

□ 特集

2021. 8

【涼風・税務読本】

ズームアップ 令和3年度税制改正

まえがき

今年の税制改正は量的には小振りで、税負担に直接関係する改正項目のほとんどは企業関連税制分野でした。

その中でも目新しいもので改正項目の目玉ともなっているのは、二つのM&A促進税制です。経産省は「中小M&Aガイドライン」の中で、年間10万、10年で60万のM&A契約を成就するとの計画を立てており、その促進策として今年の税制改正が用意されています。日本経済の蘇生切り札の一つとして、社会のM&A慣れを促そうとしているように見えます。

また、今年の税制改正で4月1日施行にならずに、産業競争力強化法等の改正法の施行日待ちになったものが、租税特別措置法の単体法人向けの改正条文に絞った中だけでも条文数で37もありました。産業競争力強化法等での事業者の認定や計画の認定が改正税法の適用の要件になっているためです。この認定要件の急増も今年の税制改正の特徴です。

税制改正大綱の書き出しは、「ポストコロナに向けた経済構造の転換・好循環の実現を図る」でした。コロナ後、時代が大きく転換するとの認識があるようです。何がどう変わっていくのかしっかり見定め、対応していく事が求められています。

今年の税制改正項目

令和3年度の税制改正は、〔企業関連税制分野〕〔個人所得課税分野〕〔資産課税分野〕〔国際課税分野〕〔消費税制分野〕〔税制周辺制度整備の施策分野〕の各分野で行われました。

期限延長や簡易見直し以外の各改正分野での主要な改正項目は、次の通りです。そのうち、◎を付けたものをズームアップし、後掲しました。

〔企業関連税制分野〕

- ◎M&A対価の70%損金算入の税制の創設
- ◎株式対価M&Aを促進するための措置の創設
- ◎新規雇用による人材確保等促進税制の創設
- ◎所得拡大促進税制の見直し
- ◎カーボンニュートラル投資促進税制の創設
- ◎DX投資促進税制の創設
- ◎一般試験研究費の税額控除制度の見直し
- ◎中小企業技術基盤強化税制の見直し
- ◎オープンイノベーション型試験研究費の見直し
- ◎大企業コロナ期欠損金損金算入の特例創設
- 投資や賃上げを促すペナルティー措置見直し
- 中小企業向け投資促進税制等の見直し

〔個人所得課税分野〕

- ◎短期退職所得の創設
- ◎13年間適用ローン控除と床面積基準の見直し

- 子育て・ベビーシッター助成等の非課税措置
- 同族会社発行の社債利子の措置見直し
〔資産課税分野〕
- ◎住宅取得等資金贈与と床面積基準の見直し
- ◎教育資金等一括贈与非課税措置の見直し
- 固定資産税の負担調整措置の1年据え置き
〔国際課税分野〕
- 国際金融都市に向けた税制上の措置
〔消費税制分野〕
- 消費税総額表示義務の復活
- 金密輸対応法定書類保存義務の見直し
〔税制周辺制度整備の施策分野〕
- ◎税務関係書類における押印義務の見直し
- ◎確定申告義務がある還付申告の制度廃止
- ◎住民税の異なる課税方式選択手続簡素化
- ◎納税管理人を指定する制度の創設

前年以前の税制改正で、令和3年に施行される主なものに、次のものがあります。

- 国外中古建物に係る損益通算制限特例の創設
- 利子税・還付加算金等の割合の引下げ
- 法人に係る消費税申告期限延長特例の創設
- 輸出用清酒の製造免許制度の創設

M & A 対価の70%損金算入の税制の創設 をズームアップしてみます

M & Aで他の法人の株式の取得（購入による取得で、その価額が10億円以下の場合に限定）をし、かつ、その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とされました。

