

# 必要経費における直接性の意義

筑波大学大学院

ビジネス科学研究科企業法学専攻

学籍番号 201540179

本 田 真 郷

## 目次

はじめに.....	2
第1章 所得概念.....	4
第1節 所得概念総論.....	4
第2節 所得と必要経費.....	7
第2章 必要経費総論.....	9
第1節 必要経費の意義.....	9
第2節 我が国における沿革.....	9
第3節 必要経費該当性要件.....	13
第3章 直接性要件を巡る問題.....	18
第1節 問題の所在.....	18
第2節 弁護士会役員事件前における学説，課税実務，裁判例の状況.....	20
第3節 弁護士会役員事件.....	34
第4章 検討.....	40
第1節 所得税法の解釈.....	40
第2節 直接性再考.....	44
第3節 必要経費該当性要件に関する私見.....	53
第4節 実務への提言.....	55
おわりに.....	62

## はじめに

所得税法 37 条 1 項は、「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」と定め、同条は所得税の必要経費に関する基本規定であるが、その文言は、必要経費の一義的要件を定めるものではなく、必要経費該当性要件に関する議論が生ずる余地を残している。

本稿で論じるテーマは、37 条 1 項後段に定めるいわゆる一般対応の必要経費について、業務関連性における直接性の要否である。この直接性については、37 条 1 項後段に何らの文言はなく、その要否は解釈上の問題である。本文において改めて触れるが、直接性自体は、目新しい要件ではなく、昭和 40 年所得税法改正により、現在の所得税法 37 条 1 項が定められて間もなく、遅くとも昭和 50 年代初頭には、直接性に言及する裁判例が登場し、その後も、しばしば裁判例に登場する要件となっている。それにも関わらず、直接性の要否は学説上、目ぼしい議論がなされた形跡がなく、裁判例においても「直接」の文言は登場するものの、それが実質的にどのように機能するかの議論はなおざりにされてきたように思われる。

このような状況が改めて注目されるようになったのは、必要経費に関する 1 つの裁判例の出現によるものである。東京高判平成 24 年 9 月 19 日(弁護士会役員事件控訴審判決)<sup>1</sup>がそれであるが、同判決は、明確に直接性要件を不要とする判示を行った<sup>2</sup>。同判決を受けて、学説上、直接性の要否に関する実質的な議論がようやく行われるようになったが、週刊税務通信の報ずるところによると、国税庁は、同紙の取材に対し、東京高裁の事案はあくまで個別の事例判断であり、必要経費に対する法令解釈が変更されたものではないとの見解を示したとのことであり<sup>3</sup>、課税実務は、現在のところ直接性要件を維持する立場に立つようである。

---

<sup>1</sup> 判タ 1387 号 190 頁

<sup>2</sup> 三木義一教授は、同判決を「実務に蔓延していた誤った必要経費概念をただす画期的な判決」と評する。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－」青山法学論集 54 巻 4 号 11 頁 (2013)

<sup>3</sup> 週刊税務通信 3297 号 4 頁 (2014)

考えてみると、直接性要件を求めることは、明文にない必要経費該当性要件を加重することであり、三木教授が指摘するとおり、租税法律主義の観点からの問題が生ずる事柄である<sup>4</sup>。それにも関わらず、直接性要件を課してきた従来の裁判例や通説と言われてきた見解<sup>5</sup>に合理的な理由はあるのか、たとえ何らかの理由があるとしても、明文のない必要経費該当性要件の加重は許容され得るものであるのか、筆者は素朴な疑問を抱いた。

そこで、直接性要件が従来果たしてきた機能やその必要性、租税法律主義との関係、所得税法 37 条 1 項後段のあるべき解釈等を改めて検討し、あるべき必要経費該当性判断の提言を行うことを試みるのが本稿である。

本文に先立ち、本稿の構成を紹介する。

まず第 1 章においては、必要経費概念を論ずる前提となる所得概念について、必要経費概念との関係に留意しつつ論ずる。

次に、第 2 章において、必要経費総論と題し、必要経費の意義、我が国における沿革、必要経費該当性要件に関する論述を行う。

これらを踏まえ、第 3 章において、「直接性要件を巡る問題」と題し、本稿の主題たる直接性要件の要否に関する問題の所在を論じた上、まずは弁護士会役員事件前における学説、課税実務、裁判例の状況、これらの状況の中で登場した弁護士会役員事件判決の概要を紹介する。

そして、第 4 章において、「検討」と題し、第 1 節において、直接性の要否に関する所得税法のあるべき解釈論の検討を行い、第 2 節において、あるべき解釈論の立場から、第 3 章で紹介した裁判例の再検討を行う。ここでは、直接性要件を求める立場にあるとされてきた裁判例について、直接性の要否について疑義を呈する立場から再検討することを試みる。また、第 3 節においては、必要経費該当性要件に関する私見を提示し、続く第 4 節において、必要経費該当性要件に関する実務への提言を試みる予定である。

---

<sup>4</sup> 三木・前掲 2, 15 頁

<sup>5</sup> 金子宏『租税法』(弘文堂)は、1976 年発行の初版以来「直接関連性」を必要と記述されている。

## 第1章 所得概念

本章では、所得概念について、所得概念総論として、所得概念論の沿革、制限的所得概念と包括的所得概念、我が国の所得税制の考え方を論じた上、包括的所得概念を前提とした所得概念の考え方を論ずる。

### 第1節 所得概念総論

#### 1. 総論

所得税は、所得を課税物件とする租税である（所得税法7条）。

所得の概念について、経済学では、財貨・サービスの消費から得られる心理的満足として捉えられ、これが真の意味における所得であると説かれるが<sup>6</sup>、かかる心理的満足の測定、定量化は実際上不可能であり、課税所得の概念の構成場面では、心理的満足を可能にする金銭的価値をもって所得概念を構成せざるを得ない。

このような観点から、現在各国の租税制度は、各人が収入等の形で新たに取得する経済的価値、すなわち経済的利得を所得と観念する考え方に基づき構成されている<sup>78</sup>。

#### 2. 所得概念論の沿革

所得概念は、歴史的に公平な税負担の配分の観点から議論が発展してきたものである。この点について、大きく分けると、まず利益説と能力説の対立がある。

利益説は、租税をもって、国民が国家から受ける利益の対価と見る考え方で、国民は国家から受ける利益に比例して租税を納付すべきことを主張する立場である<sup>9</sup>。近代以前の国家における恣意的な課税に対する批判として、まず登場したのがこの利益説である。

しかし、利益説は、税負担の配分の配分原理としては多くの不明確さと欠陥をもっていと批判される。すなわち、第1に、国家は、元来、私的交換経済の内部では提供されないサービスを提供することを目的としているのであり、それらの活動の利益は社会全体に

<sup>6</sup> 谷口勢津夫『税法基本講義（第4版）』192頁（弘文堂，2014）

<sup>7</sup> 金子宏『租税法（第20版）』181頁（弘文堂，2015）

<sup>8</sup> なお、本文は取得型所得概念に基づく考え方であるが、各人の収入のうち効用ないし満足の源泉である財貨や人的役務の購入に充てられる部分のみを所得と観念する消費型所得概念も所得を金銭的価値で表現する考え方である。ただし、消費型所得概念は、所得概念を消費として構成することは所得という言葉の通常用例に反する、家族構成員の所得の帰属判定が容易でない、現実的な執行困難等の問題のため、税制としての採用はなされていない。金子・前掲7，182頁

<sup>9</sup> 金子宏「租税法における所得概念の構成（一）」法学協会雑誌83巻9・10号1242頁（1966）

ついて生じ、個々人について利益を測定し計量化することは不可能であること、第2に、特定の事業なり階層なりを補助することを目的とする支出（例えば生活保護など）については、その受益者と受益の額を特定することは容易であるが、この場合に受ける利益に応じた課税を論ずることはそれ自体矛盾である、などの批判がそれである<sup>10</sup>。

このような利益説に代わって強調されるようになったのが能力説である。能力説は、税負担が各人の担税力に応じて公平に配分されるべきこと、換言すれば、同じ担税力をもつ者は同額の租税を納付すべく、より大きな担税力をもつ者はより多くの租税を納付すべきことを主張する立場である<sup>11</sup>。

能力説は、利益説に比較して実際に適用可能な理論であり、一般的正義・公平の観念にも合致することから、所得概念の発展の中で一般的支持を獲得してきた。また、能力説は、累進課税の思想と結び付き、国家が富の分配状態に干渉することを是認する考え方であり、財政制度の再分配機能を重視する考え方であるとの評価もなされている<sup>12</sup>。

所得の意義を論ずる場合に、次に出てくる問題が、どのような観点から所得を見るかの問題である。この点について、経済学者の間では、所得を、財貨の利用やサービスから得られる効用ないし満足と観念し、それが真の意味の所得であると考えられる傾向が強いが、所得税の課税対象としての所得を問題とする場合は、そのような心理的な何物かを可能にする金銭で表現する必要がある。所得を金銭で把握する場合の構成の仕方には、2つの類型がある。処分型の所得概念と発生型の所得概念がそれである。

処分型の所得概念は、効用ないし満足の源泉である財貨やサービスの購入に充てられる部分のみを所得と観念する考え方であり、この考え方に立てば、現在の満足を可能にする消費支出のみが所得を構成することになる。しかし、このような構成の仕方に対しては、所得という通常の利用例に著しく反する、蓄積に向けられる部分を除外して消費に向けられる部分のみに所得税を課することは著しく公平の観念に反する、などの批判がなされており、処分型の所得概念は一般に受け入れられていない<sup>13</sup>。

今日とられている所得概念は、発生型の所得概念であり、所得とは、一定期間の間に納税者に生ずる経済的利得であると観念されている。

### 3. 制限的所得概念と包括的所得概念

---

<sup>10</sup> 金子・前掲9, 1242頁

<sup>11</sup> 金子・前掲9, 1243頁

<sup>12</sup> 金子・前掲9, 1244頁

<sup>13</sup> 金子・前掲9, 1255頁

発生型の所得概念を前提として、所得概念を狭く構成する見解と所得概念を狭めることなく包括的に構成する見解とがある。前者を制限的所得概念、後者を包括的所得概念という。

制限的所得概念は、経済的利得のうち、利子・配当・地代・利潤・給与等、反復的・継続的に生ずる利得のみを所得として観念し、一時的・偶発的・恩恵的利得を所得の範囲から除外する考え方である<sup>14</sup>。

これに対して、包括的所得概念は、人の担税力を増加させる経済的利得はすべて所得を構成することになり、したがって、反復的・継続的利得のみでなく、一時的・偶発的・恩恵的利得も所得に含まれるとする考え方である<sup>15</sup>。

イギリス及びヨーロッパ諸国は、伝統的に制限的所得概念に基づく所得税制度を構成してきたが、今日では、一時的・偶発的・恩恵的利得であっても利得者の担税力を増加させる以上は課税の対象とすることが公平負担の要請に合致すること、すべての所得を課税の対象とし、累進税率の適用のもとに置くことが所得税の再分配機能を高める所以であること、所得の範囲を広く構成することによって所得税制度のもつ景気調整機能が增大することなどの理由から、諸国の租税制度は、徐々に包括的所得概念の方向に動きつつある。

#### 4. 我が国の所得税制の考え方

我が国の所得税は、第二次世界大戦前は、プロイセンの所得税制の影響から制限的所得概念の立場に立っていたものと考えられるが、戦後は、シャウプ勧告によって包括的所得概念に転換している<sup>16</sup>。

我が国の所得税制が包括的所得概念に立つことは、譲渡所得・山林所得・一時所得等の所得類型を設け、一時的・偶発的利得を一般に課税の対象とする一方、雑所得という類型を設けて、利子所得ないし一時所得に含まれない所得をすべて雑所得として課税の対象とする旨定める所得税法の構成等から読み取ることができる<sup>17</sup>。

---

<sup>14</sup> 制限的所得概念の中にも、経済活動からの収入のみを所得と観念する生産力説、利得の規則的反覆性ないし回帰性のモメントを所得のメルクマールとする反覆説、継続的収入源泉からの通常の規則的結果を所得と観念する継続的源泉説などの考え方が存する。金子・前掲 9, 1258 頁

<sup>15</sup> 金子・前掲 7, 183 頁

<sup>16</sup> 谷口・前掲 6, 189 頁

<sup>17</sup> その他、未実現所得も部分的に課税所得に含まれている点（所得税法 41 条 1 項, 59 条 1 項等）、帰属所得も一部課税所得に含まれている点（所得税法 39 条, 40 条 1 項, 41 条 1 項等）、収入金額は金銭に限らず現物・権利その他経済的な利益をも含むものである点（所得税法 36 条 1 項かつこ書）、収入金額はその源泉の適法・違法、有効・無効を問わない点

## 5. 包括的所得概念における所得概念

我が国の所得税制が包括的所得概念に立つことを前提として、所得額の計算式を検討する。

この点、一定期間において、人が新たに得た経済的利得は、その期間中に消費されるか、消費されずに残って純資産増加となるかのいずれかである。

そうすると、経済的利得はすべて所得を構成するとする包括的所得概念からは、

$$\text{所得額} = \text{期中消費額} + \text{期中純資産増加額} \cdots \textcircled{1}$$

の計算式が導かれることになる<sup>18</sup>。

### 第2節 所得と必要経費

#### 1. 必要経費概念の位置付け

所得税の課税対象となる各種所得の金額は、収入金額または総収入金額から、必要経費その他一定の控除をした金額である（所得税法 26 条 2 項、27 条 2 項、32 条 3 項、35 条 2 項 2 号等）。

これを単純化して表せば、

$$\text{所得額} = \text{総収入金額} - \text{必要経費} \cdots \textcircled{2}$$

の計算式にて表現することができる<sup>19</sup>。

ここで、前記①式をみると、 $\text{所得額} = \text{期中消費額} + \text{期中純資産増加額}$ （ $\text{期末純資産額} - \text{期首純資産額}$ ）であるから、所得額の加算は消費額の増加及び純資産額の増加、減算は純資産の減少によって導かれることとなる。

これを前提として、①式及び②式を比較すると、両式は理論上、等しい所得額を導く必要があることから、必要経費の理論的意義は、総収入金額のうち、所得にあたらぬ部分を除くことにあることとなる。そして、①式との対比から、消費にあたらぬ純資産の減少が必要経費であることとなる<sup>20</sup>。

#### 2. 必要経費の区別の困難性

法人については、消費を観念することができない以上、包括的所得概念を前提とした法

---

（所得税法 51 条 2 項、同令 141 条 3 号、同法 152 条、同令 274 条）など我が国が包括的所得概念を採用している現れであると解されている。谷口・前掲 6, 189 頁

<sup>18</sup> 佐藤英明『スタンダード所得税法（第2版）』6頁（弘文堂、2016）

<sup>19</sup> 佐藤・前掲 18, 264 頁

<sup>20</sup> 佐藤・前掲 18, 265 頁



人所得は、純資産増加額、すなわち、期末純資産額－期首純資産額と等しいこととなる。

しかし、所得税法が対象とする個人所得において、個人は、法人と異なり、事業主体であると同時に消費主体でもあるため、消費生活上の費用（家事費）が生ずる<sup>21</sup>。

そうすると、個人所得は、消費と純資産の減少、すなわち、消費生活上の費用（家事費）と必要経費を区分しなければ正確に算出することができないこととなる。

しかし、接待費・交際費等に代表される、必要経費と家事費の性質を併有している費用も存在する。かかる費用について、必要経費部分と家事費部分を明確に区分することは極めて困難であり、必要経費該当性判断の困難性の多くはここに存する。

そして、直接性を含む必要経費該当性要件の主たる機能は、必要経費と家事費の峻別の実現を図る点にあり、かかる観点から個々の必要経費該当性要件の解釈が行われることとなる。

本稿もこの観点から検討を進めるものである。

---

<sup>21</sup> 金子・前掲 7, 285 頁

## 第2章 必要経費総論

本章では、必要経費の意義、我が国における沿革、必要経費該当性要件に関する一般的議論について論ずる。

### 第1節 必要経費の意義

必要経費とは、所得を得るために必要な支出である<sup>22</sup>。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う資本主義経済の要請に沿う所以であるとされている<sup>2324</sup>。

我が国の所得税法上は、不動産所得（26条2項）、事業所得（27条2項）、山林所得（32条3項）及び雑所得（35条2項2号）の金額の計算上、必要経費の控除が認められており、その他の所得についても、投下資本の回収にあたる部分は課税の対象から除外されている（33条3項等）。

そして、所得税法は、事業所得等の金額の計算上必要経費に算入すべき金額について、総則的規定を設け、そ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」と定める（37条1項）。

