

Japan tax newsletter

EY税理士法人

令和5年度税制改正大綱

EY Japan税務アラート・ニュースレター

過去のアラートは、下記URLからご覧いただけます。

https://www.ey.com/ja_jp/ey-japan-tax-library/tax-alerts

Contents

▶ 法人課税	2
1. 研究開発税制の見直し	
2. オープンインベーション促進税制の見直し	
3. スピンオフ税制の見直し	
4. 暗号資産時価評価の見直し	
5. その他	
▶ 国際課税	7
1. グローバルミニマム課税の導入	
2. 外国子会社合算税制の見直し	
3. その他	
▶ 所得・資産・消費課税	13
1. NISA拡充・恒久化	
2. 相続税・贈与税の見直し	
3. インボイス制度の見直し	
4. スタートアップ再投資優遇税制の創設	
5. ストックオプション制度の権利行使期間の上限の延長	
6. 超富裕層への所得税課税強化	
7. その他	
▶ 納税環境整備・その他	16
1. 電子帳簿等保存制度の見直し	
2. 加算税制度の見直し	
3. 防衛力強化にかかる財源確保のための税制措置	
4. エコカー減税	
5. その他のトピック	

令和4年12月16日に、与党(自由民主党・公明党)による「令和5年度税制改正大綱(以下、「大綱」)」が公表されました。本ニュースレターにおいては、大綱で明らかにされた、主要な改正・見直し事項の概要を説明します。

令和5年度税制改正は、個人や企業、そして地域に眠るポテンシャルを最大限引き出すというメッセージを税制において具現化したものです。「マーケット」、「産業」、「人材」への成長投資につながる税制度を一体的に強化するとともに、税制に限らない分配政策も適切に組み合わせることにより、「成長と分配の好循環」の連鎖を生み出していきます。

国民の資産所得倍増につなげるため、NISAの抜本的拡充と恒久化が行われます。新たな産業の創出・育成を推進するために、スタートアップ・エコシステムの抜本的強化を図る税制等が創設され、既存の税制も見直されます。研究開発税制においても、投資を増加させるインセンティブをさらに強化する見直しが行われます。また、OECD/G20「BEPS包摂的枠組み」における国際的合意のうち、グローバルミニマム課税(「第2の柱」)について令和6年4月以降の導入が決定しました。

なお、本ニュースレターの一部項目の内容については、今後の国会における法案審議の過程等において、修正・削除・追加等が行われる可能性があることにご留意下さい。

法人課税

1. 研究開発税制の見直し

日本における民間企業の研究開発支出は、実額ベースで世界三位と高水準を維持しているものの、横ばい状況が続いています。またスタートアップとのオープンイノベーションや博士号取得者などの活用も欧米に比べて十分に進んでいない状況です。日本の国際競争力の維持・強化に向けて、民間研究開発に関する投資額の増大並びに質の向上を促すべく、研究開発税制について各種見直しが行われます。

(1) 一般試験研究費の額に係る税額控除制度(一般型)

一般試験研究費の額に係る税額控除制度に関しては、増減試験研究費割合(以下、「増減率」)に応じて、下表の通り税額控除率及び控除限度額の設定が見直され、適用期限が3年間延長されます。税額控除上限(法人税額の25%)に到達した企業に対してさらなるインセンティブを付与するために、試験研究費の増減率に応じて税額控除上限を変動させる仕組みを導入します。

(控除税額限度額)

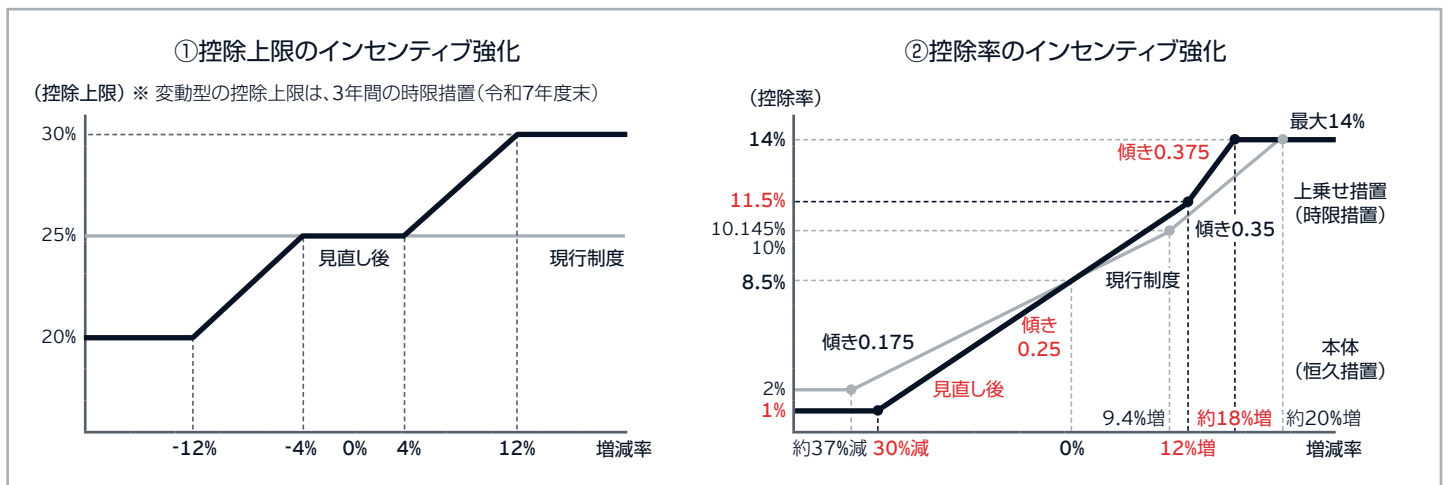
控除税額の上限の特例 (※)	増減率が4%超の場合	増減率が4%未満の場合
	(増減率-4%)× 0.625(上限5%)加算	(-増減率-4%) ×0.625(上限5%)減算

(※) 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に適用

(控除率)

増減率が12%超	増減率が12%以下
$11.5\% + (\text{増減率} - 12\%) \times 0.375$	$11.5\% - (12\% - \text{増減率}) \times 0.25$

(※) 控除率の下限は1%(現行2%)に引き下げられ、上限は14%(原則10%)となる



出典: 経済産業省「令和5年度(2023年度) 経済産業関係 税制改正について 令和4年12月 経済産業省」、https://www.meti.go.jp/main/zeisei/zeisei_fy2023/zeisei_k/pdf/zeiseikaisei.pdf (2023年1月10日アクセス)

試験研究費の額が平均売上金額の10%を超える場合における税額控除率の特例及び控除税額の上限の上乗せ特例についても、適用期限が3年延長されます。なお、試験研究費の額が平均売上金額の10%を超える場合における控除税額の上限の上乗せ特例も適用可能な場合には、増減率による特例と平均売上金額による特例を比較の上、控除税額の上限が大きくなる方の特例が適用できます。他方で、基準年度比売上金額減少割合が2%以上等の場合における控除税額上限の上乗せ特例は、適用期限の到来をもって廃止されます。

税額控除上限について現行は法人税額の25%であるところ、試験研究費の増減率に応じて、20%~30%で変動する仕組みが導入されます。これまで税額控除上限により税額控除額を増やすことができなかった企業においては、税額控除額の大幅な増加が期待されます。一方で、増減率により税額控除額の変動幅が大きくなったため、これまで以上に試験研究費の額の詳細な把握が求められることには留意が必要です。

