

# 税制改正の ポイントと解説

2024年度(令和6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

2024年度（令和6年度）税制改正大綱（自由民主党・公明党）は、2023年12月14日に公表されました。冒頭、以下のようなことが述べられています。

・ 四半世紀続いたデフレからの脱却に挑んでおり、デフレ構造に逆戻りするわけにはいかないことを社会の共通認識とする必要がある。30年ぶりの高水準の賃上げ、過去最大の民間投資など日本経済は明らかに動き始めており、デフレ脱却・構造改革に向けた千載一遇のチャンスを見逃さぬようにしなければならない。この観点から、賃金上昇はコストではなく投資であり成長の原動力と位置づけ、物価上昇を上回る賃金上昇の実現を最優先課題とし、加えて、所得税・住民税定額減税により、目に見える形で可処分所得を伸ばし、国民がデフレ脱却のメリットを実感できる環境を作る。

・ 税制に対する国民の信頼を高める意味においても、人口減少・経済のグローバル化など、国内外の経済社会の構造変化を踏まえた税制の見直しを行う。具体的には、子どもを産み育てることを経済的理由であきらめない社会を実現するための子育て支援税制。グローバル化に対応しつつ、我が国企業の国際競争力の維持・向上に貢献するようグローバル・ミニマム課税の順次法制化。過疎化・高齢化といった地方の課題解決および地方活性化に向けた基盤づくりとして地方税の充実確保。 等

以下、主要な改正項目を紹介します。

## 1. 構造的な賃上げの実現

### (1) 所得税・個人住民税の定額減税

2024年、1年限りの所得税・住民税の定額減税です。本人（合計所得金額1,805万円以下）および一定の配偶者と扶養親族について1人あたり所得税3万円・住民税1万円合計4万円が減税されます。減税のメリットを実感できるように、2024年6月の給与・公的年金等において減税が実施されます。個人事業者は2024年7月の予定納税から減額されます。給与所得者については2024年の賃上げ時期と重なって、より可処分所得（手取り額）のアップを実感し、デフレ脱却のメリットを感じてもらおうというものです。

一方、負担する税額が減税金額に届かない（定額減税メリットをフルに享受できない）所得層に対しては、不足する減税分相当額を給付金として交付し、また、所得税も住民税も支払っていない所得層・住民税均等割だけ支払っている所得層に対しては、別途給付金を支給することとなっています。つまり、合計所得金額1,805万円以下の人が何等かのメリットを受けるように設計されています。

### (2) 賃上げ促進税制の強化

物価高に負けない構造的・持続的な賃上げの動きをより多くの国民に拡げ、効果を深めるため、賃上げ促進税制が強化されます。従来の制度が、大企業向けと中小企業向けの2つの制度であったのに対し、改正後は、従来の大企業の区分のうち従業員2,000人以下の企業を中堅企業と位置づけ、より高い賃上げを行いやすい環境が整備されます。また、従業員2,000人超の大企業については、より高い賃上げへのインセンティブを強化する観点から、さらに高い賃上げ率の要件が設定されます。

一方で中小企業においても本税制をより使いやすいものとしていくため、5年間の繰越控除制度が創設され、

赤字企業においても賃上げにチャレンジできるように後押しをする改正が行われます。

## 2. 生産性向上・供給力強化に向けた国内投資の促進

### (1) 戦略分野国内生産促進税制の創設

日本の中長期的な経済成長を牽引し、真に供給力強化につながる分野への投資を促すため、民間として事業採算性に乗りにくいのが、国として戦略的な長期投資が必要とされる投資について、生産・販売量に応じた税額控除制度である戦略分野国内生産促進税制が創設されます。具体的な対象物資は、電気自動車等（蓄電池）、グリーンスチール、グリーンケミカル、SAF（持続可能な航空燃料）、半導体とされ、物資ごとに税額控除額の単価設定がされます。企業の投資の中長期的な予見可能性を高める観点から、措置期間は計画認定から10年間という長期に設定され、4年間（半導体は3年間）の税額控除の繰越期間も設けられます。

### (2) イノベーションボックス税制の創設

経済成長や国際競争力を維持する上では技術や事業のイノベーションが重要であるため、日本においても研究開発拠点としての立地競争力を強化し、民間による知的財産への研究開発を後押しすることが喫緊の課題とされています。そこで、国内で自ら行う研究開発の成果として生まれた知的財産から生じる所得に対して一定の所得控除を認めるイノベーションボックス税制が創設されます。対象となる知的財産は特許権とAIを活用したプログラムの著作権のうち一定のものに限定され、これら知的財産の譲渡または貸付に起因する所得が対象とされます。

### (3) スタートアップ・エコシステムの抜本的強化

昨年 2023 年度税制改正において、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、その売却代金をベンチャー企業に投資した場合、従来からあった課税繰り延べの制度に加え、その投資金額 20 億円までは課税繰り延べではなく非課税とする税制が創設されました。これらについて使い勝手向上の観点から、一定のストック・オプションの取得について「対象企業への投資」と取り扱うこととされます。

### 3. 経済社会の構造変化を踏まえた税制の見直し

#### (1) 子育て支援に関する政策税制

##### ①子育て世帯に対する住宅ローン控除の拡充

「子育て世帯」を定義し、住宅ローン控除の対象となる借入金額について上乗せする措置です。本来は、扶養控除の見直しとセットで 2025 年度税制改正において議論する予定でしたが現下の急激な住宅価格の上昇を踏まえ、2024 年に先行的に実施することとされます。2025 年以降については 2025 年度税制改正で改めて議論されます。

##### ②子育て世帯に対する生命保険料控除の拡充（2025 年度税制改正にて検討）

「子育て世帯」において、扶養者に万が一があった場合のリスクの備えとして生命保険料控除（一般生命保険料）を増額することを、2025 年度税制改正において検討し決定すると、大綱に記されています。

#### (2) グローバル化を踏まえた税制の見直し

2023 年度税制改正で導入された、各国最低 15% 以上の課税を確保するグローバル・ミニマム課税について、補助的なルールの法制化を 2024 年度改正以降に検討するとされていましたが、本年度改正では補助的なルー

ルの法制化はされず、2025 年度以降に検討することとされました。

消費税については、国外事業者がデジタルプラットフォームを介して行う消費者向け電気通信利用役務の提供（アプリの販売など）について、当該国外事業者に代えてプラットフォーム事業者を納税義務者とする改正を行うなど、国外事業者に係る消費税の課税の適正化が行われます。

#### 4. 地域・中小企業の活性化等

##### （1）中堅・中小企業の成長を促進する税制等

地方活性化の中心的役割を担う中小企業の経済活動の活性化等の観点から交際費課税の見直しが行われ、損金不算入となる交際費等の範囲から除外される飲食費の金額基準が、一人当たり5 千円以下から1 万円以下に引き上げられます。

法人版事業承継税制については、コロナの影響が長期化したことを踏まえ、特例承継計画の提出期限が2026 年3 月末まで2 年延長されます。

##### （2）外形標準課税

外形標準課税（法人事業税の付加価値割と資本割）は期末資本金が1 億円を超える法人について適用されますが、これらは、事業規模を外形的に示す基準に対して課税することから、所得が発生しない赤字の決算があっても課税が生じるという特徴があります。そのため、業績が悪化した企業などを中心に、資本金を1 億円以下に減資して負担を回避するなどの行為が問題視されてきました。今回の改正では、地方税収の安定化や税負担の公平性などの観点から、対象法人についての見直しの改正が行われます。

## 5. 円滑・適正な納税のための環境整備

事業経営や取引・財務に関する情報処理、決済の分野においてデジタル化が急速に進展している状況を踏まえ、納税手続きについてもデジタル化を推進していく必要があることから、電子申告等の手続きの簡素化や処分通知等の電子交付の拡充、法定調書の電子提出を一層進めていくための措置等が講じられます。

## 6. 扶養控除等の見直し（2025 年度税制改正にて検討・決定）

児童手当について、2024 年 10 月から、「所得制限の撤廃」・「第 3 子以降への増額」とともに、その支給期間が高校生世代（16 ～ 18 歳）まで延長されます。15 歳以下の子については児童手当が支給されるため扶養控除の適用はないこととされている取扱いを鑑み、高校生世代について扶養控除の金額を縮減することを、2025 年度税制改正にて検討し決定すると、大綱に記されています。

＜相続税・贈与税：財産評価基本通達改正：「分譲マンション一室」評価改正

～ 2023 年 10 月改正通達公表＞

2024 年度（令和 6 年度）税制改正ではありませんが、2023 年 10 月に国税庁から公表された「分譲マンション一室」に関する財産評価基本通達の改正についても詳しく解説します。

マンション全体の 8 割程度について影響があると言われ、2024 年 1 月 1 日以降の相続・贈与に関する相続税・贈与税が対象です。改正内容が数式で示され理解しにくいようですが、多くの方々に影響のある改正です。ど

のようなマンションにどのような影響があるか等をイメージいただけるよう、改正の背景・趣旨も含め丁寧に解説いたします。

本冊子は、2023年12月14日に公表された「令和6年度税制改正大綱（自由民主党・公明党）」・2024年2月2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6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6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 所得税・個人住民税の定額減税  
(2024(令和6)年分 所得税・個人住民税) … 1
- 2 扶養控除の縮小・ひとり親控除の拡充  
【令和7年度税制改正で検討・決定見込み】  
…………… 18
- 3 子育て世帯に対する生命保険料控除の拡充  
【令和7年税制改正で検討・決定見込み】  
…………… 26
- 4 住宅ローン控除  
(子育て世帯等に対する支援措置) …… 30
- 5 住宅リフォーム控除の延長・拡充  
(子育て対応改修工事に係る特例の新設) 43
- 6 エンジェル税制の拡充 …………… 50
- 7 税制適格ストックオプションに係る優遇措置の  
拡大 …………… 69
- 8 公益信託制度改革(予定)に伴う税制上の  
所要の措置 …………… 81

- 9 所得税 居住用財産の譲渡等に係る特例の  
適用期限の延長 …………… 85

### 第2章 相続税・贈与税

- 10 住宅取得等資金に係る贈与税の  
非課税措置の延長等 …………… 86
- 11 事業承継税制 特例承継計画等の  
提出期限の延長 …………… 91

### 第3章 固定資産税・登録免許税等

- 12 土地に係る固定資産税の  
負担調整措置及び条例減額制度の延長 … 99
- 13 固定資産税・登録免許税・不動産取得税  
・印紙税 軽減措置等の延長 …………… 104

### 第4章 法人税・法人住民税・法人事業税

- 14 賃上げ促進税制  
(大企業・中堅企業向け) …………… 106
- 15 賃上げ促進税制(中小企業向け) …… 114
- 16 戦略分野国内生産促進税制の創設 …… 121
- 17 イノベーションボックス税制の創設  
(研究開発税制の見直しを含む) …… 126

18	【設備投資減税】 地域未来投資促進税制の見直し	140
19	【設備投資減税】 中小企業経営強化税制の見直し	146
20	【設備投資減税】 カーボンニュートラルに向けた投資促進税制の拡充及び延長	151
21	交際費等の損金不算入制度の延長・拡充	156
22	中堅・中小グループ化税制（中小企業事業再編投資準備金の積立て）の拡充及び延長	165
23	パーシャルスピンオフ税制の見直し・延長（株式分配）	176
24	適格現物出資の見直し	184
25	暗号資産の期末時価評価の課税に係る見直し	187
26	大企業について特定の税額控除規定の不適用措置	191
27	法人税 適用期限の延長・見直し	194
28	外形標準課税における対象法人の見直し	199
29	国際最低課税額に対する法人税等の見直し（グローバルミニマム課税）	218

## 第5章 消費税

30	プラットフォーム課税の導入	222
31	外国人旅行者向けの免税制度（輸出物品販売場制度）の抜本的な見直し	229
32	高額特定資産を取得した場合の事業者免税点制度等の適用制限の見直し	239
33	国外事業者に係る事業者免税点制度の特例の適用の見直し等	244
34	免税事業者等からの仕入れに係る経過措置の見直し	251

## 第6章 特別編

35	居住用の区分所有不動産（分譲マンションの一室）の相続税評価方法の改正	255
----	------------------------------------	-----

## 1. 所得税・個人住民税の定額減税(2024(令和6)年分 所得税・個人住民税)

### 1. 改正のポイント

#### (1) 趣旨・背景

賃金上昇が物価高に追いついていない国民の負担を緩和するため、デフレ脱却のための一時的な措置として、2024(令和6)年分の所得税及び2024(令和6)年度分の個人住民税の減税を行う。

#### (2) 内容

##### <所得税>

居住者の2024(令和6)年分の所得税額から、特別控除の額(本人・扶養親族1人につき3万円)を控除する(その者の所得税額が上限)。

##### <個人住民税>

居住者の2024(令和6)年度分の所得割の額から、特別控除の額(本人・扶養親族1人につき1万円)を控除する(その者の所得割の額が上限)。

#### (3) 実務のポイント

- ・ 所得税は2024(令和6)年分、個人住民税は2023(令和5)年分の合計所得金額が1,805万円(給与所得者の場合は給与年収2,000万円)を超える場合は、定額減税の適用はない。
- ・ 減税の実感が早期に得られるように、2024(令和6)年6月支給の給与・年金の手取りを増加させるため、また、事業所得者の6月・7月の予定納税・普通徴収を減額し資金増とさせるため、所得(給与・年金・事業等)の内容に応じて、減税の実施方法が異なる。
- ・ 給与所得者の場合、2024(令和6)年6月分の支給給与から特別控除が実施されるため、源泉徴収義務者(会社等)は早期にシステムの改修等の対応が必要である。

## 1. 改正のポイント

### (4) 低所得者支援及び定額減税を補足する給付について

低所得者支援及び定額減税を補足する給付として、定額減税の実施と併せて以下の給付が実施される予定となっている。

- ① 個人住民税均等割のみの課税がなされる世帯への給付
  - … 1世帯当たり10万円
- ② 個人住民税非課税世帯及び均等割のみ課税世帯へのこども加算
  - … 18歳以下の児童1人当たり5万円
- ③ 新たに住民税非課税等となる世帯への給付
  - … 1世帯当たり10万円
- ④ 給付金の対象にならず、定額減税の恩恵も十分受けられない所得層への調整給付
  - … 定額減税可能額が所得税額又は個人住民税所得割額を上回る者に対し、当該上回る額を1万円単位で切り上げた額

## 2. 改正の趣旨・背景

バブル崩壊後の30年間、日本はデフレが続いており、人への投資や賃金、設備投資・研究開発投資などがコストカットの対象とされたことで、消費と投資が停滞し、「コストカット型経済」とも呼べる悪循環に陥っている。

賃金が上がり、家計の購買力が上がることで消費が増え、その結果、物の値段が適度に上がる、それが企業の売上げ、業績につながり、新たな投資を呼び込み、企業が次の成長段階に入り、また賃金が上がる。そうした好循環に向けて、賃金上昇が物価高に追いついていない国民の負担を緩和するため、デフレ脱却のための一時的な措置として、国民の可処分所得を直接的に下支えする所得税・個人住民税の減税を行う。

過去2年間で所得税・個人住民税の税収が3.5兆円増加する中で、国民負担率の高止まりが続いてきたことも踏まえ、この税収増を納税者である国民に分かりやすく「税」の形で直接還元することとし、3兆円台半ばの規模で減税が実施される。

また、物価高に最も切実に苦しんでいる低所得者には迅速に支援を届けることとし、物価高対策のための「重点支援地方交付金」の低所得世帯支援枠を追加的に拡大し、支援を行う。所得税・個人住民税の定額減税と住民税非課税世帯への支援は、支援の手法、対象となる所得層、実施時期が異なる中、両支援の間(はざま)にある者への対応も行われる。

### 【岸田総理記者会見(令和5年11月2日)より抜粋】

～(中略)そのため、私は、来年の6月のボーナスのタイミングで、本人・扶養家族を問わず、1人当たり計4万円、約9,000万人を対象に、総計3兆円半ばの規模で所得税・住民税の定額減税を行いたいと考えています。本人・扶養家族を問わず、お一人ずつ減税を行うことで、過去に例のない子育て支援型の減税ともなります。例えば子供二人の子育て世帯では16万円の減税となります。このように、来年夏の段階で、賃上げと所得減税を合わせることで、国民所得の伸びが物価上昇を上回る、そういった状態を確実につくりたいと思っています。そうすれば、デフレ脱却が見えてきます。さて、「減税ではなく、給付金を支給すれば、もっと早い時期にお渡しできるのではないか」という意見があることは承知しています。先ほど申し上げたように、給付金は第1段階の緊急的な生活支援を行うものです。その上で、今回の所得減税は、第2段階の本格的な所得向上、そして好循環実現のために行うものです。幅広い国民の所得を下支えする観点からは、来年夏のボーナスの時点で、賃上げと所得減税の双方の効果が給与明細に目に見えて反映される、そうした環境をつくり出すことが必要だと考えています。

出典：首相官邸HPより

## 2. 改正の趣旨・背景

### 新たな経済に向けた給付金・定額減税一体措置

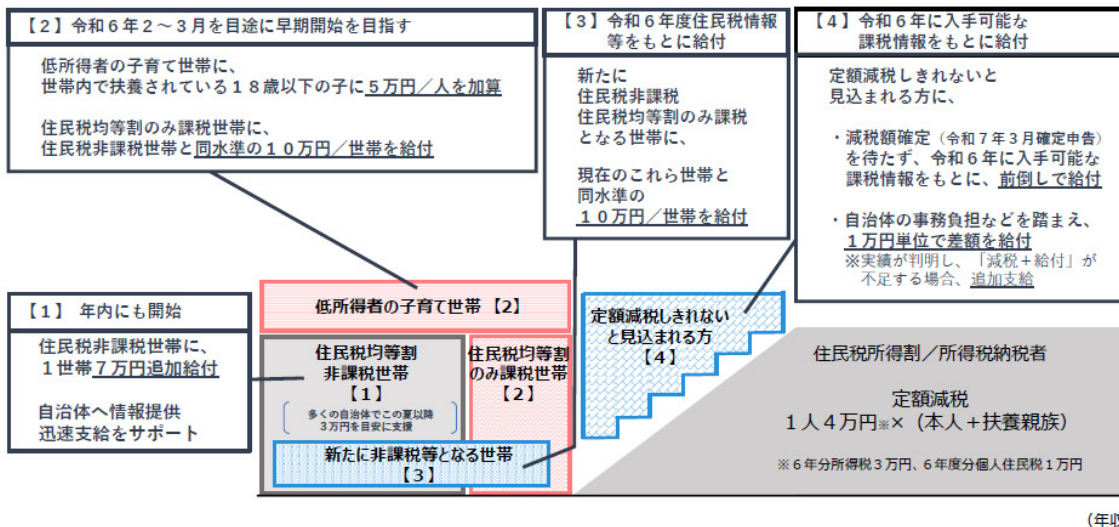
2023年12月

内閣府特命担当大臣  
(経済財政政策)

- 様々な層の国民に丁寧に対応しながら、物価高に対応し、可処分所得を増やす
- 「簡素 (わかりやすく事務負担が少ない)」 「迅速 (特に低所得の方々)」 「適切 (できるだけ公平に)」 のバランス

年内・年明け以降速やかに開始

令和6年のできる限り早期に開始



※実施時期については、事務負担も踏まえながら、速やかな支給開始に向けて、地域の実情に応じた早期の執行着手等、地方公共団体における柔軟な対応を可能とする。

出典:内閣府「新たな経済に向けた給付金・定額減税一体措置(2023.12)」より

(所得税・住民税・定額減税)

### 3. 改正の内容

#### (1) 対象者と減税額

##### < 所得税 >

居住者の2024(令和6)年分の所得税額から、特別控除の額を控除する(その者の所得税額が上限)。

##### < 個人住民税 >

居住者の2024(令和6)年度分の所得割の額から、特別控除の額を控除する(その者の所得割の額が上限)。

		本人	配偶者	その他扶養親族
基礎要件		居住者	本人と生計を一にする配偶者(※1) (居住者に限る)	本人と生計を一にする親族(※1) (居住者に限る)
所得制限	所得税	2024(令和6)年分の 合計所得金額が1,805万円以下(※2)	2024(令和6)年分の合計所得金額が48万円以下(※3)	
	個人住民税	2023(令和5)年分の 合計所得金額が1,805万円以下(※2)	2023(令和5)年分の 合計所得金額が48万円以下(※3、4)	2023(令和5)年分の 合計所得金額が48万円以下(※3)
特別控除の額	所得税	3万円	1人につき3万円	
	個人住民税	1万円	1人につき1万円	

(※1) 所得税は、2024(令和6)年12月31日の現況により判定する。

個人住民税は、2023(令和5)年12月31日の現況により判定する。

(※2) 給与所得者の場合は、給与年収2,000万円以下(子ども・特別障害者等を有する者等の所得金額調整控除の適用を受ける場合は、給与年収2015万円以下)。

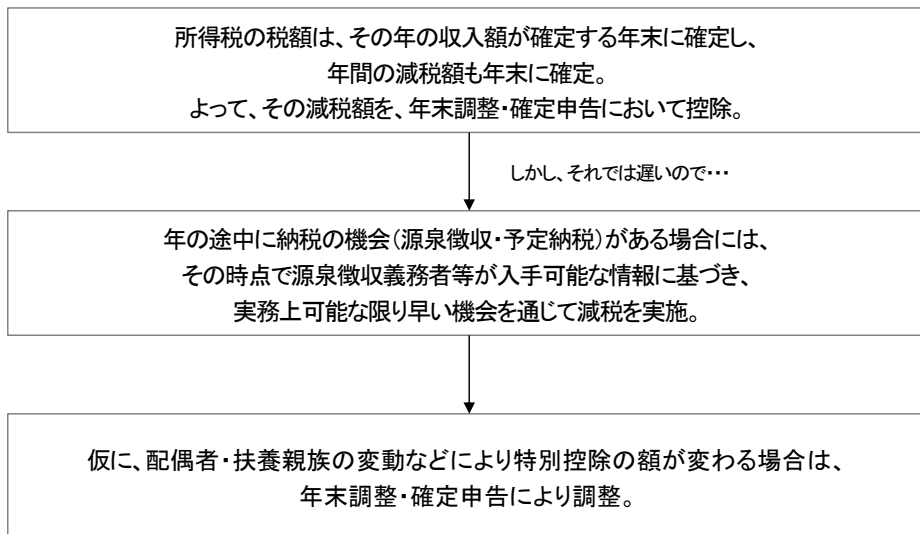
(※3) 給与所得者の場合は、給与年収103万円以下。

(※4) 本人の2023(令和5)年分の合計所得金額が1,000万円以下に限る。

本人の2023(令和5)年分の合計所得金額が1,000万円を超える場合は、個人住民税の配偶者分の特別控除額1万円は2025(令和7)年度分の所得割の額から控除する。

### 3. 改正の内容

#### (2) 減税の実施方法の考え方(所得税)





### 3. 改正の内容

#### (3) 減税の実施方法

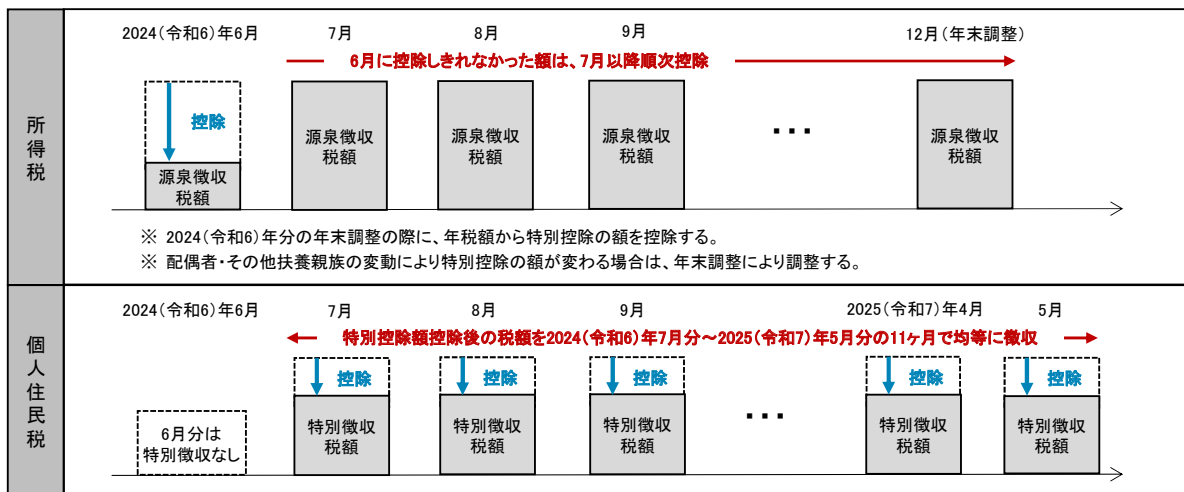
##### ① 給与所得者

###### < 所得税 >

2024(令和6)年6月1日以後最初に支給される給与等(賞与を含む)の源泉徴収税額から特別控除の額を控除する。

###### < 個人住民税 >

2024(令和6)年6月の給与支給時には特別徴収は行わず、特別控除の額を控除した後の個人住民税の額の11分の1の額を、2024(令和6)年7月から2025(令和7)年5月まで、それぞれ給与を支給する際毎月徴収する。



### 3. 改正の内容

#### (3) 減税の実施方法

##### ② 事業所得者等

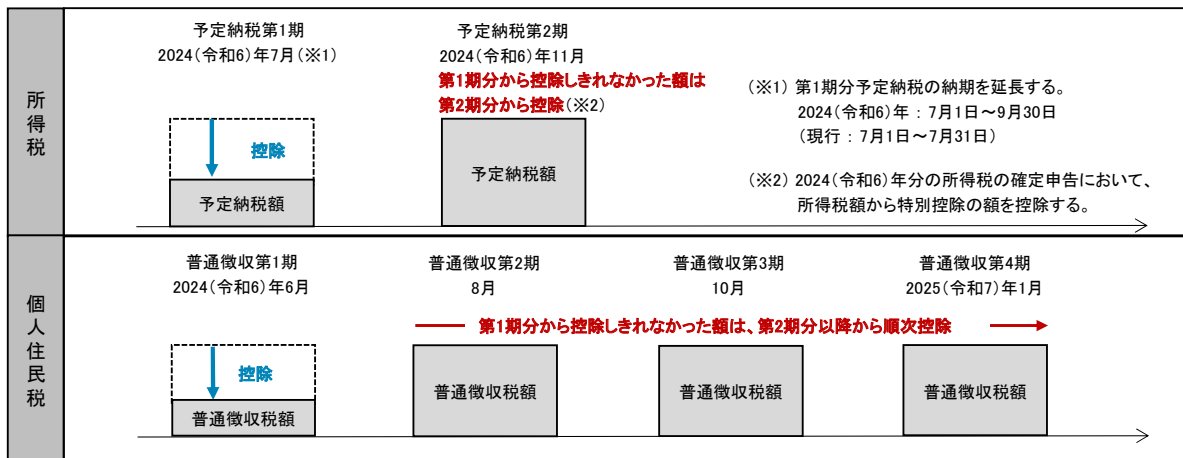
###### < 所得税 >

2024(令和6)年分の所得税に係る第1期分予定納税額から**本人分に係る**特別控除の額(3万円)を控除する。

- ・予定納税時においては原則「本人分」の特別控除のみ控除し、配偶者・扶養親族分は確定申告において控除。
- ・予定納税額の減額の承認申請により、予定納税時に配偶者・扶養親族分の控除をすることができる。

###### < 個人住民税 >

2024(令和6)年度分の個人住民税に係る第1期分の納付額から特別控除の額を控除する。



### 3. 改正の内容

#### (3) 減税の実施方法

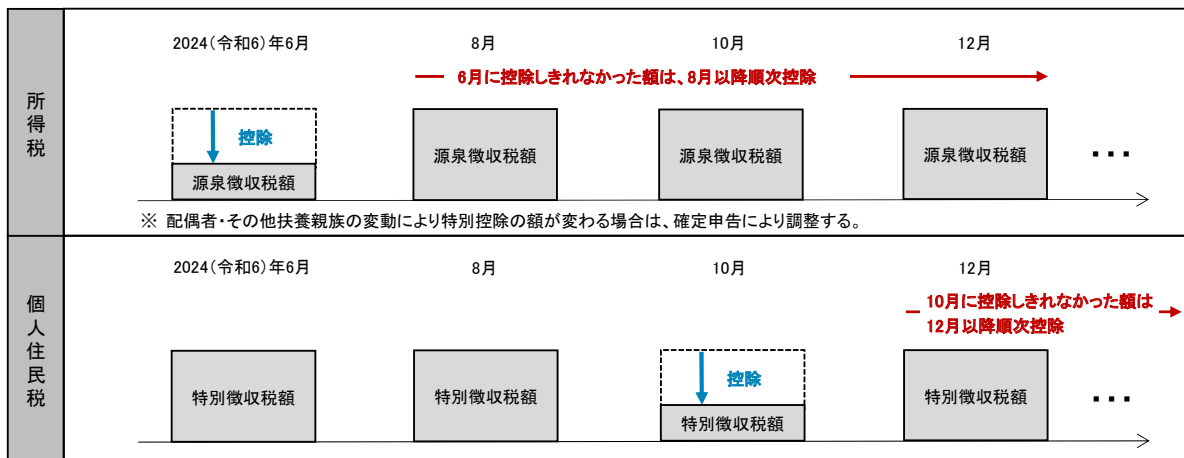
##### ③ 公的年金等受給者

###### < 所得税 >

2024(令和6)年6月1日以後最初に支払を受ける公的年金等の源泉徴収税額から特別控除の額を控除する。

###### < 個人住民税 >

2024(令和6)年10月1日以後最初に支払を受ける公的年金等の特別徴収税額から特別控除の額を控除する。



## 4. 実務のポイント

### (1) 給与の源泉徴収義務者における実務上の留意点

- 2024(令和6)年6月分の支給給与から特別控除が実施されるため、源泉徴収義務者(会社等)は早期に**システムの改修等の対応が必要**である。
- 源泉徴収時の所得税に係る特別控除については、年末調整時を除き、**合計所得金額に関わらず実施**する。なお、年末調整時において合計所得金額が1,805万円超になると見込まれることが判明した場合には、控除実施済額について調整する。
- 源泉徴収義務者は、**支払明細書・源泉徴収票の摘要欄に控除した金額を記載**する必要がある。
- 源泉徴収税時の特別控除については、**「主たる給与等の支払者」のみが実施**し、「従たる給与等の支払者」は行わない。
- 2024(令和6)年6月1日以後に雇用されて扶養控除等申告書を提出した者の特別控除については、年末調整時に控除する(源泉徴収時には控除しない)。
- 源泉徴収義務者が源泉徴収時に得られる情報(=2024(令和6)年の扶養控除等申告書などの情報)は、限定的であることから、**特別控除の確定額は年末調整で控除**される(配偶者・扶養親族の変動により特別控除の額が変わる場合は、年末調整により調整する)。
- 但し、6月の源泉徴収や年末調整前に、源泉徴収義務者が配偶者・扶養親族の情報(合計所得金額が900万円超の者の配偶者の情報など)を把握するための**新たな措置**(※)が講じられる。

※ 源泉徴収時において、源泉徴収義務者が把握していない配偶者・扶養親族分を控除の対象に加える場合、給与所得者は「源泉徴収に係る定額減税のための申告書」を2024(令和6)年6月1日以後最初の給与支払日までに源泉徴収義務者に提出する必要がある。

※ 年末調整時において、合計所得金額が900万円超の者の配偶者の情報などを把握するために、源泉徴収義務者は新たに「年末調整に係る定額減税のための申告書」の提出を給与所得者に求める必要がある。

## 4. 実務のポイント(給与所得者のケーススタディ)



- ・40代
- ・東京都在住
- ・給与年収600万円  
(賞与なし、令和5年の給与年収も同額)



- ・本人と生計一
- ・合計所得金額48万円以下



- ・16歳
- ・本人と生計一
- ・合計所得金額48万円以下

### 【特別控除の額】

**12万円**(所得税:9万円、住民税:3万円)

- ・本人分:4万円
- ・配偶者分:4万円×1名
- ・扶養親族分:4万円×1名

11月までの源泉徴収税額から控除しきれなかった特別控除の額は年末調整で控除(仮に控除しきれなかった者は給付金の対象となる予定)

(単位:円)

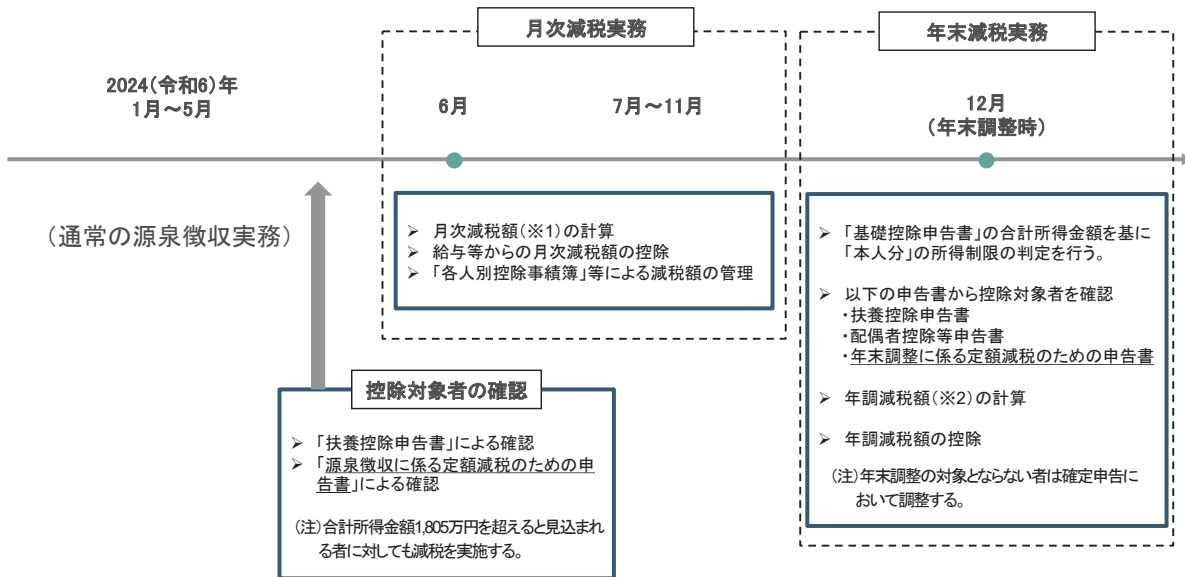
	令和6年 1月～5月の各月	令和6年 6月	令和6年 7月～11月の各月	令和6年 12月(年末調整)	令和7年 1月～5月の各月	特別控除の額 合計
①月給	500,000	500,000	500,000	500,000	〇〇	
②社会保険料	78,300	78,300	78,300	78,300	〇〇	
③所得税	源泉徴収税額	11,750	11,750	11,750	〇〇	
	特別控除の額		△ 11,750	△ 11,750	△ 19,500	△ 90,000
④個人住民税	特別徴収税額	19,417	-	21,182	21,182	21,182
	特別控除の額			△ 2,727	△ 2,727	△ 2,727
⑤手取り(=①-②-③-④)	390,533	421,700	403,245	410,995	〇〇	
定額減税開始前からの手取り増加額		31,167	12,712	20,462		

6月分は特別徴収なし

特別控除額控除後の税額を2024(令和6)年7月分～2025(令和7)年5月分の11ヶ月で均等に徴収

- (※) 社会保険料は「78,300円」であるものとして計算。
- (※) 給与所得控除、社会保険料控除、基礎控除、配偶者控除、扶養控除のみ考慮して計算。
- (※) 個人住民税は毎月均等に徴収されるものとして計算。
- (※) 個人住民税において均等割の額は考慮してない。

## 4. 実務のポイント(給与の源泉徴収義務者の実務の流れ)



(※1) 2024(令和6)年6月以後に支払う給与等に対する源泉徴収税額から控除する定額減税額

(※2) 年末調整時に年調所得税額から控除する定額減税額

国税庁「給与等の源泉徴収事務に係る令和6年所得税の定額減税のしかた(令和6年1月)」の情報を基に作成

## 4. 実務のポイント

### (2) その他の留意点

- 不動産の譲渡所得など**臨時的な所得**であっても、2024(令和6)年分(個人住民税は2023(令和5)年分)の合計所得金額が1,805万円を超える場合には、定額減税の適用はない。
- 所得税と個人住民税それぞれの所得制限の「判定時期」が異なることから、定額減税の適用について、**所得税又は個人住民税のどちらか一方**となるケースが想定される。
- **合計所得金額が48万円超の配偶者**は、配偶者自身の所得税・個人住民税から、**本人分として**特別控除の額が控除される(結果、定額減税の恩恵を十分受けられない所得層等の場合は、給付金の対象となる予定)。
- ふるさと納税の控除上限額の算定の基礎となる2024(令和6)年度分の所得割の額は、特別控除の額を控除する前の所得割の額で計算するため、**ふるさと納税には影響しない**。
- 会計事務所等は、所得税の確定申告において特別控除の額を控除するためには、**配偶者控除の適用がない納税者**(本人の合計所得1,000万円超) **であっても配偶者の情報を得る必要がある**(「定額減税の控除対象となる配偶者」と「所得控除における配偶者控除の対象となる配偶者」は異なる)。
- 特別控除の額は、**住宅ローン控除等の税額控除「後」**の所得税額から控除される。
- 給与所得や年金受給者が不動産所得など他の所得を有する場合は、源泉徴収の段階で定額減税の適用を受けた上で、確定申告で最終的な定額減税額と精算を行う。

**【参考】国税庁HP「定額減税 特設サイト」及び総務省HP内の主な公表情報(2024(令和6)年2月15日現在)**

- 制度の概要
- 「令和6年分所得税の定額減税の給与収入に係る源泉徴収税額からの控除について」
- 「給与等の源泉徴収事務に係る令和6年分所得税の定額減税のしかた」
- 「令和6年分所得税の定額減税Q&A」
- 「個人住民税の定額減税(案)に係るQ&A集」

## 5. 参考: 低所得者支援及び定額減税補足給付金

### 低所得者支援及び定額減税を補足する給付について

令和5年12月14日  
内閣官房令和5年経済対策給付金等事業企画室

低所得者支援及び定額減税を補足する給付として、定額減税の実施と併せて以下の一連の給付を実施する。

- (1) 個人住民税均等割のみの課税がなされる世帯への給付  
令和5年度における個人住民税均等割非課税世帯（以下「住民税非課税世帯」という。）以外の世帯であって、個人住民税所得割が課せられていない者のみで構成される世帯（以下「均等割のみ課税世帯」という。）に対し、1世帯当たり10万円を支給する。
- (2) こども加算  
令和5年度における住民税非課税世帯及び均等割のみ課税世帯への給付への加算として、当該世帯において扶養されている18歳以下の児童1人当たり5万円を支給する。
- (3) 新たに住民税非課税等となる世帯への給付  
新たに住民税非課税又は均等割のみ課税となる世帯（令和5年度に上記給付の対象となった世帯を除く。）に対し、1世帯当たり10万円を支給する。対象となる児童がいる場合には、上記（2）に準じた加算を行う。
- (4) 調整給付  
納税者及び配偶者を含めた扶養家族に基づき算定される定額減税可能額が、令和6年に入手可能な課税情報を基に把握された当該納税者の令和6年分推計所得税額又は令和6年度分個人住民税所得割額を上回る者に対し、当該上回る額の合算額を基礎として、1万円単位で切り上げて算定した額を支給する。  
なお、令和6年分所得税及び定額減税の実績額等が確定したのち、当初給付額に不足のあることが判明した場合には、追加で当該納税者に給付する。
- (5) 執行
  - ・ 上記（1）及び（2）の給付については、地方公共団体の事務処理等を踏まえつつ、令和6年以降可能な限り速やかに支給を行うことを目指す。
  - ・ 上記（3）及び（4）の給付については、令和6年に入手可能な情報を基に支給を行っていくこととしつつ、速やかな支給開始に向けて、地域の実情に応じた早期の執行着手など、地方公共団体における柔軟な対応を可能とする。
  - ・ 重点支援地方交付金の仕組みを活用し、上記の標準事業を行う地方公共団体に対して、これに必要な給付費及び事務費を交付する。なお、簡素迅速な給付がなされるよう、関係機関と連携して、給付を支援するサービス等の開発・導入支援を国主導で行い、地方公共団体におけるデジタル技術を積極的に活用した取組みを促す。あわせて、国民への丁寧な説明・周知広報を行う。

出典: 内閣官房令和5年経済対策給付金等事業企画室内閣府地方創生推進室

「低所得者支援及び定額減税補足給付金自治体向け概要資料(12/22時点版)」より



## 5. 参考: 低所得者支援及び定額減税補足給付金

### 低所得者支援及び定額減税補足給付金にかかる制度概要

※いづれも「物価高騰対応重点支援地方創生臨時交付金」を活用

令和5年度補正予算  
11月29日成立

令和5年度予算  
12月22日閣議決定

給付類型	交付対象者	給付額 (目安)	基準日 (目安)	給付開始目途
① 住民税均等割非課税世帯への給付【R5非課税給付】	令和5年度住民税均等割の非課税者のみで構成される世帯の世帯主	7万円/世帯 <small>多くの自治体でこの夏以降3万円を目安に支援済み</small>	令和5年12月1日	令和5年12月以降に順次給付開始
② 住民税均等割のみ課税世帯への給付【R5均等割のみ課税給付】	令和5年度住民税所得割が課せられていない者のみで構成される世帯(①を除く)の世帯主	10万円/世帯	①と同一	令和6年2~3月目途以降に順次給付開始
③ 低所得者の子育て世帯への加算【こども加算】	①・②・④給付対象世帯の世帯主 <small>(※当該者と基準日において同一世帯となっている18歳以下の児童が対象)</small>	5万円/児童	①・②・④と同一	同上 (④給付対象世帯については、④給付開始と同時期)
④ (1) 新たに住民税均等割非課税となる世帯への給付【R6非課税化給付】	新たに令和6年度住民税均等割の非課税者のみで構成される世帯の世帯主	10万円/世帯	具体の日付は別途通知予定	令和6年度住民税情報等をもとに令和6年のできる限り早期に給付開始
④ (2) 新たに住民税均等割のみ課税となる世帯への給付【R6均等割のみ課税化給付】	新たに令和6年度住民税所得割(減税前)が課せられていない者のみで構成される世帯(上記を除く)の世帯主	10万円/世帯	同上	同上
⑤ 定額減税しきれないと見込まれる所得水準の方への給付【調整給付】	定額減税可能額が減税前税額を上回る(減税しきれない)と見込まれる所得税/住民税の納税義務者	左記上回ると見込まれる額	実施主体決定日 令和6年1月1日 事務処理基準日 具体の日付は別途通知予定	令和6年に入手可能な課税情報をもとに令和6年のできる限り早期に給付開始

※ 実施時期については、事務負担も踏まえながら、速やかな給付開始に向けて、地域の実情に応じた早期の執行着手等、地方公共団体における柔軟な対応を可能とする。

出典: 内閣官房令和5年経済対策給付金等事業企画室内閣府地方創生推進室

「低所得者支援及び定額減税補足給付金自治体向け概要資料(12/22時点版)」より

(所得税・住民税・定額減税)

## 5. 参考: 低所得者支援及び定額減税補足給付金

### 【参考】世帯類型別の収入水準と各措置の対応イメージ

		本人+扶養親族	住民税非課税	住民税均等割のみ課税	定額減税+調整給付	定額減税満額控除
給与収入	単身世帯	1	～100万円程度	～115万円程度	～210万円程度	210万円程度～
	夫婦1人(大学生)	3	～205万円程度	～235万円程度	～575万円程度	575万円程度～
	夫婦2人(小学生)	4	～255万円程度	～270万円程度	～535万円程度	535万円程度～
年金収入	高齢単身※	1	～155万円程度	～160万円程度	～230万円程度	230万円程度～
	高齢夫婦※	2	～210万円程度	～220万円程度	～355万円程度	355万円程度～

(注1) 標準的な社会保険料支払いを仮定している。

(注2) 単身世帯を除き、配偶者控除を適用。

※ 納税者本人は65歳以上、配偶者は70歳以上として計算。

出典: 内閣官房令和5年経済対策給付金等事業企画室内閣府地方創生推進室

「低所得者支援及び定額減税補足給付金自治体向け概要資料(12/22時点版)」より

(所得税・住民税・定額減税)

## 5. 参考: 低所得者支援及び定額減税補足給付金

### ⑤ 「定額減税しきれないと見込まれる方」への給付について（調整給付・詳細）

#### 【給付対象】(個人単位で給付)

※本スライドの税額は全て定額減税適用前、税額控除後の意

納税義務者本人及び配偶者を含めた扶養親族の数に基づき算定される定額減税可能額が、令和6年に入手可可能な課税情報を基に把握された当該者の令和6年分所得税額又は令和6年度分個人住民税所得割額を上回る者。

具体的には以下の「①又は②のいずれかに該当する者」。ただし、納税義務者本人の合計所得金額が1,805万円以下である場合に限る。

- ① 所得税の定額減税可能額（3万円×減税対象人数）が「令和6年分推計所得税額（令和5年分所得税額）」を上回る者
- ② 個人住民税所得割の定額減税可能額（1万円×減税対象人数）が「令和6年度分個人住民税所得割額」を上回る者

#### 【減税対象人数】

本人、同一生計配偶者及び扶養親族（国外居住者を除く。以下「扶養親族等」という。）

※扶養親族には16歳未満扶養親族を含む。

※控除対象配偶者を除く同一生計配偶者（国外居住者を除く。）については、令和6年度分個人住民税所得割の定額減税の算定に用いられないこと等を踏まえ、調整給付の算定時には考慮しない。

#### 【給付額】(①+②)

##### ①「所得税分控除不足額」の算出方法

定額減税可能額  
3万円×（本人+扶養親族数）

令和6年分推計所得税額（減税前）  
= 令和5年分所得税額（実績）

① 所得税分控除不足額  
①<0の場合は0

※令和6年分所得税額は、令和6年中には確定しないため、前年の令和5年分所得税額により、令和6年分所得税額を推計する。

##### ②「個人住民税分控除不足額」の算出方法

定額減税可能額  
1万円×（本人+扶養親族数）

令和6年度分個人住民税額（減税前）

② 個人住民税分控除不足額  
②<0の場合は0

➔ 調整給付額 = ① + ② （一万円単位で「切り上げて」算出）

<算定イメージ>

（減税対象人数1人の場合）

0円<①+②≤1万円⇒1万円

1万円<①+②≤2万円⇒2万円

2万円<①+②≤3万円⇒3万円

3万円<①+②≤4万円⇒4万円

（減税対象人数2人の場合）

0円<①+②≤1万円 ⇒ 1万円

1万円<①+②≤2万円 ⇒ 2万円

2万円<①+②≤3万円 ⇒ 3万円

3万円<①+②≤4万円 ⇒ 4万円

4万円<①+②≤5万円 ⇒ 5万円

5万円<①+②≤6万円 ⇒ 6万円

6万円<①+②≤7万円 ⇒ 7万円

7万円<①+②≤8万円 ⇒ 8万円

出典：内閣官房令和5年経済対策給付金等事業企画室内閣府地方創生推進室

「低所得者支援及び定額減税補足給付金自治体向け概要資料(12/22時点版)」より

## 2. 扶養控除の縮小・ひとり親控除の拡充【令和7年度税制改正で検討・決定見込み】

### 1. 改正のポイント

#### (1) 趣旨・背景

児童手当について、2024(令和6)年10月から所得制限の撤廃、第3子以降への増額とともに、支給期間が高校生年代まで延長されるため、15歳以下の取り扱いとのバランスを踏まえ、16歳から18歳までの所得税及び住民税の扶養控除が縮小される。

ひとり親控除については、ひとり親の自立支援を進める観点から、ひとり親の所得要件を緩和し、控除額を引き上げる。

#### (2) 内容

##### ① 扶養控除の縮小(対象年齢16歳～18歳)

控除額(所得税/住民税)	現行	令和7年度税制改正見込み
	38万円/33万円	<b>25万円/12万円</b>

##### ② ひとり親控除の拡充

	現行	令和7年度税制改正見込み
親の所得要件	合計所得金額 500万円以下	合計所得金額 <b>1,000万円以下</b>
控除額(所得税/住民税)	35万円/30万円	<b>38万円/33万円</b>

#### (3) 適用時期

所得税 2026(令和8)年以降分より適用(令和7年度税制改正で検討・決定見込み)

住民税 2027(令和9)年度以降分より適用(令和7年度税制改正で検討・決定見込み)

## 1. 改正のポイント

### (4) 影響

- ・16歳から18歳の子供がいる世帯については、扶養控除の縮小により、所得税と住民税の負担は増加するが、児童手当の拡充により、所得に関わらず全ての世帯で手取額が増加する。
- ・手取り額の増加(改正によるメリット)は、所得が低い世帯ほど大きくなり、子供一人につき最大で12万円増加する。一方所得が高くなるにつれ、その増加額(改正によるメリット)は減少するが、最小でも3.9万円増加する。
- ・社会保障には、扶養控除等の所得控除後の住民税課税所得を基に適用の有無が判定される制度が多い。これらの制度への影響については、令和6年度税制改正大綱において、扶養控除の見直しにより、各制度上不利益が生じないよう、適切な措置を講じる必要性に言及しており、今後の対応を注視する必要がある。
- ・ひとり親控除と同様に、寡婦控除における所得要件についても今後見直しがあるか注視する必要がある。

## 2. 改正の趣旨・背景

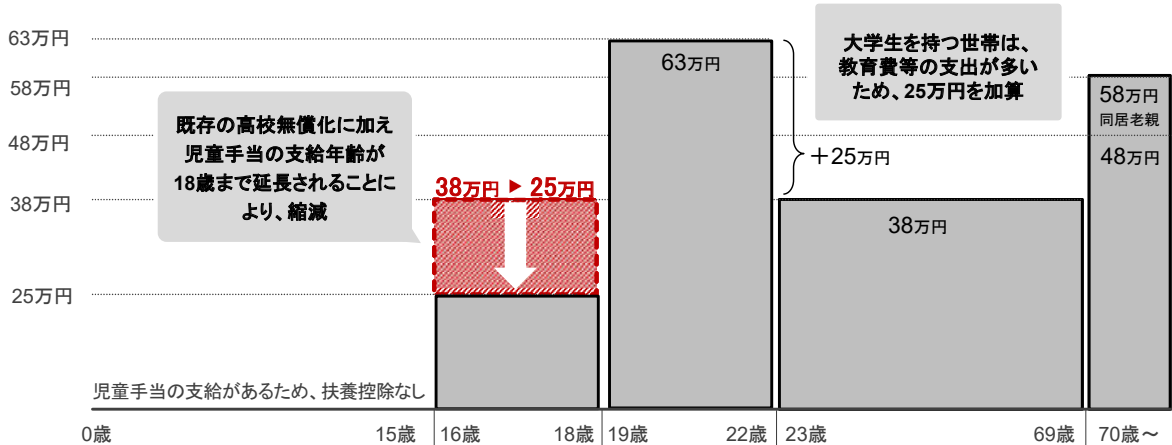
児童手当について、2024(令和6)年10月から所得制限の撤廃、第3子以降への増額とともに、支給期間が高校生年代まで延長されるため、15歳以下の取り扱いとのバランスを踏まえ、16歳から18歳までの所得税及び住民税の扶養控除が縮小される。

かつては15歳以下の扶養親族についても扶養控除が適用されていたが、平成22年度税制改正において、子ども手当の創設に伴い15歳以下の扶養控除が廃止された。

また、16歳から18歳の扶養親族についても、教育費等の支出がかさむ世代であることへの配慮として、かつては特定扶養控除が適用されていたが、高校の実質無償化に伴い特定扶養控除の対象から除外され、一般の扶養控除の対象となっている。

### 3.改正の内容

#### (1) 扶養控除の縮小



児童手当 (令和6年 10月から 拡充)	0～2歳	3～15歳	高校生年代	大学生年代
	<ul style="list-style-type: none"> <li>● 第2子まで 1.5万円/月</li> <li>● <b>第3子以降 3万円/月</b></li> <li>※所得制限なし</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>● 第2子まで 1万円/月</li> <li>● <b>第3子以降 3万円/月</b></li> <li>※所得制限なし</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>● <b>第2子まで 1万円/月</b></li> <li>● <b>第3子以降 3万円/月</b></li> <li>※所得制限なし</li> </ul>	● なし

### 3.改正の内容

#### (2)ひとり親控除の拡充

	現行	令和7年度税制改正見込み
親の所得要件	合計所得金額 500万円以下	合計所得金額 <b>1,000万円以下</b>
控除額(所得税/住民税)	35万円/30万円	<b>38万円/33万円</b>

今後寡婦控除の所得要件についても見直しがあるか注視が必要。

#### 【寡婦・ひとり親控除】

	ひとり親	寡婦
区分 (要件等)	<p>現に婚姻していない者又は配偶者が生死不明などの者で、次の①～③のいずれにも当てはまる者</p> <p>①合計所得金額が<b>500万円以下(現行)</b>であること</p> <p>②総所得金額等が48万円以下の生計を一にする子(※1)がいること</p> <p>③事実上婚姻関係と同様の事情にあると認められる者(※2)がいないこと</p>	<p>左記の「ひとり親」に当たらない者で、次の①～③のいずれにも当てはまる者</p> <p>①合計所得金額が500万円以下であること</p> <p>②以下のいずれかに該当すること</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>◆夫と死別した後婚姻をしていない者又は夫が生死不明などの者</li> <li>◆夫と離別した後婚姻をしていない者で、扶養親族(※3)を有する者</li> </ul> <p>③事実上婚姻関係と同様の事情にあると認められる者(※2)がいないこと</p>
控除額 (所得税/住民税)	<b>35万円/30万円(現行)</b>	27万円/26万円

※1 生計を一にする子のうち、他の納税者の同一生計配偶者や扶養親族とされている者を除く。

※2 世帯主の場合は、住民票の続柄に「夫(未届)」などと記載されている者をいう。

世帯主でない場合で、住民票の続柄が世帯主の「妻(未届)」などと記載されている場合は、その世帯主をいう。

※3 合計所得金額48万円以下の者に限る。なお、他の納税者の同一生計配偶者や扶養親族とされている者を除く。

### 3.改正の内容

寡婦控除は女性にしか適用されないため、納税者の性別により、控除額に差がある。

#### 【状況別による控除額】

上段：所得税

下段：住民税

#### 納税義務者：女性(寡婦・ひとり親控除)

配偶者関係 扶養関係			死別		離別		未婚	
			現行	令和7年度税制 改正見込	現行	令和7年度税制 改正見込	現行	令和7年度税制 改正見込
扶養 親族	有	生計を一にする子 (ひとり親控除)	35万円 30万円	<b>38万円</b> <b>33万円</b>	35万円 30万円	<b>38万円</b> <b>33万円</b>	35万円 30万円	<b>38万円</b> <b>33万円</b>
		上記以外 (寡婦控除)	27万円 26万円	27万円 26万円	27万円 26万円	27万円 26万円	-	-
	無 (寡婦控除)	27万円 26万円	27万円 26万円	-	-	-	-	

上段：所得税

下段：住民税

#### 納税義務者：男性(ひとり親控除)

配偶者関係 扶養関係			死別		離別		未婚	
			現行	令和7年度税制 改正見込	現行	令和7年度税制 改正見込	現行	令和7年度税制 改正見込
扶養 親族	有	生計を一にする子 (ひとり親控除)	35万円 30万円	<b>38万円</b> <b>33万円</b>	35万円 30万円	<b>38万円</b> <b>33万円</b>	35万円 30万円	<b>38万円</b> <b>33万円</b>
		上記以外 (寡婦控除)	-	-	-	-	-	-
	無 (寡婦控除)	-	-	-	-	-	-	



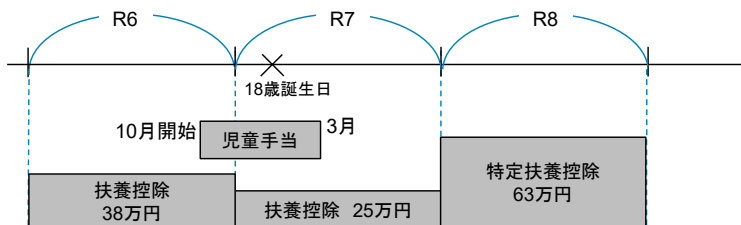
## 4. 適用時期

所得税 2026(令和8)年以降分より適用(令和7年度税制改正で検討・決定見込み)

住民税 2027(令和9)年度以降分より適用(令和7年度税制改正で検討・決定見込み)

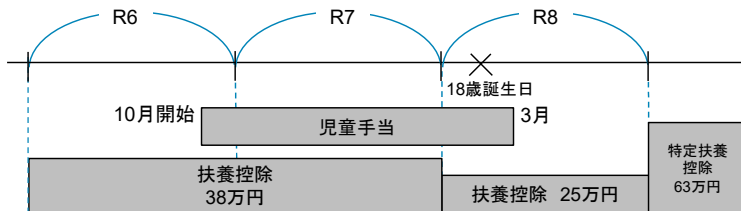
児童手当は18歳到達後の最初の年度末までの支給であるのに対し、扶養控除は12月31日時点の年齢を基準として1年分を所得から控除するため、早生まれの子供がいる世帯においても負担増となる世帯が発生しないよう、令和8年分より適用を見込む。

【令和7年分から扶養控除を縮小する場合】



児童手当  
・半年分増加  
扶養控除  
・1年分減少  
∴負担増となる世帯が発生

【令和8年分から扶養控除を縮小する場合】



児童手当  
・1年半分増加  
扶養控除  
・1年分減少  
∴負担増となる世帯なし

所得税は所得金額から所得控除を差し引いた金額に超過累進税率(5%~45%)を乗じて算出する仕組みであるため、所得控除の縮小は所得が高い世帯ほど税負担が大きくなるという特徴がある。

16歳から18歳の子供がいる世帯については、扶養控除の縮小により所得税と住民税の負担は増加するが、児童手当の拡充により、所得に関わらず全ての世帯で手取り額が増加する。

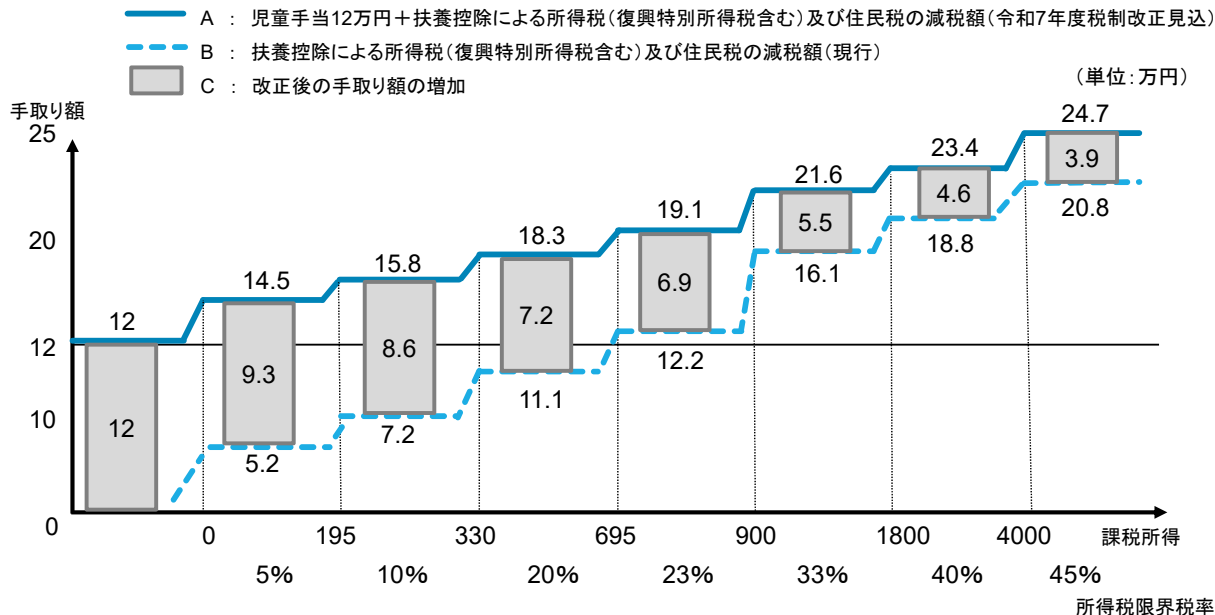
手取り額の増加(改正によるメリット)は、所得が低い世帯ほど大きくなり、子供一人につき最大で12万円増加する。一方所得が高くなるにつれ、その増加額(改正によるメリット)は減少するが、最小でも3.9万円増加する。

また、公営住宅の家賃負担や高齢者の医療費負担等の一部の社会保障は、扶養控除等の所得控除後の住民税課税所得を基に判定されるため、扶養控除の縮小は、これらの社会保障へも影響を及ぼすことになるが、令和6年度税制改正大綱において、各地方公共団体が独自に実施している事業を含め、扶養控除の見直しにより、各制度上不利益が生じないよう、適切な措置を講じる必要性に言及しており、今後の対応に注視する必要がある。

## 5.影響

### 【16～18歳の扶養親族一人あたりの手取り額の増加(児童手当給付と扶養控除縮減)】

手取り額の増加(改正によるメリット)は、所得が低い世帯ほど大きくなり、子供一人につき最大で12万円増加する。一方所得が高くなるにつれ、その増加額(改正によるメリット)は減少するが、最小でも3.9万円増加する。



### 3. 子育て世帯に対する生命保険料控除の拡充【令和7年税制改正で検討・決定見込み】

#### 1. 改正のポイント

##### (1) 趣旨・背景

子育て世帯において、生命保険は扶養者に万が一のことがあった際のリスクへの備えとしてニーズがあり、「扶養控除等の見直し」と併せて行う子育て支援税制の一環として、令和7年度税制改正において以下の方向性で見直しが検討される。

##### (2) 内容

① 23歳未満の扶養親族がいる場合には、所得税において新契約（平成24年1月1日以後に契約した生命保険契約等）に係る一般生命保険料控除の適用限度額が、現行の4万円から6万円に引き上げられる。

ただし、一般生命保険料、介護医療保険料、個人年金保険料の合計適用限度額は、現行の12万円から変更されない。

② 一時払いの生命保険料は、生命保険料控除の適用対象から除かれる。

##### (3) 適用時期

令和7年度税制改正において検討し、結論が得られる（見込み）。

##### (4) 実務のポイント

一般生命保険料控除、介護保険料控除及び個人年金保険料控除の合計適用限度額については、現行の12万円から変更されないため、すでに限度額に達している者は本改正の影響額がない。

##### (5) 今後の注目点

① 令和7年度税制改正でどのように検討改正されるか。

② 個人住民税の適用限度額も同じように改正されるか。

## 2. 改正の趣旨・背景

- 生命保険料控除は、長期貯蓄の奨励という意味のほか、相互扶助による生活安定の効果を持つ生命保険を優遇するという点に根拠を持つ制度である。
- 人生100年時代を迎え、老後生活に向けた資産形成はもとより、医療などのニーズへの自助による備えが一層重要になっている。こうした状況下において、生命保険が持つ私的保障の役割はますます大きなものとなっている。
- 特に子育て世帯においては、扶養者である親に万が一のことがあった際の遺族の生活資金の備え等としての役割が高まっている。
  - 生命保険料控除における新生命保険料に係る一般枠（遺族補償）について、23歳未満の扶養親族を有する場合には、現行の4万円の適用限度額に対して2万円の上乗せ措置が講じられる（下図参照）。
- 一般生命保険料控除、介護保険料控除及び個人年金保険料控除の合計適用限度額については、実際の適用控除額の平均が、限度額を大きく下回っている（下図参照）。
  - 現行の12万円から変更されない。
- 一時払いの生命保険については、既に資産を一定程度保有している者が利用していると考えられる。
  - 万が一のリスクへの備えに対する自助努力という本制度の趣旨と合致しないことから、生命保険料控除の適用対象からは除かれる。

（給与所得者数に占める保険料控除適用者数の割合\*（%））

	平成27年	平成28年	平成29年	平成30年	令和元年	令和2年	令和3年
一般生命	74.3	74.0	74.2	73.5	73.5	69.7	69.5
介護医療	41.8	47.5	51.3	50.0	53.0	52.2	54.3
個人年金	16.7	17.1	17.9	17.8	17.6	17.0	16.9
全体	76.6	76.5	77.2	76.7	77.2	73.5	73.5

（出典：国税庁「民間給与実態統計調査」）

（一人当たりの保険料控除額\*（万円））

	平成27年	平成28年	平成29年	平成30年	令和元年	令和2年	令和3年
一般生命	4.2	4.1	4.0	3.9	3.9	3.9	3.8
介護医療	2.8	2.9	3.0	3.0	3.1	3.1	3.1
個人年金	4.5	4.4	4.4	4.3	4.3	4.3	4.3
全体	6.5	6.7	6.8	6.7	6.7	6.8	6.8

