

「みなし役員」として否認された役員報酬を取り消した事例 (平 28.3.31 判決)
税理士 有賀武夫

事案の概要

1 はじめに

本事案は、法人税法独自の規定である「みなし役員」の適応について、委任型募集人業務委託契約に基づき支払われた、委任型募集人の報酬の額が、みなし役員に対する役員給与とみなされてその全額が損金不算入として更正された事案である。審査請求人(以下「請求人」という。)は保険代理業及び生命保険媒介業を営む法人であり、請求人の 1.平成 22 年 4 月 1 日から平成 23 年 3 月 31 日までの事業年度(以下「平成 23 年 3 月期」といい、他の事業年についても同様に表記する。)、平成 24 年 3 月期及び平成 25 年 3 月期の法人税、2.平成 24 年 3 月期及び平成 25 年 3 月期の消費税等における審査請求事案について検討するのである。なお、この他、復興特別法人税、源泉徴収に係る所得税の納付告知処分及び各種付帯税の処分については省略した。

2 審査請求に至る経緯

別紙参照

3 基礎事実の概要

以下の事実は、請求人と原処分庁との間に争いがなく、当審判所の調査の結果によっても、その事実が認められる。

イ 請求人は、平成 17 年 4 月 日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法人税法第 2 条第 10 号に規定する同族会社である。

ロ 請求人は、平成 19 年 3 月期以後の各事業年度の法人税の申告書について、青色申告の承認を受け、本件各事業年度の法人税について、青色の確定申告書により申告した。

ハ 請求人の代表取締役は、平成 21 年 2 月 20 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 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なつて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 日から平成 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かった。

ニ 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 % (小数点第 2 位以下切捨て)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 % (小数点第 2 位以下切捨て)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。

ホ 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)の算定方法等(以下「報酬規定」という。)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(以下「本件支払報酬料規定額」という。)と実際に支払われた報酬の額(以下「本件支払報酬料」という。)には差異がある。

ヘ 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。

ト 請求人が、委任型募集人業務委託契約を締結した E 以外の各委任型募集人に対して、実際に支払った報酬の額と報酬規定に基づき計算された報酬の額は同額である。

チ 請求人は、平成 26 年 3 月 24 日、原処分庁所属の調査担当職員（以下「本件調査担当職員」という。）に対し、「委任型募集人業務委託契約に基づいて支払われた業務報酬に係る税務上の取扱いについて」と題する文書（以下「平成 26 年 3 月 24 日付文書」という。）を提示した。

なお、平成 26 年 3 月 24 日付文書には、要旨次のとおり記載がある。

(イ) 請求人は、全国で 31 支店の出店費用その他相当の経費が必要となることから、E が目指す 300 名体制にするため、それまでは E 自身の報酬は全額取らずに、資金繰りを優先してきた。

(ロ) E は、自らが外交員として前職時同様のトップの営業成績を残すことで会社を引っ張り、優秀な営業マンを採用することなどのリクルート活動にまい進してきた。

リ 本件調査担当職員の上司である（以下「本件調査担当」という。）が、平成 26 年 8 月 8 日、請求人に調査結果の説明を実施したところ、請求人は、平成 26 年 9 月 8 日、本件各事業年度の法人税の各修正申告書を提出した。

なお、当該各修正申告の内容は、本件調査担当 が説明した調査結果の内容のうち、K 及び E がそれぞれ代表取締役役に就任していた期間における同人らに対する各報酬について、損金の額に算入されない役員給与として所得金額に加算したほか、同人らの所得税の確定申告において請求人から支払われた報酬を事業所得として申告していたことから、同人らの上記期間に対応する必要経費（以下、それぞれ「Kの本件事業経費」及び「Eの本件事業経費」といい、これらを併せて「本件各事業経費」という。）の合計額を損金として所得金額から減算する内容が含まれていた。

又 請求人が提出した本件各課税期間の消費税等の修正申告書並びに平成 24 年 3 月課税期間の更正の請求書の内容の概要は次のとおりである。

請求人は、平成 24 年 3 月課税期間については、本件支払い報酬料のうち同課税期間分の 6,610,300 円は課税仕入れにかかる支払対価の額に含まれないとして修正申告をしたが、その後、当該支払報酬料の額及び K の本件事業経費の額については課税仕入れに係る支払対価の額に含まれるとして更正の請求をしてものである。

