

所得税法37条「必要経費」における適用上の諸問題

鳥飼貴司

【目次】

- I はじめに
- II 「弁護士必要経費事件」の概要
 - 1 事案の概要
 - 2 判決の内容
 - 3 控訴審判決に対する評価
- III 所得税法37条1項の概要
 - 1 必要経費の意義
 - 2 所得税法37条1項の沿革
 - 3 裁判例・学説の展開
- IV 「弁護士必要経費事件」控訴審判決以降の所得税法37条必要経費にかかる争訟事例
 - 1 裁判事例
 - 2 裁決事例
 - 3 小括
- V 結びにかえて

I はじめに

日本の所得税法は、所得を10種類に分類して、各種所得の金額の計算方法を定めている（所得税法21条1項1号、同法23条以下）。この10種類の所得類型のうち、不動産所得（所得税法26条）、事業所得（所得税法27条）、山林所得（所得税法32条）、雑所得（所得税法35条）は、総収入金額から「必要経費」を控除することで、各種所得の金額が算出される（所得税法26条2項、同法27条2項、同法32条3項、同法35条2項2号）。

この「必要経費」自体は、所得税法37条1項で、法的に規定されている。し

かし、同条項には、必要経費の定義がなく、必要経費となる費目の範囲を例示的に掲げているのみであるから、必要経費算入の可否について、従来から多くの税務争訟が生じている。

従来の裁判例および裁決例では、販売費・一般管理費のような支出が期間的に売上対応する必要経費に該当するためには、事業活動との「業務関連性」、「直接性」、「通常性」を要件として判断されていた。この中で、特に期間対応の必要経費に「直接性」を要求することは、学説上これを批判する見解も有力に主張されてきた。この点に関して、東京高裁平成24年9月19日判決（本稿では、以下「弁護士必要経費事件」控訴審判決という。）は、従来の必要経費の算入要件とは異なる判断が示され、「直接性」は要しないとの判断を示し、最高裁判所でも課税庁側の上告を不受理としたことにより、これが支持された。

しかし、「弁護士必要経費事件」控訴審判決以後においても、裁判例および裁決例の中には、期間対応の必要経費への算入要件に、依然として「直接性」を求めるものがある。これは、いったいどうしてだろうか。

そこで、本稿では、所得税法37条1項の法適用上の問題点を指摘することを目的とする。裁判所における判断は、事実認定、法解釈、法適用（いわゆる「あてはめ」）に大きく分かれる。従来の租税法における見解の相違は、どちらかといえば法解釈に比重が置かれていた。しかし、所得税法37条1項の裁判例や裁決例の法適用（いわゆる「あてはめ」）の部分に問題の本質があるように考える。金子宏教授の『租税法』における「租税法の解釈と適用」では、「具体的な事実法を適用するためには、法の意味内容を明らかにする必要がある。」¹という文章から始まる。この文章は、具体的に事実法を適用して事件解決を図る場合には、法の意味内容を明らかにする法解釈という作業が必要となる。逆を言えば、法解釈を何のためにするのかは、法適用するためである。法解釈の前提が法適用である。そして、法適用をするためには、事実認定が欠かせない。この事実認定を経て法適用するためには、原告側の積極的主張・立証活動が必要となる。本稿では、このような問題点を指摘できれば幸いである。

¹ 金子宏『租税法〔第22版〕』（弘文堂・2017年）116頁。

II 「弁護士必要経費事件」の概要

本章では、いわゆる「弁護士必要経費事件」の概要について、以下述べることとする。

1 事案の概要

仙台市内のX弁護士が、平成16年及び17年に仙台弁護士会会長、日本弁護士連合会副会長として活動した際に支出した懇親会費等（支出は殆どが懇親会費であり、その他には、役員選挙費用、弁護士会事務局職員への香典も含まれている）を、事業所得（所得税法27条）の必要経費（所得税法37条）に計上していた。

これに対して所轄税務署は、税務調査で交際費の科目について「弁護士会」の名称が付いていたものをすべて拾い上げて、必要経費計上を全部否認した。

必要経費計上を全部否認した主な理由は、「弁護士会活動は、弁護士の事業所得に直接関係しない」からというものであった。

X弁護士は、懇親会費等を必要経費計上の否認を行った課税処分を求めて出訴した。

2 判決の内容

そこで、X弁護士の訴えに対して、第一審である東京地判平成23年8月9日²は、「弁護士会活動は弁護士の事業所得に直接関係しない」との課税庁の主張を受け入れ、懇親会費等の支出はすべて「必要経費に該当しない」とし、納税者全面敗訴であった。

これに対して、前述のように控訴審判決である東京高判平成24年9月19日は、「必要経費は業務に必要な費用であれば足り、事業との直接関連性までは不要」との納税者の主張を認めた。懇親会費等の支出の大半は「必要経費に該当する」とした納税者の逆転勝訴であった。

控訴審判決に不服であった国側は上告したが、最決平成26年1月17日³は、「高裁判決は法令解釈を誤っている」との国側の上告受理申立を不受理とする決定を下し、控訴審の高裁判決を是認し、これが確定した。

² 東京地判平成23年8月9日判例時報2145号17頁、LEX / DB25472529, TAINZコードZ261-11730。

³ 最決平成26年1月17日LEX/DB 25504992, TAINSコードZ264 - 12387。

なお、納税者側訴訟担当弁護士などが、X弁護士及び申告をした関与税理士から直接に事情聴取した結果、以下の事実が判明したということである⁴。

第1に、課税庁の解釈論は、所得税法37条の必要経費に該当する要件として、その支出が「業務にとって必要性がある」だけでは足りず、「事業にとって直接関連性」もなければならなかった。

第2に、課税庁のあてはめは、「弁護士会活動は、弁護士の事業所得に直接関連するものではない」ので必要経費に該当せず、「家事費」に該当するというものだった。

第3に、課税庁の判断は、同じ弁護士会活動費であっても、弁護士会の会費や旅費交通費は否認せず、飲食懇親会のみ否認するものだった。

第4に、課税庁の判断は、飲食懇親会費であるがゆえの否認ではなく、同じ飲食懇親会費であっても、地元の業者、知人の弁護士・税理士など弁護士会活動以外では、これを否認していないものだった。

「弁護士必要経費事件」控訴審判決では「被控訴人は、一般対応の必要経費の該当性は、当該事業の業務と直接関係を持ち、かつ、専ら業務の遂行上必要といえるかによって判断すべきであると主張する。しかし、所得税法施行令96条1号が、家事関連費のうち必要経費に算入することができるものについて、経費の主たる部分が『事業所得を……生ずべき業務の遂行上必要』であることを要すると規定している上、ある支出が業務の遂行上必要なものであれば、その業務と関連するものでもあるというべきである。それにもかかわらず、これに加えて、事業の業務と直接関係を持つことを求めると解釈する根拠は見当たらず、『直接』という文言の意味も必ずしも明らかではないことからすれば、被控訴人の上記主張は採用することができない。」とした。

この解釈の理由として、納税者側訴訟担当弁護士は次のような根拠を示している⁵。

第1に、所得税法37条1項前段・後段の文言全文を引用して、後段に「直接」の文言がないことを示している。

⁴ 山本洋一郎・鳥飼貴司「税理士のための税務争訟講座 - 勝訴のコツを闘いの現場から - 第11回（最終回）」税務QA 156号（2015年）93頁。

⁵ 山本・鳥飼・前掲注（4）96頁。

第 2 に、同法 37 条 1 項が一般対応の必要経費について、ある支出が「業務の遂行上必要」なものであれば、その「業務と関連」するものでもあるというべきであること。

第 3 に、事業の業務と直接関係を持つことを求めると解釈すべき根拠が見当たらないことである。現に、所得税法 45 条 1 項の委任を受けた所得税法施行令 96 条 1 項も、家事関連費のうち必要経費に算入することができるものについて、「経費の主たる部分が事業所得を……生ずべき業務の遂行上必要であることを要する」と規定していることである。つまり、家事関連費については「業務と直接」関係を持つとの文言がないのである。

