

# 給与所得控除の再検討

## —給与所得者における必要経費の検討を中心に—

Reconsideration of Employment Income Deduction:  
Focusing on the Examination of Necessary Expenses for Salary Earners

寺 嶋 将  
Sho TERASHIMA

### はじめに

給与所得控除について、近年の平成24年度、同26年度、同30年度の税制改正において相次いで改正が行われている。具体的には、平成24年度の税制改正において、給与所得控除の性格を「勤務費用の概算控除」と「他の所得との負担調整のための特別控除」と前置きしたうえで、就業者に占める給与所得者の割合が約9割となっている現状等を踏まえ、「他の所得との負担調整」を認める必要性が薄れてきていること。給与所得控除については、マクロ的に見ると、給与収入総額の3割程度が控除されているが、給与所得者の必要経費ではないかと指摘される支出は給与収入の約6%であるとの試算もあり、従来から主要国との比較においても全体的に高い水準となっていること。それらの指摘を受けて、給与等の収入金額に応じて控除額が上限なく増加していく仕組みとなっていた給与所得控除について、①給与所得者の必要経費が収入の増加に応じて必ずしも増加するとは考えられない、②主要国においても定額又は上限が設けられていること等を踏まえ、上限設定の措置が講じられた<sup>(1)</sup>。また平成26年度の税制改正では、給与所得控除について、中長期的には主要国並みの控除水準とすべく、漸次、適正化するための見直しが必要との観点から、当面、高所得の給与所得者に係る給与所得控除について見直すこととされた<sup>(2)</sup>。さらに、平成30年度の税制改正では、働き方の多様化を踏まえ、「働き方改革」を後押しする観点から、特定の収入にのみ適用される給与所得控除等から、どのような所得にでも適用される基礎控除に負担調整の比重を移していくことが必要であるとの基本的考え方とともに、給与所得控除について、平成26年度税制改正大綱における「現行の水準は、所得税の課税ベースを大きく浸食しており、実際の給与所得者の勤務関連支出に比しても、また主要国の概算控除額との比較においても過大となっていることから、中長期的には主要国並みの控除水準とすべく、漸次適正化のための見直しが必要である」との基本的方向性に沿って、給与所得控除の上限の引き下げが行われた<sup>(3)</sup>。

以上のように、近年の税制改正をみても、給与所得控除は、現代の給与所得者において、「他の所得との負担調整」を考える必要性は薄れてきているという指摘や「勤務費用の概算控除」という性格を持っていたとしても、現状のままでは給与所得控除額は過大ではないのかといった指摘を受けて、たて続けに給与所得控除額を引き下げるなどの措置がとられている。

ところで、これら給与所得控除の性格を「勤務費用の概算控除」と「他の所得との負担調整のための特別控除」に整理して議論がなされてきたわけであるが、それぞれの比重を2分の1とすることが適当であると昭和61年10月「税制の抜本見直しについての答申」で明記されている<sup>(4)</sup>。この2分の1という考え方はその後も維持され、特定支出控除制度拡充を目的とした「平成24年度税制改正の解説」においても明記されることとなる<sup>(5)</sup>。

前述の平成24年度税制改正における指摘にもあるように、他の所得との負担調整が薄れてきていることに鑑みれば、このような給与所得控除の区分け自体が適正なのか、また、勤務費用の概算控除部分についてもそのような考え方が適当なのかといった疑問が生ずる。

本稿は、給与所得控除の性格を解明すべく「勤務費用の概算控除」に着目し、給与所得者における必要経費とはどのようなものか考察する。

## 1. 給与所得控除の性格とその論拠

給与所得控除は給与所得の特有の控除である。これは、給与所得者の税負担の軽減の性格を持つものであるが、その性格については、前述のとおり平成24年度税制改正では、「勤務費用の概算控除」と「他の所得者との負担調整のための特別控除」という2つ要素を含むものとの整理がされている<sup>(6)</sup>。

