

# 事業所得における期間対応費用の必要経費算入要件について

—直接性の意義を中心に—

松嶋 良太

# 事業所得における期間対応費用の必要経費算入要件について —直接性の意義を中心に—

## 【論文要旨】

松嶋良太

本稿では、事業所得における期間対応費用の必要経費算入要件とされる直接的業務関連性及び業務遂行上の必要性のうち、従来の学説及び裁判例等において業務関連性に付与されてきた直接性の根拠、意味及び機能を明らかにし、必要経費算入要件における直接性の位置付けについて考察することを目的として、先行研究及び平成24年東京高裁判決以後の裁判例及び裁決例の検討を行った。

直接性の根拠について先行研究では、所法37条1項において「業務について生じた」と規定されており、条文上に「直接」という文言が存在しないことから厳格な文理解釈の立場からは期間対応費用の必要経費算入要件に直接性は求められない。しかしながら、課税実務が依拠する目的論解釈の立場からは、事業と家計が必ずしも明確に分離されていない個人においては、家事費排除の原則により家事上の支出を事業経費に含めて計上することは許されない。そのような理由から事業支出と消費支出を厳格に区分する基準が必要となるため、目的論解釈によって期間対応費用の必要経費算入要件に直接性を求めていると考えられる。

次に直接性の意味について先行研究では、収入金額との直接関係性及び業務との直接関連性という二つの意味で用いられていることを明らかにした。この点について、期間対応費用は期間を媒介として収入と支出を結びつけるものであり、個別対応費用のような収入金額との直接関係性は求められていない。ただし、期間対応費用には直接性の根拠の部分でも述べたとおり、ある支出が事業支出にあたるのか消費支出にあたるのかを区分する際の基準として業務との直接関連性が求められると考える。

そして直接性の機能については、支出の目的に客観性を担保すること及び、消費支出と事業支出を厳格に区分することにより、何らかの制限がなければ無制限に広がってしまうおそれのある必要経費の範囲を制限することであると述べた。このような見解は、交際費などの必要経費と家事費との峻別が特に困難な家事関連費については、依然として必要経費算入要件に直接的業務関連性が求められていることから明らかである。

最後に、期間対応費用の必要経費算入要件及び判断基準における直接性の位置付けについて検討を行った。必要経費算入要件である業務関連性及び業務遂行上の必要性の要件を充足するか否かの判断では「ある支出が業務のための支出か否か」という同一の基準で行われていることから、業務関連性と業務遂行上の必要性は同義であると考えられる。そのように考えると必要経費算入要件の判断は納税者の主観に頼らざるを得ないが、その判断を無条件に是認してしまうと必要経費の範囲が際限なく広がってしまうおそれがある。そ

のような事態を防ぐために、納税者の主観的な「ある支出が業務のための支出か否か」という判断には、その範囲を制限する客観的判断が求められる。

上記の理由から、課税実務における事実認定の場面では、主に業務遂行上の必要性に「社会通念上」や「専ら」といった通常性の機能のある文言によって、必要経費の範囲を制限する客観的判断が行われている。つまり、主観的判断である業務遂行上の必要性を客観的判断によって制限することで、適正な必要経費の範囲を決定しているのである。

このような主観的判断である業務遂行上の必要性に通常性によって客観性を担保するという関係は、業務関連性と直接性の関係においても同様であると考えられる。つまり、直接性は必要経費の範囲が無制限に広がることを防止するために、事業支出と消費支出を厳格に区分することにより必要経費の範囲を制限する機能があると考ええる。そして、業務関連性の判断基準が納税者の主観的判断であることから、その判断には主観的判断の客観的把握として直接性が求められていると考ええる。つまり、必要経費算入要件における直接性の位置付けとしては、主観的判断である業務関連性や業務遂行上の必要性に客観性を担保するための補助的な要件(判断基準)であると考ええる。

## 目次

### はじめに

第1節 研究目的・問題意識.....	4 頁
第2節 研究動機・背景.....	5 頁
第3節 研究意義.....	6 頁
第4節 論文の構成.....	7 頁

### 第1章 必要経費、家事費・家事関連費の概要

第1節 必要経費、家事費・家事関連費の沿革.....	8 頁
第1項 明治20年の所得税法の創設.....	8 頁
第2項 明治32年の所得税法全文改正.....	8 頁
第3項 昭和40年の所得税法全文改正.....	10 頁
第2節 必要経費、家事費・家事関連費規定の概要.....	11 頁
第1項 必要経費、家事費・家事関連費規定の構造.....	11 頁
第2項 必要経費の意味.....	13 頁
第3節 必要経費、家事費・家事関連費の範囲.....	15 頁
第1項 売上原価等の範囲.....	15 頁
第2項 販売費及び一般管理費等の範囲.....	16 頁
第3項 家事費・家事関連費の範囲.....	17 頁
第4節 小括.....	19 頁

### 第2章 学説における期間対応費用の必要経費算入要件と判断基準

第1節 業務関連性要件.....	20 頁
第1項 業務関連性要件の根拠.....	20 頁
第2項 業務関連性要件の意味.....	21 頁
第2節 業務遂行上の必要性要件.....	23 頁
第1項 業務遂行上の必要性要件の根拠.....	23 頁
第2項 業務遂行上の必要性要件の意味.....	24 頁
第3節 判断基準としての通常性.....	26 頁
第1項 通常性の根拠.....	26 頁
第2項 通常性の意味.....	27 頁

第4節	家事関連費の必要経費不算入の例外	29 頁
第5節	期間対応費用と家事関連費の関係(所令96条1項の射程範囲)	31 頁
第6節	期間対応費用の必要経費算入要件と判断基準の関係	33 頁
第7節	小括	35 頁

### 第3章 期間対応費用における「直接性」の意義

第1節	先行研究における「直接性」の根拠についての見解	37 頁
第1項	「直接性」を必要とする見解について	37 頁
1.	文理解釈	38 頁
2.	目的論解釈	40 頁
第2項	「直接性」を不要とする見解について	41 頁
1.	文理解釈	41 頁
2.	目的論解釈	44 頁
第2節	「直接性」の意味と機能	45 頁
第3節	小括	48 頁

### 第4章 平成24年東京高裁判決と同判決以後の裁判例・裁決例

第1節	平成24年東京高裁判決(弁護士会役員事件)	50 頁
1.	事案の概要	50 頁
2.	検討	50 頁
第2節	平成24年東京高裁判決以後の裁判例等(交際費が争点となったもの)	53 頁
第1項	平成26年3月6日裁決(司法書士ロータリークラブ事件)	53 頁
1.	事案の概要	53 頁
2.	検討	53 頁
第2項	平成30年9月7日長野地裁判決(弁護士ロータリークラブ事件)	54 頁
1.	事案の概要	54 頁
2.	検討	54 頁
第3節	平成24年高裁判決以後の裁判例(直接性の判断を中心に)	55 頁
第1項	平成27年10月20日大阪高裁判決(税理士支援料事件)	55 頁
1.	事案の概要	55 頁
2.	検討	56 頁
第2項	平成30年11月2日大阪高裁判決(燃料小売業外注費事件)	56 頁
1.	事案の概要	56 頁

2. 検討 .....	57 頁
第4節 小括 .....	57 頁

## おわりに 検討結果と結論

第1節 検討結果 .....	59 頁
第1項 必要経費、家事費・家事関連費の概要 .....	59 頁
第2項 学説における期間対応費用の必要経費算入要件と判断基準 .....	60 頁
第3項 期間対応費用における「直接性」の意義 .....	61 頁
第4項 平成24年東京高裁判決と同判決以後の裁判例・裁決例 .....	62 頁
第2節 結論 .....	63 頁

## はじめに

### 第1節 研究目的・問題意識

本稿では、事業所得における期間対応費用の必要経費算入要件である「直接的業務関連性」に付されてきた「直接」という文言の根拠、意味及び機能を明らかにした上で、必要経費算入要件における「直接性」の位置付けについて検討することを目的とする。

必要経費の通則的規定とされる所得税法 37 条 1 項(以下、「所法〇条〇項」という)では、「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、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の額とする」と定められている。

また、所法 37 条 1 項の別段の定めである所法 45 条 1 項 1 号では、「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ことが規定されている。そして、その委任を受けた所得税法施行令 96 条 1 項 1 号及び 2 号(以下、「所令〇条〇項〇号」という)では、所法 45 条 1 項 1 号に掲げる経費のうち「家事上の経費に関連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り、かつ、その必要である部分を明らかに区分することができる場合における当該部分に相当する経費」及び「取引の記録等に基づいて、…事業所得…を生ずべき業務の遂行上直接必要であつたことが明らかにされる部分の金額に相当する経費」を必要経費に算入することが規定されている。

これらの規定の解釈として、直接性が不要とされた東京高裁平成 24 年 9 月 19 日の弁護士会役員事件控訴審判決(以下、「平成 24 年東京高裁判決」という)<sup>1</sup>以前の学説及び裁判例等では、「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をもち、事業所得の遂行上必要な費用でなければならない」<sup>2</sup>という直接的業務関連性と業務遂行上の必要性の二つが必要経費に算入する際の要件とされてきた。

しかしながら、平成 24 年東京高裁判決において、従来の学説及び裁判例等で必要経費の算入要件とされてきた直接的業務関連性と業務遂行上の必要性のうち、業務遂行上の必要性があれば業務関連性は充足されるものであり、業務関連性について直接性の判断は不要であるとする判決が出された。この判決を受けて期間対応費用の必要経費算入要件について、業務との直接の関係は要求されず業務遂行上の必要性のみによって判断がなされる

---

<sup>1</sup> 東京高裁平成 24 年 9 月 19 日判決(平成 23 年(行コ)第 298 号)LEX/DB【文献番号】25482739。

<sup>2</sup> 金子宏『租税法〔第 23 版〕』(弘文堂, 2019 年)314 頁。東京地裁平成 23 年 8 月 9 日判決(平成 21 年(行ウ)第 454 号)LEX/DB【文献番号】25472529。

べきとする見解<sup>3</sup>がある一方で、当該判決は事例判断<sup>4</sup>であり、期間対応費用の必要経費算入要件には、従来どおり「直接的業務関連性」が求められるという見解も存在する<sup>5</sup>。

このように、学説においては「直接的業務関連性」を期間対応費用の必要経費算入要件とすべきか否かについての見解は一致していない。それにもかかわらず、その後の国税不服審判所の裁決例では一貫して期間対応費用の必要経費算入要件に「直接的業務関連性」が求められている<sup>6</sup>ことから、納税者の予測可能性を担保するためには業務関連性に付されている「直接性」の根拠、意味及び機能を明らかにする必要がある。また、期間対応費用の必要経費算入要件における各要件の相互関係等も必ずしも明確であるとは言えない<sup>7</sup>ことから、それら各要件における「直接性」の位置付けについても検討することが必要であると考えられる。

そこで本稿では、これまでの学説及び裁判例等において直接的業務関連性に付されてきた「直接」という文言の根拠、意味及び機能を明らかにした上で、期間対応費用の必要経費算入要件における「直接性」の位置付けについて検討することを目的とする。

## 第2節 研究の動機・背景

必要経費の通則的規定である所法37条1項では、その前段の売上原価等については「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(下線部:筆者)」と規定されていることから、収入金額との直接的な対応関係を求めているのに対して、後段の販売費及び一般管理費等については「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(下線部:筆者)」と規定されていることから、条文上、所得を生ずべき業務との直接的な対応関係までは求められていない。

それにもかかわらず、販売費及び一般管理費等の必要経費への算入を直接的業務関連性と業務遂行上の必要性によって判断するのは、条文上にない文言を用いて新たに要件を付

<sup>3</sup> 山本洋一郎・近藤雅人・三木義一「弁護士必要経費事件の確定と実務への影響」『税理』57巻5号(2014年)114頁。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(2013年)21頁など他多数。

<sup>4</sup> 最高裁判所が国側の上告を不受理としたことで、国税庁は本判決については事例判断であるとして、法解釈が変更されたものではないという見解を示している(「弁護士会役員の懇親会費等の必要経費めぐり高裁判決」『週刊税務通信』3297号(2014年)5頁)。

<sup>5</sup> 今村隆「弁護士活動に伴う懇親会費等の必要経費該当性」『税研』178号(2014年)74-75頁。岡村忠生「弁護士会役員活動費用と消費税(1)」『税研』175号(2014年)74-75頁。

<sup>6</sup> 国税不服審判所平成25年7月9日裁決LEX/DB【文献番号】2601298。国税不服審判所平成26年3月6日裁決LEX/DB【文献番号】26012743など他多数。

<sup>7</sup> 占部裕典「所得税法における必要経費の概念と判断基準：直接関連性要件と必要性要件はどのように用いられているか」『同志社法学』404巻(2019年)114頁。



け加えることに他ならず、租税法律主義の観点から問題があるという見解がある<sup>8</sup>。これに対し課税実務では、期間対応費用について「直接」という文言がなければ、家事費との峻別の際に、必要経費の範囲が無制限に広がってしまうという懸念があることから、執行上の考慮によって必要経費の算入要件に「直接」という文言を用いることで必要経費の範囲を制限してきたと考えられる<sup>9</sup>。

このような必要経費の算入要件及び判断基準についての議論は、裁判例及び裁決例の争点が事実認定になることが多かったことに基因しているせい、法解釈の問題としてこれまでほとんど議論されてこなかった<sup>10</sup>。

筆者としては、期間対応費用の必要経費算入要件が判然としない現状では、納税者の予測可能性が担保されないと考える。そのため、先行研究において挙げられている必要経費算入要件の関係性を整理した上で、平成24年東京高裁判決において、どのような理由で「直接性」が不要とされ、どのような必要経費算入要件又は判断基準が用いられたのかについて、検討する必要があると考えている。

以上のことから、本稿ではこれまでの学説及び裁判例等において直接的業務関連性に付されてきた「直接」という文言の根拠、意味及び機能を明らかにした上で、期間対応費用の必要経費算入要件における「直接性」の位置付けについて検討することを目的とする。

### 第3節 研究意義

所法37条1項の必要経費規定の解釈として、これまでの通説では「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、事業所得の遂行上必要な費用でなければならない」<sup>11</sup>という、直接的業務関連性と業務遂行上の必要性が求められてきたが、その根拠や各要件の相互関係等は必ずしも明確であるとは言えない<sup>12</sup>。また、業務関連性に「直接」という文言が付される根拠やその意味についても明らかではない<sup>13</sup>。それにもかかわらず、期間対応費用の必要経費算入要件に「直接」という文言を用いて解釈することは、租税法律主義の課税要件法定主義の観点から問題があると考えられる。

しかしながら、国税不服審判所をはじめ、課税実務では平成24年東京高裁判決以後も期間対応費用の必要経費算入要件に「直接的業務関連性」を求めていることから、納税者

---

<sup>8</sup> 谷口勢津夫『税法基本講義〔第6版〕』（弘文堂、2018年）325頁など他多数。

<sup>9</sup> 谷口勢津夫・前掲注8、325頁。

<sup>10</sup> 占部裕典・前掲注7、114頁。三木義一・前掲注3、20頁。

<sup>11</sup> 金子宏・前掲注2、314頁。

<sup>12</sup> 占部裕典・前掲注7、113頁。

<sup>13</sup> 三木義一・前掲注3、14頁。

の予測可能性を担保するためには、必要経費算入要件として用いられている「直接性」の意味及び機能を明らかにする必要があると考える。

そこで本稿では、事業所得における期間対応費用の必要経費算入要件である業務関連性に付されてきた「直接」という文言の根拠、意味及び機能を明らかにした上で、必要経費算入要件における「直接性」の位置付けについて検討することで、納税者の予測可能性を担保し、租税法律主義の課税要件明確主義に資することを研究意義とする。

#### 第4節 論文の構成

第1章では、必要経費の概要について理解するために、我が国において必要経費規定が創設された明治20年から現行の規定と同様の形となった昭和40年の所得税法の全文改正までの沿革を概観する。その後、必要経費規定がどのような構造によって「必要経費」について規定しているのか、また、どのような支出であれば「必要経費」に該当するのかについて検討を行い、必要経費及び家事費、家事関連費の範囲を明らかにする。

第2章では、先行研究において必要経費の算入要件及び判断基準として挙げられている「業務関連性」、「業務遂行上の必要性」及び「通常性」の根拠と意味を明らかにした上で、それらの要件にどのような判断基準があるのかについて検討する。また、家事関連費について規定している所法45条1項及び所令96条1項の要件が、所法37条1項の必要経費規定と、どのような関係にあるのかについても検討する。そして、業務関連性及び業務遂行上の必要性と通常性などの判断基準との関係性について整理を行う。

第3章では、所法37条1項後段の「業務について生じた費用」の解釈として、業務との関連性に「直接」という文言が付される根拠並びに、「直接性」の意味及び機能を先行研究から明らかにする。また、「直接性」が前章で述べた業務関連性、業務遂行上の必要性及び通常性などの要件と、どのような関係にあるのかについても検討を行う。

第4章では、期間対応費用の必要経費算入要件について、一審では「直接的業務関連性」及び「業務遂行上の必要性」が求められたのに対して、その控訴審では「業務遂行上の必要性」があれば、「直接的業務関連性」は不要であるとされた平成24年東京高裁判決を中心に、前章までで検討してきた直接性の意味、機能及び位置付けについて確認する。

## 第1章 必要経費、家事費・家事関連費の概要

本章では、我が国の必要経費規定の沿革を辿っていくことで、明治20年の創設から現在に至るまでの必要経費概念の変遷について確認する。その後、現行の必要経費規定がどのような構造によって必要経費を規定して、どの範囲までを必要経費として控除を認めているのかについて明らかにする。その際、必要経費以外の家事的消費である家事費及び家事関連費についても述べる。そして最後に、そのような必要経費規定において、どのような支出であれば「必要経費」として控除されるのかについても先行研究をもとに検討する。

### 第1節 必要経費、家事費・家事関連費の沿革

#### 第1項 明治20年の所得税法の創設

明治20年に創設された最初の所得税法(明治20年3月23日勅令5号)では、その第2条において、「所得ハ左ノ定則ニ拠テ算出スヘシ」<sup>14</sup>として、証券の利子、株式の利益配当金及び官私より受ける俸給等については、必要経費の控除は認めず、その収入金額をそのまま所得金額とすることを定め、それ以外の資産又は営業その他により生ずる所得については、その種類に応じて収入金額から例示された費用を控除した金額を所得とすることが規定されていた。そして、その控除費目には、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、営利事業に属する場所物件の借入料、修繕費、雇人給料、公債の利子及び雑費などが個別的に列挙されているのみであった<sup>15</sup>。

この段階では、現行の必要経費規定のような包括的な控除方式は採用されておらず、「必要経費」という用語も使われていなかったことがわかる。

#### 第2項 明治32年の所得税法全文改正

明治20年に創設された所得税法は、明治32年の全面改正(明治32年2月13日勅令法律17号)において、それまでの個人所得のみの課税から、法人所得に対しても課税されることとなった。この改正により、法人の所得である第1種所得については、総益金・総損

<sup>14</sup> 武田昌輔 監修『DHC コンメンタル所得税法』(第一法規出版, 1983年)3282頁。

<sup>15</sup> 注解所得税法研究会 編『注解 所得税法〔第6版〕』(大蔵財務協会, 2019年)959頁。

金の概念が採用された<sup>16</sup>。また利子、配当金及び給与の所得等の第2種所得については、従来どおり収入金額がそのまま所得金額とされたが、それ以外の第3種所得については、「総収入金額ヨリ必要ノ経費ヲ控除シタル予算年額ニ依ル」<sup>17</sup>として、総収入金額から必要な経費を控除した金額を所得とすることが定められた。

必要経費の内容については、所得税法の全面改正に伴って制定された所得税法施行規則(明治32年3月30日勅令78号)において、従来の控除費目のような個別列挙のみの方法から、例示されている項目に加え、その他の必要な経費も総収入金額から控除する方法が採用されるようになった。これにより第3種所得については、はじめて包括的な「必要ノ経費」なる観念が採用されたのである<sup>18</sup>。また、その際に家事費及び家事関連費についても「家事上ノ費用及之ト関連スルモノハ之ヲ控除セス」<sup>19</sup>と定められたことで、必要経費として控除されないことが明記された。つまり、この明治32年の改正によって、所得税法における「家事費排除」の考え方が明確になされたと考えられる<sup>20</sup>。

その後、明治・大正期から昭和39年までの間に行われた所得税法の改正により、当初必要経費として認められていなかった減価償却費、貸倒償却、固定資産の滅失による損失などが必要経費に含められるようになり、その範囲は徐々に拡大されていくが<sup>21</sup>、昭和40年の所得税法の全文改正までは明治32年に制定された所得税法における必要経費規定の内容が大きく変更されることはなかった。

また家事関連費については、明治32年の制定当初は「家事上ノ費用及之ト関連スルモノハ之ヲ控除セス」<sup>22</sup>として、家事費と同様に収入金額からの控除が認められていなかった。しかしながら、昭和25年のシャープ勧告に基づく所得税法の改正において、家事関連費のうち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することができる場合には、その部分を必要経費に算入することとされた。また青色申告者については、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ができることとされた(旧法10条2項、所規10の9)<sup>23</sup>。

