

給与所得控除に関する理論的検証

谷 川 喜美江

はじめに

給与所得とは、所得税法28条1項において「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。」⁽¹⁾と定められている。

したがって，給与所得の性質は，事業所得における1つの形態である商品の提供に対する対価や，不動産所得における1つの形態である不動産の貸付による対価等，なんら物的提供による金銭的価値の獲得とは異なり，労働者の労働力という人的役務の提供に対して雇用主から対価を得るという数値では客観的に測定しがたい種の所得である。

さらに，給与所得と他の所得の関係は，拘束性の観点から事業所得と性質を異にし，支払の一時性の観点から退職所得との性格を異にするものであると同時にこれら2つの所得とは所得税法による分類も異なっている。しかしながら，昨今の雇用形態の変化とともに給与所得の性質も異なりつつあり，事業所得や退職所得と性質を同じくする部分も生じてきている⁽²⁾。

このような，給与所得の持つ独特の性質のため当該所得を得るために必要とした経費の客観的な測定は困難とされており，現在我が国所得税法に認められている給与所得控除は，「手厚い保護」であるとか「過大な控除」であると悪評を高めるほどの所得控除が認められるに至る。

(1) 所得税法28条1項

(2) 給与所得と他の所得との差異及び給与所得のあり方については以下の文献を参照されたい。

日本税理士連合会税制審議会『給与所得課税のあり方について』平成14年2月18日

そこで、所得税全体における必要経費の意義と給与所得控除のあり方、給与所得控除の沿革と性格、過去の給与所得に関する主な判例、諸外国における給与所得に関する控除の現状、評価の問題を検証することにより、何ゆえ我が国の給与所得控除は「手厚い保護」、「過大な控除」と悪評を高める控除制度として存在するに至ったのか、さらに給与所得控除の実額控除制度化の可能性について検証してみたい。

I 所得税における必要経費と給与所得控除の関係

現行所得税法においてどのような費用が控除の対象として存在し、また所得税の必要経費の意義はどのようなものであるかを整理することにより、所得税における必要経費と給与所得控除の関係の検証を試みたい。

1 現行所得税における必要経費

総合課税を原則としながら、実質分類課税により課税が行われている現行所得税について、個々の所得としての性格と必要経費の範囲を示したものが表1である。

これらの所得分類において、必要経費を認めていないのは利子所得のみであり、他の所得については何らかの控除制度を有している。この控除制度については大きく2つに分類できる。

一方は、その年中における収入金額と控除される金額との間に収益と費用という因果関係を有している必要経費の控除制度である。このような必要経費の控除制度には、現行所得税法においてさらに2つの制度が存在する。1つは、「必要経費」という用語を使用し収入金額から控除が認められているものであり、このような必要経費の控除制度を有する所得は不動産所得、事業所得、山林所得、雑所得である。もう1つは、「必要経費」という用語を使用してはいないが当該所得を得るために要した費用の控除を認めているものであり、このような控除制度を有する所得は配当所得、一時所得である。

他方、収益と費用という因果関係を明確に示していないまでも、所得控除や特別控除等の控除制度により当該収入金額からの控除が認められているものである。このような所得には給与所得、退職所得、山林所得、譲渡所得、一時所得がある。こ

表1 所得の種類と必要経費

所得の種類	所得の範囲	所得の帰属期間及び控除する項目
利子所得	利子所得とは、公社債の及び預貯金の利子並びに合同運用信託、公社債投資信託及び公衆公社債等運用投資信託の収益の分配にかかる所得をいう。(所得税法23条1項)	利子所得の金額は、その年中の利子等の収入金額とする。(所得税法23条2項) (算式) 利子所得 = その年中の利子等の収入金額
配当所得	配当所得とは、法人から受ける利益の配当、剰余金の分配、基金利息並びに投資信託に係る所得をいう。(所得税法24条1項)	配当所得の金額は、その年中の配当等の収入金額とする。ただし、株式、その他配当所得を生ずべき元本を取得するために要した負債利子でその年中に支払うものがある場合には、当該収入金額から、その支払う負債の利子の額のうちその年においてその元本を有していた期間に対応する部分の金額として政令で定めるところにより計算した金額の合計額を控除した金額とする。(所得税法24条2項) (算式) 配当所得 = その年中の配当等の収入金額 - 配当所得に係る負債利子
不動産所得	不動産所得とは、不動産、不動産の上に存する権利、船舶又は航空機の貸付けによる所得をいう。(所得税法26条1項)	不動産所得の金額は、その年中の不動産所得に係る総収入金額から必要経費を控除した金額とする。(所得税法26条2項) (算式) 不動産所得 = その年中の不動産所得に係る総収入金額 - 必要経費
事業所得	事業所得とは、農業、漁業、製造業、卸売業、小売業、サービス業その他の事業で政令で定めるものから生ずる所得をいう。(所得税法27条1項)	事業所得の金額は、その年中の事業所得に係る総収入金額から必要経費を控除した金額とする。(所得税法27条2項) (算式) 事業所得 = その年中の事業所得に係る総収入金額 - 必要経費
給与所得	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。(所得税法28条1項)	給与所得の金額は、その年中の給与等の収入金額から給与所得控除額を控除した残額とする。(所得税法28条2項) (算式) 給与所得 = その年中の給与等の収入金額 - 所得控除
退職所得	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に係る所得をいう。(所得税法30条1項)	退職所得の金額は、その年中の退職手当等の収入金額から退職所得控除額を控除した残額の二分の一に相当する金額とする。(所得税法30条2項) (算式) 退職所得 = (その年中の退職手当等の収入金額 - 退職所得控除) × 1/2
山林所得	山林所得とは、山林の伐採または譲渡による所得をいう。(所得税法32条1項)	山林をその取得の日以後五年以内に伐採し譲渡することによる所得は、山林所得に含まれないものとする。(所得税法32条2項) 山林所得の金額は、その年中の山林所得に係る総収入金額から必要経費を控除し、その残額から山林所得の特別控除額を控除した金額とする。(所得税法32条3項) (算式) 山林所得 = その年中の山林所得に係る総収入金額 - 必要経費 - 特別控除
譲渡所得	譲渡所得とは、資産の譲渡による所得をいう。(所得税法33条1項) 次に上げる所得は、譲渡所得に含まれないものとする。 一 棚卸資産の譲渡その他営利を目的として継続的に行われる資産の譲渡による所得 二 前号に該当するもののほか、山林の伐採又は譲渡による所得 (所得税法33条2項)	譲渡所得の金額は、次の各号に掲げる所得につき、それぞれその年中の当該所得に係る総収入金額から当該所得の基因となった資産の取得費及びその資産の譲渡に要した費用の額の合計額を控除し、その残額の合計額から譲渡所得の特別控除額を控除した金額とする。 一 資産の譲渡でその資産の取得の日以後五年以内にされたものによる所得 二 資産の譲渡による所得で前号に掲げる所得以外のもの (所得税法33条3項) (算式) 譲渡所得 = その年中の上記一及び二に掲げる所得に係る総収入金額 - (当該所得の基因となった資産の取得費 + その資産の譲渡に要した費用) - 特別控除
一時所得	一時所得とは、利子所得、配当所得、不動産所得、事業所得、給与所得、退職所得、山林所得及び譲渡所得以外の所得のうち、営利を目的とする継続的行為から生じた所得以外の一時の所得で労務その他の役務又は資産の譲渡の対価としての性質を有しないものをいう。(所得税法34条1項)	一時所得の金額は、その年中の一時所得に係る総収入金額からその収入を得るために支出した金額の合計額を控除し、その残額から一時所得の特別控除額を控除した金額とする。(所得税法34条2項) (算式) 一時所得 = その年中の一時所得に係る総収入金額 - 当該収入を得るために支出した金額の合計額 - 特別控除
雑所得	雑所得とは、利子所得、配当所得、不動産所得、事業所得、給与所得、退職所得、山林所得及び譲渡所得及び一時所得のいずれにも該当しない所得をいう。(所得税法35条1項)	雑所得の金額は、次の号に掲げる金額の合計額とする。 一 その年中の公的年金等の収入金額から公的年金等控除額を控除した残額 二 その年中の雑所得に係る総収入金額から必要経費を控除した金額 (所得税法35条1項) (算式) 雑所得 = 上記一及び二に掲げる金額の合計額

(出所) 所得税法23条から35条 (但し () 書きを除く) に算式を加えたものを筆者作成

これらのうち山林所得，譲渡所得，一時所得については前述した収益と費用との関係からの控除が認められているにもかかわらずさらに特別控除が認められている。

このように現行所得税においては，収益と費用との因果関係により控除される制度が設けられている所得とそこに明確な因果関係が存在しないが何らかの控除が認められている制度が設けられている所得が存在する。

2 所得税の必要経費の意義

次に，所得税法の必要経費の意義について整理してみたい。昭和38年政府税制調査会答申において，所得税の必要経費は費用収益対応によることが原則であり，それぞれの所得に対して課税されるという所得税の性質上も適当であると示されている⁽³⁾。

また，現行所得税法37条1項においても必要経費は，

「その年分の不動産所得の金額，事業所得の金額又は雑所得の金額（事業所得の金額及び雑所得の金額のうち山林の伐採又は譲渡にかかるもの並びに雑所得の金額のうち35条3項（公的年金等の定義）に規定する公的年金等にかかるものを除く。）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（償却費以外の費用でその年において債務の確定しないものを除く。）の額とする。」⁽⁴⁾

