

2021年12月24日 全7頁

賃上げ税制が中小企業の事業拡大に追い風となる

令和4年度税制改正大綱解説—賃上げ税制

金融調査部 主任研究員 是枝俊悟

[要約]

- 2021年12月10日に自由民主党・公明党は「令和4年度税制改正大綱」（以下、大綱）を取りまとめた。本レポートでは大綱に盛り込まれた「アメとムチ」からなる「賃上げ税制」の改正について解説する。
- 大綱では、大企業には、継続雇用者の平均給与（定昇含む）を前年度比3%以上引き上げた企業に減税の「アメ」を与えている。一方、一定の利益をあげながらも継続雇用者の平均給与（定昇含む）を前年度比+1%未満としている場合には、研究開発税制などの既存の租税特別措置が適用できなくなる「ムチ」を与えている。
- 大企業のうち、建設業、教育、学習支援業、電気・ガス・熱供給・水道業、情報通信業では定期昇給率が2%台後半にあり、あと少しの賃上げ実施で「アメ」が与えられるため、税制改正を契機とした賃上げ実施が行われやすいだろう。また、定期昇給率が1%を下回る生活関連サービス業、娯楽業では、「ムチ」を回避する観点から賃上げにプレッシャーがかかる可能性もある。
- 大綱では、中小企業には、（人数×平均給与からなる）総人件費を前年度比で1.5%以上引き上げた場合に減税の「アメ」を与えている。中小企業では、賃上げ税制による税額控除とそもそもの支払給与の損金算入を合わせ、追加的な給与の支払いに対して最大で約70%分が税負担の軽減として戻ってくることとなり、事業規模が拡大過程にある中小企業にとって強い追い風となるだろう。

[目次]

1. 大綱の決定と賃上げ税制の改正概要・・・・・・・・・・・・・・・・・・ 2 ページ
2. 大企業向けのアメ税制とムチ税制・・・・・・・・・・・・・・・・・・ 3 ページ
3. 中小企業向けのアメ税制・・・・・・・・・・・・・・・・・・ 6 ページ

1. 大綱の決定と賃上げ税制の改正概要

自由民主党・公明党は、2021年12月10日、「令和4年度税制改正大綱」(以下、大綱)¹を公表し、2022年度税制改正の大枠が固まった。2022年の通常国会にて、大綱をもとに作成された税制改正法案が国会に提出され、当該改正法成立をもって制度改革が行われる見込みである。

法人税関連では、「賃上げ税制」の改正が目玉となった。賃上げ税制の改正は、主に大企業向けの「アメとムチ」、中小企業向けの「アメ」の3点の改正からなる(中小企業には現行制度にも改正案にも「ムチ」はない)。賃上げ税制の主な適用条件の概要と大綱における改正案は次の図表1のように示される。

図表1 賃上げ税制の適用条件の概要と改正案

		現行制度	改正案 (2022年度以後改組予定)
大企業 (資本金1億円 超等の法人)	アメ税制 (人材確保等促進税制)	新規雇用者への給与総額 (人数×平均給与)が 前年度比+2%以上	継続雇用者への平均給与が 前年度比+3%以上
	ムチ税制 (特定租税特別措置 の不適用規定)	継続雇用者への平均給与が 前年度以下	うち「主要企業」(※)については、 継続雇用者への平均給与が 2022年度：前年度比+0.5%未満 2023年度以後：前年度比+1%未満
中小企業 (資本金1億円 以下等の法人)	アメ税制 (所得拡大促進税制)	全雇用者への給与総額 (人数×平均給与)が 前年度比+1.5%以上	基本的な適用条件は現状維持

※…資本金等の額が10億円以上、かつ、常時使用する従業員の数が1,000人以上である法人
(出所) 法令・大綱等をもとに大和総研作成

アメ税制は給与総額や平均給与などを増加させた企業に対して、税額控除が与えられる制度であり、資本金1億円超等の大企業と資本金1億円以下等の中小企業で適用要件や控除額が異なる制度になっており、大綱ではそれぞれの制度につき改正を行うとしている。

