

令和3年度税制改正について

目 次

一 令和3年度税制改正の経緯……………	3	三 令和3年度税制改正の概要……………	4
二 令和3年度税制改正の基本的考え方…	3		

一 令和3年度税制改正の経緯

令和3年度税制改正については、昨年12月10日に与党において「令和3年度与党税制改正大綱」が取りまとめられ、これを踏まえ、同月21日に「令和3年度税制改正の大綱」が閣議決定されました。

その後、この大綱に基づいて作成された「所得

税法等の一部を改正する法律案」が本年1月26日に国会に提出され、3月26日に成立、同月31日に公布されました。

本稿においては、令和3年度税制改正について、「所得税法等の一部を改正する法律」の概要を中心に説明します。

二 令和3年度税制改正の基本的考え方

2020年1月に最初の感染者が確認されて以降、わが国は、新型コロナウイルス感染症の感染拡大と戦後最大の経済の落ち込みに直面しました。新型コロナウイルス感染症の爆発的な感染拡大の防止に注力するとともに、これと社会経済活動との両立を図っていくとの観点の下、ウィズコロナ・ポストコロナの新しい社会をつくり、改めてデフレ脱却と経済再生を確かなものとしていく必要があります。

こうした観点から、令和3年度税制改正においては、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ため、企業のデジタルトランス

フォーメーション及びカーボンニュートラルに向けた投資を促進する措置を創設するとともに、こうした投資等を行う企業に対する繰越欠損金の控除上限の特例を設けました。また、あわせて中小企業の経営資源の集約化による事業再構築等を促す措置を創設するほか、家計の暮らしと民需を下支えするため、住宅ローン控除の特例の延長等を行いました。

これらの改正により、平年度では560億円の減収、令和3年度においては380億円の減収となることを見込まれます（(参考)参照）。

(参考)

令和3年度の税制改正（内国税関係）による増減収見込額

(単位：億円)

改正事項	平年度	初年度
1. 個人所得課税		
(1) 住宅ローン控除の特例の延長等	▲ 90	0
(2) 企業年金・個人年金制度等の見直し	▲ 20	—
(3) 退職所得課税の適正化	30	10
個人所得課税 計	▲ 80	10
2. 法人課税		
(1) 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	▲ 110	▲ 70
(2) 研究開発税制の見直し	▲ 240	▲ 170
(3) 賃上げ及び投資の促進に係る税制の見直し	740	520
(4) 繰越欠損金の控除上限の特例の創設	▲ 390	▲ 370
(5) カーボンニュートラルに向けた税制措置の創設	▲ 100	▲ 10
(6) 商業・サービス業・農林水産業活性化税制の廃止	20	10
(7) 地域未来投資促進税制の見直し	20	20
(8) 中小企業における所得拡大促進税制の見直し	90	30
(9) 中小企業の経営資源の集約化に資する税制の創設	▲ 160	▲ 40
法人課税 計	▲ 130	▲ 80
3. 消費課税		
航空機燃料税の税率引下げ	▲ 300	▲ 300
4. 東日本大震災関連税制		
福島復興再生特別措置法に基づく税制措置の創設	▲ 50	▲ 10
合 計	▲ 560	▲ 380

(注1) 上記の計数は、10億円未満を四捨五入している。

(注2) 「住宅ローン控除の特例の延長等」の平年度減収見込額は、面積要件の緩和によるものであり、控除が行われる期間全体にわたる減収見込額の合計額を計上している。なお、住宅ローン控除期間を3年間延長する特例については、令和元年度税制改正時に平年度▲1,000億円の減収と見込んでいた。

(注3) 3年度改正における自動車重量税のエコカー減税の見直しによる増収見込額は平年度40億円、初年度0億円（特別会計分を含む）。

他方、元年度から3年度にかけて追加的に発生したエコカー減税制度による減収見込額は▲50億円程度（特別会計分を含む）。

三 令和3年度税制改正の概要

1 ウィズコロナ・ポストコロナの経済再生

(1) 産業競争力の強化に係る措置

① 企業のDXを促進する措置等の創設

ウィズコロナ・ポストコロナの新たな日常に対応した、企業における事業再構築を早急に進めていくためには、デジタル技術を活用した企業変革（DX）が重要です。こうしたDXを企業ごとのレガシーシステムの温存・