争点及び争点に関する当事者の主張

1 争点

- (1) E は、法人税法上の役員に該当するか。
- (2) 本件事業経費の中に、損金の額に算入される金額があるか否か。
- (3) 本件事業経費の中に、課税仕入れとなる金額があるか否か。

2 争点に関する当事者の主張

- (1) E は、法人税法の役員に該当するか

イ 原処分庁

原処分庁の主張は、紙面の都合上、 審判所の判断に記述されているため省略した。

ロ 請求人

(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) 原処分庁は、E が、代表取締役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、法人税法施行令第 7 条第 2 号に規定する「会社の経営に従事しているもの」に該当すると主張するが、本件報酬計算等業務委託契約書は日付、署名、押印を誤って作成されたものであること、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かったこと、資金繰りは K が指揮し、E はその指揮の下で行っていたこと、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かったのだから誤りである。

また、原処分庁は、E が、法人税法上の役員に該当するか否かについて、当時の代表取締役である K に対する質問検査を全く行わずに認定、判断をしており、証拠資料の収集が不十分のまま、誤った認定、判断を行ったものである。

(ハ) 上記(イ)及び(ロ)からすれば、E は、平成 23 年 3 月期及び平成 24 年 3 月期において、法人税法第 2 条第 15 号に規定する「役員」に該当しない。

(2)本件事業経費の中に、損金の額に算入される金額があるか否か。

イ 原処分庁

原処分庁の主張は、紙面の都合上、審判所の判断に記述されているため省略した。

ロ 請求人

K 及び E が代表取締役役に就任していた期間に支払われた報酬について、役員給与として処理した以上、両名の同期間に係る本件各事業経費は、法人税法第 22 条の規定により、請求人の本件各事業年度の損金の額に算入されるべきであるのは当然のことであり、事業関連性の問題を主張するのは失当である。

また、E が代表取締役役に再度就任する前の期間に支払われた報酬について、役員給与と認定するのであれば、上記と同様に同期間の E の本件事業経費は平成 23 年 3 月期及び平成 24 年 3 月期の損金の額に算入されるべきである。

なお、本件各事業経費に係る次の証拠資料を原処分庁等へ提出している。

(3)本件事業経費の中に、課税仕入れとなる金額があるか否か。

イ 原処分庁

本件各事業経費は、請求人の業務との関連性が明らかでないことから、請求人の事業経費として損金算入されず、本件各課税期間の課税仕入れとはならない。

ロ 請求人

上記(2)ロのとおり、本件各事業経費は、請求人の事業経費として損金算入されるべきであり、領収書等で支払事実が明確となっている支出については、課税仕入れとなる。

審判所の判断（裁決の要旨） <一部取り消し>

1 E は、法人税法上の役員に該当するか。

原処分庁は、現代表者 E が代表取締役役に就任する前において、請求人の発行株式数の 50%を超える株式を保有していたところ、E が代表取締役として署名押印している契約書面があり、本調査時に請求人から提出された文書の記載内容や E の申述からすれば E は

法人税法施行令第7条第2号に規定する経営に従事しているものに該当し、法人税法第2条第15号の役員に該当する旨主張する。

しかしながら、代表取締役でなかった E が代表取締役として書面押印している契約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になっているにすぎず、その内容も重要な業務に係るものとはいえないことから、経営に従事していたとを裏付けるものまでは認められず、また、本件調査時に請求人から提出された文書及び E の申述の内容からでは、E が人事や資金計画に関わっていたことについて、いつの時点においていかなる役割を担っていたのか明らかでなく、これを具体的に裏付ける証拠収集がなされていない。さらに、E が請求人の経営に従事していたかどうかについて、役員や従業員に確認を行っておらず、経営に従事していたとする具体的な事実関係が証拠資料上明らかでない。そうすると、原処分庁が主張する事実をもって、E が請求人の経営に従事していたと認めるに足りないといわざるを得ないから、代表取締役に就任する前において E が法人税法の役員に該当するとはいえない。

2 本件事業経費の中に、損金の額に算入される金額があるか否か。

イ 法人税法第22条第1項は、内国法人の各事業年度の所得の金額は、当該事業年度の益金の額から当該事業年度の損金の額を控除した金額とする旨規定し、同条第3項は、内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上当該事業年度の損金の額に算入すべき金額は、別段の定めがあるものを除き、当該事業年度の収益に係る売上原価等、販売費、一般管理費その他の費用の額とする旨規定している。当該各規定に照らせば、内国法人の所得金額の計算上、損金の額に算入することができる支出は、当該法人の業務の遂行上必要と認められるものでなければならないというべきであり、支出のうち、用途の確認ができず、業務との関連性の有無が明らかではないものについては、損金の額に算入することができないというべきである。

