

令和5年12月決算における税務上の留意事項

デロイト トーマツ税理士法人 公認会計士・税理士 はせがわ よしたか 長谷川 芳孝
公認会計士・税理士 やまがた そういちろう 山形 創一郎

令和5年12月決算においては、主に令和4年度税制改正の内容が初めての適用を迎える。本稿では、令和4年度税制改正のうち初めて適用を迎えると考えられる項目や、令和5年度税制改正のうち、令和5年12月決算に影響を及ぼす可能性があるもの、税効果会計などにおいて考慮されるであろう主要項目について解説を行う。

法人課税

1. 給与等の支給額が増加した場合の税額控除制度（賃上げ促進税制）の改組（令和4年度税制改正）

(1) 賃上げ促進税制の適用関係

賃上げ促進税制による特別控除制度は、2つの措置により構成されており、それぞれの措置に係る適用関係、対象法人、税額控除限度額は、以下のとおりである。

(2) 大企業向け賃上げ促進税制（旧人材確保等促進税制）

賃上げ促進税制の適用要件について、継続雇用者に対

する給与等支給額の増加に着目した措置に改正された。また、賃上げや教育訓練に積極的な企業については、税額控除率が上乗せされた。

具体的には、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において、青色申告書提出法人が国内雇用者に対して給与等を支給する場合に、継続雇用者給与等支給額の前期継続雇用者給与等支給額に対する増加割合が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%の税額控除ができる措置に改正された。また、継続雇用者給与等支給額の前期継続雇用者給与等支給額に対する増加割合が4%以上であるときは、税額控除率に10%を上乗せし（25%の税額控除率）、教育訓練費の額の前期教育訓練費の額に対する増加割合が20%以上であるときは、税額控除率に5%を上乗せされた（20%又は30%の税額控除率）（措法42の12の5①）。

なお、一定規模以上の大企業についてはマルチステークホルダー方針を公表し、経済産業大臣から発出される公表に関する通知書の写しを申告書に添付する必要がある。

項目	内容	
	大企業向け	中小企業向け
適用関係	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	
対象法人	全ての青色申告法人 (設立事業年度は対象外) 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、給与等の引上げ方針等をインターネット経由で公表したことを経済産業大臣に届け出ていること	青色申告書を提出する中小企業者等 (設立事業年度は対象外)
税額控除限度額	当期の法人税額の20%	

項目		改正前	改正後
適用要件	①賃上げ要件	A	雇用者給与等支給額 > 前期の雇用者給与等支給額
		B	新規雇用者給与等支給額 ≥ 前期の新規雇用者給与等支給額 × 102% 継続雇用者給与等支給額*1 ≥ 前期の継続雇用者給与等支給額 × 103%
	②賃上げ要件 (上乗せ要件)	無し	継続雇用者給与等支給額 ≥ 前期の継続雇用者給与等支給額 × 104%
	③教育訓練要件 (上乗せ要件)	教育訓練費*2 ≥ 前期の教育訓練費 × 120%	
	マルチステークホルダー方針の公表	無し	事業年度終了の日における、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人以上である法人は、経済産業省の告示に従って、①マルチステークホルダー方針をホームページに公表し、②公表した旨を経済産業大臣へ届出、③経済産業大臣から発出される届出の受理通知書の写しを申告書に添付する必要がある。*3
税額控除	適用要件①(賃上げ要件)を満たす場合	控除対象新規雇用者給与等支給額 × 15%	控除対象雇用者給与等支給増加額*4 × 15%
	適用要件②(上乗せ要件)を満たす場合	無し	控除対象雇用者給与等支給増加額*4 × 25%
	適用要件①(賃上げ要件)と③(教育訓練要件)を満たす場合	控除対象新規雇用者給与等支給額 × 20%	控除対象雇用者給与等支給増加額*4 × 20%
	適用要件②(上乗せ要件)と③(教育訓練要件)を満たす場合	無し	控除対象雇用者給与等支給増加額*4 × 30%
	限度額	当期の法人税額の20%	
対象法人	青色申告法人(設立事業年度は対象外)		

- *1 継続雇用者給与等支給額とは、国内の継続雇用者(適用事業年度及び前事業年度の全月分の給与等の支給がある雇用保険の一般被保険者で、高年齢者雇用安定法に定める継続雇用制度の対象となっていないものをいう)に対する給与等の支給額をいう。ただし、出向負担金等の給与等に充てるため他の者から支払を受ける金額(雇用安定助成金額を除く)がある場合には、当該金額を控除する。
例えば、新規雇用者、退職者、無給の休職者、雇用保険の一般被保険者ではないパートやアルバイトは、継続雇用者に該当しない。
- *2 教育訓練費は、具体的に政令で定められており、例えば、外部講師報酬、外部施設使用料、委託研修費、外部研修参加費等を指す。
教育訓練費に係る税額控除率の上乗せ措置の適用を受ける場合には、教育訓練費の明細を記載した書類の保存(改正前:確定申告書等への添付)をしなければならない。
- *3 マルチステークホルダー方針の公表とは、経済産業省の告示に従い、従業員や取引先等、事業上の関係者との関係構築の方針として、給与等の支給額の引上げや取引先との適切な関係構築等の方針を自社のホームページに公表する手続をいう。また、経済産業大臣へ公表した旨を届け出る手続は、経済産業省の申請ウェブサイトから行う必要がある。
- *4 控除対象雇用者給与等支給増加額とは、適用年度の雇用者給与等支給額から前事業年度の雇用者給与等支給額を控除した金額をいう(出向負担金等を除いて計算)。ただし、適用年度の雇用安定助成金額を控除した後の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後の雇用者給与等支給額を控除した金額を上限とする。また、地方活力向上地域等において雇用者の数が増加した場合の税額控除制度の適用がある場合には、所要の調整を行う。

