

# 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

伊 川 正 樹

## もくじ

- はじめに
- 平成 24 年東京高裁判決の概要
- 裁決事例の検討
- おわりに

## はじめに

一般対応の必要経費該当性について定める所得税法（以下、「法」という。）37条1項後段に関する解釈については、東京高裁平成24年9月19日判決<sup>1</sup>（以下、「24年高裁判決」という。）が画期的な判断を示している<sup>2</sup>。もっとも、この判決をめぐる<sup>3</sup>は賛否両論<sup>3</sup>が交わされている。

改めてこの判決の特徴をまとめてみると、次の2点を挙げることができる。第一に、法37条1項後段が定める「これらの所得を生ずべき業務について生じた費用」という要件の解釈について、従来の判例・通説が示し

- 
- 1 東京高判平成24年9月19日判時2170号20頁。
  - 2 筆者はかつて高裁判決を肯定する論稿を著している。拙稿「一般対応の必要経費該当性にかかる要件」税法学569号15頁（2013年）。
  - 3 後掲第3章第2節参照。

てきた支出と業務との「直接関連」性を否定した点、第二に、同要件における「業務関連性」と「業務遂行上の必要性」とは同義であり、後者の要件のみで必要経費該当性を判断することができるとした点である。すなわち、第二の点については、従来の判例・学説では、業務関連性と業務遂行上の必要性の2つの要件を満たして初めて必要経費該当性が認められるのに対し（二要件説）、この高裁判決は両者を同義と位置づけることによって、業務遂行上の必要性のみの一要件説を採用したのである。

このような高裁判決に対する国側の上告受理申立てを最高裁が不受理と判断したことにより<sup>4</sup>、この解釈は定着するものと思われた。しかし、学説では同判決に対する批判やその射程範囲を限定して理解する見解が示されており、また、このほど従来の判例・学説と同様の解釈を示し、かかる批判と軌を一にする裁決事例が現れた。

本稿は、このような状況を背景として、24年高裁判決が示した解釈を再検討し、その射程範囲を検討することを第一の目的とする。また、上記の裁決事例で問題となった費用の必要経費該当性を検討する中で、必要経費として控除が認められる費用の性質について整理し、いかなる性質の支出が24年高裁判決が示した基準の下で必要経費として認められるかという点について検証を行う。

## 平成24年東京高裁判決の概要

まずは、24年高裁判決とその原審である地裁判決とを対比する形で概観しておこう。

### 1 判決の概要

弁護士業を営むXは、平成16年および17年に仙台弁護士会会長および日弁連理事ならびに副会長を務めていたが、その活動にあたって支出し

---

4 最決平成26年1月17日（平成25年（行ヒ）第92号）TAINS Z888 1815

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

た懇親会費や選挙立候補費用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したところ、所轄税務署長がこれらの費用は必要経費には当たらないものとして更正処分等<sup>5</sup>を行った。これに対して、X がその取消しを求めて争った。

第一審の東京地裁（東京地判平成 23 年 8 月 9 日判時 2145 号 17 頁）は、本件各支出のすべてについて必要経費には該当しないとして、X の主張を退けた。その判断において、地裁は、一般対応の必要経費該当性の要件として、原告の事業所得を生ずべき業務と直接関係し、かつ、その業務の遂行上必要であることの 2 点が必要であると明示している。

そして、の要件について、先例である最二判昭和 56 年 4 月 24 日（民集 35 卷 3 号 672 頁）を引用して、「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」と述べ、「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』に該当するということにはならない」としている。そのうえで、原告の弁護士会等の役員としての活動の成果は、原告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等全体に帰属するものであることを理由として、「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」と判示している。

このように地裁判決は、弁護士会等の役員としての活動がそもそも原告の「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ている。

これに対して、東京高裁は、上記 について、「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、

---

5 この事案では、消費税等の更正処分等の賦課決定処分の取消しも争われているが、便宜上、省略する。

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」ことを理由として、「本件各支出が控訴人の事業所得を生ずべき業務の遂行上必要であることと解するのが相当である」と明確に述べている。

すなわち高裁は、法 37 条 1 項後段所定の「業務関連性」の要件について、同法施行令 96 条 1 号の規定を根拠として、「業務の遂行上必要であること」と同義であると解している。そして注目すべきは、「業務関連性」という要件には「直接性」は不要であり、支出が業務の遂行上必要である場合には、一般対応の必要経費として控除が認められると判示したのである。

結論的に、高裁は、弁護士会等の役員等による支出のうち、必要経費該当性が認められるものは、弁護士会等の公式行事後に催される懇親会等など 4 種の懇親会等に関して行われるものであるとして、本件各支出の一部について必要経費に該当することを認める判断を示している。

地裁と高裁の判決を対比すれば、前者が支出の前提となる活動が業務に当たるかどうかに着目しているのに対し、後者は支出と業務との関連性ないし必要性を問題にしている点に特徴がみられる。

## 2 24 年高裁判決に対する反応

上記のような 24 年高裁判決に対しては、これを肯定する見解や批判的な見解、地裁判決の判断を支持する見解などさまざまみられる。そこで、高裁判決の特徴として前述した枠組み、すなわち、支出と業務との「直接」関連性を否定した点（特徴の第一）、および業務と支出との「業務関連性」と「業務遂行上の必要性」とは同義であるとする点（特徴の第二）に沿って、以下、それぞれの見解について概観してみよう。

