

【新設】（被合併法人等有する繰越税額控除限度超過額）

42 の 12 の 5－5 措置法第 42 条の 12 の 5 第 5 項第 12 号に規定する繰越税額控除限度超過額（以下「繰越税額控除限度超過額」という。）を有している法人が、当該法人を被合併法人等（被合併法人、分割法人、現物出資法人又は現物分配法人をいう。）とする合併等（合併、分割、現物出資又は現物分配をいう。以下同じ。）を行った場合には、当該合併等が適格合併等（適格合併、適格分割、適格現物出資又は適格現物分配をいう。）に該当するときであっても、当該繰越税額控除限度超過額を合併法人等（合併法人、分割承継法人、被現物出資法人又は被現物分配法人をいう。）に引き継ぐことは認められないのであるから留意する。

【解説】

- 1 本通達では、給与等の支給額が増加した場合の法人税額の特別控除制度の繰越税額控除限度超過額を被合併法人等有している場合の取扱いについて明らかにしている。
- 2 令和 6 年度の税制改正において、本制度の中小企業者等の雇用者給与等支給額が増加した場合に係る措置における控除をしてもなお控除しきれない金額は、5 年間の繰越しができることとされた。具体的には、本制度の中小企業者等の雇用者給与等支給額が増加した場合に係る措置は、控除対象雇用者給与等支給増加額の一定割合が中小企業者等税額控除限度額とされるが、その中小企業者等税額控除限度額がその事業年度の調整前法人税額の 20%相当額を超える場合には、その 20%相当額が限度となり、繰越税額控除限度超過額が生ずることとなるところ、この繰越税額控除限度超過額について、翌期以後 5 年間繰り越すことが認められた（措法 42 の 12 の 5 ④、⑤十二）。
- 3 本制度においては、合併法人等の比較教育訓練費の額の計算における教育訓練費の額及び比較雇用者給与等支給額の計算における給与等の支給額について調整計算を行うこととされており、被合併法人等の教育訓練費の額及び給与等の支給額もその調整計算の基礎とされていることから、合併法人等が適格合併等により被合併法人等の資産及び負債の移転を受け、かつ、その被合併法人等が繰越税額控除限度超過額を有していた場合、合併法人等においてその繰越税額控除限度超過額による税額控除が認められるのではないかという疑問が生ずる。この点、適格合併等により被合併法人等の資産及び負債が移転した場合であっても、合併法人等に繰越税額控除限度超過額を引き継いで、合併法人等において繰越税額控除限度超過額による税額控除を受けることができるとする法令の定めはなく、繰越税額控除限度超過額を引き継ぐことは認められていない。
- 4 したがって、本通達では、適格合併等により被合併法人等の資産及び負債が移転した場合であっても、被合併法人等有する繰越税額控除限度超過額を合併法人等に引き継ぐことは認められないことを留意的に明らかにしている。