

役員向け株式交付信託に関する税務上の取扱い(平成 31 年 2 月)

※以下に記載する質問および回答は、株式交付規程に定める債務確定日と同日を信託契約上の権利確定日としている信託を前提としております。

項 番	項目 (事前確定届出給与、 業績連動給与等)	条項	質問	回答
1	事前確定届出給与	一	<p>・所定の時期に確定した数の株式を交付する旨の定めにおいて、赤字決算の場合等一定の場合にはポイントを全て没収して株式を交付しないという条件を付した場合でも、事前確定届出給与の対象となるか。</p>	<p>・事前確定届出給与の対象となる(法人税基本通達9-2-15の5)。 ただし、ポイントを全て没収した場合には事前確定届出給与として株式を交付することはないことから、損金算入額は生じない。 (参考) 企業会計上、職務執行に応じて給与引当金として費用処理することから、ポイントを全て没収した場合、会計上は引当金を取り崩して収益(取崩益)を計上することとなると考えられる。単年度で全て没収される場合には申告調整は不要であるが、前期以前に給与引当金として費用計上した金額を申告調整で損金不算入としている場合、その損金不算入とした給与引当金の取崩益の額は、取り崩した日の属する事業年度の申告調整で益金不算入となると考えられる。</p>
2	事前確定届出給与	法人税法施行令 69 条 ④	<p>・「事前確定届出給与に関する届出書」の届出期限について、法人税法施行令第 69 条第4項第1号に規定する「株主総会等の決議をした日」とは、株式交付信託の場合には具体的にいつの日を指すのか。 (参考) 届出書の提出期限は、次のいずれか早い日</p> <ul style="list-style-type: none"> ・ 事前確定届出給与に係る定めをした株主総会等の決議日から1月を経過する日 ・ 職務執行開始の日から1月を経過する日 ・ 職務執行開始の日の属する会計期間開始の日から4月(月数の指定を受けて申告期限の延長をしている場合に 	<p>・株式交付信託における「株主総会等の決議をした日」とは、株式交付の対象となる役員に確定した数の株式を交付する旨の定めをした日であり、原則として、取締役会においてその役員に対して交付する株式数を定めた株式交付規程(以下「株式交付規程」という。)を決議した日となる。ただし、当該取締役会における決議の承認についてその後の株主総会での役員選任議案の決議を停止条件としている場合には、当該株主総会の決議日を以て本件株式交付規程が確定することから、当該株主総会の決議日が「株主総会等の決議をした日」となる。</p>

			はその指定に係る月数に3を加えた月数)を経過する日	
3	事前確定届出給与	法人税法施行令 71 条の 3①	・所定の時期に確定した数の株式を交付する旨の定めに基づいて支給する給与の損金算入額は、交付決議時価額(当該定めをした日における1単位当たりの交付株式の価額に交付した株式の数を乗じて計算した金額)とされているが、株式交付信託の場合の「定めをした日」とは具体的にはいつの日を指すのか。	・株式交付信託における「定めをした日」とは、株式交付の対象となる役員に所定の時期に確定した数の株式を交付する旨の定めをした日であり、原則として、取締役会において株式交付規程を決議した日となる。ただし、当該取締役会における決議の承認についてその後の株主総会での役員選任議案の決議を停止条件としている場合には、当該株主総会での決議日を以て本件株式交付規程が確定することから、当該株主総会の決議日が「定めをした日」となる。
4	事前確定届出給与	法人税法施行令 71 条の 3 ①	・株式交付信託における事前確定届出給与の場合の損金算入時期は、役員給与の債務が確定する日である株式を受け取る権利が確定する日(権利確定日)の属する事業年度となるか。 ・株式交付信託における事前確定届出給与の場合の損金算入額は、法人税法施行令第 71 条の3第1項に規定する交付決議時価額となることから、「所定の時期に確定した数の株式を交付する旨の定めをした日の株価(終値)×交付する株式数」により計算した金額となるか。	・株式交付信託における損金算入時期は、株式を受け取る権利が確定する日(権利確定日(※))の属する事業年度となる(債務確定主義)。 ※ 権利確定日とは、信託契約書・株式交付規程等において定められた日で役員に受益権が帰属する日をいう。権利確定日と法令上の株式交付日は同日となる。 ・株式交付信託における損金算入額は、「所定の時期に確定した数の株式を交付する旨の定めをした日の株価(終値)×交付する株式数」(=交付決議時価額)である。ここで、この「定めをした日」とは、項番3の「定めをした日」であり、権利確定日ではないことに注意が必要である。 なお、株式交付信託における会計上の費用処理する際に用いる株価は、信託による株式取得時株価(ASBJ 基準)であるため、税務上の損金算入額と会計上の費用処理額は異なることとなる。
5	事前確定届出給与	法人税法施行令 69 条⑧	・法人税法施行令第 69 条第8項に該当する役員給与を支給する場合において、確定した額に相当する株式の数を計算する場合の株式の1単位当たりの価額は、権利確定日(株式交付日)の株価(終値)となるか。 単元に満たない端数又は一株に満たない端数が生じる場合には、その端数分の金額を金銭により交付する必要があるか。	・権利確定日(株式交付日)の株価(終値)となる。 なお、単元に満たない端数または一株に満たない端数分は金銭を交付する必要がある。