(1) 肯定的見解

まず、特徴の第一の点について、法解釈の観点からの評価がある。すなわち、法 37 条 1 項の文言から、業務関連性について「直接性」を要求するならば明文で規定すべきであり、そのような文言がないのにかかる要件を加えて解釈するのは租税法律主義に反するとする見解がある<sup>6</sup>。また、現行所得税法の基礎となっている昭和 38 年 12 月税制調査会答申において示されている考え方、すなわち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立場からすれば、「直接」関連性を要件として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の見解も示されている<sup>7</sup>。

さらに、支出の性質に関する見解もみられる。たとえば、一般対応の必要経費の性質上、業務との直接関連性を認めると、かかる費用が必要経費から排除されることになりかねないとして、高裁判決による「直接性」の排除を妥当とする見解がある<sup>8</sup>。また、家事関連費について定める所得税法施行令 96 条 1 号の要件からすれば、必要経費は事業との直接関連性があるものに限定されないとの見解もみられる<sup>9</sup>。

これに対して、24 年高裁判決の特徴の第二の点（「業務関連性」＝「業務遂行上の必要性」）に関しては、肯定的な見解を示す立場からはほとんど触れられておらず<sup>10</sup>、この判決に対する評価は、特徴の第一の点に集約されているといつてよいだろう。

---

6 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 54 巻 4 号 11 頁以下、15 頁以下（2013 年）、拙稿・前掲注（2）22 頁。同旨、橋本守次「判批」税務事例 44 巻 12 号 1 頁以下、9 頁（2012 年）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 巻 12 号 29 頁以下、36 頁（2012 年）。

7 三木・前掲注（6）16～18 頁、拙稿・前掲注（2）23～24 頁。

8 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 31 頁以下、33～34 頁（2013 年）。

9 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 463 頁以下、468～47 頁（2011 年）、三木・前掲注（6）18～20 頁、拙稿・前掲注（2）24 頁。

10 この点に触れるものとして、拙稿・前掲注（2）28～29 頁。

(2) 批判的見解

これに対して、24 年高裁判決に批判的な見解をとる立場からは、特徴の第一および第二の両者について批判が示されている。

まず、特徴の第一について、所得税法が所得分類制度を採っていることから、必要経費を認める要件として直接の関連が必要だとする見解がある<sup>11</sup>。すなわち、所得分類は所得獲得活動の性質に基づいて行われており、所得の種類ごとに異なる控除要件の下でそれぞれに該当する事実があれば、所得の種類ごとの規定にしたがって控除が行われるしくみを採っている。そのため、必要経費とはいっても所得の種類ごとに控除が認められていることからその性質は異なり、ある事実が複数の所得種類の控除要件を充足し、二重、三重に控除される懸念がある。それを防ぐために、所得の種類と「直接」に関連する費用のみを当該所得分類の計算上、控除を認めるという制限が必要となると解している<sup>12</sup>。

また、この見解と同様の議論から、法 37 条 1 項の「業務について生じた費用」の解釈としては、業務との直接関連性、および業務遂行上の必要性の 2 つの要件が必要になるとして、特徴の第一および第二を併せて批判するものもある<sup>13</sup>。

さらに、弁護士と弁護士会との関係、ならびに弁護士会の活動の帰属という観点からの批判もみられる。すなわち、高裁判決は、弁護士会の役員として行った活動の効果が弁護士個人ではなく、別人格である弁護士会に帰属するため、当該弁護士の事業所得を生ずべき業務には当たらないものの、弁護士会の活動が弁護士の事業所得を生ずべき業務に密接に関係していることから、その活動に要した費用は必要経費に該当すると判示してい

- 
- 11 岡村忠生「弁護士役員活動費用と消費税 (2)」税研 176 号 73 頁以下 (2014 年)。同旨、今村隆「判批」税研 178 号 73 頁以下、75 頁 (2014 年)。
  - 12 また、岡村・前掲注 (11) 74 頁以下では、法 37 条 1 項の規定に「直接性」を要求することができるという解釈が示されている。
  - 13 今村・前掲注 (11) 75 頁。この見解は、所得税法上、必要経費と家事費との区別が必要であることから、所得の稼得に結びつかない費用の控除は認められないという理由も併せて示している。

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

る。しかし、そもそも収入金額が生じないとわかっている行為については、収益を獲得するためのコストとしての費用が生じる余地がないことから、事業所得を生ずべき業務には当たらない活動に係る費用が必要経費に該当することはありえないというものである<sup>14</sup>。また、同様の立場から、高裁判決は、「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」としてその射程範囲を限定的に解するものもある<sup>15</sup>。

### 3 検 討

上記のように、24 年高裁判決をめぐるのは、支出と業務との関連性として「直接性」が要求されるのか否か（特徴の第一）、および「業務関連性」と「業務遂行上の必要性」とが同義なのか否か（特徴の第二）という点で賛否が分かれている。この対立についてどのように考えるべきか、以下、順に検討してみよう。

#### (1) 支出と業務との関連性

##### (i) 直接対応の費用と一般対応の費用との区別

第一の点について、批判的見解の論者である岡村忠生教授から、解釈の前提として、法 37 条 1 項前段の直接対応の必要経費と同項後段の一般対応の必要経費との区別は、控除が認められるタイミングのみに認められるのであり、業務との関係の密接さの違いはないとの見解が示されている<sup>16</sup>。すなわち、前段に「直接」という文言があり後段にはないことを根拠として、前段の直接対応の支出の方が後段の支出よりも収益獲得活動との間により近接した関係が必要である、ということではなく、ある支出が必要経費となるのであれば、前段・後段を問わずいずれの支出であっても、業務