ところで、所得を構成する損金の額については、本来、原処分庁が主張、立証責任を負うべきものであるから、具体的な支出が損金の額に算入されるべきか否かが争われている場合には、原処分庁において、その主張額以上に損金が存在しないことを主張、立証すべきであるが、原処分庁は、損金の存否に関連する事実と直接関与していないのに対し、請求人はより証拠に近い立場にあること、一般に、不存在の立証は困難であることなどに鑑みると、更正処分時に存在し、又は提出された資料等を基に判断して、当該支出を損金の額に算入することができないことが事実上推認できる場合には、請求人において、この推認を破る程度の具体的な反証、すなわち、当該支出と業務との関連性を合理的に推認させるに足りる具体的な立証を行わない限り、当該支出の損金への算入は否定されるというべきである。

ロ そこで検討するに、まず K の本件事業経費については、領収書等は全て処分して存在しないと請求人が主張するとおり、原処分庁及び当審判所に対してその支払事実を証明する領収書等は提出されていない。また、請求人が原処分庁に提出した K の「平成22年度経費明細書、平成23年度経費明細書」には、それぞれ4月から翌年3月までの月ごとに勘定科目ごとの金額が記載されているのみであり、当該記載内容からではその支払事実を確認することはできない。そうすると、請求人は、K の本件事業経費と請求人の業務との関連性を合理的に推認させるに足りる具体的な立証をしたものとは認められない。

八 次に、請求人が異議審理庁に提出した E の本件事業経費に係る平成 24 年分及び平成 25 年分の総勘定元帳には、各取引別に取引年月日、相手科目、取引金額及び残高が記載されており、E の本件事業経費に係る平成 24 年 1 月から平成 25 年 12 月までの領収書等には、宛名を「E(名字のみ)」、「E」又は「上」として取引年月日、取引金額及び支払先が記載され、ただし書として取引内容が記載されているが、上記の総勘定元帳及び領収書等の記載内容のみでは、E の本件事業経費と請求人の業務との関連性を合理的に推認させるに足りない。そこで、異議審理庁及び当審判所は、それぞれ請求人に対し、請求人の業務との関連性に係る証拠資料の提出を求めたものの、請求人は、他にこれに当たる証拠資料を提出しなかった。そうすると、請求人は、E の本件事業経費のうち、同人が請求人の代表取締役役に再度就任した以後の期間について、E の本件事業経費と請求人の業務との関連性を合理的に推認させるに足りる具体的な立証をしたものとは認められない。

なお、E が請求人の代表取締役役に再度就任する前の期間は、上記(3)で説示したとおり、E は法人税法上の役員に該当しないから、E の本件事業経費を請求人の事業経費として損金の額に算入する余地はない。

二 したがって、本件各事業経費は、請求人の事業経費として本件各事業年度の損金の額に算入することはできない。

3 本件事業経費の中に、課税仕入れとなる金額があるか否か。

上記(2)のとおり、本件各事業経費は、請求人の事業経費として認められない以上、本件各事業経費の中に請求人の課税仕入れとなる金額があると認めることはできないというべきである。

したがって、請求人の主張には理由がない。

研究 裁決に反対

1. みなし役員の意義と法人税法に及ぼす影響

(1) 役員の範囲

法人税法上の役員とは、「法人の取締役、執行役、会計参与、監査役、理事、監事及び清算人並びにこれら以外のもの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」(法 2 xv)とされており、令第 7 条において規定されている概要は、

(イ)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。

(ロ)同族会社の使用人のうち、一定の要件を満たしている者で、その経営に従事しているもの。即ち、形式的には使用人であるが、その会社の株式の所有状況からその会社を支配できるグループに属している者であって、経営に従事するなど実質的に役員とみることができる者をいう。

このように、法人税法上の役員とは、会社法その他法人の設立を定めた各法令の規定により役員とされる者を含み、これら以外のもの法人の経営に従事している者についても、税法上の要請から役員とみなすものがあり、一般に「みなし役員」と呼ばれている。

