

# 未払退職慰労金の合意解除と相続税の更正の請求

国税不服審判所【仙裁（諸）平30-3】平31・1・24裁決（TAINS:F0-3-677）

明治学院大学法学部教授 渡辺 充

Brush up Point

本件は、相続財産として申告した退職慰労金について合意解除したときに、国税通則法（以下、「通則法」という。）施行令6条1項2号に規定する「やむを得ない事情」に該当し、更正の請求が認められるか否かが争点となった事案である。国税不服審判所は、更正の請求を認めないとしたが、その判断のポイントは、次のとおりである。

- (1) 本件合意解除は、本件各確認書にA社と本件相続人らが、合意に基づきやむを得ず解除を行ったこと等を相互に確認する旨の記載があることからすれば、法律で定める解除権（法定解除権）又は本件退職慰労金に係る契約に基づく解除権（約定解除権）が行使されたものとは認められない。
- (2) 本件合意解除は、全取引金融機関からの借入金の返済猶予が行われるなか、単独で行われているものであり、債権者集会等による債権の切捨て等が行われることにより、やむを得ず債権の放棄を行ったというような客観的事実があったとは認められない。
- (3) 相続税法3条1項2号に規定する被相続人の死亡後3年以内に支給が確定したものは、被相続人に支給されるべきであった退職手当金等の額が被相続人の死亡後3年以内に確定したものをいい、実際に支給される時期が被相続人の死亡後3年以内であるかどうかを問わない

## I. 事実関係

本件は、A社の取締役会長であった本件被相続人（以下、「甲」という。）の相続に伴い、共同相続人（配偶者、長女、長男）が審査請求人（審査請求人は長男と長女の2人で、長男はA社の代表取締役社長）となり、相続税の課税財産として申告した退職慰労金について、その契約の一部をやむを得ない事情により合意解除したため、その一部が遡及的に消滅したとして更正の請求をしたところ、原処分庁が更正をすべき理由がない旨の通知処分を行ったことから、請求人らが、その全部の取消しを求めた事案である。

A社は、平成25年1月24日開催の臨時株主総会において、甲に対し、A社が定める基準の範囲内で退職慰労金を贈呈すること並びに

その具体的金額、贈呈の時期及び方法等については、取締役会の決議に一任することをそれぞれ議決した。A社は、平成25年5月29日開催の取締役会において、本件株主総会の決議に基づき、甲に対し、A社が定める役員退職慰労金規程に従い退職慰労金を支給することA社の資金事情を考慮しつつ本件退職慰労金を平成25年5月以降平成27年度までの間において分割支給することをそれぞれ議決した。なお、本件相続人らは、平成25年8月18日付で本件相続に係る遺産分割協議を成立させ、本件退職慰労金についてそれぞれ取得することとした。

A社は、平成28年11月14日開催の取締役会において、平成28年9月末現在の貸借対照表に掲記された役員退職慰労引当金及び同月末現在の本件退職慰労金の未払金について、A

社の「財務状態の改善を目的として取崩す」ことを議決した。ところで、A社は、平成29年4月28日付で請求人ら「確認書」と題する各書面をそれぞれ作成し、その各確認書には、本件未払退職慰労金の支給について、平成28年11月14日に、A社と本件相続人らの合意に基づきやむを得ず解除を行ったこと等を相互

