

家事関連費における必要経費との区分要件（下）

——交際費等を中心として——

宮崎裕士

目次

承前

1. 家事関連費に客観性要件を採用するに至った必要経費に関する判例および裁決事例
2. 弁護士会役員交際費事件にみる家事関連費における必要経費性の判断
おわりに

承 前

繰り返すが、所得税法上の必要経費について忘れてはならないものは家事費との峻別の問題である。個人の場合、法人と違い、収益と費用・損失との関係だけでなく、益金（収益）と損金（費用（必要経費）・損失）の差額として算定した所得の消費場面である家事費・家事関連費との関係を考慮しなければならない。そのため、家事関連費とされる交際費についても、所得税法37条1項に定める必要経費規定からのアプローチと、所得税法45条1項の委任を受けた所得税法施行令96条1項からのアプローチの双方があるのであり、これは家事関連費が必要経費と家事費の両面からの検討を必要とするという示唆でもある。

わが国の必要経費における沿革を家事費との関連から振り返ると、制限的所得概念が採用されていたと解される、明治20年から太平洋戦争前までの所得税法において、必要経費とは、「収入ヲ得ルニ必要ナル経費」であり、その当時から家事費の除外を勧告していたことから、家事費とは個人の消費場面であるばかりではなく、収入稼得に貢献しない部分を指し示すものであった。

また、太平洋戦争後に包括的所得概念を採用した後は、必要経費の概念も制限を外され漸次拡大し、それに伴って個人所得の必要経費概念をできる限り法人税法上の損金概念に近づける努力がなされた。課税所得の計算上、必要経費の控除を認めることは、投下資本の回収部分への課税を避けることに他ならず、これは、個人や法人を問わず、元本としての資本維持が要請される資本主義における経済活動の理念、すなわち、企業会計の理念にも沿っていることが確認できるのである。

しかしながら、包括的所得概念を採用したことによって、課税所得を計算することについて徴税技術的な問題が惹起されたことは間違いない。その結果として、所得計算一般に企業会計における費用収益対応原則を用いながらも、所得区分に合わせて「総体対応」と

「個別対応」とを区別して用いることになったと考えられる。他方で、昭和38年12月の整備答申が、事業所得とならない雑所得等については個別の事案において費用収益の対応を判定することが望ましいとしていることから分かるように、所得区分をした後、それに合わせた費用の認識を行うという弾力的な対応が見て取れる。

しかし、上記「家事関連費」は、それを定める所得税法45条とその政令および通達までを見ても判然とするものではなく、さらに、条文を見る限り、すべて納税者側の尺度でその費用計上が行われ、課税庁側は、その計上された費用の「合理性」を原始記録等の取引記録からの客観性で判断していると考えられるため、家事関連費の必要経費計上に客観性を持ち込んで判断したと考えられる判例・裁決事例と、いわゆる弁護士会役員交際費事件におけるアプローチの違いを比較しながら、さらに考察を加えてみたい。

1. 家事関連費に客観性を持ち込む必要経費に関する判例・裁決事例

(1) 旧所得税法における客観性を含まない必要経費の要件

まず、昭和40年全文改正前の旧所得税法の下で、手付金の損失を事業所得の計算において控除することの可否等を争った、名古屋地裁昭和41年4月23日判決¹⁾では、「所得税法第一〇条第二項にいう必要経費とはその年中の総収入金額を得るために必要な経費であつて、総収入金額に対応する支出に限定されるべきことは右所得税法の規定上明かである。従つて、原告の蒙つた手付金の損失が必要経費の範囲に入らないということはいうまでもない」とし、続けて、「また所得税法第一一条の四の雑損とは、すべて納税義務者の意思に基かない災害または盗難による損失のみを意味することはその規定上明かである。従つて、手付金流れの如く、原告の意思に基づく損失の場合は雑損にあたらぬといふべきである」とした。

また、その控訴審²⁾では、「本件手付金損失については所得税法上なんら特別の規定がないから、本件手付金損失は所得税法第一〇条第二項の必要経費にあたるかどうかがまず検討されねばならない。手付金損失が、同条項に例示したものにあたらぬことは明らかであるから、同条項の包括的必要経費の規定即ち『当該総収入金額を得るために必要な経費』にあたらぬ限り、所得税法上必要経費として事業所得より控除されないわけである。そして、ここにいわゆる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つて費用にあたらぬものは包含されない趣旨と解しなければならぬ。(昭和四〇年三月三十一日法律第三三三号による改正後の所得税法第三七条の解釈も同趣旨とおもわれる)。ところで手付金損失のごときものは帰するところ、手付金返還請求権の喪失ということ以外に何等の意味をもたないのであるから、その喪失の理由がどうであろうとも所

