

# 違法原因に基づいて支給された 退職手当金等の退職所得該当性

——使用者側の事情は所得区分の判断に影響を及ぼすか——

酒 井 克 彦

## 目 次

はじめに

- I 事案の概要等
  - II 所得発生の違法性と退職所得該当性
  - III 概念論から考察する「退職手当等」
  - IV 支給する使用者側の事情
  - V 給与概念との不整合
  - VI 固有概念としての「退職手当等」
- 結びに代えて

## はじめに

今日、我が国の所得課税法では包括的所得概念が採用されており<sup>1)</sup>、所得の認識において、その源泉たる発生原因の如何を問わないという考え方が広く承認されている。この包括的所得概念からすれば、違法や無効な原因行為に基づいて発生した所得であったとしても、かかる所得を課税対象所得と捉えることに何らの消長も来たさないと考えるべきであることとなるが、他方で、株主総会の決議を経ずしてなされた配当を所得税法上の配

---

1) 金子宏『租税法〔第22版〕〕187頁（弘文堂2017）。

当と捉えることが可能なのか、株主総会の決議を経ずしてなされた役員報酬や退職手当を同法上の給与所得あるいは退職所得と捉えることは許されるのかといった疑義も生じ得る。これは、例えば、法人代表者が法人から横領によって違法に得た所得は果たして給与所得といい得るのかという問題関心にも接続し得る論点である。

そもそも、使用人等の得た金員が給与所得や退職所得に当たるといい得るためには、使用者側にかかる金員を「給与等」あるいは「退職手当等」として支給するという意思が存在している必要があるようにも思われる。

そこで、本稿では、特に、違法な株主総会によって決議された退職慰労金なるものが、果たして所得税法上の退職所得に該当するのか否かが争点とされた事例（名古屋地裁平成29年9月21日判決・判例集未登載）を素材として、使用者の意思の欠落した金員給付に係る所得税法上の取扱いについて若干の考察を試みることにする。

## I 事案の概要等

### 1 事案の概要

X社（原告）は、その代表者であった甲に対し、退職慰労金約3億円（以下「本件退職慰労金」という。）を支給する旨の株主総会決議が成立したとして、源泉徴収に係る所得税約6,000万円（以下「本件源泉所得税」という。）等を控除した退職慰労金手取額を支払うとともに、平成20年6月3日、本件源泉所得税を納付した。

その後、X社の株主である甲の親族から本件退職慰労金の決定に係る株主総会が不存在であったとして、その支払の違法性が主張され、別訴において当該親族の主張が採用されたことから、甲は、平成27年4月14日、X社に対し本件退職慰労金の返還を行った。その後、X社は、本件源泉所得税は過誤納金に当たると主張して所轄税務署長に対し還付金の支払を求め

た。

## 2 争 点

本件においては、時効の起算点が問題となった。

国 Y（被告）は、当初から払うべきでなかった源泉徴収税額を納付したと主張したのに対して、X社は、本件退職慰労金を X社が支払った時点では、退職所得に対する適法な源泉徴収税額が徴収され納付されたものの、事後的にかかる金員の返還があった段階で初めて納付された源泉徴収税額が過誤納となったと主張している。前者によれば、X社が甲に支払った本件退職慰労金に対して誤った源泉徴収を行い、これを税務署に納付した時を還付請求権（以下「本件還付請求権」という。）に係る消滅時効の起算点であると解するのに対して、後者によれば、本件退職慰労金が甲から X社に返還された時点を起算点とすべきことになる。

すなわち、本件事案では、前者のように解すると既に時効が成立していることになるのに対して、後者のように解すれば時効は成立していないことになるというわけである。

## 3 判決の要旨

〔(1) Yは、国税通別法74条所定の『その請求をすることができる日』とは、民法166条1項の『権利を行使することができる時』と同義であり、権利の行使についての法律上の障害がないことをいうところ、本件源泉所得税は、その納付時において、租税実体法上、Yがこれを保有する正当の理由のない利得として、国税通則法56条1項所定の『還付金等』に該当しており、本件源泉所得税について納税義務を確定する行政処分も存在しないため、本件還付請求権の行使について法律上の障害は存在しなかったというべきであるから、本件還付請求権の消滅時効の起算点は、本件源泉所

得税の納付日の翌日である平成20年6月4日であり、本件還付請求権は同日から5年間が経過したことによって、時効により消滅した旨主張し、本件還付請求権の消滅時効の起算点について上記のように解すべき具体的根拠として、①本件退職慰労金は所得税法199条所定の『退職手当等』には当たらず、X社には、本件退職慰労金に係る源泉徴収義務はなかった。②仮に、本件退職慰労金が所得税法199条所定の『退職手当等』に当たるとしても、源泉所得税は、納税義務の成立と同時に納付すべき税額が確定するから、各種所得の金額に事後的に異動が生じることは予定されておらず、一旦確定し、具体化された納税義務の数額に誤りがあったとしてもそのことをもって、租税法律関係を変動させるものとはいえず、当該誤りがある部分は、当初から租税法律関係が存在していなかったものと解さざるを得ない旨主張する。

そもそも、所得税法上の所得は専ら経済的面から把握すべきものであり、経済的にみて利得者がその利得を現実に支配管理し、自己のために享受する限りその利得は所得を構成すると解するのが相当であるところ、甲は本件退職慰労金を受領したことによって経済的利得を受け、その利得を現実に支配管理するようになったのであるから、本件退職慰労金は同人の所得を構成していたというべきであり、この点については、Yも自認するところである。そこで、以下では、まず、本件退職慰労金が源泉徴収義務を定めた所得税法199条の『退職手当等』に該当するか否かを検討し、これが肯定される場合に、これを前提として、本件還付請求権の発生時期及び消滅時効の起算点について検討することとする。」

「(2) 本件退職慰労金が所得税法199条の『退職手当等』に該当するか否かについて

ア 所得税法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（退職手当等）

に係る所得をいう旨規定しているところ、ある金員が退職手当等に該当するためには、①退職すなわち勤務関係の終了という事実によって初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いの性質を有すること及び③一時金として支払われることという要件を備えていること又は実質的にこれらの要件の要求するところに適合することが必要であると解するのが相当である（最高裁昭和53年（行ツ）第72号同58年9月9日第二小法廷判決・民集37巻7号962頁参照。）」

「甲は、……X社の代表取締役及び取締役を退任し、その後X社から本件退職慰労金の支払を受けているから、本件退職慰労金は、退職によって初めて給付されたものということができる。また、甲は、……約27年間にわたって、X社の代表取締役としての業務を遂行してきたのであるから、本件退職慰労金は、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いの性質を有すると認めることができる。さらに、退職に起因して支払われる金員であっても、年金の形式で定期的、継続的に支給されるものは、一時金には当たらないため、退職手当等に含まれないところ、……本件退職慰労金は、退任に当たって支払われる一時金としての実質を備えているということができる。

以上によれば、本件退職慰労金は、所得税法30条1項所定の『退職手当等』に該当するというべきである。」

「(3) 本件還付請求権の発生時期及び消滅時効の起算点について

ア 国税通則法74条1項所定の『その請求をすることができる』とは、民法166条1項の『権利を行使することができる』と同義であるから、その権利の行使について法律上の障害がないこと、及び権利の性質上、その権利行使が現実期待のできるものであることを要すると解するのが相当である（同項に関する最高裁昭和40年（行ツ）第100号同45年7月15日大

法廷判決・民集24巻7号771頁，最高裁平成4年(オ)第701号同8年3月5日第三小法廷判決・民集50巻3号383頁参照)。

イ Yは，源泉所得税は納税義務の成立と同時に納付すべき税額が確定するから，各種所得の金額に事後的に異動が生じることは予定されておらず，一旦確定し，具体化された納税義務の数額に誤りがあっても，そのことをもって，租税法律関係を変動させるものとはいえず，当該誤りがある部分は，当初から租税法律関係が存在していなかったものと解さざるを得ない旨主張する。そして，確かに，源泉徴収の対象となるべき所得の支払がされるときは，支払者は，法令の定めるところに従って納税義務を負うのであるが，この納税義務は上記所得の支払の時に成立し，その成立と同時に特別の手續を要しないで納付すべき税額が確定するものとされており(国税通則法15条)，源泉所得税については，申告納税方式による場合の納税者の税額の申告やこれを補正するための税務署長等の処分(更正，決定)，賦課課税方式による場合の税務署長等の処分(賦課決定)なくして，その税額が法令の定めるところに従って当然に，いわば自動的に確定するものとされている(最高裁昭和43年(オ)第258号同45年12月24日第一小法廷判決・民集24巻13号2243頁参照)。

しかしながら，支払者が源泉徴収義務の発生する所得を支払い，源泉所得税を納付した後になって，その支払の原因が無効であったこと等を理由として，支払者が上記所得に相当する金員の返還を受けたことにより，上記所得の支払による経済的成果が失われる場合があり得るところ，このような場合について，Yの主張するとおり，当初から租税法律関係が存在しなかったものとして，源泉所得税の納付時にその還付請求権が発生すると解したとしても，……所得税法上の所得は専ら経済的面から把握すべきものであり，経済的にみて利得者がその利得を現実に支配管理し，自己のために享受する限りその利得は所得を構成するのであ

るから、上記返還によって所得の経済的成果が失われるまでは、源泉所得税の課税要件に欠けるところはなく、上記源泉所得税についての還付請求権を行使するにつき、法律上の障害があるというべきである。〔下線筆者〕