この改正には、家事関連費の一部の控除を認めることで必要経費として収入金額から控除される金額の範囲を拡大しようとする意図があったと考えられる<sup>24</sup>。

---

<sup>16</sup> 碓井光明「必要経費の意義と範囲」日税研論集31号(1995)5頁。

<sup>17</sup> 碓井光明・前掲注16、5頁。

<sup>18</sup> 碓井光明・前掲注16、5頁。

<sup>19</sup> 武田昌輔・前掲注14、3282頁。

<sup>20</sup> 碓井光明・前掲注16、5頁。

<sup>21</sup> 武田昌輔・前掲注14、3283頁。

<sup>22</sup> 武田昌輔・前掲注14、3282頁。

<sup>23</sup> 注解所得税法研究会・前掲注15、962頁。

<sup>24</sup> 注解所得税法研究会・前掲注15、964頁。

### 第3項 昭和40年の所得税法全文改正

昭和40年の所得税法の全文改正では、従来から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<sup>25</sup>。また、昭和32年の改正以来、ほとんど同じ内容で維持されてきた必要経費の規定が、当該改正で所得税法37条のような必要経費に関する通則規定に置き換えられるとともに、法人税法における損金規定とほぼ平仄が合った内容となった(ただし所得税法では、「損失」については、別段の定めとして所得税法51条で定める体裁を採っている)<sup>26</sup>。

こうした昭和40年の改正の内容を知るためには、その改正の基礎となった昭和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(以下、『整備答申』という)」<sup>27</sup>が参考となる。

当該整備答申では、課税所得の計算において、「費用収益対応の考えのもとに費用控除をするに当たって、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り扱いをいかにすべきかという問題については、①純資産増加説的な考え方に立つて、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、②家事費を除外する所得計算の建前から所得計算の純化を図るためには家事費との区分の困難な経費等はできるだけこれを排除すべしとする考え方の広狭二様の考え方がある(丸数字：筆者)」とした上で、「所得税の建前としては、事業上の経費と家事費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取り入れる方向で整備を図ることが望ましいと考える」<sup>28</sup>とされ、課税所得の計算上、必要経費の範囲をそれまでより、広く捉える純所得増加説的な考え方が採用された。

また、必要経費の規定の仕方も、それまでの例示方式を廃止し、企業会計の用語を用いた包括方式へと変更が行われた。具体的には、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、別段の定めがあるものを除いて、「総収入金額に係る売上原価その他当該収入金額得るために直接要した費用」及び「その年における販売費、一般管理費その他これらの所得を生ずべき業務について生じた費用(償却費以外の費用でその年において債務の確定しないものを除く)の額とする」としたのである。

この規定について碓井(1995)は、「一般の必要経費に関する法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、〔事業所得に限って

<sup>25</sup> 注解所得税法研究会・前掲注15、967頁。

<sup>26</sup> 注解所得税法研究会・前掲注15、968頁。

<sup>27</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」(税制調査会、1963)43頁。

<sup>28</sup> 税制調査会・前掲注27、43頁。

は] ほぼ法人税法に一致していると見ることができる( [ ] 内:筆者)」<sup>29</sup>と述べている。すなわち、事業所得における必要経費に限っては費用収益対応原則により法人税法の損金と所得税法の通則的規定が統一的に定められているとすることができる。

このような改正経緯から所得税法では、法人税法とは異なり、企業会計準拠主義の明文上の根拠は存在しないが、少なくとも事業所得における必要経費に関する限りは、これに近い考え方を採用していると解されている<sup>30</sup>。

## 第2節 必要経費、家事費・家事関連費の概要

### 第1項 必要経費、家事費・家事関連費規定の構造

我が国の所得税法において、必要経費とはどのような意味を有しているのか。また、課税所得の計算上、必要経費はどのような機能を有しているのかについて、現行の必要経費の通則的規定である所法37条を見る限りでは明らかではない。本節では、この点について検討していくこととする。

我が国の所得税法において、必要経費の通則的規定とされる所法37条1項では、必要経費について次のように規定されている。

(必要経費)

第三十七条 その年分の不動産所得の金額、事業所得の金額又は雑所得の金額(事業所得の金額及び雑所得の金額のうち山林の伐採又は譲渡に係るもの並びに雑所得の金額のうち第三十五条第三項(公的年金等の定義)に規定する公的年金等に係るものを除く。)の計算上必要経費に算入すべき金額は、別段の定めがあるものを除き、これらの所得の総収入金額に係る売上原価その他当該総収入金額を得るため直接に要した費用の額及びその年における販売費、一般管理費その他これらの所得を生ずべき業務について生じた費用(償却費以外の費用でその年において債務の確定しないものを除く。)の額とする。

(以下、略)

同条1項では、必要経費の額に算入すべき金額を売上原価などに代表される収入との直接的・個別的な対応関係が求められる個別対応費用及び、販売費及び一般管理費に代表される収入との間接的・期間的な対応関係が求められる期間対応費用に分類して規定されている。そして、同条1項の例外規定にあたる「別段の定め」では、家事関連費等の必要経

<sup>29</sup> 確井光明・前掲注16、17頁。

<sup>30</sup> 谷口勢津夫・前掲注8、325頁。

費不算入(所法 45 条)や資産損失の必要経費算入(所法 51 条)などの規定が定められている。その中で、家事費及び家事関連費について、所法 45 条 1 項 1 号及び、その委任を受けた所令 96 条 1 項において、次のように規定されている。

(家事関連費等の必要経費不算入等)

第四十五条 居住者が支出し又は納付する次に掲げるものの額は、その者の不動産所得の金額、事業所得の金額、山林所得の金額又は雑所得の金額の計算上、必要経費に算入しない。

一 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

(以下、略)

(家事関連費)

第九十六条 法第四十五条第一項第一号(必要経費とされない家事関連費)に規定する政令で定める経費は、次に掲げる経費以外の経費とする。

一 家事上の経費に関連する経費の主たる部分が不動産所得、事業所得、山林所得又は雑所得を生ずべき業務の遂行上必要であり、かつ、その必要である部分を明らかに区分することができる場合における当該部分に相当する経費

二 前号に掲げるもののほか、青色申告書を提出することにつき税務署長の承認を受けている居住者に係る家事上の経費に関連する経費のうち、取引の記録等に基づいて、不動産所得、事業所得又は山林所得を生ずべき業務の遂行上直接必要であつたことが明らかにされる部分の金額に相当する経費

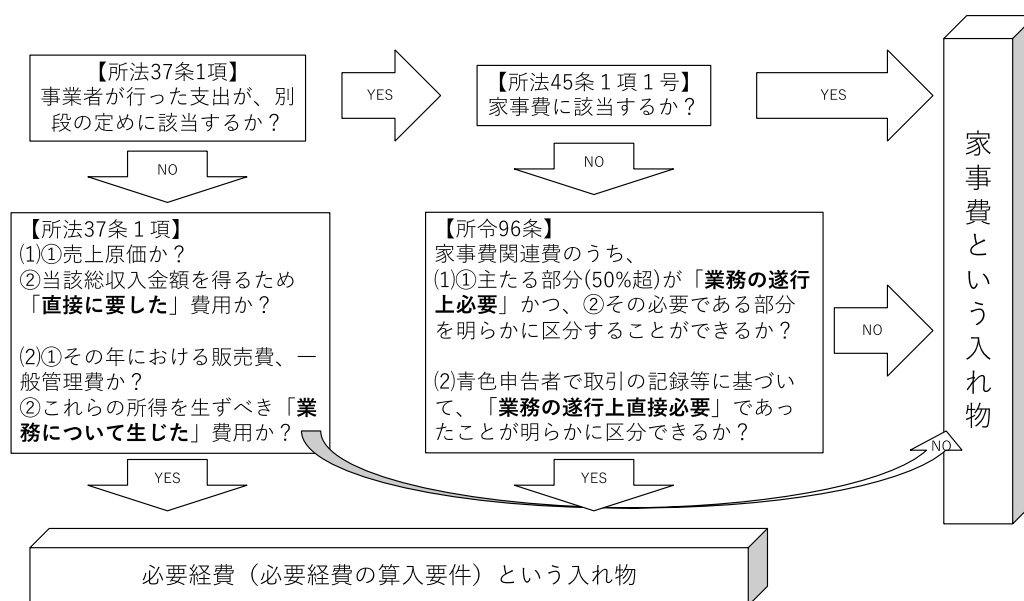
所法 45 条 1 項 1 号では、必要経費の通則的規定である所法 37 条の例外として、事業所得等の金額の計算上、個人の私的消費部分である家事上の経費(家事費)については、必要経費に算入しないこととしている。これは、家事費が納税者の私的消費部分であり、その事業ないし業務を行なっていないにもかかわらず生じるものであることから、所得を得るために費消した費用部分とは言えないためである。また、所令 96 条 1 項 1 号及び 2 号では、所法 45 条 1 項 1 号に規定する「政令で定める経費以外の経費」として、必要経費と家事費の両方の性質を有する費用(家事関連費)について、一定の要件の下で必要経費に算入することが定められている。

このように、我が国の所得税法では、必要経費に算入すべき金額を規定する所法 37 条及び、算入しない金額を規定する所法 45 条が存在しているが、「必要経費」自体の実定法上の定義は存在せず、「所得金額計算要素の『容器』としての『必要経費』」<sup>31</sup>が、存在するのみとなっている。

<sup>31</sup> 碓井光明・前掲注 16、20 頁。

この点に関して酒井(2011)は、「所得税法 37 条は、『必要経費』という入れ物があるとして、かかる入れ物に算入すべき金額を規定しているにすぎないのである。それは、まさに、所得税法 45 条(家事関連費等の必要経費不算入)が、『居住者が支出し又は納付する次に掲げるものの額は、その者の不動産所得の金額、事業所得の金額、山林所得の金額又は雑所得の金額の計算上、必要経費に算入しない。』として、例えば、『家事上の経費(以下、「家事費」という。)]や『これに関連する経費で政令で定めるもの(以下、これに関する経費や政令で定めるものを「家事関連費」という。)]などを掲げて、『必要経費』という入れ物に算入しないものを規定するのと同じ構造である。すなわち、『必要経費』という入れ物に入れるものから定義するか、入れないものから定義するかという問題はあまるものの、いずれにしても『入れ物』自体の実定法上の定義はないのである<sup>32</sup>と述べている。(図表 1 を参照)。

図表 1 : 必要経費規定の概要図 (酒井<sup>33</sup>の見解をもとに筆者作成)



## 第 2 項 必要経費の意味

必要経費が実定法上は定義されておらず、前項で述べたように入れ物であると考え、必要経費とはどのようなものなのかという疑問が生じることになる。つまり、ある支

<sup>32</sup> 酒井克彦『所得税法の論点研究』(財務詳報社, 2011年)317頁。

<sup>33</sup> 酒井克彦・前掲注 32、317頁。



出が必要経費という入れ物に含まれるためには、どのような意味での支出であればよいのかということである。

この点に関して田中(2015)は、「純所得を測定するという観点からは、一定の支出が業務の遂行上必要である限り、これを費用としてすべて控除することが原則というべきであ」<sup>34</sup>と述べる。また谷口(2018)は、「『所得を得るために必要な支出』を、一般に、理論的意味での必要経費〔以下、『広義の必要経費』という〕と呼ぶとすれば、〔中略〕所得税法 37 条の定める『必要経費』は所得税法上の狭義の必要経費ということが出来る（〔〕内:筆者）」<sup>35</sup>と述べる。

このように純所得課税の原則の下では、「所得を得るために必要な支出」ないし「業務遂行上必要な支出」であれば、広義の必要経費に該当することになる。具体的には、純資産の減少である「配当所得に係る負債利子(24 条但書)、給与所得に係る給与所得控除(28 条 2 項)、の少なくとも一部および特定支出(57 条の 2)、退職所得に係る退職所得控除(30 条 2 項)の一部、譲渡所得に係る取得費および譲渡費用(33 条 3 項)、ならびに一時所得に係る『その収入を得るために支出した金額』(34 条 2 項)」<sup>36</sup>などが広義の必要経費に該当する。

しかしながら、前述の谷口(2018)の指摘でもあったように所法 37 条に規定されている必要経費については、理論上の必要経費より狭い範囲でしか認められていない<sup>37</sup>。これは所得税法が、個人の消費活動の側面に着目し家事費を除外する家事費排除の原則を所法 37 条の別段の定めである所法 45 条において採用していることから見てとれる。

つまり、所得税法全体を概観すると、純所得課税の原則からの要請によって広義の必要経費まで控除されることになっているが、所法 37 条関連の条文においては所法 45 条に代表されるように、家事費排除の原則に基づいて、必要経費の範囲は狭く画されるという構造となっている。

この点について佐藤(2018)は、「必要経費の理論的な意義は、収入金額のうち『所得』として課税されるべき部分を限定し、課税対象が理論的な所得額〔期中純資産増加額〕と等しくなるようにすること（〔〕:筆者）」<sup>38</sup>であると述べた後に、必要経費の制度上の意義を「所得を得るために特定の経済活動と直接の関連を有し、それを行なうために客観的にみて必要な支出」<sup>39</sup>であると述べている。

また、水野(2018)が「立法の方針として、所得の稼得のために行われた経済活動との関連で生じた支出を、当然に、必要経費として認めるものではない。理論的に必要経費と考

<sup>34</sup> 田中治「家事関連費の必要経費該当性」『税務事例研究』143 号(2015 年)43 頁。

<sup>35</sup> 谷口勢津夫・前掲注 8、322-323 頁。

<sup>36</sup> 谷口勢津夫・前掲注 8、322-323 頁。

<sup>37</sup> 谷口勢津夫・前掲注 8、327 頁。岩崎政明「必要経費・家事費・家事関連費の区分」『税務事例研究』128 号(2012 年)39 頁。

<sup>38</sup> 佐藤英明『スタンダード所得税法〔第 2 版補正版〕』（弘文社、2018 年）265 頁。

<sup>39</sup> 佐藤英明・前掲注 38、265 頁。

えられるものであっても、所得税法 37 条を根拠に、控除されないとしても違法とはならないと解される」<sup>40</sup>と述べているように、必要経費の意味に関して理論的な意味と制度的な意味で区別する解釈は妥当なものであると考える。

以上のことから、所法 37 条に規定されている必要経費に算入されるためには、広義の必要経費のような「所得を得るために必要な支出」ないし、「業務遂行上必要な支出」ではなく、広義の必要経費に何らかの制限を加えた狭義の必要経費であることが求められる。その何らかの制限について次節以降で必要経費の算入要件として検討することとする。なお、広義の必要経費については、本稿ではこれ以上取扱わない。

### 第 3 節 必要経費、家事費・家事関連費の範囲

#### 第 1 項 売上原価等の範囲

所法 37 条 1 項の前段では、「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」を必要経費に算入すべき金額として規定している。同条 1 項前段の前半部分である売上原価は、企業会計上の用語を借用してきたものである。企業会計において売上原価とは、「販売された商品・製品などの取得原価であり、それらの売上高と直接的・個別的に対応する費用である」<sup>41</sup>とされていることから、企業会計準拠主義を採用している<sup>42</sup>所得税法の解釈においても、売上高(収入金額)との直接的・個別的な対応が必要であることは言うまでもない。また、その取得原価には、購入代価だけでなく、取得に要した付随費用なども含まれることとなるのは会計上での取り扱いと同様である。

次に同条 1 項前段の後半部分では、「総収入金額を得るために直接要した費用」という表現により、前半部分の売上原価と同様に収入金額との直接的・個別的な対応が求められている。つまり、個別対応費用については、「収入金額との直接的関係性」が要件として規定されていると解される<sup>43</sup>。

<sup>40</sup> 水野忠恒『体系租税法〔第 2 版〕』（弘文堂, 2018 年）296 頁。

<sup>41</sup> 興津裕康他(監修)・高須教夫他(編)・金戸武執筆部分『新版 現代会計用語辞典』（税務経理協会, 2016 年）13 頁。

<sup>42</sup> 谷口勢津夫氏は、「所得税法は、法人税法と異なり、企業会計準拠主義を明文では定めていないが、少なくとも必要経費に関する限りは、これに近い考え方を採用していると解される」と述べる（谷口勢津夫・前掲注 8、325 頁）。

<sup>43</sup> 売上原価等の必要経費算入要件を「直接的必要性」又は「収入金額との直接関連性」と表現する論者も存在するが「収入金額との直接関係性」を求めているという点に関しては同様の見解である（岩崎政明・前掲注 37、39 頁。末永英男「租税判例に見る企業会計に対する無理解」『税研』184 号(2015 年)17 頁。谷口勢津夫・前掲注 8、325 頁。酒井克彦・前掲注 32、320 頁) 岡村忠生「弁護士会役員活動費用と消費税(2)」『税研』175 号(2014 年)74-76 頁。

ここで、「収入金額との直接関係性」があれば「業務との直接関連性」も有するのかわという疑問が生じる。この点について、当該規定を見る限りにおいては、業務との直接関連性を求めているものではないとする見解<sup>44</sup>もあるが、収入金額との直接関係性があれば、業務との直接関連性も当然に有するものと考えられる<sup>45</sup>。

なぜなら、収入金額との直接関係性といった場合の「直接」という文言の意味が、期間を媒介とせず収入金額との対応関係が明確なものという意味で用いられているのに対して、業務との直接関連性といった場合の「直接」という文言の意味が、所得を生ずべき業務を特定するために用いられているところ、収入金額との対応関係が明確になっているのであれば、その業務も同時に特定することができるからである。

## 第2項 販売費及び一般管理費等の範囲

所法37条1項の後段では、「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」を必要経費に算入すべき金額として規定している。同条1項後段の前半部分である販売費、一般管理費も売上原価同様、企業会計上の用語を借用してきたものである。企業会計において販売費とは、「商品や製品の販売活動に伴い発生する費用」であり、具体的には販売手数料、販売員給与、発送費、広告料、貸倒損失、貸倒引当金繰入などが挙げられる<sup>46</sup>。また、一般管理費とは、「企業全体の管理・運営活動に伴い発生する費用」とされ、具体的には管理業務に携わる従業員の給料、通信費、交通費、支払家賃、減価償却費、保険料などが挙げられる<sup>47</sup>。そして、条文中で「その年における」と表現されていることから、その年に発生した販売費、一般管理費のうち、債務確定基準<sup>48</sup>によって債務性の高い確実な費用に限って、その年の課税所得計算上の必要経費として計上されることになる。

次に同条1項後段の後半部分では、「これらの所得を生ずべき業務について生じた費用」という表現により、所得を生ずべき業務との関連性が求められている<sup>49</sup>。これらの費

<sup>44</sup> 末永英男・前掲注43、20頁。濱田洋「必要経費における「関連性」」『一橋法学』14巻2号(2015年)485頁。

<sup>45</sup> 岩崎政明・前掲注37、39頁。宮崎裕士「家事関連費における必要経費との区分要件(上)」『大阪経大論集』69巻3号(2018年)98頁。

<sup>46</sup> 興津裕康他(監修)・高須教夫他(編)・及川勝美執筆部分・前掲注41、221頁。

<sup>47</sup> 興津裕康他(監修)・高須教夫他(編)・及川勝美執筆部分・前掲注41、221頁。

<sup>48</sup> 債務確定基準(所得税法基本通達37-2)

(1)その年12月31日(年の中途において死亡し又は出国をした場合には、その死亡又は出国の時。以下この項において同じ。)までに当該費用に係る債務が成立していること。(2)その年12月31日までに当該債務に基づいて具体的な給付をすべき原因となる事実が発生していること。(3)その年12月31日までにその金額を合理的に算定することができるものであること。

<sup>49</sup> 水野忠恒・前掲注40、299頁。確井光明「所得税における必要経費『所得税法の諸問

用は、一般対応もしくは期間対応の費用と呼ばれ、収入金額との直接の対応関係が求められない費用とされている<sup>50</sup>。

ここで問題となるのが、期間対応費用における業務関連性に「業務との直接関連性」もしくは、「収入金額との直接関係性」が求められているのかということである。この点について、末永(2015)は、「『期間対応』の費用は、『期間収益』に対応する『期間費用』を表しており、収益との直接関係のない間接的な関係でよいとする費用等を含むものだとする解釈から導かれる費用等であるとする見解は、『企業会計原則』上では採り得ない。

『企業会計原則』上は、あくまでも収益と直接関係のある費用であるが、発生に収益との期間的なずれがあるために、発生したその期間に計上するに過ぎないのである<sup>51</sup>と述べる。また、個別対応費用と期間対応費用の違いについて、岡村(2014)は、「(1)『直接(個別)』と(2)『一般』の違いは、控除が認められる時点、タイミングを、何に基づいて決めるかに関する区別です。したがって、(1)と(2)の違いは、業務との関係の密接さの違いではありません<sup>52</sup>と述べている。

