

分掌変更による役員退職給与と退職の事実

関 岡 誠 一

目次

- 1 はじめに
- 2 長崎地裁平成21年3月10日判決
- 3 分掌変更等に伴い支給される役員退職給与
- 4 類似判決の検討
- 5 退職の事実に係る認定アプローチ
- 6 むすびに代えて

1 はじめに

法人が役員に対して支給する給与のうち、定期同額給与、事前確定届出給与及び利益連動給与で一定の要件に該当するものは、法人税の課税所得の計算上、損金の額に算入されることとなっている。また、このほかに退職給与、法人税法54条1項に規定する新株予約権による給与、使用人兼務役員の使用人部分の給与についても損金の額に算入される。

このうち、損金の額に算入される退職給与の意義については、法人税法に明文の規定はないが、予め定めた退職給与に関する規程に基づくものであるかどうかを問わず、また、その支出名義のいかんを問わず、その役員の退職に起因して支給される一切の給与をいうものとされている。

ところで、平取締役が常務取締役になったり、専務取締役が代表取締役になったりするような役員の分掌変更があった場合に、名目的に退職金が支払われたとしても、退職給与としては扱われず、臨時の給与として損金不算入となる。

ただし、役員の方掌変更又は改選による再任であっても、その地位や職務の内容が激変し、実質的には退職したのと同様の事情にあると認められる場合には、法人税法上で退職給与として取り扱うことができることとされている（法人税基本通達9-2-32）。また、当該退職給与を受領した役員本人についても、所得税法上で退職所得となり（所得税基本通達30-2）、退職所得控除後にその1/2が分離課税されるなどの優遇軽減措置が適用されることとなる。

しかし、その分掌変更等に伴って支払われた役員退職給与につき、実質的に退職したのと同様の事情がないとして、①法人税上は臨時の給与に当たるとして損金算入が否認され、同時に②所得税法上も退職所得ではなく給与所得に該当するとし、①については法人税の更正処分及び過少申告加算税の賦課決定処分が、②については源泉徴収に係る所得税の納税告知処分及び不納付加算税の賦課決定処分がなされることがあり、実務上問題となることが多い⁽¹⁾。

すなわち、上記のとおり、分掌変更等に伴って支払われた役員退職給与に係る判断いかんによっ

て、法人税の所得の計算上損金の額に算入できないと取り扱われるとともに、当該金員を受領した役員個人における所得税の負担にもはね返り、その法人と役員の税負担に大きな差が生じることとなる。本稿では、分掌変更等に伴って支給された金員について、その損金算入が認められるか否かで争われた裁判例を参照しつつ、実務上の意義をも念頭に置いて、これが内包する課題を検討する。なお、文中意見にわたる部分は筆者の個人的見解である。

2 長崎地裁平成21年3月10日判決⁽²⁾

(1) 事実の概要

原告X社は、紙器製造販売業を営む同族会社である。X社は、その代表者の妻であるAが平成16年6月25日にX社の取締役を退任し監査役に就任したことに伴い、退職金として1,800万円を支払う旨臨時株主総会で決議した。X社は、平成16年6月期(X社の事業年度は7月1日～6月30日)の法人税の申告に当たり同額を損金の額に算入するとともに、Aに対し退職給与として源泉徴収税額等を控除した1,737万円余を支払った。これに対しY税務署長は、Aは平成16年6月25日に取締役を退任し監査役に就任した後も、法人税法施行令71条1項4号(筆者注:現行の5号であり、以下同じ)の要件をすべて満たす者(使用人兼務役員になれない役員)に該当し、大株主としてX社の意思決定に参加する立場にあることから、法人税基本通達9-2-23(筆者注:現行9-2-32であり、以下「本件通達」という)に定める「分掌変更等により役員としての地位又は職務の内容が激変し、実質的に退職したのと同様の事情にある」とは認められないことを理由に、本件退職金1,800万円を損金の額に算入できないとして、法人税の更正処分及び過少申告加算税の賦課決定処分を行った。また、本件退職金は退職所得ではなく給与所得に該当することから、X社に源泉徴収に係る所得税の納税告知処分及び不納付加算税の賦課決定処分が行われた。X社は、これら各処分が違法であるとして、適法な不服審査を経た上で、

その取消しを求めて訴訟を提起した。

本件の争点は、AがX社の取締役を退任し監査役に就任したことが、実質的にX社の役員を退職したのと同様の事情にあるかどうか、すなわち、本件で支給された退職金を法人税の所得の計算上損金の額に算入することができるかどうか、である。本件の基礎となる事実は次のとおりであった。

- (イ) Aは、昭和56年にX社の常勤取締役役に就任したが、平成8年7月に常勤から非常勤取締役役となった。その際、Aに対して退職金は支給されていない。
- (ロ) Aに対する毎月の報酬額は、昭和63年当時は20万円であったものが徐々に増額され、平成5年3月から同6年7月までは100万円となったが、同年8月からは50万円に減額された。Aが非常勤取締役になった平成8年7月以降は20万円となり、監査役に就任した平成16年7月以降も20万円であった。
- (ハ) Aは、内職者の勧誘、製品の製作指導・割振り及び外注管理を担当してきていたが、平成8年7月以降は従来の内職者に対する直接指導が不要になったことに伴い、会社への出勤頻度が減り、常勤取締役から非常勤取締役となった。Aは、非常勤取締役となった後も取締役会に出席していた。
- (ニ) 平成16年初めころ、X社の幹部従業員2名が取締役に就任し、Aが取締役の地位に必要はなくなった。他方、代表者の母が体調不良のため監査役を退任したため、X社の監査役が不在となっていたことから、Aが監査役に就任することとなった。また、X社の経理関係は、代表者の兄弟が行っており、Aはほとんど関与していなかった。
- (ホ) Aは、平成16年6月の監査役就任後は、X社には出社せず、毎月、税理士事務所から報告を受けるなどの監査役としての任務のほかはX社の業務にほとんど関与しなくなった。
- (ヘ) Aは、監査役に就任後、飲食業を営むこと目的に会社設立準備を行い、平成17年3月に有限会社を設立してその代表取締役に就

任した。同年7月には同社がインド料理店を開店させ、Aは、同店に毎日出勤して、その経理や14名の従業員の管理に当たっていた。

なお、本件では、X社の代表者の長男に対する給与等を損金の額に算入していることについても争われた。長男が米国に留学しており、その費用の一部を給与等という名目でX社が負担して支出していたが、これは非同族会社では容易になし得ない不合理かつ不自然な行為・計算に該当しX社の法人税の負担を不当に減少させることになるから、法人税法132条（同族会社の行為又は計算の否認）の規定により、同給与等を損金の額に算入できないとして更正処分等が行われたものである。本稿では役員の分掌変更等の場合の「退職給与」性を検討対象とすることから、この部分については触れない。

(2) Y 税務署長の主張（要旨）

Aは、同族会社であるX社の100%の株式を保有する第一順位の株主グループに属する者であって、平成16年6月期のA自身の持株割合は12%に達しているから、法人税法施行令71条1項4号の要件をすべて満たす「使用人兼務役員とされない役員」に該当する。本件通達では「使用人兼務役員とされない役員」が取締役から監査役になった場合には、「実質的に退職したと同様の事情にある」という適用が除外されている。すなわち、このような同族会社の大株主は、その会社の経営の中核にあって、経営上主要な地位を占めており、取締役から監査役になったとしても、独立した機関としての監査役の本来的機能は期待できず、その地位又は職務の内容が激変したとは認めがたいから、実質的に退職したと同様の事情にあるとはいえない。現にAは、監査役就任後も取締役からの報告及び税理士事務所からの報告を随時受け、会計監査を行い、決算時には取締役会に対して監査報告を行うなど、引き続き重要な職務に従事しており、監査役就任直前の非常勤取締役当時と同額の報酬を得ている。したがって、Aに対する本件退職金の支給を退職給与として取り扱うことは

