

Vol.164

今回は 法人税

相談事例  
紹介

## 会員相談室

相談委員 山下 雄次 (四谷)



電話相談

受付 午前10時～11時50分  
時間 午後 1時～2時40分

03-3354-8520



事前予約

面接相談・随時相談

03-5919-7157

法人成りにより青色事業専従者が  
みなし役員と認定された場合の課  
税関係

事例1

青色申告を行っている個人事業者である甲は、妻である乙を青色事業専従者として事業を営んでいる。甲は営業活動のみを行い、乙は資金繰りや使用人の採用などを含めたバックオフィス全般を行うことで役割分担が明確となっている。甲の事業が好調であったことから法人成りして、株式会社（以下、A社という）として事業活動を行う計画がある。A社の株主は甲のみで、役員も甲のみの予定である。甲は、乙が役員になると賞与の支給が自由ではないので、これまでとおりに賞与を支給するために、使用人としてA社の業務に従事して欲しいと考えている。乙が使用人として賞与の支給を受けることに問題はないだろうか。

回答1

甲はA社の100%株主であることから、その配偶者である乙はみなし役員の要件のひとつである特定株主に該当する。特定株主である乙が、A社の「経営に従事している」と認められる場合には、乙はみなし役員に該当することから、法人税法上の役員となる。同族会社であるA社が、みなし役員である乙へ支給する賞与を損金算入するためには、事前確定届出給与の要件を満たす必要がある。

一方で、乙がA社の「経営に従事している」と認められない状況であれば、使用人として賞与を支給することが可能となる。

検討1

## 1. みなし役員の位置付け

法人税法上の役員は、一般的な認識よりも幅広い範囲となっており、①設立根拠法上の役員となるものと②法人税法上のみなし役員に分けられる（法法2①十五）。みなし役員は、法人の設立根拠法上において、役員等として定められていないとしても、法人税法の規定（法法2①十五、法令7）に当てはまるときには、みなし役員として役員範囲に含める必要がある。

本問に当てはめると、乙がみなし役員に該当する場合には、設立根拠法上の役員（本問では代表取締役として登記する甲）と同じ法人税法上の役員とされることから、役員として法人税法上の制約を受けることになる。

みなし役員には、次の2つのパターンがある。

## ① 通常のみなし役員

法人の使用人（職制上使用人としての地位のみを有する者に限る。）以外の者で、その法人の経営に従事しているもの（法令7①一）

## ② 同族会社のみなし役員

同族会社の使用人のうち、持株割合等が一定の基準を満たす特定株主に該当する者で、その会社の経営に従事しているもの（法令7①二）

## 2. 同族会社のみなし役員に係る特定株主の判定

同族会社の使用人のうちで、50%超基準、10%超基準、5%超基準のすべての要件を満たす場合には、みなし役員の要件である特定株主に該当することになる（法令7①二、法令71①五イ～ハ）。この判定における50%超基準と10%超基準は、株主グループの所有割合で判定する。一方で、5%超基準は使用人（その配偶者及びこれらの者の所有割合が50%超である他の会社を含む）の所有割合で判定することになる。

本問に当てはめると、判定対象である使用人の乙自身は株主ではないが、配偶者である甲が100%株主であることから、乙は特定株主に該当することになる。

## 3. 「法人の経営に従事している」

「法人の経営に従事している」とは、法人の主要な業務執行の意思決定に参画することをいう。一般的に下記のような業務の意思決定に参画している

と、法人の経営に従事していると認定される可能性がある。

本問に当てはめると、バックオフィス全般の業務を乙が自らの判断で決定し、遂行していた場合には、法人の経営に従事していると認定される可能性がある。一方で、乙が甲の指示に従って業務を遂行しているのであれば、法人の経営に従事していると認定されるリスクは軽減される。

- ① 商品、材料等の仕入数量、仕入価格などの決定
- ② 売上商品の価格決定、発注、受注業務の決定
- ③ 資金調達、融資等の重要な資金計画の決定
- ④ 使用人の雇い入れ、異動、退職等の決定
- ⑤ 使用人に対する給与、賞与などの金額の決定

## 4. みなし役員への事前確定届出給与

同族会社がみなし役員に賞与を支給するのであれば、事前確定届出給与の要件を満たさないと損金算入することができない（法法34）。

事前確定届出給与は、原則として事前確定届出給与に関する届出書を株主総会等において賞与の支給を決議した日（同日が職務執行開始日後である場合にはその開始日）から1月を経過する日（会計期間開始の日から4月経過日等を限度）までに税務署長に提出することが要件となっている（法令69④）。

なお、新設法人がその役員とその設立の時に開始する職務につき賞与の支給を決議した場合には、その設立の日以後2月を経過する日が提出期限となる。

みなし役員は、会社法上の役員ではないために、職務執行の対価を株主総会等において決議することは求められない。したがって、みなし役員については、職務執行の対価を決議する機関が明らかではないことから、代表取締役の決定をもって株主総会等の決議に代えることができると解されている。届出書の提出期限については、他の役員に準じて株主総会等の日から1月を経過する日（事業年度開始の日から4月経過日等を限度）までと考えられる。

