第３　現物給与

所得税法においては、収入金額とすべき金額又は総収入金額に算入すべき金額には、金銭によるものに限らず、金銭以外の物又は権利その他経済的な利益を含むものとされています。給与所得者が使用者から受けるこれらの経済的な利益は、大別すれば、①物品等の無償又は低価の譲渡による利益、②土地・家屋等の無償又は低価の貸与による利益、③金銭の無利息又は低利貸付けによる利益、④福利厚生施設の利用など用役の無償又は低価の提供による利益、⑤個人的債務の免除又は負担による利益となります。

現物給与に対する各種の取扱いは、太平洋戦争後のいわば混乱期に行政上の緩和措置としてとられたものに基因するといわれています。中でも現物給与のうち一定額以下のものには課税しないこととした趣旨は、現物給与を逐一適正に評価することは、実務上煩瑣な手続を強いることになるため、少額なものについては強いて追及しないこととするものといわれています。

ミス事例

事例	現物給与に含まれる消費税等
使用人等に現物給与を支給する場合、その支給する価額には、通常、消費税及び地方消費税の額が含まれているが、年末調整の際、給与所得として課税する場合には、この消費税及び地方消費税の額を含めないで税抜価額で計算している。	

〔解　説〕

使用者が役員又は使用人に対して物又は権利その他の経済的利益を供与した場合には、その経済的利益、いわゆる現物給与は給与等の収入金額として所得税の課税の対象とされます。

この場合において、給与等の収入金額とされる経済的利益の金額は、その支給の時における価額とされており、この価額に消費税及び地方消費税の額が含まれているときは、一部非課税限度額の判定をする時を除いてその消費税及び地方消費税の額を含めた金額とされています。したがって、現物給与の額に消費税及び地方消費税の額が含まれているときは、その消費税及び地方消費税の額を含めたところにより年末調整を行うことになります。

（所法36、平元・1・30直法6－1）

事例	全従業員に支給する創業記念品
Ａ社では、創業10周年を記念して全従業員に社名を刻印した現金正価20,000円、購入価額17,500円（消費税等込み）の電気製品を支給したいと考えているが、10,000円を超える金額なので課税対象と考えている。	

〔解　説〕

支給する電気製品は使用者が通常他に販売する物品ではないので、通常売買される価額で判定するのが原則ですが、他から購入したものであるときはその購入価額によって差し支えないこととされています。処分見込価額はその購入価額の60％相当額として評価します。この創業記念品や食事の支給による経済的利益の非課税限度額の判定に当たっては、消費税等込みの金額であれば税抜金額で判定することと

されています。したがって、次のとおり処分見込価額が10,000円以下となりますので課税する必要はありません。

①　処分見込価額

17,500円 × 60% ＝ 10,500円

②　課非判定

10,500円 × 100/108 ＝ 9,722円 ＜ 10,000円

（注）　100/108を乗じた金額に10円未満の端数が生じた場合にはこれを切り捨てます。

（所基通36－22・36－39(2)・205－9(7)、平元・1・30直法6－1）

事例	創業50周年を記念して従業員に支給した商品券
Ａ社では、創業50周年を迎えたことから、本年12月に在籍する全従業員に対し、一律1万円分の商品券を支給することとした。この場合、従業員に支給した商品券は1万円を超えていないので課税されないと考えている。	

〔解　説〕

創業50周年のように会社の行事を記念して従業員に対し、記念品を支給することは一般的に行われています。この記念品については、①その支給する記念品が社会通念上記念品としてふさわしいものであり、かつ、そのものの価額（処分見込価額により評価した価額）が1万円以下のものであること、②創業記念のように一定期間ごとに到来する記念に際し支給する記念品については、創業後相当な期間（おおむね5年以上の期間）ごとに支給するものであること、のいずれにも該当するものについては、課税しなくて差し支えないこととされています。この取扱いを受けるのは記念品に限られるため、現物である記念品に

生しないと見込まれる場合には、従たる給与等である乙欄給与から配偶者控除又は扶養控除を受けることが認められています。

①　主たる給与等から控除される社会保険料等の額

②　Ｂの障害者控除額、寡婦（寡夫）控除額、勤労学生控除額、源泉控除対象配偶者について控除を受ける配偶者控除額又は配偶者特別控除額、扶養控除額及び基礎控除額の合計額

