

分掌変更による役員退職給与の 分割支給の損金算入時期

(東京地方裁判所平成 24 年(行ウ)第 592 号法人税更正処分取消等請求事件(全部取消し)(確定)
(納税者勝訴)国側当事者・国(宇都宮税務署長) 平成 27 年 2 月 26 日判決)

第 61 回 2015 年 (平成 27 年) 8 月 7 日
発表 藤井 茂男

※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/>

「分掌変更による役員退職給与の
分割支給の損金算入時期」

報告者 藤井 茂男

東京地方裁判所平成24年（行ウ）第592号法人税更正処分取消等請求事件（全部取消し）（確定）
（納税者勝訴）国側当事者・国(宇都宮税務署長) 平成27年2月26日判決**第1 事案の概要**

本件は、原告が、「本件役員」が「本件分掌変更」に伴い、「本件退職慰労金」を支給することを決定し、「本件第二金員」を本件役員に支払い、「平成20年8月期」に係る法人税について、本件第二金員が退職給与に該当することとして損金の額に算入して確定申告をしたところ、処分行政庁から、本件第二金員は退職給与に該当しないため、損金の額に算入することはできないとして、「本件更正処分」及び「本件過少申告加算税賦課処分」を受けたことから、原告が、処分行政庁の所属する国を被告として、「本件各処分」の取消しを求める事案である

第2 認定事実

1. 本件退職慰労金の支給の経緯

本件は、原告が、原告の創業者乙（「本件役員」）が平成19年8月31日に原告の代表取締役を辞任して非常勤取締役となったこと（「本件分掌変更」）に伴い、本件役員に対する退職慰労金として2億5000万円（「本件退職慰労金」）を支給する決議を行い、本件退職慰労金を支給した経緯は、次のとおり。

- ① 退職日 平成19年8月31日
 ② 本件退職慰労金の支給金額 2億5000万円
 ③ 本件退職慰労金の決議の日

原告が、平成19年8月4日の株主総会及び同月10日の取締役会において決議した旨主張。実際には、平成24年8月7日付けで、株主総会議事録及び取締役会議事録を作成した。原告が、平成19年8月当時に、本件株主総会及び本件取締役会議事録を作成していなかったことについては当事者間に争いはない。

- ④ 本件退職慰労金の支給の日及び支給金額
 平成19年8月31日(平成19年8月期) 7500万円(以下、「第一金員」)
 平成20年8月29日(平成20年8月期) 1億2500万円(以下、「第二金員」)
 なお、原告は、それぞれ支給の日を含む事業年度の損金の額に算入した。

- ⑤ 源泉所得税の納付
 平成19年9月6日 第一金員に対する源泉所得税 13,219,200円を納付した。
 平成20年9月8日 第二金員に対する源泉所得税 22,032,000円を納付した。

- ⑥ 本件退職慰労金の計算資料
 勤続年数 役員就任 昭和51年3月6日から平成19年8月31日(分掌変更)まで。
 A有限会社の勤続年数の1/2を加算する。
 月額報酬 本件分掌変更直前(平成19年8月分) 870,000円
 分掌変更後 (平成19年8月分) 400,000円
 計算式 退任時の報酬月額×役員在任期間×最終役位係数

2. 処分行政庁の更正処分及び告知処分

これに対して、処分行政庁は、本件第二金員は退職給与に該当せず損金の額に算入することはできないとして、次の処分を行った。

- ① 法人税更正処分（以下「本件更正処分」という。）
- ② 過少申告加算税賦課決定処分（「本件過少申告加算税賦課処分」）
（上記を併せて「本件更正処分等」という。）
- ③ また、本件第二金員は賞与であるとして計算される源泉所得税額と原告の納付額との差額について納税の告知処分及び不納付加算税の賦課決定処分といい、本件告知処分と併せて「本件告知処分等」という。

3. 原告の本件各処分の取消し請求

原告が、国に対して、本件更正処分等及び本件告知処分等（「本件各処分」）の取消しを求めるとともに、本件告知処分等に基づき、源泉所得税並びに源泉所得税に係る不納付加算税及び延滞税として充当され又は原告が納付した金額（「本件納付金等」）の返還を求める事案である。

4. 時系列による退職給与の決議から支払い

平成19年 8月10日	本件退職慰労金の計算に関し、「退職慰労金の計算」を作成した。 本件分掌変更に伴う原告の乙への役員報酬月額を支払状況等 本件分掌変更の直前（平成19年8月分）まで 本件分掌変更後（同年9月）以降
平成19年 8月31日	本件役員に対し、退職慰労金の一部7,500万円（「第一金員」）を支払った。 平成19年8月期において、第一金員を損金の額に算入して確定申告した。
平成19年 9月6日	第一金員が退職所得に当たるとして、源泉所得税13,219,200円を納付した。
平成20年 8月29日	本件役員に対し、退職慰労金の一部12,500万円（「第二金員」）を支払った。 平成20年8月期において、第二金員を損金の額に算入して確定申告した。
平成20年 9月8日	第二金員が退職所得に当たるとして、源泉所得税22,032,000円を納付した。 本件退職慰労金の支給について、平成19年8月4日の株主総会及び同月10日の取締役会において決議した旨主張しているところ、平成24年8月7日付けで、株主総会議事録及び取締役会の議事録を作成した。 平成19年8月当時において、本件株主総会及び本件取締役会に係る議事録を作成していなかったことについては当事者間に争いはない。

第3 争点

- [争点1] 本件第二金員が退職基因要件を満たしているか否か。
- [争点2] 本件第二金員が労務対価要件を満たしているか。
- [争点3] 本件第二金員が一時金要件を満たしているか。
- [争点4] 本件第二金員が法人税法上の退職給与に該当するか。
- [争点5] 本件第二金員を平成20年8月期における損金の額に算入することができるか。

第4 当事者の主張

別紙の通り

第5 当裁判所の判断

1. 争点1（本件第二金員が退職基因要件を満たしているか否か。）について

1. 本件第二金員は退職基因要件を満たしている

原告は、本件第二金員は退職基因要件を満たしているというべきである。

- ① 本件株主総会において、本件役員に対する本件分掌変更に伴う退職慰労金（おおむね2億円～3億円。）を支給するとして、その支給金額等の詳細は取締役会が決定することを決議した。
- ② 本件総会決議を受けた本件取締役会において、本件役員に対する退職慰労金を2億5000万円とし、これを分割支給すること等を決議した。
- ③ 本件役員に対し、本件退職慰労金の一部として、平成19年8月31日に7500万円（本件第一金員）を、平成20年8月29日に1億2500万円（本件第二金員）を、それぞれ支給した。

2. 本件退職慰労金の支給に関する意思決定がなされている。

(1) 本件第二金員が本件退職慰労金規程の定めについて

被告は、本件第二金員が本件退職慰労金規程の定めに従って支払われたものではない旨主張する。

(2) 本件退職慰労金の支給決議

原告が、本件役員に対して総額2億5000万円の本件退職慰労金を支給することを前提として、その一部として本件各金員を支給したことは明らかであり、原告において、本件退職慰労金を支給する旨の意思決定がされたものとするのが合理的である。

(3) 本件計算書の記載内容について

① 議事録の紛失又は未記載について

本件計算書に沿う形で本件退職慰労金の一部（本件各金員）を支給したという事実経緯によれば、原告は本件退職慰労金を支給する旨の意思決定をしていたものとするのが合理的である。

② 甲の説明の変遷について

甲は、尋問における供述内容を訂正した理由について、その理由は次のとおりとして、その説明内容は一応合理的なものである。

- ① 本件役員が本件計算書の署名部分をボールペンで記載したことを明確に記憶していたため、原本が二つあると思い込んでしまったこと。
- ② 本件議事録添付計算書の原本は見付かったが、本件計算書の原本は見当たらず、本件議事録添付計算書のうち「23年／8月まで」との部分は鉛筆によるメモ書きであることが判明した。

③ 本件計算書の記載部分について

本件計算書の「支払日」欄には、次のとおり記載されており、その体裁から、上記③は、平成19年8月から3年以内に、本件退職慰労金の残額を支払うという趣旨で記載されたものであると合理的に解釈することができる