できず、損金の額には算入されない。

(3) X社の主張（要旨）

X社と取締役との間の委任契約と、監査役としての委任契約には同一性があるとはいえない。また、Aの退任の経緯等からしても、平成16年にX社の幹部従業員2名が取締役に就任し、X社の取締役人事が充実したため、Aが取締役として留任し続ける必要性が低下していた上、X社の監査役であった代表者の母が健康上の理由で辞任したため、監査役が不在となっていたものである。加えて、Aは、平成17年からインド料理店を経営するため別法人を設立することを計画していたから、X社の取締役としての職務を行う時間的・肉体的余裕はなかったものである。

(4) 判決（要旨）

原告の請求を認容し、法人税の更正処分等を取り消す。（確定）

(イ) 取締役及び監査役と株式会社との関係はいずれも委任関係にあるものの、委任の内容は、取締役が業務執行の意思決定及び業務の執行にあるのに対し、監査役は取締役の職務執行の監査である。そうすると、取締役を退任し監査役に就任することは、株式会社との委任内容等が異なるので、原則として、地位又は職務の内容が激変したといえることができる。

(ロ) また、本件の前記(1)の(イ)ないし(ハ)の基礎事実で認定したところによっても、Aの職務内容は具体的にも激変したというべきである。

(ハ) 本件通達によれば、法人税法施行令71条1項4号の要件をすべて満たす者（使用人兼務役員になれない役員）が取締役から監査役になったときは、その際に支給された給与を退職給与として取り扱うことができる場合から除外している。しかしながら、本件通達が法人税法上の退職給与として取り扱うことができる場合として掲げている事実は、その文言からも明らかとなり、例

示であって、役員としての地位又は職務の内容が激変し、実質的に退職したと同様の事情にあると認められる場合には、その際に支給された給与を退職給与として損金の額に算入することが認められるべきである。そして、上記(イ)及び(ロ)で認定したところによれば、Aの役員としての地位又は職務の内容が激変し、退任後もX社の経営上主要な地位を占めているとは認められず、実質的に退職したと同様の事情にあると認められる。

- (二) Y税務署長は同族会社の株主が取締役から監査役になったとしても独立した機関である監査役の本来の機能は期待できず、その地位又は職務の内容が激変したとは認め難いと主張するが、法人税法施行令71条1項4号の要件をすべて満たす者については例外なく監査役の本来の機能は期待できないと解することはできない。
- (ホ) 監査役に就任前後のAの報酬額に変化がないとしても、それぞれの報酬額は月20万円であって、その金額からして、監査役を更に低額にすることは困難であるし、非常勤取締役としてのX社に対する貢献と、非常勤監査役としての貢献とが同額の報酬をもって評価されることはあり得るのであるから、報酬額に変化がないことをもって、直ちに、X社におけるAの地位又は職務の内容が激変していないということとはできない。
- (ヘ) 以上によれば、使用人兼務役員になれない役員が取締役から監査役になった場合に、その任務が激変しているときには、退職給与と認めるべきである。
- (ト) したがって、Aに対する本件退職金の支給金額を法人税の所得の計算上損金の額に算入できる。また、これが役員給与に当たらない以上、源泉徴収義務を負うこともない。

3 分掌変更等に伴い支給される役員退職給与

(1) 役員給与に対する法人税の取扱い

我が国では、長い間、商法及び企業会計において役員賞与は利益の処分であると考えられてきたことから、平成18年度改正前の法人税法も同じ考え方に基づいて、役員賞与は損金の額に算入しないという制度を採用してきた(平成18年度改正前の第35条1項)。また、役員賞与の全額損金不算入制度の適用を回避するため、本来であれば役員賞与とされるべき金額を圧縮して、役員報酬、役員退職給与、または特殊関係使用人の給与の額を増加させるという傾向が生じたことから、いわゆる隠れた利益処分に対処するための措置として、過大な役員報酬・退職給与等の損金不算入制度が設けられていた(同改正前の第34条・36条等)。

しかし、これに対して、平成18年施行の会社法では、取締役の賞与についても報酬と同じく「職務執行の対価」とされ(会社法361条1項)、企業会計もこれに歩調を合わせた(企業会計基準委員会・企業会計基準第4号「役員賞与に関する会計基準」平成17年11月29日)。このような動きに対応して、平成18年度法人税法改正では、役員賞与とか役員報酬という言葉を用いることを避けて、代わりに「役員給与」というくくり概念を用いた上で、第34条(役員給与の損金不算入)を設けた^③。

改正後の法人税法34条1項は、まず、役員給与のうち、①退職給与、②法人税法54条1項の新株予約権による給与、③使用人兼務役員に対する使用人分給与については、損金算入を認める(損金不算入の対象外である)ことを定め(同項柱書の括弧書き)、次にそれらを除く役員給与として④定期同額給与、⑤事前確定届出給与及び⑥利益連動給与の3種類を限定的に列挙して、それぞれの要件に該当する役員給与については損金の額に算入することとしている。

したがって、上記①の退職した役員に対して支給される退職給与については、34条1項の規定の

枠内では、特段の要件を課されることなく、損金の額への算入が認められていることになる⁽⁴⁾。ただし、役員退職給与のうち「不相当に高額な部分の金額」は、損金の額に算入しないものとしており（34条2項）、改正前における過大な退職給与の損金不算入制度と同じ趣旨の規定が設けられている。

(2) 役員退職給与の意義

法人税法34条1項に掲げる「退職給与」とは、役員が現実にその法人から退職した場合に支給される給与をいうものと解されるが、その意義については、法人税法上明文で規定しているところはない。

会社法では、株式会社の取締役の任期は、原則として、選任後2年以内に終了する事業年度のうち最終のものに関する定時株主総会の終結する時までとされ（会社法332条1項）、また、監査役の任期は、原則として、選任後4年以内に終了する事業年度の最終のものに関する定時株主総会の終結の時までとすると定められており（同法336条1項）、いずれもその任期が到来する都度、役員が改選が行われる。そうすると、形式的にはその任期が満了する都度、一応退職ということになるが、通常は再任されることが多く、かかる場合には会社との関係は継続していると考えるのが自然であり、現実に退職したとは認められない。したがって、こうしたものは退職として取り扱わないこととされている⁽⁵⁾。

そうすると、ここでいう「退職」という概念は一種の固有概念であって、民法上の雇用契約やこれに準ずる契約の終了というよりは、従来の勤務からの離脱を意味すると解すべきである⁽⁶⁾。そして、法人税法上の退職給与の意義は、基本的には所得税法上の退職所得の意義と同じであると解され⁽⁷⁾、所得税法においては、退職所得とは、退職手当、一時恩給その他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をいうと規定しているところである（所得税法30条1項）。

そこで、支給された金員が「退職手当、一時恩給その他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はじ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、「これらの性質を有する給与」に当たるというためには、それが形式的にはこれら要件をすべて備えていなくても、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、「退職により一時に受ける給与」と同一に取り扱うことが相当とされる給与と解されているところである⁽⁸⁾。

