

Japan Tax Newsletter

デロイトトーマツ税理士法人

2022年3月1日号

令和4年3月決算における税務上の留意事項

Executive Summary

- 令和4年3月決算においては、主に令和3年度税制改正の内容が初めての適用を迎える
- 令和3年度税制改正においては、産業競争力強化法改正により創設された事業適応計画の認定を受けた法人について、デジタルトランスフォーメーション（以下「DX」）投資促進税制や繰越欠損金の控除上限の臨時措置が創設されたほか、研究開発税制、賃上げ・投資促進税制についての改正等が行われた
- 本ニュースレターでは、令和3年度税制改正これらのうち、法人の令和4年3月決算に影響を与える主要な事項についての留意事項を解説する

※リンクをクリックすると各項目にジャンプします

<Index>		
1	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	P. 2
2	繰越欠損金の控除上限の臨時措置	P. 3
3	研究開発税制の見直し	P. 4
4	賃上げ・投資促進税制の見直し（人材確保等促進税制・所得拡大促進税制）	P. 7
5	株式対価 M&A を促進するための措置の創設	P. 9
6	カーボンニュートラルに向けた投資促進税制の創設	P. 10
7	大企業についての一定の租税特別措置の停止措置の延長	P. 12
8	中小企業事業再編投資損失準備金制度の創設	P. 13
9	中小企業者関係等	P. 14
10	外国子会社から受ける配当等の額に係る外国源泉税等の額の取扱い	P. 16

1. 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

(1) 概要

産業競争力強化法の改正と共に、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」を認定する仕組みが創設されたことに伴い、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が創設された。

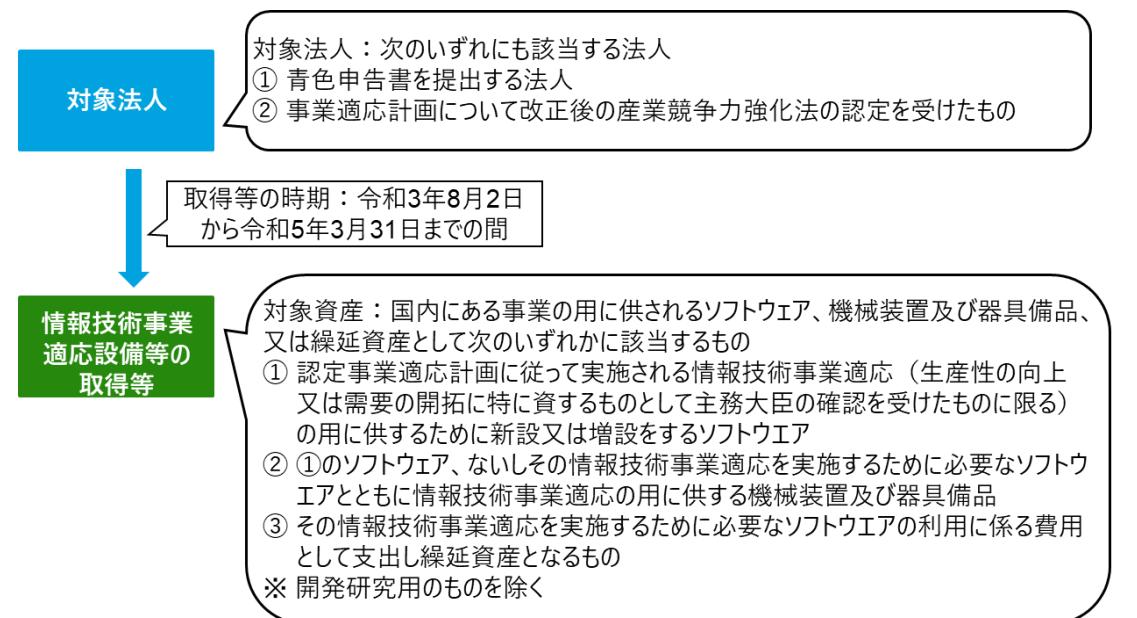
具体的には、同法の改正法の施行の日（令和3年8月2日）から令和5年3月31日までの間に、その事業適応計画に従って実施される情報技術事業適応の用に供するためにソフトウェアの新設若しくは増設をし、又はその情報技術事業適応を実施するために必要なソフトウェアの利用に係る費用（繰延資産となるものに限る）の支出をした場合に、一定の特別償却又は税額控除が認められることになった。

(2) 適用対象になる場合

当該税制措置の具体的な対象法人及び対象資産の内容は、以下のとおりとされている。

(3) 措置の内容

上記（2）に該当する場合には、その取得価額に応じて以下の特別償却又は税額控除の適用を受けることができる」とされる。



措置の内容	<ul style="list-style-type: none">① 情報技術事業適応設備（ソフトウェア又は機械装置、器具備品）の取得価額の30%の特別償却、又はその取得価額の3%（※）の税額控除との選択適用② 事業適応繰延資産の額の30%の特別償却とその事業適応繰延資産の額の3%（※）の税額控除との選択適用 <p>（※）グループ（会社法上の親子会社関係にある会社によって構成されるグループ）外の事業者とデータ連携をする場合には5%</p>
取得価額限度	対象資産の取得価額及び対象繰延資産の額の合計額として300億円が限度
税額控除限度	当期の法人税額の20%（ただし、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制度による控除税額との合計）

2. 繰越欠損金の控除上限の臨時措置

(1) 概要

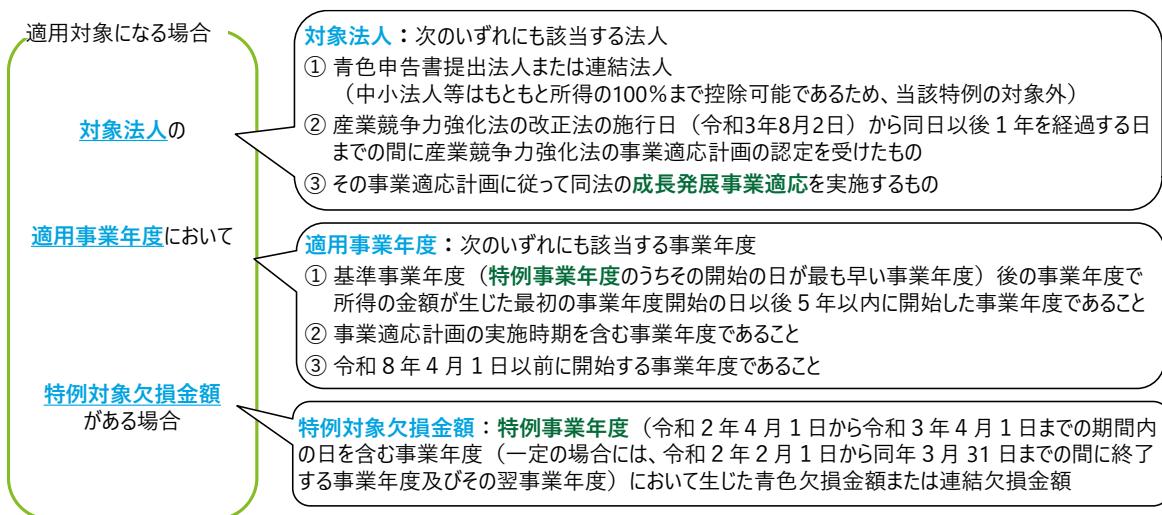
産業競争力強化法の改正を前提に、コロナ禍による欠損金については、一定期間に限り、DX やカーポンニュートラル等、事業再構築・再編に係る投資に応じた範囲において、所得の最大 100%までの控除を可能とする特例が設けられた（措法 66 の 11 の 4、68 の 96 の 2、産業競争力強化法 2⑫・21 の 28①）。

