

ブラッシュアップ判例・裁決例

第24回

所得税法の特課税限度額を超える自動車通勤手当と課税仕入れ

国税不服審判所【大裁（諸）平30-3】平30・7・9裁決（TAINS:F0-5-242）

明治学院大学法学部教授 渡辺 充

Brush up Point

本件は、自動車通勤者に支給した通勤手当のうち、所得税の特課税限度額を超える金額は、消費税の課税仕入れに該当しないとした事例である。国税不服審判所の判断のポイントは、次のとおりである。

- (1) 自動車を通勤に使用する者にとっての通勤通常必要額は、通勤に使用する交通用具の燃料代及び通行料等の額をいう。
- (2) 自動車の取得、維持又は管理に係る費用は、事業者の業務上の必要性に基づく支出の実費弁償とはいえないことに照らすと、自動車を通勤に使用する者にとっての通勤通常必要額に含まれない。
- (3) 自動車通勤者のうち本件各自動車のガソリン代が所得税の特課税限度額を超える者については、当該ガソリン代をもって通勤通常必要額とすべきである。したがって、本件自動車通勤者の通勤通常必要額は、本件各自動車のガソリン代と本件自動車通勤者の特課税限度額を比較し、その金額が多い方をもって通勤通常必要額とすることになる。

I. 事実関係

請求人は、鋼材の販売及び加工業を営む法人であるが、その平成26年3月課税期間～平成28年3月課税期間において、自動車通勤する社員に対し、請求人の賃金規程に基づき、通勤手当として、本件自動車通勤者の住居の最寄り駅から各自の通勤事業所の最寄り駅に至る通勤用定期乗車券代の1か月分の金額（以下、「本件通勤定期相当額」という。）を、毎月支給していた。

請求人は、本件自動車通勤者に対して支給した本件通勤定期相当額が、所得税法施行令20条の2第2号に規定する特課税とされる通勤手当の金額（本件自動車通勤者に係る特課税限度額として請求人が計算した金額を「請求人計算特課税限度額」という。）を超えた場合には、当該超過額（平成26年3月課税期間分計2,664,010円、平成27年3月課税期間

分計2,571,520円及び平成28年3月課税期間分計2,739,010円。以下、これらを併せて「請求人計算特課税限度超過額」という。）について、所得税及び復興特別所得税を源泉徴収していた。

請求人は、本件各課税期間の消費税等について、本件各課税期間における本件通勤定期相当額の総額を課税仕入れに係る支払対価の額に含め、それぞれ法定申告期限までに確定申告をしていたところ、原処分庁所属の調査担当職員は、平成28年10月19日から開始した調査において、請求人及びその税務代理人に対し、請求人計算特課税限度超過額が、本件各課税期間の課税仕入れに算入されるべきものではない旨指摘した。これに対し、税務代理人は、本件調査において、本件集計表を提出した。この、本件集計表には、平成28年6月当時における自動車通勤者40名の全員について、同月分として、所属、氏名、通勤手当

の支給額、当該通勤手当の特課税限度額及びそれを超える額（特課税限度超過額）が記載されており、当該通勤者のうち13名については、これらの記載に加えて、①各人の通勤距離に応じたガソリン代、②自動車リース料の月額（一律20,000円）、③自動車税の月額（一律2,458円）及び④任意保険料の月額（一律3,639円）の合計額に、車両使用割合と称する率を乗じることにより通勤通常必要額として算出された金額が記載されていた。

原処分庁は、平成29年6月29日付で、請求人が、通勤通常必要額の算定をしておらず、通勤に通常必要であることを証する書類を提

出しないから、請求人計算特課税限度超過額を本件各課税期間の課税仕入れ額から減算すべきであるなどとして、本件各課税期間の消費税等の各更正処分及び過少申告加算税の各賦課決定処分をした。これを不服とした請求人は、本件審査請求をした。

