

2013年10月25日 全14頁

# 所得拡大税制の恩恵を受けられる企業とは？

## 「民間投資活性化等のための税制改正大綱」の解説その2

金融調査部 研究員  
是枝 俊悟

### [要約]

- 平成25年10月1日、自由民主党および公明党は「民間投資活性化等のための税制改正大綱」（以下、大綱）を発表した。本稿では、大綱のうち、所得拡大促進税制について解説する。
- 大綱では、所得拡大促進税制の適用期限を2年延長するとしている。また、適用要件のうち基準事業年度（通常の3月決算法人は、平成24年度）比の給与総額増加率を一律5%から2~5%に緩和し、平均給与の判定を継続雇用者に限定して行うこととしている。
- 従業員数が一定の企業を想定すると、毎年2%程度の給与総額の引き上げを行ってれば、毎年度、改正後の所得拡大促進税制を適用できることとなる。
- 企業の財務諸表を分析してみると、成長企業、製造業の企業などにおいては特段のベースアップを行わなくても改正後の所得拡大促進税制を適用できる可能性が考えられる。
- 他制度も考慮した所得拡大促進税制（改正案）の副次的効果としては、企業に、研究開発者の増員や、派遣・請負等から直接雇用への切り替えを行うインセンティブも与えるものと考えられる。

### [目次]

税制改正大綱について……………	2 ページ
1. 所得拡大促進税制の改正案の解説……………	2 ページ
2. ベースアップによらず所得拡大促進税制を適用できそうな企業……………	8 ページ
3. 所得拡大促進税制（改正案）がもたらす副次的効果……………	11 ページ

※設備投資関連および研究開発促進税制については、拙稿「設備投資減税、大幅拡充」（2013年10月15日）を参照。

[http://www.dir.co.jp/research/report/law-research/tax/20131015\\_007788.html](http://www.dir.co.jp/research/report/law-research/tax/20131015_007788.html)

## 税制改正大綱について

平成 25 年 10 月 1 日、安倍首相は現行の法律通り平成 26 年 4 月 1 日に消費税率を 5%から 8%に引き上げることを決断し、内閣は「消費税率及び地方消費税率の引上げとそれに伴う対応について」を閣議決定した。

これとともに、同日、自由民主党および公明党は「民間投資活性化等のための税制改正大綱」を発表した（以下、単に「大綱」と述べるときは「民間投資活性化等のための税制改正大綱」のことをいう）。

例年、与党<sup>1</sup>の税制改正大綱は 12 月中をめどに発表される。ただし、今回は来年 4 月に実施する消費税率引き上げに伴う経済対策と成長力強化のための総合的な対策が必要であることから、日本再興戦略に盛り込まれている民間投資を活性化させるための税制措置等については、通常の年度改正から切り離して前倒しで税制改正大綱が決定されることとなった。

今後、年末にかけて与党（および政府）内で通常の年度改正の議論が行われ、12 月中をめどに平成 26 年度税制改正大綱が発表されるものと考えられる。「民間投資活性化等のための税制改正大綱」については平成 26 年度税制改正大綱と併せて税制改正法案として策定され、平成 26 年 3 月末までに国会提出され成立するものと考えられる。

近年の税制改正においては、与党が参議院において過半数の議席を確保できない「ねじれ国会」の状況にあったため、税制改正大綱をもとに策定された税制改正法案の成立・施行時期が遅れたり、内容が修正されたりすることもあった。現在は与党が衆議院・参議院ともに過半数の議席を確保しているため、「民間投資活性化等のための税制改正大綱」に記載された内容は、与党内に反対が出ない限り、ほぼ予定通り実現されるものと考えてよいだろう。

### 1. 所得拡大促進税制の改正案の解説

大綱では、成長戦略を加速させるため、所得拡大促進税制について、「企業にとってより使いやすいものとし、企業による賃金の引上げを強力に促すものにするとの観点から、計画的・段階的に賃上げをしていく企業を支援する仕組みに改めるとともに、企業の従業員構成の多様性に対応する要件緩和を行う」としている。

具体的には、適用期間を 2 年間延長し、適用要件のうち基準事業年度（通常の 3 月決算法人の場合、平成 24 年度）比の雇用者給与等の増加率の要件を引き下げ、前年度比の平均給与等支給額の要件についても緩和を行うものとしている。

