

役員給与に係る損金算入要件（概要）

事前確定届出給与（法人税法34条1項2号）及び業績連動給与（同項3号）関連
～ 平成29年度税制改正を踏まえて ～

本稿に記載する内容は、2017年4月1日時点の改正税制、政省令、並びに過去の基本通達等を踏まえた一定の解釈や推測を含むものです。記載内容の正確性等については税務当局や法律専門家に必ずご確認ください。

【お問い合わせ】

ウイリス・タワーズワトソン

コーポレートガバナンス・アドバイザリーグループ

シニアコンサルタント

宮川 正康

TEL: 03-3581-5960（部門代表）

Email: masayasu.miyakawa@willistowerswatson.com

事前確定届出給与としての損金算入要件(概要)

事前に額又は数が確定していること

- 所定の時期に、確定した額の金銭 又は 確定した数の株式等¹ (特定譲渡制限付株式²、新株予約権、特定新株予約権³を含む)を支給するもの⁴
 - 具体例としては、固定的に支給される季節賞与や、譲渡制限付株式(業績条件無)、譲渡制限付株式ユニット(金銭払いは除く。)、ストック・オプション(業績条件無)、株式交付信託(業績条件無。金銭払いは除く。)がこれに該当するものと解される

¹ 株式等を交付する場合は、上場企業 又は 当該上場企業による支配関係のある関係会社(当該上場企業が50%超の株式・出資を直接または間接に保有する会社等)の役員に対して、当該上場企業の株式等を交付する場合に限る。支配関係のある関係会社の役員に対する交付については、株式等が交付されるまでの間(特定譲渡制限付株式にあつては譲渡制限が解除されるまでの間、特定新株予約権においては権利が確定するまでの間)、当該支配関係が継続することが見込まれる場合に限る。

² 「特定譲渡制限付株式」とは金銭報酬債権の現物出資と引き換えに交付される株式のうち、譲渡制限期間 及び 無償取得事由が定められている株式のことを指す。但し、特定譲渡制限付株式のうち、役務の提供期間以外の事由により、無償取得する株式の数が変動するものは損金算入できないものと解される。

³ 「特定新株予約権」とは「金銭報酬債権との相殺により交付される新株予約権 又は 実質的に役務提供の対価として交付される新株予約権」のうち、譲渡についての制限その他の条件が付されている新株予約権を指す。

⁴ 確定した額に相当する株式 又は 新株予約権を交付する場合は、確定した額の金銭を交付するものとして取扱うとされている

事前に届出をしていること

- 原則、職務執行の開始日⁵から1月を経過する日までに、所轄税務署長に事前の届出が必要
 - 但し、将来の役務提供に係る特定譲渡制限付株式 又は 特定新株予約権で、以下のいずれの要件も満たすものについては届出不要
 - i. 職務執行の開始日から1月を経過する日までに、取締役会等の決議により、個人別の金銭報酬債権の額 又は 役務提供の対価として交付する新株予約権の数を確定している
 - ii. 取締役会等の決議から1月を経過する日までに、確定した金銭報酬債権額に相当する特定譲渡制限付株式 又は 特定新株予約権、若しくは確定した数の新株予約権を交付している
- 臨時改定事由⁶が生じたことにより金額・数量を増減する場合は、当該事由が生じた日から1月を経過する日までに変更届が必要
- 業績悪化改定事由⁷が生じたことにより金額・数量を減少する場合は、当該変更に関する決議をした日から1月を経過する日までに変更届が必要

⁵ 取締役については、原則、定時株主総会の日

⁶ 役員の職制上の地位の変更、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

⁷ 経営の状況が著しく悪化したことその他これに類する理由(単に業績目標値に達しなかったことなどは業績悪化改定事由に含まれない)

対象者・算定方法等に関する要件(概要)

業績連動給与であること

- 利益の状況を示す指標、株式の市場価格の状況を示す指標、その他法人の業績を示す指標を基礎として算定される額又は数の**金銭**、**株式**又は**新株予約権**
- **特定新株予約権**による給与で、役務の提供期間以外の事由により、無償取得又は消滅する新株予約権の数が変動する給与¹

¹ 厳密には、特定譲渡制限付株式による給与で、役務の提供期間以外の事由により、無償取得する株式の数が変動する給与も「業績連動給与」の定義に含まれるが、下記に記載する算定方法要件を満たすことができないため、ここでは記載を省略している(注記3参照)

