

Japan tax newsletter

EY税理士法人

令和3年度税制改正大綱

EYグローバル・タックス・アラート・ライブラリー

EYグローバル・タックス・アラートは、オンライン/pdfで以下のサイトから入手可能です。

www.ey.com/en_gl/tax-alerts

Contents

▶ 法人課税	2
1. 研究開発税制の見直し	
2. 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	
3. カーボンニュートラルに向けた投資促進税制の創設	
4. 繰越欠損金の控除上限の特例	
5. 株式対価M&Aを促進するための措置の創設	
6. 質上げ及び投資の促進に係る税制の見直し	
7. 中小企業の経営資源の集約化に資する税制の創設	
8. その他	
▶ 国際課税	16
1. 外国子会社配当に係る外国源泉税の取扱いの見直し	
2. その他	
▶ 所得・資産課税	18
1. 個人所得課税	
2. 資産課税	
▶ 国際金融都市に向けた税制上の措置	20
1. 業務執行役員に対する業績連動給与の損金算入要件の緩和	
2. 海外からの高度人材に係る国外財産に係る相続税・贈与税の特例	
3. ファンドの運用成果を反映する持分の課税関係の明確化等	
4. 外国組合員に対する課税の特例に関する措置	
▶ 納税環境整備	22
1. 電子帳簿等保存制度の見直し	
2. 税務関係書類における押印義務の見直し	
3. 国際的徴収回避行為への対応	
4. 納税管理人制度の拡充	
5. 納税手続きの電子化・その他	
▶ その他	25

令和2年12月10日に、与党(自由民主党・公明党)による「令和3年度税制改正大綱(以下、「大綱」)」が公表されました。本ニュースレターにおいては、大綱で明らかにされた、主要な改正・見直し事項の概要を説明します。

今回の税制改正は、9月に発足した菅内閣が初めて取り組んだものとなります。日本の2020年は、新型コロナウイルスの感染拡大と戦後最大の経済の落ち込み直面した年として記憶されることになりました。政府も、感染症の拡大防止と社会経済活動との両立を図る難しい政策運営を迫られています。

令和3年度税制改正は、菅内閣が掲げる政策の3本柱「コロナ対応」「DX(デジタルトランスフォーメーション)推進」「脱炭素」に沿った新税制の創設や既存の税制の見直しが目立つものとなっています。新型コロナウイルス感染症の影響で経済が落ち込む中、厳しい経営環境を下支えするため、企業課税関連の減税メニューが多く導入されています。また、DX推進、脱炭素の方針に沿った攻めの観点からの新たな税制も創設されています。納税環境のデジタル化を進めるため、多くの税務手続の見直しが行われていることも特徴です。

なお、本ニュースレターの一部項目の内容については、今後の国会における法案審議の過程等において、修正・削除・追加等が行われる可能性があることにご留意下さい。

法人課税

1. 研究開発税制の見直し

(1) 全体像

イノベーションの強化など生産性の向上により、潜在成長率を高めていくことは引き続き重要であり、コロナ禍において様々な変化が生じている中で国際競争力を失わないためには、企業の研究開発投資を持続・拡大させることがますます求められます。このような観点から次の見直しが行われます。

研究開発税制の見直し(全体像)(案)		《改正案》	
《現行》		一般型	
総額型		一般型	
税額控除率	試験研究費の増減に応じ、6%～14%※ (中小法人:12%～17%※) [* 試験研究費が平均売上金額の10%超の場合: 上記割合 × (試験研究費割合 - 10%) × 0.5を加算※]	税額控除率	試験研究費の増減に応じ、2%～14%※ (中小法人:12%～17%※) [* 試験研究費が平均売上金額の10%超の場合: 上記割合 × (試験研究費割合 - 10%) × 0.5を加算※]
控除上限	法人税額の25%(研究開発を行う一定のベンチャーは40%) [* 中小法人:10%上乗せ(増加率8%超の場合)※] * 試験研究費が平均売上金額の10%超の場合: 0～10%上乗せ※	控除上限	法人税額の25%(研究開発を行う一定のベンチャーは40%) * 中小法人:10%上乗せ(増加率9.4%超の場合)※ * 試験研究費が平均売上金額の10%超の場合: 0～10%上乗せ※ * 売上が2%以上減少し、かつ、試験研究費を増加させた場合: 5%上乗せ※
※令和2年度末までの時限措置 総額型の控除率については 大法人:10%超、中小法人:12%超 の部分		※令和4年度末までの時限措置 一般型の控除率については 大法人:10%超、中小法人:12%超 の部分	
オープンイノベーション型		オープンイノベーション型	
税額控除率	特別試験研究費の内容に応じ、20% or 25% or 30%	共同・委託研究の相手先に国公立大学・国立研究開発法人の外部化法人を追加し、その控除率を25%とする	
控除上限	法人税額の10%(一般試験研究費とは別枠)	試験研究機関等の範囲に人文系の研究機関を追加する	
対象範囲	<ul style="list-style-type: none"> 国の試験研究機関等・大学との間の共同・委託研究 民間企業との共同研究、中小企業の知的財産権使用料 民間企業(研究開発型ベンチャーを含む)への委託研究のうち、一定のものなど 希少疾病用医薬品等に関する試験研究 	事務手続きの簡素化等の運用改善及び適正化を行う	

出典:自民党税制調査会資料をもとに作成

(2) 総額型の見直し

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、コロナ禍により売上が一定程度減少したにもかかわらず、研究開発投資を増加させた企業については、控除上限を法人税額の25%から30%に引き上げるとともに、次期科学技術基本計画を見据え、控除率カーブの見直し及び控除率の下限の引下げが行われます。

① 税額控除率を次のとおり見直し、その下限を2%(現行:6%)に引き下げた上、その上限を14%(原則:10%)とする特例の適用期限が2年延長されます。

(イ) 増減試験研究費割合が9.4%超: $10.145\% + (\text{増減試験研究費割合} - 9.4\%) \times 0.35$

(ロ) 増減試験研究費割合が9.4%以下: $10.145\% - (9.4\% - \text{増減試験研究費割合}) \times 0.175$

② 令和3年4月1日から令和5年3月31日までの間に開始する各事業年度のうち基準年度比売上金額減少割合が2%以上であり、かつ、試験研究費の額が基準年度試験研究費の額を超える事業年度(研究開発を行う一定の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。)の控除税額の上限に当期の法人税額の5%が上乘せされます。

(注1) 上記の「基準年度比売上金額減少割合」とは、当期の売上金額が令和2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をいいます。

(注2) 上記の「基準年度試験研究費の額」とは、令和2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をいいます。

③ 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の適用期限が2年延長されます。

④ 中小企業技術基盤強化税制についても同様の見直しが行われます。

研究開発税制見直し(①総額型の見直し)(案)

《現行》

《改正案》

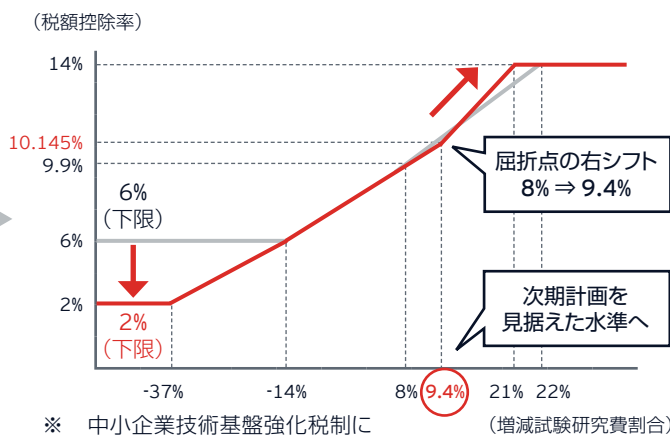
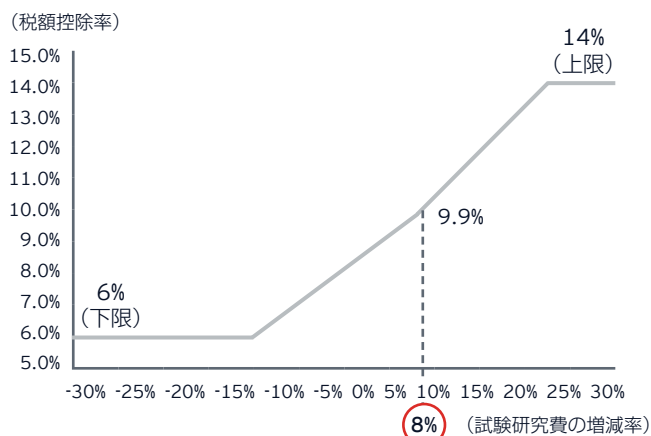
【控除上限】
原則法人税額の25%を限度

【控除上限】
基準年度と比べ、売上が2%以上減少し、かつ、試験研究費を増加させた場合には5%上乘せ(→合計最大で30%)

※ 基準年度:令和2年2月1日前に最後に終了した事業年度
(注) 研究開発を行う一定のベンチャー企業の控除税額の上限の特例と選択適用。

【控除率】
メリハリをつけつつ、より増加インセンティブが効く仕組み

【控除率】
更なる増加インセンティブが効くように、控除率を見直すとともに、控除率の下限を2%へ引下げ



※ 中小企業技術基盤強化税制についても、同様の見直し。

出典:自民党税制調査会資料をもとに作成

(3) 試験研究費の定義の見直し

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を支援することも重要であるため、クラウド環境で提供するソフトウェアなどの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、自社利用ソフトウェアの取得価額を構成する試験研究に要した費用が、本税制の対象に追加されます。

(与党税制改正大綱)

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の取得価額に含まれるものを加える。

(注1) 上記の「非試験研究用資産」とは、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。

上記自社利用ソフトウェアの例として、経済産業省のHPでは次のものが挙げられています。

- ✓ 生産現場のデータを収集・解析し、独自のAIにより最適な生産計画を提案するサービス
- ✓ ドローン、AIを活用したインフラの自動点検サービス
- ✓ 遠隔制御やシェアリング等のモビリティサービス

