

東京地方裁判所 平成●●年(〇〇)第●●号 法人税更正処分取消等請求事件

国側当事者・国(宇都宮税務署長)

平成27年2月26日一部認容・確定

判 決

原告	A株式会社
同代表者代表取締役	甲
同訴訟代理人弁護士	井上 康一 矢向 孝子
被告	国
同代表者法務大臣	上川 陽子
処分行政庁	宇都宮税務署長 吉池 正一
同指定代理人	木上 寛子 齋藤 誠密 青木 典一 前山 静夫 馬田 茂喜 泉 絢也

主 文

- 1 処分行政庁が平成23年5月27日付けでした原告の平成19年9月1日から平成20年8月31日までの事業年度に係る法人税の更正処分のうち、所得金額491万6230円、納付すべき法人税額61万8900円を超える部分及び過少申告加算税の賦課決定処分を取り消す。
- 2 処分行政庁が平成23年5月27日付けでした原告の平成20年8月分の源泉徴収に係る所得税の納税告知処分及び不納付加算税の賦課決定処分を取り消す。
- 3 被告は、原告に対し、3090万7148円及びうち429万5200円に対する平成23年5月28日から、うち14万4275円に対する同年11月23日から、うち2149万3148円に対する平成24年1月7日から、うち497万4525円に対する同年4月6日から各支払済みまで、平成25年12月31日までについては年4.3%の割合、平成26年1月1日から同年12月31日までについては年1.9%の割合、平成27年1月1日から同年12月31日までについては年1.8%の割合、平成28年1月1日以降については年7.3%の割合又は租税特別措置法93条2項に規定する特例基準割合(ただし、当該特例基準割合に0.1%未満の端数があるときは、これを切り捨てたもの)のいずれか低い割合による各金員を支払え。
- 4 訴訟費用は被告の負担とする。
- 5 この判決は、被告に対する判決書の正本の送達の日から14日を経過したときは、第3項に限り、仮に執行することができる。ただし、被告が3100万円の担保を供するときは、その仮執行を免れることができる。

## 事実及び理由

### 第1 請求

主文第1項ないし第4項と同旨

### 第2 事案の概要

本件は、原告が、原告の創業者である乙（以下「本件役員」という。）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（以下「本件分掌変更」という。）に伴い、本件役員に対する退職慰労金として2億5000万円（以下「本件退職慰労金」という。）を支給することを決定し、平成20年8月29日、その一部である1億2500万円（以下「本件第二金員」という。）を本件役員に支払い、平成19年9月1日から平成20年8月31日までの事業年度（以下「平成20年8月期」といい、他の事業年度についても、その終期により同様に表記することとする。）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を前提として本件第二金員を損金の額に算入し、また、原告が源泉徴収に係る所得税（以下「源泉所得税」という。）を納付するに際し、本件第二金員が退職所得（所得税法30条1項）に該当することを前提として計算した源泉所得税額を納付したところ、処分行政庁から、本件第二金員は退職給与に該当せず損金の額に算入することはできないとして、法人税更正処分（以下「本件更正処分」という。）及び過少申告加算税賦課決定処分（以下「本件過少申告加算税賦課処分」といい、本件更正処分と併せて「本件更正処分等」という。）を受け、また、本件第二金員は退職所得に該当しないとして、本件第二金員が賞与であることを前提に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（以下「本件告知処分」という。）及び不納付加算税の賦課決定処分（以下「本件不納付加算税賦課処分」といい、本件告知処分と併せて「本件告知処分等」という。）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、本件更正処分等及び本件告知処分等（以下、併せて「本件各処分」という。）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（以下、上記充当ないし納付された源泉所得税等を併せて「本件納付金等」という。）の返還を求める事案である。

#### 1 関係法令等の定め

本件に関する法令等の定めは、別紙1「関係法令等の定め」記載のとおりである（別紙において定義した略語等は、本文においても用いることとする。）。

#### 2 前提事実（証拠等を掲げていない事実は、当事者間に争いのない事実である。）

##### （1）当事者等

ア（ア）原告は、昭和51年3月●日にL市を本店所在地として設立された、生産性向上のための自動専用機、治工具の開発及び設計製作、一般機械及び構造物の設計、計算、スケッチ、工業デザイン等の請負、航空機、自動車、造船等の生産設備、試験装置、風洞模型、立体モデル等の設計製作及び販売等を目的とする株式会社である。〔乙1、2〕

（イ）平成19年8月期及び平成20年8月期の各期末における原告の発行済株式総数は、9万5000株であり、そのうち、現在の代表取締役である甲（本件役員の子。以下「甲」という。）が5万1750株を、丙（本件役員の子〔甲の兄〕。以下「丙」といい、甲と併せて「甲ら」という。）が2万8500株を、本件役員が1万株を、丁（本

件役員の妻〔甲らの母〕。以下「丁」という。)が4750株を、それぞれ保有していた。〔乙3の1・2〕

(ウ)原告の平成19年8月期における取締役は、本件役員、丁(ただし、平成18年10月30日に退任)及び甲らであり、平成20年8月期における取締役は、本件役員及び甲らであった。〔乙2〕

イ(ア)本件役員は、昭和34年12月、戊(以下「戊」という。)及びB(以下「B」という。)と共に、C有限会社(以下「本件有限会社」という。)を設立した後、昭和51年3月、原告を創業した。〔甲13、乙20〕

(イ)本件役員は、原告の設立時から平成19年8月31日までの間、原告の代表取締役の地位にあったが、同日付けで原告の代表取締役を辞任して、原告の非常勤取締役となった(本件分掌変更)。

## (2) 原告の役員退職慰労金に関する規程等

ア 原告は、役員の退職慰労金について、以下の内容を含む役員退職慰労金規程(以下「本件退職慰労金規程」という。)を定めている。〔乙13〕

(ア)退職した役員に支給すべき退職慰労金は、次の各号のうち、いずれかの額の範囲内とする。〔第2条〕

- ① 本件退職慰労金規程により取締役会が決定し、株主総会で承認された額。
- ② 本件退職慰労金規程により計算すべき旨の株主総会の決議に従い、取締役会の協議で決定した額。

(イ)役員の退職慰労金の額は、次の算式によって得たものとする。〔第3条〕

### ① 退職慰労金の額

= 退任時の報酬月額×役員在任年数×最終役位係数

② 各役位別の役位係数は次のとおりとする。

会長	3.0
社長	4.0
副社長	2.5
専務	1.5
常務	1.2
取締役	1.0
常務監査役	1.0

ただし、役位及び報酬月額に変更がある場合には、役員任期中の最高位をもって、最終役位とする。上記以外の役位については、取締役会が決定し、株主総会で承認された額を慰労金とする。

③ 役員在任年数には、本件有限会社の役員勤続年数の1/2を合算する。

(ウ)役員報酬とは、名目のいかんを問わず、毎月定まって支給されるものの総額をいう。

〔第4条〕

(エ)役員在任年数は、1か年を単位とし、端数は月割とする。ただし、1か月未満は1か月に切り上げる。〔第5条〕

(オ)役員の非常勤期間については、原則として、退職慰労金算出の際の役員在任年数から除く。ただし、特別の場合は、取締役会で別に定めることができる。〔第7条〕

(カ) 取締役会は、特に功績顕著と認められる役員に対しては、第3条により算出した金額に50%を超えない範囲、また、創業役員に対しては100%を超えない範囲で加算することができる。〔第8条〕

(キ) 退職慰労金の支給時期は、株主総会での承認又は株主総会直後の取締役会での決定後2か月以内とする。ただし、経済界の景況、会社の業績いかん等により、当該役員又はその遺族と協議の上、支給の時期、回数、方法について別に定めることができる。〔第11条〕

イ 原告は、平成19年8月10日、本件退職慰労金の計算に関し、同日付け「退職慰労金の計算」と題する書面(乙14。以下「本件計算書」という。)を作成しており、その内容は、別紙2記載のとおりである。〔乙14〕

(3) 本件分掌変更に伴う原告の本件役員への金員の支払状況等

ア 原告は、本件役員に対し、本件分掌変更の直前(平成19年8月分)までは、月額87万円の役員報酬を支給していたが、本件分掌変更後(同年9月分以降)は、月額40万円の役員報酬を支給している。

イ(ア) 原告は、平成19年8月31日、本件役員に対し、本件退職慰労金の一部として、7500万円(以下「本件第一金員」といい、本件第二金員と併せて「本件各金員」という。)を支払った。

(イ) a 原告は、本件第一金員が法人税法上の退職給与に当たるとして、本件第一金員を平成19年8月期における損金の額に算入して法人税の確定申告をした。

b 原告は、本件第一金員が所得税法上の退職所得に当たるとして、本件第一金員に対する源泉所得税1321万9200円を算出し、平成19年9月6日、同額を納付した。

(ウ) 原告の平成19年8月31日現在の貸借対照表における現金及び預金の残高は、合計3878万5523円であった。原告の平成19年8月期の損益計算書には、退職金として7500万円(本件第一金員)のみが計上されており、本件退職慰労金から本件第一金員を差し引いた残額1億7500万円(以下「本件退職慰労金残額」という。)は、平成19年8月期の損金として計上されておらず、上記貸借対照表において未払金等として計上されてもいない。〔甲5の1・2、乙16の1〕

ウ(ア) 原告は、平成20年8月29日、本件役員に対し、本件退職慰労金の一部として、本件第二金員(1億2500万円)を支払った(以下、本件退職慰労金から本件各金員を差し引いた残額5000万円を「本件残額5000万円」という。))。

(イ) a 原告は、本件第二金員が法人税法上の退職給与(同法34条1項)に当たるとして、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して、別表1「本件更正処分等の経緯」の「確定申告」欄のとおり法人税の確定申告をした(以下、原告が、本件第二金員について、実際に支給した日の属する事業年度〔平成20年8月期〕における費用に算入した会計処理を「本件会計処理」という。))。

b 原告は、本件第二金員が所得税法上の退職所得に当たるとして、本件第二金員に対する源泉所得税2203万2000円を算出し、平成20年9月8日、同額を納付した。

(ウ) 原告の平成20年8月31日現在の貸借対照表における現金及び預金の残高は、合計

7048万8800円であった。〔乙17〕

(4) 原告に対する税務調査等

ア 宇都宮税務署のD特別国税調査官（以下「D特官」という。）及びE上席国税調査官（以下「E係官」という。）は、平成22年4月13日、原告に対する税務調査（以下「本件税務調査」といい、本件税務調査の担当職員を「本件担当係官」という。）を開始した。〔乙25、弁論の全趣旨〕

イ 原告は、平成22年6月3日、取締役会を開催して、本件退職慰労金の額を2億5000万円から2億2000万円に減額する旨の決議（以下「本件減額取締役会決議」といい、上記2億2000万円から本件各金員を差し引いた残額2000万円を「本件残額2000万円」という。）をし、その頃、上記取締役会の議事録を本件担当係官に提出した。〔乙21、弁論の全趣旨〕

ウ 原告は、平成22年6月21日、処分行政庁に対し、本件退職慰労金の金額が過大ではなく、適正である旨を記載した同日付けの上申書を提出した。〔甲11〕

エ E係官は、平成22年6月下旬、原告の顧問税理士であるF税理士（以下「F税理士」という。）に電話をし、本件税務調査が延期事案となる旨を連絡した。なお、税務署の定期異動に伴い、この頃、本件税務調査の担当者がE係官からG上席国税調査官に変更となった。〔甲17、乙29、証人D〔1、6頁〕、弁論の全趣旨〕

オ 原告は、平成22年10月21日、処分行政庁に対し、本件退職慰労金の支払経過等について説明した同月20日付け書面（以下「本件説明書面」という。）を提出した。〔乙15〕

(5) 本件訴訟に至る経緯

ア (ア) 処分行政庁は、平成23年5月27日、原告に対し、平成20年8月期の法人税について、別表1「本件更正処分等の経緯」の「本件更正処分等」欄記載のとおり、本件更正処分等を行い、原告に対し、更正通知書（以下「本件更正通知書」という。）により、これを通知した。また、処分行政庁は、同日、原告に対し、平成19年8月期の法人税についても更正処分（以下「平成19年8月期更正処分」という。）を行った（なお、平成19年8月期更正処分の適法性については当事者間に争いはない。）。

(イ) 処分行政庁は、平成23年5月27日、原告に対し、平成20年8月分の源泉所得税について、別表2「本件告知処分等の経緯」の「本件告知処分等」欄記載のとおり、本件告知処分等を行った。

イ 本件各処分に伴う原告の法人税等に係る収納の状況は、別紙3「本件各処分に係る法人税及び源泉所得税の収納状況」記載のとおりであり、原告は、本件各処分による法人税及び源泉所得税（いずれも本税のほか附帯税を含む。）を全て納付している。〔乙8〕

ウ 原告は、平成23年6月23日、国税不服審判所長に対し、本件各処分を不服として、通則法75条4項1号及び3号の規定により審査請求をしたところ、平成24年3月27日、国税不服審判所長から上記審査請求をいずれも棄却する旨の裁決（以下「本件裁決」という。）を受けた。

エ 原告は、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（以下、原告の主張する同株主総会を「本件株主総会」という。）及び同月10日の取締役会（以下、原告の主張する同取締役会を「本件取締役会」という。）において決議した旨主張しているところ

ろ、平成24年8月7日付けで、本件株主総会の議事録（甲2。以下「本件株主総会議事録」という。）及び本件取締役会の議事録（甲4。以下「本件取締役会議事録」といい、本件株主総会議事録と併せて「本件各議事録」という。）を作成した。なお、原告が、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。

オ 原告は、平成24年8月28日、本件訴訟を提起した。〔顕著な事実〕

### 3 被告の主張する本件各処分の根拠及び適法性

本件各処分の根拠及び適法性に関する被告の主張は、別紙4「本件各処分の根拠及び適法性（被告の主張）」のとおりである。なお、原告及び被告は、いずれも相手方の主張を前提とした場合における税額の計算関係については、特段争わないものとしている（第10回口頭弁論期日）。

### 4 争点

#### (1) 本件告知処分等の適法性

本件告知処分等の適法性については、本件第二金員が、所得税法上の退職所得（同法30条1項）に該当せず、給与所得として取り扱われるべきものであるか否かが問題となる。この点、ある金員が同項の定める退職所得に該当するというためには、当該金員が、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（以下、これと同視すべき場合も含めて「退職基因要件」という。）、②従来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いの性質を有すること（以下、これと同視すべき場合も含めて「労務対価要件」という。）、③一時金として支払われること（以下、これと同視すべき場合も含めて「一時金要件」という。）の要件を備えることが必要であり、また、上記各要件の全てを備えていなくても、実質的に見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を必要とすること（最高裁昭和●●年（〇〇）●●号同58年9月9日第二小法廷判決・民集37巻7号962頁参照）については、当事者間に争いがなく、本件告知処分等の適法性（本件第二金員の退職所得該当性）に係る具体的な争点は、次のアないしウである。

ア 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1〕

イ 本件第二金員が労務対価要件を満たしているか否か。〔争点2〕

ウ 本件第二金員が一時金要件を満たしているか否か。〔争点3〕

#### (2) 本件更正処分等の適法性

本件更正処分等の適法性については、本件第二金員が、法人税法上の退職給与（同法34条1項）に該当せず、賞与として取り扱われるべきものであるか否かが問題となるとともに、本件第二金員が退職給与に該当する場合においても、平成20年8月期ではなく、平成19年8月期における退職給与として損金に算入すべきではないかが問題となる。さらに、原告は、本件更正通知書について理由付記（同法130条2項）がされていない旨主張していることから、本件更正処分等の適法性に係る具体的な争点は、次のアないしウである。

ア 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。〔争点4〕

イ 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否か。〔争点5〕

ウ 本件更正通知書における理由付記に不備があるか否か。〔争点6〕

### 第3 当事者の主張

#### 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1）について

##### （1）被告の主張

ア 本件役員は、本件分掌変更により原告を退職しておらず、本件退職慰労金は、少なくとも形式的には退職基因要件を満たさないところ、以下の（ア）ないし（エ）によれば、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うべきである。

