

Vol.80

今回は 法人税

相談事例  
紹介

## 会員相談室

田中 豊 (神田支部・面接相談)



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

※ご利用の際は、事前に東京税理士会ホームページ(会員専用ページ)の「会員相談室のご案内」をご覧ください。

同族会社の使用人が「みなし役員」  
となった場合の給与・賞与の取扱い

## 事例

A社は、平成15年に、現代表者甲が友人2人と立ち上げた会社である。A社の株主と株式の所有割合は、甲が50%、乙が30%及び丙が20%であり、甲、乙及び丙が役員に就いている。

この度、乙が役員を退任することとなり、退任に伴い、その持株の全部を後輩の丁に譲渡することとした。

丁は、A社の研究開発部長であり、使用人であるが、研究開発に専念したいこと、研究開発の総括者として、毎年の定期昇給のほか、上期の賞与300万円、下期の賞与500万円の支給が予定されていること等から、役員に就くことを逡巡している。

その一方で、丁は、株式の保有状況からみて、経営に全くタッチしないということではできないのではないかと考えている。

丁がA社株式を取得した後、役員に就かないまでも経営にタッチした場合、同人に対する給与及び上記の賞与の取扱いはどうなるか。

なお、丁に対する賞与については、これまで就業規則に基づき、社内において査定を行い取締役会等において決定していた。

## 回答

A社は同族会社であるから、丁のA社の経営へのタッチがA社の経営に従事することとなる場合には、法人税法上、丁は、「みなし役員」に該当し、かつ、「使用人兼務役員にされない役員」にも該当することとなる。

したがって、丁に対して支給する給与及び賞与については、法人税法第34条(役員給与の損金不算入)を適用することになり、同条第1項に規定する定期同額給与及び事前確定届出給与に該当しなければ、損金不算入となる。

## 検討

法人税法上、役員に対して支給する給与(退職金を除く。)については法人税法第34条の規定が適用され、同条第1項各号に規定する定期同額給与、事前確定届出給与及び利益連動給与に該当しなければ、損金不算入となる。

この場合の役員とは、法人税法施行令第7条においては、会社法等の規定による法律上の役員だけでなく、実質的な観点から、①法人の使用人以外の者でその法人の経営に従事しているもの、及び②同族会社の使用人のうち、特定の株主グループに属し、法人の経営に従事しているものを役員とみなしている(以下、同族会社の使用人のうち役員とみなされる者を「同族会社のみなし役員」という。)

また、法人税法においては、使用人兼務役員に対する給与については、役員部分と使用人部分とに区分して取り扱うこととされている。

したがって、本事例の場合には、次の点について検討する必要がある。

- ① A社が同族会社に該当するか。
- ② 丁が同族会社のみなし役員に該当するか。とりわけ、丁が経営に従事しているか。
- ③ 丁が同族会社のみなし役員に該当するとすれば、丁は使用人兼務役員に該当するか。
- ④ 以上の点を踏まえて、丁に支給する給与・賞与の取扱いはどのようなになるか。

## 1 丁が「同族会社のみなし役員」に該当するかどうかについて

丁が同族会社のみなし役員に該当するかどうか、また、丁が使用人兼務役員に該当するかどうかについて検討すると次のとおりである。

## (1) A社は同族会社に該当するか。

丁が乙からA社株式を譲り受けた後のA社の株主構成は、甲50%、丁30%及び丙20%となり、

A社の3人の株主でA社の発行済株式総数の50%を超える数を有することとなるから、A社は同族会社に該当する(法第2⑩)。

(2) 丁は「同族会社のみなし役員」に該当するか。

同族会社のみなし役員は、同族会社の使用人で、法人税法施行令第71条第1項第5号に規定する要件(以下「株式所有等要件」という。)及び「その会社の経営に従事している者であること」(以下「経営従事要件」という。)を満たすものである(法第2⑩、法令7二、71①)。以下、この点につき検討すると次のとおりである。

## ① 株式所有等要件

イ 丁はA社の発行済株式総数の30%を所有しているから、A社の株主グループとしてみると、第二順位の株主グループとなり、第一順位の株主グループである甲の所有割合(50%)と合計すると80%となって、はじめて50%を超えることとなる。

したがって、丁は、同号イの(2)に規定する株主グループに該当することとなる。

ロ 丁はA社の発行済株式総数の30%を所有しているから、同号ロ及びハに該当することとなる。

ハ したがって、丁は、株式所有等要件を満たすことになる。

## ② 経営従事要件

丁が「A社の経営に従事している」といえるかどうか重要なポイントとなるが、これは、事実認定の問題である。この点、同族会社のみなし役員に関する判例は少ないが、次のように判示されている。したがって、本事例の場合には、このような点を踏まえて、丁の「A社の経営にタッチすること」が「A社の経営に従事している」といえるかどうかを総合的かつ具体的に判断する必要がある。

