

外形標準課税Q & A

(1) 報酬給与額

Q1 通勤手当や在外手当は、報酬給与額に含まれますか。

通勤手当や国外勤務者の在勤手当（在外手当）のうち所得税において非課税とされる額に相当する金額については、実費弁償的性格を有するものであることから、報酬給与額に含めません。所得税において非課税とされる額を超える部分に相当する額は報酬給与額に含まれます。

Q2 アルバイトに支払う給料は、報酬給与額に含まれますか。

報酬給与額の対象となる役員又は使用人には、非常勤役員、契約社員、パートタイマー、アルバイト、臨時雇い等名称の如何を問わず、雇用関係又はこれに準ずる関係に基づき労務の提供を行う者全てを含めるため、アルバイトに支払う給料も報酬給与額に含まれます。

Q3 荷物等の運送委託料や建設工事の請負費などの委託・請負契約に基づく委託料等は、報酬給与額に含まれますか。

委託・請負契約に基づいて支払う代金は、労務の提供の対価ではなく、委託された事務をなすこと又は仕事の完成に対する対価であることから、報酬給与額には含まれません。

ただし、契約の形態が形式的に委託・請負契約とされている場合であっても、その実態が雇用関係若しくはこれに準ずる関係又は出向（転籍を含む。）であるときには、委託・請負契約として取り扱われません。

Q4 顧問弁護士に支払う顧問料は、報酬給与額に含まれますか。

報酬給与額には、原則として、所得税において給与所得又は退職所得とされるものが含まれ、所得税において非課税所得、事業所得、一時所得とされるものは含まれないとしており、弁護士に支払う顧問料は、所得税においては、一般的には、事業所得として取り扱われることから、報酬給与額には含まれません。

ただし、雇用関係に基づき労務の提供の対価として支払っており、所得税において給与所得とされる場合には報酬給与額に含まれます。

Q5 従業員に対する現物給付は、報酬給与額に含まれますか。

法人が役員又は使用人のために給付する金銭以外の物又は権利その他経済的利益（いわゆる現物給与）については、所得税において給与所得等として課税され、かつ、法人税の所得の計算上損金の額に算入される場合に限り、報酬給与額に含まれます。

Q6 健康保険の保険料や福利厚生費は、報酬給与額に含まれますか。

健康保険の保険料のようないわゆる法定福利費や、福利厚生費については、一般的には、所得税において給与所得又は退職所得とされないことから、報酬給与額には含まれません。

ただし、名目上福利厚生費とされているものであっても、所得税において給与所得又は退職所得とされる場合には、報酬給与額に含まれます。

Q7 役員に対する賞与・報酬は、報酬給与額に含まれますか。

役員に対する賞与・報酬のうち、法人税の所得の計算上、定期同額給与・事前確定届出給与・利益連動給与のいずれの給与にも該当しないものの額は、損金に算入されないため、報酬給与額に含まれません。

また、役員報酬は法人税の所得の計算上損金に算入されるため報酬給与額に含まれますが、不相应に高額な部分で損金算入を否認された額は報酬給与額に含まれません。

Q8 退職給与引当金に繰り入れた金額は、報酬給与額に含まれますか。

退職給与引当金に繰り入れた金額は、当該事業年度の法人税の所得の計算上損金の額に算入されないため報酬給与額には含まれません（実際に退職金として支払い、損金の額に算入されたものが報酬給与額に含まれます）。

Q9 法人が他の法人からその法人の従業員の派遣を受けている場合、支払う派遣料の75%が法人の報酬給与額となるのですか。

労働者派遣法に基づく労働者派遣を受けている場合には、支払う派遣料の75%が報酬給与額に含まれます。この場合、労働者派遣をした法人については、派遣労働者に係る報酬給与額から支払を受ける派遣料の75%を控除します。

一方、労働者派遣契約に基づかない派遣の場合には、派遣料の75%を報酬給与額に含める制度の対象とはなりません。

Q10 労働者派遣法に基づく労働者派遣契約を結んでいる場合に、派遣を受ける法人が派遣労働者に係る交通費を別途負担することとしている場合には、派遣料に別途負担する交通費を加えた金額の75%が当該法人の報酬給与額となるのですか。

