税務実務家が解説

最新税務裁判例

会社の使用人が執行役に就任した際に、会社が就業規則及び退職金規程に基づいて退職金として支払った金員が所得税法30条1項にいう「退職所得」に該当するか問題となった事例（平成20年2月29日大阪地方裁判所判決（大阪地裁平成17年（行ウ）第236号））

解説　鳥飼総合法律事務所　弁護士　松本　賢人

第1　事　案

1　事案の概要

原告の使用人であったBら6名がその執行役に就任するに当たり、原告が、同人らに対してその就業規則及び退職金規程に基づく退職金として合計6,341万円（以下「本件各金員」という。）を支払い、その支払の際、本件各金員に係る所得は所得税法30条1項にいう「退職所得」に該当するとして所得税を源泉徴収し、これを国に納付しました。これに対し、A税務署長は、平成16年3月31日、上記所得が同法28条1項にいう「給与所得」に該当するとして、原告の平成15年7月分の給与所得の源泉徴収に係る所得税について、納税告知（納税告知額2,007万520円）及び不納付加算税賦課決定（不納付加算税額200万7,000円）をしました。そこで、原告は、上記各処分（いずれも平成17年6月28日付け審査裁決により一部取り消された後のもの）の各取消しを求めました。

2　執行役就任の経緯、処遇等

原告は、昭和37年に設立された、各種製品の企画、販売及び輸出入に関する業務等を行うことを目的とする、資本金34億3,500万円の一部上場株式会社です。原告は、平成15年6月26日の株主総会決議に基づき、平成17年法律第87号による廃止前の株式会社の監査等に関する商法の特例に関する法律（以下、「商法特例法」という。）1条の2第3項にいう「委員会等設置会社」に移行しました。原告の取締役会は、同日、原告の使用人であったB、C、D、E、F及びGの6名を執行役（商法特例法21条の5第1項4号）に選任し、Bらは、同日、原告の執行役に就任しました。

原告が採用していた執行役制度において、原告と執行役員との関係は雇用契約とされ、執行役員の処遇等はその他の使用人と同様、就業規則に基づくものとされています。

また、Bらの職名、担当業務等は、執行役就任の前後で特段変動していません。Bらは、執行役就任前は、原告の就業規則及びこれに基づく年俸制給与規程により算出される額の賃金を支給されています。これに対し、執行役としてのBらの報酬は、報酬委員会が平成15年9月に策定した業績連動役員報酬制度実施要領に基づいて同委員会において決定されることとなりました。同制度においては、執行役の報酬の一部（年間標準報酬の30パーセント）が会社の業績（経常利益の増減）及び当該執行役の目標達成状況に直接連動する仕組みが採用されています。P公共職業安定所長は、雇用保険被保険者資格喪失届に基づき、Bらが雇用保険の被保険者の資格を喪失したことを確認し、平成15年7月2日付けで、その旨を原告に通知しました。

原告の就業規則56条は、「会社は、社員の財産形成の一助とすることを目的として、O社員持株会の会員に奨励金を支給する。」と規定するところ、Bらは、執行役に就任したことから、同会規約17条2項の規定によって自動的に同会を退会し、同規約18条の規定による残金の払戻しを受けています。Bらは、執行役就任により、原告が契約する会社役員賠償責任保険の被保険者となりました。

3　退職金規程及び役員に関する退職金等の内規

原告の就業規則49条は、社員の退職金は、別に定める退職金規程により支給する旨規定し、これを受けて定められた退職金規程です。同規程に基づく退職金は、勤続年数、職級、職位に応じて多額となる一方、退職事由が会社（原告）にとって不都合な場合については、一定の減額がされることとなっています。また、本件退職金規程は、執行役を含む役員への就任による退職の場合とそれ以外の事由による普通退職の場合とで退職金の支給率を区別して規定していません。

この定めに従って、原告は、平成15年7月31日、Bらに対し、退職金合計6,341万円（本件各金員）を支払うこととし、その際、Bらから、本件各金員に係る所得は所得税法30条1項にいう「退職所得」に該当するとして合計20万4,100円の源泉所得税を徴収し、同年8月11日、これを国に納付しました。

平成15年6月26日当時の原告の「役員の定年および退職慰労金等についての内規」では、大要以下のように規定されています。使用人から役員に就任した場合、その際に使用人としての退職金（本件退職金規程に基づく退職金）を支給した上で、役員退任時には、本件内規に基づき、原告におけるすべての在職年数（使用人としての勤続年数及び役員としての勤続年数）を基礎として算出された退職慰労金から上記既払額（使用人としての退職金額）を控除することとされていました（本件内規3章3条(6)）。

