

○ 主文
本件控訴を棄却する。
控訴費用は控訴人の負担とする。

○ 事実
控訴人訴訟代理人は「原判決主文第二項を取り消す。被控訴人が昭和四五年四月一日五日控訴人に対してした昭和四一年ないし昭和四四年の、原判決別表記載の各従業員に支払った給与（賞与）につき各所得税を源泉徴収の上納付すべき旨の告知処分及び各不納付加算税賦課決定を取り消す。訴訟費用は第一、二審とも被控訴人の負担とする。」旨の判決を求め、被控訴人指定代理人は主文第一項同旨の判決を求めた。

当事者双方の事実に関する主張及び証拠関係は、次に附加、訂正するほか原判決事実摘示のとおりであるから、これをここに引用する。但し、「原告」とあるのを「控訴人」と、「被告」とあるのを「被控訴人」と読み替えるものとする。

一 控訴人の主張について

原判決七枚目表八行目終りの次に次のとおり附加する。
「なお控訴人の就業規則は五五才を定年と定めているが、これは五五才以後は五年毎の退職金の支給をしないことを定めただけで、被控訴人のように五五才までの雇用関係の継続を保障したものではない。また被控訴人は、控訴人が中小企業等退職金共済制度に加入しているのに、控訴人の従業員は五年の勤続期間を経過した時点において中小企業事業団に右制度に基づく退職金の請求をしていないことを挙げて勤務の継続を主張するが、控訴人の従業員が右の時点で右退職金を請求するが、これをしないで勤続年数を通算する方法をとるかは各従業員の自由に選択するところであつて、使用者である控訴人の与り知るところではなく、右の点は本件金員の退職金たる性質になんらの影響を及ぼすものではない。」同九行目「2」とある部分から同裏九行目「該当する。」までを次のとおり訂正する。
「2元来退職金は終身雇用を基本とするわが国独自の制度で、一定期間継続して勤務したことに對する功労金、賃金後払い、退職後の生活保障等の性質を併有しておおるり、一律にいかなるものと規定することのできないものであるが、この制度も社会の経済情勢の変化に伴つてその支給形態に変動を生ずるにいたつた。勤務関係事体の断絶がないにもかかわらず、その中途において一定の事由が生じた場合にそれまでの勤務期間に基づいて計出された退職金額を支給し、ただしその後の勤務に對する退職金については右の期間を通算しないといひわゆる退職金の打切り支給がそれであり、本件で問題とされている退職金支給方式もその一形態である。前述のように、中小企業の労働者は倒産による退職金不支給の不安から、将来まともまつた退職金の全額を貰うという不確かな期待よりも、額は少なくとも今日の確実な支払を受取ることを強く希望し、他方企業側も将来営業の縮小、停止等のため一時に多額の従業員を離職させる場合に生ずべき過大な支出の必要という経理上の負担を予め軽減しておくことを得策と考え、労使双方の利益の合致から期せずして一種の退職金の打切り支払の方式が案出されるようになったもので、それはいわばこれら関係者の「生活の知恵」ともいふべきものである。
このような事態を反映して税務行政上も退職金の打切り支給につきこれを退職所得として取り扱わざるをえなくなつており、国税庁の所得税基本通達（昭和四五年七月一日）では、従業員が定年後引続き勤務する場合でも、その定年に達する前の勤務期間にかかる退職手当として支払われる給与で、その後支払われる退職手当の計算上その給与の計算の基礎となつた勤務期間を一切考慮しないこととされているものについては退職所得として取り扱うべきものとし、また同じく昭和四九年九月三〇日の改正法人税通達によれば、退職金を打切り支給した場合において、その支給をしたことにつき相当の理由があり、かつ、その後は既往の在職年数を加味しないこととしているときは、それを退職給与として取り扱う旨定めている。
これらの通達からも明らかなように、今日においてはもはや退職による従業員たる身分の現実の喪失は支給金員が退職所得に該当するための絶対的要件ではなく、いわゆる退職金の打切り支給の場合にも、それが社会的合理性を有する理由に基づいてなされるものである限り退職所得として取り扱われるべきものである。そして本件給与規定による五年毎の退職金の支給の理由が前述のように社会的合理性を有する理由に基づくものであり、かつ、右支給については勤務期間の非通算を条件とすることを定めていることに徴するときは、本件金員は前記通達にもいふ相当な理由による退職金の打切り支給に該当するものであり、法三〇条一項にいう退職所得として取扱われるべきものといわなければならない。」

同七枚目裏一〇行目「原告従業員」から同八枚目表一行目終わりまでの部分を次のとおり訂正する。

「通常全勤続期間を通算し計算した退職金については特別の控除、低税率を定めた法三〇条、二〇一条の適用による利益を受けるところ、控訴人の給与規程により五年毎に退職金を受領した場合、これを被控訴人のように退職金として取扱わず給与所得として課税すると、最終の五年未満の期間を基礎とした退職金だけが右法条の適用を受けただけで、その余の従前すでに取得した分については、実質上退職金でありながらすべて右法条の適用による利益に浴することがなくなるのみならず、かえつて賞与として所得に上積みされ、高率の税額を負担するという極めて不合理な結果になるものであり、かかる解釈運用の不合理性は明らかである。」

