

2025 年度税制改正の大綱 速報

December 2024

In brief

2024年12月27日、政府において令和7年度税制改正の大綱(以下、「2025年度税制改正の大綱」)が閣議決定されました。

https://www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2025/20241227taikou.pdf

2025年度税制改正の大綱は、「賃上げと投資が牽引する成長型経済」への移行を実現し、経済社会の構造変化等に対応するための税制改正とされており、所得税の基礎控除等の引上げ、確定拠出年金の拠出限度額等の引上げ、中小企業経営強化税制の拡充、防衛力強化に係る財源確保のための税制措置、グローバル・ミニマム課税の法制化等、外国人旅行者向け免税制度の見直し等が盛り込まれています。

本ニュースレターでは、2025年度税制改正の大綱の中から主要な改正事項の概要を解説します。なお、2025年度税制改正については、今後の状況に応じて、続報ニュースレターでもお伝えしていく予定です。

In detail

法人課税

1. 政策税制

(1) 地域未来投資促進税制 [延長・拡充](p38)

地域未来投資促進税制(承認を受けた地域経済索引事業計画に従って設備投資を行った場合における特別償却又は税額控除)が3年延長されます。

計画の承認を受けるための要件の一つである投資規模要件について1億円(現行2,000万円)以上への引き上げ、機械装置及び器具備品の特別償却率が35%(現行40%)への引き下げ等が行われます

また、上乗措置(機械装置・器具備品について特別償却50%、税額控除5%)について、指定業種(一定の要件を満たす都道府県が重点的支援を行う産業分野)に該当・設備投資が10億円以上等の要件を満たす場合、という新たな類型が追加されます。

(2) 高度な資源循環投資促進税制 [創設](p44)

再資源化事業等高度化法(資源循環の促進のための再資源化事業等の高度化に関する法律)の高度再資源化事業計画等の認定を受けたものが、同法の施行日(2025年2月1日予定)から2028年3月31日までの間に、一定の設備投資を行った場合は35%の特別償却ができる制度が創設されます。

特別償却の対象となる再資源化事業等高度化設備は、環境大臣が財務大臣と協議して指定するもので、1台あたり2,000万円以上の機械装置、200万円以上の器具備品であり、総額20億円までとなります。

(3) 地方創生応援税制 [延長](p40)

地方創生応援税制(いわゆる企業版ふるさと納税制度)について、適用期限が3年延長されます。なお、寄附金を支出した法人名の公表が原則行われる等の関係法令の改正もあわせて行われます。

2. 中小企業関連税制

(1) 中小法人等の軽減税率の特例 [延長・縮減](p34)

中小法人等の軽減税率の特例(年 800 万円以下の所得:本則 19%⇒特例 15%)について、適用期限が 2 年延長されます。ただし、所得金額が年 10 億円超の場合、特例税率は 17%となります。また、通算法人は本特例の適用対象外となります。

(2) 中小企業投資促進税制 [延長](p35)

中小企業投資促進税制(一定の機械装置等を取得した場合における特別償却又は税額控除)の適用期限が 2 年延長されます。

(3) 中小企業経営強化税制 [延長・拡充・縮減](p35)

中小企業経営強化税制(中小企業等経営強化法による認定を受けた計画に基づく設備投資をした場合における特別償却又は税額控除)について、一定の見直しの上で適用期限が 2 年延長されます。

生産性向上設備(A 類型)については、単位時間当たり生産量、歩留まり率又は投入コスト削減率のいずれかの指標が年 1%以上向上するものとされます。

収益力強化設備(B 類型)については、投資計画における投資利益率要件を 7%(現行 5%)に引き上げるほか、一定の要件を満たす売上高 100 億円を目指す中小企業については「建物」を対象設備に追加する等の拡充措置が設けられます。

デジタル化設備(C 類型)については廃止、暗号資産マイニング業の設備は対象外とする等の見直しがされます。

3. その他

(1) 新リース会計基準への対応 [整備](p55-58)

[参考]

2024 年 9 月 13 日に「リースに関する会計基準」(以下、新リース会計基準)が公表され、2027 年 4 月 1 日以後開始事業年度から強制適用(2025 年 4 月 1 日以後開始事業年度から早期適用が可)されることになりました。新リース会計基準では、借手側においてはオペレーティング・リースについてもオンバランス処理(使用権資産とリース負債の計上)が行われることとなり、不動産賃貸借取引についても同様の会計処理となることが想定されています。

