

# 令和4年12月決算における税務上の留意点

デロイト トーマツ税理士法人 税理士・公認会計士 いわじま まさと 岩島 雅人  
ひろた かつひこ 税理士 廣田 勝彦

令和4年12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。本稿では、令和3年度税制改正のうち初めて適用を迎えると考えられる項目や、令和4年度税制改正のうち、令和4年12月決算に影響を及ぼす可能性があるもの、税効果会計などにおいて考慮されるであろう主要項目について解説を行う。

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。

## 法人課税

### 1. 研究開発税制の見直し（令和3年度税制改正）

#### (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

	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 <sup>①</sup>	$10.145\% - (9.4\% - \text{増減試験研究費割合}) \times 0.175$ <sup>①</sup>	2% <sup>①</sup>
	8%超の場合	$9.9\% + (\text{増減試験研究費割合} - 8\%) \times 0.3$	10% (14% <sup>◇</sup> )	9.4%超の場合 <sup>①</sup>	$10.145\% + (\text{増減試験研究費割合} - 9.4\%) \times 0.35$ <sup>◇①</sup>	10% (14% <sup>◇</sup> )
<ul style="list-style-type: none"> <li>● 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<sup>(※)</sup>) に相当する割合を加算する<sup>◇</sup></li> </ul> (※) 控除割増率 = (試験研究費割合 - 10%) × 0.5 (10%を上限)	<ul style="list-style-type: none"> <li>● 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<sup>③◇</sup></li> </ul>					
控除税額の上限	当期の法人税額 × 25% <ul style="list-style-type: none"> <li>● 一定のベンチャー企業<sup>(※)</sup>は、40%</li> </ul> (※) 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% <ul style="list-style-type: none"> <li>● 一定のベンチャー企業は、40% (改正前の規定と同様)</li> <li>● 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%<sup>◇②</sup> <ul style="list-style-type: none"> <li>・ 基準年度比売上金額減少割合<sup>(※1)</sup> ≥ 2%</li> <li>・ 試験研究費の額 &gt; 基準年度試験研究費<sup>(※2)</sup> の額</li> </ul> </li> </ul>		

控除税額の上限		<p>(※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、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4⑥の二）</p> <p>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4②）、この措置の適用はない。</p> <p>(※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4⑥の三）</p>
	<p>● 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◇</p>	<p>● 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）◇</p>

◇は、令和3年12月期まで（改正前）又は令和5年12月期まで（改正後）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		

控除税額の上限		<p>(※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、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）</p> <p>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4②）、この措置の適用はない。</p> <p>(※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）</p>
	● 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3年12月期まで（改正前）又は令和5年12月期まで（改正後）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(1)③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 ついて、以下の見直しが行われた（措法42の4⑧一）。

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

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を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"> <li>■ 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、譲渡損及び除却損が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4⑧一イ）。</li> </ul> <p>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。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>■ 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）。</li> </ul>
対象となる試験研究費からの除外	<p>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。</p>
試験研究費の範囲の明確化	<p>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や単なる製品のデザインの考案など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）。</p>

**(4) 特別試験研究費の額に係る税額控除制度の見直し**（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。

特別試験研究費の額に係る税額控除制度（オープンイ

項目	改正の内容
特別試験研究費の区分の変更	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）。 (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 <sup>(※)</sup> 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。 (※) 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をいう。 (注) 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 <sup>(※)</sup> 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20⑩二・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

**2. 賃上げ促進税制の見直し（令和3年度税制改正 & 令和4年度税制改正）**

**(1) 大企業向け賃上げ促進税制**

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4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。

なお、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ついては、令和4年度税制改正が行われているため、その内容も併記している。

