

日本橋支部研修会資料
令和5年11月6日（月）

Q & A でわかる
令和5年度税制改正の実務
～税制改正政省令対応版～

東京税理士会 芝支部

税理士 宮森 俊樹

～ 目 次 ～

I	個人所得課税	P. 1
II	金融証券税制	P. 14
III	住宅土地税制	P. 26
IV	資産課税	P. 32
V	法人課税	P. 41
VI	消費課税	P. 51
VII	納税環境整備	P. 61

I 個人所得課税

1 極めて高い水準の所得に対する負担の適正化

Q1 制度の概要

NISAの抜本的拡充・恒久化やスタートアップ・エコシステムの抜本的強化とあわせて、税負担の公平性の観点から、極めて高い水準にある高所得者について最低限の負担を求める措置が導入されたそうですが、その内容について教えてください。

Point 基準所得金額から特別控除額（3.3億円）を控除した金額に22.5%の税率を乗じた金額が納めるべき所得税の金額を超過した場合に、その超過した差額を追加的に申告・納税することとされます。

Answer 個人でその者のその年分の基準所得金額が3億3,000万円を超えるものについては、その超える部分の金額の22.5%の相当する金額からその年分の基準所得税額を控除した金額に相当する所得税が課されます（措法41の19）。

なお、この規定の適用がある場合の所得税の確定申告書の記載事項が定められます。

〔算式〕

① 基準所得税額

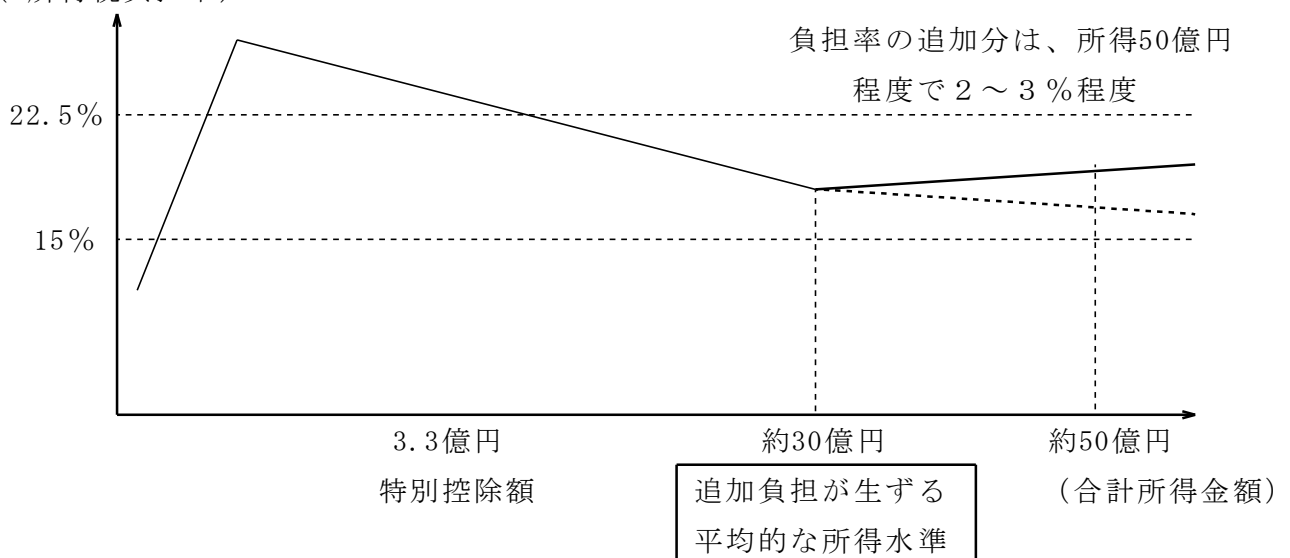
特別控除額

② $(\text{基準所得金額} - 3\text{億}3,000\text{万円}) \times 22.5\% = \times \times \times$

③ $\text{②} - \text{①} = \text{追加納税する所得税額}$

図表 I - 1 極めて高い水準にある高所得者について最低限の負担を求める措置

(所得税負担率)



Q 2 基準所得金額の定義

Q 1 に掲げる基準所得金額の定義について教えてください。

Point 株式の譲渡所得、土地建物の譲渡所得、給与所得金額、事業所得及びその他の各種所得を合算した所得金額からスタートアップに再投資する場合の優遇税制の適用を受けた株式譲渡益やNISA制度の非課税所得は対象から除外することとされ、政策的な観点から設けられている特別控除を控除した後の所得金額とされます。

Answer Q 1 に掲げる「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（その年分の所得税について適用する特別控除額を控除した後の金額）とされます（措令26の28の3の2）。

なお、「申告不要制度」とは、①確定申告を要しない配当所得等の特例、②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とされます。

また、「合計所得金額」には、①源泉分離課税の対象となる所得金額、②NISA制度において非課税とされる金額、③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の特例において非課税とされる金額を含まないこととされます。

Q 3 基準所得税額の定義

Q 1 に掲げる基準所得税額の定義について教えてください。

Point その年分の基準所得金額に係る所得税の額とされます。

Answer Q 1 に掲げる「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（分配時調整外国税相当額控除及び外国税額控除を適用しない場合の所得税の額とされ、附帯税及びQ 1 により課される所得税の額を除きます。）とされます。

Q 4 適用関係

Q 1 における極めて高い水準の所得に対する負担の適正化の適用関係について教えてください。

Point 令和7年分以後の所得税から適用されます。

Answer Q 1 の改正は、令和7年分以後の所得税について適用されます（令和5年改正法附則36）。

2 国外転出をする場合の譲渡所得等の特例の適用がある場合の納税猶予の見直し

Q 1 改正前制度の概要

国外転出をする場合の譲渡所得等の特例（以下「国外転出時課税制度」といいます。）の制度の概要について教えてください。

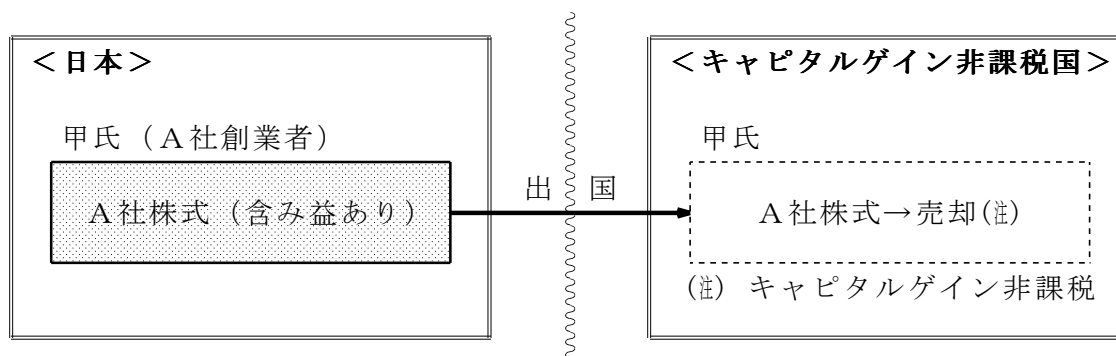
Point 1億円以上の株式等を有する者が国外転出をする場合には、出国時の譲渡所得課税の特例制度が適用されます。

Answer 租税条約上、株式等のキャピタルゲイン（含み益）については株式等を売却した者が居住している国に課税権があることとされています。これを利用して、巨額の含み益を有する株式等を保有したまま出国し、キャピタルゲイン非課税国（例：シンガポール及び香港等）において売却することにより、課税逃れを行うことが可能とされていました。

そこで、平成27年度税制改正では、これら課税逃れに対応するため、出国時の株式等の評価額が1億円以上の者であり、かつ、出国直近10年間に於いて5年を超えて居住者であった者に対して、出国直前に対象資産を譲渡して同時に買い戻したとみなして、その未実現のキャピタルゲインに対して特例的に課税する国外転出時課税制度が創設されました。

なお、国外転出時課税を導入している国は、アメリカ、イギリス、ドイツ、フランス及びカナダ等となります。

図表 I - 2 国外転出時課税の概要



※ 平成27年7月1日以後に国外転出する場合、1億円以上の株式等の未実現のキャピタルゲインに対して日本で譲渡所得税等が課税されます。

Q 2 納税猶予制度の選択

出国時の譲渡所得課税の特例に係る納税猶予制度について教えてください。

Point 納税資金が不十分であることを勘案して、納税猶予を選択できることとされます。

Answer 国外転出をする居住者でその国外転出の時に於いて有する有価証券等又は契約を締結している未決済デリバティブ取引等につき出国時の譲渡所得課税の特例の適用を受

けたものが、その国外転出の日の属する年分の確定申告書に納税猶予を受けようとする旨の記載をした場合には、その国外転出の日の属する年分の所得税のうち本特例によりその有価証券等の譲渡又は未決済デリバティブ取引等の決済があったものとされた所得に係る部分については、その国外転出の日から5年を経過する日（同日前に帰国をする場合には、同日とその者の帰国の日から4月を経過する日のいずれか早い日）まで、その納税が猶予されます（所法137の2①）。

また、納税猶予に係る期限は、届出により国外転出の日から10年を経過する日までとすることができます（所法137の2②，所規52の2）。この場合における課税の取消しは、国外転出の日から10年を経過する日までに帰国をした場合等に適用することができます（所法60の2⑦）。

なお、出国時の譲渡所得課税の特例に係る納税猶予期間中は、出国時の譲渡所得課税の特例に係る居住要件の判定においては居住者とみなされます（所令170②二）。

Q 3 納税猶予制度の手続規定

納税猶予制度を選択適用する場合における手続規定について教えてください。

Point 適切な担保を提供し、かつ、納税管理人の届出をしなければなりません。また、納税猶予継続届出書を毎年提出する必要があります。

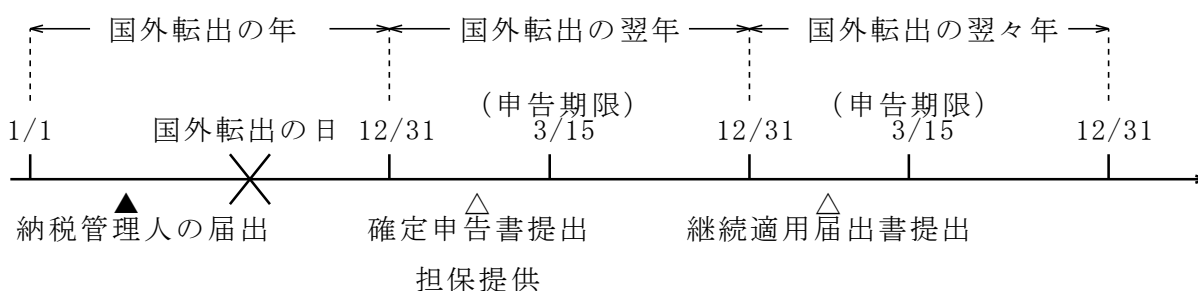
Answer 出国時の譲渡所得課税の特例に係る納税猶予制度は、国外転出の時までに納税管理人の届出をし、かつ、その所得税に係る確定申告期限までに納税猶予分の所得税額に相当する担保を供した場合に適用されます（所法137の2①）。

また、納税猶予を受ける者は、国外転出の日の属する年分の所得税に係る確定申告期限から納税猶予に係る期限までの間の各年の12月31日（基準日）におけるその納税猶予に係る有価証券等の所有及び未決済デリバティブ取引等に係る契約に関する継続適用届出書を、基準日の属する年の翌年3月15日までに、税務署長に提出しなければなりません（所法137の2⑥）。

なお、この届出書を提出期限までに提出しなかった場合には、その提出期限の翌日から4月を経過する日をもって、納税猶予に係る期限とされます（所法137の2⑧）。

納税猶予に係る期限の到来により所得税を納付する場合には、法定申告期限の翌日から納税猶予期限までの期間に係る利子税を納付しなければなりません（所法137の2⑩）。

図表 I - 3 納税猶予制度の流れ



Q 4 担保の種類（改正前）

納税猶予制度の適用を受けるに当たって必要とされる改正前の担保の種類について教えてください。

Point 国債、地方債、税務署長等が确实と認める有価証券、不動産及び税務署長等が确实と認める保証人の保証などとされます。

Answer 国外転出をする者が、出国時の譲渡所得課税の特例の納税猶予制度の適用を受けるために担保として提供できる財産は、図表 I - 4 のとおりとされます（国通法50，国通令16，国通規11）。

図表 I - 4 担保の種類

- ① 国債・地方債
- ② 社債・株式、証券投資信託・貸付信託の受益証券その他の有価証券で税務署長等が确实と認めるもの
- ③ 土地
- ④ 建物、立木及び登記される船舶並びに登録を受けた飛行機、回転翼航空機及び自動車並びに登記を受けた建設機械で、保険に附したもの
- ⑤ 鉄道財団、工場財団、鉱業財団、軌道財団、運河財団、漁業財団、港湾運送事業財団、道路交通事業財団及び観光施設財団
- ⑥ 税務署長等が确实と認める保証人の保証
- ⑦ 金銭

Q 5 担保の提供要件の緩和

スタートアップ企業が海外進出をする際、立ち上げ準備等のために、役員・従業員等が海外に赴任するケースがあります。これら役員等がスタートアップ企業の株式を含む有価証券等を1億円以上所有する場合には、国外転出時課税制度の対象とされます。この際、非上場株式に対して、国外転出時課税制度の納税猶予を選択適用したときには、株券による担保提供が必要とされます。

令和5年度税制改正では、スタートアップ企業の海外進出を促進するため、国外転出時課税制度の納税猶予の手続きの簡素化が行われたそうですが、その内容について教えてください。

Point 非上場株式等を担保として提供する場合には、株券不発行でも質権による担保提供要件が可能とされるとともに、持分の担保も可能とされます。

Answer 出国時の譲渡所得課税の特例に係る納税猶予制度について、納税猶予の適用を受けようとする者が質権の設定がされていないこと等の要件を満たす非上場株式を担保と

して提供する場合において、その者がその非上場株式を担保として提供することを約する書類その他の書類を税務署長に提出するときは、その株券を発行せずにその担保の提供ができることとされます（所法137の2，所令266の2，266の3，所規52の2，52の3）。

また、納税猶予の適用を受けようとする者は、その有する質権の設定がされていないこと等の要件を満たす持分会社の社員の持分について、その者がその持分会社の社員の持分を担保として提供することを約する書類その他の書類を税務署長に提出する場合には、その担保の提供ができることとされます（所法137の2⑪二・三，137の3⑬二・三，所令266の2①②，266の3①②，所規52の2⑦～⑨，52の3②⑦）。

これら改正により、次に掲げる手続きが不要とされます。

- ① 株券発行に移行するための定款変更の手続き
- ② 発行された株券の管理の手続き
- ③ 上場する場合の株券不発行への再移行の手続き

なお、贈与等により非居住者に資産が移転した場合の譲渡所得等の特例の適用がある場合の納税猶予についても同様とされます。

Q 6 適用関係

Q 5における担保の提供要件の緩和の適用関係について教えてください。

Point 令和5年4月1日以後から適用されます。

Answer Q 5の改正は、個人が令和5年4月1日以後に担保を提供する場合について適用されます（令和5年改正法附則4①②，令和5年改正所令附則5①②）。

3 個人事業者の各種届出書の簡素化

Q 1 開業等の届出書の提出期限の見直し

個人事業者の開業等に際して提出される届出書の提出が見直されたそうですが、その内容について教えてください。

Point 開業等の事実があった年分の所得税に係る確定申告期限までとされます。

Answer 開業等の届出書の提出期限が、その事業の開始等の事実があった日の属する年分の所得税に係る確定申告期限（改正前：その事実があった日から1月以内まで）とされます（所法229①）。

Q 2 適用関係

Q 1における開業等の届出書の提出期限の見直しの適用関係について教えてください。

Point 令和8年1月1日以後から適用されます。

Answer Q1の改正は、令和8年1月1日以後に生ずる事業の開業等の事実について適用され、令和7年12月31日以前に生じた事業の開業等の事実については、なお従前の例によります（令和5年改正法附則10）。

Q3 青色申告の取りやめ等の届出書の提出期限の見直し

個人事業者の青色申告の取りやめ等に際して提出される届出書の提出が見直されたようですが、その内容について教えてください。

Point 青色申告をやめようとする年分の所得税に係る確定申告期限までとされます。

Answer 青色申告書による申告をやめる旨の届出書の提出期限が、その申告をやめようとする年分の所得税に係る確定申告期限（改正前：その年の翌年3月15日まで）とされます（所法151①）。

また、法人税においても同様とされます（法法128）。

Q4 適用関係

Q3における青色申告の取りやめ等の届出書の提出期限の見直しの適用関係について教えてください。

Point 令和8年分以後の所得税から適用されます。

Answer Q3の改正は、令和8年分以後の所得税につき青色申告書の提出をやめようとする場合について適用され、令和7年分以前の所得税につき青色申告書の提出をやめようとする場合には、なお従前の例によります（令和5年改正法附則5）。

また、法人の令和8年1月1日以後に開始する事業年度の青色申告の取りやめの届出書の提出について適用され、法人の令和7年12月31日以前に開始した事業年度の青色申告の取りやめの届出書の提出については、なお従前の例によります（令和5年改正法附則15）。

Q5 総合様式の届出書の新設

個人事業者の開業に際して提出されることの多い届出書について、届出書等の提出が一括で行えるようになったようですが、その内容について教えてください。

Point 総合様式が設けられ、一定の届出書が一括提出できることとされます。

Answer ①個人事業の開業届出書、②青色申告承認申請書、③青色事業専従者給与に関する届出・変更届出書、④給与支払事務所等の開設・移転・廃止届出書及び⑤源泉所得税の納期の特例の承認に関する申請書について、総合様式が創設され一括提出できるとされます。

図表 I - 5 総合様式の届出書のイメージ

開業の届出 青色申告承認申請
 青色事業専従者給与に関する届出
 給与支払事務所等の開設等の届出
 源泉所得税の納期の特例の承認申請

(フリガナ) 氏 名		生年月日	
電話番号		個人番号	
住 所			

開業の届出

開業年月日		※ 事業概要 _____
-------	--	--------------

青色申告承認申請

青色申告開始年分		※ 所得の種類 _____
----------	--	---------------

Q 6 青色申告決算書又は収支内訳書の記載欄の新設

個人事業者が提出する届出書について、記載欄が新設されたそうですが、その内容について教えてください。

Point 青色申告決算書又は収支内訳書に記載欄が新設され、一定の届出書が一括提出できることとされます。

Answer ①個人事業の開業・廃業届出書、②青色申告の取りやめの届出書、③棚卸資産、有価証券、暗号資産、減価償却資産の評価方法の届出書・変更承認届出書、④現金主義による所得計算の特例を受けることの取りやめ届出書について、青色申告決算書又は収支内訳書に「廃業、青色申告の取りやめ、各種償却・評価方法」の情報を納税者に記載させる欄が新設され、一括提出できることとされます。

Q 7 適用関係

Q 5における総合様式の届出書の新設及びQ 6における青色申告決算書又は収支内訳書の記載欄の新設における適用関係について教えてください。

Point 令和8年1月1日以後の開業等及び令和8年分以後の所得税から適用されます。

Answer Q 5の改正は、令和8年1月1日以後の開業等から適用されます。

Q 6の改正は、令和8年分以後の所得税から適用されます。

Q 8 届出書等の記載事項の簡素化

Q 5及びQ 6に掲げる総合様式の新設及び青色申告決算書又は収支内訳書に記載欄の新設に伴い、届出書等の記載事項が簡素化されたそうですが、その内容について教えてください。

Point 一定の届出書等について、記載事項の簡素化が行われます。

Answer 個人の①個人事業の開業届出書、②青色申告承認申請書、③青色事業専従者給与に関する届出・変更届出書、④青色申告の取りやめの届出書、⑤源泉所得税の納期の特例の承認に関する申請書、⑥給与支払事務所等の開設・移転・廃止届出書について、記載事項の簡素化が行われます（所規36の4①四・五，55，66，78，98，99）。

また、法人の⑦青色申告承認申請書、⑧青色申告の取りやめの届出書についても、記載事項の簡素化が行われます（法規52，60）。

図表 I - 6 個人の届出書等の記載事項の簡素化

区 分	簡 素 化 さ れ る 記 載 事 項
① 個人事業の開業・廃業届出書	事務所等に移転する場合の提出先を納税地の所轄税務署長とする。 事務所等に移転した場合の移転前の事務所等の所在地を記載事項から除外する。
② 青色申告承認申請書	青色申告書の提出の承認を取り消され、青色申告書による申告書の提出をやめる旨の届出書を提出した後再び申告書を提出しようとする場合には、その取消しに係る通知を受けた日又は取りやめの届出書の提出をした日を除外する。 その年の1月16日以後新たに業務を開始した場合には、その開始した年月日を除外する。 申請後最初に提出しようとする青色申告書に係る事業年度終了の日（法人税のみ）を除外する。
③ 青色事業専従者給与に関する届出・変更届出書	その事業に従事する他の使用人に対して支払う給与の方法及び形態を除外する。 昇給の基準を除外する。
④ 青色申告の取りやめの届出書	青色申告書の提出の承認を受けた日又はその承認があったものとみなされた日を除外する。 青色申告書の提出をやめようとする理由を除外する。 青色申告書による申告書の提出をやめようとする事業年度終了の日を除外する。
⑤ 源泉所得税の納期の特例の承認に関する申請書	承認を受けようとする事務所等に係る最近における6月間の月別の給与等の支払を受ける者の数及びその給与等の金額並びに臨時に雇用しているものがある場合には、その者に係るこれらの内訳を簡素化する。 承認を受けようとする事務所等に給与等の支払を受ける者の数及び臨時に雇用している者がある場合には、その者の数を簡素化する。 「申請書を提出した日以前1年以内においてこの特例の取消しの通知を受けたことの有無」を記載事項から除外する。
⑥ 給与支払事務所等の開設・移転・廃止届出書	届出書を提出する日の現況における給与支払事務所等において給与等の支払を受ける者の職種等の別の人員数を簡素化する。 届出書を提出する日の現況におけるその給与支払事務所等において給与等の支払を受ける人員数を簡素化する。