現行の所得拡大促進税制と大綱による改正案をまとめると、図表 1 のようになる。

<sup>1</sup> 民主党中心の政権下においては税制改正大綱の作成主体は与党ではなく政府であった。

図表 1 現行の所得拡大促進税制と大綱による改正案

現行の所得拡大促進税制		大綱による改正案
対象となる事業年度	平成25年4月1日から平成28年3月31日までの間に開始する各事業年度	平成30年3月31日までの間に開始する各事業年度(2年延長)
基準事業年度	平成25年4月1日以後に開始する各事業年度のうち最も古い事業年度の直前の事業年度 →通常の3月決算法人の場合、平成24年度	
適用条件	下記の①～③のすべてを満たす	
	①基準事業年度比の総額増加要件 基準事業年度の雇用者給与等と比べた当年度の給与総額の増加率が5%以上	①基準事業年度比の総額増加要件 基準事業年度の雇用者給与等と比べた当年度の給与総額の増加率が 平成27年4月1日前開始事業年度…2%以上 平成27年4月1日～平成28年3月31日開始事業年度…3%以上 平成28年4月1日～平成30年3月31日開始事業年度…5%以上
	②前年度比の総額維持要件 当年度の給与総額が、前年度の給与総額以上	
	③前年度比の平均額維持要件 当年度の前平均給与が、前年度の前平均給与以上	③前年度比の平均額増加要件 当年度の前平均給与が、前年度の前平均給与を上回る (平均給与の定義は継続雇用者(当年度および前年度において給与等の支給を受けた国内雇用者(注))に対する給与等に変更される)
特例	基準事業年度と比べた、その年度の給与総額の増加額の10%の税額控除(ただし、控除限度額は当期の法人税額の10%以内[中小企業者等は20%以内])	これらの改正は平成26年4月1日以後終了事業年度より適用するとしている (ただし、これらの要件緩和について、平成25年4月1日以後開始で平成26年4月1日前に終了する事業年度の扱いは本文参照)
法人住民税の扱い	中小企業者等は税額控除適用後の法人税をベースに法人住民税を計算できる	
雇用促進税制等との関係	雇用促進税制や、被災雇用者等を雇用した場合の法人税額の特別控除制度、避難対象雇用者等を雇用した場合の法人税額の特別控除制度とは選択適用	

(注)さらに詳細な要件も設けられるものとしており、本文参照。  
(出所)法令、大綱等をもとに大和総研作成

#### ◆基準事業年度比の総額増加要件・前年度比の総額維持要件

以下、通常の3月決算法人を例に制度を解説する。

現行の所得拡大促進税制では、基準事業年度(平成24年度)比の給与総額が5%以上増加していなければ税額控除を受けられない。なお、ここでいう給与総額には月例給のみならず賞与等も含まれる(ただし、役員およびその特殊関係者等への報酬は含まれない)。

改正案においては、基準事業年度(平成24年度)比の給与総額の増加率は平成25年度・平成26年度においては2%以上、平成27年度においては3%以上、平成28年度・平成29年度においては5%以上でよいこととしている。

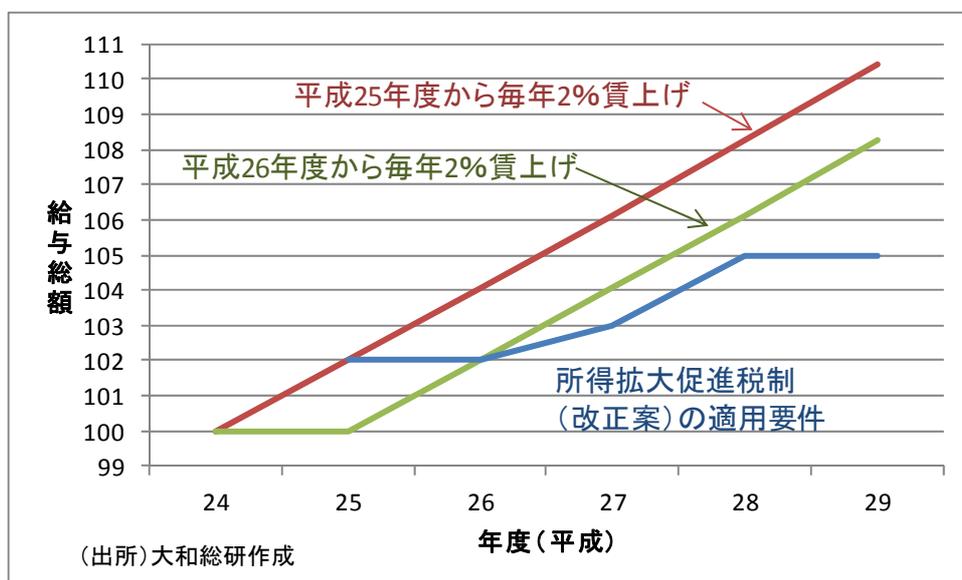
現行の所得拡大促進税制における、当年度における給与総額が前年度以上であることの要件については、改正されない。

### ◆年率 2%程度の給与総額の引き上げで改正後の要件を満たす

従業員数が一定の企業を想定すると、給与総額ベースで毎年 2%程度の賃上げを行ってれば、毎年度、改正後の所得拡大促進税制を適用できることとなる（以下、本レポートで単に「賃上げ」とする時は、給与総額ベースでの賃上げを指す）。

図表 2 は、平成 24 年度（基準事業年度）の給与総額が 100 で、平成 25 年度から毎年 2%ずつ給与総額が増加した場合、および平成 26 年度から毎年 2%ずつ給与総額が増加した場合の給与総額の推移と、所得拡大促進税制の適用要件（基準事業年度比の総額増加要件）を比べたものである。この間、従業員の構成が変わらないと仮定した場合、給与総額の変動は平均給与の変動を意味する。