なお税額控除上限の変動と上乗せ特例についてはいずれか有利なほうが適用されることとなります。

非連続なイノベーションへの挑戦を促し、研究開発投資の質の向上を図るべく、試験研究費の範囲の見直しも行われます。具体的には、新サービス開発に係る試験研究費に関して、対象となるビッグデータの範囲を拡大し、既存のビッグデータを活用する場合についても対象とされます（現行制度では新たに取得したビッグデータ活用のみが対象）。その一方で、考案されたデザインに基づく設計・試作については、性能向上を目的としないことが明らかな開発業務に要する費用は除外されることとなります。

(2) オープンイノベーション型（特別試験研究費にかかる税額控除）

一般型の試験研究費と同様に、さらなるイノベーション促進に向けて特別試験研究費制度についても見直しを加えられます。具体的には、研究開発型スタートアップ企業の範囲が拡大され、特別新事業開拓事業者（注1）と行う共同研究・委託研究についても税額控除（控除率25%）の対象となります。なお、共同研究及び委託研究の範囲は、現行の研究開発型ベンチャー企業との共同研究及び研究開発型ベンチャー企業への委託研究と同様とされます。

（注1）特別新事業開拓事業者とは、産業競争力強化法の新事業開拓事業者のうち、以下の要件を満たしたものをいいます。

- ▶ 同法の特定期間活動に資する事業をすでに行っている会社
- ▶ 一定の投資事業有限責任組合を通じて又は国立研究開発法人から出資を受けているもの（出資者の認定は不要）
- ▶ 設立後15年未満で研究開発費の額の売上高の額に対する割合が10%以上であるもの
- ▶ その経営資源が、高い生産性が見込まれる事業を行うこと、又は新たな事業の開拓を行うことに資するものであること
- ▶ その他の基準を満たすことにつき経済産業大臣の証明があるもの

対象企業の設立年数や売上高研究開発費等に着目しつつ、出資者となるファンドについては認定を不要としたことで、対象が大幅に拡大（経済産業省の資料によると200社から2,000社超）し、スタートアップとのオープンイノベーションが加速することが期待されます。

また、博士号取得者などの高度人材の積極的活用を促進するため、次の要件の全てを満たす一定の試験研究費については、新たに優遇措置が導入されます。具体的には、一定の試験研究費の額のうち、対象となる新規高度研究業務従事者（注2）に係る人件費を、特別試験研究費の額に加えることができることとし、その税額控除率は20%に設定されます。

- ▶ 新規高度研究業務従事者に対して人件費を支出して行う試験研究であること
- ▶ 当期の新規高度人件費割合（注3）／前期の新規高度人件費割合 ≥ 1.03
- ▶ 次のいずれかに該当する試験研究であること
 - a その内容に関する提案が広く一般に又はその法人の使用人に募集されたこと
 - b その内容がその試験研究に従事する新規高度研究業務従事者から提案されたものであること
 - c その試験研究に従事する者が広く一般に又はその法人の役員若しくは使用人に募集され、その試験研究に従事する新規高度研究業務従事者とその募集に応じた者であること

(注2) 新規高度研究業務従事者とは、以下のいずれかの者をいいます。

- a 博士の学位を授与された者で、その授与された日から5年を経過していないもの
- b 他の者(その法人との間に一定の資本関係がある者を除く)の役員又は使用人として10年以上専ら研究業務に従事していた者で、その法人(その法人との間に一定の資本関係がある者を含む)の役員又は使用人となった日から5年を経過していないもの

(注3)

$$\text{新規高度人件費割合} = \frac{\text{一定の試験研究費の額のうち新規高度研究業務従事者に対する人件費の額}}{\text{試験研究費の額のうちその法人の役員又は使用人である者に対する人件費の額}}$$

一般型ではなく、オープンイノベーション型で措置されています。大学との共同研究等で求められている監査はおそらく不要と考えられます。また新規高度研究業務従事者の人件費を最大で5年間対象にできるため、初年度分の人件費は税額控除額の合計額でカバーできるという整理も可能と考えられます。

2. オープンイノベーション促進税制の見直し

オープンイノベーション促進税制は、企業の持つ資金・技術・販路等の経営資源をスタートアップ企業において活用し、企業の事業再構築を促進するという観点から、スタートアップ企業への出資に対し所得控除(取得価額の25%)を認めるもので、令和2年度税制改正により導入されました。

現行制度下では発行済株式の取得は本制度の適用対象外でしたが、本改正により、発行法人以外の者から購入した特別新事業開拓事業者の株式で、その取得により議決権総数の過半数を有することとなるものも、取得価額200億円を上限に、適用対象とされます。ただし、この場合には、一部要件について、現行制度とは異なる要件が適用される点には注意が必要です(注4)。また、特定株式の取得から5年を経過した場合には、特別勘定の金額を取り崩して、益金算入することになりますが、取得日から5年以内のいずれかの事業年度において、売上高が1.7倍かつ33億円以上となったこと等の要件に該当することとなった場合は、この限りではありません。なお、払込みにより取得した特定株式については、対象となる取得価額の上限が50億円(現行:100億円)に引き下げられるなどの措置がされます。

(注4)

- ▶ 特定株式の保有見込期間要件における保有見込期間の下限及び特定事業活動に係る証明の要件のうち特定事業活動を継続する期間は、5年となります。
- ▶ 取得価額要件は、5億円以上となります。
- ▶ 特別新事業開拓事業者は、内国法人に限定されます。
- ▶ 令和5年4月1日以後に出資をしてすでに本制度の適用を受けた後に追加取得する株式は対象外となります。

令和4年4月1日時点で152件(証明を受けた出資金額の合計額は約427億円)の証明実績がある制度です。

上記記載の通り、現行制度では発行済株式の取得は適用対象外のため、M&Aの場面で本税制を有効活用できませんでしたが、一定の要件を満たす場合は本税制の適用により減税措置を受けられます。なお、取得日から5年以内のいずれかの事業年度において、売上高が1.7倍かつ33億円以上となったこと等の要件を満たせない場合は益金算入する(所得控除の効果はなく、課税の繰延効果のみ)必要がありますので、その点は留意が必要です。

3. スピンオフ税制の見直し

令和5年4月1日から令和6年3月31日までの間に産業競争力強化法の事業再編計画の認定を受けた法人が、特定剰余金配当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は、株式分配に該当することとされます。また、その現物分配のうち次の要件に該当するものは、適格株式分配に該当することとされます。

- (1) その法人の株主の持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
- (2) 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
- (3) 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
- (4) 適格株式分配と同様の非支配要件、主要事業継続要件及び特定役員継続要件を満たすこと
- (5) その認定に係る関係事業者又は外国関係法人の特定役員に対して新株予約権が付与され、又は付与される見込みがあること等の要件を満たすこと

現行の制度では元親会社が持分の100%を手放す必要がありました。元親会社に一部分(20%未満)を残しても一定の要件を満たせば適格株式分配とされる措置がされました。ただし、令和5年4月1日から令和6年3月31日までの間に認定を受ける必要があるため、留意が必要です。なお当該期間に認定を受けた場合は、当該期間以降に行われるスピンオフも対象になります。当該措置は期間限定であり、かつ、事前に認定を受ける必要があるため、令和6年度以降の延長・緩和に向けた税制改正の動向も注目されます。

4. 暗号資産時価評価の見直し

暗号資産の評価方法は、これまで期末時価評価とされてきましたが、継続保有が前提となる以下の暗号資産については、時価評価が不要となります。

- イ 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又は
- ロ その暗号資産の発行の時から継続して、技術的措置や一定の信託により譲渡制限が行われているもの

