

退任の約 5 か月前に海外に住所を移転した元代表者と“みなし役員”

明治学院大学法学部教授 渡辺 充

国税不服審判所・大裁（法）令 2 第 29 号、令 2・12・15 裁決

Brush up point

本件は請求人の元代表取締役（甲）が法人を退任後も「みなし役員」として経営に従事していたか否かが問題となっている。個別の事実認定が争点となる事案であるが、国税不服審判所は、次の点により、本件については、甲は「みなし役員」に該当せず、その退職金の支給につき、損金算入できる旨の裁決を下した。

- (1) 元代表取締役（甲）は、本件各退任の日以降、本件各法人のいずれからも、役員報酬や従業員給与を受領していない。
- (2) 甲の退任後に就任した本件各法人の代表取締役らは、本件各退任直後から、その代表取締役としての職務を全く行っていなかったことを認めるに足りる証拠はない。
- (3) 甲が本件各退任の約 5 か月前に海外に住所を移転しており、本件各退任に至った経緯が不自然であるともいえない。

I 事実関係

〔1〕本件は、審査請求人 X に合併された法人が、元代表取締役（甲）に対して支給した退職金の額を損金の額に算入して法人税等の申告を行ったところ、原処分庁 Y が、甲は登記上退任した後も被合併法人の経営に従事しており、実質的に退職したとは認められないから、当該金額は退職給与として損金の額に算入されないとして、法人税等の各更正処分等を行ったことに対し、X が、甲は形式的にも実質的にも被合併法人を退職したのであるから、当該金額は損金の額に算入されるとして、原処分の全部の取消しを求めた事案である。

〔2〕X は、店舗設備及び什器備品の賃貸等を目的として設立された株式会社であり、同族会社である。X の株式は、HD 社が保有していた。

A 社（以下、HD 社と併せて「本件各法人」という。）は、不動産の賃貸等を目的とした株式会社であり、同族会社である。A 社は、X を吸収合併存続会社、A 社を吸収合併消滅会社とする内容の合併契約により、X に合併して解散し、X は当該契約により A 社からその一切の権利義務を承継した。なお、A 社の株式は、全て HD 社が保有していた。この合併は兄弟会社同士の合併である。

HD 社は、有価証券の保有等を目的として設立された株式会社であり、同族会社であったところ、X を吸収合併存続会社、HD 社を吸収合併消滅会社とする内容の合併契約によ

り、X に合併して解散し、X は当該契約により、HD 社からその一切の権利義務を承継した。この合併はいわゆる逆さ合併であり、子会社が親会社を吸収する合併である。逆さ合併は、たとえば存続会社の持つ繰越欠損金の活用や合併差損の計上の回避又は存続会社（子会社）の方が知名度が高いなどいろいろな理由で行われるが、本件の場合、この逆さ合併自体について租税回避として問題となっていない。なお、HD 社の株式は、その平成 25 年 9 月期において、全て甲が保有していた。

甲は、本件各法人の代表取締役を務めていた者であるが、平成 24 年 11 月 30 日、本件各法人の代表取締役及び取締役をいずれも退任（HD 社）及び辞任（A 社）し、同年 12 月、いずれもその旨の登記がされた（以下、これらの退任及び辞任を併せて「本件各退任」という。）。本件各法人は、平成 24 年 11 月 30 日、甲に対して退職慰労金を支給する旨の各臨時株主総会の決議に基づき、本件各法人の役員退職金規程により算出した 7 億 5000 万円（A 社）及び 720 万円（HD 社。以下、これらの金員を併せて「本件各金員」という。）を、役員退職金勘定又は役員退職慰労金勘定に計上し、A 社及び HD 社の平成 25 年 9 月期において、甲に対し本件各金員から源泉所得税額を差し引いた全額をそれぞれ支払った。

甲は、平成 24 年 12 月 1 日以降、少なくとも平成 28 年 9 月 30 日までの期間において、本件各法人の登記上役員としての地位を有しておらず、使用人でもなかった。また、本件各法人が、上記期間において、甲に対して役員給与及び従業員給与を支給した事実はなかった。

A 社の代表取締役には、平成 24 年 9 月 28 日に、取締役であり甲の妹である丙も就任しており、甲の退任後は、丙のみが A 社の代表取締役であった。また、HD 社の代表取締役には、本件各退任の日の当日に、取締役であり甲の妻である乙が就任した。なお、甲は、平成 24 年 6 月 20 日、シンガポール共和国へ住所を移転している。

