

# 令和5年度税制改正大綱の解説

税理士・公認会計士 太田達也氏

四国税理士会  
令和5年1月26日

レジュメの内容は、あくまでも税制改正大綱ベースの内容である。今後成立する法令等をご確認されたい。

## I 法人税関係

### 1. オープンイノベーション促進税制の拡充

第3次産業革命に続き、IoT、ビッグデータおよびAIを核とした技術革新を第4次産業革命というが、日本は海外に比べて、その取組みが遅れているといわれている。

そのような状況下で、技術力を持ったベンチャー企業との連携を中心としたオープンイノベーションの進展が必要であると認識されている。

一定の資金力のある法人とベンチャー企業との連携を促進させるための特例税制が、令和2年度税制改正により創設されている。

**青色申告書を提出する法人<sup>1</sup>が、設立10年未満の新規性・成長性のある非上場会社<sup>2</sup>に1億円以上（中小企業者が出資する場合は、1,000万円以上）を出資した場合<sup>3</sup>、出資額の25%相当額以下の金額を特別勘定として経理したときは、その事業年度の所得の金額を上限として、その経理した金額を損金算入できるとされた。**

譲渡により株式を手放すなど、特別勘定の取崩事由が生じたときは、特別勘定を取り崩し、その取崩額を益金算入しなければならない。ただし、取得から5年を経過した場合は益金算入の対象外であり、実質減免になる。

令和4年度税制改正により、次の見直しを行った上で、適用期限を令和6年3月31日まで2年延長するとされた。

- ① 出資の対象となる特別新事業開拓事業者（ベンチャー企業）の要件のうち、設立の日以後の期間に係る要件について、売上高に占める研究開発費の額の割合が10%以上の赤字会社にあつては、設立の日以後の期間を15年未満（改正前：10年）とする。
- ② 対象となる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および取崩事由に該当することとなった場合に特別勘定の金額を取り崩して益金算入する期間を、特定株式の取得の日から3年（改正前：5年）とする。  
→ 3年超継続保有すれば、実質減免になる。

<sup>1</sup> 出資を行う法人は、国内事業会社または国内事業会社によるCVC（事業会社によるベンチャーキャピタル）であることが必要である。

<sup>2</sup> 出資を行う企業または他の企業のグループに属さないベンチャー企業であることが必要である。

<sup>3</sup> 売買による株式の取得は除かれる。ベンチャー企業に新たに資金が供給されることが必要であるからである。

**令和5年度税制改正により、購入による（既発行済）株式の取得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も対象に追加される。**

（取得価額の上限 200 億円）

	現金出資による株式の取得 （従前からの取扱い）	購入による株式の取得 （新設）
取得の形態	資本金の増加を伴う場合に限る	既発行株式の購入により取得した株式
投資金額の下限と上限	【下限】 大企業:1 億円以上 中小企業者:1,000 万円以上 【上限】 50 億円（現行:100 億円）	【下限】 5 億円以上（企業規模を問わず一律） 【上限】 200 億円
議決権割合	すでに総株主の議決権の過半数を有するベンチャー企業への出資を対象外とする。	取得後過半数となること
保有見込期間	3 年	5 年
経済産業大臣の証明の要否	必要	必要 （株式の取得時にベンチャー企業が営んでいた事業を引き続き営んでいること等の要件を追加）
特定事業活動の継続期間	3 年	5 年

今回新設される「購入による株式の取得」は、株式の継続保有要件を満たした場合であっても実質減免になるわけではない。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。

ただし、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るときは、取り崩さなくてよい（益金算入不要）。

もともと、株式の取得の日から 5 年を経過した後に、現行の取崩し事由に該当することとなったときは、その事由に応じた特別勘定の額を取り崩し、益金算入する。

→現金出資による株式の取得のような実質減免はない。

## 2. 試験研究費の税額控除制度の改正

### (1) 改正点

- ① 控除率、控除上限額の見直し(研究開発投資を促すためのインセンティブ強化)
- ② オープンイノベーション型の対象範囲の追加
- ③ 試験研究費の範囲の見直し(サービス開発型試験研究費等)

### (2) 控除率の見直し

#### 一般試験研究費の税額控除制度

現行	改正後
○増減試験研究費割合が9.4%超の場合(上限14%) $10.145\% + (\text{増減試験研究費割合} - 9.4\%) \times 0.35$	○増減試験研究費割合が12%超の場合(上限14%) $11.5\% + (\text{増減試験研究費割合} - 12\%) \times 0.375$
○増減試験研究費割合が9.4%以下の場合(下限2%) $10.145\% - (9.4\% - \text{増減試験研究費割合}) \times 0.175$ (上乗せ措置)	○増減試験研究費割合が12%以下の場合(下限1%) $11.5\% - (12\% - \text{増減試験研究費割合}) \times 0.25$ (上乗せ措置)
試験研究費割合が10%超の場合(上限10%) 上記控除率 $\times \{(\text{試験研究費割合} - 10\%) \times 0.5\}$ を上乗せ	試験研究費割合が10%超の場合(上限10%) 上記控除率 $\times \{(\text{試験研究費割合} - 10\%) \times 0.5\}$ を上乗せ