上記給与所得者の負担の軽減を支持する意見としては、①給与所得は所得税が源泉徴収され、所得の捕捉率が完全に近く、税負担が他の所得者比べて重いこと（捕捉率）、②給与所得は専ら個人の健康と労働に依存しているため、所得の性質が資産所得に比べて不安定で有機的であること（担税力）、③給与所得者は収入を得るためにある程度、費用を負担しなければならない、余暇の犠牲及び居住地選択の制限等、資産所得者にみられない有形無形の負担を余儀なくされていること、が挙げられている<sup>(7)</sup>。

なお、上述の論拠の弱い点は、①の所得の捕捉率にしても、②の担税力の弱さにしても、客観的な尺度がなく、③の給与所得者の費用の推定にしても個々の事情に応じて多様多種であって測定が難しく、事業所得における収入金額と必要経費とにみられるような明確な関係を求めることが困難であるとされている<sup>(8)</sup>。

このため、

給与所得控除に関するこれらの考え方はいずれもその一つだけで説明することは困難であり、また現行の控除の中にはこれらの理由による控除部分がそのように含まれているかについて、量的に秤量することは、ほぼ不可能といわざるを得ず、これらの諸要素を総合勘案して定められていると理解することになる<sup>(9)</sup>

といった指摘がある。

## 2. 所得計算の構造と概要

### (1) 所得計算の構造

所得税法は、所得についてその性質によって10種類に分類している。これは、所得はその性質や発生の態様によって担税力が異なるという前提に立ち、公平負担の観点から、各種の所得について、それぞれの担税力の相違に応じた計算方法及び課税方法を定めるためである<sup>(10)</sup>。

このような各種所得金額の計算は、通常、収入金額又は総収入金額から必要経費を控除して算定される。しかし、前述のように所得金額の計算の基本的構造において収入金額から必要経費を控除して所得金額を算出するのは不動産所得や事業所得、山林所得、公的年金等に係るものを除く雑所得に限られている（所法26②、27②、32③、35②二、以下「事業所得等」という）。これに対して給与所得は、これらの所得金額の計算とは別の方法が採られており、給与所得控除額を給与等の収入金額から控除して算定される（所法28②）<sup>(11)</sup>。

例えば、利子所得は収入金額がそのまま所得となるので（所法23②）、計算上、特に煩雑さはない。しかし、事業所得等の場合には、その所得金額の計算は収入金額又は総収入金額から必要経費を控除した金額とされているため、複雑さがあるのみでなく、収入金額や総収入金額、必要経費の意義について、解釈上の疑義が生じる場合が少なくない<sup>(12)</sup>。

次に所得税法における必要経費について確認していく。

### (2) 所得税法における必要経費

必要経費とは、所得を得るために必要な支出のことを指す。事業所得等の所得の計算において必要経費の控除を認めることは、課税対象を所得に限定し、投下資本の回収部分に課税が及ぶことを避けることにある<sup>(13)</sup>。

必要経費として控除を認められるためには、必要な経費であればよいのか、それとも「通常かつ必要」な経費でなければならないのかという問題がある。わが国の所得税法では、「通常」の要件が規定されていないため、必要な経費であれば控除が認められると解される<sup>(14)</sup>。また、継続的事業の所得を正確に算出するためには、必要経費は、それが生み出す

ことに役立つ収入と対応させ、その収入から控除しなければならない。これを費用収益対応の原則という。したがって、必要経費のうち、売上原価のように特定の収入との対応関係を明らかにできるものについては、それが生み出した収入の帰属する年度の必要経費とすべきであり、販売費や一般管理費のように特定の収入との対応関係を明らかにできないものは、それが生じた年分の必要経費とされるべきである<sup>(15)</sup>。

所得税法37条1項（必要経費）は、

その年分の不動産所得の金額、事業所得の金額（省略）の計算上必要経費に算入すべき金額は、別段の定めがあるものを除き、これらの所得の総収入金額に係る売上原価その他当該総収入金額を得るため直接に要した費用の額及びその年における販売費、一般管理費その他これらの所得を生ずべき業務について生じた費用（省略）の額とする。