現行制度においては、青色申告書提出法人の繰越欠損金は 10 年間繰り越され、その欠損等控除前所得の 50%相当額を上限として控除することができる（中小法人や新設法人等の一定の法人については 100%）（法法 57①、⑪）。

この欠損等控除前所得の 50%相当額の控除上限について、臨時措置として、対象法人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、欠損等控除前所得の金額の最大 100%を上限として損金算入できることとされる。

(2) 適用対象になる場合

当該臨時措置の適用対象になる場合は次の場合とされている。



(3) 措置の内容

特定事業年度に生じた青色欠損金額については、欠損金の繰越控除前の所得の金額の 100%（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こととされる（措法 66 の 11 の 4）。

（※）累積投資残額：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をいう。

特例適用後の控除上限は、次の図のようになる。



3. 研究開発税制の見直し

(1) 試験研究費の総額に係る税額控除制度の見直し

試験研究費の総額に係る税額控除制度について、以下のとおり見直しが行われた（措法 42 の 4①②）。税額控除率の算式について、研究開発投資の増加インセンティブをより強化するよう、次のとおり、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ている。また、新型コロナウイルス感染症の拡大により収益が低迷する企業がある中、国全体としての研究開発投資を増加させる観点から、厳しい経営環境にあっても研究開発投資を増加させている企業の控除上限を引き上げる措置が創設された（措法 42 の 4③三）。改正内容は下表のとおりであり、改正項目①～③については以下の説明を参照されたい。

	改正前			改正後		
	増減試験研究費割合	税額控除率の計算方法	税額控除率の上限・下限	増減試験研究費割合	税額控除率の計算方法	税額控除率の上限・下限
税額控除率	8%以下の場合	$9.9\% - (8\% - \text{増減試験研究費割合}) \times 0.175$	6%	9.4%以下の場合①	$10.145\% - (9.4\% - \text{増減試験研究費割合}) \times 0.175$ ①	2%①
	8%超の場合	$9.9\% + (\text{増減試験研究費割合} - 8\%) \times 0.3$	10% (14%◇)	9.4%超の場合①	$10.145\% + (\text{増減試験研究費割合} - 9.4\%) \times 0.35$ ◇①	10% (14%◇)
	■ 平均売上金額に対する試験研究費の割合が 10%を超える場合、（上記で算出した割合）×（控除割増率（※））に相当する割合を加算する◇ （※）控除割増率 = （試験研究費割合 - 10%）×0.5（10%を上限）			■ 平均売上金額に対する試験研究費の割合が 10%を超える場合、改正前と同様の割合を加算する③◇		
控除税額の上限	当期の法人税額×25%	■ 一定のベンチャー企業（※）は、40% (※) 一定のベンチャー企業…設立後 10 年以内の法人のうち当期において翌期繰越欠損金額を有するもの（大法人の子会社等を除く）		当期の法人税額×25%	■ 一定のベンチャー企業は、40%（改正前の規定と同様） ■ 一定のベンチャー企業に該当しない法人で、以下の要件を満たす場合は、30%◇② ・基準年度比売上金額減少割合（※ 1）≥2% ・試験研究費の額 > 基準年度試験研究費（※ 2）の額 (※ 1) 基準年度比売上金額減少割合…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（基準事業年度）の売上金額に満たない場合の、当該満たない部分の金額の当該最後に終了した事業年度の売上金額に対する割合（措法 42 の 4⑧六の二） なお、基準事業年度がない場合（合併などにより基準事業年度とみなされる事業年度がある場合を除く）においては、基準年度比売上金額減少割合は 0 とすることとされ（措令 27 の 4⑩）、この措置の適用はない。 (※ 2) 基準年度試験研究費の額…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（措法 42 の 4⑧六の三）	
	■ 平均売上金額に対する試験研究費の割合が 10%を超える場合、（試験研究費割合 - 10%）×2 に相当する割合（10%を上限）が上乗せ◇	■ 平均売上金額に対する試験研究費の割合が 10%を超える場合、（試験研究費割合 - 10%）×2 に相当する割合（10%を上限）が上乗せ③（改正前の規定と同様）◇				

◇は、令和 2 年度末まで（改正前）又は令和 4 年度末（改正後）までの時限措置

- ① 試験研究費の総額に係る税額控除制度について、税額控除率の計算及び税額控除率の下限が見直された。税額控除率の下限は改正後の規定では 2%（改正前:6%）とされている。また、控除税額の上限を 14%とする特例の適用期限は 2 年延長されている。

- ② 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の控除税額の上限に当期の法人税額の5%が上乗せされる措置が2年間の時限措置として新設され、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おいて適用される。
- ③ 平均売上金額に対する試験研究費の割合が10%を超える場合における、税額控除率の加算措置及び控除税額上限の上乗せ措置の適用期限が2年延長されている。

(2) 中小企業技術基盤強化税制に係る税額控除制度の見直し

中小企業者等に対して適用される、中小企業技術基盤強化税制に係る税額控除制度についても、上記(1)と同様の趣旨により、次のとおり控除率カーブの見直しが行われた（措法42の4④⑤）。また、厳しい経営環境にあっても研究開発投資を増加させている企業の控除上限を引き上げる措置も、上記(1)と同様に導入されている（措法42の4⑥三）。改正内容は下表のとおりであり、改正項目①～③については以下の説明を参照されたい。

	改正前			改正後		
	増減試験研究費割合	税額控除率の計算方法	税額控除率の上限・下限	増減試験研究費割合	税額控除率の計算方法	税額控除率の上限・下限
税額控除率	8%以下の場合	12%	—	9.4%以下の場合①	12%	—
	8%超の場合	12% + (増減試験研究費割合 - 8%) × 0.3◇	17%◇	9.4%超の場合①	12% + (増減試験研究費割合 - 9.4%) × 0.35◇①	17%◇①
	■ 平均売上金額に対する試験研究費の割合が10%を超える場合、（上記で算出した割合）×（控除割増率）に相当する割合を加算する◇	■ 平均売上金額に対する試験研究費の割合が10%を超える場合、改正前の規定と同様の割合を加算する◇③				
控除税額の上限	当期の法人税額×25%	■ 一定のベンチャー企業（※）は、40%（※）一定のベンチャー企業…設立後10年以内の法人のうち当期において翌期繰越欠損金額を有するもの（大法人の子会社等を除く）	当期の法人税額×25%	■ 一定のベンチャー企業は、40%（改正前の規定と同様）	■ 一定のベンチャー企業に該当しない法人で、以下の要件を満たす場合は、30%◇② ・基準年度比売上金額減少割合（※1）≥2% ・試験研究費の額 > 基準年度試験研究費（※2）の額 (※1) 基準年度比売上金額減少割合…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（基準事業年度）の売上金額に満たない場合の、当該満たない部分の金額の当該最後に終了した事業年度の売上金額に対する割合（措法42の4⑧六の二） なお、基準事業年度がない場合（合併などにより基準事業年度とみなされる事業年度がある場合を除く）においては、基準年度比売上金額減少割合は0とすることとされ（措令27の4⑩）、この措置の適用はない。 (※2) 基準年度試験研究費の額…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（措法42の4⑧六の三）	■ 平均売上金額に対する試験研究費の割合が10%を超える場合、（試験研究費割合 - 10%）×2に相当する割合（10%を上限）が上乗せ◇
	■ 平均売上金額に対する試験研究費の割合が10%を超える場合、（試験研究費割合 - 10%）×2に相当する割合（10%を上限）が上乗せ◇	■ 平均売上金額に対する試験研究費の割合が10%を超える場合、（試験研究費割合 - 10%）×2に相当する割合（10%を上限）が上乗せ③（改正前の規定と同様）◇				

