

法人税法全経1級税制改正

本年度の改正は、賃金上昇が物価高に追いついていない国民の負担を緩和し、物価上昇を十分に超える持続的な賃上げが行われる経済の実現を目指す観点から、賃上げ促進税制の強化等を行うものとされました。

1 改正の概要

令和6年度（第74回）本試験に関する法人税に関する税制改正は、主に次の項目について行われています。なお、これらの改正は、原則として令和6年4月1日以後（又は令和6年4月1日以後開始事業年度）について適用されます。

1. 給与等の支給額が増加した場合の特別控除制度（措法42の12の5）

(1) 給与等の支給額が増加した場合の税額控除制度について、次の措置が講じられました。

① 全法人向けの措置について、次の見直しを行った上、その適用期限が3年延長されました。

イ 原則の税額控除率が10%（改正前：15%）に引き下げられました。

ロ 税額控除率の上乗せ措置が次の場合の区分に応じそれぞれ次のとおりとされました。

(イ) 継続雇用者給与等支給額の継続雇用者比較給与等支給額に対する増加割合が4%以上である場合 税額控除率に5%（その増加割合が5%以上である場合には10%とし、その増加割合が7%以上である場合には15%とされます。）を加算します。

(ロ) 教育訓練費の額の比較教育訓練費の額に対する増加割合が10%以上であり、かつ、教育訓練費の額が雇用者給与等支給額の0.05%以上である場合 税額控除率に5%を加算します。

(ハ) ブラチナくるみん認定^{*01}又はブラチナえるぼし認定^{*02}を受けている場合 税額控除率に5%を加算します。

ホ 本措置の適用を受けるために「給与等の支給額の引上げの方針、取引先との適切な関係の構築の方針その他の事項」を公表しなければならない者に、常時使用する従業員の数が2,000人を超えるものが加えられました。

ニ 本措置の適用を受けるために公表すべき「給与等の支給額の引上げの方針、取引先との適切な関係の構築の方針その他の事項」における取引先に消費税の免税事業者が含まれることが明確化されました。

^{*01} 「次世代育成支援対策推進法」に基づく認定制度。一般事業主行動計画の策定・届け出を行った事業主のうち、計画に定めた目標を達成し、一定の基準を満たした企業を厚生労働大臣が「くるみん認定企業」「ブラチナくるみん認定企業」「トライくるみん認定企業」として認定します。

^{*02} 「女性活躍推進法」に基づく認定制度。一般事業主行動計画の策定・届け出を行った事業主のうち、女性の活躍促進のため取り組みの実施状況が優良な企業を厚生労働大臣が「えるぼし認定企業」や「ブラチナえるぼし認定企業」として認定します。

② 青色申告書を提出する法人で常時使用する従業員の数が 2,000 人以下であるもの（その法人及びその法人との間にその法人による支配関係がある法人の常時使用する従業員の数の合計数が 1 万人を超えるものを除きます。）が、令和 6 年 4 月 1 日から令和 9 年 3 月 31 日までの間に開始する各事業年度において国内雇用者に対して給与等を支給する場合において、継続雇用者給与等支給額の継続雇用者比較給与等支給額に対する増加割合が 3 % 以上であるときは、控除対象雇用者給与等支給増加額の 10% の税額控除ができる措置が加えられました。この場合において、継続雇用者給与等支給額の継続雇用者比較給与等支給額に対する増加割合が 4 % 以上であるときは、税額控除率に 15% を加算し、教育訓練費の額の比較教育訓練費の額に対する増加割合が 10% 以上であり、かつ、教育訓練費の額が雇用者給与等支給額の 0.05% 以上であるときは、税額控除率に 5 % を加算し、当期がプラチナくるみん認定若しくはプラチナえるぼし認定を受けている事業年度又はえるぼし認定（3 段階目）を受けた事業年度であるときは、税額控除率に 5 % を加算します。ただし、控除税額は、当期の法人税額の 20% を上限とされました。