(3) 中小企業向け賃上げ促進税制（旧所得拡大促進税制）

中小企業における賃上げ促進税制について、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において、税額控除率の上乗せ措置が次のように見直された上、適用期限が1年延長された（措法42の12の5②）。

- 雇用者給与等支給額の前期雇用者給与等支給額に対する増加割合が2.5%以上である場合には、税額控除率に15%を加算する（30%の税額控除率）
- 教育訓練費の額の前期教育訓練費の額に対する増加割合が10%以上である場合、税額控除率に10%を加算する（25%又は40%の税額控除率）

項目		改正前	改正後	
適用要件	①賃上げ要件	雇用者給与等支給額 \geq 前期の雇用者給与等支給額 \times 101.5%		
	①賃上げ要件（上乗せ要件）	無し	雇用者給与等支給額 \geq 前期の雇用者給与等支給額 \times 102.5%	
	③教育訓練要件（上乗せ要件）	A	雇用者給与等支給額 \geq 前期の雇用者給与等支給額 \times 102.5%	教育訓練費 ^{*1} \geq 前期の教育訓練費 \times 110%
		B	以下のいずれかの要件を満たす A) 教育訓練費 \geq 前期の教育訓練費の年平均額 \times 110% B) 期末日までに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もので、その経営力向上計画に従って経営力向上が確実に行われたものとして証明されたものであること	
税額控除	適用要件①（賃上げ要件）を満たす場合	控除対象雇用者給与等支給増加額 ^{*2} \times 15%		
	適用要件②（上乗せ賃上げ要件）を満たす場合	無し	控除対象雇用者給与等支給増加額 ^{*2} \times 30%	
	適用要件①（賃上げ要件）と③（教育訓練要件）を満たす場合	控除対象雇用者給与等支給増加額 \times 25%		
	適用要件②（上乗せ賃上げ要件）と③（教育訓練要件）を満たす場合	無し	控除対象雇用者給与等支給増加額 ^{*2} \times 40%	
	限度額	当期の法人税額の20%		
対象法人		青色申告法人（設立事業年度は対象外）		

*1 大企業向け賃上げ促進税制（2）の*2を参照

*2 大企業向け賃上げ促進税制（2）の*4を参照

2. 大企業についての一定の租税特別措置の停止措置の見直し（令和4年度税制改正）

平成30年度税制改正により導入され、令和3年度税制改正により適用期限の延長、停止対象の税額控除が拡大された大企業についての一定の租税特別措置の停止措置について、以下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に係る要件を、現行の「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を超えること」から、「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（令和4年4月

1日から令和5年3月31日までの間に開始する事業年度にあっては、0.5%以上）」と強化された（措法42の13⑤⑦）。

- 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数が1,000人以上である
- 前事業年度の所得金額が零を超える一定の場合
この一定の租税特別措置の停止は「ムチ税制」とも呼ばれ、一定の要件を満たさない大企業について、対象となる租税特別措置が適用できないとされるものである。
具体的には、大企業が前期比で所得が増加しているにもかかわらず、賃上げ要件及び設備投資要件（国内設備投資額が当期償却費総額の30%相当額を超えること）

のどちらも満たさない場合には、その事業年度については、研究開発税制その他の一定の税額控除を適用できないとされている。この見直しでは、所得が拡大しているにもかかわらず、賃上げにも投資にも、特に消極的な一定規模以上の大企業に対し、停止措置が更に強化されることとなった。

停止措置の対象制度は、以下のとおりである。

- ▶ 研究開発税制
- ▶ 地域未来投資促進税制
- ▶ 5G投資促進税制
- ▶ DX投資促進税制
- ▶ カーボンニュートラルに向けた投資促進税制

3. 交際費等の損金不算入制度等の期限延長（令和4年度税制改正）

交際費等の損金不算入制度についてその適用期限が2年延長されたとともに、接待飲食費に係る損金算入の特例期限が2年延長された。中小法人に係る損金算入の特例の適用期限についても、2年延長された（措法61の4）。

資本金の額等に応じた各種制度の適用関係は、次の表のとおりである。

項目	資本金の額等>100億円	100億円≧資本金の額等>1億円	資本金の額等≦1億円
接待飲食費に係る特例	適用なし	適用あり	適用あり
中小法人の特例	適用なし	適用なし	選択適用

4. 少額の減価償却資産の取得価額の損金算入制度等（令和4年度税制改正）

次の制度について、次の表のとおり対象資産が見直し

れ、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は適用期限が2年延長された（法令133、133の2、措法67の5）。

