

会計検査院法第30条の2の規定に基づく報告書

「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、検証状況等について」

令和 7 年 1 月

会 計 検 査 院

租税特別措置（以下「特別措置」という。）は、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であるとされ、「公平・中立・簡素」という税制の基本原則の例外措置として設けられているものである。

法人税関係の特別措置については、近年、税制調査会の答申において、その必要性・有効性について、証拠に基づく政策立案（EBPM）の観点も踏まえた不断の効果検証を行い、真に必要なものに限定する必要があるという提言が行われている。また、国会において、政府は、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などとする決議が行われている。

本報告書は、以上のような状況を踏まえて、法人税関係の特別措置の一つである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、経済産業省等及び財務省による検証状況等について検査を行い、その状況を取りまとめたことから、会計検査院法（昭和22年法律第73号）第30条の2の規定に基づき、会計検査院長から衆議院議長、参議院議長及び内閣総理大臣に対して報告するものである。

令和7年1月

会計検査院

目次

1	検査の背景	2
	(1) 租税特別措置の趣旨	2
	(2) 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概要	2
	(3) 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適用実績	6
	(4) 関係省庁及び財務省における特別措置の検証等	6
	ア 政策評価法に基づく評価	6
	イ 税制改正要望の際の検証	7
	ウ 特別措置の検証を巡る国会における決議等	8
2	検査の観点、着眼点、対象及び方法	8
	(1) 検査の観点及び着眼点	8
	(2) 検査の対象及び方法	9
3	検査の状況	9
	(1) 教育訓練費に係る上乗せ税額控除等の適用状況	9
	(2) 教育訓練費に係る上乗せ税額控除の仕組み、適用実態等	16
	ア 教育訓練費に係る上乗せ税額控除の仕組み	16
	イ 教育訓練費に係る上乗せ税額控除の適用実態	20
	ウ 教育訓練費の増加が給与等の増加に及ぼす影響等	24
	(3) 教育訓練費に係る上乗せ税額控除の検証等の状況	31
	ア 関係省庁における特別措置に関する政策評価法に基づく評価状況	31
	イ 税制改正要望の際の検証状況	33
	ウ 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	34
4	検査の状況に対する所見	35
	(1) 検査の状況の主な内容	35
	ア 教育訓練費に係る上乗せ税額控除等の適用状況	35
	イ 教育訓練費に係る上乗せ税額控除の仕組み、適用実態等	36
	ウ 教育訓練費に係る上乗せ税額控除の検証等の状況	38
	(2) 所見	40

- ・ 本文及び図表中の数値は、原則として、表示単位未満を切り捨てているため、数値を集計しても計が一致しないものがある。
- ・ 図表は、本報告書の取りまとめに当たって会計検査院が作成したものである。

事 例 一 覧

[教育訓練費に係る上乗せ税額控除の額が教育訓練費増加額等を上回る法人
の状況]

<事例> 23

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、検証状況等について

検 査 対 象	財務省、経済産業省、中小企業庁
会計名及び科目	一般会計 国税収納金整理資金 （款）歳入組入資金受入 （項）各税受入金
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及び当該制度における教育訓練費に係る上乗せ税額控除の概要	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及びこの場合において、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この税額控除に上乗せして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
検査の対象とした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うち電子申告を行った法人数	延べ334,716法人（平成30事業年度～令和3事業年度）
上記法人のうち教育訓練費に係る上乗せ税額控除を適用していた法人数及び当該法人における教育訓練費に係る上乗せ税額控除の合計額	延べ 12,861法人 313億3881万円 （平成30事業年度～令和3事業年度）
上記延べ12,861法人のうち教育訓練費に係る上乗せ税額控除の額が教育訓練費増加額を上回る法人数及び当該法人における超過額の合計額	延べ 9,812法人 214億1254万円 （平成30事業年度～令和3事業年度）
前記延べ12,861法人のうち教育訓練費が増加した場合の給与等支給増加額の計算の対象とした	延べ 9,970法人 157億6871万円 （平成30事業年度～令和3事業年度）

法人数及び当該法人における実際の上乗せ税額控除の額の合計額が上乗せ税額控除の試算額の合計額を上回っていた額

1 検査の背景

(1) 租税特別措置の趣旨

租税特別措置（以下「特別措置」という。）は、所得税法（昭和40年法律第33号）、法人税法（昭和40年法律第34号）等で定められた税負担に対して、租税特別措置法（昭和32年法律第26号）に基づいて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であるとされ、「公平・中立・簡素」という税制の基本原則の例外措置として設けられているものである。

(2) 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概要

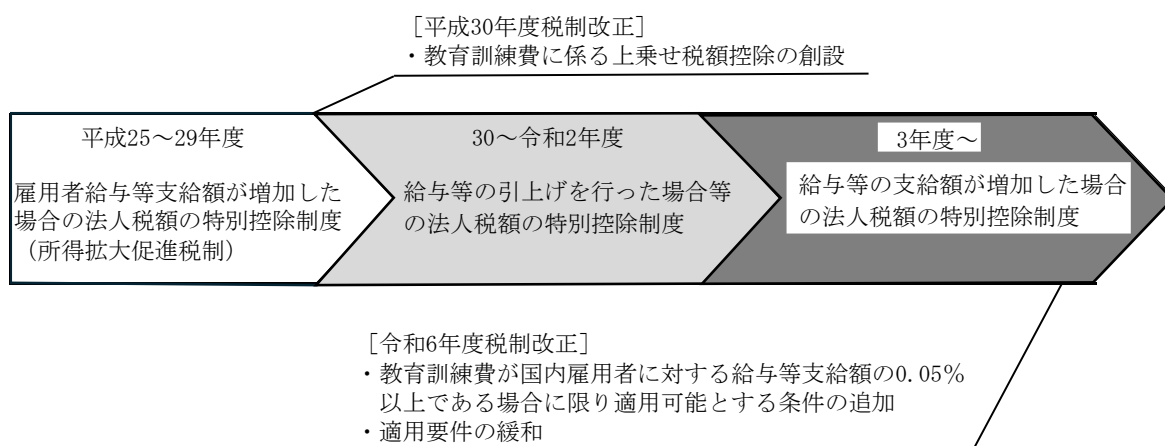
国は、「成長と富の創出の好循環」を実現するとして「日本経済再生に向けた緊急経済対策」（平成25年1月閣議決定）を受けて、平成25年度税制改正において、個人所得の拡大を図り、所得水準の改善を通じた消費喚起による経済成長を達成するために、企業の給与等支給の増加を促す措置として、給与等支給額を増加させた場合においてその増加額の一定割合の税額控除を可能とする「雇用者給与等支給額が増加した場合の法人税額の特別控除制度（所得拡大促進税制）」を創設している。

その後、平成29年12月に閣議決定された「新しい経済政策パッケージ」においては、「生産性革命」を実現するために、賃上げなどに積極的な企業に対しては、法人の利益に対する実質的な税負担を国際競争において十分に戦える程度まで軽減し、特に、人材投資に真摯に取り組む企業については負担軽減を深掘りするとしている。そして、これを受けた平成30年度税制改正においては、外部環境にかかわらず企業が賃上げを行う環境を整えることが重要であり、生産性向上のために人材投資を増加させつつ賃上げを実現している企業については支援を強化するなどとして、新たに、教育訓練費（注1）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（以下「教育訓練費

に係る上乗せ税額控除」という。) を設けるなどして、25年度から実施してきた「雇用者給与等支給額が増加した場合の法人税額の特別控除制度（所得拡大促進税制）」を「給与等の引上げを行った場合等の法人税額の特別控除制度」に改組している（図表1参照）。

また、令和3年度税制改正においては、雇用や生活を支えながら成長分野への円滑な労働移動とそのために必要な人材投資が必要であるなどとして、適用要件を新規雇用者を含む雇用者に対する給与等支給額に着目したものに直すなどして、「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」に改組し、教育訓練費に係る上乗せ税額控除は、同制度においても引き続き講ずることとされた（以下、「給与等の引上げを行った場合等の法人税額の特別控除制度」及び「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」という。）。そして、令和6年度税制改正においては、教育訓練費に係る上乗せ税額控除を適用していた法人（以下「教育訓練費に係る上乗せ税額控除適用法人」という。）の中に教育訓練費の増加が僅かな法人が一定数あることを踏まえて、その適用に当たって一定程度の教育訓練費を確保するため、教育訓練費が国内雇用者に対する給与等支給額の0.05%以上である場合に限り適用可能とする条件が追加された。その上で、適用要件を緩和して、教育訓練費に係る上乗せ税額控除の活用を促進することとされた（図表1参照）。

図表1 給与等支給額を増加させるなどし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の変遷

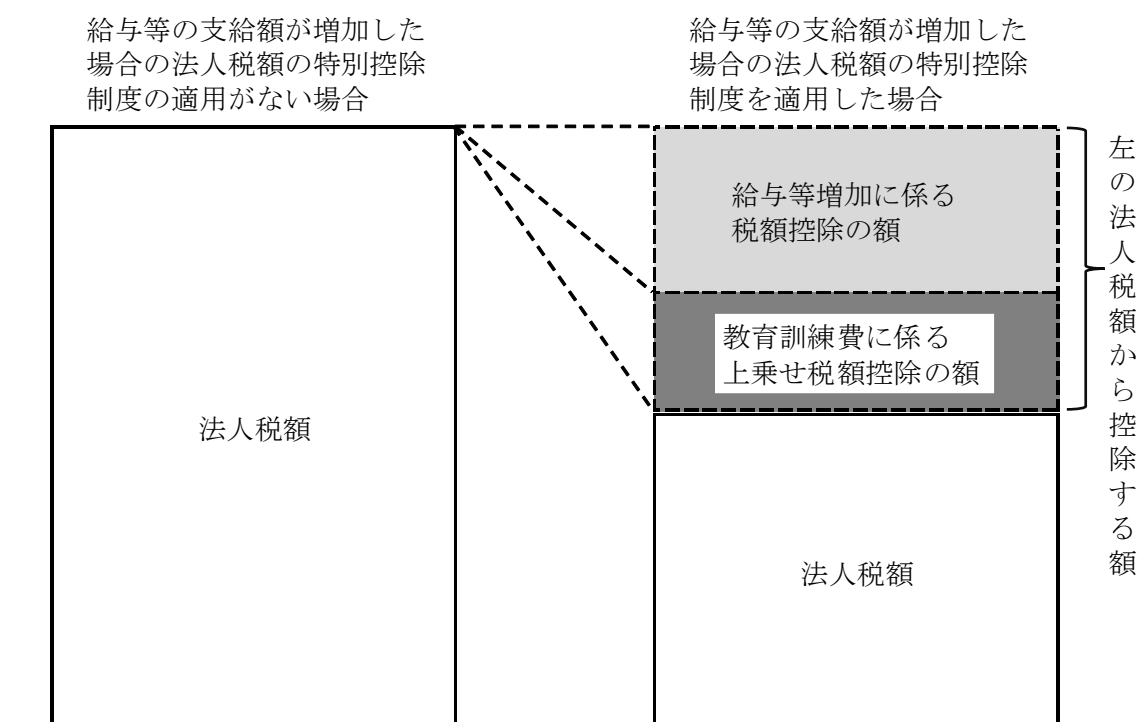


(注1) 教育訓練費 法人がその国内雇用者の職務に必要な技術又は知識を習得させ、又は向上させるために支出する費用

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は、大企業向け及び

(注2)
 中小企業者等向けの措置がある。両者は、適用要件、税額控除割合等に異なる点があるものの、いずれも青色申告書（以下「申告書」という。）を提出する大企業又は中小企業者等が、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（以下「給与等増加に係る税額控除」という。）である（図表2参照）。そして、教育訓練費に係る上乗せ税額控除は、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である（図表2参照）。

図表2 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税額控除（概念図）



- (注2) 中小企業者等 資本金の額又は出資金の額が1億円以下の法人（当該法人の発行済株式総数等の2分の1以上を同一の大規模法人が所有しているなどの法人を除く。）、農業協同組合等
- (注3) 給与等支給増加割合 適用事業年度の継続雇用者等に対する給与等支給額から適用前事業年度の当該継続雇用者等に対する給与等支給額を控除した金額の、適用前事業年度の当該継続雇用者等に対する給与等支給額に対する割合（別図表1参照）
- (注4) 給与等支給増加額 適用事業年度の所得の金額の計算上損金の額に算入される国内雇用者に対する給与等支給額から適用前事業年度の所得の金額の計算上損金の額に算入される国内雇用者に対する給与等支給額を控除した金額等（別図表1参照）

(注5) 教育訓練費増加割合 適用事業年度の教育訓練費支出額から適用前事業年度の教育訓練費支出額等を控除した金額（以下「教育訓練費増加額」という。）の、適用前事業年度の教育訓練費支出額等に対する割合（別図表1参照）

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要件及び税額控除額は、図表3のとおりであり、中小企業者等向けの措置は大企業向けの措置に比べ、教育訓練費に係る上乗せ税額控除について、税額控除できる給与等支給増加額の割合がより大きなものとなっている。また、税額控除額の合計額は、給与等支給増加額の一定割合又は当該事業年度の法人税額の100分の20相当額のいずれか少ない金額とすることとなっている。

図表3 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要件及び税額控除額（平成30年度～令和3年度）

区分		適用要件	税額控除額 注(2)
大企業向け	給与等増加に係る税額控除	給与等支給増加割合が3%以上（令和3年度は、2%以上）であることなどの要件を満たす場合	給与等支給増加額の15%相当額
	教育訓練費に係る上乗せ税額控除	教育訓練費増加割合が20%以上である場合 注(1)	給与等支給増加額の5%相当額
中小企業者等向け	給与等増加に係る税額控除	給与等支給増加割合が1.5%以上である場合	給与等支給増加額の15%相当額
	教育訓練費に係る上乗せ税額控除	給与等支給増加割合が2.5%以上であって、教育訓練費増加割合が10%以上である場合等 注(1)	給与等支給増加額の10%相当額

