

# 令和6年度税制 改正大綱の概要

税理士・税理士法人大手町トラスト代表社員：飯守 一文

目	次
はじめに.....6	5 地域・中小企業の活性化等.....14
1 基本的考え方.....6	6 円滑・適正な納税のための環境整備.....16
2 構造的な賃上げの実現.....7	7 防衛力強化に係る財源確保のための 税制措置.....16
3 生産性向上・供給力強化に向けた国 内投資の促進.....11	8 その他の改正項目.....16
4 経済社会の構造変化を踏まえた税制 の見直し、扶養控除等の見直し.....12	むすびに.....17

## はじめに

令和6年度与党税制改正大綱（以下「大綱」という。）が令和5年12月14日にとりまとめられたが、同日に政治資金報告書不記載問題を受けて主要閣僚が事実上更迭されるという前例のない事態となった。

令和6年度税制改正の議論は11月17日の自民・公明各党の税制調査会総会で端緒が開かれ、その時点で主な論点と目されていたのは、①防衛費増税、半導体等の戦略分野生産促進、②所得税等定額減税、児童手当拡充に伴う扶養控除、住宅ローン減税、

③賃上げ促進税制、④イノベーションボックス税制、⑤外形標準課税、交際費課税、事業承継税制であり\*1、改正メニューは想定どおりの内容となったものの、政治情勢が不安定な中、本来決定されるべき重要事項が先送りされたとして批判を招いた\*2。

以下、大綱第1部「税制改正の基本的考え方」に沿って主要な改正項目を概観する。

## 1 | 基本的考え方

税制改正の骨子は、次の7項目にまとめられている。

\*1 R5.11.18日経新聞「与党税調 減税の所得制限水準を検討」

\*2 R5.12.14毎日新聞「「迷走官邸」に振り回された税制改正と自民税調の落日」、R5.12.15朝日新聞「支持率低迷で減税オンパレード 企業向け次々、根拠疑わしい優遇策も」、R5.12.15日経新聞「「減税」前面 負担先送り」など

- ① 構造的な賃上げの実現
- ② 生産性向上・供給力強化に向けた国内投資の促進
- ③ 経済社会の構造変化を踏まえた税制の見直し
- ④ 地域・中小企業の活性化等
- ⑤ 円滑・適正な納税のための環境整備
- ⑥ 扶養控除等の見直し
- ⑦ 防衛力強化に係る財源確保のための税制措置

最大の目玉とも言うべき所得税・住民税定額減税は、賃金上昇と相俟って「デフレマインドの払拭と好循環の実現」につながるものと位置付けられ、賃上げ促進税制とともに①の項目に据えられる。事業再編投資損失準備金制度は、中小企業がM&Aを行う際のリスクに備えるもので、その拡充・延長が中小企業従業員の雇用確保・労働移動に資するとして同じく①に位置付けられるが、かなり牽強付会であろう。

賃上げ促進税制やオープンイノベーション促進税制は令和6年度も拡充され、岸田政権が掲げる「新しい資本主義」「成長と分配の好循環の実現」に資するものとして①・②の主要項目に位置付けられる。なお、研究開発税制のディスインセンティブ措置のようなメリハリ付けの重要性が強調されている点は評価できる。

②は新しい項目であり、経済安保の観点から重要となる戦略分野国内生産促進税制の創設、G7諸国で3番目というイノベーションボックス税制の創設に加え、スタートアップ関連税制の強化が含まれる。

③の主要項目であり⑥の扶養控除等の見直しとセットで行われる子育て支援税制は新機軸となる。今後の個人所得課税のあり

方では、増税色の強い退職金課税見直しは粗上に上らなかった。グローバル化を踏まえた税制の見直しとして、デジタル課税制度に加え、暗号資産等報告枠組みとプラットフォーム課税が新たに導入された。

④の中堅・中小企業促進税制として、交際費課税の見直し、法人版事業承継税制の計画提出期限の延長が盛り込まれた。かねて議論されていた外形標準課税の見直しは今回決着をみた。土地に係る固定資産税の負担調整措置は令和6年度評価替えを踏まえた見直しとなる。

⑤では、ほぼ毎年度行われている税務手続・地方税務手続のデジタル化等や課税・徴収関係の整備が行われた。外国人旅行者向け消費税免税制度の見直しは主に令和7年度改正で措置される。

⑦では定額減税と防衛増税がアクセルとブレーキを同時に踏むようなものだとして防衛増税の議論は先送りされ、その財源のうち加熱式たばこの増税についてのみ具体的な方向性が示された。

