

退職金課税の起源と変遷

犬 飼 久 美*

目 次

はじめに
第1章 明治20年所得税法制定時における退職金課税
第1 草案の検討
第2 元老院での議論
第3 所得概念の分析
第4 小 括
第2章 昭和13（1938）年改正により退職金課税がなされるまでの経緯
第1 退職金の歴史（昭和13年まで）
第2 明治20年所得税法制定当時の解説書の分析
第3 退職金課税の変遷
おわりに

はじめに

わが国で所得税法が初めて制定された、明治20（1887）年当時において、わが国の企業では、すでに退職金制度が導入されていた。当時の所得税法（以下「明治20年所得税法」という。）では、退職金は課税対象外とされており、以後、昭和13（1938）年の税制改正に至るまでの51年もの間、退職金が課税対象とされることはなかった。当初退職金が課税対象外とされてきた理由については、具体的に検討した先行研究は無く、退職金課税制度に関するこれまでの文献をみても、その理由は、「明治20年所得税法が制限的所得概念によっていたため」と簡単に解説されていることがほとんどである。

* いぬかい・くみ 立命館大学大学院法学研究科博士課程後期課程

ところで、平成24年1月27日に第180回国会に提出された「租税特別措置法等の一部を改正する法律案」には、いわゆる天下りに対する退職金について、税制上の優遇措置の適用を制限する案が盛り込まれていた¹⁾。これは、現状において、多々存在する退職金課税制度の問題点が、もはや放置できない状況に至ったことを表している。すなわち、退職金課税制度は、第1章で紹介する通り、政策的な意図から制度がスタートしているため、第2章で指摘する通り、課税制度と実態とで整合しない部分が存在する。そのため、退職金課税制度の在り方については、当初より抜本的な検討が必要であったにもかかわらず、個々の問題点について、部分的な修正がなされるにとどまったまま、現在に至っている。

しかし、恒常的な経済の悪化により、雇用者が退職金制度のあり方を抜本的に見直しつつある現状において、税制が退職金課税の抜本的な見直しをさらに先送りにすることは、実態と税制の乖離をさらに広げていくことになる。この状況を是正するためには、これまでの退職金の制度及び課税制度を多角的に研究することにより、従来の問題点をすべて洗い出し、その問題の解決策として、今後の退職金課税のあり方を再検討することが急務であるといえる。本稿では、まず退職金課税の起源と変遷について、明治20年の所得税導入時から退職金が課税対象となった昭和13年改正までをとりあげたい。

第1章では、明治20年所得税法制定当時において、どのような思想のもとで退職金が課税対象から外されたのかを考察し、わが国における退職金に対する課税のスタートラインとなった根本的思想を検討する。その中で、当時退職金が課税対象外とされた理由が、制限的所得概念という経済学的な発想によるのではなく、むしろ、社会政策的な配慮によるものであったことを明らかにしたい。

1) 平成24年3月30日に成立し、平成24年3月31日に交布された。別段の定めがあるものを除き、平成24年4月1日より施行されている。

第 2 章では、明治20年所得税法制定当時における解説書及び昭和13年当時の税制調査会等の資料を中心に、退職金を課税対象とするに至った経緯を紹介し、これにより退職金課税制度が、明治20年所得税法制定当時から抱えてきた問題点を明らかにする。そして、その問題点が、以後、退職金課税についての法的解釈を形式的な面でのみ判断する方向へ傾倒させた原因であることを指摘したい。

第 1 章 明治20年所得税法制定時における退職金課税

第 1 草案の検討

明治20年所得税法では、第 3 条において「左ニ掲クルモノハ所得税ヲ課セズ」とし、第 3 項で「營利ノ事業ニ屬セサル一時ノ所得」を課税対象から除外している。一方、退職金制度は当時よりその原型といえる制度が実施されていた。そして、当時より退職金は、この「營利ノ事業ニ屬セサル一時ノ所得」に該当するものとして、課税対象外の所得として取り扱われていた。

では、なぜ明治20年所得税法では、「營利ノ事業ニ屬セサル一時ノ所得」を課税対象外と規定したのだろうか。明治20年所得税法は、明治20年 3 月 19日に公布された。交付に至るまでに4つの草案が作成され、検討されてきた。この項では、明治17年以後、明治20年所得税法制定に至るまでに作成された草案の、課税対象所得に関する規定を比較することにより、その経緯を検討したい。

明治20年所得税法制定の歴史的背景に関する研究は、戦前より主として財政学の分野で行われてきた。先学の業績によると、制定に至るまでの草案として、以下の4つが紹介され、分析されている。

① 明治17 (1884) 年11月にルードルフ²⁾が作成し、伊藤博文に提出した

2) カール・ルードルフ (Carl Roudolph, 以下「ルードルフ」という。) は、1841年、プロ

- とされる「収入税法草案」³⁾⁴⁾（以下「収入税法草案」という。）
- ② 明治17（1884）年12月に大蔵省が作成し、大蔵卿松方正義から太政大臣三條実美に提出したとされる「所得税則」⁵⁾（以下「所得税則」という。）
- ③ 正確な作成年月等は不明だが、明治18（1885）年から明治19（1886）年をはじめに作成されたと推定される「所得税則修正案」⁶⁾（以下「所得税則修正案」という。）
- ④ 明治20（1887）年1月に大蔵省が作成し、内閣に提出したとされる「所得税法草案」⁷⁾⁸⁾（以下「所得税法草案」という。）

↳ロシアで生まれたドイツ人であり、行政官補や郡長として地方行政に携わっていた。明治15（1882）年、ドイツ滞在中の伊藤博文は、宰相ビスマルクと交渉し、ルードルフを内務省顧問（地方政治科）として雇い入れることを決めた。ルードルフは、明治17年から明治20年まで日本に滞在し、その間、伊藤博文の諮問に答え、多数の草案を起草した（織井喜義ほか「創成期の所得税制叢考」税大論叢20号（1990）53頁、牛米勉「明治20年所得税法導入の歴史的考察」税大論叢56号（2007）453頁）。

3) 原文は、国立公文書館デジタルアーカイブにて閲覧可能。

国立公文書館、デジタルアーカイブ、〈<http://www.digital.archives.go.jp/DAS/meta/listPhoto?KEYWORD=&LANG=default&ID=F000000000000237029&TYPE=&NO=>〉（最終閲覧日平成24年4月18日）。

4) ルードルフによる所得税草案は、汐見三郎ほか『各国税制論』（有斐閣、1934）249頁以下で初めて紹介された。

原文には「千八百七十四年十一月廿九日」と年月が記されていたため、当時は明治7（1874）年11月に提出されたものと解されていたが、ルードルフの滞在時期の記録から明治17年に提出されたことは明らかである。明治17年提出の見解をとるものとして、牛米・前掲注（2）453頁、大間知啓輔「明治20年の所得税の由来——先進国の所得税の背景とその継受——」熊本学園大学経済論集8巻3=4号（2002）7頁がある。また、明治7年提出の見解をとるものに、前田正治「明治税制の成立」税学7号（1951）38頁、藤井誠一「創設期所得税法の基本的性格」経済研究4集（1976）83頁がある。

5) 大蔵省による所得税則は、阿部勇『日本財政論 租税』（改造社、1933）239頁以下で初めて紹介された。

6) 所得税則修正案は、高橋誠「初期所得税制の形成と構造——日本所得税制史その一——」経済志林26巻1号（1958）68頁以下で初めて紹介された。

7) 『法規分類大全 復刻版 第38巻』「租税門 雑税 所得税」（原書房1978）395頁以下所収。

8) 所得税法草案の分析は、林健久『日本における租税国家の成立』（東京大学出版会、1965）301頁以下参照。

① 収入税法律案

ルードルフの収入税法律案では、第 4 条において、課税対象を「収入税ハ納税義務者ノ土地、資本、或ハ商工業其他利益の目的トスル營業ヨリ収入スル金額若クハ年、月、及日給或ハ其他ノ利益金額ニ準シテ賦課スルモノス」と規定しているが、収入税法律案には、非課税所得を積極的に規定した条文は無い。

明治20年所得税法に規定する「營利ノ事業ニ屬セサル一時ノ所得」が、当時どのような所得と理解されていたかは、本章第 3 以降で検討するとして、仮に、「營利ノ事業ニ屬セサル一時ノ所得」を、営利目的の継続的行為から生ずる所得や労務の対価としての性質を持たない所得であると解するならば、収入税法律案は、課税対象所得を第 4 条で營業による所得と限定的に規定することにより、「營利ノ事業ニ屬セサル一時ノ所得」を間接的に課税対象から外していると解することができる。

② 所得税則

松方正義の所得税則では、第 5 条において「左ニ掲クルモノハ其所得税ヲ免除ス」として、8つの非課税項目を掲げているが、その中に「營利ノ事業ニ屬セサル一時ノ所得」は挙がっていない⁹⁾。

9) 所得税則第 5 条では、以下 8 つの所得を非課税としている（カッコ書きは、筆者による）。

- 一 一ヶ年金高五百圓ニ滿タザル第二條第六項（官府ヨリ受ル俸給手當金及賞勳年金）第七項（公共ヨリ受ル俸給手當金）第八項ノ所得（人民相對ノ約定ニヨリ雇主ヨリ受ル給金手當賞與金及之ニ類似セル諸般ノ所得）
- 二 陸海軍人從軍中ノ所得
- 三 官府又ハ公共ヨリ受ル旅費日當其他一時ノ所得
- 四 土地家屋ヨリ生スル所得
- 五 米商會所株式引取所其仲買人ノ賣買手数料
- 六 公共ノ用ニ供スヘキ所得
- 七 社寺所有ノ資本ヨリ生スル所得ニシテ其社寺ノ用ニ供スヘキモノ
- 八 寺社佛閣公園名所舊跡等保存ノ爲メ募集シタル資本ヨリ生スル所得ニシテ其費用ニ充ツヘキモノ

所得税則を発掘し、著書『日本財政論 租税』により、わが国で初めて所得税則を公開した阿部勇教授は、その著書において、所得税則第5条に規定する非課税項目のうち、第6項から8項までの所得「六 公共ノ用ニ供スヘキ所得」「七 社寺所有ノ資本ヨリ生ズル所得ニシテ其社寺ノ用ニ供スヘキモノ」「八 社寺佛閣公園名所舊跡等保存ノ爲メ募集シタル資本ヨリ生ズル所得ニシテ其費用ニ充ツヘキモノ」の3つをひとまとめにし、「施行税法では、營利の事業に屬せざる一時所得及び慈恵の目的を以て設立した場合の所得がこゝに掲げられてゐる」と注釈している。

所得税則とともに収録されている所得税則説明書では、これら3つの所得は、一個人の利益を図る目的の所得でないこと等を理由に非課税とされる、と説明している¹⁰⁾。阿部勇教授と同様の見解を採り、これら3つ所得が、すなわち「營利ノ事業ニ屬セサル一時ノ所得」であると解すれば、所得税則説明書の理由からも、所得税則を作成した当時における「營利ノ事業ニ屬セサル一時ノ所得」には、公共及び公益事業により生ずる所得のみが該当することになる。たしかにその類の所得は、營利活動に関連しないという性質のものである。しかし、そのように解釈すると、退職金のような勤労に基づく所得が「營利ノ事業ニ屬セサル一時ノ所得」に含まれるとは考えられなくなる。その結果、退職金は課税対象に含まれるということになり、当時の解釈と乖離する。そして、退職金が所得税則第5条第6、7、8項に規定する「營利ノ事業ニ屬セサル一時ノ所得」に該当しな

10) 所得税則解説書による説明は、以下のとおりである（阿部・前掲注(5)247頁）。

六、公共ノ用ニ供スヘキ所得

（説明）一個人ノ利益ヲ計ルニアラズ公共ノ用ニキョウスルモノハ國利民福ノ資トナルモノナレバナリ

七、社寺所有ノ資本ヨリ生ズル所得ニシテ其社寺ノ用ニ供スヘキモノ

（説明）是亦一個人ノ利益ヲ圖ルノ資ニ非レバナリ

八、社寺佛閣公園名所舊跡等保存ノ爲メ募集シタル資本ヨリ生ズル所得ニシテ其費用ニ充ツベキモノ

（説明）前項ニ同ジ

いとするならば、退職金は、むしろ第3項の「官府又ハ公共ヨリ受ル旅費日當其他一時ノ所得」(傍点は、筆者による。)に含まれているとも考えられる。ただし、この条文を根拠に非課税の判定を行うと、官府又は公共から受ける退職金に限って非課税とされ、民間企業からの退職金は課税対象に含まれることになり、やはり当時の解釈と乖離する。

また、所得税則における課税対象所得は、第1条において「所得税ハ資産又ハ勞力ヨリ生スル所得高二課スヘシ」とした上で、第2条に具体的な課税対象所得として「一 商工業及商工ニ類似セル諸業ノ所得並勞銀」「六 官府ヨリ受ル俸給手當金及賞勳年金」「七 公共ヨリ受クル俸給手當金」「八 人民相對ノ約定ニヨリ雇主ヨリ受ル給金手當賞與金及之ニ類似セル諸般ノ所得」などの営利目的の継続的行為から生ずる所得を挙げている¹¹⁾。このことから、所得税則も「營利ノ事業ニ屬セサル一時ノ所得」であっても、譲渡所得に該当するものや民間企業からの退職金など、第5条に規定する非課税項目に該当しないものは、積極的に非課税所得として定義するのではなく、収入税法律案と同様に、課税対象所得を営利目的の継続的行為から生ずる所得に限定して規定することにより、間接的に課税対象所得から除かれていたと考えられる。

③ 所得税則修正案

所得税則修正案は、大蔵省文庫が所蔵する松方家文書の第37号に納めら

11) 所得税則第2条では、以下8つの所得を課税対象としている。

- 一 商工業及商工ニ類似セル諸業ノ所得並勞銀
- 二 貸預及其他ノ金般ヨリ生ズル所得
- 三 學術技藝ニ關スル諸般ノ所得
- 四 公債證書ノ利子
- 五 諸會社株式ノ利益配當金
- 六 官府ヨリ受ル俸給手當及賞勳年金
- 七 公共ヨリ受ル俸給手當金
- 八 人民相對ノ約定ニヨリ雇主ヨリ受ル給金手當賞與金及之ニ類似セル諸般ノ所得

れていたが、第37号の史料は欠落しており、現状において原文を確認することはできない¹²⁾。したがって、現在確認できるのは、所得税則修正案を紹介した高橋誠教授の論文に掲載されている内容に限られる。高橋誠教授の論文の注釈には、所得税則修正案の一部が抜粋されているが、非課税所得に該当する部分の抜粋はないため、所得税則修正案において、「營利ノ事業ニ屬セサル一時ノ所得」が挙がっていたかどうかは不明である¹³⁾。

しかし、課税対象所得の部分の抜粋はあり、それによると、所得税則修正案第1条では「凡ノ資産又ハ勞力ヨリ生スル所得全高一ヶ年三百圓以上ノモノハ左ニ記載スル科目ニ就キ此税則ニ依ツテ所得税ヲ納ムヘキモノトス」とし「一 官府又は公共ヨリ受ル俸給手當金及賞勳年金」「三 人民相對ノ約定ニヨリ雇主ヨリ受ル給金手當賞與金及之ニ類似セル諸般ノ所得」「四 商工業及商工ニ類似セル諸業ノ所得並勞銀」などを挙げている。すなわち、所得税則修正案においても、課税対象所得を資産又は労力によ

