

○ 報酬給与額

法人が支払う報酬や給与などのうち、所得税法上の給与所得及び退職所得に該当し、法人税の所得計算において損金算入となるものが対象となります。この他に、法人税の所得計算において損金算入される法定福利費以外の年金掛金や派遣費用を、報酬給与額の対象としています。

これらは、原則として法人税の所得計算において損金算入される事業年度において対象としますが、棚卸資産などの資産に計上されるものは、支払う事業年度において対象としています。

Q1 通勤手当や在外手当も、報酬給与額に含まれますか。

A 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部分は、報酬給与額に含まれません。

ただし、所得税の非課税限度額を超えて支払われる部分については、報酬給与額に含まれます。（法 72 の 15①、令 20 の 2 の 2、取扱通知 4 の 2 の 8）

Q2 従業員に旅費を支給した場合は、報酬給与額に含まれますか。

A 報酬給与額には、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ません。

したがって、所得税において給与所得又は退職所得とされる旅費が報酬給与額に含まれ、これら以外の旅費については報酬給与額に含まれません。（法 72 の 15①、取扱通知 4 の 2 の 3）

Q3 食品会社 X 社が、マネキン（販売員）の斡旋を受けて得意先店頭にて販売を行う際に、マネキン紹介所 Y に支払う当該マネキンの賃金及び紹介手数料は X 社の報酬給与額に含めるのでしょうか。

外形標準課税に係る Q&A（報酬給与額）

A マネキンの賃金は、職務内容がデパート等の職員と同じであり、労働した日又は時間を基準として賃金が算定されていることなどから、所得税において給与に該当するとされています。このことから、マネキン紹介所 Y に支払った賃金は X 社の報酬給与額に含まれることとなります。

また、マネキン紹介所 Y に支払った紹介手数料については、給与に該当せず、報酬給与額には含まれません。（法 72 の 15①、取扱通知 4 の 2 の 3）

Q4 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を支払っている場合には、報酬給与額に含まれますか。

A 委託契約や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、請負契約として取り扱わず、報酬給与額に含まれます。（法 72 条の 15①、取扱通知 4 の 2 の 5）

Q5 スtock・オプションは、報酬給与額の対象になりますか。

A スtock・オプションとは、従業者等に対して自社の株式を予め定められた価額で取得できる権利をいいます。税制上の優遇措置を受けられるかどうかによって、税制適格 Stock・オプションと税制非適格 Stock・オプションに分けられます。

税制適格 Stock・オプションでは、法人税において損金算入額が発生せず、報酬給与額の対象になりません。

税制非適格 Stock・オプションでは、従業者等に付与された Stock・オプションが権利行使された場合、法人税において、企業会計上費用処理された Stock・オプション費用が、権利行使日の属する事業年度の損金に算入されます。この損金算入された Stock・オプション費用が、給与等として報酬給与額の対象となります。（法 72 条の 15①、取扱通知 4 の 2 の 3）

外形標準課税に係る Q&A（報酬給与額）

Q6 会社のOBを「非常勤顧問」として雇用している場合には、非常勤顧問に対する給与は、報酬給与額に含まれますか。

A 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、臨時雇いその他名称のいかんを問わず、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が含まれます。

また、報酬給与額には、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ません。

したがって、非常勤顧問に対する給与が、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。（法 72 条の 15①、取扱通知 4 の 2 の 2、4 の 2 の 3）

Q7 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。

A 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ません。

顧問弁護士に支払う顧問料は、一般的には、所得税において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対価として顧問料を支払っており、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。（法 72 条の 15①、取扱通知 4 の 2 の 3）

Q8 従業員に対して現物給付した場合、報酬給与額に含まれますか。

A 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又は退職所得として課税され、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せん。（法 72 条の 15①、取扱通知 4 の 2 の 6(1)）

Q9 福利厚生費や法定福利費は、報酬給与額に含まれますか。

A 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ることとなります。

また、法定福利費については、社会政策の観点から、その拠出が法令で義務づけられているものであり、強制的な公的負担であるという点で、任意に拠出される給与や確定給付企業年金等の掛金とは性格が異なることから、報酬給与額には含まれません。

法定福利費の主なものには、社会保険（健康保険、厚生年金保険、介護保険）や労働保険（雇用保険、労災保険）があります。（法 72 条の 15①、取扱通知 4 の 2 の 3）

Q10 従業者のために保険会社に支払う保険料は報酬給与額に含まれますか。

A 法人が、自己を契約者とし、役員又は使用人（これらの者の親族を含みます。）を被保険者とする養老保険、定期保険、定期付養老保険に加入してその保険料を支払った場合には、当該保険料の額のうち所得税及び法人税において給与とされるものは報酬給与額に含まれます。（法 72 条の 15①、取扱通知 4 の 2 の 7）

