

教育訓練費の額が増加した場合の法人税額の特別控除（人材投資促進税制）

〈措法42条の12〉

1 制度の概要と趣旨

(1) 教育訓練費の額が増加した場合の法人税額の特別控除制度

この制度は、青色申告書を提出する法人が平成17年4月1日から平成20年3月31日までの間に開始する各事業年度において、所得金額の計算上損金の額に算入される教育訓練費の額が、比較教育訓練費の額（その法人の直前2年以内に開始した各事業年度の所得の金額の計算上損金の額に算入された教育訓練日の平均額）を超える場合には、その事業年度の法人税額からその比較教育訓練費の額を超える部分の金額の25%相当額の税額控除（当期の法人税の10%相当額を限度とします。）が認められます（措法42の12①）。

(2) 中小企業者等の教育訓練費の額が増加した場合の法人税額の特別控除制度

青色申告書を提出する中小企業者又は農業協同組合等で、青色申告書を提出するもの（以下、「中小企業者等」といいます。）が平成17年4月1日から平成20年3月31日までの間に開始する各事業年度において、所得金額の計算上損金の額に算入される教育訓練費の額がある場合には、その事業年度の法人税額から、その教育訓練費の額の20%（教育訓練費増加割合が40%未満であるときは、当該教育訓練費増加割合に0.5を乗じて計算した割合）に相当する金額を控除することができます。ただし、その控除を受ける金額

が、当該中小企業者等の当該事業年度の所得に対する法人税の額の10%に相当する金額を超えるときは、10%に相当する金額を限度とします（措法42の12②）。

本制度は、(1)の制度との選択適用となっています。

高度成長期を支えてきた団塊世代の引退時期を控えて、社会基盤を構成する技術・技能の伝承問題がクローズアップされてきています。技術の進歩や同業他社への競争力が問われる社会で生き残るために、企業が行う教育訓練費の増大は利益をかなり圧迫しています。そのコストをある程度控除することで法人税を軽減し、中小企業やベンチャー企業を支援する目的で平成17年の税制改正で創設されました。

教育訓練費とは、法人がその使用人の職務に必要な技術または知識を習得させ、あるいは向上させるために支出する費用をいいます（①自社セミナーを行って講師を呼んだ場合の報酬、料金、謝金、旅費など、②外部施設を使用した場合の施設使用料、③外部教育会社に依頼した場合の委託費用や教材費など。）。

なお、この制度を利用するには、前2事業年度の教育訓練費の平均額が基準となるため、前2事業年度が存在する企業であることが必要です。

中小企業者には更に「中小企業者等の特例」の優遇措置があります。

人材投資促進税制における「教育訓練費」は、法人がその業務遂行上必要な知識、技能若しくは技術の習得を行わせるために実施される教育訓練で次のものとされています。

講師・指導員等	社外講師・指導員に支払う講師料・指導員料
教材費	研修用の教材・プログラムの購入費

外部施設使用料	研修を行うために使用する外部施設費・設備の借上料、利用料
研修参加費	企業経営の観点から企業が従業員の教育訓練上必要なものとして指定した講座等の受講費用、参加費用
研修委託費	講師、教材等を含め研修全体を外部教育機関へ委託する場合の費用

2 用語の定義

この制度の適用にあたって使用される用語の定義は、次のように規定されています（措法42の12③）。

① 設立事業 年度等	設立（合併による設立を除きます。）の日（法人税法第2条第4号に規定する外国法人にあっては同法第141条第1号に掲げる外国法人に該当することとなった日とし、同法第2条第6号に規定する公益法人等及び人格のない社団等にあっては新たに同条第13号に規定する収益事業を開始した日とします。）を含む事業年度（政令で定める事業年度 [※] を除きます。）、解散（合併による解散を除きます。）の日を含む事業年度及び清算中の各事業年度をいいます。
② 教育訓練 費	法人がその使用人（当該法人の役員（法人税法第2条第15号に規定する役員をいいます。）と政令