---

14 岡村・前掲注 (11) 77 頁。同旨、佐藤孝一「判批」税務事例 45 巻 2 号 1 頁以下、10 頁 (2013 年)。

15 山田麻未「判批」税法学 571 号 233 頁以下 (2014 年)。

16 岡村忠生「弁護士会役員活動費用と消費税 (1)」税研 175 号 69 頁以下、71 頁 (2014 年)。

との関連性が求められる程度は同じであると考えられると解されている。

直接対応の必要経費と一般対応の必要経費の区別については、収益との対応関係が直接的・個別的か、期間的・間接的か、という対比で説明されるのが一般である。そして、この「直接的・個別的」ないし「期間的・間接的・一般的」という区別は、費用収益対応原則の下で、当該支出が必要経費に該当することを前提として、収益との対応関係でどのタイミングで控除を行うかという問題として論じられる<sup>17</sup>。その意味では、両者には控除が認められるタイミングに関して違いがあるとする説明は妥当である。

(ii) 法文の解釈

しかし、直接対応の支出と一般対応の支出とで、業務すなわち収益獲得活動との間の関係に差はないと解すべきなのだろうか。もしそのように解する場合には、法 37 条 1 項の文言上の差異、すなわち、「その他当該総収入金額を得るため直接に要した費用」（前段）および「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」（後段）との差異はどのように解すべきだろうか。

改めて、法 37 条 1 項が定める必要経費に関する定義を整理すると、次のようになる<sup>18</sup>。

- |                                |
|--------------------------------|
| (前段) (a) 各種所得の総収入金額に係る売上原価     |
| (b) その他当該総収入金額を得るため直接に要した費用 及び |
| (後段) (c) 販売費、一般管理費             |
| (d) 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  |

この点について岡村教授は、(b) が「その他」という語で始まっていることから並列の関係であり、その前に掲げられている売上原価を含まないこととなる結果、この部分に該当する費用は資産の譲渡原価が考えられ

17 参照、佐藤英明『スタンダード所得税法（補正3版）』246頁以下（弘文堂、2014年）。

18 岡村・前掲注（11）74頁の整理をやや改めた形で参考にする。

るとしている。しかし、所得税法の所得金額の計算上、資産の譲渡対価は譲渡所得の総収入金額に含まれるため、事業所得の計算上、「直接に要した費用」に当たるものがなく、その結果、この部分が空文に帰してしまう。そのため、(b) の要件は、直接対応費用ではなく期間（一般）対応費用に関する規定と読むべきと論じている。そして、(d) については、「業務」に関する必要経費（雑所得、「雑不動産所得」、「雑山林所得」に関する必要経費）に関する規定であるとしている<sup>19</sup>。

このように解釈する結果、法 37 条 1 項の規定は、次のように理解することとなる。

(前段) (a) 各種所得の総収入金額に係る売上原価	= 直接対応費用
(b) その他当該総収入金額を得るため直接に要した費用	= 一般対応費用
及び	
(後段) (c) 販売費、一般管理費	= 一般対応費用
(d) 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	= 「業務」に関する費用

このような解釈を前提として、事業所得について生じた期間（一般）対応費用で (c) に該当しないものは、(b) に該当しない限り、必要経費にならないとされるが<sup>20</sup>、一般対応費用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）対応費用 (b) よりも先に規定されているというのは、規定振りとしてどうもすわりが悪い。また、(a) と (b) との間には接続詞がなく、(b) と (c) とが「及び」という語で結ばれていることからしても、同様の違和感を覚える。

さらに、(d) 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

19 岡村・前掲注 (11) 75 頁。なお、同教授によると、「雑不動産所得」、「雑山林所得」とは、「事業」に達しない規模の所得稼得活動である「業務」から生じる不動産所得および山林所得という意味で用いられている。

20 岡村・前掲注 (11) 75 頁。

る点をどのように解すればよいだろうか。通常、この要件は、(c) と (d) が一般対応費用であり、そのような費用を必要経費として計上するためには、「その年において債務の確定」していることを要求しているものと解されている<sup>21</sup>。もし債務確定基準を一般対応費用に適用するのであれば、(b) の要件に当てはまる費用にもかかわらず書きの効力を及ぼす必要があるが、上記のように (b) と (c) との間の「及び」という接続詞が置かれている以上、そのような解釈は不自然といわざるをえない。

また、(d) を雑所得等の必要経費に関する規定と位置づける根拠として、「業務」とは雑所得等を生ずる活動を指し、事業所得とは無関係であることが挙げられている。確かに、法 51 条ではこのような区別がされているとみることができるが (1・2 項では「事業」、4 項では「業務」、必ずしもそのような区別がされていない規定もある。たとえば、法 67 条 (小規模事業者の収入及び費用の帰属時期) では「不動産所得又は事業所得を生ずべき業務を行うもの」と定められているし、法 120 条 4 項 (確定申告の添付書類) では「不動産所得、事業所得又は山林所得を生ずべき業務を行う居住者」、また法 143 条 (青色申告) は「不動産所得、事業所得又は山林所得を生ずべき業務を行なう居住者」と規定されている。したがって、この文言のみによって法 37 条 1 項の解釈を上記のように行うことは困難であり、法文の解釈としては肯定的見解に分があるものと考えられる。