以上のことから、企業会計上の理解では、期間対応費用と個別対応費用には認識における期間的なずれがある点で異なるが、第一義的には期間対応費用であっても収入金額との対応関係が求められるということになる<sup>53</sup>。そのような対応関係を「収入金額との直接関係性」と表現することが妥当かどうかについては議論の余地があるが、期間対応費用であるからといって収入金額との対応関係が考慮されなくてもよいということではないとする見解には肯ける。両者の違いは、業務との関係の程度ではなく、収入金額と費用との関係が期間を媒介としているか否かの違いである。つまり、所法37条1項後段の期間対応費用については、収入金額との何らかの対応関係が必要であり、その何らかの対応関係を通説では、「間接」や「一般」という言葉で表現してきたのではないかと考える。

次に、業務との直接関連性については、ある支出が収入金額と間接的な対応関係があるということは、収入に係る業務との間接的な対応関係があると理解してもよいと考える。そこに直接的な対応関係まで求められるのか否かについては次章以降で検討することとする。

### 第3項 家事費・家事関連費の範囲

---

題』租税法研究第3号(1997)67頁。

<sup>50</sup> 濱田洋・前掲注44、481頁。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(2011年)468頁。

<sup>51</sup> 末永英男・前掲注43、20頁。

<sup>52</sup> 岡村忠生・前掲注5、71頁。

<sup>53</sup> 宮崎裕士・前掲注45、98頁。

一般に家事費とは、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とされている<sup>54</sup>。また家事関連費は、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とされる<sup>55</sup>。家事関連費については、費目による厳格な区別が難しいことから、その支出の目的や様態によって判断されることとなる。つまり、飲食費だからといって必ずしも家事関連費に該当するとは限らない。家事関連費の具体例としては、業務上の付き合いで行われた懇親会に係る飲食費や、遠方への仕入れに要した旅費交通費などが挙げられる。

家事費及び家事関連費について規定する所法 45 条 1 項 1 号では、「家事上の経費及びこれに関連する経費で政令に定めるもの」を事業所得等の計算上、必要経費に算入しないことが定められている。これは法人が専ら利潤追及のための事業活動を目的として消費生活を持たないのと異なり、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、その支出には所得の獲得に関連した「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<sup>56</sup>。そこで所得税法では個人の所得の計算について、「収入金額」から「必要経費」を控除する一方で、「家事費」(及び「家事関連費」)は「必要経費」に算入しない旨を明らかにしている<sup>57</sup>。これは個人の消費のための支出である家事費を所得稼得行為のための支出である必要経費に算入することを防ぐ狙いがあると考えられる。

また所法 45 条 1 項 1 号の委任を受けた所令 96 条 1 項 1 号及び 2 号では、「家事上の経費に関連する経費の主たる部分が不動産所得、事業所得、山林所得又は雑所得を生ずべき業務の遂行上必要であり、かつ、その必要である部分を明らかに区分することができる場合における当該部分に相当する経費」及び「前号に掲げるもののほか、青色申告書を提出することにつき税務署長の承認を受けている居住者に係る家事上の経費に関連する経費のうち、取引の記録等に基づいて、不動産所得、事業所得又は山林所得を生ずべき業務の遂行上直接必要であつたことが明らかにされる部分の金額に相当する経費」については、一定の要件を満たした家事関連費として必要経費に算入することが定められている。

これは家事関連費が原則として必要経費に算入されないが、家事費と必要経費の性質を併有していることから、その業務遂行上の必要性が認められ、消費支出と事業上の支出部分を明確に区分できる場合には、その事業上の支出部分を必要経費に算入することを定めている。すなわち、所法 45 条 1 項は家事費の必要経費不算入規定であり、所令 96 条 1 項は家事関連費の必要経費不算入規定の例外であるということが出来る。

---

<sup>54</sup> 金子宏・前掲注 2、317 頁。

<sup>55</sup> 金子宏・前掲注 2、317 頁。

<sup>56</sup> 武田昌輔・前掲注 14、3554 頁。

<sup>57</sup> 武田昌輔・前掲注 14、3554 頁。

## 第4節 小括

第1節では、我が国の所得税法における必要経費規定が明治20年に創設されて以来、昭和40年の所得税法の全文改正までの長い間、控除できる費目を例示する方式によることで、必要経費の範囲を現在と比べて狭く捉えられていたことを確認した。そして、現行の必要経費規定となった昭和40年の全文改正において、純資産増加説的な考え方に立って、企業会計の概念を取り入れたことで、損失などそれまでより広い範囲の費用についても必要経費として認識するようになったことを述べた。

第2節では、我が国の所得税法における必要経費規定が必要経費という入れ物に算入するかどうかを定めているに過ぎず、必要経費そのものについての明確な定義規定を置いていないことを明らかにした。そして、所得税法における必要経費概念には広狭二様の考え方があるところ、所法37条に規定されている制度上の必要経費については、「所得を得るために必要な支出」のような理論的な意味での必要経費ではなく、それよりも狭い範囲でしか認められないということを述べた。

第3節では、我が国の所得税法において、売上原価に代表される個別対応費用には「収入金額との直接関係性」が求められることを述べた。そして、収入金額との直接関係性が満たされることで、個別対応費用には「業務との直接関連性」についても充足されることを明らかにした。次に、販売費及び一般管理費に代表される期間対応費用には「収入金額との直接関係性」は求められていないが、だからといって収入金額との対応関係が全く考慮されなくてもよいということではなく、期間対応費用にも収入金額との何らかの対応関係が必要であることを述べた。そして、その何らかの対応関係を通説では、「間接」や「一般」という言葉で表現してきたということを述べた。また、期間対応費用には「業務との関連性」が求められるが、そこに直接性を付与するか否かについては次章以降で検討することとした。

そして最後に、衣服費・食費・住居費などが例に挙げられる、家事費と必要経費の両方の性質を有する家事関連費については、所法45条の委任を受けた所令96条によって「業務遂行上の必要性」という要件が満たされ、その必要な部分を明らかに区分することができれば必要経費に算入することができることを確認した。つまり、期間対応費用については、直接性等の文言を付与するかどうかという議論はあるものの、一般には、「業務関連性」及び「業務遂行上の必要性」が必要経費算入の要件として規定されていることを述べた。

## 第2章 学説における期間対応費用の必要経費算入要件と判断基準

期間対応費用の必要経費算入要件について過去の裁判例及び判決例では、「直接的業務関連性」及び「業務遂行上の必要性」の二つを求める二要件説が採用されてきた。しかしながら学説では、二要件説以外にも「業務関連性」と「業務遂行上の必要性」を同一と考えて、「業務遂行上の必要性」が期間対応費用の唯一の必要経費算入要件であるとする一要件説も存在している<sup>58</sup>。このほかにも、「業務関連性」が期間対応費用の唯一の必要経費算入要件とする見解もある<sup>59</sup>。

このように、業務関連性と業務遂行上の必要性の範囲は多くの場面で重なっており、区分することが難しいためか、学説においては、期間対応費用の必要経費算入要件についての統一的な見解は示されていない<sup>60</sup>。

そこで本章では、先行研究において期間対応費用の必要経費算入要件として挙げられている「業務関連性」及び「業務遂行上の必要性」の根拠と意味を明らかにした上で、それら各要件の関係性を判断基準も含めて整理することを目的とする。また、家事関連費について規定している所法45条1項及び所令96条1項の要件が、所法37条1項の必要経費規定と、どのような関係にあるのかについても検討する。なお、通常性を必要経費の算入要件とするか否かについては、先行研究においても見解が分かれるところ、本章では必要経費の算入要件としてではなく、それらの要件を判断する際の補助的な要件、すなわち判断基準としてその根拠及び意味を検討する。

### 第1節 業務関連性要件

#### 第1項 業務関連性要件の根拠

所法37条1項後段において、「業務について生じた費用」と規定されていることから、期間対応費用の必要経費算入要件には業務との関連性(業務関連性)が要求されると解される。

所法37条1項後段の業務関連性に更に直接性を求めるか否かについては見解が分かれるものの、業務関連性を算入要件として求める見解は多い。水野(2018)は、営業費用(本

<sup>58</sup> 伊川正樹「期間対応の必要経費該当性にかかる東京高裁平成24年判決の意義とその射程範囲」『名城法学』64巻4号(2015年)78頁。谷口勢津夫「税制における交際費の意義と課税のあり方」『日本租税研究協会』第66回租税研究大会記録(2014年)143頁。

<sup>59</sup> 水野忠恒・前掲注40、299頁。

<sup>60</sup> 占部裕典・前掲注7、204-208頁。

稿における期間対応費用) について「その範囲が不明確であり、業務との関連性が唯一のメルクマールとなる。業務との関連性が一般的・客観的に認められなければ営業費用とは認められない」<sup>61</sup>と述べている。このほかにも占部(2019)が、「必要経費該当性の要件に関して、どのような見解に立つにせよ、必要経費該当性判断における決定的なメルクマールは、所得稼得行為(業務)との関連性であるといえよう」<sup>62</sup>と述べているように、学説では期間対応費用の算入要件に業務関連性を求める見解は通説となっていると考える。また、過去の裁判例等においても業務関連性を求めているものは数多く存在することから、期間対応費用の必要経費算入要件については業務関連性が求められていると解される。

## 第2項 業務関連性要件の意味

業務関連性とは、必要経費の判断において事業上の経費と家事費との峻別が難しいことから、ある支出が業務との関連によって支出されたかどうかを判断するために用いられる要件である。

業務関連性の判断にあたっては、業務を行っていく上で納税者に生じた費用すべてを含めた広い意味での因果関係(以下、「広義の業務関連性」という)でよいのか、もしくは業務のために支出した費用(以下、「狭義の業務関連性」という)のみを必要経費として認めるのかということが問題になると考えられる<sup>63</sup>。

この点について、本項では碓井(1986)の論文<sup>64</sup>を参考に業務関連性の判断基準を検討することにより明らかにする。

業務関連性の判断基準について碓井(1986)は、①その支出が業務「目的」であるか否かを基準にするのか、②業務遂行の結果生じたものであるか否かという「結果」を基準とするのか、または③費用と収益の対応という考え方に立って、収益に貢献するものであるか否かという収益との「対応関係」を基準にするのかという三つの考え方があると述べる<sup>65</sup>。つまり、業務との関連性といった場合に、認識のタイミングをいつにおくのか、関連性の程度をどの程度のもので認めるのかということが問題になると考えられる。

①の支出の目的で判断する考え方は、その支出をするタイミングでしか業務関連性が判断できず、購入後の使用状況などは勘案されない。例えば、事業用資産を購入した場合に、当初の購入目的が業務用であったとしても、途中から家事用に変更されることで、業務関連性を途中で失ってしまうということがあり得る。これ対し、その支出が②の業務遂

<sup>61</sup> 水野忠恒・前掲注 40、299 頁。

<sup>62</sup> 占部裕典・前掲注 7、207-208 頁。

<sup>63</sup> 碓井光明・前掲注 16、29 頁。

<sup>64</sup> 碓井光明「税務における『業務関連性の諸問題』の諸問題」『税理』29 巻第 6 号(1986 年)8-13 頁。

<sup>65</sup> 碓井光明・前掲注 64、9 頁。



行の結果生じたものであるか否かで判断する考え方は、使用状況も含めて判断されることになるが、業務遂行の結果生じたとした場合に、無制限に業務関連性の範囲が広がっていくのではないかという懸念がある。すなわち、業務との何らかの因果関係があるだけで、業務関連性があるという判断がなされる可能性があるという問題点である。最後に、③の収益に貢献するか否かで判断する考え方は、原価のような収益に貢献することが明らかな支出については、その判断は容易であるが、接待交際費のような収益に貢献するかどうか明瞭でない支出の場合には、その支出が業務と関連するか否かの判断が困難になる。

このように、業務関連性の判断基準はその支出の特徴などによって異なることから、一つの判断基準によって判断することは非常に困難となる。そのため、ある支出がいかなる対象に向けられたものであるかどうかによって異なった判断基準を用いることが必要となる<sup>66</sup>。つまり、その支出の対象が備品や土地のような「物」であるのか、接待交際費や旅費交通費のような「サービス」であるのかによって、その判断基準が異なるということである<sup>67</sup>。

備品などの物への支出の場合、それが現実に業務用に供されるか否かが第一のメルクマールとなる<sup>68</sup>。すなわち、備品などの場合、それが現実に業務に利用されているのかが分かりやすいことから、その利用実態によって業務関連性の判断が行われることになる。しかしながら、備品などは、一定期間の間にその利用状況が変化することもあることから、補充的な基準として購入目的が問われることとなる<sup>69</sup>。そして、購入目的が業務用であるか否かの判断は、その業務の遂行のために、その取得が必要であることが客観的に存在していることが求められる<sup>70</sup>。つまり、補助的な基準である購入目的の更に補助的な基準として、その判断に客観性があるか否かということが問われることになる。これは、購入目的が事業者の主観によって判断されることから、その判断に客観性が存在しなければ無制限に必要経費を認めてしまうことになるためである。

次に、サービスに対する支出は、そのサービスが業務に向けられたものであるかどうか、つまり「業務目的」であるかどうかによって判断されることになる<sup>71</sup>。サービスにも販売する商品の配送料のように業務目的であることが分かりやすいものと、取引先に対する接待交際費や遠方への仕入れのための旅費交通費のような業務目的であるかどうかの判断が難しいものが存在する。業務目的かどうかの判断が難しい接待交際費などの場合、その判断は事業者の主観のみによるのではなく客観的になされなければならない。そのようなことから、サービスが業務目的かどうかの判断についても客観性が要求されなければならないと考える。

---

<sup>66</sup> 碓井光明・前掲注 64、9 頁。

<sup>67</sup> 碓井光明・前掲注 64、9 頁。

<sup>68</sup> 碓井光明・前掲注 64、9 頁。

<sup>69</sup> 碓井光明・前掲注 64、9 頁。

<sup>70</sup> 碓井光明・前掲注 64、9 頁。

<sup>71</sup> 碓井光明・前掲注 64、9 頁。

以上のことから、業務関連性の判断は、「物」への支出の場合はまず利用実態を確認することになるが、利用実態の変更や物以外の「サービス」などへの支出に対応するために最終的には、その支出が業務遂行目的であるかどうかという「目的基準」によって判断される<sup>72</sup>。そして「目的基準」の更に補助的な判断基準として、客観性の判断が行われている<sup>73</sup>。

上記のことから、我が国の所得税法では、条文上は「業務について生じた」と規定していることから、業務を行っていく上で生じた費用全てを必要経費に算入できるように見えるが、実際には、業務のために支出したか否かという目的基準によって業務関連性を判断している。つまり、所法 37 条に規定されている業務関連性については、「業務のために支出した費用」である狭義の業務関連性が採用されているといえよう<sup>74</sup>。

## 第 2 節 業務遂行上の必要性要件

### 第 1 項 業務遂行上の必要性要件の根拠

所法 37 条 1 項の規定だけを見れば、期間対応費用の必要経費算入要件は業務関連性があれば十分のように見えるが、所法 45 条 1 項及び所令 96 条 1 項の規定も合わせてみると、当該要件には業務遂行上の必要性も要求される。この点に関して、所法 37 条の解釈に、別段の定めである所法 45 条及びその委任を受けた所令 96 条の射程が及ぶのか否かということが問題となるが、筆者としては、所法 37 条の解釈について所法 45 条及び所令 96 条などの関連条文を含めた目的論解釈を行うことは問題ないと考える。この点については、本章第 5 節において詳述することとする。

業務遂行上の必要性の根拠を所法 37 条の関連条文を含めた目的論解釈から導く方法以外にも、所法 37 条と所法 45 条の規定ぶりの違いから導く方法もある。

伊川（2015）は「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

<sup>72</sup> 碓井光明・前掲注 64、9 頁。

<sup>73</sup> 碓井光明・前掲注 64、9 頁。

<sup>74</sup> 奥谷健氏は、我が国における必要経費をはじめとする控除概念は限定的に解釈されており、ドイツ法における目的的概念と極めて類似していると述べる（奥谷健「市場所得における控除概念 - 基因原則による必要経費 -」『島大法学』45 巻 2 号（2001 年）60 頁）。

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(傍点:伊川)<sup>75</sup>と述べる。

また、所得税法の沿革を辿ると明治 32 年の全文改正において「必要ノ経費」という文言が用いられて以降、昭和 40 年の所得税法の全文改正において現行の必要経費規定の形になるまで、必要性が必要経費の要件として条文上に存在してきた。昭和 40 年の所得税法の全文改正では純資産増加説に基づいて、「必要ノ経費」から「業務について生じた費用」という表現に変更されたが、そのことによって必要経費における必要性の判断が放棄されたわけではない。酒井(2011)が、「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」<sup>76</sup>と述べるように、新たな要件である業務関連性があれば必要性も充足されると考えられる。つまり、現行の必要経費規定において業務関連性が求められるということは、必要性についても求められているというべきである。

上記のいずれの解釈方法を採用にしても、必要経費に該当するためには「業務遂行上の必要性」は不可欠であると考えられる<sup>77</sup>。

## 第 2 項 業務遂行上の必要性要件の意味

業務遂行上の必要性は、業務関連性と多くの点で重なり合っており、その判断において業務主の主観的判断のみで足りるのか、もしくは客観的な判断が要求されるのかという問題がある<sup>78</sup>。この点について確井(1995)は、「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」<sup>79</sup>と述べる。それに対し金子(2019)は、「必要性の認定が、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ことは、いうまでもない」<sup>80</sup>と述べているように、客観的判断を「主観の客観的把握」と理解するのか、もしくは、「主観の否定」と理解するのかについては議論のあるところである<sup>81</sup>。

<sup>75</sup> 伊川正樹・前掲注 58、77 頁。

<sup>76</sup> 酒井克彦・前掲注 32、321 頁。

<sup>77</sup> 伊川正樹・前掲注 58、77 頁。

<sup>78</sup> 確井光明・前掲注 16、33 頁。

<sup>79</sup> 確井光明・前掲注 16、33 頁。

<sup>80</sup> 金子宏・前掲注 2、314-315 頁。

<sup>81</sup> 確井光明・前掲注 64、13 頁。必要経費該当性の判断に主観の客観的把握を求めている事例としては、広島地裁平成 27 年 7 月 29 日判決(平成 23 年(行ウ)第 38 号)LEX/DB【文献番号】25542421 などがある。必要性の認定の場面で、関係者の主観ではなく客観的基準に即して行うべきとする事例としては、高松高裁平成 25 年 1 月 25 日判決 LEX/DB【文献番号】25506337 などがある。

筆者としては、我が国が申告納税制度を採用しているところ、必要経費該当性の判断は、納税者の主観に基づいて「事業遂行のためにその支出が必要か否か」の判断を行った後に、認定の段階で納税者の判断が客観的に見て妥当であるか否かの判断を課税当局が行うものであると考える。そのため、納税者の必要経費該当性における主観的判断はできる限り尊重されるべきである。ただし、接待交際費のような事業上の経費と家事費との区分が難しい家事関連費については、その判断に厳密な客観的必要性が要求される<sup>82</sup>。業務遂行上の必要性と客観性などの判断基準との関係性については次節以降で述べることにし、本項では必要経費算入要件として用いられる際の業務遂行上の必要性の意味について検討する。

業務遂行上の必要性の意味について問題となるのは、その支出が業務遂行上不可欠ないし、余儀ない支出（以下、「狭義の必要性」という）でよいのか、もしくは業務遂行上有益なもの（以下、「広義の必要性」という）までを含むのかということである。

この点に関して植松(1978)は、「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持たない事業用資産等の損失を含むものと解される」<sup>83</sup>と述べる。また、酒井(2011)も

「〔所法 45 条及び所令 96 条の規定から、〕家事関連費については、その主たる部分について業務関連性及び必要性が必要経費算入への要件とされていることが分かる。さらに、ここでは、必要性が直接的必要性と読めるような規定ぶりとはなっておらず、間接的必要性で足りると考えられる（〔〕内：筆者）」<sup>84</sup>と述べるように、必要経費規定全体においては広義の必要性が求められていると考える。

しかしながら、交際費や寄付金のような家事費と峻別が難しい家事関連費については、前述したように広義の必要性と比べて厳格な必要性が求められることがある<sup>85</sup>。業務遂行上の必要性の判断において狭義の必要性が求められた判決例では、「寄付金は、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、すなわち、その支出の必要性が特に強い場合及び専ら事業遂行上の必要に基づく場合などに限られるものでない限り、事業所得の金額の計算上、所得税法第 37 条に規定する営業上の必要経費に算入できないものと解される」<sup>86</sup>として、弁護士が支出した大学院修士課程及び博士課程の入学料及び授業料、並びに米国大学ロースクールへの寄付金が必要経費に算入されなかった。

<sup>82</sup> 確井光明・前掲注 16、33-35 頁。

<sup>83</sup> 植松守雄「所得税法における「必要経費」と「家事費」」『一橋論叢』80 巻 5 号(1978 年)585 頁。

<sup>84</sup> 酒井克彦・前掲注 32、321 頁。

<sup>85</sup> 吉良実「課税所得計算における必要経費」『シュトイエル』100 号(1970 年)13-35 頁、確井光明・前掲注 48、68 頁。

<sup>86</sup> 国税不服審判所平成 15 年 10 月 27 日判決 LEX/DB【文献番号】26011810。

以上のことから、通常、必要経費における業務遂行上の必要性といった場合には、広義の必要性が求められていると解される。しかしながら、交際費や寄付金など家事費との峻別が困難な支出については、家事費排除の原則から、必要性を厳格に解するべきであるところ、狭義の必要性が求められている。

