

働き方の多様化に対応する給与所得控除及び 特定支出控除制度の検討

—テレワーク費用に関する課税上の取扱いに着目して—

井上 奈織子

＜要約＞

働き方の多様化に対応する給与所得控除及び特定支出控除制度の検討

ーテレワーク費用に関する課税上の取扱いに着目してー

氏名 井上 奈織子

本論文は、近年普及したテレワークという新しい勤務形態に伴い、勤務に伴う支出の自己負担が増加した給与所得者に対して、その自己負担したテレワーク費用を特定支出控除制度に追加することを提案することにより、経済的実態に即した課税の実現を目指すものである。

給与所得の計算方法は給与等の収入金額から法定の給与所得控除額を控除することとされている。さらに、特定の支出は特定支出控除制度で給与所得控除額の2分の1を超える部分について控除が認められているが、その中にテレワーク費用は含まれていない。

給与所得控除には給与所得者にとっての勤務費用が含まれるとされているため、テレワーク費用もこの勤務費用の範囲内においては控除されていると言える。しかし、その範囲を超える場合、特定支出控除制度の対象外のため、課税上考慮されていないこととなる。そのため、テレワークの普及に伴い、給与所得者の経済的実態に即した課税を実現することが難しい現状がある。

そもそも、給与所得控除における勤務費用の性質が明らかにされていないため、弁護士顧問料事件で示された従属性と非独立性という給与所得の2つの性質を基に、勤務費用のもつ性質の分析を行った。

分析の結果、給与所得者の勤務に伴う支出はその支出の経済的効果の帰属先と支出義務の有無によって、①非独立的労働から生じる義務的支出、②負担義務のない不可避的支出、③従属的労働を行うための義務的支出、④従属的労働を行うための任意的支出の4つに分類して体系化することができる。

そして、この勤務に伴う支出の4分類を用いて、給与所得控除における勤務費用、特定支出控除制度の対象となる項目、テレワーク費用について分析を行った。

まず、給与所得控除における勤務費用の性質を明らかにするために、大嶋訴

訟上告審判決から導いた「労働者を活動主体と捉えた場合の支出」と「税制調査会が定義する勤務費用」の2つの視点から分析を行った。その結果、給与所得控除における勤務費用とは、従属的労働を行うための義務的支出及び従属的労働を行うための任意的支出のうち通常必要要件を満たすものという分析結果になった。

次に、特定支出控除制度について、創設当初、制度の対象となる項目（特定支出項目）は5項目に限定されていた。他にも潜在的な特定支出項目が存在する可能性はあるものの、特定支出控除制度の円滑な運用を目指す観点から、5項目に限定せざるを得なかったものと考えられる。平成24年以後は、給与所得者の働き方の多様化に応じるため、頻繁に特定支出項目の拡充・追加を行っている。そして、これらの特定支出項目についても、勤務費用と同様の分析検討を行った。その結果、創設当初は勤務費用の性質と一致していたが、平成24年以降の改正を経て、勤務費用の性質と一致しない非独立的労働から生じる支出を含む勤務に伴う支出の4分類すべてを網羅する方向で拡充・追加されていたことが明らかとなった。

近年、テレワークの普及に伴い、給与所得者が労務の提供に必要となるテレワーク費用を自己負担するケースが増えている。テレワーク費用についても、勤務費用と同様の分析を行った結果、特定支出項目と同様に勤務に伴う支出の4分類すべてに該当するものが存在することが確認された。このことは、いずれのテレワーク費用も特定支出項目として追加する余地があるということを示唆している。

最後に、検討結果を踏まえて制度化するテレワーク費用について、具体的な条文案を提案した。この条文案の適用により、恒常的な働き方として確立してきたテレワークに対応した課税制度が実現することができる。また、本論文で提案した給与所得者の勤務に伴う支出の4分類は、テレワークのみならず、今後の社会の変化により出現するかもしれない新しい働き方に伴う支出の取扱いの指針としても有効であると考えられる。

目 次

はじめに	1
第 1 章 給与所得者における勤務に伴う支出の課税上の取扱いとテレワーク費用	4
第 1 節 給与所得者における勤務に伴う支出	4
第 1 項 給与所得と給与所得控除の概要	4
第 2 項 勤務に伴う支出の課税上の取扱い	5
第 2 節 テレワーカーの働き方とテレワーク費用	7
第 1 項 テレワークの定義とテレワーカー増加の背景	7
第 2 項 テレワーク費用の取扱い	9
第 3 節 給与所得者のテレワーク費用の課税上の取扱いと問題点	11
第 2 章 給与所得控除における勤務費用の性質	14
第 1 節 給与所得の性質から分析する支出の性質	14
第 1 項 給与所得のもつ従属性と非独立性という性質	14
第 2 項 労務提供の実態と給与所得の性質の関係	16
第 3 項 労務提供をする一連の過程で生じる支出	19
第 4 項 給与所得者の消費活動を含む支出の全体構造	23
第 2 節 給与所得控除における勤務費用の性質の分析	24
第 1 項 勤務費用の性質を分析するための 2 つの視点	24
第 2 項 労働者を活動主体と捉えた場合の支出の性質	26
第 3 項 税制調査会が定義する勤務費用の性質	28
第 4 項 2 つの視点を通じた給与所得控除における勤務費用の性質	32
第 3 章 働き方の多様化に応じた特定支出控除制度の変遷	35
第 1 節 特定支出控除制度の創設とその問題点	35
第 1 項 特定支出控除制度の創設とその目的	35
第 2 項 特定支出項目が限定された理由	36
第 3 項 特定支出控除制度の問題点	38
第 2 節 近年の特定支出控除制度の改正	40

第 1 項	適用の判定基準となる給与所得控除金額の改正	40
第 2 項	給与所得控除の縮減と特定支出項目の拡充・追加	41
第 3 節	働き方の多様化に応じた特定支出項目の拡充・追加	43
第 4 章	特定支出控除制度の対象となる項目の性質	47
第 1 節	給与所得控除における勤務費用と特定支出項目の関係性	47
第 2 節	創設当初の特定支出項目	48
第 1 項	各項目の性質	48
第 2 項	小括	52
第 3 節	改正により拡充・追加された特定支出項目	53
第 1 項	平成 24 年に拡充・追加された項目	53
第 2 項	平成 30 年に拡充・追加された項目	59
第 3 項	令和 5 年に拡充・追加された項目	63
第 4 項	改正により拡充・追加された項目の傾向	65
第 5 章	テレワーク費用の内容分析と特定支出控除制度への適用の検討 ..	67
第 1 節	テレワークの働き方とテレワーク費用の内容	67
第 1 項	テレワークの働き方とその特徴	67
第 2 項	具体的なテレワーク費用の内容	69
第 2 節	勤務に伴う支出として認められるテレワーク費用	72
第 1 項	テレワーク費用の性質	72
第 2 項	小括	74
第 3 節	特定支出項目として追加すべきテレワーク費用	75
第 6 章	結論	79
第 1 節	これまでの検討結果	79
第 2 節	条文案の提案	80
第 1 項	条文案で使用する用語の定義	81
第 2 項	その他の検討	84
第 3 項	具体的な条文案	85
おわりに		91

参考文献	93
------------	----

はじめに

近年、テレワークを行う給与所得者の数が増加している。テレワークを行うには、インターネット環境の準備やそれを利用するためのパソコンの購入費などさまざまな費用が発生する。給与所得者が労務提供を行う際に生じる費用は、通常、企業が負担することが一般的であると思われる。しかし、人事院の「令和2年民間企業の勤務条件制度等調査結果」によれば、従業員が在宅勤務をした際の費用負担を行っていると回答した企業は、僅か3割にとどまっている。

さらに、費用負担を行っている企業の場合でも、実費支給の企業と一律支給の企業があり、支給方法や支給範囲も企業ごとに異なる¹。企業が支給した場合についての課税関係について、国税庁は、実費支給の場合であれば課税する必要はないが、一律支給の場合は従業員の給与として課税する必要があるとの見解を示している²。すなわち、課税実務上は、企業から支給されたテレワーク費用は、実費支給の場合は給与所得として取り扱われませんが、一律支給の場合は給与所得として取り扱われることとなる。したがって、一律支給を受けたテレワーカーは、自己負担している給与所得者と同様に、テレワーク費用を負担していることになる。これらのことから、テレワーク費用を給与所得者自身が負担しているケースが増えていると考えられる。

課税所得の観点からは、ある収入を得るために支出が生じた場合には、その支出は本来、その得られた収入から支出した実額で控除されるべきであり、例えば、所得税法では事業所得や雑所得は総収入金額から必要経費を実額で控除する計算構造になっている（所得税法（以下、「所法」と略する）27②、35②）。それに対して、給与所得においてはそのような計算構造になっておらず、給与等の収入金額から法定の給与所得控除額を控除することとされている（所法28②）。つまり、給与所得者が労務提供を行うために生じた費用を自己負担した場合であっても、実額で控除される仕組みにはなっていない。その理由として、

¹ 人事院「令和2年民間企業の勤務条件制度等調査結果」13頁（人事院ホームページ https://www.jinji.go.jp/toukei/0111_kinmujouken/r02akimincho_kekka.pdf、2024年1月18日閲覧）。

² 国税庁「在宅勤務に係る費用負担等に関するFAQ（源泉所得税関係）」3頁（国税庁ホームページ <https://www.nta.go.jp/publication/pamph/pdf/0020012-080.pdf>、2024年1月18日閲覧）。

給与所得者は企業に対して労働力を提供することが求められているにすぎず、それに伴う費用は企業が負担することが通例であり、また、給与所得者自身が負担する場合であっても、家事上の経費との明瞭な区分が困難であるのが一般的であるからとされている³。

給与所得控除額の2分の1相当額は、給与所得の概算経費控除であると考えられている⁴ため、その中に労務提供を行う際に生じた費用が含まれていると解釈される。しかし、労務提供を行う際に生じた費用が給与所得控除額の2分の1相当額を超える場合もある。そのような場合、給与所得控除額以外の控除を認めないとすると、所得のないところに課税されることになる。このような事態に備えて、所得税法上、給与所得者の経済的実態に適切に対応し、他の所得との公平を保つために、特定支出控除制度が設けられている（所法57の2）。この制度は、給与所得の概算経費を超える部分の支出のうち、限定列挙された特定の支出について控除を認める制度であり、この制度の適用により給与所得者にも一種の実額経費控除が認められている。しかし、現在のところ、テレワーク費用は特定支出控除制度の対象には含まれていないため、自己負担したテレワーク費用は実額として控除対象とならない。

従来の就業場所に通勤して労務を提供するという働き方であれば、労務提供を行う際に生じた費用は企業が負担するのが一般的であり、給与所得者がそのような費用を自己負担することは少なかった。しかし、近年のテレワークの普及に伴い、テレワーク費用を自己負担する給与所得者が増加している。さらに、法定の給与所得控除額も縮減傾向にある⁵。これは、給与所得者が自己負担した費用が給与所得控除額を上回る可能性が高まってきていることを意味する。

³ 大嶋訴訟上告審判決（最高裁昭和60年3月27日判決民集39巻2号247頁）において、給与所得者の「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」と示されている（民集39巻2号259頁）。

⁴ 金子宏『租税法[第24版]』255頁（弘文堂、2021年）。

⁵ 平成24年度税制改正において、これまで上限額が設けられていなかった給与所得控除額に上限額が設定された（平成24年改正所法28③六）。この上限額は平成28年以降、引き下げられている。さらに、平成30年度税制改正において、これまで65万円とされていた最低控除額が55万円に引き下げられている（平成30年改正所法28③一）。

この傾向が続くと、給与所得者は給与所得控除額を超える自己負担部分に対して課税される可能性が生じることから、この部分が課税対象から除外されるように適切に課税上の取扱いに反映されないと、結果的に所得のない部分までが課税対象になるという課税上の歪みが生じると考えられる。すなわち、現行の給与所得課税では、テレワーク費用を自己負担する給与所得者にとって、給与所得控除額の概算経費部分を上回る自己負担部分に、事実上課税される形となり、経済実態に合致した課税とは言えない状況が生じている。

そこで、本論文では、給与所得者が自己負担するテレワーク費用の実態を適切に反映し、経済的実態に即した課税ができる方法を模索する。

具体的には、給与所得者の給与所得控除における概算経費部分である勤務費用を分析する。しかし、給与所得控除における勤務費用にどのような支出が含まれているかについては、必ずしも明らかにされているとはいえない。そのため、給与所得の性質から勤務費用がどのような性質の支出であるのかを分析する。そして、その分析結果に基づき、現行の特定支出控除制度の対象となる項目やテレワーク費用との勤務費用と関係性を明らかにする。それを踏まえて、テレワーク費用を特定支出控除制度の新たな項目として追加することが可能であるかを検討し、その際の制度設計の提案を行う。このようにして、テレワークの普及に伴い、変化する給与所得者の経済的実態に適切に対応できる課税方法を目指す。

第 1 章 給与所得者における勤務に伴う支出の課税上の取扱いとテレワーク費用

第 1 節 給与所得者における勤務に伴う支出

第 1 項 給与所得と給与所得控除の概要

所得税法は「所得はその性質や発生の態様によって担税力が異なるという前提に立って、公平負担の観点から、各種の所得について、それぞれの担税力の相違に応じた計算方法を定め、また、それぞれの態様に応じた課税方法を定めるため」⁶に、所得を 10 種類に区分している（所法 23 から 35）。

給与所得は、「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」（所法 28①）と定義されており、一般的には、「俸給、給料は精神的労務の対価、賃金は肉体的労働の対価、歳費は国会議員の職務の対価、賞与は一時的な給与」⁷とされている。一方で「これらの性質を有する給与」については、法文上にどのような性質を指すのかが明示されていない。

金子宏教授は、給与所得について「勤労性所得（人的役務からの所得）のうち、雇用関係またはそれに類する関係において使用者の指揮・命令のもとに提供される労務の対価を広く含む観念であり、非独立的労働ないし従属的労働の対価と観念することもできる」⁸と述べている。この解釈は、給与所得に関する一般的な理解として広く受け入れられている。

そして、給与所得の計算方法は「収入金額から給与所得控除額を控除した残額」（所法 28②）と定められており、収入金額に応じて計算された給与所得控除額を控除するという計算構造になっている。すなわち、所得税法上、給与所得は、給与所得者が勤務に伴い支出した場合、その支出が収入金額から実額で控除されるという仕組みになっていない。ただし、限定列举された特定の支出

⁶ 「給与は金銭の形をとる必要はなく、金銭以外の資産ないし経済的利益も、勤務の対価としての性質をもっている限り、広く給与所得に含まれる」（金子・前掲注 4・221 頁）。

⁷ 水野忠恒『大系租税法（第 3 版）』215 頁（中央経済社、2021 年）。

⁸ 金子・前掲注 4・246 頁。

については、特定支出控除制度で給与所得控除額の2分の1相当額を超えた部分については控除が認められている（所法57の2）。

基本的に、各種所得の金額は、得られた収入からその収入を得るための支出を控除する計算方法で計算されるものが多い。例えば、事業所得や雑所得であれば、総収入金額から必要経費を控除するという計算構造になっている（所法27②、35②）。このような計算構造になっているのは、投下資本の回収部分に課税が及ぶことを避け、原資を維持しつつ拡大再生産を図るためであるとされている⁹。このように、ある収入を得るための支出は、所得の金額の計算上、その収入から控除されるべきものである。しかし、給与所得においては、この一般的な計算構造が適用されず、収入金額から給与所得控除額を控除するという独自の計算方法が採用されている。

第2項 勤務に伴う支出の課税上の取扱い

給与所得者に勤務に伴う支出が発生した場合、その支出の負担者が、使用者であるか給与所得者自身であるかによって、課税上の取扱いが異なる。

勤務に伴う支出のうち、「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」¹⁰であるとされている。そのため、給与所得者がこのような勤務上必要とされる費用を支出した場合には、当該相当額を使用者から支給されることが一般的である。このような使用者から支給される金銭や金銭以外の経済的利益も、原則として、それらが勤務の対価としての性質を持つ限り、広く給与所得に含まれるとされており（所法36①）¹¹、給与所得課税上、課税の対象となりうる。ただし、使用者から支給される金銭や経済的利益がすべて給与所得になるわけではなく、通勤手当や旅費のように実費弁償的な性格を有するもの（所法9①四、五）や¹²、職務の性質上欠くことのできないもの（所法9①六）として支給されたも

⁹ 金子・前掲注4・320頁。

¹⁰ 最高裁昭和60年3月27日判決民集39巻2号259頁。

¹¹ 金子・前掲注4・247頁。

¹² 武田昌輔監修『DHC コンメンタール所得税法』347頁、367頁（第一法規、加除式、1983年）。

のは、支給と同時に必要経費に充てられたものとみることができる¹³ため、非課税所得の規定が設けられている。

それに対して、勤務に伴う支出を給与所得者自身が負担する場合も考えられる。給与所得の計算方法は、「収入金額から給与所得控除額を控除した残額」（所法 28②）であるから、原則として、支出した実額が収入金額から控除される計算構造になっていない。

収入金額から控除される給与所得控除の性質は「(1) 給与所得の概算経費控除の部分と(2) 他の所得との負担調整のための特別控除の部分の 2 つの部分から成っている」¹⁴とされている。また、「現行法は、給与所得控除額の 2 分の 1 が(1) 給与所得控除の概算経費控除部分にあたるという前提を採用している」¹⁵とされており、給与所得者が自己負担した勤務に伴う支出は、概念的にこの給与所得控除額の 2 分の 1 に含まれているといえる。しかし、給与所得者が自己負担した勤務に伴う支出の合計額が給与所得の概算経費控除の部分を上回る可能性もあり得る。そのような場合に備えて、給与所得者の経済的実態に適切に対処し、他の所得との公平を図るために、特定支出控除制度が設けられている。

特定支出控除制度は「給与所得者が特定の支出をした場合において、その合計額が給与所得控除の金額をこえる場合には、そのこえる金額をさらに給与所得控除後の給与所得の金額から控除することができる」¹⁶制度である（所法 57 の 2）。現行制度上、特定の支出として限定列挙されているのは、①通勤費、②転勤費、③研修費、④人の資格を取得するための支出、⑤単身赴任者の往復旅費、⑥勤務必要経費（図書費、衣服費、交際費等のことであり、65 万円を限度とする）、⑦職務上の旅費の 7 項目のみとなっており、特定の支出として認められる範囲は限定されている（所法 57 の 2②一から七）。すなわち、給与所得者自身の勤務に伴う支出を全て控除できる制度ではないという特徴を有する。

以上のように、給与所得者の勤務に伴う支出については、使用者が支給する

¹³ 武田・前掲注 12・371 頁。

¹⁴ 金子・前掲注 4・255 頁。

¹⁵ 金子・前掲注 4・255 頁。

¹⁶ 金子・前掲注 4・255 頁。

ことが通例とされているが、使用者から支給を受けた場合、原則として、勤務の対価としての性質を持っている限りは給与所得として課税の対象となる。ただし、実費弁償的な性格を有するものや職務の性質上欠くことのできないものは、非課税所得とされている。他方において、給与所得者自身が勤務に伴う支出を負担した場合、原則として実額で収入金額から控除される仕組みになっていない。また、特定支出控除制度は対象となる項目が限定列举であるため、給与所得者自身が負担した勤務に伴う支出を全て控除できる制度とはなっていない。

第 2 節 テレワーカーの働き方とテレワーク費用

第 1 項 テレワークの定義とテレワーカー増加の背景

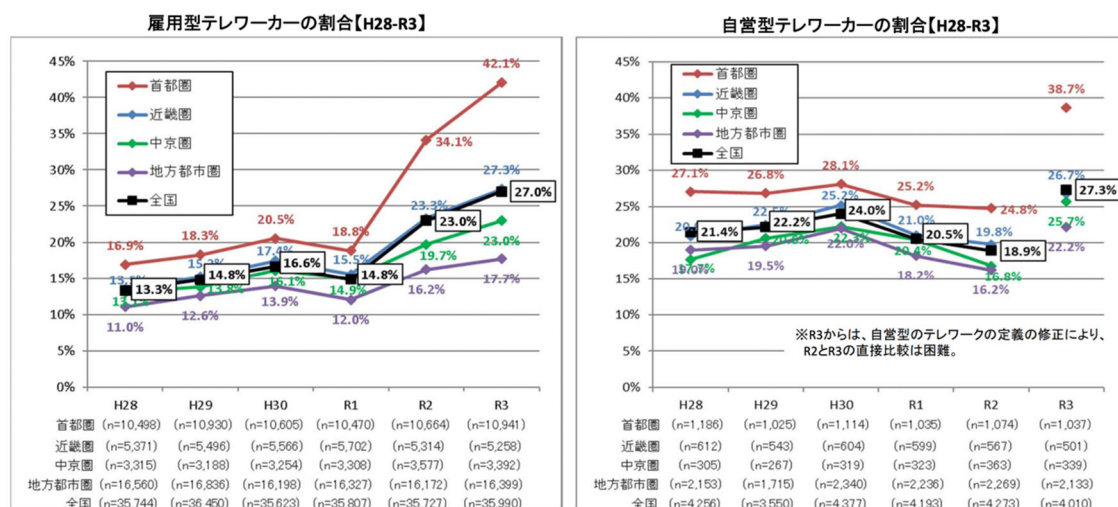
近年、テレワークという勤務形態を導入する企業が増えている。厚生労働省ホームページによれば、テレワークとは「情報通信技術（ICT=Information and Communication Technology）を活用した時間や場所を有効に活用できる柔軟な働き方」¹⁷と説明されている。テレワークは、働き方改革の手段として重視される一方、新型コロナウイルス等の感染症の拡大を防止する有力な手段として、さまざまな企業が導入し活用している¹⁸。テレワークで働く人たちはテレワーカーと呼ばれ、接客業など現地に出向いて労務を提供する必要のある職種では活用が難しいが、経理や事務などのバックオフィス系の職種、エンジニアやデザイナーなどの IT 系専門職などのさまざまな職種で活用されている。このように、従来の就業場所ではなく自宅やサテライトオフィスで労務を

¹⁷ 厚生労働省「テレワークとは | 基本情報 | テレワーク総合ポータル」（厚生労働省ホームページ <https://telework.mhlw.go.jp/telework/about/>、2024 年 1 月 6 日閲覧）。

¹⁸ 国土交通省「企業等の東京一極集中に関する懇談会 資料 2-1 企業向けアンケート調査結果（速報）」6 頁によれば、東京都内に本社をおく上場企業 2024 社にアンケートをしたところ、テレワークを導入している企業は 85%、2020 年 1 月以降にテレワークを導入した企業は全体の 60%であり、新型コロナウイルス感染症拡大の影響でテレワークを導入した企業は増加していると思われる（国土交通省ホームページ <https://www.mlit.go.jp/kokudoseisaku/content/001371777.pdf>、2024 年 1 月 6 日閲覧）。

提供する場面が増えてきている。

国土交通省の「令和３年度テレワーク人口実態調査」によれば、就業者を雇用型就業者¹⁹と自営型就業者²⁰に分類し、雇用型就業者が行うテレワークを「ICT（情報通信技術）等を活用し、普段出勤して仕事を行う勤務先とは違う場所で仕事をする、又は、勤務先に出勤せず自宅その他の場所で仕事すること」²¹であると定義している。



（出典 国土交通省「令和３年度 テレワーク人口実態調査」９頁国土交通省ホームページ <https://www.mlit.go.jp/toshi/daisei/content/001471975.pdf>、2024年1月4日閲覧）

【図 1-1】雇用型テレワーカーと自営型テレワーカーの割合の推移

一方、自営型就業者が行うテレワークを「ICT（情報通信技術）等を活用し、自宅で仕事をする、又は、普段自宅から通って仕事を行う仕事場とは違う

¹⁹ 国土交通省「令和３年度 テレワーク人口実態調査」４頁によれば、雇用型就業者は「民間会社、官公庁、その他の法人・団体の正社員・職員、及び派遣社員・職員、契約社員・職員、嘱託、パート、アルバイトを本業としている」人と定義されている。一般的には、公務員や会社員などといった就業者を指していると思われる（国土交通省ホームページ <https://www.mlit.go.jp/toshi/daisei/content/001471975.pdf>、2024年1月6日閲覧）。