Q 9 適用関係

Q 8 における届出書の記載事項が簡素化の適用関係について教えて下さい。

Point 令和8年1月1日以後の開業等及び令和8年分以後の所得税から順次適用されます。

Answer Q 8 の図表 I - 6 ①の改正は、令和 8 年 1 月 1 日以後の開業等について適用されます。②及び③の改正は、令和 9 年分以後の所得税から適用されます。④の改正は、令和 8 年分以後の所得税から適用されます。⑤の改正は、令和 9 年 1 月 1 日以後に支払うべき給与等及び退職手当等について適用されます。⑥の改正は、令和 9 年 1 月 1 日以後の事務所の開設等について適用されます（令和 5 年改正所規附則 2, 5, 6, 9, 13, 14）。

Q 8 の⑦の改正は令和 9 年 1 月 1 日以後に開始する事業年度の青色申告承認申請書について、上記⑧の改正は令和 8 年 1 月 1 日以後に開始する事業年度の青色申告の取りやめの届出書について、それぞれ適用されます（令和 5 年改正法規附則 3, 5）。

4 年末調整関係書類の記載事項の簡素化

Q 1 給与所得者の扶養控除等申告書の記載事項の見直し

源泉徴収手続の簡素化を図り納税者利便を向上させる観点から、給与所得者の扶養控除等申告書の記載事項が簡素化されたそうですが、その内容について教えてください。

Point 記載事項について、前年の申告内容と異動がない場合には、その旨の記載をもって個別の記載が不要とされます。

Answer 給与所得者の扶養控除等申告書等について、その申告書に記載すべき事項がその年の前年の申告内容と異動がない場合には、その記載すべき事項の記載に代えて、その異動がない旨の記載によることができることとされます（所法194②, 195②）。

Q 2 適用関係

Q 1 における給与所得者の扶養控除等申告書の記載事項の見直しの適用関係について教えてください。

Point 令和 7 年 1 月 1 日以後の給与所得者の扶養控除等申告書等から適用されます。

Answer Q 1 の改正は、令和 7 年 1 月 1 日以後に支払を受けるべき給与等について提出する給与所得者の扶養控除等申告書等について適用され、令和 6 年12月31日以前に支払を受けるべき給与等について提出した給与所得者の扶養控除等申告書等については、なお従前の例によります（令和 5 年改正法附則 6）。

Q 3 給与所得者の保険料控除申告書の記載事項の見直し

給与所得者の保険料控除申告書においては、保険金等の受取人の給与所得者との続柄が記載項目とされていますが、この続柄は、保険料控除証明書には記載されません。また、この続柄については、各ベンダーの年末調整システム及び国税庁の年末調整ソフトを利用して、給与所得者の保険料控除申告書を電子的に作成する場合、保険料控除証明書の電子データを取り込んでも自動入力されないことから、各給与所得者において補完入力する必要がありました。

令和5年度税制改正では、源泉徴収手続の簡素化を図り納税者利便を向上させる観点から、給与所得者の保険料控除申告書の記載事項が簡素化されたそうですが、その内容について教えてください。

Point 続柄の記載が不要とされます。

Answer 給与所得者の保険料控除申告書について、次に掲げる事項の記載を要しないこととされます（旧所規75①一・二ロ・四ロ・六ロ・七ロ）。

- ① 申告者が生計を一にする配偶者その他の親族の負担すべき社会保険料を支払った場合のこれらの者の申告者との続柄
- ② 生命保険料控除の対象となる支払保険料等に係る保険金等の受取人の申告者との続柄

Q 4 適用関係

Q 3における給与所得者の保険料控除申告書の記載事項の見直しの適用関係について教えてください。

Point 令和6年10月1日以後に提出する給与所得者の保険料控除申告書から適用されます。

Answer Q 3の改正は、令和6年10月1日以後に提出する給与所得者の保険料控除申告書について適用されます（令和5年改正所規附則8）。

5 源泉徴収票の提出方法等の見直し

Q 1 給与所得の源泉徴収票の提出方法の見直し

源泉徴収義務者の事務負担の軽減を図るため、給与所得の源泉徴収票の提出方法が見直されたそうですが、その内容について教えてください。

Point 提出範囲が給与支払報告書と揃えて拡大され、地方公共団体に給与支払報告書が提出された場合には、その従業員について所轄税務署長に給与所得の源泉徴収票の提出があったものとされます。

なお、従業員に対する給与所得の源泉徴収票の提出は、従来どおりとされます。

Answer 給与等の支払をする者が、市区町村の長に給与支払報告書を提出した場合には、その給与支払報告書に記載された給与等について税務署長に給与所得の源泉徴収票を提出したものとみなすこととされます（所法226⑥）。

この改正に伴い、給与所得の源泉徴収票の税務署長への提出を要しないこととされる給与等の範囲を、給与支払報告書の市区町村の長への提出を要しないこととされる給与等の範囲と同様とされます。

また、年の中途において退職した居住者に対するその年中の給与等の支払金額が30万円以下である場合のその給与等とされます（所規93②）。

なお、公的年金等の源泉徴収票の提出方法についても同様とされます（所法226⑥）。

Q 2 従業員に対する給与所得の源泉徴収票等の提出方法の簡素化

従業員に給与所得の源泉徴収票及び給与支払明細書を電子交付する場合の承諾手続が簡素化されたそうですが、その内容について教えてください。

Point みなし承諾方法が追加されます。

Answer 給与等の支払をする者が、その支払を受ける者に対し、給与所得の源泉徴収票又は給与支払明細書の交付に代えてその源泉徴収票又は給与支払明細書に記載すべき事項を電磁的方法により提供するための要件であるその支払を受ける者の承諾手続に、その支払を受ける者に対し期限を定めてその承諾を求め、その支払を受ける者がその期限までにこれを拒否する旨の回答をしない場合には、その支払をする者はその承諾を得たものとみなす方法が追加されます（所規95の2②）。

また、公的年金等についても同様とされます。

Q 3 適用関係

Q 1 及び Q 2 における給与所得者の源泉徴収票等の提出方法等の見直しの適用関係について教えてください。

Point 令和9年1月1日以後に提出する源泉徴収票から適用されます。

Answer Q 1 及び Q 2 の改正は、令和9年1月1日以後に提出すべき給与所得及び公的年金等の源泉徴収票について適用されます（令和5年改正法附則8，令和5年改正所規附則10①，12）。

II 金融証券税制

1 非課税口座内の少額上場株式等に係る配当所得及び譲渡所得等の非課税制度（NISA制度）の抜本的拡充・恒久化

Q1 一般NISA制度の概要（現行制度）

非課税口座内の少額上場株式等に係る配当所得及び譲渡所得等の非課税制度（いわゆる「一般NISA」）の概要について教えてください。

Point 平成26年1月1日以後に設定された非課税口座内株式等に係る配当所得及び譲渡所得が非課税とされます。

Answer 居住者又は恒久的施設を有する非居住者（以下「居住者等」といいます。）が、金融商品取引業者等の営業所に開設した非課税口座において管理されている上場株式等（以下「非課税口座内上場株式等」といいます。）に係る配当等でその非課税口座の開設の日の属する年の1月1日から5年以内に支払を受けるべきもの（その金融商品取引業者等がその配当等の支払事務の取扱いをするものに限ります。）については、所得税及び個人住民税を課さないこととされています（措法9の8）。

また、居住者等が、非課税口座の開設の日の属する年の1月1日から5年以内にその非課税口座に係る非課税口座内上場株式等の金融商品取引業者等への売委託等による譲渡をした場合には、その譲渡による譲渡所得等については、所得税及び個人住民税を課さないこととされています（措法37の14①）。

なお、非課税口座内上場株式等の譲渡による損失金額は、所得税及び個人住民税に関する法令の規定の適用上、ないものとみなされますので、確定申告により「上場株式等に係る譲渡損失の損益通算及び繰越控除（措法37の12の2①⑥）」の規定を受けることはできません（措法37の14②，措通37の14-3）。

図表Ⅱ-1 一般NISAの概要（令和5年12月31日まで）

項目	内容
非課税対象	非課税口座内上場株式等の配当及び譲渡益
非課税投資額	毎年、新規投資額で120万円を上限（未使用枠は翌年以降繰越不可）
非課税投資総額	600万円（120万円×5年間）
保有期間	最長5年間（移管により再投資可）
途中売却	自由（ただし、売却部分の枠は再利用不可）
口座開設数	年間1人1口座（毎年異なる金融機関に口座開設可）
開設者	居住者及び国内に恒久的施設を有する非居住者
年齢制限	18歳以上
口座開設期間	平成26年1月1日から令和5年12月31日までの10年間

（注1）平成26・27年は年間の非課税投資上限額が100万円とされていました。

（注2）平成29年10月1日より移管価額の上限枠（いわゆるロールオーバー）が撤廃されま

した。

Q2 積立NISA制度の概要（現行制度）

少額からの積立・分散投資を促進するための非課税累積投資契約に係る非課税制度（いわゆる「積立NISA」）の概要について教えてください。

Point 年間40万円（20年間）の積立NISAは、長期の積立・分散投資に適した投資商品を対象としたもので、口座内で生じた配当所得及び譲渡所得が非課税とされます。

Answer 居住者等が、金融商品取引業者等の営業所に開設した非課税口座に累積投資勘定を設けた日から同日の属する年の1月1日以後20年を経過する日までの間に支払を受けべき累積投資勘定に係る公社債投資信託以外の証券投資信託（その受益権が金融商品取引所に上場等がされているもの又はその設定に係る受益権の募集が一定の公募により行われたものに限り、以下「公募等株式投資信託」といいます。）の配当等（金融商品取引業者等がその配当等の支払の取扱者であるものに限り、）については、所得税及び個人住民税が課されません（措法9の8①二）。

また、居住者等が、金融商品取引業者等の営業所に開設した非課税口座に累積投資勘定を設けた日から同日の属する年の1月1日以後20年を経過する日までの間にその累積投資勘定に係る公募等株式投資信託の受益権の譲渡をした場合には、その譲渡による譲渡所得等については、所得税及び個人住民税が課されません（措法37の14①）。

なお、公募等株式投資信託の受益権の譲渡による損失金額は、所得税及び個人住民税に関する法令の規定の適用上、ないものとみなされますので、確定申告により「上場株式等に係る譲渡損失の損益通算及び繰越控除（措法37の12の2①⑥）」の規定の適用を受けることはできません（措法37の14②）。

積立NISAと一般NISAは選択適用することができます。

図表Ⅱ-2 一般NISAと積立NISAの対比（令和5年12月31日まで）

項目	一般NISA	積立NISA
年間の投資上限額	120万円(注1)	40万円
非課税期間	5年間	20年間
口座開設可能期間	10年間（平成26年～令和5年）	20年間（平成30年～令和24年）
投資対象商品	上場株式・公募株式投資信託等	一定の公募株式投資信託等(注2)
投資方法	制限なし	予め締結した契約に基づき定期・定額で積み立てたものに限定
選択適用	いずれかを選択的に利用可能	

(注1) 平成26・27年は年間の非課税投資上限額が100万円とされていました。

(注2) 長期の積立・分散投資に適した一定の投資商品で、金融庁が定める要件を満たしたものに限り、（例：バランス型ファンド、非毎月分配型ファンド等）。

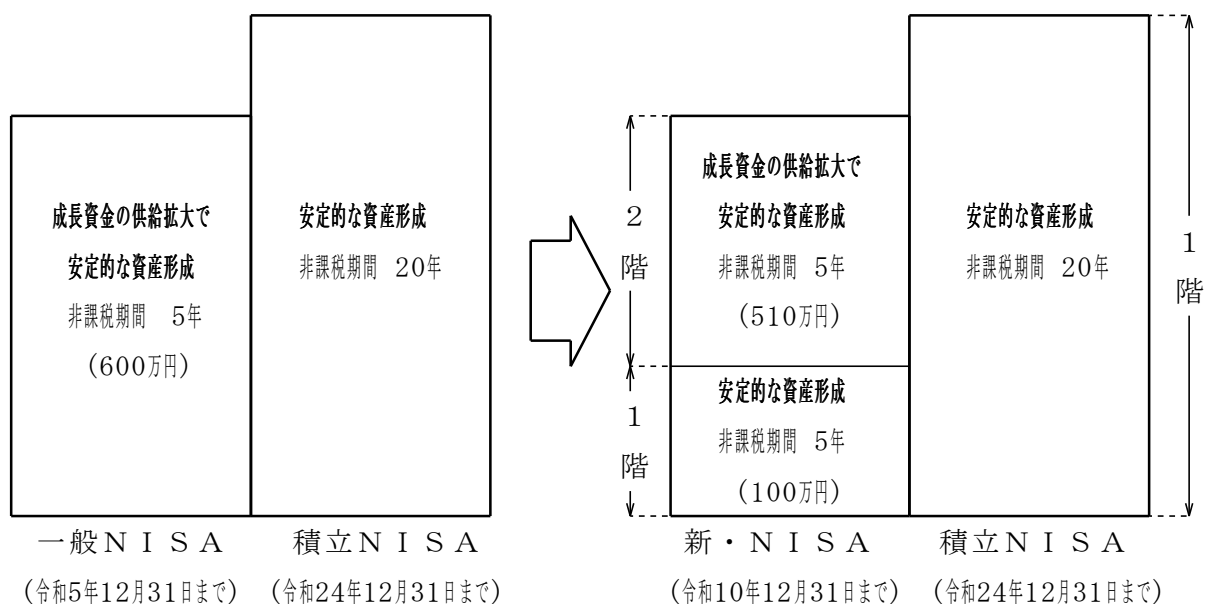
【コラム：新・NISA制度のイメージ（令和2年度税制改正）】

一般NISAの勘定設定期間の終了（令和5年12月31日）に合わせ、新・NISA制度が令和6年1月1日以後に開始され、積立NISAと選択して適用できます。

図表Ⅱ－3 新・NISAのイメージ

【令和5年12月31日まで】

【令和6年1月1日以降】



Q3 抜本的拡充・恒久化

資産所得倍増プラン（新しい資本主義実現会議：令和4年11月28日決定）では、NISA制度は主に中間層の資産形成の入り口として定着しつつあるが、その活用割合は2割に低迷しており、さらに活用を促す余地があるとされています。

令和5年度税制改正では、中間層の資産形成のためにさらに活用を促す観点から、制度の予見可能性を高め、制度をシンプル化する見直しが行われたそうですが、その内容について教えてください。

Point 家計金融資産を貯蓄から投資にシフトされるため、NISA制度の恒久化、非課税保有期間の無期限化及び非課税限度額の引き上げが行われます。

Answer 令和6年1月1日から施行予定であった「新NISA制度（令和2年度税制改正）」については、その施行を見直し、次に掲げる制度に移行されます。

1 積立NISAの廃止

非課税累積投資契約に係る非課税措置の勘定設定期間が令和5年12月31日（改正前：令和24年12月31日）までとされます。

なお、居住者等が令和5年12月31日において金融商品取引業者等の営業所に開設している非課税口座に令和5年分の非課税管理勘定又は累積投資勘定を設定している場合には、その居住者等（同日に非課税口座廃止届出書の提出をした者等一定の者を除きます。）は令和6年1月1日にその金融商品取引業者等と特定非課税累積投資契約を締結したものとみなして、次に掲げる2の規定が適用されます。

2 特定累積投資勘定（積立投資枠）の創設

金融商品取引業者等の営業所に非課税口座を開設している居住者等が、その非課税口座に特定累積投資勘定を設けた日以後に支払を受けるべきその特定累積投資勘定に係る公社債投資信託以外の証券投資信託（その受益権が金融商品取引所に上場等がされているもの又はその設定に係る受益権の募集が一定の公募により行われたものに限ります。以下「公募等株式投資信託」といいます。）の配当等（金融商品取引業者等がその配当等の支払の取扱者であるものに限ります。）については、所得税及び個人住民税が課されません（措法9の8①三）。

また、金融商品取引業者等の営業所に非課税口座を開設している居住者等が、その非課税口座に特定累積投資勘定を設けた日以後にその特定累積投資勘定に係る公募等株式投資信託の受益権の特定非課税累積投資契約に基づく譲渡等をした場合には、その譲渡等による譲渡所得等については、所得税及び個人住民税が課されません（措法37の14①三）。この場合において、公募等株式投資信託の受益権の譲渡等による損失金額は、所得税及び個人住民税に関する法令の規定の適用上、ないものとみなされますので、確定申告により「上場株式等に係る譲渡損失の損益通算及び繰越控除（措法37の12の2①⑥）」の規定の適用を受けることはできません（措法37の14②）。

3 特定非課税管理勘定（成長投資枠）の創設

金融商品取引業者等の営業所に非課税口座を開設している居住者等が、その非課税口座に特定非課税管理勘定を設けた日以後に支払を受けるべきその特定非課税管理勘定に係る上場株式等の配当等（その金融商品取引業者等がその配当等の支払の取扱者であるものに限ります。）については、所得税及び個人住民税が課されません（措法9の8①四）。

また、金融商品取引業者等の営業所に非課税口座を開設している居住者等が、その非課税口座に特定非課税管理勘定を設けた日以後にその特定非課税管理勘定に係る上場株式等の特定非課税累積投資契約に基づく譲渡等をした場合には、その譲渡等による譲渡所得等については、所得税及び個人住民税が課されません（措法37の14①四）。この場合において、その上場株式等の譲渡等による損失金額は、所得税及び個人住民税に関する法令の規定の適用上、ないものとみなされますので、確定申告により「上場株式等に係る譲渡損失の損益通算及び繰越控除（措法37の12の2①⑥）」の規定の適用を受けることはできません（措法37の14②）。

図表Ⅱ－４ N I S A制度の抜本的拡充・恒久化

項 目	特定非課税管理勘定(成長投資枠)	特定累積投資勘定(積立投資枠)
年間の投資上限額	240万円	120万円
非課税期間(注1)	無期限化	
生涯非課税限度額 (総枠)(注2)	1,800万円 ※簿価残高方式で管理(枠の再利用が可能)	
	1,200万円(内数)	
口座開設可能期間	恒久化	
投資対象商品	上場株式・公募株式投資信託等 (注3)	積立・分散投資に適した一定の 公募株式投資信託(注4)
対象年齢	18歳以上	
選択適用	併用可能	
現行制度との関係	令和5年度末までに現行の一般N I S A制度及び積立N I S A制度において投資した商品は、新しい制度の外枠で、現行制度における非課税制度を適用(注5)	

(注1) 非課税保有期間の無期限化に伴い、現行の積立N I S Aと同様、定期的に利用者の住所等を確認し、制度の適正な運用を担保。

(注2) 利用者それぞれの生涯非課税限度額については、金融機関から既存の認定クラウドを活用して提出された情報を国税庁において管理。

(注3) 安定的な資産形成につながる投資商品に絞り込む観点から、高いレバレッジ投資信託などを対象から除外。

(注4) 金融機関による「特定非課税管理勘定(成長投資枠)」を使った回転売買への勧誘行為に対し、金融庁が監督指針を改正し、法令に基づき監督及びモニタリングを実施する旨を明記。

なお、商品性について内閣総理大臣が告示で定める要件を満たしたものに限定。

(注5) 令和6年1月1日から施行予定の「新N I S A制度」については、その施行を見直し、令和5年度税制改正の抜本的拡充・恒久化した制度に移行。

Q 4 適用関係

Q 3のN I S A制度の抜本的拡充・恒久化の適用関係について教えてください。

Point 令和6年分以後から適用されます。

Answer Q 3の改正は、令和6年分以後の所得税について適用され、令和5年分以前の所得税については、なお従前の例によります(令和5年改正法附則34)。

2 スタートアップへの投資に係るエンジェル税制の措置の拡充

Q 1 特定中小会社が発行した株式に係る課税の特例制度（現行）の概要

特定中小会社が発行した株式に係る課税の特例制度の概要について教えてください。

Point 特定中小会社への投資を行った個人投資家に対して、投資、譲渡及び解散等のタイミングに応じて課税の特例が設けられています。

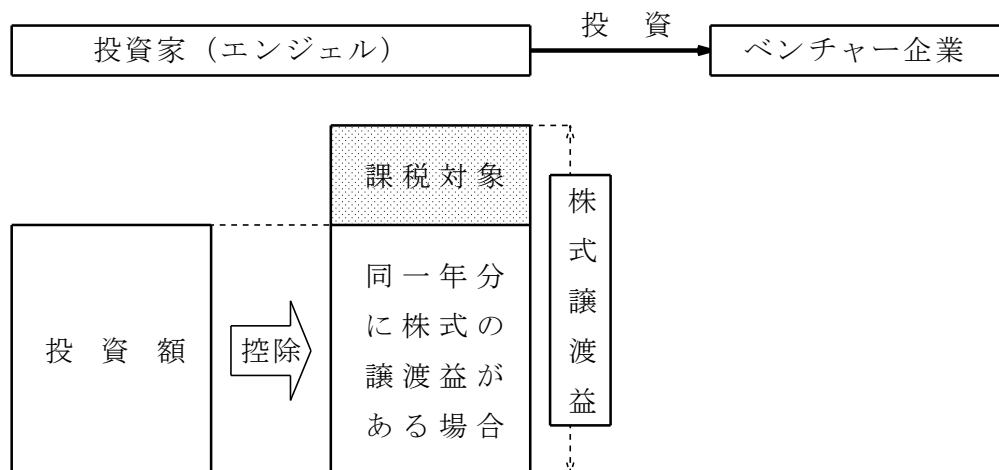
Answer 特定中小会社により発行される株式（以下「特定株式」といいます。）を払込みにより取得した居住者等については、投資、譲渡及び解散等のタイミングに応じて、次の1から3に掲げる課税の特例制度が設けられています。

1 特定株式の取得に要した金額の控除等

居住者等が、平成15年4月1日以降に、特定株式を払込みにより取得した居住者等が、その特定株式を払込みにより取得した場合におけるその年分の株式等の譲渡所得等の金額の計算については、その計算上、その年中に払込みにより取得した特定株式（その年の12月31日において有するものに限ります。）の取得に要した金額の合計額を控除することができます（措法37の13）。

ただし、「特定新規中小会社が発行した株式を取得した場合の課税の特例（措法41の19）」の適用を受ける特定株式については、この特例を適用することができません（措法41の19②）。