### 第3節 必要経費算入要件の判断基準としての通常性

#### 第1項 必要経費算入要件の判断基準としての通常性の根拠

必要経費の算入要件について、業務関連性及び業務遂行上の必要性に加えて「通常性」が要件とされるか否かについては見解が分かれる<sup>87</sup>。

我が国の所得税法では、米国内国歳入法典 162 条のように「通常性」の要件が規定されていないことから、必要な経費であれば必要経費への算入が認められるという見解<sup>88</sup>がある。その一方で、過去の裁判例では借入金利息についてであるが、「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」<sup>89</sup>として必要経費該当性の判断に通常性要件を採用している事例も存在する。また所法 37 条関連の所基通 37-24(研修等の費用)においても「通常必要」という文言による判断が行われていることから、法解釈上、「通常性」が必要経費の算入要件になるという見解も考えられる。

この点について学説では、我が国の所得税法が基本的には通常性要件を要求していないこと、例外的に所法 57 条の 2(特定支出控除)や所法 73 条 2 項(医療費控除)などの規定において通常性テストを条文上採用しているのに対し、所法 37 条にこのような記載がないことから、所法 37 条の解釈では通常性要件を採用していないとする見解が有力である<sup>90</sup>。

このように「通常性」を必要経費の算入要件とすることは、租税法律主義の下では認められないというべきである。しかしながら、課税実務における事実認定の場面では、「通

<sup>87</sup> 確井光明・前掲注 16、29 頁。

<sup>88</sup> 金子宏・前掲注 2、314 頁。

<sup>89</sup> 青森地裁昭和 60 年 11 月 5 日判決(昭和 59 年(行ウ)第 3 号)LEX/DB【文献番号】60012739。このほかに「通常性」要件で判断を行なっている事例として、東京地裁昭和 53 年 2 月 27 日判決(昭和 51 年(特ワ)第 3652 号)LEX/DB【文献番号】60007674、国税不服審判所昭和 61 年 1 月 27 日裁決 LEX/DB【文献番号】26009160、東京地裁平成 16 年 11 月 30 日判決(平成 15 年(行ウ)第 539 号)LEX/DB【文献番号】28141584 などがある。

<sup>90</sup> 占部裕典・前掲注 7、189 頁。酒井克彦・前掲注 32、323-324 頁。

常性」による必要経費の判断が行われることが多い<sup>91</sup>。このことから、「通常性」が必要経費の要件としてではなく、要件を充足するか否かの判断基準としての役割を有しているのではないかと推察される。つまり、「通常性」は業務関連性や業務遂行上の必要性のような実定法上の要件というより、それらの要件を判断する際に用いられる補助的な要件、すなわち判断基準ということができるのではないだろうか。

必要経費性該当性の判断において、通常性が要件としてではなく判断基準として求められるという見解は、植松(1978)が「我が国では直接『必要経費』か『家事費』かという形で提起される問題が、アメリカでは『通常かつ必要』というスクリーンを通して議論されるだけ形式的な手掛かりがあるということになるだろうが、全体として『通常に必要な経費』と、我が国の『必要経費』との間に本質的な差はないように思われる」<sup>92</sup>と述べているように、これまでに既に採用されてきた考え方であるというべきかもしれない<sup>93</sup>。

## 第2項 必要経費算入要件の判断基準としての通常性の意味

我が国の所得税法では通常性要件は基本的には要求されておらず、所法37条の解釈においても採用されていないことは前述のとおりである。しかしながら、課税実務における必要経費該当性の判断において、「通常性」が用いられている裁判例等が存在することは前項で述べた。このことから「通常性」が課税要件としてではなく、必要経費該当性を判断する際の補助的な要件、すなわち判断基準としての役割を果たしているのではないかと考えられる。

ところで、「通常性」といった場合における「通常」とは、何における通常なのかという疑問が生じる。すなわち、ここでの通常とは「行為の通常性」を指しているのか、もしくは「金額の通常(合理性)」を指しているのかということである<sup>94</sup>。

この点について、経営コンサルタント業を営む者が、経営の行き詰った取引先に対して行った貸付金の貸倒れ及びそれに伴う借入金利息が必要経費として認められなかった過去の裁決例が参考となる<sup>95</sup>。当該事例では、「ある支出が所得税法37条1項の必要経費として総所得金額から控除され得るためには、客観的に見て、それが当該事業の業務と直接関

---

<sup>91</sup> 最近の事例では、福岡地裁平成26年4月22日判決LEX/DB【文献番号】2554519、国税不服審判所平成26年5月22日裁決LEX/DB【文献番号】66015905などがある。

<sup>92</sup> 植松守雄・前掲注83、588頁。

<sup>93</sup> 米国における「通常かつ必要」という要件が、我が国の「必要経費」の概念には内包されているものであると考えられる。

<sup>94</sup> 通常性といった場合に、違法な支出が必要経費に該当するか否かということが問題となるが、当該論点については過去に相当議論されていることから本稿では取り扱わない。

<sup>95</sup> 東京地裁平成16年11月30日判決(平成15年(行ウ)第539号)LEX/DB【文献番号】28141584。

係を持ち、かつ業務の遂行上通常必要な支出であることを要し、その判断は、単に事業主の主観的判断のみによるのではなく、当該事業の業務内容等の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」と判示している。そして事実認定の場面では、貸付けが義務的に行われたものではなく、継続的な経営コンサルタント業務と直接の関係があり、その業務に必要なものであるということができないことは明らかであることから、業務を遂行する上での「通常」必要性を求めていることがわかる。つまり、ここで用いられている「通常」の意味は「行為の通常性」であるということがわかる。

このように法令等における「通常」という文言は、「世間並み」、「一般的」、あるいは「社会通念上」といった意味合いで使われていることが多いようである<sup>96</sup>。そして「通常(かつ)必要」とした場合には、その「行為」の必要性が社会通念上、一般的に見て妥当かどうかという判断がなされていると考えられる。

次に「金額の通常(合理)性」について学説では、所法 37 条において金額についての規定が存在しないことから必要経費の要件としては採用されていないとする考えが一般的である<sup>97</sup>。

しかしながら、伊川(2013)のように独立の要件としてではなく必要経費該当性の判断における事実認定の考慮要素として存在しているという見解はある<sup>98</sup>。このような見解を採用した最近の事例としては、平成 24 年東京高裁判決が挙げられる。当該事例では、懇親会費等について、「①懇親会等が特定の集団の円滑な運営に資するものとして社会一般でも行われている行事に相当するものであって、②その費用の額も過大であるとはいえないときは、社会通念上、その役員等の業務の遂行上必要な支出であったと解するのが相当である(丸数字:筆者)」<sup>99</sup>として、一部の懇親会費の必要経費への算入を認めたのである。つまり、①において「行為の通常性」を、②において「金額の通常(合理)性」を満たすことで、必要経費の算入要件である必要性を満たすと判断している。ここでの「通常性」は、必要経費算入要件である業務遂行上の必要性が充足されるか否かの判断基準として機能していると考えられる<sup>100</sup>。

このように必要経費該当性の判断では、特に事実認定の場面において通常性の判断が求められることがある<sup>101</sup>。そして、そこでの通常性は、主観的判断である業務遂行上の必要性を判定するための尺度として用いられている<sup>102</sup>。つまり、通常性は主観的判断である業

<sup>96</sup> 伊藤義一『税法の読み方判例の見方〔改定第3版〕』（TKC 出版, 2014 年） 214 頁。

<sup>97</sup> 水野忠恒・前掲注 40、300 頁。

<sup>98</sup> 伊川正樹「期間対応の必要経費該当性にかかる要件」『税法学』569 号(2013 年)28 頁。

<sup>99</sup> 平成 24 年東京高裁・前掲注 1。

<sup>100</sup> 宮崎裕士氏は、「経費控除においては通常性と『合理性』は結びつくものであるということもできる」と述べる(宮崎裕士・前掲注 45、104 頁)。

<sup>101</sup> 酒井克彦・前掲注 32、325 頁。

<sup>102</sup> 岩崎政明・前掲注 37、40-44 頁。

務遂行上の必要性が客観的に認められるかどうかという判断の際に用いられていると考える。

#### 第4節 家事関連費の必要経費不算入の例外

事業者が支出した費用のうち、私的消費部分である家事費については、家事費排除の原則を明示している所法45条1項1号によって、課税所得の計算上、必要経費として控除できないのは言うまでもない。しかしながら、接待交際費や旅費のような必要経費と家事費の両方の性質を有する家事関連費については、その取り扱いをどのようにすべきか、という問題が生じることになる。

この点について、所法45条1項1号の委任を受けた所令96条1項では、家事関連費のような必要経費部分と家事費部分の区分が難しい費用については、一定の要件を満たす場合に限り、必要経費へ算入することを認めている。

上記のような必要経費規定の構造上、家事関連費の必要経費該当性を判断する場合には、所令96条1項に規定されている要件が重要になってくると考えられる。そのため本節では、家事関連費の不算入規定の例外として、必要経費に算入される要件が規定されている所令96条1項について検討を行う。

##### (家事関連費)

第九十六条 法第四十五条第一項第一号(必要経費とされない家事関連費)に規定する政令で定める経費は、次に掲げる経費以外の経費とする。

一 家事上の経費に関連する経費の主たる部分が不動産所得、事業所得、山林所得又は雑所得を生ずべき業務の遂行上必要であり、かつ、その必要である部分を明らかに区分することができる場合における当該部分に相当する経費

二 前号に掲げるもののほか、青色申告書を提出することにつき税務署長の承認を受けている居住者に係る家事上の経費に関連する経費のうち、取引の記録等に基づいて、不動産所得、事業所得又は山林所得を生ずべき業務の遂行上直接必要であつたことが明らかにされる部分の金額に相当する経費

所令96条1項1号では、家事上の経費の「主たる部分」が事業所得等の所得を生ずべき「業務の遂行上必要」であり、かつ、その必要である部分を「明らかに区分することができる」場合において、当該部分に相当する経費を必要経費に算入することができる」と規定されている。また同令2号では、青色申告者に限って「取引記録等の存在」と、「業務の遂行上直接必要であつたことが明らかにできる」場合において、当該部分に相当する経費を必要経費の算入できると規定されている。



これらの規定の解釈として所得税法基本通達(以下、「通達」という)45-1及び45-2では、以下のように規定されている。

〔家事関連費(第1号関係)〕

(主たる部分等の判定等)

45-1 令第96条1項第1号《家事関連費》に規定する「主たる部分」又は同条第2号に規定する「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」は、業務の内容、経費の内容、家族及び使用人の構成、店舗併用の家屋その他の資産の利用状況等を総合勘案して判定する。

(業務の遂行上必要な部分)

45-2 令第96条1項第1号に規定する「主たる部分が不動産所得、事業所得、山林所得又は雑所得を生ずべき業務の遂行上必要」であるかどうかは、その支出する金額のうち当該業務の遂行上必要な部分が50%を超えるかどうかにより判定するものとする。ただし、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は、当該必要である部分に相当する金額を必要経費に算入して差し支えない。

通達45-2において主たる部分の解釈は、「その支出する金額のうち当該業務の遂行上必要な部分が50%を超えるかどうか」により行くとされていることから形式基準が用いられていると解される。しかし、同通達のただし書きでは、「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は、当該必要である部分に相当する金額を必要経費に算入して差し支えない」として、業務の遂行上必要な部分が50%を超えていなくても、必要経費部分と家事費部分を明らかに区分することができれば、必要経費に算入することを認めている。

つまり、通達45-2では、主文において「主たる部分」の判断を、「その支出する金額のうち当該業務の遂行上必要な部分が50%を超えるかどうかにより判定する」と規定しているにもかかわらず、そのただし書きにおいて、50%という判断基準を満たさなくとも必要経費部分を明らかにできる場合には、その部分については必要経費に算入することができるという取り扱いをしており、所令96条1項1号の「主たる部分」の判断をすることを通達で緩和して不要としていると考えられる。

この点に関して酒井(2011)は、「所得税法施行令96条1号が『主たる部分』と規定しているのにそれを通達が無視することが許容されるか」という問題と、所得税法施行令96

条1号の規定を形骸化させ、事実上2号の規定と同様の機能のみを有することになるのかという問題が惹起される」<sup>103</sup>と述べる。

このような問題に対して、過去の裁判例では、「いわゆる青色申告者について家事関連費の主たる部分が業務の遂行上必要であるという要件を課していないところ、必要部分を区分することができる場合には、いわゆる白色申告者であるからといって必要経費の算入を認めないこととするのは不合理であるため」<sup>104</sup>と説明している。

確かに、家事関連費のうち業務遂行上必要な部分が50%以下であっても、必要な部分が明らかにできる場合には、白色申告者だからといって必要経費として認めないのは不合理であるし、業務遂行上必要な部分が区分できるのであれば「主たる部分」の判定は不要であると考えられる。しかし、酒井(2011)も述べるように、このような取扱いは通達によってではなく、立方的に解決すべき問題であると考えられる<sup>105</sup>。

このように所令96条1項では、条文上は、1号及び2号で白色申告者と青色申告者で異なる取り扱いが規定されているが、実質的には白色申告者も青色申告者と同様の取り扱いをしている<sup>106</sup>。そうすると、所令96条1項1号において、家事関連費が必要経費に算入されるのは「業務の遂行上必要」であり、かつ、その必要である部分を明らかに区分することができる場合であると考えられる。そして、その明らかに区分できるかどうかの判断基準としては、「業務の内容、経費の内容、家族及び使用人の構成、店舗併用の家屋その他の資産の利用状況等」を納税者の主観ではなく、客観的な視点から判断されることが通達において求められる<sup>107</sup>。つまり、所令96条1項における必要経費該当性の判断では、「業務遂行上の必要性」が認定の段階において客観的に認められる必要がある。

## 第5節 期間対応費用と家事関連費の関係(所令96条1項の射程範囲)

期間対応費用と家事関連費の関係を考えるにあたっての問題の一つとして、必要経費の通則的規定とされる所法37条1項の例外規定である所法45条及びその委任規定である所令96条の内容が、所法37条1項に影響を及ぼすのか否かということがある。すなわち、所法45条の委任を受けた所令96条1項1条に規定されている「業務の遂行上必要」等の文言及び、同令1項2号の「業務の遂行上直接必要」等の文言が、所法37条1項の期間

<sup>103</sup> 酒井克彦・前掲注32、351頁。

<sup>104</sup> 東京地裁平成25年10月17日判決(平成24年(行ウ)第637号)LEX/DB【文献番号】25515312。

<sup>105</sup> 酒井克彦・前掲注32、351頁。当該通達は、法令上の課税要件を緩める緩和通達と称されるものであるが、本稿ではその妥当性についての検討は行わない。

<sup>106</sup> 田中治・前掲注34、43頁。武田昌輔・前掲注14、3557頁。

<sup>107</sup> 酒井克彦・前掲注32、352頁。

対応費用について規定されている「所得を生ずべき業務について生じた費用」という文言に影響を及ぼし得るのかという問題である。

この問題について宮崎(2018)は、「法の条文構成から考えれば所得税法施行令 96 条 1 項は所得税法 37 条の委任規定ではなく、所得税法 45 条の委任規定であるため、所得税法施行令の射程は所得税法 45 条までとなる」<sup>108</sup>と述べている。また、その理由として「所法 45 条と所令 96 条 1 項が密接不可分の関係であり、所法 45 条関連の通達が、所法 96 条 1 項の解釈通達であること及びこれらの規定が必要経費について直接に規定しているものでもなく、消極的に『必要経費にされない家事費および家事関連費』でない場合にのみ必要経費となる規定であることから、所法 37 条と所令 96 条 1 項との関係は、条文規定上からみても例外規定として独立している」<sup>109</sup>ことを挙げている。

これに対し、酒井(2017)は、「所得税法 37 条の解釈において、同法 45 条の委任規定である所得税法施行令 96 条を使って解釈することの是非が問題となり得るかもしれない。もっとも、この点については、すでに判例が採用してきたアプローチであったとみることも可能である。すなわち、いわゆる大嶋訴訟上告審最高裁昭和 60 年 3 月 27 日大法廷判決(民集 39 卷 2 号 247 頁)は、『不動産所得、事業所得、山林所得及び雑所得の金額については、それぞれその年中の総収入金額から必要経費を控除すること、右の必要経費は当該総収入金額を得るために必要な経費であり、家事上の経費、これに関連する経費(当該経費の主たる部分が右の総収入金額を得るために必要であり、かつ、その必要である部分を明瞭に区分できる場合における当該部分に相当する経費等を除く。…)等は必要経費に算入しないことを定めている(下線部:酒井)』としている。これは、所得税法 37 条の必要経費の算入規定の要件事実を、所得税法施行令 96 条から導出するアプローチである。この部分はかっこ書きではあるが、このようなアプローチを判例は以前から採用してきたといふべきかもしれない」と述べている<sup>110</sup>。

これまでの通説や裁判例等では、必要経費の算入要件について「直接的業務関連性」と「業務遂行上の必要性」という二つの要件を求めてきた。しかしながら、所得税法 37 条 1 項の条文では「所得を生ずべき業務について生じた費用」と規定しているのみで、通説や裁判例等において、必要経費の算入要件とされてきた「業務遂行上の必要性」という要件は条文からは導かれない。

それにもかかわらず、所法 37 条の規定の解釈に「業務遂行上の必要性」を求めてきたのは、酒井(2011)がいうように、所法税法が必要経費自体を規定するのではなく、必要経

<sup>108</sup> 宮崎裕士・前掲注 45、102 頁。

<sup>109</sup> 宮崎裕士・前掲注 45、102 頁。

<sup>110</sup> 酒井克彦『クローズアップ課税要件事実論－要件事実と主張・立証責任を理解する』(財務詳報社, 2017 年)195-196 頁。

費という入れ物に算入されるか、されないかという規定しか置いていないことに基因しているのではないかと考える。

つまり筆者としては、所法 37 条は必要経費の通則的規定であり、必要経費に算入する要件として「業務関連性」を規定しており、所法 45 条は所法 37 条の例外として、家事費及び家事関連費を必要経費に算入しないことを規定している。そして、その委任を受けた所令 96 条 1 項では、必要経費に算入されない家事関連費を「次に掲げる経費以外の経費」とすることで、積極的に必要経費に算入されない家事関連費を規定するのではなく、消極的にはあるが、必要経費に算入される家事関連費を規定しているのである。

これらの規定から家事関連費の必要経費該当性の判断を行う場合、必要経費に算入される要件としては、所法 37 条に規定されている「業務関連性」だけではなく、所令 96 条 1 項に規定されている「業務遂行上の必要性」についても考慮することが必要になると考えられる。

このような理解から、所令 96 条 1 項において、必要経費に算入される家事関連費を判断する基準として用いられている「業務遂行上の必要性」が、「業務関連性」と同様に必要経費の算入要件として存在してきたのではないかと考える。

## 第 6 節 期間対応費用の必要経費算入要件と判断基準の関係

本章第 1 節では、所法 37 条 1 項において「業務について生じた」と規定されていることから、必要経費の算入要件としては「業務関連性」が求められ、その業務関連性の判断には、その支出の目的が業務目的であるかどうかという「目的基準」によって行われているということを述べた。そして第 2 節では、所令 96 条 1 項 1 号において「業務の遂行上必要」と規定されていることから、必要経費の算入要件として「業務遂行上の必要性」が求められ、その判断基準においては費用項目によって広狭二様の違いはあるもの、その支出が業務の遂行上必要か否かという判断が行われているということであった。

上記のように業務関連性の判断を目的基準で行う場合、その判断は「その支出が業務に必要か否か」という判断を行う業務遂行上の必要性と同義であると考えられる。このような見解は、裁判例において、「事業者である個人が行った支出が、必要経費として控除され得るためには、当該支出の必要性を判断しなければならない。そして、その必要性の判断にあたって、その支出の『目的』を考慮せざるを得ないことは明らかである」<sup>111</sup>としていくことから妥当なものであると考える。

---

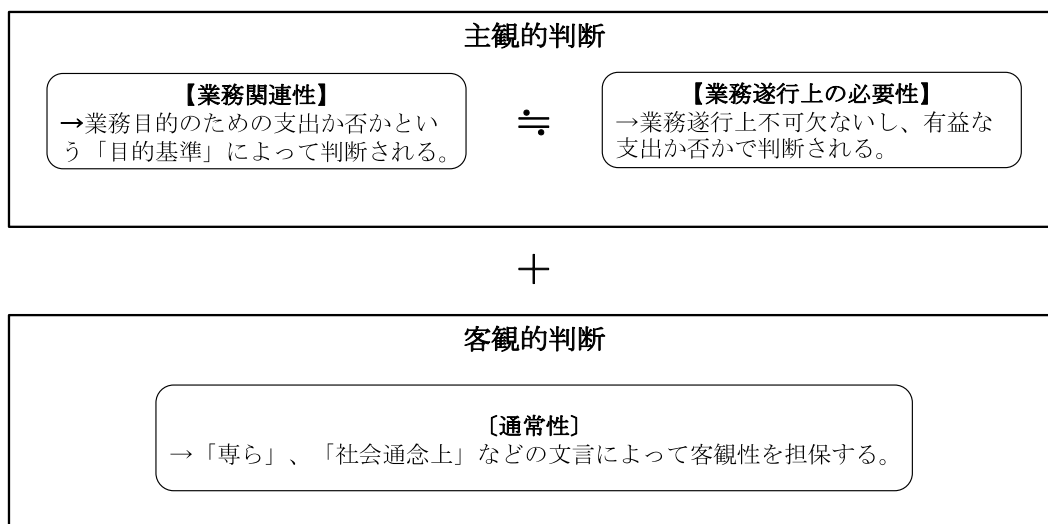
<sup>111</sup> 広島地裁平成 27 年 7 月 29 日判決(平成 23 年(行ウ)第 38 号)LEX/DB【文献番号】25542421。

