

# 2023年度（令和5年度）税制改正の概要（法人関連項目）



PwC 税理士法人  
ディレクター 荒井 優美子

PwC 税理士法人  
シニアマネージャー 山田 盛人

## はじめに

2022年12月16日、自由民主党・公明党両党より2023年度（令和5年度）税制改正大綱（以下、「2023年度税制改正大綱」）が公表され、12月23日には同内容の「令和5年度税制改正の大綱」と、43兆円の防衛力整備計画を織り込んだ「令和5年度予算政府案」が閣議決定されました。2023年度税制改正大綱は、「マーケット」「産業」「人材」への成長投資を一体的に強化することで、「成長と分配の好循環」の連鎖を生み出す取り組みとして策定され、以下の改正が盛り込まれました。また、防衛力強化に係る財源確保のための税制措置についても決定されています。

- (1) 成長と分配の好循環の実現（「資産所得倍増プラン」の実現に向けたNISAの抜本的拡充・恒久化、スタートアップ・エコシステムの抜本的強化、研究開発税制の見直し、企業による先導的人材投資に係る税制措置、オープンイノベーション促進税制の見直し）
- (2) 新たな国際課税ルールへの対応（グローバル・ミニマム課税への対応等）
- (3) 地域における活力と安全・安心な暮らしの創造（中小企業税制等、IRに関する税制等）
- (4) 経済社会の構造変化も踏まえた公平で中立的な税制への見直し（極めて高い水準の所得に対する負担の適正化、資産移転の時期の選択による中立的な税制の構築等）
- (5) 納税環境整備（適格請求書等保存方式の円滑な実施に向けた所要の措置、電子帳簿等保存制度の見直し、税務手続のデジタル化・キャッシュレス化による利便性の向上、課税・徴収関係の整備・適正化等）

本稿では、2023年度税制改正のうち、法人に関連する主要な改正事項を中心に解説します。なお、2023年度税制改正

法案は第211回通常国会において、2023年3月28日に可決成立しました。

## 1 政策税制

### (1) 研究開発税制

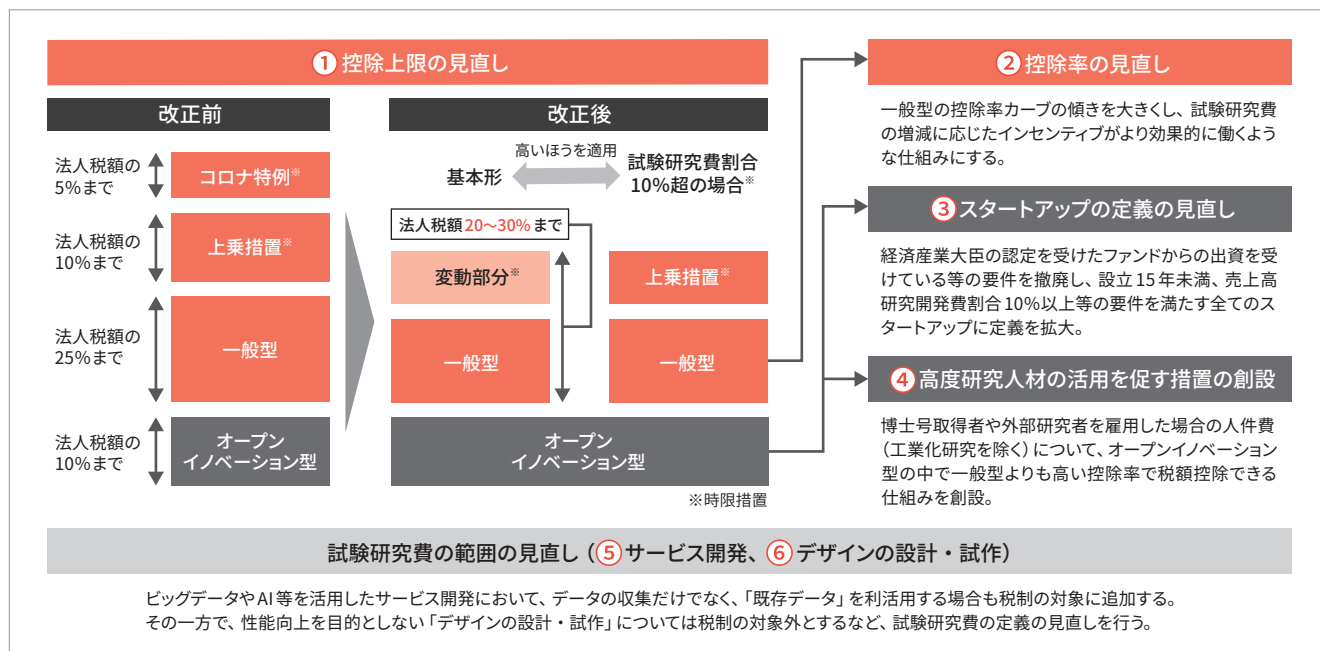
投資を増加させるインセンティブをさらに強化するため、現行科学技術基本計画の達成状況も念頭に置きつつ、一般型の控除率カーブについて、試験研究費の増加率に応じたメリットを高める一方、控除率の下限は引き下げるとい、メリハリをつける見直しが行われました。控除額が上限に達した企業に対しても、一律に設定されている控除上限を変動させる新たな仕組みが導入されています。「オープンイノベーション型」においては、研究開発型スタートアップ企業の定義を見直し、対象を大幅に拡大し、高度研究人材を取り入れるインセンティブとなる、新たな類型も創設されています（**図表1**）。サービス開発のための試験研究については、既存ビッグデータを活用する場合も対象とする等の見直しが行われました。