と規定され，所得税の必要経費は費用収益対応によることとされている。同時に所得税法45条⁽⁵⁾において，政令で定める家事費は必要経費に算入されないことも定められている。

つまり，所得税法では「家事費を除く所得を得るための費用」を必要経費とすることを原則としている。このように所得税の必要経費を定義するにあたり，碓井光

(3) 政府税制調査会『所得税法及び法人税法の整備に関する答申』昭和38年12月

「現行所得税法における課税所得の計算は，いわゆる費用収益対応の考え方によることを原則とし，～中略～現行の所得計算の方法は，所得税がそれぞれの所得の性質に応じて担税力を測定して課税するものである以上そのあり方としては適切なものであると考える。」

(4) 所得税法37条1項

明教授は所得税法37条1項に記されたものについて、

「業務に係る費用という意味において「業務関連性」が要件とされるとともに、業務の遂行のために必要であるという意味において「必要性」が要件とされる。さらに「通常性」が要件とされるか否かについては見解が分かれている。」⁽⁶⁾

と所得税の費用としては、我が国においてアメリカのように必要経費の控除について規定していないことから「通常性」については言及を避けているが、「業務関連性」と「必要性」が必須条件であることを述べている。

以上の検証結果から所得税の必要経費の性格として、政令で定める家事費が除かれること及び所得を獲得するための費用であるという費用収益対応原則によることを原則とし、さらにその費用としての性格は「業務関連性」及び「必要性」が必須条件であることが理解できる。

3 必要経費としての給与所得控除

よって、現行所得税法で認められている「必要経費」及びその所得を得るために実際に支出した費用の控除には、収益と費用との間の明確な関係が存在することを前提に認められている必要経費の控除制度と、その間に収益と費用の明確な関係を有していないが認められている必要経費の控除制度とが存在することが明らかとなった。

(5) 所得税法45条1項1号において次のように定められている。

「居住者が支出し又は納付する次に掲げるものの額は、その者の不動産所得の金額、事業所得の金額、山林所得の金額又は雑所得の金額の計算上、必要経費に算入しない。

一 家事上の経費及びこれに関連する経費で政令に定めるもの」

また、所得税法施行令96条においては次のように定められている。

「法第45条1項第1号（必要経費とされない家事関連費）に規定する政令で定める経費は、次に掲げる経費以外の経費とする。

一 家事上の経費に関連する経費の主たる部分が不動産所得、事業所得、山林所得又は雑所得生ずべき業務の遂行上必要であり、かつ、その必要である部分を明らかに区分することができる場合における当該部分に相当する経費

二 前号に掲げるもののほか、青色申告所を提出することにつき税務署長の承認を受けている居住者に係る家事上の経費に関連する経費のうち、取引の記録等に基づいて、不動産所得、事業所得、山林所得又は雑所得生ずべき業務の遂行上必要であったことが明らかにされる部分の金額に相当する経費」

(6) 碓井光明「必要経費の意義と範囲」『日税研論集』第31号、日本税務研究センター、平成7年5月、29頁

また、「必要経費」という用語を使用し控除制度が認められている所得について、その必要経費は政令で定める家事費が除かれ、原則として費用収益対応の原則が存在し、その費用には「業務関連性」及び「必要性」の2つの性格を有していることが必須条件であることが明らかとされた。

さて、現行所得税法において給与所得控除は、所得控除という控除制度の中に存在し、収益と費用との関係が明らかに存在するが故に認められている控除制度とは異なる。だが、毎日の勤務に必要となる費用が存在し、給与所得者の収入と支出の間には、当然その収入を得るために必要である費用、つまり、「業務関連性」と「必要性」の2つの性格を有する費用の存在が認められることは明らかである。よって給与所得控除制度は、費用と収益の間に因果関係を有する制度としても存在する制度でもある。

Ⅱ 給与所得控除の沿革と性格—政府税制調査会による実額控除の検討—

1 「勤労所得控除」としての導入から「給与所得控除」となるまで

所得税における給与所得控除の沿革⁽⁷⁾であるが、我が国における現行給与所得控除の前身は勤労控除であり、勤労控除が初めて導入されたのは大正2年である。当時の勤労所得控除制度は、勤労所得の収入金額の10%を無制限に控除されることが認められていたが、大正9年の改正により6,000円以下の所得者は20%、12,000円以下の所得者は10%の税率に改正された。

大正15年から昭和15年まで1,800円を控除の最高限度として引き続き控除制度が採用され、控除の最高限度額の改正は行われていたが、昭和15年の分類所得税の採用、昭和22年分類所得税制度の廃止、昭和25年シャープ勧告による税制改正、第2次大戦前後の税制改正と様々な改正を経てもなお、控除の頭打ちを伴いつつの控除制度が施行されていた。その後、昭和28年の改正により名称を勤労控除から給与所得控除へ変更される。

(7) 給与所得控除の沿革については次の政府税制調査会答申を参照されたい。

政府税制調査会『臨時税制調査会答申』昭和31年12月

政府税制調査会『税制の抜本的見直しについての答申』昭和61年10月

2 昭和31年から現在までの給与所得控除の性格と実額控除の検討

このような給与所得控除の性格について昭和31年政府税制調査会では、
「給与所得控除の根拠については、各種の説明が行われているが、これを列挙すると次のとおりとなろう。

- (1) 勤務に伴い必要となる経費の概算的な控除であるとする考え方
- (2) 給与所得は、本人の死亡等の場合には直ちにとだえるが、一方資産所得及び事業所得は、資産所有者又は企業主が死亡したとしても、遺族等が引き継ぐことができる性質のものであり、これらの所得に比べて給与所得は特に担税力に乏しいから、これを調整するためのものであるとする考え方
- (3) 給与所得は、他の所得に比べて相対的により性格には握されやすいから、これを相殺するための控除であるとする考え方
- (4) 給与所得については、所得税の源泉徴収が行われるが、その結果、申告納税の場合に比べて平均して約5ヶ月程度早期に納税することとなるから、その間の金利を調整する必要があるとする考え方

これらの考え方は、いずれも一つだけで現行の給与所得控除制度を完全に説明することはできないにしても、それぞれ相当の根拠をもち、これらを総合して現行給与所得控除の趣旨とすることが妥当と思われる。」⁽⁸⁾

と給与所得控除が必要経費の概算控除であることを含めその性格として4つ示し、1つだけでは給与所得控除の性格を説明できないがいずれも相当の根拠を有することを示している。

この流れを受け、昭和35年政府税制調査会では、給与所得控除の性格として必要経費の概算控除が含まれており、この必要経費には固定費としての性格も有しているということから定額控除と定率控除を併用し給与所得控除を行うべきであると示される⁽⁹⁾。これを経、昭和36年の改正により定額控除が導入となり、定額控除と定率控除の組合せにより給与所得控除が行われていた。

(8) 政府税制調査会、前掲答申、昭和31年12月

(9) 政府税制調査会『当面実施すべき税制改正に関する答申（税制調査会第一次答申）及びその審議の内容と経過説明』昭和35年12月

「(イ)給与所得控除は、給与収入金額から1万円の定額控除を行い、その残額について、40万円まで20%、40万円超10%の控除を行うように改める。」

しかし、昭和42年2月の政府税制調査会の答申では、

「給与所得控除は給与所得者に特有な控除であるが、一般に給与所得者の負担の軽減を積極的に支持する意見はおおむね次のような論拠によっている。(i)給与所得は事業所得者の自主納税と対象的にその支払源泉において源泉徴収され、いわゆる所得の補足率が完全に近く、税負担が他の所得者と比べ相対的に過重であること。(ii)給与所得は個人の健康と労働力に依存しているため、所得の性質が特に財産所得に比べて不安定で有期的であること。(iii)給与所得者は労働の強制、余暇の犠牲及び居住地の選択の制限という形においても実質的な費用を負担しなければならないこと。

以上の点については、いずれも相当の根拠があると考えられるのであるが、しかしこれらの論拠の弱い点は、所得の補足率にしても必ずしも客観的な尺度がなく、また実質的な費用の推定にしても個々の事情に応じてそれぞれ千差万別であって測定しがたく、給与の金額とこれらの費用との間に事業における収入と経費にみられるような明確な関係を求めることはむずかしいことである。」⁽¹⁰⁾

と給与所得の性格や給与所得に対する課税制度からその意義を見出し、ここに昭和31年、昭和35年時に示されたような必要経費としての性格及び利子としての性格という給与所得控除の意義は姿を隠している。加えて、経費として客観的に測定することが困難であり費用収益対応による測定は困難であると示されている。

昭和43年の政府税制調査会からは、昭和42年と同様の見解により給与所得控除の性格として必要経費であることは示されず、加えて、給与所得控除を概算控除と経費の実額控除の選択適用を採用すべきとの意見に対し、選択適用を採用することで税政上の混乱と負担の不均衡が生じる恐れがあるとして、概算控除制度のみを採用することとの見解を示している⁽¹¹⁾。

再び政府税制調査会より、給与所得控除の性格として必要経費の概算控除である

(10) 政府税制調査会『長期税制のあり方についての中期答申』昭和42年2月

(11) 政府税制調査会『長期税制のあり方についての答申及びその審議の内容と経過の説明』昭和43年7月

「給与所得者の経費を個別的にしん酌する趣旨から、諸外国にみられるように概算的控除と経費の実額控除との選択を認める制度を採用すべしとする意見もあるが、給与所得者の支出の費用性に問題を残したままこの制度を採用するときは、税務執行上少なからざる混乱を招くほか、立証技術の巧拙によりかえって負担の不均衡をもたらす恐れも強いので、当面、このような制度を採用することは適当でない。」