²⁰ 自営型就業者は「自営業・自由業、及び家庭での内職を本業としている」人と定義されている。一般的には、個人事業主やフリーランスといった就業者を指していると思われる（国土交通省・前掲注 19・４頁）。

²¹ 国土交通省・前掲注 19・４頁。

場所で仕事をする事」²²であると定義している。これらの定義を踏まえると、テレワークとは、「ICT 等を活用し、自宅または普段仕事をする場所と違う場所で仕事をする事である」ということができる。

そして、「雇用型就業者のうち、テレワークを実施している人」²³を雇用型テレワーカー、「自営型就業者のうち、テレワークを実施している人」²⁴を自営型テレワーカーと定義した上で、雇用型就業者における雇用型テレワーカーの割合および自営型就業者における自営型テレワーカーの割合の推移を示したものが図 1-1 である。図 1-1 によれば、自営型テレワーカーの割合は横ばいであるが、雇用型テレワーカーは増加傾向にある。これは、これまで勤務先に出勤していた雇用型就業者がテレワークをする機会が増えてきたことを示している。

しかし、雇用型テレワーカーがテレワークを実施するための費用を支出した場合、現行の給与所得課税制度では、これらの支出を実額で控除する仕組みにはなっていない。これに対し、自営型テレワーカーは事業所得者等であり、テレワークを実施するための費用がその者の事業活動に必要であると認められる場合、必要経費（所法 27②、35②ニ、37①）として控除することが可能である。このため、現行の所得課税制度の枠組み内で適切に対応できると考えられる。そのため、本論文においては、事業所得者等である自営型テレワーカーを検討の対象から除外し、給与所得者である雇用型テレワーカーを「テレワーカー」と呼称し、検討の対象とする。

第 2 項 テレワーク費用の取扱い

テレワークには、在宅勤務、サテライトオフィス勤務、モバイル勤務など、さまざまな形態がある²⁵。これらの形態によって、テレワーカーがテレワーク

²² 国土交通省・前掲注 19・4 頁。

²³ 国土交通省・前掲注 19・4 頁。

²⁴ 国土交通省・前掲注 19・4 頁。

²⁵ 厚生労働省ホームページによれば、「テレワークを『働く場所』という観点から分類すると、自宅で働く『在宅勤務』、本拠地以外の施設で働く『サテライトオフィス勤務』、移動中や出先で働く『モバイル勤務』があります。」と説明されている（厚生労働省・前掲注 17）。

を実施するための費用も異なる。例えば、在宅勤務の場合であれば、インターネット接続のためのネットワーク設備やデバイス機器の購入費、自宅の家賃や電気料金の一部、デスクや椅子などのオフィス用品の購入費などが発生する可能性がある。本論文では、このようなテレワークを実施するための費用を総称して「テレワーク費用」と呼称する。

このようなテレワーク費用についても、従来の勤務に伴う支出と同様に、使用者が支給する場合と給与所得者自身が負担している場合がある。さらに、使用者から支給される場合は、実費支給と一律支給の場合が想定される。例えば、自宅以外でテレワークをするためのレンタルオフィス利用料を実費支給する場合や、在宅勤務時の通信費や電気料金の一部補助のために通常の給料に加算して金銭を給付する場合や、在宅勤務手当として一定金額を一律で支給するパターンが想定される。

使用者が支給するテレワーク費用は、支給の方法にかかわらず、労務提供の対価としての性質を持っている限りは給与所得として課税の対象となりうる。ただし、課税庁は、「在宅勤務に通常必要な費用について、その費用の実費相当額を精算する方法により、企業が従業員に対して支給する一定の金銭については、従業員に対する給与として課税する必要はありません……なお、企業が従業員に在宅勤務手当（従業員が在宅勤務に通常必要な費用として使用しなかった場合でも、その金銭を企業に返還する必要がないもの（例えば、企業が従業員に対して毎月 5,000 円を渡切りで支給するもの））を支給した場合は、従業員に対する給与として課税する必要」²⁶があるとの見解を示している。その上で、前述の例にあげた自宅の電気料金については、業務のために使用した部分を合理的に計算することができれば課税する必要がない²⁷としている。テレワークを行うために使用した自宅の電気料金は、本来使用者が負担すべきものであり、実費弁償的な性格を有するため、課税の対象としないとの見解ではないかと思われる。

一方で、給与所得者自身がテレワーク費用を負担する場合もある。給与所得は、原則として、収入金額から給与所得控除額を控除するという計算構造にな

²⁶ 国税庁・前掲注 2・3 頁。

²⁷ 国税庁・前掲注 2・7 頁。

っているため、テレワーク費用は実額で控除される仕組みになっていない。しかし、給与所得者が自己負担するテレワーク費用は、給与所得の概算経費控除部分に含まれると考えられることから、給与所得控除額の範囲内では、テレワーク費用は控除されていると考えられる。

このように、テレワーク費用の取扱いは、使用者から実費で支給される場合は非課税として取り扱われ、一律支給の場合は給与所得として取り扱われる。すなわち、一律支給の場合は給与所得として課税対象になることから、自己負担と同様であると考えられる。一方、自己負担の場合は、給与所得控除額の範囲内では、テレワーク費用は控除されていると言えるものの、給与所得者が自己負担するテレワーク費用が給与所得の概算経費部分を超える場合、これらの支出は控除されないこととなる。この取扱いは、テレワークの普及とともに増加する自己負担のテレワーク費用が、現行の給与所得課税制度において控除されるべきものが控除されないという点で適切に反映されない可能性を示唆している。次節では、この問題に焦点を当て、給与所得者のテレワーク費用の課税上の取扱いとその問題点について検討する。

第3節 給与所得者のテレワーク費用の課税上の取扱いと問題点

給与所得者のテレワーク費用も従来の勤務に伴う支出と同様に、給与所得控除額の2分の1部分に含まれていると考えられる。しかし、給与所得控除額の2分の1部分を超えた金額に関しては、特定支出控除制度の範囲ではないため、控除されない取扱いとなっている。

近年、テレワークの普及を促すため、実費支給や一律支給などの方法でテレワーク費用の補助を導入している企業もある。しかし、実費支給の場合であっても、電気代や家賃の一部などのテレワーク費用は、個々の家庭の生活費との間で按分するのが困難であり、企業にとってこれらの費用を実費支給することは事務負担が大きく、制度化にはまだ時間を要するものと思われる。このため、テレワーク費用を自己負担せざるを得ないテレワーカーの数は今後も増加すると予想される。また、一律支給の場合は、その支給額は給与所得として課税対象となるため、控除対象とはならない。

さらに、テレワーク導入により、多くの企業がオフィススペースの縮小を図り²⁸、全従業員が同時に出勤することを前提としなくなっている。その結果として、従業員は出勤する機会が減り、必然的にテレワークを選択せざるを得ない状況が生じていると考えられる。なお、給与所得控除額は、平成 24 年に上限額が設けられ、平成 30 年に最低控除額が引き下げられ、徐々に縮減傾向にある²⁹。今後も縮減される可能性が高いことから、給与所得控除額の 2 分の 1 部分ではカバーしきれない支出を伴う給与所得者がでてくることが予想される。

このように、現行の給与所得課税は、給与所得控除額が近年縮小傾向にある一方で、給与所得者自身が負担するテレワーク費用は増加している傾向にある。この結果、給与所得者自身が負担するテレワーク費用が、給与所得控除額の概算経費部分を上回る形となり、事実上課税される状況が生じている。これは経済実態に合致した課税とは言えない状況であり、早急な対応が必要であると考ええる。

そこで、本論文では、テレワーク費用を自己負担する給与所得者に適切な課税が行えるようにするため、テレワーク費用を特定支出控除制度の対象に含めることができるか検討をする。この検討は、現行の給与所得課税制度において適切に控除されていないテレワーク費用によって生じている給与所得者の過度な負担を解消し、給与所得者の経済的実態に即した課税を実現することを目指すものである。

具体的には、まず、給与所得控除における概算経費部分の性質を詳細に分析し、その性質を明らかにする。給与所得控除は、法文上ではその具体的な性質

²⁸ 国土交通省・前掲注 18・28 頁によれば、「オフィス縮小をすでに検討している企業は 14%、今後検討する可能性がある企業は 46%で、合わせると 6 割」との結果がでている。

²⁹ 平成 24 年までは、給与所得控除額に上限金額はなく、収入金額に応じて計算された給与所得控除額を控除するという仕組みであった（平成 24 年改正前所法 28③）。しかし、「給与所得者の必要経費が収入の増加に応じて必ずしも増加するとは考えられないこと」（武田・前掲注 12・2059 の 2 頁）から、平成 24 年に上限金額が設けられることとなった（平成 24 年改正所法 28③六）。その後も段階的に上限金額の引き下げが行われている。さらに、平成 30 年には、特定の収入にのみ適用される給与所得控除ではなく、どのような所得にでも適用される基礎控除に、負担調整の比重を移していくことが必要であるとの基本的考え方の下、給与所得控除額の最低控除額を 10 万円引き下げるとともに基礎控除の額を 10 万円引き上げることとされた（平成 30 年改正所法 28③、86①）。

が明示されていないが、平成 24 年度税制改正において「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」の 2 つの性格を持つと説明されている³⁰。ここにいう「勤務費用の概算控除」は、給与所得控除における概算経費部分に該当すると考えられる。しかし、具体的にどのような支出が含まれるのかは明確ではない。そこで、給与所得の性質からこの「勤務費用」がどのような性質の支出であるのかを分析する。

次に、特定支出控除制度と勤務費用の関係を明らかにするため、特定支出控除制度の創設背景や立法趣旨、対象となる項目の限定理由、創設当初の問題点、さらに、近年の改正によりどのように変遷していったかについて分析する。最後に、テレワークを行うためには具体的にどのようなテレワーク費用が発生するかを検討し、その性質・特徴を分析する。その中で、特定支出控除制度の新たな項目として追加することが可能な項目を検討した上で、特定支出控除制度へそのテレワーク費用を追加する際の具体的な条文案の提案を行う。

³⁰ 大蔵財務協会編『改正税法のすべて（平成 24 年度版）』254 頁（大蔵財務協会、2012 年）。

第2章 給与所得控除における勤務費用の性質

第1節 給与所得の性質から分析する支出の性質

第1項 給与所得のもつ従属性と非独立性という性質

給与所得は「勤労性所得（人的役務からの所得）のうち、雇用関係またはそれに類する関係において使用者の指揮・命令のもとに提供される労務の対価を広く含む観念であり、非独立的労働ないし従属的労働の対価」³¹であると広く理解されている。この理解の基礎となっているのが弁護士顧問料事件（最高裁昭和56年4月24日判決民集35巻3号672頁）である。そして、この判決では、給与所得の性質を次のように明らかにしている。

給与所得とは、「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。なお、給与所得については、とりわけ、給与支給者との関係において何らかの空間的、時間的な拘束を受け、継続的ないし断続的に労務又は役務の提供があり、その対価として支給されるものであるかどうか重視されなければならない」³²と判示している。一方、事業所得とは、「自己の計算と危険において独立して営まれ、営利性、有償性を有し、かつ反復継続して遂行する意思と社会的地位とが客観的に認められる業務から生ずる所得」³³であると判示している。

すなわち、この判決は、給与所得を労働者が使用者の指揮命令下で労務を提供することで得られる対価と定義付けている。そして、使用者の指揮命令下で労務を提供するということの具体的内容として、使用者に指示された就業場所において所定労働時間の範囲内で労務を提供するという点を明示し、労働者による労務の提供が空間的、時間的な拘束を受けた労務の提供であると特徴付けている。結果として、この判決に基づき、給与所得の特徴の一つとして、従属性が認められるものとして理解されている³⁴。

³¹ 金子・前掲注4・254頁。

³² 最高裁昭和56年4月24日判決民集35巻3号676頁。

³³ 最高裁昭和56年4月24日判決民集35巻3号676頁。

³⁴ 金子宏教授は、弁護士顧問料事件を参照し、給与所得を従属的労働の対価であると説

次に、この判決は、事業所得と給与所得の対比から、もう一つの給与所得の特徴を描き出している。この判決では、事業所得を自己の計算と危険において独立して業務を遂行することで得られる所得と定義づけている。これは、自らの判断で業務やその実行方法を決定し、経済的な成果やリスクを自ら管理することで得られる対価であるとも解釈できる。結果として、この判決に基づき、事業所得の特徴として、独立性が認められるものと理解されている。それに対して、給与所得は、独立性を有していないという意味合いで、非独立性を有するものであると理解されている³⁵。

また、独立性の具体的な判断基準が示された事案として、麻酔科医が複数の病院から得た報酬が給与所得に該当するとされた判決（東京地裁平成 24 年 9 月 21 日判決税務訴訟資料 262 号 12043 順号）がある。その判決において、独立性の有無は、「自己の計算と危険によってその経済的活動が行われているかどうか、すなわち経済的活動の内容やその成果等によって変動し得る収益や費用が誰に帰属するか、あるいは費用が収益を上回る場合などのリスクを誰が負担するかという点」³⁶を考慮して判断すべきであると示されている。すなわち、独立性を有する場合は、経済的活動の内容やその成果等によって変動し得る収益や費用は、その経済的活動を行っている事業主体に帰属する。それに対し、独立性を有していない場合、つまり非独立性を有している場合は、上記事業主体には該当しないので、上記事業主体の経済的活動におけるその変動し得る収益や費用が、その独立性を有していない者自身に帰属することはない。このような非独立性の観点から見ると、労働者は事業主体である使用者の経済的活動に貢献するが、その労務提供によって生じる経済的活動の成果やリスクは使用者に帰属する。

明している（金子・前掲注 4・254 頁）。また、裁判においても「従属性が認められる場合の労務提供の対価については給与所得該当性を肯定し得る」（東京地裁平成 25 年 4 月 26 日判決税務訴訟資料 263 号 12210 順号 11 頁）と示されている。これらのことから、従属性が給与所得の特徴として広く認識されていることと解釈できる。

³⁵ この点について「非独立性は事業所得でないことを示すものでしかなく、給与所得の他雑所得等に該当する場合もありえる」といった批判もある（長島弘「塾講師等に支払う報酬の給与所得該当性（下）」税務事例 47 巻 2 号 30 頁（2015 年））。一方で、「給与所得の本質は、非独立的……という点に求められるように思われる」という非独立性の方が重視されるといった意見もある（佐藤英明『スタンダード所得税法〔第 3 版〕』164 頁（弘文堂、2022 年））。

³⁶ 税務訴訟資料 262 号 12043 順号 10 頁。

したがって、非独立性の観点でみると、労働者は、使用者によって準備・提供された備品や設備を使用して、使用者の経済的活動のために労務を提供するのみということになるから、給与収入を得るために直接的な支出は生じない。しかし、給与所得控除は「勤務費用の概算控除」の性格を有している³⁷とされており、この観点で見れば、労働者が労務を提供する過程で一定の支出が生じるものと考えられる。次項では、労働者の労務提供の実態と給与所得の2つの性質との関係について詳しく検討する。

第2項 労務提供の実態と給与所得の性質の関係

1. 労務提供をする一連の過程

一般的に、労働者は、雇用契約ないし労働契約を使用者と締結し、契約により、使用者に対して労務を提供する義務を負っている（労働契約法（以下、「労契法」と略する）3④）。

具体的には、労働者は、使用者から指定された就業時刻までに指定された就業場所に出勤し、その場所において使用者に指示された内容に従って労務を行い、就業時刻を終了したら退勤し自宅へ帰宅する。これが典型的な労働者の労務提供の一日の流れである。さらに、労働者は、雇用関係が継続している限り使用者の指揮命令に従う義務がある。使用者から将来どのような労務内容を指示されるか不明であるため、労働者は将来の指揮命令に備えるためや自らの労務の質を向上させるために準備をすることも考えられる。このように、労働者が使用者に対して労務を提供するためには、出勤や退勤などといった私的生活と労務提供との連繋、労務提供そのもの、将来の労務提供に備えるといったさまざまな行為が存在する。

2. 私的生活と労務提供との連繋行為

私的生活と労務提供との連繋とは、労働者が私的生活から労務提供へと移行する際の一連の行為を指す。典型的な例として、労働者が自宅から就業場所へ

³⁷ 大蔵財務協会・前掲注30・254頁。

の出勤や、就業終了後に自宅への退勤といった行為がこれに該当する。この行為は、労働者の私的生活と労務提供を結びつける重要な役割を果たし、労働者が労務を提供するために不可欠な行為である。また、使用者から転任を伴う配置転換を命じられ、それに伴う転任先への引越しを余儀なくされる場合なども想定される。これらの行為は、労務提供そのものとは言えないが、就業場所の指示や配置転換命令など使用者からの様々な指揮命令に従い労務提供を可能にするために必要な行為であると考えられる。したがって、労働者にとって、労務提供準備行為³⁸であり従属性に起因するものであると捉えられる。

3. 労務提供行為

労務提供行為とは、労働者が使用者に対して労務を提供する行為そのものを指す。具体的には、労働者は指定された就業場所で定められた所定労働時間の範囲において、使用者から指示された内容の労務提供を行う。この行為は、具体的には様々な内容を為すが、すべてが使用者に対して提供されることから、使用者の経済的活動の一部を構成するものである。その結果、労働者は労務を提供すること自体に対して、契約においてあらかじめ定められた収入を得ることとなる。すなわち、労務提供による経済的成果やリスクは労働者自身に帰属せず、使用者に帰属するものである。したがって、労働者にとって、労務提供行為そのものは非独立性に起因する行為であると捉えられる。

4. 将来の労務提供に備える行為

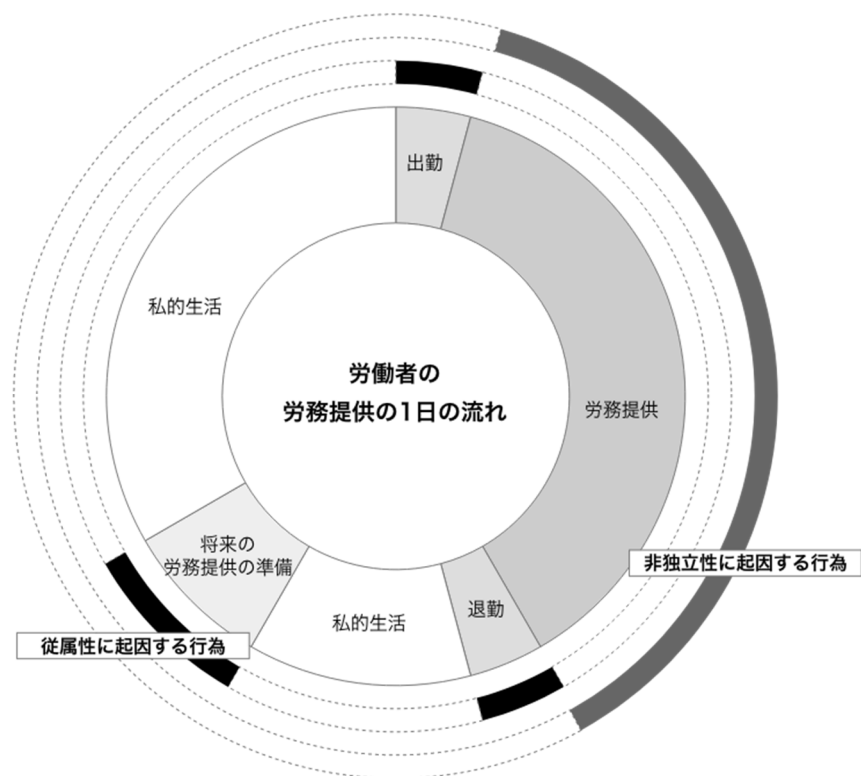
将来の労務提供に備える行為とは、労働者が将来の労務提供に必要なスキルや知識を習得し準備する行為を指す。労働者が具体的にどのような労務提供をするかは、使用者により決定されるため、労働者自身の意思に関わらず、これまでと異なる労務内容になる可能性がある。例えば、総務部から法務部への配置転換が命じられた労働者が、新たな配属先で労務を提供するために、新たな知識が必要となる場合などが考えられる。労働者は雇用関係が継続する限り、

³⁸ 厳密に言えば、労務提供後の行為である退勤を含めると「連携行為」という表現の方が適切であると思われるが、本論文では便宜上「準備行為」という表現を採用することとする。

使用者からの指揮命令に従う義務があり、将来の労務提供に備えて準備をする必要がある。これらの行為も、労務提供そのものとは言えないが、労務内容の変更指示など将来に渡る使用者からの指揮命令に従い労務提供を可能にするために必要な行為であると考えられる。したがって、労働者にとって、労務提供準備行為であり従属性に起因するものであると捉えられる。

5. 小括

以上のように、労働者が労務を提供する一連の過程は、労務提供行為そのものだけではなく、労務提供を可能にするための私的生活と労務提供との連繋や将来の労務提供の備えといった労務提供準備行為も含まれる。



(筆者作成)

【図 2-1】 労務提供の一連の過程と給与所得の性質との関係

そして、それぞれの行為と給与所得の性質の関係を検討した結果、図 2-1 で示した通り、私的生活と労務提供との連繋や将来の労務提供の備えといった労

務提供準備行為は従属性に起因する行為であり、労務提供行為は非独立性に起因する行為であるという分析結果となった。次項では、この点を踏まえて、労務提供をする一連の過程で生じる支出に焦点をあてて検討する。

第3項 労務提供をする一連の過程で生じる支出

1. 私的生活と労務提供との連繋行為を行うための支出

私的生活と労務提供との連繋行為は、従属性に起因するものであり、労務提供を可能にするために不可欠な行為である。例えば、一般的に労働者は使用者から指定された就業場所に通勤しなければ、労務提供をすることができない。

このような行為を行うための支出は、労働者にとって、使用者の指揮命令に従い労務提供を可能にするために必要な支出である。

一方で、使用者の立場からすれば、通勤や引越などといった行為そのものは、使用者の経済的活動に直接貢献するわけではない。さらに、使用者による支給が一般的であるものの³⁹、法的に義務付けられているわけではない⁴⁰。すなわち、雇用契約等で使用者が支給すると明記がされていない限り、労働者が負担しなければならないものである。

したがって、このような支出は原則として労働者が負担すべきであり、その支出の経済的効果も労働者に帰属するものであると考えられる。

2. 労務提供行為を行うための支出

労務提供行為は、非独立性に起因するものであり、労働者は使用者の経済的活動の一部として労務提供を行う。そして、労務提供を行うためにはさまざまな支出が生じる。例えば、就業場所となるテナントの家賃やそこで使用するオ

³⁹ 厚生労働省「令和2年就労条件総合調査」13頁によれば、通勤手当を支給している企業は、92.3%である（厚生労働省ホームページ <https://www.mhlw.go.jp/toukei/itiran/roudou/jikan/syurou/20/dl/gaikyou.pdf>、2024年1月18日閲覧）。

⁴⁰ 厚生労働省「第2回社会保険料・労働保険料の賦課対象となる報酬等の範囲に関する検討会（平成24年9月20日）資料1」1頁によれば、「通勤に要する費用は、使用者が支給することは義務付けられておらず、使用者が負担しなければならないという法律はない。（通勤手当の支払いを強制する法律はない。）」と説明されている（厚生労働省ホームページ <https://www.mhlw.go.jp/stf/shingi/2r98520000021wz0-att/2r98520000021x1m.pdf>、2024年1月18日閲覧）。

フィス機器や文房具などの消耗品の購入から、労務提供中に着用が求められる制服の購入費やクリーニング代など、労働者が使用者に対して労務提供を行うためには様々な支出が生じる。

このような労務提供行為を行うための支出は、使用者の経済的活動の一部として労働者に労務提供を行わせるために生じるものであり、その経済的活動におけるその変動し得る収益や費用は使用者に帰属するものであり、労働者はあくまで労務提供を行なっているのみである。

したがって、このような支出は原則として使用者が負担すべきであり、その支出の経済的効果も使用者に帰属するものであると考えられる。しかし、このような本来使用者が負担すべき支出を労働者が負担している場合が存在する。