（ア）本件退職慰労金規程は、退職した役員に支給すべき退職慰労金について、取締役会で決定し、株主総会で承認された額、又は、株主総会の決議に従い、取締役会の協議で決定した額のいずれかの額の範囲内とする旨規定しており、原告が役員に対して退職慰労金を支給するためには、当該役員に対して退職慰労金を支給すること及びその支給金額についての株主総会決議及び取締役会決議が必要となる。

（イ） a しかしながら、少なくとも本件第二金員については、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。

b この点、原告は、本件株主総会を開催した証拠として、本件役員の手帳（甲1）及び本件株主総会議事録を提出しているが、同手帳には「5：00 家族 食事会」との記載があるのみである。同食事会が本件役員の誕生日を祝うために開かれたものであり、その席上で話し合われた内容についてメモ等による記録も取られていないことなどによれば、同食事会は、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。さらに、原告が本件株主総会の議事録を平成19年8月当時に作成していなかったことは、本件株主総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。本件判決は、本件退職慰労金に係る株主総会議事録が存在しないことを原告に不利に用いていたところ、本件株主総会議事録が本件判決後に作成されていることに照らせば、その記載内容をにわかに信用することはできない。また、本件株主総会議事録には、「当時作成された議事録が紛失したか又は未作成であったため」と記載されており、甲は、本件株主総会に係る議事録を開催当時に作成したか否かについてすら記憶していなかったのであって、本件株主総会議事録が正確な記憶に基づくものであるとも解し難い。

（ウ） a さらに、少なくとも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。

b この点、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しているが、原告が本件取締役会の議事録を平成19年8月当時に作成していなかったことは、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。

本件取締役会議事録の記載内容は、その作成時期に照らし、にわかに信用し難く、本件取締役会議事録に「当時作成された議事録が紛失したか又は未作成であったため」と記載されていることによれば、本件株主総会議事録と同様、甲は、本件取締役会に係る議事録を開催当時に作成したか否かについてすら記憶していなかったものである。また、甲は、本件取締役会議事録には、「残額は平成20年8月以降3年以内の分割払いとすること」として、平成23年8月が最終支払期限であることが明記

されているにもかかわらず、同記載について、平成22年8月末を最終支払期限とする趣旨で書いたなどと不合理な供述をしており、本件取締役会議事録の記載内容には疑義があるといわざるを得ない。

さらに、本件取締役会議事録には、本件計算書のうち「23年8月まで」との記載部分が「23年/8月まで」となっている計算書（甲4〔3枚目〕。以下〔本件議事録添付計算書〕という。）が添付されているところ、甲は、尋問において、本件議事録添付計算書を作成し直したものが本件計算書であるなどと供述していたにもかかわらず、尋問後に陳述書（甲38）を提出し、合理的な説明もなく、上記供述が誤りであったとして、本件計算書の作成経緯や記載内容に係る供述内容を大きく変遷させている。原告がかかる変遷について合理的な説明をしていないことからすれば、本件計算書の作成経緯等に係る供述を到底信用することはできず、本件計算書をもって、本件取締役会決議の存在や内容、本件退職慰労金が確定していたことの根拠とすることはできない。

(エ) この点、原告は、本件各金員の支給の際に総額2億5000万円を基準とする源泉所得税を納付したことなどをもって、本件退職慰労金に係る債務が確定していたことは明らかである旨主張する。しかしながら、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（ただし、本件第二金員は、本件分掌変更に伴い支給されたものではない。）に係る税額を納付したことを推認させるにすぎない。

また、仮に、本件株主総会及び本件取締役会において、本件退職慰労金の債権債務が確定していたというならば、本件減額取締役会決議によって減額したとされる3000万円は、本件役員による債務免除又は債権放棄にほかならない。そして、退職所得の支払者がその支払債務を免除された場合には、退職給与の支払があったものとして、源泉徴収及び納付の義務が生ずるとされているところ、原告は、上記減額部分に係る源泉徴収税額を納付しておらず、このことから、本件退職慰労金の額が確定していたものと認めることはできない。なお、原告は、本件減額取締役会決議がE係官の要望によるものであり、E係官が、本件退職慰労金の減額に伴い、源泉徴収額の差額を返金する旨を述べていたなどと主張しているが、そのような事実はない。

イ さらに、次の（ア）ないし（エ）の事情によれば、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、それを差し引いた本件退職慰労金残額は、その後の決算状況により、支給するか否か、支給する場合の時期及びその金額が左右されることが前提とされていたものと認められるから、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えることができる。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えるべきである。

(ア) 原告は、平成19年8月31日現在の貸借対照表において、本件退職慰労金残額を未払金等に計上していない。この点、原告は、役員退職給与について、法人税基本通達9-2-28（以下「本件通達」という。）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しているが、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、本件通達ただし書は、飽くまで企業の実情に配慮するため、例外として、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にすぎない。

(イ) 本件計算書は、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。また、甲は、本件各金員の支給金額を決定した方法について、当時の預貯金やキャッシュ・フローの見込み等を踏まえて、赤字にならない範囲で支払可能な金額とした旨供述しており、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。

(ウ) 原告は、本件減額取締役会決議により本件計算書の退職慰労金の算出根拠に変更を加えた上、本件残額2000万円をいまだ支払っていない。また、原告は、平成19年8月31日付け及び平成20年8月31日付けで、L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、これらの書面に記載された分割払の方法(金額)は異なっている。この点、原告は、①E係官から本件残額5000万円を引き下げてもらいたいとの要望がされたため、本件減額取締役会決議を行った、②E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などと主張している。しかしながら、一般に、税務署の調査担当係官は、調査対象者がどのような実体的法律関係を作成するかについて指導することはなく、調査対象者によって形成された実体を踏まえて、これについて税務上どのように処理するのが適切かといった観点から指導するものであり、本件担当係官が原告に対して本件退職慰労金の減額や不支給を指示した事実などない。また、本件税務調査の中途において問題とされていたのは、本件退職慰労金に法人税法上損金の額に算入されない過大な部分があるか否かであり、本件残額5000万円を支給することの当否ではないから、本件担当係官が原告に対し、本件退職慰労金の減額や不支給を求める理由などない。

(エ) 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」と記載しており、F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。なお、原告は、本件説明書面について、F税理士がD特官に下書きを示し、D特官の指示するとおりに記載したものであるなどと主張しているが、そのような事実はない。

ウ 原告は、本件退職慰労金を分割払とした理由につき、本件退職慰労金の支払のために借入れをせず済む範囲内で、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。

エ 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ず、所得税法30条の退職所得には該当しない。かえって、本件第二金員は、その後の決算状況を見て、支給の有無及び支給する場合の時期や金額を決することが前提とされていた金員であることから、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えることができる。

## (2) 原告の主張

ア 原告は、本件株主総会において、本件分掌変更の際し、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、本件計算書を作成し、原告は、本件取締役会において、本件計算書記載のとおり、本件役員に対して本件退職慰労金を支給すること、その支払方法については、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、本件株主総会及び本件取締役会における支給決定に従い、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。なお、原告は、本件各金員を支給する際、本件退職慰労金の支給総額（2億5000万円）を基準に計算した源泉所得税を納付しており、また、本件税務調査や本件更正処分等においても、本件第二金員が本件退職慰労金の一部であることについては特段争われていなかった。

イ この点、被告は、本件株主総会及び本件取締役会の議事録が作成されていなかったことなどを指摘して、本件退職慰労金に係る債務が確定していなかったという趣旨の主張をしている。しかしながら、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（甲1）の記載によっても裏付けられている。

ウ 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、以下述べるとおり、被告の上記主張には理由がない。

(ア) 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、資金繰り等の点から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。

- (イ) a 被告は、上記主張を基礎付ける事情として、本件計算書には「3年以内」に支払うとの漠然とした時期が記載されているのみであり、原告が、本件退職慰労金の分割支給の方法を取り決めていなかったことを挙げている。しかしながら、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。
- b (a) 原告が本件退職慰労金を分割支給することとした理由は、平成19年8月当時、本件退職慰労金を一括払いするほどの資金の余裕がなく、本件退職慰労金全額を費用に計上すれば、それまで続けてきた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。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み、かつ、赤字決算に陥らない範囲でできるだけ早期に支払う意思であり、3年以内に本件退職慰労金残額を全て支払うことのできる見込みもあった。
- (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、支払方法の合意として十分であり、その旨が本件計算書に記載されていることは、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。なお、本件計算書には、「平成23年8月まで」と、原告が主張する支給期限（平成22年8月期）と異なる時期が記載されているが、同記載部分は、本件役員が誤って鉛筆で書き入れたメモ書きにすぎない。
- c この点、被告は、原告が、本件第二金員の大部分を銀行からの借入金で支給しており、さらに、本件第二金員の一部を本件役員からの借入金として原告に還流させているなどと主張している。しかしながら、上記借入金は、顧客等からの入金と支払時期のずれによる原告の手持ち資金の不足に対応するため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ものではない。
- (ウ) 被告は、原告が実際には本件退職慰労金残額を支給する予定がなかった旨の主張を基礎付ける事情として、原告が本件残額2000万円を支給していないことなどを挙げている。しかしながら、原告が本件残額2000万円を支給していないのは、以下述べる通り、本件各金員の支給当時に想定していなかった事情の変更が生じたためであり、本件残額2000万円を支給していないことをもって、本件退職慰労金残額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。
- a 原告は、本件残額5000万円を平成21年8月期に支払う予定であったが、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。
- b 本件税務調査が平成22年4月に開始したが、原告は、E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。本件税務調査においては、当時、専ら本件退職慰労金の多寡のみが問題視されていたところ、原告は、税務調査が円滑に早期に終了することを期待して、本件減額取締役会決議を行った。なお、E係官は、当時、F税理士に対し、本件退職慰労金を減額することによって、2億5000万円を基準に案分計算して納付した源泉徴収税額が過大になるから、その

差額を返金する旨を伝えていた（原告は、当時、本件減額取締役会決議に伴い、源泉徴収等の義務が生じることを認識していなかった。）。

c 原告は、本件残額2000万円を支給期限である平成22年8月に支給することを予定していたが、F税理士を通じてE係官に相談したところ、E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。なお、本件説明書面には、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本件残額2000万円を支払っていない旨の記載があるが、同記載は、D特官の指示により追記されたものであり、事実と反する。また、F税理士が、決算が厳しいため本件残額2000万円を支払っていないなどと述べた事実もない。

(エ) 被告は、原告が実際には本件退職慰労金残額を支給する予定がなかった旨の主張を基礎付ける事情として、原告が、本件説明書面において、欠損の決算書を出したくないので分割支給とした旨や、欠損の申告書は出せないとの理由から本件残額2000万円の支払を一時中断している旨を記載していることなどを挙げている。しかしながら、前述したとおり、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未定であったわけではない。また、本件説明書面は、本件税務調査の過程において、F税理士がD特官に下書きを提示し、D特官の指示どおりに加筆、修正を行うことにより作成したものであり、不十分な記述や誤った記述が含まれている（当時は、専ら本件退職慰労金の金額の多寡が問題とされていたところ、円滑に調査を終了してもらうため、D特官の要請どおりの内容を記載した書類を提出したにすぎない。）。

## 2 本件第二金員が労務対価要件を満たしているか否か（争点2）について

### (1) 被告の主張

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、実質的にみて、労務対価要件を満たさないといえることができる。この点、原告は、原告が本件有限会社の事業を引き継いでおり、役員退職慰労金も当該事業譲渡の対象となっていた旨主張するが、本件分掌変更が行われた事業年度の前事業年度である平成18年8月期の貸借対照表上、原告が本件有限会社から事業を譲り受けたことをうかがわせる記載はなく、上記退職慰労金債務も計上されていないから、原告の上記主張には理由がない。

### (2) 原告の主張

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L支社の事業を引き継いで創業された会社であり、本件退職慰労金規程においても、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、役員に対する退職慰労金の算定に当たっては、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。

したがって、本件退職慰労金が本件役員原告に対する過去の役務提供に対する対価であ

り、本件第二金員が本件退職慰労金の一部として支給されたことは明らかであり、労務対価要件を満たしている。

### 3 本件第二金員が一時金要件を満たしているか否か（争点3）について

#### （1）被告の主張

退職所得とは、給与の一括後払いとして一元的に性格づけることができ、給与所得（所得税法28条1項）と退職所得（同法30条1項）の違いは、支給の態様とタイミングの相違にすぎないものであることに鑑みると、退職所得（同項の「これらの性質を有する給与」）に該当するためには、その支払時期、支払方法（支給の態様）において、「退職により一時に受ける給与」と同視できるようなもの、すなわち、一時に一括で支払われるようなものでなければならぬと解すべきである。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、「退職により一時に受ける給与」（所得税法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。また、退職慰労金が分割支給されることは少なくなく、所得税基本通達201-3及び同通達183~193共-1や、国税庁のウェブサイト公表されている質疑応答事例においても、退職金等が分割支給され得ることが前提とされている。

### 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（争点4）について

#### （1）被告の主張

ア（ア）法人税法上、役員給与は、同法34条1項各号に該当するものを除き、損金の額に算入されないが、役員退職給与はこの場合の役員給与から除かれているため、原則として、損金の額に算入することができる（同法22条3項2号、34条1項）。ここにいう役員退職給与とは、役員が会社その他の法人を退職したことにより支給される一切の給与をいい、法人が、形式上、退職給与として役員に対して支給した給与であっても、当該役員が実際に退職した事実がない場合には、当該給与は、原則として、当該役員に対する臨時的な給与（賞与）として取り扱われることとなる。役員退職給与の支給対象者である法人の役員が当該法人に引き続き役員として在職している場合には、たとえ、代表取締役を辞任したことにより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あるから、当該会社を退職したということとはできない。したがって、このような場合に当該役員に対し退職給与として金員が支給されたとしても、それは本来、役員退職給与とはいえず、役員賞与に該当し、損金の額に算入することはできない。

（イ）他方において、法人の役員の方掌変更又は改選による再任等により、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

場合には、実質的な退職とみて多くの企業で退職給与を支給する慣行がある。このため、課税実務においては、このような慣行に配慮し、役員が引き続き在職する場合の役員退職給与についての特例として、法人が、その役員に対し退職給与として給与を支給した場合で、かつ、その給与が、その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にあると認められるものである場合には、当該給与を退職給与として取り扱うことができることとしている（法人税基本通達9-2-32）。しかしながら、法人税法が上記（ア）のとおり定めていることからすれば、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、法人税基本通達9-2-32という役員の方掌変更等の場合の退職給与に当たり、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、同通達の上記趣旨や、恣意的な損金算入などの弊害を防止する必要性に鑑みれば、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見える。なお、この「原則として」の意味は、役員退職給与という性格上、その法人の資金繰り等の理由による一時的な未払金等への計上までも排除することは適当でないことから、かかる一時的な未払金等への計上については、その例外として、役員退職給与として扱い、未払金等に計上された事業年度の損金に算入することを認めるという意味であるが、上記弊害防止の必要性に鑑みれば、同通達は、原則として、法人が分掌変更等に際し実際に支払ったものに限り適用されるべきであり、その例外は飽くまでその法人の資金繰り等の真に合理的な理由による一時的な未払金等に限り認められるべきである。

(ウ) 以上によれば、役員の方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、上記（イ）のとおり、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（以下「実質退職要件」という。）、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（以下「現実支給要件」という。）、③上記②の退職給与が上記①の方掌変更等に基因して支給されたものであること（以下「基因性要件」という。）の3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。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（以下「合理的・一時的未払の要件」という。）には、例外的に、現実支給要件の充足は求められない。