ことが示されたのは昭和46年のことであり、

「給与所得控除制度が給与所得者についてその担税力の弱さや勤務に伴う支出の費用性等をしん酌して設けられている制度であることからすれば…。」⁽¹²⁾

と、給与所得控除について給与所得の持つ特性と所得を得るための費用としての性格が示された。

さらに、当時の給与所得控除水準が必要経費をまかなうものであるかを検討するため、旧総理府統計局の家計調査の「第14表年間収入階級別1世帯あたり年間の品目別支出金額、購入数量および平均価格（勤労者世帯）」のデータをもとに実額控除制度について検討を行っている。しかし、家計調査をデータとする試算では、実額による控除は当時の給与所得控除の水準（当時の給与所得控除の最低水準が年収300万円で15.8%である。）を下回ることを示すとともに、昭和43年同様実額控除を導入することは税政上の困難を招くことも示している⁽¹³⁾。

給与所得控除の性格が必要経費であることが強く示され、かつ、給与所得控除制度が現行制度に近い制度へ改正されたのは、給与所得者の税負担軽減のため給与所得控除の見直しが行われた時である。昭和48年政府税制調査会からまず、給与所得控除が定額控除と定率控除の組合せにより控除されていることについて必要経費の概算控除の性格を端的に示すことから定率控除1本にすべきであることが示された⁽¹⁴⁾。

加えて、事業所得者の経費が一定の収入に対する頭打ち制度を有さないこと、勤労性所得と資産性所得とに差異を設けている諸外国の制度と比較を行った上で給与

(12) 政府税制調査会『長期税制のあり方についての答申』昭和46年8月

(13) 政府税制調査会『長期税制のあり方についての答申及びその審議の内容と経過の説明』昭和46年8月

「支出品目別内訳欄に掲載されている品目名からも明らかに察せられるように勤労者の勤務には全く関係ない支出も含まれているし、また、勤務に関連する支出であっても給与所得の場合の収入を得るための経費というよりはむしろ所得の処分とみるべきものも多い。したがって、同表の支出金額で給与所得者の収入を得るための経費を認められる部分の金額はその一部分に過ぎず、相当部分はそれ以外の一般的な消費金額と考えられるものである。」

(14) 政府税制調査会『昭和49年度の税制改正に関する答申』昭和48年12月

「必要経費の概算控除という性格をより端的に示す趣旨から、定率控除制度一本に統合してはどうかと考える」

所得控除の頭打ち廃止についての意見も示され⁽¹⁵⁾、昭和49年税制改正でこれらについて改正され、概算控除により給与所得控除が行われている現行制度に至る。

さて、昭和43年以前、困難であるとの見解が示されていた給与所得控除の実額控除であるが、昭和61年の政府税制調査会の答申では給与所得控除の性格に「他の所得との負担調整のための特別控除」との性格と「必要経費の概算控除」との性格を示すとともに、公平感の維持及び納税意識の形成という点から、たとえ適用者が少なくとも給与所得控除に勤務に伴う実額控除と概算控除の選択制度を導入することを支持することが示され⁽¹⁶⁾、昭和62年9月から給与所得控除について実額控除を認める「特定支出控除」制度が設けられた。

この「特定支出控除」について控除範囲を拡充することを政府税制調査会では昭和63年に検討するのだが、実施間もないことを理由に⁽¹⁷⁾、先送りされ、その後、しばしば給与所得控除の性格及び制度改正について政府税制調査会からの見解は姿を消す。

平成12年政府税制調査会から給与所得の性格について、給与所得の必要経費であることが示され⁽¹⁸⁾、さらにその水準について、昭和46年同様、家計調査のデータ

(15) 同上答申

「給与所得控除の仕組みを基本的に見直す機会に、頭打ちを廃止することに踏切ってよいと考える。」

(16) 政府税制調査会、前掲答申、昭和61年10月

「給与所得者の不満の一因が、勤務に伴う費用の実額控除が認められず、源泉徴収によって課税関係が終了し、納税義務の確定手続きに参画する途がないことにあるとすれば、たとえ実額控除を選択する事例が少ないこととなっても、サラリーマンが確定申告を通じて自らの所得税の課税標準及び税額を確定させることができる途を拓くことは、公平感の維持、納税意識の形成の上でも重要なことと考える。このような見地から、勤務に伴う費用の実額控除と概算控除との選択性を導入することが適当である。」

(17) 政府税制調査会『税制改革についての中間答申』昭和63年4月

「給与所得者の特定支出控除については、この制度が昭和63年分の所得税から実施されたばかりで、この制度に基づく申告も来年以降に初めて行われることでもあるので、その適用状況、制度の定着状況等を踏まえつつ、今後引き続き検討していくことが望ましいと考える。」

(18) 政府税制調査会『我が国税制の現状と課題—21世紀に向けた国民の参加と選択—』平成12年7月

「給与所得控除の趣旨について考えると、まず、給与所得者が給与収入を得るためには何らかの経費を要すると考えられ、少なくともこれについて収入金額から差し引く必要があります。」

を利用し、給与所得者の必要経費と認められるもの（衣料品、身の回り品、理容・洗濯、文具、新聞・書籍、こづかい、つきあい費）を拾い出し試算を行った結果、平成12年給与所得控除の水準は必要経費を上回っているとの見解を示している⁽¹⁹⁾。

平成14年政府税制調査会においても、給与所得控除が諸外国と比すと高い水準にあり、給与所得控除に上限を有さないことも問題であり、就業形態が変化した昨今において給与所得控除の性格の1つである「他の所得との負担調整のための特別控除」という性格を重視する必要性が薄れつつあるため、必要経費の概算控除という性格をより強調した給与所得控除となるためにはその水準を見極め、給与所得控除の縮小を図る必要があると示されている⁽²⁰⁾。

(19) 同上答申，平成12年7月

「わが国の給与所得者が収入を得るために必要とする勤務費用が実際にどの程度になるのか把握するために、家計調査により、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言われるものを広めに拾い出してみると、その金額は平均で年間50万円程度になり、年間収入（674万円）の1割程度という試算が得られます。

これに対して、給与収入に応じた給与所得控除額は給与収入500万円の場合154万円、700万円の場合190万円などとなっています。また、マクロ的に給与所得控除の水準を見ると、給与収入総額の3割程度が控除されています（平成12年度予算ベースで給与総額228.4兆円に対して、給与所得控除総額は64.2兆円。）。このように、現行の給与所得控除の水準は、給与所得者の必要経費に関する概算的な控除としては相当手厚いものとなっていることが分かります。」

(20) 政府税制調査会『あるべき税制の構築に向けた基本方針』平成14年6月

「給与所得控除は、マクロ的に見るとその総額（平成14年度予算ベースで62.8兆円）は、給与総額（222.8兆円）の約3割の水準になっている。これは、給与所得者の必要経費に関する概算的な控除としては説明しきれない高い水準と言える。主要国における勤務費用の概算控除は定額であったり控除限度額が設定されており、これと比較してわが国では控除額の上限がない点も問題である。

当調査会は、従来、給与所得控除の性格について、「勤務費用の概算控除」のほか、被用者特有の事情に配慮した「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整理してきた。昨今、被用者は就業者の約8割を占めるようになっており、また、多様な就業形態を選択する者が増加している。このような中で、被用者特有の事情に特に配慮する必要性は低下してきていると考える。

上記のような事情を踏まえると、給与所得控除については、勤務費用の概算控除としての合理的な水準を見極めつつ、縮減を図る方向で検討する必要がある。」

3 給与所得控除の沿革と性格から見る必要経費実額控除の可能性

以上Ⅱにおける検証から、給与所得控除の沿革の中で必要経費の性格は、給与所得の持つ税制上の理由から生じる「他の所得との負担調整のための特別控除」としての性格と、昭和40年代前半、一時姿を隠した時期も有するが給与所得を得るための「必要経費の概算控除」としての性格との2つの側面を有している。

そして、政府税制調査会において給与所得控除が過大であることの正当性を示す理由には、この前者、つまり「他の所得との負担調整のための特別控除」としての性格を理由とするものである。このように給与所得控除が過大となる理由がその特性の上に生じている事を認識し、かつ給与所得控除の性格に必要経費としての性格を有していることを認識している。

しかしながら給与所得控除制度が大正2年に「勤労所得控除」として導入されて以来、昭和62年までの長きにわたり客観的な測定が困難との理由から給与所得の必要経費として全面的な実額控除は認められることはなかった。ここに給与所得控除の実額控除制度実現のための最大の課題は、必要経費の家事費との区分と客観的な数値での把握の困難性にあることが理解できる。

昭和62年に初めて実額控除制度として認められた「特定支出控除」制度においても、その金額が大きく、かつ客観的な測定が可能となる僅かな項目についてしか認められていない。

以上のような給与所得控除の性格と沿革からの検証より、給与所得の必要経費実額控除制度は給与所得控除の必要経費という性格にも則し、給与所得控除の導入以来何度も検討されていると言う事実からも客観的な測定が可能であるのならば導入すべき制度であることは明らかである。

