

必要経費における「関連性」

濱 田 洋^{*}

はじめに

- I 必要経費の概要
- II 「関連性」
- III 判決の検討
- IV 検討
- V おわりに

はじめに

事業環境は従来業種・業態の多様化が進み、経営方針も様々であり、多様な支出が想定される。さらに個人事業者は所得を獲得するために所得獲得活動を行う主体であるとともに、消費活動の主体でもあることで、法人と異なり、結果支出が収入の獲得目的か消費支出であるのかを判別しなければならず、また、必要経費控除は、課税所得を減少させる要因であるため、個人事業者は可能な限り多くの必要経費控除を得たいという希望を有することが想定され、しかるに必要経費の解釈・適用上の問題が生じる¹⁾ことは従来数多くの議論が行われてきている²⁾。

ここでそもそも所得税法が採用する必要経費とは如何なるものを意味するのか。通説では「必要経費 (necessary expense) とは、所得を得るために必要な支出

『一橋法学』（一橋大学大学院法学研究科）第14巻第2号 2015年7月 ISSN 1347-0388

※ 兵庫県立大学経済学部准教授

- 1) 碓井光明「米国連邦所得税における必要経費控除の研究（1）」（法協93巻4号、1976.4）77頁。
- 2) 植松守雄「所得税法における『必要経費』と『家事費』」（一橋論叢80巻5号、1978.11）、碓井光明「米国連邦所得税における必要経費控除の研究（1）～（5）」（法協93巻4-8号、94巻4号1976～1977）等が代表的。

のことである。課税の対象となる所得の計算上、必要経費の控除を認めることは、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ふ資本主義経済の要請にそう所以である。]³⁾とし、所得計算上の純所得の算定において重要な意義を示している。

しかしながら現行の必要経費に関する一般的規定である所得税法37条は、多様な事業環境に対応し必要経費を認定するため、包括的な規定とならざるを得ず、従って解釈・適用上の問題が発生することとなる。特に必要経費に該当するためには、37条1項により当該費用が事業活動と直接の関連を持ち、事業の遂行上必要な費用でなければならないと解されている⁴⁾が、後述する弁護士業務に関して、弁護士会活動に関する支出の必要経費該当性が争われた東京高判平成24年9月19日⁵⁾において、「直接」の要件を削除した判示が行われる等、従来、この必要経費の該当性の判断基準に関しては如何なるものと「直接関連」するべきであるか等、必ずしも明確ではなく、現在の課税実務上、統一的な理解がされているとはいえないところがある⁶⁾と評価されている。このような背景から適正な所得計算を行い、課税の公平を図るためには必要経費は、所得税の本質的要素であり、その内容は、個人事業者各層の間における公平な負担を実現すべく構成されなければならない⁷⁾とされるように支出の必要経費該当性は現在でも非常に重要な問題である。

そこで、本稿では、上記判決を取り掛かりに、所得税法37条における必要経費の「関連性」について焦点をあてた上で必要経費該当性の要件に関して検討を行うこととした。

3) 金子宏『租税法』(弘文堂、第19版、2014)273頁。

4) 金子宏『租税法』(弘文堂、第19版、2014)274頁。

5) 東京高判平成24年9月19日判時2170号20頁。

6) 占部裕典「経費支出の『直接性』『必要性』をめぐる税務の基本的スタンス～直接関連性要件と通常必要性要件はどのように用いられているか～」(税理48(7)、28-38、2005.05)36頁。

7) 松山修「所得税法37条に規定する直接性に関する一考察」(税大論叢、第74号、2012)258頁。

I 必要経費の概要

1 現行必要経費規定の概要及び沿革

所得税法 37 条⁸⁾は、各種所得のうち所得金額が総収入金額から必要経費を控除して計算される不動産所得、事業所得、山林所得又は雑所得について、山林所得以外のものに係る所得の必要経費と山林に係る所得の必要経費とに区分し、必要経費に算入すべき費用の範囲及びその費用の額を如何なるタイミングで控除するかという課税上の年度帰属に関して、その通則を規定し⁹⁾、具体的には二類型の必要経費を定めている。すなわち、①事業所得等の総収入金額にかか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②その年における販売費、一般管理費その他所得を生ずべき業務について生じた費用の額である。①は、売上原価に代表される費用であり、費用収益対応¹⁰⁾の原則によって、必要経費として計上するためには個別の収入との対応が求められる、いわゆる個別対応の費用である。これに対して②は、償却費や利子等、個別の収入との直接の対応関係は要求されない営業費用¹¹⁾である。両者は、会計上、費用としての性質に相違が存在するばかりでなく、所得税法 37 条 1 項の規定上、必要経費としての性質も異なる。そして解釈・適用上の問題が生じているのは多くの事例において②の営業費用である。

