

# 退職所得の計算構造の起源

犬 飼 久 美\*

## 目 次

はじめに

第1章 昭和6年税制整理準備委員会

第1 序 説

第2 税制整理準備委員会設置の背景

第3 税制整理準備委員会における審議

第4 小 括

第2章 退職所得の課税方法形成の経緯

第1 改正当初の免税点

第2 免税点が支払者ごとに認められた理由

第3 「2分の1課税」と退職所得控除額の関係

(1) 昭和22年改正までの動向

(2) 昭和25年改正

(3) 昭和26年改正

おわりに

## はじめに

わが国の企業が実施する退職金制度は、昨今、確定拠出制度やポイント制の導入などにみられるとおり、年金利回りの低下や高齢化による負担の増加などの理由から、その内容や考え方が、制度の発足当時より大きく変化している。一方で、適格退職年金制度の廃止に伴い年金受給者等が取得した一時金の所得分類の問題<sup>1)</sup>などにみられるとおり、退職金に対する課

---

\* 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

1) 拙稿「適格退職年金の法的性質——在職中の従業員が適格退職年金制度の廃止に伴い取得する一時金の所得区分の検討を中心に——」立命法政論集7号(2008)37頁以下参照。

税制度がその変化に対応しているのか疑問である。そこで、現在の退職金制度にふさわしい課税方法を検討するにあたり、退職金制度や課税制度をその起源から検討し、我が国の退職金課税に対する根本的思想を再検討したい。

その出発点として、前稿では、わが国において所得税法が制定された明治20年から、退職金が退職所得として課税対象とされることとなった昭和13年までの退職金課税の変遷を検討した<sup>2)</sup>。前稿では、特に、昭和13年において退職金を課税対象とする税制改正が行われるに至った、直接的な原因を明らかにしなかったため、当時の時代背景を反映して起こった退職金に関する事件を中心としてまとめた<sup>3)</sup>。

その一方で、昭和13年の7年前にあたる、昭和6年に開催された税制整備準備委員会において、すでに退職金を課税対象とする案は可決されていた<sup>4)</sup>。本稿では、前稿に引き続き退職金課税制度の変遷を検討するに当たり、まず第1章において昭和6年における委員会での議論を紹介したうえで、第2章において昭和13年以後の退職金課税の変遷のうち、特に退職所得の計算構造の起源に着目し、現在の課税方法が優遇措置を二重に行っている点を明らかにしたい。

そして、退職所得が課税対象とされた当初の趣旨である「一定額以上の退職金については相応の担税力がみいだせる」との考え方からすると、退職所得控除額と所得金額を2分の1相当額に圧縮するという優遇措置を二重に行うのではなく、控除額のみを実施する方法が理論的に妥当であることを論じたい。

なお、調査した史料については今後の研究に対する史的な意義を考慮して該当部分を適宜引用することにした。

---

2) 拙稿「退職金課税の起源と変遷」立命館法学321号(2012)112頁参照。

3) 同上148頁以下参照。

4) 武田昌輔『DHC コメントール所得税法』(第一法規出版, 2012)2282頁。

## 第1章 昭和6年税制整理準備委員会

### 第1 序 説

前稿で述べたように、大正9年の税制改正により、それまで課税対象外とされていた配当金や利益割賦賞与金が第三種所得税の課税対象とされたことから、それまで役員等の節税策として多く利用されていた利益割賦賞与金は、節税策としての価値を失い、退職金が節税策として利用されるようになった。当時、退職金と賞与の区別は明確化されていなかったため、両者の区別が曖昧であったことによる弊害は、昭和10年に三井銀行が行った打切り支給の退職金<sup>5)</sup>や、昭和9年に大日本セルロイド株式会社が行った分掌変更役員に対する退職金が、いずれも退職金という名目に拘わらず、その性質から賞与として課税されるという事件の発生により認識されるようになった<sup>6)</sup>。

そこで政府は、両者を区別なく課税対象とする方針をとり、昭和13年の税制改正において、退職金のうち、特に5,000円以上のものについては相当の担税力が見いだせることを根拠として、課税対象に加えることとした。しかし、この過程において、政府がまったく無為無策であったわけではなく、むしろ、昭和6年から数次にわたり、退職金課税の強化が検討されていたが、政策的な理由で実現してこなかったのである。以下、その間の経緯を整理しておく。

---

5) 三井銀行が行った打切り退職金の事件は、当時新聞報道で大きく取り上げられたが、銀行側に手続きの不備があったと解釈する余地もあることから、訴訟にまで発展することはなかった。

6) 大日本セルロイド株式会社の事件は、行判昭和13年12月27日（行録49輯848頁）。この他当時発生した分掌変更退職金の事件として、行判昭和13年10月18日（行録49輯763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）がある。

## 第 2 税制整理準備委員会設置の背景

大正15年に所得税法の大改正が行われた後の約10年間、わが国の税制は比較的平穏な時期であり、大規模な税制改革は行われなかった<sup>7)</sup>。昭和6年4月に成立した第二次若槻内閣は、濱口内閣に引き続き、緊縮政策、非募債主義を続ける方針をとっていた。当時の大蔵大臣井上準之助は、収支の均衡回復のため、財政・税制・行政のそれぞれについて整理準備委員会を設置し、国税及び関税等の再検討による財源の捻出と、行財政の徹底した整理緊縮による歳出減少に努めていた<sup>8)</sup>。

一方で、当時の政府の財政状態の悪化は、赤字国債を発行しないという非募債主義の方針では収支の調整が困難な状態にあり、当時賦課徴収方式であった法人所得税の税額決定をできる限り年度末までに行うことによって歳入の確保をしなければならないほどであった<sup>9)</sup>。そこで、大正15年以後における、財政事情や国民経済の変化に応じた税制改正の必要性が論じられるようになり、増税を検討すべきであるという声が高まっていった。そのような状況の中、昭和6年4月17日に行政財政税制整理調査実行順序要綱が閣議決定され<sup>10)</sup>、翌日の昭和6年4月18日に税制整理準備委員会規則が官報公告された<sup>11)</sup>。

## 第 3 税制整理準備委員会における審議

税制整理準備委員会（以下「同委員会」という。）は、昭和6年4月27

---

7) 大正15年以後約10年間の税制の概要は、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）51頁を参照。

8) 大蔵省昭和財政史編集室『昭和財政史 第5巻 租税』（東洋経済新報社、1957）267頁。

9) 大蔵省大臣官房調査企画課『戦時税制回顧録 復刻版』（租税史料館、2006）86頁。

10) 行政財政税制整理調査実行順序要綱は、国立国会図書館リサーチ・ナビにて閲覧可。国立国会図書館、リサーチ・ナビ、<<http://rnavi.ndl.go.jp/politics/entry/bib00036.php>>（最終閲覧日平成24年8月21日）。

11) 昭和6年4月18日付官報475頁を参照。国立国会図書館デジタル化資料官報<<http://dl.ndl.go.jp/infondljp/pid/2957756>>（最終閲覧日平成24年8月21日）。

日から昭和6年10月26日までの約半年間にのべ42回にわたり開催された。同委員会での審議事項は、昭和6年6月9日から昭和6年10月13日までの間、のべ13回にわたり同委員会と並行して行われていた省議を経て、昭和6年12月9日に閣議決定された<sup>12)</sup>。

