

# 株式関連報酬等に関する 平成28年度税制改正について

デロイト トーマツ税理士法人 パートナー 税理士 榎本 明  
デロイト トーマツ税理士法人 ディレクター 税理士 飯塚 信吾

## 〔略 歴〕

榎本 明 ビジネススタックスサービスのパートナーとして、連結納税導入、企業グループ内の組織再編、消費税負担の適正化、海外子会社を有する日系企業に外国税額控除やタックスヘイブン税制、税務調査対応等の税務コンサルティング業務を提供しており、幅広い豊富な経験に基づき、個々の企業に適した総合的な税務サービスを提供している。著書に『詳解 連結納税 Q&A』（清文社・共著）がある。

飯塚 信吾 28年間の国税勤務を経て、2008年に税理士法人トーマツ（現デロイト トーマツ税理士法人）に入社。個人に係る国際課税に関する豊富な経験を活かし、グローバルエンプロイヤーサービスのチームメンバーとして海外からの派遣社員に対し税務相談を提供するほか、プライベートカンパニーサービスのチームメンバーとして富裕層に対する税務相談も提供している。

## 1 はじめに

平成28年3月31日に公布された所得税法等の一部を改正する法律には、法人税法の役員給与の損金不算入に関連して、利益連動給与の算定指標の拡大が盛り込まれたほか、譲渡制限付株式（いわゆるリストラクテッド・ストック）の取扱いに関する規定が盛り込まれた。リストラクテッド・ストックは、米国などの諸外国の企業ではストックオプションなどとともに主要な株式関連報酬の一つとして広く活用されており、我が国においても、その取扱いが明確化されることにより、役員等に対する報酬設計の自由度を拡大することが期待されている。

経済産業省は、平成27年7月24日に「コーポレート・ガバナンス・システムの在り方に関する研究会」報告書（以下「コーポレート・ガバナンス・システム報告書」）を公表し、この中で、役員に対する新たな報酬制度としてリストラクテッド・ストックなどの導入を提案しており、さらに、平成28年4月28日には『「攻めの経営」を促す役員報酬～新たな株式報酬（いわゆる「リストラクテッド・ストック」）の導入等の手引～』（以下「導入等の手引」）を公表している。本稿ではこれらの内容も併せ、役員給与等の取扱いに係る改正の概要及び留意点について解説を行うこととする。

なお、この記事の意見にわたる部分は筆者の私見であり、所属する組織の公式見解ではないので、この点にご留意願いたい。

## 2 譲渡制限付株式を対価とする費用の取扱い

### (1) 譲渡制限付株式の概要とこれまでの取扱い

リストラクテッド・ストックとは、一般的には、役員・従業員等に対して譲渡制限の付された自社株式などを無償で交付するとともにその株式の管理等は交付した会社等が行い、一定期間の役務提供等を条件にその譲渡制限が解除されるもので、リストラクテッド・ストックを交付された役員等は一定期間の役務提供を条件にその株式価値を享受することができる。米国など諸外国の企業では、ストックオプションなどと共に典型的な株式関連報酬と考えられており、ストックオプションは、一般的には権利付与時から権利行使時までの株式の値上がり益を与えるものと考えられるのに対し、リストラクテッド・ストックは株式自体の価値を与えるものであるため、株価が下落している時でも一定の利益を与えることができるフルバリュー型の株式報酬である<sup>1</sup>。

リストラクテッド・ストック及び類似の株式報酬制度は、米国をはじめとする諸外国の企業では広く用いられているが、我が国の会社法上は株式の無償発行及び労務出資が認められず、役員・従業員等に対して報酬として株式自体を直接交付することができないと解されていたこと等から、内国法人が発行主体となるリストラクテッド・ストックの導入環境が整っていなかったと考えられる<sup>2</sup>。したがって、リストラクテッド・ストックについて、企業会計において特に処理が明示されていなかったと考えられ、また法人税法上も特別な規定は存在していなかった。

一方、所得税では米国法人が交付したリストラクテッド・ストックについて、所得税における収入すべき時期が争いになった訴訟事例がある。たとえ譲渡制限が付されている株式であっても、使用者が役員・従業員等にこれを無償で交付すれば、一般的には交付時の株式の時価で給与等を認識することになると考えられるが、この事例のリストラクテッド・ストックでは以下のような管理が行われており、このことを前提に、交付対象者がリストラクテッド・ストックに関する実質的な所有権を取得したのは譲渡制限が解除された日（帰属確定日）であり、この日に給与所得を認識すべきだと判断されている<sup>3</sup>。