また、所得税法 37 条に定める通則の例外事項たる「別段の定め」としては、家事関連費等の必要経費不算入（所法 45）、資産損失の必要経費算入（所法 51）、引当金（所法 52 ほか）、親族が事業から受ける対価の特例（所法 56、57）、外貨

8) 所得税法 37 条の概要は、一般に植松守雄「所得税法における『必要経費』と『家事経費』」（一橋論叢 80 巻 5 号、1978.11）及び本論文を基礎とした注解所得税法研究会編『注解所得税法』（大蔵財務協会、五訂版、2011）に依拠している。他に網羅的に取り扱ったものとして確井光明「必要経費の意義と範囲」（日税研論集 31 号）33 頁、武田昌輔監修『DHC コメンタール 所得税法』（第一法規）。

9) 注解所得税法研究会編『注解所得税法』（大蔵財務協会、五訂版、2011）957 頁。

10) そもそも企業会計原則や概念フレームワーク等、企業会計における「対応」概念は包括的であり何をもって対応すると判断するのか必ずしも明確ではない。

11) 当該費用名称は他に以下の判示では、「一般対応の費用」とも表現されるが、判決部分を除き本稿では「営業費用」に統一して表現する。水野忠恒『租税法（第 5 版）』（有斐閣、2011）250 頁参照。

建取引の換算（所法57の3）、昭和27年12月31日以前に取得した山林に係る必要経費（所法61①）、事業を廃止した場合の必要経費の特例（所法63）、延払条件付販売等又は長期工事の請負に係る費用の帰属時期（所法65、66）、小規模事業者の費用の帰属時期の特例（所法67）及びリース取引に係る所得の金額の計算（所法67の2）等の種々の規定がある。

当該必要経費に関する規定は、所得税の創設以来、具体的な例示列举の段階からその概念を拡張し、昭和37年改正では「費用」以外にも「損失」も含むこととなった。さらに、昭和40年の所得税法全面改正において現行の必要経費に関する体系が整備され、事業所得を中心とする必要経費については、法人税法における損金の規定と概ね調和された¹²⁾¹³⁾。

2 必要経費の概念

必要経費の概念は戦後を通じて順次拡大された。かつては、その内容は「費用」に限られた上で、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されていたが、現在では、37条において多様な事業環境に対応し洩れなく必要経費を定めるため、包括的に必要経費に該当するためには、当該費用が事業活動と直接の関連を持ち、事業の遂行上必要な費用でなければならないと解されている¹⁴⁾。すなわち、事業活動との「直接の関連性」及び「事業の遂行上の必要性」がその要件となる。

また、必要経費概念には投下資本回収の「費用」のみならず、「損失」まで含み、法人税法の損金に関する通則的規定（法法22③）と調和する形で整備が行われ、さらには、一般的な所得税法37条の例外として法人税法同様、棚卸資産の評価、減価償却、引当金制度その他会計学の成果を取り入れた近代的な計算規定が詳しく整備されている¹⁵⁾と指摘されている。ここに、現代に至る必要経費の特徴たる企業会計における制度的影響が考慮されていることになる。

12) 但し、所得税法では「損失」は、別段の定めとして所得税法51条で定めている。

13) 注解所得税法研究会編『注解所得税法』（大蔵財務協会、五訂版、2011）968頁。

14) 金子宏『租税法』（弘文堂、第19版、2014）274頁。

15) 注解所得税法研究会編『注解所得税法』（大蔵財務協会、五訂版、2011）970頁。

なお、所得税法 37 条はいわゆる「費用収益対応の原則」によって必要経費を計上する時期に対応して上述の不動産所得並びに山林の伐採、譲渡によるもの以外の事業所得及び雑所得については、売上原価のように収入に直接対応させる費用（個別対応）と販売費、一般管理費のようにその年分の費用（期間対応）とするものから成るものとしている。

この「費用収益対応の原則」は、成果物たる収益に当該収益を獲得するのに貢献した努力である費用を対応させ、純成果を計算する考え方¹⁶⁾ではあるが、留意すべきは後者の費用については、収益との直接の対応を見出すことが困難な費用であり、当該成果を認識した期間に対応させ、費用を計上しており、期間の間接的な費用収益の対応にとどまり、「対応の関門はフリーパス」¹⁷⁾であると評価される状況である。すなわち、37 条 1 項も法人税法同様に企業会計の影響を受けており、「……直接要した費用」「所得を生ずべき業務についての費用」と規定し、営業費用に関してはその必要経費の内容は会計上の費用概念が基礎となって所得との直接的な「関連性」を整備していない。ここに当該必要経費によって適正な所得計算上の疑義が発生する可能性¹⁸⁾がある。但し、「所得を生ずべき業務について」として必要経費の該当性について必要経費の年度帰属のみならず所得税法 37 条は「期間対応」という事実上の無制約から離れ所得の起因たる「業務」との「関連性」を要求し一定の制約を置いているものと考えられる。

