



KPMG Newsletter

# KPMG Insight

 Focus

2024年3月期決算の留意事項(税務)



Vol. **65**

March 2024



## Focus

# 2024年3月期決算の留意事項（税務）

KPMG 税理士法人  
タックステクニカルセンター  
大島 秀平/パートナー  
山崎 沙織/マネージャー

2023年度税制改正では、「成長と分配の好循環」の実現に向けて、スタートアップ・エコシステムを抜本的に強化する改正が行われました。たとえば、研究開発税制では、研究開発投資の維持・拡大に対するインセンティブを強化するため、控除率や控除上限の見直しが行われるとともに、研究開発の質を高める観点から、既存企業とスタートアップのオープンイノベーション等を促すため、特別試験研究費の範囲の見直しが行われました。また、スタートアップの成長を強力に促すため、オープンイノベーション促進税制をスタートアップのM&Aにも適用できるとされたほか、Web3.0エコシステムの発展のため、暗号資産の時価評価課税の見直しも行われました。

本稿では、大企業（主に資本金1億円超の法人）の2024年3月期の税務申告に影響のある4項目にフォーカスして改正のポイントを解説するとともに、適用時期は2025年3月期以降であるものの2024年3月期決算における税効果会計に影響を及ぼす可能性がある改正項目についても言及いたします。

なお、本文中の意見に関する部分については、筆者の私見であることをあらかじめお断りいたします。



大島 秀平  
Shuhei Ohshima



山崎 沙織  
Saori Yamazaki

### POINT 1

研究開発税制について、一般型税額控除制度における税額控除率の見直しや試験研究費の増減割合に応じて控除上限が変動する制度の導入、特別試験研究費に係る税額控除制度における対象範囲の拡充のほか、研究開発税制の対象となる試験研究費の範囲の見直しが行われた。

### POINT 2

租税特別措置の適用制限に係る一定規模以上の大企業に対する要件が強化された。

### POINT 3

オープンイノベーション促進税制をスタートアップのM&Aにも適用できるよう、制度の見直しが行われた。

### POINT 4

期末に保有する暗号資産のうち、自己が発行し、その発行の時から継続して保有する暗号資産であって、継続して譲渡についての制限等が付されているものは、期末時価評価課税の対象から除外される等の見直しが行われた。

### POINT 5

2023年度税制改正項目のうち適用時期が2025年3月期以降であるものや2024年度税制改正で提案されている改正項目のなかには、2024年3月期の決算における税効果会計に影響を及ぼす可能性がある項目が含まれている。

## 研究開発税制

### 1. 一般型税額控除制度

2023年度税制改正では、研究開発投資の維持・拡大に対するインセンティブを強化するため、一般型税額控除制度（試験研究費の額に税額控除率を乗じた金額を法人税額から控除する制度）について、試験研究費の増減割合に応じて控除上限額が変動する制度が導入されるとともに、税額控除率の見直しが行われました。

研究開発税制は青色申告法人に広く適用される制度（恒久措置）ですが、本稿では、大企業の2023年4月1日から2026年3月31日までの間に開始する各事業年度について適用される制度について解説いたします。

#### (1) 税額控除率（原則）

増減試験研究費割合に応じて、図表1の税額控除率が適用されます。

#### (2) 控除上限額

控除上限額は原則として、法人税額の25%相当額とされていますが、図表2のとおり、増減試験研究費割合に応じて控除上限額が変動する制度が導入されました。

#### (3) 試験研究費割合が10%を超える場合の特例

試験研究費割合が10%を超える場合には、図表3の2つの上乗せ措置を適用することができます（双方の併用も可能）。

#### (4) 用語の意義

- 大企業：中小企業者以外の法人
- 中小企業者：以下のいずれかに該当する法人（適用除外事業者を除く）
  - ① 資本金の額が1億円以下の法人（以下の法人を除く）
    - (i) 発行済株式の総数の2分の1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