#### 中小企業技術基盤強化税制

現行	改正後
○増減試験研究費割合が9.4%超の場合(上限17%) $12\% + (\text{増減試験研究費割合} - 9.4\%) \times 0.35$	○増減試験研究費割合が12%超の場合(上限17%) 12
○増減試験研究費割合が9.4%以下の場合(下限12%) 一律12% (上乗せ措置)	% + (増減試験研究費割合 - 12%) $\times 0.375$ ○増減試験研究費割合が12%以下の場合 一律12% (上乗せ措置)
試験研究費割合が10%超の場合(上限10%) 上記控除率 $\times \{(\text{試験研究費割合} - 10\%) \times 0.5\}$ を上乗せ	試験研究費割合が10%超の場合(上限10%) 上記控除率 $\times \{(\text{試験研究費割合} - 10\%) \times 0.5\}$ を上乗せ

(3) 控除上限額の見直し

一般試験研究費の税額控除制度

現行	改正後
<p>法人税額×25%</p> <p>(上乗せ措置 1) 試験研究費割合が 10%超の場合(上限:法人税額×10%)</p> <p>法人税額×(試験研究費割合－10%)×2 を上乗せ (上乗せ措置 2)</p> <p>研究開発を行う一定のベンチャー企業 法人税額×15%を上乗せ 上乗せ措置(コロナ特例)</p> <p>令和3年4月1日から令和5年3月31日までの間に開始する各事業年度のうち基準年度比売上金額減少割合<sup>25</sup>が2%以上であり、かつ、試験研究費の額が基準年度試験研究費の額を超える事業年度の控除税額の上限に当期の法人税額の5%を上乗せ</p>	<p>法人税額×25%</p> <p>(上乗せ措置 1) 同左</p> <p>(上乗せ措置 2) 同左</p> <p>上乗せ措置(コロナ特例)</p> <p><b>廃止</b> (令和5年4月1日以後に開始する事業年度から廃止)</p> <p><b>控除上限額の変動措置(新設)</b></p> <p>○増減試験研究費割合が4%超の場合 法人税額×(増減試験研究費割合－4%)×0.625%の上乗せ(上限:法人税額×5%) →試験研究費割合が10%超の場合は、上乗せ措置1の控除上限額と比較して大きい方を選択</p> <p>○増減試験研究費割合が△4%超の場合 法人税額×(△増減試験研究費割合－4%)×0.625%の減額 (上限:法人税額×△5%)→最大で△5%減額</p>

中小企業技術基盤強化税制

現行	改正後
法人税額×25%  (上乗せ措置 1) 試験研究費割合が 10%超の場合 (上限:法人税額×10%) 法人税額×(試験研究費割合－10%)×2 を上乗せ (上乗せ措置 2) 増減試験研究費割合が 9.4%超の場合 法人税額×10%を上乗せ  上乗せ措置(コロナ特例) 令和 3 年 4 月 1 日から令和 5 年 3 月 31 日までの間に開始する各事業年度のうち基準年度比売上金額減少割合 <sup>25</sup> が 2%以上であり、かつ、試験研究費の額が基準年度試験研究費の額を超える事業年度の控除税額の上限に当期の法人税額の 5%を上乗せ	法人税額×25%  (上乗せ措置 1) 同左  (上乗せ措置 2) <b>増減試験研究費割合が 12%超の場合</b> 法人税額×10%を上乗せ <b>上乗せ措置 1 または上乗せ措置 2 のいずれかを上乗せ</b> 上乗せ措置(コロナ特例) <b>廃止</b> (令和 5 年 4 月 1 日以後に開始する事業年度から廃止)

(4) オープンイノベーション型の拡充等(特別試験研究費に係る税額控除の見直し)

① オープンイノベーション型の対象企業の拡充

幅広いベンチャー企業との共同研究・委託研究を促す観点から、オープンイノベーション型の対象範囲の拡充がされる。「特別新事業開拓事業者」との共同研究・委託研究を対象にする(現行の研究開発型ベンチャー企業との共同研究・委託研究は除外)。

「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同法の特定事業活動に資する事業を行う会社(すでに事業を開始しているもので、一定の投資事業有限責任組合を通じてまたは国立研究開発法人から出資を受けていること、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%以上であること等の要件に該当するものに限る)で、その経営資源が、その特定事業活動における高い生産性が見込まれる事業を行うことまた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をいう。

### 特別新事業開拓事業者の主な要件

- ・すでに事業を開始している
- ・一定の投資事業有限責任組合を通じてまたは国立研究開発法人から出資を受けていること
- ・設立後 15 年未満
- ・研究開発費の額の売上高に対する割合が 10%以上である

改正前は、経済産業大臣の認定を受けたベンチャーファンド等による出資を受けたベンチャー企業に限定されていたが、改正後はより広い範囲のベンチャー企業が対象になることが想定されている。

#### ② オープンイノベーション型の対象範囲の拡大

企業が博士号を保有する高度な研究人材や研究業務経験者を外部から積極的に雇用することを促す観点から、オープンイノベーション型の試験研究の類型に、一定の要件を満たした試験研究に係る「新規高度研究業務従事者」に係る人件費を対象にするとされる。

「新規高度研究業務従事者」とは、次の要件を満たすその法人の役員または使用人である者である。

- ・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
- ・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)の役員または使用人として 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)の役員または使用人となった日から 5 年を経過していないもの

#### (5) 試験研究費の範囲の見直し

ビッグデータを活用した「サービス開発」のための試験研究費の範囲として、従来は新たにビッグデータを収集する場合のみが対象であったが、既存のビッグデータの活用も対象として認められるものとされる。

