

【改正】（出向先法人が支出する給与負担金）

42 の 12 の 5-3 出向先法人が出向元法人へ出向者に係る給与負担金の額を支出する場合において、当該出向先法人の国内に所在する事業所につき作成された賃金台帳に当該出向者を記載しているときには、当該給与負担金の額は、措置法第 42 条の 12 の 5 第 3 項第 4 号から第 6 号まで並びに第 10 号及び第 11 号の「給与等の支給額」に含まれる。この場合において、当該出向者が当該出向元法人において雇用保険法第 60 条の 2 第 1 項第 1 号に規定する一般被保険者（以下「一般被保険者」という。）に該当するときは、当該出向者は当該出向先法人において一般被保険者に該当するものとして、措置法第 42 条の 12 の 5 第 3 項第 5 号の新規雇用者給与等支給額及び同項第 6 号の新規雇用者比較給与等支給額を算定する。

【解説】

- 1 本通達においては、出向先法人の国内に所在する事業所につき作成された賃金台帳に出向者を記載している場合には、その出向者に係る出向先法人が支出する給与負担金の額は、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の適用要件の判定及び税額控除限度額の計算の基礎となる給与等の支給額に含まれることを明らかにしている。
- 2 令和 3 年度の税制改正前の給与等の引上げ及び設備投資を行った場合等の法人税額の特別控除制度では、国内雇用者に対して給与等の支給をする場合において、継続雇用者給与等支給額から継続雇用者比較給与等支給額を控除した金額の継続雇用者比較給与等支給額に対する割合が一定割合以上であるといった要件を満たす場合に、雇用者給与等支給額から比較雇用者給与等支給額を控除した金額の一定割合の税額控除が可能であった。ここでいう継続雇用者給与等支給額とは、継続雇用者に対するその適用年度の給与等の支給額をいい（旧措法 42 の 12 の 5 ③六）、継続雇用者比較給与等支給額とは、その法人の継続雇用者に対する適用年度の開始の日の前日を含む事業年度（以下「前事業年度」という。）の給与等の支給額をいうこととされている（旧措法 42 の 12 の 5 ③七）。そして、継続雇用者とは、法人の適用年度及び前事業年度の期間内の各月においてその法人の給与等の支給を受けた国内雇用者（雇用保険法第 60 条の 2 第 1 項第 1 号に規定する一般被保険者に限る。）をいうこととされている。
- 3 令和 3 年度の税制改正における改組後の本制度のうち人材確保等促進税制（措法 42 の 12 の 5 ①）では、その適用要件として、新規雇用者給与等支給額から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% 以上であることとの要件が設けられている。そして、新規雇用者給与等支給額とは、法人の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をいい、新規雇用者比較給与等支給額とは、法人の適用事業年度の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をいうこととされている（措法 42 の 12 の 5 ③五・六）。ここでいう一般被保険者とは、雇用保険法第 60 条の 2 第 1 項第 1 号に規定する一般被保険者をいい（措法 42 の 12 の 5 ③五）、改組前の継続雇用者の定義における一般被保険者と同様となっている。
- 4 改組前の制度において、本制度の適用上、出向者に係る給与等について、出向先法人が出

出元法人へその出向者に係る給与負担金の額を支出している場合には、出向先法人では出向者に対して直接給与等を支給していないのであるが、出向先法人が出向元法人に支出する給与負担金の額のうち、自らが負担すべき出向者に係る給与に相当する金額については、その実質に鑑みれば、出向者に対する給与等の支給額と取り扱う余地があること、また、そのように取り扱うこととしても、その出向者に対する給与等を支給している出向元法人においては、令和3年の改正前の措置法通達42の12の5-2(2)の取扱いにより、出向先法人から支払を受けた給与負担金の額（出向先法人の負担すべき給与に相当する金額に限る。）は、他の者から支払を受けた金額として給与等の支給額から控除することになるため、本制度の適用上、その出向者に係る給与等の支給額（給与負担金の額）が出向元法人及び出向先法人において重複して計上されることはなく、課税上の弊害は生じないことといった理由により、出向先法人から出向元法人へ出向者に係る給与負担金の額の支出について、本制度の適用を認める取扱いを明らかにしていた。これについては、令和3年度の税制改正後においても同様に取り扱うことになる。

