

6 経過的取扱い

【新設】(経過的取扱い(2)…補填額の範囲に関する改正通達の適用時期の取扱い)

法人の事業年度が令和6年4月1日前に開始し、かつ、同日以後に終了する場合の給与等の支給額の計算における「他の者から支払を受ける金額」について、当該法人がこの法令解釈通達による改正後の42の12の5-2の「補填額」によることとしている場合には、これを認める。

法人が通算法人である場合において、他の通算法人の事業年度が同日前に開始し、かつ、同日以後に終了するときの当該他の通算法人の給与等の支給額の計算における「他の者から支払を受ける金額」についても同様とする。

【解説】

- 1 令和6年度の税制改正において、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（措法42の12の5。以下「賃上げ促進税制」という。）について、給与等の支給額から控除する「給与等に充てるため他の者から支払を受ける金額」から役務の提供の対価として支払を受ける金額を除くこととされたことを受け、同制度の適用要件の判定及び税額控除限度額の計算の基礎となる給与等の支給額から控除することとなる補填額の範囲を明らかにする通達改正を行っている（措通42の12の5-2）。
- 2 上記1の法令改正は、法人の令和6年4月1日以後に開始する事業年度分の法人税について適用することとされている（令和6年改正法附則38）。これは、上記1の法令改正の適用後においては、継続雇用者比較給与等支給額及び比較雇用者給与等支給額についても、給与等の支給額から控除する「給与等に充てるため他の者から支払を受ける金額」から「役務の提供の対価として支払を受ける金額」を除いて算出する必要があり、これに伴って生じうる事務負担の増加等に配慮しつつ、賃上げ促進税制に係る他の改正事項及び令和6年6月施行の令和6年度報酬改定と連動して、全体としての制度の安定的な運用を図る観点から、同日以後に開始する事業年度分の法人税について適用することとされているものである。
（参考） 令和6年1月19日には、「医療・介護・障害福祉関係団体との賃上げに関する意見交換」が開催され、政府側から、関係団体に対し、「今般の報酬改定による上乗せ点数（加算措置）の活用や賃上げ促進税制の活用を組み合わせることにより、令和6年度に+2.5%、令和7年度に+2.0%のベースアップを実現いただくようお願いします。」との要請が行われた。報酬改定と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関連を明示した上で、政府としての賃上げ要請が行われたのは、令和6年度診療報酬・介護報酬・障害福祉サービス等報酬改定が初めてである。
- 3 こうした法令改正の趣旨等を踏まえ、経過的取扱いとして、法人の事業年度が令和6年4月1日前に開始し、かつ、同日以後に終了する場

合の給与等の支給額の計算における「他の者から支払を受ける金額」について、その法人が改正後の措置法通達 42 の 12 の 5－2 の「補填額」によることとしている場合には、これを認めることを明らかにしている。