注(1) 教育訓練費に係る上乗せ税額控除の適用要件は、給与等増加に係る税額控除の適用要件を満たした上で、更に満たす必要があるものである。

注(2) 税額控除額の合計額は、給与等支給増加額の一定割合又は当該事業年度の法人税額の100分の20相当額のいずれか少ない金額とすることとなっている。

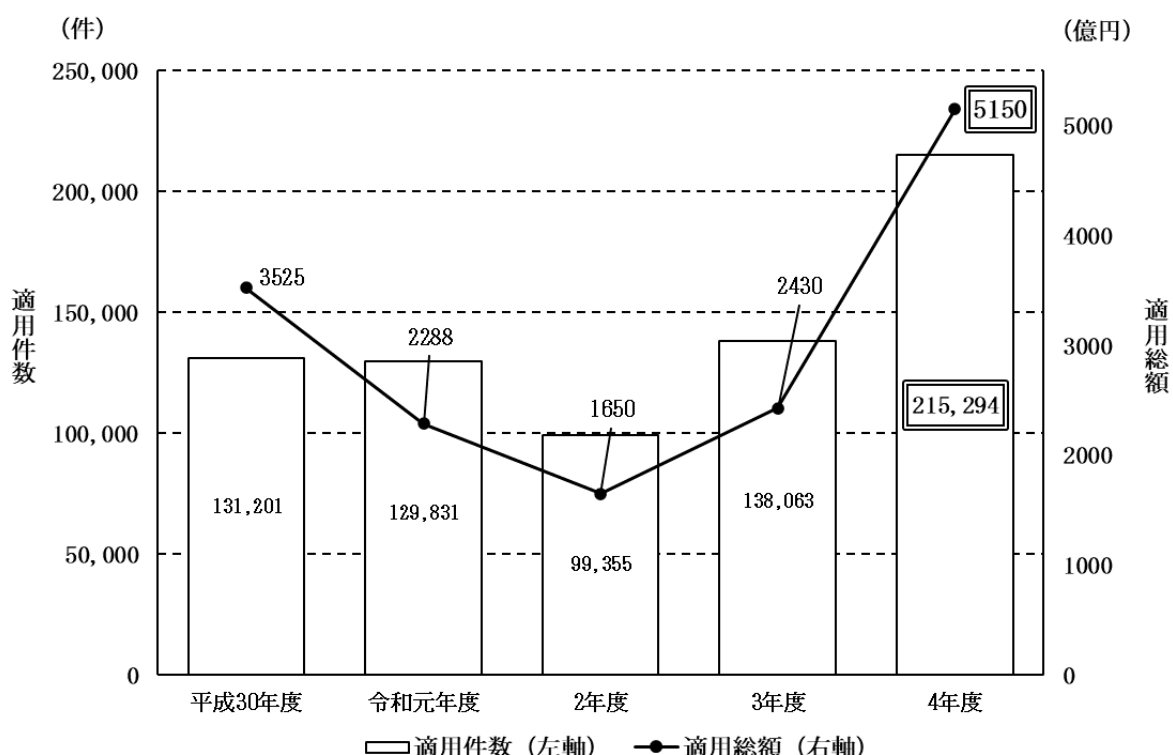
このように、教育訓練費に係る上乗せ税額控除の仕組みは、教育訓練費増加割合が一定割合以上であることなどを適用要件として、給与等支給増加額の一定割合の税額控除ができるものとなっている。このような仕組みとした理由について、経済産業省及び中小企業庁（以下「経済産業省等」という。）は、賃金に与える教育訓練費の効果等について重回帰分析を行い、企業による教育訓練費と賃金の間に正の関係がある^(注6)という分析結果等を得ている研究（以下「30年度参考研究」という。）を参考にしたものであるとしている。

(注6) 30年度参考研究 黒澤昌子・大竹文雄・有賀健（2007）「企業内訓練と人的資源管理策：決定要因とその効果の実証分析」

(3) 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適用実績

租税特別措置の適用状況の透明化等に関する法律（平成22年法律第8号）によれば、財務大臣は、毎会計年度、法人税関係の特別措置に係る適用の実態を調査してその結果に関する報告書（以下「適用実態報告書」という。）を作成し、内閣は適用実態報告書を国会に提出することとされている。適用実態報告書によると、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は、図表4のとおり、令和4年度に適用件数が約21万件、その適用総額が約5150億円を超える大規模な特別措置となっている。

図表4 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適用件数及び適用総額（平成30年度～令和4年度）



(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。また、令和4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2%から3%に見直されるなどするとともに、税額控除額が給与等支給増加額の最大20%相当額から最大30%相当額に引き上げられ、中小企業者等向けの措置について、税額控除額が同25%相当額から同40%相当額に引き上げられるなどしている。

(4) 関係省庁及び財務省における特別措置の検証等

ア 政策評価法に基づく評価

特別措置を特定の政策目的を実現するための手段として位置付けている行政機関（以下「関係省庁」という。）は、税負担の軽減又は繰延べ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には、行政機関が

行う政策の評価に関する法律（平成13年法律第86号。以下「政策評価法」という。）に基づいて、政策の事前評価及び事後評価を行うことが義務付けられている。そして、「租税特別措置等に係る政策評価の実施に関するガイドライン」（平成22年5月政策評価各府省連絡会議了承。以下「租特ガイドライン」という。）によれば、税制改正要望に当たっては、事前評価を実施することとされている。ただし、既存の特別措置等の拡充又は延長の要望に際して事前評価を実施した場合は、事後評価の要素を含んでいることから、改めて事後評価を実施することは要しないものとされている。

また、政策評価法によれば、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することなどとされている。そして、租特ガイドラインによれば、客観的なデータを可能な限り明らかにし、特別措置等の新設、拡充又は延長の適否や特別措置等の具体的な内容についての検討に資するよう分析することなどが重要であり、特別措置等による効果については、直接的効果を把握すること、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することなどとされている。

イ 税制改正要望の際の検証

関係省庁は、毎年度行われる税制改正要望の際に提出する「税制改正要望書」において、特別措置の制度ごとに、各政策の目的に基づき、施策の必要性、手段としての有効性、要望措置の妥当性等の点から検証を行い、租税に関する制度の企画、立案等を所掌する財務省に提出している。

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することとなっている。そして、税制改正要望書の政策の達成目標については、特別措置による効果かどうかを検証することが可能な数値目標（以下「検証可能な数値目標」という。）を設定することとなっている。また、要望措置の妥当性については、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することとなっている。これらは、平成22年度税制改正大綱（平成21年12月閣議決定）のうち、特別措置をゼロベースから見直すために定められた「租税特別措置の見直しに関する基本方針」において、税負担の軽減又は繰延べを行う特別措置を新設又は拡充する場合に

は、その費用対効果の見通しと検証可能性に留意しつつ、その緊要性を厳格に判断することとされたことを踏まえて記載することとなっているものである。そして、財務省は、関係省庁から提出を受けた税制改正要望書及びその添付書類として提出された事前評価の内容が記載された事前評価書等を参考にして、特別措置の効果、要望措置の妥当性等の検証を行うことにしている。

ウ 特別措置の検証を巡る国会における決議等

衆議院財務金融委員会及び参議院財政金融委員会は、それぞれ4年2月及び3月に決議を行い、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などとされた。

また、「わが国税制の現状と課題」（令和5年6月税制調査会。以下「税制調査会答申」という。）によれば、特別措置は、特定の政策目的の実現を目指して例外的に特定の者の税負担を軽減するものであり、政策手段として税制を用いることが妥当なのか、本当に目的に^{かな}適う効果的かつ効率的なものであるのかなどの観点から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とされている。そして、その際、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・検証が求められるとされている。

2 検査の観点、着眼点、対象及び方法

(1) 検査の観点及び着眼点

給与等支給額を増加させるなどし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は、企業の給与等支給の増加を促す措置として平成25年度税制改正において創設された後、平成30年度税制改正において教育訓練費に係る上乗せ税額控除が導入されるなど、税額控除の適用規模が拡大し、4年度には適用件数約21万件、適用総額約5150億円となっている。そして、令和6年度税制改正においても、物価上昇を十分に超える持続的な賃上げが行われる経済の実現を目指す観点から強化等を行うこととされた。また、特別措置については、その効果、政策手段としての妥当性等の検証について引き続き国会等において議論となっている。

そこで、会計検査院は、有効性等の観点から、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、検証状況等について、次の点に着眼するなどして検査した。

- ア 教育訓練費に係る上乗せ税額控除等の適用状況はどのようになっているか。
- イ 教育訓練費に係る上乗せ税額控除の適用要件等は適切なものとなっているか。
- ウ 経済産業省等及び財務省における教育訓練費に係る上乗せ税額控除の検証等は効果的に行われているか。

(2) 検査の対象及び方法

検査に当たっては、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^(注7)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、電子申告を行った平成30事業年度89,976法人、令和元事業年度71,839法人、2事業年度84,297法人、3事業年度88,604法人、計延べ334,716法人（平成30年度から令和3年度までににおける合計適用件数498,450件の67.1%に相当）の申告に係る適用状況等を対象として、国税庁から当該法人に係る電子申告書データの提出を受けて分析した。そして、経済産業省^(注8)から経済産業省企業活動基本調査（以下「企業活動基本調査」という。）に係るデータの提供を受けて教育訓練費と給与等の関係を分析するなどして検査した。また、経済産業省等において、教育訓練費に係る上乗せ税額控除の趣旨、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年度から令和6年度までの税制改正要望書の内容、事前評価書の検証状況等を確認するとともに、財務省において、税制改正要望書等の検証状況等を聴取するなどの方法により会計実地検査を行った。

(注7) 税務署等において課税処理が終了した平成30事業年度から令和3事業年度までの申告を検査の対象とした。

(注8) 経済産業省企業活動基本調査 我が国企業の活動の実態を明らかにして、企業に関する施策の基礎資料を得ることを目的に、一定の業種の事業所を有する企業のうち、従業員50人以上かつ資本金又は出資金額3000万円以上の企業の全数を対象に、統計法（平成19年法律第53号）に基づく基幹統計として、毎年実施しているもの

3 検査の状況

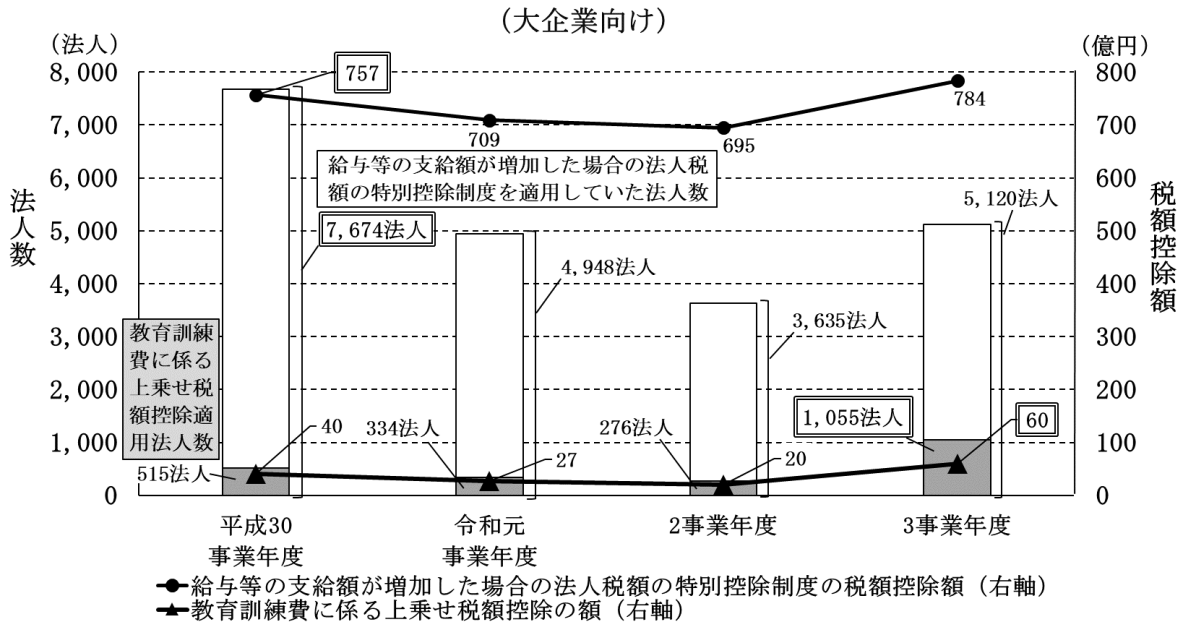
(1) 教育訓練費に係る上乗せ税額控除等の適用状況

平成30事業年度から令和3事業年度までに電子申告を行った法人につ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の適用状況をみたところ、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は、大企業向けの措置が延べ21,377法人、中小企業者等向けの措置が延べ313,339法人、計延べ334,716法人、その税額控除額はそれぞれ2947億7361万余円、3263億7133万余円、計6211億4495万余円となっていた。このうち、教育訓練費に係る上乗せ税額控除適用法人の数

は、大企業向けの措置が延べ2,180法人、中小企業者等向けの措置が延べ10,681法人、計延べ12,861法人、その税額控除額はそれぞれ148億3106万余円、165億0774万余円、計313億3881万余円となっていた（図表5参照）。

そして、大企業又は中小企業者等別及び事業年度別に、法人数及び税額控除額の規模をみたところ、図表5のとおり、大企業向けの措置を適用していた法人の数は平成30事業年度が最も多く7,674法人、その税額控除額は計約757億円となっており、このうち教育訓練費に係る上乗せ税額控除適用法人の数は令和3事業年度が最も多く1,055法人、その税額控除額は計約60億円となっていた。また、中小企業者等向けの措置を適用していた法人の数は3事業年度が最も多く83,484法人、その税額控除額は計約903億円となっており、このうち教育訓練費に係る上乗せ税額控除適用法人の数は同事業年度が最も多く3,513法人、その税額控除額は計約58億円となっていた。

図表5 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（事業年度別）（平成30事業年度～令和3事業年度）

