

Japan tax newsletter

EY税理士法人

令和6年度税制改正大綱 (詳細版)

EY Japan税務ニュース

過去の税務ニュースは、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. 賃上げ促進税制の強化	
2. 戦略分野国内生産促進税制の創設	
3. イノベーションボックス税制の創設	
4. 研究開発税制の見直し	
5. 外形標準課税制度の見直し	
6. その他	
▶ 国際課税	10
1. 各対象会計年度の国際最低課税額に対する法人税等の見直し	
2. 適格現物出資の要件の見直し	
3. 外国子会社合算税制の見直し	
4. 非居住者に係る暗号資産等取引情報の自動的交換のための報告制度の整備等	
5. その他	
▶ 所得税	14
1. 所得税・住民税の定額減税	
2. 扶養控除の見直し(令和7年度改正)	
3. 子育て世帯に対する住宅関連税制の見直し	
4. ストックオプション税制見直し	
5. エンジェル税制の拡充	
▶ 消費税	15
1. プラットフォーム課税の導入	
2. 国外事業者等に係る事業者免税点制度の見直し	
3. 簡易課税制度の見直し	
4. 外国人旅行者向け免税制度の見直し(令和7年度改正)	
5. その他	
▶ 資産税	16
1. 固定資産税	
2. 事業承継税制	
▶ 納税環境整備	16
1. 重加算税制度の整備	
2. 不正行為等により国税を免れた株式会社の役員等の第二次納税義務	
3. その他	

令和5年12月14日に、与党(自由民主党・公明党)による「令和6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6年度税制改正では、まず、物価上昇を上回る持続的な賃金上昇の実現が最優先の課題とされました。この観点から、所得税・個人住民税の定額減税の実施や賃上げ促進税制の強化等が行われます。また、資本蓄積の推進や生産性の向上によって供給力を強化するため、戦略分野国内生産促進税制やイノベーションボックス税制が創設され、スタートアップ・エコシステムの抜本的強化のための措置も講じられます。

加えて、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も行われます。政府として次元の異なる少子化対策を進める中で、税制においても、さまざまな子育て支援措置が講じられます。グローバル化に対応するため、グローバル・ミニマム課税の順次法制化やプラットフォーム課税の導入が行われます。

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ください。

法人課税

1. 賃上げ促進税制の強化

物価上昇を上回る賃金上昇の実現に向けて、賃上げ促進税制を大企業向け、中堅企業向け、中小企業向けの3区分とした上で、控除率の見直し等の強化が行われます。改正案は、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適用されます。

(1) 大企業向けの賃上げ促進税制

対象法人：資本金1億円超かつ常時使用する従業員の数が2,000人超の法人など

項目		改正前	改正後	
法人区分		大企業	大企業	
適用要件		雇用者給与等支給額が前年度より増加していること 継続雇用者給与等支給額が前年度より3%以上増加していること		
マルチステークホルダー方針の公表対象法人		資本金10億円以上かつ常時使用する従業員1,000人以上の法人のみ	▶ 資本金10億円以上かつ常時使用する従業員1,000人以上の法人 ▶ 資本金1億円超10億円未満かつ常時使用する従業員2,000人超の法人	
控除率	給与等の増加割合	3%以上	15%	10%
		4%以上		15%
		5%以上	25%	20%
		7%以上		25%
	上乗せ① 教育訓練費の増加	教育訓練費が前年度より20%以上増加している場合には控除率+5%	教育訓練費が前年度より10%以上増加かつ教育訓練費が雇用者給与等支給額の0.05%以上の場合には控除率+5%	
	上乗せ② 女性子育て支援	—	以下いずれかの認定がある場合には控除率+5% ▶ プラチナくるみん認定 ※子育て支援 ▶ プラチナえるぼし認定 ※女性活躍支援	
最大控除率	30%	35%		
控除限度額	法人税額の20%が控除上限			
控除限度超過額の繰越	繰越不可	繰越不可		

※ 自由民主党ウェブサイト「[令和6年度税制改正大綱](#)」を参考にEYで作成

マルチステークホルダー方針については対象法人が拡大されるとともに、記載内容についても「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るため記載内容の見直し検討が必要になります。

(2) 中堅企業向けの賃上げ促進税制

対象法人：資本金1億円超かつ常時使用する従業員の数が2,000人以下の法人など

※対象法人とその法人による支配関係がある法人とあわせて、常時使用する従業員の数合計数が1万人を超える法人は中堅企業から除外され、大企業の区分となります。

項目		改正前	改正後
法人区分		大企業	中堅企業
適用要件		雇用者給与等支給額が前年度より増加していること	
		継続雇用者給与等支給額が前年度より3%以上増加していること	
マルチステークホルダー方針の公表対象法人		資本金10億円以上かつ常時使用する従業員1,000人以上の法人	資本金10億円以上かつ常時使用する従業員1,000人以上の法人
控除率	給与等の増加割合	3%以上	15%
		4%以上	25%
	上乗せ① 教育訓練費の増加	教育訓練費が前年度より20%以上増加している場合には控除率+5%	教育訓練費が前年度より10%以上増加かつ教育訓練費が雇用者給与等支給額の0.05%以上の場合には控除率+5%
	上乗せ② 女性子育て支援	—	以下いずれかの認定がある場合には控除率+5% ▶ プラチナくるみん認定 ※子育て支援 ▶ プラチナえるぼし認定 ※女性活躍支援 ▶ えるぼし認定(3段階目) ※女性活躍支援
	最大控除率	30%	35%
控除限度額		法人税額の20%が控除上限	
控除限度超過額の繰越		繰越不可	繰越不可

