

〔論 説〕

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”(2・完)

泉 絢 也

(イ) 退職給与の分割払い及び本件会計処理への基本通達9-2-28ただし書の適用の可否争点5に関して、本判決は、次のとおり、まず、基本通達9-2-28ただし書の趣旨を確認する。

本件通達〔筆者注：基本通達9-2-28。以下、本判決の引用部分において同じ。〕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。

これは、これまでに、国税庁の主務課の職員が執筆を担当している「法人税基本通達逐条解説」(以下「逐条解説」という。)等において示されてきた基本通達9-2-28ただし書の趣旨に係る記述と同様の内容である⁽²⁴⁾。

その上で、本判決は、次のとおり、基本通達9-2-28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判示する⁽²⁵⁾。

(24) 最新のものとして、小原一博編著『法人税基本通達逐条解説〔8訂版〕』765頁(税務研究会出版局2016)参照。

(25) 本判決が出される前に、分割支給する分掌変更等退職給与も各支給時に損金算入が認められることを明言していた実務解説書として、渡辺淑夫＝山本清次『法人税基本通達の疑問点〔5訂版〕』567頁(ぎょうせい2012)がある。

本件通達ただし書の趣旨は、上記のとおりであるところ……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。

被告は、消極説の立場から、基本通達9-2-28は、実際に「退職した役員」に対する退職給与の額の損金算入時期を定めたものであり、分掌変更の際に支給される金員のようにより、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と主張した。積極説に立つ本判決は被告のかかる主張を採用していない⁽²⁶⁾。

また、被告は、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、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ものであり、このような場合にまで、基本通達9-2-28ただし書の適用を認めることは、退職給与の支給の実態や実情を考慮するという通達の制定趣旨に反する旨主張した⁽²⁷⁾。本判決は、次のとおり、被告のかかる主張も排斥している。

本件通達ただし書は……短期的な資金繰りがつくまでは、役員退職給与の支払をしないということもあり得るといふ企業の実態を前提として設けられたものであり、企業が資

(26) もっとも、通達自体の理解については、特段の事情のない限り、通達の制定者である課税庁の主張によらざるをえないと思われる。なお、政令についても、その制定者である行政機関自らが示す行政解釈に相当の重要性を見出すことができるが、通達とは異なり法的効力を有する点で状況が異なる。泉絢也「行政機関が制定した法規範に対する行政解釈が判決に及ぼす影響—米国 Auer/Seminole Rock 原則を中心として—」税務事例45巻7号40頁以下(2013)、同「ヤフー事件最高裁判決が示した法解釈—Auer 原則から得る行政解釈への敬讓という示唆—」税務事例48巻6号32頁以下、同「租税訴訟における立法事実論と行政機関の優位性—ヤフー・IDCF 事件における立案担当者の私的鑑定意見書を素材に—」税法576号23頁以下参照。

(27) なお、本件判決は、「請求人は、本件第二金員について法人税基本通達9-2-28の定めが適用されるべきである旨主張するが、同通達は実際に退職した役員に対する退職給与の損金算入時期について定めたものであって、本件役員に退職の事実はないのであるから、本件第二金員について同通達の定めは適用されず、また、役員の分掌変更等の際に退職給与として支給した役員給与の取扱いについて定めた本件通達の取扱いからしても、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ことは上記……のとおりであるから、請求人の主張は採用できない。」と判断している。

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

〔下線筆者〕

筆者は、基本通達9-2-28ただし書の取扱いに法的根拠があるかという点について否定的見解を有する。このため、同ただし書の適用があると認められた場合に、直ちに本件会計処理は適法であると解する立場ではない。信義則等により救済すべきであるかという問題に進展するにすぎないと解している。したがって、同ただし書の趣旨に照らして、本件会計処理に同ただし書の適用があるか否かをまずもって検討する本判決のアプローチ自体に疑問なしとしない。裁判所としては、本件会計処理が公正処理基準に適合するか否かを第一に検討すべきではないか、という疑問を提起しておきたい（次のウ）参照。

かかる疑問との関連で一応指摘しておく、資金繰りや支払時期の問題と損金算入時期の問題は次元が異なる。したがって、通達の内容や趣旨がどのようなものであるにせよ、「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」こととか、原告が「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」ことをもって、直ちに、法人税法上、本件会計処理が認められるという結論に向かうものではないと考える。経営判断としての合理性が法人税法22条4項でいうところの公正妥当性に常にリンクするものでもない。

敷衍するに、「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」で本件退職慰労金を3年以内に分割支給し、支給の都度、費用に計上する処理は、被告が主張するところの利益調整に当たるように思われる。もっとも、最終的に検討すべきは、利益調整という中間概念に該当するかという点ではなく、そのような本件会計処理が公正処理基準に適合するかという点である。基本通達9-2-28ただし書の趣旨を本判決のように理解した場合に、「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」で本件退職慰労金を3年以内に分割支給し、支給の都度、費用に計上する本件会計処理が、かかる趣旨の範囲内に収まるかどうかは見解の分かれるところであろう。されど、ここで強調しておきたいのは、このような本件会計処理は公正処理基準に適合しないのではないかと、という疑問である。さらに、上記のような目的は役員退職慰労引当金を繰り入れることで遂げるべきものであるという批判も可能である。税法がそのような引当金繰入額の損金算入を認めない政策を採用していることにも関心を寄せるべきである⁽²⁸⁾。

(ウ) 支給年度損金経理が公正処理基準に該当するか否か

続いて、本判決は、本件会計処理の公正処理基準適合性について、会計基準（慣行）性と公正妥当性の2つの観点からこれを検討する⁽²⁹⁾。まず、本判決は、次のとおり、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旨判示する。