	で定める特殊の関係のある者及び当該法人の使用人としての職務を有する役員を除く。)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で政令で定めるものをいう。
③ 比較教育訓練費の額	①②のいずれかの規定の適用を受けようとする事業年度(以下、「適用年度」といいます。)開始の日前2年以内に開始した各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(当該適用年度開始の日前2年以内に開始した連結事業年度(以下、「2年以内連結事業年度」といいます。)にあっては当該2年以内連結事業年度の連結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とし、当該各事業年度の月数(2年以内連結事業年度にあっては、当該法人の当該2年以内連結事業年度の月数 [*])と当該適用年度の月数とが異なる場合には当該教育訓練費の額に当該適用年度の月数を乗じてこれを当該各事業年度の月数で除して計算した金額とします。)の合計額を当該2年以内に開始した各事業年度の数(2年以内連結事業年度の数を含みます。)で除して計算した金額をいいます。

法
税
債
却
二
〇

(注) 1 ①の政令で定める事業年度は、次に掲げる法人の設立事業年度を除きます(措令27の12①)。

- ① 分割又は現物出資により設立した分割承継法人又は被現物出資法人
- ② 被事後設立法人

2 ②の政令で定める特殊の関係のある者とは、次に掲げる者を

います（措令27の12②）。

- ① 役員（措置法第42条の12第3項第2号に規定する役員をい
ます。）の親族
 - ② 役員と婚姻の届出をしていないが事実上婚姻関係と同様の
事情にある者
 - ③ ①②に掲げる者以外の者で役員から生計の支援を受けてい
るもの
 - ④ ②③に掲げる者と生計を一にするこれらの者の親族
- 3 ②の政令で定める費用は、次に掲げる区分に応じてそれぞれ
の額をいいます（措令27の12③）。

<p>ア 法人がその使用人 に対して教育、訓練、 研修、講習その他こ れらに類するもの （以下「教育訓練等」 といいます。）を自ら 行う場合</p>	<p>次に掲げる費用</p> <p>イ 当該教育訓練等のために講師又 は指導者（当該法人の役員又は使 用人である者を除く。）に対して支 払う報酬その他の財務省令で定め る費用[*]</p> <p>ロ 当該教育訓練等のために施設、 設備その他の資産を賃借する場合 におけるその賃借に要する費用そ の他これに類する財務省令で定め る費用[*]</p> <p>（注） イの「財務省令で定める費用」 は、講師又は指導者（以下、「講 師等」といいます。）に対して支 払う報酬、料金、謝金その他こ れらに類するもの及び教育訓練 等を行うために要する当該講師 等の旅費のうち当該法人が負担 するもの並びに教育訓練等に関</p>
--	--

法
税
債
却
二
〇

	<p>する計画又は内容の作成について当該教育訓練等に関する専門的知識を有する者に委託している場合の当該専門的知識を有する者に対して支払うものとされています（措規20の5の3①）。</p> <p>2 ロの「財務省令で定める費用」は、コンテンツ（文字、図形、色彩、音声、動作若しくは映像又はこれらを組み合わせたものをいいます。）の使用料（当該コンテンツの取得に要する費用に該当するものを除きます。）とされています（措規20の5の3②）。</p>
<p>イ 法人から委託を受けた他の者（当該法人との間に連結完全支配関係がある他の連結法人を含みます。以下この項において同じ。）が教育訓練等を行う場合</p>	<p>当該教育訓練等のために当該他の者に対して支払う費用</p>
<p>ウ 法人がその使用人を他の者が行う教育訓練等に参加させる場合</p>	<p>当該他の者に対して支払う授業料その他の財務省令で定める費用</p> <p>（注）4 「財務省令で定める費用」は、授業料、受講料、受験手数料その他の者が行う教育訓練等に対する対価として支払うものとされています（措規20の5の3③）。</p>

<p>エ 法人が教育訓練等の用に供する教科書その他の教材（当該教材が減価償却資産である場合には、法人税法施行令第133条の規定の適用を受けるものに限ります。以下、「教科書等」といいます。）の購入又は製作をした場合（製作をした場合にあっては、他の者に委託して製作をした場合に限ります。）</p>	<p>当該購入に要する費用又は当該製作のために当該他の者に支払う費用（その教科書等が①～③に掲げる場合において使用されるものである場合には、①～③に定める費用に該当するものを除きます。）</p>
--	---

