

2021 年度税制改正大綱

Issue 170, January 5, 2021

In brief

自由民主党・公明党両党は、2020 年 12 月 10 日に、令和 3 年度税制改正大綱（以下、「与党税制改正大綱」）を決定しました。この与党税制改正大綱は、菅政権下で初めて策定された税制改正であり、菅内閣総理大臣が、第 203 回国会における所信表明演説において宣言された、「デジタル化をはじめ大胆な規制改革」、「2050 年カーボンニュートラル、脱炭素社会の実現」のための施策が色濃く投影されたものと考えられます。2020 年 12 月 8 日に閣議決定された「国民の命と暮らしを守る安心と希望のための総合経済対策」では、感染拡大防止等の「守り」の施策と、デジタル化の進展やイノベーションの加速による新たな時代の成長モデルの確立に向けた、「攻め」の施策を掲げています。

与党税制改正大綱の令和 3 年度税制改正の基本的考え方における「ウィズコロナ・ポストコロナの経済再生」としては、DX 投資促進税制、研究開発税制、所得拡大促進税制、繰越欠損金の控除上限特例、株式対価 M&A 促進税制等が盛り込まれています。「デジタル社会の実現」の措置としては、DX 投資促進税制や研究開発税制の他に、納税環境のデジタル化進展を図るための、電子帳簿保存等制度の改正が盛り込まれています。「グリーン社会の実現」の措置として、カーボンニュートラル税制や車体課税、「中小企業の支援、地方創生」の措置として、中小企業の経営資源の集約化に資する税制や投資減税の見直しが示されています。一方で、国際取引の進展化に伴い、国際化に対応した適正課税の確保のための納税管理人制度の拡充等の措置も手当てされています。

2020 年 12 月 21 日には、政府が同内容の「令和 3 年度税制改正の大綱」を閣議決定しました。今後は、令和 3 年度税制改正法案が 2021 年 1 月に召集される通常国会に提出され、その後審議に付されることになります。なお、今後の審議状況等によっては、内容に変更を生ずる可能性もありますのでご注意ください。

In detail

法人課税

1. 産業競争力の強化に係る措置

(1) DX(デジタルトランスフォーメーション)投資促進税制の創設

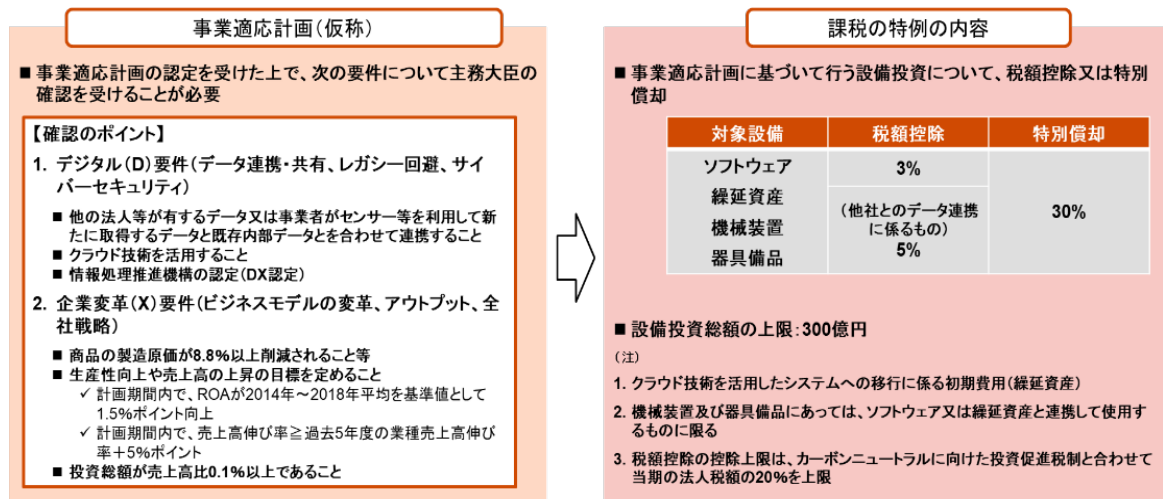
接続性・クラウドの利用・レガシーシステムからの脱却・サイバーセキュリティといった点が確保された企業変革デジタル投資を促進する税制が創設されます。「つながる」デジタル環境の構築を促進し、レガシーシステムからの脱却を後押しするため、産業競争力強化法で創設される「事業適応計画」(仮称)により導入されるクラウド型システムの導入を後押しし、DX を促すことが目的とされています。

本制度では、産業競争力強化法の改正法の施行の日から 2023 年 3 月 31 日までの間に、青色申告法人で同法の事業適応計画(仮称)の認定を受けたものが、事業適応(仮称)の用に供するためにソフトウェアの

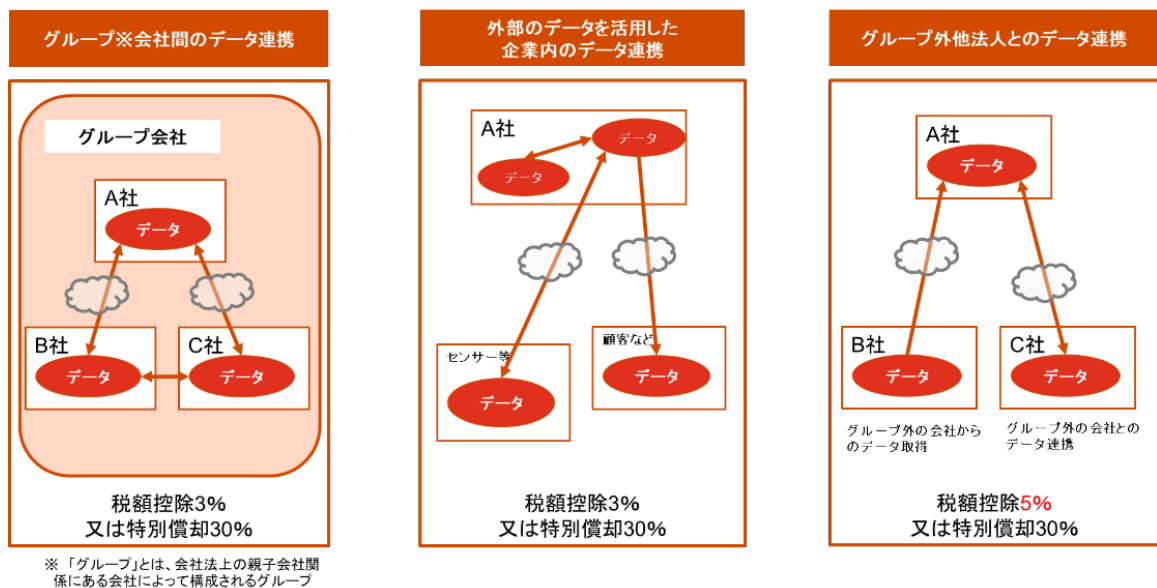
新設若しくは増設をし、又はその事業適応を実施するために必要なソフトウェアの利用に係る費用（繰延資産となるものに限る）の支出をした場合に、特別償却又は税額控除のいずれかの選択が認められます。

対象となる資産には、新增設されたソフトウェア、クラウド技術を活用したシステムへの移行に係る初期費用（繰延資産）、及びソフトウェア又は繰延資産と連携して使用される機械装置・器具備品が含まれます。

なお、企業変革へのDXには、企業ごとのレガシーシステムの温存・拡大から脱却する必要があるため、グループ外他法人とのデータ連携の場合には、より高い税額控除率が適用されます。



(出典 与党税制調査会資料を基に作成)



(出典 与党税制調査会資料を基に作成)

(2) 研究開発税制の見直し

コロナ禍においても研究開発投資を増額していくインセンティブが維持されるように、控除上限の引上げと共に控除率カーブを見直し、企業のDXを促進する観点からは、ソフトウェア分野における研究開発支援の重要性や、クラウド環境で自社利用ソフトウェアの普及が拡大していることも踏まえ、一定の自社利用ソフトウェアが本税制の対象に追加されます。

改正により、①一般型・中小企業技術基盤強化税制の控除上限を法人税額の25%から30%に引き上げ、②控除率カーブの見直し及び控除率の下限の引下げ、③税額控除率の特例及び控除税額の上限の上乗せ特例の適用期限の2年延長、④本税制の対象費用の拡充(一定の自社利用ソフトウェアの取得価額の追加)、⑤オープンイノベーション型の対象範囲の拡大が図られる他、本税制の運用改善策も講じられます。

