

一時的な職場に関する通勤費

小 池 和 彰

目 次

- はじめに
- I. ターナー事件
- II. ターナー事件の論点
- III. 一時的な職場に関する通勤費の必要経費性
- むすび

は じ め に

アメリカでは、居所は個人が選択することのできるものであって、その自由選択の結果発生した通勤費は、個人的な費用とされ、通常は個人の所得から控除することは認められていない¹⁾。それは、職場にある程度制限がある場合も同様であって、納税者の勤務先が危険な地域であり、職場のすぐそばに住むことが不可能であっても、通勤費を所得から控除することは認められていない。納税者の勤務先が化学薬品工場であったり、ミサイル射撃場であったり、核実験工場である場合であっても、納税者が所得からその通勤費を控除することは認められていないのである²⁾。

しかしながら、一時的な職場への通勤である場合には、通勤費を所得から控除することがアメリカにおいて認められている。自宅から職場までの通勤費は、個人的な費用であるとされ、アメリカでは原則的には所得から控除できないのであるが、いくつかの例外が認められており³⁾、この一時的な職場に関する通勤費もその中の一つとなっている⁴⁾。一時的な職場への通勤は、使用者が従業員に対して、いわば強制的に求めたものであり、従業員にとって、通常の通勤に比して、その自由度は低い。したがって、この一時的な職場への通勤に要した費用が特別に従業員の所得から控除されることになっていると思われるが、しかし、もし一時的な職場への通勤の場合に所得からの控除が認められるならば、上述のごとき、居所の選択にある程度制限がある場合においても、通勤費を所得から控除することが可能であるとする解釈が成立する余地はあろう。

1) See Commissioner v. Flowers, 326 U.S. 465 (1946) : Flowers 事件に関しては、わが国では、碓井光明「米国連邦所得税における必要経費控除の研究(二)」法学協会雑誌第93巻5号、752-755頁、1976年5月；植松守雄「所得税法における「必要経費」と「家事費」」一橋論叢第80巻第5号、593-594頁、1978年11月参照。

2) 小池和彰「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・レビュー第3号2003年7月。

3) これらの例外に関しては、See Wendy Gerzog Shaller, Limit Deductions for Mixed Personal/Business Expenses: Curb Current Abuses and Restore some Progressivity into the Tax Code, 41 Cath. U. L. Rev. 581 (1992).

本稿においても、費用収益の対応という企業会計の基本原則の観点から、一時的な職場に関する通勤費の必要経費性について考察してみたい。費用収益対応の原則による必要経費控除の可否の検討は限界もあって、因果関係をどこまでもたどると、所得獲得に要する費用は無限に拡大していく可能性を孕んでいる。しかし、アメリカの判例をみると、所得稼得との関連性から、その必要経費性を問うていく方法が取られているように思われ、費用収益対応の原則は、必要経費を画する有効な原則として機能しているといつてよい。本稿でも一時的な職場に関する通勤費の必要経費性を、費用と収益の因果関係を検討する観点から見ていく。すなわち、従業員の所得の稼得と一時的な職場に関する通勤費に関連性が認められれば、一時的な職場に関する通勤費は個人所得の必要経費となりうるが、逆に、所得との関連性が認められなければ、一時的な職場に関する通勤費は個人所得の必要経費にはなりえないと考えてみるのである。本稿ではこのようにして、一時的な職場の通勤費の必要経費性に関して考察を進めていくことにしたい。

I. ターナー事件⁵⁾

まず、Turner 事件を取り上げたい⁶⁾。この事件を取り上げる一つの理由は、この事件の判決において、通勤費に関して一時的・永久的（temporary or indefinite）テストは有効ではないとしているものの、このケースが、明かに、一時的・永久的テストを通勤費に適用することになるきっかけとなったからである。また、二つめの理由は、旅費の控除が認められる根拠として加重負担の軽減があるが、一時的な職場に関する通勤費の控除にも、この旅費に関する考え方を適用することが可能であり、このケースにおいて、それが取り上げられているからである。

Turner v. Commissioner において、納税者である Turner は、臨時の労働者であり、ニューヨークの Brooklin に住み、Syosset にある会社の工場に 16ヶ月勤め、次にコネチカットの Norwalk の別の会社の工場で 8ヶ月働いた。彼は特定のプロジェクトや政府の契約に基づいて、企業に技術系の従業員を提供するニューヨーク市にある二つのジョブ・ショップ（job shop）と呼ばれる職業紹介所（employment agency）を通してそれらの仕事を得ている。