項目	改正後
少額の減価償却資産の取得価額の損金算入制度	■ 対象資産から、取得価額が10万円未満の減価償却資産のうち貸付け（主要な事業として行われるものを除く）の用に供したものが除外された
一括償却資産の損金算入制度	■ 対象資産から、貸付け（主要な事業として行われるものを除く）の用に供した資産が除外された
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	■ 対象資産から、貸付け（主要な事業として行われるものを除く）の用に供した資産が除外された ■ 適用期限2年延長

5. 大法人に対する法人事業税所得割の税率の見直し（令和4年度税制改正）

(1) 概要

法人事業税の所得割の標準税率について、改正前では3未満の都道府県において事務所又は事業所を設けて事

業を行う場合に、所得金額に応じた軽減税率が適用されていた。しかし、本改正により、資本金が1億円超の大法人である外形標準課税適用法人について、以下のとおり軽減税率の適用が廃止された（地法72の24の7①ーハ）。

	年400万円以下の所得	年400万円超800万円以下の所得	年800万円超の所得
改正前	0.4% (1.44%)	0.7% (2.52%)	1.0% (3.6%)
改正後	1.0% (3.6%)		

(*) 上記括弧書は、法人事業税の所得割の標準税率に特別法人事業税（所得割標準税率×260%）を加味した税率

(2) 適用関係

上記の改正は、令和4年4月1日以後に開始する事業年度から適用される。

6. 特別新事業開拓事業者に対し特定事業活動として出資をした場合の課税の特例（オープンイノベーション促進税制）（令和5年度税制改正）

青色申告書を提出する法人が、令和6年3月31日までの期間内にスタートアップ企業（特別新事業開拓事業

者）とのオープンイノベーションに向け、スタートアップ企業の新規発行株式を一定額以上取得する場合、取得株式の取得価額の25%相当額を課税所得から控除できる課税の特例（オープンイノベーション促進税制）について、次の見直しが行われた。

(1) 課税の特例の対象となる特定株式の追加及び払込みにより取得した特定株式の取得価額上限の引下げ

課税の特例の対象となる特定株式について、次の見直しが行われた。

取得方法	改正前	改正後
払込み（出資）による取得	<ul style="list-style-type: none"> ■ 対象 <ul style="list-style-type: none"> ▶ 1件当たり取得価額の上限は100億円 ▶ 所得控除上限額は、1件当たり25億円以下、1年度当たり125億円以下 ▶ 特定株式の要件は、特定事業継続期間を3年以上、取得価額要件を1件当たり1,000万円～5億円以上（大企業、中小企業、海外法人への出資で異なる）、オープンイノベーションに向けた取組を伴う出資であること等、とされている 	<ul style="list-style-type: none"> ■ 対象 <ul style="list-style-type: none"> 以下の改正が行われ、その他の要件については改正前と同じ <ul style="list-style-type: none"> ▶ 1件当たり取得価額の上限を50億円へ引下げ（措法66の13①） ▶ 所得控除上限額は1件当たり12.5億円以下、1年度当たり125億円以下（購入による取得と合わせて判定）（措法66の13①）
購入による取得	対象外	<ul style="list-style-type: none"> ■ 発行法人以外の者からの購入により取得した特別新事業開拓事業者の株式で、その取得により総株主の議決権の過半数を有することとなるものが追加される（措法66の13①） <ul style="list-style-type: none"> ▶ 取得価額の上限は200億円（措法66の13①） ▶ 所得控除上限額は1件当たり50億円、1年度当たり125億円（払い込みによる取得と合わせて判定）（措法66の13①） ▶ 特定株式の要件は、特定事業継続期間を5年、取得価額要件を5億円以上、特別新事業開拓事業者を内国法人に限定する等、となる（措令39の24の2①） ▶ 継続証明の要件に、株式の取得の際に特別新事業開拓事業者が営んでいた事業を引き続き営んでいること等の要件が加えられる（共同化基準5） ▶ 特別勘定の取崩し事由についても一部見直しが行われる。例えば、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、益金算入する必要があるものの、その取得の日から5年以内に、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れば、特別勘定の取崩し事由には該当しない（措法66の13-⑩） ■ 令和5年度以降に本税制の適用を受けて払い込みによる出資を行った特別新事業開拓事業者の株式の取得は対象外（措規22の13③）

このように、スタートアップ企業の出口戦略としてIPO以外の選択肢を拡充するために、ニューマネー（払込み）を伴わない既存株式（発行法人以外の者からの購入）の取得も対象とされた。また、スタートアップの成長に真につながるよう、M&Aから5年以内に成長率や

投資規模等の要件を満たした場合にはその後も減税メリットを継続させる仕組みが設けられた。これらにより、スタートアップの成長を強力に促すものとする改正内容となっている。

(2) その他

次の除外・限定が行われた。

- ① 既にその総株主の議決権の過半数を有している特別新事業開拓事業者に対する出資を対象から除外（措規22の13③）
- ② 既に本特例の適用を受けてその総株主の議決権の過半数に満たない株式を有している特別新事業開拓事業者に対する出資について、その対象を総株主の議決権の過半数を有することとなる場合に限定（措規22の13③）

