

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－

矢 田 公 一

〔 税 務 大 学 校 〕
〔 研 究 部 教 授 〕

要 約

1 研究の目的（問題の所在）

法令上、退職給与という条文の定義はないが、退職所得に該当する退職手当等とは、「退職手当、一時恩給その他の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」とされている（所法 30①）。一般的には、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ものがこれに当たるのであるが、形式的にそうした事実がみられないものであっても、実質的にみて上記の「これらの性質を有する給与」に該当する場合には退職所得に該当することとされている（最判昭 58.9.9、最判昭 58.12.6）。

課税当局が明らかにしている基本通達においても、引き続き勤務する役員等に対して法人が支給する一時金について、それが役員の方掌変更等に伴い支給するもので当該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場合など、一定の要件に該当するものは退職給与（退職所得）として取り扱うこととしている（法基通 9-2-32、所基通 30-2、30-2 の 2）。

しかしながら、そもそも方掌変更の場合は形式的には役員としての身分が継続している状況にあるため、法人が退職金として支給した一時金が退職給与に該当するか否かの判断を巡って、しばしば争訟が提起されている。それらの事例をみると、納税者側において通達の定めを恣意的に当てはめるなどの事例や、課税庁側においても通達の定めをいわば形式基準として硬直的に適用しているものも見受けられる。そして、最近の裁判例においては、上記通達の適用を巡って、あるいは、実質的に退職したと同様の事情にあるかどうかという事実認定を巡って、課税庁側が敗訴する事例も散見されるところである。

本問題は、もとより実質的な判断により損金算入の可否が決められるものであるが、事実認定の困難性もあって争訟が絶えないものとなっていることは、法的安定性を害し、更には悪質な納税者の租税回避にも利用される余地

が存するものと考えられる。そこで、この際、税法上の「退職」あるいは「退職所得」の意義について再検証した上で、退職給与の打切支給の場合における課税上の問題につき、新たな執行上の指針を提言すべく研究を行う必要がある。

2 研究の概要

(1) 退職給与の意義（所得税法における「退職」の概念と「退職所得」の範囲）

法人税法上、退職給与について直接の定義規定は存しないが、所得税法上の退職所得と別異に解する理由もないことから、同法における「退職」及び「退職所得」の解釈論から、これを述べることができる。

所得税法上、退職所得とは「退職手当、一時恩給その他の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」に係る所得をいうこととされている（所法 30①）。そして、この場合の「退職」とは、通説では、税法上の固有概念であり、私法上の雇用契約（役員の場合は委任契約）の終了というよりは従来の勤務関係からの離脱を意味すると解すべきとされている。

また、上記の退職所得の範囲について、判例は、

- ① 最高裁昭和 58 年 9 月 9 日判決（民集 37 卷 7 号 962 頁）は、「ある金員が、右規定にいう「退職手当、一時恩給その他の退職により一時に受ける給与」にあ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、右規定にいう「これらの性質を有する給与」にあたるというためには、それが、形式的には右の各要件のすべてを備えていなくても、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、右「退職により一時に受ける給与」と同一に取り扱うことを相

当とするものであることを必要とすると解すべきである。」とし、

- ② 最高裁昭和 58 年 12 月 6 日（裁判集民事 140 号 589 頁）は、上記判決を引用した上で、更に「これらの性質を有する給与」の判断につき、「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精算の必要があつ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つて、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の事実関係があることを要するものと解すべき」

と判示しているところである。

（2）現行の課税上の取扱い

実務上、いかなる支出が所得税法上の退職所得、法人税法上の退職給与に当たるかについて、課税当局は、それぞれの基本通達により、その取扱いを明らかにしている。

まず、所得税基本通達においては、退職所得に該当する退職手当等について、退職したことに基因して一時に支払われることとなった給与をいうとし（所基通 30-1）、また、引き続き勤務する者に対し退職手当等として支払われる給与についても、打切り支給を条件とした上で、新たな退職給与規程の制定、使用人から役員への就任、役員の分掌変更等などの場合に支払われるものを退職手当等とすることとしている（所基通 30-2）。

また、法人税基本通達においても、所得税の場合と同様の取扱いを設けているところであり、特に、役員の分掌変更等の場合の退職給与については、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、その例として、

- ① 常勤役員が非常勤役員（常時勤務していないものであつ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。

との具体的な判断基準を示している（法基通9-2-32）。

（3）最近における裁判例の動向

- イ 通達の取扱いを形式的に適用した納税者の主張が排斥された事例
分掌変更（代表取締役→取締役）後の役員給与の額が激減したことを理由に支給した役員退職給与を損金算入した納税者の申告につき、これを否認した課税処分が争われた事例において、裁判所は、形式的に通達に掲げるいずれかの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ではなく、実質的な退職の事実がないとして、納税者の請求を棄却した（東京高判平 17.9.29 訟月 52・8・2602、類旨大阪高判平 18.10.25 未公刊）。
- ロ 通達の取扱いは例示であり実質的に判断する必要があるとされた事例
取締役を退任し監査役に就任した役員に対して役員退職給与を支給して損金算入した納税者の申告につき、同人の持株割合から通達上損金算入の取扱いから除かれているとした課税庁の主張に対して、裁判所は、通達が具体的に規定している事情は例示であり、実質的に退職したと同様の事情にあると認められるか否かを具体的な事情に基づいて判断する必要があるとし、納税者の請求を認容した（東京地判平 20.6.27 判タ 1292・161、類旨長崎地判平 21.3.10 未公刊）。
- ハ 所得税法上の退職所得に該当するかが争われた事例
（イ）法人の使用人たる執行役員であった者が会社法上の執行役に就任するに当たり退職金を打切り支給し退職所得として所得税を源泉徴収し

た納税者につき、当該法人の退職金規程等においては打切り支給する旨が定められていないため所得税基本通達に定めた退職所得の要件に合致しないとした課税庁に対して、裁判所は、執行役への就任による身分関係の変動は勤務関係に重大な変動があるものであり、当該退職金はそれまでの使用人としての勤務に対する報償又は労務の対価を一括精算する趣旨の下に支給されたものであるとして、課税庁の主張を排斥した（大阪高判平 20. 9. 10 裁判所 HP）。

- (ロ) 学校法人の理事長、学園長、幼稚園長及び中学・高校校長を兼務する者が、中学・高校校長を退任し、大学学長に就任（兼務）するに当たり高校の退職金規程に基づいて同人に支給した退職金につき、課税庁は、校長退任後も学校法人運営上最上位の地位にあり、広範な権限を有しているとして当該退職金は給与所得に該当するとしたが、裁判所は、同一の学校法人であっても学校ごとにその目的、性格が異なることや理事長、学園長の職に留まってもその職務内容、かかわり方には相当程度異なるところがあることなどを指摘し、課税庁の主張を排斥した（大阪地判平 20. 2. 29 裁判所 HP）。

(4) 現行の課税実務の検証

イ 最近の裁判例からみた問題点

最近の裁判例を俯瞰すれば、裁判所は、通達の取扱いを例示である旨を明言し、より実態に着目して現実の「退職」という事実が存しない場合における、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、個々の事例の事実関係に照らした判断をしているといえる。こうした裁判例からは、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の疑問が生ずる。

例えば、前掲の法人税基本通達では、例示として3つのケースが掲げられているが、それぞれについて、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等をカッコ書で除外しており、その結果、結局は実質判断を併せて行う必要があることとなり、形式基準としては不十分

なものとなっているとも指摘できよう。それゆえ、同通達に掲げるケースに形式的に該当するものの、実質的に退職したと同様の事情にあるとは認められずに損金算入が否認された事例（上記（3）イ）、逆に、通達に掲げるケースに該当しないとして課税処分が行われたが、実質的な判断からそれが取り消された事例（同（3）ロ）が存するといえる。更には、通達が存することによって、かえって課税庁側において課税処分の際の実質的な判断が十分に行われなかったとの懸念も生ずるのである（同（3）ハ）。

ロ 解釈上の問題点

上述の法人税基本通達（法基通 9-2-32）について、これまでの変遷をみていくと、昭和 44 年の法人税基本通達制定前は、役員が常勤役員から非常勤役員となる場合等その職務の内容が激変した事実があり、かつ、その後の報酬がおおむね 50%以上減少した場合を退職給与として取り扱うこととしていた。その後、法人税基本通達制定時に役員報酬の額の 50%以上の減少要件を必須とせず、これを例示にとどめ、更に、昭和 54 年の改正により、おおむね現行と同じ内容となり、取締役から監査役への就任が例示に追加されるとともに、その実質的な判断基準として、「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」かどうかにより判断することとされ、前掲最高裁判決における退職所得の範囲と合致する内容となっており、基本的には、解釈上の問題点は存しないと考える。

しかしながら、例えば、同年の改正で盛り込まれた取締役から監査役への分掌変更の例示では、その者が使用人兼務役員とされない同族会社の主要株主グループに属する役員である場合には適用対象とされないこととされているが、これは、退職所得の意義からは導けない要件であるともいえ、解釈上の疑義も生ずる。また、従来から設けられている、給与（報酬）の 50%以上の減少要件についても、同様に、退職所得の意義からは当然に導けるものといはいえないものであろう。

ハ 小括

現行の課税実務において、通達の定める分掌変更の場合の退職所得（退職給与）の取扱いは、例示の形式を採りながらも、前掲最高裁判決が判示する、合理的な理由による退職金制度の実質的な変更や勤務関係の性質、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、引き続き法人の経営上主要な地位を占めていることはないかといった観点から、一定の具体的な基準を示している。そして、最高裁判決のみでは必ずしも具体的・客観的な基準が明らかにされていない中で、課税当局、納税者の双方にとって、課税実務として定着、機能していたものと評価できる。

しかしながら、現行の通達は、あくまで判断基準を例示したにとどまるものであるはずであり、それが上述のような問題が生じていることからすれば、通達が長年存在していたために、課税当局、納税者の双方が例示的に明らかにされている通達に過度に依存し、かえって課税上の取扱いが不明確になっていると指摘することができる。

（5）新たな執行上の指針の検討

イ 検討の方向性

上述までの検討から明らかなように、現行の基本通達が明らかにしている判断基準は、課税実務の中で一定の具体的な基準を果たしてきたという評価ができるものの、本来、実質的に判断すべき分掌変更等引き続き勤務している者への退職所得（退職給与）の判断につき、例示をもって基準を示さざるを得ないという限界から、その弊害も生じているところである。さらには、その内容には、退職所得の解釈論からは直ちに導くことができないものも付加されていると指摘できる。

したがって、今後の執行上の指針を検討するに当たっては、本来の解釈論、すなわち前掲最高裁判決に示された内容とその判断要素を示すにとどめ、いったん例示による判断基準を廃止することが適当であると考

える。

ロ 法人の種別、規模等に着目した判断要素

役員退職給与の切当支給について、それが法人税法上の退職給与、所得税法上の退職所得に当たるかどうかは、現行の取扱いと同様、上述の「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、引き続き法人の経営上主要な地位を占めていることはないかといった観点から、判断すべきと考える。そして、その判断要素として、法人の種別や規模に応じた指標を設けるべきであろう。

例えば、上場会社などの公開会社で比較的大規模な法人や根拠法等による監督がなされている法人については、第一義的な判断基準として、関係法規（会社法等）や設立根拠法（例えば、学校教育法や私立学校法）から、法人内部の機関とその権限を明らかにした上で、退職給与規定の内容及びその運用状況、退職給与の支給の前後におけるその者の勤務関係を明らかにすることにより、「特別の事実関係」があるかどうかを判断することとなると考える。

ハ 同族会社への対応を踏まえた判断要素

例えば、閉鎖的な同族会社にあつては、その分掌変更後の役員について、その者が実質的に退職したかどうかの判断に当たっては、事実認定に特に困難が付きまとうと考える。例えば、取締役が監査役に就任した場合において、このような法人では、監査役がその職務に徹し、今後、その経営に従事することがないのかについて、疑問が生ずるようなケースも少なからず存在することなど、関係法規などの規定と現実が乖離していることも十分に考えられる。また、主要株主や役員の多くが同族関係者であることが一般的であるから、その者が実質的に退職したことにより、もはや法人の経営上主要な地位を占めていないかどうかの事実認定は極めて困難であろう。

したがって、閉鎖的な同族会社にあつては、役員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かどうかは、法人の内部関係にお

ける状況のほか、例えば、主要な取引先や取引金融機関への周知の状況、法人の借入金について個人保証がある場合のその変更の有無、その者の生活や就労の状況等といった間接的な事象をも、その判断の指標とすべきと考える。換言すれば、そうした間接的な事象が認められない場合には、原則として、その者に支出した臨時的給与を法人税法上の退職給与、所得税法上の退職所得として取り扱うことはできないと考える。