- ① 「平成19年8月末日 75,000千円」、
- ② （改行）「平成20年8月以降 残額とする」、
- ③ （改行）「(3年以内)」

3. 本件第二金員は債務が確定していない。

(1) (被告の主張) 本件第二金員は支給する予定がなかった。

被告は、次の内容によれば、その後の決算状況により、支給するか否かなどが左右されることが前提とされ、本件第二金員は、実際に支給する予定のない金員であったなどと主張している。

- ① 原告が本件退職慰労金残額を未払金等として計上していないこと。
- ② 本件退職慰労金残額について、その具体的な支給方法を定めていなかったこと。
- ③ 原告は、本件減額取締役会決議により、本件退職慰労金を減額した上、本件残額2000万円を支払っておらず、各分納報告書面に記載された分割支給の方法も異なっていること。
- ④ 原告は、金融機関に欠損の決算書を出せないとして、本件退職慰労金を分割支給することとし、本件残額2000万円をいまだ支払っていない旨説明していたこと。

(2) 本件第二金員が退職基因要件を満たしている。

① 本件退職慰労金を未確定とする証拠はない。

原告が総額2億5000万円もの本件退職慰労金を支給するかどうか自体を決議していないにもかかわらず、あえて本件計算書や各分納報告書面に退職慰労金の総額が2億5000万円である旨を明記し、これを前提として按分計算した住民税や所得税を源泉徴収して納付するなどということは通常考え難く、これを覆すに足りる事実ないし証拠はない。

② 本件第二金員が退職基因要件を満たす。

原告は、本件取締役会決議において、本件退職慰労金の全額を3年以内に支給することを決議し、現実に本件第二金員を本件退職慰労金の一部として支給したのであるから、本件第二金員が退職基因要件を満たさないということとはできない。

(3) 被告の退職基因要件否定する主張は当たらない。

被告が主張する本件第二金員の退職基因要件を否定する主張を基礎付けるものとして、以下述べるのとおり、いずれも本件第二金員について退職基因要件を否定すべき事情には当たらない。

① 本件退職慰労金の分割支給本件通達ただし書に適合する。

原告は、本件通達ただし書に依拠して、本件退職慰労金の分割支給について、現実に分割支給した金額を当該支給日の属する事業年度において損金経理することとし、実際にそのような会計処理をしていたことができる。

② 本件退職慰労金残額の具体的な支給方法を定めていた。

原告は、本件取締役会決議において、本件計算書に基づき、本件退職慰労金の総額（2億5000万円）及び分割支給の終期（3年以内）を決議していた。

③ 本件残額2000万円の未払金は退職基因要件を否定するに当たらない。

原告は、本件取締役会決議において、本件退職慰労金の支給を決議し、その後の事情（本件減額取締役会決議や本件残額2000万円の不支給）は、前記認定を覆すべき事情には当たらない。

④ 分割支給した動機は退職基因要件を左右しない。

本件退職慰労金を分割支給した動機が、本件第二金員の退職基因要件についての判断を直接左右する事情に当たるとは解し難い。

(4) 本件第二金員の分割支給は利益調整や銀行借入の都合ではない。

① 分割支給は利益調整とする主張は退職基因要件のテーマではない。

被告の主張は、飽くまでも原告の所得金額の計算（争点4及び5）において問題となるものであり、本件役員所得である本件第二金員の所得区分（本件第二金員が退職基因要件を満たすか否か）を左右する事情には当たらないというべきである。

② 本件第二金員決議に基づいて支払っている。

原告は、本件取締役会決議において、本件役員に対する本件退職慰労金を支給することを決議したのであるから、仮に、原告が銀行からの借入金を本件第二金員の支給に充てたからといって、本件第二金員の退職基因要件の判断に直ちに影響するものではない。

4. 以上の検討によれば、本件第二金員は退職基因要件を満たしているというべきである。

2. 争点2 本件第二金員が労務対価要件を満たしているか

1. 本件退職慰労金規程は、労務対価要件を満たす計算方法

原告は、本件退職慰労金規程において、①退任時の報酬月額、②役員在任年数、③最終役位係数を基礎として、役員退職慰労金を算定する旨を定めているところ、本件退職慰労金が本件退職慰労金規程に基づいて算定されたものであることは、本件計算書の記載内容からも明らかである。

2. 原告の職務期間に有限会社の役員在任期間を加算できるか

原告は、本件有限会社が原告の前身会社であり、原告が本件有限会社（P支社）の事業を引き継いだことをもって、本件有限会社に対する功績を原告に対する功績と同視しているものと解されるのであり、本件退職慰労金の算定において、原告の本件有限会社における役員勤続年数が考慮されているからといって、本件退職慰労金の一部ないし全部について、労務対価要件が失われるものと解することはできない。

3. 本件減額取締役会決議と本件退職慰労金規定との整合について

本件減額取締役会決議は、本件第二金員の支給後の事情にすぎないから、本件減額取締役会決議の事実及び内容は、本件第二金員の退職給与としての性質（退職基因要件ないし労務対価要件）に影響を与えるものではない。

4. 本件第二金員は、労務対価要件を満たしている。

以上によれば、本件第二金員は、労務対価要件を満たしているというべきである。

3. 争点3 本件第二金員が一時金要件を満たしているか

1. 一時金の解釈と課税要件該当性

各種の法律又は退職年金契約に基づいて支払われる金員のうち、年金の形式で支払われるものは、雑所得に分類され(所法35③)、一時金の形式で支払われるものは退職手当等とみなされること(所法31条)に鑑みれば、退職所得に該当するための要件として、一時金要件が問題とされているのは、年金の形式で定期的、継続的に支給されるものを排除する趣旨であるものと解される。

そうである以上、退職を基因として支払われる金員が複数回にわたって分割支給されたからといって、当該金員が一時金要件を満たさないということができないことは明らかである。

2. 本件取締役会決議は年金の支給決議に該当しない。

原告は、平成19年8月、本件退職慰労金を3年以内に支給する旨の本件取締役会決議をしており、同月及び平成20年8月に本件各金員が支払われた事実に照らしても、本件退職慰労金が年金の形式で定期的、継続的に支給されるものに当たらないことは明らかである。

3. 本件第二金員は、一時金要件を満たしている。

以上によれば、本件第二金員は、一時金要件を満たしているというべきである。

4. 争点4 本件第二金員が法人税法上の退職給与に該当するか否か。

1. 分掌変更による退職給与の損金算入と法基達9-2-32の適用

(1) 退職給与の損金算入

法人税法34条1項は、損金の額に算入しないこととする役員給与の対象から、役員に対する退職給与を除外しており、役員退職給与は、法人の所得の計算上、損金の額に算入することができるものとされている。

(2) 退職給与の損金算入の趣旨と解釈

その趣旨は、役員退職給与は、役員としての在任期間中における継続的な職務執行に対する対価の一部であって、報酬の後払いとしての性格を有することから、役員退職給与が適正な額の範囲で支払われるものである限り（法基34②参照）、定期的に支払われる給与と同様、経費として、法人の所得の金額の計算上損金に算入すべきものであることによるものと解される。

そして、同法同項にいう退職給与とは、役員が会社その他の法人を退職したことによって初めて支給され、かつ、役員としての在任期間中における継続的な職務執行に対する対価の一部の後払いとしての性質を有する給与であると解すべきである。

(3) 分掌変更等による退職給与の本件通達適用の該当性

そして、役員の方掌変更又は改選による再任等が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、実質的には退職したと同様の事情にあると認められるときは、上記分掌変更等の時に退職給与として支給される給与も、従前の役員としての在任期間中における継続的な職務執行に対する対価の一部の後払いとしての性質を有する限りにおいて、同項にいう「退職給与」に該当するものと解することができる。

(4) 被告主張の法基達9-2-32を特例通達とする考えを否定

この点、被告は、分掌変更のように、当該役員が実際に退職した事実がない場合には、退職給与として支給した給与であっても、本来、臨時的な給与（賞与）として取り扱われるべきであり、法基達9-2-32 がその特例を定めた特例通達である旨主張しているところ、同主張が、職務分掌変更等に伴い支給される金員は、本来、法人税法上の退職給与に該当しないという趣旨であるならば、これを採用することはできない。

2. 本件第二金員は継続的な職務執行の対価の後払いと認められる。

本件役員は、本件分掌変更により、原告の代表取締役を辞任して、非常勤取締役となり、本件役員が原告の代表権を失い、その給与も半額以下となっていることに照らせば、本件役員は実質的に原告を退職したと同様の事情にあるということが出来る。

