

裁決事例研究

(所得税法関係)「非課税所得/通勤手当」人材派遣会社から支払われた給与のうちの通勤費相当額は非課税所得に該当しないとした事例

平成20年6月19日裁決 裁決事例集 No.75 176頁

事実の概要

1. 事案の概要

本件は、人材派遣会社の派遣社員である審査請求人(以下「請求人」という。)が、同社から支払われた給与のうち、請求人が負担した自宅から派遣先までの通勤費相当額は非課税所得に当たるとして、これを給与等の収入金額から除外して給与所得の金額を計算し、源泉徴収税額の還付を求める申告をしたところ、原処分庁が当該通勤費相当額は非課税所得となる通勤手当には当たらないとして所得税の更正処分を行ったのに対し、請求人が同処分の全部の取消しを求めた事案である。

2. 審査請求に至る経緯

- (1) 請求人は、平成16年分及び平成18年分(以下、これらを併せて「各年分」という。)の所得税について、確定申告書に次表の「確定申告」欄のとおり記載して、いずれも平成19年3月13日に源泉徴収税額の還付を求める申告をした。
- (2) 原処分庁は、これに対し、平成19年6月29日付で、各年分の所得税について次表の「更正処分」欄のとおり各更正処分(以下「本件各更正処分」という。)をした。
- (3) 請求人は、これらの処分を不服として、平成19年8月24日に異議申立てをしたところ、異議審理庁は、同年11月20日付でいずれも棄却の異議決定をし、請求人は、同月21日に交付送達によりその決定書謄本の送達を受けた。
- (4) 請求人は、異議決定を経た後の原処分に不服があるとして、平成19年12月21日に審査請求をした。

3. 基礎事実

以下の事実は、請求人と原処分庁の間に争いがなく、当審判所の調査の結果によっても認められる事実であるか、又は、各事実の末尾掲記の証拠により容易に認定できる事実である。

- (1) 請求人は、A社の派遣社員として、平成16年1月1日から同年12月31日まで及び平成18年1月1日から同年12月31日までの各派遣期間(以下「本件各派遣期間」という。)に、P市Q町 - において就業していた(当該各派遣期間ごとに同社が作成した平成19年6月27日付の証明書と題する各書面。以下「本件各証明書」という。)
- (2) A社が、各年分において請求人に対して支払った給与(以下「本件各給与」という。)の額は、平成16年分が 円、平成18年分が 円である。
- (3) 請求人が本件各派遣期間に支出した通勤費として本件各証明書に記載した金額は、平成16年分が347,900円、平成18年分が352,160円である(以下、各金額を「本件各通勤費相当額」という。)

(4) A社は、請求人に対して、本件各給与に加えて、本件各派遣期間の通勤費を別途支給していない(本件各証明書)。

(5) 請求人は、各年分の給与所得の金額の計算上、本件各給与の金額から本件各通勤費相当額を控除した後の各金額を各年分の給与等の収入金額として、所得税法第28条第4項の規定を適用して申告した。

当事者の主張

1. 請求人

次のとおり、A社からの給与のうち、本件各通勤費相当額は非課税とすべきであるから、原処分は妥当を欠くものであり、その全部の取消しを求める。

(1) 非課税所得である通勤手当が給与に含めて支払われているという理由で課税されるのは、課税の公平から考えて妥当ではない。

(2) 通勤手当が別途支給されない派遣労働者が個人負担する通勤費は、給与を得るために必ず発生する必要経費であって、住宅手当の支給もなく、職場から遠い家賃が安く、通勤費の負担が大きい地域に住まざるを得ないという事情の下で、所得の処分と考えるのは無理があるから、税制上、一定の範囲で非課税措置(控除)が認められるのは当然のことである。