同委員会では審議に先立ち、昭和3年6月及び昭和6年4月に税務監督局長会議を開催し、各税務監督局長から税制改正に関する意見を募っている。昭和3年6月開催の税務監督局長会議では、広島税務監督局長から当時課税対象外とされていた「營利ノ事業ニ屬セザル一時ノ所得」のうち、一時的な給与を含む一定のものについては、半分程度の税率により課税すべきとの意見が出ている<sup>13)</sup>。この昭和3年6月の税務監督庁会議で、わが国において退職所得について所得の金額の2分の1相当額を課税標準として課税するという発想が、初めて生まれたと思われる。そして、昭和6年4月開催の税務監督局長会議では、大阪と名古屋の税務監督局長からも「營利ノ事業ニ屬セザル一時ノ所得」について課税すべきとの意見が出ており、中でも広島税務監督局長は個別具体的に記念賞与金や退職金等多額のものは総合課税すべきとの意見を出している<sup>14)</sup>。

---

12) 大蔵省主税局『昭和6年税制整理準備調査概要 上巻』（大蔵省主税局、1931）4頁以下参照。

13) 原文は次のとおりである（準備調査概要・前掲注(12)56頁）。

五 營利ノ事業ニ屬セザル一時ノ所得ト雖左記種類ノ所得ハ税率半減程度ニ於テ課税スルコト

(イ) 取得後滿ニヶ年以内ニ於ケル財産ノ賣買利益但シ被相続人ノ有シタル財産ハ相続人ノ有シタルモノト看做スコト

(ロ) 富籤及富籤類似ニ依ル取得利益

(ハ) 一時的ノ給与但シ死亡、疾痲疾病及罹災ニ基因スル場合ヲ除ク（広島）

14) 原文は次のとおりである（準備調査概要・前掲注(12)24頁）。

六 營利ノ事業ニ屬セザル一時ノ所得ト雖一定金額以上ノモノハ之ヲ第三種所得ニ綜合スルコト（大阪）

七 資産ヲ處分シタル所得以外ノ所得ハ營利ノ事業ニ屬セザル一時ノ所得ト雖全部第三種所得ニ綜合スルコト但シ保險金ノ受領者カ保險契約者トナルトキハ之ヲ除外ス（名古屋）

同委員会では、税制改正にあたり様々な分野から検討を行うため、「会社の一時的賞与に関する調査」として税務監督局毎の賞与金額の累計を調査している<sup>15)</sup>。これによると、全国の一時的賞与の総額は約3,000万円であり、政府の退職賞与金等に対する課税による増収は122万円程度と見込んでいたことからすると<sup>16)</sup>、退職金の課税ベースは5%程度であり、課税対象となる退職金を極めて限定的にとらえていたことが分かる。さらに同委員会は、増税に否定的な政府の方針に対抗するため、イギリス、アメリカ、ドイツ、フランス各国の所得税法における一時所得の課税についても調査している<sup>17)</sup>。

このような調査内容をもとに、「所得税改正の研究」と題して改正の第一次案が作成され、第一次案で可決された事項にその可否を研究したものを加えて、第二次案が作成された。第一次案では、退職金課税に関連する項目として「特別賞與、記念賞與、退職手當、退職一時恩給等ニ対シ課税スルコト但シ退職手當及退職一時恩給ハ五千圓ヲ超ルル金額ニ對シテノミ課税スルコト」とし、これらの所得には、5%から20%までの超過累進税率を適用することが盛り込まれた。その改正理由として、① 特別配当や記念配当等に対し課税することとの均衡を図ること、② これらの所得に

---

八 記念賞與金、退職金其ノ他之ニ類似スル給與金等ニシテ金額大ナルモノハ第三種所得ニ総合スルコト (廣島)

15) 税務監督局毎の金額は、次のとおりである (準備調査概要・前掲注(12)231頁)。

局名	一時的賞與金額	局名	一時的賞與金額
東京	24,408,318円	名古屋	730,133円
大阪	1,997,166円	廣島	758,509円
札幌	296,893円	熊本	1,535,257円
仙臺	834,807円	計	30,570,083円

16) 税制整理及増税二因ル税額増減見込額表 (昭和6年12月7日) 参照。

国立公文書館アジア歴史資料センター<<http://www.jacar.go.jp>> (最終閲覧日平成24年8月21日)。

17) 準備調査概要・前掲注(12)233頁以下参照。

課税しなければ、結果として毎年支給すべき賞与を、退職金や記念賞与といった一時的な賞与の名目で支給することによる租税回避が懸念されること、③ 特別賞与や記念賞与は総合課税とするが、退職手当や退職一時恩給は少額のものについては課税対象外とするのは、両者がやや異なったものであるためであること、が挙げられている<sup>18)</sup>。ここで注目すべきは、前稿で指摘した通り、明治20年所得税法制定以来、わが国では「營利ノ事業ニ屬セサル一時ノ所得」として課税対象外とされる賞与の定義が曖昧であり、これが租税回避につながる懸念があることを、同委員会においても指摘されている点である。

その後、第一次案の審議において特別税率の適用が削られ「特別賞與、記念賞與、退職手當、退職一時恩給等ニ對シ課税スルコト但シ退職手當及退職一時恩給ハ五千圓ヲ超ユル金額ニ對シテノミ課税スルコト」のみが第二次案として審議された。第二次案ではこの改正項目を可とする理由として、第一次案で挙げられていた理由のうち①と③のみが採用され、否とする理由として、現行法において課税対象外である一時の所得に対し、一般の所得と同様の超過累進税率を適用することは適当でないことを挙げてい

18) 原文は次のとおりである（準備調査概要・前掲注(12)152頁）。

十三 特別賞與、記念賞與、退職手當、退職一時恩給等ニ對シ課税スルコト但シ退職手當、一時恩給等ハ五千圓ヲ超ユル金額ニ對シテ左ノ税率ヲ以テ別個ニ課税スルコト

五千圓ヲ超ユル金額	百分ノ五
一萬圓ヲ超ユル金額	百分ノ十
五萬圓ヲ超ユル金額	百分ノ十五
十萬圓ヲ超ユル金額	百分ノ二十

(理由)

- (一) 特別配當金、記念配當金等ニ課税スルノ權衡ヨリ見ルモ此等ノ所得ヲ課税外ニ措(ママ)クノ理由ナシ
- (二) 此等ノ所得ニ課税セザルノ結果トシテ毎年支給スベキ賞與ヲ退職ノ際一時ニ支給シ又ハ記念賞與ノ名稱ヲ冠シテ故意ニ脱税ヲ圖ル者オモ生ズルニ至ル
- (三) 特別賞與、記念賞與ハ総合課税スルモ退職手當、退職一時恩給等ハ其ノ性質他ノ所得ト稍異ル點アルヲ以テ金額僅少ナルモノハ之ヲ除外シ五千圓ヲ超ユル金額ニ對シテノミ課税スルヲ相當ト認ム

