

二 租税実体法 2 所得税

28 五年退職金事件

最高裁昭和五八年九月九日第二小法廷判決

(昭和五十三年(行ツ)第七二号納税告知処分等取消請求事件)

(民集三七卷七号九六二頁)

〈事実の概要〉

原告株式会社X(控訴人・上诉人)は、経営状態が必ずしも順調でなかった昭和四〇年一二月頃、従業員労働組合からの退職金に関する申入れを検討した結果、

営業停止による解雇の場合の退職金支払の保障やそれに要する経理上の負担の軽減のために従業員給与規程を改正して、

同じ条件で勤務を継続する従業員に対しても、勤務年数を五年間で打切り計算し就職後五年ごとに退職金名義で手当を支給することにした。Xは、昭和四一年四月から同四四年五月までの間に勤続期間が五年に達した従業員に対しこの規程に基づきその都度支給した金員について、

これらを退職所得として取り扱った結果、源泉徴収すべき所得税額は存在しないとして、所得税の源泉徴収をしなかった。これに対して、被告税務署長Y(被

控訴人・被上告人)は、右金員が給与所得(賞与)に該当するとして、右金員に係

る各源泉所得税の納税告知処分及び各不同附加算税賦課決定を行ったので、Xはこれらの処分の取消しを求めて出訴した。第一審、第二審ともにXの請求を棄却したので、Xは上告した。

〈判旨〉

上告棄却。

(一) 「退職所得について、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、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ことから、かかる結果を避ける趣旨に出たものと解される。従業員が退職に際して支給を受ける金員には、普通、退職手当又は退職金と呼ばれているもののほか、種々の名称のものがあるが、それが法にいう退職所得にあたるかどうかについては、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前記法三〇条一項の規定の文理及び右に述べた退職所得に対する優遇課税についての立法趣旨に照らし、これを決するのが相当である。かかる観点から考察すると、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」にあたるというためには、それが、

(一) 原審の事実認定によると、「Xがその従業員に対し五年の勤務期間を経過することと支給する退職金名義の金員は、少なくとも、既往の右の期間における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という趣旨以外に特段の趣旨を有するものではない」といことができるが、他方において、右金員の支給を受けた従業員は、一たん退職したうえ再雇用されるのではなく、従前の雇用契約がそのまま継続しているものとみるべきであり、また、右金員支給の基礎となる五年の期間は、その経過によって勤務関係を確定的に終了させるという意図から設けられたものではなく、むしろ、将来勤務関係が確定的に終了する際に支給される退職金を実質的に前払いするための計算の便宜上定められたものにとすぎず、五年という年数にそれ以上に特段合理的な根拠があるわけではないとみるべきであって、これらの点を考慮すると、右金員は、前記(1)の要件である、勤務関係の終了という事実によつてはじめて給付されること、という要件を欠くことは明らかであって、退職所得にはあたらない。

〈解説〉

一 退職所得が勤務の対価という点で給与所得と同じ性質をもつ所得であることは一般に承認されているが、そうであるが故に本件のような限界事例(短期定

年制)においては両者の区別は特に困難な問題となり得る。本判決の意義は、退職所得に対する税負担軽減措置(所得税法三〇条二項の退職所得控除、二分の一控除及び同法二二条一項の分離課税)の趣旨をも斟酌することによって、最高裁判所が初めて退職所得の要件を明らかにした点にある。本判決の考え方は、類似の事件(二〇年退職金事件)に関する最高裁昭和五八年一月二六日第三小法廷判決(訟月三〇巻六号一〇六五頁)においても引用されている。

二 退職所得に対する税負担軽減措置は、本判決も説示するように、退職所得が①過去の長期間の勤務に対する報償ないしこれに対する対価の一部分の累積たる性質をもつこと、②受給者の退職後の生活を保障する機能をもつことという二つの要素を考慮して定められたものであると一般に解されている。①の要素からは平準化措置が、②の要素からは担税力や社会政策に配慮した税負担軽減措置がそれぞれ要請されることになるが、これらは所得税法上の各税負担軽減措置と一応対応させることができる(金子・後掲参照)としても、このような対応関係によって各措置の適用が左右されるわけではない。この意味で、前記の二つの要素の考慮は、所得税法の解釈上は、退職所得に対する各税負担軽減措置の共通の趣旨といえることができよう。もっとも、退職所得が給与所得と同じ性質をもつこと

