

## Japan Tax Newsletter

デロイト トーマツ 税理士法人

2025 年 3 月 10 日

### 令和 7 年 3 月決算における税務上の留意事項

#### Executive Summary

- 令和 7 年 3 月決算においては、主に令和 6 年度税制改正の内容が初めての適用を迎える。
- 令和 6 年度税制改正では、物価上昇を上回る賃金上昇の実現が最優先とされ、賃上げ促進税制の強化等が行われた。さらに、企業や個人が持てる能力を最大限発揮し挑戦できる社会の実現のため、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た。
- 国会で審議中となっている令和 7 年度税制改正においては、防衛特別法人税の創設など、法定実効税率に影響を与える改正が含まれており、令和 7 年 3 月までに国会で成立した場合には、それらを織り込んで令和 7 年 3 月決算における税効果会計を適用する必要がある

令和 6 年度税制改正の主要な項目及び令和 7 年度税制改正として予定されている主要な項目（法定実効税率に影響を及ぼす可能性のあるもの）は、以下のとおりである。

※リンクをクリックすると各項目にジャンプします

< Index >		
	<a href="#">法人課税（令和 6 年度税制改正）</a>	P. 2
1	<a href="#">給与等の支給額が増加した場合の税額控除制度</a>	P. 2
2	<a href="#">特定税額控除規定の停止措置の見直しと延長</a>	P. 6
3	<a href="#">中小企業事業再編投資損失準備金制度（中小企業経営資源集約化税制）の見直し</a>	P. 6
4	<a href="#">戦略分野国内生産促進税制の創設</a>	P. 7
5	<a href="#">イノベーションボックス税制の創設</a>	P. 9
6	<a href="#">研究開発税制の見直し</a>	P. 10
7	<a href="#">暗号資産の期末時価評価の見直し</a>	P. 11
8	<a href="#">特定事業活動として特別新事業開拓事業者の株式の取得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）の延長</a>	P. 12
9	<a href="#">地域経済けん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）の見直し</a>	P. 12
10	<a href="#">交際費等の損金不算入制度の見直しと延長</a>	P. 13
11	<a href="#">外形標準課税の見直し</a>	P. 13

12	<a href="#">カーボンニュートラルに向けた投資促進税制（カーボンニュートラル投資促進税制）の見直しと延長</a>	P. 16
13	<a href="#">欠損金の繰戻しによる還付制度の不適用措置の期限延長</a>	P. 17
14	<a href="#">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と期限延長</a>	P. 17
<a href="#">組織再編（令和6年度税制改正）</a>		<b>P. 17</b>
1	<a href="#">認定株式分配（パースナルスピノフ）に係る課税の特例の見直しと延長</a>	P. 17
2	<a href="#">現物出資についての見直し</a>	P. 18
<a href="#">国際課税（令和6年度税制改正）</a>		<b>P. 18</b>
1	<a href="#">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</a>	P. 18
2	<a href="#">外国子会社合算税制の見直し</a>	P. 19
3	<a href="#">過大支払利子税制の見直し</a>	P. 19
4	<a href="#">子会社株式簿価減額特例の見直し</a>	P. 20
<a href="#">令和7年度税制改正</a>		<b>P. 20</b>
1	<a href="#">防衛特別法人税（仮称）の創設</a>	P. 21
2	<a href="#">中小企業者等の法人税の軽減税率の特例</a>	P. 22

## 法人課税（令和6年度税制改正）

### 1. 給与等の支給額が増加した場合の税額控除制度

構造的・持続的な賃金上昇の動きを拡げることを目的として、賃上げ促進税制が強化された。大企業、中堅企業、中小企業に区分し、企業の規模に応じた賃上げ率の要件を設定し、賃上げ率の増加等に応じて控除率を増加させることにより企業の賃上げをさらに促進する見直しが行われた。

また、子育てと仕事の両立支援や女性活躍の推進に積極的な企業に対する厚生労働者による認定を受けている企業に対して控除率の上乗せ措置を講じられたことにより、最大の控除率が、大企業・中堅企業では改正前の30%から35%に、中小企業では改正前の40%から45%に引き上げられた。

さらに、中小企業の多くが欠損法人であり、欠損法人に対して税制措置のインセンティブが有効となっていない現状を考慮して、中小企業に対して新たに繰越税額控除制度が創設された。

#### (1) 全法人向けの措置

##### 1) 概要

賃上げ促進税制は、継続雇用者給与等支給額が前事業年度と比べて3%以上増加している場合等に、その増加額（控除対象雇用者給与等支給増加額）の一部を法人税から税額控除できる制度である。本措置については、控除対象雇用者給与等支給増加額に乗ずる税額控除率が原則の15%から10%へ引き下げられた一方で、最大控除率が30%から35%へ拡大される等の税額控除率について次の見直しが行われた上、その適用期限が3年延長された（措法42の12の5①）。

項目	改正前		改正後	
税額控除率	原則	控除対象雇用者給与等支給増加額×税額控除率 15%		控除対象雇用者給与等支給増加額×税額控除率 10%
	上乗せ① 賃上げ 要件	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%である場合	税額控除率に10%加算	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%である場合 税額控除率に5%加算
				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×105%である場合 税額控除率に10%加算
				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×107%である場合 税額控除率に15%加算
	上乗せ② 教育訓練 要件	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≧20%である場合	税額控除率に5%加算	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≧10% かつ、 教育訓練費の額≧雇用者給与等支給額×0.05%である場合
上乗せ③ 女性活躍・ 子育て 支援			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%加算

## 2) マルチステークホルダー要件の見直し

本措置の適用を受けるための要件として、資本金の額等が10億円以上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」（いわゆるマルチステークホルダー方針）を公表しなければならないこととされているが、この要件について以下の見直しが行われた（措法42の12の5①）。すでに過年度よりマルチステークホルダー方針を公表している場合であっても、免税事業者への配慮について記載事項を追加したものを改めて公表する必要がある点に留意が必要である。併せて、マルチステークホルダー方針のホームページへの公表は、適用事業年度の終了の日までに行わなければならないこととされた（事業上の関係者との関係の構築の方針の公表及び届出に係る手続を定める告示（令和4年経済産業省告示第八十八号）2②）。

項目	改正後
マルチステークホルダー要件の見直し	<ul style="list-style-type: none"> <li>常時使用する従業員の数が2,000人を超えるものが加えられる</li> <li>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、記載方針（取引先に消費税の免税事業者が含まれること）を明確化</li> <li>マルチステークホルダー方針のホームページへの掲載は、適用事業年度の終了の日までに行わなければならないこととされた（改正前：事業年度終了の翌日から起算して45日以内）（事実上経産省への届出の期限と同様）</li> </ul>

## (2) 従業員数2,000人以下の青色申告書提出法人についての制度

従来の大企業のうち、常時使用する従業員数2,000人以下の企業（中堅企業）について、従来の賃上げ率の要件を維持しつつ、控除率を見直すよう、以下の措置が追加された（措法42の12の5②、⑤十）。

項目	改正後	
対象法人	<ul style="list-style-type: none"> <li>■ 青色申告書提出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</li> <li>■ その法人とその法人との間にその法人による支配関係がある法人（海外法人含む）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を除く</li> </ul>	
対象事業年度	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	
適用要件	<ul style="list-style-type: none"> <li>■ 継続雇用者給与等支給額の前期の継続雇用者給与等支給額に対する増加割合<math>\geq 3\%</math>であるとき</li> <li>■ 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人以上である場合は、マルチステークホルダー方針をインターネットを利用する方法により公表したことを経済産業大臣に届け出ている場合に限り、適用がある</li> </ul>	
税額控除の内容	<ul style="list-style-type: none"> <li>■ 控除対象雇用者給与等支給増加額<math>\times</math>税額控除率10%の税額控除ができる</li> <li>■ ただし、控除税額は当期の法人税額の20%を上限</li> </ul>	
税額控除率の加算措置	継続雇用者給与等支給額 $\geq$ 前期の継続雇用者給与等支給額 $\times 104\%$ である場合	税額控除率に15%加算
	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 $\geq 10\%$ かつ、教育訓練費の額 $\geq$ 雇用者給与等支給額 $\times 0.05\%$ である場合	税額控除率に5%加算
	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事業年度又は <u>えるぼし認定（3段階目）を受けた事業年度</u> である場合（※）	税額控除率に5%加算

（※）プラチナくるみん認定及びプラチナえるぼし認定については、認定を受けている限り継続して加算措置を受けられるが、えるぼし認定（3段階目）についてはその認定を受けた事業年度に限り加算措置が適用できる点に留意が必要である。