る<sup>19)</sup>。ここで注目したいのは、第一次案において挙げられていた、賞与や退職金の名目を使った給付を行うことによる租税回避が懸念されるといふ②の理由が割愛されている点である。割愛された経緯については、大蔵省主税局が発行している『昭和6年税制整理準備調査概要』にも記載がなく、現時点において他の書籍等でも記載のあるものを発見できていない。思うに、この当時においてまだ具体的事例として租税回避行為が顕現化していなかったのではないだろうか。そして、具体的事例がまだ顕現化していない時点において、その懸念があるとの理由を明示すれば、却って改正直前における租税回避を助長する結果を招くのではないかと、同委員会も考えたのではないだろうか。

第二次案の内容は、修正されることなく所得税改正要綱に採用され、閣議決定されたものの、当時の政友会内閣は増税に否定的であったため、改正案が議会に提出されることはなかった。また、昭和6年以後も継続して昭和8年までの3年間、毎年夏に税制審議会が開かれ、改正の具体案が綿密な調査に基づき多角的に検討されたが、内閣の否定ぶりは強固なものであったため、どれも議会に提出されなかった<sup>20)</sup>。すなわち、昭和13年の税制改正以前より退職金を課税対象とする案はあったものの、政策的な理由から実施が見送られてきたのである。

---

19) 原文は次のとおりである（準備調査概要・前掲注(12)165頁）。

○可トスル理由

(一) 特別配當金、記念配當金等ニ課税スルノ權衡ヨリ見ルモ此等ノ所得ヲ課税外ニ置クノ理由ナシ

(二) 退職手當、退職一時恩給等ハ他ノ所得ト其ノ性質稍異ル點アルヲ以テ金額僅少ナルモノハ之ヲ除外シ相當擔稅力アリト認メラルルモノニ對シテノミ課税セントス

○否トスル理由

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ヲ綜合シ一般所得ト同様ニ累進稅率ヲ以テ課税スルコトハ適當ナラズ

20) 当時の税制審議会の様子は、前掲注(9)回顧録87頁以下を参照。

#### 第4 小 括

わが国の税制は、大正15年の改正以後約10年間は、大きな改正はなされなかった。しかし、昭和6年当時のわが国の財政事情は相当に悪化しており、その改善のため増税の必要性を訴える声は高まっていた。そこで政府は、税制の根本的な見直しをするため税制整理準備委員会を設置し、国内外の各方面から資料を集め、税制改正の具体案を多角的に検討した。改正案には、それまで課税対象外であった一時的な給与についても課税対象とする案が盛り込まれた。その趣旨は、一時的な給与も、特別配当金や記念配当金と同様に法人所得から支出されるものであるにもかかわらず、当時、特別配当金等に対してのみ課税されていたため、両者の均衡を図ることにあった。

さらに、明治20年所得税法制定以来、退職手当も含め一時的な給与について、課税対象とされるものと、課税対象外とされるものの区別が曖昧であったが、一時的な給与であれば、特別賞与、記念賞与等に限らず、退職に基因して受ける退職手当や退職一時恩給等も含めて区別なく課税対象とするとした。ただし、退職手当等については、所得の性質を考慮して相当額以上のみ課税対象とした。

改正の第一次案においては、一時的な給与を課税対象外とすることにより、定期的な賞与を、名目上一時的な給与に上乗せして支給するという租税回避が懸念されるとの意見も記載されていたが、第一次案の審議の際に削除され、改正案に載ることはなかった。その意見が削除された理由は明確には示されていないが、当時まだ具体的な租税回避事例が顕現化していなかったことと、その意見を公表することが、却って改正直前にそのような手法を用いた租税回避の多発を誘引するきっかけになることを懸念したものと思われる。

しかしその後、昭和10年に三井銀行が行った打切り支給の退職金に対する課税処分が新聞紙上を賑わせ、世間に周知されることとなった。これにより、昭和6年の段階では顕現化していないとして削除された意見は、租

税回避につながる具体的な事例として現実化し、前稿で指摘した通り、それがきっかけとなって昭和13年改正において、退職手当等を課税対象とする改正がなされるという流れになった。

また、昭和6年当時の内閣は増税に否定的であったため、改正案は議会に提出されず、閣議決定した昭和6年当時には退職手当等を課税対象とする改正は行われなかった。しかし、その後、わが国の財政は満州事変の勃発を契機に急激に膨張の一途をたどり、増税の必要性がさらに高まったことが、退職手当等を課税対象とする改正の後押しすることとなった。広田内閣の馬場蔵相は、財政の急激な膨張に対処すべく昭和12年度の予算編成にあたり、増税計画を織り込んだ抜本的な税制改革案を立案したが、昭和12年7月の支那事変の勃発により、わが国の経済状況が著しく変化したため、抜本的な税制改正は見送られた。しかし、課税組織の基礎を合理化することは、課税の公平を図る上で必要であるとして、かねてより改正の必要性が痛感されていた項目であった、退職手当等を課税対象とする改正は行われることとなった<sup>21)</sup>。その結果、退職手当等は昭和13年4月1日以後課税対象となったのであるが、税制改正の目的を課税組織の基礎の合理化とするのであれば、他の項目についての改正についても同時に行われるべきであり、退職所得に対する課税を強化する改正が特に行われたのは、当時、新聞報道等によって租税回避事例が顕現化したことが影響したものと思われる。

## 第2章 退職所得の課税方法形成の経緯

### 第1 改正当初の免税点

第1章第3で紹介した通り、退職手当等については「所得税改正の研究」の第一次案において、初めて5,000円以下の金額までは課税しないと

---

21) 雪岡・前掲注(7)51頁以下。

具体的な免税点が定められ、それが昭和13年改正においても採用された。免税点が5,000円とされた理由は明らかではなく、昭和15年2月16日に衆議院で開催された「所得税改正法律案外30件委員会」の第2回における櫻内国務大臣の発言が唯一の手がかりである。櫻内国務大臣は、一般所得税の課税最低限を5,000円とした理由を問われ「五千圓ト云フコトノ標準ニ致シマシタノハ、從來カラノ實情等ヲ考ヘマシテ、五千圓ト云フノハ日本ノ今日ノ實情カラ云ヘバ、相當ニ収入ノアル者ト看做シマシテ、先ヅ五千圓マデヲ一般ノ階級トシ、五千圓以上ハ特ニ相當ノ取額ノアル者、日本ノ現在ノ生活状態カラ言ヘバ餘裕ノアル者、斯様ニ考ヘマシテ、五千圓ヲ一ツノ階級トシタノデアリマス」と答弁している<sup>22)</sup>。以上からすると、当時、免税点を考える場合に、5,000円という金額が一つの目安になっていたことが分かる<sup>23)</sup>。

当時の物価水準を日本会社史年表<sup>24)</sup>でみてみると、昭和4年、昭和8年、昭和12年、昭和15年の銀行員給与は70円とあり、昭和12年の公務員給与は75円とある<sup>25)</sup>。そうすると、公務員給与を前提に考えると、5,000円という退職金は、だいたい56年分の年収に相当する。また、昭和11年3月付で社会局労働部が作成した『退職積立金法案要綱及び資料』でみてみると、民営工場鉄山における解雇者手当は昭和4年度から昭和8年度までの5年平均で1人当たり120円76銭、官業における解雇者手当は昭和5年度から昭和8年度までの4年平均で1人当たり343円80銭となっている。官

---

22) 第75回帝国議会衆議院「所得税法改正法律案外三十件委員会会議録（速記）第3回」21頁、2段目参照。帝国議会会議録データベースシステム、<<http://teikokugikai-i.ndl.go.jp>>（最終閲覧日平成24年8月23日）