## 2 | 構造的な賃上げの実現

### (1) 所得税・個人住民税の定額減税 イ 改正内容

納税者（令和6年分の合計所得金額1,805万円超（給与収入のみの場合、給与収入2,000万円超に相当）の高額所得者は対象外）及び同一生計配偶者・扶養親族1人につき、原則として令和6年分の所得税3万円、令和6年度分の個人住民税1万円の減税が行われ、令和6年6月以降の源泉徴収・特別徴収等、実務上できる限り速やかに実施するとされる。

所得税の特別控除は、給与所得者・公的

年金等受給者については令和6年6月1日以後最初の支払分から順次控除される。事業所得者等については7月の第1期分予定納税額から順次控除される（同一生計配偶者等に係るものは予定納税額の減額承認申請が必要）\*3。個人住民税の特別控除についても基本的には同様であるが、給与所得に係る特別徴収については6月の給与支払では特別徴収を行わず、特別控除の額を控除した後の個人住民税の11分の1が7月から翌年5月まで毎月徴収される。なお、特別控除額が本人に分かるよう源泉徴収票や税額通知書等にその額が記載される。

## □ 経緯

岸田総理が令和5年9月26日の閣議\*4で10月末の総合経済対策の策定を指示した際の冒頭発言中「今こそ、成長の成果である**税収増を国民に適切に「還元」すべき**」という文言が波紋を呼んだ。発言全体を見れば、総合経済対策で想定されている賃上げ税制等の負担軽減措置全体を指すことは明らかであったが、「税収増の還元」という表現がキャッチーで曖昧であったため様々な憶測を呼び、その具体的意味について質問を受ける中で発言が一転して修正された。次のとおり、10月23日発言では、総合経済対策の内容を指すものとして「国民への還元」に言及されていたが、翌24日には内容が変更された。

・R5.10.23参議院本会議 総理発言

変革を力強く進める供給力の強化と不安定な足下を固め、**物価高を乗り越える国民への還元**。この二つを車の両輪として総合経済対策を取りまとめ、実行してまいります。

・R5.10.24衆議院本会議 総理発言

デフレ脱却のための一時的な措置として、国民の可処分所得を直接的に下支えし、物価高による国民のご負担を緩和したいと考えております。その際、過去2年のコロナ禍における**税収の増収分の一部を分かりやすく国民に還元**できればと考えております。国民への還元の具体化に向けては、近く政府与党政策懇談会を開催し、与党の税制調査会における早急な検討を指示いたします。

10月26日の政府与党政策懇談会で、与党税調会長に対し、定額減税の検討を深め、令和6年度税制改正と併せて年末に成案を得るべく、その方向性を経済対策に盛り込むよう指示され\*5、それを受けた具体化の議論の結果、11月2日に閣議決定された総合経済対策で次のように明記された。

賃金上昇が物価高に追いついていない国民の負担を緩和するため、デフレ脱却のための一時的な措置として、国民の可処分所得を直接的に下支えする**所得税・個人住民税の減税**を行う。**過去2年間で所得税・個人住民税の税収が3.5兆円増加**する中で、国民負担率の高止まりが続いてきたことも踏まえ、この**税収増を納税**

\*3 なお、閣議決定「デフレ完全脱却のための総合経済対策」(R5.11.2)で言及されている所得税・住民税の制度の連携(令和6年分の所得税額を所得税減税額が上回る場合において、令和7年度分の個人住民税において残りの額を控除できる仕組みの新設)については大綱上言及がない。

\*4 閣議・総理発言要旨「総合経済対策の策定について(内閣総理大臣指示)」(R5.9.26)。指示した項目は、①物価高から国民の生活を守る対策、②持続的賃上げ・所得向上と地方の成長、③国内投資促進、④社会変革の推進、⑤安全・安心の確保である。

\*5 [https://www.kantei.go.jp/jp/101\\_kishida/actions/202310/26yoto\\_kondankai.html](https://www.kantei.go.jp/jp/101_kishida/actions/202310/26yoto_kondankai.html)

者である国民に分かりやすく「税」の形で直接還元することとし、令和6年度税制改正として本年末に成案を得て、3兆円台半ばの規模で所得税・個人住民税の定額減税を実施する。

なお、その後も自民党税調会長や財務大臣が「還元すべき税収は残っておらず、国債の発行があるのみ」と梯子外しともとれる発言を行ったため<sup>\*6</sup>、閣僚や党内での不協和が顕わになり、不人気な政策と化した。