（出典：国税庁「民間給与実態統計調査」）

※年末調整対象者のうち納税者を対象として算定

出典：金融庁企画市場局総務課保険企画室「令和6年度税制改正要望事項」より

（所得税：生命保険料控除）

### 3. 改正の内容

#### (1) 一般生命保険料控除の拡充

(1) 平成23年12月31日以前に締結した生命保険契約等(旧契約)

区分		限度額(現行)		限度額(令和7年度改正後)
①	一般生命保険料	所得税	5万円	同左
		個人住民税	3.5万円	
②	個人年金保険料控除	所得税	5万円	
		個人住民税	3.5万円	
合計(①+②)		所得税	10万円	
		個人住民税	7万円	

(2) 平成24年1月1日以後に締結した生命保険契約等(新契約)

区分		限度額(現行)		限度額(令和7年度改正後)
①	一般生命保険料	所得税	4万円	所得税 { 23歳未満扶養親族あり <b>6万円</b>
		個人住民税	2.8万円	個人住民税 { # 扶養親族なし 4万円 2.8万円※
②	介護医療保険料控除	所得税	4万円	所得税
		個人住民税	2.8万円	個人住民税
③	個人年金保険料控除	所得税	4万円	所得税
		個人住民税	2.8万円	個人住民税
合計(①+②+③)		所得税	12万円	所得税 合計適用限度額は変更なし <b>12万円</b>
		個人住民税	7万円	個人住民税 7万円

※税制改正大綱に住民税の記載はないが同様の引き上げ措置が行われるものと考えられる。

#### (2) 一時払いの生命保険料の取扱い

区分	取扱い(現行)	取扱い(令和7年度改正後)
一時払いの生命保険料	支払った年の生命保険料控除の対象	生命保険料控除の <b>対象外</b>

## 4. 適用時期

令和7年度税制改正において検討し、結論が得られる（見込み）。

## 5. 今後の注目点

- ・ 令和7年度税制改正においてどのように改正されるか。
- ・ 生命保険料控除の対象外となる一時払い保険料に全期前納払いの保険料も含まれるか。

## 4. 住宅ローン控除(子育て世帯等に対する支援措置)

### 1. 改正のポイント

#### (1) 趣旨・背景

異次元の少子化対策を進める中で、税制においても子育て世帯を対象とした支援措置が行われる。本来であれば「扶養控除等の見直し」と併せて行われる予定であったが、現下の急激な住宅価格の上昇等の状況を踏まえ、2024(令和6)年限りの措置として先行的に対応する。なお、2025(令和7)年についても同様の方向性で検討中であり、令和7年度税制改正にて決定される予定である。

#### (2) 内容

##### ① 子育て世帯等を対象とした支援措置

子育て特例対象個人(年齢40歳未満であって配偶者を有する者、年齢40歳以上であって年齢40歳未満の配偶者を有する者又は年齢19歳未満の扶養親族を有する者)に限り、認定住宅等の新築等(※1)をして2024(令和6)年中に入居した場合の控除対象借入限度額が、2023(令和5)年中に入居した場合と同水準に据え置かれる。

※1 認定住宅等の新築もしくは認定住宅等で建築後使用されたことのないものの取得又は買取再販認定住宅等の取得をいう。

##### ② 床面積要件を40㎡以上とする緩和措置の延長

2024(令和6)年12月31日以前に建築確認済みの認定住宅等の新築又は認定住宅等で建築後使用されたことのないものを取得した場合に緩和措置の対象となる(1年延長)。なお、子育て特例対象個人でなくとも適用がある。

【子育て特例対象個人】

	本人	家族
1	40歳未満	(年齢問わず)配偶者あり
2	40歳以上	40歳未満の配偶者あり
3	年齢問わず	19歳未満の扶養親族あり



# 1. 改正のポイント

【入居時期ごとの控除対象借入限度額】

		入居時期			
		2022(令和4)年 2023(令和5)年	2024(令和6)年	2025(令和7)年	
控除対象借入限度額	新築・買取再販	認定住宅	5,000万円	4,500万円 【改正①】子育て特例対象個人 5,000万円	4,500万円
		ZEH水準省エネ住宅	4,500万円	3,500万円 【改正①】子育て特例対象個人 4,500万円	3,500万円
		省エネ基準適合住宅	4,000万円	3,000万円 【改正①】子育て特例対象個人 4,000万円	3,000万円
床面積要件		50㎡以上		合計所得金額が1,000万円以下の場合40㎡以上 【改正②】2024(令和6)年末までに建築確認を受けた認定住宅等の新築又は認定住宅等で建築後使用されることがないものを取得した場合(認定住宅等以外の住宅の場合には2023(令和5)年末までに建築確認必要)	

## (3) 適用時期

### ① 子育て世帯等を対象とした支援措置

2024(令和6)年1月1日から同年12月31日までの間に居住の用に供した場合に適用される。

### ② 床面積要件を40㎡以上とする緩和措置の延長

2024(令和6)年12月31日以前に建築確認済みの認定住宅等の新築又は認定住宅等で建築後使用されたことのないものを取得した場合に緩和措置の対象となる(1年延長)。

## 1. 改正のポイント

### (4) 実務のポイント

#### ① 子育て世帯等を対象とした支援措置

- ・認定住宅等の新築等をした場合にのみ適用がある。
- ・中古物件を取得した場合には適用がない。
- ・子育て特例対象個人に該当しない場合(独身者、子供のいない40歳以上の夫婦等)には、恩恵はない。
- ・年齢の判定時期は、2024(令和6)年12月31日現在の年齢で判定される。

#### ② 床面積要件を40㎡以上とする緩和措置の延長

- ・認定住宅等の新築又は認定住宅等で建築後使用されたことのないものの取得のみが延長の対象となる(認定住宅等に該当しない場合は2023(令和5)年末までに建築確認を受けたものに限る)。
- ・子育て特例対象個人でなくとも適用がある。

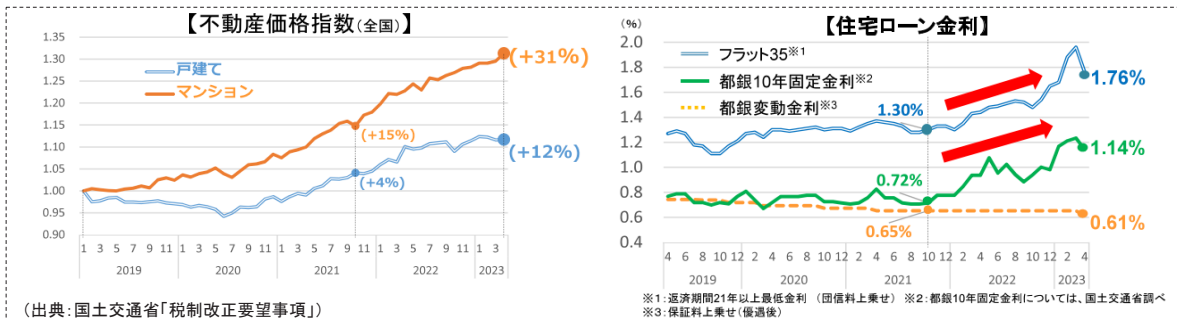
## 2. 改正の趣旨・背景

### (1) 住宅ローン控除とは

住宅ローンの利用により住宅の新築・取得・増築等をした場合に、居住の年から一定期間にわたって所得税額等を減額することができる制度である。原則、住宅ローン控除の控除期間は13年であり、各年の借入金等の年末残高(限度額あり)の0.7%につき所得税額等を減額する。

### (2) 少子化対策

子育てを経済的理由であきらめない社会を実現するため、異次元の少子化対策を進める中で、税制においても子育て世帯を対象とした支援措置を講ずる必要がある。そうした観点から扶養控除等の見直しと併せて行う子育て支援税制として、住宅ローン控除についても令和7年度税制改正において検討される予定である。ただし、住宅ローン控除と住宅リフォーム税制については、現下の急激な住宅価格の上昇等の状況を踏まえ、2024(令和6)年限りの措置として先行的に対応されることとなった。住宅ローン控除の控除対象借入限度額は、2024(令和6)年以降、新築住宅等を取得する場合、縮減される予定であったが、子育て世帯に限り、2023(令和5)年中に入居した場合と同水準に据え置かれる。また、子育て世帯においては、駅近等の利便性がより重視されること等を踏まえ、認定住宅等の新築又は認定住宅等で建築後使用されたことのないものの取得をした場合の床面積要件について合計所得金額が1,000万円以下の者に限り40㎡に緩和する措置が1年延長される(当該改正は子育て世帯に限らず適用される)。



### 3. 改正の内容

#### (1) 住宅ローン控除の全体像

		入居時期						
		2022(令和4)年 2023(令和5)年		2024(令和6)年		2025(令和7)年		
		控除対象借入限度額 控除限度額(年)	控除期間 最大控除額	控除対象借入限度額 控除限度額(年)	控除期間 最大控除額	控除対象借入限度額 控除限度額(年)	控除期間 最大控除額	
新築・ 買取 再販	認定住宅	5,000万円 35万円(年)	13年 455万円	4,500万円 31.5万円(年)	13年 409.5万円	4,500万円 31.5万円(年)	13年 409.5万円	【改正①】子育て特例対象個人 5,000万円 13年 35万円(年) 455万円 → 延長の可能性あり
	ZEH水準省エネ住宅	4,500万円 31.5万円(年)	13年 409.5万円	3,500万円 24.5万円(年)	13年 318.5万円	3,500万円 24.5万円(年)	13年 318.5万円	【改正①】子育て特例対象個人 4,500万円 13年 31.5万円(年) 409.5万円 → 延長の可能性あり
	省エネ基準適合住宅	4,000万円 28万円(年)	13年 364万円	3,000万円 21万円(年)	13年 273万円	3,000万円 21万円(年)	13年 273万円	【改正①】子育て特例対象個人 4,000万円 13年 28万円(年) 364万円 → 延長の可能性あり
	一般住宅	3,000万円 21万円(年)	13年 273万円	適用なし	2,000万円 14万円(年)	10年 140万円	2,000万円 14万円(年)	10年 140万円
中古	認定住宅・ZEH水準省エネ住宅 ・省エネ基準適合住宅			3,000万円 21万円(年)	10年 210万円			
	一般住宅			2,000万円 14万円(年)	10年 140万円			
控除率		0.7%						
所得要件 (適用対象者の適用を受ける年分)		合計所得金額が2,000万円以下						
床面積要件		50㎡以上		合計所得金額が1,000万円以下の場合40㎡以上 【改正②】2024(令和6)年末までに建築確認を受けた認定住宅等の新築 又は認定住宅等で建築後使用されることがないものを取得した場合(認 定住宅等以外の住宅の場合には2023(令和5)年末までに建築確認必要)				

(注) 2024(令和6)年1月1日以後に建築確認を受けた場合においても、登記簿上の建築日付が2024(令和6)年6月30日以前であれば適用対象

### 3. 改正の内容

#### (2) 内容

##### ① 子育て世帯を対象とした支援措置

子育て特例対象個人(注)が、認定住宅等の新築等(※1)をして2024(令和6)年中に入居した場合の控除対象借入限度額が、2023(令和5)年中に入居した場合と同水準に据え置かれる。

(注)子育て特例対象個人とは以下のいずれかに該当する者をいう

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

なお、40歳未満、19歳未満であるかどうかは、2024(令和6)12月31日現在の年齢で判定される(年の中途において死亡した場合には、その死亡の時)。

		入居時期	
		2023(令和5)年	2024(令和6)年
控除対象借入限度額	新築・買取再販 認定住宅	5,000万円	4,500万円 <b>子育て特例対象個人 5,000万円</b>
	ZEH水準省エネ住宅	4,500万円	3,500万円 <b>子育て特例対象個人 4,500万円</b>
	省エネ基準適合住宅	4,000万円	3,000万円 <b>子育て特例対象個人 4,000万円</b>

※1 認定住宅等の新築もしくは認定住宅等で建築後使用されたことのないものの取得又は買取再販認定住宅等の取得をいう。「認定住宅等」とは、認定住宅、ZEH水準省エネ住宅及び省エネ基準適合住宅をいい、「認定住宅」とは、認定長期優良住宅及び認定低炭素住宅をいう。「買取再販認定住宅等」とは、認定住宅等である既存住宅のうち宅地建物取引業者により一定の増改築等が行われたものをいう。

##### ② 床面積要件を40㎡以上とする緩和措置の延長

2024(令和6)年12月31日以前に建築確認済みの認定住宅等の新築又は認定住宅等で建築後使用されたことのないものを取得した場合に緩和措置の対象となる(1年延長)。なお、当該緩和措置は子育て特例対象個人に該当していなくても適用がある。

※①②とも2024(令和6)年限りの措置とされているが、2025(令和7)年についても、同様の方向性で検討されており、令和7年度税制改正にて決定予定である。

### 3. 改正の内容

#### 【用語の説明】

##### ①認定住宅

認定長期優良住宅、認定低炭素住宅をいう。

##### (イ)認定長期優良住宅

劣化対策、耐震性、高水準の省エネルギー性能、維持保全計画の提出、住環境への配慮等を満たす住宅に該当するものとして証明がされたもの

##### (ロ)認定低炭素住宅

断熱性及び一次エネルギー消費量の基準を満たし、かつ、その他の低炭素化に資する一定の措置が講じられている住宅に該当するものとして証明がされたもの

##### ②ZEH水準省エネ住宅

認定住宅以外の家屋でエネルギーの使用の合理化に著しく資する住宅の用に供する家屋で以下の全ての基準に該当するものとして証明がされたものをいう。

##### (イ)断熱等性能等級5以上

##### (ロ)一次エネルギー消費量等級6以上

※ZEH(ネット・ゼロ・エネルギー・ハウス)とは、「住まいのエネルギー収支をゼロにすることを目指した住宅」のこと

##### ③省エネ基準適合住宅

認定住宅およびZEH水準省エネ住宅以外の家屋でエネルギーの使用の合理化に資する住宅の用に供する家屋で以下の全ての基準に該当するものとして証明がされたものをいう。

##### (イ)断熱等性能等級4以上

##### (ロ)一次エネルギー消費量等級4以上

### 3. 改正の内容

【控除期間中の最大控除税額】※子育て特例対象個人が2024(令和6)年に入居した場合

(認定住宅の場合)

**住宅借入金等を有する場合の特別控除**  
住宅借入金等年末残高(最大5,000万円)の0.7%(最大35万円)

35万円	35万円	35万円	35万円	35万円	35万円	35万円	35万円	35万円	35万円	35万円	35万円	35万円	35万円
1年目	2年目	3年目	4年目	5年目	6年目	7年目	8年目	9年目	10年目	11年目	12年目	13年目	

※合計最大控除額455万円(=35万円×13年)を受けるためには、金利0.5%・35年元利均等返済を前提とした場合、借入当初において7,707万円の借入が必要となる。

(ZEH水準省エネ住宅の場合)

**住宅借入金等を有する場合の特別控除**  
住宅借入金等年末残高(最大4,500万円)の0.7%(最大31.5万円)

31.5万円	31.5万円	31.5万円	31.5万円	31.5万円	31.5万円	31.5万円	31.5万円	31.5万円	31.5万円	31.5万円	31.5万円	31.5万円	31.5万円
1年目	2年目	3年目	4年目	5年目	6年目	7年目	8年目	9年目	10年目	11年目	12年目	13年目	

※合計最大控除額409.5万円(=31.5万円×13年)を受けるためには、金利0.5%・35年元利均等返済を前提とした場合、借入当初において6,936万円の借入が必要となる。

(省エネ基準適合住宅の場合)

**住宅借入金等を有する場合の特別控除**  
住宅借入金等年末残高(最大4,000万円)の0.7%(最大28万円)

28万円	28万円	28万円	28万円	28万円	28万円	28万円	28万円	28万円	28万円	28万円	28万円	28万円	28万円
1年目	2年目	3年目	4年目	5年目	6年目	7年目	8年目	9年目	10年目	11年目	12年目	13年目	

※合計最大控除額364万円(=28万円×13年)を受けるためには、金利0.5%・35年元利均等返済を前提とした場合、借入当初において6,165万円の借入が必要となる。

### 3. 改正の内容

#### (3) 住宅ローン控除を最大限に活用するための当初借入金額

住宅ローン控除の税額控除を最大とするためには、控除期間最終年である13年目(10年目)の年末ローン残高が控除対象借入限度額と同額残っている必要がある。

【前提: 金利0.5%・返済期間35年・元利均等返済】

控除対象借入限度額	5,000万円	4,500万円	4,000万円	3,500万円	3,000万円	3,000万円	2,000万円
控除期間	13年	13年	13年	13年	13年	10年	10年
当初借入金額	7,707万円	6,936万円	6,165万円	5,395万円	4,624万円	4,099万円	2,733万円
控除額(年)	35万円	31.5万円	28万円	24.5万円	21万円	21万円	14万円
控除合計額	455万円	409.5万円	364万円	318.5万円	273万円	210万円	140万円

表の見方: 例えば、控除期間最終年である13年後の借入残高が5,000万円となる当初借入金額は7,707万円である。その場合に毎年35万円、13年間の合計で455万円の税額控除が受けられる。



## 4. 参考 住宅ローン控除の概要

### 【住宅ローン控除を受けるための主な要件】

項目	主な要件
(1) 控除対象の住宅借入金等の額	次の住宅借入金等(償還期間10年以上)の年末残高 ▪住宅の新築、建築後使用されたことのない住宅の取得、既存住宅の取得 ▪住宅とともに取得するその住宅の敷地の用に供される土地等の取得 ▪一定の増改築等
(2) 対象住宅等	▪住宅の新築又は新築住宅の取得 ①床面積50㎡以上 適用者の合計所得金額が1,000万円以下の場合に限り床面積40㎡以上 (2024(令和6)年末までに建築確認を受けた認定住宅等の新築又は認定住宅等で建築後使用されたことがないものを取得した場合※) ※認定住宅等以外の住宅の場合には2023(令和5)年末までに建築確認必要 ②床面積の2分の1以上の部分が専ら自己の居住の用に供するものであること ▪既存住宅の取得 ①床面積50㎡以上 ②床面積の2分の1以上の部分が専ら自己の居住の用に供するものであること ③建築後使用されたことのある家屋で以下の(イ)～(ハ)のいずれかに該当すること (イ)昭和57年1月1日以後に建築されたものであること (ロ)取得の日前2年以内に、地震に対する安全上必要な構造方法に関する技術的基準に適合するものであると証明されたもの(耐震住宅)であること。 (ハ)上記(イ)(ロ)に該当しないもののうち、その取得の日までに耐震改修を行う申請をし、且つ、居住の用に供した日までにその耐震改修により家屋が耐震基準に適合することを証明すること ▪一定の増改築等 ①床面積50㎡以上 ②床面積の2分の1以上の部分が専ら自己の居住の用に供するものであること ③増改築等の工事費が100万円を超えるもの(居住用部分の工事費が全体の2分の1以上)
(3) 所得要件	合計所得金額2,000万円以下

## 4. 参考 住宅ローン控除の概要

### 【住宅ローン控除の変遷(一般住宅)】

居住年	借入金等の 年末残高の限度額	控除期間	控除率	各年の 控除限度額	最大控除額
平成11年1月～平成13年6月	5,000万円	15年	1～6年目 1.0%	50万円	587.5万円
			7～11年目 0.75%	37.5万円	
			12～15年目 0.5%	25万円	
平成13年7月～平成16年12月	5,000万円	10年	1.0%	50万円	500万円
平成17年	4,000万円	10年	1～8年目 1.0%	40万円	360万円
			9～10年目 0.5%	20万円	
平成18年	3,000万円	10年	1～7年目 1.0%	30万円	255万円
			8～10年目 0.5%	15万円	
平成19年	2,500万円	10年	1～6年目 1.0%	25万円	200万円
			7～10年目 0.5%	12.5万円	
		15年	1～10年目 0.6%	15万円	
平成20年	2,000万円	10年	1～6年目 1.0%	20万円	160万円
			7～10年目 0.5%	10万円	
		15年	1～10年目 0.6%	12万円	
			11～15年目 0.4%	8万円	
平成21年～平成22年	5,000万円	10年	1.0%	50万円	500万円
平成23年	4,000万円	10年	1.0%	40万円	400万円
平成24年	3,000万円	10年	1.0%	30万円	300万円
平成25年	2,000万円	10年	1.0%	20万円	200万円
平成26年1月～平成26年3月	2,000万円	10年	1.0%	20万円	200万円
平成26年4月～令和3年12月	4,000万円(注1)	10年	1.0%	40万円	400万円
令和元年10月～令和4年12月 (消費税10%適用時のみ)(注3)	4,000万円	13年	1～10年目 1.0%	40万円	480万円
			11～13年目 (注2)	26.6万円	
令和4年1月～令和5年12月	3,000万円	13年	0.7%	21万円	273万円
令和6年1月～令和7年12月(注4)	2,000万円	10年	0.7%	14万円	140万円

(注1) 消費税率8%以外又は10%以外が適用される住宅の取得等の場合は2,000万円が限度

(注2) 下記(ア)又は(イ)のいずれか少ない金額

(ア) 住宅借入金等の年末残高(4,000万円を限度)×1.0%

(イ) 住宅取得等の対価又は費用の額(税抜)(4,000万円を限度)×2%+3

(注3) 2021(令和3)年以降の居住については契約時期の要件あり

(注4) 2023(令和5)年までに建築確認を受けた新築住宅に限るが、2024(令和6)年1月1日以後に建築確認を受けた場合においても、登記簿上の建築日付が2024(令和6)年6月30日以前であれば適用対象

## 4. 参考 住宅ローン控除の概要

### 【住宅ローン控除等の一覧】

制度	「住宅ローン」型					「自己資金も可」型(注2)			
認定住宅	居住年	控除対象借入限度額	控除率	各年の控除限度額	最大控除額(13年)	居住年	控除対象限度額	控除率	控除限度額
	令和6年1月～ 令和7年12月	4,500万円	0.7%	31.5万円	409.5万円	令和6年1月～ 令和7年12月	650万円	10.0%	65万円
	【子育て特例対象個人】								
	居住年	控除対象借入限度額	控除率	各年の控除限度額	最大控除額(13年)				
	令和6年1月～ 令和6年12月	5,000万円	0.7%	35万円	455万円				
ZEH水準省エネ住宅	居住年	控除対象借入限度額	控除率	各年の控除限度額	最大控除額(13年)	居住年	控除対象限度額	控除率	控除限度額
	令和6年1月～ 令和7年12月	3,500万円	0.7%	24.5万円	318.5万円	令和6年1月～ 令和7年12月	650万円	10.0%	65万円
	【子育て特例対象個人】								
	居住年	控除対象借入限度額	控除率	各年の控除限度額	最大控除額(13年)				
	令和6年1月～ 令和6年12月	4,500万円	0.7%	31.5万円	409.5万円				
省エネ基準適合住宅	居住年	控除対象借入限度額	控除率	各年の控除限度額	最大控除額(13年)	-			
	令和6年1月～ 令和7年12月	3,000万円	0.7%	21万円	273万円				
	【子育て特例対象個人】								
	居住年	控除対象借入限度額	控除率	各年の控除限度額	最大控除額(13年)				
	令和6年1月～ 令和6年12月	4,000万円	0.7%	28万円	364万円				
一般住宅の取得 一般の増改築等	居住年	控除対象借入限度額	控除率	各年の控除限度額	最大控除額(10年)	-			
	令和6年1月～ 令和7年12月(注1)	2,000万円	0.7%	14万円	140万円				

(注1)2023(令和5)年までに建築確認を受けた新築住宅に限るが、2024(令和6)年1月1日以後に建築確認を受けた場合においても、登記簿上の建築日付が2024(令和6)年6月30日以前であれば適用対象(注2)「自己資金も可」型は、自己資金により取得等しても、ローンにより取得等しても適用可。なお「住宅ローン」型と「自己資金も可」型(

## 5. 適用時期

### (1) 子育て世帯等を対象とした支援措置

2024(令和6)年1月1日から同年12月31日までの間に居住の用に供した場合に適用される。

### (2) 床面積要件を40㎡以上とする緩和措置の延長

2024(令和6)年12月31日以前に建築確認済みの認定住宅等の新築又は認定住宅等で建築後使用されたことのないものを取得した場合に緩和措置の対象となる(1年延長)。

## 6. 実務のポイント

### (1) 子育て世帯等を対象とした支援措置

- ・認定住宅等の新築等をした場合にのみ適用がある。
- ・中古物件を取得した場合には、適用がない。
- ・子育て特例対象個人に該当しない場合(独身者、子供のいない40歳以上の夫婦等)には、恩恵はない。
- ・年齢の判定時期は、2024(令和6)年12月31日現在の年齢で判定される。

### (2) 床面積要件を40㎡以上とする緩和措置の延長

- ・認定住宅等の新築又は認定住宅等で建築後使用されたことのないものの取得のみが延長の対象となる(認定住宅等に該当しない場合は2023(令和5)年末までに建築確認を受けたものに限る)。
- ・子育て特例対象個人でなくとも適用がある。

## 7. 今後の注目点

### (1) 子育て世帯等を対象とした支援措置

- ・19歳未満の扶養親族のいる夫婦が、ペアローン等により、それぞれ住宅ローン控除の適用を受けようとする場合に、19歳未満の扶養親族は夫婦両方あるいはいずれか一方に所属するのか。

## 5. 住宅リフォーム控除の延長・拡充(子育て対応改修工事に係る特例の新設)

### 1. 改正のポイント

#### (1) 趣旨・背景

子育てに対応した住宅へのリフォームを支援し、子育て世代の居住環境の改善の観点から、子育て世帯及び若者夫婦世帯が行う一定の子育て対応改修工事を特例措置の対象に加える。また、従来の既存住宅の耐震・バリアフリー・省エネ・三世代同居・耐久性向上リフォームに係る特例措置を2年間延長する。

#### (2) 内容

- ① 既存住宅に係る特定の改修工事をした場合の所得税額の特別控除について、**子育て特例対象個人**(年齢40歳未満であって配偶者を有する者、年齢40歳以上であって年齢40歳未満の配偶者を有する者又は年齢19歳未満の扶養親族を有する者)が、その者の所有する居住用の家屋について**一定の子育て対応改修工事**をした場合を適用対象に追加する。
- ② 既存住宅の耐震改修をした場合の所得税額の特別控除の適用期限を2025(令和7)年12月31日まで**2年間延長**する。
- ③ 既存住宅に係る特定の改修工事(バリアフリー・省エネ・三世代同居・耐久性向上)をした場合の所得税額の特別控除について、適用対象者の合計所得金額要件を**2,000万円以下**(改正前:3,000万円以下)に**引き下げた**上で、適用期限を2025(令和7)年12月31日まで**2年間延長**する。

## 1. 改正のポイント

### (3) 適用時期

- ① 既存住宅に係る特定の改修工事(子育て対応改修)をした場合の所得税額の特別控除については、一定の子育て対応改修工事をして、2024(令和6)年4月1日から同年12月31日までの間に居住の用に供した場合は適用対象とする(2025(令和7)年についても同様の方向性で検討中であり、令和7年度税制改正にて決定される予定である)。
- ② 従来の制度については、適用期限を2025(令和7)年12月31日まで、2年間延長する。
- ③ 適用対象者の合計所得金額要件2,000万円への引き下げは、2024(令和6)年1月1日以後に自己の居住の用に供する場合について適用する。

## 2. 改正の趣旨・背景

わが国の2022年の出生数は約77万人と過去最低であり、少子化は危機的な状況を迎えている。理想のこども数を持たない理由の一つとして若い世代を中心に「家が狭いから」という理由が挙げられており、また、子育て支援の現場からも子育て世代の居住環境の改善を求める声があることから、子育てにやさしい住まいの拡充を目指し、住宅支援を強化する必要がある。また子育てに対する不安や負担が大きいことが少子化の要因の一つであることを踏まえ、住宅のハード面の性能向上により子育ての負担の軽減を図る必要がある。

税制においても子育てに対応した住宅へのリフォームを支援することで、子育て世帯の居住環境を改善し、少子化対策を進めていく。

### 3. 改正の内容

#### (1) 住宅リフォーム控除の全体像

改正内容	必須工事			その他工事			控除限度額	適用対象者の合計所得金額の要件	住宅借入金等特別控除との併用可否
	対象工事	対象工事限度額	控除率	対象工事	対象工事限度額×2	控除率			
2年間延長	耐震改修※1	250万円	10%	必須工事の対象工事限度額超過分+その他のリフォーム費用の額	必須工事の標準的な費用相当額と同額までの金額	5%	62.5万円	【改正】 2,000万円以下 (改正前:3,000万円以下)	併用不可
	バリアフリー改修	200万円					60万円		
	省エネ改修	250万円 (350万円)					62.5万円 (67.5万円)		
	三世帯同居改修	250万円					62.5万円 (67.5万円)		
	耐久性向上 (+耐震改修)	250万円 (350万円)					62.5万円 (67.5万円)		
	耐久性向上 (+省エネ改修)	250万円 (350万円)					62.5万円 (67.5万円)		
	耐久性向上 (+耐震改修+省エネ改修)	500万円 (600万円)					75万円 (80万円)		
新設	子育て対応改修	250万円	同上	同上	同上	同上	2,000万円以下	併用不可	

※()は太陽光発電を設置する場合の限度額となる。

※1 昭和56年5月31日以前に建築された建物のみ対象となる。

※2 最大対象工事限度額は、必須工事と合わせて1,000万円が限度となる。

※3 要耐震改修住宅に係る住宅借入金等特別控除の特例との併用はできない。

改正

新設

### 3. 改正の内容

#### (2) 子育て世帯等に対する控除に係る特例の新設

##### ① 内容

既存住宅に係る特定の改修工事をした場合の所得税額の特別控除について、**子育て特例対象個人**が、その者の所有する居住用の家屋について**一定の子育て対応改修工事**をした場合を適用対象に追加する。

##### ② 適用対象者（以下の（イ）及び（ロ）の要件を満たす者）

（イ）**子育て特例対象個人**（以下のいずれかに該当する者）

- ・年齢40歳未満であって配偶者を有する者
- ・年齢40歳以上であって年齢40歳未満の配偶者を有する者
- ・年齢19歳未満の扶養親族を有する者

（ロ）その年分の合計所得金額が**2,000万円以下**である者

##### ③ 一定の子育て対応改修工事

- ・住宅内における子どもの事故を防止するための工事
- ・対面式キッチンへの交換工事
- ・開口部の防犯性を高める工事
- ・収納設備を増設する工事
- ・開口部・界壁・床の防音性を高める工事
- ・間取り変更工事（一定のものに限る）

であって、その工事に係る標準的な工事費用相当額（補助金等の交付がある場合には、当該補助金等の額を控除した後の金額）が50万円を超えること等一定の要件を満たすものをいう。

【子育て特例対象個人】以下のいずれかに該当

	本人	家族
1	40歳未満	（年齢問わず）配偶者あり
2	40歳以上	40歳未満の配偶者あり
3	年齢問わず	19歳未満の扶養親族あり

#### 子育てに対応した住宅への 主なリフォームイメージ



転落防止の手すりの設置



可動式間仕切り壁の設置



対面式キッチンへの交換



防音性の高い床への交換

（出典：国土交通省「令和6年度国土交通省税制改正概要」）



### 3. 改正の内容

#### ④特別控除額

標準的な工事費用相当額(限度額250万円)×10%

#### ⑤標準的な工事費用相当額

一定の子育て対応改修工事に係る「標準的な工事費用相当額」とは、子育て対応改修工事の種類ごとに標準的な工事費用の額として定められた金額に当該子育て対応改修工事を行った箇所数等に乗じて計算した金額をいう。具体的な金額については、国土交通省の告示にて今後明らかにされる予定である。

なお、改修工事等の「標準的な工事費用相当額」は、工事会社等から取得する増改築等工事証明書において確認することができる。

(参考:三世代同居改修の場合) 同居対応改修工事に係る標準的な工事費用相当額 (平成28年国土交通省告示第586号)

同居対応改修工事の内容		箇所あたり金額
①調理室を増設する工事 (改修後の住宅にミニキッチン以外の調理室がある場合に限る)	(イ) ミニキッチンを設置する工事以外の工事の場合	1,622,000円
	(ロ) ミニキッチンを設置する工事の場合	476,100円
②浴室を増設する工事 (改修後の住宅に浴槽を有する浴室がある場合に限る)	(イ) 給湯設備の設置・取替を伴う浴槽の設置工事の場合	1,373,800円
	(ロ) 給湯設備の設置・取替を伴わない浴槽の設置工事の場合	855,400円
	(ハ) 浴槽がないシャワー専用の工事の場合	584,100円
③便所を増設する工事		526,200円
④玄関を増設する工事	(イ) 地上階の場合	658,700円
	(ロ) 地上階以外の場合	1,254,100円

※ 「標準的な工事費用相当額」とは、上の表の同居対応改修工事項目に応じ、「箇所あたり金額」に工事箇所数を乗じた額の合計額をいう。

※ 上記①～④のいずれかに該当する工事で、補助金等の額を控除した後の標準的な工事費用相当額が50万円を超えるものが対象となる。

※ 上の表の金額は、同居対応改修工事をした家屋に、令和2年1月1日から令和5年12月31日までに居住の用に供した場合の数値となる。

### 3. 改正の内容

#### (3) 従来の制度の適用期限の延長

- ①既存住宅の耐震改修をした場合の所得税額の特別控除の適用期限を2025(令和7)年12月31日まで2年間延長する。
- ②既存住宅に係る特定の改修工事(バリアフリー・省エネ・三世代同居・耐久性向上)をした場合の所得税額の特別控除について、適用対象者の合計所得金額要件を2,000万円以下(改正前:3,000万円以下)に引き下げた上で、適用期限を2025(令和7)年12月31日まで2年間延長する

### 4. 適用時期

- ①既存住宅に係る特定の改修工事(子育て対応改修)をした場合の所得税額の特別控除については、一定の子育て対応改修工事をして、2024(令和6)年4月1日から同年12月31日までの間に居住の用に供した場合を適用対象とする(2025(令和7)年についても同様の方向性で検討中であり、令和7年度税制改正にて決定される予定である)。
- ②従来の制度については、適用期限を2025(令和7)年12月31日まで、2年間延長する。
- ③適用対象者の合計所得金額要件2,000万円への引き下げは、2024(令和6)年1月1日以後に自己の居住の用に供する場合について適用する。

## 5. 参考 住宅リフォーム控除の一覧

耐震改修工事	居住年	必須工事 限度額	控除率	その他工事 限度額	控除率	控除限度額
	令和4年1月～令和7年12月	250万円	10%	750万円	5%	62.5万円
バリアフリー改修工事	居住年	必須工事 限度額	控除率	その他工事 限度額	控除率	控除限度額
	令和4年1月～令和7年12月	200万円	10%	800万円	5%	60万円
省エネ改修工事	居住年	必須工事 限度額	控除率	その他工事 限度額	控除率	控除限度額
	令和4年1月～令和7年12月	250万円(350万円)	10%	750万円(650万円)	5%	62.5万円(67.5万円)
三世代同居改修工事	居住年	必須工事 限度額	控除率	その他工事 限度額	控除率	控除限度額
	令和4年1月～令和7年12月	250万円	10%	750万円	5%	62.5万円
耐久性向上工事 (+耐震改修工事)	居住年	必須工事 限度額	控除率	その他工事 限度額	控除率	控除限度額
	令和4年1月～令和7年12月	250万円(350万円)	10%	750万円(650万円)	5%	62.5万円(67.5万円)
耐久性向上工事 (+省エネ改修工事)	居住年	必須工事 限度額	控除率	その他工事 限度額	控除率	控除限度額
	令和4年1月～令和7年12月	250万円(350万円)	10%	750万円(650万円)	5%	62.5万円(67.5万円)
耐久性向上工事 (+耐震改修+省エネ改修工事)	居住年	必須工事 限度額	控除率	その他工事 限度額	控除率	控除限度額
	令和4年1月～令和7年12月	500万円(600万円)	10%	500万円(400万円)	5%	75万円(80万円)
【新設】子育て対応改修工事	居住年	必須工事 限度額	控除率	その他工事 限度額	控除率	控除限度額
	令和6年4月～令和6年12月	250万円	10%	750万円	5%	62.5万円

※()は太陽光発電を設置する場合の限度額となる。

※いずれの工事も、自己資金により取得等をして、ローンにより取得等をしてでも適用可能。

## 6. エンジェル税制の拡充

### (1) 趣旨・背景

スタートアップは日本経済の潜在的成長率を高める重要な存在である一方で、我が国のスタートアップ・エコシステムは、人材・事業・資金の各面で課題があり、さらにそれぞれの課題が相互に絡み合い、好循環が生まれていない状況にある。エンジェル税制は、これらの課題の内、資金面について、個人投資家のリスクマネーによるスタートアップへの投資を強化し、スタートアップ・エコシステムに循環させることを目的とする。

2023(令和5)年度改正では、設立間もないスタートアップ(一定の要件あり)への投資や、自己資金による起業について非課税措置が創設されたが、2024(令和6)年度改正においては、よりスタートアップの実態に即した利便性の向上が図られる。

また、**本制度の課題である、株式譲渡益の発生年にスタートアップへ投資を行う必要がある点については、2025(令和7)年度改正において引き続き検討される**ことが大綱に明記された。

### (2) 内容

#### ① 譲渡所得の特例(優遇措置B、プレシード・シード特例)※

※優遇措置B、プレシード・シード特例とは、スタートアップへの投資額をその年の他の株式の譲渡益から控除できる制度をいう。

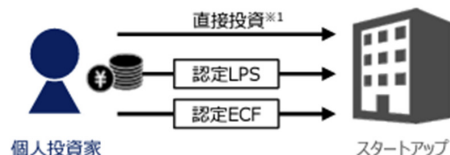
優遇措置Bはスタートアップ株式の売却時までの課税繰延だが、プレシード・シード特例は20億円まで非課税となる(20億円を超える部分は課税繰延)。また、譲渡損失等が生じた場合、その年の他の株式の譲渡益と通算(翌年以降3年にわたり可能)できる。

イ. スタートアップへの投資方法に、**「一定の信託を通じて株式を取得した場合」**が追加される。

ロ. **一定のストック・オプションの取得に要した金額を控除対象金額に加える**ことが明記される※。

※ 従前より、税制非適格ストック・オプションの行使による取得はエンジェル税制の対象(一定の要件あり)

〈エンジェル税制の適用となる投資方法〉



※1 民法上の組合又は投資事業有限責任組合経由を含む。

(出典: 経済産業省「エンジェル税制申請ガイドライン」)

## エンジェル税制の拡充

### ② 寄付金控除(優遇措置A、A-2)※

※優遇措置A、A-2とは、(総所得金額×40%又は800万円のいずれか低い方) - 2,000円を、その年の総所得金額等から控除できる(所得控除)。優遇措置Bと同様に、スタートアップ株式の売却時までの課税繰延であり、また、譲渡損失等が生じた場合、その年の他の株式の譲渡益と通算(翌年以降3年にわたり可能)できる。

イ. スタートアップ側の確認手続き上、**一定の書類の申請書への添付が不要**となる。

ロ. 2024(令和6)年3月31日に期限を迎える一部の特例措置について、**2年間延長**される。

### (3) 適用時期

(2)①イ. 2024(令和6)年4月1日より施行

(2)①ロ. 中小企業等経営強化法施行規則の改正後に施行

(2)②イ. ロ. 2024(令和6)年4月1日より施行

### (4) 影響

エンジェル税制の利便性が向上することにより、個人投資家の利用が拡大することが期待される。

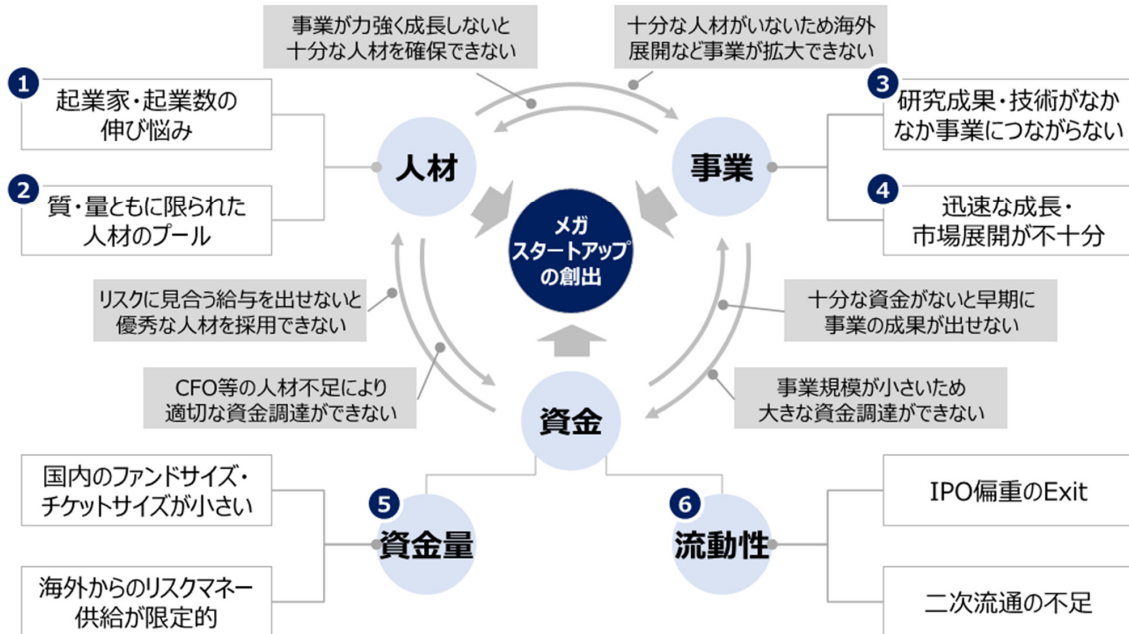
### (5) 今後の注目点

一定のストック・オプション及び一定の信託の範囲や適用要件を確認する必要がある。

# 1. 趣旨・背景

## (1) スタートアップ・エコシステムの課題

我が国のスタートアップ・エコシステムは、人材・事業・資金の各面で課題があり、さらにそれぞれの課題が相互に絡み合い、好循環が生まれていない状況にある。  
エンジェル税制は『資金面』の課題解決を目的とする。



(出典：税制調査会資料「スタートアップ関連税制」)

(所得税・住民税：エンジェル税制の拡充)

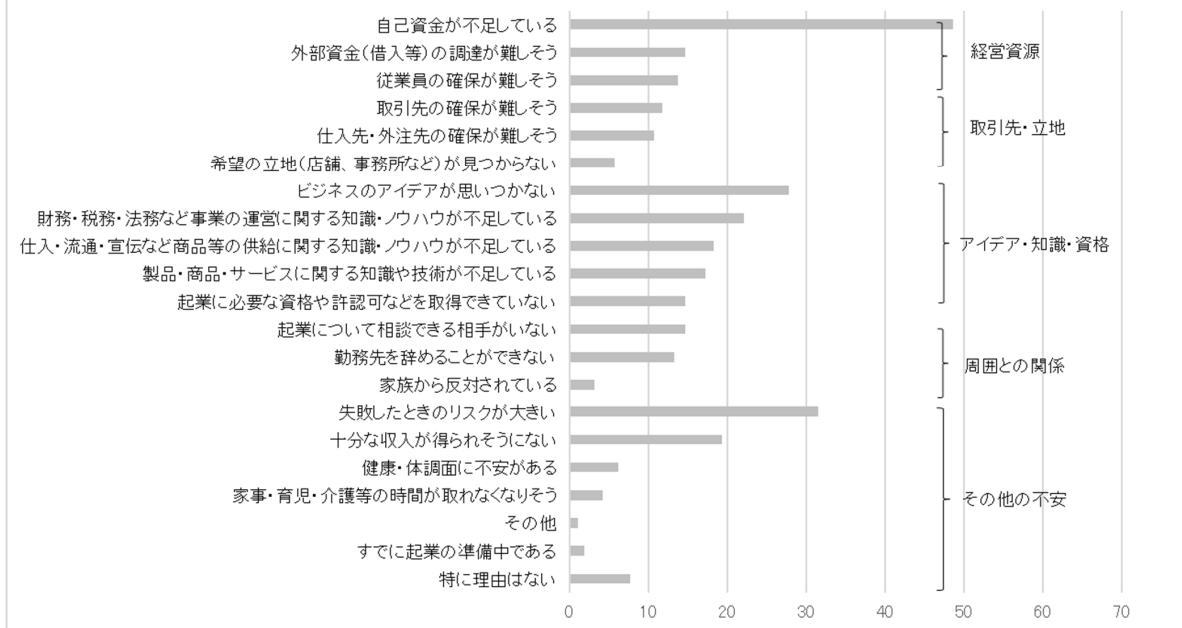
# 1. 趣旨・背景

## (2) 起業が進まない理由

- ・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%)
- ・起業が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



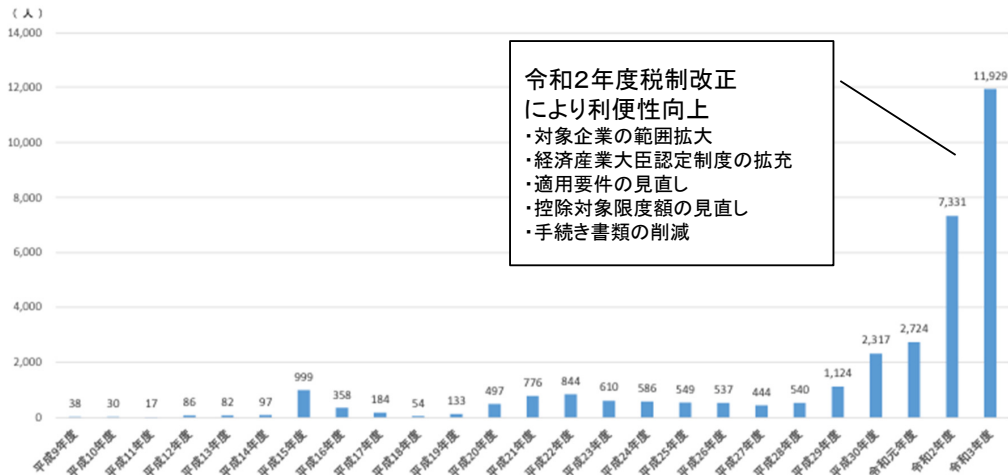
# 1. 趣旨・背景

## (3) エンジェル税制の確認書の交付件数

制度創設以来、あまり活用が進まなかったエンジェル税制だが、令和2年度改正において、株式投資型クラウドファンディングによる投資も対象とするなど時代の変化に対応した制度とすることで、大幅に利便性が向上した。

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<sup>※</sup>の推移



※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。

(出典: 中小企業庁HP)

(所得税・住民税: エンジェル税制の拡充)



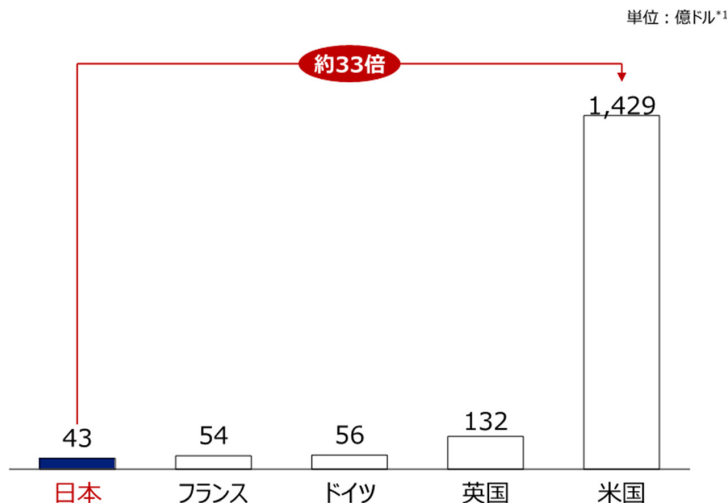
## 1. 趣旨・背景

### (4) 我が国のスタートアップ投資の状況

スタートアップへの投資金額は、米国と比べ大きな差が存在する。

スタートアップの急激な成長を支えるためには、リスクマネー供給を拡大する必要がある。

スタートアップ投資額の国際比較（2020年）



\*1:1ドル=106.8円で換算  
出所：CB Insights「State of Venture」

(出典：税制調査会資料「スタートアップ関連税制」)

(所得税・住民税：エンジェル税制の拡充)

## 1. 趣旨・背景

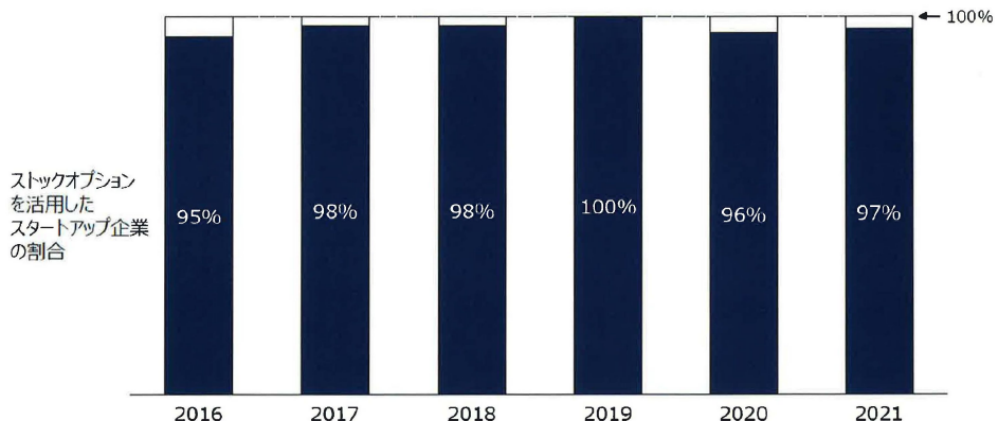
### (5) 人材確保手段としてのストック・オプションの利用

スタートアップでは、人材確保のためストック・オプションが有効活用されている。また、ストック・オプションの中でも税制適格ストック・オプションが使われることが多い。  
(出典：METIJournalより抜粋)

ただし、エンジェル税制の対象となるのは、税制非適格ストック・オプションに限られる。

#### IPOしたスタートアップのうちストックオプションを活用した企業の割合

※税制適格ストックオプション以外のストックオプションを含む



(出典) INITIAL「Japan Startup Finance 2021」より経済産業省作成

(出典：税制調査会資料「スタートアップ関連税制」)

(所得税・住民税・エンジェル税制の拡充)

## 2. エンジェル税制の概要・改正のポイント

### (1) 優遇措置の概要

本制度の対象となる未上場スタートアップへ投資を行った個人投資家に対して、①投資時点(所得税のみ)及び②株式売却時点(所得税及び住民税)の各段階において課税の特例が設けられている。

追加

今回、優遇措置B、プレシード・シード特例について、**一定のストック・オプションの取得に要した金額**が追加される。

#### ① 投資時点

種類	性質	特例対象企業		特例内容		
		設立年数	外部資本比率	控除方法	控除対象	控除上限
エンジェル税制 選択適用	優遇措置A	5年未満	1/6以上	その年の総所得金額から控除 (寄付金控除)	対象企業への投資額全額-2,000円	総所得金額×40%と800万円のいずれか低い方
	優遇措置A-2		1/20以上			
	優遇措置B	10年未満	1/6以上	その年の他の株式譲渡益から控除	対象企業への投資額全額(一定のストック・オプションの取得に要した金額を含む) 追加	上限なし※
	プレシード・シード特例	5年未満	1/20以上			
起業特例	非課税※	1年未満	1/100以上	設立時の出資額全額(自己資金)		

※ 非課税となるのは出資額20億円まで、それを超える分は課税繰延(詳細は下記【取得費の取り扱い(取得費控除)】参照)。

#### ② 株式売却時点(損益通算・繰越控除)

売却損の場合※ 対象株式の譲渡損失を、その年の他の株式譲渡益と通算(相殺)し、控除しきれない金額は3年間の繰越控除

※ 対象企業が上場しないまま、破産、解散等をして株式の価値が失われた場合を含む。

#### 【取得費の取り扱い(取得費控除)】

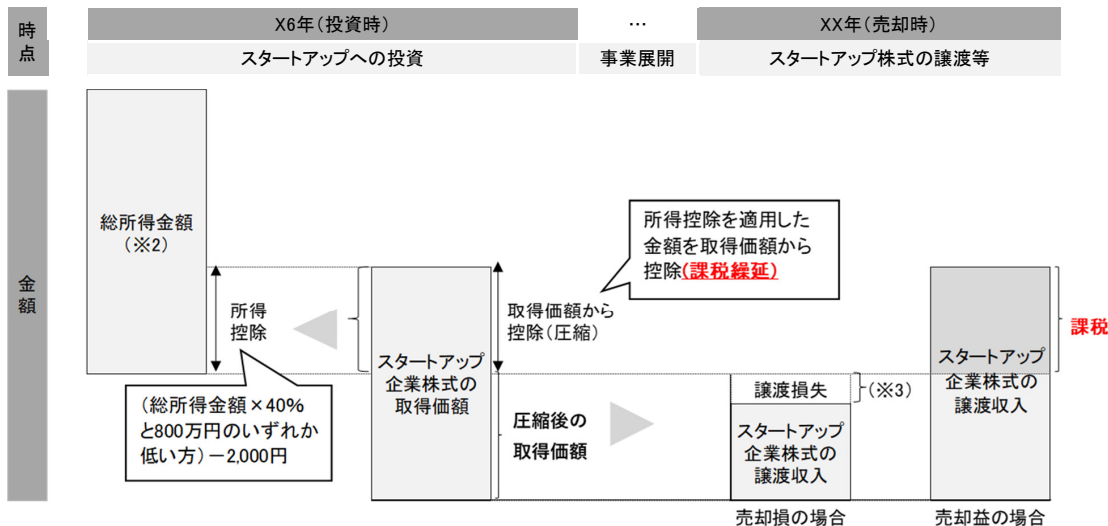
優遇措置の適用を受けた株式を売却した場合には、特例の種類に応じて、対象企業の株式の取得価額を圧縮する。

- ・優遇措置A,A-2・・・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
- ・プレシード・シード特例・・・取得価額-プレシード・シード特例の適用を受けた金額のうち、20億円を超える金額
- ・起業特例・・・・・・取得価額-起業特例を受けた金額のうち、20億円を超える金額

(所得税・住民税:エンジェル税制の拡充)

## 2. エンジェル税制の概要・改正のポイント

### 【図解】 優遇措置A、A-2(※1) (寄付金控除) (課税繰延)



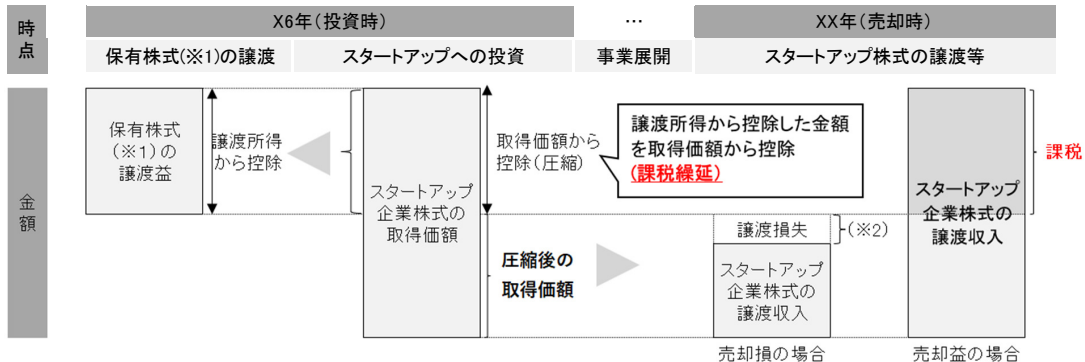
(※1) 優遇措置A-2とは、2023(令和5)年4月1日以降、プレシード・シード特例の企業要件(営業損益0円未満等)を追加で満たす場合、外部資本比率の要件が1/6以上から1/20以上に緩和されたものを指す。

(※2) 総所得金額とは、各種所得の合計額(申告分離課税がある場合には、それらの所得金額(長期譲渡所得の特別控除前)の合計額を含む金額で、繰越控除(上場株式等の譲渡損失の繰越控除等)を受けている場合は、その適用後の金額をいう。

(※3) 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。

## 2. エンジェル税制の概要・改正のポイント

### 【図解】優遇措置B(譲渡所得の特例)(課税繰延)



(※1)一般株式等及び上場株式等

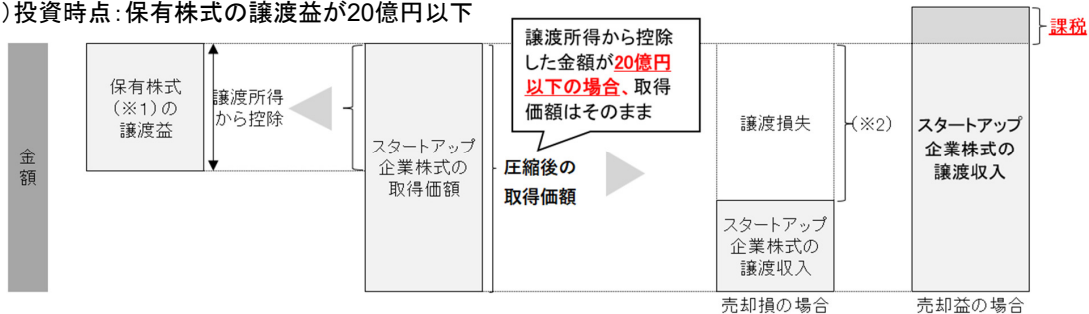
(※2)その年分の一般株式等に係る譲渡所得等の金額から控除し、控除しきれない金額があるときは、上場株式等に係る譲渡所得等の金額から控除する。  
なお、控除しきれない金額がある場合には、翌年以後3年間損失を繰り越すことができる。

## 2. エンジェル税制の概要・改正のポイント

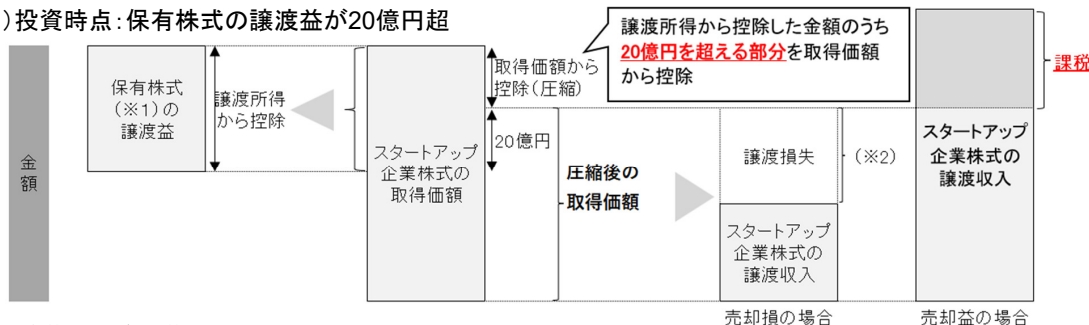
【図解】プレシード・シード特例、起業特例 **(20億円まで非課税)** (2023(令和5)年4月1日以後の取得に適用可能)

時点	X6年(投資時)		...	XX年(売却時)	
		保有株式(※1)の譲渡	スタートアップへの投資	事業展開	スタートアップ株式の譲渡等

(イ) 投資時点: 保有株式の譲渡益が20億円以下



(ロ) 投資時点: 保有株式の譲渡益が20億円超



(※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。

(所得税・住民税:エンジェル税制の拡充)

## 2. エンジェル税制の概要・改正のポイント

### (2) 特例の対象となる取得(投資方法)

エンジェル税制は、未上場スタートアップに対する個人投資家による資金供給を支援するための措置であることから、株式の発行の際に払込み(起業特例は設立の際に払込み)により取得した株式に限られる。

<エンジェル税制>



個人投資家

#### I. 直接出資

※税制非適格ストック・オプションを含む(一定の要件あり)  
※認定を受けていない組合経由を含む

#### II. 認定投資事業有限責任組合(LPS)経由

#### III. 認定少額電子募集取扱業者(ECF)経由

<起業特例>



発起人

#### I. 出資金を出資して設立

(エンジェル税制の対象となる取得)

区分	払込み方法
I. 直接投資	金銭払込み
	税制非適格ストック・オプションの行使による取得
II. 認定投資事業有限責任組合(LPS)経由	投資事業有限責任組合契約に従って取得
III. 認定少額電子募集取扱業者(ECF)経由	株式投資型クラウドファンディングにより取得

#### ① 取得(投資)方法の追加

追加

上記の払込み方法に、「**一定の信託を通じて取得した場合**」が追加される。

#### ② 改正時期

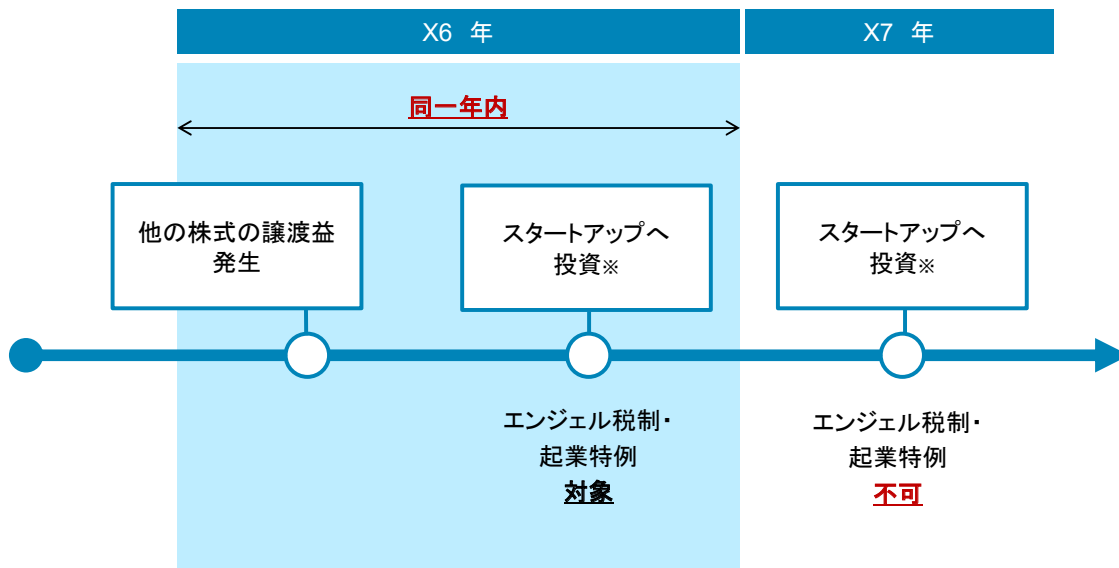
中小企業等経営強化法施行規則の改正後

## 2. エンジェル税制の概要・改正のポイント

### (3) 投資のタイミング

優遇措置B、プレシード・シード特例、起業特例は、**株式譲渡益が発生した年内に投資を行う必要がある。**

かなり短い期間内に再投資先を選定する必要がある点は、本制度の課題とされており、更なる利用拡大のためには、再投資期間の延長が期待される。



※ 起業特例の場合は、会社設立の日



## 2. エンジェル税制の概要・改正のポイント

### (4) 特例の対象となる主な会社(根拠法の種類)

エンジェル税制の対象となるスタートアップ企業は、次に掲げる法律に規定する一定の法人をいう。

根拠法	優遇措置の種類		
	A、A-2	B、フレンド・シート	起業
イ 中小企業等経営強化法第6条	○	○	○
ロ 中小企業基本法第2条第1項各号	○	○	—
ハ 沖縄振興特別措置法第57条の2第1項	○	○	—
ニ 国家戦略特別区域法第27条の5	○	—	—
ホ 地域再生法第16条	○	—	—

※ 上記ハを「経済金融活性化特区版エンジェル税制」、ニを「国家戦略特区版エンジェル税制」、ホを「小さな拠点税制」と呼ぶこともある。

### (5) 期限の延長及び手続書類の削減

下表ニ・ホ(優遇措置A、A-2(寄付金控除)のみ特例対象)について、特例期間が2年間延長されるとともに、スタートアップ側が行う確認手続き時の添付書類が一部削減される。

#### ① 特例期間の延長

根拠法	特例期間	
	改正前	改正後
イ 中小企業等経営強化法第6条	期限の定めなし	期限の定めなし
ロ 中小企業基本法第2条第1項各号	期限の定めなし	期限の定めなし
ハ 沖縄振興特別措置法第57条の2第1項	令和7年3月31日までに指定	令和7年3月31日までに指定
ニ 国家戦略特別区域法第27条の5	令和6年3月31日までに発行	令和8年3月31日までに発行 <span style="background-color: #0070C0; color: white; border-radius: 50%; padding: 2px;">延長</span>
ホ 地域再生法第16条	令和6年3月31日までに発行	令和8年3月31日までに発行 <span style="background-color: #0070C0; color: white; border-radius: 50%; padding: 2px;">延長</span>

