

商法改正に伴い導入された「執行役」制度等
を巡る税務上の諸問題

富 永 賢 一

〔 税 務 大 学 校 〕
〔 研 究 部 教 授 〕

要 約

1 研究の目的、問題点等

平成14年の商法改正により、我が国においても委員会等設置会社（原則として大会社であり、取締役3名以上により組織され、かつ、社外取締役が過半数を占める指名委員会、監査委員会及び報酬委員会を設置する会社）に「執行役」制度が導入された。この委員会等設置会社では、取締役会により選任される執行役及び代表執行役がおかれ、取締役会から委任を受けた事項の決定及び業務執行を行うこととなる。ところで、同制度とは別に任意の制度である執行役員制度を導入している会社も多数あるが、商法の規定を根拠とする「執行役」、任意の制度による「執行役員」と名称は酷似するが根拠規定の有無など内容は同じではない。

法人税法又は所得税法において、法人の役員と使用人とは各規定の適用の有無及び課税上の取扱いが異なることとなるが、両制度の差異を踏まえつつ、あるべき課税関係について研究することとした。

ところで、商法の規定を根拠とする執行役は税法上の役員に当たるので取締役をめぐる従前からの問題はあっても執行役が単独で問題となることはないが、執行役制度が導入されたことにより、任意の制度である「執行役員」をめぐる課税問題がクローズアップされることになると考えられる。具体的には、①執行役員は税法上の「役員(みなし役員)」に該当するかどうか、②執行役員に就任する者又は退任する者に退職金を打切支給したとき税法上退職給与と取り扱われるか、という問題があり、これについて検討・整理を行うこととした。

2 研究の過程等

(1) 執行役員は税法上の「みなし役員」に該当するか

「法人の使用人（職制上の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」は、法人税法上「役員（みなし）」と取り扱われるが、法令に基づく取締役ではない執行役員が、このみなし役員に当たるか以下検討する。

イ 使用人としての地位を有するといえるか

執行役員という地位が職制上使用人としての地位に当たるかどうかは、一般企業において「役員」との用語を含む地位を設けている例は他になく、執行役員制度導入の目的等からしても、この者は法人の使用人としての地位のみを有する者に該当しないことは議論をするまでもなく明らかである。したがって、「執行役員」は法人の使用人以外の者であり、「法人の経営に従事している」と判断されればみなし役員と取り扱うこととなる。

ロ 法人の経営に従事しているといえるか

経営という概念については、その範囲を明確に境界が引けるものではなく、また、「経営」又は「経営に従事する」について法律の定義がある訳ではないので、「法人の重要事項の立案、決定、調整に参画しているかどうか」や「自己の責任において業務執行を行っているか」どうかについて原則として個々の企業あるいは執行役員ごとに判定しなければならないが、その判定は困難を極めることになろう。しかしながら、以下の点を勘案すると、一部例外はあるとしても「執行役員は法人の経営に従事している」と判断して差し支えないのではと料する。

① 業務執行に従事すること

執行役員とは、肩書きどおり、業務執行に当たる者である。

また、執行役員制度導入の目的は、意思決定・監督機能と業務執行機能の分担を明確にし、業務執行体制の強化を図ることや、各事業部門の責任を明確にするところにあり、業務執行は代表取締役の指揮のもとに行うものといわれるが、代表取締役は取締役会から受任をうけた事項について執行するものであり、執行役員の業務執行権は代表取締役から派生したものであるといわれ、その業務内容は単なる使用人

の範囲を超えていると認められる。また、これは業務担当取締役と変わるものではないと認められること。

② 役員という名称を有する者であること

一般に役員とは「法人において、業務の執行、業務・会計の監査などの権限をもつ者」をいい(法律学小事典)、いわゆる処遇ポストとしての「名ばかりの執行役員」であるならばまだしも、会社のガバナンス機能の強化を目的に設けられ、①のように業務執行に従事する者はまさにここにいう「役員」であるといえること。

③ 執行役員には代表取締役も就任していること

執行役員に就任している者は、代表取締役や使用人から就任した者までが同じ執行役員となっているが、代表取締役又は取締役を兼務する者は法人の経営に従事していると判断し、その他の者は経営に従事していないと取り扱うことが妥当か疑問が生じる。すなわち、執行役員の中で、取締役を兼務するかどうかに応じ区分しなければならない合理的な理由はないと考えられること。

(2) 執行役員に退職金を打切支給したとき退職給与と取り扱われるか

執行役員に就任した場合に検討すべき事項は、みなし役員に当たるかどうか、執行役員就任時にそれまでの勤務期間に係る退職手当等の打切支給を受けた場合の取扱いはどうか等以下の事項について整理が必要となる。

打切支給の退職金であるとする見解もあるが、この見解の拠るべき根拠は、使用人期間分を打切支給すること、執行役員は退職給与規定は使用人とは別に定めること及び就業規則も使用人とは別の規則を定めることにあると考えられる。いわゆる「退職」とは、広義では、一般に労働者が自発的に又は定年によりその職を退くことをいい、狭義では、公務員が失職及び懲戒免職の場合を除いて離職することを指しているの、新たな雇用契約を締結したとしても、雇用契約は途切れることなく継続しており「職を退いた」ということはできず、単なる社内的な職名の変更にすぎないと認められ、退職と取り扱うことはできない。更に、退職給与規定や就業規

則が異なるとしても、労働法上、労働者に該当することに変わり無く、形式的にも実質的にも雇用関係は継続していると考える。

執行役員就任後の契約関係が委任契約に該当するとしても、いずれの契約に基づく報酬も給与と所得に該当し、使用者（所得税法上、役員又は使用人に対して給与を支給する者を使用者としている。）との雇用（又は委任）関係は依然として継続しているので、これを「退職」と取り扱うことはできないこととなる。

また、執行役員への就任を退職と取り扱うときは、次のような問題が生じるので、商法上の取締役（役員）になった場合と同様に取り扱うことは相当でないと考えられる。

執行役員制度は、商法上の制度ではないために各社が導入している仕組みには様々なものがみられ、恣意性が高く、一律に退職と取り扱うことは課税の均衡を失うこととなること。

特に、5年定年制に基づく金員を退職所得と取り扱われないこととの均衡と、執行役員の任期は1年（再任を前提としても長期間とは考えにくい。）であり、退職所得の優遇課税の適用を受けられるという点が問題と考えられる。

役員に適用される商法上の各規定は、執行役員には適用されず、その法的地位は異なるのであって、これらを同一に（税法のみ経済実質に即して）取り扱わなければならない積極的な理由は存しないこと。

一方、執行役員の退任と同時に当該法人のすべての職を辞する（退く）ときは、まさに退職以外のなにものでもないが、執行役員という地位は辞するとしても他の地位（取締役、使用人）を得て当該法人の内部（あるいは、引き続き当該地位に留まる）に留まる（当該法人から給与等の支給を受ける地位が継続する）者に退職手当等名義の金員が支給される場合の課税上の問題については、執行役員をみなし役員と取り扱うかどうかや就任時の例のように各ケースに応じて検討した。

3 結 論

執行役員就任時及び執行役員退任時の各ケースについて問題となるのは、それぞれの時に退職手当等（退職給与、退職慰労金など）の支給が行われなければ特段の問題は生じないが、支給されるところに各種の問題が生じることとなる。法人税法上はその退職給与が不相当に高額でなければ所得計算上損金に算入され、また、商法上も格段の問題もないのであるが、その金員の支給を受ける個人の課税に関しては、これをどの所得として取り扱うかによって税負担は大きく異なることとなるので、企業サイドとしては法人・個人とも有利な課税関係となるよう支給形態等を見直してくる。これも、節税の一例との見解も考えられるが、打切支給の場合の取り扱いなどその制定時には理由があるとしても、制定から相当年数が経過しておりこれを機に見直すべきではないだろうか。

また、執行役員は、実務界において考えられているいわゆる「単なる幹部従業員（管理職の使用人）」である、または「支配人」であるという見解に従うとしたときは、名称に「役員」の語があるにもかかわらずこれは「使用人」であるとの説明をそのまま受け入れることは困難ではないか。まして、平成15年4月1日から施行された改正商法の執行役に対しては、かなりの事項につき委任できる（される）ことからすると、「執行役」の位置付けは改正前の「業務担当取締役」と同等またはこれ以上であると考えられる。この執行役制度と比較すると、一方の執行役員は「使用人」であるという取り扱いは適当ではないであろうし、執行役員制度導入の目的から判断しても従来の「幹部従業員」の範囲を超えたものと判断され、株主はじめ取引先等に対しても「執行役員」として紹介され（各企業のホームページ等）、自身も「執行役員」と称する以上、税務上もこれらの者を「業務執行を行う役員」として取り扱うことが自然な流れではないかと考える。

目 次

はじめに	253
第1章 企業を取り巻く環境の変化と商法改正	255
1 企業における執行役員制度の取り組み状況等	255
2 取締役会制度に関する商法改正	259
第2章 役員の定義及び「経営に従事していること」の判断基準	265
第1節 役員の定義規定	265
1 役員の定義	265
2 所得税法における規定	267
3 使用人とは	268
第2節 「経営に従事していること」の意義及び判断基準	271
1 経営の意義	271
2 役員および使用人である部長の職務内容	273
3 経営に従事していることの判断基準	274
4 執行役員についての判断	281
第3章 賞与及び退職金の意義と法的性格	290
第1節 賞与・一時金の意義と法的性格	290
1 賞与の法的性格	290
2 労働法上の賞与	290
3 商法上の賞与	291
4 税法上の賞与	293
第2節 退職金の意義と法的性格	294
1 退職金の法的性格	294
2 労働法上の退職金	296
3 商法上の退職金	297
4 税法上の退職金	298
第3節 「退職」の概念と執行役員への適用	306

1 退職の意義	306
2 使用人の「退職」	307
3 役員「退職」	309
4 国会議員及び地方公共団体の長の「退職」	313
5 執行役員への適用	315
第4章 執行役員の就任及び退任時の課税問題	318
第1節 執行役員制度の導入企業における位置付け	318
1 執行役員の態様区分	319
2 執行役員との契約関係とその報酬の所得区分	319
第2節 執行役員就任時の課税問題	323
1 取締役が執行役員に就任した（兼任する）ケース	324
2 使用人が執行役員に就任したケース	324
3 取締役を退任して執行役員に就任したケース	328
第3節 執行役員退任時の課税問題	329
1 取締役を兼任していた者のケース	329
2 委任契約を締結していた者のケース	330
3 雇用契約の者が使用人としての地位に戻るケース	332
おわりに	333

はじめに

平成14年の商法改正は、株式から計算まで広汎なものとなっており、特に同改正で税務上注目されるのは取締役会制度改革の部分であり、我が国においても委員会等設置会社⁽¹⁾に「執行役」制度が導入されたことである。この委員会等設置会社では、取締役会により選任される執行役及び代表執行役がおかれ、取締役会から委任を受けた事項の決定及び業務執行を行うものである。

ところで、同制度とは別に任意の制度である執行役員制度を導入している会社が多数あるが、「執行役」、「執行役員」と名称は酷似するものの根拠規定の有無など内容は同じではない。法人税法又は所得税法において、法人の役員と使用人とは各規定の適用の有無及び課税上の取扱いが異なることとなるが、とりわけ「執行役」又は「執行役員」に就任している（就任する）者に支給する賞与及び退職給与の取扱いは、その者が税法上の「役員」に該当するかどうか等その者の身分関係等に応じて区々となる。

このため、両制度の差異を踏まえつつ、どのような課税関係となるのかについて検討・整理を行うことが本稿の目的である。

本稿の構成はつぎによる。

まず第1章において、執行役員制度⁽²⁾を導入している企業の取り組み状況

-
- (1) 原則として大会社であり、取締役3名以上により組織され、かつ、社外取締役が過半数を占める指名委員会、監査委員会及び報酬委員会を設置する会社をいう（株式会社の監査等に関する商法の特例に関する法律1の2③）。
 - (2) いわゆる執行役員制度を我が国で初めて導入したのは、ソニーのCEO制導入（1997年）である。平成11年末には、全国証券取引所上場会社2,461社中226社において導入されているとの実態が報告されている（「資料版・商事法務」No.192、2000年3月号11頁）。

また、ソニー㈱は、2003年1月28日「委員会等設置会社」を選択する旨表明した（プレスリリース）。その概要は次のとおり。

「ソニー株式会社は、グループ経営のガバナンス機能をより強化することを目的に、独自の規定を加えた上で、本年4月1日より施行される改正商法に基づいた「委員会等設置会社」を選択する方針を本日開催の取締役会で決定いたしました。

委員会等設置会社を選択することにより、現行の監査役・監査役会制度を廃止し、

と商法改正により導入された執行役制度⁽³⁾の概要を紹介し次章以降の基礎とする。

次に、第2章において、税法における役員の定義振りを概観し、本稿の執行役員が税法上の役員に該当するものかどうかを検討する。

続いて、第3章では、役員又は使用人に支給する賞与及び退職金について、労働法、商法、税法の観点からその意義と法的性格につき整理し、また、商法等の規定における「退職」の意義について明らかにし、執行役員への就任が就任前の使用人等の地位を退職したといえるかどうかについて検討する。

最後に、第4章においては、前章までの検討を踏まえ、執行役員に就任した場合及び退任した場合に支給される退職金名義の金員の課税関係を各種ケースに区分して検討することとする。

改正商法の規定に基づき、法定機関として、社外取締役過半数によって構成される指名、監査、報酬の各委員会ならびに執行役制度を導入します。なお、現行の執行役員制については、当社独自の制度として継続してまいります。(以下、略)

- (3) 平成15年3月現在執行役制度の導入を表明しているのは、ソニー、東芝、西友、日立製作所グループ会社18社などとなっている。東芝は、その移行のねらいとして「経営の監督機能の強化と透明性の向上及び経営の機動性の向上(①経営における執行と監督の更なる分離、②経営スピードの一層の向上)」をあげている。

第1章 企業を取り巻く環境の変化と商法改正

企業を取り巻く環境は、経済のグローバル化、IT革命の進展、産業構造の転換、長引く不況、不良債権処理や株価低迷など厳しい経営環境にさらされており、このような中、最近の社会経済情勢の変化に伴う企業の経営手段の多様化及び経営の合理化を図るため、商法をはじめ会社法制についても全般にわたり改正が行われてきている。一方、各企業においても、時代の変化に対応する必要性に迫られ、経営効率化あるいは監督機能の強化を目的として執行役員制度を導入する企業も少なくない。

1 企業における執行役員制度の取り組み状況等

(1) 株主総会における定款変更議案の内容

平成14年6月に開催された株主総会の議案のうち、取締役及び取締役会制度関連の議案をみると、取締役の定員の減員、任期の短縮や役員報酬制度の見直しなどの定款変更議案が目につくが、当該変更は執行役員制度の導入がその契機となっている⁽⁴⁾。それらのうち代表的と思われる例及びその変更理由をあげると次のとおりである。

例1 執行役員制度導入に伴い取締役の定員を減員⁽⁵⁾

変更理由：当社は、事業環境の変化等に機動的に対応し、迅速かつ確かな意思決定ができるよう、取締役の員数削減と執行役員制度の導入を行いたく、現行定款第16条の取締役の員数を変更するものであります。

例2 執行役員制度導入に伴い取締役・監査役の員数の規定を削除⁽⁶⁾

変更の理由：執行役員制度を導入することにより、取締役の員数が大幅に減少することに伴い、取締役の員数に関する規定を削除し、併せて監

(4) 資料版・商事法務No.220、No.221、No.223、

(5) 資料版・商事法務No.220、281頁、「鉄建建設」

(6) 資料版・商事法務No.220、284頁、「住友林業」

査役員の員数に関する規定を削除するものであります。

例3 取締役の任期を短縮⁽⁷⁾

変更の理由：取締役の経営責任を明確にし、変化の激しい事業環境に迅速に対応できるようにするため、取締役の任期を2年から1年に短縮する・・・(以下略)

例4 取締役および取締役会の章に執行役員の規定を新設、監査役の定員を増員、監査役の任期を延長⁽⁸⁾

定款変更案：第26条（執行役員）

- ①当会社には取締役会の決議をもって、執行役員を置き、会社の業務執行を委ねることができる。
- ②その任期は、就任後2年内の最終の決算期に関する提示株主総会の終結のときまでとする。

例5 執行役員制度導入に伴い役付呼称を廃止したため役付取締役の規定を削除⁽⁹⁾

変更の理由：取締役会改革の実施及び執行役員制の導入に伴い、取締役社長等の役付呼称を廃止し、執行役員についてのみ「社長」、「副社長」等の役付呼称を使用し、また、経営環境の変化に対応して最適な経営体制を機動的に構築するため取締役の任期を短縮したいと存じますので・・・(以下略)

例6 執行役員制度導入に伴い取締役の定員を減員、取締役の任期を短縮、役付取締役の規定を削除、相談役および顧問の規定を削除⁽¹⁰⁾

当社では、経営環境の変化に迅速に対応するため、取締役会の改革とともに、執行役員制度を新たに導入することで意思決定・監督機能と業

(7) 資料版・商事法務No.220、285頁、「ナショナル住宅産業」

(8) 資料版・商事法務No.220、288頁、「カネボウ」

(9) 資料版・商事法務No.220、294頁、「旭硝子」

(10) 資料版・商事法務No.220、318頁、「サトレストランシステムズ」

務執行機能の分担を明確にし、業務執行体制の強化を通じて、企業経営のさらなる活性化を図りたいと存じます。取締役会の改革については、取締役会を戦略決定機関及び業務監督機関として位置付け、全社的な観点より迅速かつ的確な意思決定が行えるよう構成員数の最適化を図るとともに、取締役の経営責任をより明確にしたいと存じます。新たに導入する執行役員制度については、取締役会が決定した経営の基本方針に従い、取締役会によって選任される部門において迅速かつ大きな成果が期待できる業務執行体制といたします。これらに伴い、取締役の構成員数・任期等、所要の変更を行うものであります。

例7 退職慰労金制度廃止に伴う打ち切り支給⁽¹¹⁾

第6号議案 取締役及び監査役退職慰労金制度廃止に伴う打ち切り支給の件

当社は、取締役及び監査役退職慰労金制度を平成14年6月25日の第48回定時株主総会終結の時をもって廃止することを平成14年5月8日開催の取締役会で決議いたしました。

制度廃止に伴い、上記株主総会終結時以後の退職慰労金の贈呈は打ち切られますが、当期の取締役13名中、重任予定の取締役9名に対し、これまでの在任期間中の労に報いるため、当社所定の基準による算定額を支給することにつきご承認を賜りたいと存じます。

なお、その具体的金額、支給の時期、方法等につきましては取締役会にご一任願いたいと存じます。

また、当期の監査役4名中、現任の監査役3名に対し、同様にこれまでの在任期間中の労に報いるため、当社所定の基準による算定額を

(11) 資料版・商事法務No.221、10-12頁、「タカラ」

このほか、アサヒブリテック、メガチップス、野村ホールディングス、松井証券、西日本旅客鉄道の各社は重任の取締役・監査役に打ち切り支給する決議を行っている。ただし、アサヒブリテックは、役付取締役2名については、退任時に支給を行うこととしている。

支給することにつきご承認を賜りたいと存じます。

なお、その具体的金額、支給の時期、方法等につきましては監査役の協議にご一任願いたいと存じます。

第7号議案 取締役および監査役報酬額改定の件

当社の取締役の報酬額は平成4年6月開催の第38回定時株主総会において、年額2億円以内また監査役の報酬額は、平成6年6月開催の第40回定時株主総会において、年額4千万円以内とご承認いただき今日に至っておりますが、その後の経済情勢の変化、今般の退職慰労金制度の廃止、その他諸般の事情を考慮し、取締役の報酬額を年額3億円以内、監査役の報酬額を年額6千万円以内と改定致したいと存じます。

なお取締役報酬額には、従来どおり使用人兼務取締役の使用人分給与を含まないものと致したいと存じます。

(2) 給与所得者を取り巻く環境の変化

最近の賃金制度を巡る報道をみると、「三菱自動車、新入社員含めて定昇全廃、大手企業ではホンダが若手社員を除いて定昇を廃止し成果主義的な賃金制度を導入⁽¹²⁾」「給料から手当が消える日、キャノン全廃、高島屋配偶者手当見直し⁽¹³⁾」といった記事が目につくが、経済社会の構造変化は激しく、従来の賃金・退職金制度の維持を困難にさせ、このような見直しの動きが表面化してきているのではないかと考えられる⁽¹⁴⁾。