図表Ⅱ－5 投資段階の優遇



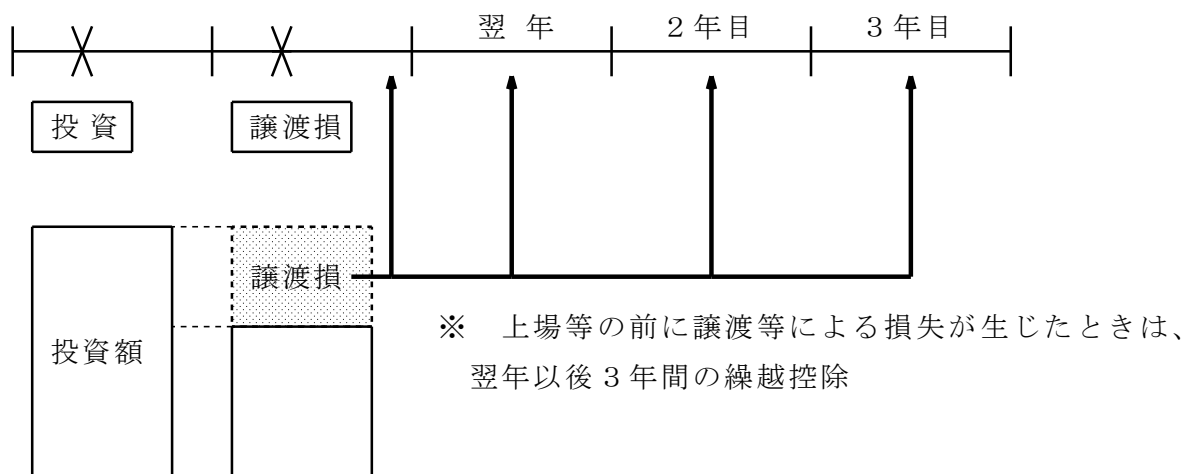
2 価値喪失株式に係る損失の金額の特例

特定株式を払込みにより取得した居住者等について、その特定中小会社の設立の日からその特定中小会社が発行した株式に係る上場等の日の前日までの期間内に、その払込みにより取得した特定株式が株式としての価値を失ったことによる損失が生じた場合とされるその特定中小会社の清算終了等の一定の事実が発生したときは、その損失の金額とされる一定の金額は、その年分の株式等の譲渡に係る金額の計算上、その株式を譲渡したことにより生じた損失の金額とみなすことができます（措法37の13の2①）。

3 特定株式に係る譲渡損失の金額の繰越控除の特例

確定申告書を提出する居住者等が、その年の前年以前3年以内の各年において生じた「特定株式に係る譲渡損失の金額（この特例の適用を受けることにより前年以前において控除されたものを除きます。）」のうち、その確定申告書に係る年分の株式等に係る譲渡所得等の金額の計算上控除してもなお控除し切れない金額を有するときは、一定の要件の下で、その控除し切れない金額は、その年の翌年以後3年以内の各年分の株式等に係る譲渡所得の金額からの繰越控除が認められます（措法37の13の2④）。

図表Ⅱ－6 ベンチャー企業が事業に失敗し、損失が生じた場合の優遇



Q2 特定新規中小企業が発行した株式を取得した場合の課税の特例制度（現行）の概要

特定新規中小企業が発行した株式を取得した場合の課税の特例制度の概要について教えてください。

Point 特定新規中小企業が発行した特定新規株式を払込取得した場合には、その取得に要した金額を寄附金控除することができます。

Answer 居住者等が、特定新規中小会社により発行される株式（以下「特定新規株式」といいます。）を払込み（その株式の発行に際してするものに限り、）により取得をした場合において、その居住者等がその年中にその払込みにより取得をした特定新規株式の取得に要した金額（その金額の合計額が800万円を超える場合には、800万円）については、「寄附金控除（所法78）」の規定を適用することができます。

なお、この特例の適用を受けた場合には、その適用を受けた年の翌年以降、その適用を受けた特定新規株式に係る同一銘柄株式の取得価額を圧縮することができます（措法41の18の4①、措令26の28の3、措規19の11④⑤）。

Q 3 特定中小会社及び特定新規中小会社の区分

特定中小会社及び特定新規中小会社（以下「特定中小会社等」といいます。）に対して、個人投資家が投資を行った場合に適用される特例制度を「いわゆるエンジェル税制」といいます。

そこで、特定中小会社等の定義の相違点と投資した年に受けられるエンジェル税制の概要について教えてください。

Point いずれも「中小企業の新たな事業活動の促進に関する法律第7条に規定する特定新規中小企業者に該当する株式会社」が適用範囲とされています。

Answer 特定中小会社とは、エンジェル税制の対象となる特定株式を発行する株式会社（措法37の13①）とされており、特定中小会社に投資を行った個人投資家に対しては、設立、投資、譲渡及び解散等のタイミングに応じて、「①特定株式の取得に要した金額の控除等（措法37の13）」、「②価値喪失株式に係る損失の金額の特例（措法37の13の2①）」及び「③特定株式に係る譲渡損失の金額の繰越控除の特例（措法37の13の2④）」の規定が適用できます。

これに対して、特定新規中小会社とは、エンジェル税制の対象となる特定新規株式を発行する株式会社（措法41の18の4①）とされており、特定新規中小会社に投資を行った個人投資家に対しては、「寄附金控除（所法78）」の規定が適用できます。

なお、特定中小会社等のいずれの区分においても「中小企業の新たな事業活動の促進に関する法律第6条に規定する特定新規中小企業者に該当する株式会社」が適用範囲に含まれており、それぞれの適用要件に該当すれば、どちらかの特例規定が選択可能とされています。

図表Ⅱ－7 エンジェル税制の概要（投資した年に受けられる所得税の優遇制度）

項目	特定中小会社が発行した株式に係る課税の特例制度	特定新規中小会社が発行した株式を取得した場合の課税の特例制度
優遇措置の内容	株式投資額の株式投資益からの控除による減額	株式投資額の所得控除による減税
投資先企業要件	設立10年未満の中小企業	設立5年未満の中小企業
	—————	営業キャッシュフロー赤字
	新しい事業活動をする会社（①～④の要件を満たす）であること	
	① 新事業活動従事者が2人以上かつ常勤の役員・従業員の10%以上	
	② 試験研究費等割合の要件3%超、5%超	② 試験研究費等割合の要件5%超
	③ 売上高成長率25%超	
	④ 外部株主割合1/6超	
	大企業の子会社でないこと	
控除上限金額	控除対象となる投資額の上限なし	次のいずれか低い金額 ① 800万円 ② 総所得金額×40%

Q4 保有株式の売却益を再投資した場合のエンジェル税制の創設

スタートアップは、社会的課題を成長のエンジンに転換し、持続可能な経済社会を実現する可能性を秘めています。創業数と創業規模の両面でわが国のスタートアップの成長を促していくためには、「創業」、「事業展開」及び「出口」の各段階を通じたインセンティブの充実が極めて重要と考えられています。

令和5年度税制改正では、スタートアップ創出元年としてスタートアップへの投資額の5年10倍増に向けて、自らリスクを取って出資する創業者の行為を金銭面から力強く後押しするため、特定新規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の特例（いわゆる保有株式の売却益を再投資した場合のエンジェル税制）が創設されたそうですが、その内容について教えてください。

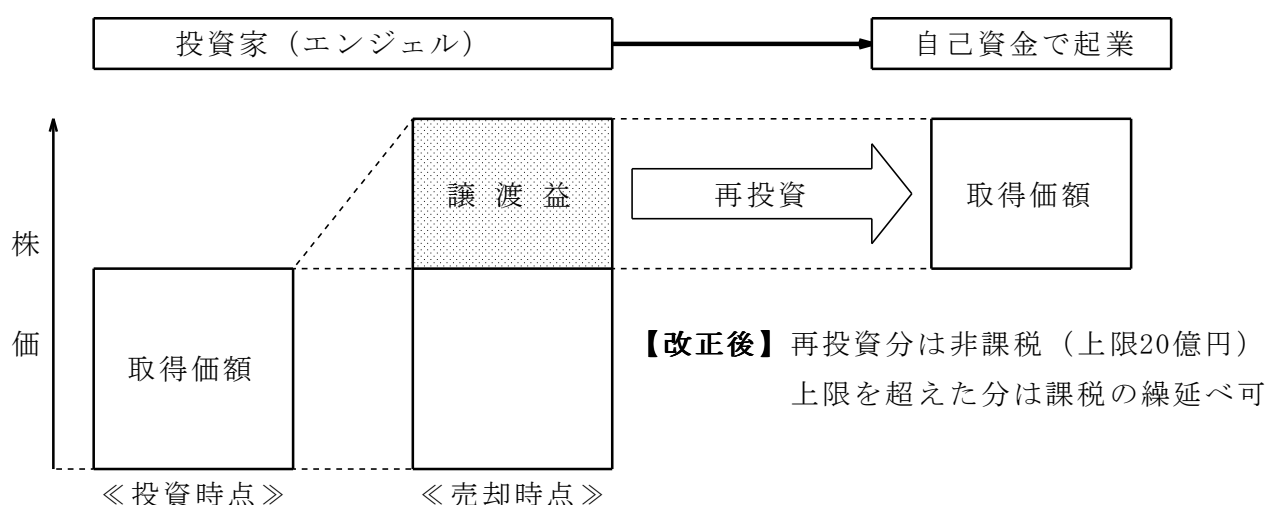
Point 保有株式の譲渡益を元手に創業者が創業した場合には、再投資分につき20億円を上限に株式譲渡益が非課税とされる制度が創設されます。この上限額は、米国のQSBSに係る株式譲渡益の非課税措置の規模（約13.5億円）を上回る金額とされています。

Answer 令和5年4月1日以後に、その設立の日の属する年12月31日において中小企業等経営強化法に規定する特定新規中小企業者に該当する株式会社でその設立の日以後の期間が1年未満であることその他の一定の要件を満たすものによりその設立の際に発行される株式（以下「設立特定株式」といいます。）を払込みにより取得をした居住者等（その株式会社の発起人であることその他の一定の要件を満たすものに限ります。）は、その年分の一般株式等に係る譲渡所得等の金額又は上場株式等に係る譲渡所得等の金額

からその設立特定株式の取得に要した金額の合計額（その一般株式等に係る譲渡所得等の金額及びその上場株式等に係る譲渡所得等の金額の合計額を限度）を控除する特例が創設され、特定中小会社が発行した株式の取得に要した金額の控除等及び特定新規中小会社が発行した株式を取得した場合の課税の特例と選択して適用できることとされます（措法37の13の2，41の18の4）

この場合において、その取得をした設立特定株式の取得価額は、その控除をした金額のうち20億円を超える部分の金額をその取得に要した金額から控除した金額とされます（措令25の12の2）。

図表Ⅱ－8 保有株式の売却益を再投資した場合のエンジェル税制の創設



Q 5 適用対象会社

Q 4 の適用対象とされる会社は、どのような会社とされるのか教えてください。

Point その設立の日の属する年12月31日において中小企業等経営強化法に規定する特定新規中小企業者に該当する株式会社でその設立の日以後の期間が1年未満であることその他の一定の要件を満たすものとされます。

Answer その設立の日の属する年12月31日において中小企業等経営強化法に規定する特定新規中小企業者に該当する株式会社で、次に掲げる要件を満たすものとされます（措令25の12⑧⑨，措規18の15の2）。

- 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。
- ② 販売費及び一般管理費の出資金額に対する割合が100分の30を超えることその他の要件を満たすこと。
- 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100分の99を超える会社でないこと。
- ④ 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。
- 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及びその大規模法人と特殊の関係のある法人の所有に属している会社又は発行済株式の総数の3分の2以上が大規模法人及び当該大規模法人と特殊の関係のある法人の所有に属している会

社でないこと。

- ⑥ 風俗営業又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。

Q 6 プレシード・シード期のスタートアップへの投資へのエンジェル税制の創設

事業化前段階（プレシード・シード期）では、事業成功の見通しが不透明でリスクが高い投資領域で機関投資家が投資しにくいステージとなっています。

令和5年度税制改正では、特に資金の集まりにくい創業初期のプレシード・シード期におけるエンジェル投資家からのスタートアップへの投資を一層呼び込むため、エンジェル税制の要件緩和が行われたそうですが、その内容について教えてください。

Point プレシード・シード期のスタートアップへの投資について、20億円を上限に課税の繰り延べ制度から非課税制度に変更され、外部資本要件が20分の1（改正前：6分の1）以上に引き下げる等の見直しが行われます。

Answer 特定中小会社が発行した株式の取得に要した金額の控除等及び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について、次の見直しが行われます（措法37の13、37の13の3、措令25の12の2。措規18の15、18の15の2の2）。

- ① 居住者等が、特定株式（次に掲げる要件を満たすものに限ります。）を払込みにより取得をした場合には、その取得をした特定株式の取得価額から控除する特定中小会社が発行した株式の取得に要した金額の控除等の適用を受けた金額から、その特定株式の取得に要した金額の合計額と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及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には、20億円）とのいずれか低い金額を控除することとされます。

イ 中小企業等経営強化法に規定する特定新規中小企業者に該当する株式

会社により発行される株式又は内国法人のうち設立の日以後10年を経過していない中小企業者に該当するものその他一定の要件を満たすものにより発行される株式で投資事業有限責任組合契約に従って取得若しくは電子募集取扱業務により取得をされるものに該当すること。

ロ その株式を発行した株式会社（その設立の日以後の期間が5年未満のものに限ります。）が、設立後の各事業年度の営業損益金額が零未満であり、かつ、その各事業年度の売上高が零であること又は前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第3条第1項に規定する費用の合計額の出資金額に対する割合が100分の30を超えることその他の要件を満たすものであること。

- ② 適用対象となる特定新規中小企業者（上記①ロの要件を満たす株式会社に限ります。）の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6分の5を超える会社でないこととの要件については、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20分の19を超える会社でないこととされます。

【コラム：プレシード・シード期のスタートアップとは】

プレシード・シード期（ビジネスコンセプト及びビジネスモデルはあるが、プロダクトが存在しない段階）とは、現行のエンジェル税制の対象企業である未上場ベンチャー企業のうち、①設立5年未満、②前事業年度まで売上が生じていない又は売上が生じているが前事業年度の試験研究費等が出資金の30%超、③営業損益がマイナス、等という状況であることを指します。

Q 7 適用関係

Q 4 及び Q 6 のスタートアップへの投資に係るエンジェル税制の措置の拡充の適用関係について教えてください。

Point 令和5年4月1日から適用されます。

Answer Q 4 及び Q 6 の改正は、令和5年4月1日から適用されます（令和5年改正法附則1，令和5年改正措令附則1，5，令和5年改正措規附則1）。

Q 8 譲渡段階での優遇措置

Q 4 及び Q 6 に掲げるスタートアップ株式の売却により損失が生じた場合の取り扱いについて教えてください。

Point その年の他の株式譲渡益からその損失額が控除可能とされます。また、控除しきれなかった損失額については、翌年以降3年間にわたって繰越控除が可能とされます。

Answer 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、Q 4 の居住者等が取得した設立特定株式が追加されます（措法37の13の3①）。

Q 9 適用関係

Q 8 のスタートアップへの投資に係るエンジェル税制の譲渡段階での優遇措置の拡充の適用関係について教えてください。

Point 令和5年10月1日以後から適用されます。

Answer Q 8 の改正は、令和5年10月1日から適用されます（令和5年改正法附則1二ロ）。

Ⅲ 住宅土地税制

1 空き家に係る譲渡所得の3,000万円特別控除の特例の拡充等

Q1 改正前制度の概要

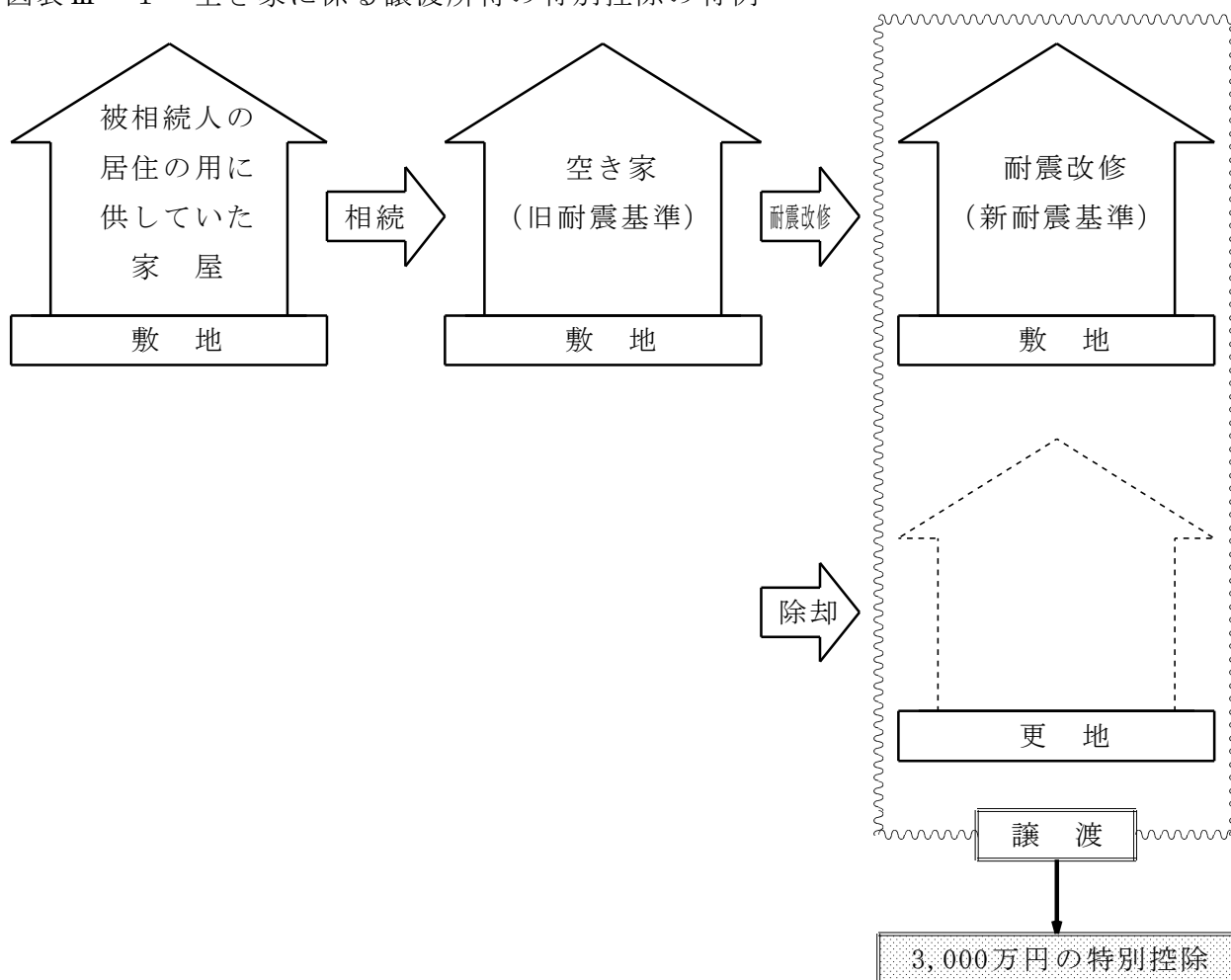
改正前の空き家を売却した際の譲渡所得の特別控除の特例制度の概要について教えてください。

Point 相続により生じた空き家であって旧耐震基準しか満たしていないものに関し、相続人が必要な耐震改修又は除却を行った上で、家屋又は土地を売却した場合には、その譲渡益から3,000万円の特別控除をすることができます。

Answer 相続又は遺贈（死因贈与を含みます。）による被相続人居住用家屋及び被相続人居住用家屋の敷地等の取得をした相続人が、平成28年4月1日から令和5年12月31日までの間に、次に掲げる譲渡（その相続の開始があった日から同日以後3年を経過する日の属する年の12月31日までの間にしたものに限るものとされ、その譲渡の対価の額が1億円を超えるものを除きます。以下「対象譲渡」といいます。）をした場合には、居住用財産を譲渡した場合に該当するものとみなして、居住用財産の譲渡をした場合の3,000万円特別控除を適用することができます（旧措法35③）。

- ① その被相続人居住用家屋（次に掲げる要件を満たすものに限り、）の譲渡又はその被相続人居住用家屋とともにするその敷地の用に供されている土地等の譲渡であること。
 - イ その相続の時からその譲渡の時まで事業の用、貸付けの用又は居住の用に供されていたことがないこと。
 - ロ その譲渡の時において地震に対する安全性に係る規定又はこれに準ずる基準に適合するものであること（措令23⑤⑫）
- ② その被相続人居住用家屋（イに掲げる要件を満たすものに限り、）の除却をした後におけるその敷地の用に供されていた土地等（ロに掲げる要件を満たすものに限り、）の譲渡であること。
 - イ その相続の時からその除却の時まで事業の用、貸付けの用又は居住の用に供されていたことがないこと。
 - ロ その相続の時からその譲渡の時まで事業の用、貸付けの用又は居住の用に供されていたことがないこと。

図表Ⅲ－1 空き家に係る譲渡所得の特別控除の特例



Q2 適用対象範囲の拡充

平成28年度税制改正では、空き家の発生を抑制し、地域住民の生活環境への悪影響を未然に防ぐために、空き家に係る譲渡所得の特別控除の3,000万円特例制度が創設されました。しかし、その適用対象が、譲渡前に売主が除却又は耐震改修工事を実施する必要があり、これら工事の発注等に係る負担を理由として売主が空き家を放置するケースが問題とされていました。

令和5年度税制改正では、空き家の発生する原因の過半数以上が相続を機に発生している現況から、相続人が空き家を早期に譲渡（有効活用）できるように適用対象範囲が拡充されたそうですが、その内容について教えてください。