「本件還付請求権について、国税通則法74条所定の時効期間が経過したとは認められないから、本件還付請求権が時効により消滅したということとはできない。」

## II 所得発生の違法性と退職所得該当性

### 1 問題関心

本件事案の検討を始めるに当たって、まずは、違法所得に対する課税問題を整理する必要がある。

本件において、X社は、「違法又は無効な行為を原因とする所得についても、税法の見地からは、課税の原因となった行為が関係当事者の間で有効なものとして取り扱われ、これにより、現実に課税要件が満たされると認められる場合には、課税することが認められるところ、本件退職慰労金の支払が違法又は無効な行為を原因とするものであったとしても、その返還義務の履行により、経済的成果が失われることがない限り、源泉徴収義務を定めた所得税法199条所定の『退職手当等』に当たるといべきである。したがって、本件還付請求権は、X社が甲から本件退職慰労金手取額の返還を受けた平成27年4月14日に発生したものであり、本件還付請求権の消滅時効の起算点は、同日になるというべきであるから、時効期間が経過していないことは明らかである。」と主張していた。これに対し、名古屋地裁も、所得税法上の所得は専ら経済的面から把握すべきものであり、経済的にみて利得者がその利得を現実に支配管理し、自己のために享受する限りその利得は所得を構成するから、返還によって所得の経済的成

果が失われるまでは、源泉所得税の課税要件に欠けるところはないとしており、X社の主張を採用したのである。

## 2 違法所得に対する課税

所得税は、納税者の担税力に応じた課税を行うものであるところ、学説は、かかる担税力を有するとされる「所得」については、その所得の実現を観念するに当たり、その経済的效果に着目をすべきとの立場を採っている。金子宏教授は、「担税力に即した課税の見地からは、所得として実現しているか否かは、その所得の生じた原因の法律的・形式的評価によって判断されるべきではなく、実現された経済的效果に即して判断されるべき」との立場から、かかる経済的效果は、納税者が自由に処分し得る利得が実現しているか否かを標準とすべきとの見解を示している<sup>2)</sup>。さらに、同教授は、「自由に処分しうる経済的利得を二つに分け、適法な利得は所得として課税の対象となり、違法な利得は課税の対象とならないと解することは、公平負担の見地からはなほだしく均衡を失することになる」ともされる<sup>3)</sup>。

また、判例も同様の立場に立っているといえよう。例えば、最高裁昭和38年10月29日第三小法廷判決（集民68号529頁）<sup>4)</sup>や最高裁昭和46年11月9日第三小法廷判決（民集25巻8号1120頁）<sup>5)</sup>は、違法な所得であっても課税対

2) 金子宏「テラ銭と所得税—所得の意義、その他所得税法の解釈をめぐって—」同『租税法理論の形成と解明〔上巻〕』435頁（有斐閣2010）〔当初、同「テラ銭と所得税—所得の意義、その他所得税法の解釈をめぐって—」ジュリ316号（1965）〕。

3) 金子・前掲注2）、435頁。

4) 国が終戦直前に旧軍需会社から買い上げた資材を終戦直後同会社に払い下げるに当たり、会計法令に違反する点があったとしても、当時の特殊事情に鑑み、有効であるとされた事件である。

5) 利息制限法所定の制限を超える利息・損害金が現実に授受されたときは、



象所得とされると考えるべきとの立場を明らかにしている。これは、包括的所得概念<sup>6)</sup>を採用する我が国の現行所得税法の基底にある考え方であるといってもよからう。

最近の事例でも、例えば、いわゆる日産事件がある<sup>7)</sup>。同事件の控訴審東京高裁平成26年6月12日判決（訟月61巻2号394頁）<sup>8)</sup>は、「旧商法213条1項、375条1項により、株式の消却に伴い株主に払い戻す金額の合計が減少すべき資本の額等を超えることはできないとされており……、株主はこれを超える金額を収受することが許されないとされている……。しかしな

---

制限超過部分をも含めて現実に収受された約定の利息・損害金の全部が貸主の所得として課税の対象となるとされた事件である。

- 6) 我が国における包括的所得概念については、金子宏「租税法における所得概念の構成」同『所得概念の研究』1頁以下（有斐閣1995）〔当初、同「租税法における所得概念の構成」法協83巻9、10号、85巻9号（1966-68）、92巻9号（1975）〕、同「所得概念について」同『租税法理論の形成と解明〔上巻〕』421頁（有斐閣2010）〔当初、同・税通25巻6号（1970）〕参照。
- 7) もっとも、日産事件について、幡野正仁「私法上の制約等が法人税法22条2項の収益の額に与える影響について—東京高裁平成26年6月12日判決を題材にして—」税大論叢86号79頁（2016）は、「仮に払戻しが行われた場合には私法上無効となる部分に対する課税が行われたことは否めないものの、実際には、旧商法上の規定は遵守されており、何ら私法上無効となるような行為は行われていないのだから、違法所得に対して課税が行われたものではない」としている。かように、同事件を違法原因に基づく事例ではないと整理する見解もある。
- 8) 判例評釈として、中里実・法時86巻9号130頁（2014）、吉村典久・ジュリ1472号8頁（2014）、田島秀則・ジュリ1489号130頁（2016）、谷口勢津夫・平成26年度重要判例解説〔ジュリ臨増〕213頁（2015）、長島弘・税務事例47巻5号23頁（2015）、岩品信明・経理情報1435号52頁（2016）など参照。また、岡村忠生「子会社の減資に伴う株式消却と譲渡損益(1)」税研169号77頁（2013）、渡辺徹也「自己株式に関する課税問題—最近の事例を中心に」金子宏＝中里実＝J.マーク・ラムザイヤー編『租税法と市場』396頁（有斐閣2014）、酒井克彦・会社法務A2Z97号58頁（2015）も参照。

がら、法人税が企業の経済活動によって稼得された成果（企業利益）を課税物件とするものであることに照らすと、法人税法22条《各事業年度の所得の金額の計算》2項にいう『収益』とは、経済的な実態に即して実質的に理解するのが相当であり、また、このように解するのが同項の趣旨でもある租税の公平な負担の観念に合致することになる。そして、法人税法においては、法人が保有する資産の評価換えによりその帳簿価額が増額した場合でも、原則として、その増額した部分（評価益）は『益金の額』に算入せず（同法25条1項）、保有している段階では課税しないとす一方、資産の売却等によりその支配を離脱したときには、収益としてこれに課税するという仕組みが採用されているのである（同法22条2項、3項）。以上に照らすと、本件株式消却により消却株式が譲渡されたことに伴い、その評価額である本件払戻限度超過額を含む678億0898万9571円を『収益』として計上することは法人税法上の当然の帰結というべきであるから、控訴人が本件払戻限度超過額を受取することが旧商法の規定により許されないとしても、そのことをもって、直ちにその収益性を否定することはできないと解するのが相当である。」とする<sup>9)</sup>。

このように、通説・判例において、違法所得に対する課税を否定する見解は採用されていないというべきであろう。

また、所得税法152条《各種所得の金額に異動を生じた場合の更正の請求の特例》及びこれを受けた同法施行令274条《更正の請求の特例の対象となる事実》は、次に掲げる事実があった場合に更正の請求を認めている。

- ① 確定申告書を提出し、又は決定を受けた居住者の当該申告書又は決定に係る年分の各種所得の金額の計算の基礎となった事実のうちに含

---

9) 最高裁平成27年9月24日第一小法廷決定（税資265号順号12724）において不受理とされている。

まれていた無効な行為により生じた経済的成果がその行為の無効であることに基因して失われたこと。

- ② ①に掲げる者の当該年分の各種所得の金額の計算の基礎となった事実のうちに含まれていた取り消すことのできる行為が取り消されたこと。

これらのことを念頭に置けば、たとえ株主総会決議を欠いて支払われた本件金員であっても、退職所得に該当すると解されるべきとの考え方は、一見すると当を得ているようにも思われる。

この点、社会福祉法人の理事長が同法人の金員を個人口座に移したことが、違法ないし私法上無効である場合であっても、同金員が現実には同人の管理下に入り、同金員の取得が同人の経済的な利得であるといえる以上、所得税法上は「所得」があったとみるべきであり、同金員は、定期的に定額が支払われたものではなく臨時的なものであるといえるから、給与所得のうちの賞与に該当すると解するのが相当であるとされた事例として、大阪高裁平成15年8月27日判決（税資253号順号9416。以下「大阪高裁平成15年判決」という。）<sup>10)</sup>がある。この判決については後述するが、同高裁は、「所得の受給者が源泉徴収義務者から不法に利得した場合であっても、その利得が給与所得と認められる以上は、源泉徴収義務者に納税義務を課すべき」としている。また、横領ともいい得る事案として、社会福祉法人の設立以来からの代表理事によって同法人から引き出された資金が、同法人から同代表理事への給与等の支払（所法183①）に該当するか否かが争点とされた事例として、仙台高裁平成16年3月12日判決（税資254号順号9593）<sup>11)</sup>があ

---

10) 最高裁平成16年10月29日第二小法廷決定（税資254号順号9803）において不受理とされている。

11) 仙台高裁平成16年5月21日決定（税資254号順号9652）において却下されている。

る。同高裁が「所得税法は、あくまでも、事実として発生した経済的利得状態に着目してこれを所得とし、課税対象としているものと解され、たとえば、経済的利得の原因となった行為が、私法上違法・無効とされ、その返還債務等が発生する場合であっても、現実には、経済的利得を取得する限り、所得税法上の所得に該当するというべきである。」と論じるとおり、違法所得等に対する源泉徴収も肯定されることになるのであろう。

### 3 所得の発生原因の違法性と所得区分

しかしながら、違法所得が所得税法上の課税対象所得であることと、かかる所得に対する課税を肯定した上で、所得区分をどのように解するべきかについては、別の議論が待っているのではなかろうか。