そうすると、法人がその役員の方掌変更又は改選による再任等に際して役員退職給与を支給した場合に、形式的には継続しているようではあっても職務内容等に従前の関係の延長とはみられないなどの重大な変動があつて、実質的に退職したと同様の事情があると認められるときには、上記の「これらの性質を有する給与」に当たり、課税上、これを退職給与として取り扱うことが相当であると考えられる⁽⁹⁾。反対に、実質的に退職したと同様の事情にはないと判断された場合には、その支給された金額については、法人税法34条1項に規定する損金算入可能ないずれの給与にも該当しないこととなるから、損金の額に算入することはできないこととなる（平成18年度法人税法改正前は、当該支給金額は「役員賞与」に該当することから、損金の額に算入できないことでは同じ取扱いであった。ただし、平成18年度改正の前と後においては適用法条が異なる。本稿では役員の方掌変更等の場合の「退職給与」性を検討対象とすることから、改正前の規定振りの詳細については記述を省略する）。

(3) 役員の方掌変更等の場合の退職給与

現行の法人税基本通達9-2-32では、次のとおり規定しており、上記(2)の考え方からしてもその取扱いには合理性があると認められよう⁽¹⁰⁾。

「法人が役員の方掌変更又は改選による再任等に際しその役員に対し退職給与として支給した給与については、その支給が、例えば次に掲

げのような事実があったことによるものであるなど、その分掌変更等によりその役員としての地位又は職務の内容が激変し、実質的に退職したと同様の事情にあると認められることによるものである場合には、これを退職給与として取り扱うことができる。

- (1) 常勤役員が非常勤役員（常時勤務していないものであっても代表権を有する者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者を除く。）になったこと。
- (2) 取締役が監査役（監査役でありながら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者及びその法人の株主等で令第71条第1項第5号《使用人兼務役員とされない役員》に掲げる要件のすべてを満たしている者を除く。）になったこと
- (3) 分掌変更等の後におけるその役員（その分掌変更等の後においても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者を除く。）の給与が激減（おおむね50%以上の減少）したこと。

（注）本文の「退職給与として支給した給与」には、原則として、法人が未払金等に計上した場合の当該未払金等の額は含まれない。⁽¹¹⁾

なお、本件通達の例示事項(2)の括弧書きにおける令第71条第1項第5号《使用人兼務役員とされない役員》とは、その会社の株式等の所有割合が5%超で一定の同族判定グループに属する者をいう。

4 類似判決の検討

次に、類似判決を順次見ながら、それぞれに検討を加え、分掌変更と退職の事実に関する判断を巡る課題等を抽出していく。

(1) 東京地裁平成17年2月4日判決⁽¹²⁾

(イ) 判決要旨（請求棄却）

自動車部品等の製造販売業を営む原告X社の代

表者Aが常勤の代表取締役から非常勤の取締役になったことに伴い、Aに対する役員退職慰労金1億4,784万円を損金の額に算入できるか否かが争われたところ、①Aは18年余りにわたりX社の代表取締役の地位にあった間、X社の経営の中心にあったこと、②AがX社の全株式を保有していること、③Aに代わって代表取締役に就任したBは会社経営に十分な知識がなかったこと、④Bは代表取締役就任後も、Aが辞任する前に行っていた業務をほとんど何も行っておらず、Aが従前と同様に新規顧客の開拓等の営業を担当していたことなどの事実を認定した上で、Aは代表取締役を辞任した後も、X社の経営権を握ったまま、実質上は従前と同様又はそれに近い程度に、従前の代表取締役として行っていた業務を行っており、実質的に退職したのと同様の事情にあるとまでは認めることができないとした。

さらに、Aに対する報酬額は辞任の前後で半減（月額210万円から100万円）しているものの、Aが辞任直後に婚姻したBに対して支給される報酬額と合計すると、辞任前のAの報酬額とほぼ同じになること、加えてAの前妻の死亡によりX社には生命保険金の収入があったことなども認定し、結局のところ、Aとしては、代表取締役の辞任によりX社の経営の中心から外れて非常勤の役員になるつもりは毛頭なく、単に従前の報酬を自己と妻Bとに分割して受領するつもりであり、かつ、X社には多額の益金が発生しそうであったため、退職給与の形でAへの給付を行ったものであると認めるのが相当であって、そうすると、Aの役員退職慰労金は、退職の事実がないのに支給された臨時的な給与であるから、これを損金の額に算入することはできないとした。

(ロ) 本件判決についての検討

本件地裁判決は、「法人税法上、役員に対する退職給与は、現実にその法人から退職した場合、又は例えば常勤取締役が経営上主要な地位を占めない非常勤取締役になるとか、取締役が経営上主要な地位を占めない監査役になるなどその地位又は職務の内容が激変した事実があり、実質的に退職したのと同様の事情にあると認められる場合の

給与に限って、真正な「退職給与」であると認め(られる)」ものと判示している。

ところで、「実質的に退職したのと同様の事情にある」と認められるかどうかは、あくまでも事実認定の問題であって、一義的に定義することはできず、それぞれの具体的事実に即して判断せざると得ないものであることは言うまでもない。

このことは、本件通達が、その本文において「その支給が、例えば次に掲げるような事実があったことによるものであるなど」としているとおり、常勤役員が非常勤役員になったこと、取締役が監査役になったこと、分掌変更等の後におけるその役員の給与が激減したことを、それぞれ例示として掲げていることから明らかであろう。

したがって、本件原告X社は、常勤の代表取締役が非常勤役員となっており、それに伴って報酬の額も激減させたことから、本件通達に掲げる要件を満たしているので「退職給与」に該当する旨の判断をしたものと認められるが、形式的にそのような状況を作出したしても、当該役員が経営の中心を外れるなど実質的に退職したと同様の事情にあると認められない限り、その支給した金員を損金の額に算入できないのは当然である。

本件地裁判決では、詳細な事実認定に基づき、この点を的確に判断したものと評価できる。加えて、報酬激減ではあるもの、生計を一にする配偶者等に支給される報酬額と合計すると、分掌変更前に自己が得ていた報酬額とほぼ同じになるなど、本件のようなオーナー株主においては恣意的な操作によって報酬額が決定される場合があることにも注視しておく必要がある。

(2) 京都地裁平成18年2月10日判決⁽¹³⁾

(イ) 事実の概要

①染色業を営む原告X社は、Aに対し代表取締役から取締役になったことにつき退職慰労金4,000万円を、また、B(Aの父であり、前代表取締役で創業者)に対し取締役から監査役になったことにつき1,560万円をそれぞれ支払うこととし、本件金員を退職給与に当たるとして損金の額に算入して所得金額及び法人税額をい

ずれも0円として法人税の確定申告をするとともに、源泉徴収に係る所得税額として退職所得に当たるとして計算した額を徴収して納付した。これに対し、Y税務署長は、A・B両者の退職の事実がないことから、本件金員を損金算入できないとして法人税の更正処分及び過少申告加算税の賦課決定処分をするとともに、これが所得税法上の給与所得に当たるとして源泉徴収に係る所得税の納税告知処分及び不納付加算税の賦課決定処分を行った。

②これら分掌変更に伴う報酬額については、Aが月額95万円から45万円へ、Bが月額20万円から8万円へとそれぞれ減額された。代表取締役Aの後任としてはその妻であるCが就任した(報酬は月額45万円)。