7. デジタルトランスフォーメーション投資促進税制（DX投資促進税制）の見直しと適用期限の延長（令和5年度税制改正）

青色申告書を提出する法人が、認定事業適応計画に従って情報技術事業適応設備の取得等を行った場合、当該設備等の取得価額等の30%相当額の特別償却又は3%若しくは5%相当額の税額控除を適用できる課税の特例（DX投資促進税制）について、次の見直しが行われた上、その適用期限が2年延長（令和7年3月31日までの期間内）された（所得税についても同様）。

項目		改正前	改正後
デジタル(D)要件	「DX認定」取得の要件	<ul style="list-style-type: none"> ■ 情報処理推進機構が審査する「DX認定」の取得 	<ul style="list-style-type: none"> ■ DX認定制度において、人材育成・確保等に関連する事項の要件が追加（DX認定基準「デジタルガバナンス・コード2.0」（令和4年9月13日改訂）） ■ 令和4年12月1日以降に取得した認定であること（産業競争力強化法第21条の28の規定に基づく生産性の向上又は需要の開拓に特に資するものとして主務大臣が定める基準（以下「基準」という）5）
	その他の要件	<ul style="list-style-type: none"> ■ データ連携 ■ クラウド技術の活用 	改正なし
企業変革(X)要件	生産性の向上又は新需要の開拓に関する要件	<ul style="list-style-type: none"> ■ 生産性向上又は売上上昇が見込まれること <ul style="list-style-type: none"> ▶ ROAが平成26～30年平均から1.5%ポイント向上 ▶ 売上高伸び率≥過去5年度の業種売上高伸び率+5%ポイント 	<ul style="list-style-type: none"> ■ 計画に係る事業により、おおそコロナ前5事業年度の平均売上高の10%以上の新規売上高を獲得すること（基準1）
	取組類型に関する要件	<ul style="list-style-type: none"> ■ 情報技術事業適応の内容が、次のいずれかの類型に該当すること <ul style="list-style-type: none"> ▶ 投資額に対する新商品等の収益の割合が10倍以上 ▶ 商品等1単位当たりの製造原価等又は販売費等を8.8%以上削減 	<ul style="list-style-type: none"> ■ 上記により増加した売上高のうち25～50%分が海外売上高によるものとなること（主務大臣が定める基準2）
	その他の要件	<ul style="list-style-type: none"> ■ 全社の意思決定に基づくもの 	改正なし

なお、計画の実施期間は最長で10年とされた（従前は5年間）（産業競争力強化法施行規則11の2⑤）。

また、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する資産については、本制度は適用されない（措法42の12の7⑨）。

8. 指定寄附金（令和5年度税制改正）

企業の経営資源を活用して学校教育に積極的に関与し、人材への投資を後押しすることを目的に、学校法人の設立費用としての寄附金について、個別の審査を受けなくても損金算入可能とするため、以下が指定寄附金に追加された（令和5年財務省告示第96号）。

項目	改正内容
指定寄附金の追加	法人が大学、高等専門学校又は一定の専門学校を設置する学校法人又は準学校法人の設立を目的とする法人（学校法人設立準備法人）に対して支出する寄附金のうち一定のもので、その学校法人設立準備法人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。

9. 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特別償却又は税額控除制度（地域未来投資促進税制）の拡充及び適用期限の延長（令和5年度税制改正）

青色申告書を提出する法人が、承認地域経済牽引事業計画に従って、特定事業用機械等を取得した場合、機械装置・器具備品につき取得価額等の40%相当額の特別償却又は4%相当額の税額控除（上乗せ要件を満たす場

合は、50%相当額の特別償却又は5%相当額の税額控除）、また、建物・附属設備・構築物につき20%相当額の特別償却又は2%相当額の税額控除を適用できる課税の特例（地域未来投資促進税制）について、次の見直しが行われた上、その適用期限が2年延長（令和7年3月31日までの期間内）された（所得税についても同様）。

(1) 要件等の見直し及び追加

次の見直しが行われた。

項目	要件	改正前	改正後	
承認地域経済牽引事業の確認要件（課税特例の要件）	売上高	<ul style="list-style-type: none"> 対象事業の売上高伸び率が、ゼロを上回り、かつ、過去5年度の対象事業に係る市場規模の伸び率より5%以上高いこと 	改正なし	
	取得予定価額	<ul style="list-style-type: none"> 設備対象額が2,000万円以上であること 	改正なし	
	先進性を有すること	通常類型	<ul style="list-style-type: none"> 労働生産性の伸び率が4%以上又は投資収益率が5%以上 	改正なし
		サプライチェーン類型	<ul style="list-style-type: none"> 次の要件の全てを満たす場合：海外への生産拠点の集中の程度が50%以上の製品を製造、事業を実施する都道府県内の取引額の増加率が5%以上、等 ただし、サプライチェーン対策のための国内投資促進事業費補助金の採択を受けた事業については対象外 	以下を除き改正なし <ul style="list-style-type: none"> 経済施策を一体的に講ずることによる安全保障の確保の推進に関する法律の規定により特定重要物資として指定された物資の製造に係る事業については、サプライチェーンの強じん化に資する類型に該当しないものとして取り扱うこととされる（地域未来投資促進法における地域経済牽引事業計画のガイドライン（以下「ガイドライン」という。）第5・1(1)イ②）
		事業の実施場所	<ul style="list-style-type: none"> 特定非常災害で被災した区域内である場合等に先進性に係る要件を満たすこととする特例あり 	<ul style="list-style-type: none"> 左記特例により主務大臣の確認を受ける場合が除外される（地域経済牽引事業の促進による地域の成長発展の基盤強化に関する法律第25条の規定に基づく地域の成長発展の基盤強化に特に資するものとして主務大臣が定める基準等に関する告示（以下「告示」という）①5二）
減価償却費の比率	<ul style="list-style-type: none"> 設備投資額が前事業年度の減価償却費の10%以上であること 	<ul style="list-style-type: none"> 設備投資額が前事業年度の減価償却費の20%以上であること（連結会社は連結全体の前事業年度の減価償却費の20%以上の投資を単体で行うことが必要）（告示①四） 		
特別償却率及び税額控除率を引き上げる措置（上乗せ要件）	付加価値額増加率等	<ul style="list-style-type: none"> 対象事業者の前事業年度における付加価値額が前々事業年度に比べ8%以上増加していること 労働生産性の伸び率の平均値が4%上昇かつ投資収益率の平均値が5%上昇 	<ul style="list-style-type: none"> 次の要件の全てを満たす場合が追加される（告示①五イ） 主務大臣の確認を受ける事業年度の前事業年度及び前々事業年度における平均付加価値額が50億円以上であること その承認地域経済牽引事業が3億円以上の付加価値額を創出すると見込まれるものであること 労働生産性の伸び率の平均値が4%上昇かつ投資収益率の平均値が5%上昇 	

