

「令和3年度税制改正」～法人税等その1～ —ウィズコロナ・ポストコロナの経済再生等—

令和3年度税制改正法は、令和3年3月31日に公布され、原則として4月1日より施行されております。このうち、本号ではポストコロナにおいて成長の源泉となるべき「グリーン投資・デジタル投資等の産業競争力強化に係る措置」について、改正の具体的内容、適用に当たって留意すべき事項等について、改正前の制度との比較を交えつつご説明いたします。

なお、税制措置の前提となる「産業競争力強化法」の改正につきましては、現在参議院において審議中で、以下ご参考のため現時点案での内容を記載しておりますのでご留意ください。

I グリーン投資・デジタル投資等の産業競争力の強化に係る措置

1 カーボンニュートラルに向けた投資促進税制の創設

- 「2050年カーボンニュートラル」という高い目標を達成するため、民間企業による脱炭素化投資の促進のために、新たな投資促進税制が創設されました。
- すなわち、「産業競争力強化法」に新たな計画認定制度（「事業適応計画」（仮称））を創設し、この制度に基づき、①大きな脱炭素化効果を持つ製品の生産設備、②生産工程等の脱炭素化と付加価値向上を両立する設備の導入投資額に対して、最大10%の税額控除又は50%の特別償却を新たに措置*することとされました。

※1 投資総額の上限：500億円

2 税額控除上限：次項DX投資促進税制と合計で当期法人税額の20%まで

〔適用期限〕産業競争力強化法の改正法施行の日から令和6年3月31日までの間

事業適応計画（仮称）概要

【経済産業大臣の認定】

1. 脱炭素化を加速する製品を生産する設備（需要開拓商品生産設備）

- ① 需要開拓商品*の生産を行うために不可欠な機械装置であること
- ② 専ら需要開拓商品の生産に使用されること

※ 燃料電池・化合物パワー半導体等のうち、特に優れた性能を有するもの

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の設備（生産工程効率化等設備）

- ・ 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

課税の特例の内容

- 認定された事業適応計画(仮称)に基づく脱炭素効果の大きい設備投資について、以下の措置を講じることとされました。

1. 需要開拓商品生産設備

- ・ 対象設備：機械装置
- ・ 税額控除：10%
- ・ 特別償却：50%

2. 生産工程効率化等設備

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

※導入される設備が事業所の経済活動炭素生産性を1%以上向上させるものであることが必要ですのでご留意ください。

2 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

- ▶ ウィズ・ポストコロナ時代を見据え、デジタル技術を活用した企業変革を実現するためには、経営戦略・デジタル戦略の一体的な実施が不可欠と考えられ、デジタル関連投資の促進のために、新たな投資促進税制が創設されました。
- ▶ すなわち、産業競争力強化法に新たな計画認定制度を創設し、部門・拠点ごとではない全社レベルのDXに向けた計画を主務大臣が認定した上で、DXの実現に必要なクラウド技術を活用したデジタル関連投資に対しては、税額控除（5%・3%）又は特別償却30%を措置※することとされました。

※1 投資総額下限：売上高比0.1%以上

2 投資総額上限：300億円

3 税額控除上限：前項加算のデジタル投資促進税制と合計で当期法人税額の20%まで

〔適用期限〕 産業競争力強化法の改正法施行の日から令和5年3月31日までの間

事業適応計画（仮称）概要

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

デジタル
(D)
要件

&

企業変革
(X)
要件

① データ連携・共有

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内部データとを合わせて連携すること

② クラウド技術の活用

③ 情報処理推進機構が審査する「DX認定」の取得

レガシー回避・サイバーセキュリティ等の確保を目的

① 会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添付等

② 一定以上の生産性向上などが見込まれること等

・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%^{※1}以上向上

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%^{※1}以上

・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

- 認定された事業適応計画(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こととされました。

・対象設備：ソフトウェア、繰延資産^{※1}、器具備品^{※2}、機械装置^{※2}

・税額控除：3%【他社とのデータ連携に係るもの5%^{※3}】

・特別償却：30%

※1 クラウドシステムへの移行に係る初期費用をいいます。

※2 ソフトウェア・繰延資産と連携して使用するものに限られます。

※3 グループ外の他法人ともデータ連携・共有する場合

3 繰越欠損金の控除上限の特例

- ▶ 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に取り組んでいくことが必要とされています。こうした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%^{*}）の引き上げ措置を講ずることとされました。
- ▶ 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事業所管大臣が認定して、その認定を受けた企業について、コロナ禍に生じた欠損金を対象として、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%に引き上げることとされました。

※中小企業は現行でも 100%まで控除可能なので、本制度は中堅・大企業向けの制度といえます。

〔適用期限〕産業競争力強化法の改正法施行の日から同日以後 1 年を経過する日までの間に産業競争力強化法の事業適応計画の認定を受けたものに適用されます。

事業適応計画（仮称）概要

- 事業適応計画の要件を満たした上、次の要件を満たす必要があります。
 1. 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
 2. 計画期間内に達成を見込む業績目標（ROAが計画認定時の直近事業年度比 5%^{*} 以上向上など）を定めること
 3. 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）
 4. 主務大臣が①計画を認定するとともに②投資実績を毎年確認

課税の特例の内容

- 認定された事業適応計画(仮称)に基づく果敢な投資を行う企業の繰越欠損金について以下の措置を講ずることとされました。

- ・対象欠損事業年度：2年間^{*}
- ・欠損金の控除限度額：最大 5 年間 100%控除可能

※ 令和 2 年 2 月 1 日から令和 3 年 4 月 1 日までの期間内の日を含む事業年度

（注）この特例における欠損金の控除限度額の引き上げは、対象欠損事業年度において生じた欠損金額のうち事業適応計画に従って行った投資の額に達するまでの金額を上限とします。

