

はしがき

「賃上げ促進税制」は、安倍内閣当時の平成 25 年度税制改正により創設され、現在に至っています。

平成 25 年度当時は、「成長と富の創出の好循環」を実現するため、企業の労働分配（給与等支給）の増加を促す措置として、企業が雇用者給与等支給額を増加させた場合に、その雇用者給与等增加額の一定割合を調整前法人税額から控除する制度として創設されました。

「賃上げ促進税制」は、平成 25 年度に創設されたのち毎年のように見直しが行われ、直近では、岸田内閣成立直後に適用期限が到来していないにもかかわらず、令和 4 年度税制改正による見直しが行われた経緯があります。

令和 6 年度税制改正は適用期限到来に伴う制度の見直しですが、物価高に負けない持続的な賃上げの動きを広げるため、「賃上げ促進税制」が強化されることになりました。

本書の第 1 部では、「賃上げ促進税制」の令和 6 年度税制改正の趣旨を説明するとともに、改正内容の概要を記しています。

具体的には、企業の区分が見直しされ「中堅企業枠」が設けられるととも、これまで本税制を活用できなかった赤字申告の中小企業者等に対し 5 年間の繰越税額控除制度が設けられることになりました。

また、子育てと仕事の両立支援（くるみん認定）や女性活躍の推進の取組み（えるぼし認定）に積極的な企業に対し、税額控除割合の上乗せ措置が講じされました。

第 2 部から第 4 部までは、各章で「適用要件（必須要件）と税額控除」・「上乗せ要件と税額控除」・「設例による検討」を掲げるという共通した構成になっています。

第 2 部では、大企業向け「賃上げ促進税制」について、令和 6 年度税制改正を含めた留意点について、経済産業省の「全企業向け・中堅企業向け「賃上げ促進税制」御利用ガイドブック（令和 6 年 8 月 5 日公表版）（令和 6 年 10 月 16 日最終更新）」を参考にして解説を行っています。

例えば、適用要件の判定における賃上げの対象となる雇用者は「継続雇用者」ですが、税額控除額を算定する際の賃上げの対象となる雇用者は「全ての雇用者」になり、「適用要件の判定」と「税額控除の算定」という場面が相違すると、賃上げの対象である雇用者の範囲が異なるという複雑な仕組みになっていることなども説明しています。

さらに、「設例による検討」では、設例ごとに記載順序に沿って、別表の書き方を理解

しやすいような説明を行っています。

第3部では、中堅企業向け「賃上げ促進税制」について、第2部と同様の解説を行っていますが、新たに創設された中堅企業とは、改正前の大企業とはほぼ同様と考えると理解しやすいかもしれません。

最後の第4部でも、中小企業向け「賃上げ促進税制」について、中小企業庁の「中小企業向け賃上げ促進税制ご利用ガイドブック（令和6年9月20日更新）」を参考にして解説を行っています。

留意すべき点として、これまで本税制を活用できなかった赤字申告の中小企業者等に対し本税制に係る税額控除額が翌事業年度以後5年間にわたり繰り越して税額控除できる仕組みが設けられたことです。

令和6年4月1日以後開始事業年度において、赤字申告の中小企業者等であっても、適用要件（賃上げ率15%以上）を満たす中小企業者等は数多く存在することが想定されるため、本書の設例10、11で別表の記載例を掲げていますので、適用失念することのないようご留意ください。

本書が、令和7年3月期決算以後の法人申告に関わる税理士・公認会計士・企業の経理担当者の方々にとってお役に立てば、望外の喜びです。

令和6年11月

著者を代表して

中島 孝一

目 次

第1部	令和6年度税制改正の概要
第1章 改正の趣旨	2
第2章 賃上げ促進税制の見直し	3
第3章 賃上げ促進税制の仕組みと対象法人	5
第2部	大企業向け「賃上げ促進税制」
第1章 令和6年度税制改正項目	8
1 適用要件（必須要件）における税額控除割合の引下げ	8
2 上乗せ要件における税額控除割合の見直し	8
3 教育訓練費の額に係る上乗せ要件の緩和及び要件追加	9
4 上乗せ要件の追加	9
5 マルチステークホルダー方針の見直し	9
6 雇用者給与等支給額等の範囲の見直し	10
第2章 適用要件（必須要件）と税額控除	11
1 適用要件（必須要件）と税額控除の仕組み	11
(1) 適用要件（必須要件）の仕組み／11	
(2) 税額控除（必須要件）の仕組み／12	
(3) 国内雇用者とは／12	
(4) 給与等とは／12	
(5) 継続雇用者とは／13	