#### ① 控除上限の見直し

2023年4月1日から2026年3月31日までの間に開始する各事業年度の控除税額の上限（改正前：法人税額の25%）を、増減試験研究費割合<sup>※1</sup>に応じて20%から30%の範囲で変動する仕組みに見直されます（**図表2**）。ただし、試験研究費の額が平均売上金額の10%を超える場合には、控除税額の上限が大きくなるほうの特例が適用されます。

※1 増減試験研究費の額（試験研究費の額から比較試験研究費（前3年以内に開始した各事業年度の試験研究費の額を平均した額）の額を減算した金額）の比較試験研究費に対する割合。

図表1：研究開発税制の拡充



出所：経済産業省「令和5年度（2023年度）経済産業関係税制改正について」をもとにPwC作成

図表2：控除税額の上限

増減試験研究費割合	税額控除割合（法人税額に乘じる割合）
4%超	$25\% + (\text{増減試験研究費割合} - 4\%) \times 0.625$ (上限：30%)
-4~4%	25%
-4%未満	$25\% - (-4\% - \text{増減試験研究費割合}) \times 0.625$ (下限：20%)

出所：PwC作成

② 控除率の見直し（一般型）

税額控除率を図表3のように見直し、その下限を1%（改正前：2%）に引き下げたうえ、その上限を14%（原則：10%）とする特例の適用期限が3年延長されました。

図表3：税額控除率

増減試験研究費割合	税額控除率
12%超	$11.5\% + (\text{増減試験研究費割合} - 12\%) \times 0.375$
12%以下	$11.5\% - (12\% - \text{増減試験研究費割合}) \times 0.25$

出所：PwC作成

試験研究費の額が平均売上金額の10%を超える場合における税額控除率の特例および控除税額の上限の上乗せ特例の適用期限は3年延長され、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控除税額の上限の上乗せ特例（コロナ特例）は廃止されました。

③ スタートアップの定義の見直し（オープンイノベーション型（特別試験研究費））

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（スタートアップ企業）との共同研究およ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、その税額控除率を25%とする改正が行われました。

「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会社（すでに事業を開始しているもので、一定の投資事業有限責任組合を通じてまたは国立研究開発法人から出資を受けていること、設立後15年未満で研究開発費の額の売上高の額に対する割合が10%以上であること等の要件に該当するものに限る）で、その経営資源が、その特定事業活動における高い生産性が見込まれる事業を行うこと、または新たな事業の開拓を行うことに資するものであること、その他の基準を満たすことにつき経済産業大臣の証明があるものを指します（出資者となるファンドについては認定を不要とし、対象となるスタートアップ企業に対して証明書が発行されます）。

共同研究および委託研究の範囲は、改正前の研究開発型ベンチャー企業との共同研究および研究開発型ベンチャー企業への委託研究と同様とされます。

④ 高度研究人材の活用を促す措置の創設（オープンイノベーション型（特別試験研究費））

国際競争に資するハイレベルでオープンなイノベーションを促進するため、博士号取得者や、一定の経験を有する研究人材を外部から雇用した場合には、対象となる試験研究その他の要件を満たす人件費の一部が特別試験研究費（オープンイノベーション型）の額に追加されています（税額控除率は20%）。