けだし、包括的所得概念の下では、所得発生の原因に拘泥しないという観点から議論されとしても、所得区分自体は、所得発生の原因によって判断されるものであるからである。所得発生の原因に拘泥しない所得概念の問題と、所得発生の原因に基づき判断される所得区分の問題を決して混同してはならない。この見地から、例えば犯罪行為に基づいて得た利得について申告を行う場合において、自己負罪特権（憲38）により黙秘権を行使しつつ申告をすることができるか否かについて、学説は、所得の発生原因まで申告において要求されていないと理解している<sup>12)</sup>。なるほど、最高裁昭和35年8月4日第一小法廷判決（刑集14巻10号1342頁）は、「法人税法は、法人税の徴収につき、いわゆる申告納税制度を採用したものであり、納税義務者たる法人の申告に基づき一応法人税の納税義務内容を確認し、納税義務者自身自主的にその納税義務を実現履行せしめ、以って法人税の課税を確実に実行しようとするものであって、……何ら自己が刑事上の責

12) 金子・前掲注2), 441頁。金子宏「行政手続と自己負罪の特権」同『所得概念の研究』306頁以下（有斐閣1995）。

任に問われる虞のある事項について供述を強要しているわけではない。」として、法人税の申告制度を定めた旧法人税法18条1項は、憲法38条1項に違反しない旨判示している。しかし、これは、法人税法が所得区分を前提としていないからこそその説示である<sup>13)</sup>。米国においても同様の議論があるが、米国の場合、Capital GainとOrdinary Incomeという二つの分類のみであるから、具体的な所得発生原因を追究する必要はなく、この点を論じる実益は乏しいというべきであろう<sup>14)</sup>。

自己負罪特権を尊重して、所得発生原因を解明する必要がないとする、あるいは解明しないとするのであれば、原因不明なる利得は、結局のところ雑所得に該当するものとして取り扱わざるを得ないという問題を筆者は指摘したことがあるが<sup>15)</sup>、まさに、所得概念の問題と所得区分の問題は分けて議論する必要があるといわざるを得ないのである。

かくして、違法所得に対する課税や違法所得に対する源泉徴収が肯定されるとしても、それが、所得税法199条《源泉徴収義務》に規定する「第三十条第一項《退職所得》に規定する退職手当等」の支払があったかどうかは、依然として検討されるべき別問題であるというべきである。

前述の大阪高裁平成15年8月27日判決は、「所得の受給者が源泉徴収義務者から不法に利得した場合であっても、その利得が給与所得と認められる以上は、源泉徴収義務者に納税義務を課すべき〔下線筆者〕」としている<sup>16)</sup>。この事件では、所得税法183条《源泉徴収義務》にいう給与所得に

---

13) もっとも、所得源泉が判然としない所得であれば、法人税法22条3項にいう損金の額に算入すべき金額の認定においても問題が発生し得るようにも思われる。

14) See, *United States v. Sullivan*, 274 U. S. 259 (1927).

15) 酒井克彦「雑所得と包括的所得概念」同『所得税法の論点研究』225頁以下（財経詳報社2010）。

16) 判例評釈として、占部裕典＝岡田悦美・税通59巻3号197頁（2004）、伊藤

係る源泉徴収義務の存否が争われたのであるから、ここでは、「その利得が給与所得と認められる」か否かが問題となるのである。そうした上で、「その利得が給与所得と認められる以上は」所得税法183条にいう源泉徴収義務が発生することになるというわけである。

また、前述の最高裁昭和38年10月29日第三小法廷判決や最高裁昭和46年11月9日第三小法廷判決、仙台高裁平成16年3月12日判決も所得税法30条1項に規定する「退職手当等」に該当しないにもかかわらず、源泉徴収義務を認めようとするものでは決していないのである。

まさに、本件事案においても、株主総会決議を経ないような支払が、果たして所得税法30条1項にいう退職手当等といえるか否かが問題となっているのである。この点を明確に意識した議論が展開されるべきであろう。

したがって、まずは、本件金員が所得税法30条1項に規定する「退職手当等」に該当するか否かを検討する必要があるのは当然である。

### Ⅲ 概念論から考察する「退職手当等」

#### 1 本件金員の退職手当等該当性

これまで所得税法解釈における指導的影響力を有してきた植松守雄氏は、所得税法30条1項にいう「退職手当等」は一般的呼称である旨を論じている。すなわち、同氏は、「法令用語として『給与』がいろいろの名称をもって呼ばれ、それぞれある程度定まった意味内容をもっているのに対し、『退職金』については、公務員、民間の勤務者等を通じて、このよう

---

義一＝八木隆行・TKC 税研情報13巻7号23頁（2004）、大平漸・税研123号86頁（2005）、酒井克彦「源泉徴収義務者とは誰か（上）（中）—代表者による金銭の不正領取に係る源泉徴収義務が争われた事例（大阪高裁平成15年8月27日判決）を素材として—」税務事例46巻5号1頁、6号8頁（2014）など参照。

〔植松説ルート〕



に『退職手当』という名称が用いられる場合が多く、それは特定の内容をもった法令用語というより、むしろ退職金の一般的呼称といてよい内容のものとなっている。そして、たとえば、国家公務員が退職した場合には、恩給法による『恩給』及び国家公務員共済組合法による『退職共済年金』のほかに、前記の法律に基づく一時金としての『退職手当』が支給されるが、この『退職手当』は、退職者が退職時に元の勤務先から支給される一時金という性格をもっており、この点は一般的に『退職手当』という用語がもつ共通のニュアンスといえよう」とされる<sup>17)</sup>。

このような有力な見解を念頭に置いた上で、本件金員が所得税法30条1項にいう「退職手当等」に該当するか否かという問題を考える必要がある。

「退職手当等」が一般概念であるとすれば、その概念の理解においては強制的規制法である会社法の影響を受けることが想定されるところ、会社法の要求する株主総会決議を欠いて支給された本件金員は、一般概念にいう「退職手当等」にそもそも該当しないという構成が考えられる。

## 2 鈴や金融株式会社事件ルート

次に、かかる「退職手当等」という概念が私法からの借用概念であると考へ、借用概念論における通説である統一説の立場から、私法上の観念と

17) 注解所得税法研究会『注解所得税法〔5訂版〕』570頁以下（大蔵財務協会2011）。



同義のものと解するルートが考えられる<sup>18)</sup>。この検討に当たっては、いわゆる鈴や金融株式会社事件が参考になると思われる。結論を先取りすると同事件の最高裁判決は、所得税法24条《配当所得》1項にいう「利益の配当」を商法（現行法でいえば会社法）からの借用概念として捉えた上で、商法が規制の対象としている取引社会における「利益配当」の観念と同義のものと理解する立場である。結論的には、同事件において議論された株主優待金なるものが取引社会における「利益配当」と合致するものではないという判断が示されている。同様の解釈ルートで、退職に当たって支払われる「取締役の報酬……その他の職務執行の対価」（会社361）の「退職手当等」該当性を論じることができるとすれば、仮に、会社法の規定する株主総会の決議を欠いたものであったとしても、それを、会社側が「取締役の報酬……その他の職務執行の対価」として規制の対象としている退職金等であるとみた上で、所得税法上の「退職手当等」に該当すると解することができるように思われる。

鈴や金融株式会社事件<sup>19)</sup>最高裁昭和35年10月7日第二小法廷判決（民集

---

18) 借用概念統一説については、金子宏「租税法と私法—借用概念及び租税回避について—」同『租税法理論の形成と解明〔上巻〕』385頁以下（有斐閣2010）〔当初、同・租税6号（1978）〕参照。

19) 事案の概要は次のようなものである。原告（被控訴人・被上告人）は金融業並びに不動産及び有価証券の保有を目的として設立されたいわゆる株主相互金融会社であり、その事業内容は、①原告は増資によって自己の株式を発行する、②増資新株は一括してある株主が一手にこれを引き受けさらにこれを広く大衆に譲渡する、③株式の譲受け希望者には原則として前記の株主が自己の持株を日賦又は月賦で譲渡するが、この際原告は譲受希望者との間に立って譲受けを斡旋する、④この場合、株式を譲渡した者が譲受人から直接日賦又は月賦による株式代金の支払を受けることの煩を避けるため、ひとまず譲渡人に対し原告が株式の代金の全額を立替払いし、譲受人は立替人たる原告に対して日賦又は月賦で代金を弁済する、⑤株式を譲り受けた者は、その代金を完済したときは原告から額面全額の3倍の融資を受け



14巻12号2420頁)<sup>20)</sup>は、「おもうに、商法は、取引社会における利益配当の観念（すなわち、損益計算上の利益を株金額の出資に対し株主に支払う金額）を前提として、この配当が適当に行われるよう各種の法的規制を施しているものと解すべきである（たとえば、いわゆる蝸配当の禁止《商法二九〇条》株主平等の原則に反する配当の禁止《同法二九三条》等）。そして、所得税法中には、利益配当の概念として、とくに、商法の前提とする、取引社会における利益配当の観念と異なる観念を採用しているものと認むべき規定はないので、所得税法もまた、利益配当の概念として、商法の前提とする利益配当の観念と同一観念を採用しているものと解するのが相当である。従つて、所得税法上の利益配当とは、必ずしも、商法の規定に従つて適法になされたものにかぎらず、商法が規制の対象とし、商法の見地からは不適法とされる配当（たとえば蝸配当、株主平等の原則に反する配当等）の如きも、所得税法上の利益配当のうちに含まれるものと解すべきことは所論のとおりである。」として、違法配当も所得税法上の利益配当のうちに含まれる

---

ることができる、⑥株式を譲り受け、かつその代金を完済した後も⑤の融資を受けない者に対して原告は株主優待金名義で一定の金銭を支払う、というものであった。ここに、融資を希望しない者に対して原告が支払う株主優待金は原告の事業年度の決算を待たずに、また利益の有無にかかわらずあらかじめ約定された一定の利率に従って支払われるものであったが、税務署長はこれを所得税法上の「利益の配当」として源泉徴収をすべきとして決定処分を行った。これを不服とした原告が、被告国税局長（控訴人・上诉人）を相手取り提訴した。