2 適用要件（必須要件）	16
3 適用要件（必須要件）の計算例	16
4 補填額の控除	16
(1) 補填額の範囲／16	
(2) 補填額から除かれる金額／17	
5 適用事業年度の月数と前事業年度の月数が異なる場合の調整計算	18
(1) 前事業年度の月数が適用年度の月数を超える場合／18	
(2) 前事業年度の月数が適用年度の月数に満たない場合／19	
6 適用要件（必須要件）を満たす場合の税額控除額	20
(1) 税額控除額の計算／20	
(2) 税額控除額の計算例／20	
(3) 適用事業年度の月数と前事業年度の月数が異なる場合の調整計算／21	
第3章 上乗せ要件と税額控除	24
1 繼続雇用者給与等支給増加割合が4%以上における上乗せ要件と税額控除	24
2 教育訓練費に係る上乗せ要件と税額控除	25
(1) 教育訓練費の額が前事業年度より10%以上増加していること／25	
(2) 教育訓練費の額が一定額以上であること／25	
(3) 適用事業年度の月数と前事業年度の月数が異なる場合の調整計算／25	
(4) 教育訓練費の額に係る明細書の保存の義務／27	
3 子育てとの両立・女性活躍支援に係る上乗せ要件と税額控除	28
(1) 上乗せ要件と税額控除／28	
(2) 認定の取得時期／28	
第4章 適用上の留意点	30
1 マルチステークホルダー方針の対象法人の見直し	30
2 雇用者給与等支給額等の範囲の見直し（役務提供の対価の除外）	33
3 「雇用安定助成金」及び「役務提供の対価として支払を受ける金額」の範囲	34
(1) 「雇用安定助成金額」の範囲／34	
(2) 「役務の提供の対価として支払を受ける金額」の範囲／34	

4 地方活力向上地域等において雇用者の数が増加した場合の法人税額の特別控除制度の適用を受ける場合の控除対象雇用者給与等支給増加額の調整計算の見直し	34
---	----

第5章 設例による検討 36

設例1 上乗せ措置あり

～大企業に該当する3月決算法人A株式会社（青色申告法人）の令和7年3月期の適用～	36
--	----

設例2 前事業年度の月数が適用年度の月数に満たない場合

→前事業年度の決算期変更等

～大企業に該当する3月決算法人B株式会社（青色申告法人）の令和7年3月期の適用～	55
--	----

設例3 適用年度に合併があった場合

～大企業に該当する3月決算法人C株式会社（青色申告法人）の令和7年3月期の適用～	74
--	----

設例4 設例1における外形標準課税付加価値額の計算 92

第3部 中堅企業向け「賃上げ促進税制」

第1章 令和6年度税制改正により創設 106

① 中堅企業向け「賃上げ促進税制」の適用要件（必須要件）と税額控除	106
② 上乗せ要件と税額控除	106
③ マルチステークホルダー方針の公表及び届出の要件	107

