



法人税における 賃上げ促進税制について

やま だ けい
山 田 溪



1. はじめに

令和4年度税制改正において、「賃上げ促進税制」(以下、「本制度」という。)が創設されました。これまでも企業から支給する給与を引き上げることを促進する税制について改正等を繰り返してきましたが、令和2年度以前の税制改正で創設された、「賃上げ・生産性向上のための税制」「所得拡大促進税制」と同様に、新規雇用者に限定しない賃上げを促進する税制へと改正されることとなりました。本制度は、「大企業向け」と「中小企業向け」とに分かれており、それぞれ適用要件と税額控除率が異なりますが、基本的には給与の増加率等に基づき、税額控除を受けることができるといった点は以前の制度と共通しています。

令和4年度税制改正における本制度の税額控除率は、「大企業向け」は最大30%、「中小企業向け」は最大40%となることのあるため、適用できた場合の税負担の軽減メリットは相当大きいものとなります。

3月決算法人については、令和5年3月決算より本制度の適用がされることとなり、今後本制度を適用するにあたって集計すべき項目に関する留意点を含めた形で研究論文としてまとめたいと思います。

2. 制度概要及び適用要件

青色申告法人のうち、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事業年度において、下記(1)①又は(2)①の要件を満たす場合には、(3)の税額控除の適用が可能となります。さらに(1)②③又は(2)②③の要件を満たすことでそれぞれ税額控除率の上乗せ特典を受けることができます。

(1) 「大企業向け」の適用要件及び控除率

- ① 継続雇用者給与等支給増加割合(※1)が3%以上の場合

⇒15%

- ② 継続雇用者給与等支給増加割合(※1)が4%以上の場合

⇒①の税額控除率に10%上乗せ

- ③ 教育訓練費の額から比較教育訓練費の額を控除した金額の当該比較教育訓練費の額に対する割合が20%以上である場合

⇒①の税額控除率に5%上乗せ

なお、大企業向けについては、事業年度末における資本金の額(出資金の額)が10億円以上、かつ、常時使用する従業員の数が1,000人以上である法人の場合には、「マルチステークホルダー方針」の公表が要件とされることとなっています。

(2) 「中小企業向け」の適用要件及び控除率

- ① 雇用者給与等支給増加割合(※2)が1.5%以上の場合

⇒15%

- ② 雇用者給与等支給増加割合(※2)が2.5%以上の場合

⇒①の税額控除率に15%上乗せ

- ③ 教育訓練費の額から比較教育訓練費の額を控除した金額の当該比較教育訓練費の額に対する割合が10%以上である場合

⇒①の税額控除率に10%上乗せ

(3) 税額控除額

下記の①と②のいずれか小さい金額が税額控除額となります。

- ① 控除対象雇用者給与等支給増加額(※3) × 税額控除率

- ② 法人税額 × 20%

※1 継続雇用者給与等支給増加割合

継続雇用者給与等支給額からその継続雇用者比較給与等支給額を控除した金額の当該継続雇用者比較給与等支給額に対する割合

※2 雇用者給与等支給増加割合

雇用者給与等支給額からその比較雇用者給与等支給額を控除した金額の当該比較雇用者給与等

支給額に対する割合

※ 3 控除対象雇用者給与等支給増加額

雇用者給与等支給額から比較雇用者給与等支給額を控除した金額をいいます。ただし、調整雇用者給与等支給増加額(※4)を上限とします。

※ 4 調整雇用者給与等支給増加額

以下のAからBを控除した金額をいいます。

A 雇用者給与等支給額から雇用安定助成金額を控除した金額

B 比較雇用者給与等支給額から雇用安定助成金額を控除した金額

3. 雇用者給与等支給額

雇用者給与等支給額とは、適用年度において損金算入される国内雇用者に対する給与等の支給額をいいます。

金額の算定上、下記の点に留意する必要があります。

- ・ 国内雇用者とは、法人の使用人のうちその法人の国内に所在する事業所につき作成された賃金台帳に記載された者を指すため、基本的には賃金台帳ベースとなります。
- ・ 国内雇用者は法人の使用人に限られるため、法人税法上の役員となるものは除外され、その使用人は役員と特殊関係がある者や使用人としての職務を有する役員は除かれます。
- ・ 損金算入されるものに限定されていることから、賞与等については実際に支給されているなど、債務確定しているものに限られます。
- ・ 所得税法に規定する給与等を指すため、退職金などは含まれません。
- ・ その給与等に充てるため他の者から支払を受ける金額(※)は控除されます。

※ 補助金や出向からの出向負担金など。「雇用安定助成金額」については、雇用者給与等支給額から控除する必要はありません。

また、比較雇用者給与等支給額とは、基本的には前事業年度における雇用者給与等支給額をいいますが、適用年度と前事業年度の月数が異なる場合には一定の調整が必要となります。