1) 名古屋地裁昭和41年4月23日判決(昭和39年(行ウ)第35号)行政事件裁判例集18巻8・9号1204頁

2) 名古屋高裁昭和42年9月14日判決(昭和41年(行コ)第6号)税務訴訟資料48号404頁

得をもたらすための必要ないし有益な費用とはとうてい解せられない」（傍点一筆者）と述べた上で、個人における必要経費の意義についても法人と比較し、「個人（自然人）の事業所得は『私経済の総合主体』である個人の総合所得の一環として把握され、したがってそれは消費生活を予定することを要しない『私経済の部分主体』である法人の所得とは概念構成の上において自ら別個な考慮が払われているのであつて、その意味において所得税法における事業所得計算上の必要経費を法人税法における損金と必ずしも同一に定め得ない」と判示している。したがって、以上からは旧所得税法と現行所得税法における理念の差異はないものといつてよいであろう。また、当該事案においては客観性要件について検討はなされておらず、その検討については、次項で示す東京地裁昭和44年12月25日判決を待たねばならない。

（2）現行法下における必要経費への客観性要件の採用

ここに採り上げる東京地裁昭和44年12月25日判決³⁾は、非公開のものを除き、現行法下においておそらく初めて必要経費について客観性の観点から判示したものである。

当該事案は、会社の経費で従業員を短大に通学させた費用につき、その費用が非課税所得となる「学資に充てるため給付される金品（給与その他対価の性質を有するものを除く。）」か否かを争ったものである。

当該事案につき、地裁は、「入学させたのは、従業員研修の一環として他の機関の施設を利用したまでであつて会社が自己の施設を使用して行なう研修と異なるところはない旨を主張し、それに要した本件経費が会社の必要経費であつて右従業員らの所得を構成しないことを強調する。しかし、会社の必要経費であるからといつて、それが給付を受ける従業員にとつて給与所得となる以上、課税の対象とされることはいうまでもないところであるから、論旨は、その仮定的主張とあいまつて、本件経費が所得税法九条一項一九号（昭和四〇年分については同項一八号、以下同じ。）所定の非課税所得たる「学資に充てるため給付される金品（給与その他対価の性質を有するものを除く。）」に該当するというにあるものと解すべく、また、本件の争点も、正に、この一点に尽きるといことができる。おもうに、所得税法は、課税対象としての給与所得につき極めて包括的な定義規定を設け、退職所得を除き、原則として、勤務関係ないし雇用関係に由来するすべての金銭的給付又は経済的価値の給付を包含するものとしている（二八条一項、三六条なお最高裁昭和三七・八・一〇第二小法廷判決、民集一六卷八号一七四九頁参照）のであるから、それから除外されるべき学資に充てるための給付、つまり給与その他の対価の性質を有しない学資に充てるために給付される金品とは、勤務の対価ではなくして、会社が購入した新規機械設備を操作する技術を習得させるための授業料のごとく客観的にみて使用者の事業の遂行に直接必要があるものであり、かつ、その事業遂行の過程において費消されるべき給付を指すものと解するのが相当である。」（傍点一筆者）と判示し、必要経費には客観性および事業

3) 東京地裁昭和44年12月25日判決（昭和42年（行ウ）第183号）税務訴訟資料57号833頁

遂行に直接必要なものであることが要件であるとした。

同様に、必要経費の客観性を争った事案として、弁護士の顧問料収入が事業所得に該当し、かつその受ける日当が、事業所得の収入金額に当たり、その日当はその全額が当然に必要経費となるとはいえず、加えて日当に対応する経費の存在および業務との関連性・必然性の立証責任は納税者にあるとした東京高等裁判所昭和53年4月11日判決⁴⁾を検討する。まず、その原審⁵⁾では、「原告（青色申告者）は本件各日当を出張中の諸雑費、とくに出張先の最寄駅から裁判所等への往復等の交通費としてことごとく費消した旨主張し、原告本人尋問の結果にはこれに副う供述があるが、これらはいずれも支払先、支払年月日、支払金額等具体的でなく（このことは、そもそも日当は弁護士の収入に該当せず、仮りに該当するとしても、当然に経費に算入さるべきであるとする原告の立場からすれば、当然ともいえる。）、また、原告備付の帳簿には右主張に対応する経費の記帳がなく、これらのため客観的にその存否、数額について確認の仕様がなく、これらのため客観的にその存否、数額について確認の仕様がなく」とし、原審での客観性とは、原告である弁護士の主張立証のための帳簿記録等について客観的であることを要求していたようである。

