

**外形標準課税に関する申告誤り事例
(調査で判明した事例)**

平成31年3月

福井県税事務所

目 次

1 報酬給与額

事例 1	報酬給与額に含める賞与の金額が誤っていた事例	1
事例 2	役員退職金（役員退職慰労金）を報酬給与額として申告して いなかった事例	1
事例 3	源泉徴収した顧問料を報酬給与額として申告していた事例【H30.3 追加】	2
事例 4	持株奨励金を報酬給与額として申告していなかった事例	2
事例 5	報酬給与額に含める通勤手当の金額が誤っていた事例	2
事例 6	報酬給与額に含める通勤手当の金額が誤っていた事例 （消費税の控除漏れ）	3
事例 7	出向先からの負担金のうち、退職給与分を報酬給与額から 控除していた事例	3
事例 8	出向先からの負担金のうち、法定福利費等分を報酬給与額 から控除していた事例	4
事例 9	未成工事支出金に含まれる給与を報酬給与額として 申告していなかった事例【H30.3 追加】	5
事例 10	労働者派遣制度に基づく報酬給与額の算定を誤っている事例【H31.3 追加】	6

2 純支払利子

事例 11	信用保証料を支払利子として申告していた事例	7
事例 12	売上割引料を支払利子として申告していた事例	7
事例 13	利子税・地方税の延滞金（納期限延長に係るもの）について、 支払利子として申告していなかった事例	8
事例 14	還付加算金を受取利子として申告していなかった事例	8

3 純支払賃借料

事例 15	共益費を控除せずに支払賃借料として申告していた事例	9
事例 16	国・地方公共団体に支払う占用料を支払賃借料として申告して いなかった事例	9
事例 17	保管期間が短い荷物の保管料を支払賃借料として申告して いなかった事例【H30.3 追加】	10
事例 18	電柱敷地料を受取賃借料として申告していなかった事例	11
事例 19	従業員から受け取る社宅使用料を受取賃借料として申告して いなかった事例	11
事例 20	金融商品会計基準に基づき建設協力金を会計処理している場合の 純支払賃借料の計算が誤っていた事例【H31.3 追加】	12

4 資本割

事例 21 損失のてん補に充てた金額を資本金等の額から控除していな かった事例	13
--	----

参考条文凡例

- 「法」・・・・・・・・地方税法
- 「令」・・・・・・・・地方税法施行令
- 「規則」・・・・・・・・地方税法施行規則
- 「通知」・・・・・・・・地方税法の施行に関する取扱について（道府県税関係）

1 報酬給与額

事例1 報酬給与額に含める賞与の金額が誤っていた事例

雇用関係等に基づく労務の提供の対価として支払われるものであって、法人税の所得の計算上損金の額に算入され、所得税において給与所得または退職所得とされるものについては、報酬給与額に含めず（法72の15①、通知4の2の1・4の2の3）。

したがって、賞与について引当金勘定を設けている場合は、注意が必要です。賞与引当金の繰入額について、法人税申告書の別表4で加算した額は、当該事業年度の損金には算入されません。一方、賞与引当金を取り崩し、実際に賞与を支払った事業年度においては、法人税申告書の別表4で減算した額が、当該事業年度の損金に算入されることになります。

報酬給与額に含める賞与の金額が誤っていた事例としては、法人税申告書の別表4に加算額あるいは減算額があるにもかかわらず、これらの金額を考慮せずに、決算書に計上されていた賞与の金額のみを報酬給与額に含めていた事例が多く見受けられました。申告の際にはご注意ください。

事例2 役員退職金（役員退職慰労金）を報酬給与額として申告していなかった事例

役員に対する退職金のうち、法人税の所得の計算上損金の額に算入される退職金については、報酬給与額に含めることとなります。なお、法人税で損金算入されない額（例：役員に対する退職金の額の一部が過大なものとして損金否認された額）については、報酬給与額には含めません（法72の15①、通知4の2の1・4の2の3）。

