

# 分掌変更に伴う役員退職給与に関する一考察

法学研究科法律学専攻博士前期課程修了

田 中 佑 希

Yuuki Tanaka

## 要約

我が国の中小企業では、第一線を退いた経営者が後継者へ事業の引継ぎをする場合に、先代が会長職や監査役などに退きながらも、法人に引き続き在職しているといったケースがままある。こうしたケースは「分掌変更」と呼ばれ、法人が支払う役員退職給与に関しては、法基通 9-2-32 によりその取扱いが定められている。

このような分掌変更に伴う役員退職給与の支給については、経営戦略としてだけでなく事業承継に関しても活用することができるため、中小企業にとっては利用価値のある取扱いといえることができるが、反面、その適用をめぐる課税庁との争いが多いのも事実であり、問題となっている<sup>1</sup>。

そこで本稿では、法基通 9-2-32 の適用に関する問題点を裁判例等から検討するとともに、通達に規定する「実質的に退職したと同様の事情」の判定基準及び今後の展望について考察した。

## I. 問題意識

本来、法人が役員に対して支給する退職給与は、「退職」という事実があつてはじめて損金の額に算入される。この場合の『退職』とは企業と役員との間の委任関係が終了し、勤務上の拘束が解除されることをいうから、具体的には辞任、解任、死亡等があつた時点で退職という事実があつたと解すべき<sup>2</sup>とされている。すなわち、一般に「退職」とは、実際に企業を離れることを前提としていると考えられる。

こうした考えからすれば、地位等の変更による役員の方掌変更は、引き続き法人に在職していることから、「退職」という事実には該当しないことになる。したがって、役員の方掌変更時に名目的に退職金が支払われたとしても、それは退職給与として扱われず、臨時の給与として、損金不算入の取扱いを受けるはずである。

ところが、法人税基本通達にて、役員が現実的に退職しなくとも、法人が、その役員の方掌変更又は

<sup>1</sup> 衛藤政憲『役員退職給与を巡る諸問題—Q&A50 事例で見る疑問と実務』（大蔵財務協会、2016年）30頁参照。

<sup>2</sup> 山本守之『判決・裁判例からみた役員報酬・賞与・退職金 4訂版』（税務経理協会、1999年）268頁。

改選による再任等に際し、退職給与を支給した場合において、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ときには、退職給与として取り扱うことができる旨が、規定されている（法基通9-2-32）。そのため、本通達を適用すれば、現実の退職事実がない分掌変更に伴う役員退職給与であっても、その損金算入が認められることとなる。

通達とは本来、「上級行政庁の下級行政庁への命令<sup>3</sup>であり、行政組織の内部では拘束力をもつが、国民に対して拘束力をもつ法規ではなく、裁判所もそれに拘束されない<sup>4</sup>」という性格を持つ。同様に、租税行政においても、「国税庁長官が発する解釈通達は、課税庁内部における法解釈の統一を図ることを目的としているから、行政組織内部を拘束するが納税者を拘束するものではない<sup>5</sup>。」とされる。しかし、「実際には日々の租税行政は、通達に依拠して行われており、納税者の側で争わない限り、租税法の解釈・適用に関する大多数の問題は、通達に即して解決されることになるから、現実には、通達は法源と同様の機能を果たしている、といっても過言ではない<sup>6</sup>。」とされているように、今日における通達は、納税者にとっても一種の拘束力を持つと考えられる。

それ故、法人は、法基通9-2-32に従って、役員の方掌変更に伴う退職給与を支給するのであるが、本通達が示す「実質的に退職したと同様の事情」の解釈をめぐって、納税者と課税庁との間で争いが絶えない。何故なら、本通達では、退職同様と考えられる3つの基準を掲げているのであるが、それはあくまでも例示であり、そのいずれかの事実が形式的に存在する場合であっても、「実質的に退職したと同様の事情」にあると認められなければ、退職給与として取り扱うことはできないとされているからである。つまり、役員の方掌変更に関しては、通達の基準を形式的に満たすことではなく、個々の法人の場合ごとに「実質的に退職したと同様の事情」の判断が求められるのである。

この際、役員の方掌変更に伴う退職給与について、「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、退職給与として損金の額に算入されるが、認められない場合には、その金額は臨時給与に当たるとして、各事業年度の所得の金額の計算上、退職給与の損金算入が否認される。こうして否認された場合には、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下されることとなっている。一般に退職給与の額は高額であるため、否認された場合の納税者が負担する追徴課税額も多額となることが多い。退職給与に該当するか否かでその税負担は大きく異なることから、課税上のリスクを避けるためにも、本通達の解釈は重要な論点であり、実務上の関心度も高いと考えられるだろう。

<sup>3</sup> 「各省大臣、各委員会及び各庁の長官は、その機関の所掌事務について、命令又は示達をするため、所管の諸機関及び職員に対し、訓令又は通達を発することができる。」（国家行政組織法14②）

<sup>4</sup> 金子宏『租税法 第22版』（弘文堂、2017年）109頁。

<sup>5</sup> 山本守之『租税法の基礎理論』（税務経理協会、2013年）675頁。

<sup>6</sup> 金子宏、前掲書（註4）、110頁。

## II. 法人税基本通達 9-2-32 の内容

役員の方掌変更とは、役員が任期満了に伴って退任し、「役員の方掌が改選や再任に伴って変更になることである。具体的には、役員であることは変わらないが、その職務分掌が、代表取締役から非常勤取締役、代表取締役、取締役から監査役、常勤取締役から非常勤取締役などになること<sup>7)</sup>」をいう。

