

東京高等裁判所 平成●●年(〇〇)第●●号 処分取消請求控訴事件

国側当事者・国(東松山税務署長)

平成21年7月1日原判決取消・棄却・上告

(第一審・さいたま地方裁判所 平成●●年(〇〇)第●●号、平成21年1月28日判決、本資料259号-15・順号11128)

判 決

| | |
|----------|------------------|
| 控 訴 人 | 国 |
| 同代表者法務大臣 | 森 英介 |
| 処分行政庁 | 東松山税務署長 猪瀬 広美 |
| 控訴人指定代理人 | 折原 崇文 |
| 同 | 馬田 茂喜 |
| 同 | 飯塚 篤 |
| 同 | 中坪 敬治 |
| 同 | 石井 明美 |
| 被控訴人 | 甲 |

主 文

- 1 原判決を取り消す。
- 2 被控訴人の請求を棄却する。
- 3 控訴費用は、第1、第2審とも被控訴人の負担とする。

事 実 及 び 理 由

第1 当事者の申立て

1 控訴の趣旨

主文同旨

2 控訴の趣旨に対する答弁

- (1) 本件控訴を棄却する。
- (2) 訴訟費用は控訴人の負担とする。

第2 事案の概要等

1 事案の概要

- (1) 本件は、被控訴人が、平成16年分の所得税の確定申告において一時所得として申告した収入は被控訴人に対して支給された退職金であり、退職所得として税額計算すべきであると主張して、東松山税務署長(以下「税務署長」という。)に対し、平成16年分の所得税の更正請求(以下「本件更正請求」という。)をしたところ、同署長が同更正請求には更正すべき理由がない旨の平成17年8月8日付通知処分(以下「本件通知処分」という。)をしたため、被控訴人が、控訴人に対し、同処分の取消しを求めた事案である。

- 被控訴人は、平成15年1月1日、出向元である株式会社C（以下「C社」という。）から出向先であったB株式会社（以下「B社」という。）に転籍し、同年2月28日付けでC社の被控訴人に係る適格退職年金もB社に引き継がれた。ところで、B社において、退職金制度が適格退職年金制度から確定拠出年金制度に移行されることになり、平成16年6月1日付けで確定拠出年金制度に基づく新たな退職金規定が施行されたが、その際、被控訴人は、確定拠出年金制度への移行を選択せず、移行時における適格退職年金契約に係る持分額を一時金として受領することを選択し、確定拠出年金制度に移行できる部分（持込み限度額内の部分であり、以下「本件分配金」という。）についてはこれを同契約の委託幹事会社から受領し、また、確定拠出年金制度に移行できない部分（持込み限度額を超える部分であり、以下「本件持分差額」という。）についてはこれを勤務先であるB社から受領した。被控訴人は、平成16年分の確定申告において、本件分配金及び持分差額に係る所得を一時所得として申告し、その後、これらは退職所得に該当するとして税務署長に対し本件更正請求を行ったが、税務署長から更正すべき理由がない旨の本件通知処分を受けた。以上の次第で、被控訴人は、控訴人に対し、本件分配金及び持分差額に係る所得は退職所得に該当するとして、本件通知処分の取消しを求めた。
- (2) 原審は、本件分配金及び持分差額はいずれも所得税法30条1項の退職所得に該当すると判断して、本件通知処分を取り消したが、控訴人が、これを不服として控訴を申し立てた。

2 適格退職年金制度の概要と退職所得に関する法令の定め

(1) 適格退職年金制度の概要

- ア 適格退職年金とは、企業が受託機関（信託会社、生命保険会社、全国共済農業協同組合連合会、金融商品取引業者）との間で締結する年金契約（年金信託契約、年金保険契約、年金共済契約、年金特定（金銭）信託契約、投資一任契約）により実施する社外積立の企業年金である。
- イ 適格退職年金は、退職金負担の平準化、雇用の安定、労務管理の円滑化を図る等の目的から社外に資金を準備していた企業に対し、その拠出された掛金あるいは年金資産の運用に関し税制上の取扱いを明確にするという観点から、昭和37年4月に法人税法と所得税法の一部改正により創設された（乙26）。
- ウ 適格退職年金制度は、平成13年に確定給付企業年金法（同年法律第50号）の制定により確定給付企業年金制度が創設されたことに伴い、平成14年3月31日に廃止されたが、現に締結されている適格退職年金契約については、平成24年3月31日までに限り経過的に存続することとされた（確定給付企業年金法附則24条、法人税法附則20条3項及び4項）。