(3) 請求人が支払った通勤費には、既に消費税が含まれており、これに更に所得税を課すことは二重課税である。

2. 原処分庁

原処分は、次のとおり適法であるから、本件審査請求をいずれも棄却するとの裁決を求める。

(1) 所得税法第9条第1項第5号において非課税とされる「通常の給与に加算して受ける通勤手当」とは、通常の給与とは別に支給されている場合の通勤手当等を意味すると解されているが、請求人の場合、本件各証明書の記載内容からも明らかとなり、通常の給与とは別に通勤手当等が支給されていないから、本件各通勤費相当額は、非課税となる通勤手当等には該当しない。

(2) 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である旨規定されており、給与所得の金額の計算においては、原則として、実額により収入を得るために要した費用、支出不いし経費を控除することはできないから、請求人の各年分の給与所得の金額の計算上、給与等の収入金額から実額で本件通勤費相当額を控除することはできない。

(3) 請求人の場合、本件各通勤費相当額が、各年分の給与所得控除額をいずれも超えていないから、所得税法第57条の2第1項の規定の適用もない。

(4) 請求人は、本件通勤費相当額に所得税を課すことは二重課税となる旨主張するが、そもそも、消費税と所得税とは課税対象が異なるものであり、二重課税の問題は生じない。

審判所の判断

1. 本件各更正処分について

(1) 判断の理由

所得税法第9条第1項第5号は、通勤者が、その通勤に必要な交通機関の利用等のために支出する費用に充てるものとして通常の給与に加算して受ける通勤手当等のうち、一般の通勤者につき通常必要であると認められる部分として政令で定めるものを非課税とする旨規定している。したがって、通常の給与に加算して通勤手当等が支給されていない場合には、たとえ通勤者が通常の給与のうちから通勤費相当額を負担したとしても、給与所得の金額の計算上、当該通勤費相当額を、非課税所得として給与等の収入金額から除外することはできないと解される。

これを本件についてみると、上記の3の(2)のとおり、請求人は、本件各派遣期間に、A社から本件各給与を受けているところ、上記の3の(4)のとおり、A社は、請求人に対して本件各派遣期間に係る通勤手当等を給与に加算して別途支給していないのであるから、請求人に所得税法第9条第1項第5号にいう「通常の給与に加算して受ける通勤手当」に該当するものがあるとは認められない。この他、本件各通勤費相当額を非課税所得とする規定はないから、これを非課税所得として、各年分の給与所得の金額の計算上、給与等の収入金額から除外することはできない。

(2) 請求人の主張について

請求人は、イ非課税となる通勤手当が給与に含めて支払われているという理由で課税されるのは、課税の公平の点から妥当ではない旨、及び口住居手当等の支給がないため、職場から遠い家賃が安い地域に住まざるを得ず、交通費の負担が重い派遣労働者が自己負担する通勤費は、所得の処分と考えるのは無理があり、税制上、一定の範囲で非課税所得(控除)が認められるべきである旨主張する。

しかしながら、所得税法は、給与所得者が使用者から受ける給付は、すべて給与所得に係る収入金額とするのを原則としており、通勤手当等の使用者が業務の遂行上負担すべき費用として支給する給付のうち、給与と明確に区分して支給され、使用者が実質的な負担者であるとみることができる実費弁償の性格が外見上も明らかなものに限って、非課税所得としている。また、所得税法は、給与所得に係る個々の経費の実額の控除は認めず、飽くまでも収入金額に応じた必要経費の概算控除的性格を有する給与所得控除を原則とし、給与所得控除額を超える所得税法第57条の2第2項に規定する特定支出がある場合には、給与所得控除額に加えて、その超える部分の金額を差し引いて計算すること(特定支出控除)を認めることとしている。

以上のような法令の規定及び趣旨に照らせば、所得税法第9条第1項第5号が定める、通勤手当等が通常の給与に加算して支給されるものには当たらない通勤費相当額を非課税とすることはできないし、給与所得控除及び特定支出控除以外に給与所得の収入金額から通勤費相当額を控除することはできない。

