

疑問 相談

法人税

連結納税における所得拡大促進税制の計算

Q

当社では、当社（資本金：5 億円）を連結親法人、S 1 社及び S 2 社を連結子法人として連結納税を採用しています。いずれの連結法人も 3 月決算法人です。

このうち、S 2 社は、平成 24 年 10 月 1 日に当社が 100 % 子法人化したことにより、連結納税グループに加入した法人です。

また当社は、当期（平成 30 年 3 月期）中の平成 29 年 12 月 1 日に S 1 社を吸収合併しました。これに伴い、S 1 社の従業員 7 人は全員当社へ転籍しています。

連結法人ごとの、給与等の支給額などの状況は以下のとおりです。

		平成 25 年 3 月期	-----	平成 29 年 3 月期	平成 30 年 3 月期
当社 (連結親法人)	国内雇用者に対する給与等の支給額	36,000,000 円		39,600,000 円	66,000,000 円 (うち、S 1 社の転籍者分：12,000,000 円)
	月別支給対象者	毎月 8 人		毎月 8 人	4 月から 11 月まで 毎月 8 人 12 月から 3 月まで 毎月 15 人
S 1 社 (連結子法人)	国内雇用者に対する給与等の支給額	33,000,000 円		36,000,000 円	22,000,000 円 <small>みなし事業年度 (連結法人として単体申告) (平成 29 年 11 月期)</small>
	月別支給対象者	毎月 7 人		毎月 7 人	毎月 7 人
S 2 社 (連結子法人)	国内雇用者に対する給与等の支給額	4,000,000 円	みなし事業年度 (単体納税) (平成 24 年 9 月期)	5,000,000 円	7,200,000 円
	月別支給対象者	毎月 2 人	みなし事業年度 (連結納税) (平成 25 年 3 月期)	毎月 2 人	7,200,000 円 毎月 2 人
				平成 29 年 3 月期	平成 30 年 3 月期
					6,300,000 円 毎月 2 人



吸収合併

当期の所得拡大促進税制による控除税額はどのように計算すればよいでしょうか。

(注 1) 給与等の支給額のうち、国内雇用者に対するもの以外のもの、また損金に算入されないものはありません。

(注 2) 当期中の合併による転籍以外に、従業員の異動はなかったものとします。また、雇用保険の一般被保険者に該当しない従業員は在籍していません。

(注 3) 雇用促進税制（措法 68 の 15 の 2）の適用は受けません。

A

基準連結事業年度の中途に連結納税グループへ加入した S 2 社の基準雇用者給与等支給額は、平成 25 年 3 月期（平成 24 年 10 月 1 日～平成 25 年 3 月 31 日）に係るものとなります。適用年度である当期と月数が異なるため、調整計算が必要となります。

また、当期中に S 1 社が吸収合併されていることに伴い、被合併法人である S 1 社に係る基準雇用者給与等支給額・比較雇用者給与等支給額を調整する必要があります。

平均給与等支給額・比較平均給与等支給額については、合併が行われたことによる調整規定は設けられていませんが、継続雇用者の判定に留意する必要があります。

【解 説】

1 連結納税制度における所得拡大促進税制

(1) 概要

連結法人が、平成 25 年 4 月 1 日から平成 30 年 3 月 31 日までの間に開始する各連結事業年度に国内雇用者に対して給与等を支給する場合において、連結納税グループに属する各連結法人の雇用者給与等支給額の合計額から基準雇用者給与等支給額^(注1)の合計額を控除した金額（雇用者給与等支給増加額）の基準雇用者給与等支給額の合計額に対する割合が増加促進割合（平成 29 年 4 月 1 日以後

に開始する連結事業年度においては、5%（連結親法人が中小連結親法人に該当する場合には 3%）以上であり、以下④及び⑤の要件を満たすときには、【表 1】の(i)と(ii)のいずれか少ない金額を連結法人税額から控除することができます（措法 68 の 15 の 6 ④）。

連結納税制度における所得拡大促進税制は、単体納税において適用されるものと基本的に同様の制度となっていますが、適用可否の判定、控除される税額の計算を連結納税グループ全体で行う点に特徴があります。

〈税額控除の要件〉

- ① 連結法人ごとの雇用者給与等支給額の合計額が、比較雇用者給与等支給額^(注2)の合計額以上であること。
- ② 以下の算式による要件を満たすこと。
 - ④ 連結親法人が中小連結親法人に該当する場合…平均給与等支給額^(注3)
> 比較平均給与等支給額^(注4)
 - ⑤ 連結親法人が中小連結親法人に該当しない場合…（平均給与等支給額
－ 比較平均給与等支給額）÷ 比較平均給与等支給額 $\geq 2\%$