(エ) a この点、原告は、法人税法上の退職給与は、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など主張している。しかしながら、法人税法及び所得税法は、通常、一方の法律が他方の法律で用いられている用語若しくは概念を前提とするか、又はこれを借用する場合には、当該一方の法律は当該他方の法律の条文を引用するという立法技術を採用しているが、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。また、同項は、同法上の優遇措置を与えるに適した所得を区分するという観点から、退職所得について、「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」のみならず、「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。これに対し、法人税法上の退職給与については、その定義規定がない以上、語句の通常の意味を踏まえて解釈するのが相当であり、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。また、法人税法上の退職給与については、所得税法上の優遇措置に適する所得を区分するとの観点が直ちに妥当するものではなく、法人税法上の退職給与と所得税法上の退職所得が同一の意義であるとする論理的必然性は認められない。そして、退職と同視し得る職務分掌変更等による退職所得は、所得税法上、上記「これらの性質を有する給与」に該当する結果として、退職手当等として取り扱われるものであるから、法人税法上の退職給与に直ちに該当するものとはいえない。したがって、原告の上記主張には理由がない。

b 原告は、法人税基本通達9-2-32について、一般的に、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を例示したものであり、本来法律では認められない損金算入を特例的、恩恵的に認めるものであると解することは、合法性の原則に反する旨主張する。しかしながら、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（以下「特例通達」という。）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、当該通達が、正当な目的を有するものであること、合理的な規定であること、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、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などであると解される。そして、法人税基本通達9-2-32の内容及び趣旨・目的は、前述のとおりであって（前記ア（イ））、いずれも合理的であると認められ、かつ、昭和44年に制定されて以来、納税者において、その取扱いが異議なく受容されているなど、上記諸要素を充足するのであるから、同通達は合法性の原則に反しない。したがって、原告の上記主張には理由がない。

イ 前述のとおり、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、前記1（1）において述べた具体的事情に照らせば、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

ア（ア）法人税法は、退職給与につき特段の定義規定を設けておらず、その意味内容は、文言の通常の意味や関係法令の定めを踏まえて解釈すべきであるところ、所得税法が退職所得について定義しており、これと異なる解釈をとる特段の必要性は見当たらない。

また、退職給与という言葉の通常の意味について考えても、職務分掌変更等を実質的に退職とみて退職給与を支給する慣行があり、従前の裁判例も同様の解釈をしている。

したがって、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。

(イ) この点、被告は、法人税法上の退職給与は、完全な勤務関係の終了に基因して一時に支給される給与のみを意味し、職務分掌変更等により支払われる退職給与は、法人税法上の退職給与には含まれず、特例通達である法人税基本通達9-2-32の要件を満たし、同通達により特例的に損金算入することが認められる場合に限り損金算入が認められ、かつ、同通達の要件は厳格に解釈、適用される必要がある旨主張している。しかしながら、同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るし、また、法律にない要件を通達で上乘せすることは許されないから、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はない。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。

イ 本件第二金員は、既に主張したとおり（前記1ないし3の各（2）参照）、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 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否か（争点5）について

(1) 被告の主張

ア (ア) 法人税の課税標準である各事業年度の所得の金額は、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ところ（法人税法21条、22条1項）、当該事業年度の損金の額につき、同条3項2号は、「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、その括弧書きにおいて、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（いわゆる債務確定基準）とすることを明らかにしている。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」（以下「公正処理基準」という。）に従って計算されるものとしている。

(イ) 債務確定基準（法人税法22条3項2号）の意義については、法人税法が、その「別段の定め」として引当金の規定（同法52条、53条）を設けて、限定された種類の引当金のみを損金に算入することを認めていることに照らすと、引当金の対象となる債務よりも、より確実に債務の存在及び金額が確定していることを意味しているものと解され、単に将来生ずることが見越されるような引当金のような費用は、「債務の確定

しないもの」として損金の額に算入することは認められないものと解するのが相当であり、具体的には、当該事業年度終了の日までに、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」（法人税基本通達2-2-12参照。以下、上記①ないし③の要件を併せて「債務確定3要件」という。）が必要であると解するのが相当である。

イ（ア）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。

（イ）本件通達ただし書が設けられた趣旨については、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が、当該退職給与に関する株主総会の決議等が翌期になるという場合において、原則的な取扱いにより支払時の損金算入を認めないとするのは、役員に対する退職給与の支給の実態から見て余りにも頑なであり、当該退職給与の支払時に所得税の源泉徴収等がされているにもかかわらず、株主総会の決議等を経していないということのみをもって、法人税法上、支払時の損金算入を認めないとするのは、税務上は必ずしも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おいても、役員であるという理由で、短期的な資金繰りがつくまでは実際の支払をしないということも、企業の実態として十分あり得ることであり、このような場合において、原則的な取扱いしか認めないとすれば、その退職給与の額が不相当に高額でもともと損金として認め得ないようなものであるときやその退職給与の支払が大幅に遅れるなどその確定自体に疑義があるときは格別、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は、やや実情に反するというべきであることに鑑みて、法人が役員に対する退職給与の額につき、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。

（ウ）本件通達は、「退職した役員」（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。なお、本件通達の上記趣旨によれば、退職給与の額が不相当に高額でもともと損金として認め得ないようなものであるときやその退職給与の支払が大幅に遅れるなど、その確定自体に疑義があるときには、同通達の適用はない。

ウ（ア）本件において、本件役員は、原告を退職していないのであるから、本件通達が適用されないことは明らかである。また、前記1（1）イにおいて述べた事情によれば、本件退職慰労金残額は、平成19年8月期の決算時において、原告が実際に支給する予定のない金員であったといえる上、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、本件通達の適用を認めることは、本件通達の前記趣旨（前記イ（イ））に反するというべきである。

（イ）この点、原告は、本件通達を特例通達と解することはできない旨主張する。しかしな

がら、前述のとおり（前記イ（イ））、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関係を逆転させるような原告の上記主張は不合理である。

また、原告は、本件通達は退職給与の損金算入時期に関する総則的な規定であり、退職給与が支払われる一般的な場合を念頭に置いて、「退職した役員」という言葉を使っているにすぎず、完全な退職の場合以外に本件通達が適用されないということとはできない旨主張する。しかしながら、本件通達は「退職した」との文言に分掌変更等の場合が含まれるとするような定義付けをしておらず、通常用法に従い、実際に退職した場合を指すと解するのが自然であり、原告の上記解釈は独自の見解である。

エ（ア）役員退職給与を法人税法22条3項2号の「費用」として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（前記ア）、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。仮に、本件第二金員を法人税法上の退職給与として取り扱うことが認められる場合には、本件退職慰労金の支給に係る株主総会決議及び取締役会決議が行われ、かつ、本件分掌変更があった平成19年8月期において、本件第二金員を含む本件退職慰労金に係る債務が債務確定3要件を満たすこととなるから、本件第二金員は、平成19年8月期における損金の額に算入すべきものであり、これを平成20年8月期の損金の額に算入することは認められない。

（イ）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、①会計慣行又は会計基準に従ったものであり、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という2つの要件を満たすことが必要であり、かつ、それで十分であるとした上で、本件会計処理が上記各要件を満たしているから、法人税法22条4項により、平成20年8月期における損金の額に算入することが認められる旨主張している。

しかしながら、公正処理基準（法人税法22条4項）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「一般に公正妥当と認められる」会計処理の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。また、この点をおくとしても、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い。なお、企業会計原則（乙22）や中小企業の会計に関する指針（乙23）は、費用の計上について、発生主義を採用しており、確定債務を支払時の費用として計上することを許容した定めはない。

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、これらのウェブサイトの内容は、単に、本件通達の定めを依拠して、通常役員退職給与に関する課税実務

上の取扱いを紹介しているものに過ぎず、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は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は評価することはできない。また、本件会計処理は、原告の決算状況を見ながら支給の有無、支給する場合の金額や支給時期等を決定し、その結果、損金の額に算入する金額やその時期を操作・調整するものであり、このような取扱いを認めることは、納税者の恣意によって所得金額の計算が行われることを認めることであるから、法人税法の企図する公正な所得計算という要請に反するものであって、そのような本件会計処理が公正処理基準に従ったものといえないことも明らかである。

オ 以上によれば、仮に、本件第二金員を法人税法上の退職給与として取り扱うことが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

ア 法人の行った会計処理が公正処理基準（法人税法22条4項）に従ったものであると認められるためには、①会計慣行又は会計基準に従ったものであり、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という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。

イ (ア) 大多数の中小企業は、長年の商慣行や会計実務を基礎とする会計処理や、あらかじめ税法の規定等を踏まえた実務処理を行っているところ、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、①株主総会ないし取締役会が役員退職慰労金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、損金の額に算入する取扱いのほか、②その選択により、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取扱いが行われており、これが慣行として確立している。本件会計処理は、上記②の会計慣行（会計基準）に従ったものであり、上記ア①の要件を満たすものというべきである。

この点、税務署長等を務めた者らが執筆した解説書においても、役員退職慰労金を分割支給する際の損金算入時期について、本件通達ただし書を参照して支給時の損金算入が可能である旨が述べられており、多数の税理士が、ウェブサイトにおいて、上記①及び②の取扱いに言及し、上記②について、支給時に費用として経理し、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、中小企業においては、いわゆるオーナー社長が引退するに当たり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。

(イ) 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、損金計上時期を早める場合や収益の計上時期を繰り延べる場合と異なり、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ることによって、法人税の不当な軽減が図られることは通常考え難い。したがって、本件通達ただし書に従い、役員退職慰労金を支給した日の属する事業年度において費用として計上する会計処理（本件会計処理）は、法人税法の企図する公平な所得計算という要請に反することはなく、前記ア②の要件を満たすものというべきである。

（ウ）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。

ウ この点、被告は、本件通達が特例通達であることを前提として、本件通達が完全に退職した役員に支払われる退職給与にのみ適用されるものであり、本件退職慰労金に適用することができない旨主張している。しかしながら、本件通達を特例通達と解することは租税法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。

#### 6 本件更正通知書における理由付記に不備があるか否か（争点6）について

##### （1）被告の主張

ア 法人税法130条2項は、青色申告書に係る法人税の課税標準又は欠損金額の更正をする場合には、更正通知書にその更正の理由を付記しなければならない旨を規定している。同法が更正通知書に理由の付記を求めるのは、青色申告に係る所得の計算については、その帳簿の記載を無視して更正されることがないことを納税者に保障した趣旨に鑑み、課税庁の判断の慎重、合理性を担保してその恣意を抑制するとともに、更正の理由を相手方に知らせて不服申立ての便宜を与えるという趣旨によるものである。

イ 本件更正通知書には、「法人を退職していない」ような場合であっても、「役員の方掌変更により、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「退職給与として法人が実際に支払ったもの及び資金繰り等の理由による一時的な未払金等となるもの」に限り退職給与として取扱うことができる〔中略〕。つまり、上記の場合、法人を退職していないが、特例的に退職給与として取扱うこととされているため、未払いの期間が長期である場合や長期間の分割支払いの場合については退職給与として取扱うことはできない」として、法人税法上の退職給与の解釈又は分掌変更等の場合における退職給与の取扱いについての処分行政庁の考え方が記載された上、本件退職慰労金の支払状況及び経理状況等の各事実が記載されるなどしており、本件第二金員が同法34条に定める定期同額給与等以外の給与となるので損金の額に算入されないという結論及び同結論に至るまでの判断過程が省略することなしに記載されている。

ウ したがって、本件更正通知書に記載された更正の理由は、理由付記制度の趣旨目的（前記ア）を充足する程度に、更正の根拠を具体的に明示するものであり、更正の理由付記として不備のあるものではない。

##### （2）原告の主張

本件更正通知書には、本件更正処分の前提となる法令や通達が具体的に摘示されておらず、

本件更正処分がいかなる規定のいかなる文言の解釈に基づいてされたのかを知ることができない。また、本件更正通知書には、①退職給与について、その支給日の属する事業年度において損金算入することが認められていること、②役員の方掌変更によって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、退職給与として法人が実際に支払ったもの及び資金繰り等の一時的な未払金等となるものにより退職給与として取り扱うことができることが併記されているが、両者の関係について何らの説明もないため、両者が本件更正処分においていかなる適用関係にあるのか不明である。さらに、本件更正通知書には、「長期間の分割支払いの場合については退職給与として取扱うことはできないこととされています」と記載されているが、なぜこのような要件が導かれるのかなども不明である。したがって、本件更正通知書について、仮に、法人税法34条や法人税基本通達9-2-32が問題になるとの見当を付けたとしても、なぜ本件第二金員を退職給与として平成20年8月期の損金の額に算入することができないのか（処分行政庁が本件更正処分に至った判断過程）を検証することはできない。

以上によれば、本件更正通知書における理由の記載は、法人税法130条2項の要求する理由付記として不備があり、違法であるというべきである。

#### 第4 当裁判所の判断

##### 1 認定事実

前提事実並びに後掲の各証拠及び弁論の全趣旨によれば、以下の（1）ないし（5）の事実を認めることができ、同認定を覆すに足りる事実ないし証拠はない。

##### （1）原告の設立経緯等

ア 本件役員は、昭和34年12月●日、戊及びBと共に、資本金50万円で本件有限会社を設立し、戊が本件有限会社の代表取締役に、本件役員及びBが本件有限会社の取締役に、それぞれ就任した。なお、本件役員、戊及びBは、元々、Hという会社に所属しており、I株式会社（以下「I」という。）の航空機製造部門に派遣されて、航空機部品の設計応援の業務に従事していた。〔前提事実（1）イ（ア）、甲13、乙20〕

イ 本件有限会社は、M及びLに事業所を設けて、それぞれM本社及びL支社と呼称し、M本社においては、戊が責任者となり、J株式会社の設計応援に関する業務を行い、L支社においては、本件役員が責任者となり、Iの設計応援に関する業務を行っていた。本件有限会社は、設立当初、M本社及びL支社において、それぞれ同程度の業務を行っていたが、年々、L支社の業務が拡大する一方、M本社の業務は縮小し、昭和51年頃には、M本社は、ほとんど業務を行っていない状況となった。〔甲13〕

ウ 本件役員は、昭和51年3月●日、資本金500万円で原告を設立し、原告は、本件有限会社（L支社）から、機械設備等の資産、顧客との取引関係、従業員との雇用関係その他一切の権利義務を引き継いだ。なお、本件役員及びBは、同年6月30日、本件有限会社の取締役を辞任し、本件有限会社は、休眠状態となった。〔前提事実（1）イ（ア）、甲13、乙1、20、弁論の全趣旨〕

エ 原告は、原告のウェブサイトにおいて、原告の沿革として、昭和33年に本件有限会社のL支社として発足したこと、昭和51年に本件有限会社のL支社を分離して原告が設立されたことを記載している。また、原告は、本件有限会社（L支社）が原告の前身会社であることに鑑みて、本件退職慰労金規程において、役員退職慰労金の算定の基礎となる役員

在任年数につき、本件有限会社における役員勤続年数の2分の1を合算することを定めている。〔前提事実(2)ア(イ)③、甲13、乙13、弁論の全趣旨〕

(2) 本件分掌変更に至る経緯等

ア(ア) 本件役員は、原告の創業以来、代表取締役として原告を経営しており、原告の事業規模は、平成19年8月期において、資本金9500万円、年間売上高約11億円であった。〔甲5の1、甲13、乙3の1〕

(イ) 原告の株式は、本件役員及び本件役員の親族(丁及び甲ら)が全て所有しており、平成19年8月時点における原告の取締役は、本件役員及び甲らの3名であった。〔前提事実(1)ア(イ)・(ウ)〕

(ウ) 本件役員は、月一、二回の頻度で、親族を自宅に集めて、食事会を開催していたところ、原告について株主総会で決議すべき事項がある場合には、上記食事会の機会を利用して株主全員で話し合い、その結果をもって、株主総会決議として取り扱うこととしていた。また、本件役員は、取締役会で決議すべき事項がある場合には、社長室に取締役全員を集めて話し合うこととし、その結果をもって、取締役会決議として取り扱うこととしていた。原告の株主総会及び取締役会は、上記方法により実施されていたところ、原則として、話し合いの結果を議事録等に残すことはなく、登記等に必要の場合には、別途、話し合いの内容を司法書士に説明して、議事録を作成することとしていた。〔甲12、13、原告代表者〔4、6頁〕〕

