

# 2025 年度税制改正の大綱

February 2025

## 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](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、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。今後は、第 217 回通常国会(2025 年 1 月 24 日召集)における 2025 年度税制改正法案の審議の過程等において、内容の修正等が行われる可能性がありますことをご承知おください。なお、PwC 税理士法人では [2025 年度税制改正についてオンデマンド配信](#)(約 75 分、スライド資料 66 枚)による解説も行っておりますので、是非ご視聴ください。

## In detail

### 法人課税

#### 1. 政策税制

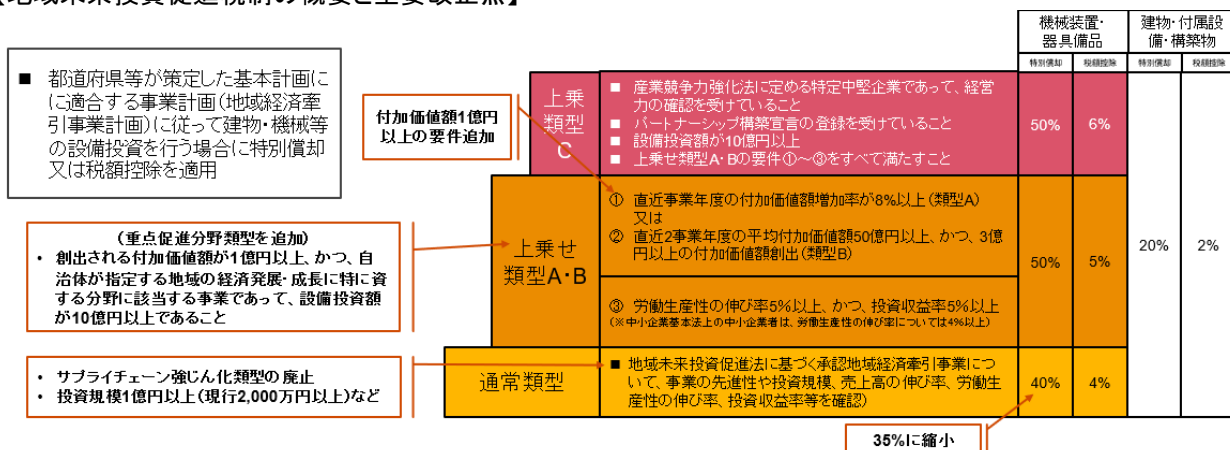
##### (1) 地域未来投資促進税制 [延長・拡充] (p38:2025 年度税制改正の大綱の該当ページ(以下同様))

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、上乘措置(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。

#### 【地域未来投資促進税制の概要と主要改正点】



出所:「令和 7 年度税制改正に関する経済産業省要望」を基に当法人作成

(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)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。

【高度な資源循環投資促進税制の概要】

適用要件	対象設備等	税制措置
■ 青色申告 ■ 高度再資源化事業計画 または 高度分離・回収事業計画 の環境大臣による認定 ■ 2028年3月31日までに計画に従った設備投資と事業供用	■ 再資源化事業等高度化設備※ ①機械装置(1基当たり2,000万円以上) ②器具備品(1台当たり200万円以上) ※認定を受けた計画に記載された廃棄物処理施設を構成する機械装置及び器具備品のうち、再資源化事業等の高度化に著しく資する設備として環境大臣が財務大臣と協議して指定	■ 特別償却35% ■ 総額20億円が限度

(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、制度の健全な発展に向けて、寄附活用事業に係る執行上のチェック機能の強化や活用状況の透明化等も行われます。

【企業版ふるさと納税制度の概要】

寄附額				税目	税額控除措置
約30% 損金算入による効果 国税+地方税	40% 税額控除 法人住民税+法人税	20% 税額控除 法人事業税	10% 企業負担	法人住民税	■ 寄附額の40% ■ 法人税割額の20%が上限
				法人税	■ 法人住民税で40%未満の場合の残額 ■ 寄附額の10%上限、法人税額の5%上限
				法人事業税	■ 寄附額の20% ■ 法人事業税額の20%が上限

