

特集

令和5年度 税制改正の重要ポイント

基本的考え方 相続税・贈与税における公平中立な税制の構築と消費税のインボイス制度の緩和措置が要点

個人所得課税 投資や空き家・土地の譲渡に係る税優遇で経済活動を促進。手続き関連の簡便化も

法人課税 スタートアップの成長や創出を税優遇で後押し。DX促進税制は要件厳格化も

資産課税 相続と贈与税の一体化に前進。相続財産の取扱いの変更に注目

消費課税 インボイス制度の特例・経過措置の新設をチェック。事業者は対応しやすくなる

納税環境整備 納税手続きや公示のデジタル化が進む。電帳法の新たな経過措置を確認

No.170 (MAR.2023) 掲載

※本冊子に掲載されている情報は、執筆時点のものです。
情報が更新される可能性がありますので、最新情報は国税庁のホームページなどをご確認ください。

『Monthly Report』は、MJS税経システム研究所が制作するユーザー向け月刊誌です。毎号、税務・商事法・会計・経営などの最新トレンドと実務ノウハウをタイムリーにお届けしています。この冊子は、本誌の記事を抜粋し、1テーマをコンパクトにまとめた特別版です。ぜひお役立てください。

令和5年度 税制改正の重要ポイント



昨年12月16日に令和5年度与党税制改正大綱案が発表されました。その後、閣議決定をへて通常国会で審議されています。

本特集では、今回の税制改正案の内容のうち、MJSユーザーの皆さま（税理士・公認会計士、経理ご担当者ほか）の業務に関係が深いと思われるポイントを取り上げます。

実務に詳しい税経システム研究所の客員研究員が、実務への影響や留意点、今後の見通しなどを解説。新聞よりも詳しく、書籍よりも手軽に読める本特集が、令和5年度税制改正の大枠をつかむために役立てば幸いです。

執筆者とテーマ紹介

- | | |
|---|---|
| <p>① 基本的考え方…………… 2
相続税・贈与税における公平中立な税制の構築と消費税のインボイス制度の緩和措置が要点
(税務システム研究会 客員研究員、税理士 中島孝一)</p> <p>② 個人所得課税…………… 6
投資や空き家・土地の譲渡に係る税優遇で経済活動を促進。手続き関連の簡便化も
(税務システム研究会 顧問、税理士 植田卓)</p> <p>③ 法人課税…………… 9
スタートアップの成長や創出を税優遇で後押し。DX促進税制は要件厳格化も
(税務システム研究会 客員研究員、税理士 中村慈美)</p> | <p>④ 資産課税…………… 14
相続と贈与税の一体化に前進。相続財産の取扱いの変更に注目
(税務システム研究会 客員研究員、税理士 武田秀和)</p> <p>⑤ 消費課税…………… 18
インボイス制度の特例・経過措置の新設をチェック。事業者は対応しやすくなる
(税務システム研究会 客員研究員、税理士 長野匡司)</p> <p>⑥ 納税環境整備…………… 22
納税手続きや公示のデジタル化が進む。電帳法の新たな経過措置を確認
(税務システム研究会 客員研究員、税理士 望月文夫)</p> |
|---|---|

①

基本的考え方

相続税・贈与税における公平中立な税制の構築と消費税のインボイス制度の緩和措置が要点

税務システム研究会 客員研究員

(税理士) 中島 孝一

1

令和5年度税制改正の基本的考え方

令和5年度税制改正では、家計の資産を貯蓄から投資へと積極的に振り向け、資産所得倍増につなげるため、NISAの抜本的拡充・恒久化を行うとともに、スタートアップ・エコシステムを抜本的に強化するための税制上の措置が講じられます。

また、より公平で中立的な税制の実現に向け、極めて高い水準の所得について最低限の負担を求める措置の導入及び資産移転の時期の選択により中立的な税制の構築が行われます。

さらに、消費税のインボイス制度の推進に向け、小規模事業者・中小事業者等に対する負担の軽減措置等が設けられます。

改正内容の重要なポイントは、次のとおりです。

2

改正内容の重要ポイント

令和5年度税制改正の大綱（令和4年12月23日閣議決定）から、特に重要と思われるポイントを抜粋しました。概略を見ていきましょう。

なお、(1)個人所得課税～(5)納税環境整備の各分野は、このあと本誌10ページ以降で詳しく解説しています。

(1) 個人所得課税

① NISA制度の抜本的拡充・恒久化

非課税保有期間を無期限化するとともに、口座

開設可能期間については期限を設けず、NISA制度が恒久的な措置とされます。

「つみたて投資枠」の年間投資上限額は120万円、「成長投資枠」の年間投資上限額は240万円に拡充するとともに、併用が可能になります。

また、一生涯にわたる非課税限度額が新たに設定された上で1,800万円とし、「成長投資枠」については、その内数として1,200万円とされます。

② スタートアップ企業に再投資を行った場合の特例の創設

スタートアップ企業への投資額5年で10倍増に向けて、保有株式の譲渡益を元手に、創業者が創業した場合やエンジェル投資家がプレシード・シード期のスタートアップへの再投資を行った場合に、再投資分につき20億円を上限として株式譲渡益に課税しない制度が創設されます。

③ 極めて高い水準の所得に対する負担の適正化

その年分の基準所得金額から3億3,000万円を控除した金額に22.5%の税率を乗じた金額が、その年分の基準所得税額を超える場合には、その超える金額に相当する所得税を課する措置が講じられます。

④ 空き家に係る譲渡所得の3,000万円特別控除の延長及び見直し

空き家に係る譲渡所得の3,000万円特別控除について、適用期限が4年延長されるとともに、宅地建物取引業者が家屋を買い取った上で転売でき

るような見直しが行われます。

また、この空き家やその敷地等を取得した相続人の数が3人以上である場合は、一人当たりの特別控除額が2,000万円に引き下げられます。

(2) 資産課税

① 暦年課税制度（相続開始前3年以内の加算）の見直し

暦年課税における相続前贈与の加算期間が7年に延長されるほか、延長した期間（4年間）に受けた贈与のうち一定額（100万円）については、相続財産に加算されない見直しが行われます。

② 相続時精算課税制度の見直し

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財産に係るその年分の贈与税は、現行の基礎控除とは別途、課税価格から基礎控除110万円が控除されるとともに、相続時精算課税で受贈した土地・建物が災害により一定以上の被害を受けた場合には、相続時にその課税価格を再評価する見直しが行われます。

③ 教育資金の一括贈与に係る非課税措置の延長及び見直し

適用期間が3年延長されるとともに、節税的な利用につながらないよう所要の見直し（贈与者が死亡した場合における受贈者の管理残高に対する課税等）が行われます。

(3) 法人課税

① オープンイノベーション促進税制の強化

スタートアップの成長を後押しするため、ニューマネーを伴わない経営権の取得を前提として、発行人以外の人から購入により取得した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対象となる特定株式に加えられます。

② 研究開発税制の見直し

控除率カーブの見直し及び控除率の下限の引下げ（現行：2%→1%）が行われるとともに、試験研究費の増減割合に応じて税額控除の上限を変動させる制度（現行：25%→20%～30%）が設けられます。

また、試験研究費のうち新たなサービスの開発に係る一定の費用について、既に有する大量の情報を用いる場合についても対象とされるほか、所要の見直しが行われます。

③ 中小企業者等の法人税の軽減税率の延長

適用期間が2年延長されます。

④ 中小企業投資促進税制・中小企業経営強化税制の延長及び見直し

適用期間が2年延長されるとともに、節税スキームに対処するため、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く）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を除外する等の見直しが行われます。

⑤ 事業再編計画の認定を受けた法人の株式分配制度の創設

産業競争力強化法の事業再編計画の認定を受けた法人が同法の特定剰余金配当として行う現物分配で完全子法人の株式が移転するものは、株式分配に該当することとし、その現物分配のうち一定の要件に該当するものは、適格株式分配に該当することとされます。

(4) 消費課税

① 小規模事業者に対する納税額に係る負担軽減措置

適格請求書発行事業者の令和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、免税事業者が適格請求書発行事業者となったこと又は「消費税課税事業者選択届出書」を提出したことにより事業者免税点制度の適用を受けられないこととなる場合には、消費税の納税額が売上税額の2割に負担軽減されます。

② 中小事業者等に対する事務負担の軽減措置

一定規模以下の事業者が、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税込価額が1万円未満である場合には、一定の事項が記載された帳簿のみの保存により仕入税額控除をすることができるようになります。

③ 少額な返還インボイスの交付義務免除

全ての事業者について、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、適格返還請求書の交付義務が免除されることになり、この取扱いにより、振込手数料相当額を値引きとして処理する場合等の事務負担が軽減されます。

(5) 納税環境整備

① 電子帳簿等保存制度の再度の見直し

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は、電子取引の取引情報に係る電磁的記録の保存をすることができなかつ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を講ずるとともに、検索機能の確保の要件について緩和措置が講じられます。

また、過少申告加算税の軽減措置の対象となる

優良な電子帳簿について、その範囲が合理化・明確化されます。

② 加算税制度の見直し

申告義務を認識していなかったとは言い難い高額な無申告に対し、無申告加算税の割合が引き上げられます。また、連年にわたって繰り返し無申告加算税等を課される者が行う更なる無申告に課される無申告加算税等を加重する措置が講じられます。

③ 税理士の懲戒処分等の公告方法の見直し

税理士の懲戒処分の公告は、財務大臣が公告事項を相当と認める期間、インターネットを利用する方法により不特定多数の者が閲覧することができる状態に置く措置をとるとともに、官報をもって公告する方法により行うこととされます。