と規定している。

ある支出が必要経費に該当するか否かは、前段部分である「所得の総収入金額に係る売上原価その他当該総収入金額を得るため直接に要した費用」と、後段部分である「その年における販売費、一般管理費その他これらの所得を生ずべき業務について生じた費用」いずれかに該当し、その要件を満たす必要がある。

それぞれの要件を過去の判例を基に確認していく。

#### ① 所得税法37条1項 前段要件（個別対応）

売上原価のように、収入の獲得に直接の対応関係を明らかにできるもの（以下「個別対応」という。）であり、前訴弁護士費用事件の控訴審<sup>(16)</sup>では次のように示されている。

特定の収入と何らかの関連性を有する費用というだけでは足りず、総収入金額を構成する特定の収入と直接の対応関係を有しており当該収入を得るために必要な費用であることを要すると解するのが相当であり、その該当性の判断は、当該費用に係る個別具体的な諸事情に即し社会通念に従って客観的に判断されるべきであると解される。<sup>(17)</sup>

つまり、個別対応の必要経費は、収入との「直接の対応関係」がある支出（以下「直接性」という。）を客観的に判断ができる支出といえよう。必要経費の直接性を客観的に判断するうえでは、経費側からの対応関係を探るだけでなく、収入の発生源を起点とした対応関係をも検討する必要があるものと思われる。

#### ② 所得税法37条1項 後段要件（一般対応）

販売費や一般管理費のように、収入との対応関係を明らかにできないもの（以下「一般対応」という。）であり、ロータリークラブ会費事件の第一審<sup>(18)</sup>では次のように示されている。

ある支出が、事業所得の計算上必要経費に算入されるためには、当該支出が、当該事業に係る収入を生み出す業務に直接関連して支出されたものであり（業務との直接関連性）、かつ、当該支出が、当該業務の遂行上客観的にみて必要な支出であること（業務遂行上の必要性）を要するものと解すべきである。<sup>(19)</sup>

つまり、一般対応の必要経費は、収入と「直接関連」した支出（以下「直接関連性」という。）であり、業務遂行上必要かつ、それらを客観的に判断ができる支出といえよう。直接関連性及び業務遂行上必要かを客観的に判断する場合には、いずれも証明できるようにする必要があるであろう。ただ、一般対応の経費は、対応関係を明らかにできないものが多数あるため、直接関連性の判定は適切なのかという疑問が残る。

### ③ 必要経費と家事費及び家事関連費との関係

法人は、主として利得を獲得することを目的として事業を遂行するため、ほとんどの支出（費目）が法人税法における損金と一致する。しかし、個人の場合は、事業主体が同時に消費主体であるため、法人の場合にはみられない特殊な問題がある<sup>(20)</sup>。それは、家事費・家事関連費の問題である。

家事費とは、衣服費・食費・住居費・娯楽費・教養費等のように、個人の消費生活上の費用のことである。一方の家事関連費とは、接待費・交際費などにその例が多く、必要経費と家事費の性質を併有している費用である。家事費及び家事関連費は必要経費に算入することはできない（所法45①一）。家事関連費は、その主たる部分が業務の遂行上必要な費用であり、かつその業務の遂行上必要である部分を明確に区分できる場合、その部分に限って必要経費に算入できる（所令96）<sup>(21)</sup>。

換言すれば、ある支出が家事関連費である場合に、その支出を家事費と必要経費とにそれぞれ分けた根拠を証明することができれば、事業所得等の所得の計算において必要経費部分の控除が可能となる。

### (3) 小括

必要経費に該当するか否かの判断は、個別対応の支出か一般対応の支出いずれかに該当する必要があることを確認した。また、個人は、事業主体が同時に消費主体であるため、事業遂行上のために必要な経費に家事費が含まれることは少なくない。給与所得者の場合における必要経費の考え方は、所得税法が規定する事業所得等の必要経費と同義に判断するべきだろうか。

### 3. 給与所得者における必要経費とその制度

#### (1) 給与所得者における必要経費

前述してきたように、事業所得等の必要経費は、収入の獲得に直接又は直接関連の対応関係があるものである。

給与所得者の必要経費を検討するにあたり、収入と支出の対応関係から一度離れ、ある支出が「投下資本の回収」であるのか、「収入を得るために必要な支出」であるのかの2つに分け検討していく。

