

外部協力者（特定従事者）の税制適格ストックオプションの行使により交付される株式の管理方法及び異動調書の記載方法について

令和元年 7 月

目次

- 1.ストックオプション税制の適用対象者の拡大
 - 2.外部協力者（特定従事者）の範囲
 - 3.外部協力者の居住者要件と特定株式の管理に関する取り決め
 - 4.外部協力者が国外転出をした場合のみなし譲渡課税
 - 5.外部協力者の特定株式の管理
 - 6.①異動調書の作成方法
 - ②外部協力者の特定株式に係る異動調書の作成イメージ
 - ③特定従事者の特定株式に係る異動調書の作成（例外）
- 参考1. 納税者側の申告方法
- 参考2. 分割等株式がある場合の異動調書イメージ

【参考：財務省HP 税制改正の概要】

https://www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/index.html

ストックオプション税制の適用対象者の拡大

- 令和元年度税制改正により、ベンチャー企業が、兼業・副業等の多様な働き方で活躍する国内外の高度・専門人材を円滑に獲得できるよう、本制度の付与対象者を現行の取締役・従業員から、社外からでも企業に貢献する高度人材（外部協力者）にまで拡大し、ストックオプションを利用した柔軟なインセンティブ付与を実現する。
- 事業者は、外部協力者を活用して行う事業計画を作成し、主務大臣が認定。認定計画に従って事業に従事する外部協力者へのストックオプションの付与に関して、税制優遇措置を適用する。

現行制度

<ストックオプションの付与対象者>

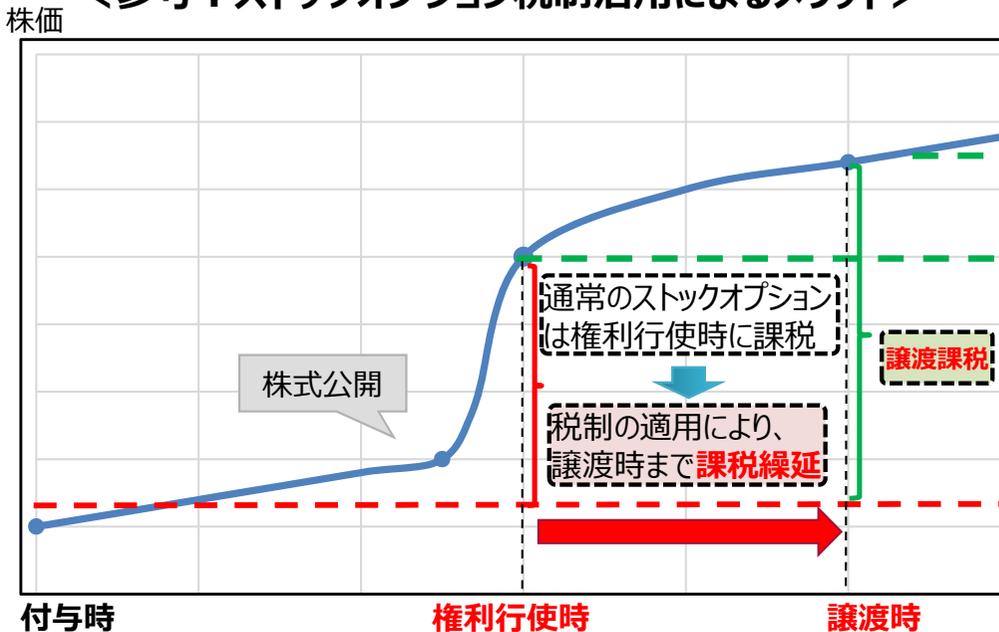
- 取締役、執行役及び使用人

改正概要

<ストックオプションの付与対象者>

- 取締役、執行役及び使用人
- **一定の要件を満たす外部協力者**
(例) ベンチャー企業の成長に貢献する業務を担うプログラマー、エンジニア、弁護士等

<参考：ストックオプション税制活用によるメリット>



計画認定

中小企業等経営強化法に基づく
事業計画認定制度について

【計画内容】

- ① 設立10年未満等の要件を満たしファンドからの出資を受ける企業が、
- ② 高度な知識及び技能を有する社外の人材を活用し、
- ③ 新事業活動を行い、新たな事業分野の開拓を行うこと