### (3) 中小企業者向けの措置

中小企業者向けの賃上げ促進税制は、雇用者給与等支給額が前事業年度と比べて1.5%以上増加している場合に、その増加額の一部を法人税から税額控除できる制度である。本措置については、新たに繰越控除制度を創設し、これまで本税制を活用できなかった赤字企業に対しても賃上げにチャレンジできるよう見直されたことに加え、最大控除率が40%から45%へ拡大される等の税額控除率について次の見直しが行われた。その上で、適用期限が3年延長された（措法42の12の5③④、⑤十二、⑦⑧）。

項目	改正前		改正後	
税額控除率	原則	（雇用者給与等支給額-前期の雇用者給与等支給額） $\times$ 税額控除率15%		（改正なし）
	上乗せ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 $\times 102.5\%$ である場合	税額控除率に15%加算	（改正なし）
	上乗せ② 教育訓練要件	教育訓練費の額 $\geq$ 前期の教育訓練費の額 $\times 110\%$ である場合	税額控除率に10%加算	教育訓練費の額 $\geq$ 前期の教育訓練費の額 $\times 105\%$ かつ 教育訓練費の額 $\geq$ 雇用者給与等支給額 $\times 0.05\%$ である場合 税額控除率に10%加算
	上乗せ③ 女性活躍・子育て支援	—	—	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場合又はくるみん認定若しくは <u>えるぼし認定（2段階目以上）を受けた事業年度</u> である場合（※） 税額控除率に5%加算

<p>繰越税額控除 制度の新設</p>	<p>制度なし (控除限度超過額は、繰越不可)</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>■ 控除限度超過額は5年間の繰越しができることとされる。</li> <li>■ 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 &gt; 前期雇用者給与等支給額の場合に限り適用できる。</li> <li>■ 繰越控除制度は控除未済額が発生した事業年度の確定申告書に一定の明細書の添付が必要である。また、発生事業年度以後も各事業年度の確定申告書に「繰越税額控除限度超過額の明細書」の添付がある場合で、かつ、適用を受ける事業年度の確定申告書に控除対象となる繰越税額控除限度超過額、控除を受ける金額及び当該金額の計算に関する明細を記載した書類の添付がある場合に限り、適用される。</li> <li>■ 繰越税額控除限度超過額が発生した事業年度において中小企業に該当していれば、その後大法人に該当した場合も繰越控除は可能</li> </ul>
-------------------------	---------------------------------	---








(※) プラチナくるみ認定及びプラチナえるぼし認定については、認定を受けている限り継続して加算措置を受けられるが、くるみ認定及びえるぼし認定（2段階目以上）についてはその認定を受けた事業年度に限り加算措置が適用できる点に留意が必要である。

**(4) 事業税付加価値割についての措置**

上述の法人税における賃上げ促進税制の見直しに合わせ、法人事業税付加価値割についても、同税制の見直し後の要件と同様の要件を満たす法人に対して、以下の措置がとられた。

- 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前期の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（地法附9⑬）
- 外形標準課税の対象法人の見直しに伴い、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、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（地法附9⑭）

**(5) 子育て仕事の両立支援・女性活躍支援に関する要件の概要**

							
	旧くるみ（※1） トライくるみ トライくるみプラス	くるみ（※2） くるみプラス	プラチナくるみ プラス	えるぼし （1段階目）	えるぼし （2段階目）	えるぼし （3段階目）	プラチナえるぼし
全法人向け	×	×	○	×	×	×	○
中堅企業向け	×	×	○	×	×	○	○
中小企業向け	×	○	○	×	○	○	○

- (※1) 令和4年3月31日以前の改正前の基準によるくるみん認定は加算措置の対象外
- (※2) 令和4年3月31日以前の改正前のくるみん認定基準を前提に取り組んでおり、男性の育児休業等の取得に関する基準の算出に当たって、令和4年4月1日から当初の計画期間の終期までを計画期間とみなして算出し、くるみん認定・くるみんプラス認定を受けた場合は加算措置の対象

【参考】「[令和6年度法人税関係法令の改正の概要](#)」11頁（国税庁ウェブサイト（PDF））

## (6) グループ通算制度における取扱い

グループ通算制度を適用している場合、個別の法人ごとに適用可否の判定や税額控除額の計算を行う。

## (7) その他

その他、以下の見直しが行われた。

項目	改正後
給与等支給額から控除する金額	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」から、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除外される（措法42の12の5⑤四、措通42の12の5-2）。

## 2. 特定税額控除規定の停止措置の見直しと延長

賃上げ促進税制や国内投資促進税制の強化を通じて賃上げや国内投資に積極的な企業を後押しする一方、収益が拡大しているにもかかわらずこれらに消極的な企業に対する特定税額控除規定の停止措置（いわゆる「ムチ税制」）が強化された。具体的にはこのムチ税制について、その適用期限が3年延長された上、一定の大企業に対する要件の上乗せ措置の対象の拡大や要件の強化が行われた（措法42の13⑤）。

項目	改正後
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（※1）（※2）	<ul style="list-style-type: none"> <li>■ 本措置の対象に、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加えられる</li> <li>■ 国内設備投資額に係る要件を、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る</li> </ul>
継続雇用者給与等支給額に係る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」	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る（措法42の12の5⑤四）
適用期限	<ul style="list-style-type: none"> <li>■ 3年延長</li> </ul>

（※1）改正前の上乗せ措置では、継続雇用者給与等支給額に係る要件について、「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）」と要件が強化されており、今回の改正でさらに国内設備投資額に係る要件も強化された。

（※2）グループ通算制度を適用している法人の試験研究を行った場合の税額控除制度の適用判定について、上乗せ措置適用法人に該当するかの判定は以下のとおり行われる（措法42の13⑦）。

- ✓ 資本金の額等及び常時使用する従業員数：通算グループ内のいずれかの通算法人が上記の要件を充足するかを判定する
- ✓ 所得金額：通算グループ全体の合計額で判定する

## 3. 中小企業事業再編投資損失準備金制度（中小企業経営資源集約化税制）の見直し

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に、令和3年度税制改正で創設された中小企業事業再編投資損失準備金制度が拡充された。

具体的には、産業競争力強化法が改正され、青色申告書提出法人で同法の改正法の施行日から令和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であるものが、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において、その株式等の価格の低落による損失に備えるため、その株式等の取得価額に次の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ときは、その積み立てた金額は、その事業年度において損金算入できる措置が加えられている（措法56①）。

株式等の区分	割合
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%（改正前：70%）
上記に掲げるもの以外の株式等	100%（改正前：70%）

なお、株式を取得した事業年度において積み立てた準備金は、その積み立てた事業年度終了の日の翌日から10年（改正前：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、益金算入される（措法56②）。ただし、その株式等の全部又は一部を有しなくなった場合又はその株式等の帳簿価額を減額した場合等には、その該当することとなった日を含む事業年度において取り崩し、益金算入される（措法56③）。

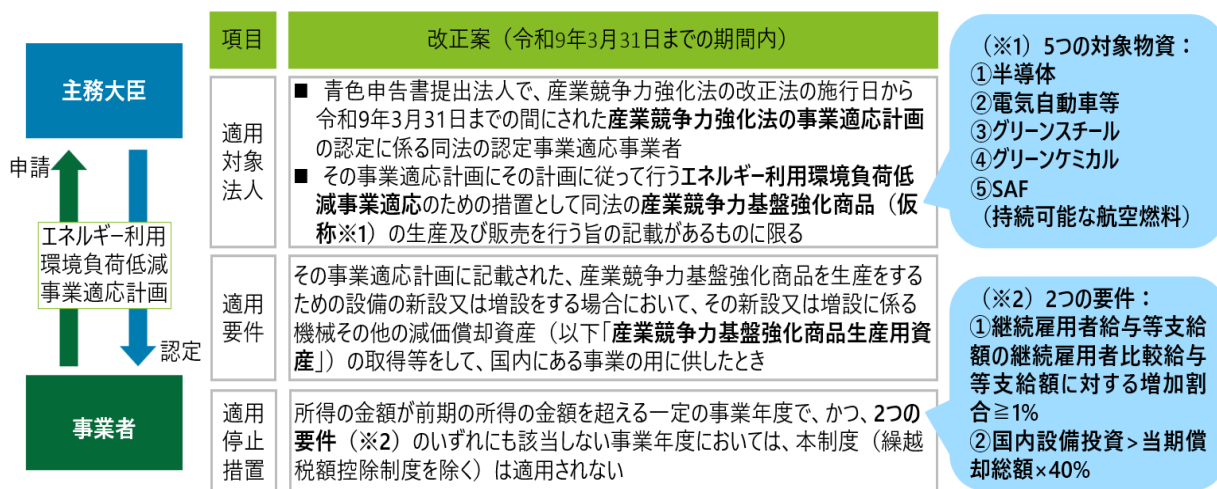
#### 4. 戦略分野国内生産促進税制の創設

##### (1) 概要

生産性向上・供給力強化を通じて潜在成長率を引き上げるため、グリーントランスフォーメーション（GX）、デジタルトランスフォーメーション（DX）、経済安全保障という戦略分野において、民間として事業採算性に乗りにくい、国として特段に戦略的な長期投資が不可欠となる投資が選定され、それらを対象として生産・販売量に比例して法人税額を控除する戦略分野国内生産促進税制が創設された（措法42の12の7⑦～⑫）。対象物資ごとに単価が設定され、企業の投資の中長期的な予見可能性を高める観点から、措置期間が計画認定から10年間という極めて長期の措置とされた上で、4年間（半導体は3年間）の税額控除の繰越期間が設けられた。