(2) 所得税法の定め

(退職所得)

ア 第30条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（以下この条において「退職手当等」という。）に係る所得をいう。

(退職手当等とみなす一時金)

- イ 第31条 次に掲げる一時金は、この法律の規定の適用については、前条第1項に規定する退職手当等とみなす。

1、2号 省略

3号 確定給付企業年金法（平成13年法律第50号）の規定に基づいて支給を受ける一時金で同法第25条第1項（加入者）に規定する加入者の退職により支払われるもの（同法第3条第1項（確定給付企業年金の実施）に規定する確定給付企業年金に係る規約に基づいて拠出された掛金のうちに当該加入者の負担した金額がある場合には、その一時金の額からその負担した金額を控除した金額に相当する部分に限る。）その他これに類する一時金として政令で定めるもの

(3) 所得税法施行令の定め

（退職手当等とみなす一時金）

第72条2項 法第31条第3号に規定する政令で定める一時金（これに類する給付を含む。）は、次に掲げる一時金とする。

1号ないし3号 省略

4号 法人税法附則第23条第3項（退職年金等積立金に対する法人税の特例）に規定する適格退職年金契約に基づいて支給を受ける一時金で、その一時金が支給される基因となつた勤務をした者の退職により支払われるもの（当該契約に基づいて払い込まれた掛金又は保険料のうちに当該勤務をした者の負担した金額がある場合には、その一時金の額からその負担した金額を控除した金額に相当する部分に限る。）

3 前提事実

以下の各事実は、当事者間に争いがないか、末尾に掲記する証拠によって認定するものである。

(1) 被控訴人の転籍の経緯

ア 被控訴人は、平成14年6月30日当時、A株式会社（以下「A社」という。なお、後記合併後においては適宜「旧A社」という。）に籍を有する従業員であり、B社に出向していた。

イ A社とC社は、平成14年7月1日に合併し、A社は消滅してC社が存続会社となった。A社においては、適格退職年金制度が採用されており、受託幹事会社はD銀行（現在のE銀行株式会社。以下「D銀行」という。）であったが、上記合併に伴い、被控訴人に係るA社の適格退職年金制度はC社へ引き継がれた（乙20）。

ウ C社、B社及びA労働組合は、平成14年12月13日、A労働組合の組合員及びC社の従業員がB社に転籍するに当たり、労働条件等の取扱いについて協定を締結し、原則として従前と同一の労働条件によるものとし、退職金制度については、「Bとして新制度導入の間、旧A社の退職金制度を継続し、2003年中を目途にC社の新退職年金制度に遜色のない新制度の導入を目指す。」ことを合意した（乙2）。

エ 被控訴人は、平成14年12月16日、上記協定に基づきC社からB社に転籍することに同意し、平成15年1月1日付けでB社に転籍した（乙1）。

(2) 「退職金前払い制度」の導入等

ア B社は、B社の従業員のうちC社から転籍した者の退職年金について、平成15年1月1日、退職年金規約（乙15）を施行して適格退職年金制度を実施し、同年2月14日、D銀行と年金信託契約を締結し（乙17）、C社からB社への転籍に係る適格退職年金の拠出金

を口座間振替によりD銀行に信託した(乙19)。

イ B社は、平成15年10月、被控訴人を含むC社からB社への転籍者に対し、「新B年金(退職金)制度(案)」と題する書面(乙3)により、確定拠出年金制度を提案するとともに、B社においては同制度に移行する際に適格退職年金制度の個人持分を一時金として支給する「退職金前払い制度」を導入し、この一時金は一時所得となることを示した。

ウ B社は、同社労働組合との協議を経て、適格退職年金制度から確定拠出年金制度に移行する際の持分が、確定拠出年金制度で定める他制度からの持込み限度額を上回り、移行できない部分が発生したため、持分額と持込み限度額との差額を、労使協議に基づき、従業員に対し一括支給することとし、被控訴人を含むC社からB社への転籍者に対してその旨を説明した(乙5)。

エ B社は、転籍者を含む正規雇用者である全従業員に対し、「DC(注:確定拠出年金)・前払い選択申請書」(乙7)を配布した。同書面には、以下のとおり、AコースからCコースまでの3種類の選択肢が示されていた。