(注) 資本金の額等が 10 億円以上であり、かつ、常時使用する従業員の数が 1,000 人以上である場合には、給与等の支給額の引上げの方針、取引先との適切な関係の構築の方針その他の事項をインターネットを利用する方法により公表したことを経済産業大臣に届け出ている場合に限り、適用があるものとします。

③ 中小企業向けの措置について、次の見直しを行い、控除限度超過額は 5 年間の繰越しができることとした上、その適用期限が 3 年延長されました。

イ 教育訓練費に係る税額控除率の上乗せ措置について、教育訓練費の額の比較教育訓練費の額に対する増加割合が 5 % 以上であり、かつ、教育訓練費の額が雇用者給与等支給額の 0.05% 以上である場合に税額控除率に 10% を加算する措置とされました。

ロ 当期がプラチナくるみん認定若しくはプラチナえるぼし認定を受けている事業年度又はくるみん認定若しくはえるぼし認定（2 段階目以上）を受けた事業年度である場合に税額控除率に 5 % を加算する措置が加えられました。

(注) 繰越税額控除制度は、繰越税額控除をする事業年度において雇用者給与等支給額が比較雇用者給与等支給額を超える場合に限り、適用できません。

2. 大企業につき研究開発税制その他生産性の向上に関連する税額控除の規定（特定税額控除規定）を適用できないこととする措置（措法42の13⑤）

資本金の額等が10億円以上であり、かつ、常時使用する従業員の数が1,000人以上である場合及び前事業年度の所得の金額が零を超える一定の場合のいずれにも該当する場合における要件の上乗せ措置について、次の見直しがされました。

- ① 本措置の対象に、常時使用する従業員の数が2,000人を超える場合及び前事業年度の所得の金額が零を超える一定の場合のいずれにも該当する場合が加えられました。
- ② 国内設備投資額に係る要件を、国内設備投資額が当期償却費総額の40%（改正前：30%）を超えることとされました。

3. 暗号資産の評価方法等（法61②）

法人が有する市場暗号資産に該当する暗号資産で譲渡についての制限その他の条件が付されている暗号資産の期末における評価額は、次のいずれかの評価方法のうちその法人が選定した評価方法（自己の発行する暗号資産でその発行の時から継続して保有するものにあつては、次の①の評価方法）により計算した金額とするほか、所要の措置が講じられました。

- ① 原価法
- ② 時価法

（注1）上記の「譲渡についての制限その他の条件が付されている暗号資産」とは、次の要件に該当する暗号資産をいいます。

- ① 他の者に移転できないようにする技術的措置がとられていること等その暗号資産の譲渡についての一定の制限が付されていること。
- ② 上記①の制限が付されていることを認定資金決済事業者協会において公表させるため、その暗号資産を有する者等が上記①の制限が付されている旨の暗号資産交換業者に対する通知等をしていること。

（注2）上記の評価方法は、譲渡についての制限その他の条件が付されている暗号資産の種類ごとに選定し、その暗号資産を取得した日の属する事業年度に係る確定申告書の提出期限までに納税地の所轄税務署長に届け出なければならないこととされました。なお、評価方法を選定しなかった場合には、原価法（上記①の評価方法）により計算した金額をその暗号資産の期末における評価額とされました。

4. 交際費等の損金不算入制度（措法61の4）

損金不算入となる交際費等の範囲から除外される一定の飲食費に係る金額基準が1人当たり1万円以下（改正前：5,000円以下）に引き上げられました。

5. 中小企業者等の少額減価償却資産（措法67の5）

中小企業者等の少額減価償却資産の取得価額の損金算入の特例について、対象法人から電子情報処理組織を使用する方法（e-Tax）により法人税の確定申告書等に記載すべきものとされる事項を提供しなければならない法人のうち常時使用する従業員の数が 300 人を超えるものが除外されました。

6. 過大支払利子税制（措法66の5の3）

対象純支払利子等に係る課税の特例（いわゆる「過大支払利子税制」）の適用により損金不算入とされた金額（以下「超過利子額」という。）の損金算入制度について、令和4年4月1日から令和7年3月31日までの間に開始した事業年度に係る超過利子額の繰越期間が10年（原則：7年）に延長されました。

