

## 法人税法上の「みなし役員」 ～経営に従事していたことの裏付け～

国税不服審判所 平28・3・31裁決 (裁決事例集No.102)

### Brush up Point

本件は、みなし役員の判定という事実認定の問題であるが、国税不服審判所は、本件事案の個性から、原処分庁の立証に裏付けがないものとして、次のような点を指摘したのが特徴的である。

- (1) 請求人の代表取締役就任前に、個人Eが代表取締役として署名及び押印をしたとしても、代表者でないものが契約当事者となっているというにすぎず、その契約内容も重要な業務に係るものとはいえないことから、Eが請求人の経営に従事していたことを裏付けるものとは認め難い。
- (2) 代表取締役に再度就任する前と後とでその役割に違いがあるのかなど、本件における経営に従事していたとする具体的な事実関係が、審判所に提出された証拠資料上明らかではない。

### I 事案の概要

本件は、請求人の代表取締役Eに対して支払った業務委託契約に基づく報酬を損金の額に算入して法人税等の申告をしたところ、原処分庁が、Eは代表取締役に就任する前から法人税法上の役員に該当するため、当該報酬は損金の額に算入されない役員給与に該当するなどとして法人税の更正処分等を行ったのに対し、請求人が、代表取締役に就任する前のEは法人税法上の役員に該当しないとして、原処分の全部の取消しを求めた事案である。

請求人は、平成17年4月に設立された株

式会社であり、損害保険代理業及び生命保険の募集に関する業務を行うことを目的とする同族会社である。請求人の代表取締役は、平成17年4月から平成20年11月30日までGが、平成20年12月1日から平成21年2月20日までHが、同日から平成21年9月11日までEが、同日から平成22年7月29日までJが、同日から平成24年4月25日までK (Eの母親) がそれぞれ務め、同日以降は、Eが務めている。また、Eが請求人の取締役に就任していた期間は、上記の代表取締役就任期間と同じで、平成17年4月から平成19年2月28

日まで監査役に就任していたほかは、本件各係争事業年度のその他の時期においては、請求人の会社法上の役員には就いていない。

Eは、平成22年4月1日において、請求人の発行済株式の53.8%を所有し、平成23年6月2日の増資により請求人の発行済株式の52.1%を所有することとなり、当該所有割合はその後平成24年3月31日まで同じであった。

請求人は、Eとの間で、「委任型募集人業務委託契約」を締結していたところ、請求人においては、同契約第19条(対価)の報酬規定に基づき委任型募集人の報酬を計算しているが、平成23年3月期及び平成24年3月期におけるEに対する報酬について、報酬規定に基づく報酬の額と実際に支払われた報酬の額には差異があった。請求人は、本件支払報酬料を平成23年3月期及び平成24年3月期の損金の額にそれぞれ算入した。

### II 主たる争点と当事者の主張

本件の争点はいくつかあるが、主たる争点は、Eが法人税法上の役員に該当するか否かである。この点につき原処分庁は、①Eは、代表取締役に再度就任する前である平成23年3月期及び平成24年3月期において、請求人の発行済株式の50%を超える株式を保有していたことから、第1順位の株主グループに属していた。②Eは、L社との間で締結された平成24年1月17日付の報酬計算等に係る業務委託契約書(以下、「本件報酬計算等業務委託契約書」という。)に、請求人の代表者として署名及び押印をしていた。③Eは、請求人の設立当初から請求人の経営に携わっていた。④Eは、請求人の人事に携わってい

た。⑤Eは、請求人の資金計画に関わっていることから、請求人の創業時から請求人の事業運営上の重要事項に参画していたものと認められる。したがって、Eは、代表取締役に再度就任する前の平成23年3月期及び平成24年3月期において、法人税法施行令7条2号に規定する「会社の経営に従事しているもの」に該当すると主張した。

これに対し請求人は、(イ)Eは、請求人の株式を過半数所有していたが、議決権があるだけで必ずしも経営に参画しているとはいえない。(ロ)L社との契約書は、日付、署名、押印を誤って作成されたものである。(ハ)人事採用の権限はEを含む全ての募集人にあり、Eに特別の権限が与えられていたわけではない。(ニ)資金繰りはKが指揮し、Eはその指揮の下で行っていた。(ホ)Eが、請求人の役員会議に参加して会社の経営方針・計画の立案や経営目的を考えることなど、経営に参画している事実はない。以上により、Eは、平成23年3月期及び平成24年3月期において、法人税法2条15号に規定する「役員」に該当しないと主張した。

### III 裁決の要旨

国税不服審判所は、原処分庁があげたいくつかの争点につき判断を下したが、たとえば、L社との間で締結された報酬計算等業務委託契約書にEが代表取締役に再度就任する前に請求人の代表者として署名及び押印をしていた点につき、「この当代表取締役でなかったEが代表取締役として署名、押印した書面があるからといって、代表者でないものが契約当事者となっているというにすぎず、



その契約内容も重要な業務に係るものとはいえないことから、本件報酬計算等業務委託契約書をもってEが請求人の経営に従事していたことを裏付けるものとまでは認め難い。」と判断した。