### 第2節 我が国における沿革

必要経費の概念は、明治20年制定の我が国最初の所得税法以降、度々の改正を経て、現在までに大きく変貌している。すなわち、一般的な傾向として、必要経費の概念は漸次拡大の方向を辿ってきたものと言える<sup>2526</sup>。

---

<sup>22</sup> 金子・前掲7, 282頁

<sup>23</sup> なお、佐藤英明教授は、資本主義的拡大再生産の維持は、あくまで結果にすぎず、それが必要経費控除の主要な意義ではないと指摘される。佐藤・前掲18, 266頁

<sup>24</sup> 増井良啓教授は、「原資を維持してなお消費に向けることのできる部分だけが所得であるという考え方」は所得に範囲に関する学説に共通している点であることを指摘する。増井良啓「金子宏著「所得概念の研究」(所得課税の基礎理論上巻)」法学協会雑誌115巻5号662頁(1998)

<sup>25</sup> 注解所得税法研究会編『注解所得税法(五訂版)』958頁(大蔵財務協会, 2011)

<sup>26</sup> 植松守雄「所得税法における「課税所得」をめぐって」一橋論叢77巻2号141頁(1977)

我が国の所得税法における必要経費の沿革は以下のとおりである。

### 1. 明治 20 年所得税法

明治 20 年所得税法においては、利子、配当又は給与の所得については、収入金額をそのまま所得金額としていたが、それ以外の資産又は営業その他より生ずる所得については、収入金額から一定の支出を控除して所得金額を計算し、その控除項目として、「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、営利事業ニ属スル物件ノ借入料、修繕料、雇人給料、負債ノ利子及雑費」が掲げられていた（2 条 2 項）。

明治 20 年所得税法は、必要経費という概念こそ用いられていないものの、今日いうところの必要経費を列挙している点に特色があるものと評価できる<sup>27</sup>。

### 2. 明治 32 年所得税法

明治 32 年所得税法においては、明治 20 年所得税法の全面改正であり、その改正において、従来個人にのみ課税されていた所得税が法人に対しても課税されることとなり、その課税標準は、法人所得は総益金から総損金を控除した額、個人所得は総収入金額から必要経費を控除した額（利子、配当、給与の所得は従来どおり収入金額のまま）とされた（4 条）。

この明治 32 年改正法において初めて「必要経費」という概念が取り入れられることとなった。明治 32 年改正に際し制定された所得税法施行規則は、必要経費の範囲について、「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、雇入ノ給料其ノ他収入ヲ得ルニ必要ナル経費ニ限ル」旨を定め、一方、「家事上ノ費用及之ト関連スルモノハ控除セス」と定められた（同規則 1）。

明治 32 年所得税法における必要経費の範囲は、解釈上、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解されていた<sup>2829</sup>。

### 3. 昭和 40 年所得税法改正まで

---

は、税務執行面でも必要経費の解釈は漸次拡大の方向をたどってきたことを指摘する。

<sup>27</sup> 確井光明「必要経費の意義と範囲」日税研論集 31 号 3 頁（1995）

<sup>28</sup> 鈴木繁氏は、必要経費とは「所得ヲ得ルニ必要欠クベカラザル経費換言スレバ所得ト直接ノ因果関係ヲ有スル費用」であると述べ、必要経費の要件として必要不可欠性、直接の因果関係の存在を指摘する。鈴木繁『帝國税法論』370 頁（東京宝文館、1919）

<sup>29</sup> 行政裁判所の判決（明治 43 年 6 月 16 日行録 21 輯 840 頁）は、必要経費とは「収入ニ対シ直接必要ナル費用」を指すとする。

明治 32 年に制定された必要経費に関する規定は、大体当初の内容のままで昭和 40 年に所得税法の全文改正がされるまで維持されてきているが、その間にも以下の議論や小改正が行われている。

明治 39 年に設置された税法審査会では、業種別に必要経費の平均を求めること、生活必要費を控除することなどについて審議が行われたが、審査会で否定されている<sup>30</sup>。

昭和 15 年所得税法全面改正において、所得税法と法人税法が分離され、各種の重要な改正がなされたが、必要経費については、ほとんど改正がなされなかった（ただし、議会の修正で、必要経費には収入を得るに必要な負債利子を含む旨が付記された）<sup>31</sup>。

昭和 22 年所得税法 10 条 3 項において、所得税を必要経費に算入しない旨が明示された。これは従前の扱いを確認したものである<sup>32</sup>。

所得税法上の規定ではないが、昭和 22 年に改正が行われた「災害被害者に対する租税の減免、徴収猶予等に関する法律」に注目すべき制度が設けられている。すなわち、同法には、事業用資産が災害等によって一定の甚大な被害を受けたときは、その損害額は必要経費とみなす旨の規定が設けられ、資産損失の必要経費算入に関する制度と類似する制度が現れることとなった。

昭和 25 年所得税法改正は、シャープ勧告に基づく大改正であり、必要経費に関する規定についても、家事関連費、減価償却費、棚卸資産の評価方法、貸倒準備金等の制度が整備された。

すなわち、家事関連費については、主たる部分が収入を得るために必要であり、その部分を明らかに区分できる場合に、その分を必要経費に算入することとされ、また、青色申告者について、収入を得るために必要な部分を明らかに区分できる場合には、その部分が主たる部分でなくても、その部分を必要経費に算入することとされた（旧法 10 条 2 項、旧規 10 条の 9）。同改正前は、家事関連費は、家事費と同様、単純に控除が認められていなかったのに対し、控除を認める場合を拡大しようとする試みがなされたものと評価される<sup>33</sup>。

また、減価償却費については、各種の償却方法が定められるなど整備が図られ（旧法 10 条 2 項、旧規 10 条）、棚卸資産の評価方法については、各種適用の法定及びその選択適用

---

<sup>30</sup> 注解所得税法・前掲 25, 992 頁（注 4）

<sup>31</sup> 注解所得税法・前掲 25, 961 頁

<sup>32</sup> 碓井・前掲 27, 11 頁

<sup>33</sup> 注解所得税法・前掲 25, 964 頁

が認められるなどの整備が図られ（旧規 10 条の 2）、更に、青色申告者について貸倒準備金の必要経費算入が認められることとなった（旧規 10 条の 4）。

昭和 37 年所得税法改正において、事業用固定資産の損失の必要経費算入（旧法 10 条 2 項、11 条の 4）、事業に係る所得に対する所得税に対応する利子税の必要経費算入（旧法 10 条 4 項）、事業廃止後に生じた経費の必要経費控除（旧法 10 条の 6 第 3 項）に関する各規定が設けられた。

特に、事業用固定資産の損失の必要経費算入は、従来の必要経費概念を伝統的な概念から大きく脱皮させたものと評価される<sup>34</sup>。

明治 32 年所得税法における必要経費規定の特色は、必要経費を列挙するという方式の採用であり、その後の漸次的改正も、当初は所得税法上、必要経費として認めていなかった資産損失、減価償却費、貸倒損失等について、次第に必要経費に含めるようになるというものであった。

かかる改正経過については、立法政策的に本来の必要経費でないものを付加したのではなく、本来の必要経費に含まれるものを明確化したものと考えられる<sup>35</sup>。

#### 4. 昭和 40 年所得税法

昭和 40 年所得税法全文改正において、従来政令で規定されていたものの多くが法律に移され、規定の再編成が行われるなど、規定の内容、体裁にわたって多くの整備がなされた。

特に、必要経費に関しては、それまでの例示方式が廃止され、一般的に定める包括方式が採られることとなり、不動産所得、事業所得及び雑所得に係る必要経費については、別段の定めがあるものを除き「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」と定める現在の姿となった（法 37 条 1 項）。

このような規定の特色について、3 点の特色があるとの指摘がなされている<sup>36</sup>。

第 1 に、所得税法 37 条 1 項の定め方は、法人税法 22 条 3 項 1 号及び 2 号に対応しており、その考え方も、ほぼ法人税法に一致しているとみられる点である。特に、事業所得に

---

<sup>34</sup> 注解所得税法・前掲 25, 967 頁

<sup>35</sup> 碓井・前掲 27, 13 頁

<sup>36</sup> 碓井・前掲 27, 17 頁

関する限り、費用収益対応原則について、法人税法の規定と対応するものと理解される。

第2に、損失については、法文上、「別段の定め」に譲られ、法51条において、一定のものを定めているとみられている<sup>37</sup>。

第3に、販売費・一般管理費等の費用について、いわゆる債務確定主義が明示されることとなった。

所得税法における必要経費概念は、古くは文字どおり「収入を得るに必要な経費」として限定的に解釈されてきたが、その後、当初は必要経費として認めていなかった資産損失、減価償却費、貸倒損失等について次第に必要経費に含めるようになるなど、漸次拡大過程をたどり、事業所得に関する限り、その必要経費概念をできるだけ法人税の損金概念に近づける努力がなされ、その帰結として、昭和40年所得税法において、必要経費の通則規定である所得税法37条1項と法人税法の損金に関する通則的規定である法人税法22条3項とが統一的に定められるようになったものと評価される<sup>38</sup>。

### 第3節 必要経費該当性要件

#### 1. 必要経費の範囲

第2節において概観してきたとおり、所得税法の歴史において、必要経費の概念は大きく変貌を遂げてきており、その範囲は漸次的に拡大されてきた。すなわち、所得税法制定当初は、必要経費の内容は費用に限られ、しかもそれは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が、今日では、費用のほかに損失まで含むものと観念されるようになっている<sup>39</sup>。

前記の沿革を受けて改正された現在の所得税法37条1項は、「別段の定めがあるものを除き」、同条項に定める「直接要した費用」及び「業務について生じた費用」を必要経費に算入すべき金額として定める。

そして、「別段の定め」の代表例として、資産損失の必要経費算入に関する所得税法51条の規定があり、また家事費及び家事関連費等の必要経費不算入を定める所得税法45条の規定がある。なお、必要経費と家事費との境界には灰色の領域があり、両者の区分につい

---

<sup>37</sup> なお、費用と損失の限界が流動的であること、法51条は事業に至らない業務に係る所得など種々の態様の所得との関係を特に定めたもので、それ以外の損失の控除を否定する趣旨を含まないことなどを根拠として、法37条1項の「費用」には、通常の損失も含まれると説く見解もある（DHC コメントール所得税法3295頁）。

<sup>38</sup> 注解所得税法・前掲25, 968頁

<sup>39</sup> 注解所得税法・前掲25, 970頁

では、所得稼得行為との関連性という視点から考えると区分が難しくなるので、家事費に属する費用を定め、必要経費（所得稼得行為との関連性）と家事費の両面から、この区分を明らかにすべきであるという考え方が採られていることが指摘されている<sup>40</sup>。両者の適用関係については、家事費・家事関連費を定める所得税法 45 条、同施行令 96 条は、所得税法 37 条 1 項の定める「別段の定め」に該当し、特則的立場に位置するため、家事費・家事関連費に該当する支出は法 45 条、令 96 条により必要経費該当性を否定され、これに該当しない支出について、法 37 条 1 項の必要経費該当性要件を検討するとの位置付けとなろう。

本節では、必要経費に関する通則規定である所得税法 37 条 1 項における必要経費該当性要件を検討する。

## 2. 必要経費該当性要件論

所得税法 37 条 1 項は、「当該総収入金額を得るため直接要した費用」及び「所得を生ずべき業務について生じた費用」をもって必要経費と定める。

しかし、37 条 1 項の文言から必要経費該当性の要件を如何に解すべきかの議論は必ずしも定まっていない。

この点、従来の通説・実務は、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と解してきた<sup>41</sup>。かかる解釈は、必要経費該当性の要件として、直接的業務関連性、必要性を挙げるものである。これに加えて、通常性が要件とされるか否かについて見解が分かれている。また、業務関連性における直接性について、その要否に関する議論があり、近時注目される高裁判決が出されている<sup>42</sup>。

なお、必要経費の要件を考える際に欠かせない視点は、個人の場合には、消費活動を営んでおり、いわゆる家事費を排除する必要性がある点である<sup>43</sup>。これは法人との対比において一層明瞭となる点であり、名古屋高判昭和 42 年 9 月 14 日は<sup>44</sup>、「個人（自然人）の事業所得は「私経済の総合主体」である個人の総合所得の一環として把握され、したがってそれは消費生活を予定することを要しない「私経済の部分主体」である法人の所得とは

<sup>40</sup> 山田二郎「必要経費論」金子宏編・租税法の解釈と展開(1)158 頁（2007）

<sup>41</sup> 金子・前掲 7, 282 頁。なお、金子教授は、昭和 51 年発行の「租税法」初版から一貫して本文記載の要件を記載されている。

<sup>42</sup> 東京高判平成 24 年 9 月 19 日・判タ 1387 号 190 頁（弁護士会役員事件控訴審判決）

<sup>43</sup> 濱田洋「必要経費における「関連性」」一橋法学 14 卷 2 号 482 頁（2015）

<sup>44</sup> 行集 18 卷 8・9 号 1200 頁

概念構成の上において自ら別個な考慮が払われているのであつて、その意味において所得税法における事業所得計算上の必要経費を法人税法における損金と必ずしも同一に定め得ないのである。すなわち自然人と法人との間にすでに本質的な相違がある以上、その相違にもとづき所得税法と法人税法との間において事業所得の計算上の相違が生じたとしても、それは結局立法技術及び国の租税政策に由来するものというほかはない」と指摘する。

また、他の裁判例においても、個人所得税について、家事費ないし家事関連費を排除する観点から、法人における損金算入に比し、必要経費控除を厳格に解する傾向がみられる（東京地判昭和 45 年 5 月 25 日<sup>45)</sup>。

### 3. 業務関連性

家事費排除との関係において、業務関連性は、必要経費の第一要件である<sup>46)</sup>。

本章第 1 節記載のとおり、必要経費控除の意義は、投下資本の回収部分に課税が及ぶことを避け、原資を維持しつつ拡大再生産を図る点にある。そもそも業務に関連しない支出は、消費に該当すべき支出であり、投下資本（純資産の減少）に該当するものでないから、かかる支出の控除は何ら拡大再生産に寄与しない性質のものとなる。このような意味において、業務関連性は、必要経費控除の意義からも要請される要件と解される<sup>47)</sup>。

業務関連性は、所得税法 37 条 1 項が定める規範的要件であり、業務と何らかの関係があれば足りるものではなく、業務との関係が一般的・客観的に認められる必要がある<sup>48)</sup>。

なお、本稿の主たる検討課題は、業務関連性における直接性の要否であり、換言すれば、業務との関係が一般的・客観的に認められるのはどのような場合であるかという問題である。従来の通説・実務は、業務との関係が一般的・客観的に認められるためには、業務との直接的関連性があることが必要と解してきたものと考えられているが、かかる理解があるべき所得税法の解釈と言えるのか、検討を進めることとなる。

### 4. 必要性

必要性は、業務関連性と重なりあう部分があり、業務上必要であるがゆえに業務関連性が肯定されるとの評価がなされることも多い。例えば、大阪地判昭和 58 年 4 月 27 日<sup>49)</sup>は、電気工事業者が従業員の結婚式に参列するための旅費について、「結婚式に参列することは

---

<sup>45)</sup> 行集 21 卷 5 号 827 頁

<sup>46)</sup> 碓井・前掲 27, 29 頁

<sup>47)</sup> 酒井克彦「必要経費と家事関連費（上）」税務事例 40 卷 3 号 59 頁（2008）

<sup>48)</sup> 水野忠恒『大系租税法』267 頁（中央経済社、2015）

<sup>49)</sup> 税資 130 号 208 頁



親族や知人間における社会生活上の習俗的、儀礼的行為であるから、雇主が従業員の結婚式に参列する場合であっても、その費用は、雇主の個人的な所得の処分にすぎず、これを事業の遂行に必要な費用とみるべきではなく」と判示し、必要性の観点から業務関連性を否定している。

しかし、特に必要性の吟味が必要となる場合も多く、業務関連性とは別途の検討を要すべき要件と解されている。例えば、金融業を営むAが、その資金貸付先の取引先である韓国に旅行した事案において、東京地判昭和53年4月24日（注52）は、「Aは金融業者であるから、取引先の信用調査をすることは、その業務に関連性のあることは認められるが」、Aが「国内の関係で資金援助を依頼されると、平常は、その調査は殆んど書類だけの調査ないし問合せにとどまると述べていることからすれば、…その融資先の更にと取引先、就中、それが外国に在るような場合に、右外国迄をも一々出向いて調査しなければならないようなことはAの平常の信用調査の方法からみて通常かつ必要な限度を超えたものと認めるのが相当である」と判示し、その旅費支出について、所得の処分としての家事費と認定し、必要経費控除を認めなかった。

