

租税特別措置（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）における教育訓練費に係る上乗せ税額控除の適用状況、検証状況等（随時）

財務省、
経済産業省、
中小企業庁

検査の 背景

- ✓ 国は、平成25年度税制改正において、給与等支給額を増加させた場合においてその増加額の一定割合の税額控除を可能とする制度を創設（令和3年度税制改正において「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」に改組）
- ✓ 平成30年度税制改正において、教育訓練費を増加させた場合に税額控除割合を上乗せすることができる措置（教育訓練費に係る上乗せ税額控除）を追加。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においても継続
- ✓ 関係省庁は、税負担の軽減等を行う法人税に係る特別措置の拡充、期限の延長等に係る政策を決定しようとする場合、政策の事前評価が義務付け。関係省庁が財務省に提出する税制改正要望書には、政策の達成目標等を記載

検査の 状況

- ✓ 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適用法人（平成30～令和3事業年度に電子申告を行った法人）延べ334,716法人（税額控除額6211億円）
このうち、教育訓練費に係る上乗せ税額控除の適用法人は延べ12,861法人（同313億円）
- ✓ ① 教育訓練費に係る上乗せ税額控除は、その適用要件となっている事項と税額控除額の計算基礎となっている事項が異なる他に例のない仕組み。適用要件を満たす場合には税額控除額が教育訓練費に係る上乗せ税額控除適用法人が負担した教育訓練費増加額を上回る状況も想定
- ② 実際に、上記延べ12,861法人のうち延べ9,812法人（76.2%）において、教育訓練費増加額を上回る税負担を軽減（超過額214億円）
- ③ 経済産業省等が税制改正要望に当たり参考にしていた研究を参考に、延べ9,970法人を対象に、教育訓練費が増加した場合の給与等支給増加額を算出し、当該増加額に対応する上乗せ税額控除の額を試算したところ、実際の上乗せ税額控除の額の合計額は試算額の合計額と比べて大きく、計157億円の開差
- ⇒ ①～③から、適用要件となっている事項と税額控除額の計算基礎となっている事項が異なる教育訓練費に係る上乗せ税額控除の仕組みは、政策目的である給与等の増加を促すために税負担の軽減を行う措置として、適切なものとなっていないおそれ
- ✓ 事前評価書において、教育訓練費に係る上乗せ税額控除の直接的効果が未把握。税収減を是認するような効果が適切に説明されているとは認められず
税制改正要望書において、検証可能な数値目標及び要望措置の妥当性が未記載
国会の決議等を受けた検証について、教育訓練費に係る上乗せ税額控除による給与等の増加の効果の検証が未実施

所見

- ✓ 教育訓練費に係る上乗せ税額控除について、検査によって明らかになった状況を踏まえ、経済産業省等及び財務省において、その効果及び要望措置の妥当性を検証して、当該検証結果を基に経済産業省等において見直しを検討することが重要

租税特別措置（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）における教育訓練費に係る上乗せ税額控除の適用状況、検証状況等（随時）

財務省、
経済産業省、
中小企業庁

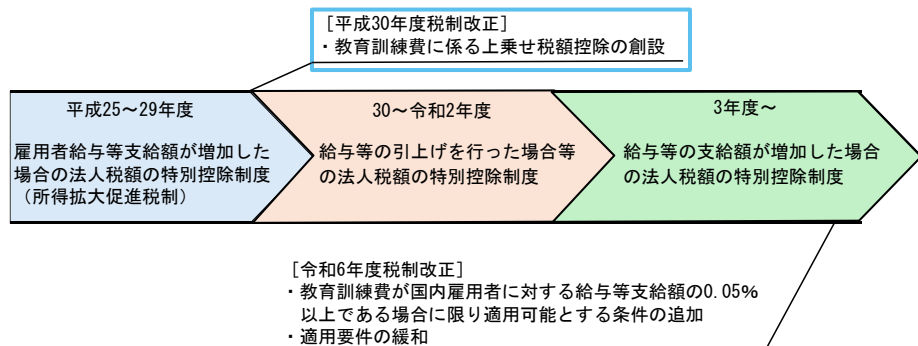
検査の背景

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における教育訓練費に係る上乗せ税額控除等の特別控除制度の概要等（報告書P2～8）