また、事例1と同様、役員退職金について引当金勘定を設けている場合は、引当金の繰入額について、法人税申告書の別表4で加算した額は、当該事業年度の損金には算入されず、引当金を取り崩し、実際に役員の退職金を支払った事業年度において、法人税申告書の別表4で減算した額が、当該事業年度の損金に算入されることになります。

役員退職金については、退職金そのものの報酬給与額への算入漏れといった単純な誤りの事例や、法人税申告書の別表4に加算額あるいは減算額があるにもかかわらず、これらの金額を考慮せずに、決算書に計上されていた役員退職金の金額のみを報酬給与額に含めていた誤りの事例が多く見受けられました。申告の際にはご注意ください。

事例3 源泉徴収した顧問料を報酬給与額として申告していた事例

報酬給与額とは、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を行い、所得税において事業所得、一時所得、雑所得又は非課税所得とされるものは報酬給与額となりません（取扱通知4の2の3）。

税理士や弁護士等に支払った顧問料は、法人において源泉徴収している場合でも、所得税においては一般的に事業所得として取り扱われることから、報酬給与額の対象となりません。

所得税における取り扱いを確認せず、個人から源泉徴収した顧問料をすべて報酬給与額の対象としている事例がありましたので、申告の際にはご注意ください。

なお、税理士や弁護士であっても、法人と雇用関係があり、顧問料が給与所得とされる場合は、報酬給与額の対象となります。

事例4 持株奨励金を報酬給与額として申告していなかった事例

法人税の所得の計算上損金の額に算入され、所得税において給与所得または退職所得とされるものについては、その名称や支給形態を問わず、原則として報酬給与額に含めます（法72の15①、通知4の2の1・4の2の3）。

したがって、福利厚生費などの勘定科目に含まれるものであっても、所得税において給与所得とされるものは、報酬給与額の対象となりますが、特に持株奨励金については、申告から漏れているケースが多くありました。

報酬給与額の算定に際しては、給料、賃金、賞与等の勘定科目だけでなく、その他の勘定科目についても、所得税において給与所得とされるものがないか、ご注意ください。

事例5 報酬給与額に含める通勤手当の金額が誤っていた事例

報酬給与額に含めるべき通勤手当については、計上誤りが多く見受けられます。

報酬給与額に含める通勤手当は、所得税における非課税限度額を超えて支給される分（課税通勤手当）です（通知4の2の8）。

一般の通勤者について、通常必要である部分として所得税法の非課税部分に相当する金額（非課税通勤手当）は、報酬給与額に含めません（令20の2の3）。

課税通勤手当を含めずに申告していた事例や、非課税通勤手当を含めて申告していた事例が多く見受けられました。申告の際にはご注意ください。

事例 6	報酬給与額に含める通勤手当の金額が誤っていた事例 (消費税の控除漏れ)
-------------	--

収益配分額（報酬給与額、純支払利子、純支払賃借料）の計算にあたっては、消費税および地方消費税を除いた金額を基礎とします（通知4の1の3）。

したがって、報酬給与額の計算にあたり、非課税通勤手当を減算する場合や課税通勤手当を加算する場合には、消費税分を控除する必要があります。この際に、給与台帳の消費税込みの金額を減算または加算すると、消費税が含まれた金額で計算してしまうこととなります。

消費税の税抜処理をした決算書や総勘定元帳以外の台帳や集計表を使用する場合は、消費税分を控除します（令20の2の3、通知4の2の8）。

消費税込みの非課税通勤手当を減算していた事例や、消費税込みの課税通勤手当を加算していた事例が多く見受けられました。申告の際にはご注意ください。

事例 7	出向先からの負担金のうち、退職給与分を報酬給与額から控除 していた事例
-------------	--

通常、出向者に係る給与等は、実質的に負担している法人（出向先）の報酬給与額となりますが、退職給与その他これに類するものについては、形式的支払者となる法人（出向元）の報酬給与額となります（通知4の2の14）。

したがって、出向先の法人が出向者の退職給与の一部を負担している場合は、出向先法人と出向元法人との間での退職給与の負担金の受払いは考慮せず、出向元法人が退職者に退職給与を支給した事業年度において、出向元法人の報酬給与額となります。