主務大臣
基本方針を策定

申請

新規中小企業等
計画を作成

認定、金融・税制支援

2. 外部協力者（特定従事者）の範囲

- 特例の適用対象となる外部協力者は、①対象企業（発行企業）要件、②外部協力者の能力・経験要件、③専門性と貢献内容との関連性要件の全ての要件を満たす者となります。
- **ただし、取締役・従業員とは異なり、外部協力者から新株予約権を相続した相続人は本特例の適用を受けるとはできません。**

①対象企業（発行企業）

- 設立10年未満
- ハンズオン支援を行う、ベンチャーファンドから出資を受けていること
※ファンド出資前の資本金が5億円未満かつ従業員数900人以下であること
- 大規模法人グループの所有に属さないこと
- 非上場であること
- 風俗営業を行っていないこと
- 従業員2000人以下
又は資本金10億円

②外部協力者の能力・経験

国家資格保有者
又は 高度外国人材
又は 博士保有者

かつ

職場経験 3年以上
【弁護士・会計士・医師・建築士等】

国内外の上場企業で取締役等の経験が3年以上あること
【大企業OB】

発想の独創力や開発能力が高く、将来の可能性を持つ者
【プログラマー等】

過去に一定以上の売上規模の製品又は役務の開発に携わった者
【プログラマー・エンジニア・デザイナー等】

③専門性と貢献内容の関連性

- 専門性と貢献内容の関連性について認定時に審査。
- ただし、貢献内容は次のいずれかの業務に関連するものへの貢献に限定。

【貢献内容】

- 製品・サービスの新規開発に貢献すること
- 事業拡大や販路拡大に貢献すること
- 会社成長期の組織拡大に伴うガバナンス体制構築等に貢献すること

3. 外部協力者の居住者要件と特定株式の管理に関する取り決め

- 外部協力者は新株予約権を付与する株式会社と雇用関係がなく、外部協力者が本特例の適用を受けて繰り延べる経済的利益は事業所得等に該当すると考えられること、新株予約権の行使により取得した株式の譲渡は長期間が経過した後に行われること等を踏まえ、その適用により繰り延べる経済的利益に対して株式の譲渡時に適正に課税を行うために、適用対象者は、居住者（認定計画の実施時期の開始の日から新株予約権の行使の日まで引き続き居住者である）に限られます。
- 新株予約権の行使の日までに、国外転出（国内に住所及び居所を有しないこととなること）により居住者でなくなった場合には本特例の適用を受けることはできません（認定の取り消しがあっても適用不可）。
- 外部協力者の居住者要件に対応し、①金融商品取引業者等と発行会社との間の特定株式（付与された税制適格ストックオプションの行使により取得した株式）の振替口座簿への記載等及び管理等信託に関する取り決め、②金融商品取引業者等と外部協力者の間の取り決めにおいて約する事項として、下記項目が新たに追加。

対応要

①金融商品取引業者等と発行会社との間の特定株式の管理に関する取り決め

- 発行会社は、新株予約権の行使を受けて発行する株式を金融商品取引業者等の営業所等に引き渡す際に次の事項を通知すること。【措規11条の3第1項第1号二】
 - ・**当該新株予約権が外部協力者に与えられたものである場合にはその旨**
- 発行会社は、次の事実があったことを知ったときは、遅滞なく、それぞれ次の事項を、金融商品取引業者等の営業所等に通知すること。【措規11条の3第1項第2号八】
 - ・**外部協力者の国外転出をした旨と国外転出をした日**