〈連結法人税額から控除される金額〉

表 1 の(i)・(ii)のうちいずれか少ない金額

【表 1】 所得拡大促進税制による控除税額の計算方法

	連結親法人が 中小連結親法人に該当する場合	連結親法人が 中小連結親法人に該当しない場合
(i)	$(\text{雇用者給与等支給額} - \text{基準雇用者給与等支給額}) \times 10\%$ ただし、連結納税グループ全体で下記(※)の要件を満たす場合は、 $(\text{雇用者給与等支給額} - \text{基準雇用者給与等支給額}) \times 10\% + \frac{(\text{雇用者給与等支給額} - \text{比較雇用者給与等支給額})}{\text{比較雇用者給与等支給額}} \times 12\%$ とする。 (※) $(\text{平均給与等支給額} - \text{比較平均給与等支給額}) \div \text{比較平均給与等支給額} \geq 2\%$	$(\text{雇用者給与等支給額} - \text{基準雇用者給与等支給額}) \times 10\% + \frac{(\text{雇用者給与等支給額} - \text{比較雇用者給与等支給額})}{\text{比較雇用者給与等支給額}} \times 2\%$
(ii)	調整前連結税額 $\times 20\%$	調整前連結税額 $\times 10\%$

(注) 連結納税グループ全体で比較雇用者給与等支給額が基準雇用者給与等支給額を下回る場合は、下線部は $(\text{雇用者給与等支給額} - \text{基準雇用者給与等支給額})$ として計算します。

各連結法人ごとの税額控除額の個別帰属額は、上記で算出した連結納税グルー

プ全体の控除税額を、以下の比率により按分して算出します(措令 39 の 47^②)。

【表 2】 各連結法人ごとの控除税額の按分方法

連結親法人が 中小連結親法人に該当する場合	連結親法人が 中小連結親法人に該当しない場合
$\frac{\text{各連結法人ごとの、}(\text{雇用者給与等支給額} - \text{基準雇用者給与等支給額}) \times 10\%}{\text{各連結法人ごとに計算された、分子の金額の合計額}}$ ※マイナスの場合は 0	$\frac{\text{各連結法人ごとの、}(\text{雇用者給与等支給額} - \text{基準雇用者給与等支給額}) \times 10\% + \frac{(\text{雇用者給与等支給額} - \text{比較雇用者給与等支給額})}{\text{比較雇用者給与等支給額}} \times 2\%}{\text{各連結法人ごとに計算された、分子の金額の合計額}}$ ※マイナスの場合は 0
ただし、連結納税グループ全体で下記(※)の要件を満たす場合は、以下の比率とする。	

<p>各連結法人ごとの、(雇用者給与等支給額 - 基準雇用者給与等支給額) × 10% + (雇用者給与等支給額 - 比較雇用者給与等支給額)^(注) × 12%</p> <p>※ マイナスの場合は 0</p> <hr style="width: 50%; margin: 0 auto;"/> <p>各連結法人ごとに計算された、分子の金額の合計額</p> <p>(※) (平均給与等支給額 - 比較平均給与等支給額) ÷ 比較平均給与等支給額 ≥ 2%</p>	
---	--

(注) 比較雇用者給与等支給額が基準雇用者給与等支給額を下回る連結法人がある場合は、当該法人に係る割合の計算上、下線部は(雇用者給与等支給額 - 基準雇用者給与等支給額)として計算します。

また、雇用者給与等支給額が比較雇用者給与等支給額を下回る連結法人がある場合は、当該法人に係る割合の計算上、下線部は 0 として計算します。

平成 29 年度税制改正によって、連結親法人が中小連結親法人に該当しない場合の税額控除の要件のうち平均給与等支給額に係る要件が平成 29 年 4 月 1 日以後に開始する連結事業年度より見直され、平均給与等支給額から比較平均給与等支給額を控除した金額の比較平均給与等支給額に対する割合が 2% 以上であることとなっていることに留意する必要があります。また、控除税額についても同年度の改正により拡充されました。

連結親法人が中小連結親法人に該当する場合の税額控除の要件については、平成 29 年度税制改正においても変更されていませんが、同年度の改正により、平均給与等支給額に係る要件について中小連結親法人に該当しない場合と同様の要件を満たす場合における控除税額の拡充が行われ、その幅は連結親法人が中小連結親法人に該当しない場合と比較してより大きなものとなっています。