3 結論

上記検討のとおり、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のが適当である。その際、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である。

目 次

はじめに	13
第1章 退職給与の意義と現行取扱いの概要	15
第1節 税法上の退職給与の意義	15
1 税法上の「退職」の概念	15
2 退職の概念と退職所得の範囲	16
第2節 通達における取扱いの概要	23
1 所得税基本通達における取扱い	23
2 法人税基本通達における取扱い	28
3 現行取扱いのまとめ	30
第2章 最近における裁判例の動向	32
第1節 法人税法上の退職給与を巡る裁判例	32
1 通達の取扱いを形式的に適用した納税者の主張が排斥された事例	32
2 通達の取扱いは例示であるとして実質判断により課税処分が取り消された事例	34
第2節 所得税法上の退職所得を巡る裁判例	36
1 使用人（執行役員）から執行役へ就任した者に対して支給した退職金を巡る事例（大阪高判平 20. 9. 10 裁判所 HP）	36
2 学校法人の理事長等が兼務する中学・高校校長を退職した際に支給した退職金を巡る事例（大阪地判平 20. 2. 29 裁判所 HP）	38
第3節 小括	39
第3章 現行の課税実務の検証	41
第1節 最近の裁判例からみた問題点	41
1 「実質的に退職したと同様の事情」の事実認定と現行通達の機能の再検証	41
2 現行通達が果たしてきた役割とその限界	43
第2節 解釈上の問題点	44

1 退職給与（退職所得）の打切支給に係る通達の変遷	45
2 法解釈と課税実務	55
第3節 小括	62
第4章 新たな執行上の指針の検討	64
第1節 検討の方向性	64
1 法解釈に配慮した対応の必要性	64
2 事実認定のための判断要素（指針）の必要性	65
3 新たな指針への方向性	66
第2節 法人の種別、規模等に着目した検討	66
1 大規模な上場会社における判断要素	67
2 特別法の適用、規制を受ける法人	67
3 同族会社への対応	68
第3節 まとめ	69
おわりに	70

はじめに

我が国の労働慣行として、役員の退任、使用人の退職に際して退職慰労金や退職金といった名目で、その退職者に対して退職手当等の支払が行われることが多い。そして、租税法律関係において、それが所得税法所定の退職所得に該当する場合には、一般の給与所得とは別に税負担が軽減され、また、それが役員に対するものであるときには、法人税法上、原則としてその法人の所得の金額の計算上損金の額に算入される。

ところで、退職慰労金や退職金は、例えば、使用人が役員に昇格したとき、役員の分掌変更等が行われたときなど現実の「退職」という事実が無く、外形的にはその勤務関係が継続している場合において、仮にその支払の後に再度支払われる退職手当等があったとしても、その再度支払われる退職手当等の計算上当初に支払った退職手当等の計算の基礎となった勤続期間を一切加味しないものとする条件の下、それらの事由が生じた時に支払われるものも存する。いわゆる「打切支給」といわれる支払形態であり、いったん当初の退職手当等の支払の時点で勤続期間の計算を打切り、その支払がなされる。しかし、そうした打切支給された給与については、実務上、所得税法上の退職所得、法人税法上の退職給与に当たるかどうかについて、しばしば争いとなる。

法令上、退職給与という条文の定義はないが、退職所得に該当する退職手当等とは、「退職手当、一時恩給その他の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」とされている（所法 30①）。一般的には、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ものがこれに当たるのであるが、形式的にそうした事実がみられないものであっても、実質的にみて上記の「これらの性質を有する給与」に該当する場合には退職所得に該当することとされている（最判昭 58.9.9、最判昭 58.12.6）。

課税当局が明らかにしている基本通達においても、引き続き勤務する役員等に対して法人が支給する一時金について、それが役員の分掌変更等に伴い支給するもので当該役員が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

など、一定の要件に該当するものは退職給与(退職所得)として取り扱うこととしている(法基通9-2-32、所基通30-2、30-2の2)。

しかしながら、そもそも分掌変更の場合は形式的には役員としての身分が継続している状況にあるため、法人が退職金として支給した一時金が退職給与に該当するか否かの判断を巡って、しばしば争訟が提起されている。それらの事例をみると、納税者側において通達の定めを恣意的に当てはめるなどの事例や、課税庁側においても通達の定めをいわば形式基準として硬直的に適用しているものも見受けられる。そして、最近の裁判例においては、上記通達の適用を巡って、あるいは、実質的に退職したと同様の事情にあるかどうかという事実認定を巡って、課税庁側が敗訴する事例も散見されるところである。

役員の方掌変更等の場合のように引き続き勤務する者に対して支給する給与が、退職給与に当たりその法人の所得の金額の計算上損金の額に算入されるかどうかは、もとより実質的な判断により決せられるものであるが、事実認定の困難性もあって争訟が絶えないものとなっていることは、法的安定性を害し、更には悪質な納税者の租税回避にも利用される余地が存するものと考えられる。そこで、この際、税法上の「退職」あるいは「退職所得」の意義について再検証した上で、退職給与の打切支給の場合における課税上の問題につき、新たな執行上の指針を提言すべく研究を行う必要がある。

第1章 退職給与の意義と現行取扱いの概要

第1節 税法上の退職給与の意義

1 税法上の「退職」の概念

(1) 実定法における規定

所得税法上、「退職所得とは、退職手当、一時恩給その他の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（以下この条において「退職手当等」という。）に係る所得をいう」こととされている（所法 30①）。

我が国において退職所得に対する所得税の課税は、昭和 13 年の所得税法の一部改正（昭 13 法律 14 号）により、「本邦施行地ニ於テ支払ヲ受クル一時恩給又ハ之ニ類する退職給与」が新たに課税対象とされたことに始まる。その後、昭和 25 年のシャープ勧告に基づく大改正においても「一時恩給及び退職給与並びにこれらの性質を有する給与」とされ、更に昭和 40 年の全文改正により上記のとおり規定され、現在に至っている。

法人税法においては、「退職給与」について直接の定義規定は存しないところであるが、所得税法における退職所得の意義と別異に解する理由もないことから、法人税法上の退職給与の意義についても、これと同様に解することが適当であろう。

(2) 退職所得課税の概要

イ 退職所得の金額の計算

退職所得の金額は、その年中の退職手当等（退職手当、一時恩給その他の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。以下同じ。）の収入金額から退職所得控除額を控除した残額の 2 分の 1 に相当する金額とされ（所法 30②）、また、退職所得控除額は勤続年数に応じて増加することとされている（同③）⁽¹⁾。

(1) 退職所得控除額の計算は次による。

① 勤続年数が 20 年以下である場合 40 万円に当該勤続年数を乗じて計算した金額

ロ 退職所得課税の立法趣旨

退職所得に対する課税は、上述のように、課税対象額が給与所得に比して軽課されるように計算されることとなっており、更には、税額の計算においても他の所得と分離して累進税率を適用することとされている（所法 22①、201）。

このように退職所得について他の所得より優遇措置が講じられている理由としては、退職所得が退職手当等の名目で退職を基因として一時に支給されるものであることや、長期の勤続に対する報償金的なものであって、また、勤続期間中の給与の一部の一括後払いの性質を持つこととともに、受給者の退職後の生活を保障するもの（多くは老後の糧となる）であることから、他の一般の給与所得とは別に、累進税率の適用を緩和する必要があるといった社会政策的な立法趣旨から説明されている⁽²⁾。

我が国所得税法は、所得をその源泉ないし性質によって 10 種類の所得区分に分類している。これは、所得はその性質や発生の態様によって担税力が異なるという前提に立って、公平負担の観点から、各種の所得について、それぞれの担税力の相違に応じた計算方法を定め、また、それぞれの態様に応じた課税方法を定めるためと説明されている⁽³⁾。

2 退職の概念と退職所得の範囲

(1) 判例にみる退職の概念と退職所得の範囲

所得税法に規定する退職所得の意義は上述のとおりであるが、その基因となる「退職」の概念及び「退職所得」の範囲については、その文理からは必ずしも明確でない。この点について、判断した判例から、それらの意

② 勤続年数が 20 年を超える場合 800 万円と 70 万円に当該勤続年数から 20 年を控除した年数を乗じて計算した金額との合計額

(2) 最判昭 58.9.9 民集 37 卷 7 号 962 頁、金子宏『租税法〔第 16 版〕』214 頁（弘文堂、平 23）ほか

(3) 金子・前掲注(2)189 頁

義をみることができる。

イ 最高裁昭和 58 年 9 月 9 日判決（民集 37 卷 7 号 962 頁）

(イ) いわゆる「5年退職金（5年定年制）事件」といわれている判例である。原告会社が、昭和 40 年 12 月頃、その経営状態が必ずしも順調でなく、また、当時、中小企業が営業を停止し従業員に退職金を支払わずに解雇する事例が相次いだため、労働組合から退職金支給に関する申入れを受けたため、万一の解雇の場合の退職金支払の保障や会社にとっての経理上の負担の軽減のため、その給与規定を改定し、勤務年数を 5 年ごとに打切り計算し、退職金を支給することとした。原告会社は、その後、当該給与規定に基づき、勤続期間が 5 年に達した従業員に対して退職金を支給し、これを退職所得として取り扱ってきたが、所轄税務署長は、当該退職金名目の金員は給与所得に当たるとして、源泉所得税の納税告知処分及びこれに係る不納付加算税の賦課決定処分を行った。

(ロ) 裁判所は、まず、退職所得の意義について、「退職所得について、所得税の課税上、他の給与所得と異なる優遇措置が講ぜられているのは、一般に、退職手当等の名義で退職を原因として一時に支給される金員は、その内容において、退職者が長期間特定の事業所等において勤務してきたことに対する報償及び右期間中の就労に対する対価の一部分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、多くの場合いわゆる老後の生活の糧となるものである、他の一般の給与所得と同様に一律に累進税率による課税の対象とし、一時に高額の所得税を課することとしたのでは、公正を欠き、かつ社会政策的にも妥当でない結果を生ずることになることから、かかる結果を避ける趣旨に出たものと解される。」とした上で、所得税法上の退職所得該当性について、「従業員が退職に際して支給を受ける金員には、普通、退職手当又は退職金と呼ばれているもののほか、種々の名称のものがあるが、それが法にいう退職所得にあたるかどうかにか

については、その名称にかかわらずなく、退職所得の意義について規定した前記法三〇条一項の規定の文理及び右に述べた退職所得に対する優遇課税についての立法趣旨に照らし、これを決するのが相当である。」とした。

(ハ) 次いで、その判断要素として、「かかる観点から考察すると、ある金員が、右規定にいう「退職手当、一時恩給その他の退職により一時に受ける給与」にあ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、右規定にいう「これらの性質を有する給与」にあたるというためには、それが、形式的には右の各要件のすべてを備えていなくても、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、右「退職により一時に受ける給与」と同一に取り扱うことを相当とするものであることを必要とすると解すべきである。」と判示した。

そして、本事件については、退職金支給後に改めて再入社の手続を経ることなく従来そのまま就労を継続していることや賃金その他の労働条件も従前と全く変わることなく、有給休暇や中小企業退職金共済への加入条件は新入社員と同一でなく優遇されていることなどを挙げ、本件の退職金は将来勤務関係が確定的に終了する際に支給される退職金を実質的に前払いするための計算便宜上5年という期間を定めたもので、退職所得に該当するための「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」という要件を欠くことが明らかなどとして、原告会社の請求を退けた。

ロ 最高裁昭和58年12月6日判決（裁判集民事140号589頁）

(イ) いわゆる「10年退職金（10年定年制）事件」といわれている判例である。原告会社は昭和40年頃から経営に行き詰まり会社更生法の適用

を申請するに至ったため、従業員側より、勤続満 10 年をもって定年とし、その時点で退職金を支給し、その後引き続き勤務する場合は再雇用という形式を採るよう要望を受けた。原告会社も将来の多額の負担を免れることとなることから、退職金規程及び就業規則を改正し、勤続満 10 年に達した者について退職金を支給することとした。そして、その後、在職していた従業員に対し、上記退職金規程に基づき勤続満 10 年に達したものとして退職金を支給し、これを退職所得として取り扱ってきたが、所轄税務署長は、当該退職金名目の金員は給与所得に当たるとして、源泉所得税の納税告知処分及びこれに係る不納付加算税の賦課決定処分を行った。