1) 総額型の見直し

2021年4月1日から2023年3月31日までの間に開始する各事業年度のうち、①基準年度比売上金額減少割合(注1)が2%以上で、②試験研究費の額が基準年度試験研究費の額(注2)を超える事業年度の控除税額の上限に当期の法人税額の5%が上乗せされます(ベンチャー企業の控除税額の上限の特例の適用を受ける事業年度を除く)。

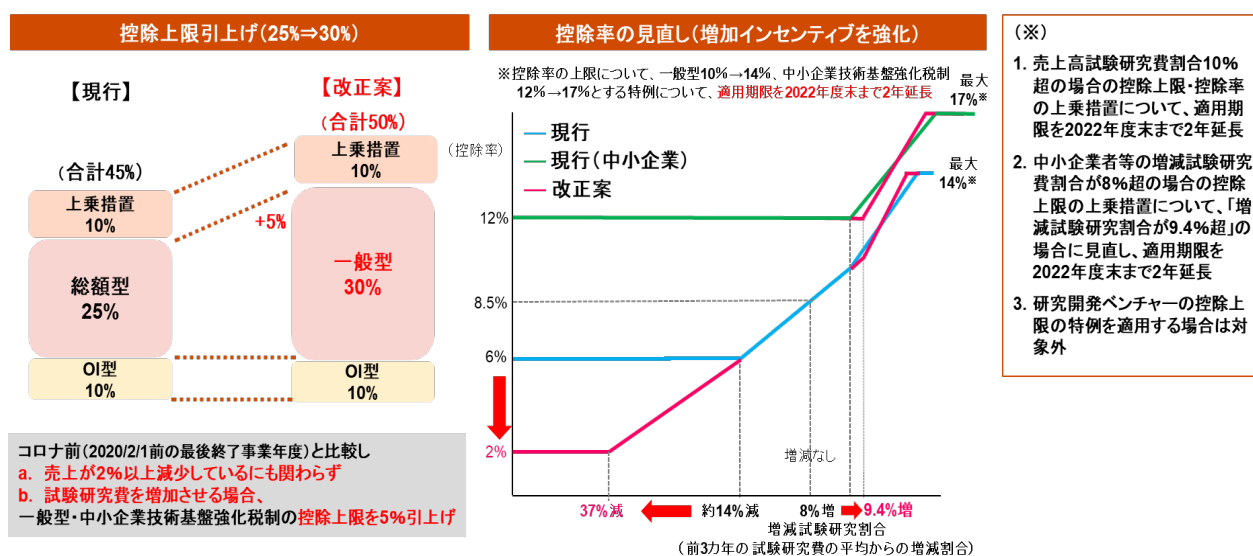
(注1) 当期の売上金額が2020年2月1日前に最後に終了した事業年度の売上金額に満たない場合のその満たない部分の金額のその最後に終了した事業年度の売上金額に対する割合(2021年3月期に2020年3月期より売上が減少した場合は、売上減少額の2020年3月期の売上に対する割合)

(注2) 2020年2月1日前に最後に終了した事業年度の試験研究費の額

税額控除率を見直し、その下限が引き下げられ(現行6%を2%)、上限の上乗せ特例(10%→14%)の適用期限が2年延長されます。

現行	改正案
増減試験研究費割合が8%超 $9.9\% + (\text{増減試験研究費割合} - 8\%) \times 0.3$ (上限 10%、但し上乗せ措置により 14%)	増減試験研究費割合が9.4%超 $10.145\% + (\text{増減試験研究費割合} - 9.4\%) \times 0.35$ (上限 10%、但し上乗せ措置により 14%)
増減試験研究費割合が8%以下 $9.9\% - (8\% - \text{増減試験研究費割合}) \times 0.175$ (下限 6%)	増減試験研究費割合が9.4%以下 $0.145\% - (9.4\% - \text{増減試験研究費割合}) \times 0.175$ (下限 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及び控除税額の上限の上乗せ特例(最大10%)の適用期限が2年延長されます。



(出典 経済産業省資料を基に作成)

2) 中小企業技術基盤強化税制

基準年度比売上金額減少割合が2%以上である等の場合の控除税額の上限の上乗せ措置の導入、試験研究費の額が平均売上金額の10%を超える場合の特例措置の適用期限の2年延長については、総額型の見直しと同様です。

税額控除率を見直し、上乗せ特例(12%→17%)の適用期限が2年延長されます。

現行	改正案
増減試験研究費割合が8%超 $12\% + (\text{増減試験研究費割合} - 8\%) \times 0.3$ (12%、但し上乗せ措置により17%を上限とする)	増減試験研究費割合が9.4%超 $12\% + (\text{増減試験研究費割合} - 9.4\%) \times 0.35$ (12%、但し上乗せ措置により17%を上限とする)

3) 特別試験研究費(オープンイノベーション)の範囲の拡充

質の高い研究開発を推進していく観点から、オープンイノベーション型の対象範囲を拡大することによって産学官連携の更なる活性化を図るとともに、運用改善策も講じ、制度の積極的な活用を促すための以下の見直しが行われます。

- ① 対象となる特別試験研究費の額に、国立研究開発法人の外部化法人との共同研究及び国立研究開発法人の外部化法人への委託研究に要する費用の額を加え、その税額控除率を25%とする
- ② 特別試験研究費の対象となる特別研究機関等との共同研究及び特別研究機関等への委託研究について、特別研究機関等の範囲に人文系の研究機関を加える。
- ③ その事業年度における特別試験研究費の額であることの共同研究の相手方の確認について、第三者が作成した報告書等によって確認することが可能であることを明確化する等の運用の改善を行う。
- ④ 特別試験研究費の対象となる大学等との共同研究及び大学等への委託研究について、契約上の試験研究費の総見込額が50万円を超えるものに限定する。
- ⑤ 特別試験研究費の対象となる特定中小企業者等への委託研究について、次の要件を満たすものに限定する。
 - (i) 受託者の委託に基づき行う業務がその受託者において試験研究に該当するものであること
 - (ii) 委託に係る委任契約等において、その委託して行う試験研究の目的とする成果をその委託に係る委任契約等に基づき委託法人が取得するものとされていること

試験研究の対象		税額控除率
共同試験研究・委託試験研究	特別研究機関等 →【追加】人文系の研究機関	30%
	大学等	
	研究開発型ベンチャー	
	【追加】国公立大学・国立研究開発法人の外部化法人	25%
	中小企業者	20%
	他の者(民間企業等)	20%
	技術研究組合	
知的財産権の使用料	中小企業者	20%
希少疾病室病医薬品等に関する試験研究・特定用途医薬品等に関する試験研究		20%

(出典 与党税制調査会資料を基に作成)

4) 試験研究費の範囲の拡充

研究開発税制の対象となる試験研究費について、以下の見直しが行われます。

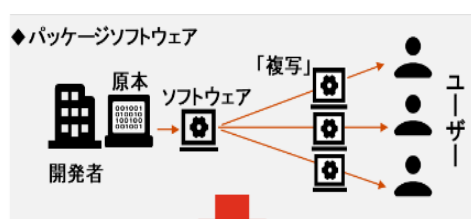
- ① 試験研究費のうち、研究開発費として損金経理をした金額で非試験研究用資産(注1)の取得価額に含まれるものを加える(注2)。

(注 1) 棚卸資産、固定資産及び繰延資産で、事業供用の時に試験研究の用に供さないものをいう。

(注 2) 上記に伴い、売上原価並びに取得価額に研究開発費として損金経理をした金額が含まれる非試験研究用資産の償却費、譲渡損及び除却損を研究開発税制の対象となる試験研究費から除外するとともに、取得価額に研究開発費として損金経理をした金額が含まれる非試験研究用資産について研究開発税制と特別償却等に関する制度との選択適用とする。

- ② リバースエンジニアリング(新たな知見を得るため又は利用可能な知見の新たな応用を考案するために
行う試験研究に該当しないもの)を除外する。
- ③ 開発中の技術をその開発をする者において試行する場合において、その技術がその者の業務改善に資するものであっても、その技術に係る試験研究が工学又は自然科学に関する試験研究に該当するときは、その試験研究に要する費用は研究開発税制の対象となること等、研究開発税制の対象となる試験研究費の範囲について明確化する。