使用者は、労働者を雇用する場合、就業規則を作成し行政官庁に届けなければならないと定められている（労働基準法（以下、「労基法」と略する）89）。その就業規則に明記しなければならない事項として、「労働者に食費、作業用品その他の負担をさせる定めをする場合においては、これに関する事項」（労基法 89①五）と定められており、使用者が労働者に費用負担させる場合には、その内容を就業規則に明記しなければならない。言い換えれば、雇用契約や就業規則に基づく合意がある場合は、労務の提供に必要な費用であり、その効果が使用者に帰属するものであっても、労働者には費用負担の義務が生じる。

例えば、就業規則において、就業場所で着用する制服の購入費用を労働者が負担すると明記されている場合などが想定される。その場合の制服の購入費用は、使用者にとって、使用者の経済的活動を労働者に行わせるために必要な費用であり、その経済的効果は使用者に帰属するものであると考えられる。このような契約に基づく費用負担は、労働者にとっては、使用者の経済的活動に必要な費用を単に肩代わりしているに過ぎず、自身の直接的な利益や職業的成長に直結するものではない。あくまで、労働者にとって、契約上、支出義務を負っているのみである。

事業所得者等における必要経費（所法 37）であれば、その者が支出する必要経費の経済的効果は、その支出した者自身に帰属する。それに対し、労働者のこのような支出は、使用者の経済的活動を行うための費用であり、その支出の効果は使用者に帰属するにもかかわらず、その支出義務が労働者にあるとい

う特異な形態をとる。さらに、契約上、労働者に費用の負担義務がないにもかかわらず、労務の提供に必要な費用を負担している可能性も考えられる⁴¹。

このように、労務提供行為を行うための支出は原則として使用者が負担すべきであるが、現実には労働者が負担している場合が存在する。

3. 将来の労務提供に備えるための支出

将来の労務提供に備える行為は、従属性に起因するものであり、将来の配置転換や新たな労務提供に備えるために必要な知識や技術を習得する行為である。例えば、配置転換により新たな知識や技術が必要になった場合、その知識や技術を身に付けなければ労務提供を継続することが難しい。

このような行為を行うための支出は、その知識や技術を習得しなければ、使用者の指示する労務を提供することが困難となる可能性が高いことから、労働者にとって、労務を提供するために必要な支出である。一方で、得られた知識や技術自体は、労働者に帰属するものである。また、知識や技術を習得する行為そのものは、使用者の経済的活動に直接貢献するわけではなく、その知識や技術を活用して労務を提供することで初めてその効果が使用者に対して発揮されるものである。

したがって、このような支出は原則として労働者が負担すべきであり、その支出の経済的効果も労働者に帰属するものであると考えられる。

4. 支出の経済的効果の帰属先と支出義務の有無による分類

以上の検討から、労働者にとって労務提供をする一連の過程で生じる支出は、その支出の経済的効果の支出先によって整理することが可能である。1 つ目は

⁴¹ 従来の就業場所に通勤して労務を提供するといった働き方の場合、労働者が一時的に費用を負担しても後日精算されるのが通常であると思われる。しかし、本論文で着目しているテレワークにおいては、このような費用を労働者自身が負担している場合が存在すると考えられる。厚生労働省「情報通信技術を利用した事業場外勤務の適切な導入及び実施のためのガイドライン」12 頁によれば、「テレワークを行うことによって生じる費用については、通常の勤務と異なり、テレワークを行う労働者がその負担を負うことがあり得ることから、労使のどちらが負担するか、また、使用者が負担する場合における限度額、労働者が請求する場合の請求方法等については、あらかじめ労使で十分に話し合い、就業規則等において定めておくことが望ましい」とされている。これは、テレワークにより労働者自身が費用を負担しているケースが存在することを示唆している（厚生労働省ホームページ <https://www.mhlw.go.jp/content/11911500/000690830.pdf>、2024 年 1 月 8 日閲覧）。

非独立性に起因しその効果が使用者に帰属するが労働者が負担している支出（以下、本論文では、「非独立的労働から生じる支出」と呼称する）、もう1つは従属性に起因しその効果が労働者に帰属する支出（以下、本論文では、「従属的労働を行うための支出」と呼称する）である。

さらに、この2つの分類は、支出義務の有無によって細分化することが可能である。いずれの場合も、支出義務の有無という観点は変わらないが、その意味合いには大きな違いがある。

非独立的労働から生じる支出は、原則として使用者が負担すべき支出である。そして、契約上明記されている場合のみ労働者に支出義務が生じるものである。したがって、非独立的労働から生じる支出は、雇用契約等により義務付けられているがゆえに支出せざるを得ない支出といえる。

一方、従属的労働を行うための支出は、原則として労働者が負担すべき支出である。すなわち、現実に従属的労働を行うための準備行為のために、当然に労働者に支出義務が課せられている。しかしながら、現在義務は課されていないとしても、将来の従属的労働に備えるために労働者自らが自発的・任意的に支出することがあり得る。

以上のことから、給与所得者の勤務に伴う支出は次のように4つに分類することができる。

① 非独立的労働から生じる義務的支出

支出の経済的効果が使用者に帰属するものであるが、契約上労働者にその支出が義務付けられるもの

② 負担義務のない不可避的支出

支出の経済的効果が使用者に帰属し、かつ、契約上も労働者にその支出義務がないにもかかわらず、実質負担を強いられているもの

③ 従属的労働を行うための義務的支出

支出の経済的効果が労働者に帰属するものであり、使用者からの指揮命令に従うために不可避的に生じるもの

④ 従属的労働を行うための任意的支出

支出の経済的効果が労働者に帰属するものであり、労働者が自らの労働の質

を高め、使用者によりよい労務を提供するためのもの

第4項 給与所得者の消費活動を含む支出の全体構造

前項での分析の結果、給与所得者の勤務に伴う支出はその支出の経済的効果の帰属先と支出義務の有無によって4つに分類できることが明らかになった。しかし、労働者は所得獲得活動だけでなく、日常の消費活動も行っているから、この4つの勤務に伴う支出に加えて、消費活動のための支出、いわゆる家事上の支出も存在する。非独立的労働から生じる支出は、使用者の経済的活動に直接関連する費用であり、その支出の経済的効果が使用者に帰属する費用であるから、労働者の家事上の支出とは、本質的に無関係であると考えられる。一方で、従属的労働を行うための支出は、家事上の支出との区別が明確でない場合がある。この問題は、大嶋訴訟上告審判決においても指摘されており、「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つても、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」⁴²と示されている。このような背景から、給与所得における勤務に関連する支出の一般的な特性を考慮した給与所得控除は、概算控除の形式を採用しており、憲法14条に違反しないと判断された。したがって、従属的労働を行うための支出は、この家事上の支出との区別が困難な場面も存在する。

また、同判決においては「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」⁴³とも示されている。勤務上必要な施設、器具、備品等に係る費用は、その支出の経済的効果が使用者に帰属するものであるから、非独立的労働から生じる支出である。つまり、同判決では、そのような費用は使用者が負担することが通例であると示している。言い換えれば、労働者自身が負担することは通例ではないと判断していたと考えられる。

⁴² 最高裁昭和60年3月27日判決民集39巻2号259頁。

⁴³ 最高裁昭和60年3月27日判決民集39巻2号247頁。

以上のことから、前述した 4 つの勤務に伴う支出に家事上の支出を加えた 5 つの分類が、給与所得者の支出の全体構造を形成している。そして、これらの分析に基づき、給与所得者の消費活動を含む支出の全体構造を図に表したものが図 2-2 である。図 2-2 は、給与所得者の支出を、その支出の経済的効果の帰属先と支出義務の有無で分類した上で、家事上の支出との関連性を視覚的に表現したものである。

		支出の経済的効果の帰属先		
		使用者	労働者	
支出義務	あり	①非独立的労働から生じる義務的支出	③従属的労働を行うための義務的支出	家事上の支出
	なし	②負担義務のない不可避的支出	④従属的労働を行うための任意的支出	

勤務に伴う支出

(筆者作成)

【図 2-2】給与所得者の消費活動を含む支出の全体構造

給与所得控除における勤務費用は、家事上の支出との区別が困難であるという前提に立つと、非独立的労働から生じる支出は、労働者の個人的な消費活動とは本質的に無関係であるため、従属的労働を行うための支出が給与所得控除における勤務費用の一部を構成していると推測される。しかし、実際には非独立的労働からも支出が生じており、これが給与所得控除における勤務費用の一部を形成している可能性が考えられる。次節では、これらの分類を基に、給与所得控除における勤務費用の具体的な性質について詳細に分析を行う。

第 2 節 給与所得控除における勤務費用の性質の分析

第 1 項 勤務費用の性質を分析するための 2 つの視点

給与所得控除は、「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」の 2 つの性格を持つとされている⁴⁴。しかし、所得税法上、勤務費用の具体的な性質や定義は明確に示されていない。この節では、給与所得控除における勤務費用の性質を明らかにするための 2 つの視点を提案し、それを基に分析を進める。

第 1 の視点は「労働者を活動主体と捉えた場合の支出」という視点である。これは、大嶋訴訟上告審判決から導かれる。この判決において、「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」⁴⁵と判示している。ここにいう必要経費は、事業所得者における必要経費（所法 37）と同じものではない。しかし、給与所得者自身が活動主体であると仮定した場合、給与所得者が自身の収入を得るために労務を提供するにあたり、そこには事業所得者における必要経費と類似した支出が生じ、給与所得控除は、その必要経費と類似した支出を控除する役割を有しているとみることができる。

第 2 の視点は「税制調査会が定義する勤務費用」の視点である。平成 24 年度税制改正において、特定支出控除制度の対象となる適用範囲を拡大した趣旨について、立法者は「給与所得控除の『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』の二つの性格のうち、前者の『勤務費用の概算控除』の部分（すなわち給与所得控除額の 2 分の 1 の金額）を上回れば特定支出控除が適用できるように改められたものである」⁴⁶と説明している。この説明は、昭和 61 年税制調査会の抜本答申を参考に行っていると推測される。そして、税制調査会の抜本答申において、勤務費用は「その勤務又は職務の遂行のために支出した費用のうち、その者の職務に照らして通常必要であると認められるもので、その勤務又は職務の遂行以外のためには支出することがないと認められるもの」⁴⁷と定義されている。この定義は、立法趣旨を理解する上での

⁴⁴ 大蔵財務協会・前掲注 30・254 頁。

⁴⁵ 最高裁昭和 60 年 3 月 27 日判決民集 39 卷 2 号 261 頁。

⁴⁶ 大蔵財務協会・前掲注 30・254 頁。

⁴⁷ 税制調査会「昭和 61 年 10 月税制の抜本的見直しの答申」31 頁（1986 年 10 月）（公益社団法人 日本租税研究協ホームページ https://www.soken.or.jp/sozei/wp-content/uploads/2019/09/s_s6110_zeiseibappontekiminaosi.pdf、2024 年 1 月 18 日閲覧）。

重要な指針となると考えられる。

このことから、「労働者を活動主体と捉えた場合の支出」と「税制調査会が定義する勤務費用」という2つの視点から、給与所得者の支出を詳細に分析し、給与所得控除における勤務費用の性質を明らかにする。

第2項 労働者を活動主体と捉えた場合の支出の性質

労働者自身が活動主体であると仮定した場合、労働者が労務を提供するにあたり、事業所得者等における必要経費に類似した支出（以下、本論文では、「必要経費的支出」と呼称する）が生じる。

事業所得者等における必要経費とは「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、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の額」と定義されている（所法 37①）。そして、事業所得者等が支出したもののうち、「必要経費として控除されうるためには、それが事業活動と直接の関連をもち、事業の遂行上必要な費用でなければならない」⁴⁸とされている。これを、活動主体としての労働者の立場にあてはめると、ここにいう「事業活動」とは「非独立的労働ないし従属的労働の提供」のことであるから、必要経費的支出とは「非独立的労働や従属的労働と直接関連し、その労働を提供する上で必要な費用」と定義することができる。すなわち、給与所得者の支出の全体構造のうち、労務の提供との直接関連要件と必要要件を満たしているものは、必要経費的支出として認められるということである。

従属的労働は、雇用契約ないし労働契約に基づいて、使用者の指揮命令下で、時間的、空間的な拘束を受けて労務を提供するという働き方である。従属的労働を行うための支出は、労働者自身が従属的労働という働き方を実現するために生じるものである。したがって、従属的労働を行うための義務的支出と従属

⁴⁸ 金子・前掲注4・321頁。

的労働を行うための任意的支出は、労務の提供との直接関連性が高いと考えられる。

従属的労働を行うための義務的支出は、使用者からの指揮命令に従うために不可避免的に生じるものであるから、必要性は高いと言える。一方、従属的労働を行うための任意的支出は、労働者が自発的・任意的に自らの労働の質を向上させる目的で支出するものである。このような支出は、労働者の主観的な判断や価値観に基づくことが多く、労働力の質に寄与するかどうかは個人によって異なる。金子宏教授は、必要経費の必要性の認定について、「関係者の主観的判断を基準としてではなく、客観的基準に即してなされなければならない」⁴⁹と指摘している。主観的判断に基づく、実際には必要経費として認められるべきでないものまでが必要経費に含まれてしまう危険性があるということである。この基準を必要経費的支出にも適用した場合、従属的労働を行うための任意的支出の必要性は、客観的な基準に基づいて判断されることとなる。

以上のことから、従属的労働を行うための義務的支出は、直接関連要件と必要要件を満たしているため、必要経費的支出として認められる。一方、従属的労働を行うための任意的支出は、直接関連要件は満たしているといえるが、その必要性が客観的に判断できる場合のみ、必要経費的支出として認められる。

それに対して、非独立的労働は、使用者によって準備・提供された備品や設備を使用して、使用者の経済的活動のために労務を提供するという働き方であり、労働者は、原則として、その労務の提供に必要な費用を負担することはない。労働者がそのような費用を支出した場合であっても、それは、使用者の経済的活動の一部として発生するものである。したがって、非独立的労働から生じる義務的支出と負担義務のない不可避免的支出は、労働者自身の労務の提供との直接関連性が低いと考えられる。

さらに、必要性の有無について、非独立的労働から生じる義務的支出は、契約上の支出義務が存在するため、労働者にとって避けられない支出であり、その意味で必要性は高いと言える。一方で、負担義務のない不可避免的支出については、労働者が実質的に負担しているものの、契約上の支出義務は存在しない。

⁴⁹ 金子・前掲注4・321頁。

このため、必要性は低いと考えられる。

		支出の経済的効果の帰属先	
		使用者	労働者
支出義務	あり	非独立的労働から生じる 義務的支出	従属的労働を行うための義務的支出 必要経費的支出
	なし	負担義務のない 不可避的支出	従属的労働を行うための任意的支出 必要性なし

(筆者作成)

【図 2-3】 給与所得者の支出の全体構造における必要経費的支出の範囲

以上のことから、非独立的労働から生じる義務的支出は、必要要件は満たしているが、直接関連要件を満たしていない。負担義務のない不可避的支出は、直接関連要件及び必要要件を満たしていない。したがって、いずれも労働者にとっての必要経費的支出とは認められない。

本項での分析の結果、労働者を活動主体と捉えた場合に、給与所得者の支出のうち必要経費的支出として認められるのは、図 2-3 で示した通り、従属的労働を行うための義務的支出及び従属的労働を行うための任意的支出のうち、客観的に必要性が認められるもののみであるという結果になった。次項では、もう 1 つの視点である税制調査会の勤務費用の定義から、同様の分析を行う。

第 3 項 税制調査会が定義する勤務費用の性質

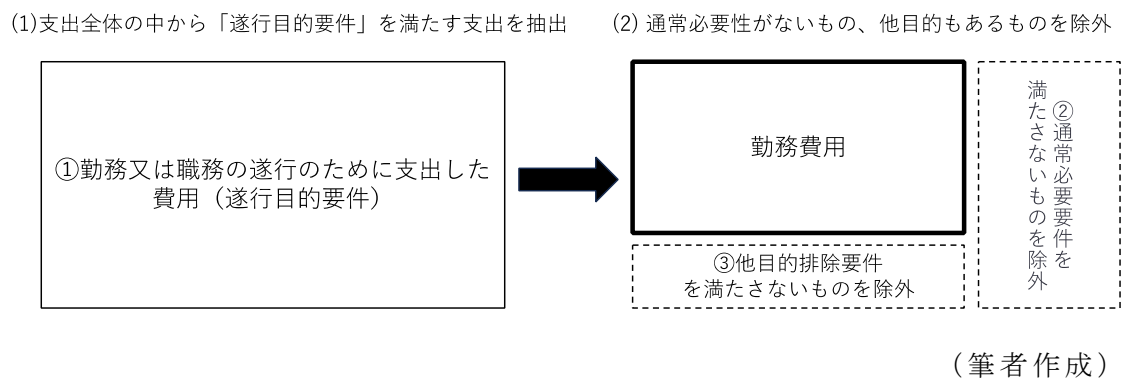
1. 勤務費用該当性の判断プロセス

税制調査会によれば、勤務費用は「その勤務又は職務の遂行のために支出した費用のうち、その者の職務に照らして通常必要であると認められるもので、その勤務又は職務の遂行以外のためには支出することがないと認められるもの」⁵⁰と定義されている。なお、ここにいる「勤務又は職務の遂行」とは、従属的

⁵⁰ 税制調査会・前掲注 47・30 頁。

労働ないし非独立的労働と置き換えて考えることができる。

この定義は、①その勤務又は職務の遂行のために支出した費用である（遂行目的要件）、②その者の職務に照らして通常必要であると認められるものである（通常必要要件）、③その勤務又は職務の遂行以外のためには支出することがないと認められるものである（他目的排除要件）の3要件に分けて考えることができる。そして、勤務費用該当性の判断プロセスは、図2-4で示したように、①遂行目的要件に該当するものを広く拾い出したのち、さらに、②通常必要要件、③他目的排除要件を満たさないものを除外するという構造になっている。



【図2-4】勤務費用該当性の判断プロセス

また、税制調査会は、「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た」⁵¹ものとして、「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」⁵²の項目を挙げている。そして、これらの勤務費用になりうる項目の合計額が収入金額の約1割であるとの試算を示している⁵³。これらの項目の中には、家事上の支出と思われる項目も含まれている

⁵¹ 税制調査会「わ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―」100頁（2000年7月）（内閣府ホームページ <https://www.cao.go.jp/zeicho/history/1996-2009/etc/2000/pdf/zeichof07.pdf>、2024年1月18日閲覧）。

⁵² 税制調査会・前掲注51・100頁の「（資料15）勤労者世帯（標準世帯）の年間収入階級別1世帯当たり品目別年間支出金額調」より抜粋。

⁵³ 「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

が、勤務費用の３要件を満たしているのであれば、これらの項目も勤務費用として認められるということである。

2. 従属的労働を行うための支出の勤務費用該当性

従属的労働を行うための支出は、労働者自身が従属的労働という働き方を実現するために生じるものであり、従属的労働を行うための義務的支出及び従属的労働を行うための任意的支出は、遂行目的要件は満たしていると言える。

次に、通常必要性の有無について、従属的労働を行うための義務的支出は、使用者からの明確な指揮命令があった上で支出するものであるから、通常必要な支出であるといえる。一方、従属的労働を行うための任意的支出は、自らの労働の質を向上させるために支出するものであり、通常必要であるかどうかは、労働者の職務内容やスキルなど個々の事情によって異なる。例えば、法務部へ配置転換した労働者が法律書籍を購入した場合、その労働者が労務の提供に必要な法律知識を有していない場合には、通常必要性を有しているものといえるが、元々その知識を有していた場合には、通常必要とはいえないものと考えられる。

一方で、他目的排除要件を満たしているかどうかの厳密な判断は、従属的労働を行うための義務的支出及び従属的労働を行うための任意的支出のいずれにおいても困難であると思われる。例えば、通勤費の場合、①勤務地への通勤は勤務を遂行するための準備行為であることから遂行目的要件を満たしているといえる。②通勤行為は、勤務地で勤務を遂行するためには不可欠な行為であることから、通常必要要件を満たしているといえる。③通勤行為は、勤務地に到着することを唯一の目的とする行為であるならば、他目的排除要件を満たしているといえる。したがって、この場合の通勤費は、勤務費用該当性の要件を満たしていると考えられる。しかし、通勤途上で病院に立ち寄るなどの他目的が混在する場面や、通勤定期券を利用して休日に移動する場面も想定される。これらの状況を踏まえると、他目的排除要件を満たしているかどうかを厳密に判

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 割弱程度という試算が得られます」（税制調査会・前掲注 51・99 頁）。

断することは、実際のところ、極めて困難である。

3. 非独立的労働から生じる支出の勤務費用該当性

非独立的労働は、使用者によって準備・提供された備品や設備を使用して、使用者の経済的活動のために労務を提供するのみであるから、原則として労務提供に必要な費用を負担することはない。したがって、現実には、非独立的労働から支出が生じることはあるものの、労働者自身が非独立的労働を行う目的で支出することは、一般的に考えられない。

したがって、非独立的労働から生じる義務的支出及び負担義務のない不可避的支出は、遂行目的要件を満たしていないことになる。遂行目的要件を満たしていないため、通常必要要件及び他目的排除要件については検討するまでもない。

4. 小括

税制調査会が定義する勤務費用を分析した結果、勤務費用と認められるためには、遂行目的要件を満たした上で、通常必要要件と他目的排除要件の2要件を満たす必要がある。

		支出の経済的効果の帰属先			
		使用者	他目的なし	労働者	
支出義務	あり	非独立的労働から生じる義務的支出		従属的労働を行うための義務的支出 勤務費用	家事上の支出
	なし	負担義務 通常必要性あり 不可避的支出		従属的労働を行うための任意の支出 通常必要性なし	

(筆者作成)

【図 2-5】 給与所得者の支出の全体構造における
税制調査会の定義する勤務費用の範囲

そして、その分析を給与所得者の支出の全体構造にあてはめると、図 2-5 に示すように、従属的労働を行うための義務的支出及び従属的労働を行うための

任意的支出は、税制調査会の定義する勤務費用の要件を満たしている可能性が高い。しかし、他目的排除要件の判断は、実務上の困難が伴うことが確認された。それに対して、非独立的労働から生じる義務的支出及び負担義務のない不可避的支出は、そもそも遂行目的要件を満たしていないため、勤務費用とは認められない。次項では、これまでの分析を踏まえ、給与所得控除における勤務費用の性質を詳細に分析する。

第4項 2つの視点を通じた給与所得控除における勤務費用の性質

第2項及び第3項を通じて、2つの視点から、給与所得控除における勤務費用の性質について、分析検討を行った。

その結果、まず、非独立的労働から生じる義務的支出及び負担義務のない不可避的支出について、その支出の経済的効果が使用者に帰属するものである。したがって、労働者にとって労務提供のための支出とは言えず、いずれの視点からも給与所得控除における勤務費用の性質を持つとは言えないという結論に至った。それに対して、従属的労働を行うための義務的支出及び従属的労働を行うための任意的支出に関しては、いずれの視点からも給与所得控除における勤務費用の性質を有している可能性があるという分析結果になった。ただし、必要経費的支出と税制調査会が定義する勤務費用では、要件に違いが存在する。

必要経費的支出では、従属的労働を行うための義務的支出は認められるが、従属的労働を行うための任意的支出は、必要要件が満たされる場合のみ認められる。それに対し、税制調査会が定義する勤務費用は、必要性の判断がより厳格となり、通常必要であることが求められる。さらに、他目的排除要件を満たさないものも排除される。すなわち、税制調査会が定義する勤務費用のほうが、より厳格であるといえる。

ただし、給与所得者である労働者は日々の支出についての記帳義務がなく、事業所得者における家事関連費のような業務遂行上必要なものとそれ以外の区分を求める規定（所法45、所得税法施行令（以下、「所令」と略する）96）も存在していない。したがって、給与所得者の支出の目的が、労務提供のみを目的としているかの判断は、実際にはほぼ不可能である。例えば、衣服費は生活

する上で必ず身につけるものである。しかし、労務提供中に着用している衣服を労務提供中のみに着用しているか、労務提供中以外でも着用しているかの厳密な判断はできない。このような状況を考慮すると、他目的排除要件を満たしているかどうかの判断は非常に困難であり、この要件が現実に機能しているかは疑問が残る。