(ロ) 裁判所は、所得税法上、退職所得を優遇している意義や退職所得の範囲について、前掲の最高裁 9 月 9 日判決を引用して説示した後、まず、当該最高裁判決が判示した退職所得の 3 つの要件該当性について、10 年定年制を設けたのは従業員側において会社の倒産の危険に備えて 55 歳の定年前に退職金支給を受けられる方法として要望したものであること、勤続満 10 年に達し退職金名目の金員の支給を受けた者のほとんどが引き続き勤務していたこと、役職、給与、有給休暇の日数の算定等の労働条件に変化がなく社会保険の切り替えもなされなかったなどの事実関係から、その金員は、名称はともかく、その実質は勤務の継続中に受ける金員の性質を有するもので、3 つの要件のうちの「退職すなわち勤務関係の終了という事実によって初めて支給されること」という要件を欠くものと判断した。

(ハ) さらに、本判決で裁判所は、「退職による一時に受ける給与」と同一に取り扱うことを相当する「これらの性質を有する給与」の判断について、「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精算の必要があつ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つて、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の事実関係があることを要するものと解すべき」として、前掲最高裁判決よりも、具体的な判断基準について判示し、更に審理を尽くさせることが相当であるとして、原審に差し戻している。

- (二) なお、本判決には、横井裁判官の反対意見が付されている。横井裁判官は、国税当局の解釈や通達の取扱いが説得力あるものといひ難いとし、5年を定とするがごときは終身雇用制を原則とする目からみれば余に短すぎる定年制であるから退職所得としての優遇課税を配慮する必要はないが、中小企業において10年という期間は労働者が同一使用者に雇用される期間としては必ずしも短いものではなく、30年を終身雇用の平均勤務期間とすれば、それを分割し、退職金を10年ごとに精算支給することとすることも、それぞれの企業の労使間の事情に適合するならば、税法上もこれを受け容れるべきであるとしている。そして、10年間分の退職金を一時にその支給年の一般給与に加算して累進課税を適用すれば、税額も相当高くなると思われるので、この場合には当該退職金につき優遇軽課の措置を認めることは、十分に考慮に値するというべきであるとしている。

ハ 小括

- (イ) 退職所得の意義に関する前掲の2つの最高裁判決については、これを否とする学説も存する。山田二郎弁護士は、「所得分類に関しては経済的実質が同じで担税力に違いのないものは同じ分類にするのが相当である」として、短期定年制に基づく退職金は、仮に未だ「退職の事実」が生じていないとしても、その経済的実質はまぎれもない「退職金の性質を有する給与（退職金の分割払い）」というべきであり、それを分割して既得分ずつ支払いを受けた場合には、これは賞与というよりも、やはり「退職金の性質を有する給与」というべきであろう。」と

判決を批判している⁽⁴⁾。また、吉良教授は、前掲最高裁判決の5年退職金事件と10年退職金事件の二つの事件の事実関係が異なるにもかかわらず同様の理由によっていることを批判した上で、後者について、就業規則上の勤務関係の終了（退職）という事実があること（傍点筆者）、過去の勤務に対する報償の精算という性質を有すること、一時金として支払われていること、再就労した場合の将来の退職金計算における在職期間には再就労前の期間は含まれないことを理由に、これが租税回避に当たるのであれば格別、そうした事実認定のできない限り、一応、退職所得として取り扱うのが相当であると指摘している⁽⁵⁾。

- (ロ) 退職所得も一般の給与所得と同じ勤労性の所得であり、給与所得が雇用関係の継続中にその勤労（あるいは役務の提供）の対価として反復、継続的に支払いを受けるものであるのに対し、退職所得は雇用関係の終了時に一時にまとめて支払を受けるものであることは、争いがないであろう。したがって、その本質的な部分には大きな差異はなく（支給の時期と支給態様の差異にすぎない。）、また、法が退職所得の意義を「退職所得とは、退職手当、一時恩給その他の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に係る所得」と定義していることからその範囲は厳密に「退職により一時に受ける給与」とどまらないことから、それゆえ両者の区分が困難な場合が生ずるものといえよう。

この点、前掲2つの最高裁判決が、その区分の入り口として、退職所得に対する税の優遇軽課の趣旨から説き、退職所得の所得税法上の文理にそってその範囲につき解釈を示したことは大きな意義があると考えている。そして、特に10年退職金事件を巡る前掲最高裁判決が示した「これらの性質を有する給与」のメルクマールは、極めて妥当なもの

(4) 山田二郎「所得税法における所得の分類」民商法雑誌78巻臨時増刊(4)297頁(昭53)

(5) 吉良実「判批」民商法雑誌90巻5号130頁(昭59)

であるとする。

すなわち、退職所得の優遇軽減の趣旨に照らせば、反対論が示す退職金名目の金員までの就労期間についての精算払いであることをもって、そのような優遇措置の対象とすることは、到底受け入れられるものではないといえよう。また、就業規則上で退職とされている点については、結局のところ、私法上の契約関係において退職と明示されていけば良いこととなるが、そうすると、例えば、会社法上、会社と委任の関係にある役員任期は通常2年とされているところ、たとえ再任された場合であっても、任期が終了の都度、退職と観念せざるを得なくなるが、これは引き続き勤務しているという外観を全く無視することとなり、適当ではなからう。また、そうした場合に支給される金員を、「退職により一時に受ける給与」又は「これらの性質を有する給与」に該当するとするならば、給与の一部を再任等の際に一時に支払うこととすれば、容易にそれを退職所得として累進税率の適用から除かれることとなり、課税の公平の観点から弊害が生ずることとなる⁽⁶⁾。

(ハ) そうすると、所得税法が規定する退職所得の範囲を考察する上で、その「退職」とは、単なる私法上の契約関係における退職ではなく、実態的な意味で雇用関係や委任関係からの離脱というものであって、一定の外観をも伴うものと理解すべきであろう。したがって、所得税法30条の「退職」という概念は、私法上の法律関係に即した観念ではなく、雇用関係や委任関係の終了ないしはそれらの関係からの離脱を意味する社会的観念として理解すべきであり、その意味で、退職という概念は、私法からの借用概念ではなく、税法上の固有概念といえる

(6) もっともこれは現行の所得税法の規定上の解釈論から導かれるものであって、今日のように終身雇用制が揺らいできた現状をみると、政策論としては、現状のような退職所得に当たらなければ一般給与所得にしかないという規定ではなく、一定の勤続期間の報酬を一時に後払いするという性格に鑑み、何らかの平準化措置を講じていくべきとの立場もあり得ると考える。そのように考えれば、山田弁護士や吉良教授の主張も首肯できるところ多々あるところである。

(7)。そして、そのように解することにより、退職所得に対する税の優遇軽減の趣旨にも合致した退職所得の範囲が合理的に説明できよう。

また、退職の概念をそのように解し、それを税の優遇軽減からも説明できることからすれば、「これらの性質を有する給与」の範囲についても、明確な雇用関係からの離脱には当たらないが（外観上は引き続き勤務しているとしても）、勤務条件や勤務内容に重大な変動があつて、実質的にみて退職したと同視し得るような場合に支給される退職金がこれに当たると解すべきであろう。換言すれば、「これらの性質を有する給与」というためには、厳密な意味での退職の事実の存在までは求められないものの、これに極めて近い合理的な事実（退職したと同視し得るような）が必要とされ⁽⁸⁾、したがって、その範囲は狭く限定的にとらえるべきものとなる⁽⁹⁾。

第2節 通達における取扱いの概要

1 所得税基本通達における取扱い

(1) 退職所得の範囲

所得税法において退職所得とは、「退職手当、一時恩給その他の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（以下この条において「退職手当等」という。）に係る所得をいう。」とされているところであり（所法 30①）、これを受けて所得税基本通達では、退職手当等の範囲について次のように明らかにしている。

(7) 金子宏「判批」判例時報 1139号 179頁。なお、金子名誉教授も5年退職金事件について、その判示には賛成するものの、終身雇用制からの雇用環境の変化や本件退職金を給与に上乗せした支給した場合とのバランス論から、政策論としては何らかの平準化措置は検討されてしかるべきとしている。

(8) 荻野豊「判批」税経通信 33巻 14号 229頁（昭53）

(9) 金子・前掲注(7)182頁

(退職手当等の範囲)

30-1 退職手当等とは、本来退職しなかったとしたならば支払われなかったもので、退職したことに基因して一時に支払われることとなった給与をいう。したがって、退職に際し又は退職後に使用者等から支払われる給与で、その支払金額の計算基準等からみて、他の引き続き勤務している者に支払われる賞与等と同性質であるものは、退職手当等に該当しないことに留意する。

この通達の意図するところは、所得税法 30 条の趣旨をその文理に忠実に述べた上で、退職時又は退職後に支払われた給与であっても、それが賞与と同ベースで計算されているものは退職所得に該当しないことを明らかにしているものである。これには、例えば、退職時又は退職後に支給された賞与や給与ベースの改訂が遡って実施されたために退職後に支払われた給与差額などが該当するとされている⁽¹⁰⁾。

(2) いわゆる打切支給の退職金の取扱い

次に、所得税基本通達では、退職手当等に含まれる「これらの性質を有する給与」の意義に関連して、いわゆる打切支給の退職金で退職所得として取り扱うものを明らかにしている。

(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)

30-2 引き続き勤務する役員又は使用人に対し退職手当等として一時に支払われる給与のうち、次に掲げるものでその給与が支払われた後に支払われる退職手当等の計算上その給与の計算の基礎となった勤続期間を一切加味しない条件の下に支払われるものは、30-1 にかかわらず、退職手当等とする。

- (1) 新たに退職給与規程を制定し、又は中小企業退職金共済制度若しくは確定拠出年金制度への移行等相当の理由により従来の退職給与規程を改正した場合において、使用人に対し当該制定又は改正前の勤続

(10) 後藤＝阿部＝北島編著『所得税基本通達逐条解説』153頁（大蔵財務協会、平21）

期間に係る退職手当等として支払われる給与

(注) 1 上記の給与は、合理的な理由による退職金制度の実質的改変により精算の必要から支払われるものに限られるのであって、例えば、使用人の選択によって支払われるものは、これに当たらないことに留意する。

2 使用者が上記の給与を未払金等として計上した場合には、当該給与は現に支払われる時の退職手当等とする。この場合において、当該給与が2回以上にわたって分割して支払われるときは、令第77条((退職所得の収入の時期))の規定の適用があることに留意する。

(2) 使用人から役員になった者に対しその使用人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(退職給与規程の制定又は改正をして、使用人から役員になった者に対しその使用人であった期間に係る退職手当等を支払うこととした場合において、その制定又は改正の時に既に役員になっている者の全員に対し当該退職手当等として支払われる給与で、その者が役員になった時までの期間の退職手当等として相当なものを含む。)

(3) 役員の分掌変更等により、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)したことなどで、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

(4) いわゆる定年に達した後引き続き勤務する使用人に対し、その定年に達する前の勤続期間に係る退職手当等として支払われる給与

(5) 労働協約等を改正していわゆる定年を延長した場合において、その延長前の定年(以下この(5)において「旧定年」という。)に達した使

用人に対し旧定年に達する前の勤続期間に係る退職手当等として支払われる給与で、その支払をすることにつき相当の理由があると認められるもの

- (6) 法人が解散した場合において引き続き役員又は使用人として清算事務に従事する者に対し、その解散前の勤続期間に係る退職手当等として支払われる給与

この通達については、その立案担当者の見解として、退職という事実はないが退職に準ずる事実が生じた場合や、その支給をすることについて相当の理由がある場合などに打切支給される退職金については、退職所得として取り扱うことが実情に即したものであることから、その範囲を限定的に示したものであると説明されている⁽¹¹⁾。

所得税基本通達では、退職所得と取り扱う要件として、「その給与が支払われた後に支払われる退職手当等の計算上その給与の計算の基礎となった勤続期間を一切加味しない条件の下に支払われるもの」という打切支給要件を明示的に定めているところに特徴がある。

(3) 使用人から執行役員への就任に伴って支給される退職金

近年、企業においては、いわゆる執行役員制度を導入する例が見受けられる。執行役員は、旧商法や会社法に根拠を有するものではなく、それは導入企業によって自由に制度設計ができることや、導入した企業における執行役員の位置付けも税法上の役員に当たるものからいわゆる重要な使用人にとどまるものまで区々である。このため、課税当局は、上記の所得税基本通達 30-2 の取扱いのみでは十分な解釈・適用の指針とはならないことから、これとは別に次のように取扱いを明らかにしている。

(使用人から執行役員への就任に伴い退職手当等として支給される一時金)
30-2 の 2 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。）
からいわゆる執行役員に就任した者に対しその就任前の勤続期間に係

(11) 後藤ほか・前掲注(10)154頁

る退職手当等として一時に支払われる給与（当該給与が支払われた後に支払われる退職手当等の計算上当該給与の計算の基礎となった勤続期間を一切加味しない条件の下に支払われるものに限る。）のうち、例えば、次のいずれにも該当する執行役員制度の下で支払われるものは、退職手当等に該当する。

