

分掌変更等役員退職給与の課税関係に関する 課税庁の”執着”と”隠れた行政指導”(1)

泉 絢 也

I はじめに

役員の方掌変更、改選による再任等（以下「分掌変更等」という。）に伴い、法人が当該役員に対して退職給与（以下「分掌変更等退職給与」という。）を支給することがある。分掌変更等の場合には、役員が退職により法人との勤務関係を完全に終了する完全退職の場合と異なり、当該役員が当該法人において引き続き役員としての業務に従事することになるから、完全退職の場合と同様の課税関係に服するかが問題となる。

この点、分割支給した分掌変更等退職給与の損金算入の可否が争われた事件において、東京地裁平成27年2月26日判決（税資265号順号12613。以下「本判決」という⁽¹⁾。）は、分掌変更等退職給与について、法人税法上の退職給与に該当するという解釈を示した上で、実際に分割支給した日の属する事業年度の損金の額に算入した原告（納税者）の会計処理を支持した。筆者は、別稿において、本判決が残した役員退職給与に関する2つの法人税基本通達の問題、すなわち同通達9-2-32注書及び9-2-28ただし書の各取扱いの法的根拠が判然としないという問題について論じた（以下、法人税基本通達を「基本通達」といい、基本通達9-2-32及び9-2-28を併せて「本件両通達」という。）⁽²⁾。そこでは、上記のような原告の会計処理が法人税法22条4項に定め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。）に適合するものとした本判決の判断に対して疑問を提起した。その上で、かかる判断は、①訴訟の一方当事者である課税庁が制定した法的根拠や射程範囲の不明確な部分を抱える本件両通達が存在し、しかも、基本通達9-2-28ただし書部分が一定の会計慣行を形成してきたこと、②税務調査から訴訟に至るまでの課税庁（被告側）の主張が一貫性を欠いていたこと、③訴訟の経過によって更正可能な期間を徒過したからこそ退職給与の損金算入時期における被告の主張が有意となること、などといった特異な状況下においてなされたものである可能性を否定できないことを指摘した。そして、これらのことを考慮すると、本判決の判示内容に安易に従うことやそ

(1) 本判決には主文の一部に国税通則法所定の端数計算を行っていないという誤りがあったために、平成27年3月3日付で変更判決が出ている。もっとも、変更後の主文にも還付加算金の計算期間に同法58条1項と適合しない部分があり、還付金の支払決定日と納税者が実際に還付を受けた日との間にズレがあった場合に問題が生じうることを指摘しておく。

(2) 泉絢也「役員退職給与の損金算入時期及び分掌変更等退職給与に関する法人税基本通達の問題—分掌変更等退職給与の分割払いに係る課税処分が争われた東京地裁平成27年2月26日判決の残務整理—」税弘65巻6号66頁以下参照。

の先例的価値を高く見積もることには賛成できないという見解を示した。

本稿では、基本通達9-2-32注書又は9-2-28ただし書に関して、本判決後において課税庁の現役の職員が個人名で執筆を担当した文献等を参照し、そこから、本判決を踏まえての課税庁における分掌変更等退職給与の取扱いを推察し、その内容の妥当性に疑問を提起する。併せて、課税庁が、依然として、分掌変更等退職給与が利益調整の具に用いられることを懸念し、基本通達9-2-32注書によりこれを防止することに対して強い“執着”をもっていることを指摘した上で、上記文献等がいずれも納税者に対する“隠れた行政指導”として機能することに批判の目を向けてみたい。この際、別稿における上記②の指摘について説明を補足しつつ、本判決の問題点を改めてとりあげることにする。

II 本判決の検討

1 事案の概要

原告(8月決算法人)は、創業者である役員(以下「本件役員」という。)が平成19年8月31日に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、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、同日にその一部である7500万円(以下「本件第一金員」という。),平成20年8月29日にその一部である1億2500万円(以下「本件第二金員」という。)を支払い、それぞれ、法人税法上の退職給与に該当することを前提に平成19年8月期、平成20年8月期に係る法人税の所得の計算上、これを損金の額に算入した。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、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。また、原告は、これらが所得税法上の退職所得に該当することを前提として計算した源泉所得税を納付した。これに対して、税務署長が、本件第二金員については、法人税法上の退職給与として取り扱うことはできず、同法34条1項各号所定の役員給与のいずれにも該当しないから、損金の額に算入することは認められないとして、法人税の更正処分及び過少申告加算税賦課決定処分(以下「本件更正処分等」という。)を行うとともに、退職所得に該当しないとして、本件第二金員が賞与(給与所得)であることを前提に計算される源泉所得税額と上記納付済みの税額との差額について納税告知処分及び不納付加算税賦課決定処分(以下「本件告知処分等」といい、本件更正処分等と併せて「本件各処分」という。)を行ったことから、原告が、国を被告として本件各処分の取消し等を求めた。