3 個人の特異性

ここで考慮すべきは個人に対する課税の 2 つの特異性である。すなわち、事業目的を有した法人とは異なり個人は「必要経費」を控除して所得金額を計算する対象は、事業所得以外にも不動産所得、山林所得、雑所得が存在し、それらは「事業」的規模に至らない様々の所得稼得行為による所得を含む類型であるところから、その「必要経費」の具体的内容も、それぞれの態様に依じて変化しうる¹⁹⁾。また、個人には収入稼得以外に消費生活が存在し、その行動には経済合

16) 伊藤邦雄『現代会計入門第 8 版』（日本経済新聞社、2010）200 頁。

17) 伊藤邦雄『現代会計入門第 8 版』（日本経済新聞社、2010）201 頁。

18) つけ加えるなら所得算定上、恣意性の介入の可能性も認識できる。

理性以外にも、付き合いや義理人情、趣味・嗜好等の感覚的要素が混入する。これによって当該支出の内容が複雑化し、課税上の評価を難しくしている²⁰⁾と評されているが、これに起因して「必要経費」と「家事費」との区別ないし両者混淆の問題があり、しかも、この種の問題は、「事業」と称するに至らない場合はもちろん、事業者についても同様に生じる²¹⁾事になるのである。所得税法は、これらの場合「必要経費」の定義を変更していないが、その所得稼得に関連した支出に家事費的要素が混入することが考えられる。すなわち旅費や交際費等の家事費的な個人的費用が隠されている可能性がある。そこで、所得稼得行為に対応する「必要経費」は、通常は当該収入を上げる上で直接必要な費用が中心をなすものと考えられ、それ以外の諸費用については、個々の支出がなされる目的と照らし合わせて、それが「必要経費」であるか「家事費」であるかを判断する必要があるとされている²²⁾。

しかしながら、この点に関する議論においては、そもそも個人が行う消費生活とは如何なるものであるのか、その定義を明確にする必要がある。すなわち確かに法人とは異なり個人は、事業活動による所得稼得以外に、消費生活を営んでいることに関しては異論がないが、家事費の解釈でもあるもののその対象が明示されなければ必要経費の意義を分析する際に、個人の特徴を実際の議論の俎上に載せることは困難な場合も考えられる。

4 必要経費と家事費

上記のように、専ら利益追求のための事業活動を目的として消費生活をもたない法人とは異なり、個人は所得稼得行為の主体であると同時に消費生活の主体となりうる。従って、法人税法では法人の所得が「益金」から「損金」を控除して計算される旨を定めれば足りるのに対し²³⁾、所得税法では個人の所得の計算に

19) 注解所得税法研究会編『注解所得税法』(大蔵財務協会、五訂版、2011) 974頁。

20) 注解所得税法研究会編『注解所得税法』(大蔵財務協会、五訂版、2011) 974頁。

21) 注解所得税法研究会編『注解所得税法』(大蔵財務協会、五訂版、2011) 974頁。

22) 注解所得税法研究会編『注解所得税法』(大蔵財務協会、五訂版、2011) 974頁。

23) 法人税法 22条 4項において公正処理基準に準拠する旨が定められ、法人の統治の観点からも必要性の議論は同族会社や寄附金に関する部分を除き、原則として起こりえない。

ついて「家事費」(及び「家事関連費」)は「必要経費」に算入されない旨を定めている(所法45①一)。

かかる措置の背景には、所得稼得行為との関連性から因果関係をたどると「家事費」の領域に踏み込むが、そして、そのためには、一方的に所得稼得行為との関連性という点からだけ出発するのではなく、他方の極に控除されない「家事費」に属する諸費用を設置し、いわば「必要経費」(所得稼得行為との関連性)と「家事費」との両面からアプローチし、総合的判断として問題の支出をどちらの領域に属する費用とみるかについて判断する必要がある、そこで、当該アプローチを支持する根拠として、「家事費」の必要経費不算入の規定が生きてくるもの²⁴⁾と考えられている。法人とは異なり、個人は事業的な規模に達しない所得の発生や、家事費的な消費生活を伴うことによって発生する様々な費用支出が想定され、かかる問題に対応し、適正な租税負担を図るためにも必要経費と家事費の峻別が制度上織り込まれたとも考えられよう。