23) 前掲注（8）『昭和財政史 租税』には、当時の税制調査会の審議内容の箇所に『税制調査会会議要録』が引用文献として挙げられていることから、これに5000円を免税点とした理由が掲載されている可能性が期待されるため、財務省総合政策研究所に問い合わせたが、破棄処分された模様で確認できなかった。

24) 東洋経済新報社編『日本会社史総覧』（東洋経済新報社、1995）166頁以下参照。

25) 同上202頁以下参照。

業のうち最も高額であった鉄道省の昭和5年から昭和8年度までの4年平均でも一人当たり1,140円83銭となっている。日数ベースでみると、支給日数が最も多かった工場では勤続年数30年以上の事業上の都合による退職の場合で平均900日分が支払われている<sup>26)</sup>。残念ながらこの資料では一人当たり明細は記載されていないが、5,000円という免税点は労働者階級にとって相当に高額であったことは間違いなく、労働者階級の退職手当等が課税対象となることはまず考えられない。

一方で、大正から昭和初期までに行われた軍備制度に伴い実施された退官特別賜金制度により、将校に支給された退官特別賜金の額は年収の約2倍から2.5倍で、年収に対する割合は工場の場合と同様であるが、もとの

26) 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) 26頁以下参照。

一人あたりの解雇手当支給状況を一部抜粋して表にまとめると次の通りとなる。なお、民間工場鉄山は、昭和4年度から昭和8年度までの5年平均であり、官業のうち海軍省及び鉄山は昭和6年度から昭和8年度までの3年平均、その他の官業は昭和5年度から昭和8年度までの4年平均である。

業種	解雇事由	雇用主都合による解雇	その他の解雇	総平均
民間工場		166.28円	90.89円	118.83円
民間鉄山		144.87	95.31	127.26
民間工場・鉄山計		159.01	91.53	120.76
陸軍省		427.93	74.58	184.07
海軍省		716.22	306.12	610.77
通信省		673.00	230.42	373.19
鉄道省		1,130.37	1,176.11	1,140.83
内閣印刷局		378.68	186.48	301.93
土木局 (内務省)		382.46	173.01	364.79
専売局 (大蔵省)		239.81	69.72	77.52
造幣局 (大蔵省)		785.52	542.92	613.55
山林局 (農林省)		32.73	215.88	118.92
官業における鉄山		201.58	60.51	150.68
官業における工場・鉄山計		586.36	131.43	343.80

年収が高額であるため、事例をみると一番高額な大将で17,500円支給されており、5,000円以下の支給にとどまっているのは、中尉と少尉の下位2階級のみである<sup>27)</sup>。このことから、5,000円の免税点を超える支給を受けていたのは、大尉以上の軍人やそれに匹敵する、いわゆる上流階級に属する者に限られていたことが分かる。

このように、免税点と実際の支給額との比較をすれば、退職手当等が課税対象とされた当初には、労働者階級の退職金は全く課税の対象から外されていたことは明白である。したがって、退職金の課税制度は、一般労働者の退職金ではなく、一部の高額な退職金を課税するためのものとして出発したことに留意する必要がある。

## 第2 免税点が支払者ごとに認められた理由

昭和13年改正後の所得税法は、所得税法第3条において「所得税ハ左ノ所得ニ付之ヲ賦課ス」として、第1種から第3種までに掲げる所得を課税対象とする旨を規定した。退職金は第2種所得の丙種に「本法施行地ニ於

27) 石崎吉和他「旧軍における退役軍人支援施策——大正から昭和初期にかけて——」戦史研究年報15号（2012）25頁以下参照。

将校の退職特別賜金例は次の通りである（石崎他26頁より一部抜粋）。

階級	賜金支給額	当該階級 平均年収	対年収比率
大 将	17,500円	7,500円	2.33倍
中 将	13,541	6,500	2.08
少 将	10,732	5,600	1.92
大 佐	9,744	4,600	2.12
中 佐	8,250	3,600	2.29
少 佐	6,332	2,600	2.43
大 尉	5,252	1,833	2.86
中 尉	2,800	1,110	2.52
少 尉	1,839	850	2.16

テ支払ヲ受クル一時恩給又ハ之ニ類スル退職給与」に該当する所得として課税対象とされた。さらに、退職所得は所得税法第13条から第15条までの規定により、支払者ごとに5,000円を控除した残額について他の所得と区分して別個の課税標準として累進税率が適用され、同法第67条の規定により源泉分離課税の方法により課税することとされていた。この部分の条文は、これから退職所得の計算構造を検討するに当たり基礎となるものであるため、引用しておく<sup>28)</sup>。

【第13条】 第2種ノ所得ハ其ノ支払ヲ受クヘキ金額ニ依ル但シ一時恩給又ハ之ニ類スル退職給与ハ其ノ受クヘキ金額ヨリ五千円ヲ控除シタル金額ニ依ル

【第14条】 第3種ノ所得ハ左ノ各号ノ規定ニ依リ之ヲ算出ス  
一ノニ 第2種ノ所得ニ属セサル一時恩給及之ニ類スル退職給与ハ前年中ノ収入金額ヨリ支払者ヲ異ニスル毎ニ五千円ヲ控除シタル金額

【第22条】 第2種所得ニ対スル所得税ハ左ノ税率ニ依リ之ヲ賦課ス

丙 所得金額ヲ左ノ各級ニ区分シ通次ニ各税率ヲ適用ス

2万円以下ノ金額	100分ノ5
2万円ヲ超ユル金額	100分ノ10
10万円ヲ超ユル金額	100分ノ20
50万円ヲ超ユル金額	100分ノ30

【第67条】 第2種ノ所得ニ付テ其ノ金額支払ノ際支払者其ノ所得税ヲ徴収シ翌月10日迄ニ之ヲ政府ニ納ムヘシ

第3種ノ所得ニ付テハ所得税ノ年額ヲ4分シ左ノ4期ニ於テ

---

28) 武田・前掲注(4) 2284頁参照。

之ヲ徴収ス但シ納税義務者納税管理人ノ申告ヲ為サシテ本法  
施行地外ニ住所又ハ居所ヲ移ストキハ直ニ其ノ所得税ヲ徴収ス  
ルコトヲ得

ここでまず注目しておきたいのは、第1章第3で紹介した昭和6年の税制整理準備調査委員会においても、前稿で紹介した昭和13年当時の税制調査会の資料においても<sup>29)</sup>、5,000円を超えるものについては相当の担税力があるとしているが、所得計算において控除額を設けるという発想はなく、控除額を設けるという発想は条文の制定段階で初めて出てきたという点である。もともと金額が僅少な部分は課税すべきでないという発想から5,000円という免税点が設けられたのであるが、所得税法第13条では本来第2種所得は収入金額をすなわち所得金額とする旨を規定したうえで、退職手当等については5,000円の控除を認めるとしている。この5,000円以下の金額を非課税と規定せず、所得金額の計算上控除するという計算構造としたことが、この後退職所得の所得金額の計算の変遷に大きく影響を与えることとなる。この点については、第2章第3で詳しく検討する。

