

2017 年度税制改正による役員給与の見直し

Issue 130, April 2017

In brief

2017 年度(平成 29 年度)税制改正では、コーポレートガバナンス改革の取組の深化の一つとして、持続的な企業価値を生み出す企業経営のための役員給与制度の大幅な見直しが行われています。改正前の制度では、①新株予約権による給与や退職給与は、利益に連動して算定される給与も含まれ、法 34 条の給与に比べて損金算入の要件が厳格ではないこと、②株式の交付による役員給与は事前交付型(譲渡制限付株式)のみが事前確定届出給与とされ、事後交付型の株式は、制度の対象とされていないこと、③事前確定届出給与の対象となる譲渡制限付株式の発行法人は役務提供を受ける法人又はその直接の 100% 親法人に限定されており、多様なグループ経営の実態に合わないこと、④利益連動給与の指標や評価対象期間が業績評価の実務との乖離があること、等の点において更なる整備が必要であると考えられ、今般の改正に至ったものと考えられます。このような点の改正を視野に入れ、今般の改正によって、多様なインセンティブプランの導入を可能にする税制が整備されたと考えられます。本号では改正法に基づき、役員給与の改正の概要と適用上の留意点について解説致します。

In detail

1. 2017年度税制改正による役員給与の改正の概要

役員給与は、平成 18 年度税制改正以来、定期同額給与、事前確定届出給与、利益連動給与について、過大給与に該当する部分を除き損金算入を認め、退職給与、新株予約権によるもの、使用人兼務役員の使用人給与についても、過大給与部分以外の部分について損金算入を認めていました。平成 29 年度税制改正により、役員給与について業績連動給与の定義を設け(法法 34⑤)、退職給与、新株予約権による給与が業績連動給与に該当する場合には、業績連動給与の損金算入要件(法法 34①三)を満たさない場合には全額損金不算入とされました。

株式報酬については、改正前の特定譲渡制限付株式(図表1)の他に、特定新株予約権(図表1)及び適格株式、適格新株予約権が役員給与として交付される場合が措置されました。適格株式、適格新株予約権は、役務提供を受ける法人、又はその関係法人が発行する上場株式等(市場価格のある株式)又は権利行使により上場株式等(市場価格のある株式)が交付される新株予約権です。「関係法人」とは、株主総会等の決議日(業績連動給与の支給の決定に係る報酬委員会等の手続き終了日)から株式又は新株予約権を交付する日まで(適格株式が特定譲渡制限付株式として交付される場合は譲渡制限の解除日まで、適格新株予約権が特定新株予約権として交付される場合は特定新株予約権の行使が可能となる日まで)、役務提供を受ける内国法人と支配関係が継続することが見込まれている場合の法人です(法令 71 の 2)。

特定譲渡制限付株式又は特定新株予約権の役務提供費用については、譲渡制限解除時等において交付を受けた者が非居住者である場合には、改正前は損金算入が認められませんでした。改正により、交付を受けた者が非居住者である場合も、居住者であるとしたときに給与等課税額又は課税事由が生ずるときに認められることになります(法令 111 の 2③、111 の 3②)。

今般の改正により、一定の要件を満たす RSU、PS による役員給与について、損金算入が可能となります（RSU は事前確定届出給与、PS は業績連動給与）。株式交付信託は交付規程の内容により損金算入の可否を判断する必要があると考えられます。

【図表1 平成29年度税制改正後の役員給与における株式報酬】

適格株式	当該株式が市場価格のある株式又は市場価格のある株式と交換される株式で、役務提供を受ける(給与を支給する)内国法人又はその関係法人が発行したもの
適格新株予約権	権利の行使により市場価格のある株式が交付される新株予約権で、役務提供を受ける(給与を支給する)内国法人又はその関係法人が発行したもの
特定譲渡制限付株式	譲渡についての制限、譲渡制限期間、譲渡制限付株式の発行法人等による無償取得事由が定められているもので、役務提供の対価として個人に生ずる報酬債権の給付と引換えに個人に交付されるものその他個人に給付されることに伴って報酬債権が消滅するもの
特定新株予約権	譲渡についての制限その他特別の条件が付されているもので、以下のいずれかの要件に該当するもの <ul style="list-style-type: none"> ・当該譲渡制限付新株予約権と引換えにする払込みに代えて当該役務の提供の対価として当該個人に生ずる債権をもつて相殺されること ・当該譲渡制限付新株予約権が実質的に当該役務の提供の対価と認められるものであること