自社利用ソフトウェアの見直しについては、過年度から税制改正要望がなされており、例えば、日本機械輸出組合の令和3年度税制改正要望では「自社利用ソフトを一括りにはせず、①販売目的ソフトに準ずるソフト(サービスプロダクト、製品開発ツール)と②事務能率の改善・改良等のための自社業務用ソフト(経理・人事・総務等のシステム)とに大別し、①については、販売目的ソフトと同様「研究開発費の額」を取得価額に算入しないことができるよう、取扱いを改正頂きたい。なぜならば、販売したパッケージソフトを客先ユーザー側のPCにインストールし利用する場合は販売目的ソフトに該当し研究開発費の損金算入が認められている一方、当該ソフトと同種・類似のソフトをプロバイダー側がクラウド環境に用意し顧客ユーザーに利用いただくサービスの用に供する場合には、現状の取扱いでは自社利用ソフトに該当することとされ研究開発費についても固定資産の取得価額に算入しなければならず矛盾が生じている。」とされていました。

研究開発の要素を含む自社利用ソフトウェアの開発は不確実性を伴うものであるため、将来の収益獲得又は費用削減効果が「不明」であることが多く、この場合、「会計上は費用」処理される一方で、「税務上は資産」に計上されることとなります。(次頁のソフトウェア製作費の会計・税務処理(イメージ)図を参照)。

研究開発の成果物が税務上、資産に計上されると、その資産が他の試験研究の用に供されない限り、当該資産の減価償却費は非試験研究用資産の費用(本税制の対象外)と考えられていました。なお、研究開発の成果物が税務上、資産に計上されても、他の試験研究の用に供されている場合は試験研究用資産となり、その償却費が本税制の対象となる点に変更はなく、今後も同様です。

本改正により、会計上は費用として処理する一方で、税務上は資産に計上される非試験研究用資産について、会計上、費用計上(損金経理)した時点で、税額控除の対象となる試験研究として取り扱うこととなります。これに伴い、(注2)では「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」とあり、同じ支出について、会計上の費用計上時点と税務上の損金算入時点の二度に渡って税額控除の対象とならないように手当てされています。

ただし、以下の点に留意が必要になると考えられます。

- ✓ 自社利用ソフトウェアに係るすべての費用が本税制の対象になるわけではなく、あくまでも研究開発の要素があるもののみです。したがって、本改正を検討するにあたっては、研究開発の要素の切り分けが重要なポイントになります。
- ✓ 試験研究用資産と非試験研究用資産については、税額控除の対象となる試験研究費を認識するタイミングが異なるため、試験研究費の集計が煩雑になることが予測されます。具体的には試験研究用資産は損金の額に算入した時点、非試験研究用資産は損金経理した時点になります。
- ✓ ソフトウェアについては、研究開発税制とDX投資促進税制のいずれも対象になる可能性があることから、この点について検討する必要があります。
- ✓ 後述する「業務改善」のために要する研究開発費についても本税制の対象になる可能性があることから、税額控除の対象範囲を見直すことが必要です。

ソフトウェア製作費の会計・税務処理(イメージ)

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 (製品マスターの製作費)		
	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 (著しい改良は 研究開発費)
税務処理		資産				

法人税基本通達 7-3-15の3(抄)

(ソフトウェアの取得価額に算入しないことができる費用)

7-3-15の3 次に掲げるような費用の額は、ソフトウェアの取得価額に算入しないことができる。

(2) 研究開発の額(自社利用のソフトウェアについては、その利用により将来の収益獲得又は費用削減にならないことが明らかなものに限る。)

※例えば、自社のサーバーにあるソフトウェアをクラウドを通じて顧客に提供する場合などが該当する。

出典:自民党税制調査会資料をもとに作成

(4)オープンイノベーション型の対象範囲の追加等

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や運用改善策が講じられます。

研究開発税制の見直し(③オープンイノベーション型の対象範囲の追加等)(案)

- ▶ 産学官連携の更なる活性化を図るため、国公立大学・国立研究開発法人の外部化法人との共同・委託研究を追加し、その税額控除率を25%とする
- ▶ 共同・委託研究先である特別研究機関等に人文系の研究機関を追加する

《現行》			《改正案》		
共同試験研究・ 委託試験研究	特別研究機関等	30%	特別研究機関等	30%	
	大学等		大学等		
	研究開発型ベンチャー	25%	研究開発型ベンチャー	25%	
	中小企業者	20%	国公立大学・国立研究開発 法人の外部化法人	25%	
	他の者(民間企業等)		中小企業者	20%	
	技術研究組合		他の者(民間企業等)		
知的財産権の使用料	中小企業者	20%	知的財産権の使用料	中小企業者	20%
希少疾病用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%	希少疾病用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%

- ▶ 共同研究の相手方が行う特別試験研究費の額であることの確認について、相手方が独自に報告書を作成する必要なく、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改善を行うとともに、委託試験研究費から委託先で試験研究費に該当しないものを除くなどの適正化を行う

出典:自民党税制調査会資料をもとに作成

(5)その他

本税制の対象費用の範囲については、国際的な基準も踏まえながら引き続き見直しが行われます。

(与党税制改正大綱)

- ① 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。
- ② 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。

上記②における業務改善の例について、経済産業省のHPでは、「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」が挙げられています。

業務改善について、国税庁HPのQ&Aでは次のとおり記載されています。

この試験研究は、工学的・自然科学的な基礎研究、応用研究及び開発・工業化等を意味するもので、必ずしも新製品や新技術に限らず、現に生産中の製品の製造や既存の技術の改良等のための試験研究であっても対象となります。逆に、「製品の製造」又は「技術の改良、考案もしくは発明」に当たらない人文・社会科学関係の研究は対象とはなりません。

したがって、例えば、次のような費用は含まれませんので、ご注意ください。

- ▶ 事務能率・経営組織の改善に係る費用
- ▶ 販売技術・方法の改良や販路の開拓に係る費用
- ▶ 単なる製品のデザイン考案に係る費用
- ▶ 既存製品に対する特定の表示の許可申請のために行うデータ集積等の臨床実験費用

上記の国税庁によるQ&Aは平成15年10月に公表されたものであり、公表当時と現在では、研究開発に用いられる技術が異なるなど、研究開発環境そのものが大きく異なることから、この点も踏まえた上での明確化が期待されます。

これまでは研究開発の要素があったとしても、税務上、資産に計上されているため、あるいは、業務改善に結びつく研究であるためという理由で本税制の対象にしないケースがありました。上記(3)および(5)により、研究開発の要素があれば本税制の対象になる旨の改正・明確化が行われるため、本税制の対象範囲を見直すことを推奨します。

2. 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

デジタル技術を活用した企業変革を進める観点から、産業競争力強化法を改正し、同法に定める事業適応計画(仮称)に従って導入されるソフトウェア等に係る投資について、税額控除又は特別償却ができる措置が創設されます。

(1)産業競争力強化法スキームの概要

新商品開発や新生産方式・販売方式の導入により新需要開拓や生産性向上に全社を挙げて取り組む企業が提出する「事業適応計画」(仮称)を認定する仕組みが産業競争力強化法で創設されます。本計画により取得されるクラウド型システムを対象とする税制措置を創設することで、「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図ります。

産業競争力の強化に資する税制措置における産業競争力強化法のスキーム(全体像)

事業適応計画(仮称)

《認定のポイント》

1. 基本指針に照らし適切なものであること
 - ✓ 生産性の向上又は新需要の開拓を目指すものであること
 - ✓ 新商品・新サービスの開発、製品販売の新たな方式を導入すること
 - ✓ 全社の意思決定に基づくものであること(取締役会等の決議文書など)
2. 円滑・確実に実施される見込みがあること
3. 持続的なものと見込まれるものであること

(主な支援措置)

課税の特例(特別償却・税額控除、繰越欠損金の控除上限の特例)
金融支援、規制特例

中長期環境適応計画(仮称)

《認定のポイント》

1. 脱炭素化を加速する製品を生産する生産工場への設備投資
 - ✓ 脱炭素化を加速する製品を生産するために不可欠な機械装置であること
 - ✓ 専ら当該製品の生産に使用されること
2. 生産プロセスを大幅に省エネ化・脱炭素化するための最新設備投資の導入投資等
 - ✓ 経済活動炭素生産性の目標が、「3年以内に一定以上向上」を満たす計画であること

課税の特例(税額控除・特別償却)

(確認のポイント)

1. デジタル(D)要件(データ連携・共有、レガシー回避、サイバーセキュリティ)
 - ✓ 他の法人等が有するデータ又は事業者がセンサー等を利用して新たに取得するデータと既存内部データとを合わせて連携すること
 - ✓ クラウド技術を活用すること
 - ✓ 「DX認定」を受けていること
2. 企業変革(X)要件(ビジネスモデルの変革、アウトプット、全社戦略)
 - ✓ 新商品・サービスの開発や、新たな生産・販売方式の導入等
 - ✓ 生産性向上や売上高の上昇の具体的な目標を定めること
 - ✓ 投資総額が売上高比0.1%以上であること

課税の特例(繰越欠損金の控除上限の特例)

(確認のポイント)

- ✓ 将来の成長に向けた投資内容を記載した計画を提出すること
- ✓ 計画期間内に達成を見込む業績目標を定めること
- ✓ 投資計画が企業の成長に資する内容であること(単純な維持・更新投資は対象外)
- ✓ 投資実績を主務大臣に申請するとともに、主務大臣の投資実績の確認

出典:自民党税制調査会資料をもとに作成

産業競争力強化法の改正案は、2021年の通常国会に提出される予定です。産業競争力強化法では、認定を受けた取組みに対して、税制優遇(DX投資促進税制、繰越欠損金の控除上限の特例、カーボンニュートラル)や金融支援等の支援措置が講じられます。上記の税制優遇を受けるためには、事前に産業競争力強化法に基づく認定が必要となります。

(2)DX投資促進税制の概要

①課税の特例の内容

経済の持続的成長のためには、DXによる企業変革が重要となっていることを踏まえ、新規ビジネスの構築等に関する計画に基づく、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事業変革デジタル投資を促進する税制が創設されます。(2年間の時限措置)