からすると、退職所得控除には原則として給与所得控除における考慮、特に必要経費の概算控除及び捕捉率の格差の調整も含まれていると解される(清水敬次・新版税法〔全訂〕九三頁参照)。

三 本判決は退職所得の要件として判旨(一)中の(1)、(2)及び(3)の三つを示した上で、形式的には右の各要件のすべてを具備していなくても実質的にみてこれらの要求するところに適合していれば、所得税法三〇条一項にいう「これらの性質を有する給与」に該当するとした。このような見解に関しても、一般論としては、ほぼ異論のないところである。ただ、これらの要件の具体的な適用に関しては次の二つの点が問題になる。

まず、(1)の要件の適用については、退職という概念を私法上の契約関係の終了として解釈するか(借用概念)又は私法上の契約関係だけでなく退職金支給の目的、勤務条件・内容の変更等の事情をも考慮して退職という概念を税法独自に解釈するか(固有概念)が問題になる。前者によるときは、例えば勤務条件の変更等を伴わない再雇用の場合については、事実認定において契約関係の終了の外観を無視することが必要にならう(判旨(一)参照)。

次に、「これらの性質を有する給与」該当性の判断に関して問題になる、前記の三つの要件の要求するところというの

つということを意味すると考えられる。これらのうち①は退職所得の要件(2)及び(3)に、②は(1)にそれぞれ対応するのである(異なる理解として新村・後掲参照)。したがって、(1)の退職の要件を具備していなくても、退職に準じるような勤務条件等の重大な変更等があった場合の生活保障の機能をもち給与については、「これらの性質を有する給与」に該当することを認める余地はある(二〇年退職金事件に関する前掲最高裁判決、所得税基本通達三〇―一参照)。

四 本件では退職金名義の金員の受給者がその後もほぼ全く同じ条件・待遇で勤務を継続していたことから、本判決は右金員に前記②の要素すなわち勤務条件等の重大な変更後の生活保障の機能を認めなかつたと解される(異なる理解として吉良・後掲参照)。とはいえ、右金員が五年間の勤務に対する対価の一部分の累積たる性質をもつことは否定できないであろう(判旨(一)参照)。とすると、退職所得に対する税負担軽減措置の趣旨に関する二で述べたような理解の仕方からして、通常の法解釈の枠内では右金員に対して平準化措置としての二分の一控除のみを適用することはできないとしても、長期譲渡所得について所得税法上二分の一控除(二二条二項二号)が認められていること等との均衡を考えれば、立法政策論としては右金員のような所得についても何らかの平準化措置が講じられて然るべき

であろう(金子・後掲、品川・後掲参照)。なお、一〇年退職金事件については、前記①の要素を特に重視して、この要素を有する限り当該金員につき退職所得に対する各税負担軽減措置を適用することを認める横井裁判官の反対意見もあるが、これは納税者に有利な類推解釈(本書24事件参照)を行うものである(山田・後掲、品川・後掲も参照)。

〔参考文献〕

本判決評釈

金子宏・判例評論三三三号一七頁(判例時報一三九号一七九頁)

吉良実・民商法雑誌九〇巻六号九一五頁

品川芳宣・商事法務一〇一六号九〇頁

新村正人・法曹時報三九巻六号一〇九一頁

品山武道・季刊実務民法六号一七〇頁

第一審判決評釈

高梨克彦・シュトイエル一八三号一頁

村瀬次郎・税経通信三三巻一四号九〇頁

第二審判決評釈

品川芳宣・税務弘報二六巻二二七号七九頁

島村芳見・税理二二巻九号一三七頁

山田二郎・税経通信三四巻一五号三〇頁

一〇年退職金事件も含めた研究

高梨克彦・シュトイエル一八五号一頁

山田二郎・民商法雑誌七八巻臨時増刊号(四)二九七頁

(たにぐちせつお)
谷口勢津夫 甲南大学 助教授