本来、法人の役員の方掌変更又は改選による再任等で、退職の事実がないにもかかわらず支給される退職給与は、臨時給与に当たるとして、法人税法 34 条 1 項の適用により損金不算入とされる。しかしながら、その支給が次に掲げる事実があったことに基因するものなど、役員としての地位又は職務内容が激変し、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、退職給与に該当することが、以下の法人税基本通達で定められている。

### 法人税基本通達 9-2-32 《役員の方掌変更等の場合の退職給与》

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、例えば次に掲げる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。

本通達は、「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おいて、その分掌変更等が実質的に退職と同様の事情にあるときには、その支給した金額は退職給与として取り扱うことが相当である<sup>8)</sup>」という趣旨により規定されたものである。

<sup>7)</sup> 藤曲武美「役員退職給与における『退職』及び『分掌変更』の意義」『税経通信 Vol.74/No.11』(税務経理協会、2019 年) 同書、25 頁。

<sup>8)</sup> 佐藤友一郎編著『九訂版 法人税基本通達逐条解説』(税務研究会出版局、2019 年) 863 頁。

その内容としては、(1)「常勤役員が非常勤役員になったこと」、(2)「取締役が監査役になったこと」、(3)「分掌変更等の後におけるその役員の給与がおおむね50%以上の減少したこと」等の事実に基づき、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場合には、その支給額を役員退職給与として取扱う旨が定められている。

また、課税庁の通達解説においては、「本通達の(1)から(3)は、あくまでも例示であり、たとえ形式的に報酬が激減したという事実があったとしても実質的に退職したと同様の事情にない場合には、その支給した臨時的な給与を退職給与として損金算入できる余地がないことは言うまでもない<sup>9)</sup>。」として、記載されている基準は課税要件ではなく、例示に過ぎないことを明らかにしている。加えて、上記(1)から(3)には括弧書きで、「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。」とあり、「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、分掌変更後に経営上主要な地位を占めていないという実態が必要となると解される。

加えて、本通達注書では、原則として分掌変更に伴う役員退職給与は、実際に支払ったものに限られ、未払金等に計上したものは含まれないこととなっている。当該注書について課税庁担当者は、「退職給与は、本来『退職に因り』支給されるものであるが、本通達においては引き続き在職する場合の一種の特例として打切支給を認めているものであり、あくまでも法人が分掌変更等により『実質的に退職したと同様の事情にあると認められる』役員に対して支給した臨時的な給与を退職給与として認める趣旨である。したがって、本通達の適用により退職給与とされるものは、法人が実際に支払ったものに限られ、未払金等に計上したものは含まれないこととなるのである<sup>10)</sup>。」と解説している。

ただし、本注書には「原則として」という文言が付されている。その意味について課税庁は、「役員退職給与という性格上、その法人の資金繰り等の理由による一時的な未払金等への計上までも排除することは適当でないことから、かかる一時的な未払金等への計上については、その例外として、役員退職給与として扱い、未払金等に計上された事業年度の損金に算入することを認めるという意味であるが、(中略)同通達は、原則として、法人が分掌変更等に際し実際に支払ったものに限り適用されるべきであり、その例外は飽くまでその法人の資金繰り等の真に合理的な理由による一時的な未払金等に限り認められるべきである<sup>11)</sup>。」としている。

つまり、原則的には、法人が未払金等に計上した場合の金額は退職給与に含まれないが、例外的に、資金繰り等の合理的理由があり、退職給与の支給総額と支給時期があらかじめ定められている場合等には、それに基づく支給を行っている限りにおいて、分割支給が認められると考えられるだろう。

<sup>9)</sup> 佐藤友一郎、同書同頁。

<sup>10)</sup> 佐藤友一郎、同書同頁。

<sup>11)</sup> 東京地裁平成27年2月26日判決、被告(国)の主張。

### Ⅲ. 分掌変更に伴う役員退職給与に関する裁判例

#### 1. 通達の例示事実を満たした役員退職給与が否認された事案

前章にて、法基通 9-2-32 に規定する形式基準は、あくまで例示である旨を確認したが、その考えを明らかにした事案が次の京都地裁平成 18 年事件である。当判決では、旧法基通 9-2-23（現行 9-2-32）の適用に関し、通達が掲げる 3 つの例示事実のいずれかに該当すれば当然に役員退職給与を認めるわけではなく、役員としての地位又は職務内容の激変により、退職したと同様の事情にあると認められるかを、実質的に判断することを明示している。

#### (1) 京都地裁平成 18 年事件

第一審：京都地裁平成 18 年 2 月 10 日判決<sup>12</sup>（棄却）

控訴審：大阪高裁平成 18 年 10 月 25 日判決<sup>13</sup>（棄却）

上告審：最高裁平成 19 年 3 月 13 日判決<sup>14</sup>（上告不受理）

本稿では、これらの判決を「京都地裁平成 18 年事件」とする。

#### ①事件の概要

原告 X 社の代表取締役 A は、平成 14 年 3 月 31 日付けで代表取締役を辞任し取締役役に就任した。X 社はこの分掌変更に関して、平成 14 年 3 月 31 日に臨時株主総会及び取締役会において決議された A に対する退職慰労金 4,000 万円を、同日付けで未払費用として損金経理している。

