

株式報酬による役員の退職給与支給等に係る実務上の留意点

February 2022

In brief

2021年6月25日に法人税基本通達9-2-27の2(退職給与に該当しない役員給与)が発遣されました。当該通達の発遣日以後に開始する会計期間における退職給与の支給に係る決議より適用となり、12月決算法人では2022年1月1日開始事業年度、3月決算法人では2022年4月1日開始事業年度における決議より適用されることになります。また、2021年度(令和3年度)税制改正により、役員等以外の者としての勤続年数が5年以下である者に対する退職手当等(以下、「短期退職手当等」)の取扱いが見直され、2022年分の所得税および2022年1月1日以後に支払うべき退職手当等の源泉徴収税額の計算から適用されます。本ニュースレターでは、これらの改正に係る取扱いの概要と実務上の留意事項について解説します。

In detail

1. 法人税基本通達9-2-27の2による役員退職給与の取扱いの見直し

(1) 法人税基本通達9-2-27の2の概要

法人税基本通達9-2-27の2(以下、「本通達」)は、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(業績運動給与に該当するものを除く)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、所得税法上は退職所得に該当する場合でも、法人税法上、退職給与には該当しないものとして扱い、損金算入するためには、事前確定届出給与として法人税法第34条第1項第2号の要件を充足する必要があることを明確にしたもので。上場株式を発行する株式会社が、改正会社法202条の2に基づき無償交付(取締役等の報酬等として金銭の払込み等を要しない株式¹の発行等)する譲渡制限付株式は、実務対応報告第41号「取締役の報酬等として株式を無償交付する取引に関する取扱い」(以下、「実務対応報告」)の会計処理に従いその期間の報酬費用として損金経理が行われるものであるため、法人税法上、退職給与には該当しないものとして扱われます。

(2) 本通達改正の趣旨

本通達の改正前においては、業績運動給与に該当する退職給与(金銭報酬及び株式報酬)は、2017年度(平成29年度)税制改正により、法人税法第34条の適用外となる退職給与に該当しないこと、即ち、業績運動の退職給与を支給し、これを損金算入する場合には、法人税法第34条第1項第3号の業績運動給与の要件を満たすことが損金算入の要件となることが条文上明記されました。

一方で、業績非運動に該当する退職給与(金銭報酬及び株式報酬)は、法人税法第34条の適用外となる退職給与として取り扱われ、株式報酬の場合は、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について、譲渡制限期間の満了日を退任

¹ 金融商品取引法第2条第16項に規定する金融商品取引所に上場されている株式を発行している株式会社が、取締役等の報酬等として株式の発行等をする場合の株式

日とする場合は所得税における取扱い(退職所得課税)を踏まえ、法人税法第34条第1項の適用上、退職給与として解釈することが一般的でした。

改正会社法により役員に対する報酬として株式を無償交付する場合、実務対応報告に示された会計処理によれば、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按分し、役員により提供される役務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(事前交付の場合)又は株式引受権の額(事後交付の場合)を増加させる処理を行われます。法人税基本通達9-2-27の2発達の趣旨については、以下のとおり説明されています。「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ことが妥当である(令和3年6月25日付課法2-21ほか11課共同「法人税基本通達等の一部改正について」(法令解釈通達)の趣旨説明)」。

実務対応報告で示された、取締役の報酬等として株式を無償交付する取引(会社法第202条の2に基づいて、取締役等の報酬等として金銭の払込み等を要しないで株式の発行等をする取引)に係る会計処理は、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」(2005年12月27日公表)の会計処理の考え方を株式の無償交付の場合にも採り入れたものです²。この点、法人税基本通達9-2-27の2発達前の実務においては、譲渡制限付株式や新株予約権(その公正な評価額を役務の提供期間に応じて按分し、役員により提供される役務の取得に応じて報酬費用を計上する)が役員の退職金として交付された場合、法人税法第34条の退職給与として取り扱っていた事実に鑑みると、法人税基本通達9-2-27の2は、株式報酬による役員の退職給与の考え方を変更したものと理解されます。

