

関東税理士協同組合連合会

令和6年1月19日（金）

Q & A でわかる

令和6年度税制改正の実務

～法人課税の税制改正大綱対応版～

東京税理士会 芝支部

税理士 宮森 俊樹

≪ 法人課税 ≫

1 構造的・持続的な賃上げの実現

Q 1 改正前の人材確保等促進税制の概要

令和4年度税制改正では、「成長と分配の好循環」の実現に向けて、企業の稼ぐ力を高め、その収益を従業員に還元するように賃上げ促進することが重要であり、そのためには長期的な視点に立って一人ひとりへの積極的な賃上げを促す観点から、継続雇用の給与総額を一定割合以上増加させた企業に対して、賃上げに係る人材確保等促進税制が創設されたそうですが、その制度の概要について教えてください。

Point 継続雇用者給与等支給増加割合が3%以上である場合には、雇用者全体の給与増加額の15%が特別税額控除できます。継続雇用者給与等支給増加割合が4%以上である場合には、25%が特別税額控除できます。さらに、人的投資の要件を満たした場合には、20%が特別税額控除できます。

Answer 青色申告書を提出する法人が、令和4年4月1日から令和6年3月31日までの間に開始する各事業年度（設立事業年度、解散（合併による解散を除きます。）の日を含む事業年度及び清算中の各事業年度を除きます。）において国内雇用者に対して給与を支給する場合において、継続雇用者給与等支給額から継続雇用者比較給与等支給額を控除した金額のその継続雇用者比較給与等支給額に対する割合（以下「継続雇用者給与等支給増加割合」といいます。）が3%以上であるときは、控除対象雇用者給与等支給増加額の15%（次に掲げる①賃上げ上乗要件、②人的投資上乗要件を満たす場合には、それぞれに掲げる特別税額控除割合を加算した割合）を乗じて計算した金額の特別税額控除ができます。

ただし、特別控除税額は、当期の法人税額の20%が上限とされます（旧措法42の12の5①）。

なお、所得税についても同様とされます（旧措法10の5の4①）。

また、地方税（付加価値割の課税標準から控除できる制度）も同様とされます（令和4年改正地方附則9）。

① 賃上げ上乗要件

継続雇用者給与等支給増加割合が4%以上である場合には、特別税額控除割合に10%が加算されます。

② 人的投資上乗要件

教育訓練費の額の比較教育訓練費の額を控除した金額のその比較教育訓練費の額に対する割合（以下「教育訓練費増加割合」といいます。）が20%以上である場合には、特別税額控除割合に5%が加算されます。

Q 2 改正前のマルチステークホルダーへの配慮

世界各国において、持続可能性や「人」を重視し、新たな投資や成長につなげる、新しい資本主義の構築を目指す動きが進んでいます。これを受けて、「新しい資本主義実現会議の緊急提言（令和3年11月8日）」では、「1980年代以降、短期の株主価値重視の傾向が強まり、中間層の伸び悩みや格差の拡大、下請企業へのしわ寄せ、自然環境等への悪影響が生じており、政府、民間企業、大学等、地域社会、国民・生活者が課題解決に向け、それぞれの役割を果たしていく必要がある。」との考え方が示されました。

そこで、令和4年度税制改正では、企業に対し、株主のみならず従業員や取引先を含めたマルチステークホルダーに配慮した経営を行うようコミットメントを促す観点から、適用要件が強化されたそうですが、その内容について教えてください。

Point 一定規模以上の大企業に対して、マルチステークホルダーに配慮した経営への取り組みを自社のウェブサイトには宣言内容を公表していることを経済産業大臣に届出していることが要件とされます。

Answer 事業年度終了の時ににおいて、その法人の資本金の額等が10億円以上であり、かつ、その法人の常時使用する従業員の数が1,000人以上である場合には、給与等の支給額の引上げの方針、下請事業者その他の取引先との適切な関係の構築の方針その他の事業上の関係者との関係の構築の方針に関する事項として厚生労働大臣、経済産業大臣及び国土交通大臣が定める事項をインターネットを利用する方法により公表していることについて経済産業大臣に届出があった旨を確定申告書等にその証する書類の写しの添付がある場合に限り、適用があるものとされます（旧措法42の12の5①かっこ書き、旧措令27の12の5①②）。

Q 3 大企業向け賃上げ税制の拡充及び延長

物価高に負けない賃上げの牽引役として期待される「資本金10億円以上、かつ、従業員1,000人以上」又は「常時使用従業員数2,000人超」のいずれかに当てはまる大企業については、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、継続雇用者の給与等支給額の増加に応じて賃上げ率の要件が拡充されたそうですが、その内容について教えてください。

Point 継続雇用者給与等支給額増加割合が3%以上のときは、雇用者全体の給与等増加額の10%（改正前：15%）、4%以上のときは15%、5%以上のときは20%、7%以上のときは25%が特別税額控除できます。教育訓練費増加割合が10%以上であるときは、特別税額控除割合が5%加算できます。さらに、子育てとの両立支援又は女性活躍支援に積極的な企業について、特別税額控除割合が5%加算できます措置が創設されます。

また、インボイス制度の実施に伴い、消費税の免税事業者との適切な関係の構築の方針についても記載が行われるよう、マルチステークホルダー方針の記載事項を明確化さ

れます。

Answer 大企業向けの措置について、次の見直しを行った上、その適用期限が令和9年3月31日まで3年延長されます。

- ① 原則の特別税額控除率が10%（改正前：15%）に引き下げられます。
- ② 特別税額控除率の上乗せ措置が、次の場合の区分に応じてそれぞれ次のとおりとされます。
 - イ 継続雇用者給与等支給額の継続雇用者比較給与等支給額に対する増加割合が4%以上であるときには特別税額控除率に5%（その増加割合が5%以上であるときには10%とされ、その増加割合が7%以上であるときには15%とされます。）が加算されます。
 - ロ 教育訓練費の額の比較教育訓練費の額に対する増加割合が10%以上であり、かつ、教育訓練費の額が雇用者給与等支給額の0.05%以上であるときには特別税額控除率が5%加算できます。
 - ハ プラチナくるみん認定又はプラチナえるぼし認定を受けているときには特別税額控除率が5%加算できます。
- ③ 本措置の適用を受けるために「給与等の支給額の引上げの方針、取引先との適切な関係の構築の方針その他の事項」を公表しなければならない者に、常時使用する従業員の数が2,000人を超えるものが追加されます。
- ④ 本措置の適用を受けるために公表すべき「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」における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ます。

図表－1 大企業向け賃上げ税制の拡充等

区 分		改 正 前	改 正 後
通 常 要 件	適用要件	継続雇用者給与等支給増加割合が3%以上増加	
		マルチステークホルダーに配慮した経営への取り組みを宣言	
		「資本金10億円以上、かつ、従業員1,000人以上」	「資本金10億円以上、かつ、従業員1,000人以上」又は「常時使用従業員数2,000人超」
		雇用者給与等支給額が前年度を上回ること	
税額控除額	控除対象雇用者給与等支給増加額の15%	控除対象雇用者給与等支給増加額の10%	
上 乗 せ 要 件	適用要件 (賃上げ)	継続雇用者給与等支給増加割合が4%以上増加	
	税額控除額	控除対象雇用者給与等支給増加額の25% (控除率10%上乘せ)	控除対象雇用者給与等支給増加額の15% (控除率5%上乘せ)
	適用要件 (賃上げ)	/	継続雇用者給与等支給増加割合が5%以上増加
	税額控除額		控除対象雇用者給与等支給増加額の20% (控除率10%上乘せ)
	適用要件 (賃上げ)	/	継続雇用者給与等支給増加割合が7%以上増加
	税額控除額		控除対象雇用者給与等支給増加額の25% (控除率15%上乘せ)
	適用要件 (人的投資)	教育訓練増加割合が20%以上	教育訓練増加割合が10%以上、かつ、教育訓練費の額が雇用者給与等支給額の0.05%以上
	税額控除額	控除対象雇用者給与等支給増加額の20% (控除率5%上乘せ)	控除対象雇用者給与等支給増加額の15% (控除率5%上乘せ)
	適用要件 (両立支援) (女性活躍)	/	プラチナくるみん認定又はプラチナえるぼし認定を受けている場合
	税額控除額		控除対象雇用者給与等支給増加額の15% (控除率5%上乘せ)
控除上限額	当期の法人税額の20%		

(注) 子育てとの両立支援又は女性活躍支援

子育てと仕事の両立支援や女性活躍の推進の取組みを後押しする観点から、こうした取組みに積極的な企業に対する厚生労働省による認定制度（「くるみん」、「えるぼし」）を活用し、控除率の上乗せ措置が創設されます。

Q 4 中堅企業向け賃上げ税制の創設

地域における賃上げと経済の好循環の担い手として期待される常時使用従業員数2,000人以下の企業については、新たに「中堅企業」と位置付けた上で、従来の賃上げ率の要件を維持しつつ、特別税額控除率が見直され、より高い賃上げを行いやすい環境を整備する観点から、新しい賃上げ税制が創設されたそうですが、その内容について教えてください。

Point 継続雇用者給与等支給額増加割合が3%以上のときは、雇用者全体の給与等増加額の10%、4%以上のときは25%が特別税額控除できます。教育訓練費増加割合が10%以上であるときは、特別税額控除割合が5%加算できます。さらに、子育てとの両立支援又は女性活躍支援に積極的な企業について、特別税額控除割合が5%加算できる措置が創設されます。

Answer 青色申告書を提出する法人で常時使用する従業員の数が2,000人以下であるもの（その法人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1万人を超えるものは除かれます。）が、令和6年4月1日から令和9年3月31日までの間に開始する各事業年度において国内雇用者に対して給与等を支給する場合において、継続雇用者給与等支給額の継続雇用者比較給与等支給額に対する増加割合（以下「継続雇用者給与等支給増加割合」といいます。）が3%以上であるときは、控除対象雇用者給与等支給増加額の10%（次に掲げる①賃上げ上乗せ要件、②人的投資上乗せ要件、③子育てとの両立支援又は女性活躍支援要件を満たす場合には、それぞれに掲げる特別税額控除割合を加算した割合）を乗じて計算した金額の特別税額控除ができます。

ただし、特別控除税額は、当期の法人税額の20%が上限とされます。

なお、所得税についても同様とされます。

① 賃上げ上乗せ要件

継続雇用者給与等支給増加割合が4%以上であるときは、特別税額控除割合に15%が加算されます。

② 人的投資上乗せ要件

教育訓練費の額が比較教育訓練費の額を控除した金額の比較教育訓練費の額に対する増加割合（以下「教育訓練費増加割合」といいます。）が10%以上であり、かつ、教育訓練費の額が雇用者給与等支給額の0.05%以上であるときは、特別税額控除割合に5%が加算されます。

③ 子育てとの両立支援又は女性活躍支援要件

当期がプラチナくるみん認定若しくはプラチナえるぼし認定を受けている事業年度又はえるぼし認定（3段階目）を受けた事業年度であるときは、特別税額控除割合に5%が加算されます。

Q 5 中堅企業のマルチステークホルダーへの配慮

中小企業の賃上げには、中小企業自身の取組みに加え、大企業等の取引先への労務費も含めた適切な価格転嫁も重要な要素とされる観点から、「従業員への還元」や「取引先への配慮」が必要なマルチステークホルダー方針の公表が要件となる企業の範囲が中堅企業枠の創設に伴い拡大されます。また、インボイス制度の実施に伴い、消費税の免税事業者との適切な関係の構築の方針についても記載が行われるように、マルチステークホルダー方針の記載事項が明確化されたそうですが、これらの内容について教えてください。