第 4 に、一般対応の費用については、「直接」という文言の意味が必ずしも明らかでないことである（つまり、一般対応の費用の典型である交際費や広告宣伝費は、もともと事業収入との「直接」の対応のない費用である）。

3 控訴審判決に対する評価

(1) 肯定的評価

いわゆる「弁護士必要経費事件」以前の裁判例では、個々の必要経費性は争われたものの、必要経費概念自体を本格的に争点としたことはなかったと指摘されている⁶。

「弁護士必要経費事件」控訴審判決が「直接性」を要しないとした点について、橋本守次氏は、「地裁判決が『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こと』とした部分を高裁判決は、『事業所得を生ずべき業務の遂行上必要であること』と改めた」ことに対し、「当然の判決ではあるが、その意義は大きい」⁷として高く評価している。

三木義一教授も、「漫然と決まり文句のように述べられてきた『業務との直接関係』という要件を明確に否定したところに画期的な意義がある」⁸として、

⁶ 三木義一「必要経費概念における『事業直接関連性』—東京高裁平成24年9月19日判決の意義—」青山法学論集54巻4号（2013年）20頁参照。

⁷ 橋本守次「弁護士会役員の業務に係る交際費等の必要経費の該当性」税務事例44巻12号（2012）9頁。

⁸ 三木・前掲注（6）14頁。同旨、伊川正樹「一般対応の必要経費該当性にかかる要件」税法学569号（2013年）15頁、同「一般対応の必要経費該当性にかかる東京高裁平成24年判決の意義とその射程範囲」名城法学64巻4号（2015年）65頁参照。

高裁判決を支持している。

(2) 否定的評価

しかし、その一方で、この控訴審判決を、「無報酬の役員活動と弁護士業に関する事例判断にすぎない」⁹として、その射程範囲を極めて限定的に捉える見解がある。

岡村忠生教授は、必要経費を認める要件として直接の関連が必要であることを主張されている。なぜなら、「所得税法の控除の仕組みの中では、必要経費控除を認める要件として、『関連』だけでは不十分であり、さらに何らかの制限が必要である」¹⁰として、その制限が「直接」と表現されると述べている。

以上のように、「弁護士必要経費事件」控訴審判決には、肯定的評価と否定的評価があるのが現状である。

(3) 検討

筆者は、所得税法37条1項後段の必要経費該当性の法解釈として、事業活動との「直接」関連性まで求めることは誤りであると考え。その理由は、租税法律主義から導かれる「文理解釈優先の原則」に反するからである。

そもそも税法の条文解釈には、憲法に租税法律主義（憲法30条、84条）の定めがあるため、国民（納税者）が予測可能な法解釈でなければならず、文理（文言）解釈に重きを置いた法解釈をすべきことが要請される。税法は、国民（納税者）財産権を侵害する法規範であるので、財産権を侵害する以上、何をすれば侵害されるのかが条文を見ただけで予測可能でなければならない。従って、みだりに拡張解釈や類推解釈を行うことは許されず、法律の文言に書いていない要件を加重することも許されないと解するべきである。なお、「文理解釈優先の原則」における「優先」というのは、文理解釈によって規定の意味内容を明らかにすることが困難な場合に限って、第2次的に趣旨・目的解釈を行うという意味に過ぎない。以上のことは、通説的見解も同様に解している¹¹。

従って、「弁護士必要経費事件」控訴審判決を肯定する見解が妥当であると

⁹ 山田麻未「弁護士会等の役員等として行う活動と事業所得における『事業』との関係」税法学571号（2014年）239頁参照。

¹⁰ 岡村忠生「弁護士会役員活動費用と消費税（1）」税研175号（2014年）74頁。

¹¹ 金子・前掲注(1)116～117頁参照。

解する。

Ⅲ 所得税法37条 1 項の概要

本章では、必要経費の意義について確認をして、所得税法37条 1 項がどのような沿革を経て現在のような条文内容となったのかを述べた後、「必要経費」が争われた裁判例とそれを巡る学説の展開について言及することにする。ただし、「必要経費が主たる唯一の争点となって正面から争われた高裁判決」¹²は、「弁護士必要経費事件」控訴審判決のみと指摘されている。

1 必要経費の意義

必要経費 (necessary expense) とは、一般的に、所得を得るために必要な支出のことである¹³と定義されている。課税所得計算において、必要経費の控除を認める理由は、いわば投下資本の回収部分に課税が及ぶことを避けることにほかならず、原資を維持しつつ拡大再生産を図るという資本主義経済の要請からであると説明されている¹⁴。

¹² 山本・鳥飼・前掲注 (4) 98頁。

¹³ 金子・前掲注(1)297頁。なお、谷口勢津夫『税法基本講義 [第5版]』(弘文堂・2016年) 322頁は、『『所得を得るために必要な支出』を、一般に、理論的意味での必要経費と呼ぶとすれば、そのような必要経費は、所得税法上、同法37条の定める『必要経費』以外にも、定められている。配当所得に係る負債利子 (24条 2 項但書)、給与所得に係る給与所得控除 (28条 2 項) の少なくとも一部及び特定支出 (57条の 2)、退職所得に係る退職所得控除 (30条 2 項) の一部、譲渡所得に係る取得費および譲渡費用 (33条 3 項)、ならびに一時所得に係る『その収入を得るために支出した金額』(34条 2 項) も、所得を得るために必要な支出とみることができる。これらを所得税法上の広義の必要経費というのであれば、同法37条の定める『必要経費』は所得税法上の狭義の必要経費といえることができる。」とする。清永敬次『税法 [新装版]』(ミネルヴァ書房・2013年) 103頁～104頁は、「所得税法上、必要経費の語は、不動産所得、事業所得、山林所得及び雑所得に限って、これを用いている (所26条 2 項、27条 2 項、32条 3 項、35条 2 項 2 号)。これを狭義の必要経費といえることができる。各種所得の金額を計算する上で控除を認められる経費を広く必要経費と呼ぶならば、配当所得に係る負債利子、給与所得に係る特定支出、譲渡所得に係る資産の取得費及び譲渡費用、並びに一時所得に係る収入を得るための支出も必要経費に含まれる。これを広義の必要経費といえることができる。特に断らない限り、本書では広義の必要経費を指して必要経費といっている。」とする。

¹⁴ 金子・前掲注 (1) 297頁参照。なお、資本主義 (capitalism) とは何かに関して、Gary E. Clayton(2000)Economics: Principles & Practices Glencoe/McGraw-Hill School Pub.p43-46では、経済的自由 (Economic Freedom)、自発的交換 (Voluntary Exchange)、私有財産 (Private Property)、利潤動機 (Profit Motive) を資本主義の

また、いずれの国の所得税制度においても、必要経費の控除が認められており、所得税は純所得（net income）を対象として課税が行われるのが原則である¹⁵。日本においては、所得税法37条1項が、次のように規定している。

「その年分の不動産所得の金額、事業所得の金額又は雑所得の金額（事業所得の金額及び雑所得の金額のうち山林の伐採又は譲渡に係るもの並びに雑所得の金額のうち第35条第3項（公的年金等の定義）に規定する公的年金等に係るものを除く。）の計算上必要経費に算入すべき金額は、別段の定めがあるものを除き、これらの所得の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に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（償却費以外の費用でその年において債務の確定しないものを除く。）の額とする。」

所得税法37条1項の「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に要した費用の額」は、必要経費のうち、売上原価のように特定の収入との対応関係を明らかにできるものについては、それが生み出した収入の帰属する年度の必要経費であり（個別対応）、「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」は、販売費や一般管理費のように特定の収入との対応関係を明らかにできないものについては、

特徴とする。なお、金子・前掲注（1）3頁では、「課税は、国民の財産権への介入であるから、憲法29条1項の財産権の保障との関係で、極端に重い税負担は憲法に違反すると解すべきであろう。」とある。仮に、一切「必要経費」を認めない立法政策がなされた場合、「極端に重い税負担」といえるのか否かは不明であるが、資本主義の経済の要請に反することにもなるので、そのような立法政策は憲法29条1項に違反して無効なものとなりうるであろう。