4 ③の月数は、暦に従って計算し、1月に満たない端数を生じたときは、これを1月として計算します（措法42の12④）。

3 教育訓練費の額が増加した場合の法人税額の特別控除制度

(1) 適用対象法人及び適用期間

適用対象法人は、青色申告書を提出する法人であるということのみで、他の要件は付されていません。

適用期間は、平成17年4月1日から平成20年3月31日までの間に開始する各事業年度です。ただし、次の事業年度は、本措置の適用を受けることはできません（措法42の12①）。

① 設立の日を含む事業年度

ただし、設立の日を含む事業年度であっても、合併、分割、

現場出資又は事後設立により設立された法人の設立の日を含む事業年度は、この設立の日を含む事業年度からは除かれているので、本税額控除制度の適用を受けることができます(措法42の12③一、措令27の12①)。

なお、外国法人については、法人税法第141条第1号の外国法人に該当することとなった日が、設立の日とされます。法人税法第141条第1号の外国法人とは、具体的には、国内に支店、工場その他事業を行う一定の場所で特定の施設を有し、すべての国内源泉所得が課税標準とされる外国法人です(措法42の12③一、法法141一)。

また、公益法人等及び人格のない社団等については、新たに収益事業を開始した日が設立の日とされます。

- ② 解散の日を含む事業年度（合併による解散の日を含む事業年度は除かれます。）
- ③ 清算中の各事業年度

(2) 教育訓練費の額の範囲

対象となる教育訓練費の額は、法人の各事業年度の所得金額の計算上損金の額に算入される教育訓練費の額ですが、その教育訓練費に充てるため他の者から支払を受ける金額がある場合には、その支払を受ける金額を控除した金額となります(措法42の12①)。

(注) 他の者から支払を受ける金額の範囲

教育訓練費の額から控除する「他の者(当該法人との間に連結完全支配関係がある他の連結法人を含む。)から支払を受ける金額」には、次に掲げる金額が含まれます(措通42の12-1)。

- (1) 国等からその教育訓練費に充てるために交付を受けた補助金
- (2) 販売業者等である法人がその使用人の教育訓練費に充てるために当該法人の取扱商品の製造業者等から交付を受けた金銭の額

この教育訓練費とは、具体的には、法人がその使用人の職務に

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で、次の教育訓練等の形態に応じてそれぞれ次の費用をいいます。

① 法人がその使用人に対して教育訓練等を自ら行う場合(措令27の12③一)

ア 当該教育訓練等のために講師又は指導者に対して支払う報酬その他の財務省令で定める費用に対して支払う報酬、料金、謝金その他これらに類するもの(措令27の12③一イ)

(注) 講師又は指導者からは、その法人の役員又は使用人である者を除くこととされています。

イ 教育訓練等を行うために要する上記アの講師等の旅費のうちその法人が負担するもの(措規20の5の3①)

ウ 教育訓練等に関する計画又は内容の作成について当該教育訓練等に関する専門的知識を有する者に委託している場合の当該専門的知識を有する者に対して支払う費用(措規20の5の3①)

(注) 専門的知識を有する者からは、その法人の役員又は使用人である者を除くこととされています。

エ 教育訓練等のために施設、設備その他の資産を賃借する場合におけるその賃借に要する費用(措令20の12③一ロ)

オ 教育訓練等のためのコンテンツの使用料(当該コンテンツの取得に要する費用に該当するものを除かれます。)(措規20の5の3②)

(注) コンテンツとは、文字、図形、色彩、音声、動作若しくは映像又はこれらを組み合わせたものをいいます。

法人が自己の使用人に対して行う教育訓練等の費用に限られますが、一の教育訓練等に自己の工場又は店舗等内で当該法人の事業に従事する専属下請先等の従業員で自己の使用人と同等の事情にある者が含まれている場合であって、その者

の数が極めて少数であるときには、その一の教育訓練等の費用の全額を当該法人の教育訓練費の額とすることができます（措通42の12-2）。

(注) 一の教育訓練等に自己の使用人とそれ以外の者が含まれている場合には、当該法人の教育訓練費の額は、本文の取扱いを適用する場合を除き、当該教育訓練等の費用の額を自己の使用人の受講者数とそれ以外の受講者数との比等の合理的な基準によってあん分する方法で計算した金額になります。