(2) 主務大臣の確認要件に関する運用の改善

課税特例の要件に関する運用については、次の2つの改善が行われた。

- ① 要件の判定において売上高を計算する場合には、需要の変動等による影響を勘案した計算方法が用いられた（ガイドライン第5・1(1)イ①(2) i）。
- ② 先進性に係る要件について、評価委員の評価精度の向上に向けた措置がとられた（ガイドライン第5・1(1)イ）。

た上、その適用期限が2年延長された（所得税についても同様）（措法42の6）。

- ① 対象資産から、コインランドリー業（主要な事業であるものを除く）の用に供する機械装置でその管理のおおむね全部を他の者に委託するものが除外された。
- ② 対象資産について、総トン数500 トン以上の船舶にあつては、環境への負荷の低減に資する設備の設置状況等を国土交通大臣に届け出た船舶に限定された。

10. 中小企業者関連等（令和5年度税制改正）

(1) 中小企業者等の法人税の軽減税率の特例の適用期限の2年延長

中小企業者等の法人税の軽減税率として、所得年800万円以下の部分について19%とされているが、改正前においては、時限立法として、租税特別措置法によりさらに15%に引き下げられている。その適用期限が2年延長された（措法42の3の2）。

(2) 中小企業投資促進税制の見直しと適用期限の2年延長

中小企業投資促進税制について、次の見直しが行われ

(3) 中小企業経営強化税制の見直しと適用期限の2年延長

中小企業者等が特定経営力向上設備等を取得した場合の特別償却又は税額控除制度（中小企業経営強化税制）について、関係法令の改正を前提に特定経営力向上設備等の対象から、コインランドリー業又は暗号資産マイニング業（主要な事業であるものを除く）の用に供する資産でその管理のおおむね全部を他の者に委託するものが除外された上、その適用期限が2年延長された（所得税についても同様）（措法42の12の4）。

項目	改正前	改正後
対象法人	青色申告書を提出する中小企業者等（適用除外事業者（前3期の平均所得が年15億円超の中小企業者）を除く）の中で、中小企業等経営強化法に規定する経営力向上計画の認定を受けたもの	
適用要件	<ul style="list-style-type: none"> ■ 生産等設備を構成する設備で、特定経営力向上設備等に該当する以下の資産のうち、一定の規模以上のものの取得等をして、 a) 機械装置、b) ソフトウェア、c) 工具、d) 器具備品、e) 建物附属設備、f) 計画終了年度に修正ROA又は有形固定資産回転率が一定以上上昇する経営力向上計画（経営資源集約化措置が記載されたものに限る）を実施するために必要不可欠な設備 ■ その特定経営力向上設備等を国内にあるその法人の指定事業の用に供した場合 	<ul style="list-style-type: none"> ■ 変更なし ただし、以下の設備が除外される <ul style="list-style-type: none"> ▶ コインランドリー業又は暗号資産マイニング業（主要な事業であるものを除く）の用に供する資産でその管理のおおむね全部を他の者に委託するもの ■ 変更なし
措置内容	以下の選択適用 <ul style="list-style-type: none"> ■ その特定経営力向上設備等の普通償却限度額との合計でその取得価額までの特別償却 ■ その取得価額の7%（特定中小企業者等にあつては10%）の税額控除（税額控除における控除税額は当期の法人税額の20%を上限とし、控除限度超過額は1年間の繰越し可） 	
適用期限	令和5年3月31日までに取得・事業供用について適用	2年延長

