

給与所得の給与所得控除制度（事業所得の必要経費との関係を含め）の内容及び給与所得控除額の多寡等について

泉 潤 慈

I 目 的

平成17年6月に税制調査会基礎問題小委員会から「個人所得課税に関する論点整理」が出された。その中で、所得区分毎に今日当面している問題点が整理されている。本論文では、給与所得控除制度等について、先行研究や判例等を紐解き、給与所得控除制度の内容及び給与所得控除額の多寡等についての所感を記述することを目的とする。

II 平成17年6月税制調査会基礎問題小委員会「個人所得課税に関する論点整理の中で「給与所得及び事業所得」の論点整理の内容

1 給与所得に関しては、

近年における雇用形態、就業構造の変化が重要となる。

被用者は就業者の8割を占めるに至り、かつ、正規雇用者の割合が大幅に低下する一方で、パート・派遣労働者・業務請負等の非正規雇用者の割合が急上昇するなど雇用形態の多様化も進んでいる。また、日本型雇用慣行の揺らぎとあいまって、「会社」を通じた雇用・生活保障機能が低下するなど個人にとって生活の不確実性が高まる中、自らの市場価値を高めるべく様々な自己努力を行っている給与所得者もいる。

そもそも給与所得も事業所得も、勤労を通じた経常的所得であるという点では差異はない。こうした雇用形態の多様化等の状況を踏まえれば、雇用関係の有無だけをもって給与所得者と事業所得者を比較し、その置かれた立場の強弱を一律に論じることは難しくなりつつある。すなわち、給与所得者であること

給与所得の給与所得控除制度（事業所得の必要経費との関係を含め）の内容及び給与所得控除額の多寡等について

を理由として、所得の計算にあたって特別の斟酌を行う必要性は乏しくなってきたといえよう。

そうした意味では、給与所得控除の見直しが課題となる。給与所得控除については、従来から、給与所得者に係る「勤務費用の概算控除」のほか、被用者特有の事情を考慮した「他の所得との負担調整のための特別控除」という二つの要素を含むものとして整理されてきた。このように被用者特有の事情を画一的にとらえて一律の控除を行うという現行の仕組みを見直し、後述の事業所得にかかる必要経費の取扱いの見直しと合わせて、給与所得者の控除や申告のあり方についても、経費が適切に反映されるような柔軟な仕組みを構築していくべきである。つまり、より勤務の実態に即したものに変えていくとともに、職務遂行上経費として認められる特定支出控除の対象範囲について検討する必要がある。

また、被用者が享受するいわゆるフリンジベネフィットに対しては、税負担の公平を失することのないよう、引き続き適正な課税を行っていく必要がある。

2 事業所得に関しては、

イ) 事業とは、自己の危険と計算において営利を目的とし対価を得て継続的に行う経済活動のことであり、そこから生じる所得が事業所得である。事業所得については、事業者が売上げ及び必要経費を適切に記帳し、適正な申告を行わなければならない。

振り返ってみれば、戦後、シャープ勧告に従い、記帳慣行が未成熟という状況の下で申告納税制度の定着を図るために青色申告制度が導入され、その後、同制度の下で記帳水準は着実に向上してきた。また、適正・公平な課税の実現に向け、税務調査をはじめとする課税当局の努力が今日まで継続されている。

しかしながら、事業所得に係る必要経費についてみれば、その範囲が必ずしも明確ではなく、本来、必要経費に算入できない家事関連費について混入を防止する制度的担保が存在しない。

給与所得の給与所得控除制度（事業所得の必要経費との関係を含め）の内容及び給与所得控除額の多寡等について

そうした中、一般の給与所得者にとって、日常生活において目にする事業所得者の行動に納得し難い思いを抱くこともあり、税負担の不公平感が醸成されている。

現在、情報技術の進展により、それほど困難を伴わず事業所得者が記帳を行い得る環境が整ってきている。事業所得について、売上げ、必要経費の記帳に基づく申告納税の趣旨の重要性を再認識する必要がある。簡素な税制を構築する狙いから、事業所得に関しては、実額での必要経費は正しい記帳に基づく場合のみ認めることとし、そうでない場合には一定の「概算控除」のみを認めるとの仕組みを導入することも考えられよう。

ロ) また、事業所得をはじめとし、組合形態を用いるなど多様な事業形態によって所得を稼得する場合が見られるようになってきている。こうしたものに対しては、事業形態の性格や他の事業形態とのバランスを踏まえつつ、適切な課税が確保されるような対応を更に検討していく必要がある。(注1)