◇は、令和2年度末まで（改正前）又は令和4年度末（改正後）までの時限措置

- ① 中小企業技術基盤強化税制について、増減試験研究費割合が8%を超える場合の特例が、増減試験研究費割合の9.4%を超える場合の特例に見直されたほか、その適用期限は2年延長されている。控除税額の上限は、改正前と同じく17%とされている。
- ② 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の控除税額の上限に当期の法人税額の5%が上乗せされる措置が2年間の時限措置として新設され、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おいて適用される。
- ③ 上記①③と同様に、平均売上金額に対する試験研究費の割合が10%を超える場合における、税額控除率の加算措置及び控除税額上限の上乗せ措置の適用期限が2年延長されている。

(3) 試験研究費の範囲の見直し及び明確化

デジタル技術を活用した企業変革（DX）を促進する等の観点から、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た（措法42の4⑧一）。

項目	改正の内容
対象となる試験研究費の追加	<p>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当初試験研究用資産以外の資産の取得価額に含まれるものも加えることとされた。これにより、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、研究開発税制の対象に追加されることとなった。</p> <p>（注）「当初試験研究用資産」とは、事業供用の時に試験研究の用に供する固定資産及び試験研究のために支出した費用に係る繰延資産をいう。</p> <p>上記に伴い、以下の措置がとられている。</p> <ul style="list-style-type: none"> ■ 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当初試験研究用資産以外の資産の償却費、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されている（措法42の4⑧一）。 このため、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当初試験研究用資産以外の資産が、その事業の用に供した後に試験研究用に転用された場合における転用後の償却費、譲渡損及び除却損の額は、研究開発税制の対象である試験研究費には該当しないこととなる。 ■ 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当初試験研究用資産以外の資産については、研究開発税制又は特別償却等に関する制度のいずれかを選択適用することとされている（措法53②）。
対象となる試験研究費からの除外	試験研究費の範囲をグローバルスタンダードに合わせる観点から、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）に係る費用が、研究開発税制の対象から除外されている。
試験研究費の範囲の明確化	開発中の技術を自社が試行する場合において、その技術が自社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、人文科学及び社会科学に係る活動は対象に含まれないこと等、研究開発税制の対象となる試験研究費の範囲が通達上で明確化されている（措通42の4(1)-1～3）。

(4) 特別試験研究費の額に係る税額控除制度の見直し

特別試験研究費の額に係る税額控除制度（オープンイノベーション型制度）について、以下の改正が行われた。

項目	改正の内容
特別試験研究費の区分の変更	<p>対象となる特別試験研究費の額に、成果活用促進事業者との共同研究及び成果活用促進事業者への委託研究に要する一定の費用の額が特掲され、その税額控除率は25%とされている（措法42の4⑦二、措令27の4①、27四・十一）。</p> <p>（注）共同研究及び委託研究の範囲は、出資後10年以内に限定しないことを除き、研究開発型ベンチャー企業（※）との共同研究及び研究開発型ベンチャー企業への委託研究と同様とされている。</p> <p>（※）研究開発型ベンチャー企業：産業競争力強化法の新事業開拓事業者でその発行する株式の全部又は一部が同法の認定ベンチャーファンドの組合財産であるものその他これに準ずるものという。</p>

	(注) 関係法令の改正を前提に、国立大学、大学共同利用機関及び公立大学の外部化法人との共同研究並びに国立大学、大学共同利用機関及び公立大学の外部化法人への委託研究についても同様とされている。
特別研究機関等の範囲の追加	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こととされている。 （※）特別研究機関等：科学技術・イノベーション創出の活性化に関する法律に規定する試験研究機関等及び、国立研究開発法人をいう。
共同研究に関する相手方の確認方法の明確化	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が行われる予定であるものとされている。
大学等との共同研究・委託研究の見直し	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は、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改正が行われている（措規20⑯二・26二）。 ただし、中小企業者（適用除外事業者に該当するものを除く）及び農業協同組合等については改正前と同様とされている。
特定中小企業者等に対する委託研究の見直し	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改正が行われている（措令27の4～27九）。 ■受託者が委託契約により委託されるもので、委託に基づき行われる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 ■委託に係る委任契約等において、その試験研究の成果が委託法人に帰属する旨が定められていること

4. 賃上げ・投資促進税制の見直し（人材確保等促進税制・所得拡大促進税制）

（1）人材確保等促進税制

1) 概要

従来の賃上げ・投資促進税制の適用要件について、新規雇用者の給与等支給額の増加に着目した内容に見直された（措法42の12の5①）。

具体的には、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、青色申告書提出法人が国内新規雇用者に対して給与等を支給する場合において、新規雇用者給与等支給額の前期の新規雇用者給与等支給額に対する増加割合が2%以上であるときは、控除対象新規雇用者給与等支給額の15%の税額控除ができる制度に変更された。改正内容は下表のとおりである。

項目		改正前	改正後
適用要件	A	雇用者給与等支給額 > 前期の雇用者給与等支給額	雇用者給与等支給額 > 前期の雇用者給与等支給額
	B	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 × 103%	新規雇用者給与等支給額 ≒ 1 ≒ 前期の新規雇用者給与等支給額 × 1 × 102%
②設備投資要件		国内総投資額 ≒ 減価償却費 × 95%	削除
③教育訓練要件 (上乗せ要件)		教育訓練費 ≒ 直近2期の教育訓練費の平均額 × 120%	教育訓練費 ≒ 前期の教育訓練費 × 120%
税額控除	適用要件①、②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) × 15%	控除対象新規雇用者給与等支給額 ≒ 2 × 15%
	適用要件①、②、③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) × 20%	控除対象新規雇用者給与等支給額 ≒ 2 × 20%

限度額	当期の法人税額の 20%
対象法人	青色申告法人（設立事業年度は対象外）

- ※1. 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をいう（後述の2.(1)2)「年度途中に採用された国内新規雇用者の考え方」も参照）。ただし、その給与等に充てるため他の者（その法人との間に連結完全支配関係がある他の連結法人及びその法人が外国法人である場合の本店等を含む）から支払を受ける金額（雇用安定助成金を除く）がある場合には、当該金額を控除する。
- ※2. 控除対象新規雇用者給与等支給額とは、雇用保険法の一般被保険者に該当するか否かにかかわらず、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、その給与等に充てるため他の者（その法人との間に連結完全支配関係がある他の連結法人及びその法人が外国法人である場合の本店等を含む）から支払を受ける金額（雇用安定助成金の除外は行わない）がある場合には、当該金額を控除する。