(4) 特定の資産の買換えの場合等の課税の特例の見直しと期限延長

次の表のとおり見直しが行われた上で、適用期限が3年延長された。主な見直しの内容は次のとおりである。

特定の資産の買換えの場合等の課税の特例について、

項目	改正内容
既成市街地等の内から外への買換え	適用対象から除外
長期所有の土地、建物等から国内にある土地、建物等への買換え	<ul style="list-style-type: none"> ■ 東京都の特別区の区域から地域再生法の集中地域以外の地域への本店又は主たる事務所の所在地の移転を伴う買換えの課税の繰延べ割合が90%（現行：80%）に引き上げられた ■ 同法の集中地域以外の地域から東京都の特別区の区域への本店又は主たる事務所の所在地の移転を伴う買換えの課税の繰延べ割合が60%（現行：70%）に引き下げられた
適用要件の追加	<ul style="list-style-type: none"> ■ 先行取得の場合、特定の資産の譲渡に伴い特別勘定を設けた場合の課税の特例及び特定の資産を交換した場合の課税の特例を除き、譲渡資産を譲渡した日又は買換資産を取得した日のいずれか早い日の属する3月期間（※1）の末日の翌日以後2月以内に、以下の項目を記載した届出書の提出が適用要件に加えられた <ul style="list-style-type: none"> ▶ 本特例の適用を受ける旨 ▶ 適用を受けようとする措置の別 ▶ 取得予定資産又は譲渡予定資産の種類等 ■ 先行取得の場合の届出書について、その記載事項が上記と同様とされた ■ 令和6年4月1日以後に譲渡資産の譲渡をして、同日以後に買換資産の取得をする場合の届出について適用される <p>（※1）上記の「3月期間」とは、その事業年度をその開始の日以後3月ごとに区分した各期間をいう。</p>

11. 暗号資産の評価方法等の見直し（令和5年度税制改正）

暗号資産の評価方法等について、次の見直しが行われ、その他所要の措置が講じられた。

項目	内容
期末時価評価の対象とする暗号資産の範囲の変更	<p>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暗号資産（特定自己発行暗号資産）が除外された（法61②～④）。</p> <ul style="list-style-type: none"> ■ 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 ■ 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（法118の7②） <ul style="list-style-type: none"> ▶ 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で、一定の要件に該当するものがとられていること。 ▶ 一定の要件を満たす信託の信託財産としていること。
自己発行暗号資産の取得価額	自己が発行した暗号資産について、その取得価額が発行に要した費用の額とされた（法118の5二）。
特定自己発行暗号資産に該当しないこととなった場合の取扱い	法人が特定自己発行暗号資産に該当する暗号資産を自己の計算において有する場合において、その暗号資産が特定自己発行暗号資産に該当しないこととなったときは、その該当しないこととなった時において、その暗号資産をその時の直前の帳簿価額により譲渡し、かつ、その暗号資産をその帳簿価額により取得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された（法61⑦、法118の11）。
暗号資産信用取引の範囲	暗号資産信用取引の範囲について、他の者から信用の供与を受けて行う暗号資産の売買をいうこととされた（法61⑧）。改正後は、暗号資産交換業を行う者以外の者から信用の供与を受けて行う暗号資産の売買も暗号資産信用取引に該当することとされた。

12. グループ法人税制（令和2年度税制改正）

令和2年度税制改正により連結納税制度はグループ通算制度に改組されたが、それに伴い、通常の単体申告を行っている法人にも影響のある改正（グループ法人税制についての改正）が行われ、令和4年4月1日以後開始事

業年度について適用が開始される。

本改正は、グループ通算制度を適用している場合のみならず、通常の単体申告を行っている場合でも適用されるため注意が必要である。

本改正は原則として、令和4年4月1日以後開始事業年度について適用される。

具体的な改正内容は次のとおりである。

項目	改正内容
受取配当等の益金不算入制度	<ul style="list-style-type: none"> ■ 関連法人株式等又は非支配目的株式等に該当するかどうかの判定については、完全支配関係のあるグループ内（改正前：連結グループ内）の法人全体の保有株式数等により行う ■ 関連法人株式等に係る負債利子控除額が、関連法人株式等に係る配当等の額の4%相当額（その事業年度において支払う負債利子の額の10分の1相当額を上限）に変更される
寄附金の損金不算入制度	<ul style="list-style-type: none"> ■ 寄附金の損金算入限度額の計算の基礎となる資本金等の額について、資本金の額及び資本準備金の額の合計額又は出資金の額とされる
貸倒引当金	<ul style="list-style-type: none"> ■ 完全支配関係のあるグループ内（改正前：連結グループ内）の法人間の金銭債権が貸倒引当金の対象となる金銭債権から除外される
資産の譲渡に係る特別控除額	<ul style="list-style-type: none"> ■ 資産の譲渡に係る特別控除額の特例について、完全支配関係のあるグループ内（改正前：連結グループ内）の各法人の特別控除額の合計額が定額控除限度額（年5,000万円）を超える場合には、その超える部分の金額が損金不算入とされる

組織再編

1. スピンオフ税制の拡充（パーシャルスピンオフ）（令和5年度税制改正）

(1) 概要

改正前においては、株式を現物分配する形でのスピンオフのうち、法人に持分の一部を残すもの（いわゆるパーシャルスピンオフ）については、「株式分配」に該当せず、課税の繰り延べが認められていなかった。

改正後においては、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同法の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、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た（措法68の2の2、措令39の34の3①、令和5年3月30日経済産業省告示第50号、事業再編の実施に関する指針）。

- 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
- その現物分配の直後にその法人（現物分配法人）が有する完全子法人の株式の数が発行済株式の総数の