支払う派遣料の75%が報酬給与額に含まれるため、派遣料の内に交通費が含まれている場合には交通費を控除せず、派遣料とは別途交通費を負担する場合には交通費を加算せずに計算を行います。

Q11 出向先法人(X)が出向元法人(Y)に対して、出向者の給与を負担するために給与負担金を支払った場合には、Xの報酬給与額に含まれますか。

法人の使用人が他の法人に出向した場合において、その出向者に対する給与をYが支給することとしているため、Xが自己の負担すべき給与に相当する金額(給与負担金)をYに支給したときには、この給与負担金の額はXの報酬給与額に含まれます。

また、Yにおいては、この出向者に支払う給与のうちXから支出された給与負担金相当額は報酬給与額に含めません。

※ 出向に係る報酬給与額の計算例(別紙参照) <別紙パターン4>

Q12 出向先法人(X)が出向者を役員として受け入れるにあたり、出向元法人(Y)に対して、経営指導料を支払った場合には、Xの報酬給与額に含まれますか。

経営指導料が実質的に、出向者に対する給与をYが支給することとしているため、Xが自己の負担すべき給与に相当する金額をYに支給しているものである場合は、この経営指導料の額はXの報酬給与額に含まれます。

※ 出向に係る報酬給与額の計算例(別紙参照) <別紙パターン4>

Q13 出向先法人(X)との給与条件の較差を補てんするために出向元法人(Y)がXに対して給与較差相当額を支給した場合はどのようになりますか。

出向があった場合に、YがXとの給与条件の較差を補てんするためにXに対して支給する給与較差相当額は、Yの報酬給与額に含まれます。

また、Xにおいては、この出向者に支払う給与等のうちYから支出された給与較差相当額は報酬給与額に含めません。

※ 出向に係る報酬給与額の計算例(別紙参照) <別紙パターン6の②>

Q14 出向期間中、定期的に出向先法人（X）が出向元法人（Y）に対して、出向者の退職金を負担するために「退職給与負担金」を支払った場合には、Xの報酬給与額に含まれますか。

出向期間中、定期的にXがYに対して、出向者の退職金を負担するために退職給与負担金を支払った場合には、退職給与負担金はXの報酬給与額に含まれず、実際に出向者に退職金を支払う事業年度において、当該退職金がYの報酬給与額に含まれます。

※ 出向に係る報酬給与額の計算例（別紙参照）＜別紙パターン5＞

Q15 請負代金であっても注文法人の報酬給与額となるのは、どのような場合ですか。

請負契約に係る代金は、労務の提供の対価にはあたらないことから、原則として業務を注文した法人の報酬給与額には含まれません。

ただし、自己の業務の一部を他の法人に行わせる形態であるにもかかわらず、当該業務の全部又は一部を注文法人自らがに行っていると認められる契約又は雇用以外の方法により人材の提供を受け、当該人材を自己の業務に従事させるもので、地方税法第72条の15第2項に規定する労働者派遣法等に基づく契約以外の契約は、「名目上の請負契約」にあたりますので、請負代金の全部又は一部は報酬給与額に該当します。

なお、上記の実態があるときは、契約の名称の如何を問わず、「名目上の請負契約」となりますので、当該契約に基づく代金のうち労務提供の対価となる部分は報酬給与額に該当します。

(2) 純支払利子

Q1 額面が100万円の手形を支払期日前に90万円に割り引いて現金化した場合の手形割引料10万円は支払利子に含まれますか。

手形割引料は、受取手形を支払期日前に現金化することにより金融機関等から割り引かれるものであって、借入金に対する利息に相当するため、支払利子に含まれます。

Q2 100万円の売掛債権について、期限前に支払いをした場合には90万円とするとした場合における売上割引料10万円は、支払利子に含まれますか。

売上割引料は、元々当該法人が負債を有していてこれについて利息として支払うものではなく、単に期限前に支払いをしてくれたことに対する報奨金的なものであって、法的にも利子に当たるといえることはできないことなどから、支払利子に含まれません。