対象法人は、中小企業等経営強化法の認定を受けた経営力向上計画（経営資源集約化措置記載のものに限定）に従ってM & Aを実行する青色申告

中小企業者に該当する法人です。

認定法人は、併せて、M & Aの効果を高める設備投資減税（10%の税額控除又は即時償却）の適用、所得拡大促進税制の10%上乗せ要件の充足法人該当、との優遇効果も享受できます。

積立準備金は、M & Aでの取得株式の全部又は一部を有しなくなった場合、その株式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年経過後の事業年度から5年間でその準備金残高を均等額で取り崩して、益金算入しなければなりません。

本創設制度の適用があるのは、中小企業等経営強化法の改正法の施行の日から令和6年3月31日までの間に取り組みされたM & Aによる株式の購入取得が行われた場合です。

株式対価M & Aを促進するための措置の創設 をズームアップしてみます

会社法に「株式交付」という新しい組織再編制度が創設され、本年3月1日に施行されています。他の会社を子会社にするために株式を取得し、その対価として自社の株式を交付する制度です。株式交換が100%の完全子会社化を目的とするのとは異なり、株式交付の目的は、議決権の50%超保有の子会社化です。

対価として交付するもののうち株式交付親会社の株式が80%以上であれば、金銭等の交付があっても差し支えありません。

株式交付制度の適用がある場合、それによる株式交付親会社の株式の取得に係る子会社化された旧株式の譲渡損益については、交付された株式を売却するまで、課税繰り延べとなります。

この株式交付制度の利用で、大規模な買収の実現、資金が潤沢でない企業による買収の増加、自己株式の有益な処理方法の拡大、等々という現象が現われて来て、M & Aが振興して行く事に高い期待が寄せられています。

本税制措置は、平成3年4月1日以後に行われ

る株式交付について適用されます。

新規雇用による人材確保等促進税制の創設 をズームアップしてみます

コロナ禍の中で、従来の昇給・設備投資促進税制は、新規雇用による人材確保等促進税制に衣替えしました。新規雇用をどの程度増やしているかが適用要件です。

国内事業所で新たに雇用した雇用保険被保険者に該当する者への1年以内に支給する給与の額の対前年比の増加率が2%以上の場合には、新規雇用者給与等支給額の15%（併せて教育訓練費の対前年比が20%以上増なら20%）の税額控除が出来るとの制度です。

ただし、税額控除率を乗ずる新規雇用者給与等支給額が、雇用者給与総額の前年比での増加額よりも少ない場合には、雇用者給与等支給増加額が控除率を乗ずる対象額となります。

それから、雇用調整助成金等及びこれに類するものの収入額については、前年比増加割合での適用判定の場面では、新規雇用者給与等支給額から控除せず、税額控除額の計算に於いては控除することとされています。

本改正は、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に於いて適用されます。

所得拡大促進税制の見直し をズームアップしてみます

中小企業向けである所得拡大促進税制では、既存の継続雇用者の給与の上昇という適用要件を放棄し、新規・既存を問わず、雇用者全体の給与等支給額を増やせとの制度になり、その増加率が1.5%以上の場合には雇用者給与等支給増加額の15%（2.5%以上増加で且つ教育訓練費の対前年比も10%以上増加なら25%）の税額控除が出来る

との制度になりました。

ここでの雇用者給与等は、国内雇用者に対するものに限定されてはいますが、雇用保険被保険者該当の有無を問わず、雇用されている者全員への給与等が対象です。

既存従業員の雇用維持よりも、雇用全体を増やして、失業救済への社会貢献をしてくれる事を奨励する制度になっているわけです。

なお、経営力向上計画に記載された経営力向上が確実に行われたことの証明があれば、上乘せ要件の教育訓練費に換えることができます。

ただし、前項の新規雇用人材確保等促進税制との併用は不可です。また、他から収入する雇用調整助成金等については、適用判定では雇用者給与等支給額から控除せず、税額控除限度額の計算に於いては控除することとされています。