さらに、筆者の給与所得の必要経費実額控除制度実現の根拠とは意を異にするものではあるが、平成14年政府税制調査会からも給与所得の持つ「必要経費の概算控除」という性格に注目し、この水準を見極める必要が生じていると示されていることから給与所得の必要経費実額控除実現を考慮すべきである。

Ⅲ 判例からみる給与所得控除

所得税法上、給与所得に設けられている制度は、過去幾度か裁判所の場において争われている。そこで過去の判例を検証することで憲法と租税法との関わりから給与所得控除のあり方を検証してみたい。

1 最高裁判所第3小法廷平成元年2月7日判決「所得税返還請求上告事件」（通称「サラリーマン税金訴訟」）

給与所得に関する総括的な判決として注目すべきものは、最高裁判所において平成元年2月7日判決が下された「所得税返還請求上告事件」⁽²¹⁾の判決である。この事件は、給与所得者に対する所得税の減税運動の一環として提起されたものである。

事実の概要は表2に示すとおりであり、1審、2審とも裁判所より請求棄却の判決を受け、池端夫妻は最高裁判所へ上告した。最高裁判所における判示、判決要旨、引用判決も同表に示すとおりであり、注目すべきは判決の根拠として過去の裁判の判決を引用していることである。まず第1の判示である給与所得に係る必要経費の実額控除を認めないことが憲法14条に違反するという争点については最高裁判所昭和60年3月27日大法廷判決（いわゆる「大島裁判」）を引用し判決を下し、第2の判示である憲法25条との問題については最高裁判所昭和57年7月7日大法廷判決（いわゆる「堀木訴訟」）を引用し判決を下し、第3の判示である源泉徴収制度をめぐる問題については、最高裁判所昭和37年2月28日大法廷判決を引用して判決を下した。3つの判示に対する判決はいずれも上告人池端夫妻の主張を斥けるもので

(21) 「所得税返還請求上告事件」については以下の文献を参照されたい。

「所得税返還請求上告事件」『訟務月報』35巻6号77頁から131頁

「総評サラリーマン税金訴訟」『判例タイムズ』698号、判例タイムズ社、平成元年8月1日、128頁から152頁

「判決録 一 所得税法（昭和47年法31号による改正前のもの）中の給与所得にかかる課税関係規定が給与所得者の「健康で文化的な最低限度の生活」を侵害するという主張が不当であるとされた事例 二 国税通則法及び所得税法（昭和47年法31号による改正前のもの）に定める給与所得にかかる源泉徴収制度と憲法14条1項」『判例時報』1,312号、判例時報社、平成元年8月1日、69頁から92頁

表2 最高裁判所第3小法廷平成元年2月7日判決「所得税返還請求上告事件」

<p>事件の概要 及び一審・ 二審の判決</p>	<p>池端忠男（以下X₁とする）と池端ふ志の（以下X₂とする）は共働き夫婦であり、昭和46年当時その間に幼児1名がいた。X₁は昭和46年1月から同年9月20日まで訴外株式会社Sに、9月21日から同年末まで訴外全国金属労働組合S支部に各勤務し、その間の賃金として合計148万1,945円を、X₂は同年1月から同年12月まで同訴外会社に勤務し、その間の賃金として合計123万4,671円をそれぞれ得た。そして昭和46年分の所得税として、X₁は8万100円を、X₂は7万2,000円をそれぞれ源泉徴収手続きにより国に収納された。</p> <p>そこで、X₁及びX₂は昭和46年分の給与所得に係る課税制度は憲法25条に違反する。源泉徴収制度は憲法14条1項に違反するなど主張し、結局、このような所得税の収納は法律上の原因を欠くとし、国に対しX₁が8万100円、X₂が7万2,000円の各不当利得金の返還を求めた。</p> <p>しかし、一審、二審とも裁判所はX₁及びX₂の請求を棄却し、最高裁判所へ上告を行った。</p>		
<p>最高裁判所 における 判 示 判決要旨 引用判決</p>	<p>判 示 (イ)所得税法（昭和47年法第31号による改正前のもの）が必要経費の控除について事業所得者等と給与所得者との間に設けた区分は、憲法14条1項に違反するか（消極）</p> <p>判決要旨 所得税法（昭和47年法第31号による改正前のもの）が必要経費の控除について事業所得者等と給与所得者との間に設けた区分は合理的なものであり、憲法14条1項の規定に違反しない。</p> <p>引用判決 最高裁判所 昭和60年3月7日大法廷判決 「所得税決定処分取消請求上告事件」（通称「大島訴訟」）</p>	<p>判 示 (ロ)所得税法（昭和47年法第31号による改正前のもの）の定める給与所得に係る課税制度が給与所得者の「健康で文化的な最低限度の生活」を侵害すると主張する者の主張責任の範囲</p> <p>判決要旨 所得税法（昭和47年法第31号による改正前のもの）の定める給与所得に係る課税制度が給与所得者の「健康で文化的な最低限度の生活」を侵害すると主張する者は、当該課税関係規定が著しく合理性を欠き、明らかに立法府の裁量の逸脱・濫用と見ざるを得ないゆえんを具体的に主張しなければならない。</p> <p>引用判決 最高裁判所 昭和57年7月7日大法廷判決 「行政処分取消等請求事件」（通称「堀木訴訟」）</p>	<p>判 示 (ハ)給与所得に係る源泉徴収制度を定める国税通則法及び所得税法（昭和47年法第31号による改正前のもの）の規定は、憲法14条1項に違反するか（消極）</p> <p>判決要旨 給与所得に係る源泉徴収制度を定める国税通則法及び所得税法（昭和47年法第31号による改正前のもの）の規定は、憲法14条1項に違反しない</p> <p>引用判決 最高裁判所 昭和37年2月28日大法廷判決 「所得税法違反被告事件」</p>

(出所)「所得税返還請求上告事件」『訟務月報』35巻6号、77頁から78頁及び「総評サラリーマン税金訴訟」『判例タイムズ』698号、判例タイムズ社、平成元年8月1日、128頁を参考に筆者作成

ある。

以上のように給与所得に関する総括的な裁判である「所得税返還請求上告事件」は、過去の最高裁判所での判決を引用して判決が下されており、この引用された過去の裁判について今一度検討してみたい。

2 最高裁判所昭和60年3月7日大法廷判決「所得税決定処分取消請求上告事件」 (通称「大島訴訟」)

「所得税決定処分取消請求上告事件」(通称「大島訴訟」)⁽²²⁾に関する事実の概要、最高裁判所における判示及び判決要旨は表3に示すとおりである。給与所得者にお

表3 最高裁判所昭和60年3月7日大法院判決「所得税決定処分取消請求上告事件」(通称「大島訴訟」)

<p>事件の概要 及び 一審・二審 の判決</p>	<p>大嶋正は、同志社大学商学部教授(文学・スペイン語担当)であるが、昭和39年の所得として同大学からの給与のほか、他大学からの非常勤講師料、印税及び公演料があったので、確定申告をすべきところ、日ごろから税金に対して持っていた疑問や不満を訴訟を通じて明らかにしたいと考え、確定申告をしないで課税処分が行われるのを待つこととし、昭和40年10月22日左京税務署長から、昭和39年分所得税の決定及び無申告加算税賦課決定を受けたためその取消を求めた。 (左京税務署長による決定は、総所得金額を160万624円、納付すべき税額を5万5,250円(所得金額20万7,050円から源泉徴収税額を控除したもの)であり、右の総所得金額は、給与所得金額157万2,090円(収入金額170万7,090円から給与所得控除額135万5,000円を控除したもの)と雑所得金額2万8,534円(収入金額5万955円から必要経費2万2,421円を控除したもの)との合計額である(金額は審査裁決により一部取り消された後のもの)。 しかし、一審、二審とも裁判所は原告の請求を棄却し、最高裁判所へ上告を行った。</p>			
<p>最高裁判所 における 判 示 判 決 要 旨</p>	<p>判 示</p> <p>(イ)租税法の分野における所得の性質の差異等を理由とする取扱い区分と憲法14条1項違反の判断基準</p>	<p>(ロ)必要経費の実額控除を認めない所得税法(昭和40年法律第33号による改正前のもの)中の給与所得に係る課税関係規定の憲法14条1項違反の有無(消極)</p>	<p>(ハ)所得の補そく率の格差と課税法制の合憲性</p>	<p>(ニ)合理的理由の無い租税優遇措置の存在と、所得税法(昭和40年法律第33号による改正前のもの)中の給与所得に係る課税関係規定の合憲性</p>
	<p>判 決 要 旨</p> <p>租税法の分野における所得の性質の性質の違いを理由とする取扱いの区別は、その立法目的が正当なものであり、かつ、当該立法において採用された区別の態様が上目的との関連で著しく不合理であることが明らかでない限り、その合理性を否定することができず、これを憲法14条1項の規定に違反するものということはできない。</p>	<p>所得税法(昭和40年法律第33号による改正前のもの)中の給与所得に係る課税関係規定は、給与所得について実額控除を認めず、概算控除を行っているが、同法が必要経費の概算控除について事業所得者等と給与所得者との間に設けた上区分は、合理的であって、憲法14条1項の規定に違反するものではない。</p>	<p>所得の補そくの不均衡の問題は、それが正義公平の観念に反するほどに著しく、かつ、それが長年にわたり恒常的に存在して租税法制事態に基因していると認められるような場合であれば、格別、そうでない限り、租税法制そのものを意見なら占めるものとはいえない。</p>	<p>事業所得についての租税優遇措置が合憲性を欠くものとしても、そのことは、当該措置自体の有効性に影響を与えるものにすぎず、所得税法(昭和40年法律第33号による改正前のもの)中の給与所得に係る課税関係規定を違憲ならしめるものということはできない。</p>