4) Rev. Rul. 90-23, 1990-1 C.B.28; 二つの勤務先に関する通勤費 Rev. Rul. 55-109, 1955 C.B.261, 道具を運ぶために増加した費用 Rev. Rul. 75-380, 1975-2 C.B.59 など例外として認められている。道具を運ぶために増加した費用に関しては、See Fausner v. Commissioner, 413 U.S. 838 (1973). このケースにおいて、納税者は、飛行機のパイロットであったが、飛行場へ車で移動した際に支払った通勤費を控除しようとした。オーバーナイトバック（overnight bag）とフライトバック（flight bag）を運搬するのに自動車を利用しているが、これについては追加的な費用として控除することは可能である。個人的な費用と事業に関する費用とに費用を配分できる可能性はあるが、ここではできないとして、納税者の訴えは退けられている。しかし、現在では、道具を運ぶために支出された追加的な費用は控除することが認められている。

5) Turner 事件に関しては、See Michael D. Rose, The Deductibility of Daily Transportation Expenses to and from Distant Temporary Work Sites, 36 Vand. L. Rev. 541 (1983).

6) 56 T.C. 27 (1971).

納税者の主要な主張は、納税者はニューヨーク市郊外のクライアントである会社に一時的に任命されたジョブ・ショップの従業員であるので⁷⁾、大都市圏の租税上の住所から離れて一時的に労働する場合に該当し、この場合の通勤費は控除できるというものであった。しかしこれは、彼の事業の場所が実質的には New York 市ではないという理由で拒絶された。課税裁判所は、Turner は、彼の住居と勤務地を移動し、毎晩帰宅する単なる通勤者であると判示した。裁判所は、それらのジョブ・ショップは、単に職業紹介所の機能しか持たないことに着目して、New York 市のジョブ・ショップが彼の雇い主であり、彼の事業の主たる場所であるという Turner の議論を拒絶した⁸⁾。

もう一つの議論は、納税者は、一時的な従業員であり、納税者の Brooklin の居所が納税者の“租税上の住所 (tax home)”であり⁹⁾、Section 162 (a) (2) の意味で、家から離れている間に (while away from home) 発生した費用であるので、Syosset と Norwalk と租税上の住所である Brooklin までの通勤費は控除できるというものであった。しかし裁判所は、United States v. Correll に依拠して¹⁰⁾、旅費が控除されるためには睡眠あるいは休息することが要求されるが、納税者は寝ることも休むこともなかったとし¹¹⁾、その控除は認められなかった。

この Turner 事件において、裁判所は、通勤費に関しては、一時的・永久的テストを受け入れている。Turner 事件において、裁判所は、一時的な通勤費を控除することの合法性に疑問を持ち、一時的・永久的テストによる分析は I.R.C.162 (a) (2) の旅費には適切だが、I.R.C.162 (a) の通勤費には適切ではないとしている¹²⁾。

Turner 事件より前に、Peurifoy v. Commissioner において¹³⁾、旅費に関して、一時的・永久的テストが適用された事例があったが、この裁判所の判断と Turner 事件の判断は一致している。すなわち、Peurifoy v. Commissioner においては、裁判所が、一時的・永久的テストは旅費には適用できるが、通勤費に関しては適用できないとしているのである。納税者は、建設業者であり、宿泊費と旅

7) Rev. Rul. 190, 1953-2 C.B. at 305 によれば、納税者が通常雇用されている大都市圏から離れて一時的に労働する場合には、一時的な勤務地についての日々の通勤費に関しては控除できる。しかし納税者である Turner は、New York 市が勤務地であるという主張を認めさせることはできなかった。

8) 「Turner は形式的にのみジョブ・ショップの従業員であって、実質的には、彼はクライアントである契約者のために働いている」と裁判所は指摘している。56 T.C. at 32 (1971)。

9) 租税上の住所は、納税者の業務遂行の場とされる。その理由に関しては、つぎのような見解がある。「第一に、交通費については、通勤 (commuting) 費用に関して一貫して控除を否認することを前提にするならば、納税者の住居をもって “home” と解したのでは、通勤費と旅費の区別がつかなくなるうえ、家族の住居と任地の往復旅費は通勤と同視さるべきことである。第二に、一般に日々の食費および住居費が個人的支出とされているので、家族から離れているというだけの理由で、一年のうちの大半を占める日常の住居費や食費を控除可能なものとするのは、公平を欠き適切でないことである。」碓井光明「米国連邦所得税における必要経費控除の研究 (三)」法学協会雑誌第 93 巻 7 号、1098 頁、1976 年 7 月。