(ア) Aコース 確定拠出年金に加入し、適格年金から移行する際の持分を確定拠出年金に移管。毎月の拠出額も確定拠出年金口座に拠出。適格年金加入期間は、確定拠出加入期間に通算される。

(イ) Bコース 適格年金から移行する際の持分は現金で受け取る。毎月の拠出額は確定拠出年金口座に拠出。適格退職年金加入期間は、確定拠出加入期間に通算されない。

(ウ) Cコース 適格年金から移行する際の持分及び毎月の拠出額を現金で受け取る。後日、確定拠出年金への加入が可能。確定拠出年金加入以前の就業期間は確定拠出年金での加入期間に通算されない。

オ B社において、平成16年6月1日、退職金規定(乙9)が施行された。退職金規定には、「退職金前払い制度」と確定拠出年金制度が定められ、平成16年1月1日在籍の従業員は、本人の希望に基づき平成16年6月1日に「退職金前払い制度」の適用又は確定拠出年金制度の加入者となることを選択するものとされ、「退職金前払い制度」を選択した者については、適格退職年金制度の年金資産につき、制度上の不足額を一括拠出した後に、別に定める個人別持分で按分して分配金を算出し、適格退職年金制度の委託幹事会社であるD銀行から分配金を個人あてに分配すると規定されている(退職金規定付則3条4項、1項2号)。

カ 被控訴人は、「DC・前払い選択契約書」(乙8)により、適格退職年金制度から移行する際の持分を現金で受け取ること(上記申請書のCコース)を選択した。なお、C社からB社への転籍者以外の者について、従前から同社に勤務している7名が、被控訴人と同様のCコースを選択している(乙39、乙40の1ないし7)。

キ 被控訴人は、平成16年7月20日、D銀行に対し、「年金信託財産最終計算承認書」と題する書面(乙11)を提出し、同月22日、本件分配金である601万5765円が、D銀行から被控訴人名義の預金口座へ振り込まれ、平成16年7月23日、被控訴人に対する7月給与支給時に、本件持分差額である28万6776円が、B社から被控訴人に支払われた。

なお、その後も被控訴人はB社に勤務している。

(3) 本件訴訟に至る経緯

- ア 被控訴人は、平成17年3月3日、本件持分差額と本件分配金の合計630万2541円（以下「本件一時金」という。）を一時所得に係る総収入金額とし、その所得金額を所得税法22条2項2号に規定する2分の1相当額である290万1270円として平成16年分の所得税の確定申告を行った（乙12）。
- イ 被控訴人は、平成17年4月13日、本件一時金は退職手当等の収入金額に当たるとして、一時所得の金額を零円として平成16年分の所得税の更正の請求（本件更正請求）をした（乙13）。これに対し、東松山税務署長は、更正をすべき理由がない旨の本件通知処分をした（甲6）
- ウ 被控訴人は、本件通知処分を不服として、平成17年9月5日に異議申立てをしたが、東松山税務署長は、異議申立てを棄却する旨の決定をした（甲5）。
- エ 被控訴人は、平成17年12月21日、国税不服審判所に対し、本件通知処分の取消しを求めて審査請求をしたが、国税不服審判所は、本件審査請求を棄却する旨の決定（以下「本件裁決」という。）をした（甲1）。
- オ 被控訴人は、平成19年6月11日、本件裁決の取消し及び36万9500円の還付を求める訴えを提起し、同年9月11日、行政事件訴訟法19条に基づき、本件訴えを上記訴えに併合して提起した。被控訴人は、同年10月17日、上記裁決の取消し及び36万9500円の還付を求める訴えを取り下げた。

4 争点及びこの点に関する当事者の主張の要旨は、次のとおり付け加えるほかは、おおむね原判決の「事実及び理由」中の5及び6（原判決10ページ17行目から同14ページ16行目まで）のとおりであるからこれを引用する。

(1) 原判決10ページ21行目の末尾の次に改行の上、「(3) 本件通知処分の適法性（争点3）」を加える。

(2) 原判決14ページ16行目の末尾の次に改行の上、次のとおり加える。

「(3) 争点3（本件通知処分の適法性）について

（控訴人の主張）

以上のとおり、本件分配金及び本件持分差額は、いずれも退職所得には該当せず、本件分配金は一時所得、本件持分差額は給与所得である。そうすると、被控訴人の平成16年分の所得税の納付すべき税額は、別紙「被控訴人の所得税計算書」のとおり、40万6300円となり、この金額は、本件確定申告書における納付すべき税額38万7900円を上回るものであるから、更正の請求に対してその更正をすべき理由がないとした本件通知処分は適法である。