対応要

②金融商品取引業者等と外部協力者の間の取り決め

- 金融商品取引業者等は、権利者が振替又は交付を受けた株式につき、保管の委託又は管理等信託を引き受ける際に、当該権利者との間で次にあげる事項を約すること。【措規11条の3第1項第3号へ、ト】
 - ・**外部協力者は、国外転出をする場合には、当該国外転出をする時まで当該金融商品取引業者等の営業所等にその旨を届け出ること。**
 - ・**金融商品取引業者等の営業所等は、外部協力者が国外転出をした場合には、当該権利者が有する外部協力者としての特定株式の保管の委託若しくは管理等信託を終了させること。**

4. 外部協力者が国外転出をした場合のみなし譲渡課税 【措法29条の2⑤】

- 外部協力者が国外転出する場合には、その国外転出の時に有する特定株式（外部協力者として付与されたストックオプションの行使により取得した株式に限る）については、その国外転出の時に、権利行使時価額（「国外転出時の時価又は権利行使時の時価のいずれか少ない金額）による譲渡があったものとして課税されます。
- ただし、金融商品取引業者等と発行会社の間の特定期株式の振替口座簿及び管理等信託に関する取り決めに従い国外転出により株式の保管の委託若しくは管理等信託を終了した場合には、措法29条の2第4項第1号によるのみなし譲渡課税は適用されません（のみなし譲渡課税の重複適用なし）。
- のみなし譲渡課税の創設により、保有株式の権利行使時の時価・権利行使価額を把握する必要があることから、外部協力者の特定株式については、権利行使毎に異なる種類の株式として、管理し、所得計算することとなりました。 対応要

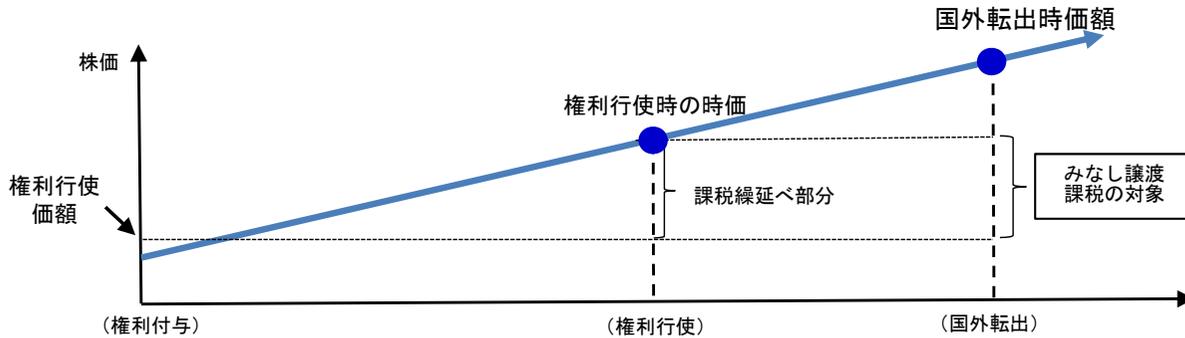
のみなし譲渡課税計算式

$$\left(\begin{array}{l} \text{【収入】} \\ \text{権利行使時価額} \\ \text{「国外転出時価額（国外転出時の時価）」} \\ \text{又は} \\ \text{「権利行使時の時価」} \\ \text{（※いずれか少ない金額）} \end{array} \right) - \left(\begin{array}{l} \text{【必要経費等】} \\ \text{権利行使価額} \\ \text{（取得に要した金額）} \end{array} \right) \text{ に対してのみなし譲渡課税}$$