3

令和5年度税制改正の重要ポイント一覧表

(1) 個人所得課税

項目	改正のポイント	適用時期
NISA 制度の抜本的拡充・恒久化	制度の恒久化・非課税保有期間の無期限化・投資上限額が拡充されます。	令和6年1月1日以後
スタートアップ企業に再投資を行った場合の特例の創設	再投資した分の譲渡益のうち20億円までは非課税とし、超過額は課税が繰延べられます。	令和5年4月1日以後
極めて高い水準の所得に対する負担の適正化	税負担の公平性の観点から、負担の適正化のための措置が設けられます。	令和7年分以後
空き家に係る譲渡所得の3,000万円特別控除の延長及び見直し	適用期限が4年延長されるとともに、制度の緩和及び制限措置が設けられます。	令和6年1月1日以後

(2) 資産課税

項目	改正のポイント	適用時期
暦年課税制度（相続開始前3年以内の加算）の見直し	生前贈与の加算期間が7年に延長されるとともに、延長した期間（4年間）に受けた贈与のうち100万円までは相続財産に加算されないこととなります。	令和6年1月1日以後
相続時精算課税制度の見直し	現行の基礎控除とは別途、課税価格から基礎控除110万円が控除されるとともに、受贈した土地・建物が一定以上の被害を受けた場合には相続時に再評価されます。	令和6年1月1日以後
教育資金の一括贈与に係る非課税措置の延長及び見直し	適用期限が3年延長されるとともに、贈与者が死亡した場合における受贈者の管理残高に対する課税などが行われます。	令和5年4月1日以後

(3) 法人課税

項目	改正のポイント	適用時期
オープンイノベーション促進税制の強化	発行法人以外の者から購入により取得した株式で一定のものが対象となる特定株式に加えられます。	法令等により要確認
研究開発税制の見直し	一般型を見直すとともに、オープンイノベーション型を見直し、さらに試験研究費の範囲が見直しされます。	令和5年4月1日から
中小企業者等の法人税の軽減税率の延長	適用期限が2年延長されます。	令和5年4月1日から
中小企業投資促進税制・中小企業経営強化税制の延長及び見直し	適用期限が2年延長されるとともに、対象資産から節税を目的としたコインランドリー業の用に供する機械装置を除外する等の見直しが行われます。	令和5年4月1日から
事業再編計画の認定を受けた法人の株式分配制度の創設	現物分配で完全子法人の株式が移転するものは、株式分配に該当することとし、その現物分配のうち一定の要件に該当するものは、適格株式分配に該当することとされます。	令和5年4月1日から 令和6年3月31日まで

(4) 消費課税

項目	改正のポイント	適用時期
小規模事業者に対する納税額に係る負担軽減措置	免税事業者が適格請求書発行事業者となったこと等の場合には、消費税の納税額が売上税額の2割に負担軽減されます。	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
中小事業者等に対する事務負担の軽減措置	一定規模以下の事業者が、課税仕入れに係る税込価額が1万円未満である場合には、帳簿のみの保存により仕入税額控除をすることができます。	令和5年10月1日から 令和11年9月30日までの間
少額な返還インボイスの交付義務免除	売上げに係る対価の返還等に係る税込価額が1万円未満である場合には、適格返還請求書の交付義務が免除されます。	令和5年10月1日以後

(5) 納税環境整備

項目	改正のポイント	適用時期
電子帳簿等保存制度の再度の見直し	電子取引の取引情報に係る電磁的記録の保存をすることができ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講じられるとともに、検索機能の確保の要件について緩和措置が講じられます。	令和6年1月1日以後
加算税制度の見直し	悪質な高額無申告に対し、無申告加算税の割合が引き上げられます。また、連続して無申告加算税等を課される者に対し、無申告加算税等を加重する措置が講じられます。	令和6年1月1日以後
税理士の懲戒処分等の公告方法の見直し	税理士の懲戒処分の公告は、相当期間、官報だけでなくインターネットで表示されます。	令和6年4月1日以後

②

個人所得課税

投資や空き家・土地の譲渡に係る 税優遇で経済活動を促進。 手続き関連の簡便化も

税務システム研究会 顧問
(税理士) 植田 卓

こんな
改正です

- ・NISAの恒久化と再構成・拡充、スタートアップ企業への投資に係る特例の創設があります。
- ・空き家の譲渡所得に係る特別控除、低未利用地の特例があります。
- ・給与所得者の扶養控除等申告書、保険料控除申告書の記載方法が簡便化されます。
- ・源泉徴収票を市区町村長に提出した場合は、税務署長に提出したものとみなされます。

1

金融・証券税制

(1) NISA、つみたてNISA

NISAは、平成26年から上場株式等の譲渡益課税において10%軽減税率から本則の20%課税に戻されることとの引き換えに、また国民の金融資産を貯蓄から投資へシフトさせることを目的として平成25年度改正において設けられました。その後、限度額の増額、ジュニアNISA、つみたてNISAの追加が行われ、最近では一般NISAの仕組みを令和6年から見直し、ジュニアNISAを令和5年で終了させる改正が行われました。

今回の改正により、従来のNISAが次のように抜本的に改正されました。

まず、NISAが恒久的な制度とされ、非課税保有期間が無期限とされ、口座開設可能期間についても期限がなくなります。

従来の一般NISAは、「成長投資枠」として再編成され、年間に積み立てる上限額が240万円(従来120万円)までとされて2倍になります。

従来のつみたてNISAは「つみたて投資枠」として再編成され、年間に積み立てる上限額が120万円(従来40万円)までとされて3倍になります。

改正後は、「成長投資枠」と「つみたて投資枠」との併用ができるようになります。したがって年間投資額は合計360万円まで可能になりますので、今まで「つみたてNISA」を選択していた方は9倍に、「一般NISA」を選択していた方は3倍に増えることになります。NISAはイギリスのISA(Individual Savings Accounts)制度を参考に、その日本版として作られたものですが、今回の拡大により、イギリスの限度額である20,000ポンド(≒約320万円)を上回るようになります。

また、生涯の積立上限額は、老後等に備えた十分な資産形成を可能とする観点から、「成長投資枠」と「つみたて投資枠」との総額で1,800万円とされますが、そのうち「成長投資枠」の積立上限額は1,200万円とされます。

積立上限額は、NISAのそれぞれの枠に受け入れられている購入代価の合計額で計算されますので、既に譲渡した上場株式等の購入代価は含まれず、時価の変動による増減は加味されません。

生涯の積立上限額に比して、年間の投資上限額が大きく設定されている趣旨は、個人のライフステージに応じて、資金に余裕があるときに短期間で集中的な投資を行うニーズにも対応できることが念頭に置かれているとのことです。

この新しいNISAは、令和6年1月1日以後に投資されるものから適用されます。

従来的一般NISA及びつみたてNISAは、令和5年末で買付を終了することになり、この非課税口座内にある投資額は、新しい制度の非課税限度額の枠で、現行の取扱いのまま、それぞれの期限まで継続することになります。

(2) スタートアップ企業に投資を行った場合の特例

スタートアップ企業の創業者が、保有株式の譲渡益を元手にして創業した場合に、20億円を限度に株式譲渡益に課税しない制度が創設されます。

また、エンジェル投資家がスタートアップ企業のプレシード・シード期（創業初期）に、他の株式を譲渡してその譲渡益で再投資を行った場合に、再投資分につき20億円を限度に株式譲渡益に課税しない制度が創設されます。

この制度は、株式譲渡益に課税しない制度として設計されていますので、売却した株式の取得価額を引き継ぐ課税の繰延べではありません。

スタートアップ企業とは、短期間に先端の技術開発や研究などを行う斬新的なビジネスモデルを展開する企業をいい、創業初期に多額の開発資金を必要とすることから、法人課税では、以前から研究開発税制やオープンイノベーション促進税制が設けられていましたが、今回の改正により、創業者個人やエンジェルなどの個人投資家に対しても特例が設けられます。

この非課税とされる限度の20億円は、米国のQSBS（Qualified small business stock）に係る株式譲渡益の非課税措置の規模（約13.5億円）を上回っています。

また、ストックオプション税制の権利行使期間の上限が、一定のスタートアップ企業については10年から15年への延長等が行われます。

2 極めて高い水準の所得に対する負担の適正化

令和7年分から、株式の譲渡所得、土地建物の譲渡所得、給与・事業所得、その他の各種所得

を合算した所得金額（「基準所得金額」といいます。）から特別控除額（3.3億円）を控除した金額に22.5%を乗じた金額が、納めるべき所得税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。

これを計算式で表現すると、次のようになります。

$$\left(\begin{array}{l} \text{基準} \\ \text{所得金額} \end{array} - \begin{array}{l} \text{特別控除額} \\ 3.3 \text{億円} \end{array} \right) \times 22.5\% > \begin{array}{l} \text{納めるべき} \\ \text{所得税額} \end{array}$$

の場合に、その超過した差額を追加納税

この制度は、個人所得が1億円を超える層の税負担率が、株式等の分離譲渡課税などにより、むしろ下がっていくといういわゆる「1億円の壁」現象に対応するために設けられます。