Q11 3 月分の超過勤務手当は、4 月に従業員に支払っているのですが、3 月末で事業年度が終了する場合には、どの事業年度の報酬給与額とすればよいのですか。

A 報酬給与額は、当該事業年度の法人税の所得（連結法人の場合は連結所得）の計算上損金の額に算入されるものが含まれます。したがって、報酬給与額が帰属する時期については、原則として、法人税の所得の計算上損金の額に算入した事業年度と一致することとなります。

質問のケースについては、一般的には、3 月分の超過勤務手当は、法人税の所得の計算上 3 月末で終了する事業年度の損金の額に算入されますので、報酬給与額についても

外形標準課税に係る Q&A（報酬給与額）

3 月末で終了する当該事業年度において含まれることとなります。（法 72 条の 15①、取扱通知 4 の 1 の 2）

Q12 役員に対する給与・報酬は、報酬給与額に含まれますか。

A 報酬給与額には、所得税において給与所得又は退職所得として課税され、かつ、法人税の所得の計算上損金の額に算入されるものが含まれます。

役員に対する給与については、一般的には、法人税の所得の計算上損金に算入されないため、報酬給与額に含まれません。ただし、定期同額給与や事前確定届出給与など法人税の所得の計算上損金に算入されるものは、報酬給与額に含まれます。

また、役員に対する報酬については、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。ただし、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。（法 72 条の 15①、取扱通知 4 の 1 の 2）

Q13 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。

A 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算定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は報酬給与額に含まれます）。（法 72 条の 15①、取扱通知 4 の 1 の 2）

Q14 将来の賞与に備えて有税で積み立てた場合には、積み立てた事業年度の報酬給与額に含まれるのですか。

A 給与等のうち、報酬給与額に含まれるのは、法人税の所得（連結法人の場合は連結所得）の計算上損金の額に算入されたものに限られます。

したがって、将来の賞与に備えて有税で積み立てる金額については、積み立てた事業年度の報酬給与額に含まれず、実際に従業者等に対して賞与として支払われる事業年度（損金算入される事業年度）の報酬給与額に含まれることとなります。（法 72 条の 15①、取扱通知 4 の 1 の 2）

Q15 X社がY社から従業員の派遣を受けている場合、Y社に支払う派遣料の75%がX社の報酬給与額となるのですか。

A 労働者派遣法又は船員職業安定法に基づく労働者派遣を受けている場合には、Y社に支払う派遣料の75%がX社の報酬給与額に含まれます。この場合、労働者派遣をしたY社については、派遣労働者に係る報酬給与額から支払いを受ける派遣料の75%を控除します。

一方、労働者派遣法又は船員職業安定法に基づかない場合には、派遣料の75%を報酬給与額とする制度の対象とはなりません。雇用関係に準ずる関係が認められれば、Y社に支払う派遣料を給与として取り扱い、X社の報酬給与額に含まれることとなります。

（法72条の15②、取扱通知4の2の15）

Q16 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、派遣契約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になりますか。

A 労働者派遣契約に基づく派遣契約料には、派遣労働者等に係る旅費等が含まれるものとされています。したがって、派遣労働者に係る派遣料と交通費を区分されていても、交通費を加えた金額の75%が報酬給与額に含まれます。

なお、労働者派遣契約とは別に交通費を負担する場合には、交通費を加算せずに計算することとなります。（法72条の15②、取扱通知4の2の15(1)）

Q17 報酬給与額の計算に当たり、派遣契約料に消費税が含まれている場合には、消費税も含めて報酬給与額の計算をするのですか。

A 報酬給与額、純支払利子又は純支払賃借料の計算に当たっては、消費税及び地方消費税を除いた金額を基礎とすることとされています。したがって、派遣契約料に消費税が含まれている場合には、派遣契約料から消費税相当分を控除して報酬給与額を計算します。（法72条の15②、取扱通知4の1の3）

Q18 従業員を他の法人に出向させた場合、出向先の法人が出向者に支払った給与は、どちらの報酬給与額に含まれますか。

A 出向者の給与（退職給与は除きます。）については、給与の実質的負担者の報酬給与額とし、出向者の退職給与については、退職給与の形式的支払者の報酬給与額にすることとされています。

したがって、出向先法人が支払った給与は、出向先法人の報酬給与額に含まれます。

（法 72 条の 15①、取扱通知 4 の 2 の 14）

Q19 出向先 Y 社が出向者を役員として受け入れるにあたり、出向元 X 社に対して、経営指導料を支払った場合には、Y 社の報酬給与に含めるのでしょうか（出向者の給与は X 社が支給しています）。