### (iii) 費用の性質上の相違

そこで話を戻して、直接対応・一般対応という区別は控除のタイミングのみの違いであって、費用の性質に相違はないという見解の当否について検討してみよう。

直接対応費用の典型例は売上原価であり、一般対応費用としては人件費 (給与)、光熱費、賃借料、保険料、広告宣伝費、販売促進費、交際費等が挙げられる。これらの費用について収益獲得との関係に違いがみられるか

---

21 谷口勢津夫『税法基本講義 (第 4 版)』【314】【338】(弘文堂、2014 年)。参照、所得税基本通達 37 2。

といえ、売上原価については、収益との間に直接的な関係を見出すことは容易である。他方、一般対応費用については、確かにそのような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、多額の費用を支出したからといって多額の収益獲得につながるわけではない。

もっとも、こうした区別は、そもそも必要経費概念をどのようにとらえるかという点に基因する。すなわち、必要経費の意義について、「収入金額の増減との直接関連」を重視して必要経費の範囲を絞る立場をとるか、あるいは「職務に従事することがなければ生じないと考えられる支出」ないし「勤務に必要な支出」として、収入の増減に直接関係がなくても、勤務に伴い余儀なくされる支出ととらえるか<sup>22</sup>によって、その範囲が異なる。前者の立場をとれば、支出と収益との関係には直接的なものが要求されることとなり、「直接性」のとらえ方いかんにもよるが、一般対応費用の中には控除が認められないものが出てくるだろう。他方、後者の立場から必要経費をとらえた場合、一般対応費用は、直接対応費用とともに、必要経費該当性が広がり、両者の相違はかなり相対的なものとなる。したがって、直接対応費用と一般対応費用との間に性質上の差異が存しないと理解するためには、その前提として、必要経費概念を広く解する立場をとることが必要となる。

このようにみえてくると、直接対応費用と一般対応費用とは性質上の差異はないとしながら、支出と業務との間に「直接」関連性を要求することは矛盾しているように思われる。直接性を要求する論者の根拠としては、所得分類制度の存在を前提とする二重控除の排除および家事費との区別が挙げられている。しかし、家事費との区別に関しては、その必要性は認められるものの、必要経費の範囲を狭める形での区別までが要求されているわけではない。むしろ、昭和 38 年税調答申の趣旨からすれば、純資産増加説の考え方に基づいて必要経費の控除を広く認める方向で解釈すべきであ

---

22 三木・前掲注 (6) 20～21 頁参照。

23 拙稿・前掲注 (2) 24 頁。

る<sup>23</sup>。また、二重控除の点については、ある支出が事業所得と雑所得の双方に関連するようなものがある場合、二重に控除が認められないのは当然として、雑所得が赤字になるという理由で事業所得から控除するということも損益通算の制限との関係で認められないと述べられている<sup>24</sup>。また、給与所得者の支出により雑所得等を得た場合に、その支出は給与所得控除と必要経費との二重控除が認められてしまうという問題も指摘されている<sup>25</sup>。

事実、その支出の性質上、複数の所得類型において必要経費性が認められうるものがありうる。たとえば、前出の岡村教授の論稿では、次のような例が示されている。税理士が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ような場合に、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の必要経費にも該当する、というものである。このような例から、同教授は必要経費性を認めるためには何らかの制限が必要であり、その要件として「直接関連性」を必要と解されている。

だが、いずれか一方のみの所得類型での控除を認めることが必要だとしても、支出と業務との間に「直接関連性」を要求したからといって解決される問題ではないと考えられる。すなわち、上記の例ではいずれの収入との間に「直接関連性」がより認められるかの判断は困難である。いずれの必要経費に該当するかの判断を行おうとすれば、収入金額の多寡やいずれの活動が主たるものであるかなどを判断材料にするという方法が考えられるが、それは業務との関連性の問題ではない。したがって、必要経費該当性の要件として支出と業務との関係に直接性を要求することは、やはり適切ではない。

---

24 岡村・前掲注(11)74頁。

25 同上。

(2) 「業務関連性」と「業務遂行上の必要性」

(i) 法的根拠

次に「業務関連性」と「業務遂行上の必要性」との関係について検討してみよう。

まず、「業務関連性」は、法 37 条 1 項後段の「これらの所得を生ずべき業務について生じた費用」を根拠とする要件である。

では、「業務遂行上の必要性」の法的根拠は何であろうか。まず、同法施行令 96 条 1 号における「業務の遂行上必要」という文言が根拠であるという可能性がある。もっともこの規定は、法 37 条 1 項ではなく、家事関連費について定める法 45 条 1 項 1 号の委任を受けて定められているものである。法形式的にみた場合、施行令 96 条 1 号は必要経費に関する委任立法ということはできないが、内容的には家事関連費について「事業……所得を生ずべき業務の遂行上必要」である部分を明確に区分することができれば、当該部分に相当する経費を必要経費として扱うというものであるため、この部分は必要経費について定義したものであると解することができる<sup>26</sup>。