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、本稿では、甲が「みなし役員」に該当するか否かについてのみ取り上げる。この争点についての当事者の主張は、次のとおりである。

請求人 X の主張	原処分庁 Y の主張
<p>Y の指摘する次の(1)から(4)の事情は、いずれも本件各退任から A 社及び HD 社の平成 25 年 9 月期の各終了の日までにおいて、甲が本件各法人の経営に従事していたと認定する根拠とはいえない。</p> <p>(1) 本件経営会議への出席及び指示命令 本件経営会議は、HD 社が主催で、その傘下のグループ各社にシナジー効果を生むことを目的として開催されるものであり、本件各法人も含め個々の法人の経営に関することが議題になることはないから、甲が本件経営会議にオブザーバーとして参加したとしても、本件各法人の経営に関する発言をする機会はなかった。また、Y は、甲がいつの本件経営会議において、本件各法人の経営に関してどのような指示や発言等を行ったのかなど、具体的事実を指摘していない。</p> <p>(2) 本件経営会議以外での指示命令</p>	<p>次の(1)から(4)の各事実に鑑みると、甲は、本件各退任後においても、従来どおり本件各法人の経営に従事しており、本件各法人の「みなし役員」に該当するのであって、本件各法人を現実的に離脱し、あるいは実質的に退職したとは認められない。</p> <p>(1) 本件経営会議への出席及び指示命令 甲は、本件各退任後も継続して、毎月開催される本件経営会議に直接又はスカイプを使用して出席し、本件法人グループの各代表取締役らに対し、売上げや利益、営業活動等経営に係る報告を求め、当該報告に対し、今後の指示をしていた。</p> <p>(2) 本件経営会議以外での指示命令</p>

甲が、Q から本件法人グループの財務状況等に係る報告を受けていたとしても、それをもって、実質的に本件各法人の経営に従事していたといえることはできない。

しかも、Q は、本件法人グループに対して業務上横領等の不正を行っていたところ、甲が当該不正に気づかなかったことからすれば、各種報告は形式的なものにすぎず、むしろ、甲は、本件各法人の経営に従事していなかったといえる。

(3) 金融機関等との交渉

本件各法人は、甲の本件各退任後、金融機関から新規融資を受けていない。そして、Y は、甲がどのように資金調達等に関与したのかにつき具体的に指摘していない。

(4) 新規事業の決定等

本件各法人が太陽光発電設備を購入した事実はない。また、X が平成27年1月から同年12月の間に取得した太陽光発電設備について、甲は当該設備の取得交渉に関与しておらず、そもそも当該取得は、甲の本件各退任から2、3年後であるから、仮に甲がこれら設備の取得に何らかの関与をしていたとしても、それをもって、甲が本件各退任からA社及びHD社の経営に従事していたといえることはできない。

甲は、本件各退任後も継続して、本件経営会議以外においても、本件法人グループの各代表取締役や社員に対し、スカイプ、メール、LINE（以下、単に「LINE」という。）及び電話などにより、随時、各種業務に関する指示命令及び決裁を行っており、その中でも、Q に対しては、本件法人グループに属する各法人間の資金移動に係る指示などもしていた。

(3) 金融機関等との交渉

甲は、本件各退任後も継続して、新規融資の申入れ、融資の利率変更及び返済等に係る相談など資金調達や、収益物件の取得及び太陽光発電事業への参入等の新規事業に関して、各金融機関との間で、直接的又は間接的に交渉し、自ら最終的な判断をしていた。

(4) 新規事業の決定等

甲は、本件各退任後においても、従業員に対して太陽光発電事業に係る指示をしたり、税理士に当該事業に係る資金相談をしたりしており、太陽光発電設備の販売業者が、甲のこのような関与状況から、甲を本件法人グループの人間と認識していたことからすると、甲は、本件法人グループの新規事業に係る決定等をしていたといえる。

III 裁決の要旨

〔1〕本件は事実認定の問題であるが、審判所は、まず、「法人の経営に従事している」とは、法人の事業運営上の重要事項に参画していることをいうことを前提に、甲が、本件各退任後も継続して、本件各法人の経営に従事、すなわち、本件各法人の事業運営上の重要事項に参画しており、実質的に退職していないと認められるかどうかにつき、各争点に従って次のとおり判断した。