イ 本件役員は、平成18年●月●日に●歳となり、同年10月30日に代表取締役に再任された頃から、親族に対し、もう少し経営が安定したら、任期中でも代表取締役を辞任し、甲らに原告の経営を任せることとしたいとの意向を示すようになった。〔甲12、13、原告代表者〔2頁〕〕

ウ 本件役員及びその親族(丁、甲ら及び甲の妻子)は、平成19年8月4日、本件役員の誕生日を祝うため、本件役員の自宅に集まり、食事会を開催したが、本件役員は、その席上において、同月末日をもって、原告の代表取締役を辞任して、非常勤取締役になる旨を表明した。本件役員、丁及び甲ら(原告の株主全員)は、本件役員に対する退職慰労金の金額等をどうするかについて、原告の経理状況、本件退職慰労金規程の内容、同業他社の支給例等を踏まえて話し合い(本件株主総会)、その結果、本件役員に対し本件退職慰労金規程の定めに従い退職慰労金を支給すること、退職慰労金の金額はおおむね2億円ないし3億円を目安とし、金額や支給方法等の詳細は原告の取締役会で決定することを決議した(以下、同決議を「本件総会決議」という。)。〔甲1、2、12、13、原告代表者〔2ないし4、16頁〕〕

エ(ア) 甲らは、本件総会決議を受けて、平成19年8月6日から10日までの間、本件退職慰労金規程、同業他社の支給例、本件役員に対する功績、原告における資金繰り等を踏まえて協議を行い、その結果、本件役員に対する退職慰労金を2億5000万円とし、同金額を3年以内(平成22年8月まで)に、二、三回に分けて分割支給する旨の方針を決めた。なお、甲らは、原告に本件退職慰労金2億5000万円を一括支給するだけの資金の余裕はないものの、当時の原告の経営状況に照らし、3年以内であれば、退職慰労金を支給するために新規借入れをすることなく、経常収支が赤字とならない範囲で支給することができるものと考えていた。〔甲12、原告代表者〔5、

7ないし9、17頁]

(イ) 甲らは、F税理士に対し、本件退職慰労金の支給について相談をしたところ、F税理士は、Lで2億5000万円の退職慰労金は高額であり、税務調査の対象とされる可能性はあるが、本件役員の原告に対する貢献度等を勘案すれば、上記金額が特段不合理であるということとはできないこと、本件退職慰労金の分割支給については、本件通達ただし書に依拠し、分割支給時の損金経理が認められるが、分割支給の期間は3年程度が限度であることなどの指導を行った。また、原告の経理を担当していた丙は、原告の決算書類の作成等をサポートしているKに対し、平成19年8月末時点における現金及び預金やキャッシュ・フローの見込みを踏まえ、原告が赤字とまらないことを前提として、同時点において支出可能な現金が幾らであるかなどを確認した。[甲12、17、証人F〔2、3、14頁〕、原告代表者〔5、6、10頁〕]

(ウ) 甲らは、平成19年8月10日、これまでの検討結果を踏まえて、本件退職慰労金について、本件退職慰労金規程に基づく算定式等を記載した本件計算書(ただし、後記オ(イ)の手書きの記載部分がないもの)を作成した。[甲38、乙14、原告代表者〔6頁〕、弁論の全趣旨]

オ(ア) 本件役員及び甲らは、平成19年8月10日、社長室に集まり、本件計算書(上記エ(ウ))に基づき、本件役員に対する退職慰労金の金額等について話し合った(本件取締役会)。本件役員は、退職慰労金の金額等について、甲らの検討結果に委ねることとしており、本件役員及び甲らは、本件取締役会において、本件計算書に記載されたとおり、①本件役員に対する退職慰労金を2億5000万円(本件退職慰労金)とすること、②本件退職慰労金を分割支給することとし、第1回目(本件第一金員)の支払を同月31日とすること、③その余(本件退職慰労金残額)を3年以内(平成22年8月末まで)に支給することを決議した(以下、この決議を「本件取締役会決議」という。)。なお、本件取締役会決議においては、本件退職慰労金残額の具体的な分割方法までは決められていなかった。[甲4、12、13、原告代表者〔7、16、17頁〕]

(イ) 本件役員は、本件取締役会決議の際、本件計算書(前記エ(ウ))の末尾に、ボールペンで、「了承、ありがとう」と記入した上、署名押印した。本件役員は、本件計算書の「(3年以内)」との記載の横に、誤って「23年8月まで」と鉛筆書きで記入し、その後、同記入部分を一旦消しゴムで消して、再度「23年/8月まで」と鉛筆書きで書き直した。なお、原告は、本件税務調査において、本件担当係官に対し、本件計算書(「23年8月まで」と記入されたもの)の写しを提出したが、その後に上記書き直しがされたため、本件取締役会議事録には、「23年/8月まで」と記入されたもの(本件議事録添付計算書)を添付した。[甲13、38、乙14、原告代表者〔18、19頁〕、弁論の全趣旨]

### (3) 本件退職慰労金(本件各金員)の支給状況等

ア(ア) 本件役員は、平成19年8月31日、原告の代表取締役を辞任して、非常勤取締役に就任し(本件分掌変更)、同日、原告から本件分掌変更に伴う本件退職慰労金の一部として、本件第一金員の支給を受け、原告は、平成19年8月期において、本件第一金員を損金経理した。[前提事実(1)イ(イ)、(3)イ(ア)、甲5の2]

(イ) 原告は、平成19年8月、L市役所(市民税課)に対し、同月31日付け「退職所得

に係る住民税の特別徴収税額の分納について」(以下「分納報告書面①」という。)を提出し、次のとおり、本件退職慰労金(2億5000万円)を分割して支払うことを予定している旨を説明して、本件退職慰労金(2億5000万円)を前提に計算した住民税について、本件第一金員(7500万円)の割合により案分計算した金額を納付した。

[甲12、36、弁論の全趣旨]

a 平成19年8月31日 7500万円

b 平成20年8月31日 1億7500万円

(ウ)原告は、平成19年9月6日、本件第一金員について、本件退職慰労金(2億5000万円)を前提とする源泉徴収税額(4406万4000円)を計算した上で、これを本件第一金員(7500万円)の割合により案分計算した金額(1321万9200円)を源泉所得税として納付した。[前提事実(3)イ(イ)b、甲6、乙5の1、弁論の全趣旨]

(エ)原告は、平成19年8月期において、本件役員の退職慰労金(退職金)として7500万円を損金経理しているところ、原告の損益計算書(平成19年8月期)における当期純利益は2931万8712円、売上高は約11億0300万円であった。また、原告の貸借対照表(平成19年8月31日現在)に記載された現金及び預金額は合計3878万5523円であった。[前提事実(3)イ(ウ)、甲5の1・2]

イ(ア)原告は、平成20年8月期において、本件役員に対し、本件退職慰労金の一部として1億7500万円を支給することを予定していたが(前記ア(イ))、甲らは、改めて原告の資金状況や業績予想を踏まえて、原告が赤字とまらない範囲で支給可能な金額を検討し、その結果、平成20年8月期においては、本件退職慰労金の一部として1億2500万円(本件第二金員)を支給するとの方針を決めた。甲は、同月初旬に本件役員が原告に出社してきた際、社長室に取締役(本件役員及び丙)を集めて話し合い(取締役会)を行い、平成20年8月期における本件退職慰労金の支給額を1億2500万円とすることを決議した。[甲12、13、原告代表者[11頁]]

(イ)原告は、平成20年8月29日、本件役員に対し、本件退職慰労金の一部として、本件第二金員を支給し、平成20年8月期において、本件第二金員を損金経理した。[前提事実(3)ウ(ア)、甲8の2、弁論の全趣旨]

(ウ)原告は、平成20年8月、L市役所(市民税課)に対し、同月31日付け「退職所得に係る住民税の特別徴収税額の分納について」(以下「分納報告書面②」といい、分納報告書面①と併せて「各分納報告書面」という。)を提出し、次のとおり、本件退職慰労金(2億5000万円)を分割して支払うことを予定している旨を説明して、本件退職慰労金(2億5000万円)を前提に計算した住民税について、本件第二金員(1億2500万円)の割合により案分計算した金額を納付した。[甲9、12、弁論の全趣旨]

a 平成19年8月31日 7500万円

b 平成20年8月31日 1億2500万円

c 平成21年8月31日(予定) 5000万円

(エ)原告は、平成20年9月8日、本件第二金員について、本件退職慰労金(2億5000万円)を前提とする源泉徴収税額(4406万4000円)を計算した上で、これを

- 本件第二金員（1億2500万円）の割合により案分計算した金額（2203万2000円）を源泉所得税として納付した。〔前提事実（3）ウ（イ）b、甲6、乙5の2〕
- （オ）原告は、平成20年8月期において、本件役員退職慰労金（退職金）として1億2500万円を損金経理しているところ、原告の損益計算書（平成20年8月期）における当期純利益は601万3837円、売上高は約10億7400万円であった。また、原告の貸借対照表（平成20年8月31日現在）に記載された現金及び預金額は合計7048万8800円であった。〔前提事実（3）ウ（ウ）、甲8の1・2〕
- ウ（ア）本件役員は、原告に対し、平成20年9月11日に3000万円を、同月25日に2000万円を貸し付け、原告は、各金員を役員借入金として経理処理した。〔乙28〕
- （イ）原告は、航空機の設計支援業務等を主たる業務の一つとしているところ、平成20年9月に発生した、いわゆるリーマン・ショックによって、航空機業界も大打撃を受け、原告の受注額も激減し、ワークシェアにより従業員の雇用調整を強いられる状況となった。〔甲12、13、原告代表者〔10頁〕、弁論の全趣旨〕
- エ（ア）原告は、平成21年8月期において、本件役員に対し、本件退職慰労金の残額5000万円を支給する予定であったが（前記イ（ウ））、原告の経営状況の悪化（上記ウ（イ））により、同金員を支給する余力がなかったことから、甲らは、本件役員に対し、その支払の延期を申し入れ、本件役員はこれに応じた。〔甲12、13、原告代表者〔12頁〕〕
- （イ）原告の損益計算書（平成21年8月期）における原告の当期純損失はマイナス287万8368円であり、売上高は、約7億円であった。〔甲10の1〕
- （4）本件各処分に至るまでの経緯
- ア 本件担当係官は、平成22年4月、本件税務調査を開始したが、本件税務調査への対応は、主としてF税理士が行った。本件担当係官は、本件退職慰労金が高額であり、法人税法上、過大な退職金であるという考えを前提として、本件税務調査を実施していた。〔前提事実（4）ア、甲12、17、乙29、証人F〔4、5頁〕、証人D〔3、4頁〕、原告代表者〔23頁〕〕
- イ（ア）E係官は、本件税務調査において、F税理士に対し、支給済みの2億円（本件各金員）でも高額であるとして、本件退職慰労金の金額を自主的に見直すことを促したが、F税理士は、E係官とのやりとりを通じ、本件担当係官が本件退職慰労金（本件残額5000万円）を減額するように求めているものと理解した。F税理士は、甲に対し、本件税務調査を早期に終了させるためには、本件残額5000万円を減額した方がよい旨の助言を行った。〔甲13、17、証人F〔5、6、14頁〕、原告代表者〔13頁〕、弁論の全趣旨〕
- （イ）甲は、F税理士の助言を受けて、平成22年6月3日、本件役員及び丙と話し合い、本件債務調査を早期に終了させるため、本件退職慰労金を減額して、総額2億2000万円にする旨を決めた（本件減額取締役会決議）。なお、原告及びF税理士は、本件退職慰労金を減額することによって、新たに源泉徴収義務が生じるとの認識は有しておらず、本件担当係官からそのような指摘を受けたこともなかった。〔甲13、17、証人F〔6頁〕、弁論の全趣旨〕
- （ウ）F税理士は、平成22年6月、E係官に対し、本件退職慰労金を2億2000万円に

減額した旨の連絡をしたところ、書面の提出を求められたことから、本件減額取締役会決議に係る議事録の作成を甲に指示して、原告が作成した議事録（以下「本件減額議事録」という。）をE係官に提出した。本件減額議事録には、「現在の当社があるのは創業者である乙の役割が大きい。また乙は会社の発展とは裏腹に永きにわたり役員報酬を自ら据え置きとしてきた。月額報酬が著しく低い事、当社の基盤は前身である有限会社時代にあること等を考慮し退職金及び功労加算金の金額を二億五千万円としていたが税務調査による指摘もあり二億二千万円に減額する。」と記載され、減額後における本件退職慰労金の算定根拠が次のとおり記載されていた。[甲12、17、乙21、証人F〔14、15頁〕]

**【算定根拠】**

退職金

$$\begin{aligned} & \text{最終月額報酬}87\text{万円} \times \text{勤続年数}49\text{年} \times \text{功績倍率}4 \\ & = 170,520,000 \text{円} \end{aligned}$$

功労加算金

$$\text{退職金}170,520,000 \text{円} \times 30\% = 51,156,000 \text{円}$$

ウ 原告は、平成22年6月21日、処分行政庁に対し、原告が、会社の利益を優先して、本件役員の代表取締役当時の報酬額を低額のまま設定し続けてきたのであり、本件退職慰労金は適正である旨を記載した上申書を提出した。[前提事実(4)ウ、甲11]

エ(ア)原告は、平成22年8月期において、本件役員に対し、本件残額2000万円を支払うことを予定していた。F税理士は、本件税務調査が継続中であることから、E係官に対し、本件残額2000万円を支給することについての意見を求めたところ、E係官は、F税理士に対し、本件退職慰労金が過大であるとして本件税務調査が実施されているにもかかわらず、本件残額2000万円を支給するのはよくないのではないかという対応をした。原告は、F税理士から本件担当係官は本件残額2000万円の支給に消極的である旨の報告を受けて、本件残額2000万円の支給を見合わせることにした(なお、原告は、現在に至るまで本件残額2000万円を支給していない。)。[甲12、17、原告代表者〔12ないし15、24頁〕、証人F〔16頁〕、弁論の全趣旨]

(イ)原告の貸借対照表(平成22年8月31日現在)に記載された現金及び預金額は合計4425万3895円であった。[甲21]

オ(ア)D特官は、平成22年10月、原告に対し、退職金支給の経緯と分割支給の経緯を書面で提出するように求め、原告は、上記要望に応じて、本件説明書面を作成して提出した。なお、原告は、本件説明書面を作成した時点において、本件退職慰労金が過大であるか否かが問題とされているとの認識であった。[甲17〔7、8頁〕]

(イ)D特官は、平成22年11月下旬、原告に対し、本件分掌変更に基づく本件退職慰労金を分割支給し、その支給時に損金算入することは、法人税法上、認められないから、本件第二金員を損金の額に算入することはできない旨の説明を行った。なお、本件担当係官は、同年10月に上級庁から指摘を受けるまで、本件退職慰労金を分割支給することについて、特段の問題意識を有しておらず、原告に対して本件退職慰労金の分割支給を問題としたのは、上記説明の際が初めてである。[甲12、17、証人F〔1

1頁]、証人D〔14、15頁]、原告代表者〔23頁〕]

(ウ) 処分行政庁は、平成23年5月27日、本件各処分を行った。〔前提事実(5)ア〕  
(5) 本件訴訟に至るまでの経緯等

ア 原告は、平成23年6月23日、本件各処分を不服として、審査請求を行い、平成24年3月27日、本件裁決を受けた。〔前提事実(5)ウ〕

イ 原告訴訟代理人弁護士は、訴訟提起するに当たり、甲に対し、本件株主総会及び本件取締役会の議事録を作成しておくべきであるとの指示をし、これを受けて、原告は、甲、本件役員及び丁の記憶に基づき、平成24年8月7日付けで、本件各議事録を作成した。〔前提事実(5)エ、甲12、13、原告代表者〔4、5頁〕〕