- (1) 執行役員との契約は、委任契約又はこれに類するもの（雇用契約又はこれに類するものは含まない。）であり、かつ、執行役員退任後の使用人としての再雇用が保障されているものではないこと
- (2) 執行役員に対する報酬、福利厚生、服務規律等は役員に準じたものであり、執行役員は、その任務に反する行為又は執行役員に関する規程に反する行為により使用者に生じた損害について賠償する責任を負うこと

（注） 上記例示以外の執行役員制度の下で支払われるものであっても、個々の事例の内容から判断して、使用人から執行役員への就任につき、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つて、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の事実関係があると認められる場合には、退職手当等に該当することに留意する。

本通達は、前掲最高裁昭和 58 年 12 月 6 日判決の判示等を踏まえて、使用人から執行役員への就任時に退職手当等として支給される一時金が退職所得に該当するか否かは、個々の執行役員制度に応じて、その使用人から執行役員への就任について、最高裁判決でいう「特別の事実関係」があるか否かによって判断することを明らかにしたものである⁽¹²⁾。

(12) 後藤ほか・前掲注(10)156頁

2 法人税基本通達における取扱い

法人税においては、役員又は使用人に対して支給する退職給与に係る法規定として、役員給与の損金不算入（法法 34）、過大な使用人給与の損金不算入（法法 36）が存在し、所得区分上の退職所得に該当するかどうかの問題となる所得税法とは異なり、もっぱらその損金性及び損金算入事業年度が問題となり得る。

(1) 使用人が役員となった場合の退職給与

使用人が役員に昇格した場合において、その法人がその役員に対して退職給与を打切支給したときの当該退職給与の損金算入について、法人税基本通達では次のように取扱いを明らかにしている。

(使用人が役員となった場合の退職給与)

9-2-36 法人の使用人がその法人の役員となった場合において、当該法人がその定める退職給与規程に基づき当該役員に対してその役員となった時に使用人であった期間に係る退職給与として計算される金額を支給したときは、その支給した金額は、退職給与としてその支給した日の属する事業年度の損金の額に算入する。

(注) 9-2-35 の(注)は、この取扱いを適用する場合について準用する。

本通達は、文言に若干の差異はあるものの、所得税基本通達 30-2 の(2)の取扱いに呼応するものといえよう。

この取扱いは、法人の使用人が役員に昇格した場合には、たとえ勤務関係が継続しているとしても、法律上は従来の雇用関係が解消して使用人としてはいったん退職して、新たに委任関係となって役員に就任したということであることから、法人が、その時点で退職給与を支給した場合には、税務上もこれを認める旨であることが明らかにされている。ただし、支給される時点では、その者は役員であることから、使用人であった期間に対応する適正な退職給与のみに限り、その計算の恣意性を排除する意味からも、当該法人が定める退職給与規程に基づき使用人であった期間に係る退

職給与として計算される金額を対象としている⁽¹³⁾。

(2) 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等に際しその役員に退職給与を支給した場合の取扱いについては、それが所得税法上の退職手当等に当たるか否かについては所得税基本通達 30-2 の(3)に明らかにされているが、法人税基本通達では更に詳細に例示をも挙げてその取扱いを明らかにしている。

(役員の方掌変更等の場合の退職給与)

9-2-32 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つたことによるものであるなど、その方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つ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) 方掌変更等の後におけるその役員(その方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。

本通達では、役員の方掌変更等の場合において、その地位又は職務の内

(13) 森文人編著『法人税基本通達逐条解説〔六訂版〕』808頁(税務研究会、平23)

容が激変し、実質的に退職した同様の事情にある場合には、分掌変更等の後においても引き続き勤務している外観があったとしても、退職給与として取り扱う旨を、例示を挙げて、明らかにしている。

なお、上記通達の(1)から(3)までに掲げる事実は、あくまで例示であり、したがって、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はないとされている⁽¹⁴⁾。

3 現行取扱いのまとめ

課税庁が定めている通達は、その長である国税庁長官が発する職務上の命令であり（国家行政組織法 14②）、そのうち税法の解釈又は取扱いについては法令解釈通達として示されている。上述の所得税基本通達、法人税基本通達も法令解釈通達として発せられているものである。もとより通達は、講学上、上級行政庁の下級行政庁への命令であり、行政組織の内部でのみ拘束力を有するものと整理されているが、現実には、課税実務において法令の解釈・適用につき、納税者にとっても一定の指針としての機能を果たしていることは事実であろう。

そうした通達の機能を踏まえた上で、上述した退職所得、退職給与に係る通達の内容を概観すると、退職所得の意義について、判例となる前掲最高裁判決が判示する、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、引き続き法人の経営上主要な地位を占めていることはないかといった観点から、一定の具体的な基準を示しているといえる。

なお、所得税基本通達では引き続き勤務する者に支払われるもので退職手当等に該当する場合には打切支給要件（その給与が支払われた後に支払われ

(14) 森・前掲注(13)804頁

る退職手当等の計算上当該給与の計算の基礎となった勤続期間を一切加味しない条件の下に支払われるもの)を付しているが、法人税基本通達ではそうした明示の要件は付されていない。しかしながら、後者においては「実質的に退職したと同様の事情があると認められる」(法基通 9-2-32)あるいは「当該法人がその定める退職給与規程に基づき、……使用人であった期間に係る退職給与として計算される金額」(同 9-2-36)か否かを判断要素と明示しているところであり、打切支給要件もこれに含まれるものであって、内容的な差異はないものと考ええる。

ただし、所得税法上の退職所得の意義と法人税法上の退職給与の意義が同義であるならば、通達の文言等もできる限り一致すべきであり、この点は今後の検討課題ともなろう。

なお、現在の通達の内容が課税実務上の一定の指針と機能し、それが前掲最高裁判決は示した退職所得(退職給与)の意義におおむね一致することは上記のとおりであるが、その内容については、かねてから所得税法 30 条の「退職」の概念をどう拡張しても逸脱するものであるとの指摘もなされているところである(この点については後述する。)

第2章 最近における裁判例の動向

第1節 法人税法上の退職給与を巡る裁判例

1 通達の取扱いを形式的に適用した納税者の主張が排斥された事例

(1) 東京高裁平成17年9月29日判決（訟務月報52巻8号2602頁）

法人が、代表取締役を退任して非常勤の取締役に就任した者について、その役員報酬の額を半減した上で退職金を支給した。そして、同人の分掌変更は、法人税基本通達9-2-32の(3)に掲げる事実該当し、その地位、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して当該退職金の額を損金に算入し、法人税の確定申告書を提出した。

課税庁は、前代表者が代表取締役を辞任する前後でその担当業務の内容に大きな変化はなく、代表取締役を辞任した後も法人の経営上の意思決定において中心的な役割を果たしていること、また、役員報酬の減額についても、減額後も新代表取締役とほぼ同額である上、他の非常勤役員への報酬を大幅に上回っていることから、実質的に退職したと認めることはできないとして、当該退職金の損金算入を否認する法人税の更正処分を行った。

裁判所は、前代表者が行っていた業務の専門性、専属性、新代表者の業務知識、業務の内容、調査臨場時の立会いの状況や業務についての説明内容、代表取締役辞任後の業務実態などを詳細に列挙し、前代表者は代表取締役を辞任した後も新代表取締役に経営を任せておらず、従前と同様に、又はそれに近い程度に、自ら法人の経営の中心となっていたというべきであって、そうすると、前代表者の地位又は職務の内容が激変し、同人が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はできないから、前代表者の退職慰労金は賞与として取り扱われるべきであり、損金の額に算入することは認められないと判示し、納税者の請求を退けた。

(2) 大阪高裁平成18年10月25日判決（未公開）

染色業及び織物の販売業を営むA社の代表取締役であったBは、代表取

締役を退任し、常勤の取締役となり、取締役C（Bの父、前代表取締役）も同じく退任し常勤の監査役となった。なお、代表取締役にはBの妻であるDが就任した。この分掌変更後、Bの役員報酬は月額95万円から45万円に、Cの役員報酬は月額20万円から8万円にそれぞれ減額された。なお、新代表取締役のDの報酬は月額45万円であった。そして、A社はBの代表取締役退任及びCの取締役退任に伴う退職慰労金を損金に算入して、法人税の確定申告を行った。

課税庁は、法人税基本通達9-2-23は、形式的に当該通達に掲げられているいずれかの事実があれば退職給与と取り扱うことができるとしているわけではなく、これらのいずれかの事実が形式的に存在している場合であっても、実質的に退職したと同様の事情が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ず、B及びCの分掌変更後の状況から、両名はいずれも実質的に退職したと同様の事情にあるということできないとして、当該退職慰労金の損金算入を否認する法人税の更正処分及び当該退職慰労金を賞与とする源泉所得税の納税告知処分を行った。

裁判所は、次のように判示して、上記退職慰労金の損金算入を否認し、納税者の請求を棄却した。

- ・ 両名は、いずれも代表取締役及び取締役を退任した以降も、引き続き当該法人の役員に留まり、その報酬を得ているものであるから、当該法人を退職したとはいえない。
- ・ また、Aは、代表取締役退任以降も、常勤の取締役として当該法人の売上げの主要な活動について重要な地位を占めていたというべきである。さらに、Bは、業務が激変したという事情は見当たらず、控訴人会社の発行済株式の約4割を有する株主である。
- ・ 以上のことから、両名については、形式的には法人税基本通達9-2-23（役員の方掌変更等の場合の退職給与）の(3)の基準（分掌変更後におけるその役員の給与の激減）を満たすが、（他の事情も併せ勘案すると）職務分掌の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、

実質的に退職したと同様の事情があると認めることはできず、このような場合にまで退職金として支払われた金員を退職給与として取り扱うことはできない。

2 通達の取扱いは例示であるとして実質判断により課税処分が取り消された事例

(1) 東京地裁平成 20 年 6 月 27 日判決（判例タイムス 1292 号 161 頁）

法人が、筆頭株主であり代表取締役であった者が退任し監査役に就任した際に退職金を支給し、これにつき分掌変更によって実質的に退職したと同様の事情にあるとして当該退職金を損金の額に算入して確定申告した。

課税庁は、取締役が監査役になった場合における法基通 9-2-23 の適用においては、実質的経営者やオーナー株主など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同通達を適用しないこととされているところ、当該法人は親族 4 人が発行済株式のすべてを所有する同族会社で、同人はその筆頭株主であって、監査役といっても引き続き役員として実質的な経営者又はオーナーと心得る株主であり重要な経営判断に影響を与え得る立場にあること、同人が長年にわたって代表取締役の地位にあり現代表取締役の父であることから今後も会社の経営に参画することができる状態にあることなどから、同人は引き続き実質的に会社の経営上主要な地位を占めていると認められ、分掌変更によりその職務の内容又は地位が激変したとは認められないとして、当該退職金の損金算入を否認する法人税の更正処分及び当該退職金を賞与とする源泉所得税の納税告知処分を行った。

裁判所は、役員の方掌変更による退職給与の損金算入について、「役員が実際に退職した場合でなくとも、役員の方掌変更又は改選による再任等がなされた場合において、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ったり、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、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は、上記分掌変更又は再任の時に支給される給与も、「退職給与」として損金に算入することとされるのが相当である。」とした上で、法基通 9-2-32 の性格と具体的判断基準について、次のように判示した。

「本件法人税通達は、これと同様の趣旨を、一般的に、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を例示した上で、規定したものと解することができる。

そして、本件法人税通達が具体的に規定している事情は飽くまで例示にすぎないのであるから、分掌変更又は再任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、当該分掌変更又は再任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、具体的事情に基づいて判断する必要があるというべきである。」

そして、同人の健康状態、職務内容や現代表取締役の職務の状況等を具体的に検討し、「分掌変更によ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というべきである。」と判断している。

ただし、本件退職給与の金額が確定したのは本件事業年度においてではなく、また、その支払がされたのも本件事業年度においてではないことになるから、結局、当該法人は本件事業年度において本件退職給与に係る金額を損金に算入することはできないとして、当該事業年度における損金算入を否定している。

(2) 長崎地裁平成 21 年 3 月 10 日判決（未公開）

法人が、その代表者の妻である者が取締役を退任し監査役に就任した際に退職金を支給し、法基通 9-2-23 に該当するとして、当該退職金を損金の額に算入して確定申告を行った。

課税庁は、同人が同族会社である当該法人の 100%の株式を保有する第 1 順位の株主グループに属するなど同通達が適用できないとされている使用

人兼務役員となれない役員に該当することなどを理由として、本件退職金名義の支出額は賞与として取り扱うのが相当であるとし、当該退職金の損金算入を否認する法人税の更正処分及び当該退職金を賞与とする源泉所得税の納税告知処分を行った。