##### (2) 適用対象法人及び適用要件等

当該税制措置の具体的な適用対象法人及び適用要件等の内容は、以下のとおりである。

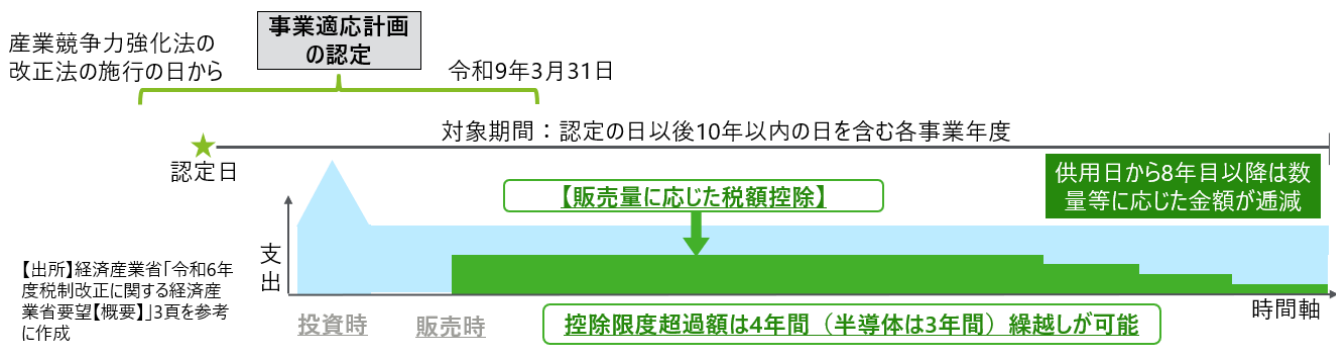


(3) 措置の内容

上記(2)に該当する場合には、以下の税額控除の適用を受けることができる。

項目	改正後		
措置の内容	以下のいずれか少ない金額の税額控除ができる（措法 42 の 12 の 7⑦ ⑩）		
	<ul style="list-style-type: none"> <li>■ 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（※3）</li> <li>■ 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（※4）</li> </ul> <p>（※3）詳細は下表参照</p> <p>（※4）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。ただし、既に本制度の税額控除の対象となった金額は除く</p>		
（※3） 数量等に応じた金額（対象物資ごとの単価）	産業競争力基盤強化商品の区分		
	①半導体	マイコン半導体のうちテクノロジーノード 28 ナノメートルから 45 ナノメートルまで相当のもの	16,000 円／枚 (半導体は直径 200 ミリメートル換算。以下同じ)
		マイコン半導体のうちテクノロジーノード 45 ナノメートルから 65 ナノメートルまで相当のもの	13,000 円／枚
		マイコン半導体のうちテクノロジーノード 65 ナノメートルから 90 ナノメートルまで相当のもの	11,000 円／枚
		マイコン半導体のうちテクノロジーノード 90 ナノメートル以上相当のもの	7,000 円／枚
		パワー半導体のうちウエハーが主としてけい素で構成されるもの	6,000 円／枚
		パワー半導体のうちウエハーが主として炭化けい素又は窒化ガリウムで構成されるもの	29,000 円／枚
		アナログ半導体のうちイメージセンサー	18,000 円／枚
		その他のアナログ半導体	4,000 円／枚
	②電気自動車	200,000 円／台 (軽自動車でない電気自動車及び燃料電池自動車にあっては、400,000 円／台)	
	③鉄鋼（グリーンスチール）	20,000 円／トン	
④基礎化学品（グリーンケミカル）	50,000 円／トン		
⑤航空燃料（SAF）	30 円／リットル		
税額控除限度額	デジタルトランスフォーメーション投資促進税制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%）を上限（措法 42 の 12 の 7⑦ ⑩）		
控除限度超過額の繰越し	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）の繰越しができる（措法 42 の 12 の 7⑧ ⑨ ⑪ ⑫）		
地方法人税における取扱い	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されない（措法 42 の 12 の 7⑳）		



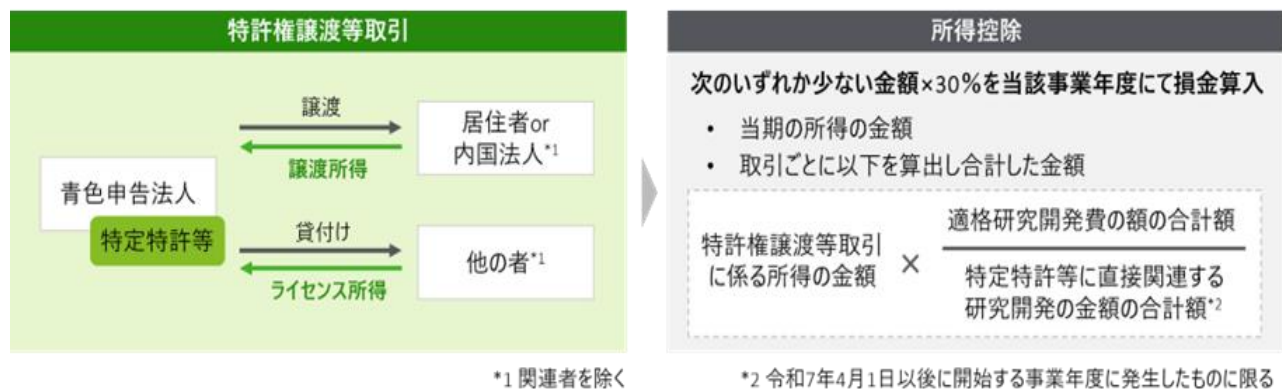


## 5. イノベーションボックス税制の創設

国際競争が進む中、わが国の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ために、国内で自ら行う研究開発の成果として生まれた知的財産から生じる所得に対して優遇するイノベーションボックス税制が創設された（措法 59 の 3）。

具体的には、企業が国内で自ら研究開発を行った特許権又は AI 分野のソフトウェアに係る著作権について、当該知的財産の国内第三者への譲渡所得又は国内外における第三者からのライセンス所得に対して、以下のように所得の 30% の所得控除が認められる。

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（法定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）が行われることとなる



項目	改正後
対象年度	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（措法 59 の 3①）
特定特許権等	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（措法 59 の 3②二）
対象取引 (特許権譲渡等取引)	青色申告書を提出する法人が対象年度において行う以下の取引（措法 59 の 3①） <ul style="list-style-type: none"> <li>■ 居住者若しくは内国法人（関連者を除く）に対する特定特許権等の譲渡</li> <li>■ 他の者（関連者を除く）に対する特定特許権等の貸付け（※1）</li> </ul> （※1）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

<b>所得控除対象額</b>	<p>次の①②の金額のうち、いずれか少ない金額の30%に相当する金額を、その事業年度において損金算入することができる（措法59の3①）</p> <p>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以下のA)の金額に、B)の金額のうちにC)の金額の占める割合を乗じた金額を合計した金額</p> <p>A) その特許権譲渡等取引に係る所得の金額</p> <p>B) 当期及び前期以前（※2）において生じた研究開発費の額（※3）のうち、その特許権譲渡等取引に係る特定特許等に直接関連する研究開発に係る金額の合計額</p> <p>C) 上記B)の金額に含まれる適格研究開発費の額（※4）の合計額</p> <p>② 当期の所得の金額</p> <p>（※2）令和7年4月1日以後に開始する事業年度に限る</p> <p>（※3）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（措法59の3②四）</p> <p>（※4）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（措法59の3②五）</p>
<b>その他</b>	<p>令和9年4月1日以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日前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D)の金額に、E)の金額のうちにF)の金額の占める割合を乗じた金額とされる（措法59の3①一ロ）</p> <p>D) 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</p> <p>E) 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</p> <p>F) 上記E)の金額に含まれる適格研究開発費の額の合計額</p>