- ① 一定の帰属確定日まで交付対象者 A が雇用を維持した場合に、交付されたリストラクテッド・ストック（以下「RS」）の全ての権利が A に帰属する
- ② RS は帰属確定日まで売却、入質等が禁止される
- ③ 帰属確定日までに、死亡を除く理由で A が退職した場合、RS は没収される
- ④ 帰属確定日までの間、RS を交付した法人の総務部長がエスクローエージェントとしてその株券の交付を受け預託する

<sup>1</sup> 外国の譲渡制限付株式（リストラクテッド・ストック）の詳細については、拙稿「株式関連報酬の概要と課税関係(2)リストラクテッド・ストックなど」（週刊税務通信No.3392）参照

<sup>2</sup> 近年、ESOP 信託などと呼ばれる信託を通じて自社株式を役員・従業員に交付する制度が導入され始めている。

<sup>3</sup> 平成17年12月16日 東京地方裁判所（平15（行ウ）427号）

## (2) 株式報酬に関する改正の概要

諸外国で導入されているリストラクテッド・ストックなどの株式報酬を我が国においても導入し、その活用の促進を図るため、導入に際する手続や会社法上の解釈などの整理等が行われ<sup>4</sup>、これに併せて、平成28年度税制改正で株式報酬（リストラクテッド・ストックによる給与）について以下の整備がなされた。

### イ) 法人税法

- ① 特定譲渡制限付株式を対価とする費用の帰属事業年度を給与等課税事由の生じた日（譲渡制限解除日）とする特例の創設
- ② 役員給与として支給された一定の特定譲渡制限付株式による給与を届出が不要となる事前確定給与の対象とする改正

### ロ) 所得税法

特定譲渡制限付株式の交付を受けた個人の各種所得（給与所得など）の収入金額は、特定譲渡制限付株式の交付日ではなく譲渡制限解除日の価額となる旨の明確化

## (3) 譲渡制限付株式を対価とする費用の帰属事業年度の特例制度の創設

法人が個人から役務の提供を受ける場合において、その役務の提供に係る費用の額につきその対価として所定の法人の特定譲渡制限付株式（承継譲渡制限付株式を含む。）が交付された場合には、その個人において給与等課税事由が生じた日にその役務の提供を受けたものとして、法人税法の規定を適用することとされた（法法54①）。ただし、その個人においてその役務の提供につき給与等課税事由が生じないときは、その役務の提供にかかる費用の額等は、損金の額に算入されない（法法54②）。

つまり、新株予約権に関する規定とほぼ同様の規定が法人税法54条に設けられ、従来の新株予約権の規定が法人税法54条の2に規定されることとなった。

なお、この改正は、平成28年4月1日以後に交付決議が行われた特定譲渡制限付株式について適用される。

### イ) 特定譲渡制限付株式

本制度の対象となる特定譲渡制限付株式とは、以下の要件を満たす株式である。

#### A 譲渡制限等に関する要件

- (a) 譲渡（担保権の設定その他の処分を含む。）についての制限がされており、かつ、その譲渡についての制限に係る期間（以下「譲渡制限期間」という。）が設けられていること（法令111の2②一）
- (b) 交付された株式が没収される事由として、対象者個人の勤務状況又は法人の業績等の指標の状況が定められていること（法令111の2②二）

以上のとおり、本制度は所定の場合に株価相当額の現金賞与を支給するファントムストック<sup>5</sup>

<sup>4</sup> コーポレート・ガバナンス・システム報告書の「第4 新しい株式報酬の導入」において、役員に金銭報酬債権を付与したのち、当該金銭報酬債権を現物出資財産として払い込み、役員に株式を発行する方法などが提案されている。

や株式を一定条件の下で将来交付することを約するRSU<sup>6</sup>などの制度と異なり、予め譲渡制限が付された株式が交付され、譲渡制限期間中にその株式が没収されることとなる事由が定められる。特定譲渡制限付株式に該当するためには、この株式が没収される事由として対象者個人の勤務状況に基づく事由、あるいは、法人の業績等の指標の状況に基づく事由が定められる必要がある。この没収事由として法人の業績の指標の状況を定める場合には、外資系の法人で見られる一般的なリストラクテッド・ストックとは異なり、一定の業績目標を達成した場合に役員・従業員に自社株式等を交付するパフォーマンス・シェア<sup>7, 8</sup>と呼ばれる制度に類似した報酬設計が可能と考えられるが、この制度では予め株式が交付され、所定の条件の場合にその株式が没収されるものであり、例えば、業績に応じて交付される株式数が増減するというようなものは対象にならない。