しかしながら、家族的な形態によって多くが営まれる個人の事業に関しては、いかなる範囲をもって必要経費の該当性を見極めることは困難であり、我が国において課税の立証責任が課税庁にある現状ではその立証は制約が大きい²⁵⁾ことも指摘されている。なお、制度上「家事関連費」も原則として必要経費に算入しないものとしており(所法45①一)、この適用によってはかかる立証の困難は減少する可能性はあるものの前記のように如何なるものを意味するのかは不明確であり、「家事関連費」のうちその主たる部分「必要経費」と「家事費」の要素を区分できる場合、これを「家事関連費」からは除き(所令96)、国税庁通達では運用上さらにその方向を拡大している(所基通45-2)²⁶⁾現状となっている。

以上、必要経費の該当性の判断に当たっては、個別の事案に応じて、大量反復的かつ、均一な課税実務を遂行するためには、一定の基準を据えた上で判断されるべき²⁷⁾とされるように、納税者の法的安定性や予測可能性を担保するのみな

24) 植松守雄「所得税法における『必要経費』と『家事費』」(一橋論叢80巻5号、1978.11)592頁以下。

25) 水野忠恒『租税法(第5版)』(有斐閣、2011)250頁。

26) 注解所得税法研究会編『注解所得税法』(大蔵財務協会、五訂版、2011)1000頁。

らず、課税の公平負担の点からも必要経費該当性の判断は重要な問題となる。

II 「関連性」

1 必要経費の種類

以上のように、所得税法37条1項は、①「当該総収入金額を得るため直接に要した費用」及び②「所得を生ずべき業務について生じた費用」の2つの類型を必要経費としている。

かかる規定は、一般的な必要経費の規定ではあるが、我が国の立法方針では、所得の稼得のために、行われた経済活動との関連で生じた支出を当然に認めるものではないとされる²⁸⁾。つまり、37条その他に必要経費の該当性の根拠となる規定がなければ、必要経費として控除は許されない。

また、前述のように従来通説²⁹⁾は、「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費用でなければならない。」³⁰⁾として、一般的な必要経費の要件として、2要件を提示していた。判決も同一の立場に立っているものが多い³¹⁾。但し「裁判例には、必要経費該当性の判断基準を、『客観的にみて事業活動と直接の関連をもち、事業の遂行上直接必要な費用でなければならない』と定式化するものや、業務関連性のみで判断するものが混在する。また、『通常かつ必要』な経費であることを必要経費控除の要件として説示するものも存在する。この場合、『通常』という基準は、控除の範囲を制限する機能をもつ。」³²⁾と指摘されているように、必ずしも必要

27) 松山修「所得税法37条に規定する直接性に関する一考察」(税大論叢、第74号、2012) 258頁。

28) 水野忠恒『租税法(第5版)』(有斐閣、2011) 248頁。

29) 他に「消費との区別を厳格に行ない、かつ、特定の所得類型との結びつきを明らかにする必要があることから、必要経費は、所得を得るための特定の経済活動(所得稼得活動)との結びつきによって判断すると理解されてきました。すなわち、特定の経済活動と直接の関連を有し、その経済活動を行なうために客観的にみて必要な支出が必要経費であるとされてきたのです。」佐藤英明『スタンダード所得税法(補正2版)』(弘文堂、2013) 248頁。

30) 金子宏『租税法』(弘文堂、第19版、2014) 274頁。

31) 東京高判昭和53年4月11日訟月24巻8号1673頁等。

経費の要件について明確であるとは評価しがたい³²⁾。

しかるに、適正な所得計算上、必要経費控除が法規定に拠るべきであり、また、収益(所得)との対応について大きな相違を有する2つの必要経費を我が国では、必要経費に該当するとしている以上、必要経費の判定においては、対象となる支出を2類型に分類し、双方の文言から各要件を検討したうえで、必要経費の該当性を判断することが文理に適うだろう³⁴⁾。

2 「当該総収入金額を得るため直接に要した費用」

37条1項の①「当該総収入金額を得るため直接に要した費用」に関しては「直接」という文言を用い、「関連性」をその要件としていることは明らかといえよう。また、「要した」とされていることから当該費用に関して「遂行上の必要性」を求めていると解される。つまり、2要件が規定されていると解される。

しかしながら、「関連性」に関しては、当該費用と「事業活動」との直接の関連ではなく、結果生じた「総収入金額」との直接の関連性を求めている。総収入金額は事業の結果生じるものであることは言うまでもないが、支出の成果との牽連性・因果関係が当該費用の必要経費該当性に影響を及ぼすだろう³⁵⁾。

3 「所得を生ずべき業務について生じた費用」

上記のように、当該解釈が必要経費の該当性の判断において、「業務との直接の関連性」要件が問題となっている。特に関連において「直接性」を求めるか否かで上記判示が注目を浴びている。従来この点に関しても「事業所得の必要経費は、当該事業の業務と関連性をもった経費でなければならない。しかし、このように述べるだけでは、家事費を識別するのに不十分である。所得税法37条のみに即していえば、業務について生じた費用であればよいように見えるが、施行令