あるいは、次のような解釈も可能であるかもしれない。すなわち、事業所得等の金額の計算上、控除が認められるのは、単なる「経費」ではなく「必要経費」である。法 45 条 1 項 1 号は、いわゆる家事費について「家事上の経費」という表現を用いている。したがって、「経費」と「必要経費」とは別の概念として区別されていることがわかる。そして、事業所得等の金額の計算上、控除が認められるのは、業務の遂行上「必要」な「経費」である（法 37 条 1 項）。このことから、必要経費に該当するためには「必要性」という要件が法 37 条 1 項に内在していると考えることができるのではないだろうか。

いずれに解釈するとしても、必要経費に該当するためには「業務遂行上

---

26 拙稿・前掲注 (2) 28～29 頁。

の必要性」は不可欠である。では、「業務関連性」はどうだろうか。「業務遂行上の必要性」と「業務関連性」とは同義であり、前者を満たせば後者の要件は不要と解することができるだろうか<sup>27</sup>。そもそも、両者には重複する部分がある<sup>28</sup>。そして、両者を明確に区別して論ずることは困難である。たとえば、借入金の利子は業務関連性によって判断するとされているが<sup>29</sup>、必要性によって判断することも可能である。したがって、この問題は、「関連性」ないし「必要性」といった抽象的なレベルで検討するのではなく、支出の性質ごとに具体的に検討することが必要であると思われる。

本件で問題となっている弁護士会の役員が支出した懇親会費という費用に着目して検討してみると、かかる費用は交際費の範疇に含まれると考えられる。あるいは、広告宣伝費に該当する場合があるかもしれない。所得税法上は、交際費や広告宣伝費などといった個別の費目の該当性が争われることは基本的にはないが、これらの費目の該当性が争われる法人税法における議論を参考にして、控除可能性を考えてみよう。

#### (ii) 個別費目の該当性判断

租税特別措置法 61 条の 4 第 3 項は、交際費等について定めている。それによれば、交際費等とは、「交際費、接待費、機密費その他の費用で、法人が、その得意先、仕入先その他事業に関係のある者等に対する接待、供応、慰安、贈答その他これらに類する行為のために支出するもの」と定義されている。この定義をめくり、判例上は、旧 2 要件説、新 2 要件説、3 要件説などがみられる。現在の判例・通説の立場と考えられているのが 3 要件説であり、「支出の相手方」が事業に関係のある者等であること、「支出の目的」が事業関係者等との間の親睦の度を密にして取引関係の円滑な進行を図るためであること、「行為の形態」が接待、供応、慰安、

---

27 筆者は前稿において、両者の意義は同義であると解している。拙稿・前掲注 (11) 29 頁。

28 碓井光明「必要経費の意義と範囲」『必要経費 (日税研論集 31 巻)』3 頁以下、29 頁 (1995 年)。

29 碓井・前掲注 (28) 29 頁、今村・前掲注 (11) 75 頁。

贈答その他これらに類する行為であることの 3 要件を満たす支出を交際費等として扱うというものである<sup>30</sup>。

本件で問題となっている弁護士会の役員が支出した懇親会費をこれらの 3 要件に当てはめてみると、「支出の相手方」は弁護士会であり、「弁護士の事業に係る者」であるといえる<sup>31</sup>。次に、「支出の目的」については、まさに「事業関係者等との間の親睦の度を密にして取引関係の円滑な進行を図るため」といえよう。そして、「行為の形態」であるが、特定の者に対する接待等を行うわけではないが、懇親会への参加は租税特別措置法関係通達 61 の 4 (1) 23 (3) において交際費に該当すると解釈されている<sup>32</sup>。したがって、本件で問題となった懇親会費を法人が支出した場合には交際費に該当することになる。

次に、広告宣伝費についてみてみよう。租税特別措置法関係通達 61 の 4 (1) 9 では、「不特定多数の者に対する宣伝の効果を意図するものは広告宣伝費の性質を有する」とされ、一定の費用については交際費等には当たらないとされている。本件懇親会費についてみてみると、納税者たる役員は宣伝的効果を意図して懇親会費を支払って懇親会に参加したわけではなく、役員としての活動の一環として行ったにすぎない。したがって、この費用は広告宣伝費には当たらない。

#### 4 小 括

上記の検討は、個人の支出を法人の支出と同視して、その費用該当性の

---

30 東京高判平成 15 年 9 月 9 日税資 253 号順号 9426。

31 参照、措通 61 の 4 (1) 22 「措置法第 61 条の 4 第 4 項に規定する『得意先、仕入先その他事業に係る者等』には、直接当該法人の営む事業に取引関係のある者だけでなく間接に当該法人の利害に係る者及び当該法人の役員、従業員、株主等も含むことに留意する。」

32 措通 61 の 4 (1) 23 (3) 「法人が団体等に対する会費その他の経費を負担した場合においても、当該団体が専ら団体相互間の懇親のための会合を催す等のために組織されたと認められるものであるときは、その会費等の負担は交際費等の支出があったものとする。」

判断を行ったものであるため、ただちに所得税法上の解釈としての結論を得られるものではない。むしろ、個人の必要経費該当性要件としての「業務関連性」と「業務遂行上の必要性」の意義について検討するための作業である。

上記の検討では交際費と広告宣伝費のみを取り上げたが、販売奨励金や福利厚生費などの隣接費用を考えてみても、いずれも事業との関連性が認められることは前提となっている。これは、法人税法（租税特別措置法を含む）が営利法人を対象としており、そもそも法人の支出は事業と関連するものであるという前提があるためである。これに対して、個人の場合には、事業主であっても私的消費活動（家事費）との区別が問題となる。したがって、個人の支出を問題にする場合、「業務関連性」とは家事費との区別のための要件であると位置づけることができよう。すなわち、支出が事業に関連するものか、私的消費活動に関連するものか、という判定を行うことによって、必要経費と家事費とを区別するのである。