宮崎直見氏は、「投下資本の回収」と「収入を得るために必要な支出」は必ずしも一致しないと考え、

給与の額の決定権というのは使用者が持っているわけですから、収入との因果関係というのを直接的にとらえるような経費というのは考えにくい。<sup>(22)</sup>

とされている。また、

事業所得の場合には、事業体が事業主体と観念的に分離できるため、およそ事業活動に伴う費用は事業と全く関係ないものでない限り必要経費性が肯定されえるのに対し、サラリーマンの場合は、個人的な生活全体そのものが事業体に相当し、家事費、家事関連費を除けば極く細かい必要経費しか観念しえない<sup>(23)</sup>

とし、必要経費を

収入との因果関係を問題にすれば（給与所得者の必要経費は）ほとんど考えられず、また事業所得者の一般管理費等に準じ、勤務について生じた費用を問題にすれば、ほとんど家事費、家事関連費と区別ができなくな（る）<sup>(24)</sup>

と指摘されている。

また、植松守雄氏は、家事費や家事関連費が必要経費に算入されない旨の規定について、「“古典的”“必要経費”の観念」として

必要経費とは本来的には文字通り収入を得るために投下された費用、換言すれば、その支出の増加や、収入の増加に結びつくような費用を意味する。しかし、給与所得の場合には、たとえば一般に、その必要経費と考えられている通勤費をとってみても、その支出の増加が給与収入の増加をもたらすという性質のものではない<sup>(25)</sup>

とされている。

これらの指摘は、給与所得に係る必要経費は、「投下資本の回収」であるのか、「収入を得るために必要な支出」であるのかが根底にあるものと解する。筆者も、宮崎氏や植松氏と同様に考え、給与所得に係る必要経費は、事業所得等の必要経費のように、投下資本の回収を予定しているものとは考えることが困難であるため、それとは別に考えるべきである。した

がって、給与所得に係る必要経費は、「収入を得るために必要な支出」と考えるのが妥当ではないかと考える。

収入と支出の対応関係の観点から、給与所得に係る必要経費について、福家俊朗教授は給与所得者の「所得」は「労働力商品」の対価であり、いわゆる必要経費のすべてではないが、「労働力商品」の再生産費なるものが「売上原価」ともいべき主要な「必要経費」である。<sup>(26)</sup>

との見解を示されている。

福家教授の視点に立ち、給与所得に係る必要経費を考えていくと、個人は収入を得る主体である他に、消費主体でもあるため、家事費や家事関連費が含まれることとなる。2. (2) ③で確認したように、事業所得においては、家事費は必要経費に算入することができないとされている（所法45①一）。事業所得における個別対応の必要経費は売上原価が一般的であるが、給与所得における個別対応の費用となるものは、生身の給与所得者自身そのものを維持するための支出、いわば生計費を意味されているのではないかとされる。この場合、生身の体を維持するために必要な食費や居住費などの支出は多義にわたるだけでなく、これらほとんどが家事費や家事関連費となる。労働力の再生産が売上原価、すなわち個別対応の費用となる家事費や家事関連費が給与所得に係る必要経費に含まれ、それらは生存、生活費と一体化しているものと考えておられるように思われる。これについて福家教授は

「基礎控除」と区別されるべき給与所得者の特殊で固有な「必要経費」であり、存在形態である<sup>(27)</sup>

とし、給与所得に係る必要経費は特殊なものであると指摘したうえで、このことが事業所得者における必要経費と給与所得者における必要経費とを法形式の上でも同一に論ずることができない最大の理由であると説明されている<sup>(28)</sup>。

上述のように、給与所得に係る必要経費と呼ばれる「主要」な支出は、家事費や家事関連費が含まれる生活費であり、上記の考え方からすれば売上原価、すなわち個別対応の支出になってしまうのである。しかし、これらの生活費は、課税最低限の問題であり、本来、人的控除である基礎控除や税額控除等で考慮すべきであって、給与所得控除として観念すべきものではないと考える。

