



役員の方掌変更等の場合の退職給与について

第 39 回 2011 年（平成 23 年）6 月 3 日

発表 森下 治

※MJS 租税判例研究会は、株式会社ミロク情報サービスが主催する研究会です。

※MJS 租税判例研究会についての詳細は、MJS コーポレートサイト内、租税判例研究会のページをご覧ください。

<MJS コーポレートサイト内、租税判例研究会のページ>

<http://www.mjs.co.jp/seminar/kenkyukai/>

第 39 回 M J S 租税判例研究会

平成 23 年 6 月 3 日

発表者 森下 治

【役員の方掌変更等の場合の退職給与について】

東京地方裁判所平成 18 年（行ウ）第 466 号

《参考》

京都地方裁判所平成 16 年（行ウ）第 34 号

I 東京地方裁判所平成 18 年（行ウ）第 466 号

1 事件の概要

(1) A社の法人税（H16.7.31 決算）の確定申告

原告：A 株式会社、監査役：個人三郎（前 A 社代表取締役）に対して

① 「実質的に退職したもの」として、支払った退職給与（4,500 万円）

A 社 経理処理（役員退職給与）4,500 万円（未払費用）4,500 万円

② 支払った土地使用許諾料（雑費 500 万円）

A 社 経理処理（雑費）500 万円（未払費用）500 万円

合計 5,000 万円を損金の額に算入して、法人税の申告を行った。

2 徳島税務署（増額）更正処分

(1) 監査役：個人三郎（前 A 社代表取締役※ H16.7.31 退任）に対する分掌
変更に伴う退職

給与の支給

原告：A 社を実質的に退職したということとはできないため、「役員賞与」
と認定する

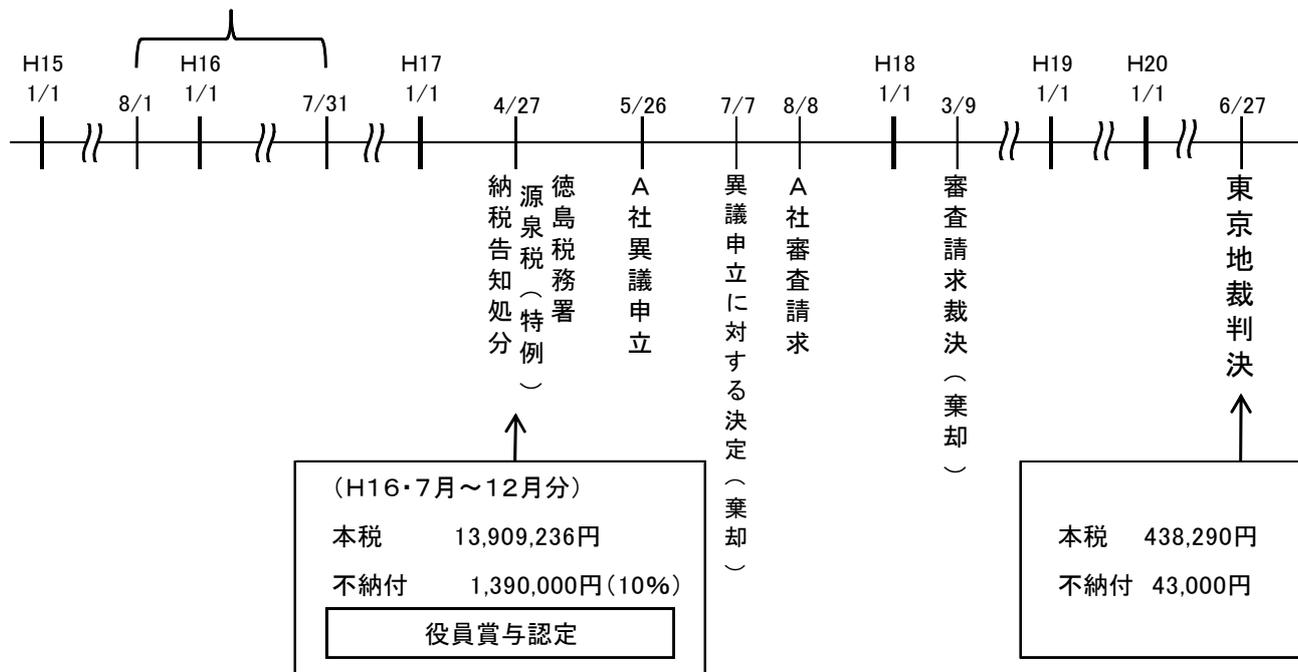
(2) 個人三郎（前 A 社代表取締役）に対する土地使用許諾料の支払い
合理的な理由がないため、「役員賞与」と認定する