従って、本通達の改正により、役員の退職給与を株式報酬として支給し、これを損金算入する場合には、原則として法人税法第34条第1項の第2号又は第3号の要件を満たすことが必要となります。

法人税基本通達9-2-27の2は、「将来の所定の期間における役務提供の対価として」³、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に限定していますが、過去の役務提供の対価として交付される場合は、事前確定届出給与としても損金の額に算入されません(法基通9-2-15の2)。

(図表1 法人税法第34条における株式報酬の取扱い)

法人税法第34条に規定する役員給与	株式報酬等	報酬の類型
法人税法第34条第2号(事前確定届出給与)	<ul style="list-style-type: none"> 所定の時期に、確定した数の株式又は新株予約権が交付されるもの 所定の時期に、確定した額の金銭債権に係る特定譲渡制限付株式又は特定新株予約権が交付されるもの 	事前交付型リストリクテッド・ストック 事後交付型リストリクテッド・ストック ストック・オプション
法人税法第34条第3号(業績連動給与)	<ul style="list-style-type: none"> 確定した数を限度として交付される株式又は新株予約権 交付される株式若しくは新株予約権の数又は交付される新株予約権の数のうち無償で取得され、若しくは消滅する数の算定方法が開示されるもの 	パフォーマンス・シェア(PS) ストック・オプション

² インセンティブ効果を期待して自社の株式又は株式オプションが付与される点では同様であるため、費用の認識や測定についてはストック・オプション会計基準の定めに準じることとした。(実務対応報告第38項)

³ 過去の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(退職給与と業績連動給与に該当しないものを除く)は、事前確定届出給与として損金の額に算入されないことが、法人税基本通達9-2-15の2で明らかにされている。

法人税法第34条に規定する役員給与	株式報酬等	報酬の類型
退職給与	株式又は新株予約権を退職給与として交付	<ul style="list-style-type: none"> 交付数が業績運動の場合は業績運動給与 改正により一定の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場合は事前確定届出給与となる BIP信託の退任時交付型は退職給与の取扱い

(3) 本通達の対象範囲

「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、実務対応報告の「会計処理」に示される通り、事前交付型と事後交付型のいずれも対象に含みます。また、役員給与として譲渡制限付新株予約権が交付される場合も対象としていますが、これはストック・オプションの会計処理(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」)が、実務対応報告に基づく会計処理と同様であることによります。

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ませんが、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按分、役員により提供される役務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、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こととされます。これは、経済産業省の「『攻めの経営』を促す役員報酬－企業の持続的成長のためのインセンティブプラン導入の手引－」(以下、「手引」)のQ44-1「役員等に現物出資型により事前発行型の「特定譲渡制限付株式」を交付した場合の会計処理」を念頭に置いたものと考えられます。

「その期間の報酬費用として行われる損金経理」からは、退職給付引当金その他これに類するものの繰入れに係るものは除かれています。具体的には、役員退職給与規程に基づき、役員の退任に備えて退職給付引当金の繰入れを行い、実際の退任後に退職給付引当金を取り崩す会計処理により現金等を支給する場合です。株式交付信託において、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(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」)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れに係るものとして、報酬費用として損金経理したものには該当しないとしています。

本通達による改正を踏まえて、国税庁の文書回答事例「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の該当性及び税務上の取扱いについて」⁴において、改正後の通達の対象となる旨が記載されています。なお、「手引」のQ21(譲渡制限付株式の譲渡制限に関する要件)も一部加筆されています。

2. 短期退職手当等の取扱いの見直し

退職所得の金額は、原則として、図表2に示される計算式で算定されます。特定役員退職手当等(役員としての勤続年数が5年以下である場合の退職手当)については、退職所得控除額控除後の額についての2分の1課税の適用はありません。令和3年度税制改正により、短期退職手当等についても、退職所得控除額控除後の金額のうち300万円を超える部分について、2分の1課税の適用が廃止されました。

⁴ 国税庁ウェブサイト「別紙 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の該当性及び税務上の取扱いについて」

