

## 租税特別措置等に係る政策の事前評価書

1	政策評価の対象とした租税特別措置等の名称	特定の地域において雇用者の数が増加した場合の法人税額等の特別控除の延長
2	対象税目	(法人税:義)(国税 11) (法人住民税:義)(地方税 13) 【新設・拡充・ <b>延長</b> 】
3	租税特別措置等の内容	<p>《内容》</p> <p>【制度の概要】</p> <p>雇用者(雇用保険一般被保険者)増加数5人以上(中小企業は2人以上)、かつ、雇用増加割合 10%以上等の要件を満たす企業は、雇用機会が不足している地域(地域雇用開発促進法(昭和62年法律第23号)に規定する同意雇用開発促進地域)内にある事業所における質の高い雇用(無期雇用かつフルタイム)の雇用者の数が増加した場合には、増加人数(※1)1人当たり40万円の税額控除が受けられる(※2)。</p> <p>※1)新規雇用に限るものとし、その事業所の増加雇用者数及び法人全体の増加雇用者数を上限とする。</p> <p>※2)税額控除は当期の法人税額の10%(中小企業は20%)が限度。</p> <p>【要望の内容】</p> <p>積極的に雇用を創出し、安定的かつ継続的な雇用を促進するため、特定の地域内にある事業所における無期雇用かつフルタイムの雇用者の数が増加した場合の法人税額等の特別控除の措置について、その適用期限を2年間延長する。</p> <p>《関係条項》</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>・租税特別措置法(昭和32年法律第26号)第10条の5、第42条の12、第68条の15の2</li> <li>・地方税法(昭和25年法律第226号)第23条第1項第4号及び第4号の3、第292条第1項第4号及び第4号の3、附則第8条第9項及び第10項</li> </ul>
4	担当部局	厚生労働省職業安定局雇用政策課
5	評価実施時期及び分析対象期間	評価実施時期:平成29年8月 分析対象期間:平成26年度～平成31年度
6	租税特別措置等の創設年度及び改正経緯	<p>○平成23年度:創設</p> <p>○平成25年度:拡充・延長 税額控除額を増加雇用者数一人当たり20万円から40万円に引上げる等の拡充を要望し、拡充が認められる。</p> <p>○平成26年度:延長 適用期限3年間の延長要望を行い、平成28年度までの適用期間2年間の延長が認められる。</p>

		<p>○平成 28 年度税制改正：延長等</p> <p>雇用の質を高める観点からの見直しを行った上で適用期限2年間の延長要望を行い、適用の基礎となる増加雇用者数を地域雇用開発促進法の同意雇用開発促進地域内にある事業所における無期雇用かつフルタイムの雇用者の増加数とした上で平成 29 年度までの適用期間2年間の延長が認められる。</p>
7	適用又は延長期間	2年間(平成 30 年度～31 年度)
8	必要性等	<p>① 政策目的及びその根拠</p> <p>《租税特別措置等により実現しようとする政策目的》</p> <p>我が国は、現在、人口減少社会に入っており、経済成長の実現には、働き手の数の確保と労働生産性の向上が重要であるところ、我が国の政策課題である成長戦略による経済成長と地方創生の実現のため、今後の日本経済の成長を担う産業や成長分野における企業を支援し、積極的な雇用創出及びこれら企業における安定的かつ継続的な雇用契約を促進することを目的とする。</p> <p>《政策目的の根拠》</p> <p>○ まち・ひと・しごと創生総合戦略 2016 改訂版(平成 28 年 12 月 22 日閣議決定)(抄)</p> <p>I. 基本的な考え方</p> <p>3. まち・ひと・しごとの創生と好循環の確立</p> <p>(1)しごとの創生</p> <p>地域に根付いたサービス産業の活力・生産性の向上、雇用のミスマッチに対する経済の状況や変動に応じた円滑な対応など、「雇用の質」の確保・向上に注力する。特に、若い世代が地方で安心して働くことができるようになるためには、「相応の賃金」+「安定した雇用形態」+「やりがいのあるしごと」といった要件を満たす雇用の提供が必要となる。労働力人口の減少が深刻な地方では、こうした「雇用の質」を重視した取組こそが重要であり、経済・産業全体の付加価値や生産性の継続的な向上につなげていくことが必要となる。</p> <p>また、域外から稼げる高付加価値商品の発掘とその販路の開拓や、地域への新たな「ひと」の流れの創出など、地域経済に新たな付加価値を生み出す核となる企業・事業の集中的育成、都市部の企業の地方移転、価値ある企業を存続させ新たな雇用創出にもつながる事業承継の円滑化、農業・観光・中核企業等といった地域産業の活性化・地域経済の振興等を通じて、将来に向けて安定的な「雇用の量」の確保・拡大を実現する。</p> <p>○ 働き方改革実行計画(平成 29 年3 月 28 日働き方改革実現会議決定)(抄)</p> <p>6. 女性・若者の人材育成など活躍しやすい環境整備</p> <p>(3)就職氷河期世代や若者の活躍に向けた支援・環境整備</p> <p>就職氷河期に学校を卒業して、正社員になれず非正規のまま就業又は無業を続けている方が 40 万人以上いる。こうした就職氷河期世代の</p>