項目		令和3年3月31日 までに開始する事業年度	令和3年4月1日～ 令和4年3月31日までに 開始する事業年度	令和4年4月1日～ 令和6年3月31日までに 開始する事業年度
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	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 <sup>※1</sup> ≥ 前期の新規雇用者給与等支給額 <sup>※1</sup> × 102%
	C上乗せ要件	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%
	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%	
④マルチステークホルダー方針要件 (一定の大規模法人のみ)	無し		事業年度終了の日における、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の数が1,000人以上である法人は、経済産業省の告示に従って、①マルチステークホルダー方針をホームページに公表し、②公表した旨を経済産業大臣へ届出、③経済産業大臣から発出される届出の受理通知書の写しを申告書に添付する必要がある。	
税額控除	適用要件①AB、 (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 <sup>※2</sup> × 15%	控除対象雇用者給与等支給増額 × 15%
	適用要件①Cを満たす場合	無し		控除対象雇用者給与等支給増額 × 25%
	適用要件①AB、 (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 <sup>※2</sup> × 20%	控除対象雇用者給与等支給増額 × 20%
	適用要件①C、③ を満たす場合	無し		控除対象雇用者給与等支給増額 × 30%
	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。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、雇用者給与等支給額の対前年度比増加額が上限となる。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がある場合には、当該金額を控除する。

## 2) 適用関係

令和3年4月1日から令和4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。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ついては、令和4年度税制改正後の制度が適用される。

## (2) 中小企業向け賃上げ促進税制

### 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、見直しが行われた上、その適用期限が延長された（措法42の12の5②）。

なお、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ついては、令和4年度税制改正が行われている。

項目		令和3年3月31日までに開始する事業年度	令和3年4月1日～令和4年3月31日までに開始する事業年度	令和4年4月1日～令和6年3月31日までに開始する事業年度
適用要件	①賃上げ要件	A	雇用者給与等支給額 <sup>※1</sup> ≥ 前期の雇用者給与等支給額 <sup>※1</sup> × 101.5%	
		B		
	C上乗せ要件		無し	雇用者給与等支給額 ≥ 前期の雇用者給与等支給額 × 102.5%
	②教育訓練要件（上乗せ要件）	A	雇用者給与等支給額 ≥ 前期の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	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	
税額控除	適用要件①A(B)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) <sup>※2</sup> × 15%	
	適用要件①Cを満たす場合	無し		控除対象雇用者給与等支給増加額 × 30%
	適用要件①A(B)、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) <sup>※2</sup> × 25%	
	適用要件①Cと②を満たす場合	無し		控除対象雇用者給与等支給増加額 × 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. 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) 適用関係

令和3年4月1日から令和4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。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ついては、令和4年度税制改正後の制度が適用される。

## 3. 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（令和3年度税制改正 & 令和4年度税制改正）

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（いわゆる「ムチ税制」）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、令和6年3月31日までに開始する事業年度とされた（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

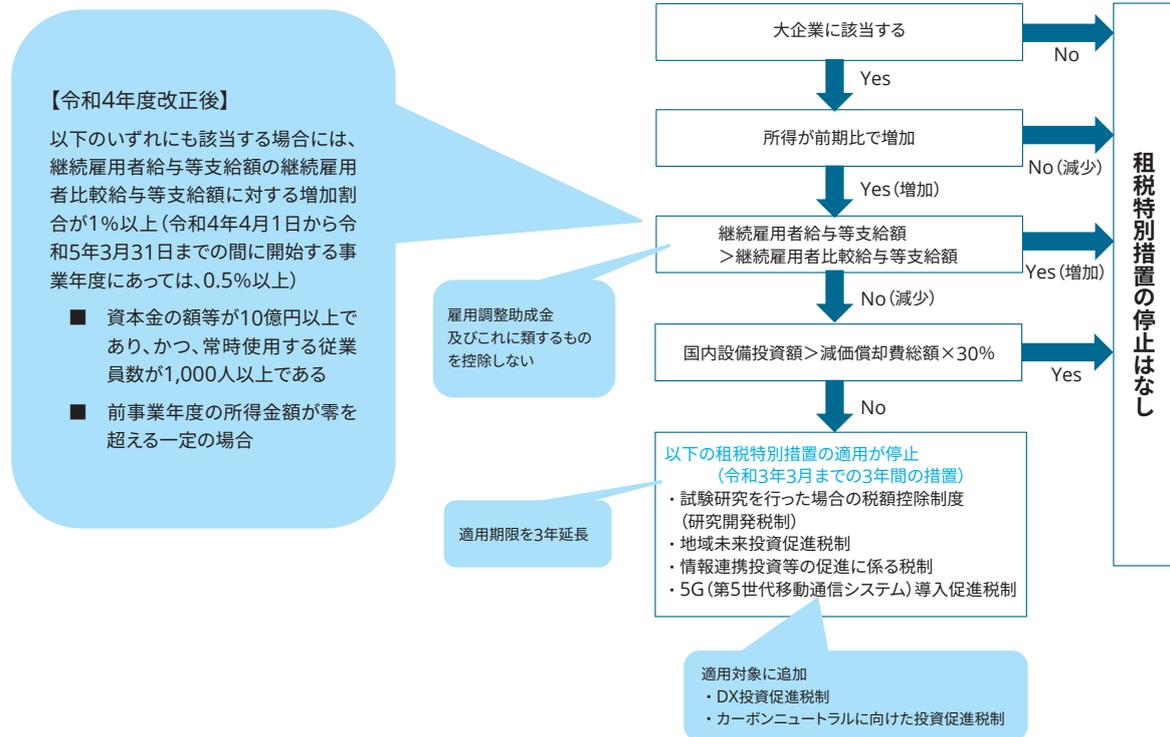
■ 継続雇用者給与等支給額が継続雇用者比較給与等支給額を超えることとの要件を判定する場合に、雇用調整助成金及びこれに類するものを控除しないこととされる