- ⑤ **サービス開発**：試験研究費のうち対価を得て提供する新たな役務の開発に係る試験研究のために要する一定の費用について、すで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ます。
- ⑥ **デザインの設計・試作**：性能向上を目的としない「デザインの考案」は、改正前の制度においても試験研究費の範囲から除外されていますが、考案されたデザインに基づく「設計・試作」は、性能向上を目的としない場合も除外されていません。改正案では、対象性能向上を目的としないことが明らかな開発業務の一部として考案されるデザインに基づき行う設計および試作に要する費用が除外されています。
- ⑦ 分割等があった場合の調整計算の特例の適用を受けるための手続きの見直しその他の所要の措置が講じられています。

## (2) オープンイノベーション促進税制

オープンイノベーション促進税制（特別新事業開拓事業者〔スタートアップ企業〕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）について、対象となる「特定株式」を拡充し（取得型〔既存株式取得〕も含める）、取得型については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なります。

改正前の制度では、特定株式はスタートアップ企業への払込により取得した株式に限定されています（払込出資型）が、改正により、他の株主からの購入により取得し、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加えられます。対象となるスタートアップ企業の要件は払込出資型の場合と同様ですが、海外スタートアップ（外国法人）は対象外とされています。1件あたりの取得価額は5億円以上200億円以下とされ、保有予定期間は5年と、払込出資型より長く設定されています。

本税制により所得控除を受けるためには、特定株式の25%以下の金額を、特別勘定<sup>※2</sup>の金額として経理し、適用年度の確定申告書に経済産業大臣から交付を受けた証明書を

添付する必要があります。改正前の制度では、特定株式取得から3年（2022年3月31日以前に取得をした特定株式については、5年）経過後は、特別勘定を取り崩した場合でも所得控除の取戻し課税は行われませんが、改正による取得型の特定株式については、取得後5年以内の「成長要件」が充足されない限り、5年経過後に所得控除の取戻し課税（全部）が行われます。取得後5年以内の「成長要件」が充足された場合であっても、5年経過後に所得控除の取戻し事由が生じた場合には、事由に応じた特別勘定の金額（一部または全部）を取り崩して益金算入することとなります。

なお、特定株式取得については、すで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、すで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（改正前の制度では株式数による判定のみ）。

## (3) DX投資促進税制

DX投資促進税制は、主務大臣の認定を受けた事業適応計画に従って行う設備投資を課税の特例（税額控除または特別償却）の対象とする制度です。改正により、企業変革要件について以下の2つの見直しが行われる他、デジタル要件の1つであるDX認定の取得について、人材育成・確保等に関連する事項が要件となり、適用期限が2年延長されました。

- ① 生産性の向上または新需要の開拓に関する要件
  - ➡ 売上高が10%以上増加見込みの要件に見直し
- ② 取組類型に関する要件
  - ➡ 対象事業の海外売上高比率が一定割合以上見込みの要件に見直し

なお、改正前の要件での計画認定は令和4年度（2023年3月31日）までとされ、それまでに行った事業適応計画の認定申請に従って2023年4月1日以後に取得等をする資産および支出される繰延資産については、本制度を適用しないこととされています。改正前の制度の適用を受けるには、対象資産が2023年3月31日までに取得されたものであることの確認が必要です<sup>※3</sup>。

※2 利益剰余金の処分により目的積立金（特別勘定）を積み立てること。

※3 経済産業省「事業適応計画（産業競争力強化法）」  
[https://www.meti.go.jp/policy/economy/kyosoryoku\\_kyoka/jigyotekio.html](https://www.meti.go.jp/policy/economy/kyosoryoku_kyoka/jigyotekio.html)

#### (4) 指定寄附金

法人税法上、指定寄附金<sup>※4</sup>はその全額が損金に算入されます。法人が大学、高等専門学校または一定の専門学校を設置する学校法人の設立を目的とする法人（学校法人設立準備法人）に対して支出する寄附金で、その設立のための費用に充てられるもののうち、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2028年3月31日までの間に支出されるものは指定寄附金とされます。学校法人設立準備法人に対して寄附を行う場合、これまでは個別審査が必要とされていましたが、上記の要件の全てを満たす寄附金は、申請・審査を経ることなく、全額損金算入が可能となります。