非同族会社 又は その100%子会社・孫会社等の業務執行役員に対する一定の給与であること

- 非同族会社 又は その100%子会社・孫会社等²の業務執行役員(代表取締役、業務執行取締役、執行役及びこれに準ずる役員)に対する給与であること
- 株式又は新株予約権を交付する場合は、市場価格のある株式又は市場価格のある株式が交付される新株予約権等を交付する場合に限る³
- 全ての業務執行役員に対して損金算入要件を満たす算定方法に基づく業績連動給与を支給する場合に限る

² 非同族会社による完全支配関係がある場合(100%の株式を直接または間接に保有する場合等)に限る

³ 非同族会社による完全支配関係のある子会社等の役員に対して当該非同族会社の株式等を交付する場合は、当該株式等が交付されるまでの間(特定新株予約権においては権利が確定するまでの間)、その完全支配関係が継続することが見込まれる場合に限る

一定の客観的な算定方法であること

- 交付される金銭の額、株式の数、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・消滅する数の算定方法が、以下A、B 又は A、Bと同時に用いる場合のCを基礎とした客観的なものであること⁴
 - A) 職務執行期間開始日以後に終了する事業年度の「**利益の状況を示す指標**」
 - B) 職務執行期間開始日の属する事業年度開始の日以後の**所定の期間** 又は 職務執行期間開始日以後の**所定の日**における「**株式の市場価格の状況を示す指標**」
 - C) 職務執行期間開始日以後に終了する事業年度の「**売上高の状況を示す指標**」
- 金銭による給与については**確定した額**を、株式 又は 新株予約権による給与については**確定した数**を限度としていること
- 他の業務執行役員に対する業績連動給与の算定方法と同様のものであること

⁴ 譲渡制限付株式に係る定めがないため、業績連動給与に該当する譲渡制限付株式(特定譲渡制限付株式を含む)は損金算入不可と解される(注記1参照)

手続き(算定方法の決定機関・決定期日・開示、支払期日等)に関する要件 (概要)

- 原則、職務執行期間開始日の属する会計期間開始から3月を経過する日までに、以下の算定方法に関する決定手続きを経ていること

(1) 指名委員会等設置会社

- 報酬委員会(業務執行役員 及び 業務執行役員関連者が委員であるものを除く)の決定

(2) 指名委員会等設置会社以外 (以下のいずれかの手続き)

- 株主総会決議
- 報酬諮問委員会(3以上の外部委員から構成され、業務執行役員 及び 業務執行役員関連者が委員であるものを除く)に対する諮問を経た取締役会決議
- 監査役会設置会社において、監査役の過半数が算定方法を適正と認める書面を提出した場合における取締役会決議(監査等委員会設置会社においては、監査等委員である取締役の過半数が賛成する場合における取締役会決議)

※ 非同族会社による完全支配関係のある子会社等の役員に対する業績連動給与については、当該非同族会社における上記決定手続きに従ってする当該子会社等における株主総会決議 又は 取締役会決議が必要

- 業績連動給与の交付に関して、以下に定める日までに交付され 又は 交付される見込みであること

(1) 金銭による給与： 算定の基礎となる指標の数値が確定した日の翌日から1月を経過する日

(2) 株式 又は 新株予約権による給与： 算定の基礎となる指標の数値が確定した日の翌日から2月を経過する日

(3) 特定新株予約権による給与(無償で取得・消滅する新株予約権の数が、役務提供期間以外の事由により変動するもの)；
算定方法に係る決定手続きの終了の日の翌日から1月を経過する日

- 算定方法に係る決定手続きの終了の日以後遅滞なく、その内容¹が有価証券報告書等²により開示されていること

¹ 過去に公表された通達を踏まえると、「算定の基礎となる指標」「支給の限度とする金銭の額、または株式／新株予約権の数」「客観的な算定方法の内容(個々の業務執行役員ごとに算定方法の内容が明らかになるものであれば、同様の算定方法を採用する業績連動給与について包括的に開示することとしていても差支えない)」を記載する必要があるものと解される

² 有価証券報告書以外の開示方法として、四半期報告書 又は 臨時報告書に記載する方法、又は取引所規則に基づく適時開示による方法がある。なお、非同族会社による完全支配関係のある子会社等の役員に対する業績連動給与に係る算定方法については、当該非同族会社における有価証券報告書等に開示する必要がある。

- 損金経理をしていること

- 引当金勘定により繰り入れた金額を取り崩す方法により経理していることを含む

法人税法34条1項3号：業績連動給与の算定指標

本稿に記載する内容は、2017年4月1日時点の改正税制、政省令、並びに過去の基本通達等を踏まえた一定の解釈や推測を含むものです。記載内容の正確性等に関しては税務当局や法律専門家に必ずご確認ください。