■ クラウドを通じてサービス提供をするソフトウェアに関する研究開発費



試験研究費は税務上、損金処理 ⇒ **現行税制でも対象**



試験研究費は税務上、資産計上 ⇒ 現行税制では対象外
* **対象に追加**

会計上、期末時点で研究開発費として費用処理された(＝損金経理)金額で、資産※の取得価額に含まれるものを対象に追加

※ 試験研究の用に供する資産の扱いはこれまでと同様

■ 業務改善目的の研究開発費

開発中の技術がその**開発する者の業務改善に資するもの**であっても、その技術に係る試験研究が**工学又は自然科学に関する試験研究※**に該当するときは、その試験研究に要する費用は試験研究費に含まれること等を明確化

※インフラ企業が、AIによるプラントの自動運転(自社の業務改善)を実現するために行う、アルゴリズムやデータプラットフォーム構築等の研究開発など

(出典 経済産業省資料を基に作成)

ソフトウェア の制作目的	自社利用目的(※) (ソフトウェアの利用により将来の収益獲得又は費用削減が明らかと認められるか)			市場販売目的 (製品マスターの制作費)		
	認められない	不明	認められる	研究開発の 終了時点	研究開発終了後	
					製品マスターの 制作原価	機能の改良・ 強化を行う 制作活動の ための費用
会計処理	費用	費用	資産	費用	資産	資産
税務処理		資産				(著しい改良は 研究開発費)

(出典 与党税制調査会資料を基に作成)

(3) 賃上げ・投資促進税制の改組

企業が新しい社会へ適応していくためには、事業や構造を変革する新たな人材の獲得及び人材育成の強化が重要です。大企業向けの賃上・投資促進税制について、投資促進要件を廃止したうえで、新規雇用者の給与等支給額及び教育訓練費の増加を促進する税制に改組され、適用が2年延長されます。

現行の、継続雇用者給与等支給額の3%以上増加という要件を、新規雇用者給与等支給額(注1)が2%以上増加という要件に見直し、新規雇用者給与等支給額(雇用保険の一般被保険者以外の者への支給含

む)の15%の税額控除ができる制度とされます(現行では雇用者給与等支給額の対前年度増加額の15%の税額控

除)。控除率の上乗せ要件についても、前期の教育訓練費の額に対する増加割合が20%以上(現行では前期・前々期の教育訓練費の平均)に見直されます。

(注1)国内の事業所において新たに雇用した雇用保険法の一般被保険者(支配関係がある法人から異動した者及び海外から異動した者を除く。)に対してその雇用した日から1年以内に支給する給与等の支給額

給与等の支給額から控除する「給与等に充てるため他の者から支払を受ける金額」について、雇用調整助成金及びこれに類するものの額を控除しないこととされます。

改正は、2021年4月1日以後に開始する事業年度から適用されます。

	現行	改正案
適用要件	1. 継続雇用者給与等支給額:対前年度増加率3%以上 2. 国内設備投資額:当期の減価償却費総額の95%以上 3. 雇用者給与等支給額:対前年度を上回ること	1. 新規雇用者給与等支給額:対前年度増加率2%以上 <small>(※)適用要件の判定は、雇用保険の一般被保険者を対象に判定</small> 2. 削除 3. 同左
税額控除	■ 雇用者給与等支給額の対前年度増加額の15%の税額控除 ■ 教育訓練費増加要件(当期の教育訓練費 \geq 前期・前々期の教育訓練費の平均の1.2倍)を満たす場合には控除率を5%上乗せ(→合計20%) ■ 税額控除額は法人税額の20%を限度	■ 新規雇用者給与等支給額※の15%の税額控除 <small>(※)雇用者給与等支給額の対前年度増加額が上限</small> ■ 教育訓練費増加要件(当期の教育訓練費 \geq 前期の教育訓練費の1.2倍)を満たす場合には控除率を5%上乗せ(→合計20%) ■ 同左

(出典 与党税制調査会資料を基に作成)

(4) 繰越欠損金の控除上限の特例措置

今般のコロナ禍による欠損金について、一定期間に限り、DXやカーボンニュートラル等、事業再構築・再編に係る投資に応じた範囲において、最大100%までの控除を可能とする措置が、未曾有の事態を踏まえた臨時異例のものとして講じられます。

本制度では、産業競争力強化法の改正法の施行の日から同日以後1年を経過する日までの間に、青色申告法人で同法の事業適応計画(仮称)の認定を受けたものが、その事業適応計画に従って同法の事業適応(仮称)(注1)を実施し(DXやカーボンニュートラル等、事業再構築・再編に係る投資等)、適用事業年度(注2)において特例対象欠損金額(注3)がある場合には、所得の金額(その所得の金額の50%を超える部分については、累積投資残額(注4)を上限とする)の範囲内で損金算入が認められることになります。

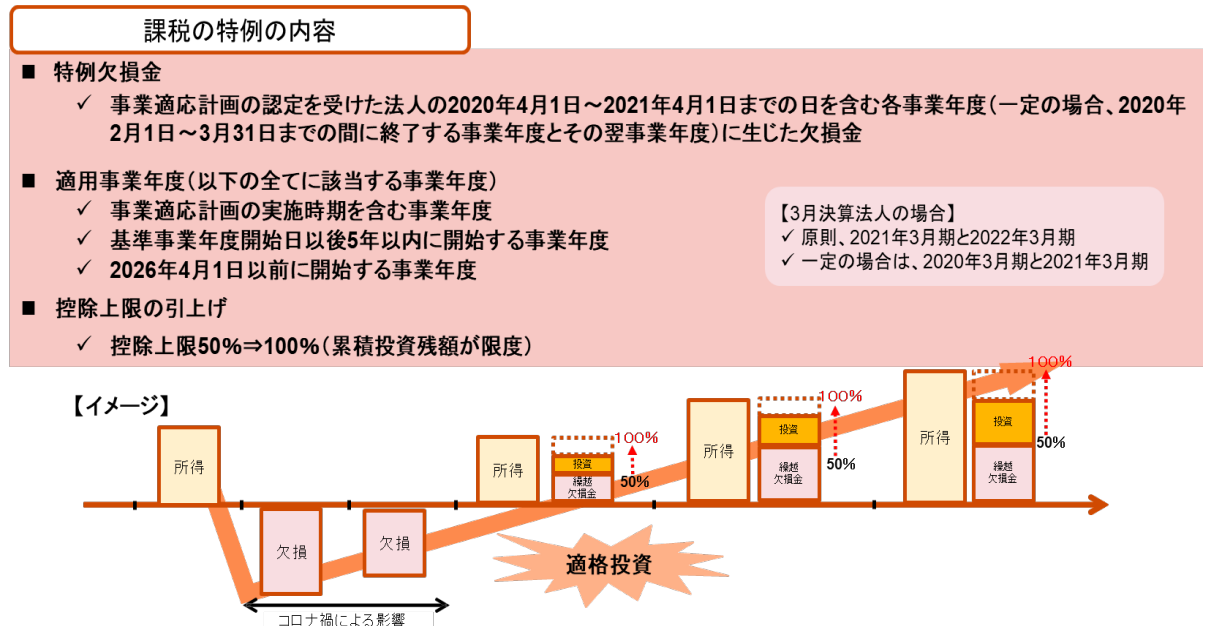
(注1)事業適応は、経済社会情勢の著しい変化に対応して行うものとして一定の基準に該当するもの

(注2)次のいずれにも該当する事業年度をいう

- ① 基準事業年度(特例対象欠損金額が生じた事業年度のうちその開始の日が最も早い事業年度後の事業年度で所得の金額が生じた最初の事業年度)開始の日以後5年以内に開始した事業年度
- ② 事業適応計画の実施時期を含む事業年度
- ③ 2026年4月1日以前に開始する事業年度

(注3)2020年4月1日から2021年4月1日までの期間内の日を含む事業年度(コロナ禍の影響を受けたと認められる場合には、2020年2月1日から2021年3月31日までの間に終了する事業年度及びその翌事業年度)において生じた青色欠損金額

(注4) 事業適応計画に従って行った投資の額から既に本特例により欠損金の繰越控除前の所得の金額の50%を超えて損金算入した欠損金額に相当する金額を控除した金額



(出典 与党税制調査会資料を基に作成)