イ 使用人戊は、営業活動の中心となり、商品の仕入れ、販売並びに集金等の業務を担当していることの実事が認められることからすれば、原告の事業運営上の重要事項に参画しているというべきである※昭和40年4月12日山口地裁判決(昭和38年(行)第7号、第9号更正決定取消等請求併合事件)。

ロ 使用人己は、受注、契約締結、資財購入、集金、銀行取引、従業員の採用・配置・給与額等の決定等主に営業・経理・外交面を担当し、使用人庚は、受注、契約等について技術の点から己を補佐するとともに、第一種冷凍技術者として、冷凍装置等の計画・設計・外注管理、製作、据付試運転等の責任者となり、外業・技術面の中核を分掌した。この認定事実によれば、己及び庚は、原告会社内における支配層たる地位を確立していたと認めるのを相当とするから、「経営に従事している者」として法人税法上の役員となったというべきである※昭和52年4月22日神戸地裁判決(昭和47年(行ウ)第19号更正処分等取消請求事件)。

## (3) 丁は「使用人兼務役員」に該当するか。

本事例の場合、丁が同族会社のみなし役員に該当する場合には、丁について法人税法施行令第71条第1項第5号の規定が適用され、丁は、使用人兼務役員とされない役員に該当することとなる。

## 2 丁に対して支給する給与及び賞与に対する取扱いについて

法人税法においては、丁が経営に従事する場合、丁を役員として法人税法第34条(法人税法施行令第69条を含む。)各項の規定を適用することとなるが、これらの条項の規定ぶりからすると、これらの条項は、法律上の役員を対象と

しており、そもそも、同族会社のみなし役員を射程としていないのではないかと考えられる。

したがって、同族会社のみなし役員についてこれらの規定を当てはめることは難しいといわざるを得ないが、規定の趣旨・文理的な手掛かりによって、これらの条項の適用関係(当てはめ)を検討すると、次のとおりとなる。

## (1) 使用人給与の定期昇給と定期同額給与との関係

丁は、A社にとって使用人であるが、法人税法上、役員としてみなされる場合には、使用人兼務役員ともされないから、丁に対する給与の全額について法人税法第34条の規定が適用されることとなる。そうすると、定期昇給による給与改定が法人税法施行令第69条第1項第1号に規定する「3月経過日等以内改定」又は「臨時改定事由による給与改定」のいずれかに該当しなければ定期同額給与にならずに損金不算入となるという問題が生じる。

この点、丁の定期昇給が継続して毎年所定の時期に行われることに着目すると、文理的には、丁の定期昇給をもって、法人税法施行令第69条第1項第1号イの「定期給与の額の改定が3月経過日等後にされること」について「特別の事情がある」ものとして、「3月経過日以内改定」として取り扱うことが相当であると考えられる。

## (2) 使用人賞与の支給と事前確定届出給与との関係

法人税法上、丁は、役員としてみなされる場合には、使用人兼務役員ともされない。したがって、A社が丁に対して支給する賞与の全額につき法人税法第34条第1項第2号及び法人税法施行令第69条第2項の規定が適用され、丁に対する賞与については、「事前確定届出給与」に該当しない限り全額損金不算入となる。

この点、事前確定届出給与は、原則として、総会等において賞与の支給額を決議した日から1月を経過する日(ただし、事業年度開始の日から4月経過日等を限度とする。)までに所定の届出書を税務署長に提出することとされている(令69②一)。このため、1以上の事業年度を通じて同族会社のみなし役員となる者に対する賞与については、会社法上の手続きはともかくとして、4月経過日等までに届出書を提出しない場合には、損金の額に算入することができないこととなる。

他方、事業年度中途での役員の職務内容に重大な変更等があった場合には、臨時改訂事由があったものとして、その事由に応じた賞与の額につき、その臨時改訂事由が生じた日から1月経過日までに届出を行うことにより「事前確定届出給与」として損金算入することが認められている。

このような現行法の規定ぶりからすると、同族会社のみなし役員に対する賞与を損金の額に算入する手続きが曖昧となっていることは否めない。しかし、本事例のように期中で同族会社のみなし役員となったケースについては、同族会社のみなし役員に該当することとなった日を臨時改訂事由があった日として、その日から1月以内に届出をした場合には、その届出に係る賞与の額について損金算入が認められるものと考えられる。

注) 内容は、平成28年2月1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。