

○法律で役員としての活動を制約されている場合の取扱い

Q

更生会社の役員や職務執行停止の処分を受けた役員など、役員としての活動が法律で制約されていても、法人税法上の使用人兼務役員となることはできませんか。

A

役員としての活動が法律で制約されていたとしても、役員および使用人兼務役員の認定に当たって、この点を考慮すべき法律の規定はありません。したがって、制約の有無を考慮しないで役員および使用人兼務役員の判定を行います。

解説

更生会社の場合、一般の会社の役員にとって主要な権限である会社の事業の経営ならびに財産の管理および処分をする権限は、裁判所が選任した管財人に属する(会社更生法72)とされ、役員の権限が著しく制限されており、このような役員に対してまで役員給与の損金不算入規定を適用すべきかが問題とされます(広島高松江支判昭45・9・16税資60・364、大阪地判昭54・3・30訟月25・7・2010)。また、職務執行停止の仮処分を受けた役員に関しても同様の趣旨から問題とされた例もあります(東京高判昭46・8・3税資63・216)。

1 更生会社の役員

(1) 更生会社の役員の権限

更生手続開始の決定があった場合においては、会社の事業の経営ならびに財産の管理および処分をする権限は、裁判所が選任した管財人に専属します(会社更生法72)。したがって、更生会社の取締役は、それ以外の業務権限のみに制限されることとなります。更生会社の役員の業務として、具体的には、株主総会において取締役の選任、解任、定款の変更等に関する議案の提出、株主名簿の整備等が挙げられ、一般

の会社の取締役の有する権限と比べかなり縮小されたものといえるでしょう。

ただし、管財人または裁判所により会社の事業の経営ならびに財産の管理および処分の権限を取締役に付与される場合があります（会社更生法72）。

② 更生会社の代表取締役は使用人兼務役員となるか

更生会社の代表取締役に対して支給した給与が損金不算入となるかが争われた次の2つの事件がありますが、いずれも使用人兼務役員とされないとの判決が出されました。

① 実質的判断をした事例

更生会社の取締役は、財産の管理・処分等、財産的部面ではその権限を失うものの、取締役の選任・解任に関する議案を株主総会に提出すること等、人格的な部面での権限が残されており、また事実上会社の財産的な経営活動に従事し、あるいは管財人を補佐してその事業経営活動を分担することもあり得るとして、実質的判断により使用人兼務役員となれないと判断しました（広島高松江支判昭45・9・16税資60・364）。

② 形式的判断をした事例

更生会社の役員である代表取締役は、たとえ当該会社の事業の経営・財産の管理処分をする権限を有していないとしても、更生計画によって適法に選任させられている以上、更生会社機関たる地位にあることには変わりがないのであって、まして何らの手続を経ることなく当然に管財人の使用人たる地位に就くものではないことは明らかである、として使用人兼務役員になれないと判断しました（大阪地判昭54・3・30訟月25・7・2010）。

紹介した2つの事例は、いずれも更生会社の代表取締役を使用人兼務役員とならないと判断しており、結果としては同じ結論に達していますが、その理由に大きな違いがあり好対照となっています。

2 職務執行停止の仮処分を受けた役員

職務執行停止の仮処分を受けた取締役に支給した給与が損金となるかに関して争われた事件で、東京高裁は、「法人税法2条15号は、法人の取締役を法人税法上の役員に数え、職務執行停止中の取締役を除外する明文の規定を置いていないから、職務執行停止中であっても法人税法上役員としての地位を保有しているというべきで

ある。」と判示し、職務執行停止中の役員であっても形式的に判断すべきとした上で、職務停止期間中「会社の経営に従事するものではなく……従業員としての業務に従事していた」と判示し、当該役員賞与を使用人事賞与と認めています（東京高判昭46・8・3税資63・216）。

◆税務上の留意点◆

■ 形式的基準により役員と判断される者

法人の取締役、会計参与、監査役、理事、監事および清算人は、当該役員の業務の実態を考慮するまでもなく、形式的に税務上の役員と判断されます（法25）。このため、更生会社の役員のようにその権限に制限が加えられたものであっても、税務上の役員とされます。

■ 形式的基準により使用人事務役員となれない者

役員のうち、次の者はその業務の実態を考慮するまでもなく、形式的基準により税法上、使用人事務役員とされません。

- ① 社長、副社長、代表取締役、専務取締役、専務理事、常務取締役、常務理事、清算人その他これらの者に準ずる役員
- ② 合名会社、合資会社および合同会社の業務執行社員
- ③ 会計参与、監査役ならびに監事
- ④ 同族会社の役員のうち特定株主等に該当する者