※ 本社所在地、地方交付税の不交付団体である都道府県や一定の市町村への寄附は対象外

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。また、農地所有適格法人について、適用除外となるみなし大企業判定要件が緩和されます。

【中小企業投資促進税制の概要】

- 中小企業者の設備投資について特別償却30%又は税額控除7%(資本金3,000万円以下の中小企業者に限る)

対象者	■ 中小企業者等(資本金額1億円以下の法人、農業協同組合、商店街振興組合等) ■ 従業員数1,000人以下の個人事業主
対象業種	■ 製造業、建設業、農業、林業、漁業、水産養殖業、鉱業、卸売業、道路貨物運送業、倉庫業、港湾運送業、ガス業、小売業、料理店業その他の飲食店業(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については生活衛生同業組合の組合員が行うものに限る。)、一般旅客自動車運送業、海洋運輸業及び沿海運輸業、内航船舶貸渡業、旅行業、こん包業、郵便業、通信業、損害保険代理業及びサービス業(映画業以外の娯楽業を除く)、不動産業、物品賃貸業 ※ 性風俗関連特殊営業に該当するものは除く
対象設備	■ 機械及び装置【1台160万円以上】 ■ 測定工具及び検査工具【1台120万円以上、1台30万円以上かつ複数合計120万円以上】 ■ 一定のソフトウェア【一のソフトウェアが70万円以上、複数合計70万円以上】 ※ 複写して販売するための原本、開発研究用のもの、サーバー用OSのうち一定のものなどは除く ■ 貨物自動車(車両総重量3.5トン以上)・内航船舶(取得価格の75%が対象)

※ ①中古品、②貸付の用に供する設備、③匿名組合契約等の目的である事業の用に供する設備、④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他の者に委託するものは対象外  
※ 総トン数500トン以上の内航船舶については、船舶の環境への負荷の状況等に係る国土交通省への届出が必要

出所:令和6年12月 経済産業省「令和7年度(2025年度)経済産業関係 税制改正について」を基に当法人作成

(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。

【中小企業経営強化税制の概要と主要改正点】

■ 中小企業等経営強化法による認定を受けた計画(経営力向上計画)に基づく設備投資について、即時償却及び税額控除(10%※)のいずれかの適用を認める措置				
拡充(次図参照)		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	7%	※資本金3千万円超の場合は7%
類型	要件	確認者	対象設備	その他要件
生産性向上設備 (A類型)	■ 生産性が旧モデル比平均1%以上 向上する設備	工業会等	■ 機械装置(160万円以上) ■ 工具(30万円以上) (A類型の場合、測定工具又は検査工具に限る)	■ 生産等設備を構成するもの ※事務用器具備品・本店・寄 宿舎等に係る建物付属設 備、福利厚生施設に係るも のは該当しない。  ■ 国内への投資であること  ■ 中古資産・貸付資産でない こと等
収益力強化設備 (B類型)	■ 投資収益率が年平均5%以上の投 資計画に係る設備	経済産業局	■ 器具備品(30万円以上)	
デジタル化設備 (C類型)	■ 可視化、遠隔操作、自動制御化の いずれかに該当する設備		■ 建物附属設備(60万円以上)	
経営資源集約化設備 (D類型)	■ 修正ROAまたは有形固定資産回転 率が一定割合以上の投資計画に係 る設備		■ ソフトウェア(70万円以上) (A類型の場合、設備の稼働状況等に係る情報収 集機能及び分析・指示機能を有するものに限る)	
廃止	■ 発電用の機械装置、建物、建物附属設備については、発電量のうち、販売を行うことが見込まれる電気の量が占める割合が2分の1を超える発電設備等を除く。また、発電設備等について税制措置を適用する場合は、経営力向上計画の認定申請時に報告書を提出 ■ 医療保健業を行う事業者が取得又は製作する器具備品(医療機器に限る)、建物、建物附属設備を除く。 ■ ソフトウェアについては、複製して販売するための原本、開発研究用のもの、サーバー用OSのうち一定のものなどを除く。 ■ コインランドリー業(主要な事業であるものを除く。)の用に供する資産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く			
			暗号資産マイニング用 資産も対象外	