本事例の場合には、Ｃ社に「従たる給与についての扶養控除等申告書」を提出することにより、Ｃ社から支払われる給与等についても扶養控除等を受けることができます。

なお、ＢからＡ社に提出する「給与所得者の扶養控除等申告書」の右上部の「従たる給与についての扶養控除等申告書の提出」の欄に○印を記入する必要があります。

（所法195、所令318、所基通194・195－5）

事例	控除対象配偶者や扶養親族となるための所得金額基準

Ａの配偶者はパートタイマーとして勤務しており、年間95万円の給与収入がある。また、Ａと生計を一にしているＡの母は無収入のためＡの控除対象扶養親族としてきた。本年、Ａの母は土地を売却したため譲渡所得があるが、譲渡所得の特別控除額を差し引くと最終的に譲渡所得の金額は0円となる。この場合、Ａは配偶者と母をそれぞれ控除対象配偶者及び控除対象扶養親族として控除できると考えている。

〔解　説〕

給与所得者の配偶者又は親族が控除対象配偶者又は扶養親族に該当するためには、これらの配偶者又は親族の合計所得金額が38万円以下

であることがその要件の一つとされています。この場合、合計所得金額の計算に当たっては、給与所得については、収入金額から給与所得控除額を差し引いた残額により、また、譲渡所得については、譲渡所得の特別控除額を控除する前の金額によります。

本事例の場合、Ａの配偶者の年間給与収入は95万円ですから、給与所得控除額65万円を控除すると給与所得金額は30万円となりますので、控除対象配偶者である要件に該当します。また、Ａの母については、譲渡所得の特別控除額を控除する前の所得金額が38万円以下かどうかにより扶養親族であるかどうかを判定する必要があります。

Ａの母の合計所得金額が38万円以下であれば、Ａの母は当然年齢16歳以上と認められますので控除対象扶養親族（扶養親族のうち年齢16歳以上の者をいいます。）に該当します。

なお、Ａの合計所得金額が1,000万円を超える場合には、Ａの配偶者については、その所得金額いかんにかかわらず配偶者控除を受けることはできません。

（所法2①三十ロ・三十三・三十三の二・三十四・三十四の二、措法31③等）

事例	国外に居住する扶養親族の所得要件の判定
米国人である社員Ａは、米国に家族（妻子）を残しており、日本で支払われる給与等の一部を生活資金として送金している。Ａの妻及び子供には配当やアルバイトによる収入があるため、配偶者控除及び扶養控除の対象とすることはできないと考えている。	

〔解　説〕

控除対象配偶者及び控除対象扶養親族の要件については、居住者の配偶者及び扶養親族（年齢16歳未満の者を除きます。）であり、かつ、

その居住者と生計を一にするもののうち、合計所得金額が38万円以下である者とされています。その対象者がどこに居住しているかはその要件とはされていませんので、社員Ａは米国にいる妻子と日常の起居を共にしていなくても、常に相当額の生活費を妻子に送金していれば、生計を一にするものとされます。また、社員Ａの妻子は、我が国の非居住者であり、米国法人からの配当やアルバイト収入は国外源泉所得であるため、我が国においては課税されず、これらの所得は要件である合計所得金額を判定する上での対象にはなりません。

本事例の場合、Ａの妻子に他に38万円を超える国内源泉所得がない限りＡの配偶者控除及び扶養控除の対象にすることができることとなります。ただし、国外に居住する親族等を上記の控除対象とするためには、給与所得者の扶養控除等申告書及び給与所得者の配偶者控除等申告書を提出の際に、親族関係書類及び送金関係書類の提示又は提出が必要になりますし、子の年齢が16歳未満である場合には扶養控除の対象にはなりません。

（所法2①三十三・三十三の二・三十四・三十四の二・194④・195の2②、所基通2―47(1)ロ）

〔解　説〕

給与の計算期間の中途において海外の支店や現地法人等に転勤したことにより、居住者から非居住者となった人に支払われる給与で、その非居住者となった日以後に支給期が到来するものは、全額が非居住者に支払う給与となります。年末調整の対象となる給与は、居住者が支払を受けるものに限られますので、本事例の10月25日に支払われる給与は、年末調整の対象にはなりません。

なお、10月25日に支払われる金額のうち国内勤務に対応する部分については、原則、非居住者に支払う国内源泉所得として20.42％の所得税及び復興特別所得税を源泉徴収する必要がありますが、本事例のように、給与の計算期間が1か月以内（前月21日から当月20日まで）であるときは、その給与の全額が国内勤務に対応するものである場合を除き、その全額が国内源泉所得に該当せず、源泉徴収を要しないものとして取り扱って差し支えないこととされています。