これに対し、被告税務署長は、A に退職事実がないことから、本件退職金を損金の額に算入することは認められないとして、更正処分等を行った。

本件は、X 社が、上記更正処分等が違法であるとして、その取消しを求めた事件である。

#### ②判決要点

京都地裁平成 18 年事件の判決において、本通達は、完全退職の場合ではなくても、分掌変更等を契機に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

<sup>12</sup> 京都地方裁判所平成 18 年 2 月 10 日判決、平成 16 年（行ウ）第 34 号、LEX/DB 文献番号【28111750】。

<sup>13</sup> 大阪高等裁判所平成 18 年 10 月 25 日判決、平成 18 年（行コ）第 22 号、LEX/DB 文献番号【25451316】。

<sup>14</sup> 最高裁判所平成 19 年 3 月 13 日判決、平成 19 年（行ツ）第 37 号、平成 19 年（行ヒ）第 32 号、LEX/DB 文献番号【25463194】。

れる場合には、分掌変更時に支給される退職給与も、法人税法上の退職給与として取り扱うのが相当であることが判示された。そのため、本通達は上記の趣旨に基づき、どのような場合に「実質的に退職したと同様の事情」が存するかの基準を示したものとされている。

そして、当事件では、本通達は、「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、当然に退職給与と認めるべきという趣旨と解することはできない。」として、「実質的に退職したと同様の事情」にあると認められない場合には、退職給与として取り扱うことはできないことが明らかにされた。

## (2) 通達の例示事実を満たした役員退職給与が否認された事案に関する考察

京都地裁平成18年事件は、地位又は職務の内容の激変により退職の事実が実質判断されるとして、「通達の例示事実を満たした役員退職給与が否認された事案」であった。

当事案について藤曲武美氏は、「通達の形式基準の安易な利用が認められないは当然である。本通達の掲げている形式的基準の実体を充たしているかどうかの問題なのである。例えば、監査役への分掌変更は、取締役としての会社の業務執行系統の第一線からは退くことが想定されているのである。報酬が半減するということは、役員報酬はそもそも職務執行の対価であるから、職務も激減することを意味しているのである。単に報酬を半減すれば良いというものではないことは明らかである<sup>15</sup>。」と述べ、京都地裁平成18年事件の判決を支持している。

藤曲氏の指摘のとおり、形式的に法基通9-2-32の例示事実を満たすだけでは、退職の実体を充たしているとはいえず、「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。当事件は、実質的な退職を前提として、通達の例示事実を形式的に満たした役員退職給与を否認した事案として、評価することができるだろう。

以上のように、京都地裁平成18年事件では、本通達が掲げる形式基準はあくまで例示であり、実質的な退職のための十分条件ではなく、その退職の有無の実質は、地位又は職務の内容の激変に求められることを明示した。当該裁判例については山本守之氏も、「通達に書かれた事実に盲目的に従っている税実務に対して警鐘を鳴らした判決であるといえる<sup>16</sup>。」として、多くの教訓を与えてくれると評価している。

<sup>15</sup> 藤曲武美「役員の方掌変更と退職の事実」『税理 Vol.50/No.2』(ぎょうせい、2007年)183頁。

<sup>16</sup> 山本守之「役員の実質的退職の判定と通達の役割」『月刊税務事例 Vol.39/No.1』(財経詳報社、2007年)53頁。

## 2. オーナー株主の分掌変更における役員退職給与が是認された事案

分掌変更に伴う役員退職給与の支給については、「実質的に退職したと同様の事情」にあるかどうかの争いが多いが、特に判断が難しいのは、同族会社のオーナー株主が株式を保有したまま分掌変更をする事案である。従来多くの裁判例で、大株主に該当する株式の保有状況が否認の論拠とされ、職務の実態や経営への参画状況については検討がされてこなかった。

しかしながら、東京地裁平成 20 年事件及び長崎地裁平成 21 年事件は、「オーナー株主＝実質経営者」のため否認という伝統的解釈に対し、職務の実態を精査した上で、「実質的に退職したと同様の事情」にあると判断した事例として注目される。

### (1) 東京地裁平成 20 年事件

第一審：東京地裁平成 20 年 6 月 27 日判決<sup>17</sup>（確定）

本稿では、当判決を「東京地裁平成 20 年事件」とする。

#### ①事件の概要

原告 Y 社の代表取締役 B は、持病が悪化し手術や通院の必要があったことから、平成 16 年 7 月 31 日に代表取締役を辞任し、非常勤監査役に就任した。Y 社は B に対する退職慰労金 4,500 万円を、同日付けで未払費用として損金経理している。その際の B の Y 社持株割合は 35% 所有であり、B は、監査役就任後は病状の悪化のため、店舗に顔を出すこともなくなり、Y 社の業務を一切行っていない状況にあった。

これに対し、被告の国は、B に退職事実がないことから、本件退職金を損金の額に算入することは認められないとして、更正処分等を行った。

本件は、Y 社が、上記更正処分等が違法であるとして、その取消しを求めた事件である。

#### ②判決要点

東京地裁平成 20 年事件の判決では、分掌変更をした役員の株式保有割合の状況を否認の根拠とする被告主張に対して、オーナー株主としての地位と、経営上の地位は別の立場であり、株式保有割合が「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判断した。その上で、B の職務の実態を詳細に検討した結果、病状の悪化等により、以前のような業務は行えないことから、