※ 自由民主党ウェブサイト「[令和6年度税制改正大綱](#)」を参考にEYで作成

傘下の子会社等も含めた従業員数が1万人を超える場合には中堅企業の範囲から除外され、大企業の区分になるため、グループ会社の従業員数を適切に把握する必要があります。

(3) 中小企業向けの賃上げ促進税制

対象法人：中小企業者等

項目		改正前	改正後
法人区分		中小企業	中小企業
適用要件		雇用者給与等支給額が前年度より1.5%以上増加していること	
マルチステークホルダー方針の公表対象法人		なし	なし
控除率	給与等の増加割合	1.5%以上	15%
		2.5%以上	30%
	上乗せ① 教育訓練費の増加	教育訓練費が前年度より10%以上増加している場合には控除率+10%	教育訓練費が前年度より5%以上増加かつ教育訓練費が雇用者給与等支給額の0.05%以上の場合には控除率+10%
	上乗せ② 女性子育て支援	—	以下いずれかの認定がある場合には控除率+5% ▶ プラチナくるみん認定 ※子育て支援 ▶ くるみん認定 ※子育て支援 ▶ プラチナえるぼし認定 ※女性活躍支援 ▶ えるぼし認定(2段階目以上) ※女性活躍支援
	最大控除率	40%	45%
控除限度額		法人税額の20%が控除上限	
控除限度超過額の繰越		繰越不可	5年間繰越可能 (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)

※ 自由民主党ウェブサイト「[令和6年度税制改正大綱](#)」を参考にEYで作成

従前同様、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の金額の年平均額が15億円を超える法人)は中小企業向けの賃上げ税制の適用ができない点には注意が必要です。

2. 戦略分野国内生産促進税制の創設

世界で戦略分野への投資獲得競争が活発化する中、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強力に促進するため、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ました。具体的には、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)等を対象に、生産・販売量に応じた税額控除を、10年間の適用期間で措置するものになります。

本制度の適用には産業競争力強化法の改正法の施行日から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ります。

その認定の日以後10年以内の日を含む各事業年度において、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した金額(既に本制度の税額控除の対象となった金額を除く)とのうち、いずれか少ない金額の税額控除ができることとされております。

控除上限は、デジタルトランスフォーメーション投資促進税制の税額控除制度による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制度による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っては、20%)となっており、控除限度超過額は4年間(半導体生産用資産にあっては、3年間)の繰越しができます。

また、適用制限として前期より所得が増加している場合に給与額や設備投資額に基づく制限がある点、本制度による控除税額(半導体生産用資産に係る控除税額を除く)は、地方法人税の課税標準となる法人税額から控除しない点にも留意が必要です。

適用制限を受ける要件

以下のすべてを満たす場合

- ① 前期所得金額<当期所得金額
- ② 継続雇用者給与等支給額の前期比増加割合<1%
- ③ 国内設備投資額 \leq 当期償却費総額 \times 40%

3. 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強化する中、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ことを目的として、特許やソフトウェア等の知的財産から生じる所得に減税措置を適用するイノベーションボックス税制を創設します。

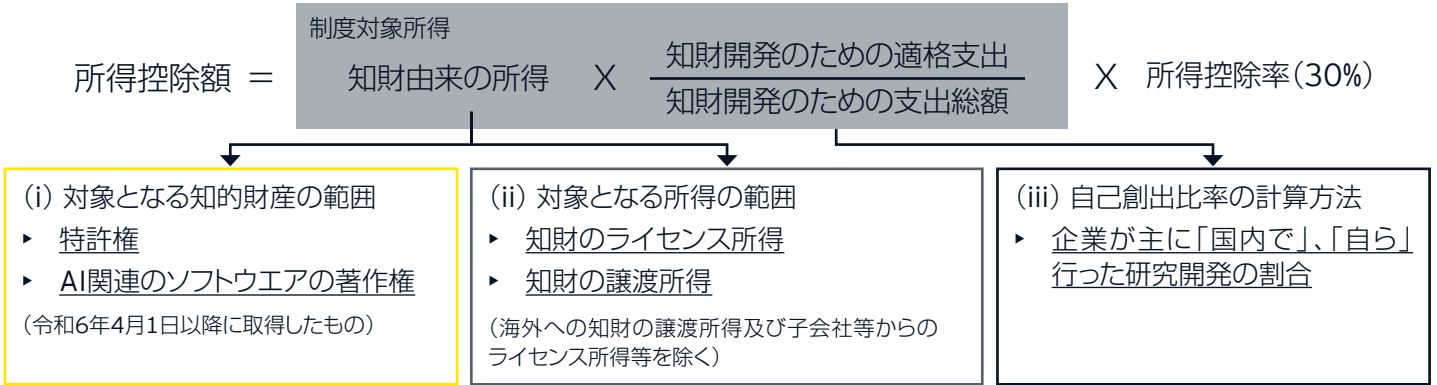
青色申告書を提出する法人が、特許権譲渡等取引(注1)を行った場合には、次の(1)および(2)の金額のうちいずれか少ない金額の30%に相当する金額は、その事業年度において損金算入することができます。