【図表2 役員のインセンティブプランと平成29年度税制改正による取扱い】

交付資産	報酬の種類	報酬の内容	平成29年度改正により適用が可能と見込まれる役員給与制度	適用
株式	リストリケッド・ストック (RS)	一定期間の譲渡制限が付された株式を役員に交付	事前確定届出給与 (適格株式 ^(注1) の特定譲渡制限付株式)	2017年10月1日以後の決議、又は交付
	リストリケッド・ストック・ユニット(RSU)	一定期間経過後(一定の停止条件成就後に)確定数の株式を付与する旨の契約に基づき交付	事前確定届出給与 (適格株式 ^(注2) の譲渡制限付株式以外)	2017年4月1日以後の決議、又は交付
	パフォーマンス・シェア (PS)	中長期の業績連動指標に基づき算定される株式数を役員に交付	業績連動給与 (100%グループ法人 ^(注2) の適格株式(特定譲渡制限付株式以外))	2017年4月1日以後の決議、又は交付
	株式交付信託	会社が金銭を信託に預出し、信託が市場等から株式を取得、一定期間経過後に役員に株式を交付(中長期の業績連動指標に基づき算定される株式数を交付する場合も含む)	事前確定届出給与 (適格株式 ^(注2) の特定譲渡制限付株式以外) 業績連動給与 (100%グループ法人の適格株式(特定譲渡制限付株式以外))	2017年4月1日以後の決議、又は交付
新株予約権	ストックオプション(SO)	譲渡制限が付された新株予約権を交付、又は一定期間経過後に新株予約権を交付(中長期の業績目標の達成度合いが行使要件となる場合も含む)	事前確定届出給与 (適格新株子約権 ^(注3) の特定新株子約権含む) 業績連動給与 (100%グループ法人の適格新株子約権 ^(注3) の特定新株子約権含む)	2017年10月1日以後の決議、又は交付
金銭	パフォーマンスキャッシュ	中長期の業績連動指標に基づき算定される額の現金を支給	業績連動給与	2017年4月1日以後の決議、又は支給
	ファンタム・ストック	中長期の業績連動指標等に基づき算定される株式数の株価相当の現金を支給	業績連動給与	2017年4月1日以後の決議、又は支給
金銭・株式・新株予約権	退職給与	退職時に支給	業績非連動退職給与 (金銭、株式、新株予約権) 業績連動退職給与 (金銭、100%グループ法人の適格株式(特定譲渡制限付株式以外)、100%グループ法人の適格新株子約権 ^(注3) の特定新株子約権含む)	2017年10月1日以後の決議、支給又は交付

(注1) 適格株式発行法人における関連法人：株主総会等の決議日(業績連動給与の支給の決定に係る報酬委員会等の手続き終了日)から株式又は新株予約権を交付する日まで(適格株式が特定譲渡制限付株式として交付される場合は譲渡制限の解除日まで、適格新株予約権が特定新株予約権として交付される場合は特定新株予約権の行使が可能となる日まで)、役務提供を受ける内国法人と支配関係が維持している場合の法人

(注2) 親会社及び子会社における業績連動給与支給の決定に係る手続の終了日の現況による

2. 定期同額給与

定期同額給与は、その支給時期が1月以下の一定の期間ごとであり、かつ、当該事業年度の各支給時期における支給額が同額である給与(定期給与の改定が行われる場合は、改定前、改定以後のそれぞれの時期で同額であること)、及び継続的に供与される経済的な利益のうち、その供与される利益の額が毎月おおむね一定であるもの、と定義されています。外国人が外資系企業の日本法人の役員として就任している場合の給与については、手取保障(個人所得税や社会保険料等の控除後の金額を報酬とする)契約によって給与を支給する実務に鑑み、定期給与の各支給時期における支給額から源泉税、社会保険料等の額を控除した金額が同額である場合も、各支給時期における支給額が同額であるとみなされて定期同額給与に含められました(法令69②)。

