

○税法上の役員の意義と範囲

Q

会長や取締役、専務、工場長など種々の肩書きの者が会社経営に携わっていますが、法人税法上で役員として扱われる者の範囲を教えてください。

A

税法上、取締役、執行役、会計参与、監査役、理事、監事および清算人などのほか、次の者も役員の範囲に含めます。

- ① 使用人以外のもので法人の経営に従事しているもの
- ② 同族会社の使用人のうち特定株主等に該当する者で法人の経営に従事しているもの

解説

1 役員の意義

役員とは、法人において、業務の執行、業務・会計の監査などの権限を持つ者を行い、公益法人や協同組合などの理事および監事、人的会社の業務執行社員、物的会社の取締役および監査役を総称し、また、特別法に基づく法人では、総裁、副総裁、理事長、理事および監事などを役員と定めています（金子宏・新堂幸司・平井宜雄編『法律学小辞典』（有斐閣、第4版、2004年））。

役員をその職務により分類すると業務担当役員と監査担当役員の2種があり、株式会社を例にとれば、業務執行担当役員として取締役が、監査担当役員として監査役がこれに該当します。委員会設置会社については、後掲の設問「**委員会設置会社における執行役**」を参照してください。

ところで、業務執行とは、法人や組合などの団体において、その事業に関する諸般の事務を処理することをいい、特に株式会社では、業務執行についての意思決定機関である取締役会と、その執行機関である代表取締役とが分化しているところに特徴があります。

なお、近年CEO（chief executive officer＝最高経営責任者）の呼称を付した役員が日本でも見られるようになりました。アメリカではCEOは業務執行担当役員の

最高位であり、日本のCEOもこれに倣ったものです。

アメリカでは経営意思決定機関であるboard of directorsと業務執行機関であるcorporate officerに分離されています。経営意思決定機関である取締役と区別するために日本では業務執行担当役員を執行役員と呼ぶようになりました。

執行役員は、取締役との兼務の場合を除き、通常、会社法上、法人税法上の役員には該当しません。

執行役員は、取締役会において決定され、代表取締役が執行する業務の一部を、その監督の下に実施する役割を担っています。

一方、監査とは、主として観察的見地から、事務もしくは業務の執行または財産の状況等を検査し、その正否を調べることをいいます。監査は、業務執行等の適正を確保することを本来の目的としていますので、国、地方公共団体、特殊法人、私法人等の団体は、通常、法律により監査の任に当たる機関を設けることとされています。

2 法人税法上の役員

会社法では、役員といった場合、株主総会で選任された取締役、監査役および会計参与等を指します。

しかし、税法上の役員は、会社法その他の法律上の役員とは異なる概念を構成しています。法人税法では、法人が役員に対して支給した給与につき、法人の所得の計算上、損金の額に算入することを制限していますが、これを実効あるものにするため、制限の対象となる役員を、一般に考えられている者よりも広い概念でとらえています。

すなわち、法人税法上、役員とは次に掲げる者をいいます（法法2十五、法令7）。

- ① 通常の役員……取締役、執行役、会計参与、監査役、理事、監事および清算人
- ② 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ります。以下同じ。）以外の者でその法人の経営に従事しているもの
- ③ 同族会社のみなし役員……同族会社の使用人のうち、特定株主等に該当する者で、その会社の経営に従事しているもの

このうち、上記①は、会社法その他の法人設立根拠法に定められている役員です。

上記②は、上記①の通常の役員と同様の地位、職務を有し、その法人の経営に従事している者をいいます。執行役員は通常の役員ではありませんが、「経営に従事している」者であれば、「のみなし役員」となります。

上記③は、同族会社だけが対象とされる点で、上記①の通常の役員や上記②の通

常のみなし役員と異なります。同族会社の使用人で特定株主等に該当する者は、たとえ職制上の地位は使用人であっても、実質的に経営に従事していれば役員と認定することになります。

なお、通常の役員、常のみなし役員および同族会社のみなし役員といった呼称は、一般にその用法が広く採用されているわけではなく、本書における便宜上の呼称であることをあらかじめお断りしておきます。

3 通常のみなし役員

取締役や監査役のように会社法等の規定により役員とされているもの以外にも、法人にはこれらの役員と同様の地位を有し、その行う業務からみて他の役員と同様に実質的に法人の経営に従事していると認められる者も数多く存在します。法人税法では、このようなものも役員に含めるものとしています。

通常のみなし役員には、具体的には次のような者が該当します(法基通9-2-1)。

- ① 総裁、副総裁、会長、副会長、理事長、副理事長、組合長、副組合長で取締役または理事となっていない者
- ② 合名会社、合資会社および合同会社の業務執行役員
- ③ 人格のない社団等における代表者もしくは管理人
- ④ 定款等において役員として定められた者
- ⑤ 相談役、顧問その他これに準ずる者で、その法人内における地位、その行う業務等からみて他の役員同様に実質的に法人の経営に従事していると認められる者