(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る)において生じた研究開発費の額(注5)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(注6)の合計額

(2) 当期の所得の金額

(所得控除額の計算方法)



※ 経済産業省ウェブサイト「令和6年度(2024年度)経済産業関係 税制改正について 令和5年12月 経済産業省」7ページを参考にEYで作成

(注1) 上記の「特許権譲渡等取引」とは、居住者若しくは内国法人(関連者(注2)であるものを除く)に対する特定特許権等(注3)の譲渡又は他の者(関連者であるものを除く)に対する特定特許権等の貸付け(注4)をいう。

(注2) 上記の「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する。

(注3) 上記の「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、一定のものをいう。

(注4) 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、他の者に特定特許権等を使用させる行為を含む。

(注5) 上記の「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をいう。

(注6) 上記の「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をいう。

(注7) 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、前頁(1)の金額は、次の①の金額に次の②の金額のうち次の③の金額の占める割合を乗じた金額とする。

- ① 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
- ② 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
- ③ 上記②の金額に含まれる適格研究開発費の額の合計額

(適用時期)

令和7年4月1日から令和14年3月31日までに開始する各事業年度において適用されます。

対象所得については、法人税率約7%相当の税制優遇が行われることとなります。

改正要望時点においては、対象となる所得の範囲から対象となる知的財産を組み込んだ製品の売却益も含まれていたところ税制改正大綱には織り込まれず、また海外への知的財産の譲渡所得及び子会社等からのライセンス所得等は除かれる形となりました。

4. 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更に強化するための見直しが行われます。

(1) 試験研究費の範囲の見直し

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。

(2) 一般試験研究費の額に係る税額控除制度に係る控除割合の見直し

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とともに、税額控除率の下限(現行:1%)を撤廃します。

対象事業年度	税額控除率
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 x 30分の8.5
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 x 27.5分の8.5
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 x 25分の8.5

5. 外形標準課税制度の見直し

(1) 減資への対応(令和7年4月1日以後に開始する事業年度より適用)

法人事業税における外形標準課税対象法人の現行基準(資本金1億円超)は維持される上で、補足的な基準が追加されます。

- ① 当分の間、前事業年度に外形標準課税の対象であった法人が当該事業年度に資本金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することとされます。
- ② 施行日(令和7年4月1日)以後に開始する事業年度について、上記①にかかわらず、公布日を含む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することとされます。

(※) 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

(2) 100%子会社等への対応(令和8年4月1日以後に開始する事業年度より適用)

資本金と資本剰余金の合計額が50億円を超える法人(当該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く)又は相互会社・外国相互会社の100%子法人等のうち、当該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(※)が2億円を超える場合は、外形標準課税の対象とすることとされます。

(※) 公布日以後に、当該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、当該配当に相当する額を加算した金額で判定

なお、緩和措置として、上記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、以下に定める額を、当該事業年度に係る法人事業税額から控除する措置が講じられています。

- ▶ 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
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、当該超える額に3分の2の割合を乗じた額
- ▶ 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
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、当該超える額に3分の1の割合を乗じた額

また、産業競争力強化法の改正を前提に、令和9年3月31日までの間に同法の特別事業再編計画(仮称)の認定を受けた場合に、その認定特別事業再編事業者(仮称)が認定を受けた計画に従って実施した一定のM&A等を通じて買収した100%子法人等について、5年間の間、外形標準課税の対象外とする規定が講じられています。

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た企業の所得ではなく資本金の額に応じて徴収すること安定した税収を得ることを狙ったものでありましたが、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、導入時に比べて約3分の2まで減少しています。この度の改正により適用対象法人が拡大されますが、今後のあり方については、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とされております。

6. その他

▶ 暗号資産時価評価見直し

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」^(注1)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^(注2)により計算した金額とされます。

(1) 原価法

(2) 時価法

(注1)

▶ 「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」とは以下の要件に該当する暗号資産をいいます。

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。

(注2)

▶ 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の評価方法は原価法(上記(1)の評価方法)になります。

▶ 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りません。

▶ 評価方法を選定しなかった場合には、原価法(上記(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することとなります。

発行者以外の第三者が継続的に保有する暗号資産については、一定の要件の下、期末時価評価課税の対象外とされます。

この見直しにより、Web3.0の推進に向けた環境整備が進み、ブロックチェーン技術を活用した起業等が促進されることが期待されます。

▶ パーシャルスピノフ税制見直し延長

パーシャルスピノフを適格株式分配とする制度について、以下の見直しを行った上で適用期限が4年延長されます。

(1) 認定事業再編計画の公表時期

認定事業再編計画の内容の公表時期について、その認定の日からその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の日まで(現行:認定の日)とされます。