第2章 適用要件（必須要件）と税額控除 108

1 適用要件（必須要件）	108
(1) 適用対象法人／	108
(2) 適用事業年度／	108
(3) 国内雇用者に対して給与等を支給すること／	108
(4) 適用事業年度終了の時において特定法人に該当すること／	109
(5) 継続雇用者給与等支給増加割合が3%以上であること／	109
(6) 期末において資本金の額等が10億円以上であり、かつ、常時使用する従業員の数が1,000人以上である場合の追加要件／	111
(7) その他／	111
2 適用要件（必須要件）を満たす場合の税額控除額	112
(1) 税額控除額の計算／	112
(2) 税額控除額の計算例／	112
(3) 適用事業年度の月数と前事業年度の月数が異なる場合の調整計算／	112
第3章 上乗せ要件と税額控除	113
1 継続雇用者給与等支給増加割合が4%以上における上乗せ要件と税額控除	113
2 教育訓練費に係る上乗せ要件と税額控除	113
(1) 教育訓練費の額が前事業年度より10%以上増加していること／	113
(2) 教育訓練費の額が一定額以上であること／	114
(3) 適用事業年度の月数と前事業年度の月数が異なる場合の調整計算／	114
(4) 教育訓練費の額に係る明細書の保存の義務／	114
3 子育てとの両立・女性活躍支援に係る上乗せ要件と税額控除	114
(1) 上乗せ要件と税額控除／	114
(2) 認定の取得時期／	115
第4章 設例による検討	116
設例5 上乗せ措置あり	
～中堅企業に該当する3月決算法人D株式会社（青色申告法人）の 令和7年3月期の適用～	116
設例6 前事業年度の月数が適用年度の月数に満たない場合	
→前事業年度の月数が6月末満の場合	

～中堅企業に該当する3月決算法人E株式会社（青色申告法人）の 令和7年3月期の適用～	135
設例7 前事業年度の月数（12月）が適用年度の月数（3月）を超える場合	
～中堅企業に該当する3月決算法人F株式会社（青色申告法人）の 令和7年3月期の適用～	156

第4部

中小企業向け「賃上げ促進税制」

第1章 令和6年度税制改正項目	174
1 必須要件における税額控除割合の据置き	174
2 上乗せ要件における税額控除割合の据置き	174
3 教育訓練費の額に係る上乗せ要件の緩和等と税額控除割合の据置き	174
4 上乗せ要件の追加	175
5 繰越税額控除制度の創設	175
第2章 適用要件（必須要件）と税額控除	176
1 適用要件（必須要件）と税額控除の仕組み	176
2 適用要件（必須要件）	176
(1) 雇用者給与等支給増加割合が1.5%以上の場合／176	
(2) その他／178	
3 適用要件（必須要件）を満たす場合の税額控除額	179
(1) 税額控除額の計算／179	
(2) その他／180	
第3章 上乗せ要件と税額控除	181
1 雇用者給与等支給増加割合が2.5%以上における上乗せ要件と税額控除	181
2 教育訓練費に係る上乗せ要件と税額控除	181

(1) 教育訓練費の額が前事業年度より 5 %以上増加していること／	181
(2) 教育訓練費の額が一定額以上であること／	182
(3) その他／	182
3 子育てとの両立・女性活躍支援に係る上乗せ要件と税額控除	182
◆ 上乗せ要件と税額控除／	182
第4章 繰越税額控除制度の創設	184
1 制度の概要	184
2 適用対象法人	184
3 適用事業年度	184
4 適用要件	185
(1) 適用対象法人の雇用者給与等支給額がその比較雇用者給与等支給額を超えること／	185
(2) 繰越税額控除限度額を有していること／	185
5 税額控除限度額の計算	187
6 申告要件	187
(1) 赤字申告事業年度における提出書類／	187
(2) 赤字申告事業年度の翌事業年度以後における提出書類／	187
(3) 「よくあるご質問 Q & A (2024年9月20日更新版)」／	187
第5章 設例による検討	189
設例8 黒字で上乗せ措置なし	
～中小企業者等に該当する3月決算法人G株式会社（青色申告法人）の 令和7年3月期の適用～	189
設例9 黒字の中小企業者等で中小企業向け「賃上げ促進税制」の適用は受け られないが、中堅企業向け「賃上げ促進税制」の適用は受けられる ケース	
～中小企業者等に該当する3月決算法人H株式会社（青色申告法人） の令和7年3月期の適用～	202