6	事前確定届出給与	—	<ul style="list-style-type: none"> ・株式交付信託において、例えば、X年の株主総会で選任された役員に対して、確定した数の株式を3年間毎年所定の時期に交付する旨の定めに基づいて支給する給与についての「事前確定届出給与に関する届出書」は、3年分をまとめて提出すれば足り、その場合には2年目及び3年目について届出は不要か。 	<ul style="list-style-type: none"> ・3年分の事前確定届出給与を定めた場合には、3年分の「事前確定届出給与に関する届出書」を提出すれば足りる。
7	事前確定届出給与	—	<ul style="list-style-type: none"> ・届出済の事前確定届出給与について、届出後に役位の変更やグループ企業への異動に伴い交付する株式数の変更がある場合でも、これらの変更は臨時改定事由(役員の職制上の地位の変更、その役員の職務の内容の重大な変更その他これらに類するやむを得ない事情)に該当することから、事前確定届出給与の対象となるか。 ・事前確定届出給与の対象となる場合、いつまでにどのような手続が必要となるか。 	<ul style="list-style-type: none"> ・事前確定届出給与の対象となる。 ・届出済の事前確定届出給与に臨時改定事由が生じた場合には、臨時改定事由が生じた日から1月を経過する日までに「事前確定届出給与に関する変更届出書」を提出する必要がある。
8	事前確定届出給与	—	<ul style="list-style-type: none"> ・株式報酬枠として株主総会の決議がなされている事前確定届出給与であって、その交付する株式の一部を権利確定日前に売却(換価処分)する場合について、その株式売却(換価処分)による金銭交付の割合が源泉所得税等の納税資金として合理的な範囲であるときには、株価に相当する金額を金銭で交付する場合であっても、ファントムストックのような業績連動給与に該当しない事前確定届出給与として、損金算入することは可能か。 	<ul style="list-style-type: none"> ・質問の事前確定届出給与については、株式を交付する旨を定めたものであるところ、その交付すべき株式の一部を売却(換価処分)して源泉所得税等の納税資金として源泉徴収する金額に相当する金額を金銭交付するとしても、株式交付と同視し得る要件を満たす限り、事前確定届出給与となり、損金算入が可能である。 なお、上記の株式交付と同視し得る要件を満たすためには、①株式交付信託が株式報酬制度として株主総会の決議等を経ていること、②株式の一部を売却(換価処分)することは源泉所得税等の納税資金を源泉徴収する目的であることを株式交付規程等で明確にすること、③株式の一部を売却(換価処分)する場合の売却の割合は、源泉所得税等との関係で合理的な範囲内とすること、の3点を確保する必要がある。
9	業績連動給与	法人税法施行令 69 条 ⑰イ(2)	<ul style="list-style-type: none"> ・業績連動給与の損金算入要件の一つとして、株式による給与については「業績連動指標の数値が確定した日の翌日から二月を経過する日」までに「交付され、又は交付される見込みであ 	<ul style="list-style-type: none"> ・株式交付規程において、複数年度の業績連動指標の数値の累積により交付する株式の数が確定することが定められている場合の法人税法施行令第 69 条第 17 項第 1 号イ(2)の「業績連動指標の数値が確定