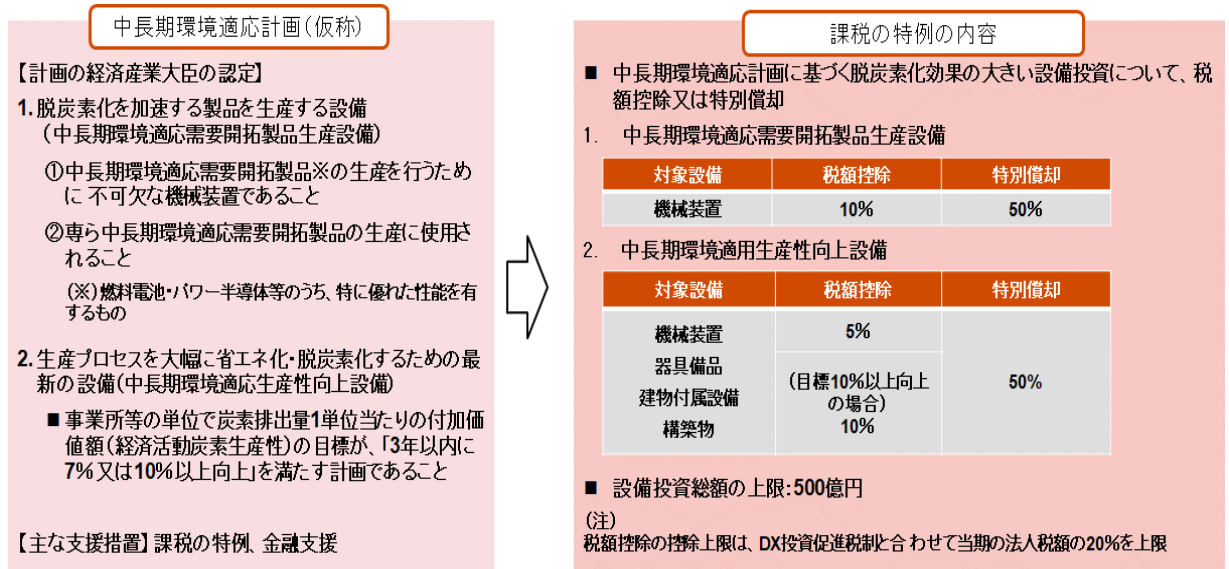
(5) カーボンニュートラル投資促進税制の創設

「2050 年カーボンニュートラル」という高い目標に向けて、産業競争力強化法において創設される「中長期環境適応計画」(仮称)に基づき、生産プロセスの脱炭素化に寄与する設備や、脱炭素化を加速する製品を早期に市場投入することでわが国事業者による新たな需要の開拓に寄与することが見込まれる製品を生産する設備に対する税制支援する措置が創設されます。

本制度では、産業競争力強化法の改正法の施行の日から 2024 年 3 月 31 日までの間に、青色申告法人で同法の中長期環境適応計画(仮称)の認定を受けたものが、その中長期環境適応計画に記載された産業競争力強化法の中長期環境適応生産性向上設備(仮称)(注1)又は中長期環境適応需要開拓製品生産設備(仮称)(注2)の取得等をして、国内にある事業の用に供した場合に、特別償却又は税額控除のいずれかの選択が認められます。

(注1) 産業競争力強化法の生産性向上設備等のうち、生産工程の効率化による温室効果ガスの削減その他の中長期環境適応(仮称)に用いられるもの

(注2) 中長期環境適応に用いられる製品であって、温室効果ガスの削減に資する事業活動に特に寄与する製品その他の我が国事業者による新たな需要の開拓に寄与することが見込まれる製品として主務大臣が定める製品の生産に専ら使用される設備生産プロセスの脱炭素化に寄与する設備や、脱炭素化を加速する製品を早期に市場投入することでわが国事業者による新たな需要の開拓に寄与することが見込まれる製品を生産する設備

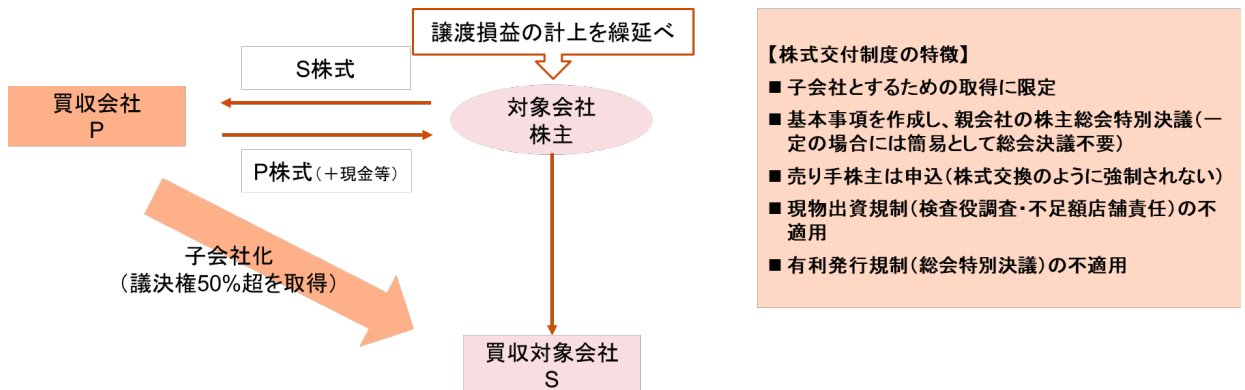


（出典 与党税制調査会資料を基に作成）

(6) 株式対価 M&A 促進税制の創設

産業構造の変革を更に推進するため、事業ポートフォリオの見直しなど、企業価値向上のための企業の機動的な事業再構築が重要な課題とされています。会社法における株式交付制度（774 の 2 から 774 の 11）の創設に伴い、自社株式を対価として、対象会社株主から対象会社株式を取得する M&A について、対象会社株主の譲渡損益課税を繰延べる措置（恒久的措置）が創設されます。

自社株式にあわせて金銭等を交付するいわゆる混合対価は総額の 20% 以下とされ、株式交付親会社の株式に対応する部分についてのみ、譲渡損益の計上が繰り延べられます。外国法人の本措置の適用については、その外国法人の日本での PE（恒久的施設）において管理する株式に対応して株式交付親会社の株式の交付を受けた部分に限られます。



（出典 与党税制調査会資料を基に作成）

株式交付親会社の確定申告書に、①株式交付計画書、②株式交付に係る明細書、③株式交付により交付した資産の数又は価額の算定の根拠を明らかにする事項を記載した書類を添付することが義務付けられます。

改正は、2021 年 4 月 1 日以後の株式交付等について適用されます。

(7) その他の政策税制

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を適用できないこととする措置について、対象となる措置の追加の他、適用期限が3年延長されます。

2. 中小企業関連、地方創生等

(1) 所得拡大促進税制の見直し

雇用の維持・確保への懸念がある中においては、特に中小企業全体として雇用を守りつつ、賃上げによる所得拡大を促すことが重要です。このため、賃上げだけでなく、雇用を増加させる企業を下支えする観点から、現行の、①雇用者給与等支給額が前年度を上回ること、②継続雇用者給与等支給額の1.5%以上増加という要件を、雇用者給与等支給額が1.5%以上増加という要件に見直した上で2年延長されます。

税額控除率の上乗せ要件のうち、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2.5%以上であることとの要件を、雇用者給与等支給額の比較雇用者給与等支給額に対する増加割合が2.5%以上であることとの要件に見直されます。

給与等の支給額から控除する「給与等に充てるため他の者から支払を受ける金額」について、雇用調整助成金及びこれに類するものの額を控除しないこととされます。

改正は、2021年4月1日以後に開始する事業年度から適用されます。

	現行	改正案
適用要件	1. 継続雇用者 給与等支給額： 対前年度増加率1.5%以上 2. 雇用者給与等支給額： 対前年度を上回ること	1. 雇用者 給与等支給額： 対前年度増加率1.5%以上 2. 削除
税額控除	■ 雇用者給与等支給額の対前年度増加額の15%の税額控除 ■ 継続雇用者 給与等支給額の対前年度増加率が2.5%以上であり、かつ、教育訓練費増加等の要件※を満たす場合には、控除率を10%上乗せ（→合計25%） ■ 税額控除額は法人税額の20%を限度	■ 同左 ■ 雇用者 給与等支給額の対前年度増加率が2.5%以上であり、かつ、教育訓練費増加等の要件※を満たす場合には、控除率を10%上乗せ（→合計25%） ■ 同左

