

4 役員給与等

【改正の概要】

平成 28 年度の税制改正において、役員給与の損金不算入制度について、次の見直しが行われた。

- (1) 届出が不要となる事前確定届出給与の対象となる給与に、役員の職務につきその職務の執行の開始の日から 1 月を経過する日までにされる株主総会等の決議により、その決議の日から 1 月を経過する日までにその職務につきその役員に生ずる債権の額に相当する特定譲渡制限付株式を交付する旨の定めをした場合におけるその定めに基づいて交付される特定譲渡制限付株式による給与及びその特定譲渡制限付株式に係る承継譲渡制限付株式による給与が追加された（法 34①二、令 69②）。
- (2) 利益連動給与の算定の基礎となる「利益に関する指標」が「利益の状況を示す指標」とされ、利益連動給与が「利益の状況を示す指標を基礎として算定される額を支給する給与」とされるとともに、その指標の範囲が「利益の額、利益の額に有価証券報告書に記載されるべき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」とされた（法 34①二、三イ、令 69⑧）。

【改正】（確定額の意義）

9-2-15 法第 34 条第 1 項第 2 号《事前確定届出給与》の「確定額」には、現物資産により支給するもの、支給額の上限のみを定めたもの及び一定の条件を付すことにより支給額が変動するようなものは、これに含まれない。

㊸ 同号に規定する特定譲渡制限付株式及び承継譲渡制限付株式による給与は、まず役員
員の役務の提供の対価として当該役員に生ずる債権の額が確定され、当該債権に係る
債務を履行するために譲渡制限付株式（法第 54 条第 1 項《譲渡制限付株式を対価とす
る費用の帰属事業年度の特例》に規定する譲渡制限付株式をいう。以下 9-2-15 の
2 において同じ。）が交付されるものであるから、本文の「現物資産により支給するも
の」には該当しない。

【解説】

- 1 平成 28 年度の税制改正において、届出が不要となる事前確定届出給与の対象となる給与に、役員の職務につき株主総会等の決議（その職務の執行の開始の日から 1 月を経過する日までにされるものに限る。）により所定の時期に確定額を支給する旨の定め（その決議の日から 1 月を経過する日までに、その職務につきその役員に生ずる債権の額に相当する特定譲渡制限付株式を交付する旨の定めに限る。）をした場合におけるその定めに基づいて交付される特定譲渡制限付株式による給与及びその特定譲渡制限付株式に係る承継譲渡制限付株式による給与が追加された（法 34①二、令 69②）。
- 2 ここでいう特定譲渡制限付株式は、内国法人が個人から役務の提供を受ける場合において、その役務の提供に係る費用の額につきその内国法人又はその内国法人との間に一定の関係がある法人の譲渡制限付株式であって、その役務の提供の対価としてその個人に生ず

る債権の給付と引換えにその個人に交付されるものその他その個人に給付されることに伴ってその債権が消滅する場合のその譲渡制限付株式とされているところである（法 54①）。

このため、法人税法第 34 条第 1 項第 2 号《事前確定届出給与》に規定する特定譲渡制限付株式による給与は、まず、役員に金銭報酬債権を付与し、次に、その役員からその金銭報酬債権を現物出資財産として給付させ、譲渡制限付株式を交付するものであることから、「現物資産により支給するもの」には該当しない。同号に規定する承継譲渡制限付株式による給与も同様である。

改正後の本通達の注書きにおいては、このことを明らかにしている。

- 3 連結納税制度においても、同様の通達改正（連基通 8－2－14）を行っている。

【新設】（過去の役務提供に係るもの）

9-2-15の2 役員の過去の役務提供の対価として生ずる債権に係る債務を履行するために交付される譲渡制限付株式は、法第34条第1項第2号《事前確定届出給与》に規定する「特定譲渡制限付株式」に該当しないため、当該譲渡制限付株式による給与の額は、同号に掲げる給与として損金の額に算入されないことに留意する。

【解説】

- 1 平成28年度の税制改正において、届出が不要となる事前確定届出給与の対象となる給与に特定譲渡制限付株式による給与が追加された。この給与は、将来の役務提供に係るものとして、役員の仕事につきその職務の執行の開始の日から1月を経過する日までにされる株主総会等の決議により、その決議の日から1月を経過する日までにその職務につきその役員に生ずる債権の額に相当する特定譲渡制限付株式を交付する旨の定めをした場合におけるその定めに基づいて交付される特定譲渡制限付株式による給与に限られている。そのため、法人税法第54条第1項《譲渡制限付株式を対価とする費用の帰属事業年度の特例》に規定する特定譲渡制限付株式による給与であっても、将来の役務提供に係るものでなければ、届出が不要となる事前確定届出給与の対象となる給与に該当するわけではない。
- 2 この点、本通達において、役員の仕事の過去の役務提供の対価として生ずる債権と引換えに交付される特定譲渡制限付株式による給与は、その役務提供に係る職務執行開始当初にその報酬債権の額（支給額）が確定していないため、事前確定届出給与に該当せず、事前確定届出給与として損金の額に算入されないことを留意的に明らかにしている。
- 3 連結納税制度においても、同様の通達（連基通8-2-14の2）を定めている。