2 争点

本判決によれば、本件の争点は大きく分けて2つある。第1に、本件告知処分等の適法性である。この点につき、本判決は、本件第二金員は所得税法上の退職所得に該当するか否かの問題として、具体的には、退職所得基因要件を満たしているか否か(争点1)、労務対価要件を満たしているか否か(争点2)、一時金要件を満たしているか否か(争点3)、の3つに整理する(各要件の意義については後述)。第2に、本件更正処分等の適法性である。この点につき、本判決は、本件第二金員は法人税法上の退職給与に該当するか否か(争点4)、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)、本件更正処分に係る更正通知書の理由付記に不備があるか否か(争点6)、の3つに整理する。

3 判旨の検討

本判決は、本件各処分はいずれも違法であるとしてこれを取り消した。なお、争点6については判断していない。以下、本判決の判旨を検討する。

(1) 本件告知処分等の適法性について

本判決は、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、退職所得の要件である退職基因要件、労務対価要件及び一時金要件のいずれも満たしているから、所得税法30条1項の退職所得に該当すると判示した。その上で、本判決は、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、これに対する源泉所得税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、取消しを免れないと判示した。次に述べるとおり、かかる判示は妥当である。

ア 退職所得の要件

本判決は、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とする。そして、本判決は、ある金員が所得税法30条1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従来の継続的な勤務に対する報償ないしその間の労務の対価の一部の後払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58年9月9日第二小法廷判決・民集37巻7号962頁参照)を確認する。かくして、本判決は、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上記争点1ないし3であると整理する。

かかる整理は「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。」と規定する所得税法30条1項及び本判決も引用する最高裁昭和58年9月9日第二小法廷判決等⁽³⁾に照らして、妥当である。

イ 退職基因要件(争点1)

本判決は、次のとおり、本件役員は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うことができるとした上で、本件第二金員が退職基因要件を満

(3) ここでは、最高裁昭和58年12月6日第二小法廷判決(集民140号589頁)が、上記の「これらの性質を有する給与」に当たるというためには、「当該金員が定年延長又は退職年金制度の採用等の合理的な理由による退職金支給制度の実質的改変により精算の必要があつて支給されるものであるとか、あるいは、当該勤務関係の性質、内容、労働条件等において重大な変動があつて、形式的には継続している勤務関係が実質的には単なる従前の勤務関係の延長とはみられないなどの特別の事実関係があることを要するものと解すべき」であると判示していることにも言及しておこう。

たす旨判示する。

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……、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うことが出来る。そして、……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……、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……、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……、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うべきである。

本件役員が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こと自体は被告も争っていないことや本判決が示した上記事実経緯からすれば、本判決が本件第二金員は退職基因要件を満たすと判断したことは首肯できる。この点、被告は、本件退職慰労金は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し、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、支給時期及び支給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、かように実際に支給する予定のない金員といえる本件第二金員は本件分掌変更等に基因して支給されたものではないとして、本件告知処分等の適法性と本件更正処分等の適法性という両争点に共通する事実認定上の主張を積極的に展開したが、本判決はこれを排斥している（かかる主張の意図については後記(2)ア(ウ)参照）。すなわち、本判決は、原告が平成19年8月10日付で作成した、本件退職慰労金の計算に関する書面（本件計算書）には、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及び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）等が明記されており、また、原告が市役所に、本件退職慰労金に係る本件役員の市民税の分納に関する報告書面（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税額の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）していることを認定している。かかる認定を前提とすれば、本判決が、被告の上記主張を排斥したことには合理性がある。

ここでは、本判決が、被告の上記主張を排斥するに当たり、次のとおり、本件退職慰労金残額の具体的な分割方法が定められていなかったこと（被告が上記主張を基礎付ける事情の一つとして指摘しているもの）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は当たらない旨判示していることも確認しておこう。

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、……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。)。

〔下線筆者〕

下線部分は、今後の類似事案において参考となる見解であるが、あくまで退職基因要件に係る判断の文脈で述べられたものであることに注意を向けておこう。

ウ 労務対価要件(争点2)

本判決は、次のとおり、本件第二金員が労務対価要件を満たす旨判示する。かかる判示についても、その認定事実等に照らして、不合理な点はない。

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。そして、本件退職慰労金が……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。

また、本判決は、本件退職慰労金の算定において、本件役員が原告とは別の会社(本件有限会社)において役員として在任した期間が考慮されており、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の被告の主張を、次のとおり斥けている。

原告は、本件有限会社(A支社)の事業を引き継いで設立された会社であり……、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……。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(A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。

あくまで退職所得控除額に係る勤続年数の計算に関する定めではあるものの、所得税法には、その計算の際に、退職所得者が退職手当等の支払者以外の「他の者の下において勤務した期間」を勤続期間に加算する旨の規定(所令69①一口)が存在することを考慮すると、これと矛盾するかのような主張を被告自身が行うことは受け入れ難い。この点からも上記判示は妥当である。

エ 一時金要件(争点3)

被告は、退職所得とは、給与の一括後払いとして一元的に性格付けることができ、給与所得と退職所得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(所得税法30条1項の「これらの性質を有する給与」)に該当するためには、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とした上で、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いと分けて、退職から1年後に支払われた金員であるから、実質的に見て一時金要件を満たさないことは明らかであると主張した。これに対して、本判決は、次のとおり判示して、本件第二金員が一時金要件を満たしていることを認める。