Point 必要なマルチステークホルダー方針の公表が要件となる企業の範囲が中堅企業枠の創設に伴い拡大されます。

Answer 資本金の額等が10億円以上であり、かつ、常時使用する従業員の数が1,000人以上である場合には、「従業員への還元（給与等の支給額の引上げの方針・教育訓練費等の実施の方針）」や「取引先への配慮（取引先との適切な関係の構築の方針）」その他の事項を、各企業が自社の様々なステークホルダーに対し、どのような取り組みを行うかを自社のホームページで公表し、その内容などを経済産業大臣に届け出ている場合に限って、適用があるものとされます。

また、賃上げ税制の適用を受けるために公表すべき「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」における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ます。

図表－２ 中堅企業向け賃上げ税制の拡充等

区 分		改 正 前	改 正 後
通常要件	適用要件	継続雇用者給与等支給増加割合が3%以上増加 マルチステークホルダーに配慮した経営への取り組みを宣言 「資本金10億円以上、かつ、従業員1,000人以上」	
		雇用者給与等支給額が前年度を上回ること	
	税額控除額	控除対象雇用者給与等支給増加額の15%	控除対象雇用者給与等支給増加額の10%
上乗要件	適用要件 (賃上げ)	継続雇用者給与等支給増加割合が4%以上増加	
	税額控除額	控除対象雇用者給与等支給増加額の25% (控除率10%上乗せ)	控除対象雇用者給与等支給増加額の15% (控除率5%上乗せ)
	適用要件 (人的投資)	教育訓練増加割合が20%以上	教育訓練増加割合が10%以上、かつ、教育訓練費の額が雇用者給与等支給額の0.05%以上
	税額控除額	控除対象雇用者給与等支給増加額の20% (控除率5%上乗せ)	控除対象雇用者給与等支給増加額の15% (控除率5%上乗せ)
	適用要件 (両立支援) (女性活躍)	/	プラチナくるみん認定・プラチナえるぼし認定を受けているとき又はえるぼし認定(3段階目)を受けたとき(注)
税額控除額	控除対象雇用者給与等支給増加額の15% (控除率5%上乗せ)		
控除上限額		当期の法人税額の20%	

(注) 子育てとの両立支援又は女性活躍支援

子育てと仕事の両立支援や女性活躍の推進の取組みを後押しする観点から、こうした取組みに積極的な企業に対する厚生労働省による認定制度(「くるみん」、「えるぼし」)を活用し、控除率の上乗せ措置が創設されます。

Q6 人的投資上乗せ要件の見直し

教育訓練費を増加させた場合の人的投資上乗せ要件については、雇用の環境を改善・人材投資及び働きやすい職場づくりへのインセンティブを付与するため設けられています。しかし、令和4年度の適用実態等では、大法人で28.8%(796社)・中小法人で8.6%(3,539社)にその適用が留まっていること及び僅かな教育訓練費の増加でも上乗せ特例の適用が可能であるなどの問題点が生じていました。

令和6年度税制改正では、これら問題点を踏まえて、人的投資上乗せ要件の見直しが行われたそうですが、その内容について教えてください。

Point 大企業向け、中堅企業向け及び中小企業向けの人的投資上乗せ要件の適用に当たっ

て一定程度の教育訓練費を確保するための措置を講じた上で、適用要件の緩和が行われます。

Answer 大企業向けの措置及び中堅企業向けの人的投資上乗せ要件では、教育訓練費の額の比較教育訓練費の額に対する増加割合が10%以上（改正前：20%以上）であり、かつ、教育訓練費の額が雇用者給与等支給額の0.05%以上であるときには特別税額控除率が5%加算できます。

また、中小企業向けの人的投資上乗せ要件では、教育訓練費の額の比較教育訓練費の額に対する増加割合が5%以上（改正前：10%以上）であり、かつ、教育訓練費の額が雇用者給与等支給額の0.05%以上であるときには特別税額控除率が10%加算できます。

Q 7 教育訓練費の定義

Q 6における「教育訓練費」の定義について教えてください。

Point リカレント教育（生涯にわたって教育と就労を交互に行うことを勧める教育システム）等とされます。

Answer 「教育訓練費」とは、国内雇用者の職務に必要な技術・知識を習得させ又は向上させるための費用で、①その法人が教育訓練等（教育、訓練、研修、講習その他これらに類するものとされます。）を自ら行う場合の外部講師謝金、外部施設等使用料等の費用、②他の者に委託して教育訓練等を行わせる場合のその委託費、③他の者が行う教育訓練等に参加させる場合のその参加に要する費用とされます（措法42の12の5③五，措令27の12の5⑩，措規20の10④）。

「比較教育訓練費の額」とは、法人の適用事業年度開始前1年以内に開始した各事業年度の所得の金額の計算上損金の額に算入される教育訓練費の額とされます（措法42の12の5③八）。また、適用を受けようとする事業年度に係る比較教育訓練費の額が零である場合には、①「その事業年度に係る教育訓練費の額が零である場合には教育訓練費増加要件を満たさないもの」とされ、②「①以外の場合には教育訓練費増加要件を満たすもの」とされます（措令27の12の5⑭⑮）。

なお、所得税についても同様とされます（措法10の5の4③六・七，措令5の6の4⑩，措規5の12④）。

また、確定申告に際し、適用年度、前事業年度に係る教育訓練費の算出の根拠となる資料として、次に掲げる事項が記載された書類（様式は自由）を保存（提出）しなければなりません（措令5の6の4⑩⑪，27の12の5⑩⑪，措規5の6の4⑤，20の10⑤）。

- ① 教育訓練等の実施時期
- ② 教育訓練等の実施内容及び実施期間
- ③ 教育訓練等の受講者
- ④ 教育訓練費の支払証明を記載した書類

図表－3 教育訓練費の明細書のイメージ

区 分	内容及び実施期間	受 講 者	支払証明	金 額
令和○年○月	A I 技術研修（5日間）	名簿（別添1）	領収書（別紙1）	×× 円
合 計				×× 円

Q 8 子育てとの両立支援又は女性活躍支援要件の創設

「デフレ完全脱却のための総合経済対策（令和5年11月2日閣議決定）では、人口減少を乗り越え、変化を力にする社会変革を起動・推進する包括社会の実現のために女性活躍の推進が検討されています。

令和6年度税制改正では、子育てと仕事の両立支援又は女性活躍の推進の取組みを後押しする観点から、こうした取組みに積極的な企業へのインセンティブとして、子育てとの両立支援又は女性活躍支援要件が創設されたそうですが、その内容について教えてください。

Point 子育てと仕事の両立支援や女性活躍の推進の取組みを促進するため、厚生労働省による認定制度（「くるみん」、「えるぼし」）を活用し、控除率の上乗せ措置が創設されます。

Answer 子育てと仕事の両立支援や女性活躍の推進の取組みを後押しする観点から、こうした取組みに積極的な企業に対する厚生労働省による認定制度（「くるみん」、「えるぼし」）を活用し、特別税額控除率の上乗せ措置が創設されます。これにより、大企業向けの措置及び中堅企業向けの賃上げ促進税制の最大控除率は、35%（改正前：30%）に引き上がります。また、中小企業向けの所得拡大促進税制の最大控除率は、45%（改正前：40%）に引き上がります。その結果、賃上げ促進税制又は所得拡大促進税制の位置付けは、賃金だけでなく「働き方」全般にプラスの効果を及ぼすような税制措置となります。

なお、「くるみん」とは、仕事と子育ての両立サポートや多様な労働条件・環境整備等に積極的に取り組む企業に対する認定とされています。また、「えるぼし」とは、女性の活躍推進に関する状況や取組み等が優良な企業に対する認定認定とされています。

図表－４　くるみん認定基準及びえるぼし認定基準

	認定基準（一部抜粋）	
	男性育休取得率	女性育休取得率
トライくるみん	7%	75%
くるみん	10%	75%
プラチナくるみん	30%	75%
	基本の5つの基準	認定基準（一部抜粋）
えるぼし（1段階目）	1 採用(注1)	5基準のうち1つ又は2つを充足
えるぼし（2段階目）	2 継続就職(注2)	5基準のうち3つ又は4つを充足
えるぼし（3段階目）	3 労働時間等の働き方(注3)	5基準全て充足
プラチナえるぼし	4 管理職比率(注4) 5 多様なキャリアコース(注5)	5基準全て充足(注6)

(注1) 女性の競争倍率が同程度・正社員に占める女性比率が産業平均以上

(注2) 女性の平均勤続年数が男性の7割以上等

(注3) 平均残業45h/月未満等

(注4) 女性の管理職比率が産業平均以上

(注5) 正社員への転換、子育て世代女性の正社員採用

(注6) 通常のえるぼし基準よりも厳しい基準（次に掲げる①②）、かつ、行動計画の目標の達成が義務

① 女性の平均勤続年数が男性の8割以上等

② 女性の管理職比率が産業平均の1.5倍以上

Q9 国内雇用者の定義

Q3及びQ4における国内雇用者の定義について教えてください。

Point 法人の使用人（法人の役員、役員の子供等の特殊関係者及び使用人兼務役員を除きます。）のうち、その法人の国内の事業所に勤務する者として賃金台帳に記載された者とされます。

Answer 「国内雇用者」とは、法人の使用人のうちその法人の国内に所在する事業所につき作成された賃金台帳に記載された者とされます（措法42の12の5③二、措令27の12の5⑥）。

なお、パート、アルバイト、日雇い労働者も含まれますが、使用人兼務役員を含む役員及び役員の子供等の特殊関係者は含まれません。そこで、年度の途中又は月の途中で役員になった者は、役員分の給与は除き、使用人に該当する期間の給与のみ計算の対象とされず（措法42の12の5③二、措令27の12の5⑤）。

また、一時的に海外で働いている者及び海外に長期出張等をしていた者でも、国内の事業所で作成された賃金台帳に記載され、給与所得となる給与等の支給を受けている者は、海外で勤務をしても国内雇用者に該当することとなります。

Q10 給与等の定義

Q 3 及び Q 4 における給与等の定義について教えてください。

Point 所得税法の給与所得となる給与とされます。

Answer 「給与等」とは、俸給・給料・賃金・歳費及び賞与並びにこれらの性質を有する給与（給与所得となる給与）とされます（措法42の12の5③三，所法28①）。また、退職金などの給与所得とならないものについては、原則として給与等には該当しないこととされます。

ただし、賃金台帳に記載された支給額（所得税法上課税されない通勤手当等の額を含みます。）のみを対象として計算する等、合理的な方法により継続して国内雇用者に対する給与等の支給額の計算をしている場合は、給与等を含めることができます（措通42の12の5-1の2）。