（所法212①・213①一、復興財確法28①②、所基通212－5）

事例	出国後に支払われる国内勤務期間に対応する賞与の年末調整

Ａ社の従業員Ｂは、来年12月まで米国のニューヨーク支店勤務のため、本年7月31日に出国した。Ａ社が冬季に支給する賞与の計算期間は6月1日から11月30日までの6か月間（183日）で、12月25日に支給することとしている。Ｂの冬季賞与は780,000円であるが、この賞与のうちには6月1日から7月31日まで（61日）の国内勤務に対応する部分が含まれている。この場合、国内勤務に対応する部分は本年分の年末調整の対象になると考えている。

〔解　説〕

海外の支店や現地法人等に転勤したことにより、居住者から非居住者となった人に支払われる給与（賞与）で、その給与（賞与）の計算期間のうちに居住者期間と非居住者期間がある場合、その非居住者となった日以後にその給与（賞与）の支給期が到来するものは、その全額が非居住者に支払われる給与（賞与）となります。年末調整は居住者について行いますので、本事例の12月25日に支給される賞与は年末調整の対象にはなりません。

なお、支給する金額のうち国内勤務に対応する部分の金額については、非居住者に支払う国内源泉所得として20.42％の所得税及び復興特別所得税を源泉徴収することになります。この場合の国内勤務に対応する部分の金額は、次の算式により計算することになります。

【算　式】

$$\text{給与(賞与)の額} \times \frac{\text{国内勤務期間}}{\text{給与(賞与)の計算期間}} = \text{国内勤務に対応する部分の金額（源泉徴収の対象となる金額）}$$

したがって、本事例の賞与については、53,092円（780,000円×(61日／183日)×20.42％）の所得税及び復興特別所得税を源泉徴収することになります。

（所法190・212①・213①一、復興財確法28①②、所基通161－41・212－5）

事例	海外支店から帰国した従業員の年末調整
2年間のシンガポール支店勤務を終え、本年11月に帰国し本社勤務となったＡは、非居住者であった海外勤務期間が長いので年末調整は必要ないと考えている。	

事例	退職金の計算誤りによる追加支給及び遅延利息

Ａ社では、退職給与規程に基づき退職金を支給することとしているが、このたび、平成26年から平成30年の間に退職した者について、誤って旧退職給与規程に基づいて支給していたため正規の支給金額に満たない退職金を支給していることが判明した。そこで、正規の退職金の額との差額を追加で支給することとなったが、退職者の区分が次のようになっているため、遺族に対して支払う場合がある。また、当初支給日から相当期間が経過していることから、利息を付した上で支給したいと考えている（退職給与規程上は、支給が遅延した場合に利息を付すことは明記されていない。）。

①　通常の退職である場合

㋐　現在も生存している場合

㋑　退職後、当初支給日の前に死亡した場合

㋒　当初退職金の受領後に死亡した場合

②　死亡退職の場合

以上のように受給者が区々であっても、今回支給する追加退職金及び利息の取扱いは、全て同じと考えている。

〔解　説〕

退職金の追加支給額については、受給者が生存している場合には、当初の退職金と合算して源泉徴収すべき所得税の額及び住民税の額を再計算することになります。一方、退職後に死亡した場合や死亡退職の場合には、その追加支給が受給者の死亡後3年以内に行われた場合には、相続財産として相続税の課税価格に算入され所得税は課税されず、3年を経過した後に支払われたものは遺族の一時所得になるのではないかとの疑問が生じます。

しかしながら、本事例の退職金の追加支給は、退職給与規程上、当初から支給すべきものであり、死亡後にその支給が確定したものでは

ありませんから、その収入すべき時期は、原則どおり「その支給の基因となった退職の日による」ことになります。

次に、今回の退職金の支給が遅延したことによる利息の支給については、退職所得等として支払を受けるものではないため退職所得や一時所得には該当せず、また、期間の経過と共に請求権が発生したものでもないことから、その支払を受けた年分の雑所得となります。

これらを図示するとおおむね次のとおりとなります。

<table>
<tr><td colspan="3" rowspan="2">区　分
受給形態</td><td colspan="3">追加支給額</td><td rowspan="2">遅延利息</td></tr>
<tr><td>退職所得の再計算</td><td>相続税の修正等</td><td>一時所得の申告</td></tr>
<tr><td colspan="3">現在も生存している場合</td><td rowspan="7">○</td><td></td><td></td><td>本人の雑所得</td></tr>
<tr><td rowspan="5">退職後に死亡した場合</td><td rowspan="2">相続税の申告あり</td><td>法定申告期限後3年以内</td><td>○</td><td rowspan="5">×</td><td rowspan="6">遺族の雑所得</td></tr>
<tr><td>法定申告期限後3年超</td><td>×</td></tr>
<tr><td rowspan="2">相続税の申告なし（義務あり）</td><td>法定申告期限後5年以内</td><td>○</td></tr>
<tr><td>法定申告期限後5年超</td><td>×</td></tr>
<tr><td colspan="2">相続税の申告義務なし</td><td></td></tr>
<tr><td colspan="3">死亡退職の場合</td><td>×</td><td colspan="2">相続税の申告義務にかかわらず退職後に死亡した場合と同様</td></tr>
</table>