更に、令和4年度税制改正により、令和4年4月1日から令和6年開始事業年度について、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）」と強化された（措法42の13⑤、68の15の8⑥）。

■ 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

### 【租税特別措置の停止措置の見直し】



## 4. オープンイノベーション促進税制の拡充（令和4年度税制改正）

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年延長された（措法66の13①、措令39の24の2①、措規22の13②、産業競争力強化規則2二）。

項目	改正前	改正後
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

## 5. 5G投資促進税制の見直し（令和4年度税制改正）

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年延長された（措法42の12の6①②、措規20の10の2）。

### ■ 適用要件等の見直し

項目	改正前	改正後
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"> <li>▶ 左記要件を廃止</li> <li>▶ 5G高度特定基地局を追加</li> </ul>
対象設備	<p>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））</p> <p>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</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▶ 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</li> <li>▶ 補助金等の交付を受けたものを除外</li> <li>▶ 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</li> <li>▶ マルチベンダー構成のものに限定</li> <li>▶ スタンドアロン方式のものに限定</li> </ul>
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

改正前	改正後		
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

## 6. 交際費等の損金不算入制度等の期限延長（令和4年度税制改正）

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

例期限が2年延長された。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年延長された（措法61の4）。

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

## 7. 少額の減価償却資産の取得価額の損金算入制度等（令和4年度税制改正）

次の制度について、次の表のとおり対象資産が見直し

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年延長された（法令133、133の2、措法67の5）。

項目	改正後
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た
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た
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た ■ 適用期限2年延長

## 8. 大法人に対する法人事業税所得割の税率の見直し（令和4年度税制改正）

### (1) 概要

法人事業税の所得割の標準税率について、改正前では3未満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ていた。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こととされた（地法72の24の7①一八）。

	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
改正前	0.4% (1.44%)	0.7% (2.52%)	1.0% (3.6%)
改正後	<b>1.0%</b> <b>(3.6%)</b>		

(\*) 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。

## 国際課税／組織再編

### 1. 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（令和3年度税制改正）

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8⑭）

- ▶ 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2⑧一）
- ▶ 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4⑫、法令142の2⑧三）
- ▶ 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ま ⇒ 益金不算入での金額	全額損金算入（※1）	改正前：全額不適用 改正後：②に対応する部分は適用可とする【**】
	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ま ⇒ 100%益金不算入での金額	改正前：全額損金算入 改正後：②に対応する部分は損金不算入とする【*】	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

### 2. 子会社株式簿価減額特例の見直し（令和4年度税制改正）

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例）について、次の見直しが行われた。なお、子会社株式簿価減額特例の制度の全体像については、下記リンク先の解説を適宜参照。

リンク：[子会社からの配当及び子会社株式の譲渡を組み合わせた国際的なスキームへの対応～令和2年度税制改正：国際税務最新（Japan Tax Newsletter 2020年9月1日 デロイト トーマツ税理士法人ウェブサイト）](#)