4. 継続雇用者給与等支給額

継続雇用者給与等支給額とは、継続雇用者(国内雇用者のうち、前事業年度及び適用事業年度の

期間内の全ての月について給与等の支給を受けた雇用保険の一般被保険者)に対する給与等の支給額のうち、適用事業年度における給与等の支給額をいいます。

金額の算定上、下記の点に留意する必要があります。

- ・ 産休育休等により休職しており、その間給与等の支給がない月があった者は継続雇用者の対象外となります。(ただし、休職していても、「産休・育休手当」等、給与等に含まれる手当が支給されている場合には、継続雇用者に該当する)
- ・ 事業年度の中途において雇用保険の一般被保険者の資格の取得をした者や、事業年度の中途において、雇用保険の一般被保険者ではなくなった者は、継続雇用者の対象外となります。
- ・ その給与等に充てるため他の者から支払を受ける金額(※)は控除されます。

※ 補助金や出向からの出向負担金など。「雇用安定助成金額」については、継続雇用者給与等支給額から控除する必要はありません。

- ・ 高年齢者等の継続雇用制度の対象となっている者は継続雇用者の対象外となります。

また、継続雇用者比較給与等支給額とは、継続雇用者に対する前事業年度の給与等の支給額をいいますが、適用年度と前事業年度の月数が異なる場合には一定の調整が必要となります。

5. 雇用形態別の判定

「国内雇用者」「継続雇用者」の集計対象となる者は原則として、法人の使用人のうちその法人の国内に所在する事業所につき作成された賃金台帳に記載された者の中から対象となる者を絞り込み、給与等の増加率を集計し、適用の可否の検討を行うこととなりますが、雇用形態別の一般的な取り扱いについて、下記の通りまとめます。

・ パート、アルバイト

賃金台帳への記載対象であることから、本制度の適用対象となります。ただし、パートやアルバイトは勤務時間等が短いこともあることから、継続雇用者の判定にあっては、雇用保険の一般被保険者に該当するかという点については特に留意する必要があります。

・ 出向者(出向元法人)

出向者は出向元法人の賃金台帳への記載対象

となる場合には、出向元法人の本制度の対象となります。ただし、出向先法人から受ける給与負担金については、「他の者から支払を受ける金額」として、給与等から控除する必要があります。

・ **受入出向者（出向先法人）**

その受入出向者が出向先法人の賃金台帳に記載されている場合には、出向先法人が出向元法人に支払う給与負担金は本制度の対象となります。ただし、出向者は出向元法人の雇用保険の対象となっているのが一般的であることから、継続雇用者の判定に当たっては、対象とならない可能性があるため、留意が必要となります。

・ **嘱託社員、契約社員**

賃金台帳への記載対象であることから、本制度の適用対象となります。

・ **派遣社員**

労働基準法第108条に定める賃金台帳ではなく、労働者派遣法第42条に定める「派遣先管理台帳」の記載対象となるため、国内雇用者に該当せず、本制度の適用の対象とはなりません。

・ **海外勤務社員**

国内の事業所に勤務しておらず、国内雇用者に該当しないことから、原則として本制度の適用対象とはなりません。ただし、長期海外出張社員の場合で、国内の賃金台帳の記載対象となっている場合には、本制度の適用の対象となります。

・ **業務委託契約**

雇用契約に基づくものではなく、賃金台帳の記載対象とならないことから、国内雇用者に該当せず、本制度の適用の対象とはなりません。

通常は上記のような雇用形態別に判定をすることとなりますが、関連会社間で出向、派遣、業務委託の形態で人員のやり取りをする場合には、その契約内容等によっては、実態判断に基づき、その取扱いに疑義が生じる可能性があることから、契約内容等については、十分に留意する必要があります。

6. 合併があった場合の調整計算

合併により、被合併法人から国内雇用者を引き継いだ場合には、合併日以降は引き継いだ従業員に係る給与等及び教育訓練費が増加し、単純に前

年度と当年度の比較をすると賃上げの適用判定を合理的に行うことができないことから、比較年度（調整対象年度）の給与等及び教育訓練費の金額に一定の調整計算を行うこととされています。調整計算の方法に関しては、「適用年度において合併が行われた場合（適用年度合併）」と「基準日から適用年度開始の日の前日までの期間に合併が行われた場合（適用年度前合併）」に分かれ、次の(1)、(2)の通りの取り扱いとなります。

なお、「基準日」「調整対象年度」については、次項において記載していきます。

(1) 適用年度において合併が行われた場合（適用年度合併）

《比較雇用者給与等支給額》

⇒下記、AとBの合計

A 合併法人の各調整対象年度の雇用者給与等支給額

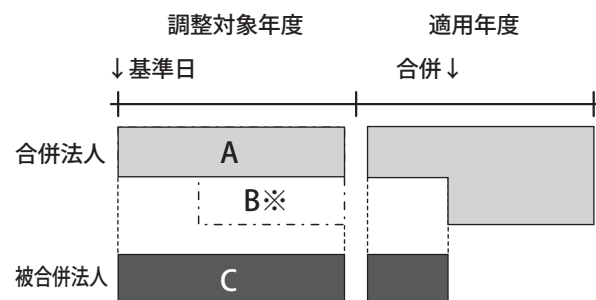
B (各調整対象年度に含まれる月の当該合併に係る被合併法人の月別給与等支給額を合計した金額) × 合併日から適用年度終了日までの月数 ÷ 適用年度の月数