■ B類型の拡充措置の概要

類型	要件	確認者	対象設備	その他要件
経営規模拡大設備(B類型の拡充)	■ 投資利益率が年平均7%以上 ■ 売上高100億円超を目指すロードマップの作成 ■ 売上高成長率年平均10%以上を目指す ■ 前年度売上高10億円超90億円未満 ■ 最低投資額1億円 OR 前年度売上高5%以上 ■ 計画期間中の質上げ ※ 等  ※拡充措置の認定を受けた法人は、投資計画の期間中は中小企業投資促進税制と少額減価償却資産の特例の適用不可	経済産業局	■ 機械装置(160万円以上) ■ 工具(30万円以上) ■ 器具備品(30万円以上) ■ ソフトウェア(70万円以上) ■ 建物及びその附属設備(1,000万円以上)※ ✓ 生産性向上に資する設備の導入に伴って新增設される建物及びその附属設備に限る  ※ 税制対象の設備投資総額の上限は、60億円	■ 生産等設備を構成するもの ※事務用器具備品・本店・寄宿舎等に係る建物付属設備、福利厚生施設に係るものは該当しない。  ■ 国内への投資であること  ■ 中古資産・貸付資産でないこと等

※ 質上げ率と建物等にかかる税制措置 : 2.5%未満⇒不適用、2.5%以上⇒特別償却15%又は税額控除2%、5.0%以上⇒特別償却25%又は税額控除2%

出所:令和6年12月 経済産業省「令和7年度(2025年度)経済産業関係 税制改正について」を基に当法人作成

(4) 中小企業防災・減災投資促進税制[延長] (p49)

中小企業防災・減災投資促進税制(特定事業継続力強化設備等の特別償却制度)について、対象資産から感染症の発生が事業活動に与える影響の軽減に資する機能を有する減価償却資産(サーモグラフィ装置)を除外した上で、適用期限が2年延長されます。

### 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 日に企業会計基準第 34 号「リースに関する会計基準」及び企業会計基準適用指針第 33 号「リースに関する会計基準の適用指針」(以下合わせて、「新リース会計基準等」)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。新リース会計基準等では、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、借手における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として計上される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、賃借権等の対価として支払う金額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、取得価額に含まれている残価保証額を取得価額から控除しない(現行では控除する)こととし、リース期間経過時点に 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、2027 年 3 月 31 日以前に契約された所有権移転外リース取引に係るリース資産(その取得価額に残価保証額が含まれているものに限る)についても、2025 年 4 月 1 日以後に開始する事業年度の償却方法につきこの改正内容が適用できる経過措置(新リース会計基準の早期適用にも対応)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 日以前にリース譲渡を行った法人の 2027 年 3 月 31 日以前開始事業年度において行ったリース譲渡について、延払基準(2027 年 4 月 1 日以後開始事業年度では利息相当額のみを配分する方法に限る)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ノフに係る移転純資産割合の算定方法 [整備] (p53)