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

暗号資産の期末時価評価は、ブロックチェーン技術を活用した起業や事業開発を阻害する要因として指摘されてきましたが、法人が継続して保有しているものについては対象外となり、同技術による事業展開を税制面から後押しする体制が整います。

5. その他

▶ 学校設立への寄付金

新たに設立される一定の高等教育機関への寄付で、以下の要件のすべてを満たすものについて、指定寄付金として全額が損金算入されます。

- ① その高等教育機関から財務大臣に対して届出があった日から令和10年3月31日までの間に支出されるもの
- ② その高等教育機関の設立前に、その設立に関する認可があることが確実であると認められる場合にされる寄附金で、その設立のための費用に充てられるものであること
- ③ 募集要綱に、一定の期間内に設置認可を受けなかった場合には、残額を国又は地方公共団体に寄附する旨の定めがあること

日本の生産性向上においては、実社会で活躍できる人材の育成に向けた教育現場のさらなる変革が必要不可欠であるとの認識のもと、企業の経営資源の学校教育への活用を促す内容となっています。

▶ 株式対価譲渡特例

株式等を対価とする株式の譲渡に係る所得の計算の特例について、令和5年10月1日以後に行われる株式交付について、株式交付後に株式交付親会社が同族会社（非同族の同族会社を除く）に該当する場合は適用が除外されることとなります。

オーナー企業等が行っていた株式交付制度を活用した資産管理会社への株式集約に対して一定の制約がかかる措置です。

▶ デジタルトランスフォーメーション(DX)投資促進税制

令和3年度改正において創設された、一定のデジタル技術に関する事業計画に従って導入されるソフトウェア等の特別償却又は税額控除については、下表のとおり一部見直しの上、適用期限が2年間延長されます。

要件	改正案
取組類型に関する要件	対象事業の海外売上高比率が一定割合以上となることが見込まれること
生産性の向上又は新需要の開拓に関する要件	売上高が10%以上増加することが見込まれること

なお、令和5年4月1日前に認定の申請をした事業適応計画に従って同日以後に取得等をする資産については、この要件は適用されません。

事業適応計画の認定を受けるためには、引き続き「DX認定」の取得が必要になります。なおデジタルガバナンス・コードの改訂に伴い、DX認定の認定基準に「デジタル人材の育成・確保」が追加されていますので、今後DX認定を受ける事業者は留意が必要です。

▶ 特定資産買い替え延長

特定の資産の買換えの場合等の課税の特例は、一部見直しの上、3年間延長されます。

▶ 中小軽減税率2年延長

中小企業者等の法人税の軽減措置（年800万円以下の所得に対し15%）の適用期限が、2年延長されます。また、中小企業投資促進税制、中小企業経営強化税制などについても、一部適用要件等を見直した上で、適用期限が2年延長されます。

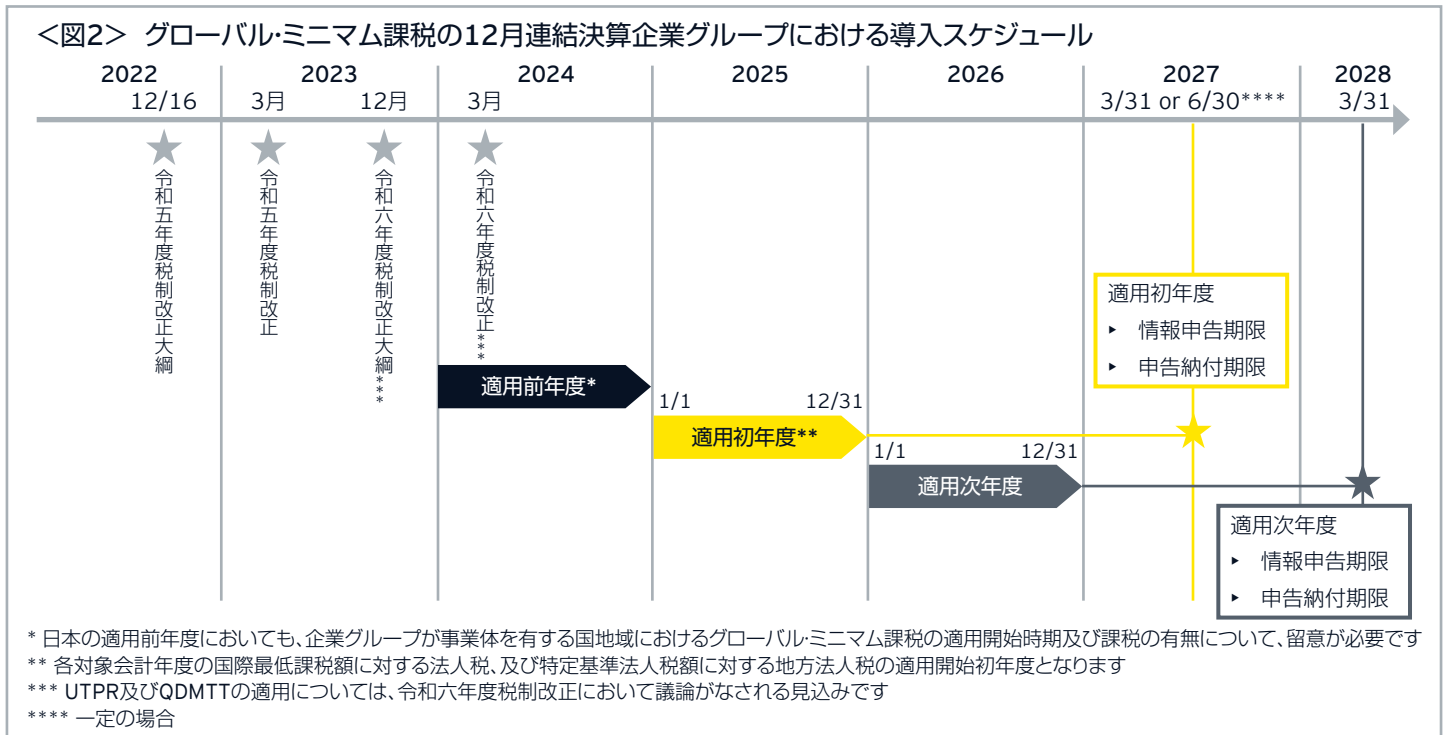
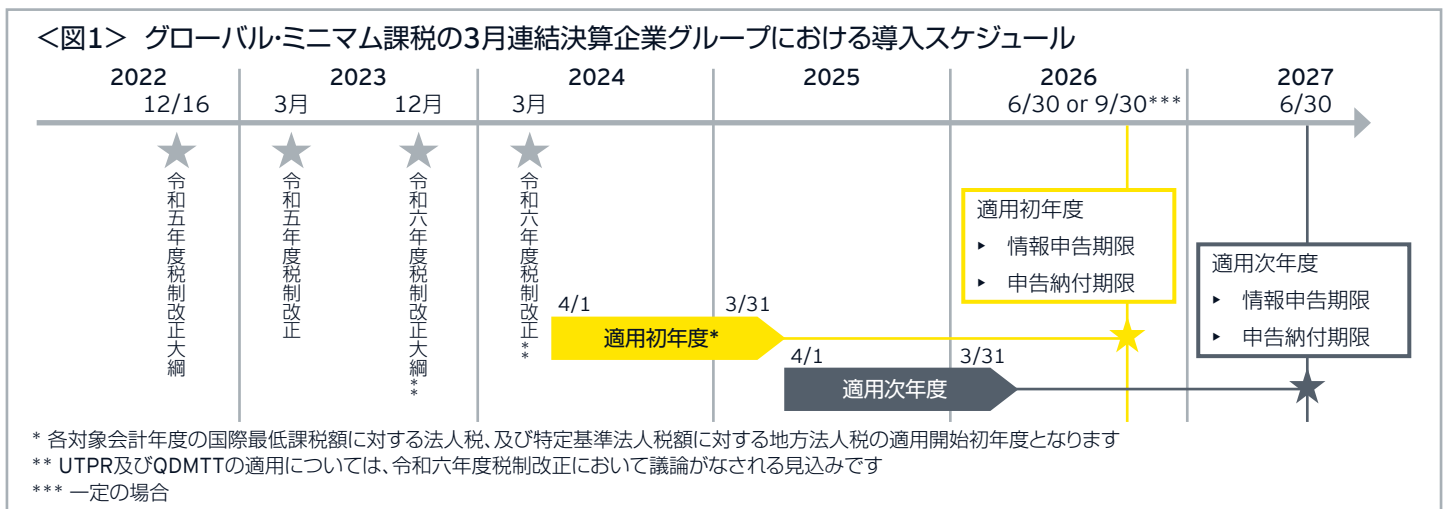
▶ 中小企業技術基盤強化税制