II. 主たる争点と当事者の主張

本件の争点は、請求人計算特課税限度超過額は、本件各課税期間の課税仕入れ額に算入されるべきものであるか否かである。当事者の主張は、次のとおりである。

| 請求人の主張 | 原処分庁の主張 |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <p>(1) 通勤通常必要額について 本件自動車通勤者は自動車がないから、自動車リース料等、自動車税、車両保険料（任意保険料）及び車検費用は、通勤通常必要額に含まれる。</p> <p>(2) 本件自動車通勤者の通勤通常必要額の算定について イ 通勤通常必要額の立証責任は、原処分庁が負担するものであり、請求人は、本件通勤定期相当額が本件自動車通勤者の通勤通常必要額の範囲内にあることに関し、調査担当職員に対し、自動車通勤者13名の通勤通常必要額を計算した本件集計表を提出して十分な反証を行った。したがって、本件通勤定期相当額は、本件自動車通勤者の通勤通常必要額の範囲内であると認められる。</p> <p>ロ 請求人は、平成30年3月22日に審判所に「車通勤に通常必要な経費金額とこれが通勤手当金額を上回る金額の明細書」と題する書面（以下、「本件再集計表」という。）を提出した。当該通勤通常必要額は、本件自動車通勤者各自について、各月いずれも、本件通勤定期相当額を上回っている。したがって、本件通勤定期相当額は、本件自動車通勤者の通勤通常必要額の範囲内にある。</p> <p>(3) 小 括 本件通勤定期相当額は、本件自動車通勤者の通勤通常必要額の範囲内にあるから、本件通勤定期相当額のうち請求人計算特課税限度額を超える部分である請求人計算特課税限度超過額も、</p> | <p>(1) 通勤通常必要額について 消費税法基本通達11-2-2に定める通勤通常必要額は、その者が負担することとなる交通用具の燃料代及び通行料等の額である。自動車リース料又は車両の減価償却費、自動車税、任意保険料及び車検費用は、本来自家用車を使用する者が自ら負担すべきものであり、また、自動車税及び任意保険料は、消費税が課されないから、自動車リース料等、自動車税、任意保険料及び車検費用は、通勤通常必要額に含まれるものではない。</p> <p>(2) 本件自動車通勤者の通勤通常必要額の算定について イ 本件通勤定期相当額は、請求人が、本件自動車通勤者に対し、各人の通勤距離などを根拠とせずに支給しているものである。本件自動車通勤者の通勤通常必要額を立証するために提出された本件集計表は、本件自動車通勤者の半数にも満たない13名の社員を対象とし、当該社員の実際の通勤距離を使用せず、通勤通常必要額に含まれない自動車リース料等、自動車税及び任意保険料を含めて通勤通常必要額を計算したものである。本件集計表は、本件自動車通勤者の通勤通常必要額を立証するものとして不適切である。</p> <p>ロ 通勤費の特課税限度額は、国家公務員の通勤手当の支給限度額を参考にして定められたもので、国家公務員の通勤手当の支給限度額は、民間の通勤手当の支給実態に関する調査を勘案した人事院勧告に基づいて決定される。</p> |

その全額が本件自動車通勤者の通勤通常必要額である。したがって、請求人計算非課税限度超過額は、その全額が、本件各課税期間の課税仕入額に算入されるべきものである。

そうすると、通勤手当の非課税限度額は、一般の通勤者につき通常必要であると認められる金額である。したがって、本件自動車通勤者の通勤通常必要額は、請求人計算非課税限度額と認めるのが相当である。

(3) 小 括

本件自動車通勤者の通勤通常必要額は、請求人計算非課税限度額であるから、当該金額を超える請求人計算非課税限度超過額は、本件自動車通勤者の通勤通常必要額ではない。したがって、請求人計算非課税限度超過額は、本件各課税期間の課税仕入額に算入されるべきものではない。

Ⅲ. 裁決の要旨

〔1〕 国税不服審判所は、消費税法基本通達11-2-2を勧案し、「自動車を通勤に使用する者にとっての通勤通常必要額は、事業者の業務上の必要性に基づく支出の実費弁償として支出されるものであることから、上記通勤通常必要額は、当該通勤者の通勤に係る時間、距離等の事情に照らし最も経済的かつ合理的と認められる通勤の経路によった場合に、その者が負担することとなるその通勤に使用する交通用具の燃料代及び通行料等の額をいうものと解される。」と、まず、通勤通常必要額の範囲につき判断した。

そこで、「自動車の取得、維持又は管理に係る費用については、①本件通達規定が定める通勤通常必要額は、交通用具を使用して通勤する場合には、当該交通用具の『使用』のために支出する費用のうちの通常必要額のことであり、②通勤に使用する自動車は、通勤者が、その個人的嗜好に応じて取得するものであるし、通勤以外の個人的な用途に供することも可能であるから、自動車の取得、維持又は管理に係る費用は、事業者の業務上の必要性に基づく支