株式分配(スピノフ)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

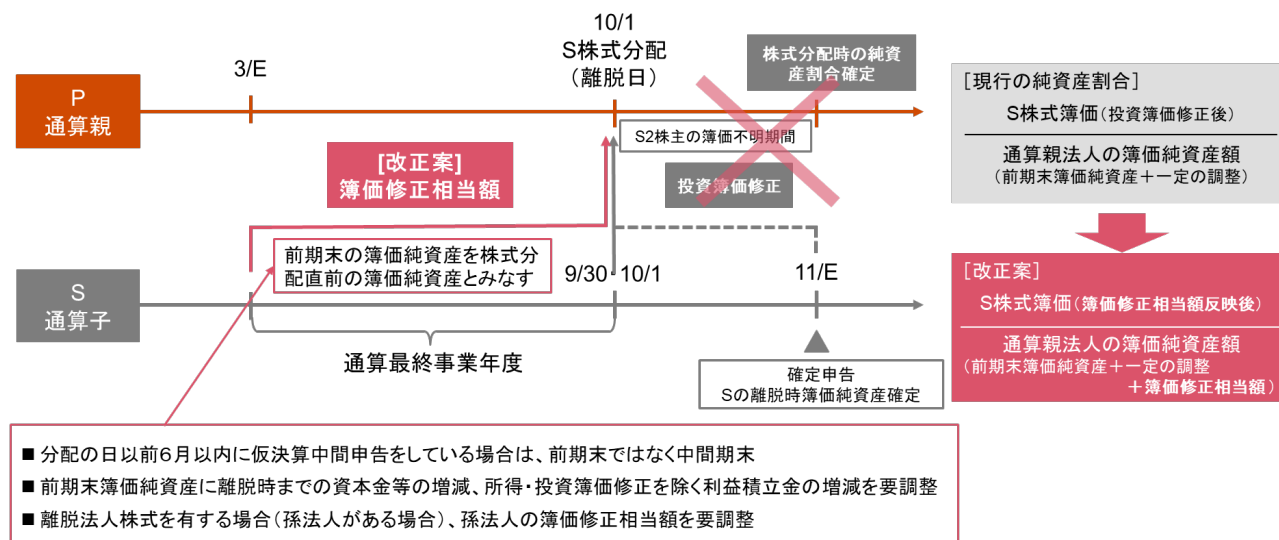
上記の「簿価修正相当額」の算定においては前期期末時の簿価純資産を基礎としますが、離脱時までの資本金等の額の増減、所得金額等を除いた利益積立金額の増減は反映させることになります。また、離脱法人がさらに離脱



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。

#### 【改正案のイメージ図】



### (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・偽装行為については、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」)

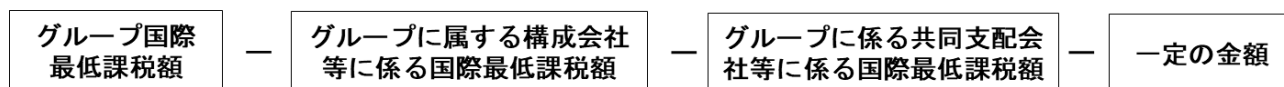
#### (1) 国際最低課税残余額に対する法人税等(仮称)【創設】(p64)

軽減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。

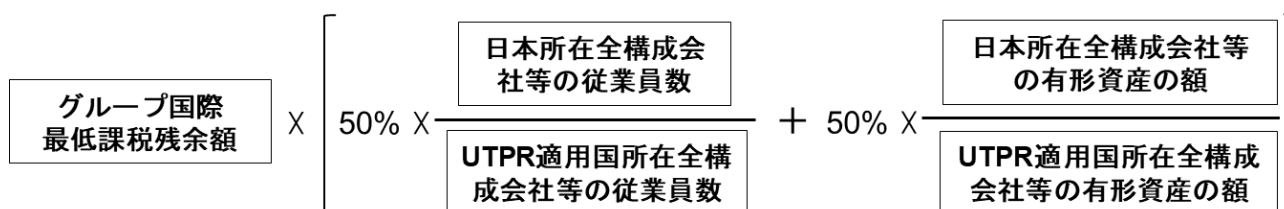
特定多国籍企業グループ等に属する構成会社等である内国法人及び特定多国籍企業グループ等に属する恒久的施設等を有する構成会社等である外国法人に係る国際最低課税残余額に対して法人税が課されます。

内国法人に係る国際最低課税残余額は次のとおり、①グループ国際最低課税残余額、②国内グループ国際最低課税残余額、③内国法人に係る国際最低課税残余額の計算から算定されます。

