

【新設】（退職給与に該当しない役員給与）

9-2-27の2 役員の将来の所定の期間における役務提供の対価として譲渡制限付株式又は譲渡制限付新株予約権が交付される給与（法第34条第5項《役員給与の損金不算入》に規定する業績連動給与に該当するものを除く。）であって、その役務提供を受ける法人においてその期間の報酬費用として損金経理（退職給付引当金その他これに類するものの繰入に係るものを除く。）が行われるようなものは、例えばその譲渡制限付株式に係る譲渡制限期間の満了日又はその譲渡制限付新株予約権を行使することができる期間の開始日がその役員の退任日であることによりその役員において所得税法第30条第1項《退職所得》に規定する退職手当等に該当するものであっても、法第34条第1項の退職給与で業績連動給与に該当しないものには該当しない。

【解説】

- 1 本通達においては、法人からその役員に対して将来の所定の期間における役務提供の対価として譲渡制限付株式又は譲渡制限付新株予約権が交付される給与であって、その期間の報酬費用として損金経理が行われるようなものは、退職給与には該当しないことを明らかにしている。
- 2 法人がその役員に対して支給する給与（退職給与で業績連動給与に該当しないもの等を除く。）のうち、定期同額給与、事前確定届出給与及び一定の業績連動給与のいずれにも該当しないものの額は、損金の額に算入しないこととされている（法34①）。これは、役員給与等については、お手盛りの支給が懸念されることから、支給の恣意性を排除することが適正な課税を実現する観点から不可欠であるとの考えの下、一定の規律が設けられているものである。なお、退職給与については、役員の退職の時期について不確実性があり事前の給与の対象とすることは制度上難しいといった理由により対象から除かれていたが、平成29年度の税制改正において、役員に対する退職給与については、退職を基因として支給するか否かで損金算入要件が大きく異なるのは制度として不整合ともいえるため、業績連動給与に該当するものについて、当該損金算入要件を満たさないものは損金不算入とする見直しが行われている。

損金算入の対象となる給与のうち事前確定届出給与とは、役員の職務につき所定の時期に確定した額の金銭又は確定した数の株式若しくは新株予約権等を交付する旨の定めに基づき支給する給与で、定期同額給与及び業績連動給与のいずれにも該当しないものうち、一定の届出期限までに事前届出をしている給与又は届出不要の要件を満たす給与等とされている。

ここでいう一定の届出期限とは、臨時改定事由（令69①一ロ）に該当する場合以外の場合には、その定めをした株主総会等の決議の日（同日が職務執行開始日後である場合には、その職務執行開始日）から1月を経過する日とされ、その1月を経過する日が職務執行開始日の属する会計期間開始の日から4月を経過する日後である場合には、その4月を経過する日とされている。

また、届出不要の要件とは、職務執行開始日から1月を経過する日までに株主総会等の決議による定め（その決議日から1月を経過する日までに特定譲渡制限付株式（法54①）又は特定新株予約権（法54の2①）を交付する旨の定めに限る。）がされ、その定めに従って

交付されていること等とされている。この要件は、事前確定届出給与の届出期限までに特定譲渡制限付株式又は特定新株予約権が事前交付されている場合には、改めてその給与に係る届出は不要とするというものである。

- 3 法人税法第34条第1項《役員給与の損金不算入》における損金算入制限の対象から除外される「退職給与で業績連動給与に該当しないもの」については、業績連動給与についての定義は置かれているものの（法34⑤）、退職給与については明文の定めは存在しない。過去の裁判例では、「役員が会社その他の法人を退職したことによって支給され、かつ、役員としての在任期間中における継続的な職務執行に対する対価の一部の後払いとしての性質を有する給与であると解すべき」と判示されている（平成29年7月12日東京高裁判決参照）。実務上は、所得税法第30条第1項《退職所得》の退職手当等を参照して、退職手当、一時恩給その他の退職により一時に受ける給与及びこれらの性質を有する給与を支払側からみて同様に取扱うことが一般的であった。また、所得税基本通達30-1《退職手当等の範囲》において、退職手当等とは、本来退職しなかったとしたならば支払われなかったもので、退職したことに基因して一時に支払われることとなった給与をいうこととされており、これを支払側からみて同様に解釈することが一般的であった。

