

所得税法37条1項に規定する必要経費の事業関連性に関する一考察

日 坂 匡 宏

目 次

- I はじめに
- II 必要経費の沿革と概念
 - 1. 必要経費の沿革
 - 2. 必要経費の概念
 - 3. 家事費及び家事関連費の概念
 - 4. 小括
- III 必要経費の要件の考察
 - 1. 裁判例からみた必要経費の要件について
 - 2. 必要経費要件に対する学説について
 - 3. 小括
- IV 事業関連性の定義
 - 1. 事業所得の必要経費における各種要件の意義と判断基準
 - 2. 裁判例の検討 弁護士会役員の交際費等事件
- V 求められる事業関連性の尺度
 - 1. 必要経費の事業関連性
- VI おわりに

I はじめに

東京高裁平成24年9月19日判決（税資262号190頁）において、所得税法37条1項の解釈を巡る裁判が行われた。弁護士会役員の交際費等について課税庁と納税者の間で争われた事件である。この判決において、所得税法37条1項に定める必要経費の要件であると考えられていた「事業との直接関連性」が否定され、必要経費の概念が大きく広がったことは、非常に画期的であり、また、課税実務に大きな影響を与えるものであった。

この判決以前の必要経費が争点となった判決の多くにおいて「事業との直接関連性」が必要経費の要件としていることを考えると、必要経費概念を変更する大きな変化である。

そもそも、わが国の所得税法において必要経費は以下のように規定されている。

- ① 所得税法37条1項において、総収入金額にかかる売上原価と販売費及び一般管理費、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規定。
- ② 所得税法45条1項1号において、家事上の経費及びこれに関連する経費で政令で定めるものは必要経費に算入しないと規定。
- ③ 所得税法施行令96条1項において、家事上に関連する経費の主たる部分が所得を生ずべき事業に必要であり、かつ、明らかに区分することができる場合には必要経費に算入できると規定。
- ④ 所得税法施行令96条2項において、前項に掲げるもののほか、青色申告者においては取引の記録に基づいて記録する場合における業務の遂行上直接必要であったことが明らかにされる部分の金額については必要経費に算入できると規定。

上記判決の1審である東京地裁平成23年8月9日判決（税資261号140頁）では、「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連し、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、従前の解釈を踏襲するものであった。

2審にあたる当該判決において、「家事関連費のうち必要経費に算入することができるものについて、経費の主たる部分が「事業所得を…生ずべき業務の遂行上必要」であることを要すると規定している上、ある支出が業務の遂行上必要なものであれば、その業務と関連するものでもあるというべきである。それにもかかわらず、これに加えて、事業の業務と直接関係を持つことを求める

と解釈する根拠は見当たらず、「直接」という文言の意味も必ずしも明らかではないことからすれば、被控訴人の上記主張は採用することができない。」と判断している。また、支出の各項目の事実認定を判断するものとして「その費用の額が過大であるとはいえないときは、社会通念上、その役員等の業務遂行上必要な支出であったと解するのが相当」としており、支出額が社会通念上の妥当性を有した金額であるかどうかを判断要素として採用している。

当該判決において、必要経費は、事業を行う上で必要な支出であること、事業に関連する支出であること、支出金額についていわゆる通常性・客観性を求めるものとしたのである。

当該判決以前では、必要経費の概念そのものが争点となった判決はないと考えるが、裁判例においても税務行政上の取扱においても必要経費は事業に直接関連することが要件の一つであるとする解釈が主流であったため、直接性は必要ないとする判旨により、その賛否についての議論が活発なものとなっている。以前の判決において、法律の解釈間違いがあったのか、今回の判決に解釈間違いがあるのか、それとも判決文の解釈の仕方をそもそも間違っていたのか、非常に興味深い点である。

そこで、必要経費とはどのような意義を持っているのか、どのように解釈することが妥当であると言えるのか、今後の必要経費概念について、特に事業との関連性を中心に検討したいと思う。

Ⅱ 必要経費の沿革と概念

1. 必要経費の沿革

所得税法37条1項に規定する必要経費について、現行法上での文理解釈を行うには、必要経費の規定の成立から現行法に至るまでの沿革を確認することが必要であると考えられる。そこで、所得税法の創設から現在までの必要経費の沿革

とその解釈の変遷について整理する。

① 明治20年 所得税法が創設される

利子、配当、給与の所得については収入金額を所得金額とし、それ以外の資産又は営業その他より生ずるものは、その種類に応じて収入金額若しくは収入物品高中より国税、地方税、区町村費、備荒儲蓄金、製造品の原質物代価、販売品の原価、種代、肥料、営業事業に属する場所物件の借入料、修繕料、雇人給料、公債利子及び雑費を控除したものを所得としていた。

② 明治32年 所得税法の全文改正が行われる

この改正において、必要経費が所得税法施行規則第1条で定義される。この時の必要経費は必要性が所得と直接関連を持つものだけ⁽¹⁾とされ、この考え方が必要経費の基本的要件として、昭和40年に所得税法が全文改正されるまで維持される。

③ 大正9年所得税法の全文改正～昭和15年

この時の改正において必要経費の解釈は明治32年の解釈が維持され、さらに戦後の昭和25年までは大きな所得税法の改正はなかった。しかしながら、この間に行われた議会や政府の税法審査会などでの議論において、必要経費とするものが明文化され、また行政当局の解釈等により必要経費の範囲が明確化、拡大化されている。

④ 昭和22年 所得税法の全文改正

申告納税制度の採用がされる大改正であったが、必要経費については戦前の施行規則が本法に移されたが、その内容に変化はなかった。「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」の改正で事業用資産が災害等により一定の甚大な被害を受けたときは、その損害額を必要経費とみなす旨の規定

が設けられた。昭和25年のシャウプ勧告に基づく雑損控除が設けられたことに伴い削除された。

⑤ 昭和25年 所得税法の一部改正

シャウプ勧告に基づく所得税法の改正が行われたが、必要経費に関する規定に改正がなされた。

⑥ 昭和26年から昭和36年までの改正

この間必要経費の範囲は徐々に拡大されていった。主な改正項目は青色専従者控除の創設、繰延資産の償却額の必要経費算入、白色申告者の事業専従者控除。各種引当金・準備金の必要経費算入の制度創設がある。

⑦ 昭和37年 所得税一部改正

必要経費の範囲拡大について事業用資産の損失の必要経費算入、利子税の必要経費算入、事業の廃止後に生じた経費の控除などのような改正が行われた。

⑧ 昭和40年 所得税全文改正

この改正により現行法となる。必要経費に関する規定が整備された。内容としては大きく変更されず、注目すべきものとしては資産損失に関する整備がされたことにある。この改正時の税制審議会の議論や昭和40年の改正については、現行法の文理解釈で重要なものとするため別章において論じることとする。

2. 必要経費の概念

上記1. で述べたようにわが国における所得税は、各改正を経て現行法に至るのであるが、ここでは、必要経費とはそもそも何であるのかという検討を行

いたい。そのために、所得概念、事業所得の定義、それに対応する必要経費について基本的な事項を押さえることとする。

① 所得概念

所得税は所得に対して課税を行うものであるから、所得とは何かを検討する必要がある。「真の意味における所得 (real income) は、財貨の利用によって得られる効用と人的役務から得られる満足を意味するが、これらの効用や満足を測定し定量化することは困難であるから、所得税の対象としての所得を問題にする場合には、これらの効用や満足を可能にする金銭的価値で表現」⁽²⁾ する必要がある。

金銭的価値で表現をする方法として、消費型所得概念と取得型所得概念がある。消費型所得概念とは、人の1年間の消費額を所得として捉える方法であり、投資や貯蓄は課税対象としない制度であるといえる。社会資本を充実させるのであれば有用な方法であるが、課税の公平性の観点や所得の測定が困難であること、貧富の差の拡大を助長することもあり、この考え方は世界中で浸透していない。取得型所得概念はさらに制限的所得概念と包括的所得概念2つの考え方に分かれており、日本では包括的所得概念を採用していると考えられる。

制限的所得概念とは、所得源泉説とも呼ばれるが、「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」⁽³⁾ であり、これに対する概念として包括的所得概念、純資産増加説がある。純資産増加説とは一定期間内に生じた各人の純資産の増加と消費支出を合計したものを所得として捉えるものである。純資産増加説は個人の担税力に重点を置いた概念である。

現在では純資産増加説がスタンダードな概念として支持されているが、その理由として「第1に一時的・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ものである限り、課税の対象とすることが、公平負担の要請に合

致する。第2に、すべての利得を課税の対象とし、累進税率の適用のもとにおくことが、所得税の再分配機能を高めるゆえんである。第3に、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増大する」⁽⁴⁾があると言われている。

わが国での所得概念は、昭和25年において所得源泉説から現行の所得分類へと改正されることで、純資産増加説が採用されることになる。さらに、「災害・盗難等による資産の損失や医療費の支出について、それらが家事費面での支出又は損失ではあるが、担税力の減殺要因としてその「所得控除」が認められたのは、見方によっては純資産増加説的な課税所得概念に新局面を開いたもの…戦後、青色申告制度の導入とも関連して、個人についての貴重存在を前提とした所得計算が取り入れられたこともあり、「必要経費」の概念が大幅に拡張され、今日ではほぼ法人の「損金」概念に見合うものとなってきている。」⁽⁵⁾との評価がある。

わが国の課税は、憲法から要請される応能負担原則により課税は行われるものであり、担税力に応じたもので、中立性を要請するものであるとする考えに異論は少ないと思うが、それを実現するための考え方として純資産増加説による課税は、適切なものとする。

② 事業所得

事業所得とは所得税法第27条に規定されており、その内容は「事業所得とは、農業、漁業、製造業、卸売業、サービス業、その他の事業で政令で定めるものから生ずる所得（山林所得又は譲渡所得に該当するものを除く。）をいう。事業所得の金額は、その年中の事業所得にかかる総収入金額から必要経費を控除した金額とする。」というものである。また、所得税法施行例63条で「法27条第1項（事業所得）に規定する政令で定める事業は、次に掲げる事業（不動産の貸付業又は船舶若しくは航空機の貸付業に該当するものを除く。）とする。」と日本産業分類に準じて規定をしている。特に所令63条12号において「前各号に掲

げるもののほか、対価を得て継続的に行う事業」と定めていることから、これを「事業」についてのバスケット項目を設けており、事業の概念は包括的に定められている⁽⁶⁾と考えられ、法文上明確に定義されてはいない。

このため事業所得か否かの判定は、納税者と課税庁の間において争われてきた部分であり、これらの裁判を通して事業所得の定義付けが行われてきた。最高裁で争われた事例⁽⁷⁾では、弁護士に対して支払われる顧問料が事業所得か給与所得かを争ったものがある。この判決において「事業所得とは、自己の計算と危険において独立して営まれ、営利性、有償性を有し、かつ反復継続して遂行する意思と社会的地位とが客観的に認められる業務から生ずる所得（下線筆者、以下同）⁽⁸⁾をいい、」と事業所得と給与所得の線引きを行う上ではあるが、事業所得を定義している。しかし、この判決は抽象的概念を定義したにとどまり、結局のところ事業所得であるか否かは社会通念に求められる。

