

【新設】(有価証券報告書に記載されるべき金額等から算定される指標の範囲)

9-2-17 の 3 法第 34 条第 1 項第 3 号イ《損金の額に算入される業績連動給与》の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又は売上高の状況を示す指標には、有価証券報告書(同号イに規定する「有価証券報告書」をいう。以下 9-2-17 の 4 までにおいて同じ。)に記載される連結財務諸表(連結財務諸表の用語、様式及び作成方法に関する規則第 1 条第 1 項《適用の一般原則》に規定する連結財務諸表をいう。以下 9-2-17 の 3 において同じ。)に記載されるべき金額等から算定される指標が含まれることに留意する。

(注) 同号に規定する同族会社が支給する業績連動給与に係る指標については、規則第 22 条の 3 第 4 項《損金の額に算入される業績連動給与》に規定する完全支配関係法人の有価証券報告書に記載される連結財務諸表に記載されるべき金額等から算定される指標が含まれる。

【解説】

- 1 平成 29 年度税制改正により、損金算入される業績連動給与として交付する金銭の額や株式の数等(以下「業績連動給与の支給額等」という。)の算定方法の基礎とすることができる指標については、利益の状況を示す指標のほか、株式の市場価格の状況を示す指標及び売上高の状況を示す指標が追加された。これらの指標(株式の市場価格に関する指標として一定のものを除く。)については、有価証券報告書に記載されるべき金額等であることが要件とされている(法 34①三イ、令 69⑩~⑫)。この有価証券報告書には、主要な経営指標等の推移、沿革、事業の内容、関係会社の状況、従業員の状況、業務等の内容などの様々な項目について記載されるほか、連結財務諸表や個別財務諸表も記載することとされている(企業内容等の開示に関する内閣府令 15)。
- 2 業績連動給与の支給額等の算定方法の基礎となる各指標については、役員給与を支給する法人の個別財務諸表に記載されるべき事項だけでなく、その法人の連結財務諸表に記載されるべき金額等を算定方法の基礎となる指標として用いてもよいのかという疑問が生ずる向きもあるようである。例えば、連結グループの親会社とその親会社の役員へのインセンティブを付与するために連結グループ全体の利益の額及び売上高の額を指標として株式を交付する業績連動給与を導入しようとしても、その親会社の個別財務諸表に記載されるべき利益の額及び売上高の額の指標しか認められないのではないかという疑問である。この点、法令上は有価証券報告書に記載されるべき金額等とされており、また、連結財務諸表は、親会社及びその連結子会社の業務内容が反映されたそれぞれの個別財務諸表に基づき作成されるものであり、その子法人の経営に影響力を有する親法人がグループ全体の業績の指標として連結財務諸表に記載されるべき金額等を指標とすることは業績の測定指標として合理性があると考えられることから、連結財務諸表に記載されるべき金額等についても算定方法の基礎となる指標に含まれることとしている。なお、本改正前においても、連結財務諸表に記載されるべき金額等を用いてはならないというものではなかったが、平成 29 年度税制改正への対応と合わせ、本通達本文において明らかにしている。
- 3 加えて、平成 29 年度税制改正により、損金算入される業績連動給与の対象に同族会社以

外の法人との間に当該法人による完全支配関係がある同族会社が支給する業績連動給与が追加されている（以下、当該同族会社との間に同族会社以外の法人による完全支配関係がある場合における当該法人を「完全支配関係法人」という。）。当該同族会社が株式による給与を支給する場合には、市場価格のある株式を交付することが要件とされていることから、市場価格のある株式を発行している当該同族会社の親法人である完全支配関係法人の株式を交付することとなる。また、当該同族会社が支給する業績連動給与の支給額等の算定方法の内容の開示は完全支配関係法人の有価証券報告書等により行うこととされている（規 22 の 3④）。このような場合に用いられる業績連動給与の支給額等の算定方法の基礎となる指標については、完全支配関係法人の有価証券報告書に記載されるべき金額等を用いることとなるため、その完全支配関係法人の連結財務諸表に記載されるべき金額等についても指標として用いることができる。本通達の注書においてその旨を明らかにしている。

- 4 ところで、損金算入される業績連動給与の支給額等の算定方法の基礎とされる指標は法人税法第 34 条第 1 項第 3 号に掲げる指標に限定されているのであるが、法人によってはその損金算入要件として規定された指標に加えて、損金算入要件として規定されていない指標を用いて支給額等を算定する場合があるようである。例えば、環境への影響や従業員満足度などといった業績以外の事項を算定方法の指標に組み入れているような場合である。この場合、損金算入要件を満たさない指標を基礎として支給額等が計算されることから、一義的にはその支給額等は損金の額に算入されないこととなろう。ただし、算定方法の定め方によっては、損金算入要件を満たす指標を基礎として計算される金額等と、損金算入要件を満たさない指標を基礎として計算される金額等とを明確に区分することができるのであれば、損金算入要件を満たす指標を基礎として計算した部分の金額等については、その他の損金算入要件を満たすのであれば損金の額に算入して差し支えないと考えられる。
- 5 なお、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。