本件第二金員が、従前の役員としての在任期間中における継続的な職務執行に対する対価の一部の後払いとしての性質を有していることも明らかである。

3. 本件第二金員は、法人税法上の「退職給与」に該当する

以上によれば、本件第二金員は、法人税法上の「退職給与」に該当するというべきである。

5 争点5 本件第二金員を平成20年8月期の損金の額に算入することができるか否か。

1. 本件第二金員を本件通達ただし書に基づいた損金経理

本件第二金員は、法人税法上の退職給与に該当するから、原告の所得金額の計算上損金に算入されるべきものであるところ、原告は、本件退職慰労金の損金経理について、本件通達ただし書に依拠して、実際に分割支給した金額を、当該支給日の属する事業年度における損金に算入することとして、本件第二金員を平成20年8月期の損金の額に算入している。

2. 本件通達ただし書の適用について

(1) 本件通達ただし書の設定趣旨

本件通達は、役員に対する退職給与の損金算入の時期につき、その本文において、株主総会の決議等によりその額が具体的に確定した日の属する事業年度とした上で、そのただし書において、退職給与の額を支払った日の属する事業年度においてその支払った額につき損金経理をした場合には、これを認める旨を定めている。本件通達ただし書は、昭和55年の法人税基本通達の改正により設けられたものであるが、その趣旨は、次に掲げることとし、税務上もこれを認めること。としたものであると解される。

「当事者の主張」「争点5」「被告の主張」「2. 本件通達の適用に関する検討」「(2) 本件通達の趣旨」の記載を参照

(2) 本件通達ただし書に依拠した中小法人の事例

本件通達ただし書の趣旨は、中小法人では、次のような事例がみられる。

- ① 企業においては、資金繰りの観点から、役員退職給与を複数年度にわたって分割支給することもあること。
- ② 役員退職給与を分割支給する場合において、その額が確定した事業年度において全額を未払金に計上して損金経理するのではなく、本件通達ただし書に依拠して、分割支給をする都度、その金額を当該事業年度における退職給与として損金経理するという取扱い（「支給年度損金経理」）をしている中小企業も少なくないこと。
- ③ 複数の文献が、本件通達ただし書に依拠して、役員退職給与を分割支給する場合に支給年度損金経理が可能である旨を紹介しており、多数の税理士や公認会計士が、自らのウェブサイトにおいて、同様の会計処理を紹介していることが認められる。

この点、本件通達ただし書は、役員退職給与を分割支給する場合について直接言及したものではないものの、退職給与を複数年度にわたり分割支給した場合において、その都度、分割支給した金額を損金経理する方法についても、その適用を排除するものではないと解される。

3. 本件第二金員の分割支給と本件通達の適用

(1) 分掌変更による退職給与は法人税法34条1項にいう退職給与に該当

法人税法34条1項にいう「退職給与」とは、役員が会社その他の法人を退職したことによって初めて支給され、かつ、役員としての在任期間中における継続的な職務執行に対する対価の一部

の後払いとしての性質を有する給与であると解すべきであり、役員としての地位又は職務の内容が激変し、実質的には退職したと同様の事情にあると認められる場合に退職給与として支給される給与も、上記「退職給与」に含まれるものと解すべきである。

そうである以上、本件通達における「退職した役員」、「退職給与」といった文言についても、実質的には退職したと同様の事情にあると認められる場合をも含むものと解すべきであることは明らかである。

(2) 本件通達ただし書の合理性

本件通達ただし書は、短期的な資金繰りがつくまでは、役員退職給与の支払をしないということもあり得るといふ企業の実態を前提として設けられたものであり、企業が資金繰りに支障を来さないように役員退職給与を分割支給すること自体は、企業経営上の判断として、合理的なものであるといふことができる。

そして、原告は、本件退職慰労金を一括で支払う資金的余裕がなく、経常収支が赤字とならない範囲で支給するという目的から、本件退職慰労金を3年以内に分割支給することとしたのであり、原告の平成19年8月期の損益計算書及びその期末における貸借対照表の記載内容に照らしても、本件退職慰労金を3年以内に分割支給することとしたことが不合理であるといふことはできない。

4. 本件第二金員の平成20年8月期に損金算入できるか

(1) 被告主張の債務確定と損金計上時期について

被告は、原告が、本件取締役会決議において、本件退職慰労金の支給を決議したならば、その時点において、本件退職慰労金に係る債務は確定したので、本件退職慰労金に係る債務は、本件取締役会の開催日の属する平成19年8月期における損金に算入すべきである旨主張する。

(2) 法人税法における損金算入規定

① 法人税法における損金算入に関する基本規定

内国法人に対して課する各事業年度の所得に対する法人税の課税標準は、各事業年度の所得の金額であり、当該所得の金額は、当該事業年度の益金の額から当該事業年度の損金の額を控除した金額とされている（法法21、22①）。

そして、当該事業年度の損金の額について、「内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上当該事業年度の損金の額に算入すべき金額は、別段の定めがあるものを除き、次に掲げる額とする。」とし（法法22③）、「当該事業年度の販売費、一般管理費その他の費用（償却費以外の費用で当該事業年度終了の日までに債務の確定しないものを除く。）の額」を損金の額に算入すべき金額とする旨を定めており（法法22③二）、さらに、同条3項各号に掲げる額は、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準（公正処理基準）に従って計算されるものとしている（法法22④）。

② 債務確定基準の趣旨

法人が役員に対して支給する退職給与は、「販売費、一般管理費その他の費用」に含まれ、法人税法22条3項2号が「償却費以外の費用で当該事業年度終了の日までに債務の確定しないもの」を損金に算入すべき費用の範囲から除外した趣旨は、債務として確定していない費用は、その発生の見込みとその金額が明確でないため、これを費用に算入することを認めると、所得の金額が不当に減少させられるおそれがあることによるものであると解される。

その費用をどの事業年度に計上すべきかについては、公正処理基準に従うべきこととなる。

(3) 支給年度損金経理は公正妥当な会計処理か

① 支給年度損金経理は公正処理基準とされている。

原告は、本件通達ただし書に依拠して、本件第二金員を平成20年8月期の損金に算入するという本件会計処理を行っているところ、支給年度損金経理は、企業が役員退職給与を分割支給した場合に採用することのある会計処理の一つであり、多数の税理士等が、本件通達ただし書を根拠として、支給年度損金経理を紹介している。

本件通達ただし書が昭和55年の法人税基本通達の改正に依拠して支給年度損金経理を行うという会計処理は、相当期間にわたり、相当数の企業によって採用されていたものと推認できることをも併せ考えれば、支給年度損金経理は、役員退職給与を分割支給する場合における会計処理の一つの方法として確立した会計慣行であるといえることができる。

② 支給年度損金経理が公正妥当なものといえるかどうか

支給年度損金経理は、本件通達ただし書に依拠した会計処理であり、現実に退職給与が支給された場合において、当該支給金額を損金経理することにより、企業会計（税務会計）上、退職給与が支給された事実を明確にするというものにすぎず、当該事業年度における所得金額を不当に軽減するものではない。

本件通達ただし書に依拠した支給年度損金経理が、本件通達本文による会計処理との対比において、所得金額を不当に軽減するおそれがあるとはいえない。

(4) 役員退職給与は支給年度損金経理が会計慣行か

① 役員退職給与及び支給年度損金経理の会計慣行について

被告は、役員退職給与を現実の支給時に費用として計上することを許容する会計処理の基準や確立した会計慣行はなく、多数の税理士等が支給年度損金経理を紹介しているのは、本件通達ただし書に依拠した課税実務上の取扱いを紹介しているものにすぎないとして、本件会計処理は公正処理基準に従ったものとはいえない旨主張している。

② 公正処理基準と支給年度損金経理

イ. 公正処理基準の適用範囲

企業会計原則や中小企業の会計に関する指針は、原則として、収益については実現主義により、費用については発生主義により認識することとしている。

公正処理基準は、企業会計原則のような特定の会計基準それ自体を指すものではなく、本件会計処理が特定の会計基準に依拠していないからといって、当然に公正処理基準に従ったものといえることができないわけではない。

ロ. 本件通達ただし書は支給年度経理処理を前提

本件通達ただし書は、退職給与の額が確定した年度において、当該退職給与を損金経理せず、現実に退職給与を支給した年度において、当該支給額を損金経理するという会計処理を前提としていることは、その文言上、明らかである。