			ること」とされている。退任時給付型の株式交付信託においては、単年度指標に連動する計数を複数年度にわたり累積した上で、退任時にその累積した計数に基づき交付する株式の数が確定する仕組みが一般的である。このような仕組みの業績連動給与に該当する退任時給付型の株式交付信託について、「業績連動指標の数値が確定した日」とは、単年度の指標の確定日ではなく、交付する株式の数が確定する最終年度の指標の確定日となるか。	した日」は、その算定の基礎となる業績連動指標の数値が最終的に確定した日（役務提供の最終年度の業績連動指標の確定日）となる。したがって、退任時給付型の株式交付信託、在任時給付型の株式交付信託共に、単年度指標に連動する計数を複数年度にわたり累積した上で、一定の時期（例えば中期経営計画終了年度の3年毎）にその累積した計数に基づき交付する株式数を定める仕組みの場合は、「業績連動指標の数値が確定した日」は、最終年度（退任時の年度や最終の中期経営計画終了年度）の業績連動指標の確定日となる。
10	業績連動給与	法人税法 34 条①三	<p>・X事業年度の期中に退任をした役員に対し、業績連動給与に該当する退職給与を支給する制度の場合、業績連動指標の数値が確定するのが退任日の翌事業年度(X+1)となるため、次のとおり支給する旨を定めたときには、それぞれが業績連動給与の対象となるか。</p> <p>① 前事業年度(即ち、X-1 事業年度)の業績を指標として算定する。</p> <p>② X-1事業年度は業績を指標とするが、退任日の属する事業年度分(即ち、X事業年度)は業績連動させず業績連動指標の数値に乗ずるポイント数に相当する数の株式を交付する。</p> <p>・在任時給付型の株式交付信託で、例えば、3年分の役務提供に対する報酬として3年後の中期経営計画の達成度に連動する数の株式を交付する制度の場合、X事業年度の期中に退任した役員に対して次のとおり支給する旨を定めたときには、それぞれが業績連動給与の対象となるか。</p> <p>① 初年度からX事業年度までの分として付与したポイント数を3年後の中長期計画の業績達成度に連動させた数の株式を交付</p>	<p>・いずれのケースも①については業績連動指標を基礎として算定されるため、法人税法第 34 条第 5 項に定める「業績連動給与」に該当し、有価証券報告書への開示等、法人税法に定める要件を満たせば損金算入ができる。</p> <p>また、いずれのケースも②については業績連動指標に連動して算定されていないが、ポイント数に連動する業績連動指標の数値が 100%の場合と同様であるため、業績連動給与と取り扱って差し支えない。</p>