なお、原告においては、本件各金員の支払後、報酬委員会規程が策定され（平成17年6月24日施行）、同規程10条1項1号は、取締役及び執行役（役員）の退職慰労金の額は、退任時の報酬月額に在任年数と役位係数を乗じて算出した額を限度とするとし、同項5号は、使用人から役員に就任した場合は、社員としての退職金を支給し、役員退職慰労金については、同項1号の算出により支給するとし、執行役就任前における使用人であった勤続期間の通算を行わない、と規定しています。

第2　争点の内容

1　要旨

争点は、本件各金員に係る所得が所得税法30条1項にいう「退職所得」に該当するかどうか、という点です。

2　法令・通達

所得税法28条1項は、給与所得とは、俸給、給料、賃金、歳費及び賞与並びにこれらの性質を有する給与に係る所得をいうと規定しています。また、同法30条1項は、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旨規定しています。同法は、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に相当する金額とする（同法30条2項）とともに、上記退職所得控除額は、政令で定める勤続年数に応じて増加することとして（同条3項）、課税対象額が一般の給与所得に比較して少なくなるようにしています。さらに、同法は、税額の計算についても、他の所得と分離して累進税率を適用することとして（同法22条1項、同法201条）、退職

手当等に係る税負担の軽減を図っているところです。

所得税基本通達（昭和45年直審（所）第30号）30－1は、「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。」と定めております。

同通達30－2は、「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。」とし、「次に掲げるもの」として、「(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務期間に係る退職手当等として支払われる給与（退職給与規定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と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として相当なものを含む。）」を列挙していました。

同通達30－2の2は、執行役員の場合については、以下のとおり規定しています。

すなわち、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、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、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とし、注として、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と規定しています。

3　判例

判例は、従来から、退職所得に該当する要件として、①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、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、が必要であると解してます（最高裁昭和53年（行ツ）第72号同58年9月9日第二小法廷判決・民集37巻7号962頁）。

また、判例は、上記①の要件を満たさず、継続的な勤務の中途で支給される退職金名義の金員が、実質的にみて上記①ないし③の要件の要求するところに適合し、課税上、上記「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、上記「これらの性質を有する給与」に当たるというためには、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である、と判示していました（前記最高裁第二小法廷判決昭和58年9月9日、同第三小法廷判決昭和58年12月6日）。

第3　当事者の主張

当事者の主張は以下のとおりです。

1　原告の主張

Bらと原告との間の勤務関係は、平成15年6月26日、雇用契約の合意解約によって終了し、Bらは、同日以降、執行役として原告の業務に従事しているが、執行役と会社との間の契約関係については、法令の規定、執行役への就任の難易、会社に対する責任、報酬形態、任期等からみて、雇用契約ではなく、取締役と同様、委任契約である。したがって、雇用契約終了の前後におけるBらと原告との関係は、その契約関係からして根本的に異なっている。

このように、雇用契約終了の前後においてBらの勤務関係に重大な変動があったこと、本件各金員が、本件退職金規程に基づき、Bらの長期間の勤労に対する対価として支払われたものであることなどに照らせば、本件各金員は、少なくとも、所得税法30条1項にいう「これらの性質を有する給与」に該当するというべきである。本件各金員に係る所得は、退職所得に該当するから、これを給与所得であるとしてされた本件各処分は、いずれも違法である。

打切り支給である旨が就業規則等に明記されていることは、「これらの性質を有する給与」に該当するための絶対的要件ではない。

2　被告の主張

引き続き在職するなどして勤務関係が継続している者に対して支給される金員が退職所得に該当するかどうかの判定に当たっては、それが、(i) 退職の事実があったと同様の事情の下に支給され、かつ、(ii) 本来の退職者が受けるべき退職金（退職者が特定の事業所等において勤務したことに対する報償及びその期間の就労に対する対価の一括後払としての性質、つまりそれまでの勤務の精算金的性質を有する金員）と同様の算出方法によって算出されたか（すなわち精算支給であるか）といった、退職手当等として当然の性質を有しているか否かの検討を行わなければならない。

この点、打切り支給（所得税基本通達30－2柱書にいう「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」ことをいう。以下同じ。）でなければ、清算金的性質を有するとはいえず、したがってまた、実質的に退職があったのと同視することもできないから、打切り支給でない給与は、上記「これらの性質を有する給与」には当たらない。

そして、退職の事実がないのに退職所得としての優遇措置を受けられること及び公平な課税の観点からして、打切り支給であることは明確でなければならず、打切り支給である旨は、社内の明文の規定により定められていることを要するというべきである。したがって、当該支払の時点において、打切り支給である旨が就業規則等に明記さ