Q11 継続雇用者の定義

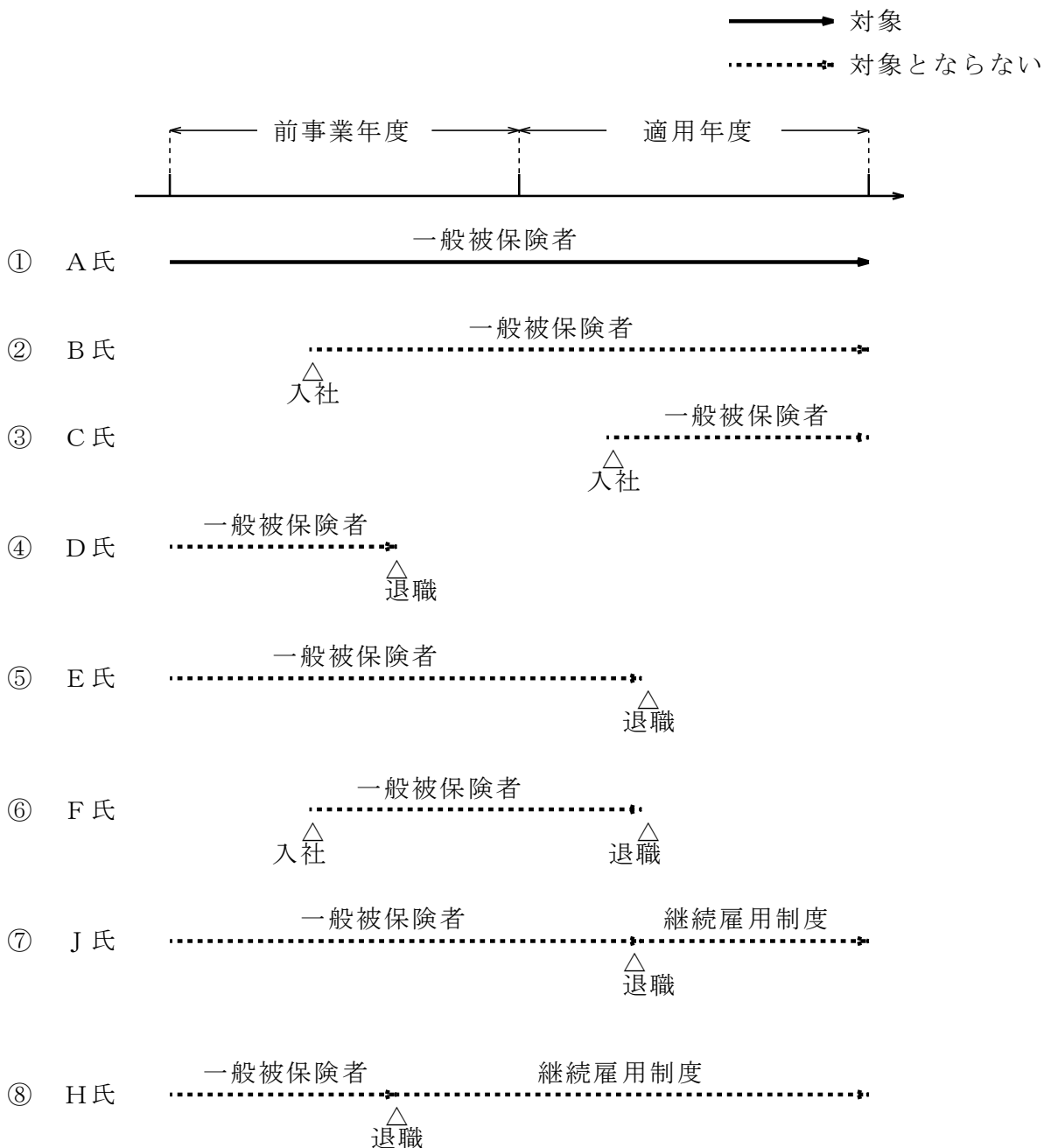
Q 3 及び Q 4 における継続雇用者の定義について教えてください。

Point 当期及び前期の全期間の各月分の給与等の支給がある雇用者で一定のものとされます。

Answer 「継続雇用者」とは、前事業年度及び適用年度の全期間の各月において給与等の支給がある国内雇用者（雇用保険法の一般被保険者に該当する者に限るものとされ、高年齢者等の雇用の安定等に関する法律の継続雇用制度に基づき雇用される者を除きます。）とされます（措法42の12の5③四かっこ書き，措令27の12の5⑦，措規20の10①）。

「一般被保険者」とは、雇用保険の適用事業に雇用される労働者であって、1週間の所定労働時間が20時間未満である者等（雇用保険法の適用除外となる者）以外は、原則として、被保険者とされます。また、「被保険者」のうち、高年齢被保険者（65歳以上の被保険者）、短期雇用特例被保険者（季節的に雇用される者）、日雇労働被保険者（日々雇用される者、30日以内の期間を定めて雇用される者）以外の被保険者とされます（雇用保険法60の2①一）。

図表－5 継続雇用者の範囲



(注) 一般被保険者に該当しない者でも、週20時間以上勤務している者は対象とされま
す。

Q12 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の定義

Q3及びQ4における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の定
義について教えて下さい。

Point 継続雇用者給与等支給額とは、継続雇用者に対する給与等の支給額とされます。継
続雇用者比較給与等支給額とは、前期の継続雇用者給与等支給額とされます。

Answer 「継続雇用者給与等支給額」とは、継続雇用者に対する適用年度の雇用者給与等
支給額（その給与等に充てるために他の者から支給を受ける金額（国又は地方公共団体

から受ける「助成金（雇用保険法62①一）」その他これに類するものを除きます。）がある場合には、その金額を控除した金額、以下同じ）とされます（措法42の12の5③四、措令27の12の5⑧）。「雇用者給与等支給額」とは、法人の適用年度の所得の金額の計算上損金の額に算入される「全ての国内雇用者」に対する給与等の支給額とされます（措法42の12の5③九）。

「継続雇用者比較給与等支給額」とは、前述した継続雇用者に対する前事業年度の給与等支給額とされます（措法42の12の5③五、措令27の12の5⑨）。「比較雇用者給与等支給額」とは、法人の適用年度開始の日の前日を含む事業年度の所得の金額の計算上損金の額に算入される「全ての国内雇用者」に対する給与等の支給額とされます（措法42の12の5③十）。

なお、給与の支給月が支給対象月の翌月となっているなど、給与の支給対象月と支給月が異なる場合には、支給対象月が適用年度である当期と前期の全ての月分あるかどうかにより判断することとなりますので、留意して下さい。また、計算の基礎となる継続雇用者が0人の場合には、本制度の適用が受けられません。

Q13 控除対象雇用者給与等支給増加額の定義

Q3及びQ4における控除対象雇用者給与等支給増加額の定義について教えて下さい。

Point 控除対象雇用者給与等支給増加額とは、雇用者給与等支給額から比較雇用者給与等支給額を控除した金額とされます。

ただし、調整雇用者給与等支給増加額（適用年度の雇用安定助成金額を控除した「雇用者給与等支給額」から、前事業年度の雇用安定助成金額を控除した「比較雇用者給与等支給額」を控除した金額）が限度とされます。

Answer 「控除対象雇用者給与等支給増加額」とは、法人の雇用者給与等支給額からその比較雇用者給与等支給額を控除した金額（その金額がその法人の調整雇用者給与等支給増加額（次の①に掲げる金額から②に掲げる金額を控除した金額とされます。）を超える場合には、その調整雇用者給与等支給増加額）とされます（措法42の12の5③六）。

なお、調整雇用者給与等支給増加額とは、適用年度の雇用安定助成金額を控除した「雇用者給与等支給額」から、前事業年度の雇用安定助成金額を控除した「比較雇用者給与等支給額」を控除した金額とされます。

- ① 雇用者給与等支給額（その雇用者給与等支給額の計算の基礎となる給与等に充てるための雇用安定助成金額（国又は地方公共団体から受ける事業として支給が行われる「助成金（雇用保険法62①一）」その他これに類するものの額とされます。以下②において同じ）がある場合には、その雇用安定助成金額を控除した金額）
- ② 比較雇用者給与等支給額（その比較雇用者給与等支給額の計算の基礎となる給与等に充てるための雇用安定助成金額がある場合には、その雇用安定助成金額を控除した金額）

【用語の定義】

1 「他の者から支払いを受ける金額」の定義

次に掲げるものとされます。

- ① その補助金、助成金、給付金又は負担金その他これらに準ずるもの（以下「補助金等」といいます。）の要綱、要領又は契約において、その補助金等の交付の趣旨又は目的がその交付を受ける法人の給与等の支給額に係る負担を軽減させることが明らかにされている場合のその補助金等の交付額

《具体例》

業務改善助成金

- ② ①以外の補助金等の交付額で、資産の譲渡、資産の貸付け及び役務の提供に係る反対給付としての交付額に該当しないもののうち、その算定方法が給与等の支給実績又は支給単価（雇用契約において時間、日、月、年ごとにあらかじめ決められている給与等の支給額をいいます。）を基礎として定められているもの

《具体例》

雇用調整助成金、緊急雇用安定助成金、産業雇用安定助成金、労働移動支援助成金（早期雇い入れコース）、キャリアアップ助成金（正社員化コース）、特定求職者雇用開発助成金（就職氷河期世代安定雇用実現コース）、特定求職者雇用開発助成金（特定就職困難者コース）

- ③ ①及び②以外の補助金等の交付額で、法人の使用人が他の法人に出向した場合において、その出向した使用人（以下「出向者」といいます。）に対する給与を出向元法人（出向者を出向させている法人をいいます。以下同じ。）が支給することとしているときに、出向元法人が出向先法人（出向元法人から出向者の出向を受けている法人をいいます。以下同じ。）から支払を受けた出向先法人の負担すべき給与に相当する金額

2 「雇用安定助成金」の定義

国又は地方公共団体から受ける雇用保険法第62条第1項第1号に掲げる雇用安定事業として支給が行われる助成金その他これに類するものの額をいいます。

具体的には、次に掲げるものとされます。

- ① 雇用調整助成金、産業雇用安定助成金又は緊急雇用安定助成金の額
② ①に上乗せして支給される助成金の額その他の①に準じて地方公共団体から支給される助成金の額

《大企業向け「賃上げ促進税制」御利用ガイドブック（令和4年5月6日公表）：経済産業省》

Q14 適用関係

Q 3 から Q 5 における人材確保等促進税制の抜本的見直しの適用関係について教えてください。

Point 令和 6 年 4 月 1 日以後に開始する事業年度から適用されます。

Answer Q 3 から Q 5 の改正は、法人の令和 6 年 4 月 1 日以後に開始する事業年度の所得に対する法人税について適用され、同日前に開始した事業年度の所得に対する法人税については、なお従前の例によります（令和 6 年改正法附則○）。

また、個人については令和 7 年分以後の所得税について適用され、令和 6 年分以前の所得税については、なお従前の例によります（令和 6 年改正法附則○）。

Q15 付加価値割における人材確保等促進税制の対応

Q 3 から Q 4 の法人税の人材確保等促進税制の抜本的見直しに合わせ、外形標準課税の付加価値割における人材確保等促進税制の対応について教えてください。

Point 継続雇用者給与等支給増加割合が 3 % 以上の要件を満たす大法人（資本金 1 億円以上の法人）について、外形標準課税の付加価値額から控除対象雇用者給与等支給額が控除できます。

Answer 大法人が、令和 6 年 4 月 1 日から令和 9 年 3 月 31 日までの間に開始する各事業年度において国内雇用者に対して給与等を支給する場合において、継続雇用者給与等支給額から継続雇用者比較給与等支給額を控除した金額の継続雇用者比較給与等支給額に対する割合が 3 % 以上（改正前：新規雇用者給与等支給額から新規雇用者比較給与等支給額を控除した金額の新規雇用者比較給与等支給額に対する割合が 2 % 以上）である等の要件を満たすときは、控除対象雇用者給与等支給額（改正前：控除対象新規雇用者給与等支給額）を付加価値割の課税標準から控除できるとされます（令和 6 年度改正地方方法附則○）。