ハ. 支給年度損金経理も公正処理基準

中小企業においては、会計基準よりも、法人税法上の計算処理（税務会計）に依拠して企業会計を行っている場合が多いという実態があるものと認められるところ、本件通達ただし書に依拠した支給年度損金経理は、一般に公正妥当な会計慣行の一つであるといえるべきである。

(5) あてはめ

以上検討したところによれば、本件第二金員を平成20年8月期の損金に算入するという本件会計処理は、公正処理基準に従ったものといえることができる。

役員退職給与に係る費用をどの事業年度に計上すべきかについては、公正処理基準に従うべきところ、本件通達ただし書に依拠した本件会計処理が公正処理基準に従ったものといえることは、これまで検討してきたとおりであり、これと異なる被告の主張は採用することができない。

5. 本件第二金員を平成20年8月期の損金に算入できる

以上によれば、本件第二金員を平成20年8月期の損金の額に算入することができるというべきである。

第3 総括**1 本件告知処分等の適法性等について****1. 課税処分等の全部取り消し****(1) 本件第二金員は所得税法上の退職所得に該当する**

本件第二金員は、本件退職慰労金の一部として支払われたものであり、退職基因要件、労務対価要件及び一時金要件のいずれも満たしているものと解すべきであるから、所得税法上の退職所得(同法30条1項)に該当するというべきである。

(2) 本件第二金員に対する源泉所得税にかかる本件告知処分等を取り消す。

本件第二金員に対する源泉所得税2203万2000円を納付したのであり、本件第二金員が退職所得に当たらず、給与所得に該当することを前提としてされた本件告知処分等はいずれも違法であり、取消しを免れない。

2. 賦課処分等の全部取り消し**(1) 本件告知処分等による納付税額**

原告が、本件告知処分等を受けて、源泉徴収税及び不納付加算税(合計3090万7148円)を納付した経過は、別紙3記載2のとおりであり、原告は、次の金額をそれぞれ納付している。

- ① 平成23年 5月27日 429万5200円
- ② 同年11月22日 14万4275円
- ③ 平成24年 1月 6日 2149万3148円
- ④ 同年 4月 5日 497万4525円

(2) 誤納金と還付加算金及び特例基準割合

源泉徴収による国税の納税義務は、源泉徴収の対象となる所得の支払の時に成立し同時に納付すべき税額が確定するものであるところ、原告が本件告知処分等を受けて納付した上記3090万7148円は、その徴収義務がないにもかかわらず納付されたもの(誤納金)であるから、被告は、原告に対し、遅滞なく、これを金銭で還付しなければならない(通則法56条1項)。

2 本件更正処分等の適法性について

本件第二金員は、本件退職慰労金の一部として支払われたものであり、本件第二金員を現実に支払った平成20年8月期の損金の額に算入することができるというべきである。

したがって、本件更正処分等は、本件第二金員が退職給与に該当しないことを前提としてされた点において違法であるというべきである。

そして、本件第二金員が退職給与に該当するものとして平成20年8月期の損金の額に算入した上で、平成20年8月期の法人税に係る所得金額及び納付すべき法人税額を算定した結果は、「確定申告」欄記載のとおり金額を超えるものではないと認められるから、本件更正処分のうち、所得金額〇〇〇〇〇〇〇〇円、納付すべき法人税額〇〇〇〇〇〇〇〇円を超える部分及び本件過少申告加算税賦課処分は、いずれも違法であり、取消しを免れない。

第6 本件判決に対する検討

1. 退職給与について

1. 法人税における役員退職給与の取扱い

法人税法34条1項の規定において、その「別段の定め」から退職給与を除外していることからすれば、法人税法における役員退職給与の損金算入については、法人税法22条4項に規定する一般に公正妥当と認められる会計処理の基準(以下、「公正処理基準」という。)に委ねられるものと解される。

したがって、法人がその役員の退職という事実に基づいて決議を行い、支出した退職給与の額は、法人の費用とであり、かつ、その金額は損金の額に算入されることになる。

このように、法人税法における役員の退職給与の取扱いは、その退職給与の解釈、範囲及び内容については、法人の意思に委ねられていることになる。

しかし、たとえ法人の意思であっても、その退職という事実が認定されなかった場合には、費用及び損金の額に算入されないことになるのである。

また、退職の事実が認定された場合であっても、法人税法では、その支給金額が不相当に高額な支出と認められる場合には、相当な額を超える部分は損金の額に算入されないものとされている(法法34②)。

2. 退職給与の意義

(1) 公正処理基準における退職給与

役員退職給与は、役員としての在任期間中における継続的な職務執行に対する対価の一部として、その職務執行に対する対価の後払いとしての性格を有するものとされている。

このことから、退職給与とは、役員がその法人を退職したことによって支給され、かつ、役員としての在任期間中における継続的な職務執行に対する対価の一部の後払いとしての性質を有する給与であると解すべきである。

(2) 所得税法30条1項の規定と法人税の取扱い

所得税法では、「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(所法30①)。」とされている。

つまり、所得税法における「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」の定義は、法人税における公正処理基準の解釈として、退職給与とされる内容と同様に考えることができる。

(3) 具体的な決議方法

会社法における役員給与は、定款又は株主総会の決議によって定めることとされている。

退職給与を定款で定めることはまれなことから、具体的には、退職給与の内規、取締役会の成案を得て、株主総会の決議を行うことになる(会社法361)。

一般的には、この決議により支給される金額は適正な退職給与とされ、法人税法はこれを援用して損金の額に算入されることになる。

3. 退職の基因の相違による退職給与

退職給与には、大きく大別して、次のように分類される。

① その法人の役員としての役職を完全に辞する場合の退職給与

② その法人の役員の分掌変更又は改選による再選等により、事実上退職したと同様な場合に支給される役員給与

4. 退職給与とされるための要件

所得税法では、給与による所得を担税力の要請から、定期的な給与等や賞与及びそれらの経済的利益を給与所得に、退職により一時に受ける給与及び経済的利益を退職所得として区分する。この退職所得又は退職給与とされるためには、次の要件を必要とするものと考えられる。

- ① 退職又は事実上の退職という事実基因していること(退職基因要件)。
- ② 退職給与が、その法人におけるその役員の職務に基因していること(労務対価要件)。
- ③ その退職給与が一時金により支払われていること(一時金要件)。

5. 退職給与の損金算入要件

(1) 法人税における損金算入要件

法人税法では、「別段の定め」である役員給与の損金不算入を定める34条1項の規定から退職給与が除外されていることから、退職給与の費用性は公正処理基準に委ねられる。

したがって、法人税法が退職給与の損金不算入として関与できる部分は、その支給額に不相当に高額な部分について、その損金不算入に関する部分である(法34②、法令70②)。

(2) 公正処理基準とされる決議による決議

会社法361条の決議がなされていなければならない。

なお、その決議が確定し、法人がその債務として認識した日の属する事業年度の損金の額に算入されるものとされている(法22③二)。

(3) 本事例の取扱い

ところが、本事例では、明確な決議がなされたことも、記録もなされていなかった。

しかし、それらの決議内容が争われていないが、本来ならば、役員退職給与の費用及び損金の額に算入されるためには、適正な決議要件が求められなければならない。

6. 法人税基本通達9-2-28との関わり

退職給与の損金算入の要件は、株主総会の決議により、その退職に伴う支給金額の決議がなされた日の属する事業年度に損金の額に計上すべきものとされている。

しかし、期の途中で死亡し、当期にかかる株主総会が集結するまでに役員退職給与を支給し、その支給日の属する事業年度に損金経理した場合は、その経理を認めるものとされ、実情に合わせた取扱いがなされている(法基通9-2-18ただし書)。

ところが、本事例のように、株主総会の決議があった年度以降の年度に支給した場合であっても、決議された事業年度と分割して支給した事業年度のいずれも費用及び損金の額とすることができるかどうかについては、議論がある。

7. 退職給与の支給状況

本件退職慰労金の支給の日及び支給金額

- ① 平成19年8月31日(平成19年8月期) 7500万円(以下、「第一金員」)
- ② 平成20年8月29日(平成20年8月期) 1億2500万円(以下、「第二金員」)

なお、原告は、それぞれ支給の日を含む事業年度の損金の額に算入した。

2. 退職給与が確定しているか否か

1. 被告は本件第二金員は確定していないとして争う

税務調査において、前記の「7. 退職給与の支給状況」の①に記載する第一金員に関する部分は容認されているので争われていないが、②に記載する第二金員に関しては、債務が確定していないものとして損金不算入とされており、この処分の取り消しが本件の主訴である。