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……。

〔下線筆者〕

下線部分は先行裁判例⁽⁴⁾の解釈を踏襲するものである。そして、本件の認定事実に照らしてみても、本判決が本件第二金員について一時金要件を満たすと判断したことに不合理な点は認められない。むしろ、本判決も言外に述べるとおり、被告の上記主張は、所得税基本通達201-3等に矛盾するかのようなものであり、場当たりの説得力に欠けている。

(2) 本件更正処分等の適法性について

ア 本件第二金員は法人税法上の退職給与に該当するか否か(争点4)

(ア) 問題の整理

分掌変更等の場合には、役員が退職により法人との勤務関係を完全に終了する完全退職の場合と異なり、当該役員が当該法人において引き続き役員としての業務に従事することになる。そこで、分掌変更等退職給与は、法人税法上の退職給与に該当し、完全退職の場合と同様の規律に服するかが問題となる。この点、法人税法は、役員退職給与は原則として損金の額に算入することとしているが(法法22③二、34、法令70二)、退職給与の定義規定を設けていない。また、一定の分掌変更等退職給与は、少なくとも所得税法30条1項の「これらの性質を有する給与」に含まれるという解釈論を展開することは容易であるが、法

(4) 京都地裁平成23年4月14日判決(税資261号順号11669)。

人税法には、「これらの性質を有する給与」というような包括的な定めは存在しない。したがって、分掌変更等退職給与を法人税法上の退職給与に含ましめることに対する法解釈上のハードルは、所得税法の場合よりも高いものとなる。

実際、これまで課税庁は、法人税法上の退職給与とは、本来的に、完全退職により支給する給与を意味し、いわゆる打切支給される退職給与や分掌変更等退職給与などの引き続き勤務・在職する者に対して法人が退職給与として支払う金員は、法人税法上の退職給与には該当しないという解釈を採用してきた。その上で、企業においてそのような金員が支給されている実情等を考慮して、かような退職給与のうち一定の条件を満たすものを特例的に法人税法上の退職給与として取り扱ってきた（この際、課税庁は、課税上の弊害が生じることを危惧して、これらを未払金等に計上する場合は退職給与として取り扱わないことを原則としてきた⁽⁵⁾）。

このことは、基本通達9-2-32が「支給した」、「取り扱うことができる」という表現を用いていることや未払金等計上額は退職給与と取り扱わないという明文上の根拠が不明な同通達注書の存在から看取できる⁽⁶⁾。すなわち、基本通達9-2-32は、その本文において、法人が分掌変更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、分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」とした上で、その注書において、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と定めている。

また、課税庁は、次のとおり、同通達が特例的取扱いであることを公式に説明している（ただし、いわゆる緩和通達と同じ意味であるか否かは明らかではない。）⁽⁷⁾。

退職給与は、本来「退職に因り」支給されるものであるが、本通達においては引き続き在職する場合の一種の特例として打ち切り支給を認めているものであり、あくまでも法人が分掌変更等により「実質的に退職したと同様の事情にあると認められる」役員に対して支給した臨時的な給与を退職給与として認める趣旨である。したがって、本通達の適用により退職給与とされるものは、法人が実際に支払ったものに限られ、未払金等に計上したものは含まれないこととなるのである。

〔下線筆者〕

法人税法上の退職給与の意義に言及する裁判例の中には、法人税法上の退職給与とは、

- (5) 通達9-2-32、35及び36は、未払金等に計上した場合には各通達の適用を認めていない。
- (6) 対照的に、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について定める所得税基本通達30-2が、「支払われる給与」、「退職手当等とする」と表現し、通達9-2-32注書のような定めを設けていないことからすると、所得税基本通達30-2は、分掌変更等退職給与が「退職手当等」に含まれるという解釈を前提とするものであると理解できそうである。もっとも、かかる理解は、同通達が打切支給を要求していることや、同通達の解説（森谷義光ほか編『所得税基本通達逐条解説』159頁（大蔵財務協会2014）とは整合しないという見方もあり得よう。なお、打切支給と退職所得との関係について、大阪地裁平成20年2月29日判決（判タ1267号196頁）及びその控訴審である大阪高裁平成20年9月10日判決（税資258号順号11020）参照。
- (7) 平成19年3月13日付課法2-3ほか1課共同「法人税基本通達等の一部改正について」（法令解釈通達）の趣旨説明。

あらかじめ定められた退職給与規定の存否や支給名目のいかんにかかわらず、役員退職に基因して支給される一切の職務執行の対価としての給与である旨説示するものがある⁽⁸⁾。しかしながら、いずれも役員死亡退職に伴い損金計上された弔慰金の額又は死亡退職金の額の過大性が争点とされたものであり、分掌変更等退職給与との関係では先例的価値が高いとはいえない。