(12) 日本経済新聞20003.2.13(朝)

(13) 週刊朝日2003.2.14、140頁

(14) 「賃金・退職金制度研究会報告書」によると、賃金制度の見直しとその影響についてのよう述べている。「賃金制度の見直しを過去3年間に行った企業は約半数に達し、改定項目としては定昇幅の縮小、職務遂行能力や業績・成果に対応する賃金部分の拡大をあげる企業が多い。また、大企業を中心に年俸制導入の動きもみられるが、管理職中心の適用にとどまっており、適用労働者の割合もそれほど大きくない。年俸制等の能力・業績主義的な賃金制度が有効に機能するためには、評価につい

前述のとおり、使用人の賃金・退職金制度は言うに及ばず役員についても報酬制度や退職金制度が廃止又は見直しを含めて大きく変化してきており、課税上の取扱いもその変化への対応が求められる状況にあると考えられる。

2 取締役会制度に関する商法改正

企業を取り巻く社会経済情勢の変化は著しく、これに適切に対応するための新たな会社法制の整備が求められており、新しい時代の要請に適合した会社法制を整備するとの考えで、企業統治の実効性の確保、高度情報化社会への対応、企業の資金調達手段の改善及び企業活動の国際化への対応という四つの視点から大幅な見直しが行われた⁽¹⁵⁾。取締役会制度に関しては、「商法等の一部を改正する法律（平成14年法律第44号）」が平成15年4月1日から施行⁽¹⁶⁾され、我が国においても米国型の機関制度の採用が認められ、委

て労働者本人の納得を得ることが極めて重要な要素となるが、年報額等を決定するための目標面接制度を設けている企業の割合は、3分の1程度にとどまっている。

このように賃金制度の見直しが進んであるが、その内容を見ると、業績主義の対象を賞与に限るなど、これまでのところ短期的な業績評価を反映して変動する部分のウェイトは、それほど大きなものとはなっていない。ただ、職能・業績給部分や職務給部分の拡大を予定している企業も多く、今後とも賃金制度の見直しは進むとみられる。

能力・業績主義的賃金制度の導入は、中高年層の賃金の割高感を解消し、中高年層の雇用過剰感を緩和するという側面を持ち、その意味では長期雇用と矛盾するものではないと同時に、労働者が労働移動を余儀なくされる場合や発展分野へ転職しようとする場合のリスクやコストを少なくするという効果をもつものである。また、専門的能力を有する労働者の処遇の改善や労働力の適正配置、仕事に対する意欲の向上等を通じて経済の活性化をもたらすことが期待されるものである。」

(http://www.jil.go.jp/kisya/kijun/980206_01_k/980306_01_k_gaiyou.html)

(15) 第154回国会法務委員会、平成14年4月12日森山法務大臣答弁より

(16) 平成14年改正法は、「商法等の一部を改正する法律の施行に伴う関係法律の整備に関する法律」とともに、平成14年5月22日に成立し、同月29日に公布された。同改正法は、①企業統治（コーポレート・ガバナンス）の実効性の確保、②高度情報化社会への対応、③会社の資金調達手段の改善、④企業活動の国際化への対応という四つの視点から会社法制の見直しが行われたものである（商事法務No.1636）。

員会等設置会社制度が導入された。

(1) 委員会等設置会社における「執行役」の権限等

この委員会等設置会社制度とは、取締役会の中にいずれも社外取締役が過半数を占める指名委員会、監査委員会、報酬委員会という3委員会とともに、業務執行を担当する執行役を置き⁽¹⁷⁾、新株や社債の発行をはじめとする取締役会決議事項を大幅に執行役に委任することを許容する制度である。

イ 取締役会が執行役に決定を委任することができる事項

執行役は、取締役会決議によって委任を受けた事項及び会社の業務執行権限の決定権限を有することとなる⁽¹⁸⁾。経営の基本方針など執行役に委任できない事項(次のロ)以外の事項、新株発行等を含め日常の業務執行については、執行役に委任できるとされている⁽¹⁹⁾。

- (イ) 自己株式の処分の決定(商211条1項)
- (ロ) 子会社からの自己株式の買受け(商211条ノ3)
- (ハ) 自己株式の消却(商212条)
- (ニ) 株式分割(商218条1項)
- (ホ) 株式分割の場合の会社が発行する株式総数の定款変更(商218条2項)
- (ヘ) 所在不明株主の保有株式の売却(新224条ノ4、1項)
- (ト) 書面投票の許容(商239条ノ2第1項)
- (フ) 電磁的方法による議決権行使(商239条ノ3第1項)
- (リ) その他の重要な業務執行の決定(商260条2項)
- (ス) 新株の発行(商280条ノ2第1項)
- (ル) 新株予約権の発行(商280条ノ20第2項)

(17) 委員会等設置会社には、監査役は置くことができないこととされている(監査特例法21条の5)。

(18) 監査特例法21条の12

(19) 取締役会は、これらの広範な委任可能事項をすべて執行役に委任しなければならない訳ではなく、どの事項を、どの範囲で、どの執行役に委任するかなどについて、委員会等設置会社の取締役会は実情に応じて自由に定めることが可能である。

- (フ) 準備金の資本組入れ(商293条ノ3)
 - (リ) 社債の発行(商296)
 - (ハ) 新株予約権付社債の発行(商341条ノ3第2項)
- ロ 執行役に決定を委任できない取締役会の専決事項
- 経営の基本方針など次の事項については、取締役会の専決事項とされている(監査特例法21条の7第3項)⁽²⁰⁾。
- (イ) 経営の基本方針(監査特例法21条の7第1項1号)
 - (ロ) 監査委員会の職務遂行のため必要なものとして法務省令で定める事項(同2号)
 - (ハ) 執行役が数人ある場合における執行役の職務分掌及び指揮命令関係
その他の執行役の相互の関係に関する事項(同3号)
 - (ニ) 取締役会の招集請求を受ける取締役の決定(同4号)
 - (ホ) 指名委員会、監査委員会及び報酬委員会を組織する取締役の決定(監査特例法21条の8第5項)
 - (ヘ) 委員会等設置会社が取締役若しくは執行役に対し訴えを提起し、又は
取締役若しくは執行役が訴えを提起する場合の当該訴えにおける委
員会等設置会社を代表する者の決定(監査特例法21条の10第6項1号)
 - (ト) 執行役の選任及び解任(監査特例法21条の13第1項・6項)
 - (フ) 代表執行役の決定及び共同代表に関する決定(監査特例法21条の15第1
項本文・2項)
 - (リ) 法令又は定款違反の場合の定款の定めに基づく責任の免除(監査特例

(20) 第154回法務委員会、平成14年4月16日の西村委員の質問に対し、江頭憲治郎参考人(東京大学大学院法学政治学研究科教授)は「執行役に権限を委ねたにしては21条の7第3項は、執行役に委ねられない、取締役会で決定しろというものがたくさん並んでいるのではないかというご指摘でありますけれども、確かに条文を見ますとたくさん並んでおりますけれども、並んでいるのはいわゆる人事の問題と、いわゆるファンダメンタルチェンジといいますか合併とかそういうこと、それから執行役と会社との利益相反に関すること、そういったことでありまして、日常の業務執行は新株発行等を含めて大幅に委ねられている。」と説明している。

21条の17第4項・6項、商266条12項)

- (x) 貸借対照表、損益計算書、営業報告書及び利益処分案又は損失処理案並びに附属明細書の承認(監査特例法21条の26第1項)
- (ℓ) 譲渡制限会社における株式の譲渡の承認及び相手方の指定(商204条1項但書・商204条の2第5項)
- (7) 株主総会の招集決定(商231条)
- (7) 株主総会に提出する議案(取締役及び会計監査人の選任及び解任並びに会計監査人を再任しないことに関するものを除く。)の内容の決定
- (h) 次の行為の内容の決定(株主総会の決議によらずに他の会社の営業全部の譲受けを行う場合を除く。)(商245条1項)
 - ① 営業の全部または重要な一部の譲渡
 - ② 営業の全部の賃貸、その経営の委任、他人と営業上の損益全部を共通にする契約その他これに準ずる契約の締結、変更又は解約
 - ③ 他の会社の営業全部の譲受
- (3) 事後設立に該当する契約の内容の決定(商246条1項)
- (k) 取締役会を招集する取締役の決定(商259条1項但書)
- (l) 取締役又は執行役による競業取引の承認および介入権行使の決定(商264条1項・3項、監査特例法21条の14第7項5号)
- (7) 取締役または執行役による利益相反取引の承認(法265条1項、監査特例法21条の14第7項5号)
- (7) 新株予約権の譲渡の承認(商280条の33第1項但書)
- (ネ) 中間配当(商293条ノ5第1項)
- (f) 株式交換契約書の内容の決定(その委員会等設置会社において株主総会の承認を得ないで株式交換を行う場合を除く。)
- (7) 株式移転を行う場合における以下の事項(商365条1項各号に掲げる事項)の決定
 - ① 設立する完全親会社の定款の規定

- ②設立する完全親会社が株式移転に際して発行する株式の種類及び数並びに完全子会社となる会社の株主に対する株式の割当に関する事項
- ③設立する完全親会社の資本の額及び資本準備金に関する事項
- ④完全子会社となる会社の株主に支払を為すべき金額を定めるときはその規定
- ⑤設立する完全親会社が新株予約権に係る義務を承継する場合の承継後の新株予約権の目的たる完全親会社の株式の種類及び数並びに新株予約権の行使に際して払い込むべき金額、新株予約権の行使期間、その他の新株予約権の行使条件、新株予約権の消却に関する事項および新株予約権の譲渡制限
- ⑥株式移転をなすべき時期
- ⑦完全子会社となる会社が株式移転の日までに利益配当または中間配当をなす場合の限度額
- ⑧設立する完全親会社の取締役及び監査役の氏名
- ⑨会社が共同して株式移転により完全親会社を設立するときはその旨
- (ム) 分割計画書の内容の決定(その委員会等設置会社において商法第374条第1項の株主総会の承認を得ないで新設分割を行う場合を除く。)
- (ウ) 分割契約書の内容の決定(その委員会等設置会社において商法第374条第1項の株主総会の承認を得ないで吸収分割を行う場合を除く。)
- (イ) 合併契約書の内容の決定(その委員会等設置会社において商法第408条第1項の株主総会の承認を得ないで合併を行う場合を除く。)

(2) 執行役に適用される商法の規定

執行役は、委員会等設置会社において必ず設置しなければならない機関であり、委員会等設置会社の業務を執行する機関をいい、執行役には次の商法の各規定が適用される(監査特例法21条の5)。

- (イ) 会社との委任関係(商254条3項)

- (ロ) 会社に対する忠実義務(商254条ノ3)
- (ハ) 欠格事由(商254条ノ2)
- (ニ) 欠員の場合の処置(商258条)
- (ホ) 株主総会における説明義務(商237条ノ3)
- (ヘ) 競業避止義務(商264条)
- (ト) 利益相反取引(商265条)
- (チ) 株主代表訴訟(商267条～268条ノ3)
- (リ) 職務執行停止若しくは職務代行者選任の仮処分又はその変更・取消の登記(商67条ノ2)
- (ヌ) 職務代行者の権限(商70条ノ2)

第2章 役員 の 定義 及び 「 経営 に 従事 して いる こと 」 の 判断 基準

第1節 役員 の 定義 規定

1 役員 の 定義

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もつ者。公益法人、協同組合などの理事、幹事。人的会社の業務執行社員、物的会社の取締役、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・監事などを役員と定めている⁽²¹⁾。ただし、独占禁止法はこれより広く、支配人、本支店の営業の主任者などがこれに含まれる⁽²²⁾。」と法律学小事典⁽²³⁾では説明されている。

(1) 法人税法の定義規定

法人税法は、次項のように役員に支給する報酬、賞与又は退職給与の損金算入に規制を行う関係からその定義規定を置き、役員とは「法人の取締役、監査役、監事及び清算人並びにこれら以外の者で法人の経営に従事している者のうち政令で定めるものをいう」と規定⁽²⁴⁾しており、商法上の役員の範囲よりも広がっている⁽²⁵⁾。この政令で定める者は、次に掲げる者とされている。

- ① 法人の使用人（職制上の使用人としての地位のみを有する者に限る。
②において同じ。）以外の者でその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、第71条第1項第4号イからハマで(使用人兼務役員とされない役員)の規定中「役員」とあるのを「使用人」と読み

(21) 日本銀行法第21条（役員）、証券取引法第98条（役員の選任）等

(22) 独占禁止法第2条3項

(23) 金子宏ほか編『法律学小事典 第3版』有斐閣(1999)、1122頁

(24) 法人税法第2条第15号、同令第7条（役員の範囲）

(25) 金子宏・『租税法（第九版）』弘文堂(2003)、299頁

替えた場合に同号イからハマまでに掲げる要件のすべてを満たしている者で、その会社の経営に従事しているもの

この①の「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」には、相談役、顧問その他これらに類する者で法人内における地位、その行う職務等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ものが含まれる⁽²⁶⁾。

(2) 役員等に支給する報酬等の損金不算入規定

法人税法第34条は、内国法人がその役員に対して支給する報酬のうち不相当に高額な部分の金額⁽²⁷⁾と事実を隠ぺいし、又は仮装して経理をすることにより支給した金額は損金に算入しない旨規定し、ここにいる報酬とは、役員に対する給与⁽²⁸⁾のうち、賞与及び退職給与以外のものをいうと明らかにしている。そして、使用人に支給する賞与は原則として損金の額に算入される⁽²⁹⁾が、役員に対して支給する賞与は損金の額に算入しないことを同法第35条は定めている。

また、退職した役員に対して支給する退職給与の額のうち、損金経理をしなかった金額及び損金経理をした金額で不相当に高額な部分の金額⁽³⁰⁾は、損金の額に算入しないことを同法第36条は定めている。

このように法人税法は、役員及び特殊関係使用人に支給する報酬、賞与及び退職給与について損金不算入規定を置いている⁽³¹⁾が、同法の規定の

(26) 国税庁は法人税基本通達9-2-1（役員の範囲）においてその取り扱いを定めている。

(27) 法人税法施行令第69条（過大な役員報酬の額）

(28) 給与には、債務の免除による利益その他の経済的な利益が含まれる。

(29) 使用人に対して支給する賞与であっても利益処分により支給された場合は、損金に算入されないこととされ（同法第3項）、また、役員と特殊の関係のある使用人に対して支給する給与のうち、不相当に高額な部分の金額は損金に算入されないこととされている（法法36条の2）。

(30) 役員と特殊の関係のある使用人に対して支給する退職給与のうち、不相当に高額な部分の金額は損金に算入されないこととされている（法法36条の3）。

(31) 同規定の趣旨について吉国二郎氏は「役員の過大報酬、賞与及び過大退職給与等について、これを損金の額に算入しないのは、役員賞与は本来利益処分によってなされるべきものであって、損金として所得を減額するものではないという考え方に

適用に当たっては、支給対象者がみなし役員かどうかを含め税法上の役員に該当するか否か、臨時の給与の場合にその支給する金員が退職に伴い支給されるものか否かが検討すべきこととなる⁽³²⁾。

2 所得税法における規定

所得税法は、法人税法のような役員に対する報酬・賞与や退職給与に対する規制(損金不算入規定)がないので、「役員」という用語についての定義規定は置いていないが、その所得の種類に関し、給与所得及び退職所得について、次のように規定している。

(1) 給与所得

給与所得とは、「俸給、給料、賃金、歳費及び賞与並びにこれらの性質を有する給与に係る所得」をいい、「その年中の給与等の収入金額から給与所得控除額を控除した残額」が給与所得の金額とされている(所法28)。

法人税法は前述のとおり「報酬」「賞与」及び「退職給与」と「報酬」の用語を使用しているが、取締役と法人の関係は委任又は準委任の関係にあり、受任者である取締役は特約がなければ委任者に対し報酬を請求できないと規定する民法⁽³³⁾・商法⁽³⁴⁾の規定から「報酬」の用語を使用しているものと考えられる。この委任者が受ける報酬の所得区分は、一般に委任

よるものと思われるし、さらに、役員の報酬。退職給与等の過大なものを損金不算入とするのは、適正な額を超えるこれらの支出は隠れた利益処分であるという考え方に立つものではないかと考えられる」と説かれる(吉国『法人税法』財経詳報社(1965)、234頁)。

(32) 報酬、賞与及び退職給与に関しては、不相当に高額な金額の範囲、使用人兼務役員の適正使用人給与額の判定などが検討事項としてあげられるが、本稿ではこれらの事項の検討は行わないこととしている。

(33) 民法648条(受任者の報酬請求権)は「受任者ハ特約アルニ非サレハ委任者ニ対シテ報酬ヲ請求スルコトヲ得ス」と規定している。

(34) 商法269条(報酬の決定)は「取締役ガ受クベキ報酬ハ定款ニ其ノ額ヲ定メザリシトキハ株主総会ノ決議ヲ以テ之ヲ定ム」と規定している。

商法512条(報酬請求権)は「商人カ其ノ営業ノ範囲内ニ於テ他人ノ為メニ或商行ヲ為シタルトキハ相当ノ報酬ヲ請求スルコトヲ得」と規定している。

の内容に応じ給与所得と事業所得等給与所得以外の所得に分類されるが、法人税法⁽³⁵⁾は、役員報酬の定義を「役員に対する給与」のうち一定のものとし、「給与」とであると明示している。したがって、役員報酬は、所得税法上の給与所得に含まれることに疑念は生じないものとなっている⁽³⁶⁾。

(2) 退職所得

退職所得とは、「退職手当、一時恩給その他の退職により一時に受ける給与及びこれらの性質を有する給与(以下この条において、「退職手当等」という。)に係る所得」をいい、「その年中の退職手当等の収入金額から退職所得控除額を控除した残額の二分の一に相当する金額」が退職所得の金額とされている(所法30)。

なお、法人税法上、過大な役員退職給与に当たるかどうかは、支給する対象者が「退職する役員」であって、それが「退職給与」に該当してはじめて法人税法第36条(過大な役員退職給与の損金不算入)の規定の適用の有無について検討されることになる。このことからすると、「退職」の概念の整理が必要となるが、これは次章第3節「退職の概念と執行役員への適用」で検討する。

3 使用人とは

役員を定義する方法として、その役員の対極にある「使用人」の定義から導くことができるが、使用人とは「商業使用人を含むが、それより広く、会社と雇用関係にある者をいう⁽³⁷⁾」のが一般的な答えとなろう。使用人とはどのような者をいうのか税法上に定義規定は置かれていないが、役員との境界をはっきりさせるという観点から以下検討する。

(35) 法人税法第34条第3項

(36) 所得税法は、給与所得について例示的な給与の形態を列挙している。一般に「俸給、給料」は事務的又は精神的な役務提供の対価として支払われ、「賃金」は肉体労働の対価として支払われる例が多いと考えられるが、必ずしも統一的に使われるものではなく、これらを区分する実益はないことになる。

(37) 金子宏ほか編・前掲『法律学小辞典』、586頁

(1) 職制上の地位

法人税法上の使用人は、職制上使用人としての地位を有する者⁽³⁸⁾をいい、この職制上の地位とは、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地位をいうものと取り扱われている⁽³⁹⁾。

また、法人の機構及び職階についてみると、つぎのような例⁽⁴⁰⁾で説明するものがある。

組織単位 本社の機構は、課を単位としてその分担を定め、部は課を集合した構成とする。業務の必要に応じて事務関係には係りを定め、現場関係には組又は班を置くことがある。

工場長、部長、所長、課長、係長、職長をもって幹部社員とする。

職階 当社の職階を次のように定める。ただし、必要に応じ部に次長、課に課長代理又は課長心得をおくことができる。

(事務関係)	部長	⇒	課長	⇒	係長	⇒	⇒	係員
	所長			⇒	係長	⇒	⇒	係員
(工場関係)	工場長	⇒	課長	⇒	係長・組長	⇒		係員
					⇒	職長・班長	⇒	係員

以上のことから、本稿のテーマである「執行役員」が「使用人としての地位」といえるかどうかについては、執行役員制度の導入目的や法人の機構及び職階の例からしても、更に前述のとおり「役員」の一般的定義からしてもこの役員という文言を含むものを「使用人としての地位」を有する