また、「主要」ではない支出も少なからず存在する。それらは、宮崎氏によれば、必要経費のうち、家事費及び家事関連費を除いた部分に相当する。これらは、純粋な収入を得るために要した支出であると考えられる。

小池和彰教授は、

必要経費というのは人によって違って当然であ（る）<sup>(29)</sup>

としている。給与所得者を一括りにした場合、収入を雇用主から得るのが共通しているのであって、収入を得るための労務の提供は様々である。上述の給与所得者の「主要」な支出は生活費であるため、給与所得者の全員にあてはまるものと考ええる。「主要ではない」支出が、労務の提供の態様によって変化するものではないだろうか。

ところで、事業所得等の場合、家事関連費については、主たる部分を明確に区分できる場合は、その部分に限って必要経費に算入されることは2. (2)③で確認したところである(所令96)。上述のように給与所得者における支出はほとんどが生活費と考えると、家事費及び家事関連費が相当程度を占めるが、事業所得等に係る家事関連費のように、そのうち必要経費部分であることを証明し、按分することで必要経費とすることが可能な支出も考えられる。例えば、給与所得者が仕事を自宅に持ち帰りデスクで行えば、実費で支払うインターネット料金、水道光熱費、プリンタを用いてプリントを行えばそれに係る消耗品費が挙げられるだろう。それらは、合理的に按分することができる場合、収入を得るために要した費用となり合理性があるものであろう。

また、事業所得等に係る必要経費には、2. (2)でも述べた通り、その支出が「必要」な経費であればよいのか、それとも「通常かつ必要」な経費でなければならないのかという問題があるが、所得税法上の規定からすれば「必要」な経費と考えられていることを確認した。この点においては、給与所得に係る必要経費も同様に「必要」な支出でよいと考えられるが、収入との直接性について、植松氏は

給与所得の必要経費として控除すべきものが、その勤務のために、少なくともそれに関係して生じたものでなければならないことは当然である<sup>(30)</sup>

と説明されている。筆者は、給与所得に係る必要経費は、事業所得等に係る必要経費とは別のものと考え、植松氏が考えておられる勤務のために関係する支出、すなわち、直接性、直接関連性を問わず、「収入を得るために要した支出」に徹底すべきという姿勢をとる。

## (2) 現在の概算控除

現行の給与所得控除について、大島訴訟最高裁判決<sup>(31)</sup>では、

事業所得等に係る必要経費につき実額控除が認められていることとの対比において、給与所得に係る必要経費の控除のあり方が均衡のとれたものであるか否かを判断するについては、給与所得控除を専ら給与所得に係る必要経費の控除ととらえてことを論ずるのが相当である。<sup>(32)</sup>

と判示された。この「給与所得に係る必要経費」が現行の給与所得控除の性格としての「勤務費用の概算控除」と同質といえる程度に合理性を有し、またその概算控除の水準が現実に

支出される給与所得に係る必要経費と相応する程度のものか検討する。

大島訴訟では、給与所得控除における勤務費用の概算控除について、①収入金額との関連性が間接的かつ不明確とならざるを得ないこと、②必要経費と家事上の経費又はこれに関連する経費との明瞭な区分が困難であること、③給与所得者はその数が膨大であるため、各自の申告に基づき必要経費の額を個別的に認定して実額控除を行う、あるいは概算控除と選択的に右の実額控除を行うことは、技術的及び量的に相当の困難であること、④租税徴収費用の増加を免れず、税務執行上少なからざる混乱を生ずることが懸念されること、⑤給与所得者の主観的事情や立証技術の巧拙によってかえって租税負担の不公平をもたらすおそれがあること、が挙げられ、合理性を有していると判断された<sup>(33)</sup>。

筆者も同様に考え、他の所得との負担調整を行う理由が薄れてきているという前提に立てば、給与所得控除は「勤務費用の概算控除」という1つの性格に徹底することが望ましいと考える。ただ、給与所得者にとって、勤務費用としての概算控除水準が十分に高い場合には、概算控除は理にかなった程度に改定しなければならないことはいうまでもない。そうすると、勤務費用の概算といった場合に、その金額が問題とされることになる。