このため、出向先法人から出向者の退職給与の負担金を受け取った場合、当該金額を出向元法人の報酬給与額から控除しません。

出向先から受け取った退職給与の負担金を報酬給与額から減算していた事例が見受けられました。申告の際にはご注意ください。

事例 8**出向先からの負担金のうち、法定福利費等分を報酬給与額から控除していた事例**

出向者の給与（退職給与を除く。）については、当該給与の実質的負担者の報酬給与額となります（通知 4 の 2 の 1 4）。このため、出向元法人の報酬給与額の算定にあたっては、出向先法人から受け取った出向者の給与負担金を報酬給与額から減算することになります。

算定の際には、給与負担金の中に報酬給与額の対象とならないもの（法定福利費や非課税通勤手当）が含まれている場合は、それらの額を除いた金額を減算します。

給与負担金として受け入れた金額の総額を「給与」等の同一の勘定科目で経理している場合は、その総額を報酬給与額から減算するのではなく、負担金の明細を把握したうえで報酬給与額の対象となる金額を減算する必要があります。

出向先から受け取った給与負担金には法定福利費等が含まれていたにもかかわらず、給与負担金の全額を報酬給与額から減算していた事例が見受けられました。申告の際にはご注意ください。

事例 9

未成工事支出金に含まれる給与を報酬給与額として申告していなかった事例

報酬給与額に計上する事業年度は、原則として、法人税の所得の計算上損金の額に算入される事業年度となりますが、例外として、仕掛品、未成工事支出金などの棚卸資産、建設仮勘定などの固定資産に係るものについては、法人税の損金算入事業年度ではなく、実際に給与として支出した事業年度（資産計上した事業年度）の報酬給与額に計上します。（通知4の1の2）

建設業における完成工事原価報告書において、当期総工事原価の記載がなく、完成工事原価の内訳（材料費、労務費、外注費、経費等）のみを記載している場合は、注意が必要です。この場合において、期首および期末の未成工事支出金等に含まれる報酬給与額を考慮していない事例がありました。申告の際にはご注意ください。

<例：完成工事原価報告書の場合>

下表のとおり、完成工事原価報告書の記載内容によって報酬給与の算出の仕方が異なります。なお、製造原価報告書における仕掛品についても考え方は同様です。

① 報告書において当期総工事費用の内訳を記載している場合

当期総工事費用の中に報酬給与の対象となる部分が含まれるので、特に未成工事支出金を考慮する必要はありません。

期首未成工事支出金	20	完成工事原価	100
当期総工事原価	130	完成工事原価報告書に記載されている部分	
材料費	…		
労務費	…		
外注費	…		
経費	…		
		期末未成工事支出金	50

報酬給与の対象となる部分

② 報告書において完成工事原価の内訳のみを記載している場合

未成工事支出金の原価要素に含まれる報酬給与部分を把握し、完成工事原価の報酬給与額に加減算（期首未成工事支出金については減算、期末未成工事支出金については加算）する必要があります。

期首未成工事支出金	20	完成工事原価	100	
当期総工事原価	130	完成工事原価報告書に記載されている部分		
報酬給与部分を完成工事原価から減算				
			材料費	…
			労務費	…
			外注費	…
		経費	…	
		期末未成工事支出金	50	

報酬給与の対象となる部分

報酬給与部分を完成工事原価に加算

事例 10 労働者派遣制度に基づく報酬給与額の算定を誤っている事例

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%相当額が報酬給与額に含まれます。この場合、派遣を行う法人にあたるのは、労働者派遣法に基づく許可（労働者派遣法第 5 条）を受けた人材派遣会社等になります。

派遣という呼称であっても、派遣を行う法人が許可事業者でない場合は労働者派遣等に係る制度の適用はありません。この場合、雇用関係に準ずる関係が認められるときは、給与等の性質を有するものとして報酬給与額の対象となります。あるいは、労務の実態により出向または請負・業務委託への該当性を検討することになります。（法 72 条の 15②、取扱通知 4 の 2 の 15）