③X社は同族会社であり、A～Cで発行済株式数の100%を保有する。そのうち40%をBが所有している。

④X社は、本件確定申告に係る事業年度中に、役員及び従業員を被保険者とする満期保険金1億5,614万円余を受領し、これから既積立金を控除した9,498万円を雑収入に計上していた。

(ロ) 判決要旨(請求棄却)

①Aは代表取締役から取締役になった後もX社に常勤しており、Aの報酬が減額されたとはいえ後任代表取締役Cと同額であること、売上の相当程度を占める取引先との実質的な対応を引き続き行って、X社の主要な活動について重要な地位を占めていたこと、後任のCはX社における経験が豊かであったとはいえないこと、X社は同族会社であり、Aの報酬減額後もCの報酬額と合算すると分掌変更前と大差がないことから、Aが実質的に退職したのと同様の事情にあったとは認められない。

②Bは、従来から懇意にしていた1～2の取引先に機会があれば顔を出す程度で実質的な業務にはかかわっておらず、分掌変更後は、そうした取引先にも顔を出すこともなくなったとしても、X社の業務への実質的な関与という点での変化と見ることはできず、従前の業務がそれを機に大幅に減少するなど、退職したのと同様に

取扱うのが相当なほど激変したことをうかがわせる事情は見当たらない。また、同族会社であるX社の発行済株式の40%を有する株主であって、次の③の疑いがあることも考慮すると、Bの報酬が形式的には半額以下となったことをもって、Bが実質的に退職したのと同様の事情にあったとは認められない。

- ③本件事業年度に保険金等の雑収入があり、本件退職慰労金が損金として認められると法人税額が0円となること、退職金の支給が事業年度最終日の臨時株主総会及び取締役会で決議されていることを考慮すると、雑収入に伴う法人税額の増額を避けるために、A及びBがX社を退職したのとして、本件金員の支払をしたという疑いも生じる。
- ④本件金員については、法人税法上は損金の額に算入することはできない。また、所得税法上の退職所得とすることはできず、給与所得と認めるのが相当である。

(ハ) 本件判決についての検討

本件地裁判決でも、分掌変更に伴い形式的に本件通達(1)から(3)までのいずれかに当たる事実がありさえすれば当然に退職給与になると認めることはできず、実質的に退職したのと同様の事情にあったかを個々に検討すべきであるとする。

そして、代表取締役から取締役になったAについては、分掌変更後もX社の重要な業務を担当していることを認定し、併せて上記(1)の東京地裁平成17年2月24日判決と同様に、X社が同族会社であり、Aの報酬減額後もその妻の報酬額と合算すると分掌変更前と大差がないということを説示した上で、実質的に退職したのと同様の事情にあるとは認められないとした。

また、取締役から監査役になったBについては、従前の業務が分掌変更を機に実質的に退職したのと同様に取扱うのが相当なほど激変したとはいえないとしたが、むしろ判示からは、Bが同族会社の大株主であるという点に着目しているように解される。

本件通達の例示事項(2)の括弧書きにおいては、取締役が監査役になった場合でも、株式等の所有

割合が5%超で一定の同族判定グループに属する者(法人税法施行令71条1項5号に掲げる要件のすべてを満たしている者)に該当すれば、支給した退職給与を損金の額に算入することは認めないこととしている。本件判決では、この通達括弧書きに言及するところはないが、①X社が創業者である父B並びに息子夫婦A及びCで100%の株式が保有される同族会社であって、②A・B両者への退職金支払いにより法人税の負担回避を図った疑いがあるという点を踏まえて、退職給与として損金算入することはできないという結論を補強している。

本件通達(2)の上記括弧書きに係る趣旨については、実務上では「同族会社等における悪用が考えられるので、実質経営者やオーナー株主について適用しないこととし、課税上の弊害を防ぐこととしている」⁽¹⁴⁾としており、本件地裁判決はこれと一定の視線を共有しているものとも解し得る。

しかしながら、本件地裁判決に対しては、次のような指摘がある。すなわち、Bは事実上X社の業務から身を引いている状態にあり、かつ、報酬額も20万円から8万円へと60%も減額されたというのであるから、退職給与として認める余地があるのではないかと、というものである⁽¹⁵⁾。本件事実関係に即していえば、Bは従来から懇意にしていた1~2の取引先に顔を出す程度であったが、分掌変更後はそれもなくなったわけであり、その時点で既にX社の経営の中心を外れていたのではないかと考えられる。であれば、その内実を問わず、Bがオーナー株主であるということで実質的に退職したのと同様の事情にはないということが妥当であるかどうかは、検討すべき課題ではあろう。

他方で、本件では、父Bから息子Aに代表取締役の地位が引き継がれた過去の時点で、Bに何らかの退職金を支払うべきであって、多額の保険金という益金が生じた事業年度に本件通達の適用があるとするのは、いかにも恣意的な操作であって課税上の弊害が大きいものと言わざるを得ないと反論も考えられる。

ただし、この課税上の弊害という点についても、

たとえ保険金の収益計上を退職金支給によって相殺しようとする動機があったとしても、かかる動機があったことのみをもって損金算入を否認することはできないという指摘も存するところである⁽¹⁶⁾。

(3) 大阪高裁平成18年10月25日判決（上記(2)の控訴審)⁽¹⁷⁾

(イ) 判決要旨（控訴棄却）

①控訴会社Xは、本件通達の(1)ないし(3)のいずれかに該当すれば、退職給与として取り扱うべきである旨主張するところ、本件通達は、実質的に退職したのと同様の事情がある場合の例示として(1)ないし(3)の基準を挙げ、これを満たす事実があることなどにより、役員としての地位又は職務の内容が激変し、実質的に退職したと同様の事情があると認められる場合には、退職金として支払われた金員を退職給与として取り扱ってもよいとするものであるが、(1)ないし(3)の基準のいずれかを形式的に満たしたとしても、他の事情を併せ勘案すると、役員としての地位又は職務の内容が激変し、実質的に退職したのと同様の事情があるといえない場合まで、退職給与として取り扱ってよいしたものとは解されない。

②A及びBについて、形式的には本件通達の(3)の基準を満たすが、役員としての地位又は職務の内容が激変し、実質的に退職したのと同様の事情にあるとはいえないことは、原判決認定のとおりである。なお、原判決がAに対する報酬額を妻Cに対する報酬額と合算して、本件通達(3)の基準に関する判断をしているのは相当とはいえないから、原判決の説示を訂正する。

③よって、本件金員を損金の額に算入することはできない。また、所得税法上の退職所得とすることはできない。

(ロ) 本件判決についての検討

本件高裁判決は、本件通達の(1)ないし(3)はあくまでも例示に過ぎず、「実質的に退職したと同様の事情がある」と認められるか否かは具体的事実関係に即して判定するものであることを明らかに

した上で、上記(2)の地裁判決と結論を同じくする。

そこでAについては、取引先等との交渉については、Cの代表取締役就任後においても専らAが従事しており、加えて取引先においても、X社の代表者の交代を知らず、Aを引き続き「社長」と呼んでいたことなどを挙げ、対内的にも対外的にもAの職務の内容及びその遂行状況が激変したものとは認められないという認定を追加している。