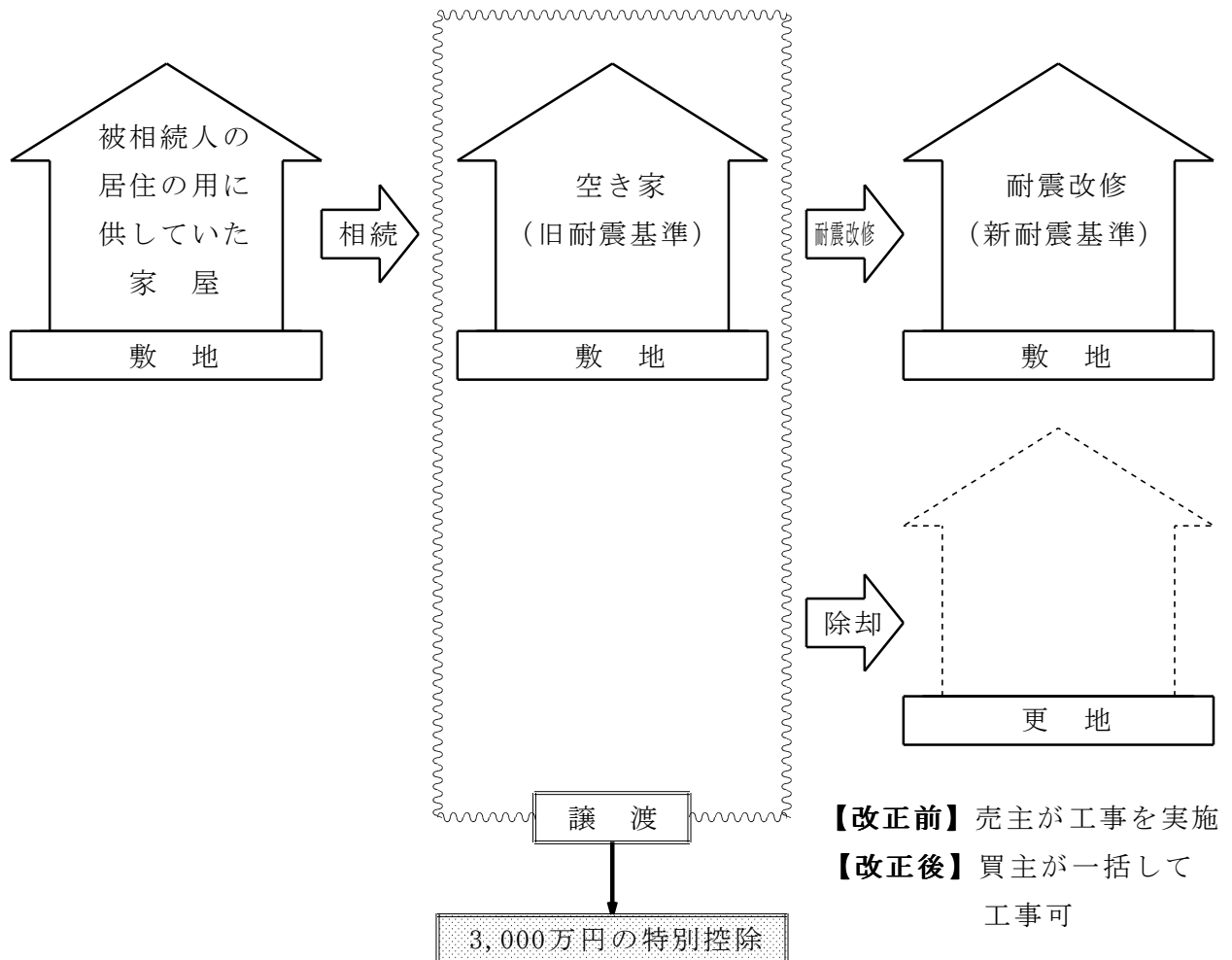
Point 売買契約等に基づき、買主が譲渡の日の属する年の翌年2月15日までに耐震改修又は除却の工事を行った場合には、工事の実施が譲渡後であっても適用対象とされます。

Answer 空き家に係る譲渡所得の3,000万円特別控除の特例の適用対象となる相続人が相続若しくは遺贈により取得をした被相続人居住用家屋（その相続の時からその譲渡の時まで事業の用、貸付けの用又は居住の用に供されていたことがないものに限り、）の一定の譲渡又はその被相続人居住用家屋とともにするその相続若しくは遺贈により取得をした被相続人居住用家屋の敷地等（その相続の時からその譲渡の時まで事業の用、貸付けの用又は居住の用に供されていたことがないものに限り、）の一定の譲渡をし

た場合において、その被相続人居住用家屋がその譲渡の時からその譲渡の日の属する年の翌年2月15日までの間に次に掲げる場合に該当することとなったときは、本特例を適用することができることとされます（措法35③，措規18の2②二）。

- ① 耐震基準に適合することとなった場合
- ② その全部の取壊し若しくは除却がされ、又はその全部が滅失をした場合

図表Ⅲ－２ 適用対象範囲の拡充



Q 3 特別控除額の制限

Q 2 における特別控除額に制限が設けられたそうですが、その内容について教えてください。

Point 相続人の数が3人以上である場合における特別控除額が2,000万円（改正前：3,000万円）に引き下げられます。

Answer 相続又は遺贈による被相続人居住用家屋及び被相続人居住用家屋の敷地等の取得をした相続人の数が3人以上である場合における特別控除額が2,000万円（その年に居住用財産につき居住用財産の譲渡所得の3,000万円特別控除の適用を受ける者にとっては、3,000万円の範囲内において一定の金額）に引き下げられます（措法35④，措令23⑥⑦，措規18の2⑤）。

図表Ⅲ－3 相続人の数が3人の場合の特別控除額

区 分	改 正 前	改 正 後
特別控除額	3,000万円	2,000万円
特別控除額の上限額	9,000万円	6,000万円

Q 4 適用期限の延長

空き家に係る譲渡所得の3,000万円特別控除の特例の適用期限の延長について教えてください。

Point 適用期限が令和9年12月31日まで延長されます。

Answer Q2からQ3までの見直しが行われた上、その適用期限が令和9年12月31日（改正前：令和5年12月31日）まで4年延長されます（措法35③）。

Q 5 適用関係

Q2からQ4に掲げる空き家に係る譲渡所得の3,000万円特別控除の特例の拡充等の適用関係について教えてください。

Point 令和6年1月1日以後から適用されます。

Answer 上記Q2からQ4の改正は、個人が令和6年1月1日以後に行う被相続人居住用家屋又は被相続人居住用家屋の敷地等の譲渡について適用され、令和5年12月31日以前に行った被相続人居住用家屋又は被相続人居住用家屋の敷地等の譲渡については、なお従前の例によります（令和5年改正法附則32③，令和5年改正措令附則1三，令和5年改正措規附則1三）。

2 低未利用土地等を譲渡した場合の長期譲渡所得の100万円特別控除の見直し

Q 1 改正前制度の概要

地方部においては、①想定したよりも売却収入が低いこと、②相対的に測量費、解体費等の譲渡費用の負担が重いこと、③様々な費用の支出があった上にさらに課される譲渡所得税の負担感が大きいこと等の理由により、土地を売らずに低未利用土地等（空き地）として放置され、世帯所有の「宅地」の約10%が空き地となっています。

令和2年度税制改正では、少額な低未利用土地等（空き地）について、売り主の取引にあたっての負担感を軽減することで、現所有者が土地を売却するインセンティブを付与し、土地に新たな価値を見出す者への譲渡を促進する制度が創設されました。

その改正前の制度の概要について教えてください。

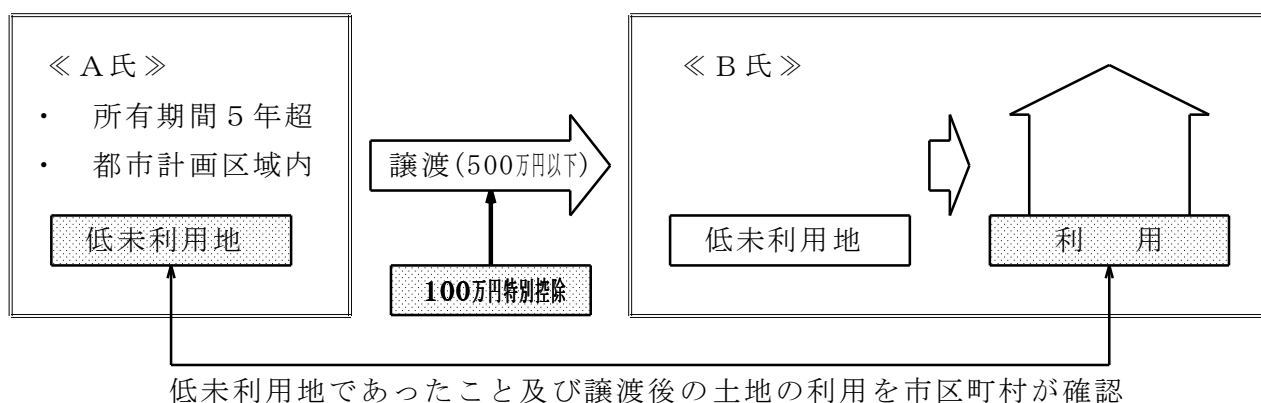
Point 個人が、譲渡価額500万円以下であって、都市計画区域内にある低未利用土地等を

譲渡した場合に、長期譲渡所得から100万円が控除できるとされます。

Answer 個人が、都市計画区域内にある低未利用土地又は低未利用土地の上に存する権利（以下「低未利用土地等」といいます。）で、その年1月1日において所有期間が5年を超えるものの譲渡（特別の関係がある者に対してするもの及びその対価（その譲渡とともにしたその低未利用土地等の上にある資産の譲渡の対価を含みます。）の額が500万円を超えるものを除きます。）を令和2年7月1日から令和4年12月31日までの間にした場合（その譲渡後にその低未利用土地等の利用がされる場合に限ります。）には、その年中の低未利用土地等の譲渡に係る長期譲渡所得の金額から100万円（その長期譲渡所得の金額が100万円に満たない場合には、その長期譲渡所得の金額）を控除することができることとされます（旧措法35の3①，令和2年改正法附則64，令和2年改正地法附則34）。

ただし、本特例の適用を受けようとする低未利用土地等と一筆であった土地からその年の前年又は前々年に分筆された土地又はその土地の上に存する権利の譲渡をその前年又は前々年中にした場合において、その者がその譲渡につき本特例の適用を受けているときは、その低未利用土地等については本特例の適用ができないこととされます（旧措法35の3③）。

図表Ⅲ－４ 低未利用土地等を譲渡した場合の長期譲渡所得の100万円特別控除（改正前）



Q2 適用対象となる利用用途の制限

低未利用土地等を譲渡した場合の長期譲渡所得の100万円特別控除の適用対象となる利用が制限されたそうですが、その内容について教えてください。

Point コインパーキングが除外されます。

Answer 適用対象となる低未利用土地等の譲渡後の利用要件に係る用途から、いわゆるコインパーキングが除外されます。

Q 3 譲渡価額要件の引き上げ

新たな利用意思を示す者への土地の譲渡を促進し、適切な利用・管理を確保することにより、更なる所有者不明土地の発生を予防する観点から、譲渡価額要件が引き上げられたそうですが、その内容について教えてください。

Point ①市街化区域又は非線引き都市計画区域のうち用途地域設定区域に所在する土地、
②所有者不明土地対策計画を策定した自治体の都市計画区域内に所在する土地の譲渡価額要件が800万円以下に引き上げられます。

Answer 低未利用土地等を譲渡した場合の長期譲渡所得の100万円特別控除について、次に掲げる区域内にある低未利用土地等を譲渡する場合における低未利用土地等の譲渡対価に係る要件が800万円以下（改正前：500万円以下）に引き上げられます（措法35の3②，措令23の3②，措規18の3の2①②）。

- ① 市街化区域又は区域区分に関する都市計画が定められていない都市計画区域（用途地域が定められている区域に限ります。）
- ② 所有者不明土地の利用の円滑化等に関する特別措置法に規定する所有者不明土地対策計画を作成した市町村の区域

Q 4 適用期限の延長

低未利用土地等を譲渡した場合の長期譲渡所得の100万円特別控除の適用期限の延長について教えてください。

Point 令和7年12月31日まで3年延長されます。

Answer Q 2 から Q 3 までの見直しが行われた上、その適用期限が令和7年12月31日（改正前：令和4年12月31日）まで3年延長されます（措法35の3①）。

Q 5 適用関係

Q 2 から Q 4 に掲げる低未利用土地等を譲渡した場合の長期譲渡所得の100万円特別控除の見直しの適用関係について教えてください。

Point 令和5年1月1日以後の譲渡から適用されます。

Answer Q 2 から Q 4 の改正は、令和5年1月1日以後に行う低未利用土地等の譲渡について適用され、令和4年12月31日以前に行った低未利用土地等の譲渡については、なお従前の例によります（令和5年改正法附則32④）。

IV 資産課税

1 相続時精算課税制度の見直し

Q1 改正前制度の概要

生前贈与の活用のうち、相続時精算課税制度によって後継者への財産移転を行おうと思いますが、改正前の相続時精算課税制度の概要について教えてください。

Point 相続時精算課税制度は、60歳以上の親から18歳以上の子又は孫に贈与した財産に係る贈与税の課税価格から2,500万円が控除されますが、その贈与財産の贈与時の時価相当額が相続財産として課税されます。

なお、相続時精算課税を選択適用した場合には、その贈与者からの贈与について暦年課税制度が適用できなくなります。

Answer 贈与により財産を取得した受贈者は、暦年課税制度に代えて、相続時精算課税制度の適用を受けることを選択できます。

相続時精算課税制度は、18歳以上の子又は孫が60歳以上の親又は祖父母から受ける贈与について、贈与時に軽減された贈与税を納付（贈与時の特別控除の枠は累積で2,500万円を限度として複数年にわたって使用し、特別控除の枠を超える部分は一律20%の税率で課税）し、相続時にその贈与により取得した財産の価額と相続又は遺贈により取得した財産の価額とを合計した価額を課税価格として計算した相続税額（3,000万円に法定相続人1人につき600万円を加えた金額を相続税の基礎控除として課税価格から控除して計算）から、既に納付した相続時精算課税における贈与税の税額に相当する金額を控除した金額をもって、その納付すべき相続税額とします。この場合、相続税額から控除しきれない贈与税の税額に相当する金額については、還付を受けることができます。

なお、相続時精算課税制度を選択すると、その選択の撤回はできないため、その後の同一の贈与者からの贈与はすべて相続財産に合算されることとなります（措法21の9～21の18）。

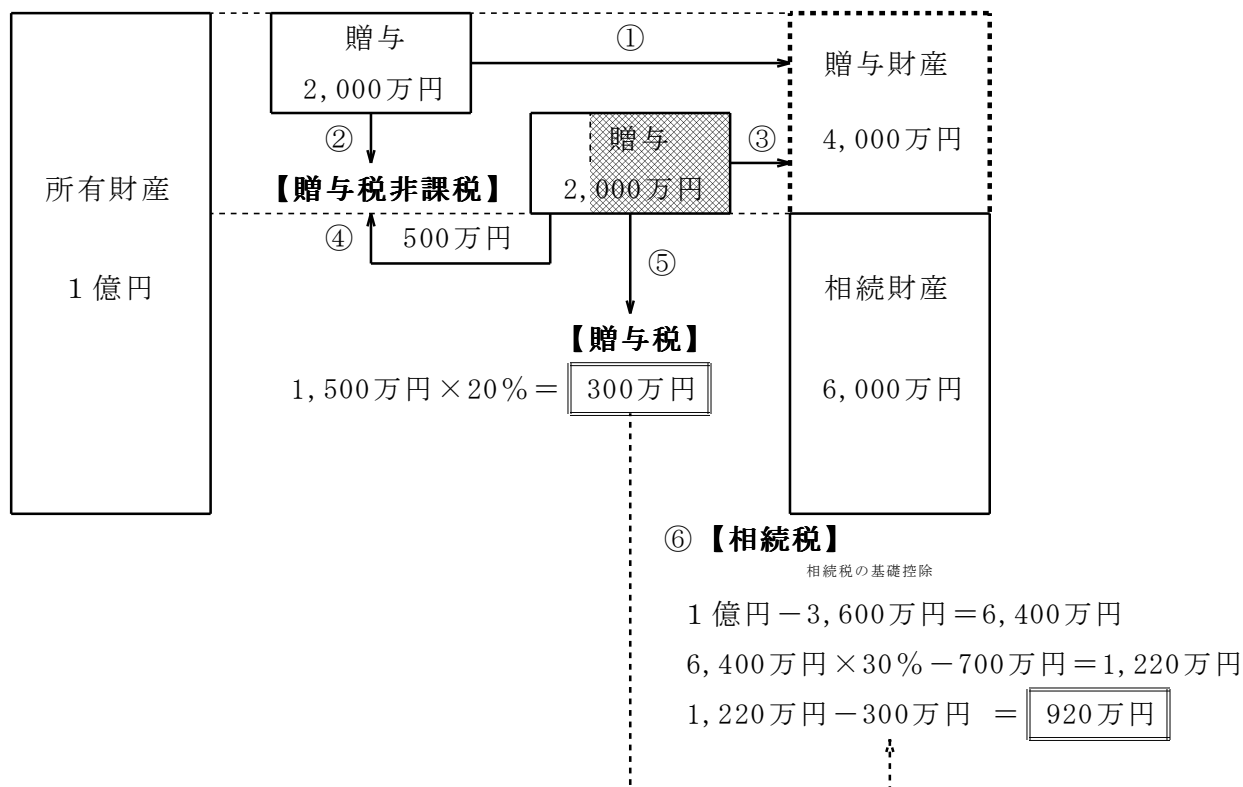
相続時精算課税制度の選択は、相続税がかからない（相続財産価額と相続時精算課税における贈与財産の価額との合計額が相続税の基礎控除額以下）者について、特別控除枠である2,500万円までの多額の金銭等を早期に贈与する場合に有効活用できます。

また、生前贈与した株式等の財産の評価額が相続開始時までには上昇すれば、値上がり分に対する相続税の負担を回避できることとなります。

相続時精算課税制度の仕組みは、図表IV-1のとおりとされます。

図表Ⅳ－1 相続時精算課税制度の仕組み（改正前）

≪前提：法定相続人：子1人≫



≪相続税納付のケースの説明≫

- ① 所有財産 1 億円のうち、2,000 万円を相続時精算課税制度により贈与することとしました。
- ② 贈与された 2,000 万円は、贈与税の特別控除の枠の範囲内であるので贈与税は非課税とされます。
- ③ 残りの所有財産 8,000 万円のうち、2,000 万円を贈与することとしました。この場合、上記①のように一度相続時精算課税制度により贈与を行えば、同一の者からは暦年課税制度による贈与は受けられません。
- ④ 贈与された 2,000 万円のうち、相続時精算課税制度による特別控除の枠 2,500 万円から既に上記②で控除した金額 2,000 万円を控除した残額 500 万円が非課税とされます。
- ⑤ 上記④の贈与税の特別控除の枠を超える部分 1,500 万円に対して、税率 20% で贈与税 300 万円が課税されます。
- ⑥ 相続開始の時に残存財産 6,000 万円と上記①及び③の相続時精算課税制度を適用した贈与財産の価額 4,000 万円とを合計した 10,000 万円を相続税の課税価格として計算（相続税の基礎控除額は 3,000 万円 + 600 万円 × 1 人 = 3,600 万円）した相続税額 1,220 万円から、既に上記⑤で納付した相続時精算課税制度における贈与税の税額 300 万円を控除した金額 920 万円をもって、納付すべき相続税額とされます。

Q 2 基礎控除の創設

相続時精算課税制度は、平成15年度に次世代への早期の資産移転と有効活用を通じた経済社会の活性化の観点から導入されましたが、選択後は生前贈与か相続かによって税負担は変わらず、資産移転の時期に中立的な仕組みとなっています。

令和5年度税制改正では、申告等に係る事務負担を軽減する等の観点から、相続時精算課税制度の使い勝手を向上させるための見直しが行われたようですが、その見直しの内容について教えてください。

Point 暦年課税との選択制は維持しつつ、相続時精算課税を選択した場合でも、毎年、暦年課税と同水準の基礎控除110万円までの贈与税が非課税とされます。

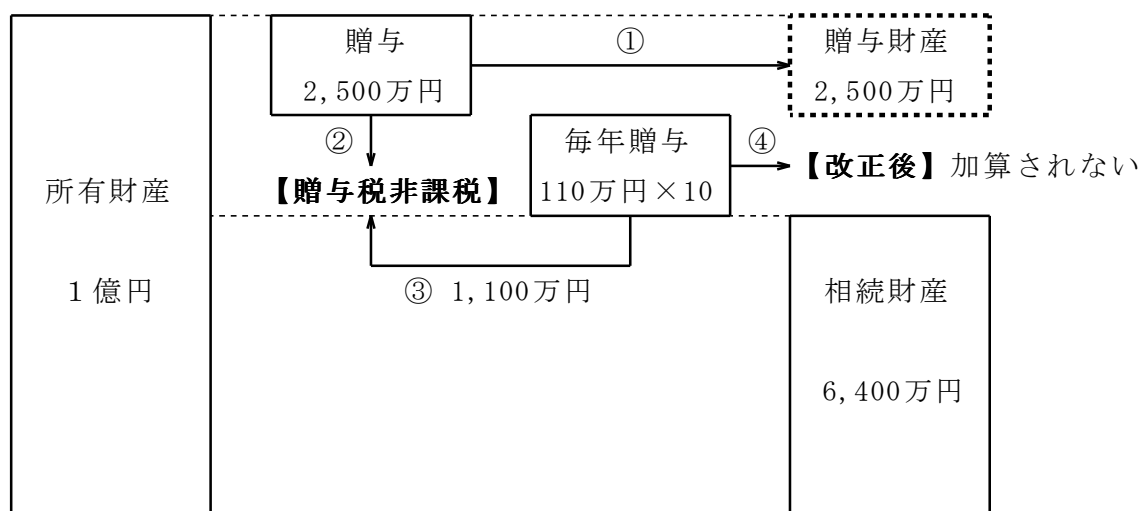
Answer 相続時精算課税適用者がその年中において特定贈与者から贈与により取得した財産に係るその年分の贈与税については、現行の特別控除2,500万円とは別途、課税価格から基礎控除110万円が控除できるとされます（相法21の11の2①，措法70の3の2①）。

この場合において、特定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特定贈与者から贈与により取得した財産の価額は、基礎控除110万円の控除をした後の残額とされます（相法21の15①②，21の16②③，措法70の3の2②，相規12一，13①六・七）。