(2) 経営に従事する者の範囲と立証責任

経営に従事する者における「経営に従事する」ことの意義は、人事・資金・技術・販売戦略等が経営上の重要事項に含まれるものといえる。

いずれにしても、みなし役員の判断は事実認定の問題であり、事実の立証が鍵となる。

みなし役員規定は納税者のための納税要件ではなく、法人税法132条(同族会社の行為計算の否認)と同じく課税庁のための課税要件⁽¹⁾であり、その認定のための立証は処分庁が負うべきである。裁決では、経営に従事していたことを裏付ける事情や証拠資料の収集がなされていないとして更正処分を取消しているが妥当な判断である。

(3) 損金となる役員給与の範囲

みなし役員規程は、これのみを以てしても法人税法上課税標準の算定上意義をもたない。

法人税法第34条(役員給与の損金不算入)の規定は、役員給与の損金不算入の原則を規定したものであるが、役員の中にみなし役員を取りこむことで、本条における役員報酬規定の意義はここにあることとなる。本条において、役員に対して支給する給与のうち、次に掲げる給与にいずれにも該当しないものの額は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として、定期同額給与、事前確定届給与、利益連動給与を規定している。

なお、定期同額給与とは、一ヶ月以内の一定期間ごと支給する給与(定期給与)で、各支給時期における支給額が同額であるものがこれに該当する。事前確定届給与とは、その役員の職務につき所定の時期に確定額を支給する旨の定めに基づいて支給する給与。利益連動給与については、中小企業における同族会社は該当しないため本稿では省略する。

役員給与の定め方は、定款に定めがあればこれに従い、なければ株主総会において定めることになる(会361)。したがって、みなし役員給与も株主総会等で定めることになる。

しかし、納税者自身において、みなし役員規定に該当する者を認識している場合はいないであろう。そのため、みなし役員がいたとしても、その者に対する役員給与の損金算入のための条件を満たすための株主総会等で役員報酬の定めをしていることはないであろう。そうであれば、役員給与として上記及びの定めを盛り込むことは不可能である。旧法35条においては、みなし役員規定は賞与について損金不算入規定が働いたが、現行法においては役員給与全体に影響を及ぼすこととなり注意が必要である。

(4) 給与所得と事業所得の意義

本件事案は、外交員報酬を役員給与として損金算入の可否について問題としているが、外交員報酬と役員給与は同質のものなのか検討を加えるものである。

給与所得の意義として、最高裁は、所得税法28条1項にいう給与所得は、自己の計算又は危険において独立して行われる業務等から生ずるものではなく、雇用契約又はこれに類する原因に基づき提供した労務又は役務の対価として受ける給付をいうものと解される⁽²⁾と判断し、労務の提供が雇用契約に基づき他人の指揮監督に服してなされる場合にその対価として支給されるものであり⁽³⁾、当該会社に従属し非独立的な人的役務を提供した報酬として受けるも、役員においては雇用関係に準ずる役員等の委任関係に基づき收受される対価をいう⁽⁴⁾と判断している。したがって、所得税法にいう給与所得とは、雇用、委任などの契約に基づき自然人が労務を提供した対価として支払われるあらゆる種類の所得をいうものと解するのがことができる。

事業所得とは、報酬と対価関係に立つ労務の提供が、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、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をいう。また、他人の指揮命令に服することがなく、成果が直接当該会社に帰属するものであっても、受ける報酬は、その活動から生じた成果とし

て直接に享受するものをいう⁽⁵⁾と判断されている。

以上を比較検討すると、本件事案の場合、本件支払報酬料は、委任型募集人業務委託契約における報酬規定に基づき委任型募集人の報酬であることから、給与所得ではなく、外交員の業務に関する報酬・料金とされ、所得税法 204 条 1 項 4 号に該当し、事業所得となるものである。現に、K 及び E においては事業所得として申告している。

当該申告は請求人から受けた当該報酬を収入金額として、これに対する自己が支出した経費を事業経費として申告している。この事業経費の内訳は明らかにされていないが、一般的に同業者の申告内容においては、旅費、通信費、交際接待費及び販売促進費等の支出があるものである。この報酬規定によればその月の成果(成績)により支払報酬は定まるため、各月ごとに一定せず成果により支給額が 0 円の場合もあり得るため、まさに「自己の危険と計算において」ということになる。したがって、事業所得ということになれば、みなし役員規程の射程外となる。このことについて請求人も主張していないため疑問が残るものである。