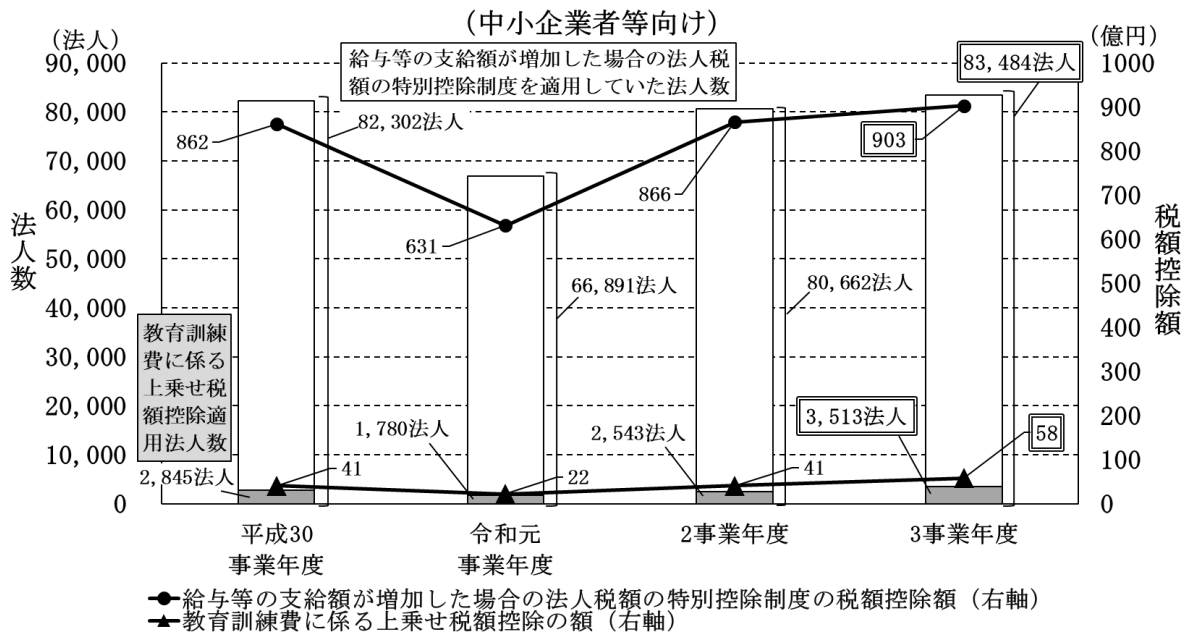


平成30事業年度～令和3事業年度の計

（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

（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。



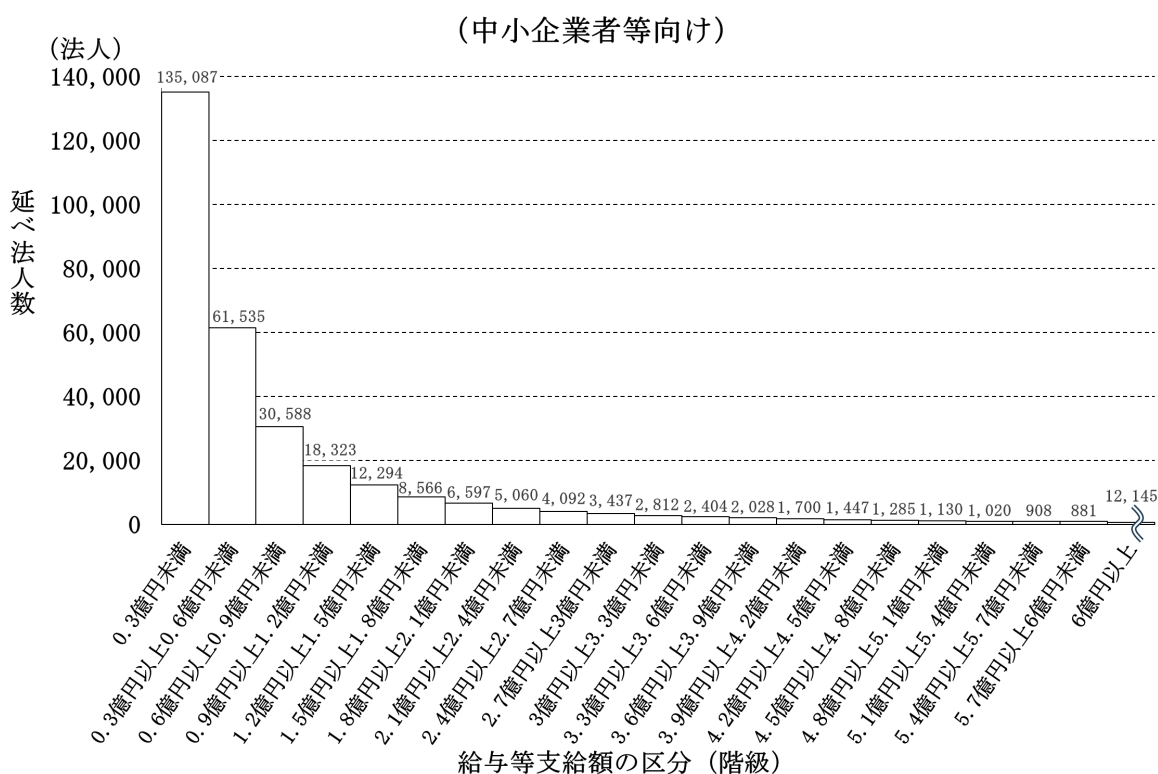
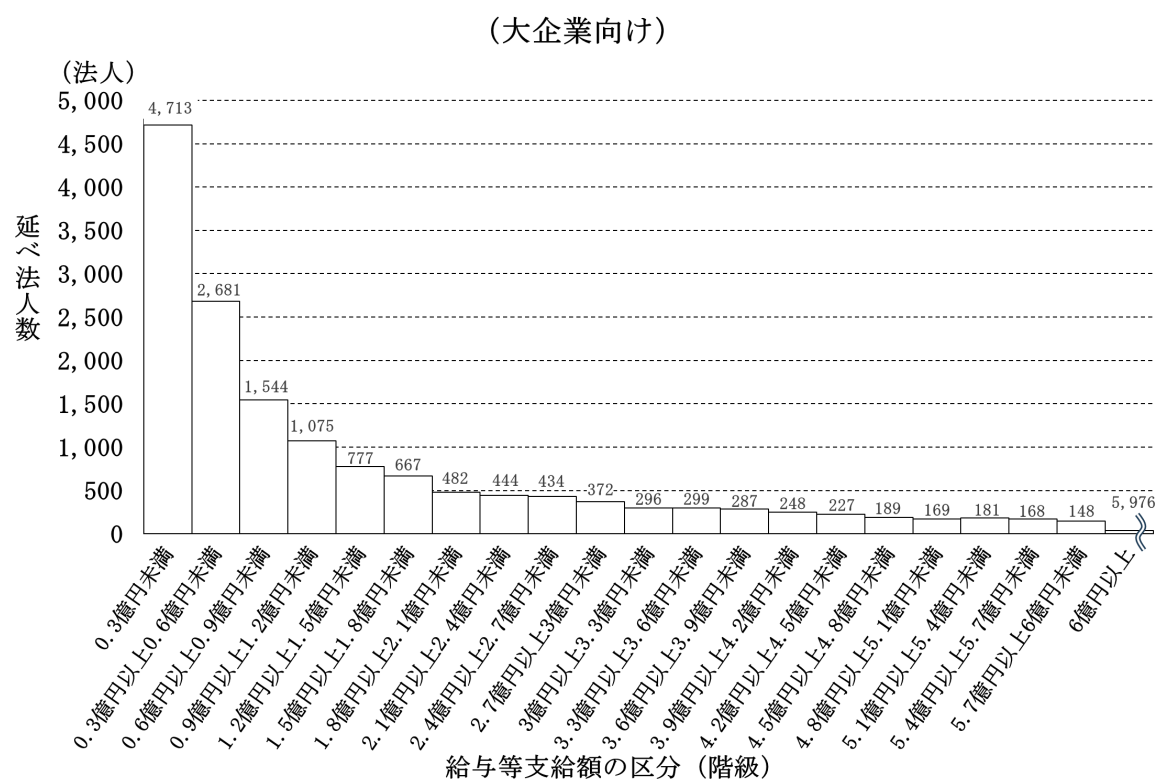
平成30事業年度～令和3事業年度の計

（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

さらに、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について、一法人当たりの国内雇用者に対する年間の給与等支給額の区分別にみたところ、図表6のとおり、大企業向け及び中小企業者等向けの措置のいずれにおいても国内雇用者に対する給与等支給額が小さい区分ほど適用法人の数が多くなっていた。

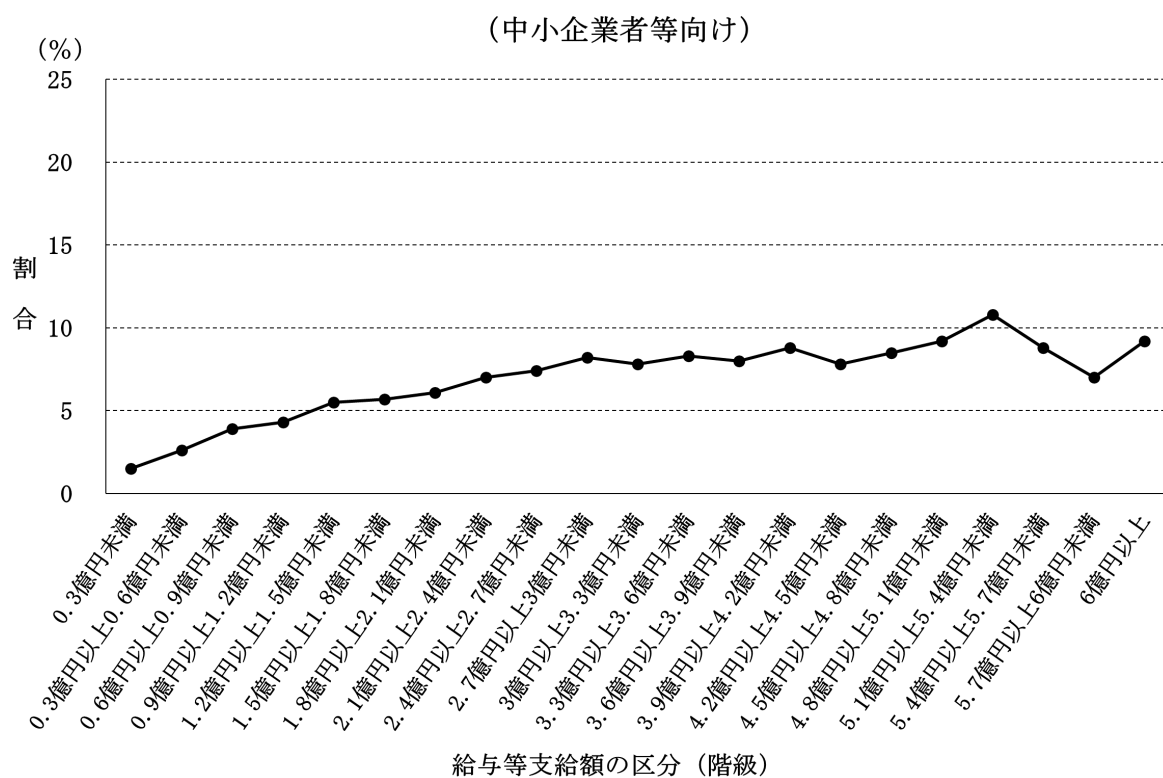
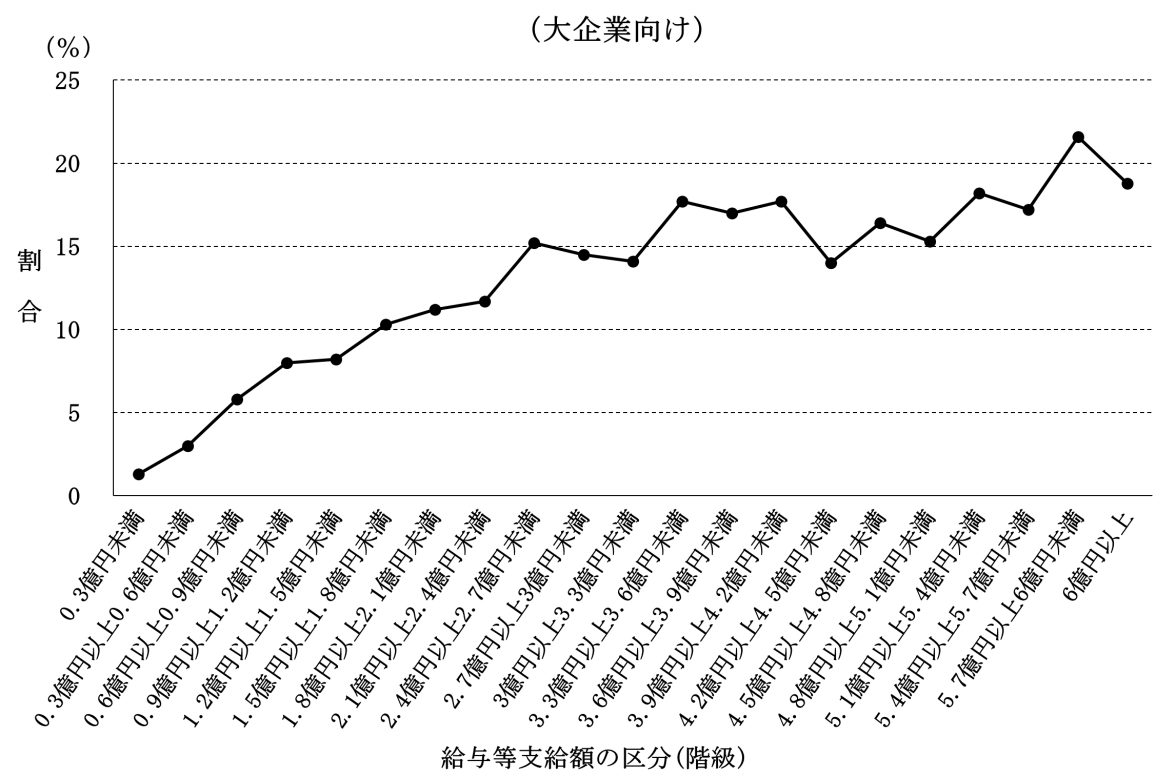
図表6 給与等の支給額が増加した場合の法人税額の特別控除制度を適用していた法人に係る給与等支給額の区分別の状況（平成30事業年度～令和3事業年度）



（注） 「6億円以上」の階級の延べ法人数は、当該階級の間隔が標準の階級間隔より広いため、縦軸目盛りとは一致しない。

一方、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に占める教育訓練費に係る上乗せ税額控除適用法人の割合について、図表6と同様に給与等支給額の区分別にみたところ、図表7のとおり、大企業向け及び中小企業者等向けの措置のいずれにおいても国内雇用者に対する給与等支給額が大きい区分ほど割合が高い傾向となっていた。

図表7 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に占める教育訓練費に係る上乗せ税額控除適用法人の割合に係る給与等支給額の区分別の状況（平成30事業年度～令和3事業年度）



また、3事業年度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88,604法人について、税額控除額が多い上位10法人をみたところ、上位10法人は全て給与等支給額が6億円以上の大企業であり、図表8のとおり、上位10法人の税額控除額は計137億8288万余円（大企業向けの措置に係る税額控除額計784億4750万余円の17.5%）となっており、このうち、教育訓練費に係る上乗せ税額控除の額は計12億6196万余円（大企業向けの措置に係る税額控除額計60億0202万余円の21.0%）となっていた（事業年度別の状況について別図表2参照）。

図表8 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税額控除額の上位10法人の状況（令和3事業年度）

（単位：万円）

順位	法人名	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税額控除額	
			うち教育訓練費に係る上乗せ税額控除の額
1	A	38億3622	—
2	B	32億1973	6億1541
3	C	11億6344	2億9086
4	D	9億5479	—
5	E	9億4213	—
6	F	8億3515	—
7	G	7億5542	1億8885
8	H	7億2125	—
9	I	6億8740	—
10	J	6億6732	1億6683
1位～10位の計		137億8288	12億6196
11位以下の計		646億6461	47億4005
合計		784億4750	60億0202

注(1) 図表8及び別図表2において、同一の法人は同一のアルファベットで示している。

注(2) 上位10法人は全て大企業であり、「11位以下の計」欄及び「合計」欄の金額は、大企業向けの措置に係る税額控除額の計である。

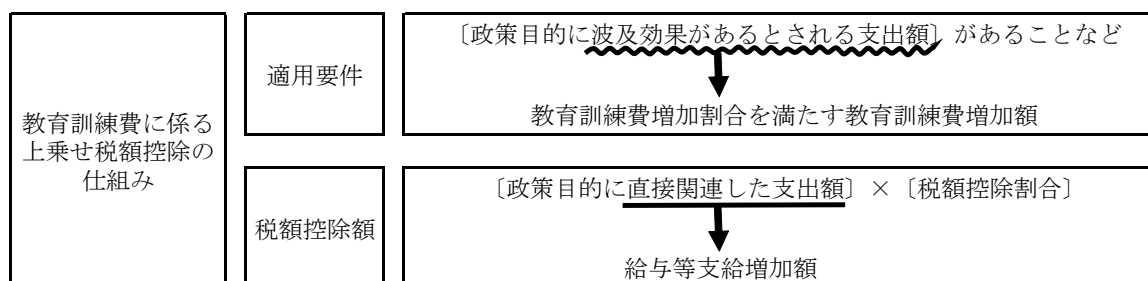
(2) 教育訓練費に係る上乗せ税額控除の仕組み、適用実態等

ア 教育訓練費に係る上乗せ税額控除の仕組み

教育訓練費に係る上乗せ税額控除は、教育訓練により生産性を向上させ、給与等を増加させることを政策目的としており、その仕組みは、教育訓練費増加割合が一定割合以上であることなどを適用要件として、給与等支給増加額の一定割合の税額