本改正は、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に於いて適用されます。

カーボンニュートラル投資促進税制の創設 をズームアップしてみます

カーボンニュートラルとは、温室効果ガスの排出を全体としてゼロにすることを意味しています。政府は、地球温暖化への対応が喫緊の課題であることに加え、カーボンニュートラルへの挑戦が次の成長の原動力に繋がる、と認識しています。

産業競争力強化法の定める中長期環境適応計画の認定を受け、その計画にある中長期環境適応生産性向上設備又は中長期環境適応需要開拓製品生産設備の取得等をして、国内にある事業の用に供した場合には、その取得価額の50%の特別償却とその取得価額の5%（温室効果ガスの削減に著しく資するものあっては10%）の税額控除との選択適用ができます。

ただし、税額控除における控除税額は、DX投資促進税制の控除税額との合計で当期の法人税額の20%が上限となります。

また、対象資産の取得価額の合計額のうち本制度の対象となる金額は500億円が限度です。

この改正は、産業競争力強化法の改正法の施行の日から令和6年3月31日までの間のカーボンニュートラル投資について適用されます。

DX投資促進税制の創設 をズームアップしてみます

DX（デジタルトランスフォーメーション）とは、ITの活用を通じて、ビジネスモデルや組織を変革することです。

産業競争力強化法の定める事業適応計画の認定を受け、その計画に従って実施される事業適応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、機械装置及び器具備品の取得をし、又その事業適応のためのソフトウェアの利用に係る費用で繰延資産に計上する支出をした場合には、事業適応設備の取得価額及び繰延資産の額の30%の特別償却あるいはその取得価額及び繰延資産の額の3%（グループ外事業者とデータ連携する場合は5%）の税額控除との選択適用ができます。

ただし、税額控除における控除税額は、カーボンニュートラルに向けた投資促進税制の控除税額との合計で当期の法人税額の20%が上限となります。

また、対象資産の取得価額及び対象繰延資産の額の合計額のうち本制度の対象となる金額は300億円が限度です。

この改正は、産業競争力強化法の改正法の施行の日から令和5年3月31日までの間のDX事業投資について適用されます。

一般試験研究費の税額控除制度の見直し をズームアップしてみます

日本経済の将来のイノベーションの創出に向けて、研究開発投資へのインセンティブを促すもの

として、過去3期平均の比較試験研究費に対する当期試験研究費の増減割合や、売上に比する試験研究費投資の大きさを基準とする次の(1)又は(2)の控除率（控除率上限は14%）を当期の試験研究費の総額に乗じた金額を当期の法人税額から控除（25%が控除上限度額）します。

なお、特殊状況下での積極投資への激励措置として、(3)の①②③に該当する法人については、(1)又は(2)の法人税額の控除上限25%のほかに、(3)の控除率での税額控除が可となります。

(1) 原則控除率 次の①②③のいずれかで

下限2%、上限14%

- ①当期が設立事業年度又は比較試験研究費がゼロの場合 8.5%
 - ②増減試験研究費割合が9.4%超の場合
 $10.145\% + (\text{増減割合} - 9.4\%) \times 0.35 =$
 - ③増減試験研究費割合が9.4%以下の場合
 $10.145\% - (9.4\% - \text{増減割合}) \times 0.175 =$
- (2) 試験研究費割合10%超の時の割増し

当期の試験研究費の額が、当期を含む過去4年間の平均売上金額の10%を超える場合には、その10%超過部分の2分の1を上記(1)の原則控除率に乗じた次の割増控除率（上限10%）を上記(1)に上乗せできます。

$(1) \times (\text{試験研究費割合} - 10\%) \times 0.5 =$

(3) 特殊状況下での(1)適用該当法人への控除限度加算措置（①+②又は②+③で適用）

- ①設立10年以内の欠損法人 15%
- ②当期の試験研究費の額が、当期を含む過去4年間の平均売上金額の10%を超える場合は次の算式による控除率（上限10%）
 $(\text{試験研究費割合} - 10\%) \times 2 =$
- ③コロナ禍激励措置 5%

