

所得税法における旅費に係る非課税規定 に関する一考察

—国家公務員等の旅費に関する法律の改正による影響の検討—

A study on travel expenses of Nontaxable Income
(Income Tax Act, Article 9(iv))

上 松 公 雄

1. はじめに

2024（令和6）年5月に、国家公務員等の旅費に関する法律（以下、旅費法という。なお、改正後の旅費法について言及する場合は、改正旅費法という。）が改正され（令和6年法律第22号）、この旅費法改正を受けて、9月に国家公務員等の旅費に関する法律施行令（令和6年政令第306号）（以下、旅費法令という。）が新規に制定された¹⁾。

これらの法令は、国家公務員とその家族及び国家公務員以外の者が公務のために旅行をする場合に支給する旅費に関する諸般の基準を定めるものであり（旅費法1）、この改正及び制定が、即座に民間法人等における旅費の支給に関して影響を及ぼすものではない。

しかしながら、その改正の背景にある各種の社会状況の変化は、民間法人等においても同様に生じているものと理解され、この点から現行所得税法における旅費に係る非課税規定や税務上の取扱いへの影響も皆無ではないものと思われる。

そこで、本稿では、改正旅費法の内容及びその趣旨、目的を確認し、現行所得税法における旅費に係る非課税規定や税務上の取扱いへの影響について確認するものとする。

2. 改正旅費法の概要

（1）旅費法改正の趣旨

秋山他（2024a）においては、「現行の旅費法の内容は必ずしも現下の経済社会情勢に合わないものとなっている」ことが、今回の旅費法改正の理由であると述べている。

¹⁾ 改正旅費法及び旅費法令の施行日は、いずれも2025（令和7）年4月1日とされている。

そして、「必ずしも現下の経済社会情勢に合わない」旅費法の内容のひとつとして、バスや路面電車を利用する場合の旅費を1 kmにつき37円を支給するものとしていることを挙げている。

このバス等を利用する場合の旅費が定額となっている点については、その制定当時においては、「バス等の運賃や経路の確認、交通機関の利用証明が困難であった」との事情を反映したものとし、こうした困難が解消された今日においては、旅費として支給する金額について定額を設定する「合理性が失われてきている」としている²⁾。

また、「国家公務員等の旅費に関する法律の一部を改正する法律案」の提出理由については、次のとおり述べられている。

「国家公務員等の旅費制度について、国内外の経済社会情勢の変化に対応するとともに、事務負担軽減を図るため、旅費の計算等に係る規定の簡素化及び支給対象の見直しを行うほか、国費の適正な支出を図るための規定を整備する等の措置を講ずる必要がある。」

すなわち、今次の旅費法改正は事務負担軽減を図ることを目的として、①旅費の計算等に係る規定の簡素化、②支給対象の見直し、③国費の適正な支出を図るための規定の整備を意図したものであると理解される。

また、「「国家公務員等の旅費に関する法律の一部を改正する法律案」について」によると、①旅費の計算等に係る規定の簡素化については、(イ) 旅費の種類及び内容に係る規定の簡素化、(ロ) 旅行命令簿等及び旅費請求書の様式の廃止、②支給対象の見直しについては、(イ) 自宅発の出張に係る旅費の支給を可能とすること、(ロ) 旅行代理店等に対する直接の支払を可能とすること、③国費の適正な支出を図るための規定の整備については、(イ) 改正旅費法の規定に違反して旅費の支給を受けた旅行者等に対して旅費の返納を求めるとともに旅行者の給与等からの控除を可能とする規定を新設すること、(ロ) 改正旅費法の適正な執行を確保するため財務大臣による各庁の長に対する監督規定を新設することが、それぞれ内容とされている。

(2) 旅費の種類及び内容に係る規定の簡素化の内容

上述したとおり、旅費法の改正に当たっては、①旅費の計算等に係る規定の簡素化が意図され、より具体的には、(イ) 旅費の種類及び内容に係る規定の簡素化、(ロ) 旅行命令簿等及び旅費請求書の様式の廃止が内容とされている。

このうち、旅費の種類及び内容に係る規定の簡素化の内容について整理すると、旅費法においては、日当、宿泊料及び食卓料、移転料などの種類ごとに、その支給につ

²⁾ 秋山他 (2024a)、30頁。

いて別表第一（内国旅行の旅費）又は別表第二（外国旅行の旅費）の「定額による」旨が定められているが（旅費法20～24、27、28、35～37、39、40、41条）、改正旅費法第6条では、旅費の計算について、次のとおり規定し別表が廃止される。

「(旅費の計算)

第6条 旅費は、旅行に要する実費を弁償するためのものとして政令で定める種目及び内容に基づき、最も経済的な通常の経路及び方法により旅行した場合によって計算する。ただし、公務上の必要又は天災その他やむを得ない事情により最も経済的な通常の経路又は方法により旅行し難い場合には、その現によった経路及び方法によって計算する。」