このように、必要性は、納税者が必要経費控除を主張する場合に、それが家事費の性質を有するものに無理に必要経費のレッテルを貼ろうとしているに過ぎない場合に、それを排除するために持ち出されることが多い<sup>50</sup>。

必要性の認定は、関係者の主観的判断を基準としてではなく、客観的基準に即してなされなければならない<sup>51</sup><sup>52</sup>。このような観点から、必要性要件は、支出金額の相当性の判断も包含した要件と解される<sup>53</sup>。

## 5. 通常性

業務関連性、必要性に加えて、通常性を必要経費の要件として課すべきかについては、議論がある。具体的には、必要経費として控除を認められるためには、必要な経費であればよいのか、「通常かつ必要」な経費でなければならないのか、という問題である<sup>54</sup>。

裁判例においては、「通常かつ必要」との表現が用いられることも多く（東京地判昭和

---

<sup>50</sup> 碓井・前掲27, 33頁

<sup>51</sup> 金子・前掲7, 283頁

<sup>52</sup> 東京地判昭和53年4月24日（判タ369号443頁）が同旨の判示を行っている。

<sup>53</sup> 同様の考え方に立つ裁決例として、国税不服審判所平成13年5月31日採決（裁決事例集61号149頁）がある。

<sup>54</sup> 金子・前掲7, 283頁

53年2月27日<sup>55</sup>、東京地判昭和53年4月24日<sup>56</sup>等)、一見すると通常性を必要経費該当性の独立要件として解釈する立場にあるようにも思われる。

しかし、我が国の所得税法には、事業経費について「通常かつ必要 (ordinary and necessary)」を要求するアメリカ内国歳入法典 (162条)とは異なり、通常性要件への一般的言及がないものであるから (なお、個別支出に関しては、医療費控除<sup>57</sup>、特定支出控除<sup>58</sup>のように通常性テストが条文上採用されている場合もある)、通常でない異常、異例の支出であること自体を理由として必要経費該当性を否定することは困難と解される<sup>59</sup>。

裁判例が用いる「通常かつ必要」等の用語に関しては、必要性を客観的に判定する尺度として「通常」という表現が用いられているとの指摘がなされており<sup>60</sup>、もとより必要性の認定は関係者の主観的判断を基準にしてではなく、客観的基準に即してなされなければならないこと<sup>61</sup>と併せて考慮すれば、「通常」性は独自に必要経費の要件とされるものではなく、必要性を判断する視点として有用な場面があるとの解釈<sup>62</sup>が妥当であると考えられる。裁判例上の文言については、寄付金、接待交際費、海外渡航費等など、必要性が比較的強く求められる類型について、特にその趣旨を示すために「通常」の文言が使用されたものとみることも可能と思われる。

---

<sup>55</sup> 判タ 374 号 156 頁

<sup>56</sup> 判タ 369 号 443 頁

<sup>57</sup> 所得税法 73 条 2 項

<sup>58</sup> 所得税法 57 条の 2 第 2 項

<sup>59</sup> 金子・前掲 7, 283 頁, 碓井・前掲 27, 34 頁, 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」税理 48 卷 7 号 33 頁 (2005)

<sup>60</sup> 碓井・前掲 27, 34 頁

<sup>61</sup> 金子・前掲 7, 283 頁

<sup>62</sup> 碓井光明「所得税における必要経費をめぐる若干の問題—立法および裁判例・裁決例の動向に着目して—」金子宏編・租税法の基本問題 332 頁 (2007)

## 第3章 直接性要件を巡る問題

本章では、直接性要件を巡る問題について、問題の所在を論じた上、弁護士会役員事件判決が現れる前の学説、課税実務、裁判例の状況を紹介します。これらの状況の中で現れた弁護士会役員事件の概要及びその意義に関する議論を行う。なお、本章で紹介する裁判例は、第4章において、直接性不要説の視点からの再検討を行うこととなるため、事実関係を含めた詳細な紹介を行っている。

### 第1節 問題の所在

#### 1. 論点の位置付け

所得税法 37 条 1 項後段は、必要経費に算入すべき金額は、「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」の額であると定める。同条項が定めるいわゆる一般対応の必要経費について、「業務について生じた」との文言から業務関連性が必要経費該当性要件となることが読み取れる。

しかし、その業務関連性が更に業務と直接関連することが必要であるのか、それとも間接的業務関連性でも足りるのかについては、明文の定めるところではない。

そこで、一般対応の必要経費に関し、業務関連性における直接性の要否という論点が生ずる。

#### 2. 直接性の位置付け

所得税法上、「直接」性に言及する条項はいくつかみられる。そこで、所得税法上、明文をもって規定される「直接」性の意義を確認することにより、本稿において論ずる一般対応の必要経費に関する、業務関連性における直接性の位置付けを明らかにする。

##### (1) 37 条 1 項前段の直接性

所得税法 37 条 1 項前段は、必要経費の額を「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」と定め、いわゆる個別対応の必要経費について「直接」性が必要である旨規定する。

かかる「直接」性は、費用収益対応の原則の観点から、総収入金額と費用との直接的対応関係を求めているものである。

すなわち、元来「費用」は、企業の収益獲得過程で収益を得るために費消された経済的価値を意味する会計用語であるが、所得税法 37 条 1 項は、その前段においては、原価を

前提として「費用」の語を用いており、その後段においては、前記会計用語そのままの意味を前提として「費用」の語を用いているものと解されている<sup>63</sup>。そのため、法人税法と異なり、企業会計準拠主義（法人税法 22 条 4 項）を明文では定めていない所得税法においても、37 条 1 項前段の必要経費については、企業会計における費用収益対応の原則に基づく原価配分の考え方が採用されているものと解される。

本稿で検討する業務関連性における直接性は、企業会計の領域外に位置する、総収入金額と費用との直接的対応関係がない一般対応の必要経費（37 条 1 項後段）について、業務と費用の間における直接性であり、両者は次元の異なる問題である。

## **(2) 一時所得における直接性**

所得税法 34 条 1 項は、一時所得の金額の計算について、総収入金額から「その収入を得るために支出した金額（その収入を生じた行為をするため、又はその収入を生じた原因の発生に伴い直接要した金額に限る。）」の合計額を控除することを定める。すなわち、一時所得の金額の計算においては、事業所得等の金額の計算の場合と異なり、収入・支出の対応関係が個別的・直接的対応関係に厳格に限定されている<sup>64</sup>。

これは、例えば一時所得の一典型であるギャンブル等の支出は、それにより収入を得られたときは 34 条 2 項により控除項目としての意味を持つこととなるが、その支出は、同時にギャンブルを楽しむための支出、つまり一種の消費支出としての側面があり、一時所得に係る支出には多かれ少なかれこのような要素があるものと考え、その支出はそれが収入を生んだ場合に限って控除を認めるという建前が採られているためと考えられる。

## **3. 直接性要件の機能**

一般対応の必要経費について、業務関連性における直接性が必要とされる根拠として、通常、家事費との峻別の必要性及び所得税法上の所得分類との関連性が説かれる<sup>65</sup>。

まず、家事費との峻別の必要性については、法人と異なり、「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、事業所得の金額の計算に当たっては、事業上の必要経費と所得処分である家事費とを明確に区分する必要」<sup>66</sup>があり、その区分の基準として直接性が必要

---

<sup>63</sup> 谷口・前掲 6, 316 頁

<sup>64</sup> 谷口・前掲 6, 301 頁

<sup>65</sup> 伊川正樹「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 65 頁（2015）

<sup>66</sup> 東京地判平成 23 年 8 月 9 日・判タ 1383 号 204 頁

であると説かれている<sup>67</sup>。

次に、所得税法上の所得分類との関連から業務関連性について、直接性が要求されると説かれることがある<sup>68</sup>。すなわち、所得税法は、各所得分類ごとに異なって規定されている控除要件の下で、それぞれに該当する事実（費用や支出）があれば、所得種類ごとの規定に従って控除が行われるとの構造を採っており、そうすると、ある事実が複数の所得種類の控除要件を充足し、二重、三重に控除されることが懸念され、必要経費の二重控除の問題が生じかねない。例えば、大学教員が資料の複写を自費で行い、その複写物を用いて大学で研究を行い、かつ、論文を書いて原稿料（雑所得）を得た場合、複写費は、概算経費控除としての給与所得控除に含まれ、かつ、雑所得の必要経費にも該当することとなり、給与所得控除と雑所得の必要経費控除の二重控除の問題が生ずる。このような所得税上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、関連性だけでは不十分であり、更に何らかの制限が必要であるところ、その制限として機能するのが直接性要件であるとする見解である<sup>69</sup>。

## 第2節 弁護士会役員事件前における学説、課税実務、裁判例の状況

### 1. 学説の状況

直接性の要否に関する学説の状況は、弁護士会役員事件の前後において、大きく様相を異にする。

まず、弁護士会役員事件前においては、直接性の要否に関する実質的な議論は学説上、認められず、一部、直接性を前提とする立場の記述がみられる程度の状況であった。

すなわち、金子宏教授が、その著作である「租税法」（弘文堂）において、1976年（昭和51年）刊行の初版以来、「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」との記載をされてきたことを受け、学説上は、一般対応の必要経費における業務関連性について、業務活動と直接的な関連性を有することが必要との立場が支配的と考えられてきた。

しかし、前記金子宏教授の「租税法」（弘文堂）において「事業活動と直接の関連」を必要とする論拠は特に示されておらず、弁護士会役員事件前において、学説上、直接性の要

---

<sup>67</sup> 谷口勢津夫教授は、直接性要件について、家事費との区分処理の困難さという執行上の考慮から創造されたものと指摘する。谷口・前掲6, 317頁

<sup>68</sup> 岡村忠生「弁護士会役員活動費用と消費税（2）」税研176号73頁以下（2014）

<sup>69</sup> 岡村・前掲68, 74頁

否に関する実質的な議論がなされた形跡は見当たらない。

弁護士会役員事件前に、所得税法 37 条に規定する直接性に関する考察をされた松山修氏は、その著作<sup>70</sup>において、碓井光明教授、占部裕典教授、清永敬次教授、酒井克彦教授、佐藤英明教授の見解を引用し、「以上のように、学説においても業務関連性は、業務（事業）活動と直接的な関連性を有することが必要と考えられている」と結論付ける<sup>71</sup>。

しかし、松山氏が引用する各教授の見解のうち、碓井光明教授の見解<sup>72</sup>、占部裕典教授の見解<sup>73</sup>、清永敬次教授の見解<sup>74</sup>、佐藤英明教授<sup>75</sup>の見解中には、各教授が直接性を必要と解している旨の記述がなく、酒井克彦教授の見解<sup>76</sup>も業務関連性は直接的な業務関連性をいうと解される旨の指摘を行うものの、その論拠は何ら示していない。

その他の著作、論文を概観しても、弁護士会役員事件前においては、一般対応の必要経費における業務関連性について、直接性の要否を論じた見解は見当たらない。

---

<sup>70</sup> 松山修「所得税法第 37 条に規定する直接性に関する一考察」税大論叢 74 号（2012）

<sup>71</sup> 松山・前掲 70, 269 頁

<sup>72</sup> 「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。」碓井・前掲 27, 253 頁

<sup>73</sup> 「最高裁平成 9 年 10 月 28 日判決（税資 229 号 340 頁）は、業務を営む者が支出した費用のうち必要経費に算入されるのは、それが事業活動と直接の関連を有し当該業務の遂行上必要なものに限られるべきであり、それ以外の費用は家事費に該当し、必要経費には算入されないと判示し、原判決・控訴審東京高裁平成 8 年 4 月 26 日判決を正当であると判示している（第一審東京地判平 6.6.24, 控訴審東京高判平 8.4.26 参照）。これは、必要経費の外延を画するものとして所得税法 37 条の解釈上導かれているものである」占部・前掲 59, 28 頁。 筆者注：最高裁平成 9 年 10 月 28 日判決は、「所論の点に関する原審の認定判断は、原判決挙示の証拠関係に照らし、正当として是認することができ、その過程に所論の違法はない」等として上告を棄却するのみであり、最高裁が占部教授が指摘する判示を行ったものではない。

<sup>74</sup> 「所得税は納税者の人的事情をも考慮して課税されるものであるから事業活動との結びつきは必ずしも直接的なものでないことなどから、必要経費としての控除を認めないと思われる。」清永敬次『税法（第 7 版）』107 頁（ミネルヴァ書房，2007）

<sup>75</sup> 「消費との区別を厳格に行い、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（補正版）』244 頁（弘文堂，2010）

<sup>76</sup> 「必要経費の算入要件である業務関連性については、直接的な業務関連性をいうと解されるところ、かような点を説明するために「専ら」や「やむを得ない」というような用語が示されている例が多いようにも思われる。」酒井克彦「必要経費と家事関連費（中）—収入・必要経費を巡る諸問題—」税務事例 40 巻 4 号 56 頁（2008）

このような状況を考慮すると、弁護士会役員事件前においては、直接性の要否に関する実質的な議論は学説上、存在しなかったものと考えざるを得ないものである。

## 2. 課税実務の状況

弁護士会役員事件における課税庁の主張にみられるとおり、必要経費該当性に関する業務関連性の判断を巡る紛争が生じた場合に、課税庁が直接的業務関連性を必要と考える立場に立ってきたことは疑いのない事実である。

しかし、課税実務がそのような立場を採用してきた根拠は明確ではない。

すなわち、所得税基本通達上、法第37条関係の通達中に、業務関連性について一般的に直接性を要求する旨の定めはなく、例外として、事業の遂行上直接必要と認められない海外渡航の旅費の特例に関する基本通達37-22に「当該事業にとって直接関連」との文言がみられる程度である（なお、基本通達37-16から37-21は、必要経費になり得る海外渡航費を事業の遂行上「直接必要」なものに限っている）<sup>77</sup>。このように、一般的に直接性に関する記載をせず、海外渡航費について特に「直接」の文言を用いる規定の体裁を考慮すると、通達は、通常の業務関連性について、直接性を求める立場にはないものと考えられる。

また、課税実務が条文解釈について参照することが多いとされる注解所得税法<sup>78</sup>は、必要経費の概念について、「所得稼得上、直接間接に必要とされる諸費用を広く含むもので、それは何らかの意味で所得稼得行為と関連性をもった支出を意味するが、その因果関係の連鎖をどこまでたどるかについて問題が生ずる」（999頁）と指摘の上、必要経費と家事費の関係について、「所得稼得行為との関連性という観点から出発してその因果関係をたどっていくと、その連鎖が果てしなく広がり、しばしば「家事費」の領域に踏み込むが、…その因果関係の連鎖線上のどこかで「必要経費」と「家事費」との境界線を引き、そこで所得稼得行為との関連性の連鎖を断ち切る必要が生じる。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」（1000頁）と記述する。かかる記述は、業務関

<sup>77</sup> 植松守雄氏は、通達が海外渡航費について特に限定を加える点について、「旅費の家事費的要素を考慮したものとして是認される」旨の指摘をされている。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 598 頁（1978 年）

<sup>78</sup> 前掲 25

連性について、直接性を求めることを前提とする記述ではなく、同書の記載からも課税実務が直接性を必要とする立場をとるべき根拠は認められない。

### 3. 裁判例の状況

弁護士会役員事件前において、以下の裁判例が、一般対応の必要経費における業務関連性について、直接性に関する言及を行っている。なお、本項では各裁判例の事案及び判決要旨の指摘を行い、弁護士会役員事件及び同事件後の議論を踏まえた各裁判例の再検討を第4章第2節2にて行うこととなる。

#### (1) 東京高判昭和53年4月11日<sup>79</sup>

##### ア 事案の概要

弁護士業を営む控訴人（原告）Xは、複数の会社から受け取った顧問料収入等を給与所得として取り扱っていたところ、課税庁Yが、各顧問料収入、日当は事業所得であるとの見解の下に、各年分の所得税につき増額更正処分を行った。

これを不服としたXは、適法な不服申立手続を経て出訴したが、同訴訟において、Xは、日当収入について、いずれも実費弁償金であり、諸雑費に費消したものであるから、事業所得には該当しない旨主張した（必要経費該当性を主張する趣旨とみられる）。

なお、本件は、いわゆる弁護士顧問料事件控訴審判決である。また、原審東京地判昭和52年7月27日<sup>80</sup>は、必要経費該当性要件等に何ら触れることなく、事実認定のみによりXの上記主張を排斥している。