¹⁵ 金子・前掲注（1）297頁参照。この点、碓井光明「所得税における必要経費」租税法研究3号（1975年）80頁～84頁参照。例えば、ドイツ所得税法（Einkommensteuergesetz（EStG））<https://www.gesetze-im-internet.de/estg/BJNR010050934.html>（最終閲覧：2018年8月23日）では、必要経費（Werbungskosten）は9条に規定されている。さらに、アメリカ内国歳入法（Internal Revenue Code）<https://www.law.cornell.edu/uscode/text/26>（最終閲覧：2018年8月23日）では、必要経費は162条に規定されている。“as a deduction all the ordinary and necessary expenses”として、「通常かつ必要な」経費の控除を認めている。碓井・前掲84頁は、「いずれの国も実額経費控除を許容しているという点において共通していることが理解される。もっとも、その範囲はまちまちである。他方、衣食住をはじめとする家事費の控除を認めていないという点においても一致している。労働力の再生産費という理由で家事費を控除するという論理はみられないのである。」とする。

それが生じた年度の必要経費である（一般対応）とされている¹⁶。

2 所得税法37条1項の沿革

必要経費は、1887年（明治20年）に創設された所得税法（明治20年3月23日勅令5号）で採用されたものとされている。公債証券その他政府より発し若しくは政府の特許を得て発する証券の利子、営業にあらざる貸金預金の利子、株式の利益の配当金、官民より受ける棒給、手当金、年金、恩給金及び割賦賞与金は、直ちにその金額をもって所得としていたが、これらを除く他は次のように必要経費を認めていた¹⁷。

所得税法2条2項

「……資産又ハ営業其他ヨリ生スルモノハ其種類ニ応シ収入金高若シクハ収入物品代価中ヨリ国税，地方税，区町村費，備荒儲蓄金，製造品ノ原質物代価，販売品ノ原価，種代，肥料，営利事業ニ属スル場所物件ノ借入料，修繕費，雇人給料，公債ノ利子及雑費ヲ除キタルモノヲ以テ所得トス」

その後、1899年（明治32年）の所得税法全文改正に伴って制定された所得税法施行規則（明治32年3月30日勅令78号）では、次のように規定された¹⁸。

所得税法施行規則1条

「所得税法第4条第1項第3号ニ依リ総収入金額ヨリ控除スヘキモノハ種苗蚕種肥料ノ購買費，家畜其ノ他飼養料・仕入品ノ原価・原料品ノ代価・場所物件ノ修繕費，其ノ借入料，場所物件又ハ業務ニ係ル公課・雇人ノ給料其ノ他収入ヲ得ルニ必要ナル経費ニ限ル但シ家事上ノ費用及ビ之ト関連スルモノハ之ヲ控除セス」

この明治32年所得税法施行規則1条にある「収入ヲ得ルニ必要ナル経費」か

¹⁶ 金子・前掲注（1）300頁。

¹⁷ 武田昌輔監修『DHC コンメンタール所得税法』（第一法規・1983年）3238頁。他にも、必要経費の沿革については、注解所得税法研究会編『注解所得税法〔5訂版〕』（大蔵財務協会・2011年）958～969頁参照。なお、確井光明「必要経費の意義と範囲」日税研論集31号（1995年）3頁は、「必要経費」という文言は使用せず、今日でいうところの必要経費を例示しており、当時の所得税法2条1項に定める所得を除いた各種所得について、包括的に必要経費に当たる控除項目を定めている点に特色があると指摘する。

¹⁸ 武田・前掲注（17）3238頁。

ら、「必要経費」という法律用語が生じたと解して良いだろう¹⁹。また、「但シ家事上ノ費用及ビ之ト関連スルモノハ之ヲ控除セス」という文言からも判るように、家事費や家事関連費（所得税法45条1項1号、所得税法施行令96条）は収入金額より控除しないということも、この当時の制度設計だったのである²⁰。

その後、1920年（大正9年）の所得税法全文改正、1940年（昭和15年）の所得税法全文改正、1947年（昭和22年）の所得税法全文改正といった大改正と呼べる際にも、必要経費の内容については変化がなく²¹（但し、昭和22年の所得税法全文改正の際に、従来所得税法施行規則に規定されていた必要経費が、本法10条2項に移された。）、現行法37条となる1965年（昭和40年）所得税法改正直前の規定は、次のようである²²。

所得税法10条2項

「……総収入金額から控除すべき経費は、種苗、蚕種又は肥料の購買費、家畜等の飼養料、収入品の原価、土地、家屋その他の物件の修繕費又は借入料、損害保険契約に基き支払をなす保険料、固定資産の減価償却費で命令で定めるもの、土地、家屋その他の物件又は業務に係る公租公課、使用人の給料、負債の利子その他の経費で当該総収入金額を得るために必要なもの（事業用の固定資産その他これに準ずるものとして命令で定めるものの損失の金額を含む。）とする。但し、家事上の経費、これに関連する経費で命令で定めるもの、延滞税又は過少申告加算税、無申告加算税、不納付加算税若しくは重加算税又は延滞金は、これを除く。」

現行法への改正を検討した1963年（昭和38年）12月の税制調査会「所得税法

¹⁹ 注解所得税法・前掲注（17）960頁には、当時の所得税法4条3項にいう「必要ノ経費」とは、「所得と直接因果関係を有するもので債務の確定したものをいう」との考え方があったとする。

²⁰ 確井・前掲注（17）5頁は、例示されている項目からその他の必要経費該当性を明らかにする必要があったとする。

²¹ 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—」昭和50年度税大研究科論文集（1976年）29頁によれば、昭和に入ると行政当局の解釈等によって控除項目の範囲は明確化・拡大化されてきたそうである。ただし、平石雄一郎「税法解釈と通達行政」税理27巻1号（1984年）23頁によれば、その内容は「通牒」によるもので、外部的には秘密の取扱いとして課税庁内部に限定して示されていたにとどまっていたそうである。

²² 武田・前掲注（17）3238～3239頁。

及び法人税法の整備に関する答申」は、次のように書き残している²³。

「……現行の所得税法における課税所得の計算は、いわゆる費用収益対応の考え方によることを原則とし、費用収益対応の原則を適用するに当たって、事業所得（事業的な不動産所得及び山林所得を含む。）については、その事業の損益を一体として観念するいわゆる総体対応の考え方によ……ることとしている。……費用収益対応の考え方のもとに経費を控除するに当たって、所得の基因となる事業等に関係はあるが所得の形成に直接寄与していない経費又は損失の取扱いをいかにすべきかという問題については、純資産増加説的な考え方に立って、できるだけ広くこの種の経費又は損失を所得計算上考慮すべしとする考え方と、家事費を除外する所得計算の建前から所得計算の純化を図るためには家事費との区分の困難な経費等はできるだけこれを排除すべしとする考え方との広狭二様の考え方がある。所得税の建前としては、事業上の経費と家事費とを峻別する後者の考え方も当然無視することができないが、事業経費又は事業損失の計算については、できる限り前者の考え方を採り入れる方向で整備を図ることが望ましいと考える。」

この答申を受けて、昭和40年の所得税法は、従来の必要経費の条文を改め、「種苗、蚕種又は肥料の購買費、家畜等の飼養料……」といった例示方式から、直接性を要求するグループと直接性を要求しないグループとに書き分ける包括方式を採用したのである²⁴。

3 裁判例・学説の展開

「弁護士必要経費事件」控訴審判決以前の必要経費の法解釈に関する考え方が、どのように形成されてきたのだろうか。

現行法形成の沿革からも理解されるように、必要経費の概念は、最初は例示方式が採用されていたことから狭く解釈されてきたが、第二次世界大戦後に漸

²³ 税制調査会「所得税法及び法人税法の整備に関する答申」（昭和38年12月）42～43頁。なお、原文は、公益社団法人日本租税研究協会のHPを参照（<http://www.soken.or.jp/index.html>）。税制調査会答申集としてダウンロードできる（http://www.soken.or.jp/p_document/zeiseichousa_toushinshu.html）（最終閲覧：2018年8月23日）。

²⁴ 三木・前掲注（6）18頁参照。

次拡大されてきた²⁵。この点に関して「興味ある判決」²⁶と評されている名古屋地判昭和41年4月23日²⁷及び控訴審である名古屋高判昭和42年9月14日²⁸を確認しておこう。