ウ 原告は、平成24年8月28日、本件訴訟を提起した。〔前提事実(5)オ〕

## 2 検討

(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

ア 本件役員は、本件分掌変更の前後を通じて原告の取締役の地位にはあるものの、本件分掌変更により、原告の代表権を喪失し、非常勤となって、その役員報酬額も半額以下とされたのであり(前提事実(1)イ(イ)、(3)ア)、本件分掌変更によって、原告を一旦退職したのと同視できる状況にあったといえることができる。そして、前記認定のとおり、原告は、①本件株主総会において、本件役員に対し、本件分掌変更に伴う退職慰労金(おおむね2億円ないし3億円を目安とする。)を支給することとして、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(認定事実(2)ウ)、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て(認定事実(2)オ(ア))、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、それぞれ支給したのであり(認定事実(3)ア(ア)、イ(イ))、これらの事実経緯に鑑みれば、本件第二金員は退職基因要件を満たしているといえるべきである。

イ(ア) この点、被告は、原告が本件株主総会及び本件取締役会において本件退職慰労金の支給等につき決議した事実を争い、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している。

(イ) しかしながら、原告は、本件計算書を平成19年8月10日に作成しており(前提事実(2)イ)、本件計算書には、本件退職慰労金規程に沿った算定式、原告が本件役員に対して総額2億5000万円の退職慰労金を支給すること、本件退職慰労金を分割支給すること(7500万円を平成19年8月末日に支払い、残額を3年以内に支給すること)等が明記されている(前提事実(2)イ、認定事実(2)エ(ウ))。さらに、原告は、本件各金員を支給した際、L市役所に各分納報告書面を提出して、総額2億5000万円の退職慰労金を支給することを前提に総額を算定した上で、現実の支給額に応じて案分計算した住民税及び所得税を納付(源泉徴収)しているのである(認定事実(3)ア(イ)・(ウ)、イ(ウ)・(エ))。

これらの事実関係に照らせば、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(機関決

定) がされたものとするのが合理的である。そして、前記認定のとおり、原告は、本件総会決議及び本件取締役会決議により、本件退職慰労金を本件役員に支給すること等を決議したものと認めることができ(認定事実(2)ウ・オ)、同認定を覆すに足りる事実ないし証拠はない。なお、原告は、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いが(前提事実(5)エ)、原告が同族会社であり、原則として株主総会等の議事録を作成していなかったこと(認定事実(2)ア(イ)・(ウ))に鑑みれば、開催時に作成した議事録が存在しないからといって、本件株主総会及び本件取締役会が開催されなかったということはできない(なお、原告の株主が本件役員及びその親族の僅か4人であることに照らせば、本件役員が親族との食事会における話合いの結果をもって、原告の株主総会としての決議としたことが特段不自然、不合理であるということはできず、株主全員による決議であることに照らせば、その有効性にも特段問題はない。)

- (ウ) a 被告は、本件各議事録の記載(「当時作成した議事録が紛失したか又は未作成であったため」)を指摘して、甲は、本件株主総会及び本件取締役会に係る議事録を作成したか否かについてすら記憶していなかったのであり、本件各議事録を信用することはできない旨主張している。しかしながら、前記検討のとおり、原告が本件計算書を作成した上、各分納報告書面により、総額2億5000万円の本件退職慰労金を支給する予定であることを対外的にも明らかにして、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り、事後的に作成された本件各議事録に若干曖昧な部分があるからといって、本件総会決議及び本件取締役会決議が行われた旨の前記認定を覆すべき事情には当たらない。
- b 被告は、甲が本件計算書の作成経緯について供述内容を不自然に変遷させており、本件計算書をもって、本件取締役会決議の存在や本件退職慰労金に係る債務が確定したことの根拠とすることはできない旨主張している。確かに、甲は、原告代表者尋問において、本件計算書(乙14)と本件議事録添付計算書(甲4〔3枚目〕)の関係について、それぞれに原本が存在し、本件議事録添付計算書を再度作成し直したものが本件計算書であるなどと供述していたにもかかわらず、尋問終了後、陳述書(甲38)を提出して、本件計算書の写しを本件担当係官に提出した後、本件役員が、本件計算書の一部を書き直したものが本件議事録添付計算書であるとして、上記供述内容を訂正している。しかしながら、本件計算書及び本件議事録添付計算書は、本件役員の署名押印部分が同一であること(甲4〔3枚目〕、乙14)に鑑みても、その一方が他方の一部を書き直したものであることは明らかであり、両者の相違点は、「23年8月まで」と「23年/8月まで」の違いにすぎない。そして、甲は、尋問における供述内容を訂正した理由について、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、それ以外の書込み部分もボールペンで書かれたものであり、原本が2つあると思い込んでしまった、②裁判所の指示を受けて、尋問終了後に原本を確認したところ、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などとしており（甲38）、その説明内容は一応合理的なものである。そうである以上、甲が本件計算書の作成過程に係る供述内容の一部を訂正したからといって、本件計算書それ自体を信用することができないということとはできず、原告が本件計算書に基づき本件取締役会決議を行った旨の前記認定を覆すべき事情には当たらない。

- c 被告は、甲が、本件計算書について、平成22年8月末を最終支払期限とする趣旨で作成した旨供述しているのは不合理であるなどと主張しているところ、前述のとおり、本件計算書（本件議事録添付計算書）には、「平成23年8月まで」（「平成23年/8月まで」）との記載部分がある。

しかしながら、本件計算書（上記メモ書きがされる前のもの）の「支払日」欄には、3行にわたり、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）」と記載されているのであり（別紙2参照）、その体裁に鑑みれば、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（なお、本件取締役会議事録には、「本年8月31日の退職時に7500万円を支給するものの、残額は平成20年8月以降3年以内の分割払いとすること」と記載されているところ、本件計算書に基づき同様の趣旨を記載したものと解することができる。）。そして、原告は、本件計算書（本件議事録添付計算書）に平成23年8月までとの記載部分があるにもかかわらず、本件退職慰労金の最終支払期限が平成22年8月末である旨を一貫して主張しているところ、原告があえて虚偽の事実を主張する必要性ないし合理性があるとは考え難く、前記認定のとおり、本件計算書及び本件議事録添付計算書における上記記載部分は、本件役員が、誤って鉛筆でメモ書きしたものであると認められ（認定事実（2）オ（イ））、同認定を覆すに足りる事実ないし証拠はない。

- ウ（ア）さらに、被告は、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本件計算書は、本件退職慰労金残額の支払について、漠然とした時期の記載しかしておらず、本件取締役会は、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、本件説明書面において、金融機関に対して欠損の決算書を出せないとの理由から、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によれば、本件退職慰労金残額は、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ており、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などと主張している。

- （イ） a 被告の上記主張（上記（ア））は、原告が、本件取締役会決議において、本件退職慰労金の全額（2億5000万円）を支給することを確定的に決定したわけではないという趣旨のものであると解される。しかしながら、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、これを前提として案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、前記認定のとおり、原告は、本件取締役会決議において、本件退職慰労金残額を3年以内に支給する旨を決議したものと認められ（認定事実（2）オ（ア））、これを覆すに足りる事実ないし証拠はない。そうである以上、本件取締役会決議にかかわらず、本件退職慰労金の全額を支給すること自体が未確定であったということとはできない。

b また、被告は、原告が、その後の決算状況により、本件退職慰労金残額を支給するか否か、支給する場合の時期及びその金額が左右されることが前提とされており、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などと主張している（前記（ア））。しかしながら、前記検討のとおり、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、別途、原告の決算状況等を踏まえて、具体的な分割支給の方法が決定されたからといって、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。

(ウ) さらに、被告が前記主張を基礎付けるものとして指摘する事情（前記（ア）①ないし④）は、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。

a 原告は、平成19年8月期の貸借対照表において、本件退職慰労金残額を未払金等として計上していない。しかしながら、前記認定（認定事実（2）エ（イ）、（3）ア（ア）、イ（イ））によれば、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。したがって、原告が本件退職慰労金残額を平成19年8月期の未払金等に計上していなかったからといって、本件第二金員の支給を予定していなかったということとはできない。

b 原告は、本件取締役会決議（本件計算書）において、本件退職慰労金残額の具体的な支給方法を定めていたわけではなく、各分納報告書面に記載された分割払の方法も異なっている。しかしながら、原告は、前記検討のとおり、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）を決議していたのであり、本件第二金員が本件退職慰労金の一部として支給されたものである以上、具体的な分割方法が定められていなかったことは、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当たらないというべきである（なお、あらかじめ退職給与の総額及び分割支給の終期が明確に定められていない場合においては、現実に支払われた金員が退職に基因して分割支給されたものであるかどうかの判断は通常困難になるものと解される。）。

c 被告は、原告が、本件減額取締役会決議により、本件退職慰労金を減額し、現在に至るまで本件残額2000万円を支給していない点を指摘している。しかしながら、前記認定のとおり、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、本件退職慰労金の一部として本件各金員を支給したものと認められ、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。

d 被告は、原告が、本件説明書面において、金融機関に対して欠損（赤字）の決算書を出したくないので、本件退職慰労金を分割支給することとし、本件残額2000万円の支給も中断している旨を記載した点を指摘しているが、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。また、前記認定のとおり、本件説明書面は、本件退職慰労金の過大性が問題とされているという認識を前提として、本件担当係官の要望に応じて作成されたものにすぎず（認定事実（4）オ（ア））、被告が指摘している本件説明書面の記載内容を踏まえても、本件取締役会決議にかかわらず、本件退職慰労金を支給することが未確定であったとは考え難い。

(エ) a なお、被告は、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旨主張している。しかしながら、上記主張は、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、本件役員の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。

b 被告は、原告が、本件第二金員が銀行からの借入金に依存したものであり、本件第二金員の一部が、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ていることを指摘している。確かに、証拠（乙28）によれば、原告が本件第二金員の支給に近接した時期において、銀行から複数の融資を受けていたことは認められる。しかしながら、原告は、前記検討のとおり、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。また、原告は、前記認定のとおり、本件第二金員の支給日の翌月（平成20年9月）において、本件役員から合計5000万円の借入れを受けているが（認定事実（3）ウ（ア））、本件第二金員が本件役員から原告に資金を還流させるために支給されたものであると認めるに足りる事実ないし証拠はなく、被告の指摘する事情は、本件第二金員が本件退職慰労金の一部として支給されたものである旨の前記認定判断を覆すものではない。

エ 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否か。）について

ア 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（前提事実（2）ア）、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（別紙2）からも明らかである。そして、本件退職慰労金が、上述のとおり、原告における役員在任期間等を勘案して算定されたものであることに鑑みれば、本件退職慰労金が本件役員に対する報酬の後払いとしての性質を有しているものと解することができるから、本件退職慰労金は、労務対価要件を満たしているというべきである。

イ 被告は、本件退職慰労金の算定において、本件役員の本件有限会社における役員在任期

間が考慮されていることを指摘して、本件退職慰労金には労務対価要件を満たさない金員が含まれている旨主張している。

しかしながら、前記認定のとおり、原告は、本件有限会社（L支社）の事業を引き継いで設立された会社であり（認定事実（1）ウ）、この点に鑑みて、本件退職慰労金規程において、本件有限会社における役員勤続年数の2分の1を役員在任年数に合算する旨の規定を設けている（認定事実（1）エ）。そうである以上、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（L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。

この点、被告は、原告の貸借対照表上、本件有限会社から譲り受けた退職慰労金債務が計上されていないことを指摘しているが、本件有限会社が昭和34年に資本金50万円で設立された小規模の会社であり、原告が本件有限会社（L支社）を引き継いだという経緯（認定事実（1）アないしウ）に照らせば、原告が本件有限会社から退職慰労金債務を譲り受けた旨が会計上明確にされていないことが特段不自然であるということとはできず、被告の指摘する事情は、上記結論を左右する事情には当たらない。

ウ なお、前記認定のとおり、原告は、本件減額取締役会決議に基づき、本件退職慰労金を減額しており、本件減額議事録には、本件役員の勤続年数が49年であることを前提として本件退職慰労金を計算した算定根拠が記載されているところ（認定事実（4）イ（ウ））、上記算定根拠は、本件役員の本件有限会社における役員在任期間の2分の1を超える期間を勤続年数に算入するものであり、本件退職慰労金規程の定めと整合していない。しかしながら、本件減額取締役会決議は、原告が、本件退職慰労金の金額を自主的に見直すように促されたことから、本件税務調査を早期に終結させるために行ったものであり（認定事実（4）イ（ア）ないし（ウ））、上記算定根拠は、本件退職慰労金の減額を説明するために便宜上記載されたものであると解される。さらに、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。

エ 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否か。）について

ア 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（所得税法35条3項）、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（同法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、退職を基因として支払われる金員であっても、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、そのことのみをもって、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。なお、所得税基本通達201-3は、退職手当等の分割払等をする場合の源泉徴収税額の計算等について定めており、また、国税庁は、上記通達の内容

をホームページにおいても公表している（甲6）。

イ 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（認定事実（2）オ（ア））、同月及び平成20年8月に本件各金員が支払われた事実（認定事実（3）ア（ア）、イ（イ））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。

ウ 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。）について

ア 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ところ、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（同法34条2項参照）、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、同法は、「退職給与」について、特段の定義規定は置いていないものの、同法34条1項が損金の額に算入しないこととする給与の対象から役員退職給与を除外している上記趣旨に鑑みれば、同項という退職給与とは、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。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、同項という「退職給与」に該当するものと解することができる。

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、法人税基本通達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。

イ 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、非常勤取締役となっているところ、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することができる（この点については、当事者間に争いが無い）。そして、前記（1）において検討したとおり、本件退職慰労金は、本件分掌変更に伴う退職慰労金として支給することが決議されたものであるから、本件退職慰労金が本件分掌変更によって初めて支給されるものであることは明らかであり、また、前記（2）において検討したとおり、本件退職慰労金が本件退職慰労金規程に基づいて支給されたものであることに鑑みれば、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。なお、被告は、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旨主張しているところ、本件第二金員が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以上、被告が主張する点をもって、法人税法上の「退職給与」該当性を否定することはできない。

ウ 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。) について

ア 本件第二金員は、前記(4)において検討したとおり、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(認定事実(2)エ(イ)、(3)ア(ア)、イ(イ))。

イ(ア) 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、①事業年度の中途において、役員が病気や死亡等により退職したため、取締役会等で内定した退職給与の額を実際に支給するものの、当該退職給与に係る株主総会等の決議が翌事業年度に実施されるという場合において、原則的な取扱いにより支給時の損金算入を認めないとするのは、役員に対する退職給与の支給の実態から見て相当ではなく、また、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おいても、役員であるという理由で、短期的な資金繰りがつくまでは実際の支払をしないということも、企業の実態として十分あり得ることであり、このような場合においても、原則的な取扱いにより支給時の損金算入を認めないとするのは、企業の実情に反することから、法人が、役員に対する退職給与の額につき、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と解される。

(イ) 本件通達ただし書の趣旨は、上記(ア)のとおりであるところ、証拠(甲15ないし17、33、34の1ないし10、乙12、24、証人F〔3、13頁〕、証人D〔18、19頁〕)及び弁論の全趣旨によれば、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(以下、このような取扱いを「支給年度損金経理」という。)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。なお、被告は、少なくとも、役員が完全退職して役員退職給与を分割支給する事例において、本件通達ただし書に基づき、支給年度損金経理が行われる場合があること自体は認めており、D特官も同趣旨の証言をしている（証人D〔18、19頁〕）。

ウ（ア）前述のとおり（前記ア）、原告は、本件通達ただし書に依拠して、本件第二金員をその支給日の属する平成20年8月期の損金に算入しているところ、被告は、本件通達について、役員が法人を完全に退職した場合につき、例外的に支給年度損金経理を認めたものであり、本件役員が原告を退職していない本件事案において、本件通達ただし書に基づき支給年度損金経理をすることは許されないという趣旨の主張をしている。

しかしながら、前記（4）において検討したとおり、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。そして、本件役員が実質的に原告を退職したと同様の事情にあることは、前記検討のとおりであるから（前記（4）イ）、被告の上記主張を採用することはできない。

