

令和4年度税制改正大綱の概要

デロイト トーマツ税理士法人 公認会計士・税理士 おおの ひさこ **大野 久子**

令和3年12月10日、与党より令和4年度税制改正大綱（以下「大綱」）が公表され12月24日に閣議決定された。本稿では、大綱の項目のうち、法人に関する分野（法人課税一般、グループ通算制度や国際課税など）を中心に解説する。

なお、以下の内容は大綱に基づくものであり、実際の適用に当たっては、令和4年3月までに成立が見込まれる関連法令等を確認する必要がある点に、留意されたい。

法人課税

1. 給与等の支給額が増加した場合の税額控除制度の改組

(1) 人材確保等促進税制の抜本的見直し（大企業向け）

大企業向けの人材確保等促進税制の適用要件について

て、継続雇用者に対する給与等支給額の増加に着目した税額控除制度とされる。また、賃上げや教育訓練に積極的な企業については、税額控除率が上乘せされる。

具体的には、令和4年4月1日から令和6年3月31日までの間に開始する各事業年度において、青色申告書提出法人が国内雇用者に対して給与等を支給する場合に、継続雇用者給与等支給額の前期継続雇用者給与等支給額に対する増加割合が3%以上であるときは、控除対象雇用者給与等支給増加額の15%の税額控除ができる制度に変更される。また、継続雇用者給与等支給額の前期継続雇用者給与等支給額に対する増加割合が4%以上であるときは、税額控除率に10%を加算し（25%の税額控除率）、教育訓練費の額の比較教育訓練費の額に対する増加割合が20%以上であるときは、税額控除率に5%が加算される（20%又は30%の税額控除率）。

なお、一定規模以上の大企業については給与引上げ方針等を公表したことを経済産業大臣に届け出ている場合に限り適用されるため留意が必要となる。

項目		現行	改正案 令和4年4月1日から令和6年3月31日までの間に開始する各事業年度
適用要件	①賃上げ要件	A 雇用者給与等支給額 > 前期の雇用者給与等支給額 B 新規雇用者給与等支給額 ≥ 前期の新規雇用者給与等支給額 × 102%	雇用者給与等支給額 > 前期の雇用者給与等支給額 継続雇用者給与等支給額 * 1 ≥ 前期の継続雇用者給与等支給額 × 103%
	②賃上げ要件（上乘せ要件）	無し	継続雇用者給与等支給額 ≥ 前期の継続雇用者給与等支給額 × 104%
	③教育訓練要件（上乘せ要件）	教育訓練費 ≥ 前期の教育訓練費 × 120%	教育訓練費 * 2 ≥ 比較教育訓練費 × 120%
税額控除	適用要件①（賃上げ要件）を満たす場合	控除対象新規雇用者給与等支給額 * 3 × 15%	控除対象雇用者給与等支給増加額 * 4 × 15%
	適用要件②（上乘せ賃上げ要件）を満たす場合	無し	控除対象雇用者給与等支給増加額 × 25%
	適用要件①（賃上げ要件）と③（教育訓練要件）を満たす場合	控除対象新規雇用者給与等支給額 × 20%	控除対象雇用者給与等支給増加額 × 20%
	適用要件②（上乘せ賃上げ要件）と③（教育訓練要件）を満たす場合	無し	控除対象雇用者給与等支給増加額 × 30%
	限度額	当期の法人税額の20%	

青色申告法人（設立事業年度は対象外）	
対象法人	— 資本金の額等が10億円以上であり、かつ、常時使用する従業員の数が1,000人以上である場合には、給与等の引き上げ方針等をインターネット経由で公表したことを経済産業大臣に届け出ている場合に限る

- ※1 継続雇用者給与等支給額とは、継続雇用者（当期及び前期の全期間の各月分の給与等の支給がある雇用者で一定のものをいう）に対する給与等の支給額をいう。
- ※2 教育訓練費に係る税額控除率の上乗せ措置の適用を受ける場合には、教育訓練費の明細を記載した書類の保存（現行：確定申告書等への添付）をしなければならない。
- ※3 控除対象新規雇用者給与等支給額とは国内の事業所において新たに雇用した者（支配関係がある法人から異動した者及び海外事業所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をいう。ただし、雇用者給与等支給額から前期の雇用者給与等支給額を控除した金額（雇用安定助成金額等の他の者から支払を受ける金額を控除して計算した金額）を上限とする。また、地方活力向上地域等において雇用者の数が増加した場合の税額控除制度の適用がある場合には、所要の調整を行う。
- ※4 控除対象雇用者給与等支給額とは、雇用者給与等支給額から前期の雇用者給与等支給額を控除した金額になると見込まれる。雇用安定助成金額等の他の者から支払を受ける金額を控除して計算するか等、詳細については改正法令の内容を確認する必要がある。

(2) 所得拡大促進税制の見直し (中小企業者向け)

中小企業における所得拡大促進税制について、令和4年4月1日から令和6年3月31日までの間に開始する各事業年度において、税額控除率の上乗せ措置が次のように見直された上、適用期限が1年延長される。

- 雇用者給与等支給額の前期雇用者給与等支給額に対する増加割合が2.5%以上である場合には、税額控除率に15%を加算する（30%の税額控除率）
- 教育訓練費の額の比較教育訓練費の額に対する増加割合が10%以上である場合、税額控除率に10%を加算する（25%又は40%の税額控除率）

項目		現行	改正案令和4年4月1日から令和6年3月31日までの間に開始する各事業年度
適用要件	①賃上げ要件	雇用者給与等支給額 \geq 前期の雇用者給与等支給額 \times 101.5%	雇用者給与等支給額 \geq 前期の雇用者給与等支給額 \times 101.5%
	②賃上げ要件（上乗せ要件）	無し	雇用者給与等支給額 \geq 前期の雇用者給与等支給額 \times 102.5%
	③教育訓練要件（上乗せ要件）	A 雇用者給与等支給額 \geq 前期の雇用者給与等支給額 \times 102.5% 以下のいずれかの要件を満たす B A) 教育訓練費 \geq 前期の教育訓練費の年平均額 \times 110% B) 期末日までに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で、その経営力向上計画に従って経営力向上が確実に行われたものとして証明されたものであること	教育訓練費 \geq 比較教育訓練費 \times 110%
税額控除	適用要件①（賃上げ要件）を満たす場合	(雇用者給与等支給額－前期の雇用者給与等支給額) \times 2 \times 15%	(雇用者給与等支給額－前期の雇用者給与等支給額) \times 3 \times 15%
	適用要件②（上乗せ賃上げ要件）を満たす場合	無し	(雇用者給与等支給額－前期の雇用者給与等支給額) \times 30%

税額控除	適用要件①（賃上げ要件）と③（教育訓練要件）を満たす場合	（雇用者給与等支給額－前期の雇用者給与等支給額）×25%	（雇用者給与等支給額－前期の雇用者給与等支給額）×25%
	適用要件②（上乗せ賃上げ要件）と③（教育訓練要件）を満たす場合	無し	（雇用者給与等支給額－前期の雇用者給与等支給額）×40%
	限度額	当期の法人税額の20%	
対象法人	青色申告法人（設立期は対象外）		

- ※1 教育訓練費に係る税額控除率の上乗せ措置の適用を受ける場合には、教育訓練費の明細を記載した書類の保存（現行：確定申告書等への添付）をしなければならない。
- ※2 雇用者給与等支給額から前期の雇用者給与等支給額を控除した金額は、雇用安定助成金額等の他の者から支払を受ける金額を控除して計算した金額が上限とされる。
- ※3 雇用者給与等支給額から前期の雇用者給与等支給額を控除した金額については、雇用安定助成金額等の他の者から支払を受ける金額を控除して計算した金額が上限とされるか等、詳細については改正法令の内容を確認する必要がある。

2. 大企業についての一定の租税特別措置の停止措置の見直し

平成30年度税制改正により導入され、令和3年度税制改正により適用期限の延長、停止対象の税額控除が拡大された大企業についての一定の租税特別措置の停止措置について、以下のいずれにも該当する場合には、継続雇用者給与等支給額に係る要件を、現行の「継続雇用者給与等支給額が継続雇用者比較給与等支給額を超えること」から、「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1%以上（令和4年4月1日から令和5年3月31日までの間に開始する事業年度にあっては、0.5%以上）」と強化される。

■資本金の額等が10億円以上であり、かつ、常時使用する従業員数が1,000人以上である

■前事業年度の所得金額が零を超える一定の場合

この一定の租税特別措置の停止は、「ムチ税制」とも呼ばれ、一定の要件を満たさない大企業について、対象となる租税特別措置が適用できないとされるものである。

具体的には、大企業が、前期比で所得が増加しているにもかかわらず、賃上げ要件及び設備投資要件（国内設備投資額が当期償却費総額の30%相当額を超えること）

のどちらも満たさない場合には、その事業年度については、研究開発税制その他の一定の税額控除を適用できないとされている。この見直しでは、所得が拡大しているにもかかわらず、賃上げにも投資にも、特に消極的な一定規模以上の大企業に対し、停止措置が更に強化される。

停止措置の対象制度は、以下のとおりである。

- ▶ 研究開発税制
- ▶ 地域未来投資促進税制
- ▶ 5G投資促進税制
- ▶ DX投資促進税制
- ▶ カーボンニュートラルに向けた投資促進税制

3. オープンイノベーション促進税制の拡充

青色申告書を提出する株式会社等が、スタートアップ企業（特別新事業開拓事業者）とのオープンイノベーションに向け、スタートアップ企業の新規発行株式を一定額以上取得する場合、取得株式の取得価額の25%相当額を課税所得から控除できる課税の特例（オープンイノベーション促進税制）について、次の見直しが行われた上、適用期限が2年延長される。