3 概況図

〈〈事実の概況〉〉

1 A社の源泉徴収義務

A呉服店(7月決算)代取④



4 争点

- (1) 原告：A社は、(H16.7.31 決算)において、4,500万円の役員退職給与を損金の額に算入することができないといえることができるか。
- (2) 原告：A社は、(H16.7.31 決算)において、500万円の土地使用許諾料を損金の額に算入することができないといえることができるか。

5 争点に対する当事者間の主張の要旨及び裁判所の判断

- (1) 原告：A社は、(H16.7.31 決算)において、4,500万円の役員退職給与を損金の額に算入することができないということが出来るか。

	徳島税務署	原告：A社	東京地方裁判所
(旧)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) (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	報酬額がおおむね 50%以上の 減少となっても、法人の経 営上主要な地位を占めている と認められているなど、そも そも実質的に退職したと同様 な事情にあると認められない 場合は、退職給与として取り 扱うことはできない。 ※参照 旧法基通 9-2-23 例示 (1) (2) では、同族会 社の悪用防止のため、「経営上 主要な地位」を占めている者 を除いている。(3)においても 同じ。	例示する事情が生じた場合 で、その者が会社に対して影 響力を有しているときには、 その者に対する給与退職給 与として扱うことができない としても、それは、「役員」と して影響力を有している場 合に限られるべきであり、「株 主」として影響力を有してい る場合には、退職給与として 扱うことができる。	例えば、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時 きは、分掌変更時に支給さ れる給与も「退職給与」と して、損金の額に算入され るのが相当である。 本通達が、具体的に規定し ている事情は、あくまで、 例示にすぎないのであるか ら、「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。

<p>「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」の具体的事情に基づく判定</p>	<p>原告：A社は、100%同族会社であり、監査役：個人三郎（前A社代表取締役）は、35%所有の筆頭株主 ∴監査役として法人税法上の役員の地位にあり、実質的な経営者又はオーナー株主であり、重要な経営判断に影響を与える立場にある。 同族会社の株主の権限は実質的に経営者と変わることがない。 また、現代表取締役個人四郎の父であるのだから、仮に現在、原告：A社経営に影響する行為を行っていないとしても、判断を仰がれたり、説明を受けたり、経営に参画することができる状況にある。</p>	<p>平成15年頃から、事実上、原告：A社の経営に関与しなくなり、実権は個人四郎が握っていた。その後、H16.6.28に手術を行い、日常生活も思うようにおくることができず、業務を行うことも困難。 監査役就任後も監査役はおろか、従業員としての仕事も行ったおらず、経営助言などを行うこともなかった。</p>	<p>個人四郎は、原告：A社に入社して15年以上経ち、重要な業務の1つであると考えられる経理業務を担当し、H15年頃からは、最も重要な仕入れも行うようになるなど、経営に必要な知識及び経験を十分に有していた。 個人三郎を監査役に就任させたのは、家族以外の者を役員とした際における事務処理の煩雑さ避けるためのものであり、役員全員が同居家族のみで構成される小規模同族会社においては、監査役の業務が實際上重要視されておらず、現実には仕事を行うことが困難な状況にある者について上記のような扱いをすることは間々ある。 ∴経営上の重要な地位又は権限が残っているとはいえない。 また、発行済株式の保有割合は、変動がなく、役員が経営上</p>
---	---	--	---

			<p>の方針について、所有割合に応じた影響力・発言力を有しているとは認めがたい。</p> <p>実際の個人三郎の業務内容からみて、個人三郎の会社に与える影響は、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・地位及び権限の違いに照らすと、株式の保有の状況は、実質的に退職したと同様の事情にあることの妨げとはならない。</p> <p>過去代表取締役であったこと、父親であることは、経営に与え得る可能性を抽象的に示すものにすぎない。</p>
退職給与の損金算入時期	個人三郎の分掌変更に係る臨時株主総会議事録は2通作成されており、記載されている退職給与の額が異なり、信憑性が低い。	個人三郎の分掌変更に係る臨時株主総会議事録に記載されている退職給与の額が異なるのは、司法書士が金額を誤認した。	<p>①2つの臨時株主総会議事録の存在</p> <p>②役員報酬総額の増額</p> <p>③源泉徴収簿の記載の訂正</p> <p>④役員報酬改定後の実際の支</p>