[借手]

オペレーティング・リース取引についてこれまで税法上の別段の定めはないため、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従って賃貸借処理により計算されてきました。上記のように会計基準が変更されたことに対応し、オペレーティング・リース取引を行った場合、借手はリース契約に基づいて支払う金額のうち債務の確定した部分の金額は、債務確定時※に損金算入することとされます。したがって、オペレーティング・リース取引について税務上は別段の定め(賃貸借処理)が設けられることになり、会計処理と税務処理は基本的に不一致となることが想定されます。

※ 支払リース料が棚卸資産や固定資産の取得費用の場合は債務確定時ではなく、その棚卸資産が譲渡、固定資産が減価償却等された時になります。

オペレーティング・リース取引により土地又は家屋の賃借を行った場合は、その支払賃借料のうち法人税の所得計算上損金の額に算入される部分の金額は事業税付加価値割の支払賃借料とされます。

2027 年 4 月 1 日以後に締結された所有権移転外ファイナンス・リース取引に係るリース資産の減価償却(リース期間定額法)について、取得価額から残価保証額を控除しない(現行では控除する)こととし、リース期間終了時に 1 円まで償却できることとされます。これは、新リース会計基準においては使用権資産の償却において残価保証額を残存価額とする取扱いを廃止したことに対応するものと考えられます。なお、新リース会計基準を早期適用した場合にもこの改正内容が早期適用できる経過措置が設けられます。

[貸手]

リース譲渡に係る収益及び費用の帰属事業年度の特例(延払基準)は、廃止されます。なお、2025年4月1日前のリース譲渡については2027年3月31日以前開始事業年度では延払基準が適用でき、2025年4月1日から2027年3月31日までの間の開始事業年度において延払基準の適用をやめた場合には繰延リース利益額を5年均等で収益計上する等の経過措置が設けられます。

上記に合わせて、消費税についての延払基準も廃止されます(後述)。

(2) グループ通算制度適用下でのスピンオフに係る移転純資産割合の算定方法 [整備](p53)

株式分配(スピンオフ)の税務処理において、みなし配当の計算や株主が交付を受ける子会社株式の帳簿価額の計算等に株式分配法人の「移転純資産割合※」が用いられます。

※ 基本的に株式分配時における「分配される完全子法人株式の帳簿価額／簿価純資産価額」

株式分配法人が通算法人である場合には、株式分配によりその通算子法人が通算グループから離脱することになるため、移転純資産割合の計算には通算子法人株式の投資簿価修正が必要です。この投資簿価修正は離脱時における離脱法人の簿価純資産に基づいて計算しますが、これを前期期末時※の簿価純資産に基づいて計算した「簿価修正相当額」を用いることとされます。これにより、離脱法人の決算確定を待つことなく、離脱時において適時に株式分配の税務処理が行えるようになります。

※ 前期期末後に仮決算による中間申告を行っている場合は中間申告期末

上記の「簿価修正相当額」の算定においては前期期末時の簿価純資産を基礎としますが、離脱時までの資本金等の額の増減、所得金額等を除いた利益積立金額の増減は反映されることになります。また、離脱法人がさらに離脱法人株式を保有していた場合には、上記の「簿価修正相当額」による投資簿価修正を反映させる連鎖計算を行うことが必要です。

なお、分割型分割によるスピンオフについても同様とされます。

(3) 無対価での非適格合併等における資産調整勘定等の算定方法 [整備](p44)

無対価の非適格合併等により移転を受ける資産等に係る調整勘定の金額の算定について、一定の資産評定により移転資産の価値と移転負債の価値が等しくなる場合において移転を受ける資産等の対価がないときの資産調整勘定の金額の算定方法が明確化されます。

対価省略型の非適格合併等が行われた場合において、移転資産等が資産超過であり、一定の資産評定を行っていない場合に、資産・負債の差額を資本金等の額の増加額とするほか、資産調整勘定及び差額負債調整勘定の算定方法について、所要の整備が行われます。

(4) e-Tax の利便性(添付書類等のスキャン要件) [整備](p84)

e-Taxにより添付書面等をイメージデータで送信する場合の要件について、グレースケール(現行:カラーのみ)でのスキャンが可能とされます。また、現行のPDF形式に加えて、JPEG形式での送信も認められます(2028年1月1日より)。

(5) 電子取引データの保存制度(デジタルデータのシームレス処理) [整備](p82)