ただし、妻Cとの報酬額と合算すれば分掌変更前後でAが実質的に享受する金額に大差がないことから本件通達(3)の報酬激減要件にも該当しないとした地裁判決に対しては、これを否定する。確かに、対象となる役員が分掌変更後において実質的に退職したと同様の事情にあるかどうかは、当該役員単位で判定されるべきであって、特段の事情がない限り報酬額のみを採り上げて夫婦や生計を一にする家族単位等で算定すべきではないと考えられる。妥当な判示と考えられるが、同族会社等で現実には極めて恣意的な操作がなされ得る分野であることは否定できない面もある（一方の上記(1)の東京地裁平成17年2月4日判決では、生計を一にする妻への支給額を合算して判断しているところであるが、ここでは、代表取締役として就任した妻に会社経営経験がなく、代表取締役としての業務を全くと言ってよいほど行っていなかったなどの特段の事情を考慮したものと整理できよう）。

また、Bについては地裁判決をそのまま引用している。しかしながら、この点については、以下のような指摘がある。まず、Bが主要同族株主であることを否認の論拠のひとつとしていることについて、実質的に退職したと同様の事情にあるかどうかは役員としての職務内容の実態・変動との関係で検討すべきであって、単に主要株主であることをもって経営上主要な地位を占めていることの事実認定につなげることには飛躍があるのではないかと、この指摘である⁽¹⁸⁾。また、Bが過去において分掌変更（代表取締役から取締役）の際に退職慰労金を収受していないのであれば、取締役から監査役になった今回の時点で、第一順位株主といった形式的要件に拘束されずに、実質的な退

職給与として是認される余地があるのではないか、との主張もある⁽¹⁹⁾。主要同族株主であるということと、その場合の「退職の事実」判断をいかように行うのかという点については、更なる検討を要すべきであることは上述のとおりである。

(4) 東京地裁平成20年6月27日判決⁽²⁰⁾

(イ) 事実の概要

- ①洋品雑貨の販売業を営む原告X社は、Aに対して、代表取締役を退任し、かつ、取締役を辞任して監査役となったことにつき退職慰労金4,500万円を支払うこととし、本件金員を退職給与に当たるとして損金の額に算入して法人税の確定申告をするとともに、源泉徴収に係る所得税額として退職所得に当たるとして計算した額を徴収して納付した。これに対し、Y税務署長は、Aには退職の事実がないことから、本件金員を損金算入できないとして法人税の更正処分及び過少申告加算税の賦課決定処分をするとともに、これが所得税法上の給与所得に当たるとして源泉徴収に係る所得税の納税告知処分及び不納付加算税の賦課決定処分を行った。
- ②X社は同族会社であり、Aは持株割合35%の筆頭株主である。その妻と長男が各25%、長男の妻が15%を保有している。
- ③Aの退任後は長男のBが代表取締役に就任した。なお、取締役会議事録では、長男Bの月額報酬を60万円とし、監査役となったAについては無報酬とする旨の決議がされた旨記載されている。
- ④X社は、本件金員を損金に算入した事業年度において、その所有する建物に係る多額の補償金等（平年の年間売上高の8倍を超える金額）を取得していた。

(ロ) 判決要旨（請求一部認容・確定）

- ①本件通達が具体的に規定している事情はあくまで例示に過ぎないのであるから、分掌変更等の時に支給される給与を「退職給与」として損金に算入することができるか否かについては、当該分掌変更時に係る役員が法人を実質的に退職したと同様の事情にあると認められるか否か

を、具体的な事情に基づいて判断する必要がある。

- ②Aは、かつてはX社の経営において中心的な役割を担っていたものの、持病である胆石症の病状が悪化するにつれて、従前と同様の業務を行うことに支障を来たすようになり、X社において行う業務の分量及び重要性が著しく低下していたところ、胆のう摘出手術などをきっかけとして、代表取締役を退任し、かつ、取締役を辞任して監査役に就任することで、以後、X社の業務を行わなくなったのであり、代わりに主要な業務はいずれも長男Bが中心となって行うようになったといえることができる。
- ③Y税務署長は、Aが、取締役を退任後も監査役であるとともに筆頭株主であること、約15年間にわたりX社の代表取締役を務めていたこと、現在の代表取締役Bの父であることなどから、長年の経験を活かし、また、その所有する株式を通じてX社の経営に影響を与え得るとして、引き続きAは経営上主要な地位を占めており、実質的に退職したと同様の事情にあるとは認められない旨主張するが、株式会社における株主と役員との責任、地位及び権限等の違いに照らすと、株式保有割合の状況がX社を実質的に退職したと同様の事情にあると認めることの妨げにはならないというべきである。Aが約15年間にわたりX社の代表取締役を務めており、現在の代表取締役Bの父であるとしても、そのような事情はAがX社の経営に影響を与え得る可能性を抽象的に示すものにすぎず、実際にAが経営に関与していることは何らうかがわれない。
- ④X社は、補償金に係る所得によって高額な納税義務が発生することを回避することを一つの動機として本件金員を支給したものであることが強くうかがわれるものの、前記②及び③のとおり、Aはその分掌変更を機にX社の業務を行うことがなくなったといえることができるのであるから、仮にかかる動機があったとしても、Aが実質的に退職したと同様の事情にあると認められる上記の判断を左右しない。
- ⑤しかしながら、本件退職給与の金額が具体的に

確定したのは本件事業年度とは認められないことから、これを本件事業年度の損金に算入することはできない（本件では、退職給与の額が本件事業年度末日までに確定していたか否かも争点となっていたが、本稿では、その内容は省略した）。一方で、これは退職所得に該当するので、源泉徴収に係る所得税の納税告知処分及び不納付加算税の賦課決定処分は取り消すべきである。

(ハ) 本件判決についての検討

上記(2)及び(3)に掲げた判決で検討すべきであるとした点について、本件地裁判決は明確に区分すべきとの立場を採る。すなわち、分掌変更の前後において役員としての職務の内容等を具体的な事情に基づいて判断すべきものであり、当該役員が主要株主であること自体が実質的に退職したという認定を妨げるものではないとした。

本件地裁判決では、Aがその病状等から、役員としてはおろか、従業員としても一切の業務を行っていない状態にあったとし、また、X社の発行済株式は、その全部を同居する家族がその出資割合に応じた比率のまま所有しているものの（A 35%、Aの妻25%、長男B 25%、Bの妻15%）、X社の経営上の方針等について、それぞれが株式の所有割合に応じた影響力又は発言力を有しているとは認められないとも認定している。

ここでは、役員が単に主要株主であることが損金算入否認の決め手になるわけではなく、実質的に退職したと同様の事情にあるか否かは他の事情をも併せ勘案して判断すべきとの立場を明らかにしたものと解される。筆頭株主として会社の経営方針等に何らかの影響を与え得るとしても、それは一般的・抽象的なレベルのものであって、あくまでも分掌変更等の前後における当該役員の職務の内容及びその遂行状況を具体的な証拠に基づいて個々に認定し判断しなければならないことが確認されたものと解される。

5 退職の事実に係る認定アプローチ

(1) 判決に見える共通要素

以上の判決を概観して、実質的に退職したのと同様の事情にあるかどうかは専ら事実認定の問題であることは明らかである。同時に、この事実認定においては、当該分掌変更後に「経営の中心から離脱したものと認められるか」、「後継者に真に職務の移譲が行われているか」といった立証が実務上は相当難しいということが指摘できる⁽²¹⁾。

