

2024年度税制改正大綱

I. 法人課税	
1. 賃上げ促進税制	3
2. 租税特別措置の適用制限.....	8
3. 戦略分野国内生産促進税制.....	9
4. カーボンニュートラルに向けた投資促進税制	11
5. イノベーションボックス税制.....	13
6. 試験研究費の税額控除制度.....	14
7. 組織再編税制（適格現物出資）	15
8. スピンオフ税制	16
9. 暗号資産の評価方法	16
10. 交際費等の損金不算入制度.....	17
11. 外形標準課税	18
12. その他の主な租税特別措置等.....	21
II. 国際課税	
1. 各対象会計年度の国際最低課税額に対する法人税 （所得合算ルール）等.....	23
2. 外国子会社合算税制	25
3. 過大支払利子税制	25
4. 子会社株式簿価減額特例.....	26
5. 非居住者に係る暗号資産等取引情報の自動的交換のための 報告制度	26
III. 消費課税	
1. プラットフォーム課税	29
2. 国外事業者に係る事業者免税点制度の特例等.....	29
3. 適格請求書発行事業者以外の者から行った課税仕入れに係る 税額控除に関する経過措置.....	31

IV. 所得課税	
1. 定額減税	32
2. ストックオプション税制.....	34
V. その他	
1. 防衛力強化に係る財源確保のための税制措置	36
2. 子育て支援措置	36

2023年12月14日、政府与党（自民党・公明党）は「2024年度税制改正大綱」を決定しました。このTax Newsletterでは、税制改正大綱に示された主な改正項目の概要をお知らせいたします。

税制改正大綱は改正案の概要を示すものであり、改正の詳細は、改正法案の公表並びに法律及び政省令の公布を待たなければなりません。また、今後の国会審議等によりその内容に変更が生じる可能性がありますので、ご注意ください。よろしくお願いいたします。

1. 法人課税

1. 賃上げ促進税制

青色申告法人が、2024年3月31日までに開始する各事業年度において、十分な賃上げを行うなどの要件を満たす場合には、賃上げ金額等の一定割合の税額控除が認められています。

2024年度税制改正では、この賃上げ促進税制について、その適用期限が3年間延長されるとともに、従来の大企業のうち常時使用する従業員の数が2,000人以下の企業を新たに「中堅企業」と位置付けたうえで、本税制を、賃上げへのインセンティブを強化して賃金が物価を上回る構造を実現し、国民がデフレ脱却のメリットを実感できる環境を作るだけでなく、働き方全般にプラスの効果を及ぼすような措置とする観点から、適用要件や控除率の見直しが行われます。

(1) 全法人向けの措置（大企業向け）

従来の大企業のうち、物価高に負けない賃上げの牽引役として期待される常時使用する従業員の数が2,000人超の大企業については、より高い賃上げへのインセンティブを強化する観点から、継続雇用者給与等支給額の増加に応じた控除率の上乗せについて、さらに高い賃上げ率の要件が創設されます。

また、人材投資や働きやすい職場づくりへのインセンティブも付与するため、教育訓練費を増加させた場合の上乗せ要件が、一定程度の教育訓練費を確保するための措置が講じられたうえで緩和されるとともに、子育てと仕事の両立支援や女性活躍の推進の取組みを後押しする観点から、こうした取組みに積極的な企業に対する厚生労働省による認定制度（「くるみん」、「えるぼし」）を活用し、新たな控除率の上乗せ措置が講じられます。（これらの上乗せ措置については、(2) 中堅企業向けの措置及び(3) 中小企業者向けの措置についても同様の見直しが行われます。）

具体的には、現行制度（中小企業者に該当する法人は(3)の措置も適用可能です。）が以下のように見直されます。

【現行法】

適用期間：2022年4月1日から2024年3月31日までの間に開始する各事業年度

適用要件 ^(*) 及び控除率 ^(*)				最大控除率
賃上げ要件		上乗せ要件		
継続雇用者給与等支給額の増加割合	控除率	教育訓練費要件	控除率	
前年度比3%以上	15%	増加割合が前年度比20%以上	5%	20%
前年度比4%以上	25%			30%

(*) 事業年度終了の時ににおいて、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人以上である法人については、マルチステークホルダー方針の公表も適用要件とされています。

(*)2 税額控除額は、控除対象雇用者給与等支給増加額に控除率を乗じて計算した金額とされ、法人税額の20%が上限とされます。

【改正案】

適用期間：2024年4月1日から2027年3月31日までの間に開始する各事業年度

適用要件 (*)1 及び控除率 (*)2						最大控除率
賃上げ要件		上乗せ要件				
継続雇用者給与等支給額の増加割合	控除率	教育訓練費要件	控除率	女性活躍支援等要件	控除率	
前年度比3%以上	10%	増加割合が前年度比10%以上 かつ 教育訓練費が雇用者給与等支給額の0.05%以上	5%	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こと。	5%	20%
前年度比4%以上	15%					25%
前年度比5%以上	20%					30%
前年度比7%以上	25%					35%

(*)1 事業年度終了の時ににおいて、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人以上である法人に加え、常時使用する従業員の数が2,000人超である法人についても、マルチステークホルダー方針の公表が適用要件とされます。

(*)2 税額控除額は、控除対象雇用者給与等支給増加額に控除率を乗じて計算した金額とされ、法人税額の20%が上限とされます。

(2) 中堅企業向けの措置

従来の大企業のうち、地域における賃上げと経済の好循環の担い手として期待される常時使用する従業員の数が2,000人以下であるもの（その法人及びその法人との間にその法人による支配関係がある法人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は除かれます。）については、従来の賃上げ率の要件を維持しつつ、控除率が見直され、より高い賃上げを行いやすい環境が整備されます。

具体的には、現行制度（中小企業者に該当する法人は（3）の措置も適用可能です。）が以下のように見直されます。

【現行法】

適用期間：2022年4月1日から2024年3月31日までの間に開始する各事業年度

適用要件 (*)1 及び控除率 (*)2				最大控除率
賃上げ要件		上乗せ要件		
継続雇用者給与等支給額の増加割合	控除率	教育訓練費要件	控除率	
前年度比3%以上	15%	増加割合が前年度比20%以上	5%	20%
前年度比4%以上	25%			30%

- (*1) 事業年度終了の時ににおいて、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人以上である法人については、マルチステークホルダー方針の公表も適用要件とされています。
- (*2) 税額控除額は、控除対象雇用者給与等支給増加額に控除率を乗じて計算した金額とされ、法人税額の20%が上限とされます。

【改正案】

適用期間：2024年4月1日から2027年3月31日までの間に開始する各事業年度

適用要件 (*1) 及び控除率 (*2)						最大控除率
賃上げ要件		上乗せ要件				
継続雇用者給与等支給額の増加割合	控除率	教育訓練費要件	控除率	女性活躍支援等要件	控除率	
前年度比3%以上	10%	増加割合が前年度比10%以上 かつ	5%	当期が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事業年度又はえるぼし認定（3段階目）を受けた事業年度であること。	5%	20%
前年度比4%以上	25%	教育訓練費が雇用者給与等支給額の0.05%以上				35%

- (*1) 事業年度終了の時ににおいて、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人以上である法人については、マルチステークホルダー方針の公表も適用要件とされます。
- (*2) 税額控除額は、控除対象雇用者給与等支給増加額に控除率を乗じて計算した金額とされ、法人税額の20%が上限とされます。

(3) 中小企業者向けの措置

中小企業者向けの制度については、従来の賃上げ要件及び控除率を維持しつつ、これまで本税制を活用できなかった赤字企業が賃上げにチャレンジすることを後押しする観点から、新たに5年間の繰越税額控除制度が創設されます。

【現行法】

適用期間：2022年4月1日から2024年3月31日までの間に開始する各事業年度

適用要件及び控除率 (*)				最大控除率
賃上げ要件		上乗せ要件		
雇用者給与等支給額の増加割合	控除率	教育訓練費要件	控除率	
前年度比1.5%以上	15%	増加割合が前年度比10%以上	10%	25%
前年度比2.5%以上	30%			40%

- (*) 税額控除額は、控除対象雇用者給与等支給増加額に控除率を乗じて計算した金額とされ、法人税額の20%が上限とされます。

【改正案】

適用期間：2024年4月1日から2027年3月31日までの間に開始する各事業年度

適用要件及び控除率 (*)						最大控除率
賃上げ要件		上乗せ要件				
雇用者給与等支給額の増加割合	控除率	教育訓練費要件	控除率	女性活躍支援等要件	控除率	
前年度比1.5%以上	15%	増加割合が前年度比5%以上	10%	当期が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事業年度又はくるみん認定若しくはえるぼし認定(2段階目以上)を受けた事業年度であること。	5%	30%
前年度比2.5%以上	30%	かつ教育訓練費が雇用者給与等支給額の0.05%以上				45%