みなし役員と所得区分のあり方

K 及び E に対する本件支払報酬料は、その所得の発生原因及び所得の計算方法は異なることがないにも関わらず、受給者がその年度においてみなし役員に該当するか否かにより、みなし役員と認定されればその報酬料は給与所得となり、そうでなければ事業所得となることになる。このことは、所得区分のあり方として不合理である。前述のとうり、給与所得と事業所得ではその意義が異なるものであり、本件事案においてはこのことの説明がない。

役員に対する「委任型募集人業務委託契約」の締結の有効性

生命保険媒介業を営む会社の役員自身が、委任型募集人業務委託契約を締結して、その事業を営むことの可否についてはどのように考えたらよいであろうか。会社法においては利益相反取引について株主総会の承認を受けている場合(会 356)は、取締役が自己のために株式会社の事業の部類に属する取引をすることも可能と思われる。そうであれば、この契約に基づき一部を固定給としこの部分を役員給与として、他の部分は成果配分として外交員報酬とすることが可能である。

そこで、代表取締役に役員報酬とは別に支給した金員の損金性について、判例からその可否を検討すると、判決要旨は、X は、代表者が自ら企業に対する経営指導に当たったことに対する対価として金員を支払ったものである旨主張するが、これを認めるに足りる証拠はないばかりか、X が事業年度中に代表者に対して報酬として支給した金員のほかに、代表者が自ら企業に対する経営指導に当たったときは、その対価を支給する旨の定款の定め又は株主総会の決議があったことを認めるに足りる証拠もないから、右金員は、X が代表者に対して支給の義務なくして任意に支給した金員と認めるほかなく、これが損金に該当しないことは明白であるから、X がこれを損金に計上したことについて正当な理由があるとは到底認められない⁽⁶⁾と判示しているが、逆にいえば、代表者が自ら企業に対する経営指導に当たったときは、その対価を支給する旨の定款の定め又は株主総会の決議があれば経営指導料は損金算入されることになる。これを本件事案に当てはめれば、会社と代表者が委任型募集人業務委託契約を締結しているため、これに基づき支給した金員は損金算入が可能であろう。

2 法人税における K 及び E の本件事業経費について

以上の述べたように、本件事案の役員給与の認定に反対であるが、仮に役員給与となる場合においては、K 及び E が外交員報酬を得るため自己が支出した、契約媒介に伴う事業経費について請求人の経費として損金算入の可否について、異議審理庁及び審判所は、K 及び E の本件事業経費と請求人の業務との関連性を合理的に推認させるに足りる具体的な立証をしたものとは認められないとしている。しかし、法人税法においては、各事業年度の所得の計算は、益金から損金を控除した金額とすると規定されていることから、事業経費の全部を否認した場合は、事業経費が存在しないことの証明を審判所がしなければならない。仮に請求人からの立証が不十分であっても、本件事案における事業経費の存在は容易に推認でき、それが税務疎明⁽⁷⁾のための資料となるからである。

3 本件事業経費と課税仕入れについて

消費税等における課税仕入れの税額控除は、帳簿及び請求書等の保存がない場合には適用しない(消 30)とされているため、K 及び E の提示した帳簿及び領収書等ではこの要件に該当しないため課税仕入れに該当しない。

(1) 「納税要件」とは、納税者において申告にあたっての要件であって、「課税処分」とは本来次元を異にするものであり、納税義務者、帰属、課税標準、税率からなり、従来の「課税要件」のうち、租税行政庁のみの権限に属する部分を除外したものをいう。松澤智著「租税実態法」中央経済社 118 頁

(2) 平成 17 年 1 月 25 日最高裁第三小法廷判決・民集 59 卷 1 号 64 頁参照

(3) 昭和 43 年 4 月 25 日東京地裁昭和 40 年(行)70 号、税務訴訟資料 52 号 731 頁

(4) 昭和 53 年 7 月 13 日前橋地裁昭和 49 年(行ウ)2 号 3 号、税務訴訟資料 102 号 88 頁

(5) 前記(2)及び(3)

(6) 昭和 48 年 9 月 20 日東京地裁昭和 44 年(行ウ)第 183 号の 1

(7) 疎明とは「事実の認定証拠によるのが原則であるから、証拠資料としては、通常人なら、その資料が存在していれば、おそらく、当該事実はあったであろうと判断できるものであればよい。たとえば、費用の支払に対する金銭の領収書の存在は、その文書の存在そのものが証拠となるものではなく、文書に記載された意味内容が証拠として用いられるものであるから、請求書が存在し、支払伝票があれば一応支払の事実が推測される。松澤智「租税実法」297 頁(中央経済社 1997)