<sup>17</sup> 東京地方裁判所平成 20 年 6 月 27 日判決、平成 18 年（行ウ）第 466 号、LEX/DB 文献番号【25450620】。

分掌変更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」にあると認められるというべきであると判示した。

ただし、本事件では、分掌変更に伴う役員退職給与の退職給与性は認められたものの、当該事業年度末までに債務が確定したと認められないことから、当該事業年度においては、本件退職金に係る金額を損金に算入することはできないと判示している。

## (2) 長崎地裁平成21年事件

第一審：長崎地裁平成21年3月10日判決<sup>18</sup>（確定）

本稿では、当判決を「長崎地裁平成21年事件」とする。

### ①事件の概要

Z社の取締役Cは、平成16年6月25日付けで取締役を辞任し、監査役に就任した。Z社はCに対する退職慰労金1,800万円を同日付けで支払い、損金算入している。その際のCのZ社持株割合は12%所有であり、Cは使用人兼務役員とされない役員に該当している。

これに対し、被告の国は、Cに退職事実がないことから、本件退職金を損金の額に算入することは認められないとして、更正処分等を行った。

本件は、Z社が、上記更正処分等が違法であるとして、その取消しを求めた事件である。

### ②判決要点

長崎地裁平成21年事件の判決では、本通達が退職給与として支給した給与を、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例示であって、通達(2)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該当することが、本件退職金を退職給与に当たらないとする理由にはならないとした。その上で、Cの勤務状況、報酬の変遷、監査役就任の法的意義等を総合的に勘案した結果、Cが取締役を退任し監査役に就任したことにより、その役員としての地位又は職務の内容が激変し、分掌変更後もZ社の経営上主要な地位を占めているとは認められないため、「実質的に退職したと同様の事情」にあると認められると判示した。

当判決により、本通達(2)の適用除外要件である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おいても、実質判定により、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ことが明らかとなった。

<sup>18</sup> 長崎地方裁判所平成21年3月10日判決、平成19年（行ウ）第12号、LEX/DB文献番号【25451417】。



### (3) オーナー株主の分掌変更における役員退職給与が是認された事案に関する考察

東京地裁平成 20 年事件及び長崎地裁平成 21 年事件は、「オーナー株主の分掌変更における役員退職給与が是認された事案」であった。

両判決が、本通達 (2) の括弧書きによる、持株割合除外要件に該当する場合においても、職務の実態を検討した実質判定により、役員退職給与を認めたことは、大変意義ある判決だったと考える。

課税庁は通達解説において、本通達の (1) から (3) は、あくまでも例示であり、形式的にその事実があったとしても、実質的に退職したと同様の事情にない場合には、その支給した臨時的な給与を退職給与として損金算入できる余地がない旨の説明をしている<sup>19</sup>。それにもかかわらず、当事案で課税庁は、本通達 (2) の括弧書きに規定する、持株割合除外要件を課税要件かのように取扱い、除外要件に該当したが故に、実質判定をせずに形式的にその役員退職給与を否認した。これは、通達例示の形式適用を否定する課税庁の主張と、相反するものといえるだろう。

この点については、山本守之氏も「法人税基本通達 9-2-32 (2) のかっこ書きは課税庁では同族会社等の悪用防止としているが、事実上の課税要件の一つとしてワークしており、第一線でもそのように考えているのが問題である<sup>20</sup>。」として、課税庁が通達を課税要件として扱っていることの問題点を指摘している。

以上のように両判決は、「大株主＝実質経営者」のため否認という課税庁の伝統的解釈を否定して、オーナー株主の分掌変更後における職務実態から、個別に、退職の事実認定を行うべきことを指摘した事案として評価される。

## IV. 法人税基本通達 9-2-32 に関して

前章において、分掌変更に伴う役員退職給与に関する裁判例を参考に、法基通 9-2-32 が抱える問題点の確認をした。当該裁判例から、裁判所は、本通達の掲げる 3 つの基準はあくまでも例示であって、「実質的に退職したと同様の事情」にあるかどうかについては、職務の実態等に着目した実質判定により、検討を行うことを明らかにしている。

それにも関わらず、「役員の分掌変更等の場合の退職給与」について定めた法基通 9-2-32 の適用に関する争いは絶えない。本章では、その原因について検討し、さらに、当課題解決のための糸口を探るものとする。

### 1. 法人税基本通達 9-2-32 の検討

<sup>19</sup> 佐藤友一朗、前掲書 (註 8)、863 頁参照。

<sup>20</sup> 山本守之「分掌変更における役員退職給与」『税理 Vol.54/No.5』(ぎょうせい、2011 年) 111 頁。

京都地裁平成18年事件では、納税者側の「本通達(1)から(3)までの事実は、その一つでも満たせば、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、これを退職給与として取り扱うべきものである」とした認識は誤っているとして、裁判所は納税者の主張を退けた。

逆に、長崎地裁平成21年事件では、課税庁側の「本通達(2)の括弧内で適用が除外されている使用人兼務役員とされない役員に該当する」ため、「その地位又は職務の内容が激変したとは認め難いから、実質的に退職したと同様の事情あるとはいえない」という主張が、裁判所による実質判定の結果、排斥されている。

上記のように、本通達に関しては、納税者及び課税庁はともに、例示を課税要件であるかのように認識しているケースが多く、それに対して裁判所は、職務の実態等の事実関係に照らし、「実質的に退職したと同様の事情」にあるかどうかの判断をする旨の判決を下している。