（被控訴人の主張）

争う。」

第3 当裁判所の判断

1 退職一時金等に関する法令の立法経緯（証拠は認定部分に付記する。）

(1) 所得税法30条及び31条の規定内容

ア 同法30条1項は、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」と規定している。また、同法31条は、同法30条に規定する退職所得以外にも、年金契約に基づいて支払われる一時金を、所得税法の適用上、退職手当等とみなして退職所得として取り扱うこととし、同法31条3号を受けた同法施行

令72条2項は、「法第31条第3号に規定する政令で定める一時金（これに類する給付を含む。）は、次に掲げる一時金とする。」と規定し、その4号において、「法人税法附則第20条第3項（括弧内省略）に規定する適格退職年金契約に基づいて支給を受ける一時金で、その一時金が支給される基因となった勤務をした者の退職により支払われるもの（括弧内省略）」と規定している。

イ 所得税法30条は、退職所得につき、その金額は、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（同条2項）とともに、右退職所得控除額は、勤続年数に応じて増加することとして（同条3項）、課税対象額が一般の給与所得に比較して少なくなるようにしており、また、税額の計算についても、他の所得と分離して累進税率を適用することとして（同法22条1項、201条）、税負担の軽減を図っている。

(2) 昭和32年改正（昭和32年法律第27号による改正所得税法）

社会保障制度としての年金契約に基づいて支給される年金及び退職一時金は、それぞれ雑所得及び一時所得として扱われていたが、昭和32年改正の所得税法9条2項により、上記年金及び退職一時金はそれぞれ給与所得及び退職所得とみなされることになった。これは、上記年金及び退職一時金が元の使用者から支給されるものではないものの、給与所得者であった者が過去の勤務に対する報酬の性質があること、その給付の原資も元の使用者が払い込んだ掛金や保険料が大部分を占めていること等、その実質が元の使用者から支給される退職年金や退職一時金と異ならないと考えられたことによるものである。

(3) 昭和37年4月の適格退職年金制度創設

これまでの企業年金制度では、退職給与引当金の限度内においてのみ損金算入が認められていたにとどまり、事業主が負担する掛金はいったん従業員の給与として所得税が課税され、課税後の従業員の所得から払い込む仕組みとなっていた（なお、契約の種類により、信託契約の場合はその収益の発生する都度その収益の性質に応じて利子所得又は配当所得として課税され、生命保険契約の場合は年金の受給時において一時所得又は雑所得として課税されていた。）。ところが、掛金を従業員の給与所得として課税することは、年金制度の本質及び企業年金の公益性にかんがみて不適正であるとされ、外部に拠出して運用する税制適格年金制度が法人税法と所得税法の一部改正により創設された（乙27の260及び261ページ）。なお、適格退職年金契約に基づいて支給を受ける退職年金は、給与所得とみなして課税が行われていた（乙30）。

(4) 昭和62年改正（昭和62年法律第96号による改正所得税法）

これまで給与等とみなされてきた年金が雑所得（公的年金等）とされたこと（所得税法35条3項）に伴い、同法31条の「退職手当等とみなす一時金」（以下「みなし退職所得」という。）及び退職一時金の範囲についての整備が行われ、退職の事実がなく勤務を継続しているにもかかわらず、厚生年金基金の解散や適格退職年金契約の解除等で残余金が分配される場合にまで、担税力の弱さを勘案した退職所得扱いとすることは不適切であるとされ、同法31条の「退職手当等とみなす一時金」の範囲について「退職」の事実等を要件に加えるなどの措置が講じられた（乙30）。また、適格退職年金契約に関する同法施行令72条2項4号もこの改正により設けられた。

(5) 平成13年の確定拠出年金法（同年法律第88号）及び確定給付企業年金法（同年法律第

50号) 制定に伴う改正

「退職手当等とみなす一時金」の範囲に、確定拠出年金法に規定する企業型年金規約又は個人型年金規約に基づいて老齢給付金として支給される一時金(所得税法施行令72条2項5号)及び確定給付企業年金法の規定に基づいて支給を受ける一時金で加入者の退職により支払われるもの(所得税法31条3号)が加えられた。