図表 1 税額控除率（原則）

増減試験研究費割合	税額控除率 <sup>(*)</sup>
12%超の場合	$11.5\% + (\text{増減試験研究費割合} - 12\%) \times 0.375$ (上限：14%)
12%以下の場合	$11.5\% - (12\% - \text{増減試験研究費割合}) \times 0.25$ (下限：1%)

(\*) 設立事業年度又は比較試験研究費が零の場合には、8.5%

出所：KPMG作成

図表 2 控除上限額

増減試験研究費割合	控除上限額 <sup>(*)1</sup>
4%超の場合 <sup>(*)2</sup>	$\text{法人税額} \times 25\%$ <sup>(*)4</sup> + $\text{法人税額} \times \{ (\text{増減試験研究費割合} - 4\%) \times 0.625 \}$ (上限：法人税額 $\times 5\%$ )
- 4%～4%の場合	$\text{法人税額} \times 25\%$ <sup>(*)4</sup>
- 4%を下回る場合 <sup>(*)3</sup>	$\text{法人税額} \times 25\%$ <sup>(*)4</sup> + $\text{法人税額} \times \{ (\text{増減試験研究費割合} + 4\%) \times 0.625 \}$ (上限：法人税額 $\times -5\%$ )

(\*)1 設立事業年度及び比較試験研究費が零である事業年度は、法人税額 $\times 25\%$  <sup>(\*)4</sup>

(\*)2 試験研究費割合が10%を超える場合には、本制度と試験研究費割合が10%を超える場合の「控除上限額」の特例（図表3参照）とのうち、控除上限額が大きくなる方が適用される

(\*)3 試験研究費割合が10%を超える事業年度には適用されない

(\*)4 研究開発を行う一定のベンチャー企業は、40%

出所：KPMG作成

図表 3 試験研究費割合が10%を超える場合の特例

税額控除率 (上限：14%)	税額控除率（原則）+ 税額控除率（原則） $\times$ 控除割増率
控除上限額	$\text{法人税額} \times 25\%$ <sup>(*)</sup> + $\text{法人税額} \times \{ (\text{試験研究費割合} - 10\%) \times 2 \}$ (上限：法人税額 $\times 10\%$ )

(\*) 研究開発を行う一定のベンチャー企業は、40%

出所：KPMG作成

有されている法人

(ii) 発行済株式の総数の3分の2以上が大規模法人に所有されている法人

- ② 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
- 適用除外事業者：その事業年度開始の前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
- 増減試験研究費割合：①/②
  - ① 当期の試験研究費－比較試験研究費（マイナスの場合、そのマイナスの額）
  - ② 比較試験研究費
- 比較試験研究費：当期前3年以内に開

始した各事業年度の試験研究費の平均値

- 研究開発を行う一定のベンチャー企業：以下のいずれの要件も満たす法人
  - ① その事業年度が、設立日から同日以後10年を経過する日までの期間内の日を含む事業年度に該当すること
  - ② その事業年度終了の時に、大法人（資本金の額が5億円以上である法人等）の100%グループ法人に該当する法人（大法人による完全支配関係がある法人等）及び株式移転完全親法人のいずれにも該当しないこと
  - ③ その事業年度終了の時に、翌期繰越欠損金額を有すること

- 試験研究費割合：当期の試験研究費／平均売上金額
- 平均売上金額：当期及び当期前3年以内に開始した各事業年度の売上金額の平均値
- 控除増率：（試験研究費割合－10％）×0.5（上限10％）

## 2. 特別試験研究費に係る税額控除制度（オープンイノベーション型）

さらなるオープンイノベーションの促進に向けて、特別試験研究費に係る税額控除制度（特別試験研究費の額に税額控除率を乗じた金額を法人税額から控除する制度）の対象となる特別試験研究費の範囲について、以下の拡充が行われました。