従来はデザインに基づく「設計・試作」であって性能向上を目的としていなくても試験研究費の対象とされていたが、性能向上を目的としないことが明らかな「設計・試作」は対象から除外された。

### 3. 中小企業向け設備投資税制に係る改正

#### (1) 中小企業経営強化税制

次の見直しをした上で、適用期限を令和7年3月31日まで2年延長する。

対象設備から、コインランドリー業または暗号資産マイニング業(主要な事業であるものを除く)のよう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を除く。

#### (2) 中小企業投資促進税制

次の見直しをした上で、適用期限を令和7年3月31日まで2年延長する。

対象設備から、コインランドリー業(主要な事業であるものを除く)のよう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を除く。

また、総トン数 500 トン以上の船舶については、環境への負荷の低減に資する設備の設置の状況等を国土交通大臣に届け出た船舶を対象を限定する。

### 4. 先端設備等導入計画に基づく固定資産税軽減措置に係る改正

現行の制度を、期限をもって廃止し、新たな軽減措置を新設する。

	現行の制度	新設される制度
対象企業	中小事業者等	同左
適用要件	設備の取得前に先端設備等導入計画について市区町村の認定を受けること	同左 <b>(投資利益率が年平均5%以上の投資計画に限る)</b>
軽減割合	3年間について最大100%	<b>3年間について50%</b> (一定の要件を満たした場合は、4年間または5年間)
対象設備	事業用家屋(取得価額の合計額300万円以上の先端設備等と一体となって導入されるもの)、建物附属設備、構築物、機械装置、測定工具および検査工具、器具備品 最低取得価額要件あり	建物附属設備、機械装置、測定工具および検査工具、器具備品 <b>事業用家屋および構築物は除外</b> 最低取得価額要件あり
適用期限	令和5年3月31日までの間に取得した設備が対象	令和7年3月31日までの間に取得した設備が対象

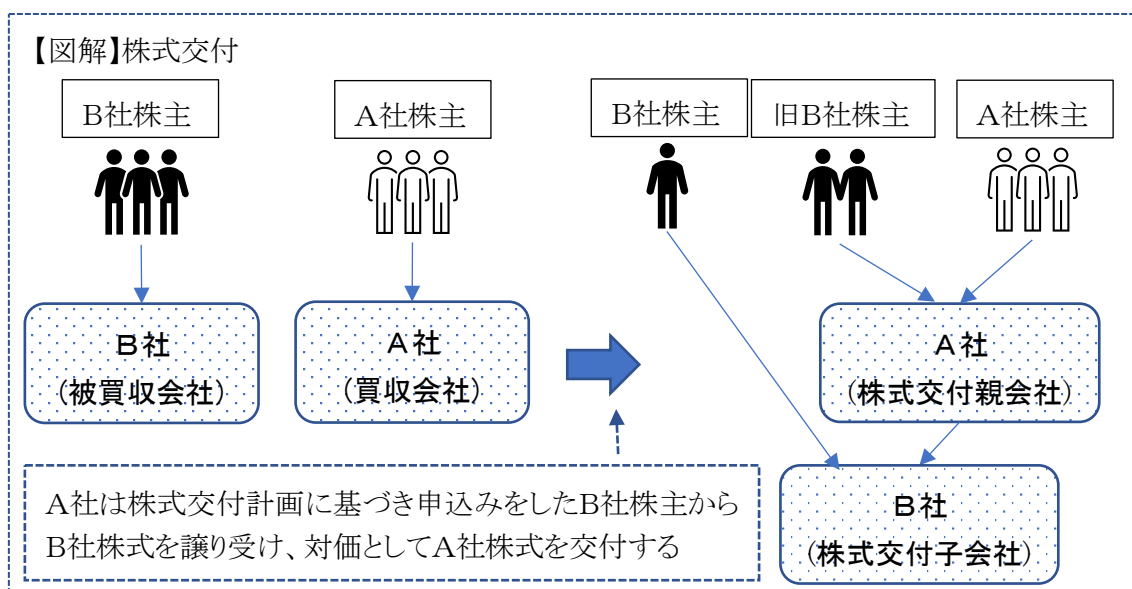


## 5. 株式交付制度の見直し

株式交付とは、株式会社(買収会社)が他の株式会社(対象会社=被買収会社)をその子会社とするために対象会社の株式を譲り受け、その対価として譲渡人に当該買収会社の株式を交付することをいう。