なお、上記イの主張は、通常の給与に加算して受ける通勤手当等のうち、一定のものに限って非課税とする所得税法第9条第1項第5号の規定が、通常の給与に加算して通勤手当が支給される者と通勤手当等の支給がない者を課税上不公平に扱い、不当である旨の主張と、また、上記口の主張は、交通費の負担が重い派遣労働者について、税制上通勤費相当額の控除を認めていない給与所得の金額の計算に関する規定が不当である旨の主張とも解される。しかしながら、当審判所は、原処分庁の行った処分が違法又は不当なものであるか否かを判断する機関であって、その処分の基である法令自体の当否又は合理性を判断することはその権限に属さないから、当審判所で審理することはできない。

したがって、請求人の主張には理由がない。

請求人は、同人が支払った通勤費には既に消費税が含まれており、これに更に所得税を課すことは二重課税となる旨主張する。

しかしながら、所得税の課税対象は個人の所得であり、他方、消費税の課税対象は国内において事業者が行った資産の譲渡及び役務の提供等の対価であって、課税対象が異なることから、二重課

税の問題は生じない。

したがって、この点に関する請求人の主張には理由がない。

- (3) 以上のとおり、請求人の主張にはいずれも理由がなく、本件各通勤費相当額は非課税所得に該当しないから、本件各給与の額から本件各通勤費相当額を控除した金額をもって各年分の給与等の収入金額とすることはできないとした本件各更正処分はいずれも適法である。

2. その他

原処分のその他の部分については、当審判所に提出された証拠資料等によっても、これを不相当とする理由は認められない。

研究... 裁判に反対

1. 争点

本事案の争点は、本件各通勤費相当額は非課税所得となるか否かという点である。請求人は人材派遣会社の派遣社員で、人材派遣会社から支払われる給与は、通勤手当が区分支給されておらず、支給額の中から、本件通勤手当相当額を支払っていた。給与明細の中で通勤手当として区分支給されれば、非課税所得となり、所得税の負担が軽減される。区分支給されない通勤手当は非課税所得とならないのかという問題である。

2. 問題の所在

本事案を考えるにあたり、租税のあり方とはどうあるべきか。租税法の終局的目標は、租税法律主義と租税平等主義の妥当な調和であるということである。また、この審査請求で取り上げられた事案の通勤費は、給与に加算されて支給されようが、されまいが、給与所得者においては、通勤費として費消されており、その点に関しては、経済的実質が同じ取引であるにも拘わらず、税法上別異に取り扱う根拠はいずれにあるのか、以下考察してみたい。

(1) 非課税所得としての通勤費とは何か。

(2) 給与所得者の必要経費はいかにあるべきか。

(3) 所得税法9条1項5号にある「通常の給与に加算して」の規定は、どう解釈・適用すべきか。

3. 非課税所得及び非課税とされる通勤手当について

(1) 非課税所得

所得税法9条に掲げる非課税所得として規定されている所得の性格は、本来は所得であるが社会政策上の配慮や、担税力、少額免除等の理由により課税対象から除くものと、通勤費や資本の払戻などのように本来的に所得としての性質を有しないものが混在している。

(2) 所得税法9条1項5号

所得税法第9条《非課税所得》第1項第5号は、給与所得を有する者で通勤するもの(以下「通勤者」という。)が、その通勤に必要な交通機関の利用又は交通用具の使用のために支出する費用に充てるものとして通常の給与に加算して受ける通勤手当(これに類するものを含み、以下「通勤手当等」という。)のうち、一般の通勤者につき通常必要であると認められる部分として政令で定めるものについては、所得税を課さない旨規定している。

この所得税法9条1項5号の規定は、昭和40年の税制改正により制定され一定限度額の通勤手当について非課税所得としたが、それ以前の最高裁 昭和37年8月10日判決では、「勤労者が勤労