設例 10	赤字で翌事業年度以降に税額控除額を繰り越すケース	
～中小企業者等に該当する3月決算法人！株式会社（青色申告法人）の 令和7年3月期の適用～	219
設例 11	前期は赤字で翌事業年度に繰り越された税額を控除するケース	
～中小企業者等に該当する3月決算法人！株式会社（青色申告法人）の 令和8年3月期の適用（設例10の翌事業年度）～	231

凡　　例

本書では、法令・通達等の表記につき、かっこ内等で以下のように省略している。

- ・租税特別措置法 措法
- ・租税特別措置法施行令 措令
- ・租税特別措置法施行規則 措規
- ・東日本大震災の被災者等に係る国税関係法律の臨時特例に関する法律 震災税特法

<省略の例示>

- ・租税特別措置法第42条の12の5第3項第2号 ➡ 措法42の12の5③二

第1部

令和 6 年度 税制改正の概要



第1章

改正の趣旨



令和6年度税制改正では、物価高に負けない構造的・持続的な賃上げの動きを広げるため、賃上げ促進税制が強化されることになった。

具体的には、地域の良質な雇用を支える中堅企業の賃上げ環境を整備する観点から、新たに「中堅企業枠」（特定法人の継続雇用者給与等支給額が増加した場合に係る措置）を創設するとともに、これまで本制度を活用できなかった赤字の中小企業にも賃上げを後押しする観点から、5年間の繰越控除制度が創設されるなどの強化が図られた。

また、税額控除割合の上乗せ措置について、法人の継続雇用者給与等支給額が増加した場合に係る措置について、段階的に7%までのさらに高い継続雇用者給与等支給增加割合の要件の創設・人への投資の拡大のため、教育訓練費に係る上乗せ措置の増加割合要件の緩和、さらに、子育てと仕事の両立支援（くるみん認定）や女性活躍の推進の取組（えるぼし認定）を後押しする観点から、こうした取組に積極的な企業に対する税額控除割合の上乗せ措置の創設といった措置が講じられた。

なお、「デフレ完全脱却のための総合経済対策（令和5年11月2日閣議決定）」では、「賃上げ促進税制について、物価高に負けない賃上げを実現できるよう強化する。その際、中小企業等について、赤字法人においても賃上げを促進するための繰越控除制度を創設するとともに、措置の期限の在り方等を検討する。併せて、マルチステークホルダーとの適切な関係の構築に向けた方策を講じる」・「仕事と子育ての両立や女性活躍支援を促進するため、賃上げ促進税制を強化する」との記述があった。

第2章

賃上げ促進税制の見直し

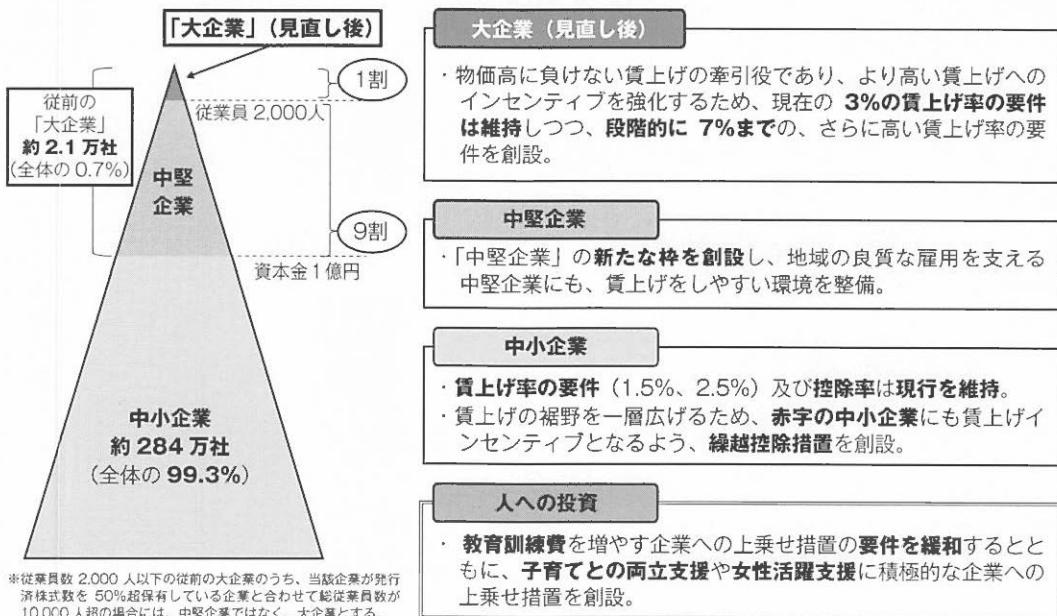
従来の大企業向け賃上げ促進税制について、税額控除率の上乗せ措置（賃上げ4%以上に対して5%・5%以上に対して10%・7%以上に対して15%・プラチナくるみんやプラチナえるほしの認定を受けている場合に5%等）等の見直しが行われた上、その適用期限が3年延長された。