(※) 教育訓練費増加等の要件: 次のいずれかの要件

① 当期の教育訓練費 ≥ 前期の教育訓練費の1.1倍

② 中小企業等経営強化法の認定に係る計画(【改正案】中小企業事業再編投資損失準備金制度に係る経営力向上計画の追加)における経営力向上の証明

(出典 与党税制調査会資料を基に作成)

(2) 中小企業の経営資源の集約化に資する税制の創設

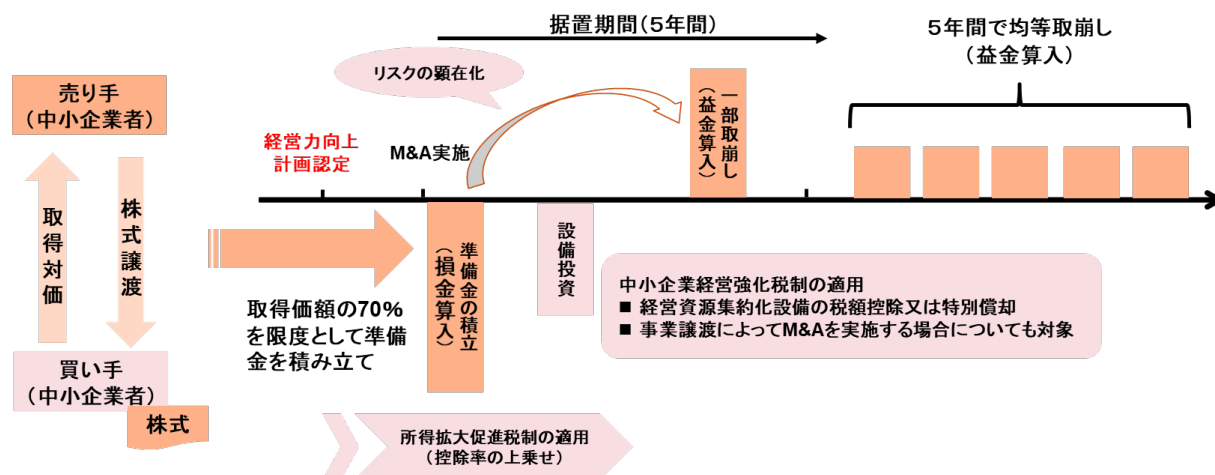
経営資源の集約化によって生産性向上等を目指す計画の認定を受けた中小企業が、中小企業の株式の取得後に簿外債務、偶発債務等が顕在化するリスクに備えるため、準備金を積み立てたときは、損金算入を認める税制が創設されます。

青色申告法人である中小企業者(適用除外事業者に該当するものを除く)で、中小企業等経営強化法の改正法の施行日から2024年3月31日までの間に、同法の経営力向上計画(経営資源集約化措置(仮称)が記載されたものに限る)の認定を受けたものが、その認定に係る経営力向上計画に従って他の法人の株式等の取得(購入による取得に限る)をし、かつ、これをその取得の日を含む事業年度終了の日まで引き続き有している場合(その株式等の取得価額が10億円を超える場合を除く)において、その株式等の取得価

額の70%以下の金額を中小企業事業再編投資損失準備金として積み立てたときは、当該事業年度において損金算入できることとされます。

当該準備金については、①その株式等の全部又は一部を有しなくなった場合やその株式等の帳簿価額を減額した場合等に取り崩し、②積み立てた事業年度終了の日の翌日から5年を経過した日を含む事業年度から5年間でその経過した準備金残高の均等額を取り崩して、益金算入することとなります。

なお、同計画の認定を受けた中小企業は、中小企業経営強化税制の適用を可能とし、所得拡大促進税制の上乗せ要件に必要な計画の認定も不要とされます。



(出典 与党税制調査会資料を基に作成)

(3) 設備投資減税

中小企業投資促進税制及び中小企業経営強化税制(経営資源集約化設備という類型が追加)の適用期限が2年延長され、商業・サービス業・農林水産業活性化税制は、対象業種について中小企業投資促進税制に統合されます。

(4) その他の政策税制

中小企業者等に係る軽減税率の特例が2年延長されます。地域未来投資促進税制について、適用要件を見直した上で2年延長されます。

3. 国際課税

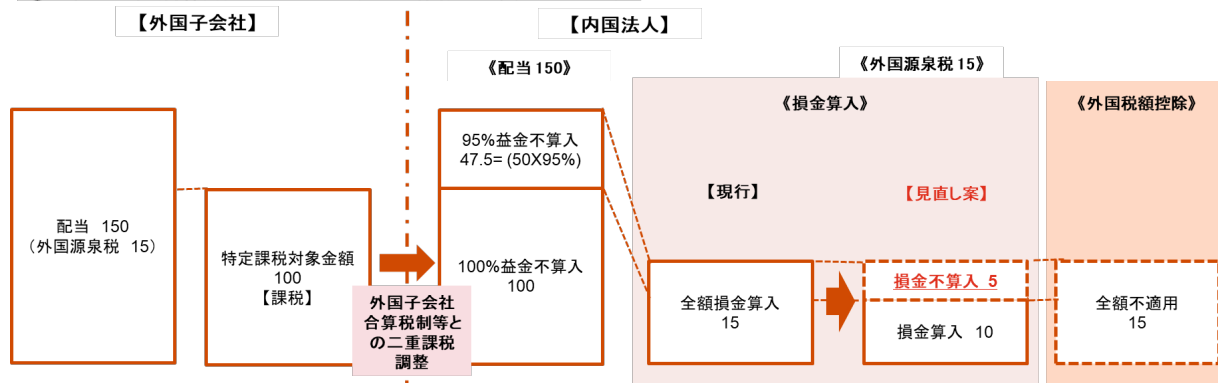
(1) 内国法人が外国子法人から受ける配当等の額に係る二重課税の調整の見直し

内国法人が外国子法人から受ける配当等(配当受領額について外国子会社合算税制との二重課税調整が行われている場合)に係る外国源泉税については、外国子会社配当益金不算入制度の適用の有無に関わらず、特定課税対象金額を超える部分についても源泉税等の損金算入を認める(合算課税の対象になっていない部分に係る源泉税についても損金算入を認める)一方、外国税額控除は一切認められない制度となっており、損金算入と外国税額控除の制度の適正化が求められていたものです。

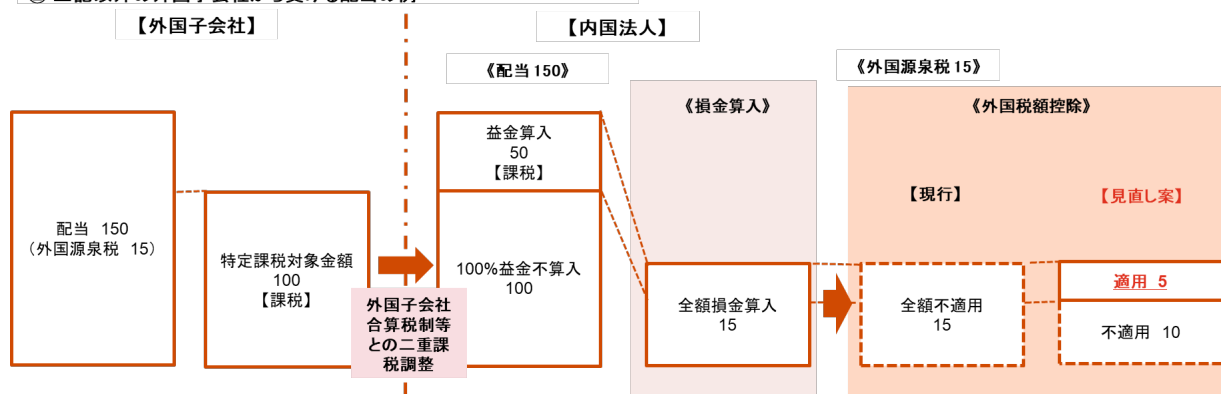
改正により、①外国子会社配当益金不算入制度の適用を受ける配当の外国源泉税の損金算入は、外国子会社合算税制の二重課税調整対象金額に対応する部分に限る(現行では全額損金算入可)こととされ、②外国子会社配当益金不算入制度の適用を受けない配当の外国源泉税の外国税額控除については、外国子会社合算税制の二重課税調整対象外金額に対応する部分につき、その適用を認める(現行では全額不適用)こととされます。