## 2. エンジェル税制の概要・改正のポイント

### ② 添付不要となる書類(スタートアップによる確認手続き時) **書類削減**

国家戦略特別区域担当大臣・認定地方公共団体へ提出する申請書へ、次に掲げる書類の添付を不要とする。  
なお、同書類の提出先が都道府県知事である場合については、2023(令和5)年改正に添付不要となっている。

(イ)株式の発行を決議した株主総会の議事録の写し、取締役の決定があったことを証する書面又は取締役会議事録の写し

(ロ)個人が取得した株式の引受けの申込み又はその総数の引受けを行う契約を証する書面

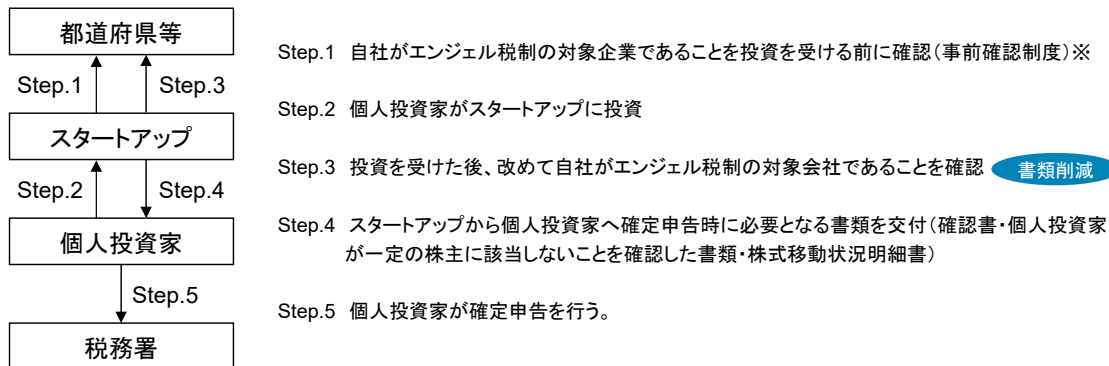
### ③ 適用時期

2024(令和6)年4月1日以降に発行される株式に適用する。

<都道府県等へ申請する場合の流れ>

スタートアップが個人投資家から「I. 直接投資」を受ける場合の確認手続きは、以下の流れで行う(事前確認制度の利用可能)。

(注)起業特例または起業特例の要件を満たすことを以て優遇措置Bの適用を受ける場合は、事前確認制度の利用不可



※事前確認制度を利用しない場合は、Step.2からとなる。

## (参考)適用要件の概要

### (1)適用要件

- 特例を受けるためには、個人投資家による資金の払込期日時点※において、①スタートアップ要件(企業側)と②個人投資家要件(起業特例の場合は起業家要件)を満たす必要がある。

※起業特例の場合、又は、起業特例の要件を満たすことを以て優遇措置Bの適用を受ける場合は、設立年又は投資年の12月31日時点

		エンジェル税制				起業特例※5
		優遇措置A	優遇措置A-2	優遇措置B	プレシード・シード特例	
① スタートアップ要件	I 設立年数	5年未満		10年未満	5年未満	1年未満
	II 新規性要件	設立経過年数(事業年度)毎の要件を充足すること一次頁以降を参照				
	III 外部資本比率※1	1/6以上	1/20以上	1/6以上	1/20以上	1/100以上
	IV 法人グループ	大規模法人グループ※2の所有に属さないこと※3				
	V 未上場	未登録・未上場の株式会社であること				
	VI 業種	風俗営業等に該当する事業を行う会社でないこと				
② 個人要件	I 同族要件	同族会社である場合、一定の株主グループ※4に属していないこと				なし
	II 特定事業主以外	自ら営んでいた事業の全部を承継させた個人(特定事業主)及びその親族等でないこと				
	III 株式取得方法	金銭による払い込み				発起人として設立時に金銭の払込み

(※1)外部資本比率は、外部(特定の株主グループ以外)から取り入れる投資割合を指す。なお、特定の株主グループとは、発行済株式総数の30%以上を保有している株主グループ(個人とその親族等)を指す。

(※2)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)にある法人を指す。

(※3)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をいう。

(※4)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

(※5)起業特例の場合、上記の他、「新設合併又は新設分割により設立された会社でないこと、及び他の事業者から譲り受けた事業を主たる事業としていないこと」という要件を充足する必要がある。

## (参考)新規性要件の概要

事前確認時(起業特例は確認申請時)の必要書類は新規性要件の該当状況によって異なる。

優遇措置A、A-2			優遇措置B		
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験)	常勤の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験)	常勤の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)※	常勤の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)※	常勤の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(宣伝費、マーケティング費用※4を含む、以下同じ)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(宣伝費、マーケティング費用を含む、以下同じ)が収入金額の3%超	g
1年以上～2年未満	常勤の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3%超	g
				売上高成長率が25%超	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	h
3年以上～5年未満	売上高成長率が25%超で直前期までの営業キャッシュ・フローが赤字	d	5年以上～10年未満	試験研究費等が収入金額の5%超	i
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	【用語の意義】※次頁において同じ ・研究者: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 ・新事業活動従事者: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 ・宣伝費、マーケティング費用:新たな技術も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		
	売上高成長率が25%超で直前期までの営業キャッシュ・フローが赤字	d			
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			

※ 設立経過年数が1年未満であっても、第2期の事業年度を経過している場合は、売上高成長率要件でも確認を受けることが可能。

(出典:経済産業省「エンジェル税制申請ガイドライン」)

(所得税・住民税:エンジェル税制の拡充)

## (参考)新規性要件の概要

プレシード・シード特例				
設立経過年数	要件			
	①優遇措置Bの要件	+	②上乗せ要件	
1年未満(最初の事業年度未経過)	常勤の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		事業の将来における成長発展に向けた事業計画(試験研究費等の対出資金額比率が30%超の見込み)を有する j	
1年未満(最初の事業年度経過)※	常勤の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)各事業年度の売上高が0の場合 各事業年度の営業損益が0未満 k	
	試験研究費等(宣伝費、マーケティング費用を含む、以下同じ)が収入金額の3%超			l
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		(2)各事業年度のいずれかにおける売上高が0ではない場合 k	
	試験研究費等が収入金額の3%超			l
	売上高成長率が25%超			m
2年以上～ 5年未満	試験研究費等が収入金額の3%超		①各事業年度の営業損益が0未満かつ ②試験研究費等の対出資金額比率が30%超 l	
	売上高成長率が25%超			m

起業特例			
設立経過年数	要件		
	1年未満(最初の事業年度未経過)	常勤の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、かつ事業の将来の成長発展に向けた事業計画(販管費等の対出資金額比率が30%超の見込みを記載したもの)を有する	
1年未満(最初の事業年度経過)※	常勤の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、販管費等の対出資金額比率が30%超		o
	試験研究費等(宣伝費、マーケティング費用を含む)が収入金額の3%超で販管費等の対出資金額比率が30%超		p

※ 設立経過年数が1年未満であっても、第2期の事業年度を経過している場合は、売上高成長率要件でも確認を受けることが可能。

(出典:経済産業省「エンジェル税制申請ガイドライン」「起業特例申請ガイドライン」)

## (参考)確認手続き時の主な必要書類

事前確認手続き時 (Step.1) (起業特例は確認申請時) : 新規性要件の該当状況ごとの主な必要書類

必要書類	優遇措置A、A-2				優遇措置B					プレシード・シード				起業		
	a	b	c	d	e	f	g	h	i	j	k	l	m	n	o	p
確認申請書、登記事項証明書(原本)	○	○	○	○	○	○	○	○	○	○	○	○	○	○	○	○
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	○	○	○	○	○	○	○	○	○	○	○	○	○	○	○	○
申請年度の前年度のB/S・P/L	-				-	○	○	○	○	-				-	○	○
申請年度の前々年度のB/S・P/L					-	-	-	○	-					※3		
設立後から申請年度の前々々年度までのB/S・P/L					-	-	-	※2	-							
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※1	-	○	○	○	-					○	○	○	○	-		
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	○	-	-	-	-					-				-		

※1 キャッシュ・フロー計算書が必要なのは、優遇措置A、A-2のみ。営業活動によるキャッシュ・フロー計算書のみの提出でも可

※2 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のみ

※3 売上高成長率の要件について確認を受ける場合のみ

投資後(Step.3) (起業特例は確認申請時) : 都道府県等へ提出する主な必要書類

	必要書類
エンジェル	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
起業	原紙定款、設立時発行株式に関する発起人の同意書、株式の管理に係る契約書

書類削減

※ 事前確認制度を利用した場合のみ

(出典: 経済産業省「エンジェル税制申請ガイドライン」「起業特例申請ガイドライン」)

(所得税・住民税: エンジェル税制の拡充)

## 7. 税制適格ストックオプションに係る優遇措置の拡大

### 1. 改正のポイント

#### (1) 趣旨・背景

スタートアップ企業の資金面や人材面での課題を税制面から後押しすることを目的として、税制適格ストックオプションの利便性の向上や権利行使価額の上限額の引き上げなど要件の緩和が実施される。

#### (2) 内容

- ① 権利行使により交付される株式の保管委託要件の緩和  
企業買収時において機動的に対応できるよう、証券会社等による管理に代えてスタートアップ企業自身による管理の方法が新設される。
- ② 1年あたりの権利行使価額の限度額の引上げ  
スタートアップ企業の人材獲得力向上のため、スタートアップ企業が付与するストックオプションの1年あたりの権利行使価額の上限を最大で改正前の3倍となる年間3,600万円へ引き上げを実施する。
- ③ 外部協力者に対しストックオプションを発行する際の要件の見直し  
社外高度人材への付与要件を緩和、認定手続を軽減する等の拡充を行う。
- ④ 書面等の提出方法

#### (3) 適用時期

施行日(2024年(令和6年)4月1日)から令和6年分以後の所得税について適用する。  
ただし、上記②③については、中小企業等経営強化法施行規則の改正を前提とする。

## 2. 改正の内容

### (1) 税制適格ストックオプションの概要と今年度改正箇所

税制適格ストックオプションとは、以下の税制適格要件を満たすことで、ストックオプションの権利行使時における課税を株式売却時まで繰り延べることができる制度をいう。

(税制適格要件)

項目	適格要件	改正箇所
付与の対象	<ul style="list-style-type: none"><li>会社およびその子会社の取締役・執行役・使用人(大口株主を除く)</li><li>社外高度人材(一定の要件あり)</li></ul>	改正③: 外部協力者に対しストックオプションを発行する際の要件の見直し
発行価格	無償発行	
権利行使期間	付与決議日後2年を経過した日から10年を経過する日まで (※設立5年未満の非上場会社は15年を経過する日まで)	
権利行使限度額	年間の合計額が1,200万円を超えないこと	改正②: 1年あたりの権利行使価額の限度額の引き上げ
権利行使価額	ストックオプションに係る契約締結時の時価以上の金額とすること	
譲渡制限	他者への譲渡が禁止されていること	
保管委託	権利行使により取得する株式につき、証券会社等による保管がされること (税制適格ストックオプションの専用口座での管理)	改正①: 保管委託要件の緩和

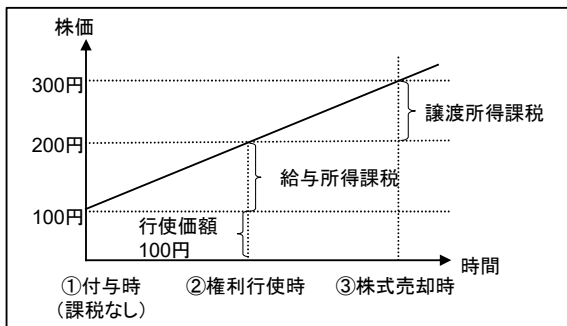


## 2. 改正の内容

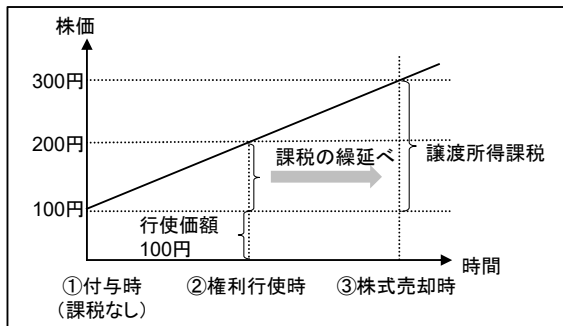
### (2) 税制適格要件の適否による課税の比較

税制適格要件の適否によって付与対象者に対する課税が異なる。

税制非適格ストックオプション



税制適格ストックオプション



- 税制非適格ストックオプションは権利行使時と株式売却時の2回課税タイミングがある。
- 権利行使時は株式を取得したのみであり、担税力のない状況で給与所得として課税される。税率は累進税率が適用され、最大で55.945%が適用される。
- 株式売却時は売却時の株価と権利行使時の株価との差額(売却益)に対し譲渡所得として課税される。(一定税率 20.315%)
- 税制適格ストックオプションは権利行使時に課税はされず株式売却時まで繰り延べられる。課税タイミングは1回のみ。
- 株式売却時は株式売却時の株価と権利行使価額との差額に対し譲渡所得として課税される。(一定税率20.315%)

## 2. 改正の内容

### (3)内容

#### ① 権利行使により交付される株式の保管委託要件の緩和

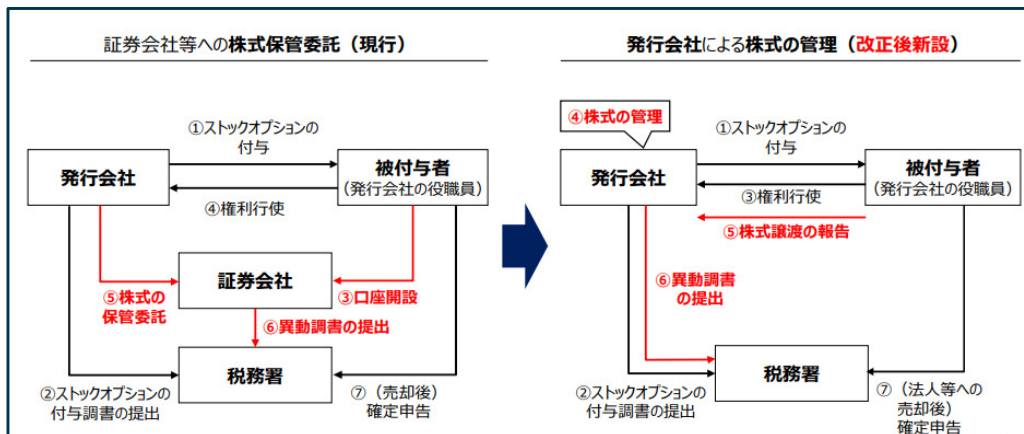
##### (イ) 内容

税制適格ストックオプションの適格要件のひとつである保管委託要件について、企業買収時において機動的に対応できるよう、スタートアップ企業自身による管理の方法が新設される。

具体的には、下記の要件を満たす税制適格ストックオプションについて証券会社等への株式の保管委託が不要となる。

- 権利行使により交付される株式が譲渡制限株式であること
- ストックオプションを発行した会社自身により当該株式の管理がされること

なお、この改正は非上場会社に限定されるものではないが、上場会社に特段のメリットはないことから、この優遇措置の適用を受けるのは非上場会社に限られると考えられる。



(出典：経済産業省「令和6年度(2024年度)経済産業関係 税制改正について」)

## 2. 改正の内容

### (ロ) 実務のポイント

#### (i) 株式保管委託又は自社による管理の決定時期

保管委託要件は権利行使により交付する株式について管理することを要請しているものであるため、税制適格ストックオプションの付与時点において確定している必要はない。なお、付与時に会社と付与対象者との間で締結する割当契約において、権利行使により交付する株式について証券会社等への保管委託又は自社による管理をする旨を定めることが必要となる。

#### (ii) 自社管理が認められるのは「譲渡制限株式」に限られる

IPO準備会社の多くはIPO直前まで株式に譲渡制限が付されている(非公開会社である)ことが考えられるため、「出口」がM&Aになった場合においても権利行使により交付される株式は「譲渡制限株式」であることから自社管理の要件を満たすことができる。

なお、IPOを見据えて非公開会社から公開会社になった後、何らかの事情によりIPOが延期または中止となることもあり得る。その後、公開会社の状態で「出口」がM&Aとなった場合、権利行使により交付される株式は譲渡制限が付されていない株式、いわゆる「普通株式」であるため、自社管理の要件を満たさなくなることに注意が必要である。

#### (iii) 既発行の税制適格ストックオプションの取り扱い

既発行の税制適格ストックオプションについては、施行日(2024年(令和6年)4月1日)から2024年(令和6年)12月31日までに自社による管理をするにつき割当契約の内容を変更する場合は、自社による管理が認められ保管要件が不要となる。

## 2. 改正の内容

### ② 1年あたりの権利行使価額の限度額の引上げ

#### (イ) 内容

権利行使価額の限度額が1,200万円から以下のとおり引き上げられる。

		改正前			改正後			
					非上場	上場		
1年あたりの 権利行使価額	設立年数、上場・非上場を問わず、一律1,200万円				設立5年未満	2,400万円	2,400万円	
					非上場	3,600万円	—	
					設立5年以上 20年未満	上場後 5年未満	—	3,600万円
						上場後 5年以上	—	1,200万円
					設立20年以上	1,200万円	1,200万円	

#### (ロ) 実務への影響

1年あたりの権利行使価額の上限額の引上げにより、実務上以下の影響がある。

##### (i) 改正前より早期に権利行使可能

権利行使価額の上限額が引き上げられたことにより、1年あたりに行使できるストックオプションの数が増えるため早期に権利行使することが可能となる。

例) 3,600万円分のストックオプションが付与された場合

		X1年	X2年	X3年
(改正前)	制限期間(2年)	1,200万円	1,200万円	1,200万円
(改正後)	制限期間(2年)	3,600万円		

⇒改正前はすべて権利行使するためには3年かかるところ1年で行使することができるようになる。

なお、既発行の税制適格ストックオプションについては、施行日(2024年(令和6年)4月1日)から2024年(令和6年)12月31日までに上限額につき割当契約の内容を変更する場合は上限額を引き上げることができる。

## 2. 改正の内容

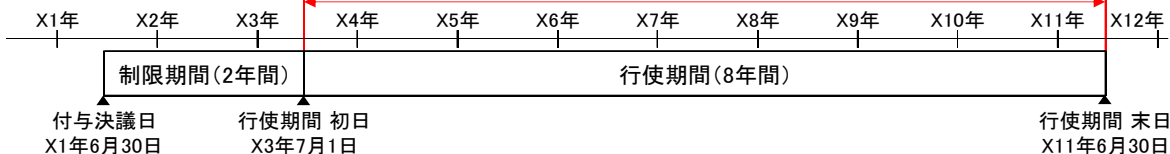
(ii) 一人あたりに付与できる税制適格ストックオプションの数が増加

権利行使価額の上限額が引き上げられたことにより、付与対象者一人あたりに付与できる税制適格ストックオプションの数(上限額)が増加する。

例) 付与対象者A氏の付与上限額

- ・設立10年目の非上場会社が権利行使期間を適格要件の最長(制限期間2年+行使期間8年)とした税制適格ストックオプションを付与する場合
- ・現在、A氏は税制適格ストックオプションは保有していない

行使期間はX3年～X11年の9暦年



(改正前) 1年あたり1,200万円 × 9暦年 = 1億800万円

(改正後) 1年あたり3,600万円 × 9暦年 = 3億2,400万円 ⇒改正前より2億1,600万円多く付与することが可能

なお、1年あたりの権利行使価額の限度額は付与対象者個人に対するものであるため、当該個人が既に付与されている税制適格ストックオプション(他の会社から付与されたものを含む)の権利行使価額総額も含めて考慮する必要がある。付与した時点で権利行使期間のいずれの年においても年間の権利行使価額の限度額内で権利行使することができない場合は、その個人に新たに付与されたストックオプション全体が非適格となるため注意が必要である。

## 2. 改正の内容

### ③ 外部協力者に対しストックオプションを発行する際の要件の見直し

ストックオプション税制では

- ・スタートアップ企業等が中小企業等経営強化法に規定する認定新規中小企業者等に該当し、
- ・付与される者が同法に規定する社外高度人材に該当すること等

を要件として、外部協力者に対し税制適格ストックオプションを付与することが可能である。

今年度改正では、中小企業等経営強化法施行規則の改正を前提として、上記の要件が以下(イ)～(ハ)のとおり緩和される。

#### (イ) 認定新規中小企業者等(ストックオプション発行会社)の要件緩和

ハンズオン支援を行うベンチャーキャピタル等から最初に出資を受ける時点における発行会社の資本金の額及び従業員数の要件が廃止される。

(改正前)

(改正後)

- ① 設立10年未満
- ② 資本金 10億円以下又は従業員数2,000人以下
- ③ 非上場
- ④ ハンズオン支援を行う、ベンチャーキャピタル等から出資を受けていること  
**また、ベンチャーキャピタル等から出資を受けた時点において、資本金が5億円未満かつ従業員数が900人以下であったこと**
- ⑤ 大規模法人グループの所有に属さない 等

- ① 設立10年未満
- ② 資本金10億円以下又は従業員数2,000人以下
- ③ 非上場
- ④ ハンズオン支援を行う、ベンチャーキャピタル等から出資を受けていること  
**また書き以降を廃止**
- ⑤ 大規模法人グループの所有に属さない 等

## 2. 改正の内容

(ロ) 社外高度人材要件の見直し

- ・ 社外高度人材に係る実務経験要件について以下のとおり見直しが行われる。

(改正前)

- ① 弁護士・会計士等の国家資格を保有+3年以上の実務経験
- ② 博士の学位を保有+3年以上の実務経験
- ③ 高度専門職の在留資格をもって在留+3年以上の実務経験
- ④ 上場企業で役員(取締役等)の経験が3年以上

(改正後)

- ① 弁護士・会計士等の国家資格を保有(**実務経験廃止**)
- ② 博士の学位を保有(**実務経験廃止**)
- ③ 高度専門職の在留資格をもって在留(**実務経験廃止**)
- ④ 上場企業で役員(取締役等)の経験が**1年以上**

## 2. 改正の内容

### (ハ) 社外高度人材範囲の見直し

- ・ 社外高度人材に係る対象範囲について以下のとおり見直しが行われる。

- ・ 将来成長発展が期待される分野の先端的な人材育成事業に選定され従事していた者
- ・ 過去10年間に、製品又は役務の開発に2年以上従事し、かつ下記①～③のいずれかを満たす者
  - ① 上場企業の従業員で、開発した製品又は役務の売上高が、開発に従事していた期間内において、全事業の売上高の1%未満から1%以上まで増加
  - ② 上場企業以外の従業員で、製品または役務の開発に従事していた期間に、全事業の売上高が2倍以上に増加
  - ③ 上場企業以外の従業員又は外部協力者で、開発した製品又は役務の売上高が、開発に従事していた期間内において、2倍以上に増加

#### 上記に加え、以下が新規に追加される。

- ・ 教授及び准教授
- ・ 上場会社の重要な使用人として1年以上の実務経験ある者
- ・ 未上場企業で役員及び重要な使用人として1年以上の実務経験ある者
- ・ 過去10年間に、製品又は役務の開発、製品又は役務の販売活動若しくは資金調達活動に2年以上従事した者であって、かつ下記①～③のいずれかを満たす者
  - ① 本邦の公私の機関の従業員として当該製品又は役務の開発に従事していた期間の開始時点に対し、終了時点における当該機関の全ての事業の試験研究費等が40%以上増加し、かつ、終了時点における当該機関の全ての事業の試験研究費等が2,500万円以上であること等の一定の要件を満たすもの
  - ② 本邦の公私の機関の従業員として当該製品又は役務の販売活動に従事していた期間の開始時点に対し、終了時点における当該機関の全ての事業の売上高が100%以上増加し、かつ、終了時点における当該機関の全ての事業の売上高が20億円以上であること等の一定の要件を満たすもの
  - ③ 本邦の公私の機関の従業員等として当該資金調達活動に従事していた期間の開始時点に対し、終了時点における当該機関の資本金等の額が100%以上増加し、かつ、終了時点における当該機関の資本金等の額が1,000万円以上であること等の一定の要件を満たすもの



## 2. 改正の内容

### ④ 書面等の提出方法

#### (イ) 内容

大口株主等に該当しなかったことを誓約する書面の提出に代えて、電磁的方法により当該書面に記載すべき事項を記録した電磁的記録を提供できるようにするなど、所要の措置が講じられる。

税制適格ストックオプションを権利行使をする際に、付与決議日の時点において大口株主及び大口株主の特別関係者に該当しなかったことを誓約する書面を会社に提出することが求められている。

これまでは書面による提出のみ認められていたが、当該書面の提出に変えて、電磁的記録を提出できるようにするなど、所要の措置が講じられる。

#### (ロ) 実務への影響

実務上、各金融機関が作成した当該誓約事項が記載された新株予約権行使請求書を使用するため、運用については各金融機関に確認する必要がある。

## <参考> 税制適格ストックオプションの権利行使価額

1. 非上場会社における税制適格ストックオプションの権利行使価額に採用する株式の評価方法の明確化
  - ・ 税制適格ストックオプションの権利行使価額は「新株予約権に係る契約を締結した会社の株式の当該契約締結時における1株当たりの価額に相当する金額以上であること」が要件とされている。
  - ・ 2023年(令和5年)7月7日国税庁公表の「ストックオプションに対する課税(Q&A)」において、税制適格ストックオプションの権利行使価額について、非上場会社では財産評価基本通達の例(特例方式)を選択できる旨が明確化された。  
**なお、特例方式は、税制適格ストックオプションの権利行使価額に関する要件に係る付与契約時の株価の算定でしか選択することができない。**

区分		株式の価額	
		原則方式	特例方式
取引相場の無い株式	売買実例のある株式	売買実例価額	<b>選択可能</b> <b>下記2.参照</b>
	売買実例の無い株式	類似会社の株式の価額	
純資産価額等を参酌して算定した価額			

### 2. 特例方式(財産評価基本通達の例による算定)

以下のいずれかの方式

- ①原則的評価方式(ストックオプションを付与される者が**同族株主の場合**)
  - ・ 大会社: 類似業種比準方式(純資産価額方式も可)
  - ・ 中会社: 併用方式(純資産価額方式も可)
  - ・ 小会社: 純資産価額方式(併用方式も可)
- ②特例的評価方式(ストックオプションを付与される者が**同族株主以外の者の場合**)
  - ・ 配当還元方式

※①の原則的評価方式も選択可

## 8. 公益信託制度改革(予定)に伴う税制上の所要の措置

### 1. 改正のポイント

#### (1) 趣旨・背景

現行の公益信託制度は、主務官庁ごとに認可基準が異なることなど課題があり、また、受託者や、信託財産として受け入れる財産等に制約が多いことにより、普及が進んでいない。

新しい資本主義が目指す「民間も公益役割を担う社会」を実現するため、公益性を担保しつつ、より使いやすい制度を構築するため、公益信託法の改正の議論が進められている(新しい公益信託制度)。

#### (2) 内容

公益法人と共通の枠組みで公益認可・監督を受けることを踏まえて、公益信託やこれに寄附を行う個人・法人に対する課税等につき、公益法人並みの税制上の措置が講じられる。

#### (3) 適用時期

公益信託法の改正：2024(令和6)年の通常国会に提出され、2026(令和8)年度から施行予定

税制：公益信託法の改正に伴い施行予定

#### (4) 影響

私財を社会貢献に活用したいが公益法人を設立しても運営・維持が難しい場合に、新しい公益信託を活用したスキームが選択肢になることが期待される。

## 2. 改正の趣旨・背景

### (1) 公益信託とは

公益信託とは、下記の①から③の要件を満たす信託をいいます（公益信託二関スル法律第1条）。

- ① 受益者の定めがないもの
- ② 学術、技術、慈善、祭祀、宗教其他公益を目的とするもの
- ③ 受益者において主務官庁の許可を受けるもの

公益信託のうち、幾つかの要件を充足すると「特定公益信託」「認定特定公益信託」（一定の税制優遇あり）になる。

### (2) 新しい公益信託制度

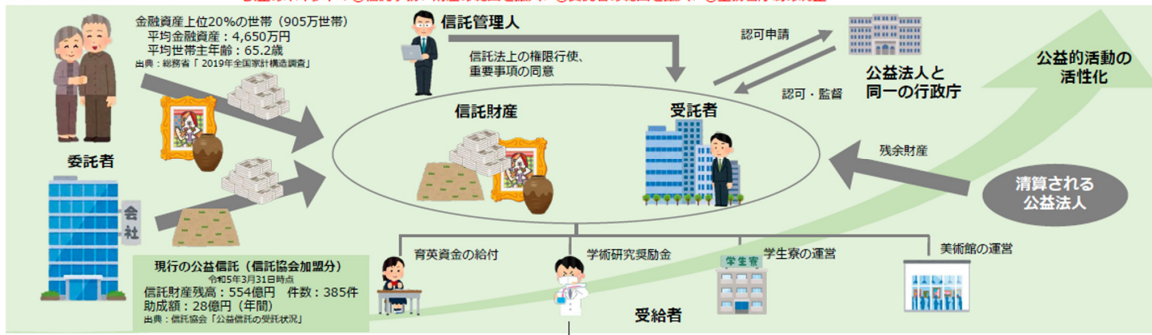
公益信託は、公益法人制度と比較して役員等の機関や事務所の設置が不要であること等から軽量・軽装備という特色があるにも関わらず、普及が進んでおらず（右図）、公益的活動における役割を果たせていない。

税制改正大綱により、公益信託やこれに寄附を行う個人・法人に対する課税等につき公益法人並みの税制上の措置が講じられることにより、公益信託制度の活用拡大が見込まれる。

	公益信託制度	公益法人制度
資産規模	信託財産残高: 554億円	総資産額: 約31兆円
事業規模	助成額: 28億円（年間）	公益目的事業費: 約5兆円（年間）

#### 新しい公益信託制度のイメージ

改正のポイント: ①信託事務、財産の範囲を拡大、②受益者の範囲を拡大、③主務官庁制の廃止



出典: 令和6年度 内閣府税制改正要望

## 2. 改正の趣旨・背景

### (3) 改正のポイント(新しい公益信託制度)

新しい公益信託制度の改正のポイントとして、①信託事務、財産の範囲を拡大、②受託者の範囲を拡大、③主務官庁制の廃止、が挙げられる。

		現行の公益信託	公益信託法の見直しに関する要綱案
①	信託事務、財産の範囲を拡大	信託財産 金銭 (特定公益信託、認定特定公益信託)	金銭に限定しない ※1
		事業	主に助成型 助成型に限らない
②	受託者の範囲を拡大	受託者 主に信託銀行	公益信託業務の適正な処理をなし得る能力を有する者 ※2
③	主務官庁制の廃止	主務官庁 主務官庁制による許可・監督制	公益事務が行われる範囲が 2以上の都道府県の区域内：内閣府 1の都道府県の区域内：各都道府県

※1 要綱案に「他の団体の事業活動を実質的に支配するおそれがない場合は当該株式等の財産が含まれることを許容する」旨の記載があるため、株式等の財産も対象になるものと考えられる。

※2 要綱案では「能力を有する者」と記載されているだけで法人に限定するか自然人(個人)にも広げるかについては議論がある。

### 3. 改正の内容

#### 公益法人と同等の税制優遇措置が講じられる。

##### <個人所得税>

- ① 公益信託の信託財産につき生ずる 所得については、所得税を課さない。
- ② 公益信託の信託財産とするために支出した一定の寄附金について、寄附金控除の対象とする。
- ③ 公益法人等に対して財産を寄附した場合の譲渡所得等の非課税措置について、次の措置を講ずる。
  - ・ 適用対象の範囲に公益信託の受託者(非居住者及び外国法人に該当するものを除く。)を加える
  - ・ 措置法40条により譲渡所得等の非課税措置の適用を受けた財産を有する公益信託の受託者が、当該財産を他の受託者に移転しようとする場合、又は、他の公益法人等に移転しようとする場合において、一定の届出書を提出したときは、非課税措置を継続適用する

##### <資産課税>

- ① 公益信託の信託財産とするために相続財産を抛出した場合について、相続財産を贈与した場合等の相続税の非課税制度の対象とする。
- ② 公益信託から受ける財産については、贈与税を非課税とする。

##### <法人課税>

- ① 公益信託の信託財産に帰せられる収益及び費用については、委託者及び受託者の段階で 法人税を課税しない。
- ② 公益信託の信託財産とするために支出した一定の寄附金について、特定公益増進法人に対する寄附金とする。

##### <消費税及び地方消費税>

- ① 公益信託の財産に係る取引は、特定収入がある場合の仕入税額控除の調整措置の対象とする。

## 9. 所得税 居住用財産の譲渡等に係る特例の適用期限の延長

### 1. 改正のポイント

#### (1) 内容

制度	内容
<b>特定の居住用財産の買換え及び交換の場合の長期譲渡所得の課税の特例</b> └ マイホームの買換え又は交換を行った際に、一定の要件を満たす場合は、譲渡益に対する課税を繰り延べることができる制度	適用期限を2年間(2025(令和7)年12月31日まで)延長する
<b>居住用財産の買換え等の場合の譲渡損失の繰越控除等</b> └ マイホームを売却し譲渡損失が生じた場合に、新たに借入金でマイホームを取得するなど一定の要件を満たすときは、その譲渡損失を他の所得と損益通算(繰越控除可)することができる制度	一定の場合に住宅借入金等の残高証明書確定申告書への添付を不要とした上で、適用期限を2年間(2025(令和7)年12月31日まで)延長する
<b>特定居住用財産の譲渡損失の繰越控除等</b> └ 一定の要件を満たす場合、住宅ローン残高のあるマイホームを住宅ローン残高を下回る価額で売却した際の譲渡損失を他の所得と損益通算(繰越控除可)することができる制度	適用期限を2年間(2025(令和7)年12月31日まで)延長する
<b>認定住宅等の新築等をした場合の所得税額の特別控除</b> └ 認定住宅等の新築等をした際に、一定の要件の下、認定基準に適合するために必要となる標準的ななかり増し費用の10%を、その年分の所得税額から控除(一定の場合には繰越可)することができる制度	合計所得金額要件を2,000万円以下に下げた上で、適用期限を2年間(2025(令和7)年12月31日まで)延長する

## 10. 住宅取得等資金に係る贈与税の非課税措置の延長等

### 1. 改正のポイント

#### (1) 趣旨・背景

**住宅取得に係る負担の軽減**及び**良質な住宅の普及**を促進するため、住宅取得等資金に係る贈与税の非課税措置の延長等の処理を講ずる。

#### (2) 内容

##### ① 適用期限の延長

住宅取得等資金の非課税措置について、適用期限が2026(令和8)年12月31日まで**3年間延長**される。

##### ② 新築等住宅の要件変更

**非課税限度額の上乗せ措置**の適用対象となる新築等住宅の要件のうち、**断熱等性能等級、及び、一次エネルギー消費量等級**が、住まいのエネルギー消費量の収支ゼロを目指す**ZEHの水準まで引き上げられる**。

#### (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住宅取得等資金に係る贈与税について適用される。

### 2. 改正の趣旨・背景

現下の急激な住宅価格の上昇など住宅取得環境が悪化する中、住宅取得に係る負担の軽減、及び、良質な住宅の普及を促進するため、住宅取得等資金に係る贈与税の非課税措置等を3年間延長する。また良質な住宅の普及を促進するため、非課税限度額の上乗せ措置の適用対象となるエネルギーの使用の合理化に著しく資する住宅用家屋の要件をZEH水準まで引き上げる。



### 3. 改正の内容

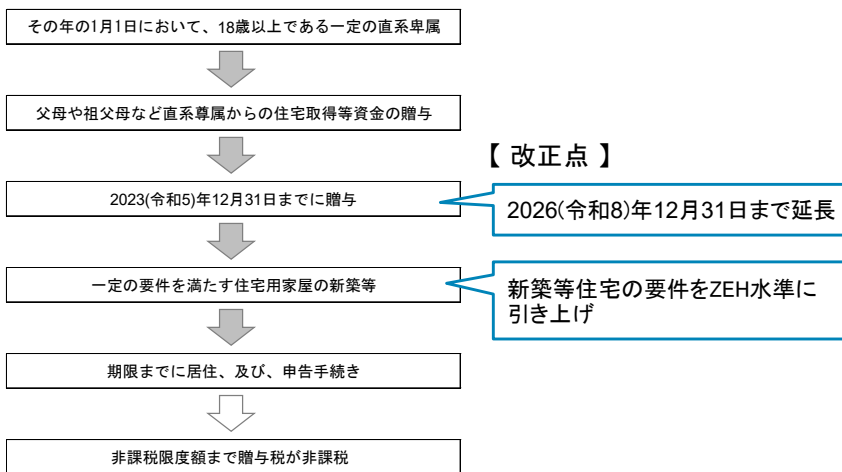
#### (1) 制度の概要

住宅取得等資金の贈与税の非課税措置は、直系尊属からの贈与により、自己の居住の用に供する住宅用の家屋の新築等の対価に充てるための金銭を取得した場合において、一定の要件を満たすときは、非課税限度額までの金額について、贈与税が非課税となる制度である。令和6年度税制改正では、適用期限の延長、非課税限度額の上乗せ措置の適用対象となる新築又は建築後使用されたことのない住宅用家屋の要件の変更の措置が講じられた。

#### 【非課税限度額】

対象住宅	
省エネ等住宅	1,000万円
上記以外の住宅	500万円
震災特例法による場合の省エネ等住宅	1,500万円
震災特例法による場合の上記以外の住宅	1,000万円

#### 【主な適用要件のフロー】



#### (2) 適用期限の延長

直系尊属から住宅取得等資金の贈与を受けた場合の贈与税の非課税措置について、適用期限(2023(令和5)年12月31日)を2026(令和8)年12月31日まで**3年間延長**する。

### 3. 改正の内容

#### (3) 非課税限度額の上乗せ措置の適用対象となる新築等住宅の要件変更

非課税限度額の上乗せ措置の適用対象となる新築等住宅の要件について、改正前は断熱等性能等級4以上、又は、一次エネルギー消費量等級4以上であった。改正後は断熱等性能等級5以上、かつ、一次エネルギー消費量等級6以上とされ、家屋のエネルギー消費量の収支ゼロを目指すZEHの水準が求められることになる。

ZEH(ネット・ゼロ・エネルギー・ハウス)とは、「外皮の断熱性能等を大幅に向上させるとともに、高効率な設備システムの導入により、室内環境の質を維持しつつ大幅な省エネルギーを実現した上で、再生可能エネルギーを導入することにより、年間の一次エネルギー消費量の収支がゼロとすることを目指した住宅」のこと。

(非課税限度額の上乗せ措置の適用対象となる家屋の要件)

		改正前	改正後
省エネ等住宅	新築等住宅	断熱等性能等級4以上 又は 一次エネルギー消費量等級4以上であること	断熱等性能等級 <b>5以上</b> <b>かつ</b> 一次エネルギー消費量等級 <b>6以上</b> であること ※
		耐震等級(構造躯体の倒壊等防止)2以上 又は 免振建築物であること	改正なし
		高齢者等配慮対策等級(専用部分)3以上 であること	改正なし
	既存住宅・ 増改築	断熱等性能等級4以上 又は 一次エネルギー消費量等級4以上であること	改正なし
		耐震等級(構造躯体の倒壊等防止)2以上 又は 免振建築物であること	改正なし
		高齢者等配慮対策等級(専用部分)3以上 であること	改正なし

(※) 2024(令和6)年1月1日以後に住宅取得等資金の贈与を受けて住宅用家屋の新築又は新築後使用されたことのない住宅用家屋の取得をする場合において、当該住宅用家屋の省エネ性能が断熱等性能等級4以上又は一次エネルギー消費量等級4以上であり、かつ、当該住宅用家屋が次のいずれかに該当するものであるときは、当該住宅用家屋を省エネ等住宅の家屋とみなす。

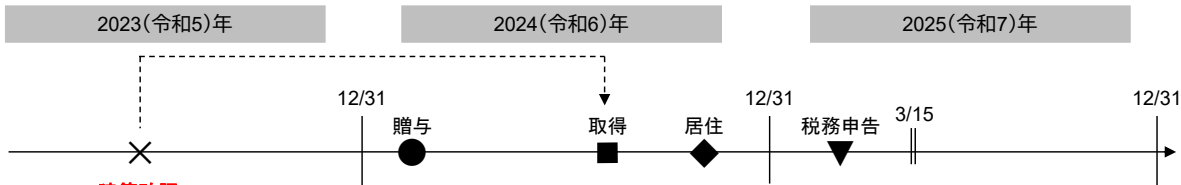
- ① 2023(令和5)年12月31日以前に建築確認を受けているもの
- ② 2024(令和6)年6月30日以前に建築されたもの

(贈与税:住宅取得等資金の非課税措置の延長)

### 3. 改正の内容

#### (4) 経過措置の判定

##### ケース1<2023(令和5)年12月31日までに建築確認を受けているもの>

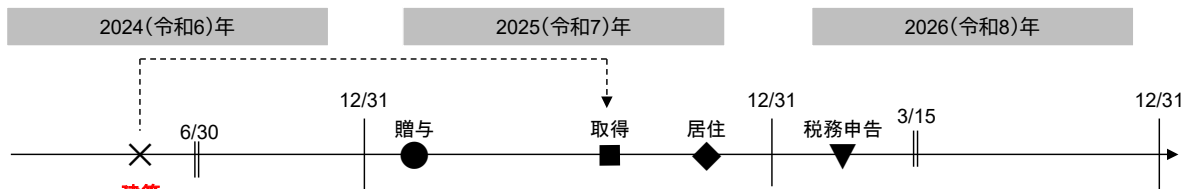


建築確認

→改正前の省エネ等住宅の要件により、非課税措置の上乗せの適用あり

2024(令和6)年1月1日以後に住宅取得等資金の贈与を受けて取得する新築又は新築後使用されたことのない住宅用家屋の建築確認が2023(令和5)年12月31日以前に受けているものである場合に、当該住宅用家屋の省エネ性能が断熱等性能等級4以上又は一次エネルギー消費量等級4以上に該当するものであるときは、当該住宅用家屋を省エネ等住宅の家屋とみなす。

##### ケース2<2024(令和6)年6月30日以前に建築されたもの>



建築

→改正前の省エネ等住宅の要件により、非課税措置の上乗せの適用あり

2024(令和6)年1月1日以後に住宅取得等資金の贈与を受けて取得する新築又は新築後使用されたことのない住宅用家屋が2024(令和6)年6月30日以前に建築されたものであるときには、当該住宅用家屋の省エネ性能が断熱等性能等級4以上又は一次エネルギー消費量等級4以上に該当するものであるときは、当該住宅用家屋を省エネ等住宅の家屋とみなす。

### 3. 改正の内容

#### (5) 相続時精算課税の特例措置について

住宅取得等資金の贈与があった場合に、贈与者が60歳未満の直系尊属であっても相続時精算課税制度が選択できる特例措置についても適用期限(2023(令和5)年12月31日)を2026(令和8)年12月31日まで**3年間延長**する。

なお、相続時精算課税制度を適用する場合においても、非課税限度額は500万円(省エネ等住宅の場合には1,000万円)となる。

#### (6) 震災特例法の非課税措置について

上記(3)の改正については、東日本大震災の被災者が直系尊属から住宅取得等資金の贈与を受けた場合の贈与税の非課税措置についても同様の処置を講ずる。

また、適用対象者は、警戒区域設定指示等が行われた日においてその対象区域内に所在する家屋をその居住の用に供していた者又はその居住の用に供しようとしていた者のみとされる。

### 4. 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住宅取得等資金に係る贈与税について適用される。

# 11. 事業承継税制 特例承継計画等の提出期限の延長

## 1. 改正のポイント

### (1)趣旨・目的

非上場株式等に係る相続税・贈与税の納税猶予・免除の特例措置（法人版事業承継税制の特例措置）及び個人の事業用資産に係る相続税・贈与税の納税猶予・免除制度（個人版事業承継税制）について、コロナの影響の長期化や物価高騰等の急激な経営環境の変化により事業承継の検討が遅れている状況を踏まえ、特例承継計画及び個人事業承継計画の提出期限を2年延長する。

### (2)内容

非上場会社株式等に係る相続税・贈与税の納税猶予・免除制度は従前より存在していたが、適用件数が振るわず事業承継が進まない状況にあったため、2018（平成30）年から10年間の期間限定でより使い勝手の良い特例措置が創設された。また、個人事業者についても円滑な事業承継を促進するため、2019（平成31）年から10年間の期間限定で特定の事業用資産に係る相続税・贈与税の納税猶予・免除制度が創設された。

両制度の適用にあたっては、特例承継計画又は個人事業承継計画を提出する必要があるが、その提出期限を従来の2024（令和6）年3月31日から2年間延長し、2026（令和8）年3月31日とする。

ただし、適用期限（法人版事業承継税制の特例措置は2027（令和9）年12月31日、個人版事業承継税制は2028（令和10）年12月31日）は、延長しない。

	特例承継計画・個人事業承継計画の提出期限	適用期限
法人版事業承継税制の特例措置	令和6年3月31日 ※ → <b>令和8年3月31日</b>	令和9年12月31日 (改正なし)
個人版事業承継税制	令和6年3月31日 → <b>令和8年3月31日</b>	令和10年12月31日 (改正なし)

※ 特例承継計画の提出期限は令和4年度改正により令和5年3月31日から1年延長

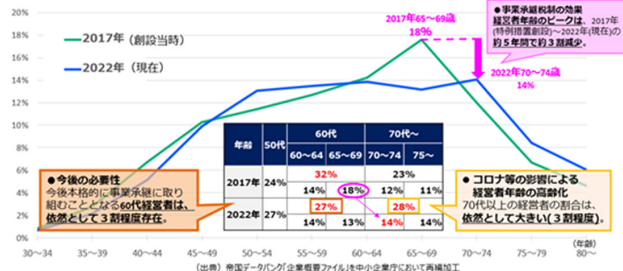
## 2. 改正の趣旨・背景

中小企業・小規模事業者の経営者の高齢化が問題視される中、円滑な事業承継を促進するため、非上場会社株式等に係る相続税・贈与税の納税猶予・免除制度について、2018(平成30)年から10年間の期間限定でより使い勝手の良い特例措置が創設された(法人版事業承継税制の特例措置)。また、個人事業者についても円滑な事業承継を促進するため、2019(平成31)年から10年間の期間限定で特定の事業用資産に係る相続税・贈与税の納税猶予・免除制度が創設された(個人版事業承継税制)。

特例措置の創設により法人版事業承継税制の適用件数は急増し、経営者年齢のピークの人数割合は、2017(平成29)年から2022(令和4)年の5年間で約3割減少した。しかし、2020(令和2)年から2022(令和4)年の特例承継計画の申請件数は減少しており、2022(令和4)年時点において、70代以上の経営者割合は3割、今後事業承継に取り組む60代経営者も3割と、依然として高い割合で存在している。このように事業承継が進んでいないのは、コロナの影響の長期化や物価高騰等の急激な経営環境の変化により事業承継の検討が遅れていることも影響していると考えられる。

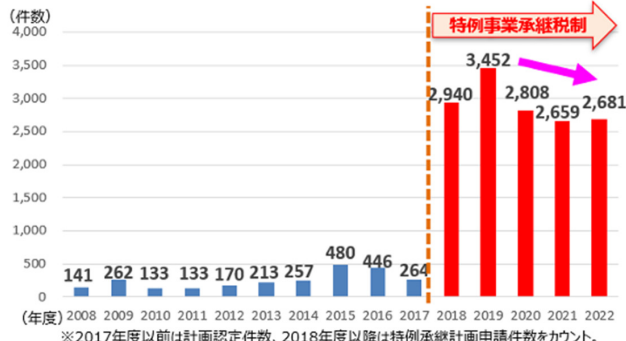
このような状況を踏まえ、特例承継計画及び個人事業承継計画の提出期限を従来の2024(令和6)年3月31日から2年間延長し、2026(令和8)年3月31日とする。

【図1】 経営者年齢の推移 (2017年と2022年の比較)



【出典】図1、2 経済産業省令和6年度税制改正要望事項

【図2】 法人版事業承継税制の適用件数の推移



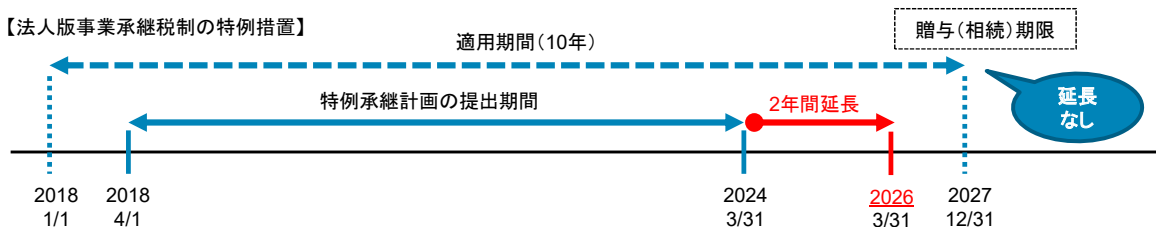
(相続税・贈与税・事業承継税制 特例承継計画等の提出期限の延長)

### 3. 改正の内容・実務のポイント

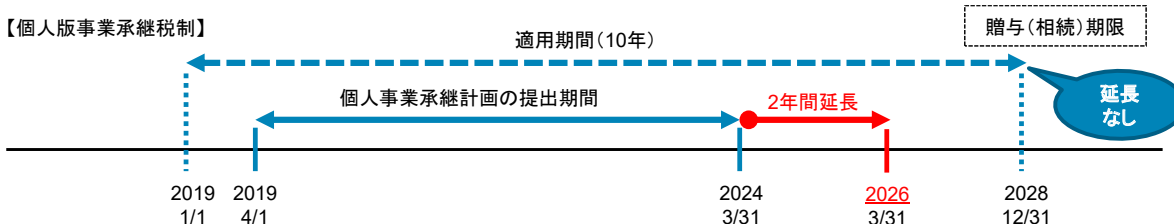
#### (1) 改正の内容

特例承継計画及び個人事業承継計画の提出期限を2年間延長し、2026(令和8)年3月31日とする。

【法人版事業承継税制の特例措置】



【個人版事業承継税制】



#### (2) 実務のポイント

- 適用期限(法人版事業承継税制の特例措置は2027(令和9)年12月31日、個人版事業承継税制は2028(令和10)年12月31日)は、今後も延長されない見込みのため、本制度の適用を受ける可能性がある場合は、早めに事業承継計画の策定に着手したほうが良い。
- 特例承継計画を提出したが猶予は受けなかったという場合でもペナルティはなく、また、相続税の納税猶予の場合、相続直前における後継者の役員就任要件を除外できるので、提出しておくが良い。
- 法人版事業承継税制の特例措置(贈与税)の適用を受ける場合は、後継者は本年(2024(令和6)年)末までに役員に就任している必要がある。

## 4. 実務上の留意点 法人版事業承継税制の特例措置

**後継者の役員要件に注意** 贈与:継続3年役員、相続:相続日に役員、みなし相続:相続日に代表者であること

(1) 法人版事業承継税制の特例措置(贈与税)では、後継者が贈与日まで**3年以上継続して**役員であることが求められており、過去就任期間の「通算」ではない。

ポイント① 子会社出向などにより役員就任期間が途切れてしまう場合には要注意。

ポイント② 特例措置の適用期限は2027(令和9)年末のため、後継者は**本年(2024(令和6)年)末までに**役員に就任している必要がある。

(2) 法人版事業承継税制の特例措置(相続税)では、被相続人が70歳未満である場合又は後継者が特例承継計画に記載された者である場合を除き、後継者が相続直前に役員であることが要件とされている。また、相続開始の日の翌日から5月を経過する日において特例認定承継会社の代表権を有することも要件である。

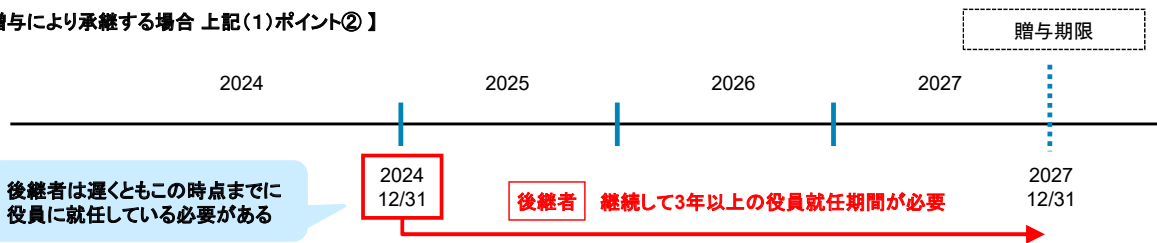
ポイント① 先代が70歳以上なら、早急に後継者の役員登用又は特例承継計画の提出が必須となる。

(3) **みなし相続**※の場合は、相続日に「代表者」であることが求められる。

ポイント① 承継期間経過後は代表者要件は求められていないため、後継者が代表者から外れるケースも想定されるが、予期せぬ相続に備えるため、後継者は引き続き代表であることが望ましい。

※みなし相続:贈与税の納税猶予税度を適用し株式の贈与を行った贈与者の相続が発生した場合、猶予されていた贈与税は免除となるが、特例の対象とした贈与により取得した株式は、相続により取得されたものとみなされ、相続税の課税対象となる。

### 【贈与により承継する場合 上記(1)ポイント②】





## 5. 制度の概要 法人版事業承継税制の特例措置(相続税)

### 【非上場株式等に係る相続税の納税猶予・免除の特例措置】

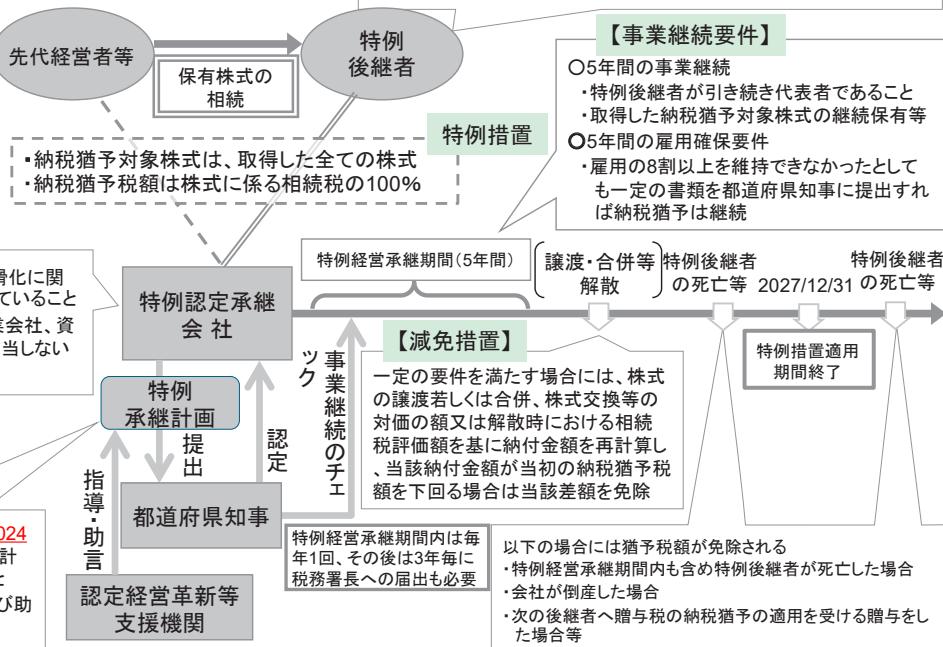
#### 【先代経営者等の要件】

- 先代経営者の要件については一般制度と同様
- すべての個人株主が適用対象(親族・親族外は問わない)

(注)先代経営者が70歳未満で死亡した場合、または、相続発生前に特例承継計画の確認を受けている場合には、この限りではない。

#### 【特例後継者の要件】

- 相続開始の直前において、特例認定承継会社の役員(注)であり、相続開始の日の翌日から5月を経過する日において特例認定承継会社の代表権を有すること(親族・親族外は問わない)
- 後継者と同族関係者で総議決権数の50%超を有すること
- 同族関係者のうち議決権を最も多く有する者(後継者が複数名の場合は、議決権数が上位2名又は3名の者(総議決権数10%以上を有する者に限る))であること



#### 【事業継続要件】

- 5年間の事業継続
  - ・特例後継者が引き続き代表者であること
  - ・取得した納税猶予対象株式の継続保有等
- 5年間の雇用確保要件
  - ・雇用の8割以上を維持できなかったとしても一定の書類を都道府県知事に提出すれば納税猶予は継続

#### 【特例認定承継会社の要件】

- 中小企業における経営の承継の円滑化に関する法律第12条第1項の認定を受けていること(一般制度同様、上場会社、風俗営業会社、資産保有型会社、資産運用型会社に該当しないこと等の要件がある)

#### 【特例承継計画の要件】

- 2026(令和8)年3月31日(改正前:2024(令和6)年3月31日)までに特例承継計画を都道府県知事に提出していること
- 認定経営革新等支援機関の指導及び助言を受け作成した計画であること

特例経営承継期間内は毎年1回、その後は3年毎に  
 税務署長への届出も必要

(相続税・贈与税・事業承継税制 特例承継計画等の提出期限の延長)

## 5. 制度の概要 法人版事業承継税制の特例措置(贈与税)

### 【非上場株式等に係る贈与税の納税猶予・免除の特例措置】

#### 【先代経営者等の要件】

- 先代経営者の要件については一般制度と同様
- すべての個人株主が適用対象(親族・親族外は問わない)

注)全部または一定以上

#### 【相続時精算課税制度】

特例後継者が贈与者の推定相続人、孫以外の者である贈与も相続時精算課税制度の適用対象(原則的評価額による)

#### 【特例後継者の要件】

- 18歳以上であり、かつ、役員就任から3年以上経過していること(親族・親族外は問わない)
- 特例認定承継会社の代表権を有すること
- 後継者と同族関係者で総議決権数の50%超を有すること
- 同族関係者のうち議決権を最も多く有する者(後継者が複数の場合は、議決権数が上位2名又は3名の者(総議決権数の10%以上を有する者に限る))であること

先代経営者等

保有株式の  
一括贈与(注)

特例  
後継者

#### 【事業継続要件】

- 5年間の事業継続
  - ・特例後継者が引き続き代表者であること
  - ・取得した納税猶予対象株式の継続保有等
- 5年間の雇用確保要件
  - ・雇用の8割以上を維持できなかったとしても一定の書類を都道府県知事に提出すれば納税猶予は継続

- 特例措置
- ・納税猶予対象株式は、取得した全ての株式
  - ・納税猶予税額は株式に係る贈与税の100%
  - ・納税猶予税額は暦年課税又は相続時精算課税による計算

#### 【特例認定承継会社の要件】

- 中小企業における経営の承継の円滑化に関する法律第12条第1項の認定を受けていること(一般制度同様、上場会社、風俗営業会社、資産保有型会社、資産運用型会社に該当しないこと等の要件がある)

特例認定承継会社

特例経営承継期間(5年間)

譲渡・合併等  
解散

先代経営者等の死亡

先代経営者等の死亡

特例承継計画

エック  
事業継続の手  
認定

指導・助言

提出

都道府県知事

認定経営革新等  
支援機関

#### 【減免措置】

一定の要件を満たす場合には、株式の譲渡若しくは合併、株式交換等の対価の額又は解散時における相続税評価額を基に納付金額を再計算し、当該納付金額が当初の納税猶予税額を下回る場合は当該差額を免除

特例経営承継期間内は毎年1回、その後は3年毎に税務署長への届出も必要

先代経営者等(贈与者)が死亡した場合には、猶予されていた贈与税は免除され、先代経営者等から特例後継者に相続又は遺贈があつたものとみなして相続税が課税される。なお、一般制度と同様に、都道府県知事の「確認」を受け要件を満たせば、課税された相続税の納税猶予の適用が可能となる。

特例措置適用  
期間終了

2027/12/31

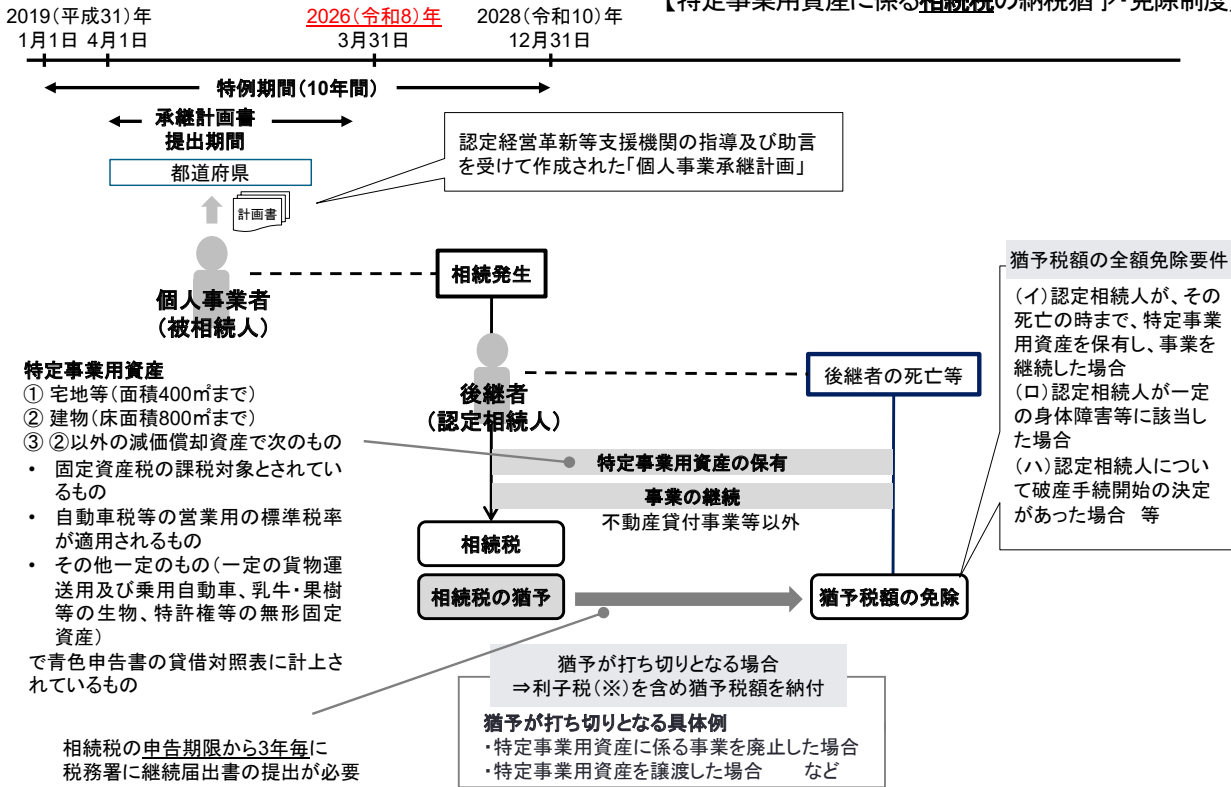
#### 【特例承継計画の要件】

- 2026(令和8)年3月31日(改正前:2024(令和6)年3月31日)までに特例承継計画を都道府県知事に提出していること
- 認定経営革新等支援機関の指導及び助言を受け作成した計画であること

(相続税・贈与税・事業承継税制 特例承継計画等の提出期限の延長)