### (1) 研究開発型スタートアップ企業の範囲の拡大

幅広いスタートアップ企業との共同研究、委託研究を促すため、研究開発型スタートアップ企業の対象が大幅に拡充されました。具体的には、特定新事業開拓事業者〔新事業開拓事業者（III.3「用語の意義」を参照）のうち、すでに事業を開始している株式会社で、設立後10年未満の会社又は設立後10年以上15年未満であって営業損失が生じている会社であり、直前事業年度の研究開発費の売上高に対する割合が10%以上であること等の要件を満たすものをいい、特別研究機関等、大学等及び関係法人等を除く〕と共同して行う試験研究及び特定新事業開拓事業者に委託する試験研究に係る試験研究費が特別試験研究費に追加され、その税額控除率が25%とされました。一方で、これまで対象とされていた新事業開拓事業者等と共同して行う試験研究及び新事業開拓事業者等に委託する試験研究に係る試験研究費は、対象から除外されています。

なお、この制度の適用を受ける場合には、確定申告書等に経済産業大臣の証明に係る書類の写しとして、特定新事業開拓事業者から交付を受けたものの添付が

必要とされています。

### (2) 高度研究人材の活用に関する試験研究の追加

特別試験研究費の対象となる試験研究に、高度専門知識等を有する者に対して人件費を支出して行う試験研究が追加され、その税額控除率が20%とされました。

これは、最先端の知識を有する博士号取得者や、経験を積んだ外部の研究人材の新規雇用に対するインセンティブとして設けられたものです。これらの者を雇用することによって、企業が有する既存の知識や経験と新たな最先端の知識を融合させ、国際競争に資するハイレベルでオープンイノベーションにつなげることが目的とされています。

## 3. 研究開発税制の対象となる試験研究費の範囲の見直し

### (1) 試験研究費に追加されたもの

新たなサービス開発を促すため、対象となる試験研究費のうちサービス開発のための試験研究に係る試験研究費について、既存のビックデータを活用する場合も対象とする見直しが行われました。

### (2) 試験研究費から除外されたもの

性能向上を目的としないことが明らか開発業務の一部として考案されるデザインに基づき行う設計及び試作に要する費用が、研究開発税制の対象となる試験研究費から除外されました。

## 4. 適用時期

- 上記2.(1)の改正は、2023年4月1日以後に支出する試験研究費について適用されます。
- 上記以外の改正は、2023年4月1日以後に開始する事業年度について適用されます。

## II 租税特別措置の適用制限

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、図表4に掲げる要件のいずれにも該当しない場合（その事業年度の所得金額がその前事業年度の所得金額以下である一定の場合は除かれる）には、以下に記載する租税特別措置における税額控除制度の適用が制限されます。

- 研究開発税制
- 地域未来投資促進税制
- 5G導入促進税制
- 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

この租税特別措置の適用制限に係る一定規模以上の大企業に対する要件について、2023年3月31日までに開始する事業年度では継続雇用者給与等支給額を前年比で0.5%以上増加させることとされていますが、2023年4月1日以後に開始する事業年度からは、図表4のとおり、前年比1%以上の増加が求められることとなります。

図表4 租税特別措置の適用制限に係る要件

(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%	

出所：KPMG作成

## 【用語の意義】

- 大企業：I.1.(4)「用語の意義」を参照
- 一定規模以上の大企業：以下のいずれにも該当する法人
  - ①その事業年度終了の時ににおいて、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
  - ②以下のいずれかの場合
    - (i) その事業年度が設立事業年度又は合併等事業年度である場合
    - (ii) 上記以外の場合でその事業年度の前事業年度の基準所得等金額が零を超える場合
- 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
- 継続雇用者：当期及び前期の全期間の各月において給与等の支給を受けた一定の国内雇用者
- 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
- 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

## III

## オープンイノベーション促進税制

本税制は、青色申告法人でスタートアップと共同して特定事業活動を行うもの（以下、「対象法人」という）が、2020年4月1日から2024年3月31日までの間に特定株式を取得し、これをその取得の日を含む事業年度終了の日まで引続き有している場合において、その特定株式の取得価額の25%相当額以下の金額をその事業年度の確定した決算において特別勘定を設ける方法により経理した時は、その特別勘定の金額を損金の額に算入できるというも

のです。

2023年度税制改正では、スタートアップの出口戦略として、本税制を資本金の増加に伴う払込みによる取得（以下、「増資特定株式」という）だけでなく、スタートアップのM&A（第三者からの株式の取得による子会社化）にも適用できるよう、既