こうした裁判例を見ると、「現在、課税当局が実務上の解釈・適用の基準としている通達が、明確な基準として機能していないのではないかと疑問も生ずるのである<sup>21</sup>。」との指摘があるように、本通達の問題の本質は、解釈通達としての適用基準が曖昧であることにあるのではないかと考えられる。

本通達の構造上、「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。」として、最終的には実質判定としつつも、個別具体的な判定基準は示されていない。結局のところ、「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」として掲げる事例(1)から(3)を頼りに、納税者は役員退職給与の支給を行い、課税庁も当該例示に則って判断をする。

このような、実質判定の基準に比べて、あまりにも例示が詳細化されている通達の現状に加えて、本通達の例示が、実務実態や裁判例等に呼応して改正が重ねられてきたという変遷を鑑みると、納税者らが、例示を課税要件であるかのように誤認してしまう可能性はあるといえる。

こうした実態に対して、北澤達夫氏は「実質課税の原則という租税の本質概念があり、最終的にはそこで判断されるとしても、退職の事実よりもまずは形式を整えることありきといった誤った理解を誘発する恐れがある現状は是正すべきであろう<sup>22</sup>。」と指摘している。筆者においても同様に、現行の法基通9-2-32に関しては通達の廃止とはいわないまでも、早々に誤解のない通達内容に改めるべきであると考えられる。

そこで本稿では、改正の一案として、矢田公一氏の、例示を廃止して実質判定の際における基準を

<sup>21</sup> 矢田公一「退職給与の支給に関する課税上の諸問題－役員の方掌変更等の場合における打切支給のケースを中心として－」『税大論叢70号』（税務大学校、2011年）44頁。

<sup>22</sup> 北澤達夫「専門学校理事長に支払われた金員は給与ではなく退職給与に当たるとされた事例」『月間税務事例Vol.46/No.7』（日本税務研究センター、2014年）34頁。

## 分掌変更に伴う役員退職給与に関する一考察

明確化するという提案を支持したい。本案に関して矢田氏は、「実質判断によって退職給与に当たるかどうかを判定する以上、いったん例示による判断基準を廃止し、その上で実質判断によることを現行の通達以上に明確化すべきであると考え<sup>23</sup>。」とし、具体的には、「分掌変更等の場合における退職給与の打ち切り支給の取扱いについては、例示の形式をもって判断基準を示す現行の通達を改正し、合理的な理由による退職金制度の実質的な改変や勤務関係の性質、内容、労働条件等において重大な変動があるなどの特別の事実関係にあるかどうかにつき、実質的に退職したと同様の事情にあるかどうかといった実質的な判断を行うこととする旨を改めて明確にし、その上で、法人の種別、規模等による判断要素を列挙し、さらに、閉鎖的同族会社において特に留意すべき判断要素を付記することとすべき<sup>24</sup>」としている。

また、現行の通達が、法人の規模や種別にかかわらず包括的に同一の基準により取扱いを示していることに憂慮して、例示による判断基準を廃止して、別途、実質判断のための指針を示す以上、法人の規模、種別あるいは同族会社か否かによって、着目すべき判断要素をそれぞれ示していくことが適当であると説明している<sup>25</sup>。

既述のとおり、本通達の問題の本質は、適用基準が曖昧であることにあると考えられる。さらにいえば、適用基準が不明確な上に例示が存在するから誤解を招くともいえる。そのため、例示が課税要件ではないことを明らかにするためにも、一度本通達の例示は廃止するべきではないだろうか。

これに対して、北澤達夫氏は「例示についてはすべてなくした方がいいという意見もあるが、全くなくなれば判断の基準がなくなり、かえって納税者の予測可能性を損なうようにも思われる。そこで例示については、ひとまず別途ただし書きとして別枠で示すようにする<sup>26</sup>。」と述べ、例示は廃止せずに、別途ただし書きとして残す提案をしている。

たしかに例示は、長年通達適用のための一定の指針として役割を果たしており、通達に依拠して租税実務が行われる現在においても、退職事実の判定の基準となっている。しかしながら、本通達の(1)から(3)はあくまで例示であって、最終的には職務実態等の実質により退職事実が判定されるのであれば、そもそも例示を置く必要はなく、はじめから実質判定の際における基準を示せばよい。

よって筆者は、例示を廃止して実質判定の際における基準を明確化するという案に賛同する。ただし、矢田氏はその判定基準の方針は示しているものの、具体的な指標については明らかにしていない。より具体的な実質判定の基準を考察するためには、裁判例及び裁判例も参照すべきと考える。そこで次節では、簡単ではあるが、従来の裁判例等から「実質的に退職したと同様の事情」の判定基準の検討を行う。

<sup>23</sup> 矢田公一、前掲書（註24）、65頁。

<sup>24</sup> 矢田公一、同書、70-71頁。

<sup>25</sup> 矢田公一、同書、65頁参照。

<sup>26</sup> 北澤達夫、前掲書（註25）、34頁。

## 2. 「実質的に退職したと同様の事情」の判定基準の検討

「単に『実質的に退職したと同様の事情にあると認められるか』を唯一の基準とすることには、なお問題なしとしないと考える。(中略) 実質判断という基準の下にすべてを個々の事実関係によって判断するとなると、その判断が区々となることも想定され、また、現状で危惧されるものとは別の意味の課税上の弊害(恣意的経理)がなされるおそれもある<sup>27)</sup>」と指摘されるように、例示を廃止してもそれに代わる新たな基準がなければ、判定基準が不明確となり実務上の混乱が予想される。さらに、本通達は、同族会社等を中心とした中小企業において利用されることが多いことから、恣意的経理の恐れもあるだろう。こうした事態を避けるためにも、「実質的に退職したと同様の事情」にあると認められる具体的指標を、通達に示す必要があると考える。