許可事業者でないものから人員の派遣を受けている場合において、派遣先法人の指揮命令系統下で労務提供が行われており、通常の給与所得に該当するものを 75%相当額しか報酬給与額に含めていない事例や、派遣先法人の指揮命令系統下ではなく、業務の完成を目的とした業務委託契約に該当するものを報酬給与額に含めている事例がありました。申告の際にはご注意ください。

なお、シルバー人材センターから人員の派遣を受けている場合は、一般的には請負又は委任契約である場合が多く、報酬給与額の対象とはなりません。同センターは届出により労働者派遣法に基づく派遣も可能（高年齢者雇用安定法 38 条⑤）であるため、契約内容を個別に確認する必要があります。

2 純支払利子

事例 11 信用保証料を支払利子として申告していた事例

純支払利子の対象となる支払利子とは、法人が各事業年度において支払う負債の利子をいいますが、これには経済的な性質が利子に準ずるものも含まれます（法72の16②、令20の2の7）。

法人の経理上、信用保証協会に支払う信用保証料を支払利子と同一の勘定科目に含めて処理していることがありますが、信用保証料は負債の利子には該当しないため、申告にあたっては「支払利子」の勘定科目から信用保証料を除く必要があります。

決算書の「支払利子」の勘定科目に信用保証料を含む場合であっても、「支払利子」の勘定科目の額をそのまま申告額としていたケースが多く見受けられました。申告の際にはご注意ください。

事例 12 売上割引料を支払利子として申告していた事例

売上割引料とは、売掛金またはこれに準ずる債権について、得意先から支払期日前に支払いを受けたことにより支払う金銭ですが、これは期日前に支払いを行ったことに対する報奨金としての性質を有するものであるため、支払利子には含めません（通知4の3の9）。

売上割引料を支払利子に含めて申告していたケースが見受けられました。申告の際にはご注意ください。

なお、法人が受け取る場合には仕入割引料となりますが、これについても受取利子には含めません。

事例 13	利子税・地方税の延滞金(納期限延長に係るもの)について、支払利子として申告していなかった事例
--------------	---

法人税の所得の計算上損金の額に算入される支払利子の額は、支払利子の対象となります(法72の16)。

利子税および地方税の延滞金(納期限延長に係るもの(法65、72の45の2および327の規定により徴収されるもの)に限る。)は、法人税において損金算入されるため、支払利子の対象となります(通知4の3の1(12))。

なお、不申告や納期限後の納付に係る延滞金は、法人税において損金算入されないため、支払利子には含めません。

利子税や地方税の延滞金(納期限延長に係るもの)について、支払利子に計上されていないケースが多く見受けられました。申告の際にはご注意ください。

事例 14	還付加算金を受取利子として申告していなかった事例
--------------	---------------------------------

純支払利子の対象となる受取利子とは、法人が各事業年度において支払を受ける利子をいいますが、これには経済的な性質が利子に準ずるものも含まれます(法72の16③、令20の2の8)。

還付加算金も利子としての性質を有しますので、受取利子の対象となります(通知4の3の2(15))。

法人の経理上、還付加算金は「受取利子」ではなく「雑収入」等の勘定科目に含まれている場合が多いことから、計上漏れとなるケースが多く見受けられました。申告の際にはご注意ください。

3 純支払賃借料

事例 15 共益費を控除せずに支払賃借料として申告していた事例

土地または家屋の賃借権等に係る契約等において、水道光熱費、管理人費その他の維持費を共益費等として支払っており、賃借料と当該共益費等とが明確かつ合理的に区分されている場合には、当該共益費等は支払賃借料としては取り扱わないこととされています（通知4の4の8(7)）。

法人の事務所、従業員の社宅等の共益費等を支払っていて、法人の経理上、共益費等を「賃借料」など同一の勘定科目で経理している場合は、注意が必要です。共益費等は支払賃借料の対象ではないので、当該勘定科目から共益費等を除く必要があります。