まず、旅費に関する「種目」については、旅費法令において、①鉄道賃、②船賃、③航空賃、④その他の交通費、⑤宿泊費、⑥包括宿泊費、⑦宿泊手当、⑧転居費、⑨着後滞在費、⑩家族移転費、⑪渡航雑費、⑫死亡手当の12項目を掲げ（旅費法令4）、それぞれの内容について第5条から第16条において定められている。

また、改正旅費法第6条において注目すべきは、旅費として支給する金員について「旅行に要する実費を弁償するためのもの」と明らかにした点であり、これに伴い、旅費法令においては、旅費の支給額についての上限について定められている（旅費法令21）。

すなわち、改正旅費法第6条においては、旅費の支給額については、「最も経済的な通常の経路及び方法により旅行した場合によって計算する」ことが原則として定められているが、旅費に関する「種目」のうち、宿泊手当と死亡手当を除く10種目の支給については、「最も経済的な通常の経路及び方法により旅行した場合によって計算」した金額と現に支払った額とを比較して、いずれか少ない額を支給する旨定められている（旅費法令21）。

なお、宿泊手当は、「宿泊を伴う旅行に必要な諸雑費に充てるための費用」と定義され（改正旅費法11）、旅費法における日当に対応するものであるが、「その構成要素は大きく変わっている」とされる³⁾。

すなわち、旅費法は日当について、その内容を明らかにしていないが、秋山他（2024a）によれば、「飲食代を含む諸経費・用務地内の交通費に充てる旅費」とされている⁴⁾。これに対して、改正法における宿泊手当は、「日当の構成要素から目的地内の交通費を除くこと」とする一方で、新たに「夕朝食代の掛かり増し」を含め、「宿泊を伴う旅行に必要な諸雑費（夕朝食代の掛かり増しを含む。）に充てるための旅費」

³⁾ 秋谷他（2004b）、25頁。

⁴⁾ 秋山他（2024a）、34頁。

として整理されている⁵⁾。

また、改正旅費法においては、従来、別表第一又は別表第二により定額での支給としてきた宿泊料や移転料（改正旅費法では転居費）について実費弁償方式に改められたが、宿泊手当の支給額については、「通常要する費用の額を勘案して財務省令で定める一夜当たりの定額とする」と定められ（旅費法令11）、定額方式が残置されている⁶⁾。

（３）支給対象の見直しの内容

支給対象の見直しに関しては、（イ）自宅発の出張に係る旅費の支給を可能とすること、（ロ）旅行代理店等に対する直接の支払を可能とすることが具体的内容とされているが、このうちでは、旅行代理店等に対する直接の支払を可能とする改正が行われた点に注目を要する。

従来、旅費は、「職員が出張し、又は赴任した場合には、当該職員に対し、旅費を支給する」または「職員又は職員以外の者が、国の機関の依頼又は要求に応じ、公務の遂行を補助するため、証人、鑑定人、参考人、通訳等として旅行した場合には、その者に対し、旅費を支給する」として（旅費法 3 ①④）、その旅行者本人に支給するものとされ、また、旅費の請求手続きについても旅行者本人が行うものとされていた（旅費法13①）。

これに対して、改正旅費法においては、旅費は、旅行者本人に支給することの原則を維持しつつ、旅行役務提供契約に基づき旅行役務提供者に支払うべき金額がある場合には、旅行者本人ではなく、当該旅行役務提供者に対して旅費相当額を支払うことができるものとし（改正旅費法 3 ①④⑧）、旅費の請求手続きを行う者に旅行役務提供者を含めるものとした（改正旅費法 7 ①）。

なお、旅行役務提供者とは、旅行業者その他一定の者（旅行業者等）であって、国と旅行役務提供契約を締結したものをいうものとされ（改正旅費法 2 八）、具体的には、①旅行代理店（旅行業法 6 の 4 ①）、②鉄道会社等（鉄道事業法13①、軌道法 4）、③海運会社（海上運送法23の 3 ②）、④航空会社（航空法 2 ⑱）、⑤バス事業者及びタクシー事業者（道路運送法 9 ⑦三）、⑥ホテル業（旅館業 2 ①）、⑦引っ越し業者（貨物自動車運送事業法 7 ①）、⑧クレジットカード会社（割賦販売法31）が規定されている（旅費法令 2）。