(1) 本件経営会議への出席及び指示命令について

Y は、本件税務調査において調査担当職員が作成した申述者を Q とする各質問回答記録書（以下、「本件申述」という。）を作成したが、Q は、平成22年頃に本件法人グループに入社し、平成24年11月30日から平成29年3月1日までの間、X の登記上、代表取締役の地位にあった者である。しかし、Q は、本件申述当時、その地位等に関し、地位確認等請求訴訟や甲及びHD社に対して損害賠償請求訴訟を提起し、X 等からも損害賠償等請求訴訟を提起され、それぞれが係属中であつた。したがって、審判所は、本件法人グループ及び本件各法人や甲に関する本件申述の信用性については、慎重に検討する必要があるとの前置きをした上で、次のとおり判断した。

「甲が、本件各退任後に、本件経営会議において、本件各法人それぞれの経営方針・予算・人事等の事業運営上の重要事項につき、具体的な指示や経営に関する決定をしたこと及びその内容や方法を示す客観的証拠はなく、本件申述においても、いつどのような内容の指示や決定を行ったかという具体的な状況については明らかとはいえない。したがって、

本件申述をもって、本件各退任後の本件経営会議における、本件元代表者による本件各法人の事業運営上の重要事項に係る具体的な指示等の存在を認めることはできず、他にこれを認めるに足りる的確な証拠はない。」

(2) 本件経営会議以外での指示命令について

本件 LINE には、甲から Q に対する本件法人グループ間の資金移動に係るものなど様々な指示ともとれるようなやりとりがみられ、甲が、本件法人グループ全体のいわゆる実質的なオーナーとして振る舞っていたことはうかがわれる。しかし、「本件法人グループのいずれの法人の業務に係るやりとりなのか不明なものが多くみられ、既に解散したA社はもちろん、HD社の業務に関し、上記資金移動以外の具体的な指示や決裁の存在は不明であるところ、本件各退任の翌日（平成24年12月1日）から本件 LINE の開始日の前日（平成26年9月29日）までの期間において、甲が本件各法人の業務に関して具体的な指示等をしたこと及びその内容や方法を示す客観的証拠はない。加えて、本件 LINE は、いずれも本件各退任から1年10か月後の平成26年9月30日以降の期間に係るものであることや、本件申述の内容が具体性を欠くものであること〔上記(イ)〕を併せ考慮すると、本件 LINE 及び本件申述によって、本件元代表者が、本件各退任後も継続して、本件各法人の事業運営上の重要事項に係る具体的な指示命令及び決裁をしていたと認めることは困難であり、他にこれを認めるに足りる的確な証拠はない。」と判断した。

(3) 金融機関等との交渉について

Y は、甲が本件各退任後も継続して新規融資の申入れ等に関して、各金融機関との間で交渉し、自ら最終的な判断をしていた旨主張するが、これについては、「A社は、本件各退任の日からXに吸収合併されるまでの期間に金融機関から新規融資を受けておらず、HD社も、本件各退任の日から平成29年9月30日までの期間において、金融機関から新規融資を受けていないと認められ、実際に新規融資に向けた具体的な交渉が行われたことを認めるに足りる証拠もないことから、少なくとも、甲が、これらの期間において、金融機関から本件各法人が新規融資を受けるといふ判断をしたとは認められず、この点に関するYの主張はその前提を欠く。」と判断した。

(4) 新規事業の決定等について

Y は、甲が本件各退任後においても、太陽光発電事業に係る本件法人グループの新規事業に係る決定等をしていたと主張するが、「本件各法人が太陽光発電事業を新規事業として開始したという事実はないと認められるのであって、仮に甲が本件各退任後において本件各法人以外の本件法人グループに属する各法人の新規事業の開始を決定していたとしても、そのことをもって、甲が本件各法人の事業運営上の重要事項に参画していたと認めることは困難である。」とし、この点に関するYの主張も採用することはできないと判断した。

〔2〕以上のとおり結論として、「甲は、本件各退任の日以降少なくとも平成28年9月30日までの間、本件各法人のいずれから、役員報酬や従業員給与を受領していないと認められること、他方で、本件各退任後に就任した本件各法人の代表取締役らが、本件各退任直後から、その代表取締役としての職務を全く行っていないことを認めるに足りる証拠