## 2 中小企業関連

### (1) 中小企業技術基盤強化税制

- ① 増減試験研究費割合が9.4%を超える場合の特例を増減試験研究費割合が12%を超える場合に次のとおりとする特例に見直したうえで、適用期限が3年延長されました。
  - (i) 税額控除率（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
  - (ii) 控除税額の上限に当期の法人税額の10%を上乗せ
- ② 試験研究費の額が平均売上金額の10%を超える場合における税額控除率の特例（上限は17%で改正前どおり）および控除税額の上限の上乗せ特例の適用期限が3年延長されます。
- ③ 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控除税額の上限の上乗せ特例（コロナ特例）は、適用期限の到来をもって廃止されました。

オープンイノベーション型におけるスタートアップの定義の見直し、高度研究人材の活用を促す措置の創設、試験研究費の範囲の見直し（サービス開発の対象の拡大、性能向上を目的としないデザインの設計・試作は対象外）については、研究開発税制の改正と同様です。

### (2) 中小企業投資促進税制および中小企業経営強化税制

対象資産等を見直したうえで、適用期限が2年延長されま

した。

### (3) 中小企業者等に係る軽減税率の特例

中小企業者等については、法人税率の軽減措置（年800万円以下の所得につき15%〔本則：19%〕）の特例が時限措置として設けられていますが、改正により適用期限が2年延長されました。

## 3 その他

### (1) 暗号資産の評価方法等の見直し

暗号資産の評価方法等について、法人税について次の見直し等が行われています。

- ① 法人が事業年度末において有する暗号資産のうち時価評価により評価損益を計上するものの範囲から、次の要件に該当する暗号資産を除外する。
  - (i) 自己が発行した暗号資産でその発行の時から継続して保有しているものであること。
  - (ii) その暗号資産の発行の時から継続して次のいずれかにより譲渡制限が行われているものであること。
    - (a) 他者に移転することができないようにする技術的措置がとられていること。
    - (b) 一定の要件を満たす信託の信託財産としてしていること。
- ② 自己が発行した暗号資産について、その取得価額を発行に要した費用の額とする。
- ③ 法人が暗号資産交換業者以外の者から借り入れた暗号資産の譲渡をした場合において、その譲渡をした日の属する事業年度終了の時までにその暗号資産と種類を同じくする暗号資産の買戻しをしていない時は、その時においてその買戻しをしたものとみなして計算した損益相当額を計上する。

改正は2023年4月1日以後に開始する事業年度から適用されますが、同日の属する事業年度末日において譲渡についての制限その他の条件が付されている一定の暗号資産を有する場合には、その事業年度以前の各事業年度について①を適用することができる等の経過措置が講じられています。

### (2) 賃上げ促進税制の給与等の範囲

法人が使用人に対して支給するつみたてNISA奨励金で所

※4 公益を目的とする事業を行う法人等に対する寄附金で公益の増進に寄与し緊急を要する特定の事業に充てられるもので、私立学校の教育研究等や国立大学法人の教育研究等が対象に含まれる。

得税法の給与等に該当するものは賃上げ促進税制（給与等の支給額が増加した場合の税額控除制度）の対象となる給与等に該当することが明確化されました。

### (3) 株式交付制度における課税繰延措置の見直し

株式等を対価とする株式の譲渡に係る所得の計算の特例について、株式交付後に株式交付親会社が同族会社（非同族の同族会社を除く）に該当する場合は対象から除外されま

### (4) 産業競争力強化法の事業再編計画認定に基づくスピ ンオフ税制（認定株式分配に係る課税の特例）の創設

2023年4月1日から2024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した。

- ① 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
- ② 現物分配直後にその法人が有する完全子法人株式の数が発行済株式総数の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、主要事業継続要件および特定役員継続要件を満たすこと
- ⑤ 認定に係る関係事業者また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、または付与される見込みがあること等の要件を満たすこと

## 4 国際課税

### (1) グローバル・ミニマム課税（「第2の柱」）への対応

2023年度税制改正においては、グローバル・ミニマム課税の詳細に係る国際的な議論の進展や、諸外国における実施に向けた動向等を踏まえ、所得合算ルール（Income Inclusion Rule：IIR）に係る法制化が行われました。新たな制度の導入により、内国法人の2024年4月以後に開始する対象会計年度について、各対象会計年度の直前の4対象会計年度のうち2以上の対象会計年度の総収入金額が7億5,000万

ユーロ相当額以上である特定多国籍企業グループ等に属する内国法人に対して、各対象会計年度の国際最低課税額に対する法人税および特定基準法人税額に対する地方法人税が課されることとなります。また、当該制度の導入に合わせて情報申告制度も創設されました。