中小企業技術基盤強化税制については、一部の見直しを行った上で、適用期限が3年間延長されますが、基準年度売上金額減少割合が2%以上等の場合における控除税額の上限の上乗せ特例は、適用期限の到来をもって廃止されます。

国際課税

1. グローバルミニマム課税の導入

2021年10月に経済協力開発機構(OECD)／G20「税源浸食と利益移転(BEPS:Base Erosion and Profit Shifting)包摂的枠組み」において、経済のデジタル化に伴う課税上の課題への解決策に関する国際的な合意がまとめられました。本国際合意は、市場国への新たな課税権の配分(「第1の柱」)とグローバルミニマム課税(「第2の柱」)の2つの柱からなります。令和5年度税制改正においては、国際的な議論の進展や、諸外国における動向等を踏まえ、「第2の柱」所得合算ルール(IIR:Income Inclusion Rule)に係る法制化を行うこととされました。適用開始時期については、諸外国の動向及び対象企業の準備に要する期間を確保する観点も踏まえ、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されることとなります。3月決算企業の適用スケジュールについては<図1>、12月決算企業については<図2>をご参照ください。



(1) 各対象会計年度の国際最低課税額に対する法人税(国税)(仮称)の創設

各対象会計年度の国際最低課税額に対する法人税(国税)(仮称)(以下、「国際最低課税額に対する法人税」という)が創設されます。

各対象会計年度の直前の4対象会計年度のうち2以上の対象会計年度の総収入金額が7億5,000万ユーロ相当額以上である多国籍企業グループ(以下、「特定多国籍企業グループ等」)に属する内国法人に対して、各対象会計年度において国際最低課税額に対する法人税が課されます。ただし、公共法人については、その義務はありません。国際最低課税は、外国に所在する法人等が稼得する所得を基に課税する仕組みであり、課税対象と地方公共団体の行政サービスとの応益性がないため、地方税である法人住民税・法人事業税(特別法人事業税を含む、以下同じ)の課税は行わないこととし、現行の税率を基に法人税による税額と地方法人税による税額が907:93の比率となるように、国際最低課税額の法人税は、その課税標準に100分の90.7の税率を乗じて計算した金額とされています。

国際最低課税額に対する法人税の申告及び納付期限は、各対象会計年度終了の日の翌日から1年3カ月(一定の場合には、1年6カ月)以内となります。ただし、当該対象会計年度の国際最低課税額がない場合は、当該申告を要しません。電子申告の特例等、質問検査、及び罰則等については、法人税と同様とされています。

(2) 国際最低課税額(課税標準)

国際最低課税額は、特定多国籍企業グループ等のグループ国際最低課税額のうち、構成会社又は共同支配会社に配賦される会社等別国際最低課税額に対して内国法人の所有持分等を勘案して計算した帰属割合を乗じて計算した金額の合計額となります。共同支配会社とは、最終親会社等の連結財務諸表において持分法が適用される会社で、その最終親会社等が直接又は間接に有する所有持分の割合が50%以上である事業体、連結対象の事業体及び恒久的施設となります。

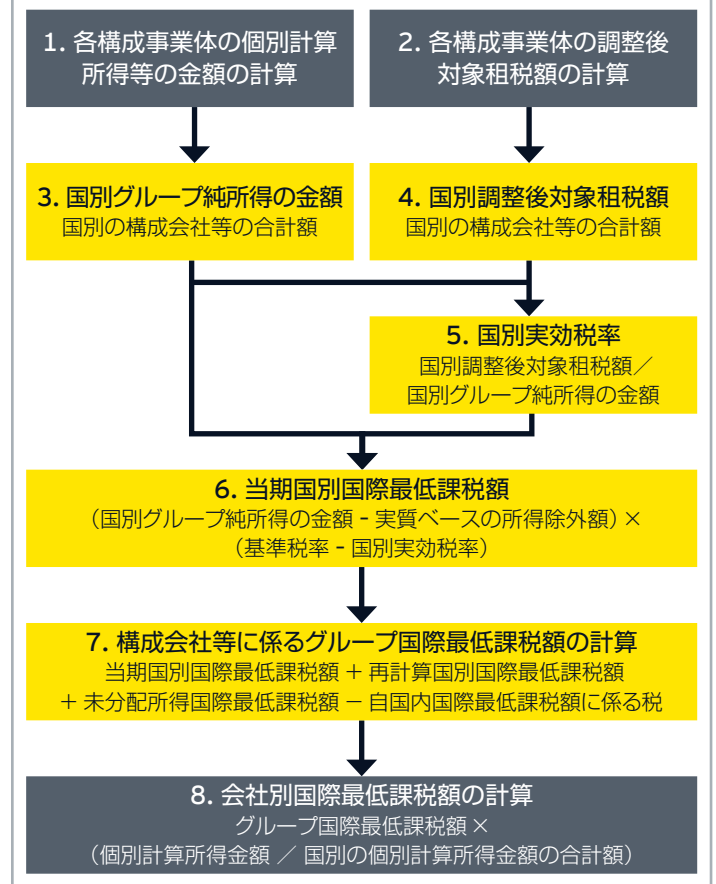
① グループ国際最低課税額の計算

グループ国際最低課税額は、「構成会社等に係るグループ国際最低課税額」と「共同支配会社等に係るグループ国際最低課税額」とを合計した金額となります。なお、後者の計算は前者の計算と基本的に同様とされます。構成会社等に係るグループ国際最低課税額の計算は<図3>をご参照ください。

「国別調整後対象租税額」が「国別グループ純所得の金額」に占める割合である「国別実効税率」が「基準税率15%」を下回る場合、「構成会社等に係るグループ国際最低課税額」は、「国別グループ純所得の金額」から「実質ベースの所得除外額(給与その他の一定の費用の5%相当金額及び有形固定資産その他の一定の資産の5%相当金額:割合については経過措置あり)<表1>」を控除した残額に「基準税率15%」から国別実効税率(注)を控除した割合を乗じて計算した金額、再計算が求められる場合の「再計算国別国際最低課税額」、及び「各種投資会社」に課税分配法が適用される場合の「未分配所得国際最低課税額」の合計額から「自国内国際最低課税額に係る税」を控除した残額となります。「各種投資会社」とは、投資会社、不動産投資会社、投資会社等又は不動産投資会社等が直接又は間接に有する一定の会社、及び保険投資会社をさします。