なお、この改正を受ける納税者数は数百名といわれています。

3 土地・住宅税制

(1) 空き家に係る譲渡所得の3,000万円特別控除

空き家に係る譲渡所得の3,000万円特別控除について、令和6年1月1日以後の譲渡から、次の見直しが行われた上で、適用期限が4年延長されます。

被相続人居住用家屋を譲渡した時からその翌年2月15日までの間に、次に該当する場合にも、この特例を適用できるようになります。

- イ 家屋が耐震基準に適合することとなった場合
- ロ 家屋の全部が取壊され若しくは除却され、又は全部が滅失した場合

従来、相続人がこの制度の適用を受けるためには、譲渡するまでに自らが上記のイ又はロの処理をしなければなりませんでした。今回の改正により、例えば宅地建物取引業者や建築業者が家屋を買い取った上でこれらの処理を行って転売することも可能になります。この改正により、相続人は買手との間で解体費用や耐震改修費用相当額を譲渡価額に反映させる交渉を行うだけでよくなり、従来よりも取り組みやすくなると思われます。

また、この空き家やその敷地等を取得した相続人の数が3人以上である場合は、特別控除額が2,000万円に引き下げられます。

(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

令和2年度改正において、取引価額が低額の土地については取引コスト等が相対的に高いことがネックになり取引が進んでいないため、土地が利活用されないまま所有され続けている状態を回避し、取引の活性化を通じて低未利用土地の活用を促進し、地域の価値向上を支援することを目的として、低未利用土地等を譲渡した場合の譲渡所得について100万円の特別控除が設けられました。

この制度の適用を受けるためには、都市計画区域内にある低未利用土地等であることについて、市区町村長の確認が必要とされています。

今回の改正において、適用期限が3年延長されるとともに、次の見直しが行われます。

まず、低未利用土地等を譲渡した後は、その土地等を利用することの要件が設けられています。その適用対象となる用途から、いわゆるコインパーキングが除外されます。

また、次の区域内にある低未利用土地等を譲渡する場合における譲渡対価に係る要件が800万円以下(従来:500万円以下)に引き上げられます。

イ 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る。)

ロ 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

これらの改正は、令和5年1月1日以後の譲渡から適用されます。

4 その他

(1) 個人事業者が事業開始・廃止した場合等の届出

個人事業の開業・廃業等届出書の提出期限が、その事実があった日の属する年分の確定申告期限とされます。この改正は令和8年1月1日以後の事業の開始等から適用されます。

青色申告の取りやめ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確定申告期限とさ

れます。この改正は令和8年分以後の所得税から適用されます。

(2) 給与所得者の扶養控除等申告書、保険料控除申告書

給与所得者の扶養控除等申告書について、記載すべき内容がその前年の申告内容と同様である場合には、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。

この改正は、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扶養控除等申告書に適用されます。

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が不要とされます。

イ 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

ロ 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

この改正は、令和6年10月1日以後に提出する保険料控除申告書について適用されます。

(3) 給与所得及び公的年金等の源泉徴収票関係

市区町村長に給与支払報告書を提出した場合は、税務署長に源泉徴収票を提出したものとみなされます。

これに伴い、給与所得の源泉徴収票の提出範囲について、給与支払報告書の市区町村長に対する提出範囲と同一とされます。

この改正は、令和9年1月1日以後に提出すべき源泉徴収票から適用されます。

(4) 一定の災害を受けた場合の雑損失・純損失の繰越控除期間の延長

被害が極めて甚大で広範な地域の生活基盤が著しく損なわれ、被災前のように生活の糧を得るまでに時間を要するような災害の被災者や被災事業者への特段の配慮として、特定非常災害法上の特定非常災害による損失に係る雑損失及び純損失の繰越期間について、損失の程度や記帳水準に応じ、従来の3年が5年に延長されます。

③
法人課税

スタートアップの成長や創出を 税優遇で後押し。 DX 促進税制は要件厳格化も

税務システム研究会 客員研究員
(税理士) 中村 慈美

こんな
改正です

- ・オープンイノベーション促進税制が拡充され、既存株式の取得に所得控除が認められます。
- ・研究開発税制はより効果的になるよう類型ごとに見直しが見込まれます。
- ・事業再編計画の認定を受けた法人の株式分配制度（パーシャルスピノフ税制）が創設されます。
- ・DX投資促進税制の要件が厳格化されます。
- ・企業再生に関する税制で、私的整理の円滑化に向けて規定の取扱いが明確化されます。

法人課税（国際課税を除く。）に関する令和5年度税制改正のうち、税理士の業務に特に関連が深い項目について、解説を行います。なお、解説する内容は、紙幅の関係で取り上げた改正項目の内容全てではありませんので、改正大綱等を参照されることをお勧めします。

1 成長と分配の好循環の実現

(1) オープンイノベーション促進税制の強化

新たに次のイの発行済株式を対象とする措置（拡充措置）を加えるとともに、新規発行株式を対象とする現行制度についてロの見直し等がされます。

イ 拡充措置

(イ) 対象となる特定株式

対象となる特定株式は、発行人以外の方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とされ、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。

(ロ) 特定株式の要件

特定株式の要件は、次のとおり現行制度の要件を見直した要件とするほか、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年とする。
- ② 取得価額要件は、5億円以上とする。
- ③ 特別新事業開拓事業者を内国法人に限定する。
- 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する。

(ハ) 特別勘定の取崩し事由

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なります（それ以外は、現行の取崩し事由と同様）。こ

の場合に取り崩す金額は、益金算入することになります。

- 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等要件に該当することとなった場合は、取崩しの対象外となります。
- 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との事由を除く。）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す。

（二）継続証明の要件

特定株式については、現行の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を加えたものとされます。

□ 現行制度の見直し

- ① 現行の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（現行100億円）に引き下げられます。

- ② 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が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。

（改正のポイント）

スタートアップの成長を後押しするため、ニューマネーを伴わない経営権の取得を前提とした既存株式の取得についても所得控除を認める措置（拡充措置）が加えられています。現行制度の取得価額の上限の引下げが行われますが、控除限度額の見直しは行われないことから、拡充措置と合わせて125億円が控除限度額となるようです。

また、拡充措置における取崩し事由は、現行制度に類似する別ものになるようです。

（2）研究開発税制の見直し

研究開発税制について、類型ごとに次の見直し等が行われます。

イ 一般試験研究費の額に係る税額控除制度（一般型）

- ① 税額控除割合を次のとおり見直し、その下限を1%（現行2%）に引き下げた上、その上限を14%（原則：10%）とする特例の適用期限を3年延長する。
 - i 増減試験研究費割合が12%超
$$11.5\% + (\text{増減試験研究費割合} - 12\%) \times 0.375$$
 - ii 増減試験研究費割合が12%以下
$$11.5\% - (12\% - \text{増減試験研究費割合}) \times 0.25$$
- ② 令和5年4月1日から令和8年3月31日までの間に開始する各事業年度の税額控除限度額について、増減試験研究費割合が4%を超える部分1%当たり当期の法人税額の0.625%（5%を限度）を加算し、増減試験研究費割合がマイナス4%を下回る部分1%当たり当期

の法人税額の0.625% (5%を限度) を減算する特例を設ける。

なお、試験研究費割合が10%を超える場合には、この特例と試験研究費割合が10%を超える場合における税額控除限度額の上乗せ特例との有利な選択を認める。

- ③ 試験研究費割合が10%を超える場合における税額控除割合及び税額控除限度額の上乗せ特例の適用期限を3年延長する。
- ④ 基準年度比売上金額減少割合が2%以上等の場合における税額控除限度額の上乗せ特例は、適用期限の到来をもって廃止する。

ロ 中小企業技術基盤強化税制(中小企業基盤型)

- ① 増減試験研究費割合が12% (現行9.4%) を超える場合に次のとおりとする特例に見直した上、その適用期限を3年延長する。
 - i 税額控除割合 (12%) に、増減試験研究費割合から12%を控除した割合に0.375 を乗じて計算した割合を加算する。
 - ii 税額控除限度額に当期の法人税額の10%を上乗せする。
- ② 上記イの②及び③は、本税制においても同様とする。

なお、税額控除割合は、現行と同様17%を限度とする。

ハ 特別試験研究費の額に係る税額控除制度(オープンイノベーション型)

- ① 関係法令の改正を前提に、対象となる特別試験研究費の額に、特別新事業開拓事業者との共同研究及び特別新事業開拓事業者への委託研究に係る試験研究費の額を加え、その税額控除割合を25%とする。

なお、「特別新事業開拓事業者」とは、産業競争力強化法の新事業開拓事業者のうち同法の特定期間活動に資する事業を行う一定の要件を満たす会社で、その経営資源が、その特定期間活動における高い生産性が見込まれる事業を行うこと等につき経済産業大臣の証明があるものをいい、共同研究及び委託研究の範囲は、現行の研究開発

型ベンチャー企業との共同研究及び研究開発型ベンチャー企業への委託研究と同様とする。

- ② 対象となる特別試験研究費の額に一定の要件を満たす試験研究に係る法人の役員又は使用人である者に対する人件費の額を加え、その税額控除割合を20%とする。

(改正のポイント)

メリハリ(アメとムチ)の一環として、一般型では税額控除税限度額について増減試験研究費割合が4%を超える場合とマイナス4%を下回る場合で変動させる措置(変動措置)が導入されますが、増減試験研究費割合が4%とマイナス4%の間は25%控除が認められ、マイナス4%を下回る場合でも変動措置と試験研究費割合が10%を超える場合の税額控除限度額の上乗せ特例との有利な選択ができる救済措置が認められます。なお、いわゆるコロナ特例(イ④)は一般型、中小企業基盤型のいずれでも廃止されます。

オープンイノベーション型では、先導的人材投資の促進の観点から、博士号取得者等、一定の要件を満たす人材を外部から雇用した場合には、その人件費の一部が特別試験研究費の額に加えられることとされます。