コロナ禍前の令和2年2月1日前に最後に終了した事業年度を「基準年度」として、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に於ける特例措置

本改正は、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に於いて適用されます。

中小企業技術基盤強化税制の見直しをズームアップしてみます

中小企業に対する試験研究費の特例の中小企業技術基盤強化税制は、先の一般試験研究費の税額控除制度の適用との選択です。

まず、次の(1)の控除率の合計を当期の試験研究費に乗じた金額を当期の法人税額から控除します(25%が控除上限額)。

さらに、特殊状況下での積極投資への激励措置として、(2)の①②③に該当する法人に対しては、(1)の法人税額の控除上限25%のほかに、(2)の各控除率での税額控除が可となります。

(1) 原則控除率 次の①と②③④のいずれかの控除率との合計で、控除率上限は17%です。

- ①当期の試験研究費の額の12%
- ②増減試験研究費割合が9.4%超の場合
(増減割合-9.4%) × 0.35 =
- ③試験研究費割合10%超の場合
12% × (試験研究費割合 - 10%) × 0.5 =
- ④②と③の両方に該当の場合
② + ② × ③ + ③ =

(2) 特殊状況下での控除限度加算措置

次の①②③に該当する法人については、上記の(1)の法人税額の控除上限のほかに、次の各控除率での税額控除が可(①+②又は②+③で適用)となります。

- ①増減試験研究費割合が9.4%超の場合 10%
- ②当期の試験研究費の額が、当期を含む過去4年間の平均売上金額の10%を超える場合は次の算式による控除率(上限10%)
(試験研究費割合 - 10%) × 2 =
- ③コロナ禍激励措置 5%

コロナ禍前の令和2年2月1日前に最後に終了した事業年度を「基準年度」として、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に於ける特例措置

本改正は、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に於いて適用されます。

オープンイノベーション型試験研究費の見直しをズームアップしてみます

オープンイノベーション型試験研究費は、特別試験研究費に係る特別税額控除として、次の3類型①②③での控除率として規定され、法人税額の10%が控除限度とされています。前述の、一般試験研究費の税額控除制度もしくは中小企業向けの中小企業技術基盤強化税制のいずれかと併せて適用されます。

- ①国の試験研究機関、大学等との共同試験研究費、特別試験研究機関等への委託試験研究費には30%の控除率
- ②特別試験研究費のうち革新的なもの、又は国立研究開発法人等の研究開発成果の実用化試験研究費には25%の控除率
- ③特別試験研究費の額のうち前2号以外には20%の控除率

本改正は、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に於いて適用されます。

大企業コロナ期欠損金損金算入の特例創設をズームアップしてみます

コロナ禍の厳しい経営環境の中で、赤字企業でもポストコロナに向けて、事業再構築等の経営改革に果敢に挑む企業に対し、繰越欠損金の控除上限(現行50%)の引き上げ措置が講じられます。

具体的には、産業競争力強化法に新たな計画認定制度を創設し、事業再構築等に向けた投資内容を含む事業計画を策定し、これを事業所管大臣が認定し、認定を受けた企業について、コロナ禍に生じた原則2020・2021年度の欠損金を対象に、最長5事業年度の間、控除上限を投資の実行金額の範囲内で最大100%に引き上げる、ものです。

この改正は、産業競争力強化法の改正法の施行の日から適用されます。

短期退職所得の創設 をズームアップしてみます

退職所得課税の計算式は次の3つに分かれることになりました。

① (収入 - 退職所得控除) ÷ 2 × 税率 = 税額

② (収入 - 退職所得控除) × 税率 = 税額

③ (収入 - 退職所得控除 - 150万円) × 税率 = 税額

②は、勤続年数5年以下の短期役員退職給与(法人役員・議会議員・公務員)に対する課税方式で、2分の1計算が適用除外です。この②は、平成24年改正で措置されたものです。

