

■ Article ■

令和3年度税制改正である「人材確保等促進税制・所得拡大促進税制」の
見直し

税理士 中島 孝一

.....

令和3年度税制改正により、大企業向けの「人材確保等促進税制」と中小企業向けの「所得拡大促進税制」に見直しされた本制度は、平成25年度税制改正により創設され、その翌年以降累次の見直しが行われたのち、平成30年に大企業向けと中小企業向けの制度に改組された経緯がある。

1 見直しの変遷

その見直しの変遷は、次のようになっている。

(1) 平成25年度税制改正で創設

本制度は、平成25年度税制改正において、当時の経済情勢等を踏まえつつ、「成長と富の創出の好循環」を実現するため、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需要の回復をもって経済成長を達成するため、企業の労働分配（給与等支給）の増加を促す措置として、給与等支給額を増加させた場合におけるその増加額の一定割合の税額控除を可能とする制度（「所得拡大促進税制」）として創設された。

(2) 平成26年度税制改正による見直し

平成25年秋の議論では、要件のハードルを下げて計画的・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こととされ、平成26年度税制改正では、要件の引き下げが行われた。

(3) 平成27年度税制改正による見直し

平成27年度税制改正では、法人税改革の一環として、企業の賃上げへの動き出しを一層強く後押しするための対応として、平成27・28年度における雇用者給与等支給増加額の基準雇用者給与等支給額に対する割合（増加促進割合）に係る要件の引き下げが行われた。

(4) 平成28年度税制改正による見直し

平成28年度税制改正では、雇用促進税制の基準雇用者数に係る措置が見直され、特定地域の特定雇用者に限定した措置とされたことから、なお政策目的が重複する部分について一定の調整を行った上で重複適用を認めるとともに、特例的な措置である地方事業所基準雇用者数に係る措置及び地方事業所特別基準雇用者数に係る措置についても、所得拡大促進税制との重複適用が認められることになった。

(5) 平成29年度税制改正による見直し

平成29年度税制改正では、企業収益の拡大を雇用の増加や賃金上昇につなげるにより経済の「好循環」を強化するとの観点から、企業に更なる賃金引上げを行うインセンティブを強化するため、大企業については、より高い賃金引上げを行う企業に支援を重点化する一方で、大企業に比べて賃金引上げの余力に乏しいと考えられる中小企業については、従来の要件を維持しつつ、さらに高い賃金引上げを行う場合には大幅に引上げられた税額控除割合が適用できることとされた。

(6) 平成30年度税制改正による見直し

平成30年度税制改正では、主たる適用要件が、基準年度比の給与総額の増加要件から前年度比の給与水準の増加要件へと変更され、企業の賃金引上げをより後押しする一方、大企業にあっては一定以上の国内設備投資が求められるとともに、基準年度からの給与総額の増加額ではなく、前年度からの給与総額の増加額に対して一定の税額控除ができる制度とされた。

(7) 令和2年度税制改正による見直し

令和2年度税制改正では、本制度について、国内設備投資額に係る要件（減価償却費の95%以上）及び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改正に伴う見直しが行われた。

2 令和3年度税制改正による「人材確保等促進税制」の見直し

(1) 見直しの趣旨

ポストコロナに向けた経済構造の転換・好循環を実現するためには、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り、他方、労働者側からは、新卒者等を巡る就職環境が厳しい中、第二の就職氷河期を作らないといった観点も不可欠であると考えられる。

このため、従前の「法人が給与等の引上げ及び設備投資を行った場合に係る措置」の適用要件等が見直され、人材確保・人材育成に着目した税制（人材確保等促進税制）へと改組された。

(2) 見直しのあらまし

本措置の適用要件について、これまでの「継続雇用者に対する給与等の支給額の増加率」から、「新規雇用者に対する給与等の支給額の増加率」へ変更する等の見直しを行うとともに、国内設備投資額についての要件を撤廃し、また、「税額控除割合」の基礎として、これまでの「雇用者に対する給与等の支給額の増加額」から、「新規雇用者に対する給与等の支給額」へ見直した上で、「教育訓練費」を前期比一定程度増加させる場合には、税額控除割合を5%上乘せるとの見直しが行われた。