図表 2 毎年 2%の賃上げで基準事業年度比の総額増加要件（改正案）を満たす



大綱が発表された時点では、既に平成 25 年度は半分以上経過しており、所得拡大促進税制ができたからといって、平成 25 年度から賃上げを行って要件を満たすことは困難かもしれない。だが、平成 25 年度の給与総額は平成 24 年度と同じであっても、平成 26 年度以後年率 2%の賃上げを行えば、平成 26 年度以後は毎年、（他の要件も満たせば）所得拡大促進税制の適用を受けることができる。

年率 2%の賃上げというのは、家計がこれから直面する消費税増税および物価上昇分による実質可処分所得（家計の購買力）<sup>2</sup>の目減りを補うために必要な賃上げ水準である。

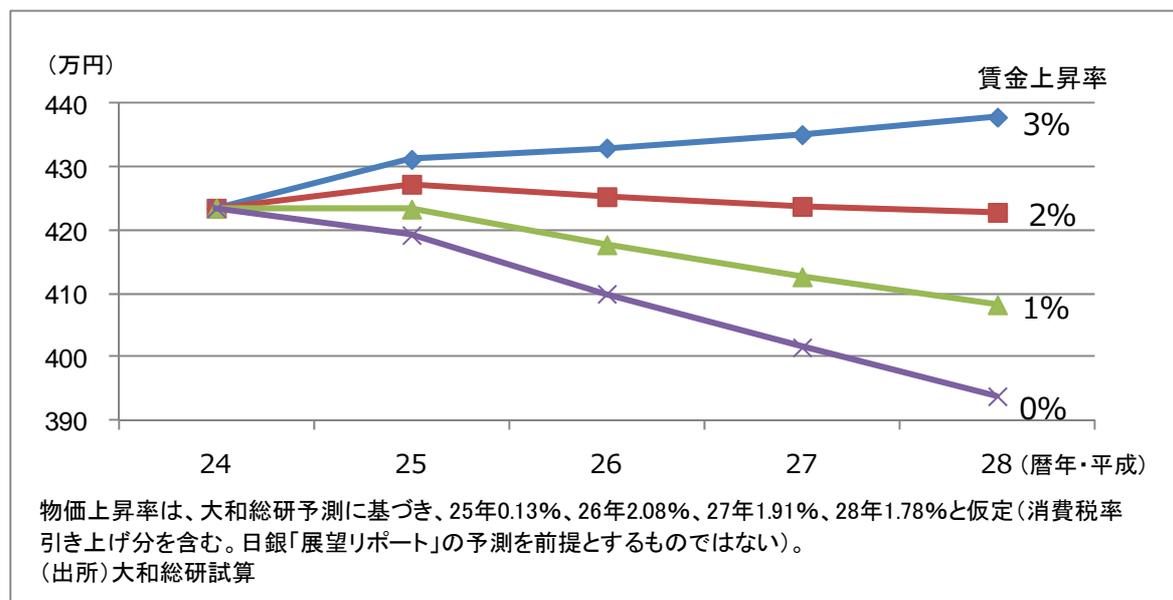
図表 3 は、平成 24 年時点で年収 500 万円の片働き 4 人世帯において、平成 25～29 年度において毎年の賃金上昇率が 0%～3%であった場合の実質可処分所得の推移を試算したものである。

<sup>2</sup> 可処分所得（税引き前給与から税・社会保険料を引き児童手当等を足した金額）を物価水準を考慮して実質化した値のこと。

図表 3 を見ると、年率 2% 程度の賃上げが行われれば、2014 年 4 月・2015 年 10 月の 2 段階の消費税率引き上げや今後の物価上昇（大和総研における予測値）を考慮しても家計は実質可処分所得をほぼ維持できることが分かる<sup>3</sup>。

所得拡大促進税制では、家計の負担増を補う分以上の賃上げを企業に求め、家計の購買力を維持し、消費の落ち込みを防ぎたいとする政府の狙いが表れているといえるだろう。

図表 3 年収 500 万円・片働き 4 人世帯の実質可処分所得の予測（物価上昇も考慮）



#### ◆前年度比の平均額維持（増加）要件

現行の所得拡大促進税制では、当年度における平均給与が前年度以上であることが適用要件となっている。

現行の平均給与は、1人・1ヵ月あたりの国内雇用者への給与支給額で算出され、役員等および日雇い労働者は算定対象外となっているが、それ以外の者への給与はすべて平均給与の算定対象となっている。

改正案においては、平均給与の算定対象を継続雇用者（前年度・当年度ともに給与等の支給を受けた者）に限るものとし、かつ、雇用保険の一般保険者とならない者および高齢者雇用安定法に基づき雇用される者を除外することとしている。

現行では、定年間近の者（一般的には給与等の水準が高い）が定年退職したり、新入社員（一般的には給与等の水準が低い）が入社したりすると平均給与等支給額が押し下げられることになる。このため、定年退職者が多かったり新入社員が多かったりすると、平均給与等支給額の維持要件を満たすのが難しい。新制度では継続雇用者のみで測った平均給与等の支給額が増加