この改正により、生前にまとまった財産を贈与しにくかった者にとっても、相続時精算課税を活用することで、次世代に資産を移転しやすい税制となります。

図表IV-2 相続時精算課税制度における基礎控除の創設

《前提：法定相続人：子1人》



⑤ 【相続税】

相続税の基礎控除

$$8,900万円 - 3,600万円 = 5,300万円$$

$$5,300万円 \times 30\% - 700万円 = \boxed{890万円}$$

《相続税納付のケースの説明》

- ① 所有財産 1 億円のうち、2,500万円を相続時精算課税制度により贈与することとしました。
- ② 贈与された2,500万円は、贈与税の特別控除の枠の範囲内であるので贈与税は非課税とされます。
- ③ 残りの所有財産7,500万円のうち、110万円を毎年贈与（10年間）することとしました。暦年課税との選択制は維持しつつ、相続時精算課税を選択した場合でも、毎年、基礎控除110万円が贈与税は非課税とされます。
- ④ 特定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特定贈与者から贈与により取得した財産の価額は、基礎控除110万円の控除をした後の残額とされますので、毎年10年間110万円ずつ贈与された1,100万円は、相続税の課税価格に加算されません。
- ⑤ 相続開始の時に残存財産6,400万円と上記①の相続時精算課税制度を適用した贈与財産の価額2,500万円とを合計した8,900万円を相続税の課税価格として計算（相続税の基礎控除額は3,000万円+600万円×1人=3,600万円）した金額890万円が納付すべき相続税額とされます。

Q 3 贈与税の特別控除額

Q 2 の相続時精算課税制度における特別控除額の計算方法について教えてください。

Point 創設された基礎控除を先に控除できます。

Answer 相続時精算課税適用者がその年中において特定贈与者から贈与により取得した財産に係るその年分の贈与税については、特定贈与者ごとのQ 2 に掲げる基礎控除の控除後の贈与税の課税価格から、それぞれ次に掲げる金額のうちいずれか低い金額が控除されます（相法21の12①）。

- ① 2,500万円（既にこのQ 3 の規定の適用を受けて控除した金額がある場合には、その金額の合計額を控除した残額）
- ② 特定贈与者ごとのQ 2 に掲げる基礎控除の控除後の贈与税の課税価格

Q 4 特定贈与者が2人以上ある場合

Q 2 において特定贈与者が2人以上ある場合における特定贈与者ごとの贈与税の課税価格から控除する金額の計算方法について教えてください。

Point 複数の特定贈与者から贈与を受けた場合は、それぞれの贈与額に応じて按分することとされます。

Answer 相続時精算課税に係る贈与税の基礎控除について、相続時精算課税適用者がその年中において2以上の特定贈与者からの贈与により財産を取得した場合には、各特定贈

与者から贈与により取得した財産に係る課税価格から控除する金額は、特定贈与者の異なるごとに、110万円に特定贈与者ごとの贈与税の課税価格がその課税価格の合計額のうち占める割合を乗じて計算することとされます（相法21の11の2②，相令5の2，措法70の3の2③，措令40の5の2，相規17①一）。

〔算式〕

$$\begin{array}{l} \text{各特定贈与者の課税価格} \\ \text{から控除する金額} \end{array} = 110\text{万円} \times \frac{\text{各特定贈与者の贈与税の課税価格}}{\text{特定贈与者ごとの贈与税の課税価格の合計額}}$$

Q 5 適用関係

Q 2 から Q 4 までにおける相続時精算課税制度における基礎控除の創設の適用関係について教えて下さい。

Point 令和 6 年 1 月 1 日以後の贈与から適用されます。

Answer Q 2 から Q 4 までの改正は、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又は贈与税について適用されます（令和 5 年改正法附則19④，51④，令和 5 年改正相令附則 1，令和 5 年改正措令附則 1 三，令和 5 年改正相規附則 2 ②）。

Q 6 相続時精算課税に係る土地又は建物の価額の特例

平成29年度税制改正では、災害が発生した際の被災者に対して、災害への税制上の対応の規定の常設化を行う等の対応が行われました。

令和 5 年度税制改正では、大規模な災害の発生に備え、著しい被害に対する不安を解消する観点から、相続時精算課税制度により受贈した土地・建物の相続時の取扱いが見直されたそうですが、その見直された内容について教えて下さい。

Point 相続時精算課税制度により受贈した財産の価額は、相続税の課税価格の計算上、贈与時点の時価で固定されますが、土地・建物について、災害により一定以上の被害を受けた場合には、例外的に、相続税の課税価格を再計算することとされます。

Answer 相続時精算課税適用者が特定贈与者から贈与により取得した土地又は建物が、その贈与を受けた日からその特定贈与者の死亡に係る相続税の期限内申告書の提出期限までの間に災害（冷害、雪害、干害、落雷、噴火その他の自然現象の異変による災害及び鉱害、火薬類の爆発その他の人為による異常な災害並びに害虫、害獣その他の生物による異常な災害とされます。）によって相当の被害を受けた場合（その相続時精算課税適用者がその土地又は建物をその贈与を受けた日からその災害が発生した日まで引き続き所有していた場合に限ります。）において、その相続時精算課税適用者が贈与税の納税地の所轄税務署長の承認を受けたときは、その相続税の課税価格への加算等の基礎となるその土地又は建物の価額は、その贈与の時における価額からその価額のうちその災害によって被害を受けた部分に対応する金額を控除した金額とされます（措法70の3の3

①②、措令40の5の3、措規23の6の2）。

なお、上記規定は、相続時精算課税適用者が、災免法の適用を受けた又は受けようとする場合には、適用できません。

Q 7 適用関係

Q 6における相続時精算課税に係る土地又は建物の価額の特例の適用関係について教えてください。

Point 令和6年1月1日以後から適用されます。

Answer Q 6の改正は、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されます（令和5年改正法附則51⑤、令和5年改正措令附則1三）。

2 相続開始前に贈与があった場合の相続税の課税価格への加算期間等

Q 1 暦年課税における相続開始前贈与の加算の見直し

令和5年度税制改正前の制度では、相続開始前3年以内に受けた贈与は相続財産に加算することとされています。

令和5年度税制改正では、暦年課税においても、資産移転の時期に対する中立性を高めていく観点から、相続財産に加算される期間が見直されたようですが、その見直された内容について教えてください。

Point 相続財産に加算する期間が7年に延長されます。その際、過去に受けた贈与の記録・管理に係る事務負担を軽減する観点から、延長される4年間に受けた贈与のうち総額100万円までの金額については、相続財産に加算しないこととされます。

Answer 相続又は遺贈により財産を取得した者が、その相続の開始前7年以内（改正前：3年以内）に相続に係る被相続人から贈与により財産を取得したことがある場合には、その贈与により取得した財産（以下「加算対象贈与財産」といいます。）の価額（加算対象贈与財産のうち相続の開始前3年以内に贈与により取得した財産以外の財産については、その財産の価額の合計額から100万円を控除した残額）を相続税の課税価格に加算することとされます（相法19①）。

Q 2 適用関係

Q 1における暦年課税における相続開始前贈与の加算の見直しの適用関係について教えてください。

Point 令和6年1月1日以後の贈与から適用されます。また、相続前贈与の加算期間は、

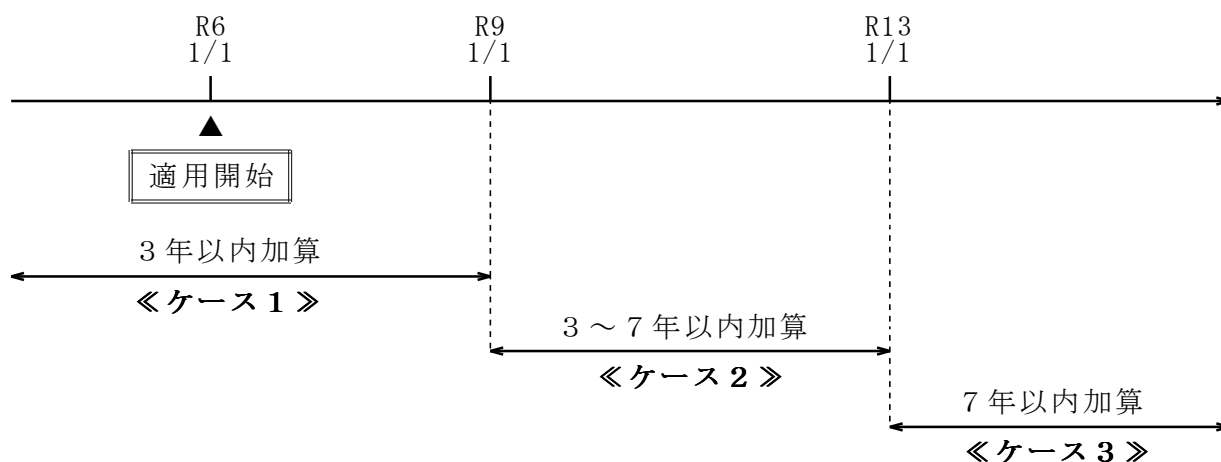
令和9年1月1日以降順次延長することとされ、加算期間が7年となるのは令和13年1月1日以降とされます。

Answer Q1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、令和5年12月31日以前に贈与により取得した財産に係る相続税については、なお従前の例によります（令和5年改正法附則19①）。

また、令和6年1月1日から令和8年12月31日までの間に相続又は遺贈（死因贈与及びその相続に係る被相続人からの贈与により取得した財産で「相続時精算課税の選択（相法21の9③）」の規定の適用を受けるものに係る贈与を含みます。以下同じ。）により財産を取得する者については、前述した「令和5年改正法附則19①」の規定にかかわらず、Q1の規定が適用されます。この場合において、Q1において「7年」とあるのは、「3年」とされます（令和5年改正法附則19②）。

なお、令和9年1月1日から令和12年12月31日までの間に相続又は遺贈により財産を取得する者に係るQ1の規定の適用については、Q1において「その相続の開始前7年以内」とあるのは、「令和6年1月1日からその相続の開始の日までの間」とされます（令和5年改正法附則19③）。

図表IV-3 暦年課税における相続開始前贈与の加算の見直し



《ケース1》令和8年7月1日死亡の場合は、令和5年7月1日以降に受けた贈与（3年間）が加算対象とされます。

《ケース2》令和10年1月1日死亡の場合は、令和6年1月1日以降に受けた贈与（注）（4年間）が加算対象とされます。

（注）令和6年1月1日から死亡日までの贈与

《ケース3》令和13年7月1日死亡の場合は、令和6年7月1日以降に受けた贈与（7年間）が加算対象とされます。

3 直系尊属から教育資金の一括贈与を受けた場合の贈与税の非課税措置の見直し

Q 1 多額の資産保有者の死亡時の残高に対する取扱いの見直し

経済対策として現在講じられている贈与税の非課税措置は、資産の移転に対して何らの税負担も求めない制度とされており、格差の固定化防止等の観点も踏まえながら、不断の見直しを行っていく必要があります。

令和5年度税制改正では、教育資金の一括贈与に係る贈与税の非課税措置について、近年利用件数が減少し、資産を多く保有する者による利用が多い等の状況にあるため、高額節税的な利用につながらないように見直されたそうですが、その内容について教えてください。

Point 贈与者に係る相続税の課税価格の合計が5億円を超える場合は、受贈者の年齢等にかかわらず、死亡時の残額が相続財産に加算されることとされます。

Answer 信託等をした日から教育資金管理契約の終了の日までの間に贈与者が死亡した場合において、その贈与者から相続又は遺贈により財産を取得した全ての者に係る相続税の課税価格の合計額が5億円を超えるときは、①受贈者が23歳未満である場合、②受贈者が学校等に在学している場合、③受贈者が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のいずれかに該当する場合であっても、その死亡の日における非課税拋出額から教育資金支出額を控除した管理残額を、その受贈者が贈与者から相続又は遺贈により取得したものとみなされます（措法70の2の2⑬，措規23の5の3）。

Q 2 適用関係

Q 1における多額の資産保有者の死亡時の残高に対する取扱いの見直しの適用関係について教えてください。

Point 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について適用されます。

Answer Q 1の改正は、令和5年4月1日以後に信託受益権等を取得する個人（以下「新法適用者」といいます。）の信託受益権等に係る相続税について適用され、令和5年3月31日以前に信託受益権等を取得した個人（新法適用者を除きます。）の信託受益権等に係る相続税については、なお従前の例によります（令和5年改正法附則51②）。

Q 3 残高課税の見直し

教育資金の一括贈与に係る贈与税の非課税措置の契約終了時においては、贈与者の死亡の日における非課税拋出額から教育資金支出額を控除した残額に対して、特例税率を適用して贈与税が課税されていました。

令和5年度税制改正では、格差の固定化防止等の観点から、節税的な利用につながらないように契約終了時の適用税率が見直されたそうですが、その内容について教えてください。

Point 受贈者が30歳に達した場合等において、非課税拋出額から教育資金支出額を控除した残額に贈与税が課されるときは、一般税率を適用することとされます。

Answer 受贈者が30歳に達したこと等により教育資金管理契約が終了した場合において、非課税拋出額から教育資金支出額を控除した残額に贈与税が課されるときは、その残額は、直系尊属から贈与を受けた場合の贈与税の税率の特例の適用については、一般贈与財産とみなされます（措法70の2の2⑰）。

Q 4 適用関係

Q 3における残高課税の見直しの適用関係について教えてください。

Point 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ます。

Answer Q 3の改正は、令和5年4月1日以後に信託受益権等を取得する新法適用者の信託受益権等に係る贈与税について適用され、令和5年3月31日以前に信託受益権等を取得した個人（新法適用者を除きます。）の信託受益権等に係る贈与税については、なお従前の例によります（令和5年改正法附則51②）。

Q 5 適用期限の延長

教育資金の一括贈与に係る贈与税の非課税措置の適用期限の延長について教えてください。

Point 適用期限が令和8年3月31日まで延長されます。

Answer Q 1からQ 4までの見直しが行われた上、その適用期限が令和8年3月31日（改正前：令和5年3月31日）まで3年延長されます（措法70の2の2①）。

V 法人課税

1 オープンイノベーション促進税制の拡充

Q1 改正前制度の概要

令和2年度税制改正では、イノベーションの担い手となるスタートアップへの新たな資金の供給を促進し成長に繋げていくため、国内の事業会社又はコーポレートベンチャーキャピタルが、創業10年未満・未上場のベンチャー企業に対して出資した場合、その株式取得価額の25%相当額の所得控除が認められる特別新事業開拓事業者に対し特定事業活動として出資をした場合の課税の特例（いわゆるオープンイノベーション促進税制）制度が創設されましたが、その改正前制度の概要について教えてください。

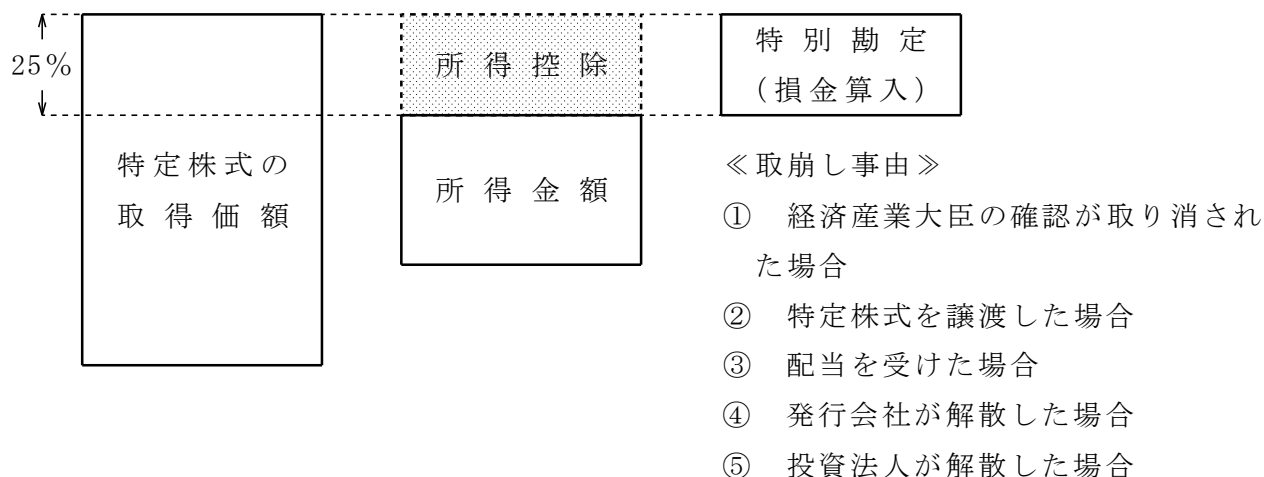
Point 対象会社が、一定のベンチャー企業の株式を出資の払込みにより取得した場合には、その株式の取得価額の25%相当額の特別控除が可能とされます。ただし、その控除できる金額は、特別勘定として経理した金額が限度とされます。

なお、対象会社が、その株式を譲渡した場合や配当の支払いを受けた場合等には、特別勘定のうち対応する部分を取り崩し、益金に算入します。

Answer 青色申告書を提出する法人で特定事業活動を行うもの（以下「対象法人」といいます。）が、令和2年4月1日から令和6年3月31日までの間に特定株式を取得し、かつ、これをその取得した日を含む事業年度末まで有している場合において、その特定株式の取得価額の25%以下の金額を特別勘定の金額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に、その経理した金額の合計額を損金算入できることとされます（措法66の13①）。

この特別勘定の金額は、特定株式の譲渡その他の取崩し事由に該当することとなった場合には、その事由に応じた金額を取り崩して、益金算入します。ただし、その特定株式の取得から5年を経過した場合は、この限りではありません（措法66の13⑥⑩）。

図表V-1 オープンイノベーション促進税制の概要（改正前）



Q 2 対象となる特定株式の範囲の拡充

オープンイノベーション促進税制は、スタートアップへのニューマネー出資の一定額を所得から控除するという、極めて異例の措置として創設されました。今般、M&Aは、スタートアップが自社だけでは実現不可能な、大きく・早く成長できる重要な出口戦略となっています。

令和5年度税制改正では、スタートアップの成長に資するM&Aを後押しする観点から、対象となる特定株式の範囲が拡充されたそうですが、その内容について教えてください。

Point ニューマネーを伴わない既存の発行済株式の取得に対しても所得控除25%が適用可能とされます。

Answer 対象となる特定株式に、発行法人以外の者から購入により取得した特別新事業開拓事業者の株式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が追加されます。この場合において、拡充された特定株式に係る対象となる取得価額の上限は、200億円とされます。また、特定事業活動に係る継続証明の要件に、対象法人による株式の取得の時に特別新事業開拓事業者が営んでいた事業を引き続き営んでいること等の要件も追加されます。

なお、拡充された特定株式の要件は、次のとおり現行要件が見直されます。ただし、その他の要件は現行の特定株式の要件と同様とされます。

- ① 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及び特定事業活動に係る証明の要件のうち特定事業活動を継続する期間は、5年とされます。
- ② 取得価額要件は、5億円以上とされます。
- ③ 特別新事業開拓事業者は内国法人に限定されます。
- ④ 令和5年4月1日以後に特別新事業開拓事業者に出資をして本特例の適用を受けた後に取得するその特別新事業開拓事業者の株式は対象外とされます。

図表V-2 拡充された特定株式の要件

	現行部分	拡充部分
対象株式	新規発行株式	発行済株式 (50%超の取得時)
所得控除上限額 (取得額換算)	25億円/件(注) (100億円/件)	50億円/件(注) (200億円/件)
株式取得下限額	大企業1億円/件 中小企業1,000万円/件	5億円/件

(注) 令和5年4月1日以降：所得控除上限額12.5億円/件、取得額換算50億円/件

Q 3 拡充された特定株式の取り崩し事由の創設

スタートアップの成長に真につながるよう、M&Aから5年以内に成長率や投資規模等の要件を満たした場合には、その後も減税メリットを継続させる仕組みとし、スタートアップの成長を強力に促すものとするため、拡充された特定株式に係る特別勘定の取崩し事由が創設されたそうですが、その内容について教えてください。

Point 特定株式の取得から5年を経過した場合には、特別勘定の金額を取り崩して、益金算入します。ただし、その取得の日から5年以内に、成長投資・事業成長の要件を満たさなかった場合等には、所得控除分を一括取り崩して、益金算入します。

Answer Q2により拡充された特定株式に係る特別勘定の取崩し事由は、次のとおり現行の取崩し事由を見直した事由とされます。ただし、その他の要件は現行の特定株式の取崩し事由と同様とされます。

- ① 特定株式の取得から5年を経過した場合には、特別勘定の金額を取り崩して、益金算入します。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成長要件に該当することとなった場合は、この限りではありません。
- ② 対象法人を合併法人とする合併により特定株式に係る特別新事業開拓事業者が解散した場合には、特別勘定の金額を取り崩して、益金算入します。
- ③ 対象法人が特定株式に係る特別新事業開拓事業者の総株主の議決権の過半数を有しないこととなった場合には、特別勘定の金額を取り崩して、益金算入します。
- ④ 上記①ただし書の場合において、特定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（特定事業活動に係る継続証明がされなかったことの事由及び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の変更があったことの事由を除きます。）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金額を取り崩して、益金算入します。
- ⑤ 上記①ただし書の場合において、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が減少したときは、その減少割合に応じた特別勘定の金額を取り崩して、益金算入します。
- ⑥ 上記①ただし書の場合において、特定株式につき剰余金の配当を受けたときは、その受けた額の25%相当額の特別勘定の金額を取り崩して、益金算入します。

Q 4 新規発行された特定株式の適用要件の見直し

新規発行された特定株式（現行制度部分）の適用要件が見直されたそうですが、その内容について教えてください。

Point 取得価額の上限が50億円（改正前：100億円）に引き下げる等の見直しが行われます。

Answer 払込みにより取得した特定株式について、対象となる取得価額の上限が50億円（改正前：100億円）に引き下げられます。

また、既にその総株主の議決権の過半数の株式を有している特別新事業開拓事業者に対する出資を対象から除外するとともに、既に本特例の適用を受けてその総株主の議決権の過半数に満たない株式を有している特別新事業開拓事業者に対する出資についてその対象を総株主の議決権の過半数を有することとなる場合に限定されます。

Q 5 適用関係

オープンイノベーション促進税制の適用関係について教えてください。

Point 令和5年4月1日以後に開始する事業年度から適用されます。

Answer Q2からQ4の改正は、法人の令和5年4月1日以後に開始する事業年度の所得に対する法人税から適用され、同日前に開始した事業年度の所得に対する法人税については、なお従前の例によります（令和5年改正法附則11）。

2 企業による学校教育における企業先導人材の育成

Q 1 指定寄附金の拡充

わが国の生産性向上のためには、社会人のリスクリングだけでなく、私立大学、高等専門学校及び専門学校等の学校教育において実社会で活躍できる人材の育成を行っていくことも重要であり、これには民間企業の教育への積極的な関与により、企業・社会が求める人材を産学連携して育成できる仕組みが有効と考えられています。