さらに、Eが平成23年3月期及び平成24年3月期において請求人の経営に従事していたかどうかについて、「Kをはじめとする請求人の役員や従業員に対し、請求人が現在の商号へ変更した平成21年9月以後の請求人の経営状況及びEの請求人との関わりや職務内容の確認を行っておらず（少なくとも証拠資料からはうかがうことはできない）、また、平成24年4月25日にEが代表取締役再度就任する前に請求人において具体的にいかなる役割を果たしていたのか、代表取締役に再度就任する前と後とでその役割に違いがあるのかなどの本件における経営に従事していたとする具体的な事実関係が当審判所に提出された証拠資料上明らかではない。」とし、結論として、「Eが請求人において単なる一使用人にすぎなかったとは考え難いところであるが、Eが代表取締役に再度就任する前の平成23年3月期及び平成24年3月期において経営に従事していたことを裏付ける事情が明らかになっていない」とした。

以上のとおり、Eは、平成23年3月期及び平成24年3月期において請求人の法人税法上の役員に該当せず、本件支払報酬料は、委任型募集人業務委託契約から所得税法204条1項4号に規定する外交員の業務に関する報酬又は料金に該当すると認められるので、本件支払報酬料は、役員給与に該当せず、法人税法34条の規定の適用はないことから、

本件支払報酬料は、請求人の損金の額に算入されるものとした。

#### IV 解説

〔1〕法人税法上のみなし役員判定の際、「経営に従事していること」とは、どの程度の内容を示すかは事実認定の問題であり、ケースバイケースの判定を行わざるを得ないが、過去の判決例、裁決例によると、たとえば、外注先の選定及び受注金額の決定、資金計画、従業員の給与及び賞与の額の決定など、経営に係る重要事項の決定に参画しているかどうか判断基準になるものとされている。

本件では、はじめにL社との間で締結された報酬計算等業務委託契約書に代表者としてEが契約した点を問題としているが、会社法354条は、「株式会社は、代表取締役以外の取締役に社長、副社長その他株式会社を代表する権限を有するものと認められる名称を付した場合には、当該取締役がした行為について、善意の第三者に対してその責任を負う。」とし、表見代表取締役の責任義務について規定している。また、表見取締役であるならば、会社法429条1項に同じく第三者に対する責任問題が発生するものと規定している。しかし、Eは、そもそも当該時期において取締役ではなかったものであり、後述する“委託型募集人”の地位であったことからすると、上記の契約書問題からは直接、実質的に経営に従事したとみることはできないことになる。

〔2〕本件では、請求人とEとの間において、係争事業年度に委任型（委託型）募集人業務委託契約が結ばれている。この点の一つの判断ポイントとなる。この委任型募集人業

務委託契約とは、保険会社は保険の販売代理店に対し保険の販売を委託し、その業務委託を受けた販売代理店はさらに保険の販売をいわゆる“委託型募集人”“委託型使用人”を使って再委託するという契約である。なお、この仕組みについては、平成26年1月に、金融庁が生命保険、損害保険各社に対して「保険募集に係る再委託の禁止」を通知したことにより、現在では、保険代理店は保険の販売行為に関して、正規の雇用関係の成立した正社員や派遣社員、出向社員以外にはさせてはならないことになっている。

Eは係争事業年度において、自らが保険外交員としてトップの営業成績を残すことで請求人を牽引し、優秀な営業マンを採用することなどのリクルート活動を積極的に行ってきたことは確かである。さらに本件は、Eが平成24年4月25日に再度代表取締役に就任する以前である設立当初から平成19年2月28日までを監査役、平成21年2月20日から同年9月11日までを代表取締役として務めていたという特異な事例ではあるが、そのことと本件係争事業年度に役員として経営に従事するということはイコールならず、やはり審判所がもつたとおり、当該係争事業年度において具体的な経営への参画内容が問われるところである。

〔3〕たとえば、事案は異なるが、かつて、特許業務法人社員の使用人兼務役員該当性が争われた事件があった（東京地裁平26（行ウ）

第533号、平29・1・18判決（TAINS：Z888-2105））。この事件では、「特許業務法人の社員は、特許業務法人の経営に係る業務を含む業務の執行をする権利を有し、定款又は総社員の同意によって代表社員が定められた場合であっても、代表権以外の業務を執行する権利を有するものと解されるどころ、業務を執行する役員と特許業務法人との関係には民法の委任に関する規定が準用され（弁理士法55条1項、会社法593条4項）、両者は一般には雇用契約等に基づく使用人と事業主との関係に立つものではないというべきであるから、弁理士である役員が従事する具体的な職務の中に使用人である弁理士が行う職務と同種の職務が含まれている場合であっても、それは使用人としての立場で従事するものではないと一般的・典型的に評価し得るものである。したがって、特許業務法人の社員は、一般には、使用人としての立場でその職務に従事するものではないと一般的・典型的に評価し得る役員として、使用人兼務役員に該当しないものというべきである」と判示した。

すなわち、この事件では、当該社員らは、上記のような特許業務法人の社員としての地位を有するものであるから、使用人兼務役員には該当せず、役員であると判断されたのであるが、本件では、Eがこのような特殊な地位にある者ということではない点も明らかである。

ブラッシュアップ判例・裁決例は、4月より月刊『税理』に掲載が変更されます。「速報税理」の読者の皆さまには、今までのご愛読に、感謝申し上げます。

—明治学院大学教授 渡辺 充一