

□ 特集

2024. 8

【涼風・税務読本】

ズームアップ 令和6年度税制改正

まえがき

令和になってから、オープンイノベーション促進税制の創設とその拡充強化が毎年図られて来ましたが、今年はその目的がスタートアップエコシステムの醸成にあることが税制改正大綱の冒頭で述べられていました。

スタートアップエコシステムとは、新しいビジネスを創出するスタートアップ企業を支援するための産業生態系のことで、大学や研究機関、エンジェル投資家やベンチャーキャピタル、スタートアップ企業、自治体などイノベーション渴望集団が寄り集まり日本版シリコンバレーが形成されることを夢想するものです。

そのための税制上の今年の新規の抜本的具体策が、戦略分野国内生産促進税制とイノベーションボックス税制の創設です。

また、今年の改正税法で新たに「中堅企業」という言葉が、賃上げ促進税制、M&A促進税制、地域未来投資促進税制のところに出現していました。中堅企業（従業員数2000人以下）は従業者数・給与総額の伸び率が大企業を上回り、さらに地方に多く立地し、良質な雇用の提供者となっており、経営資源の集約化など前向きな新陳代謝の受け皿としての役割も期待される、と経産省は解説しています。

この新設の企業分類名は、今後の税制改正では、常に注目キーワードになりそうな趣きを醸しています。

それから、今年の税制改正大綱には、「えるぼし認定」とか「くるみん認定」とかの言葉が、出てきました。女性活躍推進法、次世代育成支援対策推進法での言葉で、女性活躍支援・子育て支援に係るものですが、それが税制で後押しされるようになりました。これも、今後の税制改正では、多様な税制の中に要件として採用されるようになる趣きを醸しています。

今年の税制改正項目

令和6年度の税制改正は、〔個人所得課税分野〕〔企業関連税制分野〕〔消費課税・国際課税分野〕〔資産課税分野〕〔税制周辺制度整備の施策分野〕の各分野で主に行われました。期限延長や簡易見直し以外の各改正事項での主要な改正項目は、次の通りです。そのうち、◎を付けたものをズームアップし、後掲しました。

〔個人所得課税分野〕

◎所得税と住民税に定額減税の導入

◎住宅ローン・リフォーム税制で子育て世代支援

◎税制適格ストックオプションの要件緩和

〔企業関連税制分野〕

- ◎大企業向け賃上げ促進税制改正
- ◎中堅企業のための賃上げ促進税制の新設
- ◎中小企業向け賃上げ促進税制で繰越控除の新設
- ◎戦略分野国内生産促進税制の創設
- ◎イノベーションボックス税制の創設
- ◎M&A対価の損金算入が7割から10割に
- ◎カーボンニュートラル促進税制に中小企業枠
- ◎地域未来投資促進税制の拡充と中堅企業枠創設
- ◎交際費課税における飲食費引き上げ
- ◎暗号資産評価の時価法適用を制限する第2歩
- 外国法人への無形資産の現物出資の非適格化
- スマート農業技術活用資産の特別償却制度創設
〔消費課税・国際課税分野〕
- ◎消費税のプラットフォーム課税の導入
- ◎その他の消費税の改正点
- 国際最低課税額に対する法人税等の見直し
- 外国子会社合算税制の見直し
〔資産課税分野〕
- 直系尊属からの住宅取得資金非課税贈与見直し
- 土地に係る固定資産税の負担調整措置
〔税制周辺制度整備の施策分野〕
- GビズIDとの連携によるe-Tax
- 隠蔽仮装での更正請求の場合の重加算税整備
- 偽り不正の会社の役員に第二次納税義務

前年以前の税制改正で、令和6年以後に施行される主なものに、次のものがあります。

- 相続時精算課税贈与は使い易く改正
- 暦年課税贈与は使いにくく改正
- 抜本的拡充・恒久化の新NISA非課税制度
- 相続空き家3000万円控除特例適用要件見直し
- 所得税と住民税の配当課税方式の統一