2 地域における活力

(1) 中小企業者等の法人税の軽減税率の特例

適用期限が2年延長されます。

(2) 中小企業投資促進税制・中小企業経営強化税制

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く。)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を除外する等の見直しを行った上、その適用期限が2年延長されます。

(改正のポイント)

令和4年度の少額減価償却制度の改正と同様

に、コインランドリー投資節税スキームについても封じ込めることになっています。

3 その他の租税特別措置

(1) 事業再編計画の認定を受けた法人の株式分配制度（パーシャルスピノフ税制）の創設

令和5年4月1日から令和6年3月31日までの間に産業競争力強化法の事業再編計画の認定を受けた法人が同法の特定剰余金配当として行う現物分配で完全子法人の株式が移転するものは、株式分配に該当することとし、その現物分配のうち次の要件に該当するものは、適格株式分配に該当することとされます。

- ① その法人の株主の持株数に応じて完全子法人の株式のみを交付するものであること。
- ② その現物分配の直後にその法人が有する完全子法人の株式の数が発行済株式の総数の20%未満となること。
- ③ 完全子法人の従業者のおおむね90%以上がその業務に引き続き従事することが見込まれていること。
- ④ 適格株式分配と同様の非支配要件、主要事業継続要件及び特定役員継続要件を満たすこと。
- ⑤ その認定に係る関係事業者又は外国関係法人の特定役員に対して新株予約権が付与され、又は付与される見込みがあること等。

(改正のポイント)

認定期間に認定を受ければ、現物分配がその後も適用されると思われます。適格現物分配とは②、③、⑤の要件が異なり、パーシャルスピノフと呼ばれるゆえんは②の要件と思われます。なお、認定期間が1年となっているのは、産業競争力強化法の改正が令和6年に予定されていることからと思われ、同法の改正によっては認定期間も延長されることになると考えられます。

(2) 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等

主務大臣の確認要件である、①生産性の向上

又は新需要の開拓に関する要件を、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、②取組類型に関する要件を、対象事業の海外売上高比率が一定割合以上となることと見込まれることとの要件に、見直しを行った上、その適用期限が2年延長されます。

(改正のポイント)

企業変革要件の見直しが示され、認定要件が厳しくなり、財務省資料及び与党税制改正大綱（基本的考え方）からデジタル要件についても、人材育成・確保等に関連する事項を要件化するとされています。

4 その他

企業再生に関する税制措置

イ 私的整理法制関連

①個別評価金銭債権に係る貸倒引当金制度における法的手続により長期棚上げがあった場合の取扱い、②欠損金の繰越控除制度における控除限度額がその繰越控除前の所得の金額となる事実、③仮装経理に基づく過大申告の場合の更正に伴う法人税額及び地方法人税額の還付の特例における還付請求の対象となる事実、事業再構築のための計画が成立したことが加えられます。

ロ 個別評価金銭債権に係る貸倒引当金制度

企業再生税制の適用対象である再生計画認可の決定があったことに準ずる事実が対象となる事由であることが明確化されます。

ハ 欠損金の繰越控除制度

再生計画認可の決定があったことに準ずる事実が生じた場合で資産の評価損益の計上を行わないときは、民事再生等一定の事実による債務免除等があった場合に青色欠損金等の控除後に繰越欠損金を損金算入できる制度の適用があることが明確化されます。

(改正のポイント)

現在の私的整理手続では、全債権者の同意がなければ債務の軽減措置が取れず、早期に事業再構築が行いづらいという問題が指摘されている（自動車部品大手マレリホールディングスの私的再生手続であるADRの不成立が顕著な事例）ため、私的整理円滑化へ向けた立法が内閣官房において検討され、法制化が予定されています。また、ゼロゼロ融資の終了、ロシアによるウクライナ侵攻等の影響で原材料等が高騰し、採算の悪化した企業も増え、企業の倒産件数も増加することが予想されます。

このような状況に対応するため、私的整理法制が成立した場合に既存の倒産法制と同等の取扱いを認めるとともに、既存の不良債権処理に関する規定の取扱いの明確化が図られます。

④
資産課税

相続と贈与税の一体化に前進。 相続財産の取扱いの変更に注目

税務システム研究会 客員研究員

(税理士) 武田 秀和

こんな
改正です

- ・暦年課税による贈与は、相続開始前3年以内の贈与財産の価額を相続財産に加算しますが、7年以内に延伸されます。3年を超え7年以内の贈与加算金額から100万円が控除されます。
- ・相続時精算課税による贈与に、110万円の基礎控除が創設されます。
- ・相続財産に加算される相続時精算課税適用財産である土地又は建物が被災した場合、近年の災害の多発を受け、相続財産に加算される贈与財産(土地・建物)が被災した場合、被災金額を控除します。
- ・教育資金及び結婚・子育て資金の一括贈与の特例適用期間が延長されます。

相続と贈与税の一体化課税に、一步踏み出しました。相続財産に加算する贈与財産価額及び相続時精算課税の取扱いが大きく変わります。

④ 相続時精算課税の適用を受けた財産

2 資産移転時期の選択により中立的な税制とは

(1) 相続税の課税

相続税は、本来、被相続人が相続開始時に所有していた財産に対して課税されます。しかし、相続税の課税を回避するため、生前に贈与することで財産を分散させ、課税対象財産を減じることができます。相続税は、所得税の補完税といわれるように、生前の経済活動等による蓄積に対してまとめて課税することを本旨としています。そのため、生前の財産の分散に対しては高率の贈与税を課税することにより歯止めをかけています。贈与税は高率とはいえ、贈与者の財産に対する想定相続税率より低い税率で贈与し、相続税を緩和する手段は、相続税対策の基本です。

しかし、このような方策を講じることができるのは、一定の資産を所有する階層であり、本来負担すべき相続税を免れているとの批判もありました。相続税の負担率と、相続を受けた人の過去一定期間における贈与税の負担率を実際の申告を比

I 資産移転時期の選択により 中立的な税制の構築

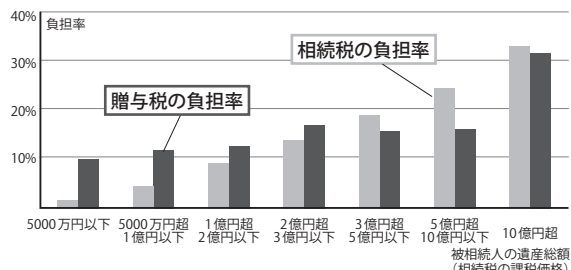
1 相続財産

民法において相続財産とは、相続開始時に被相続人に帰属していた財産ではありません。特別受益という概念があり、相続財産に被相続人から生前に贈与を受けた財産の価額を加えたものを相続財産とみなします(民法903)。

相続税法においても、相続税の課税の対象となる財産は、相続開始時に被相続人に帰属する財産のみならず、次の財産も相続財産に加算して相続税の計算をします。

- ① みなし相続財産(生命保険金、退職金等)
- ② 贈与税の納税猶予の適用を受けていた財産(農地等、非上場株式等、個人の事業用財産)
- ③ 相続開始前3年以内に贈与を受けた財産

図表1 相続税と贈与税の負担率の比較



(参考) 相続税がかかる被相続人のうち、財産が3億円以下の者は93%。
 (備考) 令和元年分の相続税の申告データ及び過去一定期間(平成24年分から平成30年分まで)の贈与税の申告データを基に作成。
 相続税の負担率 = (贈与税額控除を足し戻した実質的な相続税の負担額) ÷ 相続税の課税価格、贈与税の負担率 = 贈与税額 ÷ 贈与税の課税価格
 (出典) 主税局調べ。

(税制調査会資料)

較したデータがあります(図表1)。これによりますと、相続税の対象となる被相続人の課税価格が3億円以下である場合、贈与税の負担率が相続税の負担率を上回っています。3億円超の場合贈与税の負担率が相続税の負担率を下回っていますので、相続税対策を十分に講じていることが分かります。

(2) 資産移転の時期の選択

贈与がいつ行われたとしても、贈与者の相続税の計算においてその一生涯の贈与財産の価額を加算して相続税の計算をすることを「資産移転時期の選択に中立的な税制」といいます。アメリカでは一生涯の加算、ドイツでは相続開始前10年以内の加算となっています(図表2)。

図表2 欧米諸国の課税方式

国名	相続・贈与税の課税方式の比較	資産移転時期の選択
日本	暦年課税 相続開始前3年以内の贈与財産を相続税の課税価格に加算	中立的でない
	相続時精算課税 選択した年分以後の贈与財産を全て相続財産価額に加算	中立的である
アメリカ	一生涯の累積贈与額を相続財産価額に加算	中立的である
ドイツ	相続開始前10年以内の贈与財産を相続財産価額に加算	より中立的である
フランス	相続開始前15年以内の贈与財産を相続財産価額に加算	より中立的である

3 暦年課税制度(相続開始前3年以内の加算)の見直し

(1) 改正点

相続開始前3年以内に被相続人から贈与があった場合の相続税の課税価格に加算する制度を見直し、次のように改正されます。

- ① 相続開始前7年以内に贈与により取得した財産の価額を、相続税の課税価格に加算します。現行の相続開始前3年以内を4年延ばします。
- ② 相続開始前3年を超え、前7年以内の贈与により取得した財産の価額の合計額から100万円を控除した残りの金額を、相続税の課税価格に加算します。