デジタルトランスフォーメーション(DX)投資促進税制の創設(案)

事業適応計画(仮称)

事業適応計画の認定要件を満たした上で、次の要件について主務大臣から確認を受ける必要。

1. デジタル(D)要件(データ連携・共有、レガシー回避、サイバーセキュリティ)

- ✓ 他の法人等が有するデータ又は事業者がセンサー等を利用して新たに取得するデータと既存内部データを合わせて連携すること
- ✓ クラウド技術を活用すること
- ✓ 情報処理推進機構の認定(DX認定)

2. 企業変革(X)要件(ビジネスモデルの変革、アウトプット、全社戦略)

- ✓ 商品の製造原価が8.8%以上削減されること等
- ✓ 生産性向上や売上高の上昇の目標を定めること
 - ▶ 計画期間内で、ROAが2014年～2018年平均を基準値として1.5%ポイント向上
 - ▶ 計画期間内で、売上高伸び率 \geq 過去5年度の業種売上高伸び率+5%ポイント
- ✓ 投資総額が売上高比0.1%以上であること

課税の特例の内容

事業適応計画(仮称)に基づいて行う設備投資について、以下の措置を講じる。

対象設備*	税額控除	特別償却
ソフトウェア	3%	30%
繰延資産 機械装置	【他社とのデータ 連携に係るもの】	
器具備品	5%	

※設備投資総額の上限:300億円

(注1) 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)

(注2) 機械装置及び器具備品にあつては、ソフトウェア又は繰延資産と連携して使用するものに限る。

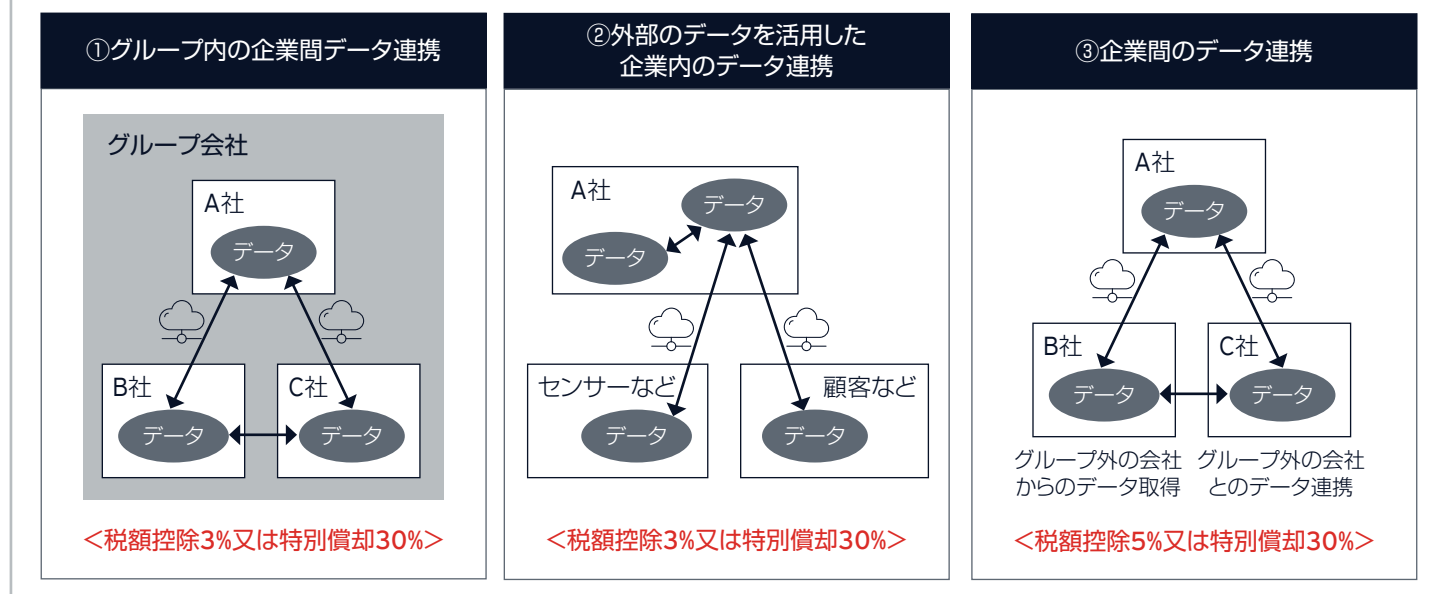
(注3) 税額控除の控除上限は、カーボンニュートラルに向けた投資促進税制と合わせて当期の法人税額の20%を上限。

出典:自民党税制調査会資料をもとに作成

②DX投資促進税制の適用イメージ

本税制は、「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図ることがコンセプトとされています。また①から③に応じて税額控除割合が異なります。

(参考)デジタルトランスフォーメーション投資促進税制の適用イメージ



出典:自民党税制調査会資料をもとに作成

主な留意点としては次のとおりです。

- ✓ デジタル(D)要件に記載のとおり、「データ連携」や「クラウド技術」の活用が前提です。
- ✓ デジタル(D)要件に記載のとおり、情報処理推進機構(IPA)による「DX認定」を受ける必要があります。なおDX認定制度とは、国が策定した指針(情報処理システムの運用及び管理に関する指針)を踏まえ、優良な取組を行う事業者を、申請に基づいて認定する制度です。
- ✓ デジタル(X)要件を満たす必要があります。特に、「商品の製造原価が8.8%以上削減されること等」の「等」の内容や、「投資総額が売上高比0.1%以上であること」について、今後の動向が注目されます。
- ✓ 課税の特例の内容の(注1)にあるように、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)、つまりイニシャルコストは本税制の対象になりますが、ランニングコストは対象外と考えられます。
- ✓ ソフトウェアについては、研究開発税制とDX投資促進税制のいずれも対象になる可能性があることから、この点について検討する必要があります。(再掲)
- ✓ 経済産業省のHPにおいて、DX銘柄2020選定企業の取組みが紹介されています。このような事例も検討するにあたって参考になります。

3. カーボンニュートラルに向けた投資促進税制の創設

気候変動問題については、経済社会システムの変革を通じて環境・エネルギー上の諸課題に対応し、環境と成長の好循環を実現することが重要です。

「2050年カーボンニュートラル」という高い目標を達成するために、産業競争力強化法を改正し、同法に定める「中長期環境適応計画」(仮称)に基づき導入される、①脱炭素化を加速する製品を生産する設備や②生産プロセスを大幅に省エネ化・脱炭素化するための最新設備の導入投資等について、税額控除又は特別償却ができる措置が創設されます。(3年間の時限措置)

カーボンニュートラルに向けた投資促進税制の創設(案)

中長期環境適応計画(仮称)

【計画の経済産業大臣の認定】

- 脱炭素化を加速する製品を生産する設備(中長期環境適応需要開拓製品生産設備)
 - 中長期環境適応需要開拓製品*の生産を行うために不可欠な機械装置であること
 - 専ら中長期環境適応需要開拓製品の生産に使用されること
- 生産プロセスを大幅に省エネ化・脱炭素化するための最新の設備(中長期環境適応生産性向上設備)
 - 事業所等の単位で炭素排出量1単位当たりの付加価値額(経済活動炭素生産性)の目標が、「3年以内に7%又は10%以上向上」を満たす計画であること

(主な支援措置)
課税の特例(特別償却、税額控除)、金融支援

課税の特例の内容

中長期環境適応計画(仮称)に基づく脱炭素化効果の大きい設備について、以下の措置を講じる。

- 中長期環境適応需要開拓製品生産設備

対象設備	税額控除	特別償却
機械装置	10%	50%
- 中長期環境適応生産性向上設備

対象設備*	税額控除	特別償却
機械装置	5%	50%
器具備品	【目標が10%以上向上の場合】	
建物附属設備 構築物	10%	

(*導入される設備が事業所の経済活動炭素生産性を1%向上させることを満たす必要。
※設備投資総額の上限:500億円
(注)税額控除の控除上限は、デジタルトランスフォーメーション投資促進税制と合わせて当期の法人税額の20%を上限。

出典:自民党税制調査会資料をもとに作成

菅内閣総理大臣が2020年10月26日の所信表明演説において、我が国が2050年にカーボンニュートラル(温室効果ガスの排出と吸収でネットゼロを意味する概念)を目指すことを宣言されたことを踏まえて導入される措置です。