(*) 税額控除額は、控除対象雇用者給与等支給増加額に控除率を乗じて計算した金額とされ、法人税額の20%が上限とされます。

また、本税制の税額控除額について、当期の法人税額から控除できなかった控除限度超過額がある場合には、5年間の繰越しを可能とする繰越し税額控除制度が創設されます。ただし、持続的な賃上げを実現する観点から、繰越し税額控除制度は、繰越し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前期の雇用者給与等支給額を超える場合に限り適用できることとされます。

(4) マルチステークホルダー方針の見直し

中堅企業向けの措置が創設されたことに伴い、マルチステークホルダー方針の公表が適用要件とされる企業の範囲が拡大されます。また、インボイス制度の実施に伴い、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、マルチステークホルダー方針の記載事項が明確化されます。

	現行法	改正案
対象企業	事業年度終了の時ににおいて、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	現行の対象企業に加えて、常時使用する従業員の数が2,000人を超える法人が対象とされる。
記載事項	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	現行の記載事項における「取引先」に、消費税の免税事業者が含まれることが明確化される。

その他所要の措置が講じられます。

《用語の意義》

- 大企業：中小企業者以外の法人
 - 中小企業者：以下のいずれかの法人
 - (i) 資本金の額が1億円以下の法人（ただし、以下の法人を除く。）
 - 発行済株式の総数の1/2以上が同一の大規模法人（資本金の額が1億円を超える法人等）に所有されている法人
 - 発行済株式の総数の2/3以上が大規模法人に所有されている法人
 - (ii) 資本又は出資を有しない法人のうち常時使用する従業員の数が1,000人以下の法人
- （その事業年度開始の日前3年以内に終了した事業年度の所得金額の平均が年15億円を超える法人は除かれる。）
- 継続雇用者給与等支給額：継続雇用者に対する当期の給与等支給額（その給与等に充てるため他の者から支払を受ける金額（雇用安定助成金額等を除く。）を控除した金額）
 - 継続雇用者：当期及び前期の全期間の各月分の給与等の支給がある国内雇用者で一定の者
 - 国内雇用者：法人の使用人（役員の特典関係者及び使用人兼務役員を除く。）のうち、その法人の国内の事業所に勤務する雇用者として、労働基準法に規定する賃金台帳に記載された者
 - 控除対象雇用者給与等支給増加額：雇用者給与等支給額から前期の雇用者給与等支給額を控除した金額（調整雇用者給与等支給増加額が上限）
 - 雇用者給与等支給額：国内雇用者に対する給与等支給額（その給与等に充てるため他の者から支払を受ける金額（雇用安定助成金額等を除く。）を控除した金額）で、当期の所得の金額の計算上損金の額に算入されるもの
 - 調整雇用者給与等支給増加額：雇用者給与等支給額（雇用安定助成金額等を控除した金額）から前期の雇用者給与等支給額（雇用安定助成金額等を控除した金額）を控除した金額

2. 租税特別措置の適用制限

収益が拡大しているにもかかわらず、賃上げにも設備投資にも消極的な大企業に対して一部の租税特別措置の適用を停止する措置が設けられています。

2024年度税制改正では、この措置の適用期限が3年間延長されるとともに、要件が強化されます。

【現行法】

(1) 制度の概要	大企業が、2024年3月31日までに開始する各事業年度において、(2)の要件のいずれにも該当しない場合、(3)の5つの租税特別措置の税額控除を適用することができない。		
(2) 要件	(i) 及び (ii) のいずれにも該当しないこと。		
	(i)	一定規模以上の大企業	継続雇用者給与等支給額 \geq 継続雇用者比較給与等支給額 $\times 101\%$
		上記以外	継続雇用者給与等支給額 $>$ 継続雇用者比較給与等支給額
	(ii)	国内設備投資額	$>$ 当期償却費総額 $\times 30\%$
ただし、所得金額が前事業年度の所得金額以下の事業年度（設立事業年度等を除く。）は、この措置の対象外とされる。 （「所得金額」は欠損金の繰越控除前の金額とされるほか、必要な調整が行われる。）			
(3) 適用が制限される租税特別措置	以下の租税特別措置における税額控除 <ul style="list-style-type: none"> 試験研究費の税額控除制度 地域未来投資促進税制 認定特定高度情報通信技術活用設備（5G）投資促進税制 デジタルトランスフォーメーション投資促進税制 カーボンニュートラルに向けた投資促進税制 		

【改正案】

適用期限及び要件が以下のように見直されます。

	現行法	改正案	
適用期限	2024年3月31日までに開始する各事業年度	2027年3月31日までに開始する各事業年度	
要件 (i) における「一定規模以上の大企業」の範囲	以下のいずれにも該当する法人 (a) 資本金等の額が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 (b) 前事業年度の所得金額が零を超える一定の場合	以下の (a) 及び (c) 又は (b) 及び (c) のいずれかに該当する法人 (a) 資本金等の額が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 (b) 常時使用する従業員の数が2,000人を超える場合 (c) 前事業年度の所得金額が零を超える一定の場合	
要件 (ii)	国内設備投資額 $>$ 当期償却費総額 $\times 30\%$	一定規模以上の大企業	国内設備投資額 $>$ 当期償却費総額 $\times 40\%$
		上記以外	国内設備投資額 $>$ 当期償却費総額 $\times 30\%$

《用語の意義》

- 継続雇用者比較給与等支給額：前期の継続雇用者給与等支給額
- 国内設備投資額：法人が当期において取得等をした国内事業の用に供する資産（棚卸資産、有価証券及び繰延資産を除く。）のうち、建物及び建物附属設備、構築物、機械装置、船舶、航空機、車両運搬具、工具及び器具備品、一定の無形固定資産、一定の生物（これらの資産のうち、時の経過によりその価値の減少しないものを除く。）で当期末において有するものの取得価額の合計額
- 当期償却費総額：法人の有する減価償却資産につき当期の償却費として損金経理をした金額（前期の償却超過額等を除き、特別償却準備金として積み立てた金額を含む。）の合計額

（その他の用語については、「1. 賃上げ促進税制」の《用語の意義》をご参照ください。）

3. 戦略分野国内生産促進税制

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、中長期的な経済成長を牽引し、真に日本の供給力強化につながる分野については、集中的に国内投資を促していくことが重要になるという観点から、そのための手段として、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ものの、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ます。

本制度は、産業競争力強化法の改正が前提とされており、その概要は以下のとおりです。

適用法人	青色申告法人で、改正産業競争力強化法の施行日から 2027 年 3 月 31 日までの間にされた同法の事業適応計画 ^(*) の認定に係る同法の認定事業適応事業者			
適用要件	事業適応計画に記載された産業競争力基盤強化商品（仮称）の生産をするための設備の新設又は増設をする場合において、その新設又は増設に係る機械その他の減価償却資産（以下、「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すること。			
対象事業年度	事業適応計画の認定の日以後 10 年以内（以下、「対象期間」）の日を含む各事業年度			
税額控除額	次のうちいずれか少ない金額			
	(1) 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」			
	(2) 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（すでに本制度の税額控除の対象となった金額を除く。）			
	産業競争力基盤強化商品の区分		上記 (1) の「数量等に応じた金額」 ^(*)	
	半導体	マイコン半導体	テクノロジーノード 28~45nm 相当	16,000 円 / 1 枚 ^(*)
			テクノロジーノード 45~65 nm 相当	13,000 円 / 1 枚 ^(*)
			テクノロジーノード 65~90 nm 相当	11,000 円 / 1 枚 ^(*)
			テクノロジーノード 90nm 以上相当	7,000 円 / 1 枚 ^(*)
		パワー半導体	ウエハーが主としてけい素で構成されるもの	6,000 円 / 1 枚 ^(*)
			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 / 1 枚 ^(*)
	アナログ半導体	イメージセンサー	18,000 円 / 1 枚 ^(*)	
		上記以外	4,000 円 / 1 枚 ^(*)	
	電動車	軽自動車でない電気自動車及び燃料電池自動車	400,000 円 / 1 台	
		上記以外	200,000 円 / 1 台	
	鉄鋼（グリーンスチール）	20,000 円 / 1 トン		
	基礎化学品（グリーンケミカル）	50,000 円 / 1 トン		
	航空機燃料（SAF：持続可能な航空燃料）	30 円 / 1 リットル		
税額控除限度額	半導体生産用資産	当期の法人税額 × 20% ^(*)		
	上記以外	当期の法人税額 × 40% ^(*)		
繰越税額控除制度	半導体生産用資産	控除限度超過額を 3 年間繰越し可能		
	上記以外	控除限度超過額を 4 年間繰越し可能		
適用除外 ^(*)	所得金額が前期の所得金額を超える一定の事業年度で、かつ、次のいずれにも該当しない事業年度においては、本制度（繰越税額控除制度を除く。）は適用不可			
	(1)	継続雇用者給与等支給額	≥ 継続雇用者比較給与等支給額 × 101%	
	(2)	国内設備投資額	> 当期償却費総額 × 40%	

