

論文

給与所得控除額の研究

消費税率改正に伴う一考察

藤 浪 英 也

A Study of payroll deduction

FUJINAMI Hidenari

目次

- I. はじめに
- II. 所得税法における所得分類と所得金額の計算
 1. 所得分類
 2. 所得金額の計算方法（控除と必要経費の意義）
- III. 判例等に見る給与所得控除額の意義
 1. 判例
 2. 政府税制調査会 基礎問題小委員会
 3. 平成23年度 税制改正大綱 内閣府
 4. 論点整理
- IV. 消費税課税の概要と消費税率改正の概要
 1. 消費税課税の概要
 2. 消費税率改正についての検討

V. 消費税率改正に伴う給与所得控除額改訂の必要性について

1. 消費税率改正に伴う特定支出控除額への影響
2. 概算控除額改正の是非

VI. まとめ

I. はじめに

平成24年度において大幅な消費税率改正が行われた。消費税は最終消費者に転嫁されるものであるが、この税率改正は市民生活に大きな影響を与えるものである。

本稿は所得税法における給与所得者に対する給与所得控除額の考察を通して、消費税率改正に伴う給与所得者控除額改正の必要性および改正が必要である場合には、その適正改正額について検討するものである。

II. 所得税法における所得分類と所得金額の計算

1. 所得分類

所得税法においては所得を10通りに分類し、それぞれ所得金額の計算方法を定めている。ここでは、所得税法における所得の捉え方を、所得税法第21条から始まる諸条文に照らし検討してみることとする。

所得税法第21条においては所得税額の計算の順序について述べており、各種所得の金額の計算において、所得を10通りに分類して計算することを定めている。

同条文では「居住者に対して課する所得税の額は、次に定める順序により計算する。」とし、各種所得の金額の計算の規定により、その所得を利子所得、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、譲渡所得、一時所得又は雑所得に区分し、これらの所得ごとに所得の金額を計算する事としている。その後、これらの所得金額を基礎として、

損益通算及び損失の繰越控除の規定により総所得金額、退職所得金額及び山林所得金額を計算することとなる。

これらの所得を分類すると下記の表のようになる。

	経常的	臨時一時的
不労所得	利子所得 配当所得 不動産所得	譲渡所得 一時所得
勤労所得	事業所得 給与所得 雑所得	退職所得 山林所得

我が国の所得税法は包括的所得概念による課税を基本概念としているが、この所得の分類は、所得概念によるものと考えられる。つまり反復継続的に発生する所得と非継続的な所得や長年の収益の発現が一時に発生する所得については、暦年単位課税による担税力の相違を生じるので、これに応じた計算方法を採用しているためと考えられる。

2. 所得金額の計算方法（控除と必要経費の意義）

各種所得の金額を計算する場合において、収入金額から控除される金額に、概算的に計算され控除されるものと、収入金額に対応する費用¹⁾を必要経費として控除するものがある。ここでは、各種所得の金額の計算方法を検証し、これらの意義の違いについて考察してみる。

1) 費用収益対応の原則により、売上などの収益に対する売上原価のように直接対応関係にあるもの、減価償却費などのように期間対応するものなどがある。

(1) 給与所得の金額の計算方法

所得税法28条において、給与所得とは、「給与等」に係る所得をいうものとされ、ここに「給与等」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をいうものとされている。

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²⁾を控除した残額³⁾とする。この給与所得控除額は、給与等の収入金額に応じ控除額が定められている。

①収入金額が180万円以下である場合

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）

②収入金額が180万円を超え360万円以下である場合

72万円と当該収入金額から180万円を控除した金額の100分の30に相当する金額との合計額

③収入金額が360万円を超え660万円以下である場合

126万円と当該収入金額から360万円を控除した金額の100分の20に相当する金額との合計額

④収入金額が660万円を超え1000万円以下である場合

186万円と当該収入金額から660万円を控除した金額の100分の10に相当する金額との合計額

⑤収入金額が1000万円を超える場合

220万円と当該収入金額から1000万円を控除した金額の100分の5に相当する金額との合計額

これらは給与収入に対応関係にある経費としての実額計算ではなく、概算控除額であり、支出の状況を考慮せずに計算されるものである。

この点が一時所得の金額の計算とは異なるものである。

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

2) 私論としては、控除とは収益に対して対応関係のないものと考えている。

3) 残額とは、正の金額である。

を得るために支出した金額（その収入を生じた行為をするため、又はその収入を生じた原因の発生に伴い直接要した金額に限る。）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、規定されている。つまり一時所得の収入金額から控除されるものは、直接対応する経費なのである。ここに一時所得とは、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ものとされている。なお、一時所得の特別控除額は、50万円（同項に規定する残額が50万円に満たない場合には、当該残額）である。