2) その他留意事項

本税制の貨上げ要件の見直しが行われ、継続雇用者（当期・前期の各月全てに給与等の支給を受けた一定の国内雇用者）の抽出は不要となった。しかし、大企業に係る税額控除制度の適用除外措置（詳細は、「7. 大企業についての一定の租税特別措置の停止措置の延長」参照）の判定においては、引き続き、継続雇用者給与等支給額にかかる要件が残っており、場合によっては継続雇用者の抽出が必要となるため、注意が必要である。

3) 適用関係

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おいて適用される。

(2) 所得拡大促進税制（中小企業者等のみ）

1) 概要

中小企業者等における所得拡大促進税制について、次の見直しが行われた上、その適用期限が2年延長された（措法42の12の5②）。

- a) 適用要件のうち、継続雇用者給与等支給額の前期の継続雇用者給与等支給額に対する増加割合が1.5%以上であることとの要件を、雇用者給与等支給額の前期の雇用者給与等支給額に対する増加割合が1.5%以上であることとの要件に見直される。
- b) 税額控除率が25%となる要件のうち、継続雇用者給与等支給額の前期の継続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を、雇用者給与等支給額の前期の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る。

項目			改正前	改正後
適用要件	①貨上げ要件	A	雇用者給与等支給額 > 前期の雇用者給与等支給額	雇用者給与等支給額 × 1 ≥ 前期の雇用者給与等支給額 × 1 × 101.5%
		B	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 × 101.5%	
	②教育訓練要件 (上乗せ要件)	A	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 × 102.5%	雇用者給与等支給額 ≥ 前期の雇用者給与等支給額 × 102.5%
		B	以下のいずれかの要件を満たす A) 教育訓練費 ≥ 前期の教育訓練費の年平均額 × 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	以下のいずれかの要件を満たす A) 教育訓練費 ≥ 前期の教育訓練費の年平均額 × 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	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
税額控除	適用要件①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) ×15%	(雇用者給与等支給額－前期の雇用者給与等支給額) ×2×15%
	適用要件①、②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) ×2×25%
	限度額	当期の法人税額の 20%	
対象法人		青色申告法人（設立事業年度は対象外）	

※1. 雇用者給与等支給額とは、所得の金額の計算上損金の額に算入される「全ての国内雇用者」に対する給与等の支給額をいう。ただし、その給与等に充てるため他の者（その法人との間に連結完全支配関係がある他の連結法人及びその法人が外国法人である場合の法人税法第 138 条第 1 項第 1 号に規定する本店等を含む。）から支払を受けた金額（雇用安定助成金を除く）がある場合には、当該金額を控除する。

※2. 税額控除率を乗ずる基礎となる雇用者給与等支給額から前期雇用者給与等支給額を控除した金額は、調整雇用者給与等支給増加額が上限とされる。

2) その他留意事項

中小企業者等では人材確保等促進税制の適用も可能であるため、人材確保等促進税制の適用要件も充足する場合には、上乗せ要件も考慮した上、人材確保等促進税制と所得拡大促進税制による税額控除のどちらが有利になるか別途検討が必要である。

3) 適用関係

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おいて適用される。

5. 株式対価 M&A を促進するための措置の創設

(1) 概要

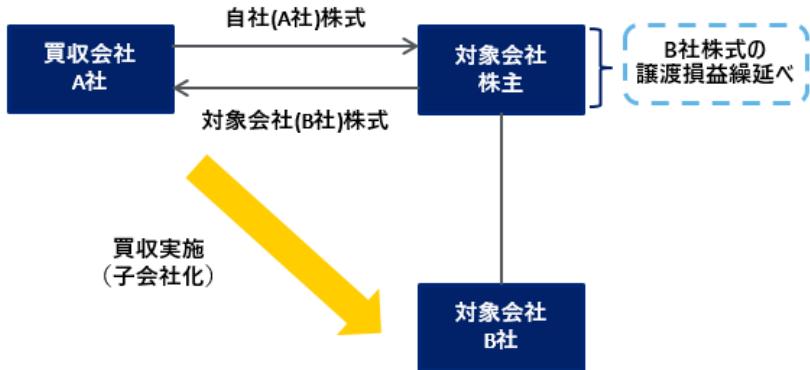
令和元年 12 月に公布された改正会社法により、株式交付制度が創設され、令和 3 年 3 月 1 日から施行された。この株式交付とは、株式会社が他の株式会社（以下「対象会社」）を子会社とするために、その株式を譲り受け、対価として自社株式を交付することをいう（会社法 2 三十二の二）。

当該株式交付制度の創設を受け、自社株式を対価とする M&A において、対象会社の株主における譲渡損益を繰り延べる税制措置が、従来の産業競争力強化法に基づく特例措置から会社法の株式交付制度に基づく恒久的措置へと、以下のとおり整理された。

	改正前	改正後
主な適用要件	産業競争力強化法に基づく特別事業再編計画の認定を受けること	会社法に規定する株式交付制度に基づく買収であること
対価要件	交付資産は自社株式のみ	対価の 20%以内であれば金銭等を自社株式と組み合わせて交付することが可能

(2) 株式譲渡損益の繰延べ

対象会社の株主である法人が、会社法の株式交付により、その有する対象会社株式を譲渡し、買収会社（以下「株式交付親会社」）の株式等の交付を受けた場合には、その譲渡した対象会社株式の譲渡損益の計上は繰り延べることとされた（措法 66 の 2 の 2①、68 の 86①）（個人株主についての所得税についても同様とされる）。



【出所】経済産業省「令和 3 年度税制改正に関する経済産業省要望」に基づきデロイトトーマツ税理士法人作成

- 本繰延措置の適用は、対価として交付を受けた資産の価額のうち株式交付親会社の株式の価額の割合が 80% 以上である場合に限られる。この場合において、株式交付親会社の株式以外の資産の交付を受けたときは、株式交付親会社の株式に対応する部分のみ譲渡損益の計上を繰り延べられる（措法 66 の 2 の 2①、68 の 86①）。

(3) 添付書類

株式交付親会社は確定申告書に以下の書類を添付することとされた。

- 株式交付計画書（法規 35 五）
- 株式交付に係る明細書（当該株式交付子会社の株主に対して交付した株式その他の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含む）（法規 35 六）

(4) 外国法人に対する適用

外国法人が株式交付子法人（対象会社）の株主である場合における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部分に限られる（措令 39 の 10 の 3①）。