- (*1) その事業適応計画に従って行うエネルギー利用環境負荷低減事業適応のための措置として改正産業競争力強化法の産業競争力基盤強化商品の生産及び販売を行う旨の記載があるものに限られます。
- (*2) 産業競争力基盤強化商品が以下の期間に販売されたものである場合には、上記表中の「上記(1)の『数量等に応じた金額』」はそれぞれ以下の金額相当額とされます。

産業競争力基盤強化商品生産用資産の事業供用日以後7年を経過する日の翌日からその供用日以後8年を経過する日までの期間内	「上記(1)の『数量等に応じた金額』」	× 75%
産業競争力基盤強化商品生産用資産の事業供用日以後8年を経過する日の翌日からその供用日以後9年を経過する日までの期間内	「上記(1)の『数量等に応じた金額』」	× 50%
その産業競争力基盤強化商品生産用資産の事業供用日以後9年を経過する日の翌日以後	「上記(1)の『数量等に応じた金額』」	× 25%

- (*3) 直径200ミリメートル換算
- (*4) デジタルトランスフォーメーション投資促進税制の税額控除制度による控除税額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とされます。
- (*5) (1) 及び (2) の用語については「1. 賃上げ促進税制」及び「2. 租税特別措置の適用制限」の《用語の意義》をご参照ください。

なお、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しないこととされるとともに、本制度を法人住民税に適用しないこととする措置が講じられます。

4. 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に向けた投資促進税制は、2021年度税制改正において創設された税制で、「2050年カーボンニュートラル」（2050年までに温室効果ガスの排出を全体としてゼロにすること。）を実現するために、産業競争力強化法に基づく事業適応計画の認定を受けた青色申告法人を対象として、脱炭素化に寄与する設備への投資等に対して税額控除又は特別償却を認める措置です。

2024年度税制改正では、民間企業による脱炭素化投資を加速させるため、以下の見直し等が行われます。

(1) 対象法人の見直し

本制度の対象法人は、2026年3月31日までに事業適応計画の認定を受けた法人とされます。

(2) 対象資産の見直し

- 対象資産は、事業適応計画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とされます。
- 2024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、本制度を適用しないこととされます。
- 対象資産である生産工程効率化等設備の範囲に、一定の鉄道用車両が加えられます。
- 対象資産から、以下の設備を除外することとされます。
 - (i) 需要開拓商品生産設備
 - (ii) 生産工程効率化等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

(3) 税額控除率の見直し

事業適応計画（生産工程効率化等設備の導入を伴うエネルギー利用環境負荷低減事業適応に関するものに限り、）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が引き上げられ、これに伴い、生産工程効率化等設備に係る税額控除率が、企業規模及び炭素生産性向上率に応じて以下のように見直されます。

現行法			改正案		
企業区分	炭素生産性向上率	税額控除	企業区分 ^{(*)2}	炭素生産性向上率	税額控除 ^{(*)1}
区分なし	—	—	中小企業者	17%以上	取得価額×14%
	10%以上	取得価額×10%		10%以上	取得価額×10%
	7%以上	取得価額×5%	大企業	20%以上	
				15%以上	取得価額×5%

^{(*)1} 税額控除と選択適用することができる特別償却については、現行法のまま（取得価額×50%）とされます。

^{(*)2} 中小企業者と大企業の用語の意義については、「1. 賃上げ促進税制」の《用語の意義》をご参照ください。

5. イノベーションボックス税制

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一定の知的財産から生じる所得に対して、その所得の30%の所得控除を認めるイノベーションボックス税制が創設されます。本税制の概要は以下のとおりです。

適用期間	2025年4月1日から2032年3月31日までの間に開始する各事業年度
対象法人	対象所得を有する青色申告法人
対象所得	居住者若しくは内国法人（関連者 ^(*) であるものを除く。）に対する特定特許権等の譲渡又は他の者（関連者 ^(*) であるものを除く。）に対する特定特許権等の貸付け ^(**) （以下、「特許権譲渡等取引」）により生じる所得
対象知的財産 （特定特許権等）	2024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
税制措置 （所得控除）	以下の金額のうちいずれか少ない金額の30%相当額を、その事業年度の損金の額に算入することができる。 (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、「(i) × (iii) / (ii)」の算式で計算した金額の合計額 ^(***) (i) その特許権譲渡等取引に係る所得の金額 (ii) 当期及び前期以前（2025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 (iii) 上記(ii)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

^(*) 関連者は、移転価格税制における関連者と同様の基準により判定されます。

^(**) 特定特許権等の貸付けには、特定特許権等に係る権利の設定その他の者に特定特許権等を使用させる行為が含まれます。

^(***) 2027年4月1日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2025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、(1)の金額は、以下の「(i) × (iii) / (ii)」の算式で計算した金額とされます。

(i) 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

(ii) 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

(iii) 上記(ii)の金額に含まれる適格研究開発費の額の合計額

本税制の創設により、対象所得については、法人税率で約7%相当（23.2%×30%）の税制優遇（法人実効税率ベースでは、29.74%から約20%相当まで約9%相当（29.74%×30%）の引下げ効果が生じる税制優遇）が行われることとなります。

なお、本税制の適用において、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は、独立企業間価格によることとされ、国内の関連者に対してこれらの費用を支払う場合には、所要の書類を作成し、税務当局からの求めがあった場合には遅滞なく提示し、又は提出しなければならないこととされます。

また、更正期限を延長する特例、同業者に対する質問検査権、書類の提示又は提出がない場合の推定課税その他所要の措置が講じられます。

《用語の意義》

- 研究開発費の額：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
- 適格研究開発費の額：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

6. 試験研究費の税額控除制度

2024年度税制改正で、イノベーションボックス税制（「5. イノベーションボックス税制」をご参照ください。）が創設されることを受け、この税制と一部目的が重複する試験研究費の税額控除制度については、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を行うため、試験研究費が減少した場合の税額控除率を段階的に引き下げる見直しが行われます。

具体的には一般型税額控除制度について、2026年4月1日以後に開始する事業年度で増減試験研究費割合が零に満たない事業年度につき、税額控除率が以下のように3段階で引き下げられるとともに、税額控除率の下限（現行1%）が撤廃されます。

	増減試験研究費割合が零に満たない事業年度の税額控除率	
現行法	8.5% + 増減試験研究費割合 × 34 分の 8.5（下限：1%）	
改正案	2026年4月1日から2029年3月31日までの間に開始する事業年度	8.5% + 増減試験研究費割合 × 30 分の 8.5
	2029年4月1日から2031年3月31日までの間に開始する事業年度	8.5% + 増減試験研究費割合 × 27.5 分の 8.5
	2031年4月1日以後に開始する事業年度	8.5% + 増減試験研究費割合 × 25 分の 8.5

現行法では、試験研究費が減少した場合、増減試験研究費割合が-30%で税額控除率の下限1%に達していましたが、この改正案により、第1段階では増減試験研究費割合が-30%以下の場合に、第2段階では同割合が-27.5%以下の場合に、そして第3段階では同割合が-25%以下の場合にそれぞれ税額控除率が0%となります。

上記のほか、本制度の対象となる試験研究費の額から、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見直しが行われます。

7. 組織再編税制（適格現物出資）

（1）適格現物出資の対象範囲の見直し

現行法では、内国法人が外国法人の本店等に国外資産等の移転を行う現物出資については、適格現物出資に該当するための要件の1つを満たすこととされています。

2024年度税制改正では、内国法人が外国法人の本店等に無形資産等^(*)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する見直しが行われます。

この見直しは、無形資産等については資産価値が形成された場所から容易に分離することができ、国外事業所に属するとしても価値の創出の一部が国内において行われているという実態を踏まえ、内国法人の資産の含み益が日本から持ち出されることによる課税上の弊害を防止し、日本の課税権を確実に確保する観点から行われるものです。