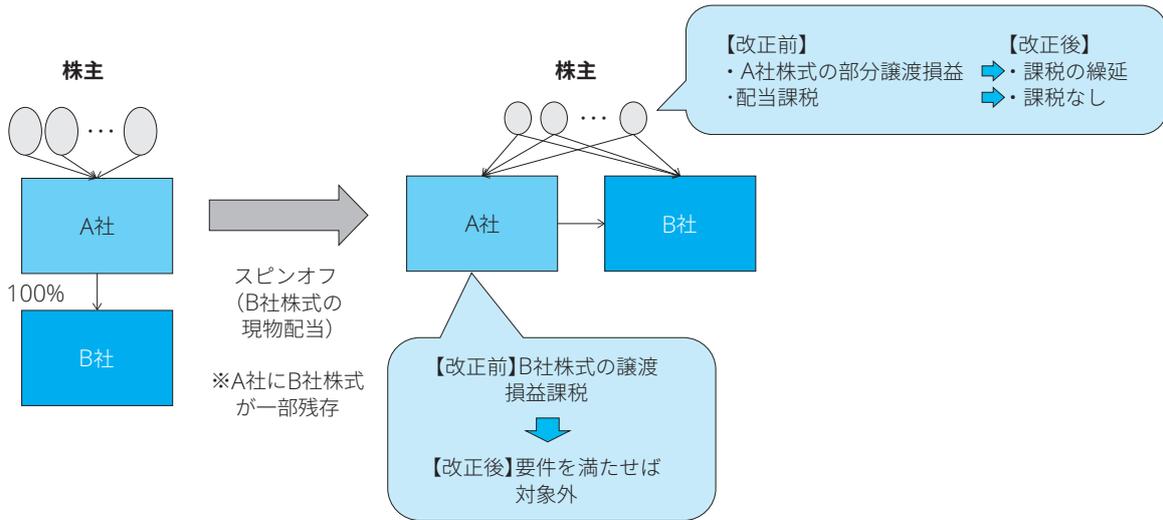
20%未満となること

- 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
- 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
- 以下のいずれかの要件を満たすこと
 - ▶ 完全子法人の特定役員に対し、ストックオプション（新株予約権）が付与されている又は付与される見込みがあること
 - ▶ 完全子法人の主要な事業が、事業開始から事業計画認定の申請の日までの期間が10年以内であること
 - ▶ 完全子法人の主要な事業が、成長発展が見込まれることについて金融商品取引業者が確認したこと

(2) 改正による効果

本改正により、いわゆるパーシャルスピンオフであっても、一定の要件を満たす場合には、適格株式分配に該当するものとして現物分配法人において譲渡損益課税が繰り延べられることとなった。また、株主側にあっても、配当課税が行われなるとともに、株式の（部分）譲渡損益については課税が繰り延べられる。

一定の「一部残しスピノフ」の、適格株式分配類型への追加



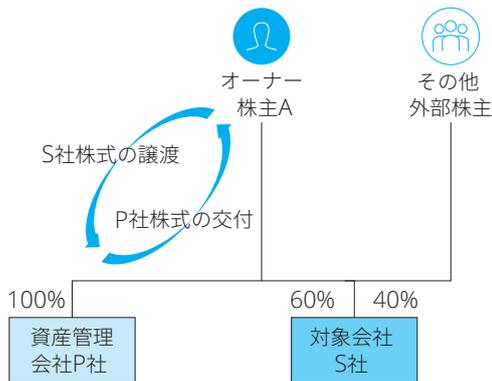
2. 株式交付についての特例の見直し (令和5年度税制改正)

(1) 概要

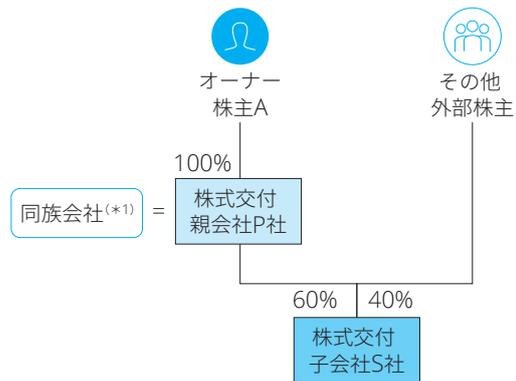
会社法の株式交付のうち一定のものにより子会社化した場合、株主における譲渡損益は、令和3年度税制改正により課税を繰り延べられることとされている（株式等を対価とする株式の譲渡に係る所得の計算の特例）。株式交付制度の創設後、当該措置の制度趣旨（株式対価M&Aの促進）とは必ずしもそぐわない活用事例が確認

されていたことを背景として、今般の改正において課税繰延べ要件について一定の厳格化が行われ、当該措置の対象から、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）に該当する場合は除外されている（措法66の2①、措令39の10の2④）（所得税についても同様）。例えば、次の図のように、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）に該当する場合には、株式交付による課税の繰延べから除外されることになる。

【株式交付前】



【株式交付後】



改正

株式交付親会社が同族会社(*1)となる場合
⇒課税繰延べの対象外

(*1)非同族の同族会社を除く

(2) 適用関係

上記の改正は、令和5年10月1日以後に行われる株式交付について適用される（改正法附則47、改正措令附則11）。

国際課税

1. グローバル・ミニマム課税への対応 (令和5年度税制改正)