Ⅲ 給与所得控除の性質内容等（先行研究・判例等）

1 給与所得控除の性質

給与所得控除の性質については様々な議論がなされている。シャウプ勧告では「勤労控除」とよんでいる。それによれば、給与所得控除は、個人の勤労年数による身体の消耗に対する減価償却であり、勤労による努力および余暇の犠牲に対する表彰である。しかし、これらの性質は給与所得に限られていないと指摘している。つまり、農業や営業等の資産と勤労の結合した所得にも、勤労控除が認められなくてはならないことになる。

そこで、このような批判に対しては、農業・営業者の勤労に伴う経費は行政上の理由（生活費との区分がつかない）から控除できない、また、給与所得は補足率が高く厳格に執行されるので、それに対する相殺として控除が認められる。という反論がなされている。しかし、シャウプ勧告は勤労控除を認めているがその制度には批判的であり、勤労控除を認める理由は、税務署の負担を小

給与所得の給与所得控除制度（事業所得の必要経費との関係を含め）の内容及び給与所得控除額の多寡等について

さく抑えるためのみであるとしている。

サラリーマン税金訴訟（大島訴訟）の第1審・東京地判昭和49年5月30日（税資131号196頁）では、給与所得控除の性質として、①必要経費の概算控除、②担税力の調整③補足率の是正④金利の調整部分を挙げている。

当時は「9・6・4（クロヨン）」「10・5・3・1（トーゴサンピン）」などと世間でいわれており、源泉徴収による給与所得の補足率が高かったと認識されていたので、③の補足率の是正という考え方があった。

また、源泉徴収によるため、本来の法定納期限である翌年の3月15日よりも早く徴収されるので、その間の金利が考慮されると配慮された。

その上告審である最大判昭和60年3月27日（民集39巻3号247頁）では、公平負担の原則について大幅な立法裁量を認め、給与所得と事業所得との取扱いの相違は憲法14条に違反しないとしつつ、必要経費の概算控除としての給与所得控除の性質を認めた。ただし、その補足意見（伊藤正巳裁判官）において、実際の経費が給与所得控除額を大幅に超える場合には違憲となる可能性があると指摘された。その後、所得税法において、昭和62年度に改正が行われ、特定支出控除が認められた。（所税57条の2）（注2）（注3）

2 事業所得者に給与所得控除が認められるか

福岡地方裁判所平成5年10月28日判決（福岡高等裁判所平成6年2月28日判決）（最高裁判所平成6年9月13日判決）によると、次のように判示されている。

給与所得控除を認めない点について

所得税法28条2項は、給与所得者のみに給与所得控除を認め、事業所得者にこれを認めないという区別をしている。事業所得者は法律に基づいて記帳し、決算を行った上で確定申告をしており、税務調査も行われているから公正な申告であり、他方、記載なしで経費の概算控除を受けている給与所得者の方が不

給与所得の給与所得控除制度（事業所得の必要経費との関係を含め）の内容及び給与所得控除額の多寡等について

明朗であるから、給与所得者と事業所得者とで補足率が異なり、給与所得者に不利になっているとはいえないこと、事業所得者は確定申告以後に税金を納付するのに対し、給与所得者の源泉徴収は支払うべき税額の確定を待たずに行われているが、確定申告までの間の金利相当額は少額に過ぎないことからすれば、給与所得者と事業所得者との間の平等・公平は給与所得者に対する給与所得控除を廃止し、実額の控除のみを認めない右区別的取扱いに基づくとはいえない。給与所得者と事業所得者との間の平等・公平は、給与所得者に対する給与所得控除を廃止し、実額の控除のみを認めることによって、図られるべきである。したがって、原告に給与所得控除を認めない右区別的取扱いに基づく本件更正処分は、法の下での平等を定めた憲法14条1項に違反する。

との主張に対し

憲法14条1項の規定は、国民に対し絶対的な平等を保障したものでなく、合理的理由のない差別を禁止する趣旨であり、国民各自の事実上の差異に相応して法的取扱いを区別することは、その区別が合理性を有する限り、何ら右規定に違反するものではない。

また、租税は、国家の財政需要を充足するという本来の機能に加え、所得の再分配、資源の適正配分、景気の調整等の諸機能をも有しており、国民の租税負担を定めるに当たっては、財政、経済、社会政策等の国政全般からの総合的な政策判断を必要とするばかりでなく、課税要件等を定めるに当たり、極めて専門技術的な判断を必要とする。したがって、租税法の定立については、国家財政、社会経済、国民所得、国民生活等の実態についての正確な資料を基礎とする立法府の政策的、技術的な判断に委ねられており、裁判所は、基本的にはその裁量的判断を尊重すべきものと解される。