3. 事前確定届出給与

事前確定届出給与は、改正前は、役員の職務につき所定の時期に確定額を支給する旨の定めに基づいて支給する給与(非常勤役員への給与や特定譲渡制限付株式の交付を除き、所定の期間内に納税地の所轄税務署長にその定めの内容に関して事前の届出が提出されている場合に限る)とされ、支給金額が予め確定している給与のみが対象とされていました。

改正により、所定の時期に確定した数の適格株式又は適格新株予約権を交付する給与、確定した額の金銭債権に係る特定新株予約権(法54の2)を交付する旨の定めに基づいて支給する給与が加えられました。なお、業績連動給与に該当するものは「事前確定届出給与」から除外されるため、改正前では認められていた業績連動指標を基礎として譲渡制限が解除される数が算定される特定譲渡制限付株式による給与は、「事前確定届出給与」の対象から除外されています。ただし、法人の業績が予め定めた基準に達しない等の事由により、特定譲渡制限付株式又は特定新株予約権がすべて無償取得される場合は、業績に連動して取得されるものではないため、「事前確定届出給与」として扱われます。

改正により支給資産として加えられた特定新株予約権については、特定譲渡制限付株式による給与と同様に、一定の交付要件等を満たす場合には事前確定届出が不要とされています。それ以外の株式又は新株予約権を交付する場合(一定の交付要件等を満たさない特定譲渡制限付株式、特定新株予約権の交付も含む)には、届出が必要です。

事前確定届出給与として確定数の適格株式又は適格新株予約権を交付する場合には、交付する数及び交付決議時価額を届出書に記載することになりますが、役務提供の費用として損金に算入されるのは、交付決議時の価額とされており(法令71の2)、個人の所得金額とは異なることが想定されます。なお、適格株式又は適格新株予約権を、確定数ではなく、確定額の給与として交付する場合には、確定額の金銭給与に該当するものとして扱われます(法令69⑧)。

【図表3 改正後の事前確定届出給与】

届出不要	要届出
①定期給与を支給しない役員(非常勤役員)に対して支給する給与(同族会社に該当しない内国法人が支給する給与で金銭によるものに限る) ②将来の役務提供に係るものとして、一定の交付要件等を満たす特定譲渡制限付株式による給与又は特定新株予約権による給与(職務の執行の開始の日から1月以内に株主総会等の決議により、所定の時期に確定額を支給する旨が定められ、その決議の日から1月以内に交付されるもの)	①以外の金銭給与 ②以外の特定譲渡制限付株式による給与、又は特定新株予約権による給与 ③確定数の株式を交付する旨の定め、又は確定した額に相当する株式を交付する旨の定めにより交付される適格株式、又は適格新株予約権 届出期限 株主総会等の決議をした日(同日がその職務の執行を開始する日後である場合には、その開始する日)から1月を経過する日、ただし、その1月を経過する日が当該事業年度開始の日の属する会計期間開始の日から4月を経過する日を経過する日後である場合には当該4月経過日(確定申告書の提出期限の延長の特例(法57の2①)の指定を受けている場合はその指定に係る月数に3を加えた月数)(法令69④)

【図表4 事前確定届出給与の届出事項(法規22の3①)】

① 届出をする内国法人の名称、納税地及び法人番号並びに代表者の氏名
② 事前確定届出給与の支給(非常勤役員への支給、特定譲渡制限付株式、特定新株予約権による支給を除く)の対象となる者(「事前確定届出給与対象者」)の氏名及び役職名
③ 事前確定届出給与の支給時期及び各支給時期における支給額又は交付する株式若しくは新株予約権の銘柄、次に掲げる場合の区分に応じそれぞれ次に定める事項及び条件その他の内容 イ 令第71条の3第1項(確定した数の株式を交付する旨の定めに基づいて支給する給与に係る費用の額等)に規定する確定数給与に該当する場合 その交付する数及び同項に規定する交付決議時価額 ロ 内国法人の役員の職務につき、所定の時期に、確定した額の金銭債権に係る法第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又は法第54条の2第1項(新株予約権を対価とする費用の帰属事業年度の特例等)に規定する特定新株予約権を交付する旨の定めに基づいて支給する給与に該当する場合 当該金銭債権の額
④ ③の決議をした日、当該決議を行った機関等
⑤ 事前確定届出給与に係る職務の執行を開始する日(臨時改定事由が生じた場合の届出については、臨時改定事由の概要及び当該臨時改定事由が生じた日)
⑥ 事前確定届出給与につき上記イの定期同額給与による支給としない理由及び事前確定届出給与の支給時期を②の支給時期とした理由
⑦ 事前確定届出給与に係る職務を執行する期間内の日の属する会計期間において事前確定届出給与対象者に対して事前確定届出給与と事前確定届出給与以外の給与(特定譲渡制限付株式による支給を除く)とを支給する場合におけるその事前確定届出給与以外の給与の支給時期及び各支給時期における支給額(法第34条第5項に規定する業績連動給与又は金銭以外の資産による給与は、その概要)
⑧ その他参考となるべき事項