この社会通念の判断基準としては、裁判例⁽⁹⁾によると営利性、有償性、継続性、反復性の有無、自己の危険と計算における企画遂行性の有無、その取引に比した精神的あるいは肉体的労力の程度、人的・物的設備の有無、その取引の目的、その者の職歴・社的地位・生活状況を総合勘案して判断するが、特に継続性を持って一定の収入（生活費をまかなう程度のもの）を得ることを企図して事業を行っているのかが重要であると考えられる。

よって、事業所得とは「自己の危険と計算において独立的・継続的に営まれる経済的活動」⁽¹⁰⁾から生じた所得とする。

③ 昭和40年所得税法改正及び昭和38年12月税制調査会答申

昭和40年に所得税法は全文改正が行われた。この改正の基本的な考え方となるものとして、昭和38年税制調査会による「所得税法及び法人税法の整備に関する答申」がある。

この答申は弁護士会役員交際費事件の判決に影響を与えたものであると考えられ、この事件を研究者が論評する際にその解釈論を巡って意見が対立してい

る点でもある。よって昭和40年改正と昭和38年12月税制調査会の答申をまとめた上で、各解釈を列挙、考察を行う。

i 昭和40年全文改正について

この改正により、必要経費は政令で規定されていたものが法律に移され、規定の内容、体裁等の整備がされた。基本方針として「①所得税法の体系的な整備、②表現の平明化及び条文の配列の合理化、③規定の整備合理化の3点」⁽¹¹⁾がとられた。従前、必要経費は費用収益対応の原則が貫かれていたが、「所得税法37条のような必要経費に関する通則に置き換えられ、その内容は、必要経費に関する規定を山林以外のものに係る所得の必要経費と山林にかかる所得の必要経費とに区分し、事業所得を中心とする前者の所得の必要経費については、法人税法における損金の規定とほぼ平仄があった内容」⁽¹²⁾となった。これは、事業所得の必要経費概念を法人税の損金概念に近づけてきたことの帰結であるが、「その内容の実態については、旧所得税法と殆ど異ならない」⁽¹³⁾ものであった。

ii 昭和38年12月税制調査会「所得税法及び法人税法の整備に関する答申」

これは今後におけるわが国の社会、経済の進展に即答する基本的な租税制度のあり方について検討されたものであり、この答申に基づき昭和40年改正が行われたものである。ここで、重要となる部分を抜粋すると以下のものがある。⁽¹⁴⁾

1 課税所得の意義

所得税及び法人税における所得概念については、個別経済に即した担税力を測定する見地からみて、基本的には、現行税法に表れているいわゆる純資産増加製の考え方に立ち、（以下省略）

(9) 所得源泉に関係のない消費生活上の負債利子、医療費等の異常生活費、資産の滅失損壊による損失等については、純資産増加説においても、それらが家事費ないし家事関連費に属する財産の減少とみなされるところから、こ

れを所得の消極要素（純資産の減少）として当然課税所得計算上考慮するということにはならないと認められる。

2 所得税法上の経費

(1) 現行の所得税法における課税所得の計算は、いわゆる費用収益対応の考え方によることを原則とし、費用収益対応の原則を適用するに当たって、事業所得については、その事業の損益を一体として観念するいわゆる総体対応の考え方により……これらの考え方を基とする現行の所得計算の方法は、所得税がそれぞれの所得の性質に応じて担税力を測定して課税するものである以上そのあり方としては適切なものであると考える。(以下省略)

(2) 費用収益対応の考え方のもとに経費を控除するに当たって、所得の基因となる事業等に関係はあるが所得の形成に直接寄与していない経費又は損失の取扱いをいかにすべきかという問題については、純資産増加説的な考え方に立って、できるだけ広くこの種の経費又は損失を所得計算上考慮すべしとする考え方と、家事費を除外する所得計算の建前から所得計算の純化を図るためには家事費との区別の困難な経費等はできるだけこれを排除すべしとする考え方との広狭二様の考え方がある。

所得税の建前としては、事業上の経費と家事費とを峻別する後者の考え方も当然無視することができないが、事業経費又は事業損失の計算については、できる限り前者の考え方を採り入れる方向で整備を図ることが望ましいと考える。

(3) (4) 省略

(5) 経費の控除に関する基本的な規定として……また、必要経費と認めない家事関連費に関する規定は、現在それが抽象的であるため、交際費、接待費、寄付金等の経費につき必要経費に認めるべきであるかどうかの判定が事実上困難である。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基本的な考え方を表現するにとどめるのが適当であると考ええる。

純資産増加説的な考え方に則り、所得計算上必要経費は広く判断すべきであると記載があり、また、交際接待費、寄付金についてはその性質上基準を求めることが容易でなく、個々の事実判定に委ねるほうが合理的であるとするものを、必要経費の基本的概念と考えるが、三木義一教授はいわゆる弁護士会役員交際費事件（第4章で検討）において、上記答申が有用であることを原告弁護団に助言されたことに触れ、「この改正趣旨を理解していれば、地裁判決などはありません」と述べています。⁽¹⁵⁾と述べられ、必要経費は業務の直接関連性が要件となり得ないとされている。

これに対し、末永英男教授は高裁判決に対し批判的立場に立ち、上記に記載した昭和38年12月答申の所得税法上の経費(5)を引用され、「結局、消極的なようではあるが、基本的な考え方を表現するのに落ち着いている。」⁽¹⁶⁾とされ、業務の直接関連性は否定されず、旧法の思考を受け継いでいるものとされている。

必要経費が事業の直接関連性を求める立場として、松山修氏は、上記に記載した昭和38年答申の課税所得の意義を引用し、「消費主体として支出された費用については、純資産増加説的な考え方のもとにおいても、家事費排除の原則が作用し、所得の計算上、当然に消極的要素（控除項目）を構成するものではないとしている。さらに、現行所得税法の計算構造を前提とする限り、事業所得等の金額においては、経費と事業等との関連性を緩く説くことはできない。」⁽¹⁷⁾とされている。

この答申を読む限り、純資産増加説に則り所得税を課税するものとした上で、交際費、接待費、寄付金等の経費が必要経費となるかという点について、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ほうがかえって合理的であるとも考えられるとしている。現行法を制定する際の基本理念においては、必要経費の要件として事業との直接関連性が求められるとすることには疑問を持たざるを得ない。また、家事費排除の原則を必要経費そのものよりも優先して考えることは困難であると考えられる。

3. 家事費及び家事関連費の概念

必要経費ではない支出として、家事費及び家事関連費が存在する。ここでは家事費及び家事関連費が法律上どのような意義があるかを考察し、明確に規定されていない定義と問題点を検討したい。

① 家事費及び家事関連費の規定について

金子宏教授は家事費と家事関連費について「家事費とは、衣服費・食費・住居費・娯楽費・教養費等のように、個人の消費生活上の費用のことで、必要経費には算入されない(45条1項1号)。家事関連費は、接待費・交際費などにその例が多いが、必要経費と家事費の性質を併有している費用であって、その主たる部分が業務の遂行上必要であり、かつその必要である部分を明確に区分できる場合等は、その部分に限って必要経費に算入される(同号、所得税令96条)。」⁽¹⁸⁾と定義されている。沿革を辿ると明治32年改正で家事上の経費は必要経費から控除する旨が規定され、家事費及び家事関連費は一部を除いて必要経費から控除することが求められてきた。

現行法での、条文の構成は、必要経費に算入しないものとして家事費のすべてと家事関連費のうち明確にできない部分を挙げているものとなっている。このような構成を行った理由として、法人所得と個人所得の対比があると考えられるが、法人は「専ら利潤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」⁽¹⁹⁾ものであり、そのため、「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」⁽²⁰⁾のであるが、個人は「生産活動（所得稼得行為）の主体であると同時に消費経済の主体であり、その支出には所得稼得に関連した「必要経費」の性質をもつものがある一方で、消費支出（「家事費」の支出）がある」⁽²¹⁾ので「個人の所得の計算について「収入金額」から「必要経費」を控除することを定める一方で、「家事費」（及び「家事関連費」）は「必要経費」に算入されない旨を明らかにしている（所法45①一）」⁽²²⁾からと考えられる。

植松氏は家事費を「その用語の意味からいって、人間の衣食住に関する支出をはじめとして、その社会的、精神的、文化的生活を営む上で必要とされる諸出費を意味することは明らかで、このような「家事費」の支出はいわば所得の享受、処分という性質をもつものであって、収入を得るために支出される費用とはみられない。」⁽²³⁾とされておられる。

また、酒井教授は家事費が所得税法上必要経費から排除されるのは当然であるとして、所得税法45条1項1号に家事費をわざわざ記載しているのは、同上3項が一時所得の金額の計算において家事費を控除することを意識した確認的規定であるとされた上で、個人の生活を消費生活と所得稼得生活に二分した「二分説」が妥当であるとされている。

② 二分説について

二分説とは個人の生活に係る費用を必要経費と家事費に分類するというものである。酒井教授によると「家事費を積極的に定義付けるためには個人の消費生活上の費用といわざるを得ないことになる。けだし、かような仮説が成り立てば、不動産所得、事業所得、山林所得あるいは雑所得においては、必要経費以外の費用を家事費というとする定義が妥当することになる」⁽²⁴⁾とされ、このような判断を下した事例として、東京地裁平成6年6月24日判決（税資201号542頁）やサラリーマン税金訴訟控訴審判決（最高裁民集39巻2号310項）を挙げられている。サラリーマン税金訴訟における控訴審判決では必要経費と家事

費の関係について以下のように判じている。「その事業を営むため、すなわち収入を終局の目的として直接あるいは間接に支出を余儀なくされたもののみを必要経費となし、それ以外の支出はすべて支出者の生活費すなわち家事費とみるのが相当である。」⁽²⁵⁾このことから二分説の立場に立てば、家事費は必要経費以外の支出のすべてとなる。さらに、酒井教授は論を進められており、サラリーマン税金訴訟最高裁判決において、「給与所得についても収入金額を得るための必要経費の存在を観念し得る」とする判旨を取り上げ、そもそも必要経費が規定されている所得の種類に給与所得が含まれておらず、二分説と上記判旨の矛盾を解決するには、家事費を広義の家事費と狭義の家事費に分類することにより、狭義の家事費を給与所得控除などの各種控除である広義の必要経費と考えることが出来、この必要経費の2重構造をとることにより二分説は狭義の必要経費を前提としているとされている。その結果として二分説自体は所得税法の体系的理解に馴染みやすい点から支持するとされるも、所得税法45条を解釈する場合には、二分説自体が文理上多くの問題を孕んでいるとされるが、所得税法が純資産増加説をもとに規定されていると考えた場合には、二分説をとらざるを得ず、酒井教授が言われるように所得税法45条の構成自体に問題があると考えられる。

③ 小括

植松氏も45条1項1号に家事費をわざわざ記載していることに言及されている。「所得稼得行為との関連性という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、前述のように「家事費」は所得金額の計算上控除される費用ではないので、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、このような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活きてくる」⁽²⁶⁾とされている。