(1) 名古屋地判昭和41年4月23日と名古屋高判昭和42年9月14日

事案の概要は、概ね、次のようである。

手芸材料商を営むXは、所轄税務署長Yに対して昭和37年度分所得税の確定申告として青色申告書により申告した。しかし、YはXの昭和36年度分以降の青色申告の承認を取消した上、課税総所得金額を更正するとともに過少申告加算税、重加算税を賦課する旨の処分を行い、これらの通知書をXに送付した。Xは、更正処分に対し異議の申立をしたが、Yは棄却したので、更に名古屋国税局長に審査請求したが、同局長は棄却し、その旨Xに通知した。そこで、Xは訴えを提起した。

Xは、訴外洋装店から店舗を買受ける契約をした。訴外会社に手附金を交付したところ、Xが約定の期日までに残代金の支払ができなかったため支払った手附金を違約損害金として訴外会社に没収された。そこでXは、昭和37年度分所得税の確定申告において手附金の一部を所得税法に規定する雑損として事業所得金額から控除し申告したところ、Yは右金額が雑損にあたらぬとしてこれを否認し、更正処分を行ったのである。

Xの訴えに対して名古屋地裁は、必要経費に関する部分について次のように判示した（なお、この事件は昭和40年以前の旧法時代のものである）。

「所得税法第10条第2項にいう必要経費とはその年中の総収入金額を得るために必要な経費であって、総収入金額に対応する支出に限定されるべきことは右所得税法の規定上明かである。従って、原告の蒙った手附金の損失が必要経費の範囲に入らないということはいうまでもない。」

²⁵ 注解所得税法・前掲注(17)969頁。同書969～970頁には、「過去に遡るほど『収入を得るに必要な経費』として収入を上げる上で直接因果関係のある費用支出に限定して解釈されていた」とある。

²⁶ 注解所得税法・前掲注(17)972頁。

²⁷ 名古屋地判昭和41年4月23日行政事件裁判例集18巻8・9号1204頁，LEX/DB21023370。

²⁸ 名古屋高判昭和42年9月14日高等裁判所民事判例集20巻4号369頁，行政事件裁判例集18巻8・9号1200頁，LEX/DB21026350。

このような名古屋地裁の判示に対して、山田二郎教授は、「本件判決が、手付金の損失について総収入金額に具体的に対応していないと理由で、事業所得の必要経費に該当しないと解していることには賛同できない」²⁹とする。山田教授の理由は、①事業所得については、法人税の所得概念と同じく純資産増加説に立脚していること、②事業上の支出は一般的に営利目的を追求するためのものであるということができ具体的個別的に特定の支出が収益に対応しているかまた利益追求の目的に貢献しているかを判定することは容易ではないことから、一応、事業上の支出（家事上の経費でない支出）は通常かつ必要な費用で必要経費というべきであり、その内容は法人税法における損金と同じ内容のものと解すべきである、というものである。

Xは名古屋地裁の判断に不服として控訴したが、控訴審である名古屋高裁は、次のように判示した。

「本件手付金損失が控訴人の主張するような事業上の支出であるとしても、そのことから直ちに所得税法（……）上事業所得より控除されるべきものではない。右控除の対象となるものは、所得税法に定めた必要経費及び雑損失に限ることはいうまでもない。…… 本件手付金損失については所得税法上なんら特別の規定がないから、本件手付金損失は所得税法第10条第2項の必要経費にあたるかどうかがまず検討されねばならない。手付金損失が、同条項に例示したものにあたらないことは明らかであるから、同条項の包括的必要経費の規定即ち『当該総収入金額を得るため必要な経費』にあたらない限り、所得税法上必要経費として事業所得より控除されないわけである。そして、ここにいわゆる必要経費とは当該収入を得るために必要な費用であるかぎり、売上原価などのような直接の費用であろうと、販売費や一般管理費などのような間接の費用であろうとすべてそのうちに包含されるけれども、それはあくまでも直接間接の費用に限定されるのであつて費用にあたらないものは包含されない趣旨と解しなければならぬ。（昭和40年3月31日法律第33号による改正後の所得税法第37条の解釈も同趣旨とおもわれる）。ところで手付金損失のごときものは帰す

²⁹ 山田二郎「手付金の損失を事業所得の計算において控除することの可否等」シュトイエル56号（1966年）5頁。

るところ、手付金返還請求権の喪失ということ以外に何等の意味をもたないの
であるから、その喪失の理由がどうであろうとも所得をもたらすための必要ない
し有益な費用とはどうてい解せられない。本件手付金損失がいわゆる必要経費
に該当しないことは多言を要しない。」

この名古屋高裁の判示に対して、吉良実教授は、手附金損失と必要経費に関
する判決に「甚だ疑問をもつ」³⁰とされる。また別稿において吉良教授は、「当
該手附金損失は事業所得を得るための直接費用ではないが、しかし事業用店舗
買受けのために生じたものであるから、事業と全く関係がないわけではないの
で、必要経費の範囲を最も広く解する立場からするならば問題がある。」³¹と
される。

なお、吉良教授が必要経費該当性の判断基準として用いている要件を引用し
ておこう³²。

①純資産増加説の立場から所得を把握しようとするを前提として、手附
金損失は、Xの資産を現実減少せしめているものであることは明らかであり、
その意味からXのその年における所得の計算にあたり、その者の資産の増加額
から差し引かれるべき資産の減少額に該当するものであることは明らかである
とし、②次に、手附金損失は、Xの事業拡張のための店舗及びその敷地買受け
に関するものであるから、家事費あるいは家事関連費等に関する支出ではなく、
Xの事業に関係のある支出金であるとし、③必要経費の「必要」とは、「収入
を得るために絶対必要にして欠かすことのできない経費」ではなく、一般的に
みて「収入を得るために通常かつ必要」であると認められれば必要経費に該当
するというものである。

山田教授や吉良教授の見解とは異なる見解を持たれているのは、金子宏教授
であろう。数多くの学説・裁判例や実務が依拠してきたと思われる金子宏『租
税法』の該当箇所³³を引用しておく。

³⁰ 吉良実「店舗等買受のための手附金損失と旧所得税法10条2項の『必要経費』及
び同法11条の4の『雑損失』等」シュトイエル73号（1968年）22頁。

³¹ 吉良実「課税所得計算における必要経費」シュトイエル100号（1970年）16頁。

³² 吉良・前掲注（30）21～22頁。

³³ 金子宏『租税法〔初版〕』（弘文堂・1976年）178～179頁。なお、金子・前掲注（1）
では、298頁参照。

「ある支出が必要経費として控除されうるためには、それが事業活動と直接の関連をもち、事業の遂行上必要な支出でなければならない。……問題は、必要経費として控除が認められるためには、必要な (necessary) 経費であればよいのか、それとも『通常かつ必要』(ordinary and necessary) な経費でなければならないのか、である。わが国の所得税法では、アメリカの内国歳入法典のように『通常』の要件が規定されていないから、必要な経費であれば控除が認められると解せざるを得ない。」

後に、この見解は、『事業との直接関連性』が必要なことについて、何ら論拠を示していない³⁴と批判されている。

(2) 東京高判昭和53年4月11日

東京高判昭和53年4月11日³⁵は、課税庁が、弁護士が依頼者から受領した日当について必要経費に算入すべき分を認定しなかったことについて「も」争われた。「も」とした理由は、東京高判昭和53年4月11日の主な争点は「弁護士の顧問料は給与所得か事業所得か」である。これは、著名な判決である最判昭和56年4月24日³⁶と同じ上告人による別訴³⁷の控訴審判決であった。

判決は、「或る支出が必要経費として控除されうるためには、客観的にみて、それが業務と直接関係をもち、且つ、業務の遂行上必要な支出でなければならない。」と法解釈をした。

(3) 大阪高判昭和54年11月7日

大阪高判昭和54年11月7日³⁸は、事業所得に係る必要経費の意義、必要経費と家事費及び家事関連費との区別、サラリーマンの必要経費等が争われた。これは、著名な事件である「大嶋訴訟」(最大判昭和60年3月27日³⁹)の控訴審判決であった。