11月17日以後の党税調審議において富裕層を減税対象から除外する点については決着し大綱に盛り込まれたが、定額減税と住民税非課税世帯支援の間にある者への対策の内容や定額減税を令和6年度限りの措置とするかどうかは大綱には盛り込まれずその後の課題として残された。

## ハ 問題点

「税収還元」という言葉が独り歩きし、嘘から出た実のような形で定額減税が実現した。岸田政権の増税色を払拭するためであったともされたが、そもそも増税色が強いとのレッテル貼りをされるきっかけはサラリーマン増税論であり、その引き金とな

ったのは、6月の政府税調答申<sup>\*7</sup>である。総括的に課題を並べ立てた官僚的な答申であったが、退職金課税等の検討の必要性に言及され、骨太の方針でも「退職所得課税制度の見直しを行う」とされていた<sup>\*8</sup>ことから、サラリーマン増税の布石とみなされていたが、結局雲散霧消した。マスコミの取り上げ方の問題も大きいですが、内閣支持率や空気で政策案が二転三転することに不信感を持たれても止むを得ない。

かつての定率減税や定額減税は税制改革（直間比率是正）や経済対策・景気対策の一環として相応の議論や検討を経て実施された<sup>\*9</sup>。それに比べ今般の定額減税は、骨太の方針や政府税調答申等で予め検討・計画されていたものではなく、空気（野党も物価高対策としての給付を歓迎）と成り行きで決定されたものと言わざるを得ない。その結果、経済対策の中での位置付け・目標、経済的効果、財政規律、財源（国債発行）、防衛増税等との整合性などが曖昧なまま制度設計され、全て後付けで理屈が立てられることになる。

経済的効果については、マクロ的には3兆円台半ばと巨額の規模であり一定の効果

<sup>\*6</sup> R5.11.8日経新聞「自民・宮沢税調会長インタビュー 所得減税「還元ではない」参照。同日の衆議院予算委員会で鈴木財務大臣は、「財政の構造といたしましては、過去の税収増、これはもう、当初予算でありますとか補正予算の編成を通じて、主として政策的経費や国債の償還に既に充てられてきておりまして、仮に減税をしなかった場合と比べた場合には国債の発行額が増加することになる」と宮沢会長発言を追認しつつ、「今回の減税における還元…は、財源論ではなくて、税金を御負担いただいている国民にどのような配慮を行うかという観点で講じるもの」であると答弁した。岸田総理もR5.11.21衆議院予算委員会で「還元ということについては、鈴木財務大臣は単年度における国家の財政の構造について申し上げたと理解をしています。そして、単年度ではなくして国全体の財政ということを考えますと、…税金としていただいたものを国民の皆さんにお返りする、こうした考え方、還元という言葉で表現させていただいた…」と釈明した。

<sup>\*7</sup> 政府税制調査会答申「わが国税制の現状と課題」（R5.6.30）

<sup>\*8</sup> 閣議決定「経済財政運営と改革の基本方針2023について」（R5.6.16）

<sup>\*9</sup> 当時、税制改革が進められており、その過程で景気対策にも配慮して平成6年分の所得税について所得税額の20%相当額を控除する特別減税が実施され、その後も平成8年分まで実施された。続いて、経済対策の一環として平成10年分の所得税において、納税者本人18,000円、控除対象配偶者・扶養親族1人につき9,000円の特別減税が行われ、更に、その開始後にそれぞれ38,000円、19,000円に引き上げる追加減税が実施された。定額減税はその後も続き、平成18年分をもってようやく廃止された。財務総合研究所『平成財政史—平成元～12年度』第4巻（租税）560頁

が期待される<sup>\*10</sup>ものの、ミクロ的にはマイナポイント事業でカードの紐付けだけで2万円が支給されたことを想起すれば、1人年4万円の還元「デフレマインドの払拭と好循環の実現」という効果を期待するのは決して容易ではなく、もっとメリハリの効いた代替策を検討すべきであったとの批判を免れない。

実施に要するコストも膨大である。実施方法は平成10年分から実施された定額減税の方法が踏襲されているとはいえ、新制度が導入されることに変わりはない。給与支払時に控除を行う事業主（源泉徴収義務者・特別徴収義務者）、年金支払時に控除を行う年金機構、予定納税額から控除を行う税務当局にとってオペレーションの変更は不可避となる。そのため、法令改正（経過措置を含め複雑を極める。）、通達・源泉関係申告書等整備、システム修正、広報、相談体制、義務者向けの説明会、誤りの事後的是正等が官民双方に追加コストとして発生する<sup>\*11</sup>。低所得者支援等に係る地方当局等の事務も含め膨大な行政コスト・社会コストとなる。