令和元年の会社法の改正前においても会社法の解釈として現物出資構成による株式報酬は可能であり、個人が法人に役務の提供をした場合において、その役務の提供の対価として特定譲渡制限付株式が交付されたときにおけるその交付に係る経済的利益は、その特定譲渡制限付株式の譲渡についての制限が解除された日における価額により課税することとされ（所得税法施行令84①）、その譲渡制限が解除された場合の所得に係る所得区分は、当該特定譲渡制限付株式を交付した法人（以下「交付法人」という。）と当該特定譲渡制限付株式を交付された者との関係等に応じ、特定譲渡制限付株式が、交付法人との間の雇用契約又はこれに類する関係に基因して交付されたと認められる場合は給与所得とされ、ただし、特定譲渡制限付株式の譲渡制限が、当該特定譲渡制限付株式を交付された者の退職に基因して解除されたと認められる場合は、退職所得とするとの取扱いが設けられており（所得税基本通達23~35 共-5の2(1)）、これは退職したことに基因して経済的な利益が個人に一時に生ずることを踏まえ退職所得として取り扱われているものである。この所得税における取扱いを踏まえ、譲渡制限期間の満了日を退任日とする場合の特定譲渡制限付株式による給与について、法人税法第34条第1項の退職給与に該当するとする取扱いが見られるところであった。

なお、現物出資構成による株式報酬については、企業会計上の処理は明らかにされていない。

- 4 令和元年に取締役の報酬に関する規律の見直し等を目的とした会社法の改正（令和元年法律第70号）が行われ、上場会社において取締役又は執行役の報酬として株式を発行する場合には出資の履行を要しないこととする（会社法202の2）等の改正が行われた。そして、この改正を受けて会社計算規則の改正が行われ、また企業会計における実務対応報告が公表された。

取締役の報酬等として出資の履行を要しないで株式の交付をする場合における会計処理については、株式の交付が行われるタイミングに応じ事前交付型（取締役等が株式会社に対し割当日後にその職務の執行として役務を提供するもの）と事後交付型（取締役等が株式会

社に対し割当日前にその職務の執行として役務を提供するもの)とに区分し、その取扱いが定められた。

具体的には、事前交付型の株式報酬については、割当日においては払込資本を増加させず(実務対応報告40)、企業が取締役等から取得するサービスはその取得に応じ費用として対象勤務期間に配分して計上し(実務対応報告5～8)、計上される費用に対応する金額を資本金又は資本準備金に計上することとされた(実務対応報告9、会社計算規則42の2)。

また、事後交付型の株式報酬については、企業が取締役等から取得するサービスは事前交付型と同様にその取得に応じ費用として対象勤務期間に配分して計上し、対応する金額は、株式の交付が行われるまでの間、貸借対照表の純資産の部の株主資本以外の項目に株式引受権として計上し(実務対応報告15、会社計算規則54の2)、割当日に、株式引受権として計上した金額を資本金又は資本準備金に振り替えること等とされた(実務対応報告16、会社計算規則42の3)。

このように会社法の改正並びにそれを受けた会社計算規則の改正及び実務対応報告の公表により取締役の報酬等として出資の履行を要しないで株式の交付をする場合における会計処理が明らかにされたことを踏まえ、それらと整合的になるように税制改正が行われた。

- 5 上記4のとおり、今般の取締役の報酬等に関する規律の見直しに係る会社法等の整備を踏まえれば、出資の履行を要しないで譲渡制限付株式を交付する場合には、その譲渡制限付株式の公正な評価額を役務の提供期間に応じてあん分し、役員による役務提供の取得に応じて報酬費用を計上し、その費用計上額に対応した資本金等の額又は株式引受権の額を増加させるという処理を行うということになる。このように役務提供期間に応じて報酬費用が計上されるという処理は、従来のように退職給与として一時に費用処理(又は退職給付引当金の取崩し)がなされるという処理とは異なる。このため、役務提供期間に応じて報酬費用が計上されるという処理は、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従って所得計算されるとする法人税法の建付けからしても、法人税法第34条第1項の退職給与には該当しないとするのが妥当である。

このため、役員の将来の所定の期間における役務提供の対価として譲渡制限付株式が交付される給与であって、その役務の提供を受ける法人においてその期間の報酬費用として損金経理が行われるようなもの、具体的に言えば、今般の実務対応報告に基づいて会計処理が行われるようなものは、例えばその譲渡制限付株式に係る譲渡制限期間の満了日がその役員の退任日であることによりその役員において所得税法第30条第1項に規定する退職手当等に該当するものであっても、法人税法第34条第1項の退職給与で業績連動給与に該当しないものには該当しないことを明らかにしている。なお、前提として業績連動給与に該当するものは除いている。すなわち、退職給与等以外で法人税法第34条第1項の役員給与の損金算入制限を受けないためには、定期同額給与、事前確定届出給与又は一定の業績連動給与のいずれかに該当する必要があるが、本件のように譲渡制限付株式が交付される給与は通常は定期同額給与の対象にはならないと考えられ、また、業績連動給与に該当しないことが前提なので、事前確定届出給与に該当するものについて、届出期限内に届出書を所轄の税務署長に提出するか、届出不要の要件を満たす必要があるということになる。