分掌変更等退職給与に関する裁判例の中には、注書が追記される前の基本通達9-2-32の前身である9-2-23について、本来、退職給与として認められない分掌変更等退職給与を退職給与として取り扱うことを認めるといふ納税者に有利な特例的規定を創設した通達であるとした上で、被告の主張を採用し、企業実態に配慮したという特例的取扱いの趣旨と「法人企業が法人の大半を占めているという我が国の現状において、未払の役員退職給与の損金算入を容認した場合には、法人のオーナーあるいはその関係者である役員と法人とのなれ合いにより、実際には支給する予定のない退職金相当額を損金計上することで、容易に租税負担を軽減することが可能となるといふ弊害」の防止の必要性に鑑みれば、同通達という「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、未払退職給与については含まない趣旨であると判示して、まさに本件における課税庁(被告側)の主張の拠る所といえるようなものも存在する⁽⁹⁾。しかしながら、裁判例の大勢は、少なくとも、基本通達9-2-32が特例通達であるという位置付けを採用していないように思われる⁽¹⁰⁾。

(イ) 分掌変更等退職給与の法人税法上の退職給与該当性

原告は、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旨主張する⁽¹¹⁾。しかしながら、法人税法上の退職給与に関する規定は、①所得税法とは異なり、役員等一部の者に対する退職給与の支払者側の規律であること、②所得税法30条1項を引用しておらず⁽¹²⁾、同項の「退職手当等」とは異なる「退職給与」という用語を用いており、「これらの性質を有する給与」という包括的な定めも設けていないこと、③所得税法のような優遇政策をとるものではないことなどを考慮すると、原告の主張のように、法人税法34条1

(8) 長野地裁昭和62年4月16日判決(訟月33巻12号3076頁)、福島地裁平成8年3月18日判決(税資215号891頁)及びその控訴審である仙台高裁平成10年4月7日判決(税資231号470頁)。

(9) 東京地裁平成17年12月6日判決(税資255号順号10219)及びその控訴審である東京高裁平成18年6月13日判決(税資256号順号10425)。

(10) 東京地裁平成17年2月4日判決(訟月52巻8号2610頁)及びその控訴審である東京高裁平成17年9月29日判決(訟月52巻8号2602頁)、京都地裁平成18年2月10日判決(税資256号順号10309)及びその控訴審である大阪高裁平成18年10月25日判決(税資256号順号10553)、東京地裁平成20年6月27日判決(判タ1292号161頁)、長崎地裁平成21年3月10日判決(税資259号順号11153)参照。

(11) 原告の上記主張に近い見解として、平仁「役員分掌変更と退職の事実—役員退職給与の損金性の判断基準を考える—」税務事例40巻8号29頁、矢田公一「退職給与の支給に関する課税上の諸問題—役員分掌変更等の場合における打切支給のケースを中心として—」税大論叢70号15頁がある。なお、藤曲武美「判批」税研148号108頁、同「役員退職給与①(法人税法における役員退職給与の意義)」税通72巻4号91頁以下も参照。

(12) 法人税法68条1項の「利子等、配当等」、同法138条1項5号の「居住者」などが所得税法の条文を引用し、所得税法2条1項8号の3の「法人課税信託」、同法24条及び25条の「公益法人等」などが法人税法の条文を引用していることと比較すべきである。

項の退職給与を所得税法30条1項の退職手当等と同義に解さなければならないと考えることには躊躇を覚える(ただし、退職年金の取扱い⁽¹³⁾を度外視するならば、結果論として、両者が重なり合うことまでを否定するものではない)。法人税法上の退職給与の意義に言及する従来の裁判例もそのような直結的な解釈を採用していない⁽¹⁴⁾。

他方、被告は、法人税法上の退職給与とは、本来的に、完全退職により支給する給与を意味するから、分掌変更等退職給与はこれに含まれず、この意味で基本通達9-2-32は特例通達であるとした上で⁽¹⁵⁾、次のとおり、原則として未払金等による分掌変更等退職給与の計上を認めない同通達注書の取扱いを詳細に説明する⁽¹⁶⁾。

法人が役員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にいう役員分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。

これに対して、本判決は、次のとおり、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、法人税法34条1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という解釈を明示しており、注目に値する。

(13) 退職年金の法人税法上の取扱いについては通達9-2-29参照。

(14) 前掲注8の裁判例参照。

(15) また、被告は、合法性の原則との関係で、「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……、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。」とも主張している。

(16) これは前掲東京地裁平成17年12月6日判決に基づく主張であろう。

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。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が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。

筆者もかかる判示に賛同する。法人税法34条1項は、その文面上、役員に対する「退職給与」が「役員給与」に含まれることを前提としており、そうであれば、同項の退職給与とは、役員の方掌執行の対価としての性質を有する報酬のうち、退職に基因して支給されるものを意味するものと解される⁽¹⁷⁾。そして、「実質的には退職したと同様の事情」に基づいて支給される退職給与は、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、法人税法上の退職給与に該当すると解した上で⁽¹⁸⁾、退職給与に係る規律（原則損金算入、勤続年数や退職の事情等に照らして不相当に高額な部分の金額の損金不算入）に服させることには合理性がある。