具体的には、次のとおり、法人の国内新規雇用者給与等支給額が増加した場合に国内新規雇用者に対する給与等の支給額に対して税額控除ができる措置に改組された。

財務省資料

《改正前》	《改正後》
<p>【要件】</p> <p>① <u>継続雇用者給与等支給額:対前年度増加率3%以上</u></p> <p>② <u>国内設備投資額:当期の減価償却費の総額の95%以上</u></p> <p>③ <u>雇用者給与等支給額:対前年度を上回ること</u></p> <p>【税額控除】</p> <ul style="list-style-type: none"> 雇用者給与等支給額の対前年度増加額の15%の税額控除 教育訓練費増加要件(当期の教育訓練費\geq前期・前々期の教育訓練費の平均の1.2倍)を満たす場合には控除率を5%上乘せ(→合計20%) 税額控除額は法人税額の20%を限度 	<p>【要件】</p> <p>① <u>新規雇用者^(※1)給与等支給額:対前年度増加率2%以上</u></p> <p>② <u>雇用者給与等支給額:対前年度を上回ること</u></p> <p>【税額控除】</p> <ul style="list-style-type: none"> 新規雇用者^(※2)給与等支給額^(※3)の15%の税額控除 教育訓練費増加要件(当期の教育訓練費\geq前期の教育訓練費の1.2倍)を満たす場合には控除率を5%上乘せ(→合計20%) 税額控除額は法人税額の20%を限度

(※1) 雇用保険法に規定する一般被保険者に限られる。
 (※2) 賃金台帳に新たに記載された者をいう。(一般被保険者以外の者を含む。)
 (※3) 雇用者給与等支給額の対前年度増加額を上限とする。

- ① 給与等支給額の対象者が継続雇用者から新規雇用者への見直し等
 本措置の適用を受けるための要件が、新規雇用者のうち一般被保険者に該当するものに対する給与等の支給額が対前年度比2%以上増加していることなどとされた。

(注) この要件の判定上、その給与等に充てるため他の者から支払を受ける金額のうち雇用調整助成金等の額を給与等の支給額から控除しない。

- ② 税額控除割合を乗ずる基礎となる金額の見直し
 税額控除割合を乗ずる基礎となる金額が、「その雇用者給与等支給額からその比較雇用者給与等支給額を控除した金額」に代えて、「新規雇用者に対する給与等の支給額」とされた。
 ただし、雇用者給与等支給額の対前年度比増加額が上限となる。
- ③ 上乘せ要件
 税額控除割合が5%上乘せされ20%となる要件について、教育訓練費の額が前年度より20%以上増加(改正前:前2年度の教育訓練費の額の平均より20%以上増加)とされた。
- ④ 適用期限
 本措置の適用期限が、令和5年3月31日まで2年延長された。

(3) 見直し後の措置の内容

見直し後の本措置は、青色申告書を提出する法人が、令和3年4月1日から令和5年3月31日までの間に開始する各事業年度において新規雇用者に対し

て給与等を支給する場合、その事業年度において次の①の要件を満たすときは、その法人のその事業年度の控除対象新規雇用者給与等支給額（その事業年度において、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には、その適用による控除を受ける金額の計算の基礎となった者に対する給与等の支給額として計算した金額を控除した残額）の15%（その事業年度において次の(2)の要件を満たす場合には、20%）相当額（以下「税額控除限度額」という）の税額控除ができるというものである。

① 新規雇用者給与等支給額の増加割合が2%以上

その法人の新規雇用者給与等支給額からその新規雇用者比較給与等支給額を控除した金額のその新規雇用者比較給与等支給額に対する割合が2%以上であること。

② 教育訓練費の増加割合が20%以上

その法人のその事業年度の所得の金額の計算上損金の額に算入される教育訓練費の額からその比較教育訓練費の額を控除した金額のその比較教育訓練費の額に対する割合が20%以上であること。