令和5年度税制改正では、私立大学等を設立するための企業による寄附を後押しするため、この寄附金を全額損金算入とする税制の枠組みが整備されたそうですが、その内容について教えてください。

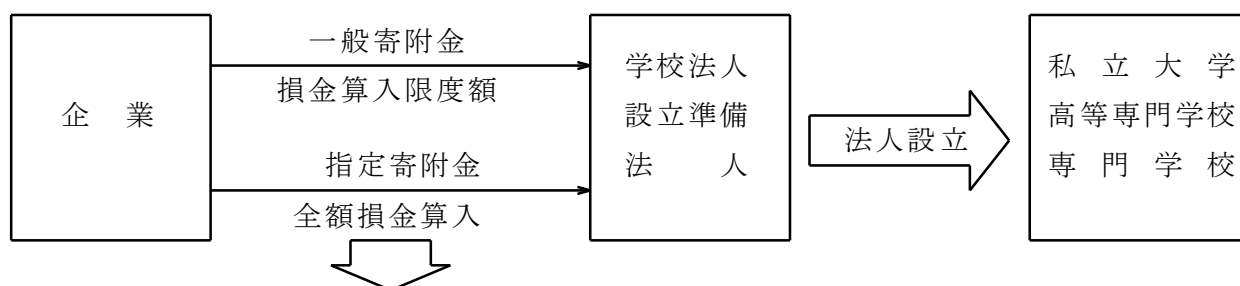
Point 学校法人等を新設するための法人（学校法人設立準備法人）に対して寄附を行う場合、これまで必要とされていた個別審査が不要とされ、全額損金算入が可能とされます。

Answer 法人が大学、高等専門学校又は一定の専門学校を設置する学校法人又は準学校法人の設立を目的とする法人（以下「学校法人設立準備法人」といいます。）に対して支出する寄附金のうち次のいずれにも該当するもので、その学校法人設立準備法人から財務大臣に対して届出があった日から令和10年3月31日までの間に支出されるものが、指定寄附金とされます（学校法人の寄附行為及び寄附行為の変更に関する審査基準の一部を改正する告示：文部科学省告示第10号）。

- ① その学校法人又は準学校法人の設立前に、その設立に関する認可があることが確実であると認められる場合においてされる寄附金で、その設立のための費用に充てられるものであること。

- ② 募集要綱に、学校法人設立準備法人の設立後5年を超えない範囲内において募集要綱で定める日までに大学、高等専門学校又は一定の専門学校の設置に係る認可を受けなかった場合には、残額を国又は地方公共団体に寄附する旨の定めがあること。

図表V-3 企業による学校教育における企業先導人材の育成



【改正前】 申請・審査を経て個別に財務大臣指定

【改正後】 次に掲げる全ての要件を満たす寄附金は、申請・審査を経ることなく事前に包括的な財務大臣指定

- ① 法人が私立大学、高等専門学校又は専門学校（大学卒業相当）を設置する学校法人等の設立を目的とする法人（学校法人設立準備法人）に対して、令和10年3月31日までに支出する寄附金
- ② 学校法人等の設立前になされ、その設立のための費用に充てられる寄附金
- ③ 設置しようとする私立大学等が法人設立後5年以内に認可されない場合には、国又は地方公共団体に寄附するとして募集された寄附金

3 DX（デジタルトランスフォーメーション）投資促進税制の見直し

Q1 改正前制度の概要

令和3年度税制改正では、デジタル技術を活用した企業変革（デジタルトランスフォーメーション、以下単に「DX」といいます。）を促進し、全社レベルのDX計画に基づく、クラウド技術を活用したハード・ソフトのデジタル関連投資を行った場合には、事業適応設備を取得した場合等の特別償却又は法人税額の特別控除（いわゆるDX投資促進税制）制度が創設されましたが、その改正前の概要について教えてください。

Point 税額控除（3%・5%）又は特別控除（30%）が選択適用できます。

Answer 青色申告書を提出する法人で産業競争力強化法に規定する認定事業適応事業者であるものが、同法の改正法の施行の日（令和3年6月9日又は令和3年6月17日）から令和5年3月31日までの間に、その事業適応計画に従って実施される情報技術事業適応の用に供するために特定ソフトウェアの新設若しくは増設をし又は情報技術事業適応を実施するために利用するソフトウェアのその利用に係る費用（繰延資産となるものに限ります。）の支出する場合において、その新設又は増設に係る特定ソフトウェア並びに

その特定ソフトウェア又はその利用するソフトウェアとともに情報技術事業適応の用に供する機械装置及び器具備品（主として産業試験研究の用に供される一定のものを除きます。）の取得等をして、その事業者の事業の用に供したときは、その取得価額の30%の特別償却とその取得価額の3%（グループ外の事業者とデータ連携をする場合には、5%）の税額控除との選択適用ができます（旧措法42の12の7①④，旧措令27の12の7①）。

また、情報技術事業適応を実施するために利用するソフトウェアのその利用に係る費用を支出した場合には、その支出した費用に係る繰延資産の額の30%の特別償却とその繰延資産の額の3%（グループ外の事業者とデータ連携をする場合には、5%）の税額控除との選択適用ができます。ただし、税額控除における控除税額は、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20%が上限とされます（旧措法42の12の7②⑤）。

なお、所得税についても同様とされます（旧措法10の5の6①～④⑦⑧，旧措令5の6の6①②④⑤）。

また、法人税の特別償却を法人住民税及び法人事業税に、税額控除を中小企業者等に係る法人住民税についても同様とされます（令和3年改正地法附則8）。

図表V-4 税制上の優遇措置

対 象 設 備	税 額 控 除	特 別 償 却
ソフトウェア	3% (注3)	30%
繰延資産(注1)		
機械及び装置(注2)	5% (注3・4)	
器具及び備品(注2)		

(注1) 繰延資産は、クラウド技術を活用したシステムへの移行に係る初期費用に限ります。

(注2) 機械及び装置・器具及び備品は、ソフトウェア又は繰延資産と連携して使用するものに限られます。

(注3) 税額控除の控除上限は、カーボンニュートラルに向けた投資促進税制と合わせて当期の法人税額の20%が上限とされます。

(注4) 他社とのデータ連携に係るもの

Q 2 主務大臣の確認要件の見直し

我が国の企業のデジタル技術投資は、約8割が既存システムの維持に充てられています。米国と比較すると、米国企業はビジネスモデル変革や利益・売上増加等を目的にデジタル投資しており、日本企業は業務効率化やコスト削減等を目的に投資が集中しています。

令和5年度税制改正では、企業のデジタル人材等の育成・確保等の取り組みを促進する観点から、DX認定基準が見直されたそうですが、その内容について教えてください。

Point デジタル人材等の育成・確保関連事項の提示が要件化されます。

Answer デジタルトランスフォーメーション投資促進税制について、次に掲げる主務大臣の確認要件の見直しが行われます。

- ① 生産性の向上又は新需要の開拓に関する要件が、売上高が10%以上増加することが見込まれることとの要件に見直されます。
- ② 取組類型に関する要件が、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との要件に見直されます。

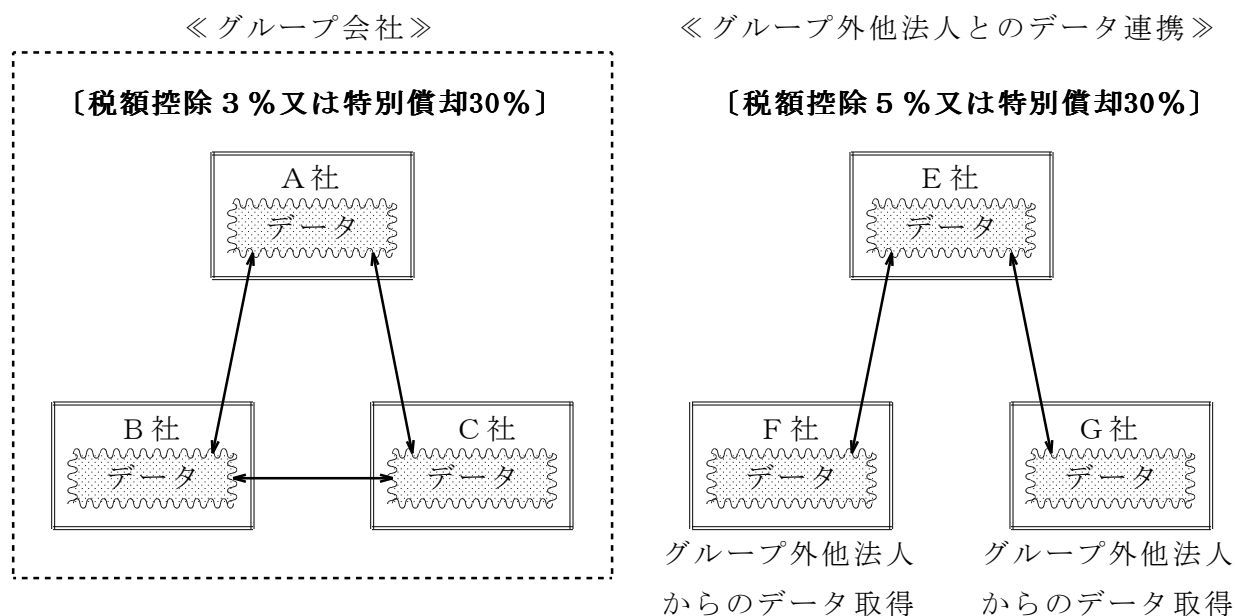
Q 3 グループの定義

Q 1におけるグループの定義について教えてください。

Point 会社法上の親子会社関係にある会社によって構成されるグループとされます。

Answer 「グループ」とは、会社法上の①親会社、②子会社、③兄弟会社（その親会社の自社以外の子会社）の関係にある会社によって構成されるグループとされます。

図表V-5 グループ会社のイメージ



Q 4 適用期限の延長

デジタルトランスフォーメーション投資促進税制の適用期限の延長について教えてください。

Point 令和7年3月31日まで2年間延長されます。

Answer Q2の見直しが行われた上、その適用期限が令和7年3月31日（改正前：令和5年3月31日）まで2年延長されます（措法42の12の7①）。

また、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する。

なお、所得税についても同様とされます（措法10の5の6①）。

4 中小企業向け設備投資促進税制の見直し

Q 1 改正前制度の概要

改正前の中小企業者等が機械等を取得した場合の特別償却又は特別税額控除（いわゆる中小企業投資促進税制）の概要について教えてください。

Point 中小企業者等は特別償却（30%）、特定中小企業者等は特別償却（30%）又は特別税額控除（7%）制度の選択適用ができます。

Answer 青色申告書を提出する中小企業者等が、平成10年6月1日から令和5年3月31日までの間において、特定機械装置等の取得等をして国内にあるその法人の事業の用に供した場合（貸付けの用に供した場合を除きます。以下同じ）には、特別償却（基準取得価額×30%）が適用できます（旧措法42の6①）。

また、資本金の額等が3,000万円以下の特定中小企業者等については、その特別償却に代わって特別税額控除（税額控除限度額：基準取得価額×7%）を選択適用することができます。

ただし、特別税額控除額の上限については、本制度及び「中小企業経営強化税制（措法42の12の4）」の特別税額控除における控除税額の合計で、当期の法人税額の20%相当額を限度とし、控除できなかった金額については1年間の繰越しができます（旧措法42の6②③）。

なお、所得税についても同様とされます（旧措法10の3①②③）。

図表 V-6 中小企業投資促進税制の概要

区 分	適 用 対 象 資 産	取 得 価 額 要 件
機 械 及 び 装 置	特に指定なし	1 台又は 1 基の取得価額が160万円以上のもの
工 具	測定工具及び検査工具（電気又は電子を利用するものを含みます）	それぞれ 1 台又は 1 基の取得価額が120万円以上のもの(注1)
車 両 及 び 運 搬 具	貨物運搬用の普通自動車のうち車両総重量3.5 t 以上のもの	—
船 舶	内航海運業の用に供されるもの	
ソ フ ト ウ ェ ア	電子計算機に対する指令であって、一の結果を得ることができるように組み合わされたもの ① サーバー用オペレーティングシステムのうち一定のもの ② サーバー用仮想化ソフトウェアのうち一定のもの ③ データベース管理ソフトウェアのうち一定のもの ④ 連携ソフトウェアのうち一定のもの ⑤ 不正アクセス防御ソフトウェアのうち一定のもの	一の取得価額が70万円以上のもの

(注1) それぞれ 1 台又は 1 基の取得価額が30万円以上で、かつ、一事業年度におけるその取得価額の合計額が120万円以上のものを含みます。

(注2) 指定事業の拡充等（令和3年度税制改正）

① 対象となる指定事業に次の事業が追加されます。

イ 不動産業

ロ 物品賃貸業

ハ 料亭、バー、キャバレー、ナイトクラブその他これらに類する事業（生活衛生同業組合の組合員が行うものに限りませう。）

② 対象となる法人に商店街振興組合が追加されます。

③ 対象資産から匿名組合契約等の目的である事業の用に供するものが除外されます。

Q 2 対象資産等の縮小等

地域経済の中核を担う中小企業の経営状況は、業種により違いも見られますが、エネルギー等を中心としたコストプッシュ型の物価上昇等により、収益環境の悪化が懸念されています。

令和5年度税制改正では、物価高・新型コロナ禍等の中、設備投資に取り組む中小企業を支援する観点から、中小企業投資促進税制が見直されたそうですが、その内容について教えてください。

Point 対象資産が縮小等されます。

Answer 中小企業投資促進税制について、次の見直しが行われます（措法42の6①，措令27の6①二③⑩⑫，措規20の3③⑦）。

- ① 対象資産から、コインランドリー業（主要な事業であるものを除きます。）の用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が除外されます。
 - ② 対象資産について、総トン数500 t以上の船舶にあっては、環境への負荷の低減に資する設備の設置状況等を国土交通大臣に届け出た船舶に限定されます。
- なお、所得税についても同様とされます（措法10の3①，措令5の5①二③⑫⑬，措規5の8③⑦）。

Q 3 適用期限の延長

中小企業投資促進税制の適用期限の延長について教えてください。

Point 適用期限が令和7年3月31日まで2年間延長されます。

Answer Q2の見直しが行われた上、その適用期限が令和7年3月31日（改正前：令和5年3月31日）まで2年延長されます（措法42の6①）。

なお、所得税についても同様とされます（措法10の3①）。

Q 4 適用関係

Q2及びQ3における中小企業投資促進税制の見直しの適用関係について教えてください。

Point 令和5年4月1日以後から適用されます。

Answer Q2及びQ3の改正は、令和5年4月1日以後に取得又は製作をする特定機械装置等について適用され、同日前に取得又は製作をされた特定機械装置等については、なお従前の例によります（令和5年改正法附則26，39）。

VI 消費課税

1 返還インボイスの交付義務の見直し

Q 1 改正前制度の概要

改正前のインボイス制度における事業者（売り手側）における返還インボイスの交付義務の制度の概要について教えてください。

Point 値引き等を行った際には、値引き等の金額や消費税額等を記載した返品伝票といった返還インボイスの交付義務が必要とされています。

Answer 売上げに係る対価の返還等を行うインボイス発行事業者は、その売上げに係る対価の返還等を受ける他の事業者に対して、次に掲げる事項が記載された請求書、納品書その他これらに類する書類（以下「返還インボイス」といいます。）を交付しなければなりません（消法57の4③）。また、インボイスの交付に代えて、返還インボイスに係る電磁的記録を提供することができます（消法57の4⑤）。

- ① インボイス発行事業者の氏名又は名称及び登録番号
- ② 売上げに係る対価の返還等を行う又は行った年月日
- ③ 売上げに係る対価の返還等に係る課税資産の譲渡等に係る資産又は役務の内容（売上げに係る対価の返還等に係る課税資産の譲渡等が軽減対象課税資産の譲渡等である場合には、資産の内容及び軽減対象課税資産の譲渡等である旨）
- ④ 売上げに係る対価の返還等に係る課税資産の譲渡等に係る税抜価額又は税込価額を税率の異なるごとに区分して合計した金額
- ⑤ 売上げに係る対価の返還等の金額に係る消費税額等又は適用税率

Q 2 少額な返還インボイスの交付義務の免除の創設

令和5年10月1日から適用されるインボイス制度では、インボイス発行事業者（売り手側）には、課税事業者（買い手側）に返品、値引き、割戻し又は決済の際に差し引かれた振込手数料相当額等の売上げに係る対価の返還等を行う場合、いわゆる返還インボイスの交付義務が課されます。

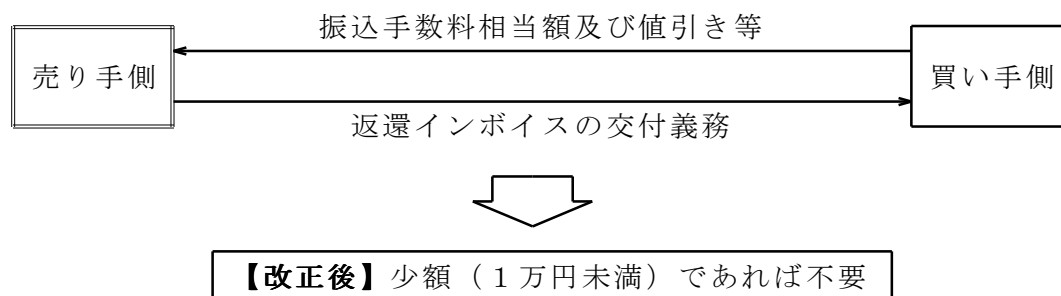
令和5年度税制改正では、売り手側の事務負担を軽減させる観点から、少額な返還インボイスの交付義務が免除される制度が創設されたそうですが、その内容について教えてください。

Point 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には、その返還インボイスの交付義務が免除されます。

Answer インボイス発行事業者が行う事業の性質上その売上げに係る対価の返還等に際し返還インボイスを交付することが困難な課税資産の譲渡等を行う場合、その売上げに係

る対価の返還等の金額が少額（1万円未満）であることその他一定で定めるときには、返還インボイスの交付義務が免除されます（消法57の4③ただし書き，消令70の9③二）。

図表VI-1 少額な返還インボイスの交付義務の免除の創設



Q3 適用関係

Q2における少額な返還インボイスの交付義務の免除の創設の適用関係について教えてください。

Point 令和5年10月1日以後の課税資産の譲渡等につき行う売上げに係る対価の返還等について適用されます。

Answer Q2の改正は、令和5年10月1日以後に国内において事業者が行うインボイスの交付義務が課される課税資産の譲渡等につき行う売上げに係る対価の返還等について適用されます（令和5年改正法附則20②，令和5年改正消令附則1二）。

2 帳簿のみの保存により仕入税額控除が認められる取引

Q1 改正前制度の概要

インボイス制度においては、事業者がその課税期間の課税仕入れ等の税額の控除に係る帳簿及びインボイス又は簡易インボイス（インボイス等の交付を受けることが困難である場合には、帳簿）の保存が仕入税額控除の要件とされます。

改正前の帳簿のみの保存により仕入税額控除が認められる取引の概要について教えてください。

Point 3万円未満の鉄道料金、入場料等、3万円未満の自動販売機及び出張旅費等など、インボイス等の交付を受けることが困難である場合には、帳簿の保存が仕入税額控除の要件とされます。

Answer 次に掲げる課税仕入れについては、その課税仕入れを行った事業者においてインボイス等の保存を要せず、帳簿のみの保存により仕入税額控除ができることとされます（消法30⑦，消令49①，消規15の4）。この場合には、「帳簿のみの保存により仕入税額控除を受ける旨」を帳簿の摘要欄に記載します。具体的な帳簿への記載方法は、「3

万円未満の鉄道料金」、「入場料等」、「3万円未満の自動販売機」及び「出張旅費等」などとされます（インボイスQ&A問107）。

- ① インボイスの交付義務が免除される公共交通機関である船舶、バス又は鉄道による旅客の運送
- ② 簡易インボイスの要件（取引年月日を除きます。）を満たす入場券等が使用の際に回収される取引
- ③ 古物営業を営む者がインボイス発行事業者でない者からの古物の購入
- ④ 質屋を営む者がインボイス発行事業者でない者からの質物の取得
- ⑤ 宅地建物取引業を営む者がインボイス発行事業者でない者からの建物の購入
- ⑥ インボイス発行事業者でない者からの再生資源又は再生部品の購入
- ⑦ インボイスの交付義務が免除される3万円未満の自動販売機及び自動サービス機により行われる商品の購入等
- ⑧ インボイスの交付義務が免除される郵便切手類のみを対価とする郵便・貨物サービス（郵便ポストに差し出されたものに限ります。）
- ⑨ 従業員等に支給する通常必要と認められる出張旅費等（出張旅費、宿泊費、日当及び通勤手当）

Q2 一定規模以下の事業者（買い手側）に対する事務負担の軽減措置の創設

軽減税率制度の実施のため、少額な取引であっても正確な適用税率の判定のため領収書等の証票が必要とされ、インボイスの保存が必要とされています。

令和5年度税制改正では、インボイス制度の円滑な移行とその定着を図る観点から、中小事業者を含めた一定規模以下の事業者が行う少額の取引について、帳簿のみで仕入税額控除が可能とされる事務処理の負担軽減措置が6年間の経過措置として創設されたようですが、その内容について教えてください。

Point 基準期間における課税売上高が1億円以下又は特定期間における課税売上高が5,000万円以下の事業者が行う課税仕入れに係る支払対価の額が1万円未満の取引については、インボイス制度の施行から6年間、帳簿のみの保存により仕入税額控除が可能とされます。

Answer 基準期間（前々年・前々事業年度）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には、インボイス等の保存を要せず、帳簿のみの保存により仕入税額控除ができることとされます（平成28年改正法附則53の2、消令24の2）。

また、基準期間における課税売上高が1億円超であった場合でも、特定期間（前年又は前事業年度開始の日以後6カ月の期間）における課税売上高が5,000万円以下である事業者も同様とされます（平成28年改正法附則53の2かっこ書き）。

3 インボイス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の創設

Q1 2割特例制度

課税当局公表による免税事業者のインボイス制度の登録に関するアンケート結果（実施期間：令和4年8月1日～9月30日・回答数：16,191件）によると、「登録済み」又は「令和5年3月31日までに登録予定」と回答した割合は23.1%とされており、消費税を申告したことのない事業者の消費税の申告等の事務負担及び消費税等の急な価格転嫁などが課税事業者になる際の課題とされています。