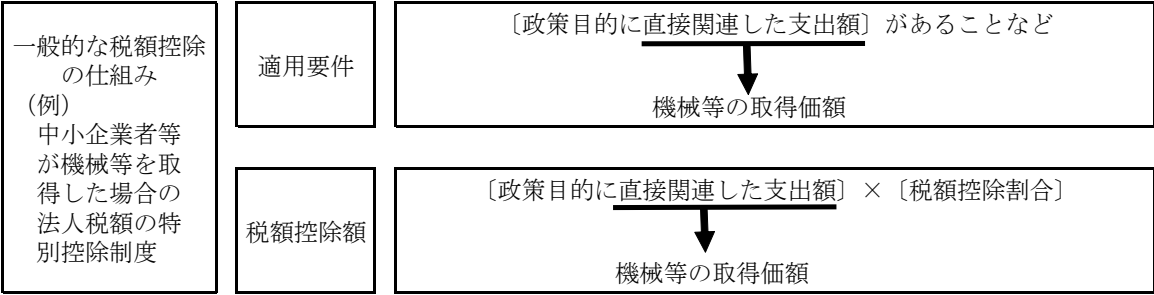
控除ができるものとなっている。すなわち、図表9のとおり、税額控除額の計算基礎は政策目的に直接関連した支出額である給与等支給増加額となっているのに対して、適用要件は政策目的に波及効果があるとされる支出額である教育訓練費増加割合を満たす教育訓練費増加額となっており、適用要件となっている事項と税額控除額の計算基礎となっている事項が異なっている。このような仕組みとした理由について、経済産業省等は、賃金に与える教育訓練費の効果等について重回帰分析を行い、企業による教育訓練費と賃金の間に正の関係があるという分析結果等を得ている30年度参考研究を参考にしている。

図表9 教育訓練費に係る上乗せ税額控除における適用要件及び税額控除額の算出方法



一方、一般的な法人税関係の特別措置における税額控除の仕組みをみると、例えば、「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」は中小企業の設備投資促進を政策目的としており、その仕組みは、図表10のとおり、政策目的に直接関連した支出額である機械等の取得価額があることなどを適用要件として、機械等の取得価額の一部を税額控除できることとするものであり、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は同一になっている。同様に、「試験研究を行った場合の法人税額の特別控除制度」、「中小企業者等が特定経営力向上設備等を取得した場合の法人税額の特別控除制度」等についても、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は同一になっている。

図表10 一般的な法人税関係の特別措置における適用要件及び税額控除額の算出方法



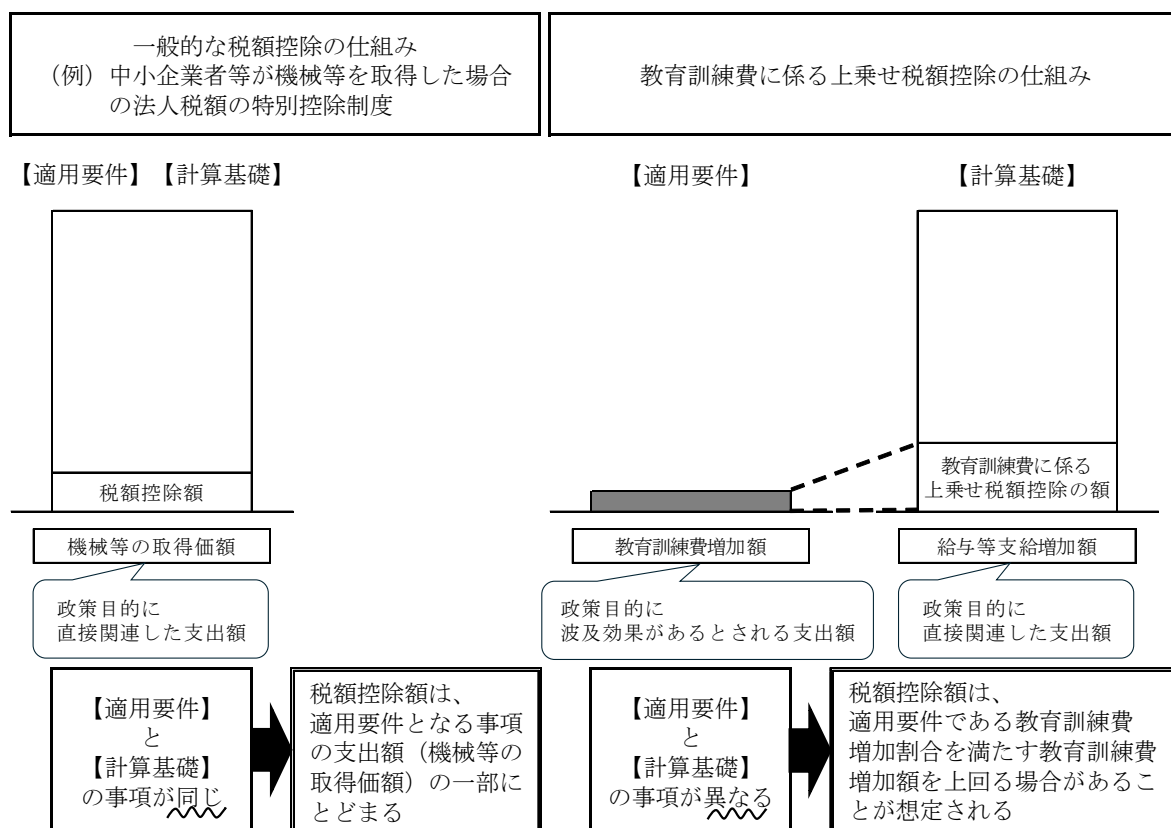
このように、教育訓練費に係る上乗せ税額控除の仕組みは、一般的な法人税関係の特別措置における税額控除の仕組みと異なっている。これについて、財務省は、法人税関係の特別措置においては、税額控除額の算出に当たり、政策目的に直接関連した支出額があることなどを適用要件としてその支出額の一部を税額控除できることとする措置が一般的であり、教育訓練費に係る上乗せ税額控除の仕組みのように、政策目的に波及効果があるとされる支出額があることなどを適用要件として政策目的に直接関連した支出額の一部を税額控除できることとする仕組みは、他に例のない仕組みであるとしている。

そして、一般的な法人税関係の特別措置では、適用要件となっている事項の支出額に税額控除割合を乗じて税額控除額を算出するため、税額控除額は適用要件となっている事項の支出額の一部にとどまることになる（図表11参照）。例えば、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においては、機械等の取得価額が1000万円である場合に、税額控除額は、機械等の取得価額の7%相当額である70万円となり、税額控除額は機械等の取得価額の一部にとどまる。

しかし、教育訓練費に係る上乗せ税額控除では、給与等支給増加額を計算基礎として税額控除額を算出するため、教育訓練費増加額が少額であっても適用要件を満たす場合等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が生ずることも想定される（図表11参照）。例えば、適用前事業年度の教育訓練費支出額が10万円で適用事業年度の教育訓練費支出額が12万円である場合（教育訓練費増加額が2万円で教育訓練費増加割合が20%の場合）には教育訓練費に係る上乗せ税額控除の適用要件を満たし、この場合に適用事業年度の給与等支給増加額が1000万円であるとき、税額控除額は、大企業向けの措置では給与等支給増加額の5%相当額である50万円、中小企業者等向けの措置では給与等

支給増加額の10%相当額である100万円となり、税額控除額が教育訓練費増加額を上回ることになる。このような場合には、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ことになる。

図表11 一般的な税額控除の仕組みと教育訓練費に係る上乗せ税額控除の仕組み



このように、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であることについて、財務省は、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となる場合であっても、当該税負担の軽減額は給与等支給増加額の一部にとどまっているとしている。しかし、教育訓練費に係る上乗せ税額控除は、教育訓練により生産性を向上させ、給与等を増加させることを政策目的として、給与等増加に係る税額控除に加えて、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場合に、上乗せして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であることから、教育訓練費に係る上乗せ税額控除による税負担の軽減額に見合う政策目的の達成が求められる。したがって、教育訓練費の増加が法人における給

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。

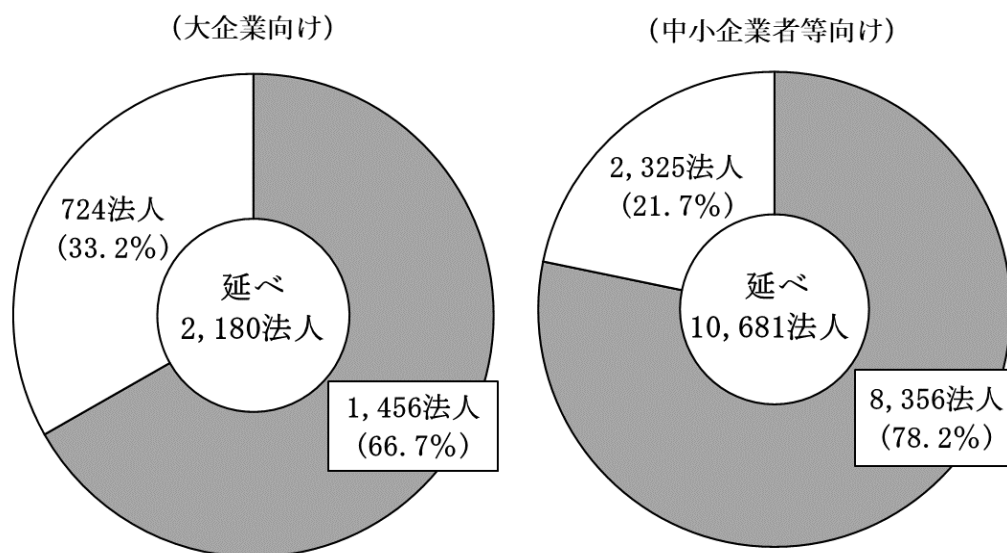
イ 教育訓練費に係る上乗せ税額控除の適用実態

上記アのとおり、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であることから、教育訓練費に係る上乗せ税額控除の適用により税負担の軽減がどのように行われているかについてみたところ、次のような状況となっていた。

(ア) 教育訓練費に係る上乗せ税額控除の額が教育訓練費増加額等を上回る法人の状況

教育訓練費増加額と教育訓練費に係る上乗せ税額控除の額の間をみたところ、図表12のとおり、平成30事業年度から令和3事業年度までにおける大企業の実業訓練費に係る上乗せ税額控除適用法人延べ2,180法人のうち延べ1,456法人（66.7%）、中小企業者等の教育訓練費に係る上乗せ税額控除適用法人延べ10,681法人のうち延べ8,356法人（78.2%）、計延べ12,861法人のうち延べ9,812法人（76.2%）は、教育訓練費増加額を上回る税額控除を受けていた。

図表12 教育訓練費増加額と教育訓練費に係る上乗せ税額控除の額の間（平成30事業年度～令和3事業年度）



■ 教育訓練費に係る上乗せ税額控除の額 > 教育訓練費増加額の法人

□ 教育訓練費に係る上乗せ税額控除の額 ≤ 教育訓練費増加額の法人

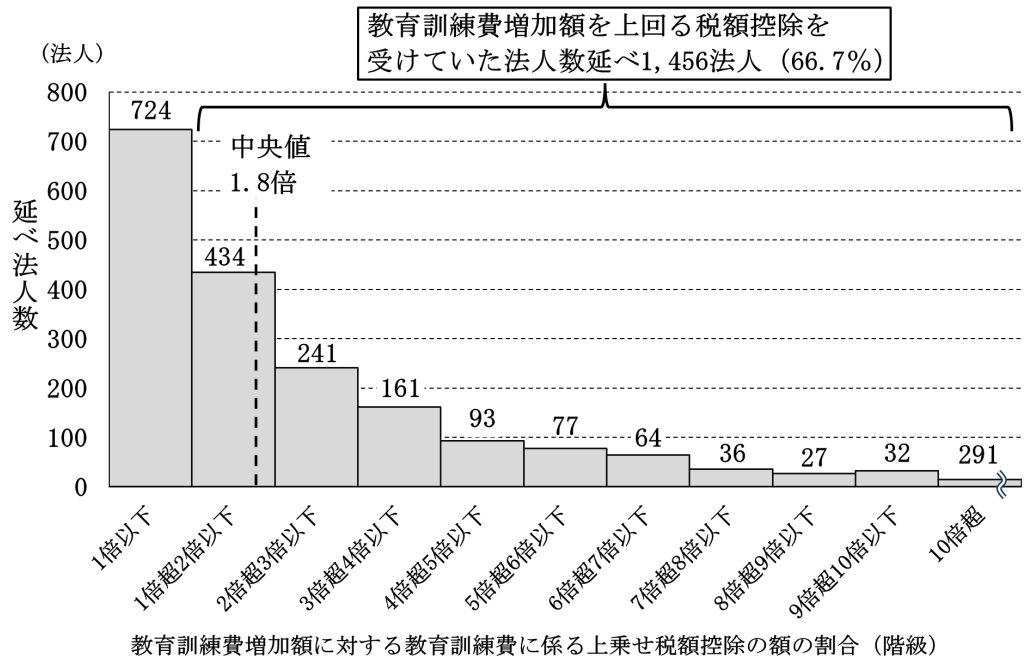
(注) 割合は、小数点第2位以下を切り捨てているため、合計しても100%にならない。

なお、教育訓練費に係る上乗せ税額控除については、1(2)のとおり、令和6年度税制改正において、教育訓練費が国内雇用者に対する給与等支給額の0.05%以上である場合に限り適用可能とする条件が追加されている。しかし、上記大企業の教育訓練費に係る上乗せ税額控除適用法人延べ2,180法人及び中小企業者等の教育訓練費に係る上乗せ税額控除適用法人延べ10,681法人のうち、仮に同条件が追加されていたとしても、教育訓練費に係る上乗せ税額控除が適用できなくなるものは大企業延べ196法人（8.9%）及び中小企業者等延べ1,484法人（13.8%）にとどまっていた。

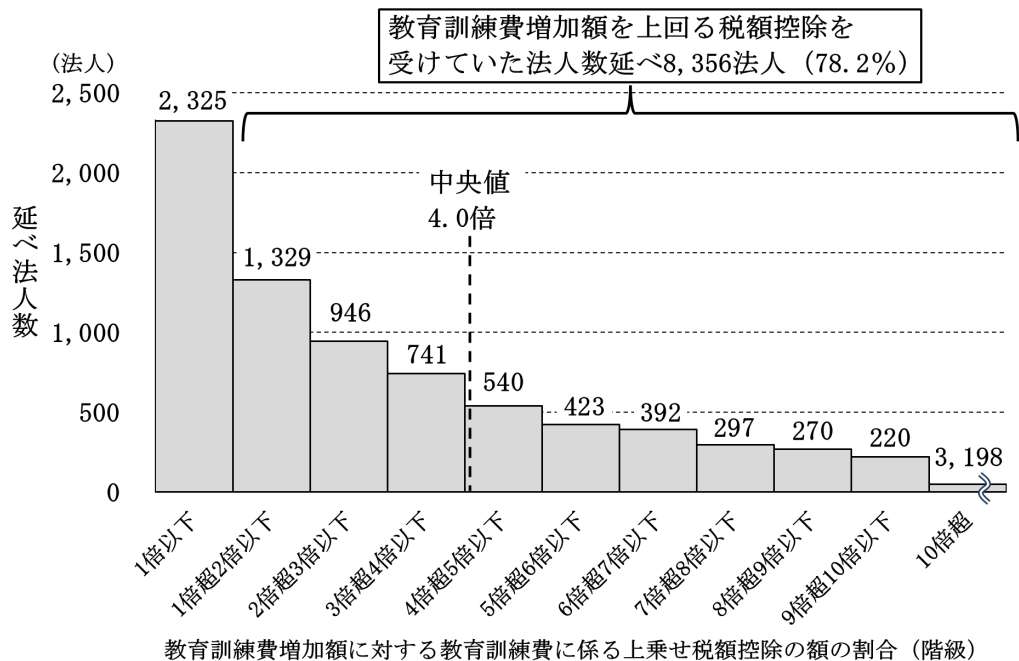
そして、大企業の教育訓練費に係る上乗せ税額控除適用法人延べ2,180法人及び中小企業者等の教育訓練費に係る上乗せ税額控除適用法人延べ10,681法人について、教育訓練費増加額に対する教育訓練費に係る上乗せ税額控除の額の割合に係る分布をみたところ、図表13のとおり、同割合の中央値は大企業で1.8倍、中小企業者等で4.0倍となっていて、多数の教育訓練費に係る上乗せ税額控除適用法人において、教育訓練費増加額を大きく上回る税額控除を受けている状況となっていた。