同八枚目表二行目「4」の次に「(一)」を附加し、同八行目終りの次に次のとおり附加する。

「(二) 被控訴人係官は昭和四一年ころ控訴人に対し、法人税の関係で本件金員の処理方法につき資産勘定欄の仮払金として処理するよう行政指導したので、控訴人がこれに従って処理したところ、被控訴人は昭和四三年六月控訴人に対しその性質は従業員に対する貸金であるから利息金を収入に計上すべきであるとして更正処分をしたので、控訴人は東京国税局に不服申立をし、その結果右更正処分が取り消されたとその見解を変更し、本件処分をするにいたつたのである。このような恣意的見解の変更による処分は公権の濫用であるとの非難を免れない。」

二 被控訴人の主張について

原判決四枚目表末行目「もので」の次に「あり(所得税法三〇条一項)、退職と従業員について事業主と雇用関係が終了すること(中小企業退職金共済法二条二項)で」を、同九枚目裏末行目「いること」の次に、本件金員の支払を受けた従業員は中小企業退職金共済制度の契約を結んでいるので、その事業団に對し退職金の請求ができるのにその請求をした者が全くないこと、就業規則で定年を五五歳と定めそれまで従業員の身分を保障していることなどを、同一二枚目表二行目の終りに行を代えて「なお、控訴人は会社の業態悪化による退職金不支給のおそれ等を回避するための必要性を強調するが、かかる目的のためには、別に中小企業退職金共済制度の利用のほか退職金積立などの方法があり、国はこれに對し給付補助の援助をし、事業主の所得計算上も支出時の必要経費又は損金算入を認めており(所得税法施行令七〇条二項、法人税法施行令一三五条)、また受給者については現実に支給を受けるまではこれに課税しない取扱いとなつているのであつて、控訴人の主張は根拠のないものである。」を各附加し、同三行目「したがつて」を「更にまた控訴人は本件金員を退職金として取扱わない場合の不合理性を云々するが、もともと」と訂正し、同七行目「やむをえない。」の次に「(なお、この場合において、現実の退職に基いて支払われる退職金については、退職所得控除額の基礎となるその受給者の勤続年数は、控訴人の給与規定による五年毎の手当金の支給にかかわらず、当初入社の日から現実に退職するまでの全勤続年数による計算される取扱いとなつている。)のみならず、もし、控訴人の給与規程による手当金を退職金とすると、かえつて本来給与所得であるものを給与規程の改正で容易に退職金に転換することができ、不当に租税を免れる結果になるのである。」を、同一三枚目表一行目終りの次に行を代えて「なお、被控訴人が当初本件金員を法人税に關する経理上仮払金として処理すべき旨行政指導したのは、当時未だ本件金員の性質が明らかではなかつたため、これが明確になるまでの暫定的措置としてそのような指導をしたものにすぎず、その後控訴人が引続き退職金名義金員をその支出時に仮払金として計上し、現実に退職した時にその後の勤務期間に對する部分の退職金を支給するとともに仮払金中当該従業員に關する部分を損金として退職金に振替計上するという経理処理をしていたので、右仮払金を貸金の性質を有するものとみて法人税の更正処分をしたのであるが、その後右更正処分が取り消されたのち控訴人において従来仮払金として計上していた退職金名義金員を損金として退職金勘定に振替計上するようになったので、被控訴人はそれ以降所得税法上は右退職金名義金を支出時における従業員の給与所得と、法人税上は同じく支出時の損金と認めて各更正処分をしたのであり、その間に行政権行使の濫用と目すべき事由は存しない。」を各附加する。

証拠(省略)

○ 理由

一 控訴人が昭和四五年四月一五日付で控訴人に対し、本件金員が給与所得（賞与）にあたるとして、原判決添付別表記載の各従業員の各時点の所得から同記載の所得税額（給与であるとした場合の税額が右額になることを含む。）を徴収し納付すべき旨の告知処分、各不納付加算税賦課決定をしたことは当事者間に争いが無い。

二 控訴人は、本件金員は所得税法（以下単に「法」というときはこれを指す。）上の退職所得にあたり、これについては被控訴人に源泉徴収義務が存在しないものであるところ、被控訴人が右のようにこれを給与所得（賞与）であると認定し、給与所得に課税される税額を右所得から源泉徴収して納付すべき旨の処分をしたのは違法であると主張するので、まずこの点について判断する。

1 各成立に争いのない甲第五ないし第一〇号証、甲第一五ないし第一九号証、原審における控訴人代表者尋問の結果から各成立が認められる甲第一号証の二ないし三、甲第二、第三号証の各一、二、弁論の全趣旨から各成立が認められる甲第一ないし第一四号証、原審における控訴人代表者尋問の結果を総合すると、次の事実が認められる。

(1) 昭和四〇年ころ中小企業が営業停止をし従業員を退職金を支払わずに解雇する事例が相次いで起つたため、控訴人の従業員労働組合は同年一二月ころ控訴人に対し、控訴人がいつ営業停止し従業員解雇になるかもしれない、その際退職金も支払わないのでは労働意欲も湧かないので、三年の期間毎に退職金に相当する金員を支払って欲しい旨の申込をした。これに対し控訴人は、当時の経営状態から経営が危機に瀕することもありえる上その時に一時に多額の退職金を支払う財源に乏しい状態であつたため、右申込に基づいて検討した結果、そのころ控訴人が設立後五年未満であつたため遡及支払手続を要しない五年間勤務期間を区切り、就職後五年毎に退職金名義で手当を支給し、営業停止による解雇の場合の退職金支払を事実上前払の形で保障し、合せて、控訴人の営業停止の際の退職金支払に要する経理上の負担を軽減することとした。そして控訴人は、そのころ給与規程を右趣旨に改正し、労働組合の同意をえた上、労働基準監督署にもその届出をした。