##### イ 判決要旨

「もとより、弁護士の日当の前記性質からみて、そこから支出された必要経費の部分は、税額の計算上控除されるべきことというまでもないが、或る支出が必要経費として控除されるためには、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。しかるに、この点についてXの主張するところは、単に、本件各日当が出張先の最寄駅から裁判所までの自動車賃等出張中の諸雑費に悉く費消されたというにとどまり、各費目毎の具体的な支出年月日、支出先、支出金額等が明確にされておらず、また、それをうかがうに足る帳簿上の記載もない—Xは、かかる具体的事項を明確にすることは事の性質上不可能であると強弁するが、かかる主張は、採用の限りでない。—ので、仮りに本件各日当の全額が出張中の諸雑費に費消されたとしても、客観的にみて、

---

<sup>79</sup> 判タ 368号 284頁

<sup>80</sup> 税資 95号 222頁



それが控訴人の弁護士業務と直接関係をもち、且つ、業務の遂行上必要な支出であつたかどうかを認定するに由ないので、控訴人の右の主張は、排斥するほかはない。」

## (2) 横浜地判昭和54年7月18日<sup>81</sup>

### ア 事案の概要

原告Xは、ホテル甲を経営する個人であり、所得税の確定申告をしていた。

なお、Xのホテル経営は、ホテル乙を経営する法人Aの代表者であった夫Bに万一の事態が生じた場合に備えるため、Bから借り入れた資金により取得した事業用資産をXの固有資産とし、X名義において事業を行っていたものの、Xは専ら主婦業に専念してホテル甲の経営には関与しておらず、実際の経営はBが行っていた。

Bは、ホテル乙の別館を建築するため、土地（本件土地）を購入することとし、取引金融機関に融資申込をしたところ、現在取引があり実績もあるホテル甲の経営者であるX名義での申込みの方が手続を進めやすいとの意向を受け、X名義で融資を受けることとし、本件土地をX名義で取得した。

ところが、本件土地購入後、地元住民による反対運動が起こり、建築確認を受けられる見通しが立たなかったことから、Bは別館建築を一時見合わせることにした。

その間、本件土地は、ホテル甲の支配人CやBが自車を駐車していた他、ホテル甲に来た顧客のうち、たまたま駐車場はないかと申し出た客の駐車場としての利用に供されていた。

本件の争点は、本件土地に係る登録免許税及び借入金利子等をXの事業所得の計算上必要経費として控除することができるかという点である。

### イ 判決要旨

「事業所得における必要経費は、当該事業について生じた費用で、事業の遂行上必要な費用でなければならず、従って、右にいう「業務の用に供される資産」というためには、当該業務の内容と当該資産の種類、形状、性質等を対比考量して、その使用状況が当該業務遂行に直接寄与する程の関連性をもち、当該資産の使用が業務の遂行上必要なものと客観的に判断される場合でなければならない。」

Xの「本件土地の使用状況等からすれば、係争各年において本件土地がXの業務の用に供される資産とは到底認められないことは、前示のとおりであつて、費用収益対応の原則の適用を極めて緩やかになし、本件土地を事業用に使用しているとみるべきであるとする

---

<sup>81</sup> 税資 106号 23頁

Xの主張は、採用できない。」

### (3) 水戸地判昭和 58 年 12 月 13 日<sup>82</sup>

#### ア 事案の概要

クラブA及びレストランBの2店舗の飲食業を営む個人である原告Xは、飲食店の客の接待あるいは交際用のモーターボートを所有していた。

課税庁が、上記ボートに関連する費用（保証金、保管料、アンカー、フック購入代、乗船の際の飲食代）につき、Xの必要経費として認めることはできないとして更正処分を行ったため、Xが出訴したのが本件である。

#### イ 判決要旨

「当額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をもち、事業の遂行上必要な支出であることを要するのであるが、当該支出が必要経費に該当するという事は、結果的には原告に有利な事実であり、かつ、これらの支出に関する証拠資料について、原告の方がより収集しやすい立場にあることは明らかである。したがって、原告において、当該支出が単に必要経費に該当すると主張するのみではなく、それが必要経費に該当することをおおむね合理的に推測させるに足りる具体的立証を行なわない限り、当該支出は必要経費に該当しないと推認されるものといわなければならない。

そこで、以下においては、右の観点に立って、右推認を覆すに足りる具体的立証の存否について検討する。」

「たとえ右ボートが、クラブA及びレストランBの顧客を乗せるものであって、原告が個人的に楽しむためのものではないとしても、クラブ及びレストラン営業とボートの所持及び管理に要する支出とが客観的にみて直接関連するものであるとは到底認めがたく、他に、右支出が必要経費であるとする立証はない。」

### (4) 青森地判昭和 60 年 11 月 5 日<sup>83</sup>

#### ア 事案の概要

医療を業とする青色申告者である原告Xは、金融機関から2回に分けて計5000万円の借入を行った（本件借入金）。なお、借入の名目は、1回目の3000万円分は医療機器購入であり、2回目の2000万円分は医科大学入学資金である。

Xは、本件借入金が入金されたX名義の事業用口座から、それぞれ本件借入金相当額の

---

<sup>82</sup> 税資 134 号 387 頁

<sup>83</sup> 税資 147 号 326 頁

全額を引き出し、同額をそれぞれ、Xの長男の大学入試に関連して、予備校（医学部特訓教室）に送金した。

Xが本件借入金に係る支払利息の全額を事業所得の必要経費として申告したところ、被告が同支払利息分の元金たる本件借入金は、Xの長男の大学入試に関連して予備校に送金されたものであり、Xの営む医療業のために使用されたものではないとして支払利息分の必要経費算入を否定し、更正処分等を行ったところ、Xは、上記各引出しは、Xが事業に投下していた事業元入金の一部引出しとしての事業上の資本取引であり、預金の発生原因（本件借入資金か否か）とは理論的に関係ない等の主張を行い、適法な不服申立て手続を経て出訴したのが本件である。

#### イ 判決要旨

「或る支出が所得税法37条1項の必要経費として総所得金額から控除されうるためには、客観的にみてそれが当該事業の業務と直接関係をもち、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社会通念に従って実質的に行われるべきである。

これを本件各借入金及び申告利息についてみるに、前記（一）認定の事実によれば、本件各借入金は、X主張のようにXが事業に用いる預金口座に振込まれ、貸借対照表上借入金として処理され、その引出しもXの元入金の引出しとして同表上事業主貸勘定で処理されたとしても、右借入金の支出は、実質的にみればXの長男の大学入試に関連してなされたもので、医療事業の業務と直接関係し、業務の遂行上通常必要な費用ではないから、その支払利息たる本件各申告利息（本件各申告利息が本件各借入金の利息であること、その内訳が別表（三）のとおりであることは当事者間に争いが無い。）も、損益計算書に計上されたか否かにかかわらず、必要経費に該当しない」

#### **(5) 東京地判平成6年6月24日<sup>84</sup>**

#### ア 事案の概要

証券外務員である原告Xは、顧客の株式取得資金をX名義等で金融機関から借り入れ、同借入金から生じた利息をXの事業所得の計算上必要経費に算入して申告したところ、被告Yが同支払利息の必要経費算入を否認したため、これを不服として出訴した。

#### イ 判決要旨

「業務を営む者が支出した費用のうち、必要経費に算入されるのは、それが事業活動と直

---

<sup>84</sup> 税資 201号 542頁

接の関連を有し、当該業務の遂行上必要なものに限られるべきであり、それ以外の費用は、家事費（同法四五条一項）に該当し、必要経費には算入されないというべきである。

ところで、Xは、自己の取扱いに係る株式取引の受取手数料収入を増やすために、証券金融機関から、X名義又は借名名義でAらの株式取得資金を借り入れ、右借入金に係る利息を負担したから、本件支払利息は必要経費に算入されるべきであると主張する。そうすると、右受取手数料収入と本件支払利息との事業関連性の有無が問題となる本件においては、Xが本件支払利息を必要経費に算入することができるとするためには、Xが証券金融機関から資金を借り入れたとの事実に加えて、XがAらに対し、右借入れに係る金員を貸し付けたこと、XとAらとの間において、Xが右借入金の利息を負担する旨の約定が存したこと及びAらが、外務員であるXを通じて株式を取得し、右借入金をその資金に充てたことについて、Xが、反証として、これを積極的に主張、立証する必要があるというべきである。もとより、具体的な支出が必要経費に該当するか否かが争われている場合には、所得の存在についてYに主張、立証責任がある以上、原則として、Yにおいて、収入のみならず経費についても、Yの主張額以上に経費が存在しないことを立証すべき責任があると解すべきではあるが、更正時には存在しない、あるいは提出されなかった資料等に基づき、Xが当該支出が必要経費に該当すると主張するときは、当該証拠との距離からみても、Xにおいて経費該当性を合理的に推認させるに足りる程度の具体的な立証を行わない限り、当該支出が経費に該当しないと事実上の推定が働くものというべきである。右のように、Xにおいて積極的な反証を要することは、顧客が、証券金融機関から株式取得資金の融資を受ける場合であっても、当該顧客名義で資金を借り入れ、当該顧客が利息を負担するのが通常の形態であると考えられるのみならず、前記規則によれば、外務員が、有価証券の売買その他の取引等について、顧客に対し特別の利益供与行為をしたり、顧客と金銭、有価証券等の貸借を行うことが禁止されている（同規則九条三項）ことに照らせば、Xの右借入れ及び本件支払利息の支払が、直ちに事業に関連するもの、すなわち、受取手数料収入を得るためのものと判断すべき経験則は存在しないと考えられることから明らかである。」

「まず、Xが証券金融機関からの借入金をAらに貸し付けたとする点については、本件証拠中には、その貸付けの日時、貸付金額、返済方法を裏付けるべき帳簿書類等は一切見当らず（この点について、Xは、右貸付けの日時等について、具体的な主張すらしめない。）、また、右借入金についての利息をXが負担するとの約定があったとの点についても、これ

を認めるに足りる客観的な証拠は見当たらない。」

次に、証拠によれば、「Xも自認するごとく、本件審査請求時点でXの代理人である税理士が説明の便宜のため作成した資料であるにすぎない上、右書証中には、顧客名、証券金融会社名、借入名義、借入金額、担保に供した株式銘柄、数量、株式取引日時、取引口座名、出庫日、借入金返済状況等が記載されてはいるものの、これらの記載によっても、XがAらに借入金を貸し付けたこと、買い付けられた株式はAらが取得したものであることが裏付けられるとは到底いえないといわざるを得ない。なお、同書証中に記載されているXが証券金融機関に担保として提供したとされる株式の中には、現実に担保に提供されている株式と異なっているものが多数見受けられる。」

かえって、証拠によれば、「証券金融機関との取引において、Aらの名義が一切出てこないばかりか、証券会社との取引においても、甲証券にAの顧客カードが作成されているほかには、Aらの株式取引口座、印鑑登録等はないとの事実が認められる。」

以上によれば、本件支払利息は、原告の業務に直接の関連性を有しないものというべきである。

#### **(6) 大阪高判平成 10 年 1 月 30 日<sup>85</sup>**

##### **ア 事案の概要**

控訴人（一審原告）Xは、もともと父親Aが営む不動産賃貸業の青色事業専従者であったが、Aから不動産賃貸業の用に供していた不動産の一部（本件土地）の贈与を受け、自身不動産賃貸業を営むようになった。Xは、上記贈与を受けた年の所得税確定申告に際し、本件土地について贈与を基因とする所有権移転登記を行った際の登録免許税等を不動産所得の必要経費に算入して申告したところ、被控訴人（一審被告）Yは、同登録免許税の経費算入を否認し、更正処分等を行った。そこで、これを不服としたXが出訴したのが本件である。

##### **イ 判決要旨**

「所得税法においては、ある支出が必要経費として控除され得るためには、それが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いうべきである。

先にみた事実によれば、本件費用は、Xが実父Aから本件土地の贈与を受けたことに伴い生じた費用ということが出来る。そして、贈与は、財産の移転自体を目的とする無償行

---

<sup>85</sup> 税資 230 号 337 頁

為であるから、贈与によって資産を取得する行為そのものは、所得を得るための収益活動とみることはできないというべきである。Xが本件土地の贈与を受けたことが、不動産賃貸事業の用に供する目的であり、その後同事業の用に供されたからといって、贈与によって本件土地を取得した行為そのものの性格に変化はなく、収益活動となるものということとはできない。」

「先にみた事実によれば、Xは、AからXに対する本件土地の贈与によって、Xが事業主として本件土地を用いて不動産賃貸業を営むことになったというものであるが、これについては、AとXは、Aが高齢であるためいずれ相続が発生することは避けられないが、Aの所有する不動産が多くて、不動産の市価が上昇傾向にあったので、その相続評価が高額であると見込まれ、Aの死亡の場合に相続人に課税される相続税が高額になると予想されるという状態のもとにおいて、財産をAからXに贈与して移転したものであり、事業用の財産の移転であるというのに無償かつ一二億円もの贈与税を納付して行われたというのであるから、Aの死亡によって生じる相続税の対策として行われたとみるほかはなく、本件土地がたまたまAが所有する前から本件贈与当時まで引き続き賃貸されていたため、AからXに贈与されたのに伴い賃貸人の地位が必然的にXに移転されたのであり、主たる目的はAからXに対する相続財産の前渡であるというべきである。したがって、AからXに対する本件土地の贈与が賃貸人の地位の移転を伴い、Xが不動産賃貸業の事業主になることを予定されたとしても、本件贈与をもって売買その他対価による不動産の移転と同様に解することは相当でなく、むしろ本件贈与は、A所有の本件土地を対価の提供を伴わないで推定相続人であるXに移転させたという点において相続に類似するというべきである。そうだとすると、Xが本件土地に関して負担した登録免許税、不動産取得税は、所得税法四五条一項一号所定の家事上の経費に該当し、同法施行令九六条一、二号所定の業務の遂行上必要であった経費には該当しないと解するのが相当である。」

#### **(7) 広島地判平成13年10月11日<sup>86</sup>**

##### **ア 事案の概要**

原告Xは司法書士であるところ、その司法書士業務について、接待交際費、損害保険料（golfer保険）、組合費等を事業所得の金額の計算上、必要経費に算入の上、申告を行ったところ、被告Yは、必要経費算入を否認し、更正処分等を行ったので、これを不服としたXは出訴した（なお、Xは受任した司法書士業務の一部を更に委託する目的で、設立

---

<sup>86</sup> 税資 251 号順号 9000

した同族会社A社へ、受任報酬額の6割を委託手数料として支払い、これを必要経費に算入しており、本判決においては、同委託手数料の必要経費該当性が所得税法157条との関係で論点となっている)。

#### イ 判決要旨

「所得税法37条1項によれば、事業所得の金額の計算上必要経費に算入すべき金額は、「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」とされているところ、同規定からも明らかとおり、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費用でなければならない。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別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、客観的になされなければならないことはいうまでもない。

Xは、販売費や一般管理費のように特定の収入に結びつけて考えることのできない費用があり、それらについては直接的な関連性は要求されないと主張する。

確かに、販売費や一般管理費など一般対応の費用は、その支出の性質上、特定の収入に対応させて考えることはできず、直接性の要件は不要とも思われる。しかし、上記のとおり、必要経費において、直接的な関連性が要求されるのは業務に対してであって、常に特定の収入に関連性が要求されるわけではない。上記のような必要経費控除の趣旨からすれば、販売費や一般管理費のような一般対応の費用についてだけ、業務との関連性を緩和し、単に業務と関連ないし付随した支出を必要経費として認め、これを控除の対象とするのは相当ではなく、所得税法37条1項の「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」という「業務について」とは、直接に関連しての意味に限定して解するのが相当である。

したがって、販売費や一般管理費のような一般対応の費用には、直接関連性の要件が不要であるとの原告の主張は採用できない。」

#### 接待交際費について

「Xの供述は、費用支出の事実を明らかにするために提出されている領収書や、Xが税務調査の際、Yより、接待の目的及び相手方を明らかにするよう求められて作成した書面の

記載と一部矛盾する部分があり、また、その供述を裏付けるような客観的証拠もほとんど存在せず、これをたやすく信用することはできないというべきであり、他にXの上記主張を認めるに足りる証拠はない。

したがって、Yの否認に係る本件各係争年分の接待交際費の支出における接待の目的及び相手方については明らかにされていないというべきであるが、その点を置くとしても、Xが主張する接待の目的及び相手方は、大別すると、〔1〕実際の取引とは直接関係のない者に対し、将来の受注ないし顧客の紹介を期待してのもの、〔2〕同業者等の情報交換の場を設定するためのものになるところ、これらいずれもが、その目的及び相手方に照らし、原告の業務遂行に直接関係を有し、必要な支出と認めることはできないものであるか又は一部そのような関連性、必要性を具備するものであっても、主たる部分において関連性、必要性を有し、かつその部分が明らかであるとはいえない。」