(38) 法人税法施行令第7条（役員の種類）は、職制上使用人としての地位を有しない者でその法人の経営に従事しているものを役員とすることとしているので、「法人の経営に従事していない者」という、第4の種類が存在することになる。これに該当する者に支給する金員は所得税法上の給与所得以外の所得と取り扱われることになると考えられるので、本稿の検討の外となる。

(39) 法人税基本通達9-2-2

(40) 田中要人編『会社業務規定大集』同文館出版(1974)、251頁 「1業務機構及び運営規定（一般製造会社向）」

と判定することには無理があると考える。

(2) 使用人と使用者

次に、使用人からその対極をみると、それは「使用者」となるが、当該法律の保護すべき対象が何かにより使用者又は使用人の意義及び範囲もその根拠とする法律の目的とするところに応じたものをいうこととなり、一様に説明できるものでない。使用者の定義ぶりを労働法と所得税法についてみると次のとおりである。

イ 労働法上の使用者

労働基準法第10条は、「この法律で使用者とは、事業主又は事業の経営担当者その他その事業の労働者に関する事項について、事業主のために行為するすべての者をいう」と定義している。

ここにいう「事業主」とは、その事業の経営の主体をいい、個人企業にあつてはその企業主個人、会社その他の法人組織の場合はその法人そのものをいい、「事業の経営担当者」とは、事業経営一般について権限と責任を負う者をいうので法人の代表者及び支配人が経営担当者ということになる。更に「その事業の労働者に関する事項⁽⁴¹⁾について、事業主のために行為するすべての者」も使用者と取り扱われることとなるのであり、行政上も使用者とは「本法各条の義務についての履行の責任者をいい、その認定は部長、課長等の形式にとらわれることなく、各事業において、本法各条の義務について実質的に一定の権限を与えられているか否かによるが、かかる権限が与えられておらず、単に上司の命令の伝達者にすぎぬ場合は使用者とはみなされないこと」と取り扱われている⁽⁴²⁾。このため、企業内で比較的地位の高い取締役、工場長、部長、課長等の者から、作業現場監督員、職場責任者等といわれる比較的地位の

(41) 「労働者に関する事項」には、人事、給与、厚生等の労働条件の決定や労務管理を行うこと、あるいは業務命令の発出や具体的な指揮監督を行うこと等、すべてこれに含まれるものと解されている（労働省労働基準局編、『労働法コンメンタール3 労働基準法 上』労務行政研究所(2000)、141頁）。

低い者に至るまで、その権限と責任に応じて、あるいは特定の者のみが、あるいは並列的に複数の者が使用者に該当すると取り扱われることとなる⁽⁴³⁾。

ロ 所得税法上の使用者

所得税法（所得税関係の租税特別措置法を含む。）は、「使用者」を給与等又は退職手当等の支払者をいうものとしている。したがって、使用者と使用人との関係でいえば、広義の使用人は給与等又は退職手当等の支払いを受ける者（居住者）ということになるので、法人の役員及び（狭義の）使用人のいずれもが含まれる。

(3) 小括

法人税法上の役員に該当する者も、一方、所得税法や労働基準法など他の法律の適用局面においては使用人と扱われることなどからすると、それぞれの法律の目的に則して判断すべきものといえる。

なお、執行役員が使用人としての地位を有する者であるかどうかについては、前記(1)で検討したとおりであるが、仮に使用人としての地位を有するとした場合⁽⁴⁴⁾は使用人兼務役員の議論と同じとなるので、本稿においては「使用人としての地位を有しないもの」として以下の検討を行うこととしている。

第2節 「経営に従事していること」の意義及び判断基準

1 経営の意義

法律学小事典⁽⁴⁵⁾によれば、「経営権とは、使用者⁽⁴⁶⁾が企業の運営に関し

(42) 昭22.9.13 発基第17号「使用者の意義」

(43) 労働省労働基準局編、前掲書142頁

(44) 執行役員を使用人としての地位を有する、すなわち執行役員という職制上の地位を認めるならばその位置付けを明らかにする必要があると考える。

(45) 金子宏ほか編・前掲書『法律学小事典』255頁

(46) 使用者とは、労働契約の一方の当事者で、労務の提供を受けこれに賃金を支払う

て持っている権利の総称をいい、例えば、経営合理化、雇い入れ・解雇や配置転換に関する権利などがこれに含まれる。しかし、経営権という一つの独立した権利が存在するという考え方には疑問が多い。経営権という言葉は、使用者が経営に対して持っている所有権から派生するもろもろの権利を総称して、第二次大戦後の労働組合の大幅な経営参加の要求に対抗するために、使用者団体内によって政策的に唱えだされたもの」であり、そして「経営は、

- ① 土地・建物その他の工作物・施設・機械などの有体動産、
- ② 生産技術・特許権その他の工業所有権、販路・顧客・信用などの無体財産
- ③ 生産に必要な資金
- ④ 支配人その他の商業使用人・技術又は事務的労働者(従業員)

をその構成要素とし、一定の技術的な目的によって、継続的・組織的に統一された社会的組織体である。・・・経営主体(個人又は法人)が法律上の人格を持ち、経営はその経営主体によって組織づけられ、管理される。そうして、その管理主体が「営業の目的」をもって、経営を組織しているときその組織体を「企業」という」と説明されている⁽⁴⁷⁾。

したがって「経営に従事している」とは、経営主体又は企業の業務執行をいい、具体的には次のこと⁽⁴⁸⁾を実現するために行う総ての行為を指すものと考えられる。

- ① 企業を成長させること
- ② 企業を維持・存続させること

ものをいう。ただし、労働基準法上(第10条)は、「事業主又は事業の経営担当者その他その事業の労働者に関する事項について事業主のために行うすべての者をいう」と定義している。

(47) 高島良一『経営と労働の法律関係』労働法学出版(1966)、14-15頁

(48) 上記各内容は、経営者に対して「経営者の仕事の内容」についてアンケート調査を実施した結果として、上位にランクされたものを列記したものと同一である。(出典：山城章『現代の経営理念』白桃書房(1977)、403頁)

- ③ 適正な配当を払うこと
- ④ 重大な問題について、自己の判断によって意思決定すること
- ⑤ 生産性を向上させること
- ⑥ 後継経営者を育成すること
- ⑦ 社会・技術の変化に対応した革新を推進すること
- ⑧ 適正な賃金を支払うこと

2 役員および使用人である部長の職務内容

それでは、次に役員の具体的な職務内容とはどのようなものであるかが問題となるが、取締役（社長・専務）及び使用人（各部長）の職務分掌規定の例（本章最終ページ参照⁽⁴⁹⁾）を示したものがあるので、これを参考として検討する。

使用人である各部長の業務分掌事項には、各部の管理者としての固有業務（例えば、総務部長の⑫公印の保管管理、営業部長の⑥営業会議の招集と決定事項の実施、⑦販売活動の決定と実施管理など）に関しては使用人としての職務と認められるが、総務部長の例でみると、部内に限られるが「⑩人事、勤怠の管理」をし、更に、「⑤賞与、昇給、賞罰、採用、解雇の調査立案と実施管理」が職務の範囲であり、営業部長及び製造部長にも「人事」権などが与えられている。また、営業部長及び製造部長の各「①経営計画立案への参画と決定」、総務部長の「①経営方針及び総務業務方針ならびに重要な計画の立案と実施管理」は社長の「①経営方針の検討、指示」に基づくもので最終的には社長が決定（承認）するものであると考えられるものの、経営に従事する又は経営権の所在の観点からすると依然として抽象的であって、その境界は明確であるとはいえない。社長又は専務の指示によるものとはいえ、このことをもって使用人である各部長は「経営に従事していない」と直ちに結論付けることはできないのではないかと考える。

(49) 田中要人編・前掲書、54-56頁

3 経営に従事していることの判断基準

法人税法上役員に該当するか否かの判定に当たり「経営に従事していること」が必要になるのは、「①使用人以外の者が経営に従事している場合」及び「②同族会社の特定の使用人が経営に従事している場合」である。

これらの場合に当たる者は、法人税法上役員として取り扱われ、役員賞与損金不算入等の規定が適用される。このため、「経営に従事していること」の意義が重要な意味を持つこととなるが、経営に従事しているか否かは、法人税法上にその定義付けはなされておらず、もっぱら事実認定の問題であるといえる。

そこで、「経営に従事していること」の客観的判断基準があるかどうか以下に検討する。

(1) 商法の取り扱い

まず商法の規定についてみると、同法に「経営に従事」なる文言は出てこないが、代表取締役の権限については、「会社の営業に関する一切の裁判上又は裁判外の行為に及ぶ」との規定⁽⁵⁰⁾が存する。代表取締役は、株主総会又は取締役会の決議に基づいて業務執行するが、これには対内的業務執行と対外的業務執行がある。商法は対外的業務執行（代表）権についてのみ規定しているが、対内的業務執行権を有し、取締役会から委任された範囲において業務執行の具体的細目事項を自ら決定し執行できると解されている⁽⁵¹⁾。会社の業務執行の実行とは、まさに会社の運営すなわち経営と解されるが、その具体的内容となるとあまり明らかではない。

(50) 商法261条、商法78条、民法54条

(51) 加味和照『会社取締役法制度研究』中央大学出版部(2000) 84頁。

弥永真生教授は、この点につき、「本来、業務執行の決定権を有しない代表取締役も、定款または取締役会の決議をもって委任された範囲内の事項については決定することができる。なぜなら、取締役会は会議体として常に活動状態にあるわけではないから日常の業務については代表取締役としてその選任のうちに当然にその委任があるものと推定すべきであるからである」と説明される（弥永『リーガルマインド会社法』有斐閣(2000)、160頁）。

(2) 判例に表れた判断材料

賞与の損金算入をめぐる役員に該当するか否か、使用人兼務役員か否かの判定を必要とする判決はかなりの数にのぼるものの、判定対象者が経営に従事しているか（又は従事していたか）否か具体的に検討しているものは多くはないが、経営に従事するとの判断基準の策定の検討の前提として参考となる判決の内容を概観することとする。

判例1（熊本地裁・昭和33年6月19日判決⁽⁵²⁾）

- ① 甲が原告会社設立の頃である昭和24年頃から原告会社の取締役役に選任され、昭和27年8月には専務取締役となり、重役会議には取締役または専務取締役の資格をもって出席していること。
- ② 甲は、ゴム製品の販売等の経験を買われて原告会社に迎えられ、ゴム製品の販売等の経験のない原告会社において仕入れ、販売等に関する事務全般、荷受、出荷等の業務に従事していること及びこれらの職務内容は同人が専務取締役に選任された前後を通じて変わらないとの事実。
- ③ ある役員が使用人兼務の地位にあるか否かは当該役員が現実に従事している職務内容の實質よりみて、自ら業務執行担当の役員として事務処理をなしているものか或は他の業務執行担当役員指揮の下にその職務に従事しているかによって決すべきであり、
- ④ 法人課税に関する使用人兼務役員の意義につき特段の定めがない以上、税務行政に関しても、これを右商法上の解釈と別異にすべき根拠はない。

判例2（広島高裁・昭和35年6月27日判決⁽⁵³⁾）

(52) 所得税額変更等請求事件、行集9巻6号1149頁、税資26号556頁。「控訴審」福岡高裁・昭和34年6月10日判決、税資29号581頁

(53) 法人所得税額更正決定変更請求控訴事件、税資33号865頁。「第一審」岡山地裁・昭和33年9月22日判決、税資26号947頁。「上告審」最高裁第一小・昭和36年7月2日判決、税資35号636頁

- ① 取締役は取締役本来の職務のほか、甲は経理、乙は調査、貸付、鑑定、回収等会社一般の処理に当たっていた事実を認めることができ、
- ② 控訴会社の如く従業員のきわめて少数な会社にあつては、代表取締役の地位にある者が本来なら使用人がするような業務を担当していたとしても、これは会社の業務自体と認むべきものであることは多言を要しないところであるばかりでなく、右代表取締役を補佐する立場にある常勤の専務取締役ないし常務取締役が、右同様の業務に従事していたとしても、これは代表取締役を補佐する立場においてその業務を担当しているものと解すべきものであるから、使用人1、2名程度に過ぎない控訴会社において、専務取締役から代表取締役に就任した甲、常勤の常務取締役の地位にある乙が、各前示の如き業務を担当していたとしても、これを目して使用人兼務役員であるとする事はできない。

判例3 (山口地裁・昭和40年4月12日判決⁽⁵⁴⁾)

- ① 訴外甲は、原告会社の代表者の同族関係者であるが、原告会社の出資者ではなく、その役員としての登記もなく、単なる使用人に過ぎない(原告の主張)。
- ② 甲は、原告の営業活動の中心となり、商品仕入、販売並びに集金等の業務を担当しているのであって、単に原告の使用人としての業務に従事しているものではなく、原告の事業運営上の重要事項に参画している(被告税務署長の主張)。
- ③ 原告の従業員甲は同族会社と認められる原告の代表取締役の同族関係者でありかつ会社の経営に従事している。
- ④ 原告の取締役B、同Cは、いずれも別途職業を有し原告の業務には実質上全く関与せず、原告から何らの報酬も受けていず、単に個人企業の色彩の強い原告の当初の出資者として形式上取締役になっている

(54) 更正決定取消等請求併合事件(確定)、税資41号330頁

るに過ぎないこと、代表取締役Aも原告の業務に従事してはいるものの、すでに老令であって、むしろ同人と生計を一にする次男甲が原告の営業活動の中心となり、商品の仕入、販売並びに集金等の業務を担当していること、以上の事実が認められる。

- ⑤ してみれば、甲は、形式上役員として登記されていず、原告に出資していなくても、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から、法人税法施行規則10条の3、5項に規定する「その他使用人以外の者で法人の経営に従事しているもの」に該当する

判例4（松江地裁・昭和43年4月17日判決⁽⁵⁵⁾）

- ① 取締役等の会社の役員は一般に企業者的地位において事業の経営に携わるものであって、役員を受ける賞与は、その報酬が業務執行の対価としての性質を有するものと異なり、通常、事業の利益配分としての性質を持つことから、これを税法上損金に算入しないこととして取り扱うことにしたものと解される。
- ② 使用人としての職制上の地位を有し、かつ常時使用人としての職務に従事する者は、通常会社の業務執行権を有せず、使用人的業務にも従事しているので、その使用人としての業務については事業の運営遂行上必要な経費とみられるところから、これに相当する部分について損金計上をみとめているものと解される。
- ③ Xは、更生手続中その代表者名は管財人の名において行っていたが、管財人の職印を甲に保管させており、同人は、又管財人の委任により同管財人の稟議決済をへた原告会社作成の文書や手形等に職印を押捺するほか、稟議裁決をへることなく、自身の判断において文書や手形に押捺することがしばしばあったことが認められ
- ④ 管財人は生産や販売等については大筋の枠を決めて監督するほか

(55) 法人税額更正決定取消請求事件、行集19巻4号661頁、税資52号622項。「控訴審」広島高裁松江支部・昭和45年9月16日判決、税資60号364頁。「上告審」最高裁第一小・昭和48年7月19日判決、税資70号697頁

はこれに関与せず、X、Yの両名がその統括者として活動する分野が相当広く与えられていた。

- ⑤ 給料の月額がXはA（Yに次ぐ地位にあったと思われる）の2倍以上、YはAの一倍半、賞与は社員と同一の時期に支給されているものの、XはAより48万円多く、YはAより11万円多いこととなり、これに、X、Yの更生手続き前後当時の給与額等を考え合わせると、両名に対する賞与は、役員としての地位に対して支給されたものとみるのが自然である。
- ⑥ 管財人は原告会社事業運営、財産の管理処分等につき、原木の仕入れや資金繰り等においてかなり実質的にこれに関与していたが、その他の生産、販売、支払等に関しては、全般的にみて、計画の大綱を決めたり、形式的、後端的に管理監督する形で関与していたと思われ、したがって、同管財人が会社の事業経営等において、単なる後見的監督的立場にあったとみることは困難であるが、経営権等を専有してその実行に当たっていたとみることはできない。これをX、Yの立場からみると、両名は常勤の取締役であって、Xは生産営業部門の総括者として、Yは経理庶務部門の総括者として、同管財人を補佐しつつ、実質的に会社の事業経営に当たっていたとみることができる。

判例5（津地裁・平成6年10月27日判決⁽⁵⁶⁾）

- ① 原告は、娯楽場及び遊技場の経営等を目的として昭和49年11月に設立され、B娯楽場を引き継いだ。原告の設立時の資本金300万円のうち、30万円は甲が拠出しているが、その余はすべてXが拠出した。そして、原告の設立当時の代表は甲であり、Xは、原告の取締役でも監査役でもなかったが、これを実質的に経営していたものであり、時々店舗を訪れて、支払い等をチェックしていた。

(56) 法人税額更正決定取消請求事件、税資206号102頁。「控訴審」名古屋高裁・平成7年9月13日判決、棄却（確定）、税資213号621頁

- ② Xは、昭和49年12月ころ、B娯楽場の経理担当者Aに対し、原告の経理も担当するよう命じ、B娯楽場と同様にC遊技場の売上金から毎日5万円を除外し、これを渡すよう指示した。
- ③ Aの後任の経理担当者DはXから、売上が100万円を超えた日は毎営業日に10万円を、それ未満の日は毎営業日に5万円を売上から除外するように指示され、それに従って架空人名義の普通預金口座に入金した上で、Xから求められるたびにこれを引き出し、交付していた。

判例6（新潟地裁・平成6年12月8日判決⁽⁵⁷⁾）

- ① Xは、昭和55年5月13日に原告の代表取締役を辞任し、同61年6月30日に原告支配人に就任し、その旨の登記が経由されたが、右支配人就任後である昭和62年9月8日、原告は訴外甲との間で新潟市内の土地建物を目的とする売買契約を締結した。右契約締結に至るまでの事前交渉、現地検分及び売買価格の決定等は全てXが対応し、原告会社内で契約書に原告代表者名を記入し押印したのもXであった。また、右契約書中の特約事項についても、Xが交渉を行い、記入した。
- ② Xが、昭和63年10月1日付で原告の代表取締役を退任した後である同年11月23日、原告は、訴外乙との間で、新潟市内の土地建物を目的とする売買契約を締結し、その契約書の買主の欄に原告代表者としてXの名が入った社判を押捺し、右契約の手付金及び売買代金の領収書（昭和63年11月13日から平成元年2月10日までの間に計10通発行）にも、右同様の社判を押捺した。また、右売買契約締結に至るまでの交渉、現地検分等を行ったのはXであり、その際、同人は原告代表取締役との肩書の付いた名刺を右乙に交付し、契約後の代金支払についても、Xを通じて行っていた。
- ③ Xの代表取締役退任の前後において、Xの報酬月額と給与月額には変化はなかった。

(57) 所得税更正処分取消請求事件、棄却（確定）、税資206号617頁

- ④ Xと原告代表者との間で代表取締役の交代があった際においても、両名の職務内容には何ら変化はなく、Xは常に「社長」と呼ばれていた。

(3) 経営に従事していることの判断基準

法人の経営に従事しているか否かについて具体的に判断している判決について判断事項を取り上げてきた。判示内容から一般的かつ具体的な判定基準を設定するのは、法人の規模、業種等により「経営に従事している」の内容に濃淡があり困難であるが、自らの意思による行動（事務処理等）であるか、あるいは代表取締役の指揮・命令の下における従属的行動であるかがその判断要素であると認められ、次の①及び②の両項目に該当する場合は「経営に従事している」と判定すべきであると考え。

なお、①、②が明確性を欠く場合であっても、他の一般使用人と異なる取扱い、すなわち、経営に従事しているがゆえの特別の取扱いがなされていれば、経営に従事していると判断すべきであろう。

① 法人の重要事項の立案、決定、調整に参画すること

重要事項としては、基本的な経営方針の策定と計画の樹立、実施面での調整と法人全体の業績に対する責任（内容によりその一端）を負うことがあげられる。より具体的には、資金調達、設備投資、使用人の採用・異動、昇給・賞与支給率の決定、仕入・販売方針の決定等が考えられる⁽⁵⁸⁾。

しかし、前記2の使用人である部長の業務分掌の例にみるように、かなりの部分を分掌することが認められているので、これらの一つに参画するからといって直ちに経営に従事していると判断するのは早計といえようから、複数の事項に参画しているかどうか総合勘案して経営に従事

(58) 千葉雄二編『図解法人税（平成14年版）』大蔵財務協会(2002)、176-177頁は、「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い、職制の決定、販売計画、仕入計画、製造計画、人事計画（任免、給料、賞与の決定）、資金計画（借入れの決定、増資の決定）、設備計画などに自己の意思を表明し反映