(注) 国別調整後対象租税額が国別グループ純所得のうちに占める割合です。

<図3> グループ国際最低課税額の計算



<表1> 実質ベースの所得除外額の計算における割合(経過措置)

	給与その他の一定の費用の額	有形固定資産その他の一定の資産の額
令和6年4月1日から同年12月31日までの間に開始する対象会計年度	9.8%	7.8%
令和7年中に開始する対象会計年度	9.6%	7.6%
令和8年中に開始する対象会計年度	9.4%	7.4%
令和9年中に開始する対象会計年度	9.2%	7.2%
令和10年中に開始する対象会計年度	9.0%	7.0%
令和11年中に開始する対象会計年度	8.2%	6.6%
令和12年中に開始する対象会計年度	7.4%	6.2%
令和13年中に開始する対象会計年度	6.6%	5.8%
令和14年中に開始する対象会計年度	5.8%	5.4%
令和15年以降に開始する対象会計年度【経過措置後】	5%	5%

最終親会社の所有持分の割合が30%以下である「被少数保有構成会社等」、「被少数保有親構成会社等又は被少数保有子構成会社等」並びに「各種投資会社」は、それぞれの構成会社ごとに計算をします。構成会社のうち所在地国がない「無国籍構成会社等」は無国籍構成会社ごとに計算し、実質ベースの所得除外額の控除は認められません。

② 会社等別国際最低課税額の計算

会社等別国際最低課税額は、その構成会社等の個別計算所得金額がその所在地国を所在地国とする全ての構成会社等の個別計算所得金額の合計額のうちに占める割合を乗じて計算した金額となります。

③ 国際最低課税額の計算

会社等別国際最低課税額に、最終親会社、(国際最低課税額に相当する税を課することとされている最終親会社が有していない)中間親会社、又は被部分保有親会社が、直接又は間接に有する所有持分等を勘案して計算した帰属割合を乗じて、国際最低課税額を計算します。

なお、被部分保有親会社とは、構成会社等以外の者が直接又は間接に有する一定の所有持分の割合が20%を超える構成会社とされます。

④ 個別計算所得等の金額の計算

個別計算所得等の金額は、最終親会社の連結財務諸表等の作成の基礎となる構成会社等の純損益である当期純損益金額について、恒久的施設に帰せられる金額を計算し、構成会社が1年以上保有している所有持分又は一定の保有割合を有する所有持分に係る受取配当等の金額及び国際海運所得等の金額等を除外する調整を行った金額となります。

恒久的施設とは、会社等の所在地国以外の国又は地域(以下、「他方の国」)においてその会社等の事業が行われる場合における次に掲げる場所等となります。

- 1) 租税条約において当該他方の国がその恒久的施設を通じて行われる事業から生ずる所得に対して租税を課するとき、その事業が行われる場所等
- 2) 租税条約等がない場合において、当該他方の国において行われる事業から生ずる所得に対して租税を課するとき、その事業が行われる場所等
- 3) 当該他方の国に法人の所得に対して課される租税が存在しない場合、その事業から生ずる所得の全部又は一部がOECDモデル租税条約第7条の恒久的施設帰属所得に該当する場合、OECDモデル租税条約第5条の恒久的施設に該当する事業が行われる場所等
- 4) 当該他方の国においてその会社等の事業が行われる場所等が1)から3)までに掲げる場所等に該当しない場合、その会社等の所在地国がその事業から生ずる所得に対して租税を課さないとき、当該他方の国におけるその事業が行われる場所等

⑤ 調整後対象租税額の計算

調整後対象租税額は、国別実効税率を計算するための基準とすべき税の額として、当期純損益金額に係る対象租税(法人税その他の一定の税)の額及び税効果会計の適用により計上される対象租税の調整額について、恒久的施設等に帰せられる当期純損益金額に対応する対象租税の額を計算し、外国子会社合算税制又は相当する税制により構成会社の所得相当額に対して課された税額をその構成会社に配分を行うとされています。

⑥ 適用免除基準

対象会計年度及びその対象会計年度の直前の2対象会計年度に係る国別収入金額の平均額として計算した金額が1,000万ユーロ相当額に満たないこと、並びに利益又は損失の額の平均額として計算した金額が100万ユーロ相当額に満たないことの全要件を満たす場合には、その所在地国における当期国別国際最低課税額は零とされます。

⑦ 国別報告事項によるセーフハーバー

一定の国別報告事項における記載事項等を用いた経過的な適用免除基準が措置されます。

⑧ その他

各対象会計年度の国際最低課税額に対する法人税(仮称)は、青色申告制度の対象外とされます。ただし、更正の理由付記の対象とし、推計課税の対象外とされます。また、質問検査、罰則等については、各事業年度の所得に対する法人税と同様とし、その他所要の措置が講じられます。

(3) 特定基準法人税額に対する地方法人税(国税)(仮称)の創設

国際最低課税の導入に伴い特定基準法人税額に対する地方法人税(国税)(仮称)(以下、「特定基準法人税額に対する地方法人税」)が創設されます。

特定多国籍企業グループ等に属する内国法人の各課税対象会計年度の各対象会計年度の国際最低課税額を特定基準法人税額とし、特定基準法人税額に対する地方法人税が課されます。特定基準法人税額に対する地方法人税の額は、各課税対象会計年度の特定基準法人税額(課税標準)に907分の93の税率を乗じて計算されます。なお、法人住民税の計算の基礎となる法人税額に国際最低課税の額を含まないこととされています。

特定基準法人税額に対する地方法人税の申告及び納付は、各課税対象会計年度終了の日の翌日から1年3カ月(一定の場合には、1年6カ月)以内となります。電子申告の特例等は、基準法人税額に対する地方法人税額と同様とされています。

(4) 情報申告制度の創設

① 概要

特定多国籍企業グループ等に属する構成会社等である内国法人は、そのグループに属する構成会社等の名称、構成会社等の所在地国ごとの国別実効税率、グループ国際最低課税額その他必要な事項及び適用免除基準の適用を受けようとする旨等を「特定多国籍企業グループ等報告事項等」として、各対象会計年度終了の日の翌日から1年3カ月(一定の場合には、1年6カ月)以内に、e-Taxにより、納税地の所轄税務署長に提出することになります。

「特定多国籍企業グループ等報告事項等」の提供は、英語により行うものとされ、提供義務のある複数の内国法人がある場合には、代表する1社が提供することになります。不提供及び虚偽報告に対する罰則が設けられます。

② 提供義務の免除

最終親会社もしくは最終親会社が指定した指定提供会社が所在する外国の税務当局が日本の税務当局に「特定多国籍企業グループ等報告事項等」の提供を行うときは、内国法人の「特定多国籍企業グループ等報告事項等」の提供義務が免除されます。

ただし、提供義務が免除される内国法人は、「最終親会社等届出事項」を、各対象会計年度終了の日の翌日から1年3カ月（一定の場合には、1年6カ月）以内に、e-Taxにより、納税地の所轄税務署長に提供する必要があります。

令和6年度税制改正以降の検討課題

軽課税所得ルール(UTPR:Undertaxed Profits Rule)と国内ミニマム課税(QDMTT:Qualified Domestic Minimum Top-up Tax)を含め、OECDにおいて2023年以降に議論される見込みであるものについては、国際的な議論を踏まえ、令和6年度税制改正以降の法制化を検討することとされています。