(2) 適用要件の追加

認定株式分配が適格株式分配に該当するための要件に、「その認定株式分配に係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」との要件が加えられます。

▶ オープンイノベーション促進税制延長

オープンイノベーション促進税制は、適用期限が2年延長されます。

オープンイノベーション促進税制は、スタートアップ企業への出資に対して取得価額の25%相当額の所得控除を認めるもので令和2年税制改正により導入されました。

▶ 中小企業事業再編投資損失準備金制度見直し

中小企業事業再編投資損失準備金制度について、以下の要件を満たした場合、株式等の取得価額に株式等の区分(※)に応じそれぞれ次の割合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金額は、その事業年度において損金算入できる措置が加えられ、適用期限が3年延長されます。

▶ 産業競争力強化法の改正を前提に、特別事業再編計画(仮称)の認定を受けた認定特別事業再編事業者(仮称)であるもの

▶ 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)をし、かつ、

▶ これ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場合(その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及び一定の表明保証保険契約を締結している場合を除く)

(※)

その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	90%
上記に掲げるもの以外の株式等	100%

なお、この準備金は、その株式等の全部又は一部を有しなくなった場合、その株式等の帳簿価額を減額した場合等において取り崩すほか、その積み立てた事業年度終了の日の翌日から10年(現行: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、益金算入することとされます。

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成長していくことを後押しするため、複数回のM&Aを実施する場合には、積立率を現行の70%から最大100%に拡充し、据置期間を現行の5年から10年に延長する措置が講じられました。こうした措置により、中小企業の従業員の雇用を確保しつつ、成長分野への円滑な労働移動を確保することが期待されます。

▶ 特定税額控除規定の不適用措置(ムチ税制)見直し

大企業向けの特定税額控除規定の不適用措置(いわゆるムチ税制)について、要件が強化され、適用期限が3年延長されます。

「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」における要件の上乗せ措置について、「常時使用する従業員の数が2,000人を超える場合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」が対象として追加されます。また、国内設備投資額に係る要件が、国内設備投資額が当期償却費総額の40%(現行:30%)を超えることとされます。

不適用措置の対象となる特定税額控除規定

研究開発税制

地域経済牽引事業の促進区域内における投資促進税制

5G導入促進税制

デジタルトランスフォーメーション投資促進税制

カーボンニュートラル投資促進税制

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企業に対し、その活用を促す等の観点から、特定税額控除規定の不適用措置について、要件が強化されます。

▶ 交際費制度延長&飲食費上限10,000円

交際費等の損金不算入制度について、以下の措置が講じられた上で適用期限が3年(令和9年3月31日までに開始する事業年度まで)延長されます。

(1) 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5千円以下から1万円以下に引き上げられます。

(2) 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3年延長されます。

※ 上記(1)については、令和6年4月1日以降に支出する飲食費について適用されます。

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、交際費課税の見直しが行われます。

国際課税

1. 各対象会計年度の国際最低課税額に対する法人税等の見直し

新たな国際課税ルールへの対応として、わが国では2021年10月にOECD/G20「BEPS包摂的枠組み」においてまとめられた、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合意の実施に向けた取組みが進められています。この国際合意は、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つの柱から構成されています。令和6年度税制改正においては、「第2の柱」に関して、令和5年度税制改正に引き続き、国際合意に則った法制化が行われています。

第2の柱においては、多国籍企業グループが支店や子会社等を有する国・地域ごとに、財務会計上の利益及び税金費用を基に実効税率を計算し、それが国際的に合意された最低実効税率である15%に満たない部分を追加で課税する仕組みが導入されます。

課税の方法としては、①15%に満たない部分が発生した国・地域で先取りして課税を行う「国内ミニマム課税(QDMTT、Qualified Domestic Minimum Top-up Tax)」、②15%に満たない部分が発生した国・地域でQDMTTが導入されていない場合やQDMTTが導入されていてもそのQDMTTで課税しきれない部分がある場合に、親会社等で課税を行う所得合算ルール(IIR、Income Inclusion Rule)、③親会社等所在地国でIIRが導入されていない場合や親会社等所在地国で15%に満たない部分が発生した場合に、第三国で課税を行う軽課税所得ルール(UTPR、Undertaxed Payment Rule)の3つが存在します。

わが国においては、現在のところ、わが国の実効税率の水準、BEPS(Base Erosion and Profit Shifting:税源浸食と利益移転)包摂的枠組みでの議論の動向等を踏まえて、②IIRのみが導入されています。①QDMTT及び③UTPRに関しては、令和7年度税改正以降で議論がされるものと考えられます。

なお、「第2の柱」については、国際的な議論を踏まえた、令和7年度税制改正以降の更なる法制化が検討されています。また、「第1の柱」については、多数国間条約の早期署名に向けて、国際的な議論に積極的に貢献することが重要とされており、今後策定される多数国間条約等の規定を基に、わが国での課税のあり方等について検討するとされています。

第2の柱を導入する国・地域は、BEPS包摂的枠組みで策定されたルールに準拠することが求められています(コモン・アプローチ)。現在、BEPS包摂的枠組みでは、第2の柱に関する執行ガイダンス(Administrative Guidance)等を順次策定しているため、わが国においては、その内容に適合するための税制改正等が引き続き行われるものと考えられます。