所得税と住民税に定額減税の導入 をズームアップしてみます

定額による所得税額の特別控除の適用を受けることができる人は、令和6年分所得税の納税者である居住者で、令和6年分の所得税に係る合計所

得金額が1805万円以下（給与収入のみの場合は給与収入が2000万円以下、所得金額調整控除適用者（23歳未満の扶養親族に該当する子ども・特別障害者等を有する者等）の場合は2015万円以下）である人です。

特別控除の額は、次の金額の合計額です。

- ①居住者である本人 3万円
- ②居住者である同一生計配偶者・扶養親族1人当たり 3万円

なお、その合計額が所得税額を超える場合には、その所得税額が限度となります。

給与所得者に係る特別控除は、令和6年6月1日以後に支払われる給与等（含む賞与）の甲欄適用の源泉徴収税額から特別控除の額に相当する金額が控除されます。控除しきれない部分の金額は、その後令和6年中に支払われる給与等の源泉徴収税額から順次控除されます。

公的年金等の受給者に係る特別控除は、令和6年6月1日以後に厚生労働大臣等から支払われる公的年金等の源泉徴収税額から特別控除の額に相当する金額が控除されます。控除しきれない部分の金額は、その後令和6年中に支払われる公的年金等の源泉徴収税額から順次控除されます。

事業所得者等に係る特別控除は、原則として、令和6年分の所得税の確定申告の際に適用されます。但し、予定納税の対象者については、7月の第1期分予定納税額から本人分に係る特別控除の額に相当する金額が控除されます。同一生計配偶者または扶養親族に係る特別控除額については、予定納税額の減額申請の手続により控除することができ、第1期分予定納税額から控除しきれなかった場合の控除不足額は11月の第2期分予定納税額から控除されます。

住民税の特別控除の額は、次の①②の金額の合計です。

- ①居住者である本人 1万円
- ②居住者である同一生計配偶者・扶養親族1人当たり 1万円

なお、その合計額が住民税額を超える場合には、その住民税額が限度となります。

特別徴収住民税のある給与所得者については、令和6年7月分～令和7年5月分の11ヶ月の給与所得に係る特別徴収税額を、均等に減額する方法で定額減税されます。6月徴収分はゼロです。

普通徴収（事業所得者等）該当者については、定額減税「前」の税額をもとに算出された第1期分（令和6年6月分）の税額から控除され、控除しきれない場合は、第2期分（令和6年8月分）、第3期分（令和6年10月分）、第4期分（令和7年1月分）の税額から順次控除されます。

公的年金等に係る特別徴収住民税のある年金所得者については、定額減税前の税額をもとに算出された令和6年10月分の特別徴収税額から控除され、控除しきれない場合は、令和6年12月分以降の特別徴収税額から、順次控除されます。

住宅ローン・リフォーム税制で子育て世代支援をズームアップしてみます

「住宅ローン減税」は、住宅ローン年末残高に応じて所得税や住民税が減税されるものですが、2024年の入居分から減税の対象となる借入額の上限が引き下げられることになっており、省エネや耐震性にすぐれた「長期優良住宅」は5000万円から2024年以降は4500万円に、消費エネルギー実質ゼロの水準を満たした「ZEH住宅」は4500万円から3500万円に、「省エネ基準適合住宅」は4000万円から3000万円に、上限が引き下げられることになっていました。

しかし、18歳以下のこどものいる世帯や夫婦のどちらかが39歳以下の世帯に対しては上限の引下げを見送り、2024年については前年の水準を維持することで住宅取得を税制面から支援します。

さらに、住宅の改修にかかった費用の10%を所得税から差し引く「住宅リフォーム税制」の対象は、介護用の手すりの設置などが中心でしたが、子育て特例対象個人が、所有する居住用の家

屋について、こどもの転落防止用の柵の設置や、防音性が高い床などへの改修工事を行い、令和6年4月1日から12月31までに居住した場合、その工事に係る標準的な工事費用相当額（250万円を限度）の10%に相当する金額を令和6年分の所得税の額から控除することができます。