「第2の柱」の導入における国・地方の対応につきましては、次の様に検討されています。

IIR及びUTPRは、外国に所在する法人等が稼得する所得を基に課税する仕組みであり、課税対象と地方公共団体の行政サービスとの応益性がないため、地方税である法人住民税・法人事業税(特別法人事業税を含む。以下同じ。)の課税は行わないこととし、現行の税率を基に法人税による税額と地方法人税による税額が907:93の比率となるように図られています。

QDMTTは、内国法人等が稼得する所得を基に課税する仕組みであり、応益性がある等を踏まえ、国・地方の法人課税の税率(法人実効税率29.74%の内訳)の比率を前提とした仕組みとされています。簡素な制度とする観点から、QDMTTにおける法人住民税・法人事業税相当分については、地方法人税に含めて国で一括して課税・徴収され、地方交付税により地方に配分される見込みです。これらを踏まえ、法人税による税額と地方法人税による税額が753:247の比率となるように図られています。

「第1の柱」については、2023年前半までの多数国間条約の署名が目標とされており、その規定を基に、日本が市場国として新たに配分される課税権に係る課税のあり方、地方公共団体に対して課税権が認められる場合の課税のあり方、条約上求められる二重課税除去のあり方等について、今後検討がなされる見込みです。

2. 外国子会社合算税制の見直し

わが国の外国子会社合算税制は、グローバルミニマム課税（「第2の柱」）と併存するものです。「第2の柱」の導入により対象企業に追加的な事務負担が生じることを踏まえ、制度の見直しが行われます。これらの改正は、「第2の柱」の適用開始に合わせて、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。

(1) 特定外国関係会社のトリガー税率の引き下げ

現行制度では、特定外国関係会社（ペーパーカンパニー、キャッシュボックス又はブラックリスト国カンパニー）の各事業年度の租税負担割合が30%以上である場合には会社単位の合算課税の適用を免除するとされていますが、基準となる租税負担割合（トリガー税率）が30%以上から27%以上に引き下げられます。

(2) 外国関係会社に係る書類の添付義務の緩和

内国法人は、一定の外国関係会社に係る財務諸表等の書類を確定申告書に添付しなければならないこととされています。次に掲げる部分対象外国関係会社に係る書類については、申告書に添付する財務諸表等の書類の範囲から除外され、保存要件のみとなります。

- ① 部分適用対象金額がない部分対象外国関係会社
- ② 部分適用対象金額が2,000万円以下であること等の要件を満たすことにより、外国子会社合算税制が適用されない部分対象外国関係会社

また、申告書に添付することとされている外国関係会社の株式等を直接又は間接に有する者（株主等）に関する事項を記載する書類の記載事項について、その書類に代えてその外国関係会社と株主等との関係を系統的に示した図にその記載事項の全部又は一部を記載することができることとされます。

(3) その他

上記の見直しのほか、その他所要の措置が講じられます。

(4) 適用関係

この改正は、内国法人の令和6年4月1日以後に開始する事業年度について適用されます。

租税負担割合の引き下げにより、対象国確認にかかる企業の事務作業負担が軽減されます。また、米国（カリフォルニア州等）やドイツなど法定税率が27%以上である国・地域に所在するペーパーカンパニー等については、会社単位の合算課税の適用対象から除外されることになる可能性があります。ただし、子会社所在地で連結納税やパススルー課税が適用されている事業体については、これらの適用がないものとして仮定計算する必要があり、特に米国の州税の計算は複雑なため、留意が必要です。

また本改正は「第2の柱」の導入により対象企業に追加的な事務負担が生じることを踏まえ、事務負担軽減の観点から行われました。したがって、適用開始時期はIIRと合わせ、内国法人（過年度の外国子会社合算税制の改正は、外国関係会社の事業年度ベースで設定されることが多かったのですが、本改正は内国法人の事業年度ベースのため、留意が必要です）の令和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。

なお与党税制改正大綱7～9ページにも記載のとおり、「令和6年度税制改正以降に見込まれる更なる「第2の柱」の法制化を踏まえて、必要な見直しを検討する」とありますので、来年度以降の改正の動向も引き続き注視する必要があります。

3. その他

特定外国法人が特定金融機関等との間で行う債券現先取引に係る利子等については、時限措置により非課税制度が設けられています。当該非課税制度は2023年3月31日で適用期限を迎えることから、今回の改正により適用期限を3年延長する措置が講じられます。

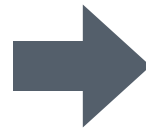
所得・資産・消費課税

1. NISA拡充・恒久化

岸田政権が掲げる「資産所得倍増」に向け、NISAが令和6年1月に抜本拡充されます。具体的な内容は下記のとおりです。

- ① 旧制度の一般NISAは新制度では「成長投資枠」に、つみたてNISAは「つみたて投資枠」とされます。旧制度では一般NISAとつみたてNISAの併用は認められていませんでしたが、新制度では成長投資枠とつみたて投資枠の併用が可能とされます。
- ② 旧制度では一般NISAへの投資は2023年まで、つみたてNISAへの投資は2042年までと期限が設定されていましたが、新NISAでは恒久化されます。
- ③ 旧制度では非課税保有期間が一般NISAでは5年間、つみたてNISAでは20年間とされていましたが、新制度では無期限とされます。
- ④ 年間投資上限額がつみたて投資枠(120万円)、成長投資枠(240万円)とされました。両制度は併用可能とされ、最大360万円の投資が可能とされます。
- ⑤ 旧制度では非課税枠の最大利用可能額は一般NISAでは600万円、つみたてNISAでは800万円とされていましたが、新制度では計1,800万円(うち、成長投資枠として1,200万円)とされます。なお、この最大利用可能額は、取得価額の合計額で管理されます。
- ⑥ 令和5年末までに旧制度において投資した金額は、新制度の非課税枠の最大利用可能額には含まれず、旧制度の取り扱いが継続されます。

項目	旧制度		新制度	
	一般NISA	つみたてNISA	つみたて投資枠	成長投資枠
年間投資上限額	120万円	40万円	120万円	240万円
通算非課税上限額	600万円	800万円	1800万円 (うち、成長投資枠:1200万円)	
非課税期間	開始から5年間	開始から20年間	無期限	無期限
投資可能期間	最大5年間	最大20年間	無期限	無期限
制度選択	併用不可		併用可能	



「資産所得倍増プラン」の実現に向け、「貯蓄から投資へ」の流れを加速し、中間層を中心とする層が、幅広く資本市場に参加することを通じて成長の果実を享受できる環境を整備する趣旨で今回の改正が行われました。

2. 相続税・贈与税の見直し

相続税及び贈与税について下記の見直しが行われます。

(1) 相続時精算課税制度

相続時精算課税適用者が特定贈与者から贈与により取得した財産に係るその年分の贈与税については、現行の相続時精算課税制度の基礎控除(2,500万円)とは別に、基礎控除110万円が控除可能とされます。これにより年間110万円以下の贈与に関しては贈与税の申告は不要となります。

(注)上記の改正は、令和6年1月1日以後に贈与により取得する財産に係る相続税又は贈与税について適用されます。

(2) 生前贈与加算

相続又は遺贈により財産を取得した者が、その相続に係る被相続人から贈与により財産を取得したことがある場合に相続税の課税価格に加算される贈与財産の加算期間が、現在の3年間から7年間とされます。