12) 『松方家文書』マイクロフィルム版資料目録58頁参照。

13) 現在確認できる所得税則修正案は下記のとおりである（高橋・前掲注(6)68頁）。

第一條、凡ノ資産又ハ勞力ヨリ生スル所得全高一ヶ年三百圓以上ノモノハ左ニ記載スル科目ニ就キ此税則ニ依ツテ所得税ヲ納ムヘキモノトス其同居ノ親族ニ屬スル所得ハ總テ戸主ノ所得ニ算入スル

- 一、官府又ハ公共ヨリ受ル俸給手當及賞勳年金
- 二、學術技藝ニ關スル諸般ノ所得併勞銀
- 三、人民相對ノ約定ニヨリ受ル給金手當賞與及之に（ママ）類似セル諸般ノ所得
- 四、商工業及商工ニ類似セル諸業ノ利益
- 五、貸預ケ及其他ノ資財ヨリ生ズル利益
- 六、公債證書ノ利子
- 七、諸會社株式ノ利益配當金

第二條 所得税ハ左ノ割合ヲ以テ納ムベシ

所得金高三百圓以上四百圓未滿	百分ノ一ヶ半
四百五十圓以上六百圓未滿	百分ノ二
六百圓以上九百圓未滿	百分ノ二ヶ半
九百圓以上	百分ノ三

第五條 第一條ノ所得アル者ハ毎年二月十五日限前年一月一日ヨリ十二月三十一日迄ノ所得高ヲ居住町村ノ戸長ニ届出ベシ、但本條ノ期限ニ至リ届出ヲナサ、ルモノアルトキハ戸長ニ於テ其所得見積ヲ立ツベシ

り生ずる所得を前提とすることにより、「營利ノ事業ニ屬セサル一時ノ所得」を間接的に課税対象外としていたと考えられる。

④ 所得税法草案

所得税法草案の第3条は、「左ニ掲クルモノハ所得税ヲ課セズ」としたうえで、「三 營利ノ事業ニ屬セサル一時ノ所得」と規定することにより、これを課税対象から除外している。この部分は、明治20年所得税法とまったく同様の規定ぶりになっている。所得税法草案は、その後、内閣及び元老院の審議を経て交付に至るまで、3度の修正なされているが、非課税規定である第3条については、まったく変更されないまま交付に至っている¹⁴⁾。

一方、課税対象所得は、第1条で「凡ノ人民資産又ハ營業其他ヨリ生スル所得金一ケ年三百圓以上アルモノハ此税法ニ依ツテ所得税ヲ納ムヘキ」と、所得税則修正案とほぼ同様に規定しており、この部分も変更されないまま交付に至っている。

14) 所得税法草案から明治20年所得税法までの非課税規定を比較すると次のとおりである。
(林・前掲注(8)342頁)。

所得税法草案	所得税法原案	第一次修正案	第二次修正案＝ 明治20年所得税法
第三条 左ニ掲クルモノハ所得税ヲ課セス 第一 軍人從軍中ニ係ル俸給 第二 官府又ハ公共ヨリ受クル旅費及ヒ傷痍疾病ノ恩給及ヒ孤兒寡婦ノ扶助料 第三 營利ノ事業ニ屬セサル一時ノ所得 第四 慈惠ノ目的ヲ以テ設立シタル場所ノ所得	第三条 左ニ掲クルモノハ所得税ヲ課セス 第一 軍人從軍中ニ係ル俸給 第二 官府又ハ公共ヨリ受クル旅費及ヒ傷痍疾病ノ恩給及ヒ孤兒寡婦ノ扶助料 第三 營利ノ事業ニ屬セサル一時ノ所得	第四条 左ニ掲クルモノハ所得税ヲ課セス 第一 軍人從軍中ニ係ル俸給 第二 官府又ハ公共ヨリ受クル旅費及ヒ傷痍疾病ノ恩給及ヒ孤兒寡婦ノ扶助料 第三 營利ノ事業ニ屬セサル一時ノ所得	第三条 左ニ掲クルモノハ所得税ヲ課セス 第一 軍人從軍中ニ係ル俸給 第二 官府又ハ公共ヨリ受クル旅費及ヒ傷痍疾病ノ恩給及ヒ孤兒寡婦ノ扶助料 第三 營利ノ事業ニ屬セサル一時ノ所得

⑤ 小 括

以上4つの草案を比較してみると、収入税法律案から所得税法草案に至るまで、課税対象所得は、資産又は営業等から生ずる、いわゆる経常的な所得を前提に規定しており、「營利ノ事業ニ屬セサル一時ノ所得」は、別途非課税規定によって除外するまでもなく、課税所得の定義の段階で、そもそも課税対象から除外されていたと考えられる。その上で、所得税法草案以後、確認規定といった意味合いで、別途非課税規定の項目に加えられたと思われる。

また、所得税法草案の説明書では、第3条の非課税所得について「免除ノ種類ハ各國小異同アリト雖（一）國庫ヨリ出テ、國庫ニ復ルモノ（二）救恤ニ屬スルモノ（三）所得トナラサルモノヲ免除スルニ外ナラス本條モ亦此例ニ據ル」と解説している¹⁵⁾。「營利ノ事業ニ屬セサル一時ノ所得」は、当該解説の(一)及び(二)のいずれにも該当せず、(三)に該当するものであることから、「營利ノ事業ニ屬セサル一時ノ所得」は、当時、所得として認識されていなかったことが読み取れる。そして、これらのことから明治20年所得税法が制限的所得概念を採用していたと解釈できる。

第2 元老院での議論

所得税法草案は、内閣に提出され、そこで多少手を加えられた。その後、元老院に提出され、元老院での各条文の読み合わせ及び議論により、さらに2度の修正が施されたうえで、所得税法として交付された。この項では、所得税法について審議された元老院会議筆記第534号議案¹⁶⁾の中から、退職金課税に関連する項目として興味深い部分を取りあげる。

内閣により修正された所得税法草案の第2条第1項では「官私ヨリ受クル俸給手當又ハ賞勲年金恩給金ハ直ニ其金額ヲ以テ所得トス」と規定されていた。明治20年2月23日に行われた元老院会議では、この部分に「交際

15) 大全・前掲注(7)406頁参照。

16) 『元老院會議筆記』後期26卷（元老院會議筆記刊行会、1964）151頁以下参照。

金及割賦賞與金」の文言を挿入し、「官私ヨリ受ケル俸給手當又ハ賞勲年金恩給金交際金及割賦賞與金ハ直ニ其金額ヲ以テ所得トス」と修正するか否かについて、議論された。

この点について、清岡公張は、交際金及び割賦賞與金の文言の挿入は不要で、仮に有用だとしても、補修をしなければ、第4条第3の「營利ノ事業ニ屬セサル一時ノ所得」の条文に抵触すると主張した。その理由として、三菱会社が郵船事業の閉鎖にあたり番頭や手代に数千万円の割賦賞與金を支給した例を挙げ、このような割賦賞與金は、10年、20年の勤労を積んで受けるものであるため、課税するのは苛酷であり、銀行会社等が通常毎年配給する割賦賞與金とは別のものとして規定しなければ、誤認を招く点を指摘した¹⁷⁾。

これに対し、尾崎三良は、清岡が例に出した三菱会社のようなケースはまれであり、交際金及び割賦賞與金の文言を挿入しなければ、少数者に対応したために、月給を少額に抑え、交際費や割賦賞與金等の臨時所得を多額にすることによる租税回避を、全体的に許容するような結果を招くと批判した¹⁸⁾。そのほか、山口尚芳は、「營利ノ事業ニ屬セサル一時ノ所得」

17) 原文は次のとおりである (元老院・前掲注(16)201頁)。

「交際金及割賦賞與金」ナル朱書モ無用ノ文字ナリト認ム若シ假ニ有用ノ文字ナリトセハ何トカ補修スルニ非スハ第四條第三ノ「營利ノ事業ニ屬セサル一時ノ所得」ト言ヘルニ抵觸ヲ致サン例ハ前キニ三菱會社ノ郵船事業ヲ廢閉セルヤ其使用セシ番頭手代等ニ數千萬圓ノ割賦賞與金ヲ配給セリ其他大店ノ番頭手代等ニハ此類ノ金圓ヲ分與スル^レ往往ニ之レ有リ此等ハ皆是レ十年二十年ノ勤功ヲ積ミテ賞受ル者ナルニ之ニ課税スルハ苛酷ニ陥ラン故ニ此處ニ言ヘル割賦賞與金トハ銀行會社等ノ通常毎年配給スル割賦賞與金ナル^レヲ示サ、レハ恐クハ誤解者ヲ生出スアラントス^レ

18) 原文は次のとおりである (元老院・前掲注(16)206頁)。カッコ書きは、筆者による。

十三番 (清岡公張) ハ前キニ「交際金」云々ノ朱書ニ對シテ定例ニ係ルトノ文字ヲ挿入セン^レヲ發義シ十一番 (渡邊清) ハ此朱書ヲ削除セント論セリ然ルニ政府ヨリ交付スル者ハ定例アレ^レ民間ニ在テハ大抵臨時ニ交付ス故ニ若シ此處ニ之ヲ掲ケサレハ銀行會社ノ役員等其月給ヲ少額ニ定メ交際又ハ割賦ノ金額ヲ多クシ此名義ノ下ニ逃税ヲ謀ル弊患ヲ生スルヤ必セリ思フニ或ル部分ニハ一時ノ交際金賞與金ニ係ル者アランモ此少數者ノ爲メニ全體ノ逃税ノ門口ヲ暫クヘキニ非サルナリ

に課税されないのは当然であり、定例の所得に課税するのも当然であるため、やはり、清岡が例に出した三菱会社のような不時の慰労金等の一時の所得は、もとより課税されない所得であると解釈すべきだと意見した¹⁹⁾。このような議論の末、第2条第1項に、交際金は手当金の中に含まれると解釈すべきとして追加されず、割賦賞与金は恒常的なもののみを指すものとして追加された。その結果、第2条第1項では、「官私ヨリ受クル俸給手当金又ハ賞勲年金恩給金及割賦賞与金ハ直ニ其金額ヲ以テ所得トス」と修正された。

ここで注目したいのは、この元老院での議論において、退職金が「營利ノ事業ニ屬セサル一時ノ所得」に分類されると明言され、その点については、誰からも反論が上がらず、肯定されている点である。そして、そのような結論は、第3③及び④で紹介するような、経済学における制限的所得概念の理屈からではなく、永年の勤労の成果に対し課税するのは苛酷であるとの社会政策的な配慮から導き出されたことは、清岡の発言から明らかである。すなわち、退職金は、この元老院での議論を源流として、社会政策的な配慮のもと、割賦賞与金との区別のため、「營利ノ事業ニ屬セサル一時ノ所得」に分類され、明治20年所得税法施行以後、課税対象から除外されることとなったのである。

第3 所得概念の分析

① 序説

本章第2で述べたとおり、明治20年所得税法では、退職金は「營利ノ事業ニ屬セサル一時ノ所得」に該当するものとして課税対象外の所得として

19) 原文は次のとおりである（元老院・前掲注(16)213頁）。

營利ノ事業ニ屬セサル一時ノ所得ニ課税セサルモ定例ノ所得ニハ課税スルヲ當然トス故ニ某議官ノ陳スル如キ不時ノ慰労金等ハ即チ一時ノ所得ナレハ素ヨリ課税セス其割賦賞與金ニシテ定例ノ所得ニ係ル者ニハ課税シテ可ナリ又官史ノ受ル交際金ニハハ免税スヘキモ其他ノ交際金ヲ受ル者ニハ課税シテ可ナリ然ラサレハ第二項ト權衡ヲ得サン本官等修正ヲ加ヘタル理由ハ大略此ノ如シ

取り扱われていた。では、「營利ノ事業ニ屬セサル一時ノ所得」を課税対象外とするという発想は、どこから生まれたのであろうか。明治20年所得税法説明書の総説では「本案ヲ調理スルニ先チ課税法ノ得失ヲ撰定スルヲ必要トスルヲ以テ從來所得税ヲ施行セル各國即チ英佛獨澳伊等ノ該税沿革及其成績ヲ考慮スル」とあり、各国の税法を参考にした旨が記されている²⁰⁾。その上で、本来所得税は、収入から、それに要するコストを控除した純収入に均等に課税されるべきであるため、イタリア・ババリアなどの特定の所得に課税する仕組みは適当ではなく、イギリス・オーストリア・プロイセン等の一般収入に対して課税する方法を採用したとある²¹⁾。課税対象を一般収入とする点が共通であっても、財政学の分野では、さらに進んで、明治20年所得税法の源流が、分類課税方式のイギリスにあったのか、総合課税方式のプロイセンにあったのかについて盛んに研究が行われている²²⁾。しかし、いずれが源流であっても、課税対象所得の概念に

20) 明治20年所得税法制定当時のわが国における外国税制の摂取の状況については、織井・前掲注(2)155頁以下を参照。

21) 原文は次のとおりである(大全・前掲注(7)405頁)。

収入アルノ或ル種類ヲ除キ他ノ種類ニ課税スル伊太里、巴華里ノ如キ施行センニハ、被税者ハ課税アルノ種類ヲ避ケテ該税外ノ種類ニ就テ収入ヲ求メントシ、大ニ民間經濟ニ變動ヲ起スヘク、或ハ土地ノ如キハ其租税他ニ比シテ負担重キカ為メニ之ヲ除クトスレハ右ノ傾向ヲミサルトスルモ、元來所得税ナルモノハ人民カ其収入上ニ要スル租税若クハ負債若クハ消費量等ヲ扣除シタル餘ノ純収入ニカスルモノトスレハ獨リ租税ノ重キ種類ハ其所得税ヲ除キ輕キモノハ之ニ課スルカ如キハ却テ不均一ニシテ本税賦課ノ本旨ニ背馳スヘシ然ラハ英澳普諸國等ノ一般収入ニ向テ課税スルノ精神ヲ採用スルヲ至當ナルヘシト認メリ

22) 高橋誠教授は、当時留学帰りの大蔵官僚によって作成された明治17年所得税則は、根本的な点でイギリスの所得税制に範をとる開明的なものであった。その後、大蔵省は国家体制にふさわしいプロシアの所得税制に範をとる方向へ転換し、作成されたものが所得税則修正案であるとする(高橋・前掲注(6)57頁以下)。

藤井誠一教授は、明治政府の国家および法体制準備の全般的動向はプロイセン的な方向にかたまりつつあったため、大蔵省のイギリス型の所得税則の思想は根底に残されているものの、ルードルフの収入税法草案が所得税法草案に最も大きな影響を与えているとする(藤井・前掲注(4)114、142頁)。

林健久教授は、明治20年所得税法制定当時のわが国では、まだ資本主義の概念が浸透しておらず、会計秩序さえ確立していない状況で、内的要請から所得税が導入されたとは

ついて制限的所得概念をとる点で、両国は一致する²³⁾。本稿は、課税所得の範囲の検討を目的としているため、課税所得の範囲が同じであれば、それを分類して課税するか否か、いずれの課税方法が源流であったかという議論は関係しないので、その点について本稿では検討しない。