		<p>視点に立って、格差の固定化が進まぬように、また働き手の確保の観点からも、対応が必要である。35歳を超えて離転職を繰り返すフリーター等の正社員化に向けて、同一労働同一賃金制度の施行を通じて均等・均衡な教育機会の提供を図るとともに、個々の対象者の職務経歴、職業能力等に応じた集中的な支援を行う。</p>																					
	② 政策体系における政策目的の位置付け	<p>基本目標Ⅳ 「意欲あるすべての人が働くことができるように、労働市場において労働者の職業の安定を図ること」</p> <p>施策大目標2 「雇用機会を創出するとともに雇用の安定を図ること」</p> <p>施策目標2-1「地域、中小企業、産業の特性に応じ、雇用の創出及び雇用の安定を図ること」</p>																					
	③ 達成目標及びその実現による寄与	<p>《租税特別措置等により達成しようとする目標》</p> <p>雇用促進税制を活用して雇用確保を図ろうとする企業に対する支援を継続し、雇用機会が不足している地域において質の高い雇用を確保する。</p> <p>○ 測定指標：同意雇用開発促進地域における無期雇用かつフルタイムの新規雇用労働者の増加数(※)</p> <p style="text-align: right;">※ 雇用促進計画の達成状況報告における報告人数</p> <p>○ 目標値：年間約3,500人</p>																					
		<p>《政策目的に対する租税特別措置等の達成目標実現による寄与》</p> <p>一定の雇用者数の増加等が確認された場合に行う税制優遇措置を継続することにより、雇用機会が不足している地域においても、事業主の雇用拡大に対するインセンティブを高め、今後の成長が期待される産業で、より積極的に安定的かつ継続的な雇用創出が増加することが期待されることから、質の高い雇用を確保するという政策目標及び「まち・ひと・しごと創生総合戦略」等に掲げる取組及び目標に寄与することが見込まれる。</p>																					
9	有効性等	<p>① 適用数等</p> <p>○適用件数及び適用額</p> <p style="text-align: right;">(単位:件、百万円)</p> <table border="1"> <thead> <tr> <th>年度</th> <th>26</th> <th>27</th> <th>28</th> <th>29</th> <th>30</th> <th>31</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>適用件数</td> <td>5,007</td> <td>4,455</td> <td>434</td> <td>340</td> <td>340</td> <td>340</td> </tr> <tr> <td>適用額</td> <td>8,964</td> <td>8,630</td> <td>840</td> <td>658</td> <td>658</td> <td>658</td> </tr> </tbody> </table> <p>(注) 平成28年度～31年度分は推計値(算定根拠については、別紙参照) (財務省「租税特別措置の適用実態調査の結果に関する報告書」より)</p>	年度	26	27	28	29	30	31	適用件数	5,007	4,455	434	340	340	340	適用額	8,964	8,630	840	658	658	658
年度	26	27	28	29	30	31																	
適用件数	5,007	4,455	434	340	340	340																	
適用額	8,964	8,630	840	658	658	658																	
	② 減収額	<p>○減収額</p> <p style="text-align: right;">(単位:百万円)</p> <table border="1"> <thead> <tr> <th>年度</th> <th>26</th> <th>27</th> <th>28</th> <th>29</th> <th>30</th> <th>31</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>法人税</td> <td>8,964</td> <td>8,630</td> <td>840</td> <td>658</td> <td>658</td> <td>658</td> </tr> <tr> <td>法人住民税</td> <td>1,209</td> <td>870</td> <td>108</td> <td>85</td> <td>85</td> <td>85</td> </tr> </tbody> </table> <p>(注) 平成28年度～31年度分は推計値(算定根拠については、別紙参照) (財務省「租税特別措置の適用実態調査の結果に関する報告書」、総務省「地方税における税負担軽減措置等の適用状況等に関する報告書」より)</p>	年度	26	27	28	29	30	31	法人税	8,964	8,630	840	658	658	658	法人住民税	1,209	870	108	85	85	85
年度	26	27	28	29	30	31																	
法人税	8,964	8,630	840	658	658	658																	
法人住民税	1,209	870	108	85	85	85																	