令和6年度税制改正において、「第2の柱」に関して行われる主な改正内容は、以下の通りです。

(1) 構成会社等がその所在地国において、一定の要件を満たす自国内最低課税額に対する税を課することとされている場合には、その所在地国に係るグループ最低課税額を零とする適用免除基準の導入(QDMTTセーフハーバー)

2023年7月に、BEPS包摂的枠組みにおいて取りまとめられた執行ガイダンス(Administrative Guidance)の内容を反映するものと考えられます。具体的には、15%に満たない部分が発生した国・地域においてQDMTTが導入されており、そのQDMTTにおいて15%に満たない部分に十分な課税が行われると見込まれる場合に限り、わが国のIIRにおいて、当該国・地域に関するグループ最低課税額を零とみなし、計算を不要とすることとされました。

(2) 外国税額控除の見直し

他国のQDMTT、IIR及びUTPRにおいて課された税が、わが国の外国税額控除制度の対象となるかに関して、他国のQDMTTにおいて課された税額はわが国の外国税額控除制度の対象とする一方、他国のIIR及びUTPRにおいて課された税額はわが国の外国税額控除制度の対象外とすることとされました。

IIR及びUTPRは、本店所在地国における国外支店所得に対する課税や他国におけるCFC(Controlled Foreign Company)税制(例えば、日本における外国子会社合算税制)等がすべて考慮された後の税金費用を元に実効税率を計算するという、最終的な課税の性質を持つため、わが国の外国税額控除制度の対象から除かれたものと考えられます。

他方で、QDMTTは、IIR及びUTPRと異なり、本店所在地国における国外支店所得に対する課税や他国におけるCFC税制等を考慮せず実効税率を計算することとされており、状況によっては、QDMTTにおける課税とそれらの課税が二重に課される懸念がありました。今回の改正により、わが国においては、外国税額控除でQDMTTで課された税を考慮できることが見込まれます。

(3) 地方税の見直し

法人住民税の計算の基礎となる法人税額に各対象会計年度の国際最低課税額に対する法人税の額を含まないこととされました。

令和5年度税制改正の整理に従って、措置されています。具体的には、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観念できないため、地方税である法人住民税及び法人事業税(特別法人事業税を含む)の課税は行わないこととされています。

また、QDMTTは、今後導入された場合、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、応益性が観念できること等を踏まえて、国・地方の法人課税の税率の比率を前提とした仕組みとすることとされています。なお、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・徴収することとし、地方交付税により地方に配分することとされています。

(4) その他

その他、令和6年度税制改正においては、以下の改正内容が含まれています。

- ▶ 無国籍構成会社等が自国内最低課税額に係る税を課されている場合には、グループ国際最低課税額の計算においてその税の額を控除すること
- ▶ 個別計算所得等の金額から除外される一定の所有持分の時価評価損益等について、特定多国籍企業グループ等に係る国又は地域単位の選択により、個別計算所得等の金額に含めること
- ▶ 導管会社等に対する所有持分を有することにより適用を受けることができる税額控除の額(一定の要件を満たすものに限る。)について、特定多国籍企業グループ等に係る国又は地域単位の選択により、調整後対象租税額に加算すること
- ▶ 特定多国籍企業グループ等報告事項等の提供制度について、特定多国籍企業グループ等報告事項等を、提供義務者の区分に応じて必要な事項等に見直すこと
- ▶ その他所要の措置を講ずること

また、2023年12月に、BEPS包摂的枠組みで取りまとめられた、追加の執行ガイダンス(Administrative Guidance)が公表されています。その内容も今後順次対応されることが想定されます。

上記の改正は、内国法人の令和6年(2024年)4月1日以降に開始する対象会計年度の国際最低課税額に対する法人税について適用されます。

2. 適格現物出資の要件の見直し

適格現物出資の要件について、以下の見直しが行われます。

(1) 外国法人への現物出資のうち適格現物出資の対象とならない資産の範囲の拡大

内国法人が外国法人の本店等に無形資産等の移転を行う現物出資について、適格現物出資の対象から除外されます。

- (注) 上記の「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の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をいいます。
- イ 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。)
 - ロ 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。)

無形資産等については、資産価値が形成された場所から容易に分離することができ、国外の事業所に属するとしても価値の創出の一部が国内において行われているという実態を踏まえ、内国法人の資産の含み益が日本から持ち出されることによる課税上の弊害を防止し、日本の課税権を確実に担保する観点から、無形資産等の移転を行う現物出資について、適格現物出資の対象から除外することとされております。

(2) 適格現物出資への該当性の内外判定の見直し

適格現物出資への該当性の判定に際し、現物出資により移転する資産等(国内不動産等を除く)の内外判定は、内国法人の本店等若しくは外国法人の恒久的施設を通じて行う事業に係る資産等又は内国法人の国外事業所等もしくは外国法人の本店等を通じて行う事業に係る資産等のいずれに該当するかによることとされます。