	<p>分掌変更に伴う 役員給与の変更について、H 16.7.31 及び H16.8.1 に取締役 会決議があったかどうか疑わ しい上に、報酬総額は増加。 三郎 31.2⇒0 四郎 20.7⇒60 他 2 名 16.6 また、三郎が H16.7.31 期末に 退任する緊急性は乏しかった。 また、退職給与を支給したの ではなく、容易に利益調整する ことが可能な未払金として経理 処理している。 (H16.7.31 までに補償金は 振り込まれている。) ⇒退職給与の支給が遅れる合 理的な理由が見当たらない。 退職金の原資は、建物に係る補 償金であることは明白であり、 納税義務の回避行為である。</p>	<p>H16.7.31 は、銀行の営業日で はなかった。 また、支払い日が H16.9.24 に なったのは、業務多忙・新店舗 建設費用の確保の必要性があ った。(暫定的な未払金)</p>	<p>給が報酬改定前の金額で行わ れている ⑤期末に(臨時)退任している こと ⑥年間売上高の 8 倍を超える 補償金を取得し、高額な納税義 務の発生が見込まれたことな どに照らすと高額な納税義務 を回避することを 1 つの動機 として、分掌変更を行ったこと が強くうかがわれるものの原 告: A 社の業務を行うことができ なくなったということができ るのであるから、仮に上記の ような動機があったとしても 実質的に退職したのと同様な 事情にあると認められるとい う判断を左右しない。</p>
--	---	--	--

- (2) 原告：A社は、(H16.7.31決算)において、500万円の土地使用許諾料を損金の額に算入することができないということができるか。

	徳島税務署	原告：A社	東京地方裁判所
	<p>500万円(雑費)の内容が、補償金の修正分配金360万円・土地使用許諾料140万円とは認められないし、賃貸借契約の存在は、認められぬため、未払賃料も当然、発生しないため、原告：A社が、監査役個人三郎(前A社代表取締役)に対して支払ったのは「臨時的な給与」(＝役員賞与)となる。(支払いの合理性を認めることはできない)</p> <p>(損金算入時期) 按分計算書及び領収証は、H16.9.16以降に作成されたものであると推認できるため、H16.7.31では、債務確定していない。</p>	<p>原告：A社らが共有する建物に係る補償金の取得額を修正するための分配金360万円・個人三郎が所有する土地に建物を建築するための土地使用承諾料140万円である。</p> <p>※建物補償金 16,855万円 (登記簿持分により按分)＋個人三郎負担改装費＝360万円 (経理処理勘定科目) ×土地代賃借未払負担金 ○補償金承諾料</p> <p>(損金算入時期) 360万円⇒H16.6.11(補償金受領時) 140万円⇒H16.7.31までに土地使用合意 (使用賃借契約日はH16.9.1)</p>	<p>原告らは、従前より土地賃貸借契約を締結していたが、長期間賃料の支払いが行われていないこと、(建物の県による買い取りにより解約により契約解除)及び残地上に建設する新建物の用地としての新土地賃貸借契約を締結する必要があり、H16.9.1に契約を交わしている。</p> <p>土地使用承諾料の発生をうかがわせる記載は何らないことなどに照らすと原告らの主張を採用する合理的理由は存在しない。</p>

			そして、法人がその役員に対して支給する金銭は、当該支給が役員の立場とは、無関係の立場に基づいてされたものということができない場合、原則として、職務執行の対価としての性質を有するべきである。(=役員賞与)
--	--	--	---

2 検討すべき事項

(1) 現行法人税基本通達 9-2-32 について

法人税基本通達 9-2-23 (旧) (役員の分掌変更等の場合の退職給与)	法人税基本通達 9-2-32 (現行) (役員の分掌変更等の場合の退職給与)
改正等 昭 54 直法 2-31 により改正	改正等 平 19 課法 2-3 により改正 (及び通達番号変更)
同 左	法人が役員の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、 <u>実質的に退職したと同様の事情にあると認められる</u> 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。

<p>(1) 同 左</p> <p>(2) 同 左 (令 71①四)</p> <p>(3) 分掌変更後におけるその役員の給与が激減（おおむね50%以上の減少）したこと。</p>	<p>(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。</p> <p>(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で令 71①五<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。</p> <p>(3) 分掌変更後におけるその役員（その分掌変更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。</p> <p><u>（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。</u></p>
<p>解説（同左）</p> <p>(1) 同 左</p>	<p>解説（税務研究会：法人税基本通達逐条解説）</p> <p>(1) 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は、支給する退職給与はその額が過大でない限り損金の額に算入する。</p> <p>なお、本通達の（1）～（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事実があったとしても実質的に退職したのと同様にの事情にない場合には、その臨時</p>