項目	現行	改正案
特別新事業開拓事業者（スタートアップ企業）の設立日以降の期間に係る要件	設立日以後10年未満であること	設立日以後10年未満※であること ※売上高に占める研究開発費の割合が10%以上の赤字会社については15年未満
特定株式の保有見込期間要件及び特別勘定の益金算入期間	5年	3年
適用期間	令和2年4月1日から令和4年3月31日までの期間内の日を含む事業年度	令和2年4月1日から令和6年3月31日までの期間内の日を含む事業年度
特定株式の取得期限	令和4年3月31日	令和6年3月31日

4. 5G投資促進税制の見直し

青色申告書を提出する法人が、「特定高度情報通信技術活用システムの開発供給及び導入の促進に関する法律」の規定に基づく認定導入計画に従って、認定特定高

度情報通信技術活用設備を取得した場合、当該設備の取得価額の15%相当額の税額控除又は30%相当額の特別償却を適用できる課税の特例（5G投資促進税制）について、次の見直しが行われた上、その適用期限が3年延長される。

■適用要件等の見直し

項目	現行	改正案
適用要件	特定基地局が開設計画に係る特定基地局（屋内等に設置するもの及び5G高度特定基地局を除く）の開設計画が属する年度より前の年度に開設されたものであること	<ul style="list-style-type: none"> ▶左記要件を廃止 ▶5G高度特定基地局を追加
対象設備	全国5G（送受信装置、空中線（アンテナ）） ローカル5G（送受信装置、空中線（アンテナ）、通信モジュール、交換設備、伝送路設備（光ファイバを用いたもの））	<ul style="list-style-type: none"> ▶ローカル5Gシステムについては、導入を行うシステムの用途がローカル5Gシステムの特性を活用した先進的なデジタル化の取組みであるものに限定 ▶補助金等の交付を受けたものを除外
	3.6GHz超4.1GHz以下、4.5GHz超4.6GHz以下、27GHz超28.2GHz以下又は29.1GHz超29.5GHz以下の周波数の電波を使用する無線設備	<ul style="list-style-type: none"> ▶3.6GHz超4.1GHz以下又は4.5GHz超4.6GHz以下の周波数の電波を使用する無線設備に、多素子アンテナを用いないものを追加※1 ▶マルチベンダー構成のものに限定 ▶スタンドアロン方式のものに限定
設備の取得・事業供用開始期限	令和4年3月31日まで	令和7年3月31日まで

※1 条件不利地域以外の地域については、令和6年4月1日以後に事業の用に供するものについて適用

■税額控除率の見直し※1

現行	改正案		
15%	令和4年4月1日から 令和5年3月31日まで	令和5年4月1日から 令和6年3月31日まで	令和6年4月1日から 令和7年3月31日まで
	15% (9%) ※2	9% (5%) ※2	3%

※1 特別償却を選択した場合の特別償却率（30%）は変更なし

※2 条件不利地域以外の地域内において事業の用に供した特定基地局の無線設備については括弧内

5. 交際費等の損金不算入制度等の期限延長

交際費等の損金不算入制度についてその適用期限が2年延長されるとともに、接待飲食費に係る損金算入の特

例期限が2年延長される。中小法人に係る損金算入の特例の適用期限についても、2年延長される。

資本金の額等に応じた各種制度の適用関係は、次の表のとおりである。

項目	資本金の額等>100億円	100億円≧資本金の額等>1億円	資本金の額等≦1億円
接待飲食費に係る特例	適用なし	適用あり	適用あり
中小法人の特例	適用なし	適用なし	選択適用

6. 少額の減価償却資産の取得価額の損金算入制度等

れ、中小企業者等の少額減価償却資産の取得価額の損金算入の特例については適用期限が2年延長される。

次の制度について、次の表のとおり対象資産が見直さ

項目	改正案
少額の減価償却資産の取得価額の損金算入制度	■対象資産から、取得価額が10万円未満の減価償却資産のうち貸付け（主要な事業として行われるものを除く）の用に供したものが除外される
一括償却資産の損金算入制度	■対象資産から、貸付け（主要な事業として行われるものを除く）の用に供した資産が除外される
中小企業者等の少額減価償却資産の取得価額の損金算入の特例	■対象資産から、貸付け（主要な事業として行われるものを除く）の用に供した資産が除外される ■適用期限2年延長

7. 大法人に対する法人事業税所得割の税率の見直し

未滿の都道府県において事務所又は事業所を設けて事業を行う場合に、所得金額に応じた軽減税率が適用される。しかし、本改正により、資本金が1億円超の大法人である外形標準課税適用法人について、以下のとおり軽減税率の適用を廃止する見直しがされる。

(1) 概要

法人事業税の所得割の標準税率について、現行では3

	年400万円以下の所得	年400万円超800万円以下の所得	年800万円超の所得
現行	0.4% (1.44%)	0.7% (2.52%)	1.0% (3.6%)
改正案		1.0% (3.6%)	

※ 上記括弧書は、法人事業税の所得割の標準税率に特別法人事業税（所得割標準税率×260%）を加味した税率

(2) 適用関係

上記の改正は、令和4年4月1日以後に開始する事業年度から適用される。

法人株式等（株式等保有割合3分の1超）に係る受取配当等については、配当等計算期間にわたる継続保有を要件に、受取法人において100%益金不算入となるが（関連法人株式等の配当等については負債利子控除後の金額）、現行法ではいったん源泉徴収をすることとされている。これらの配当等に係る源泉徴収が不適用となる。なお、3分の1超保有する場合の判定は、あくまでも配当等基準日時点の現況により行い、継続保有要件は課されない見込みである。

8. 完全子法人株式等に係る配当等についての源泉徴収の廃止

一定の内国法人が支払を受ける配当等で次に掲げるものについては、所得税を課さないこととし、その配当等に係る所得の源泉徴収は行わないこととされ、令和5年10月1日以後に支払を受けるべき配当等について適用される。

■完全子法人株式等（株式等保有割合100%）に係る配当等

■配当等の支払に係る基準日において、当該内国法人が直接保有する他の内国法人の株式等の発行済株式等の総数に占める割合が3分の1超である場合における当該他の法人の株式等に係る配当等

完全子法人株式等（株式等保有割合100%）及び関連

9. 隠蔽仮装行為に基づく確定申告書等における簿外経費の取扱い

(1) 概要

税務調査の現場において、証拠書類を提示せずに簿外経費を主張する納税者や証拠書類を仮装して簿外経費を主張する納税者への対応として、以下の措置が設けられる。

区分	要件及び事由
①対象となるケース	法人が隠蔽仮装※1行為に基づき確定申告書を提出している場合又は無申告の場合
②対象となる費用等	以下の費用の額等※2で、③に掲げる場合に該当するものを除く ■ 上記①の確定申告書に係る事業年度の売上原価の額（販売した資産の取得に直接要した額等を除く） ■ 上記①の確定申告書に係る事業年度の販売費、一般管理費等の費用の額及び損失の額
③除外される要件	■ 保存する帳簿書類等により上記②の費用等の額の基因となる取引が行われたこと及びこれらの額が明らかである場合（災害その他やむを得ない場合を除く） ■ 保存する帳簿書類等により上記②の費用等の基因となる取引の相手方が明らかである場合その他当該取引が行われたことが明らかであり、又は推測される場合であって、税務当局の反面調査等によって、当該取引が行われ、これらの額が生じたと認める場合
④所得計算上の取扱い	その法人の各事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入しない

※1 仮装隠蔽とは、いわゆる二重帳簿の作成、帳簿書類の隠匿・虚偽記載等、証明書その他の書類を改ざんなどの事実がある場合をいう。

※2 その法人がその事業年度の確定申告書を提出していた場合には、上記②の費用等の額のうち、その提出したその事業年度の確定申告書等に記載した課税標準等の計算の基礎とされていた金額は、本措置の対象から除外される（すなわち、上記③の要件を充足しなくても従来通り直ちに損金不算入とはならない）。

(2) 適用関係

上記の改正は、令和5年1月1日以後に開始する事業年度から適用される。

調和した生産活動に取り組もうとする農林漁業者等を後押しすることを目的として、環境と調和のとれた食料システムの確立のための環境負荷低減事業活動の促進等に関する法律（仮称）の制定を前提に、設備投資に対する税制上の支援措置が創設される。

10. その他

(1) 環境負荷低減事業活動用資産・ 基盤確立事業用資産の特別償却

農林水産業の持続可能性を確保する観点から、環境と

区分	要件及び事由	
	①環境負荷低減事業活動用資産	②基盤確立事業用資産
適用事業者	青色申告書を提出する法人で農林漁業者であるもの	青色申告書を提出する法人
適用要件	■ 環境と調和のとれた食料システムの確立のための環境負荷低減事業活動の促進等に関する法律の環境負荷低減事業活動実施計画（仮称）又は特定環境負荷低減事業活動実施計画（仮称）の認定を受けること ■ 環境負荷低減事業活動用資産※1の取得等を行うこと ■ その法人の環境負荷低減事業活動（仮称）又は特定環境負荷低減事業活動（仮称）の用に供すること	■ 環境と調和のとれた食料システムの確立のための環境負荷低減事業活動の促進等に関する法律の基盤確立事業実施計画（仮称）の認定を受けること ■ 基盤確立事業用資産※2の取得等を行うこと ■ その法人の一定の基盤確立事業の用に供すること
措置内容	取得価額の32%（建物及びその付随設備並びに構築物は16%）の特別償却	
適用期限	同法の施行の日から令和6年3月31日までに取得等・事業供用について適用	

※1 環境負荷低減事業活動用資産とは、認定環境負荷低減事業活動実施計画（仮称）等に記載された環境負荷低減事業活動等の用に供する設備等に該当する機械その他の減価償却資産で、一定の要件に該当するものうち、その取得価額が100万円以上であること。