4. 業績連動給与

平成29年度税制改正前は「利益連動給与」として規定されていた役員給与について、今般の改正で「業績連動給与」の定義を設け、そのうち法34条第3号の要件を満たすものについて損金算入を認めることとされました。給与の対象資産には、適格株式(特定譲渡制限付株式に該当するものは除く)、適格新株予約権(特定新株予約権に該当するものを含む)が加えられ、交付の時期についても新たに規定が設けられました。法34条第3号の業績連動給与の制度は、非同族会社とその完全支配関係にある法人(上場企業とその100%子会社等)が対象とされていますので、対象資産として交付される適格株式、適格新株予約権は直接・間接の100%親法人の上場株式又はその新株予約権に限られます。

この他、企業のグループ経営の実態や役員給与の業績指標の実務を踏まえ、支給対象役員の範囲の拡充とそれに伴う支給の決定手続き及び開示方法の見直し、業績連動給与支給の算定指標の見直し、損金経理要件の明確化等が行われています。

【図表 5 業績連動給与の損金算入要件】

	改正後の制度の概要
支給対象役員(法法 34①三)	内国法人(同族会社の場合は、同族会社法人以外の法人との間に完全支配関係(注)があるものに限る)の業務執行役員 (注)完全支配関係の判定は、報酬委員会等の手続の終了の日の現況による(法令 69⑩)
支給要件(法法 34①三)	・他の業務執行役員の全てに対して第 3 号の要件を満たす業績連動給与を支給する場合 ・金銭以外の資産が交付されるものにあっては、適格株式又は適格新株予約権が交付されるものに限る
支給対象資産と支給の算定指標(法法 34①三、法令 69⑩、⑪、⑫)	・金銭による給与は確定額を、株式又は新株予約権による給与は確定数を、それぞれ限度とし、他の業務執行役員に対して支給する業績連動給与に係る算定方法と同様のものであること ・業績連動給与の算定方法が以下の指標を基礎とした客観的なもの i) 職務執行開始日以後終了事業年度の利益指標(有価証券報告書に記載されるものに限る) ii) 職務執行開始日事業年度開始日以後の所定の期間、所定日における株価指標(当該内国法人又は当該内国法人との間に完全支配関係がある法人の株価指標に限る) iii) 職務執行開始日以後終了事業年度の売上等指標(上記の i), ii) と同時に用いられるもので有価証券報告書に記載されるものに限る)
手続き要件(法法 34①三イ、法令 69)	当該事業年度開始日の属する会計期間開始の日から 3 月を経過する日(確定申告書の提出期限の延長の特例(法法 75 の 2①)の指定を受けている内国法人にあっては、その指定に係る月数に2を加えた月数)までに以下の手続きを経てること(法令 69⑩、⑯、⑰) ① 内国法人が非同族会社の場合 i) 報酬委員会で決定 ii) 株主総会の決議による決定(指名委員会等設置会社を除く) iii) 報酬諮問委員会に対する諮問その他の手続を経た取締役会の決議による決定(指名委員会等設置会社を除く) iv) 監査役会設置会社の取締役会の決議による決定(監査役の過半数が当該算定方法につき適正であると認められる旨を記載した書面を当該内国法人に対し提出している場合における当該決定に限る) v) 監査等委員会設置会社の取締役会の決議による決定(監査等委員である取締役の過半数が当該決議に賛成している場合における当該決定に限る) ② 内国法人が同族会社の場合 完全支配関係法人(当該内国法人との間に完全支配関係がある法人で同族会社でない法人)の上記 i), iii), vi), v) の決定に従って行われる当該内国法人の株主総会又は取締役会の決議による決定、及びそれらに準ずる手続
開示要件(法法 34①三イ)	報酬委員会の決定又は手続の終了の日以後遅滞なく、有価証券報告書において開示 内国法人が同族会社である場合は完全支配関係法人が提出する有価証券報告書において開示(規則 22 の 3④)
開示方法(規則 22 の 3③、④)	・四半期報告書、半期報告書、臨時報告書に記載 ・金融商品取引所の業務規程、細則規則に規定する方法に基づいて行う開示(EDINET、TDnet) 内国法人が同族会社である場合は完全支配関係法人が提出する有価証券報告書において開示し、開示は完全支配関係法人が行う(規則 22 の 3④)
支給又は交付時期(法令 69)	① 特定新株予約権(又は承継新株予約権)による給与以外の給与:以下の区分に定める日(注)までに交付され、又は交付される見込みであること (注)下記の給与で2以上のものの(その給与に係る職務を執行する期間が同一であるものに限る)が合わせて支給される場合には、それぞれの給与に係る次に定める日のうち最も遅い日) (1) 金銭による給与: 当該金銭の額の算定の基礎とした業績連動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: 当該株式又は新株予約権の数の算定の基礎とした業績連動指標の数値が確定した日の翌日から2月を経過する日 ②特定新株予約権(又は承継新株予約権)による給与:交付決定の手続の終了の日の翌日から1月を経過する日までに交付 (法令 69⑦一)
損金経理要件(法令 69)	損金経理をしていること(上記の業績連動給与の見込額として損金経理により引当金勘定に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)(法令 69⑦二)