(注)上記の改正は、令和6年1月1日以後に贈与により取得する財産に係る相続税について適用されます

(3) その他

教育資金の一括贈与の非課税措置及び結婚・子育て資金の一括贈与の非課税措置に関して、一定の是正を行ったうえで、適用期間が延長されます。

資産の再配分機能の確保を図りつつ、資産の早期の世代間移転を促進する観点から、資産移転の時期の選択により中立的な資産税制を構築する必要があります。この趣旨に沿った見直しとなります。

3. インボイス制度の見直し

令和5年10月から消費税のインボイス制度(適格請求書等保存方式)が施行されます。円滑な制度移行と事業者の事務負担軽減のために、以下の税制上の措置が講じられます。

(1) 適格請求書発行事業者となる小規模事業者に関する経過措置(2割特例)

適格請求書発行事業者の令和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、免税事業者が適格請求書発行事業者となったこと又は課税事業者選択届出書の提出により免税事業者に該当しない場合には、その課税期間における課税標準額に対する消費税額から控除する金額を、課税標準額に対する消費税額に8割を乗じた額とすることにより、納付税額を課税標準額に対する消費税額の2割とすることが可能となります。

(2) 中小事業者の1万円未満の少額取引に係る事務負担の軽減措置(少額特例)

基準期間における課税売上高が1億円以下(又は特定期間における課税売上高が5,000万円以下)である事業者が、令和5年10月1日から令和11年9月30日までの間に国内において行う課税仕入れについて、当該課税仕入れに係る支払対価の額が1万円未満である場合には、一定の事項が記載された帳簿のみの保存による仕入税額控除を認める経過措置が講じられます。これにより当該期間の1万円未満のインボイスの取得及び保存は不要となります。

(3) 返還インボイスの交付義務の見直し

売上げに係る対価の返還等に係る税込価額が1万円未満である場合には、その適格返還請求書の交付義務が免除されます。この改正は、令和5年10月1日以後の課税資産の譲渡等につき行う売上げに係る対価の返還等について適用されます。

(4) 適格請求書発行事業者登録制度の見直し

免税事業者登録申請書の提出期限、登録の取消しを求める届出書の提出期限、登録等に関する経過措置を適用した場合の取扱いについて、見直しが行われます。これらの見直しの趣旨等を踏まえ、令和5年10月1日から適格請求書発行事業者の登録を受けようとする事業者が、その申請期限後に提出する登録申請書に記載する「困難な事情」については、運用上、記載がなくとも改めて求めないものとされます。

4. スタートアップ再投資優遇税制の創設

その設立の日の属する年において一定の要件を満たす株式会社により設立の際に発行される株式(特定株式)を払込みにより取得をした一定の居住者等は、その取得をした年分の株式等に係る譲渡所得等の金額の合計額からその特定株式の取得に要した金額の合計額(当該年度の株式等に係る譲渡所得等の金額の合計額が限度)を控除する特例が創設されます。その取得をした特定株式の取得価額は、当該控除をした金額のうち20億円を超える部分の金額をその取得に要した金額から控除した金額とされます。

(注)この特例はエンジェル税制との選択適用とされます。

5. スtockオプション制度の権利行使期間の上限の延長

特定の取締役等が受ける新株予約権の行使による株式の取得に係る経済的利益の非課税等(ストックオプション税制)について、適用対象となる新株予約権に係る契約の要件のうち当該新株予約権の行使をその付与決議の日後10年を経過する日までの間に行う旨の要件を、一定の株式会社が付与する新株予約権については、当該新株予約権の行使はその付与決議の日後15年を経過する日までの間に行うこととされる他、所要の措置が講じられます。

上記「4. スタートアップ再投資優遇税制の創設」、「5. スtockオプション制度の権利行使期間の上限の延長」に加えて、今回の改正では、「エンジェル税制の要件緩和」が行われています。これらは、スタートアップ企業の成長を「創業」、「事業展開」の観点から促す趣旨から講じられました。なお、スタートアップへの投資額を5年後の2027年度には10兆円規模にすることを目標にした「スタートアップ育成5か年計画」等が策定されており、税制措置についても言及されています。

内閣官房「スタートアップ育成5か年計画」、https://www.cas.go.jp/jp/seisaku/atarashii_sihonsyugi/kaigi/dai13/shiryou1.pdf (2023年1月10日アクセス)

内閣官房「スタートアップ育成5か年計画ロードマップ」、https://www.cas.go.jp/jp/seisaku/atarashii_sihonsyugi/kaigi/dai13/shiryou2.pdf?fbclid=IwAR2wmuTjoIBCtn7dIM2ZtjXxJM-ixt-AGbuTtqmCarhMPT7E5UxHY8jxQA (2023年1月10日アクセス)

上記5.については、権利行使期間の延長に加えて、経済産業省「令和5年度経済産業関係税制改正について」令和4年12月の13ページでは、「利便性向上のため、保管委託の運用の見直しを行う」とあります。保管委託要件の見直しにより非上場会社への適用拡大が期待されます。

6. 超富裕層への所得税課税強化

極めて高い水準の所得に対する負担の適正化を図るため、その年分の基準所得金額から3億3,000万円を控除した金額に22.5%の税率を乗じた金額がその年分の基準所得税額を超える場合には、その超える金額に相当する所得税を課する措置が講じられることとされました。この改正は、令和7年分以後の所得税について適用されます。

7. その他

(1) 輸出物品販売場に関する消費税

外国人旅行者向け消費税免税制度(輸出物品販売場制度)について、免税購入された物品につき税務署長の承認を受けない譲渡等がされた場合には、当該物品を譲り受けた者に対して譲り渡した者と連帯してその免除された消費税を納付する義務を課することとされます。

(2) 国外転出時課税制度の見直し

国外転出をする場合の譲渡所得等の特例(出国税)の適用がある場合の納税猶予について、納税猶予の適用を受けようとする者が質権の設定がされていないこと等の要件を満たす非上場株式等を担保として提供する場合において、一定の書類を税務署長に提出するときは、その株券を発行せずにその担保の提供ができることとされます。

納税環境整備・その他

1. 電子帳簿等保存制度の見直し

(1) 優良電子帳簿の範囲の見直し

信頼性の高い電子帳簿へのさらなる移行を目指す観点から、過少申告加算税の軽減措置の対象となる優良な電子帳簿について、その範囲が合理化・明確化されます。本改正前においては、優良電子帳簿に該当するためには税法上保存が必要とされる全ての帳簿について要件を満たすことが求められていましたが、本改正により、優良電子帳簿の要件を満たすべき帳簿の範囲が限定されることとなります。仕入れその他経費又は費用に関する記載に係る帳簿について、法人税に関しては、賃金台帳等が除かれました。

(注) 上記の改正は、令和6年1月1日以後に申告期限が到来する国税について適用されます。

(2) スキャナ保存制度の簡素化

国税関係書類に係るスキャナ保存制度について、次の見直しが行われます。

- ① 国税関係書類をスキャナで読み取った際の解像度、階調及び大きさに関する情報の保存要件の廃止
- ② 国税関係書類に係る記録事項の入力者等に関する情報の確認要件の廃止
- ③ 相互関連性要件について、国税関係書類に関連する国税関係帳簿の記録事項との間において、相互にその関連性を確認することができるようにしておくこととされる書類を、契約書・領収書等の重要書類に限定