以下「退職の事実」に係る認定アプローチを考察するに当たって、本稿で採り上げた判決に見られる最大公約数的な要素を書き出すと次のようになる。

- ①同族会社であること⁽²²⁾
- ②その分掌が変更された役員は同族会社の株主であること
- ③分掌変更は親族間で行われていること
- ④他に法人の課税所得を一時的に増加させる収益計上があるときに、分掌変更に伴う退職給与が計上され損金の額に算入されていること（ただし、この要素はすべての判決には共通していない）

区分	東京地裁 平17・2・4判決	京都地裁 平18・2・10判決	東京地裁 平20・6・27判決	長崎地裁 平21・3・10判決
①分掌変更の内容	Aが代表取締役から非常勤取締役へ（後任は直後に婚姻した妻B）	・Aが代表取締役から取締役へ（後任はその妻C） ・B（Aの父）が取締役から監査役へ	Aが代表取締役から監査役へ（後任はその長男B）	Aが取締役から監査役へ（前任はその母）
②株式保有状況	Aが100%保有	A～Cで100%保有（うちBが40%）	Aと親族3人で100%保有（うちAが35%）	Aと親族で100%保有（うちAが12%）
③報酬額の変化	月額210万円から100万円へ（52%の減少）	・Aが月額95万円から45万円へ（53%の減少） ・Bが月額20万円から8万円へ（60%の減少）	月額31万円余からゼロ円へ（100%の減少）	月額20万円に変化なし
④その他の収益	前妻の死亡による生命保険金収入	役員・従業員の満期保険金収入	所有建物の補償金等の収入	（特になし）
⑤判決	退職したと同様の事情にはない	退職したと同様の事情にはない	退職したと同様の事情にある	退職したと同様の事情にある

これらを通覧すると、同族会社においては、「一般に、1人または少数の株主によって支配されており、所有と経営が結合しているため、少数の株主のお手盛りによる取引や経理が行われやすく、その結果として、税負担が減少することが少なくない。」と指摘されるとおり⁽²³⁾、分掌変更による役員退職給与の取扱いに関する是否認が上記最大公約数を含む分野に集中することも納得できる点がある。また、「退職給与については、役員・使用人の報酬・給与と同じく、同族的、閉鎖的法人における過大な損金算入という租税回避に用いられるおそれがある他、退職所得が、所得税法において有利に扱われているという特殊な性格を考慮しなければならない。」⁽²⁴⁾という指摘が、この文脈上でも当てはまるように考えられる。

すなわち、分掌変更等により支払われた役員退職給与については、それが実質的に退職したのと同様の事情にあると認められる場合には、①法人税法上で損金の額に算入されるとともに、②所得税法上は退職所得として取り扱われることとなる。この場合、退職所得の金額は、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1/2に相当する金額とされ、そして、退職所得控除額については、勤務年数が増加するに応じて増加させることとして、課税対象額が一般の給与所得に比較して少なくなるようにしている（所得税法30条2項及び3項）。また、税額の計算についても、退職所得は分離して累進税率を適用することとされて、税負担の軽減が図られている（同法89条）。なお、退職所得は源泉徴収の対象とし（同法199条以下）、源泉徴収のみですべての課税関係が終了することとされている（したがって、本稿で採り上げたケースのように、当該役員退職給与が退職所得ではなく給与所得に該当するものと判定されると、その源泉徴収税額にも大きな差額が生じることとなる）。

このように退職所得について他の給与所得と異なる優遇措置が講ぜられているのは、その内容において、退職者が長期間勤務してきたことに対する報償の累積たる性質をもつとともに、その機能において、受給者の退職後の生活を保障し、多く

の場合、老後の生活の糧であることを考慮したものと解されている⁽²⁵⁾。

そうすると、制度の趣旨からしても、蓄積されてきた給与の後払いとして法人税法上の損金の額に算入し、かつ、退職後の生活保障として所得税法上の優遇措置を適用することができるのは、形式的には法人との間に従前の関係が継続しているものの、それが実質的には単なる延長ではないという特別の事実関係が認められる場合に限られることとなる。

ただ、法人に多額の一時的収入等があった場合に、役員交代につき、その内容・時期を任意に決定することが容易である同族会社であれば、分掌変更という形を整えることによって、法人税及び所得税の双方で大幅な負担軽減を図るということは当然に予測されるところであろう。しかしながら、本稿で採り上げた判決に見られるように、同族会社であるが故にすべてが否認されているわけではない。その判断を分けた要因は何であるか、なかでも決め手となる要因があるのかなどについて検討していく必要がある。

(2) 「退職の事実」判断を分けた要因

分掌変更の前後において、外形上明らかに従前の職務には従事していないという要因があれば、多くの場合、「退職の事実」があったとの判断の決め手となる。その病状から役員としては一切の業務を行うことができないと認められたもの（東京地裁平成20年6月27日判決）、自己が代表者となる会社を他に設立して専らその会社の業務に従事していたと認められたもの（長崎地裁平成21年3月10日）である。両者とも、取締役から監査役への分掌変更であったが、いずれも時間的にも内容的にも従前の職務に従事しているとはできず、実質的に退職したと同様の重大な変動があったと認められた。

この場合に留意すべきことは、取締役から監査役への分掌変更であれば、会社との関係では取締役と監査役の委任内容が異なるので、その役員としての地位又は職務の内容が激変しており、それだけで実質的に退職したと同様の事情にあると認

められるであろうか、という点である。上記(1)で見たように、少数の株主で支配されている同族会社では、取締役の地位を親族に譲りながら、創業者等として経営の実権を握り続けることは容易であると考えられる。本件通達でも、その例示事項(1)ないし(3)において「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者」については、損金算入できる退職給与の適用を除外する旨の括弧書きを置いているところである。したがって、取締役から監査役への分掌変更があったというのみでは退職の事実があったとの判断の決め手にはならず、実質的にも当該法人の経営上の主要な地位から退いているということが必要となる。

ただ、本件通達と同じ括弧書きの中で、「その法人の株主等で令第71条第1項第5号《使用人兼務役員とされない役員》に掲げる要件のすべてを満たしている者」についても、同様に適用を除外する旨を規定している。そもそも令第71条第1項第5号の規定の趣旨は、同族会社にあつては、会社の経費を比較的自由に操作できること、同族会社の役員のうちその同族会社の判定の基礎となった主宰者グループに属する特定の者にあつては、自己及びその同族関係者の持株を通じて会社経営にある程度の支配権を持ち得る立場にあることなどに照らし、もはや使用人としての職務を有する役員と考えることが適当でないとするものである⁽²⁶⁾。これを「退職の事実」の判断要素としてどのように位置づけるべきかに関しては、上記判決のうち、次の2つのアプローチが参考となる。

すなわち、株式の保有割合の状況がその法人を実質的に退職したと同様の事情にあると認めることの妨げにはならないとし（東京地裁平成20年6月27日判決）、いずれにしる本件通達が法人税法上の退職給与として取り扱うことができる場合として掲げている事実はあくまでも例示であつて、実質的に退職したと同様の事情にあると認められる事実の存否が結論を決するとする（長崎地裁平成21年3月10日）。

確かに、同族会社には単なる役員の肩書の変更や分掌のタライ回しにより恣意的に退職給与の支

給を決定するといった傾向が見られる。しかしながら、同族会社の主宰者グループに属していることのみを根拠に、退職した事実がないと判定することはできないと考えるべきかと思う⁽²⁷⁾。