ムチ税制は大企業に限り、法人としての所得(税法上の利益)が前年より増加しているにもかかわらず賃上げにも設備投資にも消極的な企業に対して特定の租税特別措置を不適用とする規定である。大綱ではこのうち特に大規模な「主要企業」²について賃上げ要件をより厳格化するとしている。

なお、賃上げ税制全般につき「平均給与」または「給与総額」というとき、現行制度ではそれが月例の給与であるか賞与であるかは問われない(ただし退職金は含まない)。大綱に明記はないが報道等をもとにすると、改正後もこれは変わらない見込みであり、本レポートでは特に断りが無い限り「平均給与」や「給与総額」は賞与を含むものとして解説する。

¹ https://jimin.jp-east-2.storage.api.nifcloud.com/pdf/news/policy/202382_1.pdf

² 資本金10億円以上かつ常勤従業員1,000人以上という企業規模条件は、厚生労働省「民間主要企業春季賃上げ集計」の対象とする企業規模条件(資本金10億円以上かつ従業員1,000人以上)とほぼ同じであるため、本レポートでは「主要企業」と呼ぶ。

2. 大企業向けのアメ税制とムチ税制

大企業向けのアメ税制の適用要件・控除額の計算式の改正

大企業向けのアメ税制の現行制度と改正案の概要をまとめると次の図表2のようになる。

図表2 大企業向けの賃上げ税制（アメ税制）の概要と改正案

		現行制度 (現行法では2022年度まで適用予定)	改正案 (2022年度・2023年度に適用予定)
適用条件		新規雇用者への給与総額 (人数×平均給与)が 前年度比+2%以上	継続雇用者への平均給与が 前年度比+3%以上 かつ 「主要企業」(※)については、 マルチステークホルダーに配慮した経 営への取組みを宣言し公表すること
税額控除額 の計算式	控除対象	新規雇用者の当年度の給与総額 (ただし、全雇用者への給与総額の 対前年度比増加額が上限)	全雇用者の給与総額の 対前年度比増加額
	控除率	控除率15%~20% 教育訓練費が前年度比 +20%以上達成: 控除率+5% 基本:控除率15%	控除率15%~30% 継続雇用者への平均給与が 前年度比+4%以上達成 : 控除率+10% 教育訓練費が前年度比 +20%以上達成: 控除率+5% 基本:控除率15%
	控除 限度額	当年度の法人税額の20%	当年度の法人税額の20%

※…資本金等の額が10億円以上、かつ、常時使用する従業員の数が1,000人以上である法人
(出所) 法令・大綱等をもとに大和総研作成

現行制度は、新規雇用者の給与総額を前年度比2%以上増加させることを条件に、新規雇用者の当年度の給与総額を控除対象として15%~20%の税額控除を与える制度となっている。つまり、初任給を引き上げたり、新卒中途の採用者数を増やしたりした企業に対し、新規雇用者の初年度の人件費の15%~20%分を税額控除するものであり、新規雇用の拡大を狙う制度となっている。

大綱による改正案は、継続雇用者の平均給与を前年度比3%以上増加させることを条件に、全雇用者の給与総額の前年度比の増加額を控除対象として15%~30%の税額控除を与える制度となっている。控除率の基本は15%だが、教育訓練費を前年度比20%以上増加させた場合は控除率を5%上乗せ、継続雇用者の平均給与を前年度比4%増加させた場合は控除率を10%上乗せし、最大で控除率は30%となる。