(注) 上記の「国外事業所等」とは、国外にある恒久的施設に相当するもの等をいいます。

現物出資により移転する資産等の内外判定について、「事業所」ではなく、外国税額控除制度や国内源泉所得課税において用いられている「法人の本店等」及び「恒久的施設(PE)」によることとされます。この対応により、内外判定の執行上の安定を図るほか、外国法人に対して日本の課税権が及ぶか否かの判定と一致します。

上記(1)及び(2)の改正は、令和6年(2024年)10月1日以後に行われる現物出資について適用されます。

3. 外国子会社合算税制の見直し

(1) 特定外国関係会社の判定におけるペーパー・カンパニー特例に係る収入割合要件の見直し

内国法人の外国関係会社に係る所得の課税の特例(いわゆる「外国子会社合算税制」)の特定外国関係会社の判定におけるペーパー・カンパニー特例に係る収入割合要件について、外国関係会社の事業年度に係る収入等がない場合には、その事業年度における収入割合要件の判定が不要とされます。

以下の特定外国関係会社の判定におけるペーパー・カンパニー特例に係る収入割合要件について、現行法においては分母の総収入金額が生じない事業年度の場合にはその他の要件を満たす場合においても、特定外国関係会社に該当するものとして別表の添付が必要でした。

$$\frac{\text{配当等、株式譲渡対価、預金利子、
不動産譲渡対価、不動産貸付対価 等}}{\text{総収入金額}} > 95\%$$

この改正により、その事業年度において総収入金額が生じず合算課税が生じない外国関係会社の別表添付の事務負担が軽減されることが見込まれます。

ただし、総収入金額が生じない事業年度において生じたその外国関係会社の維持管理コストや支払利息などの経費について、これまでは特定外国関係会社に該当する事業年度において生じた欠損金額として繰り越すことができたものが、今後は特定外国関係会社に該当しない事業年度に生じた欠損金額として繰り越すことができなくなる可能性があるため、実務上は併せて留意が必要です。

4. 非居住者に係る暗号資産等取引情報の自動的交換のための報告制度の整備等

(1) 非居住者に係る暗号資産等取引情報の自動的交換のための報告制度の整備

OECDにおいて、新たな国際基準として「暗号資産等報告枠組み(CARF: Crypto-Asset Reporting Framework)」が策定されたことに伴い、非居住者に係る暗号資産等取引情報の自動的交換のための報告制度が新たに整備されることとなりました。当該報告制度に係る主な手続等は、非居住者に係る金融口座情報の自動的交換のための報告制度に係る手続等と同様のもので、以下の通りとされています。

- ① 暗号資産等取引を行う者による届出書の提出及び報告暗号資産交換業者等による当該届出書の記載事項の確認等を通じた居住地国等の特定
- ② 報告暗号資産交換業者等による所轄税務署長に対する報告事項の提供
- ③ 報告暗号資産交換業者等による特定対象者の居住地国等に関する事項等に関する記録の作成及び保存
- ④ 届出書の提出義務及び報告事項の提供義務に対する違反行為等に関する罰則等

(2) 非居住者に係る金融口座情報の自動的交換のための報告制度等の見直し

非居住者に係る金融口座情報の自動的交換のための報告制度は、平成27年度税制改正により整備され、令和2年度税制改正により見直しが行われました。当該制度は、OECD策定の国際基準である「共通報告基準(CRS:Common Reporting Standard)」に基づくものであり、上記のCARFの策定とともに当該CRSの改訂が行われたことから、居住地国等の特定や報告事項の提供に係る手続等(暗号資産等に関連するものを含む。)について、再度見直しが行われることとなりました。

上記(1)及び(2)の改正は、令和8年(2026年)1月1日から施行されます。

5. その他

- (1) 対象純支払利子等に係る課税の特例(いわゆる「過大支払利子税制」)の適用により損金不算入とされた金額(以下「超過利子額」という。)の損金算入制度について、令和4年(2022年)4月1日から令和7年(2025年)3月31日までの間に開始した事業年度に係る超過利子額の繰越期間を10年(原則:7年)に延長することとされます。
- (2) 子会社からの配当と子会社株式の譲渡を組み合わせた租税回避を防止するための措置(子会社株式簿価減額特例)により、その有する子法人の株式等の帳簿価額から引き下げる金額の計算を行う場合に、その子法人から受ける対象配当金額のうち特定支配関係発生日以後の利益剰余金の額から支払われたものと認められる部分の金額を除外することができる特例計算(特定支配後増加利益剰余金額超過額等の計算)について、特定支配関係発生日の属する事業年度内に受けた対象配当金額(その特定支配関係発生日後に受けるものに限る。)についても、その特例計算の適用を受けることができることとされます。

所得税

1. 所得税・住民税の定額減税

岸田政権が掲げる賃金上昇に向け、所得を伸ばすために所得税・個人住民税の定額控除が年間合計所得1,805万円以下の納税者に対し、令和6年6月より実施されます。控除額は本人と同一生計の配偶者又は扶養親族(居住者)1人につき、3万円(所得税)、1万円(個人住民税)となります。所得税に関しては、給与所得と公的年金所得は源泉徴収税額から、事業所得は予定納税額から控除されます。個人住民税は特別徴収または普通徴収から控除されます。給与所得者の特別徴収から控除される場合は、住民税の徴収は令和6年6月ではなく令和6年7月から開始され、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の額が毎月徴収されるようになります。個人住民税の各自治体減収額は全額国費で補填されます。