ただし、上記の税額控除は、その年分の合計所得金額が2000万円を超える場合には適用されません。

税制適格ストックオプションの要件緩和をズームアップしてみます

ストックオプションが税制適格になれば、権利行使時に給与課税されることなく、課税は、譲渡時の譲渡所得課税となりますが、その適用要件が次のように緩和されます。

- ①証券会社などへ株式保管委託するという要件限定ではなく、発行会社が株式（譲渡制限株式に限定）を管理するのも良いことにされました。
- ②年間権利行使限度額が引上げられ、これまで一律1200万円だったところ、設立5年未満の株式会社については2400万円に、また、設立5年以上20年未満の株式会社のうち、非上場又は上場後5年未満の株式会社については3600万円に引上げられました。
- ③付与対象者の範囲を社外高度人材に広く拡充し、会社経営や業務の実務経験者、教授、准教授、弁護士・会計士など国家資格保有者、博士号学位保有者、高度専門職の在留資格者などをスタートアップ企業に呼び込めるようにしました。

この改正は、令和6年分以後の所得税に於いて適用となります。

大企業向け賃上げ促進税制改正をズームアップしてみます

大企業（資本金10億円以上且つ常時使用従業員

数1000人以上、又は期末常時使用従業員数2000人超）向けについては、次の(1)の縮減、(2)の拡大が行われています。但し、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項についてインターネットを利用する方法により公表している事を経済産業大臣に届け出ている必要（マルチステークホルダー方針の要件）があります。

(1) 継続雇用者の給与総額を3%以上増やした場合の基本の税額控除率を10%とする。

(2) 基本の税額控除率に、次の場合の区分に応じそれぞれ次のとおりの上乗せ措置をする。

① 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%以上である場合税額控除率に5%（その増加割合が5%以上である場合には10%とし、その増加割合が7%以上である場合には15%とする。）を加算する。

② 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、且つ、教育訓練費の額が雇用者給与等支給額の0.05%以上である場合、税額控除率に5%を加算する。

③ 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、税額控除率に5%を加算する。

なお、控除税額は、当期の法人税額の20%が上限です。

改正の趣旨は、(1)の基本率の引下げ、(2)の制度促進的な優遇策の上乗せ率見直しで、最大の場合の(1)(2)合計率を5%拡大し、制度協力へのモチベーションを高めようとするものです。

この改正は、令和6年4月1日以後開始する各事業年度に於いて適用となります。

中堅企業のための賃上げ促進税制の新設をズームアップしてみます

中堅企業（常時使用する従業員の数が2000人以下の企業、但し、その企業及びその企業との間

に支配関係がある企業の従業員数の合計が1万人を超えるものを除く）に対して、次の(1)(2)に拠る税額控除制度が創設されました。

但し、大企業（資本金10億円以上且つ従業員数1000人以上）にも該当する企業については、マルチステークホルダー方針の要件があります。

(1) 継続雇用者の給与総額を3%以上増やした場合の基本の税額控除率を10%とする。

(2) 基本の税額控除率に、次の場合の区分に応じそれぞれ次のとおりの上乗せ措置をする。

① 継続雇用者給与等支給増加割合が4%以上である場合、税額控除率に15%を加算する。

② 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、且つ、教育訓練費の額が雇用者給与等支給額の0.05%以上である場合、税額控除率に5%を加算する。

③ プラチナくるみん、プラチナえるぼし、9条えるぼしのいずれかの認定を受けている場合、税額控除率に5%を加算する。

なお、控除税額は、当期の法人税額の20%が上限です。

この改正は、令和6年4月1日以後開始する各事業年度に於いて適用となります。

中小企業向け賃上げ促進税制で繰越控除の新設をズームアップしてみます

中小企業（資本金額1億円以下の法人又は従業員数1000人以下の個人企業、但し大規模法人関連法人等は除外）向けの措置について、次の(1)(2)の見直しが行われ、「えるぼし・くるみん」項目の新設で、最大控除率5%増とされ、さらに控除限度超過額の5年間の繰越制度が創設されました。