2 本件分配金の所得区分について

(1) 本件分配金は所得税法30条1項の退職所得に該当するか。

ア 所得税法上、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」に係る所得をいうものとされている(所得税法30条1項)。そして、退職所得について、前記のとおり、所得税の課税上、他の給与所得と異なる優遇措置が講ぜられているのは、一般に、退職手当等の名義で退職を原因として一時に支給される金員は、その内容において、退職者が長期間特定の事業所等において勤務してきたことに対する報償及び右期間中の就労に対する対価の一部分の累積たる性質を持つとともに、その機能において、受給者の退職後の生活を保障し、多くの場合いわゆる老後の生活の糧となるものであって、他の一般の給与所得と同様に一律に累進税率による課税の対象とし、一時に高額の所得税を課することとしたのでは、公正を欠き、かつ社会政策的にも妥当でない結果を生ずることになるとの考え方に基づくものである。退職所得該当性については、その名称にかかわらず、退職所得の意義について規定した所得税法30条1項の規定の文理及び退職所得に対する優遇課税についての上記立法趣旨に照らし、ある金員が、右規定にいう「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」に当たるというためには、それが、① 退職すなわち勤務関係の終了という事実によってはじめて給付されること、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の性質を有すること、③ 一時金として支払われること、との要件を備えることが必要であり、また、右規定にいう「これらの性質を有する給与」に当たるというためには、それが、形式的には右の各要件のすべてを備えていなくても、実質的にみてこれらの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」と同一に取り扱うことを相当とするものであることを必要とするところである(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、最高裁昭和58年12月6日第三小法廷判決・裁判集民事140号589頁)。

イ また、所得税法30条1項にいう「給与」とは、一般に、雇用契約又はこれに類する原因に基づき使用者の指揮命令に服して提供した労務の対価として使用者から受ける給付をいい(最高裁判所昭和56年4月24日第二小法廷判決・民集35巻3号672頁、最高裁判所平成17年1月25日第三小法廷判決・民集59巻1号64頁参照)、労務提供の相手方と経済的利益の給付者は一致するのが通常である。もともと、従業員等と経済的利益の給付者との間に雇用契約又はそれに準ずる契約関係がないとか、労務提供の相手方と経済的利益の給付者が一致しないというような形式的な理由から直ちに当該経済的利益が従業員等の給与であることを否定するのは相当ではなく、従業員等が使用者又はこれに準じる立場にある者(親会社等が想定される。)から従業員等という地位に基づき経済的利益を与えられたという関係が認められる場合には、当該経済的利益は労務提供の対価として給付されたものとして「給与」に当たるものというべきである。

ウ 以上の見地から本件分配金についてみると、前記前提事実のとおり、本件分配金は、被控

訴人の労務提供の相手方であったB社（出向先）あるいは出向元であるA社ないしC社から支払われたものではなく、被控訴人の転籍先であるB社とD銀行との間で新たに締結された年金信託契約に基づき、同銀行から被控訴人に対して支払われたものであり、D銀行は形式的にも実質的にも被控訴人の使用者に該当するものではないから、本件分配金は、所得税法30条の「給与」にも「これらの性質を有する給与」にも該当しないものというべきである。そして、このような解釈をすべきことは、後記エのとおり、同法31条が退職手当等とみなしている各年金制度に基づく一時金が、いずれも内部に留保されて使用者から直接支給されるものではなく、外部（厚生年金基金、各共済組合、資産管理機関等）に拠出されて運用されているものから支給されるものであり、このような一時金について「退職により支払われるもの」等の要件の下にこれを同法31条の退職手当等とみなす旨が定められていることからみても明らかというべきである。

エ 次に、所得税法30条と同法31条との関係についてみると、同法31条は、みなし退職所得として、厚生年金法、国民年金法等に基づいて支給される一時金ないし退職一時金を定めているが、これらは、いずれも内部に留保されて使用者から直接支給されるものではなく、外部に拠出して運用されてそこから支給されるものである。そして、所得税法31条がこれらの一時金ないし退職一時金を退職所得として取り扱うこととした趣旨は、前記のとおり、これらの一時金ないし退職一時金は、使用者から直接に支給されるものではないため、同法30条の退職手当等に該当するものではないが、過去の雇用関係あるいは勤務関係を前提として退職時に支給されるものであり、しかも、その原資は受給者が被保険者、組合員又は受益者として負担した保険料又は掛金のほか、使用者の負担に係るものであるため、使用者から支給される退職手当等とみなして、これと同じ取扱をするのが妥当であるという考え方によるものである。