改正は、2021 年 4 月 1 日以後に内国法人が受領する配当等の額から適用されます。

① 外国子会社(持株割合25%以上かつ6月以上保有)から受ける配当の例



② 上記以外の外国子会社から受ける配当の例



(出典 与党税制調査会資料を基に作成)

(2) 外国法人の恒久的施設に帰せられるべき資本に対応する負債の利子の損金不算入額の見直し

外国法人の恒久的施設に帰せられるべき資本に対応する負債の利子の損金不算入制度による損金不算入額について、その恒久的施設を通じて行う事業に係る負債の利子の額に、自己資本不足額がその利子の支払の基因となる負債その他資金の調達に係る負債の総額(現行: その利子の支払いの基因となる負債の総額)に占める割合を乗じて計算することとされます。

(現行)

$$\begin{aligned} \text{恒久的施設に帰せられるべき資本} \\ \text{に対応する負債の利子の損金} \\ \text{不算入額} &= \text{恒久的施設を通じて行う事業} \\ &\quad \text{に係る負債の利子の額} \times \frac{\text{自己資本不足額}}{\text{利子の支払いの基因となる負債の総額}} \end{aligned}$$

(改正案)

$$\begin{aligned} \text{恒久的施設に帰せられるべき資本} \\ \text{に対応する負債の利子の損金} \\ \text{不算入額} &= \text{恒久的施設を通じて行う事業} \\ &\quad \text{に係る負債の利子の額} \times \frac{\text{自己資本不足額}}{\text{利子の支払いの基因となる負債その他資金の調達に係る負債の総額}} \end{aligned}$$

内国法人の国外事業所等に帰せられるべき資本に対応する負債の利子の損金不算入制度等および国外支配株主等に係る負債の利子等の課税の特例(いわゆる「過少資本税制」)について、上記と同様の見直しを行うとされています。

(3) 過大支払利子税制の見直し

対象外支払利子等の額に、次に掲げる金額を含めることとされます。

- ①生命保険契約または損害保険契約に基づいて保険料積立金に繰り入れる予定利子の額
- ②損害保険契約に基づいて払戻積立金に繰り入れる予定利子の額

また、対象純支払利子等の額(対象支払利子等の額の合計額から控除対象受取利子等合計額を控除した残額)の計算において、法人が受ける公社債投資信託の収益の分配の額に係る受取利子等相当額(その収益の分配の額のうち公社債の利子から成る部分の金額)を受取利子等の額に加えることができることとされます。

改正は、2021年3月31日以後に終了する事業年度から適用されます。

(4) 株式対価 M&A 促進税制

外国法人の本措置の適用については、その外国法人の日本での PE において管理する株式に対応して株式交付親会社の株式の交付を受けた部分について、株式譲渡損益の繰延が認められます。即ち、日本国内に PE が無い外国法人が株式交付親会社の株式の交付を受けた場合や、日本国内に PE がある場合でも、海外の本支店等で管理が行われる場合には、株式譲渡損益の繰延の対象外となります。

従って、譲渡した株式が事業譲渡類似株式に該当し、株主である外国法人の居住地国と日本との租税条約上、事業譲渡類似株式を免税としていない場合には、株式譲渡益課税に注意する必要があります。

改正は、2021年4月1日以後の株式交付等について適用されます。

(5) 非課税申告書及び条約届出書等の電磁的方法による提出

クロスボーダー取引に係る利子等の課税の特例等における非課税適用申告書及び添付書類等の電磁的方法による提出が認められるようになります。また、条約届出書及び添付書類等の電磁的方法による提出も認められるようになります。

改正は、2021年4月1日以後の申告書、届出書等の提出について適用されます。

4. 納税環境整備その他

(1) 税務関係書類における押印義務の廃止

税務署長等に提出する国税関係書類のうち納税者等の押印を求めているものについては、原則として押印義務が廃止されます。ただし、実印による押印・印鑑証明書の添付を求めている国税関係書類については、引き続き押印・印鑑証明書の添付が求められます。

国税関係書類の分類		押印の要否
原則	全般 (例)確定申告書、給与所得者の扶養控除等申告書	不要
例外	担保提供書類 (例)不動産抵当権設定登記承諾書、第三者による納税証明書	要
	遺産分割協議書 (例)相続税・贈与税の特例における添付書類	

改正は、2021年4月1日以後に提出する税務関係書類について適用されます。なお、改正の趣旨を踏まえ、押印を要しないこととする税務関係書類については、施行日前においても、運用上、押印がなくとも改めて求めないこととされます。

地方税関係書類についても同様の見直しが行われ、2021年4月1日以後に提出する地方税関係書類について適用されます。

(2) 電磁的方法による源泉徴収関係書類の提出等

税務行政手続きのデジタル化の推進を図り、納税者の利便性を向上させる観点から、以下の見直しが行われます。

- ① 給与等の支払を受ける者が、給与等の支払をする者に対して提出する源泉徴収関係書類の電磁的方法による提出を行う場合、2021年4月1日以後に提出する源泉徴収関係書類については、給与等の支払をする者が受けるべき税務署長の承認が不要とされます。
- ② e-Taxによる申請等の方法の拡充：税務署長等に対する申請等で電子情報処理組織を使用する方法（e-Tax）によりその申請等に係る書面に記載すべき事項を入力して送信することができないものについて、スキャナによる読み取り等により作成した電磁的記録（イメージデータ）の送信により行うことが、2021年4月1日以後の申請について可能となります。なお、施行日前においても、運用上、本制度による申請ができることとされます。
- ③ クラウド等を利用した支払調書等の提出方法の整備：支払調書等の提出義務者は、事前の届出により、クラウド等（管理者が国税庁長官の認定を受けたものに限る）に備えられたファイルにその支払調書等に記載すべき事項（記載情報）を記録し、かつ、税務署長に対してそのファイルに記録されたその記載情報を閲覧し、及び記録する権限を付与することにより、2022年1月1日以後、支払調書等の提出が可能となります。

(3) 電子帳簿等保存制度の抜本的見直し

電子帳簿等保存制度の抜本的見直しとして、①事前承認制度の廃止、②その他の電子的な帳簿についても、一定の要件を満たす場合には電子帳簿として電磁的記録のまま保存することを当面可能とする、③スキャナ保存制度の手続・要件の大幅な緩和等が行われるほか、④電磁的記録の改ざん等の不正行為を抑止するための担保措置が講じられます。

1) 国税関係帳簿書類の電磁的記録等による保存制度の見直し

経理の電子化による生産性の向上、テレワークの推進、クラウド会計ソフト等の活用による記帳水準の向上に資するため、所得税、法人税、消費税等の帳簿書類を電子的に保存する際の手続が大幅に簡素化されます。

現行の事前承認制度を廃止し、国税関係帳簿書類（正規の簿記の原則に従って記録されるものに限る）について自己が一貫して電子計算機を使用して作成する場合には、次に掲げる要件に従って、その国税関係帳簿書類に係る電磁的記録の保存を行うことができることになります。

- ① 電子計算機処理システムの概要書その他一定の書類の備付けを行うこと
- ② 電子計算機、プログラム、ディスプレイ及びプリンタ並びにこれらの操作説明書等を備え付け、ディスプレイの画面等に、整然とした形式及び明瞭な状態で、速やかに出力することができること
- ③ 国税庁等の当該職員の質問検査権に基づくその国税関係帳簿書類に係る電磁的記録のダウンロードの求めがある場合には、これに応じることとすること

以上の見直しの結果、国税関係帳簿書類に係る電磁的記録の保存の要件については、現行の訂正等履歴要件、相互関連性要件は不要とされ、検索機能は軽減されますが、モニターやプリンタ及び操作説明書等の備置(現行通り)の他、国税庁等の当該職員によるダウンロード要請への対応が新たに追加されることになります。

信頼性の高い国税関係帳簿書類に係る電磁的記録についてはインセンティブを設けることで記帳水準の向上を図るとともに、クラウド会計などの低コストのソフトの利用拡大を図る措置が導入されます。具体的には、改正後も改正前の要件(検索要件は改正後の機能)を満たしたうえで国税関係帳簿書類を電磁的記録で保存し、予め届出た者について、電磁的記録に記録された事項に関し所得税、法人税又は消費税に係る修正申告又は更正があった場合(重加算税の対象となる場合を除く)には、過少申告加算税が5%軽減されます。