納税者及び課税庁の判断基準が乖離しすぎないように、必要経費の対極となる家事費を規定したとすれば、植松氏の両極からのアプローチを行なうための規定を45条に定めたとすることは理解しやすい。よって家事費は必要経費以外の個人的支出であり、必要経費の対極の概念であるという観念的な考え方にならざるを得ないものとなる。

④ 家事関連費について

金子教授によると家事関連費とは「接待費・交際費などにその例が多いが、必要経費と家事費の性質を併有している費用であって、その主たる部分が業務の遂行上必要であり、かつその必要である部分を明確に区分できる場合等は、その部分に限って必要経費に参入される」⁽²⁷⁾ものとされている。

昭和2年税制改正で家事関連費の一部（事業に供する建物費用）が必要経費と認められるまで、家事費及び家事関連費は必要経費に算入することができなかった。昭和25年税制改正において、家事関連費が法律上規定され、家事関連費のうち収入を得るためにその支出の大部分が必要経費である部分でその部分を明確に出来る場合には必要経費とすることとされた。なお、現行での家事関連費の実務上の取扱いは所得税法基本通達で定められている。

植松氏はこの通達の存在により、「今日では税法も「家事関連費」のうち「必要経費」と「家事費」の要素が区分できるときはこれをしようとする態度であり（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）。」⁽²⁸⁾とされている。そこで「必要経費」と「家事費」の間に存在する費用を具体的に判断するかが重要な問題であるとされ、その判断基準を「①所得税法が立法的に解決しているもの、②税法が正面から規定を設けているわけでは

ないが、税法に判断の拠り所があるもの、及び③税法に何ら規定がなく、その判断をすべて解釈にゆだねているもの」⁽²⁹⁾の3つに分類することとしており、その例として、①に所得税法45条1項2号から9号に定められたもの、②に通勤手当、③に訴訟費用、教育・研修費、違法支出などを挙げられておられる。また、家事関連費の取扱いにおける例示として店舗住宅に用いられる建物の諸費用、海外渡航費を挙げられておられる。いずれも所得税法45条の規定をこえて、必要経費として合理的に配分できる限りは必要経費に算入することを認めているといえる。

⑤ 必要経費における立証責任について

酒井教授は二分説の立場より、家事関連費を本来であれば必要のない概念であるとされている。ではなぜこの規定が存在するのかを検討すると二つの技術的な理由を例示され検討されている。それは「必要経費と家事費とに分割するためのルールを設ける必要性に根拠を求める考え方と、説明責任の分配ルールとしての役割を見出す考え方」⁽³⁰⁾とされ、前者は、所得税法96条の規定どおりに、明確に必要である部分を区分できるのであれば、もはやその部分は必要経費と家事費との性質を有しているとはいえないものであり、分割ルールは不要になり、また家事関連費概念を用いた規定が存在すべきとされている。

そのため、所得税法施行令96条は反証へのショートカット機能であるとされる。「課税処分の適法性を基礎付ける事実については、課税庁が立証責任を負うと解されているから（法律要件分類説。最高裁昭和38年3月3日第三小法廷判決・訴月9巻5号668頁）、課税庁は必要経費算入の要件が充足されていないと主張を展開し、その証明をする。これに対して、要件が充足されていることを納税者側から証明をする必要があるから、結局のところこのような家事関連費の主張立証責任は納税者側にある」⁽³¹⁾ということである。これにより「必要経費の要件として必要性を間接的必要性で足りると解釈したが、直接的必要性であればまだしも、間接的必要性の部分を明確に区分することは困難であると

いわざるを得ない。かように考えると、所得税法96条は所得税法45条の委任を受けて、結果的には所得税法37条の要件を厳しくしているようにも思われるのである。かくして、証明ルールの持込の段階で必要経費算入要件はより厳格なものとして構成されているともいえる⁽³²⁾とされ「家事関連費とは、所得税法がネット・インカム課税を犠牲にしてもやむを得ないとした必要経費の排除部分であるという考え方をすることも可能であろう。要するに、もし明確に区分さえできればそのうちの明確にされた部分については、必要経費とされていたにもかかわらず、明確にされないがために、あるいは明確にできないがために、必要経費性が否定されるという部分である。そしてこれは法がかように予定した部分であるとみることができるように思われる。所得課税における原則がネット・インカム課税にあるとすれば、家事関連費とは、課税上の例外的取扱い部分であるともいえよう。」⁽³³⁾とされている。

山田二郎教授は更正処分取引訴訟における主張立証責任は課税庁にあることを主張されている。その根拠として憲法秩序帰納説にたち、「刑事訴訟において、これらが存在しないことも含めて検察官が立証責任を負うのと同様に、更正処分取消訴訟においてもこれらの納税者に有利な事実について更正処分で認定した額を超えるものではないことを被告課税庁において主張立証すべきものとするのが、憲法が想定する権利状態に合致すると考えられる。」⁽³⁴⁾と述べられており、「法律要件分類説の立場からも、必要経費または損金の額が判明しなければ課税標準が確定できないことを主たる根拠として、少なくとも必要経費および損金については課税庁に立証責任があるとしており、……課税庁に立証責任を負わせるのが相当であろう」⁽³⁵⁾と結論付けておられる。

金子教授は、「課税要件事実の存否及び課税標準については、原則としては租税行政庁が立証責任を負う、と解すべきである（最判昭和38年3月3日月報9巻5号668頁、熊本地判昭和33年6月19日行裁例集9巻6号1149頁）。ただし、課税要件事実に関する証拠との距離を考慮に入れると、この原則には利益状況に応じて修正を加える必要がある。」⁽³⁶⁾とされておられる。

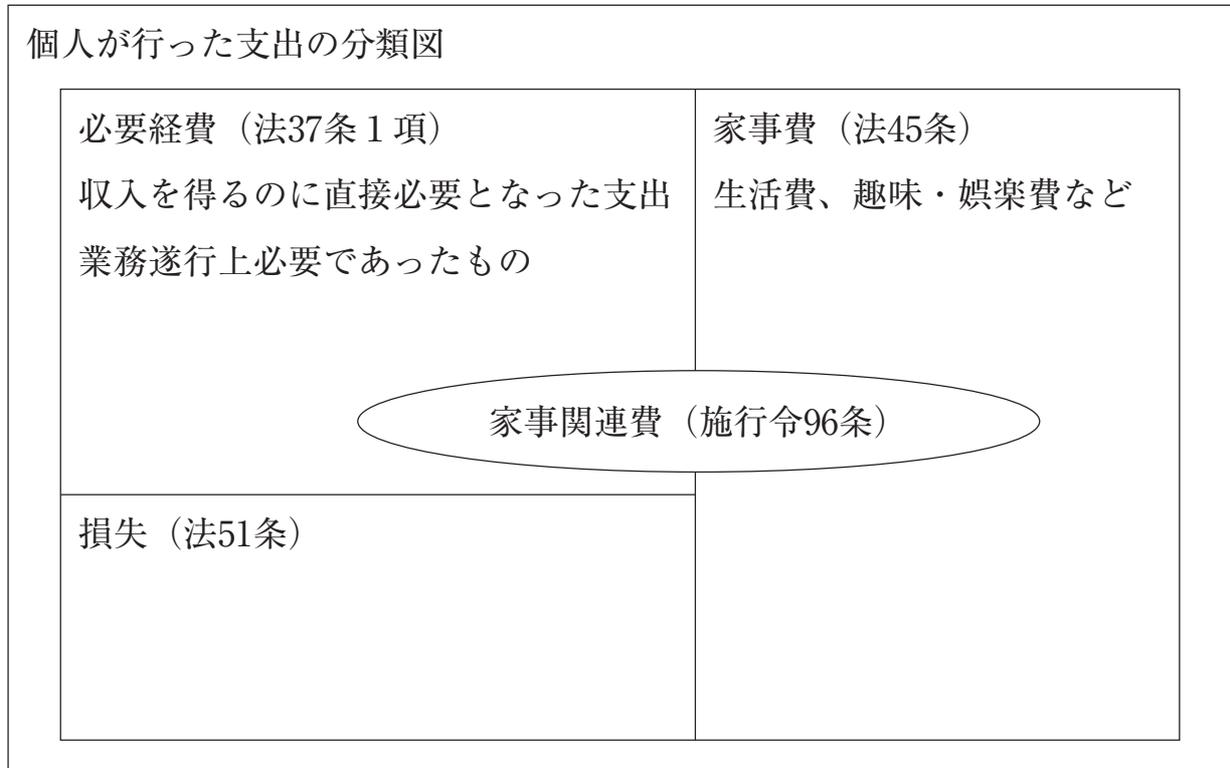
⑥ 生活用動産の非課税規定と消費支出の関係

家事関連費は「主たる部分」や「明らかに区分」などの判断基準が含まれており、この点は次節で検討する課題とするが、個人の支出は二分説では分類しづらい部分があり、この部分を家事関連費として捉えることで、画一的に判断できない費用を抽出するための機能を果たすものとして考える。

純資産増加説における消費支出が何を指すのかの議論はあるが、これを検討する例として譲渡所得における生活用動産の非課税の規定が挙げられる。この規定は、生活を営むのに通常必要な動産の譲渡によって生じた所得は非課税とするものであるが、生活を営むのに通常必要な動産のうち、所得税法施行令第25条1項1号、2号に規定されたもの及び生活を営むのに通常必要でない動産は当然に所得税が課税されるものと解釈できる。ここで、個人が所有する動産の分類方法が問題となるが、サラリーマン・マイカー訴訟控訴審（大阪高裁昭和63年9月27日判決・訴月35巻4号754頁）において、通常必要な動産と通常必要でない動産との二分説と、それらに一般資産を加えた三分説とはどちらを採用すべきかを争っている。納税者は三分説により、マイカーは生活に通常必要な動産でも生活に通常費用でない動産でもなく、その他の一般の資産であるから、その譲渡損失は他の所得と損益通産が可能であると主張した。それに対し大阪高裁は「一般資産のような第三の資産概念を持ち込む解釈には賛同することができない」と断じ、請求を棄却している。よって、生活を営むのに必要なものかどうかの判断は二分説が採用され、生活用動産の譲渡による収入は純資産増加説における消費支出の反対の行為に該当し、所得が発生したとしても課税することはしないこととなる。これを消費支出の二分説にあてはめると、個人が行なった消費支出は、生活に通常必要な支出は生活関連費、通常生活に必要でない支出は娯楽費・遊興費と考えることができる。よって消費支出とは生活関連費や娯楽費・遊興費を指すものとなり、消費支出であればこのどちらかに帰属をするという結論にいたる。

4. 小括

検討の結果として、個人の支出は以下の図のように構成されていると考える。



必要経費は、個人支出のうち、事業等を行うことにより発生する収入を得るのに必要であった支出であり、家事関連費のうち一定の要件を満たすものについては必要経費に算入できる。純資産増加説が、拡大再生産を必要とする資本主義経済においては社会の発展に有用であることから、投下資本の回収部分である必要経費が収入から控除されることは必然であるといえる。