現行の給与所得控除の水準について、マクロ的に見ると、給与収入総額の3割程度が控除されているとの指摘がある<sup>(34)</sup>。また、税制調査会平成12年7月の答申においては、給与所得者の勤務費用について家計調査を基に調査された結果、主要国で給与所得者に認められている勤務費用に相当する支出を含め、給与所得者の必要経費ではないかといわれるものを広めに拾い出しても、その金額は、平均で年間50万円程度にすぎず、当時（平成12年当時）の年間収入（674万円）の1割程度という試算が出されている。当時より消費者物価指数が上昇しているとはいえ、家計の支出内容が大きく変わらないとすれば、現代でも給与所得控除の水準は高いことが分かる。

上記給与所得者の必要経費ではないかといわれるものを広めに拾い出したとは、税制調査会において、調査対象の品目として、背広、コート、ワイシャツなどの衣服費や、文具や筆記具なども勤務費用に相当する支出に含め、本来、給与所得に係る必要経費になるか疑問があると思われるものも対象としている。したがって、対象とされた品目が家事費や家事関連費に当たるのではないかといたしたものも含まれているため、これらを除けば1割はおろか、1割にも満たないと考える<sup>(35)</sup>。給与所得者の数は膨大であること等を鑑みれば、勤務費用に関わると思われるものを幅広い範囲で集計するの必要があり、給与所得者間において不公平感が発生してはならないと考える。したがって、そのような点を斟酌し、給与所得控除を勤務費用の「概算」控除とした場合、その水準は、税制調査会が平成12年7月の答申で示された給与収入の1割程度が妥当な水準ではないだろうか。

### (3) 小括

以上検討してきたとおり、給与所得に係る必要経費は、事業所得等に係る必要経費とは別のものであり、支出の直接性、直接関連性を問わず、「収入を得るために要した支出」に徹底することが重要であるとする。したがって、仮に、概算控除に相応する部分を給与収入の1割とした場合、各々の支出がそれを超える場合も考えられる。その場合には、給与所得控除における概算経費控除の合理性は崩れてしまう。このような給与所得者の収入を得るために要した支出が概算控除部分を超えた場合には、その超過支出額を控除する制度の導入、すなわち、実額控除と概算控除との選択制により、解決するものとする。この実額控除は、現行の所得税法における特定支出の控除の特例（所法57の2）にあたる。しかし、現行の特定支出控除制度はその範囲が限定的であり、事業所得等に係る必要経費とは異なる。この制度が、筆者の考える、給与所得者の必要経費の概念に一致するのか、次に検討を進める。

## 4. 特定支出控除の範囲の合理性

### (1) 制度概要

特定支出控除は、給与所得者が特定支出をした場合において、その支出の額の合計額が給与所得控除の金額の2分の1に相当する金額を超える場合には、その超える金額を給与所得控除後の給与所得の金額から控除した金額が給与所得の金額となる制度である（所法57の2①）。

この特定支出控除は、昭和62年度の税制改正において、給与所得控除制度は維持し、サラリーマン特有の特定支出の負担額が給与所得控除額を上回る場合には、その上回る部分の金額を給与所得控除後の給与等の金額から差引く「給与所得者の特定支出控除制度」が導入されたものである<sup>(36)</sup>。

### (2) 特定支出の範囲

筆者は、給与所得に係る必要経費について、直接性、直接関連性を問わないと考えるため、収入を得るために要した費用とした場合には、範囲をそもそも設けるべきではないと考える。例えば、給与所得者の仕事を自宅に持ち帰った場合に、給与収入を得るために要した費用として、インターネット料金等の通信費や、文房具などの消耗品費がそれにあたると考えられる。これらの支出は、現行の特定支出の範囲に含まれるだろう。

例えば上記の、通信費や消耗品費を現行の特定支出の範囲に当てはめた場合、①通勤費、②職務上の旅費、③転居費、④研修費、⑤資格取得費、⑥帰宅旅費、⑦勤務必要経費（図書