定額減税では事業者と税務署の手間がかかり過ぎることは昭和52年分で経験・認識されており、そのため平成6年分以降の減税には定率減税が採用されていたが、平成10年分の定額減税は、景気対策としての効果に加え、成立したばかりの財政構造改革法の対象となる平成10年度予算に影響を与

えないようにできるだけ平成9年度中に減税する必要があるという事情（平成10年2月の源泉徴収時の実施で対応可能）を踏まえて窮余の一策として実施された<sup>\*12</sup>。

今般の定額減税は種々の問題を孕んでいるが、実施する以上は、定額減税が選択された理由のほか、実施方法や効果の事後検証、コスト便益分析が望まれる。

## (2) 賃上げ促進税制の強化

賃上げ促進税制について、構造的・持続的な賃上げを更に促進するため、適用期限を3年延長の上、継続雇用者の給与等支給額の増加に応じた控除率の上乗せの拡充を行うとともに、雇用環境を改善するため、教育訓練費の増加に応じた上乗せ要件の緩和、両立支援・女性活躍推進の取組に応じた控除率上乗せ措置等を講じることにより、最大控除率が、大企業で現行の30%から35%に、中小企業で現行の40%から45%に引き上げられる。

中小企業については、欠損法人に対してもインセンティブが働くよう、繰越控除制度が創設され、当期の税額から控除できなかった税額控除分が、繰越年度に全雇用者の給与等支給額が前年度から増加していることを要件に、5年間繰り越し可能となる。

賃金の全額損金算入に加えて賃上げ分の最大35~45%を税額控除するという「異例」の税制措置が講じられている点で、賃上げ実現に向けた政権の強い意気込みが感

<sup>\*10</sup> 政府税制改正大綱（R5.12.22閣議決定）の増減収見込額（初年度）では、所得税2兆3,020億円、住民税9,234億円の減収となるが、経済財政諮問会議「令和6年度の経済見通しと経済財政運営の基本的態度」（R5.12.21閣議了解）では、令和6年度民間最終消費支出が「所得環境が改善する中で、定額減税等の効果もあって」1.2%程度上昇すると見込まれている。

<sup>\*11</sup> 大綱では、この点を踏まえ、「財務省・国税庁は、法案の国会提出前であっても、制度の詳細についてできる限り早急に公表するとともに、源泉徴収義務者向けのパンフレットの作成等広報活動を開始し、給付金担当を含む関係省庁や地方公共団体ともよく連携しながら、制度の趣旨・内容等について、丁寧な周知広報を行うこと」とされている。

<sup>\*12</sup> 財務総合研究所・前出\*9・577頁

じられる。昨今の賃上げには一時的な物価上昇を理由にしたものもあるため、この措置により安定的で裾野の広い賃上げが実現することが期待される。適用期限が3年延長され、令和6年4月1日から令和9年3月31日までに開始する各事業年度に適用される。

### (3) 特定税額控除規定の不適用措置

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、研究開発税制その他生産性の向上に関連する税額控除の規定（特定税額控除規定）を適用できないこととする措置について、適用除外の要件上乗せの対象となる大企業の範囲の拡大等の見直しの上、適用期限が令和9年3月末まで3年延長される。

## 3 生産性向上・供給力強化に向けた国内投資の促進

### (1) 戦略分野国内生産促進税制の創設

GX、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を選定し、それを対象として生産・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る（産業競争力強化法（以下「産競法」という。）改正法施行日から令和9年3月末までの認定が対象）。

対象物資は、電気自動車等（蓄電池）、グリーンスチール、グリーンケミカル、SAF（持続可能な航空燃料）、半導体で、

物資毎に単価が設定される。産競法の事業適応計画の認定に係る認定事業適応事業者が産業競争力基盤強化商品（対象商品）を生産するための設備の新設等に係る機械その他の減価償却資産（生産用資産）を取得等して、国内の事業の用に供した場合に、認定の日以後10年以内（対象期間）の日を含む各事業年度において、①生産用資産により生産された対象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、②生産用資産の取得価額を基礎とした金額のうち少ない金額の税額が控除される。

なお、DX投資促進税制、カーボンニュートラル投資促進税制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っては20%）が上限で、控除限度超過額の繰越しが4年間（半導体生産用資産にあっては3年間）可能となるほか、適用に当たり一定の賃上げ・設備投資を行っていることが要件とされる。