損害保険料について

「前提となるゴルフ接待行為が、原告の事業遂行に直接関連があり必要な接待であると認めるに足りる証拠はなく、したがって、ゴルファー保険による保険料を必要経費と認めることはできない。」

組合費について

「Xは、上記組合費の支払につき、原告のような司法書士業を営んでいくためには、人的繋がりを構築していき、顧客を開拓していくことが必要であり、そのために、前表「支払先」欄記載の各団体に加入し、会費を支払ってきたものであり、これは広告宣伝費的な性格を持つものであるし、法人税上も組合費等の会費は必要経費として認められていることとの均衡からも、これを必要経費として認めるべきであると主張し、X本人の陳述書には、それに副う記載がある。

確かに、司法書士の業務がX主張のような性格を有することは理解できないではないものの、上記のみでは、未だ組合加入がXの業務遂行に直接関連があり必要なものであったのか認めるに足らず、他にこれを認めるに足りる証拠はない。」

## **(8) 千葉地判平成 17 年 11 月 11 日<sup>87</sup>**

ア 事案の概要

税理士業を営む原告Xは、その顧客等に対して、金銭を貸付け及び債務の保証をしたところ、当該貸付けに係る債権が貸し倒れ、また、当該保証債務の履行による求償権が行使

---

<sup>87</sup> 税資 255 号順号 10200



できなくなったことから、これらの貸付金及び求償権の額を事業所得の計算上必要経費に算入し、確定申告を行った。これに対し、Yが同貸付金等の額の必要経費算入を否認し、Xに対し、更正処分等を行ったため、これを不服としたXが出訴したのが本件である。

#### イ 判決要旨

「本件各損失額を事業所得の計算上、必要経費に算入するためには、〔1〕本件各貸付等が、それ自体独立して法27条1項にいう「事業」と認められるか、〔2〕本件各貸付等が、税理士業の業務遂行と密接な関係があり、その貸倒等が事業所得を生ずる税理士業の業務に関連又は付随する業務の必要経費に該当すること、すなわち、客観的に見て、本件各貸付等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であることを要するというべきである。」

「Xは、税理士業を行って本件各年分の事業所得を得ているところ、税理士の業務の範囲は、税理士法2条により、租税に関する、税務代理、税務書類の作成及び税務相談のほか、これに付随する財務書類の作成、会計帳簿の記帳の代行その他財務に関する事務に限定されているのであるから、一般的な税理士の業務内容として、顧問先等に対する金銭の貸付けや債務保証が含まれると解することはできず、顧問先等に対する貸付けや債務保証が税理士業務によって事業収入を得るのに当たり直接関係を持つものということとはできない。

また、前記1の事実及び弁論の全趣旨によれば、本件各債務者のうちXと税理士業に係る顧問契約を締結していると認められるのは、A及びBのみであるところ、両者との顧問契約の内容は、前記1（1）ア及びウのとおり、税理士法2条1項に定める業務のうち税務代理及び税務相談を委託の対象とするものであって、金銭の貸付けや債務保証は含まれていない。さらに、前記1（3）の事実及び弁論の全趣旨によれば、XはA及びB以外の税理士業に係る顧問先等に対して一般的に継続して金銭の貸付けや債務保証を行っているとは認められない。

そうすると、Xの税理士業において、社会通念に照らして、顧問先等に対して金銭の貸付けや債務保証を行うことが、Xの税理士業務と直接関係を持ち、かつ、業務遂行上通常必要なものであるということもできないから、本件各貸付等が、客観的に見て、それがXの税理士業務と直接関係を持ち、かつ、業務遂行上通常必要なものであるということとはできず、本件各損失額を、必要経費に算入することはできないというべきである。」

## (9) 津地判平成 18 年 4 月 27 日<sup>88</sup>

### ア 事案の概要

税理士業を営む原告 X は、関与先法人 A の代表者乙から、C 銀行の融資を受けるために保証人となってほしい旨の依頼を受け、同社債務について、連帯保証をしたが、B 信用保証協会から、A を主債務者とする連帯保証債務履行請求訴訟を提起され、同訴訟に係る訴訟費用（弁護士費用、控訴印紙代）を支出した。

そこで、X が同訴訟費用を事業所得の金額の計算上、必要経費に算入して申告をしたところ、Y は必要経費算入を否認し、更正処分等を行ったため、これを不服とした X は出訴した。

### イ 判決要旨

「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。そして、その必要性の認定は、関係者の主観的判断を基準としてではなく、客観的基準に即してなされるべきものと解するのが相当である。

以上を踏まえ、本件訴訟費用につき事業所得の必要経費に当たるかを検討するに、原告の事業である税理士業は関与先の債務保証を業務内容とするものではないし、税理士が関与先の債務保証をその業務に関連して通常一般に行っているという事実もない。さらに、原告が関与先の債務保証を通常一般に行っていたことを窺わせる事情もない。

そうすると、本件訴訟費用は、原告が税理士業に係る事業所得を得るため、業務と直接の関連性を持ち必要な費用であると客観的に認めることはできないのであって、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。」

## (10) 小括

以上のとおり、弁護士会役員事件前において、一般対応における業務関連性について、直接性に言及する裁判例が存することは事実であり、このような裁判例の存在から、裁判実務における業務関連性の判断は、事業活動との直接の関連性の有無を基準にしていることが確認できるとする見解もあるところである<sup>89</sup>。かかる見解の当否及びこれらの裁判例における直接性の意義、機能等に関する詳細な検討は、第 4 章第 2 節以降において行う。

---

<sup>88</sup> 税資 256 号順号 10380

<sup>89</sup> 松山・前掲 70, 269 頁

### 第3節 弁護士会役員事件

#### 1. 事案の概要

弁護士業を営む原告（控訴人）Xは、A弁護士会の会員であり、また、A弁護士会会長、日本弁護士連合会（日弁連）副会長、B弁護士会連合会会長党の弁護士会の役員に就任し、弁護士会の会務に従事していた。

Xは、かかる弁護士会等の役員としての活動に伴い支出した懇親会費、日弁連副会長への立候補費用、日弁連副会長としての日弁連事務次長への香典等を事業所得の金額の計算上必要経費に算入して確定申告をしたところ、課税庁Yは、必要経費算入を否認し、更正処分等をしたため、これを不服としたXは出訴した。

#### 2. 判決要旨

##### (1) 第1審：東京地判平成23年8月9日<sup>90</sup>

第1審は、次の理由により、Xの請求を棄却した。

「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のが相当である。そして、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具体的な諸事情に即して社会通念に従って客観的に行われるべきである。」

弁護士会等の活動等は、「直接的又は間接的に弁護士等の指導、連絡及び監督にとって有益なものも含まれると解する余地はあるとしても、そのような活動等は、弁護士会等全体の能力向上や社会的使命の達成等を目的としたものであるというべきであるし、これらの活動等から生じる成果は、当該活動等を行った弁護士個人に帰属するものではなく、弁護士会や日弁連ひいては弁護士会等全体に帰属するものと解される。」

「以上のような事情の下でXが弁護士会等の役員として行う活動を社会通念に照らして客観的にみれば、その活動は、原告が弁護士として対価である報酬を得て法律事務を行う経済活動に該当するものではなく、社会通念上、弁護士の所得税法上の「事業」に該当するものではないというべきである。」

そうすると、前記の各支出については、「これらが弁護士会等の役員としての活動との関連で支出されたものであるからといって、Xの事業所得を生ずべき業務に直接関係して支出された必要経費であるということとはできない。」

---

<sup>90</sup> 判タ 1383 号 204 頁

## (2) 控訴審：東京高判平成 24 年 9 月 19 日<sup>91</sup>

控訴審は、次の理由により、原判決を一部変更し、Xの請求を一部認容した。

「Y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、Yの上記主張は採用することができない。」

「Xの弁護士会等の役員等としての活動がX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X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。なぜなら、Xが弁護士会等の役員等として行った活動に要した費用であっても、これが、先に判示したように、控訴人が弁護士として行う事業所得を生ずべき業務の遂行上必要な支出であれば、その事業所得の一般対応の必要経費に該当するということができるからである。」

「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るのであれば、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。」

上記観点から、東京高裁は、本件各支出の内容に応じて個別に検討の上、以下のとおり結論付けた。

① 弁護士会等の公式行事後に催される懇親会等、弁護士会等の業務に関する他の団体との協議会後に催される懇親会等、弁護士会等の機関である会議体の会議後、その構成員に参加を呼び掛けて催される懇親会等、弁護士会等の執行部の一員として、その職員や、会務の執行に必要な事務処理をすることを目的とする委員会を構成する委員に参加を呼び

---

<sup>91</sup> 判タ 1387 号 190 頁

掛けて催される懇親会等，に出席する場合で，その費用の額が過大であるとは言えないとき，その支出は業務の遂行上必要な支出に該当し，必要経費に算入できる。

②通常の懇親会後の二次会の費用は，必要経費に算入できない。

③弁護士会の役員に立候補するために不可欠な費用（立候補納付金）は，業務の遂行上必要な支出に該当する（必要経費に算入できる）。

④③以外の立候補した際の活動に要した費用は，必要経費に算入できない。

⑤その他（日弁連事務次長への香典，執行部メンバーへの慰労のための宿泊費等）の支出は，必要経費に算入できない。

### **(3) 上告審：最二決平成 26 年 1 月 17 日**

最高裁第二小法廷は，本件は民事訴訟法 318 条 1 項により受理すべきものとは認められないとして，上告不受理決定をした。

## **3. 判決の意義**

### **(1) 意義**

本件は，弁護士業に起因する事業所得について，弁護士会役員としての諸会議の後に開催される懇親会等に要する費用，弁護士会等の役員となるための立候補費用等である各支出についての必要経費該当性が争われたものである。

すなわち，弁護士業において弁護士会等の役員として活動することが，弁護士として事業所得を稼得することにおいて「その他これらの所得を生ずべき業務」(法 37 条 1 項後段)に該当するか否かの解釈論が争われた。

かかる争点について，第 1 審の東京地裁判決が業務関連性について直接性を要求する従来の裁判例と同様の規範を採用しつつ，全ての支出について必要経費該当性を否定したのに対し，控訴審の東京高裁判決は，業務関連性における直接性要件の必要性を明確に否定した上，個々の支出について，弁護士業務との関連性を検討し，一部支出について必要経費該当性を認める結論を導き出した。

東京高裁判決については，「これまで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り，所得税法の実務を租税法律主義に基づいたものに切り替える大きな転機となるものである」<sup>92</sup>との評価がなされている。

---

<sup>92</sup> 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 14 頁（2013）

## (2) 学説への影響（弁護士会役員事件後における学説の状況）

弁護士会役員事件東京高裁判決を受け、一般対応の必要経費について、業務関連性における直接性の要否に関する議論が活性化した。

すなわち、まず東京高裁判決が示した直接性を不要とする立場を擁護すべく、直接性不要説をとる立場からの立論が多く試みられた。直接性不要説の主たる論拠は、所得税法 37 条 1 項後段は「直接」要件をわざわざ外しており、一般対応の必要経費については直接間接を問わず業務について生じていることで足りるというのが自然な解釈であり、通常の納税者が 37 条 1 項後段を読んで「事業との直接関係性」が必要であると理解することは不可能であり、一般対応の必要経費に直接性を求めることは租税法律主義の観点から問題があるとする見解<sup>93</sup>に代表される立場である<sup>94</sup>。

また、論者によっては、現行所得税法の基礎となっている昭和 38 年 12 月税制調査会答申が、純資産増加説的な考え方に立ち、できるだけ広く経費や損失を所得計算上考慮すべきとする考え方を示していることから、直接的業務関連性を要件として課すことにより、必要経費の範囲を限定する解釈は所得税法の改正経緯に照らして適切ではないと論じ、直接性不要説の立場を正当とする<sup>95</sup>。

更に、一般対応の必要経費の性質論を改めて論じ、期間対応の関係が求められている必要経費について、特定の収入金額と直接の関係があることを要件としていると解釈することは、売上原価でない一般管理費について、必要経費の意義と範囲を明らかに誤るものであり、一般管理費については、その内容・性質から考えても、収入金額との直接の関連は要件とされていないし、これを要件とすることは不合理であるとの見解も説かれた<sup>96</sup>。

これに対して、弁護士会役員事件東京高裁判決を受けた直接性必要説の立場は、論者の数は少ないものの、その中でも岡村忠生教授は、東京高裁判決には「誤りがある」と批判する<sup>97</sup>。すなわち、岡村教授は、東京高裁判決に対し、「本判決は、事業所得を生ずべき業

---

<sup>93</sup> 三木・前掲 92, 15 頁

<sup>94</sup> 伊川正樹「一般対応の必要経費にかかる要件」税法学 569 号 22 頁 (2013)、橋本守次「批判」税務事例 44 卷 12 号 9 頁 (2012)、長島弘「2 つの高裁判決からみた個人事業に係る必要経費の損金性」税務事例 44 卷 12 号 36 頁 (2012)、増田英敏『リーガルマインド租税法 (第 4 版)』396 頁 (成文堂, 2013) も同様の立場をとる。

<sup>95</sup> 伊川・前掲 94, 23 頁

<sup>96</sup> 山田二郎「弁護士会の会務と弁護士業務の必要経費の範囲」税法学 566 号 468 頁 (2011)、金子友裕「弁護士会の役員等として負担した支出と事業所得における必要経費の関係」税務事例 45 卷 2 号 33 頁 (2013)

<sup>97</sup> 岡村忠生「弁護士会役員活動費用と消費税(1)」税研 175 号 69 頁 (2014)

務との「直接関係」の要件を取り除きましたが、最初から収益（本件では事業所得）の獲得に貢献しないことが分かっている支出（本件では役員活動のための懇親会費等）の控除を認めるとすれば、いったいどのような（直接ではない）「関係」によって必要経費の範囲を画するのでしょうか。収益獲得以外の目的のために「必要」な支出も、必要経費になるのでしょうか」との疑問を投げ掛け<sup>98</sup>、例えば、税理士として事業所得を得ながらサッカーの審判員として雑所得も得ている納税者が、審判をした後、同じ場所の得意先を訪問した場合、その場所への交通費はどちらにも関連するが、二重控除は認められず、損益通算を考慮して事業所得だけから控除することも認められないはずであり、このような必要経費の二重控除の問題を回避し、控除対象所得を決する基準として直接性が必要であるとの見解を説く<sup>99</sup>。

直接性の要否を巡る両説の当否に関する筆者の見解については、第4章において改めて整理を試みるが、一般対応の必要経費における業務関連性の直接性の要否に関しては、弁護士会役員事件東京高裁判決を受けて、初めて実質的な議論がなされるに至ったものと考えられる。

### **(3) 弁護士会の特殊性との関係及び東京高裁判決の射程について**

本件東京高裁判決について、弁護士会等の強制加入団体に関する特殊な問題であり、その判示事項は、あくまで個別の事例判断であり、個々の事実認定により判断したものであって、必要経費に対する法令解釈が変更されたものではないとの見解もある<sup>100</sup>。東京高裁判決後に開かれた原告・控訴人側弁護団による記者会見でも、弁護士業務と日弁連の活動の関係に力点をおいた説明がなされたため、マスコミ報道も業界の特殊問題の面が強調されたものとなっている<sup>101</sup>。

かかる見解をとれば、本件東京高裁判決の射程は、弁護士と弁護士会の場合、もしくは少なくとも高度に自治的組織であり、会務への構成員の主体的参加が確立している組織とその役員の場合などに限定されることとなろう<sup>102103</sup>。

---

<sup>98</sup> 岡村・前掲 97, 70 頁

<sup>99</sup> 岡村・前掲 68, 74 頁

<sup>100</sup> 前掲 3

<sup>101</sup> 三木・前掲 92, 11 頁参照

<sup>102</sup> 堀口和哉「弁護士会役員の活動費が事業所得の計算上必要経費に算入することができるか否かが争われた事例」税務事例 46 巻 12 号 46 頁 (2014)

<sup>103</sup> 本判決を「税理士、公認会計士等の他の知的サービスを提供する「士業」全体にも関わることである」と評する見解もある。品川芳宣「弁護士会役員が会活動に係る懇親会費等の必要経費性」TKC 税研情報 22 号 32 頁 (2013)

しかしながら、本件東京高裁判決は、課税庁側の「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」とする主張を引用の上、「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」と判示し、法令解釈として、課税庁側の主張を否定し、直接性が不要である旨明言しているのである。