原告は、本件通達ただし書に依拠して、本件第二金員を平成20年8月期の損金に算入するという本件会計処理を行っているところ……支給年度損金経理は、企業が役員退職給与を分割支給した場合に採用することのある会計処理の一つであり……、多数の税理士等が、本件通達ただし書を根拠として、支給年度損金経理を紹介しているのであって……、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も併せ考えれば、支給年度損金経理は、役員退職給与を分割支給する場合における会計処理の一つの方法として確立した会計慣行であるといえることができる。

会計慣行性に係る上記判示は事実認定の問題であると整理できるとしても、若干の留意は示しておきたい。すなわち、基本通達9-2-28ただし書の存在が、支給年度損金経理という会計慣行を形成してきた可能性はある。しかしながら、本判決の認定事実に照らしても、それは、分掌変更等退職給与の場合ではなく、通常の役員退職給与の場面においてであろう。

次に、本判決は、支給年度損金経理の公正妥当性について、次のとおり判示する。

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……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。

本判決は、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

(28) この点につき、東京高裁平成7年9月26日判決（税資213号687頁）参照。

(29) 泉・前掲注2,70頁以下も参照。

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、基本通達9-2-28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よらず、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とする被告の主張に対して、次のとおり判示して、これを採用しない。

- (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……や中小企業の会計に関する指針……は、原則として、収益については実現主義により、費用については発生主義により認識することとしている。しかしながら……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うことができるわけではない。
- (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……、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えることができる。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……、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えるべきである。

本判決は、以上のような判示を経て、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は公正処理基準に従ったものという結論に至っている。

しかしながら、基本通達9-2-28ただし書に依拠した支給年度損金経理や本件会計処理が公正処理基準に適合すると評価することには疑問がある。役員退職給与の損金算入時期は、法人税法22条3項及び4項に照らして、まずは発生主義と債務確定基準に従って

判断をすれば足りる。これと異なり、現金主義的取扱いを行う支給年損金経理や本件会計処理が、法人税法上の処理として認められることの積極的な根拠を上記判示から読み取ることができない。本判決は「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うことができないわけではない」と判示するが、役員退職給与の損金算入時期は、まずは発生主義に依拠すべきであり、「法人税法上の計算処理（税務会計）」が企業会計の空白部分を補完する場合とは状況が異なることに留意すべきである。しかも、本判決が述べるような「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」した場合には、そもそも退職給与に該当しない又は債務確定基準を満たさない可能性がある。通達本文にも税負担を軽減するおそれが内在することを、通達ただし書に依拠した支給年度損金経理が所得金額を不当に軽減するおそれのあるものということとはできないとする論調にも賛同し難い。

また、支給年度損金経理の公正妥当性を認める上記判示は、いわゆる大竹貿易事件の最高裁判平成5年11月25日第一小法廷判決（民集47巻9号5278頁）に照らして、疑問を投げかけうる。同判決は、収益の計上時期の文脈であるが、「法人税法22条4項は、現に法人のした利益計算が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ものでない限り、課税所得の計算上もこれを是認するのが相当であるとの見地から、収益を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上すべきものと定めたものと解される」とした。その上で、「権利の実現が未確定であるにもかかわらずこれを収益に計上したり、既に確定した収入すべき権利を現金の回収を待って収益に計上するなどの会計処理は、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に適合するものとは認め難いものというべきである。」と判示している

同最高裁判決から、実際に人為的に操作したか又は利益調整を行ったか否かにかかわらず、収益・費用の計上時期を人為的に操作する余地がある会計処理は、公正処理基準に適合しない、あるいは法人税法の企図する公平な所得計算の要請と適合しないという価値判断の存在を読み取ることができるとしよう。すると、現金主義的な処理により法人における人為的な利益操作を可能とするような支給年度損金経理は公正処理基準に適合しないという評価もなしうる。支給年度損金経理は、利益操作により法人税の発生を回避し、軽減税率（所得金額800万円以下の部分）を利用して租税負担を軽減し、繰越欠損金の期間制限・外国税額控除の控除額制限などの適用を免れることを可能にするものであり、法人税法の企図する公平な所得計算への違背も疑われる。

本件会計処理との関係では、原告自身が、本件退職慰労金を分割支給することとした理由について、「平成19年8月当時、本件退職慰労金全額を費用に計上すれば、それまでに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」と主張し、赤字回避のための利益調整を行っていたこと⁽³⁰⁾を自認していることも指摘しておこう。そして、文脈は異なるものの念のために付言しておく、上記のような価値判断に従うならば、「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、

(30) この点に関して、濱田康宏ほか「役員退職金の最近の裁判例をどう位置づけるか②」週刊税務通信3437号28頁以下参照。

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。」という上記判示（前記（イ））は、支給年度損金経理が公正処理基準に適合するか否かという問題場面においては有意なものではなくなる。

そして、本判決の上記判示を一般化することが許されるならば、他の事案においても、臨時に多額の費用が発生する役員退職給与について、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、すなわち利益調整目的から、これを数年以内に任意の時期・金額で分割支給するという事実が認められるような場合に支給年度損金経理を行うことも公正処理基準に従ったものとして認められることになりかねない（ここでは、利益調整目的による経理処理、あるいは確定した債務を簿外処理して、任意の時期・金額で費用計上を行うような利益の人為的調整又は粉飾決算を可能とする経理処理が、公正処理基準に該当すると認められてしまうことを問題視しておきたい。）⁽³¹⁾。

加えていうならば、本判決の上記判示を推し進めると、法的根拠が不確かな課税庁による行政解釈（通達やQ&A等）が会計慣行を形成し、やがて、法人税法22条4項を通じて法規範化する（公正処理基準となる）のではないか、しかもその対象は相当広範囲にわたる可能性があるのではないかという懸念すら惹起される⁽³²⁾。いわば通達による会計慣行の組成と、当該通達ないし当該会計慣行の法人税法22条4項を媒介とした法規範化という現象が生起することへの懸念ともいえるべきものである。