※ただし、収入－必要経費等がマイナスとなる場合（譲渡損が発生する場合）はのみなし譲渡課税なし

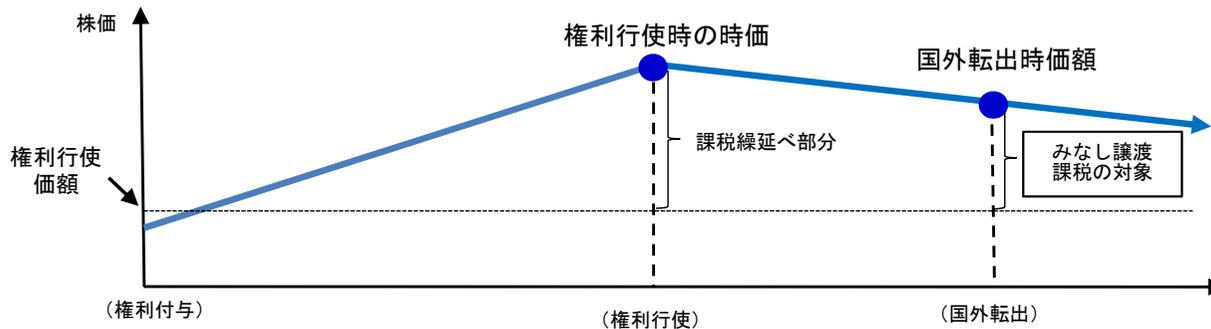
みなし譲渡課税発生時の例

(1) 「国外転出時価額」 > 「権利行使時の時価」の場合



「権利行使時の時価」 - 「権利行使価額」に課税
(権利行使時価額)

(2) 「国外転出時価額」 < 「権利行使時の時価」の場合



「国外転出時価額」 - 「権利行使価額」に課税
(権利行使時価額)

5. 外部協力者の特定株式の管理方法 対応要

- 前述の通り、外部協力者の特定株式は権利行使毎に異なる種類の株式として管理し、所得計算を行うこととなりました【措令19の3⑳】。分割等株式がある場合には、分割等株式に対し当初保有していた特定株式の権利行使毎に区別が必要です。
- 権利行使毎に異なる種類の株式として所得計算を行うためには、払出（売却）時にいずれの権利行使によって取得した株式を売却したのか特定する必要があります。
- 例えば、振替口座簿の管理方法では、預入（権利行使）については権利行使毎に管理されていますが（権利行使日・権利行使価格のデータを紐付）、払出（売却）については権利行使毎の管理はなされていないため、外部協力者の特定株式については、新たに何等かの方法により払出（売却）時にいずれの権利行使によって取得した株式を売却したのか特定する必要があります。
- 売却株式の特定方法には、下記のパターンが考えられます。ただし、特定方法についての定めはございませんので各社毎の運用方法にて管理をお願い致します。
 - ① 特定従事者と金融商品取引業者等との間で予め売却順（例えば、権利行使毎の先入先出法等）を定めておく。（別途指示がある場合にはそれに従う）
※分割等が発生した場合にも、旧株の権利行使毎に売却順を定める必要がある。
 - ② 売却の都度、特定従事者からいずれの株式を売却するか指示を受けて売却手続を行う。
- 売却株式の特定内容は記録する必要があります。売却時に特定従事者からいずれの株式を売却するか指示を受けた場合には、当該指示を受けた内容について売却の都度その内容を記録する必要があります。
- 売却株式の特定方法に関する取り決めの内容や特定株式の異動状況等、譲渡損益に関する情報を求められた場合には、当該情報について提供できるようにしておいて下さい。

(参考) 租税特別措置法施行令

第19条の3 第20項

特例適用者の有する同一銘柄の特定株式のうちに取り締役等の特定株式以外の特定株式がある場合における所得税法施行令第二編第一章第四節第三款及び第百六十七条の七第四項から第七項までの規定の適用については、次に定めるところによる。