32) 増井良啓『租税法入門』(有斐閣、2014) 132頁。

33) そもそも、所得税が対象とする事業自身が多様な形態を有する以上、それに対応する費用も定まり難いのが実情といえよう。

34) 当然、家事費等の観点からのアプローチも必要となる。

35) 当該費用は売上原価が代表的であるが、種々の費用の売上原価への該当性がこの点につき問題となる。

の家事関連費に関する規定(96条)によれば、業務の遂行上必要であることが要求される。したがって、業務とわずかな関係があるというだけで必要経費となるものではない。』³⁶⁾として「業務との直接関連性」を求めていた。

判決においても司法書士が同族会社に対して委託料を支払った事例において「ある支出が必要経費として控除されるためには、それが事業活動と直接の関連性を有し、事業の遂行上必要な経費でなければならない」³⁷⁾。そして、必要経費を収入金額から控除して、投下資本の回収に該当する部分については課税しないという法の趣旨からすれば、利益の実現した部分と投下資本の回収部分とは明確に区分されなければならないのであって、前記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、客観的にされなければならないということはいうまでもない。』³⁸⁾³⁹⁾として明示的に直接性が判示されている。但し、「所得税法37条の事業所得における必要経費とは、当該事業について生じた費用、すなわち業務との関連性が要求されるとともに、かつ、業務の遂行上必要であること、すなわち必要性が要件となるものと解する。』⁴⁰⁾として、一部例外的ではあるが直接性を付加せず、関連性を限定していない判決も存在している。

かかる解釈は、所得税法37条の「業務について生じた費用」を業務との関連性と読み、①の費用のバランスから直接性を求めている⁴¹⁾として再検討したうえで、家事費、家事関連費規定、及び所得税が所得分類をとった上で課税していることの整合性からも妥当であるとも考えられる⁴²⁾。但し、文言にない、「直接」という要件を追加することに関しては、租税法律主義の観点からも従来批判

36) 碓井光明「必要経費の意義と範囲」(日税研論集31、1995.5)29頁。

37) 下線筆者。以下同。

38) 広島地判平成13年10月11日税資251号順号9000。

39) 他に、最判平成9年10月28日税資229号340頁、大阪高判平成10年1月30日税資230号337頁等。

40) 東京地判昭和53年4月24日税務訴訟資料107号532頁。

41) 今村隆「弁護士会活動に伴う懇親会費等の必要経費該当性」(JTRI税研、Vol.30 NO.4、2014.11)75頁。

42) 今村隆「弁護士会活動に伴う懇親会費等の必要経費該当性」(JTRI税研、Vol.30 NO.4、2014.11)75頁、末永英男「所得税法の必要経費——弁護士会役員の際費等の必要経費該当性の判例を素材として——」熊本学園会計専門職紀要第4巻(2013年3月)8頁以下。

も強く存在している⁴³⁾。しかし、この「関連性」の対象たる「所得を生ずべき業務」、特に「業務」の意義は多義的であり、対象が多様である以上、その起因の程度は、一義的に定まるものではない。

Ⅲ 判決の検討

1 事実の概要

弁護士業を営み、日本弁護士連合会（以下「日弁連」という。）役員を務めた X（原告・控訴人）が、この役員としての活動に伴い支出した懇親会費等を事業所得の金額の計算上必要経費に算入し、所得税の確定申告をしたところ、処分行政庁が、これらの費用については、所得税法 37 条 1 項に規定する必要経費に算入することはできず、所得税の更正処分並びに過少申告加算税の賦課決定処分を行ったのに対し、X が、当該支出が事業所得の金額の計算上必要経費に当たると主張して、上記各処分の取消しを求めた事案⁴⁴⁾である。一審⁴⁵⁾は原告の請求を棄却している。

原告 X が、必要経費に該当すると主張した費用には、日弁連における委員会や理事会等の後の懇親会費、弁護士会委員との懇親会費、記者との懇親会費、執行部打ち上げの宿泊費、香典、日弁連副会長立候補活動費用等があった。

2 判決要旨（一審）

判決は「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は、投下資本の回収部分に課税が及ぶことを避けることにありと解されるところ、個人の事業主は、日常生活において事業による所得の獲得活動のみならず、所得の処分としての私的な消費活動も行っているのであるから、事業所得の金額

43) 谷口勢津夫「税制における交際費の意義と課税のあり方」日本租税研究協会第 66 回租税研究大会記録 139 頁、伊川正樹「一般対応の必要経費該当性に係る要件」（税法学 569 号、2013）23 頁。