争点5に関する判示は、①基本通達9-2-28ただし書の趣旨に照らして、退職給与の分割払い及び本件会計処理に同ただし書の適用があることを認め、②同ただし書に依拠した支給年度損金経理の公正処理基準適合性を認めることにより、③支給年度損金経理に従った処理である本件会計処理の公正処理基準適合性をも認めるというロジックを採用しており、通達の適用の可否や通達に従った会計処理の公正処理基準適合性を先行判断している点でまわりくどく、わかりづらいものである。結論を導く際の論証も十分ではない。本件会計処理の公正処理基準適合性を認める本判決は、基本通達9-2-28ただし書が支給年度損金経理という会計慣行を形成してきたことを重視しているのかもしれない（そうであれば、通達による会計慣行組成に対する懸念との関係で、問題の根は深い。）。しかしながら、納税者に有利な特例通達（緩和通達）の租税法律主義適合性を肯定する裁判所の態度は立法府軽視の通達行政を醸成する点で同調し難い。

（エ） 課税庁の敗因

本判決は、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できるという上記結論的判示の直後に、次の判示を続けている。これは、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

(31) 旧法時代の裁判例であるが、大阪地裁昭和41年1月31日判決（税資44号10頁）は、費用は特段の事情のない限り発生主義（権利確定主義）に基づいて帰属時期を決すべきであり、従業員退職金はその支給義務発生日の属する事業年度に損金計上すべきであって、資金的余裕がなかったことは特段の事情に当たらないと判示している。なお、渡辺伸平「税法上の所得をめぐる諸問題」司法研究報告書19輯1号73頁以下も参照。

(32) この点は、酒井克彦「会計慣行の成立と税務通達（上）・（下）」税務事例47巻11号1頁以下、48巻2号1頁以下も参照。

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の被告の主張に対する応答である。

[筆者注：被告の上記主張は]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。……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。

かかる判示を糸口として、被告の置かれた状況を推察してみよう。被告としては、基本通達9-2-28ただし書に基づく支給年度損金経理自体に合理性があること自体は譲れないが（さもなければ、自らが発遣した通達を自己否定することになる。）、さりとて、本件会計処理に合理性があることを認めるわけにもいかないのではないか。かようなジレンマの存在を、上記の判示越しに見ることができるのである。このことを踏まえると、被告の敗因は、本件会計処理が同ただし書の適用対象外であること、あるいは本件会計処理と支給年度損金経理は別のものであることについて説得力ある主張を展開できなかったことに帰するのではないか。被告は、まさに、自らが“蒔いた種”に苦しめられたのである。争点5に関する本判決の判示も、このような事情の下においてなされたものと理解しておきたい。

(3) まとめ

以上を約言すると、本件告知処分等に係る判断（争点1ないし3）及び本件更正処分等のうち争点4に係る本判決の判断は妥当であるが、本件更正処分等のうち争点5に係る判断には疑問がある。とりわけ、基本通達9-2-28ただし書に基づく支給年度損金経理や本件会計処理の公正処理基準適合性を認める判示はおおよそ説得力のあるものではなく、受け入れ難い。また、課税庁（被告側）の主張の変遷がその原因であると解されるが、本判決は、基本通達9-2-32注書の租税法主義適合性については正面から判断を示していないことを強調しておきたい。

なお、本件は、理由付記との不整合という観点から、本件第二金員は本件分割変更に基づくものではない旨の被告の主張を排斥するという個別的な解決策をとるべきではなかったか。すなわち、本件訴訟において、被告は「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うことが出来る。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うべきである。」と主張する。他方、本件更正通知書では「平成19年6月期に確定した退職給与250,000,000円」と記載しており、本件第二金員を含む本件退職慰労金の全体が平成19年6月期に確定したという理解を示すものとなっている。

かように理由付記と本件訴訟における主張との不整合という切り口から個別的な解決を試みるべきではなかったか。あるいは、本件両通達が存在し、公表されていたことを考慮して、信義則又は平等原則違反などを理由に個別的な解決策を探るべきであったように思われる。

Ⅲ 役員退職給与に関する法人税基本通達の問題

基本通達9-2-32注書及び9-2-28ただし書の各取扱いの法的根拠は必ずしも明らかではないこと⁽³³⁾及びかような問題のある通達がその行政指導機能を通じて、納税者に対して看過できない影響を与える可能性があることについて論じる。

1 本件両通達が抱える問題

(1) 基本通達9-2-32注書の問題

基本通達9-2-32は、次のとおり、役員の方掌変更等に際して退職給与を支給する場合の取扱いについて定めている。

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。

〔筆者注：(1)ないし(3)は掲載省略〕

（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。

同通達の基底には「方掌変更等退職給与は、本来的に、法人税法上の退職給与に該当しない」という解釈がある。同通達の注書は、同通達本文が特例的ないし緩和的な取扱いを認めていることに対応する形で、その課税上の弊害を防止又は除去する一種の緩衝材としての役割を担ってきたものといえよう。（前記Ⅱの3(2)ア(ア)・(ウ)参照）。一般に、課税庁又は裁判所は、かような特例ないし緩和通達の合理性や租税法律主義適合性を主張

(33) この点については、泉・前掲注2及びそこで引用されている文献も参照。

又は容認する一方で、かような通達をもたらす弊害を取り除くことも自ら同時に主張又は容認せざるをえない、という事情がある（このように法律からの委任もないままに、課税庁があたかも立法機関のように立ち振る舞う態度に対しては、憲法41条又は30条・84条との関係で批判が向けられてしかるべきであることは論を俟たない。）⁽³⁴⁾。