この旅費の支給対象に係る改正は、旅行の手配について上掲の旅行業者等を利用す

⁵⁾ 秋谷他（2004b）、25頁。

⁶⁾ その具体的な支給額については、財務省令により国内の場合の宿泊手当の「一夜当たりの定額」は2,400円とされている（国家公務員等の旅費支給規程別表第三）。

ることが一般的になっていることに対応するものであり、直接、旅行業者等に支払うこととなれば、旅費の精算を巡る事務負担は大きく軽減されることになるを考える。

改正旅費法の内容は、おおむね以上のとおりであるが、給与所得者が支給を受ける一定の旅費については、所得税法上、非課税と定められている。以下においては、当該非課税規定の内容及び趣旨について整理し、今回の旅費法改正により、どのような影響が生ずるかについて確認する。

3. 旅費を非課税所得とする規定の趣旨

(1) 現行所得税法における非課税規定の概要

所得税法第9条第1項においては「次に掲げる所得については、所得税を課さない」とし、非課税となる項目として19のものが掲げられている。

ここで、「所得については、所得税を課さない」と規定されている点は重要であり、本来的には、所得に該当することを明らかにしているものと理解される。つまり、本来は所得税の課税対象となるものの、その性質に鑑み、あるいは、一定の考慮、配慮の下、非課税とされていることになる。

これら非課税所得の性質あるいは非課税とされる理由は様々であり、所得税法の解説においては、①社会政策的配慮に基づくもの、②担税力の考慮に基づくもの、③必要経費的性格によるもの、④少額免除、貯蓄推奨等の見地に基づくもの、⑤他の租税との二重課税を避けるためのもの、⑥その他の6つが挙げられている⁷⁾。

本稿においては、第4号に規定する旅費について取り上げるが、その規定は、次のとおりである（所法14④四）。

「四 給与所得を有する者が勤務する場所を離れてその職務を遂行するため旅行をし、若しくは転任に伴う転居のための旅行をした場合又は就職若しくは退職をした者若しくは死亡による退職をした者の遺族がこれらに伴う転居のための旅行をした場合に、その旅行に必要な支出に充てるため支給される金品で、その旅行について通常必要であると認められるもの」

この非課税とされる旅費の性質について上掲の解説においては、「必要経費的性格によるもの」に分類されているが⁸⁾、谷口（2021）においても「課税所得性の欠如に関して、費用弁償的な性格をもつ」と指摘されている⁹⁾。

⁷⁾ 武田（1983）、327頁。

⁸⁾ 武田（1983）、327頁。

⁹⁾ 谷口（2021）、222頁。

（２）旅費を非課税所得とする規定の沿革（所得税法の制定から1944（昭和19）年改正まで）

ところで、旅費を非課税所得とする規定の歴史は古い。わが国において個人の所得に対する課税は、1887（明治20）年に始まったが、このときにすでに、所得税法（明治20年3月19日勅令第5号）において、次のとおり定められている。

「第三條 左ニ掲クルモノハ所得税ヲ課セス

第一 軍人從軍中ニ係ル俸給

第二 官私ヨリ受クル旅費傷痍疾病者ノ恩給金及孤兒寡婦ノ扶助料

第三 營利ノ事業ニ屬セサル一時ノ所得」

すなわち、所得税の課税において旅費を非課税とする取扱い、わが国において所得税課税が始まった当初から存在する。旅費を非課税とする理由についての当時の解説としては、次のものがある¹⁰⁾。

「官私より受くる旅費（中略）に對して所得税を賦課せざるは固より至當のことにして敢て説明を要せず即ち旅費の如きは實際の費途に充つるがため受くるものにして少しも利益の性質を帯ひす」

これによると、旅費は「實際の費途に充つるがため」に支給されるもの、つまりは、実費が支給されるものであつて所得の性質を持たないものと捉えられており、旅費について非課税とする理由についても、所得税課税が始まった当初から基本的に変わっていないものと理解される。

また、今村（1887）は、旅費に課税する結果、不都合が生ずる点を指摘している¹¹⁾。「官私より受くる旅費の如きハ。若し之に課税すれハ。旅行を果たす能ハざるの結果を生ずるを以て課税されざるなり。」