費、衣服費、交際費等)のいずれにも該当しない。所得税法57の2第2項7によれば、その支出がその者の職務の遂行に直接必要なものとして財務省令で定めるところにより給与等の支払者により証明がされたものとしている。すなわち、給与所得に係る必要経費であることを給与等の支払者の証明により、担保としていると思われる。したがって、自宅で行う通信費や消耗品費といったいわば家事関連費を排除しているものとする。しかし、支出の直接性、直接関連性を問わず、「収入を得るために要した支出」に徹底するという観点から⑦の勤務必要経費は限定してはならないと考える。

この点に関して、渡辺智之教授は、

給与所得控除の特色は、それが「概算」経費控除であることである。概算経費控除であることの意味は大きい。まず、給与所得者は個別の支出項目の金額や経費性を証明する責任から免れるので、概算経費水準が十分高い場合には、納税者側に税負担面での不利な要素はなく、むしろ利便性のみを享受できる。<sup>(37)</sup>

と説明されている。

しかし、「納税者側に税負担面での不利な要素はなく、むしろ利便性のみを享受できる」ことは、かえって事業所得者等との不公平を生む結果となっているのではないと思われる。なぜならば、家計調査によれば、給与所得者は、給与所得に係る必要経費が給与収入の約1割程度しか要しないとされているにもかかわらず、給与所得控除という名目の下に約3割程度をいわば給与所得に係る必要経費として何らの手間等も要せず享受している現状にあるのである。本来、所得区分によって、公平な課税を行うべき制度が、給与所得者と他の所得者との間に不公平な制度となっているのである。

このような状況から諸外国、特に主要国においても「実額控除」と「概算控除」の選択を行う制度とされていると思われるのである。

そして、何よりも、このような不公平を解消して、サラリーマンが確定申告を通じて自らの所得及び税額を確定させることが本来の申告納税制度の趣旨に叶うものと思われるのである。

また、武田昌輔教授は、給与所得控除の性格について、

何がその(給与)収入に対応する経費であるかの範囲の問題と、それが具体的にどの程度要するかを明らかにしなければならない。<sup>(38)</sup>

と指摘しつつも、それについて、勤務に伴い必要となる経費の概算的な控除であることを明らかにし、資産所得重課、給与所得軽課の必要があるならば、別個に明らかにする必要があると指摘されている<sup>(39)</sup>。

給与所得控除の性格として「勤務費用の概算控除」が含むものと確認したが、他の性格とそれとの比重がどの程度であるかが明らかにされていない。現行制度では、「勤務費用の概算控除」に相当する部分が給与所得控除額の2分の1とされているが、それが正しいという根拠もない中で、給与所得に係る必要経費としてどのようなものが考えられるかといった本来の議論が必要な時なのではないだろうか。

給与所得者における必要経費を、「収入を得るために要した費用」とした場合、現行の特定支出とされている項目だけでは不十分である。したがって、特定支出の範囲を限定せずに、事業所得等に係る必要経費と同様に、給与所得においても実額控除を認め、概算控除との選択を可能とすべきである。

## 結びに代えて

本稿ではこれまでの、税制調査会の答申や過去の裁判例などとともに、給与所得控除における概算控除と実額控除の選択制の導入等の提言を行った。

給与所得控除は、時代の流れによって重要視する性格は変化していくものであり、現代における給与所得控除も給与所得者における働き方や賃金などの環境が変化しており、それに伴い給与所得控除の重要視する性格も変化している。

本稿では、給与所得者が給与収入を得るために要した支出はすべて必要経費であり、それらは収入金額から控除すべきであるという姿勢をとっている。

しかし、家計調査に基づいて算定された概算経費控除を採用の合理性も、給与所得の利便性を考えれば存続させるべきである。また、他の所得との負担調整はゼロではなく、少なからず調整する意義は存在すると考える

まだ課題は残されており、勤務費用の概算経費の額をどのように考えるのか、他の所得との負担調整の性格をどのようにして調整すべきか、という点である。また、実額控除を行う場合、その支出部分の検証可能性や立証責任の問題などの具体的方法がまだ議論されていない。