裁判所は、同人の監査役就任前後の職務の状況からその就任後は監査役としての任務のほか法人の業務にほとんど関与していないこと、同人が監査役就任後に設立したインド料理店への従事の状況等から、同人が取締役を退任し、監査役に就任したことによってその職務内容は具体的にも激変したというべきものと認定した。

その上で、本件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、その文言からも明らかなおお、例示であって、結局は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かと認められる場合には、その際に支給した給与を退職給与として損金に算入することが認められるべきであるとした。

そして、同人が取締役を退任し監査役に就任したことによって、その役員としての地位及び職務の内容が激減し、退任後も当該法人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ものと判断し、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と判示し、納税者の請求を認容した。

第2節 所得税法上の退職所得を巡る裁判例

1 使用人（執行役員）から執行役へ就任した者に対して支給した退職金を巡る事例（大阪高判平 20. 9. 10 裁判所 HP）

法人の使用人のうち執行役員となっていた者が廃止前の商法特例法に規定する執行役に就任するに当たり、当該法人は、これら使用人である執行役員

に退職金を支給した。

課税庁は、当該法人の内規に打切り支給明記要件を欠くこと、当該内規に役員退任時の退職慰労金の算定に当たって使用人としてのそれを含めたすべての在職年数を加味する長期勤続優遇支給率を採用していることから、本件金員は、精算金的性質を有せず、給与所得に該当するとして所得税の納税告知処分を行った。

裁判所は、次のように判示し、納税者の請求を認容した。

- ・ 甲らの執行役員から執行役に就任するという身分関係の異動は、形式的、名目的なものではなく、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見られないなどの特別の事実関係が認められ、本件各金員は、このような新たな勤務関係に入ったことに伴い、それまでの従業員として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を一括精算する趣旨のもとに一時金として支給されたものであるから、少なくとも所得税法 30 条 1 項の「これらの性質を有する給与」に該当するといえる。
- ・ 退職手当等の実体を有する給与でありながら、打切支給明記要件を欠くという一事をもって、それが本来具有する実体を変じて退職手当性を喪失するというのは、退職手当等の判断が事柄の実体に即して判断されるとの要請に背理するし、もとより、所得税法 30 条 1 項も、そのような要件は要求していない。
- ・ 所得税基本通達 30-2 が打切支給を要件としているのは、事業所等との間の勤務関係が継続している間に支給される給与については、過去の勤務を一括して精算して支給される趣旨であることを示す「退職」という客観的な指標がないため、税務職員の判断が区々となって、納税者間の不公平を招来することを避けるために、その給与の精算的要素を明確に看取するために有用な分別指標として、画一的で客観的な基準を設けたにとどまり、それ以上に打切支給明記要件を欠く場合に、そのことだけを理由として退

職手当該当性を否定する趣旨ではないと解される。

2 学校法人の理事長等が兼務する中学・高校校長を退職した際に支給した退職金を巡る事例（大阪地判平 20. 2. 29 裁判所 HP）

学校法人が、自己の理事長、学園長、幼稚園園長及び中・高校長を兼務していた者について、校長を退任し、同法人の設置する大学の学長に就任するに当たり高校の退職給与規定に基づいて退職金が支給された。

課税庁は、同人が校長退任後も理事長、学園長として経営上、運営上最上位の地位にあり、法的にも最高責任を負い、法人を代表し業務一切を総括する広範な権限を有していることに変わりがないこと、校長退任後も依然として高額な報酬（校長→学長では30%の減額、報酬総額では21%の減額にそれぞれとどまる。）を収受していることから、退職と同様の事情にあるとは認められないとして、当該金員は給与所得に該当するとして所得税の納税告知処分を行った。

裁判所は、同人の校長からの退職及び学長への就任という勤務関係の異動を同一の学校法人の設置する内部組織として教育機関の代表者、最終責任者の機関の異動にすぎないとみられなくはない、としながらも、

- ・ 学校教育法及び私立学校法等における学校法人の理事長、大学の学長、高等学校の校長の地位、権限等の相違があり、退任・就任前後における同人の具体的な職務内容やかかわり方についても相当程度異なるところがあったこと、給与面においても職務の量、内容、性質の変動が一応反映されていることから、その勤務関係の異動は、社会通念に照らし、単に同一法人内における担当業務の変更（単なる職務分掌の変更）といった程度のものにとどまらず、これにより同人の勤務はその性質、内容、処遇等に重大な変更があったといわなければならない。
- ・ 本件高校が当該学校法人の中心的な教育機関として位置付けられていたこと、同人が2回の定年延長を経て52年間もの長期にわたり高校に教員として勤務し校長退任時の年齢が74歳と高齢であったこと、更には、同人が、

今後、学長を退職する際には、退職金算出に当たって高校における勤務期間は加味されない予定であることなどからみれば、同人の学長就任後の勤務関係を校長在職時の職務関係の単なる延長とみることができない。

とし、

本件金員については、本件校長を退職した前後において、同人の理事長、園長としての勤務関係が継続していることなどからして、「退職手当、一時恩給その他の退職により一時に受ける給与」該当性の要件のうちの「退職すなわち勤務関係の終了という事実によって初めて給付されること」を満たすとまでいうのは困難であるとしても、実質的にみて、上記要件の要求するところに適合し、少なくとも、課税上、これと同一に取り扱うのが相当というべきであり、本件金員に係る所得は退職所得に該当すると判示した。

第3節 小括

最近における裁判例を俯瞰すれば、裁判所は、リーディングケースである前掲2つの最高裁判決（昭和58年9月6日判決及び昭和58年12月6日判決）が示した「退職」の意義、「退職所得」の範囲を基礎として、個別具体の例に応じて、より実態に着目して現実の退職という事実が存しない（引き続き勤務している）場合における、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、個々の事実関係に照らした判断をしているといえよう。また、これらの裁判例についての評釈、論評も、管見したところ、概ね判旨を妥当なものと位置付けている。

しかし、これらの裁判例はいくつかの課税実務上の問題を示唆していると思われる。例えば、多くの裁判例で、納税者側が、あるいは課税庁が、通達に掲げる事実該当するか否かを主張し、その都度、裁判所は、通達は例示であることを明言した上で、実質により判断を行っている。このことは、本来、例示であるはずの所得税基本通達、法人税基本通達の内容が、ややもすると形式基準として実務上位置付けられかねないことを現している。

さらには、現行の通達の内容について、法人税基本通達についていえば通達
がその範囲の対象外としている同族グループに属する者（使用人兼務役員にな
れない者）を巡って、あるいは、所得税法基本通達は要件としている打切支給
規定の存在などについて疑問を呈していることも窺える。

これらの点については、現行課税実務上の問題点として、次章においてさら
に検討していくこととする。

第3章 現行の課税実務の検証

第1節 最近の裁判例からみた問題点

1 「実質的に退職したと同様の事情」の事実認定と現行通達の機能の再検証

前章で見てきたように、最近の裁判例では、リーディングケースである前掲2つの最高裁判決（昭和58年9月9日判決及び昭和58年12月6日判決）が示した「退職」の意義、「退職所得」の範囲を基礎として、現実の退職という事実が存しない（引き続き勤務している）場合における、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、個々の事例の事実関係に照らした実質的な判断をしている。

他方で、これらの裁判例では、実務上、納税者、課税庁の双方において、通達に掲げる事実について、一種の形式基準として取り扱う傾向も見受けられるといえる。例えば、前章第1節1（1）の事例（東京高判平17.9.29）及び（2）の事例（大阪高判平18.10.25）では、納税者が前代表取締役の分掌変更に伴ってその役員給与の額を50%以上減少させたことをもって、その役員退職給与の損金算入を主張したが、裁判所は実質的な判断を行い、事実関係を詳細に検討した上で実質的に退職したと同様の事情があるかどうかを判断し、納税者の請求を退けている。逆に、同節2の（1）の事例（東京地判平20.6.27）及び（2）の事例（長崎地判平21.3.10）においては、取締役から監査役への分掌変更に伴って退職給与を支給してこれを損金算入した納税者の申告に対して、課税庁は監査役となった役員はその法人の主要株主であって同族会社における使用人兼務役員となれない者に該当し、通達上その適用が認められないこととされている者であることを理由に損金算入を否認したが、これも同様に、裁判所による実質判断の結果、課税処分を取り消されている。

これらの裁判例においては、納税者側、課税庁側それぞれが様々な主張、立証を行っているが、一義的な判断基準として、前者においては納税者側が、

後者は課税庁が、通達の取扱いを一種の形式基準として適用しようとしている面は否めないことが指摘できる。

また、前章第2節の2つの事例（大阪高判平20.9.10、大阪地判20.2.29）は、所得税法上の退職所得に当たるか否かが争われた事例であるが、これらについても、現行の所得税基本通達が打切支給要件を明示的に付しているため、課税庁側は、まず、退職給与規定に打切支給計算の規定が存在しているか否かを第一義的な判断要素としてきているとも思われ、また、その後の納税者側の主張をみると、通達が存するがゆえに、かえって課税庁側において課税処分の際の実質的な判断が十分に行われなかったとの懸念も生ずるのである。

役員の分掌変更等、引き続き勤務している者に対して退職金として支給した給与が退職給与（退職所得）に当たるかどうか、換言すれば、その給与が「退職による一時に受ける給与」と同一に取り扱うことを相当する「これらの性質を有する給与」に当たるか否かについては、「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精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の事実関係があることを要するものと解すべき」（前掲最判昭58.12.6）とされているところであり、実質的に退職したと同様の事情にあるかどうかにより判断するのであり、このことは通達の文言上も「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、……（中略）……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。」（法基通9-2-32）から明らかであるといえる。

したがって、実質的に退職したと同様の事情があるかどうかの判断を巡っての現行通達の位置付けは、あくまでも例示であって、そこに掲げる事実があった場合には退職給与として取り扱う場合があり得るということを示して

いるにすぎない。

2 現行通達が果たしてきた役割とその限界

既述のとおり、課税庁が定めている通達（法令解釈通達）は、国税庁長官が発する職員に対する法令の解釈・適用に関する職務上の命令にすぎない。しかしながら、現行の基本通達が定められた当時（法人税基本通達は昭和44年、所得税基本通達は昭和45年）にあつては、未だ一般企業における退職金規程をはじめとする労使慣行やそれに関連する会計慣行などが未成熟（このことは前掲の「5年退職金事件」や「10年退職金事件」の背景からも窺えよう。）であり、そうした中で、これら基本通達が、どのような場合に退職給与（退職所得）となり得るかを明らかにしたことは、意義あることといえる。また、リーディングケースとされる前掲最高裁判決の判示のみでは、必ずしも具体的・客観的な基準が明らかにされていない中、課税庁、納税者の双方にとって、一定の具体的な基準を示し、課税実務として定着、機能してきたと評価できよう。

しかしながら、現在のように、通達制定当時から労働法制、慣行が成熟し、租税理論や課税事務における法的位置付けも当時とは比較にならない程に進化した状況をかながみれば、現行の通達の内容が、やや中途半端なものとなっていることは否めないと考える。

例えば、法人税基本通達9-2-32《役員の方掌変更等の退職給与》では、退職給与として取り扱う事実の例示として3つのケースが掲げられているが、それぞれについて、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又はその法人の株主等で使用人兼務役員とされない役員とされる要件のすべてを満たす者（すなわち同族株主一族）をカッコ書で除外している内容となっている。

このような構造となっている結果、

- ① 同通達が掲げるケースが例示列举であるとしても、そこから除外されているカッコ書きに該当するかどうかの判断が求められ、特に、実質的にそ

の法人の経営上主要な地位を占めているかどうかについては実質的な判断が別途求められていること

- ② 裁判例からも明らかなように、形式的に通達に掲げるケースに該当していたとしても、退職給与として取り扱うかについての実質判断が求められ、「例示」の意味がいかなる「例示」であるのかといった疑義も生ずること
- ③ 同通達に掲げるケースに該当しない場合であっても、改めて実質的に退職したと同様の事情にあるかどうかを判断する必要があること

からすれば、結局は常に実質判断を併せて行う必要があることとなり、通達上における判断過程が循環的になり、その内容が例示にしる、一種の形式基準にしる、不十分なものとなっているとも指摘できよう。

そして、上述のように、最近の裁判例を俯瞰すれば、裁判所は、通達の取扱いを例示である旨を明言し、より実態に着目して現実の「退職」という事実が存しない場合における、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、個々の事例の事実関係に照らした判断をしているといえるのであるが、こうした裁判例からは、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の疑問も生ずるのである。