## 6. 研究開発税制の見直し

イノベーションボックス税制の創設に伴い、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が行われた。

### (1) 一般試験研究費の額に係る税額控除制度の見直し

研究開発投資を増加させるためのインセンティブを強化するために、一般試験研究費の額に係る税額控除制度における税額控除率の算式について、研究開発費が減少している場合の控除率の段階的な引下げが行われた。また研究開発費が減少している場合における、税額控除率の下限が撤廃された（措法42の4①一二、⑧三イ(1)(2)）。

	改正前			改正後		
	増減試験研究費割合	税額控除率の計算方法	税額控除率の上限・下限	増減試験研究費割合	税額控除率の計算方法	税額控除率の上限・下限
税額控除率	12%以下の場合	$11.5\% - (12\% - \text{増減試験研究費割合} \times \text{※2}) \times 0.25$	下限 1%	0%未満の場合	※1	下限なし
				0%以上12%以下の場合	(改正前と同様)	
	12%超の場合	$11.5\% + (\text{増減試験研究費割合} - 12\%) \times 0.375 \diamond$	上限 10% (14%◇)	12%超の場合	(改正前と同様)	(改正前と同様)
平均売上金額に対する試験研究費の割合が10%を超える場合、(上記で算出した割合) × (控除割増率(※)) に相当する割合を加算する◇ (※) 控除割増率 = (試験研究費割合 - 10%) × 0.5 (10%を上限)		(改正前と同様)				

◇は、令和7年度末までの時限措置

(※1) 一般試験研究費の額に係る税額控除制度について、増減試験研究費割合が零に満たない事業年度につき、税額控除率が次のとおり見直された。

(※2) 通算法人については、合算増減試験研究費割合

	事業年度	税額控除率
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	$8.5\% + \text{増減試験研究費割合} \times \frac{8.5}{30}$
	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	$8.5\% + \text{増減試験研究費割合} \times \frac{8.5}{27.5}$
	令和13年4月1日以後に開始する事業年度	$8.5\% + \text{増減試験研究費割合} \times \frac{8.5}{25}$

上記見直しは、令和8年4月1日以後に開始する事業年度より適用される（令和6年3月30日改正措法附則39①②）

## (2) 制度の対象となる試験研究費の額の範囲

制度の対象となる試験研究費の額について、以下の見直しが行われた（措法42の4⑩一）。なお、令和7年4月1日以後に開始する事業年度より適用される（令和6年3月30日改正措法附則39③）

改正前	改正後
制度の対象となる試験研究費の額	<ul style="list-style-type: none"> <li>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る</li> </ul>

## 7. 暗号資産の期末時価評価の見直し

### (1) 概要

発行者以外の第三者が保有する市場暗号資産については、その保有目的にかかわらず、期末時価評価の対象とされていたところ、継続的に保有する暗号資産については、一定の要件の下、期末時価評価の対象外とする見直しが行われた。

### (2) 改正後

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ものの期末における評価額は、原価法・時価法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により計算した金額とされた（法法61②）。

	区分		評価方法
市場暗号資産	1	2、3以外のもの	時価法
	2	特定譲渡制限付暗号資産(※1)	時価法又は原価法(※2)
		上記のうち自己発行暗号資産	
	3	特定自己発行暗号資産(※3)	原価法
市場暗号資産以外の暗号資産			

【参考】「令和6年度法人税関係法令の改正の概要」41頁（国税庁ウェブサイト（PDF））

(※1) 次の要件に該当する暗号資産をいう（法法61②一、法令118の7②、法規26の10①②）。

- ① その暗号資産につき、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行っていること。

(※2) 評価方法は、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る必要がある。法定評価方法は原価法とされる（法法 61②）。

(※3) 法人が自己で発行し、かつ、その発行の時から継続して保有する暗号資産で、暗号資産の発行の時から継続して一定の方法により譲渡制限が行われているもの（法法 61②一ロ）。

## 8. 特定事業活動として特別新事業開拓事業者の株式の取得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）の延長

オープンイノベーション促進税制は、令和 2 年度税制改正により創設された制度で、スタートアップ企業とのオープンイノベーションに向け、国内の事業会社又はその国内コーポレートベンチャーキャピタルが、スタートアップ企業の株式を一定額以上取得する場合、その株式の取得価額の 25% を所得控除することができる制度である。当該税制につき、以下のとおり適用期限が 2 年延長された（措法 66 の 13）。

	改正前	改正後
適用期限	令和 6 年 3 月 31 日まで	令和 8 年 3 月 31 日まで

## 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）の見直し

青色申告書を提出する法人が、令和 7 年 3 月 31 日までに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、主務大臣の確認要件の見直しが行われた上で、成長志向型中堅企業に係る要件を満たす場合に機械装置等の税額控除率の引上げが行われた（所得税についても同様）（措法 42 の 11 の 2）。

### (1) 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）の要件の見直し

	改正前	改正後
	以下の(A)(B)のいずれも満たすこと	以下の(A)(B)のいずれも満たすこと
見直し	以下のいずれかを満たすこと <ul style="list-style-type: none"> <li>■ 直近事業年度の付加価値額増加率が 8% 以上であること</li> <li>■ 対象事業において創出される付加価値額が 3 億円以上、かつ、事業を実施する企業の前事業年度と前々事業年度の平均付加価値額が 50 億円以上であること</li> </ul>	(A) 改正なし
	(B) 労働生産性の伸び率が 4% 以上かつ投資収益率が 5% 以上であること	(B) 労働生産性の伸び率が 5% 以上（※1）かつ投資収益率が 5% 以上であること （※1）中小企業基本法の中小企業者については、従前どおりとされる

(2) 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）の対象の追加

改正後	
<b>追加対象</b>	次の要件の全てを満たすことにつき主務大臣の確認を受けた場合が対象に加えらるる <ul style="list-style-type: none"> <li>■ 産業競争力強化法の特定中堅企業者であること</li> <li>■ 「パートナーシップ構築宣言」を公表していること</li> <li>■ その承認地域経済牽引事業計画に定められた施設又は設備を構成する減価償却資産の取得予定価額の合計額が 10 億円以上であること</li> <li>■ 上記(B)の見直し後の労働生産性の伸び率に係る要件、現行の付加価値額増加率に係る要件並びに現行の年平均付加価値額及び付加価値額の創出に係る要件その他現行の特別償却率及び税額控除率を引き上げる措置の適用要件の全てを満たすこと</li> </ul>
<b>特別償却率及び税額控除率</b>	上記の対象となる機械装置及び器具備品については、取得価額の 50%相当額の特別償却又は 6%相当額の税額控除（改正前のその他の上乗せ要件では 5%）が認められる（措法 42 の 11 の 2①②）

10. 交際費等の損金不算入制度の見直しと延長

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プレミアムを払拭する観点から、交際費等の損金不算入制度の見直しが行われた。

(1) 概要

交際費等の損金不算入制度について、次の措置がとられた上、適用期限が 3 年延長された（措法 61 の 4）。

項目	改正後
<b>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に係る金額の基準</b>	1 人当たり 1 万円以下（改正前：5,000 円以下）に引き上げられた（措令 37 の 5①）。
<b>適用期限</b>	接待飲食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 年延長された（措法 61 の 4①②）。

(2) 適用関係

上記の「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に係る金額の基準」に関する改正は、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る（令和 6 年 3 月 30 日改正措令附則 16）。

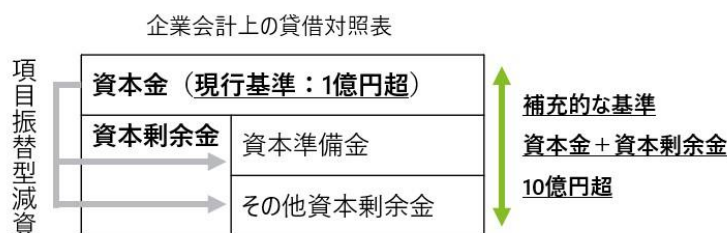
11. 外形標準課税の見直し

企業の稼ぐ力を高める法人税改革の趣旨や地方税収の安定化・税負担の公平性といった制度導入の趣旨を踏まえ、事業税の外形標準課税の適用対象法人のあり方について見直された。具体的には、(1) 減資への対応 及び (2) 100%子法人等への対応として以下の見直しが行われた。

(1) 減資への対応

1) 内容

外形標準課税の対象法人については、基本的には、資本金 1 億円超の法人とする現行基準が維持され、この点については改正はない。しかし、当分の間、前事業年度に外形標準課税の対象法人が当事業年度に資本金 1 億円以下の場合に、資本金及び資本剰余金（※1）の合計額が 10 億円を超えるときは、外形標準課税の対象とされる見直しが行われることになった（地法附 8 の 3 の 3、地令附 5 の 7、地規附 2 の 6 の 3）。