国税庁長官が定める基準に適合するシステムを使用した上で、一定の要件を満たして電子取引データの送受信・保存を行う場合、その電子取引データに関連する隠蔽・仮装行為については、重加算税の10%加重の適用対象から除外されます。この改正は、2027年1月1日以後に法定申告期限等が到来する国税について適用されます。

国際課税

1. 経済のデジタル化に伴う国際課税・グローバルミニマム課税(「第2の柱」)

(1) 国際最低課税残余額に対する法人税等 [創設](p64)

軽課税所得ルールに対応するため、国際最低課税残余額に対する法人税等(UTPR:Undertaxed Profits Rule)が創設されます。2026年4月1日以後開始事業年度から適用されます。

(2) 国内最低課税額に対する法人税等 [創設](p68)

国内最低課税額に対する法人税等(QDMTT:Qualified Domestic Minimum Top-up Tax)が創設されます。また、QDMTT用の情報事項等の提供制度が創設されます。2026年4月1日以後開始事業年度から適用されます。

(3) 国際最低課税額に対する法人税等 [整備](p74)

国際最低課税額に対する法人税等(IIR:Income Inclusion Rule)について、構成会社等の当期純損益金額に係る対象租税の額のうち外国子会社合算税制等の対象とされる他の構成会社等に係る調整後対象租税額に含まれる金額等の計算において、その対象に法人税等調整額を加える等、OECDから2024年6月に公表された追加ガイドンスの内容を踏まえた一定の見直しが行われます。

2. 外国子会社合算税制(CFC税制) [整備](p75)

外国関係会社に係る所得の合算時期が、外国関係会社の事業年度末の翌日から4月(現行2月)経過日を含む事業年度に変更されます。また、申告書に添付等が必要とされている書類について、一部が除外されます。

この改正は、内国法人の2025年4月1日以後開始事業年度にかかる外国関係会社の課税対象金額等(外国関係会社の2025年2月1日以後に終了する事業年度に係るものに限る)について適用されます。なお、2025年4月1日前に開始した事業年度における外国関係会社に係る所得の合算(外国関係会社の2024年12月1日から2025年1月31日までの間の終了事業年度に限る)について、外国関係会社の事業年度末の翌日から4月を経過する日を含むその内国法人の同年4月1日以後開始事業年度において外国子会社合算税制の適用を受けることができる経過措置が設けられます。

[日本親会社が3月決算、外国関係会社が12月決算の場合]

外国関係会社の決算期		2024/12期	2025/12期	2026/12期
日本親会社での合算時期	原則	2025/03期	2027/03期	2028/03期
	経過措置を適用	2026/03期	同上	同上

消費税

1. 外国人旅行者向け免税制度の見直し [整備](p58)

外国人旅行者向け消費税免税制度(輸出物品販売場制度)について、免税方式がいわゆる「リファンド方式」に変更されます。免税方式の変更に合わせて、免税対象物品の範囲、免税販売手続、輸出物品販売場の許可要件などの見直しも行われます。この改正は2026年11月1日以後の免税対象物品の譲渡等について適用されます。

2. リース譲渡 [整備](p62)

[貸手]

リース譲渡に係る資産の譲渡等の時期の特例(延払基準)は、廃止されます。なお、2025年4月1日前のリース譲渡については、2030年3月31日以前開始事業年度まで延払基準での計算ができることとされ、2025年4月1日以後開始事業年度において延払基準の適用をやめた場合は賦払金の残金を10年均等で譲渡対価の額とする等の経過措置が設けられます。

個人所得税、資産税等

1. 個人所得課税関連

(1) 基礎控除・給与所得控除・特定親族特別控除 [拡充] (p1・2)

所得税の基礎控除が 10 万円引き上げられます。

[基礎控除]

本人の合計所得金額	控除額(現行)	控除額(改正案)
2,350 万円以下	48 万円	58 万円
2,350 万円超 2,400 万円以下	48 万円	48 万円
2,400 万円超 2,450 万円以下	32 万円	32 万円
2,450 万円超 2,500 万円以下	16 万円	16 万円
2,500 万円超	0 円	0 円

給与所得控除の最低保証額が 65 万円(現行 55 万円)になります。

特定親族特別控除が設けられます。19 歳以上 23 歳未満の親族等で控除対象扶養親族に該当しないものを有する場合に、その親族の合計所得金額に応じて 3 万円～63 万円を控除する制度です。いわゆる大学生世代の子を扶養している場合に、子の年収 150 万円までは控除額 63 万円、150 万円を超えると控除額が段階的に減少していく(188 万円を超えると 0 円となる)ような制度(現行は年収 103 万円までは控除額 63 万円、103 万円を超えると控除額 0 円)となります。