なお、譲渡制限期間とは予め特定された期間である必要があり、例えば「退職の日までの期間」というような必ずしも特定されない期間は認められないと考えられる。

## B 譲渡制限付株式の発行人等

役務提供を受ける法人又はその法人の株式等の全部を譲渡制限期間中、継続して直接に保有する親法人（以下「完全親法人」という。）の株式であること（法令111の2①）。

例えば、その法人の親会社がいわゆる純粋持株会社の場合等、親子会社が事実上一体となっている場合に、子会社の役員等に親会社の株式を交付するニーズがあることを踏まえ、完全親法人の株式についても対象とされている<sup>9</sup>。

## C 株式の交付方法

株式を交付される個人に役務の提供の対価として生ずる債権の給付と引換えに株式が交付されるもの、あるいは給付に伴ってその債権が消滅するものであること（法54①）。

新株予約権の場合には、いわゆる無償構成により発行された場合であっても、無償構成によらなければならなかったことに合理的な理由がある場合には、新株予約権の行使時にその費用の額を損金に算入する取扱いが否認されるものではないと考えられている<sup>10</sup>が、リストラクテッド・ストックは、実際の株式が交付されるものであるため、この取扱いが認められるためには相殺構成により交付される必要があると考えられる<sup>11</sup>。

5 ファントムストックの概要については、拙稿「株式関連報酬の概要と課税関係(2)リストラクテッド・ストックなど」(週刊税務通信No.3392)を参照

6 RSUの概要については、拙稿「株式関連報酬の概要と課税関係(2)リストラクテッド・ストックなど」(週刊税務通信No.3392)を参照

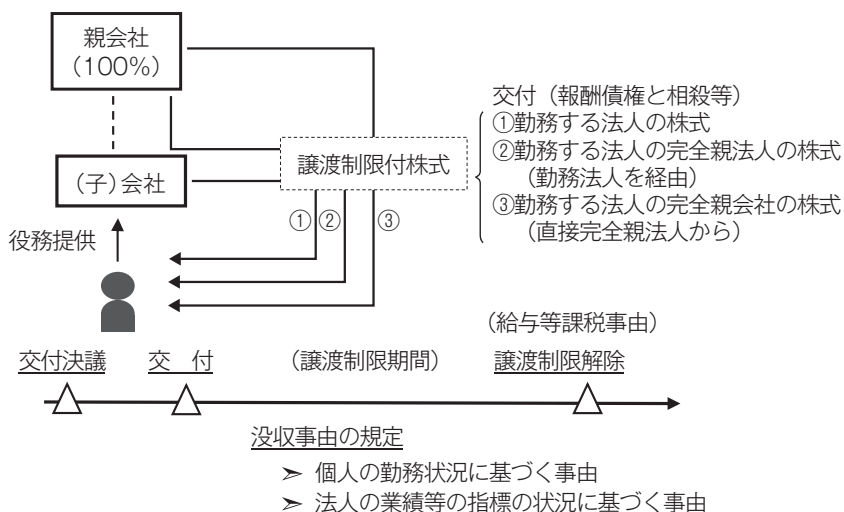
7 パフォーマンス・シェアの概要については、拙稿「株式関連報酬の概要と課税関係(2)リストラクテッド・ストックなど」(週刊税務通信No.3392)を参照

8 パフォーマンス・シェアは、コーポレート・ガバナンス・システム報告書においても、リストラクテッド・ストックと共に新しい株式報酬の形として導入が検討されている。

9 「Q1-3：譲渡制限付株式となる株式の対象範囲はどんなものですか」(導入等の手引17頁参照)

10 「インセンティブ報酬の設計をめぐる法務・税務の留意点」(商事法務No.2078/大石篤史、奥山健志、小山浩)参照

11 この点について、コーポレート・ガバナンス・システム報告書では、「いわゆる労務出資が認められるか明らかではないため、金銭報酬債権を付与して、当該金銭報酬債権を払い込む方法をとる必要がある。」と説明している。