10) 389 U.S. 289 (1967)。

11) 56 T.C. at 32 (1971)。

12) 56 T.C. at 32 (1971); See Rose, *supra* note 5, at 547。

13) 358 U.S. 59 (1958); See Emil Joseph Venuti, A Taxpayer's Home- A Matter of Choice, 17 De Paul L. Rev. 278 (1968)。

費の控除を求めたが、裁判所は、納税者の雇用が一時的であるとはいえないので、その控除は認められないとしている。もっとも最高裁が、この裁判において、旅費に関してではあるが、個人の所得から差引ける費用であるかどうかを判断するのに、納税者の雇用が一時的かあるいは無期限かによって明かに判断していることは注目されるべきである¹⁴⁾。

II. ターナー事件の論点

まず一つ目の論点として、裁判所は、一時的な職場への通勤費用を控除できるかどうかを決定するのに、一時的・永久的という基準で判断することを回避していることがあげられよう。Turner 事件において、裁判所は、通勤費に関して、“一時的か”あるいは“永久的か”で区別することの非論理性と不公平に関して、つぎのような例を提供している¹⁵⁾。二人の隣人がそれぞれ同時に同じ場所で仕事をするが、一人は永久的な従業員であり、もう一方が一時的な従業員である。二人は毎日一緒に通勤する。この場合、一方が所得からその通勤費を控除することが認められるのに、他方はその控除が認められないというのは果たして合理的であるかどうかというのである。

この見解は、納税者間の公平を確保するには、通勤費の控除を認めるべきではないとする考え方であるといえるが、この Turner の決定を受けて、一時的にはあるが、内国歳入庁 (Internal Revenue Service: IRS) は一時的雇用と永久的雇用の区別はなく、通勤費は控除できないと規定したことがあった¹⁶⁾。

もう一つの論点は、オーバーナイト・ルール (overnight rule) の適用である。オーバーナイト・ルールとは、United States v. Correll のケースにおいて¹⁷⁾、家から離れている間の条件として課され

14) ここにおける裁判所の判断には、雇用が一時的である場合には、“納税者の事業の遂行上”必要な経費として、宿泊費と旅費に控除される費用としての資格が与えられるとの見解がみられる。ここで注目すべきは、一時的な勤務地に直面すると、従業員に対してその従業員の事業遂行上必要な費用が発生するとの解釈が可能であるということである。この解釈とは異なり、“事業の遂行上”という要件を“使用者の事業の遂行上”を意味すると解釈することもできよう。この解釈によれば、従業員の要請により発生した全ての費用が自動的に事業の遂行上発生した費用という資格が全く与えられないことになる。Venuti は、“事業の遂行上”という条件は、使用者の必要性や急務であることに制限されるはずはなく、逆に明かに従業員の事業の必要性から生じる控除を認める意図があるものであると指摘する。後述するように、一時的な職場への通勤は、従業員の自由な選択によるものとは到底いいがたく、しかも従業員は所得を獲得するためには、その一時的な勤務地に赴かなくてはならないから、一時的な職場への通勤費は従業員の事業に関係のある費用と捉えることができる。See Venuti, *supra* note 13, at 294; Flowers 事件にも、つぎのような記述がある。「その支出と納税者あるいはその雇い主の取引あるいは事業の遂行との間に直接的な関係がなければならない」326 U.S. at 470 (1946)。使用者と事業の遂行とは結びつくが、従業員は事業遂行と果たして結びつくかという疑問がもたれるかもしれない。しかしそもそも従業員も契約により事業に携わることは当然のことであり、事業に関わる費用を使用者ではなく従業員が負担した場合には、従業員の所得獲得にとって必要な費用として控除すべきと考えることができる。