図表13 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に係る分布（平成30事業年度～令和3事業年度）

（大企業向け）



（中小企業者等向け）



（注） 「10倍超」の階級の延べ法人数は、当該階級の間隔が標準の階級間隔より広いいため、縦軸目盛りとは一致しない。

また、教育訓練費増加額を上回る税額控除を受けていた大企業延べ1,456法人及び中小企業者等延べ8,356法人について、教育訓練費支出額と教育訓練費に係る上乗せ税額控除の額の関係をみたところ、大企業で延べ967法人（66.4%）、中小企

業者等で延べ7,163法人（85.7%）、計延べ8,130法人（82.8%）が、当該法人における教育訓練費支出額自体を上回る税額控除を受けていた。

教育訓練費に係る上乗せ税額控除の適用実態について、事例を示すと次のとおりである。

＜事例＞ 教育訓練費に係る上乗せ税額控除の額が教育訓練費増加額等を上回る法人の状況

株式会社 a は、平成30事業年度から令和2事業年度までの法人税の申告に当たり、中小企業者等向けの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において中小企業者等向け教育訓練費に係る上乗せ税額控除を含めて適用し、各事業年度の所得に対する法人税額から給与等支給増加額の25%相当額（2事業年度は法人税額の20%相当額）を控除しており、その控除額は、表のとおり、平成30事業年度2646万余円（うち中小企業者等向け教育訓練費に係る上乗せ税額控除分1058万余円）、令和元事業年度1658万余円（同663万余円）及び2事業年度3331万余円（同1030万余円）となっていた。

同社の教育訓練費増加額及び教育訓練費支出額をみたところ、表のとおり、平成30事業年度52,636円及び303,200円（教育訓練費増加割合21.0%）、令和元事業年度55,200円及び358,400円（同18.2%）並びに2事業年度69,310円及び427,710円（同19.3%）となっていて、いずれの事業年度も中小企業者等向け教育訓練費に係る上乗せ税額控除の適用要件となっている教育訓練費増加割合10%以上を満たしていた。

一方、教育訓練費増加額及び教育訓練費支出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は、表のとおり、平成30事業年度201.1倍及び34.9倍、令和元事業年度120.1倍及び18.5倍並びに2事業年度148.7倍及び24.1倍となっており、同社の教育訓練費増加額のみでなく、教育訓練費支出額をも大きく上回る税額控除を受ける状況となっていた。

表 教育訓練費増加額及び教育訓練費支出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

事業年度	教育訓練費増加額 (A)	教育訓練費支出額 (B)	教育訓練費に係る上乗せ 税額控除の額 (C)	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 (C)/(A)	教育訓練費支出額 に対する教育訓練 費に係る上乗せ税 額控除の額の割合 (C)/(B)
平成30	52,636円	303,200円	10,587,960円	201.1倍	34.9倍
令和元	55,200円	358,400円	6,633,703円	120.1倍	18.5倍
2	69,310円	427,710円	10,309,586円	148.7倍	24.1倍

なお、同社の平成30事業年度から令和2事業年度までの教育訓練費は、いずれの事業年度においても同社の国内雇用者に対する給与等支給額の0.05%以上となっており、令和6年度税制改正において追加された条件（教育訓練費が国内雇用者に対する給与等支給額の0.05%以上である場合に限り適用可能）があったとしても、同社は、教育訓練費に係る上乗せ税額控除が適用できる法人であった。

(イ) 教育訓練費増加額等に対する教育訓練費に係る上乗せ税額控除の額の超過額

教育訓練費増加額を上回る税額控除を受けていた大企業延べ1,456法人及び中小企業者等延べ8,356法人について、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をみたところ、図表14のとおり、大企業で90億2125万余円、中小企業者等で123億9128万余円、計214億1254万余円となっていた（事業年度別の状況については別図表3参照）。なお、1法人当たりの超過額が最も大きい法人は、大企業で5億7366万余円、中小企業者等で1億6261万余円となっていた。

また、教育訓練費支出額を上回る税額控除を受けていた大企業延べ967法人及び中小企業者等延べ7,163法人について、教育訓練費支出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をみたところ、図表14のとおり、大企業で50億1906万余円、中小企業者等で94億7085万余円、計144億8992万余円となっていた（事業年度別の状況については別図表3参照）。なお、1法人当たりの超過額が最も大きい法人は、大企業で4億6575万余円、中小企業者等で7809万余円となっていた。

図表14 教育訓練費増加額の合計額又は教育訓練費支出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（平成30事業年度～令和3事業年度）

（単位：法人、万円）

区分	教育訓練費に係る上乗せ税額控除の額 が教育訓練費増加額を上回る法人				うち教育訓練費に係る上乗せ税額控除 の額が教育訓練費支出額を上回る法人			
	延べ 法人 数	教育訓練 費増加額 の合計額 (A)	教育訓練 費に係る 上乗せ 税額控除 の合計額 (B)	超過額 (B)－(A)	延べ 法人 数	教育訓練 費支出額 の合計額 (C)	教育訓練 費に係る 上乗せ 税額控除 の合計額 (D)	超過額 (D)－(C)
大企業	1,456	36億0349	126億2475	90億2125	967	34億2062	84億3968	50億1906
中小企業者等	8,356	28億2025	152億1153	123億9128	7,163	38億7891	133億4977	94億7085
計	9,812	64億2375	278億3629	214億1254	8,130	72億9953	217億8946	144億8992

ウ 教育訓練費の増加が給与等の増加に及ぼす影響等

前記アのとおり、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法人

における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ことから、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についてみたところ、次のような状況となっていた。

(ア) 教育訓練費と給与等の関係

教育訓練費に係る上乗せ税額控除は、教育訓練により生産性を向上させ、給与等を増加させることを政策目的とする特別措置である。経済産業省等は、賃金に与える教育訓練費の効果等について重回帰分析を行い、企業による教育訓練費と賃金の間に正の関係があるという分析結果等を得ている30年度参考研究を参考にして、平成30年度税制改正要望において教育訓練費に係る上乗せ税額控除を要望した経緯がある。また、経済産業省等は、令和3年度税制改正における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っては、教育訓練投資の生産性と賃金への寄与について重回帰分析を行い、教育訓練費は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（以下「3年度参考(注9)研究」という。）を参考にして要望していた。

このような経緯を踏まえて確認したところ、30年度参考研究は、調査対象の企業に送付した教育訓練費、賃金等に係る質問票に対する回答を回収して分析しているものであった。しかし、30年度参考研究で使用された質問票に対する回答は、基幹統計のように継続的な調査結果があるものではなく、分析に使用する同様のデータの入手が困難であった。このため、会計検査院は、30年度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进行分析することはできなかった。

一方、給与等の額に影響する要因には様々なものとされている中で、3年度参考研究は、基幹統計である企業活動基本調査における企業の教育訓練費、有形固定資産額等を使用して、教育訓練費と賃金関係を分析するなどしているものであり、教育訓練投資の賃金への寄与について重回帰分析を行い、企業による教育訓練費と賃金の間に正の関係があるという分析結果等を得ている。

そこで、教育訓練費と給与等の関係、すなわち、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について、3年度参考研究における分析方法及び使用データを参考にして分析することにした。

分析に当たっては、平成30事業年度から令和3事業年度までにおける大企業の教

育訓練費に係る上乗せ税額控除適用法人延べ2,180法人及び中小企業者等の教育訓練費に係る上乗せ税額控除適用法人延べ10,681法人のうち、企業活動基本調査又は電子申告により、3年度参考研究において用いられていた有形固定資産額、従業員数、能力開発費等のデータを取得できた大企業延べ1,259法人及び中小企業者等延べ1,860法人を分析の対象にした。そして、大企業及び中小企業者等それぞれについて、雇用者当たりの賃金を被説明変数、雇用者当たりの教育訓練ストックを説明変数として、教育訓練費と給与等支給額の関係を分析した（別図表4参照）。

- (注9) 3年度参考研究 森川正之（2018）「企業の教育訓練投資と生産性」
 (注10) 被説明変数 分析対象とする事項の結果となる変数
 (注11) 教育訓練ストック 教育訓練費等の投資額について、その効果が年月の経過により陳腐化することなど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。3年度参考研究においては、企業活動基本調査の能力開発費を年40%の減耗率で減耗させ、その減耗後の能力開発費を累積させて算出する方法（以下「40%減耗累積教育訓練ストック」という。）が用いられているほか、検証方法の妥当性の確認において用いた方法として、能力開発費を年50%の減耗率で減耗させて算出する方法（以下「50%減耗教育訓練ストック」という。）が示されている。
 (注12) 説明変数 分析対象とする事項の要因と考えられる変数

その結果、図表15のとおり、教育訓練ストックが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である教育訓練ストックの回帰係数は、大企業については0.0251（95%信頼区間での下限0.0079、上限0.0422）、中小企業者等については0.0422（同下限0.0303、上限0.0540）となり、いずれも正の関係がみられた。これは、大企業及び中小企業者等の教育訓練ストックが1%増加した場合に給与等支給額がそれぞれ0.0251%及び0.0422%だけ増加することを表している。

- (注13) 回帰係数 説明変数が1単位だけ増えると、被説明変数がどれだけ増えるかを表す係数
 (注14) 95%信頼区間 標本の平均等から母集団の平均等を推定する場合に、95%の確率で母集団の平均等が含まれると推測される区間

図表15 教育訓練ストックの回帰係数

区分	延べ法人数	教育訓練ストックの回帰係数
大企業	1,259法人	0.0251 0.0079（下限）～0.0422（上限）
中小企業者等	1,860法人	0.0422 0.0303（下限）～0.0540（上限）

注(1) 分析に際して、教育訓練ストックは、3年度参考研究において用いられている40%減耗累積教育訓練ストックを採用し、その算出に当たっては適用事業年度と適用前事業年度の教育訓練費等を用いた（別図表5参照）。なお、40%減耗累積教育訓練ストックを用いて算出した回帰係数と50%減耗教育訓練ストックを用いて算出した回帰係数に大きな差異はみられなかった。

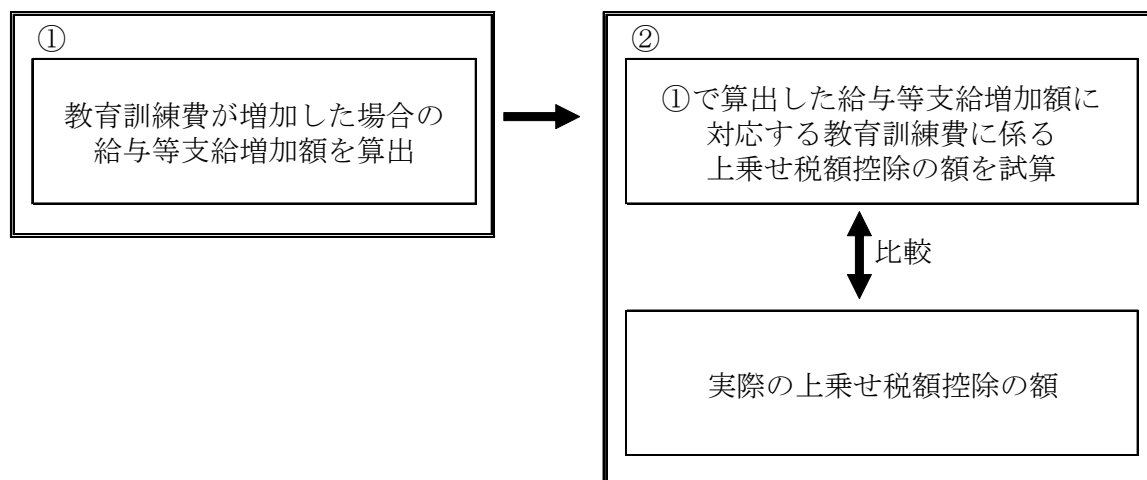
注(2) 教育訓練ストックの回帰係数は、大企業及び中小企業者等についていずれも1%有意水準となっている。

注(3) 表中の下限及び上限は、それぞれ95%信頼区間の下限値及び上限値を示している。

(イ) 上乗せ税額控除の試算額と実際の上乗せ税額控除の額との比較等

上記(ア)のとおり、教育訓練ストックが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である教育訓練ストックの回帰係数が得られた。そこで、①教育訓練費が増加した場合の給与等支給増加額を当該教育訓練ストックの回帰係数等を用いて機械的に算出し、②当該算出した給与等支給増加額に対応する教育訓練費に係る上乗せ税額控除の額を試算して（以下、当該試算した教育訓練費に係る上乗せ税額控除の額を「上乗せ税額控除の試算額」という。）、実際の教育訓練費に係る上乗せ税額控除の額（以下「実際の上乗せ税額控除の額」という。）と比較することとした（図表16参照）。