（イ）さらに、被告は、本件退職慰労金の分割支給について、原告が利益調整を意図して行ったものであり、本件通達ただし書の趣旨に反する旨主張している。

しかしながら、本件通達ただし書は、前記検討のとおり（前記イ（ア））、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えることができる。そして、原告は、前記認定のとおり、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（認定事実（2）エ（ア）・（イ））、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（認定事実（3）ア（エ））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えることはできない。また、原告が、平成20年8月期以降の事業年度における所得金額を低く抑えるために、本件退職慰労金を分割支給することにしたというような事情をうかがわせる事実ないし証拠もない。

エ（ア）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あるから、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している。

- (イ) a 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（法人税法21条、22条1項）。そして、当該事業年度の損金の額について、同条3項は、「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。」とした上、同項2号で「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、さらに、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。
- b 法人が役員に対して支給する退職給与は、上記「販売費、一般管理費その他の費用」に含まれるところ、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、所得金額の計算が不正確になり、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から、役員退職給与に係る債務が確定していない場合には、これを損金に算入することはできないが、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（同条4項）に従うべきこととなる。そして、公正処理基準とは、一般社会通念に照らして公正で妥当であると評価され得る会計処理の基準を意味すると解すべきであり、例えば、企業会計原則は、企業会計の実務において発達具体化したものを要約したものとして、公正処理基準の一つの源泉となるものではあるが、公正処理基準は、明文化された特定の会計基準自体を指すものではなく、確立した会計慣行をも広く含むものと解すべきである。なお、企業会計原則等の会計基準は、全ての企業活動について網羅的に定められたものではなく、原理的・基本的な事項に限られているのが通常であるから、ある会計処理が公正処理基準に従ったものであるかどうかについては、当該会計処理の根拠とされた会計基準や会計慣行が一般社会通念に照らして公正で妥当であると評価され得るものであるかどうかを個別具体的に判断すべきものである。
- (ウ) a そこで検討するに、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、前記認定のとおり、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（前記イ（イ）②）、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のであって（前記イ（イ）③）、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より設けられたものであり、これ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。

- b そして、支給年度損金経理が公正妥当なものといえるかどうかについてみるに、上述のとおり、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。また、本件通達本文によれば、退職給与の額を確定した年度において、現実に当該退職給与を支給しない場合には、これを未払金として損金経理することになるところ、個人企業や同族会社が法人の相当数を占めているという我が国の現状を前提とした場合、実際に支給する予定のない退職金相当額を未払金として損金計上することにより、租税負担を軽減するおそれがあることも否定できないのであって、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のあるものであるということもできない。

- (エ) a 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。

- b (a) 確かに、役員退職給与を現実の支給時に費用として計上すべきことを規定した会計基準は見当たらず、例えば、企業会計原則（乙22）や中小企業の会計に関する指針（乙23）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。しかしながら、前記検討のとおり、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。

- (b) また、本件通達ただし書は、飽くまでも現実に支給した退職給与を損金経理した場合において、当該退職給与を損金に算入するという課税上の取扱い（税務会計）を許容したものにすぎず、いわゆる企業会計の在り方やその当否について規定したものではない。しかしながら、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。そうである以上、本件通達ただし書は、そのような会計処理を行う企業があるという実態を前提として規定されたものであると解されるし（前記イ（ア）・（イ）参照）、ある企業が、本件通達ただし書に基づく税務処理をしようとした場合には、税務会計の基底となる企業会計の段階において、支給年度損金経理をすることが前

提となっているということもできる。

(c) もとより、法人税基本通達は、課税庁における法人税法の解釈基準や運用方針を明らかにするものであり、行政組織の内部において拘束力を持つものにとすぎず、法令としての効力を有するものではない。しかしながら、租税行政が法人税基本通達に依拠して行われているという実情を勘案すれば、企業が、法人税基本通達をもしんしゃくして、企業における会計処理の方法を検討することは、それ自体至極自然なことであるということが出来る。さらに、金融商品取引法が適用されない中小企業においては、企業会計原則を初めとする会計基準よりも、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（甲32）、少なくともそのような中小企業との関係においては、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うべきである。

(オ) 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うことが出来る。なお、被告の前記主張（前記（ア））は、支給年度損金経理が、債務確定主義（法人税法22条3項2号）に反して許されないという趣旨の主張であるとも解し得るが、被告は、少なくとも完全退職の事例において、本件通達ただし書に基づき、支給年度損金経理が行われていること自体は争っていないのであり、上記主張は、整合性のないものといわざるを得ない。前記検討のとおり（前記エ（イ））、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（同条4項）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。

オ 以上によれば、本件第二金員を平成20年8月期の損金に算入することが出来るというべきである。

### 3 総括

#### (1) 本件告知処分等の適法性等について

ア（ア）前記2（1）ないし（3）の検討によれば、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。

（イ）原告は、本件第二金員が退職所得に当たることを前提として、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（前提事実（3）ウ（イ）b）、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。なお、原告の主張を前提とした場合において本件第二金員に対する源泉所得税が上記金額となることについては、当事者間に争いが無い（前記第2の3参照）。

イ（ア）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、①平成23年5

月27日に429万5200円を、②同年11月22日に14万4275円を、③平成24年1月6日に2149万3148円を、④同年4月5日に497万4525円をそれぞれ納付している。

(イ) 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)。さらに、被告は、原告に対し、上記還付金に係る還付加算金として、原告が誤納金(上記(ア)①ないし④)を納付した日の翌日から支払済みまで、通則法58条1項、措置法95条、93条2項(ただし、平成26年1月1日より前については平成25年法律第5号による改正前の95条、93条1項)に基づき、①平成25年12月31日までについては年4.3%、②平成26年1月1日から同年12月31日までについては年1.9%、③平成27年1月1日から同年12月31日までについては年1.8%、④平成28年1月1日以降については年7.3%の割合又は措置法93条2項に規定する特例基準割合(ただし、当該特例基準割合に0.1%未満の端数があるときは、これを切り捨てたもの)のいずれか低い割合を乗じた金額を支払わなければならないというべきである。

#### (2) 本件更正処分等の適法性について

前記2(4)及び(5)の検討によれば、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、法人税法上の退職給与(同法34条1項)に該当し、かつ、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、別表1の「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491万6230円、納付すべき法人税額61万8900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5 結論

以上によれば、原告の請求はいずれも理由があるから、これらを認容することとして、主文のとおり判決する。

東京地方裁判所民事第2部

裁判長裁判官 増田 稔

裁判官 村田 一広

裁判官 不破 大輔

(別紙1)

関係法令等の定め

第1 法人税法〔平成22年法律第6号による改正前のもの。以下、特記するものを除き同じ。〕

1 法人税法21条（各事業年度の所得に対する法人税の課税標準）

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とする。

2 法人税法22条（各事業年度の所得の金額の計算）

(1) 1項

内国法人の各事業年度の所得の金額は、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する。

(2) 2項 〔省略〕

(3) 3項

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。

一 〔省略〕

二 前号に掲げるもののほか、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

三 〔省略〕

(4) 4項

第2項に規定する当該事業年度の収益の額及び前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に従って計算されるものとする。

(5) 5項 〔省略〕

3 法人税法34条（各事業年度の所得の金額の計算）

(1) 1項

内国法人がその役員に対して支給する給与（退職給与及び第54条第1項（新株予約権を対価とする費用の帰属事業年度の特例等）に規定する新株予約権によるもの並びにこれら以外のものを使用人としての職務を有する役員に対して支給する当該職務に対するもの並びに第3項の規定の適用があるものを除く。以下この項において同じ。）のうち次に掲げる給与のいずれにも該当しないものの額は、その内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入しない。

一ないし三 〔省略〕

(2) 2項

内国法人がその役員に対して支給する給与（〔括弧内省略〕）の額のうち不相当に高額な部分の金額として政令で定める金額は、その内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入しない。

(3) 3項ないし6項 〔省略〕

4 法人税法130条（青色申告書に係る更正）

(1) 1項

税務署長は、内国法人の提出した青色申告書又は連結確定申告書等（〔括弧内省略〕）に係る

法人税の課税標準又は欠損金額若しくは連結欠損金額の更正をする場合には、その内国法人の帳簿書類（〔括弧内省略〕）を調査し、その調査により当該青色申告書又は連結確定申告書等に係る法人税の課税標準又は欠損金額若しくは連結欠損金額の計算に誤りがあると認められる場合に限り、これをすることができる。〔以下省略〕

(2) 2項

税務署長は、内国法人の提出した青色申告書又は連結確定申告書等に係る法人税の課税標準又は欠損金額若しくは連結欠損金額の更正をする場合には、その更正に係る国税通則法第28条第2項（更正通知書の記載事項）に規定する更正通知書にその更正の理由を付記しなければならない。

第2 所得税法〔平成24年法律第16号による改正前のもの。以下、特記するものを除き同じ。〕

1 所得税法28条（給与所得）

(1) 1項

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（以下この条において「給与等」という。）に係る所得をいう。

(2) 2項

給与所得の金額は、その年中の給与等の収入金額から給与所得控除額を控除した残額とする。

(3) 3項

前項に規定する給与所得控除額は、次の各号に掲げる場合の区分に応じ当該各号に定める金額とする。

一 ないし四 〔省略〕

五 前項に規定する収入金額が1000万円を超える場合 220万円と当該収入金額から1000万円を控除した金額の100分の5に相当する金額との合計額

(4) 4項

その年中の給与等の収入金額が660万円未満である場合には、当該給与等に係る給与所得の金額は、前2項の規定にかかわらず、当該収入金額を別表第五の給与等の金額として、同表により当該金額に応じて求めた同表の給与所得控除後の給与等の金額に相当する金額とする。

2 所得税法30条（退職所得）

(1) 1項

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（以下〔中略〕「退職手当等」という。）に係る所得をいう。

(2) 2項

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。

(3) 3項

前項に規定する退職所得控除額は、次の各号に掲げる場合の区分に応じ当該各号に定める金額とする。

一 政令で定める勤続年数（以下この項において「勤続年数」という。）が20年以下である場合 40万円に当該勤続年数を乗じて計算した金額

二 勤続年数が20年を超える場合 800万円と70万円に当該勤続年数から20年を控除した年数を乗じて計算した金額との合計額

(4) 4項 [省略]

### 3 所得税法89条(税率)

(1) 1項

居住者に対して課する所得税の額は、その年分の課税総所得金額又は課税退職所得金額をそれぞれ次の表の上欄に掲げる金額に区分してそれぞれの金額に同表の下欄に掲げる税率を乗じて計算した金額と、その年分の課税山林所得金額の5分の1に相当する金額を同表の上欄に掲げる金額に区分してそれぞれの金額に同表の下欄に掲げる税率を乗じて計算した金額を合計した金額に5を乗じて計算した金額との合計額とする。

195万円以下の金額	100分の5
195万円を超え330万円以下の金額	100分の10
330万円を超え695万円以下の金額	100分の20
695万円を超え900万円以下の金額	100分の23
900万円を超え1800万円以下の金額	100分の33
1800万円を超える金額	100分の40

(2) 2項

課税総所得金額、課税退職所得金額又は課税山林所得金額は、それぞれ、総所得金額、退職所得金額又は山林所得金額から前章第四節(所得控除)の規定による控除をした残額とする。

### 4 所得税法183条(源泉徴収義務)

(1) 1項

居住者に対し国内において第28条第1項(給与所得)に規定する給与等(以下この章において「給与等」という。)の支払をする者は、その支払の際、その給与等について所得税を徴収し、その徴収の日の属する月の翌月10日までに、これを国に納付しなければならない。

(2) 2項 [省略]

### 5 所得税法186条(賞与に係る徴収税額) [平成22年法律第6号による改正前のもの]

(1) 1項

賞与(賞与の性質を有する給与を含む。以下この条において同じ。)について第183条第1項(源泉徴収義務)の規定により徴収すべき所得税の額は、次項の規定の適用がある場合を除き、次の各号に掲げる賞与の区分に応じ当該各号に定める税額とする。

一及び二 [省略]

(2) 2項

賞与の支払者がその支払を受ける居住者に対し前月中に支払った又は支払うべき通常の給与等がある場合において、その賞与の金額が前月中に支払った又は支払うべき通常の給与等の金額の10倍に相当する金額を超えるときは、当該賞与について第183条第1項の規定により徴収すべき所得税の額は、次の各号に掲げる賞与の区分に応じ当該各号に定める税額とする。

一 給与所得者の扶養控除等申告書を提出した居住者に対し、その提出の際に経由した給与等の支払者が支払う賞与 その賞与の金額の6分の1に相当する金額と当該通常の給与等

の金額との合計額並びに給与所得者の扶養控除等申告書に記載された主たる給与等に係る控除対象配偶者及び扶養親族の有無及びその数に応ずる別表第二の甲欄に掲げる税額と当該通常の給与等の金額並びに当該申告書に記載された主たる給与等に係る控除対象配偶者及び扶養親族の有無及びその数に応ずる別表第二の甲欄に掲げる税額との差額に6を乗じて計算した金額に相当する税額

二 前号に掲げる賞与以外の賞与 その賞与の金額の6分の1に相当する金額と当該通常の給与等の金額との合計額に応ずる別表第二の乙欄に掲げる税額と当該通常の給与等の金額に応ずる別表第二の乙欄に掲げる税額との差額に6を乗じて計算した金額に相当する税額

(3) 3項 [省略]

6 所得税法199条(源泉徴収義務)

居住者に対し国内において第30条第1項(退職所得)に規定する退職手当等〔括弧内省略〕の支払をする者は、その支払の際、その退職手当等について所得税を徴収し、その徴収の日の属する月の翌月10日までに、これを国に納付しなければならない。

7 所得税法201条(徴収税額)

(1) 1項

第199条(源泉徴収義務)の規定により徴収すべき所得税の額は、次の各号に掲げる場合の区分に応じ当該各号に定める税額とする。

一 退職手当等の支払を受ける居住者が提出した退職所得の受給に関する申告書に、その支払うべきことが確定した年において支払うべきことが確定した他の退職手当等で既に支払がされたもの(次号において「支払済みの他の退職手当等」という。)がない旨の記載がある場合 その支払う退職手当等の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(当該金額に1000円未満の端数があるとき、又は当該金額の全額が1000円未満であるときは、その端数金額又はその全額を切り捨てた金額。次号において同じ。)を課税退職所得金額とみなして第89条第1項(税率)の規定を適用して計算した場合の税額

二 退職手当等の支払を受ける居住者が提出した退職所得の受給に関する申告書に、支払済みの他の退職手当等がある旨の記載がある場合 その支払済みの他の退職手当等の金額とその支払う退職手当等の金額との合計額から退職所得控除額を控除した残額の2分の1に相当する金額を課税退職所得金額とみなして第89条第1項の規定を適用して計算した場合の税額から、その支払済みの他の退職手当等につき第199条の規定により徴収された又は徴収されるべき所得税の額を控除した残額に相当する税額

(2) 2項

前項各号に規定する退職所得控除額は、同項の規定による所得税を徴収すべき退職手当等を支払うべきことが確定した時の状況における第30条第3項第1号(退職所得控除額)に規定する勤続年数に準ずる勤続年数及び同条第4項第3号に掲げる場合に該当するかどうかに応ずる別表第六に掲げる退職所得控除額(同項第一号に掲げる場合に該当するときは、同項の規定に準じて計算した金額)による。

(3) 3項

退職手当等の支払を受ける居住者がその支払を受ける時までに退職所得の受給に関する申告書を提出していないときは、第199条の規定により徴収すべき所得税の額は、その支払

う退職手当等の金額に100分の20の税率を乗じて計算した金額に相当する税額とする。

### 第3 国税通則法（以下「通則法」という。）

#### 1 通則法35条（申告納税方式による国税等の納付）

##### （1）1項

期限内申告書を提出した者は、国税に関する法律に定めるところにより、当該申告書の提出により納付すべきものとしてこれに記載した税額に相当する国税をその法定納期限（延納に係る国税については、その延納に係る納期限）までに国に納付しなければならない。

##### （2）2項

次の各号に掲げる金額に相当する国税の納税者は、その国税を当該各号に掲げる日（延納に係る国税その他国税に関する法律に別段の納期限の定めがある国税については、当該法律に定める納期限）までに国に納付しなければならない。