【新設】（利益の状況を示す指標の意義）

9-2-17 の 2 令第 69 条第 8 項第 2 号から第 5 号まで《損金の額に算入される利益連動給与》に掲げる指標は、利益に関するものに限られるのであるから、例えば、売上、株価、配当及びキャッシュ・フローは、これらの号に掲げる指標に該当しないことに留意する。

【解説】

- 1 いわゆる業績連動型報酬のうち、利益と密接な関係を有する利益連動給与について、一定の条件を満たすことを前提に、損金の額に算入することが認められたという点を踏まえ、平成 28 年度の税制改正前においては、利益連動給与の算定の基礎となる「利益に関する指標」について、売上、株価、配当及びキャッシュ・フローは含まれないとして取り扱ってきたところである。
- 2 平成 28 年度の税制改正において、利益連動給与の算定の基礎となる「利益に関する指標」が「利益の状況を示す指標」とされ（法 34①三イ）、この「利益の状況を示す指標」について、法人税法施行令第 69 条第 8 項《損金の額に算入される利益連動給与》では「利益に関するものに限る。」とされていることからすると、同項第 2 号から第 5 号までに掲げる指標についても、売上、株価、配当及びキャッシュ・フローは該当しないこととなる。
本通達では、このことを留意的に明らかにしている。
- 3 連結納税制度においても、同様の通達（連基通 8-2-16 の 2）を定めている。

【新設】(利益の状況を示す指標に含まれるもの)

9-2-17の3 次に掲げる指標は、令第69条第8項第5号《損金の額に算入される利益連動給与》に掲げる「前各号に掲げる指標に準ずる指標」に含まれる。

- (1) 同項第1号から第3号までの有価証券報告書(同項第1号に規定する有価証券報告書をいう。以下9-2-17の3において同じ。)に記載されるべき事項を財務諸表等の用語、様式及び作成方法に関する規則の規定により有価証券報告書に記載することができることとされている事項(以下9-2-17の3において「任意的記載事項」という。)とした場合における同項第1号から第4号までに掲げる指標
- (2) 有価証券報告書に記載されるべき利益(任意的記載事項を含む。)の額に有価証券報告書に記載されるべき費用(任意的記載事項を含む。)の額を加算し、かつ、有価証券報告書に記載されるべき収益(任意的記載事項を含む。)の額を減算して得た額

【解説】

1 平成28年度の税制改正において、利益連動給与の算定の基礎となる「利益の状況を示す指標」の範囲が、次に掲げる指標(有価証券報告書に記載されるもので、(2)から(5)までに掲げる指標にあっては、利益に関するものに限る。)とされた(法34①三イ、令69⑧)。

- (1) その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)に掲げる指標の数値にその事業年度における減価償却費の額、支払利息の額その他の有価証券報告書に記載されるべき費用の額を加算し、又はその指標の数値からその事業年度における受取利息の額その他の有価証券報告書に記載されるべき収益の額を減算して得た額
- (3) 上記(1)及び(2)に掲げる指標の数値の次に掲げる金額のうち占める割合又はその指標の数値をその事業年度における有価証券報告書に記載されるべき発行済株式(自己が有する自己の株式を除く。)の総数で除して得た額
 - イ その事業年度における売上高の額その他の有価証券報告書に記載されるべき収益の額又はその事業年度における支払利息の額その他の有価証券報告書に記載されるべき費用の額
 - ロ 貸借対照表に計上されている総資産の帳簿価額
 - ハ 上記ロに掲げる金額から貸借対照表に計上されている総負債(新株予約権に係る義務を含む。)の帳簿価額を控除した金額
- (4) 上記(1)から(3)までに掲げる指標の数値がその事業年度前の事業年度のその指標に相当する指標の数値その他のその事業年度において目標とする指標の数値であって既に確定しているもの(以下「確定値」という。)を上回る数値又は上記(1)から(3)までに掲げる指標の数値の確定値に対する比率
- (5) 上記(1)から(4)までに掲げる指標に準ずる指標

2 上記1(1)から(4)までに掲げる指標は、いずれも有価証券報告書に記載することが法令によって義務付けられた事項の額又はその額に一定の調整を加えた額であるところ、例えば、法人の判断によって法人税法第34条第1項第2号イ《事前確定届出給与》に規定する有価証券報告書に記載することができることとされている事項(以下「任意的記載事項」という。)の額又はその額に一定の調整を加えた額を「利益の状況を示す指標」とすることが認められないのか疑義が生ずる。

この点、本通達の(1)では、上記1(5)の「上記(1)から(4)までに掲げる指標に準ずる指標」に、任意的記載事項の額又はその額に一定の調整を加えた額が含まれることを明らかにし

ている。

また、上記1(2)の指標は、利益の額に費用の額を加算し、又は収益の額を減算して得た額とされているところ、本通達の(2)では、利益の額に費用の額を加算と収益の額の減算の双方を含むもの（例えば、EBIT（税引前当期純利益の額＋支払利息の額－受取利息の額）など）のほか、有価証券報告書に記載すべき事項を任意的記載事項に読み替えて計算するものも、上記1(5)の指標に含まれることを明らかにしている。

3 連結納税制度においても、同様の通達（連基通8－2－16の3）を定めている。