法人と異なり個人は消費主体でもあるため、支出には投下資本のほか消費支出が当然のことながら存在するが、これを厳格に区分することは課税の公平性の観点から必要となる。この消費支出を家事費と定義し、所得税法上では個人の支出は必要経費と家事費に二分されることになる。しかしながら、支出がその両方に属することも当然ながら存在する。この両方に属するものを家事関連費と定義することにより、必要経費と家事費、家事関連費の3つのバスケットに支出を分類することがわが国の所得税法上求められていると解する。

それらのバスケットに何を放り込むのかの判断基準が必要となり、その判断基準を明確にすることが納税者の予測可能性を担保することになるが、複雑化した現在の社会において、的確に判断基準を明示することは困難な作業となるだろう。そのため、法律上は包括的規範を規定するにとどまり、判断が困難な場合には裁判において明確にしていく作業が行われることとなる。

次章では、いくつかの裁判例をとりあげ、どのような判断がされているかを俯瞰し、それに対する学説を整理することを行なう。これらの作業を行なうことで、必要経費の要件がいかなるものであるかを限定していくこととする。

Ⅲ 必要経費の要件の考察

前章において、個人の行った支出を、必要経費や家事費、家事関連費に区分するためのアウトラインについて中心に考察を行なった。本章では必要経費の要件といわれるものについて、必要経費について判断をした裁判例を抽出し必要経費の各種要件について、裁判例とと学説との対比を行なうことで検討する。

1. 裁判例からみた必要経費の要件について

必要経費は包括的な規定をさだめることが、多種多様な事業活動から生ずる所得を測定する上で有用であると考え、それが故に納税者と課税庁の間において争う事例が多いのは必然とも言える。そして裁判例による解釈が積み重ねられ、時代の変化に応じて、その時々が必要経費概念が規定されてきた。よって、現在に至るまでの裁判例により必要経費がどのように解釈されてきたかを把握することは、必要経費概念を研究する上で重要な過程となる。現在、必要経費の要件と考えられているものは以下のものがある。

- A 必要性
- B 通常性

C 客観性

D 社会通念上の判断

E 業務との直接関連性

以下に必要経費の各種要件について言及している裁判例を列挙し、上記AからGの要件の内、判決において上記要件のうち何を重視しているかにより分類を行う。ただし、Aは当然の要件であるといえるため、基本的にはAを除く要件を抽出する。

① 要件D 高松地裁昭和48年6月28日判決（行裁例集26巻6＝7号511頁）

これは宅地建物取引業法の定める許容額を超える報酬について、法定以上の支出が必要経費となるかが問題となった事例である。課税庁は法規の許容する限度を上回る報酬額については、必要経費として原告の収入金額から控除すべきでないとの主張をおこなったが、「現実に右法律所定の報酬額以上のものが支払われた場合には、所得税法上は右現実に支払われた全額を経費……として認定すべき」とした。また、アメリカ内国歳入法162条のように通常性が必要ないことが判旨されている。「ただし、架空の経費を計上するために行なう支出のようなもの（脱税工作金）は、収益を生み出すための支出ではないから、そもそも必要な経費にはあたらないと解すべき」⁽³⁷⁾と金子教授は言われておられる。

② 要件C、E 青森地裁昭和60年11月5日判決（税資147号326頁）

これは医業を営む個人が借り入れた借入金を、その子息の大学入学資金に使用した場合の支払利息が必要経費となるかが問題となった事例である。その判決において「所得税法37条1項の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、かつ、業務の遂行上必要な支出であることを要する」として当該支払利息は必要経費とはならないとされた。ここでは客観性及び事業への直接関連性を重視している。

また、控訴人は会計学における事業主と事業を分離し、両者の間に債権債務の関係が成立する旨の主張をしている。これに対し被控訴人は個人である自然人はあくまでも一個の存在であると反論している。これらの主張は何れも棄却されたが、これについて酒井教授は「個人事業主から個人事業への支払や個人事業から個人事業への支払を観念しないのは、所得税法においては、個人を課税単位としており、個人事業を課税単位と見ていないという点に基因すると考える。すなわち租税法が自然人あるいは法人という法人格を課税単位としていることから、自然人においては個人事業主と個人事業を別個に認識するような手法を採用していないという点にあるといえよう。そもそも所得税法は、自己労力を必要経費としないことが特徴である。すなわち、事業主への投資が必要経費として認められないことが多いのはかような所得税法の性質に由来するといえよう。」⁽³⁸⁾とされている。

③ 要件A 名古屋高裁昭和42年9月14日判決(行裁例集18巻8 = 9号1200頁)

これは所得税法昭和40年改正前の事件である。手芸材料商を営む業者が約定違反のため没収された際の手付金が必要経費となるかが問題となった事例である。判決では、「必要経費とは当該収入を得るために必要な費用であるかぎり、売上原価などのような直接の費用であろうと、販売費や一般管理費などのような間接の費用であろうとすべてそのうちに包含されるけれども、それはあくまでも直接間接の費用に限定されるのであって費用にあたらぬものは包含されない」とし手付金損失は手付金返還請求権の喪失であるから、所得をもたらすための必要ないし有益な費用とは解せないので必要経費には該当しないとされた。ここでは必要性にのみ言及しているが、損失も必要経費の一種と考えると妥当性を欠く判断であろう。

植松氏は「このケースは、税務当局の税務執行面でも、また、裁判所の判決においても、「必要経費」の範囲を限定的に考える伝統的思考の影響が残っていることをうかがわせる代表的な事例」⁽³⁹⁾とされている。

④ 要件C 東京高裁平成5年12月13日判決（行裁例集44巻11＝12号1206頁）

これは不動産賃貸業を営む者が所有する土地で、現に貸付に供していない部分の固定資産税が必要経費となるかが問題となった事例である。判決では、「不動産所得を生ずべき業務について生じた費用と認められるためには、その者がその主観において当該土地を貸付の用に供する意図を有しているというだけでは足りず、当該土地がその形状、種類、性質その他の状況に照らして、近い将来において確実に貸付けの用に供されるものと考えられるような客観的な状態にあることを必要とする」と判旨し、請求を棄却した。ここでは、客観性に着目している。

⑤ 要件B、C、E 福岡地裁平成5年5月18日判決（税資195号365頁）

これは石油卸小売業を営む者が、推計課税の合理性や調査手法について争った事例であるが、そのうち住宅建築用の借入金の支払利息が必要経費に算入されるかどうかについて「ある支出が右必要経費として特定事業の総収入金額から控除されるためには、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、業務遂行上通常必要な支出であることを要する」として借入金が住宅建築用資金と同額であることから、使用意図に着目し必要経費性を否認している。ここでは通常性、客観性、事業との直接関連性に着目している。

⑥ 要件D 神戸地裁昭和35年6月6日判決（行裁例集11巻6号1749号）

これは、税務署の様々な更正処分が行なわれたことに対する訴訟である。その中で、護国神社への寄付金が必要経費になるかの判断がされている。判決では、この点について「寄付金の点に案ずるに、一般に寄付金のごときは寄付者の営業状態、寄付の理由、相手方、金額等諸般の事情から営業の維持遂行上必要やむを得ないものと社会通念上認められるものでない限り、営業上の必要経費とはいえないものと解すべき」とされた。ここでは社会通念上に着目している。

植松氏は寄付金特有の性質から、寄付金が「必要経費に該当するのは、事業遂行上、その支出の必要性が特に強い場合ないし専ら事業遂行上の必要に基づく場合などに限ることが適当である」⁽⁴⁰⁾とされている。

⑦ 要件E 大阪地裁昭和48年8月7日判決（税資70号782頁）

これは、更正決定処分を不服として、更正決定に至るまでの手続き及び決定された税額について争った事例である。判決中において、交際費の必要経費の判定に触れており、「必要経費とは当該収入を得るために必要な直接間接の費用であって、いわゆる接待費ないし交際費は、当該接待ないし交際の理由、相手方、金額等諸般の事情からみて、もっぱら事業の遂行上の必要に基づくものと考えられる場合に限り必要な経費になるべきである。」とされた。ここでは事業との直接関連性に着目している。

植松氏は「個人の交際費の必要経費性についても、その性質上、寄付金について前述したことが大体あてはまるものと考えられる」⁽⁴¹⁾とされている。

⑧ 要件C、D 広島高裁平成14年6月28日判決（税資252号9148順号）

これは不動産業を営む者が、不動産所得の収入帰属時期などについて争った事例である。判決中において、不動産所得の必要経費について「ある支出を不動産所得の必要経費として控除することができるためには、当該支出が、不動産所得を得るために直接要した費用か、又は、不動産所得を生ずべき事業について生じた費用で、社会通念上、当該事業の維持・遂行のために客観的に必要又は有益であると認められる場合であることを要するものと解するのが相当である。」とされた。ここでは、客観性と社会通念上に着目している。

⑨ 要件D、E 青森地裁昭和61年4月15日判決（税資152号41頁）

これは税務調査の適法性とともに関し各更正決定処分に対して納税者が争った事例である。この中の飲食費の判断において、「必要経費とは、所得を得るために

必要な支出のことであるから、支出金額が必要経費として控除されうるためには、当該事業活動のために直接の関連性を有し、事業遂行上必要な支出内容であるとともにその金額が社会通念上相当と認められる範囲内のものでなければならない。」とし従業員に対する飲食費の判断において「残業手当を支給する代わりに夜食の代金を原告において負担したこと、その金額は一人一回1,000円以上2,000円以下で平均1,500円、人数は3名ないし8名、回数は月2回ないし3回であることが認められる。……これら夜食代金の性質につき給与(現物給与)と区別する限界が不明確であり、また社会通念上必要とされる範囲内の金額であるかの疑義があるので、一人一回500円、人数平均5名、月平均2回の割合で計算した6万円を福利厚生費に計上しうる残業食事代とすべきである。」とし「新年会費用及び忘年会費用……はいずれも家族を含めた催しであったことが認められるから、右のような会合の費用を必要経費たる福利厚生費と認めることはできない。」とされた。ここでは事業との直接関連性と社会通念上に着目している。

⑩ 要件A 大阪高裁昭和54年11月7日判決（民集39巻2号310号）

これはいわゆる大島訴訟の高裁判決である。サラリーマンが事業者と異なり概算経費しか認められないのは違憲であるとして提起された事例である。この判決で、「理論的には、まず財貨の獲得という目的が設定され、それに沿う必要経費の支出（原資の減少）が先行し、それが原因となって、収入例えば事業収入を生じ、収入が原資の減少額を補って余りがある場合に所得（経済的利益の増加）を生ずる。したがって、右所得の処分にはすぎない家事費の支出と原資からの支出（必要経費）とは全く別異のものであるが、現実の問題としては、この両者を判別することが困難なこともある。その事業を営むため、すなわち収入を終局の目的として直接あるいは間接に支出を余儀なくされたもののみを必要経費となし、それ以外の支出はすべて支出者の生活費すなわち家事費とみるのが相当である。」とされた。ここでは必要性のみに着目している。なお、必要