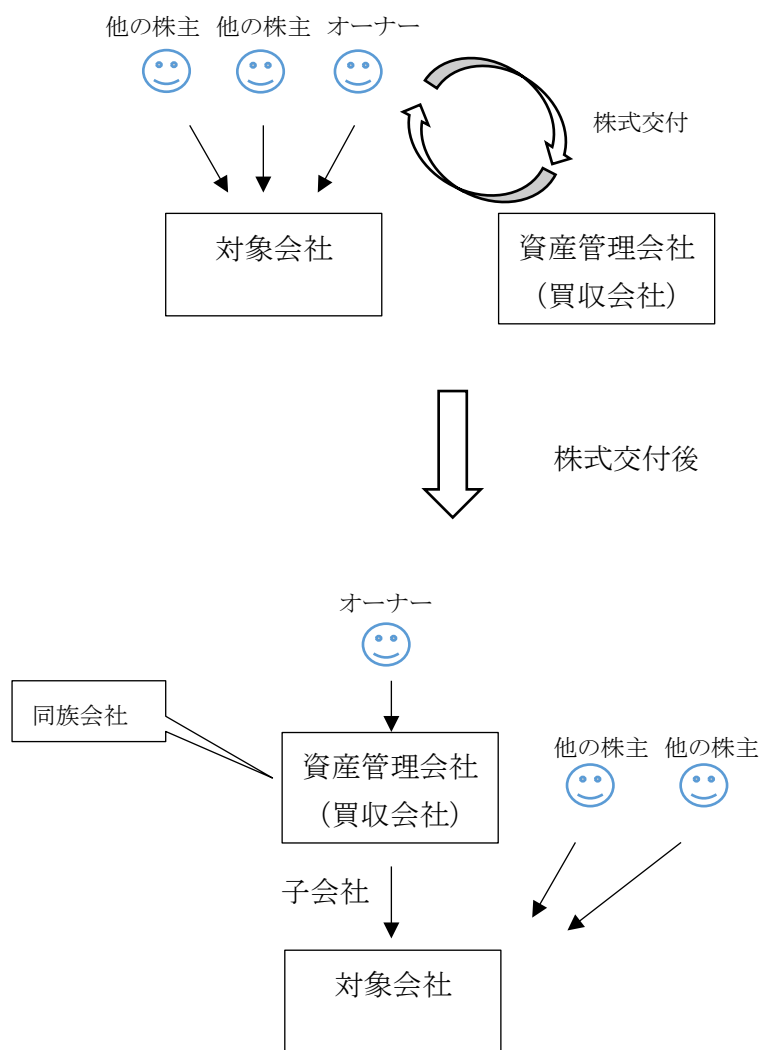
令和元年会社法の改正により創設された制度である。

令和3年度税制改正により、株式交付により対象会社の株式を譲渡し、買収会社の株式の交付を受けた場合(交付を受けた買収会社の株式の価額が交付を受けた金銭の額および金銭以外の資産の価額の合計額のうちを占める割合が80%以上である場合に限る)には、株式の譲渡部分についての課税が繰り延べられる措置が講じられた(措法37条の13の3、66条の2)。



令和5年度税制改正により、**本特例税制の対象から、株式交付後に買収会社が同族会社(非同族の同族会社を除く)に該当する場合を除外するとされる**(所得税も同様)。

次のように、オーナー経営者が資産管理会社の株式を保有する形にするスキームで株式交付制度を用いた場合は、課税繰延措置が使えなくなる点に留意が必要である。



なお、株式交付前に買収会社が同族会社でなくても、株式交付後に同族会社となる場合も、本改正の適用対象になると考えられる。

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するものとされる。

## 6. 暗号資産の期末時価評価に係る一部見直し

現行法では、内国法人が保有する活発な市場が存在する暗号資産については、期末に時価評価し、評価損益を益金または損金の額に算入するとされている。

この取扱いは、担税力がない事業者についても課税が生じることになり、ブロックチェーン技術を活用した起業等を阻害していると指摘されている。

令和5年度税制改正により、**活発な市場が存在する暗号資産であっても、次の要件を満たすものについては、原価法を適用するものとされる。**

- ① 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
- ② 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
  - ・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が講じられていること
  - ・一定の要件を満たす信託の新たな財産としていること

## 7. デジタルトランスフォーメーション(DX)投資促進税制の見直し・延長

主務大臣の確認要件を見直した上で、適用期限を令和7年3月31日まで2年延長する。

	現行	改正後
デジタル(D)要件	① データ連携 (他の法人が有するデータまたは事業者がセンサー等を利用して新たに取得するデータと内部データとを併せて連携すること) ② クラウド技術の活用 ③ 情報処理推進機構が審査する「DX認定」の取得 (レガシー回避、サイバーセキュリティ等の確保)	① 同左 ② 同左 ③ 情報処理推進機構が審査する「DX認定」の取得 (レガシー回避、サイバーセキュリティ等の確保、 <b>デジタル人材の育成・確保</b> )
企業変革(X)要件	① 生産性向上または売上向上が見込まれる ・ROAが基準年度比1.5ポイント向上 ・売上高伸び率 $\geq$ 過去5年間の業種売上高伸び率+5% ② 計画期間内で商品の製造原価が8.8%以上削減されること等 ③ 会社の意思決定に基づく (取締役会の決議)	① <b>売上高が10%以上増加することが見込まれること</b> ② <b>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</b> ③ 同左

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時以後に取得等をする資産については、改正後の規定を適用しない。

## II 所得税関係

### 1. NISAの抜本的拡充・恒久化

#### (1) 改正の内容

NISAの抜本的拡充・恒久化の観点から、新NISAを創設する。

一般NISAと積立NISAを一つにまとめ、生涯非課税限度額を1,800万円とする。

リスクの低い投資信託等に対象を限定した最大年 120万円の「積立投資枠」を基本とし、改正前の一般NISAと同様に上場株式等にも投資できる最大年 240万円の「成長投資枠」(生涯非課税枠1,800万円のうち1,200万円の枠)を設けるものとする。

#### 現行の取扱い

	一般NISA	積立NISA
対象者	18歳以上の居住者等	18歳以上の居住者等
年間投資枠(上限)	120万円	40万円
生涯非課税限度額	600万円	800万円
非課税期間	投資した年から最長5年	投資した年から最長20年
投資可能期間	令和5年12月31日まで	令和24年まで →本改正により令和5年12月31日までとされる
投資対象	上場株式、上場新株予約権付社債、 公募等株式投資信託等	一定の公募等株式投資信託