## 5. 制度の概要 個人版事業承継税制(相続税)

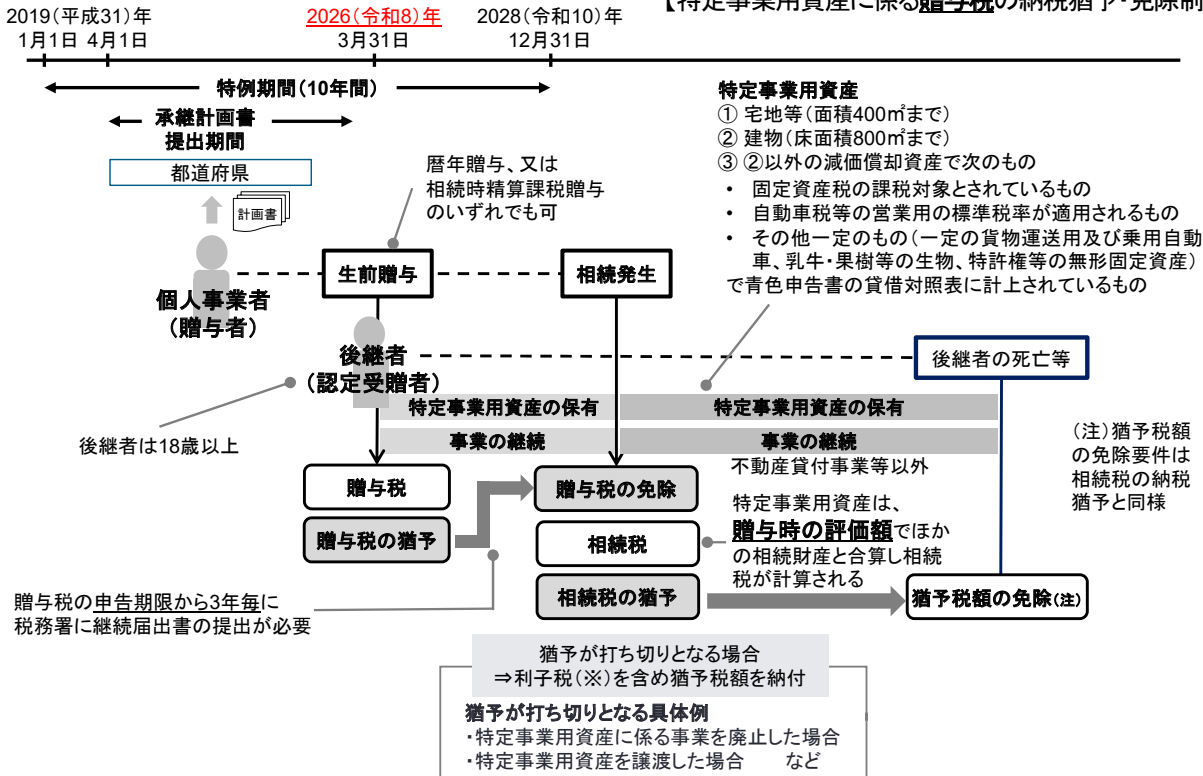
【特定事業用資産に係る相続税の納税猶予・免除制度】



※ 年3.6%(利子税の特例(特例基準割合が0.9%の場合)を適用した場合は、年0.4%)

## 5. 制度の概要 個人版事業承継税制(贈与税)

【特定事業用資産に係る贈与税の納税猶予・免除制度】



※ 年3.6%(利子税の特例(特例基準割合が0.9%の場合)を適用した場合は、年0.4%)

(相続税・贈与税・事業承継税制 特例承継計画等の提出期限の延長)

## 12. 土地に係る固定資産税の負担調整措置及び条例減額制度の延長

### 1. 改正のポイント

#### (1) 趣旨・背景

2024(令和6)年度は、3年に一度の固定資産税評価額の評価替えの年にあたる。2024(令和6)年度の評価替えにおいては、負担水準のばらつきが拡大することが見込まれるため、税負担の公平性の観点から均衡化に向けた取組みが必要となる。

#### (2) 内容

現行の①負担調整措置 ②条例減額制度 ③下落修正措置について2026(令和8)年度まで3年間適用期限を延長する。

- ① 負担調整措置：商業地等及び住宅用地について、負担水準(前年度の課税標準額÷当年度の評価額)に応じて当年度の課税標準額を調整する措置。
- ② 条例減額制度：市町村が条例により課税標準額の上限を決定することができる制度。
- ③ 下落修正措置：原則、固定資産税評価額は3年間据え置かれるが、地価が下落した場合に毎年の固定資産税評価額を下落修正する措置

#### (3) 適用時期

2026(令和8)年度まで継続する。

#### (4) 実務のポイント

固定資産税の課税標準額については負担調整措置及び条例減額制度が延長されるが、2024(令和6)年度は、3年に一度の固定資産税評価額の評価替えの年であり、「固定資産税評価額」は変わる。

したがって固定資産税評価額を基にする不動産取得税・登録免許税の税額計算および相続税等の土地等の評価額の計算にあたっては、その評価替え後の固定資産税評価額により計算する旨、留意する。

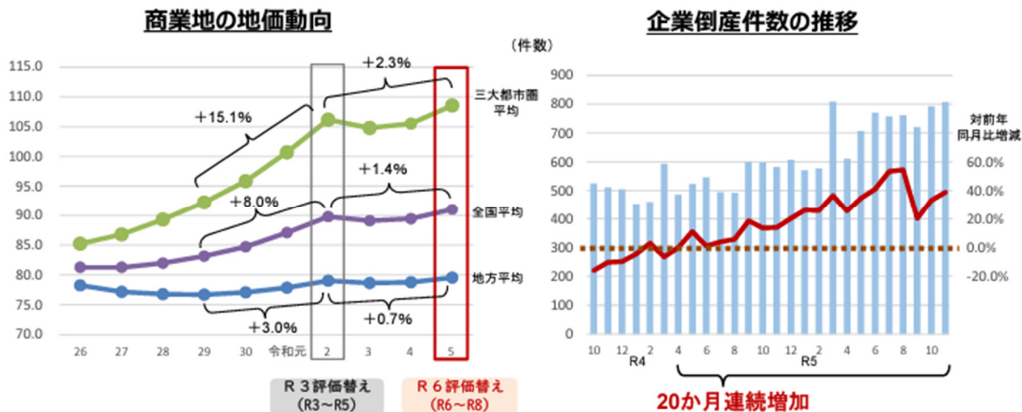
## 2. 改正の趣旨・背景

元々の経済は、倒産件数が20か月連続で増加するなど予断を許さない状況の中、固定資産税・都市計画税の負担増が経済回復に支障をきたす可能性がある。

固定資産税の評価替えは地価公示価格等の7割を目途として評価する。2024(令和6)年度評価替えに係る地価は全国的に緩やかに上昇しているため、何も措置を行わない場合、固定資産税・都市計画税の負担は増加することとなる。

一方で物価高騰などにより経済はコロナ渦前の水準まで回復していない。固定資産税・都市計画税の負担が増加することにより、すでに苦しむ経営者を更に苦しめ、設備投資までも冷え込ませかねない。

成長に必要な投資を促進し、経済回復を着実なものとするために現行の①負担調整措置 ②条例減額制度 ③下落修正措置を延長する。



(出典:国土交通省「令和6年度国土交通省税制改正概要」)

(資産課税:土地に係る固定資産税の負担調整措置及び条例減額制度の延長)

### 3. 改正の内容

#### (1) 負担調整措置等の継続

現行の①負担調整措置 ②条例減額制度 ③下落修正措置について2026(令和8)年度まで3年間適用期限を延長する。

##### ① 負担調整措置

固定資産税評価額が急激に増額した場合でも、税負担が急激に増えないように、税額計算の基となる課税標準額を徐々に増やす仕組みをいう。これにより税負担は段階的に引き上げられる。

商業地等及び住宅用地について、負担水準(前年度の課税標準額÷当年度の評価額)に応じて当年度の課税標準額を調整する。

	負担水準	当年度の課税標準額
商業地等	70%超	当年度の評価額×70%
	60%以上70%以下	前年度の課税標準額と同額
	60%未満	前年度の課税標準額+当年度の評価額×5%(※1.2)
住宅用地	100%以上	当年度の評価額の100%
	100%未満	前年度の課税標準額+当年度の評価額×5%(※2)

(※1)当年度の評価額の6割を超える場合には当年度の評価額×60%とする。

(※2)当年度の評価額の2割に満たない場合には当年度の評価額×20%とする。

#### 土地の固定資産税額の算定方法のイメージ

固定資産税  
評価額

※3年に一度、評価替え  
※地価公示価格等(基準年度の前年の1月1日の価格)の7割を目途



負担調整措置等を適用

課税標準額

×

標準税率  
(固定資産税 1.4%)  
(都市計画税 0.3%)

=

固定資産税・都市計画税

### 3. 改正の内容

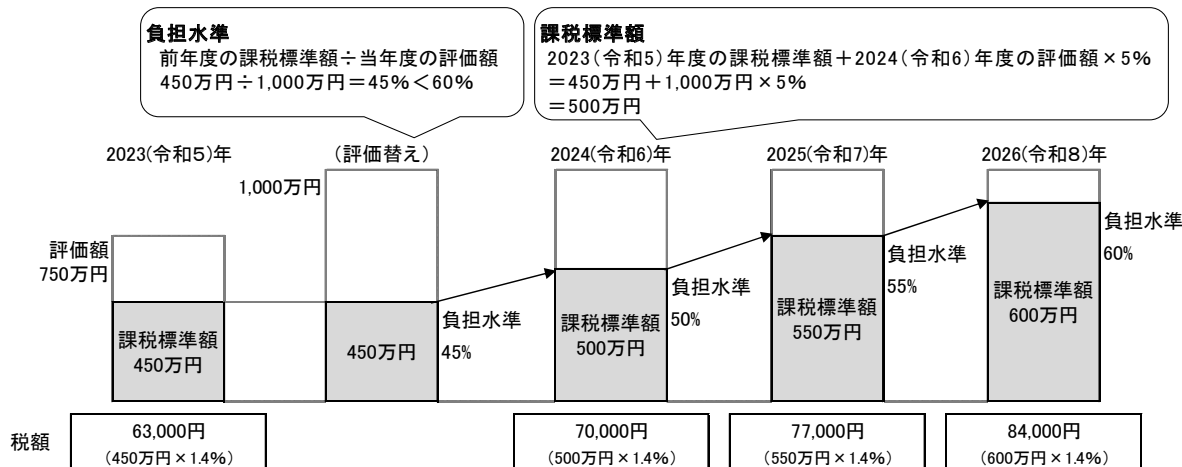
- ② 条例減額制度：市町村が条例により課税標準額の上限を決定することができる制度。

商業地等	課税標準額の上限を当年度評価額の60～70%の範囲で条例で定める値とすることができる。
住宅用地及び商業地等	課税標準の対前年度増加率に上限(※)を設けることができる。 (※)1.1以上で条例で定める割合

- ③ 下落修正措置：原則、固定資産税評価額は3年間据え置かれるが、地価が下落した場合に毎年の固定資産税評価額を下落修正する措置

#### 【負担調整措置 イメージ図（商業地等）】

固定資産税評価額が増額した場合





### 3. 改正の内容

#### 固定資産税評価額に変更がない場合

**負担水準**

$600\text{万円} \div 1,000\text{万円}$   
 $= 60\% \geq 60\%$

**課税標準額**

前年度の課税標準額と同額  
 $= 600\text{万円}$

	2023(令和5)年 (評価替え)			2024(令和6)年		2025(令和7)年		2026(令和8)年	
評価額 1,000万円									
課税標準額 600万円		600万円		600万円		600万円		600万円	
		負担水準 60%							負担水準 60%
税額	84,000円 (600万円 × 1.4%)			84,000円 (600万円 × 1.4%)		84,000円 (600万円 × 1.4%)		84,000円 (600万円 × 1.4%)	

#### 固定資産税評価額が減額した場合

**負担水準**

$900\text{万円} \div 1,000\text{万円}$   
 $= 90\% > 70\%$

**課税標準額**

当年度の評価額 × 70%  
 $1,000\text{万円} \times 70\% = 700\text{万円}$

	2023(令和5)年 (評価替え)			2024(令和6)年		2025(令和7)年		2026(令和8)年	
評価額 1,500万円									
評価額 1,000万円									
課税標準額 900万円		900万円		700万円		700万円		700万円	
		負担水準 90%							負担水準 70%
税額	126,000円 (900万円 × 1.4%)			98,000円 (700万円 × 1.4%)		98,000円 (700万円 × 1.4%)		98,000円 (700万円 × 1.4%)	

(資産課税: 土地に係る固定資産税の負担調整措置及び条例減額制度の延長)

# 13. 固定資産税・登録免許税・不動産取得税・印紙税 軽減措置等の延長

## 1. 改正のポイント

### (1) 内容

税目	制度	内容
固定資産税	<b>新築住宅に係る固定資産税の減額措置</b> 〓 新築住宅にかかる固定資産税が、3年間(3階建て以上の耐火建築物等は5年間)に限り、2分の1に減額される制度	適用期限を2年間(2026(令和8)年3月31日まで)延長する
	<b>新築の認定長期優良住宅に係る固定資産税の減額措置</b> 〓 認定長期優良住宅である新築住宅にかかる固定資産税が、5年間(3階建て以上の耐火建築物等は7年間)に限り、2分の1に減額される制度	
	<b>耐震改修等を行った一定の住宅に係る固定資産税の減額措置</b> 〓 一定の耐震改修等を行った場合、一定の要件を満たすと翌年度分の固定資産税が2分の1に減額される制度	
登録免許税	<b>一般住宅、特定認定長期優良住宅、認定低炭素住宅、特定増改築等がされた住宅に対する軽減措置</b>  <b>【所有権の保存】</b> 一般住宅 0.15%(本則0.40%) 特定認定長期優良住宅及び認定低炭素住宅 0.10%(本則0.40%)  <b>【所有権の移転】</b> 一般住宅 0.30%(本則2.0%) 特定認定長期優良住宅(一戸建て以外) 0.10%(本則2.0%) 特定認定長期優良住宅(一戸建て) 0.20%(本則2.0%) 認定低炭素住宅 0.10%(本則2.0%) 特定増改築等がされた住宅 0.10%(本則2.0%)  <b>【抵当権の設定】</b> 住宅取得資金の貸付け等 0.10%(本則0.40%)	適用期限を3年間(2027(令和9)年3月31日まで)延長する

(その他:適用期限の延長等)

# 1. 改正のポイント

## (1) 内容

税目	制度	内容		
不動産取得税	宅地評価土地の取得に係る不動産取得税の課税標準を価格の2分の1とする特例措置	適用期限を3年間(2027(令和9)年3月31日まで)延長する		
	住宅及び土地の取得に係る不動産取得税の標準税率(本則4%)を3%とする特例措置	適用期限を3年間(2027(令和9)年3月31日まで)延長する		
	新築住宅特例適用住宅用土地に係る減額措置における、土地取得後の住宅新築までの経過年数を3年以内に緩和する特例措置 └ 新築住宅特例適用住宅用土地に係る不動産取得税から一定の金額を減額する措置における、土地取得後から住宅建築までの期間の経過年数要件を緩和する制度	適用期限を2年間(2026(令和8)年3月31日まで)延長する		
	新築の認定長期優良住宅に係る課税標準から1,300万円を控除する特例措置	適用期限を2年間(2026(令和8)年3月31日まで)延長する		
印紙税	不動産の譲渡に関する契約書等に係る印紙税の税率の特例措置		適用期限を3年間(2027(令和9)年3月31日まで)延長する	
	契約金額	本則		軽減措置後
	1万円未満	非課税		非課税
	10万円以下	200円		200円
	50万円以下	400円		200円
	100万円以下	1,000円		500円
	500万円以下	2,000円		1,000円
	1,000万円以下	10,000円		5,000円
	5,000万円以下	20,000円		10,000円
	1億円以下	60,000円		30,000円
	5億円以下	100,000円		60,000円
	10億円以下	200,000円		160,000円
	50億円以下	400,000円		320,000円
	50億円超	600,000円		480,000円
金額の記載がないもの	200円	200円		

## 14. 賃上げ促進税制(大企業・中堅企業向け)

### 1. 改正のポイント

#### (1) 趣旨・背景

物価高に負けない構造的・持続的な賃上げの動きをより多くの国民に拡げ、効果を深めるため、賃上げ促進税制が強化される。

#### (2) 内容

- ① 中堅企業向けの賃上げ促進税制が新設される。
- ② 原則の税額控除率が15%から10%へ引き下げられる一方、税額控除率の上乗せ措置を見直すことで、税額控除率が最大30%から35%へ拡大される(大企業・中堅企業向け)。
- ③ マルチステークホルダー方針の公表・届出の対象となる法人に、常時使用する従業員数が2,000人を超える法人が追加される(大企業向け)。

#### (3) 適用時期

2024(令和6)年4月1日から2027(令和9)年3月31日までの間に開始する各事業年度について適用される。

#### (4) 影響

賃上げを行った場合、その賃上げ分が損金算入されることにより約30%分の税負担が軽減され、加えて賃上げ分の最大35%が税額控除されることから、賃上げ分の約65%相当額について税負担が軽減されることになる(賃上げによる実質的な会社負担は約35%となる)。

#### (5) 対応策

くろみん認定制度又はえるぼし認定制度による認定を受けることで、税額控除率に5%が加算される(上乗せ措置)。

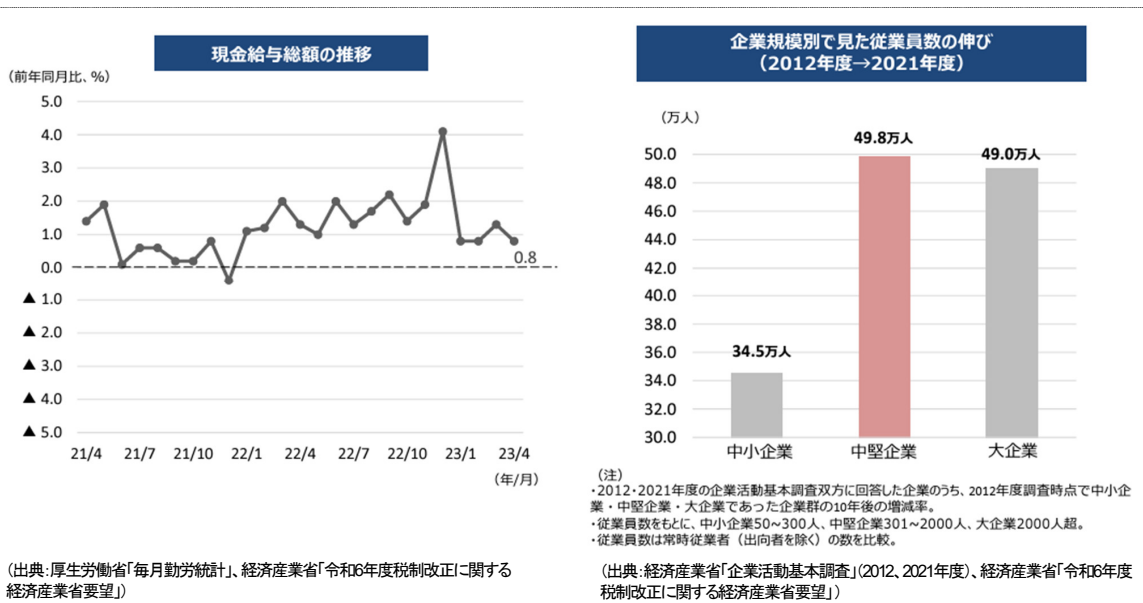
#### (6) 実務のポイント

マルチステークホルダー方針の公表・届出の対象となる法人は、本制度を適用しようとする事業年度終了の日の翌日から45日を経過する日までにその公表・届出を行う必要がある。

## 2. 改正の趣旨・背景

直近の賃上げ率の上昇は一時的な物価高を受けた賃上げであり、今後物価上昇率が安定したとしても、高い水準の賃上げが必要である。また、中堅企業は大企業を上回る従業員数の伸びがあり、雇用を支える主体としての役割が期待されているため、こうした企業の賃上げを後押しすることが重要である。

このような背景のもと、物価高に負けない構造的・持続的な賃上げの動きをより多くの国民に広げ、効果を深めるため、賃上げ促進税制が強化される。併せて、「子育てと仕事の両立支援」や「女性活躍の推進の取組み」に積極的な企業を後押しすることで、賃上げ促進税制の位置付けを賃金だけでない「働き方」全般にプラスの効果을及ぼす税制措置とする。



### 3. 改正の内容

#### (1) 法人の区分

賃上げ促進税制における法人の区分に中堅企業を設け、大企業向けの賃上げ促進税制とは異なる賃上げ促進税制(中堅企業向け)が新設される。また、マルチステークホルダー方針の公表・届出の対象となる法人に、常時使用する従業員数が2,000人を超える法人が追加される。

#### 【改正後の法人区分】

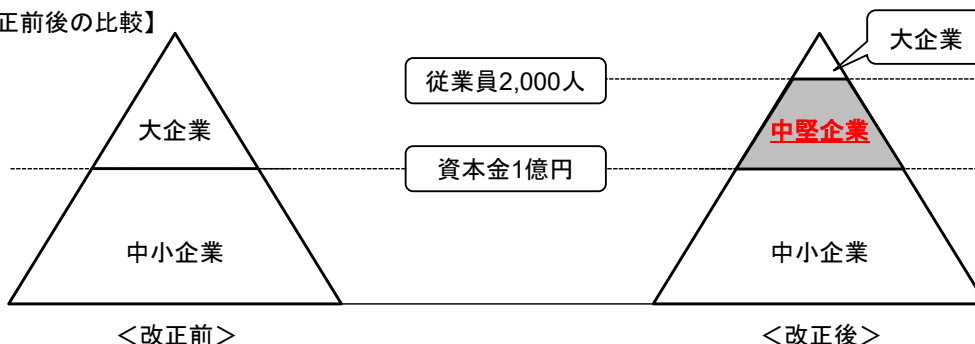
資本金 / 従業員数	～1,000人未満	1,000人以上～2,000人以下	2,000人超～
10億円以上～	新設:中堅企業※1 (資本金1億円超の法人のうち、従業員数2,000人以下の法人)		大企業
1億円超～10億円未満			
～1億円以下	中小企業※2		

※1 従業員数2,000人以下の法人のうち、その法人が発行済株式等の50%超を保有している法人等と合わせて、常時使用する従業員数の合計数が10,000人を超える法人は中堅企業から除外され、大企業と判定される。

※2 適用除外事業者(前3年間の年間平均所得金額が15億円超である法人)、みなし大企業(発行済株式等の1/2以上を同一の大規模法人に所有されている法人等)を除く。

※3 点線(---)枠内の法人はマルチステークホルダー方針の公表・届出を要件に、賃上げ促進税制が適用される。

#### 【改正前後の比較】



(法人税・賃上げ促進税制(大企業・中堅企業向け))

### 3. 改正の内容

#### (2) 控除率の改正・中堅企業向けの制度の創設

項目		改正前		改正後				
法人区分		大企業		大企業		新設:中堅企業		
適用要件※1		継続雇用者給与等支給額 ≥ 継続雇用者比較給与等支給額 × 103%						
税額控除額※1		① (雇用者給与等支給額 - 比較雇用者給与等支給額) × 控除率 ② 適用年度の法人税額 × 20% (控除上限)				①と②のいずれか少ない金額 (繰越不可)		
控除率	給与等の増加割合※1	3%以上	15%		10%		10%	
		4%以上	25%		15%		25%	
		5%以上			20%			
		7%以上	25%					
	上乗せ措置	教育訓練費の増加割合が20%以上	5%加算	教育訓練費の増加割合が10%以上 かつ 教育訓練費が雇用者給与等支給額の0.05%以上		5%加算		同左
		—	—	以下のいずれか ※2 ・プラチナくるみん認定 ・プラチナえるぼし認定		5%加算	以下のいずれか ※2 ・プラチナくるみん認定 ・プラチナえるぼし認定 (3段階目)	5%加算
最大控除率		30%		35%		35%		
マルチステークホルダー方針の要件※3		資本金が10億円以上、かつ、常時使用する従業員数が1,000人以上の法人(a)		(a)の法人に加え、常時使用する従業員数が2,000人を超える法人を追加		(a)と同様		

※1 適用要件・給与等の増加割合は、継続雇用者の給与等の支給額・増加割合で判定し、税額控除額は雇用者全体の給与等増加額に控除率を乗じて計算する。

※2 上乗せ措置は、事業主が「子育てと仕事の両立支援」や「女性活躍の推進の取組み」について、厚生労働大臣の認定を受けた場合に適用される。

※3 マルチステークホルダー方針(給与等の支給額の引上げの方針、取引先との適切な関係の構築の方針等)の取引先に、消費税の免税事業者が含まれることが明確化される。

(法人税・賃上げ促進税制(大企業・中堅企業向け))

## 3. 改正の内容

### (2) 控除率の改正・中堅企業向けの制度の創設

大企業向けの賃上げ促進税制について、原則の税額控除率が15%から10%へ引き下げられる一方、税額控除率の上乗せ措置を見直すことで、税額控除率が最大30%から35%へ拡大される。

新設される中堅企業向けの賃上げ促進税制についても同様であるが、給与等の増加割合に応じた控除率や上乗せ措置の要件は大企業向けに比べて緩和される。

### (3) その他の改正

- 給与等の支給額が増加した場合の外形標準課税の付加価値割の課税標準からの控除制度について、適用期限を3年延長する。
- 給与等の支給額から控除する「給与等に充てるため他の者から支払を受ける金額」に、看護職員処遇改善評価料及び介護職員処遇改善加算その他の役務の提供の対価の額を含まないこととする。

## 4. 適用時期

2024(令和6)年4月1日から2027(令和9)年3月31日までの間に開始する各事業年度について適用される。

## 5. 影響

- 賃上げを行った場合、その賃上げ分は全額損金算入されることから、黒字企業を前提にすると、約30%分の税負担が軽減されることになる。加えて、賃上げ促進税制の適用によって最大35%が税額控除されることにより、賃上げ分の約65%相当額について、税負担が軽減されることになる(賃上げによる実質的な会社負担は約35%となる)。
- 厚生労働省が実施するくるみん認定(子育てサポート)、えるぼし認定(女性の活躍推進)に、税制上のインセンティブが付されることになる。



## 6. 対応策

### くるみん認定制度・えるぼし認定制度

- 以下のいずれかの制度のうち、一定の認定を受けることで税額控除率に5%が加算される。

	くるみん認定制度	えるぼし認定制度	
根拠法	次世代育成支援対策推進法	女性活躍推進法	
制度概要	<ul style="list-style-type: none"> <li>● 一般事業主行動計画の策定・届出を行った企業のうち、計画に定めた目標を達成し、一定の基準を満たした企業は、「子育てサポート企業」として、厚生労働大臣の「くるみん認定」(又はトライくるみん認定)を受けることができる。 これらの認定にあわせて、不妊治療と仕事との両立に関する「プラス認定」を受けることもできる。</li> <li>● 「くるみん認定」(又はトライくるみん認定)を受けた企業のうち、男性労働者の育児休業等の取得率、出産した女性労働者の継続就業者の割合等の一定の基準を満たした企業は、厚生労働大臣の「プラチナくるみん認定」を受けることができる。</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>● 一般事業主行動計画の策定・届出を行った企業のうち、一定の基準を満たし、女性の活躍推進に関する状況等が優良な企業は、「女性の活躍推進企業」として、厚生労働大臣の「えるぼし認定(1段階目～3段階目)」を受けることができる。</li> <li>● 「えるぼし認定(1段階目～3段階目)」を受けた企業のうち、「女性労働者の継続就業、管理職比率等の評価項目が特に優良であること等の一定の基準を満たした企業は、厚生労働大臣の「プラチナえるぼし認定」を受けることができる。</li> </ul>	
一般事業主行動計画の作成・届出等の義務	常時使用する労働者が101人以上の企業 (100人以下の企業は努力義務)	常時使用する労働者が101人以上の企業 (100人以下の企業は努力義務)	
ロゴ・マーク (出典:厚生労働省HPより)			
賃上げ促進税制の取扱い (大企業・中堅企業)	当期がプラチナくるみん認定を受けている事業年度である場合	当期がプラチナえるぼし認定を受けている事業年度である場合  <b>【中堅企業のみ】</b> 当期がえるぼし認定(3段階目)を受けた事業年度である場合	税額控除率に5%を加算

## 7. 実務のポイント

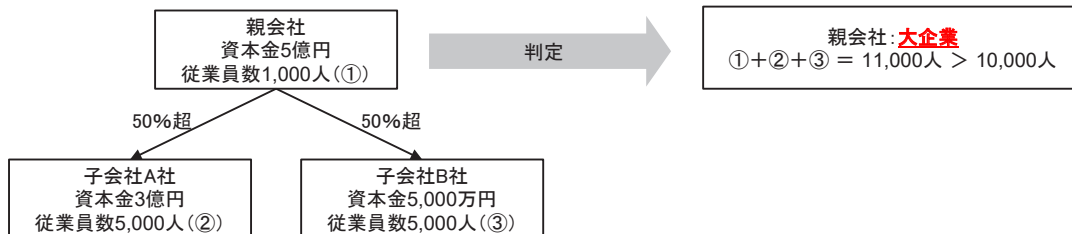
### (1) マルチステークホルダー方針

- マルチステークホルダー方針（給与等の支給額の引上げの方針、取引先との適切な関係の構築の方針その他の事項）の取引先に、消費税の免税事業者が含まれることが明確化されるため、免税事業者との取引排除が抑制される。
- マルチステークホルダー方針は、本制度を適用しようとする事業年度終了の日の翌日から45日を経過する日までに公表及び届出を行う必要がある。

### (2) 中堅企業の判定

- 常時使用する従業員の数が2,000人以下であるもの（中堅企業）の範囲から、その法人及びその法人との間にその法人による支配関係がある法人の常時使用する従業員の数の合計数が10,000人を超えるものが除かれるため、グループ会社の従業員数を適切に把握する必要がある。

#### 【判定例】



### (3) 教育訓練費の上乗せ措置

- 教育訓練費の額が雇用者給与等支給額の0.05%以上という要件が付されるため、教育訓練費の額が僅少な場合には増加割合の要件を満たしていても、上乗せ措置は適用されない。

## 7. 実務のポイント

### (4) 改正前後の法人の区分(参考)

#### 【賃上げ促進税制上の法人区分】

改正前		改正後		
資本金	判定	資本金	従業員数	判定
1億円超	大企業	1億円超	2,000人超	大企業
			2,000人以下	中堅企業※1
1億円以下	中小企業※2	1億円以下	-	中小企業※2

※1 従業員数2,000人以下の法人のうち、その法人が発行済株式等の50%超を保有している法人等と合わせて、常時使用する従業員数の合計数が10,000人を超える法人は中堅企業から除外され、大企業と判定される。

※2 適用除外事業者(前3年間の年間平均所得金額が15億円超である法人)、みなし大企業(発行済株式等の1/2以上を同一の大規模法人に所有されている法人等)を除く。

#### 【マルチステークホルダー方針の公表・届出の要件に関する区分】

改正前			改正後		
資本金	従業員数	マルチステークホルダー方針	資本金	従業員数	マルチステークホルダー方針
10億円以上	1,000人以上	対象	10億円以上	1,000人以上	対象
	1,000人未満	対象外		1,000人未満	対象外
10億円未満	-		1億円超	2,000人超	対象
			10億円未満	2,000人以下	対象外
			1億円以下	-	対象外※3

※3 従業員数2,000人超の法人のうち、適用除外事業者又はみなし大企業に該当する法人は、マルチステークホルダー方針の公表・届出の対象となる。

(法人税・賃上げ促進税制(大企業・中堅企業向け))

## 15. 賃上げ促進税制(中小企業向け)

### 1. 改正のポイント

#### (1) 趣旨・背景

物価高に負けない構造的・持続的な賃上げの動きをより多くの国民に拡げ、効果を深めるため、賃上げ促進税制が強化される。

#### (2) 内容

上乘せ措置を見直すことで税額控除率が最大40%から45%へ拡大されるとともに、賃上げを実施した事業年度において控除できなかった金額の5年間の繰越しが可能となる。

#### (3) 適用時期

2024(令和6)年4月1日から2027(令和9)年3月31日までの間に開始する各事業年度について適用される。

#### (4) 影響

賃上げを行った場合、その賃上げ分が損金算入されることにより約30%分の税負担が軽減され、加えて賃上げ分の最大45%が税額控除されることから、賃上げ分の約75%相当額について税負担が軽減されることになる(賃上げによる実質的な会社負担は約25%となる)。

#### (5) 対応策

くろみん認定制度又はえるぼし認定制度による認定を受けることで、税額控除率に5%が加算される(上乘せ措置)。

#### (6) 実務のポイント

適用年度に所得が発生していない中小企業においても、翌期以降5年間にわたって税額控除を受けられる余地があるため、賃上げ促進税制の適用に関する検討が每期必要となる。

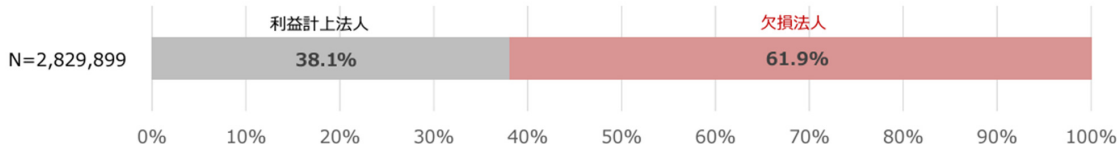
## 2. 改正の趣旨・背景

中小企業については欠損法人も多く、改正前の賃上げ促進税制では、赤字等の厳しい業況の中においても賃上げを行っている中小企業が税制の適用を受けることができず、利用しづらい制度となっている。

賃上げを実施した年度以降に業績が改善したタイミングで税制の適用を受けられる形であれば、厳しい業況の中においても賃上げを行う中小企業を増やすことができる。

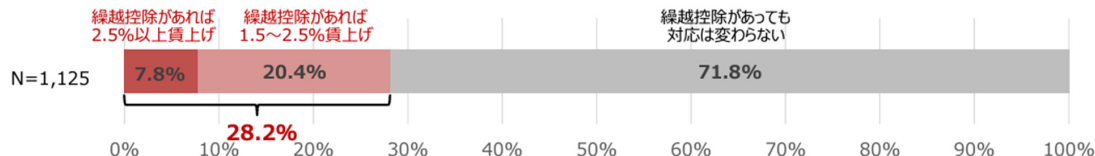
このような背景のもと、物価高に負けない構造的・持続的な賃上げの動きをより多くの国民に広げ、効果を深めるため、賃上げ促進税制が強化される。併せて、「子育てと仕事の両立支援」や「女性活躍の推進の取組み」に積極的な企業を後押しすることで、賃上げ促進税制の位置付けを賃金だけでない「働き方」全般にプラスの効果을及ぼす税制措置とする。

○令和3年度資本金1億円以下の企業における利益計上法人・欠損法人の内訳



(出典:国税庁「会社標本調査」(令和3年度)、経済産業省「令和6年度税制改正に関する経済産業省要望」)

○令和3年度賃上げ率1.5%未満の欠損法人における繰越控除制度があった場合の対応



(出典:経済産業省「令和4年度企業の雇用状況等に関する調査研究」、経済産業省「令和6年度税制改正に関する経済産業省要望」)

### 3. 改正の内容

#### (1) 法人の区分

改正後の賃上げ促進税制における法人の区分は以下の通りとなるが、**中小企業の範囲に変更はない。**

##### 【改正後の法人区分】

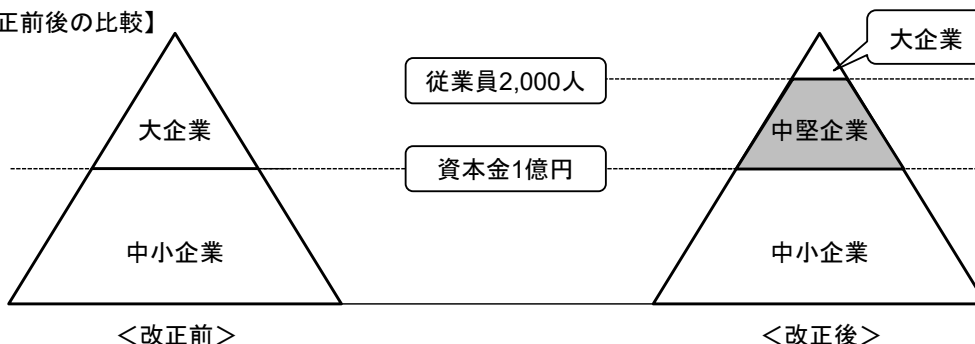
資本金 / 従業員数	～1,000人未満	1,000人以上～2,000人以下	2,000人超～
10億円以上～	新設：中堅企業※1		大企業
1億円超～10億円未満	(資本金1億円超の法人のうち、従業員数2,000人以下の法人)		
～1億円以下	中小企業※2		

※1 従業員数2,000人以下の法人のうち、その法人が発行済株式等の50%超を保有している法人等と合わせて、常時使用する従業員数の合計数が10,000人を超える法人は中堅企業から除外され、大企業と判定される。

※2 適用除外事業者(前3年間の年間平均所得金額が15億円超である法人)、みなし大企業(発行済株式等の1/2以上を同一の大規模法人に所有されている法人等)を除く。

※3 点線(---)枠内の法人はマルチステークホルダー方針の公表・届出を要件に、賃上げ促進税制が適用される。

##### 【改正前後の比較】



(法人税:賃上げ促進税制(中小企業向け))

### 3. 改正の内容

#### (2) 控除率の改正・繰越控除制度の創設

項目		改正前	改正後		
適用要件※1		雇用者給与等支給額 $\geq$ 比較雇用者給与等支給額 $\times$ 101.5%			
税額控除額※1		$\left. \begin{array}{l} \text{① (雇用者給与等支給額 - 比較雇用者給与等支給額)} \times \text{控除率} \\ \text{② 適用年度の法人税額} \times 20\% \text{ (控除上限)} \end{array} \right\} \text{①と②のいずれか少ない金額}$			
控除率	給与等の増加割合※1	1.5%以上	15%		
		2.5%以上	30%		
	上乗せ措置	教育訓練費の増加割合が10%以上	10%加算	教育訓練費の増加割合が5%以上かつ教育訓練費が雇用者給与等支給額の0.05%以上	10%加算
		—		以下のいずれか ※2 ・プラチナくるみん認定 ・プラチナえるぼし認定 ・くるみん認定 ・えるぼし認定(2段階目以上)	5%加算
最大控除率	40%	45%			
控除限度超過額の繰越		繰越不可	5年間の繰越可 (繰越税額控除をする事業年度において、雇用者給与等支給額が比較雇用者給与等支給額を超える場合に限り)		

※1 適用要件・給与等の増加割合は、雇用者全体の給与等の支給額・増加割合で判定し、税額控除額は雇用者全体の給与等の増加額に控除率を乗じて計算する。

※2 上乗せ措置は、事業主が「子育てと仕事の両立支援」や「女性活躍の推進の取組み」について、厚生労働大臣の認定を受けた場合に適用される。

## 3. 改正の内容

### (2) 控除率の改正・繰越控除制度の創設

中小企業向けの賃上げ促進税制について、上乗せ措置を見直すことで、税額控除率が最大40%から45%へ拡大される。

また、当年度の税額から控除できなかった額(控除限度超過額)は、5年間の繰越しができることとされる(繰越控除をする事業年度の雇用者給与等支給額が前年度の雇用者給与等支給額を超える場合に限る)。

### (3) その他の改正

- 外形標準課税の適用を受ける中小企業者等においては、雇用者給与等支給額が前年度より1.5%以上増加する場合に、付加価値割の課税標準から雇用者給与等支給額の増加額を基礎として計算した金額を控除できることとする※。
- 給与等の支給額から控除する「給与等に充てるため他の者から支払を受ける金額」に、看護職員処遇改善評価料及び介護職員処遇改善加算その他の役務の提供の対価の額を含まないこととする。

## 4. 適用時期

2024(令和6)年4月1日から2027(令和9)年3月31日までの間に開始する各事業年度について適用される。

(注)上記3(3)※の改正は、2025(令和7)年4月1日から2027(令和9)年3月31日までの間に開始する各事業年度について適用される。

## 5. 影響



- 賃上げを行った場合、その賃上げ分は全額損金算入されることから、黒字企業を前提にすると、約30%分の税負担が軽減されることになる。加えて、賃上げ促進税制の適用によって最大45%が税額控除されることにより、賃上げ分の約75%相当額について、税負担が軽減されることになる(賃上げによる実質的な会社負担は約25%となる)。
- 厚生労働省が実施するくるとみん認定(子育てサポート)、えるぼし認定(女性の活躍推進)に、税制上のインセンティブが付されることになる。



## 6. 対応策

### くるみん認定制度・えるぼし認定制度

- 以下のいずれかの制度のうち、一定の認定を受けることで税額控除率に5%が加算される。

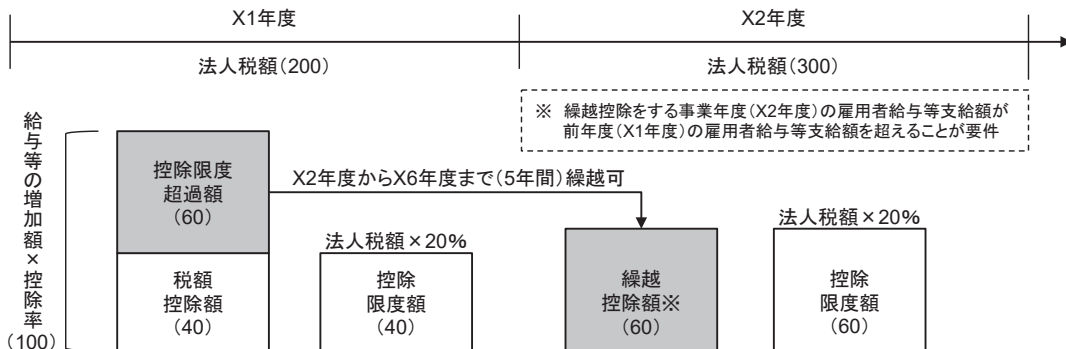
	くるみん認定制度	えるぼし認定制度						
根拠法	次世代育成支援対策推進法	女性活躍推進法						
制度概要	<ul style="list-style-type: none"> <li>● 一般事業主行動計画の策定・届出を行った企業のうち、計画に定めた目標を達成し、一定の基準を満たした企業は、「子育てサポート企業」として、厚生労働大臣の「くるみん認定」(又はトライくるみん認定)を受けることができる。 これらの認定にあわせて、不妊治療と仕事との両立に関する「プラス認定」を受けることもできる。</li> <li>● 「くるみん認定」(又はトライくるみん認定)を受けた企業のうち、男性労働者の育児休業等の取得率、出産した女性労働者の継続就業者の割合等の一定の基準を満たした企業は、厚生労働大臣の「プラチナくるみん認定」を受けることができる。</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>● 一般事業主行動計画の策定・届出を行った企業のうち、一定の基準を満たし、女性の活躍推進に関する状況等が優良な企業は、「女性の活躍推進企業」として、厚生労働大臣の「えるぼし認定(1段階目～3段階目)」を受けることができる。</li> <li>● 「えるぼし認定(1段階目～3段階目)」を受けた企業のうち、「女性労働者の継続就業、管理職比率等の評価項目が特に優良であること等の一定の基準を満たした企業は、厚生労働大臣の「プラチナえるぼし認定」を受けることができる。</li> </ul>						
一般事業主行動計画の作成・届出等の義務	常時使用する労働者が101人以上の企業 (100人以下の企業は努力義務)	常時使用する労働者が101人以上の企業 (100人以下の企業は努力義務)						
ロゴ・マーク (出典:厚生労働省HPより)								
賃上げ促進税制の取扱い (中小企業)	<table border="1"> <tr> <td>当期がプラチナくるみん認定を受けている事業年度である場合</td> <td rowspan="2">税額控除率に 5%を加算</td> </tr> <tr> <td>当期がくるみん認定を受けた事業年度である場合</td> </tr> </table>	当期がプラチナくるみん認定を受けている事業年度である場合	税額控除率に 5%を加算	当期がくるみん認定を受けた事業年度である場合	<table border="1"> <tr> <td>当期がプラチナえるぼし認定を受けている事業年度である場合</td> <td rowspan="2">税額控除率に 5%を加算</td> </tr> <tr> <td>当期がえるぼし認定(2段階目以上)を受けた事業年度である場合</td> </tr> </table>	当期がプラチナえるぼし認定を受けている事業年度である場合	税額控除率に 5%を加算	当期がえるぼし認定(2段階目以上)を受けた事業年度である場合
当期がプラチナくるみん認定を受けている事業年度である場合	税額控除率に 5%を加算							
当期がくるみん認定を受けた事業年度である場合								
当期がプラチナえるぼし認定を受けている事業年度である場合	税額控除率に 5%を加算							
当期がえるぼし認定(2段階目以上)を受けた事業年度である場合								

## 7. 実務のポイント

### (1) 繰越控除制度

- 適用年度に所得が発生していない中小企業においても、翌期以降5年間にわたって税額控除を受けられる余地があるため、適用年度の給与等が前年度の給与等の1.5% (又は2.5%) 以上であるか、上乘せ措置の要件を満たしているか等の賃上げ促進税制の適用に関する検討が毎期必要となる。

#### 【繰越控除の計算の流れ】



### (2) 法人住民税の計算

- 中小企業の法人住民税の計算においては引き続き税額控除制度の適用がある。

### (3) 教育訓練費の上乗せ措置

- 教育訓練費の額が雇用者給与等支給額の0.05%以上という要件が付されるため、教育訓練費の額が僅少な場合には増加割合の要件を満たしていても、上乘せ措置は適用されない。

## 16. 戦略分野国内生産促進税制の創設

### 1. 改正のポイント

#### (1) 趣旨・背景

民間として事業採算性に乗りにくい、国として特段に戦略的な長期投資が不可欠となるGX、DX、経済安全保障の戦略分野における国内投資を促進することを目的として創設される。

#### (2) 内容

産業競争力強化法の「事業適応計画」に従って導入された一定の機械その他の減価償却資産の取得等に係る投資について、産業競争力強化法の事業適応計画の認定の日以後10年を経過する日までの期間内の日を含む各事業年度を対象期間として、生産・販売量に応じて一定額の税額控除を受けることができる。

#### (3) 適用時期

産業競争力強化法の事業適応計画の認定の日以後10年を経過する日までの期間内の日を含む各事業年度において適用される。

#### (4) 影響

生産段階のコストが大きいような電動車や半導体等の対象物資を製造する企業に対して、生産・販売拡大のインセンティブを与えることで、本税制が対象とする革新性の高い製品の市場創出を加速化することが可能となる。

#### (5) 実務のポイント

産業競争力強化法の改正により規定される「事業適応計画」の認定を受けることが前提の制度であるため、具体的な要件、申請手続き等については、同法施行令等の公表を待ち、確認する必要がある。

## 2. 改正の趣旨・背景

中長期的な経済成長を牽引する戦略分野において、国として特段に戦略的な長期投資が必要不可欠となる投資を選定し、中でも総事業費が大きく、特に生産段階でのコストが高いもの(半導体、電気自動車等(蓄電池)、鉄鋼(グリーンスチール)、基礎化学品(グリーンケミカル)、航空機燃料(SAF))に対して、生産・販売量に応じて減税を行う措置が創設される。

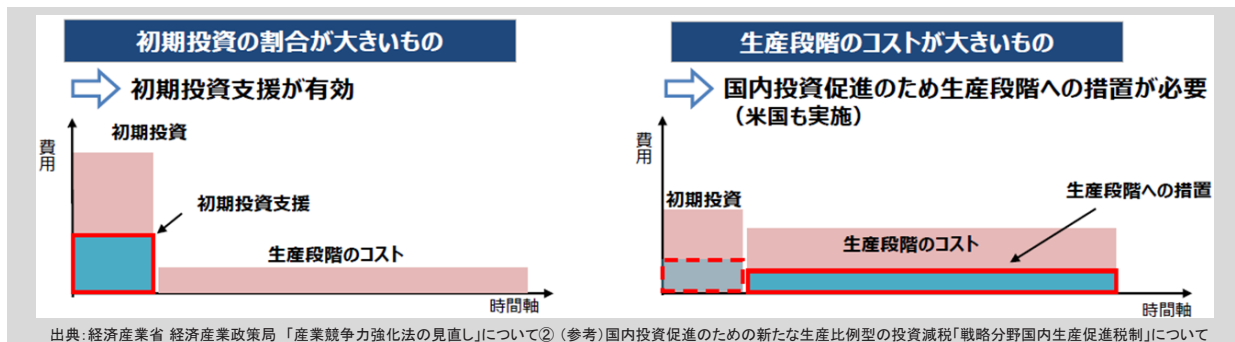
## 3. 制度の内容

### (1) 内容

認定事業適応事業者(※1)が産業競争力強化法の事業適応計画に従って一定の機械その他の減価償却資産の取得等をし、国内にある事業の用に供した場合、対象期間(※2)の日を含む各事業年度において、一定額の税額控除ができることとする。

(※1)その事業適応計画にその計画に従って行うエネルギー利用環境負荷低減事業適応のための措置として産業競争力強化法の産業競争力基盤強化商品の生産及び販売を行う旨の記載があるものに限る。

(※2)産業競争力強化法の事業適応計画の認定の日以後10年を経過する日までの期間



### 3. 制度の内容

#### (1) 内容

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 ③ 産業競争力基盤強化商品生産用資産(※1)の取得等をし、国内にある事業の用に供すること ④ 下記ア、イ、ウのいずれか1つ以上に該当すること ア 適用年度の所得 $\leq$ 前期所得 イ 適用年度の継続雇用者給与等支給額 $\geq$ 前期の継続雇用者給与等支給額 $\times$ 101% ウ 適用年度の国内設備投資額 $>$ 減価償却費の40%
対象資産	新設又は増設される産業競争力基盤強化商品生産用資産
対象期間	産業競争力強化法の事業適応計画の認定の日以後10年を経過する日までの期間内の日を含む各事業年度
税制措置(税額控除)	①と②のうちいずれか少ない金額  ①産業競争力基盤強化商品生産用資産により生産された <b>産業競争力基盤強化商品のうちその事業年度の対象期間において販売されたものの数量等に応じた金額</b>  ② <b>産業競争力基盤強化商品生産用資産の取得価額を基礎とした金額</b> (既に本制度の税額控除の対象となった金額を除く。)(※2)  (注)デジタルトランスフォーメーション投資促進税制の控除税額及びカーボンニュートラルに向けた投資促進税制の税額控除との合計で当期の法人税額の40%(半導体生産用資産にあっては20%)を上限(※3)

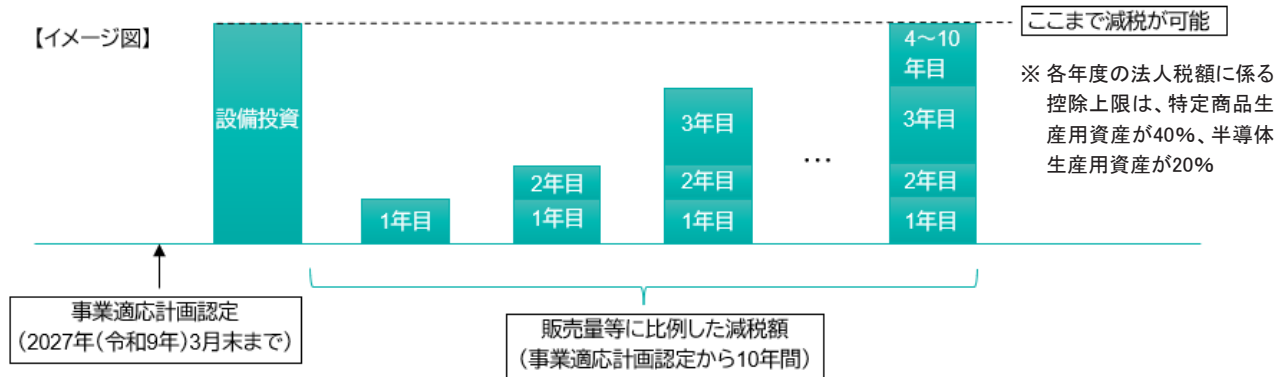
(※1)半導体生産用資産・特定商品生産用資産

(※2)「産業競争力基盤強化商品生産用資産の取得価額を基礎とした金額」は、その産業競争力基盤強化商品生産用資産及びこれとともにその産業競争力基盤強化商品を生産するために直接又は間接に使用する減価償却資産に係る投資額の合計額として事業適応計画に記載された金額とする。

(※3)税額控除の限度額を超える金額については、4年間(半導体生産用資産にあっては、3年間)の繰越しができる。

### 3. 制度の内容

#### (1) 内容



#### (2) 対象物資・控除額

戦略分野国内生産促進税制における産業競争力基盤強化商品及び単位当たり控除額			
産業競争力基盤強化商品	産業競争力基盤強化商品の仕様		
		単位当たり控除額(注)	
半導体	マイコン半導体	28~45nm相当	1.6万円/1枚
		45~65nm相当	1.3万円/1枚
		65~90nm相当	1.1万円/1枚
	パワー半導体	90nm以上	7千円/1枚
		ウエハーの主体がけい素	6千円/1枚
		ウエハーの主体が炭化けい素又は窒化ガリウム	2.9万円/1枚
アナログ半導体	イメージセンサー	1.8万円/1枚	
	その他	4千円/1枚	
電動車	軽自動車ではない電気自動車及び燃料電池自動車	40万円/1台	
	上記以外の電動車	20万円/1台	
鉄鋼(グリーンスチール)		2万円/1トン	
基礎化学品(グリーンケミカル)		5万円/1トン	
航空機燃料(SAF)		30円/1リットル	

(注)産業競争力基盤強化商品生産用資産を事業の用に供した日以後7年を経過する日の翌日からは控除額を段階的に引下げる(8年目:75%相当額、9年目:50%相当額、10年目:25%相当額)。

(法人税:戦略分野国内生産促進税制の創設)

## 4. 適用時期

産業競争力強化法の事業適応計画の認定の日(注)以後10年を経過する日までの期間内の日を含む各事業年度

(注)産業競争力強化法の改正法の施行の日から2027年(令和9年)3月31日までの間に産業競争力強化法の事業適応計画の認定を受ける必要がある。

## 5. 改正の影響

総事業費が大きく、特に生産段階のコストが大きいような対象物資(電動車、半導体、鉄鋼(グリーンスチール)、基礎化学品(グリーンケミカル)、航空機燃料(SAF))を製造する企業による設備投資が促される。

## 6. 改正の効果(見込額)

財務省「令和6年度税制改正の大綱」によると、戦略分野国内生産促進税制の創設に伴い、平年度で税収について2,190億円程度の減収を見込んでいる。

## 7. 実務上の留意点

地方法人税の課税標準となる法人税額から控除しない(半導体生産用資産に係る控除税額を除く)。

## 8. 今後の注目点

- 産業競争力強化法の改正法の施行日及び制定内容について
- 事業適応計画の概要、具体的な認定要件、申請方法等

## 17. イノベーションボックス税制の創設(研究開発税制の見直しを含む)

### 1. 改正のポイント

#### (1) 趣旨・背景

##### ・イノベーションボックス税制の創設

イノベーションの国際競争が進む中で、海外と比べて遜色ない税制面の環境整備を図ることにより、研究開発拠点としての立地競争力を向上し、知的財産の創出において、国内における民間の無形資産投資を後押しする観点から、新たにイノベーションボックス税制が創設される。

##### ・研究開発税制の見直し

目的が一部重複する研究開発税制について、投資を増加させるインセンティブを強化するための見直しが行われる。

#### (2) 内容

##### ・イノベーションボックス税制

特定特許権等の譲渡・貸付に係る所得のうち一定額を損金算入する。

##### ・研究開発税制

試験研究費の額から内国法人の国外事業所等を通じて行う事業に係る試験研究費の額が除外される。

試験研究費の額が減少した場合の税額控除率につき、段階的に引下げられるとともに、下限が撤廃される。

#### (3) 適用時期

##### ・イノベーションボックス税制

2025(令和7)年4月1日から2032(令和14)年3月31日までの間に開始する各事業年度について適用される。

##### ・研究開発税制

試験研究費の額の範囲の見直し: 2025(令和7)年4月1日以後開始する事業年度について適用される。

控除率の撤廃・引下げ: 2026(令和8)年4月1日以後開始する事業年度について適用される。



## 1. 改正のポイント

### (4) 影響・対応策

- ・3月決算法人の場合、2024(令和6)年3月期以降の研究開発費の額・適格研究開発費の額の把握が必要となることがあるため、早期の対応が望ましい。
- ・特許権譲渡等取引ごとに所得の金額等を把握する必要があるため、本税制の適用を受ける予定がある場合は、予め検討・対策しておくことが望ましい。
- ・関連者から特定特許権等を取得する場合やライセンスを受ける場合には、独立企業間価格の把握が必要となる。
- ・イノベーションボックス税制の適用に関して、更正期限を延長する特例等所要の措置が講じられる。
- ・特許権譲渡等取引を特許権譲渡等取引以外の取引とあわせて行った場合には、契約において特許権譲渡等取引の対価の額を明記することで、イノベーションボックス税制の適用を受けることができる。
- ・試験研究費の範囲の見直しにより、海外での研究開発が多い場合には、試験研究費に係る税額控除額が大幅に減少する可能性がある。

### (5) 今後の主な注目点

- ・政省令へ委任された事項の詳細
- ・制度対象知財かどうか等についての経済産業省による確認の詳細(産業競争力強化法の改正内容等)

## 2. 趣旨・背景

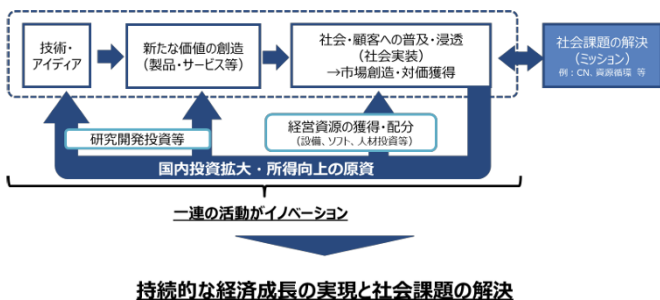
### (1) 2つのイノベーション促進税制

イノベーションは、技術・アイデアにより新しい価値（製品・サービス等）を創造し、社会・顧客への普及・浸透を通じて対価の獲得・社会課題解決に貢献する一連の活動である。イノベーション実現による市場創造・対価獲得の成果が研究開発や経営資源の獲得・強化等への再投資に向かう「イノベーション循環」(図1)を機能させることで、持続的な経済成長と社会課題の解決が可能となる。

研究開発投資の「インプット」が十分に確保されることで新たに技術・アイデアを創出することにつながり、その社会実装への結果である「アウトプット」を獲得していき、その対価を研究開発等に再投資していくことを踏まえると、このインプットとアウトプットそれぞれの段階におけるインセンティブが重要である。

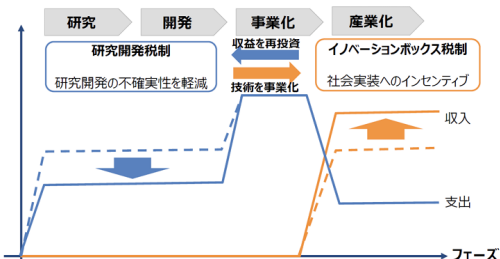
イノベーションを促進するインセンティブとしての税制は、①研究開発投資（インプット）に着目し研究開発の不確実性を軽減する「**研究開発税制**」と②研究開発を知財化し、その知財の社会実装により獲得した所得（アウトプット）に着目し得られた収益の再投資を促す「**イノベーションボックス税制**」が挙げられる(図2)。

図1 イノベーション循環



出典: 経済産業省「我が国の民間企業によるイノベーション投資の促進に関する研究中間とりまとめ」

図2 研究開発税制とイノベーションボックス税制の役割の違い



出典: 経済産業省「我が国の民間企業によるイノベーション投資の促進に関する研究中間とりまとめ」

(法人税:イノベーションボックス税制の創設(研究開発税制の見直しを含む))

## 2. 趣旨・背景

### (2) イノベーションボックス税制の創設

企業活動のグローバル化に伴い、企業の研究開発拠点の立地選択の自由度や戦略性が高まり、企業行動として税制優遇措置をはじめとする制度環境が立地選択の意思決定に際して重要な要素になると考えられる。この点、欧州やアジアの各国では、研究開発税制に加え、イノベーションボックス税制の導入に広がりを見せているが(図3)、日本での税制上の優遇措置は研究開発税制にとどまっており、研究開発投資の伸び悩みや研究開発拠点の海外シフトの動きの顕在化が指摘されている。

利益の源泉であるイノベーションの国際競争が進む中、海外と比べて遜色ない税制面の環境整備を図ることにより、研究開発拠点としての立地競争力を強化し、民間による無形資産投資を後押しするとともに、日本企業の中核となる技術が海外に流出することを防ぐことを目的として、イノベーションボックス税制が創設される。

(図3) 各国のイノベーションボックス税制の導入状況(※1) (括弧内は導入年数)

フランス(2001)、ベルギー(2007)、オランダ(2007)、中国(2008)、スイス(2011)、イギリス(2013)、韓国(※2)(2014)、アイルランド(2016)、インド(2017)、イスラエル(2017)、シンガポール(2018)、香港(2024目標)、オーストラリア(検討中)

※1 米国には、無形資産由来の所得に係る制度として、FDII、GILTIが存在

※2 韓国では中小企業を対象とした制度

出典：経済産業省「令和6年度(2024年度)経済産業関係税制改正について」を加工

### (3) 研究開発税制の見直し

イノベーションボックス税制と一部目的が重複する研究開発税制について、投資を増加させるインセンティブをさらに強化するためのメリハリ付けが行われる。

### 3. 内容

#### (1) イノベーションボックス税制(概要)

青色申告書を提出する法人が、特許権譲渡等取引((4)参照)を行った場合には、**制度対象所得と当期所得金額のいずれか少ない金額×30%**を**損金算入**することができる。

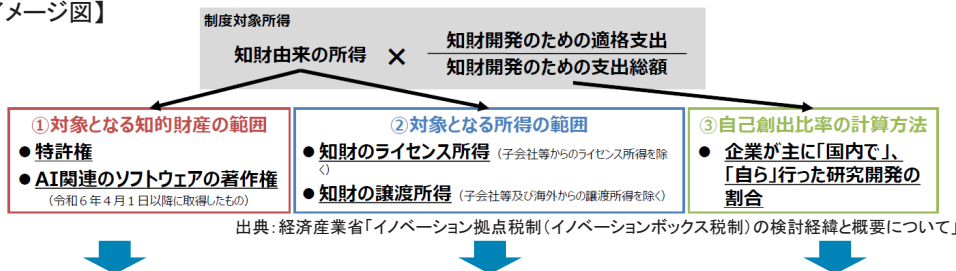


#### (2) 制度対象所得の計算

##### ① 制度対象所得とは

制度対象所得は、**対象となる知的財産**から生じる**一定の所得**に、**自己創出比率**を乗じて計算した金額を合計した金額をいう。

##### 【イメージ図】



(3) 対象となる知的財産  
(特定特許権等)の範囲

(4) 対象となる所得の範囲

(5) 自己創出比率の算定

### 3. 内容

#### (2) 制度対象所得の計算

②具体的には次のa又はbの区分に応じて、制度対象所得が計算される。

- a. 2027(令和9)年4月1日前に開始する事業年度、かつ、当期に行った特許権譲渡等取引に係る特定特許権等のうちに2025(令和7)年4月1日以後最初に開始する事業年度開始の日前に開始した研究開発に直接関連するものがある場合・・・次の算式により計算した金額

$$\text{当期の特許権譲渡等取引に係る所得の金額の合計額} \times \frac{\text{分母の金額に含まれる適格研究開発費の額の合計額}}{\text{当期、前期及び前々期において生じた研究開発費の額の合計額}}$$

- b. a以外の場合・・・**特許権譲渡等取引ごと**に次の算式により計算した金額**の合計額**

$$\text{特許権譲渡等取引に係る所得の金額} \times \frac{\text{分母の金額に含まれる適格研究開発費の額の合計額}}{\text{当期及び当期以前(※)の各期において生じたその特定特許権等に直接関連する研究開発費の額の合計額}}$$

(※) 2025(令和7)年4月1日以後開始する事業年度に限る。

### 3. 内容

#### (3) 対象となる知的財産(=特定特許権等)の範囲

本税制の対象となる知的財産(これを「**特定特許権等**」という。)は、2024(令和6)年4月1日以後に取得又は製作をした①**特許権**及び②**人工知能関連技術(AI)を活用したプログラムの著作権のうち、国際競争力の強化に資するものとして**一定のもの(※)である。この点、経済産業省「イノベーション拠点税制(イノベーションボックス税制)の検討経緯と概要について」令和6年2月14日では、**ライセンス等に含まれる知財が制度対象知財であること及び当該知財が企業自ら国内で創出したものであること等を経済産業省が確認する**としている。

(※)省令を確認する必要がある。

#### 【参考:知的財産一覧】



知的創造物についての権利等	
特許権 (特許法)	<ul style="list-style-type: none"><li>「発明」を保護</li><li>出願から20年 (一部25年に延長)</li></ul>
実用新案権 (実用新案法)	<ul style="list-style-type: none"><li>物品の形状等の考案を保護</li><li>出願から10年</li></ul>
意匠権 (意匠法)	<ul style="list-style-type: none"><li>物品、建築物、画像のデザインを保護</li><li>出願から25年</li></ul>
著作権 (著作権法)	<ul style="list-style-type: none"><li>文芸、学術、美術、音楽、プログラム等の精神的作品を保護</li><li>死後70年(法人は公表後70年、映画は公表後70年)</li></ul>
回路配置利用権 (半導体集積回路の回路配置に関する法律)	<ul style="list-style-type: none"><li>半導体集積回路の回路配置の利用を保護</li><li>登録から10年</li></ul>
育成者権(種苗法)	<ul style="list-style-type: none"><li>植物の新品種を保護</li><li>登録から25年</li></ul>
営業秘密 (不正競争防止法)	<ul style="list-style-type: none"><li>ノウハウや顧客リストの盗用など不正競争行為を規制</li></ul>