(2) 右改正給与規程は、一五条で「退職金は左の場合に支給する。（省略）四、勤務年数が会社設立後又は本人の就職後満五か年、爾後満五か年を加算した時期が到来した場合」と規定し、一六条で退職金の財源確保として中小企業退職金共済制度による掛金をすることとするほか、退職金の算定について定め、一七条で「第一五条第四項（第四号の誤り。以下同じ。）により退職金を支給した場合は従来在職年数は打切り既往の在職年数は在職年数には算入しないものとする。第一五条第四項の場合は第一六条に規定する中小企業退職金共済制度による退職金は支給せず、爾後に継続するものとする。」と規定しており、昭和四二年八月に改訂された給与規程にも各同旨規定が存する。しかし、他方同時に改訂された就業規則自体においては、従業員として身分を失う事項を定めた一七条の規定中には右給与規程により五年毎に退職金名義の手当を受領した際にその身分を失う旨の定めはなく、また同一八条では「従業員の停年は満五五歳とする。」旨定め、定年までの従業員の身分を保障している。

(3) 本件金員は、控訴人が各従業員に対し、右給与規定に基づく五年毎の期間の退職金であるとの名目で支払つたものである。そして、右各従業員は、右退職金支払の関係では退職扱いとされ、また、法二〇三条による退職所得申告もなされた。しかし、右五年の期間経過により手当の支給を受けた者は、その機会に自らの意思によつて退職する者を除いては、改めて再入社のために一般の入社の場合における所要の手続等を経ることもなく当然のこととして従来そのままの就労を継続し、賃金その他の労働条件も従前のそれと全く変わることがなく（控訴人は中小企業退職金共済制度に加入しているが、従業員に対しては就職後満一年を経過した後右掛金に見合う一、〇〇〇円を給料として支給し、これを控訴人において中小企業退職金共済事業団に払い込むこととしているのに、前記満五年を経過した従業員については初年度から右掛金を払い込んでいる。）、ただ未使用有給休暇日数の次年度繰越が打ち切られるにとどまっていた（なお、原審における控訴人本人尋問の結果によれば、五年の勤務期間を経過した者の経過後初年度の有給休暇日数は六日に減ぜられるとのことであるが、他方就業規則三〇条によれば、新たに入社した者については入社年度は年次有給休暇が与えられないものとされている。）。なお、各従業員とも勤続期間五年を経過したときに前記退職金名義の金員を受け取るが、中小企業退職金共済制度による退職金の受給申請をした者はなく、この関係では従前の勤務期間は通算するものとして取り扱われている。

以上のとおり認められ、これを動かすに足る証拠はない。

2 (一) 所得税法上退職手当とは、「退職により一時に受ける給与及びこれらに性質を有する給与に係る所得をいう」(三〇条一項)ものとされ、右の退職所得に對する所得税については、通常の給与所得と比較して控除額が多く(同条二項以下)、税率も軽減されている(二〇一条)。所得税法が退職所得につき右のようになれ、税率も軽減されている(二〇一条)。所得税法が退職所得を原因として支給される一時金は、一般に、その内容において退職者が長期間特定の事業等に就いて勤務してきたことに対する報賞及び右期間中の就労に對する対価の一部の累積たる性質をもつとともに、その機能において受給者の退職後の生活を保障しよつとすものであるところから、このように過去における勤労の代償を一時に取得し、かつ、退職後の生活保障の趣旨をもつ所得に對して課税上通常の給与所得と同様に取扱い、一時に高額の所得税を課することは、公正を欠き、かつ、社会政策的にも妥当ではない結果を生ずることを考慮し、これを避けたためであると考えられる。それ故右規定における「退職により一時に受ける給与」に該当するためには、まず第一に当該給与が従来からの給与所得の源泉をなした勤務関係の終止によつてはじめて生ずる給付であること、第二にその給付が従来からの多かれ少なかれ長期間の勤務に對する報賞ないしは従来からの勤務の対価の一部後払いたる性質を有すること、第三にそれが勤務関係終止の際に一時に支払われること(前記第一及び第二の要件をみたしなくても、例えば年金のようにその後継続して定期的に支払われるものは所得税法上は一般の給与所得として扱われる。)以上三つの要件を具備することを要するものといふべく、他方右規定にいう「これらの性質を有する給与」とは、形式上は右の三つの要件のいずれかを欠くようにみえる給与であつても、その実質において右要件の要求するところに適合し、課税上右「退職により一時に受ける給与」と同一に取り扱ふことを相当とするものを指すものと解するのが相当である。そしてその反面において、形式上は右の三つの要件を充足するようにみえても、その実質においてこれに適合しないものは右規定にいう「退職所得」にあたるものとすることはできないのであり、このことは所得の法律上の形式を超えてその実質に着目するいわゆる實質主義の立場に立つ税法の解釈適用上からも当然であるとなしななければならない。

(二) 右の解釈に立つて本件の場合をみるのに、さきに述べたように、本件金員は控訴人がその給与規定に基づき五年の勤務期間を経過した者に対し、その時点においてその従業員がいつたん退職したものとして退職金としてこれを支給するものであるから、法形式上は一見上記三つの要件を充足するようにみえないではない。しかしながら、前記認定事実によると、控訴人の従業員は、右のように勤務期間五年を経過した時点においていつたん控訴人を退職したものとして退職金名義の金の支給を受けるが、実際にはこれによつて従来からの雇用関係が終止するわけではなく、格別の行為、手続を経ることもなくそのままほとんど従前と同一の労働条件の下に就労を継続しており、退職金の計算上の勤務期間の五年毎の打切り、未使用の有給休暇の次年度繰越の否定等雇用関係の継続、廃止の問題とは本質的關係をもたない部分においてのみ通常の雇用関係継続の場合と異なる取扱がなされているにすぎないことが認められる。してみると、他にかかる雇用関係が實質的に終了したことを認めしめるに足る証拠のない本件においては、五年の勤務期間の経過により控訴人からその時点において退職したものとして退職金を受けとる従業員は、實質的には退職したものではなく、依然として控訴人と雇用関係を継続しているものといわざるをえないから、右の退職金なるものは、前記「退職により一時に受ける給与」についての第一の要件を欠き、これに該当しないものといわなければならない。