制度の変遷

- 租税特別措置（特別措置）は、特定の個人や企業の税負担を軽減することなどにより、国による経済政策や社会政策等の特定の政策目的を実現するなどのための特別な政策手段
- 国は、**平成25年度税制改正**において、法人税関係の特別措置として、**給与等支給額を増加させた場合においてその増加額の一定割合の税額控除を可能とする制度**を創設
- **平成30年度税制改正**において、新たに、**教育訓練費（注）を増加させた場合に税額控除割合を上乗せ**することができる措置（**教育訓練費に係る上乗せ税額控除**）を追加。特別控除制度を改組。
- **令和3年度税制改正**において、同制度の適用条件を見直すなどして「**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**」に改組。教育訓練費に係る上乗せ税額控除も継続

（注）法人がその国内雇用者の職務に必要な技術又は知識を習得させ、又は向上させるために支出する費用



（注）本報告では、「30～令和2年度」の制度と「3年度～」の制度を合わせて「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」と定義

制度の概要

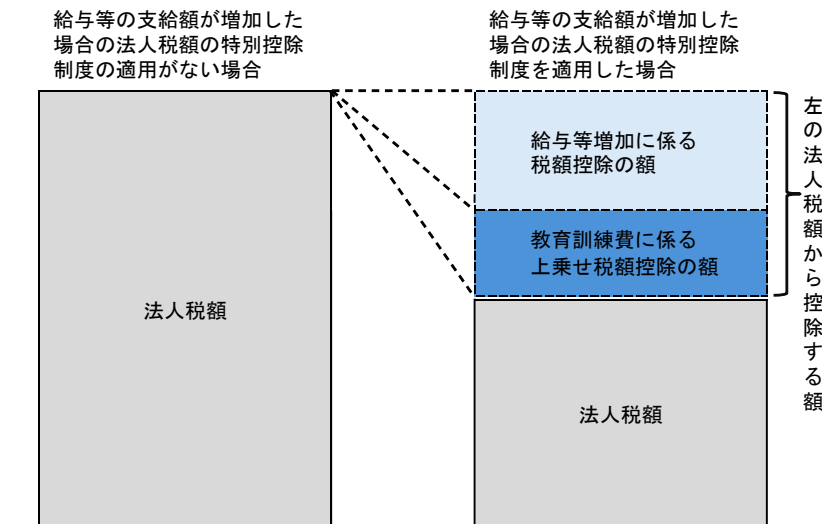
同制度には、大企業向け及び中小企業者等向けに、それぞれ以下の措置

給与等増加に係る税額控除

各事業年度において、雇用者に対する給与等支給額を増加させ、適用要件である給与等支給増加割合を満たすなどした場合に、法人の所得に対する法人税額から給与等支給増加額の一定割合の税額控除を可能とする措置

教育訓練費に係る上乗せ税額控除

上記の場合において、教育訓練費を増加させ、適用要件である教育訓練費増加割合を満たすなどしたときに、給与等増加に係る税額控除に上乗せして、法人の所得に対する法人税額から給与等支給増加額の一定割合の税額控除を可能とする措置



租税特別措置（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）における
教育訓練費に係る上乗せ税額控除の適用状況、検証状況等（随時）