次に、控除額については所得税法第14条で明確にされている通り、支払者ごとに控除が認められている。この5,000円の控除額を現行所得税法の退職所得控除額の前身であるとするならば、支払者ごとに控除ができるという取扱いは現行法制の取扱いとは大きく異なる。現行法制では、異なる支払者から退職手当等を取得した場合でも、今回の支払者が前の支払者における勤続期間まで含めて今回の退職手当等の算定をしている場合や、前年以前4年以内に退職手当等の支払いを受けている場合には、今回取得した退職手当に係る退職所得控除額の計算の際に、重複する勤続期間について改訂を行う必要がある（所令70）。

それでは、なぜ昭和13年当時においては、支払者ごとに5,000円の控除が認められたのであろうか。その理由として、まず当時退職所得は源泉分

---

29) 犬飼・前掲注(2)148頁以下参照。

離課税であったことが挙げられる。そして、退職所得の課税方法として源泉分離課税が採用された理由は、昭和33年2月25日に開催された衆議院大蔵委員会第9号での大蔵事務次官亀徳正之の発言にヒントがあるように思われる。この会議では、退職所得控除額の計算の基礎となる勤続年数について敗戦前と戦後再就職後の勤続期間の通算を認めるか否かについて横山利明委員より質問が出されており、亀徳大蔵事務次官はその回答として、戦時中は外地の職場で勤務していたような場合、戦況の変化により事実上職場放棄をして内地に復職するようなケースも多々あり、そのような状況で支給される退職金は、支給規定など無いなかで支給されていたという実情を説明している<sup>30)</sup>。つまり、戦時下において支給される退職金は、支給者の異なるものを名寄せして把握し課税すること自体、困難であることは十分に予想されたため、そのような事情からも支払者ごとに源泉分離課税の方法が採用されたとも考えられる。

また、税務懇話会『昭和15年改正税法 講演と問答録』（税務懇話会、1940）27頁によると、退職所得は所得としては極めて特殊のものであった

---

30) 昭和33年2月25日衆議院大蔵委員会第9号亀徳正之大蔵事務次官発言原文は、次の通りである。

たとえばこれは戦前、またちょうど戦争に関連して、満州なり外地にいろいろ出た事例が多かったわけですが、その際に、内地の職場をやめるときに何がしかのものをもらって外地に勤めたとか、あるいは終戦になりまして、何がしかのものをもらって、外地の職場を事実上放棄することになって内地に復職した、こういった場合に、現在の所得税法の考え方によりますと、退職所得を受けたならば、勤続年数は通算しないという考え方を原則的にはとつておるのでございます。

ただ、終戦のどさくさに応じまして、あるいは内地から外地に行く、あるいは外地から内地に帰るというような場合には、必ずしも正規の退職金の支給規定とかいうものではないに、いろいろ給付を受けた。しかし給付を受けたら、一種の退職金のようなものではないか、従って勤続年数は通算できないのではないかというような考え方があるいはとれるのでございますが、ただ、太平洋戦争前後のああいった特殊の事情を加味するならば、退職所得の基礎になります勤続年数の算定をそのために打ち切るというのは、いかにもひどいではないかということで、それらを通算する通達を出しましたことは、横山先生御存じの通りでございます。

ため、従来から特別の課税をしていたところ、技術上の都合から分類課税の項目に入れたにすぎないとあり、ここでも技術上の側面から分類課税とされた旨が記されている<sup>31)</sup>。

### 第3 「2分の1課税」と退職所得控除額の関係

#### (1) 昭和22年改正までの動向

現行法による退職所得の金額は、収入金額から退職所得控除額を控除し、その残額の2分の1に相当する金額である（所法30②）。昭和13年所得税法において退職所得の金額は、第2章第2で紹介した通り収入金額から5,000円を控除するが、2分の1に相当する金額に圧縮したりしない。この所得を2分の1に圧縮するという措置（以下「2分の1課税」という。）の原点は、第1章第3において紹介した通り、昭和3年6月開催の税務監督局長会議において広島税務監督局長から「營利ノ事業ニ屬セサル一時ノ所得」についても一定のものを除き半分程度の税率で課税すべきという意見として出されていた。そして、その意見は特別税率という形で改正案の第一次案に取り入れられたが、審議の末に第二次案では削除されたものの、昭和13年所得税法では特別税率が採用されている。つまり、昭和13年当時は所得金額を2分の1に圧縮するのではなく、税率で調整するという構造がとられていたのである。

その後、昭和15年から昭和20年までは控除額の増減<sup>32)</sup>や税率を上げる

---

31) 金子宏名誉教授は、『租税法』（弘文堂）において、分離課税とされる理由を「説明の仕方としては、1月に退職した人の場合は給与と合算しても税率の累進度がたいして高まらないが、12月に退職した人の場合は1年分の給与の上積みとなり高い累進税率が適用されて不公平であるため、その間の公平を図るため分離課税が採用された」と考えることもできる」と説明されている。この説明は分類課税の効果を理解するための説明としては有用である。しかし、退職所得が分離課税となった根拠がこの説明の通りであると裏付ける文献は見当たらない。なお、上記の説明は、『租税法 第十一版』（弘文堂、2006）まで記載されていたが、『租税法 第十二版』（弘文堂、2007）より削除されている。

32) 昭和15年のみ控除額が5,000円から10,000円に引き上げられたが、昭和17年には5,000円、19年には3,000円と徐々に引き下げられていった。

改正が行われたのみであった。昭和15年の一般的税制改正で創設された分類所得税及び総合所得税の併用による課税制度は、その後の度重なる増税と戦後の国民所得の分布の変化により当初の有用性が失われた。そのため、昭和22年の税制改正では、分類所得税及び総合所得税の併用による課税制度を廃止し、簡易な税制に移行する趣旨から総合課税一本立てによる課税制度に改められた<sup>33)</sup>。そして、この昭和22年改正で初めて退職所得の収入の2分の1を課税対象とするという取扱いが規定された。昭和22年改正後の所得税法についても、詳細に比較したいので条文を引用しておく<sup>34)</sup>。

**【第9条】** 所得税の課税標準は、左の各号に規定する所得につき当該各号の規定により計算した金額の合計金額（以下所得金額という。）による。

五 一時恩給及び退職給与並びにこれらの性質を有する給与（以下退職所得という。）は、その年中の収入金額の10分の5に相当する金額

**【第17条（抜粋）】** 第1条第2項の規定に該当する個人が、この法律の施行地において支払いを受ける給与所得又は退職所得については、第9条第1項第4号及び第5号並びに第13条の規定にかかわらず、他の所得とこれを区分し、その支払いを受くべき金額（退職所得については、その支払いを受くべき金額の10分の5に相当する金額）に対し、百分の25の税率を適用して、所得税を課する。