そして、「業務遂行上の必要性」の要件も同様の機能を有するものと考えられる。すなわち、法人の支出は業務遂行上必要であるという前提があるため、あとはいずれの費目に該当するかという判断のみが行われる。しかし、個人の支出の場合には、業務遂行上必要であるかどうかという判断をまずもって行き、家事費との区別をする必要があるのである。このように考えれば、「業務関連性」と「業務遂行上の必要性」とは同様の機能を有するものと位置づけることができる。

そのほかに、上記の検討に関して法人の支出と個人の支出とでいかなる違いが生じるだろうか。法人税法上は、いかなる費目に該当するかによって、損金算入の範囲や限度等の取扱いに相違が生じるものの、所得税法上は、費目ごとに取扱いが細分化されていない（参照、所得税法 78 条）。しかしながら、所得税には、法人税にはない所得分類制度が採られていることから、所得の種類に応じて費用に関する「業務関連性」ないし「業務遂行上の必要性」の判断に相違が生じるものと考えられる。そのため、たとえばある支出が雑所得を獲得する活動との関連性ないし必要性は満たすも

の、事業所得との関係ではそれを満たさず、必要経費該当性の判断が所得分類によって異なるものがありうるだろう。もっとも、必要経費該当性の判断においては「業務関連性」ないし「業務遂行上の必要性」を基準として用いることになる。ただし、その支出がどの所得類型の必要経費として控除されるかという判断に違いが生じるのである。

このようにみても、24 年高裁判決が示した 2 つの特徴は、必要経費該当性の判断基準としていずれも妥当性を有すると考えられる。ただし、この判断がどこまでの射程範囲をもつものか、すなわち、24 年高裁判決の事例で争われたものとは異なる性質の支出が問題となったとき、この基準がどこまで当てはまり、どのように適用すべきかを検討する必要があると考えられる。そこで次に、司法書士業を営む納税者が支払ったロータリークラブの入会金と会費が、事業所得の金額の計算上、必要経費として控除することができるかどうか争われた事例を通じてこの点を検討してみよう。

## 裁判事例の検討

### 1 事実の概要

司法書士業を営む審査請求人 X は、平成 22 年 4 月 27 日に A ロータリークラブ（以下、「本件クラブ」という。）に入会した。その際、入会金と会費（以下、「本件会費等」という。）を本件クラブに支払い、翌年度に支払った会費とともに、それぞれ当該年度の X の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行った。これに対して、所轄税務署長 Y は、同金額の必要経費への算入を否定して更正処分を行った。この更正処分に対して X が審査請求を行った。

X の主張は、概要、次の通りである。

(1) 法 37 条 1 項における「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、同項の文理解釈より、「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、24 年高裁判

決の判示からも明らかである。

(2) Xの行う司法書士業務は、人とのつながりが特に重要であり、紹介により仕事を獲得することが多いものである。Xは、営業活動の一環として本件クラブに入会し、本件クラブの活動に継続的に参加することにより、顧客を獲得している。

したがって、本件クラブの活動は、事業の遂行上必要な活動に該当する。

(3) 所得税基本通達37-9は、入会が強制でなく、個人的な立場で入会する商工会議所の入会金および会費について必要経費への算入を認めているのであるから、入会の強制の有無や、個人的な立場での入会理由を理由に、必要経費でないとするは妥当ではない。

これに対して、Yはおおむね次のように主張している。

(1) 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要する。また、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したがって実質的に行われるべきである。

(2) 本件クラブの綱領によれば、本件クラブの目的は奉仕活動を行うことであるところ、当該奉仕活動は、Xが司法書士として行う事業には該当しない。

また、本件クラブは司法書士業を営む者がすべて入会しなければならないものではなく、個人的な立場で入会するものであることから、本件クラブの活動は、事業所得を生ずべき業務に密接に関係するものとはいえない。

以上より、本件会費等は、Xの事業と直接関連するものではなく、かつ、業務の遂行上通常必要な支出であるとは認められない。

審判所が認定した本件事実は次の通りである。

(1) 本件クラブの定款4条《綱領》によれば、本件クラブは、クラブ奉仕、職業奉仕、社会奉仕、国際奉仕および新世代奉仕からなる五大奉仕部門が活動のための理念と実践の枠組みであり、その五大奉仕部門の各活動に積極的に取り組むこととされている。

(2) 本件クラブの正会員となるためには、一般に認められた有益な事業もしくは専門職務の持ち主等であること、または一般に認められた事業もしくは専門職等において裁量の権限ある管理職の重要な地位にあることなどに加え、その事業所または住居が本件クラブの所在地域内またはその周辺地域内にあることを要し、各会員は、その事業または専門職等にしがって分類される。

(3) 本件クラブは、週に一度、1 時間程度、例会と呼ばれる定期的の会合を開催しているところ、例会時には昼食が出されるとともに、事務連絡および卓話と呼ばれる勉強会が行われていた。また、年に 4 回程度の親睦会を開催していた。