〔算式〕

$$\text{付加価値割} = \frac{\text{外形標準課税の付加価値額} - \text{人材確保等促進税制}}{\text{（単年度損益} + \text{純支払賃借料} + \text{純支払利子} + \text{報酬給与額} - \text{控除対象雇用者給与等支給額} \text{（注））}} \times 1.2\%$$

（注）雇用安定控除（報酬給与額が収益配分額の 70 % を超える場合には、付加価値額から雇用安定控除を控除）あり。

$$\text{雇用安定控除額} = \text{「報酬給与額」} - \text{「収益配分額」} \times 70\%$$

Q16 適用関係

Q15における付加価値割における人材確保等促進税制の対応の適用関係について教えてください。

Point 令和6年4月1日以後に開始する事業年度から適用されます。

Answer Q15の改正は、法人の令和6年4月1日以後に開始する事業年度の法人事業税の付加価値割について適用され、同日前に開始した事業年度の法人事業税の付加価値割については、なお従前の例によります（令和6年度改正地方法附則○）。

2 中小企業における所得拡大促進税制の見直し

Q1 改正前の中小企業における所得拡大促進税制の概要

令和4年度税制改正では、「成長と分配の好循環」の実現に向けて、中小企業全体として雇用を確保しつつ、積極的な賃上げ及び人材投資を促す必要があり、そのためには一人ひとりの賃上げ及び雇用の確保により給与総額の増加させる中小企業を支援するという観点から、より大幅な賃上げ及び人材投資を行った企業に対して、中小企業向けの給与等の支給額が増加した場合の法人税額の特別控除（いわゆる所得拡大促進税制）の要件が見直されたそうですが、その制度の概要について教えてください。

Point 雇用者給与等支給増加割合が1.5%以上である場合には、雇用者全体の給与増加額の15%の特別税額控除ができます。賃上げ上乗せ要件として雇用者給与等支給増加割合2.5%以上である場合には、特別税額控除が30%とされます。更に人的投資の上乗せ要件として教育訓練費増加割合が10%以上である場合た場合には、特別税額控除が25%とされます。

ただし、前述した1のQ1に掲げる人材確保等促進税制との選択適用とされます。

Answer 青色申告書を提出する中小企業者（中小企業者のうち適用除外事業者に該当するものを除きます。）等が、平成30年4月1日から令和6年3月31日までの間に開始する各事業年度（前述した1のQ1の規定の適用を受ける事業年度、設立事業年度、解散（合併による解散を除きます。）の日を含む事業年度及び清算中の各事業年度は対象外とされます。）において国内雇用者に対して給与等を支給する場合において、その事業年度において中小企業者等の雇用者給与等支給額から比較雇用者給与等支給額を控除した金額のその比較雇用者給与等支給額に対する割合（以下「雇用者給与等支給増加割合」といいます。）が1.5%以上であるときは、その中小企業者等の控除対象雇用者給与等支給増加額の15%（次に掲げる①賃上げ上乗せ要件、②人的投資上乗せ要件を満たす場合には、それぞれに掲げる特別税額控除割合を加算した割合）を乗じて計算した金額の特別税額控除ができます。

ただし、特別控除税額は、当期の法人税額の20%相当額が上限とされます（旧措法42

の12の5②)。

なお、所得税も同様とされます(旧措法10の5の4②)。

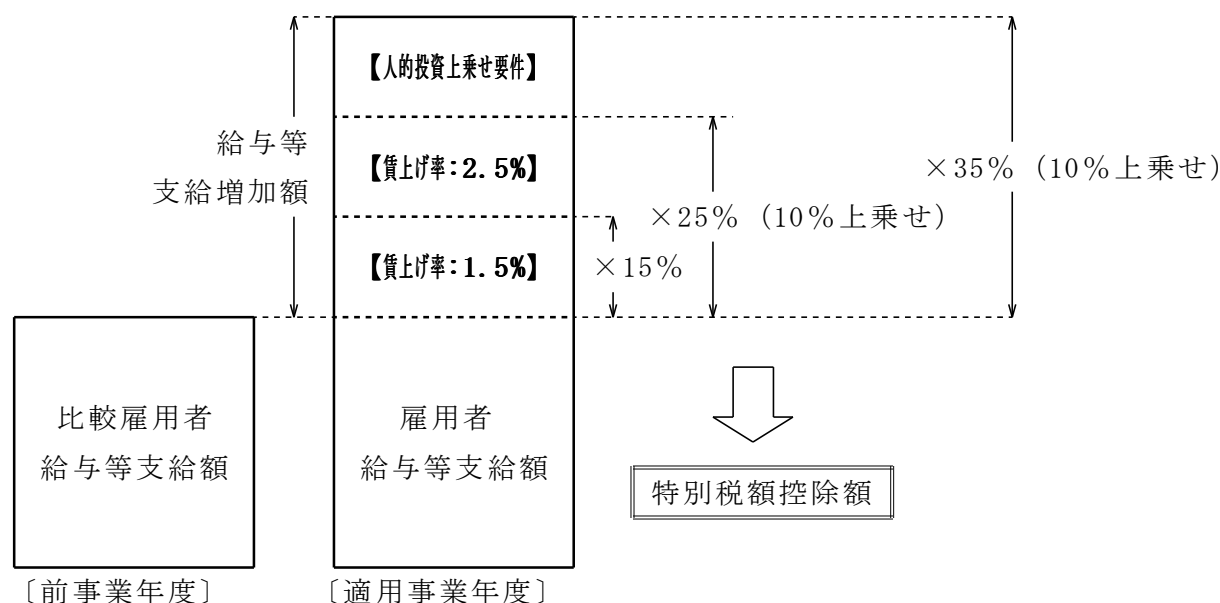
① 賃上げ上乘要件

雇用者給与等支給増加割合が2.5%以上である場合には、特別税額控除割合に15%が加算されます。

② 人的投資上乘要件

教育訓練費の額の比較教育訓練費の額を控除した金額のその比較教育訓練費の額に対する割合(以下「教育訓練費増加割合」といいます。)が10%以上である場合には、特別税額控除割合に10%が加算されます。

図表-6 中小企業における所得拡大促進税制の税額控除額のイメージ(改正前)



Q2 中小企業における所得拡大促進税制の拡充及び延長

中小企業においては、未だその6割が欠損法人となっており、税制措置のインセンティブが必ずしも効かない構造となっています。しかし、わが国の雇用の7割は中小企業が担っており、広く国民の構造的・持続的な賃上げを果たしていくためには、こうした企業に賃上げの裾野を拡大していくことは極めて重要な課題とされたいです。

令和6年度税制改正では、所得拡大促進税制をより使いやすいものとしていくため、従来の賃上げ要件及び特別税額控除率を維持しつつ、赤字法人においても賃上げを促進するために新たに繰越税額控除制度が創設されます。また、これらの措置に加え、雇用の環境を改善するため、人材投資や働きやすい職場づくりへのインセンティブも付与されたそうですが、その内容について教えてください。

Point これまで賃上げ税制を活用できなかった赤字企業にも賃上げチャレンジを後押しするため、当期の税額から控除できなかった分を5年間という前例のない期間にわたって繰り越すことが可能とされます。

また、持続的な賃上げを実現する観点から、繰越控除する年度については、全雇用者

の給与等支給額が対前年度から増加していることが要件とされます。

Answer 中小企業における所得拡大促進税制について、次の見直しを行い、控除限度超過額は5年間の繰越しができることとした上、その適用期限が令和9年3月31日まで3年延長されます。

① 人的投資上乘せ要件

、 教育訓練費増加割合が5%以上であり、かつ、教育訓練費の額が雇用者給与等支給額の0.05%以上であるときには、特別税額控除割合に10%が加算されます。

② 子育てとの両立支援又は女性活躍支援要件

当期がプラチナくるみん認定若しくはプラチナえるぼし認定を受けている事業年度又はくるみん認定若しくはえるぼし認定（2段階目以上）を受けた事業年度であるときには、特別税額控除割合に5%が加算されます。

③ 繰越税額控除制度

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、適用できることとされます。

④ 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が含まれないこととされます。

図表－7 中小企業における所得拡大促進税制の拡充のまとめ

区 分		改 正 前	改 正 後
通常要件	適用要件	雇用者給与等支給増加割合が1.5%以上	
	税額控除額	控除対象雇用者給与等支給増加額の15%	
上	適用要件 (賃上げ)	雇用者給与等支給額が前年度より2.5%以上増加	
	税額控除額	控除対象雇用者給与等支給増加額の30% (控除率15%上乘せ)	
乗	適用要件 (人的投資)	教育訓練費増加割合10%以上	教育訓練費増加割合5%以上、かつ、教育訓練費の額が雇用者給与等支給額の0.05%以上
	税額控除額	控除対象雇用者給与等支給増加額25% (控除率10%上乘せ)	
要件	適用要件 (両立支援) (女性活躍)	/	プラチナくるみん認定・プラチナえるぼし認定を受けているとき又はくるみん認定・えるぼし認定(2段階目以上)を受けたとき(注)
	税額控除額		控除対象雇用者給与等支給増加額20% (控除率5%上乘せ)
控除上限額		当期の法人税額の20%	
繰越税額控除		/	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は、5年間の繰越し可

(注) 子育てとの両立支援又は女性活躍支援

子育てと仕事の両立支援や女性活躍の推進の取組みを後押しする観点から、こうした取組みに積極的な企業に対する厚生労働省による認定制度(「くるみん」、「えるぼし」)を活用し、控除率の上乗せ措置が創設されます。

Q3 適用関係

Q2における所得拡大促進税制の拡充の適用関係について教えてください。

Point 令和6年4月1日以後に開始する事業年度から適用されます。

Answer Q2の改正は、法人の令和6年4月1日以後に開始する事業年度の所得に対する法人税について適用され、同日前に開始した事業年度の所得に対する法人税については、なお従前の例によります(令和6年改正法附則○)。

また、個人については令和7年分以後の所得税について適用され、令和6年分以前の

所得税については、なお従前の例によります（令和6年改正法附則○）。

Q4 付加価値割における所得拡大促進税制の対応

Q2の法人税の所得拡大促進税制の抜本的見直しに合わせ、外形標準課税の付加価値割における所得拡大促進税制の対応について教えてください。

Point 継続雇用者給与等支給増加割合が3%以上の要件を満たす大法人（資本金1億円以上の法人）について、外形標準課税の付加価値額から控除対象雇用者給与等支給額が控除できます。

Answer 中小企業者等が、令和7年4月1日から令和9年3月31日までの間に開始する各事業年度において国内雇用者に対して給与等を支給する場合において、雇用者給与等支給額の比較雇用者給与等支給額に対する増加割合が1.5%以上である等の要件を満たすときは、控除対象雇用者給与等支給増加額を付加価値割の課税標準から控除できるとされます（令和6年度改正地方法附則○）。

また、この見直し及び延長に伴い、税額控除制度を中小企業者等に係る法人住民税に適用することとされます。

〔算式〕

$$\text{付加価値割} = \frac{\text{外形標準課税の付加価値額} - \text{所得拡大促進税制}}{\text{税率}} \times 1.2\%$$

（単年度損益＋純支払賃借料＋純支払利子＋報酬給与額－控除対象雇用者給与等支給額(注)）

(注) 雇用安定控除（報酬給与額が収益配分額の70%を超える場合には、付加価値額から雇用安定控除を控除）あり。

$$\text{雇用安定控除額} = \text{「報酬給与額」} - \text{「収益配分額」} \times 70\%$$

Q5 適用関係

Q4における付加価値割における所得拡大促進税制の対応の適用関係について教えてください。

Point 令和7年4月1日以後に開始する事業年度から適用されます。

Answer Q4の改正は、法人の令和7年4月1日以後に開始する事業年度の法人事業税の付加価値割について適用され、同日前に開始した事業年度の法人事業税の付加価値割については、なお従前の例によります（令和6年改正地方法附則○）。