具体的には、改正前と同様に、出向先法人の国内に所在する事業所につき作成された労働基準法第108条に規定する賃金台帳に出向者を記載している場合には、本制度の適用要件の判定及び税額控除限度額の計算にあたって、「控除対象新規雇用者給与等支給額」（措法42の12の5③四）、「雇用者給与等支給額」（同四イ）、「比較雇用者給与等支給額」（同四ロ）、「新規雇用者給与等支給額」（同五）、「新規雇用者比較給与等支給額」（同六）、「雇用者給与等支給額」（同十）、「比較雇用者給与等支給額」（同十一）、「控除対象雇用者給与等支給増加額」（同十二）といった用語が定められているが、これらの計算の基礎となる給与等の支給額について、その出向者に係る出向先法人が支出する給与負担金の額は、出向先法人における国内雇用者に対する給与等の支給額に含まれることを明らかにしている。

- 5 ところで、改組後の人材確保等促進税制においては、新規雇用者給与等支給額が新規雇用者比較給与等支給額を一定割合以上上回っていることといった要件が付されているが、この新規雇用者給与等支給額は、国内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であるところ、出向者が出向元法人において雇用保険法上の一般被保険者であり、出向先法人において当該一般被保険者ではない場合には、出向者に係る給与負担金の額は新規雇用者給与等支給額の計算の基礎には含まれないのではないかとの疑義が生ずるところである。

この点、令和3年度の税制改正前の給与等の引上げ及び設備投資を行った場合等の法人税額の特別控除制度において、上記2のとおり継続雇用者給与等支給額が継続雇用者比較給与等支給額を一定割合以上上回っているという要件が付されており、この継続雇用者給与等支給額は、国内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であるところ、出向者に係る内容を出向先法人において賃金台帳に記載しており、出向先法人が自ら負担すべき給与等の支給額として給与負担金を支出していることからすれば、これを継続雇用者給与等支給額の計算の基礎に含めることがその実態にも則しており、かつ、給与負担金の額をこの制度の適用要件の判定及び税額控除限度額の計算の基礎となる給与等の支給額に含める取扱いと整合的であるといった理由により、従来より出向先法人からの給与負担金の額を継続雇用者給与等支給額の計算の基礎に含める取扱いがなされていた。

このことを踏まえ、出向者が出向元法人において雇用保険法上の一般被保険者であり、出

向先法人において当該一般被保険者ではない場合であっても、出向者に係る給与負担金は新規雇用者給与等支給額の計算の基礎に含まれることを今般の通達改正において明らかにしている。

具体的には、出向者が出向元法人において一般被保険者に該当するときは、当該出向者は出向先において一般被保険者に該当するものとして、新規雇用者給与等支給額及び新規雇用者比較給与等支給額を算定することを明らかにしている。

- 6 なお、出向と呼ばれるものには、いわゆる在籍型出向（出向元法人及び出向先法人の双方と出向労働者との間にそれぞれ労働契約関係がある場合をいう。）や移籍型出向（出向先法人と出向労働者との間にのみ労働契約関係があり、出向元法人と当該出向労働者との労働契約関係は終了している場合をいう。「転籍」などとも呼ばれる。）など様々な形態があるが、本通達では、出向先法人と出向元法人の間で給与負担金の授受が行われることが通例となっている在籍型出向を前提とした取扱いを明らかにしている。

これに対して、出向と称していても、労働者と出向元法人の間には労働契約関係があるが、出向先法人との間には労働契約関係がない場合には、在籍型出向ではなく労働者派遣に該当することから、この場合の当該労働者は出向先法人における国内雇用者には該当しないことは当然である。

- 7 連結納税制度においても、同様の通達改正（連措通 68 の 15 の 6 - 3）を行っている。