※2 基盤確立事業用資産とは、認定基盤確立事業実施計画に記載された基盤確立事業の用に供する設備等に該当

する機械その他の減価償却資産で、化学農薬又は化学肥料に代替する生産資材（普及割合が一定割合以下のものに限り）を製造する専門の設備等であること。

(2) 地方拠点強化税制の見直し

地方拠点強化税制について、次の表のとおり見直しが行われた上で、適用期限が2年延長される。

項目	改正案
地方活力向上地域等において特定建物等を取得した場合の特別償却又は税額控除制度（オフィス減税）	<ul style="list-style-type: none"> ■地方活力向上地域等特定業務施設整備計画の認定を受けた日から同日の翌日以後3年（現行：2年）を経過する日までの間に、取得等をして、事業の用に供した特定建物等が対象とされる ■中小企業者（適用除外事業者に該当するものを除く）以外の法人の取得価額要件が2,500万円以上（現行：2,000万円以上）に引き上げられる ■適用期限2年延長
地方活力向上地域等において雇用者の数が増加した場合の税額控除制度（雇用促進税制）	<ul style="list-style-type: none"> ■「地方事業所基準雇用者数のうち、有期雇用又はパートタイムである新規雇用者を除いた数が2人以上であること」との要件が廃止される ■対象雇用者の範囲に、地方活力向上地域等特定業務施設整備計画の認定の日以後に特定業務施設以外の施設において新たに雇用された無期雇用かつフルタイムの要件を満たす雇用者で同日を含む事業年度終了の日において特定業務施設に勤務する者が加えられる ■対象雇用者の範囲から、有期雇用又はパートタイムである転勤者が除外される ■適用期限2年延長
地方活力向上地域等特定業務施設整備計画の認定要件（関係法令の改正を前提とした見直し）	<ul style="list-style-type: none"> ■拡充型事業の対象となる地方活力向上地域の要件について、「事業者の立地を目的として地方公共団体によって産業基盤となる情報通信環境が整備され、又は整備を図るための具体的な計画の対象となっていること」との要件を満たす場合には、「産業の集積が形成されていること又は地方公共団体その他の者が定める産業の集積を図るための具体的な計画の対象となっていること」との要件を満たすことが不要とされる ■特定業務施設の範囲に、情報サービス事業部門のために使用される事務所が加えられる ■特定業務施設において常時雇用する従業員の数及び特定業務施設において増加させると見込まれる常時雇用する従業員の数に関する要件について、中小企業者の場合には1人以上（現行：2人以上）とされる
雇用促進計画の提出期限	<ul style="list-style-type: none"> ■地方活力向上地域等特定業務施設整備計画の認定の日から3月以内（現行：2月以内）とされる

(3) 農林水産物・食品の輸出拡大に向けた措置の創設

農林水産物及び食品の輸出の促進に関する法律の改正を前提に、青色申告書を提出する法人で同法の認定輸出事業者であるものが、同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、輸出事業用資産の取得等をして、その法人の輸出事業の用に供した場合には、5年間30%（建物及びその附属設備並びに構築物については、35%）の割増償却ができることとされる。

輸出事業用資産		割増償却率	その他の要件
認定輸出事業計画に記載された輸出事業の用に供する施設に該当する右記資産のうち、次の要件等に該当するもの <ul style="list-style-type: none"> ■食品産業の輸出向けHACCP等対応施設整備事業の対象でないこと ■農産物等輸出拡大施設整備事業による補助金の交付を受けないこと 	建物及びその附属設備構築物	35%	割増償却は、輸出事業用資産の一定割合以上を輸出事業の用に供していることにつき証明された事業年度のみ、適用できることとされる
	機械装置	30%	

(4) 固定資産の取得等の後に補助金等の交付を受けた場合の圧縮記帳制度の適用の明確化

次の制度について、固定資産の取得等の後に国庫補助金等の交付を受けた場合等の取扱いが法令上明確化され

る。

- 国庫補助金等で取得した固定資産等の圧縮額の損金算入制度
- 工事負担金で取得した固定資産等の圧縮額の損金算入

- 制度
- 非出資組合が賦課金で取得した固定資産等の圧縮額の損金算入制度
- 保険金等で取得した固定資産等の圧縮額の損金算入制度
- 収用等に伴い代替資産を取得した場合の課税の特例

(5) その他の租税特別措置等

その他の租税特別措置等について、次のとおり適用期限の延長及び内容の見直し等が行われる。

項目	延長及び見直し等の内容
国家戦略特別区域において機械等を取得した場合の特別償却又は法人税額の特別控除制度	■ 適用期限2年延長
海外投資等損失準備金制度	■ 適用期限2年延長
中小企業者の欠損金等以外の欠損金の繰戻しによる還付制度の不適用措置	■ 対象から銀行等保有株式取得機構の欠損金額を除外する措置が租税特別措置法に規定される ■ 不適用措置の適用期限2年延長
国際戦略総合特別区域において機械等を取得した場合の特別償却又は法人税額の特別控除制度	■ 関係法令の改正を前提に対象事業から付加価値の高い農林水産物若しくは加工食品の効率的な生産若しくは輸出の促進を図るために必要な技術の研究開発又は当該技術の活用に関する事業が除外される ■ 適用期限2年延長
障害者を雇用する場合の特定機械装置の割増償却制度	■ 適用期限の到来をもって廃止
倉庫用建物等の割増償却制度	■ 割増償却率が8%（現行：10%）に引き下げられる ■ 関係法令の改正を前提に対象となる特定流通業務施設の設備要件に物流業務の自動化・機械化関連機器を有するものであることとの要件が加えられる ■ 適用期限2年延長
特定災害防止準備金制度	■ 適用期限の到来をもって廃止 ■ 令和4年3月31日を含む事業年度終了の日において廃棄物の処理及び清掃に関する法律の廃棄物処理施設の設置許可を受けている法人について、次の経過措置が講じられる ▶ 令和6年3月31日以前に開始する各事業年度については現行どおりの準備金積立率による積立てが認められる ▶ 同年4月1日から令和11年3月31日までの間に開始する各事業年度については現行法による準備金積立率（60%）に対して1年ごとに6分の1ずつ縮小した率による積立てが認められる
国家戦略特別区域における指定法人の課税の特例	■ 関係法令の改正を前提に対象事業から次の事業が除外される ▶ 我が国において事業を行い、又は行おうとする外国会社、国際機関その他の者並びにその従業員等及びその家族が、我が国における事業活動、日常生活又は社会生活を円滑に営むことができるようにするための経営管理の支援、保育サービス又は介護サービスの提供、家事支援活動、外国語による必要な情報の提供及び助言その他の必要な援助を行う事業 ▶ 外国人旅客の中長期の滞在に適した施設を使用させる事業その他の外国人旅客の滞りに資する役務を提供する事業 ■ 適用期限2年延長
平成21年及び平成22年に土地等の先行取得をした場合の課税の特例	■ 適用期限が到来したため、その規定が削除される
農業協同組合等の合併に係る課税の特例	■ 適用対象から、出資を有しない組合のみで行う合併が除外される ■ 適用期限3年延長

グループ通算制度

現行の連結納税制度は、令和2年度税制改正により、

令和4年4月1日以後開始事業年度につきグループ通算制度に改組されることが決定しているが、このうち投資簿価修正等について一部見直されることになった。

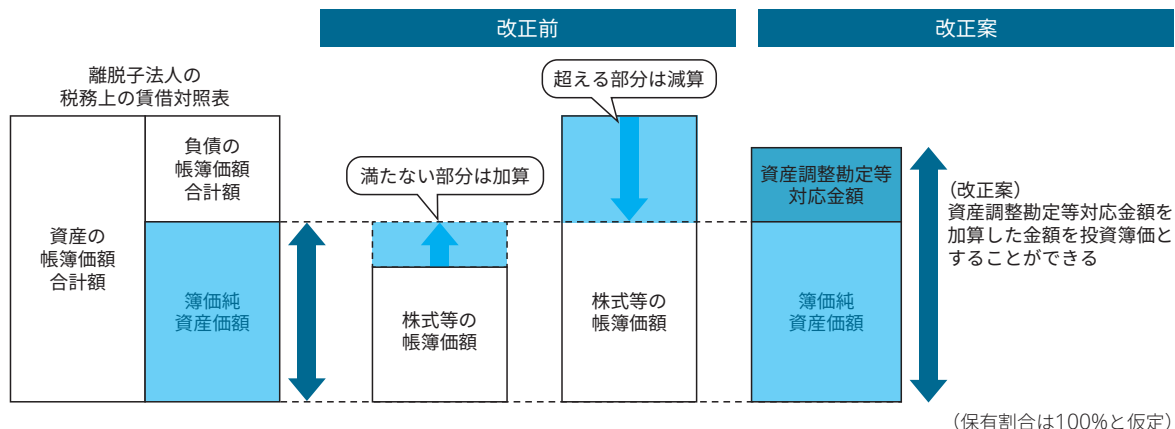
1. 投資簿価修正制度の見直し

(1) 見直しの概要

通算子法人の通算グループ離脱時に、その離脱子法人の株式を保有する各通算法人において、離脱子法人株式の投資簿価修正をするに当たり、離脱子法人株式の帳簿価額とされる金額（離脱する通算子法人の簿価純資産価額）にその資産調整勘定等対応金額を加算できるとされる。グループ通算制度における投資簿価修正を行うと過年度に支出した買収プレミアム相当額の損金算入機