15) 56 T.C. at 32 n1 (1971)。

16) Rev. Rul. 1976-453, 1976-2 C.B.86; See Shaller, *supra* note 3, n54。

17) 先行研究の確井・前掲注 9, 1093-1146 頁参照。

たものであり、住所を離れている間の旅費控除が認められるには宿泊することを要するというルールのことである。旅行の場合には、単なる通勤とは異なっている。すなわち、睡眠や休息を取らなければならないほどの納税者は、加重な費用負担を強いられ、したがって、その負担を軽減するために、旅費に関しては必要経費として特別に認めるというのである¹⁸⁾。この場合の旅費は、食事と宿泊 (meals and lodging) が一単位とされ、旅行が宿泊を伴う場合にだけ、食費の控除が認められる。

通勤費とは異なり、旅費は、個人の所得から控除することが認められているのだが、その根拠は、旅費の場合には、通常的生活費よりも加重な費用負担を納税者に強いるため、その納税者の負担を軽減することにあり、そのため通常は家事費である食費まで旅費に含めて控除することが認められているといわれる¹⁹⁾。

旅費に含まれている食費は、家事費とされるべきものであり、このような消費活動のための支出を個人の所得から控除することは原則的には認められるべきではない。所得稼得との因果関係をどこまでもたどれば、食費も必要な経費としての側面を有するが、そのような、なかりせばテスト (but for test) を有効な基準としてしまうと²⁰⁾、個人的な消費支出も個人の所得から控除できるという結論に到達してしまう。食費のごとき、個人が生存するのに必要とされる基本的な費用は家事費であって、費用収益対応の原則からすると、個人の所得から控除すべき費用としての資格を本来的には有しないと解釈すべきである。

さて、一時的な職場に関する通勤費に関しても、旅費控除の趣旨と同様に、生活費の軽減の観点から必要経費として例外的に認めるという議論も可能である。納税者は仕事との関係で、やむをえず、従来の居所から遠隔地の新しい職場に通わなければならない場合がある。この場合には、仕事の関係で追加的な費用負担が強いられるのであるから、その過重な負担を軽減する意味で、特別に通勤費を必要経費として認めるべきであるという考え方も取り得るであろう。オーバーナイト・ルールが適用されないという条件が当然つかなければならないが (もっともオーバーナイト・ルールを満たせば、通勤費ではなくそれは旅費となる)、旅費控除の趣旨を一時的な職場に関する通勤費に適用することは可能であるといつてよい。

しかしながら、この旅費控除の趣旨に沿って必要経費性を判断することに関しては疑問もある。その理由は、United States v. Correll の議論は、休息か睡眠が要求されるような場合に普段よりも追

18) 389 U.S. 289 (1967)；旅費のなかには食費も含まれており、これは、旅行中は通常の食費を上回る負担を伴うことに鑑みて、事業経費としての控除を認めたとの指摘がある。碓井・前掲注 9, 1106 頁；食事代については、どこにいても食事をしなければならぬから生活費であるという考え方もあれば、旅行中であるから特に高い食事代がかかる。従って必要経費であるという考え方もできる。理論的には旅行に伴う超過支出分が必要経費であろうが、これを算定することは困難であるとの指摘がある。池本征男「必要経費をめぐる若干の問題－所得税法 37 条 1 項を中心として－」税務大学校研究論文集 40 頁, 1976 年 6 月；同様の指摘は、植松・前掲注 1, 589 頁にも見られる。

19) 「必要経費」と「家事費」は一応概念的に区別できるが、実は「必要経費」として控除できる費用中に以外に「家事費」の領域に踏み込んでいるものがあるという指摘がある。植松・前掲注 1, 589 頁。

20) Smith v. Commissioner 40 B.T.A. 1038 (1938)。

加的な生活費がかかるのを軽減するといった、本来は家事費であるものを救済措置として個人の所得から控除することを認めるというものであるが、しかし一時的な職場に関する通勤費の場合には、後述するように、私生活との結びつきというよりも事業との結びつきが緊密であり、それゆえに、I.R.C.162 (a) に基づき、純粹に個人の事業に関する通常かつ必要な経費として控除できる費用としての資格を有するという主張が成立し得るからである。

Ⅲ. 一時的な職場に関する通勤費の必要経費性

アメリカでは、居所の選択が個人の選好の結果であるため、通勤費を所得から控除することが認められてない。居所の選択は、個人の自由裁量で決定できることであり、取引あるいは事業とは関わりを持たない、いわば個人の消費生活としての側面を多分に有していると考えられる。したがって、このような消費生活に支出された通勤費は、所得から控除することが認められないとされている。