(出所)「所得税決定処分取消請求上告事件」『訟務月報』31巻11号、216頁から217頁及び「特報 サラリーマン税金訴訟大法院判決」『判例タイムズ』553号、判例タイムズ社、昭和60年6月15日、84頁を参考に筆者作成

(22) 「所得税決定処分取消請求上告事件」(通称「大島訴訟」)については以下の文献を参照されたい。

「所得税決定処分取消請求上告事件」『最高裁判所民事判例集』39巻2号、141頁から226頁

「所得税決定処分取消請求上告事件」『訟務月報』31巻11号、216頁から228頁

「特報 サラリーマン税金訴訟大法院判決」『判例タイムズ』553号、判例タイムズ社、昭和60年6月15日、84頁から91頁

「判例特報 一 租税法の分野における所得の性質の違い等を理由とする取扱いの区別と研方14条1項適合性の判断 二 所得税法(昭和49年法律第33号による改正前のもの)9条1項5号と憲法14条1項」『判例時報』1149号、判例時報社、昭和60年6月11日、30頁から37頁

ける必要経費の取扱いを含め、「所得税法が所得の差異による区分を設けていることが憲法14条1項に違反するものであるか」という点について判示し、判決として「所得税法が所得の差異により設けている区分は憲法14条1項に違反しない。」との判決が下された。このような判決が下された過程をさらに細かく検証したい。

第1に給与所得における必要経費の存在であるが、最高裁判所においては、当時の税制調査会の答申及び立法過程と照らし合わせ、給与所得控除には必要経費の概算控除の性格が含まれているということを根拠に、給与所得についても必要経費の存在を認めた。

その上で、事業所得者等の必要経費は実際に支出した費用による実額控除を認めているが、給与所得者については実額控除ではなく定額の概算控除を認めているという所得税法において区分が存在する事実を明らかとし、この区分が憲法14条1項に違反するか否かを検討している。

まず、憲法14条1項の趣旨は、「国民に対して絶対的な平等を保障したものではなく、合理的な理由なくして差別することを禁止する趣旨であって、」⁽²³⁾と解釈し、国民の事情に応じ区分を設けることについて合理性を有する場合には憲法14条1項に違反するものではないとし、租税法の分野においては、性質の差異等を理由として区別を設けることについて、その立法目的が著しく不合理であることが明らかでない限り合理性を否定することができず、憲法14条1項に違反するということとはできないとしている。

そこで、所得税法（昭和40年法律第33号による改正前のもの）（以下旧「所得税法」とする）が事業所得等につき必要経費として実額控除を認めているのとは異なり給与所得の必要経費について概算控除を採用している理由については、給与所得の性格や給与所得を得るための必要経費を客観的に測定することが困難であり、給与所得に必要経費の実額控除を認めると租税負担の公平が阻害され、徴税に混乱を招くことを理由とするものであるため、旧所得税法において事業所得者等と給与所得者の取扱いに区別を設けることについては正当性が存在するとしている。

さらに、旧所得税法において給与所得の概算控除額の額が給与所得の必要経費としての合理性を有するかについて、給与所得者は給与所得を得るために自ら支出

(23) 同上判例、『最高裁判所民事判例集』39巻2号，258頁

する費用は少なく、また非課税との取扱いがなされているものもあるため、給与所得者の必要経費の額は旧所得税法の給与所得控除の額を上回るということが明らかでないとして、その金額が合理性を欠くものとすることはできないとしている。

上記の判断から「旧所得税法必要経費の控除について事業所得者等と給与所得者との間に設けた区分は、合理的なものであり、憲法14条1項に違反するものではない」という判決が下されている。

このように当裁判では、憲法14条1項について絶対的なものではなく、相対的なものであると解釈をした上で、裁判所では租税分野についてその立法が合理性を欠くものであることが明らかである場合を除き、違憲との判断はできないものであるということが示された。

3 最高裁判所昭和57年7月7日大法廷判決「行政処分取消等請求事件」

(通称「堀木訴訟」)

「行政処分取消等請求事件」⁽²⁴⁾についての事実の概要、一審・原審の判決、最高裁判所における判事及び判決要旨は表4に示すとおりである。この裁判により「憲法25条の解釈」について判決が下された。

最高裁判所における当判決によると、憲法25条の解釈として、1項は国家の責務として全ての国民が健康で文化的な最低限の生活を営めようよう努力すること、2項は同じく国の責務として社会的立法及び社会的施設の創造拡充に努力すべきであることを定めたものであるとしている。

また、ここで言う「健康で文化的な最低限の生活」とは抽象的・相対的なものであり、そのときの文化や経済等の発達により相対的に決定されるものであるとしており、国の財政事情も無視することができず、憲法25条の趣旨にこたえる具体的な

(24) 「行政処分取消等請求事件」(通称「堀木訴訟」)については以下の文献を参照されたい。

「行政処分取消等請求事件」『最高裁判所民事判例集』36巻7号、1頁から292頁
「判決特報 堀木訴訟最高裁大法廷判決」『判例タイムズ』477号、判例タイムズ社、昭和57年11月15日、54頁から81頁

「判例特報 児童扶養手当法(昭和48年法律第93号による改正前のもの)4条3項3号と憲法25条、14条及び13条」

『判例時報』1,051号、判例時報社、昭和57年10月21日、29頁から55頁

表4 最高裁判所昭和57年7月7日大法院判決「行政処分取消等請求事件」(通称「堀木訴訟」)

<p>事件の概要 及び 一審・原審 の判決</p>	<p>堀木フミ子(以下Xとする)は、国民年金法別表記載の1級1号に該当する視力障害者で、同法に基づく障害福祉年金を受給しているものであるところ、同人は内縁の夫との間の男子堀木守(昭和30年5月12日生)を同夫との離別後独力で養育してきた。Xは、昭和45年2月23日、兵庫県知事坂井時忠(以下Yとする)に対し、児童扶養手当法に基づく児童扶養手当の受給資格について認定の請求をしたところ、Yは、同年3月23日付でその請求を却下する旨の処分をし、Xが同年5月18日付で、被上告人に異議申立てをしたのに対し、Yは同年6月9日付で、この異議申立てを棄却する旨の決定をした。その決定理由は、Xが障害福祉年金を受給しているため、昭和48年法律第3号による改正前の児童扶養手当法4条3項3号に該当し受給資格を欠くというものであった。これを不服とし、Xは裁判に踏切った。</p> <p>一審では、本件併給調整条項は、国民年金法所定の視覚障害者としての障害福祉年金を受給し、かつ児童を監護する母という地位にある女性を、なんら合理的な理由がないにも拘らず、①同程度の視覚障害者で障害福祉年金受給者である父(男性)と性別により差別し、②公的年金を受給できる障害者でない母(女性)との社会的身分に類する地位により差別する結果をもたらすものであるから、本件の併給禁止条項から障害福祉年金を除外しない限り、憲法14条1項に違反するとしてXの本件却下処分取消請求を容認した。なお、本件義務づけ訴訟については、行政庁の第一次的判断を侵害し、三権分立の原則に反するとして、訴えを却下した。これに対しYは控訴した。</p> <p>原審では、①(1)本件併給調整条項を設けた立法府の裁量には濫用・逸脱が認められず、本件条項は、憲法25条2項に違反しない。②本件併給禁止における差別的取扱いが合理性を欠くことが明らかでないため、憲法14条1項に違反しない。③児童扶養手当の給付権者母であると解すべきであり、本件給付禁止は合理性を欠くものではないから憲法13条にも違反しないとしてXの請求を棄却した。また本件認定処分には裁量判断の余地があり一義的になされるものではないので不適法としてXの請求を排斥した。これに対し、Xは最高裁判所へ上告した。</p>		
<p>最高裁判所 における 判 示 判 決 要 旨</p>	<p>判 示</p>	<p>児童扶養手当法(昭和48年法律第93号による改正前のもの)4条3項3号と憲法25条</p>	<p>児童扶養手当法(昭和48年法律第93号による改正前のもの)4条3項3号と憲法14条、13条</p>
	<p>判 決 要 旨</p>	<p>児童扶養手当法(昭和48年法律第93号による改正前のもの)4条3項3号は、憲法25条に違反しない。</p>	<p>児童扶養手当法(昭和48年法律第93号による改正前のもの)4条3項3号は、憲法14条、13条に違反しない。</p>

(出所)「行政処分取消等請求事件」『最高裁判所民事判例集』36巻7号、1頁から3頁及び「判決特報 堀木訴訟 最高裁大法院判決」『判例タイムズ』477号、判例タイムズ社、昭和57年11月15日、54頁を参考に筆者作成

立法措置は、立法府の広い裁量にゆだねられており、それが著しく合理性を欠き、明らかに裁量の逸脱・濫用があると見ざるをえない場合を除き、裁判所が審査判断しうるのに適しない事項であるとしている。当裁判においても、立法府の裁量の範囲に属する事柄として上告人の主張を排斥した。

このように、憲法25条に違反するか否かについて裁判所の判断を要する場合は、憲法25条にこたえるために定められた立法措置が、著しく合理性を欠き、明らかに裁量の逸脱・濫用があると見ざるをえない場合のみである。