(三) 控訴人は更に、仮に本件の場合に雇用関係が継続し、「退職」の事実が肯定されないとしても、かかる身分關係の断絶がないにもかかわらず退職金を支給すべき社会的必要からいわずに退職金の打切り支給なる方式によつてこれを支給する事態が生じており、国税庁もかかる社会的実態を無視することができず、所得税等に関する通達においてかかる退職金の打切り支給の場合をもなお退職所得である退職手当等として取り扱うものとしているのであつて、本件金員の支給もまたかかる社会的必要に基づく合理性、相当性を有する退職金の打切り支給の場合に該当するから、右にいう退職手当等として取り扱われるべきものであると主張する。

(1) 控訴人の挙示援用する国税庁の通達は、下級行政庁に對して租税法規についての解釈を示し、その運用について指示を与えたものにすぎず、国民及び裁判所を拘束すべき法規範たる性質を有するものではないが、租税法規の解釈適用についての重要な資料であることを失わないから、まず右通達について検討するの、昭

和四五七年一月一日の所得税基本通達三〇一（乙第三号証の二）によれば、
「引き続き勤務する役員または使用人が退職手当をいづれか受ける場合には、
算上その給与の計算の基礎となつた退職手当等とすべし」とし、
「（1）退職給与規程を改訂した場合には、退職給与規程を改訂した
修正した場合において、使用人に対し当該規定または改正前の勤続期間にか
手当等として支払われる給与」（2）使用人から役員になつた者に対しそ
人であつた勤続期間にかかると退職手当等として支払われる給与・」
「（4）いわゆる定年に達した後引き続き勤務する使用人に対し、その定年に達す
る前の勤続期間にかかると退職手当等として支払われる給与」等五つの項目が列挙さ
れている。これらの諸項目を審査に検討すると、まず右の（1）の場合には、その文
言からも明らかなように、新たな退職給与規程の制定又は相当な理由による改
正により、退職金の給付に關して抜本的な変動がなされ、その際従前の勤続期
間にかかると退職手当等として支払われる給与の形で行う限りこれを退職所得と
するべきものとしたものであり、また（2）の場合には、使用人と役員とでは勤
務関係の性質、内容、処遇等において根本的な性格の相違があるため、使用人
が役員と相異なる理由が存するところから、これを打切り支給として行う限り退
職手当等とみるべきものとしたものであり、更に（4）の場合には、定年後引き
続き勤務する者にとり定年前と定年後とは勤務関係の性質、内容等に根本的
な相違があることであるから、これについても右と同様に取扱いすべきものと
し、右と同様であるから、これについても右と同様に取扱いすべきものと認め
らる。以上を以て、右基本通達の立場は、およそなんらかの社会的必要性に基
づいて、使用人としての身分の継続中にいわゆる退職金の打切り支給をした場
合に、それが一般的合理性を有するものと認められる限り広くこれを法にいう
退職手当等として取り扱うべきものとしたものではなく、勤務関係の性質や内
容に重大な変動が生じた点において従前の勤続期間にかかると退職給与を精
算支給するものである。又従前の勤続期間が終了した場合と実質上同視する場
合、又は退職給与規程の制定又は改訂に基づくその改正の結果として従前の
勤続期間にかかると退職給与の精算支給の必要を生じたような特別の場合に限
つてこれを右の退職手当等として取り扱うという趣旨に出たものと解されるの
である。そこで右の解釈に照らして本件の場合をみると、本件においては控訴
人の従業員につき五年の勤続期間の経過の前後においてその勤務関係の性質、
内容に重大な変動を生じた場合に於ては、従前の勤続期間にかかると退職給
与規程を改訂した場合には、前述したところから明らかであり、また、本件は
退職給与規程を改訂した場合には、該当するが、そのために旧規程の下にお
ける勤続期間にかかると退職給与の精算支給を行つたというのではなく、改正
された給与規程に基づき、その適用として新たに給与を支給したというに
すぎないから、右改正が通達にいう相当な理由があるかどうかを問うまでも
なく通達の掲げる（1）の場合にもあつたのである。そして右通達の趣旨が妥
当する場合は同通達の列挙する五つの場合に限られず、少なくとも本件の場
合が右通達の趣旨とするところに適合する場合は、少なくとも本件の場合が
右通達の趣旨とすることを上來說示に照らして明らかであるから、控訴人の上
記主張は、右通達の適用ないしはその趣旨の類推適用を論拠とするものである
限り、理由がなない。（なお、法人税に關する通達は所得税については適切で
ないが、右通達の立場も所得税基本通達と趣旨を異にするものではないと考
えられる。）
（2）次に勤続期間を通算しないことを条件としてなされる退職金の打切り
支給は、かかる給与方式を採用する社会的必要性和相当性が存する限り、こ
れを法三〇一条一項にいう退職手当等として退職所得に含めしめるべきであ
るとの主張について考えるのに、控訴人が本件給与規程を改訂し、勤続期間
五年毎の退職金打切り支給の方式を採用した理由は前記のとおりであり、こ
れによつてみれば、控訴人がかかる退職金名義の金員支払方式を採用したこ
とには、それなりの理由が存したことを肯認できないではない。しかしなが
ら、このことから直ちに右給与を所得税法上退職所得に該当する退職手当
等に含ましめるのが相当であるとするのは早計である。中小企業における倒
産による退職金不支給の不安の解消や企業側における将来の経理上の過度
の負担発生防止の必要等の理由だけなら、これに対する対策として、退職時
における退職金の一時支給の方法に代えて、毎月の賃金の上積み、定期