れている場合（以下「打切り支給明記要件」ともいう。）でなければ、『これらの性質を有する給与』に当たらないと解すべきである。

使用人として勤務した後に執行役として勤務した場合について言えば、打切り支給においては、使用人として勤務した期間で退職金を算出して精算支給し、その後の執行役として勤務した期間は、使用人として勤務した期間を加味することなく、執行役として勤務した期間のみで退職（慰労）金を算出することになる。

本件各金員支給時に存在した原告の規程は、本件退職金規程及び本件内規であり、同内規によれば、役員に対する退職慰労金は、原告退職時（役員退任時）に、原告におけるすべての在職年数（使用人としての勤続年数及び役員としての勤続年数）を基礎として長期勤続優遇の支給率を適用した上で、特別加算も行って算出される仕組みとなっている。本件退職金規程が規定する退職金は、原告を実質的に退職することなく引き続き役員として勤務する者については、精算金的性質を有していないことが明白である。

以上によれば、本件退職金規程に基づき支払われた本件各金員が、所得税法30条1項にいう「これらの性質を有する給与」に該当するということはできない。そうとすれば、本件各金員に係る所得は、所得税法28条1項にいう「給与所得」（賞与に係る所得）に該当するというべきである（法人税法35条4項参照）。

第4　裁判所の判断（請求認容）

判決は、以下のように述べて原告の請求を認容しました。

1「退職所得」の意義

「所得税法が、退職所得を『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』に係る所得をいうものとし、これ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を講じているのは、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同期間中の就労に対する対価の一部分の累積としての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って、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、このような結果を避ける趣旨に出たものと解される。」

「そうとすれば、従業員の退職に際して退職手当又は退職金その他種々の名称のもとに支給される金員が同法30条1項にいう『退職所得』に当たるかどうかについては、その名称にかかわりなく、退職所得の意義について規定した前記同法30条1項の規定の文理及び退職所得に対する優遇課税についての前記立法趣旨に照らし、これを決するのが相当である。」

「このような観点から考察すると、ある金員が、同項にいう『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』に当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初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、同項にいう『これらの性質を有する給与』に当たるというためには、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、上記『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。」

「そうであるところ、上記①の要件を満たさず、継続的な勤務の中途で支給される退職金名義の金員が、実質的にみて上記3つの要件の要求するところに適合し、課税上、上記『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、上記『これらの性質を有する給与』に当たるというためには、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である（前記最高裁第二小法廷判決昭和58年9月9日、同第三小法廷判決昭和58年12月6日）。」

2　本件における判断

(1)　身分関係の異同

「上記『これらの性質を有する給与』に該当するかどうかについて検討するに、一般に、使用人は、就業規則の不利益変更の原則禁止（最高裁昭和40年（オ）第145号同43年12月25日大法廷判決・民集22巻13号3,459頁参照）、解雇権の権利濫用法理による制限（労働基準法18条の2参照）等によってその身分や賃金等の労働者としての権利を保障され、雇用保険制度や労働者災害補償保険制度等の福利厚生を享受することができるなど、労働法上の法的保護を受けられるのに対し、執行役は、上記のような労働法上の保護は受けられず、かえって、法律上任期が定められている（商法特例法21条の13第3項）上、いつでも取締役会の決議をもって解任され得る（同条6項。ただし、同条7項参照。）などその身分は保障されておらず、報酬の内容は報酬委員会の個人別の決定によることとされている（商法特例法21条の8第3項、同法21条の11）。さらに、執行役は、会社に対して善管注意義務（商法特例法21条の14第7項4号、商法254条3項、民法644条）及び忠実義務（商法特例法21条の14第7項5号、商法254条の3）を負い、そのため、任務懈怠の際には会社に対して損害賠償責任を負う（商法特例法21条の17）とともに、株主代表訴訟の被告適格を有する（商法特例法21条の25第2項、商法267条）など、その業務執行についての責任追求を受ける危険を負っているということができる。」

「そうとすれば、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ことができる（所得税基本通達30－2(2)が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を掲げているのも、これと同様の考え方に基づくものと解される。）」

「そして、前記認定のBらの執行役就任時における原告の会社としての性格及び規模、原告における役員の位置付け及びその構成、従業員の役員への就任状況、給与体系の変更内容、給与支給額の変動

状況、Bらの執行役就任時に採られた各種手続等にかんがみれば、Bらの身分関係の異動がその実質を有するものであることは明らかである。」

「したがって、Bらと原告との間の勤務関係については、Bらの執行役就任により、その性質、内容、労働条件等において重大な変動を生じたというべきであり、執行役就任後の勤務関係は、実質的にみて、執行役就任前の勤務関係の単なる延長とみることはできないというのが相当である。」