会が失われる場合があり、経済界からの税制改正要望が強まったため、これに対応したものである。

改正前のグループ通算制度における投資簿価修正の基本的な考え方は、離脱子法人への投資簿価を、その中身である離脱子法人の簿価純資産価額で測るものである。具体的には、通算グループから通算子法人が離脱する場合、その株式等を保有する通算法人において、その帳簿価額が離脱子法人の簿価純資産価額×保有割合に等しくなるように、投資簿価を修正することとされている（法令119の3⑤、119の4①）。



この投資簿価修正を行うと、通算子法人株式を外部譲渡した場合に、株主である通算法人において計上される譲渡損益は、当該通算子法人における資産・負債の含み損益相当のみになる。

その結果、これからグループ通算制度の適用を迎えようとする企業グループにおいて問題となってきたのが、過年度にプレミアム付きで買収をしてきた子法人株式の取扱いであった。すなわち、過年度に業績を期待してプレミアムを付けて買収した子法人について、結果的に業績が上がらず、投資簿価がその中身に比して高くなっているような場合に、当該投資簿価修正を行うと、その投資簿価が簿価純資産に等しくなるよう株式帳簿価額が修正され、株式譲渡損がほとんど計上されない結果になり、過年度に支出したプレミアム相当分について損金算入する機会が失われるのである。

そこで、大綱において、過年度に支出したプレミアム相当分（資産調整勘定等対応金額）の概念を導入し、その金額について投資簿価に加算できるよう、改正が行われることになった。

なお、当該措置については、連結納税制度からグループ通算法人に移行したグループの連結開始・加入法人に

ついても対象となることとされている。

また、対象となる離脱子法人からは、主要な事業の継続が見込まれないことにより離脱等に伴う資産の時価評価制度の適用を受ける法人が除かれる。

(2) 資産調整勘定等対応金額とは

離脱子法人株式の帳簿価額とされる金額に加算できる「資産調整勘定等対応金額」の計算方法は、以下のとおりとされており、その子法人を買収したときの株式取得価額のうち、個別資産・負債の時価を超える金額として算出される。

■資産調整勘定等対応金額＝離脱子法人の通算開始・加入前に通算グループ内の法人が時価取得した子法人株式の取得価額のうち、その取得価額を合併対価としてその取得時にその通算子法人を被合併法人とする非適格合併を行うものとした場合に資産調整勘定又は負債調整勘定として計算される金額に相当する金額

⇒非適格合併の合併法人における受入れ処理を転用し、子法人株式取得時の買収プレミアムの部分を次のように計算することになる

$$\text{資産調整勘定等対応金額} = \text{通算子法人株式の取得価額} - \text{個別資産・負債の時価純資産価額 (営業権にあっては独立した資産として取引される慣習のあるものに限る)}$$

▶子法人株式の時価取得が段階的に行われる場合又は通算グループ内の複数の法人により行われる場合には、各通算法人の各取得時における調整勘定として計算される金額×取得株式数割合の合計額

▶当該通算子法人を被合併法人等とする非適格合併等が行われた場合には零

(3) 適用要件

当該措置の適用は、離脱子法人の株式を保有する各通算法人において、以下の両方に該当する場合に限られる。

- その離脱子法人に係る資産調整勘定等対応金額について離脱時の属する事業年度の確定申告書等にその計算に関する明細書の添付が必要
- 計算の基礎となる事項を記載した書類を保存
実務上は、特に子法人買収時から相当期間が経過している場合などには、その具体的な計算や書類保存が困難

であることが予想される。

2. 通算子法人離脱等に伴う資産の時価評価対象の見直し

通算制度からの離脱等に伴う資産の時価評価制度について、時価評価資産から除外される資産から帳簿価額1,000万円未満の営業権が除外され、営業権については帳簿価額を問わず時価評価対象とされる。

離脱時の時価評価の対象になる場合	対象資産	改正案
①当該離脱法人の離脱直前事業年度終了の時前に行う主要な事業が当該通算法人であった内国法人において引き続き行われることが見込まれていない場合	固定資産、土地等、有価証券、金銭債権、繰延資産	帳簿価額1,000万円未満の資産は対象外とされているが、営業権については帳簿価額を問わず対象とされる
②当該離脱法人の株式又は出資を有する他の通算法人において、離脱直前事業年度終了の時後に当該株式又は出資の譲渡又は評価替えによる損失の額が生ずることが見込まれている場合（①に該当する場合を除く）	当該通算法人が離脱直前事業年度終了の時に有する①の資産のうちその時後に譲渡、評価換え、貸倒れ、除却その他の事由が生ずることが見込まれているもの（帳簿価額が10億円を超えるものに限る）	改正無し

3. 通算税効果額相当額の益金不算入・損金不算入についての見直し

グループ通算制度を適用する場合、通算グループ内の各法人が申告・納税を行うが、通算グループ内の損益通算や繰越欠損金の通算その他の規定により、通算グループ内の他の法人の欠損や繰越欠損金等により自社の法人税の負担が軽減することがある。このように、グループ通算制度を適用することによって減少する法人税及び地方法人税の額に相当する金額として法人間で授受される金額を通算税効果額と呼び、この金額についての資金の精算をした場合においても、その受取額・支払額は法人税の所得計算において益金・損金に算入されないこととされている（法26④、38③）。

この益金不算入及び損金不算入の対象となる通算税効果額から、利子税の額に相当する金額として各通算法人間で授受される金額が除外される見直しが行われる。

4. 支配関係5年超要件の見直し

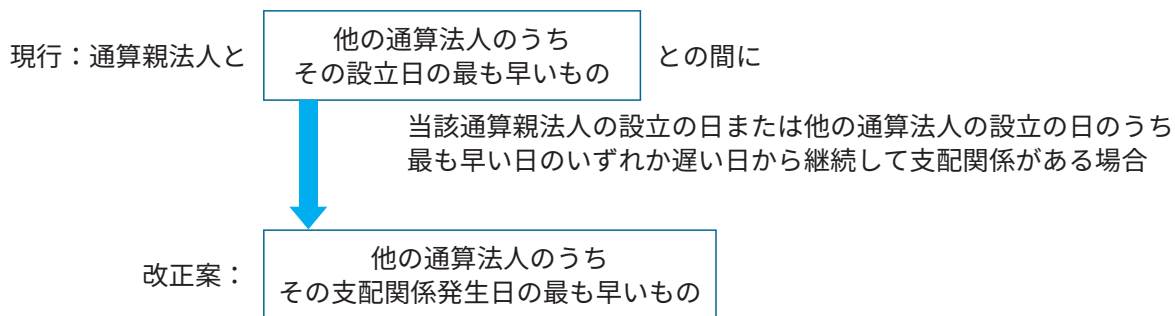
グループ通算制度開始及び子法人加入の際には、一定

の要件を満たさない場合には繰越欠損金の切捨てや損益通算の一部制限、また、特定資産譲渡等損失の損金算入制限等の制限を受ける場合がある。この一定の要件を満たすかどうかの判定に当たり、まず、支配関係が5年超かどうかの判定を行う（支配関係5年継続要件）が、その判定内容が一部見直される。

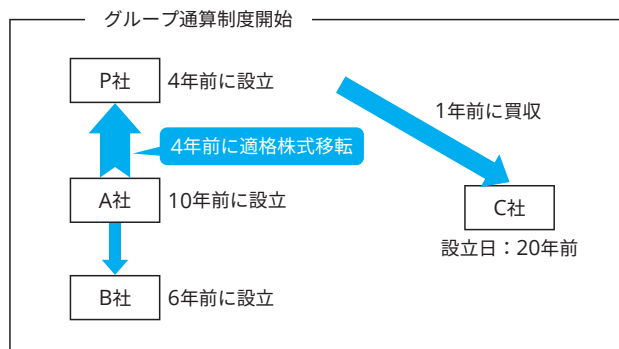
(1) 通算親法人が新設法人である場合の支配関係5年超継続要件の判定相手の見直し

通算承認日の5年前の日後に設立された通算親法人についての支配関係5年継続要件の判定相手について、他の通算法人のうち最後に支配関係を有することとなった日（改正前：設立日）の最も早いものとの間で行うものに見直される。

改正前において、グループ通算制度開始日5年前の日後に設立された通算親法人について、上記支配関係5年超要件を判定する場合には、以下の場合には要件を充足するものとして扱うこととされている（法令112の2③二）が、この判定相手が見直されるものである。



例えば、右のケースについて、改正前では、通算親法人と、他の通算法人のうちその設立日の最も早いC社との支配関係について判定するため、支配関係は1年前から発生しているという判定になる。これに対し、改正案においては支配関係発生日の早いA社との支配関係について判定するため、P社設立日である4年前から継続しているとの判定になる。



(2) 判定対象法人が新設法人である場合の支配関係5年超要件の特例から除外される組織再編成の見直し

要件の判定を行う通算法人等が通算承認日の5年前の日後に設立された法人である場合に、支配関係5年継続要件について、設立日等から継続して支配関係があれば充足するものとされることとされている一方、一定の吸収型組織再編成が行われている場合には、当該特例が使えないこととされている。

この特例の適用から除外される組織再編成について、以下の追加と除外が行われる。

- 通算子法人の判定において、特例の適用から除外される組織再編成に以下を追加
 - ▶自己を合併法人とする適格合併で他の通算子法人の支配関係法人（通算法人を除く）を被合併法人とするもの
 - ▶自己が発行済株式等を有する内国法人（通算法人を除く）で他の通算子法人の支配関係法人であるものの残余財産の確定
- 特例の適用から除外される組織再編成から除外
 - ▶通算グループ内の法人間の組織再編成

5. 認定事業適応法人の欠損金の損金算入の特例における欠損金の通算の特例についての見直し

令和3年度税制改正と事業競争力強化法の改正により導入された、事業競争力強化法の認定を受けた認定事業適応法人の欠損金の損金算入の特例において、グループ通算制度を適用している場合には、欠損金の通算の特例があるが、各通算法人の控除上限に加算する非特定超過控除対象額の配賦は、非特定欠損控除前所得金額から本