（２）給与所得者の特定支出の控除の特例

所得税法第57条の2において給与所得者の特定支出の控除規定が定められている。これは後述する「大島訴訟」により新たに加えられたものである。なお、この「大島訴訟」については後に詳しく述べることとする。

この規定は、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」の額の合計額が前述した給与所得控除額を超えるときは、その給与所得控除後の残額から、その超える部分の金額を控除した金額とすることができる。ここに「特定支出」とは、居住者の次に掲げる支出をいう。ただし、その支出につき給与等の支払者により補てんされる部分があり、かつ、その補てんされる部分につき所得税が課されない場合における当該補てんされる部分を除く事とされている。

①. その者の通勤のために必要な交通機関の利用又は交通用具の使用のための支出で、その通勤の経路及び方法がその者の通勤に係る運賃、時間、距離その他の事情に照らして最も経済的かつ合理的であることにつき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支出

②. 転任に伴うものであることにつき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転居のために通常必要であると認められる支出として政令で定めるもの

③. 職務の遂行に直接必要な技術又は知識を習得することを目的として受講する研修（人の資格を取得するためのものを除く。）であることにつき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のための支出

④. 人の資格（弁護士、公認会計士、税理士その他の人の資格で、法令の規定に基づきその資格を有する者に限り特定の業務を営むことができることとされるものを除く。）を取得するための支出で、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

⑤. 転任に伴い生計を一にする配偶者との別居を常況とすることとなった場合その他これに類する場合として政令で定める場合に該当することにつき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場合におけるその者の勤務する場所又は居所とその配偶者その他の親族が居住する場所との間のその者の旅行に通常要する支出で政令で定めるもの

以上のものが給与所得にかかる「特定支出」である。なお、平成25年分の所得税から、その年の「特定支出」の額の合計額が給与等にかかる収入金額が1500万円以下の場合は、その年の給与所得控除額の2分の1、1500万円を超える場合は125万円を超える場合は、その超える金額を給与所得控除額に加算されることとなる。

（3）退職所得控除額について

ここで退職所得及び退職所得控除額について考察してみることにする。

退職所得とは、所得税法第30条において「退職手当等」に係る所得をいうものとされており、ここに「退職手当等」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をいう。

また退職所得の金額は、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2分の1に相当する金額とする。

ここにいう退職所得控除額は、勤続年数に応じ勤続年数が20年以下である場合は40万円に当該勤続年数を乗じて計算した金額とし、勤続年数が20年を超える場合は80万円と70万円に当該勤務年数から20年を控除した年数を乗じて計算した金額との合計額とされる。なお、この規定により計算した金額が80万円に満たない場合は80万円とされる。また、障害者になったことに直接基因して退職したと認められる場合で、政令で定める場合はこれらの金額に100万円を加算した金額となる。

退職所得控除額は、単純に勤続年数のみを基準に控除額が計算され、退職所得にかかる収入金額に対する経費性を有することは考慮されておらず、収入金額との対応関係を考察することはできない。

(4) 必要経費について

不動産所得、事業所得、山林所得及び雑所得については必要経費の規定がある。

所得税法第26条において、不動産所得とは、「不動産等」の貸付けによる所得（事業所得又は譲渡所得に該当するものを除く。）をいうものとされ、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である。

また事業所得は、同法第27条において農業、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（山林所得又は譲渡所得に該当するものを除く。）をいい、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。

山林所得とは、同法第32条により、山林の伐採又は譲渡による所得をいう。山林をその取得の日以後5年以内に伐採し又は譲渡することによる所得は、山林所得に含まれず、事業所得、譲渡所得または雑所得とされ