するかどうかを判断することが必要である。

② 自己の責任において業務を執行していること

法人の重要事項の決定に参画しているといっても、代表取締役又は他の業務担当役員の指揮命令下にあり、単に命令されたことを忠実に実行するものではなく、取締役会の決定には拘束されるとしても、その中で自己の責任と危険負担とに基づく業務判断によって執行を行っていることが必要であると考ええる。

以上、判決例等から「経営に従事している」と判断する場合の基準を示すことを試みたが、これも、小規模の同族会社であれば営業の範囲が限られるためその判断も比較的容易と考えられるものの、これが大規模会社であるときは職務内容・担当が細分化され、前述の職務分掌規定例からみたとおりその境界を明確に引くことができないケースもあり、その判断は容易でない。したがって、原則としては個々の対象者の当該法人における職務内容を詳細に検討し、それがその法人の重要事項の方針決定等に参画していることに該当するかどうかで判定せざるをえないこととなる。

4 執行役員についての判断

執行役員は、法令に基づく取締役・執行役・監査役ではないので、その位置付けが問題となる⁽⁵⁹⁾が、法人税法上から問題となるのは「役員とみなさ

させること」であると説明する。

(59) 商法上の位置付けが明らかになっている訳ではないが、第154回国会の法務委員会において政府参考人(房村精一法務省民事局長)は、「一部の企業で執行役員という制度を導入しているようですが、この執行役員というのは、法律的には特にそういう名称の役員はございませんので、代表取締役の指揮命令の下に置かれる重要な使用人に対して会社の側でその役割を示すために任意に執行役員という名称を付している」(2003. 4. 12)、「取締役会の構成人数が非常に多くなって取締役会による意思決定に迅速さが欠けるというような点を考慮して、取締役の人数を減らして取締役会の意思決定を迅速に行えるようにするとともに、従来業務担当取締役が担っていたようなものを、新たに執行役員という、内部的ではありますが、非常に重要な使用人という形でその権限を明確化して、業務の適正化を図る、そういう考え方に基づいて行われていると思います。」(2003. 4. 19)と答弁している。

れる者」に当たるかどうかである。執行役員が税法上のみなし役員に該当するか否かの問題について、「執行役員については、(イ)専務、常務等と呼称される者であっても、取締役として専任されていないことから、商法上の役員ではないため、会社の経営方針を決定する取締役会における議決権がないと考えられること、(ロ)執行役員は、業務執行に係る責任を負っているが、これは取締役会により委任を受けた範囲内であり、そのことをもって経営に従事しているとは認められないこと、からみて通常の場合、みなし役員には該当しないものと考えられる」との見解がある⁽⁶⁰⁾。

法人税法上のみなし役員とは、「法人の使用人（職制上の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」をいうので、これに当たるか以下検討する⁽⁶¹⁾。

(1) 使用人としての地位を有するといえるか

前節3「使用人とは」の項で述べたとおり執行役員という地位が、職制上使用人としての地位であるかは議論するまでもなく、法人の使用人としての地位のみを有する者でないことは明らかであろう。したがって、「執行役員」は法人の使用人以外の者であり、「法人の経営に従事している」と判断されればみなし役員と取り扱うこととなる⁽⁶²⁾。

なお、株式会社の一部には、理事⁽⁶³⁾、顧問、相談役等に任命する場合

(60) 森秀文「国税速報」11. 7. 8 No.5149、7頁。「ただし、上記の権限を超えて経営に従事していると認められる場合には、その呼称や取締役として選任されていないという事実にかかわらず、みなし役員に該当する」と説明が付け加えられている。

他に同見解として、武田昌輔『税経通信』（1999. 10）237項、島協『税理』Vol142 No. 10、9頁ほかがある。

(61) その法人が同族会社の場合の検討も必要であるが、以下の結論を踏まえるとおのずと結論がでるので、説明は割愛する。

(62) 執行役員制度を導入している各企業では、取締役を兼任する者以外の大多数の者は、支店長、営業所長等の地位をも有しており、これらの者に関しては、執行役員が法人税法上の役員に該当するかどうかの問題となる。

(63) 浜辺陽一郎氏は、「株式会社において「理事」を設けているケースもあるが、各会社が任意に設けているもので、その性格は必ずしも明らかではない。本来「理事」とは、社団法人、財団法人等の公益法人において法人を代表する権限がある(民法第

もあるが、これらの職はその名称から判断して業務執行を担当することを意味しないので、役員⁽⁶⁴⁾の範疇には入らないと考えられる。そうすると、これらの職名は「役員」以外の使用人としての地位と取り扱うこととなるので、これらの職名への就任時にそれまでの使用人期間の打切支給をしても退職所得と取り扱うことはできないことになる。

- ① 理事等への任命は、使用人の単なる社内的な職名の変更にすぎないと解され、例えば、定年延長に伴い旧定年到達時に支給する退職金のよう
に引き続き勤務する者に退職金を支給することについて相当の理由があるとは認められないこと。
- ② 理事への任命を使用人から役員への昇格と同一視することはできないこと。
- ③ 理事に任命後は一般社員としての身分を喪失し、1年毎の契約とした
り、役員に準ずる身分関係とするなど使用人と異なる特別の扱いがされ
るとしても、退職と同一視することを相当とする身分的な変更があった
とは認められないこと。

(2) 法人の経営に従事しているといえるか

経営という概念については前述したとおり明確な境界が引けるものではなく、また、「経営」又は「経営に従事する」について法律の定義があるものではないので、原則として、個々の企業あるいは執行役員ごとに判定しなければならないがその判定は困難を極めることになろう。しかしながら、以下の点を勘案すると、「執行役員は法人の経営に従事している」と判断して差し支えないのではと思料する。

53条)という点で、株式会社の代表取締役にも相当する地位を有するものである。その意味で、株式会社において理事という名称を使うことには語弊があるものと思われ、執行役員の名称として「理事」という肩書きは妥当でなく、・・・と述べている(浜辺『執行役員制度(第2版)』東洋経済新報社(2000)、77頁)。

(64) これら理事、顧問、相談役等が経営に従事していると判断されればみなし役員と取り扱われるが、その職名だけからのみ判断するならば、執行役員と同レベルでの検討は要しないと考えられる。

① 業務執行に従事すること

執行役員とは、肩書きどおり、業務執行に当たる者である。

また、執行役員制度導入の目的は、意思決定・監督機能と業務執行機能の分担を明確にし、業務執行体制の強化を図ることや、各事業部門の責任を明確にするところにあるが、業務執行は代表取締役の指揮のもとに行うものといわれるが、代表取締役は取締役会から受任をうけた事項について執行するものであり、執行役員の業務執行権は代表取締役から派生したものであるといわれ⁽⁶⁵⁾、その業務内容は単なる使用人の範囲を超えていると認められる。また、これは業務担当取締役と変わるものではないと考えられること⁽⁶⁶⁾。

なお、執行役員はみなし役員に該当しないとする見解の根拠は、役員でないから取締役会の議決権がないこと及び責任が取締役会より委任を受けた範囲内での管理者の責任であることを挙げているが、取締役会の議決権の有無がメルクマールではなく、法人税法は議決権のない者でも役員とみなす場合があることを明示しており、どのような者がこれに該当するかどうかの問題とされるべきものとする。もともと議決権を有する者は経営に従事しているかどうかの判断を待つまでもなく本来の役員である。そして、責任の範囲については、前段で述べたとおり業務担当取締役との平仄を図るべきものとする。

② 役員という名称を有する者であること

(65) 成道秀雄「執行役員の登場と取締役賞与課税の再検討」税理Vo142, No.12(1999. 10)、35頁。畠田公明「執行役員の法的地位と責任」商事法務No.1505、57頁

(66) 山本守之氏（税理士）は、「経営従事に業務執行役員の業務執行が含まれるか否かだが、業務執行役員は業務執行の意思決定を持たず、代表取締役の命令に服して業務執行を担当しているに過ぎないので経営従事とはいえない」説明する（税務事例1999. 7 44頁）が、代表取締役も取締役会の委任を受け業務執行を行うのであって、執行役員もその担当する業務について個別具体的に指揮監督を受けるわけではなく、ある程度の委任を受けて業務執行するのであるから、命令に服して担当しているに過ぎないとの説明は根拠不足ではないかと考える。

いわゆる「名ばかりの執行役員」である(67)ならばまだしも、①のように業務執行に従事する「役員」であれば、「法人において、業務の執行、業務・会計の監査などの権限をもつ者」に該当すると一般に解されること。

③ 執行役員には代表取締役も就任していること

執行役員に就任している者は、代表取締役や使用人から就任した者までが同じ執行役員となっていること。したがって、取締役(代表取締役を含む。)を兼務する者は法人の経営に従事しており、その他の者は経営に従事していないと、執行役員の中で、取締役を兼務するかどうかに応じ区分しなければならない合理的な理由はないと考えられること。

なお、執行役員のうち、社長、専務、常務、上席などの所謂「執行役員の役職」をもって区分するという考えもないわけではないが、そのように解すると役職のない執行役員が取締役に就任していたり、取締役を退任した者が役職のある執行役員に就任したりするケースの説明ができないこととなる。

④ 商法に規定する執行役は法人税法上の役員でありこれとの平仄をとる必要があると考えられること

(67) 浜辺陽一郎氏はその著書の中で次のように述べている(浜辺、前掲書74頁)。

「それが取締役とは区別される地位であることは分かっても、通常の管理職従業員と法律的にどう異なるのかは必ずしも明らかではない。通常の管理職従業員も、程度の差こそあれ、一定の業務執行を行っており、「代表取締役の指揮の下で、業務を行う幹部使用人」であり、あるいは「代表取締役の指揮の下、業務執行を分担して行う責任者」であると言っ言えなくもない。また、その地位が高級であるかどうか、区別の基準としてはやや曖昧である。

このため、執行役員も単なる管理職従業員の一つにすぎないという割り切り方をする見方も広がりつつあるように見える。しかし、それでは「役員」という名前にそぐわないことになる。そればかりか、経営体制を強化するという本来の趣旨にどれだけ沿うのかも怪しくなる。それでは、詰まるところリストラ目的や取締役の減員だけにしか意味がないことになってしまう。かかる憂慮すべき事態を一言でまとめれば、「『取締役らしからぬ取締役』から『名ばかりの執行役員』へ」の衣替えにすぎないということになるだろう。」

執行役は税法上も役員とされ、新株の発行や社債の発行など執行役に委任できる権限⁽⁶⁸⁾は広いものがあり、その権限は業務担当取締役のそれより強大であるので執行役が役員と取り扱われることは疑問がないとしても、商法の根拠がなくとも当該「執行役員」に対し「重要な業務執行の決定」権限⁽⁶⁹⁾を委任している場合には経営に従事していると認め「みなし役員」と取り扱うのが相当と考えられる。

なお、このような権限が付与されていない場合は、執行役員制度導入の目的である意思決定・監督機能と業務執行機能の分担ができないことを意味すると考えられるが、単に呼称だけを使用している場合を除き、株主及び投資家向けに執行役員であることを公表している場合は法令の根拠の有無でその呼称が異なるだけと理解して、執行役と同様、役員と取り扱うのが相当である。

(68) 第1章第1節1「委員会等設置会社における執行役の権限等」を参照。

(69) 商法260条(取締役会の権限)第2項

(参考資料1) 会社業務規定大集(田中要人編・前掲書)より抜粋

イ 社長の業務分掌事項は次のとおり。

- ① 経営方針の検討、指示及び業務方針の承認
- ② 長期経営計画の検討、承認
- ③ 重要な社規・社則の改廃の承認
- ④ 重要な契約、訴訟、渉外、売買諸計画の承認
- ⑤ 重要な人事の承認
- ⑥ 部長会の報告受理と承認
- ⑦ 常務会の議長
- ⑧ 会社業務全般にわたる指導、注意各業務部課からの報告受理とその管理

ロ 専務の業務分掌事項は次のとおり。

- ① 経営方針及び各業務方針ならびに重要な計画の決定、指示及び管理
- ② 社規・社則の制定、改廃の決定
- ③ 重要な契約、訴訟、渉外、売買の決裁
- ④ 賞与、昇給、賞罰、採用、解雇の決裁
- ⑤ 主要会議の招集及び参加
- ⑥ 主要なる営業、製造、労務、経理事項の決定、指示及び報告受理
- ⑦ 融資、貸付、返済、資金計画の指示及び決定
- ⑧ 各業務部門の処理状況の把握(日報、月報、その他各種報告、帳票、統計)
- ⑨ 各業務部門の諸計画及び処理の指導、監督
- ⑩ 重要な取引先及び関係先との交渉
- ⑪ 関係会社、取引先との交渉
- ⑫ その他稟議事項の決裁及び実施管理

ハ 総務部長の業務分掌事項は次のとおり。

- ① 経営方針及び総務業務方針ならびに重要な計画の立案と実施管理
- ② 長期及び短期経営計画の立案の実施管理

- ③ 社規・社則の制定、改廃の立案と実施管理
- ④ 重要な契約、訴訟、渉外、固定資産売買の実施
- ⑤ 賞与、昇給、賞罰、採用、解雇の調査立案と実施管理
- ⑥ 総務関係の会議の招集と決定事項の実施管理
- ⑦ 各部門の方針の検討と修正及び調整
- ⑧ 融資、貸付、返済、資金運用計画の立案と実施管理
- ⑨ 月次決算とこれによる処理の指示
- ⑩ 収支予算と収支の承認
- ⑪ 関係会社の交渉処理及び企画の起案
- ⑫ 公印の保管管理
- ⑬ 経営合理化の企画と実施
- ⑭ 社風の刷新、秩序の維持、士気の高揚
- ⑮ 経営統計の作成管理
- ⑯ 労働対策の確立
- ⑰ 部内の人事、勤怠の管理
- ⑱ 営業、製造の総務及び経理の重要事項に関する総合調整管理

ニ 営業部長の業務分掌事項は次のとおり。

- ① 経営計画立案への参画と決定
- ② 営業方針の検討、決定及び指示
- ③ 売上予定及び販売計画の決定と実施
- ④ 営業上の重要な契約の検討、決定
- ⑤ 新製品の研究、企画と試作依頼の決定
- ⑥ 営業会議の招集と決定事項の実施
- ⑦ 販売活動の決定と実施管理
- ⑧ 重要な売価の値引、返品処理の決定承認
- ⑨ 売価の決定及び経費の承認
- ⑩ 販売組織、配置転換の決定、実施

- ⑪ 重要な取引先との交渉
- ⑫ 販売促進、広告宣伝の企画と実施
- ⑬ 売掛回収の計画、管理及び監督
- ⑭ 部内の勤怠管理と規律の維持
- ⑮ 受注承認、取引制度の検討
- ⑯ 製造との連絡調整
- ⑰ 部内幹部の掌握と部内人事の決定承認
- ⑱ 支店、営業所、出張所の販売活動の総合調整管理

ホ 製造部長の業務分掌事項は次のとおり。

- ① 経営計画立案への参画と決定
- ② 製造能力の検討と製造予定の決定
- ③ 製品改良の工夫と不良の検討改善
- ④ 製造合理化の実施
- ⑤ 製造実績の把握と製造進行の管理指示
- ⑥ 新製品の研究、試作及び製造指示
- ⑦ 部内の勤怠管理と秩序の維持
- ⑧ 作業状況の指導監督
- ⑨ 資材の研究と決定
- ⑩ 営業との連絡調整
- ⑪ 部内経費の承認、検討と指示
- ⑫ 重要外注工場との連絡交渉、及び進行管理
- ⑬ 建物、機械、その他設備の企画
- ⑭ 生産組織及び配置転換の決定
- ⑮ 部内幹部の掌握と人事の決定、変更
- ⑯ 製造関係会議の招集と決定事項の実施管理
- ⑰ 製造用機械、治工具、その他諸設備の管理保全
- ⑱ 安全衛生管理

第3章 賞与及び退職金の意義と法的性格

第1節 賞与・一時金の意義と法的性格

1 賞与の法的性格

賞与は、ボーナス (bonus) ともいい、役所や大多数の企業では夏季と冬季に賞与又は一時金として支給されている。「賞与」を定義した法律がある訳ではないが、その法的性格としては次のような考え方があり⁽⁷⁰⁾。

① 賃金後払説は、「労働の対価としては、月例給与として支給されるものと、年二回分割して支給されるもの(賞与)とがあり、いずれも、その期間中に提供した労働に対応する対価としての性質を持っているものであり、月例給与と異なり後払いの賃金と解する」ものである。

したがって、この説の立場によると、賞与は月例給与の追加払い(後払い)分であるので、当然支給されるべき賃金となる。

② 生活補助給説は、「毎月支給される月例給与によっては、物価上昇その他により十分生活を補うことができないので、その不足分や臨時的出費を補うものとして支給されるものとする考え方」である。

③ 功績報償説は、「一定期間における会社の収益ないし発展を生みだした労働者の業績および企業への貢献度を評価し、その功績・功労に対する報償であるとする説」である。

④ 収益分配説は、「一定期間における収益をその収益獲得に寄与した労働者に対し、その寄与に応じて成果を配分するものであるとする説」である。

2 労働法上の賞与

労働基準法第24条(賃金の支払)は、労働の対価が完全かつ確実に労働者本人の手に渡るよう「通貨払の原則」や「直接払の原則」など五つの原則を定

(70) 安西愈『賃金・賞与・退職金の法律実務』中央経済社(1981) 302-304頁

めているが、臨時に支払われる賃金や賞与その他これに準ずるもので命令で定める賃金については、毎月払い及び一定期日払いの原則の例外とされている。ここにいう「賞与」についての行政解釈は、「定期又は臨時に、原則として労働者の勤務成績に応じて支給されるものであって、その支給額があらかじめ確定されていないもの」をいい、「定期的に支給されかつその支給額が確定しているものは、名称の如何にかかわらず」賞与とはみなされないことと扱われている⁽⁷¹⁾。

労働法上問題となるのは、一時金又は賞与が労働基準法第11条にいう「労働の対償」としての性格を有するか否かであり、いわゆる賞与が「わが国では昔からの社会慣例として、盆や暮に、親方や主人から徒弟、奉公人、使用人等に対して“おしきせ”とか“心付け”とか“小遣錢”とかの名称で、その仕事の労をねぎらう意味でなにがしかの金品が交付されていたことに端を発するものである⁽⁷²⁾」ことから任意的・恩恵的なものであるという見解もあるところである。しかしながら、前述のとおり現在においては一時金(賞与)を支給する企業が大部分であり、一時金(賞与)の支給が一つの社会的慣行ともなっている現実と、近時の判例にも就業規則の一時金支給規定を根拠として一時金請求権が発生するとしており、学説及び判例とも支給義務や支給条件等が明確性を欠いたとしてもなお権利性を肯定している⁽⁷³⁾。

3 商法上の賞与

取締役または監査役に支給される賞与が、いかなる性質を有するものであるか、また、その決議の方法について商法上明確な規定がなく議論が存する。すなわち、役員賞与は、商法269条の報酬に含まれ、同条による定款の定めまたは株主総会の決議を要し、かつそれで足りると解すべきか。または、利

(71) 昭22. 9. 13 発基第27号「賞与の意義」

(72) 安西・前掲書、302頁

(73) 東京地裁・昭和48年9月26日判決、判例時報721号95頁。秋田地裁・昭和58年12月15日判決、労働判例431号126頁。

益処分として支払われる賞与は、商法281条1項4号の利益配当に含まれ、商法283条による株主総会決議を要し、かつそれで足りると解すべきか。または、商法269条の株主総会決議に加えて、商法283条の株主総会決議を要すると解するかどうかについて見解が分れている。

通説は、取締役の賞与は報酬と異なり、報酬は取締役の業務執行の対価であり会社の利益の有無にかかわらず会社の経費から支出されるが、賞与は、会社が利益をあげたときに、その功労の報償（利益分配の一形態）としてその利益から支出される利益処分の方法であると解する説である⁽⁷⁴⁾。したがってこの見解に立てば、賞与は、商法269条の報酬に含まれないから、同条による株主総会の決議を必要とせず、決算期の定時総会の利益処分議案として(商法281条1項4号)、商法283条1項による株主総会の決議を要し、かつそれで足りることとなる⁽⁷⁵⁾。