これに対して、本判決は、分掌変更等退職給与も法人税法上の退職給与に該当することを解釈論ベースで認めた。ここでは、法人税法上の退職給与の意義に関する本判決の判旨を再度確認しておきたい。まず、本判決は、次のとおり判示する。

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。

続けて本判決は、分掌変更等退職給与の退職給与該当性について次のような解釈を説示する（かかる解釈を継承する後続の裁判例として、東京地裁平成29年1月12日判決・TAINSコードZ888-2115参照）。

そして、役員の方掌変更又は改選による再任等がされた場合において、例えば、常勤取締役が経営上主要な地位を占めない非常勤取締役になるなど、役員としての地位又は職務の内容が激変し、実質的には退職したと同様の事情にあると認められるときは、上記分掌変更等の時に退職給与として支給される給与も、従前の役員としての在任期間中における継続的な職務執行に対する対価の一部の後払いとしての性質を有する限りにおいて、同項にいう「退職給与」に該当するものと解することができる。

また、判決は、国側の主張を排斥する文脈であるが、次のとおり判示する。

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

(34) 緩和通達が租税法律主義の合法性の原則に反するか否かという点に関して、裁判例の傾向は、一定の要件を満たすことを条件にこれを租税法律主義の枠内で容認する傾向にあることについて、品川芳宣『租税法律主義と税務通達』40～41頁（ぎょうせい2004）参照。

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。

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。

これらの判示からすると、基本通達9-2-32注書を通達本文とのセット、すなわち特例のないし緩和的な取扱いである通達本文の緩衝材として正当化する手法はとりえないことになる。換言すれば、課税庁が、「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」という本判決の解釈を受け入れるとするならば、未払金等の額は分掌変更等による退職給与として損金の額に算入することができないことを定める同通達注書の取扱いの法的根拠が、通達本文とは切り離されて単独で問題となり、結局、かかる取扱いを維持できるかという問題に突き当たるはずである。

この点に関して、課税庁は、前記Ⅱの3(2)ア(ア)に示したとおり説明しているが、「したがって」という接続詞を挟んで前後の文脈が論理的につながっているようには思われない。また、注書の根拠の説明になりうるものとして、漫然と未払金等を認めるとすれば、事実上、任意の退職給与引当金の損金積立てを認めるのと同じことになり、弊害があるという解説も存在する⁽³⁵⁾。しかしながら、未払金等の計上＝債務として確定済みと考えられるとすると、引当金と同じであるという上記解説は直ちには受け入れ難い。

(2) 基本通達9-2-28 ただし書の問題

基本通達9-2-28は、役員に対する退職給与の損金算入の時期について、次のとおり定めている。

基本通達9-2-28（役員に対する退職給与の損金算入の時期）

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経理をした場合に

(35) 有安正雄ほか監修『逐条詳解 法人税関係通達総覧—法人税基本通達編—』2429及び2432頁（第一法規加除式）。基本通達9-2-32注書の趣旨に関して、前掲東京地裁平成17年12月6日判決の判示内容及び同事件における被告の主張も参照。

は、これを認める。

基本通達9-2-28本文の妥当性の検討は省略するとしても、公正処理基準との関係において、同通達ただし書の取扱いに法的根拠があるかという問題が残されている。すなわち、法人税法上、役員退職給与については、公正処理基準に基づいて、発生主義によって費用として認識されたもののうち、債務確定基準を通過したものが、当該事業年度の損金の額に算入することを認められるものと解される。これに対して、基本通達9-2-28ただし書の取扱い（支給年度損金経理）は、一種の現金主義の適用を認めるものである⁽³⁶⁾。発生主義を採用する企業会計原則（第2の1A）に適合していないため、他に積極的な根拠を示すことができない限り、公正処理基準に従ったものとはいえない。また、前掲最高裁平成5年11月25日判決の判断との適合性という観点からも疑問がある。本判決をもってしても、同ただし書の取扱いの法的根拠は判然としない（前記Ⅱの3(2)イ(ウ)参照）。

基本通達9-2-28ただし書は、法人税法において役員退職給与の損金算入に損金経理要件が存在していた時代の遺物である⁽³⁷⁾。課税庁としては平成18年度税制改正により損金経理要件が廃止された際に、他の関連通達（旧通達9-2-20、9-2-21）が廃止されたことと併せて、公正処理基準への不適合が疑われる現金主義及び廃止されたはずの損金経理に基づく損金算入を容認する当該ただし書部分を廃止し、必要に応じて法律や政令による対応を行うべきであったように思われる。

2 通達の行政指導機能と納税者に対する影響力

通達は、外部的な法的拘束力を有していないものの、行政内部の統制・統一化という本来の機能のほか種々の機能を有している⁽³⁸⁾。中でも、本稿との関係では通達の行政指導機能に着目しておきたい。すなわち、通達一般に関する文脈であるが、新井隆一教授は、公表された通達と私人との関係は、当該私人が通達という行政組織内部の命令を第三者として知ったということだけにとどまるものではなく、それは、その公表が積極的にされたものである場合には、一種の行政指導の内容として意味をもつと論じられる⁽³⁹⁾。平岡久教授は、通達の内容が公開・公表されるなど一定の関係国民の知るところとなれば、通達は、効力の点でも純然たる内部的性格を失い、それ自体が国民の行動を通達に従った一定の方向に誘導する、行政指導的な事実上の効果を直接に生じさせるものとなり、また、行政機関が積極的に通達の内容を公表等する場合には、その行為は既に通達を発する行為