出の実費弁償とはいえないことに照らすと、自動車を通勤に使用する者にとっての通勤通常必要額に含まれないものと解される。」とした。

〔2〕 次に、国税不服審判所は、請求人提出資料（本件再集計表を含む）、原処分関係資料並びに審判所の調査及び審理の結果に基づき、「本件通勤定期相当額のうち本件各課税期間の課税仕入額に算入される金額（すなわち、本件各自動車のガソリン代）を試算すると（筆者注：片道距離×2（倍）×勤務日数÷燃費×レギュラーガソリンの平均価格＝本件各自動車のガソリン代という計算）……請求人計算非課税限度額を下回るから、請求人計算非課税限度超過額（本件通勤定期相当額のうち、請求人計算非課税限度額を超える部分）は、本件各課税期間の課税仕入額に算入されない。」とした。

また、「原処分庁は、本件自動車通勤者の非課税限度額をもってその通勤通常必要額とし、これが本件各課税期間の課税仕入額に算入される旨主張するところ、仮にこれに従うこととして本件通勤定期相当額のうち本件各課税期間の課税仕入額に算入される金額を試算したとしても（筆者注：本件自動車通勤者のうち本件各自動車のガソ

リン代が非課税限度額を超える者については、当該ガソリン代をもって通勤通常必要額とすべきであるので、本件自動車通勤者の通勤通常必要額は、本件各自動車のガソリン代と本件自動車通勤者の非課税限度額を比較し、その金額が多い方をもって通勤通常必要額とする方法である。……やはり、請求人計算非課税限度額を下回るから、請求人計算非課税限度超過額は、本件各課税期間の課税仕入額に算入されない。」とした。

Ⅳ. 解 説

〔1〕 現行法における所得税の通勤費の非課税限度額は、交通機関又は有料道路を利用する時は、最高月額150,000円となっているが、自動車や自転車、バイクによる通勤の限度額は、次の表のとおり、片道の通勤距離によって非課税最高限度額が定められている（所得税法施行令20条の2）。

【距離に応じた非課税限度額】

| | |
|----------------|---------|
| 片道55km以上 | 31,600円 |
| 片道45km以上55km未満 | 28,000円 |
| 片道35km以上45km未満 | 24,400円 |
| 片道25km以上35km未満 | 18,700円 |
| 片道15km以上25km未満 | 12,900円 |
| 片道10km以上15km未満 | 7,100円 |
| 片道2km以上10km未満 | 4,200円 |
| 片道2km未満 | 全額課税 |

ところで、消費税法においては、従業員の給与であれば消費税が課されない不課税取引となるが、通勤費は会社が支払う交通費の実費弁償という観点から、国内の交通機関や有料道路の利用代等は課税取引として取り扱われる。したがって、本件のように、所得税法上の非課税限度額を超えて支

払った場合には、所得税法ではその分は給与として課税されるが、消費税法上は、たとえ給与所得として課税される非課税限度超過分であったとしても、それが「通常必要とされる範囲」の通勤費であれば、交通費たる課税取引として認識される。本件でも、限度額を超える部分が、この「通常必要とされる範囲」となるか否かが争点となっている。

なお、通勤のために通常必要とする範囲内のものは、その全額が消費税の課税仕入れに該当する点について、消費税法基本通達11-2-2は、次のとおり定めている。

〔11-2-2 事業者が使用人等で通勤者である者に支給する通勤手当（定期券等の支給など現物による支給を含む。）のうち、当該通勤者がその通勤に必要な交通機関の利用又は交通用具の使用のために支出する費用に充てるものとした場合に、その通勤に通常必要であると認められる部分の金額は、課税仕入れに係る支払対価に該当するものとして取り扱う。〕

〔2〕 そこで、本件では、通勤に通常必要とする具体的な項目として、本件自動車通勤者は自動車がないと通勤できないという理由から、ガソリン代のほかに、本件各自動車に係る自動車リース料等、自動車税、任意保険料及び車検費用までもが含まれると、請求人は主張した。しかしながら、たとえば、自動車税や任意保険料については、国税不服審判所は、消費税の課税仕入れという性格から、課税仕入自体が、取引の相手方にとって課税資産の譲渡等に該当することになるものに限定されることから、消費税法上、非課税取引に該当する任意保