(5) 適用

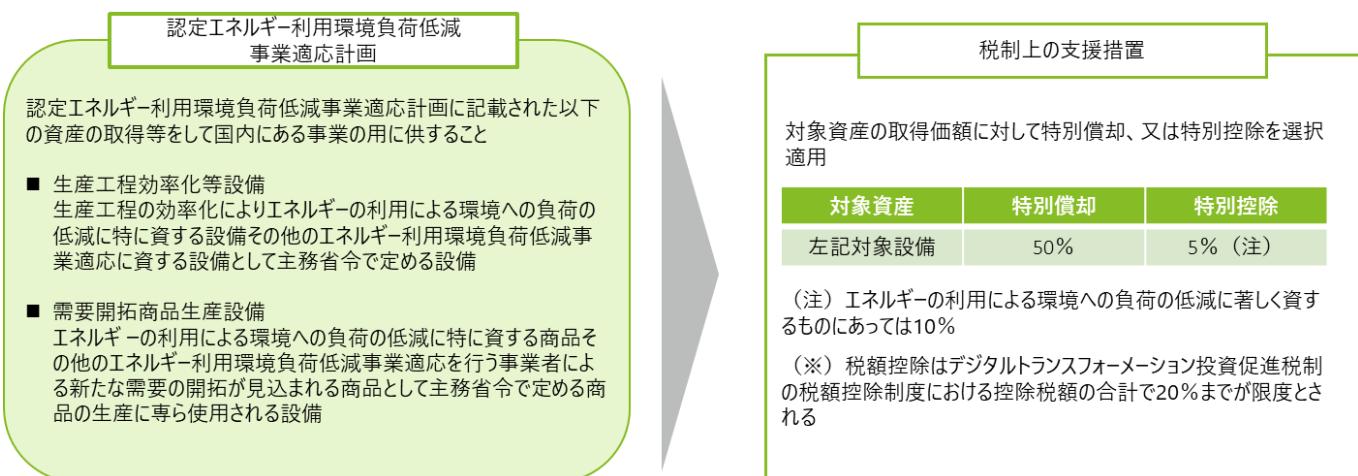
本改正は、令和 3 年 4 月 1 日以後に行われる株式交付に適用される（R3 改正法附 1、53、54、69、70）。

6. カーボンニュートラルに向けた投資促進税制の創設

(1) 概要

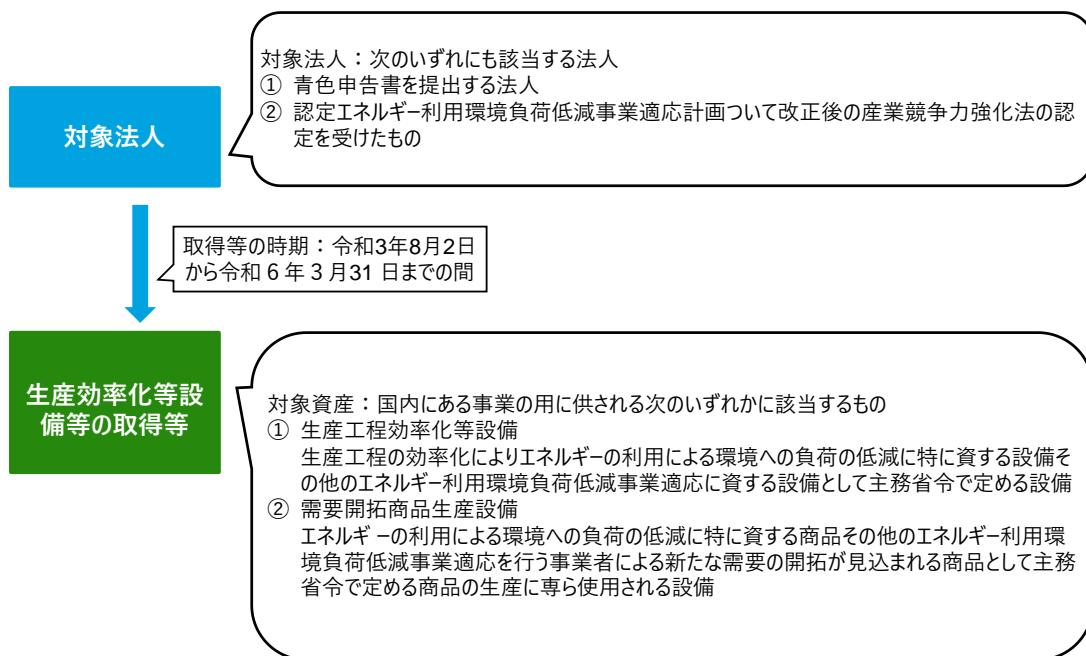
「2050 年カーボンニュートラル」という高い目標に向けて、産業競争力強化法の認定事業適応計画（エネルギー利用環境負荷低減事業適応に関するものに限る。）に基づき導入される、生産プロセスの脱炭素化に寄与する設備や、脱炭素化を加速する製品を早期に市場投入することでわが国事業者による新たな需要の開拓に寄与することが見込まれる製品を生産する設備に対して、税制上の支援措置が創設された（措法 42 の 12 の 7③⑥、68 の 15 の 7③⑥）。

具体的には、同法の改正法の施行の日（令和 3 年 8 月 2 日）から令和 6 年 3 月 31 日までの間に上記計画に記載された生産工程効率化等設備又は需要開拓商品生産設備の取得等をした場合に、一定の特別償却又は税額控除が認められることになる。



(2) 適用対象になる場合

当該税制措置の具体的な対象法人及び対象資産の内容は、以下のとおりとされている。



(3) 措置の内容

上記(2)に該当する場合には、その取得価額に応じて以下の特別償却又は税額控除の適用を受けることができる」とされる。

措置の内容	対象資産の取得価額の50%の特別償却、又はその取得価額の5%（※）の税額控除との選択適用 (※) エネルギーの利用による環境への負荷の低減に著しく資するものにあっては 10%
取得価額限度	対象資産の取得価額の合計額として500億円が限度
税額控除限度	当期の法人税額の20%（ただし、DX投資促進税制の税額控除制度による控除税額との合計）