に支給すべき賞与の上積み、あるいは数年毎にその間の勤続に対する特別の賞与の支給という方法によることも可能な筈であるし、更には退職時に支払われるべき退職一時金を一定の計算方法によつて予め勤続期間中に分割前払の趣旨で給付する方法も考えられなくはない。しかし右のような方法をとつた場合には、最後の例を除いては右各給与が通常の給与所得として課税対象とされることは明らかであり、最後の例の場合でも、その給与はもはや所得税法が退職手当等としてとらえた退職金の範疇を脱し、通常の賞与とその実体を異にしないものに転化したものとして給与所得の取扱を受けることを免れないものと考えられる。控訴人の採用した退職金支給方式も実質的にはこれらの場合と同性質のものであり、これにつき五年の勤務期間の満了によつて退職したものとして退職金を支給するという形式をとつたのは、上記のような社会的必要性という理由だけではなく、右の給付金につき退職所得の恩典を受けさせる目的のためであると考えなければ説明がつかないのである。してみると、控訴人の主張する社会的必要性や相当性という理由だけでは、本件金員を所得税法上の退職所得として取り扱われるべき退職手当等に含めしめるとする理由とはなりえないものといわなければならない。

それ故、控訴人の上記主張は結局理由がない。

(四) 控訴人はまた、本件金員を退職手当等として取り扱わなければならない、控訴人の従業員は退職金について特別の恩典を受けられないこととなり、不当であるといふ。しかし、控訴人及びその従業員が上記のような給与方式を選択した以上、かかる結果となるのはやむをえないところであり(ただし、最後に取得する退職金については退職所得としての所得税法上の恩典を受ける。)、これにつき所得税法上の退職所得としての恩典を要求するのは、解釈論上の主張としては無理であるといふほかはない。もつとも、かくては控訴人の従業員は、所得税法上の恩典は受けられるが支払の不確実性を伴う退職金制度を選ぶか、支払は確実であるが所得税法上の恩典のない本件のような給与方式を選ぶかの二者択一を迫られることになつて不当であるといふが、これについては別に控訴人も加入している中小企業退職金共済制度の利用による解決方法も存するのであつて、特段の不都合があるとは考えられないのである。

3 以上説示のとおりであるから、本件金員が所得税法三〇条一項の退職手当等に該当し、又は該当するものとして取り扱うべきであるとす控訴人の主張はすべて理由がなく、他方上記認定の事実関係に徴すると、本件金員は五年間の勤続に対する特別の賞与とみることが相当であるから、これを給与所得(賞与)として各支給を受けた従業員から給与所得の税率を適用して得られる所得税額を源泉徴収の上納付すべき旨告知した本件処分には、控訴人の前記主張の違法はない。

三 控訴人は、(1) 本件金員は、経営危機における退職金支払の確保と経理負担軽減の理由から退職金として支給したものであるところ、被控訴人は合理的理由がなくこれを否認(税法上)したものである点において、また(2) 被控訴人が控訴人に対し誤つた行政指導をし、控訴人がこれに従つた処置をしたところ後に次々と見解を変更して本件処分をするにいたつた点において、本件処分は行政権の行使を濫用したもので違法であるから取消を免れないと主張する。

しかし、右(1)の点で被控訴人が税法上本件金員の支出を退職金とした点を否認した(もつともこれは税法上の法人の行為・計算の否認ではなく、単に控訴人による所得の性質の認定を否定したものにすぎないが)ことには相当の理由があつたことは前述のとおりである。また、右(2)の点についてみるのに、課税庁が当初本件金員の性質についての認識に欠け、その判断及びこれに基づく指導において控訴人の主張するような混乱があり、その間の措置に必ずしも妥当としい難いものがあつたことはそのとおりであるが、しかしこれらの事情から直ちに被控訴人の本件告知処分を行政権の濫用にあたるものとはなし難く、他にかかる濫用を肯定すべき事実を認めるに足る証拠はない。

よつて、この点の控訴人主張は失当である。

四 以上のとおりであるから、控訴人の本件処分の取消の請求は失当として棄却すべきところ、これと同趣旨の原判決は結局相当で本件控訴は理由がないのでこれを棄却し、訴訟費用の負担につき民法九五条、八九条を適用して、主文のとおり判決する。

(裁判官 中村治朗 石川義夫 高木積夫)

主文

1 原告の本件訴えのうち、被告に対し金三〇〇万円及びこれに対する昭和四七年九月三日から支払済みまで年五分の割合による金員の支払を求める訴えを却下す

- る。
2 原告のその余の請求をいずれも棄却する。
3 訴訟費用は原告の負担とする。

○ 事実

第一 当事者の求めた裁判

一 原告

1 被告が原告に対して昭和四五年四月一五日付でした昭和四一年四月分、同四二年五月分、同四三年四月分及び同四四年五月分の各源泉所得税の納税告知処分及び各不納付加算税賦課決定をいずれも取り消す。