る。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。この特別控除額は、50万円または当該残額である。

次に雑所得について検討してみることにする。雑所得は、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、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。この雑所得には、収入金額から控除するものとして、公的年金⁴⁾にかかる規定と公的年金以外に対する規定がある。

公的年金にかかる雑所得については、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とし、公的年金等に係るものを除く雑所得については総収入金額から必要経費を控除した金額となる。

この規定からわかるように収入金額に対応する費用性のあるものは必要経費として控除されることとなり、公的年金に対する控除のように、収入に対する費用性の対応関係のないものは、担税力を考慮する観点から概算額的な控除を行うものと考えられる。

Ⅲ. 判例等に見る給与所得控除額の意義

それでは、給与所得控除額の費用性について、大島訴訟並びに平成17年6月政府税制調査会『個人所得課税に関する論点整理』および平成23年度税制改正大綱から給与所得控除額の意義について考察を加えてみたい。

1. 判例からみる給与所得と給与所得控除額の意義

(1) 大島訴訟 第一審判決

ここでは、京都地方裁判所 昭和41年（行ウ）第10号 昭和49年5月30日判決文を引用して考察を試みる。

4) 所得税法が改正され、公的年金が雑所得に該当することにされたため、これに伴い公的年金控除制度が設けられた。

[30] 以上の事実が認められる。右認定の事実によれば、左の事実を認めることができる。

[1] まず給与所得控除制度の趣旨は、次の4つの内容、すなわち、

- 1 給与所得には、その給与収入を得るために必要な経費というものが存在するのでその必要経費を概算的に控除する（必要経費の概算控除）、
 - 2 給与所得は、利子、配当所得および事業所得等に比べて、一般的に、担税力に乏しいのでこれを概算的に調整する（担税力の調整）、
 - 3 給与所得の捕捉率とその他の申告所得の捕捉率との間にはある程度の格差が存在するので、これを概算的に調整する（捕捉率の格差の調整）、
 - 4 給与所得は、その他の申告所得に比べて平均約5ヶ月程度早期に所得税を納付しているので、この間の金利差を概算的に調整する（金利調整）、
- という4つの内容を含み、これらが総合されてその趣旨をなしているものと認められる。

[2] そして、右のとおり、給与所得控除制度の趣旨には、給与所得の必要経費の概算控除という内容が含まれているものと認められるが、同制度の趣旨には、そのほか、給与所得の担税力の概算的調整、捕捉率の格差の概算的調整および金利差の概算的調整という3つの内容も含まれており、以上の4つの内容が総合して給与所得控除制度を形づくっているため、必要経費の概算控除分が給与所得控除制度の中にどのようにして織り込まれ、給与所得控除額のうちのいかほどの割合（ないし金額）を占めているのかは必ずしも明確に画定されていない。しかしながら、所得税の課税は、収入金額ではなく、それから必要経費を控除した純所得を基礎にしてなされることが所得税の本質的要請であるので、所得税法上、給与所得についてもこの点は最大限の考慮が払われているものと考えられる（なお、給与所得控除額が収入金額の増加に伴い4段階で逡増しているのは、主に、給与収入の増加に応じて必要経費も一般的に増加すると考えられるのを反映してと認められることは前叙のとおりである。）のに対し、給与所得の担税力が利子、配当所得や事業所得等に比べて一般的に弱いというも

のその計数的格差は不明であり、しかも、給与所得の担税力の弱さに対する考慮はわが国の給与所得控除制度の沿革上は重要な意義を占めてきたものであつたが、これはあくまで沿革的事実にすぎなく、かえつて、給与所得の担税力の弱さの主因が前叙のとおり給与所得の勤労的性質ないし非継続性にあるとすれば、農業所得や零細小規模の事業所得についてもほぼ同様の事情を窮知できるのにこれらの所得の担税力の弱さを考慮している制度は所得税法上格別存在していないことなどを照らし考えると、一般的には、給与所得の担税力の弱さを立法上考慮するのは極めて適切であるとしても、給与所得控除制度の中に織り込まれている給与所得の担税力の調整分を余りに重要視するのは必ずしも相当ではないと考えられ、また、給与所得と他の申告所得との間の捕捉率に格差が存在するとしても、その具体的、計数的度合は不明であるばかりでなく、所得の捕捉率の問題は、後にも述べるとおり、本来単なる税務行政執行上の事実上の問題にすぎないと考えられるので、これまた所得税法上、この所得の捕捉率の格差の存在を考慮するのが適切であるとしても、給与所得控除制度の中に織り込まれている捕捉率の格差の調整分を余りに重要視するのは必ずしも相当ではないと考えられ、さらに、給与所得者が源泉徴収納税により被ることのあるべき金利上の損失は、前叙のとおり、かなり僅少な額にとどまると認められるので、結局、給与所得控除制度の趣旨の中において、給与所得の必要経費の概算控除分はその主要な地位ないし部分を占めているものと認めるのが相当である。