また、従来の大企業のうち従業員数が2,000人以下の法人について、3%以上の賃上げを行ったときは、控除対象雇用者給与等増加額に対し10%の税額控除ができる中堅企業向け賃上げ促進税制が加えられた。

この場合において、4%以上の賃上げを行ったときは15%・教育訓練費の増加割合が10%以上等であるときは5%・プラチナくるみんやえるほし（3段階目以上）の認定を受けているときは5%が税額控除率に加算されることになった。

さらに、中小企業向け賃上げ促進税制は、教育訓練費に係る税額控除率の上乗せ措置について、教育訓練費の増加割合が5%以上等である場合に適用できることとし、くるみんやえるほし（2段階目以上）の認定を受けた場合に税額控除率に5%を加算する措置を加え、5年間の繰越控除制度を設けた上、その適用期限が3年延長された。

■図表 1-2-1



改正後						改正前				
	継続雇用者 給与総額	基本控除率	教育訓練費 + 20%→ + 10% [要件緩和]	女性活躍 子育て支援 * 【新設】	合計控除率 最大 35%	賃上げ 要件	控除率	教育訓練 + 20%	合計 最大 30%	
大企業 (見直し後)	+ 3%	10%	+ 5%	+ 5%	20%	←	+ 3%	15%	+ 5%	20%
	+ 4%	15%			25%		+ 4%	25%		
	+ 5%	20%			30%		—	—		
	+ 7%	25%			35%		—	—		

* プラチナくるみん or プラチナえるぼし

	継続雇用者 給与総額	基本控除率	教育訓練費 + 20%→ + 10% [要件緩和]	女性活躍 子育て支援 * 【新設】	合計控除率 最大 35%	賃上げ 要件	控除率	教育訓練 + 20%	合計 最大 30%	
中堅企業	+ 3%	10%	+ 5%	+ 5%	20%	←	+ 3%	15%	+ 5%	20%
	+ 4%	25%			35%		+ 4%	25%		

* プラチナくるみん or えるぼし三段階目以上

	全雇用者 給与総額	基本控除率	教育訓練費 + 10%→ + 5% [要件緩和]	女性活躍 子育て支援 * 【新設】	合計控除率 最大 45%	賃上げ 要件	控除率	教育訓練 + 10%	合計 最大 40%	
中小企業	+ 1.5%	15%	+ 10%	+ 5%	30%	←	+ 1.5%	15%	+ 10%	25%
	+ 2.5%	30%			45%		+ 2.5%	30%		

*くるみん or えるぼし二段階目以上

3年間の措置 (改正前～2年前)

中小企業の縦越控除新設：5年間
(縦越控除する年度は全雇用者給与総額
対前年度増が要件)

- (※ 1) 控除上限：当期の法人税額の 20%
(※ 2) 教育訓練費の上乗せ要件について、当期の給与総額の 0.05%以上との要件を追加。
(※ 3) くるみん：仕事と子育ての両立サポートや、多様な労働条件・環境整備等に積極的に取り組む企業に対する厚生労働大臣の認定
えるぼし：女性の活躍推進に関する状況や取組等が優良な企業に対する厚生労働大臣の認定
(※ 4) 縦越控除するためには、縦越控除額が発生した年度の申告で明細書の提出が必要。

