

5年間の繰越税額控除制度が創設

「賃上げ促進税制」の 改正ポイントと適用の留意点

2024年度の税制改正において、中小企業者等は税額控除しきれない金額を5年間繰り越せる「繰越税額控除制度」が創設され、実質的な適用対象企業が広がることとなりました。改正のポイントと適用の際の留意点を解説します。

伯母敏子税理士事務所
税理士 伯母 敏子

賃上げ促進税制とは

日本経済新聞社が4月時点できとめた2024年の賃金動向調査によると、基本給を底上げするべアの実施率は94・1%と過去最高でした。

中小企業を含め、多くの企業が人材確保のために賃上げを実施していますが、業績改善は伴っていません。特に中小企業は資本力や経営基盤が脆弱で、大企業のように効率を上げる投資が難しく、結果的に利益の伸び悩みが生じています。

また、一方で、物価の上昇などから、実質賃金は目減りする状況

が続いています。

こうした課題に対応するため、政府は税制面での優遇措置の推進を続け、現在の「賃上げ促進税制」が導入されています。

これは賃金を引き上げた企業に税の優遇を提供する制度で、企業の負担を軽減し、賃上げを促進することを目指しています。

そのなかでも「中小企業向け賃上げ促進税制」は、中小企業者等、または青色申告を提出する常時使用従業員数1000人以下の個人事業主が適用対象となります。

この制度は、前年度に比べて従業員に対する給与等の支給総額を増加させた場合、その増加分の一定割合を法人税（個人事業主の場合は所得税）から税額控除することを可能にするものです。

改正のポイント

2024年度の税制改正では、ことし4月1日から2027年3月31日までの間に開始する事業年度が対象となるいくつかの改正が行なわれました（個人事業主については2025年から2027年の各年が対象）。

なかでも、中小企業向けに新た

に創設された「繰越税額控除制度」は、賃上げの促進をこれまでよりさらに強化するうえで、不可欠な改正であるといえます。

なぜなら、これまで賃上げを行なっても税額控除の恩恵を受けられなかった企業が、控除相当額を5年間にわたって繰り越すことが可能になったことで、制度のメリットを享受できるようになると予想されるからです。

また、女性が活躍しやすい環境や子育てへの支援に積極的な企業を対象に、控除率が上乘せられるといった措置も拡充されました。

今回の改正により、中小企業向け賃上げ促進税制による税額控除率は最大で40%から45%に引き上げられることになります。

賃上げ促進税制の 適用要件

【制度上の用語解説】

まず、賃上げ促進税制の要件を正確に把握するために基本的なところを確認しておきましょう。

◆ 中小企業者等

「中小企業者等」とは、資本金1億円以下の法人、または常時使

用する従業員数が1000人以下の法人などを指します。

ただし、資本金1億円を超える法人や、大規模法人から一定割合以上の出資を受けている法人などは対象外となります。

協同組合等（中小企業等協同組合や農業協同組合等）も含まれます。法人が中小企業者等に該当するかどうかの判定は、適用を受ける事業年度終了の時の現況によります。

◆ 給与等

「給与等」とは、俸給、給料、賃金、歳費および賞与ならびにこれらと同様の性質を持つ給与を指します。

これには退職金など、給与所得に該当しないものは原則として含まれません。

ただし、賃金台帳に記載された支給額に基づいて、所得税法上課税されない通勤手当などの支給額を含めるなど、合理的かつ一貫した方法で給与等の支給額を算定することが求められています。

なお、パートタイマーの保険負担を軽減するために支給する社会保険適用促進手当や、従業員の貸与型奨学金を代理返還する経費なども給与等に含まれます。

◆ 従業員

対象となる「従業員」とは、企業に雇用されている従業員全体を指します。そのため、パートタイマーやアルバイトなどの非正規雇用者も含まれます。

ただし、法人の取締役や使用人兼務役員、個人事業主の親族など、給与支給に関する特別な関係にある者は、適用対象外です。

また、長期出張等により海外で勤務していた期間がある場合でも、当該期間中の給与等が国内の事業所で作成された賃金台帳に記載され、かつその給与が給与所得として認定されている場合には、当該従業員は一時的に海外で勤務していたとしても、国内雇用者として扱われます。

このため、該当者の給与等は、賃上げ促進税制における国内雇用者の給与等支給額に含まれることとなります。

このような配慮により、企業の実質的な雇用環境を反映した正確な計算が行なわれることを目的と定めつつ、給与等の継続的かつ適正な算出が可能となり、適用基準を満たすかどうかの確認が行なわれます。

本税制の適用を受けるために

は、賃上げ率やその他の要件を満たす必要があり、適用対象の中小企業者等に該当するかどうかが必要です。

従業員に対する給与支給額の増加に基づく税額控除は、企業の財務負担を軽減しつつ、労働環境の改善を促進するための重要な施策と位置づけられています。

【税額控除のための必須要件】

賃上げ促進税制による税額控除を受ける必須要件は、対象企業において支給している雇用者への給与等の金額が、前年度に支給している給与等の金額に比べて1・5%以上増加していることです。