判決は、「収入を終局の目的として直接あるいは間接に支出を余儀なくされたもののみを必要経費となし、それ以外の支出はすべて支出者の生活費すなわ

³⁴ 三木・前掲注(6)20頁。

³⁵ 東京高判昭和53年4月11日判例タイムズ368号284頁, LEX / DB21061620。

³⁶ 最判昭和56年4月24日最高裁判所民事判例集35巻3号672頁, LEX / DB21073190。

³⁷ 最判昭和56年4月24日判例タイムズ442号85頁, LEX / DB21073200。

³⁸ 大阪高判昭和54年11月7日最高裁判所民事判例集39巻2号310頁, LEX / DB 21067500。

³⁹ 最大判昭和60年3月27日最高裁判所民事判例集39巻2号247頁, LEX / DB22000380。

ち家事費とみるのが相当である。」と法解釈した。必要経費を「直接あるいは間接に支出を余儀なくされたもの」としているが、周知のとおり「大嶋訴訟」の主な争点は、課税における憲法14条1項違反等を問うものである。

結局、前述のように「弁護士必要経費事件」控訴審判決以前の裁判例では、確かに個々の必要経費性は争われたものの、必要経費概念自体を本格的に争点としたことはなかったと言われている⁴⁰。

では、「昭和40年の改正の趣旨を前提とした実務がようやくスタートするともいえるのである」⁴¹と評された「弁護士必要経費事件」控訴審判決が、その後の争訟事例に先例とされているのか否か、若干の事案を紹介してみたい。

IV 「弁護士必要経費事件」控訴審判決以降の所得税法37条必要経費にかかる争訟事例

1 裁判事例

(1) 東京地判平成28年11月29日⁴²

ア 事案の概要

原告Xは、平成16年分から平成18年分の所得税に係る各更正処分等（別件各更正処分等）を取り消す旨の判決（前訴判決）を受けた。その結果、過納金7321万円余の還付を受けるとともに、還付加算金1661万円余の支払を受けた。

Xは、還付加算金を雑所得とする確定申告をした後、前訴に係る弁護士費用1796万円余が雑所得に係る必要経費に該当するとして更正の請求をした。これに対して、所轄税務署長Yから更正をすべき理由がない旨の通知処分を受けた。

Xは、国税不服審判所長に対し、本件通知処分を不服として、審査請求をした。Xが訴えを提起した後、国税不服審判所長は審査請求を棄却する旨の裁決をした。

争点は、前訴弁護士費用按分額（前訴弁護士費用の金額を本件過納金と本件還付加算金の各金額に応じて按分した本件還付加算金に対応する金額）が原告の雑所得に係る必要経費（所得税法37条1項）に当たるか否かが争われている。

⁴⁰ 三木・前掲注（6）20頁参照。

⁴¹ 三木・前掲注（6）21頁。

⁴² [未公開・裁判所ウェブサイト未掲載] TAINSコードZ266 - 12940。

イ 判決の法解釈

東京地裁は、所得税法37条1項を次のように解釈する。すなわち、「所得税法37条1項は、その年分の雑所得の金額の計算上必要経費に算入すべき金額は、別段の定めがあるものを除き、①『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に要した費用の額』（同項前段）及び②『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』（同項後段）とする旨を定めている。これは、いわゆる費用収益対応の原則（必要経費は、それが生み出すことに役立つ収入と対応させ、その収入から控除しなければならないという原則）により、特定の収入との対応関係を明らかにできる費用についてはそれが生み出した収入の帰属する年度の必要経費とすべきであり（以下、これを「個別対応」という。）、特定の収入との対応関係を明らかにできない費用についてはそれが生じた年度の必要経費とすべきである（以下、これを「一般対応」という。）ことから、必要経費を二つに区分し、個別対応の費用に相当するものとして上記①の費用の額を、一般対応の費用に相当するものとして上記②の費用の額をそれぞれ定めたものと解される。このように、所得税法37条1項が特定の収入との対応関係の有無に応じて必要経費を二つに区分し、同項前段が『総収入金額に係る売上原価』に加えて『その他総収入金額を得るため直接に要した費用の額』と規定していることからすれば、『総収入金額を得るため直接に要した費用』に該当するといえるためには、特定の収入と何らかの関連性を有する費用というだけでは足りず、総収入金額を構成する特定の収入と直接の対応関係を有しており当該収入を得るために必要な費用であることを要すると解するのが相当であり、その該当性の判断は、当該費用に係る個別具体的な諸事情に即し社会通念に従って客観的に判断されるべきであると解される。なお、以上の説示したところに加え、所得税法37条1項後段が『その年における販売費，一般管理費』に加えて『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』と規定していること、業務上の必要経費と家事上の経費等（同法45条1項1号）を識別する必要があることからすれば、『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』に該当するといえるためには、所得を生ずべき業務と何らかの関連性を有する費用というだけでは足りず、所得を生ずべき業務と直接

的な関連性を有しており当該業務の遂行上必要な費用であることを要すると解するのが相当である。」とする。

ウ 前訴弁護士費用按分額の所得税法37条1項前段費用該当性（適用）

この件に関して、東京地裁は、次のように認定している。すなわち、「原告が本件還付加算金の支払を受けることとなったのは、原告が前訴判決を受ける以前に上記7321万5800円の納付をしていたところ、前訴判決の効力によって本件過納金が生じ、本件過納金の支払決定によりその還付を受けることになったことなど法定の還付加算要件を満たしたことによるものであって、前訴判決の直接の効力によって本件還付加算金が生じたものではない。……本件還付加算金は、前訴弁護士費用や前訴判決との間に間接的な関連性を有するということはできるものの、前訴弁護士費用と直接の対応関係を有するものということとはできないというべきである。」とする。

したがって、前訴弁護士費用按分額は、所得税法37条1項前段に規定する「総収入金額を得るため直接に要した費用」に該当するとはいえないとした。

エ 前訴弁護士費用按分額が所得税法37条1項後段費用該当性（適用）

この件に関して、東京地裁は、次のように認定している。すなわち、「本件還付加算金は、国税通則法58条1項及び地方税法17条の4第1項により法律上当然に加算され支払われたものであって、……前訴の提起及びその訴訟追行が雑所得である本件還付加算金を生ずべき『業務』に該当するものということとはできず、他に雑所得である本件還付加算金を生ずべき『業務』に該当するものがあるということもできない……。」

したがって、前訴弁護士費用按分額は、所得税法37条1項後段に規定する「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」に該当するとはいえないとした。

オ 検討

本事案では、一般対応の必要経費も「所得を生ずべき業務と直接的な関連性を有しており当該業務の遂行上必要な費用であることを要する」としている。一般対応の必要経費の該当性は、所得税法37条1項後段において、「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」と規定されており、条文上「直接」という文言は用いられていない。所得税法施行

令96条1号が、家事関連費のうち必要経費に算入することができるものについて、経費の主たる部分が「事業所得を…生ずべき業務の遂行上必要」であることを要すると規定している上、ある支出が業務の遂行上必要なものであれば、その業務と関連するものでもあるというべきであり、それにもかかわらず、業務と直接関係を持つことを求めると解釈することはできないだろう。これが「弁護士必要経費事件」控訴審判決における法解釈である。その点において、東京地判平成28年11月29日は「弁護士必要経費事件」控訴審判決の法解釈を用いれば結論が変わっていたのではないかと考える。しかし、本事案では不思議なことに納税者側訴訟代理人は、「弁護士必要経費事件」控訴審判決に全く触れていない。

なお、控訴審判決である東京高判平成29年12月6日⁴³も、第一審と同様に納税者側の訴えを退けている。控訴審判決においても、納税者側訴訟代理人は、「弁護士必要経費事件」控訴審判決に全く触れていない。

(2) 大阪地判平成29年3月15日⁴⁴

ア 事案の概要

原告Xは、父親から土地及び各建物（以下、同土地を「本件土地」、同各建物を「本件各建物」といい、本件土地と本件各建物を併せて「本件土地建物」という。）の贈与を受け、本件土地建物の価額の合計額を課税価格とする平成22年分の贈与税（以下「本件贈与税」という。）を納付した上で、本件各建物を賃貸して賃料収入を得ていた。Xが、贈与税の金額を平成23年分の各建物の賃貸による不動産所得の金額の計算上、必要経費に算入すべき金額に該当するとして更正の請求をしたところ、所轄税務署長Yから、更正をすべき理由がない旨の通知処分を受けた。