したがって、更生会社の役員のようにその権限に制限が加えられた者であっても、税務上の使用人事務役員とされない役員とされます。

しかし、持分会社（合名会社、合資会社、合同会社）の社員であっても、定款で業務執行を制限することができますから（会法590①）、その制限がされている者は、そもそも役員に該当せず、あるいは使用人事務役員に該当すると考えられます（法基通9-2-3）。

■ 税理士法人の社員に係る使用人兼務役員への該当性

税理士法人の社員は、その権利義務について合名会社の社員と同様とされていますが、合名会社の社員と異なり、業務を執行する権限を定款で制限できないこととされていますので、税理士法人の社員はすべて、法人税法施行令71条1項3号において使用人兼務役員になれない役員として明示されている合名会社の業務を執行する社員と同様に、業務執行を行うこととなります。

このことから、税理士法人の社員は、法人税法施行令71条1項各号に列挙されてはいないものの、「法人の使用人としての職務上の地位を有し、かつ、常時使用人としての職務に従事するもの」に該当せず、使用人兼務役員になることができません。

第2章 役員退職給与の会計処理と 税務調整～主として役員退職 給与の損金算入時期に関して

○役員退職慰労金の損金算入時期

Q

平成18年の税制改正で役員退職給与の損金算入要件から損金経理の要件が削除されましたが、役員退職金が税法上損金に算入できる時期は上記税制改正に関連して改正されたのでしょうか。

A

平成18年の税制改正により、役員退職金について株主総会の決議等により具体的に金額が確定した事業年度では損金経理の要件は廃止されました。

したがって、役員退職金が税法上損金に算入できる時期は法人税法の本則に従い、退職した事実（実質的に退職したと同様の事情が認められる場合を含みます。）に基づく債務確定基準に従うことになります。

解説

1 役員退職給与の未払金計上

(1) 株主総会では支給する旨の決議だけで、具体的な金額の算定を取締役会に一任するケースが多いのですが、この場合、取締役会で金額の確定決議のあった日の属する事業年度については、損金に算入します。

	会計処理	税務調整
[当期]	退職金×××／未払金×××	不要
[翌期]	未払金×××／現預金×××	不要

(2) 株主総会決議前の事業年度であらかじめ取締役会決議で退職金を内定した場合

第3編 第2章 役員退職給与の会計処理と税務調整

	会計処理	税務調整
[当期]	退職金××／未払金××	退職金否認 (加算・留保)
[翌期]	未払金××／現預金××	退職金認容 (減算・留保)

(3) 株主総会決議前に取締役会で内定した退職金を支給した場合
支払った日の属する事業年度については、損金経理を必要とします(法基通9-2-28)。

	会計処理	税務調整
[支給した日]	退職金××／現預金××	不要

2 役員退職給与の仮払金計上

株主総会の決議に基づき役員退職給与を支給したが赤字決算を避けるため仮払金計上し、翌事業年度以後に損金経理した場合 仮払金計上した事業年度で債務が確定している場合については、

	会計処理	税務調整
[支給した日]	仮払金××／現預金××	退職金認定損 (減算・留保)
[損金経理した 事業年度]	退職金××／仮払金××	退職金否認 (加算・留保)

この仮払金計上した場合、損金経理をしなくとも債務が確定しているので税務上は申告減算して損金算入は可能でしょうが、そもそも、仮払金経理自体が「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」に沿っているかが確定決算の段階で問われることになると思います。

なお、法基通9-2-21(仮払経理した役員退職給与の損金不算入)は廃止されました(平19・3・13課法2-3等)。

3 退職給与の損金経理

平成18年税制改正で、役員退職給与の損金経理の要件は削除されました。この理

由は、株主総会の決議等によりその額が具体的に確定することにより債務の確定する時期が明確になっていることから、損金経理を確定決算であえて要求するまでもないとの考え方によります。

実務的には、そこに恣意性が介在する余地はないとの判断もあります。

- ① 債務が確定した事業年度以外の事業年度で役員退職給与が支払われた場合
- ② 会社役員の死亡を原因として退職金を株主総会決議等より前の事業年度で支払いが行われた場合
- ③ 会社の資金繰り等の都合で確定事業年度後の事業年度で支払いが行われた場合
こうした場合は、上記の本則に対する特例として、
 - ㊦ 実際に退職金を支払うこと
 - ㊧ 支払った事業年度で損金経理を行うことを条件に実務の実態に合わせるための特例として損金算入を認めることにしました（法基通9-2-28ただし書）。