表5 最高裁判所昭和37年2月28日大法廷判決「所得税法違反被告事件」

事件の概要	会社の代表取締役として業務の一切を統括していた伊藤佐太郎（以下被告人とする）が、従業員に対する給与所得について、所定税額の所得税の源泉徴収をせず、その納付をしなかったという義務違反の故に、所得税法69条の3によって処断された刑事事件であり、被告人の源泉徴収義務を定めた所得税法第38条の規定および69条の3の罰則が憲法14条1項、18条、29条1項、3項に違反し無効であり、被告人は無罪であると主張した。	
最高裁判所における判示	判示	所得税法第38条、69条の3（いずれも昭和27年3月31日法律第53号による改正前のもの）は憲法第14条1項、第18条、第29条第1項、第3項に違反するか
判決要旨	判決要旨	所得税法第38条、第69条の3（いずれも昭和27年3月31日法律第53号による改正前のもの）は憲法第14条1項、第18条、第29条第1項、第3項に違反しない。

（出所）「所得税法違反被告事件」『最高裁判所刑事判例集』第16巻2号、212頁から213頁及び「判例時報 所得税法の源泉徴収に関する規定は違憲か」『判例時報』288号、判例時報刊行会日本評論新社、昭和37年3月21日、6頁を参考に筆者作成

4 最高裁判所昭和37年2月28日大法廷判決「所得税法違反被告事件」

「所得税法違反被告事件」⁽²⁵⁾に関する事実の概要、最高裁判所における判示及び判決要旨は表5に示すとおりであり、「所得税法が定める源泉徴収の義務は憲法14条1項、18条、29条1項、3項に違反しない。」との判決が下された。

まず、憲法29条1項及び3項違反という点については、憲法30条及び84条において担税について定める場合のみではなく、税徴収方法についても法律によることを定めていると解すべきであるとした上で、源泉徴収制度は給与所得者に対する徴税方法として能率的であり、合理的であり、公共の福祉にこたえうるものであるために憲法29条1項には違反しないとし、また徴税義務者の徴税事務に関する負担は同条3項にいう公共のために私有財産を用いる場合には該当せず、補償を有するものではないとした。

次に、憲法14条1項違反という点について、第1点に勤労所得者が事業所得者と比べて徴税上差別的取扱いを受けているという主張については、租税は最も能率的合理的方法によって徴税されるべきものであり、同じ所得税でも所得の性格により徴税方法や時期に区別が設けられていることは当然であり、これらが一律でないことをもって憲法14条に違反するということはできないとしている。

第2点の徴税義務者が一般国民に比して不平等な取扱いを受けるとする主張につ

(25) 「所得税法違反被告事件」については以下の文献を参照されたい。

「所得税法違反被告事件」『最高裁判所刑事判例集』第16巻2号、450頁から483頁
「判例時報 所得税法の源泉徴収に関する規定は違憲か」『判例時報』288号、判例時報刊行会日本評論新社、昭和37年3月21日、6頁から15頁

いては、給与を支払う者と給与を受け取る者が、密接な関係にあり、徴税上の便宜や能率という点から給与を支払う者を徴税義務者としており、これは、憲法の条項に由来するものであり、公共の福祉にかなうものであるから、憲法14条1項に違反するとは言うことはできないとしている。

第3に源泉徴収に関する所得税法の規定は憲法18条に違反するという主張は、苦役であり、奴隷的拘束であると主張することは明らかに誇張であるとして、論ずるまでのことではないとしている。

このように、所得税の源泉徴収制度については、憲法に定める法律を根拠に定められたものであり、公共の福祉にかなうものであるため、全てにおいて違憲であり、無効であると言う主張はいずれも理由がなく、合憲であるとの判決が下されている。

この裁判においても租税法の分野における憲法違反の解釈は、その立法が公共の福祉にかなうものであれば憲法に違反しないと示されている。

5 憲法と給与所得控除

「所得税返還請求上告事件」の判決から、この裁判により引用された判決が下された「所得税決定処分取消請求上告事件」、「行政処分取消等請求事件」、「所得税法違反被告事件」の裁判における憲法の解釈から租税法の分野における給与所得控除のあり方を検証してきた。

憲法の解釈はいずれの裁判においても、租税法についてその立法が「合理性を欠くことが明らかでない限り」や「公共の福祉にこたえうるものである限り」違憲と判断されず、所得税法における給与所得者と事業所得者等との間に設けられた、源泉徴収制度や必要経費の取扱い等の区別は違憲とはみなされないのである。よって、上記裁判らの判決から判断すると、所得税法における給与所得控除制度はその金額に合理性を有しないと判断されない限り、合理性を有し、公共の福祉にかなうものであるとされ憲法違反とはならないのである。

つまり、過去の判決からは現行所得税法において給与所得について必要経費の実額控除が認められてはいないことは憲法に違反するものではないが、同時に、給与所得について必要経費の実額控除を認めることが憲法の解釈に則り立法化されたものであり、その立法が「合理性を欠くことがあきらかでない」と同時に「公共の

福祉にこたえうる」ものであれば憲法に違反するものではないのである。

Ⅳ 主要諸外国の給与所得に関する控除制度

主要諸外国において給与所得に対する実額控除制度はいかなるものであるか検証してみたい。諸外国の給与所得者の控除制度は表6に示すものである。

この表より、アメリカ、イギリス、ドイツ、フランスのいずれの国においても給与所得者の必要経費について実額控除による控除が認められており、アメリカでは医療・歯科費用、寄付金といった職務以外の個人的な経費についても控除が認められている。また、イギリスを除く3カ国では、給与所得の必要経費の実額控除以外に概算控除制度も認められている。

このように諸外国においても、給与所得の必要経費について実額控除が認められているという事実から、我が国においても給与所得の必要経費実額控除の実現は可能であることが予想される。

表6 給与所得者の必要経費等についての各国の制度の概要

日 本	アメリカ	イギリス	ド イ ツ	フ ラ ンス
○ 給与所得控除 180万円以下の部分 40% 360万円以下の部分 30% 660万円以下の部分 20% 1,000万円以下の部分 10% 1,000万円超の部分 5%	○ 必要経費については、実額控除が認められる。 (注) 実額(項目別)控除は給与所得者の必要経費のほか、以下のような職務以外の個人的な経費についてもみとめられる。 ・医療・歯科費用 ・寄付金 等	○ 必要経費については、実額控除が認められる。 (注) 実額控除は、以下の要件を満たすものに限りに認められる。 ・適格旅費(注:通勤費はみとめられない) ・上記以外で職務遂行上必要不可欠な費用で、その全額が職務施行を唯一の目的として支出されるもの	○ 被用者概算控除 2,000マルク (9.8万円) (注) 上記に代えて実額控除の選択が認められる。	○ 必要経費概算控除 所得金額の10% 最低控除額 2,350フラン (3.5万円) 最高控除額 78,950フラン (118.4万円) (注) 上記に代えて実額控除の選択が認められる。 ○ なお、必要経費概算控除又は実額控除に加えて当該控除後の所得に対して20%の給与所得控除が認められる(上限あり)。
(注) なお、通勤費等特定支出の額が給与所得控除額を超える場合は、その超える部分につき、特定支出控除が認められている。	○ また、これらの実額(項目別)控除すべてに代えて所得からの概算控除の選択が認められる。(夫婦共同申告の合)7,600ドル(82.1万円)			

(備考) 邦貨換算は次の率による。1ドル=108円、1マルク=49円、1フラン=15円(基準外国為替相場及び裁定外貨為替相場:平成12年6月から平成12年11月までの実勢相場の平均値)

(出所) 池田篤彦編『図説 日本の税制(平成13年度版)』財経詳報社、平成13年、269頁

V 評価の問題

上記 I から IV までの検証により、理論的には可能であることが予想される給与所得の必要経費実額控除の制度化が可能であるか否か、給与所得の必要経費となる項目について平成12の政府税制調査会答申に示されたものを参考にし、実際に客観的数値による測定が可能となるか否かを検証してみたい。

1 家計調査を利用しての政府税制調査会による実額控除の検証

前述のとおり政府税制調査会では、昭和46年、平成12年と給与所得控除の実額控除を検討し、データとして総務省（旧総務庁）の家計調査を使用している。平成12の政府税制調査会答申では平成10年のデータを使用した試算が行われ、この試算が表7である。

ここでは衣料品、身の回り品と男性用の商品を中心に試算が行われているなど男性の給与所得者を対象とした試算となっており、女性の給与所得者についての試算は記載されていない。

また一方では、給与所得の必要経費について家計費との区別は事実上の困難を有するため、政府税制調査会による試算で試算項目とされている物品には生活必需品との区分が困難とされている項目が含まれており、表7の備考の記載に示されるように、ここに示される数値には家計調査のデータをりようしての実際に給与所得を得るために支出した金額よりも過大な金額が記載されている可能性も有する。

他方、各世帯のライフスタイルは異なるものであるため、家計調査のデータの数値は実生活において支出する金額よりも過少な金額を示す。よって家計調査のデータを利用しての当試算に示されている数値は、実際に給与所得を得るために支出した金額よりも過少な金額が記載されている可能性も有するとその数値の信憑性は疑わしいものである。