第2節 解釈上の問題点

役員の分掌変更等の場合など引き続き勤務する者に対して退職金として支払われた給与が、法人税法上の退職給与及び所得税法上の退職所得に当たるかについては、退職所得への要件該当性について判示した前掲最高裁判決が判例として位置付けられ、以後はこれに依り判断がなされてきたことは、既述のとおりである。

そして、最高裁判決が必ずしも具体的・客観的な基準が示されていない中であって、課税庁が示していた通達（法令解釈通達）は、課税実務において一定の具体的基準としての役割を示してきた。本節では、こうした認識に立ちつつ

も、現行の課税実務の考え方、すなわち通達の内容について、まず、その変遷から課税実務における取扱いの沿革を追い、次で、最近の裁判例をも踏まえて、その内容に法解釈上の観点からの問題が存しないかといった観点からの検討を行うこととする。

1 退職給与（退職所得）の打切支給に係る通達の変遷

（1）法人税基本通達における取扱いの変遷

現行の法人税基本通達 9-2-32《役員の方掌変更等の場合の退職給与》の取扱いは、昭和 26 年に制定された旧通達に端を発する。

この昭和 26 年通達では、従業員が役員になった場合の退職給与の取扱いを明らかにするとともに、役員の方掌変更等の退職の事実がない場合に支給した退職給与を原則として賞与として取り扱うこととした上で、常勤役員が非常勤役員になる等を例示として掲げて、その者の分掌変更等後の役員としての勤務が相談役、顧問等に準ずるようなものであって、実質的には退職と同様の事情にあると認められるときには、その給与を役員退職給与として取り扱うこととしていた。

ただし、当該通達では、そうした職務内容の激変の事実とともに、役員報酬の額がおおむね 50%以上減少したことを要件として掲げている。

○ 昭 26 直法 1-100「法人税の総合通達について」

（役員の方掌変更等の場合の退職給与）

二七四 法人の役員の方掌変更又は改選による再任等退職の事実のない場合において支給した退職給与金は、利益処分の賞与と認めて取り扱うものとする。ただし、たとえば常勤役員が非常勤役員（常時勤務していなくても代表権を有する者およ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。）になる等その職務の内容が激変した事実があり、かつ、その後における報酬が激減（おおむね 5 割以上の減少）した場合において、その者の分掌変更等後の役員としての勤務が相談役、顧問等に準ずる

ようなものであって、実質的には退職と同様の事情にあると認められるときにおける当該役員に対して支給した退職給与金については、この限りでない。(傍点筆者)

(従業員が役員になった場合の退職給与金)

二七五 従業員が役員に就任した場合において、法人が、当該役員に対してその役員になった時に従業員であった期間に係る退職給与金として計算される金額を支給したときは、その支給した金額は、当該従業員の退職に因り支給した退職給与金として取り扱うものとする。

(退職給与金の打切支給)

二七六 法人が機構の改革、事業の転換等により新たに退職給与規程を制定し、又は従来の退職給与金に関する内規等を改正したため、使用人に対し現実退職しなくても従来の在職年数を打切り、その後は在職年数を加味しないこととして支給した退職給与金については、これを支給した事業年度の損金に算入する。

昭和44年に現行の法人税基本通達が制定され、旧通達の内容を踏襲しつつ、それまで個別通達により定められていた退職金制度の移行に伴う退職給与の取扱い⁽¹⁵⁾を基本通達に定めるなど、現行の通達とほぼ同様の内容が定められた。ただし、それらのうち役員の分掌変更等に係る取扱いについては、旧通達にあった報酬のおおむね50%以上の減少要件を必須とせず、常勤役員から非常勤役員への分掌変更とともに例示の一つとした上で、その分掌変更等の後におけるその職務の内容、役員としての地位の激変等の事実により役員退職給与に該当するかどうかを実質的に判定することに改められている。これは、役員報酬といってもサラリーマン重役といわれるような者の役員報酬には生活給的なものがあり、こうした場合には役員としての地位が激変しても直ちに役員報酬の額を50%以上引き下げることが事実上困難である場合も少ないことから、役員報酬の額が50%以上

(15) 昭38直審(法)179、直審(源)58「退職給与規程の制定等に際して従業員から役員に昇格した者に対して支給する退職給与金の取扱い」

減少したことを必須的な要件とすることは必ずしも適当でないことによると説明されている⁽¹⁶⁾。

○ 法人税基本通達（昭44直審(法)25）

（役員の方掌変更等の場合の退職給与）

9-2-23 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支給した退職給与については、例えば、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、方掌変更等の後における報酬が激減（おおむね50%以上の減少）したこと等その職務の内容、役員としての地位が激変したことによるものである場合には、これを退職給与として法第36条《過大な役員退職給与の損金不算入》の規定を適用する。

（退職給与の打切り支給）⁽¹⁷⁾

9-2-24 法人が、中小企業退職金共済制度又は適格退職年金制度への移行、定年の延長等に伴い退職給与規程を制定又は改正し、使用人（定年延長の場合にあつては、旧定年に到達した使用人をいう。）に対して退職給与を打切り支給した場合において、その支給をしたことにつき相当の理由があり、かつ、その後は既往の在職年数を加味しないこととしているときは、その支給した退職給与の額は、その支給した日の属する事業年度の損金の額に算入する。

（注） この場合の打切り支給には、法人が退職給与を打切り支給したこととしてこれを未払金等に計上した場合は含まれない。

（使用人が役員となった場合の退職給与）

9-2-25 法人の使用人がその法人の役員となった場合において、当

(16) 富山哲「法人税基本通達の重要事項について(Ⅲ)」週刊税務通信 1076号15頁(昭44)

(17) 昭49直法2-71による一部改正（定年延長の取扱いを追加）後の内容である。

該法人がその定める退職給与規程に基づき当該役員に対してその役員となったときに使用人であった期間に係る退職給与として計算される金額を支給したときは、その支給した金額は、当該使用人の退職により支給する退職給与の額とする。

(使用人から役員となっている者に対する退職給与の特例)

9-2-26 法人が、新たに退職給与規程を制定し又は従来の退職給与規程を改正して使用人から役員となった者に対して退職給与を支給することとした場合において、その制定等の時にすでに使用人から役員になっている者の全員に対してそれぞれの使用人であった期間に係る退職給与として計算される金額をその制定等の時に支給し、これを損金の額に算入したときは、その支給が次のいずれにも該当するものについては、これを認める。

- (1) 既往において、これらの者に対し使用人であった期間に係る退職給与を支給（9-2-24に該当するものを除く。）したことがないこと。
- (2) 支給した退職給与の額が、その役員が役員となった直前に受けていた給与の額を基礎として計算される退職給与の額として相当な額であること。

昭和54年における改正は、当時の法人税基本通達の大改正の一環として行われたものであるが、本通達については、従来からの取扱いを踏襲しつつ、退職給与として取り扱うものの例示に、取締役が監査役になったことが追加され、これに伴い文章構成が変更されている。

この改正は、昭和49年の商法改正に伴い、いわゆる大物監査役の出現が種々取り沙汰された結果、例えば、取締役が常勤監査役になった場合には報酬の額が50%以上減少しない限りは退職金を支給しないと考える向きもあったところ、取締役が監査役になるということは実質的には現役からの引退であるとして、通達上も実質的退職の一例であるとして認めることとしたと説明されている。ただし、同族会社等において悪用されることが考

えられるため、実質的に経営権を持っている者やオーナー一族（同族会社の株主等で使用人兼務役員とされない者の要件のすべてに該当する者）については、単に監査役になったからという理由だけでは、退職給与の支給を認めないこととされた⁽¹⁸⁾。

○ 昭 54 直法 2-31 による法人税基本通達の改正

(役員の方掌変更等の場合の退職給与)

9-2-23 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つたことによるものであるなど、その方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つ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 4 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) 方掌変更等の後における報酬が激減(おおむね 50%以上の減少)したこと。

その後、これらの退職給与の打切支給に係る通達については、若干の改正を経ながら、平成 19 年の改正により、現行の同じ内容の通達となっている。

平成 19 年の改正では、方掌変更等に係る取扱いについては、基本的には従来と同じ取扱いとなっているのであるが、方掌変更等の後の役員給与の

(18) 渡辺淑夫ほか『コンメンタール法人税基本通達』425 頁（税務研究会出版局、昭 57）

額が激減した場合という例示について、その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対象から除くこと、及び本通達の適用上「退職給与として支給した給与」には原則として未払金計上したものは含まれないことが追加されている。いずれも、課税実務上、納税者側における通達の取扱いを奇貨とした租税回避的行為への対応と思われる。

○ 平 19 課法 2 - 3 による改正

(役員の方掌変更等の場合の退職給与)

9 - 2 - 32 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つたことによるものであるなど、その方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つ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。) になつたこと。
- (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。) になつたこと。
- (3) 方掌変更等の後におけるその役員(その方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。

(2) 所得税基本通達における取扱いの変遷

所得税基本通達の淵源は、昭和 26 年の「所得税法に関する基本通達」にこれをみることができる。

同通達においては、前年におけるシャープ勧告に基づく所得税法の大改正に合わせ、退職所得の範囲や打切支給の退職金の取扱いを定めている。なお、当時の通達では、現行の 30-2 のような例示を列挙した上で引き続き勤務する者に支払われる給与で退職手当等に該当するものに係る通達は制定されていなかった。

○ 昭 26 直所 1-1 「所得税法に関する基本通達について」

(退職所得の範囲)

2098 「一時恩給及び退職給与並びにこれらの性質を有する給与」には、退職に因り雇よう主から支給される賞与および手当等の一切の給与を含むものとする。(昭 26 基本通達「126」)

(打切支給の退職金)

2099 事実上退職しないのであるが、退職給与に関する内規等を改正して、従来の在職年数の打切計算(打切計算後は、一切の既往の在職年数を加味しない場合に限る。)することとなったため支給されるものは、退職所得とする。(昭 26 基本通達「127」)

(役員に昇格する場合の退職金)

2100 社員が役員に昇格する場合において、社員であった期間に対応して退職給与を打切支給(打切支給後は、一切社員であった期間を加味しない場合に限る。)するものについては、「2099」に準じて取り扱うものとする。(昭 26 直所 2-62 (3))

現行のような引き続き勤務する者に対する退職所得の取扱いが定められたのは、昭和 45 年の現行の所得税基本通達の制定時である。同通達では、退職手当等の範囲につき、たとえ退職金名目の金員であっても、それがその計算基準等からみて賞与と同性質であるときは退職手当等に該当しない旨を規定し、退職手当等の範囲につき改めて明確化を図るとともに、引き

続き勤務する者に支払われる給与で退職手当等に該当するものを明らかにしている。

本稿との関連で特に注目すべきは、引き続き勤務する者に支払われた退職手当等の取扱いであり、その内容は、新たな退職給与規程の制定や相当の理由による退職給与規程の改正、使用人から役員への昇格、定年延長などのほか、役員の分掌変更等の場合における退職手当等の支給が例示として挙げられている（所基通 30-2）。なお、同通達は、前年に定められた法人税基本通達と同様の趣旨を所得税基本通達に定めたものと説明されている⁽¹⁹⁾。

○ 所得税基本通達（昭 45 直審（所） 30）

（退職手当等の範囲）

30-1 退職手当等とは、本来退職しなかったとしたならば支払われなかったもので、退職したことに基因して一時に支払われることとなった給与をいう。したがって、退職に際し又は退職後に使用者等から支払われる給与で、その支払金額の計算基準等からみて、他の引き続き勤務している者に支払われる賞与等と同性質であるものは、退職手当等に該当しないことに留意する。

（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）

30-2 引き続き勤務する役員又は使用人に対し退職手当等として一時に支払われる給与のうち、次に掲げるものでその給与が支払われた後に支払われる退職手当等の計算上その給与の計算の基礎となった勤続期間を一切加味しない条件の下に支払われるものは、30-1にかかわらず、退職手当等とする。

(19) 榎本秀男「所得税基本通達の制定について」税務弘報 18 卷 11 号 10 頁(昭 45)では、「今回の基本通達に折り込まれた追加、改正事項は 301 項となっているが、その内訳は新規追加事項が 226、改正事項が 75 となっており、この新規追加事項のうち 115 項目は、法人税基本通達の事項と内容が同趣旨のものである。」とされており、本通達についても、その内容及び制定の経緯からすると法人税基本通達の内容と同趣旨のものを存置したものである。