- 20) 判例評釈として、北野弘久・税通33巻14号10頁（1978）、広瀬時映・税通16巻3号52頁（1961）、村井正・シュト100号117頁（1970）、渡辺吉隆・租税判例百選〔第2版〕30頁（1983）、田中勝次郎・ジュリ222号14頁（1961）、白石健三・曹時12巻12号92頁（1960）、碓井光明・税通38巻15号16頁（1983）、西原寛一・民商44巻5号58頁（1961）、吉牟田勲・租税判例百選〔第3版〕46頁（1992）、酒井貴子・租税判例百選〔第4版〕59頁（2005）、松原有里・租税判例百選〔第5版〕65頁（2011）など参照。

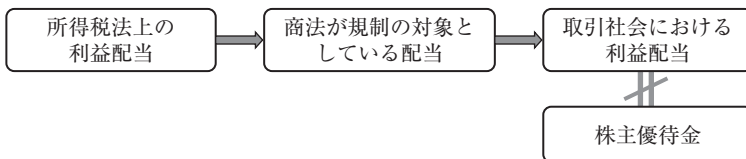
と論じるのである。もっとも、最高裁は、さらに続けて、「しかしながら、原審の確定する事実によれば、本件の株主優待金なるものは、損益計算上利益の有無にかかわらず支払われるものであり株金額の出資に対する利益金として支払われるもののみは断定し難く、前記取引社会における利益配当を同一性質のものであるとはにわかに認め難いものである。されば右優待金は、所得税法上の雑所得にあたるかどうかはともかく、またその全部もしくは一部が法人所得の計算上益金と認められるかどうかの点はともかく、所得税法九条二号にいう利益配当には当らず、従つて、被上告人は、これにつき、同法三七条に基く源泉徴収の義務を負わないものと解すべきである。〔下線筆者〕」と論じるのである。

すなわち、鈴や金融株式会社事件で問題となったのは、所得税法上の利益配当が商法上適法であるか否かという視点ではなく、むしろ、そこで支払われたとされる配当なるものが、そもそも、「取引社会における利益配当」と観念できるようなものであるか否かである。

かように、違法配当か否かという問題とは別に、かかる金員の支払が「配当」に該当するの否かという点が論じられる必要があることを示唆する事例であったといえよう。

鈴や金融株式会社事件最高裁判決の考え方は、利益配当を商法からの借用概念として捉える考え方ではあるものの、その実、商法にいう「利益配当」という観念が取引社会における「利益配当」を指すとして、結局は取

〔鈴や金融株式会社事件ルート〕



引社会における一般概念として捉える構成であるとみることも不可能ではない。さすれば、この事例は、一般概念で解決を図ったものであるともいえよう。

そうであるとすれば、一般的に、会社が退職金と認識しないような、本来開催すべき株主総会も一切開催せずに代表者が自らに支給したような金員を、取引社会における退職手当といい得るかという疑問を覚えざるを得ないのである<sup>21)</sup>。この点は、西原寛一教授が、「一部株主に対する不当な財産支出であっても、他の株主が当然に平等の給付を求め得るような一般性・定型性のないものを利益配当の概念に入れることは、商法の予

---

21) もっとも、この判決にいう、「商法の規定に従つて適法になされたものにかぎらず、商法が規制の対象とし、商法の見地からは不適法とされる配当（たとえば蝟配当、株主平等の原則に反する配当等）の如きも、所得税法上の利益配当のうちに含まれる」という部分は、むしろ、株主総会の決議をまったく省略したような配当であっても、所得税法上の配当に該当し得るという意味を有しているようにも思われる（白石・前掲注19）、364頁は、「株主総会の決議をまったく省略し、形式上バランス・シートのようなものを一切作らないで配当しても、実質的に一応の損益計算に基く益金として支払われたものと認められるかぎり、税法上の利益配当と解して妨げない」とされる。ただし、鈴や金融株式会社事件が、株主相互金融会社によるものであって、これは、貸金業等の取締に関する法律（昭和24年法律第10号。以下「貸金業法」という。）によって禁止されていた、いわゆる殖産無尽の方式を採用していた事例である。すなわち、貸金業法の規制を回避するために、株主相互金融会社において加入者にいったん株主たる地位を取得せしめるという方式の規制回避手段であったものであり、加入者は、「実質的に株主の地位にふさわしい取扱いを受けているとは思われない」ばかりか（同稿365頁）、「利益配当としての総会の決議を経ることもしていない」ものであったのである（同稿365頁）。

そのような認定事実の下での配当はもはや所得税法上の利益配当とはいえないとの判断であったのであり、商法上の違法配当であるということよりも、実質的に取引社会における「利益配当」とはいえないと判断された事例であったことを付言しておく必要がある。

想しないところであるのみでなく、所得税法の解釈としても、特別の明文のない以上、擬制に過ぎるものと思われる。」とされるところと同じである<sup>22)</sup>。一般的に受け入れられないものを「取引社会における利益配当」と解することはできないという鈴や金融株式会社事件最高裁判決と同様の観点が、「退職手当等」該当性判断においても重視されるべきではなかろうか。

#### IV 支給する使用者側の事情

##### 1 想起される見解の対立

ところで、退職所得該当性を考えるに当たって、対象となる退職手当等を支給する使用者側の事情を判断基準に持ち込むべきとする見解（使用者意思基準説）と、使用者側の事情を判断基準に持ち込む必要はないとする見解（使用者意思不要説）の対立があり得る。

そもそも、前者の使用者意思基準説によれば、使用者側の意思の表れあるいは、使用者側と使用人側の意思の合致したところの「退職給与規程」や「退職金規約」などを退職所得該当性判断において尊重すべきということになる。実際に、課税実務においては、「退職給与規程」などの存在を重視することがある（所基通30-10など）。

法令用語として「退職手当」の語が用いられる例は少なくない。注解所得税法研究会の研究によると、古くは、旧退職積立金及退職手当法（昭和11年法律第42号）の例がある<sup>23)</sup>。同法は事業主が労働者の賃金の中より一定割合の金額を労働者の名義をもって積み立てる（退職積立金）とともに、事業主はその負担において毎年1回以上労働者の賃金の一定割合の金額を退職手当積立金として積み立て、労働者が退職した場合に、その「退職積

22) 西原・前掲注20), 820頁。

23) 注解所得税法研究会・前掲注17), 570頁。

立金」を払い戻し、また「退職手当積立金」中のその退職者の計算に属する金額を「退職手当」として支給すべきことを定めていた。同法は現在の退職金支給のための法制の草分けともいべき制度であった。

現在、「退職手当」について定めた法律の代表例は、国家公務員退職手当法である。同法は常勤の国家公務員が退職した場合（死亡による退職を含む。）に一時金として支給する「退職手当」についてその支給基準を定めるほか、労働基準法、雇用保険法によるいわゆる解雇予告手当、失業手当に見合う特別の「退職手当」について規定を設けている。また、地方公務員の「退職手当」については地方自治法に規定がある。

これらの規定が、退職手当に関する支給ルールであることに注意が必要であろう。すなわち、支給する使用者側の視点からの規定であるということである<sup>24)</sup>。このような見地から、使用者意思基準説は支持され得るといえよう。

これに対して、使用者意思不要説は、あくまでも使用人側の担税力に着目すべきであるとする見解である。例えば、給与所得に関していえば、使用者側の意思の表れである雇用契約が重視されるとしても、給与所得該当性の要件は、必ずしも、「雇用契約」があることが要求されているわけではなく、「これに類する原因」がある場合も同所得の要件を充足することからすれば<sup>25)</sup>、使用者側の意思が表れている雇用契約のみで判断する必要

---

24) 国税徴収法に「退職手当」及びその性質を有する給与に係る債権の差押制限（徴法76④）、会社更生法に使用人の「退職手当」の請求権（会更119の2）に関する規定がみられる。

25) いわゆる弁護士顧問料事件最高裁昭和56年4月24日第二小法廷判決（民集35巻3号672頁）は、「給与所得とは雇傭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う。なお、給与所得については、とりわけ、給与支給者との関係において何らかの空間的、時間的な拘束を受け、継続的ないし断続的に労務又は役務の提供があり、その対価として支給されるものであるかどうか重視され

はないということにもなる<sup>26)</sup>。

## 2 検 討

### (1) 会社法の要請

所得税法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（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。」と規定するが、前述のとおり、植松守雄氏は、ここにいう「退職手当等」を一般的呼称であるとされる<sup>27)</sup>。

一般的な用語の意義として理解するとすれば、例えば、株式会社において取締役の「退職手当」がいかなる意味を有するかは、退職手当が支給される規範である会社法のルールに従って考えることが最も素直な理解であろう。この点、株式会社における取締役の「退職手当」が会社法上の退職手当を意味すると解するよりも一層合理的な一般的意味を付与できるのであれば、それに従うべきであろうが、通常は、会社法上の退職手当を指す

なければならない。」として、「雇用契約又はこれに類する原因」を指摘する。金子宏教授は、「勤労性所得（人的役務からの所得）のうち、雇用関係またはそれに類する関係において使用者の指揮・命令のもとに提供される労務の対価を広く含む観念であり」とされる（金子・前掲注1）、230頁）。同事件を素材とした給与所得該当性の研究として、酒井克彦「所得税法の給与所得と『従属性』（上）（下）—東京高裁平成25年10月23日判決を素材として—」税務事例46巻1号1頁（2014）、同2号20頁（2014）も参照。

- 26) もっとも、弁護士顧問事件最高裁判決にいう「雇用契約又はこれに類する原因に基づき」については、その後の判決で重視されていないとする見解もある（佐藤英明「給与所得の意義と範囲をめぐる諸問題」金子宏編『租税法の基本問題』400頁（有斐閣2007））。
- 27) 注解所得税法研究会・前掲注17）、571頁は、「『退職手当』という名称が用いられる場合が多く、それは特定の内容をもった法令用語というより、むしろ退職金の一般的呼称といってよい内容のものとなっている。」とする。