そのように考えた場合、従属的労働を行うための義務的支出は、必要経費的支出の2要件（直接関連要件及び必要要件）と税制調査会が定義する勤務費用の2要件（遂行目的要件及び通常必要要件）を満たしているため、いずれの視点からも給与所得控除における勤務費用の性質を有しているものと考えられる。一方、従属的労働を行うための任意的支出については、必要経費的支出における必要要件及び税制調査会が定義する勤務費用の通常必要要件を満たしているかの判断が必要となる。いずれの場合も、労働者の職務内容やスキルなどの個々の事情によって必要であるか異なるため、一律での判断は難しい。しかし、通常必要要件はより厳格であり、この要件を満たす支出は、必然的に必要要件も満たすと考えられる。つまり、従属的労働を行うための任意的支出が通常必要要件を満たす場合は、自動的に必要要件も満たし、いずれの視点からも給与所得控除における勤務費用の性質を有しているものとして認められると考えられる。

「労働者を活動主体と捉えた場合の支出」と「税制調査会の勤務費用の定義」という2つの視点から詳細に分析した結果、図2-6に示すように、給与所得控除における勤務費用は、給与所得者の支出の全体構造のうち、従属的労働を行うための義務的支出及び従属的労働を行うための任意的支出のうち通常必要要件を満たしているものという分析結果になった。

したがって、給与所得者である労働者の勤務に伴う支出のうち、従属的労働を行うための義務的支出及び従属的労働を行うための任意的支出のうち通常必要要件を満たしているものが、給与所得控除における勤務費用の範囲内に含まれていることになる。

		支出の経済的効果の帰属先	
		使用者	労働者
支出義務	あり	非独立的労働から生じる 義務的支出	従属的労働を行うための義務的支出 勤務費用
	なし	負担義務 通常必要性あり 不可避的支出	従属的労働を行うための任意の支出 通常必要性なし

(筆者作成)

【図 2-6】給与所得者の支出の全体構造における
給与所得控除における勤務費用の範囲

しかし、現実には、これらが給与所得控除における勤務費用を上回る可能性があり得る。そのような場合に適切に対応するために設けられているのが特定支出控除制度（所法 57 の 2）である。次節では、特定支出控除制度が創設からどのような改正を経て現行制度となっているかについて、詳細に検討する。

第 3 章 働き方の多様化に応じた特定支出控除制度の変遷

第 1 節 特定支出控除制度の創設とその問題点

第 1 項 特定支出控除制度の創設とその目的

特定支出控除制度の創設に至った大きな要因は、給与所得と事業所得との間で、収入を得るための支出の取扱いが異なっているという点にある。具体的には、事業所得では総収入金額から必要経費を控除することとされており（所法 27②）、一方、給与所得では収入金額から法定の給与所得控除額を控除することとされている（所法 28②）。すなわち、特定支出控除制度の創設前は、事業所得は実額による必要経費の控除が認められているのに対し、給与所得は実額による勤務に伴う支出の控除は認められていないという取扱いであった。

この取扱いの違いについて、憲法 14 条違反にあたるとして争われたのが大嶋訴訟上告審判決（最高裁昭和 60 年 3 月 27 日判決民集 39 卷 2 号 247 頁）である。この大嶋訴訟上告審判決において、給与所得が実額控除を排し、概算控除制度を設けた目的は正当であり、憲法 14 条に違反するものではない⁵⁴と示された。しかし、補足意見によれば、給与所得者の勤務に伴う支出が給与所得控除額を超える場合は、その超える部分は合理性を欠くものであり、所得のないところに課税する結果となるため、違憲になる可能性がある⁵⁵とも示された。

⁵⁴ 判決において「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右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、これを憲法一四一条一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」と示されている（最高裁昭和 60 年 3 月 27 日判決民集 39 卷 2 号 260 頁）。

⁵⁵ 補足意見において、伊藤正己裁判官は「給与所得に係る必要経費の額がその者の給与所得控除の額を著しく超過するという事情がみられる場合には、右給与所得者に対し本件課税規定を適用して右超過額を課税の対象とすることは、明らかに合理性を欠くものであり、本件課税規定は、かかる場合に、当該給与所得者に適用される限度において、憲法一四一条一項の規定に違反するものといわざるを得ない」と述べている（前掲注 54・262 頁）。また、谷口正孝裁判官は「給与所得者について給与所得控除の額を明らかに超えて必要経費の存する場合を想定し、これに論及する必要があることは当然である。……必要経費の額が給与所得控除の額を明らかに超える場合は、その超過部分については、もはや所得の観念を容れないものと考えらるべきであつて、所得の存しないところに対し所得税を課する結果となるのであり、およそ所得税賦課の基本理念に反することになる」と述べている（最高裁昭和 60 年 3 月 27 日判決

武田昌輔教授は、給与所得控除制度について「給与等についての必要経費の有無及び範囲を論理的にも客観的にも明確化することは至難であり、その段階で給与等について実額計算による必要経費を控除する仕組みは考えられない。しかし、給与所得者は、必要経費そのものではないが、勤務に伴って給与所得者特有の支出を余儀なくされているのも事実である」⁵⁶と述べている。すなわち、給与所得者の勤務に伴う支出の有無や範囲を明確化することは困難であるが、勤務に伴い特有の支出を余儀なくされているという状況が生じていると指摘している。また、大嶋訴訟上告審判決の翌年である昭和 61 年税制調査会の抜本答申において、「サラリーマンの間に種々の不満感、不公平感が強いのは、給与所得控除の性格が必ずしも明らかでないこと、経費について実額控除が行い得ないこと、また、その結果、給与所得者には、通常、自ら所得税の課税標準と税額を計算して申告納税に参画する機会がないこと等にある」⁵⁷と考えられるから、給与所得者の勤務に伴う支出の実額控除と概算控除との選択制を導入することが適当であるとの指摘があった。

給与所得者にも、事業所得者における必要経費と全く同様ではないが、勤務に伴う支出が存在しており、その支出は給与所得者における担税力を減殺する要素である。さらに、勤務に伴う支出が収入金額から実額で控除できない状況は、給与所得者の間に不公平感を引き起こしている。このような背景があり、昭和 62 年に特定支出控除制度が創設された。特定支出控除制度は「給与所得者が特定支出をした場合において、その合計額が給与所得控除の金額をこえる場合には、そのこえる金額をさらに給与所得控除後の給与所得の金額から控除することができる」⁵⁸制度（昭和 62 年改正税法 57 の 2）であり、この制度の創設により、これまで概算控除しか認められていなかった給与所得者にも、確定申告を通じて一種の実額控除が認められることとなった。

第 2 項 特定支出項目が限定された理由

民集 39 卷 2 号 265 頁）。

⁵⁶ 武田・前掲注 12・4243 頁。

⁵⁷ 税制調査会・前掲注 47・30 頁。

⁵⁸ 金子・前掲注 4・255 頁。

創設当初から特定支出控除制度は、給与所得者の勤務に伴う支出を控除の対象としてすべて認める制度ではなく、限定列举された特定の支出のみの控除を認める制度であった（昭和 62 年改正税法 57 の 2）。特定の支出のみに限定した趣旨について、立法者は次のように説明している⁵⁹。

イ 給与所得の金額の計算上実額控除を認めるという制度の変更は、明治 20 年に我が国に所得税が創設されて以来のことであり、納税者の相当数を占める給与所得者にとっても、税務当局にとっても、初めてのことであって、このような制度の導入に伴う両者の事務負担をも考慮しながら慎重に対処する必要があること

ロ 実額控除の対象とする勤務費用といっても、その費用は一般的に収入金額との関連が薄いことから、家事上の費用やこれに関連する費用との区分が困難であることが多く、どういう費用が含まれるのかはつきりせず、その範囲を巡って税務当局との間でトラブルが多発する恐れがあること

すなわち、1) 給与所得者と税務当局双方の事務負担への考慮が必要であること、2) 給与所得者の勤務に伴う支出は、家事上の支出との区分が困難であることの理由から、実額控除制度の導入は見送られ、特定の支出のみに限定された。特定支出控除の対象となる範囲は、「給与所得者が勤務に伴って通常支出を余儀なくされるもののうち、その支出額が相当程度となってその負担が担税力を減殺すると考えられるものとして、次に述べる、通勤費、転任に伴う引越し費用、研修費、人の資格を取得するための支出及び単身赴任者の往復旅費」⁶⁰の 5 項目のみに限定された（以下、本論文では、特定支出控除制度の対象となる項目を「特定支出項目」と呼称する）（昭和 62 年改正税法 57 の 2②一から五）。

このように、創設当初の特定支出控除制度は、税務執行上の混乱を避ける必

⁵⁹ 大蔵財務協会編『改正税法のすべて（昭和 62 年度版）』41 頁（大蔵財務協会、1987 年）。

⁶⁰ 大蔵財務協会・前掲注 59・41 頁。

要があることや給与所得者の勤務に伴う支出が一般的に家事上の支出との区別が困難であるために5項目に限定されていた。その理由について、谷川喜美江教授は、次のように述べている⁶¹。

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が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。

すなわち、これらの5項目が選ばれた理由は、特定支出控除制度の円滑な運用のため、その負担額が大きく、かつ客観的に測定可能であるという要件を満たす項目に限定されていたものといえる。ここで重要なのは、給与所得者の特定支出は「勤務に伴って通常支出を余儀なくされるもの」⁶²であり、この5項目だけでなく、他にも潜在的な特定支出項目が存在する可能性があるという点である。

以上のことから、創設当初の特定支出控除制度は、他にも潜在的な特定支出項目が存在する可能性があるものの、特定支出控除制度の円滑な運用を目指す観点から、これらの5項目に限定せざるを得なかったものと推測される。

第3項 特定支出控除制度の問題点

特定支出控除制度の創設により、給与所得者にも一種の実額控除の機会が認められることとなったが、現実には利用される件数は極めて少なかった。この理由について、水野忠恒教授は、「特定支出費用の大半は会社が負担しているた

⁶¹ 谷川喜美江「給与所得控除に関する理論的検証」千葉商大論叢40巻3号204頁（2002年）。

⁶² 大蔵財務協会・前掲注59・41頁。

めと、概算控除額を超える給与所得者はわずかであるからであるとされる。さらに、すべての項目につき、支払者（使用者）の証明が必要とされているなど、手続も厳格である」⁶³と述べている。すなわち、労務を提供するために必要な費用は企業が負担することが通例であり給与所得者自身が負担することは想定されていないという点、給与所得控除額を超えて自己負担をする給与所得者自体が少なかったという点、そして、確定申告を行うためには、特定支出に関する明細書、領収書の添付（所法 57 の 2、所令 167 の 4、所令 167 の 5）に加えて、給与等の支払者の証明（所法 57 の 2、所得税法施行規則（以下、「所則」と略する）36 の 5）が必要であり、手続が厳格であるという 3 点にあったと指摘している。また、三木義一教授は、「特定支出の範囲が限定されすぎていることと、給与所得控除額を超えた場合しか適用できない」⁶⁴と述べている。すなわち、特定支出項目があまりにも限定されすぎていた点と、適用の判定基準となる給与所得控除額が高いためその金額を超えてまで自己負担するケースは少ない点を指摘している。

一方で、平成 12 年税制調査会において、「特定支出控除の適用実績を見ると、実際の適用件数は僅少で推移しています。特定支出控除の対象となる勤務費用の範囲は諸外国と比較しておおむね同等であるにもかかわらず、特定支出控除の適用が少ないのは、給与所得控除の水準が相当に高いためである」⁶⁵との指摘もあった。

すなわち、1) 給与所得者の労務を提供するために必要な費用は企業が負担することが通例であること、2) 確定申告の手続が厳格であること、3) 特定支出控除制度の適用の対象の判定基準となる給与所得控除額が高いことの 3 点の理由から、創設当初の特定支出控除制度は現実的には手軽に利用できる制度ではなかったと言える。

このような経緯があり、過大となっている給与所得控除を適正化⁶⁶するのと

⁶³ 水野・前掲注 7・220 頁。

⁶⁴ 三木義一『よくわかる税法入門[第 15 版]』126 頁（有斐閣、2021 年）。

⁶⁵ 税制調査会・前掲注 51・102 頁。

⁶⁶ 税制調査会「平成 22 年度第 13 回税制調査会 個人所得課税（個人住民税）」2 頁（2000 年 11 月）（内閣府ホームページ https://www.cao.go.jp/zei-cho/history/2009-2012/gijiroku/zeicho/2010/_icsFiles/afieldfile/2010/11/30/22zen13kai1.pdf、2024 年 1 月 18 日閲覧）。

合わせて、一般の給与所得者が特定支出控除を選択しやすくする観点⁶⁷から、判定基準となる金額が給与所得控除額から給与所得控除額の2分の1になるとともに、特定支出項目の拡充・追加がされていった。

第2節 近年の特定支出控除制度の改正

第1項 適用の判定基準となる給与所得控除金額の改正

昭和62年に創設された特定支出控除制度は、前述の理由により、適用される例は少なく、昭和63年から平成23年の間の24年間で僅か143件にとどまっていた⁶⁸。そこで、平成24年度税制改正において、給与所得控除の性格を「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」の2つであると明確化した上で、給与所得者の実額控除による確定申告の機会拡大を図る観点から、特定支出控除の適用の判定基準となる金額の見直しが行われ、給与所得控除額の全額から「勤務費用の概算控除」部分（すなわち給与所得控除額の2分の1の額）に改正された（平成24年改正所法57の2①）。

この適用の判定基準となる金額の改正については、批判的な意見もある。渡辺徹也教授は「このこと（筆者加筆：適用の判定基準となる金額が給与所得控除額の2分の1となったこと）について、まず『給与所得者の実額控除の機会を拡大』するという目的があり、そのために特定支出控除の基準額を下げるという必要性が生じ、そこから給与所得控除の1/2が『勤務費用の概算控除』にあたるという理屈が生まれてきたかのようにもみえる。それでもなぜ1/2という割合になるのか、その数字の根拠は明らかではない」⁶⁹と指摘している。つまり、給与所得控除の「勤務費用の概算控除」部分を、便宜上2分の1としたのであって、給与所得控除のうち「勤務費用の概算控除」部分の割合が2分の

⁶⁷ 税制調査会・前掲注66・3頁。

⁶⁸ 税制調査会「外部有識者からのヒアリング・経済社会の構造変化に対する税制の対応について（資料）」23頁（2017年10月）にもとづいて計算（内閣府ホームページ <https://www.cao.go.jp/zei-cho/gijiroku/zeicho/2017/29zen13kai3.pdf>、2024年1月18日閲覧）。

⁶⁹ 渡辺徹也「給与所得者と費用控除—平成24年度改正特定支出控除を中心に—」税務事例研究139号42頁（2014年）。

1 であるという根拠が明らかになったわけではないと指摘している。

また、酒井克彦教授は、「この点（筆者加筆：特定支出項目と必要経費が同じ性格を有するものであるか否かという点）が整理されずに、単に特定支出控除の対象範囲を拡大し、給与所得控除の2分の1を経費相当額と整理しても明確な整理が着いたということはできない……理論的整理の必要性を強く感じるところでもある。」⁷⁰と指摘している。酒井教授の見解は、給与所得における勤務費用がどのような性格を有するものであるのかを明らかにしないまま、給与所得控除の2分の1を勤務費用相当額とし、適用の判定基準となる金額を拡大したものであると指摘しているものと思われる。

いずれも、給与所得控除額の2分の1相当額が勤務費用であることについての根拠が明らかにされないままに改正が行われたのではないかとの見解を示している。

一方、立法者によれば、「給与所得控除の『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』の二つの性格のうち、前者の『勤務費用の概算控除』の部分（すなわち給与所得控除額の2分の1の金額）を上回れば特定支出控除が適用できるように改められた」⁷¹と説明している。このことから、立法者は、特定支出項目に列挙されている項目を給与所得者の「勤務費用」と捉えているものと考えられる。その上で、事業所得者等の場合に必要経費（所法37）として認められない単身赴任者の往復旅費（所法57の2②六）が、特定支出項目として廃止されることなく残っている。これらのことから、立法者は「勤務費用」を事業所得者等における必要経費と全く同じものではなく、異なるものと捉えていると推測される。

第2項 給与所得控除の縮減と特定支出項目の拡充・追加

前述の特定支出控除制度の適用の判定基準となる金額の改正と並行して、過大となっている給与所得控除を適正化する見直しと特定支出項目の拡充・追加

⁷⁰ 酒井克彦「給与所得控除の性格論を巡る議論と展開（下）」税務弘報59巻6号110頁（2011年）。

⁷¹ 大蔵財務協会・前掲注30・254頁。

も行われている。

平成 24 年度税制改正において、給与収入が 1,500 万円を超える場合の給与所得控除額について、245 万円の上限を設けることとなった（平成 24 年改正所法 28③）。そして、給与所得控除に上限を設けることに併せて、創設当初は除外されていた弁護士などの業務独占資格取得費の追加（平成 24 年改正所法 57 の 2②四）、勤務必要経費（図書費、衣服費、交際費等）の追加（平成 24 年改正所法 57 の 2②六）が行われた。なお、給与所得控除額の上限については、平成 26 年度以降も段階的に引下げが行われている（平成 26 年改正所法 28③、平成 30 年改正所法 28③）。

平成 30 年度税制改正において「特定の収入のみに適用される給与所得控除や公的年金等控除から、どのような所得にでも適用される基礎控除に、負担調整の比重を移していくことが必要であるとの基本的考え方の下、給与所得控除額及び公的年金等控除額を 10 万円引き下げるとともに、基礎控除の額を 10 万円引き上げる」⁷²ことになった（平成 30 年改正所法 28③、35④、86①）。この給与所得控除額の引下げに合わせて、特定支出控除制度は、さらにその範囲を拡大し、職務上の旅費の追加（平成 30 年改正所法 57 の 2②二）と単身赴任者の往復旅費の制限撤廃（平成 30 年改正所法 57 の 2②六）がされることとなった。

さらに、令和 5 年度税制改正において、「令和 4 年 10 月 28 日に閣議決定された『物価高克服・経済再生実現のための総合経済対策』において、『新しい資本主義』の第一の柱として『人への投資』に係る施策の強化が求められていることを踏まえ、個人の学び・学び直しを促進することを目的」⁷³⁷⁴として、研修費及び資格取得費の適用要件が緩和された。（令和 5 年改正所法 57 の 2②四、五）。

⁷² 大蔵財務協会編『改正税法のすべて（平成 30 年度版）』84 頁（大蔵財務協会、2018 年）。

⁷³ 大蔵財務協会編『改正税法のすべて（令和 5 年度版）』70 頁（大蔵財務協会、2023 年）。

⁷⁴ 「物価高克服・経済再生実現のための総合経済対策（令和 4 年 10 月 28 日閣議決定）」25 頁によれば、「人への投資の強化と労働移動の円滑化を支える基盤を強化するため、働く人のエンゲージメントと生産性を高める働き方改革や多様で柔軟な働き方を選択できる環境整備を行う」ための対策であると説明されている。（内閣府ホームページ https://www5.cao.go.jp/keizai1/keizaitaisaku/2022-2/20221028_taisaku.pdf、2024 年 1 月 7 日閲覧）。

このように、給与所得控除を縮減して適正化する一方で、特定支出控除制度は、創設当初の特定支出項目を維持しつつ、新たな特定支出項目を柔軟に拡充・追加する改正を行っている。

第3節 働き方の多様化に応じた特定支出項目の拡充・追加

このような特定支出項目の拡充・追加は、給与所得者の働き方の多様化に対応するために行われたと考えられる。

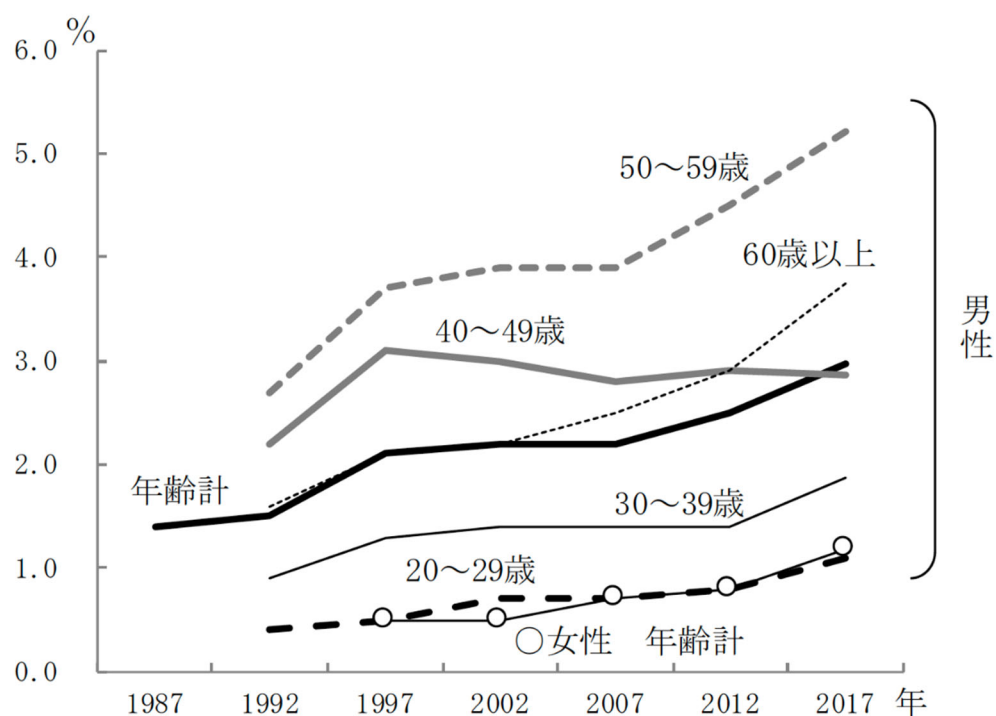
平成24年改正で特定支出控除制度創設当初は除外されていた弁護士などの業務独占資格も資格取得費として認められることとなった理由について、立法者は「就労の多様化等に伴い、最近ではこれらの資格を得ながら企業等で勤務する者も増加してきていることから、今回の改正においては、このような勤務形態の変化を踏まえ、職務の遂行に直接必要な弁護士、公認会計士、税理士などの資格取得費についても特定支出の範囲に追加すること」⁷⁵としたと説明している。この点について、渡辺徹也教授は、「かつては『法令の規定に基づいてその資格を有する者に限って特定の業務を営むことができる資格』を取得した後は、企業等で勤務することを辞めていた（独立等をするために退職していた）が、現在では、資格取得後も企業で勤務を続けるものが増加してきたという意味で『就労が多様化』してきたという意味であるように推測できる」⁷⁶と述べている。すなわち、独立開業を選択していた業務独占資格者が、給与所得者として勤務を続ける傾向が増えている。そのような働き方の変化に対応するために、この改正が行われたと解釈できる。

また、平成30年改正では、改正前は月4回までに制限されていた単身赴任者の往復旅費について、回数制限が撤廃された（平成30年改正所法57の2②六）。さらに、交通手段についても、公共交通機関のみの移動しか認められていなかったが、自動車による移動も認められることとなった（平成30年改正所令167の3⑤）。総務省統計局「就業構造基本調査」のデータを元に独立行政法人労働政策研究・研修機構が作成した「ユースフル労働統計2019」によ

⁷⁵ 大蔵財務協会・前掲注30・254頁。

⁷⁶ 渡辺・前掲注69・28頁。

る就業者のうちに占める単身赴任者割合の推移を示したものが図3-1である。図3-1によれば、就業者のうちに占める単身赴任者割合は、一時期は横ばいであったが平成24年(2012年)以降は増加傾向にある。これらの改正は、単身赴任という働き方の増加、そして、公共交通機関のみでは帰宅が困難な地域に居住しているなどの個々に事情の異なる単身赴任者も制度が利用できるように、帰宅回数や交通手段の制限が撤廃されたのではないかと推測される。



(出典 独立行政法人 労働政策研究・研修機構「ユースフル労働統計 2019」
53 頁 <https://www.jil.go.jp/kokunai/statistics/kako/2019/documents/useful2019.pdf>、2024 年 1 月 4 日閲覧)

【図 3-1】単身赴任割合

令和5年改正では、改正前の研修費や資格取得費は、職務の遂行に直接必要であるかについて、給与等の支払者による証明が必要とされていたが、キャリアコンサルタントによる証明でも認められることとなった(令和5年改正所法57の2④四、五)。これは、物価高克服・経済再生実現のための総合経済対策の一環で、「在職者のキャリアアップのための転職支援として、民間専門家に