## ロ) 「特定譲渡制限付株式」の交付後の組織再編成

合併により、その合併に係る被合併法人の特定譲渡制限付株式を有する者に対し交付されるその合併に係る合併法人の譲渡制限付株式その他の一定の譲渡制限付株式を「承継譲渡制限付株式」という(法54①, 法111の2③)(分割型分割についても類似の定めあり)。承継譲渡制限付株式も本制度の対象とされ、その合併の日においては本制度に係る課税関係は生じず、合併法人等の承継譲渡制限付株式の譲渡制限解除日(=給与等課税事由が生ずる日)においてその個人から役務提供を受けたものとして、合併法人等が役務提供に係る費用の額を同日の属する事業年度において損金の額に算入することとなる。

なお、特定譲渡制限付株式の交付法人等について分割型分割が行われ、分割承継法人が承継譲渡制限付株式を交付する場合において、交付済みの特定譲渡制限付株式に給与等課税事由が生ずる場合には、その費用の額は分割による資産の移転割合、交付の日から分割型分割の前日までの期間等によって按分計算を行うこととされ、承継譲渡制限付株式に係る費用の額はこれを控除して計算するなど合理的計算を行うこととされている(法111の2⑤⑥, 法規25の9③)。

## ハ) 給与等課税事由

給与等課税事由とは、個人の役務提供について所得税法等の規定により、所得税法に規定する給与所得、事業所得、退職所得及び雑所得(以下「給与所得等」という。)に係る収入金額が生ずべき事由とされている(法54①, 法111の2④)。

なお、特定譲渡制限付株式の譲渡制限が、交付対象者の非居住者期間に解除された場合には、非居住者が課税される所得は一般的には給与所得等ではないと解されるため、給与等課税事由は生じず損金算入の対象にはならないとされている<sup>12</sup>。

<sup>12</sup> 給与所得等とは、所得税法に規定する給与所得、事業所得、退職所得及び雑所得とされており、これらの所得は居住者の所得として規定されている。

## 二) 役務の提供に係る費用の額

特定譲渡制限付株式の交付が正常な取引条件で行われた場合、役務の提供に係る費用の額は、その特定譲渡制限付株式の交付のため給付を受けた債権又は消滅した債権の額に相当する額とされ、この金額を譲渡制限が解除された日の属する事業年度の費用として認識することになる。また、特定譲渡制限付株式が没収された場合には、給与等課税事由が生じないので、その費用の額は各事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入されないことになる。

## (4) 特定譲渡制限付株式に関連する所得税の改正

### イ) 特定譲渡制限付株式に係る収入すべき時期の取扱い

所得税の取扱いにおいても、特定譲渡制限付株式（承継譲渡制限付株式を含む。）が交付された場合におけるその収入金額は、その特定譲渡制限付株式の譲渡制限が解除された日における価額とする（所令84①）こととされ、収入時期は特定譲渡制限付株式の交付時ではなく、譲渡制限が解除された日となる。したがって、法人税の損金算入額（特定譲渡制限付株式の交付のため給付を受けた債権又は消滅した債権の額に相当する額）と所得税における給与所得等の収入金額とは必ずしも一致しない。

このように、特定譲渡制限付株式に関する所得税の収入時期及び法人税における費用の認識時期の考え方は、前述のリストラクテッド・ストックに関する所得税における収入時期の裁判例の考え方に沿ったものとなっており、譲渡制限付株式の交付と引換えに現物出資される報酬債権の付与時において課税関係は発生しないとされている。

なお、特定譲渡制限付株式に係る利益が給与所得や退職所得に該当し特定譲渡制限付株式の交付などの事務が国内で行われている場合には、給与の支払い事務が国内で行われていることになり特定譲渡制限付株式の譲渡制限が解除された日の株式の価額に対して源泉徴収を行う必要がある。また、内国法人の国外にある支店等が非居住者に対して、特定譲渡制限付株式に係る交付などの事務を行っている場合にも、内国法人が給与の支払事務を行っているものとみなして源泉徴収を行う必要がある（所法212②）。

### ロ) 特定譲渡制限付株式に係る所得区分の取扱い

特定譲渡制限付株式の譲渡制限が解除された場合の所得区分については、所得税基本通達に規定が設けられ、特定譲渡制限付株式の交付法人与交付を受けた者との関係性に応じ、次のとおりとされた（所基通23～35共-5の2）。