4 研究開発税制の見直し

- ▶ 活発な研究開発を維持するとともに、企業のビジネスモデル変革を促していく観点から、試験研究費の総額に係る税額控除制度（旧「総額型」）について、厳しい経営環境にあっても研究開発投資を増加させる企業の控除限度額を上乗せするとともに、増加インセンティブが更に効くように控除率の下限の引下げ等を行うなどの改正が行われました。（改正後の制度は「一般型」といいます。）

（税額控除率及び控除上限の上乗せ措置について、適用期限を 2 年延長）

- ▶ AI やデータを活用しビジネスモデルを変革させる企業に対する研究開発を促す観点から、自社利用ソフトウェアの研究開発投資を本税制の対象とするとともに、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見直しが行われました。

総額型 <<改正前>>

• 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*

• 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*

※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



一般型 <<改正後>>

• 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 <<改正前>>

• 税額控除率：特別試験研究費の内容に応じ 20% or 25% or 30%

• 控除上限：法人税額の10%(一般試験研究費とは別枠)

• 対象範囲：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
希少疾病用医薬品等に関する試験研究 など

オープンイノベーション型 <<改正事項>>

- 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。
- 試験研究機関等の範囲に人文系の研究機関を追加する。
- 事務手続きの簡素化等の運用改善及び適正化を行う。

5 コロナ禍を踏まえた賃上げ及び投資の促進に係る税制の見直し

〔人材確保等促進税制〕

- 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、対象者の要件を継続雇用者から新規雇用者（新卒・中途採用者）に変更するとともに、対前年度増加率を緩和するなどの見直しを行った上で2年間延長されました。

（2年間の時限措置）

《改正前》

【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

《改正後》

【要件】

- ① **新規雇用者^{※1}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^{※2}給与等支給額^{※3}**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

※1 雇用保険法に規定する一般被保険者に限られます。

※2 賃金台帳に新たに記載された者をいいます。（一般被保険者以外の者を含みます。）

※3 雇用者給与等支給額の対前年度増加額を上限とします。

6 株式対価 M&A を促進するための措置の創設

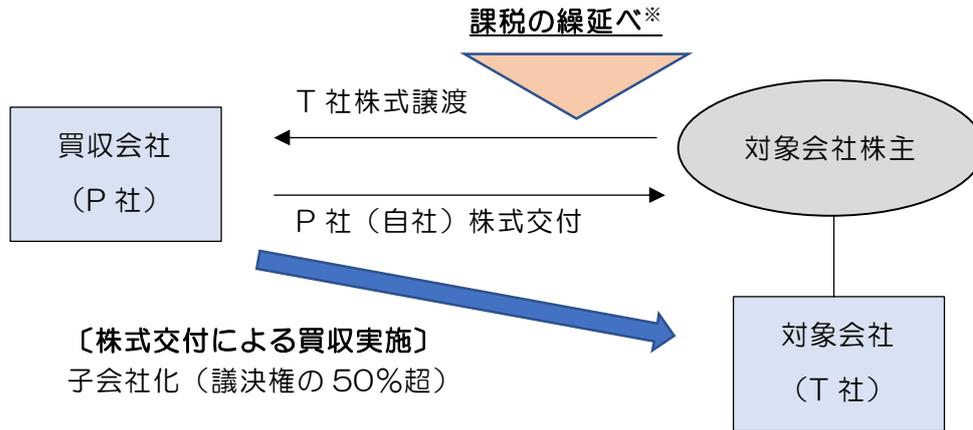
- 事業再構築を促し、競争力の維持・強化を図る観点から、親会社となる買収会社の自社株式を対価とする M&A^{※1} について、子会社となる対象会社株主の譲渡損益に対する課税を繰り延べる措置が創設されました。

（期限なしの恒久的制度として租税特別措置）

※1 会社法の見直しにより新たに創設された「株式交付制度」（令和3年3月1日施行）を活用

※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%以下であるものに限られます。

※3 対象会社株主が外国法人等（外国法人又は非居住者）である場合には、外国法人等の恒久的施設（PE）で管理する対象会社株式に対応して買収会社の自社株式が交付される部分に限り、譲渡した対象会社株式に係る譲渡損益の計上を繰り延べるすることができます。



※課税の繰延べ：本特例措置により T 社株式の譲渡益相当額は、株式交付により取得した P 社株式を将来譲渡するときまで、その課税が繰延べられることとなります。

【ご留意事項】

- ・今月号ではグリーン投資及びデジタル投資等の産業競争力の強化に係る措置について法人税を中心に説明いたしましたが、所得税等についても同様の措置がなされているものもありますことにご留意ください。
- ・ウィズコロナ・ポストコロナの経済再生等に係る税制改正については、次号以降において「中小企業の支援」等に係る税制措置の情報をお届けする予定にしております。

【引用参考文献】

- ・財務省 HP「税制改正の概要」(税制改正のパンフレット、解説、法律等を参照できます。)
https://www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/index.html
- ・経済産業省 HP「令和3年度税制改正」(税制改正のポイント、解説を参照できます。)
https://www.meti.go.jp/main/zeisei/zeisei_fy2021/zeisei_k/index.html
 産業競争力強化法：<https://www.meti.go.jp/press/2020/02/20210205001/20210205001.html>
- ・令和3年度 税制改正 参考資料(財務省)日本税務会計学会 六部門合同研究会 講演資料

〔担当窓口〕 GTM グループ 会計税務相談室 E-mail gtm@gtmri.co.jp