この通説に対するものとして報酬の一形態であると解する説がある⁽⁷⁶⁾。法人税法は、各事業年度の所得の計算上原則として、役員報酬は損金算入ができ(法人税法34条)、役員賞与は損金の額に算入しない(法人税法35条1項)旨規定しているが、税法が役員賞与に対して規制しているのはこれを損金とは認めないだけであって、利益がなければ役員賞与を支給してはならないとか、役員賞与は必ず利益処分によって利益から支出しなければならないということではなく、役員賞与を職務執行の対価の趣旨で株主総会決議によって費用として支出することもできるし(商法269条)、また定時株主総会の決議によって利益処分の方法として支出することができる(商法281条1項4

渡邊昭・小野寺規夫編『裁判実務体系第5巻 労働訴訟法』青林書院(1985)、55頁
 (74) 石井照久教授は、「報酬は役員としての活動に対する対価として社会常識的な応酬の基準があるといえるが、賞与については、その基準が、いっそうあいまいであるといえる」と述べている(石井『会社法・上巻』劉草書房(1971)、315頁)。
 (75) 田中誠二『全訂会社法詳論・上』劉草書房(1979)、480頁。松田二郎『会社法概論』岩波書店(1968)、209頁
 (76) 加美和照『会社取締役法制度研究』中央大学出版部(2000)、291頁。並木俊守『取締役の報酬・賞与・退職金』中央経済社(1977)、170頁。

号・283条1項。職務執行の対価としての性質は兩者異なるところはない)の
であって、通説のごとく、賞与も商法269条の報酬に含まれ、賞与金を利益
処分の方法で支出しなければならないと限定する理由はないと説明する⁽⁷⁷⁾。

4 税法上の賞与

(1) 法人税法

役員に対する賞与は、法人税法上利益の分配と考えられており⁽⁷⁸⁾、損
金に算入しない旨規定している。賞与という語は、一般にはよく用いられ
ているが、民商法上法律の用語としては用いられていないことから、法人
税法は「賞与とは、役員又は使用人に対する臨時的な給与(債務の免除に
よる利益その他の経済的な利益を含む。)のうち、他の定期的給与を受け
ていない者に対し、継続して毎年所定の時期に定額(利益に一定の割合を
乗ずる方法により算定されることとなっているものを除く。)を支給する
旨の定めに基づいて支給されるもの及び退職給与以外のものをいう」と定
義している。

給与とは広い概念であって、給与のうちには、報酬と賞与と退職給与が
含まれることになっており、賞与は臨時の給与のうちから、退職に伴い支
給される退職給与を除いた残余のものとして定義されている。例えば非常
勤の役員に対し年俸又は事業年度の期間俸を年1回又は年2回所定の時
期に支給するようなものは、月以下の期間を単位として判断するときは臨
時の給与ということになるが、「他に定期的給与の支給を受けていない者

(77) 加美和照教授は、役員賞与についても商法269条の報酬に含まれるとする見解に賛
成としつつ「役員賞与は、職務執行の対価のほか、在職中の特別の功労に対する
報償の性質を有するから、商法269条の直接適用ではなく、前述の役員の退職慰労金
の場合と同様に、商法269条の準用ないし類推適用があると解する。ただし、賞与が
利益金処分の方法をとる限りにおいては(定款に定めがあるとしても)、定時総会に
おける株主総会決議(商法281条1項4号、283条1項)が必要である」と説明してい
る(前掲書、293頁)

(78) 金子・前掲『租税法』、299頁。水野忠恒『租税法』有斐閣(2003)、361頁

に対し継続して毎年所定の時期に定額を支給する旨の定めに基づいて支給されるもの」は賞与でなく報酬と取り扱われる。ただし定期的給与のほかに盆・暮に支給するものは、たとえその支給時期及び金額が一定であっても臨時的に支給される給与(賞与)に該当することとなる。

(2) 所得税法

所得税法は、退職所得に区分されない限り、給与、報酬、賞与のいずれも同じ給与所得の収入金額を構成するので、区分の必要性はもっぱら源泉徴収の際使用する源泉徴収税額表が異なるところにある。すなわち、給与所得の源泉徴収税額表は、給与等の支給期が毎月、毎半月、毎旬又は毎日並びに月の整数倍の期間ごとと定められている場合の給与等について適用することとされているので、賞与とはこれ以外のもの、臨時に支払われるものや前記支給期以外の時期に支給されるものをいう。この区分は、源泉徴収税額表の定め方によるものであって、給与改定に伴う新旧給与の差額に対する税額の計算は、賞与又は賞与以外の給与等のいずれかに該当するものとして源泉徴収する⁽⁷⁹⁾ こととしている点からして、法人税法に比し厳密に区分している訳ではない。

第2節 退職金の意義と法的性格

1 退職金の法的性格

退職金制度は、わが国に固有のものであるといわれ、「退職手当は資本主義以前の伝統的な労働関係に端を発し、暖簾分けに類する伝統に由来する」と説明されている⁽⁸⁰⁾。

わが国の退職金の法的性格(あるいは経済的性格)については、時代の変遷とともにその性格も変化して来っており、恩恵説、労務管理説、賃金後払説、

(79) 所基通183～193共一5 (給与改定に伴う新旧給与の差額に対する税額の計算)

(80) 小林陸生『これからの退職金制度』日本労働協会(1970)、2頁。安西・前掲書341頁

功勞報償説、生活保障説など⁽⁸¹⁾があったが、いずれの説をとるにせよその説だけで全体を説明することは不可能で、今日では排斥関係にあるものではなく、退職金には以下の各説の性格が混在するものと考えられている⁽⁸²⁾。一般的な見解としては、次の3つの説がある。

- ① 賃金後払説は、「労働の対価としては、通常の賃金である月例給与と、退職金として労務の提供がすべて終わった後に支給されるものがあり、いずれも、その期間(雇用期間中)に提供した労働に対応する対価としての性質をもっているもので、提供労務の価値を実現するものであるとする考え方」である⁽⁸³⁾。この立場に立つものとして大阪高裁・昭和45年2月28日判決⁽⁸⁴⁾が挙げられる。
- ② 功勞報償説は、「退職金とは、退職するまでの一定期間中における会社の収益ないし発展を生みだした労働者の業績および企業への貢献度を評価し、その功績、功勞に対する報償として退職に際し支給する金銭であるとする説」である。この考え方は、主として経営者側の主張⁽⁸⁵⁾の基調をなし、退職金を恩恵的な贈与とみる点を重視するものである。この立場に立つものとして東京地裁・昭和39年2月28日判決⁽⁸⁶⁾が挙げられる。

(81) このほか、退職金は労働者の長期勤務による労働者の肉体の損耗という減価を償却してこれを補償するものであるという労働減価償却説等がある(安西・前掲書341頁)。

(82) 別冊ジュリスト「労働判例百選(第六版)」No.134(1995)、80頁。安西・前掲書341頁。渡邊昭・小野寺規夫編『労働訴訟法』青林書院(1985)、102頁。東京高裁・昭53.3.28判決。最高裁第二小・昭58.9.9判決 ほか

(83) 金子宏東京大学名誉教授は、「退職所得は、長年の勤務に対する勤続報償の給与であって、給与の一部の一括後払の性質を有する」と説明されている(金子・前掲『租税法』212頁)。 同旨、水野・前掲書142頁、179頁

(84) 同判決(大阪日日新聞社事件)は、「退職金は、長期に亘る労働の対償として平常の賃金のほかに退職に際して支給されるものである」と判示している。

(85) 経営者側の主張に対し労働者側は、賃金後払説を主張した。

(86) 同判決(電電公社事件)は「退職手当は、使用者が労働者に対し、退職時にその永年の勤続に対する報償として支給するものであって、その支給の趣旨、目的が労働の対償としてである点において、扶養手当等の福祉上の手当と異なるが、その基本的な性格は一種の贈与である」と判示している。

- ③ 生活補償(保障)説は、「退職金は労働者が退職によって受ける退職後の生活の不安をなくし、老後の心配なく長期にわたって勤労意欲をもって積極的かつ安心して働いてもらうための労務対策上の配慮から支給するもので、労働者の退職後の生活を補償しようとするものであるという説」である。この立場に立つものとして宇都宮地裁・昭和24年12月7日判決⁽⁸⁷⁾が挙げられる。

2 労働法上の退職金

労働者に対して退職手当名義の金員を支給する場合にそれが賃金であるか否かにつき労働基準法は退職金の法的性質に関して直接の規定をおいていない。しかし同法第11条は、「労働の対償として使用者が労働者に支払うすべてのもの」を同法上の「賃金」と規定している点から、まず行政解釈⁽⁸⁸⁾では、「労働協約、就業規則、労働契約等によって予め支給条件が明確である場合の退職手当は法第11条の賃金であり、法24条第2項の「臨時の賃金等」に当たる」と規定し、これを賃金とする理由付けとして前記1の法的性格にあげた各説があったが、前述の法的性格に掲げた各説のうちのどれか一つというのではなく、これが混合し各性格が混然一体となった、複合的な、退職を理由(原因)とする支給金であるというのが通説である⁽⁸⁹⁾。

判例も、この点について「退職金の法的性格については功勞報償説、生活補償説、賃金後払説、と見解が分れているが、就業規則、労働協約等によりその支給が義務づけられている限り、その支給は労働条件決定の基準たる意味をもつから、退職金は労働基準法第11条の規定にいう労働の対償としての

(87) 同判決(関東工業事件)は、「思うに退職金の性格について原告等及被告会社の主張するような二個の見解があることは顕著であるが、その何れの説に依るも、将来社会保障及び合理的給与制度が確立されたときは、当然之に移行すべき性質のものである」と判示している。

(88) 昭22.9.13 基発17号「賃金の意義」(三)

(89) 小林陸生・前掲書13頁。棚田洋一「退職金と賞与」ジュリスト増刊『労働法の争点(新版)』(1990)216-217頁

賃金とみるべきもの⁽⁹⁰⁾」であり、「退職金は、その経済的性格として勤続報償的、賃金の後払的、生活保障的な性格をそれぞれ持ち、それらの要素が不可分的に混合しているものと把握することができる⁽⁹¹⁾」と判示し通説と同じ立場にある。

なお、退職金債権の法的性質に関して、退職金と懲戒解雇による不支給の効力⁽⁹²⁾、退職金減額条項の当否⁽⁹³⁾に関して学説の対立がある⁽⁹⁴⁾。

3 商法上の退職金

商法第269条は、取締役の報酬について、お手盛りになるおそれがあるから定款にその額を定めないときは、株主総会の決議で定めるべきであると規定している。取締役の退職慰労金（在職中に死亡した場合に支給される弔慰金も同じ）については、商法269条の取締役の報酬に含まれるというのが、判例・通説の考え方である⁽⁹⁵⁾。

(90) 東京高裁・昭和44年7月24日判決、江戸川製作所事件

(91) 名古屋地裁・昭和49年5月31日判決、中島商事事件

(92) この問題に関して、退職金債権は、労働契約関係の存続中既に発生しているけれどもその履行期が退職という不確定期限であると解する不確定期限説と、退職という条件が成就した時にはじめて債権として発生し効力も生ずると解する停止条件説がある。

(93) 同業他社への就職を理由として退職金の支給額を「一般の自己都合による退職の場合の半額と定めることも、本件退職金が功労報償的な性格を併せ有することにかんがみれば、合理性のない措置であるとする事はできない」とする判例（最高裁第二小法廷・昭和52年8月9日判決）がある。

(94) ジュリスト増刊『労働法の争点（新版）』、棚田洋一「退職金と賞与」

(95) 家近正直「取締役の退職慰労金」岩崎稜ほか編『企業判例の展開・本間照雄先生、山口幸五郎先生還暦記念』法律文化社(1988)、228頁。弥永真生『リーガルマインド会社法（第5版）』有斐閣(2000)、192頁

取締役の退職慰労金に関し、並木俊守教授は、「取締役の退職金には、退職慰労金と称されるように、在職中の職務執行の対価というよりも、在職中の労を慰めるという性質を持つ部分があることを否定することができない。そもそも、取締役の退職慰労金は、取締役の報酬の後払いか、それとも過去の功労に対する報酬かということが、必ずしも明らかではないが、いずれにしても、その双方を含むものと解されるのであり、取締役の退職慰労金の中には、在職中の職務執行の慰労的性質を持

退職慰労金が取締役報酬に含まれる理由について、判例は「取締役または監査役であった者に対して支給される退職慰労金は、それが在職中の職務執行の対価であるときは、商法269条にいう報酬に含まれると解される」と判示⁽⁹⁶⁾しており、報酬の後払いである点を根拠にしている。

4 税法上の退職金

法人税法においては、役員又は特殊関係使用人に支払う退職給与が不相当に高額かどうかや損金算入の時期が問題となるが、所得税法上はそれが退職手当等に該当すれば優遇課税（分離課税・二分の一課税）の対象となる⁽⁹⁷⁾など、所得区分に応じ税負担に差が生じることとなる。

ある金員が退職給与（法人税法上）・退職手当等（所得税法上）に該当するかどうかは、それが退職により一時に受ける給与であるかどうかに加え、引き続き勤務する者に支払われる給与で退職手当等とするものがあり、その範囲は前述の労働法又は商法とも微妙に異なっている。

(1) 打切支給の退職手当等

退職手当等は、上述のように、退職に基因して支払われるものに限られるが、引き続き勤務する者に使用者から支払われる次の給与で、その給与の支払が行われた後に支払われる退職手当等の計算上その給与の計算の基礎となった勤続期間を一切加味しない条件の下に支払われるものは、退

つ部分が、商法第269条にいう取締役の報酬に該当するかどうかは、きわめて問題である。しかし、取締役の退職金が退職の慰労的性質を持つとしても、何らかの意味で、取締役の職務の執行の対価であるからこと、会社が支出できるものと解すべきであって、その意味で、それは、商法第269条にいう報酬に含まれるものというべきである」と説かれる（並木・前掲書194頁）。

(96) 最高裁第二小・昭和39年12月11日判決、民集18巻10号2143頁。最高裁第三小・昭和44年10月28日判決、判時557号92頁。最高裁第二小・昭和48年11月26日判決、判時722号94頁。

(97) 金子宏東京大学名誉教授は「退職給与は、長年の勤務に対する勤続報償的な給与であって、給与の一部の後払いの性質を有する」ため、「平準化（averaging）の意味で累進税率の適用を緩和する必要がある」と説かれる（金子・前掲『租税法』213頁）。

職所得と取り扱うこととされている⁽⁹⁸⁾（所基通30-2）。

また、法人税の所得の金額の計算に関しても、役員の方掌変更等の場合の退職給与（法基通9-2-23、次の③のケース⁽⁹⁹⁾）、退職給与の打切支給（法基通9-2-24、次の①・④・⑤のケース）、使用人が役員となった場合の退職給与（法基通9-2-25、次の②のケース）及び使用人から役員となった者に対する退職給与の特例（法基通9-2-26、次の②のかっこ書きのケース）に係る取扱通達を定めており、所得税の例と同様に取り扱うこととしている。

- ① 新たに退職給与規程を制定し、又は中小企業退職金共済制度若しくは適格退職年金制度への移行等相当の理由により従来の退職給与規程を改正した場合において、使用人に対し当該制定前又は改正前の勤続期間に対する退職手当等として支払われる給与

(98) 金子宏東京大学名誉教授は、「一定の勤続年数が経過するごとに支給するものとされている退職金は、その年数が比較的短期間であり、かつ、その前後を通じて同じ勤務条件の雇用関係が実質的に継続している場合には、退職所得ではなく、給与所得に当たると解すべきであろう」と説かれる（金子・前掲『租税法』212頁）。

(99) 法人税基本通達は、打切支給の例として「取締役が監査役（一定の者を除く。）になったこと」の事実をあげている。この例は昭和54年の通達改正によって追加された事項であるが、その理由として次のように説明されている（山本守之『判決・裁決例からみた役員報酬・賞与・退職金 四訂版』税務経理協会(2000)、269頁）

「それまでは、取締役が常勤監査役になったような場合には、いわば昇格と考え、役員報酬が2分の1以下に減少しない限り、退職給与を支給することを認めないという考え方があった。このため、一部の法人では、取締役が監査役になったため株主総会で支給決議をした役員退職金について、やむを得ず仮払金や貸付金として経理することを余儀なくされ、税務の取扱いが実態にそぐわないのではないかという批判があった。

これは、法人の内部における監査役の地位に対する評価が、商法の考え方とは別に旧態然としたものがあり、取締役から常勤監査役になったとしても、実質的には現役からの引退であると認識され、取締役であった期間の退職給与を支給することが少なくないにもかかわらず、税務の取扱いは商法上の建前からだけ判断しすぎではないかというものであった。

そこで、企業実態と税務の取扱いを合致させるため、取締役から監査役に方掌変更した場合に退職給与の支給をした場合に損金の額に算入することを認めることに

このケースは、その文言からも明らかなように、新たな退職給与規程の制定又は相当な理由によるその改正により、退職金の給付に関して抜本的な変動がなされ、その際従前の勤続期間に対する退職金についての精算支給を相当とするような事態を生じた場合に、かかる精算支給を退職金の打切支給の形で行う限りこれを退職所得となる退職手当等とみるべきものとしたものである⁽¹⁰⁰⁾。

② 使用人から役員になった者に対しその使用人であった勤続期間に係る退職手当等として支払われる給与(退職給与規程の制定又は改正をして、使用人から役員になった者に対しその使用人であった期間に係る退職手当等を支払うこととした場合において、その制定又は改正の時に既に役員になっている者の全員に対し当該退職手当等として支払われる給与で、その者が役員になった時までの期間の退職手当等として相当なものを含む。)

このケースの場合は、使用人と役員とでは勤務関係の性質、内容、処遇等において根本的な性格の相違があるため、使用人が役員となった段階において使用人当時の勤続期間に対する退職給与を精算して支払うことに相当な理由が存するところから、これを打切支給として行う限り退職手当等とみるべきものとしたものである。なお、この所得税基本通達にいう「役員」は、法人税法第2条第15号(定義)に規定する役員をいう⁽¹⁰¹⁾ので、いわゆるみなし役員が含まれることになる。

また、退職金の名義で支給された金員が法人税法上の損金たるべき退職金であるかどうかは「その実質によりこれを判定すべきであるが、世上一般に会社の従業員から役員となることが退職と観念せられるよりは寧ろ昇任と観念せられているからといってその従業員時代の退職金を打切支

したのである。」

(100) 東京高裁・昭和53年3月28日判決、税資90号53頁

(101) 所得税基本通達2-8(福利厚生等を目的として組織された従業員団体の収入及び支出)において明らかにしている。

給することが絶無でないから、たとえそれが實際上事例に乏しく且つ明文の定めのある場合にのみ為されているものとしても、それ故に明文の定めのない会社において所謂退職金の打切支給のなされた場合それが従業員時代の退職金として相当な金額と認めるべきことでもこれを法人税法上損金に算入してはいけないという理由にはならない」とした判例⁽¹⁰²⁾がある。

③ 役員の方掌変更等により、例えば、常勤役員が非常勤役員（常時勤務していない者であっても代表権を有するもの及び代表権は有しないが実質的にその法人の経営上主要な地位を占めていると認められるものを除く。）になったこと、方掌変更等の後における報酬が激減（おおむね50%以上減少）したことなどで、その職務の内容又は地位が激変した者に対し、当該方掌変更等の前における役員であった勤続期間に係る退職手当等として支払われる給与

④ いわゆる定年に達した後引き続き勤務する使用人に対し、その定年に達する前の勤続期間に係る退職手当等として支払われる給与

このケースの場合は、定年後引き続き勤務する者についても、定年前と定年後とは勤務関係の性質、内容等に根本的な相違があることは、定年に達する前の勤続期間に対する退職給与を精算して支払うことに相当な理由が存するところから、これを打切り支給として行う限り退職手当等とみるべきものとしたものである⁽¹⁰³⁾。

⑤ 労働協約等を改正していわゆる定年を延長した場合において、その延長前の定年（以下この⑤において「旧定年」という。）に達した使用人に対し、旧定年に達する前の勤続期間に係る退職手当等として支払われる給与で、その支払をすることにつき相当の理由がある