<https://www.nta.go.jp/about/organization/osaka/bunshokaito/hojin/190625/01.htm>

(図表2 退職所得金額及び短期退職所得金額の計算)

退職所得の金額	(収入金額(源泉徴収前の金額) - 退職所得控除額) × 1/2	
退職所得控除額	勤続年数(A)	退職所得控除額
	20年以下	40万円 × A (最低80万円)
短期退職所得の金額	(収入金額(源泉徴収前の金額) - 退職所得控除額 - 300万円) * + 150万円 * 当該金額が0以下となる場合は、上記の退職所得の金額の算定式による	

短期退職手当等の制度の適用は、「収入すべきことが確定した日」、即ち退職手当等の支給の基準となった退職の日をもって判定されますので、2021年12月31日以前に退職した使用人に対して、2022年1月1日以後に退職手当等を支払う場合は、短期退職手当等の制度の適用となりません。本制度の詳細につきましては、以下の当法人発行のニュースレター2021年10月18日付「短期退職手当等Q&Aの公表」をご参照ください。

<https://www.pwc.com/jp/ja/knowledge/news/tax-jtu/taxnews-issue191.html>

3. 法人における留意事項

本通達の対象となる株式報酬は、上場株式である譲渡制限付株式等を取締役又は執行役に業績非連動の退職給与として交付する場合に限られます。従って、役員ではない者(執行役員や従業員)に交付する場合は退職給与の扱いになります。なお、いずれの場合も源泉徴収額は退職所得として計算した金額であることに留意が必要です。

職務執行開始日から1ヶ月を経過する日までに株主総会等の決議が行われ、その決議日から1ヶ月を経過する日までに特定譲渡制限付株式又は特定新株予約権が交付される場合には事前確定届出給与としての事前の届出が不要となります。一方で、このような要件を満たさない事前交付型や事後交付型の場合には、事前確定届出が必要となります。

【参考情報】

国税庁ウェブサイト:

「令和3年6月25日付課法2-21ほか1課共同「法人税基本通達等の一部改正について」(法令解釈通達)の趣旨説明

<https://www.nta.go.jp/law/joho-zeikaishaku/hojin/210625/index.htm>

「【新設】(役員給与に該当しない役員給与)」

<https://www.nta.go.jp/law/joho-zeikaishaku/hojin/210625/pdf/05.pdf>

「短期退職手当等 Q&A」

https://www.nta.go.jp/publication/pamph/gensen/0021009-037_01.pdf

Let's talk

より詳しい情報、または個別案件への取り組みにつきましては、当法人の貴社担当者もしくは下記までお問い合わせください。

PwC 税理士法人

〒100-0004 東京都千代田区大手町一丁目 2 番 1 号 Otemachi One タワー

www.pwc.com/jp/tax

パートナー

鬼頭 朱実

パートナー

浅川 和仁

ディレクター

西川 真由美

ディレクター

荒井 優美子

PwC 税理士法人は、企業税務、インターナショナルタックス、M&A 税務、税務業務のデジタルトランスフォーメーション(DX)などを含む幅広い分野の税務コンサルティングにおいて、PwC グローバルネットワークと連携しながら、ワンストップでサービスを提供しています。国内外のプロフェッショナルの知見と経験を結集し、企業のビジネスパートナーとして重要な経営課題解決を包括的にサポートします。

PwC は、社会における信頼を築き、重要な課題を解決することを Purpose(存在意義)としています。私たちは、世界 156 カ国に及ぶグローバルネットワークに 295,000 人以上のスタッフを擁し、高品質な監査、税務、アドバイザリーサービスを提供しています。詳細は www.pwc.com をご覧ください。

本書は概略的な内容を紹介する目的のみで作成していますので、プロフェッショナルによるコンサルティングの代替となるものではありません。

© 2022 PwC Tax Japan. All rights reserved.

PwC refers to the PwC network member firms and/or their specified subsidiaries in Japan, and may sometimes refer to the PwC network. Each of such firms and subsidiaries is a separate legal entity. Please see www.pwc.com/structure for further details.