

4 第42条の12の4《雇用者給与等支給額が増加した場合の法人税額の特別控除》関係

【改正の内容】

平成26年度の税制改正において、雇用者給与等支給額が増加した場合の法人税額の特別控除制度について、次の見直しが行われた。

- ① 雇用者給与等支給増加額が基準雇用者給与等支給額の5%以上増加していることとする要件における増加割合について、平成27年4月1日前に開始する事業年度については2%に、同日から平成28年3月31日までの間に開始する事業年度については3%に、それぞれ引き下げられた。
- ② 平均給与等支給額が比較平均給与等支給額以上であることとする要件について、継続雇用者（適用年度及び適用年度の前事業年度において給与等の支給を受けた国内雇用者）に対する給与等により判定することとされるとともに、平均給与等支給額が比較平均給与等支給額超であることとする要件に見直された。
- ③ 適用期限が平成30年3月31日まで2年延長された。

なお、連結納税制度においても同様の改正がされている。

【新設】(給与等の範囲)

42の12の4-1の2 措置法第42条の12の4第2項第2号の給与等とは、所得税法第28条第1項に規定する給与等（以下「給与等」という。）をいうのであるが、例えば、労働基準法第108条に規定する賃金台帳に記載された支給額（措置法第42条の12の4第2項第1号の国内雇用者において所得税法上課税されない通勤手当等の額を含む。）のみを対象として同項第3号から第5号までの「国内雇用者に対する給与等の支給額」を計算するなど、合理的な方法により継続して国内雇用者に対する給与等の支給額を計算している場合には、これを認める。

【解説】

1 本制度は、「個人所得の拡大を図り、所得水準の改善を通じた消費喚起による経済成長を達成するため、企業の労働分配（給与等支給）の増加を促す措置」として設けられたものであり、雇用者給与等支給増加額に対して一定の法人税額の特別控除ができることとされている。本制度における「給与等」とは、所得税法第28条第1項《給与所得》に規定する給与等をいうと規定されているため（措法42の12の4②二）、文理上は、俸給、給料、賃金、歳費及び賞与並びにこれらの性質を有する給与の全てが含まれると解することが相当と考えられる。

したがって、例えば、所得税法第9条《非課税所得》の規定により非課税とされる給与所得者に対する通勤手当や経済的利益についても、原則的には、本制度における「給与等」に含まれることになる。

2 ところで、このような整理に立った場合には、適用年度、前事業年度及び基準事業年度のいずれについても、非課税とされる経済的利益の額等について福利厚生費や会議費、旅費交通費等の各費用勘定の中から国内雇用者に係る金額を抽出する必要性が生じ、法人にとっては、その抽出の手間が非常に煩雑となってしまうおそれがある。

3 この点、上記の本制度の趣旨からすれば、非課税とされる通勤手当や課税されない少額の経済的利益などについては、必ずしも本制度の「給与等」の範囲に含めるべきとまでいう必要がないのではないかといった面もあり、また、適用年度、前事業年度及び基準事業年度のいずれについても同様の方法により計算していれば課税上の弊害は生じない。そこで、本通達では、これらの額を含めないで本制度における「給与等」を計算するなど、合理的な方法により継続して国内雇用者に対する給与等の支給額を計算することを認める旨を明らかにしている。

なお、本制度における国内雇用者とは、労働基準法（昭和22年法律第49号）第108条《賃金台帳》に規定する賃金台帳に記載された者とされていることから（措令27の12の4②）、本通達では、この合理的な方法について、賃金台帳に記載された支給額のみを対象とする方法を例示的に明らかにしている。

4 連結納税制度においても、同様の通達（連措通68の15の5-1の2）を定めている。

【新設】（資産の取得価額に算入された給与等）

42の12の4-4 措置法第42条の12の4第2項第3号から第5号までの「国内雇用者に対する給与等の支給額」は、当該事業年度の所得の金額の計算上損金の額に算入されるものが対象になるのであるが、例えば、自己の製造等に係る棚卸資産の取得価額に算入された給与等の額や自己の製作に係るソフトウェアの取得価額に算入された給与等の額について、法人が継続してその給与等を支給した日の属する事業年度の国内雇用者に対する給与等の支給額に含めることとしている場合には、その計算を認める。