賃金上昇が物価高に追い付いていない国民の負担の緩和を目指したデフレ完全脱却のための総合経済対策の一部として、所得税・住民税の定額減税は導入されます。過去2年間で所得税・個人住民税の税収が3.5兆円増加したため、この税収増を再度国民に「税」の形で還元することにより、購買力上昇が期待されています。

2. 扶養控除の見直し(令和7年度改正)

令和6年度中に児童手当の所得制限は撤廃され、支給期間は高校卒業まで拡大されます。これを踏まえ、扶養控除の見直しが令和8年分以降の所得税並びに令和9年度分以降の個人住民税について行われます。令和7年度税制改正において、以下の案で議論される予定です。

16～18歳までの扶養控除: 現行の扶養控除額(所得税38万円、個人住民税33万円)を所得税25万円、個人住民税12万円に変更

扶養控除の見直しにより変化する課税所得金額や税額につき、社会保障制度や教育等の給付に対して不利益が生じないよう、各所官府省にて適切な措置が講じられます。

3. 子育て世帯に対する住宅関連税制の見直し

子育て特例対象個人(注)が令和6年1月1日から12月31日までの間に新築の認定住宅等入手・居住した場合の所得税特別控除額に対する借入限度額が以下の通り拡大されます。

- ① 認定住宅: 4,500万円→改正後5,000万円
- ② ZEH水準省エネ住宅: 3,500万円→改正後4,500万円
- ③ 省エネ基準適合住宅: 3,000万円→改正後4,000万円

また、子育て特例対象個人が自宅に対して子育てに対応した改修工事を施し、その居住用家屋を令和6年4月1日から12月31日までの間に居住の用に供した場合、改修にかかる費用(250万円が限度)の10%に相当する金額が所得税額から特別控除できるようになります。

(注)「子育て特例対象個人」とは①40歳未満であって配偶者を有する者、②自身が40歳以上であって40歳未満の配偶者を有する者、又は③19歳未満の扶養親族を有する者をいいます。

子育て世代が持つ安全・快適な住宅の確保を推進するため、借入限度額が上乘され、新築住宅の床面積要件も緩和されます。現下の急激な住宅価格の上昇等の状況を踏まえて、令和6年限りの措置として先行的に対応されます。

4. ストックオプション税制の見直し

特定の取締役等がストックオプション行使により得る利益について、ストックオプション税制の措置が改定されます。ストックオプションの行使による年間限度額が、設立後5年未満の株式会社が付与するものは2,400万円(現行:1,200万円)、一定の株式会社(注)が付与するものは3,600万円(現行:1,200万円)に引き上げられます。譲渡制限株式について、証券会社等による株式保管委託に代えて、発行会社による株式管理が可能となる制度が創設されます。また、中小企業等経営強化法施行規則の改正を前提に、社外高度人材の対象が拡大されます。

(注)「一定の株式会社」とは、設立の日以後の期間が5年以上20年未満である株式会社で、非上場又は上場等の日以後の期間が5年未満であるものをいいます。

スタートアップ・エコシステムの抜本的強化のための税制措置のひとつです。特に、レイター期のスタートアップの人材確保に資するように、年間行使価額の上限が大幅に引き上げられます。

5. エンジェル税制の拡充

一定の新株予約権の取得金額が制度の対象に加わります。指定金銭信託(単独運用)を通じた投資も対象となります。

消費税

1. プラットフォーム課税の導入

国外事業者に代わって、プラットフォーム事業者に納税義務を課するプラットフォーム課税が導入されます。

国外事業者がデジタルプラットフォームを介して行う電気通信利用役務の提供(BtoBは除く)のうち、特定プラットフォーム事業者(注)を介してその対価を収受するものについては、当該特定プラットフォーム事業者が行ったものとみなされます。特定プラットフォーム事業者に該当する場合は、その課税期間に関する確定申告書を提出する期限までに、国税庁長官にその旨を届け出る必要が生じます。また、国税庁長官が特定プラットフォーム事業者を指定した場合、その事業者はその旨は通知され、当該プラットフォームの名称等についてインターネット上で公表されます。特定プラットフォーム事業者には、確定申告時に、自身が提供したサービスに関する金額等を明細書として添付する義務も課されます。当改正は、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されます。また、特定プラットフォーム事業者指定制度に係る事前の指定及び届出については、所要の経過措置が講じられます。

(注)プラットフォーム事業者の課税期間において、対象となるべき電気通信利用役務の提供に係る対価の額の合計額が50億円を超えるもの。

アプリやゲームなどのデジタルサービス市場において、国内外の事業者間における課税の公平性や競争条件の中立性を確保する観点から、制度導入されました。

2. 国外事業者等に係る事業者免税点制度の見直し

事業者免税点制度が以下の通り見直されます。

- (1) 特定期間における課税売上高による納税義務の免除の特例について、課税売上高に代わり適用可能とされている給与支払額による判定の対象から国外事業者が除外されます。
- (2) 資本金1,000万円以上の新設法人に対する納税義務の免除の特例について、外国法人は基準期間を有する場合であっても、国内における事業の開始時に本特例の適用の判定を行うこととされます。
- (3) 資本金1,000万円未満の特定新規設立法人に対する納税義務の免除の特例について、本特例の対象となる特定新規設立法人の範囲に、その事業者の国外分を含む収入金額が50億円超である者が直接又は間接に支配する法人を設立した場合のその法人を加えるほか、上記(2)と同様の措置が講じられます。