3 法人税額から控除される特別控除額の特例の見直し

Q1 改正前制度の概要

収益が拡大しているにも関わらず、賃上げ及び設備投資に積極的でない資本金1億円超の大企業に対し、果敢な経営判断を促すため、大企業につき研究開発税制その他生産性の向上に関連する税額控除の規定（以下「法人税の額から控除される特別控除額の特例」といいます。）の改正前制度の概要について教えてください。

Point 所得金額要件、賃上げ要件及び設備投資要件の全てに該当する場合には、特定税額控除の適用が規定がすべてが適用できないこととされます。

Answer 法人（中小企業者（適用除外事業者に該当するものを除きます。）又は農業協同組合等以外の法人とされます。）が、平成30年4月1日から令和6年3月31日までの間に開始する各事業年度（以下「対象年度」といいます。）において、法人税の額から控除される特別控除額の特例の適用を受けようとする場合において、次の①から③の全ての要件を満たすとき（設立事業年度又は合併等の日を含む事業年度は除かれます。）は、その事業年度については、特定税額控除の規定が適用できません（旧措法42の13⑤，旧措令27の13⑧⑨）。

なお、所得税についても同様とされます（旧措法10の6⑤）。

① 所得金額要件

対象年度の所得の金額が前年度の所得の金額を上回ること。

② 賃上げ要件

イ 前年度が黒字の大企業

資本金10億円以上かつ従業員1,000人以上の大企業で前年度黒字である場合は、継続雇用者給与等支給増加割合が1%（令和4年度は0.5%）未満であることと。

ロ 上記イ以外の大企業

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以下であること。

③ 設備投資要件

国内設備投資額が減価償却費の総額の30%以下に留まること。

図表－8 特別控除額の特例の対象とされる規定の範囲

- ① 試験研究を行った場合の税額控除制度（研究開発税制）（措法42の4①⑦）
- ② 地域経済牽引事業の促進区域内において特定事業用機械等を取得した場合の税額控除制度（地域未来投資促進税制）（措法42の11の2②）
- ③ 認定特定高度情報通信技術活用設備を取得した場合の税額控除制度（5G導入促進税制）（措法42の12の5の2②）
- ④ 事業適応設備を取得した場合の税額控除制度（デジタルトランスフォーメーション投資促進税制）（措法42の12の7②）
- ⑤ 生産工程効率化等設備等を取得した場合の税額控除制度（カーボンニュートラル投資促進）（措法42の12の7②）

Q 2 賃上げ要件及び設備投資要件の強化

収益が拡大しているにも関わらず、賃上げ及び設備投資に積極的でない資本金1億円超の大企業に対しキャッシュアウトを促すため、法人税の額から控除される特別控除額の特例の適用要件のうち賃上げ要件及び設備投資要件が強化されたそうですが、その内容について教えてください。

Point ①賃上げ要件として従業員2,000人超の大企業で前年度黒字である場合、②設備投資要件として資本金10億円以上、かつ、従業員の数が1,000人以上又は従業員2,000人超の大企業で前年度黒字である場合には当期の減価償却費の40%以下が追加されます。

Answer 法人税額から控除される特別控除額の特例における特定税額控除規定が不適用とされる措置について、継続雇用者給与等支給額に係る要件（賃上げ要件）が、事業年度終了の時ににおいて、その法人の資本金の額又は出資金の額が10億円以上であり、かつ、その法人の常時使用する従業員の数が1,000人以上であること又は従業員の数が2,000人超であること及び前事業年度の所得の金額が零を超える一定の場合のいずれにも該当する場合には、継続雇用者給与等支給額から継続雇用者比較給与等支給額を控除した金額のその継続雇用者比較給与等支給額に対する割合（以下「継続雇用者給与等支給増加割合」といいます。）が1%以上増加していないこととされます（措法42の13⑤一）。

また、国内設備投資額に係る要件（設備投資要件）が、事業年度終了の時ににおいて、その法人の資本金の額又は出資金の額が10億円以上であり、かつ、その法人の常時使用する従業員の数が1,000人以上であること又は従業員の数が2,000人超であること及び前事業年度の所得の金額が零を超える一定の場合のいずれにも該当する場合には、国内設備投資額が当期償却費総額の40%（改正前：30%）を超えることとされます（措法42の13⑤二）。

なお、所得税についても同様とされます（措法10の6⑤一・二）。

図表－9 特定税額控除規定の不適用要件の見直し

区 分		改 正 前	改 正 後
所得金額要件		所得金額が前年度の所得金額を上回ること。	
賃 上 げ 要 件	資本金10億円以上かつ 従業員1,000人以上で、 前年度黒字である場合	継続雇用者給与等支給増加割合が1%以上増加していないこと。	
	従業員2,000人超、前年 度黒字である場合	継続雇用者給与等支給増加 割合が1%以上増加してい ないこと。	
	上記以外	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 以下であること。	
設 備 投 資 要 件	資本金10億円以上かつ 従業員1,000人以上で、 前年度黒字である場合	国内設備投資額が減価償却 費の総額の30%以下に留ま ること。	国内設備投資額が減価償却 費の総額の40%以下に留ま ること。
	従業員2,000人超、前年 度黒字である場合		
	上記以外	国内設備投資額が減価償却費の総額の30%以下に留まる こと。	

Q 3 賃上げ要件の範囲の見直し

Q 2における賃上げ要件を判定する場合の給与等の支給額の範囲が見直されたようですが、その内容について教えてください。

Point 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等が含まれないこととされます。

Answer 継続雇用者給与等支給額に係る要件（賃上げ要件）を判定する場合に給与等の支給額から控除する「給与等に充てるため他の者から支払を受ける金額」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が含まれないこととされます。

Q 4 適用期限の延長

法人税額から控除される特別控除額の特例における特定税額控除規定が不適用とされる措置の適用期限の延長について教えてください。

Point 適用期限が3年延長されます。

Answer 法人税額から控除される特別控除額の特例の適用期限が令和9年3月31日（改正前：令和6年3月31日）まで3年延長されます（措法42の13⑤）。

なお、所得税については、適用期限が令和9年（改正前：令和6年）まで3年延長されます（措法10の6⑤）。

Q 5 適用関係

Q 2における賃上げ要件及び及び設備投資要件が強化の見直しの適用関係について教えてください。

Point 令和6年4月1日以後に開始する事業年度から適用されます。

Answer Q 2の改正は、法人の令和6年4月1日以後に開始する事業年度の所得に対する法人税について適用され、同日前に開始した事業年度の所得に対する法人税については、なお従前の例によります（令和6年改正法附則〇）。

また、個人については令和7年分以後の所得税について適用され、令和6年分以前の所得税については、なお従前の例によります（令和6年改正法附則〇）。

4 外形標準課税の見直し

Q 1 制度の概要

普通法人の法人事業税の制度の概要について教えてください。

Point 法人事業税は、事務所等を有する法人に対して、その事務所等が所在する都道府県が課税します。

Answer 法人事業税は、法人が行う事業そのものに課される税であり、法人がその事業活動を行うに当たって地方団体の各種の行政サービスの提供を受けることから、これに必要な経費を分担すべきであるという考え方にに基づき、事務所等を有する法人に対して、その事務所等が所在する都道府県が課税します。

資本金1億円超の普通法人に対しては、付加価値額に応じた付加価値割、資本金等の額に応じた資本割、所得に応じた所得割が課され、資本金1億円以下の普通法人等に対しては、所得割のみが課されます。

図表－10 普通法人の法人事業税の税率

区 分		税 率	
資本金 1 億円以下 の普通法人	所 得	年400万円以下の所得	3.5% (4.785%)
		年400万円超 年800万円以下の所得	5.3% (7.261%)
	割	年800万円超の所得	7.0% (9.59%)
		付加価値割	1.2%
資本金 1 億円超 の普通法人	資 本 割	0.5%	
	所 得 割	1.0%	
		(3.6%)	

(注) カッコ書きは、特別法人事業税相当分を含む税率とされます。

Q2 減資への対応

法人事業税の外形標準課税は、平成16年度に資本金1億円超の大法人を対象に導入され、平成27・28年度税制改正において、より広く負担を分かち合い、企業の稼ぐ力を高める法人税改革の一環として、所得割の税率引下げとあわせて、段階的に拡大されてきました。

外形標準課税の対象法人数は、資本金1億円以下への減資を中心とした要因により、導入時に比べて数では約1万社、割合では約3分の2まで減少しています。この減少の要因として、損失処理等に充てるためではなく、財務会計上、単に資本金を資本剰余金へ項目間で振り替える減資を行っている事例も多数存在し、こうした減資による対象法人数の減少は、法人税改革の趣旨及び地方税収の安定化・税負担の公平性といった制度導入の趣旨を損なう恐れがあり、問題視されていました。

令和6年度税制改正では、項目振替型減資を企画した大企業への対応が行われるそうですが、その内容について教えてください。

Point 前事業年度に外形標準課税の対象であった法人が資本金1億円以下になった場合でも、資本金と資本剰余金の合計額が10億円を超える場合には、外形標準課税の対象とされます。

なお、現時点で外形標準課税の対象外とされている中小企業・スタートアップ企業（資本金1億円以下）については、引き続き外形標準課税の対象外とされます。

Answer 外形標準課税の対象法人について、資本金又は出資金（以下単に「資本金」といいます。）1億円超の現行基準が維持されます。そこで、外形標準課税の対象外とされている中小企業・スタートアップ企業（資本金1億円以下）については、引き続き外形標準課税の対象外（新設法人も事業年度末日時点で資本金1億円以下であれば外形標準

課税の対象外)とされます。

令和6年度税制改正では、その事業年度の前事業年度に外形標準課税の対象であった法人が、減資によりその事業年度に資本金1億円以下になった場合でも、資本金と資本剰余金(これに類するものを含みます。以下単に「資本剰余金」といいます。)の合計額(以下「資本金と資本剰余金の合計額」といいます。)が10億円を超えるときには、原則として外形標準課税の対象とされます。

また、令和7年4月1日(施行日)以後最初に開始する事業年度については、前述した改正内容にかかわらず、公布日を含む事業年度の前事業年度(公布日の前日に資本金が1億円以下となっていた場合には、公布日以後最初に終了する事業年度)に外形標準課税の対象であった法人であって、その施行日以後最初に開始する事業年度に資本金1億円以下で、資本金と資本剰余金の合計額が10億円を超えるものは、外形標準課税の対象とされます。

Q3 適用関係

Q2における法人事業税の外形標準課税の減資への対応の適用関係について教えてください。

Point 令和7年4月1日から施行されます。

Answer Q2の改正は、令和7年4月1日に施行され、同日以後に開始する事業年度から適用されます(令和6年改正法附則○)。

Q4 100%子会社等への対応

外形標準課税の対象法人数の減少の要因として、持株会社化・分社化の際に、外形標準課税の対象範囲が実質的に縮小する事例も生じています。この事例の中には、子会社の資本金を1億円以下に設定しつつ、親会社の信用力を背景に大規模な事業活動を行っている企業グループの事例もあり、こうした組織再編による対象範囲の縮小は、法人税改革の趣旨及び地方税収の安定化・税負担の公平性といった制度導入の趣旨を損なうおそれがあり、問題視されてきました。