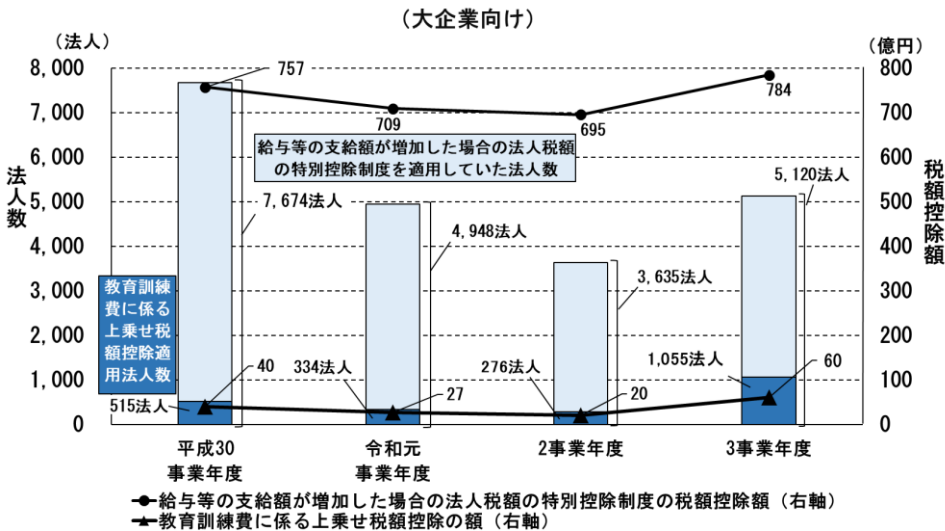
財務省、
経済産業省、
中小企業庁

検査の状況 1 教育訓練費に係る上乗せ税額控除等の適用状況（報告書P9～16）

（検査の対象）平成30事業年度から令和3事業年度までに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を適用していた法人の申告のうち、
電子申告を行った法人計延べ334,716法人（注）の申告（注）平成30年度から令和3年度までにおける合計適用件数498,450件の67.1%に相当

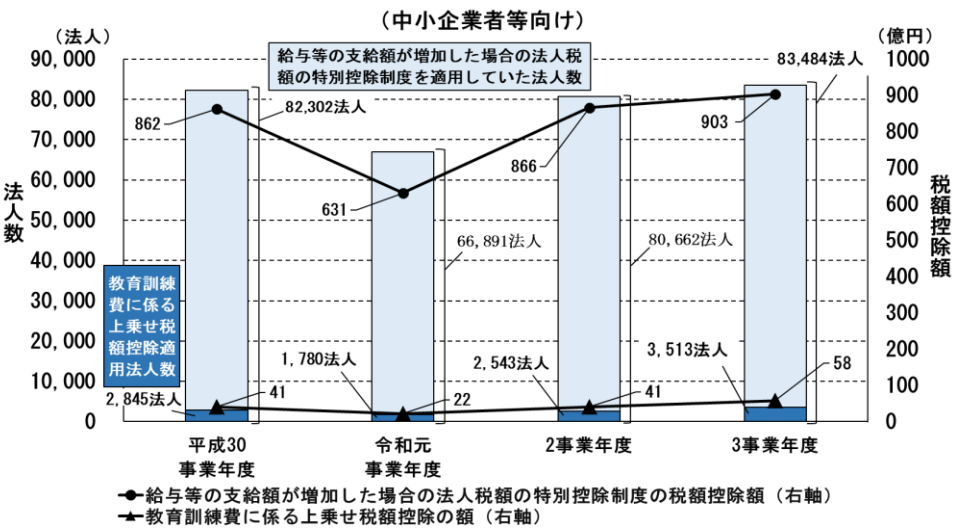
給与等の支給額が増加した場合の法人税額の特別控除制度を適用していた法人の数及び税額控除額

適用法人数：延べ334,716法人（大企業：21,377法人、中小企業者等：313,339法人） 税額控除額：計6211億4495万円
うち教育訓練費に係る上乗せ税額控除適用法人数：延べ12,861法人（大企業：2,180法人、中小企業者等：10,681法人） 税額控除額：計313億3881万円



平成30事業年度～令和3事業年度の計 (単位：法人、万円)

区分	延べ法人数	税額控除額
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	21,377	2947億7361
うち教育訓練費に係る上乗せ税額控除	2,180	148億3106