(出典) 財務省資料

第3章

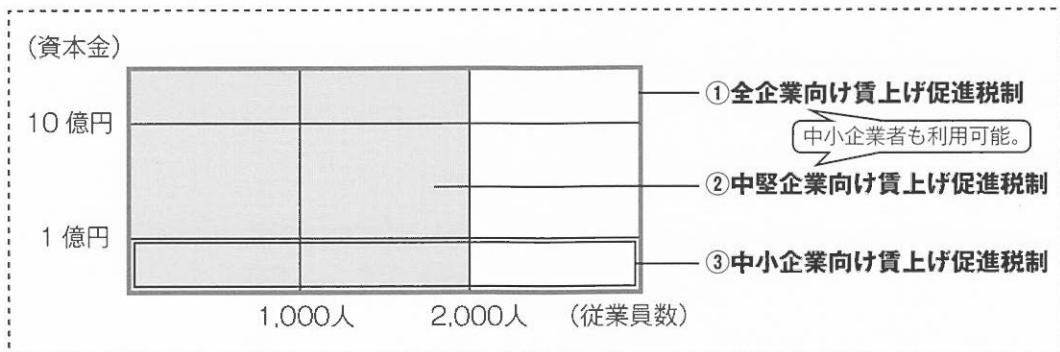
賃上げ促進税制の仕組みと対象法人

賃上げ促進税制とは、賃上げや人材育成への投資を積極的に行う法人に対し、雇用者給与等支給額の前年度からの増加額の一定割合を法人税額から控除する税制をいう。

対象法人は、「全企業向け賃上げ促進税制」・「中堅企業向け賃上げ促進税制」・「中小企業向け賃上げ促進税制」の3種類があり、法人において適用事業年度終了の時における法人の規模に応じて、次のとおり利用可能な税制が異なる（併用はできず、いずれか一つのみの選択適用となる）。

なお、「全企業向け賃上げ促進税制」は大企業のみ利用するケースが多いことから、本書では便宜上「大企業向け賃上げ促進税制」とする。

■図表1-3-1



(出典) 経済産業省資料

第2部

大企業向け 「賃上げ促進税制」



第1章

令和6年度 税制改正項目

大企業向け賃上げ促進税制（以下、第2部では「本措置」という）について、次の見直しが行われた上、その適用期限が令和9年3月31日まで3年延長された。

1 適用要件（必須要件）における税額控除割合の引下げ

本措置では、継続雇用者給与等支給増加割合が3%以上（必須要件）の場合における税額控除割合が15%から10%に引き下げられた（措法42の12の5①）。

2 上乗せ要件における税額控除割合の見直し

本措置では、継続雇用者給与等支給増加割合による税額控除の上乗せ措置について、継続雇用者給与等支給増加割合が細分化され、その細分化に応じて、次のように加算される税額控除割合が見直しされた（措法42の12の5①一）。

継続雇用者給与等支給増加割合	税額控除割合
4%以上である場合	5%を加算
5%以上である場合	10%を加算
7%以上である場合	15%を加算

なお、継続雇用者給与等支給増加割合とは、継続雇用者給与等支給額（適用事業年度）

からその継続雇用者比較給与等支給額（前事業年度）を控除した金額の継続雇用者比較給与等支給額（前事業年度）に対する割合をいう。

③ 教育訓練費の額に係る上乗せ要件の緩和及び要件追加

本措置では、教育訓練費の額の比較教育訓練費の額に対する増加割合が10%以上（改正前は20%以上）であり、かつ、教育訓練費の額が雇用者給与等支給額の0.05%以上である場合に限定して、税額控除割合に5%が加算されることになった（措法42の12の5①二）。