利益の状況を示す指標とは

※平成28年度税制改正を踏まえた財務省主税局作成資料を基に、平成28年公表の法人税基本通達及び平成29年度税制改正を踏まえて作成

- (1) **対象事業年度**における有価証券報告書に記載されるべき利益の額
- (2) 上記(1)の利益の額に**対象事業年度**における有価証券報告書義務的記載事項による調整を加えた指標その他の利益に関する指標

① 利益の額に費用の額を加算し、又は収益の額を減算して算出する指標

具体例	業務純益	$(\text{営業利益} \pm \text{本業以外の利益}) - (\text{一般貸倒引当金繰入額} + \text{経費 (臨時的経費を除く)})$
	EBITDA	税引前当期純利益 + 減価償却費 + 支払利息
	平準化EBITDA	営業利益 + 減価償却費 + のれん償却額 + 持分法適用関連会社からの受取配当金
	修正当期純利益	当期純利益 ± 過年度調整損益

② 利益の額及び上記①の指標を一定の数値で除して算出する指標

具体例	売上高営業利益率 (売上高経常利益率、売上高当期純利益率)	$\text{営業利益 (経常利益、当期純利益)} \div \text{売上}$
	ROE (自己資本利益率)	$\text{当期純利益} \div \text{自己資本}$
	修正ROE	$(\text{当期純利益} \pm \text{過年度調整損益}) \div \text{自己資本}$
	ROA (総資産利益率)	$\text{当期純利益} \div \text{総資産}$
	EPS (1株あたり利益)	$\text{当期純利益} \div \text{発行済株式数}$

③ 利益の額並びに上記①及び②の指標の数値が**対象事業年度**の目標値を上回る数値又はこれらの指標の数値のその目標値に対する比率

具体例	過年度比	利益 - 過年度の自社利益 (事前に定めた額)
	他社比	利益 - 他社の利益
	ROE (計画比)	$(\text{当期純利益} \div \text{自己資本}) \div \text{事前に定めた計画値}$
	当期純利益 (計画比)	$\text{当期純利益} \div \text{事前に定めた計画値}$

④ 利益の額及び上記①～③までの指標に準ずる指標 (**対象事業年度**における有価証券報告書任意的記載事項を含む)

具体例	保険引受利益	保険業務に係る利益 ± その他収支
	EBIT	税引前当期純利益 + 支払利息 - 受取利息
	ROCE (使用資本利益率)	$\text{当期純利益} \div (\text{総資産} - \text{短期負債})$
	ROIC (投下資本利益率) ・ ROI (投下収益率)	$\text{営業利益} \times (1 - \text{実効税率}) \div (\text{自己資本} + \text{他人資本 (有利子負債)})$
	平準化EPS	$(\text{当期純利益} + \text{のれん等償却額} \pm \text{税金等調整後特別損益}) \div \text{発行済株式数}$

法人税法34条1項3号：業績連動給与の算定指標

本稿に記載する内容は、2017年4月1日時点の改正税制、政省令、並びに過去の基本通達等を踏まえた一定の解釈や推測を含むものです。記載内容の正確性等に関しては税務当局や法律専門家に必ずご確認ください。

「株式の市場価格に関する指標」とは ※平成29年度税制改正を踏まえて作成

- (1) 所定の期間 又は 所定の日における **株式の市場価格** 又は **平均値**
- (2) 上記(1)の指標の数値が、所定の期間 又は 所定の日の目標値(以下に掲げるものを含む)を上回る数値 又は これらの指標の数値のその目標値に対する比率
 - a. 所定の期間以前の期間 又は 所定の日以前の日における①に掲げる数値に相当する指標の数値
 - b. 取引所に上場する多数の銘柄の株価の水準を総合的に表した指標の数値
(例えば、TOPIXや日経225などのIndexを指しているものと解される)
- (3) 上記(1)の指標の数値に有価証券報告書に記載される発行済株式総数を乗じて得た額 (**株式時価総額**)
- (4) 上記(1)の指標の数値(評価時点の数値)が、所定の期間以前の期間 又は 所定の日以前の日における数値(起算時点の数値)を上回る額に、起算時点から評価時点の間における1株あたり配当金の額を合計した数値の、起算時点の数値に対する比率
(いわゆる「株主総利回り(TSR: Total Shareholders Return)」を指しているものと解される)
- (5) 上記(1)~(4)までの指標に準ずる指標
(TSRを競合企業と比較する場合の優劣・順位による評価(いわゆる相対的TSR)をはじめとして、上記(1)~(4)の組合せなどがこれに含まれるものと解される)