(1) 雇用者給与等支給増加割合が1.5%以上の場合の基本の税額控除率を15%とする。

(2) 基本の税額控除率に、次の場合の区分に応じそれぞれ次のとおりの上乗せ措置をする。

① 雇用者給与等支給増加割合が2.5%以上であ

る場合、税額控除率に15%を加算する。

②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%以上であり、且つ、教育訓練費の額が雇用者給与等支給額の0.05%以上である場合、税額控除率に10%を加算する。

③プラチナくるみん、15条くるみん、プラチナえるぼし、9条えるぼしのいずれかの認定を受けている場合、税額控除率に5%を加算する。

なお、控除税額は、当期の法人税額の20%が上限です。

この改正は、令和6年4月1日以後開始する各事業年度に於いて適用となります。

そして、創設された中小企業限定の繰越税額控除制度は、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ている事が要件となっています。基準を超える賃上げを実施したものの、その年に赤字などとなった中小企業でも、5年間の内に黒字を達成すれば減税措置の適用を受けられます。

この改正は、令和6年4月1日以後開始する各事業年度に於いて生じた繰越税額控除限度超過額について適用となります。

戦略分野国内生産促進税制の創設 をズームアップしてみます

電気自動車（EV・FCV・PHEV）・蓄電池、グリーンスチール（製造時のCO2排出量を従来の鉄鋼より大幅に削減した鉄鋼）、グリーンケミカル（原料を従来の化石原料からバイオ原料、廃プラスチック等グリーン原料へ転換することにより生産される化学品）、持続可能な航空燃料（SAF）、半導体（アナログ・マイコン）などが「産業競争力基盤強化商品」とされ、それらの生産の促進を国家的戦略として支援する目的で、戦略分野国内生産促進税制が創設されました。

「産業競争力基盤強化商品」生産用資産の取得等をして、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年以内の日を含む各事業年度において、生産された対象商品の販売数量等に応じた金額とその商品生産用資産の取得価額を基礎とした金額とのうちいずれか少ない金額が税額控除の対象とされます。

控除税額は、DX投資促進税制及びCN投資促進税制での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%）を上限とし、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）の繰越しができます。

なお、本税制の効果を高めるための措置として、適用に当たっては、一定の賃上げ（前年度から給与総額を1%以上増やす）、または、設備投資（当期償却費総額の40%超）を行っていることが要件とされます。また、税額控除の額は、控除期間10年のうち8年目は75%、9年目は50%、10年目は25%に減額となります。

この改正は、産業競争力強化法の事業適応計画の認定日以後10年以内の日を含む各事業年度となります。

イノベーションボックス税制の創設 をズームアップしてみます

イノベーション拠点税制（イノベーションボックス税制）とは、イノベーションに関する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し、民間による無形資産投資（オープンイノベーション）を後押しすることを目的としています。

減税の対象は、その企業の知的財産を第三者が使用した場合のライセンス収入や、知的財産を売却した際の所得に対してです。

次の(1)(2)の金額のうちいずれか少ない金額の30%相当額が損金算入できます。

(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①の金額に、②の金額のうちに③の金額の占める割合を乗じた金額を合計した金額

①その特許権譲渡等取引に係る所得の金額

②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

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

(2) 当期の所得の金額

この改正は、令和7年4月1日以後開始する各事業年度に於いて適用となります。

M&A対価の損金算入が7割から10割にズームアップしてみます

従前の、中小企業等経営強化法の経営力向上計画の認定を受けた中小企業に適用される、M&A 10億円以下株式取得価額の70%以下の中小企業事業再編投資損失準備金積立額の損金算入の制度は、3年間の期間延長とされています。