と解することが一般的な理解に即したものとイえるであろう。なぜなら会社法上のルールに反する違法な退職手当を一般的な退職手当と解することは到底できないと思われるからである。そうであるとすれば、まずは会社法に規定する取締役の退職手当を第一義的に一般的な呼称としての「退職手当」と理解し、それを凌駕する理由がある場合には、かかる理由を優先して概念の理解に繋げればよいと考えるべきであろう。

そこで、会社法361条《取締役の報酬等》1項は、「取締役の報酬、賞与その他の職務執行の対価として株式会社から受ける財産上の利益（以下この章において『報酬等』という。）についての次に掲げる事項は、定款に当該事項を定めていないときは、株主総会の決議によって定める。」とする。

- ① 報酬等のうち額が確定しているものについては、その額
- ② 報酬等のうち額が確定していないものについては、その具体的な算定方法
- ③ 報酬等のうち金銭でないものについては、その具体的な内容

なぜ、会社法がかように取締役の報酬について、株主総会の決議によることとしているかという点、取締役がお手盛りにより自らの報酬等を決定することで会社財産を棄損することを防止するところにその趣旨があるのである（なお、本件の場合、定款に当該事項を定めていなかった。）。すなわち、会社における一定のルールを踏んだもののみを会社法では取締役の報酬としているのである。この点は、最高裁昭和60年3月26日第三小法廷判決（判時1159号150頁）<sup>28)</sup>が、会社法361条の前身である旧商法269条の趣旨につ

---

28) この事例は、使用人として受ける給与の体系が明確に確立されている場合においては、使用人兼務取締役について、別に使用人として給与を受けることを予定しつつ、取締役として受ける報酬額のみを株主総会で決議することとしても、取締役としての実質的な意味における報酬が過多でないかどうかについて株主総会がその監視機能を十分に果たせなくなるとは考えられないから、かかる決議が商法（平成17年法律第87号改正前）269条（会社法361



いて、「商法二六九条の規定の趣旨は取締役の報酬額について取締役ないし取締役会によるいわゆるお手盛りの弊害を防止する点にある」としておりである<sup>29)</sup>。こうした取締役の報酬規制は、当然退職金についても及ぶことになるだろう。

このように会社法は、取締役に対する退職手当の支払を会社内部の機関決定に委ねることによって客観性を担保しようとしているのである。とりわけ、会社の取締役に対する退職手当については、株主総会決議を経なければ、その客観性を担保することができないことから、会社が取締役に退職手当を支給したというからには、会社の側がそのように認識したのみを指すと考えるのが当然であろう。会社が退職手当と認識していないものを退職手当と一般的に理解することは困難であるといわざるを得ない。違法配当も商法が規制の対象とする配当である限り所得税法上の利益の配当といい得るが、取引社会にあって利益配当と観念できないようなものは、そもそもその範囲に含まれないとする考え方をトレースして、違法な退職金であるか否かで会社法上の「退職手当」該当性を考えるのではなく、取引社会においては少なくとも会社はその意思として「退職手当」と認識していないものを「退職手当」と観念することは難しいといわざるを得ないところ、会社法が予定しているような株主総会決議を経ない以上、会社の意思として「退職手当」が支給されたと認めることは困難であるとする構成である。

さすれば、株主総会決議を経ずしてなされた支出が一般的な意味での退

---

条)の脱法行為に当たるとはいえないとしたものである。判例評釈として、森本滋・判時1194号48頁(1986)、豊岳信昭・会社法基本判例98頁(1988)、弥永真生・ジュリ943号114頁(1989)、中島史雄・会社判例と実務・理論〔判タ臨増〕131頁(1997)など参照。

29) 関俊彦『会社法概論〔全訂第2版〕』290頁(商事法務2009)も参照。



職手当と解することは相当ではなく、したがって、そのような支出を所得税法30条1項にいう「退職手当等」に該当すると理解することも困難であるといわざるを得ない。

(2) 所得税法の要請

所得税法施行令77条《退職所得の収入の時期》は、「居住者が一の勤務先を退職することにより二以上の法第三十条第一項《退職所得》に規定する退職手当等の支払を受ける権利を有することとなる場合には、その者の支払を受ける当該退職手当等については、これらのうち最初に支払を受けべきものの支払を受けるべき日の属する年における収入金額として同条の規定を適用する。」と規定しており、居住者が退職手当金等の支払を受ける「権利」を有することを前提として、かかる権利を2以上受ける場合の退職所得の金額の計算ルールを規定している<sup>30)</sup>。これは、所得税法上の収入の計上時期に通底した権利確定主義の考え方にも合致しており、退職手当等に対する権利の所在を念頭に置いた取扱いであるといえよう。

そして、このような理解は課税実務にも合致しているのである。

例えば、所得税基本通達36-10《退職所得の収入金額の収入すべき時期》が、「退職所得の収入金額の収入すべき時期は、その支給の基因となった退職の日によるものとする。ただし、次の退職手当等については、それぞれ次に掲げる日によるものとする。」として、次に掲げる日を通達している。

- ① 役員に支払われる退職手当等で、その支給について株主総会その他正当な権限を有する機関の決議を要するものについては、その役員の退職後その決議があった日。ただし、その決議が退職手当等を支給することだけを定めるにとどまり、具体的な支給金額を定めていない場

---

30) 所得税基本通達36-11《一の退職により2以上の退職手当等の支払を受ける権利を有することとなる場合》も参照。

合には、その金額が具体的に定められた日

- ② 退職給与規程の改訂が既往にさかのぼって実施されたため支払われる新旧退職手当等の差額に相当する退職手当等で、その支給日が定められているものについてはその支給日、その日が定められていないものについてはその改訂の効力が生じた日

このように、所得税基本通達は、所得税法30条1項にいう「退職手当等」の収入すべき時期については、「役員に支払われる退職手当等で、その支給について株主総会その他正当な権限を有する機関の決議を要するものについては、その役員の退職後その決議があった日」としたり、「その支給日が定められているものについてはその支給日、その日が定められていないものについてはその改訂の効力が生じた日」としたりしている。

これは明らかに、当該会社の退職手当等の支給ルールという使用者側の意思に従うということの表れであるといえよう。

会社法に反する違法な退職手当が所得税法上の所得と観念されるとしても、あくまでも、それが所得税法30条1項にいう「退職手当等」に該当しなければ源泉徴収の対象とはならない。上記のとおり、一般人が会社法の「退職給与規程」等に反するような金員の支払を会社の意思たる取締役の退職手当と理解するとは考えづらい。したがって、本件金員のように株主総会決議を経ていないものを所得税法30条1項にいう「退職手当等」と解することは相当ではないように思われるのである。

## V 給与概念との不整合

### 1 給与所得と使用者側の意思

このように考えると、使用者側の意思なくして支給された本件退職慰労金を退職手当等と理解することは難しいように思われる。しかしながら、ここにきて、所得税法30条1項にいう「退職所得」が「給与」に係る所得

であることについて本稿で必ずしも積極的に意識してこなかったことに触れないわけにはいくまい。

すなわち、所得税法は、「給与所得とは、俸給，給料，賃金，歳費及び賞与並びにこれらの性質を有する給与……に係る所得をいう。」と規定し（所法28①），かかる「給与」概念をその次の退職所得概念の要件にしているのである。退職所得も「給与」に係る所得をいうのであるから，同法にいう給与所得の「給与」を考える際にも，上記検討のような使用者側の意思の所在云々の議論を汎用することができて初めて所得区分全体に通用する体系的な解釈であるというべきかも知れない。

そこで，給与該当性が論じられたこれまでのいくつかの事例を簡単に参照して，この論点の検証をすることとしたい。

例えば，前述の仙台高裁平成16年3月12日判決は，「法人の役員は，その役務提供の内容が極めて包括的かつ広範で法人の業務全般に及ぶものであり，役員に就任していること自体（地位）によって法人に貢献することも含まれうるから，その役務提供の対価性の判断に当たって，具体的かつ個々の業務を観念することは困難であり，相当でもない。ことに代表権を有する役員の場合には，代表権を有しない役員の場合より格段に権限が広範であ〔る〕」とし，「とりわけ，法人経営の実権を代表者が掌握し，法人を実質的に支配している事情がある場合には，代表者は，実質的に，その法人資産を自由に処分し得る地位及び権限を有し，簿外資産を捻出し，これを当該法人の事業とは無関係に利得し，費消することも可能であるから，その者が法人から得る利益を，その地位及び権限と切り離してその対応を観念することは著しく困難である。

そうすると，法人経営の実権を代表者が掌握し，法人を実質的に支配しているような法人において，代表者がその意思に基づき，法人の資産から，経理上，給与の外形によらず，法人の事業活動を利用して利益を得た

ような場合には、その利益は、当該代表者の地位及び権限と無関係に取得したと見ることは相当ではなく、当該代表者の地位及び権限に基づいて当該法人から当該代表者に移転したものと推認することができる」と解される。

他面、このような利益を代表者が取得している以上、代表者がその地位及び権限に基づいて当該法人から利益を得て担税力を増加させているにもかかわらず、給与所得の課税を免れるとすれば、租税負担公平の原則に反する結果となる。

したがって、法人代表者が法人経営の実権を掌握し法人を実質的に支配している事情がある場合、このような法人代表者が、自己の権限を濫用して、当該法人の事業活動を通じて得た利得は、給与支出の外形を有しない利得であっても、法人の資産から支出をし、その支出を利得、費消したと認められる場合には、その支出が当該法人代表者の立場と全く無関係であり、法人からみて純然たる第三者との取引ともいふべき態様によるものであるなどの特段の事情がない限り、実質的に、法人代表者がその地位及び権限（これに基づく法人に対する貢献などを含む。）に対して受けた給与であると推認することが許されるというべきである。」と判示する。