また、通達の注書きには、この取扱いは交付法人が外国法人である場合にも同様であるとされており、外国法人が交付するリストラクテッド・ストックについても、同様の考え方で所得区分を判断することになる。

- ① 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には、原則的に給与所得に該当する。
- ② 上記の場合において、交付された者の退職に基因して譲渡制限が解除されたと認められる場合には、退職所得に該当する。

- ③ 個人の営む業務に関連して交付されたと認められる場合には、その業務の内容等に応じ事業所得又は雑所得に該当する。
- ④ 上記①～③のいずれにも該当しない場合には、原則的に雑所得に該当する。

なお、②のとおり、交付された者の退職に基因して譲渡制限が解除されたと認められる場合には、退職所得に該当するとされている<sup>13</sup>が、特定譲渡制限付株式において定められる譲渡制限期間は特定された期間でなければならず、「退職時まで」というような定め方はできないと考えられるため、実際にどのような場合に退職に基因して譲渡制限が解除されたと認められるのか、必ずしも明らかではない。例えば、特定された定年退職の予定日までを譲渡制限期間とすることなどが考えられるが、この場合に、予定日より早く退職することになると、譲渡制限解除日が退職日と相違することになり、退職に基因して譲渡制限が解除されたと認められず、その利益は退職所得に該当しないことになると考えられる。

## ハ) 配当の取扱い

これまで、外国のリストラクテッド・ストックの譲渡制限期間中の配当について、譲渡制限解除によってはじめて株式を実質的に保有することになるのだから、それ以前の利益は給与所得に該当するとの考え方もあったが、28年度税制改正において、特定譲渡制限付株式に係る配当について配当所得から除外するなどの手当てが行われなかったことから、譲渡制限期間中の配当であっても、法人から受ける剰余金の配当（所法24①）であることに変わりはなく、配当所得に該当すると考えられる。

## 二) 国外転出時課税の取扱い

譲渡制限付株式は、譲渡制限が付されているものであっても、実際に株式が交付されるため、交付対象者は有価証券を保有することになり、これまで対象者が国外転出等を行う場合に、譲渡制限付株式が国外転出時課税（いわゆる出国税）の課税対象となることがあった。

特定譲渡制限付株式の利益が譲渡制限解除時の役務の提供の対価とされたことに伴い、非居住者期間に譲渡制限が解除された場合であっても、その利益のうち国内源泉所得に該当する部分は人的役務提供の対価（所法161①十二）として所得税が課税されることになり、譲渡制限期間中の特定譲渡制限付株式については、新株予約権と併せて国外転出時課税の対象資産から除外することとされた（所法60の2、所令170）。

<sup>13</sup> アワードプランと呼ばれる株式関連報酬に基づく利益について、退職所得に該当するかが争われ、実質的に退職所得の3要件（①退職に基因して支給されるもので、②過去の労務の対価の後払いの性質を有し、③一時に支払われるもの）を満たす場合には、株式関連報酬も退職所得に該当すると判示したものがある（平成20年12月19日大阪高裁 平成20（行コ）45号）。

### 3 役員給与の損金不算入に関する改正

#### (1) 事前確定届出給与に関する改正

役員給与については、いわゆる定期同額給与、事前確定届出給与及び利益連動給与のいずれにも該当しない場合は、損金の額に算入しないこととされているが（法34）、特定譲渡制限付株式による給与が事前確定届出給与に該当するためには、「その役員の職務につき所定の時期に確定額を支給する旨の定め」に基づいて支給されることが必要となる。今回の改正では、いわゆる事前確定届出給与について、役員に交付した特定譲渡制限付株式による給与のうち、以下の要件を満たすもの（当該特定譲渡制限付株式に係る承継譲渡制限付株式による給与を含む。）は、事前届出を要しないこととされた（法34①二、法令69②、111の2②）。

- ① 職務執行開始日（原則、定時株主総会の日）から1月を経過する日までに株主総会等（株主総会の委任を受けた取締役会を含むものと解される。）において取締役個人別の確定額報酬決議が行われること
- ② その決議からさらに1月を経過する日までに、その付与された報酬債権の額に相当する特定譲渡制限付株式が交付されること