② 明治20（1887）年当時のプロイセン及びイギリスの所得税における所得概念

ここで、明治20（1887）年所得税法導入当時のプロイセン及びイギリスの所得税における所得概念が制限的所得概念であったことについて、確認しておきたい。

プロイセンでは、その当時、1851年5月31日に所得税の原型となる「階級税及び階層別所得税の導入に関する法律（Gesetz über die Einführung einer Klassen- und klassifizierten Einkommensteuer）」が成立している。これによると、階級税は、労働者・手工業徒弟・奴婢・労働者に近い小地主・小業者が納税義務者となり、階級別所得税は、土地・建造物からの所得、利子・賃料・資本収益からの所得、商工業・借地・労働・知的職業その他の収益業務からの所得が課税対象とされていた²⁴⁾。つまり、いずれも経常的な所得のみを課税対象とするものであった。後にこの1851年の

↘考えられない。政府は、当時、後進国であったわが国に、急激に近代税制を作り上げる必要性から、諸国の税制を広く検討したうえで草案を作成し、制度のみを移植した。草案は、その中でもプロイセンの税制にもっとも強く依拠していることに注目すべきであるとす（林・前掲注（8）295頁以下）。

牛米努氏は、プロイセン型のルードルフの収入税法草案はあくまで参考案にすぎず、イギリス型の松方正義の所得税則が出発点であるとする。その後、軍費拡大の要求に応えるため、予算拡大が急務であった大蔵省は、所得税を早期導入したいという意図から、イギリス型の所得税則を修正した所得税則修正案を廃案し、賦課徴収が簡易なプロシア型に範をとった所得税法草案を作成したとする（牛米・前掲注（2）439、471頁以下）。

23) 詳細は、第1章第3②を参照。

24) 佐藤進「革命と反革命の過程におけるプロイセンの所得税立法」社会科学研究11巻1号（1959）103頁。

階級税及び階級所得税は、1873年に階級税の全国化、免税点設定、身分階級から所得階層への区分の変更などが行われ、1883年にも免税点の引き上げ、中小所得への個人的斟酌の拡大などの改正がなされたが²⁵⁾、抜本的な改革には至らず、1891年のミケル (Johannes von Miquel, 1821~1901) の改革まで少なくとも形式上は維持された²⁶⁾。そして、1891年のプロイセンの所得税は、所得の源泉から周期的反覆的にもたらされるものだけを所得とする源泉説と、一定期間内における財産の純増加を所得とする純資産増加説との、いずれに該当するかという、源泉説を基礎とするものであった²⁷⁾。

一方、イギリスの所得税は、1799年にウィリアム・ピット (William Pitt, 1759~1806) により世界で初めて創設されたが、ピットの所得税は、1802年にアンミンの和約により一旦廃止された。翌年の1803年に交戦が再開されると、アディントン (Henry Addington, 1757~1844) により所得税が再び施行された。このときに、アディントンによって、イギリスで初めて源泉徴収制度が導入された。アディントンの所得税は、1815年の終戦まで継続されたが、1816年に廃止された。その後、イギリスの所得税は、1842年にピール (Robert Peel, 1788~1850) により再導入されるという経緯をたどっている²⁸⁾。イギリスの所得税における所得概念も1891年のプロイセンの所得税と同様に、源泉説の原理に立ち²⁹⁾、偶発的に発生する一時的な所得には、所得税を課さないことを原則としていた³⁰⁾。

ただし、当時のプロイセン及びイギリスの両国がいずれも偶発的・一時

25) 佐藤進「イギリスの所得税とプロイセンの所得税についての覚書」『井藤半彌博士退官記念論集』(1960) 310頁。

26) 佐藤・前掲注(24)「所得税立法」64頁。

27) 佐藤・前掲注(25)「覚書」317頁。

28) 小山廣和「イギリス所得税の成立と源泉課税制度の導入」『税財政と憲法』(有信堂高文社, 2003) 410頁。

29) 佐藤・前掲注(25)「覚書」317頁。

30) 大原一三「英国税法における所得概念 (三)」税学33号 9頁。

的な所得を課税対象外としていても、わが国独特の制度である退職金に相当する所得分類は、両国に存在しなかったため、退職金を偶発的・一時的な所得に分類し、課税対象としたのは、第2の元老院での議論でみたとおり、わが国独自の判断によるものである³¹⁾。

③ 明治20（1887）年当時のプロイセン及びイギリスの経済学における所得概念

本章第1で紹介したとおり、ルードルフの収入税法律案がプロイセンの所得税に範をとり、松方正義の所得税則がイギリスの所得税に範をとることから、わが国の所得税は、プロイセン及びイギリスの所得税に強く影響を受けているといえる。そして、本章第3②では、その両国の所得税がいずれも所得概念について源泉説、すなわち制限的所得概念を採用していることを確認した。ここでは、なぜ当時、両国が源泉説を採用していたのか、両国の経済学における所得概念の変遷を通じて確認したい。

所得税の課税対象となる所得概念には、対立する2つの概念がある。所得の源泉から反覆的・継続的に発生する所得のみを課税対象とする源泉説（Quellentheorie）・周期説（Periodizitätstheorie）と、一定期間の純資産の増加を所得とし、臨時的・偶発的な所得も含めて課税対象とする純資産増加説（Reinvermögenwachstheorie）である。

ドイツで初めて所得概念の公式化を試みたのはヘルマン（Hermann）で

31) 山崎彰「三月革命後プロイセン階級税・等級所得税制の成立」歴史72巻（1989）27頁によれば、1951年に先立ち1947年に提出された「穀粉・屠畜税廃止、階級制限、所得税法律法案」では、課税対象所得を「不動産所得、利子・配当所得、事業所得、給与所得、退職所得」としている。

しかし、同法における課税所得は、① 土地財産からの所得、② 資本財産からの所得、③ 営業収益あるいはなんらかの営利業務（俸給を含む）からの収益、と解されており（中田清「1891年プロイセン所得税法と基準性原則」修道商学48巻1号28頁、佐藤進『近代税制の成立過程』（東京大学出版会、1965）265頁）、この中に臨時的な所得であるわが国の退職所得に相当する所得が含まれると考えられない。山崎彰教授は、勤労性の所得であることのみで、臨時的な所得である退職所得も加えたと思われる。

あり³²⁾、ヘルマンは、1832年に所得を「一定の期間にある者の減少せず存続する基幹財産に新たに附加し、それ故に自由に使用し得る所の、経済財或は交換財の総額である」と定義し、広く承認を得た³³⁾。さらに、ヘルマンは、資産の無償取得による所得は、分配による所有者の変更にすぎず、全国民所得が増加したものではないため、これを無視することができるとした。ヘルマンの考えによると、一時的・偶発的・臨時的な所得は課税対象から外される。その後、ヘルマンの影響を受け、ロッシャー (Wilhelm Rosher) が1854年に、贈与・相続・遺贈・富くじによる所得を除外して所得を定義する見解を発表し、コーン (Gustav Cohn) が1885年に、規則的反覆制を基準として所得を定義する見解を発表した³⁴⁾。さらに、その11年後の1896年にシャンツ (Georg Schantz) が³⁵⁾、純資産増加説をフィナンツ・アルヒーフ誌で発表した³⁵⁾。シャンツは、ヘルマンの定義を「与えられた期間中の純財産の増加」と要約して解釈することにより、純資産増加説を導き出した³⁶⁾。

このように、純資産増加説の登場は、明治20 (1887) 年所得税法制定の9年後であり、この当時において、純資産増加説はまだこの世に存在していなかったことから、プロイセン・イギリスのいずれの所得税における所得概念も、当然に源泉説、すなわち制限的所得概念を採用していたことが分かる。

④ 明治20 (1887) 年所得税法制定当時のわが国の認識

本章第3③では、プロイセン・イギリスの経済学における所得概念の変遷をたどり、明治20年所得税法制定当時において、純資産増加説がまだ存

32) 上野隆也「純資産増加説の現代的意義」国際会計研究会年報 (2010) 153頁

33) 清永敬次「シャンツの純資産増加説(-)」税学85号7頁。

34) 金子宏「租税法における所得概念の構成(-)」法協83巻9・10合併号 (1966) 83頁。

35) 清永・前掲注(33)9頁。

36) 佐藤進『現代税制論』(日本評論社, 1970) 118頁。

在しなかったことを確認した。次にこの項において、当時のわが国では、どの程度のレベルで経済学が学習され、所得概念をどのようにとらえていたのかを確認したい。

制限的所得概念の根底には、所得は樹木に実る果実のように反復的・継続的な源泉から生ずる所得であるべきだという思考がある。このような思考は、イギリスの土地が富の主要形態であり、限嗣不動産権が家の富と権力を維持するための重要な手段であったという、農業中心経済に端を発している。当時、生涯不動産権者と受託者は年々の収穫物の処分権を有していたが、土地を売却することは許されなかった。このような状況から、利潤をもたらす商取引やその他営利取引は課税対象とし、取引活動をなすほど頻繁でない限り投資変更は課税対象とせず、両者を区分すべきと考えられていた³⁷⁾。

明治20年所得税制定当時、わが国にあった経済学の書籍をみると、明治11年に出版された『訓蒙経済概論』では、第3章において「資財及び利得ノ事」と題し、農民が使用する鋤にたとえて、資本とそこから生ずる収益についての説明がなされており、資本と所得の概念は、明治維新以後のわが国において、早い段階から理解されていたことが分かる³⁸⁾³⁹⁾。このこ

37) R. グード著（塩崎潤訳）『個人所得税』（今日社、改訂版、1976）196頁。

38) ラート・ヒュブネル（Hubner Otto）著、ル・ハルジー・ド・ボリュエ（Le Hardy de Beaulieu, Charles）訳、大塚成吉重訳『訓蒙経済概論』（博聞社、巻ノ一、1877）12頁以下。国立国会図書館デジタルアーカイブにて閲覧可。

国立国会図書館、近代デジタルライブラリー、〈<http://kindai.ndl.go.jp/info:ndljp/pid/799041/16>〉（最終閲覧日平成24年4月18日）。

39) 原文は次のとおりである。

茲ニ二人ノ農夫アリ、甲ハ一鋤ノ鋤ヲ所持シテ、土地ノ幾分ノ耕耘スルヲ得ズ、故ニ鋤アレバ多少ノ利益ヲ得可ク、鋤ナケレバ之ヲ得ル能ハズ、然ルニ乙若シ甲ノ鋤ヲ借ント欲スルヱハ、甲必ズ辭シテ曰ン、今此鋤ヲ汝ニ貸スヱハ、我レ之ヲ使用シテ得タル収穫即チ穀菜ハ、今後必ズ得ル能ハズ、故ニ一日モ之ヲ汝ニ貸ス能ハズト、然ルニ乙強テ之ヲ借ルヱハ、自己ノ勤勞ト、此鋤トニ因リテ得タル収穫ノ一部、若クハ之ヲ鬻賣シタル代價ノ一部ヲ以テ甲ニ分與シ、其耕耘ヲ妨ゲタル損害ノ補償ヲナサザル可ナラズ、是レ貸借上至當ノ道ナリ

とから、第2で紹介した明治20年2月23日の元老院における議論において、山口尚芳が「營利ノ事業ニ屬セサル一時ノ所得」に課税されないのは当然であり、定例の所得に課税するのも当然である旨の発言をしたことに納得できる。しかし、そのような資本と利益の区別という制限的所得概念の理屈からは、労務の対価としての性質をもつ退職金が、課税対象外になるという結論は導き出せない。したがって、退職金が「營利ノ事業ニ屬セサル一時ノ所得」に該当し、課税対象外とするという結論は、やはり、政策的配慮によるものであろう。

また、明治20年所得税法制定にあたり、当時の大蔵省では、フランスの経済学者ポール・ルノア・ポリュー (Leroy-Beaulie, Paul) の『租税論』⁴⁰⁾ (大蔵省租税局訳、博聞社、1886年)の影響を大きく受けており、その一部「一般ノ歳入税ハ関稅負担ノ不平均ヲ修正スルカ為ニシテ、中等以上ノ人民ニ課スル者ナリ」との立場を、そのまま所得税則の提案理由として採用しているほどである⁴¹⁾。しかし、ポリューは、租税論で、資産性の所得と勤労性の所得の負担の均衡について述べているものの、課税所得の範囲を決定する所得概念そのものについては述べていない⁴²⁾⁴³⁾。したがっ

40) ポール・ルノア・ポリュー著、大蔵省租税局訳『租税論』(博聞社、1886年)。国立国会図書館デジタルアーカイブにて閲覧可。

国立国会図書館、近代デジタルライブラリー (上巻) <<http://kindai.ndl.go.jp/info:ndljp/pid/799974>>、(下巻) <<http://kindai.ndl.go.jp/infondljp/pid/799975>> (最終閲覧日平成24年4月18日)。

41) 牛米・前掲注(2)453頁。

42) ポリュー・前掲注(38)下巻34頁以下参照。

43) 原文は次のとおりである。

人ノ勞働ニ由リテ得ル者ニシテ永遠ヲ期スヘカラサル一時ノ歳入ト貯蓄シタル資本ヨリ得ル者ニシテ確乎タル永世ノ歳入トハ賦課ノ輕重ヲ異ニシ一時ノ歳入ハ永世ノ歳入ヨリ輕フセサルヘカラス即チ一ニ輕フシ一ニ重フスルトハ割合ヲ云フ者ニシテ敢テ實際ノ負債ニ於テ輕重アラシムヘシト云フニアラス實ニ歳入ニ二種ノ大區別アルヲ示ス者ナリ例ヘハ甲某アリ毫モ財産ヲ有セス一身ノ勞働材能勉強ヲ以テ毎年一萬「フランク」ノ歳入ヲ得ルニ隣人ノ乙某ハ勞セス苦セスシテ資本ノ利子若クハ地代トシテ毎年一萬「フランク」ヲ得ン此時ニ當リテ甲乙共ニ均ク租税ヲ課スヘキカ曰ク否ナ決シテ然ルヘカラス甲某カ得ル所ノ

て、明治20年所得税法において、制限的所得概念が採用されたのは、当時学習されていた経済学の一般的な理解から導き出された結果であると思われる。

第4 小 括

これまでみたとおり、制限的所得概念の根底には、イギリスの封建的な制度のもと、土地の譲渡など資本取引に該当する取引を含まず、反覆的・継続的な源泉から発生するものを所得としてとらえるという思考がある。その思考を、ドイツでは、1832年のヘルマンに端を発し、ロッシャー、コーンらが源泉説・周期説として発展させた。そして、その11年後の1896年に、包括的所得概念のもととなるシャントツの純資産増加説が発表された。一方、わが国の明治20（1887）年所得税法導入は、シャントツが純資産増加説を発表する9年前のことであるから、プロイセン・イギリスにならない、わが国の明治20年所得税法も、当然に制限的所得概念を採用していたと考えられる。

次に、当時退職金が課税対象外とされた理由について検討してみると、たしかに明治20年所得税法は、制限的所得概念を採用しており、元老院での議論においても、退職金に相当する所得は、「營利ノ事業ニ屬セサル一時ノ所得」に該当するという解釈から、課税対象外とされた。しかし、反覆的・継続的な源泉から生ずるものを所得としてとらえる制限的所得概念の思考によると、労務の対価としての性質を持つ退職金を所得ではないと解釈することはできない。したがって、退職金は、反覆的・継続的な源泉から生ずるものを所得としてとらえる、制限的所得概念の理屈を純粹につきつめた結果として、課税対象外になったのではなく、社会政策的な配慮

ノ一萬「フランク」ニハ貯蓄ニアテサルヘカラサル部分アリ其性質タル早晚消滅スヘキ者ニシテ永遠ノ歳入ニアラス故ニ之ニ正平ナル租税ヲ課セント欲セハ其一萬「フランク」ヨリ甲某カ老後生計ノ備ヲナシ又幾許カ家族ニ資産ヲ遺スカ為メニ貯蓄セサルヘカラサル部分ヲ省カサルヘカラス