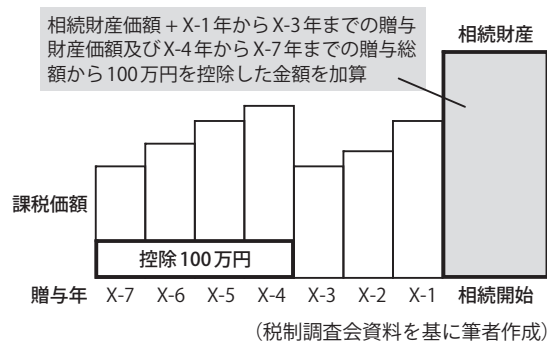
相続開始前7年の贈与財産は、贈与税の申告の有無にかかわらず、また受贈財産価額にかかわらず加算の対象です。しかし、前3年を超え、前7年以内に贈与により取得した財産が少額なものについてまで訴求して全て加算の対象とすることは、実務的ではないと判断されたのでしょうか。この期間の贈与の合計額から100万円を控除することにより煩雑な課税処理を回避したものです。

相続開始前3年以内の贈与は従来通り、少額な財産も加算します。

③ 適用年月日

①及び②の改正は、2024年(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ます。

図表3 暦年課税を選択した場合の相続財産加算



(2) 改正の影響

- ① 相続開始前3年以内の贈与について、延長期間が何年になるか注視されていました。資産

移転時期の選択に中立的であれば、受贈者が生まれた時からの受贈財産を加算することになるでしょう。財務当局としては、生涯の贈与財産を全て相続財産として相続税に取り込むことが理想かもしれませんが、データ管理できる現代では無理ではないにしろ実務的ではありません。国税の更正決定等の期間制限は3年、5年、7年となっていることからこれに平仄を合わせたのかもしれませんが。

いずれにせよ、相続開始前7年以内の贈与財産は全て相続税の課税価格に加算されることとなります。相続財産は基礎控除以内でも、暦年課税分の贈与財産を加えることにより相続税の発生する件数が増加することが想定されます。もっとも、この効果を狙って改正された制度でしょう。

- ② 贈与による相続財産の調整は相続税対策の基本です。相続開始前3年を超えると相続財産に加算しなくてよくなるためです。加算される期間が延長されたことにより、効果的な相続税対策としての贈与税の活用は萎むでしょう。しかし、長寿社会の成員として、先を見越した早期の贈与の活用提案の有用性は失われたわけではありません。
- ③ 暦年贈与による加算のイメージは図表4の通

りです。暦年課税を活用して相続税対策をしている場合、贈与時期の見極めをします。

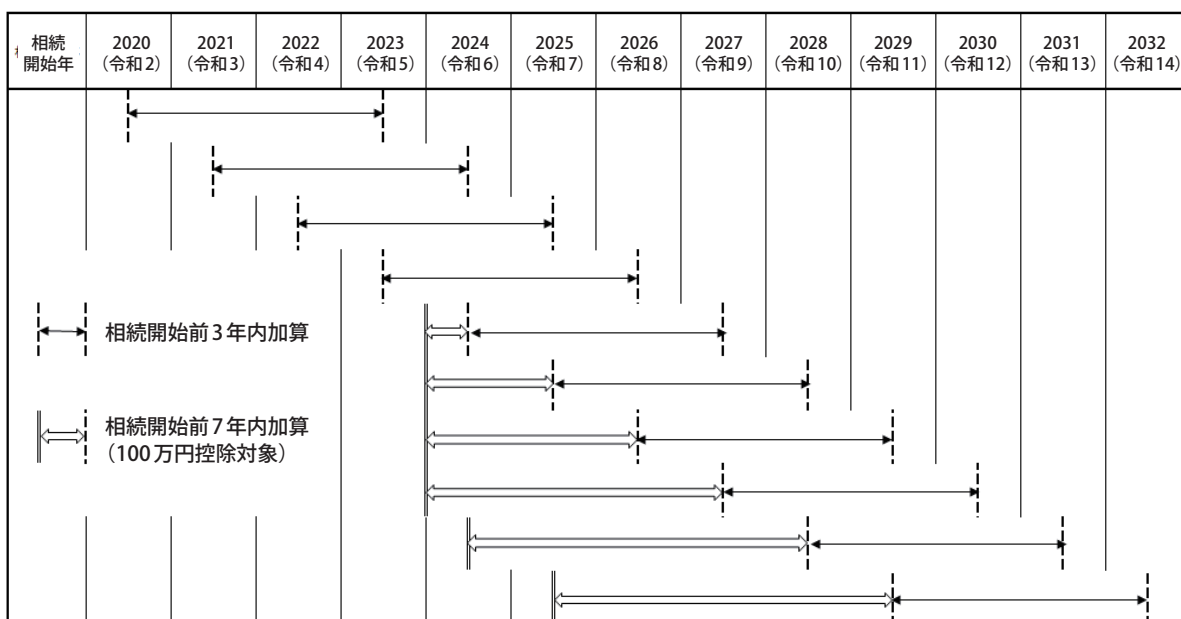
4 相続時精算課税制度の見直し

(1) 改正点

相続時精算課税の計算及び相続財産に加算される金額が次のように改正されました。

- ① 相続時精算課税適用者が相続時精算課税適用に係る贈与をした者（以下「特定贈与者」といいます。）から贈与を受けた場合、基礎控除110万円を適用できることとなります。暦年課税の基礎控除とは別に適用されます。平均寿命が男女ともに80歳を超えている現状から、相続時精算課税の適用開始から相続まで20年30年に及ぶことが想定されます。特別控除2,500万円を超えた年分以降の贈与は控除がないことから、数万円の贈与でも贈与税の申告と納税が必要でした。このような少額贈与を数十年にわたって捕捉及び管理することは実際的ではないことから、少額免除の意味合いを含めて新設されたものです。
- ② 特定贈与者の相続財産には、基礎控除額を適用した残額を加算します。
- ③ 相続時精算課税を適用して贈与を受けた土地又は建物が、特定贈与者の相続税の申告期限

図表4 暦年課税による加算のイメージ



(筆者作成)

までに災害により一定の被害を受けた場合、贈与を受けた時の価額から被害を受けた金額を控除した残額を課税価額に加算します。

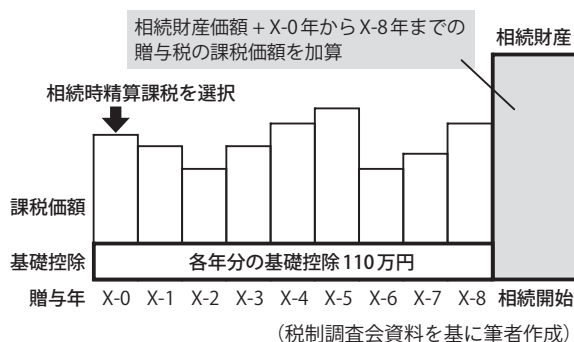
相続時精算課税の適用を受けた財産は、特定贈与者に相続開始があった場合、贈与を受けた時の価額を特定贈与者の相続財産に加算することになっています。しかし、贈与の時から相続開始の時まで長期にわたることが想定されます。現金の贈与を受け、相続開始の時まで費消したとしても、贈与を受けた時の価額を加算します。建物についても劣化することが十分想定されますが、この制度を選択するときにすでに覚悟していることとなります。しかし、災害までは想定できず、特定贈与者の相続開始の時までに受贈土地建物等が被災し、財産価値が劣化することがあります。災害は受贈者の行為や意思によるものでもないことから、一定の災害により被災した場合に、被災価額を控除した価額を相続財産に加算することとしたものです。災害の種類、被災の程度、控除額の計算方法等の詳細は未定です。

④ 適用年月日

①②の改正は2024年(令和6年)1月1日以後に取得する財産にかかる相続税又は贈与税に適用されます。

③の改正は2024年(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適用されます。

図表5 相続時精算課税を選択した場合の相続財産加算



(2) 改正の影響

相続時精算課税は、財産の帰属を生前明確にし

ておけることから死因贈与契約と同等の効果があります。しかし、受贈財産価額をそのまま相続税の課税価額に加算する制度であることから、相続税対策にはなりません。改正により毎年110万円の基礎控除が適用できるとすると60歳から男性の平均寿命である約80歳まで20年間贈与すると、2,200万円が相続税の課税対象となります。検討の価値ありですが、気の長い対応となります。長期的対応なら原則通り暦年課税をうまく活用することも十分検討します。

II 資産課税関係のその他の改正

1 贈与税

① 教育資金の一括贈与にかかる贈与税の非課税

教育資金の一括贈与の非課税特例の近年の新規受託件数が、令和3年度で8,962件と非常に少なくなってきたこと、孫に贈与することによって孫の親である贈与者の子の財産形成に寄与することとなること等から廃止意見がありましたが、次の手直しをしたうえで適用期限が延長されます。

- ・贈与者が死亡した場合の相続税の課税価格が5億円を超える場合、受贈者が23歳未満であっても教育資金の残額を贈与者から相続等により取得したものとみなします。
- ・受贈者が30歳に達した場合等で残額に贈与税が課せられる場合、一般税率を適用します。
- ・適用期限が令和8年3月31日まで3年延長されます。
- ・上記の改正は2023年(令和5年)4月1日以後に取得するものについて適用されます。

② 結婚・子育て資金の一括贈与にかかる贈与税の非課税

結婚・子育て資金の一括贈与の非課税特例が、次の手直しをしたうえで適用期限が延長されます。

- ・受贈者が50歳に達した場合等で残額に贈与税が課せられる場合、一般税率を適用します。
- ・適用期限が令和7年3月31日まで2年延長されます。
- ・上記の改正は2023年(令和5年)4月1日以後に取得するものについて適用されます。