Xは、Yに対し、通知処分の全部取消しを求めて、それぞれ異議申立てをした。しかし、Yは、この異議申立てについて、これを棄却する旨の決定をした。

次いでXは、国税不服審判所長に対し、本件各通知処分の全部取消しを求めて、審査請求をした。しかし、国税不服審判所長は、Xの審査請求をいずれも

⁴³ [未公開・裁判所ウェブサイト未掲載] TAINSコードZ888 - 2181。

⁴⁴ [未公開・裁判所ウェブサイト未掲載] TAINSコードZ888 - 2136。

棄却する旨の裁決をした。

そこでXは、本件訴訟を提起した。

争点は、本件贈与税の金額が、平成23年分の本件各建物の賃貸による不動産所得の金額の計算上、必要経費に算入すべき金額に該当するか（争点1）、本件通知処分は、原告に対し行政手続法8条1項に定める理由を示してされたものであるか（争点2）である。

本稿では、争点1のみ取り扱う。

イ 判決の法解釈

大阪地裁は、所得税法37条1項を、次のように解釈する。

「所得税法37条1項は、その年分の不動産所得の金額の計算上必要経費に算入すべき金額は、別段の定めがあるものを除き、①『所得の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に要した費用の額』（同項前段）及び②『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』（同項後段）とする旨規定する。同項は、いわゆる費用収益対応の原則（必要経費は、それが生み出すことに役立った収入と対応させ、その収入から控除しなければならないという原則）により、特定の収入との対応関係を明らかにできる費用についてはそれが生み出した収入の帰属する年度の必要経費とすべきであり（以下、これを「個別対応」という。）、特定の収入との対応関係を明らかにできない費用についてはそれが生じた年度の必要経費とすべきである（以下、これを「一般対応」という。）ことから、必要経費を二つに区分し、個別対応の費用に相当するものとして上記①の費用の額を、一般対応の費用に相当するものとして上記②の費用の額をそれぞれ定めたものと解される。そして、上記のとおり同項が、個別対応の費用について、不動産所得の総収入金額を得るため『直接に要した』費用と規定し、一般対応の費用について、不動産所得を生ずべき『業務について』生じた費用と規定していることからすれば、ある費用が不動産所得に係る個別対応の費用又は一般対応の費用に該当するといえるためには、少なくとも、当該費用が不動産の賃貸業務と関連することを要するものと解される。」

ウ 本件へのあてはめ（適用）

そこで、大阪地裁は、本件贈与税が、不動産の賃貸業務と関連するかについて

て検討している。「贈与税は、財産の価額に相当する経済的価値を課税対象とするものであって、個々の贈与財産を課税対象とするものではないから、上記不動産の贈与に係る贈与税は、上記賃貸業務における具体的な不動産の取得と関連性を有するものということではできない。また、贈与税は、贈与を課税原因とするものであって、上記賃貸業務を課税原因とするものではないから、上記不動産の贈与に係る贈与税が、上記賃貸業務との関連性を有するということができない。以上によれば、不動産所得を生ずべき賃貸業務の用に供される不動産を贈与により取得した場合に納付する贈与税は、当該賃貸業務との関連性を欠くものというべきであり、原告が、その父によって賃貸業務の用に供されていた本件各建物及びその敷地である本件土地を贈与により取得した際に納付した本件贈与税も、本件各建物の賃貸業務との関連性を認めることはできない。」

したがって、本件贈与税は、本件各建物の賃貸による不動産所得の必要経費に該当しないから、その金額は、平成23年分の本件各建物の賃貸による不動産所得の金額の計算上、必要経費に算入すべき金額に該当しないと結論付けた。

エ 検討

本事案では、先の東京地判平成28年11月29日とは異なり、納税者側訴訟代理人は、「弁護士必要経費事件」控訴審判決の法解釈と同様の主張をしている。裁判所も、これに応じて「一般対応の費用について、不動産所得を生ずべき『業務について』生じた費用と規定していることからすれば、ある費用が不動産所得に係る個別対応の費用又は一般対応の費用に該当するといえるためには、少なくとも、当該費用が不動産の賃貸業務と関連することを要するものと解される。」として、所得税法37条1項後段の一般対応については、直接性ではなく業務関連性のみで必要経費該当性の判断ができると法解釈している。

しかし、本事案では、「本件贈与税は、本件各建物の賃貸による不動産所得について、個別対応の費用又は一般対応の費用に当たるから」とするのみで、何ゆえに本件贈与税が必要経費に該当するのか積極的に立証していないように見受けられる。また、「個別対応の費用又は一般対応の費用」というように、どちらかに該当するというのでは裁判所も判断に窮するのではないかと解する。

2 裁決事例

(1) 国税不服審判所平成25年7月9日裁決⁴⁵

ア 事案の概要

不妊治療専門のクリニックを経営する審査請求人（以下「請求人」という。）が、事業所得の金額の計算上、必要経費に算入した開業費の償却費、接待交際費及び旅費交通費の各一部の費用について、原処分庁が、当該各費用は、請求人の業務の遂行上必要なものとは認められず、必要経費に算入できないとして所得税の各更正処分等を行ったのに対し、請求人が、当該各費用は、請求人の業務の遂行上必要なものであるとして、当該各更正処分等の一部の取消しを求めた。

イ 裁決の法解釈

国税不服審判所は、所得税法37条1項を、次のように解釈する。

「所得税法第37条第1項に規定する『販売費、一般管理費及び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』とは、当該業務の遂行上生じた費用、すなわち業務と関連のある費用をいうが、単に業務と関連があるというだけでなく、客観的にみてその費用が業務と直接の関係をもち、かつ、業務の遂行上必要なものに限られると解するのが相当である。なお、個人の場合には活動全てが利益追求ではなく、所得獲得活動の他にいわゆる消費生活があるので、個人の支出の中には収入を得るために支出されているとは言い難い、むしろ所得の処分としての性質を有しているというべきものがある。例えば、食費・住居費等がその代表である。所得税法第45条は、これらを家事費と呼び必要経費に含めないことを明記している。しかし、ある支出が家事費であるかそれとも事業上の経費であるか明確に区分けできない場合も多く、また、例えば店舗兼用住宅の減価償却費のように、家事費と事業上の経費とが混在している場合も少なくない。そこで、所得税法第45条は、両方の要素を有している支出を家事関連費といい、必要経費になる部分が明らかでないためこれを原則として必要経費に含めないとしつつ、所得税法施行令第96条に規定する事業の遂行上明らかにできる一定部分に限ってこれを必要経費に算入することを認めている。

⁴⁵ 裁決事例集92集150頁、LEX / DB26012698。

このように、所得税法は、明確に事業上の経費といえないものは、原則として必要経費としないこととしているのである。」

ウ 本件へのあてはめ（適用）

A 国税不服審判所は、「本件各年分の接待交際費」について、次のように「あてはめ（適用）」を行った。

「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見てその支出が業務と直接の関係をもち、かつ、業務の遂行上必要なものに限られると解されるところ、接待交際費については、個々の支出に係る接待交際の理由、目的、相手方及び金額等諸般の事情等からみて専ら業務の遂行上必要である場合に限って必要経費になると解される。」