<sup>3</sup> 試算の前提条件等の詳細は、拙稿「消費税増税等の家計への影響試算」（2013年8月1日）を参照。  
[http://www.dir.co.jp/research/report/law-research/tax/20130801\\_007494.html](http://www.dir.co.jp/research/report/law-research/tax/20130801_007494.html)

していればよいとしている。

なお、現行制度では平均給与について前年度比「以上」（維持）でよいが、新制度では前年度を「上回る」こと（増加）が求められる<sup>4</sup>。

雇用保険法の一般被保険者とならない者のうち主なものは、次の図表4に示される。

**図表4 雇用保険法の一般被保険者とならない者（主なもの）**

- ・ 65 歳以上の者
- ・ 週の所定労働時間が 20 時間未満である者
- ・ 30 日以内の期間を定めて雇用される者
- ・ 季節的に雇用される者
- ・ 学校等の学生等

（出所）雇用保険法等をもとに大和総研作成

学生のアルバイトや 30 日以内の短期労働者などは雇用保険法上の一般被保険者とならない。新制度ではこのような者を平均給与の算定対象から除外することにより、例えば業務の繁忙期に臨時にアルバイトを雇い入れたとしても、平均給与には反映させないものとしている。

また、改正案において、高齢者雇用安定法に基づき雇用される者について平均給与の算定から除外している点も重要である。高齢者雇用安定法に基づき、企業は定年延長や再雇用等により希望者全員の 65 歳まで（段階適用により、平成 25 年度現在は 61 歳まで）の雇用確保が義務付けられている。

一般的に、60 歳の定年を迎えた後に再雇用された者の給与水準は、定年前と比べて 50%～70% 程度に低下するといわれている。現行においては、定年後の再雇用者も平均給与の算定対象に含まれる。このため、定年後の再雇用者がいると平均給与が押し下げられることになり、要件を満たすのが難しくなっている。改正案においては、定年後の再雇用者は平均給与の算定対象から除かれるため、定年後の再雇用者がいる企業においても、要件を満たしやすくなる。

新制度案での平均給与の算定対象についてまとめると、次の図表5のようになる。

<sup>4</sup> なお、現行制度においては、1 人・1 ヶ月あたりの「平均給与等支給額」を 1 円単位で算出し、前年度以上であるか判定する。1 円単位で算出することが変わらなければ、前年度「以上」であるか、前年度を「上回る」であるかはほとんど同じ意味である。

図表 5 改正案での平均給与の算定対象

改正案の判定基準	影響
継続雇用者で判定する	定年退職者の退職や新入社員の入社は「平均給与」の判定に影響しない
高齢者雇用安定法に基づき雇用される者を除く 65歳以上の者を除く	定年後の再雇用や高齢者の雇用を増やしても「平均給与」の判定に影響しない
30日以下の期限を定めて雇用される者を除く 週の所定労働時間が20時間未満である者を除く 季節的に雇用される者を除く 学校等の学生等を除く	業務の繁忙期に臨時的にアルバイト等を雇ったとしても「平均給与」の判定に影響しない

(出所)大和総研作成

## ◆平成 25 年度（3 月決算法人）における扱い

大綱では、所得拡大促進税制の拡充について、原則として平成 26 年 4 月 1 日以後終了事業年度より適用するとしている。すなわち、原則としては、3 月決算法人においては平成 26 年度から新制度を適用するとし、平成 25 年度においては現行制度を適用するとしている。

ただし、大綱では、3 月決算法人において、平成 25 年度に現行制度の適用を受けていない場合<sup>5</sup>で、平成 25 年度の給与総額や平均給与などが改正案の要件の全てを満たすときは、平成 25 年度について改正案の規定を適用して算出される税額控除相当額を、平成 26 年度の税額控除額に上乗せして法人税額から控除できることとしている（合わせて、控除上限額についても、経過事業年度の期間に応じて上乗せするとしている）。改正案に基づいて平成 25 年度分の所得拡大促進税制の税額控除を行うためには、平成 26 年度においても適用要件を満たしていることが条件となる。

なお、平成 25 年度において現行の所得拡大促進税制の適用要件を満たしている場合は、当然に平成 25 年度の法人税において税額控除ができる。3 月決算法人における平成 25 年度分の所得拡大促進税制の適用についてまとめると、次の図表 6 のようになる。

図表 6 平成 25 年度分の所得拡大促進税制の適用（3 月決算法人の場合）

	平成25年度の給与総額等	平成26年度の給与総額等	平成25年度分の所得拡大促進税制の適用
A	現行の条件を満たす (給与総額5%増等)	—	平成25年度分の法人税から税額控除
B	現行の条件は満たさないが 改正案の条件を満たす (給与総額2%以上5%未満の 増等)	改正案の条件を満たす	平成26年度分の法人税から税額控除 (平成26年度分の所得拡大促進税制による税額控 除と併せて)
C	現行の条件は満たさないが 改正案の条件を満たす (給与総額2%以上5%未満の 増等)	改正案の条件を満たさない	税額控除を適用できない