- ② 法人から委託を受けた他の者が教育訓練等を行う場合(措令27の12③二)

その教育訓練等のために当該他の者に対して支払う費用(措令27の12③二)

- ③ 法人がその使用人を他の者が行う教育訓練等に参加させる場合(措令27の12③三)

その他の者に対して支払う授業料、受講料、受験手数料などその他の者が行う教育訓練等に対する対価として支払うもの(措令27の12③三、措規20の5の3③)

- ④ 法人が教育訓練等の用に供する教科書等の購入又は製作をした場合(製作については、他の者に委託して製作をした場合に限られます。)(措令27の12③四)

その購入に要する費用又はその製作のために他の者に支払う費用(措令27の12③四)

ただし、その教科書等が上記①から③までの教育訓練等において使用されるため、上記の①から③までの費用に含まれている場合には、この費用には該当しません(措令27の12③四)。また、当該教科書等が減価償却資産である場合には、法人税法施行令第133条の規定の適用を受けるものに限られます(措令27の12③四)。つまり、少額減価償却資産として、当該事業年度の損金算入されたものに限られるということです。

CASE 1

教育訓練費の額が増加した場合

当社は、青色申告書を提出する法人です。

当社では数年前より継続的に従業員に対して教育訓練を行っていますが、当期において、教育訓練費の額が最近数年間で最も多額のばりました。

当社が支出した教育訓練費の増加額について税制上何らかの措置がありますか。

- 1 資本金の額……………5億円
- 2 事業年度……………平18.4.1～平19.3.31
- 3 当期の教育訓練費の額……………100,000,000円
- 4 当期前2年以内に開始した事業年度の教育訓練費の額

平16.4.1～平17.3.31	50,000,000円
平17.4.1～平18.3.31	70,000,000円

- 5 当期の所得に対する法人税額……………300,000,000円
(法人税申告書別表1(1)「2」欄)

1 税額控除の認否

- (1) 青色申告書を提出する法人が、平成17年4月1日から平成20年3月31日までの間に開始する事業年度において、損金の額に算入される教育訓練費の額が、その法人の比較教育訓練費の額※を超える場合には、その比較教育訓練費の額を超える部分の金額の25

％相当額を税額控除することができます。(措法42の12①)。

※ 比較教育訓練費 増加に係る教育訓練費の税額控除を受けようとする適用年度の開始前2事業年度に支出した教育訓練費の合計の平均額

- (2) 貴社は、①青色申告書を提出する法人で、②適用年度における教育訓練費の額が比較教育訓練費の額を超えていますので、本制度の適用対象法人に該当します。
- (3) したがって、貴社が行った教育訓練については、租税特別措置法第42条の12第1項の規定の基準を満たしていることから、税額控除を適用することができます。

2 税額控除を適用する場合

- (1) 税額控除を適用する場合の税額控除限度額は、増加教育訓練費の額に25%の税額控除割合を乗じた金額です。

ただし、この金額が当期の所得に対する法人税額の10%に相当する金額を超える場合には、この10%に相当する金額が限度となります。

- (2) 税額控除限度額の計算

ア 比較教育訓練費の額

平成16年度	平成17年度	比較教育訓練費の額
(50,000,000円	+70,000,000円)	÷ 2 = 60,000,000円

イ 増加教育訓練費の額

当期教育訓練費の額	比較教育訓練費の額	増加教育訓練費の額
100,000,000円	− 60,000,000円	= 40,000,000円

ウ 増加教育訓練費の支出基準額

(増加教育訓練費の額)	(税額控除率)	
40,000,000円	× 25%	= 10,000,000円

エ 当期税額控除基準額

(当期法人税額)

$$300,000,000円 \times 10\% = 30,000,000円$$

(税額控除額) (税額控除限度額)