また、社会福祉法人の理事長が同法人の金員を個人口座に移したことが、違法ないし私法上無効である場合であっても給与所得に該当するとした前述の大阪高裁平成15年判決は、「本件金員は、いずれも、当時、被控訴人協会〔筆者注：社会福祉法人〕の代表者であった理事長の乙の意思に基づいて、同協会の本部会計や同協会名義の簿外の裏口座……から、乙が支配していた……各口座に送金手続がされたこと、すなわち、被控訴人協会の本件金員が同協会から乙の口座へ送金されたことが明らかである。

この本件金員の移動により乙は経済的な利得を得たものといふことができ、これは乙の所得税法上の『所得』に該当するものといえる。なお、本

件金員の移動が違法ないし私法上無効である場合であっても、本件金員が現実に乙の管理下に入り、同金員の取得が乙の経済的な利得であるといえる以上、所得税法上は『所得』があったとみるべきものである。

ところで乙の被控訴人協会における地位、権限、実質的に有していた全面的な支配権に照らせば本件金員の移動、すなわち、被控訴人協会の金員を同協会から乙の口座へ送金したことは、同協会の意思に基づくものであって、被控訴人協会が乙に対し、経済的な利得を与えたものとみるのが相当である。なお、乙に被控訴人協会の金員について、これを不正に取得する意図や不正な行為があったとしても、乙の上記のような被控訴人協会における地位、権限等からみて上記認定判断を左右するものではない。

そして、本件金員は、定期的に定額が支払われたものではなく臨時的な給付であるといえるから、給与所得のうちの賞与に該当するものと解するのが相当である。」とする。

また、同高裁判決の原審京都地裁平成14年9月20日判決（税資252号順号9198）<sup>31)</sup>も、「法人がその役員へ源泉徴収の対象となる法28条所定の賞与を支払った否かの判断において、賞与の支払という要件をなす具体的事実があったといえるかどうか为正に問題であって、法人における賞与の支払のための所定の手続が採られたか否か、その手続に瑕疵があったか否かは、必ずしも決定的な決め手になる事項ではないというべきである。」とするのである。

本来は使用者側の意思をも含めて、給与所得該当性を判断すべきなのはなかろうか。すなわち、支給者がいかなる意味で対象となる金員を給付したのかという観点からは、給与所得該当性を考える上で必要であるとも思われるが（かような認定までする必要がないケースが通常であろうが、対象となる

---

31) 判例評釈として、品川芳宣・税研109号96頁（2003）など参照。

金員が横領のような形で社外流出している場合には、かような認定が必要になるのではないと思われる。)、上記の大阪高裁平成15年判決をみる限りそのような解釈にはなっていないようにも見受けられる。上記大阪高裁平成15年判決のような横領類似事例や、税務調査の際における認定役員賞与などを念頭に置くと、使用者側の意思は必ずしも尊重されていないといわざるを得ない。もっとも、これらの事例はオーナー社長が実質的支配権を背景として行われた横領等の事例である<sup>32)</sup>。つまり、会社法等の所定の手続がとられたか否かではなく、その手続がとられなかったとしても、実質的には「オーナーの意思＝会社の意思」との認定が前提とされている事案であることを看過してはならない。これに比して、本件事案は、取締役甲が会社の意思に反して勝手に本件退職慰労金を支払った事例であり、事後的にはあるが、別訴において甲が敗訴していることも認定されているのである。

## 2 最高裁平成17年1月25日第三小法廷判決

また、労働基準法20条《解雇の予告》の規定により使用者が予告をしないで解雇する場合に支払う解雇予告手当（所基通30-5）のように、完全に使用者側の事情によるものなどは、使用者意思基準に従った判断によるものであるが、これらに限られるものではない。

親会社ストック・オプション訴訟では、以下のとおり、対象となる経済

---

32) 権利能力のない社団の理事長及び専務理事の地位にあった者が当該社団からの借入金債務の免除を受けることにより得た利益が、所得税法28条1項にいう賞与又は賞与の性質を有する給与に当たるとされた事例として、最高裁平成27年10月8日第一小法廷判決（訟月62巻7号1276頁）がある。これも、かかる債務免除が同社団の理事長及び専務理事の地位にある者としてその職務を行っていたことによるものとみるのが相当であると認定された事例である。

的利益を被付与者に取得させることとなった原因となる契約を重視する判断が示されているのである。かような意味では、ストック・オプション契約が会社側と使用人との意思の合致であるところ、かかる契約の締結を通じた会社側の意思が給与所得該当性判断に織り込まれている使用者意思基準説に従った重要事例である。

最高裁平成17年1月25日第三小法廷判決（民集59巻1号64頁）<sup>33)</sup>は、「本件ストックオプション制度に基づき付与されたストックオプションについては、被付与者の生存中は、その者のみがこれを行行使することができ、その権利を譲渡し、又は移転することはできないものとされているというのであり、被付与者は、これを行行使することによって、初めて経済的な利益を受けることができるものとされているということができる。そうであるとすれば、B社は、上告人〔筆者注：第一審原告〕に対し、本件付与契約により本件ストックオプションを付与し、その約定に従って所定の権利行使価格で株式を取得させたことによって、本件権利行使益を得させたものであるということができるから、本件権利行使益は、B社から上告人に与えられた給付に当たるものというべきである。本件権利行使益の発生及びその金額がB社の株価の動向と権利行使時期に関する上告人の判断に左右されたものであるとしても、そのことを理由として、本件権利行使益がB社から上告人に与えられた給付に当たることを否定することはできない。

ところで、本件権利行使益は、上告人が代表取締役であったA社からではなく、B社から与えられたものである。しかしながら、前記事実関係

---

33) 判例評釈として、増田稔・曹時60巻2号211頁（2008）、吉村政穂・租税判例百選〔第4版〕70頁（2005）、酒井貴子・租税判例百選〔第6版〕74頁（2016）など参照。その他、ストック・オプション訴訟については、酒井克彦『ブラッシュアップ租税法』119頁（財経詳報社2011）、同・国税速報5580号5頁（2004）、同5594号5頁（2004）、同5685号5頁（2005）、同・税務事例36巻4号1頁（2004）、同5号1頁（2004）、同6号1頁（2004）も参照。



によれば、B社は、A社の発行済み株式の100%を有している親会社であるというのであるから、B社は、A社の役員の人事権等の実権を握ってこれを支配しているものとみることができるのであって、上告人は、B社の統括の下にA社の代表取締役としての職務を遂行していたものということができる。そして、前記事実関係によれば、本件ストックオプション制度は、B社グループの一定の執行役員及び主要な従業員に対する精勤の動機付けとすることなどを企図して設けられているものであり、B社は、上告人が上記のとおり職務を遂行しているからこそ、本件ストックオプション制度に基づき上告人との間で本件付与契約を締結して上告人に対して本件ストックオプションを付与したものであって、本件権利行使益が上告人が上記のとおり職務を遂行したことに対する対価としての性質を有する経済的利益であることは明らかというべきである。そうであるとすれば、本件権利行使益は、雇用契約又はこれに類する原因に基づき提供された非独立的な労務の対価として給付されたものとして、所得税法28条1項所定の給与所得に当たるといべきである。〔下線筆者〕と判示している。

この判決では、上告人（納税者）が得ることとなったストック・オプションに係る権利行使益は、親会社が精勤の動機付けを図るものとして付与したものであり、ストック・オプション契約を基礎とするストック・オプション制度の下、会社側が「権利行使価格で株式を被付与者に取得させた」ことによって、「権利行使益を得させた」というのである。この目線は、明らかに使用者側ないしはそのグループからのものであって、会社側がいかなる意思の下で、権利行使益を使用人に得させたかという視角で一貫している判断であるとみることができよう。

親会社ストック・オプション訴訟において、ストック・オプションの権利行使によって得られた経済的利益が給与所得とされた決定打は、会社側と使用人との間で交わされたストック・オプション契約の内容であった。



そのように考えると、使用者側の意思が尊重されている局面を否定できないというべきであろう。

### 3 京都地裁平成14年9月20日判決

大阪高裁平成15年判決の原審である前述の京都地裁平成14年9月20日判決は、「本件事実関係の下では、いわば乙による横領行為の被害者ともいふべき原告に対し、乙の所得についての源泉徴収をして納付する義務があることを前提とする本件各処分は、いかにも不当な結論であると考えられる。課税庁との間の法律関係においても、本件金員の移動によって、原告という法人が乙に対して法28条1項所定の賞与を支払ったとまではいえないと考えられる。」とする。そして、「本件事実関係の下では、乙は、定款により社会福祉法人である原告の代表権を有していたものであるが、単独では、業務執行の権限はなく、本件金員の移動は、その権限外のことで、また、乙が、原告に帰属すべき本件金員を、正規の経理上の手続を経ることなく、原告名義の口座から乙個人名義の口座に移動させたことは、原告との関係では違法な行為（委任契約上の義務違反又は不法行為上の義務違反）に当たることは明らかであり、正に、法人の金員の横領行為であったもので、しかも、原告としては、支払者として、乙からその所得税を天引により徴収する余地はなかったもので、法が予定しているように原告という法人が乙から所得税を源泉徴収する余地はおおよそ考えられない形態の金員の移動であったといふべきである。」とした上で、給与所得に対する源泉徴収義務が乙が代表を務める社会福祉法人である原告にはなかったと判断した。この判断は、使用者側たる原告の事情を考慮したものであるといえよう。

もっとも、この判断は、控訴審大阪高裁平成15年判決によって覆されている。

このようにみえてくると、使用者意思基準説と使用者意思不要説とは拮抗しており、結局のところ、これらの見解の対立には決着がついていないというべきではなかろうか。

#### 4 東京高裁平成25年10月23日判決

給与所得と事業所得のいずれの所得区分に該当するかが争点とされた最近の事例として、いわゆる人材派遣業事件がある。原告会社は、①教育機関からの講師による講義等の業務や、一般家庭から家庭教師による個人指導の業務を、それぞれ受託する一方、②同社の上記①の各業務に係る講師または家庭教師として原告会社と契約を締結し、上記①の教育機関等における講義又は一般家庭における個人指導の業務を行った者に対し、当該契約所定の金員（以下「本件各金員」という。）を支払っていた。原告会社は、本件講師等に対して支払った本件各金員が所得税法28条1項に規定する給与等に該当しないことを前提として、本件各金員につき源泉所得税の源泉徴収をせず、また、本件講師等から本件各金員を対価とする役務の提供を受けたことが課税仕入れに当たるとして、消費税法30条《仕入れに係る消費税額の控除》1項の仕入税額控除の対象に該当するとして申告をしたところ、所轄税務署長は、本件各金員は給与等に該当し、課税仕入れに該当しないとして納税告知処分及び更正処分を行った。