なお、軽課税支払ルール（Undertaxed Payment Rule：UTPR）および国内ミニマム課税（Qualified Domestic Minimum Top-up Tax：QDMTT）を含め、OECDにおいて2023年以降に実施細目が議論される見込みであるものについては、国際的な議論を踏まえ、2024年度税制改正以降での法制化について検討される予定です。

### (2) 外国子会社合算税制（CFC税制）等の見直し

外国子会社合算税制については、国際的なルールにおいても「第2の柱」と併存するものとされており、「第2の柱」の導入により対象企業に追加的な事務負担が生じること等を踏まえ、次の見直しが行われました。

- ① 特定外国関係会社の各事業年度の租税負担割合が27%以上（改正前：30%以上）である場合には、会社単位の合算課税の適用が免除されます。
- ② 申告書に添付することとされている外国関係会社に関する書類の範囲から次に掲げる部分対象外国関係会社に関する書類を除くとともに、その書類を保存することとされます。
  - (i) 部分適用対象金額がない部分対象外国関係会社
  - (ii) 部分適用対象金額が2,000万円以下であること等の要件を満たすことにより本制度が適用されない部分対象外国関係会社
- ③ 申告書に添付することとされている外国関係会社に関する書類（外国関係会社の株式等を直接または間接に有する者〔株主等〕に関する事項を記載するものに限る）の記載事項について、当該書類に代えてその外国関係会社と株主等との関係を系統的に示した図に、その記載事項の全部または一部を記載することができることとされます。
- ④ 上記の見直しの他、内国法人に係る外国子会社合算税制について所要の措置が講じられました。
- ⑤ 居住者に係る外国子会社合算税制、特殊関係株主等である内国法人に係る外国関係法人に係る所得の課税の特例等の関連制度につき、上記の見直しを踏まえた所要の措置が講じられました。

上記の改正は、内国法人の2024年4月1日以後に開始す

る事業年度について適用されます。

## 5 納税環境整備

### (1) 電子帳簿等保存制度の見直し

事業者等における経理の電子化の実施状況や対応可能性、適正な課税の確保の観点での必要性等を考慮しつつ、必要な見直しが行われました。

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、2024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。

スキャナ保存制度については、制度の利用促進を図る観点から、さらなる要件の緩和措置が講じられ、2024年1月1日以後に保存が行われる国税関係書類について適用されます。

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、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を講ずるとともに、他者から受領した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について緩和措置が講じられ、2024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せん。

### (2) 税務手続のデジタル化・キャッシュレス化

税務手続のデジタル化・キャッシュレス化により、納税者の利便性を向上させ適正な申告・納付を促すため、申告手続の簡素化や申告・納付手続の一体化等の見直しが講じられています。

## 6 防衛力強化に係る財源確保のための税制措置

防衛力強化に係る財源確保のための税制措置として、法人税、所得税およびたばこ税について新たな措置が講じられ、2024年以降の適切な時期から施行されます。

法人税は、法人税額から500万円を控除後の金額に4～4.5%の新たな付加税が課されます。所得税は、復興特別所得税の税率を1%引き下げるとともに、課税期間を延長し、引き下げられた1%が防衛力強化に係る付加税となります。

### ■ご案内

PwC税理士法人は、2023年度税制改正の主な改正項目について解説するオンラインセミナーをオンデマンド配信しています。公開期間は、2023年6月30日(金) 17:00までです。詳しい情報は以下のリンク先よりご覧ください。

### ■オンラインセミナー 2023年度(令和5年度)税制改正

<https://www.pwc.com/jp/ja/seminars/tax-1230111.html>

### 荒井 優美子 (あらい ゆみこ)

PwC税理士法人 ディレクター

クロスボーダーの投資案件、組織再編等の分野で税務コンサルティングに従事。2011年よりナレッジセンター業務を行う。日本公認会計士協会租税調査会(出版部会)、法人税部会委員。公認会計士/税理士。

メールアドレス: yumiko.arai@pwc.com

### 山田 盛人 (やまだ もりと)

PwC税理士法人 シニアマネージャー

大手監査法人および税理士法人において、監査業務および税務業務に約9年間従事後、2004年にPwC税理士法人に入社。日系および外資系企業の税務顧問業務、組織再編・事業承継・M&Aなどの各種税務コンサルティング業務に従事し、証券会社(富裕層向けサービス部門)への出向を経て、2019年よりナレッジセンター所属。日本公認会計士協会実務補習所教材検討委員(税務担当)、一般財団法人会計教育研修機構実務補習所講師。公認会計士/税理士。

メールアドレス: morito.yamada@pwc.com