平成30事業年度～令和3事業年度の計 (単位：法人、万円)

区分	延べ法人数	税額控除額
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	313,339	3263億7133
うち教育訓練費に係る上乗せ税額控除	10,681	165億0774

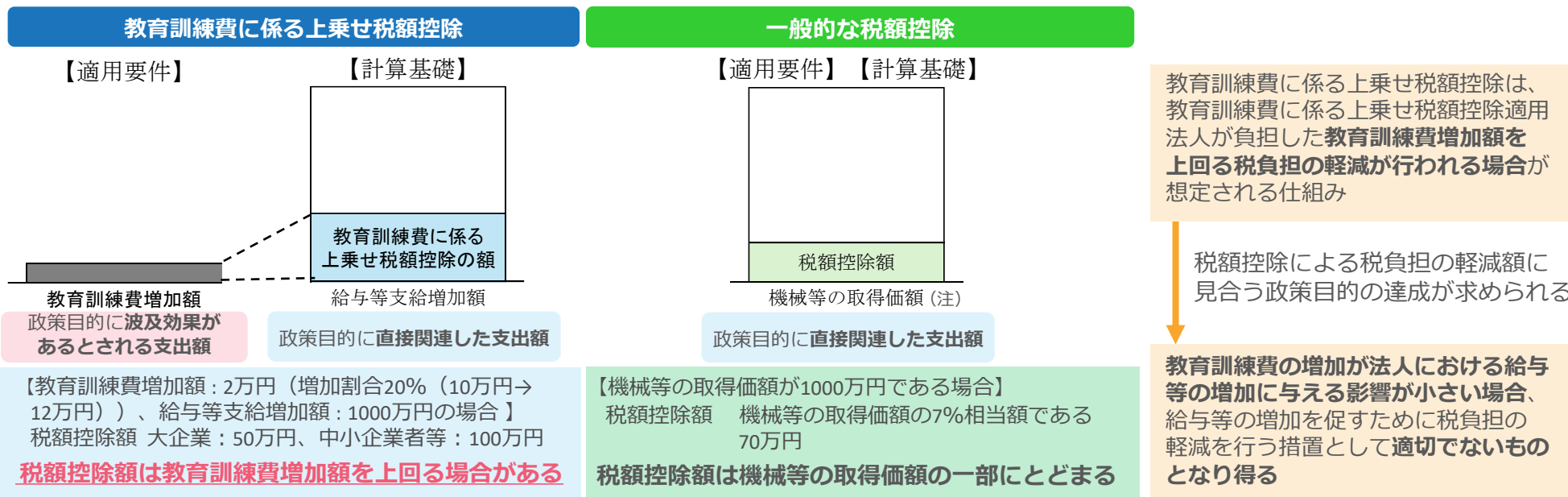
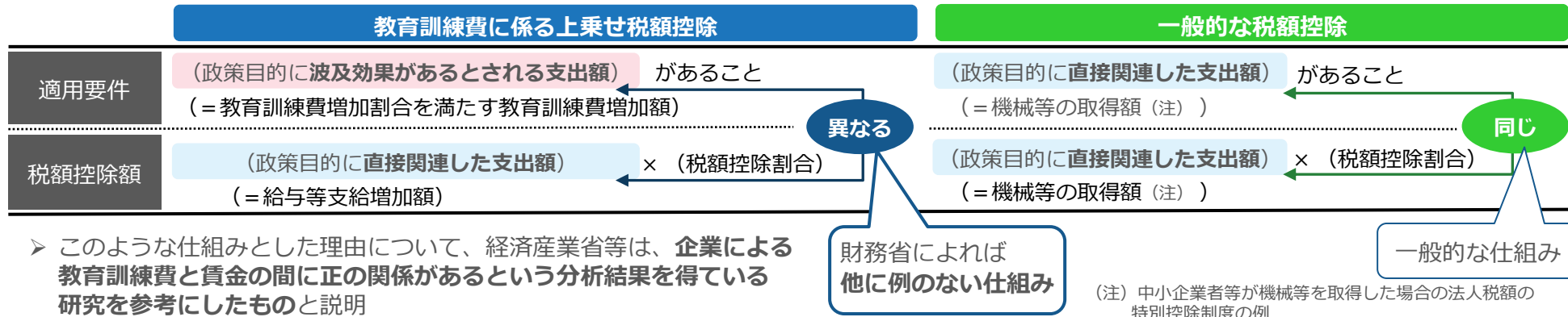
(注) 令和3年度税制改正において、大企業向けの措置について、適用要件の給与等支給増加割合が3%から2%に見直されるなどしている。