- 一 当該同一銘柄の特定株式のうちに取り締役等の特定株式と当該取締役等の特定株式以外の特定株式とがある場合には、これらの特定株式については、それぞれその銘柄が異なるものとして、これらの規定を適用する。**
- 二 当該取締役等の特定株式以外の特定株式のうち当該取締役等の特定株式以外の特定株式に係る特定新株予約権の行使をした日が異なる特定株式がある場合には、これらの特定株式については、それぞれその銘柄が異なるものとして、これらの規定を適用する。**

6. ①異動調書の作成方法 対応要

- 特定株式等の異動状況に関する調書の作成方法についても一部変更されました。

主な変更点及び留意点

- 異動調書の作成区分に特例適用者（特定従事者）が追加されました。異動調書は特例適用者・承継特例適用者・特定従事者、発行法人別に作成します。
- 外部協力者の国外転出により保管の委託・管理信託の解約又は終了が生じたときは、「事由」欄に国外転出に伴う終了と記載します。
- 外部居力者が国外転出した場合には、「適用」欄にその旨及び国外転出した日を記載します。
- 「交付等」欄については、**本来いずれの権利行使の株式を譲渡したのかを特定する必要がありますが、金融商品取引業者等の事務負担を勘案し、従来通り、譲渡株数と譲渡の対価を記載します。※ただし、いずれの権利行使の株式を譲渡したのかの特定は行う必要がありますので（あくまでも異動調書の「交付」欄の記載について省略ができるもの）、5. 記載の通り、外部協力者の特定株式については、新たに何等かの方法により払出（売却）時にいずれの権利行使によって取得した株式を売却したのか特定をお願い致します。**
- 「受入」欄については、従来通り権利行使毎（権利行使日・権利行使価額別）に記載します。

令和 年分 特定株式等の異動状況に関する調書						様式
特例適用者 又は承継 特例適用者	住所又は居所					特例適用者（転用後等） 特例適用者（特定従事者） 承継特例適用者
	氏名					個人番号
年月日	事由	受入		交付等		
		株式数	権利行使価額	株式数	譲渡の対価の額	
		株	円	株	円	
年末残高		株	口座の開設日（期間）又は 信託の開始日（期間）		自	年 月 日
発行会社	所在地					法人番号
	名称					
(備考)						
金融商品 取引業者等	所在地					法人番号
	名称					
整理欄		①				②

6. ②外部協力者の特定株式に係る異動調書の作成イメージ

① 特定従事者と金融商品取引業者等との間で予め売却順を定めておく場合

- ✓ 例えば、口座開設契約等で予め売却順を定める。
- ✓ 異動調書の交付（売却）欄には、権利行使価額や権利行使時価額は記載しない。
- ✓ 売却順の内容及び売却順を定めた書類の異動調書への記載・添付は不要。

異動調書 特定従事者 ○

3月1日	行使	300株	行使価格100円
4月1日	行使	100株	行使価格300円
5月1日	売却	200株	売却価格400円
6月1日	売却	50株	売却価格450円
年末残高		150株	

発行会社：A社

口座開設契約書等

売却株式は権利行使順に先入先出法にて売却します。

5月1日売却分は、3月1日権利行使分200株
6月1日売却分は、3月1日権利行使分50株を指す。

②売却の都度、特定従事者から指示を受ける場合

- ✓ 売却の都度、指示を受けた内容を書面等で記録。
- ✓ 異動調書の交付（売却）欄には、権利行使価額や権利行使時価額は記載しない。
- ✓ 売却内容の記録は、異動調書への記載・添付は不要。

異動調書 特定従事者 ○

3月1日	行使	300株	行使価格100円
4月1日	行使	100株	行使価格300円
5月1日	売却	200株	売却価格400円
6月1日	売却	50株	売却価格450円
年末残高		150株	

発行会社：A社

株式売却内容記録

- ・5月1日200株売却株は
3月1日権利行使分200株を売却
- ・6月1日50株売却株は
4月1日権利行使分50株を売却

6. ③特定従事者の特定株式に係る異動調書の作成（例外）

- 振替口座内において権利行使毎に特定株式の管理口を作成する場合や管理処分信託では、システム上権利行使毎に異動調書を作成する方が簡便な場合があるため、例外として、**権利行使毎に異動調書を作成することも可能です。**