に確認する旨が記載されていた。

## II. 主たる争点と当事者の主張

本件の主たる争点は、本件合意解除を理由として、通則法23条1項の規定に基づく更正の請求が認められるか否かである。当事者の主張は、次のとおりである。

請求人の主張	原処分庁の主張
<p>(1) 本件合意解除について A社と本件相続人らは、本件支給決議がなされた後、本件支給決議と同様の内容により本件退職慰労金を支給及び受給する旨の合意をした。この時に、本件退職慰労金の支給契約が成立した。そして、A社は、支給契約に基づき、平成25年8月26日に、本件退職慰労金の分割支給分としてその一部を本件相続人らに支給したが、その後、A社の業況が悪化したため、平成28年11月14日に、本件合意解除がなされた。したがって、本件合意解除により本件未払退職慰労金相当額の本件退職慰労金に係る債権・債務が遡及的に消滅したのであるから、通則法23条1項1号の規定に基づく更正の請求が認められるべきである。</p> <p>なお、本件合意解除は、本件会社が、複数回にわたり減損損失の計上を余儀なくされ、継続企業の前提に関する重要な不確実性が認められる旨を公表せざるを得ない中で、債務超過となって信用が失墜し、その結果、事業継続自体が困難となり、社員全てを解雇せざるを得ないことにもなりかねないという状況下でなされたものであるから、通則法施行令6条1項2号に規定する「やむを得ない事情」によってされたものといえる。</p>	<p>(1) 本件合意解除について 本件支給決議の当時既に死亡していた甲は、本件退職慰労金の受給に関する意思表示をすることができないから、その支給契約自体は存在せず、本件支給決議によって本件退職慰労金の支給が一方的に確定した。そして、存在しない契約を解除することはできないし、仮に、A社と本件相続人らとの間に本件退職慰労金の支給契約が存在するとしても、本件合意解除の当時、その要請・協議・経過等を示す書類が一切なく、適時開示情報に本件未払退職慰労金の全額を放棄した旨記載されていることなどから、当該支給契約を合意によって解除し、遡及的に消滅させたと認めることはできない。したがって、本件合意解除は、A社と本件相続人らが、本件未払退職慰労金の支給免除又は債権放棄について合意したものと認められ、本件合意解除により本件未払退職慰労金に係る債権・債務がその合意時点から将来的に消滅したのであるから、通則法23条1項1号の規定に基づく更正の請求は認められない。</p> <p>なお、本件相続人らは、本件未払退職慰労金の分割支給を一度も求めておらず、その満額支給を受けられない場合があることを予測していたのであるから、通則法施行令6条1項2号に規定する「やむを得ない事情」は存在しないといえるべきである。</p>
<p>(2) みなし相続財産について 相続税法3条1項2号は、「被相続人の死亡後3年以内に支給が確定したものの支給を受けた場合」における「当該給与」と規定しているから、本件退職慰労金については、支給が確定しただけでなく、実際に支給を受けた額が同号に規定するみなし相続財産に該当することとなる。したがって、本件退職慰労金のうち請求人らが支給を受けていない部分の額は、みなし相続財産に該当しないから、通則法23条1項1号の規定に基づく更正の請求が認められるべきである。</p>	<p>(2) みなし相続財産について 本件退職慰労金は、甲の死亡から3年以内である平成25年5月29日に、本件支給決議によりその支給（権利）が確定していることから、相続税法3条1項2号に規定するみなし相続財産に該当する。したがって、請求人らが実際に支給を受けた額にかかわらず、本件退職慰労金の全額がみなし相続財産に該当するから、通則法23条1項1号の規定に基づく更正の請求は認められない。</p>

### Ⅲ. 判決の要旨

[1] はじめに、審判所は、本件合意解除について、①法定の解除事由があるか否かにつき、次のとおり判断した。「通則法第23条第1項の更正の請求のできる期間内に、通則法施行令第6条第1項第2号に規定する解除があった場合には、通則法第23条第1項第1号に該当し、当該解除とは、法定の解除事由がある場合、事情の変更により契約の効力を維持するのが不当な場合、その他これに類する客観的理由に基づいてされた場合の合意解除に限られると解される。本件合意解除は……法律で定める解除権（法定解除権）又は本件退職慰労金に係る契約に基づく解除権（約定解除権）が行使されたものとは認められない。」

次に、本件合意解除が、②事情の変更により契約の効力を維持するのが不当な場合、その他これに類する客観的理由に基づいてされた場合に該当するか否かにつき、「本件合意解除は、全取引金融機関からの借入金の返済猶予が行われるなか、単独で行われているものであり、債権者集会等による債権の切捨て等が行われることにより、やむを得ず債権の放棄を行ったというような客観的事情があったとは認められ(ない)」として、通則法施行令第6条第1項第2号に規定する「やむを得ない事情」はないとした。

[2] 次に、本件退職慰労金のうち実際に支給を受けていない部分の額は、みなし相続財産に該当しないという請求人の主張につき、審判所は、「相続税法第3条第1項第2号に規定する被相続人の死亡後3年以内に支給が確定したのとは、被相続人に支給されるべきであった退職手当金等の額が