4 参考となる裁決例

(1) 裁決例1 未払金計上した退職金が債務確定要件を欠いている（退職したという事実が認められない）として否認された裁決例（平19・3・16裁決 東裁（法）平18・197）

次のような国税不服審判所の裁決の要旨があります。

「請求人は、前代表者に対する退職金の額は法人税基本通達9-2-18（注1）に基づき株主総会の決議等により具体的に金額が確定した日の属する本件事業年度において損金の額に算入すべきである旨主張するが、前代表者が本件事業年度終了の日までに請求人を退職したというべき事実は認められない。したがって、法人税基本通達2-2-12に定める「具体的な給付をすべき原因となる事実が発生している」との要件を欠いていることになるので、未払金計上した本件退職金の額を本件事業年度の法人税の所得金額の計算上損金の額に算入することはできない。」

（注1）平成19年3月13日改正前の通達です。改正後は9-2-28となっています。

（注2）法人税基本通達2-2-12（債務の確定の判定）

次に掲げる要件のすべてに該当していることが必要です。

- ① 当該事業年度終了の日までに当該費用に係る債務が成立していること。
- ② 当該事業年度終了の日までに当該債務に基づいて具体的な給付をすべき原因となる事実が発生していること。

③ 当該事業年度終了の日までにその金額を合理的に算定することができるものであること。

(2) 裁決例2 会社の資金繰り等の都合で債務が確定した事業年度後の事業年度で2回目の支払が行われた退職金について否認された裁決例(平24・3・27裁決 例集86・312)

役員の方掌変更に伴い退職慰労金を支給することを決定したが、資金繰り等の都合からその一部を分掌変更のあった事業年度およびその翌事業年度にそれぞれ支給した。会社は、法人税基本通達9-2-28(役員に対する退職給与の損金算入の時期)および9-2-32が適用されるべきとして翌事業年度の支給額も退職金として損金経理した。しかし以下の理由からその処理は否認されました。

- ① 分掌変更時に支払われた後の事業年度においてその残額については支払時期、その支払額を具体的に定めた株主総会議事録や取締役会議事録が存在していない。
- ② 退職金を分割支給せざるを得ない資金繰り状況について、真に合理的な理由によるものであると認めるに足りる証拠がない。
- ③ 退職金を分割払している状況は会社の決算の状況を踏まえて支払がされていることがうかがえる。

これらの理由から、2回目に支払われた退職金をその支払日の属する事業年度において損金算入を認めた場合、会社の恣意的な損金算入を認める結果となり、課税上の弊害があるとして上記法人税基本通達9-2-28および9-2-32の適用を審判所はしりぞけました。

◆税務上の留意点◆

■ 役員退職金を分割支給する場合

役員退職金の損金算入要件の一つに退職となる事実、もしくは退職に準ずる事実が発生した事業年度終了の日までにその金額を合理的に算定できることが挙げられています。

この要件を満たすためには、最低限その支払の時期やその支払額を具体的に

第3編 第2章 役員退職給与の会計処理と税務調整

定めて、株主総会議事録や取締役会議事録で明確にこれを明記しておくことが必要です（平24・3・27裁決 例集86・312参照）。

- 〈参考文献〉 森田政夫『問答式 法人税事例選集』507・513頁（清文社、2006）参照
吉川元康『法人税基本通達逐条解説』旧9-2-21（税務研究会出版局、1999）参照
杉田宗久・備後弘子『改正役員給与の税務40問40答』51・52頁（清文社、2006）参照

第1章 経済的利益の意義

○役員給与に含まれる経済的利益

Q

法人税法34条4項において、役員給与に含まれる経済的利益とは具体的にどのようなものを指すのでしょうか。

A

法人税法34条4項における給与、過大役員給与および仮装経理による役員給与には、債務の免除による利益その他の経済的な利益を含むものとされています。

具体的には、法人税基本通達9-2-9に列挙されています。

解説

1 経済的利益の具体例（法基通9-2-9）

- ① 役員等に対して物品その他の資産を贈与した場合におけるその資産の価額に相当する金額
- ② 役員等に対して所有資産を低い価額で譲渡した場合におけるその資産の価額と譲渡価額との差額に相当する金額
- ③ 役員等から高い価額で資産を買い入れた場合におけるその資産の価額と買入価額との差額に相当する金額
- ④ 役員等に対して有する債権を放棄し、または免除した場合（貸倒れに該当する場合を除きます。）におけるその放棄し、または免除した債権の額に相当する金額
- ⑤ 役員等から債務を無償で引き受けた場合におけるその引き受けた債務の額に相当する金額
- ⑥ 役員等に対してその居住の用に供する土地または家屋を無償または低い価額で提供した場合における通常取得すべき賃貸料の額と実際徴収した賃貸料の額との