- (1) 新たに退職給与規程を制定し、又は中小企業退職金共済制度若しくは確定拠出年金制度への移行等相当の理由により従来の退職給与規程を改正した場合において、使用人に対し当該制定又は改正前の勤続期間に係る退職手当等として支払われる給与
(注) 使用者が上記の給与を未払金等として計上した場合には、当該給与は現に支払われる時の退職手当等とする。この場合において、当該給与が2回以上にわたって分割して支払われるときは、令第77条(退職所得の収入の時期)の規定の適用があることに留意する。
- (2) 使用人から役員になった者に対しその使用人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(退職給与規程の制定又は改正をして、使用人から役員になった者に対しその使用人であった期間に係る退職手当等を支払うこととした場合において、その制定又は改正の時に既に役員になっている者の全員に対し当該退職手当等として支払われる給与で、その者が役員になった時までの期間の退職手当等として相当なものを含む。)
- (3) 役員の方掌変更等により、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ものを除く。)になったこと、方掌変更等の後における報酬が激減(おおむね50%以上減少)したことなどで、その職務の内容又はその地位が激変した者に対し、当該方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
- (4) いわゆる定年に達した後引き続き勤務する使用人に対し、その定年に達する前の勤続期間に係る退職手当等として支払われる給与
- (6) 法人が解散した場合において引き続き役員又は使用人として清算事務に従事する者に対し、その解散前の勤続期間に係る退職手当等として支払われる給与

上記通達は、その後、逐次の若干の改正を経て、現在の内容に至っている。なお、平成 19 年には、いわゆる執行役員通達が追加されている。

○ 所得税基本通達に執行役員通達を追加（平 19 課法 9-9）

（使用人から執行役員への就任に伴い退職手当等として支給される一時金）

30-2 の 2 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。）からいわゆる執行役員に就任した者に対しその就任前の勤続期間に係る退職手当等として一時に支払われる給与（当該給与が支払われた後に支払われる退職手当等の計算上当該給与の計算の基礎となった勤続期間を一切加味しない条件の下に支払われるものに限る。）のうち、例えば、次のいずれにも該当する執行役員制度の下で支払われるものは、退職手当等に該当する。

- (1) 執行役員との契約は、委任契約又はこれに類するもの（雇用契約又はこれに類するものは含まない。）であり、かつ、執行役員退任後の使用人としての再雇用が保障されているものではないこと
- (2) 執行役員に対する報酬、福利厚生、服務規律等は役員に準じたものであり、執行役員は、その任務に反する行為又は執行役員に関する規程に反する行為により使用者に生じた損害について賠償する責任を負うこと

（注） 上記例示以外の執行役員制度の下で支払われるものであっても、個々の事例の内容から判断して、使用人から執行役員への就任につき、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つて、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の事実関係があると認められる場合には、退職手当等に該当することに留意する。

(3) 通達の変遷にみる課税実務の動向

上述のとおり、これまでの打切支給に係る通達の変遷をみると、例えば、法人税基本通達における役員の分掌変更等の場合の退職給与の取扱いでは、

既に昭和 26 年の旧通達当時から「実質的には退職と同様の事情にあると認められるとき」とされ、個々の事実関係に基づく実質判断によることを明示してきたことがわかる。

他方で、旧通達は報酬の額が激減したことを必須要件とし（後の基本通達においては例示の一つにとどめられたが）、また、昭和 54 年改正において取締役から監査役への分掌変更を追加した際にはそれが実質的退職の一例であると認めるとの解説振りも存するなど、実質判断を基準としつつも、外形的に判定ができるようなものを示していたことも認められる。

さらには、逐次の改正時において、同族会社等において、通達の取扱いを奇貨とした租税回避的な行為がなされないよう配慮してきたことも認められる。

したがって、通達の変遷をみれば、これまで個々の事実関係に基づく実質判断であることを明言しつつも、実務において外形的、客観的に判定することができるよう例示の形式をもって判断基準を示してきたことがうかがえる。そして、これまでの通達の果たしてきた機能を踏まえれば、そうした打切支給に係る通達の内容に沿った課税実務が行われてきたといえよう。

2 法解釈と課税実務

(1) 司法判断と打切支給に係る通達の取扱い

イ 所得税法上の「退職所得」の意義についての再確認

第 1 章で述べたように、所得税法上の「退職」及び「退職所得」の意義については、所得税法 30 条 1 項の「退職手当、一時恩給その他の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」と定義される退職所得につき、それに係るリーディングケースと位置付けられる 2 つの最高裁判決においては次の要素が示されている。

まず、「退職手当、一時恩給その他の退職により一時に受ける給与」については、

- 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関係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
- がその要件として挙げられている。

また、「これらの性質を有する給与」については、

形式的に上記①ないし③の要件のすべてを備えていなくても、実質的にみてこれらの要求するところに適合し、退職所得の軽減措置の趣旨から、退職により一時に受ける給与と同一に取り扱うことを相当とするものとして、

- a 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精算の必要があつて支給されるもの
- b 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つて、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みられないなどの特別な事実関係

があることを要すると、その具体的な判断要素を示している。

こうした判断基準は、近年において我が国の労働市場において終身雇用制が揺らぎを見せる中で立法論から疑義を唱える余地はあるものの、現行の所得税法 30 条の解釈としては妥当なものと評価されており、その後の最近における裁判例もこれを踏襲し、実質的に退職したと同様の事情にあるかどうかを巡って判断がなされている。

ロ 裁判例にみる通達への指摘

(イ) 法人税基本通達 9-2-32 の(2)では、取締役が監査役になったことが役員の方掌変更等の場合の退職給与の例示として掲げられている。ただし、そこでは、その法人の株主等で法人税法施行令 71 条 1 項 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す者を除くこととされている（法基通 9-2-32(2)カッコ書）。

これは、取締役が監査役になった場合には、その実態をみると実質的に地位の低下であると考えられていることから、その実情に合うよう実質的に退職したと同様の事情にあると認めることとしたのであるが、この場合、同族会社等における悪用が考えられるので、実質的経営者やオーナー株主については適用しないこととして課税上の弊害を防ぐこととしたと説明されている⁽²⁰⁾。

この点を巡って最近の裁判例では、第2章第1節2の(1)の裁判例(東京地判平 20.6.27)では、課税庁は、当該通達の考え方を基に、監査役となった以後も同族会社である原告会社の筆頭株主であること、約15年間にわたって代表取締役を務め現代表取締役の父であることから、それまでの経験を生かし、また、所有株式を通じて会社の経営に影響を与えうるから、監査役就任後も引き続き会社の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した。これに対して裁判所は、仮に、同人が筆頭株主として原告会社に対して何らかの影響を与え得るとしても、それは、あくまで株主の立場からその議決権等を通じて間接的に与え得るにすぎず、役員立場に基づくものではないから、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は、同人が原告会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とはならないというべきであるとし、さらに、同人が長年にわたり会社の代表取締役を務め、現代表取締役の父であるとしても、そのような事情は同人が会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、それらの事情をもって同人が経営上主要な地位を占めていることを示すものと評価することはできないと判示している。

また、同節2の(2)の裁判例(長崎地判平 21.3.10)では、課税庁は上記裁判例と同様に通達の考え方を基に、同族会社の株主が取

(20) 森ほか・前掲注(13)805頁

締役から監査役になったとしても独立した機関であるという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がたいと主張した。これに対し裁判所は、一般的には、同族会社の大株主が監査役に就任したとしても監査の実効性に疑問が生じることは理解できないわけではないが、改正前の商法や商法特例法は、このような同族会社の大株主であることを監査役の欠格事由としていなかったのであるから、法は、このような大株主による監査についても一定の機能が果たされることを期待し、可能であることを前提としていたというべきであって、法人税法施行令 71 条 1 項 4 号の要件のすべてを満たしている者については例外なく監査役の本来の機能が期待できないと解することはできない、として課税庁の主張を採用しなかった。

(ロ) また、所得税基本通達 30-2 では、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の取扱いにおいて、打切支給要件、すなわち、退職手当等として一時に支払われる給与が支払われた後に支払われる退職手当等の計算上その給与の計算の基礎となった勤続期間を一切加味しない条件の下に支払われるものという要件を課している。

この点につき、第 2 章第 2 節 1 の裁判例（大阪高判平 20.9.10）では、課税庁は、通達の考え方を基に、引き続き勤務する者に対する「これらの性質を有する給与」に該当するというためには、過去の勤務の一括精算であること、したがって、退職金としての給与が支給された後、その者が実際に退職する時の退職金の計算上、その給与の計算の基礎となった勤続期間を一切加味しない条件の下に支給されるという打切り支給の要件を充足していなければならない、かつ、支給時に打切り支給であることが内規等によって明記されていることが不可欠であると主張した（同節 2 の裁判例（大阪地判平 20.2.29）においても同様の主張が見受けられる。）。これに対し裁判所は、退職手当等の実体を有する給与でありながら、打切り支給明記要件を欠くという一事をもって、それが本来具有する実体を変じて退職手当性を喪失するとい

うのは、退職手当等の判断が事柄の実体に即して判断されるべきとの要請に背理するし、もとより、所得税法 30 条 1 項も、そのような要件は要求していないと断じている。その上で、所得税法基本通達 30-2 が打切り支給を要件としているのは、事業所等との間の勤務関係が継続している間に支給される給与については、過去の勤務を一括して精算して支給される趣旨であることを示す「退職」という客観的な指標がないため、税務職員の判断が区々となって、納税者間の不公平を招来することを避けるために、その給与の精算的要素を明確に看取するために有用な分別指標として、画一的で客観的な基準を設けたにとどまり、それ以上に打切り支給明記要件を欠く場合に、そのことだけを理由として退職手当該当性を否定する趣旨ではないと解される、と判示している。

ハ 裁判例にみる法解釈と通達

上述の裁判例における判示に見られるように、裁判所は、その判断基準として、これらの裁判例でも引用している前掲 2 つの最高裁判決を基として、「退職により一時に受ける給与」に当たるかにつき、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個々の事実関係に着目して判断しているといえる。

しかしながら、同時に裁判所は、課税庁の通達の考え方に基づく主張を退けつつも、その考え方や通達の役割について一定の理解を示している。したがって、通達による、引き続き勤務する者に対する退職給与の取扱いが、司法において否定された訳ではなく、一定の評価基準ないし事実認定の目安としての評価を果たしている、いまなお評価することができる。と考える。

ただし、裁判所は、通達の要件ないし掲げる事実をあくまで例示であって必要十分条件ではなく、最終的には実質判断によって決していることにも留意する必要がある。

(2) 事実認定の指針としての現行通達の再評価

現行の基本通達、なかんずく引き続き勤務する者に対する退職給与の取扱い（法基通 9-2-32、所基通 30-2 等）に係る通達については、これらの通達が制定された昭和 40 年代から 50 年代にかけては近年に比べれば退職金支給などに係る労働法制、慣行も成熟しておらず、また会計制度、慣行も詳細な定めがない状況にあったと指摘できることからすれば、これら通達の取扱いが租税のみならず企業実務一般における指針として一定の機能を果たしてきた（むろん租税法法律主義の観点等からの批判も数多くあるが。）と考える。

さらに、退職所得の意義・範囲についての判例と位置付けられる前掲 2 つの最高裁判決のみでは必ずしも具体的・客観的指針が明らかにされているとは言えず、また、どういった場合に「退職」と言い得るのかについて客観的な指標もないなど、単に実質判断であると唱えるだけではその判断の困難性、不安定性も生ずることから、そうした問題にも対応したものであるとも評価できよう。

そして、また、同時に、そうした指針を例示の形式で掲げながらも、同族会社に有りがちな恣意的経理に対しても一定の抑止を果たしてきたものであるといえる。

また、所得税法上の退職所得に該当することとされる「これらの性質を有する給与」については、通説では、「その範囲はせまく限定的にとらえるべきである⁽²¹⁾」とされているところであり、そうした観点からも、その範囲の具体的な判断指針としての機能を果たしてきたと考える。

(3) 最近の事例にみる通達の運用状況、司法判断への対応

引き続き勤務する者に対する退職給与に係る現行通達は、いかなる給与が実質的に退職したと同様の事情にあると認められる者に対する給与（退職給与・退職所得）に該当するかについて、その具体的な判断の指針とし

(21) 金子・前掲注(7)182頁

て例示の形式をもって示しているところである。しかし、通達制定当時の改正の変遷をみると、その判断基準を実質判断に依ることとなることを十分に認識しつつも、課税実務における公平性の担保や簡便性の確保のため、文言上は例示の形式を採りつつも一種の形式基準と意図していたことも指摘できる。しかし、その後、通達の文言上も例示であることが明確になり、また、前掲最高裁判決が示されたことなどもあって、現在では課税庁の実務担当者の解説においても、「本通達（筆者注：法基通 9-2-32）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。」としているところである⁽²²⁾。

