

4 経過的取扱い

【新設】(経過的取扱い…改正通達の適用時期)

この法令解釈通達による改正前又は改正後の法令解釈通達の適用に関し、次に掲げる事項については、それぞれ次による。

- (1) この法令解釈通達による改正後の1-4-4(法第2条第12号の11ニ《適格分割》の分割及び株式分配に係る部分に限る。)、1-4-5(株式分配に係る部分に限る。)、1-4-8から1-4-10まで、1-6-1及び2-1-27の取扱いは、平成29年4月1日以後に行われる同号ニの分割又は株式分配について適用する。
- (2) この法令解釈通達による改正後の1-4-1、1-4-2、1-4-4(株式交換等に係る部分に限る。)及び1-4-5(株式交換等に係る部分に限る。)の取扱いは、平成29年10月1日以後に行われる株式交換等について適用する。
- (3) この法令解釈通達による改正後の9-2-14、9-2-15の2から9-2-15の5まで及び9-2-17の2から9-2-20の2まで(退職給与及び新株予約権による給与に係る部分を除く。)の取扱いは、法人が平成29年4月1日以後にその支給に係る決議(当該決議が行われない場合には、その支給)をする給与について適用し、法人が同日前にその支給に係る決議(当該決議が行われない場合には、その支給)をした給与については、なお従前の例による。
- (4) この法令解釈通達による改正後の9-2-14、9-2-15の2から9-2-15の5まで及び9-2-17の2から9-2-20の2まで(退職給与及び新株予約権による給与に係る部分に限る。)並びに9-2-27の2の取扱いは、法人が平成29年10月1日以後にその支給に係る決議(当該決議が行われない場合には、その支給)をする給与について適用し、法人が同日前にその支給に係る決議(当該決議が行われない場合には、その支給)をした給与については、なお従前の例による。
- (5) この法令解釈通達による改正前の9-2-15の取扱いは、法人が平成29年4月1日前にその支給に係る決議(当該決議が行われない場合には、その支給)をした給与については、なお従前の例による。
- (6) この法令解釈通達による改正後の9-2-16の2の取扱いは、法人が平成29年10月1日以後にその支給に係る決議(当該決議が行われない場合には、その支給)をする給与について適用する。
- (7) この法令解釈通達による改正前の9-2-53の取扱いは、法人が平成29年10月1日前にその交付に係る決議(当該決議が行われない場合には、その交付)をした特定新株予約権及び当該特定新株予約権に係る承継新株予約権については、なお従前の例による。

【解説】

- 1 平成29年度税制改正に伴う法令解釈通達として、平成29年6月30日付で「法人税基本通達等の一部改正について(法令解釈通達)」を発遣している。本通達では、それぞれの通達の適用関係を明らかにしているが、これらは所得税法等の一部を改正する等の法律(平成

29 年法律第 4 号)、法人税法施行令等の一部を改正する政令(平成 29 年政令第 106 号)及び法人税法施行規則の一部を改正する省令(平成 29 年財務省令第 17 号)の附則に定められた経過措置の内容に沿ったものである。

2 このうち、(3)から(7)までの経過措置については、役員給与の改正に伴うものであり、平成 29 年 4 月 1 日以後にその支給に係る決議(当該決議が行われない場合には、その支給。以下同じ。)をする給与について適用されるものと、平成 29 年 10 月 1 日以後にその支給に係る決議をする給与について適用されるものとに区分されており、大別すると次のとおりである。

(1) 平成 29 年 4 月 1 日以後にその支給に係る決議をする給与について適用されるもの

- ① 定期同額給与についての改正
- ② 事前確定届出給与に係る改正のうち、新株予約権に関するもの以外のもの
- ③ 利益連動給与に係る改正のうち、新株予約権及び退職給与に関するもの以外のもの

(2) 平成 29 年 10 月 1 日以後にその支給に係る決議をする給与について適用されるもの

- ① 新株予約権に関する改正
- ② 退職給与に関する改正

3 このように、改正事項の適用時期は支給に係る決議によって異なることとなるのであるが、この「支給に係る決議」とは、具体的にどのような決議をいうのかが問題となる。会社法では、株式会社にあつては、役員を選任や退任については、株主総会の決議事項とされており(会社法 329、339)、役員報酬については、その金額や算定方法、金銭でない場合の具体的な内容について定款に定めがない場合には株主総会の決議により定めることとされている(会社法 361)。その株主総会の決議では役員報酬の総額を定め、個々の役員に対する報酬の額や算定方法、支給が金銭でない場合のその具体的な内容は、取締役会等に委任され、取締役会等の決議により定めることが一般的なようである。

また、法人税法上、役員給与が損金の額に算入されるかどうかの判定は役員ごとに行うことから、上記のような会社法の手続きを踏まえば、「支給に係る決議」とは、役員ごとの支給方法、支給額及び算定方法等について、株主総会や取締役会等の意思決定機関において行われる決議をいうことになる。

4 ところで、新株予約権による給与又は退職給与について、平成 29 年 10 月 1 日前の支給に係る決議を行った場合、平成 29 年度税制改正前の規定が適用されることとなるので、その退職給与が平成 29 年度税制改正後の業績連動給与に該当するものであったとしても、損金算入の対象となる。

そこで、平成 29 年 10 月 1 日前に支給に係る決議を行って導入した退職給与制度が平成 29 年度税制改正後の規定では業績連動給与に該当するものである場合に、同日以後に行われる株主総会において再任された役員、役位が異動となった役員又は新たに選任された役員に対して支給される退職給与は、引き続き平成 29 年度税制改正前の規定の適用があるのか、平成 29 年度税制改正後の規定の適用があるのか疑義が生ずる。例えば、法人の取締役である者が引き続き取締役として株主総会で再任された場合や、常務取締役が専務取締役に昇格したような場合には、平成 29 年 10 月 1 日前の支給に係る決議に基づく退職給与が支給されることとなるので、平成 29 年度税制改正前の規定の適用を受けることとなる。

一方、取締役として新たに選任された役員(以下「新任役員」という。)については、退

職給与制度は同日前に定められたものであったとしても、その役員の選任の決議をもってその法人の職務執行を開始することとなり、その新任役員は平成 29 年 10 月 1 日前に支給の決議を受けることができないことから、平成 29 年度税制改正前の規定の適用を受けることはできない。その新任役員に対する退職給与について直接的な支給に係る決議はないとしても、選任決議をすることにより当該退職給与制度の対象となることからすれば、その選任決議をもって支給に係る決議が行われたと考えられるため、その退職給与は平成 29 年度税制改正後の規定の適用を受けることとなる。したがって、その退職給与が業績連動給与に該当する場合には、損金算入要件を満たすものでない限りは損金の額に算入することはできないこととなる。

- 5 連結納税制度においても、同様の通達（連基通（経過的取扱い…改正通達の適用時期））を定めている。