営業上の標識についての権利等	
商標権 (商標法)	<ul style="list-style-type: none"><li>商品・サービスに使用するマークを保護</li><li>登録から10年</li></ul>
商号(商法)	<ul style="list-style-type: none"><li>商号を保護</li></ul>
商品等表示 (不正競争防止法)	<ul style="list-style-type: none"><li>周知・著名な商標等の不正使用を規制</li></ul>
地理的表示(GI) (特定農林水産物の名称の保護に関する法律)	<ul style="list-style-type: none"><li>品質、社会的評価その他の確立した特性が産地と結びついている産品の名称を保護</li></ul>
地理的表示(GI) (主税の保全及び酒類業組合等に関する法律)	

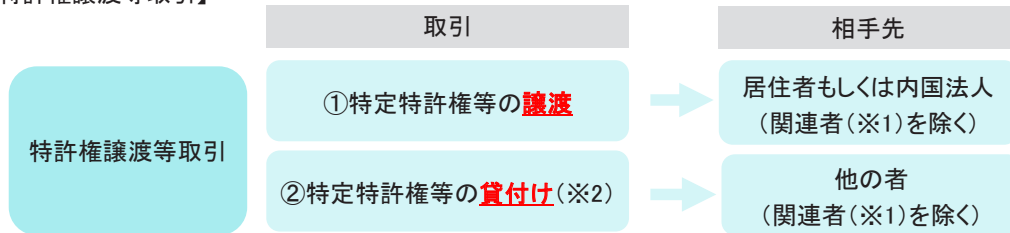
出典:経済産業省「我が国の民間企業によるイノベーション投資の促進に関する研究中間とりまとめ」を加工

### 3. 内容

#### (4) 対象となる所得の範囲

対象となる所得は、**特許権譲渡等取引**に係る所得である。特許権譲渡等取引とは、特定の相手先に対する知財の譲渡又は貸付けのことをいう。特定の相手先とは、譲渡の場合は関連者を除く居住者・内国法人であり、貸付けの場合は関連者を除く他の者である。したがって、非居住者・外国法人への譲渡や子会社等への譲渡・貸付けは含まれない。

##### 【特許権譲渡等取引】



(※1) 移転価格税制における関連者と同様の基準により判定する。

(※2) 貸付けには、特定特許権等に係る権利の設定その他他の者に特定特許権等を使用させる行為を含む。

対象知財を組み込んだ製品の売却益は、対象所得とされなかった。

##### 【参考：所得の計算方法のイメージ】

計算イメージは下記の通りと考えられる(所得金額の具体的な計算方法は政令で定められる。)

譲渡	適用年度の譲渡収入(海外への譲渡は対象外) - 対応する費用(IP簿価)
貸付 (使用料)	適用年度のライセンス料収入 - 対応する費用(償却費等) - マーケティング相当の部分(あれば)

出典：経済産業省「我が国の民間企業によるイノベーション投資の促進に関する研究中間とりまとめ」を加工

(法人税：イノベーションボックス税制の創設(研究開発税制の見直しを含む))

### 3. 内容

#### (5) 自己創出比率の計算方法

特許権譲渡等取引に係る所得のうち、主に**国内**で**自ら**行われた研究開発に対応する金額が、制度対象所得となる。国内で自ら行われた研究開発支出の比率を示す自己創出比率は下記の通り(②÷①)である(特許権譲渡等取引ごとに比率を計算する場合(※1))。

$$\text{自己創出比率} = \frac{\text{分母の金額に含まれる  
適格研究開発費の額の合計額}}{\text{当期及び前期以前(※2)研究開発費の額のうち、  
その特許権譲渡等取引に係る特定特許権等に  
直接関連する研究開発に係る金額の合計額}}$$

※1 (2)②bの場合

※2 2025(令和7)年4月1日以後開始する事業年度に限る。

分母の研究開発費の額は、研究開発費等に係る会計基準における研究開発費の額に一定の調整を加えた金額をいう(自社が研究開発したかどうか、国外で行われた研究開発かどうか等を問わない。)。分子の適格研究開発費の額は、研究開発費の額のうち、特定特許権等の取得費及び支払ライセンス料、国外関連者に対する委託試験研究費並びに 国外事業所等を通じて行う事業に係る研究開発費の額以外のものをいう(自らが国内で行った研究開発支出及び第三者・国内関連者への外注費に限定)。

以上を整理すると次のようなイメージとなる。

#### 【①分母: 研究開発費の額】

- ・自らが行った研究開発費
- ・第三者への外注費
- ・関連者への外注費
- ・IP資産の取得費、支払ライセンス料

#### 【②分子: 適格研究開発費の額】

- ・自らが**国内**で行った研究開発費
- ・第三者への外注費
- ・**国内**関連者への外注費



## 3. 内容

### (5) 自己創出比率の計算方法

【関連者から特定特許権等を取得する場合、又は、ライセンスの供与を受ける場合】

法人が関連者に対して支払う特定特許権等の取得費又はライセンス料が独立企業間価格に満たない場合には、独立企業間価格によることとされる。結果、自己創出比率の分母の金額が上昇(比率自体は低下)することになり、所得控除額(損金算入する金額)が減少すると考えられる。

また、国内の関連者に対してこれらの費用を支払う場合には、所要の書類を作成し、保存しなければならないこととされる(ただし、例外あり)。

さらに、税務当局から書類の提示・提出の求めがあった場合に、遅滞なく提示・提出しなかった場合には、税務署長は、推定課税を適用できるものとされる。

### (6) 手続要件

本税制は、その事業年度の確定申告書等に損金算入に関する申告の記載があり、かつ確定申告書等にその損金の額に算入される金額の計算に関する明細書等の添付がある場合に限り適用される。

### 3. 内容

#### (7) 研究開発税制の見直し

インプットとしての研究開発税制について、以下の見直しがなされる。試験研究費が減少した会社に対しては税額控除率が引き下げられることで投資を増加させるインセンティブを強化するためのメリハリがつけられている。

- ・ 試験研究費の額から、内国法人の国外事業所等を通じて行う事業に係る試験研究費の額を除外
- ・ 一般試験研究費の額に係る税額控除制度について2026(令和8年)4月1日以後開始する事業年度で増減試験研究費割合がゼロに満たない事業年度につき、段階的に税額控除率を引き下げるとともに、税額控除率の下限を撤廃

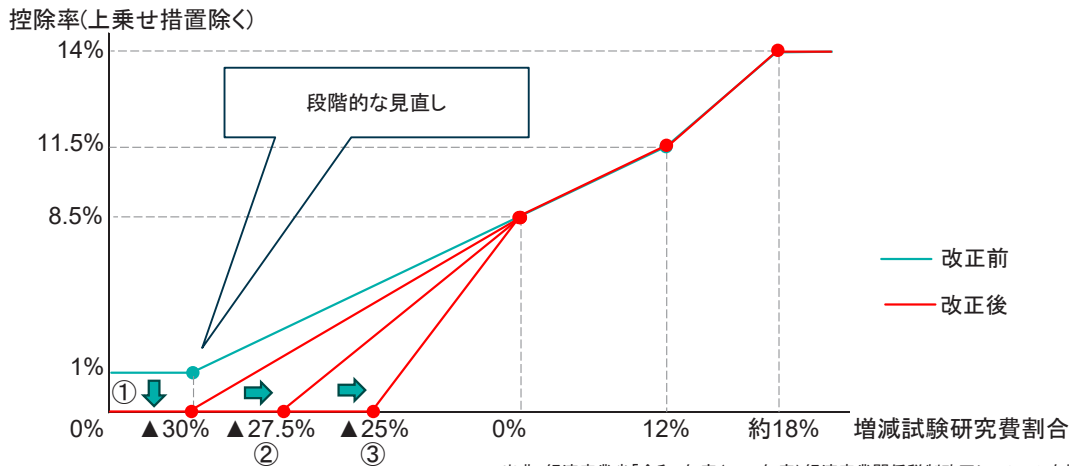
- ①2026年(令和8年)4月1日～2029年(令和11年)3月31日までに開始する事業年度
- ②2029年(令和11年)4月1日～2031年(令和13年)3月31日までに開始する事業年度
- ③2031年(令和13年)4月1日以降に開始する事業年度

	改正前	改正後
	控除率(1%～14%)	控除率(0%～14%)
控除率※	<ul style="list-style-type: none"> <li>・ 増減試験研究費割合 &gt; 12% の場合 (上限: 14%)  <math>11.5\% + (\text{増減試験研究費割合} - 12\%) \times 0.375</math></li> <li>・ 増減試験研究費 ≤ 12% の場合 (下限: 1%)  <math>11.5\% - (12\% - \text{増減試験研究費割合}) \times 0.25</math></li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>・ 増減試験研究費割合 &gt; 12% の場合 (上限: 14%)  <math>11.5\% + (\text{増減試験研究費割合} - 12\%) \times 0.375</math></li> <li>・ 増減試験研究費割合 ≤ 12%、増減試験研究費割合 ≥ 0 の場合  <math>11.5\% - (12\% - \text{増減試験研究費割合}) \times 0.25</math></li> <li>・ 増減試験研究費割合 &lt; 0 の場合               <ol style="list-style-type: none"> <li>① <math>8.5\% + \text{増減試験研究費割合} \times \underline{8.5/30}</math></li> <li>② <math>8.5\% + \text{増減試験研究費割合} \times \underline{8.5/27.5}</math></li> <li>③ <math>8.5\% + \text{増減試験研究費割合} \times \underline{8.5/25}</math></li> </ol> </li> </ul>

※上乗せ措置を除く。

### 3. 内容

#### (7) 研究開発税制の見直し



出典: 経済産業省「令和6年度(2024年度)経済産業関係税制改正について」を加工

## 4. 適用時期

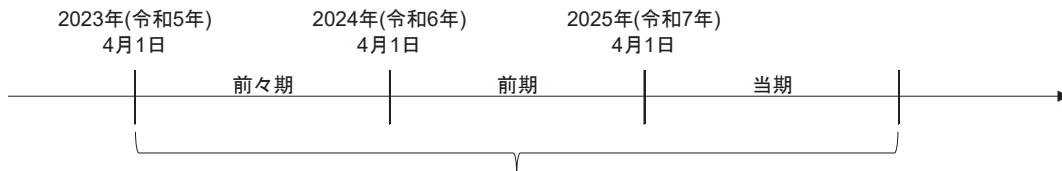
- ・イノベーションボックス税制  
2025(令和7)年4月1日から2032(令和14)年3月31日までの間に開始する各事業年度について適用される。
- ・研究開発税制  
試験研究費の額の範囲の縮小:2025(令和7)年4月1日以後開始する事業年度  
控除率の下限の撤廃・控除率の引下げ:2026(令和8)年4月1日以後開始する事業年度

## 5. 影響・対応策

- ・ 3月決算法人が、適用初年度(2025(令和7)年4月1日開始事業年度)から本税制の適用を受け、かつ、制度対象所得を3.(2)②aの方法で計算することとなる場合<sup>(※)</sup>、2024(令和6)年3月期以降の研究開発費の額・適格研究開発費の額の把握が必要となるため、早期の対応が望ましい。

(※)当期に行った特許権譲渡等取引に係る特定特許権等に直接関連する研究開発費の額が前期以前に生じている場合

適用初年度から適用する場合



発生した研究開発費・適格研究開発費の額の把握が必要

- ・ 特許権譲渡等取引ごとに所得の金額、直接関連する研究開発費の額、適格研究開発費の額を把握する必要があるため、本税制の適用を受ける予定がある場合は、予め検討・対策しておくことが望ましい。

## 5. 影響・対応策

- 関連者から特定特許権等を取得する場合やライセンスを受ける場合には、独立企業間価格の把握が必要となる。
- イノベーションボックス税制の適用に関して、更正期限を延長する特例、同業者に対する質問検査権、書類の提示又は提出がない場合の推定課税その他所要の措置が講じられる点に留意が必要である。
- 特許権譲渡等取引を特許権譲渡等取引以外の取引とあわせて行った場合(例えば、事業の移転を伴う会社分割や事業譲渡がこれに当たり得ると考えられる。)には、契約において特許権譲渡等取引の対価の額が明らかにされていなければ、本税制の適用を受けることができない点に留意が必要である。
- 試験研究費の範囲の見直しにより、海外での研究開発が多い場合には、試験研究費に係る税額控除額が大幅に減少する可能性があるため留意が必要である。

## 6. 今後の主な注目点

- 特定特許権等の「財務省令で定めるもの」の詳細
- 特許権譲渡等取引に係る所得金額の算出方法の詳細
- 国内の関連者に対して特定特許権等の取得費やライセンス料を支払う場合に作成が求められる書類の詳細
- 制度対象知財かどうかなどについての経済産業省による確認の詳細(産業競争力強化法の改正内容等)
- イノベーションボックス税制の対象範囲について、制度の執行状況や効果を十分に検証したうえで、国際ルールとの整合性、官民の事務負担の検証、立証責任の所在等諸外国との違いや体制面を含めた税務当局の執行可能性等の観点から、財源確保の状況も踏まえ、状況に応じ、見直しを検討するとされているため、今後の改正の動向にも注意が必要である。

## 18.【設備投資減税】 地域未来投資促進税制の見直し

### 1. 改正のポイント

#### (1) 制度の概要

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6%)を受け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。

#### (2) 改正の趣旨・背景

賃金や技術蓄積等において地域に大きな波及効果をもたらす成長志向の中堅企業が行う、更なる規模拡大のために必要な国内の大規模投資を後押しするための中堅企業枠を創設する。

#### (3) 改正内容(所得税についても同様)

・特定中堅企業者(改正産業競争力強化法及び主務省令で定める要件に該当するもの)が取得する機械装置、器具備品の税額控除率を6%とする。

・特別償却率及び税額控除率を引き上げる措置の適用要件(上乘せ要件)のうち、労働生産性の伸び率にかかる要件について、その労働生産性の伸び率を5%以上に引き上げる(但し、中小企業基本法の中小企業者は4%以上)。

#### (4) 適用時期

・地域未来投資促進税制については、2025(令和7)年3月31日までに取得等をし、事業の用に供した対象設備に適用される。

・上記(3)改正内容については、2024(令和6)年4月1日以後に取得等をし、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

- ・賃金水準や成長意欲が高い中堅企業が一定の要件を満たす大規模投資を行う場合は、従来の上乗せ措置より高い税額控除率が適用される。

### (6) 実務上の留意点

- ・従来の上乗せ要件が一部見直されたことについて留意が必要である。
- ・改正産業競争力強化法において規定する「特定中堅企業者」の具体的な内容について今後留意が必要である。

## 2. 制度の概要及び改正の内容

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	<ol style="list-style-type: none"> <li>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</li> <li>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)</li> <li>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</li> </ol>	改正なし
課税特例の 確認要件	<ol style="list-style-type: none"> <li>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】 海外への生産拠点の集中の程度が50%以上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5%以上であること等 (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)</li> <li>② 設備投資額が2,000万円以上であること</li> <li>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</li> <li>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</li> <li>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 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</li> </ol>	改正なし
特定非常災害 に関する特例	<p>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。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>・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の敷地等の区域である場合</li> <li>・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</li> </ul>	改正なし

(※1)2024(令和6)年1月1日現在、2024(令和6)年能登半島地震による災害が特定非常災害として指定されている。

(※2)2024(令和6)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、半導体素子・集積回路、蓄電池、クラウドプログラム、可燃性天然ガス、一定の金属鉱産物、船舶の部品の11物資が指定されている。

(※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. 制度の概要及び改正の内容

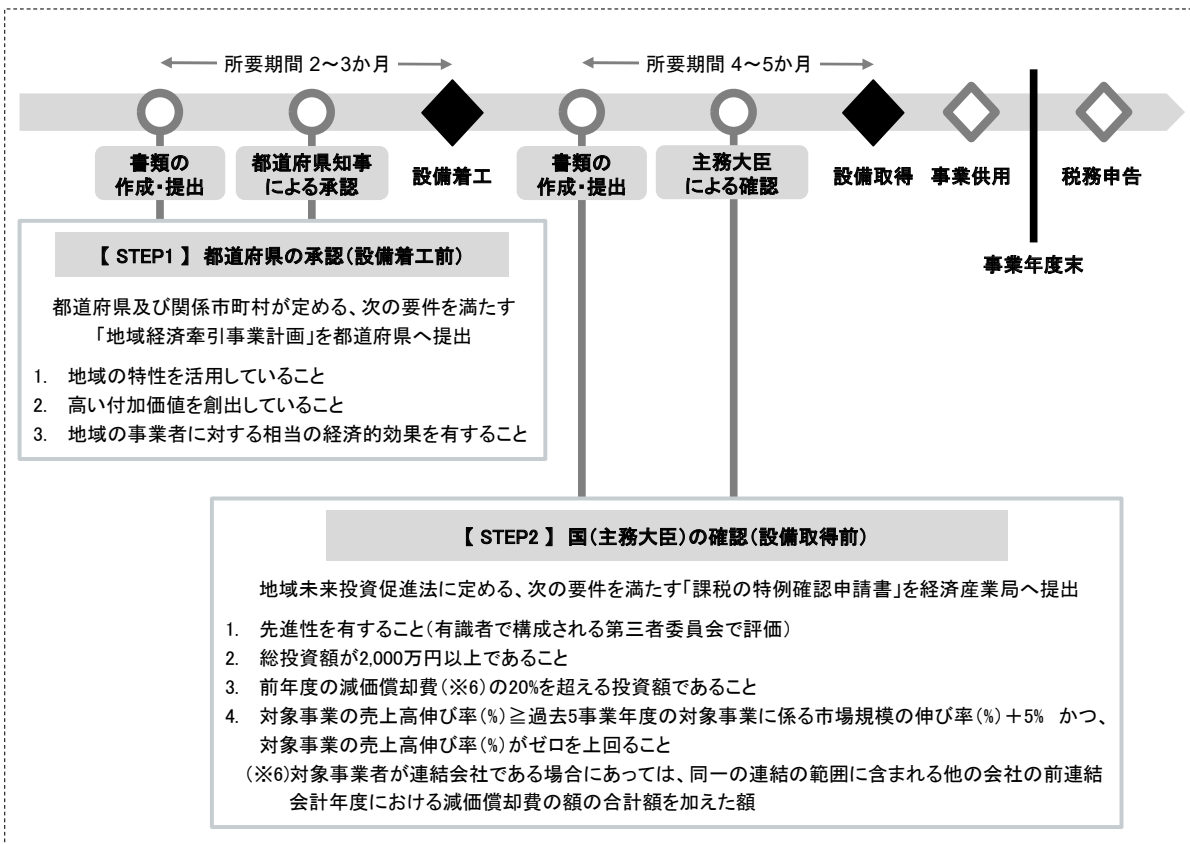
内容		改正前		改正後	
適用対象資産		機械装置・器具備品	建物・附属設備・構築物	機械装置・器具備品	建物・附属設備・構築物
税制措置 (選択適用)	特別償却	<p>① 原則(②以外) 基準取得価額×40%</p> <p>② 上乗せ措置(次の【要件】を満たす場合) 基準取得価額×50%</p> <p>【要件】 下記①②を満たす</p> <p>① 次の(ア)または(イ)のどちらかを満たすこと (ア)直近事業年度の付加価値額増加率が8%以上 (イ)前事業年度と前々事業年度の平均付加価値額が50億円以上、かつ対象事業において創出される付加価値額が3億円以上</p> <p>② 労働生産性の伸び率が4%以上、かつ投資収益率が5%以上</p> <p>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</p> <p>(※)付加価値額=営業利益+給与総額+租税公課</p>	基準取得価額×20%	<p>① 原則(下記②③以外) 基準取得価額×40%</p> <p>② 上乗せ措置(次の【要件(1)】を満たす場合) 基準取得価額×50%</p> <p>③ <u>中堅企業控(次の【要件(2)】を満たす場合)</u> 基準取得価額×50%</p> <p>【要件(1)】 次の①②を満たす</p> <p>① 次の(ア)または(イ)のどちらかを満たすこと (ア)直近事業年度の付加価値額増加率が8%以上 (イ)前事業年度と前々事業年度の平均付加価値額が50億円以上、かつ対象事業において創出される付加価値額が3億円以上</p> <p>② 労働生産性の伸び率が<u>5%以上(※4)</u>、かつ投資収益率が5%以上</p> <p>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</p> <p>(※)付加価値額=営業利益+給与総額+租税公課</p> <p>【要件(2)】 上記【要件(1)】を満たした上で、次の①～③を満たすこと</p> <p>① <u>産業競争力強化法の特定中堅企業者(※5)であること</u></p> <p>② <u>設備投資額が10億円以上であること</u></p> <p>③ <u>パートナーシップ構築宣言を公表していること</u></p>	改正なし
	税額控除	<p>① 原則(下記②以外) 基準取得価額×4%</p> <p>② 上乗せ措置(上記【要件】を満たす場合) 基準取得価額×5%</p>	基準取得価額×2%	<p>① 原則(下記②③以外) 基準取得価額×4%</p> <p>② 上乗せ措置(上記【要件(1)】を満たす場合) 基準取得価額×5%</p> <p>③ <u>中堅企業控(上記【要件(2)】を満たす場合)</u> 基準取得価額×6%</p>	改正なし
		控除限度額: 法人税額×20%		改正なし	

(※4)中小企業基本法の中小企業者については、現行どおり(労働生産性の伸び率は4%以上)とする。

(※5)「産業競争力強化法の特定中堅企業者」とは、産業競争力強化法において規定される下記実態や要素を有する企業を指すこととなる見込み。

①常時使用する従業員数が2,000人以下(中小企業者及びみなし大企業を除く)、②良質な雇用を創出する能力、③将来の成長性、④経営力

### 3. 手続きフロー



## 4. 参考① 大企業について特定の税額控除規定の不適用措置

収益が拡大しているにもかかわらず賃上げ・投資に消極的な大企業(中小企業者等(※7)以外)に対して、2018(平成30)年4月1日から**2027(令和9)年3月31日まで**の間に開始する各事業年度において、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。

要件	内容
① 所得要件(※8)	当期所得 ≤ 前期所得
② 賃上げ要件(※9)(※10)	継続雇用者給与等支給額 > 継続雇用者比較給与等支給額
③ 設備投資要件(※10)	国内設備投資額(※11) > 当期償却費総額(※12) × 30%

## 5. 参考② 地方税の取り扱い

特別償却又は税額控除を適用した場合における法人住民税及び法人事業税への影響は、次の通りとなる。

課税の特例	税目	中小企業者等(※7)	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)	—	—

(※7) 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。

(※8) 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。

(※9) 継続雇用者給与等支給額及び継続雇用者比較給与等支給額が零である場合は、②賃上げ要件を満たすものとする。

(※10) 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、又は従業員数2,000人超で前事業年度が黒字の法人等(要件強化対象法人)の要件は、次の通りとなる。

・②賃上げ要件 継続雇用者給与等支給額が継続雇用者比較給与等支給額から1%(2022(令和4)年4月1日から2023(令和5)年3月31日の間に開始する事業年度は0.5%)以上増加していること

・③設備投資要件 国内設備投資額 > 当期償却費総額 × 40%

(※11) 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。

(※12) 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識額を除く。)の合計額をいう。

(法人税・地域未来投資促進税制の見直し)

## 19.【設備投資減税】 中小企業経営強化税制の見直し

### 1. 改正のポイント

#### (1)趣旨・背景

人口減少下においても生産水準が維持できる生産性の高い食料供給体制を確立するため、生産性を向上させるスマート農業技術等の導入が不可欠となり、当該課題解決に資する設備の取得等や施設等の整備を行う場合に受けられる、新たな税制上の優遇措置が創設される。そのため、同じ設備投資に関する税制上の優遇措置である中小企業経営強化税制について対象設備が見直される。

#### (2)改正内容(所得税についても同様)

中小企業経営強化税制の対象設備のうちデジタル化設備(C類型)から、新たに創設される税制上の優遇措置の対象設備(一定のスマート農業関連設備)を除外する。

#### (3)適用時期

中小企業経営強化税制については、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。

#### (4)影響・実務上の留意点

- ・取得等をする資産の内容により、適用が受けられる税制上の優遇措置が異なってくる。
- ・2024(令和6)年度税制改正大綱においては、対象設備から除外される一定のスマート農業関連設備の具体的な内容及び対象設備の見直しの時期が明記されていないため、確認する必要がある。

## 2. 制度の概要及び改正の内容

### (1) A類型～D類型の共通事項

適用対象者	<p>青色申告書を提出する中小企業者等          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>
指定事業	<ul style="list-style-type: none"> <li>・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</li> <li>・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</li> </ul>
税制措置	即時償却又は税額控除10%(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	2025(令和7)年3月31日まで

### (2) A類型～B類型の個別事項

	A類型:生産性向上設備	B類型:収益力強化設備
適用要件	<ul style="list-style-type: none"> <li>① 経営強化法の認定</li> <li>② 生産効率等の指標が、旧モデルと比較して年平均1%以上改善している設備</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>① 経営強化法の認定</li> <li>② 投資利益率が年平均5%以上の投資計画に係る設備</li> </ul>
適用対象設備	<ul style="list-style-type: none"> <li>・ 機械及び装置(160万円以上)</li> <li>・ 測定工具及び検査工具(30万円以上)</li> <li>・ 器具備品(30万円以上)</li> <li>・ 建物附属設備(60万円以上)</li> <li>・ 一定のソフトウェア(70万円以上)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>・ 機械及び装置(160万円以上)</li> <li>・ 工具(30万円以上)</li> <li>・ 器具備品(30万円以上)</li> <li>・ 建物附属設備(60万円以上)</li> <li>・ ソフトウェア(70万円以上)</li> </ul>
適用対象範囲	<ul style="list-style-type: none"> <li>・ 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</li> <li>・ 事務用器具備品、本店、寄宿舎等に係る建物附属設備等は対象外。</li> <li>・ 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は対象資産から除外する。</li> </ul>	
確認者	工業会等	経済産業局

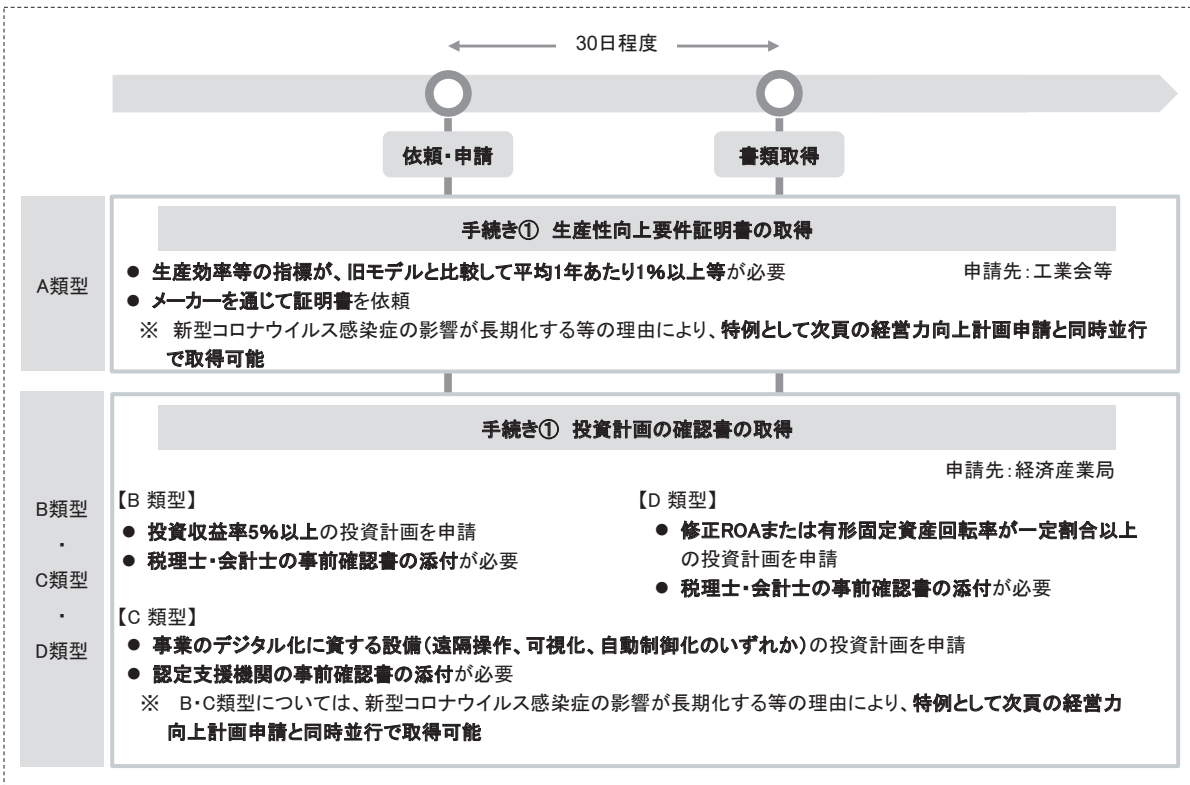
## 2. 制度の概要及び改正の内容

### (3) C類型～D類型の個別事項

	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	<ul style="list-style-type: none"> <li>①経営強化法の認定</li> <li>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</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>①経営強化法の認定</li> <li>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</li> </ul>
適用対象設備	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 機械及び装置(160万円以上)</li> <li>• 工具(30万円以上)</li> <li>• 器具備品(30万円以上)</li> <li>• 建物附属設備(60万円以上)</li> <li>• ソフトウェア(70万円以上)</li> </ul>	
適用対象範囲	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 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</li> <li>• 事務用器具備品、本店、寄宿舎等に係る建物附属設備等は対象外。</li> <li>• 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は対象資産から除外する。</li> <li>• <b>【改正後】次の資産を対象資産から除外する。</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>①農業の生産性の向上のためのスマート農業技術の活用の促進に関する法律の生産方式革新実施計画の認定を受けた農業者等が取得等をする農業の用に供される設備</li> <li>②生産方式革新実施計画の認定を受けた農業者等に係るスマート農業技術活用サービス事業者(仮称)が取得等をする農業者等の委託を受けて農作業を行う事業の用に供される設備</li> </ul> </li> </ul>	
確認者	経済産業局	

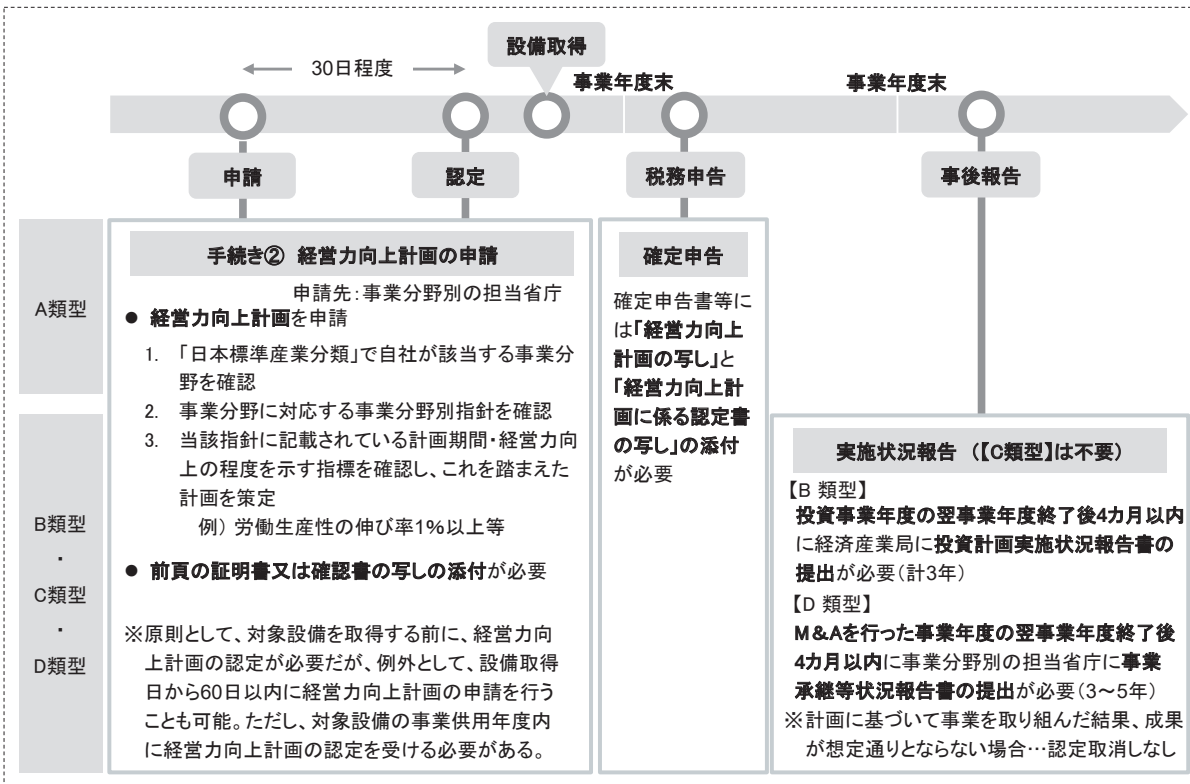
### 3. 手続きフロー

#### (1) 適用手続き①



### 3. 手続きフロー

#### (2) 適用手続き②





## 20. 【設備投資減税】カーボンニュートラルに向けた投資促進税制の拡充及び延長

### 1. 改正のポイント

#### (1) 趣旨・背景

カーボンニュートラルに向けた投資促進税制は、2050年までに温室効果ガスの排出を実質ゼロにするカーボンニュートラルの実現に向け、生産プロセスの脱炭素化に寄与する設備や、脱炭素化を加速する製品を生産する設備の導入を促進することを目的として創設された。カーボンニュートラルの実現には、民間企業による脱炭素化投資のさらなる加速が不可欠であり、民間企業の投資をより一層後押すために、税制の拡充及び延長が実施される。

#### (2) 内容

- ・中小企業者が生産工程効率化等設備の取得等をする場合の特別償却率及び税額控除率が、炭素生産性向上率の区分に応じて新規に追加される。
- ・中小企業者以外の法人が生産工程効率化等設備の取得等をする場合の適用要件である事業所等の炭素生産性向上率が引き上げられる。
- ・対象資産である生産工程効率化等設備の範囲に、一定の鉄道用車両が加えられる。
- ・対象資産から、需要開拓商品生産設備並びに生産工程効率化等設備のうち市場に流通している照明設備及び対人空調設備が除外される。
- ・事業適応計画の認定要件のうち事業所等の炭素生産性向上率に係る要件及び税額控除率を引き上げる措置の適用要件について、事業所等の炭素生産性向上率を計算する際に電気の排出係数による影響等を除外する等の見直しが行われる。

## 1. 改正のポイント

### (3) 適用時期

上記(2)改正内容については、改正産業競争力強化法の施行日から2026(令和8)年3月31日までに事業適応計画の認定を受け、対象資産をその認定を受けた日から3年以内に取得等し、事業の用に供した資産に適用される。

### (4) 影響

- ・事業適応計画の認定要件のうち事業所等の炭素生産性向上率に係る要件が7%以上から15%以上(中小企業者にあつては、10%以上)に引き上げられるため、より積極的な取り組みが必要となる。
- ・生産工程効率化等設備を導入する中小企業者(適用除外事業者を除く)については、最大税額控除率が14%となるため、カーボンニュートラルに積極的に取り組む中小企業者については、より高い税制優遇が受けられる。
- ・対象資産から、需要開拓商品生産設備が除外され、生産工程効率化等設備の範囲に、一定の鉄道用車両が加えられるが、市場に流通している照明設備及び対人空調設備が除外されることから、全体としては対象資産の範囲が縮小される。

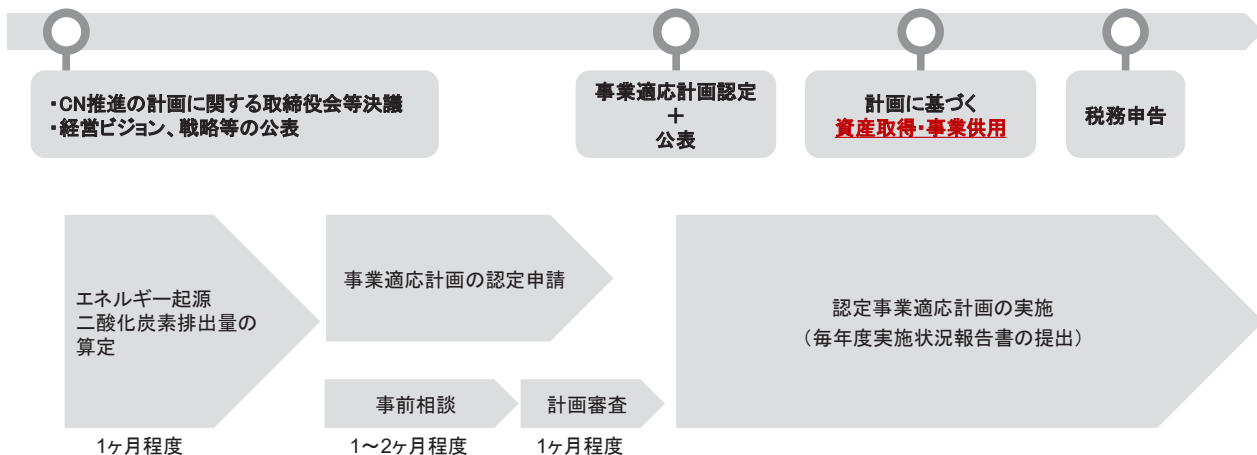
### (5) 実務のポイント

- ・対象資産から需要開拓商品生産設備が除外されたため、需要開拓商品に類するものを生産する事業者においては、別途創設される戦略分野国内生産促進税制の適用を検討する必要がある。
- ・事業適応計画の認定要件のうち事業所等の炭素生産性向上率に係る要件及び税額控除率を引き上げる措置の適用要件が見直しされるため、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

改正前	設備導入区分		①大きな脱炭素化効果を持つ製品の生産設備導入(需要開拓商品生産設備)	②生産工程等の脱炭素化と付加価値向上を両立する設備導入(生産工程効率化等設備)	
	対象設備		機械装置(製品を生産するもの)	機械装置、器具備品、建物附属設備、構築物 (導入により事業所の炭素生産性(※1)が1%以上向上するもの) (※1)付加価値額(※2)÷エネルギー起源CO2排出量 (※2)営業利益(または売上総利益)+人件費+減価償却費	
	税制措置 (選択適用)	税額 控除	控除率	取得価額×10%	i.炭素生産性が3年以内に10%以上向上 取得価額×10% ii.炭素生産性が3年以内に7%以上向上 取得価額×5%
			限度額	デジタルトランスフォーメーション投資促進税制の控除税額との合計で当期の法人税額の20%を上限	
	特別償却		取得価額×50%		
対象資産の限度額		取得価額の合計額のうち、本制度の対象となる金額は500億円まで			
改正後	設備導入区分		生産工程等の脱炭素化と付加価値向上を両立する設備導入 (生産工程効率化等設備)		
	対象設備		機械装置、器具備品、建物附属設備、構築物、 <b>車両及び運搬具(一定の鉄道用車両に限る)、ただし、市場に流通している照明設備及び対人空調設備を除く</b> (導入により事業所の炭素生産性(※1)が1%以上向上するもの) (※1)付加価値額(※2)÷エネルギー起源CO2排出量 (※2)営業利益(または売上総利益)+人件費+減価償却費		
	税制措置 (選択適用)	税額 控除	<b>控除率 (中小企業)</b>	<b>i.炭素生産性が3年以内に17%以上向上</b> <b>ii.炭素生産性が3年以内に10%以上向上</b>	<b>取得価額×14%</b> <b>取得価額×10%</b>
			控除率 (大企業)	i.炭素生産性が3年以内に <b>20%</b> 以上向上 ii.炭素生産性が3年以内に <b>15%</b> 以上向上	取得価額×10% 取得価額×5%
			限度額	デジタルトランスフォーメーション投資促進税制の控除税額との合計で当期の法人税額の20%を上限	
特別償却		取得価額×50%			
対象資産の限度額		取得価額の合計額のうち、本制度の対象となる金額は500億円まで			

### 3. 手続きフロー



### 4. 参考① 大企業について特定の税額控除規定の不適用措置

収益が拡大しているにもかかわらず賃上げ・投資に消極的な大企業(中小企業者等(※1)以外)に対して、2018(平成30)年4月1日から**2027(令和9)年3月31日まで**の間に開始する各事業年度において、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。

要件	内容
① 所得要件(※2)	当期所得 $\leq$ 前期所得
② 賃上げ要件(※3)(※4)	継続雇用者給与等支給額 $>$ 継続雇用者比較給与等支給額
③ 設備投資要件(※4)	国内設備投資額(※5) $>$ 当期償却費総額(※6) $\times$ 30%

## 5. 参考② 地方税の取り扱い

特別償却又は税額控除を適用した場合における法人住民税及び法人事業税への影響は、次の通りとなる。

課税の特例	税目	中小企業者等(※1)	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)	—	—

(※1) 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。

(※2) 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。

(※3) 継続雇用者給与等支給額及び継続雇用者比較給与等支給額が零である場合は、②賃上げ要件を満たすものとする。

(※4) 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、又は従業員数2,000人超で前事業年度が黒字の法人等(要件強化対象法人)の要件は、次の通りとなる。

・②賃上げ要件 継続雇用者給与等支給額が継続雇用者比較給与等支給額から1%(2022(令和4)年4月1日から2023(令和5)年3月31日の間に開始する事業年度は0.5%)以上増加していること

・③設備投資要件 国内設備投資額>当期償却費総額×40%

(※5) 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。

(※6) 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。

## 21. 交際費等の損金不算入制度の延長・拡充

### 1. 改正のポイント

#### (1) 趣旨・背景

地方活性化の中心的役割を担う中小企業の経済活動の活性化や、「安いニッポン」の指摘に象徴される飲食料費に係るデフレマインドを払拭する観点から、交際費等の範囲から除外される一定の飲食費に係る金額基準について、飲食を伴う商談や打合せなどの会議費の実態を踏まえ、現行の1人当たり5,000円以下から10,000円以下に引き上げる。

#### (2) 内容

交際費等の損金不算入制度が、3年間延長され、交際費等から除かれる飲食費等が1人当たり5,000円以下から10,000円以下に拡充される。

#### (3) 適用時期

交際費等から除かれる1人当たり10,000円以下の飲食費等の取り扱いについては、2024(令和6)年4月1日以後に支出する飲食費等から適用される。

## 1. 改正のポイント

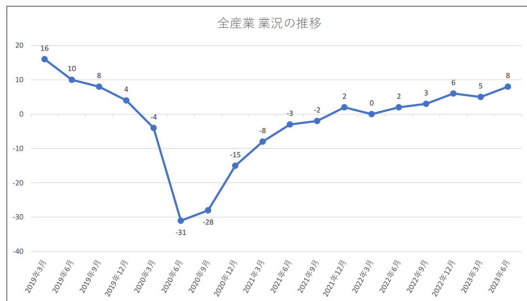
### (4) 実務上のポイント

- ①会計システム(補助科目の設定等)や経費精算システム、社内規程等の見直しが必要となる。
- ②法人の適用している消費税等の経理処理(税込経理方式又は税抜経理方式)によって10,000円の判定基準が異なるため注意が必要である。
- ③税抜経理方式を適用している場合において、飲食費等の支払先がインボイス発行事業者か否か、また、選択している消費税の仕入税額控除の制度によって、仮払消費税等の額の計上金額が異なることから、10,000円の判定基準が異なるため注意が必要である。
- ④特に3月末決算法人以外の法人については、2024(令和6)年4月1日の属する事業年度中において、交際等から除かれる飲食費等の基準が1人当たり5,000円以下の基準と1人当たり10,000円以下の基準が混在するため留意が必要である。

## 2. 改正の趣旨・背景

交際費等については、1990年代初頭の約6兆円から近年は3兆円前後の水準まで半減し、飲食店等の需要にマイナスの影響を及ぼしている。日銀短観による業況判断DIより長きにわたった新型コロナウイルス感染症の影響から持ち直しの動きはあるが、大きな打撃を受けた日本経済の回復には、中小企業及び大企業の企業間の取引の維持・拡大や事業活動の活性化、円滑化を図る必要があり、交際費等の使用はこれらに必要な経費であり、企業の売上げの増加につながると考える。

しかしながら、飲食を伴う企業活動については、1人当たり5,000円以下の飲食費の範囲で損金算入が認められているが、物価の動向等を踏まえると当該上限の下では実施が難しい状況である。そのため、交際費等の範囲から除外される一定の飲食費に係る金額基準について、現行の1人当たり5,000円以下を引き上げることで、企業の交際費等の使用を拡大し、中小企業及び大企業の企業間の取引の維持・拡大や事業活動の活性化、円滑化が図られることで売上げの増加、ひいては飲食店等への新規需要が進み、それにより産業全体への追加需要が生まれる。その結果、飲食店等や産業全体で売上げが伸び、企業は物価の動向等も踏まえた価格転嫁を進め、従業員の賃上げにも適切に対応する等の経済の好循環に繋がることが期待される。



出典：日本銀行「日銀短観」



### 3. 制度の内容及び改正の内容

交際費等の損金不算入制度が、3年間延長され、交際費等から除かれる飲食費等が1人当たり5,000円以下から10,000円以下に拡充される。

		改正前	改正案
損金不算入制度の適用期限		2024(令和6)年3月31日までに開始する事業年度	2027(令和9)年3月31日までに開始する事業年度
交際費等から除かれる飲食費等		1人当たり5,000円以下の飲食費等(※3)	<u>1人当たり10,000円以下の飲食費等(※3)</u>
損金算入額	大法人 【資本金の額等が <sup>6</sup> 100億円超】	全額損金不算入	左記同様
	大法人 【資本金の額等が <sup>6</sup> 1億円超100億円以下】	飲食費等(※3)の50%を損金算入	左記同様
	中小法人 【資本金の額等が1億円以下(※1)】	① 定額控除限度額(年800万円)まで損金算入(※2) ② 飲食費等(※3)の50%を損金算入 ⇒ 上記①と②は選択	左記同様

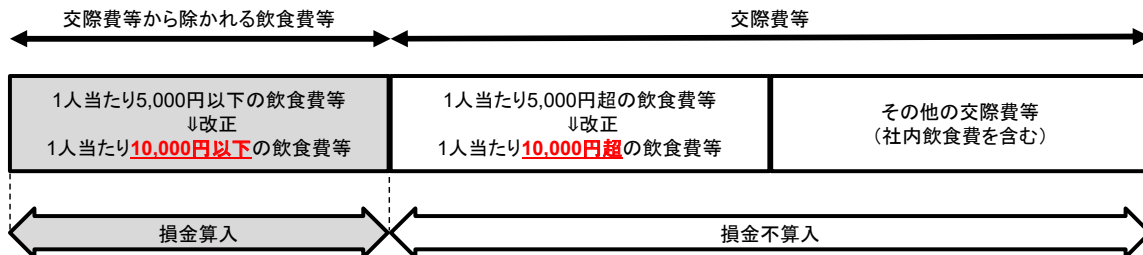
(※1) 資本金の額等が5億円以上の法人の完全子法人等を除く。

(※2) 定額控除限度額(年800万円)を超える金額については、全額損金不算入となる。

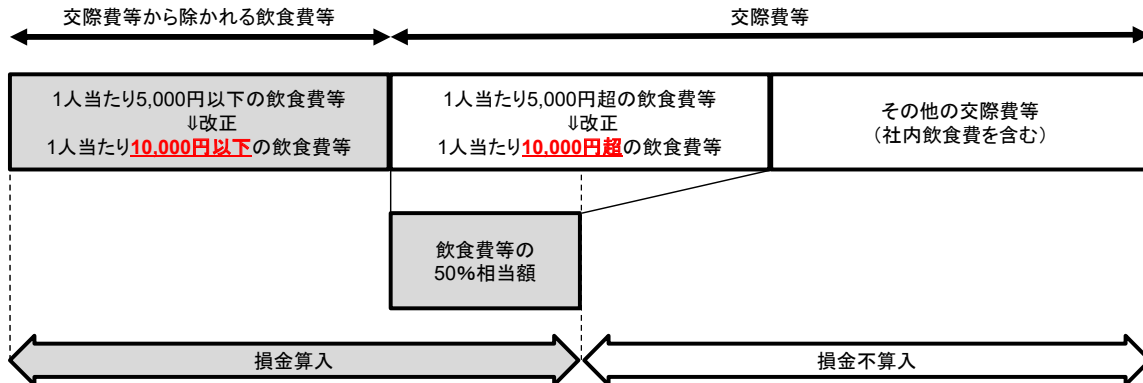
(※3) 飲食費等には、専らその法人の役員、従業員等に対する接待等のために支出する費用(いわゆる社内接待費)は含まれない。

### 3. 制度の内容及び改正の内容

(1) 大法人【資本金の額等が100億円超】の交際費等の損金不算入制度と改正のイメージ

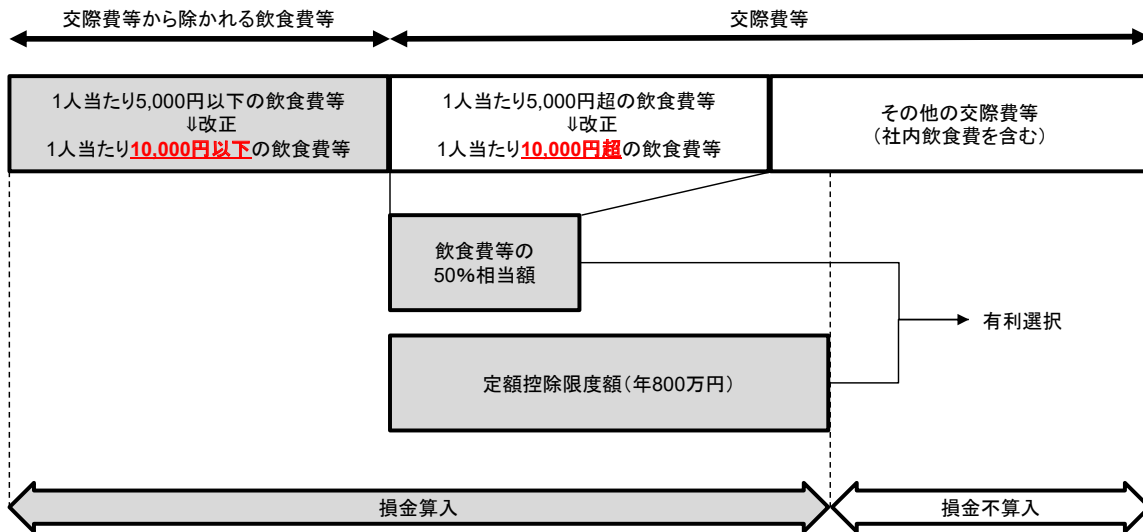


(2) 大法人【資本金の額等が1億円超100億円以下】の交際費等の損金不算入制度と改正のイメージ



### 3. 制度の内容及び改正の内容

(3) 中小法人【資本金の額等が1億円以下】の交際費等の損金不算入制度と改正のイメージ

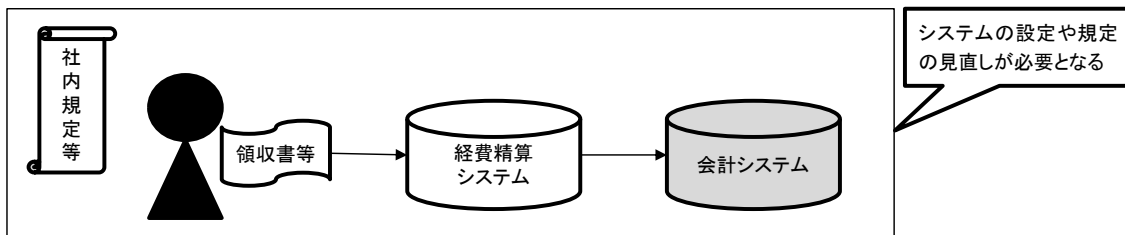


## 4. 適用時期

交際費等から除かれる1人当たり10,000円以下の飲食費等の取り扱いについては、2024(令和6)年4月1日以後に支出する飲食費等から適用される。

## 5. 実務のポイント

(1) 会計システム(補助科目の設定等)や経費精算システム、社内規程等の見直しが必要となる。

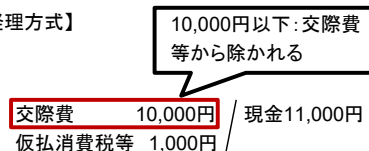


(2) 法人の適用している消費税等の経理処理(税込経理方式又は税抜経理方式)によって10,000円の判定基準が異なるため注意が必要である。

【税込経理方式】



【税抜経理方式】



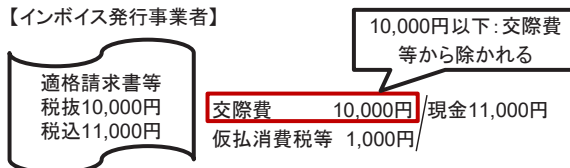
(前提1) 課税事業者からの仕入れである。

## 5. 実務のポイント

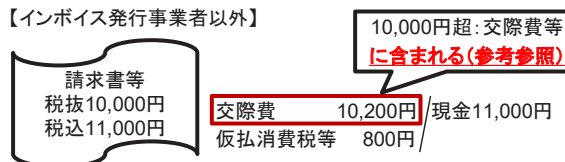
(3) 税抜経理方式を適用している場合において、飲食費等の支払先がインボイス発行事業者か否か、また、選択している消費税の仕入税額控除の制度によって、仮払消費税等の額の計上金額が異なることから、10,000円の判定基準についても異なるため注意が必要である。

### 【原則制度の場合】

#### 【インボイス発行事業者】



#### 【インボイス発行事業者以外】



(前提1) 2024(令和6)年4月1日から2026(令和8)年9月30日の間の支出である。

(前提2) 税抜経理方式を適用しており、適格請求書等の保存がない課税仕入れについては、仮払消費税等の額を計上する経理方法を選択している。

#### (参考)

インボイス制度導入後においては、課税仕入れであってもインボイスの記載事項に基づき計算したものがない場合には原則として消費税の仕入れ税額控除の適用を受けることができない。

この点において、法人税の所得計算上は仮払消費税等の額がないことになるため経過措置期間中においては継続適用を前提に以下の課税仕入れの区分に応じてそれぞれの算式で計算した金額を仮払消費税等の額として法人税の計算を行うこととされている。従って、当該仮払消費税等がないものとされる部分は取引の対価に含めて計算される(上記【インボイス発行事業者以外】のケースでは当該仮払消費税等がないものとされる部分は交際費に含まれる)。

・ 令和5年10月1日から令和8年9月30日までの間に行われた課税仕入れ

$$\left( \begin{array}{l} \text{当該課税仕入れに} \\ \text{係る支払対価の額} \end{array} \right) \times \left( \frac{7.8}{110} \right)^{\ast} \times \left( \frac{80}{100} \right) = \begin{array}{l} \text{仕入税額控除の適用を受ける} \\ \text{課税仕入れに係る消費税額} \end{array}$$

・ 令和8年10月1日から令和11年9月30日までの間に行われた課税仕入れ

$$\left( \begin{array}{l} \text{当該課税仕入れに} \\ \text{係る支払対価の額} \end{array} \right) \times \left( \frac{7.8}{110} \right)^{\ast} \times \left( \frac{50}{100} \right) = \begin{array}{l} \text{仕入税額控除の適用を受ける} \\ \text{課税仕入れに係る消費税額} \end{array}$$

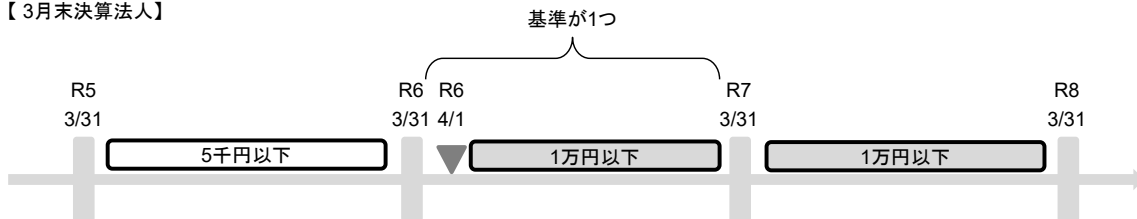
※ 軽減税率が適用される場合は108分の6.24。

出典：国税庁「令和3年2月(令和5年12月改定)消費税経理通達関係Q&A」を一部加工

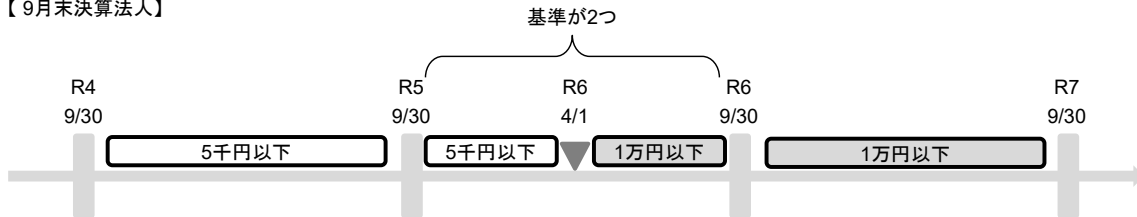
## 5. 実務のポイント

(4)特に3月末決算法人以外の法人については、2024(令和6)年4月1日の属する事業年度中において、交際費等から除かれる飲食費等の基準が1人当たり5,000円以下の基準と1人当たり10,000円以下の基準が混在するため留意が必要である。

【3月末決算法人】



【9月末決算法人】



## 22. 中堅・中小グループ化税制(中小企業事業再編投資準備金の積立て)の拡充及び延長

### 1. 改正のポイント

#### (1)趣旨・背景

成長意欲のある中堅・中小企業が、複数の中小企業を子会社化し、グループ一体となって飛躍的な成長を遂げることが期待されている。そこで、中堅・中小企業によるグループ化に向けた複数回M&Aを集中的に後押しするため、現行の中小企業事業再編投資損失準備金が拡充・延長される。

#### (2)内容

- ①従前の中小企業等経営強化法に基づき経営力向上計画の認定を受けた中小企業が適用できる現行の準備金制度は、一定の措置を講じた上で3年延長される(以下、「従来型」)。
- ②青色申告書を提出する法人で産業競争力強化法の改正法の特別事業再編計画の認定を受けた認定特別事業再編事業者が複数回M&Aを実施した場合に適用できる、拡大された積立率(最大100%)や据置期間(10年)が適用される新たな枠が創設される(以下、「拡充枠」)。

#### (3)適用時期

従来型:2027(令和9)年3月31日までに経営力向上計画の認定を受けた株式等の取得に対して適用される。  
拡充枠:産業競争力強化法の改正法の施行の日から2027(令和9)年3月31日までの間に同法の特別事業再編計画の認定を受けた株式等の取得に対して適用される。

## 1. 改正のポイント

### (4) 実務のポイント

- ① M&A実行プロセスにおいて、経営力向上計画・特別事業再編計画の認定を勘案したスケジュール管理が必要になる。
- ② M&Aにおける買い手企業の副次的な効果として、M&A実行時に限度額までの任意の金額が損金算入され、法人税等相当額の資金が留保される。ただし、据置期間経過後や一定の事由発生により、最終的には益金算入される。買い手企業における長期のタックスプランニングを検討する必要がある。
- ③ 従来型・拡充枠の両方の適用を受ける場合、経営力向上計画・特別事業再編計画の両方を作成する必要があると想定される。

## 2. 改正の趣旨・背景

中小企業において、売上高100億円以上程度の規模の企業に成長していく重要な戦略ツールとして、戦略的M&A(例えば、複数の地域企業をM&Aや異業種M&A等)やグループ化を通じた取組が注目されている。こうした積極的な取組を行い、成長意欲の高い中小企業について、M&A税制を更に活用することによって促進していくことは重要であり、必要な検討を行うべきであると指摘されていた。

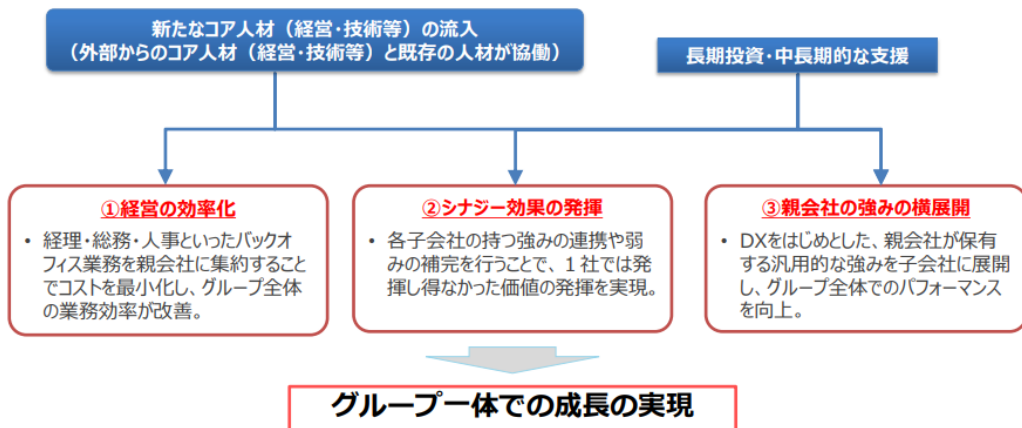
このため、成長志向の中堅企業等の成長を支援する一貫として、規模拡大・高付加価値化を目的としたグループ化等を促進する税制措置を創設された。



## 2. 改正の趣旨・背景

### 中小企業のグループ化について

- 近年、親会社が成長志向・ポテンシャルを持つ複数の中小企業を子会社化し、優良な経営資源を提供してグループ一体となって成長を目指す「中小企業のグループ化」に注目が集まっている。
- グループ化では、外部からの新たなコア人材（経営・技術等）が既存の人材と協働して各社の経営を担うことで、中小企業の経営力の向上を図るとともに、ベンチャーキャピタル等のように短期間でのEXITを想定せずに長期保有目的での投資を行い、中長期的視点で中小企業の成長のための支援が行われる。
- ①経営の効率化、②シナジー効果の発揮、③親会社の強みの横展開などの取組により、個社単位ではなされない成長の実現・規模の拡大を目指す取り組みとなっている。



出典：経済産業省「中小企業の成長経営の実現に向けた研究会 第4回資料」

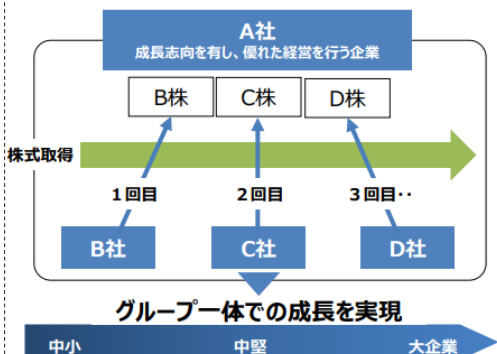
### 3. 改正の内容

- **成長意欲のある中堅・中小企業が、複数の中小企業を子会社化し、親会社の強みの横展開や経営の効率化によって、グループ一体となって飛躍的な成長を遂げることが期待される中、グループ化に向けて複数回のM&Aを実施する場合、簿外債務リスクや経営統合リスクといった減損リスクが課題。**
- こうしたリスクも踏まえ、**現行の中小企業事業再編投資損失準備金を拡充・延長し、中堅・中小企業によるグループ化に向けた複数回M&Aを集中的に後押しするため積立率や据置期間を深堀りする新たな枠を創設する。**

#### 改正概要

※赤字が改正箇所 【適用期限：令和8年度末】

#### <グループ化に向けた複数回のM&A>



【現行制度※1,2】①中小企業による株式取得価額の70%までを積立

②据置期間(5年間)

【拡充枠】中堅・中小企業の複数回M&Aを後押し※3,4

①積立率の上限拡大(2回目90%・3回目以降100%)

②据置期間の大幅な長期化10年間

- ※1 認定からM&A実施までの期間を短縮できるよう、計画認定プロセスを見直し。
- ※2 簿外債務が発覚した等により、減損処理を行った場合や、取得した株式を売却した場合等には、準備金を取り崩し。
- ※3 産業競争力強化法において新設する認定を受けることが要件（拡充枠は過去5年以内にM&Aの実績が必要）。
- ※4 中堅企業は2回目以降のM&Aから活用可能。