「売上高に関する指標」とは

- (1) 対象事業年度における有価証券報告書に記載されるべき売上高の額
- (2) 上記(1)の売上高の額から対象事業年度における有価証券報告書に記載されるべき費用の額を減算して得た額
- (3) 上記(1)及び(2)の指標の数値が対象事業年度の目標値を上回る数値又はこれらの指標の数値のその目標値に対する比率
- (4) 上記(1)~(3)までの指標に準ずる指標

株式等を交付する場合の損金算入の時期・損金算入額

本稿に記載する内容は、2017年4月1日時点の改正税制、政省令、並びに過去の基本通達等を踏まえた一定の解釈や推測を含むものです。記載内容の正確性等に関しては税務当局や法律専門家に必ずご確認ください。

事前発行型（特定譲渡制限付株式・特定新株予約権）

※業績条件がある場合・ない場合共通（法人税法34条1項2号・3号）

- 損金算入の時期は、譲渡制限付株式は給与等課税額が生ずることが確定した日（ T_3 ）となり、新株予約権については給与等課税事由が生じた日（ T_4 ）となる^{*1}
- 損金算入の額は、原則、会計費用計上額相当額となる

【会計費用は日本基準の場合の例】

	損金算入の時期 〔≒ 給与等課税時期（ T_3 or T_4 ）〕	会計評価単価 算定時点	会計費用額 ^{*2}	損金算入額
譲渡制限付株式 (RS) 又は パフォーマンス・シェア (PS)		始点 (T_0)	株価 (T_0) × 譲渡制限が解除された株式の数 (T_3)	= 会計費用額
ストック・オプション (税制非適格)			評価単価 (T_0) × 権利が確定した新株予約権の数 (T_3)	

*1 非居住者については居住者であるとしたときにおけるこれらに相当する日となる。

*2 RS/PSの会計費用額は、厳密には、金銭報酬債権に相当する額（1株当たりの払込金額（≒株価 (T_0 ））× 交付株式数 (T_0 ））のうち、譲渡制限が解除される部分に相当する額となる。譲渡制限が解除されず会社に無償取得される部分は損失処理される。

株式等を交付する場合の損金算入の時期・損金算入額

本稿に記載する内容は、2017年4月1日時点の改正税制、政省令、並びに過去の基本通達等を踏まえた一定の解釈や推測を含むものです。記載内容の正確性等に関しては税務当局や法律専門家に必ずご確認ください。

事後発行型（業績条件あり）

※法人税法34条1項3号に係る「業績連動給与」

- 損金算入の時期は、原則、給与等課税額が生ずることが確定した日（ T_3 ）となる*1
- 損金算入の額は、原則、損金経理要件に係る額（会計費用計上額相当額）になるものと解される

【会計費用は日本基準の場合の例】

	損金算入の時期 〔≡ 給与等課税時期（ T_3 ）〕	会計評価単価 算定時点	会計費用額*2	損金算入額
パフォーマンス・シェア・ ユニット（PSU）	<p>業績評価期間 T₀ T₁ T₂ T₃ ユニット設定 株式交付</p>	終点（ T_3 ）	株価（ T_3 ） × 交付株式数（ T_3 ）	= 会計費用額
株式交付信託 （業績条件有）	<p>業績評価期間 T₀ T₁ T₂ T₃ 株式交付 信託契約に基づき$T_0 \sim T_3$の期間 において信託が株式を取得</p>	信託による 株式取得時 （ $T_0 \sim T_3$ ）	信託による株式取得 時の株価（ $T_0 \sim T_3$ ） × 交付株式数（ T_3 ）	

*1 非居住者については居住者であるとしたときにおけるこれらに相当する日となる。

*2 PSUの会計費用額は、厳密には、金銭報酬債権に相当する額（1株当たりの払込金額（≡株価（ T_3 ））×交付株式数（ T_3 ））となる。

事後発行型（業績条件なし）

※法人税法34条1項2号に係る「確定数給与」

- 損金算入の時期は、業績条件ありの場合と同じ（原則、給与等課税額が生ずることが確定した日（ T_3 ））
- 損金算入の額は、業績条件ありの場合と異なり、原則、交付する株式等の数を定めた日（ T_0 ）における一単位あたりの価額に、交付する株式等の数を乗じて得た額に相当する額（「交付決議時価額」≠会計費用額）となる

※会計費用額の算定方法は業績条件ありの場合と同様