A 出向先法人が、自己の負担すべき給与に相当する金額（給与負担額）を出向元法人に支出したときは、当該給与負担額は、出向先法人の報酬給与額になります。

したがって、経営指導料が実質的に出向者に対する報酬や給与である場合は、Y 社の報酬給与額に含まれます。この場合、X 社は出向者に支払う給与から、受け取った経営指導料を控除した金額が報酬給与額になります。（法 72 条の 15①、取扱通知 4 の 2 の 14(1)）

Q20 出向先法人 Y 社との給与条件の較差を補てんするために出向元 X 社が Y 社に対して給与較差相当額を支給した場合はどのように取り扱うのでしょうか（出向者の給与は Y 社が支給している）。

A 出向があった場合に、出向元 X 社と出向先 Y 社との較差を補てんするために Y 社に対して支給する給与較差相当額は、X 社の報酬給与額に含まれます。

また、Y 社においては、この出向者に支払う給与等のうち X 社から支出された給与較差相当額は報酬給与額に含まれません。（法 72 条の 15①、取扱通知 4 の 2 の 14(2)）

外形標準課税に係る Q&A（報酬給与額）

Q21 出向元 X 社が確定給付企業年金等を締結している場合において、出向先 Y 社があらかじめ定めた負担区分に基づき、その出向者に係る掛金等の額を出向元法人に支出したときは、Y 社の報酬給与額に含まれますか。

A 出向元 X 社が確定給付企業年金契約等を締結している場合において、出向先 Y 社があらかじめ定めた負担区分に基づき、その出向者に係る掛金、保険料（過去勤務債務に係る掛金、保険料を含みます。）の額を X 社に支出したときは、当該支出した金額は Y 社の報酬給与額に含まれます。（法 72 条の 15①、取扱通知 4 の 2 の 14(3)）

Q22 製造業を行う法人が製品を製造するために支払った給与で、棚卸資産の取得価額に含まれるものは、どの事業年度の報酬給与額とされますか。

A 棚卸資産については、法人税の所得の計算上、当該事業年度の収益に対応する製造原価等が損金の額に算入されます。それにより、支払った給与等のうち、どの部分が当該事業年度の損金に算入されているかを把握することは困難であると考えられます。

このため、棚卸資産の取得価額に含まれ、資産計上される給与については、実際に給与を支払った事業年度の報酬給与額に含めることとされています。（法 72 条の 15①、令 20 の 2、取扱通知 4 の 1 の 2）

Q23 建設業を営む法人が、本社ビルを建設するために建設仮勘定を設定した場合、本社ビル建設のために支払った給与はどの事業年度の報酬給与額とされますか。

A ビルのような有形固定資産については、法人税の所得の計算上、建設のための費用（給与を含む）は建設仮勘定として貸借対照表の資産の部に計上され、完成もしくは事業の用に供した事業年度から損金の額に算入されます。それにより、建設途中で支払った給与等のうち、どの部分が当該事業年度の損金に算入されているかを把握することは困難であると考えられます。

このため、建設仮勘定に含まれ、資産計上される給与については、実際に給与を支払った事業年度の報酬給与額に含めることとされています。（法 72 条の 15①、令

外形標準課税に係る Q&A（報酬給与額）

20 の 2、取扱通知 4 の 1 の 2)

Q24 法人が退職給付信託を設定し、その信託財産から確定給付企業年金の掛金等が拠出された場合には、どのように取り扱われるのですか。

A 信託財産から確定給付企業年金の掛金等が拠出された場合には、掛金等の額は、その企業の所得の計算上損金の額に算入されます。

法人が退職給付信託を設定した場合において、その信託財産より確定給付企業年金契約の掛金等が拠出された場合には、その退職給付信託を設定した法人に掛金等の拠出があったものとして報酬給与額に含めることとなります。（法 72 条の 15①、取扱通知 4 の 2 の 13）

Q25 建設業を営む法人ですが、当社の社員を JV（共同企業体）に出向させています。JV では給与協定を定めていますが、実際に支払った給与額と差がある場合の報酬給与額はどのようになりますか。

A JV（共同企業体）に係る報酬給与額については、法人税の所得計算において、原則として、分配割合に基づいて負担する金額が損金算入されることから、この金額が報酬給与額となります。

ただし、質問のケースのように JV に社員を出向させる際に給与協定を締結している場合には、①分配割合に基づく給与及び②出向社員に対して実際に支払う給与が法人税の所得計算において損金算入され、かつ、③給与協定に基づき受け取る給与が法人税の所得計算において益金算入されます。

したがって、実際に支払った給与額と給与協定額に差がある場合には、① + (② - ③) で算定した金額が JV に係る報酬給与額となります。（法 72 条の 15①、取扱通知 4 の 1 の 4、4 の 2 の 16）