存株式の購入による取得（以下、「購入特定株式」という）についても対象とされました。また、スタートアップの成長に真につながるよう、株式取得から5年以内に売上高や投資規模等の「成長要件」を満たした場合には、その後も減税メリットが継続し得ることとする改正が行われました。

図表5 特定株式の要件

	増資特定株式	購入特定株式
1件当たりの取得価額	・大企業による払込み：1億円以上 ・中小企業者による払込み：1,000万円以上 ・外国法人への払込み：一律5億円以上	5億円以上
保有見込期間	3年超	5年超
1件当たりの取得価額の上限	50億円	200億円
一事業年度当たりの損金算入額の上限	増資特定株式と購入特定株式の合計で125億円	

出所：KPMG作成

図表6 購入特定株式の取崩し事由及び取崩し額（増資特定株式と異なる点）

	取崩し事由	取崩し額	
(1)	特定事業活動に係る継続証明がされなかった場合（取得の日から5年を経過した特定株式に係る特別勘定の金額を除く）	その継続証明がされなかった事業年度終了の時の特別勘定の金額	
(2)	特定株式に係る特別勘定の金額のうち取得の日から5年を経過したものがあつた場合（取得の日から5年以内に、いずれかの事業年度においてその特定株式を発行した特別新事業開拓事業者が成長要件を達成した場合を除く）	5年経過した特別勘定の金額	
(3)	特定株式を発行した特別新事業開拓事業者が解散した場合（対象法人を合併法人とする合併により解散した場合を含む）	解散の日における特別勘定の金額	
(4)	対象法人が特定株式を発行した特別新事業開拓事業者の総株主の議決権の50%超を有しないこととなった場合	有しないこととなった日における特別勘定の金額	
(5)	特定株式につき剰余金の配当を受けた場合	5年以内に成長要件を達成した場合	配当を受けた額の25%相当額の特別勘定の金額
		上記以外の場合	剰余金の配当により減少した資本剰余金の額に係る金額等の25%相当額の特別勘定の金額
(6)	特定株式を組合財産とする投資事業有限責任組合等の出資額割合に変更があつた場合	出資額割合が減少した場合	出資額割合の減少により、特定株式を発行した特別新事業開拓事業者の総株主の議決権の50%超を有しないこととなった場合 有しないこととなった日における特別勘定の金額
		出資額割合の減少後に、特定株式を発行した特別新事業開拓事業者の総株主の議決権の50%超を有する割合	5年以内に成長要件を達成した場合 変更があつた日における減少した出資額割合に応じた特別勘定の金額
		上記以外の場合	変更があつた日における特別勘定の金額
	出資額割合が増加した場合（5年以内に成長要件を達成した場合を除く）	変更があつた日における特別勘定の金額	

出所：KPMG作成

## 1. 新たに対象とされる購入特定株式

新たに本税制の対象とされる購入特定株式は、特別新事業開拓事業者の株式のうち、以下の要件のすべてを満たすことにつき、経済産業大臣の証明を受けたもの（内国法人株式に限る）とされています。

- その株式がその取得（購入による取得に限る）により、その特別新事業開拓事業者の総株主の議決権の50%を超える議決権を有することとなるものであること
- その株式の保有が、その取得の日から5年を超える期間継続する見込みであること
- 対象法人及びその特別新事業開拓事業者の特定事業活動に特に有効なものとなると認められるものであること

また、特定株式に係るそのほかの要件は、図表5のとおりです。

## 2. 購入特定株式の取崩し事由

本税制の適用により特別勘定として処理した金額について、一定の取崩し事由に該当することとなった時は、その特別勘定の金額の全部又は一部を取り崩して益金の額に算入することとされています。

新たに本税制の対象とされた購入特定株式に係る取崩し事由のうち、増資特定株式に係る取崩し事由と異なる点は図表6のとおりです。

また、図表6に記載のとおり、購入特定株式を取得してから5年以内にその特定株式を発行した特別新事業開拓事業者が成長要件を達成するか否かで、取崩し事由に該当するかどうかやその取崩し額が異なることとされていますが、この「成長要件」とは図表7に掲げる要件を、「成長要件を達成した場合」とは図表7のいずれかの要件に該当することにつき、経済産業大臣から証明を受けた場合とされています。