[150] 思うに、民主政治の下では、国民は国会における代表者を通じて自ら国費を負担することが根本原則であつて、国民はその総意を反映する国会における租税立法に基づいて納税の義務を負うとともに、その反面において、国民は法律の規定に基づくことなしには課税されないものであつて、この原則を一般に租税法律主義という。すなわち、租税法律主義とは、租税が国民の財産権に重大な影響を及ぼすのに鑑み、課税要件や徴税手続等を法律によつて規定し、もつて税務当局の恣意的な徴税がなされる

のを排除して国民の財産権が侵害されないようにしようとするものであり、わが憲法30条が「国民は、法律の定めるところにより、納税の義務を負ふ。」と定め、同84条が「あらたに租税を課し、又は現行の租税を変更するには、法律又は法律の定める条件によることを必要とする。」と規定しているのは、この原則を宣明しているものといえる。しかして、日本国憲法の下では、租税の種類、根拠はもとより、納税義務者、課税物件、課税標準、税率等の課税要件および納税の時期、方式等の徴税手続はすべて法律をもつて定めることを必要とすると解すべきであり、また、前示租税法律主義の趣旨によれば、租税に関する法律の規定はできる限りその意義が明確に規定されることを要請されるものといえる。しかしながら、それと同時に、租税法律主義の原則は、それ以上に進んで、租税法のある条項なり制度それ自体の意義をこえ、該条項ないし制度の拠つている理論的根拠ないし内容までが一義的に明確なものであることまでを要求するものではないというべきである。

[151] そこで、原告のこの点に関する主張を検討するに、まず法9条1項5号の規定（給与所得控除制度）は、前叙（第二、一、（一））のとおり、給与所得金額の算定方法をその年中の収入金額から当該収入金額に応じて4段階に分けられた一定額を控除して算定すると定めるものであつて、その意義は一義的で極めて明確である。ただ、前記認定のとおり、給与所得控除制度は、その理論的根拠、すなわち趣旨として、給与所得の必要経費を概算的に控除すること、給与所得の担税力が資産所得や事業所得に比べて弱いことを概算的に考慮すること、給与所得の捕捉率は申告所得の捕捉率より高く両者の間にはある程度の格差が存在するのでこれを概算的に考慮すること、および、給与所得の源泉徴収による、事業所得等の所得と比べた場合の早期納税に基づく金利上の差額分を概算的に考慮するという4つの内容を総合的に包含し、そのため、右の4つの内容が法所定の給与所得控除額の中においてどのように配分され、または、いかなる割合ないし

数額を占めているのかは、具体的に、計数的には必ずしも明白ではない状態である（ただし、必要経費の概算控除分が給与所得控除制度の主要な地位ないし部分を占め、また、金利差の調整分は比較的僅少な額に止どまると認められることは前記判示のとおりである。）。

[152] しかしながら、給与所得控除制度の理論的内容としていかなるものが含まれ、また、給与所得控除制度の趣旨を構成する個々の内容が法所定の給与所得控除額のかいほどを占めるかなどということは、租税債務の成立変更消滅という課税要件に関する事項ではなく、単に給与所得控除制度の拠っている理論的根拠ないし内容に関する事項にすぎないと解すべきであるから、租税法律主義の下においても、具体的、計数的に明確にされることを要しないものと解するのが相当である。したがって、給与所得控除制度の趣旨が一義的でなく、また、それに含まれる4つの内容がそれぞれ法所定の給与所得控除額のうちのかいほどの割合ないし数額を占めるかが計数的に明確でないとしても、法9条1項5号の規定は、該条項それ自体の意義は前示のとおり一義的で極めて明確なので、租税法律主義に反しないというべきである。他に、法9条1項5号の規定が租税法律主義に違反するとの主張、立証はない。