【解説】

- 1 本制度の「雇用者給与等支給額」、「基準雇用者給与等支給額」及び「比較雇用者給与等支給額」については、「適用年度（前事業年度）の所得の金額の計算上損金の額に算入される国内雇用者に対する給与等の支給額」と規定されているため（措法42の12の4②三～五）、例えば、自己の製造等に係る棚卸資産の取得価額に算入されるものや自己の製作に係るソフトウェアの取得価額に算入されるものについては、原則として、実際に損金の額に算入される事業年度においてこれらの金額に含めることになる。
- 2 しかしながら、本制度は、「個人所得の拡大を図り、所得水準の改善を通じた消費喚起による経済成長を達成するため、企業の労働分配（給与等支給）の増加を促す措置」として設けられたものであり、給与等の支給額を増加させるインセンティブ措置であることからすれば、適用法人における損金算入の時期に合わせて必要な調整計算を行うこととはせず、実際に給与等を支給した時期において制度の適用をすることとしたとしても課税上の弊害は生じないと考えられる。
- 3 そこで、継続適用を条件に、法人がこれらの給与等を支給した日の属する事業年度において本制度の給与等の支給額に含めることを認めることとし、その旨を本通達において明らかにしている。
- 4 連結納税制度においても、同様の通達（連措通68の15の5-4）を定めている。

【新設】（継続雇用制度対象者の判定）

42の12の4-5 措置法第42条の12の4第2項第6号の平均給与等支給額及び同項第7号の比較平均給与等支給額は、措置法令第27条の12の4第11項に規定する継続雇用制度対象者（以下「継続雇用制度対象者」という。）に対して支給した給与等の額を除いて計算するのであるが、法人が、同一の者に対する継続雇用前の職務に対する給与等の額と継続雇用後の職務に対する給与等の額とを同一の日に合計して支給している場合において、継続してその合計額を継続雇用制度対象者に対して支給した給与等の額としているときには、これを認める。

【解説】

- 1 平成26年度の税制改正において、平均給与等支給額に係る要件について、継続雇用者（適用年度及び適用年度の前事業年度において給与等の支給を受けた国内雇用者をいう。以下同じ。）に対する給与等により判定するよう見直しが行われ、平均給与等支給額及び比較平均給与等支給額は、それぞれ次のとおりとされた。

$$\begin{aligned} \text{平均給与等支給額} &= \frac{\text{適用年度の継続雇用者に対する給与等の支給額}}{\text{適用年度における給与等月別支給対象者の数の合計数}} \\ \text{比較平均給与等支給額} &= \frac{\text{適用年度の前事業年度の継続雇用者に対する給与等の支給額}}{\text{適用年度の前事業年度における給与等月別支給対象者の数の合計数}} \end{aligned}$$

また、上記の平均給与等支給額及び比較平均給与等支給額の計算式の分子の継続雇用者に対する給与等の支給額から継続雇用制度対象者に対して支給したものを除くこととされた。この継続雇用制度対象者とは、法人の就業規則において高年齢者等の雇用の安定等に関する法律（昭和46年法律第68号）第9条第1項第2号《高年齢者雇用確保措置》に規定する継続雇用制度を導入している旨の記載があり、かつ、次のイ又はロのいずれかの書類にこの継続雇用制度に基づき雇用されている者である旨の記載がなされている者をいうこととされている（措令27の12の4⑩、措規20の9）。

イ 雇用契約書などの雇用関係を証明する書類

ロ 法人の国内に所在する事業所につき作成された労働基準法（昭和22年法律第49号）第108条《賃金台帳》に規定する賃金台帳

- 2 ところで、継続雇用制度を採用している法人の中には、継続雇用することとした者に対して継続雇用後に初めて支給する給与について、継続雇用の前後で区分して支給することなく、継続雇用前の職務に対する分と合算して同一の日に支給するといった方法を採用しているところがあるが、このような方法を採用している場合には、原則として、当該合算額の中に含まれる継続雇用前の職務に係る給与のみを対象として平均給与等支給額及び比較平均給与等支給額の計算をすることになる。すなわち、平均給与等支給額及び比較平均給与等支給額を計算する際の上記の計算式の分子の継続雇用者に対する給与等の支給額には、継続雇用前の職務に係る給与が含まれるとともに、分母の給与等月別支給対象者の数の合計数にも当該継続雇用することとした者が含まれることから、継続雇用前の職務に係る期間が短く、また、継続雇用制度対象者が多数いるようなときには、平均給与等支給額及び比較平均給与等支給額が著しく減額されるといった結果が生じる可能性がある。
- 3 こうしたことは、一般雇用者に対する平均給与の額を増加したとしても、結果として本

制度の適用を受けられないといったことにも繋がりがねず必ずしも適当ではないところ、法人が、同一の者に対して継続雇用前の職務に対する給与等の額と継続雇用後の職務に対する給与等の額とを同一の日に合計して支給している場合には、給与等の債務の確定する日の現況においては継続雇用制度対象者になっており、外形的には継続雇用制度対象者に対する給与であるとも見ることができるところから、継続してその合計額を継続雇用制度対象者に対して支給した給与等の額としているときには、これを認める旨の取扱いを本通達において明らかにしている。

4 連結納税制度においても、同様の通達（連措通 68 の 15 の 5－5）を定めている。