

令和 2 年 6 月 30 日現在

機関番号：33923

研究種目：若手研究

研究期間：2018～2019

課題番号：18K12638

研究課題名(和文) 勤労性所得に係る消費と費用の規範的再考

研究課題名(英文) Normative reconsideration of consumption and expenses for earned income

研究代表者

横倉 麻未(山田麻未)(Yokokura, Asami)

名古屋経済大学・法学部・准教授

研究者番号：80782250

交付決定額(研究期間全体):(直接経費) 800,000円

研究成果の概要(和文):ある支出が必要経費として控除できるかを検討するに際して、支出に含まれる消費の要素はどのように考慮されるのだろうか。本研究では、この問題意識のもと、特に交際費に着目して、アメリカ内国歳入法典の規定を調査した。交際費については、支出に消費の要素が含まれることから、より厳しい関連性の要件が課されるだけでなく、納税者には立証責任が課せられ、また交際費の一定割合について控除が否定されていた。必要経費の範囲から消費支出を取り除くためには、関連性の要件だけでは不十分であり、費目ごとに適切な基準を検討する必要がある。

研究成果の学術的意義や社会的意義

これまで、日本の所得税法における必要経費の範囲をめぐり、支出と事業活動との「直接の関連」が必要かということに焦点を当てた研究が行われていた。これに対して本研究は、必要経費の範囲を検討するにあたって支出に含まれる消費の要素に着目し、必要経費として控除される支出から消費支出を除外するためには、関連性の基準だけでは不十分であり、アメリカ法が採用していた立証責任に関するルールや控除額を一定割合に制限する規定などの仕組みを日本法にも導入する必要があるのではないかと考え、研究を行った。

研究成果の概要(英文):How is the factor of consumption included in an expense considered when considering whether an expense can be deducted as a necessary expense? In this research, I investigated the provisions of the US Internal Revenue Code, paying attention to the cost of entertainment. With respect to entertainment expenses, not only were there more stringent relevance requirements due to the inclusion of consumption elements in expenditures, the burden of proof was imposed on the taxpayer, and deductions for a certain percentage of entertainment expenses were denied. Relevance requirements alone are not enough to remove consumption expenditure from the scope of necessary expenses, and appropriate criteria must be considered for each expense item.

研究分野：税法

キーワード：所得税法 費用控除 必要経費 家事費・家事関連費

様式 C - 19、F - 19 - 1、Z - 19 (共通)

1. 研究開始当初の背景

(1) 日本の所得税法のもとでは、働いて得られる所得(以下、勤労性所得という。)は、主として事業所得か給与所得に分類されている。しかし、近年において働き方は多様化し、給与所得と事業所得を明確に分ける意義が薄れてきている。また、ICT化の進展等により働き方の多様化が今後ますます進展すると見込まれることを踏まえれば、こうした所得分類による税制上の取扱いの差を解消することが一層重要になると考えられる。

とりわけ、勤労性所得にかかる費用控除の取扱いの差は多様な働き方を阻害する可能性がある。すなわち、事業所得では必要経費控除が認められるが、給与所得では認められない(かわりに給与所得控除がある)ため、いずれの所得類型に分類されるかによって税負担は大きく異なる。従来の所得類型に容易に分類できない新たな雇用形態が今後も出現すると考えられる状況において、費用控除の取扱いの差が担税力に応じた課税を阻害する可能性がある。また、新たな形態の働き方に対して所得税法がどのように課税するかにつき、納税者に予測可能性が担保されなければ、「働き方改革」に基づく多様な働き方の出現を阻害しうる。こうした背景のもと、勤労性所得に対する所得分類をなくして課税を一本化する可能性も考えられているところであった(税制調査会「経済社会の構造変化を踏まえた税制のあり方に関する中間報告」(平成28年11月14日)参照)。

今後、勤労性所得に対する所得分類をなくして課税を一本化する可能性をも視野に入れた場合、どのような費用控除の制度が設けられるかを考える必要がある。

(2) 勤労性所得に対応する費用控除の一般的な枠組みとして、従来の事業所得における必要経費控除の制度をそのまま受け入れることも考えられる。日本の裁判例の多くは、支出と事業活動との間に「直接の」関連性を要求することによって、所得税法37条1項の必要経費の範囲を画してきた。しかし、事業との関連性を重視しすぎると、包括的所得概念の下では本来控除すべきでない「消費」のための支出も控除してしまう可能性がある。

(3) 勤労性所得に対する費用控除のあり方を検討するにあたっては、包括的所得概念の下で理論的に正しい費用控除とはいかなるものかという視点から、従来の必要経費控除とはいかなる問題があり、どのように是正すべきかを検討する必要がある。