令和6年度税制改正では、大企業の100%子会社や外形標準課税逃れを企画した組織再編への対応が行われるそうですが、その内容について教えてください。

Point 資本金と資本剰余金の合計額が50億円を超える法人等の100%子会社等のうち、資本金1億円以下であっても、資本金と資本剰余金の合計額が2億円を超えるものは、原則として外形標準課税の対象とされます。

また、産業競争力強化法の認定を受けた事業者がM&Aを通じて買収した100%子会社等については、5年間外形標準課税の対象外とされます。

Answer 資本金と資本剰余金の合計額が50億円を超える法人(その法人が非課税又は所得

割のみで課税される法人等である場合を除きます。)又は相互会社・外国相互会社(以下「特定法人」といいます。)の100%子法人等のうち、その事業年度末日の資本金が1億円以下で、資本金と資本剰余金の合計額(公布日以後に、その100%子法人等がその100%親法人等に対して資本剰余金から配当を行った場合においては、その配当に相当する額を加算した金額)が2億円を超えるものは、外形標準課税の対象とされます。また、この改正により、新たに外形標準課税の対象となる法人については、外形標準課税の対象となったことにより、従来の課税方式で計算した税額を超えることとなる額のうち、次に定める額を、その事業年度に係る法人事業税額から控除することができます。

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

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

また、令和9年3月31日までの間に産業競争力強化法の特別事業再編計画の認定を受けた認定特別事業再編事業者が、その認定を受けた計画に従って行う一定の特別事業再編のための措置として他の法人の株式等の取得、株式交付又は株式交換を通じてその他の法人を買収し、その買収(一定のものに限ります。)の日以降も引き続き株式等を有している場合には、その他の法人(その認定特別事業再編事業者がその計画の認定を受ける前5年以内を買収した法人を含みます。以下「他の法人等」といいます。)が行う事業に対する法人事業税については、その買収の日の属する事業年度からその買収の日以後5年を経過する日の属する事業年度までの各事業年度においては、外形標準課税の対象外とされます。ただし、その他の法人等が、現行基準(資本金1億円超)又はQ2に掲げる減資への対応により外形標準課税の対象である場合は、特例措置の対象から除外されます。

Q5 100%子法人等の定義

Q4における100%子法人等の定義について教えてください。

Point 特定法人との間に完全支配関係がある法人等とされます。

Answer 「100%子法人等」とは、特定法人との間にその特定法人による法人税法に規定する完全支配関係がある法人及び100%グループ内の複数の特定法人に発行済株式等の全部を保有されている法人とされます。

Q 6 適用関係

Q 4における法人事業税の外形標準課税の100%子会社等への対応の適用関係について教えてください。

Point 令和8年4月1日から施行されます。

Answer Q 3の改正は、令和8年4月1日に施行され、同日以後に開始する事業年度から適用されます（令和6年改正法附則〇）。

Q 7 特別償却制度との対応

外形標準課税の見直しに伴う特別償却制度の対応について教えてください。

Point 特別償却制度が法人住民税及び法人事業税に適用され、特別税額控除制度が中小企業者等に係る法人住民税に適用することとされます。

Answer Q 2及びQ 4外形標準課税の見直しに伴い、特別償却制度が法人住民税及び法人事業税に適用されることとなります。また、特別税額控除制度が中小企業者等に係る法人住民税に適用されこととされます。

5 戦略分野国内生産促進税制の創設

Q 1 制度の概要

米国のIRA法（50兆円規模の投資促進策）、CHIPS法及び欧州のグリーン・ディール産業計画をはじめ、世界では戦略分野への投資を自国内に誘導する産業政策が活発化しています。

令和6年度税制改正では、戦略分野のうち特に生産段階でのコストが高い事業の国内投資を拡大し、賃金を引き上げ、地域を含めて需要を喚起し、持続的な経済成長に繋げていくとの観点から、過去に例のない新たな投資促進策として戦略分野国内生産促進税制が創設されたそうですが、その内容について教えてください。

Point 対象物資ごとに生産・販売量に応じた税額控除措置とされ、法人税額の最大40%が控除可能とされます。また、産業競争力強化法に基づく事業計画の認定から10年間の措置期間とされ、控除しきれなかった金額は最大4年間の繰越期間とされます。

Answer 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施行の日から令和9年3月31日までの間にされた同法の事業適応計画の認定に係る認定事業適応事業者（その事業適応計画にその計画に従って行うエネルギー利用環境負荷低減事業適応のための措置として同法の産業競争力基盤強化商品の生産及び販売を行う旨の記載があるものに

限ります。)であるものが、その事業適応計画に記載された産業競争力基盤強化商品の生産をするための設備の新設又は増設をする場合において、その新設又は増設に係る機械その他の減価償却資産(以下「産業競争力基盤強化商品生産用資産」といいます。)の取得等をして、国内にある事業の用に供したときは、その認定の日以後10年以内(以下「対象期間」といいます。)の日を含む各事業年度において、その産業競争力基盤強化商品生産用資産により生産された産業競争力基盤強化商品のうちその事業年度の対象期間において販売されたものの数量等に応じた金額とその産業競争力基盤強化商品生産用資産の取得価額を基礎とされた金額(既に本制度の税額控除の対象となった金額を除きます。)とのうちいずれか少ない金額の特別税額控除ができます。

ただし、特別控除税額は、「事業適応設備を取得した場合の税額控除制度(デジタルトランスフォーメーション投資促進税制)(措法42の12の7②)」による特別控除税額及び「生産工程効率化等設備等を取得した場合の税額控除制度(カーボンニュートラル投資促進)(措法42の12の7②)」による特別控除税額との合計で当期の法人税額の40%(半導体生産用資産にあつては、20%)が上限とされます。

また、控除限度超過額は4年間(半導体生産用資産にあつては、3年間)の繰越しができません。

なお、半導体生産用資産に係る控除税額を除き、本制度による控除税額は、地方法人税の課税標準となる法人税額から控除できません。

Q 2 産業競争力基盤強化商品の定義

Q 1における「産業競争力基盤強化商品」の定義について教えてください。

Point 電気自動車、グリーンスチール、グリーンケミカル、持続可能な航空燃料(SAF)、半導体(マイコン・アナログ)等を対象として生産・販売量に応じた物資を産業競争力強化法で規定されています。

Answer 「産業競争力基盤強化商品」とは、図表V-11に掲げる商品とされ、数量等に応じた金額とは、図表-11に掲げる産業競争力基盤強化商品の区分に応じ、それぞれに掲げる金額とされます。

ただし、その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(以下「供用日」といいます。)以後7年を経過する日の翌日からその供用日以後8年を経過する日までの期間内に販売された産業競争力基盤強化商品にあつては、図表-11に掲げる金額の75%相当額とされ、その供用日以後8年を経過する日の翌日からその供用日以後9年を経過する日までの期間内に販売された産業競争力基盤強化商品にあつては、図表-11に掲げる金額の50%相当額とされ、その供用日以後9年を経過する日の翌日以後に販売された産業競争力基盤強化商品にあつては、図表-11に掲げる金額の25%相当額とされます。

図表－11 対象物資ごとの単位当たり控除額

対 象 物 資		控 除 額	対 象 物 資		控 除 額	
電気自動車等	EV-FCV	40万円/台	半 導 体	マイコン	28～45nm相当	16,000円/枚
	軽EV-PHEV	20万円/台			45～65nm相当	13,000円/枚
グリーンスチール		2万円/トン			65～90nm相当	11,000円/枚
グリーンケミカル		5万円/トン			90nm以上	7,000円/枚
持続可能な航空燃料（SAF）		30円/リットル		アナログ （パワー を含み ます）	パワー（Si）	6,000円/枚
			パワー（SiC, GaN）		29,000円/枚	
			イメージセンサー		16,000円/枚	
			その他		4,000円/枚	

（注）競争力強化が見込まれる後半年度には、税額控除額が段階的（生産開始時から8年目に75%、9年目に50%、10年目に25%に低減）に引き下げられます。

（注）半導体は1枚（直径200mmウエハ換算）とされます。

Q 3 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の定義

Q 1における「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」の定義について教えてください。

Point 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されます。

Answer 「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」とは、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されます。

Q 4 適用除外

収益が拡大しているにも関わらず、賃上げ及び設備投資に積極的でない企業に対しキャッシュアウトを促すため、戦略分野国内生産促進税制が適用除外となるケースがあるようですが、その内容について教えてください。

Point 所得金額要件、賃上げ要件及び設備投資要件の全てに該当する場合には、特定税額控除の適用が規定が適用できないこととされます。

Answer 法人が、戦略分野国内生産促進税制（繰越税額控除制度を除きます。）の適用を受けようとする場合において、次の①から③の全ての要件を満たすときは、その事業年度については、特定税額控除の規定が適用できません。

① 所得金額要件

対象年度の所得の金額が前年度の所得の金額を上回ること。

② 賃上げ要件

継続雇用者給与等支給額の継続雇用者比較給与等支給額に対する増加割合が1%以上であること。

③ 設備投資要件

国内設備投資額が減価償却費の総額の40%を超えること。

6 イノベーションボックス税制の創設

Q1 制度の概要

利益の源泉たるイノベーションについても国際競争が激化する中、研究開発拠点としての立地競争力を強化する観点から、国内で自ら研究開発した知的財産権（特許権、AI関連のプログラムの著作権）から生ずるライセンス所得及び譲渡所得に対して優遇されるイノベーションボックス税制が創設されたそうですが、その内容について教えてください。

Point 国内で自ら研究開発した知的財産権の国内への譲渡所得又は国内外からのライセンス所得を対象に30%の所得控除ができます。

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

Answer 青色申告書を提出する法人が、令和7年4月1日から令和14年3月31日までの間に開始する各事業年度において居住者若しくは内国法人（関連者であるものを除きます。）に対する特定特許権等の譲渡又は他の者（関連者であるものを除きます。）に対する特定特許権等の貸付け（以下「特許権譲渡等取引」といいます。）を行った場合には、次の金額のうちいずれか少ない金額の30%相当額は、その事業年度において損金算入できます。

なお、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は、試験研究費が減少した場合の控除率の引下げを行うことにより、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（研究開発費が減少している場合の控除率を令和8年度、令和11年度及び令和13年度の3段階で実施）が行われます。

① その事業年度において行った特許権譲渡等取引ごとに、次のイの金額に次のロの金額のうち次のハの金額の占める割合を乗じた金額を合計した金額

イ その特許権譲渡等取引に係る所得の金額

ロ 当期及び前期以前（令和7年4月1日以後に開始する事業年度に限ります。）において生じた研究開発費の額のうち、その特許権譲渡等取引に係る特定特許権等に直接関連する研究開発に係る金額の合計額

ハ 上記ロの金額に含まれる適格研究開発費の額の合計額

② 当期の所得の金額

〔算式〕

$$\text{上記①イロに掲げるの金額} \times \frac{\text{上記①ハに掲げるの金額}}{\text{上記①ロに掲げるの金額}} \times 30\% = \text{所得控除額}$$

(注) 令和9年4月1日前に開始する事業年度において、当期において行った特許権譲渡等取引に係る特定特許権等のうちに令和7年4月1日以後最初に開始する事業年度開始の前日に開始した研究開発に直接関連するものがある場合には、上記①の金額は、次の(イ)の金額に次の(ロ)の金額のうちに次の(ハ)の金額の占める割合を乗じた金額とされます。