現行の通達においては、「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」することを、「実質的に退職したと同様の事情」の判定基準としている。しかしながら、これを実質判定の唯一の基準とするのは、あまりにも不透明かつ抽象的過ぎる。「形式基準をなくすると実質判定を困難にする恐れもある」という昭和37年6月7日付第1519号「国税速報」の解説のとおり、現行通達の例示が、形式基準として浸透してしまった原因の一端は、この実質判定の基準の不透明さが関係しているともいえるだろう。

それでは、どのような場合に「実質的に退職したと同様の事情」にあると判断すべきだろうか。以下では、分掌変更に伴う役員退職給与に係る上記3つの裁判例及び平成18年11月28日裁決<sup>28)</sup>、東京地裁平成29年1月12日判決<sup>29)</sup>を参考に、判定基準の検討を行う。

## 3. 実質判定の基準の検討

「実質的に退職したと同様の事情」があるか否かの判断のポイントについては、藤曲武美氏が(1)分掌変更後の業務の内容、(2)対外的な表明、(3)後継者の力量、(4)持株割合について、として4つの判断のポイントを掲げている<sup>30)</sup>。また、武田昌輔氏は、事実上、退職したと同様の地位がある場合について、「その辞任理由を明確にすること、その後の地位は法人の経営に口を出さないことが必要である<sup>31)</sup>。」と指摘している。

この他にも、様々な学者や税理士が、法基通9-2-32に規定する「実質的に退職したと同様の事情」

<sup>27)</sup> 矢田公一、前掲書(註24)、65頁。

<sup>28)</sup> 国税不服審判所、平成18年11月28日非公開裁決、広裁(法)平18第18号、LEX/DB文献番号【26100050】。

<sup>29)</sup> 東京地方裁判所平成29年1月12日判決、平成27年(行ウ)第204号、LEX/DB文献番号【25538511】。

<sup>30)</sup> 藤曲武美、前掲書(註7)、24頁。

<sup>31)</sup> 武田昌輔「事例研究 社長の辞任と退職金」『税研 Vol.21/No.4』(ぎょうせい、2006年)56頁。

## 分掌変更に伴う役員退職給与に関する一考察

にあると認められるための判定基準に関して考察を行っている<sup>32</sup>。本稿では、こうした見解を踏まえた上で、筆者が特に「実質的に退職したと同様の事情」の判定基準として、重要視されるべきではないかと考えるポイントを、4点に絞って挙げることにする。

そのポイントとは、(1)「役員の分掌変更後の勤務実態」、(2)「後継者の実績及び力量」、(3)「第三者の認識」、(4)「合理的な辞任理由」の4点である。これらは、前記裁判例等から、裁判所が「実質的に退職したと同様の事情」にあるかどうかの判定をする際に、重きを置いていると考えられる点である。以下では、各判定基準のポイントと判決とを照らし合わせ、その重要性について確認をしていきたい。

### (1) 「役員の分掌変更後の勤務実態」

1点目は、「役員の分掌変更後の勤務実態」である<sup>33</sup>。

「分掌変更した役員の分掌変更後の勤務実態が退職と同一に取り扱われるべき退職の事実と実質的に判断できるかどうか、役員退職給与の損金性の判断基準となるのである<sup>34</sup>。」と指摘されるように、役員は分掌変更が退職と同一と判断されるためにも、分掌変更後に職務権限を有することは認められず、また、経営に関与することも認められない。

裁判例等を参照すると、平成18年11月28日裁決では、役員が分掌変更後に、①「役職の新設や異動、給与査定など、人事上の決定に関与していないこと」、②「取引先の選定や新規契約など、営業上の決定に関与していないこと」及び③「設備等の取得や修繕など、会計上の決定に関与していないこと」から、経営に関する重要事項の意思決定に参画する機会を与えられていないものと判断され、退職事実が容認された。

反対に、東京地裁平成29年1月12日判決では、代表取締役を退任した後も、常勤の相談役として毎日会社に出社し、退任前の執務室の席において約2年間執務を継続していたこと、退任後も代表者会議への出席を継続していたこと、議事録及び稟議書の「相談役」欄に押印していたこと、資金調達等のための金融機関担当者との面談や交渉を行っていたこと等の理由から、代表取締役を退任した後も、引き続き相談役として、経営判断に関与していると判示された。これにより、当事件では退職事

<sup>32</sup> 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 Vol.52/No.15』（ぎょうせい、2009年）201-202頁においては、実質的に退職と同様の事情にあると認められるための立証のポイントについて、(1)分掌変更等に伴う法形式が整っているか、(2)分掌変更等により経営者からの実質的な引退をしているか、(3)報酬が激減しているか、(4)第三者の認識はどうか、(5)絶税目的との疑いをかけられないか、との5点を判定基準として掲げている。