したがって、業務関連性を目的基準で判断する限りは、必要経費に算入されるためには「業務遂行上の必要性」があれば十分であると考えられる。また、ここでの業務遂行上の必要性の判断は、納税者の主観的判断を基準にして、ある支出が業務に必要か否かという判断を行っていると考えられる。そして、その必要性の判断を認定の場面では、納税者の主観的判断が客観的に見て妥当であるか否かという主観的判断の客観的把握を行うことで必要経費として認められるという形になっていると考える。

第3節では、前述した主観的判断である業務遂行上の必要性を客観的に把握するための補助的な要件として通常性が機能していることを述べた。通常性は裁判例等において「世間並み」、「一般的」、あるいは「社会通念上」といった意味合いで使われていることが多く<sup>112</sup>、納税者の主観的判断が世間一般や課税庁側から見ても妥当であるのかどうか、という客観的判断を行なっているものと考えられる。また、主に事実認定の場面において主観的判断を客観的に裏付けるために用いられる「専ら」や「やむを得ない支出」などの文言についても同様の機能があると考えられる<sup>113</sup>。

上記のような理解をもとに必要経費の算入要件である「業務関連性」及び「業務遂行上の必要性」と判断基準である通常性などの関係を整理すると、以下ようになる(図表2を参照)。

図表2：「業務関連性」及び「業務遂行上の必要性」と「通常性」の関係(筆者作成)



<sup>112</sup> 伊藤義一・前掲注 96、214 頁。

<sup>113</sup> 酒井克彦・前掲注 32、354 頁。

## 第7節 小括

第2章では、これまでの学説や裁判例等で期間対応費用の必要経費の算入要件とされてきた「業務関連性」、「業務遂行上の必要性」及び、補助的な要件に位置付けられる「通常性」について、先行研究をもとにその根拠と意味について確認した。そして、各要件の意味を整理した後、それら各要件の関係性についても検討を行った。

第1節では、所法37条1項後段において「業務について生じた」と規定されていることから、期間対応費用の必要経費算入要件には業務関連性が要求され、その判断基準として先行研究では、業務のために支出したか否かという「目的基準」が用いられていることを確認した。つまり、条文上は「業務について生じた」と規定していることから、業務を行っていく上で生じた費用全てを必要経費に算入できるように見えるが、実際には、業務のために支出したか否かという狭い範囲の費用しか認められないということを述べた。

第2節では、所法37条1項の規定だけを見れば、期間対応費用の必要経費算入要件には業務関連性があれば十分のように見えるが、所法45条1項及び所令96条1項の規定も合わせてみると、当該要件には業務遂行上の必要性も要求されることを述べた。そして、業務遂行上の必要性の判断は、費用項目によって広狭二様の違いはあるもの、その支出が事業遂行上必要か否かという納税者の主観的判断を基準に行われていることを述べた。また、その必要性の認定の場面では、納税者の主観的判断が客観的に見て妥当であるか否かという主観的判断の客観的把握が必要であることを述べた。

第3節では、所法37条に規定のない通常性を必要経費の算入要件とすることは租税法主義の下では認められないが、課税実務における事実認定の場面では通常性による判断が行われることが多いことから、通常性は要件を充足するか否かの判断基準としての役割を有していると述べた。そして、通常性の意味として裁判例等では、「世間並み」、「一般的」、あるいは「社会通念上」といった意味合いで使われているところ、通常性は主観的判断である業務遂行上の必要性に客観性を担保する機能があることを述べた。

第4節では、家事関連費について規定した所令96条1項1号が、家事関連費のうち、「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「明らかに区分」できる場合には当該部分は必要経費に算入されるとしているが、課税実務では通達によって「主たる部分」の判断を不要としており、実質的には同令2号と同様に「業務遂行上必要」な部分を明らかに区分できるか否かという判断が行われていることを述べた。

第5節では、必要経費の判断において必要経費の通則的規定とされる所法37条1項の例外規定である所法45条及びその委任規定である所令96条の内容が、所法37条1項に影響を及ぼすのかについて検討を行った。筆者としては、所得税法が必要経費自体を規定するのではなく、必要経費という入れ物に算入されるか、されないかという規定しか置い

ていないことから、必要経費の判断は所法 37 条だけでなく、所法 45 条及び所令 96 条などの関連条文を含めた総合的な判断(目的論解釈)で行うことが妥当であると述べた。

最後に第 6 節では、必要経費の算入要件である業務関連性の判断が、その支出の目的が業務目的であるかどうかという「目的基準」によって行われていること及び、業務遂行上の必要性の判断が、費用項目によって広狭二様の違いはあるものの、その支出が業務の遂行上必要か否かという判断が行われているということを確認した。そして、これらの要件はともに納税者の主観的判断を基準にして、ある支出が「業務に必要か否か」という判断を行っているところ、業務関連性を目的基準で判断する限りは、業務関連性は業務遂行上の必要性と同義であり、必要経費に算入されるためには「業務遂行上の必要性」があれば十分であると述べた。またその際に、納税者の主観的判断である業務遂行上の必要性に客観性を担保するために用いられるのが通常性などの判断基準であることを述べた。

### 第3章 期間対応費用における「直接性」の意義

我が国の所得税法では、従来からある支出が期間対応費用の必要経費として控除されるためには、「当該支出が所得を生ずべき事業と直接関係し、かつ当該業務の遂行上必要であることを要すると解するのが相当である。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客観的に行われるべきである」<sup>114</sup>とされてきた。すなわち、これまでの学説では、期間対応費用の必要経費算入要件に「直接的業務関連性」及び「業務遂行上の必要性」が求められてきた。また、過去の裁判例においても「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」<sup>115</sup>として、期間対応費用の必要経費算入要件に学説と同様の「直接的業務関連性」及び「業務遂行上の必要性」の二つの要件を求めてきた。

しかしながら、必要経費の算入要件について所法37条1項後段の規定では「業務について生じた費用」と規定されているのみで、業務との関連性に「直接」という文言は条文上付されていない。当該規定の法解釈として「業務関連性」は考えられるものの、その業務関連性に「直接」という文言を求める根拠は判然としない。また、業務関連性に付される「直接」の意味も必ずしも明らかでないことから、本章では、業務関連性に付される直接性の根拠、意味及び機能を先行研究から明らかにし、直接性が前章で述べた各要件とどのような関係にあるかについて検討する。

#### 第1節 先行研究における「直接性」の根拠についての見解

##### 第1項「直接性」を必要とする見解について

必要経費の算入要件における業務関連性について「直接性」が必要である根拠としては、主に以下の三つの見解が先行研究において述べられている。本項では、先行研究で述べられている必要経費算入要件の業務関連性に「直接性」を必要とする見解の根拠について整理するとともに、適宜私見を交えて検討を行う。

#### 1. 文理解釈

---

<sup>114</sup> 東京地裁・前掲注2。

<sup>115</sup> 東京地裁・前掲注2。



イ. 所法 37 条 1 項の構造から所得分類毎に必要な経費の根拠となる条文を四つに区分して、  
条文上にある「直接に要した」という文言を「直接性」の根拠とする見解。

ロ. 所法 37 条 1 項の条文上にある「算入すべき」という文言を「直接性」の根拠とする見解。

## 2. 目的論解釈

所法 37 条 1 項を別段の定めである同法 45 条 1 項 1 号と併せて読むとともに、所得税法が所法 26 条、27 条などで所得分類制度を採用していることを考えると、所法 37 条 1 項の「業務について生じた費用」を「業務に直接関係して生じた費用」と解釈することができることを「直接性」の根拠とする見解。

### 1. 文理解釈

文理解釈のイでは、必要経費について規定している所法 37 条 1 項の条文を(1)(a)各種所得の総収入金額に係る売上原価、(1)(b)その他当該収入金額を得るため直接に要した費用、及び(2)(c)販売費、一般管理費、(2)(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という四つに分類して、当該規定の差異に直接性の根拠を求める。この点に詳しい岡村(2014)の論文では、所法 37 条を上記四つに分類し、次のように解釈する。

「(b)の『直接に要した費用』には、条文上の規定が『その他』となっていることから、前半の売上原価と後半の『直接に要した費用』は対等な関係となり、売上原価には『直接に要した費用』が含まれないこととなる。そうすると、事業所得の計算において、『直接に要した費用』の『直接』を個別直接対応の意味に解する限り、(b)は空文となる。そこで(b)は、個別直接対応費用(原価)ではなく、期間対応費用に関する規定であり、『直接』の文言は、期間対応費用について総収入金額との間に『直接の関連』を求めている、との考えが浮かぶ。このように考えたときの問題は(d)との関係である。もし(b)が期間対応費用だとすると(d)は何であるのか。その答えとして、(d)は『業務』に関する必要経費であり、事業所得は『事業』に係るものであるから(d)とは関係がない。つまり、事業所得について(d)は認められておらず、(d)は雑所得などの場合に適用される規定なのである。そう考えると、事業所得について生じた期間対応費用で(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理解できる。このように理解した場合に、(1)個別対応費用と(2)期間対応費用の両方に、総収入金額との『直接の関連』が必要である」<sup>116</sup>こととなる。

<sup>116</sup> 岡村忠生・前掲注 43、74-76 頁。岡村(2014)は、「事業」と「業務」について、所法 51 条及び所法 27 条 1 項の規定を根拠に、所得税法では、事業所得の基因となる所得獲得活動は、「事業」であって「業務」ではないとしている。つまり、(d)の「業務」には「事業」は含まれないと解している。

上記の理解から、所法 37 条 1 項前段の売上原価が個別対応費用のことを、その後半部分の「その他当該収入金額を得るため直接に要した費用」が販売費及び一般管理費以外の期間対応費用のことを規定していると考えた上で、その後半部分において、「直接に」という文言が付加されていることから、事業所得等の期間対応費用の必要経費として認められるためには、総収入金額との「直接」関係性が必要であると解釈する<sup>117</sup>。

このような見解に対して伊川(2013)は、「期間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、規定ぶ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」<sup>118</sup>と述べる。また酒井(2017)が、「『△△その他○○及び□□その他◎◎』といった場合には、△△、○○、□□、◎◎を単なる並列とみることは『及び』が前と後ろを連結する機能をもつものであることを無視した解釈ではないだろうか」<sup>119</sup>と述べているように、筆者としても、所法 37 条 1 項の前段後半部分の「直接に」という文言を直接的業務関連性の根拠とする解釈は適当ではないと考える。

次に文理解釈の口では、所法 37 条 1 項において「算入すべき」と規定していることに着目する。末永(2015)は、必要経費の算入要件に業務との「直接」関連性が求められる根拠として、「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」<sup>120</sup>と述べる。

このような見解について、「通常」という要件が必要経費の算入要件として規定されているのかという議論はあるものの、筆者としては条文の解釈として妥当であると考え。これは、「すべき」という用語が一般に「当然なすべきこととして」<sup>121</sup>という意味として用いられるところ、「(行為の)通常性」に関しては当然予定されていると考えられるからである。もし「(行為の)通常性」を考慮しないのであるならば「算入される」といった別の表現を用いるべきであると考え。

しかし、法解釈としては「通常かつ必要」な費用が求められるからといって必ずしも「直接性」が必要経費の算入要件になるものではないと考える。つまり、所法 37 条 1 項の解釈としての「通常かつ必要」や「直接性」という文言は条文に明示された要件を判断するための補助的な要件であるとは考えられるものの、それは業務関連性に関する法解釈

<sup>117</sup> 岡村忠生・前掲注 116、74-76 頁。

<sup>118</sup> 伊川正樹・前掲注 58、65-90 頁。

<sup>119</sup> 酒井克彦・前掲注 110、178-181 頁。

<sup>120</sup> 末永英男・前掲注 43、21 頁。

<sup>121</sup> 小学館編集部『〔精選版〕日本の国語大辞典 2 巻「さ〜の」』(小学館、2006 年)67 頁。

による判断基準であって、条文に明示された算入要件そのものではないという考え方ができるのではないだろうか。

## 2. 目的論解釈

直接性が必要であるとする目的論解釈では、所法 37 条 1 項をその別段の定めである同法 45 条 1 項 1 号において家事費排除の原則を明示していること及び、所得税法が所法 26 条、27 条などで所得分類制度を採用していることを考えると、所法 37 条 1 項の「業務について生じた費用」を「業務に直接関係して生じた費用」と解釈することができるとする<sup>122</sup>。

所得税法では、所得分類制度を採用して所得獲得活動の性質に基づいて所得分類が行われるところ、所得の種類ごとに異なる控除要件が存在し、それぞれに該当する事実があれば所得種類ごとの規定に従って控除が行われる仕組みを採用している<sup>123</sup>。つまり、控除については所得種類に共通する統一概念が存在しないため、ある事実が複数の所得種類の控除要件を充足した場合には、一つの控除事実が二重、三重に控除される多重控除が懸念される<sup>124</sup>。そこで所得税法では、所得とその所得獲得活動に要した費用を「直接」という文言によって結びつけることで、所得と費用との対応関係を明確にしているのである。

また、所得税法では私的消費部分である家事費及び家事関連費は、原則として必要経費に算入されないことから、私的な支出を経費として必要経費に算入することは許されない。そのため所得税法において必要経費の判断は厳格になされるべきであり、必要経費の算入に何らかの制限が必要であることから、その手段として業務との関連性について「直接」という文言を用いているとも考えられる。つまり、直接性は、必要経費の範囲を狭める文言として用いられており、目的論解釈では、その判断を所得税法全体からの法解釈によって導いている。

このような見解は、厳格な文理解釈の立場からは認められないというべきであろう。しかし、筆者としては必要経費について所得税法全体ないし、関連条文によってこのように解釈する目的論解釈には同意するところである。その理由としては、先ほども述べたとおり、所得税法では私的消費部分である家事費及び家事関連費は、原則として必要経費に算入されないことから、私的な支出を経費として必要経費に算入することは許されないためである。課税実務においても、上記の理由から、必要経費の範囲を画する「直接」という文言をこれまで求められてきたのではないかと考える。

---

<sup>122</sup> 今村隆・前掲注 5、75 頁。岡村忠生・前掲注 116、73-74 頁。末永英男・前掲注 43、21 頁。

<sup>123</sup> 岡村忠生・前掲注 116、73-74 頁。

<sup>124</sup> 岡村忠生・前掲注 116、73-74 頁。

## 第2項「直接性」を不要とする見解について

必要経費の算入要件における業務関連性について「直接性」は不要である根拠としては、主に以下の四つの見解が先行研究において述べられている。本項では、先行研究で述べられている必要経費算入要件の業務関連性に「直接性」は不要とする見解の根拠について整理するとともに、適宜私見を交えて検討を行う。

### 1. 文理解釈

- イ. 所法 37 条 1 項の前段と後段の規定ぶりの違いから「所得を生ずべき業務について生じた費用」の必要経費への算入要件に「直接性」は不要とする見解。
- ロ. 所法 37 条 1 項の後段において「その他」と規定されていることから、「販売費及び一般管理費」と「業務について生じた費用」が並列的な関係であるとして、業務について生じた費用でなくても企業会計上の販売費及び一般管理費に該当すれば必要経費として算入されるという見解。
- ハ. 所令 96 条 1 項の「所得を生ずべき業務の遂行上必要」という文言に着目し、直接性を不要とする見解。

### 2. 目的論解釈

現行の所得税法の全文改正が行われる基となった昭和 38 年の税制調査会における整備答申において、所得税法が純資産増加説的な考えを取り入れたことに着目する見解。

#### 1. 文理解釈

文理解釈のイでは、所法 37 条 1 項の前段と後段の規定ぶりの違いから「所得を生ずべき業務について生じた費用」の必要経費への算入要件に「直接性」は不要と解釈です。所法 37 条 1 項の規定を「及び」の前後で、①売上原価及び収入のために直接要した経費と、②販売費など業務について生じた費用の二つのグループに分類し、その両者の規定ぶりの違いから解釈する。

三木(2013)は、「〔所法 37 条 1 項における〕第①のグループについては、明確に収入との「直接」対応性を要求しているが、第②グループについては、逆にこれを明確に否定し、直接間接を問わず業務について生じていれば必要経費にする、と述べているのである。第①グループでわざわざ「直接」性を求めている以上、第②グループにも求めるならば、当然要件として規定しなければならないのが通常理解であろう。それを第②グループについてはわざわざ外しているのであり、そうであれば、第②グループ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ろう（〔〕内:筆

者)」<sup>125</sup>とし、従来から課税当局が、家事関連費の規定などとの整合性を理由に「業務との直接関係性」が必要であるとしてきたことに対して、租税法律主義の観点から批判している。

確かに、必要経費の算入要件について条文上にない「直接」という文言を付加することは、租税法律主義の観点から問題があると言わざるをえない<sup>126</sup>。しかしながら、条文の前半部分において「直接」という文言があるにもかかわらず、後半部分にその文言が無いからといって、直ちに「直接性」の判断が不要であるとする解釈は、租税法において許されない反対解釈に該当するものともいえ疑問がある。

所法 37 条 1 項の条文を見ると、第①グループについては収入金額と必要経費の対応関係という意味において、「収入金額との直接関係性」が求められている。そして、収入金額との対応関係が明確になっているのであれば、その収入金額に係る業務も同時に特定することができると考えられるため、「業務との直接関連性」も同時に求められているということは 1 章において述べたとおりである。それに対して、第②グループについては、条文上、「直接」という文言が存在しないことから「収入金額との直接関係性」は求められていない。また、「業務との直接関連性」についても、厳格な文理解釈によれば求められていないというべきである。しかし、第②グループの期間対応費用については、条文上、収入金額との直接関係性が求められていなくとも、企業会計において販売費及び一般管理費のような期間対応費用については、収入金額との対応関係が不要である、ということにはならない。それと同様に考えれば 37 条 1 項においても、収入金額との何らかの対応関係は必要であると考えられる。また、業務との直接関連性についても目的論解釈により直接性は求められると考える。

次に文理解釈の口では、所法 37 条 1 項の後段において「その他」と規定されていることから、「販売費及び一般管理費」と「業務について生じた費用」が並列的な関係であるとして、業務について生じた費用でなくても企業会計上の販売費及び一般管理費に該当すれば必要経費として算入される解釈する。

所法 37 条 1 項の文言を確認すれば、「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」と定められている。そこで、条文上「その他」が「その他の」となっていないことから、販売費、一般管理費と「その他」以下の「所得を生ずべき業務について生じた費用」が並列的な関係であるといえる。そうすると販売費、一般管理費を「所得を生ずべき業務について生じた費用」に限定する根拠はない<sup>127</sup>。したがっ

<sup>125</sup> 三木義一・前掲注 3、316 頁。ほかに同旨の意見として、増田英敏「弁護士会役員の交際費等の必要経費該当性」『TKC 税研情報』21 卷 1 号(2012 年)16 頁、橋本守次「租税判例研究 弁護士会役員の業務に係る交際費等の必要経費の該当性」月刊税務事例 44 卷 12 号(2012 年)9 頁、長島弘「所得税の必要経費と業務直接関連性」『月刊税務事例』46 号 3 号(2014 年)33 頁などがある。

<sup>126</sup> 田中治・前掲注 34、63 頁。

<sup>127</sup> 長島弘「個人事業に係る必要経費の直接性要件」『税務事例』51 卷 1 号(2019 年)69

て「所得を生ずべき業務について生じた費用」ではなくとも企業会計上の販売費、一般管理費に含まれば必要経費に算入することができるというものである<sup>128</sup>。

この点について、「その他」の理解から、前後の文言が並列関係であるため、「所得を生ずべき業務について生じた費用」でなくとも、販売費、一般管理費に含まれば、所法 37 条 1 項における必要経費として認められるというのは、所法 37 条 1 項後段部分の理解としては正しい。

しかしながら、必要経費の通則的規定である所法 37 条 1 項では、「別段の定めがあるものを除き」と規定することで、接待交際費や旅費のような必要経費と家事費の両方の性質を有する家事関連費については、所法 37 条の例外である所法 45 条及び所令 96 条によって判断する構造となっている。このような条文の構造上、接待交際費や旅費のような費用を必要経費として控除する場合、その費目から形式的に所法 37 条 1 項の販売費、一般管理費に該当するとして、必要経費に算入することは適当でない。接待交際費や旅費のような家事関連費を必要経費に算入するためには、その支出された状況等から所法 45 条 1 項 1 号及び所令 96 条 1 項の規定からも判断がなされることになる。