4 同族会社のみなし役員

同族会社とは、「会社の株主等(その会社が自己の株式又は出資を有する場合のその会社を除く。)の3人以下並びにこれらと政令で定める特殊の関係のある個人及び法人がその会社の発行済株式又は出資(その会社が有する自己の株式又は出資を除く。)の総数又は総額の100分の50を超える数又は金額の株式又は出資を有する場合におけるその会社」をいいます(法法20)。

「同族判定株主である限り、自己およびその同族関係者の持株を通して、会社経営にある程度の支配権を持ちうる立場にある」と判示した判例がありますが(山口地判昭59・3・15税資135・310)、同族会社は少数の株主グループにより支配されており、支配株主グループの会社経営に与える影響は極めて高く使用人といえども役員と同様の地位を有する者も少なくなく、実質課税を目指す税法としては、この点に着目し

て役員に範囲に含めたと考えられます。

同族会社のみなし役員に認定要件は次の3つです。

- ① 同族会社の使用人である
- ② 特定株主等である
- ③ 経営に従事している

5 使用人（職制上使用人としての地位のみを有する者）

一般に「職制」とは、「①職場での職務の分担に関する制度、②会社や工場などで、労働者を管理する役付の職員、管理職、またその職にある人」（松村明監修『大辞泉』（小学館、増補・新装版、1998年））と理解され、使用人兼務役員に関する通達において、使用人としての職制上の地位に関し、「支店長、工場長、営業所長、支配人、主任等法人の機構上定められている使用人たる職制上の地位をいう。」と、その解釈を明らかにしています（法基通9-2-5）。

6 特定株主等（使用人兼務役員とされない役員）

同族会社のみなし役員に認定要件の1つに特定株主等に該当することが挙げられています。ここでいう特定株主とは、次の①から③のすべてに該当する者をいいます（法令71④五）。

- ① その会社の株主グループについて、その所有割合の最も大きいものから順次その順位を付した場合にその使用人が次の株主グループのいずれかに属していること
 - ㊦ 第1順位の株主グループの所有割合が50%を超える場合におけるその株主グループ
 - ㊧ 第1順位および第2順位の株主グループの所有割合を合計した場合にその所有割合がはじめて50%を超えるときにおけるこれらの株主グループ
 - ㊨ 第1順位から第3順位までの株主グループの所有割合を合計した場合にその所有割合がはじめて50%を超えるときにおけるこれらの株主グループ
- ② その株主の属する株主グループの所有割合が10%を超えていること
- ③ その株主（その配偶者およびこれらの者の所有割合が50%を超える他の会社を含みます。）の所有割合が5%を超えていること

7 経営に従事することの意義

「経営に従事」することに関して、法人税法上特に明文規定はありませんが、判例

で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とされています（山口地判昭40・4・12訟月11・8・1249）。

したがって、専ら他の役員の指揮、監督の下に業務に従事しているものは経営に従事しているものとは認められず、その場合、通常の役員以外の者はいずれも法人税法上の役員とはなりません。なお、法人の主要な業務として具体的には次の業務が考えられます。

- ① 販売計画（商品の種類、販売先、販売数量等の決定）
- ② 仕入・生産計画（仕入商品、仕入先、仕入数量・金額、製品の種類、製品の数量等の決定）
- ③ 資金計画（取引銀行、資金の借入れ・返済、新株式・社債等の発行の決定）
- ④ 人事政策（従業員の採用、トップ人事、給与・賞与等の額の決定）
- ⑤ 設備計画（店舗、工場、生産設備等の決定）

◆税務上の留意点◆

1 形式的基準によって役員とされるもの

取締役、監査役等のいわゆる通常の役員は、役員の業務を全くしておらず、むしろ使用人の業務に専念している場合であっても、その実質を判断するまでもなく、形式的に役員とされます。

2 実質的に判断するもの

通常の役員以外は、通常のみなし役員および同族会社のみなし役員のどちらも、その認定に当たり最も重要な要素として「経営に従事」しているか否かが挙げられます。

経営に従事しているか否かは、経営に関する意思決定に参画しているかによって判断されます。

3 会計参与

法人税法2条15号（定義）に規定する役員には、会計参与である監査法人または税理士法人および持分会社の社員である法人が含まれます（法基通9-2-2）。

国税庁からの法令解釈通達の趣旨説明（平19・11・19）による法人税基本通

達9-2-2の解説は、次のとおりです。

会社法においては、新たな会社の機関として、会計参与が設けられ、取締役と共同して、計算書類およびその附属明細書等を作成することとされています（会法374）。会計参与は、公認会計士、税理士のほか、監査法人または税理士法人でなければならないとされています（会法333）。平成18年度税制改正において、法人税法上の役員の範囲に会計参与が追加されたことから（法法2十五）、会社が監査法人または税理士法人を会計参与とした場合には、これらの法人は当該会社の役員に該当することとなります。

旧商法の下においては、会社の業務を執行する役員は自然人に限られていたため、法人税法上も役員は自然人のみで法人がこれに含まれることはありませんでしたが、現行の法人税法の下においては、会計参与である監査法人または税理士法人および持分会社の業務を執行する社員である法人は、法人税法2条15号に規定する役員に含まれます。この法人税基本通達9-2-2は、このことを留意的に明らかにしています。

また、連結納税制度においても、同様の通達（連基通8-2-2）を定めています。