2 被告は原告に対し金三〇〇万円及びこれに対する昭和四七年九月三日から支払済みまで年五分の割合による金員を支払え。

3 訴訟費用は被告の負担とする。

二 被告

1 本案前の申立て

主文第一項と同旨の判決

2 本案の申立て

(一) 原告の請求をいずれも棄却する。

(二) 訴訟費用は原告の負担とする。

との判決

第二 原告の請求原因

一 原告は、別表記載のとおり原告の従業員に対し、それぞれ支給金額欄記載の金員（以下「本件金員」という。）を支給したところ、被告は、右金員の支給に対し、昭和四五年四月一五日付で別表記載のとおり各源泉所得税につき納税告知処分（以下「本件処分」という。）及び各不納付加算税賦課決定をした。

二 しかし原告は、本件金員を退職金として支給したものであるから源泉徴収すべき所得税はなく、本件処分は違法である。また、右作公権力の行使に当たる公務員である被告の違法な行為であり、これによつて原告は精神的損害等金三〇〇万円の損害を被つた。

よつて、原告は被告に対し、右各処分の取消し並びに右損害賠償金三〇〇万円及びこれに対する本訴状送達の日翌日である昭和四七年九月三日から支払済みまで民法所定の年五分の割合による遅延損害金の支払を求める。

第三 被告の答弁

一 本案前の申立ての理由

被告は、原告が求める損害賠償請求に対して被告適格を欠くものである。

二 請求原因に対する認否

請求原因一の事実は認めるが、同二の主張は争う。

三 被告の主張

1 原告は、本件金員は原告の従業員給与規定（以下「給与規定」という。）第一五条第四項（「勤務年数が会社設立後又は本人の就職後満五か年、爾後満五か年を加算した時期が到来した場合には退職金を支給する」旨の規定）に基づき退職金として支給したものであるから、右支給についてはいずれも源泉徴収すべき所得税の額はなし、として処理していた。

2 しかし、所得税法上退職所得とは、本来退職しなかつたとしたならば支払われなかつたもので、退職したことに基いて一時に支払われることとなつた給与に係る所得をいうものであるところ、給与規定第一五条第四項に基づき退職金の支給を受けた別表記載の各従業員は、当該金員の支給条件とされている「就職後満五か年」を経過した後においても、従前と全く同一の勤務条件で引き続き原告の従業員として勤務しており、現実に退職した事実はない。

したがつて、原告が右各従業員に退職金名義で支給した本件金員は、所得税法上退職所得には該当せず、給与所得（同法第二八条）たる賞与（賞与の性質を有する給与を含む。以下同じ。同法第一八六条）に該当することは明らかであるから、源泉徴収義務者たる原告は本件金員の支払いに際し、所得税法第四編第二章所定の規定により所得税の源泉徴収をしなければならないものである。

3 そこで被告は、年末調整の方式で別表記載のとおり課税もれの源泉所得税額を算出し、国税通則法第三六条及び同法第六七条に基づき適法に本件処分及び各不納付加算税賦課決定を行なつたものである。

なお、別表のうちA、B及びCの三名は、年の途中で現実に退職しているため、年末調整の方式で課税もれの税額計算をすることはできず、賞与に対する源泉徴収の

方法によつた。

第四 被告の主張に対する原告の認否及び反論

一 被告の主張に対する認否

被告の主張のうち、1の事実及び本件金員が所得税法上の給与所得たる賞与に該当するとした場合の所得税額が別表記載のとおりとなることは認めるが、その余の主張は争う。

二 原告の反論

1 本件金員は、給与規定第一五条第四項に該当し退職した従業員に支給したものであるから退職金に該当する。すなわち、原告のような中小企業においては、従業員は常に倒産による退職金不支給の不安を抱いている。原告は従業員側の提案に基づき、従業員にとつては五年毎に五年分の退職金にとどめることができること、一方原告においては従業員が五年間は継続勤務することの確率を増加せしめ、かつ、採用申込みも増加すること等の理由から、労使間の合意により昭和四〇年一二月二三日給与規定第一五条第四項を設けたものである。同時に給与規定第一七条第二項第一号に「第一五条第四項により退職金を支給した場合は従来の在職年数は爾後の年数には算入しないものとする」と規定し、右退職金が賞与とは明らかに異なるものであることを明確にした。

そこで、原告従業員は、右給与規定にしたがい勤務年数が五年を経過した時点で退職金を受領して退職し、再び原告を選択した者は原告に再就職することとしているのである。

原告は、給与規定第一五条第四項に該当する従業員にはその約一か月前に右該当の事実をあらかじめ告げるとともに再入社するか否かを確認、かつ、再入社の場合には右該当日における給与を支給するが、年次有給休暇は新規入社であるから初年度は六日に削減される旨を予告するのほかに特段の手続は行わない。なお、右削減措置により後日有給休暇明細表が書き改められるほか、退職一覧表に記入される等の内部手続が行われる。また、右該当者から所得税法第二〇三条に規定する退職所得の受給に関する申告書の提出がなされている。

そして、その選択により再就職した者は、従前と同一条件で基本給、賞与を支給するほか、その地位、職務の内容等につき特段の変動はないが、給与規定第一七条第二項第一号により従来の在職年数は爾後の在職年数には算入されないから、原告に再就職しその後退職した従業員は、給与規定第一六条により退職時の基本給に給与規定第一五条第四項該当日から右退職日までの勤務年数（年未滿は切り捨て）を乗じて退職金の支給を受けており、当初の入社時からの勤務年数は通算又は加算していない。