^(*) 無形資産等とは、以下の資産で、独立の事業者の間で通常取引の条件に従って譲渡、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います。

- 工業所有権その他の技術に関する権利、特別の技術による生産方式又はこれらに準ずるもの（これらの権利に関する使用権を含む。）
- 著作権（出版権及び著作隣接権その他これに準ずるものを含む。）

上記の改正は、2024年10月1日以後に行われる現物出資について適用されます。

（2）現物出資により移転する資産等の内外判定の見直し

適格現物出資への該当性の判定における内外判定（現物出資により移転する資産等が国内資産等又は国外資産等のいずれに該当するか）について、2024年度税制改正では、以下の見直しが行われます。

	現行法	改正案
国内資産等	国内不動産等その他国内にある事業所に属する資産等	国内不動産等その他内国法人の本店等又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
国外資産等	国外にある事業所に属する資産（国内不動産等を除く。）等	内国法人の国外事業所等（国外にある恒久的施設に相当するもの等）又は外国法人の本店等を通じて行う事業に係る資産（国内不動産等を除く。）等

上記の改正は、2024年10月1日以後に行われる現物出資について適用されます。

8. スピノフ税制

2023年度税制改正において、親法人の持分を一部残すスピノフ（パーシャルスピノフ）を適格株式分配とする制度が1年間の時限措置として創設されました。

この制度は、産業競争力強化法の認定を受けた事業再編計画に従って行う認定株式分配のうち、一定の要件に該当するものを適格株式分配とするものですが、2024年度税制改正では、スタートアップ創出促進の観点から、以下のとおり認定事業再編計画の公表時期やその計画の認定要件の見直しが行われたうえで、適用期限が4年間（2028年3月31日まで）延長されます。

- 主務大臣による認定事業再編計画の内容の公表時期について、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（現行：認定の日）とされる。
- 認定株式分配が適格株式分配に該当するための要件に、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追加される。

9. 暗号資産の評価方法

Web3.0の推進に向けた環境整備を進め、ブロックチェーン技術を活用した起業等を促進する観点から、発行者以外の第三者が継続的に保有する暗号資産については、以下のとおり、一定の要件のもと期末時価評価課税の対象から除外する見直しが行われます。

暗号資産の種類			評価方法	
			現行法	改正案
活発な市場が存在する暗号資産	自己の計算において有するもの	(1) 特定自己発行暗号資産 ^{(*)1}	原価法	原価法
		(2) 譲渡についての制限その他の条件が付されている暗号資産 ^{(*)2}	時価法	原価法又は時価法 (法人の選択)
		(3) 上記以外		時価法
自己の計算において有しないもの			原価法	原価法
上記以外の暗号資産			原価法	原価法

(*)1 自己が発行し、かつ、その発行の時から継続して自己が保有する暗号資産で、その発行の時から継続して譲渡についての制限その他の条件が付されているものをいい、2023年度税制改正において期末時価評価課税の対象から除外されました。

(*)2 発行者以外の第三者が保有する暗号資産で、以下の要件に該当するものをいいます。

- 他の者に移転できないようにする技術的措置がとられていること等その暗号資産の譲渡についての一定の制限が付されていること。

- 上記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していること。

なお、上記（2）の評価方法は、譲渡についての制限その他の条件が付されている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なければならないこととされます。また、評価方法を選定しなかった場合には、原価法により計算した金額がその暗号資産の期末における評価額とされます。

10. 交際費等の損金不算入制度

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、飲食料費に係るデフレマインドを払拭する観点から、交際費課税の見直しが行われます。

（1）一定の飲食費に係る金額基準の引上げ

一定の書類の保存要件を満たした場合には、飲食費（もっぱらその法人の役員、従業員又はこれらの親族に対する接待等のために支出する飲食費（社内飲食費）を除きます。）であってその1人当たりの金額が5,000円以下であるものは損金不算入となる交際費等の範囲から除外することとされています（接待飲食費に係る損金算入の特例）。

2024年度税制改正では、会議費の実態を踏まえ、上記の金額基準が1人当たり1万円以下に引き上げられます。

この改正は2024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。

（2）適用期限の延長

交際費等の損金不算入制度（接待飲食費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を含みます。）について、その適用期限が3年間（2027年3月31日までに開始する事業年度まで）延長されます。

11. 外形標準課税

(1) 外形標準課税の適用対象法人

外形標準課税の対象法人数は、資本金1億円以下への減資を中心とした要因により、2004年の導入時に比べて約3分の2まで減少しています。このような減資には、損失処理等に充てるためではなく、単に資本金を資本剰余金へ項目間で振り替える減資を行っている事例も存在し、また、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ことにより、外形標準課税の対象範囲が実質的に縮小する事例も生じています。

2024年度税制改正では、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、中堅・中小企業のM&Aやスタートアップへの影響が生じないように配慮しつつ、外形標準課税の適用対象法人について、以下の見直しが行われます。

(i) 減資への対応

現行基準は維持しつつ、以下のとおり外形標準課税の対象である大法人に対する補充的な基準が追加されます。

外形標準課税の対象法人	現行基準	資本金1億円超の普通法人
	当分の間の措置	その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、以下のいずれにも該当するものは、外形標準課税の対象とされる。 <ul style="list-style-type: none"> その事業年度の資本金が1億円以下 その事業年度の資本金と資本剰余金（これに類するものを含む。以下、「資本剰余金」）の合計額が10億円超
施行期日	2025年4月1日に施行し、同日以後に開始する事業年度から適用される。	
経過措置	施行日以後最初に開始する事業年度については、上記の当分の間の措置にかかわらず、公布日を含む事業年度の前事業年度（公布日の前日に資本金が1億円以下となっていた場合には、公布日以後最初に終了する事業年度）に外形標準課税の対象であった法人であって、その施行日以後最初に開始する事業年度に資本金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。	

上記のほか、所要の措置が講じられます。

(ii) 100%子法人等への対応

親会社の信用力等を背景に事業活動を行う子会社への対応として、以下のとおり現行基準に加えて追加基準が設けられるとともに、激変緩和措置や中堅企業等のM&Aに配慮する特例措置が講じられます。

外形標準課税の対象法人	現行基準	資本金1億円超の普通法人
	追加基準	資本金と資本剰余金の合計額が50億円を超える法人（その法人が非課税又は所得割のみで課税される法人等である場合を除く。）又は相互会社・外国相互会社（以下、「特定法人」）の100%子法人等 ^(*) のうち、以下のいずれにも該当するものは、外形標準課税の対象とされる。 <ul style="list-style-type: none"> その事業年度末日の資本金が1億円以下 その事業年度末日の資本金と資本剰余金の合計額（公布日以後に、その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を行った場合においては、その配当に相当する額を加算した金額）が2億円超
激変緩和措置	上記の追加基準により、新たに外形標準課税の対象となる法人について、外形標準課税の対象となったことにより、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、以下の額をその事業年度に係る法人事業税額から控除する措置が講じられる。	
	2026年4月1日から2027年3月31日までの間に開始する事業年度	その超える額に2/3を乗じた額
	2027年4月1日から2028年3月31日までの間に開始する事業年度	その超える額に1/3を乗じた額
中堅企業等のM&Aに配慮する特例措置	産業競争力強化法の改正を前提に、2027年3月31日までの間に同法の特別事業再編計画（仮称）の認定を受けた認定特別事業再編事業者（仮称）が、その認定を受けた計画に従って行う一定の特別事業再編（仮称）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（一定のものに限る。）の日以降も引き続き株式等を有している場合には、当該他の法人（その認定特別事業再編事業者がその計画の認定を受ける前5年以内を買収した法人を含む。以下、「他の法人等」）が行う事業に対する法人事業税については、その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。 ただし、当該他の法人等が、現行基準又は上記(i)により外形標準課税の対象である場合は、本特例措置の対象から除外される。	
施行期日	2026年4月1日に施行し、同日以後に開始する事業年度から適用される。	

^(*) 100%子法人等とは、特定法人との間にその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います。

上記のほか、所要の措置が講じられます。

(2) 外形標準課税の付加価値割の特例措置

現行では、外形標準課税の対象法人（資本金1億円超の普通法人）が、賃上げ促進税制における賃上げ要件を満たす場合には、付加価値額の課税標準である付加価値額から一定額を控除する特例措置が設けられています。