<sup>33</sup> 同様の見解として、草間典子「主要な判例における『実質的な退職』とは」『税経通信 Vol.74/No.11』（税務経理協会、2019年）31頁にて、「『役員としての地位又は職務の内容が激変』とは、人事・営業・会計及び組織管理、会議への出席、銀行との交渉などを通じて、会社の『経営上主要な地位を占めていた』者が、分掌変更後には、後任にその地位・職務を譲り、自らはそれを退いているということであり、それが『実質的に退職したと同様の事情』ということになる。」

<sup>34</sup> 平仁「役員分掌変更と退職の事実－役員退職給与の損金性の判断基準を考える」『月刊税務事例 Vol.40/No.8』（財経詳報社、2008年）35頁。

実が否認されている。

このように、「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、役員は分掌変更後に、人事、営業、会計及び法人の経営に纏わる、重要な意思決定に関与しないことが求められると考えられる。

## (2) 「後継者の実績及び力量」

2点目は、「後継者の実績及び力量」である<sup>35</sup>。

これは、1点目のポイントに繋がってくることではあるが、分掌変更後の役員が、経営に関する重要な意思決定に関与していないことを立証するためにも、「分掌変更後の後任である代表者が代表者としての業務を行うだけの実績、力量のある者と認められる者かどうかは重要な判断ポイント<sup>36</sup>」となる。

裁判例等を参照すると、東京地裁平成29年1月12日判決では、後任の代表取締役が、経営責任者としての知識や経験等を十分に習得してから、自ら単独で経営判断を行うことができるようになるまでは、分掌変更により退任した前代表に、指導及び助言を受けていたことが、退職事実否認の一要因となっている。

この点については、村木慎吾氏も、「後継者に経営上重要な知識や経験が備わっていることも経営からの実質的な引退と認められる一つの根拠となる。これは、経営からの実質的な引退を目的とした分掌変更等の後には、後継者が経営の重要な事項について対応する必要があることを考えれば当然である<sup>37</sup>。」と述べている。

このように、「後継者の実績及び力量」が、前任の役員が「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の、重要な要件となってくるであろう。

## (3) 「第三者の認識」

3点目は、「第三者の認識」である<sup>38</sup>。

「役員の地位や職務内容の重大な変化が、事実であれば主要な取引先などの第三者において認識することが社会通念上想定される。そこで、判決における事実認定においても、第三者の認識を、『実

<sup>35</sup> 同様の見解として、田口安克「企業経営に携わっているかどうかの判断基準」『税経通信 Vol.74/No.11』（税務経理協会、2019年）39頁にて、「後任代表取締役が代表取締役としての任に絶え得る人物・能力でないと、前代表取締役は依然として経営に携わっていると判断される可能性はある。」

草間典子、前掲書（註36）、34頁にて、「退職した役員の事情もそうだが、後任者が『経営上主要な地位を占める』のかという点も判断材料となろう。」

<sup>36</sup> 藤曲武美、前掲書（註7）、24頁。

<sup>37</sup> 村木慎吾、前掲書（註35）、201-202頁。

<sup>38</sup> 同様の見解として、藤曲武美、前掲書（註8）、24頁にて、「代表者が交代したことなどを対外的に明らかにしているか。」

## 分掌変更に伴う役員退職給与に関する一考察

質的な退職』の判断基準として用いていたと考えられる<sup>39</sup>。」と指摘されるように、分掌変更の事実がどの程度第三者に認識されているかは、退職事実を判定する際の重要な基準となる。

裁判例等を参照すると、京都地裁平成 18 年事件では、会社の代表者が交代したという事実を、取引先が認識していなかったため、退職事実が否認された。他にも、東京地裁平成 29 年事件においては、金融機関担当者が会社の交渉窓口かつ会社の実権を有しているのは、分掌変更後もその役員であると認識していたことが、否認の根拠となっている。

逆に、平成 18 年 11 月 28 日裁決では、代表取締役の退任及び会長への就任について、社内報に当該人事異動及びあいさつ文をそれぞれ掲載するとともに、取引先等にあいさつ状を送付していたことが、分掌変更による退職事実が認められた要因となっている。

「第三者の認識」とは、分掌変更の事実が、対内的にも対外的にも明らかとなっている状態をいう。こうした「第三者の認識」が、「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の基準として求められるだろう。

### (4) 「合理的な辞任理由」

最後の 4 点目は、「合理的な辞任理由」である<sup>40</sup>。

「重要なことは社長がどういう理由で辞任するかという点である。つまり、社長が辞任することの客観的状態が存するかどうかである<sup>41</sup>。」と武田昌輔氏が指摘しているように、納税者は、なぜそのタイミングで分掌変更による退任が行われたのかについて、「合理的な理由」を説明できる必要があるだろう。これは、本通達が特に、同族会社等を中心とした中小企業において利用されることが多く、法人税の課税所得を圧縮するための節税手段として利用される恐れがあるためである。このような、恣意的経理による租税回避を防ぐためにも、「合理的な辞任理由」が求められるべきである。

裁判例等を参照すると、東京地裁平成 20 年事件では、前代表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、支障を来すようになったこと及び胆のう摘出手術等がきっかけとなり、代表取締役及び取締役を辞任して、監査役に就任するという合理的辞任理由が存在した。また、長崎地裁平成 21 年事件においては、別の有限会社を設立して、その代表取締役に就任しており、同店に毎日出勤して、その経理や従業員の管理に携わっているという背景があることから、納税者の会社の業務が行えなくなったことが確認される。そのため、当事件においても合理的な辞任理由があると判断され、役員退職事実が認められている。