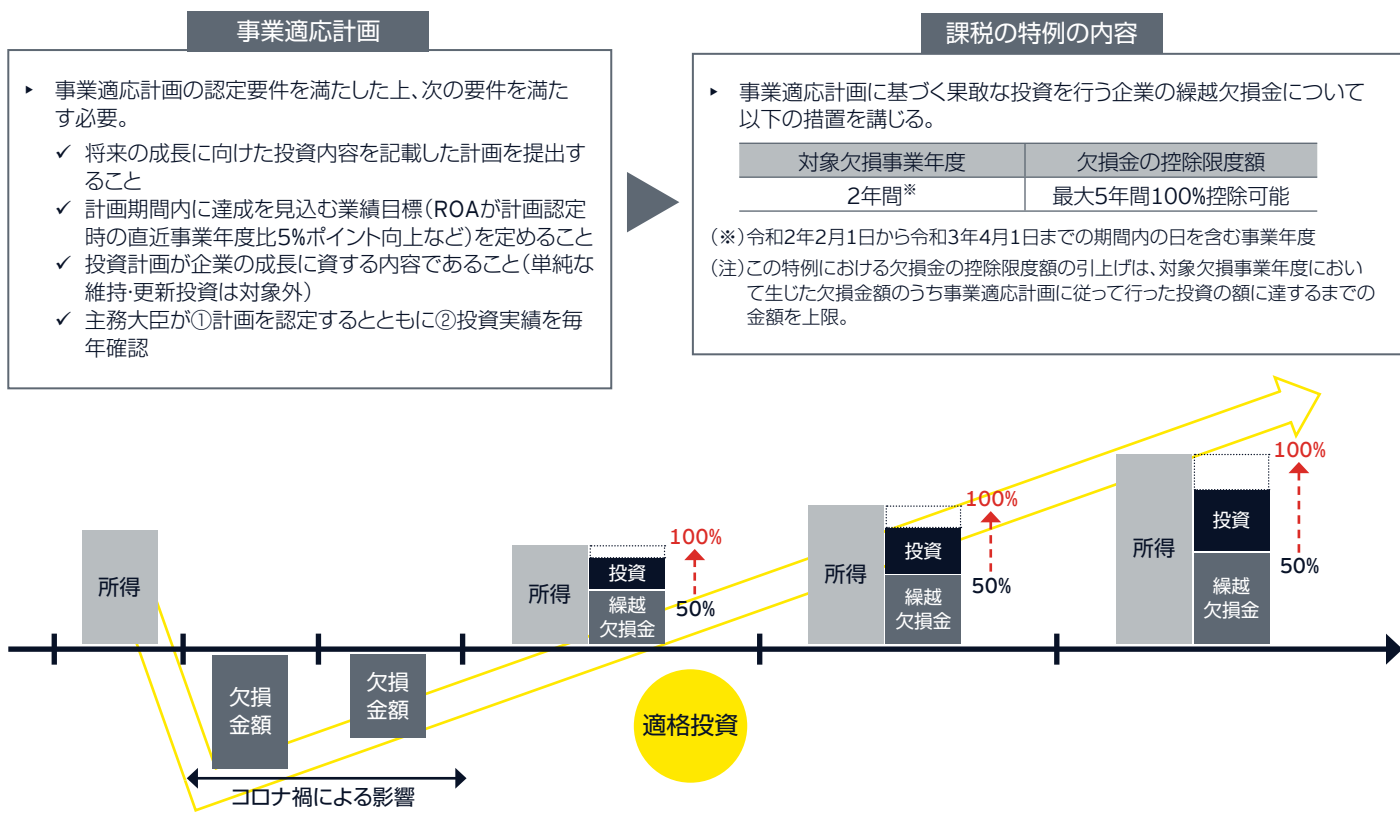
「①脱炭素化を加速する製品」は、燃料電池(リチウムイオン電池)やパワー半導体等のうち、特に優れた性能を有するものに限定される予定のため、今後の動向に留意が必要です。なお「②生産プロセスを大幅に省エネ化・脱炭素化するための最新設備の導入投資等」についてはこのような限定はないと考えられます。

4. 繰越欠損金の控除上限の特例

青色申告書を提出する法人で産業競争力強化法の事業適応計画の認定を受けたもののうちその事業適応計画に従って同法の事業適応を実施するものの適用事業年度において特例対象欠損金額がある場合には、その特例対象欠損金額については、欠損金の繰越控除前の所得の金額(その所得の金額の50%を超える部分については、累積投資残額に達するまでの金額に限る。)の範囲内で損金算入できる措置が講じられます。

繰越欠損金の控除上限の特例

コロナ禍で厳しい経営環境にある企業が、果敢に抜本的な企業変革に取り組むことができるよう、産業競争力強化法の事業適応計画の認定を受けた場合には、2年間にわたって生じた欠損金額を、翌期以後、最大で5年間、適格投資の範囲内で繰越欠損金の100%繰越控除をすることができる特例を創設する。



出典:自民党税制調査会資料をもとに作成

主な留意点は次のとおりです。

- ▶ 投資については「単純な維持・更新投資は対象外」とあることから、新規事業・新しい製品を開発し、市場に出していく、積極的な投資に限られます。
- ▶ 事業所管大臣に認定された計画は公表されることになります。
- ▶ 2020年度・2021年度に生じた欠損金の対象ですが、2019年度の欠損金もコロナ禍の影響を受けたと認められる場合は対象になります。ただし最大2事業年度です。
- ▶ 認定された事業計画に基づいて実施した投資について、事業所管大臣が確認します。企業は確認された投資額の範囲内でのみ、特例を受けることが可能になります(最大100%)。

5. 株式対価M&Aを促進するための措置の創設

法人が会社法の株式交付制度によって、その有する株式を譲渡し、株式交付親会社の株式(自社株式)の交付を受けた場合には、その譲渡した株式の譲渡損益の計上を繰り延べる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場合も、対価の80%以上が自社株式の価額である場合には、自社株式に対応する部分の譲渡損益の繰り延べが認められます。

自社株式を対価としたM&Aに係る税制上の措置

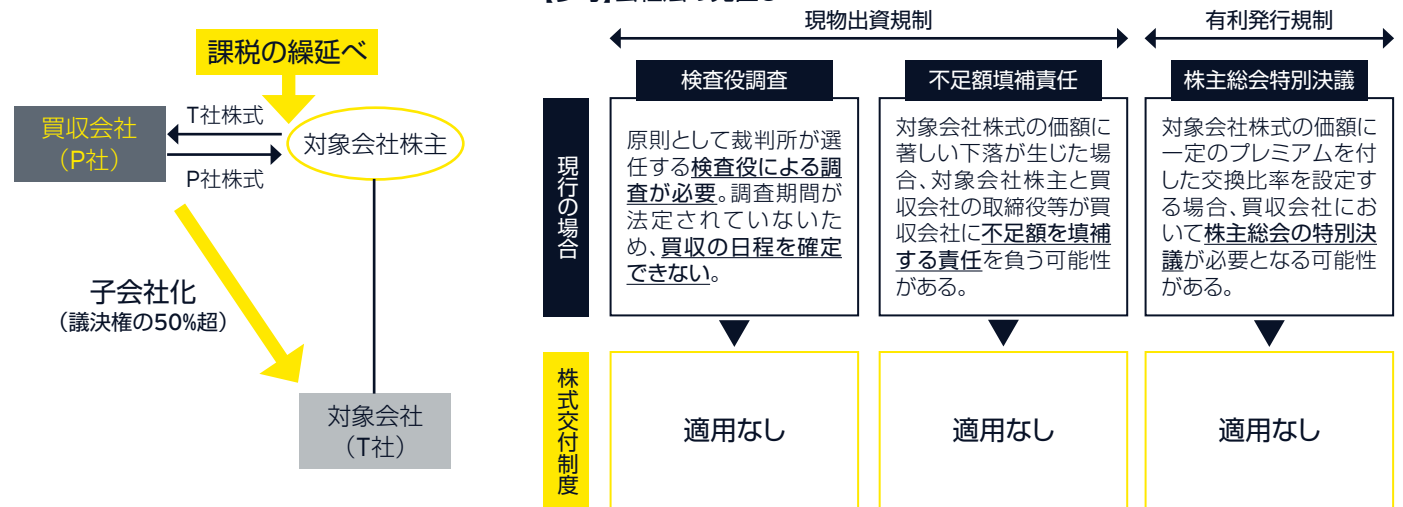
制度の概要

買収会社の自社株式等を対価とするM&Aに係る対処会社株主に対する課税については、会社法の見直しにより新たに創設された「株式交付制度」^(注1)を活用した機動的な事業再構築を促すため、譲渡した対象会社株式に係る譲渡損益課税の繰延べを認めることとする。(租税特別措置、期限なし)

(注1) 令和3年3月施行

(注2) 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については、金銭等が20%以下の範囲で認めることとする。

【参考】会社法の見直し



出典: 自民党税制調査会資料をもとに作成

外国法人の本措置の適用については、その外国法人の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場合に限り適用し、日本国内に恒久的施設を有しない外国法人は適用対象外となります。

外国法人株主の場合の事業譲渡類似株式の譲渡益課税の検討の際に留意が必要と考えられます。

6. 賃上げ及び投資の促進に係る税制の見直し

大企業向けの賃上げ及び投資の促進に係る税制の要件が以下のとおり見直され、新規雇用者の給与等の支給額及び教育訓練費の増加に着目した税制へ変更となります。

賃上げ及び投資の促進に係る税制の見直し

- ▶ 新たな人材の獲得及び人材育成の強化を促しつつ、第二の就職氷河期を生み出さないようにする観点から、新規雇用者に対する給与を一定割合以上増加させた企業に対して、新規雇用者給与等支給額の一定割合を税額控除できる措置を講ずる。(2年間の時限措置)
- ▶ 事業変革に向けた人材投資(教育訓練費)を増加させた企業に対しては、税額控除率を上乗せ。

《現行制度》	《改正案》
【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：当期の減価償却費の総額の95%以上 ③ 雇用者給与等支給額：対前年度を上回ること 【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	【要件】 ① 新規雇用者給与等支給額：対前年度増加率2%以上 ② 雇用者給与等支給額：対前年度を上回ること 【税額控除】 ▶ 新規雇用者給与等支給額 [*] 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%) ▶ 税額控除額は法人税額の20%を限度

(※)雇用者給与等支給額の対前年度増加額を上限とする。

出典:自民党税制調査会資料をもとに作成

改正案の要件②に雇用者等給与等支給額は対前年度を上回る必要があるため、新規雇用者のみ増やして、全体の給与を減らしている企業は当該税制を適用できませんのでご注意ください。