から、臨時的なものは所得ではないとする制限的所得概念の理屈を利用して、意図的に課税対象外に振り分けられたにすぎない。

第 2 章 昭和13 (1938) 年改正により 退職金課税がなされるまでの経緯

第 1 退職金の歴史 (昭和13年まで)

① 序 説

第 1 章では、わが国最初の所得税法である明治20年所得税法において、退職金が課税対象外とされた経緯について、草案、元老院での議論、範をとった外国の税法及び経済学の観点から多角的に検証した。その結果、わが国独自の制度である退職金は、反覆的・継続的な源泉から生ずるものを所得としてとらえるという、制限的所得概念の理屈を純粹につきつめた結果として、課税対象外になったのではなく、社会政策的な配慮から、臨時的なものは所得ではないとする制限的所得概念の理屈を利用して、意図的に課税対象外の項目へ振り分けられたことを論証した。

本章では、まず、第 1 において、昭和13年に退職金が課税対象とされるまでの、わが国における退職金制度の変遷を確認する。次に、第 2 において、明治20年所得税法の実務解説書を分析することにより、明治20年所得税法制定当時、すなわち、わが国における所得税誕生の時点からすでに発生していた、退職金課税の問題点を浮き彫りにしたい。そして最後に、第 3 において、その後の退職金課税の変遷をたどり、税制が退職金制度に少なからぬ影響を及ぼしていった過程を明らかにしたい。

② 2つの発祥

わが国の退職金制度の発祥には、2つの源流がある⁴⁴⁾。1つは、江戸

44) 氏原正次郎「退職金制度の性格と今後の方向」季刊労働法20号(1956)162頁。ただし、氏原正次郎教授は、強制貯金と恩恵の退職金(暖簾分け)の2つが原型としており、雇

時代の暖簾分けに端を発し、財閥系企業において発展していった流れと、もう1つは、明治維新以降の産業発達期において、有用な人材確保のため労働者の足留め対策として発祥した流れである。

退職金制度の原型は、前者の暖簾分けにあるとする説が有力である⁴⁵⁾。これは、末弘巖太郎名誉教授の「元来退職手当の慣行は資本主義以前の伝統的労働関係に其端を發するものである。」「労働者が永年安い賃金で無事に勤めを仕上げると、雇主はそれに對する慰労若しくは謝禮の意味で暖簾分けをしてやるとか其他現在の退職手当に相當する何等かの贈與的給付をする」⁴⁶⁾という説を支持するものである。さらに、この説を支持する文献には、歴史的沿革を示すものとして三井家の「宗竺遺書」の記述が紹介されている⁴⁷⁾。

三井家の宗竺遺書は、日本古来の伝統的美風である家族制度の精神に則り、同族の処世法、商売上の措置、奉公人に対する注意等を規律しているもので、享保7（1733）年に三井家二代目のあるじ、三井八郎右衛門高平が作成したものである。松下傳吉氏は『財閥三井の新研究』で、この宗竺遺書を現代的に約して紹介している⁴⁸⁾。そこには「一。使用人に對しては、慈悲の心を以て優遇しなければならぬ。使用人の吉凶に關する費用は積立金から出してやらねばならぬ。其他使用人の退職手当や特別賞與も積立金から出さねばならぬ。同族には特別賞與は必要でない。」と記されており⁴⁹⁾、江戸時代から三井家等の財閥では、使用人への恩典的措置とし

ゝ用者全額負担の満期賞与と暖簾分けの2つを原型と考える本稿とは、若干見解を異にする。

45) 同様の見解をとるものとして、工藤信夫『高齢化時代の退職金・年金制度』（日本経営者団体連盟弘報部、3刷、1981）11頁、曾根田郁夫「日本の企業年金 昭和60年度版」（東洋経済新報社、1985）110頁、青木宗也『労働法大系』「退職金」（有斐閣、1963）145頁、石橋洋「退職金の法的性格と支給条件の有効性」労働法律旬報1141号（1986）40頁、藤林敬三『退職金と年金制度』（ダイヤモンド社、1956）30頁、氏原・前掲注(44)164頁。

46) 末弘巖太郎「退職手当と退職積立金法案」中央公論昭和10年9月号（1935）101頁。

47) 工藤・前掲注(45)11頁、藤林・前掲注(45)31頁。

48) 松下傳吉『財閥三井の新研究』（中外産業調査会、1936）15頁以下。

49) 松下・前掲注(48)18頁。

なお、積立金とは、宗竺遺書によると、毎年の収入の一定額を積み立て、残りを同族各家に定率に分配するよう指示されており、その積立部分をさすと思われる。

て退職金制度が取り入れられていたことが分かる。この説から退職金の概念にアプローチするならば、退職金は、あくまで使用者の謝意にもとづく贈与によって受けるものであり、被用者に予見することはできないものである。さらに、当初からの約定なく、年季奉公あけに暖簾分けにより屋号を許されるという状況は、退職時に営業権の生前贈与を受ける状況と同様である。したがって、この説からのアプローチであれば、退職金は、まさに、予測不能な贈与により取得する所得として「營利ノ事業ニ屬セサル一時ノ所得」に該当することとなり、この暖簾をもって被用者が商売を始めれば、その所得に対して課税がなされるという制限的所得概念の理屈につながる。

一方、上記の暖簾分けに端を発する退職金制度とは別に、明治維新以降のわが国では、急速な産業の工業化がすすみ、有用な人材の確保のため足留めとしての退職金制度が発祥した。たとえば、明治初期の鉄道建設を担当した工部省鉄道寮は、京都・大阪間の鉄道建設の人材確保に、職人・人足の供給請負を専門とし、実際の作業請負を行わない、現在の人材派遣業のような業者に強く依存した。鉄道寮は、自ら労働者の適性を確認することなく、労働力を確保しようとした結果、質の悪い労働力を使用する羽目に陥った。これを改善し、有用な人材を確保するため、鉄道寮は、明治5～6（1872～73）年頃より定雇制を導入した。定雇制では、5年の年季が定められ、年季明け後は優先的に再雇用されることが約束されており、やむを得ず年季明け後に退職する者については、満期賞与が支給されることとなっていた⁵⁰⁾。この満期賞与は、財閥系の暖簾分けとは全く別の起源から発祥した退職金の原型である。

このように、官業において労働者確保を目的とする使用者全額負担の退職金の制度が誕生する一方、明治38（1905）年の鐘紡紡績株式会社、明治42（1909）年の三菱長崎造船所をはじめ、民間企業では、労使共同負担の

50) 西成田豊『退職金の140年』（青木書店、2009）19頁以下。

共済制度が発足した。このほか、当時は、強制預金とも表現される、労働者の意思にかかわらず、賃金の一部を天引きし、その労働者名義で貯金をし、退職等するまで引き出せない制度によっても退職金が支払われていた⁵¹⁾⁵²⁾。これらの労働者の足留めのために、予め労働条件として明示されたものを受ける退職金や、本人拠出分の払い戻しによる退職金からは、恩典や贈与という性質をみいだせない。これらはまさに、労働の対価というべきものである。したがって、江戸時代の暖簾分けを起源とする退職金と、明治時代以降の足留めを起源とする退職金は、全く異なる性質の所得であるといえる。しかし、退職金の性質をはかるときには、両者を結びつけた議論がなされ、そのことが税制上の不均衡を生じさせる原因になっている。

③ 立法による退職金制度の強化

明治30年代になると、わが国にも近代的労働運動の萌芽がみられ、明治30年代から40年代にかけて、本章第1②で前述した強制貯金に対する職工の不満が高まり、労働争議が頻発した⁵³⁾。その結果、わが国の退職金制度は、労働者保護の観点から、立法による強化が図られていく。明治44

51) 氏原・前掲注(44)162頁

52) 土屋喬雄校閲『職工事情』（生活社、復刻版、1948、初版1903年）には、業種ごとに明治36年の発刊当時の労働事情の調査結果がまとめてある。第二巻231頁には、印刷職工事情として、「職工奨励貯蓄及補給規則摘要」として下記の記載がある。

- 一、職工ト稱スルハ舎工傭年期習業生徒ヲ云フ此等ノ者ハ此規則ニ従ヒ必ス貯蓄金ヲナスヘク又補給ヲ受クル資格者トス
- 七、貯蓄金ハ左ノ場合ノ外拂戻サル、ルモノトス且拂戻期限ハ其事件ノ起リタル日ヨリ向フ十五日以内トス
 - 一、本人ニ於テ手續ヲ經テ退舎シ又ハ當舎ノ都合若クハ事故ニ依リ退舎セシメタル時
 - 一、本人死亡シ父兄親族等ヨリ正當ノ届出アリタルトキ
 - 一、徴兵令ニヨリ入營スルモノ又ハ天才地變ニヨリ避クヘカラサル事變アリタル時
 - 一、退舎後一百日ヲ經過拂戻ノ請求ヲナサ、ルトキハ放棄シタルモノト見做シ其金額ハ補給積立金ニ振替整理シ拂戻ヲナサ、ルモノトス

53) 藤林・前掲注(45)32頁。

(1911) 年の工場法制定後、大正 5 (1916) 年には、工場法施行令が交付された。工場法施行令第23条では、死亡又は解雇に対し賃金を支給する旨及び強制貯金の全額返還が義務付けられている⁵⁴⁾。その後、大正 15 (1926) 年には、工場法施行令が改正され、第27条の 2 において、解雇予告及び解雇予告手当の支給が制度化されていく⁵⁵⁾。

その後、昭和 2 (1927) 年の東京渡辺銀行等の休業を契機に勃発した、金融恐慌により、わが国の企業では、産業合理化と企業整備にともない、大量の人員整理が行われた。そして、これに対する首切反対、解雇手当の増額、退職手当の確立等を要求する労働争議が頻発し、その影響により、退職金制度は、従来の慣行的・使用者の自由裁量的な取り扱いから、次第に規制化された内容のものへと変化していった。

また、この当時には、退職金制度の普及率も高まってきており、昭和 10 年 7 月に社会局が常時 10 人以上を使用する工場及び鉱山について行った調査結果をみると、退職金規定を有しているものは、工場法が適用される 30 人以上の工場では、1,755 工場 (総数の 17%)、その労働者数は、617,998 人 (総数の 47%) であり、鉱業法適用の 30 人以上の鉱山では 144 鉱山 (総数の 24%)、その労働者数は、133,439 人 (総数の 61%) と半数近い普及率を示している。さらに、規模別でみると大規模の工場・鉱山での発達が著しく、規定を有するものは、工場・鉱山合わせて 10~30 人未満の事業所では、事業所数で 2%、労働者数で 3% しかないのに対し、100 人以上の事業所では、事業所数で 36%、労働者数で 60% となっていた⁵⁶⁾。

一方、退職金制度強化の足取りを見てみると、昭和 6 (1931) 年の満州

54) 【工場法施行令第23条】工業主ハ職工ノ死亡若ハ解雇ノ場合又ハ農商務大臣ノ定ムル場合ニ於テ権利者ノ請求アリタルトキハ遅滞ナク賃金ヲ支拂フヘシ

前項ノ場合ニ於テ積立金、信認金其ノ他何等ノ名義ヲ用キルニ拘ラス職工ノ貯蓄金ハ遅滞ナク之ヲ返還スヘシ

55) 【工場法施行令第27条ノ 2】工場主職工ニ對シ雇傭契約ヲセムトスルトキハ少クトモ十四日前ニ其豫告ヲ為スカ又ハ賃金十四日分以上ノ手當ヲ支給スルコトヲ要ス

56) 藤林・前掲注(45)35頁。

事変後、軍需工業は急激に発展したが、労働力の調達は、もっぱら臨時雇いの形態によって行われ、昭和10（1935）年における臨時工の数は30万人を超えていた。労働人口は増えたものの、臨時工には、退職手当等の産業福利施設は適用されなかったため、労働者保護の声が高まり、また、一時的な好景気の反動に備えての失業対策のため、政府は、退職積立金及退職手当法案の立案にのりだした。

その結果、退職積立金及退職手当法が、昭和12（1937）年1月1日に施行された。そして、その退職金積立金及び退職手当法の内容は、いわば強制預金を国家で強制したものであった⁵⁷⁾。すなわち、使用者は、労働者の賃金から一定額を天引きし、それを使用者の責任において貯蓄し、各人別に積み立てる⁵⁸⁾。それと合わせて、使用者は、労働者のために自らも拠出した金額を貯蓄しなければならず⁵⁹⁾、労働者及び使用者の双方の拠出により退職金原資を準備させようというものである。そして、労働者拠出分は、退職事由を問わず、全額返還が義務付けられていたが⁶⁰⁾、使用者拠出分については、勤続年数等による積立額の増減や、退職事由による差別化を認めており、使用者の裁量が認められていた⁶¹⁾。使用者側の裁量が認められていることから、使用者拠出分については恩恵的給付である

57) 氏原・前掲注(44)166頁。

58) 【退職積立金及退職手当法第11條】事業主ハ勅令ノ定ムル所ニ依リ労働者ノ賃金ノ中ヨリ其ノ百分ノ二ニ相當スル金額ヲ各労働者ニ代リ其ノ名義ヲ以テ退職積立金トシテ積立ツベシ

【退職積立金及退職手当法第16條】事業主ハ勅令ニ定ムル所ニ依リ毎年一回以上一定ノ期間末ニ於ケル労働者ノ其ノ期間中ノ賃金ノ百分ノ二ニ相當スル金額ヲ退職手当積立金トシテ遅滞ナク積立ツベシ

59) 【退職積立金及退職手当法第17條】事業主ハ前條ノ退職積立金ノ外勅令ニ定ムル所ニ依リ毎年一回以上一定ノ期間末ニ於ケル労働者ノ其ノ期間中ノ賃金ノ百分ノ三以内ニ於テ行政官廳ノ認可ヲ受ケタル金額ヲ退職手当積立金トシテ遅滞ナク積立ツベシ

60) 労働事情調査所『退職積立金及退職手当法詳解』（モナス、1936）88頁。

61) 【退職積立金及退職手当法第18條】前二條ノ退職手当積立金ハ計算期毎ニ其ノ期間中ノ賃金ニ比例シテ労働者別ニ計算ヲ明ニスベシ但シ前條ノ退職手当積立金ニ限り事業主豫メ行政官廳ノ認可ヲ受ケタルトキハ勤務年限、勤務状態其ノ他ニ依リ異ル率ヲ以テ労働者別ニ計算スルコトヲ得

と見解もあるが⁶²⁾、背信行為でも行わない限り、法制によって予め約定され、受け取る権利が保証されている退職金に、恩典・贈与という定義はそぐわない。

退職金の意義については、昭和20年代中盤に労働問題として盛んな議論が行われていた。この点については、別稿で改めて検討するが、それ以前の工場法や退職積立金及退職手当法制定の時点でも既に議論はなされていた。たとえば、退職積立金及退職手当法制定に伴い、全国産業団体連合会が提出した陳述書には、「所謂退職手当は労務者の勤続に對する事業主の慰勞乃至感謝の表徴として、事業主が勤務中における賃金其の他の給與の外に之に加へて特に贈與するものにして、事業主の當然負擔の義務を負ふべき報酬の一種と見做さるゝべきものにあらざ。」としている⁶³⁾。また、工場法制定の過程において、臨時商業会議所連合会が出した「工場法案の要領」関する決議では、資本と労力の関係を法規に委ねることは、わが国において、両者に存在してきた、温情的美風を損なうとしている⁶⁴⁾。