東京高裁判決は、弁護士会等の活動が、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、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ことを理由として、本件支出の必要経費該当性を一部認めているが、個別事案の解決のみを考えるのであれば、かかる業務密接関係性をもって、直接的業務関連性を肯定するという選択肢もあり得なかったわけではないと考えられる（家事費の排除及び所得分類との関連という直接性の機能に鑑みれば、少なくとも趣旨解釈の手法は採り得たものと思われる）。それにもかかわらず、東京高裁判決は、あえて正面から法令解釈として直接性の要否の判断に踏み込んでいるのであり、同判示部分の射程を限定的に解すべき理由は見当たらない<sup>104</sup>。

東京高裁判決の直接性の要否に関する判示事項は、弁護士会等の強制加入団体に関する特殊な問題を離れた、一般的法令解釈の提示として解釈すべきである。

---

<sup>104</sup> 同旨の見解として、三木・前掲 92, 11 頁、矢頭正浩「実務上の必要経費性の判断－弁護士会交際費の判決から」税経通信 69 巻 7 号 87 頁（2014）等がある。



## 第4章 検討

本章では、第3章での議論を踏まえ、直接性の要否に関する所得税法のあるべき解釈論を論じた上、従来の直接性に関する議論の再考を行い、この中で、従来の裁判例の立場を再検証する。また、これを受けて、必要経費該当性要件に関する私見を提示し、実務への提言に関する議論を行う。

### 第1節 所得税法の解釈

#### 1. 租税法律主義

憲法 84 条は「あらたに租税を課し、又は現行の租税を変更するには、法律又は法律の定める条件によることを必要とする」と規定し、いわゆる租税法律主義を採用することを宣言する。

租税法律主義とは、法律の根拠に基づくことなしには、国家は租税を賦課・徴収することはできず、国民は租税の納付を要求されることはないとする原則である<sup>105</sup>。現在の複雑な経済社会において、租税法律主義を実質的に機能させるためには、各種の経済上の取引や事実の租税効果について、十分な法的安定性と予測可能性とを保障し得るような意味内容を与えられなければならない。

租税法律主義は、課税要件をはじめとして納税者の実体的・手続的権利義務にかかわる事項は、すべて法律で定められなければならないとする課税要件法定主義をその内容として導く<sup>106</sup>。

それゆえ、課税要件法定主義に抵触する法律、税務執行等は租税法律主義違反とされる。

#### 2. 所得税法 37 条 1 項後段の解釈との関係

##### (1) 所得税法 37 条 1 項後段

所得税法 37 条 1 項後段は、必要経費に算入すべき金額について、「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」の額と定める。

所得税法における課税標準は、総所得金額、退職所得金額及び山林所得金額であり（所得税法 22 条 1 項）、総所得金額は、事業所得の金額など所得税法 22 条 2 項 1 号所定の所得の金額の合計額であるところ、事業所得の金額等は、その年中の事業所得に係る総収入

---

<sup>105</sup> 金子・前掲 7, 73 頁

<sup>106</sup> 最判昭和 30 年 3 月 23 日・民集 9 卷 3 号 336 頁

金額から必要経費を控除した金額であるから（27条2項等）、必要経費に関する規定は、課税標準という納税者の実体的権利義務にかかわる事項を定めるものであり、課税要件法定主義が厳格に適用されるべき事項である。

そうであれば、必要経費該当性要件について、法律の根拠を欠く要件を加重することは、租税法律主義に反することとなる。

この観点から、所得税法37条1項後段を検討すると、同条項はこれらの所得を生ずべき「業務について生じた費用」と定めており、業務との関連性を要件とすることは規定されているものの、その関連性が「直接」のものでなければならないことは明定されていない。

## **(2) 「業務について生じた費用」の解釈**

もっとも、「業務について生じた費用」が直接的業務関連性を当然の前提とする概念であるならば、「直接性」を要求しても租税法律主義に反するものではないとみる余地もある<sup>107</sup>。

そこで、「業務について生じた費用」が直接的業務関連性を当然の前提とする概念であるか検討する。

この点に関し、所得税法（政令を含む）の規定を概観すると、多くの「直接」の文言が存在することが認められる。例えば、退職所得控除額に関する法30条5項3号、一時所得に関する法34条2項、必要経費に関する法37条1項前段、給与所得者の特定支出控除に関する法57条の2第2項3号、同4号、同6号、雑損控除に関する法72条1項1号、地震保険料控除に関する法77条1項・令213条2号ロ、家事関連費に関する令96条2号、棚卸資産の取得価額に関する令103条1項1号ロ、同2号ロ、同3号ロ、同2項2号、同3項、減価償却資産の償却方法に関する令120条2項、減価償却資産の取得価額に関する令126条1項1号ロ、同2号ロ、同3号ロ、同4号ロ、同5号ロ、小規模事業者の収入及び費用の帰属時期に関する令196条2項などである。

このように多くの「直接」性を定める所得税法の規定から考慮すると、課税要件として直接性を要求する場合は明文をもって「直接」性を定めるのが所得税法の立場と考えられる。これを逆から言えば、「直接」の文言を欠く条項については、課税要件としての直接性を求めないのが法の立場と考えることが素直と解される。

## **(3) 昭和40年改正の趣旨**

また、昭和40年所得税法改正の経緯の観点から検討を試みる。

---

<sup>107</sup> なお、この場合も課税要件明確主義に反しないかという問題は生ずるであろう。

すなわち、昭和 40 年所得税法全面改正に際し、必要経費の範囲についても検討がなされ、改正の方向性を検討した昭和 38 年 12 月の税制調査会「所得税及び法人税の整備に関する答申」は必要経費の考え方について、次の方向性を打ち出した。

「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また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。<sup>108)</sup>

昭和 40 年改正所得税法における必要経費の規定は、このような思想をベースとしており<sup>109)</sup>、37 条 1 項後段に関して、直接性の要件を読み込むことは昭和 40 年改正法の趣旨にそぐわないものと考えられる。

#### (4) 岡村説への批判

所得税法 37 条 1 項後段の解釈について、岡村忠生教授により、直接性必要説の立場からの文言解釈の試みがなされている<sup>110)</sup>。

すなわち、37 条 1 項は、「総収入金額に係る売上原価」(A)と「その他総収入金額を得るため直接に要した費用」(B)、「販売費、一般管理費」(C)と「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」(D)の 4 つの支出が挙げられており、このうち A と B の関係について、B には売上原価が含まれず、それ以外の原価、つまり資産の譲渡原価が考えられるとする。そのうえで、このように考えた場合、事業所得の計算上、棚卸資産以外の資産の譲渡対価は総収入金額に含まれないことから、B が空文となってしまうとの指摘をされる。そこで、B は、個別対応の費用ではなく、期間対応の費用に関する規定であって、「直接」の文言によって期間対応費用について総収入金額との間の「直接の関連」を求めているとの見解を採られる。また、B と D の関係については、所得税法 51 条を根拠

<sup>108)</sup> 税制調査会「所得税法及び法人税法の整備に関する答申」43 頁 (1963)

<sup>109)</sup> 三木・前掲 92, 18 頁

<sup>110)</sup> 岡村・前掲 68, 74 頁

として、Dは雑所得等を生ずべき「業務」に関する必要経費であり、Bは事業所得等を生ずべき「事業」に関する必要経費であるとして、どちらも期間対応の費用になると解している。

このような岡村教授の解釈に対しては、直接性不要説の立場から、①一般対応の必要経費の典型例である販売費、一般管理費(C)がそれ以外の期間(一般)対応の必要経費(B)よりも先に規定されていることになり、規定ぶりとして座りが悪いこと、②Dの規定の後にかっこ書きで債務確定基準が定められている点の説明が困難であること、③所得税法51条を根拠として「事業」と「業務」を区別する点に関しては、所得税法の他の規定(67条、120条4項、143条等)ではそのような厳密な区別がされていないとの批判がなされている<sup>111</sup>。

岡村教授による文言解釈は、余りに技巧的不自然な解釈と考えざるを得ず、直接性不要説からの批判は説得力のあるものと思料する。

#### **(5) 一般対応の必要経費の性質**

所得税法37条1項前段が定める売上原価等の個別対応の必要経費については、収益との直接的な関係を見出すことは容易であるが、同条項後段の一般対応の必要経費については、人件費、広告宣伝費、交際費等に代表されるように、その費用を支出しなければ収益獲得活動は成り立たないものの、多額の費用を支出することが多額の収益獲得につながるわけでもなく、費用と収益の直接的な関係を見出すことは容易ではない<sup>112</sup>。むしろ、このような性質の違いがあるからこそ後段の一般対応の必要経費が別途定められているものと解されるのであり、それにも関わらず、明文にない業務との直接的関連性要件を課すことは一般対応の必要経費の性質論からみても不相当と解される。

### **3. 小括**

以上を考慮すれば、「業務について生じた費用」が直接的業務関連性を当然の前提とする概念であるとするのは困難であり、一般対応の必要経費該当性要件として直接性を要求することは租税法律主義に反するものと考えられる。

とはいえ、従来の実務裁判例において、直接的業務関連性に触れる裁判例がみられることは事実である。しかし、従来裁判例の事実関係及び判旨を詳細に検討すると、従来の実務裁判例が明確に直接的業務関連性を必要と解する立場にあったとの考え方には疑問の

---

<sup>111</sup> 伊川・前掲 65, 73 頁

<sup>112</sup> 伊川・前掲 65, 75 頁

余地が生ずるように思われる。

そこで、次節では、従来の裁判例における直接性の位置付け、役割等について再検証を行う。

## 第2節 直接性再考

### 1. 直接性が現れるに至った経緯

現行所得税法37条1項は、第2章記載のとおり、昭和40年所得税法全面改正において、現在の規定の形となっている。

そこで、昭和40年所得税法全面改正後に、一般対応の必要経費の業務関連性に言及した裁判例を確認すると、以下の裁判例等が存在する（一部旧法適用下の事案も含む）。

なお、以下の裁判例等は、業務関連性における直接性に言及しながらも、直接性を求める立場にはないとみられ、少なくとも昭和40年所得税法全面改正後まもない時期においては、課税庁、裁判実務はいずれも業務関連性における直接性を必須の要件とは考えていなかったことが窺われる。

#### (1) 名古屋地判昭和44年4月11日<sup>113</sup>

旧法適用下の事案であるが、支払利息等の必要経費該当性が争われた事案において、課税庁は、原告主張の支出が原告経営の個人事業（A店）と何らかの関連があるとすれば、それは家事関連費に該当すると考えられると指摘の上、必要経費と家事関連費の区分について、以下のとおり主張をした。

すなわち、「所得税法においては、企業そのものに対する課税という観念が徹底せず企業主たる個人に対する課税という考え方に立脚している。その個人は生活手段のための収益を獲得し消費生活を維持して行くという経済行動を中心として考えられた自然人であり、その経済行動における収入および支出もまた、企業と家計が未分離の状態にあつて明確に区分されないものも相当存在するという状態にある。従つて個人事業所得の概念は、個人の総合所得の一環として、把握され、そのため消費生活を予定することを要しない法人の所得概念とこの点について相違し、従つて法人の預金とはその範囲を異にし、より複雑な要素が入り込んでくることとなる。即ち個人企業における費用については、純粹に企業のための費用の他に家事費（企業以外の費用）が存在し、さらに右の双方を混合して支出される場合、すなわち家事関連費も存在する。

---

<sup>113</sup> 税資 56号 541頁

そこで、個人における企業と家計の未分離の状態における支出等から、必要経費の概念確定のために、所得税法においては「費用収益対応主義」（総収入金額に対応する経費に限るもの）と「家事費排除主義」の理念が導入される。

故に右の家事関連費については、総収入金額を得るために必要であつて、かつその必要である部分が明瞭に区分できる場合に限つて必要経費として取扱つている。

従つて明瞭に区分することができないものは、必要経費とはしないのである（所得税法施行規則第10条の25第1項第1号）。

しかるところ、本件は原告がその主張（六）で自認するように、当初、B商事に対する保証債務履行のため（即ち企業以外の費用、家事費として）の支出であつたところ、その後何時の間にか、その一部分に企業のための費用の要素も混合され家事関連費となつたというにある。

従つて本件で、仮に個人借入金および融通手形交換に基づく貸金の一部、A店の事業に直接関係していたとしても、A店の事業に直接関係した部分と、然らざる部分とが明確に区分されないので、当該支払利息および融通手形の損失はB店の事業上の必要経費には算入されないのである。」

上記課税庁の主張中、「A店の事業に直接関係した部分と、然らざる部分とが明瞭に区分されないので」の指摘は、明瞭に区分されるのであれば、「事業に直接関係した部分」が必要経費に算入されるとの前提であるものとみられ、直接的表現ではないものの、事業との直接的関連性のある費用を必要経費とみる考え方が背景にあるものと考えられる。

このような課税庁の主張を受け、名古屋地裁は以下のとおり判示した。

「ところで所得税法第9条第1項第4号に規定される事業所得の計算上控除されるべき必要経費とは、当該総収入金額を得るために必要な経費（同法第10条第2項）をいう。従つて原告の主張する金員が右必要経費に該当するか否かは、右金員の生じた原因及びそれが使用された結果を明らかにしなければならないが、仮に原告主張のように個人の金融業者からの借入金及びC商店から得た融通手形の割引金が、いずれもA店の営業資金の不足部分に当てられたものとしても、原告も自認するとおり、そのA店の営業資金の枯渇をもたらしたそもそもの原因は、原告が右A店の営業資金をA店の営業と無関係な個人保証債務の支払に流用したためであるから（右個人借入や融通手形の交換による資金の導入と右個人保証債務の支払の間には、因果関係が認められる）、右個人からの資金の借入及び融通手形の交換による資金の導入は、実質的にみていずれも原告の保証債務の支払のためにな

されたものと解すべきである。

そうだとすれば右個人借入金の利息五三七、五〇〇円及び融通手形の交換に伴う損害金（C商店振出原告引受の手形を買戻す費用等）一、二五二、八〇〇円の支払は、いずれもA店の経営と関連のない支出であり、本件事業の総収入金額を得るために必要な経費にはあたらないものといわなければならない。」

名古屋地裁は、本件支払利息等について、「A店の経営と関連のない支出」であることを理由として、必要経費該当性を否定しており、その関連性が直接的であることを求めている。本判決は、結論及びその理由について、課税庁の主張をほぼ全面的に採用したものとみられるが、課税庁の主張中にみられた「事業に直接関係」との部分については、本判決は何ら触れるところがない。

業務関連性における直接性の要否については、本件課税庁の主張趣旨も明らかではないため、明確な判断は読み取ることができないが、少なくとも本名古屋地裁判決は、業務関連性について、直接性を重視する立場にはないものと考えられる。

## **(2) 東京高判昭和46年10月21日<sup>114</sup>**

所得税法51条2項に関する事案であるが、貸付金の貸倒損失の必要経費該当性について、東京高裁は、次のとおり判示した。

「A会館の営業及び甲名義によるB駅前の土地の買受と乙に対する貸付金との間には、直接の関連がないこと、換言すれば、乙に対する貸付金は、A会館の営業とは関係のない個人的な貸付金であると認められるのであるから、これが回収不能となっても、その金額を貸倒れ損金として所得税法51条2項により必要経費に算入することができる限りではないといわなければならない。」

所得税法51条2項所定の貸倒れ損失の必要経費算入の可否について、東京高裁判決は、事業（A会館の営業）と貸付金との間に「直接の関連がない」ことを理由に、その貸倒れ損失の必要経費算入を否定しており、事業との直接的関連性を求める趣旨のようにもみえる。

しかし、東京高裁判決は、その指摘する「直接の関連がないこと」を、「A会館の営業とは関係のない個人的な貸付金である」と換言しているが、そもそも事業と関係のない個人的な貸付金であれば、直接間接を問わず関連性はないのであり、東京高裁が「直接」の文言に意義を持たせたものであるかは明らかではなく、少なくとも本事案において、「直

---

<sup>114</sup> 税資85号14頁

接」性の要求は実質的に機能していないものとみられる。

### (3) 京都地判昭和 47 年 2 月 24 日<sup>115</sup>

両建預金における借入金利息の必要経費該当性が争われた事案において、京都地裁は、次のとおり判示した。

「右支払利息が必要経費に該当するかどうかは、その元本たる銀行借入金が原告の事業目的と関連性を有し、事業上必要なものと認められるか否かによつて決せられるものと解される。・・・右に説示した限度においては、本件両建預金借入金は原告の事業目的と関連性を有していないものといわざるを得ないが、しかし、本件両建預金借入金が直接事業資金として利用されることはないとしても、本件両建預金の設定により、現実に原告の事業に使用されている借入額および手形割引額または借入枠および手形割引枠（以下、一括して債務総額ともいう。）が増大したとか、右の増大がみられないとしても、従前の債務総額を維持するために、それまでの担保に加えて、新たに本件両建預金設定の必要性が生じたなど、何らかの意味で本件両建預金が担保的機能を果たすことにより事業資金獲得に寄与していること、すなわち本件両建預金について、被告の使用している意味での担保性が認められるとすれば、なお本件両建預金ひいては本件両建分借入金は、原告の事業目的と関連し、事業の遂行上必要なものであつたという余地がある」