2. 形式的な要件

役員退職給与は株主総会の決議により確定されなければならない。

原告は、会社法361条による決議を行っていないものと思われるが、本件では、この部分は争点にされていない。

3. 実質的な要件

本件第二金員が支給され、費用として確定し、損金の額とされるためには、本件役員の退職の事実がなければならない。そのためには、次の要件が必要とされている。

(1) 本件第二金員が退職基因要件を満たしているか否か。

被告は、①未払金に計上していないこと、②支払い方法を具体的に決めていないこと等を指摘して、本件第二金員の債務が確定していないと主張する。

これに対し、判決は、「本件計算書や各分納報告書面に退職慰労金の総額が2億5000万円を明記し、これを前提として按分計算した住民税や所得税を源泉徴収して納付した。」ことをもって、総額が確定していたと認定している。

また、分割支給についても、3年以内に支払う記述だけで、分割支給に合理性を認めている。

これらの認定は、途中経過の記録をもって、本件役員退職給与について、原告の行為全体の意思を推認するもので、疑問が残る。

(2) 本件第二金員が労務対価要件を満たしているか否か。

労務対価要件を満たす方法として、①退任時の報酬月額87万円×②役員在任年数36.5※×③最終役位係数4.0＝1億2702万円とし、同額の特別功加算金を加算し、2億5000万円と算定した。

※ 本件原告在任期間 31.5年に有限会社の在任期間1/3弱を加算した期間

法法34条2項に基づく退職給与の不相当高額に関する規定では、「当該役員の下内国法人の業務に従事した期間、その退職の事情、・・・その退職した役員に対する退職給与として相当であると認められる金額を超える場合におけるその超える部分の金額」と規定し、本件原告以外の在任期間の加算を制限している。

最近の裁判例を散見しても、役位倍率は3.0程度、特別功加算金は加算しない例が多い。

(3) 本件第二金員が一時金要件を満たしているか否か。

一時金要件に対する要請は、所得税法30条1項に規定する「退職により一時に受ける給与」の要件を満たすためのもの。

本判決では、年金と認定されないために「3年以内」に支払うことと記載されたことにより、一時金要件の適用が認められた。

一時金要件の適用は、年金に該当するかどうかで判断することができるのか。

分割追加支給された本件第二金員のような場合であっても、一時金要件の適用を満たすことになるのだろうか。

3. 株主総会の決議がなされているか。

1. 支給決議の有無

本件裁判では争われていないが、本件原告は、株主総会を開催していないこと及び株主総会議事録を作成していないことを認めている。

このようなことを、中小企業を理由に許されるものであろうか。

2. メモは議事録に代替できるか

本判決では、本件計算書の「支払日」欄に、平成19年8月から3年以内に、本件退職慰労金の残額を支払うという趣旨で記載されたものであると合理的に解釈することができるとしている。

- ① 「平成19年8月末日 75,000千円」、
- ② (改行)「平成20年8月以降 残額とする」、
- ③ (改行)「(3年以内)」 と判示する。

このようなメモで、本件原告の形式的、実質的な意思を確認することができるのだろうか。

3. 源泉所得税の計算根拠をもって、確定金額を推認できるか。

前記と同様。

4. 本件第二金員が法人税法上の退職給与に該当するか。

1. 法人税法における退職給与

法人税法34条1項は、その損金不算入とする難易から退職給与を除外し、退職給与そのものについては、法人の社会通念に委ねている。

法人税法の基本的な考えでは、その社会通念を公正処理基準として受け入れている。

2. 社会通念としての退職給与

会社が退職した役員に対して退職給与を支給するためには、まず、会社法361条の決議を要すること、その決議の前提として、本件役員が、①退職基因要件、②労務対価要件及び③一時金要件を備えている必要がある。

本件判決では、形式的要件である、会社法361条の決議が未了なのに、争点にしていない。

実質的要件については、実務においても、判断基準にすることができるだろうか。

3. 社会通念から判断

社会通念から費用として確定した金額かどうかを判断するならば、本件退職給与の全額を費用及び損金の額に算入されないことになる。

それは、あまりにも酷な判断としても、救済の余地がないのでは。

4. 法基通9-2-28ただし書の適用

法基通9-2-28ただし書では、形式要件が整っていない場合であっても、内規又は取締役会の決議により、実際に支給することが確実な場合に、その退職給与を支給した場合には、損金経理により損金の額に算入できるとされ、一般には、多く利用されている。

そうだから、本件更正処分は、第一金員を容認し、第二金員を否認したのであろうか。

5. 本件第二金員が平成20年8月期の損金の額に算入できるか。

1. 法基通9-2-28ただし書の適用解釈

法基通9-2-28ただし書では、「法人がその退職給与の額を支払った日の属する事業年度においてその支払った額につき損金計理をした場合には、これを認める。」と規定し、本来の形式基準の決議を行う株主総会の開催された事業年度の前及び後のいずれの事業年度であっても、適用されるのであろうか。

退職給与の支給における社会通念からすれば、株主総会の決議をした事業年度にその全額を計上することを原則としている。しかし、相続税の納税や遺産分割の事情により、株主総会より前の事業年度で支給した場合には、実態に整合することにしたものである。

よって、株主総会の後の事業年度で支給する場合とは、すでに、未払金として計上してある金額を支給するしかないことからすれば、費用及び損金の額に計上することはできないことになる。

もし、未払金の計上をしなかったのであるならば、国税通則法第23条による更正の請求に依ることになる。

2. 本件第二金員は更正の請求によるべき

以上の判断からすれば、本件第二金員は平成19年8月期に計上すべきものであり、平成20年8月期の損金の額に算入できないことになる。

6. 税理士等のウェブサイト記載は、公正処理基準といえるか。

1. 税理士等のウェブサイト記載内容

税理士等のウェブサイトへの搭載は、顧客を勧誘することと自ら専門家としての見解を表明する目的でなされている個人的なもので、学術団体や職業団体を代表しているものではない。

そこに掲載されている、法基通9-2-28ただし書に対する見解は、ただし書に規定されている文言に基づいているもので、文字通り、支払時に損金経理により損金の額に算入できるものと解説されているものが多いのが実情である。

2. 法人税基本通達の位置づけ

法人税基本通達は、法人税法を解釈適用するための国税庁の見解であり、企業会計と法人税法との基本的な関係に基づいて解釈及び適用することが予定されている。

現行の法人税法は、企業会計の基本的構成を借用概念として、「別段の定め」を規定していることからすれば、法人税法の適用は、まず、企業会計の適用がなされなければならない。

しかし、「別段の定め」がなされているものに限り、公正処理基準に優先して法人税の規定が適用されるのである。

3. ウェブサイト記載は必ずしも公正処理基準とはいえない

そうであるならば、本件退職給与の帰属年度は平成19年8月期になされるべきであり、本件第二金員も平成19年8月期に計上することが求められる。

この適用こそが、公正処理基準の適用であり、それに反する内容を含む税理士等の法基通9-2-28ただし書を解説したウェブサイト記載は公正処理基準ということとはできない。

もし、第二金員による支給額を公正処理基準とするならば、その決議の事業年度に全額を損

金の額に算入する方法と、決議だけを行うことにより、複数の支給の都度に費用として、損金の額に算入することができることになり、公正処理基準は、いずれの方法も認めることになる。これでは、多額の会計処理である役員退職給与としては適切性を欠くものであろう。

7. 課税庁は不相当高額を主張すべきではなかったか。

1. 旧法の損金不算入規定の適用

役員給与について、平成18年改正前では、旧法人税法35条において、臨時的給与等を利益処分の性格があるものとして損金不算入としていたものを法人税法34条1項に移管して、厳格な損金不算入規定を創設した。

本件調査官は、法人税法34条1項の適用に固執し(旧法35の適用と誤解したのでは。)、法人税法34条1項から退職給与が除外されていたことに気がつかなかったのではないだろうか。

2. 不相当高額の判定の余地

本件の法人税法の適用で最も問題とされる部分は、不相当高額の適用ではないのだろうか。本件退職給与では、退職給与総額を2億5000万円としたにも関わらず、実際の支給金額は、本件第一金員及び本件第二金員を併せて2億円であること。