改正後の寡婦・ひとり親の要件についての注意点

険料の支出（消費税法6条《非課税》1項、別表第1第3号）や、資産の譲渡等の対価ではなく不課税取引に該当する自動車税の納付については、そもそもそれらの相手方にとって消費税の負担がないので、課税仕入に係る支払対価には該当し得ないものと判断した。その他、国税不服審判所は、請求人の各主張についても、理由がない旨の判断を示しているが、いま、紙幅の関係上、適正なガソリン代の計算などについては省略するが、筆者もその判断には誤りはないものとする。

なお、所得税の非課税限度額をもって通勤通常必要額と認定することには相応の合

理性が認められるが、消費税においては、非課税限度額を超える部分につき、給与所得課税が行われるので、これと平仄を合わせるため、非課税限度超過額を超える部分は消費税においても課税仕入に該当しないというのではなく、あくまで通勤費として「通常必要とされる範囲」が課税仕入の判定上、重要であるという点に注意すべきである。本件は、通勤費として「通常必要とされる範囲」が、たまたま非課税限度額以下であったため、非課税限度額を超える部分の額が否認されたのであり、その点は誤解が無きよう注意すべきである。

1 寡婦控除の改正の理由

これまで、婚姻歴のない、いわゆる未婚のひとり親は寡婦（寡夫）控除の対象とはなっていなかった。

しかし、「未婚のひとり親も婚姻歴のある親も経済的に苦しい状況は同じであり、離婚・死別した親の子どもも、いわゆる「未婚の母」等の子どもも、「ひとり親の子ども」という点では同じであって、過去の婚姻歴の有無で区別することは不公平」との理由から寡婦（寡夫）控除の対象に未婚のひとり親を加えるべきとの意見により令和2年において寡婦控除が改正され、ひとり親控除が創設された。

2 改正による要件の違い

(1) 所得要件の徹底

改正前の寡婦においても、「合計所得金額が500万円以下の者」との所得要件は一部にあったが、「夫と死別し、若しくは夫と離婚した後婚姻をしていない者、又は夫の生死が明らかでない一定の者で、扶養親族その他その者と生計を一にする者がいる者」も寡婦に該当し、寡婦のすべてに所得要件があったわけではなかった。

しかし改正後の寡婦、ひとり親については、必ず「合計所得金額が500万円以下の者」の所得要件が付されている。

この改正で、必ず所得要件が付された点では、要件が統一されてわかりやすくなったといえる。

(2) 事実婚無し要件の追加

改正後の寡婦、ひとり親については、「その者と事実上婚姻関係と同様の事情にあると認められる者として一定の者がいないこと」の要件が必ず付されている。

寡婦は「夫と離婚した後婚姻をしていない者」「夫と死別した後婚姻をしていない者」が対象であり、ひとり親は「現に婚姻をしていない者」が対象である。

これは、両方とも婚姻した相手がいらない者に対する所得控除であり、「事実上婚姻関係と同様の事情にあると認められる者」がいると同様であるため、寡婦控除、ひとり親控除の趣旨に反してしまう。そのため事実婚無しの要件が付されたのである。

3 実務上の注意点（事実婚無しの確認について）

① 確認方法

この「事実上婚姻関係と同様の事情にあると認められる者」がいるか否かの確認は、住民票の記載で確認することになり、具体的には、住民票の続柄に「見届の夫」「見届の妻」「その他事

実上婚姻関係と同様の事情にあると認められる続柄」の記載のある者がいるか否かの確認となる。

本来、事実婚の確認は、住民票の記載にこだわらず、その実体で確認すべきである。しかし、その実体で事実上婚姻関係にある者の確認をするとすると、執行上その認定が困難であると考えられる。そこで事実婚状態の者については、執行可能な範囲で対応を行うべきとの考え方から、ひとつの割り切りで、住民票の記載で確認する方法となった。

② 住民税との関係

寡婦、ひとり親の改正は、住民税においても行われ、所得税と同様の定義となった。

この場合、国税の段階ではすぐに確認が難しい住民票の記載について、住民税の計算を行う市町村では、容易に確認ができる。

そのため、事実婚無し要件について、間違えて寡婦・ひとり親控除を適用しても、すぐに確認が取られてしまい、国税についても後日是正を行うことになるであろうことを、認識しておくべきである。

（右山研究グループ）
税理士 鹿志村 裕