経費以外の支出は家事費であるとの二分説の立場により個人の支出を説明している。

No	判断事項	必要経費の要件
①	宅建業法に定める報酬以上に支払った報酬の必要経費性	D 社会通念上の判断
②	医院の運転資金の借入れではなく子息の大学入学金のための借入れであるとされた支払利息の経費性	C 客観性 E 業務との直接関連性
③	約定違反のための手付金損失の必要経費性	A 必要性
④	不動産収入が近い将来においても発生しない見込みの土地にかかる固定資産税の必要経費性	C 客観性
⑤	事業用の運転資金ではなく住宅建築用資金の借入れと認定された支払利息の必要経費性	B 通常性 C 客観性 E 業務との直接関連性
⑥	護国神社への寄付金の必要経費性	D 社会通念上の判断
⑦	交際費の必要経費性	E 業務との直接関連性
⑧	不動産所得の必要経費全般	C 客観性 D 社会通念上の判断
⑨	飲食費の必要経費性	D 社会通念上の判断 E 業務との直接関連性
⑩	サラリーマン税金訴訟における給与所得の概算控除と事業所得の実額控除の差が生ずることへの妥当性	A 必要性

上記判決は、①を除き必要経費を否定した判決である。必要性を除くと、客観性、社会通念上の判断、業務との直接関連性を問題とした判決が多い結果となっている。事実認定において、この点が必要経費の要件を充足していないということであるが、業務との直接関連性が他の2点より文言の具体性が高く、支払利息、固定資産税、飲食費、交際費が争点になった事例であることから、旧法時代、特に戦前では必要経費と認められていなかった支出への判断基準が残っているように感じる。

次項において、各項目について学説上の見解を整理する。

2. 必要経費要件に対する学説について

上記3章の1で整理した必要経費要件について、各種要件ごとに学説での見解について以下順に整理する。

① 必要性

所得税法37条1項より必要経費は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が必要経費とされている。法人税22条に似た構成であることから、企業会計の費用収益対応の原則に則り、売上原価などの直接対応費用と販売費及び一般管理費その他の費用などの期間対応費用に分類するものと考えられる。別段の定めとして、所得税法51条から54条で資産損失、貸倒引当金などの損失の規定があり、法人税法22条に完全に対応するものではない。

よって、旧法のように事業との直接必要性が求められるものではなく、間接的必要性も含めたものであればよいことになる。

この点について、植松守雄氏は必要経費の範囲について「必要経費概念の発展の文脈の中で考えると、個人の事業経営から生ずる所得に関する限り、その「必要経費」は法人税の「損金」、したがって、企業会計上の「費用」（「損費」）に準ずるものと考えることができる。そこで、その範囲は、抽象的にいうと、事業遂行上直接間接に必要な諸費用に及び、その必要性も不可欠ないし適切なものに限らず有益なものを含み、また、事業遂行上の目的意思をもたない事業用資産等の損失をも含むものと解される。」⁽⁴²⁾とされており。

酒井教授は所得税法51条の資産損失の必要経費算入が認められることについて、「損失については、業務関連性は有しているとしても、必要性までは認められないとみることができる」⁽⁴³⁾とされた上で、「例えば、業務用の建物の取壊損

失などが資産損失の代表的なものであるが、業務運営上の判断として建物が取り壊されるということを考えると、一般的には業務に関連しているということは何らかの必要性を有すると拡張して理解してもよいように思われるのである。」と述べられる。

碓井教授は「個人の場合には、消費生活を営んでいるので、いわゆる家事費を排除することは、必要経費論の出発点をなしている。そのために、収益をあげるための「必要性」が法人の場合に比べて、いっそう強く求められるといわなければならない。」⁽⁴⁴⁾と述べられ、上記1-③にある名古屋高裁判決を取り上げられ、「消費生活を予定しない法人との違いは、この判決の述べるように、認めなければならない。しかし、この判決の理論構成のみで手付金損失の必要経費性を否定することができるか否かは疑問である。むしろ、本来は必要経費になりうるものが、法が、損失について、別個に限定的に定めることにした結果、手付金損失の控除を許容する旨の規定がないために必要経費に算入されない、と説明すべきであろう。」と述べられる。

このように必要経費における必要性は、結局のところ事業遂行上で必要であるか否かというものになる。これは広義の必要経費といえる損失をも包含することになる。

② 通常性

法律に規定のない通常という語句を裁判で使用されることがあるが、必要経費に通常性が求められるか否かについては古くから議論されている点である。

金子宏教授は「問題は、必要経費として控除を認められるためには、必要な(necessary)経費であればよいのか、それとも「通常かつ必要」(ordinary and necessary)な経費でなければならないのかである。」⁽⁴⁵⁾とされ「わが国の所得税法では、アメリカの内国歳入法典162条のように「通常」の要件が規定されていないから、必要な経費であれば控除が認められると解さざるを得ない。したがって違法ないし不法な支出も、別段の定めがない限り、控除を認められるこ

とになる」と述べられる。

碓井光明教授は「「通常」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いうことになるだろう。そして、寄付金や接待・交際費、海外渡航費等の類型によっては、必要性が強く求められる場合があって、その趣旨を示すのに「通常」の文言を使用することもありえよう。」⁽⁴⁶⁾と述べられる。

また、碓井教授は通常性が対価の相当性の判断基準になる裁判例を挙げておられる。山口地裁平成7年6月27日判決（税資209号1167頁）で、医院を営む個人の従兄弟に対する非常勤医師給与の妥当性を争ったものである。判決では通常という文言は使用されていないが、当該報酬額が一般の報酬額に比して著しく高額であるとし、その水準を超える部分については業務の遂行上必要なものではないから、必要経費に当たらないとしている。控訴審においても、従兄弟の医師が非常勤医師や看護婦の斡旋をするなど原告の事業にある程度貢献していたとしても、親族間の情愛や相互扶助の精神によるものであるとされ必要経費性を否認され、上告審でも原審は妥当とされている。碓井教授は「アメリカ合衆国の内国歳入法典において「合理的支給額（reasonable allowance）という文言が明示的に含まれているところ、日本において明示的文言がなくても必要性の枠内で同じような処理がなされているのである。」⁽⁴⁷⁾とされている。またこの判決は法律で明示的規定がないにもかかわらず青色専従者に対する給与と同様の制約を受けていることに言及され、「実質的に行為計算否認を認めると同様の判断を肯定することになる。」と述べられる。

酒井教授は「医療費控除や特定支出控除においては通常性テストが条文上採用されているのに対して、所得税法37条にはかような記載がない。このことからすれば、所得税法は通常性テストを採用する場面と採用しない場面を明確に峻別しているとみることができる。したがって、所得税法37条の解釈において通常性テストを持ち込むのは妥当でないと解すべきであろう。……様々な生産活動や消費生活スタイルを有する多様な個人に適合するように所得税法は構築

されており、……多様性に耐え得る構造となっているのがわが国の所得税法の特徴であると考え」と⁽⁴⁸⁾される。

学説では通常性が法律に明示されていないことから、必要経費の要件とはならないとすることが主流であることがわかる。では、なぜ判決において「通常」という文言が使用されているのかが問題であろう。この点を碓井教授は「必要性を判断するのに、「通常必要である」かどうかを視点にすることは、ごく自然のことであるといえる。」とされており、また、「「通常かつ必要」の文言が頻繁に登場するようになると、やがて、必要経費の要件であるとする考え方が定着する可能性も秘められているように思われる。」⁽⁴⁹⁾と述べられているが、筆者自身が項目の一つとして取り上げる程度には必要経費の要件として、是非は別として、定着しつつあると考える。

③ 客観性

客観性や客観的という文言が判決文中に多く見られたため、通常性とは別項としている。ほとんどの学説においては、通常性を要件とするかに含まれて検討されているが、客観性や客観的という文言を使用することにどのような意味があるかを検討する。

客観的を国語辞典で調べると、個々の主観の恣意を離れて、普遍妥当性をもっているさま、客観性は客観的であることと、となっている。

そもそも所得稼得活動における支出、特に事業所得に係る支出とは、事業所得が自己の計算と危険において独立して営まれ、営利性、有償性を有し、かつ反復継続して遂行する意思と社会的地位とが客観的に認められる業務から生ずる所得であるから、客観的に支出することはありえないと考える。

この点について、松山修氏は「必要経費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。目的・意図はあくまで主観的なものであるため、客観的な表象を通して確認されることによって、客観性が担保されるべきであり、そして、客観的な判断をするための補充的な

基準として、支出に応じて、社会通念、直接必要、通常かつ必要などと使い分けていると解されている。」⁽⁵⁰⁾述べられている。それに対して、酒井教授は必要経費であるか否かの判断は業務に必要かつ関連性を有する費用として支出したものが観察することを出発点とすべきとして「客観的な判断が強調されすぎると、主観的な局面のみを判断の基礎とすることは出来ないという出発点から乖離してしまい、いつのまにか「通常必要な支出であることを要する」とする通常性テストによる判断につながる」⁽⁵¹⁾とされている。碓井教授も「一般には、客観的必要性が強調されるが、個別の事案に応じて判断すべきであって、常に客観性を要求することが妥当とはいえない。」⁽⁵²⁾とされている。

所得の原資たる必要経費に強く客観性を求めることは、個人の担税力に応じた課税を目的とする純資産増加説を採用する以上矛盾するのではないかと考える。事業所得にかかる必要経費について、客観性を求めるのであれば、納税者本人が所得を獲得するのに必要とする支出であるという、主観性を出発点とした客観的判断に落ち着くべきではあろうと考える。

④ 社会通念上

社会通念上の判断や社会一般の常識という判断基準は客観性と同様に多くの判決で見受けられる。酒井教授は社会通念上の判断が「客観的判断基準の持込みという意味では、通常性テストと同じように位置づけることができよう。」⁽⁵³⁾とされるが、判例では通常という言葉より強い意味合いで使用されているように思える。特に寄付金や交際費などの家事費が混入しやすい経費のほか、明らかに家事費的性格が強い支出、例えば家族旅行費の必要経費算入の適否についての判断で使用されている。社会通念上の判断は不確定概念の使用であり、判決でこの用語を使用することは、社会の一般常識が存在するとされる事柄に限定することが本筋であろう。社会通念上の判断が強調されると、租税公平主義の考え方が色濃く反映する結果となるため、主観的要素をもつ必要経費の範囲を必要以上に狭くすることになろう。

⑤ 業務との直接関連性

業務関連性について、碓井教授は次のように述べられている。「家事費排除との関係において、業務関連性（「関連」という用語は不明確であるが「業務上のもの」であることをさす）は、必要経費の第一要件である。」⁽⁵⁴⁾はその通りであると思う。

業務関連性は売上原価等の収入を得るために直接要したものについては要件とされない。要件判定が必要になるのは、販売費及び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なる。

この業務関連性が直接でなければならないのか、間接的にでも関連すれば良いのかという点について問題となるが、金子教授は「ある支出が必要経費として控除されるうるためには、それが事業活動と直接関連をもち、」と直接関連することが要件であるとされている。実際多くの裁判において、直接関連性が必要経費の要件のように判旨されている。