京都地裁判決は、本件支払利息の必要経費該当性要件として、事業目的との関連性及び事業上の必要性を挙げており、関連性については、特に直接性を求めている。京都地裁判決が直接性を重視していないことは、「本件両建預金借入金が直接事業資金として利用されることはないとしても、・・・何らかの意味で本件両建預金が担保的機能を果たすことにより事業資金獲得に寄与していること」が認められるのであれば、事業目的との関連性を肯定し得るとする判示からも読み取れる。

表現はやや異なるものの、京都地裁判決は、業務関連性について、直接性を要求しない立場にあるものと考えられる。

### (4) 京都地判昭和 49 年 5 月 30 日<sup>116</sup>

本件は、いわゆる大島訴訟の第 1 審判決であるが、同訴訟において、被告課税庁は、次のとおりの主張をしている。

「法 10 条 2 項は、事業所得等における必要経費について「経費は、…当該総収入金額を

---

<sup>115</sup> 判タ 276 号 236 頁

<sup>116</sup> 判タ 309 号 113 号



得るために必要なもの…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は除く。」と定めている。すなわち、必要経費はその収入を得るために直接または間接に必要とされる費用をいうものであるから、その支出は少くとも収入との関連性がなければならず（この点について、現行法 37 条 1 項は、事業所得等における必要経費を「当該総収入金額を得るため直接に要した費用」および直接に要した費用ではないが「これらの所得を生ずべき業務について生じた費用」と定めており、その表現こそ異なるけれども、直接または間接にその収入との関連性を要件としていることに変わりはない。）、さらに、収入との関連性があるものであつても家事費および家事関連費で、その主たる部分が収入を得るために必要であり、かつ、その必要である部分が明瞭に区分できるもの等特定のものの以外は必要経費に含まれないと解すべきである。そして、この場合、各年の所得の計算上必要経費の帰属は、費用収益対応の原則によって決定されるべきである。」

本件は、旧法適用下の事案であり、直接所得税法 37 条 1 項の解釈が問題となった事案ではないが、課税庁は同 37 条 1 項後段の一般対応の必要経費について、「直接または間接にその収入との関連性を要件としていることに変わりはない」と論じており、直接的業務関連性を要件とするものではないことを明言している。

ここから、少なくとも同時点においては、課税庁においても、業務関連性における直接性を当然に要件とする立場が取られていなかったことが窺われる。

#### **(5) 横浜地判昭和 51 年 1 月 28 日<sup>117</sup>**

所得税法 51 条 2 項に関する事案であるが、保証債務の履行として支払った金員の必要経費算入が争われた事案において、横浜地裁は、次のとおり判示した。

「ところで所得税法 51 条 2 項、同法施行令 141 条により保証債務の履行にともなう損失について必要経費算入の認められる場合とは、当該保証の引受が当該事業所得の基因となる事業と何らかの関連を有するすべての場合をいうものではなく、当該事業所得の基因となる事業の遂行上なされたものと客観的に認められる場合、換言すれば、当該保証を引受けるに至った経緯、当該事業者と主たる債務者の関係、保証債務の金額、その成立時期等諸般の事情を総合判断し、当該保証の引受をすることが社会通念上当該事業の維持遂行のために客観的に必要または有益であると認められる場合をいうものと解するを相当とする」

本件において、横浜地裁は、当該損失の必要経費算入要件たる関連性について、それが何らかの関連があれば足りるものではないことを指摘しつつ、同算入要件たる関連性を「事

---

<sup>117</sup> 行集 27 卷 1 号 85 頁

業の遂行上なされたものと客観的に認められる場合」としている。必要経費算入要件としての関連性の制限についてはまさに直接性要件がその機能を発揮する場面であり、それにも関わらず、何ら直接性への言及がなされなかったことから、横浜地裁判決は、直接的業務関連性を要件とする立場にはないものと考えられる。

## 2. 従来の裁判例再考

第3章第2節3裁判例の状況にて引用した裁判例は、いずれも必要経費における業務関連性について、業務と直接的な関連性を有することが必要との指摘を行っており、裁判実務は直接的業務関連性を求める立場にあるようにも思われる。

しかし、以下のとおり、同裁判例の判示内容を詳細に検討すると、各裁判例における直接性が必要経費該当性要件として掲げられたものであることには疑問が生じ、直接性は実質的には機能していないものとみる余地もあると考えられる。

### (1) 東京高判昭和53年4月11日<sup>118</sup>

同事案において、東京高裁は、一般論として「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」旨の規範を定立する。

しかし、東京高裁は、X主張に係る日当の必要経費算入を否定したのは、「各費目毎の具体的な支出年月日、支出先、支出金額等が明確にされておらず、また、それをうかがうに足りる帳簿上の記載もない」ためであり、要は必要経費該当性に関する立証不十分によるものである。

そうである以上、本件は、直接間接問わず、業務関連性が否定される事案であり、東京高裁が掲げる「直接」性は、事案の解決に寄与するものではなく、実質的な機能を認めがたいものである。

### (2) 横浜地裁昭和54年7月18日<sup>119</sup>

同事案において、横浜地裁は、必要経費算入要件として、資産の使用状況につき「当該業務遂行に直接寄与する程の関連性」を提示しており、直接的業務関連性を求める趣旨にもみえる。

しかし、横浜地裁の事実認定は、「本件土地がXの業務の用に供される資産とは到底認められない」とするものであり、資産の使用状況につき、直接間接を問わず業務への関連性

---

<sup>118</sup> 判タ 368号 284頁

<sup>119</sup> 税資 106号 23頁

を全く否定しているのである。

そうすると、横浜地裁判決についても、直接的業務関連性を求める規範部分に実質的な意味は見出し難いものと考えられる。

### **(3) 水戸地判昭和 58 年 12 月 13 日 <sup>120</sup>**

同事案において、水戸地裁は、必要経費該当性判断に関する総論として、「事業活動と直接の関連をもち」として、直接的業務関連性を求めるようであるが、その判断手法については、原告側に必要経費該当性のある程度合理的に推測させるに足りる具体的立証を求め、その立証がない限り、必要経費非該当の推認がなされるとの枠組みを採用している。

その上で、本件支出に関する判断において、原告側に、上記水戸地裁が指摘する具体的立証がないことから、必要経費該当性を否定している。

すなわち、本件水戸地裁は、事実認定のレベルにおいて、立証責任の配分により必要経費非該当の結論を導き出しているのであり、直接性を含む規範部分は何ら機能を果たしていないのであり、直接性に関する判示部分は内容に乏しいものと考えられる。

### **(4) 青森地判昭和 60 年 11 月 5 日 <sup>121</sup>**

同事案において、青森地裁は、必要経費該当性要件として、支出が客観的にみて当該事業の業務と直接関係をもつことを求めており、直接的業務関連性を求める趣旨のようにみえる。

ただし、本件青森地裁判決は、本件支出は、実質的にみればXの長男の大学入試に関連してなされたものと認定しているのであり、かかる認定を前提とする限り、本件支出はXの医療事業の業務との関連性自体が否定されるべき事案とみられる。

そうすると、業務関連性における直接性を求める部分については、本件青森地裁判決の規範部分に実質的な意義は認めがたいものと考えられる。

### **(5) 東京地判平成 6 年 6 月 24 日 <sup>122</sup>**

同事案において、東京地裁は、必要経費該当性の要件として、事業活動と直接の関連を有することを求め、それ以外の費用は家事費に該当する旨判示する。

家事費との区分に関する判示内容の当否はさておき、本判決も前記（3）水戸地裁判決と同様に、証拠との距離の観点から必要経費該当性の立証責任を事実上転換しその上で、

---

<sup>120</sup> 税資 134 号 387 頁

<sup>121</sup> 税資 147 号 326 頁

<sup>122</sup> 税資 201 号 542 頁

Xの杜撰な主張立証活動を考慮し、事業関連性をうかがわせるに足りる事実を裏付ける客観的な証拠がないことを理由に事業関連性を否定している。

このような事情を考慮すれば、本件は、間接的な意味での事業関連性も否定されるべき事案であり、直接性を求める判示部分に実質的な意義を認めがたいものと考えられる。

#### **(6) 大阪高判平成 10 年 1 月 30 日<sup>123</sup>**

同事案において、大阪高裁は、「ある支出が必要経費として控除され得るためには、それが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」と判示しており、同判示部分は直接的事業関連性を求める趣旨と思われる。

しかしながら、事案の解決という観点からみると、大阪高裁は、本件費用（登録免許税等）は相続財産の前渡に伴う費用であると認定しているのであり、同費用を純然たる家事費と認定していることを読み取ることができる。

そうすると、本件大阪高裁判決は、直接間接を問わず事業関連性を根本的に否定した事案と評価すべきであり、直接的事業関連性を求める判示部分に実質的意義は見出しにくいものと考えられる。

#### **(7) 広島地判平成 13 年 10 月 11 日<sup>124</sup>**

同事案において、広島地裁は、必要経費該当性要件として、直接的業務関連性が必要であることを指摘し、更に一般対応の必要経費については直接的な関連性は要求されないとのXの主張に対し、業務との直接関連性が必要である旨判示しており、直接的業務関連性を明確に求める趣旨と解される。

ただし、本事案における事案の解決をみると、広島地裁が要求した直接性の機能は必ずしも明らかではない。

まず、接待交際費に関しては、専ら供述の信用性、客観的証拠の有無を理由として必要経費算入を否定しており、業務関連性の実質的な判断まで踏み込んでいないことが読み取れる。

次に、損害保険料については、ゴルフ接待行為が必要な接待であると認めるに足りる証拠がない旨の認定をしており、やはり業務関連性の実質的な判断はなされていない。

更に、組合費については、一応原告Xの主張への配慮は見られるものの、必要経費算入を否定する理由は証拠関係の欠如であり、業務関連性に関する実質的な検討はなされてい

---

<sup>123</sup> 税資 230 号 337 頁

<sup>124</sup> 税資 251 号順号 9000

ない。

以上のとおり、本件広島地裁の判断は、いずれも単なる業務関連性の事実認定の問題として結論を導き出しているものであり、上記証拠関係及びそれに基づく事実認定を前提とすれば、本件では直接間接を問わず業務関連性を認定することは困難とみられる。

本件広島地裁は、立証責任に関する明示的な指摘はないものの、業務関連性に関する立証責任を原告に課した上、立証不十分を理由として各支出の必要経費該当性を否定する点において、上記（３）水戸地裁判決、（５）東京地裁判決と同様の構造を採用したものとみられ、規範部分における直接性が実質的に機能している事案とは評価し難いものと考えられる。

#### **(8) 千葉地判平成 17 年 11 月 11 日<sup>125</sup>**

同事案において、千葉地裁は、各貸付等の貸倒損失額を必要経費に算入するための要件として、「本件各貸付等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であること」を求めており、直接的業務関連性を要求する旨の判示がみられる。

しかし、本件事案の解決においては、一般的な税理士の業務内容として、顧問先に対する貸付等が含まれると解することはできないとの事実認定を前提とし、かかる認定から端的に直接的業務関連性を否定しており、直接性の意義・内容に関する実質的な判断は何らみられない。

また、上記事実認定を前提とすれば、本件は本来的に業務関連性を認定することは困難な事案と思われる。本件事案の判断の中心は、関連性の起点となる税理士業務の範囲に関する事実認定にあったものとみられ、必要経費該当性要件としての直接性が機能した事案とは評価し難いものと考えられる。

#### **(9) 津地判平成 18 年 4 月 27 日<sup>126</sup>**

同事案において、津地裁は、必要経費該当性要件として、支出が事業活動と直接の関連をもつことが必要である旨判示しており、直接的業務関連性を要するとする立場をとっている。

しかし、その判断枠組みは、本件債務保証が原告の業務内容でなく、業務に関連して一般的に行っていたものでもないとの事実認定を前提としているものであり、業務関連性に関する実質的な判断は何ら行われていない。本判決の事実認定を前提とすれば、本件支出

---

<sup>125</sup> 税資 255 号順号 10200

<sup>126</sup> 税資 256 号順号 10380

は原告の業務に関係しない支出となるため、間接的意味においても関連性は否定されるべき事案であり、直接的業務関連性を要求する判示部分に実質的な意義は認めがたいものと考えられる。

### 第3節 必要経費該当性要件に関する私見

#### 1. 直接性の要否について

所得税法 37 条 1 項後段の一般対応の必要経費における業務関連性の要件としての直接性は不要であるものと考えられる。第4章第1節にて検討したとおり、明文のない直接性を必要経費該当性要件として課すことは租税法律主義に反することとなるからである。

従来の学説、実務裁判例の大勢は、業務関連性の要件として直接性が必要との立場にあると言われてきた<sup>127</sup>が、従来の状況が本当にそのような状況であったのか疑問がある。実際には、学説上、直接性の要否に関する実質的な議論はなされておらず、裁判例上も実質的な意味において、直接性要件が定着しているといえる状況にはなかったのではないかと思われるからである。以下、詳述する。

#### 2. 従来の学説、裁判例に関する私見

##### (1) 学説

第3章第2節において論じたとおり、一般対応の必要経費における業務関連性の要件としての直接性の要否については、必要説、不要説の対立が存在するところである。

しかし、学説上、このような直接性必要説・不要説間の対立が明確に論じられるようになったのは、弁護士会役員事件<sup>128</sup>を契機として議論が活性化した後のことである。

これは、2013年（平成25年）公表の論文において、三木義一教授は、「本件地裁判決（著者注：東京地裁平成23年8月9日判決）のような理解が、学説でも通説であり、裁判例でも多いとする解説が多いが、果たしてそうであるかも疑問である。というのは、いくつかの裁判例や学説が依拠してきたと思われる学説（筆者注：金子前掲7）が「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ために、本格的な論争が行われたわけではないし、これまでの裁判例では個々の必要経費性は争われたものの、必要経費概念について本格的に議論されることはなかったからである」<sup>129</sup>と述べるところに

<sup>127</sup> 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」税研178号74頁（2014）

<sup>128</sup> 東京地判平成23年8月9日，東京高判平成24年9月19日

<sup>129</sup> 三木・前掲92，20頁

典型的に表れている。

現に、2012年（平成24年）公表の松山論文<sup>130</sup>は、直接性必要説の立場に立つものの、直接性不要説の存在に関する記述は見られず、議論の対立があることの指摘もなされていない。また、谷口勢津夫教授は、その著作である税法基本講義<sup>131</sup>において、弁護士会役員事件判決を摘示のうえ、一般対応の必要経費に係る「直接性の要件は、とりわけ家事費との区分処理の困難さという執行上の考慮から、創造されたものであろうが、そのような納税者に不利な法創造は租税法律主義の下では許されず、内容的にも純所得課税の原則に反するが故に妥当でない」とし、直接性不要説の立場を説かれるが、同記述は、2014年（平成26年）発行の同書第4版から加わったものであり、2012年（平成24年）発行の同書第3版までは直接性の要否に関する記述は見当たらない。

必要経費該当性に関する学説の関心は、専ら通常性の要否や必要性要件の吟味等に向けられてきたものであり、一般対応の必要経費における業務関連性の要件としての直接性の要否は、その議論自体が存在しないに等しい状況であった。これは、第4章第2節において検討したとおり、裁判例等における業務関連性の要件の認定が要は事実認定の問題として処理されており、直接性の要否に関する議論が実質的に不要であったこと、現在、直接性必要説が説く直接性の機能たる家事費との峻別の必要性については、必要性要件及び関連性要件の実質的解釈によりその機能を果たすことが可能であり、直接性要件の厳密な吟味まで必要とされる状況になかったこと、などの事情によるものと思われる。

以上の状況にかんがみれば、直接性の要否に関しては、従来はそもそも通説と言える見解が存在し得る状況ではなかったものと考えられる。

## **(2) 裁判例**

第3章第2節において紹介しているとおり、従来の裁判例の中には、直接的業務関連性を求める旨判示する一連の裁判例が存在することは事実である。

ただし、第4章第2節において検討したとおり、同一連の裁判例は、すべて関連性の事実認定を通じて事案の解決を導いており、実質的にはその指摘した直接性要件は必要経費該当性要件として機能していない。

