

仰星ニュースレター

ワンポイント会計基準

vol. 93 役員賞与引当金とストック・オプション費用の税効果

今回は、役員賞与引当金とストック・オプションに係る費用（株式報酬費用）に対する税効果会計についてご説明します。

税務上、役員賞与は、その額の決定に役員自身に関与することなどから、損金算入に制限が置かれ、また、株式報酬費用は、いわゆる「税制適格ストック・オプション」に該当するか否かで、損金算入について異なる規定が設けられています。

ここで、会計上で費用または収益として計上されたとしても、税務上は損金または益金に算入されない項目については、将来の課税所得を加算または減算させる効果をもたないため一時差異等には該当せず、税効果会計の対象にはならないとされています（「個別財務諸表における税効果会計に関する実務指針」14項）。

したがって、役員賞与引当金及び株式報酬費用は税務上の損金となるか否かにより税効果会計の取扱いが異なり、具体的には以下のような取扱いとなります。

（1）役員賞与引当金

役員賞与は、発生した会計期間の費用として処理されますが、当事業年度の職務に係る役員賞与を期末日後に開催される株主総会の決議事項とする場合には、その金額または見込額は、原則として、引当金に計上します（「役員賞与に関する会計基準」3項、13項）。

一方、税務上、役員給与のうち損金に算入される額は、一定の要件を満たしたものに限りられています（法人税法第34条から第36条）。

したがって、会計上、費用処理された役員賞与のうち、税務上、将来にわたって損金算入されないものは、永久に損金算入されない永久差異となり、将来減算一時差異に該当せず、税効果会計の対象とはなりません。

（2）株式報酬費用

いわゆる税制適格ストック・オプション（租税特別措置法第 29 条の 2）については、従業員等の個人において、権利行使時に給与所得課税がなく、発行法人において役務提供を受けたとみなされないため、当該役務提供に係る費用の額が損金に算入されません（法人税法第 54 条第 2 項）。

したがって、税制適格ストック・オプションに係る株式報酬費用は、永久差異となり、将来減算一時差異に該当せず、税効果会計の対象とはなりません。

一方、いわゆる税制非適格ストック・オプションについては、給与等課税事由が生じた日（権利行使日）に、従業員等の個人において、行使時の時価が権利行使価額を上回っている差額について給与所得等として課税されることから、発行法人において、給与等の役務提供を受けたものとして、当該役務提供に係る費用の額が損金に算入されます（法人税法第 54 条第 1 項）。

したがって、税制非適格ストック・オプションに係る株式報酬費用は当該ストック・オプションの付与時において将来減算一時差異に該当し、税効果会計の対象となります。

関連基準等：「税効果会計に関する Q&A」 Q2