いずれか選択

#### 改正後の取扱い

	新NISA
対象者	18歳以上の居住者等
年間投資枠(上限)	積立投資枠 120万円 } 併用可 成長投資枠 240万円 } (最大360万円)
生涯非課税限度額	1,800万円(うち成長投資枠1,200万円) 積立投資枠のみを利用した場合であっても1,800万円が限度額
非課税期間	無期限
投資可能期間	令和6年1月1日以後
投資対象	積立投資枠:一定の公募等株式投資信託 成長投資枠:上場株式、公募等株式投資信託等

(2)NISA制度および新制度への移行に係る留意点

- ・令和5年12月31日までに現行の一般NISA・積立NISAで投資したものについては、新NISAの生涯非課税限度額には含まれない。現行制度の取扱いが継続される。
- ・NISA口座内で発生した損失は、他口座との損益通算はできず、その損失はないものとみなされる。
- ・生涯非課税限度額は、取得価額の合計額で判定されるため、口座内で売却があった場合はその分枠に余裕ができ、再投資可能となる。

## 2. 特定中小会社が設立の際に発行した株式の取得に要した金額の控除等(スタートアップ支援)の特例創設

(1)改正の内容

エンジェル投資家が、スタートアップ企業の設立時の株式を取得すると、税務上のメリットを享受できるケースが生じ得る。

投資段階の控除	特定株式(スタートアップ企業が設立に際して発行する株式)を払込みにより取得した居住者等 <sup>4</sup> について、その取得をした年分の一般株式等に係る譲渡所得等の金額または上場株式等に係る譲渡所得等の金額からその特定株式の取得に要した金額の合計額を控除するものとされる。 →上場株式の譲渡益がある年に、スタートアップ企業の株式を取得すると、譲渡益を圧縮できるメリットが生じることになる。
取得価額の調整の取扱い	上記の控除の特例を適用した特定株式の取得価額は、その取得に要した金額から上記の控除額のうち20億円を超える部分の金額を控除した金額とする。 →20億円を超える金額があるときは、その超過額だけ将来特定株式を譲渡したときの譲渡益が多くなる(20億円を超える部分は、課税の繰延)。

**投資額のうち20億円までは非課税、20億円を超える場合であっても、超える部分について課税の繰延となるだけである。**

<sup>4</sup> 当該スタートアップ企業の発起人に該当することおよび当該企業に自らが営んでいた事業の全部を承継させた個人等に該当しないことその他の要件を満たすものに限る。

## 【計算例】

3 億円で購入した株式を 28 億円で売却した。売却資金を元手にして税制優遇が受けられるスタートアップ企業に 23 億円を投資した。

所得税の計算（復興特別所得税は除く）

（売却額 28 億円－取得価額 3 億円－控除額 23 億円）×所得税率（15%）＝3,000 万円が課税対象

「スタートアップ株式の取得価額」

取得価額 23 億円－（23 億円－20 億円）＝20 億円

### (2) スタートアップ企業の要件

対象となるスタートアップ企業の要件は、次のとおりである。

- |   |
|---|
| <ol style="list-style-type: none"><li>① その設立の日以後の期間が 1 年未満の中小企業者であること</li><li>② 販売費及び一般管理費の出資金額に対する割合が 30%を超えることその他の要件を満たすこと</li><li>③ 特定の株主グループの有する株式の総数が発行済株式の総数の 99%を超える会社でないこと</li><li>④ 金融商品取引所に上場されている株式等の発行者でないこと</li><li>⑤ 発行済株式の総数の 2 分の 1 を超える数の株式が一の大規模法人（および当該大規模法人と特殊の関係のある法人）に所有されている会社または発行済株式の総数の 3 分の 2 以上の数の株式が複数の大規模法人（および当該大規模法人と特殊の関係のある法人）に所有されている会社でないこと</li><li>⑥ 風俗営業または性風俗関連特殊営業に該当する事業を行う会社でないこと</li></ol> |
|---|

特定中小会社が発行した株式に係る譲渡損失の繰越控除等の適用対象となる株式の範囲に、本特定株式を追加する。

エンジェル税制との選択適用とされる。

なお、適用時期は、未定（大綱に記載なし）。

### 3. エンジェル税制の拡充および要件緩和

改正内容は、次のとおりである。

- ① エンジェル税制の対象企業の要件緩和
- ② 投資時にエンジェル税制の適用を受けた株式を譲渡した場合の取得価額の調整計算に優遇措置が置かれる。

#### (1) 対象企業の要件緩和(拡充)

現行	改正後
特定の株主グループの有する株式数が、発行済株式の総数の6分の5を超える会社でないこと	特定の株主グループの有する株式数が、発行済株式の総数の20分の19を超える会社でないこと

#### (2) 譲渡時における取得価額の調整計算に係る改正

エンジェル税制の適用要件に加えて、次の要件のすべてを満たす場合は、取得価額の調整計算について、次の算式を適用するものとされる。

・その設立の日以後の期間が5年未満であること

- ・設立後の各事業年度の営業損益金額がゼロ未満であること
- ・当該各事業年度の売上高がゼロであることまたは全事業年度の試験研究費その他中小企業等経営強化法施行令3条1項に規定する費用の合計額の出資金に対する割合が30%を超えること
- ・その他一定の要件を満たすものであること