(36) 渡辺淑夫『法人税解釈の実際』390頁（中央経済社1989）。ただし、現金支出時をもって費用を計上することが例外的に認められるケースも絶無ではないと考える（東京高裁昭和47年5月10日判決・刑集28巻6号324頁など参照）。なお、中里実「所得概念と時間―課税のタイミングの観点から―」金子宏編『所得課税の研究』142頁以下（有斐閣1991）、浅妻章如「暫定的推計的課税」フィナンシャル・レビュー129号135頁も参照。

(37) 成松洋一「報酬、賞与、退職給与及び寄附金等」税弘別冊通巻1号170～171頁参照。

(38) 通達の機能については、酒井克彦『アクセス税務通達』21頁以下（第一法規2016）参照。

(39) 新井隆一『行政法〔第4版〕』55頁（成文堂1980）参照。新井隆一「税務行政手続・序説」日税研論集25号16頁（1994）、同「通達行政と税法通達のあり方」税通50巻8号7頁（1995）、同「税法通達の本質」『公益法人課税 学校法人税制』105頁（成文堂1986）なども同旨。

とは区別され、行政指導そのものであると理解してよい場合も少なくなく、通達行政と指導行政はしばしば不可分であることを指摘される⁽⁴⁰⁾。かような通達の行政指導機能は税務関係の通達も有していると考えてよいであろう⁽⁴¹⁾。

すると、通達の内容が租税法律主義に反するような場合には、法的に見て誤った内容の行政指導を行った場合と状況が似通ってくる。多くの納税者がかような内容の通達であっても、種々の理由から、これに従って申告及び納税を行っていることなどを併せ考慮すると⁽⁴²⁾、通達には外部的な法的拘束力がないとしても事実上の拘束力があるといえ、したがって、かような通達を放置しておくことが納税者に与える影響を閑却することはできない。

IV 課税庁の“執着”と“隠れた行政指導”

1 逐条解説と実務講座 Q&A の影響力

本判決が課税実務に与える影響は決して小さいものではないと思われるが、現在までのところ、課税庁は、基本通達 9-2-32 注書や 9-2-28 ただし書の改正を行っていないし、本判決の判示内容や本件両通達が抱える問題に関して公式に情報を発信しているわけではない。ここでは、これらの点に関する課税庁の見解を 2 つの非公式の文献から推察してみたい。課税庁の見解は、その肩書きは明らかにしていないものの、国税庁の現役の職員が税務関係の専門誌に執筆している「実務講座 法人税 Q&A」（以下、「実務講座 Q&A」といい、本判決を受けて掲載された、「分掌変更に伴う役員退職金の分割支給をした場合の損金算入」と題する実務講座 Q&A⁽⁴³⁾を「本件 Q&A」という。）と、基本通達の全項目について、その趣旨及び内容を解説することを目的として、代々、国税庁の主務課の職員が執筆を担当している逐条解説から、一定程度、読み取ることができる（なお、被告が上訴せず本判決が確定したことも課税庁の見解を推察するための一つの事情であるが、被告による上訴するか否かの判断は種々の理由が絡み合っただけなのであろうから、上訴しなかったことのみをもって本判決が示した解釈等を課税庁が全面的に受け入れたものと理

(40) 平岡久「訓令・通達」雄川一郎ほか編『現代行政法大系第 7 巻』213 頁（有斐閣 1985）、同『行政立法と行政基準』180 頁、185 頁（有斐閣 1995）参照。

(41) 首藤重幸教授は、「納税者に対する拘束力を有しないと理解されてきた通達も行政指導の一分野として位置付けられるべき側面を有して」おり、税務通達には、「特定の者に対する個別的行政指導があとになって抽象化され、一般的な通達として公表されるものが少なくない。また、通達は個別の納税者に対する行政指導ではないにしても、納税者や税理士は通達に示された基準での申告等を強く（個別的に）指導されていると感じている。」と述べられる（首藤重幸「租税行政手続（通達・指導）」日税研論集 25 号 171 頁（1994））。なお、解釈通達が、納税者との関係において行政法学上の行政指導の論理のなかにその位置を占めるべきものであるかどうかは今後の課題であるという見解も示されている（忠佐市『租税法要綱〔第 10 版〕』80 頁（森山書店 1986））。

(42) ここでは、納税者と課税庁は、文字どおり“切るに切れない”継続的な付合いとなることを指摘しておきたい。通達の事実上の拘束力について、泉絢也「パブリックコメントによる政令又は通達の『事前の』手続的コントロール」税理 60 巻 11 号 2 頁以下参照。

(43) 中山孝道「実務講座 法人税 Q&A 分掌変更に伴う役員退職金の分割支給をした場合の損金算入」租税研究 809 号 461 頁以下。

解することは性急である。)

両文献とも、少なくとも現在において国税庁の職員が執筆していることを謳っておらず、しかも逐条解説においては、「本書はそれぞれの個人的な見解に基づくものであることをあらかじめお断りします。」という断書きがなされている。しかしながら、現役の職員が執筆をする以上、両文献とも国税庁内部で執筆に係る承認の決裁を受けているはずである。両文献の内容が課税実務に直接的に影響を与えるものであることや、主務課又は審理部署に所属する職員が執筆を担当していることを考慮すると、両文献の執筆に当たり国税庁内部で執筆承認の決裁を受けたことを軽視することは妥当でない。国税庁の意向に反するような、その意味で国税庁からすれば執行の妨げとなるような内容のものについて、ボトムアップで決裁を通すことは通常は困難を伴うからである。最近の逐条解説は、国税庁が通達改正時に公表している『『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』という情報を、単に、表現振りを変えたり、図を加えたりするにとどめ⁽⁴⁴⁾、基本的には、内容を変更せずにそのまま丸写しする傾向にあることも指摘しておく。そして、この逐条解説は、従来は執筆担当者の肩書きが明記されていたこともあって、職員及び納税者に対して、事実上の国税庁の見解を示すものとして受け止められ、あまつさえ通達と同様に行政指導的役割を果たしてきたのである。