2 給与等の支給額が増加した場合の特別控除制度（措法42の12の5）

〈計算パターン（中小企業者等の場合）〉

改正前	改正後
<p>(1) 判定</p> $\frac{\text{雇⽤者給与等支給額} - \text{比較雇⽤者給与等支給額}}{\text{比較雇⽤者給与等支給額}} \geq 1.5\% \quad \therefore \text{適用あり}$ <p>(2) 特別控除額</p> <p>① 税額控除限度額 控除対象雇⽤者給与等支給増加額 × 15%^{※1※2}</p> <p>② 税額基準額 当期の法人税額 × 20%</p> <p>③ 特別控除額 ①と②のいずれか少ない方 → 給与等増加の特別控除 (別表一・法人税額の下控除)</p> <p>※1 次の場合には、上記割合に15%加算 $\frac{\text{雇⽤者給与等支給額} - \text{比較雇⽤者給与等支給額}}{\text{比較雇⽤者給与等支給額}} \geq 2.5\%$</p> <p>※2 次の場合には、上記割合に10%加算 $\frac{\text{損金算入教育訓練費の額} - \text{比較教育訓練費の額}}{\text{比較教育訓練費の額}} \geq 10\%$</p>	<p>(1) 判定</p> $\frac{\text{雇⽤者給与等支給額} - \text{比較雇⽤者給与等支給額}}{\text{比較雇⽤者給与等支給額}} \geq 1.5\% \quad \therefore \text{適用あり}$ <p>(2) 特別控除額</p> <p>① 税額控除限度額 控除対象雇⽤者給与等支給増加額 × 15%^{※1※2}</p> <p>② 税額基準額 当期の法人税額 × 20%</p> <p>③ 特別控除額 ①と②のいずれか少ない方 → 給与等増加の特別控除 (別表一・法人税額の下控除)</p> <p>※1 次の場合には、上記割合に15%加算 $\frac{\text{雇⽤者給与等支給額} - \text{比較雇⽤者給与等支給額}}{\text{比較雇⽤者給与等支給額}} \geq 2.5\%$</p> <p>※2 次の場合には、上記割合に10%加算 $\frac{\text{損金算入教育訓練費の額} - \text{比較教育訓練費の額}}{\text{比較雇⽤者給与等支給額}} \geq 5\% \quad \text{かつ}$ $\frac{\text{損金算入教育訓練費の額}}{\text{雇⽤者給与等支給額}} \geq 0.05\%$</p>

次の資料により、当社（適用除外事業者には該当しない。）の当期における法人税額の特別控除額を計算しなさい。

- (1) 当社の当期における給与等支給額は455,400,000円である。また、前期における給与等支給額は402,500,000円であった。
- (2) 当社の当期における法人税額（別表一②の欄に記載されている金額）は70,800,000円である。
- (3) 当社は、青色申告書を提出する中小企業者である。
- (4) 当社の教育訓練費は、当期において5,000,000円、前期において4,000,000円、前々期において3,000,000円、前々々期において2,000,000円である。

解答

(1) 判定

$$\frac{455,400,000 - 402,500,000}{402,500,000} = 13.1\cdots\% \geq 1.5\%$$

∴ 適用あり

(2) 特別控除額

① 税額控除限度額

$$(455,400,000 - 402,500,000) \times 40\%^{*1、2} = 21,160,000\text{円}$$

$$\text{※1 } 13.1\cdots\% \geq 2.5\%$$

$$\text{※2 } \frac{5,000,000 - 4,000,000}{4,000,000} = 25\% \geq \underline{5\%} \quad \text{かつ}$$