現行	改正後
特定株式の取得に要した金額－投資時の控除額	<p>20億円まで非課税、20億円を超える部分の金額を課税繰延</p> <p>特定株式の取得に要した金額－(投資時の控除額－下記の①または②のうち低い金額)</p> <p>① 特定株式の取得に要した金額の合計額</p> <p>② その取得をした年分の一般株式期棟に係る譲渡所得等の金額および上場株式等に係る譲渡所得等の金額の合計額(20億円を超える場合は、20億円)</p>

適用時期は未定(大綱に記載なし)



#### 4. ストックオプション税制の拡充

税制適格要件の一つである権利行使期間要件が一部緩和される。

現行	改正後
付与決議の日から2年超かつ10年以内	付与決議の日から2年超かつ10年以内 ただし、一定の株式会社については、付与決議の日から2年超かつ15年以内

一定の株式会社とは、次のすべての要件を満たすものをいう。

- ・設立の日以後5年未満の株式会社
- ・金融商品取引所に上場されている株式等の発行者である会社でないこと
- ・その他の要件

適用時期は未定(大綱に記載なし)

#### 5. 極めて高い水準の所得に対する負担の適正化

高額所得者は、所得に占める株式の譲渡所得の割合が高い傾向があるため、所得税の負担率が低くなっているケースがみられる。

所得水準が極めて高い者に対する負担の適正化を図るための措置が講じられる。

(基準所得金額<sup>5</sup>－3.3億円)×22.5%が基準所得税額<sup>6</sup>を超える場合には、差額金額に相当する所得税を課すものとされる。

<sup>5</sup> 基準所得金額とは、その年分の所得税について申告不要制度を適用しないで計算した合計所得金額(適用する特別控除額を控除した後の金額)をいう。申告不要制度とは、確定申告を要しない配当所得等の特例および確定申告を要しない上場株式等の譲渡による所得の特例をいう。また、合計所得金額には、源泉分離課税の対象となる所得金額を含まない。

<sup>6</sup> 基準所得税額とは、その年分の基準所得金額に係る所得税の額をいい、分配時調整外国税相当額控除および外国税額控除を適用しない場合の所得税をいう。なお、附帯税および本内容により課される所得税の額を除く。

**【計算例】**

8億円で購入した株式を32億円で売却  
所得税の計算(復興特別所得税は除く)

- ① (売却額 32 億円－取得価額 8 億円)×所得税率(15%)=3 億 6,000 万円
- ② (合計所得金額 24 億円－特別控除 3.3 億円)×22.5%=4 億 6,575 万円
- ③ ②>① になるので、②の 4 億 6,575 万円が課税される。

この課税強化を回避する方法として、スタートアップ支援の特例税制を活用することも考えられる。

令和 7 年分以後の所得税から適用される見込み。

### Ⅲ 資産税関係

#### 1. 相続時精算課税制度の見直し

##### (1) 相続記事精算課税制度における基礎控除の創設

相続時精算課税制度選択後も、毎年 110 万円の基礎控除を適用する。

→ 暦年贈与の基礎控除とは別途の措置

贈与者の死亡に係る相続税の課税価格に加算等をされる当該贈与者から贈与による取得した財産の価額は、上記の控除をした後の残額とする。

相続時精算課税制度後の贈与については、次の算式により計算した贈与税を納付することになる。

$$\begin{array}{ccccccc} (\text{贈与額} & - & 110 \text{ 万円} & - & 2,500 \text{ 万円}) & \times & 20\% \\ & & \uparrow & & \uparrow & & \\ & & \text{毎年} & & \text{累積で 2,500 万円まで} & & \\ & & \text{(基礎控除)} & & \text{(特別控除)} & & \end{array}$$

贈与額が年 110 万円以下である場合は、申告不要とされる。

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または贈与税について適用とされる見込み。

##### (2) 災害により被害を受けた場合の再計算の導入

相続時精算課税制度の適用を受けた贈与財産が、土地または建物である場合、当該土地または建物が災害により一定の被害を受けたときは、相続税の計算において、相続税の課税価格への加算等の基礎となる当該土地または建物の評価額を再計算する(贈与時の価額から被害を受けた部分に相当する額を控除)。

令和 6 年 1 月 1 日以後に生ずる災害により被害を受ける場合について適用とされる見込み。

## 2. 相続税の計算上加算する生前贈与の期間延長

資産移転の時期に関する中立性を高めるために、**相続開始前に暦年贈与がされた場合の相続財産に加算する生前贈与の期間を7年（現行:3年）とする。**

また、延長された4年間（相続開始前3年超7年以内）に受けた贈与については、事務負担軽減の観点から、**合計100万円まで相続財産に加算しないとする。**

（延長された4年間に受けた財産については、当該財産の価額の合計額から100万円を控除した残額を加算する。）

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る。

相続の開始日が、令和9年1月1日後の相続について、加算期間は順次延長される。

相続の開始日	加算期間
令和10年1月1日	4年
令和11年1月1日	5年
令和12年1月1日	6年
令和13年1月1日以後	7年

（補足注）相続開始日が令和9年7月1日の場合の加算期間は3年6ヵ月、令和10年7月1日の場合は4年6ヵ月となる。

## 3. 教育資金の一括贈与の非課税措置の見直し

次の改正を行った上で、適用期限を令和8年3月31日まで3年延長する。

### (1) 贈与者の死亡時における相続税の課税対象の拡充

贈与者の死亡時に贈与資金のうち教育資金として費消していない残額がある場合は、相続税の課税対象になるが、次の一定の場合には、課税対象外である。

#### 課税対象外となる一定の場合

現行	改正後
受贈者が次のいずれかに該当する場合 ① 23歳未満である場合 ② 学校等に在学している場合 ③ 教育訓練給付金の支給対象となる教育訓練を受講している場合	受贈者が次のいずれかに該当する場合 ① 23歳未満である場合 ② 学校等に在学している場合 ③ 教育訓練給付金の支給対象となる教育訓練を受講している場合 <b>ただし、相続税の課税価格が5億円を超えるときは、残価額を課税する。</b>