これと比較すると、実務講座 Q&A については、国税庁の職員が執筆しているものであることはあまり知られていないかもしれない(したがって、執筆者である国税庁の職員が、さも第三者であるかのように、ある程度大胆な見解を示すことも可能であろう。)。しかしながら、少なくとも、国税庁や国税局の主務課又は審理部署の職員は、実務講座 Q&A が国税庁の職員によって書かれたものであることを認識している(認識に至る)はずである。したがって、課税庁内部又は外部の者がこれらの部署に同種事案の課税関係の照会を行うならば、基本的には、この実務講座 Q&A の内容に沿った回答が得られるはずである。この意味で、実務講座 Q&A は、“知る人ぞ知る”事実上の課税庁の見解を示すものであるし、あるいは“知る人のみに対して”又は“知る人を介して知らない人に対してまで”行政指導的役割を果たす側面を有している。

2 両文献から推察される課税庁の見解

(1) 本判決と基本通達 9-2-32 注書との関係

先に述べたとおり、基本通達 9-2-32 の基底には、「分掌変更等退職給与は、本来的に、法人税法上の退職給与に該当しない」という解釈が存在する。対照的に、本判決は分掌変更等退職給与も法人税法上の退職給与に該当することを解釈論ベースで認めている。本判決のかかる解釈を受け入れるならば、未払金等の額は分掌変更等による退職給与として損金の額に算入することができないことを定める同通達注書の取扱いの法的根拠が、通達本文とは切り離されて単独で問題となり、結局、かかる取扱いを維持できるかという問題に直面するはずである。この点に関して、課税庁はどのように考えているのであろうか。ここでは、両文献から推察される課税庁の見解を検討してみたい。まず、本件 Q&A には次

(44) これは、その執筆を担当等した職員が執筆料を個人的に受領することを考慮しての対応であろうか。

のような記述がある⁽⁴⁵⁾。

東京地裁判決〔筆者注：本判決を指す。以下同じ。〕を受け、現行の法人税基本通達9-2-28注書き〔筆者注：正しくは「ただし書」である。〕について分掌変更に伴う退職金の未払金等の計上を認めないとする解釈が正しいのか、あるいは同通達や法人税基本通達9-2-32などの改正によりこの解釈が明確化されるのかなど、現行通達への影響を気にする向きもあるようですが、これまでのところ、これらの通達改正などは行われていないようです。これは、役員の方掌変更が実質的に退職と同様の事情にある場合に未払部分を分掌変更時に損金算入できないとしている取扱いに変更を及ぼすものではないということが理由であると考えられます。

これによれば、課税庁は、本判決は基本通達9-2-32注書の取扱いに変更を及ぼすものではないと理解しているようである。しかしながら、かかる理解は妥当であろうか。確かに、本判決は、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という同注書の取扱いを詳細に主張しているにもかかわらず、同注書の合理性や租税法律主義適合性に対する判断を示していない。これは、課税庁（被告側）は、原処分及び審査請求段階では処分の根拠として、基本通達9-2-32注書を主張していたものの、訴訟段階においては、本件第二金員は本件分掌変更に基因するものではないという主張に軸足をシフトしたという背景事情があったことに帰する。本判決が積極的に同注書の合理性や租税法律主義適合性を認めたことによるものではない（前記Ⅱの3(2)ア(イ)・(ウ)参照）。

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いう被告の主張を排斥した本判決の各判示を読み返してみよう（前記Ⅲの1(1)参照）。すると、本件Q&Aのように、本判決をもって、役員の方掌変更が実質的に退職と同様の事情にある場合に未払部分を分掌変更時に損金算入できないとしている取扱いに変更を及ぼすものではないと論断することには疑問を禁じえない。課税庁が、本判決の上記各判示を受け入れるのであれば、分掌変更等退職給与は本来的に法人税法上の退職給与に該当しないことを前提として作られた基本通達9-2-32注書の法的根拠を土台から点検しなおし、改めての説明を行うべきである。

(2) 本判決後における分掌変更等退職給与の分割払いの取扱い

本判決後において、逐条解説の基本通達9-2-32の解説部分に、次のような記述が追加された（以下、かかる追加記述を「本件追加記述」という。）⁽⁴⁶⁾。

原則としては未払金等への計上を認めないとしていることとの関係上、退職金を分割し

(45) 中山・前掲注 43,465 頁。

(46) 小原・前掲注 24, 770 頁。この追加記述に関して、藤曲武美「法人税法における退職給与の意義」税弘 65 巻 2 号 151 頁以下も参照。

て支払いその都度、損金算入するといったことも認められないのではないかと見る向きがある。この点、役員の方掌変更等が実質的に退職したと同様の事情にあることが前提であることは言うまでもないが、分割支払いに至った事情に一定の合理性があり、かつ、分掌変更段階において退職金の総額や支払いの時期（特に終期）が明確に定められている場合には、恣意的に退職金の額の分割計上を行ったと見ることは適当ではないことから、支払の都度損金算入することが認められると考えられる。

なるほど、本判決は、「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」と判示している（前記Ⅱの3(1)イ参照）。しかしながら、この判示は、退職給与として支払われた金員が退職に基因するものであるかという文脈においてなされたものである。何ら説明を補充せずに、「恣意的に退職金の額の分割計上を行ったと見ることは適当ではない」という文脈で持ち出すことには疑問もある。かような本件追加記述に対して、本件 Q&A には次のような見解が示されている。