このようにみても、所得税法30条1項の退職手当等が、被用者の退職金の引当てとなる資産が使用者ないし勤務先の内部に留保され、そこから使用者ないし勤務先が被用者によって支払われる場合、すなわち「給与」として支払われる場合の規定であるのに対し、同法31条（みなし退職所得）は、被用者の退職金の引当てとなる資産を使用者ないし勤務先の外部に拠出して運用し、その拠出先から被用者に支払われる場合の規定であると解するのが相当である。そして、適格退職年金は企業が受託機関との間で締結する年金契約により実施する社外積立の企業年金であり、使用者以外の外部の拠出先から支払われるものであることからすれば、本件分配金については、同法30条が適用される前提を欠いているというべきである。

(2) 本件分配金は所得税法31条のみなし退職所得に当たるか。

ア 前記のとおり、所得税法31条は、外部の拠出先から被用者に支払われるために同法30条1項の「給与」には当たらないとされる一時金ないし退職一時金のうち、過去の雇用関係あるいは勤務関係を前提として退職時に支給されるもので、その原資が受給者の負担に係る保険料、掛金のほか、使用者の負担に係るものであり、退職所得として取り扱うのが相当であるものについて、これを退職手当等とみなしたものであり、適格退職年金については、同法31条3号を受けた同法施行令72条2項4号がその要件を「適格退職年金契約に基づいて支給を受ける一時金で、その一時金が支給される基となった勤務をした者の退職により支払われるもの（当該契約に基づいて払い込まれた掛金又は保険料のうちに当該勤務をした

者の負担した金額がある場合には、その一時金の額からその負担した金額を控除した金額に相当する部分に限る。）」と定めている。したがって、本件分配金の所得区分については、上記要件に該当するか否かという観点から判断がされるべきものである。

イ これを本件分配金についてみると、本件分配金は、所得税法施行令72条2項4号の要件のうち「退職により支払われるもの」との要件を満たさないから、同法31条3号のみなし退職所得には該当しないものというべきである。その理由は以下のとおりである。

(ア) 被控訴人が在籍していたC社及び旧A社においては、その各就業規則(乙32、35)において、従業員が退職する際に退職慰労金あるいは退職年金を支給する旨が定められ、その支給の前提となる手続として退職願の提出や退職を命ずる手続も定められていたが、被控訴人がC社からB社へ転籍するに当たり、旧A社の退職慰労金規定(乙33)及び退職年金規約(乙34)並びにC社の退職慰労金規定(乙36)に基づく退職慰労金ないし退職年金の支払がなく、それらの支払の前提となるべき退職願の提出や上記規則ないし規定に基づく退職を命ずる手続もとられていない。

(イ) B社のA社労組執行委員長あて平成14年9月23月付け文書(乙37)には、「2. 人事制度概要」に「退職金制度」として、「転籍者についてはBの新退職年金制度導入までは、旧Aの退職年金制度を継続。」と記載され、また、「6. 転籍に伴う取扱」に「退職金」として、「2003年にB年金制度導入までは旧Aの退職年金制度を継承します。」と記載され、C社からB社への転籍者については、旧A社の適格退職年金制度が継続されることが前提となっていた。また、C社及びB社並びに旧A社の労働組合は、平成14年12月13日付けで、C社従業員のB社に対する転籍に関する協定書(乙2)に調印し、その4条には、「退職金制度は、Bとして新制度導入までの間、旧Aの退職金制度を継続し、2003年中を目処にCの新退職年金制度に遜色のない新制度の導入を目指す。」と記載されているが、転籍時に退職金を支払う旨は定められていない。また、平成15年1月1日から施行されたB社の退職年金規約(乙15)、同月1日から同年10月31日までに退職する者を対象としたB社の退職慰労金規定(乙16)のいずれにおいても、B社において、C社からの転籍者に対し、転籍時における適格退職年金契約に係る持分額を一時金として支払うとの規定は置かれていない。したがって、C社からB社への転籍の際に転籍に伴って退職金が支払われることは予定されておらず、実際に、そのような取扱いもされていなかった。