			② 初年度からX事業年度までの分として付与したポイント数に相当する数の株式を交付(業績に連動させない)	
11	業績連動給与	平成 29 年 改正法附則 14②(経過 措置)	<p>・退任時給付型の株式交付信託(退職給与で業績連動給与に該当するもの)は経過措置により、平成 29 年 9 月 30 日までに支給に係る決議(株式交付規程の制定の決議)をした場合には、平成 29 年度改正前の旧法が適用される(平成 29 年改正法附則 14②)こととされているから、平成 29 年 9 月 30 日までに退任時給付型の株式交付信託に係る支給の決議をして旧法適用となる場合で、平成 29 年 10 月 1 日以降、次に掲げる事情が生じた支給対象者に対しても引き続き旧法が適用されるか。</p> <p>① 役位変動(昇格、降格)により、株式交付規程における適用箇所が変更された役員</p> <p>② 任期满了となったが、株主総会で再任された役員</p>	<p>・退任時給付型の株式交付信託(退職給与で業績連動給与に該当するもの)において、平成 29 年 9 月 30 日までに株式交付規程の制定の決議をした場合、平成 29 年 9 月 30 日時点で在任している役員については、旧法が適用される。質問の①②については、株式交付規程の内容に変更がないことから、引き続き旧法が適用される。</p>
12	業績連動給与 (損金算入対象者)	—	<p>・業績連動給与に該当する株式交付信託について、株式交付の対象となる役員のうち、非居住者や非業務執行役員が含まれる場合の扱いについて、次に掲げるとおりとなるか。</p> <p>①非居住者には、通常、株式を交付することができないので、交付する株式を売却(換価処分)して金銭交付する旨を開示すれば、損金算入は可能となるか。</p> <p>②社外取締役及び監査役は、法人税法上の業務執行役員には該当しないため(法基通 9-2-17)、これらの者を除き、法人税法第 34 条第 1 項第 3 号の要件を満たせば業務執行役員に対する業績連動給与は損金算入は可能となるか。</p>	<p>・①は法定の開示内容に加え、金銭を交付する旨の開示を行うことにより、損金算入が可能となる。</p> <p>・②の社外取締役および監査役は業績連動給与の要件である業務執行役員には該当しないため、損金算入はできないが、業務執行役員の業績連動給与について所定の要件を満たせば損金算入することができる。なお、業績連動給与に該当しない退職給与の場合には、開示の有無にかかわらず損金算入が可能となる。</p>
13	業績連動給与 (開示要件)	—	<p>・死亡退任した場合に支給される退職給与で業績連動給与に該当するものは、交付する株式の算定方法や相続人に交付する株式を売却(換価処分)して金銭で交付する旨などを他の業務執行役員の業績連動給与の定めと合わせて開示すれば、業績連動給与の開示要件を満たし損金算入は可能となるか。</p>	<p>・死亡退任した場合に相続人に支給される退職給与であっても、死亡退任した業務執行役員の役務提供に対する報酬として支給されるものであるため、業績連動給与に該当する場合には、法人税法所定の要件を満たすことにより、損金算入が可能となる。この場合の開示内容については、法定の開示内容に加え、金銭を交付する旨の開示を行う</p>

				ことで足りる。
14	業績連動給与 (開示要件)	—	<p>・法人税法施行令第 69 条第 10 項から第 12 項までに規定されている業績連動指標と、これらの項に規定されていない指標(例: 非財務指標としての従業員満足度等)とを用いる場合において、①業績連動給与としての要件を満たす部分と、②業績連動給与としての要件を満たさない部分を明示的に区分する形で株式交付規程等に定めたときには、①の部分のみ開示すれば業績連動給与の開示要件を満たし、①の部分は業績連動給与として損金算入の対象となるか。</p>	<p>・業績連動指標に該当しない指標により変動する給与は損金算入要件を満たさないため、損金算入することはできないが、業績連動給与の要件を満たす部分を明示的に区分できる場合には、その業績連動給与の要件を満たす部分についての算定方法を開示することで、損金算入の対象となる。</p> <p>例えば、ポイントに乗ずる係数が売上高(45%)、営業利益(45%)、非財務指標(10%)で業績連動係数が構成される場合は、90%に相当する株式が損金算入の対象となる。</p>
15	業績連動給与	—	<p>・退任時給付型の株式交付信託において、業績連動部分と非業績連動部分(固定部分)を組み合わせた場合、前者は業績連動給与の要件を満たせば業績連動給与に該当する退職給与(法人税法第 34 条第 1 項第 3 号該当)として損金算入の対象、後者は業績連動給与に該当しない退職給与(法人税法第 34 条第 1 項本文括弧書該当)として、損金算入の対象となるか。</p> <p>・在任時給付型の株式交付信託において、業績連動部分と非業績連動部分(固定部分)を組み合わせた場合、前者は業績連動給与の要件を満たせば損金算入の対象、後者は事前確定届出給与としての要件を満たせば損金算入の対象となるか。</p>	<p>・いずれの質問についても、業績連動部分の金額と固定部分の金額とを別々に計算することができ、業績連動給与、業績連動給与に該当しない退職給与又は事前確定届出給与の要件を満たすものであれば、損金算入は可能である。</p>
16	業績連動給与	—	<p>・売上高の指標について他の指標と合わせて用いる場合において、例えば、営業担当役員は報酬額の 7 割が売上高に連動し、管理部門担当役員は報酬額の 3 割が売上高に連動するなど、役位・担当事業領域によって合理的に比率を変更することも可能か。</p>	<p>・質問のように役員の職務内容等に応じて合理的に定められている場合には、役位・担当事業領域によって異なる指標によることも可能である。</p>
17	業績連動給与	法人税法施行令 69 条 ⑰2	<p>・株式交付信託における業績連動給与の場合の損金算入時期は、役員給与の債務が確定する日である株式を受け取る権利が確定する日(権利確定日)の属する事業年度となるか。</p>	<p>・株式交付信託における損金算入時期は、株式を受け取る権利が確定する日(権利確定日(※))の属する事業年度となる(債務確定主義)。</p>