拡大につながらない形で進めていく必要があり、税制においても、こうした企業の取組を後押ししていきます。具体的には、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」を認定する仕組みを産業競争力強化法で創設し、この計画に基づくソフトウェアや機械装置などに対する投資について、3%・5%の税額控除又は

30%の特別償却ができる措置を創設しました。

② 活発な研究開発を維持するための研究開発税制の見直し

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を行いました。さらに、引き続き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することによって産学官連携の更なる活性化を図ることにしています。

③ 賃上げ及び投資の促進に係る税制の見直し

労働者を取り巻く環境が大きく変化する中で、企業が新しい社会へ適応していくためには、事業や構造を変革する新たな人材の獲得及び人材育成の強化が重要で、また企業の採用状況が悪化する中で第二の就職氷河期を作らないことも重要です。このため、大企業向けの賃上げ及び投資の促進に係る税制の要件を見直し、新規雇用者の給与等支給額及び教育訓練費の増加に着目した税制としました。

④ 繰越欠損金の控除上限の特例

厳しい経営環境の中でも企業が果敢に投資を行い、事業再構築・再編に取り組んでいくことが強く求められています。現行の繰越欠損金の控除上限は成長志向の法人税改革の中で引き下げられてきたものですが、今般、コロナ禍による欠損金については、一定期間に限り、DXやカーボンニュートラル等、事業再構築・再編に係る投資に応じた範囲において、最大100%までの控除を可能とする措置を、未曾有の事態を踏まえた臨時異例のものとして講ずることとしました。

(2) 株式対価M&Aを促進するための措置の創設
企業間の国際競争が激化する中、産業構造の

変革を更に推進するため、事業ポートフォリオの見直しなど、企業価値向上のための事業再編が重要な課題です。このため、企業の機動的な事業再構築を促し、競争力の維持・強化を図る観点から、自社株式を対価として、対象会社株主から対象会社株式を取得するM&Aについて、対象会社株主の譲渡損益に対する課税の繰延措置を講じます。その際、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を一定程度認めるとともに、期限の定めのない措置としました。

(3) 国際金融都市に向けた税制上の措置

わが国の国際金融センターとしての地位の確立に向けて、海外から事業者や人材、資金を呼び込む観点から、諸課題の解決を図る一環として、法人課税、相続税、個人所得課税に関する税制上の措置を講じました。

具体的には、法人課税について、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、その算定方式や算定の根拠となる業績等を金融庁ホームページ等に公表すること等を要件として、損金算入を可能としました。

相続税については、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しました。

個人所得課税について、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（キャリード・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した。

(4) 住宅ローン控除等

新型コロナウイルスの影響による先行きの不透明さなどを背景に、消費者においても住宅取得環境が厳しさを増しています。内需の柱となる住宅投資を幅広い購買層に対して喚起するために、消費税率10%への引上げに伴う反動減対策の上乗せとして措置した控除期間13年間の特例について延長し、一定の期間（注文住宅の場合は令和2年10月から令和3年9月末まで、分譲住宅などは令和2年12月から令和3年11月末まで）に契約した場合、令和4年末までの入居者を対象としました。また、経済対策として、この延長した部分に限り、合計所得金額1,000万円以下の者については床面積40㎡から50㎡までの住宅も対象とする特例措置を講じました。

2 デジタル社会グリーン社会の実現

(1) 民間におけるデジタル化の促進

① 企業のDXを促進する措置の創設

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を創設しました。

② 研究開発税制の見直し

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す。研究開発税制において、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について、本税制の対象に追加しました。

(2) 納税環境のデジタル化

① 税務関係書類における押印義務の見直し

国・地方公共団体を通じたデジタル・ガバメントの推進による行政手続コストの削減や、感染症の感染拡大により、あらわになった課

題への対応といった観点から、税務手続の負担軽減のため、税務署長等に提出する国税関係書類のうち納税者等の押印を求めているものについては、現行において実印による押印や印鑑証明書の添付を求めているもの等を除き、押印義務を廃止しました。