(ウ) 本件分配金は、B社が元々予定していた適格退職年金制度から確定拠出年金制度に移行することに基因してB社の従業員の全員を対象としてその希望に基づき生じたものであり、C社からB社への転籍(C社との雇用関係の終了)に基因して生じたものとは認められない。すなわち、B社は、平成16年1月を目処に適格退職年金制度から確定拠出年金制度に移行を予定し、平成16年6月1日、これを実行して新たな退職金規定(乙9)を施行し、同規定においては、同日時点で在籍の社員は、本人の希望に基づき「退職金前払い制度」の適用者又は確定拠出年金制度の加入者のいずれかを選択することとされ(同規定3条1項)、「退職金前払い制度」を選択した者については、適格退職年金制度の年金資産につき、制度上の不足額を一括拠出した後に、別に定める個人別持分で按分して分配金を算出し、適格退職年金制度の委託幹事会社、すなわちD銀行から分配金を個人あてに分配するとされていた(同規定(付則)3条4項、1項2号)。そして、B社は、適格退

職年金制度から確定拠出年金制度への移行に先立って、従業員全員に対し、「DC前払い選択申請書」(乙7)を、従来からのB社従業員を含む全員に対して配布し、かつ全員からこれを回収して、C社からB社への転籍者以外の従業員についても、その7名が被控訴人と同様に持分に相当する金員の支払を受けている(前記前提事実の(2)の力)。したがって、「退職金前払い制度」は、転籍者のみを対象としたものではなく、転籍者であるか否かを問わず、B社の全従業員を対象とする制度であり、被控訴人は、B社が適格退職年金制度から確定拠出年金制度に移行したことに基因して、B社におけるこれらの規定に基づき、「DC・前払い選択申請書」により「退職金前払い制度」を選択し(乙8)、B社が定めた上記退職金規定及び同社とD銀行との間の適格退職年金契約に従って本件分配金の支払を受けたものであり、C社からB社へ転籍したことに基因して本件分配金の支払を受けたものということとはできない。

(エ) 被控訴人は、確定拠出年金への移行を希望した者については、確定拠出年金制度上、過去の勤続期間を通算され、過去の勤続期間分についても退職金と扱われて課税されるのに対し、確定拠出年金制度への移行を希望せず、従来の退職金制度における持分の支給を受けた場合には退職金として扱われないというのは不公平であると主張するが、この扱いは、退職の事実がなく勤務を継続しているにもかかわらず、厚生年金基金の解散や適格退職年金契約の解除等で残余金が分配される場合にまで、担税力(租税を負担する者が不当な苦痛を感じることなく、社会的に是認できる目的を著しく妨げられることなく租税を払える能力)の弱さを勘案した退職所得扱いとすることは不適切であるとされ、そのためにみなし退職所得の要件として退職の事実を課したことによるものであり、この考え方自体が不合理であるということとはできないから、被控訴人の上記主張は採用することができない。

(オ) 以上からすれば、本件分配金は被控訴人がB社へ転籍したことに基因して生じたものではないから、所得税法施行令72条2項4号の要件のうち「退職により支払われるもの」には該当しない。

(3) 本件分配金は一時所得に当たるか。

一時所得とは、「利子所得、配当所得、不動産所得、事業所得、給与所得、退職所得、山林所得及び譲渡所得以外の所得のうち、営利を目的とする継続的行為から生じた所得以外の一時の所得で労務その他の役務又は資産の譲渡の対価としての性質を有しないものをいう」(所得税法34条1項)ところ、前記判断のとおり、本件分配金は、労務提供の対価として支払われたものではなく、給与所得(所得税法28条1項)にも退職所得(所得税法30条1項)にも当たらず、また、同法31条のみなし退職所得に当たらないものというべきである。

そして、本件分配金は、前記認定判断のとおり、被控訴人の勤務先の退職年金制度が適格退職年金制度から確定拠出年金制度へ移行したことに伴って一時的、偶発的な事由に基づく所得であるから、同法34条の一時所得に該当するものというべきである。

(4) 小括

以上によれば、本件分配金の所得税法上の所得区分は、退職所得には当たらず、一時所得に当たるものと解するのが相当である。

2 本件持分差額の所得区分について

(1) 本件持分差額は、退職所得に当たるか、給与所得に当たるか。

ア 退職所得及び給与所得の意義は、前記のとおりである。

イ 前記前提事実によれば、本件持分差額は、適格退職金制度から確定拠出年金制度への移行に際し、運用想定利回りを下げたことにより適格年金加入者の移行時の持分が確定拠出年金制度で定める他制度からの持込み限度額（責任準備金）を上回り、全額を一度に移行できなくなったことにより発生したものであり（乙5）、転籍先であるB社における労使協議に基づき、使用者であるB社から被控訴人に支払われることとされたものである（乙5、乙9）