			<p>・株式交付信託における業績連動給与の場合の損金算入額は、「権利確定日(株式交付日)の株価(終値)×交付する株式数」となるか。</p>	<p>※ 権利確定日とは、信託契約書・規程等において定められた日で役員に受益権が帰属する日をいう。権利確定日と法令上の株式交付日は同日となる。</p> <p>・株式交付信託における損金算入額は、原則として、「権利確定日(株式交付日)の株価(終値)×交付する株式数」である。</p> <p>なお、株式交付信託における会計上の費用処理する際に用いる株価は、信託による株式取得時株価(ASBJ 基準)であるため、税務上の損金算入額と会計上の費用処理額は異なることとなる。</p>
18	業績連動給与	法人税法 34 条①3 イ(1)	<p>・株式報酬枠として株主総会の決議がなされている業績連動給与であって、その交付する株式の一部を権利確定日前に売却(換価処分)する場合について、その株式売却(換価処分)による金銭交付の割合が源泉所得税等の納税資金として合理的な範囲であるときには、法人税法第 34 条第 1 項第 3 号イ(1)の上限の定めについては、金銭の上限は不要で株数の上限のみを定めていれば足りるか。</p>	<p>・質問の業績連動給与については、株式を交付する旨を定めたものであるところ、その交付すべき株式の一部を換価して源泉所得税等の納税資金として源泉徴収する金額に相当する金額を金銭交付するとしても、株式交付と同視し得る要件を満たす限り、交付する株式の上限のみを定めたとしても法人税法第 34 条第 1 項第 3 号イ(1)の要件を満たすこととなる。</p> <p>この場合の株式数の上限には、換価する株式数も含まれることに留意する。</p> <p>なお、株式交付と同視し得る要件を満たすためには、①株式交付信託が株式報酬制度として株主総会の決議等を経ていること、②株式の一部を売却(換価処分)することは源泉所得税等の納税資金を源泉徴収する目的であることを株式交付規程等で明確にすること、③株式の一部を売却(換価処分)する場合の売却の割合は、源泉所得税等との関係で合理的な範囲内とすること、の3点を確保する必要がある。</p>
19	業績連動給与	法人税法 34 条①3 イ(1)	<p>・退任時給付型の株式交付信託において退職給与を株式により支給する場合の法人税法第 34 条第 1 項第 3 号イ(1)の求める株数の上限については、例えば、ポイント付与の報酬制度対象期間が 3 年でロール・オーバーを予定し株式の交付は退任時である場合、株数の上限は個人ごとに設定する必要があるか、そ</p>	<p>・株式の交付数の上限の設定については、役位毎に株数の上限を設定する必要がある。その設定は単年度分あるいは報酬制度対象期間分のいずれであっても、役位毎の付与ポイントに相当する株式の数の上限を設定すれば足りる。</p>