これと併存する形で、過去5年以内にM&Aの実績のあることを前提として、産業競争力強化法の特別事業再編計画の認定を受けた中小企業・中堅企業（従業者数2000人以下企業）が、M&A株式取得価額（1億円以上100億円以下）の90%以下の中小企業事業再編投資損失準備金積立をすると、その額を損金算入出来るとの制度が創設されました。

さらに同じ認定を受けた次のM&Aにより株式取得（1億円以上100億円以下）をする場合は、その取得価額の100%以下の中小企業事業再編投資損失準備金積立をすると、その額の損金算入が認容されます。

なお、従前制度の積立額は5年経過後の事業年度から5年間で均等取崩し益金算入ですが、新制度の積立額は10年経過後の事業年度から5年間で均等取崩し益金算入です。

なお、M&A損害保険契約を締結している場合は、損金算入制度適用除外であり、事後に当該保険契約を締結した場合は、中小企業事業再編投資

損失準備金は即座に取崩しとなり、全額益金算入することになりました。

この改正は、令和6年4月1日以後に取得する株式について適用されますが、M&A損害保険契約締結の場合の準備金取崩しの部分は、過去計上の準備金も対象となります。

カーボンニュートラル促進税制に中小企業枠をズームアップしてみます

カーボンニュートラル（CN）に向けた脱炭素化投資促進税制は生産工程効率化設備の取得価額の50%の特別償却又は5%の税額控除（寄与顕著適合設備は10%）でしたが、CNの加速促進のため、事業適応計画の認定要件の炭素生産性向上率7%以上を15%以上に引き上げる要件強化がされました。

また、税額控除率に5%上乘せする措置も、事業所等の炭素生産性向上率10%以上が20%以上と要件強化されました。

ただし、従来のCN促進税制は、企業枠に制限のない大企業向けのものでしたので、新たに中小企業枠が設けられることになり、炭素生産性向上率10%以上で10%の税額控除、炭素生産性向上率17%以上で14%の税額控除とし、中小企業の脱炭素化の取組みを後押しすることとされました。

この改正は、令和6年4月1日以後に、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、取得等をして、事業の用に供する資産に対して適用されます。

地域未来投資促進税制に中堅企業枠創設をズームアップしてみます

地域経済牽引事業計画の承認を受けた上で、特定事業用機械等を取得し、次の要件の全てを満たす場合、機械装置・器具備品の特別償却50%又

は税額控除5%の適用があります。

- ①労働生産性の伸び率5%（中小企業者は4%）以上且つ投資収益率5%以上
 - ②直近事業年度の付加価値額増加率8%以上
 - ③対象事業において創出される付加価値額が3億円以上、且つ、事業を実施する企業の前年度と前々年度の平均付加価値額が50億円以上
- そして、中堅企業が、上記①～③を満たした上で、下記①～③を満たす場合は税額控除6%とするとの新枠が創設されました。

- ①賃金水準・成長意欲が高い中堅企業である
 - ②設備投資額が10億円以上である
 - ③パートナーシップ構築宣言を登録している
- この改正は、令和7年3月31日までに取得等をして、事業の用に供する資産に対して適用されます。

交際費課税における飲食費引き上げ をズームアップしてみます

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、物価上昇が続いている状況を反映して、1人当たり1万円（改正前:5000円）以下に引き上げられます。

この改正は、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。

倒産防止共済解除後の再加入利用の抑止 をズームアップしてみます

中小企業倒産防止共済法の共済契約を解除し、再度契約を締結した場合、契約する事自体は制限を受けないが、その解除した日から2年を経過する日までの間に支出した掛金については、損金算入ができないこととされました。

この改正は、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ます。

暗号資産評価の時価法適用を制限する第2歩 をズームアップしてみます

令和5年の税制改正で、期末時価評価の対象となる暗号資産の範囲から、自己発行で譲渡制限のある暗号資産が除外されました。そして、令和6年の税制改正では、自己発行でなくても譲渡制限のある暗号資産は期末時価評価の強制から除くこととされました。