2 時代の推移につれて退職金制度もその変遷を見るに至つており、雇用関係を断つこととなつた事実がないにもかかわらず、一定の事実を契機として退職金を打切り支給することがしばしば行われ、税務についても所要の条件に該当する打切り支給については、これを退職給与として取扱うことを余儀なくされている。すなわち、昭和四九年九月国税庁改通達九一二一二四によれば、退職金を打切り支給した場合において、その支給をしたことにつき相当の理由があり、かつ、その後は既往の在職年数を加味しないこととしているときは、それを退職給与として取り扱う旨定めている。本件金員も退職金の打ち切り支給であるから、右通達の趣旨からみて、本件金員は退職金に該当する。

3 原告従業員の退職金について被告主張のように課税すると、原告従業員は退職所得の特別控除の特典を受ける機会を失うから不合理である。

4 給与規定第一五条第四項は、租税負担を不当に回避し又は軽減することを意図して設定したのではなく、かつ、右条項の新設には社会経済的な合理的必要性が存したのであり、本件金員は労使間の契約に基づき労使共に退職金という認識の下に授受してきたのであるから、これを所得税法上の退職所得に当たらないとして否認することは、否認権の濫用である。

第五 原告の反論に対する被告の認否及び再反論

一 原告の反論に対する認否

原告の反論1のうち給与規定が原告主張のとおり改訂されたこと及び退職金の受給者は、従来の在職年数は爾後の在職年数に算入されないほか、地位、職務内容につき変動のないことは認めるが、その余は知らない。

二 被告の再反論

1 原告が給与規定第一五条第四項の規定を設けたのは、原告と従業員との雇用契約の終了を意図したのではなく、会社の業態悪化等による退職手当等の不支給の

危険を回避するためであることが明らかであり、本件金員は、原告従業員の退職により支給されたものとはいえないから退職所得に該当しない。すなわち、原告が本件金員を支給する基因として従業員退職という事実を不要としていたことは、給与規定第一五條第四項が退職した場合を規定する第二項のほか規定されていること、第四項の文言自体において「爾後満五年」が到来した場合と規定し退職することを予定していないこと、また、給与規定第一七條第二項第二号が「第一五條第四項の場合第一六條に規定する中小企業退職金共済制度による退職金は支給せず、爾後に継続する」旨規定していることから明らかである。したがって、給与規定第一五條第四項該当の事実を退職であるとするのは観念的な擬制にすぎない。右条項に該当しても原告と従業員との雇用関係は断たれず、従業員の地位、職務内容については従来と変動がないから、所得税法上の退職には当たらない。

2 退職所得の範囲は従前から一定しており、近年広く解されてきたということはない。

法人税法基本通達（昭和四四年五月一日直審（法）二五国税庁長官通達）九一二一二四の規定は、法人税の取扱いについての規定であり、また、昭和四九年九月三〇日直法二一七一による改正は新しく発生した事例を念のため退職給与の例示として加えたにすぎず、損金となる退職給与の範囲を拡大したものではない。

税務実務上、退職の事実がなく引き続き勤務する者に一時に支給される給与は、たとえその名目が退職金等とされていても、原則としてその給与は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が、所得税基本通達（昭和四五年七月一日直審（所）三〇国税庁長官通達）三〇一二の規定に該当する場合に限って、引き続き勤務する者に対し支払われるものであつても、例外としてその給与に係る所得は所得税の計算上退職所得として取扱われている。

しかし、本件におけるように引き続き勤務する者に対し勤務年数五年経過ごとに一時に支給された給与は、たとえ名義が退職金であつても右通達三〇一二に規定する場合に該当せず、税務の取扱い上は、本件給与に係る所得を退職所得とすることはできない。

3 退職所得に対する課税について、特別に租税負担の軽減の方途が講じられているのは、退職金制度が我が国において生涯雇用と年功序列賃金の制度を基礎として形成されてきたものであつて、その支払が退職を機会に一時に支給される点や、その性格が老後の生活保障的な色彩を有すること等による担税力の弱さ等を考慮したものである。

退職時に支給する退職手当等に代えて勤務年数五年ごとに支給するという本件金員の特性にかんがみると、通常収入の道を失うことになる退職という社会的事実を契機として退職後の生活資金として支給される本来の意味での退職金とは全く性質を異にし、結局、本件金員の支給は、実質的には退職金制度を有しない企業において五年ごとに勤続功労金を支給するに等しい。

換言すれば、原告は五年ごとに区切つて一定の従業員に退職金名義で賞与を支給するに等しいものであつて、このような性質の給与は、給与所得と同じ担税力を有するというべきであり、退職所得として租税負担を軽減する合理性は存しない。したがって退職所得に当たらない金員を従業員に支払つたからといつて退職所得控除額の控除を受けられないことは当然であつて、その結果退職時に一時に退職給与を支払う場合に比べて右の控除を受けられる合計金額が少額になつてもやむをえない。

4 租税回避行為とは、異常な取引形式を選択することによつて通常取引形式を選択した場合と同一の経済的成果を達成しながら租税負担を免かれあるいは軽減する行為をいうのであつて、その行為計算の否認とは、租税法に内在する租税負担の公平の条理から課税庁がその納税者の選択した異常な取引形式の私法的な効力には関与せず、税務計算上その行為計算によらず、通常あるべき取引形式に基づく合理的な行為計算に引き直して課税することをいうのである。