③は、②以外の勤続5年以下の短期退職給与で、退職所得控除後の額が300万円超の場合の課税方式です。300万円超過部分については2分の1計算が適用除外です。

③が今年の税制改正で制度創設されました。

この改正は、令和4年分以後の短期退職所得について適用されます。

13年間適用ローン控除と床面積基準の見直し をズームアップしてみます

消費税10%化に合わせて、平成31年度に、住宅ローン控除の控除期間を10年から13年間に延長する特例が設けられましたが、さらに、令和3年1月1日から令和4年12月31日までの間の次の①②で消費税率が10%である場合の家屋の居住供用に

対しても、13年間ローン控除の特例が適用できることとされました。

①令和2年10月1日から令和3年9月30日までの期間に於ける居住用家屋の新築

②令和2年12月1日から令和3年11月30日までの期間に於ける新築又は中古の居住用家屋の取得又は自己居住家屋の増改築等

また、床面積が40㎡以上50㎡未満である住宅の用に供する家屋についてもローン控除の適用ができることに基準が緩和されましたが、この適用を受けられるのは、13年間の控除期間のうち、合計所得金額が1000万円以下の年に限りどの制限になっています。

住宅取得等資金贈与と床面積基準の見直し をズームアップしてみます

13年間適用ローン控除とその床面積基準の見直しと同じ趣旨で、直系尊属からの住宅取得等資金の贈与の非課税措置と床面積基準についても、見直しが行われています。

ただし、適用期間は短くて、令和3年4月1日から同年12月31日までの間に住宅用家屋の新築等に係る契約を締結した場合となっています。

見直しの内容は、非課税限度額の拡大で、消費税等の税率10%が適用される住宅用家屋の新築等で、①耐震、省エネ又はバリアフリーの住宅用家屋については、1200万円を1500万円に、②一般の住宅用家屋については、700万円を1000万円に、拡大しています。

消費税10%適用が明示されていない住宅用家屋の新築等では、①耐震、省エネ又はバリアフリーの住宅用家屋については、800万円を1000万円に、②一般の住宅用家屋については、300万円を500万円に、拡大しています。

床面積制限の下限については、受贈年分の合計所得金額が1000万円以下である受贈者に限り、50㎡を40㎡に引き下げています。

この改正は、令和4年1月1日以後に贈与税の

申告書を提出する場合に適用されます。

教育資金等一括贈与非課税措置の見直しをズームアップしてみます

(1) 直系尊属から教育資金の一括贈与を受けた場合の贈与税の非課税措置について、信託等があった日から教育資金管理契約の終了の日までの間に贈与者が死亡した場合には、受贈者が次のいずれかに該当する場合を除き、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、受贈者が当該贈与者から相続等により取得したものとみなすことにされ、当該管理残額に対応する相続税額は、相続税の2割加算の対象とされます。

①23歳未満である場合

②学校等に在学している場合

③教育訓練給付金受給者が教育訓練受講の場合
この改正は、令和3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です。

同日前の取得分については、3年内贈与分の管理残額を相続税課税対象に取り込むだけで、相続税の2割加算はなく、平成31年以前取得によるものの管理残額は相続税課税されません。

(2) 結婚・子育て資金に充てるため、直系尊属から信託受益権を付与された場合で、契約期間中に贈与者が死亡した場合には、死亡日における非課税拠出額から結婚・子育て資金支出額（結婚に際して支払う金銭については300万円が限度）を控除した管理残額を、贈与者から相続等により取得したものとされます。これは、従来からの制度です。

今年の改正により、みなし相続財産とされる場合のその管理残額のうち、令和3年4月1日以後取得分に対しては、相続税額の2割加算の規定が適用されるようになりました。令和3年3月31日以前取得管理残額については、2割加算適用外です。

なお、受贈者の年齢要件の下限が、20歳から18歳以上に引き下げられました。この年齢要件部分

は、令和4年4月1日以降の結婚・子育て資金の一括贈与に適用です。

税務関係書類における押印義務の見直しをズームアップしてみます

政府全体の行政手続における押印義務の見直しの方針を踏まえ、税務関係書類において、実印及び印鑑証明書を求めている次の①②の手続および国税犯則調査手続を除き、押印義務が廃止されました。