(出所)大綱をもとに大和総研作成

<sup>5</sup> 大綱では、「経過事業年度（平成 25 年 4 月 1 日以後に開始し、平成 26 年 4 月 1 日前に終了する事業年度で改正前の制度の適用を受けていない事業年度）」と定義している。経過事業年度が存在するのは、1 年決算法人では、3 月決算法人のみである。

### ◆組織再編を行った企業の場合

現行の所得拡大促進税制において、合併・会社分割・現物出資・現物分配による組織再編が行われた場合、給与総額や平均給与について調整する規定が設けられている。ただし、事業譲渡については給与総額や平均給与について調整する規定はない。

大綱では、これらの規定について特に触れられておらず、改正後もこれらの規定は特に変更されないものと思われる。

## 2. ベースアップによらず所得拡大促進税制を適用できそうな企業

企業が給与総額を年率2%程度増やすようなベースアップを行えば、所得拡大促進税制（改正案）の適用要件を満たすものと考えられる。しかしながら、まだ業績の改善が十分に確認できず、かつ、消費税率引き上げなどの今後の業績への不安要因を持つような中では、企業が積極的にベースアップを行うことも困難であるとも考えられる。

ただし、場合によっては、企業が特段のベースアップを行わなかったとしても、所得拡大促進税制（改正案）の適用条件を満たすケースも考えられる。

これらの企業においては、所得拡大促進税制（改正案）の適用によって得た税額控除額（法人税額が減った分）について、賃金引き上げのための原資や配当原資として活用することも考えられる。

以下、成長企業、製造業の企業のケースにおいて、企業の財務情報をもとに所得拡大促進税制を適用できそうか検討する。

### ◆成長企業の場合

新制度案の所得拡大促進税制は、規模が拡大し、売上高・従業員数が拡大している企業であれば、特段のベースアップを行わなくても所得拡大促進税制を適用できる可能性が高い。

図表7は、過去6年間（平成19年度～平成24年度）において、売上高・従業員数を拡大させてきた企業の財務情報をもとに、平成19年度を基準事業年度として平成20年度～平成24年度の5年間に所得拡大促進税制（改正案）が実施されたと仮定した場合、どの程度の税額控除を受けられたかを試算したものである<sup>6</sup>。

A社は、平成19年度から平成24年度までの6年間において、リーマン・ショックや東日本大震災などの外的なショックがありながらも、ほぼ一貫して売上高・経常利益・従業員数を伸ばしてきた企業である。

<sup>6</sup> 実在の企業（小売業・東証1部上場）をもとに数字を一部変更してモデル企業（A社）とした。

図表7 A社にもし所得拡大税制（改正案）が適用されていたら

実際の事業年度		平成19年度	平成20年度	平成21年度	平成22年度	平成23年度	平成24年度
試算の前提		(基準事業年度と仮置き)	1年目 (2%増条件)	2年目 (2%増条件)	3年目 (3%増条件)	4年目 (5%増条件)	5年目 (5%増条件)
(財務情報)	売上高(百万円)	69,600	76,600	78,700	85,100	95,400	106,600
	経常利益(百万円)	4,800	4,900	5,900	7,100	9,500	11,600
	当期純利益(百万円)	3,900	2,100	2,000	2,900	4,500	6,500
	年間配当(百万円)	1,200	1,100	1,200	1,200	1,500	2,000
	従業員数(人)(注1)	2,300	2,600	2,600	2,600	2,900	3,100
	年間平均給与(千円)	4,800	4,400	4,500	4,400	4,800	4,600
	平均臨時雇用者数(人)(注1)	400	200	200	300	300	400
所得拡大促進税制の適用(試算)	給与総額推計値(百万円)(注2)	11,840	11,840	12,100	12,040	14,520	15,060
	基準事業年度比増加率		0.00%	2.20%	1.69%	22.64%	27.20%
	基準事業年度比の総額増加要件		×	○	×	○	○
	前年度比の総額維持要件		○	○	×	○	○
	前年度比の平均額増加要件(注3)		?	○	?	○	?
	税額控除額(百万円)			26		242	302
	①1人あたり税額控除額(千円)(注4)			10		79	92
	②1人あたり税額控除額/年間平均給与			0.21%		1.65%	1.99%
	③税額控除額/当期純利益			1.30%		5.38%	4.65%
	④税額控除額/配当			2.17%		16.13%	15.10%

(注1) 平均臨時雇用者数は従業員数の外数である。

(注2) 臨時雇用者に対する年間平均給与は開示されていないため、「従業員数×年間平均給与」+「平均臨時雇用者数×2百万円」として推計した。

(注3) 継続雇用者についての平均給与の増減は開示されていないため、従業員全体の年間平均給与が増加している場合は「○」、従業員全体の年間平均給与が減少している場合は「?」とした。

(注4) 1人あたり税額控除額の算定においては、臨時雇用者を従業員0.5人に換算して算出している。

(注5) 税額控除額が法人税額の10%以内(控除限度額以内)であるかは考慮していない。

(注6) A社は実在の企業をもとに数字を一部変更してモデル企業とした。

(出所) 有価証券報告書をもとに大和総研作成

A社において、平成19年度を基準事業年度として平成20年度～平成24年度の5年間に所得拡大促進税制（改正案）が実施されたと仮定した場合、平成21年度・平成23年度・平成24年度の3事業年度において所得拡大促進税制（改正案）が適用できたものと考えられる。