2025 年分の所得税から適用され、給与等及び公的年金等の源泉徴収への反映は 2026 年 1 月 1 日からの適用になります。また、2025 年分の公的年金の源泉徴収の超過額については支払者からの還付措置が設けられます。

上記に伴って、同一生計配偶者及び扶養親族の合計所得金額要件、ひとり親の生計を一にする子の総所得金額要件、勤労学生の合計所得金額要件、家内労働者の事業所得等の所得計算の特例における必要経費算入の最低保証額が 10 万円引き上げられる等の措置が講じられます。

また、住民税についても所得税に対応した措置が講じられますが、基礎控除についての税制改正は行われません。

(2) 退職所得控除の調整規定 [縮減] (p16)

退職手当等の支払を受ける年の前年以前 9 年内に確定拠出年金の老齢一時金の支払を受けている場合には、退職所得控除額の計算における勤続期間等の重複排除の特例の対象とされます。2026 年 1 月 1 日以後に老齢一時金の支払を受け、同日以後に支払われる退職手当等について適用されます。

(3) 子育て支援関連税制 [拡充] (p9・10・11)

生命保険料控除について、23 歳未満の扶養親族を有する場合の一般生命保険料の控除限度額が 6 万円(現行 4 万円)に拡充されます。しかし、生命保険料控除(一般・介護医療・年金)の合計限度額は現行(12 万円)と同額のままとなります。2026 年分の所得税から適用されます。

2024 年度税制改正で 2024 年限りとして先行措置された子育て世代(40 歳未満で配偶者あり、40 歳以上で 40 歳未満の配偶者又は 19 歳未満の扶養親族あり)にかかる住宅ローン控除及び住宅リフォーム控除の拡充措置について、あらためて 2025 年限りの措置とされます(実質的に適用期限 1 年延長)。

(4) 確定拠出年金制度 [拡充] (p14)

企業型確定拠出年金(DC)、個人型確定拠出年金(iDeCo)の拠出限度額の引上げ等が行われます。

2 号被保険者(会社員等)については、他制度掛金相当額(DB・上限なし)と DC と iDeCo の拠出額限度額が合計で月額 6.2 万円(現行 5.5 万円かつ iDeCo の上限は 2~2.3 万円)となるように措置されます。1 号被保険者(自営業者等)についても、iDeCo の拠出限度と国民年基金の掛金額の合計上限が 7.5 万円(現行 6.8 万円)となります。

(5) NISA [拡充] (p6)

金融機関変更時の即日買付の可能化、積立投資枠における ETF の最低取引単位を 1 万円以下(現行 1,000 円以下)とするなどの利便性向上が図られます。

(6) エンジェル税制 [拡充] (p4)

エンジェル税制(株式を譲渡し、その資金を一定のスタートアップ企業へ再投資又は自ら起業した場合の株式譲渡益の非課税措置等)について、再投資期間の延長が措置されます。

現行では株式の譲渡とスタートアップ企業への再投資は同一年内に行うことが要件とされていましたが、これが翌年までに延長されます。具体的には 2026 年 1 月 1 日以後にスタートアップ企業に再投資をした場合、その年に特定株式控除未済額(株式譲渡益からエンジェル税制の適用を受けた再投資額を控除した残額)がある場合には、これに対応する金額について、前年分の所得税の還付請求ができます。適用に当たっては、前年分の確定申告書に翌年中にスタートアップ企業に再投資する見込みである旨やその他一定の記載書類を添付しておくことが必要となります。

また、エンジェル税制における 20 億円限度の非課税特例(いわゆるプレシード・シード特例、起業特例)については、取得(再投資)した年の翌年末までに譲渡をした場合には、譲渡所得の計算において非課税特例を受けた金額について取得価額の減額処理が行われます。2026 年 1 月 1 日以後の取得分から適用されます。

(7) 法人課税信託

法人課税信託に係る所得税の課税 [整備] (p15)

一定の受益者等の存在しない法人課税信託(いわゆる非適格ストックオプション(信託型)で受益者指定の際に信託財産が新株予約権ではなく株式であるもの)において受益者が指定された場合、受益者は株式の時価を取得価額とし、株式の時価と法人課税信託における帳簿価額との差額については給与所得等として課税されることとなります。