令和5年度税制改正では、これまで免税事業者であった者がインボイス発行事業者になった場合には、負担軽減に配慮した税額控除に関する3年間の経過措置が創設されたようですが、その内容について教えてください。

Point 消費税納税額を課税標準額に対する消費税額の2割とする、いわゆる2割特例制度が申告時に選択適用できることとされます。2割特例制度は、業種にかかわらず、売上・収入を把握するだけで消費税の申告・納税が可能となり、簡易課税制度に比べても事務負担が大幅に軽減されます。

Answer 免税事業者（基準期間における課税売上高が1,000万円以下である事業者）がインボイス発行事業者の登録をした場合には、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、その課税期間における課税標準額に対する消費税額から控除する金額を、その課税標準額に対する消費税額に8割を乗じた額とすることにより、納付すべき消費税額等をその課税標準額に対する消費税額の2割とすることができる制度（以下「2割特例制度」といいます。）の選択適用ができます（平成28年改正法附則51の2①②）。

また、2割特例制度は、免税事業者が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も同様とされます（平成28年改正法附則51の2①）。

〔算式〕

$$\boxed{\begin{array}{l} \text{納付すべき} \\ \text{消費税額等} \end{array}} = \boxed{\begin{array}{l} \text{課税標準額に} \\ \text{対する消費税額} \end{array}} - \boxed{\begin{array}{l} \text{課税標準額に} \\ \text{対する消費税額} \end{array}} \times \boxed{80\%}$$

（注）事前の届出が不要、2年間の継続適用の縛りなし！

Q2 適用除外とされる課税期間

Q1に掲げる2割特例制度が適用されない課税期間があるようですが、その内容について教えてください。

Point 2割特例制度はインボイス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事業者を対象とする制度とされます。そこで、納税義務の免除の特例に係る規定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課税期間は対象とされません。

Answer 次に掲げる課税期間の特例の適用を受ける場合は、2割特例制度の適用は受けられません（平成28年改正法附則51の2①）。

- ① 基準期間における課税売上高が1,000万円を超える場合（消法9①）
- ② 特定期間における課税売上高による納税義務の免除の特例の適用を受ける場合（消法9の2①）
- ③ 相続・合併・分割があった場合の納税義務の免除の特例の適用を受ける場合（消法10、11、12）
- ④ 新設法人の納税義務の免除の特例の適用を受ける場合（消法12の2①）
- ⑤ 特定新規設立法人の納税義務の免除の特例の適用を受ける場合（消法12の3①）
- ⑥ 課税事業者選択届出書を提出して2年以内に本則課税で調整対象固定資産の仕入れ等を行った場合の3年間（消法9⑦）
- ⑦ 新設法人及び特定新規設立法人の特例の適用を受けて、本則課税で調整対象固定資産の仕入れ等を行った場合の3年間（消法12の2②、12の3③）
- ⑧ 本則課税で高額特定資産の仕入れ等を行った場合の3年間（消法12の4①）
- ⑨ 高額特定資産について棚卸資産の調整の適用を受けた場合の3年間（消法12の4②）

Q3 課税事業者選択届出書を提出した課税期間

課税事業者選択届出書を提出した場合には、原則として、適用を開始した課税期間の初日から2年を経過する日の属する課税期間の初日以後でなければ、適用をやめようとする旨の届出書を提出することができません（いわゆる2年縛り）。

そこで、課税事業者選択届出書を提出した課税期間と2割特例制度の適用を受ける課税期間との関係について教えてください。

Point 令和5年10月1日の属する課税期間が、2年縛りの2年目の課税期間であれば2割特例は適用できませんが、1年目であれば課税事業者選択不適用届出書を提出することによって2割特例の適用が可能とされます。

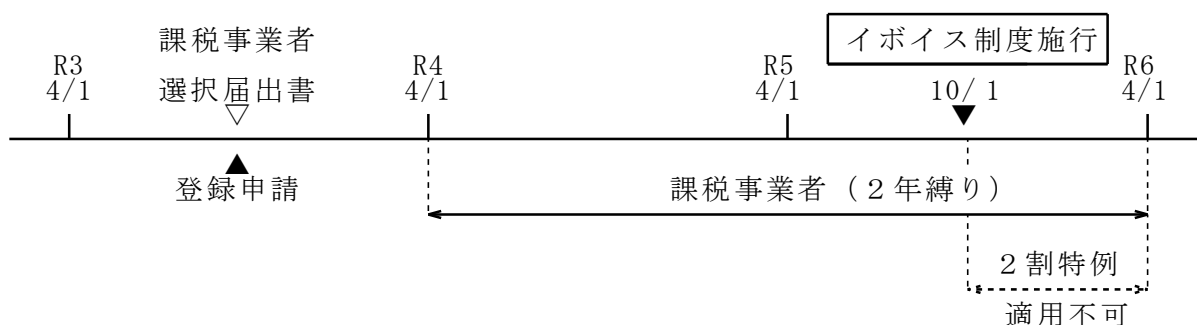
Answer 2割特例制度を適用できる課税期間は、インボイス発行事業者の登録及び課税事業者選択届出書の提出等がなかったとしたならば事業者免税点制度の適用を受けられることとなる課税期間に限られます（平成28年改正法附則51の2①かっこ書き）。

そこで、課税事業者選択届出書の提出により、令和5年10月1日前から引き続き事業者免税点制度の適用を受けられないこととなる同日の属する課税期間は、2割特例制度の適用は受けられません（平成28年改正法附則51の2①かっこ書き）。

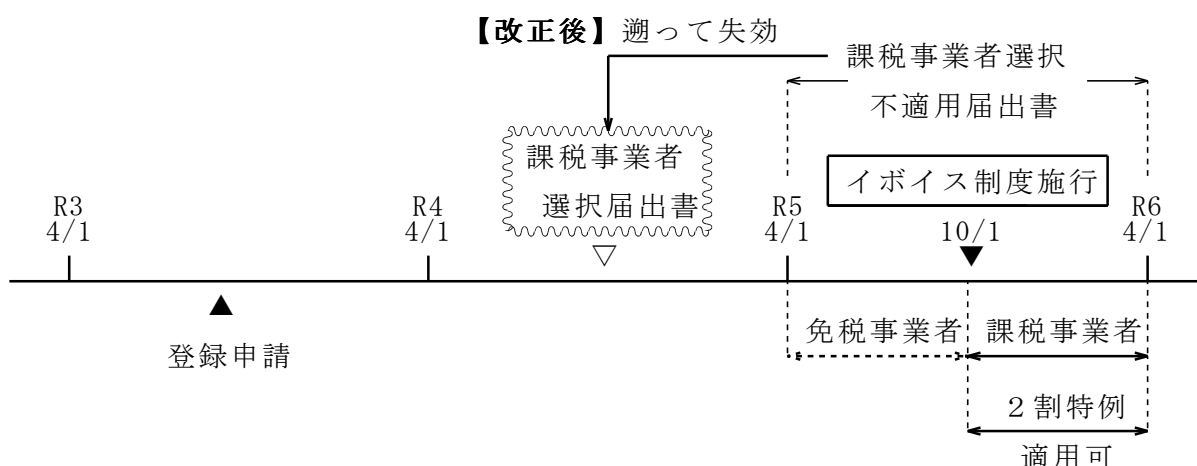
また、課税事業者選択届出書を提出することにより、令和5年10月1日の属する課税期間の初日から事業者免税点制度の適用を受けられないこととなる事業者が、インボイス発行事業者の登録申請書を提出している場合には、その課税期間中に課税事業者選択不適用届出書を納税地を所轄する税務署長に提出したときは、その届出書はその課税期間の初日の前日に提出したものとみなされ、2割特例制度の適用が可能とされます（平成28年改正法附則51の2⑤）。

図表VI-2 課税事業者選択届出書を失効させる場合（例：3月決算法人）

《ケース1：2年縛りの2年目の課税期間》



《ケース2：2年縛りの1年目の課税期間》



Q4 手続規定

Q1に掲げる2割特例制度の適用を受けようとする場合における手続はどのようにすれば良いのか教えてください。

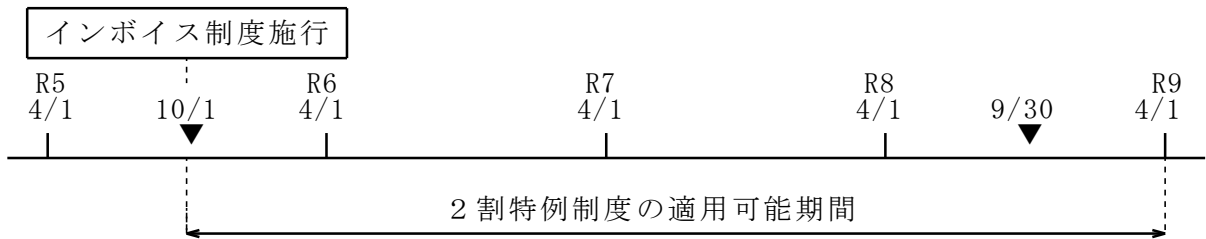
Point 確定申告書にその旨を付記するものとされます。

Answer インボイス発行事業者がQ1に掲げる2割特例制度の適用を受けようとする場合には、確定申告書にその旨を付記（2割特例制度の有・無に○印を付記）するものとされます（平成28年改正法附則51の2③）。

なお、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（計4回の申告）においては、簡易課税制度選択届出書を提出していない事業者は本則課税制度と2割特例制度のいずれかを確定申告時に選択適用することが可能とされます。また、簡易課税制度選択届出書を提出している事業者は、簡易課税制度と2割特例制度のいずれかを確定申告時に選択適用することが可能とされます（平成28年改正法附則51の2①）。

ただし、簡易課税選択届出書を提出した場合には、2年間の継続適用の縛りが生じますので留意して下さい。

図表VI-3 2割特例制度の適用可能期間（例：3月決算法人）



Q 5 簡易課税制度への移行措置

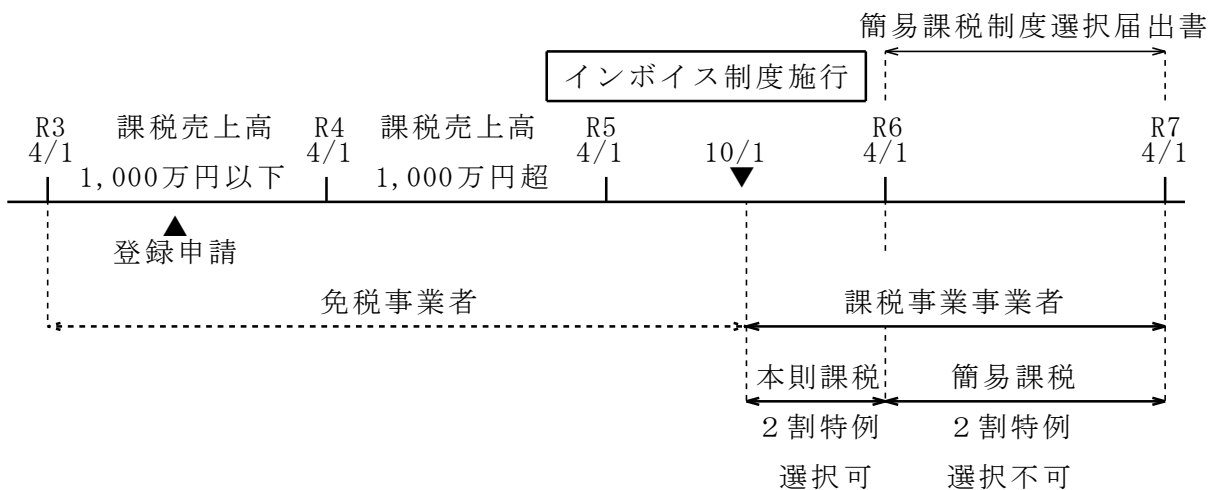
Q 1 に掲げる 2 割特例制度適用を受けたインボイス発行事業者がその適用を受けた後に簡易課税制度に移行しようとする場合における手続規定について教えてください。

Point 簡易課税制度選択届出書を提出した日の属する課税期間からその適用が認められることとされます。

Answer Q 1 に掲げる 2 割特例制度の適用を受けたインボイス発行事業者が、その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納税地を所轄する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ができることとされます（平成28年改正法附則51の2⑥）。

また、基準期間における課税売上高が1,000万円を超える課税期間がある場合も同様とされます。

図表VI-4 簡易課税制度への移行措置（例：3月決算法人）



【コラム：実務上の留意点】

1 一定期間の取引をまとめた請求書の交付

取引の都度、取引先に商品名を記載した納品書を交付するとともに、請求については1か月分をまとめて請求書を交付した場合、令和5年10月1日からはこれら複数の納品書及び請求書をもってインボイス等とすることができます。

インボイス等とは、前述したⅢ 1（P. 16参照）の①から⑥の事項が記載された請求書、納品書等の書類をいいますが、一の書類のみで全ての記載事項を満たす必要はなく、交付された複数の書類相互の関連が明確であり、インボイス等の交付対象となる取引内容を正確に認識できる方法（例えば、請求書に納品書番号を記載するなど）で交付されていれば、その複数の書類の全体によりインボイス等の記載事項を満たすこととされます。

そこで、令和5年10月1日からは、次に掲げる対応が考えられます。

① 請求書にインボイス等として必要な事項を全て記載する場合

インボイス等として必要な事項を全て記載することにより、請求書の交付のみをもって、インボイス等の交付義務を果たすことができます。この場合、納品書の様式を変更する必要はありません。

② 請求書のみではインボイス等の記載事項が不足するため、納品書で不足する記載事項を補完する場合

請求書に、登録番号、税率ごとに区分した消費税額等及び適用税率を記載するとともに、日々の取引の内容（軽減税率の対象である旨を含みます。）については、納品書に記載することにより、2種類の書類でインボイス等の記載事項を満たすことができます。

そこで、この場合、請求書と納品書を交付することにより、インボイス等の交付義務を果たすことができます。

2 口座振替・口座振込による家賃の支払

事務所家賃の支払い及び専門家への報酬など契約書は作成していますが、請求書や領収書の交付は受けておらず、家賃及び顧問料等の支払い記録が銀行の通帳に口座振替・口座振込の記録が残るだけの取引である場合の対応は、次のとおりとされます。

① 新規契約における対応

令和5年10月1日以後に仕入税額控除の適用を受けるためには、前述したⅢ 1の①から⑥の事項が記載されたインボイス等の保存が必要とされます。

この場合、口座振替・口座振込による契約書に基づき代金決済が行われ、取引の都度、請求書や領収書等が交付されない取引であっても、仕入税額控除を受けするためには、原則として、前述したⅢ 1の①から⑥の事項が記載されたインボイ

ス等の保存が必要とされます。また、インボイス等は一定期間の取引をまとめて交付することも可能とされていますので、取引の相手方から一定期間の賃借料・報酬料等についてのインボイス等の交付を受け、それを保存することによる対応も可能とされます。

なお、インボイス等として必要な記載事項は、一の書類だけで前述したⅢ 1の①から⑥に掲げる事項の全てが記載されている必要はなく、複数の書類で記載事項の要件を満たせば、それらの書類全体でインボイス等の記載事項を満たすこととされます。例えば、口座振替・口座振込により家賃・顧問料等を支払う場合も、前述したⅢ 1の取引年月日以外の事項が記載された契約書とともに、前述したⅢ 1の②の取引年月日の事実を示す通帳又は銀行が発行した振込金受領書等を併せて保存することにより、インボイス等の保存があるものとして仕入税額控除の要件を満たすこととされます。

② 既存契約における対応

令和5年9月30日以前より作成されている契約書（以下「既存契約書」といいます。）においては、インボイス等として必要な前述したⅢ 1の①から⑥に掲げる複数項目の記載事項が不足しているケースが想定されます。この場合には、別途、不足している記載事項（例：登録番号、適用税率又は消費税額等など）を紙ベース又はメールなど電子的方法で通知する必要が生じます。既存契約書とともにその通知書を保存することによって、インボイス等の保存があるものとして仕入税額控除の要件を満たすこととされます。

《通知書の記載例》

令和5年10月1日以降のご案内

××契約書（締結日：○年○月○日）と併せて本通知書の保管をお願い致します。

登録番号：T123456789…

消費税率：10%

月額顧問料（税抜）：×××円

同上の消費税額等：×××円

<参考文献：国税庁軽減税率・インボイス制度対応室資料一部筆者加筆

『インボイス等保存方式に関するQ&A（令和4年4月改訂）』

《具体的な書式例》

インボイス制度に対応するための通知書

令和 年 月 日

〇〇〇〇 様

税理士法人右山事務所
代表社員 宮森 俊樹

拝啓 秋冷の候、時下ますますご清祥の段、お慶び申し上げます。

平素は格別のご厚誼にあずかり、厚く御礼申し上げます。

さて、令和5年10月1日より、消費税の仕入税額控除の方式としてインボイス制度（インボイス等保存方式）が開始されます。

弊所においては、令和4年8月15日にインボイス発行事業者として登録を受けましたので、御社におかれましては、インボイス制度の適用を受けることができるようになります。しかしながら、同日前に御社との間で締結させて頂いております税理士法人顧問委嘱契約書では、インボイス制度における消費税仕入税額控除を行うために必要な下記に掲げる記載事項が不足しております。

つきましては、インボイス制度の税制に対応するため、本通知書を従前の税理士法人顧問委嘱契約書とともに保管して頂けると幸いです。 敬具

記

登 録 番 号 : T 8 0 1 0 4 0 5 0 0 3 1 0 2

消 費 税 率 : 10%

月 額 顧 問 料 (税 抜) : × × × × 円

同上に対する消費税額等 : × × × × 円

以上

VII 納税環境整備

1 電子帳簿等保存制度の見直し

Q1 優良電子帳簿のインセンティブ

令和3年度税制改正では、信頼性確保の観点から優良な電子帳簿としてその普及を促進するため、インセンティブを設けることで記帳水準の向上を図ることとされたようですが、その内容について教えてください。

Point 所得税、法人税又は消費税の保存義務が課される帳簿（仕訳帳、総勘定元帳等及び青色申告者の保存帳簿）について、①閲覧用モニター（PC等）及び説明書を備付けていること等、②帳簿間での相互関連性、検索機能及び訂正削除履歴を確保していること等、の要件を充足して電子保存し、その旨を届出した者については、その電子帳簿（優良電子帳簿）に関連した過少申告加算税が5%軽減されます。

Answer 所得税、法人税又は消費税の保存義務が課される帳簿（仕訳帳、総勘定元帳等及び青色申告者の保存帳簿）について、①閲覧用モニター（PC等）及び説明書を備付けていること等、②帳簿間での相互関連性、検索機能及び訂正削除履歴を確保していること等、の要件の全てを満たして一定の国税関係帳簿に係る電磁的記録の保存等を行う者（その旨の届出書をあらかじめ提出した者に限ります。）のその電磁的記録に記録された事項に関し所得税、法人税又は消費税に係る修正申告又は更正があった場合（申告漏れについて、隠蔽し又は仮装された事実がある場合を除きます。）には、その記録された事項に関し生じた申告漏れに課される過少申告加算税の額については、通常課される過少申告加算税の額からその申告漏れに係る所得税、法人税又は消費税の5%に相当する金額を控除した金額とされます（電帳法8④、電帳令2、3）。

なお、「一定の国税関係帳簿」とは、所得税若しくは法人税の青色申告者が保存しなければならないこととされる仕訳帳、総勘定元帳その他必要な帳簿又は消費税の事業者が保存しなければならないこととされる帳簿とされます。

図表VII-1 優良電子帳簿のシステム要件と税務上のインセンティブ

帳簿の種類	システム要件	税制上のインセンティブ
所得税、法人税又は消費税の保存義務が課される帳簿(注)	① 閲覧用モニター（PC等）及び説明書を備付け ② 帳簿間での相互関連性、検索機能及び訂正削除履歴を確保 ③ 事前届出書の提出	過少申告加算税の額が5%減額（過少申告に係る修正申告・更正に重加算税対象が含まれている場合は除かれます。）

(注) 仕訳帳、総勘定元帳等及び青色申告者の保存帳簿

Q 2 優良な電子帳簿の範囲の見直し

令和3年度税制改正では、会計ソフト等の活用による記帳水準の向上に資するため、事後検証可能性の高い電子帳簿については、優良な電子帳簿として過少申告加算税の軽減措置を設けることにより普及を促進することとされ、その他の電子帳簿についても正規の簿記の原則に従うなど一定の要件を満たす場合には電子帳簿として電子データのまま保存することが可能とされました。

令和5年度税制改正では、信頼性の高い電子帳簿への更なる移行を目指す観点から、過少申告加算税の軽減措置の対象となる優良な電子帳簿の範囲が見直されたそうですが、その内容について教えてください。

Point 優良な電子帳簿に係る過少申告加算税の軽減措置の対象帳簿（所得税・法人税）の範囲が合理化・明確化され、一層の普及・一般化が図られます。

Answer 国税関係帳簿書類の電磁的記録等による保存制度について、一定の国税関係帳簿に係る電磁的記録の保存等が、国税の納税義務の適正な履行に資するものとして一定の要件等を満たしている場合におけるその国税関係帳簿（以下「優良な電子帳簿」といいます。）に係る過少申告加算税の軽減措置の対象となる申告所得税及び法人税に係る優良な電子帳簿の範囲が、仕訳帳、総勘定元帳その他必要な帳簿とされます（電帳規5①）。

図表Ⅶ－2 優良な電子帳簿の対象帳簿（所得税・法人税）の範囲の見直し

	改正前	改正後
優良な電子帳簿に係る過少申告加算税の軽減措置の対象帳簿の範囲	仕訳帳	
	総勘定元帳	
	その他必要な帳簿（全て）	その他必要な帳簿（補助帳簿）に限定

Q 3 その他必要な帳簿（補助帳簿）の範囲

Q 2に掲げる優良な電子帳簿に係る過少申告加算税の軽減措置の対象帳簿とされるその他必要な帳簿が補助帳簿に限定されたそうですが、その範囲と記載事項の内容について教えてください。