図表16 教育訓練費が増加した場合の給与等支給増加額に対応する上乗せ税額控除の試算額と実際の上乗せ税額控除の額との比較（概念図）

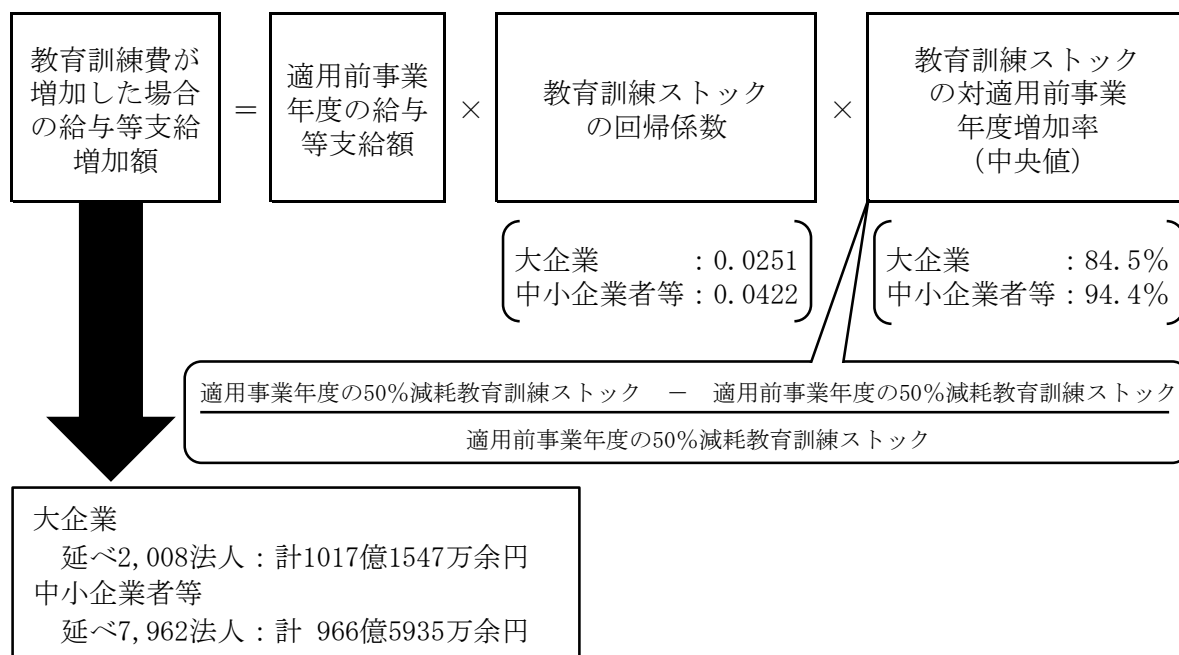


a 教育訓練費が増加した場合の給与等支給増加額の算出

教育訓練費が増加した場合の給与等支給増加額は、図表17のとおり、法人ごとに、適用前事業年度の給与等支給額に教育訓練ストックの回帰係数及び教育訓練ストックの対適用前事業年度増加率（大企業又は中小企業者等の中央値）を乗じて算出することとした。当該算出に当たっては、平成30事業年度から令和3事業年度までにおける大企業の教育訓練費に係る上乗せ税額控除適用法人延べ2,180法人及び中小企業者等の教育訓練費に係る上乗せ税額控除適用法人延べ10,681法人、計延べ12,861法人のうち、適用前事業年度の教育訓練ストックの値が0であり教育訓練ストックの対適用前事業年度増加率が算出できない法人を除いた大企業延べ2,008法人及び中小企業者等延べ7,962法人、計延べ9,970法人を計算の対象とした。なお、これらの法人における教育訓練ストックの対適用前事業年度増加率の中央値は、大企業が84.5%、中小企業者等が94.4%となっていた。

計算したところ、教育訓練費が増加した場合の給与等支給増加額の合計額は、大企業で計1017億1547万余円、中小企業者等で計966億5935万余円となった（図表17参照）。

図表17 教育訓練費が増加した場合の給与等支給増加額の算出に係る計算式



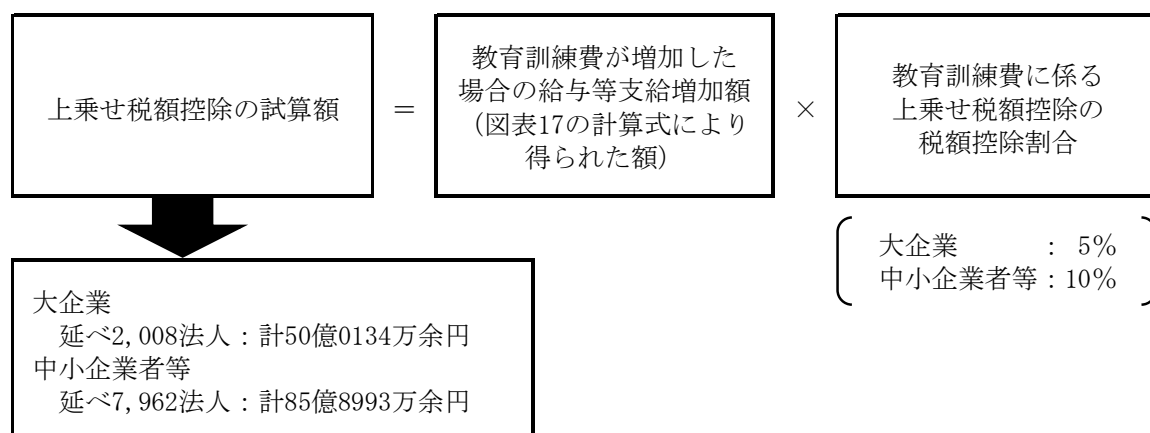
(注) 計算の対象とした法人のうち、連続した事業年度において教育訓練費に係る上乗せ税額控除を適用していて各事業年度の教育訓練費を把握して40%減耗累積教育訓練ストックを算出できる法人は少数であるため、教育訓練ストックは50%減耗教育訓練ストックを採用し、教育訓練ストックの対適用前事業年度増加率の算出に当たっては適用事業年度と適用前事業年度の教育訓練費を用いた(別図表5参照)。

一方、実際の給与等支給増加額について、各法人の申告書に基づき算出したところ、その合計額は、大企業計3838億7218万余円、中小企業者等計1825億3228万余円となっており、3年度参考研究における分析方法及び使用データを参考に各法人の申告書等に基づき算出した大企業及び中小企業者等の給与等支給増加額の合計額は、いずれもこれに比べて小さくなっていた。

b 上乗せ税額控除の試算額と実際の上乗せ税額控除の額との比較

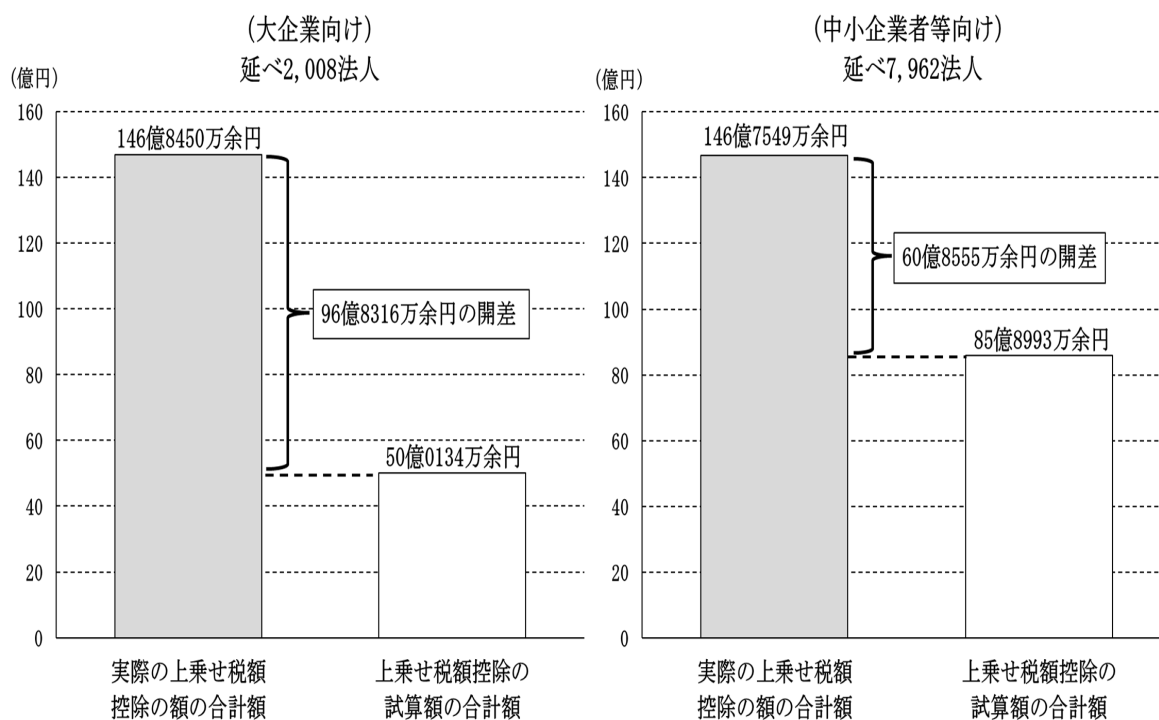
給与等支給増加額に対応する税額控除額を試算するため、図表18のとおり、法人ごとに、上記のaにおいて得られた教育訓練費が増加した場合の給与等支給増加額に教育訓練費に係る上乗せ税額控除の税額控除割合(大企業5%、中小企業者等10%)を乗じて、当該法人における法人税額の100分の20相当額を上限として試算した。その結果、大企業及び中小企業者等別の上乗せ税額控除の試算額の合計額は、大企業延べ2,008法人において計50億0134万余円、中小企業者等延べ7,962法人において計85億8993万余円となった。

図表18 上乗せ税額控除の試算額の試算に係る計算式



一方、実際の上乗せ税額控除の額について、各法人の申告書に基づき算出したところ、その合計額は、大企業計146億8450万余円、中小企業者等計146億7549万余円であり、上乗せ税額控除の試算額の合計額に比べて大きく、大企業で計96億8316万余円、中小企業者等で計60億8555万余円、合計157億6871万余円の開差が生じていた（図表19参照）。

図表19 上乗せ税額控除の試算額と実際の上乗せ税額控除の額との比較（平成30事業年度～令和3事業年度）



アからウまでを踏まえると、教育訓練費に係る上乗せ税額控除は、前記アのとおり、

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仕組みとなっており、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が生ずることも想定される中で、前記イのとおり、実際に、教育訓練費に係る上乗せ税額控除適用法人の大半において、当該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、更には教育訓練費支出額自体を上回る額の税負担を軽減している状況が見受けられた。また、前記ウのとおり、3年度参考研究における分析方法及び使用データを参考にして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たところ、実際の給与等支給増加額に比べて小さくなっており、上乗せ税額控除の試算額を実際の上乗せ税額控除の額と比較したところ、実際の上乗せ税額控除の額の合計額は上乗せ税額控除の試算額の合計額と比べて大きいものとなっていた。

これらのことから、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があると認められた。

(3) 教育訓練費に係る上乗せ税額控除の検証等の状況

ア 関係省庁における特別措置に関する政策評価法に基づく評価状況

1(4)アのとおり、関係省庁は、税負担の軽減又は繰延べ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には、政策評価法に基づいて政策の事前評価を行うことが義務付けられている。また、租特ガイドラインによれば、特別措置等による効果については、直接的効果を把握すること、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することなどとされている。

そこで、会計検査院は、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年度、令和3年度、4年度及び6年度の税制改正要望に当たり、関係省庁である経済産業省等が作成した事前評価書における特別措置の効果についての記載内容を確認した。このうち、特別措置等の直接的効果については、平成30年度及び令和3年度の税制改正要望に当たり作成した事前評価書において、内閣府が雇用者給与等支給額が増加した場合の法人税額の特別控除制度（所得拡大促進税制）の税額控除額、アンケート調査の結果等を用いて行った試算によると、平成26年度から29

年度までの4年間で、マクロで1.46兆円相当の賃上げ効果があったなどと記載されていた（図表20参照。各年度の記載状況については別図表6参照）。また、令和4年度及び6年度の税制改正要望に当たり作成した事前評価書において、税制の効果だけを定量的に測ることは難しいものの、高水準の賃上げを達成してきており、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も寄与してきたものと考えられるなどと記載されていた（各年度の記載状況については別図表6参照）。また、税収減を是認するような効果が見込まれるかについては、平成30年度税制改正要望に当たり作成した事前評価書において、「中堅・中小企業の賃上げを強力に後押しし、「成長と分配の好循環」を地域の中堅・中小企業にもたらす効果が期待される」と記載されていた（図表20参照。各年度の記載状況については別図表6参照）。しかし、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は評価していないため、直接的効果は把握されておらず、また、税収減を是認するような効果について適切に説明されているとは認められなかった。

図表20 事前評価書における特別措置等による直接的効果及び税収減を是認するような効果の有無の記載状況（平成30年度税制改正要望に当たり作成した事前評価書）

区分	特別措置等による直接的効果	税収減を是認するような効果の有無
記載内容	本税制措置の成果もあり、多くの企業において、平成26年度以降4年連続で高水準の賃上げが行われている。 ※春季生活闘争による賃上げ率（日本労働組合総連合会（連合）調査） 2014年：2.07%、2015年：2.20%、 2016年：2.00%、2017年：1.98% また、内閣府において、本税制の効果により、平成26年度から平成29年度の4年間で、マクロで1.46兆円相当の賃金引上げ効果があったとの試算がなされているところ。 （内閣府経済財政諮問会議民間委員提出資料より）	中堅・中小企業の賃上げを強力に後押しし、「成長と分配の好循環」を地域の中堅・中小企業にもたらす効果が期待される。

租特ガイドラインによれば、直接的効果を把握することとされているが、教育訓練費に係る上乗せ税額控除については評価していないため、直接的な効果は把握されていない。

租特ガイドラインによれば、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することなどとされているが、税収減を是認するような効果について適切に説明されているとは認められない。

（注） 大企業及び中小企業者等に係る分の記載内容は同一である。

イ 税制改正要望の際の検証状況

経済産業省等は、教育訓練費に係る上乗せ税額控除の導入が決定された平成30年度税制改正要望に当たり、教育訓練費に係る上乗せ税額控除の導入を必要とする理由について、「生産性向上のため、人材投資を増加させつつ賃上げを実現している企業については、支援を強化する」などと税制改正要望書に記載していた。しかし、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年度、令和3年度、4年度及び6年度の税制改正要望に当たり作成したいずれの税制改正要望書にも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していなかった（図表21参照。各年度の記載状況については別図表7参照）。

図表21 税制改正要望書における検証可能な数値目標及び要望措置の妥当性に係る記載状況（平成30年度税制改正要望書）

区分	政策の達成目標	要望措置の妥当性
記載内容	個人の所得水準の改善を通じた消費拡大及びそれに伴う景気の好循環の実現	個人消費の拡大という政策目標を達成するには、全国遍く政策効果が行きわたる税制措置を講ずることが適当。

平成22年度税制改正大綱の「租税特別措置の見直しに関する基本方針」を踏まえて、税制改正要望書に政策の達成目標を記載することとなっているが、検証可能な数値目標の記載がない。

平成22年度税制改正大綱の「租税特別措置の見直しに関する基本方針」を踏まえて、税制改正要望書に要望措置の妥当性を記載することとなっているが、要望措置の妥当性について記載がない。

（注） 大企業及び中小企業者等に係る分の記載内容は同一である。

1(4)イのとおり、財務省は、関係省庁から提出を受けた税制改正要望書、事前評価書等を参考にして、特別措置の効果、要望措置の妥当性等の検証を行うことにしている。しかし、経済産業省等が作成した税制改正要望書等には検証可能な数値目標及び要望措置の妥当性の記載がなく、財務省は、これ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である。このため、財務省は、これらの検証を行う際には、客観的なデータを可能な限り明らかにし、教育訓練費に係る上乗せ税額控除の導入及び延長の適否並びに具体的な内容についての検討に資するよう分析するとともに、その効果をできる限り定量的に把握するための検討を行う必要があった。

また、経済産業省等は、30年度参考研究を参考にして教育訓練費に係る上乗せ税

額控除を要望した経緯があるが、3(2)ウ(ア)のとおり、30年度参考研究で使用された質問票に対する回答は、基幹統計のように継続的な調査結果があるものではなく、分析に使用する同様のデータの入手が困難であった。このため、30年度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进行分析することは、教育訓練費に係る上乗せ税額控除を要望した経済産業省等においても、直ちにはできないものとなっていた。

しかし、1(4)ア及びウのとおり、政策評価法によれば、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することなどとされている。そして、租特ガイドラインによれば、客観的なデータを可能な限り明らかにし、特別措置等の新設、拡充又は延長の適否や特別措置等の具体的な内容についての検討に資するよう分析することなどが重要であり、特別措置等による効果については、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することなどとされている。また、税制調査会答申によれば、政策手段として税制を用いることが妥当なかなどの観点から行う不断の点検においては、客観的なデータに基づく分析・検証が求められるとされている。