相談して、リスキリング・転職までを一気通貫で支援する制度を新設」⁷⁷する
目的で改正されたものである。つまり、かつての終身雇用が主流であった時代
から、現在の多様な働き方や転職を前提としたキャリア形成が一般的となった
背景を踏まえ、給与所得者が自らのキャリアアップやスキル習得の機会を増や
すための改正であると考えられる。したがって、この改正は給与所得者の多様
な働き方やキャリア形成を支援するための改正であったと解釈できる。

以上の観点から見ると、これらの特定支出控除制度の改正は、給与所得者の
働き方の多様化に対応するために行われたものと解釈できる。

それに加えて、平成 24 年改正では、新たな特定支出項目として、勤務必要
経費が追加された（平成 24 年改正所法 57 の 2②六）。これにより、職務の遂
行に直接必要な図書費、衣服費、交際費等について、合計額 65 万円までであ
れば、特定支出項目と認められることになった。立法者は、平成 24 年改正に
ついて、「特定支出控除をより使いやすくし、給与所得者の実額控除による確
定申告の機会拡大を図る観点から、①給与所得控除額の 2 分の 1 を超えた部分
の金額を控除対象とする適用判定の基準の見直し、②勤務必要経費を適用対象
に追加する等の特定支出の範囲の拡充」⁷⁸をすることとなったと説明している。
この改正は、給与所得者に特定支出控除を選択しやすくするために行われたも
のであり、佐藤英明教授も「全体として、特定支出控除制度の利用を促進する
方向の改正である」⁷⁹と述べている。すなわち、創設当初の特定支出控除制度
は対象となる項目が限定されすぎており、また、その判定基準となる金額が高
すぎるために利用が困難であったという問題を解消し、より多くの給与所得者
がこの制度を利用できるようにするための改正であったと考えられる。さらに、
追加された勤務必要経費について、特徴として挙げられることは、その支出の
一つ一つが必ずしも高額とは限らないという点である。このことから、創設当
初は、特定支出控除制度の円滑な運用のために、「勤務に伴って通常支出を余
儀なくされるもの」のうち、その負担額が大きく、かつ客観的に測定可能であ
るという要件を満たす項目に限定されていたが、特定支出控除制度を多くの給

⁷⁷ 内閣府・前掲注 74・23 頁。

⁷⁸ 大蔵財務協会・前掲注 30・254 頁。

⁷⁹ 佐藤・前掲注 35・188 頁。

与所得者が利用できるようにするために、負担額が大きいという要件が緩和されたものと解釈できる。

このように、過大となっていた給与所得控除は適正化され縮減される一方で、特定支出控除制度は、特定支出項目の拡充・追加や適用要件の緩和を行っている。給与所得控除は収入金額に応じた一律の金額を控除する方式であり、給与所得者の個々の事情には対応しにくい構造を持つ。給与所得者の支出する勤務に伴う支出の平均値と比較すると、給与所得控除は過大である⁸⁰とされており、縮減による適正化は必要である。しかし、給与所得者の働き方が多様化し、それに伴い、給与所得者の勤務に伴う支出も多様化している。また、個々の給与所得者ごとにその支出の種類も異なることから、給与所得控除のみでは十分にカバーされない可能性が高まっている。

これらの改正は、給与所得者の働き方の多様化に対応するためであり、給与所得者に新たな勤務に伴う支出が出現し、その支出が特定支出項目としての条件を満たす場合、これを積極的に特定支出項目に取り入れる方針を採用していると推測される。次章では、特定支出項目を個別に分析し、どのような条件を備えている項目が拡充・追加されているのかについて詳細に検討する。

⁸⁰ 「現行の給与所得控除の水準は、マクロ的にみると給与収入金額に対する給与所得控除額の割合が約 30%に達し、サラリーマンの勤務に伴う費用の観点からみても十分高いと認められる」（税制調査会・前掲注 47・30 頁）、「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 割弱程度という試算が得られます」（税制調査会・前掲注 51・100 頁）など、全ての給与所得者の平均値からみれば、給与所得控除で十分にカバーされているとも言える。

第4章 特定支出控除制度の対象となる項目の性質

第1節 給与所得控除における勤務費用と特定支出項目の関係性

平成24年度税制改正において、特定支出控除制度の適用の判定基準となる金額が、給与所得控除の全額を超える部分の金額から、給与所得控除額の2分の1を超える部分の金額に改正された。この点について、立法者は、「給与所得控除の勤務費用の概算控除の部分（給与所得控除額の2分の1）とする」⁸¹と説明していることから、特定支出項目を勤務費用の性質を有するものと捉えている。言い換えれば、特定支出控除制度を勤務費用の実額控除の制度と位置付けているとも捉えられる。この観点から見れば、特定支出項目の性質と給与所得控除における勤務費用の性質は一致するはずである。第2章第2節の分析によれば、給与所得控除における勤務費用は、従属的労働を行うための義務的支出ないし従属的労働を行うための任意的支出のうち通常必要要件を満たしているものである。したがって、特定支出項目はこのいずれかの性質を持つはずである。

一方で、特定支出項目がどのような性質を持つかについては、さまざまな意見がある。佐藤英明教授は、「現行の特定支出控除制度において列举されている項目の中には、多額の通勤費やいわゆる単身赴任者帰宅旅費など、給与所得を得るための経費とは考えられないものが多数含まれており、概算経費控除というよりも、さまざまな給与所得者の個別事情に対応した担税力調整の制度と考えるのが適切である」⁸²と述べている。ここでは全ての特定支出項目についての言及はないものの、通勤費（所法57の2②一）や単身赴任者の往復旅費（所法57の2②六）は、給与所得を得るための経費、すなわち勤務費用とは考えにくいということであろう。

また、武田昌輔教授も「給与所得者の特定支出控除制度は、勤務費用の実額控除制度でなく、サラリーマン特有の特定支出額が相当額に達した場合の負担

⁸¹ 大蔵財務協会・前掲注30・254頁。

⁸² 佐藤・前掲注35・188頁。

調整と言えるものである」⁸³と述べている。すなわち、特定支出控除制度は、サラリーマン特有の特定支出額の負担調整のための制度であるとの見解を示している。佐藤教授と武田教授は、立法者とは異なる立場を取っていると考えられる。

このような背景を踏まえ、次節以降で特定支出項目が第2章第1節で分析した勤務に伴う支出のうち、どの支出に該当するのかを項目ごとに分析し、給与所得控除における勤務費用との関係性を明らかにするとともに、どのような性質をもつ項目が拡充・追加されているのかについて詳細に分析する。

第2節 創設当初の特定支出項目

第1項 各項目の性質

創設当初から特定支出項目は、「給与所得者が勤務に伴って通常支出を余儀なくされるもののうち、その支出額が相当程度となってその負担が担税力を減殺すると考えられるものとして、次に述べる、通勤費、転任に伴う引越し費用、研修費、人の資格を取得するための支出及び単身赴任者の往復旅費」⁸⁴の5項目であった。本項では、これらの特定支出項目が、勤務に伴う支出のうちどの支出に該当するのかを分析する。

① 通勤費

使用者は、雇用契約ないし労働契約の締結に際し、就業場所を労働者に明示する義務（労基法 15①、労働基準法施行規則（以下、「労基則」と略する）5）がある。したがって、労働者は、契約により使用者から指定された就業場所へ通勤し、職務を遂行することが義務付けられる。

通勤費は、「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

⁸³ 武田・前掲注 12・2079 頁。

⁸⁴ 大蔵財務協会・前掲注 59・41 頁。

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」と定義されている（昭和 62 年改正所法 57 の 2②一）。要するに、労働者が職務を遂行するために就業場所へ通勤するための支出である。

労働者は、使用者から指定された就業場所へ通勤することで、使用者に対して職務を遂行することが可能となる。したがって、労働者にとって、通勤は、日々の職務を遂行するための準備行為である。以上のことから、通勤費は、従属的労働を行うための義務的支出として分類できるものと考えられる。

② 転任に伴う引越し費用

労働者は、使用者から配置転換を命じられることがある。配置転換の有無については、契約上明記されていない場合もある。しかし、労働契約に配置転換に関する明文が存在しない場合でも、就業規則において「会社は、業務の都合により、従業員に配置転換を命じることがある」といった規定があると、それが労働契約の内容として認識される（労契法 7）。この場合、使用者には配置命令権が存在する。

転任に伴う引越し費用は、「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」と定義されている（昭和 62 年改正所法 57 の 2②二）。要するに、使用者からの配置命令に従い、労働者が転任先へ引越しするための支出である。

労働者は、使用者からの配置転換命令を受けた場合、これに従う義務が生じ、配置転換により転任を伴う場合がある。その場合、転任先への引越しは、転任先で、使用者に対して職務の遂行を可能にするための準備行為としての性質を持つ。以上のことから、転任に伴う引越し費用は、従属的労働を行うための義務的支出として分類できるものと考えられる。

③ 研修費

労働者は、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研修を受講することがある。

研修費は、「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」と定義されている（昭和 62 年改正所法 57 の 2②三）。要するに、職務の遂行に直接必要となる研修を受講するための支出である。

この「職務の遂行に直接必要」という定義の解釈は、特定支出項目を分析する上で特に重要な要素と考える。労働者は、使用者によって準備・提供された備品や設備を使用して職務を遂行するのみである。したがって、その職務の遂行に直接必要な研修費は、使用者が負担すべきものであり、非独立的労働から生じる支出と捉えられる。しかし、研修自体は、職務遂行の行為そのものではない。労働者自身が、将来の職務の遂行に備える目的で受講するものであると捉えたと、従属的労働を行うための支出とも捉えられる。

そこで、研修費の支出の経済的効果という観点で見ると、研修によって得られる技術や知識自体は労働者自身に帰属する。一方で、労働者が研修で得られた技術や知識を活用して、使用者に対して職務を遂行した際、その職務の遂行の経済的効果は使用者に帰属する。このように、研修費の支出の経済的効果は、職務の遂行を通じて、間接的に使用者の経済的利益に寄与することとなるが、その直接的な帰属先は労働者であると考えられる。

また、受講する研修は、給与等の支払者である使用者から職務の遂行に直接必要であると認められたものでなければならない。これは、労働者の申し出により使用者が許可するといった場合も含まれることが想定されるが、一般的には、労働者の自発的な意志に基づくものではなく、使用者からの要求や指示に基づくものであると考えられる。

研修費は、将来の職務の遂行に備えるための支出であり、その支出の経済的効果が労働者に帰属するものである。さらに、使用者の指示や要求に基づくものであることが一般的である。したがって、研修費は、従属的労働を行うための義務的支出として分類されるものと考えられる。

④ 人の資格を取得するための支出

労働者は、特定の職務を遂行するために資格取得が必要とされる場合がある。

人の資格を取得するための支出は、「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」と定義されている（昭和62年改正所法57の2④四、以下、資格取得費とする）。要するに、職務の遂行に直接必要となる資格を取得するための支出である。

この資格取得費も、研修費と同様に考えることが可能である。資格取得によって得られるその資格は労働者自身に帰属する。その資格を活用して、労働者が、使用者に対して職務を遂行した際、その職務の遂行の経済的効果は使用者に帰属する。このように考えると、研修費と同様に、資格取得費の支出の経済的効果は、職務の遂行を通じて、間接的に使用者の経済的利益に寄与することとなるが、その直接的な帰属先は労働者であると考えられる。

資格取得費は、将来の職務の遂行に備えるための支出であり、その支出の経済的効果が労働者に帰属するものである。また、研修費と同様に、その支出が職務の遂行に直接必要なものとして給与等の支払者の証明が必要であることから、使用者の指示や要求に基づくものであることが一般的である。したがって、資格取得費は、従属的労働を行うための義務的支出として分類されるものと考えられる。

⑤ 単身赴任者の往復旅費

配置転換命令により転任することとなった労働者は、転勤に伴い、生計を一にする配偶者との別居による単身赴任を余儀なくされる場合がある。

単身赴任者の往復旅費は、「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」と定義されている（昭和62年改正所法57の2④五）。要するに、本来の生活の本拠である配偶者の住む自宅から転任先である単身赴任先との間を行き来す

るための支出である。

単身赴任者の往復旅費は、配偶者等が居住している本来の自宅から転任先の就業場所（または居所）への移動であるから、通勤費の性質と類似性があると思われる。通勤費は、労働者が自宅から職務を遂行する就業場所へ移動するための支出である。単身赴任者の往復旅費も、本来の自宅と転任先の就業場所（または居所）との間の移動にかかる支出である。この点で、両者は、労働者が自宅と職務を遂行する就業場所への移動のための支出という点で共通しており、類似性が認められる。

また、単身赴任は、使用者からの配置転換命令による転任により生じたものであり、この転任が労働者の居住地の変更を伴うことから、転任に伴う引越し費用の性質とも類似性がある。転任に伴う引越し費用は、労働者が職務の遂行のために居住地を変更する際に発生する一時的な支出である。単身赴任者の往復旅費も、職務の遂行のために生じる居住地の変更に伴う継続的な支出として捉えられる。この点で、両者は、労働者が職務を遂行するために居住地を変更したことに起因する支出という点で共通しており、類似性が認められる。

以上のことから、単身赴任者の往復旅費は、通勤費や転居費の性質を併せ持つものと考えられる。したがって、単身赴任者の往復旅費は、通勤費及び転居費と同様に、従属的労働を行うための義務的支出として分類できるものと考えられる。

第 2 項 小括

本節の分析結果から、創設当初の特定支出項目は、図 4-1 で示した通り、勤務に伴う支出のうち、5 項目すべてが従属的労働を行うための義務的支出の領域内に含まれていることが明らかになった。これは、第 2 章第 2 節で分析した給与所得控除における勤務費用の性質とも一致している。図 4-1 内の数字は、それぞれ①通勤費、②転任に伴う引越し費用、③研修費、④資格取得費、⑤単身赴任者の往復旅費を表している。

		支出の経済的効果の帰属先		
		使用者	労働者	
支出義務	あり	非独立的労働から生じる義務的支出	① ② ⑤ 従属的労働を行うための義務的支出 ③ ④	家事上の支出
	なし	負担義務のない 不可避的支出	従属的労働を行うための任意的支出	

(筆者作成)

【図 4-1】給与所得者の支出全体における創設時の特定支出項目の範囲

また「職務の遂行に直接必要」の解釈について、条文上の文言だけでは、その支出が、使用者が負担すべき費用なのか、もしくは労働者自身が負担すべき費用であるのか明確ではない。しかし、本節の分析を通じて、支出の経済的効果の帰属先という観点からこの問題を考察することで、より明確な判断が可能となることが明らかとなった。

第 3 節 改正により拡充・追加された特定支出項目

昭和 62 年に創設された特定支出控除制度は前述の 5 項目に限定されていたが、平成 24 年以降、頻繁に改正が行われ、その対象となる項目が拡充・追加されている（平成 24 年改正所法 57 の 2、平成 30 年改正所法 57 の 2、令和 5 年改正所法 57 の 2）。拡充・追加された項目についても、同様に分析を行い、特定支出項目がどのように変化していったのか、また、その範囲がどのように変化してきたのかを詳細に分析していく。

第 1 項 平成 24 年に拡充・追加された項目

1. 各項目の性質

平成 24 年改正において、「特定支出控除をより使いやすくし、給与所得者の

実額控除による確定申告の機会拡大を図る観点から、①給与所得控除額の2分の1を超えた部分の金額を控除対象とする適用判定の基準の見直し、②勤務必要経費を適用対象に追加する等の特定支出の範囲の拡充⁸⁵がなされることとなった。具体的には、資格取得費の対象範囲の拡大及び勤務必要経費が追加された（平成24年改正所法57の2②四、六）。

① 資格取得費

資格取得費について、創設当初に明記されていた「(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。)」の記載が削除され、「人の資格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」と改正された（平成24年改正所法57の2②四）。すなわち、創設当初は除外されていた弁護士などの業務独占資格も対象とされることとなり、その対象範囲が拡大された。この改正は、給与所得者の就労の多様化や勤務形態の変化に対応するものであった⁸⁶と説明されている。

業務独占資格は、労働者自身の社会的地位や専門性を高めるものである。特に、資格取得後に独立開業が想定される業務独占資格の場合、その支出の経済的効果は主に労働者に帰属すると考えられる。独立開業を選択した場合、労働者はその資格を活用して自身の事業を展開することになり、従来の使用者に対して職務を遂行することはなくなる。この観点から、資格取得費は使用者に対する職務の遂行に直接関連しない家事上の支出ともみることができる⁸⁷。

しかし、立法者は「最近ではこれらの資格を得ながら企業等で勤務する者も増加してきていることから、今回の改正においては、このような勤務形態の変化を踏まえ、職務の遂行に直接必要な弁護士、公認会計士、税理士などの資格

⁸⁵ 大蔵財務協会・前掲注30・254頁。

⁸⁶ 大蔵財務協会・前掲注30・254頁。

⁸⁷ 事業所得者等においては、業務独占資格を除く業務に直接関連する資格取得費については、必要経費に算入することとなっている（所得税基本通達37-24）。しかし、その資格が業務独占資格である場合、その取得に要した費用は必要経費として認められない。例えば、接骨院を営む事業者が柔道整復師の資格取得のために専門学校に支払った学費が必要経費として認められなかった事例（大阪高裁令和2年5月22日判決訟務月報66巻12号1991頁）がある。

取得費についても特定支出の範囲に追加する」⁸⁸と説明している。この改正は、労働者が資格取得後も独立開業せずに企業等で継続して職務を遂行する場合が増えている現状を反映したものであると解釈できる。

つまり、資格取得によって得られるその資格は労働者自身に帰属する。その資格を活用して、労働者が、使用者に対して職務を遂行した際、その職務の遂行の経済的効果は使用者に帰属するという基本的な構造は、創設当初から変化はないと思われる。

したがって、改正後の資格取得費も、創設当初の資格取得費と同様に従属的労働を行うための義務的支出として分類できるものと考えられる。

② 勤務必要経費⁸⁹

労働者は、使用者から指示された職務内容によって、その職務に必要とされる技術や知識を維持・向上させるために書籍を購入したり、職務の遂行中に特定の衣服の着用を求められたりすることがある。また、使用者の取引先との関係を円滑にするために接待をすることもある。これらの支出は、労働者がその職務を適切に遂行するための支出であると考えられる。

勤務必要経費は、「次に掲げる支出（当該支出の額の合計額が六十五万円を超える場合には、六十五万円までの支出に限る。）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」と定義されている（平成24年改正所法57の2②六）。そして、次に掲げる支出として、次の3項目を列挙している。これらの項目は、それぞれ性質が異なると思われるため、項目ごとに分けて検討していく。

1) 書籍、定期刊行物その他の図書で職務に関連するもの

1 つ目は、「書籍、定期刊行物その他の図書で職務に関連するものとして政

⁸⁸ 大蔵財務協会・前掲注30・254頁。

⁸⁹ 本論文において、所得税法第57条の2第2項第6号を「勤務必要経費」と表現しているのは、平成24年改正の立法趣旨で、この用語を用いて説明していたためである（大蔵財務協会・前掲注30・254頁）。この用語は、所得税法第37条における「必要経費」とは異なる概念である。筆者としては、「勤務必要支出」という表現がより適切であると考えているが、この用語を尊重し、そのまま使用している。

令で定めるものを購入するための支出」と定義されている。（平成 24 年改正所法 57 の 2②六イ前段、以下図書費とする）言い換えれば、その読書を通して、職務の遂行に直接必要となる技術や知識を習得するために書籍等を購入するための支出である。

労働者は、習得した技術や知識を活用して、使用者に対して職務を遂行する。この点では、研修費（平成 30 年改正前所法 57 の 2②三）や資格取得費（平成 30 年改正前所法 57 の 2②四）の性質と類似している。また、給与等の支払者である使用者によって職務の遂行に直接必要なものとしての証明が必要であるため、一般的に、使用者の要求や指示に基づくものであると考えられる。

一方で、「商業、工業、建築、服装などの企業においてデザイン部門を担当する給与所得者がその職務に関連して購入する写真集や、営業部門を担当する給与所得者が外回り用に購入する地図」⁹⁰といった図書も対象に含まれていることから、この図書費の範囲には、使用者の要求や指示に基づくものだけではなく、労働者自身が自らの労働の質を向上させるために購入するものも含まれている可能性も示唆される。

したがって、図書費は、将来の職務の遂行に備えるための支出であり、その支出の経済的効果が労働者に帰属するものである。原則的には使用者の指示や要求に基づくものであるが、一部、労働者の自発的な意志によるものも含まれていると考えられる。したがって、図書費は従属的労働を行うための義務的支出ないし従属的労働を行うための任意的支出に分類できるものと考えられる。

2) 制服、事務服その他の勤務場所において着用することが必要とされる衣服

2 つ目は、「制服、事務服その他の勤務場所において着用することが必要とされる衣服で政令で定めるものを購入するための支出」と定義されている（平成 24 年改正所法 57 の 2②六イ後段、以下衣服費とする）。言い換えれば、労働者が就業中に着用が求められる制服や事務服を購入するための支出である。

この場合の制服や事務服は、使用者の経済的活動のために着用するものであり、その支出の経済的効果は使用者に帰属するものと考えられる⁹¹。これらの

⁹⁰ 大蔵財務協会・前掲注 30・255 頁。

⁹¹ 制服や事務服以外の労務提供中以外でも着用する可能性のある背広やスーツについて

制服や事務服は、使用者から支給されることが通例であるが、労働者自身が負担する場合も想定される。しかし、労働者自身がその購入費用の支出義務を負っているかどうかは、個々の契約内容に依存するため、課税実務上、一概に判断することは困難である。

したがって、衣服費は、その支出の経済的効果が使用者に帰属するものであるから、非独立的労働から生じる義務的支出ないし負担義務のない不可避的支出のいずれかに分類できるものと考えられる。ただし、いずれの支出に該当するかは、契約内容に依存する。

3) 交際費、接待費その他の費用

3 つ目は、「交際費、接待費その他の費用で、給与等の支払者の得意先、仕入先その他職務上関係のある者に対する接待、供応、贈答その他これらに類する行為のための支出」と定義されている（平成 24 年改正所法 57 の 2②六ロ、以下交際費等とする）。言い換えれば、使用者の取引先との関係を円滑にするための接待や供応などのための支出である。

使用者の取引先に対する接待や供応の行為は、労働者自身も食事を共にするため、その支出の経済的効果は労働者に帰属するという見方もある。しかし、その接待や供応を受ける相手は使用者の取引先であり、その相手方との関係性を円滑にするという行為は、使用者の経済的活動に寄与するものである。したがって、その支出の経済的効果は使用者に帰属するものと考えられる。このような接待や供応の行為を行うための支出は、使用者から前払いで支給される場合や後日精算される場合もあるが、費用負担に関する明確な取決めがなされていない場合も存在する。そのため、労働者がこれらの支出に対して実際に支出義務を持つかどうかは、個々の契約内容や職務内容に依存するため、課税実務上、一概に判断することは困難である。

したがって、交際費等は、その支出の経済的効果が使用者に帰属するものであるから、非独立的労働から生じる義務的支出ないし負担義務のない不可避的

も、「出勤・退勤途上や他用で着用する場合があるとしても、給与等の支払者により勤務場所において着用することが求められており、その給与所得者の職務の遂行に直接必要なもの」（大蔵財務協会・前掲注 30・255 頁）であれば、衣服費として認められる。

支出として分類できるものと考えられる。ただし、衣服費と同様に、いずれの支出に該当するかについては、個々の契約内容や職務内容に依存する。

2. 小括

平成 24 年改正は、特定支出控除制度をより使いやすくし、給与所得者が実額控除に基づいて確定申告を行う機会を拡大することを目的としていた。この改正により、創設当初は従属的労働を行うための義務的支出のみで構成されていた特定支出項目の範囲は大きく拡大した。図 4-2 は、創設時の特定支出項目の範囲からどのように変化していったかを示したものである。

図 4-2 内の数字は、①から⑤は創設当初の項目、(1)から(3)は平成 24 年改正で追加された項目を表している。また、平成 24 年改正により拡充された項目は太字で示している。なお、拡充・追加された年ごとに背景色に濃淡をつけ古い年に拡充・追加された項目を濃い背景色で表現している。