特例を適用しないものとした場合に損金算入されることとなるその特例十年内事業年度に係る非特定欠損金相当額を控除した金額（改正前：非特定欠損控除前所得金額）の比によることとされる等の見直しが行われる。

6. 外国税額控除の修正における遮断措置についての見直し

グループ通算制度においては、修正時に全社が計算し直しになる手間を軽減するため、修正の対象法人のみにおいて処理を完結するためのいわゆる遮断措置が設けられている。外国税額控除については、基本的に、修正すべき金額を、修正の進行事業年度において調整する措置（進行事業年度調整措置）がとられている。この措置に関連し、以下の見直しが行われる。

- 税務当局が調査を行った結果、進行事業年度調整措置を適用すべきと認める場合には、通算法人に対し、その調査結果の内容（進行事業年度調整措置を適用すべきと認めた金額及びその理由を含む）を説明するものとされる
- 上記の説明が行われた日の属する事業年度の期限内申告書に添付された書類に進行事業年度調整措置を適用した金額（税額控除不足額相当額又は税額控除超過額相当額）として記載された金額等がその説明の内容と異なる場合には、その事業年度に係る税額控除不足額相当額又は税額控除超過額相当額に係る固定措置が不適用とされる
- 税額控除額等（税額控除額、税額控除不足額相当額又は税額控除超過額相当額をいう）に係る固定措置が不適用とされた事業年度について、その不適用とされたことに伴い修正申告書の提出又は更正が行われた場合には、原則として、その修正申告書又はその更正に係

る更正通知書に税額控除額等として記載された金額をもって本固定措置が再度適用される

所得の計算においてのみ適用することとされている。今般の改正においては、外国法人の法人税の課税対象とされる次に掲げる国内源泉所得に係る所得の金額の計算上も本制度が新たに適用されるものとされており、適用範囲が拡大されている。

■恒久的施設を有する外国法人に係る恒久的施設帰属所得以外の国内源泉所得

■恒久的施設を有しない外国法人に係る国内源泉所得
この結果、外国法人において過大支払利子税制の適用対象となる所得は、下図の緑枠内（現行）に水色枠内（改正により追加）を加えたものとなるものと想定される。

国際課税／組織再編

1. 外国法人に対する過大支払利子税制の適用範囲の見直し

(1) 概要

現行法上、外国法人について、過大支払利子税制（対象純支払利子等に係る課税の特例）は、恒久的施設帰属

外国法人に対する過大支払利子税制の適用範囲 ※灰色部分＝外国法人の法人税の課税対象

所得の種類	区分	外国法人		
		PEを有する外国法人		PEを有しない外国法人
		PEに帰属する所得	PEに帰属しない所得	
(事業所得)				
①国内にある資産の運用・保有 (下記⑥～⑬に該当するものを除く)		PEに帰せられるべき所得 【法人税】	【法人税】	新たに適用の対象となる所得
②国内にある資産の譲渡 (右のものに限る)	国内にある不動産の譲渡 国内にある不動産の上に存する権利等の譲渡 国内にある山林の伐採又は譲渡 買い集めた内国法人株式の譲渡 事業譲渡類似株式の譲渡 不動産関連法人株式の譲渡 国内のゴルフ場の所有・経営に係る法人の株式の譲渡 等			
③人的役務の提供事業の対価 ④国内不動産の賃貸料等 ⑤その他の国内源泉所得		現行法における適用対象所得	【源泉徴収のみ】	
⑥債券利子等 ⑦配当等 ⑧貸付金利子 ⑨使用料等 ⑩事業の広告宣伝のための賞金 ⑪生命保険契約に基づく年金等 ⑫定期積金の給付補償金等 ⑬匿名組合契約等に基づく利益の分配				
国内源泉所得以外の所得				課税対象外

(注) ⑥から⑬の国内源泉所得の区分は所得税法上のものであり、法人税法上これらの国内源泉所得の区分は設けられていない。

法人住民税・法人事業税についても、上記見直しにかかる国税の取扱いに準じて所用の措置が講じられる。

例) について、次の見直しが行われる。

2. 子会社株式簿価減額特例の見直し

子会社からの配当と子会社株式の譲渡を組み合わせた租税回避を防止するための措置（子会社株式簿価減額特

(1) 適用除外要件（特定支配日利益剰余金額要件）の見直し

1) 概要

子会社株式簿価減額特例は、①内国株主割合要件、②特定支配日利益剰余金額要件、③10年超支配要件、④

金額要件のいずれかを満たす場合には不適用とされる。このうち、特定支配日利益剰余金額要件について、以下2)の要件を満たす場合には一定の調整計算3)が認められる。

金の額が増加していること

- ②対象期間内にその子法人の株主等がその子法人から受ける配当等の額に係る基準時のいずれかが、直前事業年度の終了の日の翌日以後であること
- ③一定の書類保存要件を満たすこと

2) 要件

- ①子法人の対象配当等の額に係る決議日等前に最後に終了した事業年度（以下「直前事業年度」）終了の日の翌日からその対象配当等の額を受けるまでの期間（以下「対象期間」）内にその子法人の利益剰余

3) 内容

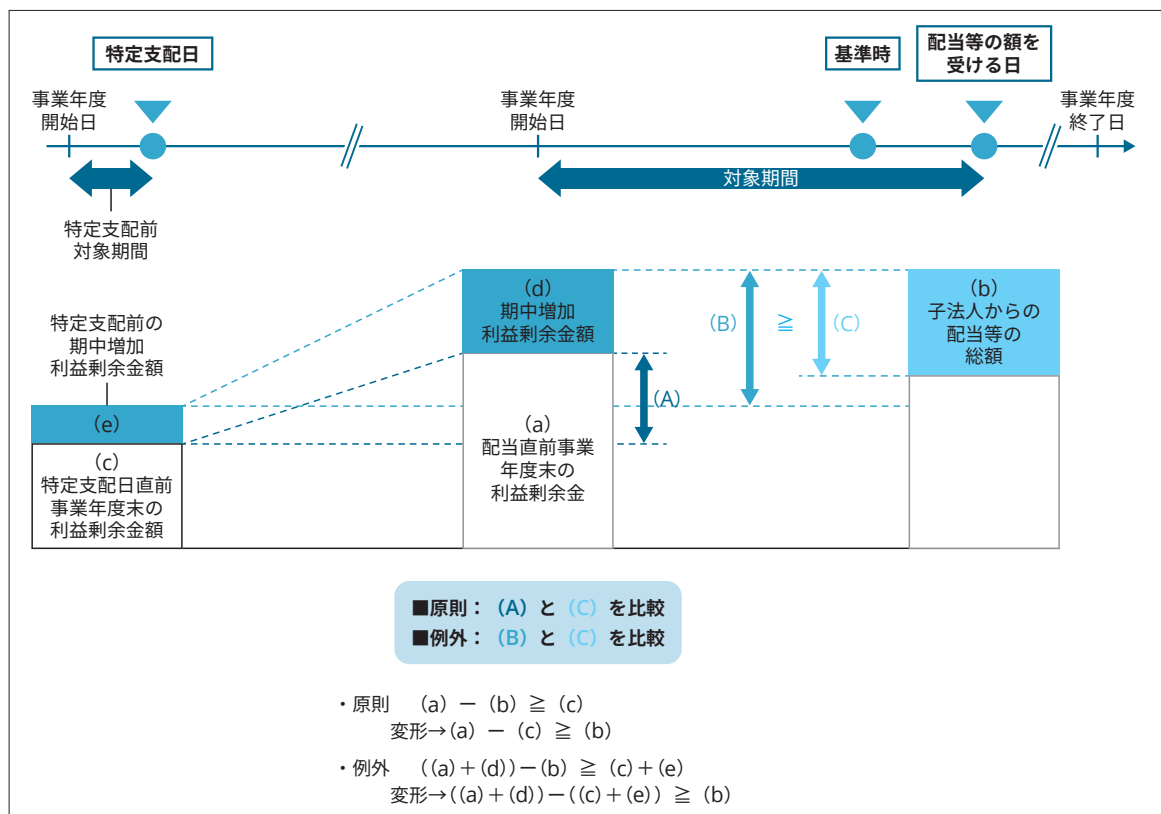
特定支配日利益剰余金額要件の判定式について、下記の②の方法によることが認められる（任意適用）。

① 原則	$(a) - (b) \geq (c)$
② 例外	$((a) + (d)) - (b) \geq (c) + (e)$ ← 改正

(a)	直前事業年度の貸借対照表に計上されている利益剰余金の額
(b)	直前事業年度終了の日の翌日から当該対象配当等の額を受ける時までの間にその子法人の株主等がその子法人から受ける配当等の額の合計額
(c)	その子法人の特定支配日前に最後に終了した事業年度※1の貸借対照表に計上されている利益剰余金の額※2
(d)	期中増加利益剰余金額：以下の(i)と(ii)の金額の合計額 (i) 対象期間内に増加した子法人の利益剰余金の額 (ii) 対象期間内に子法人の株主等がその子法人から受ける配当等の額に対応して減少したその子法人の利益剰余金の額
(e)	特定支配前の期中増加利益剰余金額：特定支配日の属する事業年度開始の日から特定支配日の前日までの期間（以下「特定支配前対象期間」）内にその子法人の利益剰余金の額が増加した場合において、その子法人の株主等がその子法人から受ける配当等の額※3があるときにおける、以下の(i)と(ii)の金額の合計額 (i) 特定支配前対象期間内に増加した子法人の利益剰余金の額 (ii) 特定支配前対象期間内に子法人の株主等がその子法人から受ける配当等の額に対応して減少したその子法人の利益剰余金の額