者としての地位に基づき使用者から受ける給付は、すべて給与所得を構成する。通勤手当も給与所得を構成する」としている。

(3) 通勤費が非課税とされる理由

昭和40年の制定以後、平成3年・10年・16年と通勤距離や非課税限度額の上限度等、政令の一部改正があり現在に至っているが、これはさまざまな社会環境により通勤距離が長くなってきていることや、通勤手段が多様化していることの変化に対する対応であり、給与所得に係る非課税所得の規定は、給与所得に関し旅費や通勤費を必要経費として控除を認める代わりにとられた措置であると理解すると、(2)に定める非課税所得は本来課税されるべきではないという所得ということになる。(注1)

4. 給与所得者の必要経費と給与所得控除との関係

(1) 給与所得の意義

所得税法28条1項は、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(以下「給与等」という。)に係る所得をいう。

(2) 給与所得の金額の意義

所得税法28条2項及び3項は、給与所得の金額は、その年中の給与等の収入金額から、収入金額に応じて所定の方法により計算した給与所得控除額を控除した残額である旨規定し、同条第4項は、その年中の給与等の収入金額が660万円未満である場合には、当該給与等に係る給与所得の金額は、前2項の規定にかかわらず、当該収入金額を別表第5「年末調整等のための給与所得控除後の給与等の金額の表」の給与等の金額として、同表により当該金額に応じて求めた同表の給与所得控除後の給与等の金額に相当する金額とする。

(3) 給与所得における所得概念の不明確さについて

給与所得は、収入金額から特別控除を控除したものが「所得」とされるグループに属するが、控除とは所得の一部を様々な政策的理由から課税所得からははずすものであって、給与所得控除もそれにあたると。給与所得控除は法及び改正付則によって収入金額に対する一定の率および額の合計によって算出され、給与所得控除は、あたかも事業所得を算出する際の必要経費控除のような位置づけを与えられている。

しかし、現実には、給与所得者は、確定申告権が制度上保障されていないことの当然の帰結として、必要経費について納税者自らの自主的算定と、実額控除が認められず、必要経費は一方向的に概算控除され、それにつき不服申し立ての権利もない。(総評サラリーマン訴訟最高裁判決文)

給与収入を得るために必要な経費である通勤費が、給与所得控除額に含まれているとすると、通勤費の一定限度額を課税しないとしている規定とが矛盾する。

(4) 大島訴訟最高裁判決からみる給与所得控除(昭和六〇年三月二七日判決 最高裁大法廷 昭和五五年(行ツ)第一五号)

『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事を論ずるのが相当である。しかるところ、給与所得者の職務上必要な諸設備、備品等に係る経費は使用者が負担するのが通例であり、また、職務に関し必要な旅行や通勤の費用に充てるための金銭給付、職務の性質上欠くことのできない現物給付などがおおむね非課税所得として扱われていることを考慮すれば、本件訴訟における全資料に徴しても、給与所得者において自ら負担する必要経費の額が一般に旧所得税法所定の前記給与所得控除の額を明らかに上回るものと認めることは困難であって、右給与所得控除の額は給与所得に係る必要経費の額との対比において相当性を欠くことが明らかであるということとはできないものとせざるを得ない。』

大島訴訟の判決文から読むと、「旅行や通勤の費用に充てるための金銭給付はおおむね非課税所得として扱われている」ことを考慮して考えられていることから、そもそも交通費に関しては非課税所得として捉えられ給与所得から除かれて考えられており、給与所得控除の中には含まれてはいない概念であると考えられる。