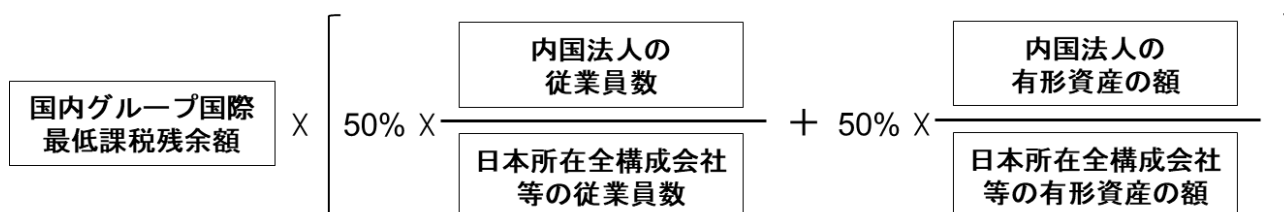
### ①グループ国際最低課税残余額の計算



### ②国内グループ国際最低課税残余額の計算



### ③内国法人に係る国際最低課税残余額の計算



なお、恒久的施設等を有する構成会社等である外国法人に係る国際最低課税残余額についても同様の計算となります。

適用免除基準として、モデルルール 9.3 に規定されている国際事業活動の初期段階にある適用免除基準を設けるとされています。

国際最低課税残余額に対する法人税の額は、各対象会計年度の国際最低課税残余額(課税標準)に 90.7% の税率を乗じて計算した金額とされています。また、現行の特定基準法人税率に対する地方法人税については、国際最低課税残余額に対する法人税を加え、名称を国際最低課税額等に係る特定法人税に対する地方法人税(仮称)に変更されますが、税額の計算等については現行の制度と同様とされています。

申告及び納付については、各対象会計年度終了の日の翌日から 1 年 3 カ月以内(一定の場合は 1 年 6 カ月以内)とされ、課税標準がない場合は申告を要しないとされています。

## (2) 国内最低課税額に対する法人税等(仮称) [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。特定多国籍企業グループ等に属する構成会社等である内国法人又は特定多国籍企業グループ等に係る共同支配会社等である共同支配会社及び特定多国籍企業グループ等に属する恒久的施設等を有する構成会社等である外国法人又は特定多国籍企業グループ等に係る恒久的施設等を有する共同支配会社等に係る国内最低課税額に対して法人税が課されます。

構成会社に係る国内最低課税額は次のとおり、国際最低課税の計算の場合と同様に①国内実効税率が基準税率(15%)を下回り、かつ、国内グループ純所得の金額がある場合、②国内実効税率が基準税率(15%)以上であり、かつ、国内グループ純所得の金額がある場合、③国内グループ純所得の金額がない場合の 3 類型に応じて計算されます。

①国内実効税率が基準税率(15%)を下回り、かつ、国内グループ純所得の金額がある場合

$$\boxed{\text{当期グループ国内最低課税額}} \times \text{帰属割合}^{(*)} + \boxed{\text{再計算グループ国内最低課税額}} \times \text{過去帰属割合} + \boxed{\text{未分配所得国内最低課税額}}$$

(※) 内国法人の寄与の程度を勘案して計算される割合

②国内実効税率が基準税率(15%)以上であり、かつ、国内グループ純所得の金額がある場合

$$\boxed{\text{再計算グループ国内最低課税額}} \times \text{過去帰属割合} + \boxed{\text{未分配所得国内最低課税額}}$$

③国内グループ純所得の金額がない場合

$$\boxed{\text{再計算グループ国内最低課税額}} \times \text{過去帰属割合} + \boxed{\text{未分配所得国内最低課税額}} + \boxed{\text{永久差異に係るグループ国内最低課税}} \times \text{帰属割合}$$

なお、共同支配会社等に係る国内最低課税額についても基本的に同様の計算となります。

適用免除基準として、国際最低課税残余額と同様に国際事業活動の初期段階にある適用免除基準を設ける他、デミナス除外、移行期間 CbCR セーフハーバーその他の特例を設けるとされています。