2) スキャナ保存制度についての見直し

ペーパーレス化を一層促進する観点から、スキャナ保存制度の手続・要件が大幅に緩和されるとともに、電磁的記録改ざん等の不正行為の抑止担保措置が導入されます。

現行の事前承認制度を廃止し、適用要件が以下のように見直されます。

- ① 適正事務処理要件(相互けん制、定期的な検査及び再発防止策の社内規程整備等)を廃止
- ② タイムスタンプ要件について、付与期間(現行3日以内)を記録事項の入力期間(最長約2月以内)まで延長、受領者等行う国税関係書類への自署の廃止、クラウド保存(電磁的記録について訂正・削除を行った事実及び内容を確認することができるシステム、又は訂正・削除ができないシステム)によるタイムスタンプ付与の代替化
- ③ 検索要件について、検索項目を取引等の年月日、取引金額及び取引先に限定、電磁的記録のダウンロードの求めに応じることとする場合は、範囲指定及び項目を組み合わせ設定できる機能は不要

電磁的記録の改ざん等の不正行為を抑止するための担保措置として、スキャナ保存が行われた国税関係書類の保存義務者の電磁的記録事項に関して課される重加算税が、10%加重されます。

スキャナ保存が行われた国税関係書類の保存義務者は、改正後の要件を含めた保存要件を満たさない電磁的記録についても、保存しなければならないこととされます。

3) 電子取引のデータ保存制度についての見直し

電子取引のデータ保存制度については、スキャナ保存要件と同様の見直しが行われます(タイムスタンプ要件、検索要件)。

電磁的記録の改ざん等の不正行為を抑止するための担保措置として、申告所得税、法人税及び消費税における電子取引の取引情報に係る電磁的記録の保存義務者のその電磁的記録の保存義務者の電磁的記録事項に関して課される重加算税が、10%加重されます。

申告所得税及び法人税における、電子取引の取引情報に係る電磁的記録の保存義務者が行う当該電磁的記録の出力書面等の保存をもって当該電磁的記録に代えることができる措置は廃止され、改正後の保存要件を満たさない電磁的記録については、災害その他やむを得ない事情がある場合を除き、国税関係書類等と扱わないこととされます。従って、現行制度では書面に出力して保存することで、(書面による)帳簿の要件が認められることとなりますが、改正後は簡素化された保存要件を満たす形でデータ保存をしなければならないということになります。

上記の電子帳簿保存等に係る改正は、2022年1月1日以後に生じる又は行う、帳簿の備え付けの開始、保存を行う国税関係書類、法定申告期限が到来する国税、電子取引の取引情報について適用されます。

(4) 納税管理人制度の拡充

国際化に対応した適正課税の確保の一環として、納税管理人制度の拡充が図られます。

1) 納税管理人の届出の要請

納税管理人を定めるべき納税者が納税管理人の届出をしなかったときは、所轄税務署長等は、その納税者に対し、特定事項(納税管理人に処理させる必要があると認められる事項)を明示して、指定日(60日を超えない範囲内で定められる日)までに、納税管理人の届出を要請できる制度が設けられます。

2) 国内便宜者に対する納税管理人の受任の要請

上記により、納税者が納税管理人の届出をしなかったときは、所轄税務署長等は、国内便宜者(特定事項の処理につき便宜を有する者で、国内に住所又は居所を有する者)に対し、その納税者の納税管理人となることを要請できる制度が設けられます。

3) 税務当局による特定納税管理人の指定

特定納税者(上記①の求めを受けた納税者)が指定日までに納税管理人の届出をしなかったときは、上記2)により納税管理人となることを求めた国内便宜者のうち、一定の国内関連者を特定納税管理人(特定事項を処理させる納税管理人)として指定できる制度が設けられます。特定納税管理人の指定については、特定納税者及び特定納税管理人に対して書面により通知が行われ、これらの者による不服申立て又は訴訟を可能とする等の措置が講じられます。

改正は、2022年1月1日以後に行う上記の要請について適用されます。

納税者の区分	当局が納税管理人と指定することができる「国内関連者」の範囲
外国法人	① 納税者たる外国法人と相当な関連がある者として、移転価格税制における特殊の関係がある者 ② 納税者たる外国法人等の役員及びその役員と生計同一の親族
非居住者(個人)	③ 納税者たる非居住者である個人の国内居住親族(成人・生計同一)
共通	④ 納税者たる外国法人・非居住者との契約により、その課税の起因となった資産、事業、取引に対して密接な関係を有する者(不動産譲渡の場合の不動産管理会社、非居住者である個人と共同で事業を営んでいる者、など) ⑤ 納税者たる外国法人等の販売するデジタルコンテンツに係る継続的な取引仲介者(プラットフォームなど)

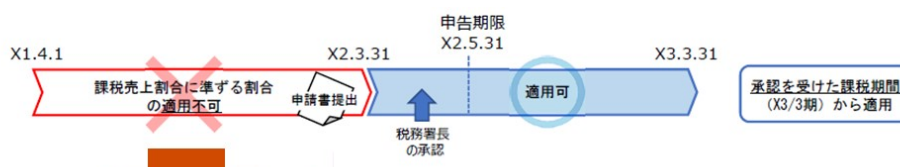
(出典 与党税制調査会資料を基に作成)

消費税

課税売上割合に準ずる割合の適用開始時期の見直し

消費税の仕入控除税額の計算について、課税売上割合に準ずる割合を用いようとする場合は、現行制度では、「消費税課税売上割合に準ずる割合の適用承認申請書」を提出して、適用しようとする課税期間の末日までに税務署長の承認を受ける必要があります。改正により、課税期間の末日までに当該承認申請書を提出し、同日の翌日以後1月を経過する日までに税務署長の承認を受けた場合には、当該承認申請書を提出した日の属する課税期間から課税売上割合に準ずる割合を用いることができるとされます。

【現行】



【改正案】



(出典 与党税制調査会資料を基に作成)

地方税(固定資産税関連)

下落修正措置を含め土地に係る固定資産税の負担調整の仕組みと地方公共団体の条例による減額制度の適用期限が3年延長されます。更に、令和3年度限りの措置として、宅地等(商業地等は負担水準が60%未満の土地に限り、商業地等以外の宅地等は負担水準が100%未満の土地に限る)及び農地(負担水準が100%未満の土地に限る)については、令和3年度の課税標準額を令和2年度の課税標準額と同額とする措置が講じられます。

個人所得税

(1) 住宅ローン控除制度の延長等

対象となる住宅の取得等の契約を一定期間内に締結し、2021年1月1日から2022年12月31日までの期間に入居した者に対して、住宅ローン控除期間13年間の特例措置が延長されます。又、本件特例の対象に床面積が40㎡以上50㎡未満の住宅の取得等が追加されます(年間の合計所得金額が1,000万円以下の場合の年度のみ適用)。

契約期間	(新築の居住用家屋の取得)2020年10月1日から2021年9月30日
	(中古の居住用家屋の取得又は増改築等)2020年12月1日から2021年11月30日
入居期間	2021年1月1日から2022年12月31日

(2) 退職所得課税の適正化

現行では、特定役員退職手当等(役員等としての勤続年数が5年以下の者の退職手当)について、2分の1課税の平準化措置の適用から除外されています。退職所得課税の適正化の観点から、法人役員等以外の者についても、勤続年数5年以下の短期の退職所得で300万円を超える部分については、2分の1課税の適用外とされます。

【改正後の所得税額】 $((\text{退職所得} - \text{退職所得控除} - 3,000,000) + 3,000,000 \times 1/2) \times \text{税率}$

上記の個人所得税の改正は2022年分以後の所得税から適用されます。なお、近年の住宅ローン金利の実態を踏まえて、控除額や控除率を令和4年度税制改正において見直すことが検討されています。

国際金融都市に向けた税制措置

(1) 役員報酬の損金算入要件の緩和

国際金融センターとしての発展に資するため、海外で資産運用を行う企業・人材を国内に呼び込む必要性がある一方、資産運用会社は非上場の場合が多く、有価証券報告書の提出がないことから、役員に対して支給する業績連動給与について、業績連動指標が利益の状況を示す指標である場合には有価証券報告書に記載されるものであることや、算定方法を有価証券報告書等により開示することという損金算入要件が充足できないという課題がありました。