(102) 大阪高裁・昭和36年3月18日判決、税資35号161頁

(103) 東京高裁・昭和53年3月28日判決、税資90号53頁

と認められるもの

- ⑥ 法人が解散した場合において引き続き役員又は使用人として清算事務に従事する者に対し、その解散前の勤続期間に係る退職手当等として支払われる給与

上記打切支給の取扱いは国税庁の通達であって納税者を拘束するものではないが、「右基本通達の立場は、およそなんらかの社会的必要性に基づいて使用人としての身分の継続中にいわゆる退職金の打切支給をした場合に、それが一般的合理性を有するものと認められる限り広くこれを法にいう退職手当等として取り扱うべきものとしたものではなく、勤務関係の性質や内容に重大な変動が生じたため従前の勤続期間についての退職給与を精算支給するものである点において従前の勤務関係が終止した場合と実質上同視しうる場合、又は退職給与規程の制定又は相当な理由に基づくその改正の結果として従前の勤続期間に対する退職給与の精算支給の必要を生じたような特別の場合に限ってこれを右の退職手当等として取り扱うという趣旨に出たものと解される」とする判決⁽¹⁰⁴⁾もあり、その取扱いは妥当なものである。

(2) 10年定年制に移行した場合の一時金

いわゆる打切支給の退職手当等と取り扱われるパターンは、前記(1)の6つのケースであるが、就業規則を改正して「勤続満10年をもって定年とする」規定に基づき支払われた金員の課税関係について争われた事件⁽¹⁰⁵⁾がある。

当該判決において、ある金員が所得税法第30条の「退職手当、一時恩給

(104) 東京高裁・昭和53年3月28日判決、税資90号53頁

(105) 最高裁第三小・昭和58年12月6日判決、税資134号308頁

その他の退職により一時に受ける給与」に当たるというためには、それが、

- ① 退職、すなわち勤務関係の終了という事実によって初めて給付されること
- ② 従来の継続的な勤務に対する報償ないしその間の労務の対価の一部の後払いの性質を有すること
- ③ 一時金として支払われること

との要件を備えることが必要であり、また、同条にいう「これらの性質を有する給与」に当たるというためには、それが、形式的には上の要件のすべてを備えていなくても、実質的にみてこれらの要件の要求するところに適合し、課税上、右「退職により一時に受ける給与」と同一に取り扱うことを相当とするものであることを必要とすると判示し、所得税法上の退職所得の要件を明示している⁽¹⁰⁶⁾。

本事件については、次の理由から退職所得に当たらないと判断した⁽¹⁰⁷⁾。

(106) 最高裁第二小・昭和58年9月9日判決、税資133号636頁

(107) この判決には、次の横井裁判官の反対意見がある。

「わが国の労働関係が原則として終身雇用であり、定年退職の時には、労働能力が相当低下して、他に再就職をすることも賃金はかなり低額となるので、退職金は将来の生活保障的な意味を持ち、担税力に乏しいところから、これを税法上優遇するという退職所得優遇制度は、それなりに理解できる。しかし、終身雇用制にも漸次変化が見られ、能力主義的雇用関係が芽生えつつあり、とりわけ中小企業においては、10年という期間は労働者が同一使用者に雇用される期間としては必ずしも短いものではなく、30年を終身雇用の平均勤務期間とすれば、それを分割し、退職金を10年ごとに精算支給することとすることも、それぞれの企業の労使間の事情に適するならば、税法上もそのままこれを受け容れるべきで、それを退職金という名の一般給与と見て、年収全体の中に組み入れ累進税率を適用して所得税を課するのは相当ではない。とりわけ、例えば5年を定年とするが如き場合は、かりに右のように総合累進課税をしても課税所得自体がそれほど高くないし、終身雇用を原則とする目から見れば余りに短かすぎる定年制であるから、この場合に支給される退職金名義の金員につき右のような配慮をする必要はないといつてよいが、10年定年制となれば、終身雇用を原則とする目から見てもそれほど短くとはいえないし、10年間分の退職金を一時にその支給年の一般給与に加算して累進税率を課すれば、税額も相当高くなると思われるので、この場合には、右退

『本件勤続満10年定年制についての使用者及び従業員の意識が右のようなものであるとすると、従業員の勤務関係が外形的には右定年制にいう定年の前後を通じて継続しているとみられる場合に、これを、勤続満10年に達した時点で従業員は定年により退職したものであり、その後の継続的勤務は再雇用契約によるものであるとみるのは困難であるといわなければならない。このような場合にその勤務関係がともかくも勤続満10年に達した時点で終了したものであるとみうるためには、右制度の客観的な運用として、従業員が勤続満10年に達したときは退職するのを原則的取り扱いとしていること、及び、現に存続している勤務関係が単なる従前の勤務関係の延長ではなく新たな雇用契約に基づくものであるという実質を有するものであること等をうかがわせるような特段の事情が存することを必要とするものといわなければならない。』

次に、右のように継続的な勤務の途中で支給される退職金名義の金員が、実質的にみて右の3つの要件の要求するところに適合し、課税上、右「退職により一時に受ける給与」と同一に取り扱うことを相当するものとして、右の規定にいう「これらの性質を有する給与」にあたるというためには、当該金員が定年延長又は退職年金制度の採用等の合理的な理由による退職金支給制度の実質的改変により精算の必要があつて支給されるものであるとか、あるいは、当該勤務関係の性質、内容、労働条件等において重大な変動があつて、形式的には継続している勤務関係が実質的には単なる従前の勤務関係の延長とはみられないなどの特別の事実関係があることを要するものと解すべきところ、原審の確定した前記事実関係のもとにおいては、いまだ、右のように本件係争の金員が「退職により一時に受ける給与」の性質を有する給与に該当することを肯認させる実質的な事実関係があるということとはできない。』

職金につき前記の所得税優遇軽減の措置を認めることは、十分に考慮に値するも

(2) 役員退職給与の損金不算入規定の趣旨

法人税法は、過大な役員退職給与の額のうち、不相当に高額な部分の金額は損金の額に算入しないとの規定を置くが、これは「法人が各事業年度においてその退職した役員に対して支給した退職給与の額が、当該役員その法人の業務に従事した期間、その退職の事情、その法人と同種の事業を営む法人でその事業規模が類似するものの役員に対する退職給与の支払状況等に照らし、その退職した役員に対する退職給与として相当であると認める金額を超える場合には、その超える部分の金額は、その法人の各事業年度の所得の金額の計算上損金の額に算入しない旨を定めた理由は、法人の役員に対する退職金が従業員に対する退職金と異なり、法人の益金処分たる性質を含んでいることに鑑み、右基準に照らし、一般に相当と認められる金額に限り収益を得るために必要な経費として損金算入を認め、右金額を超える部分は、益金処分として損金算入を認めない趣旨である」と解されている⁽¹⁰⁸⁾。そして、役員退職金として損金算入が認められるのは、役員が当該法人を退職した際に支給される退職給与でさえあれば足りるというのではなく、退職給与に名を借りた益金処分がなされることがあり得ることから、損金経理がされた金額でも不相当に高額な部分の金額は、これを損金に算入しないこととする旨を規定したものと解され⁽¹⁰⁹⁾ている。

この場合に、功勞の程度を客観的に判断して適正な退職給与の額を算定する必要があり、その方法の一に功績倍率により算定する場合があるが、「いわゆる功績倍率は、実際に支給された役員退職給与の額は、当該役員退職時における最終報酬月額に勤続年数を乗じた金額に対し、いかなる比率になっているかを示す数値であるところ、役員最終報酬月額は、特別な場合を除いて役員の在職期間中における最高水準を示すとともに、役

のというべきである。」

(108) 静岡地裁・昭和63年9月30日判決、税資165号962頁

(109) 東京地裁・平成7年4月28日判決、税資209号319項

員の在職期間中における会社に対する功績を最もよく反映しているものであり、また、役員の在職期間の長短は、報酬の後払いとしての性格の点にも、功績評価の点にも影響を及ぼすものと解され、功績倍率は、当該役員の人に対する功績や法人の退職金支払い能力等の個別的要素を総合評価した係数というべきであるから、類似法人の功績倍率を比較検討して、退職役員に対する退職給与の支給が不当に高額であるか否かを判断する判定方法は、法人税法第36条(過大な役員退職給与の損金不算入)等の法令の趣旨に合致する合理的なもの⁽¹¹⁰⁾、一般に相当と認められる金額の算定方法としてこの方法によることは判例上も確立したものと見える。

第3節 「退職」の概念と執行役員への適用

1 退職の意義

「退職」という言葉は、多義的に用いられているが、字句の上からは、「現職を退くこと⁽¹¹¹⁾」とされ、法学上は、「広義では、一般に労働者が自発的に又は定年によりその職を去ることをいう。狭義では、公務員が失職及び懲戒免職の場合を除いて離職することをさす⁽¹¹²⁾」と解されている。ただし、必ずしも自発的に限らず、その意に反してなされる免職、失職とを併せて退職としている用例もある⁽¹¹³⁾が、所得税法における「退職」には、前述のとおり打切支給の退職手当等の取扱いの例からみられるようにその実質的意味から辞職、退任、免職、離職等も含めた、より広い意味を含むものと解されている。

ところで、所得税法第30条はどのような事実を「退職」とするのか、その

(110) 静岡地裁・昭和63年9月30日判決、税資165号962頁

(111) 広辞苑

(112) 金子宏ほか編・前掲『法律学小事典』756頁

(113) 恩給法第26条は、退職の定義を「本法ニ於テ退職トハ免職、退職又ハ失職ヲ謂フ」

意義なり概念についての定義規定は置いていない⁽¹¹⁴⁾が、社会通念上という退職がこれに該当するのは当然としても、「退職により一時に受ける給与」に続き「これらの性質を有する給与」をも退職所得とし、実質的に「退職」という事実がなくても、これと同視できる事実が発生した場合は退職所得としての優遇措置の適用を認めており、「これらの性質を有する給与」の文言の解釈が、同法の解釈をより一層複雑にしている。

所得税法第30条に規定する退職所得は、その所得の特殊性から、他の所得に比し種々の優遇措置により相当軽減した課税がなされており、それだけに個人課税の局面においては税負担の観点から退職所得としての所得分類が極めて重視されることとなる。同条が「退職により一時に受ける給与」と規定していることから、「退職により」という前提事実を除外すると給与所得である「給与」と区別し得ないこととなり、このことから「退職」という事実を如何に判断するかが重要となる。また、法人税法でも、既述のとおり、会社役員に対する退職給与については、その支給額が過大であると認定されない限りは損金とされ、過大あるいは退職給与ではないと判断された場合は法人税法第36条（過大な役員退職給与の損金不算入）又は同法第35条（役員給与等の損金不算入）規定が適用され損金扱いとされず、税負担の割合が異なることから「退職」という事実認定がここでも重視されることとなる。

このため、退職する者の区分、すなわち、使用人の場合、役員の場合、議員の場合について検討を加えることとする。

2 使用人の「退職」

労働を提供することによりその生活を維持する使用人—使用者に労務の提供を行う者としての労働者—にとって「退職」は、きわめて重要な労働条件であり、その意味するところは大きい。労働基準法は、就業規則の絶対的

と規定している。

(114) 中小企業退職金共済法では、同法2条2項に「この法律で退職とは、従業員について、事業主との雇用関係が終了することをいう」と規定している。

必要記載事項に「退職に関する事項」を設けるべきこと、また、労働契約締結に際し、使用者が使用人に対して、これを明示すべきことを規定している⁽¹¹⁵⁾。ここにいう退職は解雇を含め労働関係が終了する総ての場合を指す⁽¹¹⁶⁾と考えられるので、この「退職に関する事項」の退職には、「(任意)退職」、「解雇」、「定年制」、「契約期間満了による退職」等使用人がその身分を失う総ての場合⁽¹¹⁷⁾をいうと考えられている⁽¹¹⁸⁾。

このうち、退職(死亡による退職を含む。)や解雇は労働関係が終了することに疑義は生じないと考えられるが、定年制に関しては再雇用する場合もあり検討が必要となる。定年制⁽¹¹⁹⁾とは、使用人が一定の年令に達したとき、これを原因として労働契約ないし雇用契約が終了することをいい、公務員については法律で、民間企業の使用人については労働協約や就業規則で定められているのが一般的である。そして定年制は、一般的に定年到達を原因として自動的に労働契約ないし雇用契約が終了する定年退職制と、定年到達を解雇事由とする定年解雇制に区別される。定年退職制による契約終了は、解雇ではないから解雇に関する労働基準法20条の解雇予告は要せず、また、同法19条の解雇制限期間中でも定年到達により契約は自動的に終了することと

(115) 労働基準法89条1項3号、同法規則5条4項

(116) 労働省労働基準局編『改定新版労働基準法(下)』労務行政研究所(2000)、856頁

(117) 雇用保険法第4条は「被保険者について、事業主との雇用関係が終了すること」を「離職」と定義しており、解雇、契約期間の満了、任意の退職などその理由の如何を問わず、事業主との雇用関係が終了すれば離職と扱われる。陸上勤務者が海上勤務となり船員保険の被保険者となった場合のように、雇用保険の被保険者でなくなった場合は、雇用関係は終了していないので、離職とはされない(関英夫『雇用保険法の解説』ぎょうせい(1975)、71-72頁)。

(118) 使用人の退職に関しては、このほか、個人企業の相続や法人成があった場合や法人企業の合併の場合など検討すべき課題はあるが、本稿のテーマと関連が薄いので検討は省略している。

(119) 我が国における定年制は、労働者の意思や能力にかかわらず一定の年齢に達した場合にその年齢到達を理由に、雇用関係が消滅し、企業から退職する制度をいい、①賃金原資の安定化、②人事の刷新と能率向上、③新規労働者への門戸開放がその導入の目的と考えられている(小林・前掲書78-83頁)。

なる。一方、定年解雇制の下では、定年到達は解雇事由であるから、使用者は契約を終了させるために、労働基準法上の解雇予告、解雇制限規定を遵守しなければならないこととなる。

しかしながら、今日の民間企業では、再雇用や勤務延長の特則を設けることが多く、定年退職制か定年解雇制であるのか不明確な場合もあるので、定年制と解雇に関する規定の適用に当たっては、「就業規則に定める定年制が労働者の定年に達した翌日をもってその雇用契約は自動的に終了する旨を定めたことが明らかであり、且つ従来この規定に基づいて定年に達した場合に当然雇用関係が消滅する慣行となっていて、それを従業員に徹底させる措置をとっている場合は、解雇の問題は生ぜず、したがってまた法19条の問題を生じない」と取り扱われている⁽¹²⁰⁾。

また、判例も定年制の適否について「定年制は、一般に、老年労働者にあつては当該業種又は職種に要求される労働の適格性が逡減するにかかわらず、給与が却つて逡増するところから、人事の刷新、経営の改善等、企業の組織および運営の適正化のために行なわれるものであつて、一般的にいつて、不合理な制度ということとはできない⁽¹²¹⁾」として、高年令層に対する定年制を認めている。

3 役員「退職」

役員の一般的定義及び法人税法上の役員については、前章で触れたところであるが、ここでは、役員のうちで、その大多数を占める株式会社の取締役、監査役の「退職」について考察することとする。

(1) 取締役、監査役の終任事由による「退職」

取締役、監査役の終任事由としては、次の七つと解されている⁽¹²²⁾。

(120) 昭和26年8月9日 基収(労働基準局長が疑義に答えて発する通達)第3388号「定年退職と法第19条の関係」

(121) 最高裁大法廷・昭和43年12月25日判決、民集22巻13号、3459頁

(122) 松田次郎「会社法概論」岩波書店(1968)、211-214頁

- ① 任期の満了 ⇒ 任期の満了によって、取締役たる資格が消滅する。
取締役の任期については商法256条で2年⁽¹²³⁾と定められている。
- ② 定款所定の資格喪失 ⇒ 定款で取締役の資格を定めている場合に、
取締役がこの資格喪失理由に該当することとなると終任となる。
- ③ 委任の法定終了事由 ⇒ 会社と取締役間との関係は、委任及び準委任(商法254条3項)であるから、委任の法定終了事由である、取締役の死亡、破産、禁治産の宣告及び会社の破産により取締役は終任となる。
- ④ 会社の解散 ⇒ 会社が解散したときは取締役は終任し、解散により清算手続に入り(商法417条1項)、清算会社の事務は清算人会及び代表清算人によって執行される。
- ⑤ 辞任 ⇒ 会社と取締役は、委任及び準委任関係(商法254条3項)にあるから、取締役はいつでも辞任することができる(民法651条1項、652条)。辞任は委任契約を消滅させる単独行為であって、会社に対する一方的意思表示によってその効力を生じ、会社の承諾を必要としない。
- ⑥ 解任 ⇒ 取締役の解任は、取締役本人の意思に反しても、その資格を喪失させることであるから、それには、株主総会の決議による場合、裁判所の判決による場合、商法による会社の整理の実行にあたり裁判所の非訴処分による場合、会社更生法における会社更生計画の認可による場合があるが、いずれにしても、これらの決議等があった場合は、取締役の終任となる。
- ⑦ 公権の剥奪または停止 ⇒ 取締役が公権を剥奪または停止されたときはその資格を喪失して退任する。

以上の終任事由のうち②から⑦までは、役員が会社の業務執行の決定機関である取締役会(商法260条)の構成員の地位から、完全に離れることであるから、所得税法30条に規定する「退職」に該当することは、疑義を挟む余地のないところであろう。

(123) 委員会等設置会社の取締役の任期は、就任後1年以内の最終の決算期に関する定

しかし、①の任期満了による取締役が定時総会で再選され重任する場合をも、所得税法30条に規定する「退職」に該当するかということについては以下のことからすると消極的に解さざるを得ない。「法律的には、取締役の退任と取締役の就任が同時に行われるのであるから、取締役の退職慰労金を、この機会に贈呈することができるのである⁽¹²⁴⁾。」との見解もあるが、一般的に取締役が退任する場合は、定時総会において後任取締役を選任し、前任取締役が退任すると同時に後任取締役が就任することとされており、任期満了によって退任する取締役が再選によって重任することも差し支えないのである。また、商法258条は、取締役の退任によって、法律または定款に定める取締役の員数を欠くような場合は、任期満了や辞任によって退任した取締役に限り、新たに選任された取締役が就任するまで取締役としての権利義務を有するとの一種の規制措置がなされている⁽¹²⁵⁾ことからすると、任期満了を退職と取り扱うことは商法の立場ではなく、また、実務界においても株主総会で退職慰労金の決議を行っていない⁽¹²⁶⁾ことからすると、定着した見解であるといえる。

したがって、任期満了による取締役重任の場合は、取締役の構成員とし

時総会の終結のときまでとされている(監査特例法21条の6第2項)。

(124) 並木・前掲書48頁

(125) 登記の実務面においては、取締役重任の場合は、一般の就任登記と異った、取締役の重任登記という特殊な取扱いがなされており、また、商法258条によって退任取締役が取締役としての権利義務を有する場合には、退任による変更登記はできず、後任取締役が就任した時に、退任登記をなすべきであるとする判決(最高裁第三小・昭和43年12月24日判決、民集22巻、P3334)がある。

(126) 昭和60年4月5日「商事法務No.1038」P38に「任期ごとの役員退職慰労金支給」の記事が紹介されている。「取締役の3分の1をアラブ人が占めるアラビア石油は、さる3月29日に開催された第27回定時株主総会で任期満了アラブ人取締役に對し慰労金贈呈の件と題する議案を付議し、承認可決された。」との同記事に対し、「役員の場合には、(任期満了によって退任した役員が再任されるときは最終的に退任したときに慰労金を支給する実例が多いにもかかわらず)任期満了による退任のつど慰労金の支給を行うこととしてもいっこうに差し支えないこととなる」と解説している。

での地位は継続していると解することができるから、所得税法30条に規定する「退職」という事実はないこととなる。

(2) 地位変更による「退職」

地位の変更、例えば取締役を退任して監査役になった場合の取締役の退任を「退職」とみるかどうかについては、対会社関係における勤務ということからすると、従前となんら変わらず、また、契約内容も同じ委任契約であることから考えても「退職」と解することはできない。取締役から監査役といった場合でも、再度、取締役という地位に復活する可能性を有することからしても同様のことが言えるであろう。

ただ、実務界において、身分及び地位に重大な変更があったことに伴い、それまでの勤続期間を一切加味しない条件の下に報酬の精算払い、すなわち退職慰労金の打切支給を行う場合があるので、税務の執行上もこれを退職所得として取り扱っているのは前節において説明したとおりである。しかし、退職手当等の法的性質及び退職所得の優遇課税措置の趣旨から考えると、上記の取扱いも、執行役制度等新たな制度の導入、取締役や監査役の任期が見直されるなどスピード化が求められている状況にあって役員の方掌変更等を理由にする打切支給の取扱いを継続することには疑問なしとしない。その判断基準が報酬額であることも法人の意思で決することができる点からも見直しが必要と考えられる。