国内最低課税額に対する法人税の額は、各対象会計年度の国内最低課税額(課税標準)に 75.3%の税率を乗じて計算した金額とされています。また、地方法人税として、国内最低課税額に係る特定基準法人税額に対する地方法人税(仮称)が創設され、税額については、国内最低課税額に係る法人税額の額に 753 分の 247 の税率を乗じて計算した金額とされています。

申告及び納付については、各対象会計年度終了の日の翌日から 1 年 3 カ月以内(一定の場合は 1 年 6 カ月以内)とされ、課税標準がない場合は申告を要しないとされています。

また、グループ国内最低課税額報告事項等の提供制度が創設され、特定多国籍企業グループ等の最終親会社等の名称、その特定多国籍企業グループ等に属する構成会社等の所在地国の名称、その特定多国籍企業グループに係る国内最低課税額に関する事項、デミナス除外による適用免除基準の適用を受けようとする旨等を各対象会計年度終了の日の翌日から 1 年 3 カ月以内(一定の場合は 1 年 6 カ月以内)に提出しなければならないとされています。

### (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、OECD から 2024 年 6 月に公表された追加ガイダンスの内容等を踏まえた一定の見直しとして、次の 5 項目の他その他所要の措置を講ずるとされています。

- ・ CFC 課税等に係る法人税等調整額をプッシュダウンの対象に追加(2024 年 6 月追加ガイダンス(AG) §4 関連)
- ・ 計上後 5 年以内に取り崩されなかった繰延税金負債(DTL: Deferred Tax Liability)に係る調整後対象租税額を計上年度において減算する DTL リキャプチャーの計算方法の整備(2024 年 6 月 AG §1 関連)
- ・ 取引金額につき独立企業間価格(ALP: Arm's Length Price)で行われたとみなす ALP 調整の対象に構成会社等と所在地国が異なる共同支配会社等との間の取引等を追加(2024 年 6 月 AG §2 関連)
- ・ 構成会社等と所在地国が同一である他の構成会社等との間で資産の販売が行われた場合におけるその販売を行った構成会社等の取引金額の ALP 調整について、購入を行った構成会社等の取得価額もその対象に追加(2024 年 6 月 AG §2 関連)

・被分配会社等と対象導管会社等との間に他の導管会社等が介在する場合における導管会社等の当期純損益金額の特例の適用に当たり、被分配会社等の所在地国の法令において、他の導管会社等及び対象導管会社等の収入等が構成員の収入として取り扱われることを要件(2024 年 6 月 AG\$5 関連)

## 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、申告書に添付又は保存等が必要とされている外国関係会社に関する書類から、①株主資本等変動計算書及び損益金の処分に係る計算書、及び②貸借対照表及び損益計算書に係る勘定科目内訳明細書が除外されます。

上記の改正は、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、内国法人の 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 2025 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		

## 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 日前にリース譲渡を行った事業者については、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。

[基礎控除の引上げ]

本人の合計所得金額	現行の控除額	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き 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 年以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）と同額のままとされます。2026 年分の所得税について適用されます。

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金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。

[拠出限度額の引上げの概要]

区分		現行の拠出限度額（月額）	改正案
2 号被保険者 （会社員等）	企業年金（DB、DC）に加入	<ul style="list-style-type: none"> <li>DB、DC、iDeCo の合計で 5.5 万円</li> <li>ただし、iDeCo の上限は 2.0 万円</li> </ul>	DB、DC、iDeCo の合計で 6.2 万円
	企業年金に未加入	<ul style="list-style-type: none"> <li>iDeCo で 2.3 万円</li> </ul>	iDeCo で 6.2 万円
1 号被保険者 （自営業者等）		<ul style="list-style-type: none"> <li>iDeCo と国民年金基金の合計で月額 6.8 万円</li> </ul>	iDeCo と国民年金基金の合計で月額 7.5 万円