- ※1 当該特定支配日の属する事業年度が子法人の設立の日の属する事業年度である場合には、その設立の時
- ※2 子法人の当該特定支配日の属する事業年度開始の日以後に子法人の株主等が当該子法人から受けた配当等の額（当該配当等の額に係る基準時が当該特定支配日前であるものに限る）がある場合には、当該配当等の額に対応して減少した当該子法人の利益剰余金の額の合計額を減算した金額
- ※3 基準時が特定支配前対象期間内にあるものに限る

適用除外要件（特定支配日利益剰余金額要件）



上記改正は、株式帳簿価額から減額する金額に関する特例計算においても援用されるものと推測される。

(2) 適用回避防止規定（適用除外基準を満たす子会社を経由した配当等を用いた適用回避に対するもの）の適用の緩和

1) 概要

子会社簿価減額特例においては適用回避防止規定が設けられている。この適用回避防止規定には、①合併・分割型分割を用いた適用回避スキームに対応するものと、②適用除外基準を満たす子会社を経由した配当等を用いた適用回避スキームに対応するものの2つがあるが、本改正では、②の規定（以下「本適用回避防止規定」）に関連し、必ずしも子会社簿価減額特例の適用回避につながらないと考えられるケースについてその適用の緩和が行われる。

2) 改正内容

次のいずれかに該当する場合には、本適用回避防止規定は適用されないこととされる。

- ①対象配当等の額に係る基準時以前10年以内に子法人（下図S社）との間にその子法人（S社）による特定支配関係があった法人（以下「孫法人等」）の全て（A社）がその設立の時からその基準時※1まで継続してその子法人（S社）との間にその子法人（S社）による特定支配関係がある法人（①において「継続関係法人」）である場合※2
- ※1 基準時に特定支配関係を有しなくなった孫法人等にあつては、最後に特定支配関係を有

しなくなった時の直前

- ※2 子法人又は孫法人等を合併法人とする合併で、継続関係法人でない法人を被合併法人とするものが行われていた場合等を除く

②次のいずれにも該当する場合

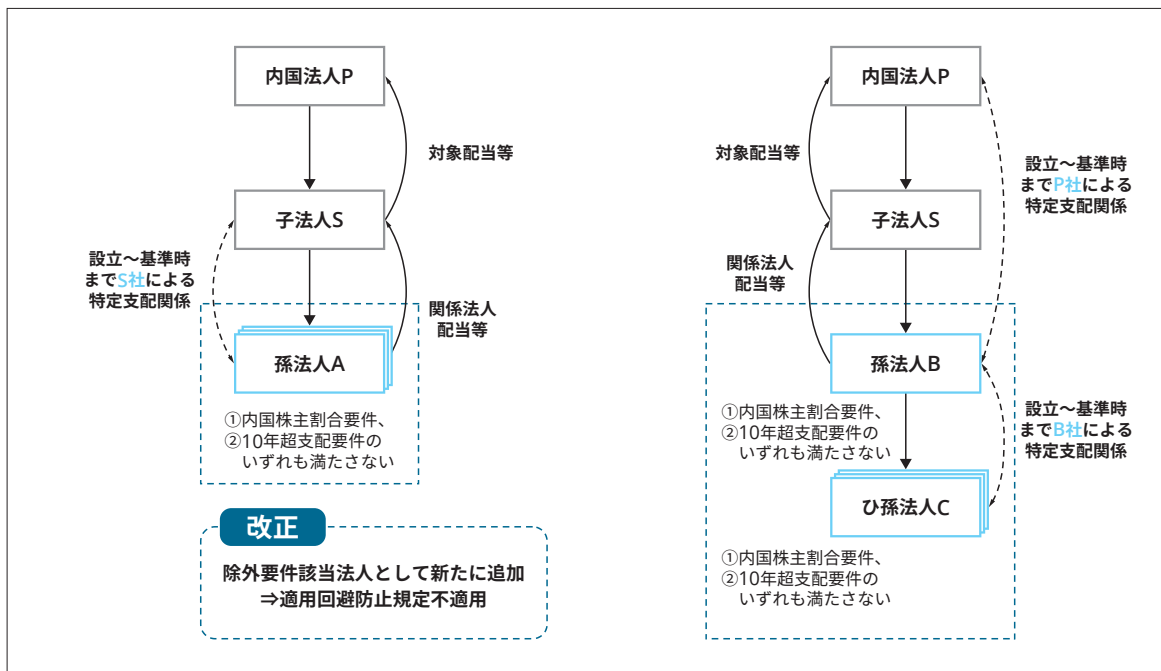
- (ア) 親法人（P社）と孫法人（B社）との間に、孫法人（B社）の設立の時からその孫法人（B社）から子法人（S社）に支払う配当等の額に係る基準時まで継続して親法人（P社）による特定支配関係がある場合

- (イ) その基準時以前10年以内に孫法人（下記B社）との間にその孫法人（B社）による特定支配関係があった法人（以下「ひ孫法人等」）の全て（C社）がその設立の時からその基準時※1まで継続して孫法人（B社）との間にその孫法人（B社）による特定支配関係がある法人（②において「継続関係法人」）である場合※2

※1 基準時に特定支配関係を有しなくなったひ孫法人等にあつては、最後に特定支配関係を有しなくなった時の直前

- ※2 孫法人又はひ孫法人等を合併法人とする合併で、継続関係法人でない法人を被合併法人とするものが行われていた場合等を除く

<設例>



3) 適用関係

上記改正は、令和2年4月1日以後に開始する事業年度において受ける対象配当等の額について適用される。

の計算の基礎となる減資資本金額についても同様。

3. みなし配当の計算方法等の見直し

(1) 概要

みなし配当の計算方法等について、次の見直しが行われる。

- ①資本の払戻しに係るみなし配当の額の計算の基礎となる「払戻等対応資本金額等」は、その資本の払戻しにより減少した資本剰余金の額を限度とされる。資本金等の額の計算の基礎となる「減資資本金額」についても同様。
- ②種類株式を発行する法人が資本の払戻しを行った場合における、みなし配当の額の計算の基礎となる「払戻等対応資本金額等」その資本の払戻しに係る各種類資本金額を基礎として計算することとされる。資本金等の額

(2) 改正の趣旨

利益剰余金と資本剰余金の双方を原資とする、いわゆる混合配当については、法人税法上、その全体をまとめて「資本の払戻し」として取り扱うこととされており、資本剰余金を減少した金額を基にプロラタ計算した金額が税務上の資本金等の額に対応する金額として取り扱われ、それを超える金額については利益積立金の配当（みなし配当）として取り扱われる。

払戻法人の税務上の利益積立金がマイナスの場合、資本剰余金を減少した金額を超えて税務上の資本金等の額が減額される結果となる場合があり、これについて令和3年3月11日最高裁判決では、法人税法の委任の範囲を逸脱した違法なものとして無効と判断された。

これに対応し、混合配当についての税務上の資本金等の額の減少額について、資本剰余金の減少額を上限とするよう改正が行われる。

みなし配当金額の計算式（法24④、法23④）

- (i) みなし配当金額＝交付を受けた金銭等の価額－払戻等対応資本金額等
- (ii) 払戻等対応資本金額等×1※2 **A**

$$= \text{直前の資本金等の額} \times \left(\frac{\text{減少した資本剰余金の額}}{\text{簿価純資産価額}} \right) \times \text{株式保有比率}$$

※1 分母の金額を超える場合は分母の額

※2 資本金等の額≤0の場合は0、②資本金等の額>0かつ分母≤0の場合は1、③小数点以下3位未満の端数は切上げ

Aの払戻等対応資本金額等はBの減少した資本剰余金の額を限度とする

資本払戻し法人側の処理（資本金等の額と利益積立金の減少）についても、同様の改正が行われる。

(3) 過去の申告分についての取扱い

令和3年10月25日に国税庁のウェブサイト「最高裁判所令和3年3月11日判決を踏まえた利益剰余金と資本剰余金の双方を原資として行われた剰余金の配当の取扱いについて」が公表されている。これによると、本改正と同様の取扱いが過去に遡って適用されることとされており、納税者の状況により国税通則法の規定に基づき期限内であれば更正の請求を行うことが可能である。

4. 新国際課税ルール（デジタル課税）

令和4年度税制改正に具体的な内容が含まれるものではないが、現在同時進行中のOECD及びG20において議論されているデジタル課税・グローバルミニマム課税の導入についても、今後の制度改正に向けた方向性の表明が、1ページを占めて宣言されており、令和5年度税制改正以後に大きな改正が予測されることである。

個人所得課税

1. 住宅借入金等特別控除の見直し

(1) 住宅借入金等特別控除の特例措置

■令和3年12月31日に適用期限を迎える住宅借入金等を有する場合の所得税額の特別控除について、適用期限が4年間延長される。また、住宅借入金等特別控除額が住宅ローンの支払利息額を上回り益税が生じる状況の是正措置として控除率の引下げや、カーボンニュートラルの実現に向けた住宅の省エネ性能向上や長期優良住宅の取得促進施策として、居住年や住宅の環境性能に応じ住宅借入金等の借入限度額や控除期間が定められる等の措置がとられる

- ▶適用期限：現行の令和3年12月31日から、令和7年12月31日まで4年間延長される
- ▶控除率：平成21年居住分以降、年末借入残高の1%で据え置きであったが、0.7%へ引き下げられる
- ▶所得要件：現行の合計所得金額3,000万円以下から2,000万円以下へ引き下げられる
- ▶その他、住宅の環境性能や居住年等に応じた借入限度額や控除期間の詳細は下表のとおり