出典：経済産業省「令和6年度（2024年度）経済産業関係税制改正について」

### 3. 改正の内容

	従来型(※1)	拡充枠
適用対象法人	青色申告書を提出する法人で中小企業等経営強化法に基づく経営力向上計画の認定を受けた特定事業者等であり、かつ、租税特別措置法上の中小企業者(適用除外事業者に該当するものを除く。)	青色申告書を提出する法人で産業競争力強化法の改正法の特別事業再編計画の認定を受けた認定特別事業再編事業者
適用要件	①その認定に係る経営力向上計画に従って他の法人の株式等の取得(購入による取得に限る。) ②当該株式等をその取得の日を含む事業年度終了の日まで引き続き有している	①その認定に係る特別事業再編計画に従って他の法人の株式等の取得(購入による取得に限る。) ②当該株式等をその取得の日を含む事業年度終了の日まで引き続き有している
損金算入	取得した株式等の取得価額に次の積立率を乗じた金額以下の金額を中小企業事業再編投資損失準備金として積み立てたとき、その積み立てた金額を、その事業年度において損金算入できる	取得した株式等の取得価額に次の積立率を乗じた金額以下の金額を中小企業事業再編投資損失準備金として積み立てたとき、その積み立てた金額を、その事業年度において損金算入できる
積立率	70%	①認定に係る特別事業再編計画に従って 最初に取得をした株式等(※2) <b>90%</b> ②①以外の株式等 <b>100%</b>
除外される事項	・株式等の取得価額が10億円を超える金額である場合 ・一定の表明保証保険契約(特定保険契約)を締結している場合(今年度改正により追加)(※3)	・株式等の取得価額が100億円を超える金額又は1億円に満たない金額である場合 ・一定の表明保証保険契約(特定保険契約)を締結している場合
据置期間経過後、取り崩し	積み立てた事業年度終了の日の翌日から5年を経過した日を含む事業年度から5年間でその経過した準備金残高の均等額を取り崩して、益金算入	積み立てた事業年度終了の日の翌日から <b>10年</b> を経過した日を含む事業年度から5年間でその経過した準備金残高の均等額を取り崩して、益金算入

(※1) 適用件数 令和3年度 92件 令和4年度 98件 令和5年度 78件(見込み) 出典:財務省「令和6年度税制改正要望(経済産業省)」

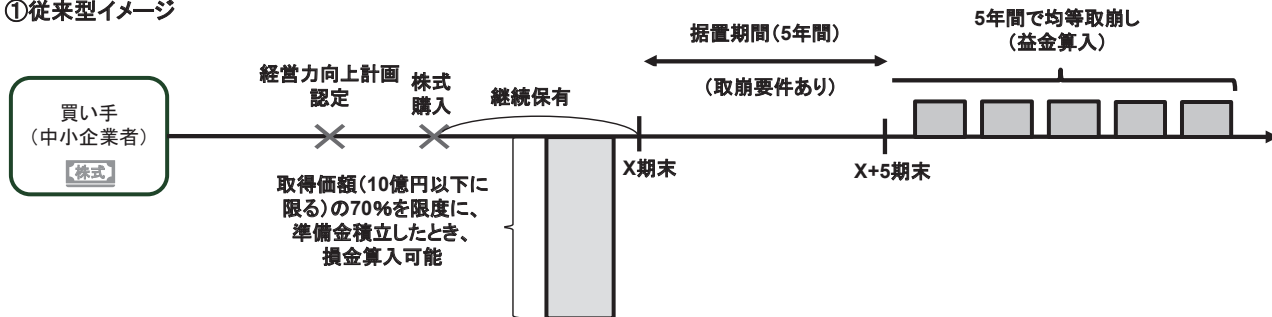
(※2) **拡充枠は、過去5年以内にM&Aの実績が必要とされる予定。**そのため、前頁の資料では、「2回目 90%、3回目以降 100%」と表記されている。

(※3) 一定の経過措置が設けられる予定。

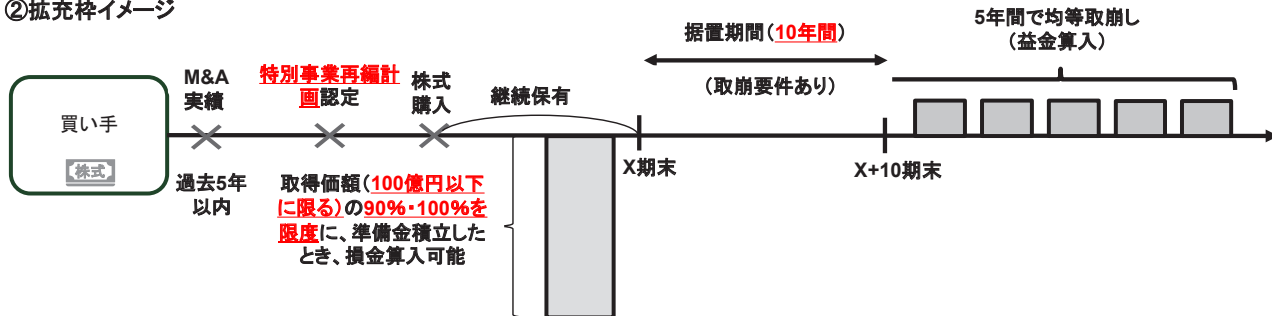
(法人税:中堅・中小グループ化税制(中小企業事業再編投資損失準備金の積立)の拡充及び延長)

### 3. 改正の内容

#### ①従来型イメージ



#### ②拡充枠イメージ



### 3. 改正の内容

#### 適用時期

##### ①従来型



##### ②拡充枠



### 3. 改正の内容

#### 従来型の主な適用要件等

##### 事業承継等事前調査とは

- M&Aによる買手側が売手側に対して行う調査で、**法務、財務、税務等の観点から、引き継ぐ経営資源について損害が生ずるおそれがないか調査を行うもので、一般的にデュー・デリジェンス（DD）と呼ばれています。**
- 認定にあたっては、十分な事前調査を実施する予定かどうか、「**事業承継等事前調査チェックシート**」を元に確認を行いますので、計画申請時にチェックシートについても提出ください。

##### 計画申請時にチェックシート（イメージ）

大項目	中項目	内容	調査項目	調査方法	実施予定(○)・実施済み(●)
1. 経営的側面	1.1 経営方針	経営方針の明確化、中期経営計画の策定、経営資源の最適化、経営戦略の策定	経営方針の明確化、中期経営計画の策定、経営資源の最適化、経営戦略の策定	経営方針の明確化、中期経営計画の策定、経営資源の最適化、経営戦略の策定	○
	1.2 経営体制	経営体制の整備、経営者の交代、経営者の交代の準備	経営者の交代の準備、経営者の交代の実施	経営者の交代の準備、経営者の交代の実施	○
	1.3 経営資源	経営資源の確保、経営資源の活用、経営資源の最適化	経営資源の確保、経営資源の活用、経営資源の最適化	経営資源の確保、経営資源の活用、経営資源の最適化	○
	1.4 経営リスク	経営リスクの把握、経営リスクの回避、経営リスクの軽減	経営リスクの把握、経営リスクの回避、経営リスクの軽減	経営リスクの把握、経営リスクの回避、経営リスクの軽減	○
	1.5 経営成果	経営成果の把握、経営成果の分析、経営成果の改善	経営成果の把握、経営成果の分析、経営成果の改善	経営成果の把握、経営成果の分析、経営成果の改善	○
	1.6 経営環境	経営環境の把握、経営環境の分析、経営環境の改善	経営環境の把握、経営環境の分析、経営環境の改善	経営環境の把握、経営環境の分析、経営環境の改善	○
	1.7 経営戦略	経営戦略の把握、経営戦略の分析、経営戦略の改善	経営戦略の把握、経営戦略の分析、経営戦略の改善	経営戦略の把握、経営戦略の分析、経営戦略の改善	○
	1.8 経営計画	経営計画の把握、経営計画の分析、経営計画の改善	経営計画の把握、経営計画の分析、経営計画の改善	経営計画の把握、経営計画の分析、経営計画の改善	○
	1.9 経営体制	経営体制の把握、経営体制の分析、経営体制の改善	経営体制の把握、経営体制の分析、経営体制の改善	経営体制の把握、経営体制の分析、経営体制の改善	○
	1.10 経営資源	経営資源の把握、経営資源の分析、経営資源の改善	経営資源の把握、経営資源の分析、経営資源の改善	経営資源の把握、経営資源の分析、経営資源の改善	○
2. 法的側面	2.1 法的リスク	法的リスクの把握、法的リスクの回避、法的リスクの軽減	法的リスクの把握、法的リスクの回避、法的リスクの軽減	法的リスクの把握、法的リスクの回避、法的リスクの軽減	○
	2.2 法的環境	法的環境の把握、法的環境の分析、法的環境の改善	法的環境の把握、法的環境の分析、法的環境の改善	法的環境の把握、法的環境の分析、法的環境の改善	○
	2.3 法的リスク	法的リスクの把握、法的リスクの回避、法的リスクの軽減	法的リスクの把握、法的リスクの回避、法的リスクの軽減	法的リスクの把握、法的リスクの回避、法的リスクの軽減	○
	2.4 法的環境	法的環境の把握、法的環境の分析、法的環境の改善	法的環境の把握、法的環境の分析、法的環境の改善	法的環境の把握、法的環境の分析、法的環境の改善	○
	2.5 法的リスク	法的リスクの把握、法的リスクの回避、法的リスクの軽減	法的リスクの把握、法的リスクの回避、法的リスクの軽減	法的リスクの把握、法的リスクの回避、法的リスクの軽減	○
	2.6 法的環境	法的環境の把握、法的環境の分析、法的環境の改善	法的環境の把握、法的環境の分析、法的環境の改善	法的環境の把握、法的環境の分析、法的環境の改善	○
	2.7 法的リスク	法的リスクの把握、法的リスクの回避、法的リスクの軽減	法的リスクの把握、法的リスクの回避、法的リスクの軽減	法的リスクの把握、法的リスクの回避、法的リスクの軽減	○
	2.8 法的環境	法的環境の把握、法的環境の分析、法的環境の改善	法的環境の把握、法的環境の分析、法的環境の改善	法的環境の把握、法的環境の分析、法的環境の改善	○
	2.9 法的リスク	法的リスクの把握、法的リスクの回避、法的リスクの軽減	法的リスクの把握、法的リスクの回避、法的リスクの軽減	法的リスクの把握、法的リスクの回避、法的リスクの軽減	○
	2.10 法的環境	法的環境の把握、法的環境の分析、法的環境の改善	法的環境の把握、法的環境の分析、法的環境の改善	法的環境の把握、法的環境の分析、法的環境の改善	○

##### 行為類型

- **他の特定事業者等※1の株式等を取得するもの※2であって、事業の承継を伴う※3もの**
- ※1 **特定事業者等とは経営強化法上の特定事業者等を指します。**
- ※2 **事業譲渡や合併などは、準備金の積立については対象外です。**
- ※3 **「事業の承継を伴う」取組みであることが必要であり、実質的に事業の承継といえないものは除かれます。**

##### <対象外となるケースの具体例>

- 同一の者に支配された法人間（グループ間）での事業の移転
- 親族内での株式移転
- ※グループ内、親族内の考え方については、「**中小企業の経営資源集約化に資する税制 Q&A**」を参照。

##### 取崩要件

- 経営力向上計画の認定を取り消された場合（全額）
- 取得した株式を売却等を行うことで所有しなくなった場合（全額または相当分）
- 株式を取得した法人が合併により合併法人に当該株式を移転した場合（全額）
- 取得した株式を発行する法人が解散した場合（全額）
- 取得した株式の帳簿価額を減額した場合（相当分）
- 株式を取得した法人が解散した場合（全額）
- 株式を取得した法人が青色申告書の提出の承認を取り消され、又は取り止めた場合（全額）
- それ以外の場合において準備金を取り崩した場合（相当分）

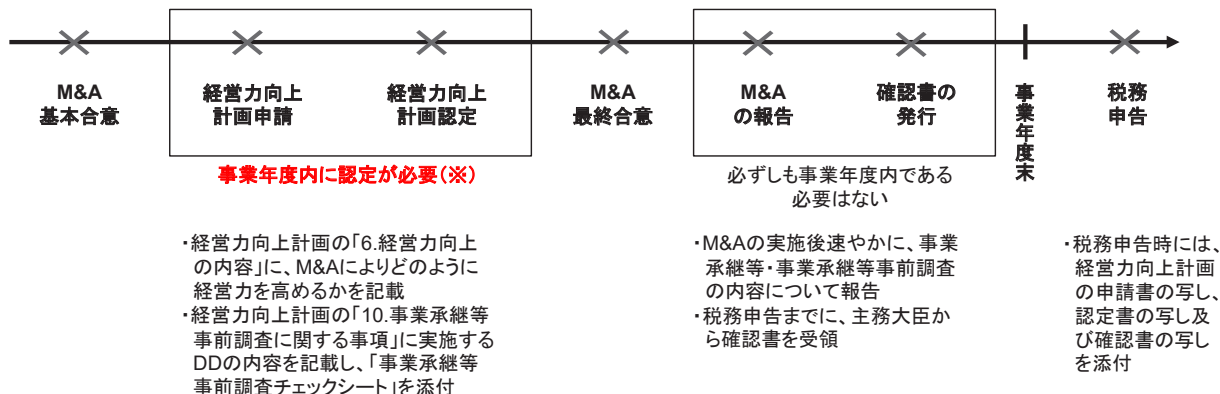
出典：経済産業省「中小企業の経営資源の集約化に資する税制概要・手引き」一部修正

今年度改正により、取崩し事由に、**株式等の取得をした事業年度後にその事業承継等を対象とする一定の表明保証保険契約(特定保険契約)を締結した場合が追加された(全額を取崩し)。**

(法人税：中堅・中小グループ化税制(中小企業事業再編投資損失準備金の積立)の拡充及び延長)

### 3. 改正の内容

#### 従来型の主な適用フロー



※ 現状、M&Aの相手方が決まったタイミング（基本合意後等）で、経営力向上の内容に株式取得を含み、かつ事業承継等事前調査の内容を記載した経営力向上計画を策定し、主務大臣の認定を受ける必要がある。申請時に、併せて「事業承継等事前調査チェックシート」を作成し、添付しなければならない。

今年度改正により、中小企業等経営強化法の経営力向上計画（事業承継等事前調査に関する事項の記載があるものに限る。）の認定手続について、その事業承継等に係る事業承継等事前調査が終了した後（最終合意前に限る。）においてもその経営力向上計画の認定ができることとする運用の改善を行うこととされている。

## 3. 改正の内容

### 特別事業再編計画の記載事項

- 特別事業再編の目標
- 特別事業再編による生産性の向上、需要の開拓及び財務内容の健全性の向上の程度を示す指標
- 特別事業再編の内容及び実施時期
- 他の事業者の経営の支配又は経営資源の取得の実績に関する事項
- 特別事業再編の実施に必要な資金の額及びその調達方法
- 特別事業再編に伴う労務に関する事項

### 主務大臣による認定上の確認事項

- 実施指針に照らし適切なものであること。
- 当該特別事業再編計画に係る特別事業再編が円滑かつ確実に実施されると見込まれるものであること。
- 特別事業再編を実施する者が、過去五年以内において、他の事業者の経営の支配又は経営資源の取得を行っていること。
- 当該特別事業再編計画に係る特別事業再編による生産性の向上が、当該事業分野における市場構造に照らして、持続的なものと見込まれるものであること。
- 当該特別事業再編計画に係る事業の属する事業分野が過剰供給構造にある場合にあっては、当該特別事業再編計画に係る特別事業再編が、当該事業分野の過剰供給構造の解消に資するものであること。
- 従業員の地位を不当に害するものでないこと。
- 次のイ及びロに適合するものであること。
  - イ 内外の市場の状況に照らして、当該申請を行う事業者とその営む事業と同一の事業分野に属する事業を営む他の事業者との間の適正な競争が確保されるものであること。
  - ロ 一般消費者及び関連事業者の利益を不当に害するおそれがあるものでないこと。

### 主務大臣による公表

主務大臣は、認定をしたときは、当該認定に係る特別事業再編計画の内容を公表するものとされている。



## 4. 今後の留意事項

- 拡充枠に基づく**適用要件**や**特別事業再編計画**がどのような内容になるかを確認する必要がある。
- 一定の表明保証保険契約(特定保険契約)とはどのようなものかを確認する必要がある。
- 拡充枠は、「過去5年以内にM&Aの実績が必要」とされる見込みであるが、どの時点を基準として「過去5年以内」とされるのかを確認する必要がある。
- 拡充枠は、複数回のM&A(グループ化)による経営資源の集約化が対象となる見込みであるが、実務上複数のM&A案件を同時に進行させることはまれであり、特別事業再編計画の申請をどのタイミングで行うのか、計画の有効期間などを確認する必要がある。
- 認定からM&A実施までの期間を短縮できるよう、計画認定プロセスが見直される見込みであるが、具体的にどのような内容になるか確認する必要がある。

## 23. パーシャルスピノフ税制の見直し・延長(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、事業切出しの手法の一つであるスピノ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ノフを活用できるよう創設された、パーシャルスピノフ(スピノフされる企業の持分をスピノフする企業に一部残すスピノフ)について、適用期限を延長し適用要件を見直すことで活用の促進を図るものである。

#### (2) 内容

- ・ **適用期限が4年延長され、2028(令和10)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ものが対象となる。**
- ・ パーシャルスピノフ税制の適用を受ける場合の**事業再編計画の認定要件に「完全子法人が主要な事業として新たな事業活動を行っていること」が追加される。**

#### (3) 適用時期

2024(令和6)年4月1日から適用される。

#### (4) 実務のポイント

- ・ 完全子法人が主要な事業として新たな事業活動を行っていることが必須要件となる。

## 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おり、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に限られている。

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に対してもスピノフ活用を促すため、スピノフを行う企業に持分を一部残すパーシャルスピノフについても、一定の要件を満たせば、適格株式分配として再編時の譲渡損益や配当に対する課税を対象外とする特例措置が2023(令和5)年度税制改正にて創設された。

この特例措置は2024(令和6)年3月31日までに産業競争力強化法の事業再編計画の認定を受けたものが対象であるが、事業再編は検討から実行完了まで数年単位の時間を要することから、2023(令和5)年8月時点での適用実績は0件である。このような状況を踏まえ、スピノフを活用した事業再編の更なる促進を図るため、**パーシャルスピノフ税制の適用期限を4年間延長するとともに、事業再編計画の認定要件の見直し等を行う。**

#### (※)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"><li>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。</li><li>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。</li></ul>
資本の独立による効果	<ul style="list-style-type: none"><li>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&amp;A等の成長投資が実施可能となる。</li><li>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。</li></ul>
上場の独立による効果	<ul style="list-style-type: none"><li>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。</li><li>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。</li><li>株式報酬のインセンティブ効果も高まる。</li></ul>

出典：経済産業省「『スピノフ』の活用に関する手引」

(法人税：パーシャルスピノフ税制の見直し・延長)

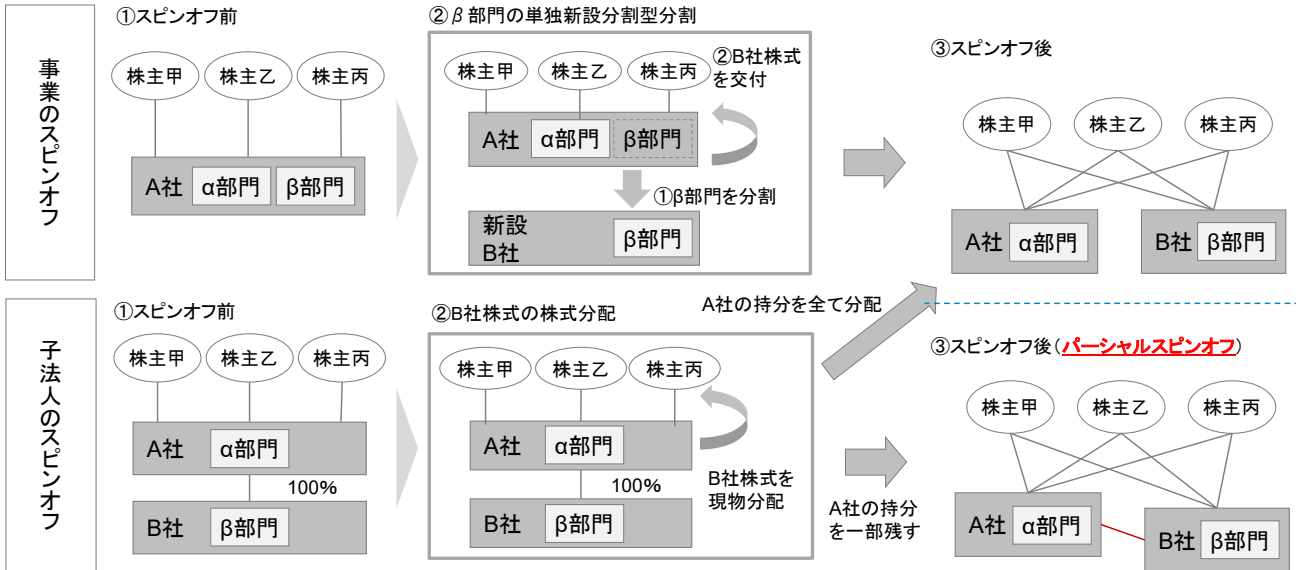
## 2. 改正の趣旨・背景

### (2) パーシャルスピノフとは

事業再編としてのスピノフとは、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、**「子法人のスピノフ」のうち、親法人に子法人の発行済株式の一部を残して行うスピノフを「パーシャルスピノフ」という。**

(※) 「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ないことを前提としている

(法人税: パーシャルスピノフ税制の見直し・延長)

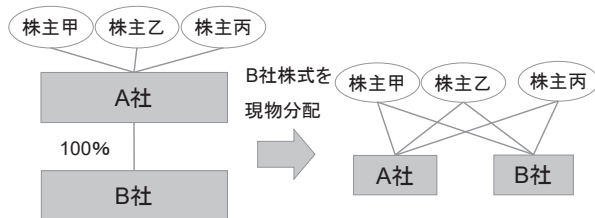
## 2. 改正の趣旨・背景

### (3) 法人税法上の適格株式分配と租税特別措置法上の適格株式分配

子法人のスピンオフは株式分配として整理されており、法人税法上の適格株式分配に該当する場合には、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。

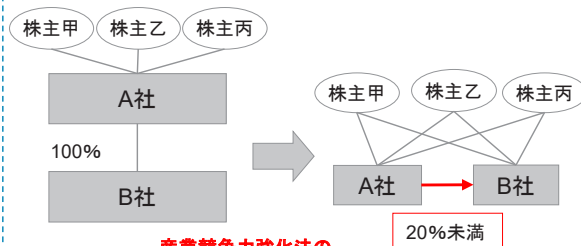
一方、子法人のスピンオフのうちパーシャルスピンオフについては、租税特別措置法上の適格株式分配に該当する場合、現物分配法人が有する完全子法人の発行済株式の一部(20%未満)を現物分配法人に残しても、再編時の譲渡損益や配当に対する課税は対象外とされる(パーシャルスピンオフ税制)。

#### 【法人税法上の適格株式分配】



※株主の中に、A社を支配している株主がないことを前提としている

#### 【租税特別措置法上の適格株式分配】



**産業競争力強化法の  
事業再編計画の認定**  
を受け、B社株式を現物  
分配

## 3. 改正の内容

### (1) 適用期限の延長

パーシャルスピノフ税制は、2023(令和5)年4月1日から2024(令和6)年3月31日まで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が対象であるが、**適用期限を4年間延長し、2028(令和10)年3月までに認定を受けたものが対象となる。**

### (2) 事業再編計画の公表時期の見直し

認定を受けた事業再編計画は、原則として認定日に公表することとされていたが、今回の改正により**認定事業再編計画に記載された事業再編の実施時期の開始日までに公表**することとなる。

### (3) 事業再編計画の認定要件の見直し

パーシャルスピノフ税制を適用する場合の事業再編計画の認定要件に、**「完全子法人が主要な事業として新たな事業活動を行っていること」が必須要件として加えられる。**

### 3. 改正の内容

今回の改正を踏まえた租税特別措置法上の株式分配の適格要件は以下の通りである。

要件	法人税法上の適格株式分配(参考)	租税特別措置法上の適格株式分配
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。
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
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
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。
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
事業再編計画認定要件	—	<p>産業競争力強化法の事業再編計画の認定を受けていること。 ※認定要件は次頁参照</p> <p><b>完全子法人が主要な事業として新たな事業活動を行っていること。</b></p> <p>完全子法人が事業の成長発展が見込まれるものとして経済産業大臣が定める以下のいずれかの要件を満たすものであること。 ①完全子法人の特定役員に対して、ストックオプション(新株予約権)が付与され、又は付与される見込みである ②完全子法人の主要な事業が、事業開始から10年以内である ③完全子法人の主要な事業が、成長発展が見込まれることについて金融商品取引業者が確認している</p>

### 3. 改正の内容

#### 【産業競争力強化法の事業再編計画における通常の認定要件(参考)】

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⇒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⇒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⇒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⇒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」



## 4. 適用時期

2024(令和6)年4月1日から適用される。

## 5. 実務のポイント

### (1) 留意点

- 租税特別措置法上の株式分配を行う場合には2028(令和10)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。
- 完全子法人が主要な事業として新たな事業活動を行っていることが必須要件となる。

### (2) 今後の注目点

- どのような場合に「主要な事業として新たな事業活動を行っていること」に該当するかについて明確化されることが予想される。

## 24. 適格現物出資の見直し

### 1. 改正のポイント

#### (1) 趣旨・背景

内国法人が外国法人に国外資産を移転する現物出資(対価が株式のみで、完全支配関係がある等一定の要件を満たすものに限る。以下同様)は適格現物出資に該当し、課税が繰り延べられる。

今年度改正では、「無形資産等」※の移転による所得流出等に対応するため、「内国法人が外国法人に国外にある無形資産等を移転する現物出資」が適格現物出資の範囲から除外される。併せて、現物出資財産の内外判定について国内源泉所得等との整合性を取るための見直しが行われる。

※「無形資産等」とは、工業所有権、著作権等の資産で、独立事業者間で通常の取引条件で譲渡、貸付け等が行われるとした場合にその対価が支払われるべきもの

#### (2) 内容

##### ① 適格現物出資の範囲の見直し

内国法人が外国法人に**国外にある無形資産等を移転する現物出資は、適格現物出資の範囲から除外**される。

##### ② 現物出資資産の内外判定の見直し

項目	改正前	改正後
国内資産等	国内にある <b>事業所に属する</b> 資産等 (25%以上保有する外国法人株式除く)	国内にある <b>事業所を通じて行う事業に係る</b> 資産等 (25%以上保有する外国法人株式除く)
国外資産等	国外にある <b>事業所に属する</b> 資産等 (国内不動産等除く)	国外にある <b>事業所を通じて行う事業に係る</b> 資産等 (国内不動産等除く)

#### (3) 適用時期

2024(令和6)年10月1日以後に行われる現物出資について適用

## 2. 改正の内容

### (1)改正の内容

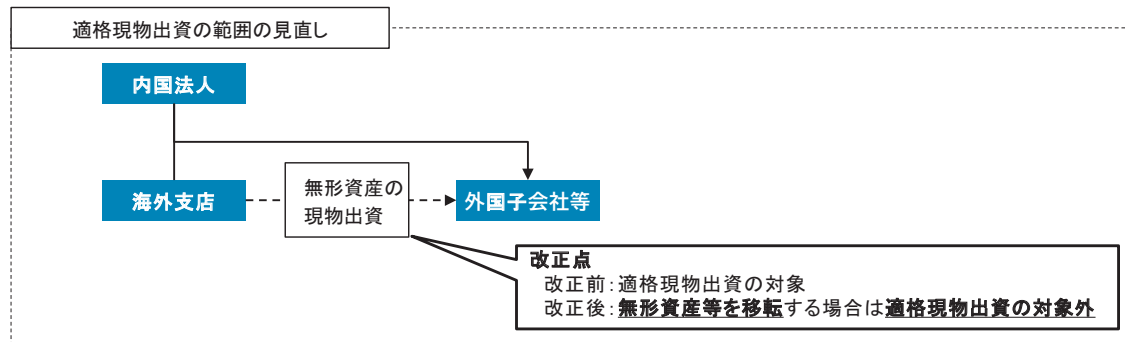
#### ① 適格現物出資の範囲の見直し

内国法人が外国法人に国外資産を移転する現物出資（対価が株式のみで、完全支配関係がある等一定の要件を満たすものに限る。以下同様）は、適格現物出資に該当し課税が繰り延べられる。

今年度改正では、「無形資産等」※の移転による所得流出等に対応するため、「内国法人が外国法人に国外資産に該当する無形資産等を移転する現物出資」が適格現物出資の範囲から除外される。

※「無形資産等」とは次に掲げる資産で、独立の事業者の間で通常取引の条件に従って譲渡、貸付け等が行われるとした場合にその対価が支払われるべきもの

- ・ 工業所有権その他の技術に関する権利、特別の技術による生産方式又はこれらに準ずるもの（これらの権利に関する使用権を含む）
- ・ 著作権（出版権及び著作隣接権その他これに準ずるものを含む）



## 2. 改正の内容

### (1)改正の内容

#### ② 現物出資資産の内外判定の見直し

適格現物出資の判定をする際の現物出資資産の内外判定について、国内源泉所得等との整合性を取るための見直しが行われる。

現物出資資産の内外判定の見直し

項目	改正前	改正後
国内資産等	国内にある <b>事業所に属する</b> 資産等 (25%以上保有する外国法人株式除く)	国内にある <b>事業所**1を通じて行う事業に係る</b> 資産等 (25%以上保有する外国法人株式除く)
国外資産等	国外にある <b>事業所に属する</b> 資産等(国内不動産等除く)	国外にある <b>事業所**2を通じて行う事業に係る</b> 資産等(国内不動産等除く)

※1 国内にある事業所：内国法人の本店等、もしくは、外国法人の日本所在の恒久的施設

※2 国外にある事業所：内国法人の国外事業所等\*\*3、もしくは、外国法人の本店等

※3 国外事業所等：国外にある恒久的施設に相当するもの等

## 3. 適用時期

2024(令和6)年10月1日以後に行われる現物出資について適用

## 4. 実務上の留意点

- 海外支店を有しているケースや、組合を通じて国外事業所を有しているものとされるケースは本改正の影響を受ける可能性がある。

## 25. 暗号資産の期末時価評価の課税に係る見直し

### 1. 改正のポイント

#### (1) 趣旨・背景

活発な市場が存在する暗号資産のうち、内国法人が保有する第三者が発行した暗号資産（第三者発行暗号資産）については、期末に時価評価の対象とされており、こうした取扱いは、ブロックチェーン技術を活用した事業開発を阻害していると指摘されていることから、期末時価評価について一定の見直しが行われる。

#### (2) 内容

法人が事業年度末において保有する第三者発行暗号資産は、原則時価評価の対象となるが、一定の要件（①譲渡についての一定の制限が付されていること、②保有する法人が①の制限が付されている旨の暗号資産交換業者に対する通知等をしていること）に該当するものは、期末時価評価の対象から除外する。

#### (3) 適用時期

2024年4月1日以後に終了する事業年度から適用される。

#### (4) 影響

- ・法人が保有する暗号資産のうち、第三者発行暗号資産で譲渡についての一定の制限が付されている等の要件を満たすものについては、法人税法上、期末時価評価の対象外となる。
- ・期末時価評価の対象外となる要件に「譲渡についての一定の制限」が付されていることから、継続的に保有する第三者発行暗号資産が対象となる（いつでも売却が可能であるビットコイン、イーサリアム等の暗号資産や短期売買目的の暗号資産の譲渡については改正の対象外）。

#### (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第三者発行暗号資産の要件（譲渡についての一定の制限）の詳細。
- ②その他所要の措置の内容。

## 2. 改正の内容

法人が保有する暗号資産のうち、第三者発行暗号資産については、原則時価評価の対象となるが、譲渡についての一定の制限等が付されている暗号資産は、期末時価評価の対象から除外する。

	会計上	法人税法上	
		改正前	改正後
■ 活発な市場が存在する暗号資産(※1)			
(1) (2)、(3)以外			時価法(※2)
(2) 第三者が発行した暗号資産のうち、以下の要件に該当するもの「(2024(令和6)年度税制改正による改正項目)」 ① 他者に転移できないようにする技術的措置がとられていること等その暗号資産の譲渡についての一定の制限が付されていること。 ② 上記①の制限が付されていることを認定資金決済事業者協会において公表させるため、その暗号資産を有する者等が上記①の制限が付されている旨の暗号資産交換業者に対する通知等をしていること。	時価法(※2)	時価法(※2)	原則:原価法(※5) 特例:時価法(※6)
(3) 以下の要件に該当する暗号資産(特定自己発行暗号資産)「(2023(令和5)年度税制改正による改正項目)」 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) 他者に転移することができないようにする技術的措置が取られていること。 (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(※3)	原価法(※5)	原価法(※5)
■ 活発な市場が存在しない暗号資産	切り放し低価法(※4)	原価法(※5)	原価法(※5)

(※1) 活発な市場が存在する暗号資産とは、次に掲げる要件のすべてに該当するものをいう(法人税法施行令118条の7)。

- (1) 継続的に売買価格等の公表がされ、かつ、その公表がされる売買価格等がその暗号資産の売買の価格又は交換の比率の決定に重要な影響を与えているものであること。
- (2) 継続的に上記(1)の売買価格等の公表がされるために十分な数量及び頻度で取引が行われていること。
- (3) 次に掲げる要件のいずれかに該当すること。

- イ 上記(1)の売買価格等の公表がその法人以外の者によりされていること。
- ロ 上記(2)の取引が主としてその法人により自己の計算において行われた取引でないこと。

(※2) 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。

(※3) 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。

(※4) 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。

(※5) 期末時における適正な帳簿価額により評価する方法。

(※6) 暗号資産を取得した日の属する事業年度の確定申告期限までに所轄事務署長へ届出書を提出した場合には、時価法による評価も可能(暗号資産の種類ごとに評価方法の選定が可能)。


## 2. 改正の内容

### 現行法

➢ 法人が期末時に保有する第三者発行暗号資産※は、税務上時価評価し、評価損益は、課税の対象となる。  
※活発な市場があるもの

<ケース>

- ・帳簿価額 5,000,000円
- ・期末時価 30,000,000円



(期末仕訳例)

暗号資産 25,000,000円 / **評価益 25,000,000円**


**担税力がない**中で、継続保有している暗号資産についても時価評価の対象とされており、国内において暗号資産を活用した事業開発等を阻害する要因となっている。

### 改正案

➢ 法人が期末時に保有する第三者発行暗号資産※のうち、一定要件に該当するものは、期末時価評価の対象としない。  
※活発な市場があるもの

<ケース>

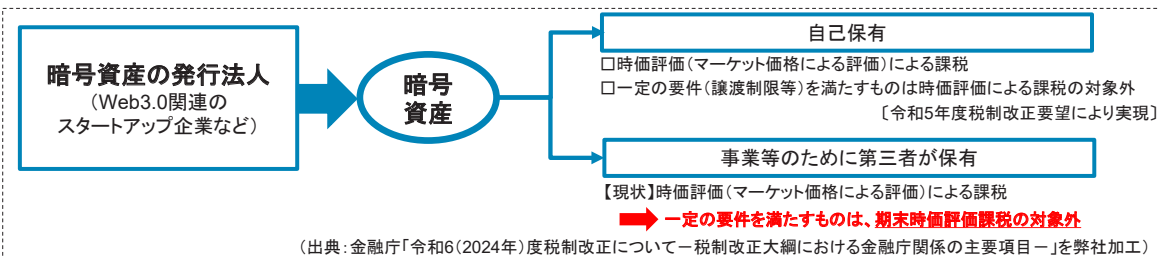
- ・帳簿価額 5,000,000円
- ・期末時価 30,000,000円



(期末仕訳例)

**仕訳なし** **一定の要件を満たす暗号資産**

期末に保有している第三者発行暗号資産については、原則時価評価の対象となるが、一定の要件を満たす暗号資産については、時価評価の対象外となる。



※Web3.0という新たなテクノロジーを活用した分散アプリケーション環境と、その下で構築される世界観をいい、近年グローバルに大きな動きが見られる。特に、経済社会の中核的要素である「金融」「資産・取引」「組織」等において、新たなサービス・ツールが出現し始めており、これらは、既存のサービス・ツールの役割を一部技術的に補完・代替する可能性があると考えられている。Web3.0と関連して論じられるサービス・ツールとして、暗号資産、DeFi(分散型金融)、NFT(非代替性トークン)、DAO(分散型自律組織)、メタバースといったものが存在する。(デジタル庁「Web3.0研究会報告書」から抜粋し、弊社加工)

### 3. 参考 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。

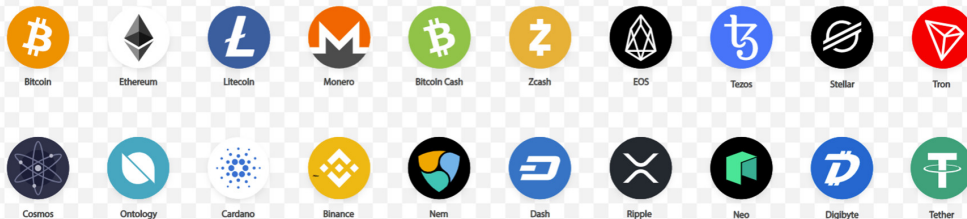
第二条14項「暗号資産」とは、次に掲げるものをいう。ただし、金融商品取引法第二十九条の二第一項第八号に規定する権利を表示するものを除く。

一 物品等を購入し、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、通貨建資産並びに電子決済手段（通貨建資産に該当するものを除く。）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）



## 26. 大企業について特定の税額控除規定の不適用措置

### 1. 改正のポイント

#### (1) 趣旨・背景

「成長と分配の好循環」を果たすため、強力な賃上げの実現を期待して賃上げ促進税制の思い切った強化を行う一方で、多額の内部留保を抱えながら賃上げや国内投資に消極的な一定の大企業に対しては、特定税額控除不適用措置の要件強化を行う。

#### (2) 内容

##### 【改正前の制度概要】

下表①の対象企業について②の要件のいずれにも該当しない場合には、③の税額控除制度の適用がない。

項目	改正前の制度の概要	
① 対象法人	いずれかに該当する法人	・資本金の額等が1億円超であること ・資本金の額等が1億円超の法人(大規模法人)に発行済株式の1/2以上を保有されている又は発行済株式の2/3以上を複数の大規模法人に所有されている
② 要件	ア 当期所得 ≤ 前期所得	
	イ 継続雇用者給与等支給額 > 継続雇用者比較給与等支給額(注) (注)下記いずれも満たす法人については、継続雇用者給与等支給額 ≥ 継続雇用者比較給与等支給額 × 101%(2022(令和4)年4月1日から2023(令和5)年3月31日の間に開始する事業年度は100.5%)とする。 A. 資本金の額等が10億円以上であり、かつ常時使用する従業員の数が1,000人以上 B. 前事業年度の所得金額 > 零	
	ウ 国内設備投資額 > 当期減価償却費の30%	
③ 制限対象	・研究開発税制(総額型、オープンイノベーション型) ・地域未来投資促進税制 ・5G投資促進税制 ・カーボンニュートラルに向けた投資促進税制 ・デジタルトランスフォーメーション投資促進税制	

改正箇所(次頁参照)

改正箇所(次頁参照)

# 1. 改正のポイント

## 【改正の内容】

前頁表中②イ(注)記載の要件強化措置について、対象法人(以下、要件強化対象法人)の範囲が拡大し、要件強化対象法人に対しては前頁表中②ウの要件(国内設備投資額に係る要件)についても強化する。また、継続雇用者給与等支給額に係る要件について計算要素の内容に一部範囲の変更を行う。

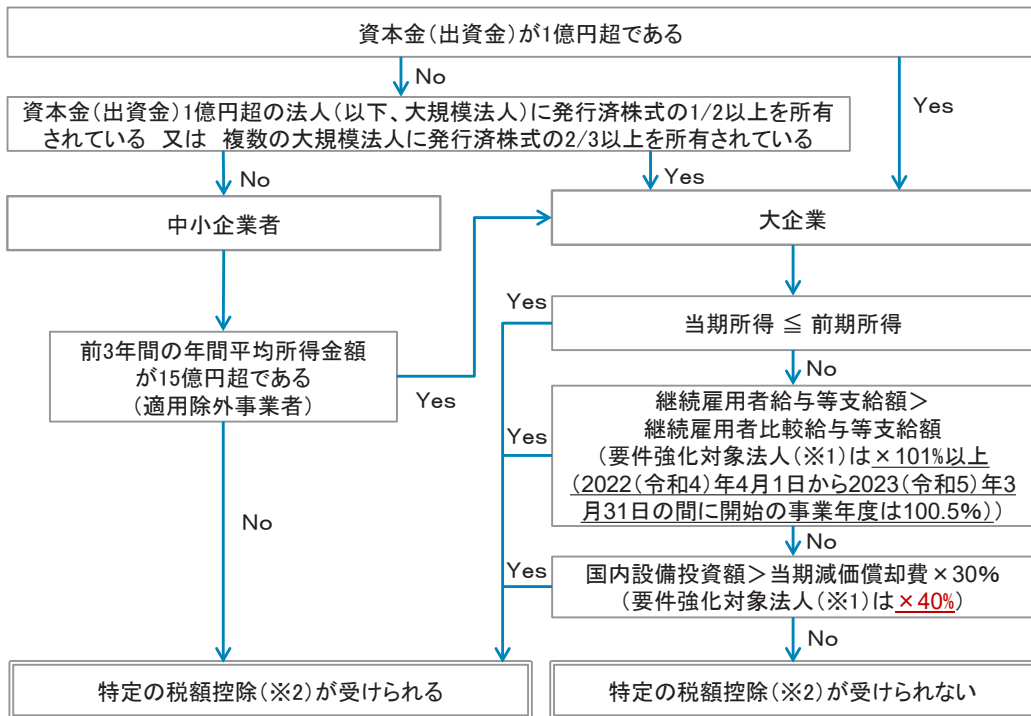
項目	改正後	
要件強化対象法人の範囲拡大	いずれも満たず法人を追加	・常時使用する従業員の数が2,000人超 ・前事業年度所得 > 零
要件強化対象法人の要件強化	国内設備投資額	(要件強化対象法人に該当する場合) 国内設備投資額 > 当期減価償却費の40%
計算要素の一部範囲変更	継続雇用者給与等支給額は、継続雇用者に対する適用年度の給与等の支給額から「給与等に充てるため他の者から支払いを受ける金額」を除外して計算する。 今回の改正で「給与等に充てるため他の者から支払を受ける金額」に看護職員処遇改善評価料(※1)および介護職員処遇改善加算(※2)その他の役務の提供の対価の額を含めないこととなった。 (※1)(※2)コロナ禍を背景に、看護職員、介護職員の賃金改善に充てることを目的に創設された加算制度であり、当該制度による加算額は、継続雇用者給与等支給額から除外することのないように、「給与等に充てるため他の者から支払を受ける金額」として扱わないこととなる。	

## (3) 適用時期

2024(令和6)年4月1日から2027(令和9)年3月31日までの間に開始する事業年度について適用される。

# 1. 改正のポイント

## (4) 影響 制限対象となる税制についての要件フローチャート(概要)



(※1) 要件強化対象法人とは、以下の① or ②の要件に該当する法人のことを指すものとする。

① 資本金の額等 $\geq$ 10億円 and 常時使用する従業員の数 $\geq$ 1,000人 and 前事業年度の所得金額  $>$  零

② 常時使用する従業員の数 $>$ 2,000人 and 前事業年度の所得金額  $>$  零

(※2) 特定の税額控除とは、「研究開発税制(総額型、オープンイノベーション型)、地域未来投資促進税制、5G投資促進税制、カーボンニュートラルに向けた投資促進税制、デジタルトランスフォーメーション投資促進税制」の5つを指す。

(法人税:大企業について特定の税額控除規定の不適用措置)

## 27. 法人税 適用期限の延長・見直し

### 1. 改正の内容

適用期限の延長、一部内容の見直しが行われる主な制度は、下表の通りである。

なお、個別解説ページを作成している制度については下表への記載を省略している。

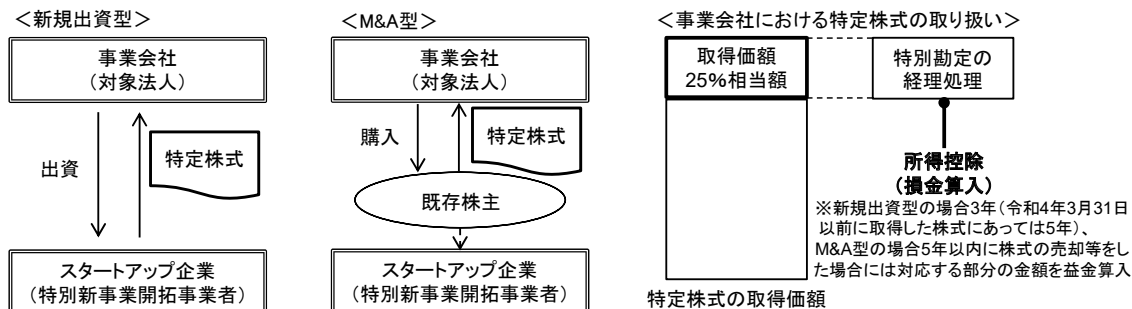
制度	改正内容
・ オープンイノベーション促進税制	・ 適用期限を2年延長(令和8年3月31日まで)
・ 欠損金の繰戻しによる還付制度の不適用措置	・ 適用期限を2年延長(令和8年3月31日まで) ・ 対象から「銀行等保有株式取得機構の欠損金額を除外する措置」を2年延長する
・ 国家戦略特別区域において機械等を取得した場合の特別償却又は税額控除制度	・ 適用期限を2年延長(令和8年3月31日まで)
・ 国際戦略総合特別区域において機械等を取得した場合の特別償却又は税額控除制度	・ 適用期限を2年延長(令和8年3月31日まで)
・ 経営強化税制(デジタル化設備)	・ 対象から一定の設備を除外
・ 環境負荷低減事業活動用資産等の特別償却制度	・ 適用期限を2年延長(令和8年3月31日まで) ・ 基盤確立事業用資産に係る措置につき「対象資産」及び「確定申告時における添付書類」の見直しが行われる
・ 特別償却等に関する複数の規定の不適用措置	・ 異なる事業年度であっても一の減価償却資産につき複数の制度の適用不可
・ 海外投資等損失準備金制度	・ 適用期限を2年延長(令和8年3月31日まで) ・ 対象となる特定株式等から「一定の助成金をもって取得した株式又は出資」を除外
・ 特定の基金に対する負担金等の損金算入の特例	・ 中小企業倒産防止共済事業に係る基金に充てるための掛金について、一定のものについては損金算入の適用不可
・ 中小企業者等の少額減価償却資産の取得価額の損金算入の特例	・ 適用期限を2年延長(令和8年3月31日まで)

# (参考)オープンイノベーション促進税制

## (1) 制度の概要

事業会社が出資や購入によりスタートアップ企業の株式を取得した場合について、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)が認められる極めて異例の制度である。

### 【取引イメージ図】



### 【主要要件の比較】

内容	新規出資型	M&A型
対象株式	金銭出資による新規発行株式	購入取得による既存発行株式
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は、5億円以上 【上限】 50億円 ※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
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	「新規出資型」の適用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

(法人税・適用期限の延長・見直し)

# (参考) 国家戦略特別区域・国際戦略総合特別区域において機械等を取得した場合の特別償却又は税額控除制度

## (1) 制度の概要

赤字が改正箇所

項目		国家戦略特別区域		国際戦略総合特別区域	
		改正前	改正後(※3)	改正前	改正後
適用対象法人		・青色申告書を提出する法人 ・特定事業の実施主体として認定区域計画に定められた法人であること	変更なし	・青色申告書を提出する法人 ・認定国際戦略総合特区計画に定められた事業を実施する法人であること	変更なし
制度の対象となる特定事業		①規制の特例措置の適用を受けるもの ②利子補給金の支給を受ける指定金融機関からその利子補給契約に係る貸付を受けるもの	変更なし	-	-
適用対象事業 (一部抜粋)		①高度医療に係る医薬品・医療機器の研究開発・製造に関する事業 ②外国会社向けインキュベーションオフィスの整備・運営に関する事業	対象事業から下記の事業を除く ・ <b>国際会議用の大規模な集客施設等の施設又は設備の整備、運営等に関する事業</b> ・ <b>農林水産物の効率的な生産のための研究開発等に関する事業</b>	①環境負荷低減その他環境保全等に関する事業 ②医療技術等の研究開発等に関する事業	対象事業から下記の事業を除く ・ <b>治療等に供するロボットの研究開発等に関する事業</b> ・ <b>医療に関する情報システムの研究開発に関する事業</b> ・ <b>高度医療施設等の整備等に関する事業</b> ・ <b>産業競争力強化法の一定商品の生産に関する事業</b>
適用対象設備	機械装置	1台又は1基あたり2,000万円以上	変更なし	1台又は1基あたり2,000万円以上	変更なし
	開発研究用器具備品	1台又は1基あたり1,000万円以上	変更なし	1台又は1基あたり1,000万円以上	変更なし
	建物、附属設備、構築物	合計1億円以上	変更なし	合計1億円以上	変更なし
税制措置	機械装置、開発研究用器具備品	45%特別償却又は14%税額控除(※1)	変更なし	34%特別償却又は10%税額控除(※1)	<b>30%</b> 特別償却又は <b>8%</b> 税額控除(※1.2)
	建物、附属設備、構築物	23%特別償却又は7%税額控除(※1)	変更なし	17%特別償却又は5%税額控除(※1)	<b>15%</b> 特別償却又は <b>4%</b> の税額控除(※1.2)

※1 法人税額の20%を限度とする。

※2 **令和6年4月1日以後に受けた指定に係る指定法人事業実施計画に記載された特定機械装置等について適用される。**

※3 **国家戦略特別区域に係る課税の特例措置を受けるための手続きについて一定の見直しがかかる。**

(法人税・適用期限の延長・見直し)

## (参考)特定の基金に対する負担金等の損金算入の特例

### (1) 制度の概要

中小企業倒産防止共済事業に係る基金に充てるための掛金を支出した場合には、その支出した金額は、その事業年度の損金の額に算入する制度である。

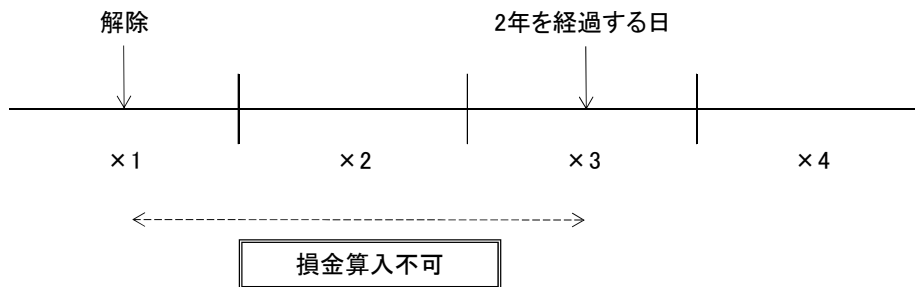
### (2) 改正の内容

共済契約の解除があった後同共済契約を締結した場合には、その解除の日から2年を経過する日までの間に支出する当該共済契約に係る掛金については、損金の額に算入されない。

当該改正については、**令和6年10月1日以後の共済契約の解除**について適用される。

なお、所得税についても同様の改正が行われる。

#### 【取引イメージ図】



## (参考)中小企業者等の少額減価償却資産の取得価額の損金算入の特例

### (1) 制度の概要

中小企業者等が、取得価額30万円未満の減価償却資産を取得等し事業の用に供した場合において、取得価額の合計額が300万円までを限度に損金経理をした場合には、その金額をその事業年度の損金の額に算入する制度である。

### (2) 改正の内容

対象法人からe-Taxにより法人税の確定申告書等に記載すべきものとされる事項を提供しなければならない法人(電子申告義務化対象法人)のうち、常時使用する従業員の数が**300人を超えるもの**を除外。

なお、適用期限の延長については、所得税も同様の改正が行われる。

赤字が改正箇所

適用対象法人	適用判定					取得価額要件(※3)	取り扱い(※4)
	主な法人区分	資本金の額等	従業員数	電子申告義務化対象	損金算入特例適用可否		
中小企業者等(※1)	株式会社	1億円超	500人超	○	×	30万円未満	取得価額的全額を損金算入(1事業年度当たり300万円まで)
			500人以下	○	×		
		1億円以下	500人超	×	×		
			500人以下	×	○		
	農業協同組合等	1億円超	500人超	○	×		
			500人以下 → <b>300人</b> 以下	○	○		
		1億円以下	500人超	×	×		
			500人以下	×	○		

※1 中小企業者等とは中小企業者(次の①もしくは②)又は農業協同組合等をいう。ただし、常時使用する従業員が500人超の法人、通算法人、適用除外事業者(※2)を除く。

① 資本金の額又は出資金の額が1億円以下の法人(同一の大規模法人に発行済株式又は出資の総額又は総額の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又は出資の総額又は総額の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

※2 適用除外事業者とは、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。

※3 適用対象資産から、貸付け(主要な事業として行われるものを除く。)の用に供した資産を除く。

※4 損金算入するためには損金経理をする必要がある。

### (3) 実務のポイント

適用が除外される法人について、法令上どのように規定されるか確認する必要がある。

(法人税・適用期限の延長・見直し)



## 28. 外形標準課税における対象法人の見直し

### 1. 改正のポイント

#### (1) 趣旨・背景

外形標準課税の対象法人が導入時の約3分の2まで減少していること、また、以下のような事例が問題視されていることから、対象法人の見直しが行われる。

- ① 単に資本金から資本剰余金に振り替える減資を行い、外形標準課税の対象外となる事例
- ② 子会社の資本金を1億円以下にし、外形標準課税の対象範囲が実質的に縮小する事例

#### (2) 内容

##### ① 減資への対応：

資本金1億円以下であっても、前期に外形標準課税の対象であり、かつ、資本金と資本剰余金の合計額が10億円超である法人は外形標準課税の対象になる。

##### ② 100%子法人等への対応：

資本金1億円以下であっても、特定法人(資本金と資本剰余金の合計額が50億円超の法人(非課税又は所得割のみで課税される法人等を除く)又は相互会社等)の100%子法人等であり、かつ、資本金と資本剰余金の合計額が2億円超である法人は外形標準課税の対象になる。

#### (3) 適用時期

##### ① 減資への対応：

2025(令和7)年4月1日以後に開始する事業年度より適用される。

##### ② 100%子法人等への対応：

2026(令和8)年4月1日以後に開始する事業年度より適用される。

## 1. 改正のポイント

### (4) 影響

- 現在、外形標準課税の対象となっている法人は、本税制公布日以後に資本金を1億円以下に減資したとしても、外形標準課税の対象になる。
- 資本金と資本剰余金の合計額が50億円超の外形標準課税対象法人の100%子法人等で資本金と資本剰余金の合計額が2億円を超える法人は、外形標準課税の対象になる。

### (5) 実務のポイント

- 法人税法上の「資本金等の額」ではなく、会計上の「資本金と資本剰余金の合計額」で判定する。ゆえに、自己株式の取得を行っても、判定に影響しない。
- 増資や組織再編によって資本金及び資本剰余金の増加が想定される場合、外形標準課税の対象となる可能性があることに留意する。
- 子会社が外形標準課税の対象になる大企業において、グループ全体の税負担の増減を注視する必要がある。
- 大綱記載の「その他所要の措置を講ずる」の詳細を確認する必要がある。

## 2. 外形標準課税のあらまし

### (1) 趣旨・背景

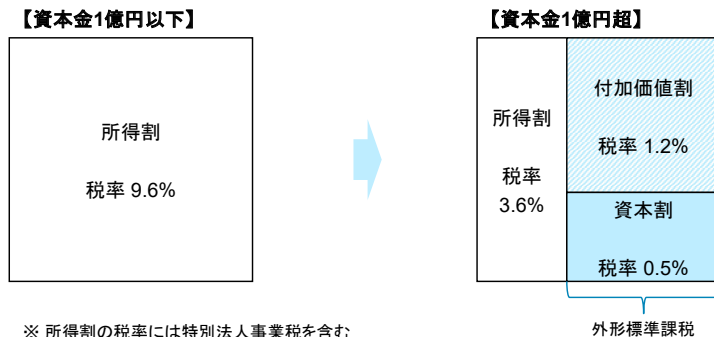
法人の行う事業に対して課税する事業税は、法人が事業を行うにあたって享受する行政サービスの経費負担としての性格を有している。

したがって、仮に赤字であったとしても享受したサービスに対応する税額は支払うべきとの考え方があり、これに応える課税方式が所得以外の外形基準を課税標準とする外形標準課税である。

### (2) 内容

法人事業税のうち、資本金1億円超の法人に対して、収益配分額（報酬給与額、純支払利子及び純支払賃借料の合計額）と単年度損益との合計額を課税標準とする付加価値割と、資本金等の額を課税標準とする資本割からなる外形標準課税が課されている。

なお、小規模な企業の経営に与える影響等に配慮し、制度対象は「資本金1億円超」の法人とされた。

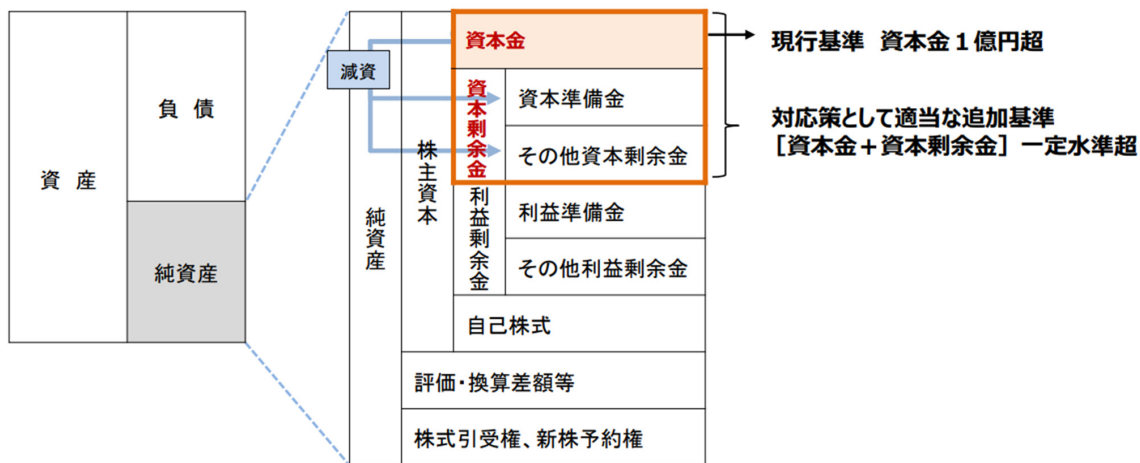


### 3. 減資への対応

#### (1) 趣旨・背景

外形標準課税の対象法人数は、ピーク時の3分の2に減少しており、減少の要因として「減資によるもの」が多く、特に、財務会計上、単に資本金から資本剰余金へ項目振替を行う事例が多いとの指摘があった。

そこで、このような単なる項目振替型減資により、実質的に大規模といえる法人が外形標準課税の対象法人に含まれないという問題への対応策として、現行の外形標準課税の適用判定指標である資本金に加え、資本金＋資本剰余金の合計額を指標とする追加基準が設けられた。



出典：地方法人課税に関する検討会第2次中間整理（概要）

### 3. 減資への対応

#### (2) 内容

現行基準(資本金1億円超)に加え、追加基準を設ける。

(追加基準)

- ① 前事業年度に外形標準課税対象法人であって、当該事業年度に資本金1億円以下で、資本金及び資本剰余金の合計額が10億円を超えるものは、外形標準課税対象となる。
- ② 施行日である2025(令和7)年4月1日以後、最初に開始する事業年度について、①にかかわらず、以下(i)(ii)の事業年度に外形標準課税対象法人であって、当該施行日以後最初に開始する事業年度に資本金1億円以下で、資本金及び資本剰余金の合計額が10億円を超えるものは、外形標準課税対象となる。

(i) 公布日を含む事業年度の前事業年度(206頁参照)

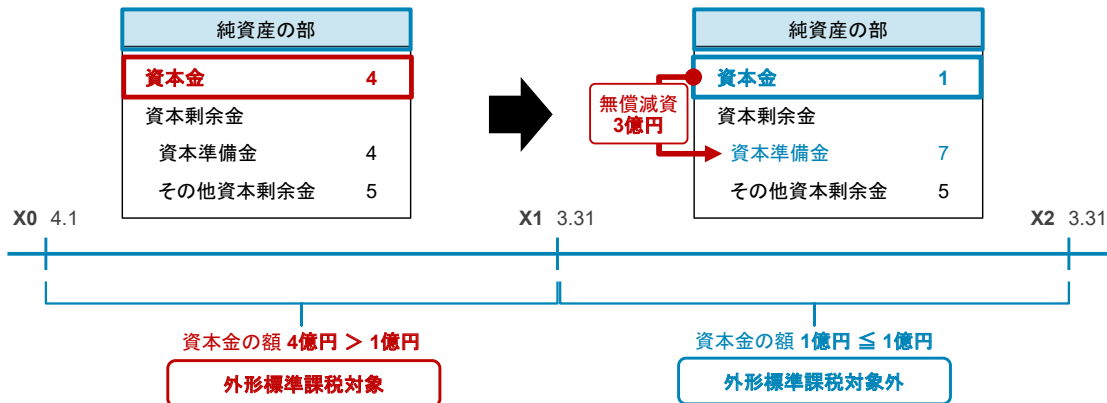
(ii) 公布日の前日に資本金が1億円以下の場合は、公布日以後最初に終了する事業年度(207頁参照)

### 3. 減資への対応

#### 改正前

事業年度末の資本金が1億円を超える場合、外形標準課税の対象となる。

(単位:億円)



### 3. 減資への対応

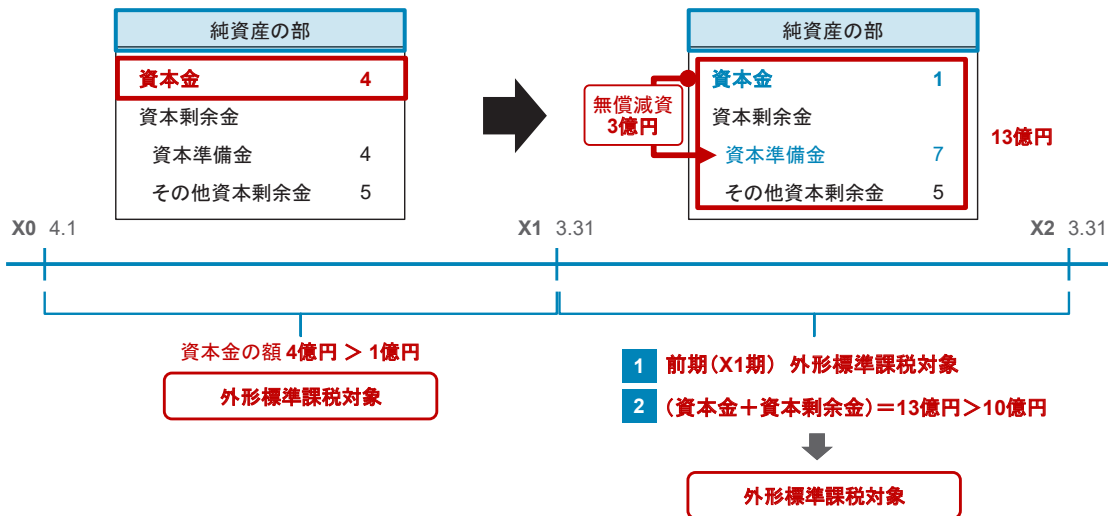
#### 改正後

事業年度末の資本金が1億円を超える場合、外形標準課税の対象となる。

事業年度末の資本金が1億円以下の場合には以下の2つの要件に該当する場合、外形標準課税の対象となる。

- ・前事業年度に外形標準課税の対象である
- ・事業年度末に資本金及び資本剰余金の合計額が10億円を超える

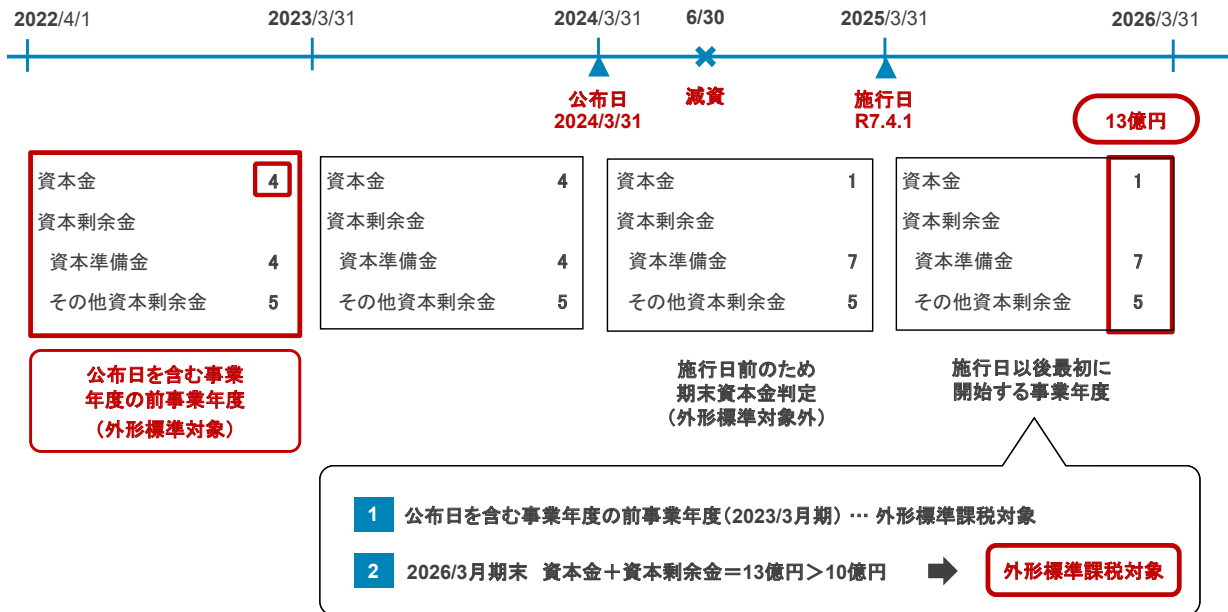
(単位:億円)