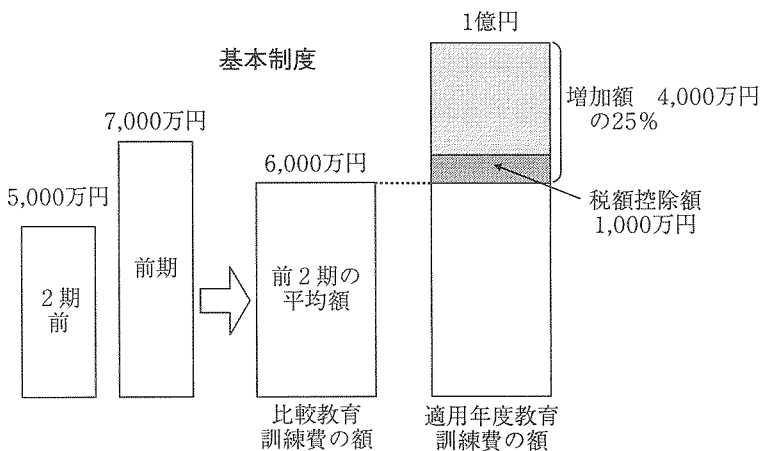
$$10,000,000円 < 30,000,000円$$

∴ 税額控除額10,000,000円を適用年度の法人税額から控除することができます。

3 結論

ご質問の場合、貴社は、増加教育訓練費の支出基準額1,000万円が税額控除限度額3,000万円以下であることから1,000万円について税額控除を適用することができます。

この税額控除を行う場合には、確定申告書等に明細書（法人税申告書別表6(25)）を添付して申告します。



法 税 債 却 二 六

教育訓練費の増加額に係る法人税額の特別控除に関する明細書		事 業 年 度	18・4・1 19・3・31	法人名	〇〇株式会社
		比 較 教 育 訓 練 費 の 額 の 計 算			
教育訓練費の額	1	100,000,000			
比較教育訓練費の額	2	60,000,000			
増加教育訓練費の額	3	40,000,000			
増加教育訓練費の額の支出基準額	4	10,000,000			
当期の所得に対する法人税の額	5	300,000,000			
当期税額基準額	6	30,000,000			
法人税額の特別控除額	7	10,000,000			
		(1) の 合 計 額			

事業年度又は連結事業年度	教育訓練費の額	当該事業年度の月数 因の事業年度の月数 又は連結事業年度の 月数	改定教育訓練 費 (9)×(10)
8	9	10	11
16・4・1 17・3・31	50,000,000	$\frac{12}{12}$	50,000,000
17・4・1 18・3・31	70,000,000	$\frac{12}{12}$	70,000,000
・ ・		—	
・ ・		—	

別表六(二十五) 平十八・四・一以後終了事業年度分

○教育訓練費の増加額に係る法人税額の特別控除に関する明細書（別表6(25)）

＜記載要領＞

1 「教育訓練費の額1」には、当期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を記載します。

なお、教育訓練費に充てるために他の者（その法人との間に連結完全支配関係がある他の連結法人を含みます。）から支払を受ける金額がある場合には、その支払を受ける金額を控除した金額を記載します。

2 「前二年以内開始事業年度又は前二年以内開始連結事業年度」には、適用年度の開始の日前2年以内に開始した各事業年度又は連結事業年度を記載します。

3 「 $\frac{\text{当該事業年度の月数}}{\text{〔8〕の事業年度の月数又は連結事業年度の月数}}$ ¹⁰」の分子には、当期の月数を、分母には、

「8」の事業年度の月数又は連結事業年度の月数をそれぞれ記載します。

なお、月数は暦に従って計算し、1月に満たない端数は1月とします。

4 「比較教育訓練費の額(12)÷（事業年度又は連結事業年度の数）13」には、「12」欄の金額を適用年度の開始の日前2年以内に開始した各事業年度又は連結事業年度の数で除して計算した金額を記載します。

5 この明細書には、適用年度における教育訓練費の額及び比較教育訓練費の額のそれぞれについて、措置法規則第20条の5の3第4項各号（教育訓練費の額が増加した場合の法人税額の特別控除に係る記載事項）に掲げる次のような事項を記載した書類の添付が必要とされますので御注意ください。

- (1) 教育訓練等の実施年月日又は実施期間
- (2) 教育訓練等の内容
- (3) 教育訓練等に参加した使用人の氏名
- (4) その費用を支出した年月日、内容及び金額並びに相手先の氏名等及び住所等
- (5) その他参考となるべき事項