

事業所得の必要経費に関する一考察

遠 藤 精

所得税の事業所得の必要経費は所得税法第37条1項の規定により、一定の要件に該当するものに限られるが、まず、必要経費と家事費の区別が求められる。これは、個人の消費活動での支出が存在するからであり、所得税法では所得税法第45条1項1号で「家事上の経費及びこれに関連する経費で政令で定めるもの」は必要経費不算入としている。

また、ある支出が必要経費に該当するかどうかの判断基準は判断要件と考慮要素で構成される。そして、判例によれば、平成26年までの必要経費の判断基準は、東京地方裁判所平成23年8月9日判決で「当該支出が所得を生ずべき事業と直接関係し、かつ当該業務の遂行上必要である」と判示しているように、判断要件を2要件、考慮要素は直接性を付加する流れであった。しかし、近年は裁判例ごとに付加される考慮要素が異なっており、納税者の視点では必要経費の判断基準が不明確な状態である。こうした背景から、本論文は納税者の予測可能性の確保のため、事業所得の必要経費の判断基準を明確にすることを目的とした。

第1章では、必要経費の規定の創設から現在に至るまでの沿革及び必要経費の概要を確認した。所得税法の創設当時の必要経費の規定は、控除項目を例示する形式であったが、明治32年の所得税法改正では必要経費の概念が取り込まれた。昭和25年の所得税法改正では、減価償却費や家事関連費などの必要経費算入が認められるようになった。昭和40年の所得税法改正で必要経費の規定は現在とおおむね同じ規定となり、控除項目を例示する形式から、必要経費の包括的な内容を規定する形式に転換した。また、期間対応の費用も必要経費控除される旨が定められた。そして、平成18年、令和4年に所得税法第45条の規定から、必要経費の範囲を制限する改正をしている。

第2章では、事業所得の必要経費を巡る20年分の裁判例から必要経費の判断基準の傾向を分析しつつ、主要な裁判例について検討を行った。平成15年から平成26年までの必要経費の判断基準の傾向は、ほぼすべての裁判例で判断要件を2要件として、考慮要素は直接性を付加していた。そして、平成27年から令和5年までの必要経費の判断基準は、半数以上の裁判例で判断要件を2要件としており、考慮要素は様々な考慮要素で判断要件を検討している。一方、東京高等裁判所平成24年9月19日判決は、直接性について「『直接』という文言の意味も必ずしも明らかではない」と判示したが、平成27年以降の直接性が求められていない裁判では、目的や諸事情などで必要経費の判断要件を検討しており、直接性に代わる考慮要素で必要経費の範囲を制限していることがわかる。

第3章では、必要経費の範囲を分析するため、まず、所得概念について確認した。現在の必要経費の規定は、包括的所得概念の考え方を取り込んでいる。この包括的所得概念の考え方を前提とするのであれば、必要経費の範囲は広く構成されるべきである。しかし、近年の所得税法第45条の改正では必要経費の範囲に制限を加えている。このように、必要経費の範囲については包括的所得概念の考え方を取り込みつつも一定の制限をかけている状況である。

次に、会計上の費用と必要経費の関係及び所得税法の必要経費と法人税法の損金について、確認した。会計上の費用と必要経費の関係では、所得税法は会計上の費用概念を取り込んでいるが、所得税法第37条1項の規定から別段の定めに関連する費用を除き、会計上で費用として認識される条件付債務、推定的

債務は必要経費にならない。加えて、所得税法には法人税法第 22 条 4 項のような計算に関する規定も存在しない。

また、所得税法の必要経費と法人税法の損金についてでは、所得税法と法人税法で差異がある主要な勘定科目を比較したところ、交際費は所得税法に規定がなく、その他の勘定科目についても法人税法の方が所得税法より詳細に内容を規定していた。加えて、所得税法と法人税法では、支出に対するチェック体制も異なっている。上記の点を踏まえると、会計上の費用概念及び法人税法の損金の考え方をそのまま所得税法に取り入れることは困難であることがわかった。