(3) 使用人から役員になった場合の「退職」

使用人から取締役、監査役といった役員になった場合、使用者との勤務関係は引き続き継続しているので、「退職」に該当するかどうか疑義がないわけではない。

この場合は、使用人としての雇用契約から取締役、監査役としての委任契約という法律上の契約変更があり、これに伴い、取締役、監査役としての特別な責任を負うことになり、また、そのことから雇用契約にみられないような、解任決議といった地位の激変ひいては生活上の激変がいつ生じるかわからない状況下におかれることから、使用人として勤務したこと

対する精算として退職金が支給されるのが一般の例であり、この場合の「退職」は所得税法に規定する「退職」に該当すると解するのが相当である。

4 国会議員及び地方公共団体の長の「退職」

(1) 国会議員の「退職」

衆院議員の場合の例についてみると、国会議員互助年金法は、同法第3条に退職の定義規定を置き、国会議員が「次の各号に該当する場合を退職という」旨規定している。

- ① 辞職が許可され又は辞職したものとみなされたとき。
- ② 任期が満了したとき。
- ③ 衆議院の解散により任期が終了したとき。
- ④ 除名されたとき。
- ⑤ 法律で定めた被選の資格を失ったとき。
- ⑥ 当選無効の判決が確定したとき若しくはその者に係る選挙無効の判決が確定したとき（衆議院比例代表選出議員又は参議院比例代表選出議員の選挙の一部無効判決の場合にあっては、その者の当選が失われたとき）又は当選人の選挙犯罪により当選が無効となったとき。
- ⑦ 前各号に掲げる場合のほか、国会議員としての職を失ったとき。

上記「退職」のうち、②及び③の「任期が満了（終了）したとき」以外のときを退職と取り扱うことについては疑義を挟む余地はないが、②及び③の「任期が満了（終了）したとき」を退職と取り扱うことについては、法人の取締役の「任期の満了」の場合と同じ問題が生じる。同法は、国会議員が在職期間10年以上で退職したときは普通退職年金を支給する、在職期間3年以上10年未満で退職したときはその者に退職一時金を支給する⁽¹²⁷⁾ こととされている。ただし、任期満了又は衆議院の解散により退職した者がその退職の

(127) 国会議員互助年金法第10条の2

日から40日以内に国会議員として再就職した場合には退職一時金は支給しないこととしている。同規定上は②及び③のときを退職原因とするが、これは退職の類型の一つとして例示的に上げられていると考えられ、その退職の日から40日以内に国会議員として再就職した場合には退職一時金の支給及び普通退職年金の支給は停止される⁽¹²⁸⁾ことからしても明らかである。したがって、このときは所得税法上の「退職」に該当しないこととなる。

(2) 地方公共団体の長の「退職」

普通地方公共団体の長は、住民の直接選挙により選出され、その任期は4年と定められている⁽¹²⁹⁾。

地方公共団体の長は、常勤の職員に含められ、職員の給与は、法律またはこれに基づく条例により支給され⁽¹³⁰⁾、退職手当も条例によることとされている。また、議会の議決により特別の退職手当が支給されることがあり、これらの退職手当が、身分喪失事由⁽¹³¹⁾の一つとされている任期満了ごとに支給された場合、当該退職手当を所得税法第30条に規定する「退職手当等」として取り扱うかどうかについて検討が必要となる。

地方公共団体の長の「退職」については、身分喪失理由の発生によりそ

(128) 国会議員互助年金法第9条。同年金は65歳に達する月まで支給を停止し（同法15条第1項）、国会議員として再就職するときは退職の月までその支給を停止することとされている（同条第3項）。

(129) 憲法93条2項、地方自治法17条、地方自治法140条

(130) 地方自治法204条2項、地方公務員法25条1項、地方自治法204条2項

(131) 地方公共団体の長の身分喪失事由としては、地方自治法上、次のようなものがある。

- ①被選挙権を有しない者等であること。または、地方自治法142条（関係私企業からの隔離）に該当することを理由とする失職（143条）。
- ②選挙無効または当選無効の確定等（144条）。
- ③退職（145条）。
- ④解職の投票における過半数の同意があったとき（83条）・
- ⑤議会の不信任議決（178条2項）。
- ⑥任期満了（140条）。

の理由に基づく選挙に立候補しないか、あるいは再選されない場合には、検討するまでもなく所得税法第30条に規定する「退職」があったものと解されるが、その身分喪失理由が同一種類の公職選挙に立候補する為に発生したものであり、同一種類の公職選挙によって再選された場合は、次の理由から所得税法第30条に規定する「退職」と解さないのが相当であると考ええる。

① 国会議員の場合との比較

議員と地方公共団体の長との差はあるものの、いずれも選挙により選出される者で任期が定められていることからすると、両者について異なる取扱いをする積極的な理由は見出し難いこと。

② 任期計算等に基づく理由

地方公共団体の長の選挙期日は、任期満了の場合、その任期が終る日の前30日以内と規定され、現職のまま立候補することもできる⁽¹³²⁾。立候補者の当選による任期の起算日は、原則として⁽¹³³⁾選挙の日と規定されている⁽¹³⁴⁾ことから、再選された場合は身分を喪失していないこととなり、退職の事実はないこととなること。

5 執行役員への適用

執行役員との契約関係が雇用契約のときは、前記2「使用人の退職」の項で述べたところと同じ、「(任意)退職」、「解雇」「定年制」、「契約期間満了による退職」により使用人としての身分を失う事由を退職ということにな

⑦死亡。

(132) 公職選挙法33条、同法89条2項

(133) 任期満了による選挙が任期満了前に行われた場合(公職選挙法259条但書)は、前任の長が任期満了の日まで在任したときは前任者の任期満了の日の翌日、前任の長が選挙の期日後に欠けたときはその欠けた日の翌日とされ、また、退職の申し出による選挙において、その退職を申し出た者が立候補して当選したときは、当選前の任期の起算日(公職選挙法259条の2)で、この場合には前の任期が通算されることになる。

(134) 公職選挙法259条

るが、使用人から雇用契約の執行役員に就任したときは、労働契約又は雇用契約は終了していないので、就任時は退職と取り扱うことはできないこととなる。

一方、執行役員との契約関係が委任契約のときは、契約一般の終了原因である①委任事務の終了、②履行不能、③終期の到来、④解除条件の成就、⑤委任の解除⁽¹³⁵⁾のほか、⑥委任者又は受任者の死亡、⑦委任者又は受任者の破産、⑧受任者が禁治産の宣告を受けたときに終了する⁽¹³⁶⁾こととなるが、基本的には前記3「役員の退職」の項で述べたところと同様に終期の到来(任期の満了)を除き退職と取り扱うこととなる。この場合に、使用人から委任契約の執行役員に就任したときに税法上退職と扱うかどうかは検討すべき余地がある。すなわち、10年定年制に移行した場合の一時金が退職により一時に受ける給与に当たるかどうか争われた事件で、その判断基準を「当該勤務関係の性質、内容、労働条件等において重大な変動があつて、形式的には継続している勤務関係が実質的には単なる従前の勤務関係の延長とはみられないなどの特別の事実関係があることを要するものと解すべき」であると判示しており、執行役員への就任時に支給される一時金が退職所得と取り扱われるためには、それが「重大な変動」であつて「単なる従前の勤務関係とはみられない」ことが必要となる。この点に関して、執行役員の受ける報酬は給与所得とされ、(契約関係に変更があつても)使用者との勤務関係は継続しており、また、使用人であつた時より責任が重くなつたとしても、これをもって重大な変動があり勤務関係も従前のものとは異なるとはいえない。また、取締役役に就任した場合にも使用人を退職したと取り扱っていないのであるから、法令の根拠に基づかない任意の制度である執行役員について

(135) 民法651条は「委任ハ各当事者ニ於テ何時ニテモ之ヲ解除スルコトヲ得」と広汎な解除権を与えているが、相手方や第三者に不測の損害を生じ妥当でない場合があるので、判例は解除権が制限される場合を認めている(林良平編『注解判例民法債権法Ⅱ』青木書院(1989)、812-815頁)。

(136) ⑥から⑧の原因は、民法第653条(委任の終了原因)に規定している。

は論を待たないところである⁽¹³⁷⁾。

したがって、執行役員への就任が「使用人を退職した」と取り扱うことはできないと考える。

(137) 使用人から役員になった者に対して、使用人であった勤続期間に対する退職手当として支払われる給与は退職所得と取り扱っていることは、前節5「税法上の退職金」の項で述べたとおりであるが、役員就任時を一律に退職と捕らえているものではなく、その打切支給の一時金を退職により一時に受ける給与、すなわち退職所得と取り扱うことを明らかにしたものである。したがって、取締役（役員）就任あるいは執行役員就任の時を「退職した」と扱うかどうかは別の問題である。

第4章 執行役員の就任及び退任時の課税問題

第1節 執行役員制度の導入企業における位置付け

執行役員⁽¹³⁸⁾制度を導入している企業は、既述のとおり確実に増加してきており、商法改正による「執行役制度」創設の前後においてもその傾向に変化はみられず、「企業の経営方針の決定と監督」機能と「業務執行」機能の分担の明確化と業務執行体制の強化を図ることを目的として制度導入が行われている。

執行役員制度の導入企業における制度導入時の説明ぶりは、つぎのとおりである。

- 各事業部門・管理部門における固有の案件処理の権限を委譲し、取締役会の機能は全社にかかわる案件の処理に特化することで、経営判断の迅速化を図る。執行役員の肩書きを付与することで、各事業部門の責任を明確にする⁽¹³⁹⁾。
- 執行役員は、代表取締役の指揮のもとで各部門の業務執行を担当する。執行役員の処遇は、取締役に準じた新たな処遇体制を設けることとする⁽¹⁴⁰⁾。

執行役制度と執行役員制度について、前者は税法上も役員と取り扱われるので問題はない⁽¹⁴¹⁾が、執行役員は商法上の明確な位置付けはなく、導入各社で自由に制度設計が可能であり、導入会社の数だけその種類があることになる。

(138) 執行役員の英語表記は Executive Officer。執行役員という名称自体はアメリカで使用されているExecutive Officerという肩書きを、単に「役員」と訳したのでは監査役を含むこととなりむしろオフィサーが業務執行に携わる役員であることに鑑みこのように訳したものと説明される（浜辺陽一郎「執行役員制度・第二版」P37）。

(139) アジレントテクノロジー(株)HP、平12. 4. 17「役員の変更、組織変更および執行役員制度導入のお知らせ」

(140) NECインフロンティアHP、2000. 5. 18「執行役員制度の導入について」

(141) 問題がないとしたのは、以下の議論について検討の要がないという意味であり、使用人兼務役員になれるかどうか等の議論はあるものと考えられる。

このため、執行役員に支給する報酬、退職給与に対する課税がどのように行われるかは執行役制度との比較においても重要な検討課題であるといえる。

1 執行役員の態様区分

執行役員に就任している者をその態様によって区分すると、取締役を兼任している者、取締役を退任して就任した者、使用人から就任した者に区分される。

イ 取締役を兼任している者

- ① 取締役会長 → CEO(チーフ エグゼクティブ オフィサー)⁽¹⁴²⁾
- ② 代表取締役 → COO(チーフ オペレーティング オフィサー)⁽¹⁴³⁾、CEO
- ③ 取締役副社長 → OFO
- ④ 専務取締役 → 専務執行役員
- ⑤ 常務取締役 → 常務執行役員
- ⑥ 取締役(平) → 上席執行役員、常務執行役員
- ⑦ 取締役(平) → 執行役員と使用人としての職制上の地位(〇〇本部副本部長、〇〇支社長、〇〇部長など)

ロ 取締役を退任して、(常務・上席)執行役員に就任⁽¹⁴⁴⁾

ハ 使用人から執行役員に就任

使用人としての職制上の地位(〇〇統括、〇〇営業所長、〇〇工場長など)と兼任している例が多くみられる。

2 執行役員との契約関係とその報酬の所得区分

執行役員、特に取締役を兼務しない者と会社はどのような契約関係⁽¹⁴⁵⁾に立

(142) Chief Executive Officer 最高業務執行役員

(143) Chief Operating Officer 最高業務運営役員

(144) 荏原製作所HP、2002. 5. 20「新経営体制と執行役員制度の導入について」

(145) 民法の各種の契約の中で、労務の供給を伴うもの(労務提供契約)には、雇用のほかに、請負と委任とがある。雇用は、労務の供給ないし利用自体が目的であり、使用者の指揮によってその効果を発揮させるものである。契約に従って一定時間の労

つのか、執行役員制度の内容如何ということになるが、執行役員に関しては法令上の根拠もなく、取締役のように代表取締役の業務遂行を監督、抑制する役割は与えられていないことを考慮する場合、会社と執行役員との関係は、労働契約関係にあると判断するのか⁽¹⁴⁶⁾、あるいは役員と同様、委任又は準委任の関係あると判断するのか、労働契約関係の有無はあくまで実態の総合判断によるものであるから、カンパニー制の代表者たる執行役員が専ら対内的な業務執行を超えて対外的に会社を代表する業務執行権の行使をするケースなど、実態判断が必要な場合が多いものと考えられる。

(1) 給与所得と事業所得（請負による報酬）の区分基準

個人の労務の提供により生ずる所得が、所得税法上の事業所得と給与所得のいずれに該当するかを判断するに当たっては、所得の種類に応じた課税を定めている所得税法の趣旨、目的に照らし、その業務ないし労務及び所得の態様等を十分考察し、租税負担の公平の観点からの検討も必要となる。給与所得と事業所得の差異は、事業所得が、「自己の危険と計算において独立して営まれ、営利性、有償性を有し、かつ、反復継続して遂行する意思と社会的地位とが客観的に認められる業務から生ずる所得」であるのに対し、給与所得は、「雇用契約又はこれに類する原因に基づき使用者の指揮命令に服して提供した労務の対価として使用者から受ける給付」であって、特に、給与所得は、「給与の支給者との関係において何らかの空

務を提供すれば、それによって対価である報酬を請求する権利を生じる。これに対し、請負は、他人の労務それ自体を目的とするものではなく、これによる仕事の完成を目的とするものである。仕事が完成しなければ報酬請求権は生じない。また、委任は一定の事務処理という統一的な労務を目的とし、労働者の識見・才能によって労務が行われる。事務処理を行うことによって、労働者の給付は行われたことになる（我妻栄・有泉亨・清水誠『新版コンメンタール民法V 契約法』日本評論社（1998）、296頁）。

- (146) 実務上は、執行役員は担当分野の業務執行に責任を持つ立場にあるが、執行役員のほとんどが社内から選任されることもあり、代表取締役との関係では権限委譲の程度如何に関わらず、その指揮命令を受け入れるべき関係（雇用関係）にあると考えられている（嶋協「執行役員制度の概要と税務上の留意点」『税理』Vol142、No10（1999）、10頁）

間的、時間的な拘束を受け、継続的ないし断続的に労務又は役務の提供がありその対価⁽¹⁴⁷⁾として支給されるものであるかどうか⁽¹⁴⁸⁾」が重要視されなければならないとされている。このように両者の区分は、給与所得の特質が「非独立的、従属的労働の対価」であるのに対し、事業所得は「自己の計算と危険とにおいて行われる経済活動としての事業から生ずる所得」であるから、各種の人的役務の提供の対価が事業所得か給与所得かそのいずれに該当するかについては、これを判断の基準として、具体的な役務提供契約の種々の内容を考慮して総合的に判断しなければならない。

特に、出来高払の給与と請負による報酬との区分が問題となる。出来高払の給与であるか請負による報酬であるかについては、一般に雇用関係に基づく報酬は給与所得とされ、それ以外の報酬は請負報酬として事業所得に区分されることになる。この判定に当たって、雇用関係に基づく収入であるかどうか明らかなでない場合は、次の事項を総合勘案して判断する⁽¹⁴⁹⁾こととしている⁽¹⁵⁰⁾。

(147) 「労務提供の対価」とは、労務の提供自体に対する反対給付として法律上支払義務が発生するものであり、例えば、請負の場合の報酬は、労務提供の対価ではなく、仕事の完成に対する対価であるという点において差がみられる。

(148) 最高裁第二小・昭和56年4月24日判決、税資117号296項

(149) (参考)旧通達 昭26. 1. 1直所 1-1 「所得税法に関する基本通達について」
(119) 「出来高払の給与と請負による報酬との区分」

(150) 消費税法基本通達では、「個人事業者と給与所得者の区分」に関して、次のように定めている。

「1-1-1 事業者とは自己の計算において独立して事業を行う者をいうから、個人が雇用契約又はこれに準ずる契約に基づき他の者に従属し、かつ、当該他の者の計算により行われる事業に役務を提供する場合は、事業に該当しないのであるから留意する。したがって、出来高払の給与を対価とする役務の提供は事業に該当せず、また、請負による報酬を対価とする役務の提供は事業に該当するが、支払を受けた役務の提供の対価が出来高払の給与であるか請負による報酬であるかの区分については、雇用契約又はこれに準ずる契約に基づく対価であるかどうかによるのであるから留意する。この場合において、その区分が明らかでないときは、例えば、次の事項を総合勘案して判定するものとする。

- (1) その契約に係る役務の提供の内容が他人の代替を容れるかどうか。
- (2) 役務の提供に当たり事業者の指揮監督を受けるかどうか。

判 定 事 項	区 分
①代替性の有無……当該契約の内容が他人の代替をいれるかどうか	他人の代替をいれる場合は、請負による報酬とされる判定の要素とし、代替をいれない場合は、給与とされる判定の要素となる。
②指揮監督の有無……仕事の遂行に当たり個々の作業について指揮監督を受けるかどうか	指揮、監督を受ける場合は、給与とされる判定の要素とし、指揮、監督を受けない場合は請負による報酬とされる判定の要素となる。
③報酬請求権の有無……まだ引渡しを終えない完成品が不可抗力のため滅失した場合等において、その者が権利として報酬の請求をなすことができるかどうか	権利として支払の請求をすることができる場合は、給与とされる判定の要素とし、権利として請求できない場合は請負による報酬とされる判定の要素となる。
④材料提供者……所得者が材料を提供されているかどうか	材料の提供を受けていない場合は、請負による報酬とされる判定の要素とし、提供されている場合は、給与とされる判定の要素となる。
⑤作業用具提供者……作業用具を提供されているかどうか	作業用具を提供されている場合は、給与とされる判定の要素とし、供与されていない場合は請負による報酬とされる判定の要素となる

(2) 労働基準法の労働者の判断基準

労働基準法は、「労働者」を「使用される者で、賃金を支払われる者という」と規定し、その適用対象としている(同法9)が、労働者であるか否かは「使用される者＝指揮・監督のもとでの労働に従事する者」で「賃金の支払を受ける者」であるかどうかにより判断されることとなる。いわゆる「労働者性」の判断に当たっては、雇用契約、請負契約といった形式的な契約形式のいかんにかかわらず、実質的な使用従属性⁽¹⁵¹⁾を、労務提供

(3) まだ引渡しを了しない完成品が不可抗力のため滅失した場合等においても、当該個人が権利として既に提供した役務に係る報酬の請求をなすことができるかどうか。

(4) 役務の提供に係る材料又は用具等を供与されているかどうか。」

(151) 労働法では、労働者性と報酬の労務に対する対償性の二つの基準を総称して「使

の形態や報酬の労務対償性⁽¹⁵²⁾及びこれらに関連する諸要素をも勘案して総合的に判断する必要がある。

なお、現在の複雑な労働関係の実態のなかでは、普遍的な判断基準を明示することは必ずしも容易ではないが、労働基準法研究会は「労働基準法の「労働者」の判断基準について」報告⁽¹⁵³⁾を行っており、同報告は実務の参考となるものとする。

(3) 執行役員の受ける報酬の所得区分

執行役員の受ける報酬がいかなる所得に区分されるかどうかについては、執行役員との契約関係が雇用契約であれば議論するまでもなく給与所得に該当するが、委任契約の場合には請負による報酬に該当するか否かの検討が求められる。執行役員は、弁護士、公認会計士や税理士といった独立した資格ではないので、その報酬は「自己の危険と計算において独立して営まれ、営利性、有償性を有し、かつ、反復継続して遂行する意思と社会的地位とが客観的に認められる業務から生ずる所得」に該当しないのは前記(1)の各基準から判断して明らかである。したがって、その報酬は、非独立的、従属的労働の対価であると認められるので、給与所得の収入金額を構成するものである。