(4) 本件会計年度の一般会計における本件クラブの収入のうち、会費および入会金による収入が 9 割を占めている。他方、その支出のうち、例会の会食費や会場費等を含む本件クラブの運営費ならびに親睦会における親睦活動費等を含む本件クラブ等の活動費による支出は 8 割程度を占めている。

(5) X は、ほぼ毎週例会に出席し、親睦会にも参加していた。また、例会や親睦会での飲食代等は、本件クラブから支出されるため、X は、原則として例会等において飲食代等を支払うことはなかった。

(6) X は、本件クラブに入会した後、本件クラブの会員から直接、またはその紹介によって登記業務の依頼を受けており、本件クラブの会員の紹介等に基づく X の収入は、X が本件クラブに入会した平成 22 年中は 1 件で 10,500 円であったが、平成 23 年中は 15 件で合計約 80 万円まで増加し、総収入金額のおおむね 4%を占めるに至った。

## 2 裁決の要旨

審判所はまず、必要経費が総収入金額から控除されることの趣旨として、「投下資本の回収部分に課税が及ぶことを回避することにある」と解している。そして、「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

の処分である家事費とを明確に区分する必要がある」ことを確認している。このような必要経費控除の趣旨および家事費との区別ならびに各規定の内容からすれば、法 37 条 1 項における「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」との見解を示している。

また、かか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れなければならない」とも述べている。

このような解釈を前提として、本件事実へのあてはめを次のように行っている。

すなわち、本件クラブは、綱領にしたがって各奉仕活動をしていたものであり、具体的な活動についてみても、例会において昼食が出されるとともに事務連絡および勉強会が実施されたり、親睦会が開催されたりしていたにすぎないのであるから、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、登記または供託に関する手続について代理するなど司法書士法 3 条 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。

したがって、本件会費等が、X の司法書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ったと認めることはできない。

このように述べて、本件会費等は、X 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と結論づけている。

### 3 本件裁決の検討

#### (1) 24 年高裁判決の射程範囲

本件裁決において、X は 24 年高裁判決を引用して、法 37 条 1 項にお

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」とは、「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、事業の業務との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と主張している。それに対して、審判所は、24 年高裁判決の射程範囲を次のように限定し、本件とは事案を異にするとして主張を退けている。

本件高裁判決 [筆者注：24 年高裁判決のこと] は、弁護士が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等の一部が、その事業所得の金額の計算上、必要経費に算入することができるか否かが争われた事案につき、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採られており、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などを理由として、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から、請求人の主張には理由がない。

すなわち、本件判決では、24 年高裁判決は、強制入会制度が採られている団体の活動に伴って支出した費用が争われた問題であり、またその活動は事業所得を生ずべき業務に密接に関係するとともに、その会員が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という位置づけが行われている。しかしながら、この判断には、次のような疑問がある。

第一に、本件判決は、法 37 条 1 項後段の解釈として、支出と業務との直接関連性、および業務遂行上の必要性の 2 要件を必要とすると解しているが、すでに述べたように (第 4 章参照)、このような解釈は適切ではない。

第二に、本件判決は、24 年高裁判決の射程範囲について、強制入会制度が採られている団体の活動に伴って支出した費用であり、その会の活動が事業所得を生ずべき業務に密接に関係するとともに、会員の義務的負担によって成り立っているものである場合に限定している。しかしながら、

24 年高裁判決は、支出と業務との関連性ないし必要性を問題としているのであって、支出の前提となる活動が業務に当たるかどうかで判断しているわけではない<sup>33</sup>。

また、この事案で必要経費該当性が争われた費用は懇親会費である。いくら強制入会制度が採られている団体の活動に伴う支出とはいえ、懇親会の参加まで強制されるわけではなく、その費用の支出についても任意である。その意味では、本件会費等の支出も任意であることから、強制入会制度を根拠にして本件と 24 年高裁判決の事例とを区別することは適切ではない。両者を区別する発想は、支出の前提となる活動と業務との関連性に着目することに基因しており、支出と業務との関係を問題にする 24 年高裁判決の判旨を取り違えているというべきである。

#### (2) 本件会費等の特質と必要経費該当性

では、本件で問題となった本件会費等は、X の事業所得の金額の計算上、必要経費に該当するというべきだろうか。この問題を検討するにあたっては、本件会費等の特質を確認しておく必要がある。

24 年高裁判決の事例では、役員である弁護士が懇親会費を支出することは、収入獲得活動である弁護士業務そのものではないものの、それに密接に関係する活動に伴う支出である。そして、この支出は必ずしも収入金額の増減に直結するものではない。この理解を整理すると、24 年高裁判決は、必要経費として控除が認められる一般対応費用の範囲には、収入獲得活動である業務そのものから生じる費用に加えて、それに密接に関連する活動に係る費用が含まれると解していると理解することができる（次頁の図参照）。