すなわち、使用者側は、退職金を明治維新以後の労働者の足留めに端を発した賃金的要素を持つものであると解釈すれば、労働者に権利を与えることとなり、支払義務を負うことになる。しかし、退職金を江戸時代の暖

-
- ㄨ 【退職積立金及退職手当法施行規則第27條】 勞働者左ノ各號ノ一ニ該當スル事由ニ因リ解雇セラレタルトキハ法第二十四條第一項ノ退職手當金ハ之ヲ支給セザルコトヲ得
- 一 重要ナル經歷ヲ詐リ其ノ他詐術ヲ用ヒテ雇傭セラレタルコト
 - 二 營業ノ秘密ヲ漏洩シ又ハ漏洩セントシタルコト明ラカナルコト
 - 三 故意ニ事業ノ設備又ハ器具ヲ破壊シタルコト
 - 四 正當ノ理由ナクして無斷缺勤引續キ十四日以上ニ及ビタルコト
 - 五 其ノ他前各號ニ準ズル程度ノ背信行為アリタルコト

62) 氏原・前掲注(44)167頁。

63) 社会局労働部『退職積立金法案要綱及資料』（社会局労働部、1936）129頁。

64) 原文は次のとおりである（労働運動史料委員会編『日本労働運動史料』（労働運動史料委員会、第三卷、1968）、202頁）。

資本ト勞力トノ關係シテ重キヤ法規ニ置クノ結果自ラ德義制裁ヲ輕ンセシムルニ至リ從來兩者間ニ存スル温情美風ヲ損シテ實際ニ於テ實力社會ノ利福ヲ減殺スルノ因ヲ作ルニ至ランモ亦測リ知ルヘカラス

簾分けに端を発する労使間の温情的美風から生じた贈与であると解釈すれば、支給の有無をはじめ、すべてにおいて使用者側がイニシアチブをとることができる。そのため、使用者側は、退職金を後者の性質をもつものであると主張するのである。しかし、就職の時点で約定されている退職金は、足留めとしての機能を持つものであり、そのようなものを恩典的贈与として、使用者の都合により後で覆せるものと解することはできない。

このように、退職積立金及退職手当法に象徴される、労働者の足留めの機能をもつ退職金の意義について、労使間の論争が過熱する一方で、当時、役員等の富裕層では、本章第3で紹介するように、当初の約定に基づかない、恩典的贈与として性質を持つ退職金が多額に支給され、節税策として利用されていた。

このような経緯を見て、やはり退職金には、暖簾分けに端を発する恩典的贈与であるものと、労働者の足留め機能をもつものの2種類が存在し、担税力を図るうえでは、両者をは同じ種類の所得として論じるべきではないと考える。

④ 小 括

退職金には、江戸時代の暖簾分けに端を発する恩典的贈与であるものと、明治維新以後の産業の近代化に伴い発生した労働者の足留め機能をもつものの、2種類が存在する。前者は、財閥や商家などの中流以上の所得層における退職金であり、後者は、前者とは全く性質の異なる労働者階級の退職金である。労働者階級の退職金は、満州事変以後、失業者保護の政策により強化された。その際、使用者側は、退職金支給の義務化に抵抗するため、退職金を恩典的贈与であるものと主張した。現在においても、退職金に関する税制上の問題を議論するとき、両者は常に混同して議論されている。しかし、労働者階級の退職金は、もとより強制預金に資金を求める部分あり、あらかじめ約定された契約に基づき支給を受けるもので、贈与という性質にはそぐわない。一方、中流以上における退職金は、贈与と

しての性質が強く、いわゆるお手盛りでの調整がいくらでも可能である。

明治20年所得税法は、退職金が不時に取得する所得であることに配慮し、課税対象外とした。そこからアプローチすると、労働者階級の退職金は、当初の契約に基づき支給されるものであるため、傷病や死亡による退職でない限り、不時に取得する所得とはいえ、課税対象になると考えられる。一方、中流以上の所得層における退職金は、贈与としての性質が強く、その金額等を予想することができないことから、不時に取得する所得として課税対象外になると考えることができる。しかし、それでは、労働者階級に課税し、中流以上の所得者層に課税しないという、担税力と乖離した課税が行われることになり、そこに修正が必要となる。

発祥から昭和13年改正により所得税の課税対象とされるまでの退職金制度の変遷をたどると、労働者階級の退職金が制度化されるまでの軌跡が際立つ。一方、江戸時代の暖簾分けに端を発する退職金は、権利保護しなければ支給されないという性質のものではないため、制度化などが取り沙汰されることなく、もっぱら大企業の節税策として利用されていく。本章第2以降では、退職金に対する課税制度の変遷をたどり、税制がこの問題点に対応するため、どのように修正を加えていったかを検証したい。

第2 明治20年所得税法制定当時の解説書の分析

第1章第2でみたとおり、元老院の議論を経て、退職金は「營利ノ事業ニ屬セサル一時ノ所得」に該当するものとして課税対象外とされた。ここでは、明治20年所得税法制定当時の解説書が「營利ノ事業ニ屬セサル一時ノ所得」をどのように解説していたかを分析することで、退職金が課税対象外とされる理由を実務ではどのように理解し、運用していたかを確認する。これにより、明治20年所得税法制定当時すでに発生していた実務上の問題点を指摘したい。

明治20年所得税法が、明治20（1887）年3月23日に官報公告されると、翌月に出版された牧村兼吉『国民必携所得税法詳解 完』を皮切りに、29

種類もの解説書の出版が確認されている⁶⁵⁾。そこで、まず、明治20年の出版が確認されている実務解説書で国立国会図書館デジタルアーカイブにて入手可能であったものが、それぞれ「營利ノ事業ニ屬セサル一時ノ所得」をどのように解説しているか分析してみる。

No.	著者	書名	出版社	出版年月	内容
1	不明	所得税法	玉山堂	M20.4	「營利」儲けうること
2	安井講三	所得税法 解釈	正文堂	M20.8	營利事業とハマうける ^と を云ふまけるに附ない一時の所得とハほんの一時の禮金贈遣の類を云ふ
3	杉浦 綱太郎	所得税法 実用	明法堂	M20.8	豫期する所なくして収入するもの所謂偶然一時の所得なれハ營利なりと云ふを得ず是課税せざる所以なるへし夫の醫師の診察料、代言人辦護人の謝金…豫しめ約定せずして収入するも一時の所得と云ふ可からず何となれハ業務又勞力上當然得べき性質のものなれハなり故ふ本項の場合ハ夫の遺産遺物の如き一時の所得を云ふなり 又官吏等の事務勉勵の爲賞與金と受くの者あり是等の其規則なく即ち請求權なきものふれハ所謂一時の所得として本税賦課の限り ^よ あらざるものと知るへし

65) 井上一郎「安井・今村・鍋島による明治20年所得税法逐条解説（資料紹介）」税大論叢 23号（1993）510頁。

なお、上記論文では、牧村兼吉を牧村謙吉としているが、原文を確認したところ、兼吉が正しい。杉浦綱太郎も松浦綱太郎としているが、原文を確認したところ、杉浦が正しい。また、このうち下記3文献以外は、国立国会図書館デジタルアーカイブにて閲覧可能。

高見藤助『鼈頭註解所得税法 全』（1887年4月14日発行）

樋口文次郎『所得税法同施行規則実用註解』（1887年6月発行）

蟻川堅治『所得税法註釈同施行規則註釈』（1887年7月12日発行）

4	戸部 新九郎	所得税法集	岐阜 共進社	M20.7	豫メ心當テニシタルコト無クシテ偶然ニ得ル所ノモノ即チ死者遺留ノ金銭物品又ハ他人ヨリ贈遺セラル、所ノ金銭物品其他特ニ一時ノ功勞ニ對スル賞金、謝金ノ類ヲ指ス以テ診察料、薬價、代言料、著作料、翻譯料、染筆料其他學術、技藝ニ関スル諸般ノ報酬ニ屬スル者ハ假令謝金、禮金等ノ名義ヲ以テスルモ第二條ニ項ニ屬スル所得ニノ一時ノ所得トハ云フヘカラサルモノト知ルヘシ
5	前田治	所得税法 輯覽	前田治	M20.7	豫メ心當テニシタルコト無クシテ偶然ニ得ル所ノモノ即チ死者遺留ノ金銭物品又ハ他人ヨリ贈遺セラル、所ノ金銭物品其他特ニ一時ノ功勞ニ對スル賞金、謝金ノ類ヲ指スヲ以テ診察料、薬價、代言料、著作料、翻譯料、染筆料其他學術、技藝ニ関スル諸般ノ報酬ニ屬スル者ハ假令謝金、禮金等ノ名義ヲ以テスルモ第二條ニ項ニ屬スル所得ニシテ一時ノ所得トハ云フヘカラサルモノト知ルヘシ
6	今村長善	所得税法 詳解	今村 長善	M20.5	例は諸官員の勲励褒賞金又は營利の念に出たるに非ざる地所家屋賣買の周旋料の類とす。是等は其時々々課税するときは。税額一定せざるの憂いあるのみならず。第二條第三項に明定しある。三ヶ年ノ平均を得る如きことを為す能はざるを以て課税されざるなり。然れとも是等の所得は。後年資産又は營利事業

退職金課税の起源と変遷（犬飼）

					の一部となるべきものなるを以て。矢はり後日課税せらるゝものに變ずること、知るべし。
7	重田綿吾	所得税法 詳解	法樹 書屋	M20.6	利益を營む目的の事業より生ずるよあらずして只恩恵報酬等よ係ハる一時の所得（無盡の當り金の如きも亦此類なり）等是なり
8	田中恒馬	所得税法 詳説	博文堂	M20.8	相續贈與等に依て得る處の財産を云ふ例へハ乙なる者甲の家屋を相續し又は甲より金若干圓を贈與せられたるときに於ては其相續し受贈したる乙は何の費用もなくして全く己れの所得となるか故に即ち純然たる利益よ属するものなれとも所謂營利ノ事業にあらさる一時の所得にして所得税を賦課せざるものとす
9	内田 清四朗	所得税法・ 施行細 則註解	古川 伊助	M20.6	常に其事を營業とせず偶然一時儲けし金
10	古山 武次郎	所得税法 俗解	興文社	M20.4	即ち人々相對の間よて世話事周旋事をしたる報酬よ貰ひ受けたる謝金などの類にハ課税せられざるなり
11	元田直述	所得税法 俗解	博成社	M20.5	農工商をはじめ考べて利益を營む事業でハはく一時に得たる金高たとえバ他人の代理をして其事柄と取扱たとか他人の頼よより或世話をしてやつたとかで臨時よ貰受たる禮金の類ハ年中きまつて得らるゝものでハはく唯一時の所得なれば是もまた税金を免さるゝといふのである

12	石川伝吉	所得税法 註解	春陽堂	M20.5	營利事業とハまうける ^と を云ふ まうけに附ない一時の所得とハ ほんの一時の禮金贈遣 <small>れいきんおくりもの</small> の類を 云ふ
13	木村恕平	所得税法 註解	光風社	M20.5	人の災害を救ふたるが為め、得 たる所の謝禮金、又は法律規則 に背き竊に米穀金銀貨幣及び株 式の限月、若くは現場賣買に類 似したる、取引を為したる者を 告發し、其發に因て科せられた る罰金を給はりたるが如き者は れなり
14	高野 栄次郎	所得税法 註解	高野 栄次郎	M20.6	金錢ヲ儲ケル目的ニアラズシテ 得タル金（僥倖ニテ得タル金ト 稱シテ可ナラン）假令ハ庭ニ花 ヲ看ル為メニ多クノ梅ヲ植ヘタ ルニ或ル人其實ヲ買入シコトヲ 申込テ之ヲ賣ルガ如キハ本項ニ 屬スベシ然レドモ毎年之ヲ賣ル ニ至テハ調査委員ハ之ヲ營利ノ 業ト見做スモ不可ナラン
15	中村 信次郎	所得税法 註解	吉田 忠三郎	M20.6	營利の事業外に偶然所得となる ものとは即ち名誉毀損の損害要 償金遺族贈與の財産のごときも の是れなり
16	牧村兼吉	国民必携 所得税法 註解	巖々堂	M20.4	其他利益を營むの事業に關せざ る一時の所得金例へバ父母より 財産を譲受けたる如き不用の物 品を賣拂たるが如き金員に向て ハ敢えて課税を加へられざるこ となり
17	蟻川堅治	所得税法 註釈	同盟 書館	M20.4	自己の利益を營む ^よ あらずして 人に便利を與へ ^れ が ^よ 受くる 報酬等の如きハ一時限りの所 得なるのみならず道徳上甚だ好

退職金課税の起源と変遷（犬飼）

					みすへき行為なる 以 て法律は宜しく之を賞励せざるべからず
18	石川惟安	所得税法 註釈	松成 伊三郎	M20.4	例へハ所有ノ家屋地所等ヲ賣却シ若クハ謝儀又ハ一時ノ賞與ニ依テ得タル金其他營利ニアラスシテ一時取入シタル各種金額ノ如キハ之ニ課税スルハ穩當ナラサルカ故ニ其税ヲ免除スルモノト無セリ
19	宮川仁吉	所得税法 註釈	經濟 雜誌社	M20.5	一時偶然に生ずる所得にして、ノルマントン事件の義捐金、他人より受けたる恵與の類凡て是なり、左れば相撲及び役者の花、藝妓の祝儀ハ此中に屬す可きや、若し然りとせば、田舎の醫師の如きハ、診察料を得ると否とハ、病家の心持ち次第に因るとにして、自ら定めて之を取るに非ず、而して都會の醫師の如きも、此事甚た多し、故に斯かる醫者のお禮は何れに屬するや、蓋し斯の如く問ひ来らば、其區別も仲々に難かる可し、然れとも、一刀両断報酬は凡て營利の事業に屬する所得と見做さざる可からず、故に藝妓の祝儀 も ても、醫者のお禮にても、既に其勤勞に報ゆる者は純粹の恵與に非ざるが故に、本項の範圍外ならんと思はる、左れば官史が非常の動功の為に、特別に受くる賞與金の如きはいかが、是畢竟其勤勞に報ゆる者なれば、俸給と同視す可きやと云ふに、是れ又一の難問なりと雖も、億ふに一時特別の所得は、

					本項の範囲内 ^ニ 入り、而して習慣上殆ど相場と定まりたる常人の所得の如きは、本項の範囲外となりと注解するを可とす可し
20	市岡正一	所得税法同 細則注解	弘学館	M20.5	營業其他利益上ニアラスシテ一時限り所得スルモノヲ云フ即チ稼業ニアラスシテ物件賣買或ハ婚姻養子其他ノ口入等ヲナシ謝物トシテ贈與セラレタル禮金又ハ死者ノ遺金遺物若クハ一時限り贈與ヲ受ケタル施物報酬等ノ類ヲ云フ故ニ官吏又ハ公私ノ雇人等ノ勲賞與ノ為メ受クル處ノ金員等ハ一時限ノモノタリトモ本項ニ包含セス
21	蒲生俊	所得税法 明弁	鳴東館	M20.6	一時の所得は恩恵報酬等に出る者にして利益を營む目的にであるものにあらざるか故税を課せざるなり
22	粟生 誠太郎	所得税法明 解同施行細 則明解	博文堂	M20.6	問 本項の一時の所得とは如何なるものか例を挙げよ 答 交際費又は醫師代言人等の謝金の外に受くる菓子料の如きものは皆營利の事業に属せざる一時の所得なるへし此他一時の所得に属する者枚挙するに遑あらず
23	坂爪 虎三郎	所得税法 或問	坂爪 虎三郎	M20.11	問 一時ノ所得トハ豫メ如何ナルモノソ 答 死者ノ遺留他人ノ贈遺ニ係ル金穀物品及ヒ功勞ニ對スル賞與謝金ノ類ヲ指ス 問 醫師代言人技術家等ノ受クル謝金禮金ノ類モ一時ノ所得ナリヤ

