

# 論壇

## 分掌変更と役員退職給与

—法基通9-2-23(1)～(5)—

### はじめに

役員の分掌変更に伴い、会社が役員退職給与を支給することがある。その場合、参考にされる通達として法人税基本通達9-2-23(以下本通達という)が

### I、本通達の趣旨

本通達は、次のように定め、どのような場合に実質的に退職したと同様の事情があると認めるべきかについて、解釈の基準を例示している。

「法人が分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

ある。最近の裁判例に本通達の適用をめぐって争われたものがある。改めてこの通達の適用について考えてみたい。

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を使用して業務役員とされる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報酬が激減(おおむね50%以上の減少)したことをいう。

本通達の趣旨については、「役員を退職した場合は、役員を退職した場合でなくとも、分掌変更、改選による再任等を契機に、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がある場合もある。このような場

合には、分掌変更時、再任時に退職金等として支給される金額も法人税法上も退職給与として取り扱うのが相当である。本件通達もこれと同じ趣旨に基づき、実質的に退職したと同様の事情がある場合の基準を示したものと解される(平18・2・10京都地判(Z8888-1177))としている。

この打切支給による給与の退職給与該当性については、所得税法の退職所得の意義をめぐって争われた裁判例(昭58・9・9最判・民集37・7・962頁)の判示を踏襲したものと考

えられる。また本通達が、掲げている(1)から(3)の事実については、「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(上記京都地判)」としている。

この点については、上記京都地裁判決事案の裁決(平16・6・25裁決(F01021261))では、「本件通達は、当該例示に該当するような事実があったことなどによりその役員としての地

位又は職務の内容が激変した場合に、実質的に退職したと同様の事情にあるものとしてもよいとしたにすぎず、当該例示のいずれかに形式的に該当するか否かにより実質的に退職したと同様の事情にあるかどうかを判定する趣旨ではない」とし、「通達の例示に該当しても、そもそも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その他の事情がある場合」には、本通達の適用がないとしている。そして、特に(3)の報酬激減については、「報酬等が激減した場合に、その職務内容が激変する場合が多いことから例示されているのであり、業績不振などから報酬が半減された場合を例に挙げて、役員報酬が半減されたことをもって、一律に実質的に退職したと同様の事情にあるとすることはできない」としている。

### II、各例示について

次に本通達が例示している(1)から(3)について検討する。

1、非常勤役員になったこと

「常勤役員が非常勤役員になったこと」は、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の例示として掲げられている。この例示について、問題となるケースは、代表取締役から平取締役への分掌変更である。裁判例等では、次のような事実が着目されて常勤か非常勤かが事実認定される。裁判例では、非常勤役員になった場合は、「通常、役員としての勤務を事実上免除され実質的に」退職したと認識することから実質的に退職したと認められる(平2・2・15裁決(F0121023))。

(1) 分掌変更後の実際の業務がどのように激変したか。  
(2) 後任の代表取締役が、その職務を行っているかどうか。(後任が代表取締役としての業務を行っていないとされた事例・平17・

2・4東京高判(Z88811002))

(3) 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者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)とされているのは、このような者は、単に常勤か非常勤かという勤務形態だけで実質的に退職したと同様の事情があるかどうか判断することは適当でないことによる。

2、取締役が監査役になったこと

監査役は、通常、経営上の職務執行は職務の対象から除外されている。また、経営の第一線から離れたことの名譽職として監査役就任が慣行的に行われていることなどから実質的に退職したと同様の事情にあるもの例示とされている。この場合もかつて書きに該当する者は、監査役になったというだけで判断することは適当でないことから除外されている。

3、報酬の激減  
報酬の激減については、

既述のとおり、役員報酬が激減されたことをもって、一律に実質的に退職したと同様の事情にあるとすることはできないという点である。役員報酬が職務執行の対価であるという前提のもとで想定された基準であり、逆に報酬の激減をもって一律に職務内容が激

### III、本通達適用について

本通達の適用については、二つの点から留意すべき点がある。ひとつは、裁判例等を見ると多くの例は、本通達の例示を意識して関与税理士が処理を指示していることが窺える点である。特に分掌変更に伴う報酬の激減の例示を形式的に利用しているケースが多い。すでに検討したように、本通達の掲げる事実は、実質的に退職したと同様の事情がある場合の基準を示した例示である。例示を形式的に満たしているから一律に本通達の取扱いの適用があるというものではないことを留意すべきである。二つには、裁判例等をみると、実質的に退職した事情にあるかどうかの判断要素として「同族会社であること」や「同族会社で持株

変したことはないという点である。裁判例等も、分掌変更後もその役員が、「重要な業務を担当していることを考慮すると、報酬が形式的には半額以下になったことをもって、退職したと同様の事情がある」と認めることはできない(上記京都地判)。

割合が過半を超えていること」などが根拠にされているものがある。しかし、これらが単純に根拠とされること、同族会社では通常、分掌変更に伴う役員退職金はあり得ないという極論にもなりかねない。本通達の掲げる事実が例示であるというところは、例え、同族会社で相当割合の株式を保有していたとしても実質的に退職したと同様の事情がある場合がないとはいえないと考える。また、問題とされた事案の多くが、保険金等の臨時的利益が生じたことを動機としていることが否認理由として挙げられているが、単純に動機をもって否認根拠とすることはできない。課税する側もこれらの点で留意すべき点はあると考える。

### おわりに

平18・2・10京都地裁判決などを参考に、本通達の適用について検討した。通達の表面的、形式的な理解に基づく適用に警鐘を鳴らしたものととらえ

ることができるが、同時に、「実質的」の名の下に必要以上に厳しい要件を付すことも許されないと考える。



藤曲武美 (豊島)