2 小売物価統計調査の信憑性

さて、上記で示したように家計調査をデータとして利用すると各世帯の異なるラ

年間収入 5分位階級	年間 収入額 (A)	年 間 支 出 額								(B)
		衣料品	身の回り品	理容・ 洗濯	文具	新聞・書籍	こづかい	つきあ い費	計 (B)	(A)
万円	千円	円	円	円	円	円	円	円	円	%
I (~512)	4,313	20,303	9,947	11,861	1,212	43,720	191,533	8,521	287,097	6.7
II (~621)	5,413	22,866	14,386	20,962	2,007	52,603	270,287	13,163	396,274	7.3
III (~736)	6,448	27,224	16,424	21,520	2,567	65,613	325,155	14,910	473,413	7.3
IV (~890)	7,633	42,728	18,934	29,663	3,081	69,147	406,283	17,270	587,106	7.7
V (890~)	9,910	61,735	27,464	35,012	2,499	90,557	522,677	23,865	763,809	7.7
平 均	6,743	34,969	17,433	23,804	2,273	63,928	343,187	15,545	501,139	7.4
支出品目別 内訳		背広, 男子コ ート, 男子ズ ボン, 男子ワ イシャツ, 他 の男子シャツ	男子靴下, 男 子靴, 大人雨 靴, 傘, ネク タイ, 他のパ ツ	理髪料, 洗濯代	筆記・ 絵画用 具	新聞, 教科 書・学習参 考教材, 書 籍	こづかい の内訳は 不明			

(備考) 1 この表は「家計調査」(総務庁統計局)の「4人世帯<有業者1人>年間収入5分位階級別1世帯当りの支出金額, 購入数量及び平均価格」により作成した。

2 支出額には世帯主以外の家族の分も含まれている。

3 年間収入額は「月平均実収入×12」としている。

(出所) 政府税制調査会『我が国税制の現状と課題—21世紀に向けた国民の参加と選択—』平成12年7月

ライフスタイルの為, その数値に信憑性が失われているという問題が存在する。そこで家計調査同様総務省の統計局から示されている小売物価統計調査のデータについて検証を行い, 給与所得控除の実額控除の可能性を検証してみたい。

小売物価統計調査の調査概要は表8に示すとおりであり, 消費者物価指数を始めとする物価に関する資料の作成を目的として昭和25年6月から開始された調査である。平成13年12月現在調査市町村数は167市町村であり, 毎回調査品目として指定した品目, 銘柄について, 調査店舗等で実際に現金販売している平常の状態の小売価格又はサービスの料金を調査価格として調査し, 毎月の収集価格数は, 約248,000価格にもおよぶ。このように毎回定められた商品やサービスについて調査することにより, 物価の把握が可能となるのである。

このような小売物価統計調査により公表されるデータには, 家計調査のように各家庭のライフスタイルは反映されず, 商品やサービスの価格について恣意性が排除された客観的な数値が示されるのである。

そこで表7の試算において利用されたデータのうち, 男性用靴下を対象に小売物価統計調査におけるデータの比較, 家計調査のデータと小売物価調査のデータとの間の差異をここで検証してみたい。

表8 小売物価統計調査の主な調査概要

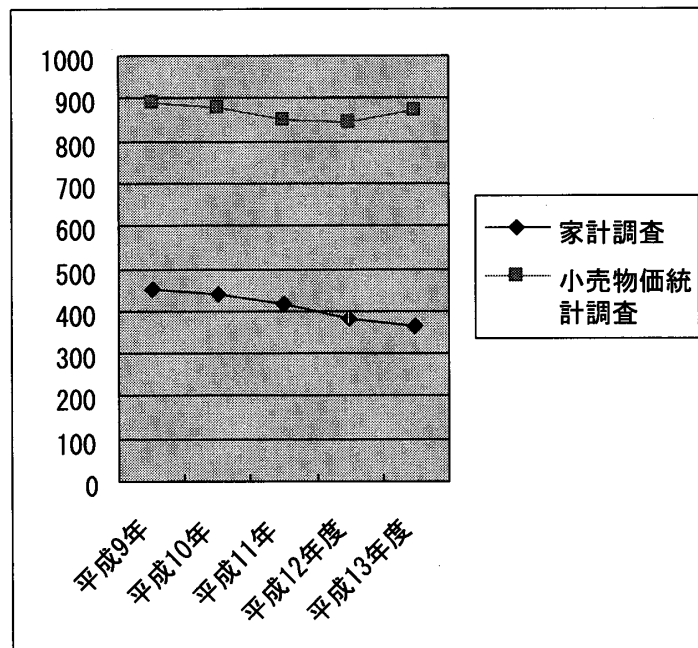
調査の目的と沿革	<p>小売物価統計調査は、国民の消費生活上重要な商品の小売価格、サービス料金及び家賃を全国的規模で小売店舗、サービス事業所、関係機関及び世帯から毎月調査し、市町村別の価格資料を得るとともに、消費者物価指数（CPI）その他物価に関する基礎資料を得ることを目的として、昭和25年6月から実施している。</p> <p>消費者物価指数は、昭和21年消費者価格調査（CPS家計調査の前身）によって調査した実効価格（公定価格とヤミ価格のように二つ以上の価格がある場合に、それぞれの購入数量をウェイトにして平均した価格）を価格資料として作成が開始された。当時、我が国の経済事情は戦後の混乱期にあったが、その後、経済活動が徐々に回復し、消費面の統制も次第に解かれ、日常生活用品の出回りも潤沢になり、価格調査に当たっても、月々一定した銘柄を継続的に小売店舗から調査することが可能となったので、消費者物価指数の価格資料を直接店舗から求める方法に改め、昭和25年6月から小売物価統計調査を統計法に基づく「指定統計第35号」として開始した。</p> <p>調査は、当初都道府県庁所在市（46都市）及び8都市（帯広、高崎、松本、浜松、松阪、防府、今治、都城）で約210品目について行っていたが、その後、調査市町村、調査品目等について改正を加え現在に至っている。調査市町村については、昭和37年7月から郡部を加え、全国的な規模の調査とした。さらに、昭和47年には、沖縄の本土復帰により沖縄県下の5市2町を追加した。その後、数次にわたり調査市町村の追加・廃止を行い（最近では平成12年1月）、現在167市町村となっている。</p> <p>一方、調査結果に関しては従来からの物価指数のほか、個別商品の価格水準についてもますます注目されるようになり、より詳細な資料が要請されるようになった。このため、昭和50年、54年、59年、平成元年、4年、6年、9年、11年、12年に調査品目・銘柄を追加する等の整備拡充を行った。</p>
調査市町村・調査地区	<p>平成13年12月現在、調査市町村数は、167市町村となっている。各調査市町村には、商品の価格及びサービス料金を調査する「価格調査地区」と、借家の家賃等を調査する「家賃調査地区」を設定している。</p>
調査品目	<p>調査品目として指定した537品目、822銘柄の商品及びサービスについて、一定の調査銘柄及び調査単位を指定して小売価格又は料金を調査している。</p> <p>調査品目の一部には、調査市町村内に販売店がないか、あっても出回りが少ないものや継続的に価格が得られないため、調査市町村の人口規模等に応じて調査する品目を定めている。</p>
収集価格数	<p>(1) 価格調査 毎月の収集価格数は、約248,000価格で、各品目について、消費者の購入行動、店舗間の価格のばらつきを考慮して、調査市町村及び品目区分ごとに収集価格数を定めている。</p> <p>(2) 家賃調査 公営家賃…調査市町村内悉皆 民営家賃…各家賃調査地区内における借家世帯を悉皆</p> <p>(3) 宿泊料調査 全国で約540</p>
調査日	<p>毎月12日を含む週の水曜日、木曜日及び金曜日のいずれか1日を調査日として価格又は料金を調査する。ただし、毎月12日を含む週の金曜日（遊園地入園料については日曜日）を調査日とする品目もある。</p> <p>また、生鮮魚介、野菜、果物及び切り花の約45品目については、上旬、中旬及び下旬の3旬別に調査を行い、それぞれ5日、12日及び22日を含む週の水曜日、木曜日及び金曜日のいずれか1日を調査日とし、調査日を含む前3日間の中値を調査する。特例として学校給食費、PTA会費、大学・短期大学・高等学校・中学校授業料、幼稚園の保育料、印鑑証明手数料及び戸籍抄本手数料については、4月及び9月の年2回調査する。宿泊料については、毎月5日を含む週の金曜日（ただし土曜日が休日の場合は、翌週の月曜日）及び土曜日を調査日とする。</p>
調査価格	<p>調査価格は調査店舗等で実際に現金販売している平常の状態の小売価格又はサービスの料金であり、(1)特売期間が短期間（7日以内）の大安売り、棚ざらえ、投売り等による割引価格(2)水害、火災等に起因する一時的な異常価格(3)半端もの、数種の商品を抱き合わせて販売している場合の価格(4)一部顧客との間で一度に大量取引する際の割引価格(5)中古品、せり売り、月賦販売等の価格は調査しない。</p>
調査の流れ	<p>調査の流れは、総務大臣（統計局長）—都道府県知事—統計調査員（指導員）—統計調査員（調査員）—価格報告者となっている。指導員及び調査員数は全国でそれぞれ131人、753人となっている。</p>
平均価格の計算方法	<p>各調査目の月別又は旬別平均価格は、収集価格数の単純算術平均（旬別調査目の月平均価格又は旬別平均価格の単純平均）、年平均は月別平均価格の単純算術平均により算出する。</p> <p>ただし、授業料については、調査学校数が2校以上の場合、各校の授業料にその学生（生徒）数をウェイトとした加算算術平均による。</p>
結果の公表	<p>毎月26日を含む週の金曜日に、当月の東京都区部の品目別平均小売価格（速報値）及び前月の主要71都市の品目別平均小売価格を公表している</p>