しかしながら、最近の裁判例からもみられるように、納税者、課税庁の双方において、依然として通達に掲げられた例示をあたかも形式基準のように適用しようとする姿勢も見える。これは、本章第1節でも指摘したように、これまで通達が可能限り実務上の解釈・適用の指針となるよう法制度の改正や弊害が生ずるケースに対応すべく必要な改正を重ねてきたこともあって、その構造上、通達に沿った判断を行おうとするとそれが循環的となるおそれがあることも一因であろう。

さらに、最近の裁判例における司法判断をみると、通達の考え方や役割について一定の理解、評価を示しながら、それは例示であると明言し、また、通達に掲げる事実について実質判断の見地からやや否定的な見解が示されるなどの傾向が見られる。

また、この点について法解釈の見地からは、所得税基本通達 30-2 や法人税基本通達 9-2-32 が示している例示自体について、「(所得税) 法 30 条の要件要素たる「退職」概念をどう拡張しても逸脱するので、本来は立法によるべきものを、あえて通達でなしたという嫌いを免れない。」との指摘も

(22) 森ほか・前掲注(13)805頁

かねてから存するところである⁽²³⁾。

これらのことからすれば、現行の通達の形式がこのままで良いのか、新たな課税実務における事実認定の指針としてどのようなものが求められるかといった点を踏まえた見直しが必要と考える。

第3節 小括

現行の課税実務において、通達の定める分掌変更の場合の退職所得（退職給与）の取扱いは、例示の形式を採りながらも、前掲最高裁判決が判示する、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、引き続き法人の経営上主要な地位を占めていることはないかといった観点から、一定の具体的な基準を示している。そして、最高裁判決のみでは必ずしも具体的・客観的な基準が明らかにされていない中で、課税当局、納税者の双方にとって、課税実務として定着、機能していたものと評価できる。

しかしながら、現行の通達は、あくまで判断基準を例示したにとどまるものであるはずであり、それが上述のような問題が生じていることからすれば、通達が長年存在していたために、課税当局、納税者の双方が例示的に明らかにされている通達に過度に依存し、かえって課税上の取扱いが不明確になっていると指摘することができる。

また、法解釈の観点からも、例えば、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》について、昭和 54 年の改正で盛り込まれた取締役から監査役への分掌変更の例示では、その者が使用人兼務役員とされない同族会社の主要株主グループに属する役員である場合には適用対象とされないこととされているが、これは、退職所得の意義からは直ちには導けない要件であるとも

(23) 高梨克彦「判批」シュトイエール 183 号 9 頁(昭 52)

いえ、解釈上の疑義が生ずる。また、従来から設けられている、給与（報酬）の50%以上の減少要件についても、同様に、退職所得の意義からは当然に導けるものといはいえないものであろう。

そのため、新たな課税実務における事実認定の指針として対応できるような見直しが必要と考える

第4章 新たな執行上の指針の検討

第1節 検討の方向性

1 法解釈に配慮した対応の必要性

現在の課税実務の具体的な指針となっている通達（法基通 9-2-32）は、その構造、性格は、裁判所は一定の意義、評価を与えつつも例示であると判示してきているが、前述のように「本通達（筆者注：法基通 9-2-32）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。」と説明されている以上、その「例示」とはいかなる意味であるか疑問が生ずる。すなわち、具体的な判断における例示というのであれば、通常は、少なくとも、これに当てはまれば該当する、あるいは該当しないという、いわゆる例示列举としての性格を有するのであるが、上述の説明のような考え方すれば、それは例示列举ではなく、退職給与に該当し得るケース・場面を列举したにすぎない。したがって、そうした「例示」であることとは別に、退職給与の損金算入が認められる例示の列举であると解する、更には、あたかも形式基準であるかのような運用がなされることは問題であると考え

る。また、法基通 9-2-32 の(2)においては取締役が監査役になったことが役員の方掌変更等の場合の退職給与の例示として掲げられており、そこでは、その法人の株主等で法人税法施行令 71 条 1 項 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す者を除くこととされているのであるが、これについて裁判所は、同族会社等においてそのような者が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場合が多いことなど課税庁の危ぐに理解を示しながらも、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指摘している（第3章第2節2（1）参照）（なお、所得

税基本通達 30-2 の打切支給要件についても同様の指摘がなされているところ ((2) 参照)。

以上のことを踏まえれば、今後の検討の方向としては、所得税法 30 条及び判例である前掲最高裁判決で示されている「退職」の意義及び「退職所得」の範囲に立ち返ったものとし、法解釈から直ちに導けないものは解釈・適用の指針たる通達から排除する必要がある。また、実質判断によって退職給与（退職所得）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（指針）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

2 事実認定のための判断要素（指針）の必要性

新たな執行上の指針の検討に当たっての基本的な考え方は上記 1 のとおりであるが、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。それは、(繰り返し述べているところであるが、) 最高裁判決のみでは必ずしも具体的・客観的な基準が明らかでなく、その示すものは概括的なものにとどまっており、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と考えるからである。

したがって、例示による判断基準（指針）を廃止するとして、別途、事実認定のための判断要素を、その実質判断のための指針（目安）として示していく必要がある。

その場合、実質判断である以上、現在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が、これを法人の規模、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考え

3 新たな指針への方向性

これまでの検討から明らかなように、現行の基本通達が明らかにしている判断基準は、課税実務の中で一定の具体的基準を果たしてきたという評価ができるものの、本来、実質的に判断すべき分掌変更等引き続き勤務している者への退職所得（退職給与）の判断につき、例示をもって基準を示さざるを得ないという限界から、その弊害も生じているところである。さらには、その内容には、退職所得の解釈論からは直ちに導くことができないものも付加されていると指摘できる。

したがって、今後の執行上の指針を検討するに当たっては、本来の解釈論、すなわち前掲最高裁判決に示された内容とその判断要素を示すにとどめ、いったん例示による判断基準を廃止することが適当であると考えられる。

第2節 法人の種別、規模等に着目した検討

役員退職給与の打切支給について、それが法人税法上の退職給与、所得税法上の退職所得に当たるかどうかは、現行の取扱いと同様、上述の「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、引き続き法人の経営上主要な地位を占めていることはないかといった観点から、判断すべきと考える。

そして、その判断要素として、法人の種別や規模に応じた指標を設けるべきであろう。この点、第2章第2節で取り上げた2つの裁判例（大阪高判平20.9.10及び大阪地判平20.2.29）は示唆的であり、こうした法人の規模や種別に着目した判断要素を、上記の実質判断の補助的な判断基準として示していくべきであろう。

また、これとは別に、実質的に退職したと同様の事情にあるかどうかの事実認定が特に困難であり、形式と実態の乖離により、利益調整による役員退職給与の損金算入などの課税上の弊害が危ぐされる同族会社については、特に、その事実認定の補完的な判断要素を示していく必要がある。

1 大規模な上場会社における判断要素

大規模な上場会社においては、退職給与の打切支給に関して、同族会社のような個人的支配の色彩が強いことによる課税上の弊害を危ぐする必要性は薄く、もっぱらその退職金たる給与の支払の基因となった地位、職務の変更等が実質を伴ったものであり、退職所得の優遇軽減の対象となる所得たるものに該当するかが問題となろう。しかして、大規模な上場会社であれば、会社法や会計監査制度、さらには会社の内部統制、株主からの監視により一定のガバナンスが効いており、小規模企業にみられるような使用人と役員との地位、処遇、法律関係の混交、あるいは同族会社における同族株主である役員の方掌変更のように地位と実態の乖離などがあまり考えられないからである。

具体的には、その法人が、例えば、委員会設置会社であればそうした各委員会が実際にも機能し、あるいは監査役であれば名目だけでなく監査役としての業務に従事しているかに着目して判断していくことになろう。また、特に、それが使用人から役員への昇格のケースであれば、雇用契約の解消と新たな委任契約への移行により、使用人としてそれまで享受していた労働者としての権利の喪失（労働契約上の保護の対象外となる、雇用保険の被保険者の資格の喪失、従業員持株会の退会など）があるか、新たに役員としての責務、権能を有する（その任免、株主代表訴訟等の会社法上の規定の適用を受ける、役員としての服務が求められる、業績連動型報酬制度等の役員のみ適用される給与制度の適用、役員賠償責任保険の被保険者の対象など）かどうかにより判断していくこととなろう。

2 特別法の適用、規制を受ける法人

上記1のように会社法等の見地からの判断要素のほか、その法人が特別法の適用やその規制を受けるものである場合には、その特別法による当該役員の責務、権能等を一時的な判断要素とすることも考えられる。

例えば、第2章第2節2で取り上げた裁判例（大阪地判平20.2.29）では、

法人は学校法人であり、私立学校法、学校教育法の規定の適用を受けるものであるところ、裁判所は、まず、それぞれの法律に従って設置された教育機関ごとのその役員のポストにおける権限、職能に着目して一義的な判断を行っている。その上で、具体的な職務内容や学校法人へのかかわり方について検討している。

このように、特別法により、別途の法規制や権能を与えられている法人については、まず当該特別法の規定に基づきその職務の性質、内容を検討し、これをもって一義的な判断要素とし、併せて具体的な職務内容や従事の状況を踏まえて、その勤務関係の性質、内容、労働条件等において重大な変動があるかどうかをその判断すべきであるとする。

3 同族会社への対応

例えば、閉鎖的な同族会社にあつては、その分掌変更後の役員について、その者が実質的に退職したかどうかの判断に当たっては、事実認定に特に困難がつきまとうと考える。例えば、取締役が監査役に就任した場合において、このような法人では、監査役がその職務に徹し、今後、その経営に従事することがないのかについて、疑問が生ずるようなケースも少なからず存在することなど、関係法規などの規定と現実が乖離していることも十分に考えられる。

また、主要株主や役員の多くが同族関係者であることが一般的であるから、その者が実質的に退職したことにより、もはや法人の経営上主要な地位を占めていないかどうかの事実認定は極めて困難であろう。

したがって、閉鎖的な同族会社にあつては、役員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かどうかは、法人の内部関係における状況のほか、例えば、主要な取引先や取引金融機関への周知の状況、法人の借入金について個人保証がある場合のその変更の有無、その者の生活や就労の状況等といった間接的な事象をも、その判断の指標とすべきと考える。換言すれば、そうした間接的な事象が認められない場合には、原則として、その者

に支出した臨時的給与を法人税法上の退職給与、所得税法上の退職所得として取り扱うことはできないと考える。

第3節 まとめ

上記検討のとおり、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のが適当である。その際、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である。

おわりに

引き続き勤務する者に対して支給する退職給与、特に役員の分掌変更等の場合の退職給与については、所得税、法人税ともにその基本通達が制定された当時から設けられていた取扱いであるが、事実認定の困難さもあって、過去から争訟が絶えないものとなってきた。特に最近においては、納税者側において通達の定めを恣意的に当てはめるなどの事例や、課税庁側においても通達の定めをいわば形式基準として硬直的に適用しているものも見受けられ、最近の裁判例でも、上記通達の適用を巡って、あるいは、実質的に退職したと同様の事情にあるかどうかという事実認定を巡って、国側が敗訴する事例も散見される現状にある。

筆者は、こうした現状に鑑み、もとより実質的な判断により損金算入の可否が決せられるものであるものが、事実認定の困難性もあって争訟が絶えないものとなっていることは、法的安定性を害し、更には悪質な納税者の租税回避にも利用される余地が存するものとの問題意識を持ち、新たな執行上の指針を提言すべく研究を行ったところである。

その結果、現行の基本通達による取扱いについては、判断の基礎ともなる最高裁判例が必ずしも具体的、客観的な指針を示していない中、課税実務上の指針として果たしてきた役割を再評価しつつも、現行の規定振りから本来実質判断すべき本問題について納税者、課税庁双方がややもすれば形式基準として運用している傾向があること、通達の変遷や裁判例から所得税法 30 条の退職所得の意義からは直ちに導くことのできない内容となっているのではないかとの立場に立って、新たな指針への検討を進めたものである。

その結論においては、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としたところであるが、これについては、徒に課税実務上の混乱を招くのではないかと批判もあり得ようし、結局は法人の任意に委ね恣意的な経理を容認することにつながりかねないとの指摘もあり得よう。

しかし、現行の法規定を前提とする限り、形式基準的な通達を改めて設けることは、現在の司法の傾向からすれば租税法律主義の観点からは問題なしとしないところであり、筆者としては、いったんそうした形式基準的な運用を改め、実質判断に軸足を置くべきあることを、やはり提唱せずにはいられない。もちろん、これによって、納税者、課税庁の双方が、これまで以上に、「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」といった点につき厳格な事実認定を求められるのは言うまでもなく、今後、事例の集積を重ねつつ、さらなる検討が必要と考える。

筆者自身も、今後、本問題について、実際の争訟事例などを注視しつつ、さらに問題解決に向けて研究を進めていくこととしたい。