5年目の平成24年度においては、年間平均給与が減少しているが、この間に従業員数が増加していることを考慮すれば、継続雇用者に限れば前年度比の平均額増加要件を満たしている可能性が高いものと考えられる。

成長企業において自然体で所得拡大促進税制が適用可能な場合、所得拡大促進税制が適用できることによって得た税額控除額（払わずに済んだ法人税額）分は、追加的な給与として従業員に分配されたり、もしくは配当等として株主に分配されたり、内部留保に回り株価に反映されたりすることが考えられる。

1人あたりの税額控除額およびその年間平均給与に対する割合を示したものが図表7の①・②の欄である。これは、仮に税額控除額の全額を追加的な給与として従業員に分配するならば、A社において、2年目の平成21年度に1人あたり10千円（年間平均給与の0.21%）、4年目の平成23年度に1人あたり79千円（同1.65%）、5年目の平成24年度に92千円（同1.99%）に相当することを意味する。

税額控除額を賃金引き上げ原資として用いるとした場合、2年目は従業員1人あたり1万円程度（年収換算で0.2%程度）と効果が薄い、4年目・5年目においては従業員1人あたり8～9万円程度（年収換算で2%弱）の引き上げ効果があり、ある程度の効果が期待できるものといえ

る。

一方、税額控除額の当期純利益に対する割合を示したものが図表 7 の③の欄である。これは、仮に税額控除額の全額が株主の利益として帰属した場合、A社において当期純利益が、2年目の平成 21 年度に 1.30%、4年目の平成 23 年度に 5.38%、5年目の平成 24 年度に 4.65%押し上げられることを意味する。

税額控除額の年間配当に対する割合を示したものが図表 7 の④の欄である。これは、仮に税額控除額の全額が配当として株主に分配された場合、A社における年間配当が、2年目の平成 21 年度に 2.17%、4年目の平成 23 年度に 16.13%、5年目の平成 24 年度に 15.10%増加することを意味している。

税額控除額を配当原資として用いるとした場合、2年目においては 2.17%の増加とあまり大きな効果はないが、4年目・5年目においては 15%を上回る配当増となり、大きな効果が期待できるものといえる。もっとも、賃上げを目的として創設された所得拡大促進税制による税額控除分を配当原資に回すことについては批判があるかもしれない。

成長企業における所得拡大促進税制（改正案）の適用について検証すると、企業が 5 年間順調な成長を続けた場合、特に 4年目・5年目における税額控除額はかなり大きな金額となることが分かる。この分について、仮に賃金や配当の引き上げ原資として活用するならば、1人あたりの賃金の増加額や配当の増加率はかなりのものになる。

#### ◆製造業の企業の場合

所得拡大促進税制（改正案）は、製造業の企業が、臨時雇用を増やすことによって給与総額が拡大した場合であっても、適用できるものと考えられる。

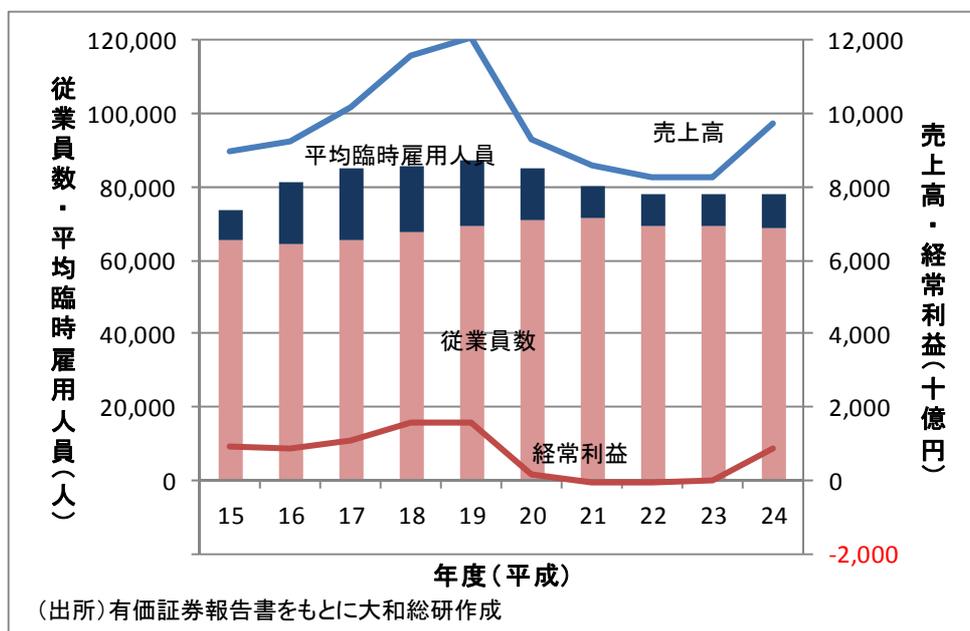
図表 8 はB社（製造業・東証 1 部上場）における単体の売上高・経常利益と従業員数・臨時雇用人員の推移を示したものである。B社は円安が進行した平成 16 年度～平成 19 年度は順調に売上高・経常利益を伸ばしていたが、リーマン・ショック以後、円高が進むと平成 20 年度以後売上高は急減し平成 21 年度・平成 22 年度は経常赤字であった。平成 24 年度は円安による事業環境の好転もあり売上高・経常利益が回復してきている。

