

税法入門

第39回 サラリーマン税金訴訟(大島訴訟)

税務特別委員会委員長 脇谷 英夫 (51期)

事案

Xは大学教授であったが、昭和39年中に、給与収入170万7090円及び雑収入5万0955円の収入があった。

旧所得税法の規定により、Xには確定申告義務があったが、Xは確定申告をしなかった。

そこで、Y税務署長は昭和40年10月22日、Xの昭和39年度分所得税について所得税決定及び無申告加算税の賦課決定をした。

Xはこれを不服として、異議申立て、審査請求を経由した上で、提訴した。京都地裁、大阪高裁はいずれもXの主張を認めなかったため、Xは上告した。

争点

経費の控除に関して、事業所得者と給与所得者とを区別することの合憲性

判旨

●最高裁昭和60年3月27日判決(判時1149・30)

1. 結論

上告を棄却

2. 理由

(1) 給与所得者は、事業所得者等と異なり、自己の計算と危険とにおいて業務を遂行するものではなく、使用者の定めるところに従って役務を提供し、提供した役務の対価として使用者から受ける給付をもってその収入とするものであるところ、右の給付の額はあらかじめ定めるところによりおおむね一定額に確定しており、職場にお

ける勤務上必要な施設、器具、備品等に係る費用のたぐいは使用者において負担するのが通例であり、給与所得者が勤務に関連して費用の支出をする場合であっても、各自の性格その他の主観的事情を反映して支出形態、金額を異にし、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ず、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のが一般である。

その上、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。

(2) 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。

- (3) 以上のとおりであるから、旧所得税法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前記の区別は、合理的なものであり、憲法14条1項の規定に違反するものではないというべきである。

コメント

1. 所得税法は、所得が、その性質や発生の態様によって担税力が異なるものであることから、所得をその源泉ないし性質によって10種類に区分し、それぞれの担税力に応じた計算方法を定め、また、その態様に応じた課税方法を定めている。

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」(所得税法28条1項)のことをいう。

これについて、最高裁昭和56年4月24日判決(判時1001・24)は、弁護士の顧問料収入の所得区分が争われた事件において、給与所得について「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」をいうと判示している。

2. 給与所得の課税所得は、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されている(同条2項)。

ここにいう給与所得控除額は収入金額の一定の割合で計算される。例えば、収入金額が180万円以下である場合は当該収入金額の100分の40に相当する金額(当該金額が65万円に満たない場合には、65万円)というように計算される。

この給与所得控除はいわば概算控除であり、給与所得者が現実に支払った経費の実額控除ではない。

本件訴訟において、納税者は給与所得に係る課税関係規定は、事業所得者等の他の所得者に比べて給与所得者に対し著しく不公平な所得税の負担を課し、給与所得者を差別的に扱っているから、憲法14条1項の規定に違反し無効であるとの主張を展開し、その根拠の1つとして、事業所得者等については実際に要した金額による実額控除を認めているのに対し、給与所得者については、必要経費の実額控除を認められていないことを挙げた。

しかし、前述のとおり、最高裁は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別は合理的と判断したため、今日でも給与所得者の経費は概算控除とされている。

3. もっとも、昭和62年の税制改正において、実額控除に代わる制度として、特定支出控除制度(57条の2第1項)が導入されている。

特定支出控除制度とは、居住者が各年において特定支出をした場合において、その年中の特定支出の額の合計額が給与所得控除額を超えるときは、その超過部分をさらに控除することを認める制度のことである。

ここにいう「特定支出」とは、①一般の通勤者として通常必要であると認められる通勤のための支

出、②転勤に伴う転居のために通常必要であると認められる支出のうち一定のもの、③職務に直接必要な技術や知識を得ることを目的として研修を受けるための支出、④職務に直接必要な資格を取得するための支出、⑤単身赴任などの場合で、勤務地と自宅の間の旅行のために通常必要な支出のうち一定のものをいう(同条2項各号)。

この特定支出控除は、支出を給与の支払者が証明したものに限られ、かつ、確定申告を必要とする。

なお、従前は個人事業者が「法人成り」をした場合、経費が法人の損金と個人事業者の給与所得控除の双方から控除されていることが問題となっていたが、平成18年改正において、特定支配同族会社について業務主宰役員の給与所得控除が損金不算入になった(法税35 I, 令72の2 I)。

4. 注意すべき点は、特定支出控除は、給与所得控除でカバーできない場合にのみ利用できる制度にすぎないことである。

つまり、特定支出控除とその他の経費とを合計して給与所得控除額を超過していても、特定支出

控除額が給与所得控除額を超過していなければ、合計した場合の超過額は控除が認められないことになってしまうのである。

このようなこともあり、実際に特定支出控除が利用できる納税者は数人とも言われている。

5. なお、この判決は、租税法の定立については、裁判所は基本的にはその裁量的判断を尊重せざるを得ないとのスタンスに立ち、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、当該立法において具体的に採用された区別の態様が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とはできないものと解するのが相当であると判示している。

このような裁判所の姿勢については批判がある。

参考文献

○租税判例百選(第4版)有斐閣 解説 金子宏