条文をみると、現行法制と同様に所得金額を2分の1に圧縮するよう規

---

33) 雪岡・前掲注(4)151頁。

34) 雪岡・前掲注(4)171頁。

定されている。しかし、昭和22年改正においてこの課税方法を採用した理由をみてみると、この「2分の1課税」は、退職所得控除額の代わりにであったことが分かる。昭和22年改正にあたり、昭和22年3月19日から3月24日まで4回にわたり衆議院で「所得税法を改正する法律外六件委員会」が開かれた。昭和22年3月22日開催の委員会で前尾繁三郎政府委員は「大體においてわれわれが一時的所得と考えておりますものは、二年に一邊、三年に一邊というものではなしに、少くも（ママ）十年二十年に一回というようなものばかりでございます。従いまして、それらを全部総合いたしまして、その年のほかの所得とも総合する代りに、半額だけ控除する。そうして合わせて現在の超過累進税率を適用するというのが一番簡明であり、実際に適合しておる思い切った制度ではありますが、われわれとしてはこれが理想だというふうに考えて採用した次第であります。」と述べており、総合課税導入に合わせて半額控除するという趣旨であったことは明白である。さらに、退職所得については本来給与所得の方で基礎控除等が控除されているため、もはや控除すべき金額はないが税制の簡素化のために、一律5割を控除することとしたとも述べている<sup>35)</sup>。また、この5割控除するという点について、山林所得も同様の取扱いであるため資産性所得である山林所得を優遇しすぎているのではないかと、なぜ5割としたかという問いに対して前尾政府委員は、「實際問題としていろいろ負擔關係を計算してまいりますと、これを五割引くのを四割引く程度に達するほどのこともない、すべて一時的所得として五割を引くということでも十分だ、實際にいろいろ當りまして計算いたしました結果、さりとてこれは三割引けばよ

---

35) 昭和22年3月22日衆議院所得税法を改正する法律外六件委員会前尾繁三郎政府委員発言原文は、次の通りである。

もちろん退職所得につきましては、あるいは他の資産所得と違っておる点があるかとも思ったのでありますが、年々の給料によって基礎控除その他はすべて控除されてしまつておる。その上積みになってくるわけでありまして、すべての所得の均衡から考えまして、皆一律に五割の控除というのが實際におきましても簡明でありますし、また實情にも適合しておる。

いというようなものでもないでございますので、一律に五割ということにいたしたい次第であります。」と回答しており、この回答からすると5割という割合に具体的な根拠があったわけではないと考えられる。さらに、衆議院での審議を経て、昭和22年3月29日に貴族院で開かれた「所得税法を改正する法律案特別委員会 第1回」における石橋湛山国務大臣の冒頭説明においても「有らゆる所得を総合して累進税率に依り課税する爲、山林所得、譲渡所得、退職所得等、長期間に亙る所得の累積とも目し得べき一時的所得に付きましては、其の所得の二分の一を控除して課税すると云ふことに致しました。」と、やはり2分の1を控除すると説明されている。

このような議論を経て、従来の収入金額から一定額を控除するという措置は廃止され、代わりに収入金額から2分の1を控除するという措置が昭和22年度改正案に盛り込まれることとなった。しかし、それが条文化される際に退職所得を2分の1に圧縮するといった表現にされたため、収入金額から一定額を控除するという措置と、退職所得を2分の1に圧縮するという措置は、別のものとして認識されるようになり、それがその後の改正に大きく影響していくのである。

## (2) 昭和25年改正

昭和25年改正は、いわゆるシャープ勧告に基づく抜本的な税制改正が行われ、退職所得の金額は収入金額からその15%を控除した金額とされ、税額計算については平均課税の方法が採用されることとなった。この退職所得に対する控除額については、もともとシャープ勧告には一切書かれていない<sup>36)</sup>。そもそもシャープ勧告は、給与所得に対する勤労控除に対して

---

36) シャープ使節団編、総司令部民間情報教育局訳『シャープ使節団日本税制報告書 1巻』(1949) 参照。

なお、佐藤英明「退職所得・企業年金と所得税——JIRA に関する研究ノート——」日税研論集57巻66頁には、「退職所得に対する経過措置の歴史は古く、戦前の税制の姿は

否定的であったため、退職所得についても当然に控除を認めていなかった。しかし、日本政府としては今まで収入金額の2分の1を控除できていたのにもかかわらず、改正により今後一切控除が認められないとしたら、国民の理解が得られないことを予測して、どうにか控除が認められないかシャウプ使節団を説得した。当時税制改正に携わった前尾繁三郎は、給与所得の勤労控除についてシャウプ側は勤労所得には必要経費がないという理論的なとらえ方をしているのに対し、日本側は徴税技術上の問題を考慮しながら控除率を提示したところ、結局シャウプ側の理論に押し切られて控除率が引き下げられた旨を口述している<sup>37)</sup>。

さらに、昭和25年2月28日に開催された衆議院大蔵委員会第22号で平田敬一郎政府委員は「退職所得は大体給与所得の延長とでも称すべきものでありまして、性質が給与所得と同じでございますから、これはシャウプ勧告にはないのでございますが、特に一割五分の控除を設ける意味で法律案の作成をしたのでございます。」と説明したほか、昭和25年3月10日に開催された衆議院大蔵委員会第30号でも平田政府委員は「退職所得につきましては、今回一割五分の控除を認めることにいたしましたのであります。シャウプ勧告によりますと、同じ所得であるから全額課税すべきだということになっておるのであります。これはやはり給与所得の性質——もちろん給与所得の延長でありまして、給与所得と性質において同じ性質を持つておるものと考えられますので、一割五分の控除を特に認めることとしたのであります。そうしましてあるときに退職所得が多くなる。そのために累進税率等の負担によって負担が不公平になる、こういうことは変動所得の平均課税を行うことによって、負担を緩和することにいたしておるのであります。」と説明しており、これらの説明から日本政府の意向によ

---

↘ 措くとしても、すでに昭和25年のシャウプ税制に、退職所得に関してその15%を収入金額から控除する旨が現われており」とされているが、シャウプ勧告には退職所得の収入金額から控除額を控除するという記載は一切ない。

37) 平田敬一郎他編『昭和税制の回顧と展望』（大蔵財務協会、1979）271頁以下。

り、理屈抜きに控除額が定められたことが分かる。

このように日本政府が退職所得に対する軽減措置にこだわった背景には、当時の行政整理や企業整理により多数の失業者が生じたうえ急激なインフレが進む中、彼らが退職時に受け取る退職手当等について免税すべきであるとの声が高まっていたという事情がある。そのような状況は、上記の大蔵委員会の開催に先立ち、昭和24年4月14日に開催された衆議院予算委員会第11号における川島金次委員と池田勇人大蔵大臣とのやりとりや<sup>38)</sup>、昭和24年6月8日に開催された参議院大蔵委員会閉第1号での天田勝正の「これは退職手当等がズレまして、曾て五万円貰えば、それだけ収入があったものが、今日やっぱり五万円貰っても、実はインフレ下であるからして、使い量は二万五千円ぐらいになってしまう。こういうことが一つと、それからこの場合にその退職所得に対するとおの課税の場合に、何らかこれを処置しなければならんのではないかと私は思のです。」

---

38) 昭和24年4月14日衆議院予算委員会第11号川島金次委員及び池田勇人大蔵大臣発言原文を抜粋すると、次の通りである。

〈川島委員〉 ことに卑近な例であります、政府は今回行政整理を行う、あるいはまた一般企業の整理も必然的にこれに伴うのでありますが、その場合およそ百万近くの失業者、退職者が出るのでありまして、その退職者にそれぞれの一時所得が入るわけでありまして、そういう所得に対しましては、従来その所得額の二分の一に対して課税をしておったのであります。そこでプレミアム課税を免除するという事柄はそれほど重大なものではないとわれわれは思うが、その重大でない事柄を急いでなされて、しかも一般の勤労者が受ける問題についてはあとまわしにされるということであつては、私どもは一般の町民としても納得できないのではないかと思います。従って政府においては、当局の行政整理、企業整備に伴うそれらの人たちの退職所得に対する課税を免除するという考え方はないか。これを大蔵大臣から承りたいと思います。