租税特別措置（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）における教育訓練費に係る上乗せ税額控除の適用状況、検証状況等（随時）

財務省、
経済産業省、
中小企業庁

検査の状況 ① 教育訓練費に係る上乗せ税額控除の仕組み（報告書P16～20）

教育訓練費に係る上乗せ税額控除の仕組みと一般的な税額控除の仕組み



（注）中小企業者等が機械等を取得した場合の法人税額の特別控除制度の例

租税特別措置（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）における教育訓練費に係る上乗せ税額控除の適用状況、検証状況等（随時）

財務省、
経済産業省、
中小企業庁

検査の状況 2 ② 教育訓練費に係る上乗せ税額控除の適用実態（報告書P20～24）

検査の状況 2 ①のとおり、教育訓練費に係る上乗せ税額控除は、

教育訓練費に係る上乗せ税額控除適用法人が負担した**教育訓練費増加額を上回る税負担の軽減が行われる場合がある**ことが想定される仕組み

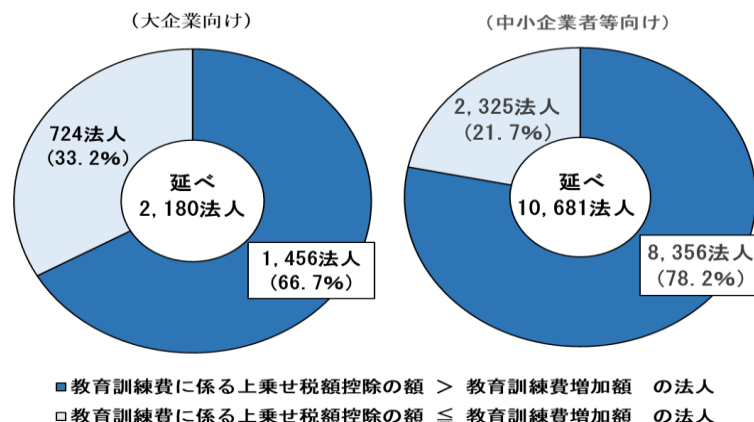
適用により、税負担の軽減がどのように行われているか？

（分析の対象）教育訓練費に係る上乗せ税額控除適用法人延べ12,861法人（平成30～令和3事業年度）

教育訓練費増加額を上回る税額控除を受けていた法人

延べ9,812法人（76.2%）

（大企業：1,456法人、中小企業者等：8,356法人）



教育訓練費増加額に対する教育訓練費に係る上乗せ税額控除の額の割合

分布をみると、同割合の中央値は**大企業1.8倍、中小企業者等4.0倍**

多数の法人において、教育訓練費増加額を大きく上回る税額控除を受けている状況

＜事例＞（詳細は報告書P23参照）

【株式会社 a の平成30事業年度の場合】

- ・ 教育訓練費増加額（A）5.2万円
- ・ 教育訓練費支出額（B）30.3万円（増加割合21.0%）
- ・ 上乗せ税額控除の額（C）1058.7万円

$$\begin{aligned} & \text{C} / \text{A} = 201\text{倍} \\ & \text{C} / \text{B} = 34.9\text{倍} \end{aligned}$$