1899（明治32）年の所得税法の改正（明治32年2月10日法律第17号）に伴い非課税所得に関する規定は、次のとおりとされた。

「第五條 左ニ掲クル所得ニハ所得税ヲ課セス

一 軍人從軍中ニ係ル俸給

二 扶助料及傷痍疾病者ノ恩給

三 旅費學資金及法定扶養料

四 營利ヲ目的トセサル法人ノ所得

五 營利ノ事業ニ屬セサル一時ノ所得

六 外國又ハ此ノ法律ヲ施行セサル地ニ於ケル資産營業又ハ職業ニ依ル所得但シ此ノ法律施行地ニ本店ヲ有スル法人ノ所得ヲ除ク

¹⁰⁾ 田中恒馬（1887）、218頁。

¹¹⁾ 今村（1887）、17頁。なお、文中「ハ」のカナ表記、読点の「。」表記は原文ママ）

七 此ノ法律ニ依リ所得税ヲ課セラレタル法人ヨリ受クル配當金」

その後、1913（大正2）年の改正（大正2年4月7日法律13号）によって、旧第4号及び旧第6号の後段が削除され、第1号に文言（手當）追加、第7号が新設された。

「第五條 第三種ノ所得ニシテ左ノ各號ニ該當スルモノニハ所得税ヲ課セス

- 一 軍人從軍中ニ係ル俸給、手當
- 二 扶助料及傷痍疾病者ノ恩給又ハ退隱料
- 三 旅費、學資金及法定扶養料
- 四 營利ノ事業ニ屬セサル一時ノ所得
- 五 外國又ハ此ノ法律ヲ施行セサル地ニ於ケル資産、營業又ハ職業ニ依ル所得
- 六 此ノ法律ニ依リ所得税ヲ課セラレタル法人ヨリ受クル配當金及割賦賞與金
- 七 乗馬ヲ有スル義務アル軍人カ政府ヨリ受クル馬糧、繫畜料及馬匹保績料」

続く1920（大正9）年の改正（大正9年7月31日法律第10号）により、非課税所得の規定は第18条に移り、旧第4号及び6号、7号については内容的な改廃が行われたものの、旅費を含めて他の4項目については内容が維持されている。

「第十八條 第三種ノ所得ニシテ左ノ各號ニ該當スルモノニハ所得税ヲ課セス

- 一 軍人從軍中ニ係ル俸給及手當
- 二 扶助料及傷痍疾病者ノ恩給又ハ退隱料
- 三 旅費、學資金及法定扶養料
- 四 郵便貯金、産業組合貯金及銀行貯蓄預金ノ利子
- 五 營利ノ事業ニ屬セサル一時ノ所得
- 六 日本ノ國籍ヲ有セサル者ノ本法施行地外ニ於ケル資産、營業又ハ職業ヨリ生スル所得
- 七 乗馬ヲ有スル義務アル軍人カ政府ヨリ受クル馬糧、繫畜料及馬匹保績料」

旅費を非課税とする理由について、この改正当時における解説をみると、次のとおりである¹²⁾。

「「旅費」ハ實費辯償ヲ本來ノ性質トス、故ニ事實上多少ノ剩餘アル場合ト雖、強テ之ヲ計算セザルヲ穩當トス」

「本來ノ性質」が実費について弁償するものである点から所得性を持たないことの指摘は従来どおりであるが、概算の支給であるために、あるいは、支給額のいかんによっては余剰を生じ得ることに言及されている点に注目される。つまり、支給額の状況によっては、これまで当然に非課税所得とされてきた前提が消失する問題が認識されているものと読み取れる。この点からは少額不追及及び簡便性の確保が意識される。

¹²⁾ 渡邊善藏（1921）、199頁。さらに、矢島（1923）においても「假令多少ノ剩餘ヲ生スルコトアルモ課税セサルヲ可トセルモノナリ」と述べられている（37頁）。

なお、田中勝次郎（1930）は、次のとおり、旅費だけでなく実費弁償の性質を有するその他の支給についても非課税所得とすべき旨指摘している¹³⁾。

「我税法は單に旅費とのみ規定し廣く實費辯償として支給せらるる給與に對し課税せざる旨の規定を缺いて居るから、多少の疑問を容るの餘地を存するのであるが、之を積極に解するを以て税法の精神に最も適合したる解釋であると考えふ。立法論としては、廣く實費辯償として支給せらるるものと規定し、疑問を一掃すべきである」

また、非課税所得とされる「旅費」自体の意義については、規定上明らかにされていないが、田中勝次郎（1930）においては、「旅費中には日當宿泊料、移轉料等を包含すること勿論である」としている¹⁴⁾。

所得税法は、1940（昭和15）年に制度的に大きな改正が行われた（昭和15年3月29日法律第24号）。すなわち、従前において、法人の所得に対する課税については第一種所得税として所得税法のなかで規定されていたが、法人の所得に対する課税については法人税法として独立することとなり、所得税法は個人所得に対する課税についてのみ規定する法律に改められた。

この改正では必然的に大幅な規定の整備が行われ、非課税所得に関する規定も改めて第11条において規定されることとなった。

「第十一條 左ノ各號ニ該當スル所得ニハ分類所得税ヲ課セズ

- 一 軍人及軍屬ノ從軍中ノ俸給、手當及賞與
- 二 傷痍疾病者ノ恩給並ニ遺族ノ恩給及年金
- 三 旅費、學資金及法定扶養料
- 四 郵便貯金ノ利子及命令ヲ以テ定ムル當座預金ノ利子
- 五 元本三千圓ヲ超エザル銀行貯蓄預金、産業組合貯金其ノ他命令ヲ以テ定ムル預金ノ利子
- 六 乙種ノ事業所得中營利ヲ目的トスル繼續的行爲ヨリ生ジタルニ非ザル一時ノ所得
- 七 日本ノ國籍ヲ有セザル者ノ本法施行地外ニ於ケル資産、營業又ハ職業ヨリ生ズル所得」