5. 改正法に基づく制度導入に当たっての留意点

今後新たに株式報酬等のインセンティブプランを導入する場合には、改正法による適用日を確認の上、導入のスケジュールを計画する必要があります。既に新株予約権や信託型のインセンティブプランを導入している場合には、改正法を踏まえた今後の見直しが必要かどうかを早急に検討する必要があると思われます。

退職給与、譲渡制限付株式による給与、新株予約権に係る給与に係る改正	左記以外の給与に係る改正
2017年10月1日以後に支給又は交付に係る決議(その決議がない場合には、その支給又は交付)をする給与について適用	2017年4月1日以後に支給又は交付に係る決議(その決議がない場合には、その支給又は交付)をする給与について適用

Let's talk

より詳しい情報、または個別案件への取り組みにつきましては、当法人の貴社担当者もしくは下記までお問い合わせください。

PwC 税理士法人

〒100-6015 東京都千代田区霞が関3丁目2番5号 霞が関ビル15階

電話: 03-5251-2400(代表)

Email: pwcjapan.taxpr@jp.pwc.com

www.pwc.com/jp/tax

パートナー

川崎 陽子

03-5251-2450

yoko.kawasaki@pwc.com

パートナー

鬼頭 朱実

03-5251-2461

akemi.kitou@jp.pwc.com

パートナー

遠藤 浩二郎

03-5251-2443

kojiro.endo@pwc.com

ディレクター

荒井 優美子

03-5251-2475

yumiko.arai@pwc.com

PwC 税理士法人は、PwC のメンバーファームです。公認会計士、税理士など約 590 人を有する日本最大級のタックスアドバイザーとして、法人・個人の申告をはじめ、金融・不動産関連、移転価格、M&A、事業再編、国際税務、連結納税制度など幅広い分野において税務コンサルティングを提供しています。

PwC は、社会における信頼を築き、重要な課題を解決することを Purpose(存在意義)としています。私たちは、世界 157 カ国に及ぶグローバルネットワークに 223,000 人以上のスタッフを有し、高品質な監査、税務、アドバイザリーサービスを提供しています。詳細は www.pwc.com をご覧ください。

本書は概略的な内容を紹介する目的のみで作成していますので、プロフェッショナルによるコンサルティングの代替となるものではありません。

© 2017 PwC 税理士法人 無断複写・転載を禁じます。

PwC とはメンバーファームである PwC 税理士法人、または日本における PwC メンバーファームおよび(または)その指定子会社または PwC のネットワークを指しています。各メンバーファームおよび子会社は、別組織となっています。詳細は www.pwc.com/structure をご覧ください。