(2) 基準連結事業年度の月数と適用年度の月数が異なる場合

連結納税グループ内の法人のうち、基準連結事業年度の月数と適用年度の月数が異なる法人がある場合、以下のとおり基準雇用者給与等支給額の調整計算を行うこととされています(措法 68 の 15 の 6②四ロ)。

$$(i) \text{基準連結事業年度の損金の額に算入される国内雇用者に対する給与等の支給額} \times \frac{(ii) \text{当該適用年度の月数}}{(iii) \text{当該基準連結事業年度の月数}}$$

なお、本設例においては該当しませんが、適用年度の月数と適用年度の前連結事業年度の月数が異なる場合の比較雇用者給与等支給額の計算においても、上記と同様の方法による調整を行うこととされています(措法 68 の 15 の 6②六ロ)。

(3) 適用年度中に連結法人において合併があった場合

連結納税グループ内の法人のうち、適

用年度中に合併を行った法人がある場合、以下に示す金額を当該合併法人の基準雇用者給与等支給額に加算する調整を行うこととされています（措令 39 の 47 ⑥一）。

(i) 当該合併法人の当該調整対象基準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	×	(ii) 当該合併の日から当該適用年度終了の日までの期間の月数 (iii) 当該適用年度の月数
--	---	--

本設例においては、上記算式の(i)における調整対象基準年度とは当該合併法人の基準連結事業年度（平成 24 年 4 月 1 日から平成 25 年 3 月 31 日）を指します。また、月別給与等支給額とは、当該合併に係る被合併法人の各連結事業年度^(注 5)の給与等支給額をそれぞれ当該各連結事業年度の月数で除して計算した金額を、当該各連結事業年度に含まれる月に係るものとみなしたものをいうこととされています（措令 39 の 47 ⑦）。

本設例では合併法人（当社）と被合併法人（S 1 社）の事業年度が同一であることから、算式中の(i)は S 1 社の平成 25 年 3 月期における給与等支給額と一致することとなります。

なお、比較雇用者給与等支給額についても、基準雇用者給与等支給額と同様の方法による調整を行うこととされています（措令 39 の 47 ⑧一）。

2 適用年度における具体的な計算

(1) 雇用者給与等支給額

適用年度（平成 30 年 3 月期）の損金の額に算入される国内雇用者に対する給

与等の支給額を、適用年度終了の時ににおいて連結納税グループに属する連結法人ごとに集計します。

当社	66,000,000 円
S 2 社	6,300,000 円
合計	<u>72,300,000 円</u>

(2) 基準雇用者給与等支給額

基準連結事業年度の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を、適用年度終了の時ににおいて連結納税グループに属する連結法人ごとに集計します。

当社分については、S 1 社を吸収合併したことによる調整が必要となります。また、S 2 社分については、基準連結事業年度（平成 24 年 10 月 1 日～平成 25 年 3 月 31 日）の月数と適用年度の月数が異なることによる調整を行います。

当社	$36,000,000 円 + 33,000,000 円 \times 4 \text{ ヶ月}^{(*1)} \div 12 \text{ ヶ月} = 47,000,000 円$
	(* 1) 4 ヶ月 ⇒ 合併の日（平成 29 年 12 月 1 日）から適用年度終了の日までの月数

S 2 社	$5,000,000 円 \times 12 \text{ ヶ月} \div 6 \text{ ヶ月}^{(*2)} = 10,000,000 円$
	(* 2) 6 ヶ月 ⇒ S 2 社の基準連結事業年度の月数

合計	<u>57,000,000 円</u>
----	---------------------

（雇用者給与等支給増加額：(1)の金額（72,300,000 円）－ 57,000,000 円 = 15,300,000 円）

(3) 比較雇用者給与等支給額

適用年度開始の日の前日を含む連結事

業年度（平成 29 年 3 月期）の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を、適用年度終了の時に於いて連結納税グループに属する連結法人ごとに集計します。

当社分については、S 1 社を吸収合併したことによる調整が、基準雇用者給与等支給額と同様に必要となります。

当社 39,600,000 円 + 36,000,000 円
× 4 ヶ月 ÷ 12 ヶ月 = 51,600,000 円

S 2 社 7,200,000 円

合計 58,800,000 円

(4) 平均給与等支給額・比較平均給与等支給額

適用年度終了の時に於いて連結納税グループに属する連結法人全体で算出します。

平均給与等支給額及び比較平均給与等支給額については、1(3)で触れた基準雇用者給与等支給額、比較雇用者給与等支給額と異なり、合併などの組織再編成が

あった場合の調整規定が設けられていません(注6)。このため、適用年度終了の時に於いて連結納税グループに属していない S 1 社の実績は考慮せず、平均給与等支給額・比較平均給与等支給額を算出することとなります。