上記9,812法人における教育訓練費増加額の合計額に対する教育訓練費に係る上乗せ税額控除の合計額の超過額

計214億円（大企業：90億円、中小企業者等：123億円）

うち、（教育訓練費に係る上乗せ税額控除の額）>（教育訓練費支出額）である法人：延べ8,130法人 超過額計144億円

租税特別措置（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）における教育訓練費に係る上乗せ税額控除の適用状況、検証状況等（随時）

財務省、
経済産業省、
中小企業庁

検査の状況 2 ③ 教育訓練費の増加が給与等の増加に及ぼす影響等（報告書P24～31）

検査の状況 2 ①のとおり、教育訓練費に係る上乗せ税額控除は、

教育訓練費の増加が給与等の増加に与える影響が小さい場合には、政策目的である給与等の増加を促すために税負担の軽減を行う措置として適切でないものとなり得る

教育訓練費の増加が給与等にどのような影響を及ぼすか？

教育訓練費と給与等の関係（分析の対象）延べ12,861法人のうち、有形固定資産額等のデータを取得できた延べ3,119法人

教育訓練費の増加により給与等支給額がどの程度増加するか、経済産業省等が教育訓練費に係る上乗せ税額控除の延長の必要性の検討に当たり参考にしていた研究（注1）における分析方法及び使用データを参考にして分析

⇒ 教育訓練ストック（注2）が1%変化した場合に給与等支給額がどの程度変化するかを表す弾性値（教育訓練ストックの回帰係数）は、大企業：0.0251、中小企業者等：0.0422（0.0251%及び0.0422%だけ増加）

（注1）経済産業省及び中小企業庁が令和3年度税制改正に当たり参考にした、教育訓練費が生産性や賃金に対して有意な正の関係があるという分析結果等を得ている研究（森川正之(2018)「企業の教育訓練投資と生産性」）

（注2）年月の経過による教育訓練の効果の陳腐化等を考慮して一定割合を減耗させた、特定の時点における減耗後の教育訓練費等の投資額

上乗せ控除税額の試算額と実際の額の比較等（分析の対象）延べ12,861法人のうち、計算に必要な値が得られない法人を除いた延べ9,970法人

(1) 教育訓練費が増加した場合の給与等支給増加額の算出

教育訓練ストックの回帰係数等を用いて、法人ごとに機械的に算出

⇒ 大企業：計1017億円、中小企業者等：計966億円

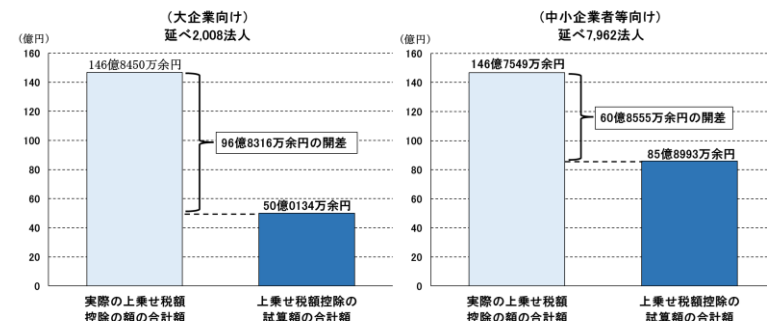
各法人の申告書に基づき算出した実際の給与等支給増加額の合計額（大企業計3838億円、中小企業者等計1825億円）に比べていずれも小さくなっていた

(2) 給与等支給増加額に対応する上乗せ税額控除の試算

(1)で算出した給与等支給増加額に対応する上乗せ税額控除の試算額を法人ごとに試算

⇒ 大企業：計50億円、中小企業者等：計85億円

各法人の申告書に基づき算出した実際の上乗せ税額控除の額の合計額（大企業計146億円、中小企業者等計146億円）は、これに比べて大きく合計157億円（大企業計96億円、中小企業者等計60億円）の開差



検査の状況 2 ①～③から

適用要件となっている事項と税額控除額の計算基礎となっている事項が異なる教育訓練費に係る上乗せ税額控除の仕組みは、政策目的である給与等の増加を促すために税負担の軽減を行う措置として、**適切なものとなっていないおそれ**