退職金課税の起源と変遷（犬飼）

					<p>答 通常一時ノ所得トハ豫期スル所ナクシテ得ルモノヲ指ス…報勞ノ性質ヲ有スルヲ以テ假令如何ナル名義テ用ユルモ一時ノ所得ト為スヲ許サス</p> <p>問 營業ノ為メニ非ラスシテ物件ヲ賣却シタル代金ハ如何シ</p> <p>答 物件ノ金銭ニ代リタルマテニシテ即チ財産ノ品位ヲ轉換セシニ過キササルヲ以テ所得ニアラス</p> <p>問 遺産遺物ノ如キハ無論一時ノ所得ナリヤ</p> <p>答 然リ</p>
24	鍋島成善	実用手続 日本所得税 法註解	須原 鉄二	M20.6	<p>贈與又ハ代換リ相續等ニ依テ所得スルモノヲ云フ故ニ其所得モ必ラス一時ノモノナラサルヘカラス而シテ其課税セサル所以ハ一時ノ所得ナレハ何時得ルカ未必ニ属シ到底見積等モ相立タス且ツ所得ノ性質上ニ於テ課税スルハ不當ナレハナリ然ラハ己レノ土地或ハ公債証書株券ノ如キ資産ヲ賣却シタル其代價ハ所得トシ課税セラル、ヤト云フニ之レ決テ所得ト云フヘカラス其所得ヲ生出セシ資産即チ原素物ノ代價ナレハ本項ノ所謂ル營利ノ事業ニ属セサル一時ノ所得ニ付キ凡テ免除スルモノトス</p>
25	沢山清	所得税法	沢山清	M20.4	<p>一時ノ所得 假令ハ懇意ノ間柄ニテ周旋料ヲ受ル如キ求メサル錢儲ケスル</p>

上記のとおり、当時の解説書は、玉山堂（No.1）のように、きちんとした解説になっていないものもあるが、だいたいにおいて ① 謝金・礼金、

② 相続・贈与, ③ 譲渡, のいずれかに該当するものが, 「營利ノ事業ニ屬セサル一時ノ所得」に該当すると解説している。すなわち, 当時の解説書では, 現行法制における一時所得や譲渡所得となるものを, 「營利ノ事業ニ屬セサル一時ノ所得」と定義していることが分かる。その理由について, 蟻川 (No.17) は, ①謝金・礼金は, 道徳上良いものであるから, 性質上課税すべきでないとしている。一方で, 杉浦 (No.4) をはじめ, 多くの解説書において, 医師の診察料, 代言料, 翻訳料等の役務の対価としての性質を有するものは, 「營利ノ事業ニ屬セサル一時ノ所得」には該当しないとしている。そして, 鍋島 (No.24) は, ②相続・贈与は, 予見できないものであるから課税すべきでないとし, ③譲渡は, 資本取引にすぎず, 移転による収入は所得ではないと, 制限的所得概念からアプローチした解説をしている。その根底には, 今村 (No.6) にもあるように, 明治20年所得税法が, 前3年間の平均所得に対して課税する方式であったことから, 非経常的な所得を除外すべきという発想もあったと思われる。このほか, 中村 (No.15) が損害賠償金を例に出すなど, 現行の所得税法9条の原型と思われる記述もあり, 筆者としては, 興味が尽きないところであるが, 退職金に直接関係しない部分の研究は, 別稿に譲ることとする。

さて, 本題にもどり, 功労や勲励に基づく賞与が「營利ノ事業ニ屬セサル一時ノ所得」に該当するか否かについての記述をみると, ① 非経常的な所得であることに着目し, 一時の功労に対する賞与であれば, 恩恵報酬又は勲励報償金を問わず, 非課税とする見解, ② 贈与としての性質に着目し, 対価性のない, 一時限りの贈与としての性質のある賞与のみ非課税となり, 勲励賞与や金など対価性が認められる賞与は, 一時のものであっても非課税にはならないという見解, ③ 偶発性に着目し, 予見性がない賞与や非経常的な賞与のみが非課税となるという見解, の3つに分かれていることに気づく。それぞれの見解が, どの程度採られているかをみってみると, ①見解は戸部 (No.4), 前田 (No.5), 重田 (No.7), 蒲生 (No.21), 坂爪 (No.23) と最も多くの解説書が採っており, ②の見解は市岡 (No.

20)のみ、③の見解は杉浦（No.3）と宮川（No.19）が採っている。

ここで、元老院での議論を振り返ってみると、元老院では、恒久的な割賦賞与金については課税の対象とし、三菱会社の郵船事業の閉鎖のような不時の賞与については、課税しないとされた。しかし、奨励賞与金のように、永年の勤労を経て受ける退職金とは、また異なる性質の非経常的な賞与について、具体的にどのような範囲までを「營利ノ事業ニ屬セサル一時ノ所得」に該当すると解釈するかは、議論されなかった。そのため、上記のとおり「營利ノ事業ニ屬セサル一時ノ所得」の解釈により、非課税となる賞与の範囲について、3つの見解が考えられるようになった。

すなわち、①の見解によると、割賦賞与金以外の一時の功勞に対する賞与であれば、恩恵報酬であっても奨励賞与金であっても非課税となり、非課税となる賞与の範囲が最も広くなる。②の見解は、予見性の有無にかかわらず、対価性のない贈与の性質をもつもののみ非課税としている。したがって、三菱会社の事例のような不時の賞与や恩恵報酬は非課税となるが、奨励褒賞金は当初の約定の有無にかかわらず課税対象となる。③の見解は、予測可能性の有無によって判断するため、③の見解によれば、恩恵報酬又は奨励賞与金を問わず、予め約定されていれば、非課税とはならない。逆に、予め約定されていないのであれば、恩恵報酬又は奨励賞与金のいずれであっても、非課税となる。

そして、このように「營利ノ事業ニ屬セサル一時ノ所得」に該当する非経常的な賞与の定義が不明瞭であったことから、その後において、会社から給付される金銭が「賞与の性質を有する給与」と「營利ノ事業ニ屬セサル一時ノ所得」のいずれに該当するかについての訴訟が提起され、その結果が退職金への課税に影響を及ぼしていくこととなる。

第3 退職金課税の変遷

退職金課税の変遷を検証するにあたり、明治32年以降の所得税法の改正の経緯をたどってみると、賞与金課税の変遷が、退職金課税の変遷に、多

大な影響を与えていたことが分かる。ここでは、当時の判例、新聞記事を参考に当時の状況を検証しながら、それぞれ、その変遷をたどってみたい。

① 明治32 (1899) 年改正

明治32年の所得税法改正により、所得税に第一種所得税から第三種所得税までの分類が創設された。第一種所得税は、法人の所得に対するもので1000分の25 (2.5%) の比例税率により、第二種所得税は、公社債の利子に対するもので1000分の20 (2%) の比例税率により、第三種所得税は300円以上の個人の所得に対するもので、これだけが1000分の10 (1%) から1000分の55 (5.5%) までの超過累進税率により課税された⁶⁶⁾。第三種に比べると、第一種、第二種の負担税率が約半分に軽減されている。さらに、明治32年改正後の所得税法では、第一種所得税として課税された法人の所得を源泉とする配当は、第三種所得税の課税はされなかった⁶⁷⁾。このように、明治32年改正後の所得税法では、第一種、第二種として所得税課税される利子や配当に係る所得は税率も低く、個人の所得に比べ優遇されていたことが分かる。

そして、このような課税体系をとる理由を、衆議院議員若槻禮次郎は、明治31 (1898) 年 6 月 2 日に開催された第12回帝国議会衆議院「所得税法改正法律案審議特別委員会」⁶⁸⁾において、政策的な配慮によるものであると説明している。すなわち、本来、法人と個人は別人格であるので、法

66) 雪岡重善『所得税・法人制度史草稿 調査資料』(大蔵省主税局調査課, 1955) 5 頁以下。

67) 所得税法(明治32年2月10日法律第17号)第5条第1項では、「左ニ掲ケル所得ニハ所得税ヲ課セス」とし、第7項において「此ノ法律ニ依リ所得税ヲ課セラレタル法人ヨリ受ケル配當金」を非課税項目として挙げている。

68) 帝国議会議録は、国立国会図書館の帝国議会議録検索システムにて閲覧可能。
国立国会図書館, 帝国議会議録検索システム, <<http://teikokugikai-i.ndl.go.jp/>> (最終閲覧日平成24年4月18日)。

人に課税したうえで、そこから配当を受ける個人にも課税することが法律上の公平である。しかし、そのような課税体系をとると、国民は二重課税との意識を持ち、国民感情を阻害するので、明治32年改正により法人に対する課税を行うに当たり、とりあえず、配当については一旦、第三種所得税の課税をみあわせるというのである⁶⁹⁾。このような高所得者層を優遇する政策は、その後、明治34年改正によって役員等に対する利益割賦賞与金にまで拡大されることになる。

② 明治34（1901）年改正

明治32年改正の段階では、第一種所得税が課税された法人から受ける配当のみ、第三種所得税の課税対象外とされおり、利益割賦賞与金は第三種所得税の課税対象とされていた。明治34年改正により、第一種所得税が課税された法人から受ける利益割賦賞与金は、配当と同様に非課税所得に加えられ、第三種所得税の課税対象から外された⁷⁰⁾。この明治34年改正の背景には、利益割賦賞与金に第三種所得税として課税されたうえ、法人の損金とされず、第一種所得税の課税対象となることに対し、数々の訴訟が提起され、世間の注目を集めていたという状況がある。

その状況を反映するものとして、明治32年9月10日付朝日新聞東京版の

69) 原文は次のとおりである。

尚ホ元ヲ拵ヘマシタ趣意ヲ申上ゲマスルト、法人ト私人トハ別人デアルカラ、法人ニモ課税シ配当ヲ受ケル其人ニモ課税スルト云フノガ、法律ノ公平ナルモノデアルノデゴザリマス、西洋ナドデハ英吉利デモ獨逸デモ皆サウヤツテ居リマス、ソレヲ日本デハ法人ニ課税ヲシテ配当ヲ受ケタ人ニ課税ヲシナイヤウニシトノハ、是ハ感情上ノ話デスウシマシタノデ、正シク申セバ、両方カラ取ラナケレバナラスノデアリマスガ、今マデハ法人ニ少シモ課税ノ無イノヲ、法人ニ課税スルコトニナリマシタカラ、ソレカラ又配当ヲ受ケタ者ニ課税ヲセラル、ト二重ノゼイデハナイ、人ガ違フカラ二重デハナイガ、稍、二重ノ如キ感ヲ持ツカラ法律ヲ改正スルノニ、サウ一足飛ビニ行カズニ、ソコニハ人ノ感ジモアルカラ、餘リ人ノ感ジモ悪ルクセヌヤウニト云フノデ、一個人カラハ取ラスノデ、法人ニ課税スルト斯ウナツテ居リマス

70) 明治34年4月2日（法律第17号）により、次のように改正された。

第五條第七號「配當金」ノ下ニ「及割賦賞與金」ヲ加フ

「賞与金控除問題」と題した記事がある。記事には、銀行の臨時総会の模様が書かれている。これによると、株主が、現行の定款のままでは、役員賞与金は損失金に組み入れられず、銀行と役員との両方に課税されてしまうので、定款の改正を要求した。これに対し、銀行側は、定款変更により取扱いが異なるとの確証もなく、大蔵省も受け入れない可能性があるとして、定款変更を行わず、原案通り確定したとある⁷¹⁾⁷²⁾。

当時、この記事の内容を裏付けるような訴訟がいくつか起こっていた。まず、行政裁判所明治33(1902)年11月12日判決(行政裁判所判決録40輯118頁)では、日本石油株式会社専務取締役が原告となり、役員及び社員の賞与金並びに交際費を所得金額に加算した決定処分を受けたことに対し、新潟税務管理局長を被告とする訴えを提起している。原告は、どこの会社でも、通常役員及び社員の俸給を少額に抑え、その労に酬いるために不足する分は、追加的に俸給以外に相応の賞与金や交際金等を給付する規定を設けて支給している。原告の会社も、定款において支出基準を設けて毎事業年度ごとに支給している。したがって、これらは、俸給と同様の性質のもので、損金に算入されるべきであるとした⁷³⁾。一方、被告は、賞

71) 原文は次のとおりである。

賞與金控除問題 正金銀行總會ハ別項の如くなるが猶聞く所によれ、臨時總會に於て株主樋口登久次郎氏ハ他の定款を改正せざる、にも拘はらず役員賞與金を損失金に組入れざれ、銀行ハ一ヶ年一萬圓づ、の損失となるのみならず現行定款の儘にて、役員と銀行と二重に所得税を拂はざるを得ざる不都合あるに何故之を改正せざるやと詰問したるに相馬頭取ハ答へて曰く役員に於ても種種研究したれど未だ確説なく且大蔵省に於ても聞届けざる模様もあり傍、提出せざりしも目下猶講究中なり云々と之に對し種々議論沸騰したるに相馬頭取ハ總會の問題外にて本日議する限りにあらずと弁ずるや若尾幾造氏此問題ハ斬新の説にあらざる他の銀行會社ハ既に實行し居れ、毫も疑義なきを以て次回の總會を待たず臨時總會を開くも決定すべしとの注文を為し兎に角原案通り可決したるも一時ハ中々議論ありたりと云ふ

72) このほか、賞与金課税に対する訴訟の記事として、明治33年10月1日、明治33年5月3日、明治33年10月18日(いずれも朝日新聞東京版)がある。

73) 原文は次のとおりである。

会社ノ役員及社員ノ俸給ハ通例少額ニシテ其年度ニ於ケル勞ニ酬ユルニ足ラサルヲ以テ何レノ会社ニ於テモ俸給以外ニ相応ノ賞与金又ハ交際費等ヲ給付スルノ規定ヲ設ケサルノ

与金や交際費は、利益があるときに初めて債務が発生するものであり、利益の有無にかかわらず債務が発生する俸給とは性質を異にし、利益処分としての性質を有するもので、損金には該当しないと主張した⁷⁴⁾。これらの主張に対し、行政裁判所は、被告の主張と同様に、賞与金や交際費は、利益処分としての性質を有するものであり、損金には該当しないと判断している⁷⁵⁾。このほか、明治34年改正までに同様の趣旨の判決を受けた裁判が14件あり、上記の判例を含めると合計15件を数えることから⁷⁶⁾、賞与や交際費の損金性についての議論が過熱していた状況がうかがえる。

ここで、記事でも争点としてとりあげられていた、定款変更の件についてみると、15件のうち、堺紡績株式会社、毛斯倫紡績株式会社、内外綿株式会社、大阪紡績株式会社、平野紡績株式会社、摂津紡績株式会社、日本紡績株式会社、大阪合同紡績株式会社、明治紡績株式会社など、ほと

ノモノナシ原告会社モ亦此必要ヲ認め定款ニ於テ支出ノ標準ヲ規定シ事業年度毎ニ之ヲ給付シ来レリ故ニ此支出ハ役員及社員ノ俸給ト同一ニシテ会社ノ営業上ニ於ケル必要ナルモノニシテ所得税法第四条第一項第一号ニ所謂損金ノ中ニ包含スヘキモノタル