なお、図表6に掲げる取崩し事由以外に

ついては、増資特定株式に係る取崩し事由と同様ですが、増資特定株式については取崩し事由に該当しなければ、損金の額に算入した特別勘定は将来益金の額に算入する必要がないという実質的な免税制度であるのに対し、購入特定株式については、成長要件を達成した場合であっても、将来その購入特定株式を譲渡したタイミング等で必ず特別勘定を取り崩して益金の額に算入することとされており、実質的に課税の繰延べ制度とされている点が大きく異なります。

## 3. 用語の意義

- 特別新事業開拓事業者：新事業開拓事業者のうち特定事業活動に資する事業を行う株式会社（すでに事業を開始しているもので、設立後10年未満の会社又は設立後10年以上15年未満であって直前事業年度の研究開発費の売上高に対する割合が10%以上であり、かつ、営業損失が生じている会社であること等の要件を満たすものに限る）又はこれに類する外国法人
- 新事業開拓事業者：新商品の開発等の新たな事業活動を行うことにより、新たな事業の開拓を行う事業者であって、その事業の将来における成長発展を図るために外部からの投資を受けることが特に必要な事業者
- 特定事業活動：自らの経営資源以外の経営資源を活用し、高い生産性が見込まれる事業を行うこと又は新たな事業の開拓を行うことを目指した事業活動

## 4. 適用時期

本税制に関する改正は、法人が2023年4月1日以後に取得する株式について適用されます。

図表7 成長要件

類型	特定株式の取得から5年以内に特定株式を発行した特別新事業開拓事業者が満たすべき要件	
	成長投資	事業成長
【売上高成長類型】	—	売上高 $\geq$ 33億円 かつ 売上高 $\geq$ 基準年度の決算の 売上高 $\times$ 1.7
【成長投資類型】 基準年度の決算において、 以下のいずれにも該当する 法人 ・売上高 $\leq$ 10億円 ・（研究開発費+減価償却 費）/売上高 $\geq$ 5%	研究開発費 $\geq$ 4.6億円 かつ 研究開発費 $\geq$ 基準年度の決算の 研究開発費 $\times$ 1.9 又は 減価償却費 $\geq$ 0.7億円 かつ 減価償却費 $\geq$ 基準年度の決算の 減価償却費 $\times$ 3	売上高 $\geq$ 1.5億円 かつ 売上高 $\geq$ 基準年度の決算の 売上高 $\times$ 1.1
【研究開発特化類型】 基準年度の決算（営業損失 を生じているものに限る） において、以下のいずれに も該当する法人 ・売上高 $\leq$ 4.2億円 ・研究開発費/売上高 $\geq$ 10%	研究開発費 $\geq$ 6.5億円 かつ 研究開発費 $\geq$ 基準年度の決算の 研究開発費 $\times$ 2.4 かつ （研究開発費-基準年度の決算の 研究開発費） $\geq$ 購入特定株式の 取得価額 $\times$ 15%	—

上記の表において、基準年度の決算とは、特定株式を取得した日の直前のその特定株式を発行した特別新事業開拓事業者の事業年度の確定した決算をいう

出典：国税庁「令和5年度 法人税関係法令の改正の概要」の「1 オープンイノベーション促進税制の見直し」P.9を基にKPMG作成  
https://www.nta.go.jp/publication/pamph/hojin/kaisei\_gaiyo2023/pdf/A.pdf

## IV

## 暗号資産の評価方法等

## 1. 期末時価評価の対象となる暗号資産の範囲の見直し

2023年度税制改正では、内国法人が期末に有する暗号資産のうち、自己が発行し、かつ、その発行の時から継続して自己が有する暗号資産であって、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（以下、「特定自己発行暗号資産」という）については、期末時価評価の対象となる暗号資産の範囲から除外される改正が行われました。