② 電子帳簿等保存制度の見直し等

経済社会のデジタル化を踏まえ、経理の電子化による生産性の向上、テレワークの推進、クラウド会計ソフト等の活用による記帳水準の向上に資するため、国税関係帳簿書類を電子的に保存する際の手続きを抜本的に見直しました。具体的には、自己で作成する帳簿書類を電子的に保存するにあたり、税務署長の事前承認を廃止し、モニターや説明書の備付けなど最低限の要件を満たす電子帳簿に関して電子データのまま保存可能（紙での保存を不要）としたほか、検索機能や訂正削除履歴を備えた信頼性の高い電子帳簿に関しては過少申告加算税を5%軽減するなどのインセンティブ措置を適用することとしました。また、取引相手から受領した紙の領収書等について紙原本に代えてスキャナ画像を保存できるスキャナ保存制度については、ペーパーレス化を一層促進する観点から、税務署長の事前承認を廃止し、スキャン後直ちに紙原本を廃棄できるようにするなど手続・要件を大幅に緩和した一方で、電子データに関して改ざん等の不正が把握されたときは重加算税を10%加重する措置を講じました。

(3) カーボンニュートラルに向けた税制措置の創設

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。政府が掲げる「2050年カーボンニュートラル」という高い目標に向けて、産業競争力強化法における「事業適応計画」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、5%・10%の税額控除又は50%の特別償却ができる措置を創設しました。

(4) エコカー減税の見直し

自動車重量税のエコカー減税については、わが国経済がコロナ禍にあることにも鑑み、全体として自動車ユーザーの負担が増えないように配慮しつつ、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、目標年度が到来した令和2年度燃費基準を達成していることを条件に令和12年度燃費基準の達成度に応じて減免する仕組みへ切替えた上で、2回目車検時の免税対象を電気自動車等やこれらと同等の燃費性能を有するハイブリット車等に重点化する見直しを行うとともに、クリーンディーゼル車については燃費基準の達成状況や普及の状況等を総合的に勘案して取扱いを見直しつつ、その適用期限を2年延長しました。

3 中小企業の支援等

(1) 中小企業向け投資促進税制等の延長

地域経済の中核を担う中小企業を取り巻く状況は、ますます厳しさを増しており、ポストコロナを見据えて、生産性の向上や経営基盤の強化を支援する必要があります。

このため、中小企業者等に係る軽減税率の特例、中小企業投資促進税制及び中小企業経営強化税制の適用期限を2年延長するとともに、商業・サービス業・農林水産業活性化税制について、対象業種を中小企業投資促進税制に統合しました。

(2) 所得拡大促進税制の見直し

経済の好循環のためには、企業が生み出した付加価値の従業員給与への還元を促すことが引き続き必要です。雇用の維持・確保への懸念がある中においては、特に中小企業全体として雇用を守りつつ、賃上げによる所得拡大を促すことが重要です。このため、賃上げだけでなく、雇用を増加させる企業を下支えする観点から、従来の①雇用者給与等支給額が前年度を上回ること、

②継続雇用者給与等支給額の1.5%以上増加という要件を雇用者給与等支給額が1.5%以上増加という要件に見直した上で2年延長しました。

(3) 中小企業の経営資源の集約化に資する税制の創設

中小企業の経営資源の集約化による事業の再構築などにより、生産性を向上させ、足腰を強くする仕組みを構築していくことが重要です。このため、経営資源の集約化によって生産性向上等を目指す計画の認定を受けた中小企業が、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ため、準備金を積み立てたときは、損金算入を認める措置を講じました。併せて、同計画に必要な事項を記載して認定を受けた中小企業は、新たな類型として中小企業経営強化税制の適用を可能とし、さらに、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ことにより、M&A後の積極的な投資や雇用の確保を促すこととしました。