### 3. 減資への対応

改正後初年度の取扱い: 公布日**以後**、施行日前に資本金が1億円以下となった場合

公布日は確定していませんが、ここでは2024年3月31日と仮定しています。 (単位:億円)

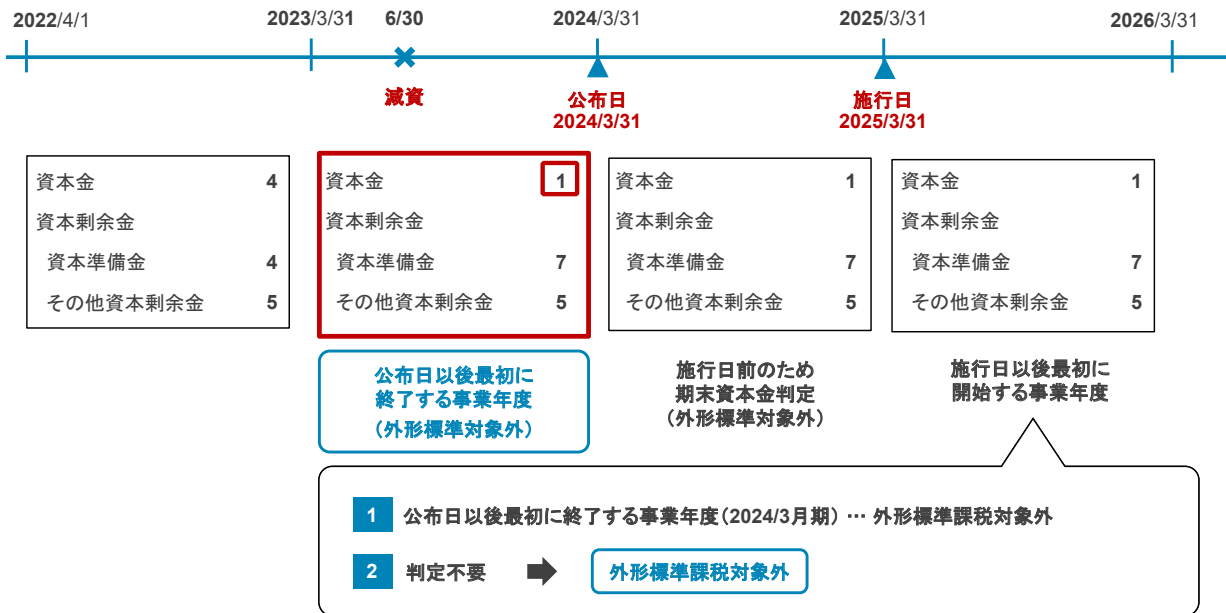




### 3. 減資への対応

改正後初年度の取扱い: 公布日**前**に資本金が1億円以下となった場合

公布日は確定しておりませんが、ここでは2024年3月31日と仮定しています。 (単位:億円)



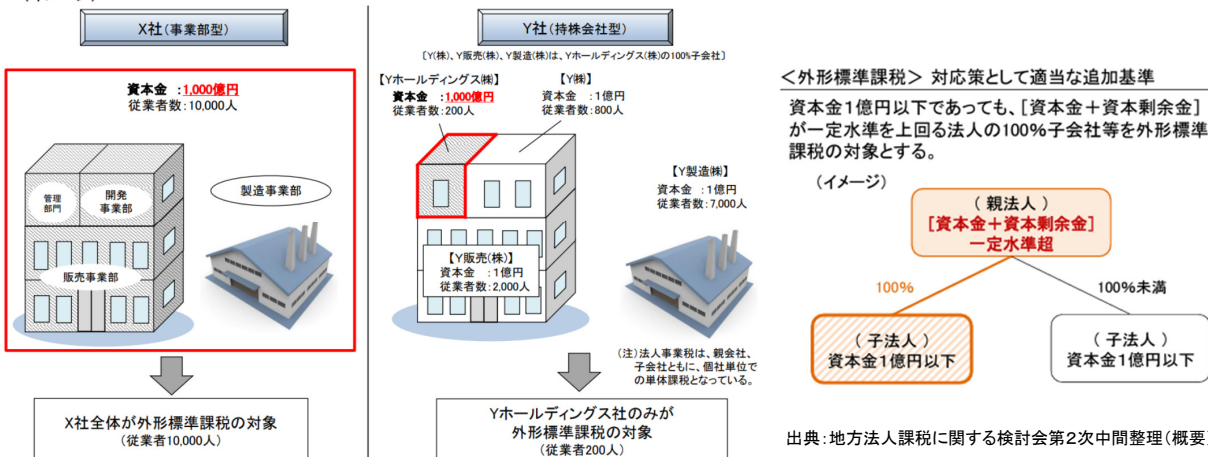
## 4. 100%子法人等への対応

### (1) 趣旨・背景

純粋持株会社及び100%子会社の数は増加傾向にあり、事業部門分社化の際に子会社の資本金を1億円以下に設定するなど、企業活動の実態が変わらない一方で、外形標準課税の対象となる部分が大幅に縮小している事例も見られる。

そこで、親会社の信用力を背景に企業グループで一体的に事業活動を行っている点に着目し、一定規模以上の法人(親会社)の100%子会社等が外形標準課税の対象に追加された。

(イメージ)



出典: 第7回 地方法人課税に関する検討会 資料4

出典: 地方法人課税に関する検討会第2次中間整理(概要)

## 4. 100%子法人等への対応

### (2) 内容

特定法人の100%子法人等のうち、事業年度末の資本金が1億円以下で、資本金と資本剰余金の合計額が2億円を超えるものは、外形標準課税対象となる。

公布日以後に、100%子法人等がその100%親法人等に対して資本剰余金からの配当又は出資の払戻しを行った場合、それによって減少した資本金及び資本剰余金の額は、上記の2億円超の判定に含まれる。

(対象となる100%子法人等の例を、212頁以降で図示)

なお、改正による影響を軽減するため、新たに本税制の対象となる子法人等について、以下の軽減措置が講じられる。

- ・ 2026(令和8)年4月1日～2027(令和9)年3月31日の開始事業年度  
従来の課税方式で計算した税額を超える額の3分の2の減額
- ・ 2027(令和9)年4月1日～2028(令和10)年3月31日の開始事業年度  
従来の課税方式で計算した税額を超える額の3分の1の減額

産業競争力強化法の特別事業再編計画の認定を受けた場合には、一定の除外規定が講じられる。

## 4. 100%子法人等への対応

### (3) 特定法人の定義について

(地方税法72条の2第1項第1号ロ(1))

払込資本の額(法人が株主又は合名会社、合資会社若しくは合同会社の社員その他法人の出資者から出資を受けた金額として政令で定める金額をいう。(略))が50億円を超える法人(ロに掲げる法人を除く。)及び保険業法に規定する相互会社(これに準ずるものとして政令で定めるものを含む。)をいう。

払込資本の額が50億円を超える法人から除外されている「ロに掲げる法人」は公益法人等や特別法人、人格のない社団等の特殊な法人(これらの法人を「所得等課税法人」という。詳細は次頁の表参照)と「所得等課税法人」以外の法人で資本金が1億円以下の法人(減資への対応の改正により外形標準課税の対象となる法人を除く)である。

所得等課税法人以外の法人で資本金が1億円以下かどうか判定される法人は、その法人が営む事業内容による区別はされていない。また外国法人も除外されていない。したがって、以下の法人が「特定法人」に該当すると考えられる。

払込資本の額が50億円を超える法人のうち、仮にその法人が国内法人で一般事業(地方税法72条の2第1項第2号、3号及び4号以外)を行っていたと仮定した場合に、外形標準課税が課される法人及び相互会社等

特定法人の100%子法人等に該当するかの判定は、当該事業年度終了の日の現況で行う。また、当該事業年度終了の日に、100%子法人等との間に完全支配関係がある「他の法人」が、当該事業年度に「特定法人」に該当するかの判定は、同日以前に最後に終了した当該「他の法人」の事業年度終了の日(当該日がない場合、当該「他の法人」の設立の日)の現況で行う。

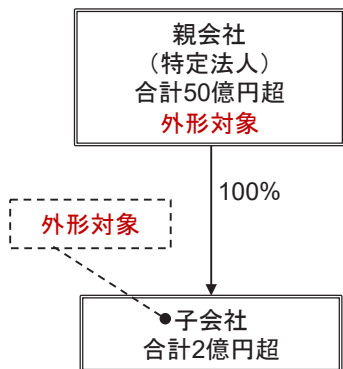
## <参考>法人事業税の課税対象 地方税法72条の2

項	号	対象法人・対象事業	課する事業税	該当法人(例示)		
1項	1号	イ	口に掲げる法人以外の法人	付加価値額、資本割額、所得割額の合算額		
		口		公共法人及び公益法人等の収益事業	所得割	日本赤十字社、公益財団法人など
				特別法人		農業協同組合、医療法人など
				人格のない社団等		法72条の2 4項で規定する人格のない社団等
				みなし課税法人		法72条の2 5項で規定するみなし課税法人
				投資法人		投資信託及び投資法人に関する法律で規定する投資法人
				特定目的会社		資産の流動化に関する法律で規定する特定目的会社
				一般社団法人、一般財団法人		
		口の上記に掲げる法人以外で資本金の額若しくは出資金の額が1億円以下のもの、資本若しくは出資を有しないもの				
	2号	送配電事業、導管ガス供給業、生命保険業、損害保険業、少額短期保険業及び貿易保険業	収入割額			
3号	イ	小売電気事業等、発電事業等又は特定卸供給事業を行う下記口に掲げる法人以外の法人	付加価値割額、資本割額、収入割額の合算額			
	口	小売電気事業等、発電事業等又は特定卸供給事業を行う1号口に掲げる法人	収入割額、所得割額の合算額			
4号	特定ガス供給業を行う法人	付加価値割額、資本割額、収入割額の合算額				

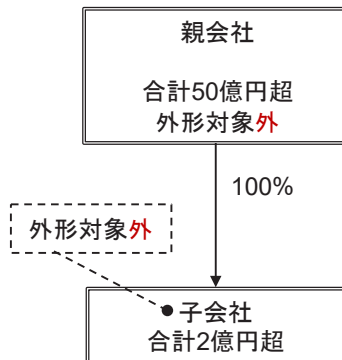
## 4. 100%子法人等への対応

対象となる100%子法人等の例

親会社の資本金が1億円超のケースなど、親会社が外形標準課税の対象となっている場合

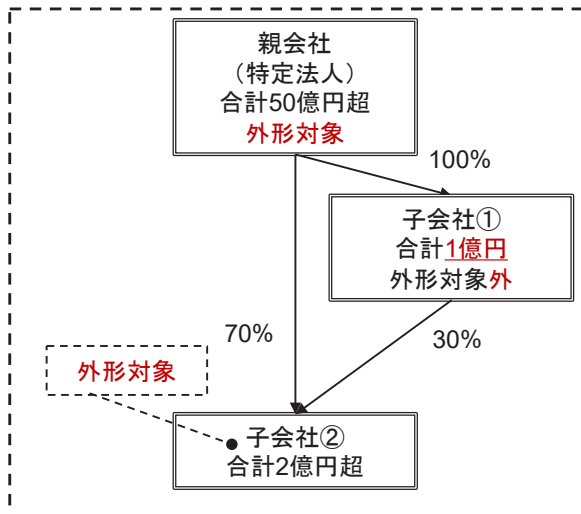


親会社の資本金が公布日の前日に1億円以下となっているケースなど、親会社が外形標準課税の対象外となっている場合



※ 資本金と資本剰余金の合計額を、「合計」と表記

## 4. 100%子法人等への対応



※ 資本金と資本剰余金の合計額を、「合計」と表記

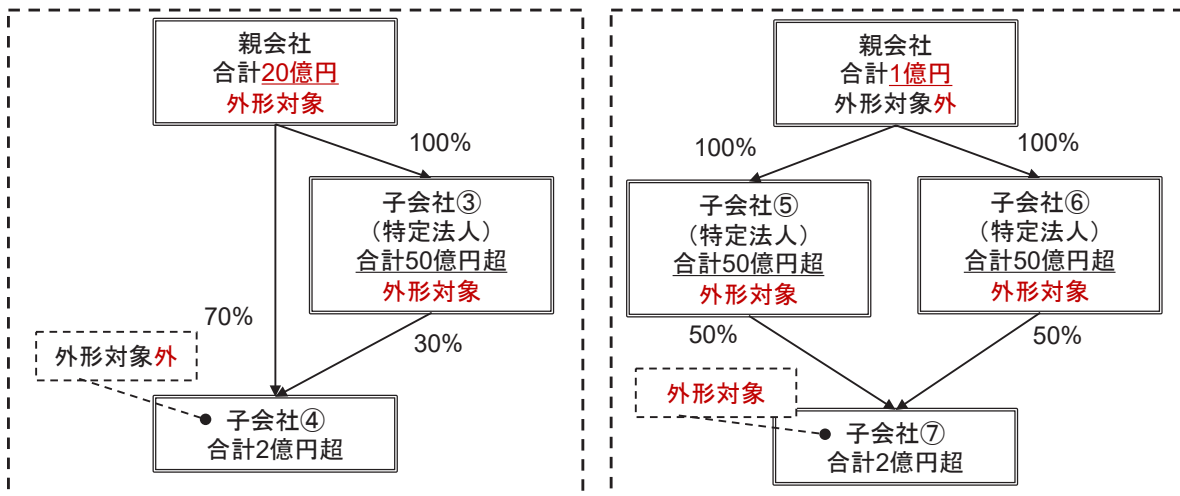
### <100%子法人等>

特定法人との間に当該特定法人による完全支配関係がある法人及び100%グループ内の複数の特定法人に発行済株式等の全部を保有されている法人をいう。

子会社①は特定法人である親会社に完全支配されているが、資本金と資本剰余金の合計額が2億円以下のため、外形標準課税は対象外となる。

子会社②は特定法人である親会社に子会社①を介して完全支配されており、資本金と資本剰余金の合計額が2億円超のため、外形標準課税の対象となる。

## 4. 100%子法人等への対応



※ 資本金と資本剰余金の合計額を、「合計」と表記

### <100%子法人等>

子会社③は資本金と資本剰余金の合計額が50億円超であり、特定法人であるが、子会社④は子会社③(特定法人)による完全支配関係はない。また、親会社は資本金と資本剰余金の合計額が50億円以下のため、特定法人に該当せず、子会社④は外形標準課税の対象外となる。

子会社⑦は100%グループ内の複数の特定法人(子会社⑤及び子会社⑥)に発行済株式等の全部を保有されているため、外形標準課税の対象となる。



## 5. 適用時期

- (1) 減資への対応：2025(令和7)年4月1日以後に開始する事業年度より適用される
- (2) 100%子法人等への対応：2026(令和8)年4月1日以後に開始する事業年度より適用される

## 6. 影響・対応策

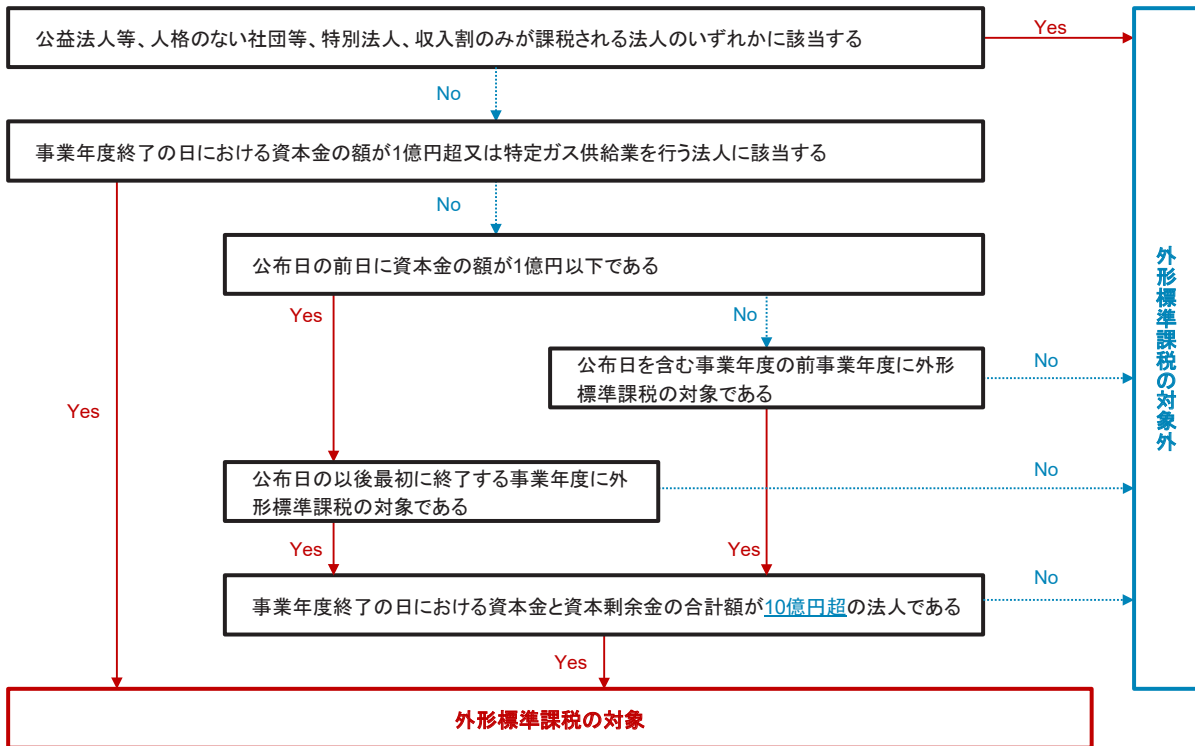
- 現在、外形標準課税の対象となっている法人は、本税制公布日以後に資本金を1億円以下に減資したとしても、外形標準課税の対象になる。
- 資本金と資本剰余金の合計額が50億円超の外形標準課税対象法人の100%子法人で資本金及び資本剰余金の合計額が2億円を超える法人は、外形標準課税の対象になる。

## 7. 実務のポイント

- 法人税法上の「資本金等の額」ではなく、会計上の「資本金と資本剰余金の合計額」で判定する。ゆえに、自己株式の取得を行っても、判定に影響しない。
- 増資や組織再編によって資本金及び資本剰余金の増加が想定される場合、外形標準課税の対象となる可能性があることに留意する。
- 子会社が外形標準課税の対象になる大企業において、グループ全体の税負担の増減を注視する必要がある。
- 大綱記載の「その他所要の措置を講ずる」の詳細を確認する必要がある。

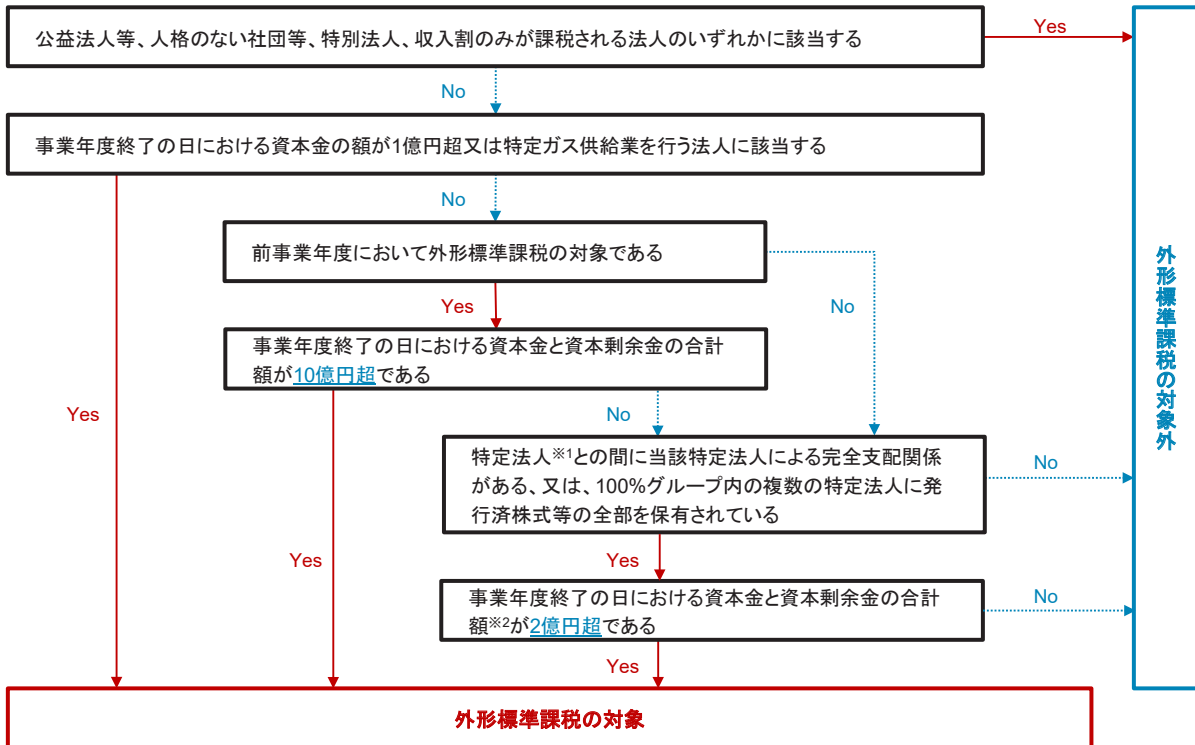
## 8. フローチャート

### (1) 2025(令和7)年4月1日以後、最初に開始する事業年度の場合



## 8. フローチャート

### (2) 2026(令和8)年4月1日以後に開始する事業年度の場合



※1 資本金と資本剰余金の合計額が50億円超の法人（非課税又は所得割のみで課税される法人等を除く）又は相互会社等

※2 公布日以後、100%親法人等に対して資本剰余金からの配当又は出資の払戻しを行った場合、それによって減少した資本金及び資本剰余金の額を加算した金額（法人税：外形標準課税）

## 29. 国際最低課税額に対する法人税等の見直し(グローバルミニマム課税)

### 1. 改正のポイント

#### (1) 趣旨・背景

国際的な法人税引下げ競争を防止するため、各国ごとに最低15%以上の課税を確保するグローバル・ミニマム課税の導入が2021(令和3)年10月にOECD加盟国等の中で合意された。

グローバル・ミニマム課税は①所得合算ルール、②軽課税所得ルール、③国内ミニマム課税の3つのルールからなる。

2023(令和5)年度税制改正において①所得合算ルールが法制化され、②軽課税所得ルール、③国内ミニマム課税は2024(令和6)年度以降の法制化が検討されることとなった。

今年度改正では、①所得合算ルールについて国際的な議論を踏まえた見直しが行われ、②軽課税所得ルール、③国内ミニマム課税の法制化は見送られることとなった。

グローバル・ミニマム課税は連結総収入金額が7.5億ユーロ以上の多国籍企業グループに適用される。

#### (2) 内容

① **所得合算ルール**:適用免除基準の見直し(QDMTTセーフハーバー導入)、外国税額控除の見直しなど

② **軽課税所得ルール**:今年度改正では法制化されず、**2025(令和7)年度税制改正以降**の法制化検討

③ **国内ミニマム課税**:今年度改正では法制化されず、**2025(令和7)年度税制改正以降**の法制化検討

#### (3) 適用時期

2024(令和6)年4月1日以後に開始する対象会計年度から適用

## 2. 改正の内容

### (1) 趣旨・目的

国際的な法人税引下げ競争を防止するため、各国ごとに最低15%以上の課税を確保するグローバル・ミニマム課税の導入が2021(令和3)年10月にOECD加盟国等の間で合意された。

グローバル・ミニマム課税は下図①～③のルールから構成される。

2023(令和5)年度税制改正において「①所得合算ルール(IIR)」が法制化、「②軽課税所得ルール(UTPR)」及び「③国内ミニマム課税(QDMTT)」は2024(令和6)年度以降の法制化が検討されることとなった。

グローバル・ミニマム課税は連結総収入金額が7.5億ユーロ以上(換算レートが160ユーロ/円の場合1,200億円以上)の多国籍企業グループに適用される。

#### グローバル・ミニマム課税の概要(連結総収入金額7.5億ユーロ以上の多国籍企業グループに適用)

##### ① 所得合算ルール(IIR):

子会社等の実効税率が15%未満の場合に、15%となるまでの差額を親会社に追加課税。

日本  
税務当局  
課税

日本親会社

海外子会社  
(15%未満)

##### ② 軽課税所得ルール(UTPR):

親会社等の実効税率が15%未満の場合に、15%となるまでの差額を子会社等に追加課税。IIRが適用できない場合の補助的の制度。

日本  
税務当局  
課税

日本子会社

海外  
親会社等  
(15%未満)

##### ③ 国内ミニマム課税(QDMTT):

自国企業の実効税率が15%未満になった場合に、15%となるまでの差額を自国企業に追加課税。他国IIR・UTPRIによる追加課税を防止する制度。

日本  
税務当局  
課税

日本子会社  
(15%未満の  
場合)

海外親会社

## 2. 改正の内容

### (2) 内容

#### ○ 所得合算ルール(IIR)の見直し

所得合算ルール(IIR)について、OECDから発出されたガイダンスの内容等を踏まえた見直しが行われる。

#### 1. 適用免除基準の見直し(QDMTTセーフハーバーの導入)

外国子会社等が所在地国で、一定の要件を満たす国内ミニマム課税(QDMTT)を課されることとされている場合、その所在地国での所得合算ルール(IIR)の適用が免除される。なお、この適用免除基準をQDMTTセーフハーバーという。

#### 2. 情報申告制度の提供事項の見直し

2023(令和5)年度税制改正の所得合算ルール(IIR)の法制化に合わせてグローバル・ミニマム課税実施のために必要な情報を申告する制度(情報申告制度)が法制化された。

この制度において提供が求められる情報が、提供義務者の区分に応じて見直される。

#### 3. 外国税額控除の見直し

**外国税額控除の対象外:**・外国の所得合算ルール(IIR)に相当する税

- ・外国子会社等に課される外国の軽課税所得ルール(UTPR)又はこれに相当する税

**外国税額控除の対象:**外国の国内ミニマム課税(QDMTT)に係る税

#### 4. その他

その他、課税標準の計算について、OECDのガイダンス等を踏まえた見直しが行われる。

## 2. 改正の内容

### (2) 内容

- 軽課税所得ルール(UTPR)、国内ミニマム課税(QDMTT)の法制化(今年度改正では法制化されず)  
OECD等での議論が継続していることもあり、軽課税所得ルール(UTPR)、国内ミニマム課税(QDMTT)については、今年度改正では法制化せず、2025(令和7)年度税制改正以降の法制化を検討することとなった。

## 3. 適用時期

2024(令和6)年4月1日以後に開始する対象会計年度から適用

## 4. 実務上の留意点

- ・ グローバル・ミニマム課税についてのOECD等での議論は継続している。これらの議論を踏まえた見直しや改正が見込まれるため、今後の議論のキャッチアップが重要である。
- ・ 軽課税所得ルール(UTPR)と国内ミニマム課税(QDMTT)の法制化については、2025(令和7)年度税制改正以降の検討事項となっており、今後の情報を確認する必要がある。

## 30. プラットフォーム課税の導入

### 1. 改正のポイント

#### (1) 趣旨・背景

近年、デジタルサービス市場が拡大し、プラットフォームを介して国内外から多くの事業者が国内市場に参入している。消費者向けデジタルサービスに係る消費税の納税義務はデジタルサービスのサプライヤーにあるが、国内に拠点を持たない国外事業者が数多く存在し、納税義務者の捕捉や調査・徴収に課題があった。このような現状の課題を解決するため、国外事業者に代わり、特定のプラットフォーム運営事業者が納税義務を課す制度を創設する。

#### (2) 内容

デジタルプラットフォームを介した消費者向けデジタルサービスの提供者である国外事業者に代わり、国税庁長官の指定を受けた特定プラットフォーム運営事業者が消費税の納税義務が課されることとなる。

※国内事業者によるデジタルプラットフォームを介した取引については、改正はなく、従前どおり、国内事業者が納税義務が課される。

#### (3) 適用時期

2025(令和7)年4月1日以後に行われる電気通信利用役務の提供について適用する。

#### (4) 実務上の影響

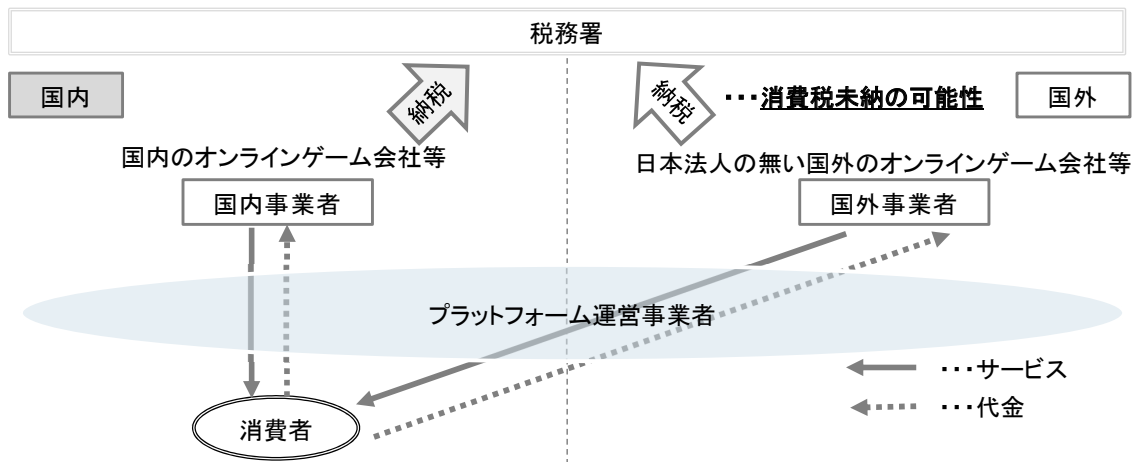
- 本改正の対象は、国税庁長官から指定を受けた特定のプラットフォーム事業者であり、そのプラットフォーム事業者に係るデジタルプラットフォームの名称等についてインターネットを通じて公表される。なお、特定プラットフォーム事業者は、本制度に対応するためのシステムコストなどが必要になる可能性がある。
- 事業者向け電気通信利用役務の提供は、従来通り、リバースチャージ方式により、役務提供を受ける国内事業者が納税義務を負う。



## 2. 改正の趣旨・背景

経済のデジタル化・グローバル化に伴い、国内に一切拠点を有しない国外の事業者が、インターネット等を通じて国内の消費者に対して役務提供を行うビジネスが急速に拡大している。プラットフォーム運営事業者が取引の仲介のみを行う消費者向け電気通信利用役務の提供については、プラットフォーム運営事業者の背後にいる国外事業者自身が納税義務を負うことになっているが、日本国内に一切拠点を持たない場合、納税義務者の捕捉や調査・徴収には限界があり、税務執行上、大きな課題が生じていた。

今後も国内のデジタルサービス市場は大きく成長していくことが見込まれている中、国外事業者の適切な納税を担保し、国内外の事業者間における課税の公平性を実現するために、多くの諸外国でも導入がされているプラットフォームを運営する事業者に、国外事業者に代わって、消費税の納税義務を課すプラットフォーム課税が創設された。



(出典: 経済産業省「令和6年度税制改正に関する経済産業省要望【概要】」を一部加工)

(消費税: プラットフォーム課税の導入)

## 2. 改正の趣旨・背景

(参考) モバイルアプリ市場規模の状況

モバイルアプリの市場規模については、オンラインゲームを中心に年々拡大している。下図1のとおり、2015年当時、モバイルアプリ売上が68億ドル(9,316億円)であったところ、2024年には387億ドル(5兆3,019億円)にまで拡大する(約5.7倍)と予想されている。

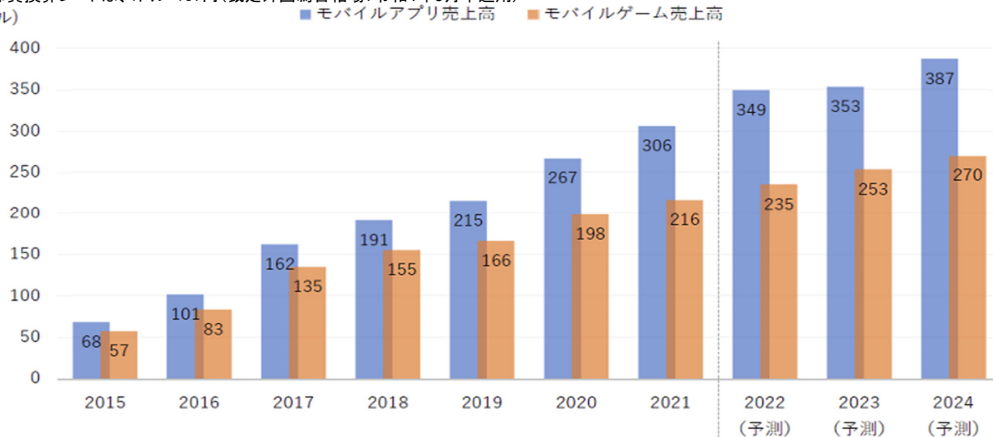
2021年のアプリストアにおける売上ランキングTOP50の30~40%が海外タイトルとの指摘もある(JOGA オンラインゲーム市場調査レポート2022)。

(図1) モバイルアプリ売上高(BtoC)の推移

(出典) 2015年・2016年は総務省「令和2年版情報通信白書」、2017年~2024年は総務省「令和4年版情報通信白書」より経済産業省が作成

備考: 邦貨換算レートは、1ドル=137円(裁定外国為替相場: 令和4年9月中適用)

(億ドル)



(出典: 経済産業省「令和6年度税制改正に関する経済産業省要望【概要】」)

### 3. 改正の内容

#### プラットフォーム課税の内容

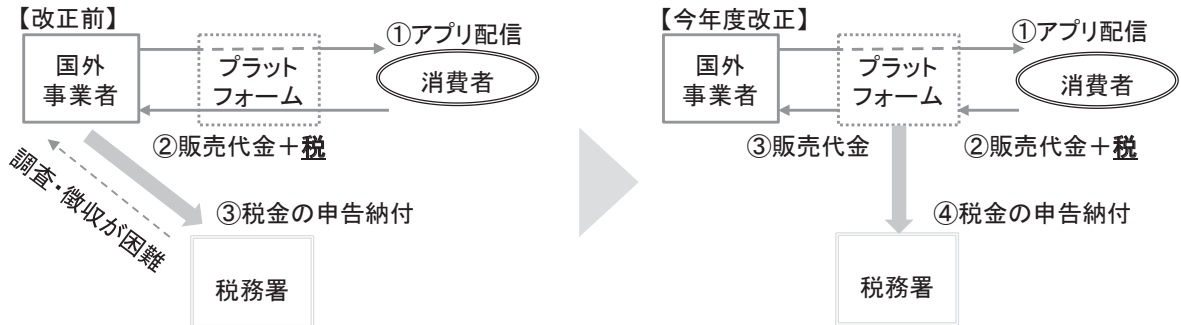
国外事業者がデジタルプラットフォームを介して国内において行う電気通信利用役務の提供（事業者向け電気通信利用役務の提供に該当するものを除く）のうち、特定プラットフォーム事業者を介してその対価を受受するものについては、特定プラットフォーム事業者が行ったものとみなして、国外事業者に代わり、消費税の納税義務が課される。

#### 【特定プラットフォーム事業者の指定】

国税庁長官は、国外事業者がデジタルプラットフォームを介して国内において行う消費者向け電気通信利用役務の提供による対価の額が50億円超（年換算）となる課税期間があるプラットフォーム事業者を「特定プラットフォーム事業者」として指定し、該当者にその旨を通知し、その者に係るデジタルプラットフォームの名称等をインターネットを通じて速やかに公表する。

#### 【デジタルプラットフォームの定義】

不特定かつ多数の者が利用することを予定して電子計算機器を用いた情報処理により構築された場であって、当該場を介して当該場を提供する者以外の者が電気通信利用役務の提供を行うために、当該電気通信利用役務の提供に係る情報を表示することを常態として不特定かつ多数の者に電気通信回線を介して提供されるものをいう。



(出典: 財務省「国境を越えたデジタルサービスに対する消費税課税のあり方に関する研究会報告書(概要)(2023年11月)」)

(消費税:プラットフォーム課税の導入)

### 3. 改正の内容

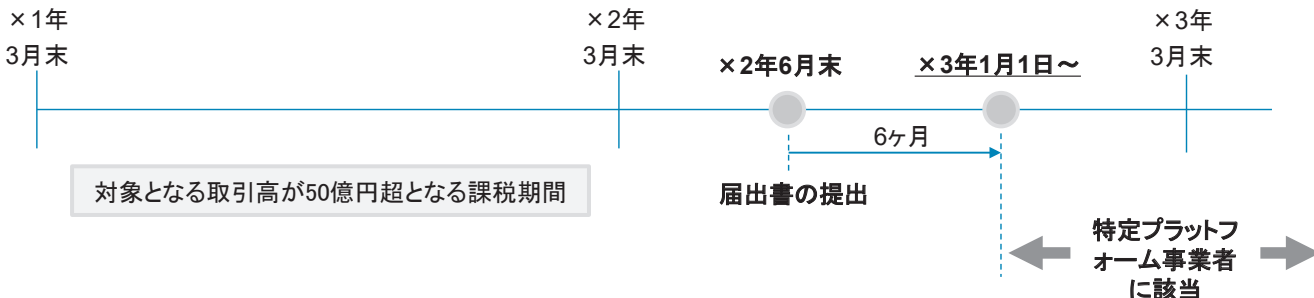
#### 特定プラットフォーム事業者に係る届出書の提出等

- ① プラットフォーム事業者は、国外事業者がデジタルプラットフォームを介して国内において行う消費者向け電気通信利用役務の提供による対価の額が50億円超(年換算)となる課税期間がある場合には、その課税期間に係る確定申告書の提出期限までに、国税庁長官にその旨を届出なければならない。また、国税庁長官から特定プラットフォーム事業者として指定を受けた場合には、対象となる国外事業者に指定を受けた旨を通知する。
- ② 国税庁長官による指定は、上記①の届出書の提出期限から6ヶ月を経過する日の属する月の翌月の初日に効力が生じる。

#### 【イメージ図】

(前提)

- ・ 3月決算で消費税申告期限を1ヶ月延長しており、×2年3月期の対象取引高が初めて50億円超。



### 3. 改正の内容

#### 特定プラットフォーム事業者が行う指定解除の申請

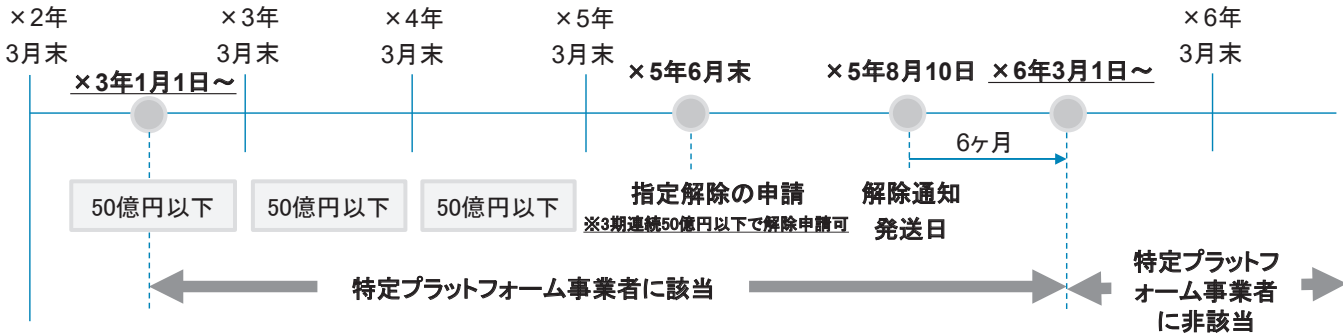
特定プラットフォーム事業者は、その課税期間から当該課税期間の初日から3年を経過する日の属する課税期間(第三年度の課税期間)までのいずれの課税期間においても、対象となる消費者向け電気通信利用役務の提供による対価の額が50億円以下である場合には、第三年度の課税期間の確定申告書の提出期限までに、一定の事項を記載した書面を国税庁長官に提出して、指定の解除の申請を行うことができる。

なお、申請により特定プラットフォーム事業者の指定が解除された事業者は、国税庁長官が解除の通知を発した日の翌日から同日以後6月を経過する日の属する月の末日までの間は、引き続き特定プラットフォーム事業者とみなされる。

#### 【イメージ図】

(前提)

- 3月決算で消費税申告期限を1ヶ月延長しており、×2年3月期の対象取引高が50億円超。
- ×2年6月末に前頁に係る届出書の提出をし、×3年1月1日から特定プラットフォーム事業者の指定効力発生。
- ×5年6月に指定解除申請をしたところ、×5年8月10日に解除通知書が発送。



## 4. 適用時期

2025(令和7)年4月1日以後に行われる電気通信利用役務の提供について適用する。

なお、国外事業者がデジタルプラットフォームを介して国内において行う消費者向け電気通信利用役務の提供による対価の額が50億円超(年換算)となる課税期間の有無の判定については、2025(令和7)年4月1日より前から行われる点に留意が必要である。

## 5. 実務上の影響

- 本改正の対象は、所謂メガプラットフォーマーであり、国内事業者への影響は生じない。
- 事業者向け電気通信利用役務の提供は、従来通り、リバースチャージ方式により、役務提供を受ける国内事業者が納税義務を負う。
- 国税庁長官から指定を受けた特定プラットフォーム事業者は、当該特定プラットフォーム事業者に係るデジタルプラットフォームの名称等についてインターネットを通じて公表される。
- 特定プラットフォーム事業者に該当した場合、事務処理負担の増加や新規のシステム開発又はシステム改修等が必要になる可能性がある。
- 適切に消費税を納税をしていなかった一部の国外事業者が提供するデジタルサービスについては、改正により一般消費者への価格転嫁が行われる可能性があると考えられる。
- 国内外の事業者間における課税の公平性と競争条件の中立性が確保される。

## 31. 外国人旅行者向けの免税制度(輸出物品販売場制度)の抜本的な見直し

### 1. 改正のポイント

#### (1) 趣旨・背景

外国人旅行者向けの免税制度(輸出物品販売場における輸出物品の譲渡に係る免税制度)について、免税販売の要件を充足しない取引を行った免税店事業者が追徴課税される事案が多数発生している。その一方で多額・多量の免税購入品が国外に持ち出されず、国内で横流しが疑われる事案が多発しており、また、税関側において免税購入品と購入記録情報が一致しない場合、すなわち国外に持ち出されない場合には、免税購入対象者から消費税の即時徴収を行うことができるが、免税購入対象者に資力がないため徴収できず未納となっている。

#### (2) 内容

- ① 免税購入物品の国内横流し防止の観点から、2024(令和6)年度税制改正において、外国人旅行者向けの消費税免税制度により免税購入された物品と知りながら行った課税仕入れについては、仕入税額控除制度の適用を認めないこととされる。
- ② 外国人旅行者向けの免税制度について、2025(令和7)年度税制改正において、本制度の抜本的な見直しが予定されている。

#### (3) 適用時期

(2)①につき、2024(令和6)年4月1日以後の国内において事業者が行う課税仕入れについて適用を行う。

#### (4) 実務上の影響

大綱に記載のある「免税購入された物品と知りながら」というのは、どのような状態を指すのか等、今後の法令・通達等を確認する必要がある。

## 2. 改正の趣旨・背景

### 見直しの経緯① 過去の税制改正の状況

外国人旅行者向けの免税制度(輸出物品販売場制度)は、外国人旅行者の利便性向上や免税店事業者の手続きの簡素化、国内における転売目的利用による不正対策等の観点から、過去の税制改正について見直しが行われてきた。

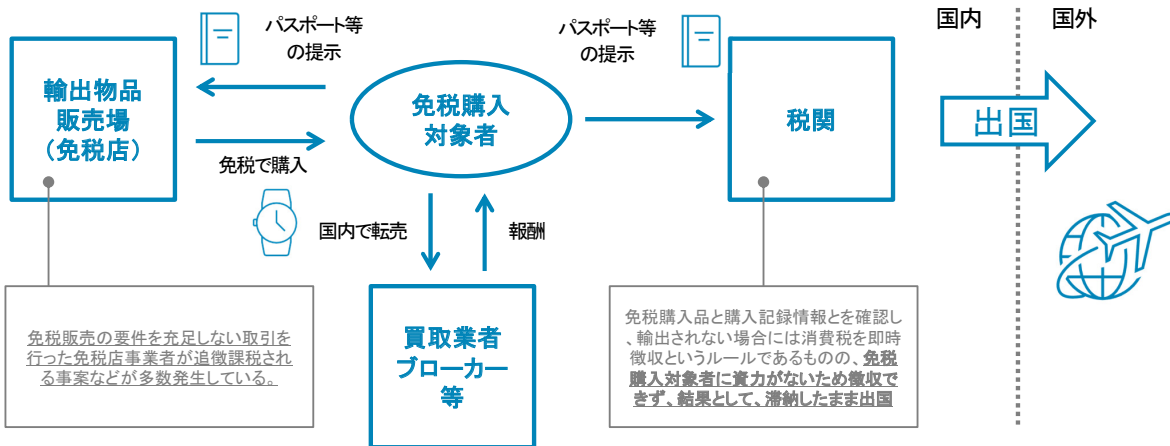
	目的	改正の概要
2014(平成26)年改正 免税対象に消耗品を追加	外国人旅行者の誘客	従来免税販売の対象となっていなかった消耗品(食品類、飲料類、薬品類、化粧品類その他の消耗品)を含めたすべての品目が新たに免税対象となった。
2016(平成28)年改正 免税下限額の引下げ等 直送制度の整備	外国人旅行者の誘客 利便性向上 手続きの簡素化	①最低購入金額の引き下げ(一般物品について、免税の対象となる最低購入金額が「10,000円超」から「5,000円以上」に引き下げられた。)②簡便な海外直送手続きの創設③免税手続きカウンター制度の利便性向上④購入者誓約書の電磁的記録による保存、の改正が行われた。
2018(平成30)年改正 免税手続きの電子化	利便性向上 手続きの簡素化	これまで輸出物品販売場において書面により行われていた購入記録票の作成等の免税販売手続が見直され、これらの手続が電子化されることとなった。
2022(令和4)年改正 免税購入対象者の見直し	不正対策	輸出物品販売場において免税で購入することができる非居住者(以下「免税購入対象者」といいます。)の範囲について見直された。
2023(令和5)年改正 譲受人(ブローカー等)に対 する連帯納税義務	不正対策	輸出物品販売場において免税購入された物品について、税務署長の承認を受けない譲渡又は譲受けがされた場合には、当該物品を譲り受けた者(ブローカー等)に対して譲り渡した者と連帯して免除された消費税を納付する義務を課すこととした。



## 2. 改正の趣旨・背景

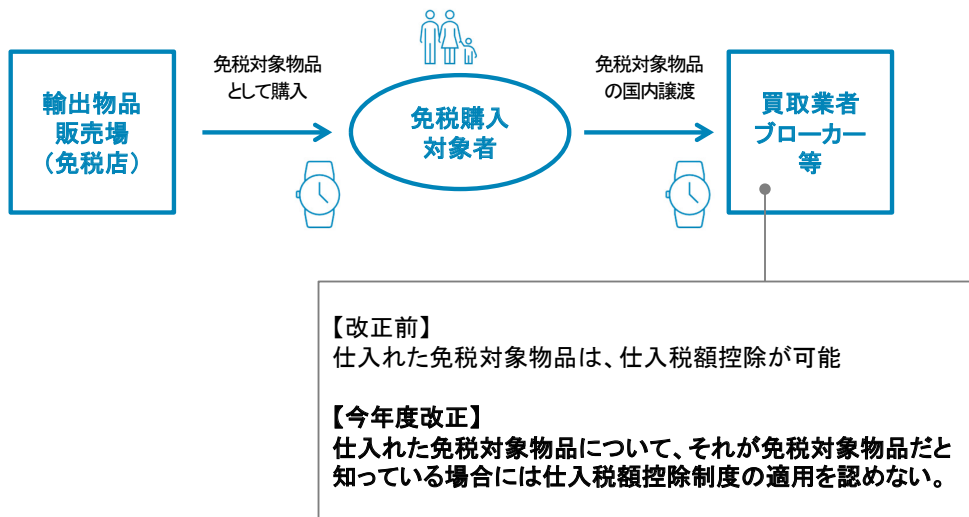
### 見直しの経緯② 本制度の課題

免税販売の要件を充足しない取引を行った免税店事業者が追徴課税される事案などが多数発生している。その一方で多額・多量の免税購入品が国外に持ち出されず、国内で横流しが疑われる事案が多発しており、また、税関側において免税購入品と購入記録情報とが一致しない場合、すなわち国外に持ち出されない場合には、免税購入対象者から消費税の即時徴収を行うことができるが、免税購入対象者に資力がないため徴収できず未納となっている。



### 3. 改正の内容

免税購入品の国内横流し防止の観点から、外国人旅行者向けの消費税免税制度により免税購入された物品と知りながら行った課税仕入れについては、仕入税額控除制度の適用を認めないこととされる。



## 4. 適用時期

2024(令和6)年4月1日以後の国内において事業者が行う課税仕入れについて適用を行う。

## 5. 実務上の影響

大綱に記載のある「免税購入された物品と知りながら」というのは、どのような状態を指すのか等、今後の法令・通達等を確認する必要がある。

## 6. 本制度の抜本的な見直し

- 2025(令和7)年度税制改正において、本制度の抜本的な見直しが予定されている。
- 見直しの方向性については、出国時に税関において持ち出しが確認された場合に免税販売が成立する制度とする予定である。具体的には、免税店が販売時に外国人旅行者から消費税相当額を預かり、出国時に持ち出しが確認された場合、旅行者にその消費税相当額を返金する仕組みとなる予定である。
- 本制度の概要、抜本的な見直しの方向性については、次ページ以降を参照。

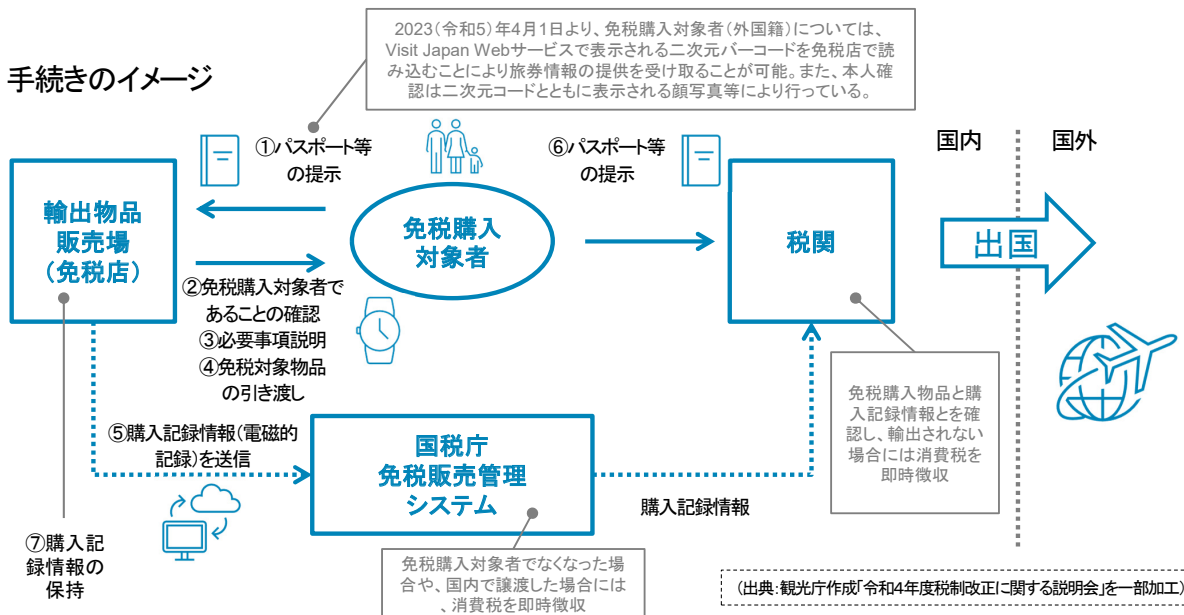
## 7. 本制度の概要について

### 本制度の概要 輸出品物販売場における輸出免税について

輸出品物販売場制度とは、輸出品物販売場(いわゆる免税店)を経営する事業者(以下「事業者」。)が、外国人旅行者等の免税購入対象者に対し、免税対象物品を一定の方法で販売する場合には、消費税が免除される制度である。

本制度は、外国人旅行者等が当該物品を国外に持ち出すことが前提(国内で消費しない)となっている。

#### 手続きのイメージ



## 7. 本制度の概要について

### 免税購入対象者

免税販売の対象となる免税購入対象者は、外国為替及び外国貿易法に規定する非居住者であって、一定の要件を満たす者をいい、具体的には、次のとおりとなっている。

国籍	免税購入対象者
外国籍	<ul style="list-style-type: none"><li>① 「短期滞在」、「外交」、「公用」の在留資格をもって在留する者</li><li>② 寄港地上陸許可、船舶観光上陸許可、通過上陸許可、乗員上陸許可、緊急上陸許可、遭難による上陸許可を受けて在留する者</li><li>③ 合衆国軍隊の構成員等</li></ul>
日本国籍	国内以外の地域に引き続き2年以上住所又は居所を有する者であることについて、その者に係る領事館の在留証明又は戸籍の附票の写しにより確認された者

(出典:国税庁作成「輸出物品販売場制度」について(令和5年4月)」より一部加工)

## 7. 本制度の概要について

### 免税対象物品の範囲等

免税対象物品は、輸出するために購入される物品のうち、通常生活の用に供する物品をいう。金又は白金の地金や事業用又は販売用として購入されることが明らかな物品は、免税販売の対象とならない。

その物品が「通常生活の用に供する物品」に該当するかどうかについては、事業者が、例えば、以下のような事項を総合勘案して判定することとなる。

- ① 反復継続的な購入や販売場から携帯して持ち帰ることがおおよそ困難である数量の物品の購入である等、当該物品の大きさや用途、販売状況（販売回数、販売数量及び販売金額等）から判断して、事業用や販売用としての購入と見込まれないかどうか。
- ② 購入する物品の配達先として、国内に所在する個人の住所や法人の事業所等が指定されていないかどうか。
- ③ 提示された旅券等とは別名義のクレジットカードを用いた決済や別名義のポイントカードの提示が行われていないかどうか。
- ④ 継続的な事前注文であったり、決済方法が掛け売りや振込みとなっていたりしていないかどうか。
- ⑤ その他、事業用や販売用として購入することが明らかであると見込まれる事情がないかどうか。

また、免税対象物品の区分に応じて、次の金額基準を満たす必要があります。

#### 免税対象物品の区分

#### 販売価額（税抜）の合計額※1

一般物品（家電、バッグ、衣料品等＜消耗品以外のもの＞）

5千円以上

消耗品※2（飲食品、医薬品、化粧品、その他の消耗品）

5千円以上50万円以下※3

※1 販売価額（税抜）の合計額とは、同一の免税購入対象者に対する同一の輸出物品販売場における1日の販売価額（税抜）の合計額。

※2 消耗品については、指定された方法により包装する必要があります。

※3 一般物品と消耗品のそれぞれの販売価額の合計額が千円未満であったとしても、その合計額が千円以上であれば、一般物品を消耗品と同様の指定された方法により包装した場合、その一般物品を消耗品として取り扱うこととなり、免税販売することができる。

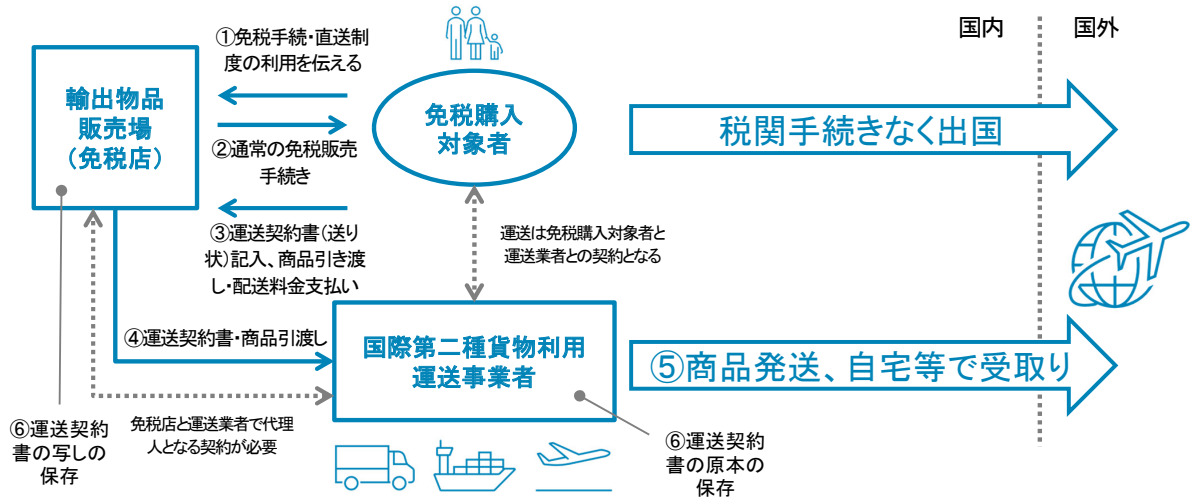
（出典：国税庁作成「輸出物品販売場制度」について（令和5年4月）」より一部加工）

## 7. 本制度の概要について

### 海外直送制度

旅行者が購入した免税品を、免税店から海外の自宅等へ直接配送する制度。

### 手続きのイメージ



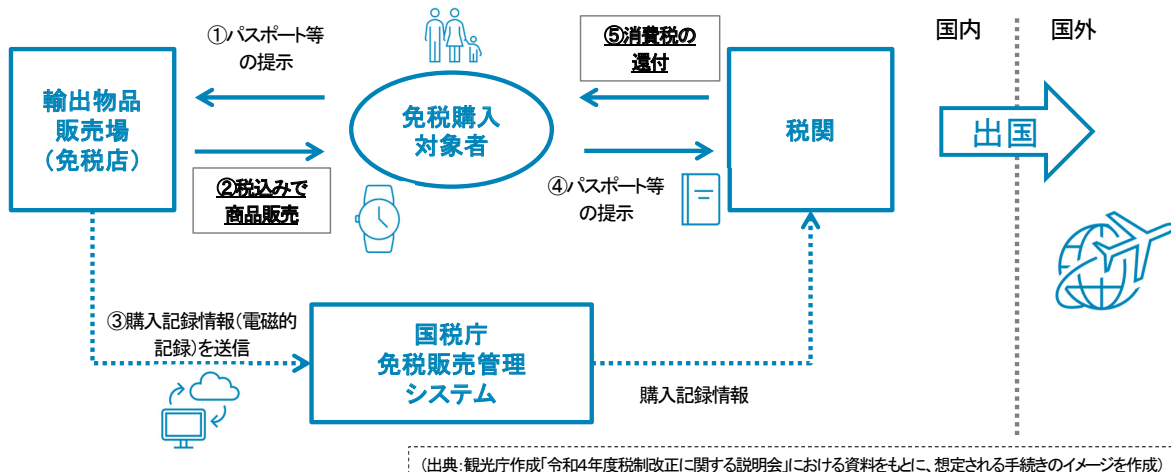
## 8. 本制度の抜本的な見直しの方向性

### 見直しの方向性

免税店が販売時に外国人旅行者から消費税相当額を預かり、出国時に持ち出しが確認された場合に、旅行者にその消費税相当額を返金する仕組みとする予定である。

新制度の検討にあたっては、外国人旅行者の利便性向上や免税店の事務負担の軽減に配慮し、また、空港等での混雑防止の確保を前提に、2025(令和7)年度税制改正において、制度の詳細について結論を得る予定である。

### 想定される手続きのイメージ





## 32. 高額特定資産を取得した場合の事業者免税点制度等の適用制限の見直し

### 1. 改正のポイント

#### (1) 趣旨・背景

消費税の課税事業者(原則課税)が高額特定資産を取得し、仕入税額控除の適用を受けた場合には、その後2年間、消費税の原則課税が強制される(免税・簡易課税適用不可)。棚卸資産として取得した1取引1,000万円以上の金又は白金の金地金等(以下「金地金等」)は高額特定資産に該当するが、金地金等は1取引単位の金額を1,000万円未満とし、高額特定資産に該当しないように調整することが容易であったため、制度の見直しが行われる。

#### (2) 内容

高額特定資産を取得した場合の事業者免税点制度及び簡易課税制度の適用を制限する措置の対象に、その課税期間における金地金等の仕入れ等の金額の合計額が高額である場合(大綱上は200万円以上)が加えられる。

#### (3) 適用時期

2024(令和6)年4月1日以後の国内における課税仕入れ及び保税地域からの引き取りについて適用。

#### (4) 影響

金地金等の1取引単位の金額を1,000万円未満となるように(高額特定資産に該当しないように)調整し、事業者免税点制度及び簡易課税制度の適用を制限する措置を回避することができなくなる。

#### (5) 実務のポイント

- ・事業者免税点制度等の適用の判定について、金地金等の取得状況の確認が必要となる。
- ・適用制限措置の対象となる金地金等の範囲及び合計額については、政令等の確認が必要である。

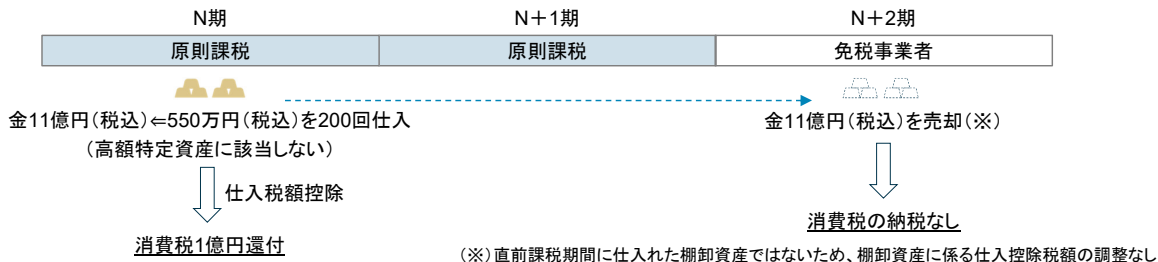
## 2. 改正の趣旨・背景

高額特定資産を取得した場合の事業者免税点制度等の適用制限措置は、恣意的な事業者免税点制度及び簡易課税制度の適用を防ぐ趣旨で設けられた制度である。

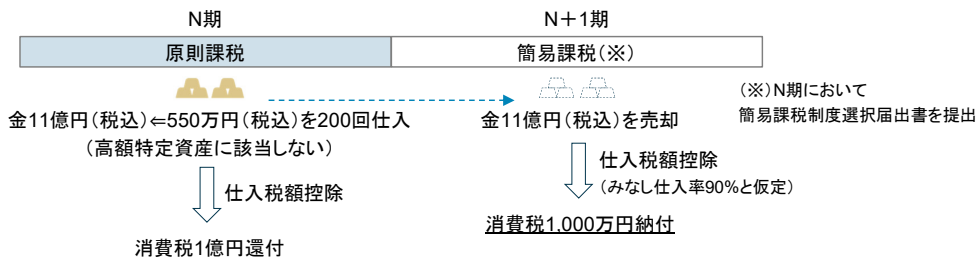
改正前において、金地金等は、1取引の金額が1,000万円以上の棚卸資産として取得した場合に高額特定資産の対象となっていた。しかしながら、金地金等は、1取引の金額を1,000万円未満とすることで高額特定資産に該当しないよう取引を行うことが容易であり、事業者免税点制度等の利用が可能であったことから、制度の見直しが行われる。