酒井教授はこの点について、「所得税法37条1項には規定されていないにもかかわらず、「専ら業務遂行に必要な費用」とか「やむを得ず支出した費用」というような必要経費の算入要件を付加することは租税法律主義に反しないのであろうか。更にいえば、本来認められるべき必要経費が算入要件の創設により認められないこととなれば、所得がないところに所得税を課税するということを意味するし、憲法29条や84条に反するということになりかねない」⁽⁵⁵⁾とされた上で、直接関連性の捉え方のアプローチは「業務の遂行自体が所得稼得目的を有するという事を考えれば、業務の結果生じた支出をもって関連性を判断するという立場で十分であるといえよう。」⁽⁵⁶⁾とされている。

必要経費と家事費との線引きをどこにおくべきかであるが、谷口勢津夫教授は、なぜ直接関係性が要件とされるのかについて「安全柵要件」ではないかと述べられる。「家事費を池の水、必要経費を陸地に例えてお話しすると、安全柵というものは、水際ギリギリには作りません。子供たちが水に落ちないように、水際よりだいぶ陸地の方にセットバックした辺りに作るのが普通です。安全柵

を乗り越えても、いきなり水に落ちないようにするのが、安全柵を作る場合の考慮だと思います。これと同じような考慮が直接関係性の要件についても働いているのではないかと思います。家事費との関係が少しでも疑われるものを、できるだけ必要経費に入れないようにしようとすれば、家事費に関わりそうな部分から、だいたい「セットバック」した辺りに必要経費と区分する要件を設定することが必要になってきます。」⁽⁵⁷⁾とされている。セットバックを深くやりすぎれば、所得税法の根本から外れていくものであるし、浅くやりすぎれば納税者間の公平性が保てなくなる可能性がある。この点をどのような視点により判断していくのかが、必要経費の事業関連性について重要である。

⑥ その他のもの

その他の必要経費要件として上げられるもので、i 主たる部分と ii 明らかに区分という文言がある。これは所得税法施行令96条より家事関連費を必要経費に算入する場合の要件であるため、必要経費の直接的要件とは言えないが、必要経費となるかどうかを判断するときに使用されるものであるため、追加して検討する。

i 主たる部分

主たる部分とは、所得税法施行令96条1号において、家事上の経費に関連する経費の主たる部分が所得を生ずべき業務の遂行上必要であれば家事費から除外する旨を規定していることから、裁判上も必要経費の要件の一つとして判決に使用されている文言といえる。同法において、明らかに区分されることが要件の一つであることとワンセットに考える文言であると思うが、裁判における判断基準では主たる部分であるかどうかは判断基準にせず、明らかに区分しているかどうか判断基準となっている。この点について、酒井教授は「考えてみると、「当該必要な部分の金額が50%以下であっても、その必要である部分を明らかに区分することができる場合」に当該部分の金額を必要経費に算入するのはむしろ当然のこのように思われるし、その部分は家事関連費と呼ばれな

くてもよいようにさえ思われる。したがって、「主たる部分」テストは本来的には排除されるべきであり、その点では通達が示す取扱いについて大筋結論的には賛同する。」⁽⁵⁸⁾とされている。

ii 明らかに区分

主たる部分と同様に、所得税法施行令96条1号で規定される必要経費の要件が明らかに区分である。正確には所得税法45条に規定する家事関連費から除外することができるものの要件である。

法律上は個人が行った支出のうち、必要経費と家事費の両方の正確を持つとされる支出で、その支出の主たる部分が必要経費に該当するものであり、さらにその支出を必要経費と家事費とに明確に区分することができた場合に、家事費ではなく必要経費とすることができるとするものである。

よって、主たる部分テストをクリアしたもののみが、明確区分テストを受けることになるのであるが、前述したように、支出のうち必要経費部分を明確に区分できるのであれば、当然に必要経費となることから、それは家事関連費テストそのものが不要でないこととなる。その点について、通達においても実質的に区分できるのであれば主たる部分テストを要しないこととなっている。

酒井教授は「所得税法施行令96条1号に言う家事関連費の「主たる部分」に該当するか否かについての判断が示されない事例が多いように思われる。……まず先に、家事関連費の「主たる部分」に該当するか否かが問題とされなければならない、「明らかに区分」できているかどうかは、主たる部分テストの次の要件となるはずである。にもかかわらず、判決の多くは、業務遂行上必要である部分を明らかに区分するという点にのみ着目をするのである。」⁽⁵⁹⁾と述べられている。

結果として、判決においても明らかに区分可能かの判断が重視されることとなるが、福利厚生費や交際費、寄付金等について、明らかに区分することが可能であるかどうか疑問として残る。

碓井教授は青森地裁判決昭和61年4月15日判決(税資152号41頁)の福利厚生

費の判断について「たしかに、家族の飲食の場に従業員を招いたにすぎないと認められる場合は、全額が家事費というべきであろうが、家族が加わっているというだけで必要経費性を否定することには、疑問が感じられる。」⁽⁶⁰⁾とされ「従業員の中に、家族従業員が含まれていないような場合は、全額について（福利厚生費以外に給与部分を認めるか否かは別として）必要経費と認めざるをえないように思われる。」⁽⁶¹⁾と述べられている。

また、酒井教授は「所得税法96条1号は「明らかに区分することができる場合における当該部分に相当する経費〔下線筆者〕」とするのに対して、同上2号は、「明らかにされる部分の金額に相当する経費」としており、区分の要否において、要件を異にする。筆者はその限りにおいて、依然として同上1号と2号の要請するところは異なったものであると理解する」と述べられている。確かに、法律を文言どおり解釈すると、明らかにする部分の要請は1号においては支出の区分であるのに対し、2号においては業務関連性にあり、区分までは求めていないと考えられる。

通達においては、所得税法施行令96条1号の要件を拡大することを明確にしているだけで、同法2号の明らか区分するという点を変更するものではないことから、租税法定主義に反するかどうかはともかくとして、課税実務上問題は少ないように思う。

3. 小括

まず裁判例を検討した結果として、必要性、直接性、通常性を要請していると考えられる。その3要件を満たしているかどうかの判断基準として、客観性いわゆる客観的視点に立った見方があり、例えば対象となる項目により社会通念上や通常などの文言を使い分けていると考える。また、業務関連費を明らかに区分することについても客観性を担保することを要請していると考えられる。

学説においては、その要件を必要性と業務との関連性のみが要件であり、通

常性については要件とすることは文理解釈上困難であると考えているように思う。客観性については、主観的行為である支出に対してどのようにアプローチすべきかという立場により、必要経費の要件が大きく変わるものであろう。

筆者としては以下の2点が必要経費の要件であると考えている。

- ・業務を行う上で必要な支出であること。
- ・業務に関連した支出であること。

そして、この2点を担保するために客観的視点から主観的支出行為を検証することが要請されると考えるに至った。

通常性を要件としない理由としては、法に規定されていると解することに無理があるからであり、裁判例で通常という文言を使用しているのは、必要経費の客観的検証を行う際に使用していると考えからである。社会通念上の判断についても、通常性と同意義の文言であると考えため要件としない。業務との直接関連性については、必要経費を小さくする効果があり、これは現行所得税法の理念に沿うものとは言えないことから要件としない。裁判でこの文言を使用する意味は、通常や社会通念と同様の尺度・物差しとしての意味合いしか持たないのではないかと考える。

よって、必要経費の要件としては必要性和業務関連性の2要件と考える。特に事業所得における必要経費については、その所得稼得行為の方法を考えると法人の支出＝損金と変わるところがない。

次章においては事業所得における必要経費の要件を検討し、特に業務に関連する支出の要件について、事業関連性を中心に考察する。

IV 事業関連性の定義

1. 事業所得の必要経費における各種要件の意義と判断基準

① 必要性の意義

事業所得における必要経費の要件において、まず、必要性が挙げられる。その必要性とは所得税法37条1項に規定されている、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の直接に要した費用と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、いわゆる売上原価と販管費及び一般管理費に求められる。

売上原価は収入との因果関係が直接的であることから、必要性が問題となることは少ない。問題となった事例として東京地裁平成25年10月17日判決（TAINSコードZ263-12310）がある。判決要旨は「所得税法37条1項によれば、その年分の事業所得の金額の計算上、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に直接に要した費用の額は、必要経費に算入すべきこととされているところ、一般に、事業を行うものが、事業所得による収益の補填を目的として、事業所得の減少分に係る損害賠償請求訴訟を提起することを弁護士に依頼した場合には、その費用は、総収入金額を得るため直接に要した費用といえることができるから、その金額は必要経費に算入することができるというべきである」⁽⁶²⁾としている。課税庁は控訴せず判決は確定した。

販売費、一般管理費は収入との因果関係が間接的であり、必要性は間接的必要性で充分であることは文理解釈上認められるものである。客観性が問題となるのは、そもそもその支出が間接的にでも収入を得るために必要なものであるか疑わしいときに限られる。支出を行った当人が通常行わない行為であり、その行為を行うことが業務遂行上必要でないことが客観的に窺えるときは、必要性を満たしていないものとする。この際、客観性を重視すると、当人以外のものの主観により必要性を否定される可能性が存在することになるため、充分

な注意が必要となることはいうまでもない。

② 事業関連性の意義

必要経費が事業と関連したものであればいいのか、事業と直接関連したものでなければならないかについては、文理解釈上、事業と関連したものであれば良いと考える。ただし、家事関連費の判断にも関わるものであることから、慎重な検討が必要となる。

そもそも、総収入金額を得るために間接に要した費用が事業と直接関連するとはどういう意味であろうか。よく問題となるのが会費と飲食費であろう。その点で検討してみる。

i 会費

会費の支出目的は、所属する団体や会を運営するためである。これが個人の事業所得における必要経費となるには、売上原価等か販管費に該当する必要があるだろう。事業協同組合の会費であれば、直接要した支出であるといえるが、同業者団体等であればその判断は、事業を行う上でその支出が必要となるか否かにあると考える。同業者団体の代表的なものとして商工会議所が存在するが、その会費は必要経費性が高いといえる。また、ロータリークラブの会費は国税不服審判所でその必要経費性が認められず棄却されている。裁決の要旨では「所得税法37条第1項のいう費用とは、単に業務と関連があるというだけではなく、その支出が業務と直接の関係を持ち、かつ業務の遂行上必要なものに限られると解するのが相当であり、その判断は、単に業務を行う者の主観的な動機・判断によるのではなく、当該業務の内容や当該支出の趣旨・目的等の諸般の事情を総合的に考慮し、社会通念に照らして客観的に行わなければならない」⁽⁶³⁾としている。

この裁決においては、必要経費か否かを主観的な動機判断によってはならないとしていることから、文理解釈上導くことができない結論といえるので必要経費の解釈に疑問を持たざるを得ないが、事業と直接関連するという言葉の意

味を考えた場合には、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することで、その支出が事業とどの程度の関連性を持っているかの尺度であると解する。