4 経済社会の構造変化を踏まえた税制の見直し

(1) 国や地方自治体の実施する子育てに係る助成等の非課税措置

国や自治体からの子育てに係る助成等について、学資金や、幼児教育・保育無償化により国から受ける補助については非課税とされていることなども踏まえ、子育て支援の観点から、非課税とする措置を講じました。

(2) セルフメディケーション税制の見直し

少子高齢化社会の中では限りある医療資源を有効活用するとともに、国民の健康づくりを促進することが重要であり、国民が適切な健康管理の下、セルフメディケーション（自主服薬）に取り組む環境を整備することが、医療費の適正化にも資することになります。こうした観点から、セルフメディケーション税制について、対象をより効果的なものに重点化した上で、5

年の延長を行いました。具体的には、いわゆるスイッチ OTC 成分の中でも効果の薄いものは対象外とする一方で、とりわけ効果があると考えられる薬効（3 薬効程度）については、スイッチ OTC 成分以外の成分にも対象を拡充すること等を行うこととしました。具体的な薬効については、専門的な知見も活用して決定します（厚生労働省「セルフメディケーション推進に関する有識者検討会」において検討）。

(3) 教育資金、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

教育資金、結婚・子育て資金の一括贈与に係る贈与税の非課税措置について、孫等が受贈者である場合に贈与者死亡時の残高に係る相続税額の 2 割加算が適用されないこと等が節税的な利用につながっていると指摘を踏まえ、格差の固定化の防止等の観点から所要の見直しを行った上で、適用期限を 2 年延長しました。

5 円滑・適正な納税のための環境整備

(1) 国際化に対応した適正な課税の確保

① 納税管理人制度の拡充

クロスボーダー取引が活発化する中で、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、これらの者に対して税務調査等を行う場合には、国内に所在する納税管理人を通じた接触のほか、租税条約に基づいた情報交換要請等によって対応がなされています。その際、当局側から接触の必要性があるにもかかわらず、納税者による納税管理人の選任が行われなかった場合についても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を講じました。

② 国際的徴収回避行為への対応

平成25年の税務行政執行共助条約の発効以降、わが国においても、租税条約に基づき各国税務当局間で互いに相手国の租税債権を徴収していくための、いわゆる徴収共助の枠組みが構築されています。この枠組みは引き続

き活用しながら、その一方で、徴収共助の要請が可能な国に財産を所有する滞納者が行う徴収回避行為にも適切に対応し、適正かつ公平な徴収を実現する観点から、滞納処分免脱罪及び第二次納税義務の適用対象について見直しを行いました。

(2) 退職所得課税の適正化

退職所得課税における 2 分の 1 課税は、退職所得が長期にわたる勤務の結果生ずるものであり、勤務の対価の一部が蓄積して一挙に支払われるものであることに配慮した税負担の平準化措置です。こうした考え方を踏まえ、法人役員等以外についても勤続年数 5 年以下の短期の退職金については、2 分の 1 課税の平準化措置の適用から除外することとしました。ただし、雇用の流動化等に配慮し、退職所得控除額を除いた支払額 300 万円までは引き続き 2 分の 1 課税の平準化措置を適用することとしました。

6 その他

東日本大震災から 10 年が経過する中、引き続き復興を支えていくため、「『復興・創生』後における東日本大震災からの復興の基本方針」（令和元年 12 月 20 日閣議決定）や復興の進捗状況等を踏まえながら、復興特区税制について、重点化された後の地域を対象として、機械装置等の特別償却・税額控除、被災雇用者等を雇用した場合の税額控除、開発研究用資産の特別償却等及び新規立地促進税制の適用期限を 3 年延長しました。

福島特措法税制については、福島国際研究産業都市区域の 15 市町村を対象とした福島イノベーション・コースト構想の推進に係る特例（機械装置等の特別償却・税額控除、避難対象雇用者等を雇用した場合の税額控除等）や、特定風評被害による経営への影響に対処するための特定事業活動に係る特例（機械装置等の特別償却・税額控除及び福島県の被災雇用者等を雇用した場合の税額控除）を創設しました。また、被災代替資産等の特別償却制度等について、措置内容の見直しを行いました。