（所法30①・34①・35①、所令77、相法3①二、所基通9―17・34―2・36―10、相基通3―25・3―31）

と認められ、我が国においては課税されないこととなります。

なお、商標権については、いわゆるパリ条約において「いずれかの同盟国において正規に登録された商標は、他の同盟国において登録された商標から独立したものとする」旨の商標権独立の原則を明言しており、それぞれの登録されている国ごとに判定することとなります。したがって、我が国では課税されないこととなりますので、租税条約に関する届出書を提出することにより源泉徴収を行う必要はありません。

（所法161①十一イ、日西租税条約12・13③、日西租税条約議定書④）

事例	イタリアの法人に支払う技術導入に係るオプションフィー（選択権料）

内国法人Ａ社は、国内向けの自動販売機の製造を行っているが、今般、新製品の開発に当たり、イタリア法人Ｂ社から技術導入を予定している。その技術の良否を検討するため次のような条件でその技術の開示を受け、オプションフィー（選択権料）を支払うこととした。

① Ｂ社は、自社所有の技術等をＡ社に開示する。

② Ａ社は、開示されたＢ社の技術等について、秘密を保持しなければならない。

③ Ａ社は、技術導入の選択権を1年間行使できる。

④ オプションフィーはいかなる場合でも返還されず、また、技術導入をした場合には使用料に充当されることとなっている。

このオプションフィーについて、源泉徴収の必要はないと考えている。

〔解　説〕

所得税法では、工業所有権等（工業所有権その他の技術に関する権利、特別の技術による生産方式若しくはこれらに準ずるものをいいます。）の使用料は、国内源泉所得として課税の対象とされています。この工業所有権等とは、特許権、実用新案権、意匠権、商標権の工業所有権及びその実施権等のほか、これらの権利の目的にはなっていないが、生産その他業務に関し繰り返し使用し得るまでに形成された創作、すなわち、特別の原料、処方、機械、器具、工程によるなど独自の考案又は方法を用いた生産についての方式、これに準ずる秘けつ、秘伝その他特別に技術的価値を有する知識又は意匠等をいうこととされています。したがって、ノーハウのほか、機械、設備等の設計及び図面等に化体された生産方式、デザインも含まれます。一方、日伊租税条約12条(3)においても同様の規定とされているほか、産業上、商業上又は学術上の経験に関する情報の対価として受け取る全ての種類の支払金を使用料として定義しています。

以上から、本事例の技術情報開示のオプションフィー（選択権料）は、①その技術情報の対価が日伊租税条約上の使用料に該当すること、②その技術情報開示により支払われる金額はその技術情報の活用のための対価にほかならないこと、③その技術情報がＡ社の国内業務のために使用されるものと認められることから、使用料に該当し源泉徴収の必要があることになります。この場合の税率は租税条約に定める10％によることになります。

（所法161①十一イ、租税約特3の2①、所基通161－34・161－35、日伊租税条約12(2)(3)）

【給与・報酬・退職金】

事例	国外で採用した非居住者に国外で支払う契約金
内国法人Ａ社は、英国法人に勤務している英国居住者であるＢを、Ａ社の技術者として採用することとした。採用に当たり、Ａ社の英国支店が勧誘したこともあり同支店からＢに契約金3万ドルをＡ社への赴任旅費と共に支払うこととしているが、この契約金等は国外において支払われるので源泉徴収を要しないものと考えている。	

〔解　説〕

Ｂが契約金の支払を受ける時点では、まだ日本に入国していませんので、我が国の非居住者となります。また、Ｂに支払う契約金は、Ａ社のために役務を提供することを約することによる対価としての性質を有していると認められます。したがって、本事例の契約金は、国内において人的役務を提供することに基因して国外において支払を受けるものに該当し、国内源泉所得に該当します。その支払は英国で行われますが、支払者が国内に事務所又は事業所等を有する場合には、国内において支払ったものとみなされることになっています。そうすると、Ａ社は内国法人ですので非居住者に対する国内源泉所得の支払が国内で行われたことになり、その支払の際に源泉徴収を要することとなります。この場合、源泉徴収した所得税は支払った日の属する月の翌月10日ではなく翌月末日までに納付することになります。

（所法161①十二イ・212①②）