期末の時価評価が担税力の伴わない含み益課税になるため、スタートアップソフトウェア開発企業が日本から流出する傾向にある、ことへの対処と言われています。

この改正は、令和6年4月1日以後に終了する事業年度から適用されます。

消費税のプラットフォーム課税の導入 をズームアップしてみます

事業者が日本国内の消費者向けに行うアプリ配信の電気通信利用役務の提供（消費者向け電気通信利用役務の提供に限られ、事業者向け電気通信利用役務の提供は除かれます）については、当該事業者が国内事業者か国外事業者かにかかわらず、当該役務提供を行う事業者が申告・納税を行うこととされています。

それが、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者で、且つ、特定プラットフォーム事業者（国税庁長官の指定を受けた事業者）を介して当該役務の提供の対価を受受する者である場合については、当該特定プラットフォーム事業者が当該役務の提供を行ったものとみなして申告・納税を行わせることとされました。

プラットフォーム課税の対象となる消費者向け電気通信利用役務の提供については、特定プラットフォーム事業者が行ったものとみなされますので、国外事業者が適格請求書発行事業者（インボ

イス発行事業者)であったとしても、プラットフォーム課税の対象となる消費者向け電気通信利用役務の提供について、当該国外事業者において適格請求書(インボイス)の交付義務は生じません。

特定プラットフォーム事業者がインボイス発行事業者である場合、プラットフォーム課税の対象となる消費者向け電気通信役務の提供について、インボイスの交付義務が生じます。

この改正は、令和7年4月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。

その他の消費税の改正点をズームアップしてみます

(1) 課税事業者が、簡易課税制度又はインボイス2割特例の適用を受けない課税期間中に200万円以上の金又は白金の地金等の仕入れを行った場合には、その課税期間の翌課税期間からの2年間は、納税義務が免除されず、簡易課税制度適用も出来ないこととされました。

(2) 輸出品物販売場(いわゆる免税店)で購入した免税購入品であることを知りながら、当該物品を仕入れた場合、当該課税仕入れに係る消費税額については、仕入税額控除の適用を受けることができないこととされました。

(3) インボイス無しの者から行う仕入れでも、仕入税額控除(80%・50%)できる経過措置がありますが、経過措置対象額の合計(税込金額)がその年又は事業年度で10億円超となる場合には、その超過部分については、経過措置の適用を受けることができないこととされました。

(4) 自動販売機及び自動サービス機による課税仕入れ並びに使用の際に証票が回収される課税仕入れのうち税込3万円未満の取引における帳簿の記載事項については、「住所又は所在地」の記載が不要とされました。

(5) 国外事業者は、納税義務免除特例1000万円以下の判定で、特定期間(前期の上半期)の給与支

払額の合計額での代替判定によることはできず、原則判定だけになりました。

(6) その課税期間の初日において恒久的施設(PE)を有しない国外事業者は、簡易課税制度及びインボイス2割特例の適用を受けられないこととされました。

(7) 外国法人が日本国内で新規に事業開始する場合、新設法人とみなすこととなり、資本金1000万円以上であるならば免税事業者に該当せず、資本金1000万円未満なら、次の項目(8)の判定対象にされることになりました。

(8) 事業者免税点制度が適用されない特定新規設立法人(50%超支配関係で創立した資本金1000万円未満の法人で、支配関係法人の中に基準期間相当期の課税売上高が5億円超の法人が存在する)の判定要件に、国内国外を問わない課税外収入を含めた総収入金額50億円超の法人の存在、という基準が追加されました。

これら上記の改正は、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)については、令和5年10月1日以後の課税仕入への遡及適用可とされています。)

あとがき

今年の改正税法立法時(個人の確定申告時)は、政治資金のキックバック問題に係る世論が沸騰しておりました。その後も世論の沸騰は収まる気配がなく、政治資金のブラックボックスさ、課税当局の二の足の姿勢が問われるようになっていきます。歴史的な事件なのかもしれません。