共益費等を控除せずに、法人が支払った賃借料、共益費等の総額を申告額としていたケースが多く見受けられました。申告の際にはご注意ください。

事例 16 国・地方公共団体に支払う占用料を支払賃借料として申告していなかった事例

支払賃借料の対象となる土地または家屋の使用または収益を目的とする権利には、地上権などのほか行政財産を使用する権利なども含まれるため、国や地方公共団体に対し支払う道路占用料なども、使用の期間が1月以上であれば、支払賃借料として計上する必要があります（通知4の4の2、4の4の3）。

また、土地上空や地中などについても地上権の範囲が及ぶため、道路空中の占用料についても支払賃借料として計上する必要があります。

国や地方公共団体に支払う道路占用料が支払賃借料に含まれていないケースが多く見受けられました。申告の際にはご注意ください。

事例 17	保管期間が短い荷物の保管料を支払賃借料として申告していなかった事例
--------------	--

荷物の保管料については、契約等において1月以上荷物を預け、一定の土地又は家屋を使用又は収益していると認められる場合に、支払賃借料及び受取賃借料となります（通知4の4の9(5)）。

この場合の「1月以上」とは、個々の荷物の保管期間ではなく、契約上、一定の保管場所を使用又は収益できる期間が連続して1月以上であるか否かにより判定することとなります。（通知4の4の3）

個々の荷物の保管期間が1月未満、あるいは保管料が毎月発生しない場合に、契約上荷物を保管できる期間が1月以上であるにもかかわらず、支払賃借料として申告していない事例がありました。申告の際にはご注意ください。

なお、荷物の保管料に荷役料や配送料など、保管以外の作業に対する対価の額が含まれている場合で、契約等において賃借料相当額と明確かつ合理的に区分されているときは、当該対価の額は支払賃借料及び受取賃借料に含めません。

事例 18 電柱敷地料を受取賃借料として申告していなかった事例

純支払賃借料の算定上、支払賃借料から控除する受取賃借料の対象となるものは、土地または家屋の使用または収益を目的とする権利の対価として、法人が支払を受ける金額です（法72の17、通知4の4の2）。

電柱敷地料は、電力会社等による土地の使用の対価として、法人が支払を受けるものであるため、受取賃借料の対象となります。

法人の経理上、電柱敷地料は「受取賃借料」ではなく「雑収入」等の勘定科目に含まれていることが多いことから、計上漏れとなるケースが多く見受けられました。申告の際にはご注意ください。

事例 19 従業員から受け取る社宅使用料を受取賃借料として申告していなかった事例

法人が賃借している家屋等を従業員に社宅等として賃貸している場合には、当該法人が賃貸人に支払う賃借料は支払賃借料となり、従業員から家賃の自己負担分として受け取る社宅使用料は受取賃借料になります（通知4の4の9(1)）。

なお、従業員から受け取る社宅使用料のうち、賃借料と共益費等が明確かつ合理的に区分されている場合、共益費等の部分は受取賃借料の対象外です（通知4の4の9(7)）。

法人の経理上、社宅使用料を「雑収入」等の勘定科目に含めている場合は、従業員から受け取る社宅使用料が受取賃借料の計上漏れとなるケースが多く見受けられました。申告の際にはご注意ください。