⑤
消費課税

インボイス制度の特例・経過措置の新設をチェック。 事業者は対応しやすくなる

税務システム研究会 客員研究員
(税理士) 長野 匡司

こんな
改正です

消費課税のうち消費税については、令和5年10月から開始するインボイス制度の円滑な実施に向けて、次の改正が行われます。

- ① 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）
- ② 一定規模以下の事業者に対する事務負担の軽減措置（少額特例）
- ③ 少額な返還インボイスの交付義務免除
- ④ 登録制度の見直しと手続の柔軟化

1

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)

(1) 制度の概要

これまで免税事業者であった事業者が、適格請求書発行事業者となった場合には、基準期間の課税売上高にかかわらず、本則課税又は簡易課税による消費税の確定申告が必要となります(国税庁「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)」(以下「インボイスQ&A」といいます。)問8)。

(2) 改正案

① 取扱い

適格請求書発行事業者の令和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、免税事業者が適格請求書発行事業者となったこと又は「消費税課税事業者選択届出書」を提出したことにより事業者免税点制度の適用を受けられないこととなる場合には、次の算式により、納税額を計算することができるようになります(財務省「インボイス制度の負担軽減措置(案)

のよくある質問とその回答(令和5年1月20日時点)」「(以下「質問と回答」といいます。)問1～問2)。

<算式>

$$\text{納税額} = \text{課税標準額に}\left(\frac{\text{課税標準額に}}{\text{対する消費税額}} - \left(\frac{\text{課税標準額に}}{\text{対する消費税額}} \times 0.8\right)\right)$$

このように納税額を売上税額の2割に軽減する3年間の負担軽減措置を講ずることにより、納税額の激変緩和を図るとともに、簡易課税制度の適用を受ける場合に比べ、更に事務負担が軽減されます。

② 適用対象外の課税期間

上記①の取扱いは、次のイ及びロの課税期間については、適用しません。

イ 課税期間の特例の適用を受ける課税期間

ロ 令和5年10月1日前から「消費税課税事業者選択届出書」の提出により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(図表1・左側参照)

③ 手続規定等

イ 「消費税課税事業者選択届出書」を提出したことにより令和5年10月1日の属する課税期

間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適格請求書発行事業者が、その課税期間中に「消費税課税事業者選択不適用届出書」を提出したときは、その課税期間から「消費税課税事業者選択届出書」は効力を失います（質問と回答問5、図表1・右側参照）。

ロ 適格請求書発行事業者が上記①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します（事前の届出不要）。なお、上記①の適用を受けた場合でも、継続適用する必要はありません（質問と回答問3～問4）。

ハ 本則課税・簡易課税のいずれの場合でも、上記①の適用を受けることができます（質問と回答問6）。

ニ 上記①の適用を受けた適格請求書発行事業者が、その適用を受けた課税期間の翌課税期間中に、「消費税簡易課税制度選択届出書」

を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ます。

2 一定規模以下の事業者に対する事務負担の軽減措置(少額特例)

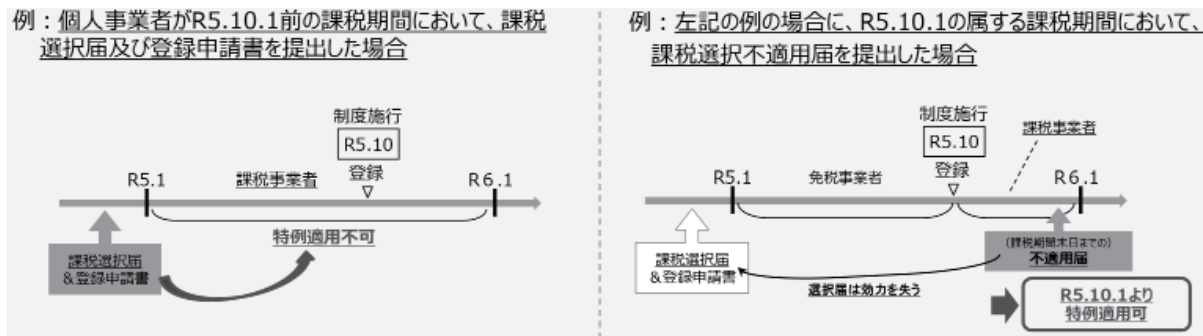
(1) 制度の概要

次の図表2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適格請求書等の保存を要せず、一定の事項が記載された帳簿のみの保存により仕入税額控除をすることができます（新消法30⑦、新消令49①一、新消規15の4、26の6、インボイスQ&A問74、問92）。

(2) 改正案

次のイ又はロの事業者が、令和5年10月1日か

図表1 「消費税課税事業者選択届出書」の提出により
令和5年10月1日前から事業者免税点制度の適用を受けられない場合



出典：財務省ホームページ

図表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

項目
① 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（税込価額3万円未満のものに限ります。）
② 適格簡易請求書の要件を満たす入場券等が使用の際に回収される取引
③ 古物営業を営む者の適格請求書発行事業者でない者からの販売用古物の購入
④ 質屋を営む者の適格請求書発行事業者でない者からの販売用質物の取得
⑤ 宅地建物取引業を営む者の適格請求書発行事業者でない者からの販売用建物の購入
⑥ 再生資源及び再生部品を購入する事業者の適格請求書発行事業者でない者からの販売用再生資源及び再生部品の購入
⑦ 自動販売機・自動サービス機からの商品の購入等（税込価額3万円未満のものに限ります。）
⑧ 郵便切手を対価とする郵便サービス（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であると認められる出張旅費、宿泊費、日当及び通勤手当

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（税込）が1万円未満である場合には、一定の事項が記載された帳簿のみの保存により仕入税額控除をすることができるようになります（質問と回答 問8～問10）。

イ 基準期間における課税売上高が1億円以下である事業者

ロ 特定期間における課税売上高が5,000万円以下である事業者

この取扱いにより、一定規模以下の事業者は、図表2に該当しない1万円未満の少額取引について、6年間帳簿のみの保存で仕入税額控除が可能となり、事務負担が軽減されます。

3 少額な返還インボイスの交付義務免除

（1）制度の概要

適格請求書発行事業者には、課税事業者に売上げに係る対価の返還等を行う場合、適格返還請求書を交付する義務が課されています（新消法57の4③、インボイスQ&A問51）。

（2）改正案

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、適格返還請求書の交付義務を免除することとなります。例えば、売り手が負担する振込手数料相当額を売上値引きとして処理する場合（支払手数料勘定であっても、売上げに係る対価の返還等として消費税の処理をする場合を含みます。）の事務負担が軽減されます（質問と回答 問16～問18）。

この取扱いは、すべての事業者が対象となり、適用期限はありません（質問と回答 問13～問14）。

4 登録制度の見直しと手続の柔軟化

（1）見直し等の概要

インボイス制度が開始される令和5年10月1日から適格請求書発行事業者の登録を受けるために

は、原則として、令和5年3月31日までに「適格請求書発行事業者の登録申請書」（以下、登録申請書）といいますが、この登録申請手続の柔軟な対応を行うため（2）の改正が行われるとともに、令和5年10月のインボイス制度移行後においても弾力的な対応を行うため（3）～（5）の改正が行われます。

（2）申請期限後に提出する登録申請書に記載する「困難な事情」

① 制度の概要

令和5年10月1日から適格請求書発行事業者の登録を受けようとする事業者が、次のイ～ハのすべての要件を満たす場合には、令和5年10月1日に登録を受けたこととみなします（平成30年改正消令附則15）。

イ 申請期限（令和5年3月31日）までに登録申請書を提出できなかったことにつき困難な事情があること

ロ 令和5年9月30日までの間に登録申請書にその困難な事情を記載して提出したこと

ハ 税務署長により適格請求書発行事業者の登録を受けたこと

② 改正案

上記①ロの困難な事情の記載は、不要となります（質問と回答 問19）。

（3）免税事業者の課税期間の初日からの登録

① 制度の概要

免税事業者が、課税期間の初日から登録を受けようとする場合には、「その課税期間の初日の前日から起算して1月前の日」までに、登録申請書を税務署長に提出しなければなりません（新消法57の2②、新消令70の2）。

② 改正案

上記①の提出期限が「その課税期間の初日から起算して15日前の日」となります。この場合、その課税期間の初日後に登録がされたときは、同日（課税期間の初日）に登録を受けたものとみな

します(図表3参照)。

(4) 登録の取消し

① 制度の概要

適格請求書発行事業者が、「適格請求書発行事業者の登録の取消しを求める旨の届出書」を税務署長に提出し、その提出があった課税期間の翌課税期間の初日から登録を取り消そうとする場合には、「その提出があった課税期間の末日から起算して30日前の日の前日」までに届出書を提出しなければなりません(新消法57の2⑩、新消規26の2③、インボイスQ&A問14～問15)。