認定住宅等/否	新築(*)/中古	環境性能	居住年	借入限度額	控除期間	控除率	所得要件
認定住宅等以外	新築	N/A	令和4年・5年	3,000万円	13年	0.7%	合計所得金額 2,000万円以下
			令和6年・7年	2,000万円			
	中古		令和4年～7年	2,000万円			
認定住宅等	新築	認定住宅	令和4年・5年	5,000万円	13年		
			令和6年・7年	4,500万円			
		ZEH水準 省エネ住宅	令和4年・5年	4,500万円			
			令和6年・7年	3,500万円			
		省エネ基準 適合住宅	令和4年・5年	4,000万円			
			令和6年・7年	3,000万円			
	中古	上記全て	令和4年～7年	3,000万円		10年	

(*) 建築後一度も使用されたことのない既存住宅の取得や、一定の増改築等が行われた一定の住宅の取得を含む。以後も同じ。

- この住宅借入金等を有する場合の特別控除は、取得した住宅の床面積が40㎡以上50㎡未満の家屋で令和5年12月31日以前に新築したのものについても適用を受けることができる（その年分の所得税に係る合計所得金額が1,000万円以下の年に限る）
- 現行制度と同様に、各年の住宅借入金等特別控除額から所得税額を控除した残額がある場合には、当該残額につき一定の金額を限度として翌年分の個人住民税から控除される

(2) 住宅借入金等特別控除の適用事務手続きの簡素化

- 令和5年以後に居住の用に供する家屋について住宅ロ

ーン控除の適用を受ける個人について、年末残高証明書等の確定申告書への添付が不要となる

- 令和6年1月1日以降の年末調整で住宅ローン控除の適用を受ける場合には、年末残高証明書の給与所得者の住宅借入金等を有する場合の所得税額の特別控除申告書への添付が不要となる

2. 上場株式等に係る配当所得等の課税の特例に対する措置

配当所得は原則所得税率5.105%～45.945%で総合課税されるが、上場株式等の配当所得等については、申告分離課税や申告不要という課税方法の選択も可能とさ

れている。ただし、上場株式等に係る持株割合が3%以上（いわゆる大口株主）の場合にはこの選択はできず、総合課税となる。

現行法では、対象となる上場会社の発行済株式等の3%以上を直接保有する者のみが大口株主として定義されており、同族会社等を通じて対象上場会社を間接的に支配している個人株主は申告分離課税等の選択が可能となっている。この大口株主の要件について以下のとおり見直しが行われる。

■対象上場会社の株式等保有割合（同族会社を通じた保有割合を含む保有割合）が3%以上の場合も大口株主として、その者が受け取る配当は総合課税となる

■この場合の株式等保有割合とは、個人及びその個人を判定の基礎となる株主とした場合に同族会社に該当する法人が保有する株式の発行済み株式の総数に対する割合をいう

■令和5年10月1日以後に支払を受けるべき上場株式等の

1) 非課税限度額

	令和3年1月1日～令和3年12月31日	令和4年1月1日～令和5年12月31日
省エネ住宅等	消費税率10% 1,500万円 上記以外の場合 1,000万円	1,000万円
上記以外	消費税率10% 1,000万円 上記以外の場合 500万円	500万円

※ 住宅用家屋の取得等に係る契約の締結時期による非課税限度額の差異はない

※ 省エネ等住宅とは、耐震、省エネ又はバリアフリーの住宅用家屋を指す

2) 既存住宅家屋の要件

	現行	改正案
築年数要件	原則、築年数が20年（耐火建築物の場合は25年）以内のもの ※一定の要件を満たす場合は、築年数20年超であっても可	築年数要件は廃止される
耐震基準要件	築年数が20年（耐火建築物の場合は25年）超の場合は耐震基準の適合が必要	築年数にかかわらず、新耐震基準の適合が必要（ただし、登記簿上の建築日付が昭和57年1月1日以降の家屋については、新耐震基準に適合しているものとみなされる）

3) 受贈者の年齢要件

■受贈者の適用年数が20歳以上から、18歳以上に引き下げられる

(2) 適用関係ほか

■上記の改正は、令和4年1月1日以後（受贈者の年齢の引下げは同年4月1日以後）の、当該制度に係る贈与税について適用される

■上記（非課税限度額を除く）の改正は、住宅取得等資金の贈与に係る相続時精算課税制度の特例措置等についても同様に適用される

配当等について適用開始となる

資産課税

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の見直し

父母・祖父母など直系尊属からの贈与により、自己の居住の用に供する住宅用家屋を新築等するための資金を取得した場合、一定の限度額までは贈与税が非課税となる当該制度につき、一部要件の見直しが行われた上で、2年延長される。

(1) 適用期限の延長・要件等の見直し

■適用期限が、令和3年12月31日から令和5年12月31日まで2年延長される

2. 非上場株式等に係る相続税・贈与税の納税猶予の特例制度の見直し

新型コロナウイルス感染症の影響により次世代への事業承継の時期が後ろ倒しになっている傾向にあり、事業承継税制の特例承継計画の申請ペースが鈍化している状況を踏まえ、特例承継計画の提出期限が1年延長される。

■非上場株式等に係る相続税・贈与税の納税猶予の特例制度を適用するためには、特例承継計画を対象会社の主たる事務所が所在する都道府県に提出する必要があるが、次のとおり提出期限が延長される。

現行	改正案
令和5年3月31日	令和6年3月31日

■特例承継計画の提出期限は1年延長されたものの、特例制度自体は令和9年12月末までの時限措置とされており、今回の大綱において延長を行わない旨が明記されているため、適用を検討している企業に関しては早期に事業承継に取り組むことが期待される。

消費課税

1. 適格請求書等保存方式（インボイス制度）に係る見直し

令和5年10月1日から適用が開始される適格請求書等保存方式（以下「インボイス制度」）における適格請求書発行事業者の登録等について、次の見直しが行われる。

(1) 免税事業者の適格請求書発行事業者登録の柔軟化

令和5年10月1日から導入されるインボイス制度では、企業が顧客に適格請求書を発行する場合には、原則

・免税事業者が適格請求書発行事業者となる時期

	現行	改正案
令和5年10月1日の属する課税期間における登録	登録日から適格請求書発行事業者となる	登録日から適格請求書発行事業者となる
令和5年10月1日から令和11年9月30日の属する課税期間（上記を除く）における登録	原則として、課税事業者選択届出書を提出し、課税事業者となった日以後の課税期間の初日から適格請求書発行事業者となる	登録日から適格請求書発行事業者となる

(2) 免税事業者が適格請求書発行事業者となった場合における事業者免税点制度の不適用

上記(1)の適用を受けて登録日から課税事業者となる適格請求書発行事業者（その登録日が令和5年10月1日の属する課税期間中である者を除く）のその登録日の属する課税期間の翌課税期間からその登録日以後2年を経過する日の属する課税期間までの各課税期間については、事業者免税点制度が適用されない。

この取扱いは、課税事業者選択届出書を提出した場合には、課税事業者となった課税期間の初日から2年間は原則として課税事業者を継続しなければならない（事業者免税点制度が適用されない）という現行の取扱いとのバランスを考慮したものとされる。

(3) 納税管理人を選定していない場合等における税務署長処分権限の拡張

特定国外事業者（事務所及び事業所等を国内に有しな

令和5年3月末までに適格請求書発行事業者となるための申請書を税務署に提出する必要がある。原則、消費税の免税事業者が適格請求書を発行しようとする場合には、課税事業者選択届出書を提出することにより課税事業者となった上で、適格請求書発行事業者として登録申請を行う必要がある。当該課税事業者選択届出書を提出した場合には、通常提出した翌事業年度の開始日から課税事業者となるため、免税事業者はその翌事業年度の開始日から適格請求書発行事業者となることができる。

現行法では、免税事業者が令和5年10月1日を含む課税期間に限り、課税事業者選択届出書を提出せずに課税期間の途中で適格請求書発行事業者として登録することができ、その課税期間中の登録日から適格請求書を発行することを認める経過措置が導入されている。

大綱では、経過措置適用期間が延長され、免税事業者が令和5年10月1日から令和11年9月30日までの日の属する課税期間中に適格請求書発行事業者の登録を受ける場合には、課税期間の中途からの登録を可能とし、その登録日から適格請求書発行事業者（課税事業者）となることができることとされる。

なお、この取扱いは、免税事業者が適格請求書発行事業者の登録の必要性を十分に考慮し、柔軟なタイミングで適格請求書発行事業者となれるように配慮したものと考えられる。

い国外事業者をいう）以外の者であって納税管理人を定めなければならないこととされている事業者が適格請求書発行事業者の登録申請の際に納税管理人を定めていない場合には、税務署長はその登録を拒否することができることとされ、登録を受けている当該事業者が納税管理人を定めていない場合には、税務署長はその登録を取り消すことができることとされる。

また、事業者が適格請求書発行事業者の登録申請書に虚偽の記載をして登録を受けた場合には、税務署長はその登録を取り消すことができることとされる。

(4) 適用関係

上記(1)から(3)までの改正は、令和5年10月1日以後に国内において事業者が行う資産の譲渡等及び課税仕入れについて適用される。

納税環境整備

1. 電子取引の取引情報に係る電磁的記録の保存への円滑な移行のための宥恕措置の整備

令和3年度税制改正により、令和4年1月1日以降に行われる電子取引によって授受される取引情報（電子取引データ）に関しては、電子帳簿保存法の定める保存要件に従い、電磁的記録（電子データ）による保存が要求され、従来代替措置として認められていた出力書面による保存制度が廃止される。しかし、当該保存要件を満たす

システム準備が間に合わないという事業者側の要望を踏まえ、令和4年1月1日から2年間は、事業者側にやむを得ない事情があり、かつ出力書面を提示又は提出できる場合には、法令に定める保存要件にかかわらず、その電磁的記録の保存をすることができることとする宥恕規定が設けられる。