2024年度税制改正では、賃上げ促進税制の見直しが行われること（「1. 賃上げ促進税制」をご参照ください。）及び上記（1）のとおり2025年4月1日から外形標準課税の対象法人の範囲が見直されることに伴い、この特例措置についても以下のように見直されます。

【現行法】

対象法人	外形標準課税対象法人（資本金1億円超の普通法人）
適用期間	2022年4月1日から2024年3月31日までの間に開始する各事業年度
適用要件 ^(*)	継続雇用者給与等支給額の増加割合が前年度比3%以上
付加価値額から控除する金額	控除対象雇用者給与等支給増加額 × 雇用安定控除調整率

^(*) 事業年度終了の時ににおいて、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人以上である法人については、マルチステークホルダー方針の公表も適用要件とされています。

【改正案】

対象法人	右記以外の外形標準課税対象法人	外形標準課税の対象となる中小企業者
適用期間	2024年4月1日から2027年3月31日までの間に開始する各事業年度	2025年4月1日から2027年3月31日までの間に開始する各事業年度
適用要件 ^(*)	継続雇用者給与等支給額の増加割合が前年度比3%以上	雇用者給与等支給額の増加割合が前年度比1.5%以上
付加価値額から控除する金額	控除対象雇用者給与等支給増加額 × 雇用安定控除調整率	控除対象雇用者給与等支給増加額 × 雇用安定控除調整率

^(*) 事業年度終了の時ににおいて、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人以上である法人に加え、常時使用する従業員の数が2,000人超である法人についても、マルチステークホルダー方針の公表が適用要件とされます。

《用語の意義》

- 雇用安定控除調整率：（報酬給与額－雇用安定控除額） / 報酬給与額

（その他の用語については、「1. 賃上げ促進税制」の《用語の意義》をご参照ください。）

12. その他の主な租税特別措置等

上記でお知らせしている内容のほか、租税特別措置法等に定められている以下の特例措置について、適用期限の延長、制度の見直し又は廃止が行われます。

(1) 適用期限の延長及び制度の見直し

特例措置		適用期限の延長	備考
オープンイノベーション投資促進税制 (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)			—
地方拠点強化税制	(i) 地方活力向上地域等において特定建物等を取得した場合の特別償却又は法人税額の特別控除制度	2年延長 (2026年3月31日まで)	(i)
	(ii) 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法人税額の特別控除制度		<ul style="list-style-type: none"> 対象となる特定建物等の範囲の拡充 一定の法人の取得価額要件の引上げ 対象となる特定建物等の取得価額の合計額のうち本制度の対象となる金額の上限の設定
中小企業者の欠損金等以外の欠損金の繰戻しによる還付の不適用措置			(ii)
国家戦略特別区域において機械等を取得した場合の特別償却又は法人税額の特別控除制度			<ul style="list-style-type: none"> 地方活力向上地域等特定業務施設整備計画に係る認定事業者の適用年度の見直し 等
国際戦略総合特別区域において機械等を取得した場合の特別償却又は法人税額の特別控除制度			(i) (ii) 共通
海外投資等損失準備金制度			<ul style="list-style-type: none"> 地方活力向上地域等特定業務施設整備計画に係る認定要件について、一部見直し（関係法令の改正を前提）
国家戦略特別区域における指定法人の課税の特例			<ul style="list-style-type: none"> 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を2年延長 対象となる特定事業から一定の事業を除外 等
		<ul style="list-style-type: none"> 一定の特定機械装置等の特別償却率及び税額控除率の引下げ 対象となる特定国際戦略事業から一定の事業を除外 	
		<ul style="list-style-type: none"> 対象となる特定株式等から一定のものを除外 	
		<ul style="list-style-type: none"> 所得控除率の引下げ 対象事業から一定の事業を除外 	

特例措置	適用期限	備考
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	2年延長 (2026年3月31日まで)	<ul style="list-style-type: none"> 対象法人から、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人を超えるものを除外
外国金融機関等の店頭デリバティブ取引の証拠金に係る利子の課税の特例	3年延長 (2027年3月31日まで)	—

(2) 制度の廃止

特例措置	適用期限	備考
非居住者又は外国法人が振替特定目的信託受益権のうち社債的受益権に該当するものにつき支払を受ける剰余金の配当等の非課税措置（日本版スクーク）	2024年3月31日	—

II. 国際課税

1. 各対象会計年度の国際最低課税額に対する法人税（所得合算ルール）等

2021年10月にOECD/G20の「BEPS包摂的枠組み」においてまとめられ、国際合意された、経済のデジタル化に伴う課税上の課題への解決策のうち、第2の柱におけるグローバル・ミニマム課税については、日本企業の国際競争力の維持及び向上にもつながるものであるため、2023年度税制改正に引き続き、2024年度税制改正においても、国際合意に則った法制化が進められます。

具体的には、所得合算ルール（IIR: Income Inclusion Rule、法人税法上は「各対象会計年度の国際最低課税額に対する法人税」^(*)）については、OECDより公表されたガイダンスの内容や、国際的な議論の内容を踏まえた制度の明確化等の観点から、以下の見直しが行われます。

(1) グループ国際最低課税額

グループ国際最低課税額は、各対象会計年度の国際最低課税額に対する法人税の課税標準である国際最低課税額の計算の基礎となるものです。

このグループ国際最低課税額について、以下の見直しが行われます。

- 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は、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ます。
- 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を控除することとされます。

(2) 実効税率

上記(1)のグループ国際最低課税額の計算の基礎となる当期国別国際最低課税額は、国別グループ純所得の金額から実質ベースの所得除外額を控除した残額に、基準税率 15%からその所在地国における国別実効税率を控除した割合を乗じて計算した金額とされており、その国別実効税率は以下の方法により計算することとされています。

(i) / (ii)	
(i) 国別調整後対象租税額	同一所在地国の全構成会社等のその対象会計年度に係る調整後対象租税額の合計額
(ii) 国別グループ純所得の金額	同一所在地国の全構成会社等のその対象会計年度に係る個別計算所得金額 ^{(*)1} の合計額から個別計算損失金額 ^{(*)2} の合計額を控除した残額 ^{(*)1} 個別計算所得等の金額が零を超える場合におけるその零を超える額 ^{(*)2} 個別計算所得等の金額が零の場合には零とし、零を下回る場合にはその下回る額

この実効税率について、以下の見直しが行われます。

- 導管会社等に対する所有持分を有することにより適用を受けることができる税額控除の額（一定の要件を満たすものに限られます。）を、特定多国籍企業グループ等に係る国又は地域単位の選択により、(i) の調整後対象租税額に加算することとされます。
- (ii) の個別計算所得等の金額から除外される一定の所有持分の時価評価損益等を、特定多国籍企業グループ等に係る国又は地域単位の選択により、その個別計算所得等の金額に含めることとされます。

(3) 特定多国籍企業グループ等報告事項等の提供制度

特定多国籍企業グループ等に属する構成会社等である内国法人は、「特定多国籍企業グループ等報告事項等」を、その各対象会計年度終了の日の翌日から1年3ヵ月以内（最初にその対象会計年度に係る特定多国籍企業グループ等報告事項等を提供する場合には、1年6ヵ月以内）に、e-Taxにより、その内国法人の納税地の所轄税務署長に英語で提供しなければならないこととされています。

この提供制度について、以下の見直しが行われます。

- 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ます。

(4) 外国税額控除

次の (i) を外国税額控除の対象から除外するとともに、(ii) を外国税額控除の対象とすることとされます。

(i) 外国税額控除の対象から除外されるもの	<p>次に掲げる外国における税</p> <ul style="list-style-type: none"> • 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 • 外国を所在地国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の課税標準とされる金額以外の金額を基礎として計算される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
(ii) 外国税額控除の対象とされるもの	<ul style="list-style-type: none"> • 自国内最低課税額に係る税

国税について他所要の措置が講じられるほか、地方税においても、法人住民税の計算の基礎となる法人税額に各対象会計年度の国際最低課税額に対する法人税の額を含まないようにするための所要の措置が講じられます。

なお、国内ミニマム課税（QDMTT: Qualified Domestic Minimum Top-up Tax、法人税法上は「自国内最低課税額」）及び軽課税所得ルール（UTPR: Undertaxed Profit Rule）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、2025年度税制改正以降の法制化が検討されます。