事例 20

金融商品会計基準に基づき建設協力金を会計処理している場合の純支払賃借料の計算が誤っていた事例

建設協力金とは、建物の借主から建築主（貸主）に対する預託保証金です。

また、建設協力金は、一定期間据置後に貸主から借主へ分割返済されるのが一般的ですが、月々の賃料から相殺する形で返済されるケースもあります。

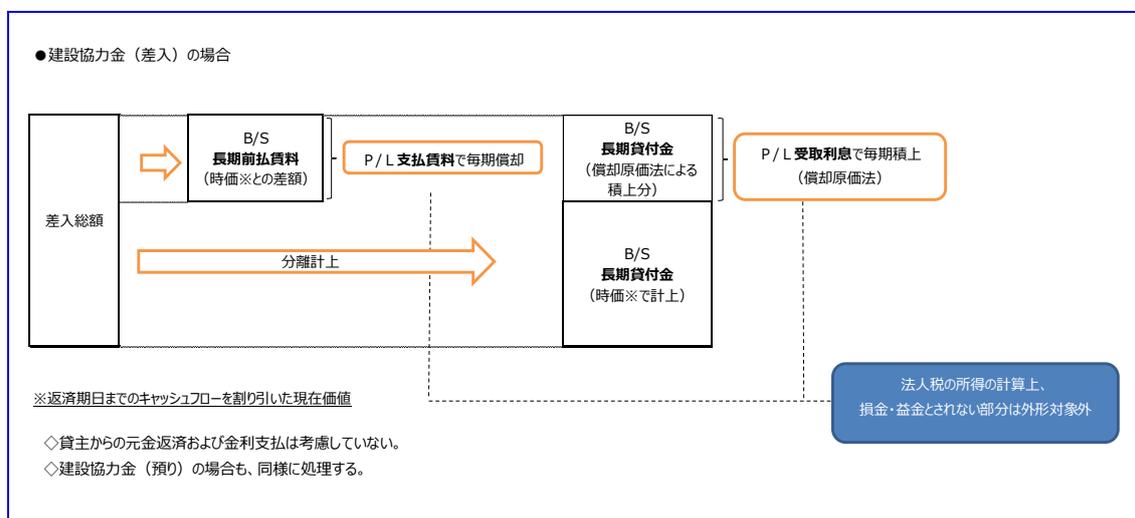
金融商品に関する会計基準に基づき、差入れた建設協力金を時価評価（※）して資産計上し、返済されるまでの期間に支払賃料および受取利息を費用および収益に計上している場合、これらが法人税の所得の計算上、当該事業年度の損金および益金となるときは、支払賃借料および受取利子として取り扱います。

同様に、預かった建設協力金を時価評価（※）して負債計上し、返済するまでの期間に受取賃料および支払利息を収益および費用に計上している場合も、これらが法人税の所得の計算上、当該事業年度の益金および損金となるときは受取賃借料および支払利子として取り扱います。

法人税の所得の計算上、これらの支払賃料や受取賃料を税務否認している場合において、否認額以上に支払（受取）賃借料から控除している事例や、協力金の返済にかえて賃料と相殺している部分を支払（受取）賃借料から控除している事例がありました。申告の際にはご注意ください。

【参考：建設協力金の会計処理】

（金融商品会計に関する実務指針 1 3 3）



4 資本割

事例 21

損失のてん補に充てた金額を資本金等の額から控除していなかった事例

資本割の課税標準となる資本金等の額とは、各事業年度終了の日における法人税法に規定する資本金等の額または連結個別資本金等の額をいい、これらの具体的な算定については、法人税の例によります（通知4の6の1）。

なお、会社法に規定する資本金を同法の規定により損失のてん補に充てた場合などについては、地方税法上の加算・減算をして、資本割の課税標準を算定します（法72の21①）。

例えば、平成18年5月1日以後に、会社法の規定に基づき、資本金の額または資本準備金の額を減少して計上したその他資本剰余金を損失のてん補に充てた場合、法人税法上の資本金等の額は変わりませんが、地方税法上は資本割の課税標準の算定において、その額を減算します（法72の21①Ⅲ、規則3の16②、③、④）。

なお、平成27年度税制改正により、平成27年4月1日以降に開始する事業年度については、資本割の課税標準となる資本金等の額が、資本金と資本準備金の合計額を下回る場合、資本金と資本準備金の合計額を資本割の課税標準とすることとなりました（法72の21②）。

資本割の課税標準となる資本金等の額については、損失のてん補に充てた金額を資本金等の額から控除していなかったという誤りだけでなく、資本金の金額のみを課税標準としていたという誤りや、法人税法に規定する資本金等の額の算定が誤っていた（法人税申告書別表5（1）の「資本金等の額の計算に関する明細書」の記載が誤っており、それをそのまま資本割の課税標準としていた。）という事例も見受けられました。申告の際にはご注意ください。