その後、原告が控訴し、先の高裁判決となるが、その高裁では、「弁護士の日当の前記性質からみて、そこから支出された必要経費の部分は、税額の計算上控除されるべきことというまでもないが、或る支出が必要経費として控除されうるためには、客観的にみて、それが業務と直接関係を持ち、且つ、業務の遂行上必要な支出でなければならない。しかるに、この点について控訴人の主張するところは、単に、本件各日当が出張先の最寄駅から裁判所までの自動車賃等出張中の諸雑費に悉く費消されたというにとどまり、各費目毎の具体的な支出年月日、支出先、支出金額等が明確にされておらず、また、それをうかがうに足りる帳簿上の記載もない」と判示し、必要経費の控除要件として「客観的にみて、それが業務と直接関係を持ち、且つ、業務の遂行上必要な支出でなければならない」という、業務の遂行に直接必要な支出だけでなく、客観性および、業務との直接関係性を含めた要件（以下、「客観性要件」という）を新たに示した。その後、原告は上告するが、棄却されて原審維持のまま結審している⁶⁾。

(3) 士業等の家事関連費に関する必要経費計上における客観性要件

次に、士業等における交際費等の家事関連費の計上を争った事例として昭和58年1月27日裁決⁷⁾を挙げる。当該事例は、公認会計士および税理士を営む請求人の事業所得にかかるロータリークラブの会費について必要経費性を争った事例である。

当該不服審判所の判断は、「接待費、交際費等のように必要経費と家事上の経費の性質を併有している費用（以下「家事関連費」という。）については、その主たる部分が所得

4) 東京高裁昭和53年4月11日判決（昭和52年（行コ）第49号）税務訴訟資料101号99頁

5) 東京地裁昭和52年7月27日判決（昭和50年（行ウ）第97号）税務訴訟資料95号222頁

6) 最高裁昭和56年4月24日判決（昭和53年（行ツ）第90号）税務訴訟資料117号316頁

7) 国税不服審判所昭和58年1月27日裁決（裁決事例集25集42頁）

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、また、青色申告者の場合には取引の記録等に基づいて所得を生ずべき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がある場合に、それらの部分に限って必要経費の額に算入されるものとされているのである。したがって、家事関連費が必要経費として控除されるためには、業務と何らかの関連があるというだけでなく、業務上の必要性及びその部分が客観的に明らかでなければならないものと解される。しかるところ、事実から総合して判断すると、請求人において、例会を中心とする各種会合に参加し、会員である関与先はもとよりA地区の各種職業の経営者と懇親を深め、社会的信用を高めることは、請求人の業務に何らかの利益をもたらすであろうことは首肯できなくはないが、請求人がAロータリークラブに入会したこと及びその例会に参加することが、主として業務上の必要性に基づくものであると客観的に認めることはできず、仮に、業務とある程度の関連性があり、業務上の必要性があったとしても、その部分が明らかではない。」とし、東京高等裁判所昭和53年4月11日判決が判示した「或る支出が必要経費として控除されるためには、客観的にみて、それが業務と直接関係をもち、且つ、業務の遂行上必要な支出でなければならない。」とした前述の判示を引用し、家事関連費が必要経費となるには、業務上の必要性およびその部分が客観的に明らかである事が必要であるとし、客観性要件により、当該費用につき必要経費を認めなかった原処分は相当であるとした。

次に、矯正歯科を診療科目とする歯科医師が、歯科矯正料の計上時期及び支出の必要経費該当性を争った結果、その収入は、矯正装置を装着した時点において、患者等と矯正治療契約を締結すると同時に一括して受領した料金の全額を矯正装置装着の日の属する年分の収入金額に計上するとされた事案である徳島地裁平成7年4月28日判決⁸⁾を考察する。