		支出の経済的効果の帰属先	
		使用者	労働者
支出義務	あり	← 非独立的労働から生じる義務的支出 (2) もしくは 負担義務のない 不可避的支出 (3)	① ② ⑤ 従属的労働を行うための義務的支出 ③ ④
	なし		(1) 従属的労働を行うための任意的支出 ↓
			家事上の支出

(筆者作成)

【図 4-2】平成 24 年改正による特定支出項目の範囲の拡大

図 4-2 で示したように、平成 24 年改正により、特定支出項目の対象となる領域が拡大していることがわかる。④資格取得費は創設当初と変わらずに、従属的労働を行う義務的支出の領域内に含まれている。それに対して、勤務必要経費のうち、(1)図書費が従属的労働を行う任意的支出の領域に、(2)衣服費及び(3)交際費等が非独立的労働から生じる義務的支出もしくは負担義務の

ない不可避的支出の領域に追加されている。なお、いずれの支出に該当するかについては、労働者が支出義務を負っているかどうかの判断が、個々の契約や職務内容に依存するため、実務上の判断は困難である場合が多いという問題点が浮き彫りとなった。非独立的労働から生じる義務的支出と負担義務のない不可避的支出は、支出義務の有無においては異なる概念であるが、双方とも支出の経済的効果が使用者に帰属する点で共通している。本論文では、実務上の区分が難しいことを鑑み、これらの概念を非独立的労働から生じる支出として一括りにして分析を進めることとする。

創設当初の特定支出項目の性質は、給与所得控除における勤務費用の性質と一致していた。しかし、この改正により、65 万円までという上限⁹²はあるものの、第 2 章第 2 節での分析では給与所得控除における勤務費用とは認められなかった非独立的労働から生じる支出についても、その範囲に含まれることとなった。この点で、特定支出項目の性質は変質してきていると考えられる。

一方で、この変化は、労働者の支出の実態に合わせて、量的に拡大したとも解釈できる。非独立的労働から生じる支出は、その支出の経済的効果が使用者に帰属するものであり、本来は使用者が負担すべき費用である。大嶋訴訟上告審判決でも、勤務上必要な備品等は使用者において負担するのが通例⁹³と示されている。立法趣旨としてはこれらの費用を特定支出項目に追加することで制度を使いやすくする目的があったと推測される。

さらに、創設時の特定支出項目が廃止されずに維持されていることは、これらの項目が労働者にとって創設当初から継続して重要な項目であることも示唆される。

第 2 項 平成 30 年に拡充・追加された項目

⁹² 内閣府「平成 24 年度税制改正大綱」6 頁によれば、65 万円という上限金額について、「勤務必要経費については、高額なものを購入できる高額所得者を過度に優遇するといった不公平が生じないように、上限を設けることとします。」と説明されている。（内閣府ホームページ https://www.cao.go.jp/zei-cho/history/2009-2012/etc/2011/_icsFiles/afielddfile/2011/12/26/231210taikou2.pdf、2024 年 1 月 18 日閲覧）。

⁹³ 最高裁昭和 60 年 3 月 27 日判決民集 39 卷 2 号 259 頁。

1. 各項目の性質

平成 30 年改正において、制度を利用しやすくするためにさらに見直しが行われ⁹⁴、職務上の旅費の追加及び単身赴任者の往復旅費の回数制限の撤廃がされた（平成 30 年改正所法 57 の 2②二、六）。

① 職務上の旅費

労働者は、使用者から指定された就業場所のみで職務を遂行するとは限らず、他の場所での会議、研修、顧客との打ち合わせなど、就業場所を離れて職務を遂行する場合がある。

職務上の旅費は、「勤務する場所を離れて職務を遂行するために直接必要な旅行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に通常要する支出で政令で定めるもの」と定義されている（平成 30 年改正所法 57 の 2②六）。要するに、職務の遂行のために旅行を必要とされる場面で発生する支出である。

このような旅行を通じて得られる収益や成果は、使用者に帰属するものと考えられる。つまり、労働者は、旅行を通じて職務を遂行し、その成果を使用者に提供する。その場合の旅費は、使用者の業務遂行のために必要とされるものであり、使用者の業務遂行に付随して発生するものである。一方で、自宅から職務を遂行するための場所への移動という観点で考えると、一見通勤費と類似性があるように感じる。しかし、通勤費は、労働者が職務の遂行を開始する前の準備行為としての移動のための支出であるのに対し、職務上の旅費は、使用者の業務遂行を目的とし、例えば、顧客との打ち合わせや外部の会議への参加という職務の遂行を目的として発生する費用である。つまり、労働者にとって、この場合の旅行は、職務の遂行を開始する前の準備行為ではなく、その移動行為も含めて職務の一環として発生する行為である。

したがって、職務上の旅費は、その支出の経済的効果が使用者に帰属するものであるから、非独立的労働から生じる支出として分類できるものと考えられる。

⁹⁴ 大蔵財務協会・前掲注 72・91 頁。

② 単身赴任者の往復旅費

単身赴任者の往復旅費について、創設当初に「一月に四往復を超えて当該旅行をした場合には、当該超えてした旅行に要する運賃及び料金を除く」とされていた部分が削除され、1 月に 4 往復までという制限が撤廃された（平成 30 年改正所法 57 の 2②六、所令 167 の 3⑤）。さらに、交通手段についても、公共交通機関のみの移動しか認められていなかったが、「自動車その他の交通用具の使用に係る燃料費及び有料の道路の料金」も認められることとなった（平成 30 年改正所令 167 の 3⑤二）⁹⁵。

この改正により、帰宅回数や利用できる交通手段の制限がなくなったことから、従来は公共交通機関のみでの移動が困難であった地域に居住する労働者や、転任先と自宅が比較的近距離にあるため頻繁に帰宅が可能である労働者も、帰宅回数や交通手段を気にすることなく利用可能となった。この改正は、このような単身赴任者の実情に合わせて、その内容を充実させることで、制度をより利用しやすくする趣旨で行われたものであると推測される。

しかし、配偶者等が居住している本来の自宅と転任先の就業場所（または居所）との間の移動であり、職務の遂行のために生じる居住地の変更に伴う継続的な支出であるという性質は、創設当初から変化はないと思われる。したがって、改正後の単身赴任者の往復旅費も、創設当初の単身赴任者の往復旅費と同様に従属的労働を行うための義務的支出として分類できるものと考えられる。

2. 小括

平成 30 年改正は、制度をより利用しやすくするという目的であった。この改正により、特定支出項目の範囲は、さらに拡大した。図 4-3 は、平成 24 年改正の特定支出項目の範囲からどのように変化していったかを示したものである。

⁹⁵ 通勤費（所法 57 の 2②一）は創設当初より自動車での移動にかかる料金も認められていた。また、改正前所得税法の下で判断された国税不服審判所平成 28 年 12 月 1 日裁決（争点番号 201004040）で、単身赴任先から自動車で帰宅した旅費について争われた事案があるが、当時は公共交通機関の移動のみしか認められていなかったことから棄却されている。このような背景もあり、交通手段の制限がなくなった可能性も考えられる。

図 4-3 内の数字は、①から⑤は創設当初の項目、(1)から(3)は平成 24 年改正された項目、(A)は平成 30 年で追加された項目を表している。また、平成 30 年改正により拡充された項目は太字で示している。なお、図 4-2 と同様、背景色に濃淡をつけて表現している。

		支出の経済的効果の帰属先		
		使用者	労働者	
支出義務	あり	← (2) 非独立的労働から生じる支出 (A)	① ② ⑤ 従属的労働を行うための義務的支出 ③ ④	家事上の支出
	なし	(3)	(1) 従属的労働を行うための任意的支出	

(筆者作成)

【図 4-3】平成 30 年改正による特定支出項目の範囲の拡大

図 4-3 で示したように、平成 30 年改正により、特定支出項目の対象となる領域がさらに拡大していることがわかる。具体的には、非独立的労働から生じる支出に(A)職務上の旅費が追加された。この領域では平成 24 年改正時に(2)衣服費及び(3)交際費等が追加されている。その際は 65 万円という上限金額が設けられていた。これに対して、(A)職務上の旅費については上限金額が設けられていない。その結果、項目により上限金額があるものの、この改正により非独立的労働から生じる支出の領域における総額については上限金額が撤廃されたのと同じ状況となった。

このことは、本来使用者が負担すべき費用を、現実には労働者が負担している実態をより解消し、金額の多寡に関わらず、労働者がこのような不本意な支出した場合には、それを適切に課税に反映するという趣旨で行われたものではないかと推測される。この観点から、平成 30 年改正は、非独立的労働から生じる支出を課税上考慮することの重要性を認識し、制度をより利用しやすくする意図があったと考えられる。

また、⑤単身赴任者の往復旅費の拡充は、創設当初の特定支出項目の重要性を再確認するものである。これは、単身赴任者の実態を制度に反映し充実させることにより、より多くの労働者にこの制度を利用しやすくするという目的にもかなっている。

第3項 令和5年に拡充・追加された項目

令和5年改正において、「個人の学び・学び直しを促進することを目的」⁹⁶として、研修費と資格取得費の適用要件が緩和された。改正内容が同様の内容であるため、まとめて分析する。

研修費と資格取得費は、給与等の支払者により証明がされたもののみがその対象であったが、この改正により「キャリアコンサルタントにより証明がされたもののための支出」も認められることとなった（令和5年改正所法57の2④四、五）。

この改正は、「学び・学び直し促進のための特定支出控除における特例措置」として導入されたもの⁹⁷であり、厚生労働大臣が指定する教育訓練給付指定講座を受講した場合、国家資格であるキャリアコンサルタントによる証明を受けることで特定支出控除制度の適用が認められるようになったものである。これは、研修や資格取得が、使用者の指示や要求に基づくもののみならず、労働者の自発的な意志に基づくものでも認められることになったということを意味している。したがって、研修費と資格取得費として認められる範囲は、従属的労働を行うための義務的支出だけでなく、労働者の自発的な意志に基づく従属的労働を行うための任意的支出まで広がったと考えることができる。

令和5年改正により、特定支出項目の範囲は、さらに拡大した。図4-4は、平成30年改正の特定支出項目の範囲からどのように変化していったかを示したものである。

⁹⁶ 大蔵財務協会・前掲注73・70頁。

⁹⁷ 厚生労働省「特定支出控除制度におけるキャリアコンサルタントによる証明制度について」（厚生労働省ホームページ https://www.mhlw.go.jp/stf/seisakunitsuite/bunya/koyou_roudou/jinzaikaihatsu/tokuteishishutsukojo.html、2024年1月18日閲覧）。

図 4-4 内の数字は、①から⑤は創設当初の項目、(1)から(3)は平成 24 年改正で追加された項目、(A)は平成 30 年で追加された項目を表している。また、令和 5 年改正により拡充された項目は太字で示している。なお、図 4-2 と同様、背景色に濃淡をつけて表現している。

		支出の経済的効果の帰属先	
		使用者	労働者
支出義務	あり	(2) 非独立的労働から生じる支出	① ② ⑤ 従属的労働を行うための義務的支出 ③ ④
	なし	(3)	(1) 従属的労働を行うための任意的支出 ③ ④

(筆者作成)

【図 4-4】令和 5 年改正による特定支出項目の範囲の拡大

この改正により、従属的労働に伴う任意的支出の領域まで、創設当初の③研修費と、制度創設とともに設定され、平成 24 年改正で拡充された④資格取得費が拡充された。これは、令和 4 年に閣議決定された「物価高克服・経済再生実現のための総合経済対策」⁹⁸の一環で、企業間・産業間の労働移動の円滑化に重点を置いて、労働者の転職支援として、キャリアコンサルタントに相談し、リスキリング・転職までを一気通貫で支援する制度を新設する⁹⁹目的で拡充されたものである。

つまり、労働者が身につけた技術・知識や資格は、習得時の使用者に対する職務の遂行に活用されないまま転職する可能性も考えられる。その場合の支出は、趣味や個人的な興味に基づくものと見なされる可能性もある。また、転職せずに従来の使用者に対して職務を遂行する場合であっても、これらの研修や

⁹⁸ 内閣府「物価高克服・経済再生実現のための総合経済対策」（内閣府ホームページ https://www5.cao.go.jp/keizai1/keizaitaisaku/2022-2/20221028_taisaku.pdf、2024 年 1 月 18 日閲覧）。

⁹⁹ 内閣府・前掲注 98・23 頁。

資格が、職務の遂行にどの程度活かされるかも不確実であり、その点でも家事上の支出との区別が困難な場合が想定される。

第4項 改正により拡充・追加された項目の傾向

以上の分析から、特定支出項目の範囲は、創設当初から徐々に拡大してきたことが明らかとなった。昭和62年創設当初の特定支出項目は、5項目すべてが従属的労働に伴う義務的支出であり、これは、第2章第2節で分析した給与所得控除における勤務費用の性質とも一致している。

平成24年改正では、65万円までの金額制限が設けられたが、特定支出項目の範囲が非独立的労働から生じる支出や従属的労働に伴う任意的支出の領域にまで拡大された。この改正により、給与所得控除における勤務費用の性質を越える範囲の特定支出項目が認められることとなった。また、平成30年改正では、非独立的労働から生じる支出に関する65万円までの金額制限が撤廃され、従属的労働に伴う義務的支出の充実が図られた。さらに、令和5年改正では、従属的労働に伴う任意的支出の範囲がさらに広がった。しかし、この拡大には、家事上の支出との区別が困難な項目も含まれる懸念が生じている。

これらの改正を通じて、勤務に伴う支出の4分類すべてを網羅する方向に進化してきたことが確認できる。特に、創設当初から存在し、度重なる改正時に廃止されずに残り続け、拡充までされている創設当初の特定支出項目は、第2章第2節で分析した給与所得控除における勤務費用の性質とも一致し、その重要度が高いと考えられる。さらに、使用者にその支出の経済的効果が帰属する非独立的労働から生じる支出については、労働者が本来負担すべきではない支出であり、そのような支出が一部の特定支出のみとはいえ、給与所得者の税制上認められることは経済的実態に即した課税を実現するためには欠かせないことである。

特定支出控除制度は、特定の支出のみを対象とする制度であり、給与所得者の多様な支出を全て網羅できるものではない。しかし、給与所得者の就労の多様化や勤務形態の変化に合わせて、給与所得者の経済的実態に即した課税を実現するために、さまざまな方向に拡充を進めてきた。近年では、テレワークに

関連する費用¹⁰⁰や、ベビーシッター代¹⁰¹など、新たな特定支出項目に対する改正要望が多く出ている。これらの世間の声を受けて、制度の更なる拡充が求められている。

近年、働き方の多様化が進む中、給与所得者であるテレワーカーの数は増加傾向にある。このテレワークの普及に伴い、給与所得者が直面する支出の構造も変わりつつあり、定められた就業場所に通勤するといった従来型の勤務形態では発生することが想定できなかった新たな支出が生じている可能性が高く、給与所得控除のみではこれらの多様な支出を全て網羅することは難しい現実に直面していると考えられる。

このような社会的背景を踏まえて、次章では、テレワークによる勤務形態の変化により、給与所得者に、どのような支出が生じるのかを具体的に分析した上で、特定支出控除制度に追加すべきテレワーク費用の検討を行う。

¹⁰⁰ 東京税理士会「令和4年度税制及び税務行政の改正に関する意見書」10頁（東京税理士会ホームページ https://www.tokyozeirishikai.or.jp/common/pdf/general/material/opinion/210322_zeimugyousei_iken.pdf、2024年1月7日閲覧）。

¹⁰¹ 厚生労働省「平成28年度税制改正要望事項」3頁（厚生労働省ホームページ https://www.mhlw.go.jp/file/04-Houdouhappyou-12601000-Seisakutoukatsukan-Sanjikanshitsu_Shakaihoshoutantou/0000095935.pdf、2024年1月7日閲覧）。

第5章 テレワーク費用の内容分析と特定支出控除制度への適用の検討

第1節 テレワークの働き方とテレワーク費用の内容

第1項 テレワークの働き方とその特徴

1. テレワークの種類とその特徴

テレワークは、情報通信技術（ICT）を活用して、従来の就業場所とは異なる場所で労務の提供を行うという働き方の形態である。厚生労働省ホームページによれば、このテレワークを「働く場所」という観点から分類すると、「在宅勤務」「サテライトオフィス勤務」「モバイル勤務」の3つに分けることができると説明されている¹⁰²。それぞれの具体的な働き方とその特徴について以下に詳述する。

① 在宅勤務

在宅勤務とは、「所属する勤務先から離れて、自宅を就業場所とする働き方」¹⁰³である。自宅を就業場所とする場合、自宅のインターネット環境を準備する必要がある。そして、準備したインターネット環境にパソコンなどのデバイス機器を接続し、その機器にインストールしたメールやチャットツールなどのアプリケーションを使って同僚や上司とコミュニケーションを取る。さらに、ビデオ会議ツールを使用して、オンラインミーティングに参加することも考えられる。これらにより、インターネット環境やパソコンなどのデバイス機器を利用するにあたり、自宅の電気消費量が増加することが予想される。

② サテライトオフィス勤務

サテライトオフィス勤務とは、「本拠地のオフィスから離れたところに設置したワークスペースで就業する施設利用型の働き方」¹⁰⁴である。サテライト

¹⁰² 厚生労働省・前掲注17。

¹⁰³ 厚生労働省・前掲注17。

¹⁰⁴ 厚生労働省・前掲注17。

オフィスは、通常、必要なオフィス設備やネットワーク環境が整備されているため、在宅勤務の場合と異なり、自らネットワーク環境を整える必要はないが、そのオフィス内の専用のデスクで、在宅勤務と同様に、パソコンなどのデバイス機器をインターネットに接続して業を行う。また、そのオフィス内の共有プリンターやスキャナーなどの設備を利用することも想定される。その場合、このような共有プリンターでの印刷やスキャニング費用が発生することもある。

③ モバイル勤務

モバイル勤務とは、「移動中の交通機関や顧客先、カフェ、ホテル、空港のラウンジなどを就業場所とする働き方」¹⁰⁵である。言い換えれば、自宅やサテライトオフィスに限定されず、さまざまな場所を臨機応変に就業場所とする働き方である。往訪先のカフェや移動中の交通機関など、インターネット接続が可能なあらゆる場所が就業場所となり得る。インターネット環境がすでに整備されている場所もあれば、自らがモバイル Wi-Fi ルーターなどを用意して接続を確保する場合もある。そして、在宅勤務やサテライトオフィスと同様に、パソコンなどのデバイス機器をインターネットに接続して業を行う。これらのため、外部ノイズを防ぐためのノイズキャンセリングヘッドセットや、外出先での電源確保のためのモバイルバッテリーなどが必要となる場面がある。

2. 小括

使用者との契約内容や職務内容に応じて、これらの場所を組み合わせることも考えられる。例えば、午前中に自宅のデスクで作業し、昼食後に外出して打ち合わせを行い、その後、訪問先近くのカフェでビデオ会議に参加するといったケースでは、在宅勤務とモバイル勤務が組み合わさった形のテレワークとなる。このように、テレワークは柔軟性が高く、多様な働き方を可能にしているのが特徴である。しかし、テレワークを行うためには、さまざまな費用が発生する。例えば、在宅勤務の場合、自宅の一室でインターネット接続を可能にするための環境準備、インターネット接続して使用するデバイス機器やその

¹⁰⁵ 厚生労働省・前掲注 17。

機器にインストールして利用するアプリケーションなどの購入費や利用料が考えられる。次項において、このようなテレワークという働き方を実現するために発生するテレワーク費用について、詳細に分析する。

第2項 具体的なテレワーク費用の内容

1. テレワーク費用の分類と具体的な内容

前項で説明した通り、テレワークは、「働く場所」という外形的な観点で分類すると、在宅勤務、サテライトオフィス勤務、モバイル勤務に分けて考えることができる。テレワークを行う場所は多岐にわたるが、いずれの場所においても、テレワークを支える核となるのはインターネット環境の存在であり、その準備と利用をするためのICTに関連する費用がどの形態においても必要となる点が共通している。

そこで、テレワークに伴い発生する費用を時系列で並べると、テレワークを開始する前の準備段階から、実際にテレワークを行う段階までのプロセスに分解して考えることができる。具体的には、テレワークを始める前の準備段階として、自宅のインターネット環境や外出先でのモバイル Wi-Fi などの①インターネット環境準備のための費用が発生する。また、インターネット環境が整った後に、そのインターネット環境に接続して利用するデジタルデバイスの購入費など②インターネット環境利用のための費用が発生する。さらに、自宅の家賃の一部やレンタルオフィス利用料などといった③テレワークを行う場所に関する費用、印刷代や筆記用具などといったその場所で④労務を提供するための費用が発生する。これらの費用以外でも、個々のテレワーカーのテレワークの状況により発生する費用は多岐に渡るが、テレワーク費用の内容は次のように分類することができる。

① インターネット環境準備のための費用

テレワークをするためには、インターネット環境を準備する必要がある。自

宅でインターネット環境を準備する場合、電気通信事業者¹⁰⁶と契約をし、工事を行い、モデムやルーターなどの装置を介してインターネット接続が可能となる。その際に電気通信事業者との契約手数料及び工事費、自宅に設置するモデムやルーター等の装置の購入費ないしレンタル料が発生する¹⁰⁷。ビデオ会議を円滑に行うためには高速かつ安定したインターネット接続を確保することが必要であり、すでに自宅にインターネット環境がある場合でも、契約プランの見直しや新たな工事が必要な場合もある。また、Wi-Fi が提供されていない場所でサテライトオフィス勤務やモバイル勤務する場合には、モバイルWi-Fiルーターの準備が必要となる¹⁰⁸。

② インターネット環境利用のための費用

インターネット環境を準備した上で、それを利用するためには、月々の通信費が発生する。自宅でインターネット環境を整えた場合は、自宅のインターネット通信費、外出先でモバイルWi-Fiルーター利用する場合は、モバイルWi-Fi 利用料が発生する（以下、本論文では、これらを総称して「インターネット通信費」と呼称する）。そして、インターネット接続が可能なパソコンやタブレットなどのデバイス機器の購入費が必要である。例えば、これまでは就業場所に備えられていたパソコンを利用していたが、在宅勤務など従来の就業場所以外で労務を提供するためには、新たにパソコンを購入するといった場合が想定される。それ以外にも、持ち運び可能なタブレット、スマートフォンなどのデバイス機器の購入が必要となる場面が考えられる（以下、本論文では、これらを総称して「通信機能を備えた電子機器の購入費」と呼称する）。さらに、それらにインストールをして利用する OS や文書作成ソフトなどのソフトウェ

¹⁰⁶ 電気通信事業者とは、電気通信事業法第9条によれば、電気通信設備を用いて他人の通信を媒介し、その他電気通信設備を他人の通信の用に供する事業を営むことについて、総務大臣から登録を受け又は届出を行った者をいう。例えば、固定・携帯電話回線、インターネット接続サービス等を提供する事業者がそれに該当する。

¹⁰⁷ モデムはアナログ信号とデジタル信号の変換に必要な装置であり、モデムは契約した電気通信事業者から貸与されることが多い。ルーターは複数の端末をインターネットに接続するための装置であり、必要に応じて購入することが多い。近年はモデムとルーターが一体型になった装置もある。

¹⁰⁸ サテライトオフィス勤務の場合、一般的にはインターネット環境が整備されていると考えられる。しかし、インターネット環境が整備されていないサテライトオフィスも存在する可能性がある。その場合、モバイル勤務と同様に、自らインターネット環境を準備する必要がある。

アやアプリケーションが必要となる（以下、本論文ではこれらを総称して、「ソフトウェアの購入費及び利用料」と呼称する¹⁰⁹）。

③ テレワークを行う場所に関する費用

在宅勤務で自宅の一部を就業場所として使用した場合、例えば、自宅が賃貸物件の場合であれば、その家賃の一部をテレワーク費用として捉えることができる。さらに、自宅での就業時間が発生することから電気料金の増加が予想される。また、自宅のネットワーク環境の準備が難しい場合は、高速インターネット環境を提供するレンタルオフィスや Wi-Fi が利用可能なカフェ等を利用してモバイル勤務をすることも想定される。その場合、その場所の利用料が発生する。