74) 原文は次のとおりである。

賞与金及交際費ハ役員及社員ノ俸給ト其性質ヲ異ニスルモノニシテ俸給ハ事業年度内ニ於テ其債務発生シ損益ノ有無ニ拘ハラズ支給ス可キモノナルモ賞与金及交際費ニ至テハ事業年度内ニ於テ債務ノ発生ス可キノニ非スシテ年度後ニ至リ会社ノ損益ヲ計算シ益金アル場合ニ於テ始メテ債務ノ発生ス可キモノナリ…賞与金及交際金ノ支弁ハ各種積立金ノ如ク純益金ノ処分タルニ過キスシテ損金ノ中ニ算入ス可キモノニ非ズ

75) 原文は次のとおりである。

役員及社員ノ賞与金並ニ交際金ハ俸給又ハ給料ノ如キ会社損益ノ有無如何ニ拘ハラズ会社ノ義務トシテ支給ス可キモノト性質ヲ異ニシ純ラ会社利益アル場合ニ限り給与スヘキモノニシテ本件ノ賞与金並ニ交際費ノ如キハ畢竟会社ノ利益金ニ就テ処分タルニ外ナラサルヲ以テ前掲本条ニ所謂総損金ノ中ニ包含ス可キモノニアラス

76) 行判明治33年11月14日（行録41輯8頁）、行判明治33年11月26日（行録41輯38頁）、行判明治33年12月28日（行録42輯95頁）、行判明治34年5月30日（行録46輯94頁）、行判明治34年5月30日（行録46輯85頁）、行判明治34年5月30日（行録46輯77頁）、行判明治34年5月30日（行録46輯69頁）、行判明治34年5月30日（行録46輯61頁）、行判明治34年5月30日（行録46輯53頁）、行判明治34年5月30日（行録46輯45頁）、行判明治34年5月30日（行録46輯37頁）、行判明治34年5月30日（行録46輯29頁）、行判明治34年5月30日（行録46輯20頁）、行判明治36年7月10日（行録14輯606頁）。

んどの会社は、定款に賞与の支給を拒めない旨や会社の損益にかかわらず支給する旨を定めていたが、裁判所は、「仮令ヒ定款ニ何等ノ規定アリトスルモ畢竟会社ノリ益金ニ就テノ処分タルニ外ナラサル」とし、定款の内容如何にかかわらず、利益処分の割賦賞与は、損金算入を認めないと判断している。

そして、利益割賦賞与金に対する第一種所得税と第三種所得税の二重課税の問題については、行政裁判所明治33年11月26日判決（行政裁判所判決録41輯38頁）の原告が、役員が支給を受けた賞与金が個人の所得として所得税が課税されるうえに、法人の損金として認められず、法人の所得として課税されれば、二重課税となり不当であると主張し、その審議を求めている⁷⁷⁾。これに対し、裁判所は、課税物件が同一であっても、主格が異なるので、二重課税となったとしても違法ではないと判断し、原告の主張を退けた⁷⁸⁾。このことから、明治32年改正以後、明治34年改正に至るまでは、利益処分の割賦賞与について、第一種所得税と第三種所得税の両方が課税されていたことが確認できる。

これらの状況から、明治32年改正から明治34年改正までは、利益割賦賞与金に対し、法人と役員双方への課税が行われていたが、国民の理解は得られず、二重課税に対して多くの訴えが提起されたため、明治34年改正は、これらの訴えに応えるかたちで行われ、事態の収拾が図られたことが分かる。明治35年1月9日付朝日新聞東京版には「昨年銀行諸會社に大開

77) 原文は次のとおりである。

被告従来ノ方針ニ依レハ役員カ会社ヨリ受ケタル賞与金ニ対シ個人ノ所得トシテ所得税ヲ賦課シ置キナカラ今又之ヲ法人ノ所得中ニ加ヘ課税セントスルハ同一ノ税源ニ対シ二重ニ其税ヲ課スルモノニシテ不法ノ甚シキモノト信ス

78) 原文は次のとおりである。

課税物件ハ同一ナルモ転シテ他ノ主格ニ移リ其所得者ヲ異ニスル以上ハ之ニ対シ課税スルヲ得ルモノト解釈セサルヘカラス故ニ例外ノ規定アラサル以上ハ役員カ法人ヨリ受ケタル賞与金ニ対シ個人ノ所得トシテ所得税ヲ課スルノ外賞与金ニ相当スル法人ノ所得ニ対シ租税ヲ課スルハ違法ニアラス

題となり行政訴訟さへ起したる役員賞與金に對し之を與へたる會社と其の賞與を受けたる個人と二重に課税したる件ハ今度所得税を課せられたる法人よりうけたる賞與金にハ所得税を課せざることに決定し其精神に則り定款を改正すべき旨其筋より銀行会社へ内諭したり」とあり、事態の終結が明らかにされている。

そして、この改正により、役員に対する利益割賦賞与については、支給側の法人に対して低率の第一種所得税の課税が行われるだけで、受給側の役員については、一切課税されなくなった点に注目したい。

③ 大正9（1920）年改正

大正9年改正により、法人の所得に対する課税は、従来のいわゆる源泉課税主義から総合課税主義に改められた。すなわち、明治32年及び明治34年改正は、源泉課税主義に基づき、法人の所得には第一種所得税を課税し、これを源泉として受ける配当金及び利益割賦賞与金は、第三種所得税の課税対象外としたが、大正9年改正は、これらも第三種所得税の課税対象に取り込み、総合課税することとした。その背景には、大正7年に第一次世界大戦休戦条約成立した後も、わが国は国際情勢の変化に應ずるために、恒久的な国防計画の実施が不可欠となり、その財源確保の必要性に迫られていたという事情がある⁷⁹⁾。

大正9年改正の趣旨を確認してみると、大正9年の所得税法改正案は、第42回帝国議会衆議院第5類第3号議案として委員会が設置され、大正9年1月30日から2月9日までの間に、連日8回にわたり行われた委員会での審議を経て、国会に提出されている。大正9年1月31日開催の第2回委員会では、衆議院議員小川郷太郎が、源泉課税廃止の理由を明らかにしなければ、税法の精神が分からなくなるとして、政府の見解を求めている⁸⁰⁾。

79) 雪岡・前掲注(66)13頁

80) 原文は次のとおりである。

源泉課税ヲ廢シタト申シマスノハ、多分個人ノ擔税力ニ應ジタ課税ヲスル為メニ、個ノ

これに対し、国務大臣高橋是清は、その理由を、源泉課税では、少額の配当を受ける株主と多額の配当を受ける株主が同じ税率が適用され、不公平が生じるからであると説明した⁸¹⁾。

また、利益割賦賞与金についても、法人に対し第一種所得税が課税されたうえ、支給を受ける個人に対し第三種所得税も課税されることとなった点について、大正 9 年改正当時の解説書『最新所得税法講和』⁸²⁾ は、次のように解説している。

大正 9 年改正前の実務では、① 利益処分賞与は第一種所得税のみが課税され、受給者側には課税されず、② 俸給や給与と同性質の継続的賞与は第三種所得税が課税され、③ その他の賞与は「營利ノ事業ニ屬セサル一時ノ所得」として非課税とされていた。新税法では、これを改め、官廳から受けるものか、法人又は個人から受けるものかを問わず、恒例的に支給される賞与は、全て第三種所得税を課すことにした。その理由は、賞与を恩惠的給付ではなく、俸給給料の延長、すなわち、確定した額を一定の時期に支給しないだけでその性質は俸給や給料と変わらないとみたからである⁸³⁾。

人ノ總テノ所得ヲ集メテ見ナケレバ擔稅力分ラナイカラ源泉課稅ヲ廢止サシタト思フノデアリマスケレドモ、此論據ガ明カデナイト稅法ノ精神ガワカラナクナリマスカラー應政府ノ見ル所ノ理由ヲ御説明アリタイト思ヒマス

81) 原文は次のとおりである。

源泉課稅ヲ配當ニ就テ廢止シマシタ理由ノ主ナルモノハ、源泉課稅デアリマスト云フト、如何ニモ人々ノ所得カラ言ヒマスルト、不公平デアル、例ヘバ僅ニ百圓ノ配當ヲ受ケル人モ、數百萬圓ノ配當ヲ受ケル人モ同ジ税率ノ源泉課稅デアルト、是ニ於テ所得稅ノ不公平ト云フコトニナル、ソレデアリ個人ニ綜合シテ課稅スルガ公平ヲ得ルト云フ見地カラ、源泉課稅ヲ廢止シタノデス

82) 能勢貞治『最新所得税法講和』（金刺芳流堂、1921）。

83) 原文は次のとおりである。

従來賞與ハ利益處分たる割賦賞與金に限り第一種所得として課税し是を受けた個人に對し第三種所得としては課税しなかつた、又俸給、給與と同性質の継続的賞與にのみ課税して其の他の賞與は營利の事業に屬せざる一時の所得として課税しなかつたのであるが、新税法に於ては、賞與又は賞與の性質を有する給与は、これを官廳より受くと、法人又は個人より受くとを問はず、其の恒例的なるものは總て第三種の所得として課税すること

この解説により、明治20年所得税法制定当時の解説書では不明確であった「營利ノ事業ニ屬セサル一時ノ所得」に該当する報酬は、当時の実務では、利益割賦賞与及び継続的な賞与以外の褒賞的な賞与と理解されていたことが分かる。そして、その具体例として、『最新所得税法講和』では、官廳から受ける年末賞与を挙げている。官廳から受ける年末賞与は、法人の利益処分によるものではなく、かつ、褒賞として各人ごとに支給額を決定し、その都度支給されていたことが当時の資料でも確認できる⁸⁴⁾。このことから、労働条件としてあらかじめ約定されている継続的な賞与とは、別のものであると理解されていたと考えられる。

ここで注目しておきたいのは、この大正9年改正により、利益割賦賞与金が第三種所得税の課税対象となったことで、それまで節税策として利用されてきた、利益割賦賞与金の利用価値がなくなってしまった点である。その結果、今度は、退職金が節税策として利用される流れが生まれていった。

なお、大正6（1917）年から9（1920）年にかけて、使用人に対する決算賞与の損金性を争う訴訟が数件提起されている⁸⁵⁾。明治34年改正前の判例では、利益割賦賞与の損金性を否定していたが⁸⁾、この当時の判例は、使用者及び使用人間の契約の有無にかかわらず、使用人に対する恒久的な

ゝとしたのである。只俸給給與の如く確定した額を一定の時に給與しない丈の差と見たのである。其の賞與の性質を有する給與と謂ふは其の名は賞與でなくとも、實質が賞與と異なるものを指すのである。尤も退職の際の賞與の如き一時限のものには課税しない。

84) 『公文雑纂』（内閣、第八巻、1911）官庁高等等官賞与一。

国立公文書館デジタルアーカイブにて閲覧可。

国立公文書館、デジタルアーカイブス、〈http://www.digital.archives.go.jp/DAS/meta/listPhoto?XSLT_NAME=frame&NO=&BID=F000000000000009906&IS_STYLE=default&IS_TYPE=AJAX&LANG=default&ID=&act=&GID=&IMG_FLG=&TYPE=〉（最終閲覧日平成24年4月18日）。

85) 行判大正6年2月13日（行録28輯80頁）、行判大正7年7月23日（行録29輯772頁）、行判大正8年2月20日（行録30輯78頁）、行判大正8年12月23日（行録30輯1171頁）、行判大正9年3月3日（行録31輯145頁）、行判大正9年3月29日（行録31輯255頁）、行判大正9年7月19日（行録31輯601頁）。

賞与の損金性を認めている。大正9年改正は、本来なら総合課税されるべき役員への利益割賦賞与金に対する優遇措置を廃止することを目的としており、もともと利益の有無に拘わらず恒久的に支給されていた使用人への賞与まで課税強化を図る趣旨は無いことから、改正前に裁判所がこのような判断を示すことにより、その趣旨を明確化したのであろう。

④ 昭和13 (1938) 年改正

昭和13年改正では、それまで「營利ノ事業ニ屬セサル一時ノ所得」として非課税とされていた退職金が、課税対象に含まれることとなった。その背景には、大正9年改正によって、それまで第三種所得税の課税対象外とされてきた利益割賦賞与金が課税対象に含まれることになり、利益割賦賞与金に節税策としての利用価値が無くなったため、次に「營利ノ事業ニ屬セサル一時ノ所得」に該当することから非課税とされていた退職金が節税策として利用されはじめ、その取扱いについて議論が過熱していた状況がある。

昭和11 (1936) 年 6 月 30 日付の朝日新聞東京版には「“もらった退職金に課税とは何事だ”」と題した記事があり、これには、昭和10 (1935) 年 9 月に三井銀行が低金利時代に対処するため、経営の合理化措置として、退職金規定を改定し、その時点での退職積立金約850万円を全行員に退職金として支給したところ、税務当局は、これを退職金ではなく、賞与に類するものとして第三種所得税を課税したことが書かれている⁸⁶⁾。この三

86) 原文は次のとおりである。

三井銀行では従来の恩給（退職手当）内規は世界大戦當時の高物課價時代に改正した極めて高率の支給率になってゐるので低金利時代に處して經營の合理化を計る建前から恩給内規を改正することになりそれがために昨年九月それまでの退職積立金約八百五十萬圓を全行員に對し一齊に支給して清算した。この退職金は一人平均八千圓位で中には數千圓圓をもらったものもあるのですつかり朗かになった行員は、今後の退職金の率低下のことは打ち忘れて三井王国を讃えたものだ、ところが税務當局がこの退職金に目をつけ、慎重協議の結果それ、第三種所得税を賦課したので「退職金が賞與か」の問題が持ち上がった

井銀行の退職金打切り支給の話は、景気の良い話として世間の関心を集めていたようで、昭和10年9月の支給に先立ち、昭和10年8月15日付朝日新聞東京版は4面と11面に紙面を割いて紹介している。そして、この事件がきっかけとなって、昭和13年改正では、退職金が課税対象に含まれることとなる。

その事実を裏付けるものとして、昭和13年当時の税制資料である「濱田徳海資料」がある⁸⁷⁾⁸⁸⁾。これには、昭和13年改正についての税制調査会の資料とともに、「恩給一時金ノ名義ヲ以テ現職従業員ニ支給セラレタル給與ニ對スル第三所得税可否問題」と題して、三井銀行の退職金の打切り支給の事件に関する資料も入れられている。この資料には、三井銀行の事件の事実関係とともに、課税説、非課税説の所見も記されている。

課税説には、第一に、退職の事実によって支給されるもののみが退職金とされるべきであり、身分関係が存続するものに対する支給は、算定基準を勤続年数とするだけで賞与と変わらないとし、第二に、三井銀行の使用人に対する給付は、賞与の性質を有するものであり、また、三井銀行の使用人としての地位に基づき、勤続年数を標準として受けるものは、単なる一時の所得とは性質が異なるため、「營利ノ事業ニ屬セサル一時ノ所得」には該当しないとある。

一方、非課税説には、第一に、今回の給付は厳密には退職金と異なるが、将来の退職金の代わりとして受けるものであり、今回給付を受けた部

87) 東京大学経済学部所蔵『戦時税制資料 マイクロ版』昭和3年から昭和13年までの大蔵省主税局の税制に関する貴重な史料である。寄贈者名から「濱田徳海資料」と称される。