最後に文理解釈のハでは、個人事業者の支出を(a)事業に直接関係する支出、(b)事業に直接関係するとは言えないが、事業遂行上余儀なくされる支出、及び(c)私的消費で収入を生み出さない支出に分類する<sup>129</sup>。実務や通説において、(a)は当然必要経費になるが、(b)は家事費に分類されることが多い<sup>130</sup>。しかしながら、平成 24 年東京高裁判決の根拠として挙げられる家事関連費の規定である所令 96 条 1 項 1 号が適用されるのは、「家事上の経費に関連している支出」の場合であって、「事業遂行上余儀なくされる支出」には関係のない規定である<sup>131</sup>。それどころか、これらの支出は事業上の直接関係性がなく、かつ、家事費的側面があっても、その「主たる部分」が業務の遂行上必要であれば当該部分については必要経費に算入されることが認められているものである<sup>132</sup>。また施行令 96 条 1 項の文言は「所得を生ずべき業務の遂行上必要であり」となっており、「直接かつ必要」とはなっていないのであるから、所令 96 条 1 項 1 号の規定は直接性を必要とする根拠とならないばかりでなくむしろ、直接性を不要とする根拠になる規定である<sup>133</sup>という考え方である。

---

頁。橋本守次「必要経費と家事関連費の取り扱いの現状と問題の検討(下)」『税務弘報』58 卷 5 号(2010 年)115-116 頁。

<sup>128</sup> 長島弘・前掲注 127、69 頁。

<sup>129</sup> 三木義一・前掲注 3、319 頁。

<sup>130</sup> 三木義一・前掲注 3、319 頁。

<sup>131</sup> 三木義一・前掲注 3、319 頁。

<sup>132</sup> 三木義一・前掲注 3、320 頁。

<sup>133</sup> 三木義一・前掲注 3、319 頁。

ここで論点となるのは、(b)の事業遂行上余儀なくされる支出に家事関連費の規定である所令 96 条 1 項 1 号が適用されるか否かという点と、所令 96 条が適用されるとした場合に、その解釈において直接性が求められるのか否かという点である。

第一の論点に関しては、家事関連費が(a)の事業支出と(c)の家事費の中間的概念であると考え、所令 96 条の規定を適用することに何ら問題はないと考える。次に第二の論点に関しては、筆者としても所令 96 条の規定からは条文上、必要経費の算入要件として直接性を導くことはできないと考える。しかしながら、所令 96 条は所法 45 条の委任を受けた規定であることから、家事費排除の原則によって必要経費の範囲を狭く解釈しているため、その範囲を狭める何らかの制限が求められる。そのため通説では、必要経費の範囲を狭めるための何らかの制限として「直接性」を用いてきたと考える。

## 2. 目的論解釈

目的論解釈では、現行の必要経費規定の形となった昭和 40 年の所得税法の全文改正の基礎である昭和 38 年の税制調査会における整備答申に着目する。当該整備答申では、それまで限定的にしか認めていなかった必要経費の範囲を、会計上の費用収益対応の考え方に基づいて、経費を控除するに当たって、所得の基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も純資産増加説的な考え方に立って、できるだけ広く認めるべきという方針が示された<sup>134</sup>。この方針を受けて、昭和 40 年の所得税法の全文改正では、必要経費の条文をそれまでの例示方式から、包括方式に改めたうえで、現行法のように直接性を要求するグループの条文と直接性を要求しないグループの条文とに書き分け、法人税法 22 条 3 項に対応するものとし、個人事業の場合も、法人の損金とほぼ同様に必要経費の控除を可能にしようというものであった<sup>135</sup>。このような改正経緯から、必要経費の業務関連性について、その範囲を狭める効果がある「直接性」を要求するのは、改正の趣旨や目的に反するものであるため認められないとするのである<sup>136</sup>。

また、整備答申において「純資産増加説的な考え方に立って」と述べられていることから、田中(2015)のように「純所得を測定するという観点からは、一定の支出が業務の遂行上必要である限り、これを費用として全て控除することが原則であり、このような観点から、業務に直接関係しなくとも、結果として収益を生まなくとも、異常支出であっても、違法な支出であっても、それを明確に禁じる法律がないのであれば、それは、原則として

---

<sup>134</sup> 税制調査会・前掲注 27、43 頁。

<sup>135</sup> 三木義一・前掲注 3、318 頁。

<sup>136</sup> 三木義一・前掲注 3、318 頁。ほかに同旨の意見として、伊川正樹・前掲注 98、24 頁、長島弘・前掲注 125、34 頁などがある。

必要経費として控除されるべきことになる<sup>137</sup>として、必要経費の業務関連性要件に「直接性」は不要とする意見もある。

この点に関して、確かに所得税法全体を見ると前述の整備答申に基づいて、純資産増加説の観点から「所得を得るために必要な支出」ないし、「業務遂行上必要な支出」も控除されるような形となっている。また、所法 37 条の規定ぶりからも法人税法と同様に広い範囲の費用を必要経費として認めているというべきかもしれない。しかしながら、所法 37 条の別段の定めである所法 45 条において、家事費排除の原則を明示していることから分かるとおり、所法 37 条関連の必要経費については、理論上の必要経費より狭い範囲でしか認められていないということは 1 章でも述べたとおりである。つまり、所得税法全体の概観及びその規定ぶりからすると、整備答申に基づいて、純資産増加説的な考え方が採用されているように思われるが、所法 37 条関連の解釈に限っては所法 45 条に代表されるように家事費排除の原則を採用することで、理論上の必要経費より狭い範囲でしか、必要経費としての控除を認めていないと考える。

## 第 2 節 「直接性」の意味と機能

必要経費算入要件において用いられる「直接性」の意味については、第 1 章において「収入金額との直接関係性」と「業務との直接関連性」であることを明らかにした。そして、期間対応費用については収入金額との直接関係性までは求められていないが、収入金額との期間を媒介とした間接的対応関係が必要であることを述べた。

次に業務との直接関連性については、本章第 1 節において、厳格な文理解釈では業務関連性に直接性を求めることは租税法律主義の観点から認められるものではない。しかし、所法 37 条だけでなく家事費排除を明示した所法 45 条等の関連条文と含めた目的論解釈によると、何らかの制限がなければ無制限に広がってしまうおそれのある必要経費の範囲を制限するための文言として「業務との直接関連性」が求められることを明らかにした。つまり、期間対応費用の必要経費算入要件には収入金額との直接関係性ではなく、業務との直接関連性が求められると解される。

そこで本節では、その業務との直接関連性の判断はどのような基準で行われるのかということを検討することで「直接性」の機能及び各要件との関係性を明らかにする。

先行研究において、必要経費の算入要件である業務関連性に「直接」という文言を用いることの是非について検討したものは数多く存在するが、直接性の判断基準が何であるのかや、その機能について検討したものは少ない。平成 24 年東京高裁判決以前の代表的な先行研究として松山(2012)が挙げられ、それ以降では占部(2019)の先行研究が挙げられる

---

<sup>137</sup> 田中治・前掲注 34、43-44 頁。



のみである。本節では、それら二つの先行研究から直接性の判断基準及びその機能を明らかにすることを目的とする。

松山(2012)の先行研究で挙げられている業務関連性における「直接性」の四つの判断基準を要約すると、以下のようになる<sup>138</sup>。

「所法 37 条 1 項が『所得を生ずべき業務について生じた費用』としていることから、支出の帰属すべき所得を判定する際にはあくまでも具体的な『業務』との関連性が問われなければならない。そのため、第一の基準として『①業務の特定』が挙げられる。

次に『事業』が、自己の計算と危険において独立して対価を得て継続的に遂行される営利活動をいうところ、事業上の支出は経済的な利益を得る目的のための支出であること、業務にとって有益な支出であることが必要であると考え。そのため、第二の基準として『②支出の目的の把握』が挙げられる。

そして、更に『直接性』が認められるためには、第二の基準において把握した支出の目的に対して客観性が担保されることが必要であり、客観的判断の補足的な基準として用いられるのが、第一の基準で特定された『業務』に対する寄与性や有益性である。つまり第三の基準としては、『③支出の有益性』が挙げられる。また、支出に対する効果の帰属先が業務外である場合には、業務に対しての有益性はないことから、『直接性』は否定される。この意味で、『支出の効果の帰属先』も補足的な基準となる。

最後に、上記三つの基準を満たしたとしても、家事そのものである行為に付随して発生した支出のようにその支出の特性によって直接性が否定される場合がある。つまり、事業所得等では所得稼得上有益な費用として『直接性』が認められるような支出であっても、雑所得等では家事費混入への警戒感から『直接性』を欠くという推定が働いて必要経費への算入が認められない場合がある。そのような機能を持つ第四の基準としては『④支出の特性による「直接性」の否定』が挙げられる。」<sup>139</sup>

松山(2012)が述べている業務関連性における「直接性」の四つの判断基準を「業務関連性」の部分と「直接性」の部分に分けて考えると、「①業務の特定」及び、「②支出目的の把握」に関しては、本稿第 2 章の業務関連性の判断基準において述べた、その支出が業務目的かどうかによって判断するという「目的基準」と同様であることから、業務関連性の判断基準であるということが推察される。このような理解から、松山(2012)が述べている四つの判断基準のうち直接性に関するものは、「③支出の有益性」及び「④支出の特性による『直接性』の否定」であると考えられる。つまり、直接性の判断基準としては、「②支出の目的」に客観性を担保するための「③支出の有益性」及び、必要経費の範囲を厳格に画することで家事費排除の機能を有する「④支出の特性による『直接性』の否定」である。

<sup>138</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 年)232-319 頁の記述を引用しつつ、筆者が要約したものである。

<sup>139</sup> 松山修・前掲注 138、232-236 頁。

このように考えていくと、業務関連性における直接性の機能には、業務関連性に客観性を担保すること及び消費支出と事業支出を厳格に区分することにより必要経費から家事費を排除すること、があると考えられる<sup>140</sup>。

また占部(2019)は、素人下宿の貸部屋にデラックスな改装を施しても、通常はその償却費の全額が部屋代に対する費用にならないこと例に挙げて、「そのような所得税法 37 条にいう所得稼得行為に対応する『必要経費』は、通常は当該収入をあげるうえで直接必要な費用が中心をなすものと考えられ、それ以外の諸費用については、個々の支出がなされる目的と照らしあわせて、それが『必要経費』であるか『家事費』であるかを判断する必要があると解する」<sup>141</sup>とする。そして、「このような見解の『直接』とは、必要経費が通常かつ必要なものでなければならないという場合の『通常』要件としての機能を果たしていると評価できる」<sup>142</sup>と述べる。また、裁判例や実務が、直接関連性要件とは別に通常性要件を求めていることを根拠に「直接関連性要件は 37 条の必要経費を広くカバーするための要件の 1 つとして用いられている」<sup>143</sup>と述べている。

占部(2019)の見解からも、直接性にはこれまで本稿で述べてきた通常性や客観性と同様に必要経費の範囲を画する機能があるということが考えられる。つまり、直接性の機能としては、松山(2012)の見解でもあったように消費支出と事業支出を厳格に区分することにより、何らか制限がなければ無制限に広がってしまうおそれのある必要経費の範囲を制限することであると考えられる。

以上のことから、直接性は業務関連性という必要経費算入要件を判断する際の補助的な要件、すなわち業務関連性の判断基準として存在し、その機能としては主観的判断である業務関連性に客観性を担保することであると考えられる。つまり、直接性は主観的判断である業務関連性に客観性を担保する効果があることから、主観的判断である業務遂行上の必要性に客観性を担保する効果がある通常性と同様の機能を有していると考えられる。

このような見解をもとに必要経費の算入要件である「業務関連性」及び「業務遂行上の必要性」と判断基準である通常性などの関係を示した図表 2 における直接性の位置付けを示すと以下のようなになる(図表 3 を参照)。

つまり、必要経費該当性の判断においては、必要経費算入要件である業務関連性及び業務遂行上の必要性が主観的判断に基づくものであることから、その判断を客観的に把握するために、必要経費算入要件ではない判断基準として直接性や通常性が用いられていると考える。

---

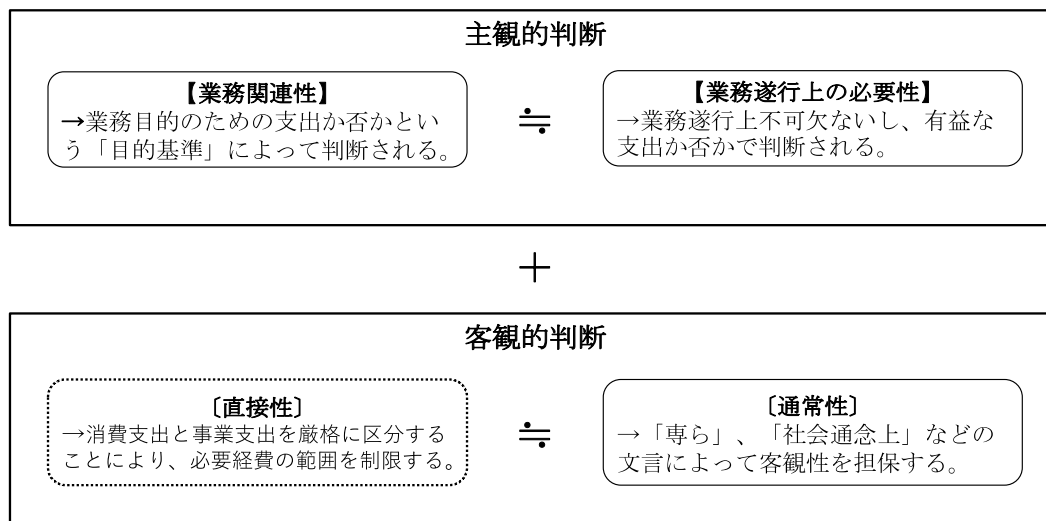
<sup>140</sup> 松山修・前掲注 138、272-274 頁。

<sup>141</sup> 武田昌輔・前掲注 14、3269 頁。

<sup>142</sup> 占部裕典・前掲注 7、187 頁。

<sup>143</sup> 占部裕典・前掲注 7、187 頁。

図表 3：必要経費算入要件と直接性の関係(松山<sup>144</sup>、占部<sup>145</sup>の見解をもとに筆者作成)



### 第3節 小括

第3章では、期間対応費用の必要経費算入要件である業務関連性に付与されてきた直接性について、それが必要であるとする見解と不要であるとする見解について検討を行った。また先行研究における直接性の判断基準及び機能について検討を行った上で、「期間対応費用における必要経費算入要件と判断基準の関係」における直接性の位置付けを明確にした。

第1節の第1項では、直接性を必要とする根拠について、37条1項が「算入すべき金額」と規定しており、「通常かつ必要」な経費を控除する規定となっていることから、「業務との直接関係」は当然織り込み済みであるとする見解及び所法37条1項後段の「所得を生ずべき業務について生じた費用」は業務、つまり雑所得について定めたものであり、前段の「直接に要した費用」が、期間対応費用に関する規定であることから、「直接」の文言は期間対応費用について総収入金額との間に「直接の関連」を求めているという見解の二通りの文理解釈があることを確認した。

また所法37条1項について、同条の別段の定めである同法45条1号と併せて読むとともに、所法26条、27条などで所得分類制度を採っていることを考えると、所法37条1項

<sup>144</sup> 松山修・前掲注138、272-274頁。

<sup>145</sup> 占部裕典・前掲注7、187頁。

の「業務について生じた費用」を「業務に直接関係して生じた費用」と解釈することが可能であるとする見解があることも確認した。

第2項では、直接性を不要とする根拠について、文理解釈から「直接」という文言が期間対応費用にないのであれば直接性が不要であるとする見解や、所法37条1項後段の規定では、一般管理費の後の文言が「その他」となっていることから、一般管理費を「所得を生ずべき業務について生じた費用」と限定する根拠はないため、「所得を生ずべき業務について生じた費用」ではなくとも一般管理費に含まれれば必要経費に算入できるとする見解があることを確認した。また、施行令96条1項1号において「直接」という文言が規定されていないことから直接性を不要とする見解についても確認した。

目的論解釈としては、現行の必要経費の規定が、昭和40年の所得税法の全文改正において、企業会計の考え方を取り入れ、法人税法と同様に可能な限り経費性を認めようとして規定されたことや、純所得を測定するという観点からは業務の遂行上必要であれば、原則として必要経費として控除されるべきであり直接性は不要であるとする見解について確認した。

第2節では、先行研究における直接性の判断基準が、支出の目的に客観性を担保するための「支出の有益性」及び、必要経費の範囲を厳格に画することで家事費排除の機能を有する「支出の特性による『直接性』の否定」であることを確認した。そして、直接性の機能としては、支出の目的に客観性を担保すること及び、消費支出と事業支出を厳格に区分することにより、何らかの制限がなければ無制限に広がってしまうおそれのある必要経費の範囲を制限することであると述べた。また、直接性の機能を上記のように考えると直接性は業務関連性という必要経費算入要件を判断する際の補助的な要件、すなわち業務関連性の判断基準として存在し、主観的判断である業務関連性に客観性を担保する機能があると考えられる。つまり、直接性は、主観的判断である業務関連性に客観性を担保する効果があるという点で、業務遂行上の必要性に客観性を担保する効果のある通常性と同様の機能を有しているということを述べた。

## 第4章 平成24年東京高裁判決と同判決以後の裁判例・裁決例

本章第1節では、必要経費該当性の判断において一審では「直接的業務関連性」及び「業務遂行上の必要性」が求められたのに対して、その控訴審では必要経費の算入要件について、「業務遂行上の必要性」があれば、「直接的業務関連性」は不要であるとされた事例について検討する。第2節では、前章までで検討してきた直接性の意味について、平成24年東京高裁判決以後の交際費が争点となった事例をもとに検討する。そして第3節では、前章までで検討してきた直接性の機能について、同高裁判決以後の直接性が不要とされた事例をもとに検討する。

### 第1節 平成24年東京高裁判決（弁護士会役員事件）<sup>146</sup>

#### 1. 事案の概要

本件は、弁護士業を営み、仙台弁護士会会長や日本弁護士連合会(以下「日弁連」という)副会長等の役員を務めた納税者が、これらの役員としての活動に伴い支出した①酒食を伴った懇親会費、②日弁連副会長立候補費用、③香典費などのその他の費用を事業所得の金額の計算上必要経費に算入し、所得税の確定申告をしたところ、課税当局が、これらの費用については、所得税法37条1項に規定する必要経費に算入することはできないとして、所得税等の更正処分並びに過少申告加算税の賦課決定処分を行ったのに対し、納税者が、これらの支出の大部分が事業所得の金額の計算上必要経費に当たると主張して、上記各処分の一部の取消しを求めたのに対して、控訴審において、一審の判決を変更し、課税当局のなした更正処分の一部を取消し、その余の請求をいずれも棄却した事案である。

#### 2. 検討

上記①から③の費用について、一審では「直接的業務関連性」及び「業務遂行上の必要性」という二つの要件によって判断がなされたのに対して、控訴審では「業務遂行上の必要性」があれば業務関連性は充足され、その判断に直接性は不要であるとされた。

本節では、当該事例における両判決の差異を検討することで、期間対応費用の必要経費算入要件における直接性の機能を明らかにする。

当該事例における両判決の必要経費規定に関する法解釈を比較すると次のようになる。

---

<sup>146</sup> 東京高裁平成24年9月19日判決・前掲注1、東京地裁平成23年8月9日判決・前掲注2。

23 年東京地裁判決	平成 24 年東京高裁判決
<p>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、<u>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</u>。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。(下線部:筆者)</p>	<p>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、<u>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</u>。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。〔中略〕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以上、<u>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</u>あるというべきである。(下線部:筆者、 □ 内:筆者)</p>

上記のとおり、原審では「直接的業務関連性」及び「業務遂行上の必要性」を必要経費算入要件としているのに対して、控訴審では「業務遂行上の必要性」があれば業務関連性は充足され、必要経費算入要件に「直接性」は不要であるという判断を行なっている。

当該事例では、両判決の法解釈のアプローチの仕方が異なっていたことから、このような差異が生まれたものであると考える。具体的には、原審では、従来どおり所法 37 条 1 項、所法 45 条 1 項及び所令 96 条 1 項の総合的判断（目的論解釈）として、必要経費に「業務遂行上の必要性」及び「直接的業務関連性」という二つの算入要件を求めている。それに対して、控訴審では、必要経費算入要件の根拠として明確に所令 96 条 1 項 1 号を挙げていることから、所法 37 条 1 項の必要経費の判断を同条の別段の定めである所法 45 条 1 項 1 号の委任を受けた所令 96 条 1 項 1 号から行っていると考えられる。

このような解釈は、これまで本稿で筆者が述べてきたように、我が国の所得税法が所法 37 条において必要経費自体を定義するのではなく、その別段の定めである所法 45 条及び所令 96 条と合わせて「必要経費という入れ物」を規定しているという構造から考えれば妥当なものである。つまり、控訴審の法解釈のアプローチとしては、前述の①から③の費用は家事関連費であることから、所法 37 条 1 項の別段の定めである所法 45 条 1 項 1 号及び所令 96 条 1 項 1 号から必要経費の判断を行っている。そして、「ある支出が業務の遂