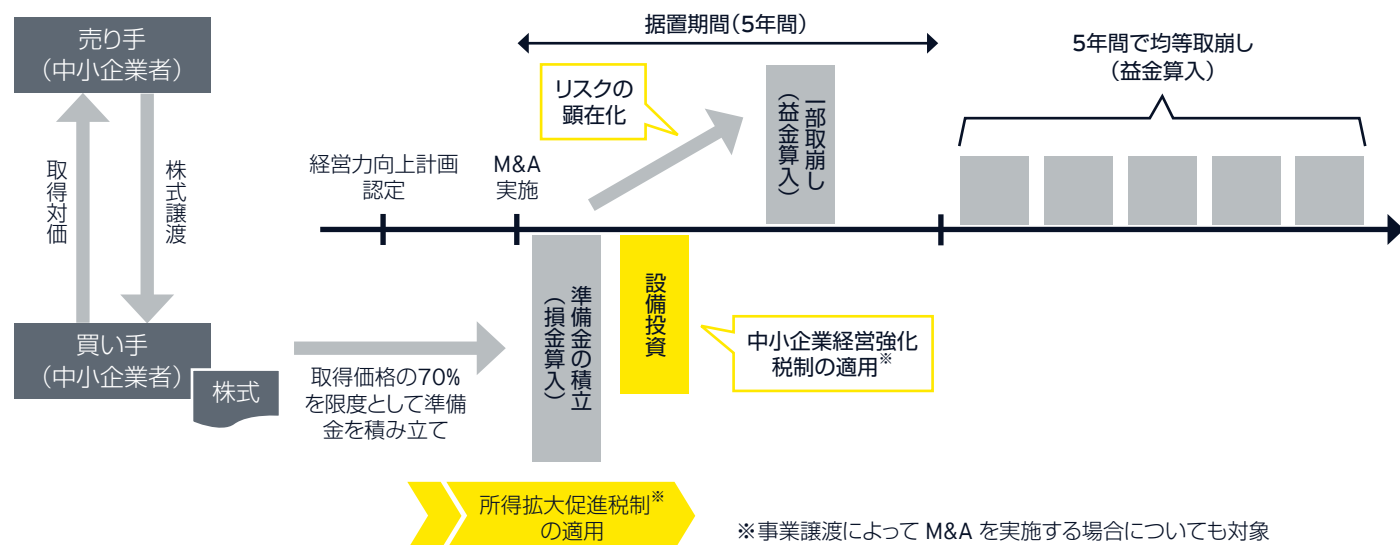
7. 中小企業の経営資源の集約化に資する税制の創設

青色申告書を提出する中小企業者のうち中小企業等経営強化法の経営力向上計画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において、その株式等の価格の低落による損失に備えるため、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、その積み立てた金額は、その事業年度において損金算入できる措置が講じられます。

この準備金は、その株式等の全部又は一部を有しなくなった場合、その株式等の帳簿価額を減額した場合等において取り崩すほか、その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。

中小企業事業再編投資損失準備金制度の創設

- ▶ M&A実施後に発生する中小企業の特有のリスク(薄外債務、偶発債務等)に備える観点から、M&Aに関する経営力向上計画の認定を受けた中小企業者が株式譲渡によってM&Aを実施する場合、(取得価格が10億円以下の場合に限る。)において、株式等の取得価格の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、その積立金額を損金算入できることとする。(計画の認定期限:令和6年3月31日)
この準備金は、据置間終了後、原則として、5年間で均等額を取り崩して益金算入する。
- ▶ また、当該認定計画の中で、中小企業経営強化税制の新たな類型の適用ができることとするとともに、所得拡大促進税制の上乗せ要件に必要な計画の認定を不要とする。



出典:自民党税制調査会資料をもとに作成

8. その他

- (1) 中小法人に係る法人税の軽減税率(15%)の特例が2年間延長されます。
- (2) 大企業に対して、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の措置について、次の見直しを行った上で、その適用期限が3年延長されます。
 - ① 本措置の対象に、カーボンニュートラルに向けた投資促進税制の税額控除及びデジタルトランスフォーメーション投資促進税制の税額控除が加えられます。
 - ② 継続雇用者給与等支給額(平均給与等支給額)の要件を判定する場合に雇用調整助成金及びこれに類するものを控除しないこととします。

したがって、改正後の「研究開発税制その他生産性の向上に資する租税特別措置が適用外となる要件」と「適用外となる租税特別措置」は、右図のとおりです。

研究開発税制その他生産性の向上に資する租税特別措置が適用外となる要件
(1~3のすべてに該当する場合)

1 大企業の所得金額が前事業年度の所得金額を上回ること	2 その大企業の平均給与等支給額が、前事業年度以下であること	3 その大企業の国内設備投資額が、当期の減価償却費の総額の30%以下に留まること
--------------------------------	-----------------------------------	---

雇用調整助成金等を控除しない

適用外となる租税特別措置

生産性の向上に資する措置 研究開発税制、地域未来投資促進税制、5G税制、 カーボンニュートラルに向けた投資促進税制、 デジタルトランスフォーメーション投資促進税制
--

(3) 中小企業投資促進税制について、対象事業に不動産業、物品賃貸業、料亭等の事業を加え、その適用期限が2年間延長されます。

また、中小企業経営強化税制につき、M&Aの効果を高める設備として「経営資源集約化設備(D類型)」を新たな類型として追加し、その適用期限が2年間延長されます。

(4) 地域未来投資促進税制につき、対象となる事業にサプライチェーン類型を加え、その適用期限が2年間延長されます。

(5) 投資法人に係る課税の特例及び特定投資信託に係る受託法人の課税の特例における特定の資産の総資産のうちに占める割合が50%を超えていることとする要件について、ファイナンス・リース取引に係る金銭債権はそのファイナンス・リース取引の目的となっている資産として、その割合を計算することとされます。

国際課税

1. 外国子会社配当に係る外国源泉税の取扱いの見直し

外国子会社配当に係る外国源泉税の損金算入と外国税額控除の適用について、外国子会社合算税制(タックスヘイブン対策税制)との二重課税調整の対象とされる金額に対応する部分に限ることとし、以下のとおり取り扱いが見直されます。

- ① 外国子会社(持株割合25%以上6カ月以上保有)から受ける配当に係る外国源泉税の損金算入について、タックスヘイブン対策税制との二重課税調整の対象とされる配当の額に対応する部分に限定することとします。
- ② 上記以外の外国子会社から受ける配当に係る外国源泉税の外国税額控除について、タックスヘイブン対策税制との二重課税調整の対象外とされる配当の額に対応する部分につきその適用を認めることとします。

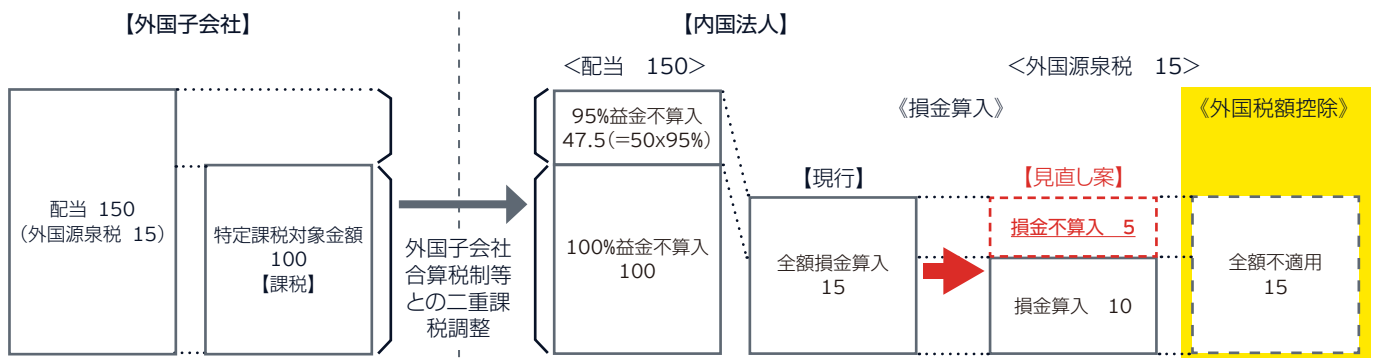
外国子会社配当に係る外国源泉税の損金算入及び外国税額控除の見直し

内国法人が外国子会社から受ける配当に係る外国源泉税の取扱いについて、次のとおり見直しを行う。

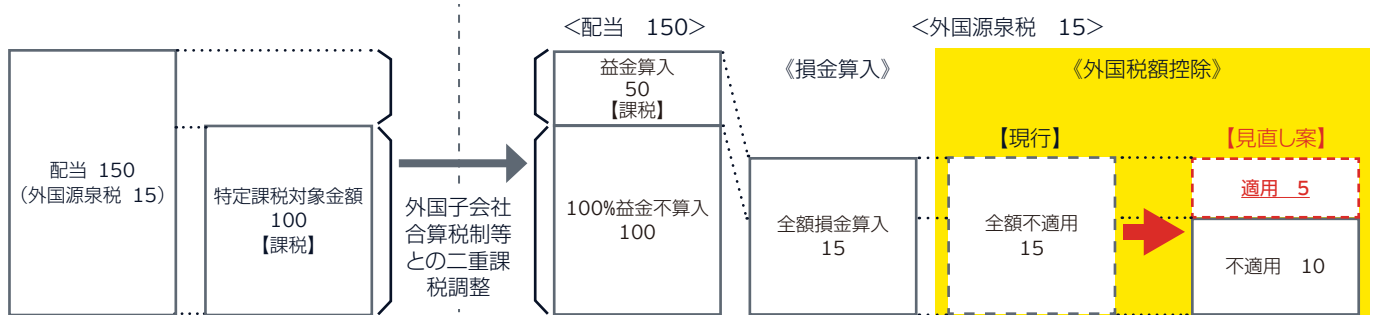
- ① 外国子会社(持株割合25%以上かつ6月以上保有)から受ける配当に係る外国源泉税の損金算入について、外国子会社合算税制等との二重課税調整の対象とされる配当の額に対応する部分に限定することとする(現行:全額損金算入)。
- ② 上記以外の外国子会社から受ける配当に係る外国源泉税の外国税額控除について、外国子会社合算税制等との二重課税調整の対象外とされる配当の額に対応する部分につきその適用を認めることとする(現行:全額不適用)

(注)上記の見直しは、令和3年4月1日以後に開始する事業年度において受ける配当の額について適用する。

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:自民党税制調査会資料をもとに作成

本制度については、外国子会社(持株割合25%以上6カ月以上保有)から受ける配当に係る外国源泉税につき、タックスヘイブン対策税制の適用を受けた方が外国源泉税の分大きく損金算入が取れ結果的に税負担が低くなるケースがあったため、国税庁の平成31年度(令和元年度)税制の改正意見として当時よりその取扱いの変更の必要性が示されていましたが、令和3年度税制改正で取扱いが見直されます。

2. その他

(1)「過大支払利子税制」の見直し

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」)について、以下のとおり取り扱いが見直されます。

① 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します。

イ 生命保険契約又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

ロ 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

② 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をいう。)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いう。)を受取利子等の額に加えることができることとします。

(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制度の見直し

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方法に見直されます。

(3) 条約届出書の電磁的提供

源泉徴収義務者等に対する書面による提出に代えて、源泉徴収義務者等で一定の要件を満たすものに対して条約届出書等に記載すべき事項を電磁的方法により提供を行うことができるように見直されます。