その中で、特に必要経費と家事費および家事関連費について、「法人税も所得税も所得に対し課税するものではあるが、法人の場合と違って個人の場合には活動の全てが利益追求活動ではなく、所得獲得活動のほかいわゆる消費生活があるので、個人の支出の中には収入を得るために支出される費用とは言い難い、むしろ所得の処分としての性質を有しているというべきものがある。例えば食費・住居費等がその代表である。所得税法はこれらを家事費と呼び必要経費に含めないことを明記している（所得税法四五条一項）。しかし、ある支出が家事上の経費であるかそれとも事業上の経費であるか明確に区分できない場合も多く、また例えば店舗兼用住宅の減価償却費のように家事上の経費と事業上の経費とが混在している場合も少なくない。そこで、所得税法は両方の要素を有している支出を家事関連費と呼び、必要経費になる部分が明らかでないためこれを原則として必要経費に含めないとしつつ、事業の遂行上必要であることが明らかにできる一定部分に限ってこれを必要経費に算入することを認めた（所得税法四五条、所得税施行令九六条）。このように所得税法は明確に事業の経費といえないものは原則として必要経費としない」と述べ、明確に事業の経費とはいえないものは原則必要経費とせず、その例外として家事関連費に

8) 徳島地裁平成7年4月28日判決（平成3年（行ウ）第6号）税務訴訟資料209号471頁

含まれるものがあると暗に示している。

また、その例として、支出された接待交際費につき、「大学医学部の関係者らを接待する費用や歯科医師会の会合費用等は、その目的や金額が相当な範囲のものである場合には必要経費にされるものの、別表五記載の接待交際費は、単なる情報交換の会食や二次会の費用、慶弔、贈答等であって、これらによって患者の紹介を受けうるなど医院経営に有益なものとは期待されることがあるとしても、右支出はいずれも家事関連費に該当し必要経費にならない」と述べ、当該支出を「目的や金額が相当な範囲のものでない場合」と認定し、家事関連費としている。したがって、当該判断においても、「家事関連費が必要経費となるには、業務上の必要性およびその部分が客観的に明らかである事が必要」であること、つまり、「目的や金額が相当な範囲」を別表五なる客観的証憑事実⁹⁾に照らし、判断しているのである。

なお、この控訴審である高松高裁平成8年3月26日判決⁹⁾では、家事関連費部分につき、諸会費等において算入（証人による証言の追加証拠提示）、交通費等について不算入の修正を加えているが、接待交際費についての判断は維持されている。

続いて、弁護士業を営む審査請求人（以下「請求人」という。）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、所得税法第37条第1項に規定する必要経費に当たるか否かを争点とした事案である国税不服審判所平成15年10月27日裁決¹⁰⁾を検討し、士業等への家事関連費についての客観性要件の当てはめ方を考察する。

「所得税法に定める必要経費については、所得税法第37条第1項に規定しているが、個人事業者の支出する金員が事業所得の金額の計算上必要経費に算入するためには、売上原価その他その総収入金額を得るために直接要した費用にあつては、その年分の収入金額と個別に対応していることが要件とされる。また、販売費、一般管理費その他所得を生ずべき業務について生じた費用については、当該業務の遂行と関連し、かつ、業務の遂行上必要であることが要件とされ、その支出する金員が業務遂行上必要か否かの判断においては、単に個人事業者の主観的判断のみではなく、直接かつ通常必要なものとして客観的に必要経費として認識できるものでなければならないと解するのが相当と認められる。なお、『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、費用の例示として販売費、一般管理費が記載されているものと解される。』¹¹⁾（傍点一筆者）と述べ、まずは、必要経費についての客観性要件を確認する。

さらに、「ところで、個人事業者は、所得稼得の事業主体であると同時に所得の消費主体でもあることから、所得税法第37条第1項の別段の定めである同法第45条《家事関連費等の必要経費不算入等》第1項第1号の規定により、消費主体としての支出は家事費とされ必要経費から除かれ、また、事業主体であると同時に消費主体としての支出は、必要経