### (2) イノベーションボックス税制の創設

国際競争の進むイノベーションについて、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観点から、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を優遇するイノベーションボックス税制が創設される。G7ではフランス、イギリスに次ぐ3番目のパテントボックス税制導入国となる<sup>\*13</sup>。

令和6年4月1日以後に取得・製作した特許権及びA I分野のソフトウェアに係る

<sup>\*13</sup> ベルギー、フランス、オランダ、スペイン、スイス等のEU諸国やイギリスで導入されている。日本貿易振興機構「欧州諸国におけるパテントボックスと研究開発インセンティブ」（2023.3）

著作権（特定特許権等）について、内国法人（関連者を除く。）等への譲渡又は他の者（関連者を除く。）への貸付け（特許権譲渡等取引）を行った場合に、特許権譲渡等取引に係る所得金額に適格研究開発費割合を乗じた金額（当期所得金額が上限）の30%が損金算入される（令和7年4月1日以降開始事業年度から適用）。

なお、本制度の適用に当たり、法人が関連者に対して支払う特定特許権等の取得費又はライセンス料が独立企業間価格に満たない場合に独立企業間価格によることや、同業者に対する質問検査権等、国外関連取引に適用される移転価格税制に準じた措置が講じられる。国外関連取引がある場合の所得配分にも影響し得るため、適格IP所得の算定に移転価格アプローチが用いられると考えられるが、制度執行や実務対応には十分な準備が求められる<sup>\*14</sup>。

### (3) スタートアップ・エコシステムの抜本的強化

#### イ スtockオプション税制

特定の取締役等が受ける新株予約権の行使による株式の取得に係る経済的利益の非課税等（ストックオプション税制）に関して、①年間の権利行使価額の限度額（現行1,200万円）について、設立の日以後5年未満の株式会社が付与する新株予約権については2,400万円に、設立の日以後5年以上20年未満である一定の株式会社については3,600万円に引き上げ、②一定の場合に株式の保管委託要件を廃止し、③適用対象

となる特定従事者に係る要件について、発行企業の資本金・従業員数要件を廃止し、実務経験要件の緩和、教授及び准教授等一定の者を対象に追加する等の見直しが行われる。

#### ロ 研究開発税制

研究開発を行う企業が、試験研究費の額に一定割合を乗じた金額を法人税額から控除できる研究開発税制について、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、試験研究費が減少した場合の控除率を引き下げるとともに、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が対象から除外される（税額控除率の引下げは令和8年4月1日以降開始事業年度から適用）。

## 4 経済社会の構造変化を踏まえた税制の見直し、扶養控除等の見直し

### (1) 子育て支援に関する政策税制

#### イ 改正の方向性

子育て支援税制は次の項目からなる。

- ① 子育て世帯等に対する住宅ローン控除の拡充
- ② 子育て世帯等に対する住宅リフォーム税制の拡充
- ③ 子育て世帯に対する生命保険料控除の拡充
- ④ 扶養控除等の見直し

①～③については、令和7年度改正において以下の方向性で検討し結論を得るものの、①及び②については、現下の急激な住

<sup>\*14</sup> 大綱においては、「インベーションボックス税制の対象範囲については、制度の執行状況や効果を十分に検証した上で、国際ルールとの整合性、官民の事務負担の検証、立証責任の所在等諸外国との違いや体制面を含めた税務当局の執行可能性等の観点から、財源確保の状況も踏まえ、状況に応じ、見直しを検討する。」とされている。

宅価格の上昇等の状況を踏まえ、令和6年限りの措置として先行的に対応するとされる。また、④については、令和7年度改正において、令和6年10月からの児童手当の支給期間の延長が満年度化した後の令和8年分以降の所得税と令和9年分以降の個人住民税の適用について結論を得るとされている。

#### ロ 子育て世帯等に対する住宅ローン控除の拡充

子育て特例対象個人（子育て世帯及び若者夫婦世帯）における借入限度額について、新築等の認定住宅500万円、ZEH水準省エネ住宅・省エネ基準適合住宅1,000万円の上乗せ措置が講じられる。また、新築住宅の床面積要件について合計所得金額1,000万円以下の者に限り40㎡に緩和する措置が、令和6年末までに建築確認を受けた場合に適用される。

#### ハ 子育て世帯等に対する住宅リフォーム税制の拡充

既存住宅のリフォームに係る特例措置について、子育て特例対象個人が行う一定の子育て対応改修工事（住宅内における子どもの事故を防止するための工事等）が対象に追加され、標準的な工事費用相当額（250万円を限度）の10%に相当する金額がその年分の所得税の額から控除される（令和6年4月1日以降同年年末までの入居分に適用）。