教育訓練費の額に制限規定が設けられた背景は、わずかな教育訓練費の増加でも上乗せ措置の適用を受けている法人が一定数あることを踏まえて追加されたものである。

④ 上乗せ要件の追加

本措置では、仕事と子育てとの両立（くるみん認定）や女性活躍への支援（えるぼし認定）に積極的な企業への上乗せ措置が設けられ、「次世代育成支援対策推進法」に基づくるみん認定等又は「女性の職業生活における活躍の推進に関する法律」に基づくえるぼし認定等の取得を要件としたもので、各認定には認定の段階があり、それぞれ認定基準が定められている。

「大企業向け」・「中堅企業向け」・「中小企業向け」のそれぞれの税制によって、要件となっている認定の段階、求められる認定の取得時期が異なっている。

大企業向け賃上げ促進税制では、プラチナくるみん認定又はプラチナえるぼし認定を受けている場合において、税額控除割合に5%が加算される（措法42の12の5①三）。

⑤ マルチステークホルダ一方針の見直し

本措置の適用を受けるために給与等の支給額の引上げの方針・下請事業者その他の取引先との適切な関係の構築の方針その他の事業上の関係者との関係の構築の方針に関する一定事項についてインターネットを利用する方法により公表しなければならない者に、その事業年度終了の時において常時使用する従業員の数が2,000人を超えるものが加えられた（措法42の12の5①）。

6 雇用者給与等支給額等の範囲の見直し

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を受けた報酬上の加算措置の取扱いについて検討が行われる中で、雇用者給与等の支給額等から控除する「給与等に充てるため他の者から支払を受ける金額」について、報酬上の加算措置を含め幅広く役務の提供の対価としての性質のあるものを除くこととされた（措法42の12の5⑤四）。

著者略歴

中島 孝一〔なかじま・こういち〕

東京都生まれ。現在、中島税理士事務所・所長、日本税務会計学会・相談役、東京税理士会・会員相談室運営委員、日本税務研究センター・税務相談室相談員、MJS税経システム研究所・客員研究員。

著 書：『改訂 相続税実務の“鉄則”に従ってはいけないケースと留意点』（清文社・共著）、
『令和6年度税制改正と実務の徹底対策』（日本法令・共著）、『税制改正と税理士の
心得』（税務経理協会）、『税賠事故事例から学ぶ 税目別 税理士実務の落とし穴』
（ぎょうせい）ほか

事務所：中島税理士事務所

〒120-0034 東京都足立区千住一丁目30番3-503

西野 道之助〔にしの・みちのすけ〕

東京都生まれ。中央大学経済学部卒業。日本税務会計学会常任委員、東京税理士会・会員相談室電話相談委員。

著 書：『改訂 相続税実務の“鉄則”に従ってはいけないケースと留意点』（清文社・共著）、
『「事業承継税制の特例」完全ガイド』（税務研究会・共著）、『改訂版 資産をめぐる
複数税目の実務』（新日本法規・共著）ほか

事務所：西野会計事務所

〒110-0016 東京都台東区台東1-12-10 小守ビル3F

若山 寿裕〔わかやま・としひろ〕

東京都生まれ。明治大学商学部卒業。税理士法人 TOC 英和・社員税理士。

著 書：『改訂 相続税実務の“鉄則”に従ってはいけないケースと留意点』（清文社・共著）、
『民事信託実務ハンドブック』（日本法令・共著）、『「事業承継税制の特例」完全ガイド』
（税務研究会・共著）、『取引相場のない株式の評価 完全入門（改訂版）』（税務
経理協会・共著）、『よくわかる民事信託—基礎知識と実務のポイント』（ビジネス教
育出版社・共著）、『目的別 相続対策選択ガイドブック』（新日本法規出版・共著）
ほか

事務所：税理士法人 TOC 英和 東築瀬

〒321-0925 栃木県宇都宮市東築瀬1丁目7番地3

<執筆協力>

鈴木 俊介〔すずき・しゅんすけ〕

埼玉県生まれ。西野会計事務所所属。

高田 京輔〔たかた・きょうすけ〕

埼玉県生まれ。西野会計事務所所属。