よって、直接という文言は、文字通りの意味ではなく関連度を指す言葉であり、客観性や通常性などと同様に必要経費の要件とはならないと考える。

ii 飲食費

個人事業主が行う飲食は、常に家事費であるかどうかの判断がつかまとう。この点については、その目的や飲食を共にする者誰かが重要な判断材料になるものとする。

ここで問題となるのが、当人の趣味・娯楽に該当するような支出である家事費が存在しないのかである。家事費の性格が全くないとは言えないことから自然と家事関連費に分類されることとなるため、事業関連性ととともに明らかに区分することが可能であるか否かも考慮しなければならない。事業関連性については、飲食を共にする者が、現在取引がある業者や従業員であればそれで足りるものとするが、現在行っている事業について、将来取引を行う予定の者に対する支出も関連性が高いといえる。それでは、近い将来行う予定の事業の関係者との飲食は必要経費足りえるのかについては、その事業を実際に行うための準備を行っているかを判断することになる。これは前章各種裁判例④の不動産事業を行う際の必要経費性から類推される。

事業と直接関連するかどうかの判断が一般的・客観的・総合的に行われることから、必要経費の要件は事業との直接関連性ではなく単純な関連性が求められ、その尺度としての事業関連度が存在し、それを「直接」と名づけているものとする。

そのように解釈することが、法律の文理解釈と判例解釈に矛盾が生じないものとする。

③ 小括

事業所得における必要経費の各種要件については、上記検討の結果として必要性と事業関連性が求められ、その他の要件は求められないと考える。家事関連費を必要経費と家事費の両方の性格を持つものと定義し、家事関連費を必要経費に算入するには、明確な区分を要するものとする。ただし、飲食費などの明確に区分できない支出の場合には、その支出目的と実態を総合判断することにより、必要経費であるか家事費であるかの判断を行うこととなる。その際に、客観性や通常性等により判断することになるが、この判断基準も法の制定趣旨を踏まえたものでなければならないと考える。

2. 裁判例の検討 弁護士会役員の交際費等事件

上記1.で検討した必要経費の要件をもって、弁護士会役員の交際費等事件を検証する。旧来通りの判決であった1審と必要経費要件に言及した2審を対比させることで、必要経費の要件とされているものを確認・検証を行う。

① 東京地裁平成23年8月9日判決（税資261号140頁）

i 事案の概要

弁護士業を営む原告（以下Xとする）は、弁護士会会長や日弁連副会長等の役員を務めていたところ、これら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、また、消費税等の額の計算上課税仕入に該当するとして、所得税及び消費税等の確定申告をした。これに対し行政処分庁である仙台中税務署長（以下Yとする）が、これらの費用については、必要経費に算入することはできず、また課税仕入に該当しないなどとして、所得税及び消費税等の更正処分等を行ったので、Xは上記各処分の一部の取消を求めた。

ii 判決

棄却。

iii 裁判所の判断

（1）所得税法37条1項は、事業所得の金額計算上必要経費に算入すべき金額は、別段の定めがあるものを除き、〔1〕所得の総収入金額に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〕販売、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（償却費以外の費用でその年において債務の確定しないものを除く。）の額とする旨を定めている。そして、前記争いのない事実等のとおり、原告は弁護士業を営んで事業所得を得ているところ、本件各支出はいずれも上記〔1〕の原告の弁護士業による収入を得るために要した費用でないことは明らかであるから、これらが上記〔2〕の所得を生ずべき業務について生じた費用（一般対応の必要経費）に該当するかが問題となる。

ところで、…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。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。

弁護士会等の活動の性質上、これらの活動を社会通念上に照らして客観的にみれば、それらは「事業」に該当するものではなく、必要経費であるということとはできない。また、懇親会等に出席することの結果として原告が「事業」による所得を生ずるきっかけとなることがあったとしても、間接的に生ずる効果にすぎないから、業務の遂行上必要であるとは言えない。

v 検討

判決では、課税庁の主張が全面的に認められた結果となったが、そのうち専ら事業の遂行に必要なものに限るという文言は採用されていないため、必要経費の判断基準として、必要性、事業との直接関連性を持つ支出で、社会通念に

従った客観的視点での判断を要請しているといえる。原告は事業との直接関連性で争ったわけではなく、弁護士会会務活動費が事業と直接関連する支出であるとして必要経費性を争ったものとするが、弁護士会の活動が事業所得への寄与度が低いとして判断された結果として課税庁側の言い分が通ったものである。

② 東京高裁平成平成24年9月19日判決（税資262号190頁）

i 判決

原判決を取り消し、原告の主張を一部認容。

ii 裁判所の判断（概要）

(1) 所得税法37条1項の解釈、本件各支出の内容等について

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解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。

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

そうすると、本件各支出が控訴人の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、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を要するということになる。

そして、前記争いのない事実等のおり、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、前記のおり、本件各支出が控訴人が弁護士として行う事業所得を生ずべき業務との遂行上必要なものであれば、必要経費になるということになる。

もっとも、……弁護士は、当事者その他関係人の依頼又は官公署の委嘱によって、訴訟事件、非訴事件、及び審査請求、異議申立て、再審査請求等行政庁に対する不服申立事件に関する行為その他一般の法律事務を行うことを職務とし、上記法律事務を行う対価として報酬を得ることで事業所得を得ているのであるから、弁護士が弁護士の地位に基づいて行う活動のうち、所得税法上の事業所得を生ずべき業務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ということになる。そして、ある活動が当該弁護士の所得税法上の事業所得を生ずべき業務に該当するか否かは、当該弁護士の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、当該活動の内容等を総合考慮し、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解するのが相当である。

(2) 検討

ア（以前省略）そうすると、弁護士会等と個々の弁護士は異なる人格であり、弁護士会等の機関を構成する弁護士がその権限内でした行為の効果は、弁護士会等に帰属するものであるから、控訴人が弁護士会等の業務に該当する余地はあるとしても、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。

これに対し、控訴人は、弁護士による弁護士会等の会務活動が弁護士の事業

所得を生ずべき業務に該当すると主張するが、…控訴人の上記主張は採用することができない。

イ 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。なぜなら、控訴人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。

以上によれば、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共に、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。

以下省略。

iii 検討

増田英敏教授は、1審判決を題材に必要経費の直接性について述べられておられる。その中では、「直接関連性」の要件の直接という文言が所得税法37条のいかなる文言から解釈され導出されるかを疑問とされ、文理解釈上は直接という文言を導き出すことは難しく、趣旨解釈によって導き出されているものとされた上で、「租税解釈は、税法が侵害規範であるところから文言に忠実に解釈がなされるべきであり、文理解釈により意味が明らかにできるにもかかわらず、趣旨を踏まえた趣旨解釈の名の下に文言から離れた縮小解釈や拡大解釈がなされてはならないことを指摘しておきたい。」⁽⁶⁴⁾と厳しく批判をされている。

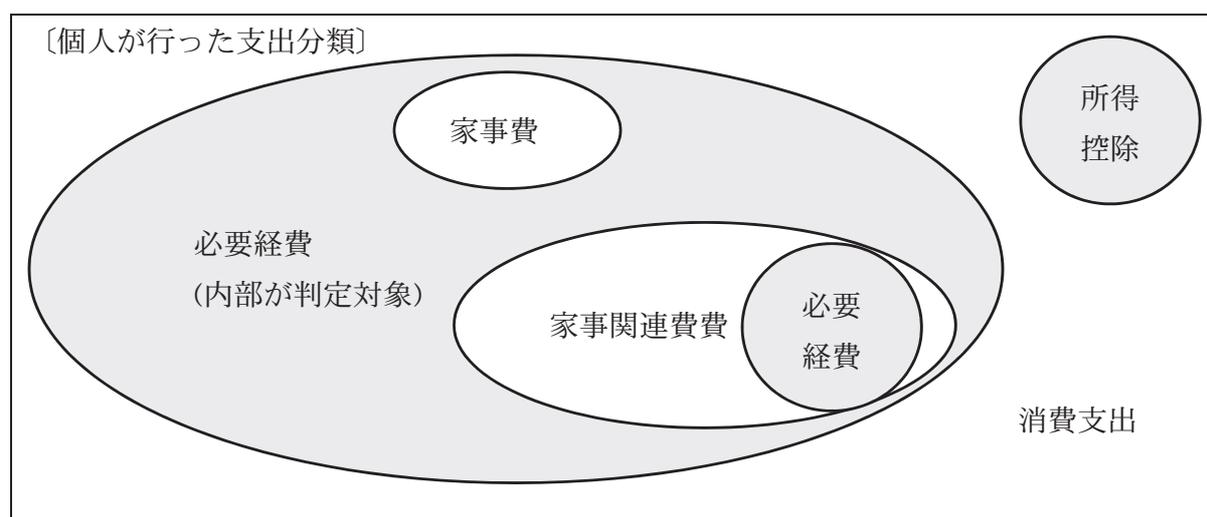
控訴審判決に批判的な立場から末永教授は37条1項の個別対応の必要経費と一般対応が分類されている理由は、会計学上の売上原価と販売費、一般管理費の区別にすぎないもので、必要経費の業務との直接関係性を規定したものではないとされた上で次のように述べられている。「しかし、法37条1項が「事業の業務と直接関係を持ち、かつ専ら業務の遂行上必要」といえる経費しか控除しないという決定的な理由は、同条項が「その年分の事業所得の金額の計算上必要経費に算入すべき金額は」と規定しており、いわゆる「通常かつ必要」な経費を控除する規定となっているからであり、ここで問題とする「業務との直接関係」は当然織り込み済みであるからである。……では、必要経費算入の要件である業務との直接関係はどこからくるのであろうか。結論からいえば、それは、消費主体としての個人が所得獲得活動として事業を行う場合における所得の処分である家事費の支出を行う場合に、事業の必要経費の支出と家事費の支出を区別するとき問題となる。つまり業務と直接の関係を持つのが事業経費であり、業務と直接の関係のない支出が家事費である。また、家事費と必要経費の両方の性質を持っている家事上の経費に関連する経費として家事関連費がある。所得税法は、事業経費への家事費混入の警戒感から、法37条1項、45条1項1号及び施行令96条1項1号はできあがっている。」⁽⁶⁵⁾と控訴審を厳しく批判されている。

筆者としては、二分説の立場に立ちながら、所得税法の条文構成により、家事費よりも必要経費を主体に考えることが自然であると考え。谷口教授が述べられているように、「役員給与の場合と同じように、交際費が必要経費に該当するかどうかを判断する場合、37条から読んでいくことが必要です。37条の要件に当てはまる費用について、そこから除外されるものかどうかを45条や施行令96条で検討する、こういう順番で判断すべきだと思います。」⁽⁶⁶⁾というのが法の読み方としては正しいものと考えるのである。

そのように考えた場合に、所得税法における家事費及び家事関連費は必要経費と並列する概念ではなくなる。まず主観的立場から必要経費として行われた

支出を客観的に見返す作業が行われるときに、必要経費、家事費、家事関連費が整理・分類されるのである。そもそも消費活動が必要経費に算入されないことは当然であり、判定の対象外に存在するものである。