(2) 最高裁判所 大法廷 上告棄却昭和60年3月27日

(三) 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。

(四)そして、右目的との関連において、旧所得税法が具体的に採用する前記の給与所得控除の制度が合理性を有するかどうかは、結局のところ、給与所得控除の額が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有するかどうかにかかるといえることができる。もつとも、前記の税制調査会の答申及び立法の経過によると、右の給与所得控除は、前記のとおり給与所得に係る必要経費を概算的に控除しようとするものではあるが、なおその外に、

(1) 給与所得は本人の死亡等によってその発生が途絶えるため資産所得や事業所得に比べて担税力に乏しいことを調整する、

(2) 給与所得は源泉徴収の方法で所得税が徴収されるため他の所得に比べて相対的により正確に捕捉されやすいことを調整する、

(3) 給与所得においては申告納税の場合に比べ平均して約五か月早期に所得税を納付することになるからその間の金利を調整する、

との趣旨を含むものであるというのである。しかし、このような調整は、前記の税制調査会の答申及び立法の経過によっても、それがどの程度のも

のであるか明らかでないばかりでなく、所詮、立法政策の問題であって、所得税の性格又は憲法一四一条一項の規定から何らかの調整を行うことが当然に要求されるものではない。したがって、憲法一四一条一項の規定の適用上、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。

(五) 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、憲法一四一条一項の規定に違反するものではないというべきである。

2. 政府税制調査会 基礎問題小委員会平成17年6月21日

『個人所得課税に関する論点整理』

雇用関係の有無だけをもって給与所得者と個人事業者を比較し、その置かれた立場の強弱を一律に論ず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、従来より、給与所得者にかかる「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して整理されてきた。

3. 平成22年12月16日閣議決定 平成23年度税制改正大綱 内閣府

平成23年度税制改正大綱における「改革の取組み」において給与所得控除について触れている部分がある。

イ 給与所得控除の見直し

給与所得控除については、「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」（以下「他の所得との負担調整」といいます。）の二つの性格を有しているものとされています。しかし、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で、「他の所得との負担調整」を認める必要性は薄れてきているのではないかと考えられます。また、現在の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一方、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、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ます。このため、給与所得控除の二つの性格について、各々2分の1であることを明確化した上で、格差是正、所得再分配機能の回復の観点から、過大となっている控除を適正化するための見直しを行うとしている。

4. 論点整理

ここでは、それぞれの論点を整理してみる。

まず（1）大島訴訟 第一審判決（京都地方裁判所 昭和41年（行ウ）第10号 昭和49年5月30日判決）では、給与所得控除額の趣旨については、必要経費の概算控除、担税力の調整、捕捉率の格差の調整、および金利調整、の4つがあり、この4つの内容が総合して給与所得控除制度を形づくっているため、必要経費の概算控除分が給与所得控除制度の中にとどのようにして織り込まれ、給与所得控除額のうちのかほどの割合（ないし金額）を占めているのかは必ずしも明確に画定されていないが、必要経費

の概算控除はその主要な地位ないし部分を占めているものと認めるのが相当である。しかし、個々の内容が法所定の給与所得控除額のかほどを占めるかなどということは、単に給与所得控除制度の拠っている理論的根拠ないし内容に関する事項にすぎないと解すべきであるから、租税法律主義の下においても、具体的、計数的に明確にされることを要しないものと解するのが相当であると述べ、具体的な構成割合は述べていない。

次に同裁判の最高裁の判断は、「給与所得控除は、給与所得に係る必要経費を概算的控除、担税力の調整、捕捉率の調整、早期納付による金利調整、との趣旨を含むものであるとしている。しかし、このような調整は、当然に要求されるものではない。したがって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。」としている。