9) 高松高裁平成8年3月26日判決（平成7年（行コ）第8号）税務訴訟資料215号1121頁

10) 国税不服審判所平成15年10月27日裁決（裁決事例集66集120頁）

11) 国税不服審判所平成15年10月27日裁決（裁決事例集66集120頁）

費としての性質と家事費としての性質を併せもつ家事関連費とされ、これも、原則として事業所得の計算上必要経費に算入できないこととされる。この家事関連費については、所得税法施行令第96条《家事関連費》の規定により、〔1〕そ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又は〔2〕青色申告者に係る家事関連費の場合には、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ったことが明らかにされる部分の金額に相当する経費に限り、事業所得の金額の計算上必要経費に算入できるとされる。これは、所得税法は、事業活動の主体であると同時に消費生活を行う個人を対象としているため、事業と家計との区分の必要上家事関連費について家事費か業務上の必要経費かの判断基準を明文の規定により明らかにしているものと解される。〕¹²⁾（傍点一筆者）と述べ、文理に照らし、所得税法37条とその別段の定めである所得税法45条および、同条文の委任規定である所得税法施行令第96条について解釈している。しかし、前掲の昭和58年1月27日裁決と異なり、家事関連費については積極的に客観性要件を検討していない（「取引の記録等に基づいて」との記述はある）。

また、同様に、歯科医師の諸会費等の支出が家事関連費に該当しても、業務の遂行上直接必要な部分を明らかにすることができないから、必要経費の額に算入することはできないとした事例である平成13年3月30日裁決¹³⁾では、「所得税法第37条第1項は、事業所得等の金額の計算上必要経費に算入すべき金額を、当該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旨規定し、同法第45条第1項第1号において、個人の消費生活上の費用である家事上の経費（家事費）及びこれに関連する経費（家事関連費）は、原則として、必要経費に算入することはできない旨規定している。

そして、所得税法施行令第96条《家事関連費》は、（規定説明につき中略）そうすると、支出した経費が、業務の遂行上直接必要である場合はもちろんのこと、それが家事関連費であっても、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らかに区分できる場合、及び青色申告者であれば取引の記録等に基づき業務の遂行上直接必要な部分を明らかにすることができる場合は、その部分を必要経費の額に算入することができることとなる。〕¹⁴⁾（括弧内一筆者）と述べた上で、請求人が必要経費に算入すべきとする諸会費等の各支出について、次のように検討している。

「請求人は、同窓会は開業医師にとって業界情報収集の場あるいは交際の場であるから、その会費は業務の遂行上必要な経費である旨主張し、同窓会に参加することは、業界の情報収集、歯周病専門医としての広報活動であり、同僚医師から患者の紹介を受ける等の効果もあるので、その会費は、通常の高校や中学の同窓会費とは異なり、医師として活動す

12) 同上

13) 国税不服審判所平成13年3月30日裁決（裁決事例集61集129頁）

14) 国税不服審判所平成13年3月30日裁決（裁決事例集61集129頁）

る上で必要な費用である旨答述する。

ところで、請求人が当審判所に提出したK歯科大学同窓会Q支部連合会会則及びH会からの請求人宛の葉書には、同窓会の活動目的として、歯科医学、歯科医療の向上に関することに加え、会員相互間の連絡及び情報交換並びに福祉厚生に関することが掲げられ、また、請求人が当審判所に提出した総勘定元帳や同窓会会費内訳書によれば、大学卒業後の研修に要する研修費用が同窓会費とは別に徴収されていることや会員に対する弔慰金等が同窓会の会費から支出されている事実が認められる。

これらのことからすると、同窓会の活動が請求人の業務に直接関係するものに限定されていると認めることはできないし、その会費が所得を生ずべき業務の遂行上直接必要な経費とは認められない。

また、請求人が同窓会に参加することにより、業界の情報収集、歯周病専門医としての広報活動ができることや、同僚医師から手術等の必要な患者の紹介を受けることもあるということから、結果として請求人の歯科診療の業務に何らかの利益をもたらすであろうことはあり得るとしても、同窓会の活動目的からして、同窓生としての私的な立場で入会しているものと認めるのが相当であり、その会費について、その主たる部分が業務の遂行上必要であるともいえないし、業務の遂行上直接必要な部分を明らかにすることもできないから、これを必要経費に算入することはできない。

さらに、校友会費は、当審判所の調査の結果によれば、請求人の息子であり、請求人の勤務医であるR及びSが会員になっているM歯科大学校友会に対して支払われたものであり、請求人の業務に直接関係して支出されたものと認めることはできないから、これを必要経費に算入することはできない¹⁵⁾と述べ、請求人の支出した全ての諸会費について、いずれも業務の遂行上直接関係していない、あるいは所得を生ずべき業務上直接必要な経費としては認められないとした。また、客観性要件の採用については、「客観的」という文言を用いてはいないが、総勘定元帳等の取引の記録等から事実認定を行っていることを勘案すると、当該諸会費につき、客観性要件から判定し、必要経費該当性を否認していると解される。