7. 大企業についての一定の租税特別措置の停止措置の延長

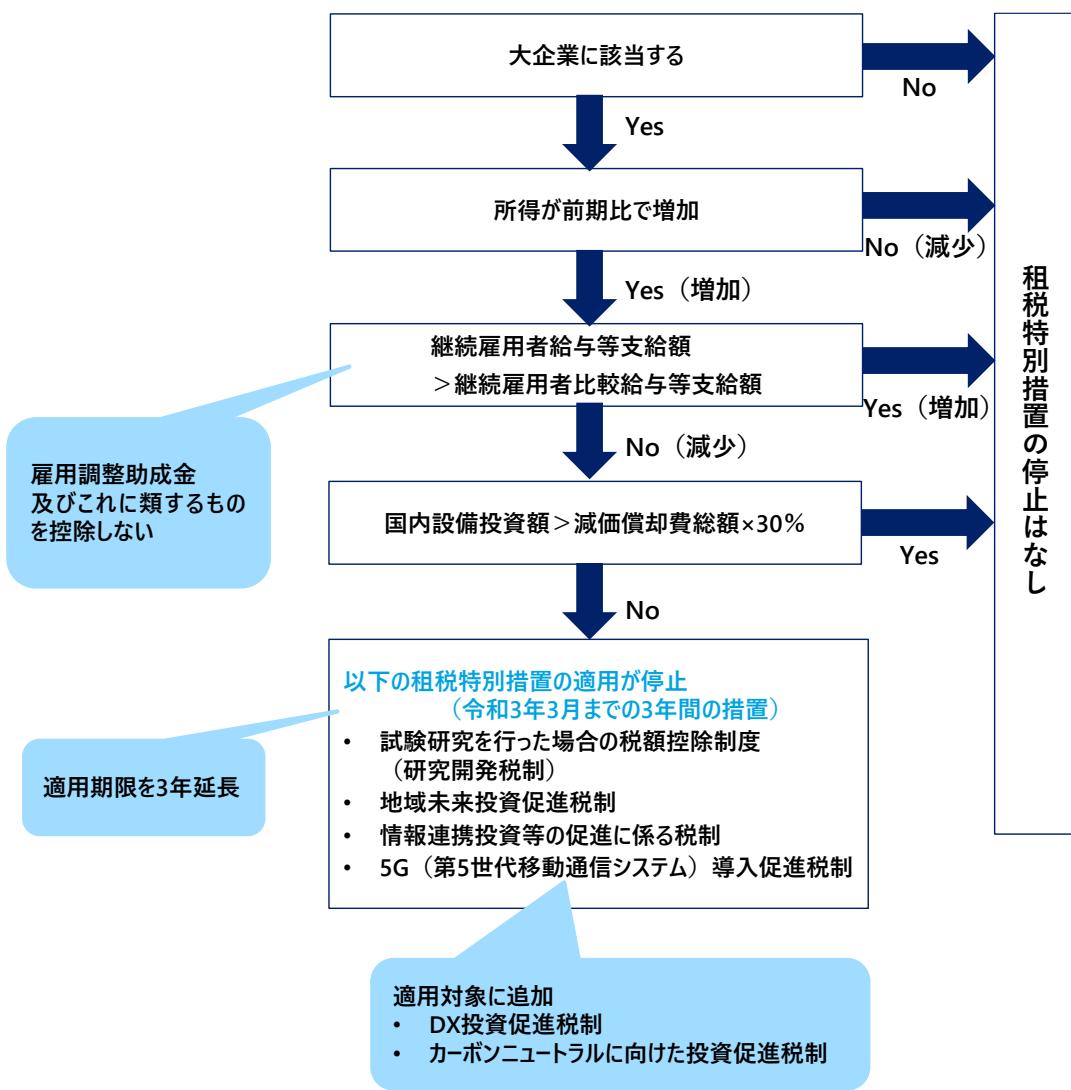
平成 30 年度税制改正により導入されていた、大企業についての一定の租税特別措置の停止措置について、以下の見直しが行われ、また、適用期限が 3 年延長された（措法 42 の 13⑥）。

- 対象に DX 投資促進税制の税額控除及び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が加えられる
- 繙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と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される

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ること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、賃上げや設備投資に積極的でないと判定される場合には、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こととされている。

この適用期限は改正前は令和 3 年 3 月 31 日までに開始する事業年度とされていたが、これが 3 年延長され、停止対象に DX 投資促進税制の税額控除及びカーボンニュートラルに向けた投資促進税制及び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が加えられた。

【租税特別措置の停止措置の見直し】



8. 中小企業事業再編投資損失準備金制度の創設

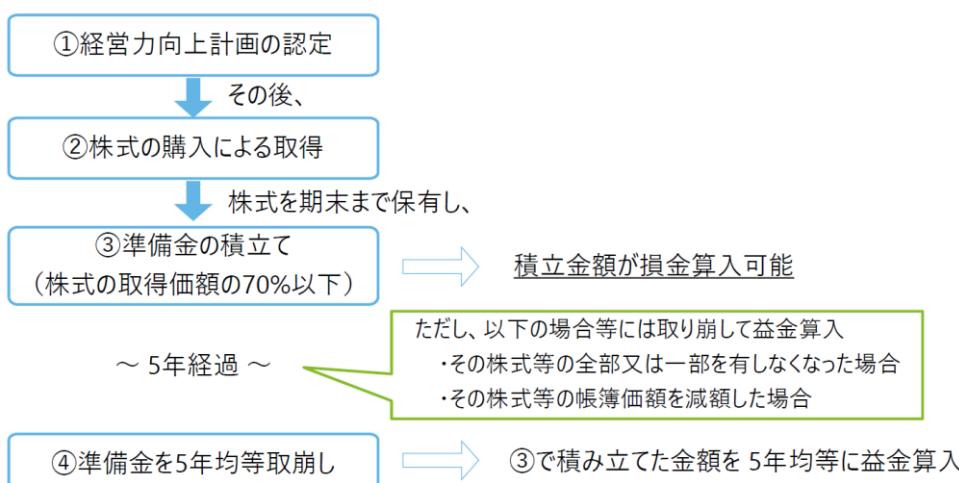
(1) 概要

経営資源の集約化によって生産性向上等を目指す中小企業が、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べく、準備金を積み立てたときは、損金算入を認める措置が講じられた（措法 55 の 2①）。

具体的には、青色申告書を提出する中小企業者のうち産業競争力強化法の改正法の施行日（令和 3 年 8 月 2 日）から令和 6 年 3 月 31 日までの間に中小企業等経営強化法の経営力向上計画（事業承継等事前調査に関する事項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こととされた。

なお、株式を取得した事業年度において積み立てた準備金は、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。

【制度適用のイメージ図】



区分	要件及び事由
対象法人	青色申告書を提出する中小企業者（適用除外事業者（前 3 期の平均所得が年 15 億円超の中小企業者）を除く。）
適用要件	a) 産業競争力強化法の改正法の施行日（令和 3 年 8 月 2 日）から令和 6 年 3 月 31 日までの間に中小企業等経営強化法の経営力向上計画（事業承継等事前調査に関する事項の記載があるものに限る）の認定を受けること b) a)の後、経営力向上計画に従って、他の法人の株式等（取得価額が 10 億円を超える場合を除く）を購入により取得すること c) 取得した日を含む事業年度終了の日まで引き続き当該株式を保有していること d) 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ること
措置内容	中小企業事業再編投資損失準備金として積み立てた金額が損金算入できる

9. 中小企業者関係等

(1) 中小企業経営強化税制について対象の追加と適用期限の2年延長

概要

中小企業者等が特定経営力向上設備等を取得した場合の特別償却又は税額控除制度（中小企業経営強化税制）について、関係法令の改正を前提に特定経営力向上設備等の対象に計画終了年度に修正 ROA 又は有形固定資産回転率が一定以上上昇する経営力向上計画（事業承継等事前調査に関する事項が記載されたものに限る）を実施するために必要不可欠な設備を加えた上、その適用期限が2年延長された（措法42の12の4①）。