〈池田蔵相〉 プレミアムの課税の廃止は、日本の産業の発展、すなわち資金の募集に便ならしめるために行うのでございます。しかして退職金に対します所得税の課税とは別個の問題と考えております。

〈池田蔵相〉税制につきましては、常に各般にわたって考えておるのであります。しこうして増加所得については、最近の経済事情に即應いたすために、今まで二分の一を課税いたしておったのを、ある場合におきましては三分の一にするという案も考えておるのであります。常に考えておりますが、見通しといたしましては、退職所得につきましては今の課税方法をただちに改正する意思はございません。

という発言から分かる。

しかし、政府は当初退職手当等に対する軽減措置を設けることに意欲的でなかったようで、昭和24年11月23日に開催された衆議院予算委員会第8号において、池田勇人大蔵大臣は「行政整理によりまして、一時的に退職所得に対する税金が上って来ておる。また今後退職者が相当出るからそれを見込んでおるのではないかというようなお話が第一点だったと思います。先ほど申しましたように、五十億円程度の退職金でございます。しかしてこの五十億円の中から大体どれくらいの税金をとっておるかとお申しますと、今までの分の引き足りない人もありますし、また御承知の通り退職金にはその半額に対して課税するのであります。それに普通の税率をやりますと五十億円払いましても、その退職金に対する税額は五億円かそこらのものであるのであります。風早君は首切りなんかによって非常に税收が動いておるだろうというお話であります、一千万人以上の給与所得者がある場合に、十万か十五万ぐらいの行政整理があつたからといつて、収入見込みにそう大した影響はあるものではない。」と発言している。

このような議論の末、前述したとおり日本政府はシャープ使節団に対し従来通り退職所得について、いくらかの控除を認めるよう交渉し、その結果、収入金額の15%の控除が認められることとなった。

### (3) 昭和26年改正

昭和26年11月30日に公布された所得税法の臨時特例に関する法律により、昭和27年1月1日から昭和27年3月31日までに支給される退職手当等については、所得の金額を収入金額から15万円控除した金額の2分の1相当額とし、分離課税の方法により課税されることとなった。これに伴い、昭和26年分の退職手当等については収入金額からその30%相当額を控除した金額を課税標準とみなす措置がとられた。

ここで注目しておきたいのは、そもそも昭和13年所得税法では、退職手当等について5,000円の控除が認められており、さらに負担の調整は税率

の調整によって行っていた。これが昭和22年改正で定額の控除額ではなく、収入金額の2分の1を控除額とすることとなった。そして昭和25年改正ではシャープ勧告の影響により一旦控除額は収入金額の15%まで引き下げられたのが、昭和26年改正では定額控除と「2分の1課税」の両方の措置がとられることになったという経緯である。

このように従来を取り扱いからすると、二重の措置がとられるようになった理由を確認するため、昭和26年改正に向けての国会における審議をみると、昭和26年10月27日に開催された衆議院大蔵委員会第9号において、平田敬一郎政府委員は、退職金に対する課税は、当時採用されていた平均課税の方法によれば、退職後の所得の多寡に退職金に対する税負担が連動するため、純粋な理論で考えると現行の課税方法が望ましいとする一方で、当時の税率が相当に高く、ある程度の退職金については、上乘せされる税負担が過重になる点及び事務処理の簡素化を図る点から改正を行ったと説明している<sup>39)</sup>。そのうえで、控除額を15万円とした理由については、15万円という金額は、当時における基礎控除の3年分の金額に相当し、かつ、扶養親族が4人程度有する場合のおおよそ1年分の扶養控除

---

39) 昭和26年10月27日衆議院大蔵委員会第9号平田敬一郎政府委員発言原文は、次の通りである。

退職所得につきましては、実は今度の改正は二つの点をねらっております。一つは負担を大幅に軽減するということと、課税の簡素化をはかる。この二つを中心にして考えておるのでございます。

純理論的に考えますと、私どもはやはり今の制度の方がよい点が相当多いと思う。と申しますのは、今の制度でございますと、退職後に所得が非常に減った人と、所得がふえた人とで負担が非常に違って来る。所得の減った今の場合には非常に軽くなる。反対に所得がふえる、あまり減らないような場合は、やはり退職所得から相当の負担をせらう。それを五箇年平均して課税する。こういう制度を採用しております、課税の純粋理論から行きますと、現行制度は実はなかなか捨てがたいところがあるのであります。ただ、いかにも所得税の一般の分が重いために、退職所得をある程度もらいますと、上積みでかかりまして、相当負担が重くなるという点の一つ。いま一つは、徴税手続と申しますか、納税手続が相当複雑である。この二つの点から行きますと、今の制度は日本の現状には即しないじゃないかという点を考えまして、今回相当大幅な実は負担緩和をはかることにいたしましたわけでありまして、現在の負担に比較いたしますと相当減るのであります。

に相当するため、退職所得に対する税負担をある程度軽減するには妥当な金額であると考えられるからだと説明している<sup>40)</sup>。そして、分離課税とする理由について、平田敬一郎政府委員は、昭和26年10月29日に開催された衆議院大蔵委員会第6号において、純粋な理論からすると、改正前と同様に総合課税するのが望ましいが、現在の税率が高く、税負担が過重になりすぎている点及び税制の簡素化を目指している点を挙げている<sup>41)</sup>。さらに、「2分の1課税」とした理由については、退職所得が一時的な所得であることから、税負担の平準化を図るためであると説明しながらも、理論的な課税方法としては、改正前の方法が望ましいと述べている<sup>42)</sup>。

---

40) 同上委員会平田敬一郎政府委員発言原文は、次の通りである。

十五万円にした理由といたしましては、これはいろいろ考えられますが、独身者の場合でありますと、三年分の基礎控除になるかと思えます。扶養親族がさきに申しましたように四人程度いる場合でありますと、これはおよそ一年分の基礎控除及び親族の控除ということになるわけでありまして、その程度の控除をいたしますれば、今のところといたしまして、退職所得の課税に相当な配慮を加えたということになるのではないかとというふうな考えまして、十五万円にいたしました次第であります。

41) 昭和26年10月29日衆議院大蔵委員会第6号平田敬一郎政府委員発言原文を抜粋すると、次の通りである。

所得税の純粹理論から申しますと、あらゆる所得を総合して課税するというのが理想的であります……ただ実行の結果等に顧みましてよく考えてみますと、やっぱりこの種の所得は、普通の所得と若干違った性質があるということも否定し得ない。それらを総合いたしますと、今の所得税の普通の税率が相当高いので、上に乗っかることになりまして、この種の一時所得の負担が相当高くなる。そういう点を考慮いたしますと、わが国の現状からすると、分離して課税の方が実際に即しはしないか。それといま一つは課税の簡易化をはかるということ、一般から非常に要望されておりますが、そういう点からいたしましても、分離して課税するというでなければ、なかなかまい案ができないということになりますので、今回は分離して課税する建前にいたしましたのでございます。