(2) 教育資金契約終了時の贈与税を一般税率で計算

受贈者が 30 歳に達した場合等によって教育資金契約が終了したときに、贈与資金のうちに教育資金として費消していない残額がある場合、残額が贈与税の課税対象とされる。

適用される税率

現行	改正後
受贈者の年齢が 18 歳以上の場合は特例税率適用、18 歳未満の場合は一般税率適用	一律一般税率を適用

上記の(1)および(2)の改正は、令和 5 年 4 月 1 日以後に取得する信託受益権等に係る相続税または贈与税について適用される見込み。

#### 4. 結婚・子育て資金の一括贈与の非課税措置の見直し

次の改正を行った上で、適用期限を令和 7 年 3 月 31 日まで 2 年延長する。

受贈者が 50 歳に達した場合等によって結婚・子育て資金管理契約が終了したときに、贈与資金のうちに結婚・子育て資金として費消していない残額がある場合、残額が贈与税の課税対象とされる。

適用される税率

現行	改正後
特例税率適用	一般税率適用

上記の改正は、令和 5 年 4 月 1 日以後に取得する信託受益権等に係る贈与税について適用される見込み。

## 5. 医業継続に係る相続税・贈与税の納税猶予等の特例措置の延長・緩和

持分なし医療法人への移行を引き続き促進するために、医業継続に係る相続税・贈与税の納税猶予等(相続人の相続税の納税猶予、出資者間の贈与税の納税猶予、医療法人へのみなし贈与)の特例措置について、「良質な医療を提供する体制の確立を図るための医療法等の一部を改正する法律」の改正を前提に、次の措置を講じた上で、その適用期限を令和 8 年 12 月 31 日まで 3 年 3 ヶ月延長する。

- ① 相続税・贈与税の納税猶予制度等における移行期限を、移行計画の認定の日から起算して 5 年(現行:3 年)を超えない範囲内のものとする。
- ② その他所要の措置を講ずる。

(参考)本納税猶予制度の概要

相続人が出資持分あり医療法人の出資持分を相続等により取得した場合、その法人が出資持分なし医療法人への移行計画の認定を受けた医療法人であるときは、移行計画の期間満了まで相続税の納税が猶予され、持分を放棄した場合は、一定要件を満たすことにより猶予税額が最終的に免除される(措法 70 条の 7 の 12)。

また、出資者の持分放棄により、他の出資者持分が相対的に増加することで、贈与を受けたものとみなし他の出資者に贈与税が課される場合(全出資者が持分放棄した場合は医療法人に贈与税が課される)も、同様に、移行計画の満了まで納税が猶予され、一定要件を満たすことで最終的に免除される(措法 70 条の 7 の 9)。

## IV 消費税関係

インボイス制度に関して、次のように行われる。

### 1. 小規模事業者に係る納税額に係る負担軽減措置の導入

#### (1) 納税額に係る負担軽減

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、①免税事業者が適格請求書発行事業者になったことまたは②課税事業者選択届出書を提出したことにより事業者免税点制度の適用を受けられないこととなる場合には、その課税期間の納付税額を課税標準額に対する消費税額の20%とすることが認められる。

→ 業種にかかわらず20%

この特例は、適格請求書発行事業者の登録をしなければ、課税事業者にならなかった者が対象である。

#### 【計算例】

税込売上高 880 万円(うち消費税等 80 万円)の場合

売上税額 80 万円×20%＝納付税額 16 万円

※仮に簡易課税適用の場合(第5種)

売上税額 80 万円×50%＝納付税額 40 万円(24 万円の負担軽減)

(注)わかりやすさを優先するため、地方消費税も合わせて記載している。

簡易課税制度におけるみなし仕入率が80%とされるのと同じ取扱いとなるため、有利な取扱いとなる場合が多いと考えられる。

例えば12月決算法人が令和5年10月1日に登録した場合、令和5年10月から同年12月の申告から令和8年12月期の申告までが対象になる。また、2年間の継続適用の縛りはない。

なお、適用を受けるための事前の届出は不要であり、確定申告書に付記するだけでよい。確定申告書の付記は、具体的には、確定申告書(第一表)の右側の「参考事項」の下の余白欄に、「2割特例」有と表記することでよいと考えられる。

## (2) 簡易課税に戻る取扱いの柔軟化

上記(1)の取扱いの適用を受けた適格請求書発行事業者が、当該適用を受けた課税期間の翌課税期間中に、簡易課税制度の適用を受ける旨の届出書を所轄税務署長に提出したときは、その提出した日の属する課税期間から簡易課税制度の適用を認めることとする。

## 2. 中小事業者等に対する事務負担の軽減措置

基準期間における課税売上高が1億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、その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は、一定の事項が記載された帳簿のみの保存により仕入税額控除が認められる。

1回の取引の課税仕入れに係る税込みの金額が1万円未満かどうかで判定するため、一の課税仕入れで複数の商品を仕入れた場合、当該課税仕入れに係る1商品ごとの税込金額によるものではない点に留意する必要がある。