しかし、所得税基本通達37-9¹⁶⁾をみると、業務上不可避免的な諸会費について、必要経費に算入できると解釈できる文言がある。

この点、および、後に検討する弁護士会役員交際費事件を引用した事例として、国税不服審判所平成26年3月6日裁決¹⁷⁾がある。当該採決事例は、司法書士業を営む審査請求人

15) 国税不服審判所平成13年3月30日裁決（裁決事例集61集129頁）

16) 所得税基本通達37-9《農業協同組合等の賦課金》

農業協同組合、水産加工業協同組合、中小企業協同組合、商工会議所、医師会等の組合員又は会員が法令又は定款その他これに類するものの規定に基づき業務に関連して賦課される費用は、繰延資産に該当する部分の金額を除き、その支出の日の属する年分の当該業務に係る所得の金額の計算上必要経費に算入する。（下線—筆者）

17) 国税不服審判所平成26年3月6日裁決（裁決事例集94集63頁）

が、個人的な立場でのロータリークラブの入会金および会費を、顧客の獲得につながるとして事業の遂行上必要な活動であるから必要経費に算入できると主張（根拠通達所得税基本通達37-9《農業協同組合等の賦課金》）し、また、事業の業務と直接の関係を持つことが必要経費算入の要件であるという解釈はできないと判示した弁護士会役員交際費事件の控訴審である東京高裁平成24年9月19日判決を参考に、必要経費算入が認められるべきと主張した事案である。

当該判決の法令解釈では、「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は、投下資本の回収部分に課税が及ぶことを回避することにあると解される所、個人の事業主は、日常生活において事業による所得の獲得活動のみならず、所得の処分としての私的な消費活動も行っているのであるから、事業所得の金額の計算に当たっては、事業上の必要経費と所得の処分である家事費とを明確に区分する必要がある。このような事業所得の金額の計算上、必要経費が総収入金額から控除されることの趣旨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。そして、かかる費用に該当するか否かの判断は、単に業務を行う者の主観的な動機・判断によるのではなく、当該業務の内容や、当該支出の趣旨・目的等の諸般の事情を総合的に考慮し、社会通念に照らして客観的に行われなければならないと解される。』¹⁸⁾としており、客観性要件を用いた家事関連費へのアプローチと解される。

その上で、所得税基本通達37-9の解釈に照らし、「本件クラブの綱領は、有益な事業の基礎として奉仕の理想を鼓吹し、これを育成することにあるなどとされ、本件クラブは、当該綱領に従って、（中略）各奉仕活動をしていたものであり、具体的な活動についてみても、（中略）、例会において、昼食が出されるとともに事務連絡及び勉強会が実施されたり、親睦会が開催されたりしていたにすぎないのであるから、請求人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。』¹⁹⁾と述べた上で、「所得税法第45条第1項第1号及び所得税法施行令第96条第1号の各規定によれば、家事関連費については、当該費用の主たる部分が事業所得を生ずべき業務の遂行上必要なものであり、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、その部分に相当する経費に限って必要経費に算入されると解される」²⁰⁾としているところをみると、引用された弁護士会役員交際費

18) 国税不服審判所平成26年3月6日裁決（裁決事例集94集63頁）

19) 同上

20) 同上

事件高裁判決の影響を排斥したものといえる²¹⁾。

以上を踏まえて、「請求人がロータリー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きについて代理するなどの司法書士の業務と直接関係するものとはいえず、司法書士としての業務の遂行上必要なものということもできないため、請求人が支出した各諸会費は、事業所得の金額の計算上、必要経費に算入することはできない²²⁾」と判断しており、先の平成13年3月30日裁決を踏まえ、個別具体的に土業の業法に照らして業務関連性を判断した事例として、同様の業法がある専門家の家事関連費について、弁護士会役員交際費事件高裁判決の今後の影響を推し計るための道標として有益であると考えられる。