被告は、本件処分をするについて、原告と従業員との間の勤務年数五年ごとの退職金支給を異常な行為と認定して右の行為計算を否認したのではなく、原告が支給した退職金名義の金員がその支給した事実関係及び所得税法上の関係規定からみて、退職所得に該当せず給与所得（賞与）に該当すると認定したうえ本件処分をしたものである。

第六 被告の再反論 1 に対する原告の主張

原告としては、当初より退職金の支給には退職の事実を前提としていたものであ

る。すなわち、給与規定第一五条第四項は「勤務年数が会社設立後又は本人の就職後満五か年、爾後満五か年加算した時期が到来し『退職』した場合」とすべきところ、起草者が不なれのために「退職」の二字を脱落してただけのことである。また、給与規定第一七条第二項第二号は、起草者の誤解に端を發したことから誤つた規定となつたものである。すなわち、原告は契約により一人当たり月額一〇〇〇円の掛金を払い込むが、退職金は原告が支給するものではなく、本人の請求により共済事業団が支払うものであり、原告には受領権もなく掛金の払込み以外は全て埒外におかれている。

しかるに起草者はかかる事実関係を誤解しあたかも原告が支給するかの如く錯覚したために誤つた規定となつたものであり、右錯誤に根ざした規定を根拠とする被告の主張は失当である。

第七 証拠関係（省略）

○ 理由

一 被告は行政庁であつて、権利義務の主体となり得ないから本件訴えのうち、被告に対し金三〇〇万円及びこれに対する昭和四七年九月三日から支払済みまで年五分の割合による金員の支払を求める訴えについて、被告適格を有しない。よつて、右訴えは不適法として却下を免れない。

二 請求原因一の事実（ただし、別表の昭和四二年五月六日の支給金額の計及び支給金額の合計は、それぞれ六二四、五七五円及び二、六九四、八七五円の誤記と認められる。）、被告の主張一の事実及び本件金員が所得税法上の給与所得たる賞与に該当するとした場合の所得税額が別表記載のとおりとなることは、当事者間に争いが無い。

三 そこで、本件金員が所得税法上の給与所得たる賞与に該当するかどうかについて判断する。

所得税法上、退職所得とは、退職という事実に基因し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い、それは退職給与規定に基づいて支給されるものであるかどうか、また、支給名義のいかに問わないものと解すべきである。

1 原告は、本件金員は給与規定第一五条第四項の規定に該当し退職した従業員に支給したものであるから退職金であると主張するので、まずこの点について判断する。

昭和四〇年一二月二三日に原告の給与規定が改訂され、第一五条第四項に「勤務年数が会社設立後又は本人の就職後満五か年、爾後満五か年を加算した時期が到来した場合には退職金を支給する」旨の、第一七条第二項第一号に「第一五条第四項により退職金を支給した場合は従来在職年数は爾後の年数には算入しないものとする」旨の各規定が設けられたことは、当事者間に争いがなく、成立に争いのない甲第一五、第一六号証、甲第一九号証、原告代表者尋問の結果により真正に成立したと認められる甲第一号証の一ないし三及び原告代表者尋問の結果によれば、原告会社においては従業員側から倒産による退職金不支給の不安を解消するため数か年毎に退職金を支払つてほしいとの要望が出され、右各規定の改訂が行われたこと、その際給与規定第一七条第二項第二号には「第一五条第四項の場合は第一六条に規定する中小企業退職金共済制度による退職金は支給せず爾後に継続する」旨の規定が設けられたこと、昭和四二年八月改訂後の給与規定にもそれぞれ同旨の規定があり、一方同時に改訂した後の就業規則第一七条によれば、従業員の身分喪失事由としては「一 死亡した時、二 退職を願い出て許可された時、三 停年に達した時、四 解雇された時」が掲げられているにすぎないこと、就業規則第九条に「雇用期間は雇用の日より満五年とし・・・再雇用を妨げない」旨の規定が設けられたのは、昭和四六年に至つてからであることが認められる。

右事実によつてみれば、原告が給与規定第一五条第四項の規定を設けたのは、会社の倒産による退職金不支給に対する従業員の不安を解消するためであるが、同項の規定は、退職金名義の金員の支給を勤務年数が会社設立後又は本人の就職後満五か年に達した時期若しくは爾後満五か年を加算した時期の到来にかからしめているだけであつて、右規定自体からも、また前記就業規則第一七条や給与規定第一七条第二項第二号と併せ考えても、原告が右の満五か年目ごとに従業員の身分の喪失を予定していたとは解することができない。したがつて、給与規定第一五条第四項は、「退職」の事実に基因して金員を支給するものではないというべきである。

これに対し、原告は、右給与規定第一五条第四項は起草者の不なれのため「退職」の二字が脱落したもの、同規定第一七条第二項第二号も起草者の誤解に基づくものであると主張するけれども、右事実を認めるに足る証拠はない。また、同規定第一

ものではなく、右金員が退職所得には該当せず、給与所得に該当すると認定してしたものであることは、被告の主張自体から明らかである。よつて、原告の右主張も失当である。

五 以上のとおり本件処分には何ら違法はなく、これを前提とする各不納付加算税賦課決定にも違法はない。

よつて、本件訴えのうち、被告に対し金三〇〇万円及びこれに対する昭和四七年九月三日から支払済みまで年五分の割合による金員の支払を求める訴えはこれを却下し、原告のその余の請求はいずれも理由がないからこれを棄却することとし、訴訟費用の負担につき、行政事件訴訟法第七条、民事訴訟法第八九条を適用して、主文のとおり判決する。

(別表) (省略)