アメ税制が適用されやすい業種

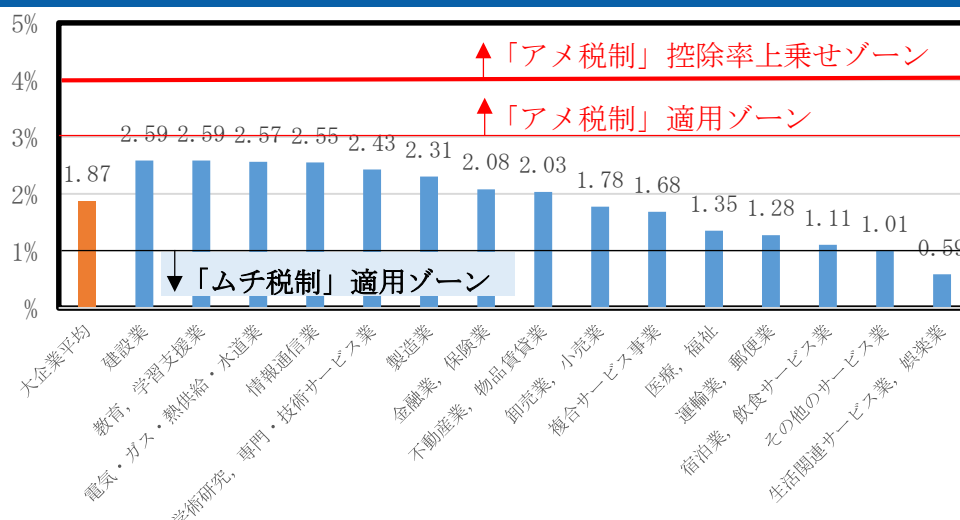
従来の制度設計をもとにすると、継続雇用者とは、前年度・当年度ともに1年丸々勤務した

雇用者を指す。すなわち、前年度から当年度にかけての中途での新規雇用者および退職者は除かれるため、全ての継続雇用者は前年度より勤続年数が1年延びる。

このため、一般的な右肩上がりの賃金カーブを想定すると、勤続年数ごとの賃金水準が一定であっても、前年度比の継続雇用者の平均給与は勤続年数が1年延びた分、すなわち定期昇給率分だけ上昇する計算になる。つまり「アメ税制」適用のための継続雇用者の平均給与3%増・4%増とは、ベースアップや賞与の上乗せだけではなく、定期昇給率分も合わせて3%または4%を達成すればよいという意味である。

2020年現在、大企業の定期昇給率は平均1.87%と推定される（厚生労働省「令和2年賃金構造統計調査」による）。もっとも、業種別に定期昇給率は大きく異なる。図表3は、大企業における業種別の定期昇給率の推定値である。業種大分類では定期昇給率が3%以上の業種はなく³、定期昇給率のみでは「アメ税制」を適用しにくいよう条件が設定されている。

図表3 大企業における業種別の定期昇給率の推計値（2020年・産業大分類）



(注) データの制約上、従業員1,000人以上の企業を大企業とみなした。定期昇給率は、所定内給与の20～29歳から50～59歳にかけての増加率を30乗根して推計した。労働者数1万人未満の業種は省略した。

(出所) 厚生労働省「令和2年賃金構造基本統計調査」をもとに大和総研推計

もっとも、建設業、教育、学習支援業、電気・ガス・熱供給・水道業、情報通信業では定期昇給率が2%台後半の水準にある。これらの業種では現状に加え、ベースアップなどにより0.5%以内の賃上げを行えば「アメ税制」を適用できる位置にある。業種内でも個別企業による差は定期昇給率の差や経営状況の違いなどもあるだろうが、これらの業種では「アメ税制」適用を契機として賃上げ実施が検討されやすい状況にある。

³ より細かい分類（業種中分類）で見ると、航空運輸業（4.80%）、広告業（4.07%）、放送業（3.81%）の3業種は定期昇給率の推定値が3%以上であった。

大企業向けのムチ税制の適用要件の改正

大企業向けのムチ税制の現行制度と改正案の概要をまとめると次の図表4のようなになる。

図表4 大企業向けの賃上げ税制（ムチ税制）の概要と改正案

		現行制度：大企業向け「ムチ税制」	改正案：主要企業向け「ムチ税制」 (2022年度以後新設予定)
企業規模等要件 (注)	資本金	1億円超	10億円以上 かつ
	従業員数		常勤従業員1,000人以上 かつ
	前年度の所得		前年度が赤字でない
特定租税特別措置が不適用とされる条件	企業の所得が増加	所得が前年度比で増加している かつ	所得が前年度比で増加している かつ
	設備投資に消極的	国内設備投資額が減価償却費の30%以下 かつ	国内設備投資額が減価償却費の30%以下 かつ
	賃上げに消極的	継続雇用者の平均給与が前年度以下である	継続雇用者の平均給与が 2022年度：前年度比+0.5%未満 2023年度以後：前年度比+1%未満