昭和15年所得税法においては、個人所得に対する課税に対しては分類課税制度が導入され、まず、所得の種類ごとに所得税を課し、さらに、総所得金額が5,000円を超える場合には総合所得税を課すものとされた（昭和15年所得税法9条、32条）。ただし、上掲の昭和15年所得税法第11条第1号から第5号及び第7号の所得については総合所得についても非課税とされた（昭和15年所得税法29条第1号）。したがって、分類所得税について非課税とされた所得のうち、第6号に規定する「乙種ノ事業所得中

¹³⁾ 田中勝次郎（1930）、311頁。

¹⁴⁾ 田中勝次郎（1930）、311頁。

營利ヲ目的トスル繼續的の行爲ヨリ生ジタルニ非ザル一時ノ所得」については総合所得税の課税対象に含まれるものとされた。

非課税所得に関する規定は昭和17年2月21日法律第47号、昭和18年3月10日法律第45号及び第46号により第5号について改正が行われ、昭和19年2月14日法律第7号により第5号は削除された。

（3）旅費を非課税所得とする規定の沿革（1947（昭和22）年改正以後）

所得税法は、1947（昭和22）年において全文改正され（昭和22年3月31日法律第27号）、これに伴い、非課税所得に関する規定は第6条に置かれたが、第1号を除いて内容的には大きな改正はない（以後の条文表記において数字は算用数字とする。）。

「第6条 左に掲げる所得については、所得税を課さない。

- 一 皇室経済法第4条第1項及び第6条第1項の規定により年額により受ける給付
- 二 傷病者の恩給並びに遺族の恩給及び年金
- 三 旅費、学資金及び法定扶養料
- 四 郵便貯金の利子及び命令で定める当座預金の利子
- 五 第9条第1項第8号に規定する所得のうち、営利を目的とする継続的行為から生じた所得以外の一時の所得（第42条第1項に規定する所得を除く。）
- 六 日本の国籍を有しない者のこの法律の施行地外にある資産又は事業の所得」

なお、第5号については、昭和22年度第二次改正（昭和22年11月30日法律142号）により、次のとおり改正された。

「五 第9条第1項第8号に規定する所得のうち、贈與、遺贈又は相続に因り取得したもの、生命保険契約に基き死亡を原因として支拂を受けた保険金、障害保険契約又は障害保険契約に因り取得したもの、慰籍料その他これらに類するもの」

非課税所得に関する規定自体の改正は、その後も頻繁であったが¹⁵⁾、旅費について非課税とする規定が改正されたのは、昭和32年3月31日法律第27号においてであり、次のとおりの規定とされた。

「三 第9条第1項第5号に規定する給与所得を有する者がその職務に関し必要な旅行をなした場合に支給を受ける旅費並びに学資金及び法定扶養料」

この改正の趣旨について、「所得税法の改正（昭和32年3月改正）に伴う源泉所得税の取扱方について」（昭和32年7月30日直所2-85）においては、次のとおり明らかにされている。

¹⁵⁾ 昭和22年以後においては、昭和23年7月7日法律第107号、昭和25年3月31日法律第71号（いわゆるシャウブ税制）、昭和26年3月30日法律第63号、昭和27年3月31日法律第53号、昭和28年8月7日法律第173号により改正が行われているが、旅費についての改正は行われていない。

「法第6条第3号の規定の改正の趣旨は、従来の旅費の非課税に関する規定が必ずしも明確でなかったのをこれを明確にし、非課税の対象となる旅費は、給与所得者が受ける旅費に限られること（事業所得者等が受ける旅費については、その事業所得等の計算上当然必要経費に算入されるから、特に法律上非課税所得とする必要はない。）及び単に名目上旅費として支給されるようなものではなくて給与所得者が職務に関し必要な旅行をした場合に支給されるものに限られることを明らかにしたものであることに留意すること」

改正前においては、単に「旅費」と規定されていたので、事業所得者等が事業に関連して他者から旅費の支給を受けた場合も非課税所得に該当するとの解釈問題が発生、存在したことが示唆され、また後段から、支給者において旅費を支給したものとして経理することで租税回避を図る例が存在したことが読み取れる。

もっとも、1951（昭和26）年に公表された所得税基本通達（旧通達）においては、非課税所得となる旅費について、次のとおり定められていた。

「40 旅費とは、被よう者がその職務の遂行に必要な旅行をなした場合において、雇よう主から支給される鉄道賃、船賃、車馬賃、日当、宿泊料、食卓料、移転料等の経費をいうものとする。」