【参考】「令和 6 年度地方税制改正（案）について」1 頁（総務省ウェブサイト（PDF））

(※1) 会社法 431 条又は 614 条に規定する一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行に従い、会社計算規則の規定に基づき計算した同令 76 条②三に規定する資本剰余金の金額（日本の株式会社、合名会社、合資会社又は合同会社以外の法人にあっては、これらに準ずる金額）

## 2) 適用

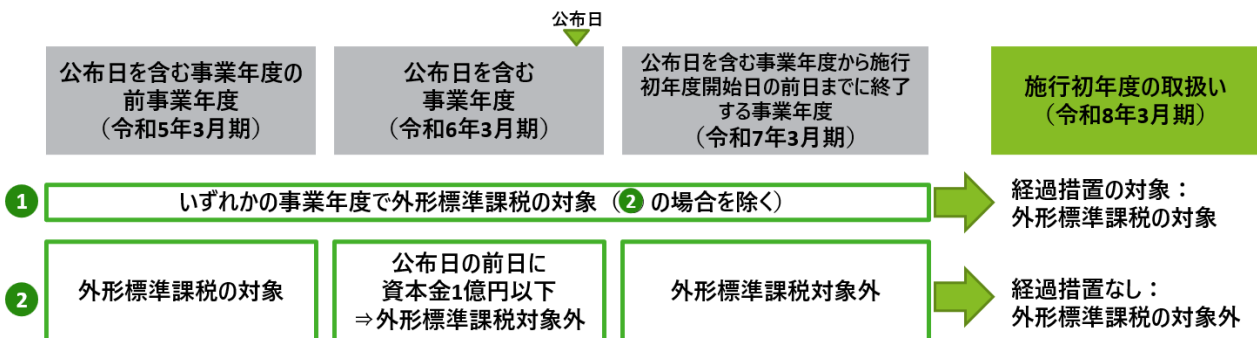
当該改正は、令和 7 年 4 月 1 日に施行され、同日以後に開始する事業年度（以下「施行初年度」）から適用される（R6 改正法附 1 三、6、7①）。

## 3) 経過措置

施行初年度については、上記にかかわらず、以下のように取り扱われる（R6 改正地法附 7②）。

- ① ②の場合を除き、公布日（令和 6 年 3 月 30 日）を含む事業年度の開始の日の前日から施行初年度開始日の前日までの間に終了したいずれかの事業年度において外形標準課税の対象であった場合には、施行初年度の前事業年度において外形標準課税の対象であったものとして扱う。すなわち、公布日（令和 6 年 3 月 30 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、当該施行初年度に資本金 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る。
- ② 公布日（令和 6 年 3 月 30 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て、公布日の前日（令和 6 年 3 月 29 日）に資本金 1 億円以下であり、その後公布日（令和 6 年 3 月 30 日）から施行初年度開始日の前日までに終了した事業年度において外形標準課税対象外である場合  
：①の経過措置から除かれ、特に経過措置は設けられない。

これを図示すると次のようになる（3 月決算法人で、令和 8 年 3 月期にて資本金 1 億円以下かつ資本金と資本剰余金の合計額が 10 億円超の場合）。



## (2) 100%子法人等への対応

### 1) 内容

資本金と資本剰余金（※1）の合計額が 50 億円を超える法人（※2）又は相互会社・外国相互会社（以下「特定法人」）の 100%子法人等（※3）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（※4）が 2 億円を超えるものは、外形標準課税の対象とされた（地法 72 の 2①一ロ、地令 10 の 2、地規 3 の 13 の 4）。

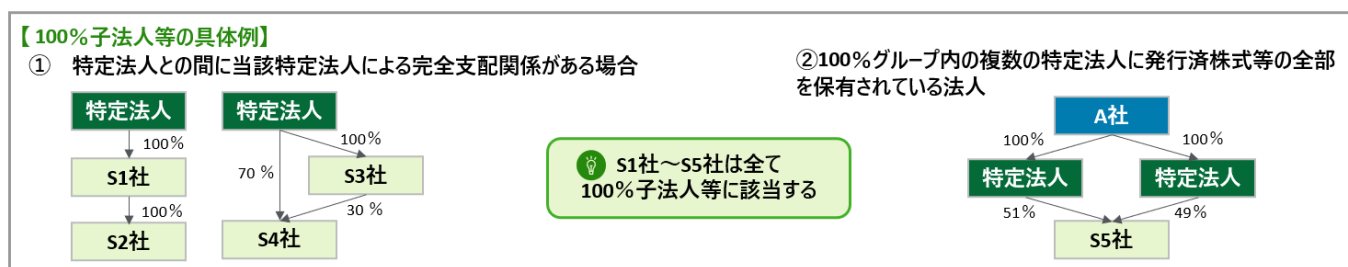
（※1）(1)減資への対応（※1）参照。

（※2）以下の場合は除かれる。

- 資本金 1 億円以下である場合（(1)減資への対応により外形標準課税の対象となるべき法人及び当該「100%子法人等への対応」により外形標準課税の対象となるべき法人を除く）
- 非課税・所得割のみで課税される種類の法人（所得等課税法人）である場合

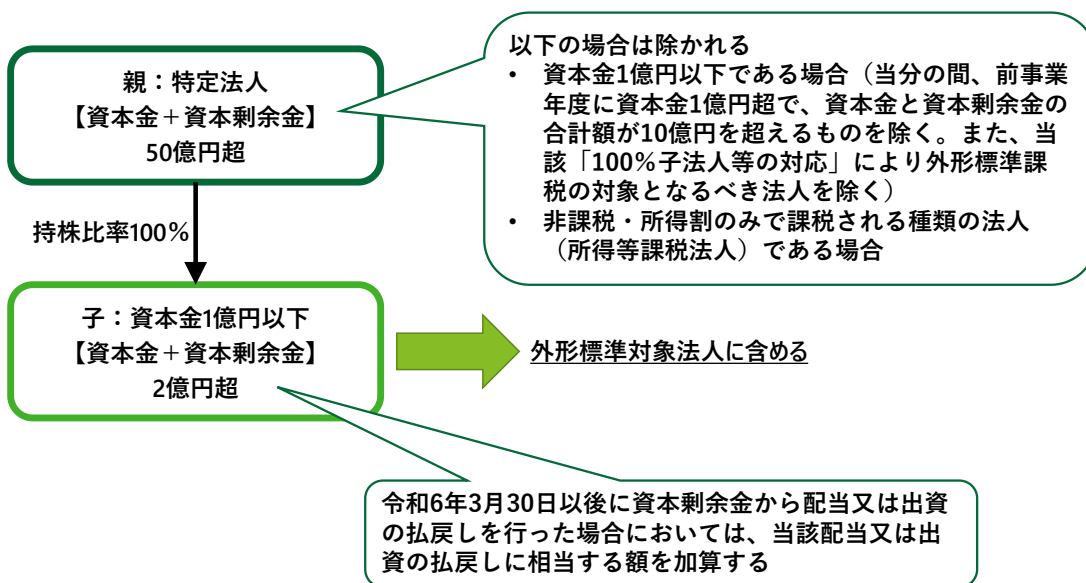
(※3) 特定法人との間に当該特定法人による法人税法に規定する完全支配関係がある法人及び100%グループ内の複数の特定法人に発行済株式等の全部を保有されている法人をいう。

「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」の判定に当たっては、判定対象法人との間に完全支配関係がある全ての特定法人が有する株式及び出資の全部を、当該全ての特定法人のうちいずれかーのものがあるものとみなした場合において、当該いずれかーのものと当該法人との間に当該いずれかーのものによる完全支配関係があることとなるかどうかで判定する。  
これらの100%子法人等の具体例を図示すると次のようになる。



(※4) 公布日（令和6年3月30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又は出資の払戻しを行った場合においては、当該配当又は出資の払戻しに相当する額を加算した金額

以上から、重要なポイントを図にすると次のようになる。



## 2) 適用

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る（改地法附1四、6・8①）。

## 3) 特例措置

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、当該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当該他の法人を買収し、その買収の日以降も引き続き株式等を有している場合等については、当該他の法人等（※1）について、当該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る（※2）（地法附則8の3の4）。

(※1) 当該認定特別事業再編事業者が当該計画の認定を受ける前5年以内に買収した法人を含む

(※2) 当該他の法人等が、現行基準（資本金1億円超）又は上記(1)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る