これに対して、第一審東京地裁平成25年4月26日判決（税資263号順号12210）は、「〔給与所得を規定する所得税法28条1項では、〕国会議員が国から受ける給与を意味する『歳費』（憲法49条）が給与所得に含まれることを明らかにしており、また、例えば、法人の役員が当該法人から受ける報酬及び賞与が給与所得に含まれることは特に異論がないところ、これらの者の労務の提供等は、自己の危険と計算によらない非独立的なものとはい得ても、使用者の指揮命令に服してされたものであるとはい難いもの

であって、労務の提供等が使用者の指揮命令を受けこれに服してされるものであること（労務の提供等の従属性）は、当該労務の提供等の対価が給与所得に該当するための必要要件とはいえないものというべきである。」とした上で、「本件各金員は、雇用契約に類する原因に基づき提供された非独立的な労務の対価として給付されたものとして、それに係る所得は、所得税法28条1項所定の給与所得に当たるといふべきである。」と判断している。また、その控訴審である東京高裁平成25年10月23日判決（税資263号順号12319）<sup>34)</sup>は、「原告会社は、従属性が給与所得に該当することの必要要件である旨主張する最高裁昭和56年判決（弁護士の顧問料収入による所得が事業所得に当たるとした最高裁昭和56年4月24日第二小法廷判決・民集35巻3号672頁）、最高裁平成13年判決（民法上の組合の組合員が組合の事業に係る作業に従事して支払を受けた収入に係る所得が給与所得に当たるとした最高裁平成13年7月13日第二小法廷判決・裁判集民事202号673頁）及び最高裁平成17年判決（米国法人の子会社である日本法人の代表取締役が親会社である米国法人から付与されたストック・オプションを行使して得た利益が給与所得に当たるとした最高裁平成17年1月25日第三小法廷判決・民集59巻1号64頁）は、当該所得が給与所得に該当するかどうかに関し、これを一般的抽象的に分類すべきものではなく、その支払（収入）の原因となった法律関係についての当事者の意思ないし認識、当該労務の提供や支払の具体的態様等を考察して客観的、実質的に判断すべきことを前提として、それぞれの事案に鑑み、いわゆる従属性あるいは非独立性などについての検討を加えているものにすぎず、従属性が認められる場合の労務提供の対価については給与所得該当性を肯定し

---

34) この事件を取り扱った論稿として、長島弘・税務事例46巻12号22頁（2014）、同・税務事例47巻2号20頁（2015）、宮崎綾望・速報判例解説〔17〕（法七増刊）233頁（2015）、酒井克彦・前掲注25）、同・税務弘報63巻8号105頁（2015）、同巻9号191頁（2015）など参照。

得としても（したがって、そのような観点から従属性を示すものとされる点の有無及び内容について検討するのは何ら不適切なものではない。）、従属性をもって当該対価が給与所得に当たるための必要要件であるとするものではない。」と説示した上で、「本件講師等は、講義等ないし個人指導に従事した時間数に応じて本件各金員の支払を受けることができるところ、その場所及び時間は原告会社と本件講師等との間の契約においてあらかじめ定められているのであって、仮に本件講師等が原告会社の了解を得ずに本件顧客と相談して指導の場所や時間を変更することがあるとしても、そのことによって本件講師等の空間的・時間的拘束が存在しないことになるものではない。」と断じ、前述の親会社ストック・オプション訴訟最高裁平成17年1月25日第三小法廷判決が示した「非独立性」で給与所得該当性が画されるところとした。

上記事案では、弁護士の顧問料収入が給与所得には該当せず事業所得に当たるとしたいわゆる弁護士顧問料事件最高裁昭和56年4月24日第二小法廷判決（以下「最高裁昭和56年判決」という。）について、東京地裁は、「業務の遂行ないし労務の提供……から生ずる所得が所得税法上の事業所得と給与所得のいずれに該当するかを判断するに当たっては、租税負担の公平を図るため、所得を事業所得、給与所得等に分類し、その種類に応じた課税を定めている所得税法の趣旨、目的に照らし、当該業務ないし労務及び所得の態様等を考察しなければならないなどとした上で、その『判断の一応の基準』として、……『給与所得とは雇用契約また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う。なお、給与所得については、とりわけ、給与支給者との関係において何らかの空間的、時間的な拘束を受け、継続的ないし断続的に労務又は役務の提供があり、その対価として支給されるものであるかどうかを重視されなければならない。』と判示している。すなわち、同判決

は、労務の提供等から生ずる所得の給与の該当性について、……そのような所得のうち『自己の計算と危険において独立して営まれ、営利性、有償性を有し、かつ反覆継続して遂行する意思と社会的地位とが客観的に認められる業務から生ずる所得』を給与所得の範ちゅうから外し<sup>35)</sup>ているのだとし、かつ書きにおいてではあるが、「これにより、労務の提供等が自己の計算と危険によらないものであること〔労務の提供等の非独立性〕が、給与所得該当性の判断要素として位置付けられることになる」としている。しかしながら、最高裁昭和56年判決は独立性がなければ給与所得に該当するとしているわけではないのであるからこの理解は妥当とはいえないのではなかろうか。また、同判決の当時はすでに、「歳費」は所得税法28条1項に規定されていたし、役員給与の給与所得該当性も解釈上肯定されていたところでの判断であったことを看過することはできまい。

何よりも、最高裁昭和56年判決にいう「判断の一応の基準」がなぜ上記事案に該当せず、より射程範囲が狭いと解されている親会社ストック・オプション訴訟最高裁判決の示す給与所得該当性の判断メルクマールたる非独立性要件が採用されているのかについては判然としない。なお、最高裁平成27年7月7日第三小法廷決定（税資265号順号12690）は上告不受理としている。

このように、給与所得該当性を巡る議論における従属性要件から非独立性要件への移行は、使用者側の事情という問題も包摂され得る「使用者と使用人との間の関係性」たる従属性への関心から離れて、使用人側が果たして企業から独立しているか否かという独立性への関心に移行していくことを意味しているようにも思われ、疑問が残るといわざるを得ない<sup>35)</sup>。

なお、租税特別措置法29条の4《退職勤労者が弁済を受ける未払賃金に

---

35) 「従属性」を軽視する点への否定的見解として、酒井・前掲注25) 参照。

係る課税の特例》は、賃金の支払の確保等に関する法律（昭和51年法律第34号）7条《未払賃金の立替払》に規定する企業破産に至った事業主に係る事業を退職した労働者の未払賃金については、退職所得とみなすこととしているが、これは明らかに退職者である使用人のみの視角からの退職所得課税である。しかしながら、かかる規定は、倒産企業に係る退職労働者が一時金として弁済を受けるものであり、ほかに退職金の支払など期待し得べくもないことなどを考慮して設けられた租税特別措置規定であるから、この規定をもってして使用者側の事情は考慮されない仕組みが採用されていると解するのは妥当ではなかろう。

いずれにしても、給与所得については使用者意思不要説が採用されることが多かったのではないと思われる<sup>36)</sup>。

いわゆるりんご生産事業組合事件最高裁平成13年7月13日第二小法廷判決（集民202号673頁）は、「本件組合から上告人ら専従者に支払われた労務費は、雇用関係にあることが明らかな一般作業員に対する労務費と同じく、作業時間を基礎として日給制でその金額が決定されており、一般作業員との日給の額の差も作業量、熟練度の違い等を考慮したものであり、その支払の方法も、一般作業員に対するのと同じく、原則として毎月所定の給料日に現金を手渡す方法が採られていたというのである。他方で、組合員に対する出資口数に応じた現金配当は平成3年度に一度行われたことがあるにすぎない。これらのことからすれば、本件組合及びその組合員は、専従者に対する上記労務費の支払を雇用関係に基づくものと認識していた

---

36) 判例評釈として、岡村忠生・民商126巻6号182頁（2002）、水野忠恒・税研106号69頁（2002）、高須要子・平成13年度主要民事判例解説〔判タ臨増〕234頁（2002）、山田二郎・ジュリ1250号233頁（2003）、伊藤義一＝安屋謙一・TKC 税研情報12巻6号23頁（2003）、測圭吾・租税判例百選〔第4版〕64頁（2005）、高橋祐介・租税判例百選〔第6版〕42頁（2016）、酒井克彦・『ブラッシュアップ租税法』168頁（財経詳報社2010）など参照。

ことがうかがわれ、専従者に対する労務費は、本件組合の利益の有無ないしその多寡とは無関係に決定され、支払われていたとみるのが相当である。また、上告人ら専従者は、一般作業員と同じく、管理者の作業指示に従って作業に従事し、作業時間がタイムカードによって記録され、その作業内容も一般作業員と基本的に異なるところはなく、違いがあるとしてもそれは熟練度等の差によるものであったというのであるから、上告人ら専従者は、一般作業員と同じ立場で、本件組合の管理者の指揮命令に服して労務を提供していたとみることができる。さらに、本件組合の目的であるりんご生産事業について、設立当初は各組員がその出資口数に応じて出役する責任出役義務制が採られていたのが、雇用労力を用いる方が合理的であるとの認識に基づき、管理者、専従者及び一般作業員が生産作業を行う形態に改められた経緯等にもかんがみると、責任出役義務制が廃止された後は、組員である専従者の労務の提供も、一般作業員のそれと同様のものと扱われたと評価することができる。