(4) 適用対象法人

本措置の適用対象となる法人は、青色申告書を提出する法人に限定されているほか、特段の要件はない（措法42の12の5①）。

したがって、外国法人・公益法人等及び人格のない社団等も適用対象法人となり、実質的に改組前の制度と変更はないことになる。

(5) 適用事業年度

見直し後の本措置は、令和3年4月1日から令和5年3月31日までの間に開始する各事業年度において適用される（措法42の12の5①、改正法附則43）。

ただし、次の事業年度は、除外されている（措法42の12の5①）。

① 設立事業年度

法人の設立の日を含む事業年度をいう。なお、次の法人にあつては、それぞれ次の事業年度とされている（措法42の12の5③一）。

- ・外国法人……恒久的施設を有することとなった日を含む事業年度
- ・公益法人等及び人格のない社団等……新たに収益事業を開始した日を含む事業年度
- ・収益事業を行っていない公益法人等に該当していた普通法人又は協同組合等……その普通法人又は協同組合等に該当することとなった日を含む事業年度

② 解散（合併による解散を除く）の日を含む事業年度

③ 清算中の各事業年度

3 令和3年度税制改正による「所得拡大促進税制」の見直し

(1) 見直しの趣旨

見直し前の要件では、個々の法人の継続雇用者の賃金引上げに主眼をおいていたが、新型コロナウイルス感染症の影響で雇用情勢が厳しい中、単に自らの従業員に対する給与の引上げを行うのみならず、雇用者報酬全体の維持・拡大に積極的に取り組む法人を支援すべきと考えられることから、雇用者に対する給与等の支給額の増加額に着目した要件に見直すこととされた。

(2) 見直しのあらまし

本措置は、次のとおり、改正前の法人の継続雇用者に対する給与等の支給額に係る要件が国内雇用者に対する給与等の支給額に係る要件に見直しされた。

財務省資料

《改正前》	《改正後》
<p>【要件】 ①継続雇用者給与等支給額:対前年度増加率1.5%以上 ②雇用者給与等支給額:対前年度を上回ること</p> <p>【税額控除】 ・雇用者給与等支給額の対前年度増加額の15%の税額控除 ・継続雇用者給与等支給額の対前年度増加率が2.5%以上であり、かつ、教育訓練費増加等の要件[※]を満たす場合には、控除率を10%上乗せ(→合計25%) ・税額控除額は法人税額の20%を限度</p>	<p>【要件】 ・雇用者給与等支給額:対前年度増加率1.5%以上</p> <p>【税額控除】 ・雇用者給与等支給額の対前年度増加額の15%の税額控除 ・雇用者給与等支給額の対前年度増加率が2.5%以上であり、かつ、教育訓練費増加等の要件[※]を満たす場合には、控除率を10%上乗せ(→合計25%) ・税額控除額は法人税額の20%を限度</p>

※教育訓練費増加等の要件:次のいずれかの要件

①当期の教育訓練費≥前期の教育訓練費の1.1倍

②中小企業等経営強化法の認定に係る計画

(【改正後】中小企業事業再編投資損失準備金制度に係る経営力向上計画の追加)における経営力向上の証明

① 給与等支給額の対象者が継続雇用者から国内雇用者への見直し

本措置の適用を受けるための要件である「その中小企業者等の継続雇用者給与等支給額からその継続雇用者比較給与等支給額を控除した金額のその継続雇用者比較給与等支給額に対する割合が1.5%以上であること」との要件が、その中小企業者等の雇用者給与等支給額からその比較雇用者給与等支給額を控除した金額のその比較雇用者給与等支給額に対する割合が1.5%以上であることとの要件とされた。

(注) この要件の判定上、その給与等に充てるため他の者から支払を受ける金額のうち雇用調整助成金等の額を給与等の支給額から控除しないこと

② 税額控除割合(15%)を乗ずる基礎となる金額

税額控除割合を乗ずる基礎となる金額である、「その雇用者給与等支給額からその比較雇用者給与等支給額を控除した金額」について、その給与等に充てるため他の者から支払を受ける金額のうち雇用調整助成金等の額を給与等の支