この記述からすれば、国税当局も、東京地裁判決同様、恣意的に退職金の分割支払いを行ったと認められる不合理なものまでその支払時の損金算入を認めるものではなく、あくまで、①分割支払いに至った事情に「一定の合理性」があり、かつ、②分掌変更段階において役員退職金の「総額や支払いの時期」が明確に定められている場合、には、支払時の損金算入が認められると考えていると言えるでしょう。

分掌変更等退職給与について、分割払いをした場合にもその損金算入が認められるものとする点だけを見れば、本件追加記述や本件 Q&A の内容を歓迎する納税者も少なくないであろう。しかしながら、本件 Q&A が指摘するように、課税庁は、「恣意的に退職金の分割支払いを行ったと認められる不合理なものまでその支払時の損金算入を認めるものではない」という立場であると見受けられることに注意を向けておきたい。

いずれにしても、本件 Q&A に示された上記見解からすれば、課税庁は、分掌変更等により役員が実質的に退職したと同様の事情にある場合において、①退職金の分割払いに至った事情に一定の合理性があり、かつ、②分掌変更段階で支払総額と支払時期が明確に定められているときに限り、支払時の損金算入が認められると理解していることが推察される⁽⁴⁷⁾。その思考過程を確認するために、上記見解に到達するまでに示された本件 Q&A の各記述を順に追ってみよう。

まず、本件 Q&A は、次のとおり、本判決を受けての実務家の疑問に答えるという形で自答する。

(47) なお、本件 Q&A に掲載されているイメージ図を見る限り、課税庁は、上記の各条件を満たしていても、法人が分掌変更等退職給与について損金経理を行っていないのであれば損金算入は認められないという立場を採用していると推察することも可能である。この辺りにも、分掌変更等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”を垣間見ることができるかもしれない。

ここで、東京地裁判決では、「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、退職に起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…」などと判示されており、分割支払時の損金算入が認められるためには、あらかじめ退職金の総額と支払の“終期”が明確に定められていることが前提とされていると見られます。

この点、実務家の中には、総額と支払の“終期”だけ明確にしておけば、無条件に退職金の分割支払時の損金算入が認められると考える向きもある一方で、総額と支払の“終期”だけ定めても「その期間内で支払額を操作することが可能となってしまうが、それでも支払った事業年度での損金算入が認められるのであろうか。」と、無条件に分割支払時の損金算入が認められるとすることに疑問の声もあるようです。

しかし、そもそも東京地裁判決は、対象事件の事実関係について、「退職金を3年以内に分割支給したことが不合理とはいえない。そして所得金額を低く抑えるために分割支給した事情をうかがわせる事実も証拠もない」などと、退職金の分割支払いが恣意的な利益調整でなく合理性があるものと認めた上で、分割支払時の損金算入を認める判断をしていることに注意が必要です。

続けて、本件 Q&A は、「分割支給時の損金算入が認められるためのポイント」を次の2点に要約する。

① 分割支払いに至った事情の「一定の合理性」

この「一定の合理性」とは、資金繰りの関係などが考えられますが、単に「退職金を分割して支払わないと会社が赤字になってしまうから」といっただけではなく、なぜ赤字になることを避ける必要があるのか、例えば「銀行からの貸付けがストップしてしまうことを避けるため」といった、客観的に見て外部的要因から分割支払いに至るやむを得ない事情があるのかといった点に考慮する必要があるでしょう。会社としては、利益調整ともとられかねないことから、慎重な判断が求められるでしょう。

② 役員退職金の「総額や支払の時期」が明確に定められていること

例えば3回に分けて退職金を支払う場合、「第1回 X年 X月 X日 ○円」、「第2回 X+1年 Y月 Y日 ●円」、「第3回 X+2年 Z月 Z日 △円」といったように、各支払時期における支払金額を分掌変更の際にあらかじめ定めておく方が望ましいと考えられます。東京地裁判決では、終期を定めている必要があると言及されていますが、いわゆる“あるとき払い”のようなものについてまで、分割支払時の損金算入が認められるとは考えにくいでしょう。

例えば「5年以内に総額□円を支払う」といったように、単に支払いの終期だけを定めても、結局はその期間内で支払額を調節するなどして、利益調整が可能となってしまう。各支払時期にいくら支払うのか、分掌変更の際にあらかじめ取締役会等で決議し書面で確認できるようにしておくことや、仮に実際の支給時期が当初の予定より遅れたとしても、あらかじめ支給時期の見込みを定めていたということが重要になると考えられます。

そもそも、分掌変更に伴う役員退職金は、今後も在職する役員に支払うものである

ため、恣意的に支払時期をずらすといった利益調整に使われやすいと考えられます。そのため、やはり、こうした退職金の分割支払いについて恣意性が排除されているというには、分割支払いをすることについての相応の理由と、あらかじめ支払時期と各時期での支払額を定めていることが、実務上も必要とされるということだと考えられます。

〔下線筆者〕

ポイントとして挙げられている上記①及び②の内容を見るに、なぜ、分割払いの役員退職給与の損金算入の可否の判断に当たり、これらがポイントとなるのか、課税庁がその法的根拠を（単に本判決を判例法であるかのように位置付けていること以外に）何に求めているのか必ずしも判然としない。役員退職給与について、分割払いの都度、損金の額に算入することを認めるものとされた基本通達9-2-28ただし書の取扱いに法的根拠があるか、本件会計処理は公正処理基準に適合するかという点については、本判決もってしてもなお検討する余地は残されていることはこれまで論じてきたとおりである。わずか1件の、地裁レベルの、しかもお世辞にも精緻なものであるとはいえない難い内容の本判決を拠り所に、本件追加記述や本件Q&Aに示したような立場を推し進めることは妥当ではない。