③ 効果・税収  
減是認効果

《効果》

○達成目標の実現状況

(単位:人)

年度 区分	26	27	28	29	30	31
雇用保険一般被保険者増加数 (*1・2)	90,530	81,748	7,931	6,221	6,221	6,221
無期雇用かつフルタイムの新規雇用労働者の増加数(*2)	-	-	4,251	3,334	3,334	3,334

(\*1) 所期(前回評価時)の達成目標に係る測定指標

(\*2) 雇用促進計画の達成状況報告における報告人数

(注) 平成28年度～31年度分は推計値(算定根拠については、別紙参照)

○達成目標の変更理由・所期の目標の達成状況

(達成目標の変更理由)

平成28年度税制改正により、適用の基礎となる増加雇用者数については同意雇用開発促進地域内にある事業所における雇用者の増加数となったが、要望時においては、こうした地域の限定をしていなかったため、前回要望時の達成目標は、「雇用確保を図ろうとする企業に対する支援を継続し、質の高い雇用を確保する(年間約11万人の雇用保険一般被保険者の雇用増加)」としていた。

今回の要望は、平成28年度税制改正の内容を延長するものであり、達成目標の内容及び水準を、その内容に即し、明確かつ具体的に設定する必要があることから、「同意雇用開発促進地域における無期雇用かつフルタイムの新規雇用労働者の増加数(※):年間約3,500人」とした。

(所期の目標の達成状況)

本制度は、ハローワーク等に①事業年度開始後2か月以内に雇用促進計画を提出し、②事業年度終了後2か月以内に雇用促進計画の達成状況報告を提出することが必要であり、ハローワーク等で確認した雇用促進計画を確定申告時に添付すること等により税制の適用となるか否かが分かる仕組みとなっている。

このため、平成28年度中に事業年度が開始する雇用促進計画については、平成29年4月から雇用促進計画の達成状況の受付が開始となるため、平成28年度の実績は未確定であり、前回要望時の目標について達成できたかは現時点では判断できない。

なお、平成28年度税制改正により、適用の基礎となる増加雇用者数については同意雇用開発促進地域内にある事業所における雇用者の増加数となったが、要望時においては、こうした地域の限定をしていなかったため、前回要望時の達成目標は、今回試算した平成28年度推計値(7,931人)に比べ高い数値となっている。

○租税特別措置による直接的な効果

現行の租税特別措置の内容(同意雇用開発促進地域内にある事業所における無期雇用かつフルタイムの雇用者が増加した場合に税額控除が受けられるとするもの)となったのは平成28年度からであり、上記のとおり、平成28年度中に事業年度が開始する雇用促進計画については、平成29年4