<sup>39</sup> 竹内進「役員給与と所得区分等の問題—分掌変更による役員退職金の支給を中心として—」『税法学 565』（清文社、2011 年）121 頁。

<sup>40</sup> 同様の見解として、村木慎吾、前掲書（註 35）、203 頁にて、「『課税所得の圧縮という節税を目的とした分掌変更等に伴う役員退職金の支給である』と課税当局に疑われることが考えられる。（中略）節税目的と疑われるような無計画な役員退職金の支給は避け、事前に経営承継プランを策定するなどの対策は行うべきであろう。」

<sup>41</sup> 武田昌輔、前掲書（註 34）、56 頁。

このように、分掌変更に伴う役員退職給与が支給される際に、「合理的な辞任理由」が存在すれば、それは恣意的経理による節税目的ではないことが立証される。「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、役員が辞任することの客観的状态を示すことが重要となるであろう。

(5) 「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のポイント

上記の検討事項をまとめると、「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のポイントは、(1) 「役員の方掌変更後の勤務実態」、(2) 「後継者の実績及び力量」、(3) 「第三者の認識」、(4) 「合理的な辞任理由」の4点が挙げられる。

これらは、分掌変更に伴う役員退職給与に関する裁判例等において、裁判所が法基通 9-2-32 に規定する「実質的に退職したと同様の事情」にあるかどうかの判定を行う際に、重きを置いていると考えられる点である。通達の例示を廃止して、その代わりとなる新たな実質判定の基準を設ける際には、こうしたポイントを踏まえて、判定基準の作成をすべきではないだろうか。その上で、法人の規模や種類、実態ごとの具体的指標を明らかにすることが望まれるだろう。

退職に至る経緯や事情は法人によって様々であるため、その全てのケースについて網羅した判定基準を設けることは、簡単ではない。しかしながら、上記のような「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の4点のポイントを中心として、実質判定の際における一定の基準を示すことができれば、納税者はより容易に、分掌変更の場合における退職事実の判定を行うことができるだろう。その結果、通達の解釈の不一致による訴訟も、減少が見込まれるのではないだろうか。

ただし、ここで1点注意すべきことがある。それは、通達が課税要件を定めることがあってはならないということである。何度も確認するように、通達とは下級官庁への命令であって、法律ではない。

山本守之氏が「わが国の税実務の中では、法律でもない『通達』が幅を利かし、通達で課税要件を規定するのが当然と考える向きがあるが、これは違法である<sup>42)</sup>。」と通達の現状を危惧しているように、この「実質的に退職したと同様の事情」の判定基準は、あくまで課税要件としてではなく、一定の指標として、通達に記載すべきである。すなわち、当該基準を満たせば、退職給与に該当するというような形式基準になってはならない。

横尾美紀氏が、「役員の方掌変更等があった場合に退職金を支給する場合は、その前後における役員の具体的な職務の内容・量・性質、また報酬などの処遇における変化を十分確認し、取引先など第三者の認識も踏まえた上で、総合的な視点から実質的な退職があったか否かの判定を行い、慎重な取扱いをすることが必要である<sup>43)</sup>。」と指摘するように、最終的には、個々の法人及び役員ごとの実態から、「実質的に退職したと同様の事情」にあるかどうかの判定が行われるべきである。新たな実質判定の

<sup>42)</sup> 山本守之『事例から考える租税法解釈のあり方』(中央経済社、2018年)49頁。

<sup>43)</sup> 横尾美紀「分掌変更に伴う退職金の支給とその実務留意点」『税理 Vol.51/No.8』(ぎょうせい、2008年)183頁。



## 分掌変更に伴う役員退職給与に関する一考察

基準を設けたとしても、最後は、個別事案ごとの退職の事実認定が欠かせないということを、強調しておきたい。

### 結びにかえて

本稿においては、分掌変更に伴う役員退職給与に関して、その問題点と今後の展望について考察を行った。

その結論として、分掌変更に伴う役員退職給与に係る訴訟の根本原因とは、法基通 9-2-32 の適用基準が曖昧であるが故に、本通達の例示が形式基準として浸透してしまったことにあると仮定するに至り、当課題解決の糸口としては、現行通達の例示を一度廃止して、実質判定の際における基準を明確化することにあるのではないかと考えた。そして、この実質判定の基準とは、「実質的に退職したと同様の事情」にあると認められる具体的な指標を示すべきと考え、本稿では、そのポイントとして(1)「役員の分掌変更後の勤務実態」、(2)「後継者の実績及び力量」、(3)「第三者の認識」、(4)「合理的な辞任理由」の4点を挙げている。

しかしながら、本稿では、実質判定の基準の明確化を主張しつつも、例示に代わる新たな判定基準を示すことまではできなかった。上記4点のポイントは、裁判所が、「実質的に退職したと同様の事情」にあるかどうかの判定を行う際に、重きを置いていると考えられる点を挙げたものであって、全ての分掌変更に伴う役員退職給与の支給ケースに当てはまるものではない。

特に、法人の規模や種類、実態ごとの具体的な指標については、勤務関係の性質や労働条件、退職金制度等といった法人ごとの違いを加味する必要があると考える。そうでなければ、適用基準が曖昧であるという本通達の現状の問題点が解決されない。そのため、今後も条文の改正や裁判例等に注視しつつ、当課題解決に向けて研究を重ねていくこととしたい。

以上