44) 東京高判平成 24 年 9 月 19 日判時 2170 号 20 頁。なお、本件は平成 26 年 1 月 17 日付で上告受理申立てが不受理とされている。

45) 東京地判平成 23 年 8 月 9 日判時 2145 号 17 頁。

の計算に当たっては、事業上の必要経費と所得の処分である家事費とを明確に区分する必要がある。そして、所得税法37条1項は、一般対応の必要経費について『所得を生ずべき業務について生じた費用』であると規定している。また、同法45条1項は、家事上の経費及びこれに関連する経費で政令に定めるものは必要経費に算入しない旨を定めているところ、同条項を受けた所得税法施行令96条1号は、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。このような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や所得税法等の文言に照らすと、ある支出が事業所得の金額の計算上必要経費として控除されるためには、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ことを要すると解するのが相当である。」として必要経費の該当性につき直接性を求める従来の判断を踏襲した上で、「原告は弁護士業を営む者であるところ、弁護士業が所得税法施行令63条11号に規定するサービス業に該当し、弁護士業が所得税法27条1項にいう『事業』に該当することは明らかであるから、前記のとおり、本件各支出が原告が弁護士として行う事業所得を生ずべき業務と直接関係し、かつ当該業務の遂行上必要なものであれば、必要経費に該当するということになる。もっとも、所得税法27条1項にいう事業所得を生ずべき『事業』とは、自己の計算と危険において対価を得て継続的に行う経済活動⁴⁶⁾のことをいうのであるから、弁護士が弁護士としての地位に基づいて行った活動が全て所得税法上の『事業』に該当するというにはならないのであり、」(中略)「弁護士が弁護士の地位に基づいて行う活動のうち、所得税法上の『事業』に該当する活動とは、事業主である弁護士がその計算と危険において報酬を得ることを目的として継続的に法律事務を行う経済活動をいうことになる。」そして、ある活動が当該弁護士の所得税法上の『事業』に該当するか否かは、主観によって判断されるのではなく、当該活動の営利性や有償性の有無、継続性や反復性の有無等を総合考慮し、社会通念に照らして客観的に判断されるべきものであるというのが相当であると述べ所得を生

46) この部分に関しては、地裁の判断が所得税法上の「事業」範囲を限定的に解しているともいえる。

ずべき業務を限定し、当該活動から生じる成果の帰属先を問題として⁴⁷⁾弁護士会等の役員としての活動が原告の「事業」に当たらないとして、本件各支出の必要経費該当性を否定した。

3 判決要旨(控訴審)

控訴審は、「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」とした。

そして弁護士会等の役員等として行う活動は、「社会通念上、控訴人の『事業所得を生ずべき業務』に該当すると認めることはできない。」⁴⁸⁾としながら、「もっとも、控訴人の弁護士会等の役員等としての活動が控訴人の『事業所得を生ずべき業務』に該当しないからといって、その活動に要した費用が控訴人の弁護士としての事業所得の必要経費に算入することができないというものではない。」と判示している。

そして具体的に「弁護士会等の活動は、弁護士に対する社会的信頼を維持して弁護士業務の改善に資するものであり、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ということができるから、弁護士が人格の異なる弁護士会等の役員等としての活動に要した費用であっても、弁

47) この点につき、必要経費と家事費の厳格な区別という認識があると指摘されている。伊川正樹「一般対応の必要経費該当性に係る要件」(税法学 569 号、2013) 22 頁。

48) 本論からは外れるが、支出の起因となった業務が地裁と同様に社会通念上『事業所得を生ずべき業務』には該当しないという判断を行いながら、必要経費性を認める論理には整合性がない。事業の意義という観点からも検討するべきである。同旨のものとして今村隆「弁護士会活動に伴う懇親会費等の必要経費該当性」(JTRI 税研、Vol. 30 NO. 4、2014. 11) 76 頁、所得税の所得分類の観点からも問題として指摘している。

護士会等の役員等の業務の遂行上必要な支出であったということができれば、その弁護士としての事業所得の一般対応の必要経費に該当すると解するのが相当である。」として一部以下の必要経費算入を認めた。

- ①所属する弁護士会等の公式行事後に催される懇親会等
- ②弁護士会等の業務に関係する他の団体との協議会後に催される懇親会等
- ③自らが構成員である弁護士会等の機関である会議体の会議後にその構成員に参加を呼び掛けて催される懇親会等
- ④弁護士会等の執行部として、その職員や会務の執行に必要な委員会を構成する委員に参加を呼び掛けて催される懇親会等

一方で以下を個人的な知己との交際等の側面を含み仮に弁護士としての業務の遂行上必要な部分が含まれていたとしても、その部分を明らかに区分することができないとして必要経費算入を否定している。