$$\frac{5,000,000}{455,400,000} = 1.09\cdots\% \geq \underline{0.05\%}$$

∴ 40%

② 税額基準額

$$70,800,000 \times 20\% = 14,160,000\text{円}$$

③ 特別控除額

$$\text{①} > \text{②} \quad \therefore 14,160,000\text{円}$$

〈計算パターン（中小企業者等以外で従業員数2,000人以下の場合）〉

改正前	改正後
<p>(1) 判定</p> $\frac{\text{(注)}}{\text{継続雇用者比較給与等支給額}} \geq 3\%$ <p style="text-align: right;">∴ 適用あり</p> <p>(注) 継続雇用者給与等支給額－継続雇用者比較給与等支給額</p> <p>(2) 特別控除額</p> <p>① 税額控除限度額 控除対象雇用者給与等支給増加額 × 15%^{※1※2}</p> <p>② 税額基準額 当期の法人税額 × 20%</p> <p>③ 特別控除額 ①と②のいずれか少ない方 → 給与等増加の特別控除 (別表一・法人税額の下控除)</p> <p>※1 次の場合には、上記割合に10%加算</p> $\frac{\text{(注)}}{\text{継続雇用者比較給与等支給額}} \geq 4\%$ <p>※2 次の場合には、上記割合に5%加算</p> $\frac{\text{損金算入教育訓練費の額－比較教育訓練費の額}}{\text{比較教育訓練費の額}} \geq 20\%$	<p>(1) 判定</p> $\frac{\text{(注)}}{\text{継続雇用者比較給与等支給額}} \geq 3\%$ <p style="text-align: right;">∴ 適用あり</p> <p>(注) 継続雇用者給与等支給額－継続雇用者比較給与等支給額</p> <p>(2) 特別控除額</p> <p>① 税額控除限度額 控除対象雇用者給与等支給増加額 × <u>10%</u>^{※1※2}</p> <p>② 税額基準額 当期の法人税額 × 20%</p> <p>③ 特別控除額 ①と②のいずれか少ない方 → 給与等増加の特別控除 (別表一・法人税額の下控除)</p> <p>※1 次の場合には、上記割合に<u>15%</u>加算</p> $\frac{\text{(注)}}{\text{継続雇用者比較給与等支給額}} \geq 4\%$ <p>※2 次の場合には、上記割合に5%加算</p> $\frac{\text{損金算入教育訓練費の額－比較教育訓練費の額}}{\text{比較教育訓練費の額}} \geq 10\% \text{ かつ}$ $\frac{\text{損金算入教育訓練費の額}}{\text{雇用者給与等支給額}} \geq 0.05\%$

設例一 2 給与等の支給額が増加した場合の特別控除制度（中小企業者等以外で従業員数2,000人以下の場合）

次の資料により、当社の当期における法人税額の特別控除額を計算しなさい。

- (1) 当社の当期における給与等支給額は455,400,000円である。また、前期における給与等支給額は402,500,000円であった。なお、前期首から当期末まで、雇用者に変動は生じていない。
- (2) 当社の当期における法人税額（別表一②の欄に記載されている金額）は74,240,000円である。
- (3) 当社は、青色申告書を提出する法人（常時使用する従業員数は2,000人以下である。）であるが、中小企業者に該当しない。
- (4) 当社の教育訓練費は、当期において5,000,000円、前期において3,500,000円、前々期において3,000,000円、前々々期において2,000,000円である。

解答 (1) 判定

$$\frac{455,400,000 - 402,500,000}{402,500,000} = 13.1\cdots\% \geq 3\% \quad \therefore \text{適用あり}$$

(2) 特別控除額**① 税額控除限度額**

$$(455,400,000 - 402,500,000) \times 30\%^{*} = 15,870,000\text{円}$$

$$\text{※ 1 } 13.1\cdots\% \geq 4\%$$

$$\text{※ 2 } \frac{5,000,000 - 3,500,000}{3,500,000} = 42.8\cdots\% \geq 10\% \quad \text{かつ}$$