(*) 本制度の概要は、Tax Newsletter [「2023年度税制改正大綱」](#)（2022年12月22日発行）をご参照ください。

2. 外国子会社合算税制

外国子会社合算税制については、国際的なルールにおいても、「1. 各対象会計年度の国際最低課税額に対する法人税（所得合算ルール）等」で触れている「第2の柱」と併存するものとされており、「第2の柱」の導入以降も、外国子会社を通じた租税回避を抑制するための措置としてその重要性は変わらないものの、「第2の柱」の導入により対象企業に追加的な事務負担が生じること等を踏まえ、2023年度税制改正に引き続き、2024年度税制改正においても見直しが行われます。

本税制には、租税負担割合が30%（内国法人の2024年4月1日以後に開始する事業年度からは27%）未満である場合に会社単位の合算課税の対象となる特定外国関係会社のうち、ペーパー・カンパニーについて、租税回避リスクが限定的であると考えられる一定の外国関係会社をその範囲から除外することとする特例が設けられています。

2024年度税制改正では、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本特例の判定要件の一つである収入割合要件の判定は要しないこととされます。

なお、コーポレートインバージョン対策税制等の関連制度について同様の見直しが行われるほか、法人住民税及び事業税等についても国税に準じた所要の措置が講じられる予定です。

3. 過大支払利子税制

過大支払利子税制は、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、対象純支払利子等の額のうち調整所得金額の20%を超える部分の金額を当期の損金の額に算入しないこととする制度です。そして、法人の各事業年度開始の日前7年以内に開始した事業年度において本制度の適用により損金不算入とされた金額（超過利子額）は、一定の要件のもと、控除枠が生じた事業年度において一定の金額を損金算入することができます。

各省庁からの2024年度税制改正要望のなかには、昨今の欧米の金利上昇により、市場から外貨を調達（円をドル等に交換）して国際投資を行う金融機関においては、海外に対する利息の支払が増加し、租税回避を行う意図がないにもかかわらず本制度の適用により多大な税負担が生じる可能性があるとして、所要の措置を講じることを求める要望が含まれていました。

これを受け、2024年度改正では、2022年4月1日から2025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については、繰越期間が10年に延長されます。

4. 子会社株式簿価減額特例

子会社株式簿価減額特例とは、子会社から配当を受け取った後に、その子会社株式を譲渡することにより譲渡損失を創出させる租税回避に対処するため、2020年度税制改正において創設された制度です。具体的には、親会社が一定の子会社から一定の配当等（対象配当等）の額を受ける場合には、子会社株式の帳簿価額からその対象配当等の額のうち益金不算入相当額を減算し、その減算した金額を利益積立金の額から減算することにより、譲渡損失の創出が防止されます。

本特例において、一定の要件を満たす場合には、子会社から受ける対象配当等の額のうち特定支配関係発生日以後の利益を原資として支払われたものと認められる部分については、子会社株式の帳簿価額から減算する金額から除くことができる特例計算の適用を受けることができます。一方で、特定支配関係発生日の属する事業年度内に子会社から受ける対象配当等の額については、その原資が特定支配関係発生日以後に子会社から得た利益であると認められる場合であっても、特例計算の適用を受けることができません。

これを受け、2024年度税制改正では、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等の額（その特定支配関係発生日後に受けるものに限られます。）についても、上記の特例計算の適用を受けることができることとされます。

5. 非居住者に係る暗号資産等取引情報の自動的交換のための報告制度

分散型台帳技術を使用する暗号資産等を利用した国際的な脱税及び租税回避を防止する観点から、OECDは2022年10月、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（CARF：Crypto-Asset Reporting Framework）を公表しました。

これを受け、2024年度税制改正では、非居住者の暗号資産に係る取引情報等を租税条約等に基づき各国税務当局と自動的に交換するため、国内の暗号資産交換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を義務付ける制度が整備されます。

(1) 暗号資産等取引を行う者による届出書の提出

2026年1月1日以後に報告暗号資産交換業者等との間でその営業所等を通じて暗号資産等取引を行う者は、その暗号資産等取引を行う際（2025年12月31日において報告暗号資産交換業者等との間でその営業所等を通じて暗号資産等取引を行っている者である場合には、2026年12月31日までに）、特定対象者の氏名又は名称、住所又は本店等の所在地、居住地国、居住地国が外国の場合にはその居住地国における納税者番号その他必要な事項を記載した届出書を、その報告暗号資産交換業者等の営業所等の長に提出しなければならないこととされます。

なお、届出書を提出した者は、居住地国等について異動を生じた場合には、異動後の居住地国その他必要な事項を記載した異動届出書を、異動を生じた日等

から3ヵ月を経過する日までに、報告暗号資産交換業者等の営業所等の長に提出しなければなりません。

(2) 報告暗号資産交換業者等による報告事項の提供

報告暗号資産交換業者等は、その年の12月31日において、その報告暗号資産交換業者等の営業所等を通じて暗号資産等取引を行った者^(*)が報告対象契約を締結している場合には、報告事項を、その年の翌年4月30日までに、e-Tax等によりその報告暗号資産交換業者等の本店等の所在地の所轄税務署長に提供しなければならないこととされます。

なお、報告暗号資産交換業者等は、特定対象者の居住地国等に関する事項その他必要な事項に関する記録を作成し、保存しなければなりません。

^(*) 外国金融商品取引所において上場されている法人等は除かれます。

《用語の意義》

報告暗号資産交換業者等	<ul style="list-style-type: none"> 暗号資産交換業者 電子決済手段等取引業者（電子決済手段を発行する者を含む。） 金融商品取引業者のうち一定のもの
暗号資産等取引	<ul style="list-style-type: none"> 暗号資産等の売買 暗号資産等と他の暗号資産等との交換 上記の行為の媒介等 暗号資産等の移転・受入れに係る契約の締結
暗号資産等	<ul style="list-style-type: none"> 暗号資産 資金決済に関する法律第2条第5項第4号に掲げる電子決済手段 一定の電子記録移転有価証券表示権利等
特定対象者	<ul style="list-style-type: none"> 報告暗号資産交換業者等との間でその営業所等を通じて暗号資産等取引を行う者 上記の者が特定法人である場合には、その特定法人及びその実質的支配者等
報告対象契約	暗号資産等取引に係る契約のうち次に掲げる者のいずれかが締結しているもの (i) 租税条約等の相手国等のうち一定の国・地域（(ii)において「報告対象国」）を居住地国等とする者（(ii)において「報告対象者」） (ii) 報告対象国以外の国・地域を居住地国等とする特定法人で、その実質的支配者が報告対象者であるもの
報告事項	【特定対象者の以下の情報等】 氏名又は名称、住所又は本店等の所在地、居住地国等、居住地国等が外国の場合にはその居住地国等における納税者番号 【暗号資産等の売買等に係る暗号資産等の種類ごとの以下の情報等】 暗号資産等の名称、暗号資産等の売買の対価の額の合計額・総数量・件数 等

上記（1）の届出書等の不提出若しくは虚偽記載又は上記（2）の報告事項の不
提供若しくは虚偽記載等に対する罰則が設けられるほか、報告制度の実効性を
確保するための所要の措置が講じられます。

また、外国居住者等に係る暗号資産等取引情報の自動的な提供のための報告制
度が整備されるほか、所要の措置が講じられます。

III. 消費課税

1. プラットフォーム課税

デジタルサービス市場の拡大により、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いるなかで、国外事業者の納めるべき消費税の捕捉や調査・徴収が課題となっています。

こうした課題に対処し、国内外の事業者間の競争条件の公平性や適正な課税を確保するため、国外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制度（プラットフォーム課税）が導入されます。

制度の概要	国外事業者がデジタルプラットフォームを介して行う電気通信利用役務の提供（事業者向け電気通信利用役務の提供に該当するものを除く。）のうち、本制度の対象となるプラットフォーム事業者（以下、「特定プラットフォーム事業者」）を介してその対価を收受するものについては、特定プラットフォーム事業者が行ったものとみなして、その電気通信利用役務の提供に係る消費税の納税義務が課される。
特定プラットフォーム事業者	プラットフォーム事業者のその課税期間において、国外事業者が自己のデジタルプラットフォームを介して行う電気通信利用役務の提供に係る対価の額の合計額が 50 億円を超えるものとして、国税庁長官により指定を受けた者
手続関係	<ul style="list-style-type: none"> 特定プラットフォーム事業者の要件に該当する者は、その課税期間に係る確定申告書の提出期限までに、その旨を国税庁長官に届け出なければならない。 国税庁長官は、特定プラットフォーム事業者を指定したときは、その特定プラットフォーム事業者に対してその旨を通知するとともに、その特定プラットフォーム事業者に係るデジタルプラットフォームの名称等について、インターネットを通じて速やかに公表するものとされる。 指定を受けた特定プラットフォーム事業者は、国外事業者に対してその旨を通知するものとされる。 特定プラットフォーム事業者は、確定申告書に本制度の対象となる金額等を記載した明細書を添付するものとされる。