被相続人の死亡後3年以内に確定したものをいい、実際に支給される時期が被相続人の死亡後3年以内であるかどうかを問わないものと解され(る)」とし、「本件退職慰労金の支払請求権（債権）という財産を取得し」、それはみなし相続財産であると判断した。

### Ⅳ. 解 説

[1] 通則法23条は、更正の請求について規定しているが、第1項では、納税申告書を提出した者は、一定の場合に該当するときは、その申告書に係る国税の法定申告期限から原則として5年以内に限り、税務署長に対し、更正の請求ができるものとしている。また、同条2項3号では、その国税の法定申告期限後に政令で定める「やむを得ない理由」があるときは、その理由が生じた日の翌日から起算して2月以内に更正の請求ができることとしている。この場合の「やむを得ない理由」につき、本件に関していえば、通則法施行令第6条第1項第2号に、その申告に係る課税標準等又は税額等の計算の基礎となった事実に係る契約が、解除権の行使によって解除され、若しくは当該契約の成立後生じたやむを得ない事情によって解除され、又は取り消されたこととする旨規定している。したがって、本件では、退職慰労金の支給につき、その契約が法定申告期限後に合意解除されたときは、当該合意解除が、①法定の解除事由がある場合、②当該契約の成立後生じたやむを得ない事情によって解除され又は取り消された場合であることが必要になる。

[2] そこで、まず、①の法定解除の場合であるが、そもそも法的な拘束力をもつ契約

がいったん有効に成立した場合、それを解除することは容易ではなく、契約解除することができる場合は、「法定解除」、「約定解除」の2類型の場合に限られる（なお、不動産売買の場合には、「手付解除」もある。）。この場合、法定解除の原因としては、債務不履行がある場合または担保責任が発生する場合である。ただし、本件の場合、事実関係から明らかなとおり、この法定解除の例に当たらない。

次に、「約定解除」であるが、この約定解除は、契約締結の際に、約定解除の事由を定めておいた場合にだけ認められるものであり、本件の場合、A社の資金事情を考慮しつつ退職慰労金を分割支給する定めはあるものの、約定解除の事由を定めていたかどうかは裁決資料からは不明である（争点となっていないので、定めはなかったものと思われる。）。以上のとおり、本件では、法定解除権又は約定解除権が行使されたものではない。

[3] 次に、本件が、②の「やむを得ない事情」に該当するかどうかである。これは、事実認定の問題であるが、審判所は、「A社が連続して経常損失を計上するような状況において、A社と全取引金融機関が、A社の抜本的再建計画を策定するまでの期間（平成28年9月末から平成29年3月末まで）、借入金の返済を猶予することを合意した事実が認められ、本件合意解除が当該抜本的再建計画の一環として行われたとみられること」もできる」としている。

しかし、「A社の債務の切捨てが全取引金融機関からの借入金についても行われたわけではなく、A社の債務を消滅させる取引が本件合意解除に限られていることから

すれば、飽くまでも本件合意解除は、任意に行われたものと認めるのが相当であり、本件合意解除に客観的な事情があるとまではいえない。」と結論づけた。

この点を、実務上どのように考えるかが本件のポイントで、請求人は相続人ではあるがA社の代表取締役社長で、A社の経営状態が芳しくない上に、再建計画途上であり、実際に全取引金融機関からは借入金の返済猶予が行われている。そのような状況の際に、「まず隗より始めよ」という姿勢から、債権者でもある立場から、未払退職慰労金の合意解除を行うこととなった。数千万円の単位で相続人が解除せざるを得ない状況にあったと考えれば、あくまで事実認定の問題ではあるが、筆者はこれを「やむを得ない事情」があったものと解して差し支えないと考える。

審判所は、②の「やむを得ない事情」につき、「事情の変更により契約の効力を維持するのが不当な場合、その他これに類する客観的理由に基づいてされた場合」というが、本件では上記のような金融機関に対する返済猶予という客観的理由は存在し、また事情の変更により契約の効力を維持することに妥当性を欠いている状況にあると考える。さらに、退職慰労金がみなし相続財産であることは論をまたないが、審判所は、単に退職慰労金の支払請求権が形式的に確定したというだけで、実質的に支払請求権が実現しない場合に、相続人の財産権の侵害をしてまでも、相続税を納めさせるということが法的姿勢であると考えるのである。筆者は、疑問を感じる。