#### 4) 経過措置

当該改正により、新たに外形標準課税の対象となる法人については、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、当該事業年度に係る法人事業税額から控除する措置が設けられる。すなわち、段階的に課税されていくことになる（改正地法附 8②）。

- 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  
：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  
：当該超える額に 3 分の 1 の割合を乗じた額

## 12. カーボンニュートラルに向けた投資促進税制（カーボンニュートラル投資促進税制）の見直しと延長

エネルギー利用環境負荷低減事業適応計画（以下「事業適応計画」）の認定を受け、かつ青色申告書を提出する法人が、事業適応計画に従って生産工程効率化等設備等の取得等を行った場合、当該設備等の取得価額等の 50%相当額の特別償却又は 5%若しくは 10%相当額の税額控除を適用できる課税の特例（カーボンニュートラル投資促進税制）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 8 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) 適用対象資産

事業適応計画の認定（令和 8 年 3 月 31 日まで）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ついて、次の見直しが行われた。

項目	改正前	改正後
需要開拓商品 （※1）生産設備	エネルギーの利用による環境への負荷の低減効果が大きく、新たな需要の拡大に寄与が見込まれる製品の生産に専ら使用される設備（※2）  （※1）化合物パワー半導体、燃料電池等  （※2）対象設備は、機械装置	左記設備を除外（措法 42 の 12 の 7⑥）
生産工程効率化等設備	事業所等の炭素生産性（＝付加価値額÷エネルギー起源 CO2 排出量）を相当程度向上させる計画に必要となる設備（※3）  （※3）対象設備は、機械装置、器具備品、建物附属設備及び構築物。導入により事業所の炭素生産性が 1%以上向上することが必要	左記設備のうち、「市場に流通している照明設備及び対人空調設備」の除外及び「一定の鉄道用車両」の追加（生産工程効率化等設備に関する命令①）

### (2) 認定要件等及び措置内容

生産工程効率化等設備の導入を伴う事業適応計画の認定要件のうち、事業所等の炭素生産性向上率に係る要件及び措置内容について、次の見直しが行われた。

項目	改正前	改正後
認定要件 及び 措置内容	炭素生産性向上率 7% 以上の場合、特別償却率 50% 又は税額控除率 5%	炭素生産性向上率 10% 以上 17% 未満の場合、特別償却率 50% 又は税額控除率 10%  （※4）適用除外事業者に該当するものを除く（措法 42 の 12 の 7⑥ 二イ）
	中小企業者（※4）	炭素生産性向上率の計算では、電気の排出係数による影響等が除外（生産工程効率化等設備に関する命令④）



		中小企業者以外の法人	炭素生産性向上率 15% 以上の場合、特別償却率 50%又は税額控除率 5%（措法 42 の 12 の 7 ⑥三）
上乗せ要件 及び 措置内容	炭素生産性向上率 10%以上の場合、特別償却率 50%又は税額控除 10%	中小企業者	炭素生産性向上率 17% 以上の場合、特別償却率 50%又は税額控除率 14%（措法 42 の 12 の 7⑥一）
		中小企業者以外の法人	炭素生産性向上率 20% 以上の場合、特別償却率 50%又は税額控除 10%（措法 42 の 12 の 7⑥二ロ）

なお、令和 6 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、本制度は適用されない。

### 13. 欠損金の繰戻しによる還付制度の不適用措置の期限延長

欠損金の繰戻しによる還付制度は、中小企業者等及び清算中に終了する事業年度において生じた欠損金等を除き、不適用とされている。この不適用措置の適用期限が 2 年延長された（措法 66 の 12①）。また、不適用の対象から銀行等保有株式取得機構の欠損金額を除外する措置の適用期限が 2 年延長された（措法 66 の 12①）。

### 14. 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と期限延長

中小企業者等のうち常時使用する従業員の数が 500 人以下の法人は、取得価額が 10 万円以上 30 万円未満の減価償却資産（一定の貸付用資産を除く）を取得等して事業の用に供した場合には、損金経理要件等の一定要件のもとに、1 事業年度あたり 300 万円を上限として事業の用に供した事業年度にその取得価額の全額を損金算入することが認められている（措法 67 の 5①、措令 39 の 28②）。この特例について、適用対象法人につき見直しが行われたうえで適用期限が 2 年延長された（措法 67 の 5①）。

適用対象法人については、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 人を超えるものが除外された（措令 39 の 28①）。これにより資本金の額等が 1 億円を超える農業協同組合等、相互会社、資本金の額等が 1 億円以下である投資法人及び特定目的会社については、従業員数が 300 人以下である場合に限り、この特例の適用を受けられることとなった（法法 75 の 4②、[「令和 6 年度 税制改正の解説」](#)579 頁（財務省ウェブサイト（PDF）））。

## 組織再編（令和 6 年度税制改正）

### 1. 認定株式分配（パーシャルスピノフ）に係る課税の特例の見直しと延長

いわゆる「パーシャルスピノフ税制」（認定株式分配に係る課税の特例）（※1）について、次の見直しが行われた上、適用期限が 4 年延長された（措法 68 の 2 の 2）。

（※1）元親会社に一部持分を残すパーシャルスピノフ（株式分配に限る）について、一定の要件を満たせば再編時の譲渡損益課税を繰り延べ、株主のみなし配当に対する課税を対象外とする特例措置。

項目	改正後
主務大臣による認定事業再編計画の内容の公表時期の見直し	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（改正前：認定の日）とされた。
認定株式分配が適格株式分配に該当するための要件追加	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た。

## 2. 現物出資についての見直し

### (1) 改正後

現物出資に関連し、以下の見直しが行われた（法法 2 十二の十四）。

- ① 内国法人が外国法人の本店等に無形資産等（※1）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た。

項目	改正前		改正後		
	現物出資資産等の種類	適格現物出資該当性	現物出資資産等の種類		
内国法人が外国法人の本店等に資産の移転を行う現物出資の適格現物出資該当性	国内資産等	該当し得ない	国内資産等		
	上記以外	該当し得る（※2）	上記以外	無形資産等（※1）	該当し得ない
				上記以外	該当し得る（※2）

（※1）工業所有権等・著作権等で、独立の事業者間で通常の取引条件に従って譲渡、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う

（※2）その他の適格要件を満たす必要がある

- ② 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、以下のとおりである。

項目	資産等の種類	内外判定
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	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	国内
	内国法人の国外事業所等（※1）若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	国外

（※1）国外にある恒久的施設に相当するもの等

### (2) 適用関係

上記の改正は、令和 6 年 10 月 1 日以後に行われる現物出資について適用される。

## 国際課税（令和 6 年度税制改正）

### 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

各対象会計年度の国際最低課税額に対する法人税等について、次の見直しが行われた。国内ミニマム課税（Qualified Domestic Minimum Top-up Tax：以下「QDMTT」）を含め、OECDにおいて来年以降も引き続き実施細目が議論される見込みであるもの等については、国際的な議論を踏まえ、令和 7 年度税制改正において法制化が行われる予定である。

#### (1) 自国内最低課税額に係る取扱い

改正前、QDMTT はグループ国際最低課税額の計算上で当期国別国際最低課税額等から控除されるところ、改正後では一定の要件を満たす QDMTT を設けた国又は地域について、グループ国際最低課税額を零とするセーフ・ハーバーが設けられることになった。

- 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係る税を課することとされている場合に、その所在地国に係るグループ国際最低課税額を零とする適用免除基準が設けられた（法法 82 の 2⑥⑩）
- 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が控除される（法法 82 の 2②四～六）

## (2) 外国税額控除の見直し

次に掲げる外国における税について、外国税額控除における取扱いが設けられた。本改正により QDMTT が外国税額控除の対象であることが明確化され、懸念されていた外国子会社合算税制による課税と QDMTT による二重課税について一定の措置が講じられることとなった。

対象から除外されるもの（法令 141③四・五）	対象とされるもの（法令 141②五）
<ul style="list-style-type: none"> <li>■ 各対象会計年度の国際最低課税額に対する法人税に相当する税（いわゆる IIR により課される税）</li> <li>■ 外国を所在地とする特定多国籍企業グループ等に属する構成会社等に対して課される税（グループ国際最低課税額に相当する金額のうち一定の金額を課税標準とするものに限る）又はこれに相当する税（いわゆる UTPR により課される税）</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>■ 自国内最低課税額に係る税（QDMTT により課される税）</li> </ul>

## (3) 資本損益合算選択（除外資本損益に係る個別計算所得等の金額の計算の特例）の創設

除外資本損益については、個別計算所得等の金額から除外する調整を行うこととされていたが、特定多国籍企業グループ等の選択により、除外資本損益のうち課税所得の計算に含まれる一定のものについては、本調整の対象外とすることができることとされた（資本損益合算選択）（法令 155 の 24 の 2①、法規 38 の 20 の 2 ①～⑥）。