項目	改正前	改正後
対象法人	青色申告書を提出する中小企業者等（適用除外事業者（前3期の平均所得が年15億円超の中小企業者）を除く）	
適用要件	<p>① 生産等設備を構成する設備で、特定経営力向上設備等に該当する以下の資産のうち、一定の規模以上のものの取得等をして、 a)機械装置、b)ソフトウエア、c)工具、d)器具備品、e)建物附属設備</p> <p>② その特定経営力向上設備等を国内にあるその法人の指定事業の用に供した場合</p>	<p>① 生産等設備を構成する設備で、特定経営力向上設備等に該当する以下の資産のうち、一定の規模以上のものの取得等をして、 a)機械装置、b)ソフトウエア、c)工具、d)器具備品、e)建物附属設備、f)計画終了年度に修正ROA 又は有形固定資産回転率が一定以上上昇する経営力向上計画（事業承継等事前調査に関する事項が記載されたものに限る）を実施するために必要不可欠な設備</p> <p>② その特定経営力向上設備等を国内にあるその法人の指定事業の用に供した場合</p>
措置内容	<p>以下の選択適用</p> <p>① その特定経営力向上設備等の普通償却限度額との合計でその取得価額までの特別償却</p> <p>② その取得価額の7%（特定中小企業者等にあっては10%）の税額控除（税額控除における控除税額は当期の法人税額の20%を上限とし、控除限度超過額は1年間の繰越し可）</p>	
適用期限	令和3年3月31日までに取得・事業供用について適用	2年延長

(2) 地域未来投資促進税制の一部見直しと適用期限の2年延長

概要

地域経済牽引事業の促進区域内において特定事業用機械等を取得した場合の特別償却又は税額控除制度（地域未来投資促進税制）について、次の見直しが行われた上、その適用期限が2年延長された（措法42の11の2）。

項目	改正前	改正後	
		改正前の類型	サプライチェーン強靭化に資する類型（新設）
対象法人	青色申告書を提出する法人		
適用要件	通常要件	<p>① 地域経済牽引事業計画について、都道府県の承認を受けること</p> <p>② 承認された事業計画に基づき、特定地域中核事業施設等を構成する機械装置、器具備品、建物及びその附属設備並びに構築物の取得等をし、事業の用に供すること</p> <p>③ 地域経済牽引事業の促進にかかる地域の成長発展の基盤強化に関する法律による一定の基準に適合することについて主務大臣の確認を受けること</p>	

	引上要件	④ 主務大臣の確認を受ける事業年度の前事業年度の付加価値額がその確認を受ける事業年度の前々事業年度の付加価値額より8%以上増加していること	④ 投資收益率及び労働生産性の伸び率が一定水準以上であること	
一定の基準		① 先進性を有すること ② 総投資額が2,000万円以上であること ③ 前事業年度の減価償却費10%を超える投資額であること ④ 対象事業の売上高伸び率がゼロを上回り、かつ、過去5事業年度の対象事業の市場伸び率+5%以上であること	① 投資收益率又は労働生産性の伸び率が一定水準以上であることが見込まれること 以下、②~④まで改正前と同様	① 海外に生産拠点が集中している一定の製品の製造をすること及びその地域経済牽引事業計画が実施される都道府県の行政区域内でのその製品の承認地域経済牽引事業者の取引額の一定水準以上の増加が見込まれること 以下、②~④まで改正前と同様
特定非常災害に関する特例		① 特定非常災害発生日から地域経済牽引事業計画の承認を受けた日までの経過年数： 5年又は3年以内 ② 対象となる区域：特定非常災害により生産活動の基盤に著しい被害を受けた地区	① 特定非常災害発生日から地域経済牽引事業計画の承認を受けた日までの経過年数： 1年以内 ② 対象となる区域：特定非常災害により生産活動の基盤に著しい被害を受けた地区的うちその 特定非常災害に因して事業又は居住の用に供することができなくなった建物等の敷地等の区域	
措置内容		以下の選択適用 ① その取得価額の40%※1（建物及びその附属設備並びに構築物については、20%）の特別償却 ② その取得価額の4%※1（建物及びその附属設備並びに構築物については、2%）の税額控除 ※ 税額控除における控除税額は、当期の法人税額の20%を上限とする		
適用期限		令和3年3月31日までの取得・事業供用について適用	2年延長	

※1 上記引上要件④を充足する場合には、その承認地域経済牽引事業の用に供した機械装置及び器具備品について、特別償却率が50%に、税額控除率が5%に、それぞれ引き上げられる。

(3) 特定事業継続力強化設備等の特別償却制度についての一部見直し

概要

特定事業継続力強化設備等の特別償却制度（中小企業防災・減災投資促進税制）について、次の見直しが行われた（措法44の2）。

項目	改正前	改正後
対象法人	青色申告書を提出する中小企業者等（適用除外事業者（前3期の平均所得が年15億円超の中小企業者）を除く）	
適用要件	① 中小企業等経営強化法の事業継続力強化計画又は連携事業継続力強化計画の認定を受けること ② 一定期間内に、①の認定に係る特定事業継続力強化設備等の取得等をして、その事業の用に供すること	① 中小企業等経営強化法の事業継続力強化計画又は連携事業継続力強化計画の認定を受けること ② 一定期間内に、①の認定に係る特定事業継続力強化設備等の取得等をして、その事業の用に供すること
対象	機械及び装置※1（100万円以上）	自家発電設備、排水ポンプ、制震・免振装置、浄水装置、揚水ポンプ 上記に加えて、以下の設備が対象となる

資産		a) 架台（対象資産をかさ上げするために取得等をするものに限る）及び無停電電源装置 b) 感染症対策のために取得等をするサーモグラフィ
器具及び備品 (30万円以上)	全ての設備	全ての設備
建物附属設備※1 (60万円以上)	自家発電設備、キュービクル式高圧発電機、変圧器、配電設備、電力供給自動制御システム、照明設備、貯水タンク、排水ポンプ、制震・免振装置、浄水装置、揚水ポンプ、防水シャッター 火災報知器、スプリンクラー、消火設備、排煙設備及び防火シャッター	自家発電設備、キュービクル式高圧発電機、変圧器、配電設備、電力供給自動制御システム、照明設備、貯水タンク、排水ポンプ、制震・免振装置、浄水装置、揚水ポンプ、防水シャッター 上記に加えて、以下の設備が対象となる a) 架台（対象資産をかさ上げするために取得等をするものに限る）及び無停電電源装置 b) 感染症対策のために取得等をするサーモグラフィ
措置内容	その取得価格の20%の特別償却ができる	その取得価格の20%の特別償却ができる ※ただし、令和5年4月1日以後に取得等をした資産については特別償却率を18%とする
適用期限	令和3年3月31日までの取得・事業供用について適用	2年延長

※1 これらと同等に、自然災害の発生が事業活動に与える影響の軽減に資する機能を有するものを含む。

(4) 中小企業投資促進税制の見直しと適用期限の2年延長

概要

中小企業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2年延長された（措法42の6）。

- a) 対象となる指定事業に次の事業が加えられる。
 - イ) 不動産業
 - ロ) 物品賃貸業
 - ハ) 料亭、バー、キャバレー、ナイトクラブその他これらに類する事業（生活衛生同業組合の組合員が行うものに限る）
- b) 対象となる法人に商店街振興組合が加えられる。
- c) 対象資産から匿名組合契約等の目的である事業の用に供するものが除外される。

(5) 特定中小企業者等が経営改善設備を取得した場合の特別償却又は税額控除制度の廃止

特定中小企業者等が経営改善設備を取得した場合の特別償却又は税額控除制度（商業・サービス業・農林水産業活性化税制）は、適用期限である令和3年3月31日の到来をもって廃止された。