(注) 資本金1億円超10億円未満の企業など「大企業だが主要企業ではない」企業は、2022年度以後も現行制度の条件で「ムチ税制」が適用されるものと想定される。

(出所) 法令・大綱等をもとに大和総研作成

大企業向けのムチ税制は、法人としての所得（税法上の利益）が前年より増加しているにもかかわらず賃上げにも設備投資にも消極的な企業に対して特定の租税特別措置（研究開発税制、地域未来投資促進税制、5G 導入促進税制、DX 投資促進税制、カーボンニュートラル投資促進税制の5種）を不適用とする規定である。

現行では継続雇用者への平均給与が前年度以下である場合に「賃上げに消極的」とみなされている。大綱では、特に大規模な「主要企業」（資本金10億円以上かつ常勤従業員1,000人以上である法人）については、継続雇用者への平均給与が2022年度は前年度比+0.5%未満、2023年度以後は同+1%未満である場合に「賃上げに消極的」とみなすよう基準を厳格化としている。

アメ税制と同様に、「賃上げに消極的」とみなされないための継続雇用者への平均給与の増加率は定期昇給率を含む概念であり、現行では定期昇給率を含んで0%超の賃上げであればよいが、2022年度は同0.5%以上、2023年度以後は同1%以上が要求されることとなる。

4ページの前掲図表3で業種別の定期昇給率の推定値を見ると、生活関連サービス業、娯楽業では定期昇給率が1%を下回っており、その他のサービス業（職業紹介・労働者派遣業など）、宿泊業、飲食サービス業、運輸業、郵便業、医療、福祉などの業種では定期昇給率が1%台前半の水準にある。定期昇給が行われていても、賞与や残業代などが減少した場合は平均給与の増加率は定期昇給を下回ることを考慮すると、これらの業種では継続雇用者への平均給与の増加率が1%を下回る可能性もあるものといえる。

そもそも設備投資減税や研究開発税制などを適用するつもりがあることが前提にはなるが、

これらの業種においては「ムチ税制」が適用されることのないよう、業績拡大期には賃上げのプレッシャーがかかることになるだろう。

3. 中小企業向けのアメ税制

中小企業向けのアメ税制の適用要件・控除額の計算式の改正

中小企業向けのアメ税制の現行制度と改正案の概要をまとめると次の図表5のようになる。

図表5 中小企業向けの賃上げ税制（アメ税制）の概要と改正案			
		現行制度	改正案 (2022年度以後改組予定)
適用条件		全雇用者への給与総額 (人数×平均給与)が 前年度比+1.5%以上	全雇用者への給与総額 (人数×平均給与)が 前年度比+1.5%以上
税額控除額 の計算式	控除対象	全雇用者の給与総額の 対前年度比増加額	全雇用者の給与総額の 対前年度比増加額
	控除率	<p>控除率15%~25%</p> <p>給与総額 +2.5%達成 かつ 教育訓練費 +10%達成※ → 両方達成で 控除率 +10%</p> <p>基本: 控除率15%</p>	<p>控除率15%~40%</p> <p>全雇用者への給与総額が 前年度比+2.5%以上達成 : 控除率+15%</p> <p>教育訓練費が前年度比 +10%以上達成: 控除率+10%</p> <p>基本: 控除率15%</p>
	控除 限度額	当年度の法人税額の20%	当年度の法人税額の20%

※…現行制度では教育訓練費前年度比+10%に代えて、中小企業等経営強化法における経営力向上計画の認定を受けることで可。
(出所) 法令・大綱等をもとに大和総研作成

中小企業においては、アメ税制の適用要件、および適用される場合の控除対象、基本の税額控除率は現状維持とするが、控除率の上乗せ部分を改正するとしている。

現行では、「全雇用者への給与総額が前年度比2.5%以上増加」の要件と、「教育訓練費が前年度比10%以上増加している（または中小企業等経営強化法における経営力向上計画の認定を受ける）」要件の両方を満たす場合に限り、控除率が10%上乗せされる。