そこで、請求人が必要経費であると主張する接待交際費については、「確かに、請求人は、不妊治療中の患者に内視鏡手術等を必要とする症状が認められた場合に、本件クリニックでは内視鏡手術等を行っていないため、内視鏡手術等を行っている産婦人科等の医師らに患者を紹介し、手術を依頼するなど、双方向の診療連携を行っており、当該連携先の医師らは、請求人の業務と直接関連があるものと認められる。しかしながら、当該医師らを日頃から接待することで、将来、内視鏡手術等が必要となった場合に、結果的に請求人の患者らによりよい治療ができたとしても、そもそも、医師には診療義務があり、他の医師等への紹介状が必須というわけではなく、患者においても手術等を終えた後に本件クリニックに戻るとも限らず、接待すれば本件クリニックに戻るという関係があるわけでもないことからすると、……各医師らとの飲食代が、専ら業務の遂行上必要であるとまでは認めることはできない。……請求人は、……各医師らとの飲食代について、医療関係者から最新の医療情報を得ることは、業務の遂行上必要なものであると主張する。しかしながら、当該医師らに日頃から接待をすることで、将来、患者の紹介を受けたり有益な情報を得るなど医院経営に有益なことがあると期待されることがあるとしても、証拠上、……各医師らとの飲食代が、専ら業務の遂行上必要であるとまでは認めることはできない。また、……これらの費用の中には家事費が含まれていると認められるから、当該費用は家事関連費に該当し、そのうち業務に必要な部分が明らかに区分されていないことから、所得税法第45条及び所得税法施行令第96条の規定

からすると、必要経費に算入することはできない。(下線は筆者による)」

B 国税不服審判所は、「税理士、建築士との飲食代」について、次のように「あてはめ(適用)」を行った。

「請求人は、…税理士及び…建築士との飲食代について、請求人の勤務が終了してから、…税理士とは税務相談を、…建築士とは本件クリニックのホームページの更新・修正の打合せをしたため、食事をしながら打合せ等を行うこととなった費用であるから、当該費用は業務と直接関係をもち、業務の遂行上必要なものである旨主張する。しかしながら、請求人の主張のとおり、請求人の勤務時間の都合上、食事をしながら税務相談及び本件クリニックのホームページの更新・修正の打合せを行うこととなったとしても、食事を一緒にするという事態がたまたま生じたにすぎず、…税理士及び…建築士との飲食代が、専ら業務の遂行上必要であるとまでは認めることはできない。また、……これらの費用の中には家事費が含まれていると認められるから、当該費用は家事関連費に該当し、そのうち業務に必要な部分が明らかに区分されていないことから、所得税法第45条及び所得税法施行令第96条の規定からすると、必要経費に算入することはできない。(下線は筆者による)」

C 国税不服審判所は、「請求人の知人との飲食代」について、次のように「あてはめ(適用)」を行った。

「請求人は、……飲食代について、……Web業者の紹介等を受けた際の、……看護師の紹介を受けた際の、……医療関係の情報収集をした際の費用であるから、当該費用は業務と直接関係をもち、業務の遂行上必要なものである旨主張する。しかしながら、この4名は、請求人の知人であり、請求人との業務上の取引がないことからすると、これらの者らに対する飲食代は、私的な交際に基づく飲食代と認められる。したがって、上記の者らとの飲食代は家事費に該当するから、所得税法第45条の規定により必要経費に算入することはできない。」

D 国税不服審判所は、「従業員との飲食代」について、次のように「あてはめ(適用)」を行った。

「請求人は、従業員との飲食代は、従業員の採用面接時の際の飲食代、若しくは本件クリニックで働いている従業員に対し、福利厚生を目的とする飲食代

である旨主張する。しかしながら、従業員と懇親のために支出する費用が必要経費に該当するか否かは、当該懇親の目的、従業員等の参加割合及び支出した金額等を総合的に判断して、それが、業務の遂行上必要といい得るか否かによって判断されるべきであるところ、上記の従業員との飲食代は、請求人が個別の従業員と飲食した費用であって、いずれも従業員の一部を対象としたものであることからすると、一般的に業務の遂行上必要なものとは認められない。また、従業員の採用面接時の際の飲食代については、客観的に見てその必要性を認めるに足りる証拠はないから、業務の遂行上必要なものとは認められない。したがって、別表 3 の請求人が主張する本件各費用のうち、『スタッフ』と記載されたものについては、業務の遂行上必要であるとは認められないから、必要経費に算入することはできない。なお、……請求人が看護師全員と喫茶した際に支出した費用は、従業員の慰労を目的とするものと認められるため、必要経費に算入される。(下線は筆者による)」

E 国税不服審判所は、「同窓会の会費」について、次のように「あてはめ(適用)」を行った。

「本件同窓会の会費は、……請求人が…医大の卒業生として支払っているものであり、本件同窓会の目的から見ても、家事費に該当する。したがって、……請求人が主張する各費用のうち、本件同窓会の会費とされるもの及びこれに関連する費用(振込手数料等)は、所得税法第45条の規定により必要経費に算入することはできない。」

F 国税不服審判所は、「会の参加費」について、次のように「あてはめ(適用)」を行った。

「…会は、……懇意な医師同士が任意に結成した会であり、年に数回、会員同士の懇親を目的として開催されているところ、その参加条件をゴルフに参加することとし、夜の食事の時間を情報交換会と称して懇親に当てていることから判断すると、私的な交際、つまりは、家事費の部分が主であると認められる。そうすると、請求人が…会に参加することによって、請求人の業務に何らかの利益をもたらすとしても、これらの支出は家事関連費に当たると認められ、そのうち業務に必要な部分が明らかに区分されていないことから、……請求人が主張する各費用のうち、…会に係るもの及びこれに関する費用(ゴルフ

フ代)は、所得税法第45条及び所得税法施行令第96条の規定により、必要経費に算入することはできない。(下線は筆者による)

G 国税不服審判所は、「医師らとのゴルフ代」について、次のように「あてはめ(適用)」を行った。

「請求人は、…医師及び…医師とのゴルフ代について、業務上の情報交換、連携相談のために必要である旨主張する。しかしながら、ゴルフを共にプレーした者は、……両者とも請求人とは…医大勤務時の先輩後輩の間柄であることに加え、……医師及び……医師とゴルフをすることで、ゴルフ中の会話に基づく情報交換、連携相談が、請求人の医療技術の向上、患者との信頼関係醸成に資する等、何らかの点で請求人の業務に利益をもたらすとしても、客観的に見て、これらの者と業務の遂行上ゴルフを行う必要性はないと認められるから、これらの支出は家事費に当たると認められ、所得税法第45条の規定により必要経費に算入することはできない。」

H 国税不服審判所は、「眼鏡の費用」について、次のように「あてはめ(適用)」を行った。

「本件眼鏡は、……請求人が日常使用する眼鏡と同様の度付きの眼鏡であり、業務用に特別な仕様を施したようなものではないから、業務専用を使用するものとはいえず、その費用は家事費に該当し、所得税法第45条の規定により、必要経費に算入することはできない。」

I 国税不服審判所は、「接待交際の相手方が不明な費用」について、次のように「あてはめ(適用)」を行った。

「請求人において接待交際の相手方が特定できなかった飲食代及び送り先が明らかでないお中元代について、請求人は、当審判所に対しても、これらに関する具体的な内容を明らかにすることができず、業務との関連性を説明することができていないのであるから、客観的に見て、請求人の業務の遂行上必要な支出とは認められない。したがって、必要経費に算入することはできない。(下線は筆者による)」

J 国税不服審判所は、「接待交際に伴うタクシー代」について、次のように「あてはめ(適用)」を行った。

「接待交際に係る各医師等との飲食代は必要経費に算入することはできない

から、当該飲食に伴い支出したタクシー代についても同様に必要経費に算入することはできない。」

K 国税不服審判所は、「…会に参加するためのタクシー代等」について、次のように「あてはめ（適用）」を行った。

「…会に係るタクシー代等についても、……参加費自体が必要経費に算入することはできないから、それに付随するタクシー代等も必要経費に算入することはできない。」

L 国税不服審判所は、上記以外のタクシー代について、次のように「あてはめ（適用）」を行った。

「請求人は、タクシーは業務に関する備品等の購入のための移動手段であることを理由として、タクシー代は業務に関連する支出であると主張する。しかしながら、請求人は、……事業用車両である……自動車を保有していることに加え、当審判所に対し、これらのタクシー代が請求人の業務に必要とされる具体的な理由を明らかにしていないことから、当該タクシー代は、請求人の業務の遂行上必要なものとは認められず、必要経費に算入することはできない。（下線は筆者による）」