他にも、同様に土業の特性を扱った事例には、税理士業における顧問先に貸し付けた金員の貸倒損失について争った事案である昭和61年6月30日裁決²³⁾がある。当該裁決では、事業所得を得るための必要性の有無を検討し、金員を貸し付ける客観的必要性は認められないとした。また、「請求人は、本件貸付金の貸付けについて、日ごろ税理士業務の関与先に対して金融に関する指導助言を行っているので、税理士業務に関連又は付随する業務に当たる旨主張するが、金融に関する指導助言と現実の貸付けとはその性質を異にしているので、本件貸付金について、税理士業務の遂行上生じた貸付金と認めることはできない」と、税理士業務について検討を加えた上で、「本件貸付金は、法第51条第2項に規定する事業所得を生ずべき業務の遂行上生じた貸付金に該当しないので、その貸倒れによる損失について同項に規定する必要経費として認めなかった原処分は相当」と判断した。

また、同様の事例として津地裁平成18年4月27日判決²⁴⁾がある。当該判決においても、「所得税法37条1項によれば、事業所得の金額の計算上、必要経費に算入すべき金額は、『総収入金額に係る売上原価その他当該総収入金額を得るため直接に要した費用の額及びその年における販売費、一般管理費その他これらの事業所得を生ずべき業務について生じた費用の額』とされており、同法45条1項1号においては、家事上の経費及びこれに関連する経費の額は必要経費に算入しない旨規定されている。これらの規定からすれば、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、事業の遂行上必要な費用でなければならない。そして、その必要性の認定は、関係者の主観的判断を基準としてではなく、客観的基準に即してなされるべきものと解するのが相当」と

21) 実際に、弁護士会役員交際費事件高裁判決については、「弁護士が弁護士会等の役員としての活動に伴い支出した懇親会費等の一部が、その事業所得の金額の計算上、必要経費に算入することができるか否かが争われた事案につき、弁護士については、弁護士会等へのいわゆる強制入会制度が採られており、弁護士会等の活動は、弁護士として行う事業所得を生ずべき業務に密接に関係するとともに、会員である弁護士がいわば義務的に多くの経済的負担を負うことにより成り立っているものであることなどを理由として、当該懇親会費等の一定の範囲について、必要経費に算入することができる」と判断した事例であり、本件とは事案を異にする」と述べている（同上）。

22) 同上

23) 昭和61年6月30日裁決（裁決事例集31集37頁）

24) 津地裁平成18年4月27日判決（平成17年（行ウ）第24号）税務訴訟資料256号順号10380

判示している²⁵⁾。

以上のように、必要経費には「客観的」基準、すなわち客観性要件が必要であるという判示は、裁決を含めて多数あり²⁶⁾、現在では判例通説となっていることが分かる。また、それは、家事関連費についても同様であることが確認することができたであろう。

（4）企業会計上の費用と個人所得上の必要経費を関連させた判決

企業会計上の費用と個人所得における必要経費を関連させた判決としては、外貨建て投資商品の取得に伴う為替手数料の取扱いについての事案であるさいたま地裁平成19年11月28日判決²⁷⁾がある。当該判決では、「所得税法37条1項は、不動産所得、事業所得又は雑所得の金額の計算上必要経費に算入すべき費用の範囲等について規定するところ、同項は、必要経費に算入すべき金額を、これらの所得の収入金額を得るのに直接に要した費用及びこれらの所得を生ずべき業務について生じた費用の額と定めている。そして、『費用』は、企業会計における概念として、一般的に収益を獲得するための価値犠牲分を意味するとされている」と述べ、費用を企業会計からの借用概念とした上で、所得税法固有の必要経費とは何かを判示している。つまり、収益を獲得するための価値犠牲が費用であり必要経費であるとしているのであって、これは、所得獲得に貢献しない家事費を峻別するという所得税の理念にも合致するものである。

（5）小括

以上、ここまで採り上げた判例や裁決事例が指し示したのものとしては、①旧所得税法10条1項におけるいわゆる包括的必要経費の規定である、「当該総収入金額を得るため必要な経費」とは、現行所得税法37条1項と同意であることが確認されたこと。②必要経費における客観性要件とは取引の記録等のことであり、また、それは、所得稼得の客観性の裏返しでもあること。③家事関連費から必要経費を抜き出すための客観性要件とは、取引の記録等だけでなく、それに係る業務関連性の判定等の事実認定までも含むこと²⁸⁾。④必