2. 研究の目的

本研究の目的は、米国連邦所得税の知見も参照しつつ、勤労性所得に付随するさまざまな「消費」の要素に着目して、包括的所得概念のもとでの理論的に正しい課税のあり方を提示すること、また、それを執行可能な方法で現実世界に導入する方法を考えて、最終的に日本における勤労性所得に対する中立的で公平な課税制度の構築を目指すことである。

3. 研究の方法

日本およびアメリカにおける法制度の調査および判例法理の分析を中心とする。まず、消費支出と事業上の必要経費とが混在する典型的な支出である交際費に着目する。本研究の比較対象であるアメリカ法では、交際費を必要経費として控除するためには、内国歳入法典(以下、I.R.C.とする) § 274 が定める厳格な要件を満たさなければならないとされる。また、I.R.C. § 274 (n) は、交際費に含まれる消費へ課税する機能も果たしている。なお、2017年税制改革法(Tax Cuts and Jobs Act of 2017)により、I.R.C. 274 が大幅に改正され、交際費の費用控除の仕組みが大きく変わったが、これまでの議論の蓄積の検討はなお有益であると考えられる。本研究は、I.R.C. § 274 の定める交際費課税制度の仕組み、制度が導入された経緯や歴史的背景、導入後の改正内容やその趣旨、また先行研究において同制度がどのような評価を受けているか調査し、また、消費支出の控除により生じうる諸問題を明らかにする。

4. 研究成果

(1) アメリカ法に関する研究

交際費支出を素材として、米国における費用控除と所得(消費)課税の関係を明らかにするため、データベース Westlaw を通じてこれらに関する文献を収集・分析することに多くの時間を費やした。具体的には、I.R.C. § 274 の定める交際費課税制度の仕組みを確認するとともに、I.R.C. § 274 導入前の判例を踏まえつつ、この規定が導入された経緯や歴史的背景を確認した。

1962年、アメリカでは私的な生活費(消費支出)を必要経費として控除するという濫用行為が社会で横行していると問題視されていた。そこで、これに対処するために新たに I.R.C. § 274 が設けられた。すなわち、旅費や交際費など一定の支出については、必要経費控除について規定する I.R.C. § 162 の「通常かつ必要」な支出という要件に加え、支出と納税者の営業もしくは事業が直接に関連するものであるか、営業もしくは事業に付随するという基準を満たす必要があるとするルールを新たに設けた(I.R.C. § 274(a))。財務省規則(以下、Treas. Reg.とする。) § 1.274-2(c)(3)は、「直接の関連」の意味内容について詳細に規定しているため、同じく必要経費控除の要件として直接の関連を要求する日本においても、これら規則の内容は参考になると思われる。

I.R.C. § 274 は、関連性のテストとは別に、立証責任に関するルールも定めている。I.R.C. §

274(d)は、支出の控除を主張する納税者が、自己の主張を裏付ける十分な記録や証拠を用いて、支出金額や交際活動の行われた時間・場所、事業上の目的、納税者と接待された者の関係について証明しなければならないと定めている。この要件は、アメリカにおける必要経費控除の濫用に対処するための最も重要な規定であると言われている。

アメリカでは、これら2つの規定によって、消費支出を必要経費として控除するという事例に対応しようとしたが、これらの規定だけでは十分に対応しきれないことが指摘されていた。その後1986年に、I.R.C. § 274に新たに(n)項が追加され、I.R.C. § 274(a)や(d)の要件を満たした支出であっても、控除が認められるのはその一定金額に限るとする規定が設けられた。1986年は、I.R.C. § 274(a)や(d)の要件を満たす支出額の80%について控除が認められたが、1993年の改正により、控除が認められる金額は80%から50%に引き下げられた。この(n)項は、交際費には内在的に個人的な生活費(消費支出)の要素が含まれているという事実を反映してされたものとの指摘がある。(n)項の追加について、I.R.C. § 274(a)の定める直接の関連という要件だけでは消費支出を必要経費として控除する納税者の試みに十分に対応できないことの現れである、と捉えることも可能であるように思われる。

その後、2017年税制改革法(Tax Cuts and Jobs Act of 2017, P.L. 115-97)の制定により、I.R.C. § 274(a)の定める「直接の関連」などの基準は削除され、交際費については一切控除が認められないこととなったことを確認した。もっとも、交際費の控除の可否を検討するにあたり、消費の要素を除外しようとしたこれまでの取り組みや方策については、今後も参考になると考える。