増加率が1・5%以上の場合には、その増加額の15%相当額を、2・5%以上の場合には30%相当額を、法人税額または所得税額から控除できます。

また、これに加え、さらなる要件をクリアすることで、税額控除率を上乗せさせるチャンスがあります。上乗せ要件は2種類あり、このうちのひとつは2024年度の税制改正で加わったものです。

【上乗せ要件①】

上乗せ要件の1つ目は、教育訓

練費の増加が挙げられます。

改正により要件が緩和された項目で、具体的には、まず適用事業年度における教育訓練費が前事業年度と比較して5%以上（改正前は10%以上）増加していることが必要です。前事業年度の教育訓練費が0円であった場合でも、上乗せ要件の適用を受けられます。

さらに、適用事業年度の教育訓練費の総額が、その年度における全従業員に対する給与等支給総額の0・05%以上である場合に限り、上乗せ要件として適用されることが認められます。

この上乗せ要件を適用する場合には、「教育訓練等の実施時期、実施内容および実施期間、受講者名ならびに教育訓練費の支払いに関する証明」を明記した書類を作成しなければなりません。

なお、この書類は税務当局への提出は不要ですが、必要に応じて確認できる状態で保存しておくことが求められます。

この要件は、企業が従業員のスキル向上や人材育成に積極的に取り組む姿勢を奨励するための措置であることから、これらの基準をしっかりと満たす必要があります。

上乗せ要件①を満たす場合に

上乗せ要件の2つ目は、今回の改正で新たに加わった以下の2パターンです。

まず、適用事業年度中に「くるみん認定」「くるみんプラス認定」または「えるぼし認定（2段階目以上）」のいずれかを取得していることです（図表1）。

なお、過去に取得した認定では適用を受けることができないので注意が必要です。

たとえば、2024年度に上乗せ措置を適用するには、2024年度（2024年4月1日～2025年3月31日）中に認定を受

あるいは、適用事業年度終了時に「プラチナくるみん認定」「プラチナくるみんプラス認定」または「プラチナえるぼし認定」を取得していることが要件です。こちらは過去の認定でも、それぞれの年度終了時に認定を保持していることで、要件を満たすことができます。

なお、「トライくるみんな認定」

	旧くるみん※ ¹ トライくるみん トライくるみんプラス	くるみん※ ² くるみんプラス	プラチナくるみん プラチナくるみんプラス	
中小企業者等	×	○	○	
認定基準	男性育休取得率 ……7%以上 女性育休取得率 ……75%以上	男性育休取得率 ……10%以上 女性育休取得率 ……75%以上	男性育休取得率……30%以上 女性育休取得率……75%以上 出産した女性従業員のうち、 子1歳時点在職者割合 ……90%以上 出産した女性および出産予定だった 退職した女性従業員のうち 子1歳時点在職割合 ……70%以上	
	えるぼし(1段階目)	えるぼし(2段階目)	えるぼし(3段階目)	プラチナえるぼし
中小企業者等	×	○	○	○
認定基準	1. 採用……男女の競争倍率が同程度・正社員に占める女性比率が産業平均以上 2. 継続就業……女性の平均勤続年数が男性の7割以上等 3. 労働時間等の働き方……平均残業45h/月末未満等 4. 管理職比率……女性の管理職比率が産業平均以上 5. 多様なキャリアコース……女性の正社員への転換等 上記の5つの基準のうち 1～2つを充足……1段階目 3～4つを充足……2段階目 5つ全てを充足……3段階目			
	5つ全てを充足(通常より厳しい基準:女性の平均勤続年数が 男性の8割以上、女性の管理職比率が産業平均の1.5倍以上等) かつ行動計画の目標の達成の場合……プラチナ			

※2 2022年3月31日以前の改正前のくろみん認定基準を前提に取り組んでおり、男性の育児休業等の取得に関する基準の算出に当たって、2022年4月1日から当初の計画期間の終期までを計画期間とみなして算出します。くろみん認定・くろみんプラス認定を受けた場合は加算措置の対象となります。

および「トライくるみんなプラス認定」では上乗せ要件の適用を受けることはできません。

これらの認定は、企業が仕事と

育児の両立支援や女性の活躍推進に積極的に取り組んでいることを証明するものです。

つまり、認定取得により、企業

The diagram illustrates the calculation of the carryover tax credit limit for SMEs. It shows the flow from the SME's tax credit limit to the carryover tax credit limit, which is then used to calculate the carryover tax credit amount.