また、給与所得控除の位置づけとして『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こと、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。また、各自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もなしとしない。旧所得税法が給与所得に係る必要経費につき実額控除を排し、代わりに概算控除の制度を設けた目的は、給与所得者と事業所得者等との租税負担の均衡に配慮しつつ、右のような弊害を防止することにあることが明らかであるところ、租税負担を国民の間に公平に配分するとともに、租税の徴収を確実・的確かつ効率的に実現することは、租税法の基本原則であるから、右の目的は正当性を有するものというべきである。』とし、本来であれば、給与所得者も事業所得者同様にその所得金額算定方法は同じであるべきであるが、給与所得者は、収入と費用の関連性が間接的かつ不明確であり、給与所得者はその人数が膨大なため、税務執行上、混乱を生じるおそれがあること等により必要経費の実額控除を否定している。しかし、このことで、本件各通勤費相当額を控除することを認めない理由にはならない。なぜならば、本件各通勤費相当額は明確に区分できているからであり、また、事務量の増加を持って、課税上の不平等を放置しておくことはできないと考える。

(5) 非常勤役員等の出勤のための費用

基本通達9 - 5において非常勤の給与所得者に対する通勤手当は、実費支弁的性格であるとして非課税所得扱いとされている。

5. 「通常の給与に加算して」の解釈と適用

(1) 「通常の給与に加算して」とは

通勤手当等が非課税所得であるためには、原処分庁の主張上記の2の(1)のとおり、通常の給与に加算して支給しなければならないのであろうか。

本件通勤費相当額を非課税所得として取り扱えば、請求人の収入金額から控除され、その残額が給与収入となり、その残額から給与所得控除額を控除して所得金額が算出される。それに対し、非課税所得として扱われなければ、本件通勤費相当額は収入金額から控除することは出来ず、本件各通勤費相当額(給与収入が表示されていないので具体的な金額は算定できないが)分、課税所得が多くなり、請求人にとっては、税負担が重くなる。区分支給されているか否かにより、課税上の平等が阻害されることになるが、「通常の給与に加算して」とはどのようなことをいうのか。

この「加算して」とは、例えば、基本給があり、その他の諸手当があり、それとは別に「通勤手当」、「通勤費」、「交通費」というような項目で支給されることを指すと思われる。従って、給与明細書に「通勤手当等」の文言があれば、他に特段の不合理がなければ、「加算して」支給していることとなる。

また、仮に給与明細書に「通勤手当等」の文言がなかったとして、雇用者と通勤者との間に、雇入れ通知書(労働基準法第15条(労働条件の明示)に規定される書類)等により、時給750円と、通勤手当として50円を加算して800円と明示されていたら、給与明細上は時給800円と記載されていたとしても、雇入れ通知書により区分されているので「加算して」に該当すると言えるのだろうか。

平成13.11.15判決では、「請求人とB、C社の間においては、いずれも通勤手当を支給する旨の契約が存在せず、同人はいずれからも通勤手当の支払いを受けていない」として、請求は棄却されている。

(2) 「通常の給与に加算して」あれば、問題は無いのか

給与所得者は一定の勤務場所にその居宅から通勤をして勤務をするのが通常である。給与に加算して

支払われる通勤手当の非課税限度額は「通勤手当の非課税額の一覧表」から通勤距離・通勤手段により算定されており、実務上も距離を実測した上で支払者は金額を決定している。仮に派遣労働者と派遣元との雇用契約の中に、給与に加算して支払われる通勤費があったとして、その通勤手当の合理的な理由は、何をもってなされるのか。派遣労働者は、派遣元と雇用契約を締結し、勤務先である派遣先へ通勤することになり、その勤務期間は、まちまちである。従って、通勤費用も一般の給与所得者は、毎月一定金額（交通機関を利用する場合も交通用具を利用する場合も）であるのに対し、派遣労働者は短い期間で派遣先が変わるので通勤費用が一定していないはずである。