- 6 ここで、将来の所定の期間としている趣旨は、法人税基本通達9-2-15の2《過去の役務の提供に係るもの》において役員の過去の役務提供の対価として譲渡制限付株式が交

付される給与については事前確定届出給与には該当しないとしていることとのバランスからであるが、必ずしも事前交付型のみを対象にしているわけではなく、事後交付型であっても報酬の定めをする時点において将来の所定の期間における役務提供の対価として事後的に交付することが定められたものであり、その期間の報酬費用として損金経理が行われているようなものであれば対象となる。

報酬費用として損金経理について、例えば「役員給与」や「役員賞与」などのように、「報酬費用」という会計科目に関わらず、役員から所定の期間における労働サービスの提供を受けてその提供を受けた会計期間に属する費用として処理されたものが該当する。役員の退任後に退職給与として一時に費用処理する処理は念頭に置いていないが、それは本通達とは離れて、退職給与規程等に基づき支払われたものかとか、他の引き続き勤務している役員に支払われる賞与等と同性質なものではないかといった要素により実態に基づいて退職給与の該当性について判断することになる。

また、報酬費用としての損金経理からは退職給付引当金の繰入に係るものを除いており、これは、役員の退任後に退職給付引当金を取り崩す会計処理が行われるようなものを想定している。このように、役員の退任に備えて退職給付引当金の繰入れを行っておいて、実際の退任後に退職給付引当金を取り崩す会計処理は、退任後に退職給与として一時に費用処理する処理と同様に、従来から退職給与に係る会計処理として一般的に行われているものであり、こうした経理については退職給付引当金（未確定の将来債務）を計上する際の相手科目として、報酬費用という科目で費用処理がなされていたとしても、本通達における報酬費用として損金経理からは除くこととしている。なお、株式交付信託において、株式の交付を受ける権利であるポイントを対象者に付与し、そのポイントに応じて見積もった費用を引当金に計上するような処理が見受けられるが（実務対応報告第30号「従業員等に信託を通じて自社の株式を交付する取引に関する実務上の取扱い」）、このような処理についても、実際の退任後に引当金を取り崩す会計処理が行われるのであれば、退職給付引当金の繰入に係るものとして、報酬費用として損金経理したものには該当しない。もっとも、実際の退任後に退職給付引当金を取り崩す会計処理が行われているから退職給与に該当するというのではなく、実態に基づき退職給与の該当性を判断することについては、上記の退任後に退職給与として一時に費用処理する処理と同様である。

- 7 なお、企業会計基準第8号「ストック・オプション等に関する会計基準」において、今般の実務対応報告に基づく会計処理と同様の会計処理がなされており、本通達を設けた趣旨からしても税務上の取扱いを異にする理由がないため、本通達の対象に含めている。具体的には、例えばその譲渡制限付新株予約権に係る株式の交付を受ける権利行使期間の開始日がその役員の退任日であることによりその役員において所得税法第30条第1項に規定する退職手当等に該当するものであっても、法人税法第34条第1項の退職給与で業績連動給与に該当しないものには該当しないことを明らかにしている。

また、現物出資構成による株式報酬については、企業会計上の処理は明らかとされていないが、今般の実務対応報告と同様の会計処理がなされているのであれば、税務上の取扱いを異にする理由がないため、本通達の対象となる。具体的には、将来の所定の期間における役務提供の対価として役員に生ずる債権の給付と引き換えに譲渡制限付株式が交付された場合において、前払報酬として計上された額を所定の役務の提供期間に応じてあん分し、役

員による役務提供の取得に応じて報酬費用を計上し、その費用計上額に対応して前払報酬として計上された額を取り崩す処理が行われる場合には、本通達における報酬費用として損金経理が行われるようなものに該当する。

- 8 本通達の取扱いは、事前確定届出給与の届出期間の始期が職務執行開始日の属する会計期間開始の日から始まること等を踏まえ、法人が令和3年6月25日以後に開始する会計期間において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、法人が同日前に開始した会計期間においてその支給に係る決議（当該決議が行われなかった場合には、その支給）をした給与については、なお従前の例によることとしている。
- 9 連結納税制度においても、同様の通達（連基通8-2-26の2）を定めている。