- ①弁護士会の次期会長予定者又は会長として、同会の執行部を構成するメンバーとの懇親会等に出席した費用
- ②上記の懇親会等後に開催された二次会に出席した費用
- ③日弁連副会長等に立候補した際の活動等に要した費用
- ④その他の各支出

4 比較検討

本事案の争点は、納税者の弁護士会役員としての活動に伴う支出が弁護士としての事業所得の金額の計算上必要経費に算入できるか否かである。

両審とも、弁護士会の役員としての活動は「事業所得を生ずべき業務」には該当しないとし、所得税法37条の①所得の総収入金額にかか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には該当しないという判断は一致している。また、所得税法における必要経費控除の趣旨や必要経費と家事費の関連などの点も共通している⁴⁹⁾。

しかし、②営業費用すなわち販売費、一般管理費その他所得を生ずべき業務に

49) 伊川正樹「一般対応の必要経費該当性に係る要件」(税法学569号、2013)21頁。

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。）に関する該当性については、判断が分かれている。すなわち、一審では営業費用として必要経費に該当するか否かの要件は、「当該事業の業務と直接関連」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り、該当性を判断する要件を2要件とした。そしてその判断は支出者の主観に委ねるのではなく「客観性」を必要としている。この点は、前述の従来通説と整合的であるといえよう。

他方、控訴審では営業費用の必要経費該当性につき、37条1項の「事業所得を生ずべき業務」の解釈から事業の業務と「直接関連」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ないとした上で、直接性の要件を結果的に不要として、一定の関係性のみで足りると判断している。

具体的な判断では、弁護士会等の活動は、地裁と同じく「事業所得を生ずべき業務」に該当しないとしながらも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等から、弁護士が弁護士会等の役員等の業務の遂行上必要な支出は、その弁護士としての事業所得の営業費用たる必要経費に該当すると判示した。所得税法施行令96条1号の規定を根拠として、「業務の遂行上必要」であれば当該業務と関連しており、「直接性」は不要としている。すなわち、支出が業務の遂行上必要である場合には、営業費用たる必要経費として控除が認められるとしている。このような判断の背景には業務遂行の必要性と業務の関連性が同義であると解しているものと推察される（一要件）。

また、「業務」に関して着目すると一審では、37条の「業務」を所得税法上の「事業」と同一として解しており、他方控訴審は当該意義を本来事業との「密接な関係」を根拠に「事業」よりも拡張して解していると考えられる。

IV 検討

1 「直接性」要件と「業務」

上記比較のように、営業費用たる必要経費の該当性の判断にあたっては、「業

務」との関連について、「直接性」を付与しない前記判決が肯定的に評価されている。特に租税法律主義の観点から厳密な文言解釈を主張し、条文に明示されていない「直接」という要件を付加することに批判的な論者からは、上記高裁判決は画期的とされている⁵⁰⁾。

しかしながら確かに租税法律主義の観点による指摘はあり得るべきであるが、上記の判決で業務の関連性を縮小的に捉え、要件を限定的に捉え事業遂行上の必要性のみをもって営業費用たる必要経費の該当性を議論することは37条1項にて「所得を生ずべき業務について生じた」とした上で、業務との一定の関連性を規定していることを鑑みるに、また、企業会計の対応関係を背景に、さらには、法人と異なり消費活動を行う個人が対象となる所得税法であることを考慮するならば、恣意性や家事費の混入を防ぐ「直接」等の業務との関連について制限をかける総合的解釈は依然として合理的であるとも指摘できる⁵¹⁾⁵²⁾。

実際、貸付金への引当金について、「客観的にみて、それが当該事業と直接の関連を有し、かつ、業務の遂行上通常必要な貸付けであることを要し⁵³⁾」として上記高裁判決後においても、業務との「直接」の関連を求める判断も行われている。また、高裁判決は弁護士会が強制入会とする限定的な状況に対応した判決であるとして射程を限定する見解もあり得よう⁵⁴⁾。なお、上記高判は、上告受理申立てが不受理となったため、最高裁は、かかる点について最終的な判断を示しておらず、今後も議論動向は注目しておくべきである。

50) 三木義一『必要経費概念における「事業直接関連性」』（青山法学論集、第54巻第4号）20頁以下。佐藤孝一「弁護士会等の役員等の業務の遂行上必要な支出は弁護士業務にかかる必要経費に当たるとした事例——判決の判断の過程ないし構造を中心として——」税務事例研究45巻2号、10頁等。

51) このような必要経費と家事費等を峻別する要件を「安全柵要件」であるとして、必要経費の範囲が限定され、本来の投下資本の回収、すなわち純所得への課税が後退すると指摘も存在する。谷口勢津夫「税制における交際費の意義と課税のあり方」日本租税研究協会第66回租税研究大会記録143頁。