発行会社かつ権利行使毎に異動調書を作成する場合

異動調書	特定従事者	○
3月1日 A社株300株 権利行使価格100円		
5月1日 A社株▲200株 売却		
年末残高 100株		
発行会社：A社		

権利行使（預入）データは異動調書につき1度となる

異動調書	特定従事者	○
4月1日 A社株100株 権利行使価格300円		
6月1日 A社株▲50株 売却		
年末残高 50株		
発行会社：A社		

権利行使（預入）データは異動調書につき1度となる

参考 1. 外部協力者の申告方法

- 外部協力者が、外部協力者としての特定株式を譲渡した場合には、「株式等に係る譲渡所得等の金額の計算明細書（特定株式権利行使分及び特定投資株式分がある場合）」に、権利行使毎（分割等株式は、当該分割等株式に対し当初保有していた特定株式の権利行使毎）にその明細を記載する必要があります。
- また、権利行使の日についても新たに記載することとなりました（外部協力者の特定株式のみ）。

外部協力者の特定株式の明細は権利行使毎に異なる銘柄として記載（権利行使毎に取得価額は異なる）。

【参考】 特定口座以外で譲渡した株式等の明細

区分	譲渡年月日 (償還日)	譲渡した株式等の銘柄	数量	譲渡先(金融商品取引業者等)の所在地・名称等(※)	譲渡による収入金額	取得費 (取得価額)	譲渡のための委託手数料	取得年月日
一般株式等 ・ 上場株式等	・ ・		株(口、円)		円	円	円	・ ・ (・ ・)
一般株式等 ・ 上場株式等	・ ・							・ ・ (・ ・)
合 計	一般株式等				1面①へ	1面④へ	1面⑤へ	/
	上場株式等(一般口座)				1面①へ	1面④へ	1面⑤へ	

※ 特定権利行使株式に係る保管の委託の解約等があった場合のみなし譲渡課税が行われたときは、次の事由を、この欄に括弧書きで記載してください。
 (事由) 振替口座簿への記載等の解約、振替口座簿への記載等の終了、保管委託の解約、保管委託の終了、管理等信託の解約、管理等信託の終了、贈与、相続、遺贈、低額譲渡

※「株式等に係る譲渡所得等の金額の計算明細書（特定株式権利行使分及び特定投資株式分がある場合）」より抜粋

※改正前様式である点に注意（改正後の様式が確定次第、差し替え予定）

参考 2. 分割等株式がある場合の異動調書の作成イメージ

分割等株式があり、分割承継法人株式等はない場合（株式無償割当のケース）

① 特定従事者と金融商品取引業者等との間で予め売却順を定めておく場合

異動調書		特定従事者 ○	
3月1日	行使	300株	行使価格100円
4月1日	行使	100株	行使価格300円
5月1日	無償割当	40株	
6月1日	売却	100株	売却価格500円
年末残高		340株	

発行会社：A社

②売却の都度、特定従事者から指示を受ける場合

異動調書		特定従事者 ○	
3月1日	行使	300株	行使価格100円
4月1日	行使	100株	行使価格300円
5月1日	無償割当	40株	
6月1日	売却	100株	売却価格500円
年末残高		340株	

発行会社：A社

口座開設契約書等

売却株式は権利行使順に先入先出法にて売却します。
分割等株式がある場合には、分割等株式に対し、当初保有していた特定株式の権利行使毎に先入先出法にて売却します。

- 5月1日株式無償割当は、3月1日行使分に対し30株、4月1日行使分に対し10株。
- 6月1日売却分は、3月1日権利行使分100株を指す。
- 年末残高は、3月1日権利行使分230株、4月1日権利行使分110株となる。