② 改正案

上記①の提出期限が「翌課税期間の初日から起算して15日前の日」となります(図表4参照)。

(5) 課税期間の途中から登録を受けようとする場合の登録希望日

① 制度の概要

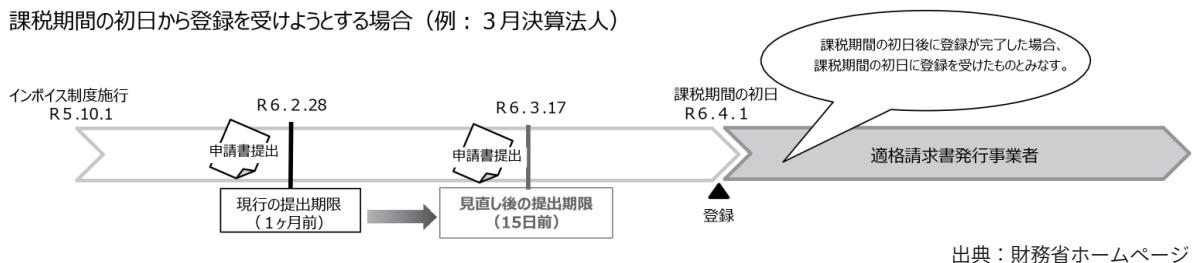
適格請求書発行事業者の登録等に関する経過措置の適用により、課税期間の途中(令和5年10月2日以降)から登録を受けようとする免税事業者は、登録申請書に「登録希望日」を記載することができます(平成30年改正消規4四)。

なお、令和5年10月1日施行予定の消費税法(新消法)には、登録申請書提出日から登録希望日までの期間に関する規定がありません。

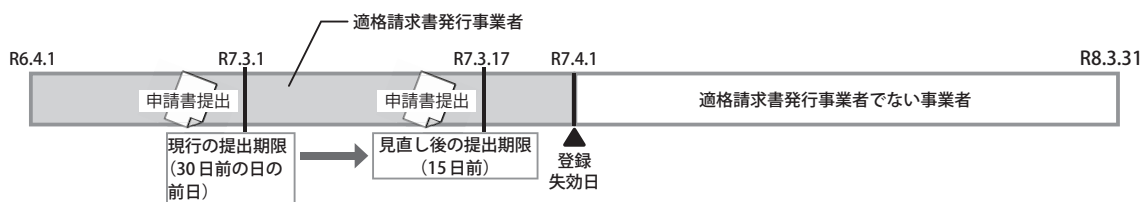
② 改正案

上記①の免税事業者は、登録申請書に「提出する日から15日を経過する日以後の日」を登録希望日として記載することができるようになります。この場合、登録希望日後に登録がされたときは、その登録希望日に登録を受けたものとみなします(質問と回答問21、図表5参照)。

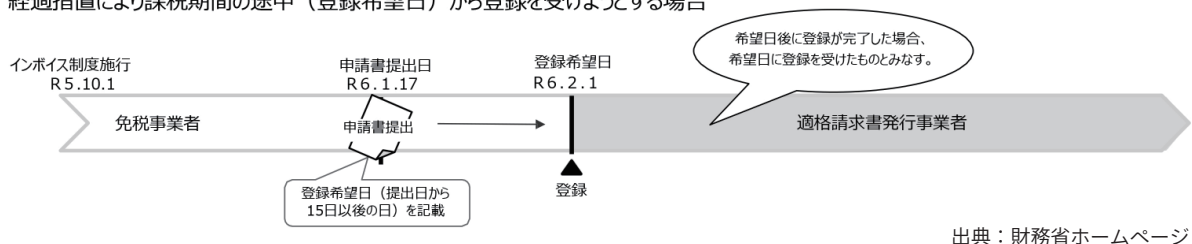
図表3 課税期間の初日から登録を受けようとする3月決算法人
課税期間の初日から登録を受けようとする場合(例: 3月決算法人)



図表4 令和7年4月1日から登録を取り消す3月決算法人



図表5 課税期間の途中から登録を受けようとする場合
経過措置により課税期間の途中(登録希望日)から登録を受けようとする場合



⑥

納税環境整備

納税手続きや公示のデジタル化が進む。 電帳法の新たな経過措置を確認

税務システム研究会 客員研究員

(税理士) 望月 文夫

こんな
改正です

- ・電子帳簿等保存制度の再度の見直しにより保存要件が緩和され、事業者の電子化対応が促されます。
- ・加算税制度が見直され、高額・繰り返される無申告行為に対する加算税が引き上げられます。
- ・ダイレクト納付の利便性の向上をはかる措置が講じられます。
- ・公示送達制度と税理士の懲戒処分等の公告方法が見直され、公示事項がインターネットで閲覧できるようになります。

I 電子帳簿等保存制度の 再度の見直し

1 優良電子帳簿の範囲の見直し

令和3年度税制改正において、令和4年1月1日以降に備付けを開始する電子帳簿は、「優良な電子帳簿」と、「その他の電子帳簿」に区分され、優良な電子帳簿の場合には、申告漏れがあった場合に過少申告加算税が5%軽減されることとされました。

令和5年度税制改正において、「優良な電子帳簿」の対象範囲がこれまでの「仕訳帳、総勘定元帳その他必要な帳簿全て」から、次のように見直されます。

なお、所轄税務署長にあらかじめ届け出なければならないことについては、従来通りです。

- (1) 仕訳帳
- (2) 総勘定元帳
- (3) 次に掲げる帳簿

売上帳、仕入帳、経費帳（貸金台帳を除く）、売掛帳、買掛帳、受取手形記入帳、支払手形記入帳、貸付帳、借入帳、未決済項目に係る帳

簿、有価証券受払い帳（法人税のみ）、固定資産台帳、繰延資産台帳

一方、優良な電子帳簿に位置づけられない「その他必要な帳簿」の取引に関する記載事項の例として、現金出納帳、当座預金出納帳などがあります。

また、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（貸金台帳）も優良な電子帳簿の対象とされます。

2 スキャナ保存制度の見直し

これまでのスキャナ保存制度では、入力期間の制限、一定水準以上の解像度及びカラー画像での読み取り、タイムスタンプ付与、など多くの要件を満たす必要がありました。

令和5年度税制改正において、①入力者等情報の確認、②読み取った際の情報（解像度・階調・大きさ）の保存、及び③帳簿との相互関連性の保持について、次のように改正されます。

- ① 国税関係書類に係る記録事項の入力者等に関する情報の確認要件を廃止します。
- ② 国税関係書類をスキャナで読み取った際の解

像度、階調及び大きさに関する情報の保存要件を廃止します。

- ③ 帳簿との相互関連性要件について、国税関係書類に関連する国税関係帳簿の記録事項との間において、相互にその関連性を確認することができるようにしておくこととされる書類を、契約書・領収書等の重要書類に限定します。これらをイメージ図にすると図表1のとおりです。

3 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の見直し

電子取引の電磁的記録保存制度については、十分に対応できる企業が少なかったことから、令和5年12月31日までに行う電子取引については、保存すべき電子データをプリントアウトして保存し、税務調査等の際に提示・提出できるようにしていればよいとする宥恕規定が設けられていました。

この宥恕措置は適用期限の到来をもって廃止されますが、令和5年度税制改正において、新たに次のような見直しが行われます。

(1) 電子取引の取引情報に係る電磁的記録の保存要件

次の措置が講じられます。

- イ 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、対象者を次のとおりとします。

- (イ) その判定期間における売上高が 5,000

万円以下（現行：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る。）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

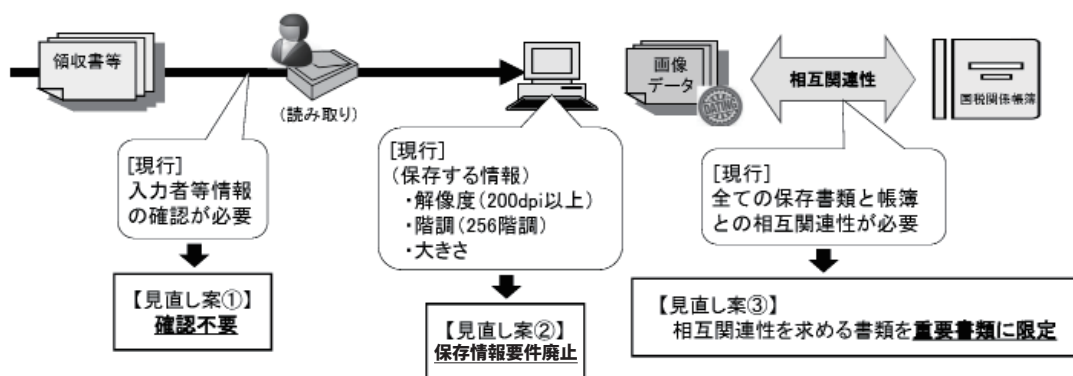
- ロ 電磁的記録の保存を行う者等に関する情報の確認要件を廃止します。

(2) システム対応が間に合わなかった事業者等への対応

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当該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、当該保存義務者が質問検査権に基づく当該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る。）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。

これらを表にすると図表2のとおりです。今回の見直しにより、検索機能確保の要件が大きく緩

図表1 スキャナ保存に関する改正のイメージ図



出典:財務省資料

図表2 見直し後の電子取引の取引情報に係るデータ保存方法のイメージ

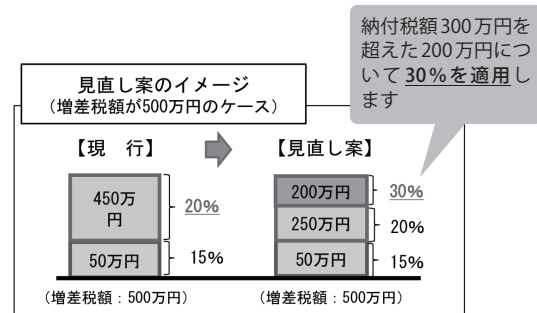
	対象	検索機能 確保の要件	その他の要件
従来の保存方法	制限なし	必要	・改ざん防止の要件 ・見読可能装置の備付け等
見直し案(1)イ	売上高5,000万円 以下の事業者	不要	・改ざん防止の要件 ・見読可能装置の備付け等 ・ダウンロードの求めに応じる
見直し案(1)ロ	制限なし	不要	・改ざん防止の要件 ・見読可能装置の備付け等 ・出力書面の保存(日付等ごと に整理が必要) ・ダウンロードの求めに応じる
見直し案(2)	新しい猶予措置 適用者	不要	・出力書面の保存 ・ダウンロードの求めに応じる

