

退職所得をめぐる近時の裁判例と法改正

I. はじめに

本ニューズレターでは、①退職所得課税の基本的な考え方を踏まえた上で、②退職所得に該当するか否かが争われた近時の裁判例について検討し、③退職所得に関する近時の法改正について紹介します。

II. 退職所得課税の基本的な考え方

所得税法は個人の所得を十種類に分類した上で課税の方法を区分しており、「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、「退職手当等」といいます。）に係る所得は、「退職所得」に分類されて課税されます（所得税法（以下、単に「法」といいます。）30条）。

退職所得は、勤務時の給与の一括後払いの性質を有していますが、一時にまとめて支給されることから超過累進税率を採用する現在の所得税制度の下では過重な税負担となる恐れがあり、また、退職手当等が、退職後、特に老後の生活の糧であり担税力が低いと考えられることから、累進税率の適用を緩和する措置が取られています。具体的には、退職所得の金額は、その年中の退職手当等の収入金額から（給与所得控除よりも大きな金額の）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ており（法30条2項。下記IV.の法改正に御留意下さい。）、また、他の所得と合算せず、分離して課税することとされ（法21条1項4号、法89条1項）、超過累進税率の適用が緩和されます。

上記のような優遇のある退職所得は、会社から受け取る金員を「退職金」名目にすれば直ちに退職所得に該当する

金員になるわけではありません。最判昭和58年9月9日民集37巻7号962頁は、ある金員が法30条1項に規定する「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」に該当するためには、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、及び③一時金として支払われること、との各要件を備えることが必要であるとしており、また、同項の「これらの性質を有する給与」に該当するためには、それが、形式的には上記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、「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が必要である旨判示しています。

会社の使用人が役員になる場合や定年退職後の再雇用制度による雇用の場合など、継続的な勤務の途中で退職金名義の金員が支給される場合がありますが、退職に伴って支給されるものではないから、「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」には該当しません。しかしながら、一定の退職金名義の金員については、「これらの性質を有する給与」として退職手当等に含まれる場合があります。最判昭和58年12月6日訟月30巻6号1065頁によれば、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、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されています。

本ニューズレターの執筆者

いとう つよし
伊藤 剛志パートナー
弁護士にしがい よしあき
西貝 吉晃アソシエイト
弁護士

本ニューズレターは法的助言を目的するものではなく、個別の案件については当該案件の個別の状況に応じ、弁護士・税理士の助言を求めて頂く必要があります。また、本稿に記載の見解は執筆担当者の個人的見解であり、当事務所又は当事務所のクライアントの見解ではありません。本ニューズレターに関する一般的なお問合せは、下記までご連絡ください。

西村あさひ法律事務所 広報室
（電話：03-5562-8352 E-mail: newsletter@jurists.co.jp）

Ⅲ. 退職所得該当性が争われた近時の裁判例

- ① 大阪高判平成 20 年 9 月 10 日裁判所 HP、大阪地判平成 20 年 2 月 29 日判例タイムズ 1267 号 196 頁(使用人から執行役に就任した者に支払われた金員が退職所得に当たらないかが争われた事案)

本件では、会社の使用人(執行役員)が執行役に就任するにあたり、会社の就業規則及び退職金規程に基づいて退職金を受領した際、会社が当該退職金を「退職所得」に該当するものとして、源泉徴収した後に国に納付したところ、所轄税務署長は、当該退職金が「給与所得」に該当するものと判断して、会社に対し納税告知処分及び不納付加算税賦課決定処分を行い、会社が上記各処分の取消しを求めたという事案です。国は、使用人に支払った金員が退職所得(これらの性質を有する給与)であるというためには、退職の事実があったと同様の下に支給される精算支給(それまでの勤務の精算金的性質を有する金員)の必要があり、具体的には、打切り支給(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)であることを内規に明記する必要がある(打切り支給明記要件)、という主張を展開しました。また、単に使用人との勤務関係の性質が雇用関係から委任関係に移行しただけで、現実には、執行役員時代の職名、担当業務に特段の変化がなく、また、支給された年間給与額に大幅な変更がないまま引き続き勤務をしている社会的実態に即してみれば、事業者との勤務関係が終了したとされる社会的実態もないなどと主張していました。

これに対し、裁判所は、打切り支給明記要件自体が「これらの性質を有する給与」に該当するかの判断にあたり、重要な要素になること自体は認めたものの、打切り支給でなくとも退職手当等の実体を有する給与である場合はあり、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して、打切り支給明記要件は不要と判断しました。そして、会社との「雇用契約の解消により、使用人として労働契約上の保護…の対象ではなくなり、雇用保険の被保険者の資格を喪失し、従