これらの事実関係からすれば、上告人ら専従者が一般作業員とは異なり組員の中から本件組合の総会において選任され、りんご生産作業においては管理者と一般作業員との間にあって管理者を補助する立場にあったことや、本件組合の設立当初においては責任出役義務制が採られていたことなどを考慮しても、上告人が本件組合から労務費として支払を受けた本件収入をもって労務出資をした組員に対する組合の利益の分配であるとみるのは困難というほかなく、本件収入に係る所得は給与所得に該当すると解するのが相当である。」とする。

これは、雇用契約の不存在を前提としない所得区分の認定であり、使用者側の事情を念頭においたものであるとはいえない。すなわち、使用者意思不要説に立っていると解される。

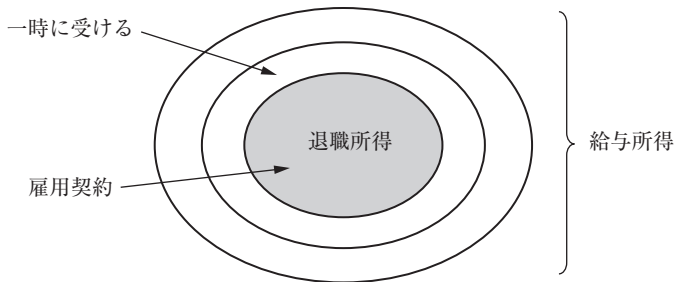
ところで、所得税法には、「給与に係る所得」として、退職所得と給与



所得があるが、退職所得にいう「給与」と給与所得にいう「給与」の関係は、同じ意味に解してよいのであろうか。2つの意味において違いがあるのではないかと思われる。

第1に、一時性の点において相違がある。所得税法30条は、「一時に受ける給与」とするのであるから、「給与」のうち「一時に受ける」ものである。

第2に、退職所得は原則として、雇用契約を念頭においていると思われる点での違いがある。けだし、退職金が通常は勤務関係が前提とされている場合にのみ支給されるものであるからである。



このように、退職所得は、雇用契約を前提とする場合に限らないという点からすれば、上記りんご生産事業組合事件は給与所得に特有の事例であるということができそうである。

## VI 固有概念としての「退職手当等」

一般的には、会社に施される法的規制や使用者側がどのような意思を対象となる金員を支給していたかという、使用者側の事情たる側面が重視されるべきとするのが社会通念にかなうように思われるが、一般概念のみを念頭に置くべきか否かという点についても判然としないように思われる<sup>37)</sup>。

ところで、いわゆる打切支給の退職手当、すなわち退職給与規程が改正



され、従来の在職年数を打切計算することになったため支給される給与や、従業員から役員に昇任したため、従業員であった期間に対応して打切支給される給与等が退職所得と解されている。これらは、引き続き在職する者に対して過去の勤続期間に対応して退職手当相当額を計算して支払うもので、退職に伴って支給されるものではないから、本来の退職所得とはいえないが、過去の勤務に対する一括後払いの給与という点では本来の退職所得と同じ性質を持った給与であり、所得税法30条1項にいう「これらの性質を有する給与」に該当するものとみることができるのである<sup>38)</sup>。

そこで、国税庁長官通達は、上記の使用人が役員に昇任した場合のように、いわば退職に準ずる事実が生じた場合、その他退職手当の打切計算をすることについて合理的理由があると認められる場合で、その打切支給の退職手当の計算の基礎とされた過去の勤続期間が、その後に支払われる退職手当の計算上加味されない条件となっているときには、その退職手当を退職所得とする解釈を採っている（所基通30-2、30-2の2）。一般的には「退職」を「引退」と理解することが多いのに対して、このような取扱いは、社会一般における退職概念とは大きく異なるものとみられる。かかる点を強調すれば、これまで議論してこなかったが、所得税法30条1項にいう「退職手当等」をいわゆる固有概念と捉える考え方に接近していくことにもなる。本件判決はこの見解を採用したのではなからうか。

かかる見解は、いわゆる5年退職金事件や10年退職金事件と呼ばれる最高裁判決の考え方にも合致しているように思われる。すなわち、5年退職金事件最高裁昭和58年9月9日第二小法廷判決（民集37巻7号962頁）<sup>39)</sup>は、

---

37) 酒井克彦『レクチャー租税法解釈入門』152頁以下（弘文堂2015）。

38) 注解所得税法研究会・前掲注17）、572頁。

39) 判例評釈として、新村正人・曹時39巻6号115頁（1987）、同・ジュリ807号68頁（1984）、金子宏・判時1139号179頁（1985）、品川芳宣・商事1016号

「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つて、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、その名称にかかわりなく、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、(1)退職すなわち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、(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』にあ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

---

242頁（1984）、畠山武道・季刊実務民事法6号170頁（1984）、吉良実・民商90巻6号117頁（1984）、川田剛・戦後重要租税判例の再検証117頁（2003）、谷口勢津夫・租税判例百選〔第3版〕58頁（1992）、酒井克彦『ブラッシュアップ租税法』174頁（財経詳報社2013）など参照。

いなくとも、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解すべきである。」とする。

なお、10年退職金事件最高裁昭和58年12月6日第三小法廷判決（集民140  
号589頁）も上記5年退職金事件最高裁判決を引用して同様の判断を示して  
いる<sup>40)</sup>。

---

40) 10年退職金事件において、最高裁は、「思うに、所得税法が、退職所得を『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し（三〇条一項）、これにつき所得税の課税上他の給与所得と異なる優遇措置を講じているのは、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るため、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から、かかる結果を避ける趣旨に出たものと解されるのであつて、従業員の退職に際し退職手当又は退職金その他種々の名称のもとに支給される金員が、所得税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同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、(1)退職すなわち勤務関係の終了という事実によつて初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い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』にあ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とも、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解すべきである」としている。この判決についての評釈として、品川芳宣・商事1017号306頁（1984年）、

そして、ここに示されている(1)ないし(3)を退職所得の要件と解する立場はしばしばその他の裁判例においても散見される<sup>41)</sup>。

このようにみえてくると、判例は所得税法30条1項にいう「退職手当等」を固有概念として捉えているように思われる。しかしながら、果たして、これらの3要素が本当に退職所得の要件なのであろうか。これらの最高裁判決は、退職所得の性質を論じただけであって、要件を論じたものではないのではないかという疑問さえも湧出する。

そこでは、なぜ、固有概念としての「退職手当等」の判断において、使用者側の事情が織り込まれていないのかという疑問も惹起され得る。給与所得との整合性からすると、決定打がない中であって、退職所得につきこのように使用者側の意思を考慮していない判断が示されてきており、この点は、解釈論としては課題が残されたままであるとみることができるのではなかろうか。もちろん、所得税法は個々の所得の担税力に着目をした課税計算を念頭に置いているのであるから、受給者たる使用人側の視角が重視されるのは当然であるが、ある金員が退職所得に該当するか否かは、同法上、「納税義務者」(所法5)のみならず「源泉徴収義務者」(所法6)にも影響を及ぼすのである。まして、後者の場合、例えば、所得税法183条や同法199条は「支払」概念を手掛り<sup>42)</sup>に源泉徴収義務を課しているところ、この「支払」概念はまさしく使用者側の視角からの用語法の下で用いられ

---

酒井・前掲注39)、176頁など参照。

- 41) 例えば、長崎地裁平成21年3月10日判決(判例集未登載)などがある。同事件の判例評釈として、品川芳宣・税研150号74頁(2010)、山本展也・税務事例42巻2号12頁(2010)、竹内進・税法565号103頁(2011)、関岡誠一・明治学院大学法科大学院ローレビュー14号89頁(2011)、酒井克彦・会社法務A2Z 91号58頁(2014)など参照。
- 42) 酒井克彦「源泉徴収義務者は誰か(上)(中)―代表者による金銭の不正領収に係る源泉徴収義務が争われた事例(大阪高裁平成15年8月27日判決)を素材として―」税務事例46巻5号1頁(2014)、同6号8頁(2014)参照。

違法原因に基づいて支給された退職手当金等の退職所得該当性（酒井） 199  
る概念である<sup>43)</sup>。そもそも、退職手当等該当性が問題となる限界事例において、対象となる金員を支給する側がどのような意思、どのような事情で支給したのかという点が重要でないはずはない。そこでは、使用者側の意思が反映された労使間での規約や取決めの重要性が認識されるべきであろう。あるいは、無予告解雇の際に使用者が支給しなければならない解雇手当金にみられるような使用者側を拘束する法規も重要であると考えられる。

かように考えると、使用者意思基準説によるべきであって本件判決の判断には違和感を覚えざるを得ない。

### 結びに代えて

所得税法30条1項にいう「退職手当等」を仮に固有概念であると整理できたとしても、なぜ、退職所得該当性を考察するに当たって（あるいは、給与所得該当性を考察するに当たって）、支給者側の意思や支給者側が拘束を受ける法律関係などの側面（使用者側の事情）がこれまで軽視されてきたのであろうか。そこでは、違法所得に課税されることを承認することと、所得区分の議論とは別のものであるという明確な認識が足りなかったからではなかろうか。この点の認識が軽視されていることは、解釈論上の大きな課題の一つであるといえるのではなかろうか<sup>44)</sup>。

---

43) 酒井克彦「所得税法上の支払概念」ビジネス法務18巻7号132頁（2018）参照。

44) また、ここでの論点に関していえば、そもそも源泉徴収義務が生じ得るかという観点では、所得税法183条1項等にいう「支払」概念該当性の問題もあるが、この点は別稿において詳述したのでここでは取り上げない（酒井克彦「源泉徴収義務者は誰か（下）—代表者による金銭の不正領取に係る源泉徴収義務が争われた事例（大阪高裁平成15年8月27日判決）を素材として—」税務事例50巻6号1頁（2018）参照）。