そのような派遣労働者の特殊性を考慮すれば、直接的に要した費用を通勤費として非課税所得にすることの合理性の方がより差別の無い所得課税であると考えられる。

(3) 「通常の給与に加算して」の規定は、証明責任の転嫁か

通勤費が、本来的に課税の対象外としての所得であるとすれば非課税所得でないことの主張・立証責任は課税庁にある。

しかし、最高裁昭和37年8月10日判決では、「勤労者が勤労者としての地位に基づき使用者から受ける給付は、すべて給与所得を構成する。」とし、更に「(通勤費の)支給のない勤労者とその支給のある勤労者との間に税負担の相違があるのは、むしろ当然であって、通勤費の支給を給与と解し、勤労者の所得の計算をしたのは正当である。」としている。このように解すると課税対象となる所得から、所得税法9条1項5号の規定により非課税所得とするとみれば、その証明責任は納税者に転嫁される。

これらから、同規定は非課税所得の証明責任を納税者側に負わせた規定と見ることが出来るのではないか。本来的に所得ではない通勤費を、恩恵的に非課税所得とするための過重な要件である。このため経済的実質が同じ取引を、別異に扱うという不合理を招来している。

結論

1. 経済的実質主義

松澤智教授によると「法的基準説による実質主義は、課税取引の形式と実質が異なっているときは、法形式は尊重するが、私法上の形式と異なる経済的効果を期待することが明らかであり、その効果の発生が客観的に認められる場合には経済的実質に従い判断するものである。」(注2)とされており、請求人が支払った通勤費は、支給の法形式如何に拘わらず、その実質において給与収入金額を得るための必要な経費としての性格を失うものではないという観点に立てば、非課税所得とされるべきである。

2. 年末調整の違憲性

所得税は、納税者が自ら納付すべき税額を算定し申告・納税することにより確定させる「申告納税制度」を原則とし、この申告権は給与所得者にも等しく与えられているはずである。所得税法121条(確定所得申告を要しない場合)の規定を以て申告権を否定されてはならない。(注3)

給与所得の受給者が、誤りのある源泉徴収税額の清算調整を確定申告においてすることが出来るか、ということについて、最高裁平成4年2月18日判決では、「受給者がその未徴収の所得税を納付し、また、誤りのある源泉所得税の徴収額を確定申告において最終的な清算調整として申告することは許されない。」とし、源泉所得税の徴収・納付に不足がある場合には、支払者は受給者に求償すべきものとし、また、誤りがあるときは、受給者は、支払者に対し謝って徴収された金額の支払を直接に請求するとしているが、本判決では最高裁判決に拘らず実体的に審査されていることは評価されるが、給与所得者の申告権を明確にすべきである。

おわりに

租税の基本理念は、租税正義である。租税正義実現のための原則が、租税法律主義と租税公平主義である。昭和37年8月10日最高裁判決（通勤費は給与所得に含まれる）が契機となり、昭和40年の通勤費の非課税規定が制定されたと思われる。また、大島訴訟が契機となり、所得税法57条の2「給与所得者の特定支出の控除の特例」が創設された。このように社会・経済の変化に対応して税法が遅まきながら改正はされているものの、社会・経済の動きに追いつけない状況がある。租税法律主義を楯に取り、条文に記載が無いことにより課税当局は動けないとして、租税公平主義が置き去りにされているのではないだろうか。

大島訴訟が、提訴されてから四十数年が経とうとしている。事業所得者の必要経費と給与所得者の給与所得控除の関係は、常に問題視されている。大島訴訟の判決理由二の二の（3）にある「...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こと、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。...」ことは、今や電子申告により解消されると思われる。

現在の日本では労働者の3人に1人が非正規雇用として仕事をしており、本件請求人と同様な派遣労働者が増加している社会的現象及び年末調整事務のプライバシー問題も近年急浮上しており、給与所得者の租税確定手続きにつき、昭和24年のシャープ勧告に立ち帰り、直接要した費用を自ら計算し申告（申告の基となる資料提出を含む）・納税出来る本来の申告納税制度が行われるものであってほしいと思う。

（注1） 税法 清水敬次

（注2）新版 租税実体法 松澤 智

（注3）租税手続法 松澤 智