そして、事業所得の必要経費を巡る 20 年分の裁判例を基に、直接性、目的などの考慮要素を分析した。直接性については、行政裁判所明治 43 年 6 月 16 日判決で、必要経費について「収入ニ對シ直接必要ナル費用」と判示しており、この当時は収入と直接関連する費用が必要経費控除の対象であった。その後、昭和 40 年の所得税法改正を経て、現在では前記東京高等裁判所平成 24 年 9 月 19 日判決で判示されているように、直接性の意味は明確でない状況にある。このことから、直接性を付加する場合は必要とする場面を条文で示す必要がある。また、目的については裁判例から、判断要件を納税者の支出の目的から検討するものと判断要件を支出先の団体の目的などから検討するものとの大きく 2 つに分類できることがわかった。

第 4 章では、事業所得の必要経費を巡る 20 年分の裁判例を支出が属する勘定科目ごとにまとめて必要経費の判断基準を確認しつつ、事業所得の必要経費の判断基準の問題点を整理し、必要経費の判断基準の提案を行った。平成 26 年までの裁判例は、期間対応の費用まで直接性の考慮要素を求めている。これは、所得税法第 45 条 1 項の規定から、必要経費と家事費の区分のため、一定の基準が必要となるからである。しかし、東京高等裁判所平成 24 年 9 月 19 日判決で直接性の考慮要素が否定され、その後は限られた裁判例でしか直接性を付加していない。そのため、必要経費の判断基準に大きなばらつきが生じるようになった。そこで、勘定科目ごとに必要経費の判断要件及び考慮要素を検討したところ、交際費、諸会費、教育訓練費については、必要経費の考慮要素に有意的な差があることを発見した。

第一に交際費が争われた裁判例で共通しているのは、ほぼすべての裁判例で直接性、目的及び客観性の考慮要素を付加している点である。交際費に属する支出は、家事関連費の要素が強く、必要経費と家事費の区別の視点から他の勘定科目よりも支出と業務との関連性を強く求める必要がある。そのため、平成 27 年以降も考慮要素に直接性を付加している。また、東京高等裁判所平成 24 年 9 月 19 日判決の弁護士会等に関する支出のように業務と密接に関連する場合は、例外的に直接性が求められない。加えて、広島地方裁判所平成 13 年 10 月 11 日判決では、「目的及び相手方」も踏まえて必要経費の判断要件を検討している。このことから、交際費に属する支出の必要経費を検討するための考慮要素は基本的に直接性、目的及び客観性である。

第二に諸会費が争われた裁判例で共通しているのは、直接性、目的及び客観性の考慮要素をすべての裁判例で付加している点である。諸会費に属する支出は、家事費の要素が強いものがある。そのため、交際費以上に支出と業務との関連性を強く求めなければならない。このことから、諸会費に属する支出の必要経費を検討するための考慮要素は、例外なく直接性、目的及び客観性である。

第三に教育訓練費が争われた裁判例で共通しているのは、平成 26 年以前の裁判例を含む、すべての裁判例で直接性の考慮要素を付加していない点である。これは、平成 26 年以前の必要経費の判断基準の傾向とも異なることである。

このように、事業所得の必要経費を巡る 20 年分の裁判例を支出が属する勘定科目ごとに分析したところ、交際費及び諸会費は平成 27 年以降も直接性が付加されており、教育訓練費は平成 26 年以前から直接性を付加していないことが判明した。そして、この点から裁判所は勘定科目ごとに必要経費の考慮要素を付加しているという結論に至った。また、交際費、諸会費、教育訓練費については、前記の必要経費の考

慮要素の結果を踏まえ、通達などを考慮した必要経費の判断基準の個別規定を提案した。

昭和40年の所得税法改正以降、所得税法第37条1項の内容に大きな変更はない。しかし、前記の所得税法第45条の改正や裁判例の傾向から、現在の所得税法では広範囲の費用を制限なく必要経費として認めることも、すべての費用に直接性を求めているとも考えることはできない。さらに、所得税法第37条1項が抽象的であるため、事業所得の必要経費を巡る争いもなくなっていない。以上のことを踏まえて、納税者の予測可能性の担保及び納税者と課税庁の争いを軽減する視点から、必要経費の考慮要素に有意的な差がある交際費、諸会費、教育訓練費については、必要経費の判断基準を所得税法で示す必要がある。