(注) 上記の改正は、令和6年1月1日以後に保存を開始する国税関係資料について適用されます。

(3) 電子データ保存制度の見直し

- ① 電子データの保存要件について、次の措置が講じられます。
 - a) 保存義務者が国税庁等の当該職員の質問検査権に基づく電磁的記録のダウンロードの求めに応じることができるようにしている場合には検索要件の全てを不要とする措置について、対象者は次のとおりとされます。
 - i) その判定期間における売上高が5,000万円以下(現行:1,000万円以下)である保存義務者
 - ii) その電磁的記録の出力書面(整然とした形式及び明瞭な状態で出力され、取引年月日その他の日付及び取引先ごとに整理されたものに限る)の提示又は提出の求めに応じることができるようにしている保存義務者
 - b) 電磁的記録の保存を行う者等に関する情報の確認要件が廃止されます。
- ② 電子取引の取引情報に係る電磁的記録を保存要件に従って保存をすることができなかったことについて相当の理由がある保存義務者に対する猶予措置として、申告所得税及び法人税に係る保存義務者が行う電子取引につき、納税地等の所轄税務署長が当該電子取引の取引情報に係る電磁的記録を保存要件に従って保存をすることができなかったことについて相当の理由があると認め、かつ、当該保存義務者が質問検査権に基づく当該電磁的記録のダウンロードの求め及び当該電磁的記録の出力書面(整然とした形式及び明瞭な状態で出力されたものに限る)の提示又は提出の求めに応じることができるようにしている場合には、その保存要件にかかわらず、その電磁的記録の保存ができることとされます。

- ③ 電子取引の取引情報に係る電磁的記録の保存への円滑な移行のための宥恕措置は、適用期限の到来をもって廃止されます。

(注)本改正は、令和6年1月1日以後に行う電子取引の取引情報に係る電磁的記録について適用されます。

電子取引の取引情報に係る紙出力保存の廃止について、令和4年度改正において設けられた宥恕措置が、2023年12月31日の適用期限到来をもって廃止されます。代わって、相当の理由によってシステム対応等を行うことができなかった事業者について、新たな猶予措置が整備されます。これは、法定要件を満たした保存ができずに、現行の宥恕措置の適用を受けているような事業者について、必ずしも「やむを得ない事情」がなくても、柔軟に猶予措置を適用できることを明確化する趣旨の改正と考えられます。

新たな猶予措置では、出力書面の保存に加えて、データのダウンロードの求めに応じられることが要件となります。税務調査等でデータの提示・提出の求めがあった際に速やかに対応できるよう、データの適切な保存場所や保存方法について、あらかじめ検討する必要があります。

このほか、優良な電子帳簿の範囲の明確化や、スキャナ保存制度の要件緩和により、新たに制度利用を検討する法人が増えることが予想されます。

2. 加算税制度の見直し

無申告加算税の割合(現行:15%(納付すべき税額が50万円を超える部分は20%))につき、納付すべき税額が300万円を超える部分に対する割合が30%に引き上げられます。また、前年度及び前々年度の国税について無申告加算税又は無申告重加算税を課される者が行う更なる無申告行為に対して、今年度の無申告加算税・重加算税を10%加重する措置が講じられます。

(注)上記の改正は、令和6年1月1日以後に法定申告期限が到来する国税について適用されます。

仮装・隠蔽の積極的な行為を伴わないため重加算税の対象とはならないものの、申告義務を認識していなかったと言いがたい無申告等について、上記の措置が講じられます。

3. 防衛力強化にかかる財源確保のための税制措置

わが国の防衛力の抜本的な強化を行うに当たり、安定的な財源を確保するため、法人税に関して、法人税額に対し税率4~4.5%の新たな付加税が課されます。また、所得税に関しては当分の間、所得税額に対し税率1%の新たな付加税が課されます。復興特別所得税の税率は1%引き下げられるとともに、課税期間が延長されます。この他、たばこ税に関しても一定の増税措置が講じられます。

(注)以上の措置の施行時期は、令和6年以降の適切な時期とされています。

4. エコカー減税

自動車重量税のエコカー減税について、令和5年12月31日まで現行制度を継続し、一定の見直しを行った上、その適用期限が令和8年4月30日まで延長されます。

5. その他のトピック

- ▶ 法人事業税の外形標準課税について、減資や組織再編による対象法人数や対象範囲の縮小が問題視されています。大綱において、今後の外形標準課税の適用対象法人の在り方について、地域経済・企業経営への影響も踏まえながら引き続き慎重に検討を行うことが明記されました。
- ▶ 相続税におけるマンションの評価方法について、相続税法の時価主義の元、市場価格との乖離の実態を踏まえ、適正化を検討することとされました。

メールマガジンのお知らせと登録方法

弊法人では、上記ニュースレター、専門雑誌への寄稿記事及び海外の税制動向を定期的にメールマガジンにて配信しております。

メールマガジン配信サービスのお申し込みをご希望される方は、以下をご参照ください。

1. https://www.ey.com/ja_jp/connect-with-us/newsletterを開きます。
 2. 「メールマガジンの新規登録について」に従い、メールマガジン登録ページよりご登録ください。
- * なお、本メールマガジン登録に際しては、「個人情報の取扱い」についてご同意いただく必要があります。



@EY_Japan

最新の税務情報を配信しています。

本ニュースレターに関するご質問・ご意見等ございましたら、弊社の担当者又は下記宛先までお問い合わせください。

EY税理士法人

Brand, Marketing and Communications
tax.marketing@jp.ey.com

EY | Building a better working world

EYは、「Building a better working world ～より良い社会の構築を目指して」をパーパス（存在意義）としています。クライアント、人々、そして社会のために長期的価値を創出し、資本市場における信頼の構築に貢献します。

150カ国以上に展開するEYのチームは、データとテクノロジーの実現により信頼を提供し、クライアントの成長、変革および事業を支援します。

アシュアランス、コンサルティング、法務、ストラテジー、税務およびトランザクションの全サービスを通して、世界が直面する複雑な問題に対し優れた課題提起 (better question) をすることで、新たな解決策を導きます。

EYとは、アーンスト・アンド・ヤング・グローバル・リミテッドのグローバルネットワークであり、単体、もしくは複数のメンバーファームを指し、各メンバーファームは法的に独立した組織です。アーンスト・アンド・ヤング・グローバル・リミテッドは、英国の保証有限責任会社であり、顧客サービスは提供していません。EYによる個人情報の取得・利用の方法や、データ保護に関する法令により個人情報の主体が有する権利については、[ey.com/privacy](https://www.ey.com/privacy)をご確認ください。EYのメンバーファームは、現地の法令により禁止されている場合、法務サービスを提供することはありません。EYについて詳しくは、[ey.com](https://www.ey.com)をご覧ください。

EY税理士法人について

EY税理士法人は、EYメンバーファームです。税務コンプライアンス、クロスボーダー取引、M&A、組織再編や移転価格などにおける豊富な実績を持つ税務の専門家集団です。グローバルネットワークを駆使して、各国税務機関や規則改正の最新動向を把握し、変化する企業のビジネスニーズに合わせて税務の最適化と税務リスクの低減を支援することで、より良い社会の構築に貢献します。詳しくは [ey.com/ja_jp/people/ey-tax](https://www.ey.com/ja_jp/people/ey-tax) をご覧ください。

©2023 Ernst & Young Tax Co. All Rights Reserved.

ED None

本書は一般的な参考情報の提供のみを目的に作成されており、会計、税務およびその他の専門的なアドバイスを行うものではありません。EY税理士法人および他のEYメンバーファームは、皆様が本書を利用したことにより被ったいかなる損害についても、一切の責任を負いません。具体的なアドバイスが必要な場合は、個別に専門家にご相談ください。

[ey.com/ja_jp](https://www.ey.com/ja_jp)