そうすると、所得税法が所得控除の要件を定めるに当たり、所得の性質の違いや、性別や社会的関係等を理由として取扱いに区別を設けたとしても、立法府が裁量権の範囲を逸脱し、その区別が著しく不合理であることが明らかでな

給与所得の給与所得控除制度（事業所得の必要経費との関係を含め）の内容及び給与所得控除額の多寡等について

い限り、その区別の合理性を否定することができず、憲法14条1項の規定に違反するとはいえないと解するのが相当である。

これを本件についてみるに、まず、給与所得控除につき、所得税法は、給与所得と事業所得とを区別し、事業所得については、その収入を得るための必要経費の実額を控除して所得金額を算定するのに対し、給与所得については、給与所得控除として収入金額に応じた一定金額を概算により控除する制度を設けている。この制度は、給与所得者と事業所得者の租税負担の均衡に配慮しつつ、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に認定して実額控除を行うことは、技術的及び量的に相当の困難を招来し、ひいては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等の弊害を防止することを目的とすると解されるところ、租税負担を国民の間に公平に配分するとともに、租税の徴収を确实、的確かつ効率的に実現することは、租税法の基本原則というべきである。

また、事業所得者は、その収入を得るのに要した経費の全額を被課税所得から控除できるのであるから、事業所得者に給与所得控除を認めないことが著しく不合理であるということとはできない。したがって、所得税法が必要経費の控除について事業所得者と給与所得者のとの間に設けた前期の区別は、憲法の右規定に違反するものではない。

福岡地方裁判所平成6年12月26日判決（福岡高等裁判所平成7年6月13日判決）（最高裁判所平成7年6月13日判決）同旨

IV 検討・まとめ

給与所得控除の内容については、税制調査会答申や学説にも述べられているとおりに固まっているところである。具体的な金額の積算方法及び積算は、議論のあるところであろう。

給与所得控除制度は、現行及び昭和48年については、次のとおりである。

給与所得の給与所得控除制度（事業所得の必要経費との関係を含め）の内容及び給与所得控除額の多寡等について

（現行（平成7年から））所得税法28条3項

前項に規定する給与所得控除額は、次の各号に掲げる場合の区分に応じ当該各号に定める金額にする。

一 前項に規定する収入金額が百八十万円以下である場合

当該収入金額の百分の四十に相当する金額（当該金額が六十五万円に満たない場合には、六十五万円）

二 前項に規定する収入金額が百八十万円を超え三百六十万円以下である場合

七十二万円と当該収入金額から百八十万円を控除した金額の百分の三十に相当する金額との合計額

三 前項に規定する収入金額が三百六十万円を超え六百六十万円以下である場合

百二十六万円と当該収入金額から三百六十万円を控除した金額の百分の二十に相当する金額との合計額

四 前項に規定する収入金額が六百六十万円を超え千万円以下である場合

百八十六万円と当該収入金額から六百六十万円を控除した金額の百分の十に相当する金額との合計額

五 前項に規定する収入金額が千万円を超える場合

二百二十万円と当該収入金額から千万円を控除した金額の百分の五に相当する金額との合計額

昭和48年

定額控除 16万円

定率控除（定額控除後収入金額）

150万円以下の部分 20%

150万円超 300万円以下の部分 10%

300万円超 600万円以下の部分 5%

控除限度額 76万円

給与所得の給与所得控除制度（事業所得の必要経費との関係を含め）の内容及び給与所得控除額の多寡等について

（給与収入 616 万円）

（16 万円 + 30 万円 + 15 万円 + 15 万円）

給与所得控除額の多寡については、事業所得の実額の必要経費に対して給与所得控除が概算控除であることから、比較がむずかしいのであるが、パート・派遣労働者の増加や業務請負等の非正規雇用者の割合の増加と言うことは、むしろ担税力の低い者の増加を意味するものであり、給与所得控除額を減少させる要因ではないと考える。パート・派遣労働者の給与所得控除額を別途定めるのも 1 方法であると考え。

請負については事業所得と区分されるが、一部の請負（給与所得者に類似しているもの）については、事業所得の必要経費の実額控除と給与所得控除との実証的な比較検討も必要であろう。

注1 永長 正士「所得課税の課題と今後の方向—税調基礎小「個人所得課税に関する論点整理」について」『税務研究』第670号 pp.5-42.（平成17年8月10日発行）

注2 水野 忠恒『租税法（第二版）』pp.180-181.（平成17年4月15日第2版第1刷発行）

注3 金子 宏『租税法（第十版）』pp.208-214.（平成17年4月30日第10版第1刷発行）