(6) 中小企業者等の法人税の軽減税率の特例の適用期限の2年延長

中小企業者等の法人税の軽減税率として、所得年800万円以下の部分について19%とされている。改正前において、時限立法として、租税特別措置法によりさらに15%に引き下げられている。その適用期限が2年延長された（措法42の3の2）。

10. 外国子会社から受ける配当等の額に係る外国源泉税等の額の取扱い

外国子会社合算税制が適用される場合の配当等の額に係る外国源泉税の取扱いについて、適正化が図られた。

- 内国法人が外国子会社から受ける配当等の額に係る外国源泉税等の額の取扱いについて、次の見直しが行われた
 - 配当等の額のうち、外国子会社配当益金不算入制度の適用を受ける部分の金額に係る外国源泉税等の額の損金算入について、外国子会社合算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された（次の表の【*】部分）（措法66の8⑯）

- 配当等の額のうち、外国子会社配当益金不算入制度の適用を受けない部分の金額に係る外国源泉税等の額の外国税額控除について、外国子会社合算税制との二重課税調整の対象とされない金額に対応する部分につきその適用が認められた（次の表の【**】部分）（法令 142 の 2 ⑧一）
- 特殊関係株主等である内国法人に係る外国関係法人に係る所得の課税の特例（いわゆる「コーポレート・インバージョン対策合算税制」）について、上記と同様の見直しが行われた（措法 66 の 9 の 4 ⑯、法令 142 の 2 ⑧三・四）
- その他所要の措置が講じられた

内国法人の持株割合	受取配当課税	外国源泉税の取扱い	
		損金算入の可否	外国税額控除
25%未満	① 特定課税対象 金額等に達する ⇒ 益金不算入 までの金額	全額損金算入（※1）	改正前：全額不適用 改正後： <u>②に対応する部分は適用可とする【**】</u>
	② ①を超える金額 ⇒ 益金算入		
25%以上 (※2)	① 特定課税対象 金額等に達する ⇒ 100%益金不算入 までの金額	改正前：全額損金算入 改正後： <u>②に対応する部分は損金不算入とする【*】</u>	全額不適用
	② ①を超える金額 ⇒ 95%益金不算入		

（※1）外国税額控除を適用する場合は損金不算入

（※2）外国子会社配当益金不算入の適用要件を満たす場合

（東京事務所 鶴巻 要）

■ 関連リンク

[令和3年度税制改正トピックス](#)

[令和4年度税制改正トピックス](#)

過去のニュースレター

過去に発行されたニュースレターは、下記のウェブサイトをご覗ください。

www.deloitte.com/jp/tax/nl/japan

問い合わせ

デロイトトーマツ税理士法人

東京事務所

所在地 〒100-8362 東京都千代田区丸の内 3-2-3
丸の内二重橋ビルディング

Tel 03-6213-3800 (代)

大阪事務所

所在地 〒541-0042 大阪府大阪市中央区今橋 4-1-1
淀屋橋三井ビルディング 5 階

Tel 06-4560-8000 (代)

名古屋事務所

所在地 〒450-8503 愛知県名古屋市中村区名駅 1-1-1
JPタワー名古屋 37 階

Tel 052-565-5533 (代)

email tax.cs@tohmatsu.co.jp

会社概要 www.deloitte.com/jp/tax

税務サービス www.deloitte.com/jp/tax-services

デロイトトーマツグループは、日本におけるデロイト アジア パシフィック リミテッドおよびデロイトネットワークのメンバーであるデロイトトーマツ合同会社ならびにそのグループ法人（有限責任監査法人トーマツ、デロイトトーマツコンサルティング合同会社、デロイトトーマツ ファイナンシャルアドバイザリー合同会社、デロイトトーマツ税理士法人、DT弁護士法人およびデロイトトーマツ コーポレートリレーション合同会社を含む）の総称です。デロイトトーマツグループは、日本で最大級のビジネスプロフェッショナルグループのひとつであり、各法人がそれぞれの適用法令に従い、監査・保証業務、リスクアドバイザリー、コンサルティング、ファイナンシャルアドバイザリー、税務、法務等を提供しています。また、国内約30都市以上に1万5千名を超える専門家を擁し、多国籍企業や主要な日本企業をクライアントとしています。詳細はデロイトトーマツグループWebサイト（www.deloitte.com/jp）をご覗ください。

Deloitte（デロイト）とは、デロイトトウシュトーマツリミテッド（“DTTL”）、そのグローバルネットワーク組織を構成するメンバーフームおよびそれらの関係法人（総称して“デロイトネットワーク”）のひとつまたは複数を指します。DTTL（または“Deloitte Global”）ならびに各メンバーフームおよび関係法人はそれぞれ法的に独立した別個の組織体であり、第三者に関して相互に義務を課しままたは拘束せることはありません。DTTLおよびDTTLの各メンバーフームならびに関係法人は、自らの作為および不作為についてのみ責任を負い、互いに他のファームまたは関係法人の作為および不作為について責任を負うものではありません。DTTLはクライアントへのサービス提供を行いません。詳細はwww.deloitte.com/jp/aboutをご覗ください。

デロイトアジアパシフィックリミテッドはDTTLのメンバーフームであり、保証有限責任会社です。デロイトアジアパシフィックリミテッドのメンバーおよびそれらの関係法人は、それぞれ法的に独立した別個の組織体であり、アジアパシフィックにおける100を超える都市（オーストラリア、バンコク、北京、ハノイ、香港、ジャカルタ、クアラルンプール、マニラ、メルボルン、大阪、ソウル、上海、シンガポール、シドニー、台北、東京を含む）にてサービスを提供しています。

Deloitte（デロイト）は、監査・保証業務、コンサルティング、ファイナンシャルアドバイザリー、リスクアドバイザリー、税務、法務などに関連する最先端のサービスを、Fortune Global 500®の約9割の企業や多数のプライベート（非公開）企業を含むクライアントに提供しています。デロイトは、資本市場に対する社会的な信頼を高め、クライアントの変革と繁栄を促し、より豊かな経済、公正な社会、持続可能な世界の実現に向けて自ら率先して取り組むことを通じて、計測可能で継続性のある成果をもたらすプロフェッショナルの集団です。デロイトは、創設以来175年余りの歴史を有し、150を超える国・地域にわたって活動を展開しています。“Making an impact that matters”をババス（存在理由）として標榜するデロイトの約345,000名のプロフェッショナルの活動の詳細については、（www.deloitte.com）をご覗ください。

本資料は、関連税法およびその他の有効な典拠に従い、例示の事例についての現時点における一般的な解釈について述べたものです。デロイトネットワークは、本資料により専門的アドバイスまたはサービスを提供するものではありません。貴社の財務または事業に影響を及ぼす可能性のある一切の決定または行為を行う前に、必ず資格のある専門家のアドバイスを受ける必要があります。また本資料中における意見にわたる部分は筆者の私見であり、デロイトネットワークの公式見解ではありません。デロイトネットワークの各法人は、本資料に依拠することにより利用者が被った損失について一切責任を負わないものとします。

Member of
Deloitte Touche Tohmatsu Limited

© 2022. For information, contact Deloitte Tohmatsu Group.



IS 669126 / ISO 27001