また、条約届出書等に添付する居住者証明書について、スキャナを利用した電磁的記録により提供を行うことができるように見直されます。

所得・資産課税

1. 個人所得課税

(1) 住宅ローン控除の見直し

- ① 消費税等の税率が10%である場合の住宅ローン控除の控除期間を13年間とする特例が延長されます。

以下の期間に契約が締結されており、令和3年(2021年)1月1日から令和4年(2022年)12月31日までの間に居住の用に供することが要件となります。

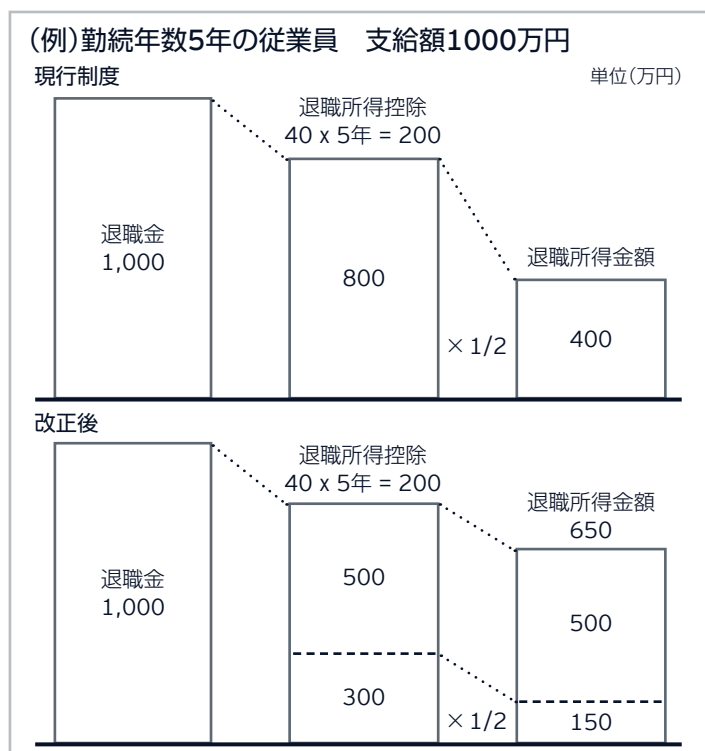
区分	契約期間
新築	令和2年(2020年)10月1日から令和3年(2021年)9月30日まで
その他	令和2年(2020年)12月1日から令和3年(2021年)11月30日まで

- ② 40㎡以上50㎡未満の住宅についても上記①の対象に加わり、この特例は合計所得金額が1,000万円以下の年に適用できることとされます。

住宅ローン控除の控除率1%を下回る借入金利で住宅ローンが借り入れられているケースが散見されることから、令和4年(2022年)度税制改正において控除額や控除率のあり方が見直されます。

(2) 退職所得課税の適正化

勤続年数5年以下の法人役員等以外の短期退職手当金等については、退職所得控除額を控除した残額のうち300万円を超える部分については、2分の1課税を適用しないこととされます。この改正は令和4年(2022年)分以後の所得税について適用されます。

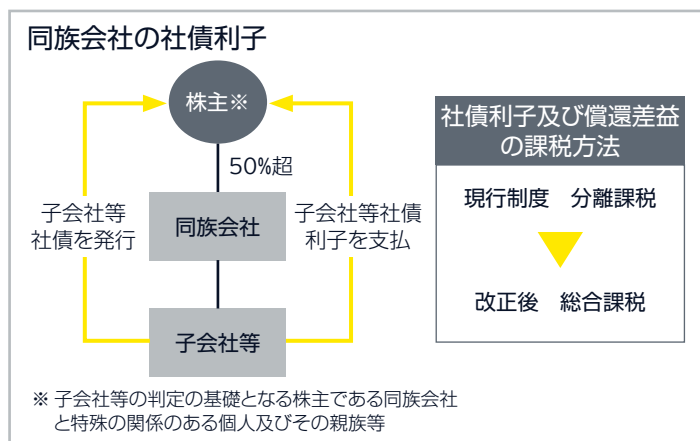


(3) 同族会社が発行した社債の利息等の課税方法の見直し

社債の利息のうち、同族会社が発行した社債の利息でその同族会社の個人株主等が支払を受けるものについては、総合課税の対象とされていますが、その同族会社を通じて支配する子会社や孫会社等が発行した社債の利息についても総合課税の対象となります(現行:分離課税)。

また、社債の償還差益についても、同様の取り扱いとなります。

この改正は、令和3年(2021年)4月1日以後の支払いにつき適用されます。



2. 資産課税

(1) 直系尊属からの住宅取得等資金の贈与の非課税措置等

- ① 直系尊属から住宅取得等資金の贈与を受けた場合の贈与税の非課税措置について、令和3年(2021年)4月1日から同年12月31日までの間に住宅の新築等に係る契約を締結した場合に、次のとおり、令和2年4月1日から令和3年3月31日までの間の非課税限度額と同額まで引き上げる措置が講じられます。

区分	現行制度	改正後
消費税等の税率10%適用住宅	1,200万円	1,500万円
上記以外の住宅	800万円	1,000万円

上記は、耐震、省エネ又はバリアフリーの住宅に係る非課税限度額であり、一般住宅に係る非課税限度額は上記金額からそれぞれ500万円を減じた額となります。

- ②受贈者が贈与を受けた年分の所得税に係る合計所得金額が1,000万円以下である場合に限り、床面積要件の下限が40㎡(現行:50㎡)に引き下げられます。

現行制度	改正後
贈与を受けた年の合計所得金額が1,000万円以下である場合でも、床面積要件の下限は50㎡以上である。	贈与を受けた年の合計所得金額が1,000万円以下である場合に限り、床面積要件の下限を40㎡以上とする。

上記①及び②の改正は令和3年(2021年)以後に贈与を受ける場合に適用されます。

(2) 教育資金の一括贈与に係る贈与税の非課税措置の見直し

- ①直系尊属から一括贈与を受けた教育資金について、教育資金管理契約の終了の日までに贈与者が死亡した場合、その死亡の日までの年数にかかわらず、同日における管理残額を相続等により取得したものとみなされることとなります(現行:贈与者死亡前3年以内贈与のみ対象)。

ただし、受贈者が23歳未満である場合、学校等に在学している場合、教育訓練給付金の支給対象となる教育訓練を受講している場合には対象外となります(現行と同じ)。

- ②上記①により相続等により取得したものとみなされる管理残額について、受贈者が贈与者の孫等である場合には、贈与者死亡時の管理残高に係る相続税に2割加算が適用されず(現行:適用なし)。

上記措置を講じた上、その適用期間を令和5年(2023年)3月31日まで2年間延長し、上記①及び②の改正は、令和3年(2021年)4月1日以後の信託等により取得する信託受益権等について適用されます。

(3) 結婚・子育て資金の一括贈与に係る贈与税の非課税措置の見直し

- ①直系尊属から一括贈与を受けた結婚・子育て資金に係る贈与者死亡時の管理残額について、受贈者が贈与者の孫等である場合には、贈与者死亡時の管理残額に係る相続税に2割加算が適用されず(現行適用なし)。

上記措置を講じた上、その適用期間を令和5年(2023年)3月31日まで2年間延長し、この改正は、令和3年(2021年)4月1日以後の信託等により取得する信託受益権等について適用されます。

- ②受贈者の年齢要件の下限が18歳以上(現行20歳以上)に引き下げられます。

上記措置を講じた上、その適用期間を令和5年(2023年)3月31日まで2年間延長し、この改正は、令和4年(2022年)4月1日以後の信託等により取得する信託受益権等について適用されます。

(4) 非上場株式等に係る相続税の納税猶予制度の要件緩和

非上場株式等に係る相続税の納税猶予の特例制度について、後継者が被相続人の相続開始の直前において特例認定承継会社の役員であることとされている役員要件が緩和されます。

<役員要件が不要となる場合>

現行制度	改正後
▶ 先代経営者である被相続人が60歳未満で死亡した場合。	▶ 先代経営者である被相続人が70歳未満で死亡した場合。 ▶ 後継者が特例承継計画の特例後継者として記載されている者である場合

国際金融都市に向けた税制上の措置

日本が国際金融センターとしての地位を確立していくため、海外投資家や海外の金融事業者・高度金融人材が日本に参入しやすくする観点から、今回の税制改正で次のような税制上の措置が講じられます。

(1) 業務執行役員に対する業績連動給与の損金算入要件の緩和

投資運用業を主業とする非上場の非同族会社等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、金融商品取引法の改正を前提に、以下のすべてに該当する場合に損金算入が可能となります。

- ▶ 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(金融商品取引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(注2)を支給すること
- ▶ 投資家の事前承認要件(注3)を満たすこと
- ▶ その法人が提出した金融商品取引法の事業報告書が金融庁長官によりインターネットに公表されること(業績連動給与に係る役員給与の損金不算入制度の適用上、当該事業報告書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される)
- ▶ 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、金融商品取引法の説明書類に記載して公衆の縦覧に供し、又は公表すること(業績連動給与に係る役員給与の損金不算入制度の適用上、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る)

(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及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)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3)「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及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及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又は記録がないこと。

(2) 海外からの高度人材に係る国外財産に係る相続税・贈与税の特例

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。

具体的には、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、相続開始の時又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、相続もしくは遺贈又は贈与により取得する国外財産については、相続税又は贈与税を課さないこととされます。

なお、上記の在留資格とは、出入国管理及び難民認定法別表第一の上欄の在留資格をいいます。

(3) ファンドの運用成果を反映する持分の課税関係の明確化等

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等を行います。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が講じられます。

(4) 外国組合員に対する課税の特例に関する措置

外国組合員に対する課税の特例¹⁾について、次の措置が講じられます。

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要件²⁾の見直し

特例適用投資組合契約を締結している外国組合員が組合契約(当該特例適用投資組合契約を除く。)を締結している場合に、特定組合契約(※1)に係る組合財産として投資組合財産(特例適用投資組合契約に係る組合財産)に対する持分を有する者(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) 特定組合契約とは、特例適用投資組合契約(外国組合員に対する課税の特例の適用対象となる投資組合契約)を直接に締結している組合に係る組合契約で次に掲げる要件を満たすものをいい、外国組合員等とは、当該外国組合員及び当該外国組合員と特殊の関係のある者をいいます。