ここでは、被用者が雇用主から支給を受ける旅費であることが明らかにされているので、非課税所得となるのは給与所得者とその雇い主との間の支給、受給される旅費であると理解できそうではある。ただ、「被用者」「雇用主」を広義に解釈すると必ずしも給与所得者に限定されないといった問題は生じ得る。また、租税法律主義の観点から、通達では、旅費の解釈についての法的根拠を提供できないため、所得税法において、その対象を明らかにする必要があるものと推察される。

昭和40年3月31日法律33号により所得税法は全文改正されたが、これにより、非課税所得に関する規定は第9条として規定され、旅費に関しては第4号に定められ、その内容が現行法にまで継続している。すでに掲げたところであるが、念のため再掲する。

「四 給与所得を有する者が勤務する場所を離れてその職務を遂行するため旅行をし、若しくは転任に伴う転居のための旅行をした場合又は就職若しくは退職をした者若しくは死亡による退職をした者の遺族がこれらに伴う転居のための旅行をした場合に、その旅行に必要な支出に充てるため支給される金品で、その旅行について通常必要であると認められるもの」

昭和32年所得税法における内容との相違としては、旅行の様相が明らかにされたこと、そして、その支給される金品についての通常性かつ必要性、つまり金額的な相当性が求められた点が挙げられる。

なお、この1965（昭和40）年改正は、「旅費の範囲が必ずしも明確でなかったため、旅費に関する非課税規定を援用して租税回避を図る」例があったことへの対応であると説明されている¹⁶⁾。1957（昭和32）年の改正と、その目的は共通するものであると理解される。

また、この所得税法の改正後、「所得税法（昭和40年法律第33号）等の施行に伴う所得税の暫定的取扱いについて（昭和40年8月4日直審（源）34）」通達が発遣され、関連する取扱いとして、次の3つのものが整備された。

「(旅行に必要な支出に充てるため支給される金品)

22 法第9条第1項第4号の規定により非課税とされる「旅行に必要な支出に充てるものとして支給される金品」は、次に掲げる場合に、雇用主等からその旅行に必要な鉄道賃、船賃、車馬賃、日当、宿泊料、食卓料、移転料等の支出に充てるために支給される金品で、その旅行に通常必要であると認められるものに限られるのであるから留意する。

- (1) 給与所得を有する者が勤務する場所を離れてその職務を遂行するためにした旅行をした場合
- (2) 給与所得を有する者が転任に伴う転居のための旅行をした場合
- (3) 就職をした者がその就職に伴う転居のための旅行をした場合
- (4) 退職をした者がその退職に伴う転居のための旅行をした場合
- (5) 死亡による退職をした者の遺族がその死亡による退職に伴う転居のための旅行をした場合

(その旅行について通常必要であると認められるもの)

23 法第9条第1項第4号に規定する「その旅行について通常必要であると認められるもの」とは、その旅行の目的、目的地、行路もしくは期間の長短、宿泊の要否、旅行者の職務内容および地位等からみてその旅行に通常必要とされる費用の支出に充てられると認められる範囲内の金品をいうのであるから留意する。この場合において、その旅行に必要な支出に充てるため支給される金品が、その旅行に通常必要とされる費用の支出に充てられる範囲をこえるときにおけるそのこえる部分の金額は、次に掲げる所得の収入金額に算入するのであるから留意する。

- (1) 「22」の(1)または(2)に掲げる場合に支給される金品がその旅行に通常必要とされる費用の支出に充てられる範囲をこえるときにおけるそのこえる部分の金額 給与所得
- (2) 「22」の(3)に掲げる場合に支給される金品がその旅行に通常必要とされる

¹⁶⁾ 掃部（1965）、23頁。

費用の支出に充てられる範囲をこえるときにおけるそのこえる部分の金額 雑所得

(3)「22」の(4)または(5)に掲げる場合に支給される金品がその旅行に通常必要とされる費用の支出に充てられる範囲をこえるときにおけるそのこえる部分の金額 退職所得

(その旅行に通常必要とされる費用の支出に充てられると認められる範囲内のもの)

24 「23」に定める「その旅行の目的、目的地、行路もしくは期間の長短、宿泊の要否、旅行者の職務内容および地位等からみてその旅行に通常必要とされる費用の支出に充てられると認められる範囲内」のものとは、次の条件のいずれにも該当するものをいうものとする。

(1) その支給額の算定の基準がその支給をする者の雇用する従業員（法人の役員を含む。）のすべてを通じて適正に定められ、かつ、その基準によって支給されているものであること