なお、特定譲渡制限付株式及び承継譲渡制限付株式を交付した場合であっても、例えば、職務開始後の勤務状況や業績状況に応じて、その譲渡制限付株式の交付と引換えにその役員により現物出資される報酬債権の額（支給額）が変動する場合には、譲渡制限付株式の交付時点で支給額が確定しないため、事前確定届出給与に該当しないことになる。

#### (2) 利益連動給与の取扱いに関する改正

役員に対して支給する給与のうち、同族会社以外の法人がその業務執行役員に対して支給する所定の要件を満たす利益連動給与については、損金の額に算入することができる（全ての業務執行役員に対し適用される場合に限る。）とされているが、この要件のうち、利益連動給与の算定の基礎となる利益の状況を示す指標の範囲について、純粋な利益指標（営業利益、経常利益等）に加え、ROE、ROA等の一定の利益関連指標が含まれることが明確化される改正が行われ対象範囲が拡大されている（法34①三）。従来は、ROE等を利益連動給与の指標としている場合は、一般的には法人税法上損金不算入とされていたと考えられるが、損金算入可能な算定指標の範囲が明確化されたことにより、従来に比べ柔軟な報酬設計が可能となった。

なお、その他利益連動給与に関して許容される算定方法や支給手続きに関する要件についての改正は行われていないが、算定方法に関する「他の業務執行役員に対して支給する利益連動給与に係る算定方法と同様のものであること」とする要件について、経済産業省は、導入等の手引の中で、「例えば、営業部門担当役員については営業利益を指標とし、財務部門担当役員についてはROEを指標とする等、役員の職務の内容等に応じて有価証券報告書に記載されている指標を用いて合理的に定められている場合には、役員ごとに指標が異なることを妨げるものではない。」との考え方を示している<sup>14</sup>。

14 「Q2：役員間で異なる指標を採用することはできますか。」(導入等の手引33頁参照)



## 【利益連動給与の損金算入要件（法法34①三）】

	改正前	改正後
算定指標の範囲	有価証券報告書に記載されるその事業年度の利益に関する指標を基礎とした客観的なもの	有価証券報告書に記載されるその事業年度の利益の状況を示す以下の指標を基礎とした客観的なもの ●利益の額 ●利益の額に有価証券報告書に記載されるべき事項により調整を加えた指標など利益に関する指標として政令に定めるもの（ROE、ROA等の一定の利益関連指標が含まれるようになった）
その他	<ul style="list-style-type: none"> <li>●確定額を限度としているもので、かつ、他の業務を執行する役員に対して支給する利益連動給与に係る算定方法と同様のものであること。</li> <li>●その事業年度開始の日の属する会計期間開始の日から3か月を経過する日までに一定の報酬委員会が決定していることその他これに準ずる一定の適正な手続を経ていること。</li> <li>●その内容が上記の決定又は手続終了の日以後遅滞なく有価証券報告書に記載されていることその他一定の方法により開示されていること。</li> <li>●有価証券報告書に記載されるその事業年度の利益に関する指標の数値が確定した後1か月以内に支払われ、又は支払われる見込みであること。</li> <li>●損金経理をしていること。</li> </ul>	(改正なし)

また、利益連動給与の支給額の算定方法に関する要件におけるその算定の基礎となる指標については、改正前は、「利益に関する指標」とされており、純粋な利益指標（営業利益、経常利益等）がその範囲とされていたが、改正により「利益の状況を示す指標」とされ（法法34①三）、その範囲が拡大された。また、具体的な指標は次の表のとおり明確化された<sup>15</sup>（法令69⑧）。

なお、下表の指標のうち、1の「利益の額」、2の「支払利息等の費用の額」及び「受取利息等の収益の額」並びに、3①から③までの数又は金額については、有価証券報告書に記載されるべき事項とされ、支給額の算定方法は、改正後も利益の状況を示す指標を基礎としたものである必要がある。例えば、売上、株価、配当及びキャッシュ・フローは、利益の状況を示す指標に該当しないため留意しなければならない（法基通9-2-17の2）。