また、合併により S 1 社から当社へ転籍した従業員（7 名）は、当社における継続雇用者の要件を満たしません。継続雇用者の要件は、当該適用年度及び当該適用年度開始の日の前日を含む連結事業年度(注7)において給与等の支給を受けた国内雇用者をいうこととされていますが（措法 68 の 15 の 6 ②八）、転籍した従業員は平成 29 年 3 月期（前連結事業年度）において当社で給与等の支給を受けていないためです。

適用可否の判定、控除される税額の計算は連結納税グループ全体で行うものの、継続雇用者に該当するか否かは連結納税グループ一括で判定せず、連結法人ごとに行うことに留意が必要です。

<平均給与等支給額>

60,300,000 円 ÷ 120 人 = 502,500 円

当社 66,000,000 円 - 12,000,000 円 = 54,000,000 円

S 2 社 6,300,000 円

60,300,000 円

当社 8 人 × 12 月 = 96 人 S 2 社 2 人 × 12 月 = 24 人 合計 120 人

<比較平均給与等支給額>

46,800,000 円 ÷ 120 人 = 390,000 円

当社 39,600,000 円 + S 2 社 7,200,000 円 = 46,800,000 円

当社 8 人 × 12 月 = 96 人 S 2 社 2 人 × 12 月 = 24 人 合計 120 人

(5) 控除される税額の計算

〈適用可否の判定〉

以下により適用可能と判断されます。

・ 増加促進割合の判定

⇒ $15,300,000 \text{ 円} \div 57,000,000 \text{ 円}$
 $\doteq 26.8\% \geq 5\%$

・ 比較雇用者給与等支給額に関する判定

⇒ $72,300,000 \text{ 円} \geq 58,800,000 \text{ 円}$

・ 平均給与等支給額に関する判定

⇒ $(502,500 \text{ 円} - 390,000 \text{ 円}) \div$
 $390,000 \text{ 円} \doteq 28.8\% \geq 2\%$

〈控除される連結法人税額〉

$(72,300,000 \text{ 円} - 57,000,000 \text{ 円}) \times 10\%$
 $+ (72,300,000 \text{ 円} - 58,800,000 \text{ 円})$
 $\times 2\%$
 $\underline{\underline{= 1,800,000 \text{ 円}}}$

(ただし、調整前連結税額の 10% を超える場合は、当該 10% 相当額が上限となります。)

なお、S 2 社において雇用者給与等支給額が基準雇用者給与等支給額を下回っていることから、1,800,000 円は S 2 社の個別帰属額からは控除されず、全額当社の個別帰属額から控除されることとなります。

- (注 1) 適用年度終了の時ににおいて連結納税グループに属する各連結法人ごとに、平成 25 年 4 月 1 日以後に開始する各連結事業年度（連結事業年度に該当しない事業年度にあっては、当該事業年度）のうち最も古い連結事業年度又は事業年度において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をいいます（措法 68 の 15 の 6②四）。
- (注 2) 適用年度終了の時ににおいて連結納税グループに属する各連結法人ごとに、適用年度開始の日の前日を含む連結事業年度（連結事業年度に該当しない事業年度である場合は、当該事業年度）の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をいいます（措法 68 の 15 の 6②六）。
- (注 3) 適用年度終了の時ににおいて連結納税グループに属する各連結法人の、適用年度の継続雇用者に対する給与等の支給額の合計額を、適用年度における給与等月別支給者（各月ごとの給与等の支給の対象となる継続雇用者）の数を合計した数で除した金額をいいます（措法 68 の 15 の 6②八、措令 39 の 47⑭⑮）。
- (注 4) 適用年度の前連結事業年度（連結事業年度に該当しない場合は、前事業年度）における平均給与等支給額をいいます（措法 68 の 15 の 6②九、措令 39 の 47⑭⑰⑱）。
- (注 5) 被合併法人が連結法人に該当しない場合には、各事業年度。
- (注 6) 所得拡大促進税制の導入当初は設けられていましたが、平成 26 年度税制改正で調整規定は削除されています。
- (注 7) 当該前日を含む事業年度が連結事業年度に該当しない場合には、当該事業年度。

※ 平成 30 年 1 月現在の法令・通達等に基づいて記載しています。平成 30 年度税制改正大綱の内容は考慮していません。

※ 本文中、意見にわたる部分は筆者の私見であり、デロイト トーマツ税理士法人の公式見解ではありません。

《デロイト トーマツ税理士法人 ビジネス タックス サービス

パートナー 春日 誠 マネジャー 西野 拓 アソシエイト 齋藤 絢美》