##### 一 [省略]

二 更正通知書に記載された第28条第2項第3号イからハまで（更正により納付すべき税額）に掲げる金額（その更正により納付すべき税額が新たにあることとなった場合には、当該納付すべき税額）又は決定通知書に記載された納付すべき税額 その更正通知書又は決定通知書が発せられた日の翌日から起算して1月を経過する日

##### （3）3項

過少申告加算税、無申告加算税又は重加算税（第68条第1項又は第2項（申告納税方式による国税の重加算税）の規定によるものに限る。以下この項において同じ。）に係る賦課決定通知書を受けた者は、当該通知書に記載された金額の過少申告加算税、無申告加算税又は重加算税を当該通知書が発せられた日の翌日から起算して1月を経過する日までに納付しなければならない。

#### 2 通則法36条（納税の告知）

##### （1）1項

税務署長は、国税に関する法律の規定により次に掲げる国税（その滞納処分費を除く。以下次条において同じ。）を徴収しようとするときは、納税の告知をしなければならない。

##### 一 [省略]

二 源泉徴収による国税でその法定納期限までに納付されなかったもの

三及び四 [省略]

##### （2）2項 [省略]

#### 3 通則法56条

##### （1）1項

国税局長、税務署長又は税関長は、還付金又は国税に係る過誤納金（以下「還付金等」という。）があるときは、遅滞なく、金銭で還付しなければならない。

##### （2）2項 [省略]

#### 4 通則法58条（還付加算金）

##### （1）1項

国税局長、税務署長又は税関長は、還付金等を還付し、又は充当する場合には、次の各号に掲げる還付金等の区分に従い当該各号に定める日の翌日からその還付のための支払決定の日又はその充当の日（同日前に充当をするのに適することとなった日がある場合には、その適

することとなった日)までの期間(他の国税に関する法律に別段の定めがある場合には、その定める期間)の日数に応じ、その金額に年7.3%の割合を乗じて計算した金額(以下「還付加算金」という。)をその還付し、又は充当すべき金額に加算しなければならない。

一 還付金及び次に掲げる過納金 当該還付金又は過納金に係る国税の納付があった日〔括弧内省略〕

イ 更正〔中略〕又は賦課決定(以下「更正決定等」という。)により納付すべき税額が確定した国税(当該国税に係る延滞税及び利子税を含む。)に係る過納金(次号に掲げるものを除く。)

ロ 納税義務の成立と同時に特別の手続を要しないで納付すべき税額が確定する国税で納税の告知があったもの(当該国税に係る延滞税を含む。)に係る過納金

ハ 〔省略〕

二及び三 〔省略〕

(2) 2項ないし5項 〔省略〕

5 通則法65条(過少申告加算税)

(1) 1項

期限内申告書〔括弧内省略〕が提出された場合〔括弧内省略〕において、修正申告書の提出又は更正があったときは、当該納税者に対し、その修正申告又は更正に基づき第35条第2項(期限後申告等による納付)の規定により納付すべき税額に100分の10の割合を乗じて計算した金額に相当する過少申告加算税を課する。

(2) 2項

前項の規定に該当する場合において、同項に規定する納付すべき税額〔括弧内省略〕がその国税に係る期限内申告税額に相当する金額と50万円とのいずれか多い金額を超えるときは、同項の過少申告加算税の額は、同項の規定にかかわらず、同項の規定により計算した金額に、当該超える部分に相当する税額(同項に規定する納付すべき税額が当該超える部分に相当する税額に満たないときは、当該納付すべき税額)に100分の5の割合を乗じて計算した金額を加算した金額とする。

(3) 3項

前項において、次の各号に掲げる用語の意義は、当該各号に定めるところによる。

一 〔省略〕

二 期限内申告税額 期限内申告書〔括弧内省略〕の提出に基づき第35条第1項又は第2項の規定により納付すべき税額(これらの申告書に係る国税について、次に掲げる金額があるときは当該金額を加算した金額とし、所得税、法人税、地方法人税、相続税又は消費税に係るこれらの申告書に記載された還付金の額に相当する税額があるときは当該税額を控除した金額とする。)

イないしホ 〔省略〕

(4) 4項

第1項又は第2項に規定する納付すべき税額の計算の基礎となった事実のうちその修正申告又は更正前の税額(還付金の額に相当する税額を含む。)の計算の基礎とされていなかったことについて正当な理由があると認められるものがある場合には、これらの項に規定する納付すべき税額からその正当な理由があると認められる事実に基づく税額として政令で定め

るところにより計算した金額を控除して、これらの項の規定を適用する。

(5) 5項 [省略]

#### 6 通則法67条(不納付加算税)

(1) 1項

源泉徴収による国税がその法定納期限までに完納されなかった場合には、税務署長は、当該納税者から、第36条第1項第2号(源泉徴収による国税の納税の告知)の規定による納税の告知に係る税額又はその法定納期限後に当該告知を受けることなく納付された税額に100分の10の割合を乗じて計算した金額に相当する不納付加算税を徴収する。ただし、当該告知又は納付に係る国税を法定納期限までに納付しなかったことについて正当な理由があると認められる場合は、この限りでない。

(2) 2項及び3項 [省略]

#### 第4 租税特別措置法(以下「措置法」という。)

##### 1 措置法93条(利子税の割合の特例)

(1) 平成25年法律第5号による改正前のもの

ア 1項

次の各号に掲げる規定に規定する利子税の年7.3%の割合は、当該各号に掲げる規定にかかわらず、各年の特例基準割合(各年の前年の11月30日を経過する時における日本銀行法〔平成9年法律第89号〕第15条第1項第1号の規定により定められる商業手形の基準割引率に年4%の割合を加算した割合をいう。以下第95条までにおいて同じ。)が年7.3%の割合に満たない場合には、その年中においては、当該特例基準割合(当該特例基準割合に0.1%未満の端数があるときは、これを切り捨てる。)とする。

一ないし三 [省略]

イ 2項ないし5項 [省略]

(2) 平成25年法律第5号による改正後のもの

ア 1項

次の各号に掲げる規定に規定する利子税の年7.3%の割合は、当該各号に掲げる規定にかかわらず、各年の特例基準割合が年7.3%の割合に満たない場合には、その年中においては、当該特例基準割合とする。

一ないし三 [省略]

イ 2項

前項に規定する特例基準割合とは、各年の前々年の10月から前年の9月までの各月における短期貸付けの平均利率(当該各月において銀行が新たに行った貸付け(貸付期間が1年未満のものに限る。)に係る利率の平均をいう。)の合計を12で除して計算した割合(当該割合に0.1%未満の端数があるときは、これを切り捨てる。)として各年の前年の12月15日までに財務大臣が告示する割合に、年1%の割合を加算した割合をいう。

ウ 3項ないし6項 [省略]

##### 2 措置法95条(還付加算金の割合の特例)

(1) 平成25年法律第5号による改正前のもの

各年の特例基準割合が年7.3%の割合に満たない場合には、通則法第58条第1項に規定する還付加算金([括弧内省略])の計算の基礎となる期間であってその年に含まれる期間に

対応する還付加算金についての同項の規定の適用については、同項中「年7.3%の割合」とあるのは、「租税特別措置法第93条第1項（利子税の割合の特例）に規定する特例基準割合（当該特例基準割合に0.1%未満の端数があるときは、これを切り捨てる。）」とする。

(2) 平成25年法律第5号による改正後のもの

各年の特例基準割合が年7.3%の割合に満たない場合には、国税通則法第58条第1項に規定する還付加算金（以下この条及び次条において「還付加算金」という。）の計算の基礎となる期間であってその年に含まれる期間に対応する還付加算金についての同項の規定の適用については、同項中「年7.3%の割合」とあるのは、「租税特別措置法第93条第2項（利子税の割合の特例）に規定する特例基準割合」とする。

3 措置法96条（利子税等の額の計算）

前3条のいずれかの規定の適用がある場合における利子税等（利子税、延滞税及び還付加算金をいう。）の額の計算において、その計算の過程における金額に1円未満の端数が生じたときは、これを切り捨てる。

4 措置法の改正法（平成25年法律第5号）附則第90条（利子税等の割合の特例に関する経過措置）

(1) 1項

新租税特別措置法第93条から第95条までの規定は、租税特別措置法第96条に規定する利子税等のうち平成26年1月1日以後の期間に対応するものについて適用し、当該利子税等のうち同日前の期間に対応するものについては、なお従前の例による。

(2) 2項及び3項 [省略]

【注】特例基準割合について

平成23年1月1日以降における特例基準割合（措置法93条参照）は、以下のとおりである。

① 平成25年法律第5号による改正前の特例基準割合（日本銀行法15条1項1号の規定により定められる商業手形の基準割引率に年4%の割合を加算した割合）

- ・ 平成23年1月1日から同年12月31日まで 年4.3%
- ・ 平成24年1月1日から同年12月31日まで 年4.3%
- ・ 平成25年1月1日から同年12月31日まで 年4.3%

② 平成25年法律第5号による改正後の特例基準割合（前年の12月15日までに財務大臣が告示する割合に年1%の割合を加算した割合）

- ・ 平成26年1月1日から同年12月31日まで 年1.9%
- ・ 平成27年1月1日から同年12月31日まで 年1.8%

[平成25年財務省告示第396号参照]

[平成26年財務省告示第386号参照]

第5 法人税基本通達

1 法人税基本通達2-2-12（債務の確定の判定）

法第22条第3項第2号《損金の額に算入される販売費等》の償却費以外の費用で当該事業年度終了の日までに債務が確定しているものとは、別に定めるものを除き、次に掲げる要件の全てに該当するものとする。

(1) 当該事業年度終了の日までに当該費用に係る債務が成立していること。

(2) 当該事業年度終了の日までに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) 当該事業年度終了の日までに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 法人税基本通達9-2-28 (役員に対する退職金の損金算入の時期)

退職した役員に対する退職給与の額の損金算入の時期は、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する。ただし、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。

## 3 法人税基本通達9-2-32 (役員の方掌変更等の場合の退職給与)

法人が役員の方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、その方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もの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。

(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で令第71条第1項第5号《使用人兼務役員とされない役員》に掲げる要件の全てを満たしている者を除く。)になったこと。

(3) 方掌変更後におけるその役員(その方掌変更等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。)の給与が激変(おおむね50%以上の減少)したこと。

(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。

## 第6 所得税基本通達

### 1 所得税基本通達30-1 (退職手当等の範囲)

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、退職したことに基づい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給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。

### 2 所得税基本通達30-2 (引き続き勤務する者に支払われる給与で退職手当等とするもの)

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。

(1) 及び(2) [省略]

(3) 役員の方掌変更等により、例えば、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ものを除く。)になったこと、方掌変更等における報酬が激減(おおむね50%以上減少)したことなどで、その職務の内容又はその地位が激変した者に対し、当該方掌変更等の前における役員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

(4) ないし (6) [省略]

3 所得税基本通達183～193共-1 (支給総額が確定している給与等を分割して支払う場合の税額の計算)

支給総額が確定している給与等を分割して支払う場合の各支払の際徴収すべき税額は、当該確定している支給総額に対する税額を各回の支払額にあん分して計算するものとする。

4 所得税基本通達183～193共-2 (支給総額が確定する前に給与等を支払う場合の税額の計算)

給与等の概算払をする場合のように、支給総額が確定する前に給与等を支払う場合の各支払の際徴収すべき税額は、最初に給与等を支払う際には、その支払額に対して法第185条又は第186条の規定を適用して計算し、第2回以後に給与等を支払う際には、その直前までに既に支払った給与等の累計額とその時に支払う給与等の額との合計額に対してこれらの条の規定を適用して計算した税額からその直前までに徴収した税額の累計額を控除して計算するものとする。

5 所得税基本通達201-3 (退職手当等を分割して支払う場合の税額の計算等)

退職手当等の分割払、概算払等をする場合の源泉徴収税額の計算及び派遣役員等に支払う退職手当等に対する源泉徴収については、183～193共-1から183～193共-3までの取扱いに準ずる。

以上



(別紙3)

本件各処分に係る法人税及び源泉所得税の収納状況

1 本件更正処分等に係る法人税の収納状況

(1) 処分行政庁は、平成23年5月27日、平成21年8月期の法人税について減額更正処分を行ったところ、この減額更正処分により原告に還付される法人税額44万8461円及び還付加算金3万5900円を、平成20年8月期における納付すべき法人税(3718万9100円〔本件更正処分における納付すべき税額から確定申告における納付すべき税額を控除した金額〕)の一部に充当した。

(2) ア 処分行政庁は、平成23年7月27日、原告に対し、本件更正処分等による法人税3670万4739円(上記(1)の充当後の金額)及び過少申告加算税552万3000円並びに本件告知処分等による源泉所得税2149万3148円及び不納付加算税257万8000円について、督促状を发出した。

イ 関東信越国税局長は、平成23年8月25日、通則法43条3項により、本件更正処分等について、徴収の引継ぎを受けた。

(3) 関東信越国税局長は、平成23年10月28日、前記(2)アの租税が納付されていなかったことから、原告が処分行政庁に提出した平成23年8月期に係る法人税確定申告書による還付金額14万4275円を、前記(2)アの租税のうちの本件更正処分等による法人税3670万4739円の一部に充当した(この充当後の法人税の滞納額は3656万0464円である。)

(4) 関東信越国税局長は、平成23年11月22日、原告が本件更正処分等に係る法人税として納付した3670万4739円について、本件更正処分等による法人税の滞納額3656万0464円(上記(3)の充当後の金額)として収納登記した後、当該納付額と当該収納登記額との差額14万4275円について、一旦過少申告加算税552万3000円の一部として収納登記した。しかしながら、関東信越国税局長は、上記差額を、本件告知処分等による源泉所得税の滞納額2149万3148円の一部として収納した方が、延滞税の計算の基礎となる本税が減少し、その結果、今後発生する延滞税が少額となるので、原告にとって有利であると判断したことから、源泉所得税の滞納額の一部として収納登記した(この収納登記後の源泉所得税の滞納額は2134万8873円となる。)

(5) 関東信越国税局長は、平成24年3月2日、原告が納付した本件更正処分等による法人税に係る延滞税588万1200円及び過少申告加算税552万3000円につき収納登記した。

2 本件告知処分等の収納登記の状況

(1) 本件告知処分等により、原告に対する源泉所得税額2578万8348円及び不納付加算税257万8000円の徴収決定済額が発生したところ、処分行政庁は、平成23年5月27日、原告が本件第一金員に係る源泉所得税として納付した1321万9200円について、正しい源泉所得税は892万4000円であるとして、差額の429万5200円を、本件告知処分等に係る源泉所得税の一部に充当した。

(2) 処分行政庁は、平成23年7月27日、原告に対し、本件告知処分等による源泉所得税2149万3148円(上記(1)の充当後の金額)及び不納付加算税257万8000円につい

- て、督促状を発出した（前記1（2）ア）。
- （3）関東信越国税局長は、平成23年8月25日、通則法43条3項により、本件告知処分等について徴収の引継ぎを受けた。
- （4）関東信越国税局長は、平成23年11月22日、原告が本件更正処分等に係る法人税として納付した3670万4739円のうち、14万4275円を本件告知処分等に係る源泉所得税として収納登記した（前記1（4））。
- （5）関東信越国税局長は、平成24年1月6日、原告が本件告知処分等に係る源泉所得税として納付した2149万3148円について、源泉所得税の滞納額2134万8873円として収納登記した後、当該納付額と当該収納登記額との差額の14万4275円を本件告知処分等の不納付加算税257万8000円の一部として収納登記した（なお、収納後の不納付加算税の滞納額は243万3725円となる。）。
- （6）関東信越国税局長は、平成24年4月5日、原告が納付した本件告知処分等による源泉所得税に係る延滞税254万0800円及び不納付加算税の滞納額243万3725円につき収納登記した。

以上

(別紙4)