現行の下記の通達が参考になる。

消基通 11-6-2(支払対価の額の合計額が3万円未満の判定単位)

消費税法施行令第49条第1項第1号《課税仕入れ等の税額の控除に係る帳簿等の記載事項等》に規定する「課税仕入れに係る支払対価の額の合計額が3万円未満である場合」に該当するか否かは、一回の取引の課税仕入れに係る税込みの金額が3万円未満かどうかで判定するのであるから、課税仕入れに係る一商品ごとの税込金額等によるものではないことに留意する。
---

## 3. 少額取引に係る返還インボイス交付義務の免除

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は、その適格返還請求書の交付義務を免除する。



#### 4. 免税事業者に係る登録申請書の提出期限の緩和(課税期間の初日から登録を受けられる場合)

免税事業者が適格請求書発行事業者の登録申請書を提出し、課税期間の初日から登録を受けようとする場合には、当該課税期間の初日から起算して15日前の日(現行:1ヵ月前の日)までに登録申請書を提出しなければならないものとする。

あらかじめ登録日を予想することができることになるため、いつの取引から適格請求書等を交付すればよいかのわかる取扱いになる。

同様に、登録の取消しを求める届出書を提出し、その提出があった課税期間の翌課税期間の初日から登録を取り消そうとする場合には、当該翌課税期間の初日から起算して15日前の日(現行:その提出があった課税期間の末日から起算して30日前の日の前日)までに届出書を提出しなければならないものとする。

#### 5. 登録希望日の記載の許容

適格請求書発行事業者の登録に関する経過措置の適用により、令和5年10月1日後に適格請求書発行事業者の登録を受けようとする免税事業者は、その登録申請書に、提出する日から15日を経過する日以後の日を登録希望日として記載するものとする。この場合、当該登録希望日後に登録がされた場合であっても、当該登録希望日に登録を受けたものとみなす。

## V 納税環境整備関係その他

### 1. 電子帳簿保存制度の見直し

#### (1) 帳簿保存

優良な電子帳簿の範囲の見直しがされる(範囲の限定)。

従来どおり、仕訳帳と総勘定元帳は対象であるが、その他の補助簿が、次のものに限定された(改正前は、すべての補助簿が対象とされていた)。

- ・手形帳
- ・売掛帳
- ・買掛帳
- ・有価証券受払い簿
- ・固定資産台帳
- ・繰延資産台帳
- ・売上帳
- ・仕入帳

優良な電子帳簿の範囲が限定されるだけであり、優良な電子帳簿に該当するための要件は変わらない(特例適用届出書の提出も引き続き必要)。

令和6年1月1日以後に法廷申告期限等が到来する国税について適用される。

#### (2) スキャナ保存

要件の一部廃止および緩和がされる。

廃止される要件は、次のものである。

- ① スマホ・スキャナ機器等に係る要件
  - ・解像度および階調情報の保存(重要書類<sup>7</sup>・一般書類ともに)
  - ・大きさ情報の保存(重要書類・一般書類ともに)
- ② システム機器等に係る要件
  - ・入力者情報の確認(重要書類・一般書類ともに)
  - ・スキャン文書と帳簿との相互関連性の保持(一般書類のみ廃止)

令和6年1月1日以後に保存を開始する国税関係書類について適用される。

<sup>7</sup> 重要書類とは、資金や物の移動に直結・連動する書類である。例えば、契約書、領収書、納品書、請求書など。

### (3) 電子取引

新たな猶予措置の創設がされる。

要件が充足できないことについて「相当な理由」がある事業者

令和 4 年度税制改正により措置された 2 年間の猶予措置については、期限(令和 5 年 12 月 31 日)の到来をもって廃止し、保存要件に従って保存することができないことについて「相当な理由」がある事業者に関しては、検索機能等の要件の充足状況にかかわらず、電子取引データをデータのまま保存できる新たな猶予措置が創設される。

	現行(2年間の猶予措置)	改正後
保存の方法	(原則) 検索要件等を満たした電子データ保存 (容認) 紙出力保存	(原則) 検索要件等を満たした電子データ保存 (容認) 電子データを保存の上、紙出力保存 (検索要件等は不要)
猶予措置の適用に係る要件	・税務署長が「やむを得ない事情がある」と認める場合 ・書面の提示・提出の要求に応じる場合	・税務署長が「相当な理由がある」と認める場合 ・書面の提示・提出および電子データのダウンロードの要求に応じる場合

「相当な理由がある」の具体的な内容については、今後通達やQ&A等で明らかにされるものと思われる。

令和 6 年 1 月 1 日以後に行う電子取引の取引データについて適用される。

## 2. 個人事業者の各種届出等の手続の簡素化

個人事業主の各種届出等の手続が簡素化される。

事業の開業・廃業時の届出書の様式が統一され、複数の届出書を一括で作成できるようにする。

各種届出書の提出期限を、その事業の開始等の事実があった日の属する年分の確定申告期限とすることで、確定申告書のチェックにより届出書の提出が行えるようにする。

(対象となることが見込まれる届出書)

- ・個人事業の開業・廃業届出書
- ・青色申告承認申請書
- ・青色事業専従者給与に関する届出・変更届出書
- ・青色申告の取り止めに係る届出書
- ・源泉所得税の納期の特例の承認に関する申請書
- ・給与支払事務所等の開設・移転・廃止届出書

令和8年1月1日以後の事業の開始等について適用される見込み。