④ 労務を提供するための費用

在宅勤務、サテライトオフィス勤務、モバイル勤務のいずれの就業場所においても、労務を提供するためにはさまざまな備品や消耗品が必要となる。これらは、従来の就業場所に出勤していた場合であれば、通常、就業場所で使用者により提供されていたものである。例えば、プリンターやスキャナーなどのオフィス機器、印刷用紙、筆記具、ファイルなどの消耗品の購入費用などが考えられる。このような備品や消耗品の購入以外にも、コンビニエンスストア等で印刷サービスを利用する場合なども想定される。また、自宅での作業スペースの確保やテレワーク環境を整えるための様々な支出を行うことがある。例えば、デスクや椅子の購入、照明の改善、防音対策のための間仕切りなどが考えられるが、労働者の置かれた環境や状況によって多岐に渡る。

¹⁰⁹ 会計基準ではソフトウェアを「コンピュータを機能させるように指令を組み合わせて表現したプログラム等をいう」（研究開発費等に係る会計基準一の2）と定義している。この定義には、OSのような基盤ソフトウェアから、その上で動作するアプリケーションまで含まれると考えられる。林貴章氏は、「ソフトウェアの税法上の定義につき、その具体的な概念・範囲は法人税法上においては規定されていないが、一般的に、会計上の概念・範囲と基本的に同様のものであると考えられている」と説明している（林貴章「ソフトウェアの取得」税務弘報57巻2号111頁（2009年））。法人税法上、この定義と基本的に同様のものと考えていることから、本論文においても、その考えを取り入れ、OSなどの基盤ソフトウェアのみならず、文書作成ソフトなどのアプリケーションも広くソフトウェアに含むものとする。

2. 小括

①から④以外にも、個々のテレワーカーのテレワークの状況によっては、何らかの費用が発生する場合が想定される。例えば、自宅での就業環境が適切でない場合には、音響装置の改善や背景ノイズを減らすための設備投資が必要になる。また、サテライトオフィス勤務やモバイル勤務のような外部施設でテレワークを行う場合は、セキュリティ強化のためにパソコンの液晶画面に覗き見防止フィルターを取り付ける必要がある。これらの費用は、個々のテレワーカーの労務内容や就業環境の状況によって異なる。

これらのテレワーク費用は、テレワーカーの個々の状況によって大きく異なる可能性がある。特に、これらの費用が労務提供に関連するものなのか、プライベートに関連するものなのかの区分は、テレワーカーのライフスタイルや労務内容、就業環境に依存する。そこで、次節において、これらのテレワーク費用を第2章第1節で分析した勤務に伴う支出の4分類にあてはめ、労働者の勤務に伴う支出に該当するものが存在するかを検討する。

第2節 勤務に伴う支出として認められるテレワーク費用

第1項 テレワーク費用の性質

テレワーク費用は、前節で詳細に分析した通り、インターネット環境準備のための費用、インターネット環境利用のための費用、テレワークをする場所に関する費用、その場所で労務を提供するための費用など、多岐にわたる。本節では、前節で分類したテレワーク費用の特徴を分析し、その性質決定を行う。

① インターネット環境準備のための費用

労働者は、雇用契約ないし労働契約に基づき、使用者から指定された就業場所（労基法15、労基則5）において労務を提供する。テレワークでない場合、就業場所として、オフィスや事業所などの場所が指定される。それに対して、テレワークを行う場合、使用者から指定された就業場所でテレワークを行うことになる。その場合に、使用者から指定された就業場所にインターネット環境

が整っていない場合は、インターネット環境の準備が不可欠となる。

インターネット環境準備のための費用は、従来の就業場所へ通勤するという形態における通勤費と類似の性質を持つと考えられる。通勤費は指定された就業場所への移動のための支出であり、労務提供そのものではないが、就業場所で労務を提供するための準備行為として捉えられる。同様に、インターネット環境準備のための費用も、自宅からインターネットを通じて特定のネットワークに接続し、労務を提供するための準備行為として捉えることができる。このため、通勤費と同様の性質を持ち、従属的労働を行うための義務的支出に分類できると考えられる。

② インターネット環境利用のための費用

労働者が、使用者により指定された就業場所においてインターネット環境を準備した上で、それを利用して労務を提供するためには、インターネット通信費や通信機能を有する電子機器やソフトウェアの購入費が必要となる。

これらのインターネット環境利用のための費用は、いずれもインターネット環境を利用して労務を提供するためには不可欠なものであり、労働者が使用者の経済的活動を行うために直接必要なものである、したがって、その支出の経済的効果は使用者に帰属するものであり、非独立的労働から生じる支出に分類できるものと考えられる。

ただし、自宅で労務提供を行う場合、その自宅は労務提供後のプライベートの時間を過ごす場所でもあり、インターネット環境を労務提供以外の場面で利用することも想定される。そのため、労務提供に関連するものとそれ以外で按分する必要がある。

③ テレワークを行う場所に関する費用

労働者が、就業場所に通勤して労務提供を行う場合、労働者はその場所で労務を提供するのみであるから、その就業場所のテナント料や電気料金などの労務提供を行う場所に関する費用は、その支出の経済的効果が使用者に帰属するものであり、使用者が負担すべき費用である。それに対し、自宅やその他の場所で労務を提供する場合、従来の就業場所での労務提供の際には考慮されなか

った費用が発生することがある。

これらのテレワークを行う場所に関する費用は、就業場所に通勤してから労務提供する場合と同様に、その支出の経済的効果は使用者に帰属するものであるから、非独立的労働から生じる支出として分類できるものと考えられる。

ただし、自宅で労務提供を行う場合、その自宅は労務提供後のプライベートの時間を過ごす場所でもある。そのため、インターネット環境利用のための費用と同様に、労務提供に関連するものとそれ以外で按分する必要がある。

④ 労務を提供するための費用

労働者が自宅やその他の場所で労務を提供する場合、従来の就業場所での労務提供であれば、あらかじめ備え付けられていたプリンターや印刷用紙など、労務提供に必要な備品や消耗品を自ら調達する必要がある。また、印刷サービスなどを利用することも想定される。

これらの労務を提供するための費用は、労働者が使用者の経済的活動を行うために直接必要なものであり、その支出の経済的効果は使用者に帰属するものである。したがって、これらの支出は、非独立的労働から生じる支出として分類できるものと考えられる。

一方、デスクや椅子の購入などの自宅でのテレワーク環境を整えるための支出は、労働の質や効率を向上させるために自発的に購入されるものが多いと思われる。したがって、これらの支出は、従属的労働を行うための任意的支出に分類できるものと考えられる。

第2項 小括

上記に取り上げたテレワーク費用は一般的なものであり、上記以外にも、個々のテレワーカーの労務内容により、何らかの費用が発生する場合が想定される。例えば、機密情報を扱うような労務内容であれば、より強固なセキュリティ対策が必要であると思われる。また、テレワークは新しい働き方であり、今後のICT技術の発展や業務の多様化に伴い、新たな費用が発生する可能性も考えられる。

このように、テレワーク費用は多岐に渡り、勤務に伴う支出の4分類すべてに該当するものが存在することが確認された。特定支出項目の改正も、これらの4分類を網羅する方向で頻繁に改正を行っている。この傾向を踏まえると、勤務に伴う支出の4分類すべてに該当するテレワーク費用について、特定支出控除制度における特定支出項目として新たに追加できる可能性を有しているものと考えられる。

第3節 特定支出項目として追加すべきテレワーク費用

新型コロナウイルス感染拡大防止の観点や働き方改革の推進、労働環境の多様性などを背景としてテレワークの導入が進んでいる。使用者は、労働者の健康や安全を確保するため、また業務の効率化や生産性向上を図るためにテレワークの導入を進めている。労働者にとっても、通勤時間の削減、柔軟な時間管理、家庭との両立など、メリットがあると感じている者が多い。社会の変化を背景として使用者・労働者双方に受け入れられる形でテレワークの導入が進んでいる。

総務省「通信利用動向調査」によると、「テレワークを導入している」「導入していないが、今後導入予定がある」と回答した企業は55.2%であった¹¹⁰。これは、企業の半数以上がテレワークを導入または導入を検討していることを示し、テレワークは一時的なものから恒常的な働き方として確立してきたことを示している。

テレワークの普及に伴い、さまざまなテレワーク費用が発生することは避けられない。現代の給与所得者の働き方は多様化しており、それに伴い、勤務に伴う支出も多岐にわたって増加している。これらの費用は、一つ一つは少額かもしれないが、継続的に発生する費用も存在し、多様化する支出の背景を考慮すると、その負担の合計額が相当程度となる可能性が高まっている。また、テ

¹¹⁰ 総務省「令和4年通信利用動向調査の結果」5頁（総務省ホームページ https://www.soumu.go.jp/johotsusintokei/statistics/data/230529_1.pdf、2024年1月18日閲覧）。なお、この調査は、公務を除く産業に属する常用雇用者の規模が100人以上の企業（5,965企業）を対象として実施したものである。

テレワーク費用を、労働者が負担すると定められている場合も存在すること¹¹¹から、労働者がテレワーク費用を自己負担するケースが増えていると想定される。これらの費用が、給与所得者の収入金額から控除されない場合、経済的実態に即していない課税が行われる可能性がある。

国税庁は、テレワークを行った際の自宅の電気料金の一部を企業等が支給する場合において、労務提供に使用する部分を適切に按分できれば、非課税として差し支えないとの見解を示している¹¹²。しかし、実際には、労働者の自宅の間取りなどの詳細を把握し対応を行うことは、企業側の事務処理負担の増大や労働者のプライバシー侵害の懸念を生むため、実際の運用には障壁が存在する。そのため、労働者自らが確定申告を通じて控除を行える特定支出控除制度へのテレワーク費用の追加が、より実行可能で望ましいと考えられる。

特定支出控除制度は、給与所得者の働き方や社会の変化に柔軟に対応してきた歴史がある。例えば、平成 24 年の制度改正では、資格取得費の範囲が拡充され、創設当初は除外されていた弁護士、公認会計士、税理士などの業務独占資格も含まれることとなった（平成 24 年改正所法 57 の 2②五）。この改正は、給与所得者の就労の多様化や勤務形態の変化に対応するものであった¹¹³。現代において、テレワークが一般的な働き方として定着してきたことを考慮する

¹¹¹ 厚生労働省「テレワークモデル就業規則～作成の手引き」3 頁によれば、企業がテレワーク勤務を導入する際、通常勤務とテレワーク勤務において、労働条件が同じである場合は、就業規則を変更しなくても、既存の就業規則のままでよいとされている。しかし、従業員に通信費用を負担させるなど通常勤務では生じないことがテレワーク勤務に限って生じる場合はどちらが負担するかを定めなければならないことになっており、就業規則に従業員が負担すると定められている場合は、従業員にその負担義務がある（厚生労働省ホームページ <https://www.mhlw.go.jp/content/11911500/001084303.pdf>、2024 年 1 月 7 日閲覧）。

¹¹² 国税庁・前掲注 2・7 頁によれば、在宅勤務により生じた電気料金について「業務のために使用した基本料金や電気使用料 = 従業員が負担した 1 か月の基本料金や電気使用料 × (業務のために使用した部屋の床面積 / 自宅の床面積) × (その従業員の 1 か月の在宅勤務日数 / 該当月の日数) × 1/2」の計算式を用いた上で、企業が精算する場合は、非課税として取り扱ってよいとされている。そのためには、自宅の床面積や電気料金を企業側に報告する必要がある。

¹¹³ この点について、立法者は「就労の多様化等に伴い、最近ではこれらの資格を得ながら企業等で勤務する者も増加してきていることから、今回の改正においては、このような勤務形態の変化を踏まえ、職務の遂行に直接必要な弁護士、公認会計士、税理士などの資格取得費についても特定支出の範囲に追加すること」（大蔵財務協会・前掲注 30・254 頁）としたと説明している。これまで資格取得した後は、独立開業を選択していたケースが多かったが、時代が変わり、資格取得後も引き続き勤務先で職務を遂行するケースが増加し、そのような給与所得者の働き方の変化に対応するために改正が行われたものと思われる。

と、テレワーク費用を特定支出項目として認めることは、制度の趣旨や歴史的背景を踏まえても合理的であると言える。

創設当初の特定支出項目は、すべて従属的労働を行うための義務的支出の領域に含まれていた。これらの項目は、改正を経ても廃止されずに継続され、特に平成 30 年の改正で、単身赴任者の往復旅費（所法 57 の 2②六）が拡充されている。これらの改正は、従属的労働を行うための義務的支出の重要性を認識していることを示唆している。これは筆者の分析した給与所得控除制度における勤務費用の性質とも一致する。

それに対して、平成 24 年改正以降は、非独立的労働から生じる支出の領域に含まれるものも、特定支出項目として認められることになった。この変化は、筆者の分析した給与所得控除制度における勤務費用の性質の範囲を越えるものである。非独立的労働から生じる支出は、その支出の経済的効果が使用者に帰属するものであり、本来使用者が負担すべき費用であるにもかかわらず、労働者が負担している現実がある。これらの改正は、このような実態に対処するため、このような労働者が不本意に支出した費用を課税上適切に反映させる措置を講じたものと考えられる。

この事実を考慮すると、テレワーク費用の中でも、従属的労働を行うための義務的支出及び非独立的労働から生じる支出の領域に含まれる項目は、その重要性が高く、給与所得者の経済的実態に即した課税を実現するためには、早急に対応しなければならないものであるといえる。

一方で、テレワーク費用には従属的労働を行うための任意的支出に該当するものが含まれている。従属的労働を行うための任意的支出の中で特定支出項目として認められている項目には、図書費（所法 57 の 2②七イ前段）、キャリアコンサルタントによる証明に基づく研修費（所法 57 の 2②四）、及び資格取得費（所法 57 の 2②五）がある。これらは、その支出の経済的効果が給与所得者自身に帰属するものであり、給与所得者が習得した知識や資格を労務提供に活用することで初めてその効果が使用者に影響を及ぼすものである。

しかし、働き方が多様化し、転職を前提とする傾向が強まっている現代において、給与所得者が習得した知識や資格による効果が、習得時の使用者のために発揮されないことが増えている。そのような場合、趣味や個人的な興味に基

づくものかどうかの区別が困難であるため、本論文では従属的労働を行うための任意的支出に該当する項目の制度化は困難であるとの結論に至った。

第2節での分析に基づけば、①インターネット環境準備のための費用は、従属的労働を行うための義務的支出に含まれるものである。②インターネット環境を利用するための費用及び③テレワークを行う場所に関する費用並びに④労務を提供するための費用のうち、労務提供に直接必要な備品や消耗品の購入費用及び役務の提供を受けるための費用は、非独立的労働から生じる支出に含まれる。しかし、④労務を提供するための費用のうち、デスクや椅子の購入といった自宅の労働環境を整備するための支出は、従属的労働を行うための任意的支出に含まれるため制度化は困難である。

以上のことから、インターネット環境準備・利用のための費用、テレワークを行う場所に関する費用、その場所での労務提供に直接必要な備品や消耗品は、特定支出項目としての要件を満たし、制度化が可能なものであるから、早急に新たな特定支出項目として追加すべきである。

ただし、第2章での分析に基づけば、非独立的労働から生じる支出は、従来の就業場所での労務提供の場合、その支出の経済的効果の帰属先が使用者であるため、労働者の家事上の支出との区別は明確であった。しかし、テレワークの場合、特に在宅勤務においては、非独立的労働から生じる支出と家事上の支出との区別も曖昧になり得る。従来型の就業場所に通勤する勤務形態では、通勤後はプライベートとの区別が明確であったが、在宅勤務の場合、自宅で労務を提供した後も引き続きその場所で生活を送るため、労務提供に関わる支出とプライベートに関わる支出の区分が不明瞭になる可能性がある。したがって、非独立的労働から生じる支出に関しては、労務提供時間とそれ以外の時間での按分を行う必要があると考えられる。

これらの考慮点を踏まえ、次節ではこれらのテレワーク費用を特定支出項目として追加するための具体的な条文案を提案する。

第 6 章 結論

第 1 節 これまでの検討結果

基本的に、各種所得の金額は、得られた収入からその収入を得るための支出を控除する計算方法で計算されるが、給与所得は、この一般的な計算構造が適用されず、収入金額から給与所得控除額を控除するという独自の計算方法が採用されている。給与所得控除は、「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」という 2 つの性格を持つ¹¹⁴と解釈されているが、ここにいう勤務費用にどのような支出が含まれているかについては明らかにされていない。

そこで、本論文では、この勤務費用の性質を明らかにするため、給与所得のもつ従属性と非独立性という 2 つの性質から分析を行った。分析の結果、給与所得者の勤務に伴う支出は、次の 4 つに分類できる。

① 非独立的労働から生じる義務的支出

支出の経済的効果が使用者に帰属するものであるが、契約上労働者にその支出が義務付けられるもの

② 負担義務のない不可避的支出

支出の経済的効果が使用者に帰属し、かつ、契約上も労働者にその支出義務がないにもかかわらず、実質負担を強いられているもの

③ 従属的労働を行うための義務的支出

支出の経済的効果が労働者に帰属するものであり、使用者からの指揮命令に従うために不可避的に生じるもの

④ 従属的労働を行うための任意的支出

支出の経済的効果が労働者に帰属するものであり、労働者が自らの労働の質を高め、使用者によりよい労務を提供するためのもの

¹¹⁴ 大蔵財務協会・前掲注 30・254 頁。

そして、勤務費用は、③従属的労働を行うための義務的支出及び④従属的労働を行うための任意的支出のうち通常必要要件を満たしているものという分析結果となった。

特定支出控除制度は昭和 62 年に創設された制度であり、立法者は、この制度を勤務費用の実額控除の制度と位置付けているといえる。創設当初の特定支出項目は、すべて従属的労働を行うための義務的支出の領域に含まれており、これは、勤務費用の性質とも一致していた。しかし、その後頻繁に改正が行われ、現行の特定支出控除制度に列挙されている項目は、勤務費用の性質を越えて、勤務に伴う支出の 4 分類すべてを網羅する方向に拡充・追加が行われてきた。

テレワーク費用は多岐に渡り、勤務に伴う支出の 4 分類すべてに該当するものが存在することが確認された。特定支出項目の改正も、これらの 4 分類を網羅する方向で頻繁に改正を行っていることから、すべてのテレワーク費用について、特定支出項目として認められる余地がある。

その中で、従属的労働を行うための義務的支出及び非独立的労働から生じる支出の領域に含まれるものは、重要性が高く、給与所得者の経済的実態に即した課税を行うために早急に対応すべきである。一方、従属的労働を行うための任意的支出の領域に含まれるものは、家事上の支出との区別が困難であるため制度化は困難との結論に至った。

第 5 章での分析を通じて、テレワーク費用の中で、従属的労働を行うための義務的支出及び非独立的労働から生じる支出の領域に含まれるものとしては、インターネット環境準備・利用のための費用、テレワークを行う場所に関する費用、その場所での労務提供に直接必要な備品や消耗品の購入費用及び役務の提供を受けるための費用が該当することが明らかになった。

以上の分析を基に、次節では、テレワーク費用を特定支出控除制度の新たな項目として追加するための具体的な条文案を検討し、提案する。

第 2 節 条文案の提案

第1項 条文案で使用する用語の定義

テレワークとは、情報通信技術（ICT）を活用して、従来の就業場所とは異なる場所で労務の提供を行うという働き方であり、インターネット接続が可能なあらゆる場所が就業場所となり得る。労働者は、通常、雇用契約ないし労働契約に基づき、使用者から指定された就業場所で労務を提供するものであるから、労働者が負担するテレワーク費用は、使用者からインターネット接続が可能な場所を就業場所として指定され、その場所で労務を提供するために必要となる費用ということになる。したがって、使用者から就業場所としてインターネット接続が可能な場所を指定されることが前提となる。

その上で、テレワーク費用を追加する条文案を作成するにあたり、インターネット環境という用語の条文上の表記方法を検討する必要がある。消費税法ではインターネットを介した役務の提供を電気通信利用役務の提供と称し¹¹⁵、消費税法2条1項8の3号において、「資産の譲渡等のうち、電気通信回線を介して行われる著作物の提供その他の電気通信回線を介して行われる役務の提供であつて、他の資産の譲渡等の結果の通知その他の他の資産の譲渡等に付随して行われる役務の提供以外のものをいう」と定義している。この電気通信利用役務の提供での電気通信回線という用語を踏襲し、インターネット環境を電気通信回線として条文に明記することは、法的な一貫性を保ちつつ、テレワーク費用を明確に扱う上で有効であると考ええる。この表記はインターネットに限らず、電話などの既存の電気通信手段のみならず、技術の進歩によって現れる新たな電気通信手段を使用してテレワークを行った場合にも適用可能であり、テレワークにおける多様な通信手段を包括的に考慮することができる。このため、提案する条文案において、インターネット環境を電気通信回線と表記することとする。

さらに、労務提供という用語の条文上の表記方法については、職務上の旅費

¹¹⁵ 消費税法基本通達5-8-3において、電気通信利用役務の提供にはインターネットを介した電子書籍の配信や、インターネットを介して音楽・映像を視聴させる役務の提供などが含まれるとされている。また、インターネット以外の電話、電子メールによる継続的なコンサルティングも含まれるとされている。このように、電気通信利用役務には、インターネットを中心とした電気通信を介して提供される多岐にわたるサービスがその範疇に含まれることが示されている。

（所法 57 の 2②ニ）や研修費（所法 57 の 2②四）において、労務提供を「職務の遂行」と表記していることから、既存の特定支出項目との整合性を確保するため、「職務の遂行」と表記することとする。

特定支出項目として追加すべきテレワーク費用は、第 5 章での分析に基づき、テレワーク費用のうち、①インターネット環境（電気通信回線）準備のための費用、②インターネット環境（電気通信回線）利用のための費用、③テレワークを行う場所に関する費用、④テレワークを行う場所での労務提供（職務の遂行）に直接必要な備品や消耗品の購入費用及び役務の提供を受けるための費用である。

条文上どのように表記するかについての考察を行うにあたり、「インターネット環境」を「電気通信回線」と、「労務提供」を「職務の遂行」と表記することとした。また「テレワークを行う場所」は、インターネット接続が可能なあらゆる場所が就業場所となり得ることとなるが、その場所が使用者から指定された職務を遂行する場所という点は共通している。したがって、①電気通信回線（インターネット環境）準備のための費用、②電気通信回線（インターネット環境）利用のための費用、③職務を遂行する場所（テレワークを行う場所）に関する費用、④職務を遂行する場所（テレワークを行う場所）での職務の遂行（労務提供）に直接必要な備品や消耗品の購入費用及び役務の提供を受けるための費用と言い換えて、考察を行う。

① 電気通信回線（インターネット環境）準備のための費用

テレワークを実施可能な状態にするためには、テレワークを行う場所において電気通信回線の準備をする必要がある。具体的には、1) 電気通信事業者との契約から始まり、その契約に基づく工事、そして、2) 電気通信回線の接続に要する装置の購入又は賃借が行われて、初めて、電気通信回線の準備が整う。

よって、「電子通信回線の準備のための支出」とは、1) 電気通信事業者との契約等、電気通信回線の設置に係る費用、および 2) 電気通信回線の接続に要する装置の取得にかかる費用等の 2 つに具体化することが可能である。

② 電気通信回線（インターネット環境）利用のための費用

テレワークを行うにあたり、電子通信回線を準備しただけでは、職務の遂行は不可能であり、実際に電子通信回線を利用するためには、1)電気通信事業者との契約に基づき、日々の通信費が発生する。そして、2)電気通信回線に接続する通信機能を備えた電子機器の購入、3)その電子機器にインストールするソフトウェアの購入や月額利用料が必要となる。これらが揃って、電子通信回線を利用して職務を遂行することが可能となる。

よって、「電子通信回線の利用のための支出」とは、1)電気通信回線の通信費、2)通信機能を備えた電子機器の取得にかかる費用、3)ソフトウェアの取得にかかる費用等の3つに具体化することが可能である。

③ 職務を遂行する場所（テレワークを行う場所）に関する費用

自宅やサテライトオフィス以外に限らず、電気通信回線の利用が可能な場所であれば、あらゆる場所が就業場所となり得る。これらの場所に関する費用は、職務を遂行する場所を利用するために必要であるという点においては共通しているが、その場所によって費用の性質が異なる。