この改正は、2023年4月1日以後に開始する事業年度について適用されます。

ただし、改正事業年度（2023年4月1日の属する事業年度）終了の時ににおいて保有する自己発行暗号資産が、その時ににおい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に該当する場合には、特定自己発行暗号資産に該当するものとみなして、その改正事業年度以前の各事業年度においても期末時価評価損益の計上をしないことができることとされ、特定自己発行暗号資産に該当するものとみなされた暗号資産については、改正事業年度後の各事業年度においては継続してその譲渡制限が付されている限り、期末時価評価損益を計上しないこととする経過措置が設けられています。

## 2. 暗号資産1単位当たりの帳簿価額等

## (1) 自己発行暗号資産の取得価額

自己が発行することにより取得した暗号資産の取得価額は、これまで購入により取得した暗号資産以外の暗号資産に該当し、その取得の時ににおけるその暗号資産の取得のために通常要する価額、すなわち時価をその取得価額とすることとされていましたが、改正により、その発行のために要した費用の額を取得価額とすることとされました。

この改正は、法人が2023年4月1日以後に取得する暗号資産について適用されます。

ただし、2023年4月1日前に取得をした暗号資産のうち、上記1.の経過措置により特定自己発行暗号資産に該当するものとみなして期末時価評価損益を計上しないこととした暗号資産の取得価額は、その発行のために要した費用の額とすることとされる経過措置が設けられています。

## (2) 暗号資産1単位当たりの帳簿価額の算出方法

暗号資産1単位当たりの帳簿価額は、暗号資産を種類の異なるごとに区分し、その種類を同じくする暗号資産ごとに帳簿価額を算出することとされていますが、この種類は、特定自己発行暗号資産とそれ以外の暗号資産とに区分した後のそれぞれの種類とすることとされました。

この改正に伴い、暗号資産1単位当たりの帳簿価額の算出方法は、その種類ごとに、かつ、その区分ごとに選定しなければならないこととされ、暗号資産については、種類及び区分を同じくする暗号資産につき、そのよるべき1単位当たりの帳簿価額の算出方法を選定し、税務署長に届け出ることとされました。

この改正は、2023年4月1日以後に開始する事業年度について適用されます。

## 3. 特定自己発行暗号資産に該当しないこととなった場合の取扱い

内国法人が特定自己発行暗号資産に該当する暗号資産を自己の計算において有する場合において、その暗号資産が特定自己発行暗号資産に該当しないこととなった時は、その該当しないこととなった時ににおいて、その暗号資産をその時の直前の帳簿価額により譲渡し、かつ、その暗号資産をその帳簿価額により取得したものとみなして、各事業年度の所得の金額を計算することとされました。

この改正は、2023年4月1日以後に開始

する事業年度について適用されます。

## 4. 暗号資産信用取引の範囲

暗号資産信用取引について、他の者から信用の供与を受けて行う暗号資産の売買をいうこととされました。

この改正により、暗号資産交換業を行う者以外の者から信用の供与を受けて行う暗号資産の売買も新たに暗号資産信用取引に該当することになります。

この改正は、2023年4月1日以後に開始する事業年度について適用されます。

ただし、経過事業年度（2023年4月1日前に開始した事業年度）において暗号資産交換業者以外の者と暗号資産信用取引を行い、その行った日以後に終了する経過事業年度終了の時ににおいて決済されていないものすべてについて、確定した決算でみなし決済損益を計上していた場合には、その計算を認めることとする経過措置が設けられています。

## V

## 2024年3月期決算の税効果会計に影響を及ぼす可能性のある改正項目

2023年度税制改正項目で2024年4月1日から適用されるもの及び2024年度税制改正で提案されている項目のうち、2024年3月期決算における税効果会計に影響を及ぼす可能性のある項目として、たとえば以下の改正が挙げられます。

## 1. 外国子会社合算税制

2023年度税制改正において、「各対象会計年度の国際最低課税額に対する法人税」が2024年4月1日以後に開始する対象会計年度から導入されることとなったことに伴い、その対象企業に追加的な事務負担が生じることが見込まれること等を踏まえ、特定外国関係会社（ペーパーカンパニー、キャッシュボックス及びブラックリ