本件通達に掲げる事実は例示であつて、実質的に退職したのと同様の事情にあるか否かはあくまでも個々の事実認定に係る問題である。例えば、分掌変更等に際し給与が激減してはいるものの、退職の事実が認められない場合もある。他方で、実質的に退職したと同様の事情にあると認められるためには、報酬の額が激減しなければならないと考えるべきでもなかろう。確かに、役員報酬はその職務内容に応じた適正な額でなければならず、その職務内容が激変すれば通常は報酬も激減することが通例である。そうでなければ、法人税法34条2項に規定する不相当に高額な部分の金額があるか、あるいは、その分掌変更後も依然として経営上主要な地位を占めているかのいずれかになることも考えられる。しかしながら、報酬額の激減は一つの表象に過ぎず、分掌変更前後の金額だけの比較は他の要因よりも簡明であるとしても、あくまでも分掌変更等の前後における当該役員の職務の内容及びその遂行状況等を具体的な事実に基づいて個々に認定し判断しなければならない⁽²⁸⁾。

同じように、形式的には本件通達の適用除外要件である《使用人兼務役員とされない役員》に掲げる要件のすべてを満たしていたとしても、実質的に退職したと同様の事情にあると認められる他の特別な事実がある場合には、法人税法上の退職給与として損金算入が認められることとなろう。また、実質的に退職したものと認定するに当たって、役員としての長年の役務提供の対価としての清算払いであり、かつ、その後再び同様な退職金名義の金員が支払われることが見込まれないものであれば、当該金員を退職給与又は退職所得として取り扱うことが制度の趣旨に適うものと言えよう⁽²⁹⁾。

いずれにせよ、一般の税実務では通達に書かれている例示があたかも課税要件のように受け取られているとの指摘も見られるが⁽³⁰⁾、本件通達の例示事項が形式的に適用されるべきではない。一

方で、同族会社で分掌変更等を理由として税負担の回避を図る傾向が認められることも事実であって、本件通達の例示に、このような適用除外要件を括弧書きで加えておくことについては、実務上は相当な意義があるものと考えられるところである⁽³¹⁾。要は、次のような問題点を念頭に置きつつ、綿密な事実認定を行っていくということであろう。

(3) 事実認定に係る問題点

分掌変更等により実質的に退職したと同様の事情にあるか否かについては、具体的に経営の中心から離脱したと認められる必要がある。一般的には、会社の経営方針、取扱商品の料金の設定、資金計画、購入・販売に係る取引先の選択、従業員等の採用、給与・賞与の額等の重要事項の決定に関し、これらに参画しているか否かで判断されることとなる。換言すれば、①採用計画や給与査定など、人事上の決定に関与していないこと、②取引先の選定や販売価格・仕入価格の設定など、営業上の決定に関与していないこと、③設備導入や資金調達など、会計上の決定に関与していないこと等を個々の事実即して判断していくしかない。また、取引先や金融機関等の部外者の認識も判断要素の一つになろう。なぜなら、小規模な法人であれば、代表者の交代などの分掌変更の際には、これを円滑に進めるため、通常は取引先や金融機関に事前に周知する等の手だてが講じられるものと想定されるからである。

そこで、本稿で採り上げたものから浮かび上がってくる争点の一つは、同族会社のオーナー株主については、たとえ分掌変更等があっても、その所有株式を通じていつでも会社の経営や経理に支配を及ぼし得る立場にあるし、上記のような経営上の問題が何かあればいつでも発言し決定権を行使できるはずであるから、経営の中心から離脱したとは認められないか、という問題である。また、争点の二つ目として、分掌変更前の実態とともに、特に分掌変更以後における相当の期間にわたる実態をも併せて事実認定を行っていくことが求められるか否かについてである。

長崎地裁平成21年3月10日判決においては、平成16年6月の分掌変更後における監査役としての業務の実態を認定するとともに、平成17年3月には自己が代表取締役となる有限会社を設立し、同年7月には店舗を開店して専らその管理に従事していたという事実をも判断に加えている。

実際のところ、分掌変更等があった場合に、株主総会決議の日を挟んで、その職務内容の激変が直ちに認められるというケースは少ないのではないかと想定される。そうすると、その激変の有無に係る判断を、例えば当該決議があった事業年度終了の時の現況で行うことには相当の困難が伴うであろうし、とりわけ当該決議が事業年度終了間近の時点での臨時株主総会におけるものであって、その役員が同族会社のオーナー株主で長年にわたって経営の中心にいた場合には、この分掌変更が実質的に退職したと同様の事情にあるか否かという判断を下す際には、その事実認定を極めて慎重に行う必要がある。

ただし、その際、法人税の確定申告期限後における事実・事情をも判断の要素に加えていくとなると、いつまでの期間を見れば妥当なのか一律に決められず、課税処分 of 適否の判断が非常に不安定になるであろうことが危惧される。そうした意味では、分掌変更後の9か月後に会社を設立し、そして1年1ヶ月後に店舗を開店し、その経営に専念しているという事情を、上記長崎地裁判決のように「退職の事実」の判断要素に取込むことが適切であったのかやや疑問が残るところではある。

6 むすびに代えて

同族会社であれば、①分掌変更前後で主要役員の顔ぶれを変えないまま、②分掌変更の時期を任意に選択でき、かつ、③役員に対する給与支給額も自由に設定できることから、分掌変更等による役員退職給与が税負担の回避を目的としたものになるという傾向があることは否定できない。他方で、本件通達が法人税法上の退職給与として取り扱うことができる場合として掲げている事実は、

その文言からも明らかなどおり、例示であって、退職したと同様の事情にあるか否かは個々の事実認定に拠らなければならないことは当然である。同時に、本稿で採り上げた判決は、その事実認定に様々な困難を伴っていることをも示唆している。

分掌変更等に伴い退職の事実があったか否かについては、分掌変更の対象となった者の経歴や役割、その後任者の経歴やそれまでの経営への関与状況、法人内の他の役員・従業員の構成やその職務内容を確認するとともに、分掌変更前後の職務内容・勤務状況等の変化、取引先や金融機関等の部外者の認識などについて、具体的に、かつ、綿密な事実認定を行っていく必要性が高いものと考えられる。そのことは、本件通達を形式的に当てはめることではないことはもちろん、これを柔軟に適用するということでもなく、個々の事実認定を慎重に行っていくということに他ならない⁽³²⁾。