行上必要なものであれば、その業務と関連するものでもあるというべきである」と述べているように、業務遂行上の必要性和業務関連性を同義であると判断していると考えられる。つまり、所令 96 条 1 項 1 号の要件である業務遂行上の必要性が認められれば、所法 37 条 1 項の業務関連性も充足されると判断している。

これは第 3 章でも述べたとおり、業務遂行上の必要性の判断が「ある支出が業務の遂行のために必要であるか否か」という基準で行われるところ、その判断は業務関連性の判断基準である「支出が業務目的であるか否か」と同義であると考えられる。そして、その支出に業務遂行上の必要性が認められることで、業務関連性も充足されるという私見と一致する。当該事例の控訴審でも、このようなアプローチによって業務遂行上の必要性が認められれば、業務関連性も充足されるとしていると考えられる。

ただし控訴審では、あてはめの部分において、①懇親会の費用について「社会一般でも行われている行事に相当する〔行為の通常性〕ものであって、その費用の額も過大であるとはいえない〔金額の合理性〕ときは、社会通念上、その役員等の業務の遂行上必要な支出であったと解するのが相当である（〔〕内：筆者）」として、一部の費用の必要経費への算入を認めている。それに対して、②選挙立候補の費用については「弁護士として行う事業所得を生ずべき業務と密接に関係していると認めることはできない」として必要経費への算入を認めなかった。また、③その他の費用についても「社会通念上、日弁連副会長の業務の遂行上必要な支出であったとまではいえない」として必要経費への算入を認めなかった。

このように控訴審のあてはめでは、必要経費の算入要件である業務遂行上の必要性に「過大」や「密接」、「社会通念上」といった文言を付加することで、その範囲を狭めているのではないかと考える。つまり、これらの文言は前章まで述べてきた主観的判断に客観性を担保する通常性としての機能を有し、当該事例においては直接性の代替的な機能を果たしていると考えられる。そのように考えると、控訴審において直接性は必要経費の算入要件としては不要とされたが、判断基準としては「直接」という文言ではないが、同様の効果のある文言によって必要経費算入要件に付加されていると考える。「過大」や「密接」、「社会通念上」といった文言は、修飾対象である「業務遂行上の必要性」の範囲を狭めるために用いられているものであり、必要経費算入要件に付加した場合には直接性と同様の効果があると考えられる。

このように、37 条 1 項における必要経費の算入要件には直接性は不要とした控訴審においても、そのあてはめの段階では、必要経費の範囲を狭める効果のある文言を用いているということが言えるのではないだろうか。つまり、納税者の主観的判断である「業務遂行上の必要性」のみによって判断した場合に、必要経費の範囲が無制限に拡大するという懸念から「直接」という文言ではないにしても、直接性と同様の効果のある文言によって家事費が必要経費へ算入されることを防いでいるのである。

## 第2節 平成24年東京高裁判決以後の裁判例・裁決例(交際費が争点となつたもの)

### 第1項 平成26年3月6日裁決(司法書士ロータリークラブ事件)<sup>147</sup>

#### 1. 事案の概要

本件は、司法書士業を営む納税者が、ロータリークラブの入会金及び会費を事業所得の金額の計算上必要経費に算入して所得税の確定申告をしたところ、課税当局が、当該入会金等については必要経費に算入することができないとして、所得税の更正処分及び過少申告加算税の賦課決定処分をしたのに対し、納税者が、顧客の獲得につながる当該クラブの活動は事業の遂行上必要な活動であるから、当該入会金等は必要経費に算入することができるとして、その全部の取消しを求めたが、認められなかった事案である。

#### 2. 検討

当該事例における法令解釈では、「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及び個人における必要経費と家事費とを区分する必要性、並びに所得税法第37条第1項、同法第45条第1項及び所得税法施行令第96条1項第1号の各文言に照らすと、所得税法第37条第1項に規定する『販売費、一般管理費その他これらの所得を生ずべき業務について生じた費用』とは、当該支出が所得を生ずべき業務と直接関係し、かつ、業務の遂行上必要なものに限られると解するのが相当である(下線部:筆者)」として、従来どおり必要経費の算入要件に「業務遂行上の必要性」及び「直接的業務関連性」を求めている。また法解釈について当該判断は、平成24年東京高裁判決の原審と同様のアプローチである関連条文からの総合的判断(目的論解釈)を採用している。また、その判断には「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解される」として、客観性が必要であることが述べられている。

当該事例のあてはめでは、「納税者が本件クラブの会員として行った活動を社会通念に照らして客観的にみれば、その活動は、登記又は供託に関する手続について代理することなど司法書士法第3条第1項各号に規定する業務と直接関係するものということとはできず、また、例会や親睦会の活動が司法書士としての業務の遂行上必要なものということとはできない」としていることからわかるとおり、業務関連性における直接性は、所得を生

<sup>147</sup> 国税不服審判所平成26年3月6日裁決・前掲6。



すべき業務とそのために支出した費用を結びつけるために用いられているようである。つまり、ここでの直接性は「業務との直接的関係性」という意味で用いられている。

そして当該事例では、平成 24 年東京高裁判決について「弁護士については、弁護士会等へのいわゆる強制入会制度が採られており、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、必要経費に算入することができると判断した事例であって、本件とは事案を異にする」として、その射程を弁護士会等の強制入会制度の存在、業務と密接に関係すること及び義務的な経済的負担の存在等に限定している。

## 第 2 項 平成 30 年 9 月 7 日長野地裁判決(弁護士ロータリークラブ事件)<sup>148</sup>

### 1. 事案の概要

本件は、弁護士である納税者が、ロータリークラブの年会費を諸会費又は接待交際費として、納税者の事業所得の金額の計算上必要経費に算入して、平成 24 年分ないし平成 26 年分の所得税又は所得税及び復興特別所得税（以下「所得税等」という。）の確定申告及び修正申告をしたところ、課税当局が、本件年会費は、納税者の事業所得の金額の計算上必要経費とは認められないとして、平成 24 年分の所得税について更正処分及び過少申告加算税賦課決定処分を、平成 25 年分の所得税等について更正処分を、平成 26 年分の所得税等について更正処分及び過少申告加算税賦課決定処分をそれぞれした（以下、平成 24 年分の所得税についての更正処分並びに平成 25 年分及び平成 26 年分の所得税等についての更正処分を併せて「本件各更正処分」といい、平成 24 年分及び平成 26 年分の過少申告加算税賦課決定処分を併せて「本件各賦課決定」という。）ことから、納税者が、課税当局に対し、本件各更正処分のうち、納税者が修正申告の際に申告した納付すべき税額を超える部分及び本件各賦課決定の取消しを求めたが、その各請求がいずれも棄却された事案である。

### 2. 検討

当該事例における法令解釈では、「個人の支出のうち、事業所得の金額の計算上必要経費に算入すべき金額は、支出が事業に係る収入を生み出す業務に直接関連して支出されたものであり、当該業務の遂行上必要なものに限られるというべきである。そして、上記関連性及び必要性の判断は、関係者の主観的判断を基準とするのではなく、客観的に判断さ

---

<sup>148</sup> 長野地裁平成 30 年 9 月 7 日判決(平成 29 年(行ウ)第 1 号)LEX/DB【文献番号】25565507。

れるべきである(下線部:筆者)」として、従来どおりの必要経費算入要件である「業務遂行上の必要性」及び「直接的業務関連性」を求めている。また、当該解釈も所法 37 条 1 項及び、その別段の定めである 45 条 1 項、そしてその委任を受けた 96 条 1 項 1 号からの総合的判断(目的論解釈)によって行われている。

また、当該事例においても「法 37 条 1 項の『業務について生じた費用』とは、当該事業にかかわる収入を生み出す業務に直接関連して支出された費用と解するのが相当」であるとして、「収入との直接関係性」ではなく、収入を生み出す「業務」との直接関連性を求めていることから直接性の意味については、「業務との直接関連性」であると考えられる。

### 第 3 節 平成 24 年東京高裁判決以後の裁判例(直接性の判断を中心に)

#### 第 1 項 平成 27 年 10 月 20 日大阪高裁判決(税理士支援料事件)<sup>149</sup>

##### 1. 事案の概要

本件では、税理士業等を営む納税者が、課税当局から、本件各係争年分の所得税や本件各課税期間の消費税等に係る納税者の確定申告において必要経費に算入されていた納税者の事務所(以下「本件事務所」という。)の賃料及び水道光熱費並びに本件事務所内で開業していた社会保険労務士の乙(以下「訴外人」という。)に対して支払われた支援料(以下「本件支援料」という。)について、本件事務所の一部を納税者が代表者を務める有限会社B(以下「訴外会社」という。)や訴外人が無償で使用しており、上記賃料及び水道光熱費のうち訴外会社及び訴外人の使用部分に係る賃料等相当額(以下「本件賃料等相当額」という。)は必要経費に当たらず、また、本件支援料も必要経費に当たらないとして、上記所得税に係る各更正処分並びに各過少申告加算税賦課決定処分を受けた。そこで納税者が、本件賃料等相当額や本件支援料はいずれも必要経費に当たる旨主張して、課税当局に対し、上記各処分の取消しを求めるほか、課税当局から、平成 21 年分の所得税に係る更正請求について、更正すべき理由がない旨の通知処分を受けたことから、その取消しを求めた各請求について、本件支援料及び訴外人の使用部分に係る賃料及び水道光熱費は必要経費や課税仕入れに当たるが、訴外会社の使用部分に係る賃料及び水道光熱費は必要経費や課税仕入れに当たらないとして、上記各処分の一部を取り消し、その余の請求を棄却した事案である。

---

<sup>149</sup> 大阪高裁平成 27 年 10 月 20 日判決 LEX/DB【文献番号】25547308。

## 2. 検討

当該事例における法令解釈では、「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趣旨や所得税法等の文言に照らすと、ある費用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、直接か、間接かといった関連性の程度はさておき、当該費用が所得を生ずべき事業ないし業務と関連し、かつその遂行上必要なものであることを要するものと解される(下線部:筆者)」として、業務関連性における直接性の判断を行わなかった。ただ、必要経費算入要件の判断において「事業ないし業務との関連性の有無、事業ないし業務遂行上の必要性の有無については、当該当該事業や業務の性質、内容等をも踏まえ、事業者による当該費用の支出、負担がその事業ないし業務の維持、拡大等による経済的利益の獲得を目的として行われたものであるか、当該費用の支出、負担が客観的にも経済的利益の獲得につながるようなものであったか(当該費用の支出、負担による業務上の成果、経済的利益の獲得への寄与の程度。この点は、上記の目的の有無を客観的に判断する上でも必要となる)等の諸事情を総合的に考慮して判断することが相当である(下線部:筆者)」として、「直接」という文言の有無よりも客観的に見て、その支出が業務目的で行われたものであるかという点を重視しているようである。

これらの判断基準では、「直接」という文言は使用していないものの、主観的判断である支出の目的を客観的に把握するという機能を有していることから、直接性と同様の効果があると考えられる。つまり、当該事例では「直接」という文言は用いていないが、「経済的利益獲得への寄与度」という文言によって実質的には直接性が求められる場合と同様の判断がなされていると考えられる。

### 第2項 平成30年11月2日大阪高裁判決(燃料小売業外注費事件)<sup>150</sup>

#### 1. 事案の概要

本件は、Aの屋号でLPガス、A重油、灯油等の燃料小売業を営む納税者が、平成22年分から平成24年分まで(以下「本件各年分」という。)の所得税の確定申告において、納税者が代表者を務める株式会社B(以下「本件会社」という。)にAの業務を委託したとして、その外注費(以下「本件外注費」という。)を事業所得の金額の計算上必要経費に算入したところ、課税当局が、本件外注費を必要経費に算入することはできないとして、納税者に対し、本件各年分の所得税の更正(以下「本件各更正処分」という。)及び過少申告加算税の賦課決定(以下「本件各賦課決定処分」といい、本件各更正処分と併

<sup>150</sup> 大阪高裁平成30年11月2日判決(平成30年(行コ)第59号)LEX/DB【文献番号】25562049。

せて「本件各処分」という。)をしたため、課税当局を相手に、本件各更正処分のうち各申告額を超える部分及び本件各賦課決定処分の取消しを求めたが、本件外注費は、納税者の事業所得に係る必要経費には該当しないとして、本件各処分はいずれも適法であるとして、納税者の請求を棄却した事案である。

## 2. 検討

当該事例における法令解釈では、「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と合理的な関連性を有し(関連性要件)、かつ、当該業務の遂行上必要であること(必要性要件)を要するのが相当である(下線部:筆者)」として、業務関連性に直接性ではなく合理性を求めているのが特徴的である。

当該事例では、これまでの通説などにおいて必要経費算入要件として求められてこなかった「合理性」という文言が新たに付されているが、条文において「合理的な関連性を有し(関連性要件)」とわざわざ関連性要件と表記していることを考えると、必要経費の算入要件として合理性を求めているのではなく、客観的判断として「合理性」という文言を用いているのではないかと考えられる。業務関連性の判断に「合理的」という文言を用いて客観性を求めているとする根拠としては、当該事例の法令解釈において「必要経費該当性(関連性要件及び必要性要件)の判断に当たっては、投下資本の回収部分に課税が及ぶことを避けるという必要経費の控除の趣旨に加え、家事上の経費との区別や恣意的な必要経費の計上防止の要請等の観点も踏まえると、関係者の主観的判断を基準とするのではなく、客観的な見地から判断すべきであり、また、当該支出の外形や名目等から形式的類型的に判断するのではなく、当該業務の内容、当該支出及びその原因となった契約の内容、支出先と納税者との関係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判断すべきである(下線部:筆者)」としている点からも明らかであると考えられる。

つまり、当該事例では、通常性や直接性のような判断基準として「合理性」を求めており、その機能としては主観的判断である業務関連性に客観的判断を与えるものであると考えられる。

## 第4節 小括

第1節では、必要経費該当性の判断において一審では「直接的業務関連性」及び「業務遂行上の必要性」が求められたのに対して、その控訴審では必要経費の算入要件について、「業務遂行上の必要性」があれば、「直接的業務関連性」は不要であるとされた事例について検討を行った。所令96条からの解釈によって、期間対応費用の必要経費算入要件に直接性が不要とされた平成24年東京高裁判決では、あてはめの部分で「直接」とい

う文言の代わりに「社会通念上」や「密接」といった文言が用いられていた。このように「直接」という文言の代わりに「社会通念上」や「密接」といった文言を用いることで、納税者の主観的判断に客観性を担保する効果があると考えられる。つまり、平成24年東京高裁判決では、法令解釈においては直接性が不要とされたが、あてはめの部分で「直接」という文言は用いていないものの、直接性と同様の効果を持つ文言によって必要経費の範囲が無制限に広がらないように制限していることが明らかになった。

第2節では、前章までで検討してきた直接性の意味について、平成24年東京高裁判決以後の交際費が争点となった事例をもとに検討を行った。交際費などの必要経費部分と家事費部分との峻別が特に困難な家事関連費については、依然として必要経費算入要件に業務遂行上の必要性と直接的業務関連性が求められていることを明らかにした。そして、直接性の意味については、これまでの学説と同様に「収入金額との直接関係性」ではなく「業務との直接関連性」が求められていること確認した。

第3節では、前章までで検討してきた直接性の機能について、平成24年東京高裁判決以後の直接性が不要とされた事例をもとに検討を行った。直接的業務関連性が要件として求められなかった事例では、平成24年東京高裁判決と同様に直接性と同様の機能を持つ「合理性」や「社会通念上」といった文言によって、必要経費の範囲を制限していることを明らかにした。これらの文言は、必要経費の算入要件としてではなく、あてはめの段階などにおいて、判断基準として用いられていることを確認した。

## おわりに

### 第1節 検討結果

#### 第1項 必要経費、家事費・家事関連費の概要

第1節では、我が国の所得税法における必要経費規定が明治20年に創設されて以来、昭和40年の所得税法の全文改正までの長い間、控除できる費目を例示する方式によることで、必要経費の範囲を現在と比べて狭く捉えられていたことを確認した。そして、現行の必要経費規定となった昭和40年の全文改正において、純資産増加説的な考え方に立って、企業会計の概念を取り入れたことで、損失などそれまでより広い範囲の費用についても必要経費として認識するようになったことを述べた。

第2節では、我が国の所得税法における必要経費規定が必要経費という入れ物に算入するかどうかを定めているに過ぎず、必要経費そのものについての明確な定義規定を置いていないことを明らかにした。そして、所得税法における必要経費概念には広狭二様の考え方があるところ、所法37条に規定されている制度上の必要経費については、「所得を得るために必要な支出」のような理論的な意味での必要経費ではなく、それよりも狭い範囲でしか認められないということを述べた。

第3節では、我が国の所得税法において、売上原価に代表される個別対応費用には「収入金額との直接関係性」が求められることを述べた。そして、収入金額との直接関係性が満たされることで、個別対応費用には「業務との直接関連性」についても充足されることを明らかにした。次に、販売費及び一般管理費に代表される期間対応費用には「収入金額との直接関係性」は求められていないが、だからといって収入金額との対応関係が全く考慮されなくてもよいということではなく、期間対応費用にも収入金額との何らかの対応関係が必要であることを述べた。そして、その何らかの対応関係を通説では、「間接」や「一般」という言葉で表現してきたということを述べた。また、期間対応費用には「業務との関連性」が求められるが、そこに直接性を付与するか否かについては次章以降で検討することとした。

そして最後に、衣服費・食費・住居費などが例に挙げられる、家事費と必要経費の両方の性質を有する家事関連費については、所法45条の委任を受けた所令96条によって「業務遂行上の必要性」という要件が満たされ、その必要な部分を明らかに区分することができれば必要経費に算入することができることを確認した。つまり、期間対応費用については、直接性等の文言を付与するかどうかという議論はあるものの、一般には、「業務関連性」及び「業務遂行上の必要性」が必要経費算入の要件として規定されていることを述べた。

## 第2項 学説における期間対応費用の必要経費算入要件と判断基準

第2章では、これまでの学説や裁判例等で期間対応費用の必要経費の算入要件とされてきた「業務関連性」、「業務遂行上の必要性」及び、補助的な要件に位置付けられる「通常性」について、先行研究をもとにその根拠と意味について確認した。そして、各要件の意味を整理した後、それら各要件の関係性についても検討を行った。

第1節では、所法37条1項後段において「業務について生じた」と規定されていることから、期間対応費用の必要経費算入要件には業務関連性が要求され、その判断基準として先行研究では、業務のために支出したか否かという「目的基準」が用いられていることを確認した。つまり、条文上は「業務について生じた」と規定していることから、業務を行っていく上で生じた費用全てを必要経費に算入できるように見えるが、実際には、業務のために支出したか否かという狭い範囲の費用しか認められないということを述べた。

第2節では、所法37条1項の規定だけを見れば、期間対応費用の必要経費算入要件には業務関連性があれば十分のように見えるが、所法45条1項及び所令96条1項の規定も合わせてみると、当該要件には業務遂行上の必要性も要求されることを述べた。そして、業務遂行上の必要性の判断は、費用項目によって広狭二様の違いはあるもの、その支出が事業遂行上必要か否かという納税者の主観的判断を基準に行われていることを述べた。また、その必要性の認定の場面では、納税者の主観的判断が客観的に見て妥当であるか否かという主観的判断の客観的把握が必要であることを述べた。

第3節では、所法37条に規定のない通常性を必要経費の算入要件とすることは租税法主義の下では認められないが、課税実務における事実認定の場面では通常性による判断が行われることが多いことから、通常性は要件を充足するか否かの判断基準としての役割を有していると述べた。そして、通常性の意味として裁判例等では、「世間並み」、「一般的」、あるいは「社会通念上」といった意味合いで使われているところ、通常性は主観的判断である業務遂行上の必要性に客観性を担保する機能があることを述べた。

第4節では、家事関連費について規定した所令96条1項1号が、家事関連費のうち、「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「明らかに区分」できる場合には当該部分は必要経費に算入されるとしているが、課税実務では通達によって「主たる部分」の判断を不要としており、実質的には同令2号と同様に「業務遂行上必要」な部分を明らかに区分できるか否かという判断が行われていることを述べた。

第5節では、必要経費の判断において必要経費の通則的規定とされる所法37条1項の例外規定である所法45条及びその委任規定である所令96条の内容が、所法37条1項に影響を及ぼすのかについて検討を行った。筆者としては、所得税法が必要経費自体を規定するのではなく、必要経費という入れ物に算入されるか、されないかという規定しか置い

ていないことから、必要経費の判断は所法 37 条だけでなく、所法 45 条及び所令 96 条などの関連条文を含めた総合的な判断(目的論解釈)で行うことが妥当であると述べた。

最後に第 6 節では、必要経費の算入要件である業務関連性の判断が、その支出の目的が業務目的であるかどうかという「目的基準」によって行われていること及び、業務遂行上の必要性の判断が、費用項目によって広狭二様の違いはあるものの、その支出が業務の遂行上必要か否かという判断が行われているということを確認した。そして、これらの要件はともに納税者の主観的判断を基準にして、ある支出が「業務に必要か否か」という判断を行っているところ、業務関連性を目的基準で判断する限りは、業務関連性は業務遂行上の必要性と同義であり、必要経費に算入されるためには「業務遂行上の必要性」があれば十分であると述べた。またその際に、納税者の主観的判断である業務遂行上の必要性に客観性を担保するために用いられるのが通常性などの判断基準であることを述べた。