なお、事業者免税点制度等の恣意的な利用については、下記のような状況が想定される。

(想定例)原則課税が適用される課税期間に仕入税額控除の適用を受け、免税事業者である課税期間に金地金等を売却する場合



(想定例)原則課税が適用される課税期間に仕入税額控除の適用を受け、簡易課税制度を適用した課税期間に金地金等を売却する場合



(消費税:高額特定資産を取得した場合の事業者免税点制度等の適用制限の見直し)

### 3. 内容

高額特定資産を取得した場合の事業者免税点制度及び簡易課税制度の適用を制限する措置の対象に、その課税期間における金地金等の仕入れ等の金額の合計額が高額である場合(大綱上は200万円以上)が加えられる。



### 4. 適用時期

2024(令和6)年4月1日以後の国内における課税仕入れ及び保税地域からの引き取りについて適用。

## 5. 影響

金地金等の取得について、高額特定資産に該当しないように1取引単位の金額を1,000万円未満となるよう調整し、1課税期間中において複数回の取引により1,000万円以上の高額な金地金等の取得を行ったうえで、事業者免税点制度及び簡易課税制度の適用制限措置を回避することができた点が見直される。

## 6. 実務のポイント

- ・事業者免税点制度及び簡易課税制度の適用にあたり、金地金等の取得の判定が加わることで、より煩雑な判定が求められることになる。
- ・適用制限措置の対象となる金地金等の範囲について、財務省令の確認が必要である。
- ・適用制限措置の対象となる1課税期間における金地金等の取得合計額について、政令の確認が必要である。なお、大綱上は、取得合計額が200万円以上の場合が適用制限措置の対象となっている。

改正前：高額特定資産の範囲（1取引単位の税抜金額が1,000万円以上の下記の資産）（※）

区分	内訳
棚卸資産	棚卸をすべき資産で次に掲げるもの 商品、製品、半製品、仕掛品、原材料、その他これらの資産に準ずるもの
調整対象固定資産	棚卸資産以外の以下に掲げる資産のうち、1取引単位の税抜金額が <sup>6</sup> 100万円以上のもの 建物、附属設備、機械装置、船舶、航空機、車両運搬具、器具備品、一定の無形固定資産、一定の生物、その他これらの資産に準ずるもの

改正前において  
金地金等が高額特定資産に該当するのは、  
棚卸資産に該当する場合

（※）自己建設高額特定資産以外の高額特定資産

## 7. 参考

(参考) 金地金等の支払調書の提出

国内において金地金等の売買を業として行う者は、金地金等の対価として支払う金額が1回の取引で200万円超となる場合には、売却した方の住所や氏名等を記載した支払調書を税務署に提出する義務がある。

令和 年分 金地金等の譲渡の対価の支払調書

支払を受ける者	住所(居所)											
	氏名									個人番号		
金地金等の種類	重量	数量	支払金額		支払確定年月日							
			千	円	.	.						
			.	.	.	.						
			.	.	.	.						
(摘要)												
支払者	住所(居所)又は所在地											
	氏名又は名称(電話)									個人番号又は法人番号		
整理欄			①		②							

○個人番号又は法人番号は個人番号通知書又は法人番号通知書に記載する場合には右欄に記載せず。

368

## 33. 国外事業者に係る事業者免税点制度の特例の適用の見直し等

### 1. 改正のポイント

#### (1) 趣旨・背景

国外事業者が消費税の納税義務の免除(事業者免税点制度)の特例や簡易課税制度を適用を受ける場合において、国内事業者との課税の公平性が保たれていない状況を是正するため、国外事業者に係る次の制度について見直しが行われる。

- ①消費税の納税義務の免除の特例
- ②簡易課税制度等

#### (2) 内容

##### ①消費税の納税義務の免除(事業者免税点制度)の特例の適用の見直し

以下の納税義務の免除の特例について一部見直しが行われる。

##### ・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

国外事業者は特定期間における消費税の納税義務の判定から給与支払額を除く。

##### ・新設法人に対する納税義務の免除の特例

外国法人は基準期間を有する場合であっても、国内における事業開始時における資本金の額又は出資の金額により消費税の納税義務を判定する。

##### ・特定新規設立法人に対する納税義務の免除の特例

国外分を含む収入金額が50億円を超える事業者が設立した法人は消費税の納税義務が免除されない。

※納税義務の免除・・・基準期間における課税売上高が1,000万円以下の場合、消費税の納税義務が免除される(免税事業者)

納税義務の免除の特例・・・基準期間における課税売上高が1,000万円以下の場合であっても、一定の要件を満たす場合、消費税の納税義務が免除されない。

## 1. 改正のポイント

### (2) 内容

#### ②簡易課税制度等の適用の見直し

国内に恒久的施設を有しない国外事業者は、国内における課税仕入れ等が一般的には想定されず、みなし仕入率による仕入税額控除の適用が適切ではないため、課税期間の初日において恒久的施設を有しない国外事業者は、次の制度の適用が認められなくなる。

- ・簡易課税制度
- ・2割特例（適格請求書発行事業者となる小規模事業者に対する負担軽減措置）

### (3) 適用時期

2024（令和6）年10月1日以後に開始する課税期間から適用される。

### (4) 影響

国外事業者は消費税の納税義務の判定等について要件が加重されることから、国外事業者が日本進出する際等には留意する必要がある。

## 2. 改正の内容

- (1) 消費税の納税義務の免除(事業者免税点制度)の特例の適用の見直し  
以下の納税義務の免除の特例について一部見直しが行われる。

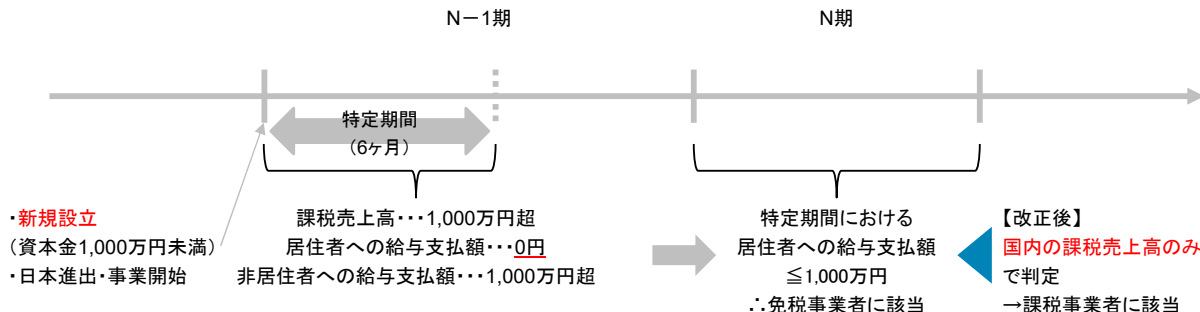
- ・特定期間における課税売上高による納税義務の免除の特例

特例の概要	課題・問題点
基準期間における課税売上高が1,000万円以下であっても特定期間(前年上半期)における以下の金額がいずれも1,000万円超の場合は納税義務が免除されない(課税事業者となる)。 ・国内における課税売上高 ・給与(居住者分)の合計額	特定期間における課税売上高、給与支払額が以下の国外事業者は消費税の納税義務が免除される。 ・特定期間における課税売上高:1,000万円超 ・居住者への給与支払額:1,000万円以下 ・ <b>非居住者への給与支払額:1,000万円超</b>

改正後
<b>国外事業者は、特定期間における消費税の納税義務の判定から給与支払額を除く。</b> つまり、特定期間における課税売上高が1,000万円超の場合、課税事業者となる。

### 改正イメージ

例: 特定期間における非居住者に対する給与支払額が1,000万円を超える国外事業者の場合





## 2. 改正の内容

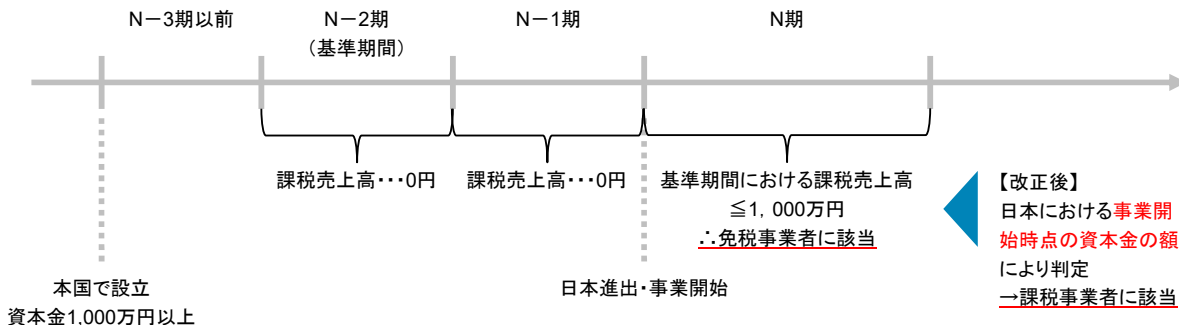
### ・新設法人に対する納税義務の免除の特例

特例の概要	課題・問題点
資本金の額又は出資の金額が1,000万円以上の法人は納税義務が免除されない。(課税事業者となる) (基準期間がない課税期間が対象)	本国での設立後2年以上経過した外国法人が日本に進出する場合、 <b>基準期間を有している</b> ことから、資本金の額又は出資の金額が1,000万円以上であっても消費税の納税義務が免除される。

改正後
外国法人は基準期間を有する場合であっても、 <b>国内における事業開始時</b> における資本金の額又は出資の金額により消費税の納税義務を判定する。

### 改正イメージ

例: 設立後2年以上経過している外国法人が日本に進出し、事業を開始する場合



## 2. 改正の内容

### ・特定新規設立法人に対する納税義務の免除の特例

特例の概要	課題・問題点
国内の課税売上高が5億円超の法人等が設立した法人 <sup>※</sup> は、資本金の額又は出資の金額が1,000万円未満であっても納税義務が免除されない。(課税事業者となる) (基準期間がない課税期間が対象)	国外の収入金額が判定から除かれているため、国外で多額の収入を得ている大企業が設立した資本金の額又は出資の金額が1,000万円未満の法人 <sup>※</sup> は消費税の納税義務が免除されてしまう。



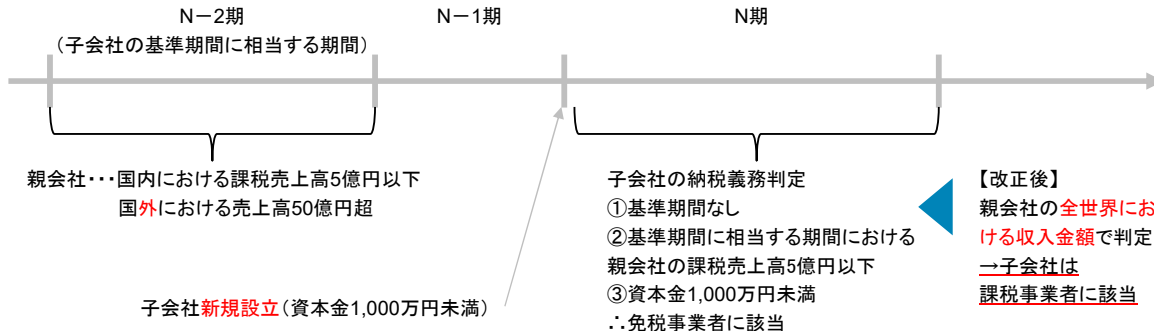
改正後
国外分を含む収入金額が50億円を超える事業者が設立した法人 <sup>※</sup> は消費税の納税義務が免除されない。

※直接又は間接に支配する(株式等の50%超を保有する)法人

### 改正イメージ

例: 国外における売上高が50億円を超える法人が子会社(※)を設立する場合

※親会社の子会社株式を全て直接保有していると仮定



## 2. 改正の内容

### (2) 簡易課税制度等の適用の見直し

国内に恒久的施設を有しない国外事業者は、国内における課税仕入れ等が一般的には想定されず、みなし仕入率による仕入税額控除の適用が適切ではないため、課税期間の初日において恒久的施設を有しない国外事業者は、次の制度の適用が認められなくなる。

#### ① 簡易課税制度

中小事業者の納税事務負担に配慮する観点から、事業者の選択により、売上げに係る消費税額に事業区分に応じて定められたみなし仕入率(40～90%)を乗じて算出した金額を仕入れに係る消費税額として、売上げに係る消費税額から控除する制度

※消費税簡易課税制度選択届出書の提出が必要、基準期間における課税売上高が5,000万円以下の課税期間について適用

#### ② 2割特例(適格請求書発行事業者となる小規模事業者に対する負担軽減措置)

適格請求書(インボイス)制度を機に免税事業者から適格請求書発行事業者として課税事業者になった者について、仕入税額控除の金額を、(事業区分に関わらず)売上税額の8割に相当する金額とすることができる制度(売上税額の2割を納付する制度)

※令和5年10月1日から令和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

### 3. 適用時期

2024(令和6)年10月1日以後に開始する課税期間から適用される。

#### 【個人】

2025(令和7)年1月1日～2025(令和7)年12月31日の課税期間から適用

#### 【法人】(例)3月決算法人の場合

2025(令和7)年4月1日～2026(令和8)年3月31日の課税期間から適用

### 4. 実務のポイント

国外事業者は消費税の納税義務の判定等について要件が加重されることから、国外事業者が日本進出する際等には留意する必要がある。

## 34. 免税事業者等からの仕入れに係る経過措置の見直し

### 1. 改正のポイント

#### (1) 趣旨・背景

消費税インボイス制度導入に伴う経過措置（本来仕入税額控除の対象とならない免税事業者等からの仕入れであっても仕入税額相当額の80%・50%を控除できる制度）について、特に適用限度額は設けられていなかったが、経過措置対象となる課税仕入れの額に上限（一免税事業者等につき年間10億円まで）が設けられることとなった。

#### (2) 内容

**一免税事業者等につき年10億円(消費税相当額を含む)を超える部分の課税仕入れについては、インボイス制度導入に伴う80%控除・50%控除の経過措置の適用が認められなくなる。**（年10億円を超える部分の課税仕入れについては、仕入税額控除の適用不可。）

#### (3) 適用時期

2024(令和6)年10月1日以後に開始する課税期間から適用される。

#### (4) 影響

免税事業者等から多額の課税仕入れがある場合、仕入税額控除の適用をまったく受けられない部分が生じる可能性がある。特に金額が高額となる建物等の仕入れがある場合は留意が必要である。

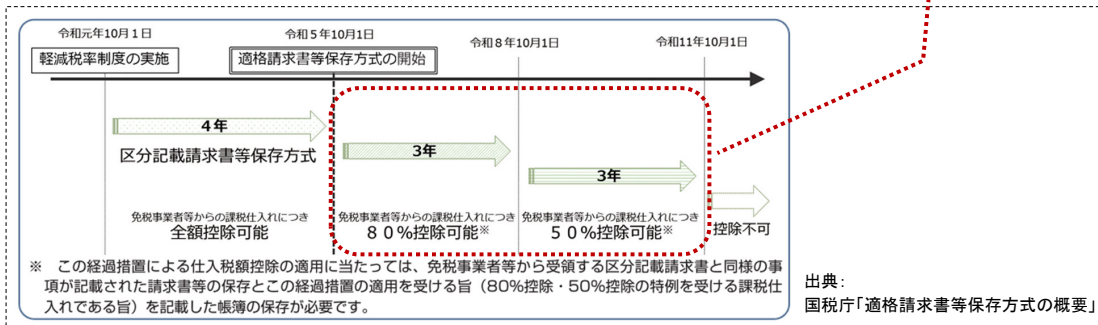
## 2. 改正の趣旨・背景

2023(令和5)年10月に開始した適格請求書等保存方式(インボイス制度)においては、免税事業者や消費者など、適格請求書(インボイス)発行事業者以外の者から行った課税仕入れは、原則として仕入税額控除の適用を受けることができないが、インボイス制度開始後6年間は、免税事業者等からの課税仕入れであっても仕入税額相当額の一定割合を仕入税額とみなして控除できる経過措置が設けられている。

【免税事業者等からの課税仕入れに係る経過措置の概要】

経過措置期間	一定割合
2023(令和5)年10月1日～2026(令和8)年9月30日の3年間	仕入税額相当額の80%
2026(令和8)年10月1日～2029(令和11)年9月30日の3年間	仕入税額相当額の50%

今年度改正で経過措置対象となる  
課税仕入れの額に上限額設定  
＝免税事業者等につき年間10億円まで



このインボイス制度導入に伴う経過措置について適用限度額は特に設けられていなかったが、経過措置対象となる課税仕入れの額に限度額(一免税事業者等につき年間10億円まで)が設けられることとなった。

### 3. 改正の内容

一の免税事業者等(免税事業者や消費者など、適格請求書(インボイス)発行事業者以外の者)からの課税仕入れの額の合計額が年又は事業年度で10億円を超える場合、その超えた部分の課税仕入れについては、インボイス制度導入に伴う経過措置(80%控除、50%控除)の適用が認められなくなる。つまり、**一免税事業者等につき年10億円を超える部分の課税仕入れについては経過措置期間中であっても仕入税額控除の適用をまったく受けることができなくなる。**

(例) 免税事業者A社から年間(1事業年度)33億円の課税仕入れがあった場合の仕入税額控除額のイメージ

課税仕入れに係る消費税額 :  $33\text{億円} \times 10/110(\text{※}) = 3\text{億円}$

※消費税率、地方消費税率の合計

	2023(令和5)年 10/1	2026(令和8)年 10/1	2029(令和11)年 10/1
	80%控除可能期間		50%控除可能期間
			経過措置終了(控除不可)
改正前	2.4億円 $3\text{億円} \times 80\%$	1.5億円 $3\text{億円} \times 50\%$	0円 $3\text{億円} \times 0\%$
改正後	2024(令和6)年 10月1日以後 開始課税期間~ 適用開始 約7,273万円 (▲約1億6,727万円) $10\text{億円} \times 10/110 \times 80\%$ <b><math>23\text{億円} \times 10/110 \times 0\%</math></b>	約4,545万円 (▲約1億455万円) $10\text{億円} \times 10/110 \times 50\%$ <b><math>23\text{億円} \times 10/110 \times 0\%</math></b>	0円 $3\text{億円} \times 0\%$

10億円を超える部分の課税仕入れに係る消費税額×経過措置による控除割合(80%または50%)分、仕入税額控除額が減少する。

## 4. 適用時期

2024(令和6)年10月1日以後に開始する課税期間から適用する。

### 【個人】

2025(令和7)年1月1日～2025(令和7)年12月31日の課税期間から適用

### 【法人】(例)3月決算法人の場合

2025(令和7)年4月1日～2026(令和8)年3月31日の課税期間から適用



## 35. 居住用の区分所有不動産(分譲マンションの一室)の相続税評価方法の改正

### 1. 改正のポイント

#### (1)趣旨・背景

マンションについては「相続税評価額」と「市場価格(売買実例価額)」とが乖離しているケースが把握されている。相続税の申告後に、国税当局から路線価等に基づく相続税評価額ではなく鑑定価格等による時価で評価し直して課税処分をされるというケースも発生しており、2022(令和4)年4月の最高裁判決(国側勝訴)以降、マンションの評価額の乖離に対する批判の高まりや、取引の手控えによる市場への影響を懸念する向きも見られ、課税の公平を図りつつ、納税者の予見可能性を確保する観点から、マンションの評価に関する通達が見直された。

#### (2)内容

一戸建ての相続税評価額が市場価格の6割程度の評価水準となっていることを踏まえ、従来の相続税評価額が市場価格(理論値)の6割未満となっている分譲マンションの一室は、市場価格(理論値)の6割となるように評価額を補正(引上げ)する。

他方、従来の相続税評価額が市場価格(理論値)を超える分譲マンションの一室は、市場価格(理論値)となるように評価額を補正(引下げ)する。

#### (3)対象となるマンション

見直しの対象は、居住用の区分所有財産で、いわゆる分譲マンションとなる。

ただし、居住用の区分所有財産であっても、二世帯住宅や2階建ての集合住宅などは除外される。

#### (4)適用時期

2024(令和6)年1月1日以後に相続、遺贈又は贈与により取得した分譲マンションの一室について適用される。

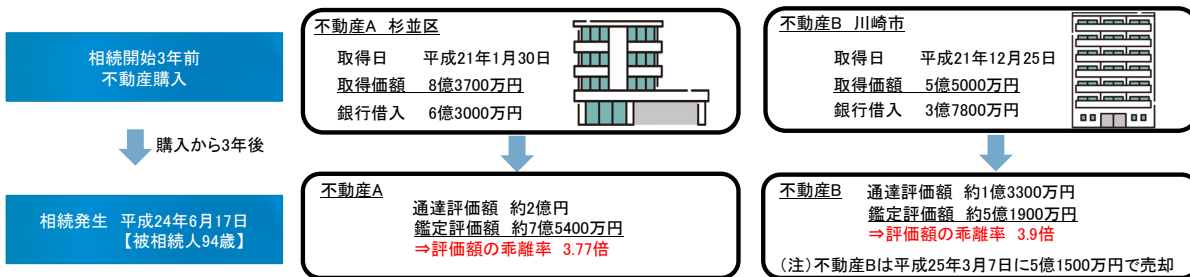
## 2. 改正の趣旨・背景

### (1) 趣旨・背景

従来よりマンションについては、市場価格と相続税評価額とが大きく乖離しているケースがあり、納税者が路線価等に基づき評価をしても、国税当局から鑑定価格等による時価で評価し直されて、課税処分を受けるケースがあった。特に、こうしたケースで争われ、納税者が敗訴した2022(令和4)年4月の最高裁判決以降、課税の公平を図りつつ、納税者の予見可能性を確保する観点等から、早期にマンションの評価に関する通達を見直す必要性が高まっていた。このような中で、令和5年度与党税制改正大綱(2022(令和4)年12月16日決定)では「マンションの評価方法については、相続税法の時価主義の下、市場価格との乖離の実態を踏まえ、適正化を検討する。」とマンションの評価の見直しが示唆された。これを踏まえ、2023(令和5)年1月、「マンションに係る財産評価基本通達に関する有識者会議」が組成され、当該会議における意見や、その後のパブリックコメント等を経て、同年9月28日、国税庁より「居住用の区分所有財産の評価について(法令解釈通達)」が発遣され、居住用の区分所有財産(いわゆる「分譲マンションの一室」)に関する評価の見直しが行われた。

参考: 最高裁 令和4年4月19日 第三小法廷判決

- ・被相続人が生前(相続開始の3年半前、90歳)に不動産2棟を借入により取得
- ・相続開始後に財産評価基本通達に定める「路線価」により申告をしたところ、当該不動産については「財産評価基本通達の定めにより評価することが著しく不相当と認められる」ことから、財産評価基本通達6項の「特別の事情」に該当するとして、国税側が不動産鑑定評価額により更正処分をおこなった。
- ・令和4年4月、最高裁は、国税側の処分は適法として納税者(相続人)の上告を棄却(国側勝訴)。



## 2. 改正の趣旨・背景

### (2) 市場価格と相続税評価額の乖離率

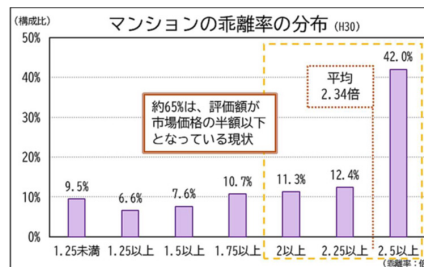
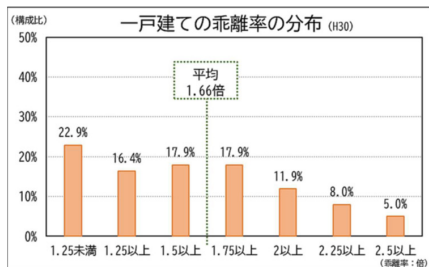
マンションの「相続税評価額」と「市場価格(売買実例価額)」との乖離率(市場価格÷相続税評価額)は、近年上昇傾向にあり、2018(平成30)年時点で全国平均の乖離率は2.34倍とされている。これは同年の一戸建ての全国平均の乖離率1.66倍と比較して乖離が大きく、居住用の区分所有財産の評価の見直しに当たり、一戸建ての乖離率1.66倍と同水準になるようにマンションの相続税評価額(=乖離率)を補正することが妥当とされた。

平成30年全国平均	乖離率	市場価格と相続税評価額の関係
一戸建て	1.66倍	相続税評価額 × 1.66 ≒ 市場価格
マンション一室	2.34倍	相続税評価額 × 2.34 ≒ 市場価格

⇒ 市場価格 × 0.6 ≒ 相続税評価額 (0.6は1.66の逆数)

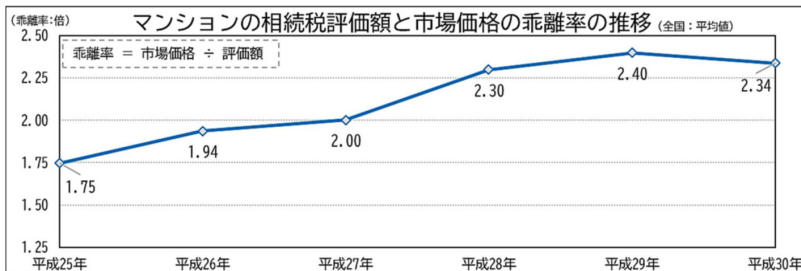
⇒ 市場価格 × 0.42 ≒ 相続税評価額 (0.42は2.34の逆数)

(参考) 第2回有識者会議(R5.6.1)資料より 相続税評価額と市場価格の乖離の実態

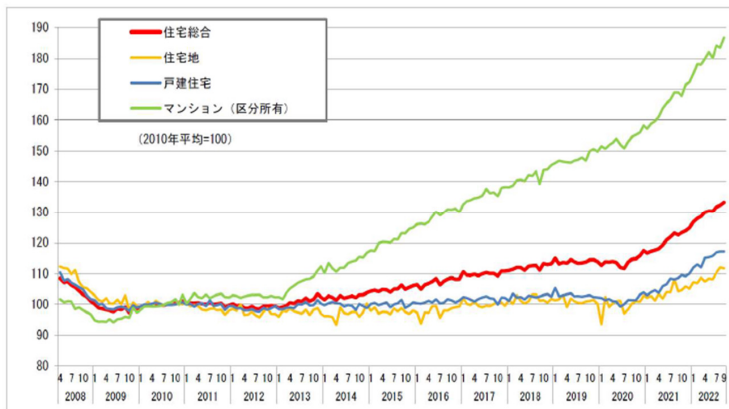


## 2. 改正の趣旨・背景

(参考) 第2回有識者会議 (R5.6.1) 資料より 相続税評価額と市場価格の乖離の実態



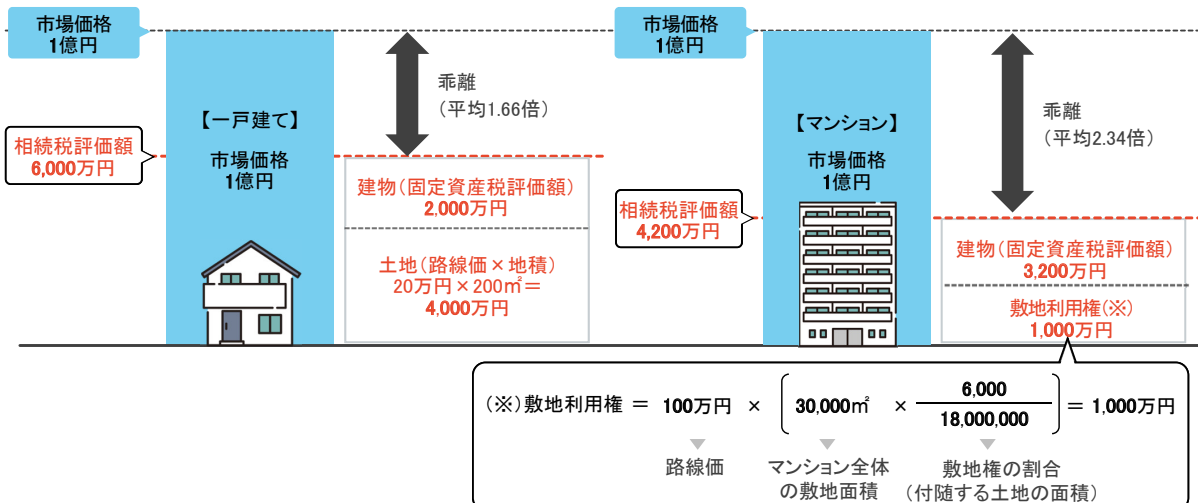
(参考) 第1回有識者会議 (R5.1.30) 資料より 不動産価格指数の推移



※足元のマンション市場は建築資材価格の高騰等による影響を排除しきれないため、2018(平成30)年分の売買実例価額を用いて統計が行われている。

## 2. 改正の趣旨・背景

市場価格と相続税評価額の乖離イメージ(マンションに係る財産評価基本通達に関する有識者会議の乖離率の平均値を参考に作成)



⇒ 路線価が高い地域においても、敷地権の割合が小さい場合、敷地利用権の評価額は小さくなる

	相続税評価額の算定に用いられる指標(目安)	マンションの市場価格と相続税評価額の乖離要因
建物	<b>固定資産税評価額</b> 再び建築する場合にかかる費用の5~7割	<ul style="list-style-type: none"> <li>市場価格には「総階数」や「所在階」の影響も大きい</li> <li>固定資産税評価額は経年による減価が実態より大きく、市場価格と比較して早く下がる(「築年数」による影響)</li> </ul>
宅地 (敷地利用権)	<b>路線価</b> 公示価格の8割相当額	敷地利用権は高層マンションほどより細分化されて狭小になり、立地条件が良くても(路線価が高くても)相続税評価額に反映されにくい

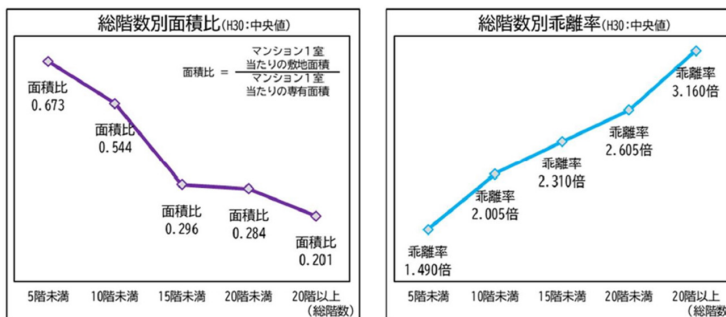
## 2. 改正の趣旨・背景

### (3) 統計値による乖離要因

相続税評価額が市場価格（売買実例価額）と乖離する要因として考えられる4つの要素（①築年数、②総階数指数、③所在階、④敷地持分狭小度<sup>※1</sup>）を基に、2018（平成30）年中の全都道府県の中古マンション取引を分析した結果、有意な結果が得られたこと、また、納税者自身が容易に把握可能な指数であること等を理由として、これらの指数を基にマンションの相続税評価額を補正することとされた。

※1 敷地持分狭小度 = 敷地利用権の面積（敷地持分） ÷ 専有部分の面積（床面積）

（参考）第2回有識者会議（R5.6.1）資料より 敷地持分の面積と乖離の関係



一戸建てに比して、マンションは全体の評価額に占める敷地（土地）部分の評価額のウェイトが低く、その傾向は総階数がより高層になるにつれ顕著。マンションは、より高層（より高い容積率）となるにつれ、同程度の専有面積のマンション一室でも、その一室に当たる敷地利用権の面積が狭くなる結果、路線価<sup>※2</sup>の水準に表されている立地条件が、評価額に反映されづらくなり、市場価格との乖離要因の一つとなっていると考えられる。

※2 路線価は、各地域における容積率を考慮して評定されているものの、標準的な使用を前提をしているため、一般に高層マンション（高度利用）の敷地としての水準からは乖離しているケースが多い。

### 3. 改正の内容

#### (1) 評価方法の改正の概要(考え方)

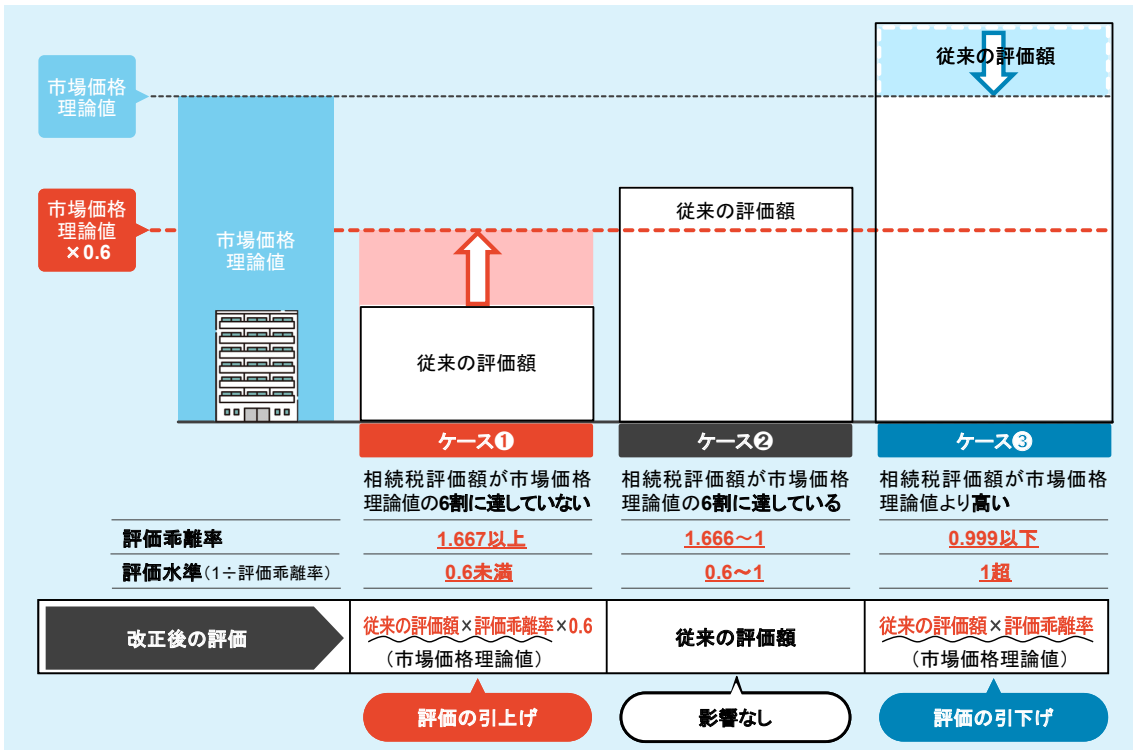
マンションの相続税評価額が市場価格と乖離する主な要因とされる4要素(築年数、総階数(総階数指数)、所在階、敷地持分狭小度)を指数化してマンションの市場価格と従来の相続税評価額との乖離率(評価乖離率)を統計的に予測し、当該乖離率を基にした「区分所有補正率」を従来の相続税評価額に乗ずることで、市場価格との乖離を補正する。

具体的には、市場価格理論値と従来の相続税評価額との評価乖離率が、1.667倍以上の場合(すなわち、従来の相続税評価額が市場価格理論値の60%に満たない場合)には、市場価格理論値の60%に達するまで評価額を補正(引上げ)する。また、評価乖離率が1未満の場合(すなわち、従来の相続税評価額が市場価格理論値を超える場合)は、市場価格理論値まで評価額を補正(引下げ)する。

評価水準	補正方法	評価額への影響
ケース① 従来の相続税評価額が 市場価格理論値の60%未満となる場合 (=評価水準が0.6未満の場合)	市場価格理論値の60%になるよう評価額を補正 【従来の相続税評価額 × 評価乖離率 × 0.6】 区分所有補正率	引上げ
ケース② 従来の相続税評価額が 市場価格理論値の60%~100%となる場合 (=評価水準が0.6~1の場合)	補正しない 【従来の相続税評価額】	影響なし
ケース③ 従来の相続税評価額が 市場価格理論値を超える場合 (=評価水準が1超の場合)	市場価格理論値になるよう評価額を補正 【従来の相続税評価額 × 評価乖離率】 区分所有補正率	引下げ

### 3. 改正の内容

改正後の評価イメージ





### 3. 改正の内容

市場価格（理論値）と従来の評価額との「乖離率（評価乖離率）」は、4つの要素を用いて次のように算定する。

$$\text{評価乖離率}^{\ast 1} = 3.220 + A + B + C + D$$

※1 評価乖離率が零以下の場合、評価額は零となる（ただし、分譲マンション一棟を単独で所有している場合における敷地利用権については除く）。

A … 一棟の区分所有建物の築年数<sup>※2</sup> ×  $\Delta$ 0.033

※2 建築の時から課税時期までの期間（1年未満の端数は1年）

B … 一棟の区分所有建物の総階数指数<sup>※3</sup> × 0.239（少数点以下第4位切捨て）

※3 総階数（地下階を含まない）を33で除した値（少数点以下第4位切捨て、1を超える場合は1）

C … 一室の区分所有権等に係る専有部分の所在階<sup>※4</sup> × 0.018

※4 専有部分がその一棟の区分所有建物複数階にまたがる場合（いわゆるメゾネットタイプの場合）には、階数が低い方の階  
なお、専有部分の所在階が地下階である場合には、零階とし、Cの値は零

D … 一室の区分所有権等に係る敷地持分狭小度 ×  $\Delta$ 1.195（少数点以下第4位切上げ）

敷地持分狭小度（少数点以下第4位切上げ） = 敷地利用権の面積<sup>※5</sup> ÷ 専有部分の面積（床面積）

※5 敷地利用権の面積は、次の区分に応じた面積（少数点以下第3位切上げ）

- ① 一棟の区分所有建物に係る敷地利用権が敷地権である場合  
一棟の区分所有建物の敷地の面積 × 敷地権の割合
- ② 上記①以外の場合（＝敷地権化されていない分譲マンションなど）  
一棟の区分所有建物の敷地の面積 × 敷地の共有持分の割合

（参考）4要素が評価乖離率へ与える影響

4要素		小 ← 【評価乖離率】 → 大
A	築年数	築古 新築
B	総階数（指数）	低層 高層（最大33階まで影響）
C	所在階	低層 高層（階数制限なし）
D	敷地持分狭小度 （敷地利用権の面積 ÷ 専有部分の床面積）	大 小

### 3. 改正の内容

#### (2)改正の対象となるマンションの一室

本改正の対象となる「居住用の区分所有財産<sup>※1</sup>」とは、「区分所有登記」がされた「居住用」の建物(いわゆる分譲マンション)の一室をいう。

「居住用」とは、一室の専有部分について、構造上、主として居住の用途に供することができるものをいい、原則として、登記簿上の種類に「居宅」を含むものがこれに該当する。このため、事業用のテナント物件や商業用のビルなどは対象とならない。

なお、構造上、主として居住の用に供することができるものであれば、課税時期において、現に事務所として使用している場合であっても、本通達の定義上「居住用」に該当する。

また、本改正は「区分所有登記」がされた建物を前提としている。その理由として、通達の趣旨説明では「区分所有権は、一般に区分建物の登記がなされることによって外部にその意思表示されて成立するとともに、その取り消しがなされることから」とある。

したがって、区分建物の登記をすることが可能な建物であっても、課税時期において、区分建物の登記がされていないものは、本改正の対象とならない(改正の対象とならないマンションについては次頁(3)参照)。

以上のことから、本改正の対象となる「居住用の区分所有財産」は、原則として登記を確認することで判断できる(登記の見方は(5)参照)。

※1 通達上は、本改正の対象となる「居住用の区分所有財産」を「一室の区分所有権等」と定義し、一室の区分所有権等は、一棟の区分所有建物<sup>※2</sup>に存する居住の用に供する専有部分<sup>※3</sup>一室に係る「区分所有権(家屋部分)」及び「敷地利用権(土地部分)」をいう。

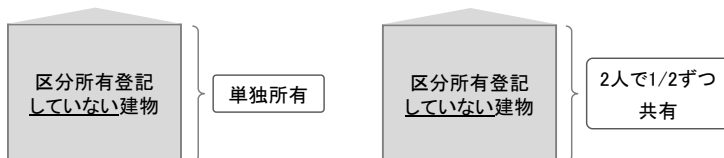
※2 「一棟の区分所有建物」とは、区分所有者が存する家屋で、居住の用に供する専有部分<sup>※3</sup>のあるものをいう。

※3 「居住の用に供する専有部分」とは、一室の専有部分について、構造上、主として居住の用途に供することができるものをいい、原則として、登記簿上の種類に「居宅」を含むものがこれに該当する。

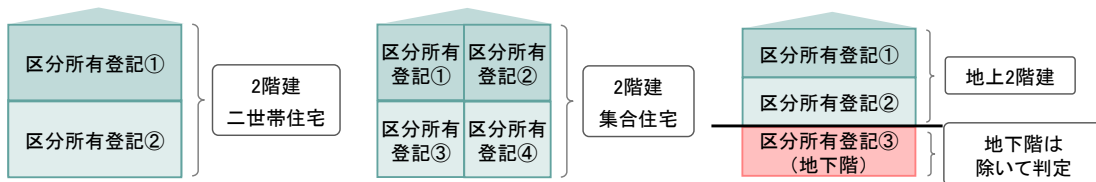
### 3. 改正の内容

#### (3) 改正の対象とならないマンション

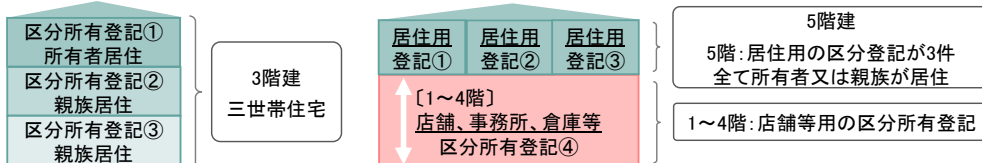
① 区分所有登記をしていない建物(例:1棟のマンションを単独所有又は共有しているマンションなど)



② 2階建以下の建物(例:二世帯住宅、2階建ての集合住宅など)



③ 3階建以上の建物であって、居住用の専有部分一室の数が3以下でその全てに所有者又はその親族が居住しているもの<sup>※1</sup>(例:三世帯住宅、一定の自宅兼事業用のテナント物件など)



※1 居住の用以外の用又は区分所有者又はその親族以外の者の利用を目的とすることが明らかな場合(これまで一度も区分所有者又はその親族の居住の用に供されていなかった場合(居住の用に供されていなかったことについて合理的な理由がある場合を除く。))などを除き、これに該当するものとして差支えない。

### 3. 改正の内容

- ④ 構造上、主として居住の用途に供することができない区分所有財産（例：商業ビル、事業用のテナント物件など）
- ⑤ 居住用の区分所有財産の目的となっている貸宅地（底地）
- ⑥ たな卸資産に該当する居住用の区分所有財産<sup>※2</sup>（例：販売用の分譲マンションなど）
- ⑦ 国外の分譲マンション<sup>※3</sup>

※2 財産評価基本通達4-2の定めにより、同132及び同133を基に時価評価

※3 財産評価基本通達5-2の定めにより、同通達に定める評価方法に準じて、又は売買実例価額、精通者意見価格等を参照して時価評価

#### (4) 具体的な計算方法

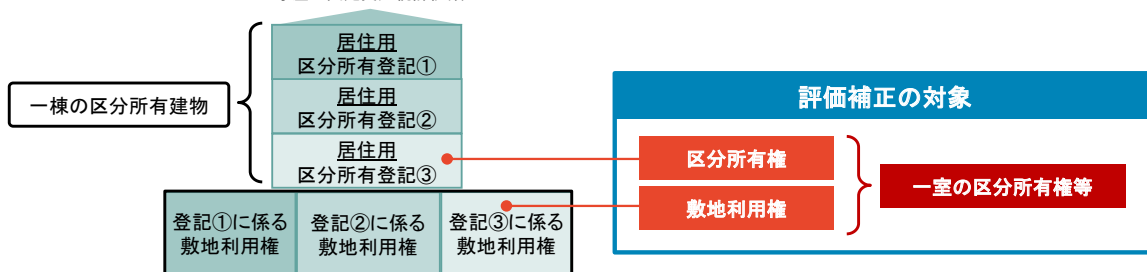
改正後の「居住用の区分所有財産（分譲マンションの一室）」の価額は、従来の相続税評価額に「区分所有補正率（次頁参照）」を乗じて算定する。具体的には、次の①②の合計額となる。

①	土地部分（敷地利用権）	従来の敷地利用権の価額 <sup>※1</sup> × 区分所有補正率
②	家屋部分（区分所有権）	従来の区分所有権の価額 <sup>※2</sup> × 区分所有補正率

※1 路線価地域：路線価を基とした1㎡当たりの価額 × 地積 × 敷地権の割合（共有持分の割合）

倍率地域：固定資産税評価額 × 評価倍率 × 敷地権の割合（共有持分の割合）

※2 家屋の固定資産税評価額 × 1.0



### 3. 改正の内容

なお、区分所有補正率の具体的な計算は、国税庁が公開している計算ツールに、対象マンションの登記情報を入力することで容易に算定することができる。

(参考) 区分所有補正率の計算ツール(国税庁公開)

居住用の区分所有財産の評価に係る区分所有補正率の計算明細書(令和6年1月1日以降用)【計算ツール】

<https://www.nta.go.jp/taxes/tetsuzuki/shinsei/annai/hyoka/annai/1470-17.htm>



(アクセス用二次元コード)

#### ○区分所有補正率

区分所有補正率は「評価水準」の値が属する区分に応じた計算方法により、「評価乖離率」を基に算定される。

評価水準の区分	区分所有補正率	評価額への影響
評価水準 < 0.6	評価乖離率(1.667以上) × 0.6	引上げ
0.6 ≤ 評価水準 ≤ 1	補正なし(従来の相続税評価額)	影響なし
1 < 評価水準	評価乖離率(1未満)	引下げ

(注) 区分所有者が単独で一棟の分譲マンションを所有している場合には、敷地利用権に係る区分所有補正率は1を下回とする(ただし、区分所有権に係る区分所有補正率には下限なし。)

#### ○評価水準

「評価水準」とは、評価乖離率の逆数で、次の算式により算定する。このため、従来の相続税評価額が市場価格の何割相当なのか推計したものが評価水準となる。

$$\text{評価水準} = 1 \div \text{評価乖離率}$$

例えば、評価乖離率が2の場合(すなわち、マンションの市場価格が従来の相続税評価額の2倍と推計できる場合)、評価水準は、 $1 \div \text{評価乖離率} = 2 = 0.5$ となる(すなわち、従来の相続税評価額は市場価格の5割と推計)。

### 3. 改正の内容

#### (5) 登記情報の見方

**総階数** (33階が上限) 敷地持分狭小度の算出に必要  
(①マンション全体の地積)

**所有階** 敷地持分狭小度の算出に必要  
(③床面積)

原則として、  
①種類に居宅  
とあるものが  
本改正の対象

**築年数** (1年未満の端数は1年)  
(建築年月日) 敷地持分狭小度の算出に必要  
(②敷地権の割合)

①土地の符号	②所在及び地番	③地目	④地積 m <sup>2</sup>	登記の日付
1	港区 〇〇〇	宅地	16,649.47	〇〇年〇月〇日

①種類	②構造	③床面積	原因及びその日付(登記の日付)
居宅	鉄骨造1階建	30階部分 100.00	平成15年4月1日新築 [平成15年5月19日]

①土地の符号	②敷地権の種類	③敷地権の割合	原因及びその日付(登記の日付)
1	所有権	1億分の91247	〇〇年〇月〇日新築 〇〇年〇月〇日

**評価乖離率**

$$3.22 + \frac{A}{0.693} + \frac{B}{0.239} + \frac{C}{0.54} + \frac{D}{0.182} = 3.124$$

※①16,649.47 × ②91,247/1億 ÷ ③100

**評価水準**

$$1 \div \text{評価乖離率} 3.124 = 0.32 < 0.6 \quad \therefore \text{評価引上げ}$$

**区分所有補正率 (評価への影響)**

$$\text{評価乖離率} 3.124 \times 0.6 = 1.8744$$

### 3. 改正の内容

(6) ケーススタディにみる影響(築年数による影響①) 敷地の広い低層マンション(例:5階建て)の場合

「評価乖離率」の4つの要素		敷地の広い低層マンション		敷地の広い低層マンション		敷地の広い低層マンション		敷地の広い低層マンション			
		築年数1年		築年数10年		築年数20年		築年数30年			
<b>A</b>	築年数	×	△0.033	1年	△0.033	10年	△0.330	20年	△0.660	30年	△0.990
<b>B</b>	総階数(33階が上限) 33	×	0.239	5階	0.036	5階	0.036	5階	0.036	5階	0.036
<b>C</b>	所在階	×	0.018	5階	0.090	5階	0.090	5階	0.090	5階	0.090
<b>D</b>	敷地持分狭小度 (敷地利用権の面積 床面積)	×	△1.195	$\frac{60\text{m}^2}{100\text{m}^2}$	△0.717	$\frac{60\text{m}^2}{100\text{m}^2}$	△0.717	$\frac{60\text{m}^2}{100\text{m}^2}$	△0.717	$\frac{60\text{m}^2}{100\text{m}^2}$	△0.717
評価乖離率 (上記+3.220)				2.596		2.299		1.969		1.639	
評価水準 (1÷評価乖離率)				0.385		0.434		0.507		0.610	
				評価水準<0.6		評価水準<0.6		評価水準<0.6		0.6 ≤ 評価水準 ≤ 1	
区分所有補正率 (評価への影響)				1.5576倍 (2.596 × 0.6)		1.3794倍 (2.299 × 0.6)		1.1814倍 (1.969 × 0.6)		影響なし	

敷地の広い低層マンションの場合、**B** **C** の値が小さく、**D** の値が大きいことから築年数によっては改正の影響がない又は影響が少ないことが想定される。

(注) 敷地持分狭小度は、実在の敷地の広い5階建て低層マンションの登記情報を参考にしている。

### 3. 改正の内容

#### (6) ケーススタディにみる影響(築年数による影響②) タワーマンション(例:45階建て)の場合

「評価乖離率」の4つの要素		タワーマンション	タワーマンション	タワーマンション	タワーマンション
		築年数1年	築年数10年	築年数20年	築年数30年
<b>A</b>	築年数 $\times \Delta 0.033$	1年 $\Delta 0.033$	10年 $\Delta 0.330$	20年 $\Delta 0.660$	30年 $\Delta 0.990$
<b>B</b>	総階数(33階が上限) 33 $\times 0.239$	45階 0.239 (33階で計算)	45階 0.239 (33階で計算)	45階 0.239 (33階で計算)	45階 0.239 (33階で計算)
<b>C</b>	所在階 $\times 0.018$	30階 0.540	30階 0.540	30階 0.540	30階 0.540
<b>D</b>	敷地持分狭小度 $\times \Delta 1.195$ (敷地利用権の面積 / 床面積)	$\frac{3.56\text{m}^2}{100\text{m}^2} \Delta 0.044$	$\frac{3.56\text{m}^2}{100\text{m}^2} \Delta 0.044$	$\frac{3.56\text{m}^2}{100\text{m}^2} \Delta 0.044$	$\frac{3.56\text{m}^2}{100\text{m}^2} \Delta 0.044$
評価乖離率 (上記+3.220)		3.922	3.625	3.295	2.965
評価水準 (1÷評価乖離率)		0.254	0.275	0.303	0.337
区分所有補正率 (評価への影響)		評価水準<0.6 2.3532倍 (3.922×0.6)	評価水準<0.6 2.175倍 (3.625×0.6)	評価水準<0.6 1.977倍 (3.295×0.6)	評価水準<0.6 1.779倍 (2.965×0.6)
		高層タワーマンションの場合、築年数が経過しても改正の影響は大きいことが想定される。			

(注) 敷地持分狭小度は、実在の45階建てタワーマンションの登記情報を参考にしている。



### 3. 改正の内容

(6) ケーススタディにみる影響(総階数による影響) 5階・10階・20階・45階の場合

「評価乖離率」の4つの要素	敷地の広い 低層マンション		中層マンション		高層マンション		タワーマンション	
	5階建て		10階建て		20階建て		45階建て	
<b>A</b> 築年数 × $\Delta 0.033$	10年	$\Delta 0.33$	10年	$\Delta 0.33$	10年	$\Delta 0.33$	10年	$\Delta 0.33$
<b>B</b> $\frac{\text{総階数(33階が上限)}}{33}$ × 0.239	5階	0.036	10階	0.072	20階	0.144	45階 (33階で計算)	0.239
<b>C</b> 所在階 × 0.018	5階	0.090	5階	0.090	5階	0.090	5階	0.090
<b>D</b> 敷地持分狭小度 × $\Delta 1.195$ (敷地利用権の面積 / 床面積)	$\frac{60\text{m}^2}{100\text{m}^2}$	$\Delta 0.717$	$\frac{42\text{m}^2}{100\text{m}^2}$	$\Delta 0.502$	$\frac{24.25\text{m}^2}{100\text{m}^2}$	$\Delta 0.291$	$\frac{3.56\text{m}^2}{100\text{m}^2}$	$\Delta 0.044$
評価乖離率 (上記+3.220)	2.299		2.550		2.833		3.175	
評価水準 (1÷評価乖離率)	0.434		0.392		0.352		0.314	
	評価水準<0.6		評価水準<0.6		評価水準<0.6		評価水準<0.6	
区分所有補正率 (評価への影響)	1.3794倍 (2.299×0.6)		1.53倍 (2.55×0.6)		1.6998倍 (2.833×0.6)		1.905倍 (3.175×0.6)	
<p>高層になるにつれて <b>B</b> 総階数指数が増加し、併せて <b>D</b> 敷地持分狭小度も小さくなるため、評価額への影響が大きい。</p>								

(注) 5階建て及び45階建ての敷地持分狭小度は、実在の登記情報を参考にしている。また、10階建て及び20階建ての敷地持分狭小度は、第2回有識者会議の資料「総階数別面積比」を参考にしている。

### 3. 改正の内容

#### (6) ケーススタディにみる影響(所在階による影響) タワーマンション(例: 45階建て)の場合

「評価乖離率」の4つの要素		タワーマンション		タワーマンション		タワーマンション		タワーマンション	
		所在階5階		所在階10階		所在階25階		所在階45階	
<b>A</b>	築年数	×	$\Delta 0.033$	10年	$\Delta 0.33$	10年	$\Delta 0.33$	10年	$\Delta 0.33$
<b>B</b>	総階数(33階が上限) 33	×	0.239	45階 (33階で計算)	0.239	45階 (33階で計算)	0.239	45階 (33階で計算)	0.239
<b>C</b>	所在階	×	0.018	5階	0.090	10階	0.180	25階	0.450
<b>D</b>	敷地持分狭小度 (敷地利用権の面積 / 床面積)	×	$\Delta 1.195$	$\frac{3^{56}\text{m}^2}{100\text{m}^2}$	$\Delta 0.044$	$\frac{3^{56}\text{m}^2}{100\text{m}^2}$	$\Delta 0.044$	$\frac{3^{56}\text{m}^2}{100\text{m}^2}$	$\Delta 0.044$
評価乖離率 (上記+3.220)			3.175		3.265		3.535		3.895
評価水準 (1÷評価乖離率)			0.314		0.306		0.282		0.256
			評価水準<0.6		評価水準<0.6		評価水準<0.6		評価水準<0.6
区分所有補正率 (評価への影響)			1.905倍 (3.175×0.6)		1.959倍 (3.265×0.6)		2.121倍 (3.535×0.6)		2.337倍 (3.895×0.6)
<b>C</b> 所在階には上限が設定されていないため、所在階が上がるほど影響が大きい。									

(注) 敷地持分狭小度は、実在の45階建てタワーマンションの登記情報を参考にしている。

## 4. 適用時期

2024(令和6)年1月1日以後に相続、遺贈又は贈与により取得した居住用の区分所有財産について適用される。

## 5. 実務のポイント

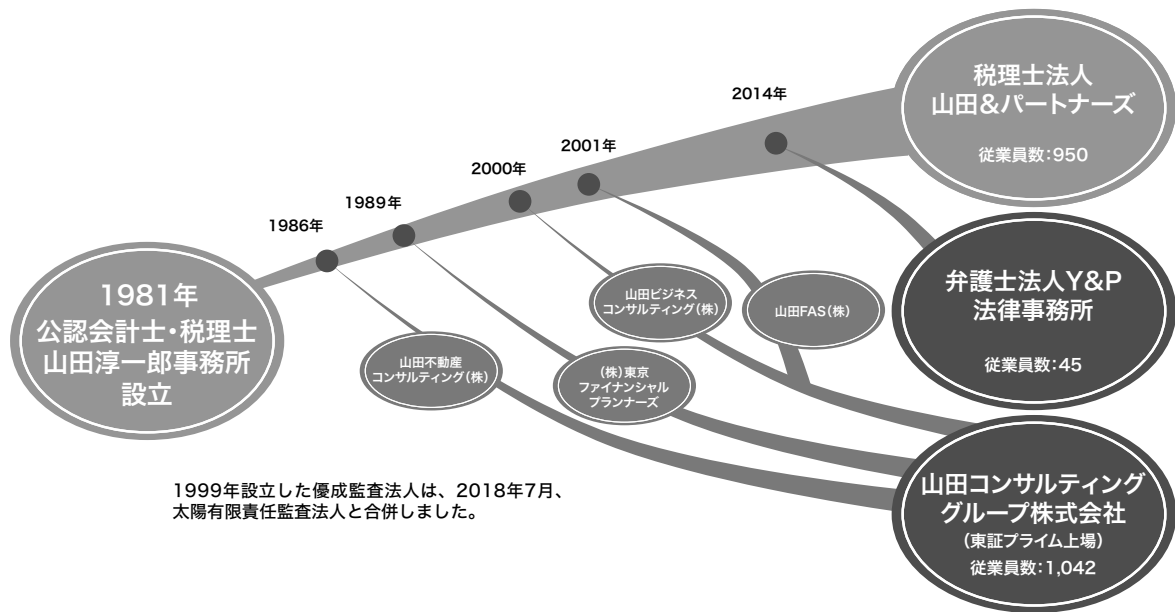
### (1) 留意点

- ① 市場価格理論値と各物件の流通時価は異なるため、本通達による評価方法が適当でない場合も想定される。本通達による評価が著しく不相当と認められる場合は、従来通り評価通達6項(国税庁長官指示による鑑定評価額等での評価)が適用される可能性はある。
- ② 居住用の建物を1棟単独で所有しているケースであっても各部屋を区分所有登記している場合には、改正の対象となる(3.(3)改正の対象とならないマンション②③⑥を除く)。
- ③ 同族会社が居住用の区分所有財産を所有している場合、非上場株式等の評価にも影響がある。
- ④ 評価乖離率を求める算式や、評価を上げる水準である0.6等の数値は、3年に一度の固定資産税評価の見直し時期に併せて適時見直しが行われる見込み。
- ⑤ 居住用の区分所有財産が賃貸物件である場合の貸家及び貸家建付地の評価や小規模宅地等の特例の適用については、補正後の評価額を基に行うこととなる。
- ⑥ 構造上、主として居住の用途に供することができるもの(原則として、登記簿上の種類に「居宅」を含むもの)であれば、現に事務所として使用している場合であっても、本改正の対象となる。
- ⑦ マンションによっては、マンションの専有部分(居宅)と共用部分(集会場、倉庫等)の登記が分かれている場合もあるが、「一室の区分所有権等」の定義には、共用部分も含まれることから、当該共用部分も含めて本改正の対象となる。

## ■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	齋木 航	公認会計士・税理士	布施 麻記子	税理士
浅川 典子	税理士	佐伯 草一	税理士	保谷 智洋	税理士
浅野 和彦	税理士	酒井 敦		増本 徹	公認会計士・税理士
東 博士	税理士・中小企業診断士	佐藤 光昭	税理士	馬瀬 洋二郎	公認会計士・税理士
荒川 勝彦	税理士	清三津 裕三	税理士	三浦 康太	
池田 栄治	税理士	清水口 咲子		宮島 寛明	税理士
池谷 元太	税理士	清水 秀宝	税理士	棟方 雄大	税理士
市川 和秀		下元 幸喜		村田 章浩	税理士
市川 祐介	税理士	壽藤 里絵	税理士	森 英亮	公認会計士・税理士
伊藤 健介	税理士	新谷 幸三		森口 直樹	公認会計士・税理士
宇佐美 敦子	税理士	菅原 俊之		安岡 喜大	税理士
宇田川 隆	税理士	高橋 李歌		山口 暁弘	税理士
梅沢 謙一	税理士	但木 由利子		山下 麻衣	税理士
海老原 大貴		多田 諭史		山田 順子	税理士
大塚 淳平	税理士	谷口 弥生	税理士	山村 雄一	
大橋 智哉		田場 万優	税理士	山本 和輝	
大牟田 祥	税理士	田村 亮介		山本 武尊	税理士
大山 哲広	税理士	丹野 一樹	税理士	芳山 翔良	税理士
小笠原 崇光		塚田 涉太郎		米田 豊	弁護士
小川 真也	税理士	堤 健太	税理士	若松 太	税理士
落合 祥央	税理士	鶴田 由美子	税理士	渡邊 修治	
垣渕 優作	税理士	永井 強	税理士		
柿本 幸信	税理士	中沢 道久			
笠井 祐司	税理士	中橋 知治	税理士		
加藤 喬也	税理士	中山 喬博	税理士		
門田 英紀	公認会計士・税理士	鯉江 隆文	税理士		
金沢 伸晃	公認会計士・税理士	南里 征興			
印牧 優		西村 卓哉	税理士		
川崎 恭平	税理士	吐師 浩一	税理士		
川嶋 哲哉	税理士	林 千博			
河村 美佳	税理士	林 明宏			
小磯 沙織	公認会計士・税理士	原田 洋	税理士		
河野 優星	税理士	東上 晃之	税理士		
小島 大地		久松 玄	税理士		
後藤 美輪	税理士	平井 伸央	税理士		
小林 大輔	税理士	平野 亨真			
小山 雄一郎	税理士	福井 貴久	税理士		

～山田淳一郎事務所からスタート～



\*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2024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 ストークビル鏡橋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 愛媛県松山市三番町4-9-6 NBF松山日銀前ビル8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 九軌承天寺通りビル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
鹿児島	鹿児島事務所 鹿児島県鹿児島市西千石町11-21 鹿児島MSビル5階	050-3619-9119

## ■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

シンガポール現地法人 YAMADA Consulting & Spire Singapore Pte Ltd  
78 Shenton Way #24-01 Singapore 079120

インドネシア現地法人 PT Yamada Consulting Spire Indonesia  
Menara Astra 25th Floor, Jl. Jend. Sudirman  
Kav. 5-6, Jakarta 10220, Indonesia

インド現地法人 YAMADA Consulting Spire India Private Limited  
1st Floor, Block E, DLF Cyber Greens, DLF Cyber City, DLF Phase 3,  
Sector 24, Gurugram - 122002, Haryana, India

タイ現地法人 YAMADA Consulting & Spire (Thailand) Co., Ltd.  
/YC Capital Co., Ltd.  
Level 16, 689 Bhiraj 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

UAE現地法人 YAMADA Consulting & Spire MENA LLC  
34th Floor, HDS Tower, Cluster M, Jumeirah Lake Towers, PO Box 487282,  
Dubai, UAE

マレーシア現地法人 YAMADA Consulting & Spire Malaysia Sdn Bhd  
Unit 3.07, Level 3, KL Gateway Mall, No. 2, Jalan Kerinchi, Pantai Dalam,  
59200 Kuala Lumpur, Malaysia.

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

アメリカ現地法人 YAMADA Consulting Group USA Inc.  
801 S. Figueroa Street, Suite 620, Los Angeles, CA 90017

韓国現地法人 Spire Research and Consulting Co.,Ltd  
Room 1207, Daewoomejong Livre 672 Hosu-ro, Ilsandong-gu Goyang-si  
Gyunggi-do Korea 10364

**2024年度（令和6年度）  
税制改正のポイントと解説**

令和6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