出典：財務省資料に基づいて筆者作成

和されましたが、その他の要件は残ります。

(注) 上記1～3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係る電磁的記録について適用されます。

図表3 高額な無申告に対する無申告加算税の割合の引上げ(案)のイメージ図



出典：財務省資料に筆者一部加筆

II 加算税制度の見直し

1 高額な無申告に対する無申告加算税の割合の引上げ

無申告加算税の割合(現行：15%(納付すべき税額が50万円を超える部分は20%))について、納付すべき税額が300万円を超える部分に対する割合を30%に引き上げます。

(注1) 調査通知以後に、かつ、その調査があることにより更正又は決定があるべきことを予知(「更正予知」)する前にされた期限後申告又は修正申告に基づく無申告加算税の割合(現行：10%(納付すべき税額が50万円を超える部分は15%))については、上記の納付すべき税額が300万円を超える部分に対する割合を25%とします。

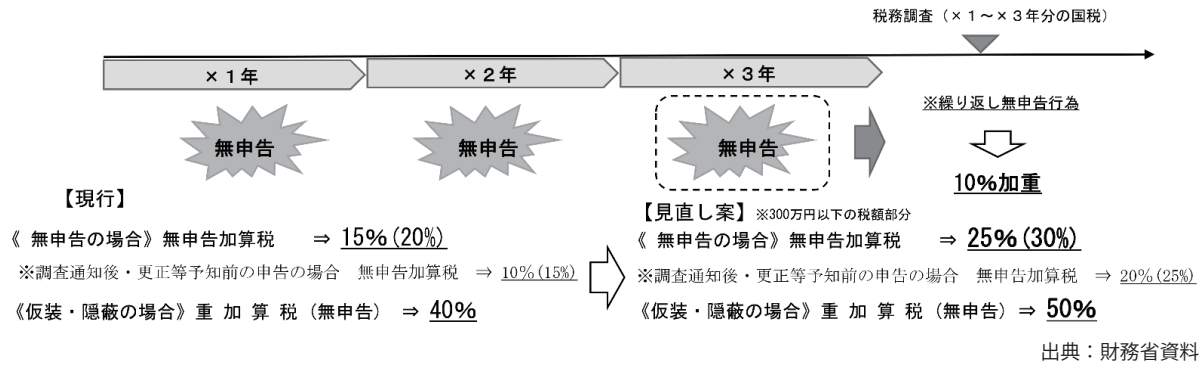
(注2) 上記の納付すべき税額が300万円を超える部分に対する割合について、納付すべき税額が300万円を超えることにつき納税者の責めに帰すべき事由がない場合の適用に関する所要の措置が講じられます。

これをイメージ図にすると図表3のようになります。

2 繰り返し行われる無申告行為に対する無申告加算税等の加重措置の整備

過去に無申告加算税又は重加算税が課されたことがある場合に無申告加算税又は重加算税の割合を10%加重する措置の対象に、期限後申告若しくは修正申告(調査通知前に、かつ、更正予知する前にされたものを除きます。)又は更正若しくは決定(以下、「期限後申告等」)があった場合において、その期限後申告等に係る国税の前年度及び前々年度の当該国税の属する税目について、無申告加算税(期限後申告又は修正申告が、調査通知前に、かつ、更正予知する前にされたものであるときに課されたものを除く。)若しくは無申告加算税に代えて課される重加算税(「無申告加算税等」)を課されたことがあるとき、又はその無申告加算税等に係る賦課決定をすべきと認めると

図表4 繰り返し行われる無申告行為に対する無申告加算税等の加重措置の整備のイメージ図



きに、その期限後申告等に基づき課する無申告加算税等を加えます。

(注) 過少申告加算税、源泉徴収等による国税に係る不納付加算税及び重加算税(無申告加算税に代えて課されるものを除く。)については、上記の見直しの対象となりません。

② 公示事項について、送達すべき書類の名称の公示を不要とするとともに、送達すべき書類を特定するために必要な情報を公示するための措置が講じられます。

(注) 本改正は、他法令における公示送達制度の見直しの適用時期を踏まえ、実施されます。

III ダイレクト納付の利便性の向上

電子情報処理組織を使用する方法(e-Tax)により行われる期限内申告等と併せてダイレクト納付の手続が法定納期限に行われた場合(その税額が1億円以下である場合に限ります。)において、法定納期限の翌日にその納付がされたときは、法定納期限に納付があったものとみなして、延滞税等に関する規定を適用するほか、これに伴う所要の措置が講じられます。

(注) 本改正は、令和6年4月1日以後に行うダイレクト納付の手続について適用されます。

V 税理士の懲戒処分等の公告方法の見直し

税理士の懲戒処分の公告は、財務大臣が、公告事項を、相当と認める期間、インターネットを利用する方法により不特定多数の者が閲覧することができる状態に置く措置をとるとともに、官報をもって公告する方法により行うこととされます(税理士であった者の懲戒処分を受けるべきであったことについての決定の公告及び税理士法人の税理士法違反行為等に対する処分の公告についても同様とされます。)

(注1) 上記の改正は、令和6年4月1日から施行されます。

(注2) 上記の「相当と認める期間」は、概ね、次に掲げる場合の区分に応じそれぞれ次に定める期間として取り扱うこととされます。

- (1) 税理士業務の禁止の懲戒処分又は税理士法人の解散の命令の公告である場合 税理士等がその処分を受けた日から3年間
- (2) 税理士業務の停止の懲戒処分等の公告である場合 税理士業務の停止の期間
- (3) 戒告の懲戒処分等の公告である場合 税理士等がその処分を受けた日から1月間
- (4) 懲戒処分を受けるべきであったことについての決定の公告である場合 税理士であった者が受けるべきであったその懲戒処分の種類に応じ上記(1)から(3)までに定める期間に準ずる期間

IV 公示送達制度の見直し

① 公示送達は、公示事項をインターネットを利用する方法により不特定多数の者が閲覧することができる状態に置く措置をとるとともに、公示事項が記載された書面を税務署等の掲示場に掲示し、又は公示事項をその税務署等に設置した電子計算機の映像面に表示したものの閲覧をすることができる状態に置く措置をとることになります。

● MEMO ●

● MEMO ●

● MEMO ●

[執筆者一覧]

中島 孝一 (なかじま こういち)	MJS 税経システム研究所 税務システム研究会 客員研究員 税理士、中島税理士事務所所長。著書に、『令和5年度よくわかる税制改正と実務の徹底対策』(共著、日本法令)、『税 賠保険事故から学ぶ 税目別 税理士実務の落とし穴』(ぎょうせい) など多数あり。
植田 卓 (うえだ たかし)	MJS 税経システム研究所 税務システム研究会 顧問 税理士、植田会計事務所所長、立命館大学客員教授。著書に、『税務力アップシリーズ・法人税』(清文社)、『中小 会社の会計指針』(共著、中央経済社) など多数あり。
中村 慈美 (なかむら よしみ)	MJS 税経システム研究所 税務システム研究会 客員研究員 税理士、中村慈美税理士事務所所長、文京学院大学大学院経営学研究科特任教授。著書に、『税制改正早わかり 令 和5年度』(共著、大蔵財務協会)、『図解 組織再編税制(令和4年版)』(大蔵財務協会) など多数あり。
武田 秀和 (たけだ ひでかず)	MJS 税経システム研究所 税務システム研究会 客員研究員 税理士、武田秀和税理士事務所所長。著書に、『譲渡所得の基礎 徹底解説 これだけ分かれば計算できる!』『不動産 の売却にかかる譲渡所得の税金〔第2版〕』(いずれも、税務経理協会) など多数あり。
長野 匡司 (ながの まさじ)	MJS 税経システム研究所 税務システム研究会 客員研究員 税理士、長野匡司税理士事務所所長。著書に、『法人税申告の実務全書』(共著、日本実業出版社)、『改訂版 資産 をめぐる複数税目の実務』(共著、新日本法規出版) など多数あり。
望月 文夫 (もちづき ふみお)	MJS 税経システム研究所 税務システム研究会 客員研究員 税理士、青山学院大学大学院特任教授。著書に、『令和4年版 図解国際税務』、『令和3年版 タックス・ヘイブン 税制の実務と申告』(いずれも、大蔵財務協会) など多数あり。

※執筆者について詳しく知りたい方は MJS 税経システム研究所のページをご覧ください。
<https://www.mjs.co.jp/outline/zeikei/concept/>

[初出]

特集 令和5年度税制改正の重要ポイント …… 2023年3月 (No.170)

※本冊子の内容は、執筆時点のものです。
情報が更新される可能性がありますので、最新情報は、国税庁のホームページなどをご確認ください。

Monthly Report 特別版

特集 令和5年度税制改正の重要ポイント | 全6本
(No.170より抜粋)

2023年4月30日発行

編集：MJS税経システム研究所

〒163-0648 東京都新宿区西新宿1-25-1 新宿センタービル48F

TEL：03(5326)0383

本誌の内容に関するお問い合わせは、お問い合わせフォームまでお願いいたします。

https://www.mjs.co.jp/form/zeikei_info

本誌掲載記事の無断転載・複写を禁じます。



株式会社ミロク情報サービス

編集 MJS税経システム研究所