### 第 3 項 期間対応費用における「直接性」の意義

第 3 章では、期間対応費用の必要経費算入要件である業務関連性に付与されてきた直接性について、それが必要であるとする見解と不要であるとする見解について検討を行った。また先行研究における直接性の判断基準及び機能について検討を行った上で、「期間対応費用における必要経費算入要件と判断基準の関係」における直接性の位置付けを明確にした。

第 1 節の第 1 項では、直接性を必要とする根拠について、37 条 1 項が「算入すべき金額」と規定しており、「通常かつ必要」な経費を控除する規定となっていることから、「業務との直接関係」は当然織り込み済みであるとする見解及び所法 37 条 1 項後段の「所得を生ずべき業務について生じた費用」は業務、つまり雑所得について定めたものであり、前段の「直接に要した費用」が、期間対応費用に関する規定であることから、「直接」の文言は期間対応費用について総収入金額との間に「直接の関連」を求めているという見解の二通りの文理解釈があることを確認した。

また所法 37 条 1 項について、同条の別段の定めである同法 45 条 1 号と併せて読むとともに、所法 26 条、27 条などで所得分類制度を採っていることを考えると、所法 37 条 1 項の「業務について生じた費用」を「業務に直接関係して生じた費用」と解釈することが可能であるとする見解があることも確認した。

第 2 項では、直接性を不要とする根拠について、文理解釈から「直接」という文言が期間対応費用にないのであれば直接性が不要であるとする見解や、所法 37 条 1 項後段の規定では、一般管理費の後の文言が「その他」となっていることから、一般管理費を「所得を生ずべき業務について生じた費用」と限定する根拠はないため、「所得を生ずべき業務について生じた費用」ではなくとも一般管理費に含まれば必要経費に算入できるとする



見解があることを確認した。また、施行令 96 条 1 項 1 号において「直接」という文言が規定されていないことから直接性を不要とする見解についても確認した。

目的論解釈としては、現行の必要経費の規定が、昭和 40 年の所得税法の全文改正において、企業会計の考え方を取り入れ、法人税法と同様に可能な限り経費性を認めようとして規定されたことや、純所得を測定するという観点からは業務の遂行上必要であれば、原則として必要経費として控除されるべきであり直接性は不要であるとする見解について確認した。

第 2 節では、先行研究における直接性の判断基準が、支出の目的に客観性を担保するための「支出の有益性」及び、必要経費の範囲を厳格に画することで家事費排除の機能を有する「支出の特性による『直接性』の否定」であることを確認した。そして、直接性の機能としては、支出の目的に客観性を担保すること及び、消費支出と事業支出を厳格に区分することにより、何らかの制限がなければ無制限に広がってしまうおそれのある必要経費の範囲を制限することであると述べた。また、直接性の機能を上記のように考えると直接性は業務関連性という必要経費算入要件を判断する際の補助的な要件、すなわち業務関連性の判断基準として存在し、主観的判断である業務関連性に客観性を担保する機能があると考えられる。つまり、直接性は、主観的判断である業務関連性に客観性を担保する効果があるという点で、業務遂行上の必要性に客観性を担保する効果のある通常性と同様の機能を有しているということを述べた。

#### 第 4 項 平成 24 年東京高裁判決と同判決以後の裁判例・裁決例

第 1 節では、必要経費該当性の判断において一審では「直接的業務関連性」及び「業務遂行上の必要性」が求められたのに対して、その控訴審では必要経費の算入要件について、「業務遂行上の必要性」があれば、「直接的業務関連性」は不要であるとされた事例について検討を行った。所令 96 条からの解釈によって、期間対応費用の必要経費算入要件に直接性が不要とされた平成 24 年東京高裁判決では、あてはめの部分で「直接」という文言の代わりに「社会通念上」や「密接」といった文言が用いられていた。このように「直接」という文言の代わりに「社会通念上」や「密接」といった文言を用いることで、納税者の主観的判断に客観性を担保する効果があると考えられる。つまり、平成 24 年東京高裁判決では、法令解釈においては直接性が不要とされたが、あてはめの部分で「直接」という文言は用いていないものの、直接性と同様の効果を持つ文言によって必要経費の範囲が無制限に広がらないように制限していることが明らかになった。

第 2 節では、前章までで検討してきた直接性の意味について、平成 24 年東京高裁判決以後の交際費が争点となった事例をもとに検討を行った。交際費などの必要経費部分と家事費部分との峻別が特に困難な家事関連費については、依然として必要経費算入要件に業

務遂行上の必要性と直接的業務関連性が求められていることを明らかにした。そして、直接性の意味については、これまでの学説と同様に「収入金額との直接関係性」ではなく「業務との直接関連性」が求められていること確認した。

第3節では、前章までで検討してきた直接性の機能について、平成24年東京高裁判決以後の直接性が不要とされた事例をもとに検討を行った。直接的業務関連性が要件として求められなかった事例では、平成24年東京高裁判決と同様に直接性と同様の機能を持つ「合理性」や「社会通念上」といった文言によって、必要経費の範囲を制限していることを明らかにした。これらの文言は、必要経費の算入要件としてではなく、あてはめの段階などにおいて、判断基準として用いられていることを確認した。

## 第2節 結論

本稿では、事業所得における期間対応費用の必要経費算入要件とされる直接的業務関連性及び業務遂行上の必要性のうち、従来の学説及び裁判例等において業務関連性に付与されてきた直接性の根拠、意味及び機能を明らかにし、必要経費算入要件における直接性の位置付けについて考察することを目的として、先行研究及び平成24年東京高裁判決以後の裁判例及び裁決例の検討を行った。

直接性の根拠について先行研究では、所法37条1項において「業務について生じた」と規定されており、条文上に「直接」という文言が存在しないことから厳格な文理解釈の立場からは期間対応費用の必要経費算入要件に直接性は求められない。しかしながら、課税実務が依拠する目的論解釈の立場からは、事業と家計が必ずしも明確に分離されていない個人においては、家事費排除の原則により家事上の支出を事業経費に含めて計上することは許されない。そのような理由から事業支出と消費支出を厳格に区分する基準が必要となるため、目的論解釈によって期間対応費用の必要経費算入要件に直接性を求めていると考えられる。

次に直接性の意味について先行研究では、収入金額との直接関係性及び業務との直接関連性という二つの意味で用いられていることを明らかにした。この点について、期間対応費用は期間を媒介として収入と支出を結びつけるものであり、個別対応費用のような収入金額との直接関係性は求められていない。ただし、期間対応費用には直接性の根拠の部分でも述べたとおり、ある支出が事業支出にあたるのか消費支出にあたるのかを区分する際の基準として業務との直接関連性が求められると考える。

そして直接性の機能については、支出の目的に客観性を担保すること及び、消費支出と事業支出を厳格に区分することにより、何らかの制限がなければ無制限に広がってしまうおそれのある必要経費の範囲を制限することであると述べた。このような見解は、交際費

などの必要経費と家事費との峻別が特に困難な家事関連費については、依然として必要経費算入要件に直接的業務関連性が求められていることから明らかである。

最後に、期間対応費用の必要経費算入要件及び判断基準における直接性の位置付けについて検討を行った。必要経費算入要件である業務関連性及び業務遂行上の必要性の要件を充足するか否かの判断では「ある支出が業務のための支出か否か」という同一の基準で行われていることから、業務関連性と業務遂行上の必要性は同義であると考えられる。そのように考えると必要経費算入要件の判断は納税者の主観に頼らざるを得ないが、その判断を無条件に是認してしまうと必要経費の範囲が際限なく広がってしまうおそれがある。そのような事態を防ぐために、納税者の主観的な「ある支出が業務のための支出か否か」という判断には、その範囲を制限する客観的判断が求められる。

上記の理由から、課税実務における事実認定の場面では、主に業務遂行上の必要性に「社会通念上」や「専ら」といった通常性の機能のある文言によって、必要経費の範囲を制限する客観的判断が行われている。つまり、主観的判断である業務遂行上の必要性を客観的判断によって制限することで、適正な必要経費の範囲を決定しているのである。

このような主観的判断である業務遂行上の必要性に通常性によって客観性を担保するという関係は、業務関連性と直接性の関係においても同様であると考えられる。つまり、直接性は必要経費の範囲が無制限に広がることを防止するために、事業支出と消費支出を厳格に区分することにより必要経費の範囲を制限する機能があると考えられる。そして、業務関連性の判断基準が納税者の主観的判断であることから、その判断には主観的判断の客観的把握として直接性が求められていると考える。つまり、必要経費算入要件における直接性の位置付けとしては、主観的判断である業務関連性や業務遂行上の必要性に客観性を担保するための補助的な要件(判断基準)であると考えられる。

## 参考文献・参考条文

### 【書籍】

- 伊藤滋夫 他『要件事実で構成する所得税法』（中央経済社, 2019年）
- 伊藤義一『税法の読み方判例の見方〔改定第3版〕』（TKC出版, 2014年）
- 金子宏『租税法〔第23版〕』（弘文堂, 2019年）
- 金子宏編『所得税法の理論と課題〔第2版〕』（税務経理協会, 2001年）
- 金子宏『租税法の基本問題』（有斐閣, 2007年）
- 注解所得税法研究会 編『注解 所得税法〔第6版〕』 大蔵財務協会 2019年
- 酒井克彦『クローズアップ課税要件事実論－要件事実と主張・立証責任を理解する』（財務詳報社, 2017年）
- 酒井克彦『所得税法の論点研究』（財務詳報社, 2011年）
- 佐藤英明『スタンダード所得税法〔第2版補正版〕』（弘文社, 2018年）
- 清水敬次『税法〔新装版〕』（ミネルヴァ書房, 2013年）
- 小学館編集部『〔精選版〕日本の国語大辞典 2巻 「さ～の」』（小学館, 2006年）
- 武田昌輔〔監修〕『DHC コンメンタール所得税法』（第一法規出版, 1983年）
- 谷口勢津夫『税法基本講義〔第6版〕』（弘文堂, 2018年）
- 増田英敏『リーガルマインド租税法〔第4版〕』（成文堂, 2013年）
- 水野忠恒『体系租税法〔第2版〕』（弘文堂, 2018年）

### 【論文・雑誌・その他】

- 朝倉洋子「弁護士業の必要経費」『月刊税理』52巻11号(2009年)93-98頁
- 浅妻章如「弁護士会役員の懇親会費等、立候補活動費等の一部必要経費該当」『速報税理』32巻4号(2013年)40-43頁
- 伊川正樹「期間対応の必要経費該当性にかかる要件」『税法学』569号(2013年)15-30頁
- 伊川正樹「期間対応の必要経費該当性にかかる東京高裁平成24年判決の意義とその射程範囲」『名城法学』64巻4号(2015年)65-90頁
- 今村隆 「弁護士活動に伴う懇親会費等の必要経費該当性」『税研』178号(2014年)73-76頁
- 泉山殖 「一般対応の必要経費と直接関連性の要件」『税務弘報』63巻1号(2015年)157-164頁
- 岩崎政明「必要経費・家事費・家事関連費の区分」『税務事例研究』128号(2012年)32-57頁
- 植松守雄「所得税法における「必要経費」と「家事費」」『一橋論叢』80巻5号(1978年)583-606頁

- 牛嶋勉 「弁護士・税理士の公的活動に関わる費用の必要経費性」 『税務事例研究』 129号(2012年)36-53頁
- 碓井光明 「米国連邦所得税法における必要経費控除の研究(一)」 『法学協会雑誌』 93巻4号(1976年)77-139頁
- 碓井光明 「米国連邦所得税法における必要経費控除の研究(二)」 『法学協会雑誌』 93巻5号(1976年)103-144頁
- 碓井光明 「米国連邦所得税法における必要経費控除の研究(三)」 『法学協会雑誌』 93巻7号(1976年)87-139頁
- 碓井光明 「米国連邦所得税法における必要経費控除の研究(四)」 『法学協会雑誌』 93巻8号(1976年)87-132頁
- 碓井光明 「米国連邦所得税法における必要経費控除の研究(五・完)」 『法学協会雑誌』 94巻4号(1977年)72-93頁
- 碓井光明 「税務における『業務関連性の諸問題』の諸問題」 『月刊税理』 29巻第6号(1986年)8-13頁
- 碓井光明 「必要経費の意義と範囲」 『日税研論集』 31号(1995年)3-41頁
- 碓井光明 「所得税における必要経費『所得税法の諸問題』租税法研究第3号(1997年)63-96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スタンス」 『月刊税理』 48巻7号(2005年)28-38頁
- 占部裕典 「所得税法における必要経費の概念と判断基準：直接関連性要件と必要性要件はどのように用いられているか」 『同志社法学』 404巻(2019年)113-211頁
- 岡村忠生 「弁護士会役員活動費用と消費税(1)」 『税研』 175号(2014年)69-73頁
- 岡村忠生 「弁護士会役員活動費用と消費税(2)」 『税研』 175号(2014年)73-80頁
- 奥谷健 「市場所得における控除概念 -基因原則による必要経費-」 『島大法学』 45巻2号(2001年)23-73頁
- 奥谷健 「必要経費控除の意義と範囲」 『税法学』 575号(2016年)229-253頁
- 金子友裕 「弁護士会の役員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」 『月刊税務事例』 45号2巻(2013年)31-37頁
- 吉良実 「課税所得計算における必要経費」 『シュトイエル』 100号(1970年)13-35頁
- 小関健三 「医師の接待交際費等の必要経費該当性の判断」 『税務弘報』 61巻6号(2013年)160-168頁
- 小宮山隆 「『必要経費概念』の税務会計的研究」 『國學院経済学』 62巻(2013年)89-133頁
- 斎藤誠 「所得税法における必要経費と家事費の境界線」 『愛知経営論集』 159巻(2009年)45-60頁
- 佐々木栄美子 「弁護士会役員が支出した交際費等の必要経費該当性をめぐる高裁判決」

- 『月刊税理』55巻15号(2012年)88-95頁
- 佐藤孝一「租税判例研究 弁護士会等の役員等の業務の遂行上必要な支出は弁護士業務に係る必要経費にあたるとした事例：判決の判断の過程ないし構造を中心として」『月刊税務事例』45巻2号(2013年)1-13頁
- 品川芳宜「弁護士会役員の会活動にかかる懇親会費等の必要経費性」『税研』168号(2013年)78-81頁
- 品川芳宜「弁護士会役員の会活動に係る懇親会費等の必要経費性」『TKC 税研情報』22巻1号(2013年)21-32頁
- 未永英男「所得税法上の必要経費：弁護士会役員の交際費等の必要経費該当性の判例を題材として」『熊本学園会計専門職紀要』4巻(2013年)3-12頁
- 未永英男「租税判例に見る企業会計に対する無理解」『税研』184号(2015年)16-22頁
- 高野弘美「基本的な考え—所得税法37条を中心に—」『税務弘報』73巻10号(2018年)18-27頁
- 田中治「家事関連費の必要経費該当性」『税務事例研究』143号(2015年)36-65頁
- 谷口勢津夫「税制における交際費の意義と課税のあり方」『日本租税研究協会』第66回租税研究大会記録(2014年)131-170頁
- 土屋栄悦「弁護士業の必要必費 弁護士会役員の交際費等」『税務弘報』58巻11号(2010年)154-160頁
- 鳥飼貴司「所得税法37条「必要経費」における適用上の諸問題」『鹿児島大学法学論集』53巻1号(2018年)65-95頁
- 仲啓一「必要経費該当性の判断基準に関する一考察」『南山論集』44巻(2018年)29-56頁
- 長島弘「弁護士会役員による支出と弁護士業務の必要経費」『月刊税務事例』44巻9号(2012年)10-16頁
- 長島弘「所得税の必要経費と業務直接関連性」『月刊税務事例』46号3号(2014年)30-36頁
- 長島弘「個人事業に係る必要経費の直接性要件」『月刊税務事例』51巻1号(2019年)61-71頁
- 成宮哲也「所得税法における収入金額と必要経費との対応について」『熊本学園商学論集』16巻(2010年)1-10頁
- 橋本守次「必要経費と家事関連費の取り扱いの現状と問題の検討(上)」『税務弘報』58巻4号(2010年)121-129頁
- 橋本守次「必要経費と家事関連費の取り扱いの現状と問題の検討(下)」『税務弘報』58巻5号(2010年)115-119頁
- 橋本守次「租税判例研究 弁護士会役員の業務に係る交際費等の必要経費の該当性」月刊税務事例44巻12号(2012年)1-10頁

- 濱田洋 「必要経費おける「関連性」」 『一橋法学』 14 卷 2 号(2015 年)477-494 頁
- 林仲宜 「家事関連費と必要経費をめぐる税務問題」 『月刊税理』 62 卷 2 号(2019 年)18-23 頁
- 林仲宜・谷口智紀 「弁護士業の必要経費-弁護士会の役員の交際費等」 『税務弘報』 61 卷 2 号(2013 年)142-143 頁
- 一杉直 「弁護士業の必要経費(弁護士会役員 of 交際費等)」 『国税速報』 6195 号(2011 年)16-24 頁
- 一杉直 「弁護士業の必要経費(弁護士会役員 of 交際費等)」 『国税速報』 6252 号(2013 年)37-43 頁
- 藤谷武史 「必要経費の意義と範囲」 『日税研論集』 74 号(2018 年)159-188 頁
- 増田英敏 「弁護士会役員 of 交際費等の必要経費該当性」 『TKC 税研情報』 21 卷 1 号(2012 年)1-21 頁
- 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 年) 232-319 頁
- 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 卷 4 号(2013 年)11-21 頁
- 宮崎裕士 「家事関連費おける必要経費との区分要件(上)」 『大阪経大論集』 69 卷 3 号(2018 年)87-109 頁
- 宮崎裕士 「家事関連費おける必要経費との区分要件(下)」 『大阪経大論集』 69 卷第 4 号(2018 年)69-89 頁
- 山口敬三郎 「弁護士会役員が支出した交際費等の必要経費該当性」 『月刊税理』 57 卷 6 号(2014 年)48-63 頁
- 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(2011 年)463-476 頁
- 山本守之 「判例研究 士業の必要経費を考える」 『税務弘報』 62 卷 4 号(2014 年)135-141 頁
- 山本洋一郎・近藤雅人・三木義一 「弁護士必要経費事件の確定と実務への影響」 『月刊税理』 57 卷 5 号(2014 年)113-129 頁
- 「所得税法及び法人税法の整備に関する答申」 『税制調査会』 (1963 年)42-46 頁
- 「弁護士会役員 of 懇親会費等の必要経費めぐり高裁判決」 『週刊税務通信』 3297 号(2014 年)4-6 頁

### 【裁判例・裁決例】

東京地裁昭和 53 年 2 月 27 日判決(昭和 51 年(特ウ)第 3652 号)LEX/DB 【文献番号】  
60007674

青森地裁昭和 60 年 11 月 5 日判決(昭和 59 年(行ウ)第 3 号)LEX/DB 【文献番号】 60012739

国税不服審判所昭和 61 年 1 月 27 日裁決 LEX/DB 【文献番号】 26009160

広島地裁平成 11 年 5 月 18 日判決(平成 10 年(行ウ)第 26 号)LEX/DB 【文献番号】  
60039371

国税不服審判所平成 15 年 10 月 27 日裁決 LEX/DB 【文献番号】 26011810

東京地裁平成 16 年 11 月 30 日判決(平成 15 年(行ウ)第 539 号)LEX/DB 【文献番号】  
28141584

東京地裁平成 23 年 8 月 9 日判決(平成 21 年(行ウ)第 454 号)LEX/DB 【文献番号】 2547252

東京高裁平成 24 年 9 月 19 日判決(平成 23 年(行コ)第 298 号)LEX/DB 【文献番号】  
25482739

高松高裁平成 25 年 1 月 25 日判決 LEX/DB 【文献番号】 25506337

国税不服審判所平成 25 年 7 月 9 日裁決、LEX/DB 【文献番号】 2601298

東京地裁平成 25 年 10 月 17 日判決(平成 24 年(行ウ)第 637 号)LEX/DB 【文献番号】  
25515312

国税不服審判所平成 26 年 3 月 6 日裁決、LEX/DB 【文献番号】 26012743

福岡地裁平成 26 年 4 月 22 日判決 LEX/DB 【文献番号】 2554519

国税不服審判所平成 26 年 5 月 22 日裁決 LEX/DB 【文献番号】 66015905

広島地裁平成 27 年 7 月 29 日判決(平成 23 年(行ウ)第 38 号)LEX/DB 【文献番号】 25542421

大阪高裁平成 27 年 10 月 20 日判決 LEX/DB 【文献番号】 25547308

長野地裁平成 30 年 9 月 7 日判決(平成 29 年(行ウ)第 1 号)LEX/DB 【文献番号】 25565507

大阪高裁平成 30 年 11 月 2 日判決(平成 30 年(行コ)第 59 号)LEX/DB 【文献番号】 25562049