<sup>15</sup> 「Q1：利益連動給与の算定指標に範囲については、どのように明確化されましたか。」（導入等の手引 30、31頁）参照

## 【利益の状況を示す指標（法令69⑧）／改正後】

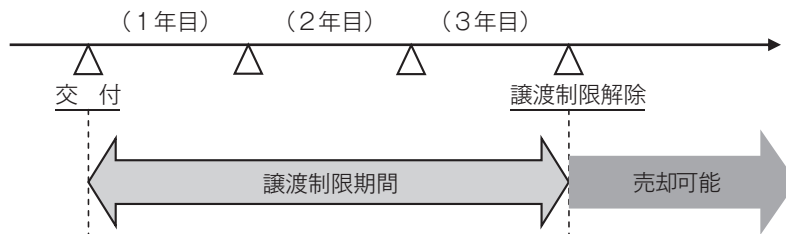
	指 標	具体例
1	当該事業年度の有価証券報告書に記載されるべき利益の額	営業利益, 経常利益, 税引前当期純利益, 当期純利益等
2	1の指標の数値に減価償却費, 支払利息等の費用の額を加算し, 又は受取利息等の収益の額を減算した額	EBITDA (利払・税引・減価償却前当期利益) 等
3	1, 2の指標を次の①の数で除して得た額又は同指標の次の②から⑤までの金額のうちに占める割合 ① 発行済株式の総数 (自己株式を除く) ② 売上高等の収益の額 ③ 支払利息等の費用の額 ④ 総資産の帳簿価額 ⑤ 自己資本の帳簿価額	EPS (一株当たり当期純利益), 売上高営業利益率, ROA (総資産利益率), ROE (自己資本利益率) 等
4	確定値に対する増加額又は比率 (自社又は他社の前期, 過去3期平均等, 既に数値として確定した目標値との差分や比率などが対象)	当期利益 (前期比), 当期利益率 (計画比), 営業利益率 (前期他社比), 営業利益率 (当期他社比) 等
5	1～4に準ずる指標 (上記1から4までの指標を組み合わせて得た指標等)	EBIT, ROCE, ROIC, 部門別営業利益等

## ●●●●●●●●●●【参 考】 会計処理と税務処理の例 ●●●●●●●●●●

特定譲渡制限付株式に係る会計処理について「導入等の手引」に示されている例<sup>16</sup>に税務仕訳を併せて記載すると、以下のとおりになると考えられるので参考とされたい。

## 〈前提事項〉

- 払込金額及び株式数：報酬債権3,000万円を役員が現物出資，特定譲渡制限付株式を会社が300株交付
- 譲渡制限期間：3年
- 譲渡制限解除の条件：譲渡制限期間中，勤務を継続すること



<sup>16</sup> 「Q5：役員等に「特定譲渡制限付株式」を交付した場合の会計処理はどのようになりますか。」（導入等の手引25, 26頁）参照

(単位：万円)

時系列	会計処理例	法人税処理例
報酬債権付与及び株式発行時	前払費用等 3,000 / 資本金等 3,000	前払費用等 3,000 / 資本金等 3,000
役務提供1年目	株式報酬費用 1,000 / 前払費用等 1,000	—
役務提供2年目	株式報酬費用 1,000 / 前払費用等 1,000	—
役務提供3年目	株式報酬費用 1,000 / 前払費用等 1,000	—
制限解除時	—	株式報酬費用 3,000 / 前払費用等 3,000

以上の会計・税務処理の基本的な考え方は次のとおりである。

### (1) 会計処理

会計処理基準については現時点では未公表であるが、報酬債権付与及び株式発行時には、その報酬債権相当額を「前払費用等」で資産計上するとともに、現物出資された報酬債権の額を「資本金（及び資本準備金）」として計上し、付与した報酬債権相当額のうち役員等が提供する役務として当期に発生したと認められる額を、対象勤務期間（＝譲渡制限期間）等の合理的な方法により、対象勤務期間の各期に費用計上することが考えられている<sup>17</sup>。

### (2) 法人税処理

株式報酬費用は、その特定譲渡制限付株式の交付のため給付を受けた債権又は消滅した債権の額に相当する額（正常な取引条件で交付が行われた場合を前提）を、給与等課税事由が生じた日（＝譲渡制限解除時）において役務の提供を受けたものとしてその事業年度の費用の額とされる（法法54①）。役員給与とされる株式報酬費用については、事前確定届出給与等一定の支給要件等に該当する場合に損金の額に算入される（法法34）。なお、特定譲渡制限付株式が没収された場合など給与等課税事由が生じないときには当該株式報酬費用は損金の額に算入されない（法法54②）。

(了)

<sup>17</sup> 「Q5：役員等に「特定譲渡制限付株式」を交付した場合の会計処理はどのようになりますか。」（導入等の手引25頁）参照