第2節 執行役員就任時の課税問題

執行役員に就任した場合に検討すべき事項は、執行役員就任時にそれまでの勤務期間に係る退職手当等の打切支給を受けた場合の取扱いはどこにあるの

用従属性」と呼んでいる。

(152) 報酬は提供された労務に対するものであるかどうかをいい、労働法では「報酬の労務に対する対償性」をよんでいる。

(153) 昭和60年12月19日報告。労働基準法研究会（会長：石川吉右衛門）から労働大臣報告が行われている。その後、平成8年3月には、「建設業手間受け従事者及び芸能関係者に関する労働基準法の「労働者」の判断基準について」（労働基準法研究会労働契約等法制部会・労働者性検討専門部会）報告が行われている。

で、以下各種のケース毎に検討する。

1 取締役が執行役員に就任した（兼任する）ケース

取締役が執行役員に就任したとしても、取締役の地位は依然として継続しており、この場合には退職という事実は存在しない⁽¹⁵⁴⁾。したがって、執行役員兼任以前の取締役の期間に係る退職慰労金の打切支給として一時金を支給した場合、これは取締役在任中の功労に対するものと認められるので税法上の賞与であり、これを退職所得と取り扱うことはできない。

2 使用人が執行役員に就任したケース

(1) 執行役員がみなし役員に該当する場合

使用人から役員になった者に対し、使用人であった勤続期間に対する退職手当として支給する給与は退職所得と取り扱っているが、この場合の役員にはみなし役員も含むものであることは、第3章第2節5「税法上の退職金」の項で検討したとおりである。したがって、現行の取り扱いを前提とすると、執行役員がみなし役員に該当する（取り扱われる）場合に、執行役員就任前の使用人であった期間に対する退職手当が打切支給されるものであるときは、当該一時金は退職所得と取り扱って差し支えないこととなる。

しかしながら、所得税基本通達の各規定において使用されている「役員」の用語にみなし役員が含まれ、各規定において使用人と異なる取扱いを行うことについて格別の異論があるわけではないが、法人税法上の役員となったことが使用人を退職したといえるかどうかについては会社の使用人から役員に昇格し引き続き勤務する者に打切支給した退職金の損金算入が争われた事件において「なお甲及び乙は前記のとおり右退職金の支給を受ける約二年前に法人税法上の役員になったものというべきであるが、し

(154) このケースは、役員の「任期の満了」による終任事由を退職を取り扱うかという

かしそのことは、その際同人らが使用人を退職したことを意味しない。けだし法人税法上の役員になることと使用人を退職することとは別個の概念であるからである。本件において甲及び乙が使用人を退職したと評価し得るのは、再度商法上の取締役役に昇格して本件退職金を受領したというべきである。」と判示⁽¹⁵⁵⁾されていることからすれば、法人税法上の役員(みなし役員)と取り扱われることと使用人を退職したことは同意と扱われるものではないことに留意すべきである。

したがって、執行役員がみなし役員に該当する場合に執行役員就任時が使用人を退職したと評価できない以上、使用人期間部分の打切支給をしたときの当該金員を退職所得と取り扱うことはできないこととなる⁽¹⁵⁶⁾。

(2) 執行役員がみなし役員に該当しない場合

執行役員がみなし役員に該当しない場合に、執行役員就任前の期間に対する退職手当が打ち切り支給されたときの課税関係は次のとおりである。

イ 執行役員との契約関係が雇用契約のとき

執行役員との契約関係が雇用契約⁽¹⁵⁷⁾のときは、雇用契約は継続しているので、退職したという事実はなく、使用人期間(執行役員就任前までの期間)部分の退職手当として打切支給しても、当該金員は退職により支払われるものではないので給与所得と取り扱うこととなる。

なお、執行役員として新たに雇用契約を締結するときは、「法的には雇用関係が一旦切断されたと判断すべきであることから、法人が、当該執行役員に対し、使用人時代の退職金を打切支給した場合には、税務上も

問題であり、第3章第3節を参照されたい。

(155) 大阪高裁・昭和54年2月28日判決、税資104号531頁

(156) 退職したと扱うのと退職金の打切支給が行われた場合に当該金員を退職所得と扱うかどうかは、前章第3節5で述べたとおり、別個の問題である。

(157) 商事法務研究会の調査(平成11年4月調査)によると、「執行役員制度を導入した多くの会社においては、会社と執行役員との間に雇用契約が締結されており(66.7%)、執行役員を労働基準法の労働者ととらえるもの(77.8%)が多数を占めている。」との報告がある。

退職給与として取り扱って差し支えない」との見解⁽¹⁵⁸⁾がある。この見解の拠るべき根拠は、執行役員就任前の使用人期間分を打切支給すること、執行役員の退職給与規程を使用人とは別に定めること及び就業規則も使用人とは別の規則を定めることにあると考えられる。いわゆる「退職」とは、前章第2節及び第3節で見えてきたとおり、一般に労働者が自発的に又は定年によりその職を退くことを指しているもので、新たな雇用契約を締結したとしても、契約関係は引き続き雇用契約として途切れることなく継続しており「職を退いた」ということはできず、社内的な職名の変更にすぎないと認められる。

このようなケースにおいて支払われる金員を退職所得と取り扱う場合には、私法上の契約を変更することにより任意の時期に退職手当を支給することができるなど課税上の弊害が大きいものと考えられる。

更に、退職給与規程や就業規則が異なるとしても、(このケースの者はみなし役員にも該当しない者であり)従前の勤務期間についての退職給与を精算支給すべき程の勤務関係の性質や内容に重大な変動が生じたものともいえないと考えられ、また、労働法上も、労働者に該当することによりは変わり無く、形式的にも実質的にも雇用関係は継続していると取り扱うのが相当と考える。

ロ 執行役員との契約関係が委任契約のとき

使用人としての雇用関係を終了させ、新たに執行役員として委任契約を締結するときは、「この場合、使用人としての雇用契約は終了するため、現実に退職した場合と同様の事実が存在すること、執行役員として新たに委任契約を締結するため労働基準法上の労働者には該当しないこと及び使用人としての退職給与規程等の適用がなくなるため執行役員と

(158) 森は、「ただし、例えば、法人が使用人と同一の退職給与規程等により、当該執行役員に対して、使用人の在職期間を通算して退職金を支給することとしているなど、実質的に雇用関係が継続していると認められる場合には、仮に退職金の打切支給を行ったとしても、当該支出額は退職金とは認められない。」と説明する(森・

しての在職期間は、使用人の在職期間と通算されないと考えられること等から、執行役員就任時に使用人期間の退職金を打切支給した場合には、税務上も退職給与として取り扱って差し支えない」との見解⁽¹⁵⁹⁾がある。

しかしながら、一般に、給与所得は、雇用又はこれに類する原因（例えば、法人の理事、取締役等にみられる委任又は準委任等）に基づいて非独立的に提供される労務の対価をいうものと解されることは前述のとおりであり、執行役員就任後の契約関係が委任契約であるとしても、いずれの契約に基づく報酬も所得税法上は給与所得に該当し、使用者⁽¹⁶⁰⁾との雇用（又は委任）関係は執行役員就任後も依然として継続している（使用者と報酬の受領者はともに契約変更の前後において同じである）ので、上記イの雇用契約のときと同様、契約変更時を「職を退いた」と取り扱うことは相当でないと考ええる。

また、所得税基本通達30-2「引き続き勤務する者に支払われる給与で退職手当等とするもの」の一つとして「使用人から役員になった者」を例示しているが、裏を返すと、これは使用人が役員になった場合も引き続き勤務するものと捉えている⁽¹⁶¹⁾ことを明らかにしたものとも言え、契約を委任契約に変更すれば契約変更時に退職したとの取扱いをしないのは上記イの場合と同じである。

さらに、任意の制度に基づく執行役員への就任を退職と取り扱うときは、次のような問題が生じるので、商法上の執行役・取締役（役員）になった場合と同様に取り扱うことは相当でないと考ええる。

① 執行役員制度は、商法上の制度ではないために各社が導入している仕組みには様々なものがみられ、恣意性が高く、一律に退職と取り扱うことは課税の均衡を著しく失することとなること。

前掲書8-9頁）。嶋・前掲書8頁

(159) 森・前掲書6-9頁。嶋・前掲書

(160) 所得税法は、役員又は使用人に対して給与を支給する者を使用人としている。

(161) 使用人から役員に就任した者に対する退職金については、役員を辞任して当該法

特に、5年・10年定年制に基づく金員を退職所得と取り扱われないこととの均衡と、執行役員の任期は1年（再任を前提としても長期間とは考えにくい。）であり、このような者に支給する一時金について退職所得の優遇課税の適用をしなければならない理由は見当たらないこと。

- ② 役員に適用される商法上の各規定は、みなし役員とならない執行役員には適用されず、その法的地位は異なるのであって、これらを同一に（税法のみ経済実質に即して）取り扱わなければならない積極的な理由は存しないこと。

3 取締役を退任して執行役員に就任したケース

（1）執行役員がみなし役員に該当する場合

執行役員がみなし役員に該当する場合は、税法上、役員としての地位は依然として継続しており、役員の任期満了ごとの一時金を退職所得と取り扱わないのと同様、執行役員就任前までの期間（取締役就任期間）に対する退職手当として打切支給されるものであっても、退職所得とは取り扱われないと考える。この場合の当該一時金は、役員に対する賞与（給与所得）と取り扱うこととなる。

（2）執行役員がみなし役員に該当しない場合

イ 執行役員との契約関係が委任契約のとき

取締役との契約関係は、委任又は準委任の関係にあり、執行役員との契約関係も同じであるとする、同一の委任契約の関係に基づく勤務状態が継続しているのであるからこれは「退職」と呼ばないとの見解も考えられるが、取締役は法令（商法）の根拠に基づくものであり、取締役就任時の使用人部分の勤続期間の打切支給の金員を退職所得と扱っていることを前提とすれば、（このケースはみなし役員に該当しない場合であ

人から離れるときに一括して支給される慣行が前提とも考えられる。

り)このときに支給される金員は打切支給の退職金と取り扱って差し支えないものとする。

ロ 執行役員との契約関係が雇用契約のとき

委任又は準委任関係の取締役から雇用契約に変更となったのであるから、打切支給の退職金と取り扱うべしとの見解もあるが、契約関係の異同を根拠にその所得区分を検討するものではないことはこれまでの論述のとおりである。したがって、取締役を退任した者のケースは、執行役員との契約関係が委任関係であろうと雇用関係であろうと、法令の根拠に基づく地位にあるかどうかを重視すべきであり、このときも上記イの理由と同様に打切支給の退職金と取り扱って差し支えないものとする。

第3節 執行役員退任時の課税問題

執行役員の退任と同時に当該法人のすべての職を辞する(退く)ときは、まさに退職以外のなにものでもないが、執行役員という地位は辞するとしても他(取締役、執行役、使用人)の地位を得て当該法人の内部(あるいは、引き続き当該地位)に留まる(使用者である当該法人から給与等の支給を受ける地位が継続する)者に退職手当等名義の金員が支給される場合の課税上の問題について検討が必要である。

1 取締役を兼任していた者のケース

イ 執行役員のみを退任する場合

執行役員の地位は離れるとしても引き続き取締役の地位に留まるのであるから、これを退職と取り扱わないことは既に述べたとおりである。

このような場合に、執行役員の勤務期間に係る退職金を打切支給する企業はないと考えるが、仮にその支給が行われるとするとその金員は、執行役員としての勤務に対する功労金と認められるので、役員賞与と取り扱う

ことになるを考える。

ロ 取締役も同時に退任し、顧問・理事等に就任する場合

顧問・理事等は、使用人としての地位に該当するであろうことは前節2(2)で述べたとおりであり、このケースは前節3「取締役を退任して執行役員に就任したケース」(2)の場合と同様に、法令の根拠に基づく地位を「退任したか」どうかを重視すべきであるとする。

したがって、取締役を退任して使用人の地位に就く場合の打切支給は、取締役に就任していた期間に係るものであるため、当該金員は退職所得と取り扱って差し支えないとする。

2 委任契約を締結していた者のケース

(1) 執行役員がみなし役員に該当する場合

執行役員がみなし役員に該当する場合に、再び取締役に就任するケースは前記1のイ「取締役に兼任していた者が執行役員のみを退任」したケースと同様に扱うのが相当とする。したがって、この場合は役員(又はみなし役員)の地位が継続する(留まる)のであるから、退職と取り扱わないことになる。

一方、取締役から執行役員に就任した者が、執行役員を退任して当該法人の顧問又は理事等に就任するときや使用人としての職制上の地位に就くときは、前記1のロ「取締役も同時に退任し、顧問・理事等に就任」のケースと同様に扱うのが相当とする。したがって、この場合の執行役員退任時の打切支給は退職所得と取り扱われることとなる。

(2) 執行役員がみなし役員に該当しない場合

執行役員がみなし役員に該当しない場合に、検討すべきケースとしては次の3つのケースが考えられるが、特にイのケースは問題が多い。

イ 取締役から執行役員を歴任し、再び取締役となるケース

取締役から執行役員に就任する際の契約関係が委任契約である者が、再び取締役の地位に戻るケースに該当するときは、その取扱いは複雑と

なる。すなわち、執行役員就任時は、原則として前節3「取締役を退任して執行役員に就任したケース」(2)の場合と同様であり、原則として法令の根拠に基づく地位を「退任したか」どうかを重視して退職所得と取り扱われ、一方、みなし役員に該当しない執行役員から取締役に再び就任したときに執行役員勤務期間の打切支給に係る一時金は「使用人から役員となった者に支給する使用人期間に係る退職手当等」でありこれも退職所得と取り扱われることとなる。取締役を退任して執行役員に就任時の打切支給の退職金、取締役就任時の使用人(執行役員の就任)期間の打切支給の退職金は、それぞれいずれも退職所得と取り扱われることになる。

このように歴任する場合は、取締役(執行役)や執行役員の任期は1年と短期であり、それぞれの就任段階で打切支給を退職所得と認めるべきかどうかとの議論を惹起することになるが、退職所得に対する優遇課税の趣旨や打切支給の退職金の取扱いの趣旨を考量の上結論を見出す必要があるものとする。このような歴任のケースは、各地位の在留期間は一般に短くなるであろうことから、これを退職所得と扱うときは短期の定年制を導入した場合の打切支給の退職金についても、取扱いを一致させるべきであるとの議論に結びつくことになろう。

役員の退職金の計算も、役員の在職期間を基準として計算されていることと、使用人の退職金の計算も勤続期間を計算の基準とされている事実を踏まえると、「退職」でもないケースについて「経済的側面」や「実質面」から「退職とみなす」取扱いについては無闇に広く解することは避けるべきであるとする。

したがって、この場合は、打切支給の取扱いをすべきではなく、原則どおり当該使用者との関係が完全に離れたときに退職と取り扱うべきと考える。

ロ 執行役員から使用人としての地位に戻るケース

このケースは、退職に当たらないことは後記3のケースと同様であり、

同項の検討を参照されたい。

ハ 執行役員を退任し、顧問・理事等に就任

このケースは、前節2（2）のロのケースと同様に、使用人としての身分は継続していることとなるので、「職を辞した」と取り扱うことはできないこととなると考えられる。したがって、執行役員退任時に打切支給が行われるとすると、その金員は執行役員としての勤務に対する功労金と認められるので、給与所得（賞与）と取り扱うこととなる。

3 雇用契約の者が使用人としての地位に戻るケース

（1）執行役員がみなし役員に該当する場合

現行通達の役員 of 文言にみなし役員が含まれるとした場合に、執行役員への就任時、退任時に打切支給が行われるときは同じ使用者から3回退職手当等の支給を受けることになるが、現行通達の取扱いによればそのいずれもが退職所得と取り扱うことになる。

しかしながら、執行役員（みなし役員）への就任が使用人を退職したと扱わないのは前節「執行役員就任時の課税問題」2の（1）で検討したとおりであり、したがって執行役員就任時に打切支給される金員は退職所得ではなく給与所得（賞与）と取り扱うこととなる。

（2）執行役員がみなし役員に該当しない場合

このケースは、契約関係にも変化は無く、勤務関係の内容等に重大な変動があって、退職したと同視できる特別の事実関係があるとは認められない。

なお、執行役員期間の勤務期間に対する打切支給を行う企業はないと考えるが、仮にその支給が行われたとするとその金員は、執行役員としての勤務に対する功労金と認められるので、税法上、給与所得（賞与）と取り扱うこととなる。

おわりに

以上、執行役員を巡る課税問題について一定の前提を置いてケース毎の取扱いを検討してきたが、まず問題となるのは退職金課税である。それぞれの就任時又は退任時に退職手当等（退職給与、退職慰労金など）の支給が行われなければ特段の問題はないが、支給されるところに各種の問題が生じることとなる。法人税法上はその退職給与が不相当に高額でなければ所得計算上損金に算入され、また、退職給与と取り扱われる（役員賞与と取り扱われない）限り格別の問題も生じないのであるが、その金員の支給を受ける個人の課税に関しては、これをどの所得として取り扱うかによって当該個人の税負担は大きく異なることとなるので、企業サイドとしては法人・個人ともに有利な課税関係となるよう契約関係や支給形態等を見直してくる。これも、節税の一例であるとの主張も考えられるが、現行の打切支給の取扱いはその通達制定時には制定意義があったとしても、制定から相当年数が経過しており、当時想定していないケースも発生してきていると認められるので、これを機に積極的に内容を見直すべきではないだろうか。

また、執行役員は、実務界において考えられているいわゆる「単なる幹部従業員（管理職の使用人）」である、又は「支配人」であるという見解に従うとした場合に、名称に「役員」の語があるにもかかわらずこれは「使用人」であるとの説明を税法上も受け入れることは一般の理解が得られないのではないだろうか。そのような説明をするならば速やかに「役員」という語を含まない名称を使用すべきであると考え。

さらに、平成15年4月1日から施行されている改正商法の執行役に対しては、かなりの事項につき委任できる（される）ことからすると、「執行役」の位置付けは改正前の「業務担当取締役」と同等またはこれ以上であると考えられる。この執行役制度と比較すると、任意の制度であるが故に、一方の執行役員は「使用人」であるという取扱いは適当ではないであろうし、執行役員制度導入の目的から判断しても従来の「幹部従業員」の範囲を超えたものと判断され、

各企業のホームページ等において株主はじめ取引先等に対しても「業務執行を担当する役員」として紹介され、自身も「執行役員」と称する以上、税務上もこれらの者を「業務執行を行う役員」として取り扱うべきであると考える。

平成15年6月までの株主総会において「委員会等設置会社」への移行を選択した会社⁽¹⁶²⁾は50社を超えるが、同委員会等設置会社への移行を選択しない会社についてもコーポレートガバナンス改革の一環として執行役員制度を導入する会社も見られる。また、委員会等設置会社への移行後も任意の執行役員制度を継続する会社も存する⁽¹⁶³⁾。

それぞれの制度導入各社における取締役・執行役と執行役員の所掌範囲など具体的内容が明らかでないが、取締役と執行役の兼任は認められており⁽¹⁶⁴⁾、一方で、取締役が使用人を兼ねることも禁止されていない⁽¹⁶⁵⁾ので、執行役制度と執行役員制度の双方が並存する限り、取締役、執行役と執行役員を兼ねるケースやこれに使用人をも兼ねるケース、それぞれを歴任するケースなどがある。このようなケースで問題となるのは、報酬がどのように決められるのか、賞与は法人税法上損金に算入できるかなどであり、また、執行役又は執行役員への就任又は退任時に退職手当等の打切支給が行われる場合の取扱いなど、二つの制度が併存するため、今後検討すべき新たな問題点も増えるのではないかと考えられ、機会があれば改めて研究することとしたい。

(162) 商事法務No.1669、33-39頁

(163) ソニー株式会社は、現行の執行役員制度を執行役制度の導入後も継続していくこととしている（ソニー(株)HP、2003. 1. 28プレスリリース）。

(164) 監査特例法第21条の13⑤「取締役は、執行役を兼ねることができる。」と明示されている。

(165) 監査役は「会社の支配人その他の使用人を兼ねることができない」旨の商法の規定（商法276）があるが、取締役にってはそのような規定が存しないので、取締役との兼任は認められると解されている。法人税法も兼任の場合の取り扱いを明らかにしている。