#### ニ 子育て世帯に対する生命保険料控除の拡充（改正の方向性）

所得税の生命保険料控除における新生命保険料に係る一般枠（遺族保障）について、23歳未満の扶養親族を有する場合には、現

行の4万円の適用限度額に対して2万円の上乗せ措置が講じられる。一般生命保険料控除、介護医療保険料控除及び個人年金保険料控除の合計適用限度額については、現行の12万円から変更されない。

一時払生命保険については、既に資産を一定程度保有している者に利用され、本制度の趣旨と合致しないことから、控除の適用対象から除外される。

#### ホ 扶養控除等の見直し（改正の方向性）

児童手当について所得制限が撤廃され、支給期間が高校生年代まで延長されることを踏まえ、16歳から18歳までの扶養控除について、現行の一般部分（国税38万円、地方税33万円）に代え、かつての特定扶養親族に対する控除の上乗せ部分（国税25万円、地方税12万円）が復元される。

ひとり親控除について、ひとり親の所得要件（合計所得金額）の引上げ、控除額の引上げ等の措置が講じられる。

#### ヘ 少子化対策の財源

2030年代に入ると我が国の若年人口が急減することから、ラストチャンスの子少子化対策として、2026年度までの3年間で実施する「加速化プラン」が検討されており、予算規模については、①経済的支援（児童手当、出産・育児、高等教育費、年収の壁対策等）1.7兆円、②保育充実（保育園、貧困対策等）1.3兆円、③働き方改革（育休手当等）0.6兆円の計3.6兆円、また、その財源については、①保険料財源等既定予算の活用1.5兆円、②医療・介護制度改革等による公費節減1.1兆円、③歳出改革・賃上げによる社会保険負担減を通じた支援金1.0兆円の計3.6兆円が想定され、特例公



債発行も視野に入れられている\*<sup>15</sup>。尤も、

②③実現のハードルは極めて高い\*<sup>16</sup>。

少子化対策を社会全体で支えるためには、税・保険料の引上げや給付引下げ等の国民が痛みを分かち政策が不可避であり、防衛財源と同様、重要事項を先送りせず果敢に決定していくことが求められる。

## (2) グローバル化を踏まえた税制見直し

第1に、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、グローバル・ミニマム課税（第2の柱）について令和5年度改正に引き続き法制化が進められる。

第2に、暗号資産等の取引や移転に関する自動的情報交換の報告枠組みに基づき、非居住者の暗号資産に係る取引情報等を各国税務当局と自動的に交換するため、国内の暗号資産取引業者等に対し非居住者の暗号資産に係る取引情報等を税務当局に報告することが義務付けられる（令和8年1月1日以後の暗号資産等取引に適用）。

第3に、プラットフォームを介して多くの国外事業者が国内市場に参入しており、国外事業者の納めるべき消費税の捕捉や調査・徴収を円滑にするため、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プラットフォーム課税が導入される。特定プラットフォーム事業者（課税期間における対象役務提供の対価の額の合計額が50億円を超える場合に、国税庁長官が指定）がその対象となる（令和7年4月1日

以後の役務提供に適用）。

## 5 地域・中小企業の活性化等

### (1) 中小企業事業再編投資損失準備金制度の拡充

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できるよう、中小企業事業再編投資損失準備金制度を拡充の上、適用期限が3年延長される。産競法改正法施行日から令和9年3月末までに産競法の特別事業再編計画の認定を受けた者が、その計画に従って他の法人の株式等を取得し一定の要件を満たしている場合には、株式等の取得価額の70%まで認められている損金算入限度額が、当初取得株式等については90%まで、それ以外の株式等は100%まで拡充され、据置期間が現行の5年から10年に延長される。

後継者不在の中小企業が多い中、事業承継を目的として行われる中小企業同士のM&Aにおいて、実施後に発生する特有のリスク（簿外債務、偶発債務等）に備えるためのデューデリジェンスのコストを掛けられないことに配慮した措置である。

### (2) 法人版事業承継税制（特例措置）に係る特例承継計画の提出期限の延長

法人版事業承継税制（特例措置）は、後継者である受贈者・相続人等が、経営承継円滑化法の認定を受けている非上場会社の株式等を贈与又は相続等により取得した場合に、非上場株式等に係る贈与税・相続税