したがって、本件持分差額は退職に基因して支払われるものではなく、退職所得（所得税法30条1項）及びみなし退職所得（所得税法31条）のいずれにも該当しない。

そして、本件持分差額は、B社がB労組と協議した結果、新しい退職金制度移行への調整のためにB社の従業員である被控訴人に対し支給したものであり、被控訴人がB社の従業員という地位に基づき使用者であるB社から受けた給付にほかならないから、所得税法28条1項の給与所得に該当するというべきである。

(2) 小括

以上によれば、本件持分差額の所得税法上の所得区分は、退職所得（同法30条1項）及びみなし退職所得（同法31条）のいずれにも該当せず、給与所得法（同法28条1項）に該当するものと解するのが相当である。

3 争点3（本件通知処分 of 適法性）について

本件分配金を所得税法34条の一時所得、本件持分差額を同法28条の給与所得として、被控訴人の平成16年分所得税の納付すべき税額を計算すると、別紙のとおり、40万6300円となる。この金額は本件確定申告書における納付すべき税額38万7900円を上回るから、被控訴人の更正の請求に対してその更正をすべき理由がないとした本件通知処分は適法である。

第3 結論

よって、本件通知処分は適法であり、これを違法であるとして取り消した原判決は相当でなく、本件控訴は理由があるから、原判決を取り消し、被控訴人の請求を棄却することとして、主文のとおり判決する。

東京高等裁判所第15民事部

裁判長裁判官 藤村 啓

裁判官 坂本 宗一

裁判官 大瀨 寿美

(別紙)

被控訴人の所得税計算書

控訴人が本件訴訟において主張する被控訴人の平成16年分の所得税の総所得金額及び納付すべき税額は、以下のとおりである。

(1) 総所得金額 779万4562円

上記金額は、下記アの給与所得の金額と同イの一時所得の金額との合計額である。

ア 給与所得の金額 503万6680円

上記金額は、平成16年分の給与等の収入金額(下記(ア)及び(イ)の各金額の合計額)692万9645円から所得税法28条2項及び3項の規定により給与所得控除額189万2965円を控除した残額である。

(ア) 確定申告書に記載された給与収入金額 664万2869円

上記金額は、被控訴人の平成17年3月4日付け確定申告書(乙12、本件確定申告書)に記載された給与等の収入金額と同額である。

(イ) 本件持分差額 28万6776円

上記金額は、本件持分差額の金額であり、B社がB労組と協議した結果、新しい退職金制度移行への調整のためにB社の従業員である被控訴人に対し支給したものであることから、所得税法28条1項の給与等に該当する。

イ 一時所得の金額 275万7882円

上記金額は、被控訴人が受領した本件分配金に係る所得が一時所得に該当するため、本件分配金の金額601万5765円から、所得税法34条2項及び3項に基づき、特別控除額50万円を控除した後の金額の2分の1に相当する金額である。

(2) 所得控除の合計額 243万1187円

上記金額は、所得控除の合計額であり、本件確定申告書及び本件更正請求書に記載された社会保険料控除、生命保険料控除、扶養控除及び基礎控除の金額の合計額である。

(3) 課税総所得金額 536万3000円

上記金額は、前記(1)の総所得金額779万4562円から前記(2)の所得控除の合計額243万1187円を控除した後の金額(国税通則法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)である。

(4) 差引所得税額 50万7900円

上記金額は、下記アの金額から同イの金額を差し引いた後の金額である

ア 課税総所得金額に対する税額 74万2600円

上記金額は、前記(3)の課税総所得金額536万3000円に所得税法89条1項に規定する税率を乗じて算出した金額である。

イ 住宅借入金等特別控除 23万4700円

上記金額は、本件確定申告書及び本件更正請求書に記載された金額と同額である。

(5) 納付すべき税額 40万6300円

上記金額は、上記(4)の差引所得税額から、経済社会の変化等に対応して早急に講ずべき所得税及び法人税の負担軽減措置に関する法律(平成17年法律第21号による改正前のもの)6条に基づいて計算した定率減税額10万1580円を控除した金額(国税通則法119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)である。