88) 濱田徳海（明治32（1899）年8月7日～昭和33（1958）年6月15日）は、鹿児島に生まれ、大正13年3月、東京帝国大学法学部政治学科を卒業したのち、同年4月大蔵省に入省した。銀行局を振り出しに専売局、山口税務署長などを務めた後、昭和8年6月から醸造試験所事務官と主税局事務官を兼務した。その後、昭和12年7月から醸造試験所事務官の任務を解かれ、昭和14年8月に興亜院事務嘱託となるまで、大蔵省主税局に勤務している（神野直彦「濱田徳海資料」について（2000））。

神野直彦、「濱田徳海資料」について、〈<http://www.lib.e.u-tokyo.ac.jp/shiryo/hamamaegaki.html>〉（最終閲覧日平成24年4月18日）。

分については退職時に支給されないため、一旦退職して再び就職したのと同じであるとし、第二に、現行の所得税法は、反復継続性のある所得に対し課税する建前であるため、今回のように全く反復性のない所得は、退職慰労金に準じて取り扱うべきだとある⁸⁹⁾。

89) 濱田・前掲注(87)4巻。貴重な史料なため、全文を掲載しておく。

恩給一時金の名義ヲ以テ現職従業員ニ支給セラレタル給與ニ對スル第三所得税課否問題

○事実

一、支給者 株式会社三井銀行

二、受給者 現職従業員一、〇七〇名

三、支給金額 計七、三八八、八四九圓

(當時退職者支給分外ニ三八名其ノ金額一、一八一、三三八圓)

四、支拂確定年月日 昭和十年九月二日

五、支給ノ動機 従來ノ恩給内規ニ依ルトキハ多額ノ支出ヲ要シ最近ノ銀行ノ利潤低下ノ傾向ニ鑑ミ經營ノ合理化ヲ図ル為ニハ其ノ減額ヲ図ルノ要アリトシタルモノ

六、支給ノ方法 巻金處分ニ依ル現金拂(何等ノ條件ナシ)

七、参考事項

(1) 減俸ヲ行ヒタル事實ナシ

(2) 使用人ヲ形式上退職セシメタル事實ナシ

(3) 改正内規施行後ノ勤續期間ニ對スル一時金ノ算定並年金ノ支給ニ付テハ改正内規施行前ノ勤續年數ヲ通算ス

(4) 昭和十年十月ニ於テ勤續滿二十五年以上ノ者ニハ改正内規ノ施行ニ依リ將來一時金ノ支給ナキコトナリタリ

(5) 改正規制ニ於テハ本内規ハ同行ノ都合ニ依リ改廢スルコトアルヘキ旨ヲ明定セリ

(6) 新舊恩給内規ノ内容ハ使用人ニ於テ熟知セリ

○課税説

一、所得税法上一時ノ所得ト認ムヘキ所謂退職慰勞金ハ退職ナル事實ノ發生ニ因リ給與セラルルヲ其ノ本質トス、今本件給與ニ付之ヲ見ルニ受給者ハ何レモ何等退職ノ事實ナク依然身分關係存續スルモノナルヲ以テ本件給與ハ之ヲ退職手當ト云フヲ得ス單ニ其ノ名目カ恩給一時金ナルト其ノ支給金額カ従來ノ勤續年數ヲ標準トシタルニ過キサルノミ。

二、本件給與ハ三井銀行使用人トシテ為シタル勤務ニ對シ俸給(所得税法第十四條第一項第五號所定ノ給與)以外ニ受ケタル給與ナルコト明ナルヲ以テ所得税法第十四條第一項第三號ノ所謂賞與ノ性質ヲ有スル給與ニ該當スルモノトス即チ右給與ハ三井銀行ノ使用人タル身分關係ニ基キテ其ノ職務ト勤續年數トヲ標準トシテ給與セラレタル金額ニシテ一般人ニ於ケル單ナル一時ノ所得トハ其ノ趣ヲ異ニシ所得税法第十八條第五號ニ所謂營利ノ事業ニ屬セサル一時ノ所得ニ該當セスト認メラルルヲ以テ受給者ノノ

非課税説では、第一に、一旦退職して再び就職したのと同じであることを理由に課税すべきでないとしている。このような理由を挙げたのは、昭和9（1934）年12月28日から3日間にわたり、市電が従業員に対し、一斉に退職金を支給したが⁹⁰⁾、税務当局は、この退職金に対して第三種所得税の課税を行わなかったためである。市電の退職金に、第三種所得税を課税しなかった理由について、東京税務監督局の式村直税務部長は、前述の昭和11年6月30日付の朝日新聞に「市電の場合は従業員を一斉に解雇して退職手當金を支給し、しかも引き下げた賃金で再採用をしてゐるが、三井は退職をせず金をもらつてゐるのだから退職手當金とは言へず市電とは内容が違ふ、だから三井の場合は賞與若しくは賞與の性質を有するものとして第三種所得税を賦課した」と説明している。

さらに、式村直税務部長は、三井銀行が仮に市電と同様に一応解雇の手続きを取っていたとした場合の取扱いについて、「今までそんな前例はないことだし何とも申し上げられぬ」と言及を避けており、朝日新聞の記事も「解雇の手続を形式的に取った場合の退職金に對する課税はどうなるかは宿題として残されてゐる」としている。そして、この問題については、終戦後、いわゆる5年退職金事件、10年退職金事件で争われることになる。

ところで、三井銀行の事件は、会社側の手続き如何によっては、課税対象外とされた可能性があることから、銀行側は、税務当局を相手取っての行政訴訟は起こさなかったため、この事件について課税か非課税かの法的

▼ 第三種所得ニ綜合スルヲ相當ト認ム。

○非課税説

- 一、本件給與ハ課税説ニ述フルカ如ク嚴格ナル意味ニ於テ退職慰勞金ト云フヲ得スト雖會社カ其ノ従業員ニ對スル恩給内規ヲ改正シタル為メ従前ノ使用人ニ對シテハ退職ニ準シ一時金ヲ支出シ将来退職ノ場合ニ於テ其ノ部分ニ付テハ給與ヲ為ササル本件ニ於テハ其ノ實質ハ一旦解職シ再び採用シタルト異ナラズ
- 二、現行個人所得税法カ反覆繼續性アル所得ニ課税スルノ建前ヨリ見テ本件ノ如キ全ク反覆性ナキ金額ニ付テハ退職慰勞金ニ準ジ取扱フヲ穩當ト認ム

90) 昭和9年12月29日付朝日新聞東京版夕刊2面1段。

な判断は下されていない⁹¹⁾。そこで、濱田徳海資料を見てみると、「税制改正項目別可否要項」という資料があり、「退職給與金等ニ課税スルコトノ可否」について、可とする点として以下の2つを挙げている。

「(一) 此等ノ所得ガ概シテ中流以上ノ所得者ニ屬シ擔税力ヲ有スル事實明カナルヲ以テ之ニ課税スルヲ相當ト認ムルコト

(二) 近時民間會社等ニ在リテハ職員ノ退職等ニ對シ多額ノ賞與ヲ支出スルモノ益々多キヲ加ヘ之ニ課税セザレバ一般賞與トノ權衡ヲ得ザルモノト認メラル、一時ノ所得ニ課税セザル現行法ノ下ニ於テ此等ノ所得ノミニ課税スルハ酷ナリトノ説アルモ、一定金額以上ニ多額ナルモノニ對シテノミニ課税セバ苛酷ナル結果ヲ生ズル虞ナキコト」

一方、否とする点として以下の2つを挙げている。

「(一) 現行所得税ニ在リテハ一時ノ所得ヲ課税外ニ於ケルニ、退職給與金ノ如キ勤勞所得ノミヲ取り上ゲテ課税ヲ為スハ不可ナルノミナラズ他ノ財産賣却益等ノ一時ノ所得トモ權衡ヲ得ザルコト

(二) 通常退職給與金ハ多年ノ勤勞ニ對スル給與ニシテ老後ノ生活資金ニアテラルルモノナルニ、之ヲ其ノ支給アリタル年ニ生ジタル所得トシテ課税スルハ酷ナルコト」

以上のように退職金を課税対象とすることに対しては、税制調査会の中にも賛否両論あったが、結局は、賛成説が採用され、退職金は課税対象に含まれることとなった。その理由は、「退職給與金等ノ一時所得ニシテ一定額ヲ超ユルモノニ對シテハ課税スルコト」に対する説明に「退職給與金等ノ一時所得ニシテ一定額（五千圓程度）ヲ超ユルモノニハ相當ノ擔税力ガアリト認メラレルルヲ以テ左記程度ノ税率ニ依リ支拂ノ際源泉ニ於テ課

91) なお、行判昭和6年10月20日（行録42輯926頁）では、保険会社が契約保険金の目標達成及び旧館取壊しの記念として社員に支給した慰勞金について、「株式會社ノ使用人が其ノ職務並勤續年數ヲ標準トシテ算定シタル特別慰勞金ヲ給與セラレタルトキハ其ノ給與ハ…賞與ノ性質ヲ有スル給與ニ該當ス」としている（杉村章三郎「判批」国家54卷4号556頁）。

税スルヲ相当ト認メラル」とある。つまり、多額の退職金を取得することができる高所得者層については、相当の担税力が認められるということが理由である。

また、この当時、分掌変更役員への退職慰労金が、「営利ノ事業ニ屬セサル一時」に該当するか否かについて、訴訟がいくつか提起されていることにも注目したい⁹²⁾。たとえば、行政裁判所昭和13年12月27日判決の事件では、大日本セルロイド株式会社の専務取締役は、創立以来15年に亘り代表取締役を務めていたが、昭和9年末に代表権を有する取締役を辞任し、同日にいわゆる平取締役に選任された。そこで、同社は、代表取締役期間の任務に対し株主総会の決議に基づき15万円の退職慰労金を支給した。原告は、これを「営利ノ事業ニ屬セサル一時ノ所得」として課税対象外としたのに対し、被告は、これを賞与の性質を有するものとして、第三種所得税を課税した。

原告は、① 代表取締役と平取締役の職務内容の違いから、代表取締役を辞任した時点で一旦退職したと考えられること、② 同社の定款によれば、賞与は純益金の10分の1.5以下とされており、これを超える部分は賞与としての性格を有するものでないと考えられること、③ 第70回帝国議会に提出された政府案には、退職金を課税対象とするとともに負担緩和の規定あり、このことから定款に定められた上限を超える部分の賞与については、所得から除外すべきであることを主張した。一方、被告は、① 商法によれば、社長たる取締役とその他の取締役との間に本質的差異が認められないこと、② 原告は、役員身分が継続している以上、退職の事実は認められないことから、今回の給付は賞与の性質を有する給与と考えられること、③ 賞与の性質を有する給与に該当する要件として、定款に定められた金額の範囲である必要はないことを主張した。これらの主張に

92) 行判昭和13年10月18日（行録49輯763頁）、行判昭和13年12月27日（行録49輯848頁）、行判昭和14年2月28日（行録50輯134頁）、行判昭和14年3月11日（行録50輯201頁）。

対し、裁判所は被告の主張を支持する立場をとり、今回の給付を賞与の性質を有する給与であると判断しており、当時の評釈もこれを支持している⁹³⁾。

このような状況から、昭和13年改正により退職金が課税対象に含まれることとなった背景には、現在においても税務訴訟の現場で争われている、打切り支給の退職金や分掌変更役員に対する退職金の問題が既に生じていたことが分かる。そして、これらの問題は結局解決を見ぬまま、現在に至っている点を指摘しておきたい。

おわりに

元老院における明治20年所得税法制定の審議の際、退職金は、政策的な配慮から「營利ノ事業ニ屬セサル一時ノ所得」に該当するものとして、課税対象外とされた。そして、当時の解説書の分析をすることより、退職金の定義は、当初より明確でなかったことが分かった。

明治32年改正によって、法人所得に対し第一種所得税が課税されることに伴い、国民が二重課税の意識を持つことを懸念して、配当金は第三種所得税の課税対象外とされた。利益割賦賞与金は、明治32年改正の段階では、第三種所得税の課税対象であったが、世論の強い反発を受けて、明治34年改正によって課税対象外とされた。

大正9年改正では、法人所得について本来の総合課税を採用するにあたり、配当金や利益割賦賞与金を第三種所得税の課税対象とした。これにより、利益割賦賞与金は、役員等の節税策としての価値を失った。そのため、退職金の支給が節税策として注目されるようになったと考えられる。

93) 杉村・前掲注(91)558頁、杉村章太郎「判批」国家54巻11号1500頁、宮澤俊義「判批」国家54巻11号1492頁。なお、宮澤俊義名誉教授は、分掌変更役員に対する慰労金が退職金に該当しないという判決に賛成するものの、当該給付金は退職慰労金として損金に算入されるべきであるとしている。

利益割賦賞与金が、受給者側において第三種所得税の課税対象外であれば、非課税所得である退職金との厳密な区別は必要なかったが、利益割賦賞与金が第三種所得税の課税対象となったことにより、課税対象である賞与と、課税対象外である退職金の区別についての議論が過熱した。それが、昭和10年前後に三井銀行の打切り支給の退職金や分掌変更役員に対する退職金の事件となって、一層顕著なものとなった。そして、これらの問題の議論の中から、退職金の要件として、退職の事実が必要であるという認識が生まれた。その後、賞与と退職金の区分については、この「退職の事実の有無」という形式的な要件によって判断されることとなり、この形式的な判断基準は現在においても採用されている。

昭和13年改正によって、退職金が課税対象とされた理由として、税制調査会の資料には、退職金が概して中流以上の所得者に属し、担税力を有することが挙げられていた。つまり、もともと昭和13年改正によって退職金が課税対象に加えられた当時から、退職金の中でも中流以上の所得者が取得するもののみを課税対象としようと考えていたのである。したがって、第2章で述べたとおり、退職金には、暖簾分けから発祥した恩典的退職金と、労働者階級の足留め対策として発祥した退職金の2種類があるが、あくまで改正の趣旨は前者に対する課税を行おうとするものであり、後者にはもともと課税するつもりはなかったといえる。それは、退職金が課税対象となるきっかけとなった、三井銀行の打切り支給の退職金や、分掌変更役員に対する退職金は、引き続き勤務する者を対象として支給されるもので、足留めとしての機能や、当初からの約定によるものではないことから明らかである。つまり、これらの退職金には十分な担税力が見いだせるのである。一方で、労働者が受ける退職金は、足留め機能により、実際に退職しなければ支給を受けることはなく、その金額も僅少であるため、課税上問題視されることはなかった。そして、退職金に対する課税の問題は、90年近くたった現在でも、なお解決されることなく、議論の対象となっているが、常に中流以上の所得者が受ける恩典的退職金と、労働者階

級が受ける退職金が混同して議論されているため、抜本的な解決策は見出されていない状況にある。

本稿では、明治20年所得税法制定当時から、退職所得がわが国で課税対象所得とされた昭和13年までの退職金制度と税制の変遷を考察し、問題点を指摘した。この後、終戦を迎え、戦後の経済は、復興期から高度成長期、成熟期へと変遷を遂げていく。そして、その経済の変遷に伴い、退職金制度の在り方も変化し、税制もこれに対応する形で変化を遂げていく。ただし、税制においては、戦前同様、常に部分的な改正がなされるにとどまり、それが、課税制度と実態の乖離を生み、結果、担税力に応じた課税の公平を損わしている。次稿では、引き続き、昭和13年以後現代に至るまでの退職金制度と税制の変遷をたどり、その問題点を明らかにしたい。