(1) 概要

申告所得税及び法人税に係る保存義務者が行う電子取引につき、令和4年1月1日から令和5年12月31日までの期間は、以下の宥恕規定が設けられる。

項目	改正前	改正後
保存方法	法令の定める保存要件※1に従って、電磁的記録（電子データ）による保存が必要（出力書面による保存は認められない）	<p>下記①・②の両方の要件を充足する場合は、法令に定める保存要件にかかわらず、その電磁的記録の保存をすることができる宥恕規定が設けられる</p> <p>①保存義務者において当該電子取引の取引情報に係る電磁的記録を保存要件に従って保存をすることができなかつたことについてやむを得ない事情があると納税地等の所轄税務署長が認めること</p> <p>②当該保存義務者が質問検査権に基づく当該電磁的記録の出力書面（整然とした形式及び明瞭な状態で出力されたものに限る）の提示又は提出の求めに応じることができるようにしていること</p>

宥恕措置の要件である「やむを得ない事情」について、令和3年12月27日付けで改正された電子帳簿保存法取扱通達では、「電子取引の取引情報に係る電磁的記録の保存に係るシステム等や社内でのワークフローの整備未済等、保存要件に従って電磁的記録の保存を行うための準備を整えることが困難であることをいう」と規定

されている。

また、上記措置の適用については、当該電子データの保存要件への対応が困難な事業者の実情に配慮し、引き続き保存義務者から納税地等の所轄税務署長への手続を要せずその出力書面等による保存も認められる旨、当該通達で規定されている。

※1 電子帳簿保存法の定める電磁的記録の保存要件

項目	内容	
真実性の要件	改ざん防止措置（①～④のいずれか）	①電磁的記録の記録事項にタイムスタンプが付された後に取引情報の授受を行うこと
		②取引情報の授受後最長約2か月以内に、電磁的記録の記録事項にタイムスタンプを付すとともに、保存を行う者又は監督者の情報を確認できること
		③次のいずれかを満たすシステムを使用して取引情報の授受及び電磁的記録の保存を行うこと イ：記録事項の訂正又は削除を行った場合、その事実及び内容を確認することができること ロ：記録事項の訂正又は削除を行うことができないこと
		④訂正・削除の防止に関する規程を作成・備え付け、当該規程に沿った運用を行うこと
可視性の要件	見読性の確保	ディスプレイ等で整然とした形式及び明瞭な状態で出力できること
	関係書類の備付け	電子計算機処理システムの概要を記載した書類の備付けを行うこと（自社開発のプログラムを使用する場合に限る）
	検索機能の確保	<p>①取引等の年月日、取引金額、取引先について検索設定できること</p> <p>②日付又は金額は範囲指定により検索できること</p> <p>③2つ以上の項目を組み合わせ検索できること</p> <p>※上記②③については、税務職員からのダウンロードの求めに応じて対応できる場合には不要</p>

(2) 適用関係

上記の改正は、令和4年1月1日以後に行う電子取引の

取引情報について適用される。

2. タイムスタンプの国による認定制度の創設に伴うスキャナ保存制度等の整備

社会全体のデジタル化を進めるに当たり、データの改ざんや送信元のなりすまし等を防止する仕組みであるトラストサービスの重要性が高まっている中、当該トラストサービスの1つであるタイムスタンプについては、一般財団法人日本データ通信協会による民間の認定制度が運用されてきた。しかし、国による信頼性の裏付けがないことや国際的な通用性への懸念等の意見を踏まえて、国としての裏付けを与えるタイムスタンプの認定制度が創設され、令和3年7月30日より認定の受付が開始されている。

これに伴い、電子帳簿保存法のような電子文書の保存に関する制度においても国による認証制度を有効な手段と位置付けるため、以下の見直しが行われる。

(1) 概要

国税関係書類のスキャナ保存制度及び電子取引の取引情報に係る電磁的記録の保存制度のタイムスタンプ要件について、現行は一般財団法人日本データ通信協会が認定する業務に係るタイムスタンプを付すことになっていたが、改正後は国による信頼性の裏付けを持った総務大臣の認定する時刻認証業務に係るタイムスタンプを付すことになった。

(2) 適用関係

上記の改正は、令和4年4月1日以後に保存が行われる国税関係書類又は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る。また、令和4年4月1日から令和5年7月29日までの間に保存が行われる国税関係書類又は電子取引の取引情報に係る電磁的記録のタイムスタンプ要件について、従前どおり一般財団法人日本データ通信協会が認定する業務に係るタイムスタンプを付すことを可能とする経過措置が設けられる。

3. 帳簿の提出がない場合等の過少申告加算税等の加重措置の整備

記帳水準の向上に資する観点から、記帳義務の適正な履行を担保するため、帳簿の不保存や記載不備について未然に抑止するための過少申告加算税・無申告加算税の加重措置が設けられる。

(1) 概要

一定の帳簿※1に記載すべき事項に関し所得税、法人税又は消費税に係る修正申告書の提出等の前に、国税庁等の職員から帳簿の提示又は提出を求められ、かつ、次に掲げる場合のいずれかに該当するとき（当該納税者の責めに帰すべき事由がない場合を除く）は、当該帳簿に記載すべき事項に関して生じた申告漏れ等に課される過少申告加算税等について、通常課される額に申告漏れ等に係る税額の10%（次の②に該当する場合には5%）に相当する額を加算するほか、所要の措置がとられる。

①帳簿の提示若しくは提出をしなかった場合又は帳簿に記載すべき事項のうち、売上金額等の記載が著しく不十分である場合※2

②帳簿に記載すべき事項のうち、売上金額の記載が不十分である場合※2

※1 「一定の帳簿」とは、次に掲げる帳簿のうち、売上金額等の記載についての調査のために必要があると認められるものをいう。

▶所得税又は法人税の青色申告者が保存しなければならないこととされる仕訳帳及び総勘定元帳

▶所得税又は法人税の白色申告者及び青色申告者（簡易簿記又は現金主義）が保存しなければならないこととされる帳簿

▶消費税の事業者が保存しなければならないこととされる帳簿

※2 「記載が著しく不十分である場合」及び「記載が不十分である場合」と加重措置のイメージは次の表のとおりである。

区分	売上金額等の帳簿への記載	加算税の加重割合
不記帳・不保存	全てが記載されていない	10%
記載不備 (帳簿の保存(提出)あり)	2分の1以上が記載されていない (上記①の記載が著しく不十分である場合)	10%
	3分の1以上が記載されていない (上記②の記載が不十分である場合)	5%

(2) 適用関係

上記の改正は、令和6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る。

(以下の改正は、いずれも令和5年分以降の財産債務調書等に適用される)。

4. 財産債務調書制度等の見直し

財産債務調書制度等について、次の見直しが行われる

(1) 財産債務調書の提出義務者の見直し

その年の各種所得の合計額が2,000万円を超えない居住者であっても、財産の合計額が10億円以上である場合、財産債務調書の提出義務者となる。

現行	改正案
所得税等の確定申告書の提出義務者で ■退職所得を除く各種所得金額の合計額が2,000万円を超え、かつ、 ■12月31日において、3億円以上の財産、又は、1億円以上の国外転出特例財産を有する場合	現行の提出義務者に加え、以下も提出義務者とされる ■その年の12月31日において有する財産の価額の合計額が10億円以上である居住者

(2) 財産債務調書等の提出期限の見直し

財産債務調書及び国外財産調書（以下「財産債務調書等」）の提出期限は以下のように見直しが行われる。

提出書類	現行	改正案
財産債務調書 国外財産調書	翌年の3月15日	翌年の6月30日

(3) 提出期限後に財産債務調書等が提出された場合の宥恕措置の見直し

提出期限後に財産債務調書等が提出された場合において、その提出が、調査があったことにより更正等があることを予知してされたものでないときは、その財産債務調書等は提出期限内に提出されたものとみなす措置があるが、この措置はその提出が調査通知前にされたものである場合に限り適用することとされる。

(4) 財産債務調書等の記載事項の見直し

財産債務調書への記載を運用上省略することができる「その他の動産の区分に該当する家庭用動産」の取得価額基準が以下のように見直しされる。

記載省略可能な家庭用動産	現行	改正案
取得価額の基準	100万円未満	300万円未満

5. 上場株式等の配当所得等に係る課税方式の統一

現行制度では上場株式等の配当所得等に係る課税方式について、税務上の有利・不利を勘案して所得税と個人

住民税で異なる課税方式（申告不要・総合課税・申告分離課税）を選択可能だが、令和6年度分以後の個人住民税において、当該所得等に係る課税方式を所得税に一致させる方向で見直しがされた。これに伴い所要の経過措置が講じられる。

6. 個人住民税における合計所得金額に係る規定の整備

- 個人住民税の計算において、公的年金等控除額の算定の基礎となる合計所得金額には退職所得金額が含まれない旨が明確化された
- 令和4年度分以後の個人住民税（令和5年に賦課される住民税）について適用される

関税

1. 個別品目の関税率の見直し

繊維製品（女子用のブラウス等（綿製））の税細分は統合・簡素化され、税率が統一される。

2. 海外の事業者を仕出人とする模倣品の水際取締りの強化

海外事業者から国内の事業性のない者に宛てて郵送等で持ち込まれた模倣品（商標権等侵害物品）は、関税法の「輸入してはならない貨物」として規定される。

3. その他

貨物運送用の反復使用される容器（通い容器）に係る免税手続は、簡素化措置の対象等が拡大される。



令和4年度税制改正トピックス

令和4年度税制改正について、最新の情報を集めて掲載しています。大綱の概要をクイックに解説した動画も配信中です。

www.deloitte.com/jp/tax/tax-reform