$$\frac{5,000,000}{455,400,000} = 1.09\cdots\% \geq 0.05\%$$

∴ 30%

② 税額基準額

$$74,240,000 \times 20\% = 14,848,000\text{円}$$

③ 特別控除額

$$\text{①} > \text{②} \quad \therefore 14,848,000\text{円}$$

〈計算パターン（中小企業者等以外で従業員数2,000人超の場合）〉

改正後

(1) 判定

$$\frac{\text{(注)}}{\text{継続雇用者比較給与等支給額}} \geq 3\%$$

∴ 適用あり

(注) 継続雇用者給与等支給額－継続雇用者比較給与等支給額

(2) 特別控除額

② 税額控除限度額

$$\text{控除対象雇用者給与等支給増加額} \times 10\%^{*1*2}$$

② 税額基準額

$$\text{当期の法人税額} \times 20\%$$

③ 特別控除額

①と②のいずれか少ない方→給与等増加の特別控除（別表一・法人税額の下控除）

※1 次の割合が4%以上の場合は、上記割合に5%加算、5%以上の場合は10%加算、7%以上の場合は15%加算

(注)

$$\frac{\text{継続雇用者比較給与等支給額}}{\text{継続雇用者比較給与等支給額}}$$

※2 次の場合には、上記割合に5%加算

$$\frac{\text{損金算入教育訓練費の額} - \text{比較教育訓練費の額}}{\text{比較教育訓練費の額}} \geq 10\% \quad \text{かつ}$$

$$\frac{\text{損金算入教育訓練費の額}}{\text{雇用者給与等支給額}} \geq 0.05\%$$

設例－3

給与等の支給額が増加した場合の特別控除制度（中小企業者等以外で従業員数2,000人超の場合）

次の資料により、当社の当期における法人税額の特別控除額を計算しなさい。

- (1) 当社の当期における給与等支給額は455,400,000円である。また、前期における給与等支給額は402,500,000円であった。なお、前期首から当期末まで、雇用者に変動は生じていない。
- (2) 当社の当期における法人税額（別表一②の欄に記載されている金額）は74,240,000円である。
- (3) 当社は、青色申告書を提出する法人（**常時使用する従業員数は2,000人超である。**）であるが、中小企業者に該当しない。
- (4) 当社の教育訓練費は、当期において5,000,000円、前期において3,500,000円、前々期において3,000,000円、前々々期において2,000,000円である。

解答

(1) 判定

$$\frac{455,400,000 - 402,500,000}{402,500,000} = 13.1\cdots\% \geq 3\% \quad \therefore \text{適用あり}$$

(2) 特別控除額

① 税額控除限度額

$$(455,400,000 - 402,500,000) \times 30\%^* = 15,870,000\text{円}$$

$$\text{※1} \quad 13.1\cdots\% \geq 7\%$$

$$\text{※2} \quad \frac{5,000,000 - 3,500,000}{3,500,000} = 42.8\cdots\% \geq 10\% \quad \text{かつ}$$

$$\frac{5,000,000}{455,400,000} = 1.09\cdots\% \geq 0.05\%$$

∴ 30%

② 税額基準額

$$74,240,000 \times 20\% = 14,848,000\text{円}$$

③ 特別控除額

$$\text{①} > \text{②} \quad \therefore 14,848,000\text{円}$$

3 交際費等の損金不算入制度・飲食費（措法61の4）

〈計算パターン〉

改正前	改正後
$\frac{\text{飲食費として支出する金額}}{\text{飲食に参加した者の数}} \leq 5,000\text{円}$ <p>∴ 交際費等に該当しない。</p>	$\frac{\text{飲食費として支出する金額}}{\text{飲食に参加した者の数}} \leq 10,000\text{円}$ <p>∴ 交際費等に該当しない。</p>

設例－4

交際費等の損金不算入制度・飲食費

次の費用が交際費等に該当するか否かの判定を示しなさい。

- (1) 居酒屋で接待した際に支出した飲食費32,000円（参加者は4名である。）
- (2) 寿司店で接待した際に支出した飲食費36,000円（参加者は3名である。）

解答

- (1) $\frac{32,000}{4} = 8,000\text{円} \leq 10,000\text{円}$ ∴ 交際費等に該当しない。
- (2) $\frac{36,000}{3} = 12,000\text{円} > 10,000\text{円}$ ∴ 交際費等に該当する（接待飲食費）。