これらを踏まえると、今後、経済産業省等において教育訓練費に係る上乗せ税額控除を見直す場合には、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ことが適切である。

ウ 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

経済産業省等は、衆議院財務金融委員会及び参議院財政金融委員会における決議等を受けた検証を行っていなかった。一方、財務省は、租税に関する制度の企画、立案等を所掌する立場から、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要件を満たす法人において労働分配率の上昇が見られるかについて、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行っていなかった。

上記アからウまでのとおり、教育訓練費に係る上乗せ税額控除について、事前評価書において税収減を是認するような効果について適切に説明されていなかったこと、税制改正要望書に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していなかったこと並びに特別措置の検証を巡る国会における決議等を受けた効果の検証を行っ

ていなかったことの理由について、経済産業省等は、企業等における賃上げは、企業収益や雇用情勢等に影響を受けるものであり、教育訓練費の増加が給与等の増加に結びついたか否かを定量的に測ることは難しいためとしている。しかし、教育訓練費と給与等の関係に係る分析（3(2)ウ(ア)参照）は、経済産業省等が参考にした3年度参考研究における分析方法及び使用データを参考にして会計検査院において定量的な分析を行ったものである。

特別措置は、特定の企業等の税負担を軽減して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であるとされ、「公平・中立・簡素」という税制の基本原則の例外措置として設けられているものであるため、特別措置を要望した経済産業省等において、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についての定量的な分析手法の検討や分析に必要な客観的なデータの整備蓄積が望まれる。

その上で、1(4)のとおり、平成22年度税制改正大綱の「租税特別措置の見直しに関する基本方針」や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に鑑みると、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の効果及び要望措置の妥当性について、適切に検証することが求められる。

4 検査の状況に対する所見

(1) 検査の状況の主な内容

会計検査院は、特別措置が「公平・中立・簡素」という税制の基本原則の例外措置として設けられていることなどを踏まえて、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ついて、有効性等の観点から、教育訓練費に係る上乗せ税額控除等の適用状況はどのようになっているか、教育訓練費に係る上乗せ税額控除の適用要件等は適切なものとなっているか、経済産業省等及び財務省における教育訓練費に係る上乗せ税額控除の検証等は効果的に行われているかなどに着眼して検査した。

検査の状況の主な内容は次のとおりである。

ア 教育訓練費に係る上乗せ税額控除等の適用状況（9～16ページ参照）

平成30事業年度から令和3事業年度までに電子申告を行った法人につ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の適用状況をみたところ、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は、大企業向けの措置が延べ21,377法人、中小企業者等向けの措置が延べ313,339法人、計延べ334,716法人、その税額控除額はそれぞれ2947億7361万余円、3263億7133万余円、

計6211億4495万余円となっていた。このうち、教育訓練費に係る上乗せ税額控除適用法人の数は、大企業向けの措置が延べ2,180法人、中小企業者等向けの措置が延べ10,681法人、計延べ12,861法人、その税額控除額はそれぞれ148億3106万余円、165億0774万余円、計313億3881万余円となっていた（9、10ページ参照）。

イ 教育訓練費に係る上乗せ税額控除の仕組み、適用実態等（16～31ページ参照）

(ア) 教育訓練費に係る上乗せ税額控除の仕組み

教育訓練費に係る上乗せ税額控除は、教育訓練により生産性を向上させ、給与等を増加させることを政策目的としており、その仕組みは、教育訓練費増加割合が一定割合以上であることなどを適用要件として、給与等支給増加額の一定割合の税額控除ができるものとなっている。すなわち、税額控除額の計算基礎は政策目的に直接関連した支出額である給与等支給増加額となっているのに対して、適用要件は政策目的に波及効果があるとされる支出額である教育訓練費増加割合を満たす教育訓練費増加額となっており、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っている。一方、一般的な法人税関係の特別措置における税額控除の仕組みをみると、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は同一になっている。

そして、教育訓練費に係る上乗せ税額控除では、給与等支給増加額を計算基礎として税額控除額を算出するため、教育訓練費増加額が少額であっても適用要件を満たす場合等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が生ずることも想定される（16～18ページ参照）。

(イ) 教育訓練費に係る上乗せ税額控除の適用実態

a 教育訓練費に係る上乗せ税額控除の額が教育訓練費増加額等を上回る法人の状況

教育訓練費増加額と教育訓練費に係る上乗せ税額控除の額の関係を見たところ、平成30事業年度から令和3事業年度までにおける大企業の教育訓練費に係る上乗せ税額控除適用法人延べ2,180法人のうち延べ1,456法人（66.7%）、中小企業者等の教育訓練費に係る上乗せ税額控除適用法人延べ10,681法人のうち延べ8,356法人（78.2%）、計延べ12,861法人のうち延べ9,812法人（76.2%）は、教育訓練費増加額を上回る税額控除を受けており、そのうち、多数の教育訓練

費に係る上乗せ税額控除適用法人において、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となっていた。

また、教育訓練費増加額を上回る税額控除を受けていた大企業延べ1,456法人及び中小企業者等延べ8,356法人について、教育訓練費支出額と教育訓練費に係る上乗せ税額控除の額の関係をみたところ、大企業で延べ967法人（66.4%）、中小企業者等で延べ7,163法人（85.7%）、計延べ8,130法人（82.8%）が、当該法人における教育訓練費支出額自体を上回る税額控除を受けていた（20～23ページ参照）。

b 教育訓練費増加額等に対する教育訓練費に係る上乗せ税額控除の額の超過額

教育訓練費増加額を上回る税額控除を受けていた大企業延べ1,456法人及び中小企業者等延べ8,356法人について、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をみたところ、大企業で90億2125万余円、中小企業者等で123億9128万余円、計214億1254万余円となっていた。

また、教育訓練費支出額を上回る税額控除を受けていた大企業延べ967法人及び中小企業者等延べ7,163法人について、教育訓練費支出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をみたところ、大企業で50億1906万余円、中小企業者等で94億7085万余円、計144億8992万余円となっていた（24ページ参照）。

(ウ) 教育訓練費の増加が給与等の増加に及ぼす影響等

a 教育訓練費と給与等の関係

教育訓練費と給与等の関係について、経済産業省等が令和3年度税制改正において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た3年度参考研究における分析方法及び使用データを参考にして分析した。その結果、教育訓練ストックが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である教育訓練ストックの回帰係数は、大企業については0.0251、中小企業者等については0.0422となり、いずれも正の関係がみられた（25、26ページ参照）。

b 上乗せ税額控除の試算額と実際の上乗せ税額控除の額との比較等

上記 a のとおり、教育訓練ストックの回帰係数が得られたことから、教育訓練費が増加した場合の給与等支給増加額を当該教育訓練ストックの回帰係数等

を用いて機械的に算出した上で、上乗せ税額控除の試算額を試算して実際の上乗せ税額控除の額と比較した。

教育訓練費が増加した場合の給与等支給増加額について計延べ9,970法人を対象にして計算したところ、大企業で計1017億1547万余円、中小企業者等で計966億5935万余円となった。一方、実際の給与等支給増加額の合計額は、大企業計3838億7218万余円、中小企業者等計1825億3228万余円となっており、3年度参考研究における分析方法及び使用データを参考にして各法人の申告書等に基づき算出した大企業及び中小企業者等の給与等支給増加額の合計額は、いずれもこれに比べて小さくなっていた。

また、上記において、算出した給与等支給増加額に対応する教育訓練費に係る上乗せ税額控除の額を試算したところ、大企業で計50億0134万余円、中小企業者等で計85億8993万余円となった。一方、実際の上乗せ税額控除の額の合計額は、大企業計146億8450万余円、中小企業者等計146億7549万余円であり、上乗せ税額控除の試算額の合計額に比べて大きく、大企業で計96億8316万余円、中小企業者等で計60億8555万余円、合計157億6871万余円の開差が生じていた（27～30ページ参照）。

これらのことから、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があると認められた（31ページ参照）。

ウ 教育訓練費に係る上乗せ税額控除の検証等の状況（31～35ページ参照）

（ア）関係省庁における特別措置に関する政策評価法に基づく評価状況

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年度、令和3年度、4年度及び6年度の税制改正要望に当たり、経済産業省等が作成した事前評価書を確認したところ、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は評価していないため、直接的効果は把握されておらず、また、税收減を是認するような効果について適切に説明されているとは認められなかった（31、32ページ参照）。

（イ）税制改正要望の際の検証状況

経済産業省等は、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年度、令和3年度、4年度及び6年度の税制改正要望に当たり作成したいずれの税制改正要望書にも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していなかった。

また、上記のとおり、経済産業省等が作成した税制改正要望書等には検証可能な数値目標及び要望措置の妥当性の記載がなく、財務省は、これ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である。このため、財務省は、これらの検証を行う際には、客観的なデータを可能な限り明らかにし、教育訓練費に係る上乗せ税額控除の導入及び延長の適否並びに具体的な内容についての検討に資するよう分析するとともに、その効果をできる限り定量的に把握するための検討を行う必要があった。

また、経済産業省等は、30年度参考研究を参考にして教育訓練費に係る上乗せ税額控除を要望した経緯があるが、3(2)ウ(ア)のとおり、30年度参考研究で使用された質問票に対する回答は、基幹統計のように継続的な調査結果があるものではなく、分析に使用する同様のデータの入手が困難であった。このため、30年度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进行分析することは、教育訓練費に係る上乗せ税額控除を要望した経済産業省等においても、直ちにはできないものとなっていた。今後、経済産業省等において教育訓練費に係る上乗せ税額控除を見直す場合には、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ことが適切である（33、34ページ参照）。

(ウ) 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

経済産業省等は、衆議院財務金融委員会及び参議院財政金融委員会における決議等を受けた検証を行っていない。一方、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行っていない（34ページ参照）。

教育訓練費に係る上乗せ税額控除について、効果の検証等を行っていないことの理由について、経済産業省等は、企業等における賃上げは、企業収益や雇用情勢等に影響を受けるものであり、教育訓練費の増加が給与等の増加に結びついたか否かを定量的に測ることは難しいためとしている。しかし、教育訓練費と給与等の関係に係る分析（3(2)ウ(ア)参照）は、経済産業省等が参考にした3年度参考研究に

おける分析方法及び使用データを参考にして会計検査院において定量的な分析を行ったものである。

特別措置は、特定の企業等の税負担を軽減して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であるとされ、「公平・中立・簡素」という税制の基本原則の例外措置として設けられているものであるため、特別措置を要望した経済産業省等において、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についての定量的な分析手法の検討や分析に必要な客観的なデータの整備蓄積が望まれる。

その上で、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の効果及び要望措置の妥当性について、適切に検証することが求められる（34、35ページ参照）。

(2) 所見

給与等支給額を増加させるなどした場合にその増加額の一定割合の税額控除を可能とする制度は、令和6年度税制改正においても、税額控除割合が引き上げられるとともに教育訓練費に係る上乗せ税額控除の適用要件が緩和されるなどして適用期限が更に3年間延長され、構造的な賃上げを目的とした政策の一つとして定着化してきており、税額控除割合の引上げなどにより法人や国民の関心もより一層高まっている。

については、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における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て、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である。

ア 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

イ 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

会計検査院としては、今後とも給与等の支給額が増加した場合の法人税額の特別控除

制度の適用状況、経済産業省等及び財務省による検証状況等について引き続き注視していくこととする。

別 図 表 目 次

別図表1	給与等支給増加割合、給与等支給増加額及び教育訓練費増加割合の算定式	・ 43
別図表2	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税額控除額に係る事業年度別の上位10法人の状況（平成30事業年度～令和3事業年度）	・ 44
別図表3	教育訓練費増加額の合計額又は教育訓練費支出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に係る事業年度別の超過額（平成30事業年度～令和3事業年度）	・ 45
別図表4	教育訓練費と給与等支給額の関係に係る分析方法	・ 46
別図表5	教育訓練ストックの算出方法	・ 46
別図表6	事前評価書における特別措置等による直接的効果及び税収減を是認するような効果の有無の記載状況（平成30年度、令和3年度、4年度及び6年度の税制改正要望分）	・ 47
別図表7	税制改正要望書における検証可能な数値目標及び要望措置の妥当性に係る記載状況（平成30年度、令和3年度、4年度及び6年度）	・ 49

別図表1 給与等支給増加割合、給与等支給増加額及び教育訓練費増加割合の算定式

給与等支給増加割合の算定式

年度	大企業向け	中小企業者等向け
平成30	$\frac{\text{適用事業年度の継続雇用者に対する給与等支給額} - \text{適用前事業年度の当該継続雇用者に対する給与等支給額}}{\text{適用前事業年度の当該継続雇用者に対する給与等支給額}}$	同左
令和元		
2		
3	$\frac{\text{適用事業年度の国内新規雇用者に対する給与等支給額} - \text{適用前事業年度の国内新規雇用者に対する給与等支給額}}{\text{適用前事業年度の国内新規雇用者に対する給与等支給額}}$	$\frac{\text{適用事業年度の国内雇用者に対する給与等支給額} - \text{適用前事業年度の国内雇用者に対する給与等支給額}}{\text{適用前事業年度の国内雇用者に対する給与等支給額}}$

給与等支給増加額の算定式

年度	大企業向け	中小企業者等向け
平成30	$\text{適用事業年度の国内雇用者に対する給与等支給額} - \text{適用前事業年度の国内雇用者に対する給与等支給額}$	$\text{適用事業年度の国内雇用者に対する給与等支給額} - \text{適用前事業年度の国内雇用者に対する給与等支給額}$
令和元		
2		
3	$\text{適用事業年度の国内新規雇用者に対する給与等支給額}$	

教育訓練費増加割合の算定式

年度	大企業向け	中小企業者等向け
平成30	$\frac{\text{適用事業年度の教育訓練費支出額} - \text{適用前事業年度及び適用前々事業年度の教育訓練費支出額の平均}}{\text{適用前事業年度及び適用前々事業年度の教育訓練費支出額の平均}}$	$\frac{\text{適用事業年度の教育訓練費支出額} - \text{適用前事業年度の教育訓練費支出額}}{\text{適用前事業年度の教育訓練費支出額}}$
令和元		
2		
3	$\frac{\text{適用事業年度の教育訓練費支出額} - \text{適用前事業年度の教育訓練費支出額}}{\text{適用前事業年度の教育訓練費支出額}}$	

別図表2 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税額控除額に係る事業年度別の上位10法人の状況（平成30事業年度～令和3事業年度）

（単位：万円）

令和3事業年度			
順位	法人名	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税額控除額	うち教育訓練費に係る上乗せ税額控除の額
1	A	38億3622	—
2	B	32億1973	6億1541
3	C	11億6344	2億9086
4	D	9億5479	—
5	E	9億4213	—
6	F	8億3515	—
7	G	7億5542	1億8885
8	H	7億2125	—
9	I	6億8740	—
10	J	6億6732	1億6683
1位～10位の計		137億8288	12億6196
11位以下の計		646億6461	47億4005
合計		784億4750	60億0202

（単位：万円）

2事業年度			
順位	法人名	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税額控除額	うち教育訓練費に係る上乗せ税額控除の額
1	K	29億3621	—
2	A	26億0502	—
3	L	14億9068	—
4	M	14億5409	—
5	H	12億8174	—
6	N	11億8647	—
7	O	8億8965	—
8	P	7億3460	—
9	Q	7億0782	—
10	R	6億7715	—
1位～10位の計		139億6349	—
11位以下の計		556億0735	20億2285
合計		695億7084	20億2285