続けて、本判決は被告の主張に対して、次のとおり判示する。

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。

かかる判示は、後述するように課税庁（被告側）の主張に変遷があり、処分等の段階でな

(17) 法人税法上の退職給与の意義については、前田謙二「法人税法における役員退職給与の定義に係る一考察—東京地裁平成27年2月26日判決等を素材にして—」税法577号165頁以下も参照。

(18) 分掌変更等退職給与が法人税法上の退職給与に該当するかどうかという点について、社会通念（荻野豊「退職所得の所得金額の計算」税理12巻8号115頁参照）や会社法のスクリーンを通じて判断すべきであるという解釈論もあり得よう。

されていた基本通達9-2-32注書に関する主張が、文字どおり“行き場をなくしてしまった”こと、あるいはそこから生じる被告の主張の“趣旨の不明瞭さ”に呼応するものであると解しておく。

そして、本判決は、分掌変更等退職給与が法人税法上の退職給与に該当するという上記解釈に基づいて次のとおり判示する。

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（この点については、当事者間に争いが無い）。……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、……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。

〔下線筆者〕

以上の判示を経て、本判決は、本件第二金員が法人税法上の退職給与に該当すると判断する。認定事実にも照らしても妥当な判断である。

ここで確認しておきたいのは、本判決のように分掌変更等退職給与が法人税法上の退職給与に該当することを解釈論で導くことが可能であるならば、基本通達9-2-32本文は決して特例的な定めではないことになる、という点である。また、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を判断するに当たって、分割払いとしたことに合理的理由があるか否か（利益調整目的か否か）や分割払いの期間が長期となっているか否かは問題とならない、という点である。本判決は、争点4に関して、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を判断する際に分割払いの合理性の有無を直接的に検討することはしておらず、わずかに、上記下線部分において、「なお」書として、被告の主張に応答する形で触れているにすぎないことに注意が必要である。

（ウ） 課税庁（被告側）の主張の変遷

本判決の認定事実や被告側の主張によれば、本件における税務調査の担当者は、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、税務調査の途中において問題としていたのは、原告が功労加算（特別功加算金）を100%としていたためであろうか、本件退職慰労金中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（法法34②、法令70二）であったようである。かように過大役員退職給与該当性が問題となっていたのであるから、調査担当者は、本件第二金員を含めた本件退職慰労金が法人税法上の退職給与に該当することを前提に検討を進めていたことになる。これに対して、上級庁は、本件第二金員について、そもそも基本通達9-2-32の適用がなく法人税法上の退職給与として取り扱うことはできないと判断し、検討の過程は明らかではないがそこから所得税法上も退職所得に該当しないという判断にまで

行き着いたものと推察される。

そして、国税不服審判所の裁決（国税不服審判所平成24年3月27日裁決・裁決事例集86号312頁。以下「本件裁決」という。）によれば、本件における更正通知書（以下「本件更正通知書」という。）の冒頭には次のような処分理由が付記されていたことがわかる。

役員が退職した場合の退職給与の損金算入時期については、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なりますが、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経理した場合には、その損金経理した事業年度に損金の額に算入することが認められます。

また、法人を退職していないが、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り扱うことができるとされています。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り扱うこととされているため、未払の期間が長期である場合や長期間の分割払の場合については退職給与として取り扱うことはできないこととされています。

〔下線筆者〕

続けて、本件更正通知書は、本件退職慰労金の分割支給について、資金繰り等の理由による一時的な未払であるとはいえないこと、未払の期間が長期である場合に該当すること及び長期間の分割払になっていることを摘示した上で、次のとおり、結論付けている。

よって、平成19年8月期に確定した退職給与250,000,000円のうち、平成19年8月期に確定し実際に支払った75,000,000円以外の平成20年8月期に支給し損金の額に算入した金額125,000,000円は、退職給与と取り扱うことはできません。

したがって、平成20年8月期に支給した金額125,000,000円は、退職給与とは認められず、取締役を支払われた給与、すなわち役員給与と認められ、当該役員給与は法人税法第34条に定める定期同額給与等以外の給与となりますので損金の額に算入されないため、この金額を当期の所得金額に加算しました。

このように見てくると、本件更正処分等を支えているのは冒頭の下線部分に示されている解釈であることがわかる。すなわち、分掌変更等退職給与は、「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り扱うことが」可能であり、「未払の期間が長期である場合や長期間の分割払の場合については退職給与として取り扱うことはできない」という解釈である。また、基本通達9-2-32は「法人を退職していないが、特例的に退職給与として取り扱う」ものであるという解釈がその前提として存在する（なお、冒頭のうち基本通達9-2-28の内容を記載している部分の趣旨は必ずしも明らかではない。）。

課税庁は、審査請求時においても、次のとおり、基本通達9-2-32注書を根拠として、本件第二金員について、同通達本文の適用はなく法人税法上の退職給与として取り扱うことはできない旨主張している。