株式売却内容記録

6月1日100株売却株は、3月1日権利行使分100株を売却

- 5月1日株式無償割当は、3月1日行使分に対し30株、4月1日行使分に対し10株。
- 年末残高は、3月1日権利行使分230株、4月1日権利行使分110株となる。

分割等株式があり、分割承継法人株式等はない場合（合併のケース）

① 特定従事者と金融商品取引業者等との間で予め売却順を定めておく場合

異動調書 特定従事者 ○

3月1日 行使 300株 行使価格100円
 4月1日 行使 100株 行使価格300円
 5月1日 合併
 年末残高 0株

発行会社：A社

異動調書 特定従事者 ○

5月1日 合併 200株
 6月1日 売却 100株 売却価格700円
 年末残高 100株

発行会社：B社

口座開設契約書等

売却株式は権利行使順に先入先出法にて売却します。分割等株式がある場合には、分割等株式に対し、当初保有していた特定株式の権利行使毎に先入先出法にて売却します。

- 5月1日合併により取得した分割等株式は3月1日行使分に対しB社株150株、4月1日行使分に対しB社株50株。
- 6月1日B社株売却分は、3月1日権利行使分に基づき付与された100株。
- 年末残高は3月1日行使分50株、4月1日行使分50株。

②売却の都度、特定従事者から指示を受ける場合

異動調書 特定従事者 ○

3月1日 行使 300株 行使価格100円
 4月1日 行使 100株 行使価格300円
 5月1日 合併
 年末残高 0株

発行会社：A社

異動調書 特定従事者 ○

5月1日 合併 200株
 6月1日 売却 100株 売却価格700円
 年末残高 100株

発行会社：B社

株式売却内容記録

6月1日100株売却株は、3月1日権利行使分100株を売却

- 5月1日合併により取得した分割等株式は3月1日行使分に対しB社株150株、4月1日行使分に対しB社株50株。
- 年末残高は3月1日行使分50株、4月1日行使分50株。

分割承継法人株式等がある場合（分割型分割のケース）

① 特定従事者と金融商品取引業者等との間で予め売却順を定めておく場合

異動調書 特定従事者 ○

3月1日 行使 300株 行使価格100円
4月1日 行使 100株 行使価格300円
6月1日 売却 200株 売却価格350円
年末残高 200株

発行会社：A社

5月1日 分割型分割 40株
7月1日 売却 10株
年末残高 30株

分割承継法人：B社

②売却の都度、特定従事者から指示を受ける場合

異動調書 特定従事者 ○

3月1日 行使 300株 行使価格100円
4月1日 行使 100株 行使価格300円
6月1日 売却 200株 売却価格350円
年末残高 200株

発行会社：A社

5月1日 分割型分割 40株
7月1日 売却 10株
年末残高 30株

分割承継法人：B社

口座開設契約書等

売却株式は権利行使順に先入先出法にて売却します。分割等株式がある場合には、分割等株式に対し、当初保有していた特定株式の権利行使毎に先入先出法にて売却します。

- 5月1日分割承継法人株式は3月1日行使分に対しB社株30株、4月1日行使分に対しB社株10株
- 6月1日A社株売却分は、3月1日権利行使分200株
- 7月1日B社株売却分は、3月1日権利行使に基づき付与された分割承継株式10株
- A社株年末残高は、3月1日行使分100株、4月1日行使分100株
- B社株年末残高は、3月1日行使分20株、4月1日行使分10株

株式売却内容記録

- 6月1日A社株200株の売却株は、3月1日権利行使分200株を売却
- 7月1日B社株10株の売却株は、3月1日権利行使分10株を売却
- 5月1日分割承継法人株式は3月1日行使分に対しB社株30株、4月1日行使分に対しB社株10株
- A社株年末残高は、3月1日行使分100株、4月1日行使分100株
- B社株年末残高は、3月1日行使分20株、4月1日行使分10株