(3) S49の商法改正により、「大物監査役」の出現が種々取りざたされた結果、取締役が常任監査役になったような場合には、いわば昇格と考え、役員報酬が50%以下に減少しない限り、退職給与を支給することを認めないという考え方があった。このため、一部の法人では、取締役が監査役になったため株主総会で支給決議した役員退職金について、やむを得ず仮払金や貸付金等として、経理することを余儀なくされ、実態（実質的には現役から引退）にそぐわないという批判があった。

的な給与を退職給与として損金の額に算入できる余地がないことは言うまでもない。

(2) 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。

ただし、役員退職給与という性格上、法人の資金繰り等の理由による一時的なものまで排除することは適当でない。

(∴長期間の未払い・分割払いについては、適用がない。)

(3) S49の商法改正により、「大物監査役」の出現が喧伝されたため、取締役が常任監査役になっても、役員の地位・職務内容の激減があったとは考えず、報酬が50%以上減少しない限り

退職したと同様の事情があったとは認めないという考え方があった。しかし、その後の実態を見ると実質的に地位低下であると考えられる。

ただし、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は適用しないこととし、課

ただし、同族会社等において、単なる肩書の変更や分掌のタライ廻しにより適当に退職給与を支給するといった悪用が考えられるので、実質経営者やオーナー株主（使用人株主として認められない大株主）については、単に監査役になったという理由だけでは、認めない。
なお、本通達は、あくまでも実質的な現役経営者からの引退を前提としている・・・

税上の弊害を防ぐこととしている。

《考察》

本通達は、実務における例示（形式基準）であり、役員の分掌変更等の場合の退職給与の損金算入については、実質的に退職したのと同様の事情にあることが必要である（実質基準）。

【情報】（国税庁審理室：下記 大阪高等裁判所 判決後）

本件通達は、実質的に退職したのと同様の事情にある場合として3つの基準を示しているが、これらの基準を形式的に満たしていても、他の事情から実質的に退職したと同様にあるとはいえない場合にまで、退職給与として取り扱う趣旨ではない。

したがって、役員の分掌変更等により退職金が支払われた場合には、本通達を形式的に適用するのではなく、当該役員の勤務状況、法人の経営の関与の状況等から、実質的に退職したのと同様の事情にあるか否かを検討する必要がある。

なお、本判決（京都地方裁判所）の判断は、控訴審判決（大阪高等裁判所）でも維持されている。

東京地方裁判所

本件通達は、これ（退任）と同様の趣旨を、一般的に、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を例示したうえで、規定したものであると解することができる。

そして、本件通達が具体的に規定している事情は、あくまで例示にすぎないのであるから、損金算入の可否については、具体的な事情に基づき判断する必要がある。

① 分掌変更等の必要性・緊急性

取締役は計算書類を定時株主総会に提出してその承認を受けなければならぬと規定されていることから、役員職務執行期間は定時株主総会から、次の定時株主総会と解するのが相当と考えられ、この場合、職務執行開始日は定時株主総会開催日ということになります。

また、経営責任上においても決算期と取締役の責任関係は、株主総会での決算に関する諸決議をもって一致する方が望ましいため、役員分掌変更についても、原則として、定時株主総会又は定時株主総会終了後の取締役会において、承認されるものです。

しかし、経営上、緊急性がある場合には、期中において分掌変更が必要となることも考えられます。

イ 突発事由が発生した場合（職務続行不能）

① 死亡

② 疾病

ロ 故意・重過失による場合（責任）⇒経営に重要な影響

① 本人

② 部署／部下

ハ 新規事業の開始、従来業務の廃止

税務調査において、課税当局は、「納税の回避」行為という、同族会社特有の「利益操作」悪用の防止が、課税の公平を遵守するために指摘される。これについては、次のような判断が下されている。