\*<sup>15</sup> 閣議決定「こども未来戦略」（R5.12.22）及びR5.12.12日経新聞「子育て財源早くも綻び」。なお、こども未来戦略では、国保・後期高齢者医療における支援金の賦課に当たり金融所得を勘案することについて検討を行うとされているが、こうした動きには留意が必要である。

\*<sup>16</sup> R5.12.21日経新聞「国費抑制400億円どまり 国民負担軽減進まず」など参照

の納税を全額猶予し、後継者の死亡等により納税が猶予されている贈与税・相続税の納付が免除される特例措置である。中小企業の円滑な世代交代を通じた生産性向上が待たなしの課題であり事業承継を集中的に進める観点から、平成30年1月から10年間の特例措置として設けられた。コロナの影響が長期化したことを踏まえ、特例措置の前提となる特例承継計画の提出期限が令和8年3月末まで2年延長された（個人版事業承継税制における個人事業承継計画の提出期限も同様に2年延長）。

なお、令和9年12月末までの適用期限については延長を行わないことが強調されており、事業承継を検討している中小企業経営者等にとって事業承継に早急に取り組むこと焦眉の急を要する課題である。

### (3) 交際費課税の見直し

中小企業の経済活動の活性化や飲食料費に係るデフレマインドを払拭する観点から、交際費課税を見直し、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費に係る金額基準について、会議費の実態を踏まえ、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る（令和6年4月1日以後に支出する飲食費について適用）。

### (4) 外形標準課税

法人事業税の外形標準課税については、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が、資本金を財務会計上資

本剰余金へ振り替える減資や、組織再編等の際に子会社の資本金を1億円以下に設定する等の規制逃れもあって、その対象法人数が導入時に比べて約3分の2まで減少していた。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て、適用対象法人が見直された。

第1に、減資への対応として、現行基準（資本金1億円超）は維持しつつ、前事業年度に外形標準課税の対象であった法人が資本金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される（令和7年4月1日以降開始事業年度から適用）。

第2に、100%子法人等への対応として、資本金と資本剰余金の合計額が50億円を超える法人等（非課税又は所得割のみで課税される場合を除く。）の100%子法人等のうち、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には外形標準課税の対象とされる（令和8年4月1日以降開始事業年度から適用）。但し、中堅・中小企業のM&A等に影響が出ないよう、令和9年3月末までに産競法の認定を受けて他の法人を買収し、株式を継続保有している場合には、当該他の法人は買収後5年経過日の属する事業年度まで外形標準課税の対象から除外される（現行基準又は減資対応の新基準により外形標準課税の対象となる場合を除く。）。

## 6 円滑・適正な納税のための環境整備

### (1) 課税・徴収関係の整備・適正化<sup>\*17</sup>

過少申告加算税又は無申告加算税に代えて課される重加算税の適用対象に、隠蔽し又は仮装された事実に基づき更正請求書を提出していた場合が加えられる（令和7年1月1日以後に法定申告期限等が到来する国税について適用）。

偽りその他不正の行為により国税を免れた場合等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となる措置について、隠蔽し又は仮装された事実に基づき更正請求書を提出していた場合も対象となることが運用上明確化される。

また、法人の代表者等が不正申告を行い、法人の財産を散逸させて納税義務を免れる事例等を踏まえ、第二次納税義務（本来の納税義務者が国税を滞納し、その国税につき滞納処分を執行しても徴収すべき額に不足すると認められる場合に納税者の国税を納付する義務）の対象に不正申告を行った法人の代表者等が追加される（令和7年1月1日以後に滞納となった一定の国税について適用）。

### (2) 外国人旅行者向け免税制度の見直し

外国人旅行者向け免税制度は、インバウンド消費拡大の重要な政策ツールとなってきたが、多額・多量の免税購入物品が国外に持ち出されず国内での横流しが疑われる事例が多発し、出国時に免税購入物品を所持していない旅行者を捕捉し即時徴収を行

っても、その多くが滞納となるなど、本制度の不正利用が横行していることを踏まえ、免税店が販売時に外国人旅行者から消費税相当額を預かり、出国時に持ち出しが確認された場合に、旅行者にその消費税相当額を返金する仕組みに改めるべく、令和7年度改正で措置される。令和6年度改正においても、横流しされた免税購入物品と知りつつ仕入れた場合に、その仕入税額控除を認めない措置が講じられる（令和6年4月1日以後の国内課税仕入れに適用）。