(イ) 当期において行った特許権譲渡等取引に係る所得の金額の合計額

(ロ) 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

(ハ) 上記(ロ)の金額に含まれる適格研究開発費の額の合計額

Q2 用語の定義

Q1における用語の定義について教えてください。

Point 関連者、特定特許権等、特定特許権等の貸付け、研究開発費の額及び適格研究開発費の額の定義を解説します。

Answer Q1における用語の定義は、次に掲げるとおりとされます。

- ① 「関連者」は、移転価格税制における関連者と同様の基準により判定します。
- ② 「特定特許権等」とは、令和6年4月1日以後に取得又は製作をした特許権及び人工知能関連技術を活用したプログラムの著作権で、一定のものとされます。
- ③ 「特定特許権等の貸付け」には、特定特許権等に係る権利の設定その他の者に特定特許権等を使用させる行為が含まれます。
- ④ 「研究開発費の額」とは、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とされます。
- ⑤ 「適格研究開発費の額」とは、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とされます。

Q3 手続規定

イノベーションボックス税制の手続規定について教えてください。

Point 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、一定の書類を作成することとされま。

Answer イノベーションボックス税制の適用において、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ます。国内の関連者に対してこれらの費用を支払う場合には、一定の書類を作成し、税務当局からの求めがあった場合には遅滞なく提示又は提出しなければならないこととされます。

また、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の規定が作成されます。

なお、イノベーションボックス税制の対象範囲については、制度の執行状況や効果を十分に検証した上で、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、今後見直しが検討されます。

7 試験研究を行った場合の税額控除制度（研究開発税制）の見直し

Q 1 改正前の試験研究費の範囲

試験研究を行った場合の税額控除制度（研究開発税制）における制度の対象とされる試験研究費の改正前の範囲について教えてください。

Point 試験研究費の額とは、その事業年度において税務上損金の額に算入された試験研究に係る費用とされています。したがって、試験研究用の固定資産を購入した場合には、その購入額ではなく、その固定資産につき確定した決算において減価償却費として損金経理した金額（損金の額に算入された金額に限ります。）が税額控除の対象とされます。

Answer 試験研究を行った場合の税額控除制度（研究開発税制）について、制度の対象となる試験研究費の額は、次の①及び②に掲げる金額の合計額（その金額に係る費用に充てるため他の者から支払を受ける金額がある場合には、その金額を控除した金額）とされます（措法42の4⑱一、措令27の4⑤～⑦、措規20①②）。

- ① 次に掲げる費用の額（売上原価等の原価の額を除きます。）で各事業年度の所得の金額の計算上損金の額に算入されるもの
 - イ 製品の製造または技術の改良、考案もしくは発明に係る試験研究（新たな知見を得るためまたは利用可能な知見の新たな応用を考案するために行うものに限り、）のために要する費用（研究開発費として損金経理をした金額のうち、下記②の固定資産又は繰延資産の償却費、除却による損失及び譲渡による損失の額を除きます。）で次に掲げるもの
 - (イ) その試験研究を行うために要する原材料費、人件費（専門的知識をもってその試験研究の業務に専ら従事する者に係るものに限り、）及び経費
 - (ロ) 他の者に委託をして試験研究を行う法人（人格のない社団等を含みます。）のその試験研究のためにその委託を受けた者に対して支払う費用
 - (ハ) 技術研究組合法第9条第1項の規定により賦課される費用
 - ロ 対価を得て提供する新たな役務の開発に係る試験研究（以下「新サービス研究」といいます。）として次に掲げるもののすべてが行われる場合のその試験研究のために要する一定の費用(注1)

- (イ) 大量の情報を収集する機能を有し、その機能の全部、主要な部分が自動化されている機器又は技術を用いて行われる情報の収集
 - (ロ) その収集により蓄積された情報について、一定の法則を発見するために、情報解析専門家(注2)により専ら情報の解析を行う機能を有するソフトウェア（これに準ずるソフトウェアを含みます。）を用いて行われる分析
 - (ハ) その分析により発見された法則を利用した新サービスの設計
 - (ニ) その発見された法則が予測と結果の一致度が高い等妥当であると認められるものであること及びその発見された法則を利用した新サービスがその目的に照らして適当であると認められるものであることの確認
- (注1) 上記の「一定の費用」とは、次の費用とされます。
- a その試験研究を行うために要する原材料費、人件費（情報解析専門家でその試験研究の業務に専ら従事する者に係るものに限り、）及び経費（外注費にあっては、これらの原材料費および人件費に相当する部分並びにその試験研究を行うために要する経費に相当する部分（外注費に相当する部分を除きます。）に限り、）
 - b 他の者に委託をして試験研究を行うその法人のその試験研究のためにその委託を受けた者に対して支払う費用（上記 a の原材料費、人件費及び経費に相当する部分に限り、）
- (注2) 情報解析専門家とは、情報の解析に必要な確率論および統計学に関する知識並びに情報処理に関して必要な知識を有すると認められる者とされます。
- ② 上記①イ又はロに掲げる費用の額で各事業年度において研究開発費として損金経理をした金額のうち、棚卸資産若しくは固定資産（事業の用に供する時において試験研究の用に供する固定資産を除きます。）の取得に要した金額とされるべき費用の額又は繰延資産（試験研究のために支出した費用に係る繰延資産を除きます。）となる費用の額

Q 2 試験研究費の範囲の見直し

研究開発税制について、財源確保の観点から制度の対象とされる試験研究費の額が整理されたそうですが、その内容について教えてください。

Point 海外委託研究又は海外支店の研究開発費が除外されます。

Answer 試験研究を行った場合の税額控除制度（研究開発税制）について、制度の対象とな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が除外されます。

なお、所得税についても同様とされます。

Q 3 一般型の税額控除率及び経過措置の現行制度の概要

研究開発投資は、社会課題解決の推進力となるイノベーションの源泉であり、高い外部効果を有することが期待されていますが、不確実性も伴います。米国や中国の企業が研究開発投資を大きく伸ばす中、わが国企業の研究開発投資は近年伸び悩んでおり、国際競争力の維持向上のためにも、その増加を促す必要があります。

令和5年度税制改正では、民間の研究開発投資の維持・拡大を促し、メリハリの利いたインセンティブを強化させる観点から、一般型の税額控除率カーブが見直されましたが、その見直し後の一般型の税額控除率及び経過措置の概要について教えてください。

Point 試験研究費の増加率に応じたメリットをより高めるため、税額控除率カーブが見直されるとともに、税額控除率の下限が1%に引き下げられました。

Answer 試験研究費の一般型に係る税額控除制度は、次のとおりとされます（措法42の4）。

1 原則

税額控除率が、次に掲げる場合の区分に応じそれぞれ次に定める割合（10%上限）とされます（措法42の4①②）。

なお、所得税についても同様とされます（措法10①②）。

① ②に掲げる場合以外の場合

11.5%から、12%から増減試験研究費割合を減算した割合に0.25を乗じて計算した割合を減算した割合（1%下限）

② その事業年度が設立事業年度である場合又は比較試験研究費の額が零である場合 8.5%

2 経過措置

令和3年4月1日から令和8年3月31日までに開始する各事業年度については、上記1にかかわらず、税額控除率が、次に掲げる場合の区分に応じそれぞれ次に定める割合とされ、その税額控除率（税額控除率の上限の特例の適用がある場合にはその適用後）の上限が14%とされます。

① 増減試験研究費割合が12%を超える場合

11.5%に、その増減試験研究費割合から12%を控除した割合に0.375を乗じて計算した割合を加算した割合

② 増減試験研究費割合が12%以下である場合

11.5%から、12%からその増減試験研究費割合を減算した割合に0.25を乗じて計算した割合を減算した割合（1%下限）

③ その事業年度が設立事業年度である場合又は比較試験研究費の額が零である場合 8.5%

3 中小企業技術基盤強化税制

増減試験研究費割合が12%を超える場合の措置は、次のとおりとされます（措法42の4④⑤⑥）。

① 税額控除率に、その増減試験研究費割合から12%を控除した割合に0.375を乗じて

計算した割合を加算します。

- ② 控除上限額に当期の税額の10%相当額が加算されます。

Q 4 税額控除限度額の現行制度の概要

令和3年度税制改正では、研究開発投資を増額していくインセンティブが維持されるように、コロナ禍により基準年度と比べ売上が2%以上減少したにもかかわらず、研究開発投資を増加させた企業については、税額控除限度額の上限が5%上乗せできるコロナ特例制度が導入されました。

令和5年度税制改正では、税額控除額が上限に達した企業に対してもインセンティブが機能することを期待し、一律に設定されている控除上限を変動させる新たな仕組みが導入されたそうですが、その見直し後の制度の概要について教えてください。

Point 売上試験研究費割合が10%超の場合には、通常の税額控除額の上限（25%）に試験研究費の増減率に応じて税額控除額の上限も変動させる変動型特例と選択制度が創設されます。

Answer 試験研究費の一般型に係る税額控除制度における税額控除限度額の上限は、次に掲げるとおりとされます（措法42の4③二）。

1 変動型特例

令和5年4月1日から令和8年3月31日までの間に開始する各事業年度（設立事業年度及び比較試験研究費の額が零である事業年度を除きます。）の場合の税額控除限度額の上限について、増減試験研究費割合が4%を超える部分1%当たり当期の法人税額の0.625%（5%上限）を加算し、増減試験研究費割合がマイナス4%を下回る部分1%当たり当期の法人税額の0.625%（5%上限）が減算されます。

2 選択適用制度（試験研究費の額が平均売上金額の10%超の場合）

試験研究費の額が平均売上金額の10%を超えるときには、上記1に掲げる変動型特例と「税額控除限度額の上限の上乗せ特例（措法42の4②③⑥）」のうち税額控除限度額の上限が大きくなる方の特例が選択適用できます。

Q 5 一般型の試験研究費の額に係る税額控除制度の見直し

一般型の試験研究費の額に係る税額控除制度が見直されるそうですが、その内容について教えてください。

Point 令和8年4月1日以後に開始する事業年度で増減試験研究費割合が零に満たない事業年度の税額控除率が見直されます。

Answer 一般型の試験研究費の額に係る税額控除制度について、令和8年4月1日以後に開始する事業年度で増減試験研究費割合が零に満たない事業年度につき、税額控除率を次のとおり見直すこととされます。

また、税額控除率の下限（改正前：1%）が撤廃されます。

- ① 令和8年4月1日から令和11年3月31日までの間に開始する事業年度
8.5% + 増減試験研究費割合 × 30分の8.5
 - ② 令和11年4月1日から令和13年3月31日までの間に開始する事業年度
8.5% + 増減試験研究費割合 × 27.5分の8.5
 - ③ 令和13年4月1日以後に開始する事業年度
8.5% + 増減試験研究費割合 × 25分の8.5
- (注) 「増減試験研究費割合」とは、次の算式で計算した割合とされます（措法42の4⑧四）。

$$\text{増減試験研究費割合} = \frac{\text{試験研究費の額} - \text{比較試験研究費の額}}{\text{比較試験研究費の額}}$$

9 暗号資産の保有に係る期末時価評価課税

Q1 暗号資産の評価方法等の現行制度の概要

内国法人が有する暗号資産については、税務上期末に時価評価し、評価損益は課税対象とされています。このため、多くの暗号資産の発行会社（スタートアップ企業等）においては、多額の納税の発生により手元資金が枯渇し、日本での起業が困難となり、ブロックチェーン関連企業の海外流出が進んでいるという問題点が生じていました。