Q3 3月末で事業年度を終了する法人が、1月から12月までの期間で毎月1万円の利子を本来支払うこととしている場合に、当該事業年度(X年度)1月に全額支払った場合及び翌事業年度(Y年度)12月に全額支払った場合のX年度の支払利子はどのようになりますか。

法人税の所得の計算上、各事業年度の損金の額に算入される利子の額は、原則として、その利子の計算期間の経過に応じ、当該事業年度に支払うべき額とされているため、1月から3月までの利子と4月から12月までの利子をそれぞれの事業年度の支払利子に含めます。

したがって、X年度1月に全額支払った場合のY年度4月から12月までの前払部分はX年度の支払利子に含まれず、Y年度12月に全額支払った場合のX年度1月から3月までの未払部分はX年度の支払利子に含まれます。

Q4 金融業や不動産会社などのように、利子収入や賃貸収入が営業収入となるような場合でも受取利子及び受取賃借料に含まれますか。

企業会計上支払いを受ける利子の額や賃借料が営業収入として経理される場合であっても、受取利子及び受取賃借料に含まれます。

Q5 売掛金などの金銭債権の支払が期日を過ぎた場合に、遅延期間に応じて一定の率に基づいて算定する遅延損害金は、支払利子及び受取利子に含めますか。

負債の利子は、原則として借手において貸借対照表の負債の部に計上されるべきものを元本とし、元本×率×期間で計算すべきものです。

金銭の給付を目的とする債務の履行が遅れた場合の遅延損害金は、損害賠償金ですが、金銭債務を元本とする負債の利子に該当し、一種の割増利息の性質を持つものですので、支払利子及び受取利子に含めます。

Q6 売掛債権をファクタリング会社に譲渡したときのファクタリング費用は、支払利子に含めるのですか。

売掛債権を譲渡したときの債権金額と譲渡価額の差額は資産の譲渡から生じるものであって、負債から生じる利子とは性質が異なるため原則として、支払利子には該当しません。ただし、譲渡の対象となる債権に償還請求権が付されているときは、支払利子に該当します。

(3) 純支払賃借料

Q1 リース会社から自動車や機械設備を賃借している場合には、これらの賃借料は支払賃借料に含まれますか。

自動車や機械設備のような土地又は家屋（これらと一体となって効用を果たす構築物又は附属設備を含む。）以外のものの賃借料は、支払賃借料に含まれません。この場合、法人税法上のリース取引に該当する場合には、利子相当額が支払利子の対象となります。

Q2 1年契約で毎週日曜日に限り、事務所を借りる契約をしているため、その日数の合計が30日を超えている場合には、この賃借料は支払賃借料に含まれますか。

土地又は家屋を使用又は収益できる期間の合計が30日を超えていても、その期間が連続して1月以上となっていないものの賃借料は支払賃借料に含まれません。

Q3 3月末で事業年度を終了する法人が、事務所を賃借する場合に、3月中のある日から当該事業年度末までの賃借契約をし、別途4月1日から1年間の賃借契約をしている場合には、3月中の賃借料は支払賃借料に含まれますか。

土地又は家屋を使用又は収益できる期間が契約上連続して1月に満たない場合であっても、実質的に使用又は収益できる期間が連続して1月以上となっているため、3月中の賃借料は賃借契約をした事業年度の支払賃借料に含まれます。

Q4 土地や建物の賃借契約時に支払う権利金や敷金、保証金は、支払賃借料に含まれますか。

土地又は家屋の賃借権等の設定に係る権利金は、一般的に借地権や借家権設定の対価であって、地代や家賃とは別個のものであることから、契約等により地代や家賃の前払分が含まれているものを除いて、支払賃借料に含まれません。更新料についても同様です。

また、敷金や保証金は、一種の預り金という性格を有し、法人税の所得の計算上も損金に算入されないことから、支払賃借料に含まれません。ただし、支払うべき賃借料を滞納した場合などの債務の不履行により、敷金から控除された金額については、支払賃借料に含まれます。

Q5 法人が他の法人からアパートを賃借し、社宅として従業員に安価で賃貸している場合における、他の法人に対して支払う賃借料はどのようにになりますか。

法人が賃借している土地又は家屋を従業員に社宅等として賃貸している場合には、法人が支払う賃借料は支払賃借料に、従業員から支払いを受ける賃借料は受取賃借料に、それぞれ含まれます。