(2) 日本法に関する研究

まず、〔雑誌論文〕は、同族会社に支払った外注費の必要経費該当性が争点となった裁判例を題材とした判例評釈である。これまでの裁判例の多くは、所得税法37条1項に基づく必要経費控除の要件として、「直接の関連」を要求してきたが、この裁判例は、「直接の関連」ではなく「合理的な関連」を要求した点で目新しいため、その紹介及び分析に意義があると考え論じたものである。判例研究を通じて、所得を得るために支払う必要のない支出であっても、結果として収益獲得に役立つ支出は必要性要件を満たしうるということを確認した。他方で、この事案では合理的な関連性の有無について当事者間に争いがなかったため、裁判所は何の判断も行わなかった。それゆえ、必要経費における関連性の程度については今後の検討が必要である。この判決と同様、直接の関連ではなく、合理的な関連性を要求した裁判例が他にもあるので、今後の動向を注視したい。

次に、〔雑誌論文〕は、相続により取得した減価償却資産の償却費の計算において、減価償却資産の耐用年数等に関する省令3条1項が規定する中古資産を取得した場合の耐用年数を用いることはできず、被相続人の耐用年数を引き継ぐとされた事例についての判例評釈である。減価償却費は、所得税法37条1項の必要経費に該当しうるものであり、本研究を通じて、減価償却の意義ないし趣旨・目的と、日本法における必要経費(同法37条)と取得費(所得税法38条)の関係について知見を深めた。

最後に、〔雑誌論文〕は、給与所得にかかる源泉所得税の納税告知処分について、法定納期限経過後に当該源泉所得税の納付義務を成立させる支払いの原因となる行為の錯誤無効を主張して、その適否を争うことができるかが問題となった裁判例の判例評釈である。この裁判例では、権利能力なき社団がその理事長に行った借入金債務の免除にかかる経済的な利益が、当該理事長に対する賞与として給与所得に該当するか否かが論点の1つとなっていた。裁判所は、本件の債務免除益の一部が給与所得に該当すると判断した。代表者の研究課題は、勤労性所得にかかる費用控除のあり方に関するものであるため、一見すると〔雑誌論文〕は本研究課題と無関係のように見える。しかし、ある支出が費用として控除されるべきかの議論の前提として、ある活動が事業所得をもたらす活動か、それとも給与所得をもたらす活動を明らかにする必要がある。〔雑誌論文〕の執筆及び分析を通して、給与所得の範囲をめぐる議論について、見識を深めた。

〔雑誌論文〕

山田麻未「同族会社に支払った外注費が所得税法37条1項の必要性要件を満たさないとされた事例」税法学582号193頁(2019年)

山田麻未「相続により取得した減価償却資産の耐用年数」税研208号76頁(2019年)

山田麻未「法定納期限と錯誤無効の主張の可否」判例秘書ジャーナル(2019年)

5. 主な発表論文等

〔雑誌論文〕 計3件（うち査読付論文 1件/うち国際共著 0件/うちオープンアクセス 0件）

1. 著者名 山田麻未	4. 巻 582
2. 論文標題 同族会社に支払った外注費が所得税法37条 1項の必要性要件を満たさないとされた事例	5. 発行年 2019年
3. 雑誌名 税法学	6. 最初と最後の頁 193-204
掲載論文のDOI（デジタルオブジェクト識別子） なし	査読の有無 有
オープンアクセス オープンアクセスではない、又はオープンアクセスが困難	国際共著 -

1. 著者名 山田麻未	4. 巻 208
2. 論文標題 相続により取得した減価償却資産の耐用年数	5. 発行年 2019年
3. 雑誌名 税研	6. 最初と最後の頁 76-80
掲載論文のDOI（デジタルオブジェクト識別子） なし	査読の有無 無
オープンアクセス オープンアクセスではない、又はオープンアクセスが困難	国際共著 -

1. 著者名 山田麻未	4. 巻
2. 論文標題 法定納期限と錯誤無効の主張の可否	5. 発行年 2019年
3. 雑誌名 判例秘書ジャーナル	6. 最初と最後の頁
掲載論文のDOI（デジタルオブジェクト識別子） なし	査読の有無 無
オープンアクセス オープンアクセスではない、又はオープンアクセスが困難	国際共著 -

〔学会発表〕 計0件

〔図書〕 計0件

〔産業財産権〕

〔その他〕

-

6. 研究組織

氏名 (ローマ字氏名) (研究者番号)	所属研究機関・部局・職 (機関番号)	備考
---------------------------	-----------------------	----