42) 同上委員会平田敬一郎政府委員発言原文は、次の通りである。

二分の一控除して半額に課税するわけですが、これはやはり一時にもらう所得であるので、ある年に固まった所得になるわけでありまして。それに対しまして、年々の所得に対します税率をそのまま適用したのでは無理であろうというので、半額を課税所得にしまして、税負担を計算する。しかもこれはなるべく簡単な方法がいいだろうというので、半額にする、こういう方法にいたしましたのでございます。りくつ（ママ）から申しますと、二十五年度から実行しました方法、これは捨てがたいものがあると思うのでございませ

思うに、平田敬一郎政府委員のこの昭和26年10月29日における大蔵委員会での発言により、「2分の1課税」は、一時的な所得である退職所得の税負担を平準化するという趣旨によるであると解されるようになったのではないだろうか。なぜなら、平田敬一郎政府委員の発言のもととなった質問をした奥村又十郎委員は、「2分の1課税」を「半額控除」と表現しており<sup>43)</sup>、これまでの国会の審議でも、前尾繁三郎政府委員や平田敬一郎政府委員は、「2分の1課税」のことを「2分の1を控除する」と表現していることから<sup>44)</sup>、この審議で平田敬一郎政府委員の発言があるまでは、一般に「2分の1課税」は控除額であると認識されていたと考えられるからである。そして、その後、定額控除と2分の1課税が恒常化されるにつれて、「2分の1課税」の趣旨は、定額控除の代わりであったとの認識が薄れ、単に平準化のためのものであるとの認識に単純化されていったのではないだろうか。

また、この所得税法の臨時特例に関する法律の審議過程において、2度にわたり退職所得に対する課税免除の請願書等が提出されており<sup>45)</sup>、これらが後押しとなって、理論的な従来の課税方法を廃止し、政策的な見地から、二重の控除が実施される改正を行うこととなったと考えられる。

---

ゝますが、今の実際から申しますと、こういう方式の方が、より実情に即しはしないだろうかというので、かような改正にいたすことにいたしましたのであります。

43) 同上委員会奥村又十郎委員発言原文は、次の通りである。

退職所得が普通の所得と違うということは、今始まったことではない。われわれがシヤウブ勧告に従って、この所得税制を審議したときから、論議的になっておったのであります。そこで、普通所得と違うのであるから、今回特にまず十五万円の基礎控除をなさつた、次に半額控除をなさつた、あとの半額に対して分離の課税をなさるといふ、この三段構えの減税の処置をなさつた理由をお尋ねするのであります。

44) 前掲注(35)、(42)議事録参照。

45) 昭和26年6月2日衆議院大蔵委員会第59号及び昭和26年11月14日参議院大蔵委員会第13号を参照。

## おわりに

第1章第3でみたとおり、退職所得の計算構造は5,000円という定額の控除を行うということから始まった。これは相当高額の退職手当等のみ課税をしようという趣旨のものであったが、戦時下における戦費の増大による歳入の確保のため、ますます増税傾向が強くなった結果、昭和22年改正において定額の免税点をおくのではなく、収入の2分の1を控除するという方法に代えられた。これにより5,000円以下の金額であっても課税対象となる金額が生じることになったことも強調しておきたい。

さらに、昭和25年のシャウプ税制によって退職所得の計算構造も理論的な計算方法に近づいたのであるが、結局、翌昭和26年には政策的な理由から、そもそもの趣旨からすると定額の控除に代えて採用されたはずの2分の1相当額を控除する措置と、定額の控除を認める措置の両方が採用されることとなった。以後、控除額の計算方法が年齢や勤続年数を考慮する方法に変わるといった改正が行われているが、昭和26年改正以後平成24年改正までの61年間にわたり、同様に二重の控除が認められる計算構造が維持されてきた。

ところで、平成24年改正における特定役員退職手当等に対する「2分の1課税」の廃止により、長らく続いた「2分の1課税」の取り扱いが一部変更されることとなった。その経緯は、天下り公務員の「わたり」対応だという意見もあり<sup>46)</sup>、政治的な色彩を帯びるものではあったが<sup>47)</sup>、前稿・

---

46) 平成23年2月25日衆議院財務金融委員会第4号における、菅川洋委員の発言「今回の改正では、勤続年数五年以下の法人役員についての規定はありましたけれども、これは天下りのわたりを念頭に置いているのではないかなと思っています。」を参照。

また、財務省による所得税法改正の趣旨では「2分の1課税」があることを前提に、「短期間のみ在職することが当初から予定されている法人の役員等が、給与の受取りを繰り延べて高額な退職金を受け取るにより、税負担を回避するといった事例がかねてより指摘されており」と解説されている。 ↗

本稿で明らかにした退職所得の計算構造が形成されてきた経緯からすれば、退職所得控除額と「2分の1課税」は二重の控除になっていたわけであるから、部分的とはいえ、改正の内容そのものは理論的に見て妥当なものとして位置付けることができる。退職金課税については、永年の勤続に対する退職手当等が取得年分の累進税率を引き上げる結果となるため、その点について何らかの調整が必要であることは確かである。しかし、この点について、昭和13年の税制改正において初めて退職金課税を課税対象とする趣旨として挙げられた「一定額以上の退職金については相応の担税力がある」との考え方からすれば、戦前の5000円控除のように退職所得控除額の金額調整により対応することが理論的に正しい。たとえば、「2分の1課税」の廃止に対して控除額を倍額にすると、現行より課税ベースが狭まる可能性があるが<sup>48)</sup>、収入金額から控除額を控除した残額が少額である場合に、それをさらに2分の1にしてまで課税するよりも、控除額を控除した残額が多額である場合に、その残額に対し直接課税する方が担税力に見合うと考えられるからである。

さて、現行法では、退職所得控除額の計算は勤続年数が計算要素となっており、その計算については、昭和34年改正により前年以前4年以内に退職手当等を受け取った場合に、重複期間を改訂するという大きな改正が入っ

---

㍷ 財務省「所得税法の改正」<[http://www.mof.go.jp/tax\\_policy/tax\\_reform/outline/fy2012/explanation/pdf/p252\\_277.pdf](http://www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2012/explanation/pdf/p252_277.pdf)> (最終閲覧日平成25年1月21日)。

47) 役員が短期間の勤務の後に取得する退職金と、労働者が長年の勤務の末に取得する退職金は課税方法を区別すべきとの意見は、昭和26年改正の時点から挙がっており、昭和26年11月27日に開催された参議院大蔵委員会第22号で、菊川孝夫議員は「退職所得につきましては、退職の理由如何によって大きな違いがあると思います。二、三年会社等に勤めておられて、重役の退職所得として数百万円受けるような退職所得は別として、三十年以上も勤めまして、そしてその退職所得が唯一の老後の生活の基礎となるような退職所得に対する課税が、政府の原案によりましてまだまだ苛酷であろうと思うのであります。」と発言している。

48) たとえば、収入金額1000万円から800万円を控除した残額を2分の1にして課税していたものについて、控除額を倍額にして「2分の1課税」を廃止すれば、控除額が1600万円になるため課税対象所得はゼロになる。

#### 退職所得の計算構造の起源（犬飼）

ている。次稿では、現行の退職金制度に適切な課税方法を具体的に検討するため、昭和34年改正の経緯や背景を含め検討する予定である。