			<p>月から雇用促進計画の達成状況の受付が開始となるため、平成 28 年度の実績は未確定であるため、当該年度における本租税特別措置による直接的な効果は把握が困難である。</p> <p>今後、本租税特別措置を利用した事業主に対してアンケート調査を実施し、本租税特別措置の直接的な効果(寄与度)を事後検証することを予定している。</p> <p>なお、アンケートの調査項目については現時点で以下のような内容を考えている。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>・ 産業、中小企業者か否か</li> <li>・ 無期雇用かつフルタイムの新規雇用労働者増加数</li> <li>・ 本租税特別措置が労働者の採用に関する方針や計画を決定するに当たり、影響を与えたか</li> </ul> <p style="text-align: right;">など</p>
			<p>《税込減を是認するような効果の有無》</p> <p>雇用機会が不足している地域において本租税特別措置が活用されることにより、雇用の拡大及び質を高めることへの事業主のインセンティブが高まり、平成 28 年度には約 4,000 人(推計値)の質の高い雇用(無期雇用かつフルタイム)が新たに創出される。また、本租税特別措置に係る減収額は約 9.5 億円(法人税・法人住民税計(平成 28 年度推計値))(23 万円/無期雇用かつフルタイムの新規雇用労働者一人当たり)であるが、他方で、本租税特別措置により新たに創出された良質な雇用の雇用者は安定的な所得を得るとともに、当該企業の成長を通じ、地域経済が活性化すること等により、継続的に国や地方公共団体に所得税等の税収入等をもたらすことから、税込減を是認する効果があるものといえる。</p> <p>なお、上記記載のとおり、今後、本租税特別措置の直接的な効果(寄与度)を事後検証することとする。</p>
10	相当性	① 租税特別措置等によるべき妥当性等	<p>日本経済を牽引し、雇用の創出に大きな期待が見込まれる産業や成長分野の企業に対し、雇用負担を軽減することは、質の高い新たな雇用を促進するに当たり効果的である。本租税特別措置は、法人税等を納付する企業に対し雇用負担を軽減することにより幅広く支援を行い、質の高い雇用を促進するものであり、本租税特別措置による優遇措置は妥当である。</p>
		② 他の支援措置や義務付け等との役割分担	<p>労働者の処遇や職場環境の改善に係る各種助成金は、既に雇用されている労働者に対する支援であり、各種雇入れ助成金は、再就職が困難な高齢者等、雇い入れる労働者の属性等に応じてその就職を支援するものであり、労働者の職業の安定を図ることを目的とし、その対象・効果も限定されている。</p> <p>一方、本租税特別措置は、官民一体となって地方創生及び我が国の経済成長を実現していくため、雇用増に着目して企業の税負担を軽減するものであり、「質の高い雇用」を推進することを目的とし、広く企業を対象としたものである。</p>
		③ 地方公共団体が協力する相当性	<p>本租税特別措置は、官民一体となって地方創生及び我が国の経済成長を実現していくための取組であり、成長企業に対する支援を強化することで雇用機会が不足している地域における質の高い雇用機会の拡大を図るものである。</p>
11	有識者の見解		-
12	前回の事前評価又は事後評価の実施時期		平成 27 年 8 月 (H27 厚労 04)

## (H30 年度税制改正) 減収見込額等の推計

## &lt;現行制度&gt;

雇用者（雇用保険一般被保険者）増加数 5 人以上（中小企業は 2 人以上）、かつ、雇用増加割合 10% 以上等の要件を満たす企業は、雇用機会が不足している地域（地域雇用開発促進法に規定する同意雇用開発促進地域）内にある事業所における質の高い雇用（無期雇用かつフルタイム）の雇用者の数が増加した場合には、雇用増加数 1 人当たり 40 万円の税額控除が受けられる。（税額控除は当期の法人税額の 10%（中小企業は 20%）が限度。）

## &lt;要望内容&gt;

積極的に雇用を創出し、安定的かつ継続的な雇用を促進するため、特定の地域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の措置について、適用期限を 2 年間延長する。

## &lt;把握できる指標・数等からの平成 29 年度における適用件数等の積算&gt;

- 平成 27 年度租特透明化法等による調査報告書における適用実績（※ 1）

適用件数 : 4,455 件

税額控除額 : (国税) 86 億 29,662 千円 (地方税) 8 億 69,700 千円

(※ 1) 財務省「租税特別措置の適用実態調査の結果に関する報告書」及び総務省「地方税における税負担軽減措置等の適用状況等に関する報告書」（以下「適用実態調査」という。）による実績値より。

租特透明化法の調査対象企業は、平成 27 年 4 月 1 日～平成 28 年 3 月 31 日までの間に事業年度が終了した法人。

- 平成 28 年度までの適用件数、適用人数、適用減収総額（実績値）について

平成 25 年度から平成 28 年度におけるハローワークにおいて受理した達成状況報告及び租特透明化法等による調査報告書における適用実績（国税・地方税）から把握できる適用件数等は以下のとおり。