これらの点は今後の課題としたい。

- 
- (1) 財務省『平成24年度税制改正の解説』249-250頁参照（2012）。
  - (2) 財務省『平成26年度税制改正の解説』99-100頁参照（2014）。
  - (3) 財務省『平成30年度税制改正の解説』83頁参照（2018）。
  - (4) 税制調査会昭和61年10月「税制の抜本的見直しについての答申」31頁参照。
  - (5) 財務省・前掲注(1)254頁参照（2012）、渡辺徹也「給与所得と費用控除—平成24年度税制改正特定支出控除を中心に—」税務事例研究139号42頁（2014）。

- (6) 財務省・前掲注(1)254頁参照(2012)。
- (7) 最高裁昭和60年3月27日判決(訟月31巻11号2894頁)。いわゆる大島訴訟での判決や税制調査会の答申および立法の経過から、武田昌輔編著『DHCコンメンタール所得税法(1~35条)』2076頁参照(第一法規, 加除式, 2018), 奥谷健「所得の種類に応じた計算方法の妥当性—概算控除を中心に—」税研33巻196号51頁参照(2017)。
- (8) 武田・前掲注(7)2076頁参照。
- (9) 武田・前掲注(7)2076頁。
- (10) 金子宏『租税法』206, 221頁(弘文堂, 第24版, 2021)。
- (11) 奥谷・前掲注(7)50頁参照。
- (12) 金子・前掲注(10)206頁。
- (13) 金子・前掲注(10)320-321頁参照。
- (14) 金子・前掲注(10)321頁参照。
- (15) 金子・前掲注(10)323頁参照。
- (16) 東京地判平成28年11月29日判決(税資266号順号126940)。なお, 控訴審は, 東京高裁平成29年12月6日判決(税資267号順号13094)。個別対応の必要経費について, 第一審判決が詳細に論じているため, ここでは第一審判決を引用する。
- (17) 裁判例・前掲注(16)10頁。
- (18) 長野地裁平成30年9月7日(税資268号順号13183)。なお, 控訴審は, 東京高裁令和元年5月22日判決(税資269号順号13272), 上告審は, 最高裁令和2年6月26日判決(税資270号順号13422)。一般対応の必要経費について, 第一審判決が詳細に論じているため, ここでは第一審判決を引用する。
- (19) 裁判例・前掲注(18)3頁。
- (20) 金子・前掲注(10)326頁参照。
- (21) 金子・前掲注(10)324頁。
- (22) 金子宏=清永敬次=宮崎直見「(鼎談)サラリーマン税制と最高裁判決」〔宮崎言〕ジュリスト837号12頁(1985)。
- (23) 宮崎言・前掲注(22)12頁。
- (24) 宮崎言・前掲注(22)12頁。
- (25) 植松守雄「最近の『サラリーマン減税』をめぐる論議について」ジュリスト419号25頁参照(1969)。
- (26) 福家俊朗『現代租税法の原理—転換期におけるその歴史的位相』128頁(平文社, 1995)。
- (27) 福家・前掲注(26)129頁。
- (28) 福家・前掲注(26)129頁参照。
- (29) 小池和彰「給与所得控除の性格(1)—税法最大のブラック・ボックスの隠れた意味—」税経通信63巻13号201頁(2008)。
- (30) 植松・前掲注(25)25頁。
- (31) 裁判例・前掲注(7)2899頁。
- (32) 裁判例・前掲注(7)2899頁。
- (33) 裁判例・前掲注(7)2899頁。
- (34) 財務省・前掲注(1)254頁参照。
- (35) 小池・前掲注(29)200頁参照。
- (36) 武田・前掲注(7)2079頁。
- (37) 渡辺智之「給与所得控除のあり方」税研31巻5号41頁(2016)。
- (38) 武田昌輔「給与所得の必要経費について」ジュリスト419号39頁(1969)。

<sup>(39)</sup> 武田・前掲注(38)39頁参照(1969)。