			れとも報酬対象期間における交付予定株式数を踏まえて全体について上限を設定すればよいか。	
20	退職給与	法人税法 34 条①本文	<p>・株式交付信託における退職給与の場合の損金算入時期は、役員給与の債務が確定する日である株式を受け取る権利が確定する日(権利確定日)の属する事業年度となるか。</p> <p>・株式交付信託における退職給与の場合の損金算入額は、「権利確定日(株式交付日)の株価(終値)×交付する株式数」となるか。</p>	<p>・株式交付信託における損金算入時期は、株式を受け取る権利が確定する日(権利確定日(※))の属する事業年度となる(債務確定主義)。</p> <p>※ 権利確定日とは、信託契約書・規程等において定められた日で役員に受益権が帰属する日をいう。権利確定日と法令上の株式交付日は同日となる。</p> <p>・株式交付信託における損金算入額は、原則として、「権利確定日(株式交付日)の株価(終値)×交付する株式数」となる。</p> <p>なお、株式交付信託における会計上の費用処理する際に用いる株価は、信託による株式取得時株価(ASBJ 基準)であるため、税務上の損金算入額と会計上の費用処理額は異なることとなる。</p>
21	退職給与	法人税法 34 条①柱書	<p>・株式報酬枠として株主総会の決議がなされ、業績連動要素がない退任時給付型の株式交付信託において、その交付する株式の一部を権利確定日前に売却(換価処分)する場合について、その株式売却(換価処分)による金銭交付の割合が源泉所得税等の納税資金として合理的な範囲であるときには、株価に相当する金額を金銭で交付する場合であっても、ファントムストックのような業績連動給与に該当しない退職給与として、損金算入することは可能か。</p>	<p>・質問の退任時給付型の株式交付信託については、株式を交付する旨を定めたものであるところ、その交付すべき株式の一部を売却(換価処分)して源泉所得税等の納税資金として源泉徴収する金額に相当する金額を金銭交付するとしても、株式交付と同視し得る要件を満たす限り、業績に連動しない退職給与となり、過大役員給与等に該当する場合を除き、損金算入が可能である。</p> <p>また、死亡退任により相続人に株式を全部売却して金銭を交付する場合で、業績連動給与に該当しない退職給与については、開示の有無にかかわらず損金算入が可能となる。</p> <p>なお、株式交付と同視し得る要件を満たすためには、①株式交付信託が株式報酬制度として株主総会の決議等を経ていること、②株式の一部を売却(換価処分)することは源泉所得税等の納税資金を源泉徴収する目的であることを株式交付規程等で明確にすること、③株式の一部を売却(換価処分)する場合の売却の割合は、源泉所得税等との関係で合理的な範囲内とすること、の3点を確保する必要がある。</p>

22	退職給与	—	<p>・退職給与として支給する場合に個人の功績倍率を乗じる場合、業績連動給与に該当しない退職給与となるか。</p>	<p>・役位や職責等に応じた功績倍率のほか、勤続年数を乗じて株式数を決定する場合は、業績連動給与に該当しない退職給与となる(法人税基本通達9-2-27の2)。</p>
23	共通	—	<p>・納税資金確保のために株式を一部売却(換価処分)する時点が権利確定日の前、当日、後それぞれの場合における売買損益の帰属はどのようになるか。</p>	<p>・株式交付信託において、株式を一部売却(換価処分)する時点が権利確定日前であれば信託財産は委託者に帰属することから委託者が自己株式を処分したこととなり、権利確定日以後であれば、権利確定日に受益者に株式が交付されるため受益者が株式を譲渡したこととなる。</p> <p>・従って、権利確定日前の株式売却(換価処分)であれば税務上は委託者が自己株式を処分したものとして、会計上の処分損益等は、税務上は資本等取引として委託者に帰属し、受益者には譲渡損益は生じない。権利確定日当日以後の株式売却についてはその譲渡損益は受益者に帰属し、受益者に譲渡損益が生じる。</p> <p>・なお、役員においては、その報酬が退職を起因として支払いを受けるものである場合には退職所得、職務執行期間の役務提供に対する報酬として支払いを受けるものである場合には給与所得となり、その収入金額は、原則として、権利確定日(株式交付日)における株価(終値)に交付する株式数を乗じた金額となる。</p>