注

- (1) 近年の動向に言及するものとして、三木義一・鹿田良美「分掌変更退職金の可否」三木義一他『〔租税〕判例分析ファイルⅡ法人税編第2版』246～258頁（税務経理協会・平成21年）、大江晋也「役員分掌変更に伴う役員退職給与の検討」税務事例研究100号22頁（2007年11月）、飯田聡一郎「分掌変更における役員退職金の打切り支給」税理53巻7号120頁（2010年6月）。なお、国税不服審判所HP搭載の裁決要旨検索システムでは、5件の裁決（平成9年3月19日、平成15年8月4日、平成15年12月15日、平成18年3月9日、平成19年4月13日）が確認できる。
- (2) 平成19年（行ウ）第12号法人税更正処分等取消請求事件（判例集未搭載）。評釈として、秋山友宏「取締役から監査役への分掌変更に伴い支給された退職金の退職給与該当性が争われた事例」国税速報6125号36頁（平成22年7月12日）、品川芳宣「役員分掌変更等において支給した給与の所得区分」TKC税研情報19巻1号28頁（2010年2月）、増田英敏「取締役から監査役への分掌変更に伴う役員退職金の損金算入の可否」TKC税研情報19巻2号1頁（2010年4月）。
- (3) 金子宏「租税法第15版」307頁（弘文堂・平成22年）。
- (4) 平成18年度法人税法改正前までは損金経理の要件が課されていたが、同改正によりこの要件は削除された。
- (5) 武田昌輔「DHCコンメンタル法人税法（加除式）」2165の4頁（第一法規）。
- (6) 金子・前掲注（3）208頁注*。
- (7) 谷口勢津夫「税法基本講義」374頁（弘文堂・平成22年）、品川・前掲注（2）39頁。
- (8) 最高裁昭和58年9月9日判決（民集37巻7号962頁）、いわゆる「5年退職金事件」。最高裁昭和58年12月16日判決（訟務月報30巻6号1065頁）、いわゆる「10年退職金事件」。
- (9) 前掲注（8）の10年退職金事件では、「これらの性質を有する給与」について、「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清算の必要があっ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って、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な事実関係があることを要するものと解すべき」と判示している。
- (10) 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）では、「(三) 役員分掌変更等により、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てい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、分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、その職務の内容又はその地位が激変した者に対し、当該分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」について、所得税法30条1項に規定する退職所得に該当するものとしている。なお、所得税法上の退職所得に該当するか否かが争われたものとして、大阪地裁平成20年2月29日判決（判例タイムズ1268号164頁）がある。
- (11) 本件通達は平成19年3月の改正により、(3)の括弧書き部分及び(注)書き部分が追加された。なお、いずれの追加も明確化を図ったものであり、実務上の取扱いについて変更が加えられたものではないとされている。加えて、通達番号も9-2-23から現行の番号に変更された。
- (12) 平成15年（行ウ）第574号法人税更正処分取消請求事件（訟務月報52巻8号2610頁）。同判決の評釈として、藤井茂男「分掌変更による役員退職給与」税理48巻13号122頁（2005年10月）。なお、控訴審として東京高裁平成17年9月29日判決（請求棄却・訟務月報52巻8号2602頁）、上告審として最高裁平成18年3月16日決定（上告不受理）。
- (13) 平成16年（行ウ）第43号法人税更正処分等取消請求訴訟（税務訴訟資料256号順号10309）。同

- 判決の評釈として、品川芳宣「役員の分掌変更等に伴って支給した給与の「退職給与」性」税研JTRI22巻3号99頁（2006年11月）、品川芳宣「役員の分掌変更等において支給した給与の所得区分」TKC税研情報15巻6号42頁（2006年12月）、藤曲武美「役員の分掌変更と退職の事実」税理50巻2号178頁（2007年2月）、伊藤義一「役員の分掌変更等を理由とした退職慰労金の「退職給与」性」TKC税研情報16巻3号1頁（2007年6月）。
- (14) 窪田悟嗣編著「法人税基本通達逐条解説5訂版」757頁（税務研究会出版局・平成20年6月）。
- (15) 品川・前掲注（13）税研JTRI102頁及びTKC税研情報51頁。
- (16) 藤曲・前掲注（13）183頁、伊藤・前掲注（13）12頁。
- (17) 平成18年（行コ）第22号法人税更正処分等取消請求訴訟（税務訴訟資料256号順号10553）。同判決の評釈として、渡辺充「高阪染工場事件 - 分掌変更と退職の事実」税務事例39巻4号1頁（2007年4月）、福田昌子「分掌変更により支払われた役員退職給与にかかる退職事実の認定」税務弘報56巻13号152頁（2008年12月）、藤曲武美「役員退職給与における分掌変更と退職の事実」税研JTRI25巻3号107頁（2009年11月）。なお、上告審として最高裁平成19年3月13日（棄却・不受理決定）。
- (18) 藤曲・前掲注（17）109頁。
- (19) 渡辺・前掲注（17）6頁。
- (20) 平成18年（行ウ）第466号法人税更正処分取消請求訴訟等（判例タイムズ1292号161頁）。同判決の評釈として、木島裕子「筆頭株主の分掌変更と退職の事実」税理52巻7号162頁（2009年6月）。
- (21) この点を指摘するものとして、村木慎吾「是否認事例に学ぶ分掌変更に伴う退職と同様の事情の立証策」税理52巻12号198頁（2009年12月）。
- (22) 法人税法上の「同族会社」とは同法2条10号に定義するところである。同族会社とは、会社の株主等の3人以下及びこれらと特殊の関係を有する個人・法人の有する株式の総数又は出資の金額の合計額が、その会社の発行済株式の総数又は出資金総額の50%超である会社をいう旨規定する。
- (23) 金子・前掲注（3）403頁。
- (24) 水野忠恒「租税法第4版」401頁（有斐閣・2009年）。
- (25) 最高裁昭和58年9月9日判決・前掲注（8）、金子・前掲注（3）207頁。
- (26) 山口地裁昭和59年3月15日判決（税務訴訟資料135号310頁）。
- (27) 株式保有割合は直接関係ないとするものとして、武田昌輔「(事例2) 社長の辞任と退職金」税研JTRI21巻4号55頁（2006年1月）。
- (28) 国税不服審判所平成15年12月15日裁決要旨（裁決No平150010）では、代表取締役及び専務取締役から非常勤取締役に分掌変更されたことに伴い支給された退職給与について、①両名の分掌変更後の役員報酬が常勤役員並みに高額であり、かつ、他の非常勤役員よりも高額であること、②両名は請求人の関連法人2社の常勤役員の地位を活用して依然として経営に参画していると認められることから、原処分庁はこれを損金の額に算入できないとしていたところ、①両名の分掌変更後の役員報酬が高額であるからといって、直ちに両名の職務内容も常勤役員と同様であるとはいえないこと、②両名の分掌変更後に取締役に出席すること以外に、請求人の経営活動に対して具体的にどのような支配力や影響力を及ぼしているかにつき原処分庁から具体的な主張・立証がなされていないことから、原処分を取り消すのが相当であるとしている。本件裁決要旨からは、分掌変更後の給与がおおむね50%以上の減少となっていたのかは明らかではないものの、報酬金額だけで判断が左右されるものではないとした点で妥当な結論と思われる。
- (29) 品川・前掲注（2）41頁。
- (30) 山本守之「役員の実質的退職の判定と通達の役割」税務事例39巻1号52頁（2007年1月）。
- (31) 伊藤義一、前掲注（13）11頁では、「脱法行為を防止するためには、このかっこ書は必要である」と考える。」とし、「オーナー経営者の場合には、彼が何らかの役職で会社にとどまっている限り実質的に経営上の重要事項の決定に参画すると見られ、退職と同視することは困難ということであって、オーナー経営者について法基通9-2-23該当とするためには、実質的にも外形的にも、経営上の重要事項の決定に参画できないような形とする必要があろう。」とする。
- (32) 法人税基本通達（昭44年5月1日直審（法）25）の前文では、「この通達の具体的な運用に当たっては、法令の規定の趣旨、制度の背景のみならず条理、社会通念をも勘案しつつ、個々の具体的事案に妥当する処理をするよう努められたい。いやしくも、通達の規定中の部分的字句について形式的解釈に固執し、全体の趣旨から逸脱した運用を行ったり、通達中に例示がないとか通達に規定されていないとかの理由だけで法令の規定の趣旨や社会通念等に即しない解釈におちいつたりすることのないよう留意されたい。」とする。