- 4 具体的には、令和 6 年 4 月 1 日前に開始し、かつ、同日以後に終了する事業年度に係る継続雇用者給与等支給額、継続雇用者比較給与等支給額、控除対象雇用者給与等支給増加額、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、給与等の支給額から控除する「給与等に充てるため他の者から支払を受ける金額」から役務の提供の対価として支払を受ける金額を除いて計算することができる。例えば、令和 6 年 1 月 1 日に開始し、同年 12 月 31 日に終了する事業年度において賃上げ促進税制の適用を受ける場合には、その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から役務の提供の対価として支払を受ける金額を控除せず、役務の提供の対価として支払を受ける金額を含めた金額を雇用者給与等支給額とすることができる。この場合においては、令和 5 年 1 月 1 日に開始し、同年 12 月 31 日に終了する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、すなわち比較雇用者給与等支給額についても給与等の支給額から役務の提供の対価として支払を受ける金額を控除せず、役務の提供の対価として支払を受ける金額を含めた金額とすることとなる。継続雇用者給与等支給額、継続雇用者比較給与等支給額及び控除対象雇用者給与等支給増加額についても同様である。
- 5 なお、本経過的取扱いは、法人が給与等の支給額から控除する「給与等に充てるため他の者から支払を受ける金額」から役務の提供の対価として支払を受ける金額を除いて計算することとしている場合にこれを認めるものであることから、法人が令和 6 年 4 月 1 日前に開始し、かつ、同日以後に終了する事業年度に係る継続雇用者給与等支給額、継続雇用者比較給与等支給額、控除対象雇用者給与等支給増加額、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、給与等の支給額から控除する「給与等に充てるため他の者から支払を受ける金額」から役務の提供の対価として支払を受ける金額を控除せず、給与等の支給額から役務の提供の対価として支払を受ける金額も控除して計算している場合は、当然にその計算により算出された金額が正当な金額となる。
- 6 また、法人税の額から控除される特別控除額の特例における特定税額控除制度の不適用措置（措法 42 の 13⑤。以下「特定税額控除制度の不適用措置」という。）の要件にも、継続雇用者給与等支給額及び継続雇用者比較給与等支給額を用いて判定するものがある。この判定における継続雇用者給与等支給額及び継続雇用者比較給与等支給額は、賃上げ促進税制の継続雇用者給与等支給額及び継続雇用者比較給与等支給額であることから、この判定においても、令和 6 年 4 月 1 日前に開始し、かつ、同日以後に終了する事業年度に係る継続雇用者給与等支給額及び継続雇用者比較給与等支給額については、給与等の支給額から控除する「給与等に充てるため他の者から支払を受ける金額」から役務の提供の対価として支払を受ける金額を除いて計算することができる。
- 7 ところで、特定税額控除制度の不適用措置は、通算法人が一般試験研究費の額に係る法人税額の特別控除制度（措法 42 の 4 ①。以下「一般試験研究費の額に係る税額控除制度」という。）又は特別試験研究費の額に係る法人税額の特別控除制度（措法 42 の 4 ⑦。以下「特別試験研

究費の額に係る税額控除制度」という。)の適用を受けようとする場合には、その通算法人(自ら)及び他の通算法人(通算グループ内の他の通算法人)の継続雇用者給与等支給額の合計額並びにその通算法人及び他の通算法人の継続雇用者比較給与等支給額の合計額を用いて判定することとなる。この場合には、一般試験研究費の額に係る税額控除制度又は特別試験研究費の額に係る税額控除制度の適用を受けようとする通算法人の事業年度が令和6年4月1日前に開始し、かつ、同日以後に終了するときは、その事業年度に係るその通算法人(自ら)の継続雇用者給与等支給額及び継続雇用者比較給与等支給額について、給与等の支給額から控除する「給与等に充てるため他の者から支払を受ける金額」から役務の提供の対価として支払を受ける金額を除いて計算することができることはいうまでもない。

8 一方で、他の通算法人(通算グループ内の他の通算法人)の継続雇用者給与等支給額及び継続雇用者比較給与等支給額はどのように計算するのが問題となるが、本経過的取扱いの後段において、当該他の通算法人の事業年度が令和6年4月1日前に開始し、かつ、同日以後に終了するときの当該他の通算法人の給与等の支給額の計算における「他の者から支払を受ける金額」についても同様とする旨を明らかにしている。すなわち、通算法人が一般試験研究費の額に係る税額控除制度又は特別試験研究費の額に係る税額控除制度の適用を受けようとする場合に特定税額控除制度の不適用措置の要件を判定するために用いる他の通算法人(通算グループ内の他の通算法人)の継続雇用者給与等支給額及び継続雇用者比較給与等支給額は、当該他の通算法人の事業年度が令和6年4月1日前に開始し、かつ、同日以後に終了する事業年度であれば、給与等の支給額から控除する「給与等に充てるため他の者から支払を受ける金額」から役務の提供の対価として支払を受ける金額を除いて計算することができる。

9 なお、一般試験研究費の額に係る税額控除制度又は特別試験研究費の額に係る税額控除制度の適用を受けようとする通算法人の事業年度が令和6年4月1日前に開始し、かつ、同日以後に終了する場合であっても、他の通算法人(通算グループ内の他の通算法人)は同日以後に通算親法人との間にその通算親法人による完全支配関係を有することとなったこと等によりその事業年度が同日以後に開始しているときは、当該他の通算法人の事業年度は、上記2のとおり改正後の法令が適用されることとなることから、当該他の通算法人の継続雇用者給与等支給額及び継続雇用者比較給与等支給額は、給与等の支給額から控除する「給与等に充てるため他の者から支払を受ける金額」から役務の提供の対価として支払を受ける金額を除いて計算することとなる。