租税特別措置（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）における教育訓練費に係る上乗せ税額控除の適用状況、検証状況等（随時）

財務省、
経済産業省、
中小企業庁

検査の状況3 教育訓練費に係る上乗せ税額控除の検証等の状況（報告書P31～35）

（注）教育訓練費に係る上乗せ税額控除の導入及び延長が決定された平成30、令和3、4、6各年度の税制改正要望に当たり、経済産業省等が作成

区分	関係省庁及び財務省における検証等の制度等	経済産業省等及び財務省における検証等の状況
政策評価法に基づく評価状況	- 行政機関（関係省庁）は、税負担の軽減等を行う法人税に係る特別措置の拡充、期限の延長等に係る政策を決定しようとする場合、政策の事前評価を行う - 政策効果は、政策の特性に応じた合理的な手法を用いて、できる限り定量的に把握 - 特別措置等による効果は、直接的効果を把握、また、税収減を是認するような効果が見込まれるかどうかを説明	➤ 事前評価書（注）では、教育訓練費に係る上乗せ税額控除の効果がどの程度あるかについて評価していない ⇒直接的効果が未把握 ⇒税収減を是認するような効果が適切に説明されているとは認められず
税制改正要望の際の検証状況	- 関係省庁が財務省に提出する税制改正要望書には、政策の達成目標、政策目標の達成状況、要望措置の適用見込み、要望措置の妥当性等を記載 - 政策の達成目標は、特別措置による効果かどうかを検証可能な数値目標を設定 - 要望措置の妥当性は、要望措置が課税の公平原則に照らして国民の納得できる必要最小限の特例措置となっているか否かを記載 - 財務省は、税制改正要望書及び事前評価書等を参考に、特別措置の効果、要望措置の妥当性等の検証を行う	➤ 税制改正要望書（注）では、検証可能な数値目標及び要望措置の妥当性について記載なし。財務省は、上記の税制改正要望書を基に教育訓練費に係る上乗せ税額控除の効果、要望措置の妥当性等の検証を行うことは困難 ➤ 経済産業省等が教育訓練費に係る上乗せ税額控除の要望に際して用いた参考研究を参考にして教育訓練費と給与等支給額の関係を分析することは直ちにはできない
特別措置の検証を巡る国会における決議等を受けた検証状況	- 政府は、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等の特別措置がどのように貢献したのかについて、効果を検証し、かつ公表することで政策効果を適切に把握できるように努めること （衆議院財務金融委員会及び参議院財政金融委員会の決議） - 特別措置は、不断の点検を行うことを制度の中に組み込む必要がある、証拠に基づく政策立案（EBPM）の考えに基づき、客観的なデータに基づく分析・検証が求められる（「わが国税制の現状と課題」（税制調査会答申））	➤ 経済産業省等は、検証を未実施 ➤ 財務省は、公的な統計の統計データを用いて試行的に分析を行うなどして特別措置の効果等に係る検証に取り組んでいたが、教育訓練費に係る上乗せ税額控除による給与等の増加の効果がどの程度あるかなどの検証は未実施

所見

教育訓練費に係る上乗せ税額控除について、検査によって明らかになった状況を踏まえ、経済産業省等及び財務省において、次の点に留意して、その**効果及び要望措置の妥当性**を検証して、**当該検証結果を基に経済産業省等において見直しを検討することが重要**

- ・経済産業省等において、税制改正要望に当たっては、**特別措置の効果を検証することができる分析等を基に要望するとともに、事前評価等を基に検証可能な数値目標及び要望措置の妥当性について税制改正要望書に記載すること**
- ・経済産業省等及び財務省において、教育訓練費に係る上乗せ税額控除について、その**効果をできる限り定量的に把握して検証するとともに、課税の公平原則に照らして国民の納得できる必要最小限の特例措置となっているかという点から適切に検証すること**