過去の膨大な裁判例すべてを検討することは困難であるが、直接性の要否に関する法解釈を巡る議論が事案の結論に影響し得た裁判例は、弁護士会役員事件高裁判決以外に見当

---

<sup>130</sup> 前掲 70

<sup>131</sup> 前掲 6

たらない状況である。

そうであれば、実質的な意味において、直接性要件が裁判実務に從來定着していたものとは評価し難いものと考えられる。

### 3. 必要経費該当性要件の解釈

以上のとおり、筆者は、一般対応の必要経費における業務関連性の要件としての直接性は不要であるとの立場に立つが、直接性必要説が直接性の機能として説く必要経費と家事費との峻別の必要性自体を否定するものではない。

しかしながら、一般対応の必要経費については、所得税法 37 条 1 項後段の明文上、必要性及び業務との関連性が要求されるのであり、その要件の実質化により、直接性必要説が説く直接性の機能は果たし得るものとする。

あるべき必要経費該当性要件の考え方については、次節において実務への提言として論ずる。

## 第4節 実務への提言

### 1. 従来の実務の問題点

前節において述べたとおり、一般対応の必要経費における業務関連性の要件としての直接性は不要であり、直接性を独立要件として課すことは誤りであるとする。

第1に、直接性要件を課すことは、法律の根拠なく必要経費控除要件を加重することとなり、租税法律主義に違反する結果を招来することとなる。

第2に、第4章第2節において検討したとおり、個別事案における支出の業務関連性の検討において、直接性要件は実質的に機能していない。すなわち、同節において検討した各裁判例は、直接的業務関連性を必要経費該当性判断の要件として掲げるものの、その直接性要件は、業務関連性の認定について、明確な判断基準を何ら提供できていないのであり、それゆえに各裁判例は、結局は詳細な事実認定を行うことにより、事実認定のレベルで業務関連性判断の一般性・客観性を担保しているものと考えられるのである。

このように、一般対応の必要経費における業務関連性の要件としての直接性は、その要件を課すべき許容性を欠き、また、そもそも実質的に機能していない要件であるため、その要件を課すべき必要性もないものとする。

### 2. 業務関連性の認定方法に関する提言

直接性要件を不要と解した場合、業務関連性の認定方法はどのようにあるべきであるか



について、提言を行う。

まず、直接性要件を不要とする結論は、業務と支出との間に何らかの関係があれば直ちに業務関連性を肯定すべきとの結論を帰結するものではない。もとより業務関連性は、一般的・客観的に認められなければならないと解されるからである<sup>132</sup>。

それでは、直接性要件を不要と解した場合の業務関連性判断はどのように行われるべきであるか。この点に関し、私見では、業務関連性の法的解釈として新たな要件を課すのではなく、事実認定の精緻化により、業務関連性判断の一般化、客観化を図るべきであると考えている。そして、事実認定の精緻化に際しては、個別支出項目に応じて判断枠組みを類型化し、事実認定の安定化を図るとともに、納税者の予測可能性の担保を図るべきであると考えている。以下、具体的に論ずる。

まず、直接性必要説は、従来、業務関連性を一般的・客観的に認めるための試金石としての機能を直接性要件に担わせてきたものと考えられるが、かかる機能が十分に機能していないことは先に検討したとおりである。

この点について、私見では、業務関連性の判断に関しては、業務関連性が一般的・客観的に認められることが要件であり、それ以上に詳細な要件を付加すべきではないと考える。なぜならば、業務関連性要件の解釈として、詳細な要件を付加することは、直接性に代わる新たな要件の付加につながり、租税法律主義の観点から疑義があるものと言わざるを得ないからである。

これは、昭和 38 年 12 月の税制調査会「所得税法及び法人税法の整備に関する答申」が、交際費、接待費、寄付金等の経費の必要経費算入について、「判定を容易にするために形式的な基準を規定してこれを基に判定することも考えられるが、この種の経費は、その性質上客観的にその基準を求めることは必ずしも容易でなく、したがって、個々の事実判定に委ねる方がかえって合理的であるとも考えられるので、規定上従来のような考え方を表現するにとどめるのが適当であると考えている」<sup>133</sup>と述べることも合致するところである。

もっとも、どのような場合に、一般的・客観的に業務関連性が認められるかの判断について、何らの指針・基準のないまま、個々の事例ごとに場当たりの判断がなされることは、課税判断について納税者の予測可能性を奪い、租税法律主義の精神に悖ることとなる

---

<sup>132</sup> 水野・前掲 48, 267 頁参照

<sup>133</sup> 前掲 108, 46 頁

134。そのため、業務関連性の判断枠組みについて、何らかの基準・指針の提示は不可欠であると考ええる。

私見においては、業務関連性認定における一般性・客観性の担保は、事実認定の精緻化によって担われるべきであり、その事実認定の予測可能性を担保するための基準・指針の提示として、個別支出項目に応じた判断枠組みの類型化及び類型に応じた判断枠組みの提示が求められると考える。そして、判断枠組みの類型化に際しては、事実上の立証責任の転換を活用すべきと考える。

具体的には、以下の個別支出の性質に応じて、以下の3類型に区分し、類型に応じた事実認定の枠組みを提示することを提言する。

まず、支出の外形上、家事費が混入するおそれが少ない本来の必要経費に該当する費用をもって第1類型とする。例えば、人件費、事業用資産の減価償却費、修繕費、地代家賃等の費用が第1類型に該当し得るものと考ええる。そして、第1類型は、その支出について、通常業務関連性を有すべき支出類型であり、課税庁が業務関連性のないことの本証、すなわち疑いのない程度に業務関連性がないことの証明に成功しない限り、業務関連性が認められるものと考え<sup>135</sup>。

次に、一般的に必要経費に分類される第1類型以外の費用であって、類型的に家事費が混入するおそれがあるものの、それが特別に高度なものではない費用をもって第2類型とする。例えば、旅費交通費、広告宣伝費、交際費等の費用が第2類型に該当し得るものと考ええる。そして、第2類型については、原則どおり課税庁が業務関連性がないことについて立証責任を負うものの、課税庁がその支出の業務関連性に疑義があることを立証した場合は、納税者において、その疑義にも関わらず業務関連性が認められるべき事情の立証を行わない限り、業務関連性が否定されるものと考える。第2類型においては、業務関連性の有無が不明の場合、原則として業務関連性が肯定される以上、立証責任は課税庁にあるものであるが、課税庁は疑義の立証を行うことにより、一応の立証責任を果たしたものと

---

134 金子友裕「弁護士会の役員等として負担した支出と事業所得における必要経費の関係」税務事例 45 巻 2 号 37 頁（2013）は、業務との関係性を満たす要件等について、「代表的な活動や取引について改めてどのような要件や基準が必要であるかを実務的に明らかにしていく必要がある」旨述べ、納税者の予測可能性の担保の必要性を指摘する。

135 この点、最三判昭和 38 年 3 月 3 日（税資 37 号 171 頁）は、「所得の存在及びその金額について決定庁が立証責任を負うことはいうまでもない」旨判示し、熊本地判昭和 43 年 4 月 22 日（税資 52 号 690 頁）は、「課税標準たる所得につき被告課税庁が立証責任を負う以上、所得の算出要素たる必要経費についても被告課税庁に立証責任がある」旨判示する。

評価されることとなり、この点が本証を求められる第1類型と異なることとなる。

最後に、第1、第2類型以外の費用であって、類型的に家事費が混入するおそれが高度である費用をもって第3類型とする。例えば、交際費のうち懇親会二次会費用や一般的に娯楽に伴う費用に分類される費用が第3類型に該当し得るものとする。そして、第3類型については、本来的な立証責任は課税庁が負うものの、その支出については、事実上家事費該当性の推定が働き、納税者が業務関連性がある旨の立証に成功することによって家事費該当性の事実上の推定を破らない限り、業務関連性が否定されるものとする。なお、第2章第3節1において論じたとおり、必要経費と家事費の区分については、所得関連性という視点から考えると区分が難しくなるため、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、この区分を明らかにすべきであるところ<sup>136</sup>、第3類型は、類型的に家事費が混入するおそれが高度である費用であるから、その性質上、家事費の面からのアプローチが適当であり、この観点からも、家事費該当性の事実上の推定を及ぼすことが相当と考えられる。

このような事実上の立証責任の転換は、法律要件事実についての証明責任の転換をもたらすものではなく、裁判官の自由心証によって立証主題たる事実について確認が形成される過程を示すものではあるが<sup>137</sup>、裁判所が個別支出の類型に応じた判断枠組みを提示し、これを課税庁が事例として整理し、納税者に提示することにより、納税者の予測可能性担保の要請に応えることは可能であるとする<sup>138</sup>。

かかる類型に応じた事実認定枠組みを採用することにより、納税者は、必要経費の申告に際し、立証の難易度に応じて必要経費該当性の予測可能性の提供を受けることができるとともに、第2類型、第3類型に該当する場合は、事前に証拠資料の用意を促されることとなり、より精緻な事実認定が可能となることが期待されるものと考えられる。

---

<sup>136</sup> 山田・前掲40, 158頁

<sup>137</sup> 伊藤眞『民事訴訟法（第3版4訂版）』334頁（有斐閣，2010）

<sup>138</sup> なお、税制調査会答申「わが国税制の現状と課題—21世紀に向けた国民の参加と選択—」（平成12年7月14日）379頁は、「納税者の方が税務当局よりも所得に関する情報と証拠を十分に有していることや、課税処分は大量・反復的に行われるものであることを考慮し、主要諸外国のように、一般的に納税者に立証責任を課すこと又は納税者に必要経費や損金その他自己に有利な事実について立証責任を課すことを制度化してはどうかという意見があります。これについては、わが国のように税務訴訟を通常の裁判所が管轄しており、また、民事訴訟法や行政事件訴訟法においても立証責任について特別の規定がないという状況の下で、行政訴訟の中で税務訴訟にのみ立証責任に関する明文の規定を設けることが適当かどうかという問題があります。」との指摘をしている。

なお、上記の如く各類型に応じた分類を明確に行っているものではないが、費用の性質に応じた事実上の立証責任の転換は、従来から裁判例が実際に行っているところであり<sup>139</sup>、上記判断枠組みは、従来の裁判実務との整合性も有するものとする。

### 3. 個別支出に関する適用例

第3章第2節記載の裁判例で問題となった各費用について、上記判断枠組みによる判断を試みる。

#### (1) 登録免許税

横浜地判昭和54年7月18日<sup>140</sup>、大阪高判平成10年1月30日<sup>141</sup>で問題となった登録免許税については、家事費混入のおそれが少ない本来的必要経費に該当し、第1類型に該当するものと考えられる。

そうすると、費用支出の事実が認められれば、業務関連性があることの実事上の推定が働き、課税庁が業務関連性を否定する立証に成功しない限り、業務関連性が肯定されることとなる。もっとも、上記横浜地判の事例においては、登録免許税課税の基礎となった土地が原告Xの業務の用に供される資産と認められなかったことにより、課税庁が業務関連性の否定立証に成功したものと評価できる。また、大阪高判の事例においても、登録免許税等は相続財産の前渡に伴う費用と認定しており、同費用を純然たる家事費と認定しているものとみられることから、課税庁が業務関連性の否定立証に成功したものと評価される。

#### (2) 接待交際費

水戸地判昭和58年12月13日<sup>142</sup>で問題となった顧客接待用のモーターボート費用については、一般的に娯楽費用に分類される費用であり、家事費混入のおそれが高度であることから、第3類型に該当するものと考えられる。

そのため、当該費用については、事実上家事費該当性の推定が働き、納税者において、業務関連性の事実上の立証を行う必要が生じ、その立証に失敗した場合は、業務関連性は否定されることとなる。上記水戸地判も「原告において、…必要経費に該当することをある程度合理的に推測させるに足りる具体的立証を行わない限り、当該支出は必要経費に該当しないと推認されるものといわなければならない」旨判示しており、同様の考え方に立

---

<sup>139</sup> 水戸地判昭和58年12月13日(税資134号387頁)、東京地判平成6年6月23日(税資201号542頁)等

<sup>140</sup> 税資106号23頁

<sup>141</sup> 税資230号337頁

<sup>142</sup> 税資134号387頁

つものと思われる。

### (3) 借入金利子

青森地判昭和 60 年 11 月 5 日<sup>143</sup>、東京地判平成 6 年 6 月 23 日<sup>144</sup>で問題となった借入金利子については、類型的に家事費が混入するおそれがあるものの、それが特別に高度なものではない費用として第 2 類型に該当するものと考えられる。

そのため、当該費用については、課税庁が業務関連性がないことについて立証責任を負うものの、課税庁がその支出の業務関連性に疑義があることの立証を行った場合は、納税者において、その疑義にも関わらず業務関連性が認められるべき事情の立証を行わない限り、業務関連性が否定される。上記青森地判の事例においては、当該借入金利子の元本たる借入金について、原告 X の長男の大学入試に関連してなされたものとの認定がなされており、課税庁が業務関連性の疑義の立証に成功した事例と評価できる。

なお、上記東京地判の事例においては、費用の性質からは本来、第 2 類型に応じた判断がなされるべきものであるが、同事例においては、原告 X が更正時に存在しない、又は提出されなかった資料に基づき当該費用の必要経費該当性に関する主張を行ったため、事案の特殊性から事実上の立証責任が転換され、第 3 類型に該当した場合と同様の判断枠組みが採られたものと評価される。

### (4) 訴訟費用

津地判平成 18 年 4 月 27 日<sup>145</sup>で問題となった訴訟費用については、その支出理由に応じて様々なケースがあり、本来的必要経費とまでは言えないため、第 1 類型には該当しないと考えられるが、家事費混入のおそれが高度とも言えないため、第 2 類型に該当するものと考えられる。この点、所得税法基本通達 37-25 が民事事件に関する費用について、必要経費算入を原則としており、第 2 類型に該当するとの解釈は、現在の課税実務の運用とも合致するものと思われる。

なお、上記津地判の事例においては、原告 X の訴訟費用支出の原因となった債務保証が X の業務内容ではなく、業務に関連して一般的に行っていたものでもないとの事実認定が行われており、課税庁が業務関連性の疑義の立証に成功した事例と評価できる。

### (5) 懇親会費

---

<sup>143</sup> 税資 147 号 326 頁

<sup>144</sup> 税資 201 号 542 頁

<sup>145</sup> 税資 256 号順号 10380

弁護士会役員事件<sup>146</sup>において問題となった懇親会費については、一次会に関する費用と二次会に関する費用を分けて分類すべきであると考え。すなわち、一次会に関する懇親会費については、懇親会費の必要経費算入が一般的に否定されているわけではない現在の課税実務を前提とする限り、懇親会であるから典型的に家事費に該当するとの判断をすることは許されず、典型的に家事費が混入するおそれがあるものの、それが特別に高度なものではない費用に該当すると考えられる。これに対し、二次会に関する懇親会費については、懇親会開催の目的は一次会の開催をもって通常満たし得るものと考えられ、業務に関連して二次会を開催すべき特別の理由がない限り、専ら個人的な知己との交際や旧交を温めるために開催されるものと思われることから、典型的に家事費が混入するおそれが高度である費用であり、第3類型に該当するものと考えられる。

弁護士会役員事件の事例において、東京高判は一次会に関する懇親会費と二次会に関する懇親会費を分け、前者については必要経費算入を認め、後者については算入を否定しているが、懇親会費については、性質上、業務関連性の厳密な立証は困難であり、立証責任の分担に応じた結論が導かれやすいものとして説明することが可能であると考えられる。

---

<sup>146</sup> 東京地判平成23年8月9日(判タ1383号204頁)、東京高判平成24年9月19日(判タ1387号190頁)

## おわりに

以上本稿は、所得税法 37 条 1 項後段の一般対応の必要経費について、業務関連性における直接性の要否に関する議論を行い、従来の裁判実務における直接性要件の位置付けの再検討、所得税法のあるべき解釈等の議論を通じて、直接性要件は不要であるとの立場を提示し、これを前提として実務への提言として、個別支出項目に応じて事実認定の判断枠組みを類型化し、類型ごとに判断枠組みの概要を提示することにより、納税者の予測可能性の担保を図るべきとする考え方を論じた。

とはいえ、業務関連性における直接性の要否に関する議論は、実質的な議論が開始されて間もない論点であり、学説上の対立を受けて、改めて裁判例が蓄積されていく可能性のある問題である。また、必要性要件の認定のあり方や必要性と業務関連性の関係など、本稿では取り扱えなかった課題も多く存在する。これらの議論はまだ緒に就いたばかりであり、適正な必要経費該当性判断を行うためのあるべき必要経費論に関して、議論を注視する必要があることを今後の課題として本稿の結びとしたい。