給額から控除しないで計算することとされた上、その給与等に充てるため他の者から支払を受ける金額のうち雇用調整助成金等の額を給与等の支給額から控除して計算した金額が上限とされた。

③ 税額控除割合の上乗せ（25%）

税額控除割合が25%となる要件について、その中小企業者等の雇用者給与等支給額からその比較雇用者給与等支給額を控除した金額のその比較雇用者給与等支給額に対する割合が2.5%以上であることとの要件とされた。

(注) この要件の判定上、その給与等に充てるため他の者から支払を受ける金額のうち雇用調整助成金等の額を給与等の支給額から控除しないこと

④ 適用期限

本措置の適用期限は、令和5年3月31日まで2年延長された。

(3) 見直し後の措置の内容

見直し後の措置は、中小企業者等が令和3年4月1日から令和5年3月31日までの間に開始する各事業年度において国内雇用者に対して給与等を支給する場合において、その事業年度においてその中小企業者等の雇用者給与等支給額からその比較雇用者給与等支給額を控除した金額のその比較雇用者給与等支給額に対する割合が1.5%以上であるときは、その中小企業者等のその事業年度の控除対象雇用者給与等支給増加額（その事業年度で、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には、その適用による控除を受ける金額の計算の基礎となった者に対する給与等の支給額として計算した金額を控除した残額）の15%相当額の税額控除ができる。

また、その事業年度で次の要件を満たす場合には、25%相当額（以下、15%相当額と25%相当額の税額控除限度額を「中小企業者等税額控除限度額」という）の税額控除ができることになる。

① 雇用者給与等支給額が対前年度増加率2.5%以上

その中小企業者等の雇用者給与等支給額からその比較雇用者給与等支給額を控除した金額のその比較雇用者給与等支給額に対する割合が2.5%以上であること。

② 次の要件のいずれかを満たすこと。

イ その中小企業者等のその事業年度の所得の金額の計算上損金の額に算入される教育訓練費の額からその比較教育訓練費の額を控除した金額のその比較教育訓練費の額に対する割合が10%以上であること。

ロ その中小企業者等が、その事業年度終了の日までにおいて中小企業等経営強化法の経営力向上計画の認定を受けたものであり、その認定に係る経営力向上計画（同法の規定による変更の認定があったときは、その変更後のもの）

に記載された経営力向上が確実に行われたことにつき証明がされたものであること。

(4) 適用対象法人

本措置の適用対象となる法人は、見直し前と同様に、次の中小企業者等とされている（措法42の12の5②）。

① 中小企業者等の範囲

中小企業者等とは、中小企業者（適用除外事業者に該当するものを除く）又は農業協同組合等で、青色申告書を提出するものをいう（措法42の12の5②）。

また、中小企業者とは、資本金の額若しくは出資金の額が1億円以下の法人等をいう（措法42の4⑧七、措令1の2③、27の4⑫）。

② 適用除外事業者

適用除外事業者とは、その事業年度開始の日前3年以内に終了した各事業年度（以下「基準年度」という）の所得の金額の合計額を各基準年度の月数の合計数で除し、これに12を乗じて計算した金額（設立後3年を経過していないこと、既に基準年度の所得に対する法人税の額につき欠損金の繰戻しによる還付制度の適用があったこと、基準年度において合併・分割又は現物出資が行われたこと等の事由がある場合には、その計算した金額につきその事由の内容に応じ調整を加えた金額となる）が15億円を超える法人をいう（措法42の4⑧八）。

③ 農業協同組合

農業協同組合等とは、農業協同組合・農業協同組合連合会・中小企業等協同組合・出資組合である商工組合及び商工組合連合会・内航海運組合・内航海運組合連合会・出資組合である生活衛生同業組合・漁業協同組合・漁業協同組合連合会・水産加工業協同組合・水産加工業協同組合連合会・森林組合並びに森林組合連合会をいう（措法42の4⑧九）。

以上