下記の理由から、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。

(イ) 本件通達〔筆者注：基本通達9-2-32のこと。以下、本件判決の引用部分において同じ。〕は、役員の方掌変更等により、実質的に退職したと同様の事情にある役員に対して支給した臨時的な給与を退職給与と認める旨定めている。本件通達は、引き続き在職する場合の一種の特例として打切り支給を認めているものであり、本件通達が適用されるのは、その趣旨及び弊害防止の必要性から、原則として、債務の確定だけではなく、実際に金銭等の支給があった場合に限られるところ、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本件通達の適用が排除されるものではないが、未払の期間が長期にわたったり、長期間の分割払となっていたりするような場合には適用されない。

(ロ) 本件退職慰労金は、平成22年8月期においてまだ残金が支払われておらず、未払の期間が長期である場合に該当する。また、本件第二金員の分割支給の理由につき、一括で支給できる資金力がなかったことのほか、これまでに続けてきた黒字決算が途切れること及び赤字決算を銀行に提出できないことなどを理由としていることからすると、利益調整の目的があったと認められ、本件通達の射程外であるといわざるを得ない。

〔下線筆者〕

下線部分については問題がある。基本通達9-2-32は債務の確定のみならず実際の支給があった場合に限り、適用できるものであるとするが、法人税法のどの条項を根拠としているのか判然とせず、その法的根拠は必ずしも明らかではない。また、同通達の適用が認められる場合と認められない場合の具体的な境界線や基準も不明確である。課税庁のかかる主張は、本件判決においてもおおむね支持されている。すなわち、本件判決は、基本通達9-2-32本文は、「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ときは、多くの企業で実質的に退職とみて退職給与を支給する慣行があることから、このような企業実態に配慮して、一定の要件の下に退職給与として損金算入することを認める旨の特例を定めたものであり、当審判所においても相当と認められる」とした上で、「本件方掌変更の時に本件第二金員が支払われなかったことが合理的な理由によるものであると認めるに足りる証拠はなく、本件第二金員を本件通達の定めに基づき退職給与として取り扱うことはできないというべきである。」と判断している。また、本件判決は、赤字決算を回避する目的は、翌事業年度における銀行借入れを円滑に実行することであり、これが資金繰りの事情に該当する旨の請求人（原告）の主張に対して、「請求人の主張する事情は翌事業年度以降における銀行融資を円滑に実施するにとどまるものであって、方掌変更等に際して支給をすることができなかった合理的な理由に当たるとはいえないから、この点に関する請求人の主張は採用できない。」として、これを排斥している。これらは、課税庁の主張に沿った判断であり、上記に掲げた問題の解決には至っていない（なお、本件判決は、所得税法30条1項の適用関係を検討せずに、基本通達9-2-32を拠り所として本件告知処分等が適法であると判断しているようであり、この点において重大な欠陥がある⁽¹⁹⁾。）。

(19) この点は、有賀武夫「役員の方掌変更の翌事業年度に支給された金員の退職金該当性」税弘62巻3号153頁以下も参照。

ところで、分掌変更等退職給与は法人税法上の退職給与に含まれないという解釈（以下「消極説」という。）を前提として、基本通達9-2-32を法の解釈を超えて課税要件を緩和するような取扱いを認める特例ないし緩和通達に位置付けるのであれば、（単独では法的根拠を説明し難い）同通達注書を拠り所として本件更正処分等を適法であるとする課税庁の上記主張は、その合理性はどうあれ、一応整合的である。他面、一定の分掌変更等退職給与は法人税法上の退職給与に含まれるという解釈（以下「積極説」という。）が妥当である場合には、同通達注書は納税者の権利利益を侵害する態様で租税法律主義に抵触する可能性が生じる。したがって、積極説と消極説の争いは、同通達の合理性を判断する場合に重要な先決問題となる。

しかしながら、本件告知処分等の適法性については、所得税法の規定（所法28, 30, 186等）から根拠付けを要するところ、前述のとおり、一定の分掌変更等退職給与は所得税法上の退職手当等に含まれると解しうるから、基本通達9-2-32注書を拠り所とする主張は本件告知処分等の適法性との関係では有意なものではない。被告が処分の根拠として同注書に固執した場合には本件告知処分等の適法性の主張は維持することができず、取消を免れないであろう。そもそも、原告は、本件第二金員を、未払金等に計上せず実際に支払った平成20年8月期の損金の額に算入しているのであるから、本件は同注書の射程外であり、処分の根拠として同注書を持ち出すことはできないのではないかと、という問題視覚もありうる。

かような点に関する配慮があったか否かは明らかではないが、被告は、訴訟段階では、本件告知処分等の適法性と本件更正処分等の適法性のいずれとの関係においても、本件第二金員は本件分掌変更等に基因するものではない旨を主位的に主張している。すなわち、前記（イ）でみたとおり、被告は、法人税法上の退職給与とは、本来的に、完全退職により支給する給与を意味するから、分掌変更等退職給与はこれに含まれず、この意味で基本通達9-2-32は特例通達であるとした上で、原則として未払金等による分掌変更等退職給与の計上を認めない同通達注書の取扱いを詳細に説明する。その上で、次のような整理を行っている。