M 国税不服審判所は、ガソリン代、駐車場代、高速代及び自動車の洗車代について、次のように「あてはめ（適用）」を行った。

「請求人及び妻……は、……自動車を診療日の通勤に使用し、主に…高速道路のh料金所からi料金所までを利用していることが認められるから、当該料金所を利用していた高速代のうち、既に請求人の必要経費に計上されている日の分を除く各診療日の往復に係るものについては、……自動車の高速代として請求人の旅費交通費となり、必要経費に該当する。……また、……自動車に係るガソリン代及び洗車代についても、請求人の旅費交通費と認められるから、必要経費に該当する。……請求人は、……自動車のほかにも……自動車や……自動車を所有していたことからすれば、駐車場代及び上記通勤の高速代に係る部分以外の高速代が、……自動車、すなわち事業用車両に係るもののみであるとは直ちには認められない。そして、請求人は、個々の駐車場代及び高速代が請求人の業務と関係があることについて、合理的な事実及び具体的な理由を明らかにせず、業務の遂行上必要であった旨を主張する

のみであるから，駐車場代及び上記通勤の高速代に係る部分以外の高速代は，請求人の事業所得の金額の計算上必要経費に算入することはできない。（下線は筆者による）」

エ 検討

本事案では，請求人側は，「業務上の情報提供，意見交換及び請求人の患者の入院，手術，検査等における利益や便宜の供与を図るものであるから，当該各費用は，業務と直接関係をもち，業務の遂行上必要なものである。（下線は筆者による）」としており，「弁護士必要経費事件」控訴審判決の法解釈と異なる主張をしている。「弁護士必要経費事件」控訴審判決の法解釈を引用していれば，ここで「直接」性を主張することはないと思われる。これに対して国税不服審判所は，「所得税法第37条第1項に規定する『販売費，一般管理費及び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』とは，当該業務の遂行上生じた費用，すなわち業務と関連のある費用をいうが，単に業務と関連があるというだけでなく，客観的にみてその費用が業務と直接の関係を持ち，かつ，業務の遂行上必要なものに限られると解するのが相当である。」として，請求人側の主張に応えている。

それに加えて，本事案では「本件へのあてはめ（適用）」筆者が下線で強調したように，請求人側は何ゆえに必要経費に該当するのかの立証を行っていない状況である。これでは国税不服審判所も判断に窮することであろう。

(2) 国税不服審判所平成26年3月6日判決⁴⁶

ア 事案の概要

本件は，司法書士であるXが支出したロータリークラブへの入会金及び会費は，Xの事業所得の計算上，必要経費に該当するか否かが争われた事案である。

イ 判決の法解釈

国税不服審判所は，次のように述べた。

「事業所得の金額の計算上，必要経費が総収入金額から控除されることの趣旨及び個人における必要経費と家事費とを区分する必要性，並びに所得税法第37条第1項に規定する『販売費，一般管理費その他これらの所得を生ずべき業

⁴⁶ 裁決事例集94集63頁，LEX / DB 26012743。

務について生じた費用』とは、当該支出が所得を生ずべき業務と直接関係し、かつ業務の遂行上必要なものに限られると解するのが相当である。そして、係る費用に該当するか否かの判断は、単に業務を行う者の主観的な動機・判断によるのではなく、当該業務の内容や、当該支出の趣旨・目的等の諸般の事情を総合的に考慮し、社会通念に照らして客観的に行わなければならないと解される」。

所得税法45条1項及び所得税法施行令96条1号に規定される家事関連費については、「当該費用の主たる部分が事業所得を生ずべき業務の遂行上必要なものであり、かつ、その必要である部分を明らかに区分することができる場合に、その部分に相当する経費に限って必要経費に算入される」とした。

ウ 本件へのあてはめ（適用）

司法書士であるXが「本件クラブの会員として行った活動を社会通念に照らして客観的にみれば、その活動は、登記又は供託に関する手続について代理することなど司法書士法第3条第1項各号に規定する業務と直接関係するものということとはできず、また、例会や親睦会の活動が司法書士としての業務の遂行上必要なものということとはできない」として、また、「本件クラブの会員の紹介等によって登記業務の依頼を受けたことが複数回あったことが認められるものの、それは、本件各諸会費を支払ったことによる直接の効果であると認めることはできず、飽くまでも、請求人が会費を支払、本件クラブの会合等に参加し、本件クラブの会員と親睦を深めたこと等を契機として、間接的、副次的に生じた効果の1つに過ぎないと見るのが相当である」として、Xが支出した入会金及び会費の必要経費算入を認めないと判断した。

なお、前記高裁判決との相違について、「弁護士については、弁護士会等へのいわゆる強制入会制度が設けられており、弁護士会等の活動は、弁護士として行う事業所得を生ずべき業務に密接に関係するとともに、会員である弁護士がいわば義務的に多くの経済的負担を負うことにより成り立っているものであること等を理由として、当該懇親会費等の一定の範囲について、必要経費に算入することができる」と判断した事例であって、本件とは事案を異にする」とした。

エ 検討

本事案では、請求人側は、「所得税法第37条第1項に規定する『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』とは、同項を文理解釈する限り

『所得を生ずべき業務を遂行するのに必要であった費用』であって、事業の業務と直接の関係を持つことが要件であるとの解釈をすることはできない。このことは、東京高等裁判所平成24年9月19日判決（平成23年（行コ）第298号更正処分取消等請求控訴事件。……）の判示からも明らかである。そして、事業所得を生ずべき業務に該当するか否かについては、当該活動が社会通念に照らし、客観的にみて所得を生ずるのに必要な活動であるといえるか否かで判断すべきである。」として、明確に「弁護士必要経費事件」控訴審判決の法解釈と同様の主張をしている。しかし、これに対して国税不服審判所は、「所得税法第37条第1項に規定する『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』とは、当該支出が所得を生ずべき業務と直接関係し、かつ業務の遂行上必要なものに限られると解するのが相当である。」と「直接関係し」という要件を加重している。これは原処分庁側の「ある支出が必要経費とされるには、その支出が客観的にみて事業の業務と直接の関係を持ち、かつ業務の遂行上通常必要な支出であることを要し、その判断は当該事業の業務内容など個別具体的な諸事情に即して社会通念に従って実質的に行われるべきである。」という主張に沿うものである。これは、国税不服審判所平成25年7月9日裁決が悪い意味で先例化してしまっただけではないかと考える。また、弁護士会とロータリークラブとの違い、すなわち強制入会制度を採用しているか否かの違いから判断されたのではないだろうか。

なお、本事案に批判を加えている見解もある⁴⁷。

3 小括

以上、「弁護士必要経費事件」控訴審判決で判断が示された法解釈論は、その後の争訟事例への適用をみると、必ずしも先例になっているとは言えないだろう。

他方で、そもそも納税者側の訴訟代理人が所得税法37条1項の「業務について生じた費用」すなわち「業務遂行上必要である」ことの主張・立証に成功しているのか、という問題がある。判決書等からは読み取ることができないが、

⁴⁷ 橋本守次「経費の要件に直接関係を不要とした高裁判決後も直接性を要するとした裁決について [国税不服審判所平成26.3.6裁決]」税務QA 156号（2015年）59頁。

従来 of 裁判例と同じ手法で、単に個々の必要経費該当性が争われているだけという可能性もある。その場合には、「業務遂行上必要である」ことの主張・立証に成功して初めて、判決や裁決が「弁護士必要経費事件」控訴審判決で判断が示された法解釈論で応えるという構成になることが考えられる。

V 結びにかえて

以上、本稿を通じて、租税裁判における法適用の部分の問題点として、納税者側の訴訟代理人が所得税法37条1項の「業務について生じた費用」すなわち「業務遂行上必要である」ことの立証責任があることを指摘した。結論からいえば、「弁護士必要経費事件」控訴審判決で判示された「ある支出が業務の遂行上必要なものであれば、その業務と関連するものでもあり、これに加えて、事業の業務と直接関係を持つことを求めると解釈することはできない」という法解釈を裁判官にさせるためには、納税者側の訴訟代理人が所得税法37条1項の「業務について生じた費用」すなわち「業務遂行上必要である」ことの立証に専心すべきであり、今一度、税務訴訟の方法論を再検討して頂きたいと考えている。