#### （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3)の一定の調整計算が認められることとなった（法令119の3⑩二）。

#### 2) 要件

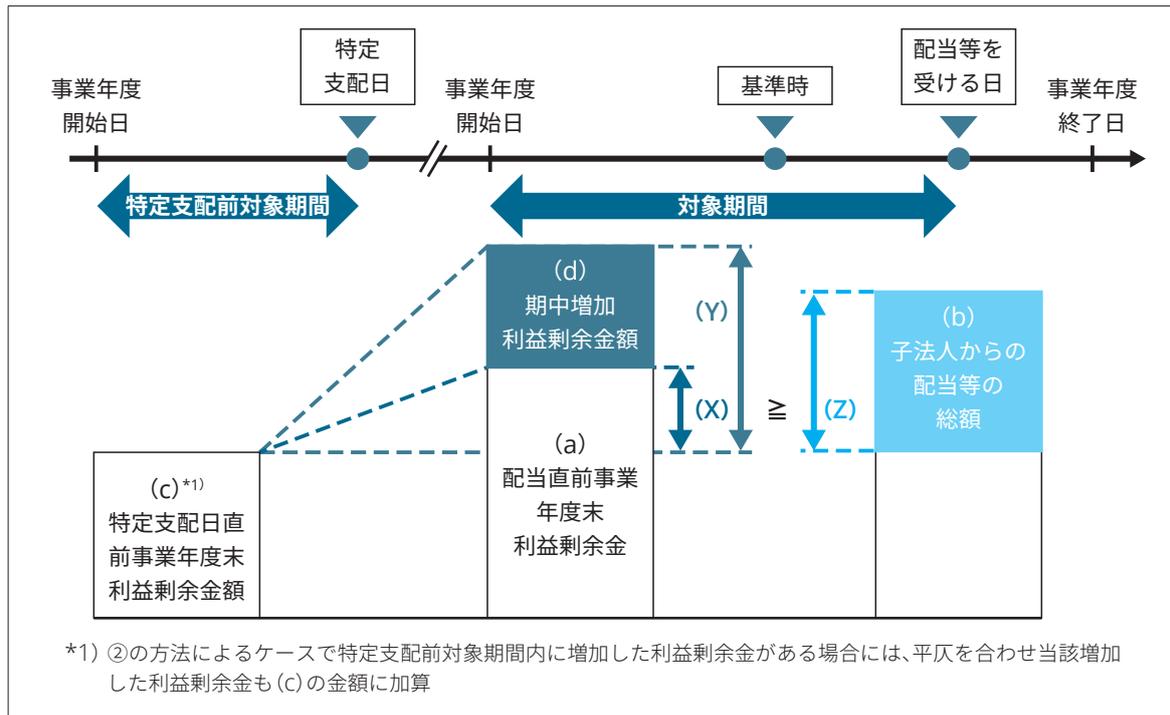
- ① 子法人の対象配当等の額に係る決議日等前に最後に終了した事業年度（以下「直前事業年度」）終了の日の翌日からその対象配当等の額を受けるまでの期間（以下「対象期間」）内にその子法人の利益剰余金の額が増加していること
- ② 対象期間内にその子法人の株主等がその子法人から受ける配当等の額に係る基準時のいずれかが、直前事業年度の終了の日の翌日以後であること
- ③ 一定の書類保存要件を満たすこと

### 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	(X) と (Z) を比較	
② 例外	(Y) と (Z) を比較	← 改正

#### 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ている（法令119の3⑩）。

## (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（法令119の3⑭）。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た（法令119の3⑭二）。