Point 申告（課税所得）に直接結びつき易い経理誤り全体を是正し易くするか否かといった観点から、その他必要な帳簿が補助帳簿に限定されます。

Answer 優良な電子帳簿に係る過少申告加算税の軽減措置の対象帳簿とされる「その他必要な帳簿」の取引に関する法人税の場合の記載事項については、「損益計算書に記載する科目では課税標準及び税額の計算に直接影響を及ぼす科目に関する補助帳簿の全て」及び「貸借対照表に記載する科目では損益計算書に記載する科目との関連性が強く、その科目の変動について把握する必要性が高い科目に関連する補助帳簿に限定」、との考

え方から見直しが行われます（電帳規 5 ①）。

なお、具体的な「その他必要な帳簿（補助帳簿）」の範囲とその記載事項は、図表 VII-3 のとおりとされます。

図表 VII-3 その他必要な帳簿（補助帳簿）の範囲と記載事項

範 囲	記 載 事 項
売上帳	売上げ（加工その他の役務の給付その他売上げと同様の性質を有するもの等を含みます。）その他収入に関する事項
仕入帳、経費帳 （賃金台帳を除きます。）	仕入れその他経費又は費用（法人税に係る優良な電子帳簿にあっては、賃金、給料手当、法定福利費及び厚生費を除きます。）に関する事項(注1)
売掛帳、貸付帳	売掛金（未収加工料その他売掛金と同様の性質を有するものを含みます。）その他債権に関する事項（当座預金の預入れ及び引出しに関する事項を除きます。）(注2)
買掛帳、借入帳	買掛金（未払加工料その他買掛金と同様の性質を有するものを含みます。）その他債務に関する事項
受取手形記入帳 支払手形記入帳	手形（融通手形を除きます。）上の債権債務に関する事項
有価証券受払い簿	有価証券（商品であるものを除きます。）に関する事項（法人税のみ）
固定資産台帳	減価償却資産に関する事項
繰延資産台帳	繰延資産に関する事項

(注1) 所得税の場合は、費用（経費）に関する事項のうち、雇人費、青色専従者給与額及び福利厚生費（賃金台帳）も優良な電子帳簿の対象とされます。

(注2) 優良な電子帳簿に位置付けられない「その他必要な帳簿」の取引に関する記載事項の例：現金出納帳（現金の出納に関する事項）、当座預金出納帳（当座預金の預入れ及び引出しに関する事項）、上記以外の資産台帳（上記以外の資産に関する事項）

(注3) 上記と併せて、対象帳簿の範囲を明確にするための運用上の措置が講じられます。

Q 4 適用関係

Q 2 及び Q 3 における優良な電子帳簿に係る過少申告加算税の軽減措置の対象帳簿の範囲の見直しの適用関係について教えてください。

Point 令和 6 年 1 月 1 日以後に法定申告期限等が到来する国税から適用されます。

Answer Q 2 及び Q 3 の改正は、令和 6 年 1 月 1 日以後に法定申告期限等が到来する所得税又は法人税について適用されます（令和 5 年改正電帳規附則 3）。

2 電子取引の取引情報に係る電磁的記録の保存制度の見直し

Q 1 改正前の検索機能の確保要件の概要

電子取引（取引情報の授受を電磁的方式により行う取引とされます。以下同じ）の取引情報に係る電磁的記録の保存制度における検索機能の確保要件の改正前の概要について教えてください。

Point 検索機能の確保要件が、取引等の年月日、取引金額及び取引先に限定されています。

また、税務調査における質問検査権行使に基づくダウンロード要求に応じれば、保存義務者の判定期間の売上高が1,000万円以下の事業者は全ての検索機能要件が不要とされています。

Answer 取引の相手方から電子的に受け取った請求書等の電子データの保存制度における検索機能の確保要件について、取引等の年月日、取引金額及び取引先に限定されています。

また、保存義務者が国税庁等のその職員の質問検査権に基づく電磁的記録のダウンロードの求めに応じることとする場合には、範囲指定及び項目を組み合わせて設定できる機能の確保が不要とされます（旧電帳規3②）。

この場合において、判定期間における売上高が1,000万円以下である保存義務者が、国税庁等のその職員の質問検査権に基づく電磁的記録のダウンロードの求めに応じることとする場合にあっては、検索要件の全てが不要とされます（旧電帳規4）。

なお、「判定期間」とは、法人にあっては電子取引が行われた日の属する事業年度の前々事業年度とされ、個人事業者にあっては電子取引が行われた日の属する年の前々年の1月1日から12月31日までの期間とされます（電帳規8②三）。

図表Ⅶ－4 検索確保要件（改正前）

区 分	具 体 的 な 内 容	
検 索 項 目	日付、金額及び取引先に限定(注)	
検 索 要 件 (税務調査に 対する対応)	日付又は金額に係る記録項目について、その範囲を指定して条件を設定	保存義務者が国税庁等のその職員の質問検査権行使に基づくダウンロードの求めに応じることができ るようにしている場合には不要 (注)
	2以上の任意の記録項目を組み合わせて条件を設定	

(注) 保存義務者が判定期間の売上高が1,000万円以下の事業者は全ての検索要件が不要。

Q 2 検索機能の確保の要件の見直し

電子取引の取引情報に係る電磁的記録の保存制度について、取引の相手方から電子的に受け取った請求書等の電子データとの同一性が確保された電磁的記録の保存を推進する観点から、検索機能の確保の要件が緩和されたそうですが、その緩和された内容について教えてください。

Point データを出力することにより作成した書面の提示・提出の求め及びそのダウンロードの求めに応じることができるようにしている場合には、検索機能の確保の要件を充足しているものとされます。

また、ダウンロードの求めへの対応を前提に全ての検索機能の確保の要件が不要とされる判定期間売上高が5,000万円以下に引き上げられます。

Answer 電子取引の取引情報に係る電磁的記録の保存要件における検索機能の確保要件について、次に掲げる見直しが行われます。

① 保存義務者が国税庁等の当該職員の質問検査権に基づく電磁的記録のダウンロードの求めに応じることができるようにしている場合には検索要件の全てを不要とする措置について、対象者が次のとおりとされます（電帳規4⑥五）。

イ その判定期間における売上高が5,000万円以下（改正前：1,000万円以下）である保存義務者

ロ その電磁的記録の出力書面（整然とした形式及び明瞭な状態で出力され、取引年月日その他の日付及び取引先ごとに整理されたものに限り、）の提示又は提出の求めに応じることができるようにしている保存義務者

② 電磁的記録の保存を行う者等に関する情報の確認要件が廃止されます（電帳規4⑥二）。

Q 3 適用関係

Q 2における電子取引の取引情報に係る電磁的記録の保存制度における検索機能の確保の要件の見直しの適用関係について教えてください。

Point 令和6年1月1日から適用されます。

Answer Q 2の改正は、令和6年1月1日以後に行う電子取引の取引情報について適用されます（令和5年改正電帳規附則2②）。

【コラム：電子取引の取引情報に係る電子データの保存制度の改正の概要】

はじめに

令和3年度税制改正では、所得税（源泉徴収に係る所得税を除きます。）及び法人税に係る電子データの保存義務者は、令和4年1月1日以後に電子取引（請求書・領収書等の授受を電子データで行う取引）を行った場合、電子取引に係る取引情報（請求書・領収書等）を電子データ（原本）で保存義務する規定が創設され、電子データの書面又はCOM（以下「出力書面等」といいます。）での保存が廃止されました（電帳法7）。

ただし、令和4年度税制改正では、令和4年1月1日から令和5年12月31日までに電子取引を行う場合に電子データの出力書面等の保存をもって、電子データの保存に代えることができる宥恕措置が創設されました（旧電帳規4③）。

そして、令和5年度税制改正では、令和6年1月1日から新たな猶予措置が創設されました（電帳規4③）。

I 令和5年度改正前制度の概要

令和4年1月1日以後においては、次に掲げる要件に従って、電子取引の取引情報に係る電子データを保存する必要があります。

1 改ざん防止の要件

次に掲げるいずれかの条件を満たす必要があります。

- ① 発行者側でタイムスタンプが付与された電子データを受領すること。
- ② ユーザー（受領者）側でデータの受領後遅滞なくタイムスタンプを付与すること。
- ③ データの訂正・削除の履歴が残るシステム（サービス）を利用すること。
- ④ 改ざん防止等のための事務処理規程を作成・運用・備付けること。

2 見読可能装置の備付けの要件

ディスプレイ・プリンター等を備付け、その操作説明書を備付けること。

3 検索機能の確保の要件

- ① 次の要件を充足した検索機能を確保していること。
 - イ 取引の日付、取引金額及び取引先（記録項目）で検索できること。
 - ロ 日付又は金額に係る記録項目について、その範囲を指定して条件を設定できること。
 - ハ 2以上の任意の記録項目を組み合わせて条件を設定できること。
- ② 税務調査に基づくダウンロードの求めに応じることとしている場合には、上記①イ・ロ・ハの要件が不要とされます。また、その判定期間に係る基準期間における売上高が1,000万円以下である事業者は、上記①イ～ハの要件が不要とされます。

II 令和5年度税制改正

1 検索機能の確保の要件の見直し

税務調査に基づくダウンロードの求めに応じることとしている場合には、上記 I 3 ①イ～ハ（改正前：ロ・ハ）の要件が不要とされる。また、その判定期間に係る基準期間における売上高が5,000万円（改正前：1,000万円）以下である事業者は、上記 I 3 ①イ～ハの要件が不要とされます（電帳規 4 ③⑥五）。

2 新たな猶予措置の創設

システム対応を相当の理由により行うことができなかった事業者については、出力書面等の提示・提出及びダウンロードの求めに応じることができるようにしておけば、上記 I 3 ①イ～ハの検索機能を確保の要件が不要とされる新たな猶予措置が創設されました（電帳規 4 ③）。

3 適用関係

上記 1 及び 2 の改正は、令和 6 年 1 月 1 日以後に行う電子取引の取引情報について適用されます（令和 5 年改正電帳規附則 2 ②）。

おわりに

取引先から電子データで受領した請求書・領収書等又は取引先へ電子データで交付した請求書・領収書等の控え等が電子データに該当し、これらの電子データを授受する法人又は個人事業者が保存義務者とされます。

また、電子データ又は出力書面等は、税務調査期間（法人：7年間又は10年間・個人：5年間）の保存が必要とされます。

3 電子取引データの保存義務の宥恕措置の見直し

Q 1 電子取引の取引情報に係る電磁的記録の保存への円滑な移行のための宥恕措置

令和 3 年度税制改正では、経済社会のデジタル化を踏まえて、令和 4 年 1 月 1 日以後に行う電子取引データについては、その電子取引データの出力書面等の保存をもってその電子取引データの保存に代えることができる措置が廃止（いわゆる電子取引データの保存の義務化）が行われました。

令和 4 年度税制改正では、電子取引データの保存要件に対処するためのシステム整備及び社内ワークフローの構築などの対応未完了の大企業が多いこと又は認知不足の中小企業者などを考慮して、電子取引データの保存の義務化に宥恕措置が創設されたようですが、その内容について教えてください。

Point 令和 5 年 12 月 31 日までに電子取引を行う場合には、事実上、電子取引の取引情報に係るデータを出力することにより作成した出力書面の保存をもって、そのデータの保存に代えることができるとされています。

Answer 電子取引の取引情報に係る電磁的記録の保存制度について、令和4年1月1日から令和5年12月31日までの間に申告所得税及び法人税に係る保存義務者が行う電子取引につき、納税地等の所轄税務署長がその電子取引の取引情報に係る電磁的記録を保存要件に従って保存をすることができなかったことについてやむを得ない事情があると認め、かつ、その保存義務者が質問検査権に基づくその電磁的記録の出力書面（整然とした形式及び明瞭な状態で出力されたものに限り、）の提示又は提出の求めに応じることができるようにされている場合には、その保存要件にかかわらず、その電磁的記録（以下「電子データ」といいます。）の保存をすることができることとする宥恕措置が創設されています（旧電帳規4③）。

Q2 新たな猶予措置の創設

経済社会のデジタル化を踏まえ、経理の電子化による生産性の向上、テレワークの推進、税務情報のデジタル化、優良な電子帳簿の普及・一般化に資する観点から、電子取引の取引情報に係るデータ、所得税、法人税及び消費税等の帳簿書類を電子的に保存するためのシステム対応が間に合わなかったことにつき相当の理由がある事業者等に対する新たな猶予措置が設けられたそうですが、その内容について教えてください。

Point 従前に行われていた出力書面の保存に加え、データのダウンロードの求めに応じることができるようにしておけば、検索機能確保要件等が不要とされ、そのデータの保存が可能とされる新たな猶予措置が創設されます。

Answer 電子取引の取引情報に係る電磁的記録を保存要件に従って保存をすることができなかったことについて相当の理由がある保存義務者に対する猶予措置として、申告所得税及び法人税に係る保存義務者が行う電子取引につき、納税地等の所轄税務署長がその電子取引の取引情報に係る電磁的記録を保存要件に従って保存をすることができなかったことについて相当の理由があると認め、かつ、その保存義務者が質問検査権に基づくその電磁的記録のダウンロードの求め及び当該電磁的記録の出力書面（整然とした形式及び明瞭な状態で出力されたものに限り、）の提示又は提出の求めに応じることができるようにしている場合には、その保存要件にかかわらず、その電磁的記録の保存をすることができることとされます（電帳規4③）。

なお、猶予措置の適用を受ける場合には、その電子データの保存に代えてその出力書面のみを保存する対応は認められず、電子データ自体を保存するとともに、その電子データ及び出力書面について提示又は提出をすることができる必要がありますので留意して下さい（電帳通7-13, 1問1答問60-2）。

図表Ⅶ－５ 電子取引データの保存義務の新たな猶予措置の創設

区 分	改 正 前	改 正 後
適用要件	税務署長がやむを得ない事情があると認める場合（保存事務者からの手続は不要）	税務署長が相当の理由があると認める場合（保存事務者からの手続は不要）
	出力書面の提示・提出の求めに応じることができるようにしておくこと	出力書面の提示・提出及びダウンロードの求めに応じることができるようにしておくこと
運用上の配慮	事実上出力書面による保存が可能	なし（データの保存のみ）
保存期間	出力書面について、事実上、税務調査期間の保存が必要	データ及び出力書面について、事実上、税務調査期間の保存が必要
具体的な適用ケース	システム対応に間に合わなかった事業者等に適用（システム整備する意向がある旨を口頭で回答する必要あり）	システム対応を相当の理由(注)により行うことができなかった事業者等に適用

(注) 「相当の理由」とは、その電磁的記録そのものの保存は可能であるものの、保存時に満たすべき要件に従って保存するためのシステム等や社内のワークフローの整備が間に合わない等といった、自己の責めに帰さないとは言い難いような事情も含め、要件に従って電磁的記録の保存を行うための環境が整っていない事情等とされます（電帳通7-12, 1問1答問61）。

Q 3 適用関係

Q 2における電子取引データの保存義務の新たな猶予措置の創設の適用関係について教えて下さい。

Point 令和6年1月1日から適用されます。

Answer Q 2の改正は、令和6年1月1日以後に行う電子取引の取引情報について適用されます（令和5年改正電帳規附則2②）。

また、Q 1に掲げる電子取引の取引情報に係る電磁的記録の保存への円滑な移行のための宥恕措置は、適用期限の到来をもって廃止されます（令和3年改正電帳規附則2③）。

【コラム：検索項目】

電子的に受け取った請求書等の電子データ保存制度における検索項目は、次に掲げる方法によって「日付、金額及び取引先」を検索できるようにする必要があります。

1 検索機能を確保する簡易な方法について

① 表計算ソフト等で索引簿を作成する方法

表計算ソフト等で索引簿を作成しておくことで、表計算ソフト等の機能を使って検索する方法とされます。

<表計算ソフト等のイメージ>

連番	日付	金額	取引先	備考
1	20230106	110000	株〇〇商店	領収書
2	20230107	55000	××出版(株)	注文書
3	20230110	220000	△△商事(株)	請求書

② 規則的なファイル名を付す方法

データのファイル名に規則性をもって「日付・金額及び取引先」を入力し、特定のフォルダに集約しておくことで、フォルダの検索機能が活用できるようにする方法とされます。

<特定のフォルダのイメージ>

20230106_110000_株〇〇商店 pdf

20230107_55000_××出版(株) msg

20230110_220000_△△商事(株) pdf

2 市販のソフトウェア等を使用する方法

保存及び検索が効率的にできる市販のソフトウェア等を購入して利用する方法とされます。

なお、要件を満たしたソフトウェア等か否かを確認するための認証制度があります。市販のソフトウェア等で機能要件を満たすと認証を受けた製品には、公益社団法人日本文書情報マネジメント協会（J I I M A）の認証マークが付されています。また、独自開発されるシステムを対象にすることも可能とされます。

《具体的な事務処理規程の書式例：法人の場合》

電子取引データの訂正及び削除の防止に関する事務処理規程

第1章 総則

(目的)

第1条 この規程は、電子計算機を使用して作成する国税関係帳簿書類の保存方法の特例に関する法律第7条に定められた電子取引の取引情報に係る電磁的記録の保存義務を履行するため、〇〇において行った電子取引の取引情報に係る電磁的記録を適正に保存するために必要な事項を定め、これに基づき保存することを目的とする。

(適用範囲)

第2条 この規程は、〇〇の全ての役員及び従業員（契約社員、パートタイマー及び派遣社員を含む。以下同じ。）に対して適用する。

(管理責任者)

第3条 この規程の管理責任者は、●●とする。

第2章 電子取引データの取扱い

(電子取引の範囲)

第4条 当社における電子取引の範囲は以下に掲げる取引とする。

- 一 EDI取引
- 二 電子メールを利用した請求書等の授受
- 三 ■■（クラウドサービス）を利用した請求書等の授受
- 四 (注)

(注) 記載に当たってはその範囲を具体的に記載してください

(取引データの保存)

第5条 取引先から受領した取引関係情報及び取引相手に提供した取引関係情報のうち、第6条に定めるデータについては、保存サーバ内に△△年間保存する。

(対象となるデータ)

第6条 保存する取引関係情報は以下のとおりとする。

- 一 見積依頼情報
- 二 見積回答情報
- 三 確定注文情報
- 四 注文請け情報
- 五 納品情報
- 六 支払情報
- 七 ▲▲

(運用体制)

第7条 保存する取引関係情報の管理責任者及び処理責任者は以下のとおりとする。

- 一 管理責任者 ○○部△△課 課長 X X X X
- 二 処理責任者 ○○部△△課 係長 X X X X

(訂正削除の原則禁止)

第8条 保存する取引関係情報の内容について、訂正及び削除をすることは原則禁止とする。

(訂正削除を行う場合)

第9条 業務処理上やむを得ない理由によって保存する取引関係情報を訂正または削除する場合は、処理責任者は「取引情報訂正・削除申請書」に以下の内容を記載の上、管理責任者へ提出すること。

- 一 申請日
 - 二 取引伝票番号
 - 三 取引件名
 - 四 取引先名
 - 五 訂正・削除日付
 - 六 訂正・削除内容
 - 七 訂正・削除理由
 - 八 処理担当者名
- 2 管理責任者は、「取引情報訂正・削除申請書」の提出を受けた場合は、正当な理由があると認める場合のみ承認する。
- 3 管理責任者は、前項において承認した場合は、処理責任者に対して取引関係情報の訂正及び削除を指示する。
- 4 処理責任者は、取引関係情報の訂正及び削除を行った場合は、当該取引関係情報に訂正・削除履歴がある旨の情報を付すとともに「取引情報訂正・削除完了報告書」を作成し、当該報告書を管理責任者に提出する。
- 5 「取引情報訂正・削除申請書」及び「取引情報訂正・削除完了報告書」は、事後に訂正・削除履歴の確認作業が行えるよう整然とした形で、訂正・削除の対象となった取引データの保存期間が満了するまで保存する。

附則

(施行)

第10条 この規程は、令和○年○月○日から施行する。

《具体的な事務処理規程の書式例：個人事業者の場合》

電子取引データの訂正及び削除の防止に関する事務処理規程

この規程は、電子計算機を使用して作成する国税関係帳簿書類の保存方法の特例に関する法律第7条に定められた電子取引の取引情報に係る電磁的記録の保存義務を適正に履行するために必要な事項を定め、これに基づき保存することとする。

(訂正削除の原則禁止)

保存する取引関係情報の内容について、訂正及び削除をすることは原則禁止とする。

(訂正削除を行う場合)

業務処理上やむを得ない理由（正当な理由がある場合に限る。）によって保存する取引関係情報を訂正又は削除する場合は、「取引情報訂正・削除申請書」に以下の内容を記載の上、事後に訂正・削除履歴の確認作業が行えるよう整然とした形で、当該取引関係情報の保存期間に合わせて保存することをもって当該取引情報の訂正及び削除を行う。

- 一 申請日
- 二 取引伝票番号
- 三 取引件名
- 四 取引先名
- 五 訂正・削除日付
- 六 訂正・削除内容
- 七 訂正・削除理由
- 八 処理担当者名

この規程は、令和〇年〇月〇日から施行する。

《引用文献》

- ・ 『令和5年度税制改正大綱』（令和4年12月23日閣議決定）
- ・ 税制調査会資料
- ・ 経済産業省資料『令和5年度経済産業関係税制改正について』（令和4年12月）
- ・ 中小企業庁資料『令和5年度改正の概要について（中小企業・小規模事業者関係）』（令和4年12月）
- ・ 金融庁資料『令和5年度税制改正について』（令和4年12月）
- ・ 内閣府資料『令和5年度税制改正要望結果』（令和4年12月）
- ・ 国土交通省資料『令和5年度国土交通省税制改正要望概要』（令和4年12月）
- ・ 国税庁軽減税率・インボイス制度対応室資料『消費税の仕入税額控除制度における適格請求書等保存方式に関するQ&A』（令和4年11月改訂）

《参考文献》

- ・ 武田昌輔監修『DHCコンメンタール 法人税法』（第一法規）
- ・ 武田昌輔監修『DHCコンメンタール 所得税法』（第一法規）
- ・ 宮森俊樹著『Q&A知っておきたい中小企業経営者と税制改正の実務－平成24年度版～平成27年度版－』（大蔵財務協会）
- ・ 宮森俊樹著『Q&Aでわかる税制改正の実務－平成28年度版～令和4年度版』（中央経済社）
- ・ 宮森俊樹著『Q&A税制改正の実務－令和5年度版』（新日本法規出版）