	雇用促進計画実施年度	平成 25 年度 (*)	平成 26 年度 (*)	平成 27 年度 (*)	平成 28 年度
雇用促進 計画受付 件数	① 計画受付件数 (件)	39,707	43,537	42,917	4,187
	② 達成状況報告受付件数 (件)	9,681	9,180	7,913	—
	③ 達成状況報告における一般被保険者の増加数 (人)	97,193	90,530	81,748	—
(国税) 適用実態 調査	④ 適用件数 (件)	4,630	5,007	4,455	—
	⑤ 適用減収総額 (千円)	7,518,796	8,964,292	8,629,662	—
	⑥ 適用対象人数 (人) (⑤/控除額 40 万円)	18,770	22,411	21,574	—
(地方税) 適用実態 調査	⑦ 適用件数 (件)	-	-	-	—
	⑧ 適用減収総額 (千円)	957,622	1,209,149	869,700	—

\* 税制適用対象者の限定（同意雇用開発促進地域内にある事業所における無期雇用かつフルタイムの雇用者）は平成 28 年度から。

➤ 平成 28 年度における適用件数、適用人数、適用減収総額（推計値）について

平成 23 年度から平成 28 年度におけるハローワークにおいて受理した達成状況報告及び租特透明化法等による調査報告書における適用実績（国税・地方税）から把握できる適用件数等の推計値は以下のとおり。

○ 平成 28 年度における雇用促進計画の達成状況報告受付件数②（推計値）について

- ・平成 28 年度の雇用促進計画の受付件数①は 4,187 件
- ・平成 27 年度の雇用促進計画の受付件数①に対する達成状況報告受付件数②の割合は 18.4%（=7,913 件／42,917 件）
- ・平成 28 年度においてもこの割合（18.4%）で達成状況報告件数が積みまるとすると、平成 28 年度における雇用促進計画の達成状況報告受付件数②（推計値）は 770 件（=4,187 件×18.4%）

○ 平成 28 年度における雇用促進計画の達成状況報告における一般被保険者の増加数③（推計値）及び無期雇用かつフルタイムの新規雇用労働者数③-i（推計値）について

- ・平成 27 年度の雇用促進計画の達成状況報告受付件数②に対する達成状況報告における一般被保険者の増加数③の割合は 10.3（=81,748 人／7,913 件）
- ・平成 28 年度においてもこの割合（10.3）で達成状況報告における一般被保険者数が積みまるとすると、平成 28 年度における雇用促進計画の達成状況報告における一般被保険者数③（推計値）は 7,931 人（=770 件×10.3）
- ・平成 28 年度における雇用促進計画の達成状況報告における無期雇用かつフルタイムの新規雇用労働者数③-i（推計値）は 4,251 人（※）

※ 平成 28 年度における雇用促進計画の達成状況報告のうち事業年度開始月が 4 月及び 5 月である事業主の提出した報告（注）における一般被保険者の増加数（㊦）は 1,943 人、無期雇用かつフルタイムの新規雇用労働者数（㊧）は 1,041 人であり、一般被保険者の増加数（㊦）に対する無期雇用かつフルタイムの新規雇用労働者数（㊧）の割合は 53.6%（=1,041 人／1,943 人）。平成 28 年度全体においても一般被保険者の増加数に対する無期雇用かつフルタイムの新規雇用労働者数の割合が 53.6%であるとする、平成 28 年度における雇用促進計画の達成状況報告における無期雇用かつフルタイムの新規雇用労働者数は、4,251 人（=7,931 人×53.6%）。

注）雇用促進計画の達成状況報告は事業年度終了後 2 か月以内に提出することとしているため、平成 29 年 7 月 31 日現在においては、事業年度が 4 月及び 5 月に開始する事業主が提出した件数のみ把握が可能。

○ 平成 28 年度における適用件数④（推計値）及び適用人数⑥（推計値）について

- ・平成 27 年度における雇用促進計画の達成状況報告受付件数②に対する、実際に適用を受けた適用件数④の割合は 56.3%（=4,455 件／7,913 件）
- ・平成 28 年度における適用件数④についてもこの割合（56.3%）で適用件数が積みまるとすると、平成 28 年度における適用件数④（推計値）は 434 件（=770 件×56.3%）
- ・平成 27 年度における 1 件当たりの適用人数は 4.84 人（=21,574 人／4,455 件）
- ・平成 28 年度においても 1 件当たりの適用人数が 4.84 人であるとする、平成 28 年度における適用人数⑥（推計値）は 2,101 人（=434×4.84 人）