図にすると以下のようなになる。



業務との直接関連性がなければ、その検討の対象に入らないという考え方は、ことさらに必要経費を小さく捉える効果が生じる。その結果として、投下資本の回収ができないこととなり、現行所得税法の成立趣旨から外れたもの、厳しくいうと国民の財産権を侵害することになる。

V 求められる事業関連性の尺度

1. 必要経費の事業関連性

事業所得における必要経費の要件は、事業遂行上直接間接に必要なこと、事業との関連性が求められることの二つである。また、家事費は必要経費より排除する必要があることから、その線引きを事業関連性により判断することになる。

事業関連性は、その支出が事業遂行にどの程度関連しているのかにより判断

することとなる。これは主観的視点での必要経費を客観的視点で見直すことにより、家事費を排除することを目的とするが、その物差として、所得税法基本通達45-2から支出目的の過半が事業目的であるかで判断する方法がある。なお、支出金額の高低により必要経費かどうかを判断することは避けるべきと考えるが、その目的と支出金額に合理性がない場合には、その一定部分を必要経費から除外することになろう。ようは、客観的にみて事業と関連しているか否かが重要なのである。

わが国において所得税は自主申告納税制度を採用していることから、事業関連性による判断は納税者に委ねられることとなる。課税庁がチェック機関として存在することにより課税の公平性が保たれるものと考ええる。なお、納税者と課税庁の意見が対立することは当然にあるので、最終的な判断は裁判所に委ねられることとなる。

最後に、法人税法の損金と所得税法の特に事業所得に係る必要経費の差異を全てなくすことは不可能であったとしても、その差異を小さくする努力は必要である。所得税法が明治20年に施行されて以来、必要経費はその範囲を徐々に拡大していったが、その方向性は法人税法の損金に近づけることにより行われてきたからである。過去にあった法律や通達により解釈を行うことは、必要経費に限らずあるが、何故に法改正がなされ、通達が変更されてきたのかを理解することが重要であろう。それが、成文法により構成されるわが国の租税法であるべきであり、文理解釈を基礎として趣旨解釈を織り交ぜることが法律解釈には必要であるからである。そのように考えると、所得税法37条1項の必要経費について、支出が事業に直接関連する必要があるという解釈よりも、事業に関連する必要があるという解釈が妥当であると思うのである。

VI おわりに

近年のIT革命以後、コンピュータやスマートフォンの普及に留まらず、AIの

発達により、個人や法人が行う取引は容易に収集することが可能となった。この技術的発達は租税にも及び、将来的には会計帳簿が自動作成されることが予見されている。消費税法の改正によりインボイス方式が採用される予定でもある。このように近い将来の租税にまつわる環境の変化を考えると、一定の制約のもとで所得の捕捉はより簡単に行えるものとなるであろう。

そもそもこの研究を行う理由としては、個人事業主と家族のみで構成する法人やいわゆる一人法人と個人事業者を比較すると、行っていることは変わらないのであるが、所得の捉え方が異なることによる所得に差が生じてしまうことにある。必要経費などに限らず、保険金収入（怪我や病気によるもの）の取扱いでは、法人は所得に加えるが個人は非課税とするなど様々な差異はある。特に交際費支出について個人事業者に対して法人と比較すると否認されやすいものであり、時には問答無用で更正処分を受けることや、修正申告を迫られることは事実である。ロータリークラブの会費についても、その目的や行為に差異は無いが、その取扱いが異なるものである。個人事業者がいわゆる一人法人を設立し事業主体を移行した場合には、必要経費とならなかったものが損金として取り扱われることにも疑問を感じていた。

この研究を通して、必要経費とはどういったものであるかを学習することで一定の理解を行い、これらの疑問についても自分なりの考えを持つことが出来たと思う。必要経費はその支出が事業を行う上で必要なものであり、事業と関連したものであるが、納税者は客観性を自ら証明する必要があり、また、その判断はできる限り尊重されるべきものである。チェック機能としての課税庁及び最終的な判断機能は裁判所に委ねられるが、納税者、課税庁、裁判所それぞれの判断要素となる客観性は時代に沿って変化するものとなるだろう。この点での見解の相違については、今後も課税上の問題としてなくなるものではないと思う。

しかしながら、各人の担税力に応じて課税すること、租税法律主義を遵守することは、時代に沿って変化するべきでない原則ともいえる考え方であり、これ

を重視していくことが、わが国にとって有益であるものと考える。

このような研究は初めて行ったが、研究というには未熟であり不十分であるとは自覚している。しかしながら、様々な学説や裁判例にあたり自分なりの見解を持つことができたことは、私にとって大きな財産といえるものであり、非常に良い経験となった。

この研究が今後の実務に少しでも役立てることができればと思う。

注

- (1) 明治32年4月1日付大蔵大臣内訓（所得税法施行上取扱方心得）に、「第3種の所得を計算する為総収入金額より控除すべき経費はその収入を得るに必要なものに限る趣旨なるを以て家事上兼用する場所物件の修繕費、借入料、公課、家事用に使用する雇人の給料または所得の金に非ざる負債の利子のごときはこれを控除すべからざるものとす」とある。
- (2) 金子宏『租税法（第21版）』182頁（弘文堂、2016）。
- (3) 金子・前掲注(2)184頁。
- (4) 金子・前掲注(2)184頁。
- (5) 植松守雄編著『注解所得税法5訂版』215頁（大蔵財務協会、2011）。
- (6) 植松・前掲注(5)421頁。
- (7) 最高裁昭和56年4月24日判決（民集35巻3号672頁）。
- (8) 下線は筆者が重要であると考え部分に引いている。
- (9) 裁判例として、東京地裁昭和48年7月18日判決（税資70号637頁）「所得税法にいう事業にあたるかどうかは、結局、一般社会通念によって認めるほかない…」名古屋地裁昭和60年4月26日判決（行裁例集36巻4号589頁）「法及び令は、事業所得の基因となる「事業」そのものについては定義していないが、その法意からして、社会通念上事業と認められるもの、すなわち、耐火性と継続性のほかに事業としての社会的客観性のあるものが事業であると解される。」がある。
- (10) 酒井克彦『所得税法の論点研究』125頁（財経詳報社、2011）。
- (11) 松山修「所得税法37条に規定する直接性に関する一考察」250頁（税大論叢74号）。
- (12) 植松・前掲注(5)968頁。
- (13) 松山・前掲注(11)251頁。
- (14) 税制調査会昭和38年12月「所得税法及び法人税法の整備に関する答申」、5-7頁及び42頁。
- (15) 三木義一「必要経費の事業との直接関連性」（東京税理士会685号、2014年2月）。
- (16) 末永英男「所得税法上の必要経費」（熊本学園会計専門紀要、第4巻、2013年3月）。
- (17) 松山・前掲注(11)256頁。

- (18) 金子・前掲注(2)291頁。
- (19) 植松・前掲注(5)998頁。
- (20) 植松・前掲注(5)998頁。
- (21) 植松・前掲注(5)998頁。
- (22) 植松・前掲注(5)998頁。
- (23) 植松・前掲注(5)998頁。
- (24) 酒井・前掲注(10)339頁。
- (25) 大阪高裁昭和54年11月7日判決 (民集39巻2号310頁)。
- (26) 植松・前掲(5)1000頁。
- (27) 金子・前掲(2)291頁。
- (28) 植松・前掲注(5)1001頁。
- (29) 植松・前掲注(5)1001頁。
- (30) 酒井・前掲注(10)344頁
- (31) 酒井・前掲注(10)345頁。
- (32) 酒井・前掲注(10)347頁。
- (33) 酒井・前掲注(10)348-349頁。
- (34) 山田二郎『実務租税法講義』433頁 (民事法研究会、2005)。
- (35) 山田・前掲注(34)433頁。
- (36) 金子・前掲(2)1000頁。
- (37) 金子・前掲注(2)289頁。
- (38) 酒井・前掲注(10)353頁。
- (39) 植松・前掲注(5)973頁。
- (40) 植松・前掲注(5)976頁
- (41) 植松・前掲注(5)976頁
- (42) 植松・前掲注(5)973頁。
- (43) 酒井・前掲注(10)321頁。
- (44) 碓井光明「必要経費の意義と範囲」(日税研論集31号) 22-23頁。
- (45) 金子・前掲注(2)288-289頁。
- (46) 碓井光明「所得税における必要経費をめぐる若干の問題」332頁 (『金子宏編・租税法の基
本問題 (第3版)』(有斐閣、2008年))。
- (47) 碓井・前掲注(46)338頁。
- (48) 酒井・前掲(10)324頁。
- (49) 碓井・前掲注(46)337頁。
- (50) 松山・前掲注(11)275頁。
- (51) 酒井・前掲注(10)327頁。

所得税法37条1項に規定する必要経費の事業関連性に関する一考察（日坂）

- (52) 碓井・前掲注(44)33頁。
- (53) 酒井・前掲注(10)328頁。
- (54) 碓井・前掲注(44)29頁。
- (55) 酒井・前掲注(10)333頁。
- (56) 酒井・前掲注(10)337頁。
- (57) 谷口勢津夫「税制における交際費の意義と課税のあり方」142-143頁（日本租税研究協会第66回租税研究大会記録、2014年10月1日）。
- (58) 酒井・前掲注(10)351頁。
- (59) 酒井・前掲注(10)350頁。
- (60) 碓井・前掲注(44)28頁。
- (61) 碓井・前掲注(44)36頁。
- (62) 朝倉洋子「いま、注目の判決・裁決3」（週間税のしるべ、平成27年8月10日発行）。
- (63) 国税不服審判所平成26年3月6日裁決
- (64) 増田英敏『リーガルマインド租税法〔第4版〕』397頁（成文堂、2014）。
- (65) 末永・前掲注(16)9頁。
- (66) 谷口・前掲注(57)142頁。

参考文献一覧（引用順）

- ・金子宏『租税法（第21版）』（弘文堂、2016年）
- ・竹田昌輔『コンメンタール所得税法』（第一法規、加除式）
- ・植松守雄編著『五訂版注解所得税法』（大蔵財務協会、2011年）
- ・酒井克彦『所得税法の論点研究』（財経詳報社、2011年）
- ・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74号）
- ・税制調査会昭和38年12月「所得税法及び法人税法の整備に関する答申」
- ・三木義一「必要経費の事業との直接関連性」（東京税理士会685号、2014年2月）
- ・末永英男「所得税法上の必要経費」（熊本学園会計専門紀要、第4巻、2013年3月）
- ・山田二郎『実務租税法講義』433頁（民事法研究会、2005年）
- ・碓井光明「必要経費の意義と範囲」（日税研論集31号）
- ・碓井光明「所得税における必要経費をめぐる若干の問題」（『金子宏編・租税法の基本問題（第3版）』（有斐閣、2008年）
- ・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、2014年10月1日）
- ・朝倉洋子「いま、注目の判決・裁決3」（週間税のしるべ、2015年8月10日発行）
- ・増田英敏『リーガルマインド租税法〔第4版〕』（成文堂、2014年）