その計算方式も、役位倍率、在職期間の計算及び特別功労加算金と不相当高額の適用すべき判断をすべき事項が揃っている。

8. 本事例は、参考事例として活用できるか。

本件判決では、結果として納税者が勝訴した話題を提供する判決結果になっているが、実際には、その構成要素を見ると、ほとんどの場面が納税者の実務における反面教師となる部分が多く見受けられる。

また、課税庁は、第二金員を役員退職給与ではなく、法34条1項に規定する定期同額給与、事前確定届出給与及び利益連動給与のいずれにも該当しない「その他役員給与」として損金不算入を意図したと思われる。

これは、法34条1項の規定が定期同額給与等以外の支給額について、旧法35条(役員賞与の損金不算入)の規定と同様に解しているためではないだろうか。

そのため、法34条1項の「その他役員給与」の主張で十分として、決議要件や不相当高額の主張をしなかったのではないだろうか。

そうであるならば、課税庁の主張のミスによって、原告は救われたことになる。

そうすると、本事例の勝訴判決を一般の実務に応用できるかどうか、疑問であり、十分に検討しなければならない。

そして、次に掲げる内容を検討することにより、①法人税法における法の解釈、②要件事実の認定及び③あてはめを通じて、租税法律主義に立脚した法の適用がなされなければならない。

- ① 法人税法34条1項及び同法22条4項の法解釈。
- ② 法人税法22条4項～解釈される、社会通面と債務の確定の判断。
- ③ 法人税基本通達9-2-28及び9-2-32の解釈・適用。
- ④ 法人税法34条2項および同施行令70条2項に規定する不相当高額の適用

第4 当事者の主張

別紙

1. 争点1 本件第二金員が退職基因要件を満たしているか否かについて

(1) 被告の主張

1. 退職基因要件を満たしていない

本件役員は、原告を退職しておらず、本件第二金員は退職基因要件を満たしていない

本件役員は、本件分掌変更により原告を退職しておらず、本件第二金員は、本件退職慰労金規程の定めに従って支払われたものではないから、実質的にも退職基因要件を満たしていないといふべきである。

(1) 株主総会決議及び取締役会決議が必要

原告が役員に対して退職慰労金を支給するためには、株主総会決議及び取締役会決議が必要となる。

(2) 株主総会は開催されていない

① 本件第二金員は、原告の株主総会において、その支給自体や金額及び時期等が決議されたものと認めることはできない。

② 原告は、本件株主総会を開催した証拠として、手帳に「5：00 家族 食事会」との記載があるのみである。単なる親族の食事会であったものとみるのが自然かつ合理的である。

(3) 平成19年8月当時に本件取締役会議事録は作成されていなかった

① 本件第二金員については、原告の取締役会において、その支給自体や金額及び時期等が決議されたものと認めることもできない。

② 原告は、本件取締役会を開催したことの証拠として、本件取締役会議事録及び本件計算書を提出するが、平成19年8月当時に作成していなかった。

これは、本件取締役会が開催されていないことを強く推認させるものである。

(4) 原告が立証するものは、源泉所得税の納付実績だけ

原告の指摘する事情は、本件退職慰労金が、本件退職慰労金規程に従い、株主総会及び取締役会で決定されて確定していたことまで裏付けるものではなく、原告が本件役員に対する退職給与として最大2億5000万円を支給した場合に備えて源泉所得税等を計算したこと、及び、実際に支給した金額に係る税額を納付したことを推認させるにすぎない。

2. 支給した退職給与は本件第一金員のみで、本件第二金員は、退職基因要件を満たしていない。

本件退職慰労金のうち、原告が本件役員に対して役員退職給与として実際に支給することが確定していたのは、本件分掌変更時に実際に支給された本件第一金員のみであり、本件第二金員は、実際に支給する予定のない金員であったといふことができる。

したがって、本件第二金員は、退職基因要件を満たしていないといふべきである。

(1) 本件通達ただし書は例外規定である

原告は、平成19年8月31日現在の決算に、本件退職慰労金残額を未払金に計上していない。

原告は、役員退職給与について、法基通9-2-28（「本件通達」）ただし書の税務処理を踏まえ、一般に支給時に費用計上する取扱いが行われているなどと主張するが、本件通達ただし書は、企業の実情に配慮するため、例外として、税務上もこれを認めることとしたものにすぎない。

(2) 本件退職慰労金残額は債務が確定していなかった。

本件退職慰労金残額について、3年以内に支払うとする漠然とした時期の記載しかしていない。

甲は、本件取締役会において本件退職慰労金残額を具体的にいつ幾ら支払うというところまで決めていなかった旨供述している。

(3) 原告は、本件残額2000万円をいまだ支払っていない。

また、平成19年8月31日付け及び平成20年8月31日付けで、P市役所に対し、「退職所得に係る住民税の特別徴収税額の分納について」と題する書面を提出しているが、これらに記載された分割払の方法は異なっている。

この点、原告は、申係官から次の指示があったなどと主張している。

- ① 申係官から本件残額5000万円引き下げを要望されたため、本件減額取締役会決議を行った、
- ② 申係官から本件残額2000万円を支払うのはよくないとの指導があったため、本件残額2000万円を支払わないこととしたこと。

(4) 金融機関に欠損の決算書の提出をためらったため。

原告は、本件説明書面において、「当社の業態では常に資金需要があり今後の取引を考えると金融機関に対し欠損の決算書は出したくない。そこで分割払いとし支払時に経費計上することとした。当期の支給金額は7500万円とした。」「その後は金融機関に対して欠損の申告書は出せないとの理由から残金の支払を一時中断しております」と記載し、壬税理士は、原告の決算が厳しかったため、本件残額2000万円を支払っていない旨を述べていた。

3. 本件第二金員の支払い繰り延べは利益調整である。

原告は、本件退職慰労金の支払のために借入れをせずに済む範囲内で、かつ、赤字決算に陥らない範囲で支給を行うことが必要であった旨主張している。

しかしながら、赤字決算を回避するためとはいえ、その事業年度において発生した費用を翌事業年度以降に繰り延べることは利益調整にほかならない。

また、本件第二金員は、その支給額の大部分（合計8000万円）を銀行からの借入金に依存しており、本件役員に支給された本件第二金員のうち5000万円は、本件役員からの借入金として、再び原告の預金口座に入金され、その一部は即座に原告の支払手形の支払資金に充てられている。

これらの取引が時間的・金額的に近接していることからすれば、原告は、本件第二金員について、銀行借入れで手当てをし、本件役員からの借入れにより還流を受けたものとみるのが自然かつ合理的であり、借入れをせずに済む範囲内で本件退職慰労金を支給することが必要であった旨の上記主張には理由がない。

4. 以上によれば、本件第二金員が退職基因要件を満たしているということはできず、所得税法30条の退職所得には該当しない。

本件第二金員は、臨時的・利益処分的性格が強い賞与として同法28条の給与所得に該当するものということができる。

(2) 原告の主張

1. 本件第二金員が退職基因要件を満たしている

原告は、本件株主総会において、本件役員に対する退職慰労金（2億円ないし3億円）を支給す

ることを決議し、その詳細の決定を取締役に一任した。

そして、原告の取締役である甲らは、本件退職慰労金規程に照らし、同業他社の支給金額や本件役員の功労、原告の資金繰り等を考慮して検討を重ねた結果、原告は、本件取締役会において、本件役員に対して本件退職慰労金を支給すること、平成19年8月末日に7500万円を、平成20年8月以降3年以内（平成22年8月末まで）に本件退職慰労金残額を支給することを決議した。

本件第二金員は、本件退職慰労金の一部として支給されたものであり、本件第二金員が退職基
因要件を満たしていることは明らかである。

2. 当期に必要な議事録以外は作成しない

原告は、登記等のために特に要請される場合を除き、株主総会等の議事録を逐一作成することはしていなかったものであり、家族経営の中小企業において、株主総会の議事録が存在しないことは、株主総会決議の不存在を直ちに意味するものではない。

本件各議事録は、後日作成されたものではあるが、株主や取締役の記憶に基づき、正確な経過や決議内容を記載したものであり、当時作成された本件計算書や本件役員の手帳の記載によっても裏付けられている。

3. 本件退職慰労金残額は支払いが予定されていた

被告は、原告が本件退職慰労金残額を実際に支給する予定はなかったなどとも主張しているが、根拠のない憶測に基づく主張であり、以下のとおり、被告の上記主張には理由がない。