(8) 確定申告における添付書類 [整備] (p16)

小規模企業共済等掛金控除、生命保険料控除及び地震保険料控除について、確定申告書に控除証明書等の添付が不要となります(明細書を添付、控除証明書は 5 年間要保存)。2026 年分以後の確定申告書から適用されます。

2. 資産課税関連

(1) 結婚・子育て資金の一括贈与 [延長] (p20)

結婚・子育て資金の一括贈与の非課税措置の適用期限が 2 年延長されます。

(2) 事業承継税制 [拡充] (p20)

法人版特例事業承継税制における役員就任要件について、贈与の直前において(現行:贈与の日まで継続して 3 年間)承継会社の役員等であることに緩和されます。個人版事業承継税制における事業従事要件についても同様に緩和されます。

(3) 相続税の物納 [拡充] (p30)

相続税の物納制度における物納許可限度額等について、物納許可限度額の計算の基礎となる延納年数は納期限等における申請者の平均余命の年数を上限とする等の見直しが行われます。

防衛力強化に係る財源確保のための税制措置

(1) 防衛特別法人税 [創設] (p78)

防衛特別法人税が創設されます。基準法人税額から基礎控除 500 万円を控除した額に 4% の税率を乗じて計算されます。通算法人の場合、基礎控除 500 万円は各通算法人の基準法人税額の比で配分されます(基礎控除はグループ全体で 500 万円)。2026 年 4 月 1 日以後開始事業年度から適用されます。

(2) たばこ税 [増税](p80)

たばこ税について、加熱式たばこ課税の適正化は2026年4月1日及び10月1日で実施し、たばこ税率(国税)は2027年4月1日、2028年4月1日、2029年4月1日にそれぞれ0.5円／本引き上げられます。

より詳しい情報、または個別案件への取り組みにつきましては、当法人の貴社担当者もしくは下記までお問い合わせください。

PwC 税理士法人

〒100-0004 東京都千代田区大手町1丁目2番1号 Otemachi One タワー

Email:jp_tax_pr-mbx@pwc.com

www.pwc.com/jp/tax

パートナー
浅川 和仁

マネージング・ディレクター
鬼頭 朱実

ディレクター
山田 盛人

ディレクター
朝倉 雅彦

過去のニュースレターのご案内

[過去のニューレターを読む](#)

ニュースレター配信のご案内

PwC Japan グループでは、会計基準や税制、法令等に関するニュースレターを発行しております。

[配信を登録する](#)

e-learning のご案内

PwC 税理士法人は「Tax Academy」を開設し、国際税務領域の人材育成支援を目的とした e-learning コンテンツを 2022 年 10 月より配信しています。

「Tax Academy」のシリーズ講座は、日本企業が海外に事業展開する際に事前に検討すべき論点を網羅しているほか、当法人の国際税務領域における豊富な実務経験や、PwC グローバルネットワークを通じて得た知見を生かすことで広範囲な専門分野をカバーしています。各コースを通じて、国際税務を基礎から体系的に学びたい方や、企業の税務部門担当として国際税務の知識を身に付けてスキルアップしたい方をサポートします。

詳細は以下をご参照ください。

[お申し込み・詳細](#)

PwC 税理士法人は、企業税務、インターナショナルタックス、M&A 税務、税務業務のデジタルトランスフォーメーション(DX)などを含む幅広い分野の税務コンサルティングにおいて、PwC グローバルネットワークと連携しながら、ワンストップでサービスを提供しています。国内外のプロフェッショナルの知見と経験を結集し、企業のビジネスパートナーとして重要な経営課題解決を包括的にサポートします。

PwC は、社会における信頼を築き、重要な課題を解決することを Purpose(存在意義)としています。私たちは、世界 149 国に及ぶグローバルネットワークに 370,000 人以上のスタッフを擁し、高品質な監査、税務、アドバイザリーサービスを提供しています。詳細は www.pwc.com をご覧ください。

本書は概略的な内容を紹介する目的のみで作成していますので、プロフェッショナルによるコンサルティングの代替となるものではありません。

© 2024 PwC Tax Japan. All rights reserved.

PwC refers to the PwC network member firms and/or their specified subsidiaries in Japan, and may sometimes refer to the PwC network. Each of such firms and subsidiaries is a separate legal entity. Please see www.pwc.com/structure for further details.