壇論

所得税法における必要経費の要件について

守田啓一
【上　野】

はじめに

平成26年1月17日最高裁は、日弁連の役員について東京高裁平成24年9月19日の判決に係る国側（被控訴人）の上告受理申し立てに対して、上告不受理の決定を行った。

この事柄については、青山学院大学の三木義一教授が「東京税理士界2月1日号」において、特別寄稿しており、必要経費となる要件として「事業との直接関連性」を不要とした画期的な判断であると論じている。

本稿では、そもそも必要経費の要件とは何か、実務上どのように解釈されておりその根拠は何か、について考察してみたい。

なお、意見に渉る部分は私見であり、裁決・判決はTAINS（一般社団法人日税連税法データベース）より引用している。

Ⅰ．所得税法（以下「所法」という）37条の意味

所法37条では、「～所得の金額の計算上必要経費に算入すべき金額は、」と規定されており、「必要経費」そのものを定義した規定にはなっていない。

Ⅱ．必要経費に算入すべき金額（所法37）

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

1．総収入金額と個別対応関係にある必要経費

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に直接要した費用の額

文理解釈ではその年分における売上原価及び売上原価に類似する「総収入金額と個別対応」することができる費用の額をいう。

2．その年に期間対応する必要経費（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＝期間対応費用）

所法37が「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」と規定しているのに対して法人税法22では「販売費、一般管理費その他の費用」としている。

法人税法では、販売費、一般管理費を例示としてただ単に「費用」であれば、損金の額に算入されるのに対して、所得税法では、販管費その他の費用については「業務との関連性」を要件として、「生ずべき業務」について生じた費用でなければ必要経費の額に算入されない。

ただし、文理解釈からは、販売費、一般管理費と並列状態にある業務について生じた費用は、総収入金額を得るために直接要した費用に該当しなくても、必要経費に算入することができることとなる。

Ⅲ．過去の裁決・判決

1．平成21年3月24日裁決（TAINS：F0－1－320）

ある支出が、必要経費として総収入金額から控除されるためには、客観的にみてそれが、業務と直接の関連を有し、業務遂行上通常必要な支出であることを要する。

2．平成14年3月11日裁決（TAINS：F0－1－023）

接待交際費が必要経費に算入されるためには、その接待、交際が事業所得を生ずべき業務の遂行上必要であることが明らかであることが要件であると解するのが、相当である。

3．平成18年1月10日裁決（TAINS：F0－1－283）

必要経費に該当するというためには、当該業務との関連性及び業務遂行上の必要性という要件を充たすことを要すべきであり、課税の公平性という観点からすると、当該要件を充たすか否か、客観的にみて、通常かつ必要な経費と認識することができるか否かにより判断するのが相当である。

4．平成15年10月27日裁決（TAINS：J66－2－10）

請求人の営む弁護士業との関連性を有していることは認められるものの、むしろ請求人の自己研鑽のため進学したものと認めるのが相当で、また、当該寄付金の支出は、請求人の善意的心情からのものと認められ、いずれも業務遂行上直接かつ通常必要なものとは認められず、事業所得を生ずべき業務について生じた費用ではないから、必要経費とすることはできない。

5．昭和58年1月27日裁決（TAINS：J25－2－03）

家事関連費が必要経費として控除されるためには、業務上の必要性及びその必要である部分が客観的に明らかでなければならないものと解される～

6．平成17年11月11日判決（TAINS：Z255－10200）

ある支出が所得税法37条1項の必要経費として事業所得から控除され得るためには、客観的にみて、それが当該事業の業務と直接関係を持ち、かつ、業務遂行上通常必要な支出であることを要し、その判断は、単に事業主の主観的判断によるのではなく、当該事業の業務内容等個別的具体的な諸事情に則して社会通念に従って実質的に行われるべきであるから、単に、納税者の税理士業の顧問先の維持拡大等に資するものであったからとの理由のみで必要経費に算入できるものではない。