(2) その支給額の算定の基準は、その支給をする者と同業種、同規模の他の効用主が一般的に支給している金額の算定基準にてらして相当と認められるものであること」

この「22」から「24」の内容は、昭和45年7月1日直審（所）30（例規）（審）による新たな所得税基本通達の制定及び一部文言の改正を経て現行所得税基本通達9-3及び9-4に引き継がれている。

4. 旅費が非課税所得とされる理由及び規定の意義についての再確認

以上のとおり、旅費を非課税所得とする規定は明治20年所得税法が制定された当初から存在し、非課税所得とされる理由についても、その性質が実費弁償であること、また、少額不迫及び簡便性の確保の考えによるものであることは一貫している。

以上、確認したところを踏まえて、改めて旅費が非課税所得とされる理由について整理する。

まず、対象となる旅費は、法人又は個人の事業主（以下、法人等という。）からその役員又は従業員（以下、従業員等という。）に対する支給であるので、受領者である従業員等において給与所得該当性が認識される。

すなわち、給与所得について、所得税法第28条は「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（省略）に係る所得」と規定するが、最高裁判決¹⁷⁾

¹⁷⁾ 最高裁判所昭和56年4月24日第二小法廷判決・民集35巻3号672頁及び最高裁判所昭和37年8月10日第二小法廷判決・民集16巻8号1749頁

においては、給与所得について「一般に、雇用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をいう」としている。これによると、法人等が雇用関係のある従業員等に対して支給する金員については給与所得に該当するかどうかの問題が生ずることとなる。

たとえば、従業員等が、その勤務地を離れて業務に従事するために行われる旅行や移動に要する旅費については、法人等と従業員等のいずれが負担すべきかが明確ではなく、業務に従事するために行う旅行や移動に要する旅費に相当する金員の支給は、従業員等が一時的に立替え負担した業務経費の精算として捉えることもできる一方で、給与所得に該当すると捉えることも可能である。

こうした問題点の存在を前提とすると、実務上の混乱を回避し得るという点から一定の旅費について非課税所得と規定していることの意義は大きいものと考えられる。

もっとも当然のことではあるが、単に実務上の混乱を避けることが非課税の目的ではなく、また、旅費の名目で支給される金員がすべて非課税とされるわけでもない。非課税とされる旅費に係る要件は厳格であり、その範囲も「その旅行に必要な支出に充てるため支給される金品」であるであることが必要とされている。つまり、受領者である従業員等においては、旅費に充当すべきことが確定しており、この点で自由処分性が制限され租税負担能力に乏しい点も非課税とする主たる理由であると考えられる。

5. 旅費法改正の影響（まとめにかえて）

上述のとおり、旅費について非課税所得とする理由、根拠は、要するに、「課税所得性の欠如に関して、費用弁償的な性格をもつ」点にあると整理することができる¹⁸⁾。

なお、所得税基本通達9-4の取扱いからも明らかなとおり、費用弁償的な性格をもつがゆえに非課税所得とされる前提として、その支給額が「その旅行に通常必要とされる費用の支出に充てられると認められる範囲の金額」であること、つまり、旅費として相当額であることが必要となる。

所得税法上、旅費について非課税とする前提として、旅費の支給額について相当性を求めており、これ自体は適正課税の観点から当然のことであるが、法人等において適正な基準を作成することや他の法人等の支給状況について把握することは容易ではなく、税務の取扱いなどで、その目安となる金額も示されていない。

ここで、旅費法は、支給対象者が国家公務員等に限定されているとはいえ、支給事由、旅費として支給すべき支給項目（旅費の種類）や計算方法などについて定め、次

¹⁸⁾ 谷口（2021）、222頁。

に掲げるとおり、別表において職位区分に応じた定額を明示されている。法律において明示されるものであり、これらが旅費の支給に係る適正な基準ではないとすることは困難であり、かつまた、金額についての相当性を否定することも難しい。つまり、旅費法は規範性が高く一般的な有用性が高かったものと思料される。

(参考) 国家公務員等の旅費に関する法律別表第一 内国旅行の旅費

一 日当、宿泊料及び食卓料

区 分		日当（一日につき）	宿泊料（一夜につき）		食卓料（一夜につき）
			甲地方	乙地方	
内閣総理大臣等	内閣総理大臣及び最高裁判所長官	3,800円	19,000円	17,200円	3,800円
	その他の者	3,300円	16,500円	14,900円	3,300円
指定職の職務にある者		3,000円	14,800円	13,300円	3,000円
七級以上の職務にある者		2,600円	13,100円	11,800円	2,600円
六級以下三級以上の職務にある者		2,200円	10,900円	9,800円	2,200円
二級以下の職務にある者		1,700円	8,700円	7,800円	1,700円