本件各処分根拠及び適法性（被告の主張）

第1 本件更正処分等について

1 本件更正処分が適法であること

(1) 原告の平成20年8月期の所得金額及び納付すべき法人税額

原告の平成20年8月期の所得金額及び納付すべき法人税額は、次のとおりである（別表3「法人税の所得金額及び納付すべき税額（被告の主張）」参照）。

ア 所得金額（別表3・順号⑥） 1億2970万2930円

上記金額は、後記（ア）の申告所得金額（491万6230円）に同（イ）の役員給与の損金不算入額（1億2500万円）を加算し、同（ウ）の事業税相当額の損金算入額（21万3300円）を減算した金額である。

（ア）申告所得金額（別表3・順号①） 491万6230円

上記金額は、原告が平成20年10月24日に処分行政庁に提出した平成20年8月期の法人税の確定申告書（乙10。以下「平成20年8月期法人税確定申告書」という。）の「所得金額又は欠損金額」欄に記載された金額と同額である。

（イ）役員給与の損金不算入額（別表3・順号②） 1億2500万円

上記金額は、原告が平成20年8月期において退職金として損金の額に算入した本件第二金員の金額である。本件第二金員は、本文第3の4及び5の各（1）（被告の主張）記載のとおり、原告の役員退職給与として取り扱うことはできず、また、法人税法34条1項各号に規定する給与のいずれにも該当しないから、原告の損金の額には算入されない。

（ウ）事業税相当額の損金算入額（別表3・順号④） 21万3300円

上記金額は、平成19年8月期更正処分により、地方税法72条の24の7の規定に基づき計算した、原告が納付することとなる事業税相当額の増加額である。当該事業税相当額は、申告納税方式による租税（地方税法72条の33〔法人の事業税の期限後申告及び修正申告納付〕）であることから、原則として、当該事業税相当額の損金算入時期は、当該金額の債務が確定する納税申告書が提出された日の属する事業年度であり、更正又は決定に係る税額については当該更正又は決定があった日の属する事業年度である（法人税基本通達9-5-1）。しかしながら、事業税は、原則として法人税法上の所得金額をその課税標準とするものであるため（地方税法72条の12）、法人税の更正等に連動してその課税が修正されるという事情があることから、2期以上の連年同時更正を行う場合には、その担税力を考慮して、債務確定基準の特例として行政裁量により、直前年度の法人税の更正処分等により増加した事業税相当額を当該事業年度の損金の額に算入することができることとされている（法人税基本通達9-5-2）。ただし、直前年度分の事業税の額の損金算入だけを内容とする更正は、原則としてこれを行わないものとされている（同通達注書き3）。

以上を踏まえ、本件においては、平成19年8月期更正処分及び本件更正処分を連年同時に行っており、本件更正処分は、平成19年8月期分の事業税の額の損金算入だけを内容とするものではないから、法人税基本通達9-5-2の定めにより、平成19年

8月期更正処分により原告が納付することとなる事業税相当額（増加額）を平成20年8月期の損金の額に算入することができるものである。なお、上記のとおり、前事業年度分の事業税相当額（増加額）の損金算入は、2期以上の連年同時更正処分が要件とされていることから、当該金額は、本件更正処分が平成19年8月期分の事業税相当額の損金算入だけを内容とする更正処分でない限りにおいて損金の額に算入される金額である。

イ 原告の納付すべき法人税額

原告の納付すべき法人税額は、次のとおりである。

(ア) 所得金額に対する法人税額（別表3・順号⑦） 3827万0600円

上記金額は、前記アの所得金額1億2970万2930円（ただし、通則法118条1項の規定により1000円未満の端数を切り捨てた後のもの。）に法人税法（平成23年法律第114号による改正前のもの。以下、本別紙において同じ。）66条1項及び2項の規定により、800万円以下の部分については100分の22の税率を、800万円を超える部分については100分の30の税率を乗じて計算した金額である。

(イ) 法人税額から控除される所得税額（別表3・順号⑧） 46万2550円

上記金額は、法人税法68条1項に規定する法人税額から控除される所得税の額であり、平成20年8月期法人税確定申告書の「控除税額」欄の金額と同額である。

(ウ) 差引合計税額（別表3・順号⑨） 3780万8000円

上記金額は、前記（ア）の金額から上記（イ）の金額を差し引いた金額（ただし、通則法119条1項の規定に基づき100円未満の端数金額を切り捨てた後のもの。）である。

(エ) 既に納付の確定した法人税額（別表3・順号⑩） 61万8900円

上記金額は、平成20年8月期法人税確定申告書の「差引所得に対する法人税額」欄の金額と同額である。

(オ) 差引納付すべき法人税額（別表3・順号⑪） 3718万9100円

上記金額は、前記（ウ）の金額から上記（エ）の金額を差し引いた金額であり、本件更正処分により原告が新たに納付すべき法人税額である。

(2) 本件更正処分が適法であること

原告の平成20年8月期における納付すべき法人税額は、前記（1）イ（ウ）のとおり3780万8000円であるところ、この金額は、本件更正処分における納付すべき法人税額（別表1参照）と同額であるから、本件更正処分は適法である。

2 本件過少申告加算税賦課処分が適法であること

前記1で述べたとおり、本件更正処分は適法であり、原告には、特段、納付すべき税額の計算の基礎となった事実のうちに更正前の税額の計算の基礎とされていなかったことについて、正当な理由（通則法65条4項）があるとは認められない。したがって、本件更正処分により原告が新たに納付すべきこととなる税額を基礎として課されるべき過少申告加算税の金額は、前記1（1）イ（オ）の差引納付すべき法人税額3718万円（ただし、通則法118条3項の規定に基づき1万円未満の端数を切り捨てた後のもの。）に100分の10の割合を乗じて計算した金額371万8000円が課される（通則法65条1項）が、新たに納付すべき法人税額3718万円は、期限内申告税額に相当する金額108万1450円（法人税額から控除される所得税額46万2550円と平成20年8月期法人税確定申告書における差引所得に対する法人税

額61万8900円との合計額)又は50万円のいずれか多い金額を超えるため、その超える部分の金額3610万円(3718万円9100円から108万1450円を減算し、通則法118条3項の規定に基づき1万円未満の端数を切り捨てた後のもの。)に100分の5を乗じて計算した金額180万5000円を、上記371万8000円に加算した金額552万3000円である(同条2項)。そして、この金額は、本件過少申告加算税賦課処分における過少申告加算税の額(別表1参照)と同額であるから、本件過少申告加算税賦課処分は適法である。

## 第2 本件告知処分等について

### 1 本件告知処分が適法であること

(1) 本件第二金員は、本文第3の1ないし3の各(1)(被告の主張)記載のとおり、退職所得とは認められず、役員賞与に該当する。そして、本件第二金員(1億2500万円)は、支給月の前月である平成20年7月中に原告が本件役員に対して支払った通常の給与(ただし、総支給額40万円から、その支払の際控除される社会保険料等の額3万2390円を控除した残額36万7610円)の10倍を超えていた(賞与の金額が前月中に支払った又は支払うべき通常の給与等の金額の10倍に相当する金額を超えるかどうかの判定に当たっては、通常の給与等の支払の際又は賞与の支払の際控除される社会保険料等がある場合には、通常の給与等の金額又は賞与の金額からそれぞれの社会保険料等の金額を控除した残額を基として判定するとされている〔所得税基本通達186-4〕)。なお、原告は、本件役員から、扶養親族等を1人とする平成20年分の従たる給与に係る扶養控除等申告書の提出を受け、平成20年中に原告が本件役員に支払った通常の給与等について、所得税法別表第二の乙欄により扶養親族等1人分の金額1580円を控除して、毎月の源泉所得税の金額を算出していた(乙18)。

(2) したがって、本件第二金員についての源泉徴収税額は、所得税法(平成22年法律第6号による改正前のもの)186条2項2号の規定により、本件第二金員の額(1億2500万円)の6分の1に相当する金額2083万3333円と前月分の通常の給与等の金額36万7610円との合計額2120万0943円の応ずる同法別表第二の乙欄に掲げる税額803万8378円(別表4「本件告知処分等により納付すべき税額(被告の主張)」⑫欄の金額:36万7400円に2120万0943円のうち101万円を超える金額の38%に相当する金額を加算した金額から、扶養親族等1人分1580円を控除した金額)と当該通常の給与等の金額に応ずる同法別表第二の乙欄に掲げる税額6万8320円(別表4⑩欄の金額:6万9900円から扶養親族等1人分1580円を控除した金額)との差額797万0058円に6を乗じて計算した金額に相当する税額4782万0348円(別表4の⑬欄の金額)となる。

(3) もっとも、原告は、本件第二金員が退職給与に当たるとして既に2203万2000円(別表4の⑧欄の金額)の源泉所得税額を納付しているため、原告が本件第二金員に係るものとして追加して納付すべき源泉所得税額は、本件第二金員に係る源泉所得税額4782万0348円から既に納付した源泉所得税額2203万2000円を差し引いた金額2578万8348円(別表4⑭欄の金額)となる。そして、当該金額は、本件告知処分により告知した源泉所得税額(別表2参照)と同額であるから、本件告知処分は適法である。

### 2 本件不納付加算税賦課処分が適法であること

前記1のとおり、本件告知処分は適法であるところ、原告は、本件第二金員について、所得税法183条1項の規定に基づき、給与所得に係る源泉所得税として徴収し、これをその法定

納期限までに国に納付すべきであったにもかかわらず、同金員について退職所得に係る源泉所得税として計算しその法定納期限までに国に納付しなかったものであり、これについて特段、通則法67条1項ただし書に規定する正当な理由があると認めるべき事実はない。

よって、平成20年8月分の源泉所得税に係る不納付加算税の額は、本件告知処分により新たに納付すべき源泉所得税額2578万円（通則法118条3項の規定により1万円未満の端数金額を切り捨てた後のもの。）に、通則法67条1項の規定に基づき100分の10の割合を乗じて算出した金額257万8000円であり、当該金額は、本件不納付加算税賦課決定処分における不納付加算税の額257万8000円（別表2参照）と同額であるから、本件不納付加算税賦課処分は適法である。

以上

(別表1)

本件更正処分等の経緯

(単位：円)

	年月日	所得金額	納付すべき税額	過少申告加算税の額
確定申告	期限内	4,916,230	618,900	
本件更正処分等	平成23年5月27日	129,702,930	37,808,000	5,523,000
審査請求	平成23年6月23日	全部取消し		
審査裁決	平成24年3月27日	棄却		

(別表2)

本件告知処分等の経緯

(単位：円)

	年月日	追加して納付すべき源泉所得税	不納付加算税の額
本件告知処分等	平成23年5月27日	25,788,348	2,578,000
審査請求	平成23年6月23日	全部取消し	
審査裁決	平成24年3月27日	棄却	

別表 3 及び別表 4 省略

変 更 判 決

原告	A株式会社
同代表者代表取締役	甲
同訴訟代理人弁護士	井上 康一 矢向 孝子
被告	国
同代表者法務大臣	上川 陽子
処分行政庁	宇都宮税務署長 吉池 正一
同指定代理人	木上 寛子 齋藤 誠密 青木 典一 前山 静夫 馬田 茂喜 泉 絢也

主 文

当裁判所が平成27年2月26日に言い渡した判決の主文第3項から第5項までを次のとおり変更する。

3 被告は、原告に対し、次の(1)及び(2)の各金員を支払え。

(1) 3090万7148円

(2) 上記(1)の金額のうち429万円に対して平成23年5月28日から、うち14万円に対して同年11月23日から、うち2149万円に対して平成24年1月7日から、うち497万円に対して同年4月6日から各支払済みまで、平成25年12月31日までについては年4.3%の割合、平成26年1月1日から同年12月31日までについては年1.9%の割合、平成27年1月1日から同年12月31日までについては年1.8%の割合、平成28年1月1日以降については年7.3%の割合又は租税特別措置法93条2項に規定する特例基準割合(ただし、当該特例基準割合に0.1%未満の端数があるときは、これを切り捨てたもの)のいずれか低い割合を乗じて計算した各金額を合計した金員(ただし、その合計金額につき100円未満の端数があるときは、その端数金額を切り捨てたもの)

4 原告のその余の請求を棄却する。

5 訴訟費用は被告の負担とする。

6 この判決は、平成27年3月13日から、第3項に限り、仮に執行することができる。ただし、被告が3100万円の担保を供するときは、その仮執行を免れることができる。

理 由

1 当裁判所は、本件につき平成27年2月26日に判決(以下「前判決」という。)の言渡しをし

たが、前判決のうち、還付加算金の支払を命じた部分（前判決主文第3項）については、①還付加算金の確定金額に100円未満の端数があるときにこれを切り捨てなかった点、②還付加算金の額を計算する場合において、その計算の基礎となる還付金等の額に1万円未満の端数があるときにこれを切り捨てなかった点において、国税通則法120条3項及び4項に違背しており、原告の金銭請求（その内容は、別紙1記載のとおりである。）は、次の（1）及び（2）の各金員の支払を求める限度でのみ認容し、その余を棄却すべきものである（その理由は、前判決69頁20行目から70頁10行目までを別紙2記載のとおり改めるほかは、前判決の「事実及び理由」第2ないし第4記載のとおりである。）。

(1) 3090万7148円

(2) 上記（1）の金額のうち429万円に対して平成23年5月28日から、うち14万円に対して同年11月23日から、うち2149万円に対して平成24年1月7日から、うち497万円に対して同年4月6日から各支払済みまで、平成25年12月31日までについては年4.3%の割合、平成26年1月1日から同年12月31日までについては年1.9%の割合、平成27年1月1日から同年12月31日までについては年1.8%の割合、平成28年1月1日以降については年7.3%の割合又は租税特別措置法93条2項に規定する特例基準割合（ただし、当該特例基準割合に0.1%未満の端数があるときは、これを切り捨てたもの）のいずれか低い割合を乗じて計算した各金額を合計した金員（ただし、その合計金額につき100円未満の端数があるときは、その端数金額を切り捨てたもの）

2 よって、行政事件訴訟法7条、民事訴訟法256条1項に基づき、前判決主文第3項から第5項までを変更することとし、訴訟費用の負担につき同法61条、64条ただし書を、仮執行の宣言につき同法259条1項を、その免脱の宣言につき同条3項をそれぞれ適用して、主文のとおり判決する。

東京地方裁判所民事第2部

裁判長裁判官 増田 稔

裁判官 村田 一広

裁判官 不破 大輔

(別紙1)

被告は、原告に対し、3090万7148円及びうち429万5200円に対する平成23年5月28日から、うち14万4275円に対する同年11月23日から、うち2149万3148円に対する平成24年1月7日から、うち497万4525円に対する同年4月6日から各支払済みまで、平成25年12月31日までについては年4.3%の割合、平成26年1月1日から同年12月31日までについては年1.9%の割合、平成27年1月1日から同年12月31日までについては年1.8%の割合、平成28年1月1日以降については年7.3%の割合又は租税特別措置法93条2項に規定する特例基準割合(ただし、当該特例基準割合に0.1%未満の端数があるときは、これを切り捨てたもの)のいずれか低い割合による各金員を支払え。

以上

(別紙2)

(イ) 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)。さらに、被告は、原告に対し、上記還付金に係る還付加算金として、上記(ア)①ないし④の各金員(ただし、通則法120条4項により、1万円未満の端数を切り捨てたもの)に対し、原告が誤納金を納付した日の翌日から支払済みまで、通則法58条1項、措置法95条、93条2項(ただし、平成26年1月1日より前については平成25年法律第5号による改正前の95条、93条1項)に基づき、①平成25年12月31日までについては年4.3%の割合、②平成26年1月1日から同年12月31日までについては年1.9%の割合、③平成27年1月1日から同年12月31日までについては年1.8%の割合、④平成28年1月1日以降については年7.3%の割合又は措置法93条2項に規定する特例基準割合(ただし、当該特例基準割合に0.1%未満の端数があるときは、これを切り捨てたもの)のいずれか低い割合を乗じて計算した各金額を合計した金員(ただし、通則法120条3項により、その合計金額につき100円未満の端数があるときは、その端数金額を切り捨てたもの)を支払わなければならないというべきである。

以上