上記の改正は、2025年4月1日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。なお、特定プラットフォーム事業者の指定制度に係る事前の指定及び届出等については、所要の経過措置が講じられます。

2. 国外事業者に係る事業者免税点制度の特例等

国外事業者により行われる事業者免税点制度や簡易課税制度を利用した租税回避を防止するため、2024年度税制改正では以下の見直しが行われます。

(1) 事業者免税点制度の特例の見直し

消費税では、小規模事業者の納税事務負担などに配慮して、基準期間^(*)における課税売上高が1,000万円以下の事業者については、原則として消費税の納税義務を免除することとされています（事業者免税点制度）。

ただし、基準期間における課税売上高が1,000万円以下であっても、一定の事由に該当する場合には、消費税の納税義務は免除されず、課税事業者として消費税の申告を行わなければなりません（事業者免税点制度の特例）。

こうした事業者免税点制度の特例のうち、以下の特例については国外事業者に対して適切に機能していないことから、2024年度税制改正において以下の見直しが行われます。

事業者免税点制度の特例	現行法 (課税事業者となる場合)	改正案
特定期間 ^{(*)2} における課税売上高による納税義務の免除の特例	特定期間における課税売上高が1,000万円超である場合 (課税売上高に代えて居住者に対する給与支払額による判定も可能)	給与支払額による判定の対象から国外事業者が除外される。
新設法人の納税義務の免除の特例	基準期間がない法人で、その基準期間がない事業年度開始の日における資本金が1,000万円以上である場合	外国法人は基準期間を有する場合であっても、国内における事業の開始時に本特例の適用の判定を行うこととされる。
特定新規設立法人の納税義務の免除の特例	基準期間がない資本金1,000万円未満の法人で、その基準期間がない事業年度開始の日において特定新規設立法人（基準期間に相当する期間の課税売上高が5億円超の事業者に直接又は間接に支配されている法人）に該当する場合	<ul style="list-style-type: none"> 本特例の対象となる特定新規設立法人の範囲に、その事業者の国外分を含む収入金額が50億円超である者が直接又は間接に支配する法人を設立した場合のその法人が追加される。 外国法人は基準期間を有する場合であっても、国内における事業の開始時に本特例の適用の判定を行うこととされる。

(*)1) その課税期間の前々年（個人事業者）又は前々事業年度（法人）をいいます。

(*)2) その年の前年の1月1日から6月30日までの期間（個人事業者）又はその事業年度の前事業年度開始の日以後6カ月の期間（法人）をいいます。

(2) 簡易課税制度等の見直し

恒久的施設を有しない国外事業者については、国内における課税仕入れ等が発生することは一般的には想定されず、業種ごとのみなし仕入率による控除が適切とはいえないため、2024年度税制改正では、その課税期間の初日において所得税法又は法人税法上の恒久的施設を有しない国外事業者については、簡易課税制度の適用を認めないこととされます。

また、適格請求書発行事業者となる小規模事業者に係る税額控除に関する経過措置（2割特例）の適用についても同様とされます。

これらの改正は2024年10月1日以後に開始する課税期間から適用されます。

3. 適格請求書発行事業者以外の者から行った課税仕入れに係る税額控除に関する経過措置

適格請求書発行事業者以外の者から行った課税仕入れに係る税額控除に関する経過措置^(*)について、一の適格請求書発行事業者以外の者からの課税仕入れの額の合計額がその年又はその事業年度で10億円を超える場合には、その超えた部分の課税仕入れについて、この経過措置の適用を認めないこととされます。

- (*) インボイス制度開始から6年間は、適格請求書発行事業者以外の者からの課税仕入れであっても、仕入税額相当額の50%（最初の3年は80%）を仕入税額とみなして控除できる経過措置が設けられています。

この改正は2024年10月1日以後に開始する課税期間から適用されます。

IV. 所得課税

1. 定額減税

日本経済はデフレ脱却の千載一遇のチャンスにあるものの、賃金上昇・消費拡大・投資拡大の好循環の実現にはまだ至っていないことから、デフレに後戻りさせないための措置の一環として、2024年分の所得税及び2024年度分の個人住民税について定額減税が実施されます。

(1) 所得税

(i) 特別控除の概要

居住者の所得税額から、特別控除の額を控除することとされます。ただし、その者の2024年分の所得税に係る合計所得金額が1,805万円以下である場合に限られます。

特別控除の額は次の金額の合計額となりますが、その合計額がその者の所得税額を超える場合には、所得税額が限度とされます。

対象者	特別控除の額
本人	3万円
同一生計配偶者又は扶養親族 (居住者に該当する者に限る。)	1人につき3万円

(ii) 給与所得者に係る特別控除の方法

給与所得者については、2024年6月1日以後最初に支払を受ける給与等（賞与を含むものとし、給与所得者の扶養控除等申告書の提出の際に経由した給与等の支払者が支払うものに限られます。）につき源泉徴収をされるべき所得税の額（以下、「控除前源泉徴収税額」）から特別控除の額に相当する金額（その金額が控除前源泉徴収税額を超える場合には、その控除前源泉徴収税額に相当する金額）が控除されます。

特別控除の額に相当する金額のうち、上記及びここに定めるところにより控除をしてもなお控除しきれない部分の金額は、以後2024年中に支払われる給与等（2024年において最後に支払われるものは除かれます。）に係る控除前源泉徴収税額から順次控除されます。

なお、公的年金等の受給者及び事業所得者等に係る特別控除の額についても一定の方法で控除することとされており、給与所得者を含むこれらの者に係る源泉徴収事務及び予定納税額からの控除等に関する規定も設けられます。

上記のほか、所要の措置が講じられます。

(2) 個人住民税

(i) 特別控除の概要

納税義務者の所得割の額から、特別控除の額を控除することとされます。ただし、その者の2024年度分の個人住民税に係る合計所得金額が1,805万円以下である場合に限られます。

特別控除の額は次の金額の合計額となりますが、その合計額がその者の所得割の額を超える場合には、所得割の額が限度とされます。

対象者	特別控除の額
本人	1万円
控除対象配偶者又は扶養親族 (国外居住者を除く。)	1人につき1万円

なお、控除対象配偶者を除く同一生計配偶者（国外居住者は除かれます。）については、2025年度分の所得割の額から1万円が控除されます。

(ii) 給与所得に係る特別徴収の方法

特別徴収義務者は、2024年6月に給与の支払をする際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額の11分の1の額を2024年7月から2025年5月まで、それぞれの給与の支払をする際毎月徴収することとされます。

なお、公的年金等に係る所得に係る特別徴収の場合及び普通徴収の場合の特別控除の額についても一定の方法で控除することとされており、給与所得に係る特別徴収を含む特別徴収及び納付額からの控除等に関する規定も設けられます。

(iii) 道府県民税及び市町村民税における特別控除の額

【道府県民税】

道府県民税における特別控除の額は、以下の方法により計算した金額とされます。

特別控除の額 × ① / ②	
①	その者の道府県民税所得割の額 ^(*1)
②	その者の道府県民税所得割の額 ^(*1) と市町村民税所得割の額 ^(*2) との合計額

(*1) 特別控除の額を控除する前の道府県民税所得割の額

(*2) 特別控除の額を控除する前の市町村民税所得割の額

【市町村民税】

市町村民税における特別控除の額は、以下の方法により計算した金額とされます。

特別控除の額 — 道府県民税における特別控除の額

なお、特別控除の額は、他の税額控除の額を控除した後の所得割の額から控除することとされます。また、都道府県又は市区町村に対する寄附金税額控除（ふるさと納税）の特例控除額の控除上限額等の算定の基礎となる2024年度分の所得割の額は、特別控除の額を控除する前の所得割の額とされます。

上記のほか、所要の措置が講じられます。

2. スtockオプション税制

働き手に新たな活躍の場を提供し、生産性や潜在成長率を引き上げていくには、スタートアップ・エコシステムの抜本的強化が欠かせないことから、2023年度税制改正に引き続き、2024年度税制改正においても、ストックオプション税制の見直しが行われます。

(1) 株式保管委託要件の見直し

M&Aを促進することで、スタートアップが既存企業の資金や人材といった経営資源を活用できるようになり、その後の事業展開において、より力強い成長を実現することが期待されるという観点から、企業買収時において機動的に対応できるよう、税制適格ストックオプション特例の適用対象となる新株予約権に係る契約の要件のうち、株式保管委託要件が見直されます。