(2) 支給された退職金の意義

「前記認定の本件各金員の額の算出根拠である本件退職金規程の規定する退職金算出方法並びにBらの執行役への就任時期及び就任までの従業員としての勤続年数（なお、Gは創業者の一族である。）等によれば、本件各金員は、執行役就任時点におけるそれまでの各勤続期間中の勤務に対する報償ないしその間の労務の対価の一部分の累積としての性質を持つものとして、一括して支払われたものであり、その点において役員へ就任することなく原告を退職する従業員に対して本件退職金規程に基づき支払われる退職金と何ら異なるところがないということができる。」

「また、前記認定のとおり、原告においては、就業規則において従業員には退職金を支給する旨が規定され、これに基づいて定められた本件退職金規程の定めによって退職金の額が具体的に算出されることとなっていたことからすれば、Bらの従業員としての退職金債権は執行役就任の時点で具体的に生じていたと解されるのに対し、執行役の退職慰労金は報酬委員会の個人別の決定によるものとされているのであるから、執行役退任の際のBらに対する退職慰労金の有無及びその額は、本件内規が原告の委員会等設置会社移行後の執行役に適用ないし準用されるか否かにかかわらず、執行役就任時には法的には未確定であったといわざるを得ない。そして、前記認定の原告の会社としての性格及び規模並びに執行役就任に伴う身分関係の変動内容に照らせば、Bらの就業規則に基づく従業員としての退職金をその執行役就任の時点で精算しておくことが、Bらの権利保障の観点から好ましいということができるとともに、原告にとっても、将来の紛争の予防の観点から好都合であったということができるから、本件各金員の支払について合理的必要性があったと認められる。」

(3) 退職所得該当性

「以上に述べたところを総合すると、本件各金員は、原告の従業員から執行役への就任という単なる従前の勤務関係の延長とはみられない実質を有する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下に、一時金として支給されたものというべきであるから、課税上、上記『退職により一時に受ける給与』と同一に取り扱うのが相当であり、所得税法30条1項にいう『これらの性質を有する給与』に当たるというべきである。」

3 打切り支給である旨の就業規則等への明記の要否

「当該中途支給の金員が上記精算の趣旨で支給されるものとして「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か否かについては、当該中途支給の前後における勤務関係の性質、内容、労働条件等における重大な変動の有無、当該変動に当たり変動前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合理的必要性の有無等をしんしゃくした上で当該退職金制度の規定内容やその具体的運用状況等に即して個別具体的に検討し判断すべきである、と判断し、明記は絶対の条件ではないと判示している。」

第5 検討

1 本判決の意味

「執行役」は、平成14年の商法改正で創設された委員会設置会社の業務執行機関で、取締役に代わって委員会設置会社の業務執行を担当します。任期や会社に対する損害賠償義務等について、判決も指摘するごとく法律に規定されています。

これに対して「執行役員」は、取締役の数の減員を図る大企業において設けられる例が多いポストですが、あくまでも、その地位は、アメリカの大企業のオフィサーの地位に近く、業務執行に関しては相当の裁量権限を有するものの法的には一種の使用人です（江頭憲治郎「株式会社・有限会社法」有斐閣313頁）。執行役のように任期や会社に対する特別な損害賠償義務が法律で定められたりはしていません。

本件は、執行役制度が法律に規定されて、会社がこれを利用した場合に関する判決であり、このようなケースにおいても、従前の判例の枠組にしたがって、打切り支給の明記の有無にこだわらずに、実質的に判断して執行役の取得した金員を退職所得としたもので、従前の判例・裁判例の傾向と合致し、かつ、新たな事例を付け加えたものと評価できます。

2 今後の課題

本判決はあくまで、執行役就任時に退職金として支給された金員について判断したものであり、執行役退職時に役員退職金として支給される金員については何も判断していません。そこで、後者の金員がどのように判断されるかが問題となるのですが、この点、退職所得と解すると、本件の原告のように、役員退任時の内規に、使用人時代も含めて退職金を算定する定めを置いている会社の場合、従業員は実質的に「退職所得」の二重評価によって不当に所得税を免れる結果を生じないのかどうなのか、が問題となります。このような問題を解決する方法としては、打切り支給である旨の明記が必要であるとする本件訴訟での被告の考え方にも、一応の合理性があります。本件訴訟で被告は控訴していますが、このような問題点も考慮したのかも知れません。

また、本件とは異なりますが、例えば、短期間で関係会社間で異動させる場合に、退職の事実を作り出して退職金を支給する場合は、内容的には賞与に近いような場合であっても、退職している以上退職所得になるか、が問題となります。このような場合、賞与であることが明確に立証できる場合でない限り、原則として退職所得と解さざるを得ないように思いますが、果たしてそれが真に妥当な結論かどうかは、法制度のあり方としていささか疑問な点もあります。この点、立法論としては、短期間での退職について、従来の課税のあり方を改めるべき、との議論もされています。