法人が賃借したアパート等を安価で賃貸している場合には、所得税において給与所得とされる場合がありますが、この給与所得とされた部分については報酬給与額には含めません。

Q6 法人が月極で駐車場を借りている場合の賃借料は、支払賃借料に含まれますか。

消費税においては、駐車場として土地を利用させた場合、土地の貸付けではなく施設の貸付けに該当する場合がありますが、法人事業税の付加価値額の算定に当たっては、駐車場の賃借料は土地の使用又は収益を目的とする権利の対価の額に該当するため、支払賃借料に含まれます。

Q7 法人が土地を1年契約で賃借し、当該土地をコインパーキングとして利用している場合における法人の純支払賃借料はどのようにになりますか。

土地の賃借料は支払賃借料に含まれますが、コインパーキングのように不特定多数の利用者に1ヶ月未満の期間で使用させている場合の使用料は受取賃借料には含まれません。

Q8 法人の設置する配管が県道を横断するために、県に対し支払う占用料は、支払賃借料に含まれますか。

当該占用料は、配管が設置されているために、県道の土地の利用を制限していることにより支払うもので、実質的に土地の使用又は収益の対価の額としての性格を有するため、支払賃借料に含まれます。

Q9 法人が海水取水口を設置することに伴い、県に対し支払う海面利用料は、支払賃借料に含まれますか。

当該利用料は、公有水面の利用の対価として支払うものであり、純支払賃借料の対象である土地又は家屋に係るものでないことから、支払賃借料に含まれません。

Q10 法人が貸倉庫を賃貸借する契約をし、当該契約に荷物の出入庫サービスや警備料が含まれている場合には、出入庫サービス料や警備料も含めた賃借料が支払賃借料となるのですか。

土地又は家屋の賃貸借に係る役務の提供の対価の額は、役務の提供の対価の額と土地又は家屋の賃借権等の対価の額とが、契約等において明確かつ合理的に区分されていない場合には、支払賃借料及び受取賃借料に含まれることとなるため、出入庫サービス料等が明確かつ合理的に区分されていなければ契約に基づいて支払う出入庫サービス料等相当額を含めた賃借料が支払賃借料となり、明確かつ合理的に区分されていれば出入庫サービス料等を除いた額が支払賃借料となります。

Q11 当社は、A社と業務委託契約を結び、A社の業務の一部を受託しています。当該受託業務は、委託元であるA社の事務所の一部を賃借して行っています。会計処理は、業務委託料収入を収益とし、事務所賃借料を費用として計上するのではなく、業務委託料収入と事務所賃借料を相殺した後の金額を収益として計上しています。このとき、当該事務所の賃借料は支払賃借料に含めないのでしょうか。

収益配分額は、原則として法人税の所得計算上損金の額又は益金の額に算入されるものに限るとされています。この場合の、「算入されるもの」とは、実際に損金又は益金に算入された金額ではなく、損金又は益金の額に算入すべき金額を指します。

業務委託の対価と事務所賃貸借の対価を別に定めており、公正妥当な会計処理に基づきそれぞれを収益・費用と認識すべきものであるときは、当該事務所賃借料は支払賃借料に含めることとなります。

Q12 河川、港湾及び海岸の占用料は、それぞれ支払賃借料の対象となりますか。

河川占用、港湾占用及び海岸占用は土地の使用にあたりますので、河川占用料、港湾占用料、海岸占用料は、土地の使用を目的とした権利の対価として支払賃借料の対象となります。

なお、公有水面の利用は純支払賃借料の対象外ですが、土地・水面双方の使用を対象とし、かつ、その金額区分がないものについては、全額が支払賃借料となります。

Q13 建設予定のビルを賃借するにあたり、家主となる建築主に建設協力金を預託し、返還までの期間において支払家賃と受取利息を各期の費用及び収益として計上しています。当該費用及び収益は支払賃借料及び受取利子に含めるのでしょうか。