以上によれば、役員に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、……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の分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。

〔下線筆者〕

これまで確認してきた課税庁（被告側）の主張等を前提とすると、被告が本件第二金員

の損金算入を否認する根拠は下線部分にあるといえそうであるが、被告の主張は、結局、次のように締めくくられている。

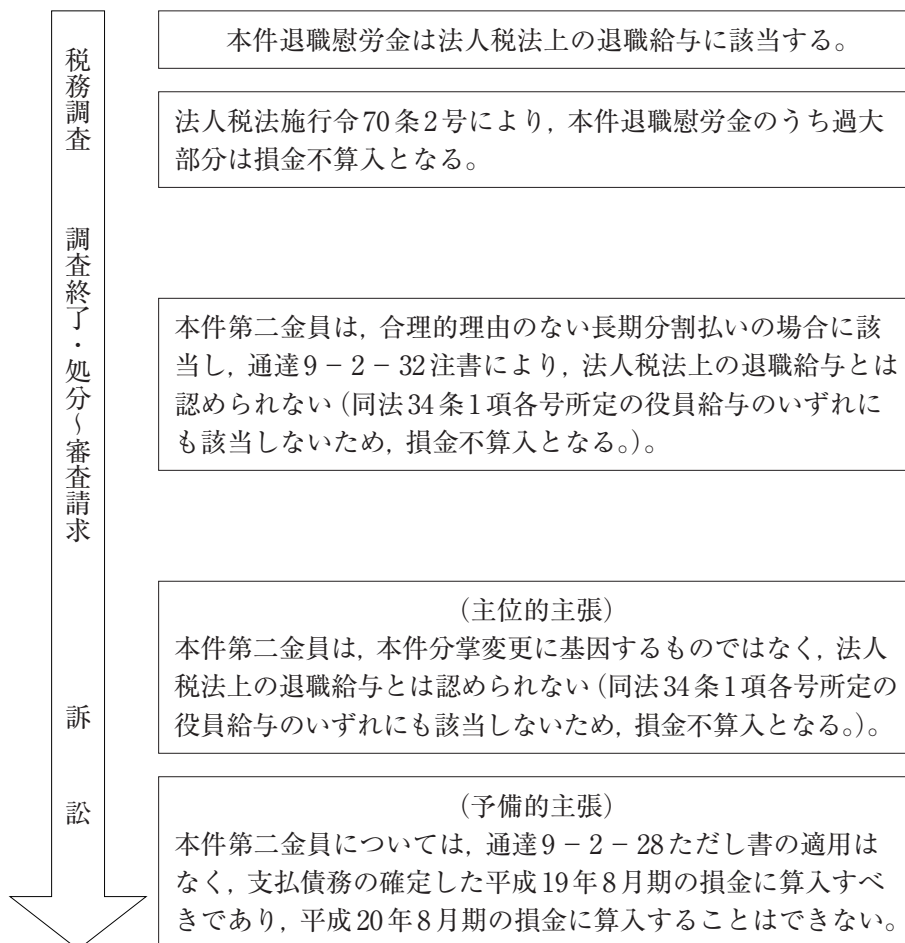
本件第二金員を退職給与として取扱い、これを損金の額に算入するためには、本件第二金員が、①実質退職要件、②現実支給要件（又は、合理的・一時的未払の要件）、③基因性要件の全てを満たすことが必要となるところ、被告は、本件分掌変更があったこと及び本件第二金員が支給されたことを争うものではなく、実質退職要件及び現実支給要件は問題とならない。しかしながら、……本件第二金員は、本件分掌変更に基因するものとは認められず、基因性要件を欠くことから、法人税法上、本件第二金員を退職給与として取り扱うことはできない。

被告は、被告がいうところの現実支給要件は充足していることを自ら認めていることに注意して読むと、被告が本件第二金員の損金算入を否認する根拠は、上記下線部分ではなく、被告がいうところの基因性要件—結局それは、退職基因要件から「退職」該当性の要素を除いたものとはほぼ同趣旨のものとしてよいであろう⁽²⁰⁾—の欠如にある。これは、本件告知処分等の適法性と本件更正処分等の適法性という両争点に共通する事実認定ないし事実評価上の主張への切り替えであると理解できる。裏を返せば、基本通達9-2-32注書を処分根拠とする主張は明らかにトーンダウンしているように見えるため（更正通知書に付記された理由との関係では、いわゆる理由の差替えという問題を惹起させることに注意）、同通達が特例通達であるか否かを議論する実益はなくなる。本判決が明確に積極説を採用しているにもかかわらず、また被告が同注書は原則として未払金等による分掌変更等退職給与の計上を認めないものである旨を詳細に主張しているにもかかわらず、本判決が、同注書の合理性や租税法主義適合性に対する判断を示していないのは、このような事情が背景にあると考えてよいであろう。さらにいえば、本件裁決において「本件通達」とは基本通達9-2-32を指すが、本判決において「本件通達」とは基本通達9-2-28を指すことの一つの原因もここにあるといえよう。