差額に相当する金額

- ⑦ 役員等に対して金銭を無償または通常の利率よりも低い利率で貸し付けた場合における通常取得すべき利率により計算した利息の額と実際徴収した利息の額との差額に相当する金額
- ⑧ 役員等に対して無償または低い対価で⑥および⑦に掲げるもの以外の用役の提供をした場合における通常その用役の対価として収入すべき金額と実際に収入した対価の額との差額に相当する金額
- ⑨ 役員等に対して機密費、接待費、交際費、旅費等の名義で支給したもののうち、その法人の業務のために使用したことが明らかでないものの金額
- ⑩ 役員等のために個人的費用を負担した場合におけるその費用の額に相当する金額
- ⑪ 役員等が社交団体等の会員となるため、または会員となっているために要するその社交団体の入会金、経年会費その他その社交団体の運営のために要する費用でその役員等の負担すべきものを法人が負担した場合におけるその負担した費用に相当する金額
- ⑫ 法人が役員等を被保険者および保険金受取人とする生命保険契約を締結してその保険料の額の全部または一部を負担した場合におけるその負担した保険料の額に相当する金額

例えば、従業員である代表取締役の長男（大学在学中）に対する給料等の金銭の支給は、税務上、実態によりその長男が従業員としての勤務実績、従業員としての管理の事実等を総合的に勘案して判断することとなりますが、通常、従業員としての実態がない場合が多いため、その長男に対する給与等の金銭支給については、代表取締役の給与として認められ、損金に算入することはできないと考えられます。

これに関しては、以下のような裁決が出ております。

【裁決例】

大学に在学中の従業員（代表取締役の長男）に対する給与の金員は代表取締役に支給された報酬、賞与であると認定された事例

請求人（会社）は、大学に在学中の代表取締役の長男に対する給料名義の金員は従業員である長男本人に対し支給した給与である旨主張するが、①請求人は同人に対して従業員としての管理等をしておらず、同人が請求人に勤務した事実も認められないこと、②請求人は代表取締役がその株式の過半数を所有す

る同族会社であり、代表取締役がその事業を主宰していること、③長男に対する給料名義の金員は、代表取締役の妻が受け取り、管理し、代表取締役の報酬等と併せて同人の生活費等に充てられていることなどから、本件金員は、代表取締役に対して支給された役員報酬、賞与と認めるのが相当であり、その役員賞与については損金の額に算入されない（平4・11・18裁決 例集44・234）。

また、元代表取締役が取引先からの仕入金額を水増しするなどして利益を得ていた金額（売上原価処理）に対して、売上原価や損金ではなく役員賞与と認定された事例もあります。

【裁決例】

元代表取締役の取引先からの仕入金額の水増しについて、売上原価や不法行為による損失ではなく、元代表取締役の役員賞与として損金不算入とされた事例

株式会社である原告において、その代表者が仕入金額を水増しするなどし、当該取引を通じて利益を得ていたところ、その水増し部分については原告の売上原価ではなく役員賞与であり損金への算入が認められないとして、原告に源泉徴収義務があるとした（法人税については、繰越欠損金の控除金額の問題となっており、法人税事態に影響はない）。

原告は、元代表取締役の行為は横領行為であり、原告から元代表取締役への給与ではないとして、これを役員賞与又は給与所得であるとしてなされた処分が違法であると主張した。

しかし、取引先に支払われた仕入金額のうち、元代表取締役と取引先との間で合意された商品の対価部分については、原告の会計において収益の基礎となる商品の売上原価に当たるとしても、水増し部分については、当該商品を購入するために直接要した費用であるとはいえないため、売上原価に当たらないとした。また、水増し部分に相当する金員は元代表取締役が指定する口座に振り込まれており、これは、実質的には取引先を介して元代表取締役に対して金員が移転され、同氏が同金員を取得したものとみることができる。さらに、原告から元代表取締役に対する金員の移転の外形としては、個々の商品取引における代金支払という形式でなされ、このような商品取引については、元代表取締役が形式的にも実質的にもこれを有効に行う権限を有したことからすれば、原

第4編 第1章 経済的利益の意義

告から元代表取締役に対してなされた金員の移転は、原告から元代表取締役に対し経済的な利益が給付されたものといふことができる。しかも、これらの給付は、規則的に反復又は継続して支給されるものではなく、各取引ごとにより不規則かつ臨時的に給付されるものであることからすれば、役員賞与に該当するといふことができる（東京地裁平19・12・20判決）。