(1) 多くの中小企業は支払年度損金経理による。

被告は、上記主張を基礎付ける事情として、本件退職慰労金残額を未払金等として計上していないことを挙げているが、会計処理が当事者間の合意に影響を与えるものではない。

また、多くの中小企業は、役員退職慰労金を分割支給した上、本件通達ただし書を踏まえて、支給時に費用計上する取扱いを行っており、原告もかかる慣行に従ったにすぎない。

(2) 分割支給の理由について

- ① そもそも本件退職慰労金を期間内においてどのように分割支給するのかは、本件退職慰労金の支払債務の総額が確定していたかどうかに影響を与えるものではない。
- ② (a) 原告が分割支給することとした理由は、平成19年8月当時、本件退職慰労金全額を費用に計上すれば、黒字決算が一転して巨額の赤字決算に転落し、金融機関における債務者区分（格付け）が引き下げられ、資金調達に悪影響が及ぶことが強く懸念されたためである。
- (b) 本件退職慰労金を3年以内に分割支給する旨の合意は、本件退職慰労金に係る支払債務が確定したことを裏付けるものである。
- (c) 流動資金の一時的な借入れであり、本件役員からの借入れについても、本件役員が自発的に提案したものであって、本件第二金員の支給と連動したのではない。

(3) 本件残額2000万円を支給しないことで本件退職慰労金残金の支給予定がないといえない。

本件残額2000万円を支給していないことをもって、本件退職慰労金残金を支給する予定がなかったなどということとはできない。

- ① いわゆるリーマン・ショックに伴う航空業界の大不況により、同金員を支給することができなかった。
- ② 本件税務調査が平成22年4月に開始したが、原告は、申係官から、本件残額5000万円の支給

金額を引き下げてもらいたい旨の要望を受けた。

- ③ 原告は、申係官から、本件税務調査が継続中であり、本件残額2000万円を支給するのはよくないとの指導を受けたため、その支給を見送った。

(4) 資金繰りを考慮して分割支給をすることにした。

原告は、資金繰りを考慮して分割支給をすることにしたのであり、決算状況によって、全額支払うかどうかが未定であったわけではない。

2. 争点2 本件第二金員が労務対価要件を満たしているか

(1) 被告の主張

別法人の役員在任期間は労務対価要件を満たさない。

本件退職慰労金は、原告と別法人である本件有限会社における役員在任期間を考慮して算定されており、明らかに本件役員原告における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後払いとしての性質を有しない金員が含まれている。

したがって、本件退職慰労金は、実質的に、労務対価要件を満たさないといえることができる。

(2) 原告の主張

原告は有限会社の事業を引き継いでいる。

本件退職慰労金の算定基準となった役員在任年数には、原告の役員在籍年数のみならず、本件有限会社における役員勤続年数のうちの5年が加算されている。

原告は、本件有限会社のP支社の事業を引き継いで創業された会社であり、役員在任年数に関して、本件有限会社における勤続年数の合算に係る規定が現に置かれている。

したがって、役員の本件有限会社当時における功績を原告に対する功績として勘案する必要があり、本件退職慰労金の算定に当たっても、本件退職慰労金規程の定めに従ったものである。

3. 争点3 本件第二金員が一時金要件を満たしているか

(1) 被告の主張

本件第二金員は、一時金要件を満たさない。

本件第二金員は、「平成20年8月以降(3年以内)」に支払われるものとされた金員であり、「一時」に一括で支払われることが予定されていなかったものであるばかりか、実際にも、本件第一金員の支払と分けて、退職から1年後に支払われた金員である。

したがって、本件第二金員が実質的にみて一時金要件を満たさないことは明らかである。

(2) 原告の主張

退職所得は、「一時に一括で」支払う要件はない。

退職所得は、「退職により一時に受ける給与」(所法30条1項)と定義されていることから明らかにおり、「一時に」支払われれば足り、「一時に一括で」支払われる必要はない。

前記最高裁昭和58年9月9日判決が、退職所得について、一時金要件をもうけたのは、退職後において、定期的、継続的に支給を受けるもの(これは、退職年金であり、雑所得に該当する。)と区分するためである。

4 争点4 本件第二金員が法人税法上の退職給与に該当するか

(1) 被告の主張

1. 分掌変更は退職給与に該当しない。

(1) 役員が当該法人に引き続き在職している場合には退職とい得ない。

役員退職給与の支給対象者である役員が当該法人に引き続き在職している場合には、たとえ、代表取締役を辞任して会社の代表権を喪失したとしても、その者は単に役員としての分掌が変更されたにすぎないもので、当該会社を退職したということとはできない。

(2) 法基通9-2-32の適用は特例的に損金算入が認められる。

法人が役員の退職の事実がないにもかかわらず当該役員に支給する役員退職給与については、法基通9-2-32にいう、いわば特例的に損金算入が認められることになる場合以外には、損金の額に算入することはできないと解すべきである。

そして、同通達の趣旨や、同通達にいう「退職給与として支給した給与」とは、現実に支給した退職給与のことを指し、未払退職給与は含まない趣旨であると解すべきであり、同通達の柱書きが「本文の『退職給与として支給した給与』には、原則として、未払金等に計上した場合の当該未払金等は含まれない。」と定めているのも、この趣旨を明らかにしたものとイえる。

(3) 法人税法上の退職給与として取り扱う三要件

役員の分掌変更等の場合に法人が当該役員に対して支給する退職給与については、次の三つの要件を全て満たす場合にのみ、法人税法上の退職給与として取り扱うことが相当である。

- ① 分掌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られること（「実質退職要件」）
- ② 法人が当該役員に対して退職給与を現実に支給したこと（「現実支給要件」）
- ③ ②の退職給与が①の分掌変更等に基因して支給されたものであること（「基因性要件」）

ただし、現実支給要件については、法人が、分掌変更等に際し、役員に対して退職給与を現実に支給せずに未払金等に計上していることにつき、法人の資金繰りなど合理的な理由によるものであり、かつ、未払金等への計上が一時的なものである場合（「合理的・一時的未払の要件」）には、例外的に、現実支給要件の充足は求められない。

(4) 法人税も所得税の退職給与も退職に基因する。

- ① 法人税法は、退職給与の意義について所得税法30条1項を引用していない。

退職所得について、「これらの性質を有する給与」までも「退職手当等」に含めることにしたものと解されるが、法人税法は、所得税法上創設的な意味合いを包含するものとして特に定義されている「これらの性質を有する給与」は含まれないと解すべきである。

- ② 過去の裁判例を分析すると、法令上の課税要件を、企業の実態に即したのものとして取り扱うこととするために特例として定められた通達（「特例通達」）が合法性の原則に反しないものとして容認される要素は、次の要件を備えていることなどと解される。
 - イ. 当該通達が、正当な目的を有するものであること。
 - ロ. 合理的な規定であること。
 - ハ. 相手方である納税者においてその取扱いが異議なく受容されていること。
 - ニ. 特例通達によって定められている要件を厳格に解釈・適用する限り、これによって特に一部の者の租税負担が軽減される結果となるものではないこと。

2. 本件第二金員を退職給与として取り扱うことはできない。

本件第二金員を退職給与として取り扱い、これを損金の額に算入するためには、本件第二金員が、①実質退職要件、②現実支給要件（又は、合理的・一時的未払の要件）、③基因性要件の全てを満たすことが必要となるところ、被告は、本件分掌変更があったこと及び本件第二金員が支給されたことを争うものではなく、実質退職要件及び現実支給要件は問題とならない。

しかしながら、本件第二金員は、本件分掌変更に基因するものとは認められず、基因性要件を欠くことから、法人税法上、本件第二金員を退職給与として取り扱うことはできない。

(2) 原告の主張

1. 法人税法における中小企業の退職給与

(1) 法人税法上の退職給与

法人税法上の退職給与（同法34条1項）は、所得税法上の退職所得と同様に、退職（退職と同視し得る職務分掌変更等を含む。）に基因して支払われる退職手当等を意味すると解すべきであり、退職所得要件を満たし、所得税法上の退職所得に該当するような役員退職金は、法人税法上の退職給与にも該当するというべきである。

(2) 被告の主張は中小企業における事業承継の実態にも背く。

法人税基本通達9-2-32を特例通達と解することは、租税法律主義に反するものであるし、同通達の要件を満たさなければ、職務分掌変更等に際して支給される役員退職金を「退職給与」として損金算入することができないということとはできない。