○ 平成 28 年度における減収見込額（推計値）について

（国 税）平成 28 年度における法人税減収見込額は 8 億 4,040 万円（=2,101 人×40 万円）

（地方税）平成 28 年度における法人住民税の減収見込み額は、法人税減収見込み額に法人住民税率 12.9%を乗じた額である 1 億 841 万円（=8 億 4,040 万円×12.9%）

- 平成 29 年度～31 年度における適用件数、適用人数、適用減収総額（推計値）について  
 平成 29 年度における件数等については、平成 28 年及び平成 29 年 4 月 1 日現在の同意雇用促進地域の地域数等から推計することとし、その結果は以下のとおり。  
 なお、平成 30 年度税改要望書に記載する平成 30 年度及び 31 年度の減収見込み額等の推計については、平成 29 年度の推計値を用いることとする。

（参考）平成 29 年度における①～⑨（⑦除く）の推計値は以下のとおり。

- ①  $41.0 \text{ 件} (\times 1) \times 80 \text{ 地域 (平成 29 年 4 月 1 日現在の同意雇用促進地域数)} = \underline{3,280 \text{ 件}}$   
 (※ 1) 平成 28 年度における同意雇用促進地域 1 地域当たりの雇用促進計画の受付件数 (4,187 件 / 102 地域 (平成 28 年 4 月 1 日現在))
- ②  $3,280 \times 18.4\% (\times 2) = \underline{604 \text{ 件}}$   
 (※ 2) 平成 27 年度の雇用促進計画の受付件数①に対する達成状況報告受付件数②の割合 (② / ①)
- ③  $604 \times 10.3 (\times 3) = \underline{6,221 \text{ 人}}$   
 (※ 3) 平成 27 年度における雇用促進計画の達成状況報告受付件数②に対する達成状況報告における一般被保険者の増加数③の割合 (③ / ②)
- ③-i  $6,221 \times 53.6\% (\times 4) = \underline{3,334 \text{ 人}}$   
 (※ 4) 平成 28 年度における雇用促進計画の達成状況報告における一般被保険者の増加数に対する無期雇用かつフルタイムの新規雇用労働者数の割合 (③-i / ③) ④  $604 \times 56.3\% (\times 5) = \underline{340 \text{ 件}}$   
 (※ 5) 平成 27 年度における雇用促進計画の達成状況報告受付件数②に対する、実際に適用を受けた適用件数④の割合 (④ / ②)
- ⑥  $340 \times 4.84 (\times 6) = \underline{1,646 \text{ 人}}$   
 (※ 6) 平成 27 年度における 1 件当たりの適用人数は 4.84 人 (=21,574 人 / 4,455 件)
- ⑤  $1,646 \text{ 人} \times 40 \text{ 万円} = \underline{65,840 \text{ 万円}}$
- ⑧  $65,840 \text{ 万円} \times \text{法人住民税率 } 12.9\% = \underline{8,493 \text{ 万円}}$

	雇用促進計画実施年度	平成 28 年度	平成 29 年度 (推計値)
雇用促進計画受付件数	① 計画受付件数 (件)	4,187	(推計値) 3,280
	② 達成状況報告受付件数 (件)	(推計値) 770	(推計値) 604
	③ 達成状況報告における一般被保険者の増加数 (人)	(推計値) 7,931	(推計値) 6,221
	③-i 達成状況報告における無期雇用かつフルタイムの新規雇用労働者数 (人)	(推計値) 4,251	(推計値) 3,334
(国税) 適用実態調査	④ 適用件数 (件)	(推計値) 434	(推計値) 340
	⑤ 適用減収総額 (千円)	(推計値) 840,400	(推計値) 658,400
	⑥ 適用対象人数 (人) (⑤ / 控除額 40 万円)	(推計値) 2,101	(推計値) 1,646
(地方税) 適用実態調査	⑦ 適用件数 (件)	—	—
	⑧ 適用減収総額 (千円)	(推計値) 108,412	(推計値) 84,934



以上