(1) 納税義務者

内国法人（公共法人を除く）は、各対象会計年度の国際最低課税額に対する法人税を納める義務があることと

される（法4、6の2、82の2①）。

(2) 課税の範囲

特定多国籍企業グループ等（下記(3)参照）に属する内国法人に対して、各対象会計年度の国際最低課税額について、各対象会計年度の国際最低課税額に対する法人税を課することとされる（法6の2、82の4）。

(3) 特定多国籍企業グループ等の範囲

特定多国籍企業グループ等は、企業グループ等（次に掲げるものをいい、多国籍企業グループ等※1に該当するものに限る）のうち、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ものとされる（法82四）。

①	連結財務諸表等に財産及び損益の状況が連結して記載される会社等及び連結の範囲から除外される一定の会社等に属する企業集団のうち、最終親会社※2に係るもの
②	会社等（上記①に掲げる企業集団に属する会社等を除く）のうち、その会社等の恒久的施設等の所在地国がその会社等の所在地国以外の国又は地域であるもの

※1 「多国籍企業グループ等」とは、上記①に掲げる企業グループ等に属する会社等の所在地国（その会社等の恒久的施設等がある場合には、その恒久的施設等の所在地国を含む）が2以上ある場合のその企業グループ等その他これに準ずるもの及び上記②に掲げる企業グループ等をいう。

※2 「最終親会社」とは、他の会社等の支配持分を直接又は間接に有する会社等（他の会社等がその支配持分を直接又は間接に有しないものに限る）をいう。

(4) 所在地国の判定

に定める国又は地域とされる（法82七）。

所在地国は、次に掲げるものの区分に応じそれぞれ次

区分	国又は地域
①会社等（導管会社等を除く）	次に掲げる会社等の区分に応じそれぞれ次に定める国又は地域 (i) 国又は地域の法人税又は法人税に相当する税に関する法令において課税上の居住者とされる会社等・・・その国又は地域 (ii) (i)に掲げる会社等以外の会社等・・・その会社等が設立された国又は地域
②導管会社等※	その設立された国又は地域
③恒久的施設等	恒久的施設等の類型に応じて定める他方の国

※ 最終親会社等（上記(3)①の最終親会社及び上記(3)②に掲げる会社等をいう）であるもの又は国若しくは地域の租税に関する法令において国際最低課税額に対する法人税に相当するものを課することとされるものに限られる。これらの導管会社等以外の導管会社等については、その所在地国はないものとされ、その結果、無国籍会社等に該当することになる。

(5) 構成会社等の範囲

構成会社等は、次に掲げるものとされる（法82十三）。

①	上記(3)の①に掲げる企業グループ等に属する会社等（政府関係機関、国際機関その他の一定の会社等を除く）
②	①に掲げる会社等の恒久的施設等
③	上記(3)の②に掲げる会社等（政府関係機関、国際機関その他の一定の会社等を除く）
④	③に掲げる会社等の恒久的施設等

(6) 対象会計年度

対象会計年度は、多国籍企業グループ等の最終親会社等の連結等財務諸表の作成に係る期間とされる（法15の2）。

(7) 税額の計算

各対象会計年度の国際最低課税額に対する法人税の額は、各対象会計年度の国際最低課税額（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る（法82の5）。

(8) 申告及び納付等

特定多国籍企業グループ等に属する内国法人の各対象会計年度の国際最低課税額に対する法人税の申告及び納付は、各対象会計年度終了の日の翌日から1年3月（一定の場合には、1年6月）以内に行うものとされる（法82の6）。

ただし、当該対象会計年度の国際最低課税額（課税標準）がない場合は、当該申告を要しないこととされる。

なお、電子申告の特例等については、各事業年度の所得に対する法人税と同様とされ、その他所要の措置が講じられる。

(9) その他

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され、その他所要の措置が講じられ

る（法160）。

(10) 適用関係

内国法人の令和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。

2. 外国子会社合算税制等の見直し（令和5年度税制改正）

(1) 概要

グローバル・ミニマム課税への対応に伴い導入される各対象会計年度の国際最低課税額に対する法人税による企業の追加的な事務負担の軽減を図るため、内国法人に係る外国子会社合算税制について、次の改正が行われたほか、所要の措置が講じられた。

項目	改正内容
特定外国関係会社に対する会社単位の合算課税適用判定に係る租税負担割合（措法66の6⑤一）	特定外国関係会社の各事業年度の租税負担割合が27%以上（現行：30%以上）である場合には、会社単位の合算課税を適用しないこととされた。
申告書添付要件（措法66の6⑩、⑪）	<ul style="list-style-type: none">■ 申告書に添付することとされている外国関係会社に関する書類の範囲から、次に掲げる部分対象外国関係会社に関する書類を除外するとともに、その書類につき保存義務を課することとされた<ul style="list-style-type: none">▶ 部分適用対象金額がない部分対象外国関係会社▶ 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本制度が適用されない部分対象外国関係会社■ 申告書に添付することとされている外国関係会社に関する書類（株主等に関する事項を記載するものに限る）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た

(2) 適用関係

上記の改正は、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る。

以上