もないこと、また……甲が本件各退任の約5か月前に海外に住所を移転しており、本件各退任に至った経緯が不自然であるともいえないことからすれば、甲が、本件各退任後も継続して、本件各法人の事業運営上の重要事項に参画するみなし役員に該当し、本件各法人を実質的に退職していなかったと認めることはできない。」とし、本件各金員が退職給与として損金の額に算入されないと判断すべきその他の事情もないことから、本件各金員は、退職給与として、A社及びHD社の平成25年9月期の損金の額に算入されるとして、全面的に原処分全部を取り消す裁決を下した。

IV 解 説

[1] 法人税法上、「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」をいうと規定し（法人税法25条）、政令では、法人税が定める独自の役員として「みなし役員」につき、次の者をいうとしている（法人税法施行令7）。

① 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る。）以外の者でその法人の経営に従事しているもの……例えば、相談役、顧問その他これらに類する者でその法人内における地位、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者が該当する（法基通9-2-1）。

② 同族会社の使用人のうち、次の全ての要件に該当する者（特定株主）でその会社の経営に従事しているもの

イ. その同族会社の所有割合の最も多い株主又は出資者（同族関係者を含む。）から順次3番目までのものの所有割合がはじめて50%を超えることとなった場合において、その使用人がこの株主又は出資者（同族関係者を含む。）に含まれていること

ロ. その使用人とその同族関係者の所有割合が10%を超えていること

ハ. その使用人とその配偶者（これらの者の所有割合が50%を超える他の会社を含む。）

の所有割合が5%を超えていること

すなわち、みなし役員については、「経営に従事していること」という実質基準が判定のポイントとなる。しかし、この「経営に従事している」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、およそ「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。

たとえば、古い事件であるが、「カトウ運動具店事件」(山口地裁昭和40年4月12日判決)では、形式上役員として登記されておらず、また原告会社に出資してはいたとしても、代表取締役Aが老齢であって、むしろAと生計を一にする次男D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は、原告の業務運営上の重要事項に参画しているというべきであり、Dは法人の経営に従事しているものに該当し、みなし役員として取扱うべきであるとした。一方、使用人である息子が、代表者の病氣療養中、たとえ業務の代行をしたとしても、それだけでは役員であるとみなすことは相当で

ないとされた事例（国税不服審判所昭和48年12月8日裁決）もある。

また、有限会社時代も実質的に請求人の経営に従事していたと認められる代表者の妻Nの退職に当たり、使用人としての勤務期間を含め妻Nの全勤務期間に役員退職給与規程を適用することについて合理性が認められると判断した事例（国税不服審判所【金裁（法）平21-8】平成22年4月6日裁決）があり、これは「みなし役員」という規定が納税者に有利にはたらいた事例である。また、業務請負の使用人が、契約書面に代表取締役と記載したとしても、またその会社の50%超の株式を保有していたとしても、あくまで経営に従事していない場合には「みなし役員」には該当しないとした事例もある（国税不服審判所平成28年3月31日裁決・これについては、渡辺充『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～』「速報税理」ぎょうせい2019年3月号、90～93頁参照のこと）。

[2] そこで、本件の場合であるが、本件も事実認定の問題であり、国税不服審判所の判断を覆すような証拠はないので、筆者も本件裁決は是認されるものと考えているが、筆者がはじめに思った疑問は、本件は、元代表者取締役甲の退職金が特にA社において7億5000万円と高額であり、仮にそれが不相当に高額である場合には、法人税法34条2項の規定によりその不相当に高額な部分を否認するのが常道であるが、原処分庁は、法人税法34条1項により、そもそも甲は「みなし役員」に該当するとして、当該7億5000万円という金員の全額を役員給与として否認するという手法を取ったことにある。

更正の理由附記においても、該当条文は法人税法34条1項としている。残念ながら、原処分庁の判断理由は不明であるが、「みなし役員」の認定につき、あまりにも原処分庁の立証不足がお粗末であり、法人税法34条2項での否認の準備不足から1項による否認に切り替え、その辺りの事情が関係しているのではないかと推測するものである。いずれにしても、原処分庁の主張には、あまり積極的に賛成できるものは見当たらないところである。