### 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た。

① 対象配当等の額に係る基準時以前10年以内に子法人（S社）との間にその子法人（S社）による特定

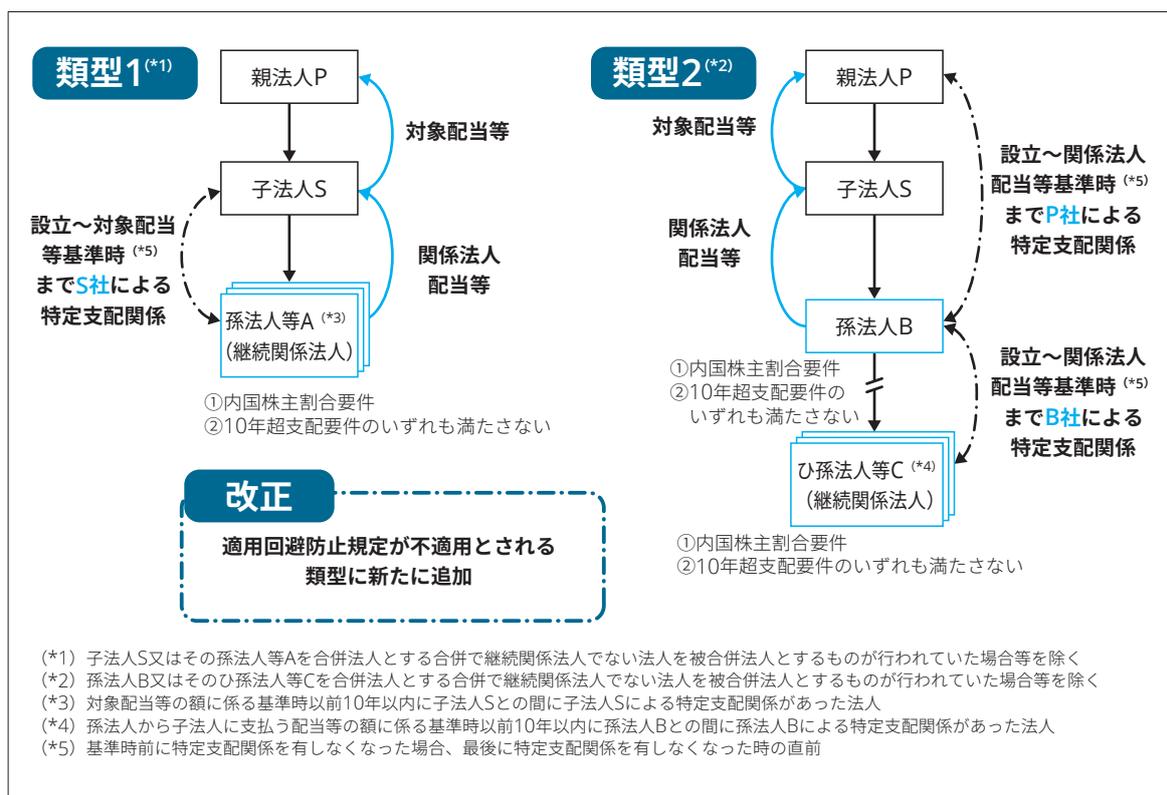
支配関係があった法人（以下「孫法人等」）の全て（A社）がその設立の時からその基準時まで継続してその子法人（S社）との間にその子法人（S社）による特定支配関係がある法人（①において「継続関係法人」）である場合

② 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（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の全て（C社）がその設立の時からその基準時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「継続関係子法人」）である場合

〈設例〉



3) 適用関係

上記改正は、令和2年4月1日以後に開始した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(改正法令附則6⑤)。

3. みなし配当の計算方法等の見直し(令和4年度税制改正)

(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た(法令23④、法令8①十八、119の9①一)。

- 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。資本金等の額の計算の基礎となる減資資本金額についても同様。

(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た。

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

みなし配当金額の計算式（法法24①四、法令23①四）

(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<sup>※1※2</sup> **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 $\leq 0$ の場合は0、②資本金等の額 $> 0$ かつ分母 $\leq 0$ 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**

### (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。

ただし、連結親法人が令和4年4月1日以後最初に開始する事業年度開始日の前日（12月決算の場合には令和4年12月31日）までに適用を取止める旨の届出書を提出した場合には、令和5年1月1日に開始する事業年度以降は連結納税制度もグループ通算制度も適用されない通常の単体申告に移行することになる。

以上

## 4. 法人事業税において損金算入の対象となる外国法人税額等の範囲の明確化（令和4年度税制改正）

外国税額控除の適用を受け法人税の所得計算上は損金不算入となる外国法人税額等について、法人事業税の所得等の計算上損金の額に算入する場合において、外国法人税を課されたことを証する書類を保存していない等の理由により法人税額から控除できない金額等は法人事業税の所得等の計算上、損金となる金額に含まれないことが明確にされた（地令20の2の17）。

## グループ通算制度

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。令和4年12月決算はグループ通算制度の適用前であり、連結納税制度を適用している場合には連結納税制度が適用される。

グループ通算制度についての詳細解説はここでは行わないが、グループ通算制度を新規適用する場合には、その開始しようとする事業年度開始日の3か月前までに承認申請を行う必要がある。

連結納税制度を既に適用している場合には、原則として、令和4年4月1日以後最初に開始する事業年度開始の日（12月決算の場合には令和5年1月1日）において、グループ通算制度の適用の承認があったものとみなされる。