B社の業績の推移を見ると、円安や好況期など事業環境が良い時期は臨時雇用（≒非正社員）を増やして増産に対応している一方、円高や不況期など事業環境が悪い時期は臨時雇用を減らしつつも従業員（≒正社員）の雇用は大きくは減らしていないという姿が見て取れる。

B社は（連結ベースで）平成 25 年度において、円安や景気回復などの事業環境の好転により、平成 24 年度比で売上高などが増加することを見込んでいる<sup>7</sup>。しかしながら、今後、事業環境が変化することに備える必要性も考慮すると、平成 16 年度～平成 19 年度においてそうしたように、今後も増産が必要になった際には臨時雇用を増やすことで対応することが考えられる。

<sup>7</sup> B社発表の決算短信（平成 25 年度第 1 四半期決算時点）による。B社は単体での業績予想は開示していない。

図表8 B社（製造業・東証1部上場）の業績推移（単体）



現行制度の所得拡大促進税制においては、臨時雇用を増やして増産に対応した場合、給与水準が低い臨時雇用者が平均給与を押し下げるため、税額控除を適用できない可能性が高いものと考えられる。一方、改正案においては、臨時的な雇用を増やして増産に対応した場合、臨時雇用者の給与は、総額の増加には反映される一方、平均給与の判定の際には反映されないものと考えられる。

このため、臨時雇用を増やした場合でも基準事業年度比の総額増加要件（および前年度比の総額維持要件）を満たせるものと考えられ、継続雇用者について少しでも平均給与が増加していれば所得拡大促進税制を適用できるものと考えられる。

臨時雇用を増やして増産に対応する動きは、製造業に限らず、東京五輪開催や復興事業の積み増しなどにより短期的に需要が増える建設業においても考えうる。その場合、同様に、特段のベースアップを行わなかったとしても、税額控除を適用できるかもしれない。

### 3. 所得拡大促進税制（改正案）がもたらす副次的効果

#### ◆研究開発促進税制との併用による研究開発者の増員インセンティブ

研究開発促進税制において税額控除の計算対象となる「試験研究費」には、試験研究を行うために要する人件費<sup>8</sup>も含まれる。このため、国内において研究開発者を増員した場合、研究開発促進税制と所得拡大促進税制の両制度における税額控除額を増加させるものと考えられる。

<sup>8</sup> 専門的知識をもって当該試験研究の業務に専ら従事する者に限られる。

大綱では、研究開発促進税制の増加型の拡充も行うこととしている<sup>9</sup>。大綱の改正案では、研究開発税制の増加型の税額控除額を、比較試験研究費（過去3年度の試験研究費の平均）と比べて当年度の試験研究費が5%超増加しているなどの要件を満たした場合、その試験研究費の増加額に対して、5%～30%の税額控除を受けられるものとしている。

研究開発促進税制においては、増加型と総額型が併用可能である。現行制度における総額型の税額控除（当年度の試験研究費に対して8%～12%の税額控除を受けられる）も合わせると、過去3年度の試験研究費の平均と比べて、当年度に試験研究費を増加させた場合、その増加額分に対しては、増加型（改正案）と総額型を合わせて13%～42%の税額控除を受けられるものとしている。

所得拡大促進税制では、前述の要件を満たした場合、基準事業年度（原則平成24年度）と比べて給与総額を増加させた額に対して10%の税額控除を受けられるものとしている。

すなわち、研究開発者の人件費を増加させることで、研究開発促進税制の総額型・増加型（改正案）と所得拡大促進税制（改正案）を併用することができた場合、図表9のように、単純計算で、初年度において研究開発者の人件費の増加分の23%～52%の税額控除を受けられるものと考えられる<sup>10</sup>。

**図表9 研究開発者の人件費の増加分に対する各税額控除額の割合**

研究開発促進税制	総額型	8%～12%
	増加型(案)	5%～30%
所得拡大促進税制		10%
合計		23%～52%

(注1)それぞれの税額控除の適用要件を満たす場合に限る。

(注2)研究開発促進税制と、所得拡大促進税制における比較対象年度の違いを考慮しない単純計算である。

(出所)大綱等をもとに大和総研作成

例えば、C社（架空の会社）の平成23年度～平成25年度の試験研究費がいずれも100億円、給与総額がいずれも300億円だとする。このC社が平成26年度に研究開発者の人件費を30億円増やし、研究開発費と給与総額がいずれも30億円増加したとする<sup>11</sup>。