《比較教育訓練費》

⇒下記、AとBの合計

A 合併法人の各調整対象年度の教育訓練費の額

B (各調整対象年度に含まれる月の当該合併に係る被合併法人の月別教育訓練費の額を合計した金額) × 合併日から適用年度終了日までの月数 ÷ 適用年度の月数



※B=C×(合併～期末日までの月数)÷適用年度の月数

比較雇用者給与等支給額（比較教育訓練費）=A+B

(2) 基準日から適用年度開始の日の前日までの期間に合併が行われた場合（適用年度前合併）

《比較雇用者給与等支給額》

⇒下記、AとBの合計

A 合併法人の各調整対象年度の雇用者給与等支

給額

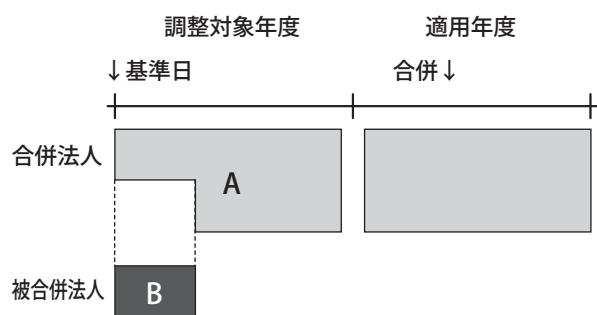
B 被合併法人の各調整対象年度に含まれる月に
係る月別給与等支給額を合計した金額

《比較教育訓練費》

⇒下記、AとBの合計

A 合併法人の各調整対象年度の教育訓練費の額

B 被合併法人の各調整対象年度に含まれる月に
係る月別教育訓練費の額を合計した金額



比較雇用者給与等支給額（比較教育訓練費）= A+B

また、分割、現物出資又は現物分配があった場合も調整計算の必要がありますが、今回は割愛します。

7. 合併があった場合の「基準日」 「調整対象年度」

「調整対象年度」とは、「基準日」から「適用年度開始の日の前日」を指しており、原則として、前事業年度となりますが、給与等の基準日と教育訓練費の基準日が異なることから、ケースによっては、給与等と教育訓練費の調整対象年度が異なることとなり、下記においてそれぞれの基準日について取り扱いを示していきたいと思います。

・ 給与等基準日

① ②以外の場合

⇒前事業年度開始の日

② 前事業年度の月数が適用年度の月数に満たない、かつ、前事業年度が6月未満の場合

⇒以下AとBのいずれか早い日

A 適用法人が、適用年度開始の日において、その設立の日の翌日以後1年（適用年度が1年に満たない場合は、当該適用年度の期間）を経過していない場合であり、かつ、適用法人がその設立の日から適用年度開始の日の前日までの期間内に行われた合併に

係る合併法人である場合…被合併法人の適用年度開始の日前1年以内の日を含む各事業年度のうち、最も古い事業年度開始の日

B 適用年度開始の日前1年以内に終了した各事業年度のうち、最も古い事業年度開始の日

・ 基準日（教育訓練費）

① ②以外の場合

⇒適用年度開始の日前1年以内に終了した各事業年度のうち、最も古い事業年度開始の日

② 適用法人が、適用年度開始の日において、その設立の日の翌日以後1年を経過していない場合であり、かつ、適用法人がその設立の日から適用年度開始の日の前日までの期間内に行われた合併に係る合併法人である場合

⇒被合併法人の適用年度開始の日前1年以内の日を含む各事業年度のうち、最も古い事業年度開始の日

なお、分割、現物出資又は現物分配があった場合も同様の基準日の判定を行われることとなります。

8. おわりに

賃上げ促進に関する税制については、冒頭に記載した通り、年々変わりゆく日本の経済情勢等に合わせて改正が繰り返されていることから、今後も改正が行われながら、継続されていく可能性も予想されます。近年の改正では、年々控除率も高くなっており、適用が出来た場合の法人のメリットは大きいと考えられます。その大きなメリットを享受したいがために意図的に関連会社間等の人員調整をすることにより、賃上げ要件を形式的に充足することができるかもしれませんが、そもそもの給与の適正性について税法上否認されるようなことがあっては元も子もないため、本制度を悪用できないような措置が講じられるべきかどうかといった点も個人的には興味があります。

本制度は令和2年度以前の「賃上げ・生産性向上のための税制」「所得拡大促進税制」とは適用要件、税額控除額の算定方法、用語の意義などに変更があるため、あらためて本制度の内容を踏まえた上で、慎重に検討をする必要があるものと思います。