なお、次のイにおける検討も含めた上で、課税庁（被告側）の主張ないし解釈の変遷を簡単に図示するとすれば図1のようになる（ただし、本件において、被告が答弁書や各準備書面の中で具体的にどのような主張を行ったのか、実際に訴訟中に主張の変遷があったのかは、明らかではない。）。

(20) なお、本件告知処分等の適法性の箇所において、被告は、「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、……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。」「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ではできず、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うことができる。」と主張している。

(図1)



イ 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(争点5)

(ア) 問題の整理

争点5では、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が争われているところ、法人税法における損金の算入時期に関して、本判決は次のとおり判示する。

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。……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。

かかる判示の妥当性を検討するに、法人税法22条3項2号は、1号の原価の額のほか、「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」が「当該事業年度の損金の額に算入すべき金額」に該当することを規定している。「当該事業年度の」の「の」という部分は、費用の計上時期（帰属年度）を規律する意味を込めて法文化されたものであるがその具体的な規範内容は明定されていない。この点、法人税法22条3項2号が単に「費用の額」ではなく「当該事業年度の費用の額」と表現し、同条4項も「当該事業年度の」費用の額は「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従つて計算されるものとする」としていることからすれば、費用の計上時期についても公正処理基準に従うことになるかと解される。すなわち、それは、企業会計が採用する発生主義の原則（財貨やサービスの発生すなわち消費という事実に基づいて費用を認識すべきとするもの。企業会計原則第2の1）及び費用収益対応の原則（発生した費用のうち、当該事業年度の収益に対応する費用を当該事業年度の費用として認識すべきとするものであり、原因と結果の因果関係に基づいて費用と収益を対応付けて損益計算を行うべきことを要請するもの⁽²¹⁾。企業会計原則第2の1C）を基本としていると解してよいと思われる。また、法人税法22条3項2号括弧書は、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」と規定しており、「債務の確定したものを損金の額に算入する」と規定してはいることに留意すべきである（なお、この括弧書部分に示された基準は、一般に債務確定基準ないし債務確定主義とよばれている。）。

以上からすれば、本件第二金員の損金算入時期（損金計上時期）は、法人税法22条4項により、公正処理基準に従って決定されるとする上記判示の妥当性を認めることは一応可能であろう⁽²²⁾。すると、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の費用に算入した会計処理（以下「本件会計処理」という。）の公正処理基準適合性が問題となる。もっとも、本判決は、本件会計処理が公正処理基準に適合するか否か、あるいは公正処理基準に従うと本件第二金員の損金算入時期はどの事業年度となるのか、という点を直接的に検討するのではなく、本件会計処理に基本通達9-2-28ただし書の適用がある

(21) 石川鉄郎『財務会計論〔第3版〕』144頁（税務経理協会2013）。

(22) 企業会計上の費用認識テストと法人税法上の債務確定基準によるテストを通過して、平成19年8月期の費用として計上を認められる本件退職慰労金に対し、再度、公正処理基準に基づき、その費用計上時期を繰り延べることが許されるのかという問題はある。この意味で、本件退職慰労金は平成19年8月期における損金に算入すべきであるとする被告の主張にも一理ある。参考裁判例として、大阪地裁昭和24年9月12日判決（税資13号372頁）、高知地裁昭和34年12月21日判決（行集10巻12号2490頁）、名古屋地裁平成6年1月31日判決（税資200号449頁）及びその控訴審である名古屋高裁平成6年10月26日判決（税資206号95頁）、水戸地裁平成16年3月17日判決（税資254号順号9599）及びその控訴審である東京高裁平成16年9月14日判決（税資254号順号9743）参照。なお、債務確定基準と公正処理基準との関係等の議論について、泉純也「債務確定主義（債務確定基準）のレゾンデートル—権利確定主義・公正処理基準との関係、要件事実論的考察も交えて—」税務事例47巻2号39頁以下、同「法人税法における債務確定主義（債務確定基準）—債務確定の判断基準を中心として—」国士館法研論集16号47頁以下参照。

か否かを検討し、その後、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全額を未払金に計上して損金経理するのではなく、同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「支給年度損金経理」という。）が公正処理基準に該当するか否かを検討することにより、同ただし書に依拠した本件会計処理もまた公正処理基準に従ったものであるという結論を導いている。

本判決がかような検討手順を採用した理由の一つには、原告や被告の主張が背景にあると考える。すなわち、この点に関して、原告は、「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経理をした場合には、これを認める。」とする基本通達9-2-28と絡めて、本件会計処理が公正処理基準に適合するという主張を展開した。具体的には、原告は、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、同通達本文による処理のほか、その選択により、同通達ただし書による処理が慣行として確立しているところ、本件会計処理は、上記会計慣行（会計基準）に従ったものであるし⁽²³⁾、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もない旨主張した。他方、被告は、原告が、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、取締役会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た。

(2017.8.19受稿, 2017.8.25受理)

(23) なお、法人税法22条4項が「会計慣行」ではなく「会計基準」という用語を用いていることに関して、酒井克彦『プログレッシブ税務会計論』101頁(中央経済社2014)参照。