Left Side (SME's Tax Credit Limit):

- Top box: 中小企業者等税額控除限度額 (Tax credit limit for small and medium-sized enterprises)
- Bottom box: 当期税額基準額 調整前法人税額 × 20% (Current tax credit base amount: Adjusted pre-corporate tax amount × 20%)

Right Side (Carryover Tax Credit Limit and Amount):

- Top box: 最大5年間の繰越し (Maximum 5-year carryover)
- Top row (Carryover Tax Credit Limit):
 - Left: 所得 (Income)
 - Middle: 欠損 (Loss)
 - Right: 所得 (Income)
- Bottom row (Carryover Tax Credit Amount):
 - Left: 繰越税額控除 限度超過額 (Carryover tax credit limit excess amount)
 - Middle: 繰越税額控除 限度超過額 (Carryover tax credit limit excess amount)
 - Right: 繰越税額控除 限度超過額 (Carryover tax credit limit excess amount)
- Bottom row (Carryover Tax Credit Amount):
 - Left: 繰越控除額 (Carryover tax credit amount)
 - Middle: 繰越控除額 0 (Carryover tax credit amount 0)
 - Right: 繰越控除額 (Carryover tax credit amount)

Calculation Logic:

- The SME's tax credit limit is compared to the carryover tax credit limit.
- If the SME's limit is greater than the carryover limit, the carryover tax credit amount is the carryover limit.
- If the SME's limit is less than or equal to the carryover limit, the carryover tax credit amount is the SME's limit.

Bottom Text: 各期の上限の範囲内で調整前法人税額から控除 (Deduction from adjusted pre-corporate tax amount within the limit of each period)

は従業員の労働環境の改善や、ダイバーシティ推進に対する社会的評価を高めることができ、それに加え、税制上の優遇措置を受ける

ための重要な要件ともなり得るということです。

上乗せ要件②を満たす場合には、税額控除率に5%が上乗せされます。

繰越税額控除制度のあらまし

これまでの賃上げ促進税制は、赤字企業や法人税額が発生しない企業が税額控除を利用できず、制度の恩恵を受けにくいという課題がありました。

そこで、各事業年度において、要件を満たす賃上げを実施した年度に繰越税額控除限度を超過する額が発生した場合、その超過額については、翌事業年度以降の調整前法人税額から控除できる「繰越税額控除制度」が新たに導入されました(図表2)。この制度により、適用年度内での控除限度額を超過した場合、その超過額を将来の法人税額から控除することが可能となり、税負担の軽減とキャッシュフロー改善が期待されます。

【適用条件と繰越期間】

要件を満たす賃上げを実施した年度に、控除しきれなかった税額

について、翌事業年度以降最大5年間にわたり繰越控除を受けることが可能となりますが、この制度を適用するためには、賃上げ発生事業年度と、繰越控除を受けようとする事業年度にそれぞれ異なる明細書が必要となります。

まず、未控除額が発生した事業年度以降の各事業年度の確定申告書に、繰越税額控除限度超過額の明細書(①)を添付し、提出することが必要です。

そして、繰越控除を受けようとする事業年度の確定申告書には、控除を受ける金額を記載し、その計算に関する明細書(②)を併せて提出する必要があります。

なお、①の明細書が提出されていない場合には、未控除額は繰り越されず、繰越税額控除の適用を受けられないとされているため、注意が必要です。

赤字決算等の理由により、その年度において控除を受けるべき金額が0円となった場合でも、未控除額は翌年度以降に全額繰り越すことが可能です。

この場合も、繰越控除制度に基づき適切に処理が行なわれ、次年度以降の控除対象として取り扱われるため、繰越期間中は関係担当

者間で情報共有が必須です。

【繰越税額控除制度のメリット】

繰越税額控除制度は、とくに中小企業に有利な制度です。赤字企業が将来の利益を見込んで賃上げを行なうことで、控除の恩恵を受けられるだけでなく、キャッシュフローの改善も期待できます。

さらに、賃金を引き上げることにより、従業員のモチベーションや生産性が向上し、結果的に企業の競争力強化にもつながります。

【繰越税額控除制度の留意点】

制度適用には、いくつかの留意点があります。従業員ごとの賃金引上げ額や、その引上げが要件を満たしているかを綿密に確認し、適切に書類を整えることが求められます。

これにより、後々の税務調査や申告手続きにおけるリスクを軽減できます。

まず、控除を受けるためには適切な申告手続きが必要です。控除額を翌年度に繰り越す際には、申告時の添付書類を漏れなく提出する必要があります。

また、税務調査に備えて、賃上げが適正に実施されたことを証明

するための書類を整備しておくことが求められます。

さらに、5年間の繰越期間が設定されているため、繰越控除の有効期限を管理し、計画的に活用することが重要です。特に利益が急激に増加する見込みがある年度には、事前に税務の専門家と相談し、繰越控除を最大限に活用することが推奨されます。

● 今回の賃上げ促進税制の改正は、中小企業にとって大きなメリットを提供するものです。これまでの賃上げ促進税制の変遷は、賃上げの促進を目的として導入され、改正や強化が繰り返されてきましたが、効果を実感しにくい現状がありました。

繰越税額控除制度の導入や雇用の質を問う上乗せ措置の導入は、納税事業者と労働者双方に配慮された内容であると感じます。適用に際しては、適切な申告手続きや税務戦略が求められますが、これを活用することで、企業の長期的な成長を支えることが可能になります。

税制のメリットを最大限に活用しつつ、賃上げによる企業と従業員双方の成長が期待されます。●