業員持株会を退会し」たこと、会社との「委任契約の締結(執行役への就任)に伴い、選任方法、任期、解任、会社及び第三者に対する責任、株主代表訴訟等について法定の責任を負いうる立場になったこと」、「執行役会規程に則り職務を遂行し、その報酬は業績連動役員報酬制度実施要領の適用を受け、役員賠償責任保険契約の被保険者となるなどというように使用人とは厳然と区別された地位に就いた」ことを認定しました。

これらの事実の評価として、「執行役に期待される経営専門性、職務の複雑性、職責の重大性にかんがみれば、…使用人から執行役に就任した者が、執行役に就任後も、被控訴人(筆者注:会社のこと)の職務分掌規定又は委嘱により、引き続き使用人時代と同一の職名の下に同一の業務を執行し、さらに、その報酬額が使用人時代の給与額と遜色がなくとも、その法的地位がもはや使用人として律されるものでないことは明らかであって、同人らは実質的にも使用人としての地位を喪失し、雇用契約、就業規則に基づく使用人としての退職金債権も現実化している」とし「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」として、退職所得への該当性を認めました。

本件において、大阪高裁が、「法的地位がもはや使用人として律されるものでない」と述べたように、退職所得への該当性を判断する上で、会社における法的地位の変動を、重要な要素として位置付けている点が参考になると考えられる一方で、大阪地裁が、「会社の使用人がその執行役に就任する場合、会社の規模、性格、実情等に照らし、当該身分関係の異動が形式上のものにすぎず、名目的、観念的なものといわざるを得ないような特別の事情のない限り、その勤務関係の基礎を成す契約関係の法的性質自体が抜本的に変動し、その結果として、勤務関係の性質、内容、労働条件等に重大な変動を生じるのが通常である」という経験則を述べていることも考慮すると、当該特別の事情が存在するような場合に、法律上の地位の形式的な変動のみをもって退職所得にあたりと即断することにはリスクがないとはいえないと考えられます。

- ② 東京地判平成 20 年 6 月 27 日判例タイムズ 1292 号 161 頁(代表取締役を退任、取締役を辞任し、監査役に就任した者に対して支払われた金員が退職所得に

当たらないかが争われた事案)

本件は、会社が、代表取締役を退任・取締役を辞任して監査役に就任した者(以下「X」といいます)に対し、同会社を実質的に退職したとして退職給与を支払ったところ、所轄税務署長は、X が退任等とほぼ同時に監査役に就任していること、X の長男が会社の代表取締役に就任していること、さらに X は上記改任後も会社の筆頭株主であること等から、X は会社の経営上主要な地位を占めており、同会社を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として、上記退職給与は役員賞与であるから法人税の損金算入を認めず、X の給与所得として課税するべきであるとして、法人税・所得税の各更正処分等をしたので、会社及び X がこれらの処分の取消しを求めて争った事案です。本件は、会社に補償金等の取得による多額の特別利益の発生が見込まれたために、X への退職金支給により納税負担の軽減を図った側面がありました。

これに対し、東京地裁は、役員の方掌変更又は改選による再任等により、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認められる場合には、上記方掌変更又は再任の時に支給される給与も「退職給与」として法人税の損金に算入できるとともに、退職所得として課税するのが相当であるとししました。

裁判所は、X の病状が悪化し自身の担当する業務が減少してきており、他の役員と比較して、仕事の分量、重要性が低下してきていたことや、別の者が経営上最も重要な地位を占めるようになったことを認定しており、これらは、X の就労状況の重大な変動を根拠づける事実と評価できます。他方で、X が監査役に就任したことについては、複数の併存する事実を指摘して、X に「経営上重要な地位又は権限が残っていることの現れとみることはできない」としました。国の主張に対しては、X が現在の代表取締役の父親であるとしても、X 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、実際に X が代表取締役の父として会社の経営に関与しているとは何らうかがわれないこと、X が会社の筆頭株主であることについては、「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」と判断しました。しかも、裁判所は、多数の間接事実を掲げ、本件退職給与の支給は、高額な納税義務を回避することを 1 つの

動機としてなされたものであることが強うかがわれるとまで認定しつつも、代表取締役を退任するなどして監査役に就任したのを機に会社の業務を行う事がなくなったということができるのであるから、上記のような動機があったとしても、「退職給与」・「退職所得」に該当するとの判断を左右しないとも述べています。