改正案では、この2つの要件を分離し、それぞれを満たすごとに税額控除率を上乗せするとしている。すなわち、全雇用者への給与総額が前年度比2.5%以上増加していれば控除率を15%上乗せし、教育訓練費が前年度比10%以上増加していれば控除率を10%上乗せする⁴。要件が分離されたことによりいずれかのみを達成した企業でも控除率の上乗せを受けられるようになり、両方を達成した企業においては控除率が現状の25%から改正案では40%と大幅に引き上げられることとなる。

⁴ 中小企業等経営強化法における経営力向上計画の認定を受けた場合が含まれるかは大綱では不明である。

規模拡大過程にある企業に強い追い風

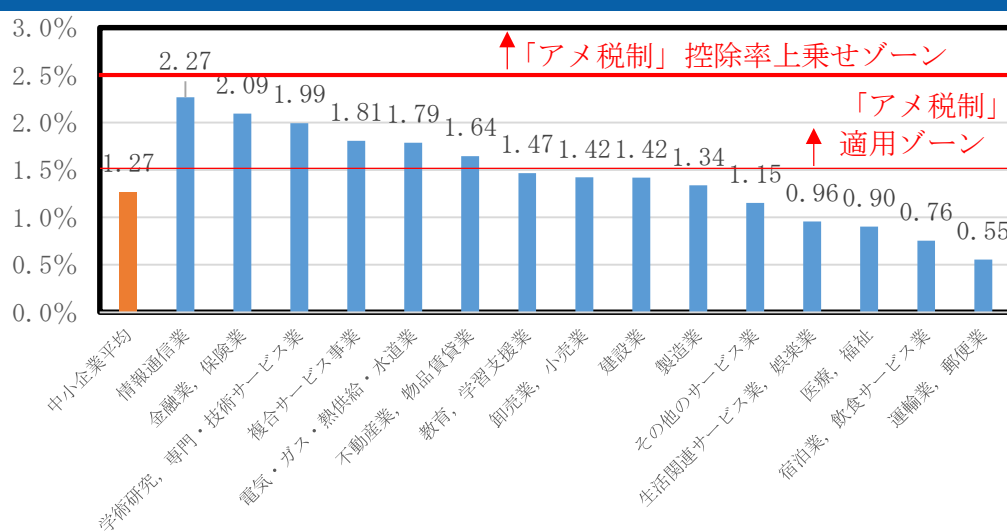
中小企業では平均給与と雇用者数の積で示される全雇用者への給与総額の増加が「アメ税制」の適用要件となっている。このため、既存の雇用者への賃金増でも、新規雇用者の増加のいずれを行っても「アメ税制」が適用されることになる。もちろん、法人税の税額控除制度なので黒字であることが前提にはなるが、事業規模が拡大過程にある中小企業においては「アメ税制」の適用条件を満たしやすい。最大 40%の税額控除率は、そもそも支払給与が損金算入されることも考慮すると、法人税率の約 30%と合わせて、追加的な給与の支払いの最大約 70%が法人税の減額によって法人に返ってくることを意味する。「アメ税制」は事業規模が拡大過程にある中小企業にとって強い追い風となるだろう。

自然体の賃上げで「1.5%増」達成する企業も

図表 6 は、中小企業における業種別の定期昇給率の推定値である。中小企業における定期昇給率は平均で 1.27%だが、業種によるばらつきも大きく、情報通信業、金融業、保険業、学術研究、専門・技術サービス業、複合サービス事業、電気・ガス・熱供給・水道業、不動産業、物品賃貸業では定期昇給率が 1.5%を上回っている。

これらの業種では定期昇給を行う「自然体の賃上げ」だけでもアメ税制を適用するための 1.5%の給与総額の増を達成できる可能性がある。「アメ税制」が適用されるならば、新たに雇った者の初年度人件費の約 70%を国が負担することと同様の効果が得られる。これらの業種の中小企業では雇用増による事業拡大を行いやすくなるだろう。

図表6 中小企業における業種別の定期昇給率の推定値（2020年・産業大分類）



(注) データの制約上、従業員10~99人の企業を中小企業とみなした。定期昇給率は、所定内給与の20~29歳から50~59歳にかけての増加率を30乗根して推計した。労働者数1万人未満の業種は省略した。

(出所) 厚生労働省「令和2年賃金構造基本統計調査」をもとに大和総研推計

【以上】