[3] 「経営に従事している」という点については、上記のとおり法令による定めがなく、一般に、経営方針の決定、主要取引先の選定や重要な契約に関する決定、銀行借入の計画・実行（連帯保証人となっているか否か）、使用人の採用及び退職の決定、使用人賞与の査定・労務管理、組織変更などの重要事項の決定等があげられる。本件も、争点であげられた4点について具体的な吟味が行われているが、いずれも原処分庁の立証が不十分であった点は上記のとおりである。

なお、本件の特徴として、まず、役員としての登記の有無が問題となっているが、甲は本件各退任後、登記上も退任した事実が確認されている。しかし、「みなし役員」とは、登記の有無に関係なく、経営に従事しているか否かという実質的判断が問題となるので、登記の有無は判断基準として意味をなさない。

また、甲は、本件各退任の約5か月前に海外に住所を移転しているが、裁決では、本件各退任に至った経緯が不自然ではないとして、海外への住所移転は問題としていないが、そもそも住所の所在地も実質的判断の際には問題とならない。本件では、最近の事件であることを反映し、スカイプ、LINEなどのSNSの記録をもとに、甲の経営への指示の有無を立証しようとしたが、かりに具体的な指示をSNSで確認できた場合は、それにより経

付 度

評論家 和泉 哲雄

営に係る重要事項の決定に参画したものと判断され得るということであり、本件では SNS での立証ということが、今後重要なポイントとなる点が確認された事案である。

なお、裁決の記録によると、甲は、本件法人グループの実質的なオーナーであり、本件各法人の代表取締役は甲の親族である。したがって、退任後もその影響力はあったものであろうということは容易に推測できるが、世代交代は世の常であり、海外への移住も計画的に行われており（筆者の顧問先の社長も、最近ではモナコ、シンガポール等に移住する人が散見される。）、実際に本件各法人は、甲の後の代表取締役において適正に経営されているので、納税者としては、そのような事実関係の合理的な説明が有効であるという点も明らかとなった事案といえよう。

〔わたなべ・みつる〕

自分なりに他人の心中を推し量ることをいう。それに沿って相手に配慮することまで含意される場合もある。日本人に限らず外国人も持つ心の働きだと思うが、欧米人などと比べて周囲とのコミュニケーションを「個対個」よりも「場の関係性」で捉える日本人にとりわけ濃厚な心性だとされる。付度の結果は、職場や家庭その他場所を問わず、状況に応じて秘かに言動に込められる。それ故、日常の会話でこの言葉が殊更表に出ることは、これまでなかったといえるだろう。

付度によって相手の意向を察し必要に応じて気を利かす心は、日本文化の型として決して悪いことではない。徒らに争いの多い殺伐とした社会を避け、少しでも思いやりのある平穏な社会を望むなら、潤滑油として相手に配慮した適度な付度が必要になる。

しかし、数年前に政権を揺るがし現在まで余燼が燻る「モリ・カケ疑惑」を契機に、付度が「新語・流行語大賞」の年間大賞に選ばれ、まるで日本人の精神構造の歪みであるかのように、放擲されるべき所作だとする風潮が拡がり続けている。

確かに、付度は、広義で立場の弱い者が立場の強い相手を慮り働かせる場合が多いかもしれない。しかし、逆の場合も決して

珍しくはない。また、相手の気持ちに寄り添い思いやる動機が、強迫観念や罪悪感に起因することもある。保身、出世欲、見返りへの期待など打算に基づくこともある。さらに恐怖心などから付度が強いられる事態も少なからず想定できる。付度が働く様々な状況や動機次第で良く評価されるとは限らない。

だからといって、付度を「近年、特に立場が上の人の意向を推測し、盲目的にそれに沿うように行動することの意で用いられることがある。例 政治家の意向を付度し、情報を隠蔽する」（新明解国語辞典第8版の附記）と狭義に解し、そして立場の弱い者が一方的に強制される場合を念頭に、蛇蝎のごとく根こそぎ否定する態度は間違っている。しかも、付度の背景としてわが国特有の「空気の支配」や「世間の呪縛」を槍玉に挙げ、その撲滅を煽るのは極めて危険だ。「空気」を拒否しつつ「空気」を利用することは卑劣な遣り口だ。「世間」を嫌悪し広く「社会」に一元化する発想も、中間組織の衰弱につながる。個人の原子化と政治の独裁化を招きかねない。

「“空気”の存在しない国はない」（山本七平）のである。大事なことは、動機が何にせよ、付度に当たり「空気」に断じて支配されない大局観を養うことではないか。