## (5) NISA [拡充] (p6)

金融機関変更時の即日買付の可能性、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。

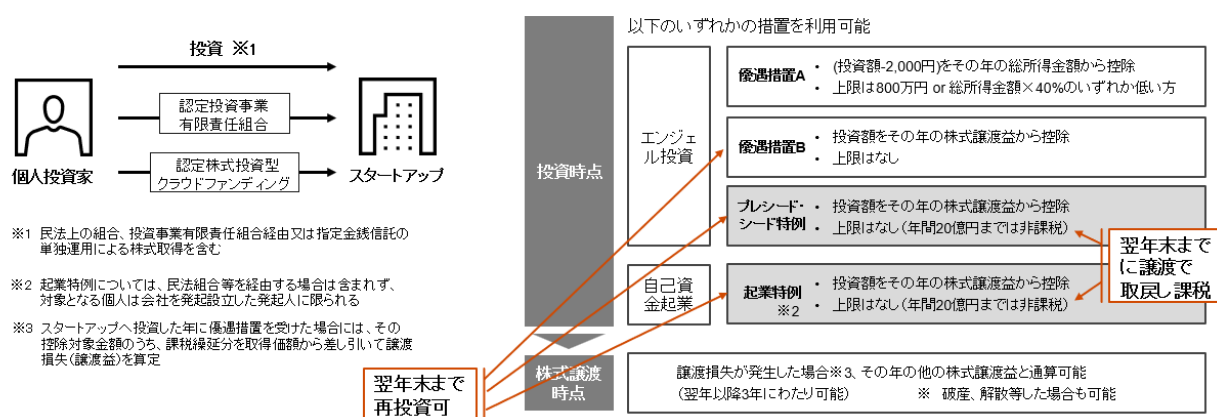
## (6) エンジェル税制【拡充】(p4)

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ることになります。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。

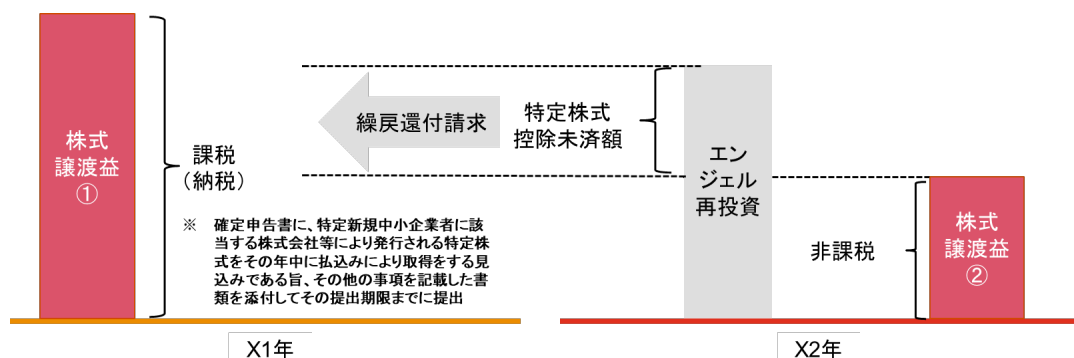
また、エンジェル税制における20億円限度の非課税特例(いわゆるプレシード・シード特例、起業特例)については、取得(再投資)した年の翌年末までに譲渡をした場合には、譲渡所得の計算において非課税特例を受けた金額について取戻し課税(取得価額の減額処理)が行われます。2026年1月1日以後の取得分から適用されます。