(注)上記の改正は、令和6年10月1日以後に開始する課税期間から適用されます。

国外事業者により、本来の制度趣旨に沿わない形で各個別制度を適用して租税回避が行われています。これらに対応するため、消費税の個別特例等について複合的な見直しが実施されます(3.も同様の趣旨です)。

3. 簡易課税制度の見直し

その課税期間の初日において所得税法又は法人税法上の恒久的施設を有しない国外事業者については、簡易課税制度の適用を認めないこととされます。また、適格請求書発行事業者となる小規模事業者に係る税額控除に関する経過措置(いわゆる「2割特例」)の適用についても同様の措置が講じられます。

(注)上記の改正は、令和6年10月1日以後に開始する課税期間から適用されます。

4. 外国人旅行者向け免税制度の見直し(令和7年度改正)

外国人旅行者向けの免税制度に関しては、近年、制度の不正利用が問題となっています。解決策として、政府が提供する免税販売管理システムを通じて得られる「税関確認情報(仮称)」(外国人旅行者が免税で購入した商品を国外に持ち出すことを確認した旨の情報)の保存が新たな免税販売の要件として求められるようになります。利便性の向上や販売店の負担軽減、空港等での混雑防止を考慮した上で、この制度の詳細については、令和7年度の税制改正で決定する予定です。

5. その他

- (1) 外国人旅行者向け消費税免税制度により免税購入された物品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なりました。この改正は、令和6年4月1日以後に国内において事業者が行う課税仕入れについて適用されます。
- (2) 適格請求書発行事業者以外の者から行った課税仕入れに係る税額控除に関する経過措置(いわゆる「インボイス制度導入に伴う8割控除・5割控除」)について、一の免税事業者からの課税仕入れの額の合計額がその年又はその事業年度で10億円を超える場合には、その超えた部分の課税仕入れについて、本経過措置の適用を認めないこととします。この改正は、令和6年10月1日以後に開始する課税期間から適用されます。

資産税

1. 固定資産税

土地に関する固定資産税は、過去数年間で経済状況による公平性の問題が浮き彫りになり、特に商業地の地価が上昇し、大都市と地方間で地価の格差が広がる一方です。そこで、令和6年度から令和8年度まで土地に係る固定資産税の負担調整の仕組みや地方政府による減額制度の措置が延長されます。

令和6年度は3年に1度の固定資産税評価替えの年であり、評価替えに係る地価は大都市を中心とした上昇と、地方での下落が混在しているため、今後も大都市では負担水準のばらつきが想定されます。公平性の観点から、負担水準調整措置が必要と政府が判断しました。

2. 事業承継税制

非上場株式等に係る相続税・贈与税の納税猶予の特例制度について、特例承継計画の提出期限が2年延長されます。

納税環境整備

納税者の利便性向上や公平性の確保を図るため、以下の改正が行われます。

1. 重加算税制度の整備

過少申告加算税や無申告加算税の代わりに課される重加算税の対象に、隠蔽し、又は仮装された事実に基づいて更正請求書を提出していた場合を含めることになりました。虚偽や不正行為で国税を免れた場合に、延滞税の計算期間から一定の期間を控除する特例が不適用になる措置についても、上記のような更正請求書の提出を行った一定の場合が対象となることも今後の運用で明確化されます。この改正は、令和7年1月1日以後に法定申告期限が到来する国税に適用されます。

2. 不正行為等により国税を免れた株式会社の役員等の第二次納税義務

偽りその他の不正行為により国税を免れたり、不適切な還付を受けた株式会社等がその税額・還付額を納付・返還しない場合に、徴収不足であると認められるときは、偽りその他の不正行為をした株式会社等の一定の役員等は、その免れたもしくは還付を受けた国税の額又は、会社財産のうちその役員等が移転を受けたもの又は移転をしたもの（通常取引の条件に従って行われたと認められる一定の取引として移転をしたものを除く）の価額のうち、低い額を限度にしてその滞納に係る国税の第二次納税義務を負うこととされます。この改正は、令和7年1月1日以後に滞納となった一定の国税に適用されます。

3. その他

- (1) e-Tax利便性向上: 法人がGビズIDとe-Taxを連携して申請・納付等を行う場合は、申請・納付等の際に暗証番号の入力・電子証明書の送信等が不要となり、より容易になります。
- (2) 処分通知等の電子交付の拡充: 全ての処分通知等について、e-Taxにより行うことができるようになります。
- (3) eLTAX経由での納付: 地方税以外の地方公金もeLTAXで納付できるようになります。

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ございます。

Youtube: @EYJapan
Facebook: EYJapanOfficial
X Twitter: @Japan_EY

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。

©2024 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)