この点については、職務執行期間が定められていないので適用がないという見解も見受けられる。しかし、決定書、届出書において支給する給与の職務執行期間を株主総会日から次の株主総会日までと定めれば済む問題であり、届出書を提出すれば適用があると考えられる。

## 5. 特殊関係使用人との関係

みなし役員の判定は、「経営に従事している」か否かの事実認定によって左右される。乙の業務内容が「経営に従事している」と認定される可能性がないのであれば、使用人として取り扱うことで問題ない。しかし、乙は、役員と特殊の関係のある使用人であるので、支給する給与の額のうち不相当に高額な部分の金額は損金不算入となるので、支給総額の多寡には注意が必要となる（法法36）。

非上場会社における業績に連動する  
役員退職給与の損金不算入

事例2

非上場会社である当社では、これまで役員退職給与の支給額は、100%保有の株主である代表取締役が決定していた。新たに取締役に就任した者から、退任する者の業績への貢献度合いに応じて役員退職給与の支給額が変動する規程を定めて、透明性のある運用をすべきとの提案があった。代表取締役の賛同も得たので、業績に連動する役員退職給与規程の導入に向けて、業績をどのように指数化して役員退職給与に反映すべきか検討している。法人税法上、どのようなことに留意すべきだろうか。

回答2

平成29年度税制改正において、役員退職給与と業績連動給与に該当するものは、法人税法34条1項3号の業績連動給与としての損金算入要件を満たさない場合には、損金不算入と

された。利益の状況を示す指標等を基礎として退職給与の支給額を算定すると業績連動給与に該当することになる。非上場会社では、業績連動給与の損金算入要件を満たすことができないので、新たに制定される役員退職金規程に基づいて支給される役員退職給与が業績連動給与に該当しないように算定方法の見直しを検討すべきである。

検討2

## 1. 平成29年度税制改正の趣旨

改正前の取り扱いでは、役員に対する退職給与については、業績に連動した指標を基礎として支給されたとしても、業績連動給与としての要件を満たさず損金算入が認められていた。一方で、退職給与に該当しない役員給与が、業績に連動した指標を基礎として支給された場合には、業績連動給与としての要件を満たさないと損金算入が認められなかった。このように退職給与に該当するかどうかで損金算入要件が大きく異なるのは制度として不整合であるため、業績に連動した指標を基礎として支給された給与については、退職給与に該当するかを問わず、業績連動給与の損金算入要件を満たさないものは損金不算入とされた（法法34①かっこ書き）。

## 2. 業績連動給与の定義と損金算入要件

金銭によって支給される業績連動給与は、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のその法人又はその法人との間に支配関係がある法人の業績を示す指標を基礎として算定される給与とされている（法法34⑤）。この場合に用いられる指標は、利益若しくは株式の市場価格に関するもの又はこれらと同時に用いられる売上高に関するものに限られる（法基通9-2-17の2）。

退職給与を含む業績連動給与を損金の額に算入するための要件としては、その算定方法などが有価証券報告書に記載するなどの方法により開示されていることが求められている（法法34①三）。

本問に当てはめると、非上場会社では、株式市場の状況を示す指標を基礎とすることができない。また、利益の状況を示す指標等を基礎として退職給与の支給額を算定すると業績連動給与に該当することになる。業績連動給与を損金算入するためには、その算定方法を有価証券報告書に記載することが求められるので、非上場会社では損金算入することはできない。

## 3. 功績倍率法

功績倍率法とは、役員の退職の直前に支給した給与の額を基礎として、役員の法人の業務に従事した期間及び役員の職責に応じた倍率を乗ずる方法により支給する金額が算定される方法である。この功績倍率法は、役員退職給与の適正額を算定する際に、最も使用頻度が高い算定方法であって、この方法に基づいて支給する退職給与は、業績連動給与に該当しないことが通達で明らかにされている（法基通9-2-27の3）。しかし、法人が用いる功績倍率が業績連動給与に該当することとなる利益の状況を示す指標等を基礎として算定されるものである場合には、業績連動給与に該当するケースも考えられる。

役員退職給与が、業績連動給与と認定される場合は、業績連動給与の損金算入要件を満たす必要がある（法法34①三、34⑤、法令69⑨～⑫、法基通9-2-19）。

注) 内容は、令和4年12月19日現在の法令等に基づいています。

本事例紹介は、会員の業務上の諸問題解決支援の一環として掲載しています。文中の税法の解釈等見解にわたる部分は、執筆者の私見（参考意見）ですので、実際の申告等税法の解釈適用に当たっては、会員ご本人の責任において行ってください。