備考（省略）

この別表を含めて旅費法の有用性については、日旅ビジネススクリエイト（2022）によれば、旅費規程において旅費法に準拠した取扱いをしている企業は、「準拠している」が5.2%、「準拠していないが、参考としている」が17.0%に止まるが¹⁹⁾、秋山他（2024a）においても、「地方自治体や民間企業は独自に旅費条例・規則を設けているが、実際には、国の旅費制度を参考にしているところが多いとも聞く」としている²⁰⁾。

上述したとおり、改正旅費法においては、従来、各旅費についての具体的な金額を定めていた別表を廃止し、宿泊料や転居費については実費弁償方式に改め、宿泊手当についてのみ財務省令において定額を定めるとしている。したがって、これまで旅費法の定めるところに基づき、旅費について支給していた法人等は、改めて自らその相

¹⁹⁾ 日旅ビジネススクリエイト（2022）、4頁。なお、この調査は、「旅費規程（国内出張、国内赴任、海外出張、海外赴任等）を有する、上場企業その他、上場有力かつ全国に拠点がある企業」を対象に行われたものとされる（同報告書、1頁）。

²⁰⁾ 秋山他（2024a）、35頁。ここで「多い」と表現する根拠は不明であるが、日旅ビジネス（2022）の調査対象には地方自治体は含まれず、民間企業についても、前掲（注18）のとおりに「上場企業その他、上場有力かつ全国に拠点がある企業」に限られている点に注意が必要である。

当性などの根拠づけを行う必要がある。

また、改正旅費法においては、旅費は、旅行者本人に支給することの原則を維持しつつ、旅行役務提供契約に基づき旅行役務提供者に支払うべき金額がある場合には、旅行者本人ではなく、当該旅行役務提供者に対して旅費相当額を支払うことができるものとし（改正旅費法 3 ①④⑧）、旅費の請求手続きを行う者に旅行役務提供者を含めるものとした（改正旅費法 7 ①）。そして、この旅行役務提供者には、旅行代理店やクレジットカード会社が含まれる。

すなわち、改正旅費法において、旅費の支給対象として旅行者本人だけでなく旅行役務提供者を含めるものとした背景としては、旅行代理店等の活用や旅費決済時のクレジットカードの利用などによって旅行者本人に概算払いで旅費を支給することが必ずしも必要ではなくなっている状況がある。すでに述べたとおり、給与所得者が支給を受ける一定の旅費について所得税が非課税とされる理由のひとつとしては、旅費の「その全てについて実費精算を行うことは、実務上はまず不可能といえる」と捉えられることから²¹⁾、簡便性を確保する必要があるものと理解されるが、もはや状況や環境的に、概算払いは必然とされない。要するに、実費精算の煩雑さを理由に簡便性を確保する前提は消失しているといえる。

したがって、今後においては、旅費の支給に当たって概算払いを維持する理由及びその金額の相当性については、法人等において独自の立証、根拠づけを行う必要がある。

さらに、旅費の支払いについてその旅費を負担すべき民間法人等が直接行うことができる状況になると、旅行者本人に対してひとまず旅費相当額が支給されることを前提とする現行の非課税規定の必要性も疑わしいものとなる。

改正旅費法においても、宿泊手当の定額支給が残されており、すぐに所得税法の改正、旅費に係る非課税規定の廃止とは思われるが、わが国において所得税法が制定されて以後、継続して規定されてきた定めであるとはいえ、存在意義が低下しつつあることは間違いないものとする。

<参考文献>

- 1 秋山稔、末松智之、久保輝幸、谷源太郎、畝川翔太、絹川真由（2024a）「国家公務員等の旅費制度の見直しについて（法律編）」『ファイナンス』704号、財務省、30－35頁。
- 2 秋山稔、末松智之、小谷陽、久保輝幸、谷源太郎、畝川翔太、絹川真由、下田

²¹⁾ 武田（1983）、347頁。

- 混太、西山 隼矢（2024b）「国家公務員等の旅費制度の見直しについて（政令編）」『ファイナンス』707号、財務省、20－27頁。
- 3 今村長善（1887）『所得税法詳解』今村長善
 - 4 植田祐美子（2020）「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、203－497頁。
 - 5 掃部実（1965）「所得税法の改正」『（国税庁編）改正税法のすべて（昭和40年5月）』、大蔵財務協会、12－44頁。
 - 6 武田昌輔監修（1983）『コンメンタール所得税法』第一法規
 - 7 田中勝次郎（1930）『所得税法清義』巖松堂書店
 - 8 田中恒馬（1887）『所得税法詳説、附施行細則』博文堂
 - 9 谷口勢津夫（2021）『租税法基本講義（第7版）』、弘文堂
 - 10 矢島慶次郎（1923）『第三種所得税講義』中央財務學會
 - 11 渡邊善藏（1921）『所得税法講義』東京財務協會

（うえまつ きみお・大原大学院大学 会計研究科准教授）