Ⅳ．必要経費の要件

上記の裁決・判決から必要経費の要件を抽出すると、事業との直接関連性、通常必要、客観的判断の3つとなる。

1．事業との直接関連性

この要件については、前記東京高裁で否定され最高裁の決定を経て、今後、このような要件を根拠として否定されることはないと思われる。

2．通常必要

裁決・判決では、必要経費に該当する要件について「業務遂行上、通常かつ必要な支出」であることが挙げられていることが散見される。

アメリカ合衆国内国歳入法典162条には、事業経費について「通常かつ必要」要件が付されているが、日本の所得税において通常かつ必要が要件となっているか議論があった。

所法37では、「通常」の要件が明文規定として定められていないため、必要な経費であれば控除を認めざるを得ず、違法又は不法な支出であっても、別段の定めがない限り、控除を認めるべきであるという意見がある。

ところが、裁決・判決では「通常必要な費用」として、当たり前のように、通常かつ必要な支出を必要経費の要件としている。

つまり、法律において明文規定が無いにもかかわらず、裁決・判決においては、上記の要件を課しているのである。

異常な支出としては、支出そのものが異常な場合と、支出行為は異常ではないが、金額が異常である場合があるが、所法37に明文規定は存在しないため、必要経費に通常要件が存在するとは思えない。

明文規定が無い以上は、通常要件は必要経費に存在せず、異常な支出は別段の定めにおいて排除すれば良いのである。

3．客観的判断

裁決・判決には、「必要性及び関連性の判断は、関係者の主観的判断を基準とするものではなく、客観的になされなければならないことはいうまでもない。」という判断がなされているものがある。

客観的判断と主観的判断については次のような問題点がある。

(1) 誰が、「客観的判断」を行うのか

所得税は、法人税や相続税と同様に申告納税制度を採っている。申告納税制度における税務判断は、第一義的には納税者及び申告書作成を代理する税理士に任されている。

課税庁において、必要経費に該当するか否かの判断を納税者に委任することにより成立する申告納税制度において、「客観的判断」を行わない必要経費は認められないという立場をとるのであれば、そのことは申告納税制度の根幹を揺るがす大問題である。

納税者及びその代行者である税理士の判断は、主観的判断であり、課税庁が行う判断が客観的判断であるという立証は何を根拠に行っているのか明示すべきである。

(2) 取引内容を一番理解しているのは誰か

課税庁が、納税者が支出した交際費を否認する場合、「客観的判断」といっても、支出したのは、納税者であり、課税庁が「客観的判断」をどのように行ったのかその過程を明らかにせず、「客観的判断」を行ったというのは、臨場感に欠けると言わざるをえない。

支出した現場にいたのは納税者であり、支出の目的、懇親会であれば、その話の内容を聞き、話をしたのは納税者であり、自らの金銭を支出したのも納税者である。

(3) 税理士法との関係

税理士法第一条には次のように定められている。

第一条「税理士は、税務に関する専門家として、独立した公正な立場において、申告納税制度の理念にそって、納税義務者の信頼にこたえ、租税に関する法令に規定された納税義務の適正な実現を図ることを使命とする。」

この条文の通り、税理士は独立した公平な立場で、納税義務の適正な実現を図ることを使命としている。

その税理士が、代理した所得税の確定申告書に記されている「必要経費」について、関係者の主観的判断と言われては、税理士は税理士法に抵触していることにならないかという危惧すら惹起することとなる。

Ⅴ．結論

必要経費の要件について過去の裁決・判決から導きだされたものについて考察を行ったが、今回の最高裁不受理決定を受けて、「直接要件」が否定されたのは、三木教授が指摘するように画期的なことである。

しかし、他の2つの要件については、納税者の主張に対する否定根拠として使用されており、直接要件と同様に必ずしも用語の意味が明らかにされていない。

必要経費を巡る争いは、未だ道半ばである。