地方公共団体の長に提出する地方税関係書類についても同様です。

①担保提供関係書類及び物納手続関係書類のうち、実印の押印及び印鑑証明書の添付を求めている書類

②相続税及び贈与税の特例における添付書類のうち財産の分割の協議に関する書類

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るものなのですが、税制改正大綱に、「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する。」と書かれ、大綱の閣議決定の時からの実質的施行となっています。

確定申告義務がある還付申告の制度廃止をズームアップしてみます

還付申告になるケースでも、算定される税額が、配当控除額を超えている時は、年調済みの給与を除き、原則として確定申告書を提出する義務がありました。

コロナ禍の中、確定申告会場への来場者を分散させる等の観点から、所得税の第3期納税額が算出されない納税者の確定申告義務を、消滅させることになりました。

その結果、これらの該当者の確定申告書の提出

(8)

は、その年の翌年2月16日から3月15日の期間での義務ではなく、申告義務のない者の還付申告書の提出可能期間（その年の翌年1月1日から5年間）と同様となります。

上記の改正は、令和4年1月1日以後に確定申告書の提出期限が到来する所得税について適用となります。

なお、この改正に関連して、財産債務調書の提出義務者が、所得税等の確定申告書の提出義務のある者のほか還付申告書の提出をできる者にも拡張されました。これにより、財産債務調書の提出義務については、本改正による影響が排除されています。

なお、個人住民税については、提出義務のなくなった申告書の提出があった場合において、その提出の日の翌日から起算して2年を経過する日までの間、賦課決定を行うことができることとなりました。

住民税の異なる課税方式選択手続簡素化 ズームアップしてみます

個人住民税としては、上場株式の配当及び株式等譲渡所得金額に係る所得の全部について、所得税での申告内容と異なる源泉分離課税（申告不要）を選択するとした場合に、確定申告書の提出のみで申告手続が完結できるよう、確定申告書における個人住民税に係る附記事項が追加修正されることになりました。

この改正は、令和3年分以後の確定申告書を令和4年1月1日以後に提出する場合について適用されますが、申告不要を選択するか否かにより、住民税のみならず、介護保険料、後期高齢者保険料や国民健康保険料、国民年金保険料の各料率や減免、窓口負担などにも影響が及ぶ場合がありますので、令和3年分からの所得税の確定申告書作成での住民税欄の附記事項記載では、多方面への注意が要求されそうです。

納税管理人を指定する制度の創設 をズームアップしてみます

国外に転出する人については、不動産賃貸収入などの国内源泉所得があり、納税申告書の提出その他の必要があるとき、納税管理人を定めなければならないことになっています。

しかし、税務調査や照会文書の発送など、国税当局側から接触の必要性があるにも拘わらず、納税者が納税管理人を定めていない事例が増えているようです。

それで、そのような場合でも税務調査等が行えるようにするため、期限を設けて納税管理人の選任を促し、要請に応じない場合には、税務署長は、国内に所在する関連者を納税管理人として指定できる、とする法改正が行われました。

この改正は、令和4年1月1日以後に適用されます。

あとがき

コロナ禍の第一波から1年余、第四波を経て、日本経済は大きく傷ついています。しかし、中央銀行による金融緩和と政府の財政出動が裏付けになって、実体経済と乖離する株高現象が出現し、不動産市況では取引件数は減少しているものの、需要はむしろ増加し、供給不足状態とも言われています。M&Aの分野でも、コロナ禍直撃の娯楽飲食業等以外では、買い注文が増加するのに対し、売り物件が追いつかない状態です。

これらは、コロナ後の大きなクライシスの予兆なのか、それともポストコロナのニューノーマルへの胎動なのか、我々は歴史の大きな分岐点にいるのかもしれない。