本件は、具体的な事実に踏み込んで判断した点に意義があるといえます。

以上、2 つの裁判例の概要を紹介しましたが、裁判所は、形式的に「退職金」名目で支払っただけでは退職所得の該当性を肯定せず、特に、継続的な勤務の途中で退職金名義の金員が支給される場合には、法的地位の変動の有無・程度(労働(雇用)契約ならば契約条項の規定ぶり、会社法上の役員等にあたるか否か等)、当該地位における具体的な職務内容の変動の有無・内容等(問題となる者の健康状態、仕事の性質、分量、重要性の変動の程度等)を基に実質的に判断しているといえます。そのため、形式的に役職名が変更され地位の変動があるようにみえる場合であっても、それが退職所得該当性の判断との関係で重要な法律上の地位の変動なのであれば、退職所得に当たり得るとはいえますが、そのようなこともなく、実質的にみて地位又は職務の内容に大きな変化がない状況にあると評価されるような場合には、退職所得ではないと判断される可能性が残ります。逆に、形式的に役職名に変更がなくとも、実質的にみて職務内容に変更がある場合には、当該変更の際に支給された金員について退職所得に該当するという判断もなされ得る¹ことには注意が必要です。

IV. 退職所得に関する近時の法改正

平成 24 年度税制改正において、一定の役員退職手当等について 2 分の 1 課税を適用しない旨の特例が新設されましたので紹介します。これは、短期間のみ在職することが当初から予定されている法人役員等に係る退職手当等に関しては、退職所得に係る税負担の軽減を適用する必要性が乏しく、また、月々の給与を減額して事後的にまとめて退職金として受領することによる租税回避行為も生じていたことから、これらへの対応策として、立法されました。

上記 II .において述べた通り、給付を受ける金員の性質

が退職所得に該当する場合には 2 分の 1 課税になるところ、本改正により、それが特定役員退職手当等に該当する場合には 2 分の 1 課税が適用されないこととなります(改正法 30 条 2 項括弧書)。

特定役員退職手当等とは、役員等勤続年数が 5 年以下である者が、退職手当等の支払をする者から当該役員等勤続年数に対応する退職手当等として支払を受けるものをいいます(改正法 30 条 4 項、改正所得税法施行令 69 条の 2)。本改正は、役員等の退職に関するものですから、上記①のように使用人として勤務した期間に対応する退職手当等が問題となる場合には、勤続年数が 5 年以下であっても、従前通りの 2 分の 1 課税の適用があることには注意を要します。

本改正は平成 25 年 1 月 1 日以後に支払われる退職手当等に適用されます。

¹ 京都地判平成 23 年 4 月 14 日裁判所 HP(最終決裁権限を持つ地位である学院長の肩書を有する状態から、当該肩書の有する意味が再定義され、象徴的存在に過ぎない地位でしかない学院長の肩書を有するに過ぎなくなった者に支払われた金員が退職所得に当たらないかが争われ、退職所得に該当すると認められた事案)。

書籍のご案内

「M&A・企業組織再編のスキームと税務」

太田 洋・矢野 正紘 編著

2012 年 6 月 18 日 大蔵財務協会 3,800 円(税込)

当事務所は、旧興銀税務訴訟、東京都外形標準課税訴訟をはじめ、税務争訟・訴訟において多数の実績を上げ、現在も複数の移転価格案件、国際金融取引に関する大型税務訴訟等において、クライアントに助言しています。本ニューズレターは、当事務所に所属し、国内・国際取引に関わる税務訴訟・争訟・税務アドバイスに携わる弁護士・税理士から構成されるビジネス・タックス・ロー研究会により定期的に発行される予定です。当事務所のビジネス・タックス・ロー研究会は、当事務所の弁護士・税理士が、クライアントに対しより一層的確なサービスを提供できるよう、税務に関する最新の情報・ノウハウを共有・蓄積するとともに、ビジネス・ローに関する最新の情報を発信することを目的として活動しています。なお、本ニューズレターのバックナンバーは、<http://www.jurists.co.jp/ja/topics/newsletter.html> に掲載しておりますので、併せてご覧下さい。

(当事務所の連絡先) 東京都港区赤坂 1-12-32 アーク森ビル 〒107-6029
電話：03-5562-8500(代) FAX：03-5561-9711~9714

E-mail: info@jurists.co.jp URL: <http://www.jurists.co.jp/ja/>

© Nishimura & Asahi 2012