## (4) その他

OECD が令和 5 年 2 月及び 7 月に公表している執行ガイダンス及び GloBE 情報報告に係る文書で検討されていたものうち、改正前に未反映であったもの等を含む次の追加や見直し等が行われた。

- 税額控除のうち、適用者変更税額控除についての取扱いが明確化された（法令 155 の 18②十二、155 の 35②二八）
- 除外資本損益に係る個別計算所得等の金額の計算の特例を受ける場合には、一定の導管会社等に対する持分を通じて得られる一定の税額控除の額等を調整後対象租税額の減額としないこととされた（法令 155 の 35⑦）
- 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が、提供義務者の区分に応じて必要な事項等に見直された（法 150 の 3①一ロ、法規 68⑤～⑦）
- その他所要の措置が講じられた

## 2. 外国子会社合算税制の見直し

外国子会社合算税制におけるペーパー・カンパニー特例については、その適用要件の一つに、「収入割合要件」がある。このうち、例えば、持株会社特例に係る収入割合要件は、外国関係会社の収入金額の合計額のうち占める一定の子会社等からの配当等が占める割合が 95% 超であることを要するというものであるが、当該外国関係会社に収入等がない場合には、当該要件を充足しないことになるのではないかという疑義が生じていた。本改正により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た（措法 66 の 6②二(3)(4)(5)、措法令 39 の 14 の 3⑥⑧⑨、措規 22 の 11⑩⑭⑰）。

## 3. 過大支払利子税制の見直し

過大支払利子税制（対象純支払利子等に係る課税の特例）は、所得金額に比して過大な利子を支払うことを通じた租税回避を防止するための制度である。

過大支払利子税制の適用を受け、損金不算入とされた支払利子等の額（以下「超過利子額」）は、改正前では、原則として最大 7 年間繰り越して、一定の金額を限度として損金算入を行うことができるとされていた改正後は、令和 4 年 4 月 1 日から令和 7 年 3 月 31 日までの間に開始した事業年度に係る繰越期間が 10 年（原則：7 年）に延長された（措法 66 の 5 の 3④、措令 39 の 13 の 3⑥）。これは、急激に金利環境が変化したことによる本税制における影響を緩和するため設けられた時限的対応措置である。

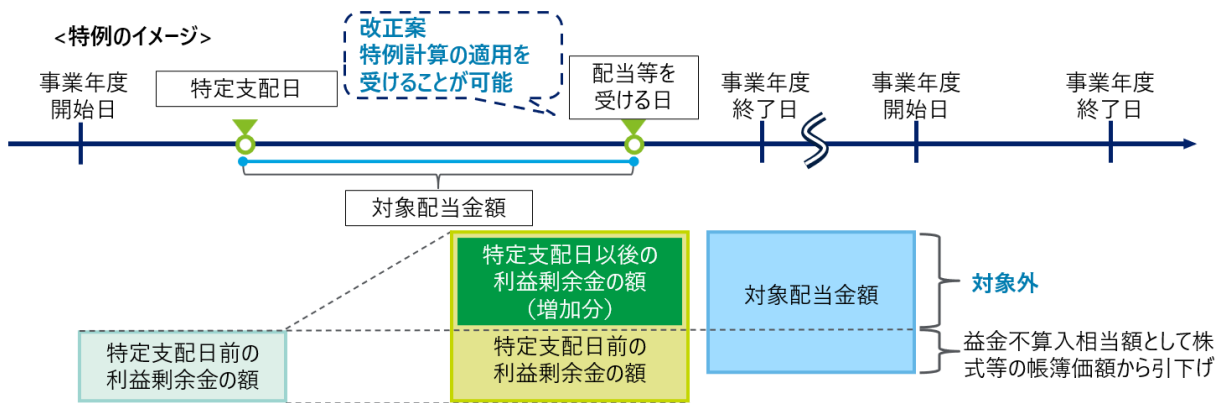
	改正前	改正後
超過利子額の繰越期間	7 年	10 年（原則：7 年）※

※ 令和 4 年 4 月 1 日から令和 7 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

#### 4. 子会社株式簿価減額特例の見直し

子会社株式簿価減額特例の適用により減額する株式等の帳簿価額の計算に際しては、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できる特例計算が認められている。

改正前は、この特例計算が認められる「対象配当等の額」から、特定支配日の属する事業年度に受ける配当等の額は除外されていた。改正後は、上記の特例計算について、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た（法令119の3①二、法規27③）。



## 令和7年度税制改正

令和7年度税制改正として予定されている主要な項目（法定実効税率に影響を及ぼす可能性のあるもの）は、以下のとおりである。

このほか、令和7年度税制改正に関する法案が、執筆日（令和7年3月10日）現在、国会で審議中となっており、その概要は令和7年度税制改正大綱についてのJapan Tax Newsletter2025年1月21日号[「令和7年度税制改正大綱の詳解」](#)をご参照いただきたい。

なお、令和7年度税制改正については、成立後の改正法及び関連法令を確認する必要がある点、ご留意いただきたい。

### 1. 防衛特別法人税（仮称）の創設

法人税額に対し、税率4%の新たな付加税として、防衛特別法人税（仮称）が課され、令和8年4月1日以後に開始する事業年度から適用される。中小法人に配慮する観点から、課税標準となる法人税額から基礎控除額として年500万円が控除される。概要は次のとおりである。

#### (1) 防衛特別法人税（仮称）の概要

項目	改正案
納税義務者	各事業年度の所得に対する法人税を課される法人（人格のない社団等及び法人課税信託の引受けを行う個人を含む）
課税の範囲	法人の各課税事業年度の基準法人税額について、当分の間、防衛特別法人税が課される。
税額の計算方法	防衛特別法人税額 = (基準法人税額 - 基礎控除額 年 500 万円) × 4% ■ 防衛特別法人税額 = 各課税事業年度の課税標準法人税額（課税標準） × 税率 4% ■ 課税標準法人税額 = 基準法人税額から基礎控除額を控除した金額

	<ul style="list-style-type: none"> <li>■ 基準法人税額：次の制度を適用しないで計算した各事業年度の所得に対する法人税の額（附帯税の額を除く） <ul style="list-style-type: none"> <li>➢ 所得税額の控除</li> <li>➢ 外国税額の控除</li> <li>➢ 分配時調整外国税相当額の控除</li> <li>➢ 仮装経理に基づく過大申告の場合の更正に伴う法人税額の控除</li> <li>➢ 戦略分野国内生産促進税制のうち特定産業競争力基盤強化商品に係る措置の税額控除及び同措置に係る通算法人の仮装経理に基づく過大申告の場合等の法人税額の加算</li> <li>➢ 控除対象所得税額等相当額の控除</li> </ul> </li> <li>■ 基礎控除額：年 500 万円 <ul style="list-style-type: none"> <li>➢ なお、通算法人の基礎控除額は、年 500 万円を各通算法人の基準法人税額の比で配分した金額とする。この配分は、通算法人の基準法人税額が期限内申告における基準法人税額と異なる場合には、原則として期限内申告における基準法人税額により配分する。</li> </ul> </li> <li>■ 次の税額控除が行われる <ul style="list-style-type: none"> <li>➢ 外国税額の控除</li> <li>➢ 分配時調整外国税相当額の控除</li> <li>➢ 控除対象所得税額等相当額の控除</li> <li>➢ 仮装経理に基づく過大申告の場合の更正に伴う防衛特別法人税額の控除</li> </ul> </li> </ul>
申告及び納付等	<ul style="list-style-type: none"> <li>■ 各事業年度の所得に対する法人税の中間申告書を提出すべき法人は、防衛特別法人税の中間申告書を提出しなければならない。 <ul style="list-style-type: none"> <li>➢ 上記の防衛特別法人税の中間申告書の提出は、令和 9 年 4 月 1 日以後に開始する課税事業年度から適用される。</li> </ul> </li> <li>■ 防衛特別法人税の申告期限及びその申告に係る防衛特別法人税の納期限は、各事業年度の所得に対する法人税の申告期限及び納期限と同一とされる。</li> <li>■ 電子申告の特例については、各事業年度の所得に対する法人税と同様とされる。</li> <li>■ 防衛特別法人税中間申告書を提出した法人からその防衛特別法人税中間申告書に係る課税事業年度の防衛特別法人税確定申告書の提出があった場合において、その防衛特別法人税確定申告書に中間納付額で防衛特別法人税の額の計算上控除しきれなかった金額の記載があるときは、その金額に相当する中間納付額が還付される。</li> <li>■ 各事業年度の所得に対する法人税につき欠損金の繰戻しによる法人税の還付の請求書を提出した法人に対して還付所得事業年度に該当する課税事業年度に係る法人税が還付される場合には、その課税事業年度の防衛特別法人税の額でその還付の時に確定しているもののうち、法人税の還付金の額に 4% を乗じて計算した金額にその課税事業年度の課税標準法人税額を乗じてこれをその課税事業年度の基準法人税額で除して計算した金額に相当する金額が併せて還付される。</li> </ul>
その他質問検査、罰則等	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とられる。
適用関係	令和 8 年 4 月 1 日以後に開始する事業年度から適用される。中間申告については、令和 9 年 4 月 1 日以後に開始する課税事業年度から適用される。