- ▶ 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の持分割合の合計が25%未満であること。
(当該外国組合員等について、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。)
- ▶ 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。

つまり、本特例を適用する組合契約の組合員が特定組合契約に基づく組合の場合、持分割合要件の判定においては、当該特定組合契約の本特例を適用する組合契約に対する持分割合ではなく、当該特定組合契約の外国組合員等を単位とした持分割合に基づき判定されることとなります。

これに伴い、例えば、外国組合員等(外国投資家)が外国籍パートナーシップ等(海外ファンド)を通じて日本の組合に投資する場合、当該海外ファンド等の日本の組合に対する出資持分が25%以上であっても、当該外国投資家単位の出資持分が25%未満の場合等には、当該外国投資家は持分割合要件を充足するものとして取り扱われることとなります。

② 特例適用申告書等の提出手続のデジタル化

- ▶ 特例適用申告書等及び特例適用投資組合契約等の契約書の写し等について、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可能となります。
- ▶ 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可能となります。

③ 特例適用申告書及び特例適用投資組合契約等の契約書の写し等について5年ごとに提出

④ その他所要の措置

今回の税制改正により、次のような効果が見込まれます。

- ▶ 有価証券報告書提出会社以外の投資運用業者においても業績連動報酬の損金算入が可能となること
- ▶ 国内滞在歴の長い一定の外国人の場合にも、国外財産が相続税の課税対象外となること(現行制度上は短期滞在の外国人の場合のみ課税対象外)
- ▶ 一定のファンド運用成功報酬(いわゆるキャリドインタレスト)に係る課税関係の明確化やファンド出資者のPE課税に係る一部要件緩和を通じて、海外の投資運用業者の参入や海外投資家の資金流入が増加すること

一方で、金融商品取引法の改正を前提とした措置や関連省庁間で明確化のための所要の対応が講じられることとされていることから、具体的な内容については今後公表される法令・通達等の内容を確認する必要があります。

¹⁾ 外国組合員(投資組合契約を締結している非居住者又は外国人)で、投資組合事業につき国内にPE(恒久的施設)を有するもののうち、一定の要件を満たす者は、PEを有しないものとみなす特例(租税特別措置法第41条の21第1項、第67条の16第1項)。この結果、当該外国組合員の課税対象となる国内源泉所得の範囲が縮小され、多くの場合において申告納税を要しなくなるとともに、その配分を受ける組合事業の利益については源泉徴収対象外となる。

²⁾ 外国組合員の投資組合契約に係る組合財産に対する持分割合又は損益分配割合のいずれが高い割合が25%未満であること。特例適用投資組合契約を締結している外国組合員が他の組合である場合(いわゆるファンド・オブ・ファンズの場合)、現行税制上は当該他の組合単位で持分割合要件を判定することとされている。

納税環境整備

(1) 電子帳簿等保存制度の見直し

① 電子帳簿等保存制度に係る手続きの簡素化

国税関係帳簿書類を電子的に保存する場合における、税務署長による事前承認制度が廃止されます。また、電子帳簿の保存に係る要件が緩和されるとともに、現行の要件を充たす電子帳簿については、関連して過少申告があった場合の過少申告加算税が軽減されます。

	現行	改正案
承認申請	電子的に作成された帳簿書類を電子データのまま保存するためには、備付開始日等の3月前の日までに、所轄税務署長に承認申請書を提出	承認制度を廃止
保存要件	電子帳簿として保存が認められるのは、以下の要件を充たすものに限定される 1)訂正等の履歴が残ること 2)帳簿間で相互関連性があること 3)検索機能があること 4)モニターや説明書等を備え付けること	現行の要件をすべて充たして電子保存し、かつその旨を届け出た者については、その電子帳簿(優良な電子帳簿)に関連して過少申告があった場合には、 過少申告加算税を5%軽減
保存要件を満たさない場合	上記1)~4)の要件を充たさない電子帳簿は、電子データのまま保存することができず、紙に印刷して保存	左記の4)の要件を充たすものは、一般電子帳簿として、電子帳簿保存可能(紙に印刷して保存する必要はない)

改正により、国税関係帳簿書類は、現行の訂正・削除要件や相互関連性要件を充たす「優良な電子帳簿」と、それ以外の「一般電子帳簿」に区分され、要件や取り扱いが異なることとなります。改正後の優良な電子帳簿と一般電子帳簿に係る保存要件を、現行の保存要件と比較すると、概ね以下のようになります。

要件	現行	優良な電子帳簿	一般電子帳簿
保存申請の要否	○	×	×
真実性の確保	訂正・削除履歴の保存	○	×
	相互関連性	○	×
	関連書類の備付け	○	○
可視性の確保	見読可能性の確保	○	○
	検索機能の確保	○	△(※)

※下記②に記載した、改正後の検索要件を充たすことが求められます。

② 検索機能の確保要件の簡素化

国税関係帳簿書類を電子的に保存する場合に要求されていた、検索機能の確保要件が、以下のとおり簡素化されます。スキャナ保存制度や、電子取引の取引情報に係る電子データの保存制度についても、現行の検索機能の確保要件が、同様に簡素化されます。

	現行	改正案
(A)	「取引年月日」「勘定科目」「取引金額」「相手方勘定科目」など、国税関係帳簿の種類に応じた主要な記録項目を検索の条件として設定できること	検索項目が「日付」「金額」「取引先」に限定される
(B)	日付又は金額に係る記録項目については、その範囲を指定して条件を設定できること	保存義務者が、税務職員の質問検査権に基づくダウンロード要求に応じるときは、左記(B)及び(C)の検索要件を不要とする(※)
(C)	2以上の任意の記録項目を組み合わせて条件を設定できること	

※売上高が1,000万円以下である保存義務者が上記のダウンロード要求に応じるときは、(A)(B)(C)の検索要件のすべてが不要とされます。

③ スキャナ保存制度の要件緩和及び不正行為に係る担保措置の創設

紙の領収書等に代えてスキャナ画像を保存することができるスキャナ保存制度について、手続きが緩和されます。一方、電子データに関連して改ざん等の不正が把握されたときは、重加算税が加重されます。

	現行 (特に速やか方式)	現行 (業務サイクル後速やか方式)	改正案
承認申請	取引先から受領した領収書等についてスキャナ保存するためには、備付開始日等の3月前の日までに、所轄税務署長に承認申請書を提出		承認制度を廃止
タイムスタンプの付与期限	受領者等の本人がスキャンする場合は概ね3営業日以内にタイムスタンプを付与	受領者以外の者がスキャンする場合には、最長2カ月+概ね7営業日以内にタイムスタンプを付与	<ul style="list-style-type: none"> タイムスタンプ付与までの期間は最長2カ月+7営業日以内に統一 訂正・削除履歴の残るシステムに、最長2カ月+概ね7営業日以内に格納する場合にはタイムスタンプが不要
その他の保存要件	受領者等がスキャンする場合には領収書に本人が自署	領収書等への自署は不要	領収書等への自署は廃止
	他者による内容確認(必要に応じて原本チェック)	受領者等の本人がスキャンする場合、他者による画像と原本確認	受領者等がスキャンする場合、他者による内容確認不要
	定期検査(原本とデータのチェック)必要	定期検査(原本とデータのチェック)必要	定期検査(原本とデータのチェック)不要
罰則	スキャナ画像の改ざん等の不正行為があった場合でも、重加算税の他に特別な罰則なし		スキャナ画像に関連して改ざん等の不正が把握されたときは、重加算税を10%加重

※検索機能の確保要件の改正については、上記②をご参照ください。

④ 電子取引に係るデータ保存制度の要件の見直し

電子取引の取引情報に係る電子データの保存制度について、タイムスタンプの付与期間がスキャナ保存制度と統一されます。

	現行	改正案
保存上の措置(タイムスタンプ)	取引先から受領した領収書等の電子データの保存方法として、タイムスタンプを付与するときは、受領後、遅滞なく付与	タイムスタンプ付与までの期間はスキャナ保存と同様に 最長2カ月+7営業日以内に統一
保存方法	電子取引データは書面でも出力して保存することも認められる	電子取引データの書面でも出力しての保存措置は廃止
罰則	電子取引データの改ざん等の不正行為があった場合でも、重加算税の他に特別な罰則なし	電子取引データに関連して改ざん等の不正が把握されたときは、重加算税を10%加重

※検索機能の確保要件の改正については、上記②をご参照ください。

⑤ スキャナ保存制度及び電子取引に係る電子データの保存方法の適正化

スキャナ保存が行われた国税関係書類の電子データ、及び電子取引の取引情報に係る電子データに関して、上記②及び③の改正後の要件を含めて保存要件に違反しているデータについては、申告所得税及び法人税において国税関係書類等と扱わない(証憑と認められない)こととされます。(宥恕あり)

⑥ 適用関係

この改正は、令和4年1月1日から施行されます。

一般電子帳簿については令和4年1月1日以降に備付けを開始する国税関係帳簿から、優良な電子帳簿制度については令和4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。

スキャナ保存については令和4年1月1日以後に保存を行う国税関係書類に、電子取引については令和4年1月1日以後に行う電子取引の取引情報についてそれぞれ適用されます。

承認制度の廃止や法定要件の緩和等により、帳簿や請求書等の電子化に向けたハードルが下がったことで、電子化に向けた企業の動きが加速するものと見込まれます。その一方で、電子化に関連して不正行為が把握されたときは重加算税が加重される措置や、スキャナ保存や電子取引において保存要件に違反した保存が行われる場合には国税関係書類と取り扱われないなどの措置も講じられているため、電子化導入に際しては、保存要件を適切に理解し、遵守できるよう管理体制を適切に構築する必要があります。

(2) 税務関係書類における押印義務の見直し

税務署長等に提出する税務関係書類のうち、納税者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。一方、実印による押印・印鑑証明書の添付を求めている税務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。