東京地方裁判所 平成 18 年（行ウ）第 466 号	京都地方裁判所 平成 16 年（行ウ）第 34 号
年間売上高の 8 倍を超える補償金を取得し、高額な納税義務の発生が見込まれたことなどに照らすと高額な納税義務を回避することを 1 つの動機として、分掌変更を行ったことが強くうかがわれるものの、個人三郎は、疾病により、原告：A 社の業務を行うことができなくなったということができるのであるから、仮に上記のような動機があったとしても実質的に退職したのと同様な事情にあると認め	本件事業年度までの工場の閉鎖、従業員解雇などの経過からすれば、元従業員などの関係者との関係では、少なくとも形式的に乙ら（乙：代表取締役→取締役・丙：取締役→監査役）らが役員を退任することは理解できるが、実質的にも退職することまでを必要とした事情とはいえない。また、当該会社は、業種転換（染色業から創作小物品小売業）を目的とした分掌変更等であるというが、むしろ、

<p>られるという判断を左右しない。</p>	<p>多額の受取保険金収入が益金の額に算入されたことによる法人税額の負担を避けるために退職したものとして、金員の支払いをしたという疑いも生じる。</p> <p style="text-align: center;">↓</p> <p>大阪高等裁判所 平成 18 年（行コ）第 22 号 一部理由付加（他京都地裁理由説示と同じ） 分掌変更後も役員に留まっており、業務の第一線から退いたということとはできない。 また、乙が取締役として留任（新代取甲と役員給与同額）していることもあって、退職の事実を否定しているのであって、新規小売業の売り上げが少額であることをもって退職を否定しているわけではない。</p>
------------------------	---

② 実質的に退職したと同様の事情にあるか否かの判定（実質基準）

	退職と同様（YES）	退職していない（NO）
勤務状況	現実には仕事をするのは困難な状況にある。 （事務処理の煩雑さを避けるための役員）	変化なし
経営関与	なし（※株式所有割合は関係しない）	あり
一族役員給与総額		維持・増額
役員報酬額の対比	代表取締役がTOP	新旧代取が同額
後継者の独立性（経験）	主要業務を自力で行える	主要業務は旧
後継者に対する影響力	与えない	与える

③ 法人の支払う対価と受取人との関係

同族会社においては、純粋な第三者間取引と異なり、様々の状況で、会社と役員との間の「取引」が生じます。

取引の内容がどのような関係で行われたものであるかを、明確に区分する必要があります。

イ 資産の貸借

- ① 金銭
- ② 土地
- ③ 建物

ロ 資産の売買

- ① 高額買い入れ
- ② 低額譲り受け
- ③ 低廉譲渡

ハ 経済的利益の供与

- ① 諸会費の負担
- ② 海外渡航費
- ③ 保険料
- ニ 私財提供・債務免除
- ホ その他（社葬など）
- ニ 主要株主

オーナー社長の支配権⇒役員OR株主 どちらの対場に基づくか

前掲の法基通 9-2-32 (2) では、取締役が監査役になった場合の分掌変更等について、①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②その法人の株主で令 71①五<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 としている。

課税庁の解説（税務研究会：法人税基本通達逐条解説）によると、「S49の商法改正により、「大物監査役」の出現が喧伝されたため、取締役が常任監査役になっても、役員の地位・職務内容の激減があったとは考えず、報酬が50%以上減少しない限り退職したと同様の事情があったとは認めないという考え方があった。しかし、その後の実態を見ると実質的に地位低下であると考えられるから、取締役が監査役になった場合に支給する金員は、退職給与として損金の額に算入することが認められるが、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は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。

東京地方裁判所の判断

発行済株式の保有割合は、変動がなく、役員が経営上の方針について、所有割合に応じた影響力・発言力を有しているとは認めがたい。

実際の個人三郎の業務内容からみて、個人三郎の会社に与える影響は、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、役員の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・地位及び権限の違いに照らすと、株式の保有の状況は、実質的に退職したと同様の事情にあることの妨げとはならない。

《参考》長崎地方裁判所 (H21.3.10)

持株割合 12%の取締役が監査役になった場合であっても、「実質的に退職したと同様の事情にあると認められる場合」には、損金算入を認める・・・

役員の方掌変更等について、「実質基準」による判定を行うのであれば、持株要件（法令71⑤）は、通達から削除してもよいのではないか？

3 実務上の留意点

☆退職給与が否認された場合の影響

法人 事前確定していない⇒損金不算入

賞与としての源泉徴収税額の増

個人 所得区分の変更

住民税などの負担増

※ 欠損金の繰戻還付請求との関連

☆確認

- (1) 分掌変更ではなく役員中途退任・現金支給 ⇒法令70ニ 適正額判定
- (2) 分掌変更（実質退職）⇒ 損金算入時期（法22③）
- (3) 分掌変更（退職ではない）・現金支給 ⇒ 法基通9-2-32