自宅でのテレワークを行う場合、賃貸物件の場合であれば賃借料、所有物件の場合であれば、減価償却費や固定資産税がその費用として認められる。加えて、テレワークを行うためには電子通信回線や通信機器を利用する必要があり、このために通常よりも多くの電気を消費することが予想されるため、電気料金が増加する傾向にある。ただし、自宅の場合は、職務遂行後のプライベートな時間も過ごす場所であるため、職務遂行時間とそれ以外の時間で按分が必要となる。それに対して、サテライトオフィスやカフェなど自宅以外の場所でテレワークを行う場合は、その場所の利用料がその費用となる。

よって、「職務を遂行する場所を利用するための支出」とは、1)自宅の家賃その他これに類する経費及び電気料金のうち、職務の遂行に直接使用された部分、2)自宅以外の場所で電子通信が可能である場所の利用料の2つに分類することが適切である。

④ 職務を遂行する場所（テレワークを行う場所）での職務の遂行（労務提供）

に直接必要な備品や消耗品の購入費用及び役務の提供を受けるための費用

職務の遂行に直接必要な備品や消耗品は、従来の就業場所であれば、使用者によってあらかじめその場所に備え付けられていた。しかし、テレワークを行う場合は労働者自身がそれらを購入する必要がある。その内容は多岐に渡り、労働者の職務内容によってさまざまである。例えば、日常業務で頻繁に資料の印刷が必要な労働者にとっては、自宅にプリンターを備えることが求められるであろう。一方で、たまにしか印刷をしない場合は、コンビニエンスストアやレンタルオフィスで印刷サービスを利用し、その都度印刷費用を支払う方が実用的である。このように、職務を遂行するために必要な備品は労働者ごとに異なり、そのため具体的な品目を一律に定めることは現実的ではない。

よって、「職務を遂行する場所で職務の遂行に直接必要とされる備品や消耗品の購入費用及び役務の提供を受けるための費用」は具体的な品目を条文上明記することは適切ではなく、その費用が職務の遂行に直接関連するものとして、給与等の支払者によって認められるかどうかで判断することが適切である。

以上が、各テレワーク費用を提案する条文案においてそれぞれの費用をどのように定義するかについての考察である。

第2項 その他の検討

一方で、これらのテレワーク費用の中には、長期に渡って使用される可能性がある電子機器やソフトウェア、備品なども含まれる。その場合、事業所得者等であれば、減価償却資産（所法 2①十九、所令 6）となり、減価償却の対象となる（所法 49）。しかし、特定支出控除制度（所法 57 の 2）は、支出した年に応じて確定申告を行う制度であるため、減価償却を行うことはできない。そこで、資産性のある物品の購入費については、減価償却を必要としない範囲内に限定することが、事業所得者等の他の所得者との課税の公平性を保つために必要であると考えられる。具体的には、少額の減価償却資産の取得価額の必要経費算入（所令 138）において認められている限度額を基準にし、その取得価額が 10 万円未満であるものに限定することとする¹¹⁶。

¹¹⁶ なお、テレワークを行うために購入する電子機器やソフトウェアの種類によっては、10 万円以上の取得価額のものもある。事業所得者等の場合は、青色申告者であれば、

最後に、条文の挿入位置についての検討が必要である。特定支出控除制度は対象となる項目を限定列挙する方式を採用している。創設以来、改正により、新たな項目の追加が2回行われている。まず、平成24年には勤務必要経費が追加された（平成24年改正所法57の2②六）。その際に条文上で追加された位置は、創設時に列挙されていた項目の末尾であった。次に、平成30年には、職務上の旅費が追加された（平成30年改正所法57の2②二）。その際に条文上追加された位置は、通勤費（所法57の2②一）の次であり、それ以降の項目が繰り下げられた。この観点でみると、条文上の特定支出項目の順序には、なにかしらの意味づけがあると推測できる。しかし、項目の順序によって、具体的な適用要件が変わるわけでない。また、現行法への影響範囲も最小限に抑えることができる。したがって、本論文の条文案の提案では、末尾に追加することとする。

第3項 具体的な条文案

前項までの考察をもとに、まず、所得税本法において、テレワーク費用を包括的に規定化することとする。

所得税法 第五十七条の二（給与所得者の特定支出の控除の特例）

1 現行

2

一～七 現行

八 使用者の指定する場所において、電気通信回線を介して職務を遂行する場合において、次に掲げる支出で、その支出がその者の職務の遂行に

一括償却資産の必要経費算入（所令139）や中小事業者の少額減価償却資産の取得価額の必要経費算入の特例（租税特別措置法28条の2）が適用されるため、10万円以上の取得価額の場合であっても、必要経費に算入することが認められる。これは、青色申告者として承認を受け、日々の取引につき記帳が義務付けられている（所法143、144、148、149）からこそ受けられる特典である。そのため、青色申告以外で申告する事業所得者等でも適用される少額の減価償却資産の取得価額の必要経費算入（所令138）の範囲内の金額とすることとした。

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

イ 電気通信回線の準備のための支出として政令で定めるもの

ロ 電気通信回線の利用のための支出として政令で定めるもの

ハ 職務を遂行する場所を利用するための支出として政令で定めるもの

ニ 職務を遂行する場所で職務の遂行に直接必要とされる備品及び消耗品を購入するための支出並びに職務の遂行に直接必要とされる役務の提供を受けるための支出として政令で定めるもの

(注) 傍線部が新たに提案する箇所である。

以上が、新たに提案する所得税本法である。

全てのテレワーク費用に共通する前提条件として、使用者から就業場所が指定され、その場所において電気通信回線を介して職務を遂行することが前提条件となる。そのため、この前提条件を柱書として規定化することとした。その上で、各テレワーク費用を包括する定義をした上で、各項目の具体的な範囲、明細書の記載事項及び支出等を証する書類については、既存の特定支出項目に倣い、施行令に規定することとする。

所得税法施行令 第百六十七条の三（給与所得者の特定支出の範囲）

1～7 現行

8 法第五十七条の二第二項第八号イに規定する政令で定める電気通信回線の準備のための支出は、次に掲げるものとする。

一 電気通信回線の設置に伴う契約手数料及び工事費

二 電気通信回線の接続に要する装置の購入費（取得価額が十万円未満であるものに限る）及び利用料

9 法第五十七条の二第二項第八号ロに規定する政令で定める電気通信回線の利用のための支出は、次に掲げるもののうち、職務の遂行に直接使用された部分とする。

一 電気通信回線の通信費

二 電気通信機能を備えた電子機器の購入費（取得価額が十万円未満であるものに限る）

三 ソフトウェア購入費（取得価額が十万円未満であるものに限る）及び利用料

10 法第五十七条の二第二項第八号ハに規定する政令で定める職務を遂行する場所を利用するための支出は、次に掲げるものとする。

一 使用者の指定する場所がその者の住所（国内に住所がない場合には、居所。以下この号において同じ。）である場合におけるその住所の家賃その他それに類する経費及び電気料金のうち、職務の遂行に直接使用された部分

二 前一号に掲げるもののほか、使用者の指定する場所で電気通信回線の利用ができる場所の利用料

11 法第五十七条の二第二項第八号ニに規定する政令で定める職務を遂行する場所で職務の遂行に直接必要とされる備品及び消耗品を購入するための支出は、取得価額が十万円未満であるものに限る。

（注）傍線部が新たに提案する箇所である。

テレワークをする場所が自宅である場合の「自宅」は、転任に伴う引越し費用に関する明細書において、「法第五十七条の二第二項第三号に掲げる支出同号に規定する転任の前後の勤務する場所及び住所（住所がない場合には居所）」と定義している（所法 57 の 2②三、所令 167 の 4 二ハ）ことから、この定義を踏襲して、「住所」と表記することとした。

「職務の遂行に直接使用された部分」との具体的な按分方法について、実務上で運用する際は、国税庁「在宅勤務に係る費用負担等に関する F A Q（源泉所得税関係）」に記載されている計算方法¹¹⁷を流用することで、実務上も適用可能と考える。例えば、通信費のうち、業務のために使用した部分は「業務の

¹¹⁷ 国税庁・前掲注 2・4 頁から 7 頁。

ために使用した基本使用料や通信料等 ＝従業員が負担した 1 か月の基本使用料や通信料等 × (その従業員の 1 か月の在宅勤務日数 / 該当月の日数) × 1/2」¹¹⁸という計算式で求めることができる。

所得税法施行令 第百六十七条の四 (特定支出に関する明細書の記載事項)

一 現行

二

イ～チ 現行

リ 法第五十七条の二第二項第八号イに掲げる支出 同号イに規定する電気通信回線の種類

ヌ 法第五十七条の二第二項第八号ロに掲げる支出 同号ロに規定する電気通信回線及び電子機器並びにソフトウェアの種類

ル 法第五十七条の二第二項第八号ハに掲げる支出 同号ハに規定する場所

ヲ 法第五十七条の二第二項第八号ニに掲げる支出 同号ニに規定する備品及び消耗品並びに役務の提供の内容及び用途

(注) 傍線部が新たに提案する箇所である。

所得税法施行令 第百六十七条の五 (特定支出の支出等を証する書類)

一 法第五十七条の二第二項第一号から第五号まで、第六号 (第百六十七条の三第五項第二号 (給与所得者の特定支出の範囲) に係る部分に限る。) 及び第七号 から第八号 に掲げる支出 当該支出につき、これを領収した者の領収を証する書類その他の当該支出の事実及び支出した金額を証する書類

(注) 傍線部が新たに提案する箇所である。

¹¹⁸ 国税庁・前掲注 2・6 頁。

以上が、新たに提案する施行令である。

なお、給与等の支払者等による証明が必要な事項については、給与所得者がテレワークを行う根拠となる労働契約や雇用契約の存在、実際にテレワークを行う場所およびその場所で行う具体的な職務内容は、どのテレワーク費用でも重要性が高いと考えられる。このため、どのテレワーク費用においても共通して、1) 電子通信回線を介して職務を遂行すること、2) 電気通信回線を利用する場所、3) 具体的な職務内容を給与等の支払者に証明される必要がある。その上で、各テレワーク費用についての具体的な内容を証明される必要がある。以上を踏まえて、新たな施行規則を提案する。

所得税法施行規則 第三十六条の五（給与等の支払者等による証明等）

一～九 現行

十 法第五十七条の二第二項第八号イに規定する電気通信回線の準備のための支出 次に掲げる事項

イ その者の氏名及び住所

ロ 電子通信回線を介して職務を遂行した場所

ハ その者の職務の遂行に直接必要なものである旨及びその職務の内容

ニ 電気通信回線の種類

十一 法第五十七条の二第二項第八号ロに規定する電気通信回線の利用のための支出 次に掲げる事項

イ その者の氏名及び住所

ロ 電子通信回線を介して職務を遂行した場所

ハ その者の職務の遂行に直接必要なものである旨及びその職務の内容

十二 法第五十七条の二第二項第八号ハに規定する職務を遂行する場所を利用するための支出 次に掲げる事項

イ その者の氏名及び住所並びに勤務する場所

ロ 電子通信回線を介して職務を遂行した場所

ハ その者の職務の遂行に直接必要なものである旨及びその職務の内容

十三 法第五十七条の二第二項第八号ニに規定する同号ロにおいて職務を

遂行する場所で職務の遂行に直接必要とされる備品及び消耗品を購入するための支出 次に掲げる事項

イ その者の氏名及び住所並びに勤務する場所

ロ 電子通信回線を介して職務を遂行した場所

ハ その者の職務の遂行に直接必要なものである旨及びその職務の内容

ニ 購入した備品及び消耗品並びに役務の提供の内容及び用途

(注)傍線部が新たに提案する箇所である。

以上が、筆者の提案する条文案である。テレワークの普及に伴い、給与所得者には従来型の勤務形態では発生することが想定できなかった新たな支出が生じている。本節で提案した条文案は、給与所得者が直面するこれらの新たな変化に適応し、給与所得者の経済的実態に即した課税を目指すものである。本条文案の適用により、恒常的な働き方として確立してきたテレワークに対応した課税制度が実現することを期待する。

おわりに

近年、給与所得者の働き方の多様化に伴い、給与所得者の勤務に伴う支出も多様化している。従来、給与所得者は、オフィス等の就業場所に通勤し、必要な設備やツールは使用者から提供されたものを使用して労務を提供することが一般的であった。しかし、テレワークの普及に伴い、自宅やカフェなどでの労務を提供することが増加し、給与所得者自身が労務に必要な費用を負担するケースが増えてきた。この変化は、給与所得者の支出の構造に影響を及ぼしている。現行の給与所得課税制度では、給与所得者が自己負担した費用は、原則として、実額で控除される仕組みにはなっていない。さらに、給与所得控除額の2分の1相当額は給与所得の概算経費であると考えられているが、現行制度において、概算経費の具体的な内容や範囲について法文上は明記されておらず、その性質は明らかにされていない。このような背景を踏まえ、本論文では給与所得の持つ従属性及び非独立性という2つの性質を基に、給与所得者の勤務に伴う支出の性質について新たな分析を行った。

本論文のアプローチは、給与所得者の勤務に伴う支出について、新たな視点を提供するものである。具体的には、第2章において、給与所得の性質を基に、給与所得者の支出の全体構造を詳細に分析し、新しい視点を提供した。その視点に基づき、給与所得控除(所法 28②)における勤務費用の性質を分析した結果、給与所得控除でカバーされる勤務に伴う支出は、従属的労働を行うための義務的支出と従属的労働を行うための任意的支出のうち通常必要要件を満たしているものということが明らかになった。さらに、特定支出控除制度(所法 57の2)についても、同様の分析を行った結果、創設当初の特定支出控除制度の対象となる項目については、従属的労働を行うための義務的支出のみであった。しかし、その後の改正により、給与所得者の働き方の変化に対応するため、非独立的労働から生じる支出もその対象となったことが明らかになった。

そして、これらの分析結果に基づき、近年増加しているテレワークという働き方に着目し、テレワーク費用を特定支出控除制度の新たな項目として追加することを提案した。この提案を実現することにより、従来の就業場所に通勤するといったスタイルでは想定されていなかった新たな支出が生じているテレワ

ークを行う給与所得者に対して、より経済的実態に即した課税が行うことができる。

本論文において、提案したこの新たな視点は、給与所得者の経済的実態に合致した課税を目指す上での重要な考察となる。さらに、この視点は、テレワークのみならず、将来的に出現するであろう新しい働き方に伴う支出の取扱いの指針としての価値を持つ。働き方が多様化する中で、より多くの給与所得者に実額控除の機会を認めるという意味でも有効であると考ええる。

今後の課題として、副業や兼業の増加¹¹⁹に伴い、2つ以上の会社から給与所得を得る者の増加が予想される。この場合、どの会社から特定支出控除制度の証明を得るのかなど、実務上の課題が残されている。また、終身雇用制度が崩壊しつつあり、定年まで一つの会社に勤務し続けるといった働き方ではなく、自らのスキルを活かして転職を前提とした働き方が一般化してくると、会社への帰属意識が低下し、給与所得のもつ従属性という性質が薄れてくる可能性がある。その場合、本論文において提案した支出の取扱いの指針に従って、特定支出控除制度の対象となる項目を安易に拡大してしまうと、かえって事業所得等の他の所得者との公平性が保てなくなる懸念が出てくる。

将来的には、働き方の多様化に柔軟に適応し、給与所得も他の所得と同様の実額控除を適用する制度設計や、人的役務提供の対価に係る所得の区分の見直しなどが必要となる場合もあるであろう。本論文での分析が、テレワークの普及、副業や兼業の増加、終身雇用の崩壊など、さまざまに変化する給与所得者の働き方に対応する税制の議論において、有益な貢献をすることを期待する。

¹¹⁹ 厚生労働省の実施した第1回 副業・兼業の場合の労働時間管理の在り方に関する検討会（平成30年7月17日実施）の「資料4 副業・兼業の現状」1頁によれば、本業も副業も雇用者である者、つまり2つ以上の会社から給与所得を得ている者は増加傾向にある（厚生労働省ホームページ <https://www.mhlw.go.jp/content/11201000/000334621.pdf>、2024年1月18日閲覧）。

参考文献

(書籍)

- 植松守雄編著『六訂版 注解 所得税法』(大蔵財務協会、2018 年)
- 金子宏『租税法[第 24 版]』(弘文堂、2021 年)
- 金子宏ほか編『ケースブック租税法[第 5 版]』(弘文堂、2017 年)
- 北野弘久『サラリーマン税金訴訟―納税者の権利の昂まりのために―[増補版]』(税務経理協会、1990 年)
- 小松和彰『給与所得者の必要経費[増補改訂版]』(税務経理協会、2017 年)
- 酒井克彦『裁判例からみる所得税法』(大蔵財務協会、2016 年)
- 佐藤英明『スタンダード所得税法[第 3 版]』(弘文堂、2022 年)
- 武田昌輔監修『DHC コンメンタル所得税法』(第一法規、加除式、1983 年)
- 日景智『働き方改革と所得税』(税務研究会、2018 年)
- 三木義一『よくわかる税法入門[第 15 版]』(有斐閣、2021 年)
- 水野忠恒『大系租税法(第 3 版)』(中央経済社、2021 年)

(論文)

- 新谷真人「配転と出向・転籍」日本労働研究雑誌 657 号 (2015 年)
- 泉美之松「サラリーマン税制の立法経緯と沿革」法律のひろば 38 巻 6 号 (1985 年)
- 植田祐美子「所得税制度における非課税所得の在り方」税務大学校論叢 99 号 (2020 年)
- 奥山健「給与所得課税のあり方(給与所得控除・特定支出控除)」税研 177 号 (2014 年)
- 奥山健「事業所得と給与所得の区別」租税判例百選[第 7 版] (2021 年)
- 神野直彦「所得税と相続税・贈与税の改正の方向性」税研 162 号 (2012 年)
- 金子宏「給与所得と課税―沿革と問題点―」日税研論集 57 巻 3 頁 (2006 年)
- 金子宏「所得税制の構造改革―少子・高齢化社会と各種控除の見直し」ジュリスト 1260 号 (2004 年)
- 金子宏「大嶋訴訟について―給与所得課税のあり方―」税大ジャーナル 5 号

(2007 年)

金子宏「憲法と租税法―大嶋訴訟」租税判例百選〔第 7 版〕(2021 年)

菊池衛「人的役務所得をめぐる若干の考察」税務大学校論叢 4 号 (1971 年)

小松和彰「給与所得者の課税制度」京都マネジメント・レビュー 2 号 (2002 年)

小松和彰「個人所得における通勤費の必要経費性」京都マネジメント・レビュー 3 号 (2003 年)

小池和彰「給与所得者の旅費の必要経費性」京都マネジメント・レビュー 6 号 (2004 年)

小松和彰「給与所得控除の性格(1)」税経通信 63 巻 13 号 (2008 年)

小松和彰「給与所得控除の性格(2)」税経通信 63 巻 14 号 (2008 年)

酒井克彦「所得税法における給与所得該当性の判断メルクマール―従属性要件と非独立性要件―」中央ロー・ジャーナル 14 巻 1 号 (2017 年)

酒井克彦「給与所得控除の性格論を巡る議論と展開 (上)」税務弘報 59 巻 5 号 (2011 年)

酒井克彦「給与所得控除の性格論を巡る議論と展開 (下)」税務弘報 59 巻 6 号 (2011 年)

酒井克彦「働き方改革と租税法―働き方の多様性を踏まえた所得税法とその解釈」税大ジャーナル 30 号 (2019 年)

佐藤英明「給与所得の意義と範囲をめぐる諸問題」397 頁 (金子宏編著『租税法の基本問題』、有斐閣、2007 年)

佐藤英明「給与所得の意義―事業所得との区別」税務事例研究 56 号 (2000 年)

佐藤彰男「テレワークと『職場』の変容」日本労働研究雑誌 627 号 (2012 年)

高橋祐介「税法学の観点から」税研 162 号 (2012 年)

高橋祐介「労働法と税法」論究ジュリスト 28 号 (2019 年)

谷川喜美江「給与所得控除に関する理論的検証」千葉商大論叢 40 巻 3 号 (2002 年)

谷口智紀「勤務必要経費等の考え方」税務弘報 60 巻 8 号 (2012 年)

谷口智紀「給与所得控除・特定支出控除」税理 59 巻 1 号 (2016 年)

田中康男「所得控除の今日的意義―人的控除のあり方を中心として―」税務大

- 学校論叢 48 号 (2005 年)
- 長島弘「塾講師等に支払う報酬の給与所得該当性(上)」税務事例 46 巻 12 号
(2014 年)
- 長島弘「塾講師等に支払う報酬の給与所得該当性(下)」税務事例 47 巻 2 号
(2015 年)
- 鳴島安雄「所得税の財源調達機能と所得再分配機能のあり方についての一考察」税務大学校論叢 61 号 (2009 年)
- 橋本恭之「給与所得控除の改正と所得税改革」租税研究 753 号 (2012 年)
- 長谷川卓「給与所得控除の論点—『個人所得課税に関する論点整理』を手がかりに一」調査と情報 535 号 (2006 年)
- 畠山武道「大嶋サラリーマン税金訴訟最高裁判決」法学教室 56 号 (1985 年)
- 濱口桂一郎「雇用類似の働き方に関する現状と課題」日本政策金融公庫論集 47 号 (2020 年)
- 林仲宣「給与所得、特定支出控除、退職所得」税経通信 67 巻 5 号 (2012 年)
- 林貴章「ソフトウェアの取得」税務弘報 57 巻 2 号 108 頁 (2009 年)
- 藤谷武史「必要経費の意義と範囲」日税研論集 74 号 (2018 年)
- 藤山久寿「給与所得に求められる働き方と事業所得との具体的区分要件」熊本学園商学論集 26 巻 1 号 (2021 年)
- 三木義一「たった一六人!?!」ジュリスト 952 号 (1990 年)
- 水野忠恒「社会構造の変化にともなう新しい給与・報酬形態の課税問題」日税研論集 57 号 (2006 年)
- 松山修「所得税法第 37 条に規定する直接性に関する一考察」税務大学校論叢 74 号 (2012 年)
- 宮崎裕士「給与所得控除と基礎的人的控除における改革の現状—最近の税制改正大綱における議論を中心として—」大阪経大論集 68 巻 6 号 (2018 年)
- 村井正「サラリーマン税制と事業所得税制—必要経費・給与所得控除・家事費」法律のひろば 38 巻 6 号 (1985 年)
- 森信茂樹「シェアリング・エコノミー、ギグ・エコノミーの発達と税制の課題」フィナンシャル・レビュー 143 号 (2020 年)
- 吉田美喜夫「『労働者』とは誰のことか」日本労働研究雑誌 525 号 (2004 年)

脇坂明「テレワークに関する各種調査」学習院大学経済論集 58 巻 4 号（2022 年）

和田肇「雇用契約と労働契約」（日本労働研究雑誌 657 号（2015 年）

和田正明「サラリーマンの必要経費について」法律のひろば 38 巻 6 号（1985 年）

渡辺徹也「給与所得者と費用控除—平成 24 年度改正特定支出控除を中心に—」税務事例研究 139 号（2014 年）

渡辺徹也「プラットフォームワーカー・ギグワーカーと課税」ジュリスト 1572 号（2022 年）

渡辺徹也「デジタル社会における副業および就業形態の変化と所得課税—ギグワーカー、テレワーク、ジョブ型雇用—」税務事例研究 192 号（2023 年）

渡辺充「特定支出控除の帰宅旅費」旬刊速報税理 2018 年 5 月号（2018 年）

（その他）

厚生労働省「令和 3 年版 労働経済の分析 —新型コロナウイルス感染症が雇用・労働に及ぼした影響—」<https://www.mhlw.go.jp/stf/wp/hakusyo/roudou/20/20-1.html>（2024 年 1 月 7 日閲覧）

佐藤英明「今後の所得税改革に向けた個別論点の検討」（日本租税研究協会、2018 年 9 月）https://www.soken.or.jp/sozei/wp-content/uploads/2019/09/taikaikiroku2018_tokyo2.pdf（2024 年 1 月 7 日閲覧）