ストカンパニー）に係る会社単位の合算課税の適用免除要件である租税負担割合の閾値が、30%から27%に引き下げられました。

上記の改正は、内国法人の2024年4月1日以後に開始する事業年度に係る課税対象金額、部分課税対象金額及び金融子会社等部分課税対象金額を計算する場合について適用されます。

## 2. 外形標準課税

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、外形標準課税の対象法人の見直しが提案されています。

たとえば、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、現行の対象法人の基準（資本金1億円超の法人）に加えて、以下の追加基準に該当する法人が外形標準課税の対象とされる予定です。

### 【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は除く）又は相互会社・外国相互会社の100%子法人等のうち、以下のいずれにも該当するもの。

- 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

この改正は2026年4月1日以後に開始する事業年度から適用される予定ですが、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対する税負担を緩和するため、最初の2年間、税負担の増加額のうち一定額を法人事業税額から控除する激変緩和措置が講じられます。また、中堅企業等のM&Aに配慮する特例措置も講じられます。

この改正により、新たに外形標準課税の対象となる法人については、法人実効税率が東京都の超過税率の場合、34.59%から30.62%（標準税率の場合、33.58%から29.74%）に下がることとなります。

## 3. 交際費（接待交際費に係る損金算入の特例）

飲食費（社内飲食費は除く）のうち1人当たりの金額が5,000円以下であるものについては、一定の書類の保存を要件として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が、2024年度税制改正では、会議費の実態を踏まえ、この金額基準を1人当たり1万円以下に引き上げることが提案されています。

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る予定です。

## 4. 過大支払利子税制

過大支払利子税制において、損金不算入とされた対象純支払利子等の額（以下、「超過利子額」という）は、一定の要件のもと7年間繰り越され、控除枠が生じた事業年度に一定の金額を損金算入することができます。

2024年度税制改正では、昨今の欧米の金利上昇により、市場から外貨を調達して国際投資を行う金融機関において、海外に対する利息の支払いが増加し、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ことを踏まえ、2022年4月1日から2025年3月31日までの間に開始した事

業年度に生じた超過利子額に係る繰越期間が10年に延長される予定です。

本稿に関するご質問等は、以下の担当者までお願いいたします。

KPMG 税理士法人  
大島 秀平 / パートナー

☎ 03-6229-8000（代表電話）  
✉ shuhei.ohshima@jp.kpmg.com



## KPMG ジャパン

kpmg.com/jp



本書の全部または一部の複写・複製・転載および磁気または光記録媒体への入力等を禁じます。

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でき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ける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。

© 2024 KPMG AZSA LLC, a limited liability audit corporation incorporated under the Japanese Certified Public Accountants 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. Printed in Japan.

© 2024 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.

コピーライト©IFRS®Foundation すべての権利は保護されています。有限責任 あずさ監査法人は IFRS 財団の許可を得て複製しています。複製および使用の権利は厳しく制限されています。IFRS 財団およびその出版物の使用に係る権利に関する事項は、[www.ifrs.org](http://www.ifrs.org) でご確認ください。

免責事項：適用可能な法律の範囲で、国際会計基準審議会と IFRS 財団は契約、不法行為その他を問わず、この冊子ないしあらゆる翻訳物から生じる一切の責任を負いません（過失行為または不作為による不利益を含むがそれに限定されない）。これは、直接的、間接的、偶発的または重要な損失、懲罰的損害賠償、罰則または罰金を含むあらゆる性質の請求または損失に関してすべての人に適用されます。

この冊子に記載されている情報はアドバイスを構成するものではなく、適切な資格のあるプロフェッショナルによるサービスに代替されるものではありません。

「IFRS®」、「IAS®」および「IASB®」は IFRS 財団の登録商標であり、有限責任 あずさ監査法人はライセンスに基づき使用しています。この登録商標が使用中および（または）登録されている国の詳細については IFRS 財団にお問い合わせください。