## 7 防衛力強化に係る財源確保のための税制措置

防衛力強化に係る財源確保のための税制措置については、令和5年度税制改正大綱に則って引き続き検討することとされた（適当な時期に必要な法制上の措置を講ずる趣旨が令和6年度税制改正法の附則に明記される。）。なお、たばこ税について、加熱式たばこと紙巻たばことの間での税負担差を解消し、この課税適正化による増収を防衛財源に活用することとされた。

## 8 その他の改正項目

### (1) 公益法人制度改革に伴う措置

民間による社会的課題解決に向けた公益的活動を一層活性化し「新しい資本主義」の実現に資する観点から、公益認定の基準を含む公益法人制度の在り方の見直しが進められている<sup>\*18</sup>。収支相償原則（フロー面）や遊休財産規制（ストック面）等が制度上確保されていることが公益目的事業非課税等の税制優遇措置の前提となっている

<sup>\*17</sup> 政府税制調査会・納税環境整備研究会資料（R5.10.30）17頁以下参照

<sup>\*18</sup> 新しい時代の公益法人制度の在り方に関する有識者会議「最終報告」（R5.6.2）

ところ、収支相償原則の見直し等の公益法人制度改革（公益法人認定法の改正を含む。）が行われた後も、公益社団・財団法人に講じられている措置を引き続き認めることとされた。

## (2) 公益信託制度改革に伴う措置

公益信託制度を見直すための平成31年法制審議会答申を踏まえ、公益信託制度を公益認定制度に一元化し、公益法人認定法と共通の枠組みで公益信託の認可・監督を行う仕組みとすることで、民間による公益的活動に関する選択肢を多様化し、活性化するための環境を整備することとされている<sup>\*19</sup>。公益信託においても公益法人と同等の税制優遇措置が受けられるような措置が講じられる<sup>\*20</sup>。

## (3) 住宅取得等資金に係る贈与税の非課税措置等

直系尊属から住宅取得等資金の贈与を受けた場合の贈与税の非課税措置について、適用期限が3年延長される（令和8年末までの贈与に適用）一方、非課税限度額の上乗せ措置の対象となる省エネ等住宅の要件

が厳格化される（令和6年1月1日以降の贈与に適用）。特定の贈与者から住宅取得等資金の贈与を受けた場合の相続時精算課税制度の特例の適用期限も3年延長される。

## むすびに

岸田内閣にとって、令和4・5年度改正に続く3回目の税制改正となる。ここ数年を振り返ると、デフレ脱却、経済再生、地方創生を掲げた平成31・令和2年度改正（安倍内閣）、ウィズコロナ・ポストコロナの経済再生を掲げた令和3年度改正（菅内閣）、成長と分配の好循環の実現を掲げた令和4・5年度改正（岸田内閣）を経て、令和6年度は、構造的な賃上げ、生産性向上・供給力強化に向けた国内投資の促進が掲げられた。

コストカット型経済から、賃金上昇やプラス金利を含む新たなステージ（成長と分配の好循環）へ進むレジーム転換<sup>\*21</sup>を後押しする税制が指向されていることが看取される。結論の先送りが目立つのは残念であるものの、税制改正の全体的な方向感については肯定的に評価すべきであろう。

<sup>\*19</sup> 前出\*18・最終報告11頁及び法制審議会「公益信託法の見直しに関する要綱案」（H30.12）参照

<sup>\*20</sup> 具体的な措置は次のとおり。

- ・ 公益信託の信託財産から生じる所得について一定の場合を除き所得税を課さない（法人税も同様）。
- ・ 居住者から公益信託の受託者（個人に限る。）に対する贈与等により譲渡所得の起因となる資産等の移転があった場合、居住者に対してその贈与等によるみなし譲渡課税を適用する。
- ・ 公益信託の委託者がその有する資産を信託した場合、信託した時において委託者から公益信託の受託者に対して贈与等により資産の移転が行われたものとして、委託者にその贈与等によるみなし譲渡課税を適用する。
- ・ 公益信託の信託財産とするために支出した信託事務に関連する寄附金について、寄附金控除の対象とする（法人税においても一定の限度額の範囲で損金算入の対象とする。）。
- ・ 公益法人等に対して財産を寄付した場合の譲渡所得等の非課税措置について、適用対象となる公益法人等の範囲に、公益信託の受託者（一定の場合を除く。）を加える等の措置を講ずる。
- ・ 公益信託の信託財産とするために相続財産を抛出した場合に相続税を非課税とし、公益信託から給付を受ける財産について贈与税を非課税とする等の措置を講ずる。

<sup>\*21</sup> 経済財政諮問会議「マクロ経済政策運営と転換点を迎えつつある日本経済」（R5.12.21）4頁