なお、被告の主張を前提とした場合、職務分掌変更に基因して支払う役員退職金を損金に算入するためには、会計上退職時に一括して費用計上し、全額を一括支給しなければならないこととなるが、このような解釈は、中小企業における事業承継の実態にも背くものである。

2. 本件第二金員は、退職所得の要件を満たす。

本件第二金員は、退職所得としての要件をいずれも満たし、所得税法上の退職所得に該当するものであるから、法人税法上の退職給与に該当することも明らかである。

5. 争点5 本件第二金員を平成20年8月期の損金の額に算入することができるか

(1) 被告の主張

1. 法人税法における損金算入の要件

(1) 法人税法における損金の額と債務の確定

法人税は、当該事業年度の損金の額について「当該事業年度の販売費、一般管理費その他の費用（償却費以外の費用で当該事業年度終了の日までに債務の確定しないものを除く。）の額」を損金に算入すべき金額とする旨規定し、当該事業年度終了の日までに債務が確定していることを損金算入の要件（債務確定基準）とすることを明らかにしている（法法22③二）。

また、同条4項は、同条3項各号に掲げる額は、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」（「公正処理基準」）に従って計算されるものとしている。

(2) 債務確定基準の意義

債務確定基準の意義については、法人税法において、具体的には、当該事業年度終了の日までに、次の三要件が必要であると解するのが相当である。

- ①「当該費用に係る債務が成立していること」、
- ②「当該債務に基づいて具体的な給付をすべき原因となる事実が発生していること」、
- ③「その金額を合理的に算定することができるものであること」

2. 本件通達の適用に関する検討

(1) 退職給与の損金算入時期と本件通達

本件通達は、退職した役員に対する退職給与の損金算入の時期について、本文において、原則的には、株主総会の決議等によりその支給すべき退職給与の額が具体的に確定した日の属する事業年度において、損金の額に算入することとし、ただし書において、例外的ないし特例的に、実際に支払った日の属する事業年度で損金経理することとした場合には、税務上もこれを認めることを定めている。

(2) 本件通達の趣旨

本件通達ただし書が設けられた趣旨は、次に掲げるような、これを実際に支払った日の属する事業年度で損金経理することとした場合には、税務上もこれを認めることとしたものである。

- ① 期中に病気又は死亡等により役員が退職したため取締役会等で内定した退職給与を支払った場合、当該退職給与に関する株主総会の決議等が翌期になるような場合において、法人税法上、支払時の損金算入を認めないのは、実態に即していないと考えられること。
- ② 株主総会の決議等により退職給与の額を定めた場合に、役員を理由として、短期的な資金繰りがつくまで支払をしないことも、企業の実態として十分あり得ることである。

このような場合に、原則的な取扱いしか認めないとすれば、実態として損金として認めてよいようなものであるとき、これを実際に支払った日の属する事業年度で損金経理すること。

(3) 本件通達は分掌変更を予定しない

本件通達は、実際に退職した役員に対する退職給与の額の損金算入時期を定めたものであり、分掌変更に際して支給される金員のように、特例的に退職給与として損金算入することが認められる場合にまで適用することを予定したものではない。

3. 退職給与の損金算入の要件

(1) 退職していない者に本件通達の適用はない。

本件役員は、原告を退職していないのであり、本件通達の適用がないことは明らかである。

また、本件退職慰労金残額は、利益調整を意図して支給金額や支給時期が決められたことが強くうかがわれる本件において、本件通達の適用は、本件通達の前記趣旨に反する。

(2) 本件通達は特例適用である。

本件通達ただし書は、実務上の必要性から、例外的ないし特例的に、実際に支払った日の属する事業年度で損金経理することとした場合には、税務上もこれを認めることを定めたものであり、本件通達の本文とただし書の間を逆転させるような原告の上記主張は不合理である。

4. 役員退職給与の会計処理

(1) 本件退職給与の債務確定と帰属年度

役員退職給与を当該事業年度における損金の額に算入するためには、当該事業年度終了の日までに債務として確定していることが必要であり(法法22②)、役員退職給与が債務として確定したときは、確定した日の属する事業年度の損金の額に算入されるべきものとなる。

(2) 役員退職給与の会計処理と公正処理基準

この点、原告は、法人の行った会計処理が公正処理基準に従ったものと認められるためには、かかる会計処理が次の二つの要件を満たす必要があり、平成20年8月期に損金の額に算入することが認められる旨主張する。

- ① 会計慣行又は会計基準に従ったものであること。
- ② 法人税法の企図する公平な所得計算という要請に反しないこと。

しかしながら、公正処理基準に従ったものと認められるためには、法人の採用する会計処理が公正処理基準に従っていることが必要であり、単に会計慣行又は会計基準が存在すれば足りるというものではない。

原告は、多数の税理士が多数のウェブサイトにおいて、役員退職給与の分割支給の経理処理につき、株主総会ないし取締役会が役員退職給与の支給を具体的に決議したときに全額を費用として計上して損金の額に算入する方法と、分割支給する支給額を各支給日の属する事業年度の決算において費用として処理して同事業年度の損金の額に算入する方法が選択的に用いられてきたと主張しているが、これらをもって、上記のような経理処理が会計慣行として確立していると評価することはできず、ましてや分掌変更等の場面においても、上記のような経理処理が会計慣行として確立していると評価することはできない。

5. 役員退職給与の損金算入時期

以上によれば、本件第二金員を法人税法上の退職給与として認められるとしても、その損金の額に算入すべき時期は、本件退職慰労金に係る債務が確定したとされる平成19年8月期であるから、本件第二金員を平成20年8月期における損金の額に算入することはできない。

(2) 原告の主張

1. 役員退職給与の損金算入要件

法人の行った会計処理が公正処理基準に従ったものであると認められるためには、2つの要件を満たすことが必要であり、かつ、それで十分である。

- ① 会計慣行又は会計基準に従ったもの。
- ② 法人税法の企図する公平な所得計算という要請に反しない。

2. 本件通達による会計処理は中小企業の慣行に適合する。

(1) 中小企業における役員退職給与と本件通達

非上場の中小企業において、役員退職慰労金を分割支給する場合、本件通達を考慮して、次の方法が行われており、これが慣行として確立している。本件会計処理は、②の会計慣行(会計基準)に従ったものであり、上記の①の要件を満たすものというべきである。

- ① 株主総会等会が役員退職給与を具体的に決議したときに全額を損金の額に算入する方法。
- ② 分割支給する支給額を、各支給日の属する事業年度の決算において費用として経理し、当

該事業年度における損金の額に算入する方法。

この点、多数の税理士が、ウェブサイトにおいて、支給時に費用として、支給時の損金の額に算入することができる旨説明している。なお、中小企業において、完全に退職するのはまれであり、多くの場合、円滑な事業承継のため、職務分掌変更を行った上で、数年間は平役員として残るのが実情であるところ、役員に支払われる退職慰労金が完全な退職に伴い支払われるものであるか、退職と同視し得る職務分掌変更等に伴い支払われるものであるかによって、上述した会計慣行に変わりはない。

(2) 本件通達ただし書による会計処理では不当な軽減は図られない。

本件通達ただし書は、中小企業の会計慣行を踏まえ、役員退職慰労金の支給時における損金経理を条件として、支給時の損金算入を認めたものであり、役員退職慰労金の支給が、退職と同視し得る職務分掌変更等に基因するものである場合においても同様である。

さらに、既に確定した役員退職慰労金を分割払する場合において、実際の支給日の属する事業年度まで損金の額への算入時期を繰り延べても、法人税の不当な軽減が図られるとは考え難い。

(3) 本件会計処理は公正処理基準に従ったもの

以上によれば、本件会計処理は、公正処理基準に従ったものであるから、本件第二金員を本件事業年度における損金の額に算入することができるというべきである。

3. 本件通達を特例通達と解することは租税法律主義に反する

本件通達を特例通達と解することは租税法律主義に反するものであり、また、その解釈としても、本件通達が職務分掌変更等に基因して支給される退職給与に適用されないものであると解することはできない。

例えば、本件通達本文は、完全に退職した役員に支払われる退職給与の支払のみならず、完全な退職と同視し得る職務分掌変更等に伴う退職給与の支払にも適用されるべきものである。