この場合、図表10に示されるように、C社は平成26年度において、研究開発促進税制の総額型で13億円（130億円×10%）、研究開発促進税制の増加型で9億円（30億円×30%）、所得拡大促進税制で3億円（30億円×10%）と合わせて25億円の税額控除を受けられる計算にな

<sup>9</sup> 大綱における研究開発促進税制の改正案は、拙稿「設備投資減税、大幅拡充」（2013年10月15日）を参照。  
[http://www.dir.co.jp/research/report/law-research/tax/20131015\\_007788.html](http://www.dir.co.jp/research/report/law-research/tax/20131015_007788.html)

<sup>10</sup> 実際には、研究開発促進税制と所得拡大促進税制において、試験研究費または給与総額を「増加させた額」を計算する際の比較年度が異なる（研究開発促進税制においては過去3年度平均、所得拡大促進税制においては原則平成24年度）ため、単純計算の通りになるとは限らない。

<sup>11</sup> 実際には、研究開発者を増員させた場合、それに伴って原材料費など、人件費以外の費用も増加するものと考えられるが、ここでは単純化のため、人件費のみが増加したものと仮定した。

る。

すなわち、C社は、平成25年度と比べ、研究開発者の人件費を30億円増やしたことによって、これらの制度の税額控除額の総計が15億円（人件費の増分に対して50%）増加することになる。

図表10 C社（架空の会社）の研究開発促進税制（案）と所得拡大促進税制（案）の併用

	試験研究費 (億円)	給与総額 (億円)	研究開発促進税制の 税額控除額(億円)		所得拡大促進 税制の税額控 除額(億円)	税額控除 額総計 (億円)
			総額型 (注1)	増加型 (案)		
平成23年度	100	300	10			10
平成24年度	100	300	10			10
平成25年度	100	300	10			10
平成26年度	130	330	13	9	3	25

(注1) 総額型における試験研究費に対する税額控除額の割合は10%とした。

(注2) 各税額控除の適用のための要件を全て満たすものと仮定した。

(注3) 各税額控除額が、法人税額の一定率以内であるか否かは考慮していない。

(出所) 大和総研試算

研究開発促進税制（総額型・増加型）と所得拡大促進税制の併用は、研究開発者の増員時のコストを大きく減らし得るものといえる。研究開発促進税制および所得拡大促進税制の改正案が実施されれば、研究開発者の増員を検討している企業にとっては、その決断を後押しする要因になり得るだろう。

#### ◆消費税率引き上げも視野に入れた、派遣・請負から直接雇用への転換インセンティブ

所得拡大促進税制における給与総額とは、自社が直接雇用している者に対する給与総額のことを指す<sup>12</sup>。派遣社員・請負労働者等について他社に支払っている派遣料金等は含まれない。したがって、派遣社員・請負労働者等を自社での直接雇用に切り替えると、給与総額が増加し、所得拡大促進税制の適用対象になることが考えられる<sup>13</sup>。

特に、この動きは、仕入に対する消費税の大部分が控除できない金融業・医療法人などの業種で見られるかもしれない。

派遣会社から派遣を受けた場合、企業が派遣会社に支払う派遣料金には消費税がかかる（課

<sup>12</sup> ただし、出向者の給与については調整規定が設けられている。出向者を送り出した企業において、給与負担金を受け取る場合、その給与負担金は所得拡大促進税制における給与総額から除かれる。一方で出向者を受け入れた企業において、給与負担金を他社に支払った場合、その給与負担金は所得拡大促進税制における給与総額に含まれる。

<sup>13</sup> 前述の通り、改正案では、平均給与の要件はあくまで継続雇用者のみで判定するよう改正するとしている。このため、派遣社員を直接雇用に切り替えたことによって平均給与が下がっても継続雇用者の平均給与が増加していれば、改正案の所得拡大促進税制を適用できる。

税仕入として扱われる)。通常の事業会社であれば、この際にかかった消費税は売上の際に顧客から預かった消費税額から控除することができる(仕入税額控除)。しかしながら、金融業、医療法人などにおいては、売上のうち非課税売上が占める割合が高く、仕入にかかった消費税額を顧客から預かった消費税額から控除することができないことが多い<sup>14</sup>。

消費税率が引き上げられると、金融業や医療法人などにとって、派遣会社に支払う派遣料金にかかる消費税負担分が現状より重くなる。

もちろん、企業が必要な人員を直接雇用で賄うか派遣社員で賄うかは、中長期の戦略を見据えて決定することではある。また、派遣社員から直接雇用に転換することにより人件費そのものが大きく増えることも考えられる。

だが、派遣社員のままにしておく消費税負担が増す一方、直接雇用に切り替えたら消費税負担が減り所得拡大促進税制(改正案)により税額控除が受けられるという状況になると、派遣社員から直接雇用への転換を検討している企業にとっては、その決断への後押しになるかもしれない。

【以上】

<sup>14</sup> 金利、有価証券の譲渡、健康保険制度における診療報酬などは非課税取引である。仕入税額控除を適用できるのは、原則として課税売上に対応する分の仕入にかかった消費税額のみであり、非課税売上に对应する分の仕入にかかった消費税額は控除することができない。