具体的には、以下の (i) の要件を満たす場合には、(ii) の要件を満たすことが不要とされます。

(i) 新たな要件 (スタートアップ自身により管理を行う方法)	新株予約権を与えられた者とその新株予約権の行使に係る株式会社との間で締結される一定の要件を満たすその行使により交付をされる株式（譲渡制限株式に限る。）の管理等に関する契約に従って、その株式会社によりその株式の管理等がされること。
(ii) (i) を満たした場合に充足が不要とされる要件	新株予約権の行使により取得をする株式につき金融商品取引業者等の営業所等に保管の委託等がされること。

(2) 権利行使価額の限度額の見直し

主としてスタートアップにおけるレイト期の人材確保に資するよう、本特例の適用対象となる新株予約権に係る契約の要件のうち、年間の権利行使価額の限度額が以下のように引き上げられます。

【年間の権利行使価額の限度額】

現行法	改正案	
年間1,200万円	下記以外	年間1,200万円
	設立の日以後の期間が5年未満の株式会社が付与する新株予約権	年間2,400万円
	設立の日以後の期間が5年以上20年未満である株式会社で、以下のいずれかの会社が付与する新株予約権 <ul style="list-style-type: none"> 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以外の会社 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のうち上場等の日以後の期間が5年未満であるもの 	年間3,600万円

(3) 特定従事者の要件の見直し

2019年度税制改正により税制適格ストックオプションの適用対象者に追加された特定従事者（一定の要件を満たす社外高度人材）に係る要件が、中小企業等経営強化法施行規則の改正を前提に、以下のように見直されます。

(i) 認定新規中小企業者等

認定新規中小企業者等（新規中小企業者等で、中小企業等経営強化法における「社外高度人材活用新事業分野開拓計画」の認定を受けたもの）が本特例の適用を受ける場合には、「新事業活動に係る投資及び指導を行うことを業とする者が新規中小企業者等の株式を最初に取得する時において、資本金の額が5億円未満かつ常時使用する従業員の数が900人以下の会社であること」との要件を満たす必要がありますが、この要件が廃止されます。

(ii) 社外高度人材

社外高度人材に係る「3年以上の実務経験があること」との要件が、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（上場会社）の役員については「1年以上の実務経験があること」とされ、国家資格を有する者、博士の学位を有する者及び高度専門職の在留資格をもって在留している者については、本要件は廃止されます。

また、社外高度人材の範囲が見直され、その範囲に、教授及び准教授並びに上場会社の重要な使用人として1年以上の実務経験がある者等が加えられます。

上記のほか、所要の措置が講じられます。

V. その他

1. 防衛力強化に係る財源確保のための税制措置

2023年度税制改正大綱では、日本の防衛力の抜本的な強化を行うにあたっての財源を確保するため、2027年度に向けて複数年かけて段階的に法人税、所得税及びたばこ税の増税を行うことが示されました。（詳細はTax Newsletter「[2023年度税制改正大綱](#)」（2022年12月22日発行）をご参照ください。）

2024年度税制改正大綱には、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上記の2023年度税制改正大綱に則って取り組むことが明記されたうえで、たばこ税に関する以下の方向性が示されています。

- 加熱式たばこと紙巻たばことの間で税負担の不公平が生じているため、同種・同等のものには同様の負担を求める消費課税の基本的考え方に沿って税負担差を解消することとし、この課税の適正化による増収を防衛財源に活用する。
- そのうえで、国税のたばこ税率を引き上げることとし、課税の適正化による増収と合わせ、1本当たり3円相当の財源を確保する^(*)。

^(*) 2023年度税制改正大綱では、1本当たり3円相当の引上げを段階的に実施する旨が示されていました。

なお、2023年度税制改正大綱及び上記の基本的方向性により検討が加えられ、その結果に基づいて適当な時期に必要な法制上の措置を講ずる趣旨が、2024年度税制改正に関する法律の附則において明らかにされる予定です。

2. 子育て支援措置

子どもを生き育てることを経済的理由であきらめない社会を実現するため、政府として次元の異なる少子化対策を進めるなかで、税制においても、子育て世帯を対象とした支援措置が講じられます。

(1) 扶養控除等の見直し

(i) 扶養控除

児童手当の所得制限が撤廃されるとともに、支給期間について高校生年代まで延長されることを踏まえ、16歳から18歳までの扶養控除額が以下のように見直される予定です。

23歳未満の 扶養親族の区分	扶養控除額		《参考》 児童手当の支給
	現行法	改正案	
～ 15歳	—	—	あり
16歳 ～ 18歳 (控除対象扶養親族)	<u>一般部分</u> 国税：38万円 地方税：33万円	<u>上乗せ部分</u> 国税：25万円 地方税：12万円	なし→あり (2024年10月～)
19歳 ～ 22歳 (特定扶養親族)	<u>一般部分+上乗せ部分</u> 国税：63万円 地方税：45万円	<u>一般部分+上乗せ部分</u> 国税：63万円 地方税：45万円	なし

上記の見直しについては、2025年度税制改正において、様々な状況等を確認することを前提に、2024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2026年分以降の所得税と2027年度分以降の個人住民税の適用について結論を得ることとされています。

(ii) ひとり親控除

とりわけ困難な境遇に置かれているひとり親の自立支援を進める観点から、対象となるひとり親の所得要件が、現行の「合計所得金額500万円以下」から「合計所得金額1,000万円以下」に引き上げられるとともに、控除額の見直しが行われる予定です。

こうした見直しについて、2026年分以降の所得税と2027年度分以降の個人住民税の適用について扶養控除の見直しと合わせて結論を得ることとされています。

(2) その他の見直し

以下の (i) から (iii) は、(1) の見直しと併せて行う子育て支援税制として、2025年度税制改正において以下の方向性で検討し、結論を得ることとされていますが、(i) 及び (ii) については、現下の急激な住宅価格の上昇等の状況を踏まえ、2024年限りの措置として先行的に対応されます。

(i)	子育て世帯等に対する住宅ローン控除の拡充	<ul style="list-style-type: none"> 子育て世帯及び若者夫婦世帯における借入限度額の上乗せ 子育て世帯における新築住宅の床面積要件の緩和 等
(ii)	子育て世帯等に対する住宅リフォーム税制の拡充	<ul style="list-style-type: none"> 既存住宅のリフォームに係る特例措置について、子育て世帯及び若者夫婦世帯が行う一定の子育て対応改修工事を対象に追加
(iii)	子育て世帯に対する生命保険料控除の拡充	<ul style="list-style-type: none"> 所得税において、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）を、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2万円を上乗せ（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（12万円）は変更なし。） 等

KPMG税理士法人

〒106-6012

東京都港区六本木1-6-1 泉ガーデンタワー

TEL: 03-6229-8000

FAX: 03-5575-0766

〒530-0005

大阪府大阪市北区中之島2-2-2 大阪中之島ビル15F

TEL: 06-4708-5150

FAX: 06-4706-3881

〒450-6426

愛知県名古屋市中村区名駅3-28-12

大名古屋ビルヂング26F

TEL: 052-569-5420

FAX: 052-551-0580

〒600-8216

京都市下京区塩小路通西洞院東入東塩小路町843-2

日本生命京都ヤサカビル7F

TEL: 075-353-1270

FAX: 075-353-1271

〒730-0031

広島県広島市中区紙屋町2-1-22

広島興銀ビル7F

TEL: 082-241-2810

FAX: 082-241-2811

〒810-0001

福岡県福岡市中央区天神1-12-14

紙与渡辺ビル8F

TEL: 092-712-6300

FAX: 092-712-6301

info-tax@jp.kpmg.com

kpmg.com/jp/tax-en

ここに記載されている情報はあくまで一般的なものであり、特定の個人や組織が置かれている状況に対応するものではありません。私たちは、的確な情報をタイムリーに提供するよう努めておりますが、情報を受け取られた時点及びそれ以降においての正確さは保証の限りではありません。何らかの行動を取られる場合は、ここにある情報のみを根拠とせず、プロフェッショナルが特定の状況を綿密に調査した上で提案する適切なアドバイスをもとにご判断ください。

© 2023 KPMG Tax Corporation, a tax corporation incorporated under the Japanese CPTA Law and a member firm of the KPMG global organization of independent member firms affiliated with KPMG International Limited, a private English company limited by guarantee. All rights reserved.

The KPMG name and logo are trademarks used under license by the independent member firms of the KPMG global organization.