令和5年度税制改正では、ブロックチェーン技術の海外流出を防止する観点から、自己発行暗号資産の評価方法等が見直されましたが、その制度の概要について教えてください。

Point 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するもののうち、一定の要件を満たすもの（いわゆる自己発行暗号資産）については、期末時価評価課税の対象外とされます。

Answer 法人が事業年度末において有する暗号資産のうち時価評価により評価損益を計上するものの範囲から、次の要件に該当する自己発行暗号資産が除外されます（法61②、法118の7②、法26の10）。

なお、所得税も同様とされます（所法48の2①）。

- 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 他の者に移転することができないようにする技術的措置がとられていること。
 - ロ 一定の要件を満たす信託の信託財産としていること。

Q 2 暗号資産の期末評価方法の見直し

内国法人が有する暗号資産（一定の自己発行の暗号資産を除きます。）のうち、活発な市場が存在するものについては、期末に時価評価され、キャッシュフローを伴わない未実現の損益が課税対象とされています。

令和6年度税制改正では、Web3推進に向けた環境整備を図る観点から、発行者以外の第三者の継続的な保有等に係る暗号資産の期末時価評価課税に係る見直しが行われたようですが、その内容について教えてください。

Point 譲渡制限等の一定の要件を満たすものが期末時価評価課税の対象外とされます。

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

- ① 原価法
- ② 時価法

Q 3 課税対象外とされる暗号資産の範囲

Q2における「譲渡についての制限その他の条件が付されている暗号資産」の範囲について教えてください。

Point 資金調達のために売却できないように譲渡制限等の一定の要件を満たすものとされます。

Answer 「譲渡についての制限その他の条件が付されている暗号資産」とは、次に掲げる要件に該当する暗号資産とされます。

- ① 他の者に移転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。

Q 4 手続規定

Q2における第三者の継続的な保有等に係る暗号資産の期末時価評価課税に係る見直しの手続規定について教えてください。

Point 暗号資産を取得した日の属する事業年度に係る確定申告書の提出期限までに所轄税務署長に届出します。

Answer Q 2 の評価方法は、譲渡についての制限その他の条件が付されている暗号資産の種類ごとに選定し、その暗号資産を取得した日の属する事業年度に係る確定申告書の提出期限までに納税地の所轄税務署長に届け出なければならないこととされます。

なお、評価方法を選定しなかった場合には、原価法（Q 2 の①の評価方法）により計算した金額をその暗号資産の期末における評価額とされます。

Q 5 適用関係

Q 2 から Q 4 に掲げる暗号資産の評価方法等の見直しの適用関係について教えてください。

Point 令和 6 年 4 月 1 日以後に開始する事業年度から適用されます。

Answer Q 2 の改正は、法人の令和 6 年 4 月 1 日以後に開始する事業年度の所得に対する法人税について適用され、同日前に開始した事業年度の所得に対する法人税については、なお従前の例によります（令和 6 年改正法附則〇，令和 6 年改正法規附則〇）。

Q 〇の改正は、法人の令和 6 年 4 月 1 日以後に取得する暗号資産について適用され、同日前に取得した暗号資産については、なお従前の例によります（令和 6 年改正法令附則〇）。

また、個人の令和 7 年分以後の所得税から適用されます（令和 6 年改正所令附則〇）。

10 交際費等の損金不算入制度の見直し

Q 1 改正前制度の概要

改正前の交際費等の損金不算入制度の概要について教えてください。

Point 支出交際費等は、原則としてその全額が損金不算入とされます。ただし、例外として接待飲食費に係る損金算入の特例及び中小法人に係る損金算入の特例として損金算入が可能な取扱いが認められています。

Answer 法人が平成26年 4 月 1 日から令和 6 年 3 月31日までの間に開始する各事業年度（以下「適用年度」といいます。）において支出する交際費等の額（以下「支出交際費等の額」といいます。）は、適用年度の損金の額に算入されない金額とされます（措法61の4①）。

ただし、「接待飲食費に係る損金算入の特例」として、適用年度終了の日における資本金の額又は出資金の額（資本又は出資を有しない法人、公益法人等、人格のない社団等、外国法人及び受託法人にあっては、それぞれ資本金の額又は出資金の額に準ずる金額）が100億円以下である法人の支出交際費等の額のうち接待飲食費の額の50%相当額を超える部分の金額が、適用年度の損金の額に算入されない金額とされます（措法61の4①，措令1の2③，37の4）。

また、中小法人については、「中小法人に係る損金算入の特例」として、「接待飲食費に係る損金算入の特例」に代えて、定額控除限度額（年800万円）を超える支出交際費等の額が、適用年度の損金の額に算入されない金額とすることができます（措法61の4②）。

なお、支出交際費等の額うち、損金算入が可能とされる取扱いは、図表-12のとおりとされています。

図表-12 損金算入が可能な支出交際費等の額の取扱い

区 分			損金算入が可能な取扱い
中 小 法 人	支出交際費等の額が年800万円以下		全 額
	支出交際費等の額が 年800万円超	選 択	中小法人に係る損金算入の特例
接待飲食費に係る損金算入の特例			
中小法人以外 の法人	資本金等 の 額	100億円以下	接待飲食費に係る損金算入の特例
		100億円超	—————

(注)「接待飲食費の額」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）は含まれません（措法61の4⑥，措規21の18の4）。

Q 2 飲食等に係る金額基準の拡充

交際費等の損金不算入制度のうち、損金不算入となる交際費等の範囲から除外される一定の飲食費に係る金額基準が拡充されたそうですが、その内容について教えてください。

Point 損金不算入となる交際費等の範囲から除外される一定の飲食費に係る金額基準が1人当たり1万円以下（改正前：5,000円以下）に引き上げられます。

Answer 交際費等とは、交際費、接待費、機密費その他の費用で、法人が、その得意先、仕入先その他事業に関係のある者等に対する接待、供給、慰安、贈答その他これらに類する行為のために支出するもの（一定の事項を記載した書類を保存している場合における1人当たり1万円以下（改正前：5,000円以下）の飲食等のために要する費用等を除きます。）とされます（措法61の4④⑥，措令37の5①，措規21の18の4）。

Q 3 適用期限の延長

交際費等の損金不算入制度の適用期限の延長について教えてください。

Point 適用期限が3年延長されます。

Answer 交際費等の損金不算入制度について、Q2の見直しが行われた上、その適用期限が令和9年3月31日（改正前：令和6年3月31日）まで2年延長されます（措法61の4①）。

また、接待飲食費に係る損金算入の特例及び中小法人に係る損金算入の特例の適用期

限が令和9年3月31日（改正前：令和6年3月31日）まで2年延長されます（措法61の4①②）。

Q 4 適用関係

接待飲食費に係る損金算入の特例の対象法人が縮小される規定の適用関係について教えてください。

Point 令和6年4月1日以後に開始する事業年度から適用されます。

Answer Q2及びQ3の改正は、法人の令和6年4月1日以後に開始する事業年度の所得に対する法人税について適用され、同日前に開始した事業年度の所得に対する法人税については、なお従前の例によります（令和6年改正法附則○）。

Q2の改正は、令和6年4月1日以後に支出する飲食費について適用されます（令和6年改正法附則○）。

11 中小企業者等の少額減価償却資産の取得価額の損金算入の特例の見直し

Q 1 改正前制度の概要

改正前の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制度の概要について教えてください。

Point 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した場合には、合計300万円までを限度として、即時償却（全額損金算入）することが可能とされます。

Answer 青色申告書を提出する中小企業者等（事務負担に配慮する必要があるものとして常時使用する従業員の数が500人以下の法人に限ります。）が、平成18年4月1日から令和6年3月31日までの間に取得等し、かつ、事業の用に供した減価償却資産で、その取得価額が30万円未満であるもの（以下「中小企業者等の少額減価償却資産」といいます。）を有する場合において、その中小企業者等の少額減価償却資産の取得価額相当額を事業の用に供した日を含む事業年度において損金経理をしたときは、その損金経理をした金額は、その事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入されます。

ただし、その事業年度に取得等をした中小企業者等の少額減価償却資産の取得価額の合計額が300万円を超える場合には、その超える部分に係る減価償却資産は対象から除外されます（措法67の5、措令39の28）。

なお、所得税も同様とされます（措法28の2）。

図表－13 少額減価償却資産等を取得した場合の優遇規定（改正前）

区 分	適 用 要 件		損金算入限度額
	取得価額等	対 象 法 人	
少額減価償却資産	10万円未満 又は 使用可能期間 が1年未満	—	取得価額相当額の全額
一括償却資産	20万円未満		その事業年度 の月数 × $\frac{\quad}{36}$ 取得価額 相当額
中小企業者等の 少額減価償却資産	30万円未満	中 小 企 業 者 等	取得価額相当額の全額 (合計300万円限度)

(注) 「少額の減価償却資産の取得価額の損金算入（法令133）」又は「一括償却資産の損金算入（法令133の2）」の規定の適用を受けた場合には、「中小企業者等の少額減価償却資産の取得価額の損金算入の特例」の規定の適用を受けることができません。

また、それぞれの規定の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きます。）の用に供された資産が除外されます（法令133①②、133の2①⑬、措令39の28②③）。

なお、所得税についても同様とされます（所令138①②、139①④、措令39の28②③）。

Q2 適用対象者の見直し

中小企業者等における①償却資産の管理や申告手続などの事務負担の軽減、②少額減価償却資産の取得促進による事務処理能力・事業効率の向上を図るため、適用対象者が見直されたそうですが、その内容について教えてください。

Point 従業員300人超の法人が除外されます。

Answer 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について、対象法人から電子情報処理組織を使用する方法（e-Tax）により法人税の確定申告書等に記載すべきものとされる事項を提供しなければならない法人のうち常時使用する従業員の数が300人（改正前：500人）を超えるものが除外されます（措法67の5①、措令39の28①）。

Q 3 適用期限の延長

中小企業者等の少額減価償却資産の取得価額の損金算入の特例の適用関係について教えてください。

Point 適用期限が2年延長されます。

Answer 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について、その適用期限が令和8年3月31日（改正前：令和6年3月31日）まで2年延長されます（新措法67の5①）。

なお、所得税についても同様とされます（措法28の2①）。

Q 4 適用関係

中小企業者等の少額減価償却資産の取得価額の損金算入の特例の適用対象者の見直しの適用関係について教えてください。

Point 令和6年4月1日以後に開始する事業年度から適用されます。

Answer Q2の改正は、法人の令和6年4月1日以後に開始する事業年度の所得に対する法人税について適用され、同日前に開始した事業年度の所得に対する法人税については、なお従前の例によります（令和6年改正法附則○）。

また、個人については令和7年分以後の所得税について適用され、令和6年分以前の所得税については、なお従前の例によります（令和6年改正法附則○）。

《引用文献》

- ・ 『令和6年度税制改正大綱』（令和5年12月14日閣議決定）
- ・ 税制調査会資料
- ・ 経済産業省資料『令和6年度経済産業関係税制改正について』（令和5年12月）
- ・ 中小企業庁資料『令和6年度改正の概要について（中小企業・小規模事業者関係）』（令和5年12月）

《参考文献》

- ・ 武田昌輔監修『DHCコンメンタール 法人税法』（第一法規）
- ・ 宮森俊樹著『Q&A知っておきたい中小企業経営者と税制改正の実務－平成24年度版～平成27年度版－』（大蔵財務協会）
- ・ 宮森俊樹著『Q&Aでわかる税制改正の実務－平成28年度版～令和4年度版』（中央経済社）
- ・ 宮森俊樹著『Q&A税制改正の実務－令和5年度版』（新日本法規）