Turner 事件においては、一時的・永久的テストは、旅費の控除に関しては適用できるが、通勤費には適用できないとされたが、その後このテストは、上述した通勤費に関する考え方を更に洗練した分析を提供するものとして受け入れられるようになり、通勤費に関する例外基準として用いられるようになる。

Frederick v. United States 事件において²¹⁾、この一時的・永久的テストが、通常かつ必要な経費とそうでない費用とを区別するテストとして有効ではないかという議論が展開されている。納税者が無期限で雇用されている場合には、住居の選択は、事業といかなる関係も持たない、いわば個人的な意思決定である。それゆえ勤務地から遠く離れたところに住み通勤費を支払うことは不合理である。しかし納税者が短期のあるいは一時的な期間のみ雇用されるのが予想され、その納税者の居所から相当離れた勤務地に通勤している場合には、その納税者の居所の選択を個人の便宜のためであると推論することは合理的ではない。事業上の必要性のために一時的に通勤をしていると考えることが合理的な推論である。すなわち、納税者の雇用の期待される期間が短期であれば、事業と関連性があるとされ、また逆にその期待される期間が長期であれば、事業との関連性がなく、個人的な選択であるとみなされることになる²²⁾。

一時的な仕事の場合には、その仕事の関係で一時的に特定の職場へ強制的にいかなければならず、この場合には、居所は一時的な職場に従事する前のままにしておくのが通常であろう。職場が変わり、相当程度その新しい職場に勤務するのであれば、居所そのものを変更することも考えられるが、短期の勤務である一時的な職場の場合は、居所を変更するまでにはいたらないと考え、変更しないのが通常であろう。したがって、この場合には、居所の選択の余地はあまりないといってよい。使

21) 603 F2nd 1294 (8th Cir. 1979).

22) 603 F2nd at 1295 (8th Cir. 1979).

ユーザーによって一時的な職場の勤務を強いられて、やむなく従来の居所から一時的な職場に通うのは、やはり事業上の必要性のためであるといっていよい。したがって、この場合の通勤費は、納税者の所得を稼得するのに必要な基本的な費用としての側面を持ち、費用収益対応の原則の観点からすると、必要経費性が認められるといっていよいだろう。

このように考えてくると、一時的な職場に関する通勤費は、例外的に控除可能な経費として認められるというよりも、事業に関連性のある必要経費として当然取り扱われるべきものという見方も成立するであろう。選択する余地が限られあるいは全く選択の余地がなく、事業の関係でやむなく、納税者は居所から一時的な職場に通勤するのである。この場合における通勤費は、自己の所得を稼得するために必要な経費としての資格を充分に有していると解釈することができよう。

居所にある程度制限がある場合も、通常の職場とは異なり、選択の幅が狭まるのは確かであるが、一時的な職場ほどの制限はなく、居所を変更する自由が相当程度あるといっていよい。というのも、職場のすぐそばに住むことが実際上不可能であっても、そこから少し離れて住めばよいし、また、雇用に継続性があるならば、従来の居所とは異なる場所に移動して住むことが充分可能であるからである。

もう一つの観点として、旅費と同様に、一時的な職場に関する通勤費の場合にも、加重的負担を強いられる納税者に配慮して、所得からその控除を認めるべきであるとの解釈も可能であろう。通常の通勤と異なり、一時的な職場の場合には、自宅から遠い勤務地になることもあろう。相当遠隔地になっても、勤務が短期間であるから、通常は居所を移動しないであろう。この場合には、一時的な職場に関する通勤費が加重にかかることが予想され、それゆえ、一時的な職場に関する通勤費の控除を例外的に認めるべきであるとする考え方も取り得る。

しかし、このような旅費を必要経費として認めた納税者の救済手段的な考え方を一時的な職場に関する通勤費にあてはめなくとも、先に示した論理により、一時的な職場に関する通勤費は、通常かつ必要な経費としての資格を充分有すると解釈することができよう。

む す び

通勤費が所得からの控除が認められない理由として、住居の選択が、事業と関係性がなく、個人の選好の結果にすぎないことがあげられる。すなわち、通勤費という費用は、事業あるいは所得稼得との関係性が希薄であるため、費用収益対応の原則からすると、通常かつ必要な経費としての資格を持たないということを意味しているといっていよい。

しかし、逆に、もし通勤費が個人的な理由で支出される家事費的な性格のものではなく、事業（所得稼得行為）との関連性が緊密である費用であれば、その費用は当然通常かつ必要な経費として認められることになる。