金融商品に関する会計基準に基づき建設協力金を時価評価して資産計上し、返還までの期間に支払家賃及び受取利息を費用及び収益に計上している場合、当該費用及び収益が法人税の所得の計算上、当該事業年度の損金及び益金となる場合は、支払賃借料及び受取利子として取り扱います。

建設協力金の支払時の時価と支払額との差額は、前払家賃の性質を有するものと考えられます。また、受取利息は、建設協力金の時価評価額を元本としたときの、元本×利率×期間で求められるものであり、受取利子に該当します。

参考

【金融商品会計実務指針#133】

建設協力金の支払額と当該時価との差額は、長期前払家賃として計上し、契約期間にわたって各期の損益に合理的に配分する。また、建設協力金等の差入預託保証金は返済期日に回収されるから、当初時価と返済金額との差額を契約期間にわたって配分し受取利息として計上する。

Q14 自動販売機を土地又は家屋に設置するときの設置料は支払賃借料及び受取賃借料に含まれますか。

自動販売機を設置して販売を行うものは、自動販売機を設置する土地又は家屋を使用又は収益する権利を有しているため、設置料は純支払賃借料の対象となります。

なお、設置料と認められる場合には、販売手数料、販売協賛金、ロケーションコミッション等、名称の如何を問わず、対象となります。

(4) 資本割

Q1 自己株式を取得・保有している場合、資本金等の額から控除できますか。

○平成18年4月1日以降に自己株式を取得した場合

資本割は法人税法上の「資本金等の額」とされますが、平成18年度法人税法改正により、自己株式が税務上も資本取引とされたことから、期末保有自己株式は法人税申告書別表5(1)では資本金等の金額のマイナスとして処理されます。

したがって、外形標準課税上も自己株式の額のうち取得資本金額を控除する必要があります。

非上場株式を購入した場合は、取得時に株主に対して交付した金銭等の額のうち、対応する資本金等の額分(取得資本金額)については、直接「資本金等の額」を減少し、その金額を超える部分については「みなし配当」として利益積立金額を減少することとなりました。

<取得資本金額の計算>

$$\frac{\text{自己株式の取得等の直前の資本金等の額}}{\text{自己株式の取得等の直前の発行済株式数}} \times \text{自己株式の取得等に係る株式数}$$

※計算した額が、交付した金銭等の額を超える場合は、交付した金銭等の額とする。

また、証券取引市場等で購入した場合は、取得価額を資本金等の額から減少させることとなります。

Q2 いわゆる欠損てん補を行った場合、欠損てん補に充てた金額は資本金等の額から控除できますか。

控除できます。

平成13年4月1日から平成18年4月30日までの間に、資本若しくは出資の減少（金銭その他の資産を交付したものを除く。）による資本の欠損てん補又は旧商法第289条1項及び2項2号に規定する資本準備金の取り崩しによる資本の欠損てん補を行った場合、資本金等の額から欠損てん補に充てた金額を控除します。

また、平成18年5月1日以後に会社法第446条に規定する剰余金を損失のてん補に充てた場合は、損失のてん補に充てた金額を資本金等の額から控除します。

この場合の剰余金とは、会社法447条又は448条の規定により資本金の額又は資本準備金の額を減少し剰余金として計上したもので、会社法452条により損失のてん補に充てた日以前一年間において剰余金として計上した額に限ります。

なお、旧商法又は会社法において当該欠損てん補の効力が発生する日の属する事業年度より、欠損てん補に充てた金額は資本金等の額から控除することとなります。

Q3 欠損てん補に充てた金額を資本金等の額から控除する際に、提出する書類はありますか。

あります。

確定申告書を提出する際に、欠損てん補を行った事実及び欠損てん補に充てた金額を証する書類を提出してください。

具体的には以下の書類となります。

- 株主総会議事録
- 債権者に対する異議申立の公告を証する書面（官報の抜粋）
- 知れたる債権者に対する催告を証する書面（催告書の写し）
- 異議を申し立てた債権者があるときは、その者に対し弁済、担保等を供したことを証する書面（異議申立書、弁済金受領書、抵当権設定契約書等）

出向に係る報酬給与額の計算例

(X: 出向先法人、Y: 出向元法人)