（出所）総務省統計局編『小売物価統計調査年報 平成13年』平成14年、日本統計協会、725頁から732頁より筆者作成

まず、小売物価統計調査におけるデータについては、平成13年度の小売物価統計調査「第1表調査品目の月別価格及び年平均価格—県庁所在地及び人口15万以上の市」のデータでは男子靴下（秋冬物）年平均の価格は最も安い価格は宇部市で524円であり、最も高い価格は青森市，高松市，佐賀市で1,050円となっており，その差は2倍となっている。

次に家計調査と小売物価統計調査のデータ比較であるが，家計調査「第17表1世帯あたりの年間の品目別支出金額，購入数量及び平均価格（全世帯）」と小売物価統計調査家計調査「第1表調査品目の月別価格及び年平均価格—県庁所在地及び人口15万以上の市」のうちの東京都区部の価格について，平成9年から平成13年までの5年間のデータを示したものが図1である。この図によるといずれの年度において

図1 家計調査と小売物価統計調査のデータ比較



(出所) 家計調査—総務省統計局編著『家計調査年報 平成13年』日本統計協会，平成14年，「第17表1世帯あたりの年間の品目別支出金額，購入数量及び平均価格（全世帯）」

小売物価統計調査—総務省（総務庁）統計局編『小売物価統計調査年報平成8年』から『小売物価統計調査年報平成13年』日本統計協会，平成10年から平成14年，「第1表調査品目の月別価格及び年平均価格—県庁所在地及び人口15万以上の市」のうちの東京都区部の価格

のデータより筆者作成

も小売物価統計調査の価格は家計調査の価格の約2倍となっている。

さらにここで示される平成13年度家計調査における男性靴下の価格は365.35円であるから、上記に示した小売物価統計調査価格の最も安い市である宇部市では家計調査のデータによる価格の約1.4倍、最も高い市においてはその約2.8倍となっている。

このように異なる目的から示されている家計調査と小売物価統計調査のデータは同じ総務省から示されているデータであるにもかかわらず大きな開きが存在し、どのようなデータを利用して価格を計算するかにより、給与所得控除額に大きな変動を与える。

3 給与所得の必要経費及び家計調査及び小売物価統計調査を利用しての実額控除の検証

理論上可能である給与所得の必要経費実額控除制度化については、本来ならば給与所得の必要経費に係る項目について家事費と区別された項目を決定すべきであるが、この作業には大変な困難を有する。またこれらの項目が仮に決定されたとしても、上記検証で明らかとなったように同じ総務省から示されているデータであっても大きな開きがあり、給与所得の必要経費実額控除のためにどのようなデータのどの数値を利用して計算するかによりその算定額が大きく変動することは明らかである。

結びにかえて

以上、給与所得控除について、現行所得税法における必要経費の意義と給与所得控除のあり方、給与所得控除の沿革と性格、過去の給与所得に関する主な判例、諸外国における給与所得に関する控除の現状、評価の問題から給与所得控除のあり方について検証を試みた。

まず、給与所得と他の所得との関係の検証では、現行所得税法では所得を得るための「必要経費」として控除が認められるものは「所得を得るために実際に支出した費用」であり、原則として費用収益対応の原則が存在し、その費用には「業務関

連性」と「必要性」の2つの要件を満たしていなければならない。また、これらの要件を満たしていても、政令で定める家事費は必要経費からは除かれるとされている。このような要件を見たす「必要経費」は給与所得の中にも存在し、「給与所得を得るために実際に支出した費用」を給与所得控除として控除する実額控除制度の創設も他の所得との検証からは可能である。

次に、政府税制調査会の答申を中心としての給与所得控除の沿革と性格の検証を試みた。政府税制調査会から給与所得控除の性格は「他の所得との負担調整の為の特別控除」としての性格と一時姿を消した時期も有するが「必要経費の概算控除」との性格が示され、給与所得控除の実額控除制度創設の検討も幾度かなされてはいる。しかし、家事費との区別を含めその金額の客観的な測定が困難との理由から、一部は昭和62年に「特定支出控除」としての実額控除は認められているが、大正2年に「勤労所得控除」として導入されて以来本格的に実現されてはいない。そこで給与所得の必要経費実額控除制度は給与所得控除の必要経費という性格にも則し、過去に政府税制調査会においても幾度となく検討されていることから明らかなように、家事費との区分が可能であり、実際に給与所得を得るために支出した費用の客観的測定が可能であるならば、給与所得控除の沿革と性格の観点からも給与所得の必要経費実額控除制度を導入すべきである。

第3の検証として過去の判例から憲法と給与所得控除との関係を検証した。過去の判例からは、憲法について「合理性を有しないと判断されない限り」違憲とはならない。よって、現行所得税法において給与所得に必要経費の実額控除が認められてはいないことは憲法に違反するものではないと同時に、給与所得の必要経費の実額控除制度が「合理性を欠くことがあきらかでなく、公共の福祉にこたえうる」立法であれば憲法に違反するものではない。よって過去の判例からも給与所得の必要経費の実額控除制度の実現は可能である。

第4の検証として主要諸外国における給与所得控除のあり方を検証した。主要諸外国について、イギリスは給与所得の必要経費について実額控除のみ認められており、アメリカ、ドイツ、フランスについては必要経費の概算控除と実額控除の選択が認められている。つまり、今回検証の対象としたアメリカ、イギリス、ドイツ、フランスいずれの国においても給与所得の必要経費の実額控除が認められており、

アメリカでは医療・歯科治療、寄付金といった職務遂行のための費用ではない個人的な経費まで控除の対象としている。このように諸外国との比較においても我が国への給与所得の必要経費の実額控除制度の実現は可能である。

以上4つの側面から検証する限り、給与所得の必要経費について、その費用が「業務関連性」と「必要性」の2つの側面を有する給与所得を得るために直接支出した費用であり、家事費との区分及び客観的な数値での測定が可能であり、「合理性を欠くことがあきらかでなく、公共の福祉にこたえうる」立法が可能であるならば、実額控除制度を設けるべきであると考ええる。

そこで第5の検証において、政府税制調査会が給与所得の必要経費実額控除を検討する際に利用した家計調査のデータとこれと同じ総務省から示されている小売物価統計調査のデータの比較検証を行うことで、給与所得の必要経費につき客観的な数値による算定が可能となるか否かを検証した。ここでは、同じ総務省から示されている僅か2つの統計によるデータの比較であるが、そこに示される数値には大きな開きが存在することが明らかとされた。よって、給与所得の必要経費を客観的に測定する際の数値データとしてどのようなデータを利用するかにより結果は大きく異なり、客観的な測定は困難であることが理解できる。

以上のような検証から、本来ならば、給与所得者の必要経費についてはその項目を厳密に検討し、実額で把握することによる給与所得控除を行うべきであり、客観的な数値により給与所得控除を行うことが第1ではある。しかし、給与所得者が給与所得を得るために実際に支出した必要経費を家事費と厳密に区分することは困難を極め、この区別が困難な故に、現行において給与所得必要経費実額控除の実現には至らないのである。

仮に給与所得の必要経費について家事費との区別が達成されたとしても、Vにおける検証で明らかとされたように「必要経費」の金額を厳密に客観的に測定することは困難であり、幾度も政府税制調査会で検討されているように給与所得に必要経費の実額控除制度を設けることは徴税上の混乱を招きかねないものでもある。つまり、厳密な意味での給与所得の必要経費実額控除制度の実現には大変な困難を有し、長い道のりとなるであろう。

ここで改めて厳密な意味での給与所得の必要経費実額控除制度の代替案となるよ

うな制度を模索したい。山本守之教授は、給与所得控除のもつ性格について着目し、「給与所得控除の性格には一種の把握控除（給与所得者は他の所得に比し性格に把握されやすいので、これを相殺するための控除）も含まれているので、～中略～実額で確定申告をする以上は青色申告特別控除（55万円）を適用してもよいのではないかと考えているが、いかがであろうか。」⁽²⁶⁾

と述べており、この意見に筆者も賛同する。

そこで代替案として、給与所得控除の性格としては消極的になりつつあるが給与所得控除の「把握控除」としての側面を考慮し、「給与所得実額特別控除」として一定額の控除と、現行において給与所得の必要経費として客観的な数値の測定が可能であるとされている「特定支出控除」の5項目とを組み合わせたものを給与所得控除として認めるべきである。ここから始めることで給与所得の必要経費実額控除制度化を実現に移すことが容易に可能となるであろう。さらにこの制度の導入から段階を追い、最終的には給与所得の必要経費として厳密な項目の決定と客観的な数値での把握が可能となる給与所得の必要経費実額控除を完全な制度として実現することを目指すべきである。

この代替案導入の際、「手厚い保護」であるとか「過大な控除」であると悪評の高い、現行の給与所得控除の額を「手厚い保護」であるとか「過大な控除」とならない程度への引き下げを行い、上記控除との選択適用を認めることも同時に認めるべきである。このような制度を認めることにより、給与所得者と事業所得者等の公平もある程度是正され、さらには給与所得者の確定申告を行う機会を増大させることにより政治への参加意欲を向上させることも可能となろう。

(26) 山本守之「山本守之の言いたい放題・書きたい放題 給与所得課税のあり方」『税務弘報』中央経済社、平成14年5月、125頁