本稿で取り扱った一時的な職場に関する通勤費の場合、事業との関係が緊密であり、それゆえ費

用収益対応の原則からすると、必要経費の資格を有すると解釈することができる。通常、居所の選択は個人の選好の結果に過ぎない。しかし、一時的な職場の場合には、居所の選択は自由であるとはいいがたい。納税者は短期間の間、使用者の都合で新しい職場に通うことを余儀なくされる。その新しい職場は、前の職場よりもその居所から相当程度離れる場合もあるだろうが、やむをえず、そこから一時的な職場へ通うのが通常の納税者の行動であろう。この場合には、個人の便宜のためではなく、むしろ事業上急務であるため、納税者は、従来の居所から一時的な職場へ通勤すると解釈するのが合理的であろう。居所の選択にある程度制限がある場合には、職場への通勤に継続性が認められるならば、その制限の範囲内ではあるが、居所の選択をすることが可能である。これに対して、一時的な職場に関する通勤にあつては、通常は選択の余地はなく、また事業遂行上急務であつて、必要経費としての性格をより帯びていると解釈することができよう。

さて、一時的な勤務地に関する通勤費が所得から控除されるとしても、今度は、どのような場合が果たして一時的な雇用なのかに関する問題が残されている。裁判所は、雇用が一時的か否かに関して、事実と状況に照らして判断している²³⁾。Albert v. Commissioner では²⁴⁾、短期間で雇用が終了するかどうかを予測できるかどうかを検討することによって、一時的な仕事であるかどうかを決定するテストを確立した²⁵⁾。このケースの場合には、継続して雇用されるかどうかは不確定であり、雇用が短期間で終了することが予測できない。したがって、納税者の通勤費は、個人的な費用であり、所得からの控除は認められないとされている。

MaCallister v. Commissioner では²⁶⁾、電気技師としての納税者の雇用は、一時的ではないとされた。なぜならば、勤続が一時的であるという実質的な証拠がなかったからであり、加えて、その仕事が大規模な建設プロジェクトであり、その建設現場が大都市のそばに存在せず、その結果、外部の労働者に対する需要が存在していたからである²⁷⁾。納税者の雇用が一時的かどうかを決定する裁判所の基準は、あくまで雇用が短期間しか継続しないという予想であり、実際の年数ではない。現実には、たとえば、Frederick v. United States 事件においては²⁸⁾、3年間雇用されていたが、その3年の間、納税者が解雇される実質的なリスクがあったため、その雇用は一時的なものであると判断されている²⁹⁾。

23) これに対して内国歳入庁 (the Internal Revenue Service: IRS) は、2年を超えない雇用でしかも、(1) 納税者の通常の住居が存在している場所に雇用を求めていること (2) その地域において家族との結びつきを維持しようとしていること (3) 生活費の二重負担が発生していることを一時的な職場の条件としてあげている。See Rev. Rul. 83-82, 1983-1C.B.45.

24) 13 T.C. 129 (1949).

25) 13 T.C. at 131 (1949).

26) 70 T.C. 505 (1978).

27) 70 T.C. at 50-510 (1978).

28) 603 F2nd 1294 (8th Cir. 1979).

29) 納税者 Frederick は、大工であり、冬が到来した場合には解雇されることが予想されていた。事実、80%を超える大工が最初の冬に解雇され、残りの大工も次の年の冬に50%解雇されている。603 F2nd at 1296 (8th Cir. 1979).

The Deductibility of Commuting Expenses to a Temporary Work-site

Kazuaki KOIKE

ABSTRACT

In the United States, commuting between the taxpayer's home and work is a personal choice, therefore commuting expenses are nondeductible. However, the rule that disallows deduction of commuting expenses has several exceptions. For example, the IRS and the courts have allowed deductions for commuting to a temporary job.

Usually commuting expenses are not included as necessary expenses. However, in terms of commuting to a temporary job, there is a close relationship between commuting expense and personal income. In the case of the temporary job, it is very difficult for the taxpayer to choose their place of abode. Even if their new temporary work-site is far away, they usually continue to live in the same place and commute to and from the work-site. In this case, it is a rational interpretation that the taxpayer's commuting to and from the work-site is for the exigencies of business rather than personal convenience.

Therefore, according to the principles of matching costs and revenue, commuting expenses to the temporary work-site are deductible.