これらの判決から、給与所得控除額は勤務に伴う必要経費の概算額が主たる部分であるとしているが、具体的な構成割合については述べていない。

また平成17年6月21日 政府税制調査会 基礎問題小委員会の『個人所得課税に関する論点整理』においては、給与所得控除額は、給与所得者にかかる「勤務費用の概算控除」のほか、「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いると述べているが、やはりその構成割合などについては触れていない。しかし、平成22年12月16日に閣議決定された平成23年度税制改正大綱は、同じように給与所得控除について「勤務費用の概算控除」と「他の所得との負担調整」の二つの性格を有することを述べるとともに、給与所得控除の二つの性格について、具体的な数値を挙げ、それらが各々2分の1であることを述べている。しかし、その根拠については触れていない。また、この中で必要経費と指摘される支出は給与収入の約6%と述べている。つまり、現行所得税法における給与所得控除額はその2分の1が勤務費用の概算控除額であることを明言しているのである。

IV. 消費税の概要と消費税率改正案について

1. 消費税課税の概要

消費税は、国内において事業者が事業として行った資産の譲渡および貸付け並びに役務の提供に伴う課税売上に対して消費税を徴収し、課税仕入れに伴い支払った消費税との差額を納付するものであるが、給与はこれにより不課税取引とされている。

消費税は最終消費者が負担することになるが、家計が最終消費者で給与所得者は原則的には最終消費者ではない。このため、給与所得者が支払った消費税額は、最終消費者である家計に転嫁すべきであって、概算的な控除額を計算する給与所得控除額は消費税率に連動して改正されなければならないことになる。

2. 消費税率改正についての検討

今回改正された消費税率の改正は2段階にわたって行われるもので、平成26年4月1日より消費税率は6.3%となり、これに伴って地方消費税も1.7%に引き上げられ合計8%となる。その後平成27年10月1日から消費税率は7.8%となり、これに伴って地方消費税は2.2%に引き上げられ合計10%となる。給与収入には消費税は課税されないため、事業所得者と異なり給与所得者は給与収入に消費税が加算されないため、収入額には変化はない。

V. 消費税率の改正に伴う給与所得控除額の改定の必要性について

1. 消費税率改正に伴う特定支出控除額への影響

消費税率が改正された場合には、当然のことながら特定支出控除額のうち課税資産の譲渡等に該当する課税仕入れがあれば消費税率改正の影響

を受けることとなる。

2. 概算控除額の改定の是非

(1) 概算控除額改定の必要性

消費税は転嫁され最終消費者が負担することになるのだが、給与所得控除は給与収入に対する勤務費用の概算控除であり、給与所得に対する必要経費を実額計算すると、「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つてかえつて租税負担の不公平をもたらすおそれもなしとしない。」ので概算控除によっているのである。すなわち、給与所得控除の本質は給与所得の必要経費である。それであれば、消費税率改正が行われた場合には、特定支出控除との均衡性を考える上でも、概算控除額の改正は必要であることになる。

(2) 適正改定額の検討

それでは、消費税率が改正された場合、給与所得控除額はどの程度増額されるべきであろうか。

前述した平成23年度税制改正大綱の中に記述されていたとおり、現行給与所得控除額の2分の1は勤務費用であるとしたら、その額に対する消費税率増税分が適正改定額となるであろう。しかし、現行の給与所得控除額は諸外国に比べても控除率が高いと言われており、また同税制改正大綱にも経費率は約6%程度であると述べている。そうだとしたら現行給与所得控除額を改正する余地はないのかと思われる。

しかし、消費税率改正が実行されたならば、給与所得者の所得は確実に減少することとなる。そこに何らかの措置取らなければ、消費税法が期待

する正当な転嫁が行われないことになる。つまり、消費税率増加分の2分の1の率をもって給与所得控除額を増額すべきである。

VI. まとめ

以上の述べてきたように給与所得者は、給与等にかかる収入金額から給与所得控除額を控除した残額について課税されるが、給与所得者は最終消費者ではなく家計が最終消費者となり、消費税は最終消費者が負担することになるので、給与所得と家計を分離して消費税について考察を加えてみた。これによって消費税率の改正は給与所得控除額に反映されるべきであるとの結論が導き出された。

参考文献

『租税法』 第17版 金子 宏著 弘文堂

『租税法の基本問題』 金子 宏編 有斐閣

『給与所得控除の論点』 長谷川 卓著 国立国会図書館 調査と情報
第535号2006.4.14

『個人課税に関する論点』 税制調査会基礎問題小委員会 平成17年6月
21日

『平成23年度税制改正大綱』 内閣府

(本学経営学部准教授)