## (2) 税効果会計における留意点

防衛特別法人税は、令和 8 年 4 月 1 日以後に開始する事業年度から課されることになるが、税効果会計においては、決算日において国会で成立している税法に規定されている税率に基づいて計算することとされているため、今後の法律成立時期を注視し、決算への影響を考慮する必要がある。

## 2. 中小企業者等の法人税の軽減税率の特例

中小企業者等の法人税の軽減税率の特例について、適用税率や対象法人の見直しが行われた上、その適用期限が2年延長される。

### (1) 現行法と改正案の比較

現行法と改正案の内容は次のとおりである。

項目	現行	改正案
軽減税率の特例の内容	所得の金額のうち年 800 万円以下の部分について、軽減税率 19%（本則）が適用さらに時限的に軽減され、軽減税率の特例 15%が適用（租税特別措置）	所得の金額が年 10 億円を超える事業年度について、所得の金額のうち年 800 万円以下の金額に適用される税率が 17%（現行：15%）に引き上げられる。  所得金額が 10 億円以下の事業年度の年 800 万円以下の金額については現行の軽減税率の特例（15%）が延長適用される。
適用対象法人	当該各事業年度終了の時ににおいて資本金の額若しくは出資金の額が 1 億円以下であるもの若しくは資本若しくは出資を有しないもの等（適用除外事業者、大法人による完全支配関係がある普通法人、大通算法人等を除く）	適用対象法人の範囲から通算法人が除外される。
適用期限	令和 7 年 3 月 31 日までの間に開始する各事業年度	2 年延長され、令和 9 年 3 月 31 日までの間に開始する各事業年度

### (2) 改正後の適用税率

改正後に適用される税率はおおむね以下のとおりとなる。

法人区分		所得区分	税率
大法人		—	23.2%
中小法人 （大法人による完全支配関係がある普通法人、大通算法人等を除く）	所得 10 億円超 （適用除外事業者、通算法人等を除く）	年 800 万円超の所得金額	23.2%
		年 800 万円以下の所得金額	17%（本則 19%）
	所得 10 億円以下 （適用除外事業者、通算法人等を除く）	年 800 万円超の所得金額	23.2%
		年 800 万円以下の所得金額	15%（本則 19%）
適用除外事業者 （過去 3 年平均で所得 15 億円超）、 通算法人（大通算法人を除く）		年 800 万円超の所得金額	23.2%
		年 800 万円以下の所得金額	19%

東京事務所 山形 創一郎、井上 誠

札幌事務所 安藤 英二

さいたま事務所 間中 春樹

名古屋事務所 石原 めぐみ

過去のニュースレター

過去に発行されたニュースレターは、下記のウェブサイトをご覧ください。

[www.deloitte.com/jp/tax/nl/japan](http://www.deloitte.com/jp/tax/nl/japan)

## 問い合わせ

### デロイト トーマツ 税理士法人

#### 東京事務所

所在地 〒100-8362 東京都千代田区丸の内 3-2-3  
丸の内二重橋ビルディング

Tel 03-6213-3800 (代)

#### 大阪事務所

所在地 〒541-0042 大阪府大阪市中央区今橋 4-1-1  
淀屋橋三井ビルディング 5 階

Tel 06-4560-8000 (代)

#### 名古屋事務所

所在地 〒450-8503 愛知県名古屋市中村区名駅 1-1-1  
JP タワー名古屋 37 階

Tel 052-565-5533 (代)

email [tax.cs@tohmatu.co.jp](mailto:tax.cs@tohmatu.co.jp)

会社概要 [www.deloitte.com/jp/tax](http://www.deloitte.com/jp/tax)

税務サービス [www.deloitte.com/jp/tax-services](http://www.deloitte.com/jp/tax-services)

令和 7 年度税制改正トピックス [www.deloitte.com/jp/tax/tax-reform](http://www.deloitte.com/jp/tax/tax-reform)

デロイト トーマツ グループは、日本におけるデロイト アジア パシフィック リミテッドおよびデロイト ネットワークのメンバーであるデロイト トーマツ 合同会社ならびにそのグループ法人（有限責任監査法人 トーマツ、デロイト トーマツ リスクアドバイザー 合同会社、デロイト トーマツ コンサルティング 合同会社、デロイト トーマツ ファイナンシャルアドバイザー 合同会社、デロイト トーマツ 税理士法人、DT 弁護士法人およびデロイト トーマツ グループ 合同会社を含む）の総称です。デロイト トーマツ グループは、日本で最大級のプロフェッショナルグループのひとつであり、各法人がそれぞれの適用法令に従い、監査・保証業務、リスクアドバイザー、コンサルティング、ファイナンシャルアドバイザー、税務、法務等を提供しています。また、国内約 30 都市に約 2 万人の専門家を擁し、多国籍企業や主要な日本企業をクライアントとしています。詳細はデロイト トーマツ グループ Web サイト、[www.deloitte.com/jp](http://www.deloitte.com/jp) をご覧ください。

Deloitte（デロイト）とは、デロイト トウシュート マツ リミテッド（"DTTL"）、そのグローバルネットワーク組織を構成するメンバーファームおよびそれらの関係法人（総称して"デロイト ネットワーク"）のひとつまたは複数指します。DTTL（または"Deloitte Global"）ならびに各メンバーファームおよび関係法人はそれぞれ法的に独立した別個の組織体であり、第三者に関して相互に義務を課しまたは拘束することはありません。DTTL および DTTL の各メンバーファームならびに関係法人は、自らの作為および不作為についてのみに責任を負い、互いに他のファームまたは関係法人の作為および不作為について責任を負うものではありません。DTTL はクライアントへのサービス提供を行いません。詳細は [www.deloitte.com/jp/about](http://www.deloitte.com/jp/about) をご覧ください。

デロイト アジア パシフィック リミテッドは DTTL のメンバーファームであり、保証有限責任会社です。デロイト アジア パシフィック リミテッドのメンバーおよびそれらの関係法人は、それぞれ法的に独立した別個の組織体であり、アジア パシフィック における 100 を超える都市（オークランド、バンコク、北京、ベンガルール、ハノイ、香港、ジャカルタ、クアラルンプール、マニラ、ムンバイ、ニューデリー、大阪、ソウル、上海、シンガポール、シドニー、台北、東京を含む）にてサービスを提供しています。

Deloitte（デロイト）は、監査・保証業務、コンサルティング、ファイナンシャルアドバイザー、リスクアドバイザー、税務・法務などに関連する最先端のサービスを、Fortune Global 500® の約 9 割の企業や多数のプライベート（非公開）企業を含むクライアントに提供しています。デロイトは、資本市場に対する社会的な信頼を高め、クライアントの繁栄を促し、より豊かな経済、公正な社会、持続可能な世界の実現に向けて自ら率先して取り組むことを通じて、計測可能で継続性のある成果をもたらすプロフェッショナルの集団です。デロイトは、創設以来 175 年余りの歴史を有し、150 を超える国・地域にわたって活動を展開しています。"Making an impact that matters"をパーパス（存在理由）として標榜するデロイトの 45 万人超の人材の活動の詳細については、[www.deloitte.com](http://www.deloitte.com) をご覧ください。

本資料は、関連税法およびその他の有効な典拠に従い、例示の事例についての現時点における一般的な解釈について述べたものです。デロイト ネットワークは、本資料により専門的アドバイスまたはサービスを提供するものではありません。貴社の財務または事業に影響を及ぼす可能性のある一切の決定または行為を行う前に、必ず資格のある専門家のアドバイスを必要とします。また本資料中における意見にわたる部分は筆者の私見であり、デロイト ネットワークの公式見解ではありません。デロイト ネットワークの各法人は、本資料に依拠することにより利用者らが被った損失について一切責任を負わないものとします。

Member of  
Deloitte Touche Tohmatsu Limited

© 2025. For information, contact Deloitte Tohmatsu Group.