### 【エンジェル税制の概要と主要改正点】



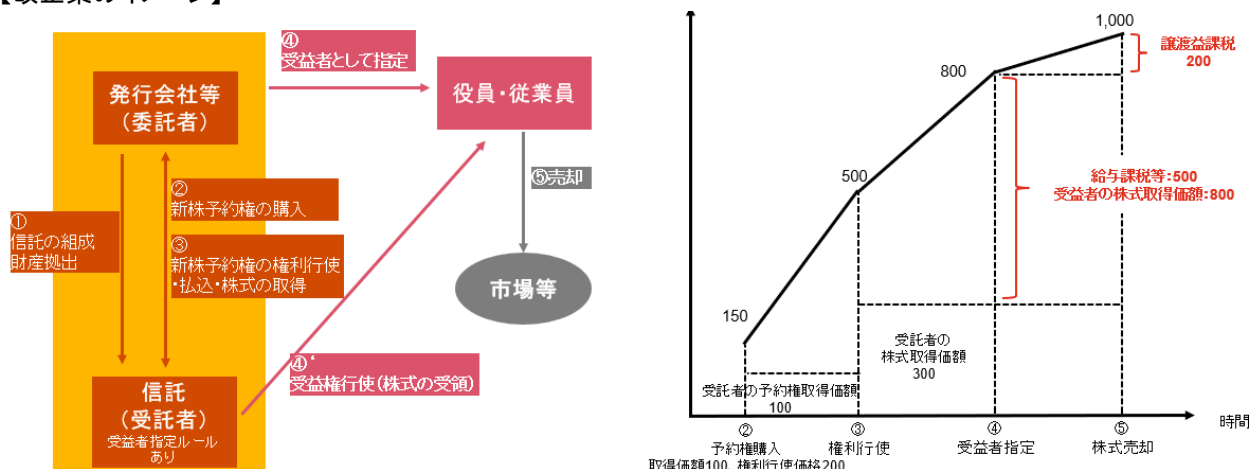
出所: 令和6年12月 経済産業省「令和7年度(2025年度)経済産業関係 税制改正について」を基に当法人作成

### 【再投資期間の延長(繰戻還付方式)のイメージ】



**(7) 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。

**【改正案のイメージ】**

出所: 令和 5 年 5 月 国税庁「ストックオプションに対する課税(Q&A)」の問 3 を参考に当法人作成  
<https://www.nta.go.jp/law/tsutatsu/kihon/shotoku/kaisei/230707/pdf/02.pdf>

**(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。

## 【防衛特別法人税の概要】

税額計算	<ul style="list-style-type: none"> <li>■ (基準法人税額－500万円) × 4% <ul style="list-style-type: none"> <li>・ グループ通算を適用している場合、基礎控除500万は各通算法人の基準法人税額で按分(グループ全体で500万円)</li> </ul> </li> </ul>
基準法人税額	<ul style="list-style-type: none"> <li>■ 下記の適用をしないで計算した法人税額 <ul style="list-style-type: none"> <li>・ 所得税額控除、外国税額控除</li> <li>・ 分配時調整外国税相当額の控除(投資信託関連)</li> <li>・ 控除対象所得税額等相当額の控除(CFC税制関連)</li> <li>・ 仮装経理に基づく過大申告の更正に伴う法人税額の控除</li> <li>・ 戦略分野国内生産促進税制のうち特定産業競争力基盤強化商品に係る措置の税額控除及び同措置に係る通算法人の仮装経理に基づく過大申告の場合等の法人税額の加算</li> </ul> </li> </ul>
その他	<ul style="list-style-type: none"> <li>■ 申告及び納付等は、基本的に法人税と同様</li> </ul>

なお、3月決算法人では2025年3月末までに税制改正法案が成立した場合、税効果会計においては、2026年4月1日以後開始事業年度に解消が見込まれる一時差異について防衛特別法人税を考慮した実効税率により計算を行うこととなりますので、留意が必要です。

## 【実効税率への影響】

区分		現行	改正後
外形標準課税対象法人	東京都税率	30.62%	31.52%※
	標準税率	29.74%	30.64%
外形標準課税対象外の法人	東京都税率	34.59%	35.43%
	標準税率	33.58%	34.43%

$$\text{※ } \frac{23.2\% + (1 + 10.3\% + 10.4\% + 4\%) + (1.18\% + 2.6\%)}{1 + (1.18\% + 2.6\%)}$$

- 法人事業税・特別法人事業税は年800万円超の所得に対する税率(東京都は超過税率)を用いて計算
- 防衛特別法人税の基礎控除は考慮せずに計算

## (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。

## Let's talk

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](mailto:jp_tax_pr-mbx@pwc.com)

[www.pwc.com/jp/tax](http://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

[過去のニュースレターを読む](#)

## 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 カ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](http://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。

© 2025 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](http://www.pwc.com/structure) for further details.