この改正は令和3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が、押印を要しないこととなる税務関係書類については、施行日前においても、運用上、押印を求めないこととされます。

押印不要となる書類の例	引き続き押印を要する書類の例
<ul style="list-style-type: none">確定申告書給与所得者の扶養控除等申告書	<ul style="list-style-type: none">遺産分割協議書不動産抵当権設定登記承諾書第三者による納税保証書

(3) 国際的徴収回避行為への対応

① 滞納処分免脱罪の適用対象の拡大

滞納処分の執行を免れる目的で財産の隠ぺい等をしたものに適用される滞納処分免脱罪の適用対象について、納税者等が徴収共助の要請による徴収を免れる目的で国外財産の隠ぺい等の行為をした場合が加えられます。令和4年1月1日以後にした違反行為について適用されます。

② 無償譲渡の譲受人等の第二次納税義務の拡充

徴収共助の要請をした滞納国税につき、滞納処分や徴収共助をしてもなお徴収不足となる場合に、その不足が、法定納期限の1年前の日以後に行われた国外財産の無償譲渡等に起因するときは、その譲受人等に対し、第二次納税義務を賦課できることとされます。令和4年1月1日以後に滞納となった国税について適用されます。

滞納処分は執行管轄権のある国内財産にのみ執行可能であるため、国外財産については、徴収共助の要請ができない国に移転して隠ぺいしたり、関係者に無償譲渡したりすることで、徴収共助や第二次納税義務を免れることが可能でした。上記①及び②の改正は、このような悪質な行為を抑止し、国際的な租税回避を防ぐことを目的とした措置と考えられます。

(4) 納税管理人制度の拡充

国内に拠点を持たない外国法人や非居住者らによる経済活動が活発になる中、効果的に税務調査等を行うため、納税管理人が適切に選任されることを確保する措置が講じられます。

① 納税管理人の選定・届出の要請

納税管理人を定めるべき納税者に対して税務調査を行う必要が生じた場合、税務当局はその納税者に対して、納税管理人を必要とする業務を「特定事項」として明示した上で、一定期間内に納税管理人の選定・届出をするよう要請できることとされます。

② 納税管理人の受任要請

税務当局は、国内に住所又は居所を有し、かつ、上記の特定事項につき便宜を有する者(国内便宜者)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こととされます。

③ 税務当局による特定納税管理人の選定

納税者が①の要請に応じず、指定期日までに納税管理人の届出を行わない場合には、税務当局は②の要請を受けた国内便宜者のうち、下記の「国内関連者」を、特定事項を処理させる「特定納税管理人」として指定することができることとされます。

(国内関連者の範囲)

納税者の区分	税務当局が納税管理人に指定することができる国内関連者の範囲
法人	<ul style="list-style-type: none">▶ 納税者と相当な関係がある者として、移転価格税制における特殊の関係がある者(50%以上の保有関係がある法人等)▶ 納税者の役員及びその役員と生計同一の親族
個人	<ul style="list-style-type: none">▶ 納税者の国内居住親族(成人かつ生計同一)
共通	<ul style="list-style-type: none">▶ 納税者との契約により、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(※1)▶ 納税者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(※2)

※1: 不動産譲渡の場合の不動産管理会社や、非居住者である個人と共同で事業を営んでいる者など

※2: プラットフォーマーなど

④ 適用時期

令和4年1月1日以後に行う、上記①～③までの要請について適用されます。

(5) 納税手続きの電子化・その他

① スマホアプリによる納付手段の創設

電子情報処理組織による通知に基づいて行う国税の納付について、スマートフォンアプリ決済サービスを使用する方法により行うことができるようになります。令和4年1月4日以後に納付する国税について適用されます。

② e-Taxによる申請等の方法の拡充

e-Taxを使用する方法による行うことができない申請等について、書面による申請に代えて、スキャナによる読み取り等により作成したイメージデータの送信によって申請等を行うことができるようになります。令和3年4月1日以後に行う申請等について適用されますが、該当する申請等については、施行日前であっても、運用上、当該方法によって行うことができることとされます。

③ クラウドサービス等を活用した法定調書の提出方法の創設

法定調書の提出義務者は、あらかじめ税務署長に届け出た場合には、以下の2要件を共に満たす方法により、法定調書を提出することができるようになります。令和4年1月1日以後に提出する法定調書について適用されます。

- ▶ 国税庁長官が定める基準に適合することについて認定を受けたクラウド等に備え付けられたファイルにその法定調書のデータを記録すること
- ▶ 税務署長に対して法定調書のデータを閲覧する等のアクセス権を付与すること

④ 地方税共通納税システムの対象税目の拡大

地方税共通納税システムの対象税目について、固定資産税、都市計画税、自動車税種別割及び軽自動車税種別割を追加し、eLTAXを通じた電子納付を可能とする措置が講じられます。令和5年度以後の課税分について適用されます。

⑤ 個人住民税の特別徴収税額通知の電子化

市町村は、給与所得に係る特別徴収税額通知(特別徴収義務者用及び納税義務者用)について、一定の特別徴収義務者の要請があるときは、eLTAX及び特別徴収義務者を經由して電子的に送付することとされます。

その他

(1) 自動車重量税のエコカー減税の見直し

自動車重量税のエコカー減税が、燃費性能がより優れた自動車の普及を促進する観点から、燃費基準の見直しを行った上で、令和5年(2023年)4月30日まで2年間延長されます。

(2) 土地に係る固定資産税等の負担調整措置

宅地等及び農地の固定資産税の課税標準額については、地価上昇による価額が増額する場合においても、令和3年(2021年)度に限り、令和2年(2020年)度の課税標準額と同額に据え置かれます。地価下落による価額が減少している場合には、下落した価額を基準に固定資産税が課税されます。また、土地に係る負担調整措置については、令和5年(2023年)度まで継続されます。

(3) 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)

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課税期間の末日までに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こととなります。

(4) 金地金の仕入税額控除要件の範囲の見直し(消費税)

金又は白金の地金の課税仕入れに係る仕入税額控除を受けるための要件として保存することとされている課税仕入れの相手方の本人確認書類のうち、在留カードの写し及び国内に住所を有しない者の旅券の写しなどの書類を除外することとされます。この改正は、令和3年(2021年)10月1日以後に事業者が行う課税仕入れについて適用されます。

(5) 輸出免税における書類の保存(消費税)

関税法第76条第1項に規定する郵便による輸出をし、消費税の輸出免税の適用を受ける場合には、輸出したことを証明する書類として、日本郵便株式会社より交付を受ける郵便物の引受証及び発送伝票の控え等を保存しなければならないこととされます。この改正は、令和3年(2021年)10月1日以後に行われる資産の譲渡等について適用されます。

(6) IRに関する税制

IRに関する税制の方向性の検討がなされました。カジノに関して、所得税については、国際競争力確保の観点から、非居住者は非課税、国内居住者は課税とされます。また、カジノ売上の消費税や、法人税における顧客還元(キャッシュバック)の取り扱いについても明確化されます。この税制については、令和4年(2022年)度以降の改正で具体化します。

メールマガジンのお知らせと登録方法

弊法人では、上記ニュースレター、専門雑誌への寄稿記事及び海外の税制動向を定期的にメールマガジンにて配信しております。

メールマガジン配信サービスのお申し込みをご希望される方は、以下をご参照ください。

1. <https://www.eyjapan.jp/connect-with-us/mail-magazine/index.html>を開きます。
 2. 「メールマガジンの新規登録について」に従い、メールマガジン登録ページよりご登録ください。
- * なお、本メールマガジン登録に際しては、「個人情報の取扱い」についてご同意いただく必要があります。



@EY_Japan

最新の税務情報を配信しています。

本ニュースレターに関するご質問、ご意見等ございましたら、弊社の担当者又は下記宛先までお問い合わせください。

EY税理士法人

ブランド、マーケティングアンド コミュニケーション部
tax.marketing@jp.ey.com

EY | Assurance | Tax | Strategy and Transactions | Consulting

EYについて

EYは、アシュアランス、税務、ストラテジー、トランザクションおよびコンサルティングにおける世界的なリーダーです。私たちの深い洞察と高品質なサービスは、世界中の資本市場や経済活動に信頼をもたらします。私たちはさまざまなステークホルダーの期待に応えるチームを率いるリーダーを生み出していきます。そうすることで、構成員、クライアント、そして地域社会のために、より良い社会の構築に貢献します。

EYとは、アーンスト・アンド・ヤング・グローバル・リミテッドのグローバルネットワークであり、単体、もしくは複数のメンバーファームを指し、各メンバーファームは法的に独立した組織です。アーンスト・アンド・ヤング・グローバル・リミテッドは、英国の保証有限責任会社であり、顧客サービスは提供していません。EYによる個人情報の取得・利用の方法や、データ保護に関する法令により個人情報の主体が有する権利については、[ey.com/privacy](https://www.ey.com/privacy)をご確認ください。EYについて詳しくは、[ey.com](https://www.ey.com)をご覧ください。

EY税理士法人について

EY税理士法人は、EYメンバーファームです。税務コンプライアンス、クロスボーダー取引、M&A、組織再編や移転価格などにおける豊富な実績を持つ税務の専門家集団です。グローバルネットワークを駆使して、各国税務機関や規則改正の最新動向を把握し、変化する企業のビジネスニーズに合わせて税務の最適化と税務リスクの低減を支援することで、より良い社会の構築に貢献します。詳しくは、[ey.com/ja_jp/people/ey-tax](https://www.ey.com/ja_jp/people/ey-tax)をご覧ください。

© 2020 Ernst & Young Tax Co.

All Rights Reserved.

Japan Tax SCORE 20210128

本書は、一般的な参考情報の提供のみを目的に作成されており、会計、税務及びその他の専門的なアドバイスを行うものではありません。EY税理士法人及び他のEYメンバーファームは、皆様が本書を利用したことにより被ったいかなる損害についても、一切の責任を負いません。具体的なアドバイスが必要な場合は、個別に専門家にご相談ください。

[ey.com/ja_jp](https://www.ey.com/ja_jp)