そして、上記ポイントの①については、前記Ⅱの3(2)イ(イ)及びウ)において本判決の判示に対して呈したものと同様の疑問が当てはまる。「合理性」といえば聞こえはいいが、かかる議論を行う法的根拠を示して、租税法律主義に正面から向き合うべきである。上記ポイントの②は、「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」という本判決の判示を受けてのものであろう。しかしながら、上述のとおり、この判示は、退職給与として支払われた金員が退職に基因するものであるかという文脈においてなされたものである。したがって、上記判示部分から「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ること」という要件を抽出して、「退職金の分割支払いについて恣意性が排除されている」かどうかという論脈で持ち出すことには、直ちには賛同できない。

また、下線部分には、分掌変更等退職給与について、分割払いの都度、損金に算入することを広く認めた場合に起こりうる課税上の弊害を懸念する課税庁の本音があらわれている。この下線部分に対しては、本判決は、本件における基本通達9-2-28ただし書の適用を検討するに当たり、分掌変更等退職給与の場合と通常の完全退職の場合の退職給与の場合とで、取扱いが異なることを意識していたであろうか、という疑問を投げかけておきたい。あるいは、分掌変更等退職給与は利益調整に使われやすいことから、「退職金の分割支払いについて恣意性が排除されているというには、分割支払いをすることについての相応の理由と、あらかじめ支払時期と各時期での支払額を定めていることが、実務上も必要とされる」というような配慮を働かせていたであろうか、という疑問でもよい。本件追加記述や本件Q&Aの上記各記述は、分掌変更等退職給与について、支払債務確定時にその全額を支払わないような処理を広く認めることがもたらす課税上の弊害を防止することへの課税庁の“執着”を色濃く反映したものであると解される。対照的に、積極説に立つ本判決は、争点5ないし基本通達9-2-28ただし書との関係では、もはや「分掌変更等」

退職給与の分割払いにこだわっていないように見受けられる。

総じていえば、本件追加記述や本件 Q&A の上記各記述には、これらを通じて、実務家が、本判決は「恣意的に退職金の分割支払いを行ったと認められる不合理なものまでその支払時の損金算入を認めるものではな」という見解に従って行動することを望む課税庁の“隠（さ）れた意図”ないし“隠（さ）れた行政指導”が見え隠れしている。先に述べた通達の行政指導機能及び納税者に対する通達の影響力に照らして、問題視せざるをえない。

課税庁は、本判決を受けて、非公式の情報発信ないし指導ツールである逐条解説や実務講座 Q&A への記述という対応で済ますのではなく、基本通達 9-2-28 ただし書や 9-2-32 注書の取扱いの法的根拠を吟味し、通達改正又は法令上の手当てという対応をとるべきであったように思われる。法的根拠を曖昧にしたまま、課税上の弊害がないなど「結果の合理性」というモノサシを使って、しかも通達を改正する際に求められる事前の意見公募手続たるパブリックコメント（行政手続法第 6 章）の実施を回避するかのような方法で問題の解決を図ることは控えるべきである。憲法や法律を等閑視することになるし、新たな紛争や通達の行政指導機能を通じた弊害を招来することになり、結果として課税庁と納税者双方に混乱と無駄をもたらしかねないからである。

V 結びに代えて

本判決によれば、臨時に多額の費用が発生する役員退職給与について、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、これを数年以内に分割支給するという事実が認められるような場合に支給年度損金経理を行うことも公正処理基準に従ったものとして一般に認められることにもなりうる。課税庁がこのような経理は課税上弊害があると考えたとしても、本判決をもって基本通達 9-2-28 ただし書が公正処理基準に適合するというお墨付きを得たものと解するならば、もはや当該ただし書部分を廃止してもかかる弊害を取り除くことはできない。

この点、前記 IV で述べたとおり、逐条解説や本件 Q&A の各記述からすると、課税庁は、分掌変更等により役員が実質的に退職したと同様の事情にある場合において、①退職金の分割払いに至った事情に一定の合理性があり、かつ、②分掌変更段階で支払総額と支払時期が明確に定められているときに限り、支払時の損金算入が認められるという見解を有していると推察できる。かかる見解からは、分掌変更等退職給与について、支払債務確定時にその全額を支払わないような処理を広く認めることがもたらす課税上の弊害を防止することへの課税庁の“執着”、あるいは分掌変更等退職給与が利益調整の具に用いられることへの懸念と基本通達 9-2-32 注書によりこれを防止することに対する“執着”を感じ取ることができる。

公表された通達が行政指導機能を有するに至ることはかねてから指摘されてきたところであるが、本稿は、逐条解説や本件 Q&A から推察される本判決後における分掌変更等退職給与に関する課税庁の見解について、十分に吟味されたものではなく、法的根拠も判然としないという観点からの批判を試みることによって、いわば“隠れた行政指導”が行われることへの警鐘をならすことに注力した。本判決の先例としての価値には疑問があるところ、御都合主義的に本判決をとりあげ、しかも逐条解説や実務講座 Q&A という非公式

のルートから実務に対して指導的影響力を発揮して、既成事実や会計慣行を組成するかの
ような課税庁側の対応に注意を喚起しておきたい。

(2018.1.17 受稿, 2018.2.6 受理)

〔抄 録〕

分割支給した分掌変更等退職給与の損金算入の可否等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）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。

本稿は、上記判決やそこで問題となった法人税基本通達 9-2-32 注書又は 9-2-28 ただし書に関して課税庁の現役の職員が個人名で執筆を担当した文献を参照し、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、分掌変更等退職給与の課税関係に関する課税庁の“執着”を明るみにした上で、上記文献がいずれも“隠れた行政指導”として機能することに批判の目を向ける。