（単位：万円）

元事業年度			
順位	法人名	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税額控除額	うち教育訓練費に係る上乗せ税額控除の額
1	A	33億2687	—
2	K	22億8938	—
3	S	15億5059	—
4	T	13億3602	—
5	U	10億0077	2億5019
6	M	8億2672	—
7	L	8億2399	—
8	V	8億1483	—
9	W	6億3187	1億5796
10	C	6億2810	—
1位～10位の計		132億2918	4億0816
11位以下の計		577億2721	23億6881
合計		709億5639	27億7698

（単位：万円）

平成30事業年度			
順位	法人名	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税額控除額	うち教育訓練費に係る上乗せ税額控除の額
1	K	26億2565	—
2	A	25億8861	—
3	X	16億5095	—
4	U	16億0401	4億0100
5	G	11億1849	—
6	B	11億1743	—
7	Y	8億8249	2億2062
8	Z	8億1537	2億0384
9	Q	7億3992	—
10	AA	7億1128	—
1位～10位の計		138億5425	8億2547
11位以下の計		619億4461	32億0373
合計		757億9887	40億2921

注(1) 図表8及び別図表2において、同一の法人は同一のアルファベットで示している。

注(2) 各事業年度の上位10法人は全て大企業であり、「11位以下の計」欄及び「合計」欄の金額は、大企業向けの措置に係る税額控除額の計である。

別図表3 教育訓練費増加額の合計額又は教育訓練費支出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に係る事業年度別の超過額（平成30事業年度～令和3事業年度）

（単位：法人、万円）

区分		教育訓練費に係る上乗せ税額控除の額が 教育訓練費増加額を上回る法人							
		うち教育訓練費に係る上乗せ税額控除の 額が教育訓練費支出額を上回る法人							
		法人数	教育訓練 費増加額 の合計額 (A)	教育訓練 費に係る 上乗せ 税額控除 の合計額 (B)	超過額 (B)－(A)	法人数	教育訓練 費支出額 の合計額 (C)	教育訓練 費に係る 上乗せ 税額控除 の合計額 (D)	超過額 (D)－(C)
平成30 事業年度	大企業	369	8億7845	33億4332	24億6487	251	11億0696	23億5806	12億5110
	中小企 業者等	2,139	7億2205	38億1299	30億9093	1,806	10億6877	32億1863	21億4986
	計	2,508	16億0050	71億5632	55億5581	2,057	21億7573	55億7670	34億0096
令和元 事業年度	大企業	232	6億5647	25億1384	18億5736	161	6億3451	15億8681	9億5229
	中小企 業者等	1,393	4億3450	21億1471	16億8020	1,152	5億0883	17億8708	12億7824
	計	1,625	10億9098	46億2856	35億3757	1,313	11億4335	33億7390	22億3054
2事業年度	大企業	213	5億1080	19億0087	13億9007	156	5億2765	13億3808	8億1042
	中小企 業者等	1,967	7億0022	38億4920	31億4898	1,699	9億2081	34億3308	25億1226
	計	2,180	12億1102	57億5007	45億3905	1,855	14億4847	47億7116	33億2268
3事業年度	大企業	642	15億5776	48億6670	33億0894	399	11億5148	31億5671	20億0523
	中小企 業者等	2,857	9億6346	54億3461	44億7115	2,506	13億8048	49億1096	35億3048
	計	3,499	25億2123	103億0132	77億8009	2,905	25億3197	80億6768	55億3571
合計	大企業	1,456	36億0349	126億2475	90億2125	967	34億2062	84億3968	50億1906
	中小企 業者等	8,356	28億2025	152億1153	123億9128	7,163	38億7891	133億4977	94億7085
	計	9,812	64億2375	278億3629	214億1254	8,130	72億9953	217億8946	144億8992

（注） 「合計」欄の法人数は、延べ法人数である。

別図表4 教育訓練費と給与等支給額の関係に係る分析方法

重回帰式	
$\ln(Wage)_{it} = \alpha + \beta \ln(Training)_{it} + \gamma \ln(Tangible)_{it} + \delta Part_{it} + \lambda_{jt} + \eta_i + \varepsilon_{it}$	
変数又は係数	説明
$\ln(Wage)_{it}$	ある企業iのt年の平均賃金（自然対数）
α	定数項
β	雇用者当たり教育訓練ストックが1%増加した場合の平均の給与等支給増加額が何%高くなるか（弾性値）を表す偏回帰係数
$\ln(Training)_{it}$	ある企業iのt年の雇用者当たり教育訓練ストック（自然対数）
$\ln(Tangible)_{it}$	ある企業iのt年の雇用者当たり有形固定資産額（自然対数）
$Part_{it}$	ある企業iのt年のパートタイム労働者比率
λ_{jt}	各産業の物価変動による賃金への影響を取り除くためのダミー変数（産業×年次ダミー）
η_i	分析対象期間を通じて変化しない各企業特有の性質による賃金への影響を取り除くためのダミー変数（企業固定効果）
ε_{it}	誤差項

（注） 本分析に当たっては、大企業については企業活動基本調査の調査票情報を、中小企業者等については企業活動基本調査の調査票情報がない法人もあることから電子申告書データを、それぞれ活用した。

別図表5 教育訓練ストックの算出方法

40%減耗累積 教育訓練ストック	=	適用前事業年度の 教育訓練費等	×	$(1-0.4)^2$	+	適用事業年度の 教育訓練費等	×	$(1-0.4)$
50%減耗 教育訓練ストック	=	適用事業年度 (適用前事業年度) の教育訓練費	×	$(1-0.5)$				

別図表6 事前評価書における特別措置等による直接的効果及び税収減を是認するような効果の有無の記載状況（平成30年度、令和3年度、4年度及び6年度の税制改正要望分）

対象法人：大企業

区分	特別措置等による直接的効果	税収減を是認するような効果の有無
平成30年度税制改正要望分	本税制措置の成果もあり、多くの企業において、平成26年度以降4年連続で高水準の賃上げが行われている。 ※春季生活闘争による賃上げ率（日本労働組合総連合会（連合）調査） 2014年：2.07%、2015年：2.20%、 2016年：2.00%、2017年：1.98% また、内閣府において、本税制の効果により、平成26年度から平成29年度の4年間で、マクロで1.46兆円相当の賃金引上げ効果があったとの試算がなされているところ。 （内閣府経済財政諮問会議民間委員提出資料より）	中堅・中小企業の賃上げを強力に後押しし、「成長と分配の好循環」を地域の中堅・中小企業にもたらす効果が期待される。
令和3年度税制改正要望分	内閣府（※1）において、所得拡大促進税制の効果により、平成26年度から平成29年度の4年間で、マクロで1.46兆円相当の賃金引上げ効果があったとの試算がなされている。 <参考> ※1・・・第2回経済財政諮問会議（平成29年2月15日）において民間委員提出の資料5-2「金融・物価集中審議に際して（参考資料）」に基づく。	新型コロナウイルス感染症により、世界・日本経済の下振れや今後の先行きの不透明感が高まるとともに、産業構造は大きく変化。世界・日本経済の状況や企業の経営環境がコロナ禍以前の水準に回復していくまでの間、まずは、企業における雇用の維持及び事業の継続のために必要な人材の確保等を下支えしつつ、「新たな日常」への適応のための事業の変革に向けた外部専門人材の獲得や社内人材の育成強化といった多様な人材投資を図ることが必要である。
令和4年度税制改正要望分	賃上げは、税制のみならず、企業収益や雇用情勢等に影響を受けるものであり、税制の効果だけを定量的に測ることは難しいものの、平成25年度から令和2年度までの8年間で約76万件の企業が本税制の適用を受け、その累計の減税規模は約2兆円となっており、そうした結果としてこれまで2%程度の賃上げを達成してきており、税制も寄与してきたものと考えられる。	新型コロナとの闘いに打ち克ち、経済を再生させるための要は「新しい資本主義」の実現であり、そのために「成長と分配の好循環」の実現が重要。政府方針として、分配戦略の第一として所得の向上につながる賃上げを促していくこととしており、民間部門における分配強化策の一つとして本税制を講じることは、成長の果実を従業員に分配し、そして未来への投資である賃上げが原動力となって、更なる成長につながるという好循環の実現に資するものであることから、本税制による税収減は是認される。
令和6年度税制改正要望分	賃上げは、税制のみならず、企業収益や雇用情勢等に影響を受けるものであり、税制の効果だけを定量的に測ることは難しいものの、平成25年度から令和3年度までの9年間で約90万件の企業が本税制の適用を受け、その累計の減税規模は約2.3兆円となっている。その間、高水準の賃上げを達成してきており、税制も寄与してきたものと考えられる。	日本経済を成長軌道に乗せるための要は「新しい資本主義」の実現であり、そのために「成長と分配の好循環」の実現が重要。政府方針として、最重要課題として所得の向上につながる賃上げを促していくこととしており、成長の果実を従業員に分配し、そして未来への投資である賃上げが原動力となって、更なる成長につながるという好循環の実現に資するものであることから、本税制による税収減は是認される。

対象法人：中小企業者等

区分	特別措置等による直接的効果	税収減を是認するような効果の有無
平成30年度税制改正要望分	本税制措置の成果もあり、多くの企業において、平成26年度以降4年連続で高水準の賃上げが行われている。 ※春季生活闘争による賃上げ率（日本労働組合総連合会（連合）調査） 2014年：2.07%、2015年：2.20%、2016年：2.00%、2017年：1.98% また、内閣府において、本税制の効果により、平成26年度から平成29年度の4年間で、マクロで1.46兆円相当の賃金引上げ効果があったとの試算がなされているところ。（内閣府経済財政諮問会議民間委員提出資料より）	中堅・中小企業の賃上げを強力に後押しし、「成長と分配の好循環」を地域の中堅・中小企業にもたらす効果が期待される。
令和3年度税制改正要望分	・令和3年度減収見込額1,952億円 ↓ ・本税制によるマクロの所得増加額5,114億円 （令和3年度減収見込額1,952億円÷控除率15%×本税制が賃上げ実施のきっかけとなったと回答した企業割合39.3%（※令和元年度企業の雇用状況等調査）） ※内閣府において、本税制の効果により平成26年度から平成29年度の4年間で、マクロで1.46兆円相当の賃金引上げ効果があったとの試算。（内閣府経済財政諮問会議民間委員提出資料より）	賃上げを後押しし、経済の好循環を地域の中小企業にもたらす効果が期待される。
令和4年度税制改正要望分	賃上げや雇用増を通じた所得の向上は、税制のみならず、企業収益や雇用情勢等に影響を受けるものであり、税制の効果だけを定量的に測ることは難しいものの、平成25年度から令和2年度までの8年間で約76万件的企業が本税制の適用を受け、その累計の減税規模は約2兆円となっており、そうした結果としてこれまで2%程度の賃上げを達成してきており、税制も寄与してきたものと考えられる。	賃上げ、雇用増によるマクロの所得の向上を促すことで、個人消費の拡大、成長と分配の好循環を地域の中小企業にもたらす効果が期待される。
令和6年度税制改正要望分	賃上げや雇用増を通じた所得の向上は、税制のみならず、企業収益や雇用情勢等に影響を受けるものであり、税制の効果だけを定量的に測ることは難しいものの、平成25年度から令和3年度までの9年間で約90万件的企業が本税制の適用を受け、その累計の減税規模は約2.3兆円となっている。その間、高水準の賃上げを達成してきており、税制も寄与してきたものと考えられる。	賃上げ、雇用増によるマクロの所得の向上を促すことで、個人消費の拡大、成長と分配の好循環を地域の中小企業にもたらす効果が期待される。

租特ガイドラインによれば、直接的効果を把握することとされているが、大企業及び中小企業者等に係る分において、平成30、令和3、4及び6年度いずれも教育訓練費に係る上乗せ税額控除については評価していないため、直接的な効果は把握されていない。

租特ガイドラインによれば、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することなどとされているが、大企業及び中小企業者等に係る分において、平成30、令和3、4及び6年度いずれも税収減を是認するような効果について適切に説明されているとは認められない。

別図表7 税制改正要望書における検証可能な数値目標及び要望措置の妥当性に係る記載状況（平成30年度、令和3年度、4年度及び6年度）

対象法人：大企業

区分	政策の達成目標	要望措置の妥当性
平成30年度	個人の所得水準の改善を通じた消費拡大及びそれに伴う景気の好循環の実現	個人消費の拡大という政策目標を達成するには、全国遍く政策効果が行きわたる税制措置を講ずることが適当。
令和3年度	給与を含めた多様な人材投資を通じた、ウィズコロナ／ポストコロナの「新たな日常」への適応に向けた事業変革の実現	今般の新型コロナウイルス感染症を契機とした世界・日本経済の下振れや今後の先行きの不透明さは全国分け隔てなく影響するものであり、給与を含めた多様な人材投資を通じたウィズコロナ／ポストコロナの「新たな日常」への適応に向けた事業変革の実現という政策目標の達成のためには、産業問わず全ての企業を対象とした上で、全国遍く政策効果が行きわたらせる必要があるため、税制措置を講ずることが適当。
4年度	(記載なし)	(記載なし)
6年度	個人の所得水準の改善を通じた消費拡大及びそれに伴う「成長と分配の好循環」の実現	企業の賃上げを促進することで、企業が上げた収益の労働者への分配が進み、消費の拡大につながり、更なる経済成長が生まれるという「成長と分配の好循環」を実現し、日本経済を成長軌道に乗せていく、という政策目的を達成するためには、全国遍く政策効果が行きわたる税制措置を講ずることが適当。

対象法人：中小企業者等

区分	政策の達成目標	要望措置の妥当性
平成30年度	個人の所得水準の改善を通じた消費拡大及びそれに伴う景気の好循環の実現	個人消費の拡大という政策目標を達成するには、全国遍く政策効果が行きわたる税制措置を講ずることが適当。
令和3年度	個人の所得水準の改善を通じた消費拡大及びそれに伴う経済の好循環の実現	個人消費の拡大という政策目標を達成するには、全国遍く政策効果が行きわたる税制措置を講ずることが適当。
4年度	(記載なし)	(記載なし)
6年度	赤字や黒字が十分でない中小企業の賃上げを促進するなど、我が国雇用の7割を占める中小企業が賃上げできる環境を整備することで、構造的・持続的な賃上げを実現し、我が国の家計所得の増大を目指す。	「赤字や黒字が十分でない中小企業の賃上げを促進するなど、我が国雇用の7割を占める中小企業が賃上げできる環境を整備することで、構造的・持続的な賃上げを実現し、我が国の家計所得の増大を目指す」という政策目的を達成するには、赤字や黒字が十分でない企業を含め、全国遍く政策効果が行きわたる税制措置を講ずることが適当。

平成22年度税制改正大綱の「租税特別措置の見直しに関する基本方針」を踏まえて、税制改正要望書に政策の達成目標を記載することとなっているが、大企業及び中小企業者等に係る分において、平成30、令和3、4及び6年度いずれも検証可能な数値目標の記載がない。

平成22年度税制改正大綱の「租税特別措置の見直しに関する基本方針」を踏まえて、税制改正要望書に要望措置の妥当性を記載することとなっているが、大企業及び中小企業者等に係る分において、平成30、令和3、4及び6年度いずれも要望措置の妥当性について記載がない。