2021 年度税制改正大綱において、投資運用業を主業とする非上場の非同族会社等（有価証券報告書を提出していない非同族会社の完全子法人を含む）の役員に対する業績連動給与については、投資家等のステークホルダーの監視下に置かれているという特殊性に鑑み、その算定方式や算定の根拠となる業績等を金融庁ウェブサイト等に公表すること等を要件として、損金算入を可能とされます。

すなわち、金融商品取引法の改正を前提に、青色申告書を提出する法人で特定投資運用業者（注 1）に該当するものが 2021 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（同法の改正法の施行の日以後に終了する事業年度に限る）において、その業務執行役員に対して業績連動給与を支給する場合において、投資家の事前承認要件（注 2）を満たすときは、その業績連動給与に係る役員給与の損金不算入制度の適用については、その法人が提出した金融商品取引法の事業報告書で金融庁長官によりインターネットに公表されたものは、利益に関する指標等が記載されるべき有価証券報告書とみなすとともに、その法人が、その業績連動給与に係る算定方法の内容を、報酬委員会における決定等の手続終了の日以後遅滞なく、その事業報告書に記載して提出し、かつ、同法の説明書類に記載して公衆の縦覧に供し、または公表した場合には、算定方法の内容が有価証券報告書等で開示されていることとの要件を満たすこととされます。なお、業績連動給与は、その運用財産の運用として行った取引により生ずる利益に関する指標を基礎とした客観的なものに限られます。

（注 1）「特定投資運用業者」とは、その事業年度の収益の額の合計額のうちに占める次の業務に係る収益の額の合計額の割合が 75%以上である法人（有価証券報告書提出会社およびその完全子法人を除く）をいいます。

- ① 金融商品取引業者等の投資運用業
- ② 特例業務届出者の適格機関投資家等特例業務
- ③ 海外投資家等特例業務届出者（仮称）の海外投資家等特例業務（仮称）
- ④ 届出をして移行期間特例業務（仮称）を行う者の移行期間特例業務

（注 2）「投資家の事前承認要件」とは、次のいずれかの要件を満たすことをいいます。

- ① その運用財産に係るファンド契約書等においてその業績連動給与を支給する旨、およびその算定方法を記載すること。
- ② 本制度の適用を受けようとする事業年度開始前にその運用財産に係る投資事業有限責任組合の組合員の集会等において、その業績連動給与を支給する旨およびその算定方法についての報告が行われ、かつ、その議事録にその報告につき組合員等から異議があった旨の記載または記録がないこと。

（2）外国組合員に係る課税の特例の見直し

1）特例適用投資組合契約に係る組合財産に対する持分割合の要件の判定方法の見直し

投資事業を行うリミテッド・パートナーシップ（以下、「LPS」）の外国投資家（リミテッド・パートナー。以下、「LP」）は、LPS が日本国内に事務所等を有してジェネラル・パートナー（以下、「GP」）が日本で投資業務執行を行う場合、恒久的施設（以下、「PE」）を有するものとして日本で課税されますが、現行法令上、当該 LPS に係る組合財産に対する持分割合が 25%に満たないこと（以下、「組合財産持分割合要件」）等一定の要件を満たす場合には、PE 課税を免除されています。

LP がパートナーシップ等のファンドの場合、現行法令上、組合財産持分割合要件は当該ファンド単位で判定することとされていますが、2021 年度税制改正大綱において、一定の条件の下、これが緩和されます。

すなわち、特例適用投資組合契約（上記例の日本に PE を有するとされる LPS）を締結している外国組合員が組合契約（上記例のファンド。当該特例適用投資組合契約を除く。以下同じ。）を締結している場合におけ

る当該特例適用投資組合契約に係る組合財産(以下、「投資組合財産」)に対する持分割合の要件について、当該特例適用投資組合契約を直接に締結している組合に係る組合契約(以下、「特定組合契約」といい、次に掲げる要件を満たすものに限る。)に係る組合財産として当該投資組合財産に対する持分を有する者(当該外国組合員および当該外国組合員と特殊の関係のある者(以下、「外国組合員等」)を除く。)の持分割合を除外して判定することとされます。

- ① 当該特定組合契約に係る組合財産に対する当該外国組合員等(当該特定組合契約を直接に締結している組合に係る組合契約に係る組合財産に対する当該外国組合員等の持分割合が25%以上である等の場合には、当該特定組合契約に係る組合財産に対する持分を有する者(当該外国組合員等を除く。)を含む。)の持分割合の合計が25%未満であること。
- ② 当該特定組合契約に係る組合財産として当該投資組合財産に対する持分を有する者が当該特例適用投資組合契約に基づいて行う事業に係る重要な業務の執行に関する行為を行わないこと。

2) 特例適用申告書等の電子提出

特例適用申告書等および特例適用投資組合契約等の契約書の写し等の配分の取扱者に対する書面による提出に代えて、配分の取扱者に対してこれらの書類に記載すべき事項の電磁的方法による提供を行うことができることとされます。この場合において、当該提供があったときは、これらの書類の提出があったものとみなすこととされます。

また、配分の取扱者が特例適用申告書等の写しを作成し、当該特例適用申告書等の写しを保存することに代えて、当該特例適用申告書等に記載すべき事項を記録した電磁的記録を作成し、当該電磁的記録を保存することができることとされます。

3) その他

特例適用申告書および特例適用投資組合契約等の契約書の写し等を5年ごとに提出することとされます。その他所要の措置を講ずることとされます。

(3) 運用成果を反映する持分の課税関係の整理

ファンドマネージャーが、出資持分を有するファンド(株式譲渡等を事業内容とする組合)からその出資割合を超えて受け取る組合利益の分配(キャリード・インタレスト)について、分配割合が経済的合理性を有するなど一定の場合には、役務提供の対価として総合課税の対象となるのではなく、株式譲渡益等として分離課税の対象となることの明確化が行われます。その際、ファンドマネージャーによる申告の利便性・適正性を確保するため、金融庁において所要の対応を講ずることとされています。

(4) 海外からの高度金融人材に係る国外資産についての特例

高度外国人材の日本での就労等を促進する観点から、就労等のために日本に居住する外国人に係る相続等については、その居住期間にかかわらず、国外に居住する外国人や日本に短期的に滞在する外国人が相続人等として取得する国外財産を相続税等の課税対象としないこととされます。

すなわち、国内に短期的に居住する在留資格を有する者、国外に居住する外国人等が、相続開始の時または贈与の時において、国内に居住する在留資格を有する者から、相続もしくは遺贈または贈与により取得する国外財産については、相続税または贈与税を課さないこととされます。

「在留資格」とは、出入国管理及び難民認定法別表第1の上欄の在留資格をいいます。

現状	
法人税 (運用会社に課税)	30% 役員の業績連動給与 上場会社: 損金算入可能 非上場会社: 損金算入不可
相続税 (ファンドマネージャー等の 相続人に課税)	0～55% 10年超居住…全世界財産 10年以下居住…国内財産のみ
所得税 (ファンドマネージャー 個人に課税)	0～55% ファンドマネージャーの運用成果 に応じ出資持分を超えてファンド から分配される利益 → 金融所得にあたるかが不明確。



対応策
投資運用業を主業とする非上場の非同族会社等について、業績連動給与の算定方法等を金融庁ウェブサイトへ掲載する等の場合には、損金算入を認める。
勤労等のために日本に居住する外国人について、居住期間にかかわらず、 国外財産を相続税の課税対象外 とする。
利益の配分に経済的合理性がある場合等においては、総合課税(累進税率、最高55%)の対象ではなく、「株式譲渡益等」として 分離課税(一律20%) の対象となることを 明確化 する。

(出典 金融庁資料を基に作成)

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

www.pwc.com/jp/tax

パートナー
高野 公人

パートナー
鬼頭 朱実

ディレクター
荒井 優美子

シニアマネージャー
山田 盛人

シニアマネージャー
朝倉 雅彦

PwC 税理士法人は、PwC のメンバーファームです。公認会計士、税理士など約 720 人を有する日本最大級のタックスアドバイザーとして、法人・個人の申告をはじめ、金融・不動産関連、移転価格、M&A、事業再編、国際税務、連結納税制度など幅広い分野において税務コンサルティングを提供しています。

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 155 カ国に及ぶグローバルネットワークに 284,000 人以上のスタッフを有し、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。

© 2021 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.