52) 立法による根拠が求められる必要経費の該当性と包括的に所得を捉える現状を鑑みれば純所得の算定による本来の所得計算よりも家事費との峻別を選択しているともいえる。

53) 東京地判平成25年1月29日未公開。

54) 司法書士が支払ったロータリークラブの会費の必要経費性を、高裁判決を引用した申立人の主張を退けたものとして、国税不服審判所平成26年3月6日判決。

また、そもそも業務との関連について「直接」を判断する基準は明確ではない⁵⁵⁾。私見ではあるが、関連を判断すべき対象たる「業務」が事業所得から雑所得まで非常に多様性を有しており、そもそもの「対応」から判断しても一律に関連性を判断する基準は見出し難いと考えられる⁵⁶⁾。まずはそれぞれの所得類型に応じた「業務」の関連性を見出すことが重要であろう。加えて37条の「業務」の意義の観点からは一審のように「業務」を不動産所得、事業所得、雑所得等を包括する文言と捉え、対象となる所得類型に応じて「事業」のように他所得税法の規定と同一と解すべきであるのか、あるいは控訴審のように拡張的に解して租税法として独自の意義を有しているかは検討を要する。37条が企業会計の影響を受けていることに鑑み「業務」を収益稼得活動内の個々具体的な、例えば広告宣伝等の活動を指すものと解することも可能であろうが、前記所得税法が必要経費の年度帰属決定のみならず家事費との峻別を趣旨として「所得を生ずべき業務」としている以上他所得税法の文言を包括する意義と捉えることが合理的である。

2 必要経費の分類と「関連性」

我が国の必要経費に関しては一般規定である所得税法37条において、①「当該総収入金額を得るため直接に要した費用」及び②「所得を生ずべき業務について生じた費用」の2類型を定めている。家事費等の必要経費からの除外を定めた所得税法45条からのチェックは存在するものの、我が国における必要経費の該当性につき、根拠規定を必要とする形式⁵⁷⁾を採用する以上、必要経費の該当性を判断するにあたっては、当該類型に分類整理した上で、個々の必要経費の要件を検討されるべきであると考えられる。主たる必要経費要件が「事業との関連性」及び「事業の遂行上の必要性」であることは揺るがないであろうが、必要経費を2類型に分類し課税要件を検討する場合は、前述のようにそれぞれの必要経

55) この問題認識について、業務を特定の上、支出の目的、有益性更には支出自身の特性の点から基準を明らかにしようとするものとして、松山修「所得税法37条に規定する直接性に関する一考察」(税大論叢、第74号、2012)。

56) 従って最終的な峻別は個々の事実認定に委ねざるをえないが、特定支出控除の勤務必要費用の証明と同様に立証責任を分配することも立法論としては考えられうる。

57) 所得が包括的に算定されることとの不整合は否めない。

費によって関連する対象が異なりうる。さらには所得税法の必要経費に関しても歴史的に法人税法の影響を受け、企業会計との調整を図っている我が国の現状もあわせて鑑みるに、純所得の算定において所得との対応関係が明確に相違することを背景に必要経費を分類区分して考えるべきである。なお本稿では、必要経費の該当性を判断するもう一方の要件たる「事業の遂行上の必要性」は検討していないが、かかる必要経費を分類する視点はおそらく事業遂行上の必要性⁵⁸⁾を検討する際も成果もしくは業務に対する必要性が議論対象になるため影響を及ぼすことが想定される。

V おわりに

以上本稿は、所得税法37条1項の必要経費の該当性要件につき、法解釈上「業務との直接の関連性」その中でも「関連性」に焦点をあてた上で、さらには法人税法と同様に企業会計の影響を受け、所得との対応関係に相違があることに着目し、かかる点を考慮した必要経費の分類を行った上で必要経費の該当性を判断するべきであると考えた。そして具体的な必要経費の該当性を判断する際には、それぞれ関連する対象が異なり、特に所得税法37条1項の「所得を生ずべき業務」、特に「業務」の意義が問題となりうると指摘した。

しかしながらこの他にも必要経費の該当性に関しては、「必要性」「通常かつ必要」「金額の相当性」「客観性」等、本稿で取り扱えなかった課題は多数存在する。さらには、特定支出等との関連についてもより適正な租税負担を検討する上で所得税法の今後の課題として本稿の結びとしたい。

58) 本稿では直接言及していないが、必要経費の要件を業務との関連性若しくは必要性に集約して統一的に唯一の基準として解釈できるとも指摘されている。水野忠恒『租税法』（有斐閣、第5版、2011）250頁、谷口勢津夫「税制における交際費の意義と課税のあり方」日本租税研究協会第66回租税研究大会記録143頁。