これに対して、本件会費等は、本質的には「業務について生じた費用」とも「業務に密接に関連する活動について生じた費用」とはいえない。す

---

33 後者の判断枠組みをとるのは、地裁判決である。参照、拙稿・前掲注 (2) 20 頁。

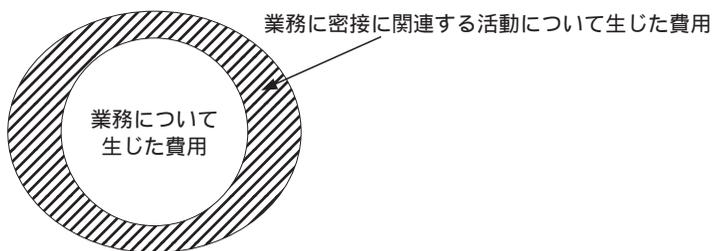


図 一般対応費用にかかる必要経費の範囲

なわち、司法書士がロータリークラブに会費等を支払うという行為は、業務を行っていることを原因として生じたものではなく、ロータリークラブの活動が司法書士業務と密接に関連しているともいえない。また、本件会費等の支払は司法書士としての業務遂行上必要であるということもできない。この点で、本件会費等は、24 年高裁判決で問題となった懇親会等とは性質が異なるものである。

しかし、本件会費等の特質は、かかる支出が結果として X の事業所得にかかる総収入金額の獲得につながっているという点である。したがって、この支出が必要経費に該当するかどうかを判断するには、24 年高裁判決で問題となった費用とはこの点において性質が違うことを前提として検討しなければならないのである。

そこで、一般化していえば、支出自体は業務遂行上必要ではなく、業務との関連性もなく、また業務と密接に関連する活動にかかるものでもない性質の費用が、結果として収入獲得につながった場合に、必要経費として認められるかという枠組みで検討しなければならないのである。したがって、単純に考えれば、この種の費用は 24 年高裁判決の射程範囲外にあることから、その理由をもって必要経費該当性を否定することが可能であるかもしれない。ただし、ここではそれとは別の角度から検討を行い、その結果から 24 年高裁判決の射程範囲を検証するという手法を試みよう。

#### 4 本件会費等の必要経費該当性

上記のように、本件会費等の特質は、結果としてXの収入獲得につながったという点である。Xの主張によれば、本件クラブへの入会は営業活動の一環ということであるが、一般的にロータリークラブの活動目的が奉仕であり、本件クラブにおいても同様であることが認定されていることから、そうした目的を認めるためにはさらなる主張や立証が必要であろう。しかし、結果として本件クラブにおいて登記業務の依頼を受け、収入獲得につながったということは、本件会費等が広告宣伝費に該当するという可能性がある。

第 章でみたように、広告宣伝費は「不特定多数の者に対する宣伝的効果を意図する」支出である。そして、他の隣接費目との区別において重要となる判断要素は、「支出の目的」である。すなわち、「事業関係者等との間の親睦の度を密にして取引関係の円滑な進行を図る」目的をもって支出したものについては交際費に該当することとなり、「不特定多数の者に対する宣伝的効果を意図する」支出は広告宣伝費となる。他方、そのような事業上の成果を挙げることを直接の目的としない無償の支出は寄附金（法税37条7項参照）に該当することになる。これらの区別はいずれも支出の目的が決め手になると考えられ、その目的は支出時を基準として判断すべきである。支出時には別の目的で支払った費用が後に別の効果をもたらしたとしても、支出の性質自体が変化すると考えるのは適切ではない。それがたまたま別の要因によってもたらされる場合もありうるし、そうした効果が継続するとも限らないからである。

そうすると、本件会費等は広告宣伝費には当たらず、寄附金の性質を持つものと評価すべきであろう。したがって、判断の枠組みはともかく、必要経費該当性を否定した本件判決の結論自体は適切であるといえる。

おわりに

本稿第 章で検討したロータリークラブの会費等は、そもそも24年高裁判決で問題となった費用とは性質が異なるものであり、寄附金の性質を

有する費用である。そのような費用の性質自体から必要経費性が否定されることとなるが、24 年高裁判決の判示内容はこのような「結果として収入獲得につながった費用」までも必要経費に取り込むものではない。このような性質の費用の必要経費としての控除可能性を考える場合には、支出時点での支出者の目的に照らして、費用の性質を基準として判断することが可能である。

そこから、同判決の意義と射程範囲を考えれば、法 37 条 1 項後段における一般対応費用の必要経費該当性の判断につき、支出の業務遂行上の必要性によって行うことを示したものと見える。したがって、本稿でみたロータリークラブの会費のような費用も含め、あらゆる費用の必要経費該当性の判断に関する基準として、同判決の射程が及ぶものと解される。そして、この判決の射程を限定し、支出と業務との直接関連性などの要件を加えて解釈すべきではない。

#### 【附記・謝辞】

本稿は、平成 25 年 3 月に本学を退職された安本典夫先生に捧げたい。筆者は、大学院時代に歴史的遺産に関する研究会でご一緒させていただいたことを契機として、安本先生が本学部の行政法担当教授として在籍されていた期間を通じ、さまざまな形でご指導を賜った。

安本先生に関して特に思い出されるのは、先生が本学部に移られて最初に本誌に公表された論稿（「公務員の解散・解職請求権の政令による制限・再論」本誌 59 巻 1 号 1 頁（2009 年））が最高裁大法廷平成 21 年 11 月 18 日判決による判例変更に大きな影響を与えたということである。安本先生の研究者としての偉大さを感じさせるエピソードの一つとして、強く印象に残っている。また、本学部在職中は、公務員試験受験者を集めて自主ゼミを開いていただいたり、新規の行政法科目を開講していただいたりと、教育者としてのあるべき姿を学ばせていただいた。

安本先生から賜った多くの教えに対して深く感謝申し上げ、今後ともさらなるご指導・ご鞭撻をお願いするとともに、先生のますますのご活躍と

## 論 説

ご健勝をお祈り申し上げます。