25) 他にも広島地裁平成11年5月18日判決（平成10年（行ウ）第26号）（税務訴訟資料242号651頁）も同旨を述べている。

26) 例えば、岡山地裁平成23年8月10日判決（事件番号不明）（税務訴訟資料261号順号11731）、国税不服審判所平成25年7月9日裁決（裁決事例集92集150頁）、国税不服審判所平成26年5月22日裁決（裁決事例集95集122頁）、国税不服審判所平成28年3月3日裁決（裁決事例集102集41頁）等がある。

27) さいたま地裁平成19年11月28日判決（平成19年（行ウ）第15号）税務訴訟資料257号順号10833

28) 山田二郎氏は、後掲する弁護士会役員交際費事件の第1審判決を受けて「弁護士Xが弁護士会の会務としての活動費が、事業所得を生ずべき業務の対価そのものや、当該業務と直接関係のある支出といえないとしても、弁護士業については、商品の対価とは異なり、調査費や資料収集費、事務費、補助経費、事務所経費などの一般管理費が必要となり、直接関係を広く考えるべき場合が多いので、直接関係を厳格に考えるのは相当でない（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）474-475頁）と述べるが、これは山田氏の主観的な所見でしかない。納税者（の利害関係者）の主観のみでは、客観的立証が何らされていないものを基礎として直接関連性を広げる解釈を可能とし、それがあたかも当然であるかのようなすり替えが起きることから

要経費に係る費用とは企業会計からの借用概念であり、収益を獲得するための価値犠牲であること。すなわち、消極的には収益獲得に貢献しないものは必要経費ではないことを示唆するものであった。

これらの検討を踏まえて、次節からは、家事関連費としての個人事業における交際費の必要経費性について、再度考察を行ってみたい。

2. 弁護士会役員交際費事件にみる家事関連費における必要経費性の判断

(1) 東京地裁平成23年8月9日判決より始まる、いわゆる「弁護士会役員交際費事件(以下、本件という)」の事実の概要および争点と判旨

(i) 事実の概要

仙台弁護士会会長や日弁連副会長等の役員を務めた弁護士が、役員として行った支出について、所得税法上の必要経費および消費税法上の課税仕入れに該当するとの前提で確定申告をしたが、所轄税務署長は、当該支出を必要経費および課税仕入れに非該当とし、更正処分並びに過少申告加算税賦課決定処分を行った。

なお、問題となった当該支出の内容は、イ. 弁護士会等の役員等の懇親会等の費用、ロ. 仙台弁護士会会長・日弁連副会長立候補時の活動費用、ハ. その他の支出であり、ハ以外は一般に交際費と解される費用である。

(ii) 争点

争点は、①当該支出の所得税法上の必要経費該当性と②当該支出の課税仕入れ該当性である。なお、②については、争点①に付随するため、本件の検討からは割愛する。

また、交際費までを念頭に置くと、③役員活動が個人(の弁護士業)に帰属するか否かという争点が予備的にあったと考えられるため、争点①と③について検討を行うことにしたい。

(iii) 第一審東京地裁平成23年8月9日判決²⁹⁾。

争点①について必要経費該当性を認めず、また、③においても「役員活動は『事業所得を生ずべき業務』に該当しない」とした。

(iv) 控訴審東京高裁平成24年9月19日判決³⁰⁾。

原審を破棄し、争点①について必要経費該当性を認め、また③においても「役員活動は、第一審と同じく『事業所得を生ずべき業務』に該当しないとしながらも、当該活動が弁護士として行う事業所得を生ずべき業務に密接に関係する」とした。

(v) 本件より見出される役員活動と必要経費該当性との関係

上記 (iii)、(iv) を見る限り、役員活動が「事業所得を生ずべき業務」に該当する(密

しても、納税者の主観による事実を課税要件事実として認定するためには客観性要件が必要であるという証左であろう。

29) 東京地裁平成23年8月9日判決(平成21年(行ウ)第454号) 税務訴訟資料261号順号11730

30) 東京高裁平成24年9月19日判決(平成23年(行コ)第298号) 税務訴訟資料262号順号12040

接に関係する）か否かが必要経費該当性と関連性がある。したがって、本件は、役員活動が「事業所得を生ずべき業務」に当てはまるか否かが問われた個別事例として整理される。ここで、(A) 当該交際費が弁護士会（法人）における役員活動にも係る費用なのか、あるいは、(B) 法人と個人とは別人格であるから、個人の事業所得としての支出は個人の事業所得にのみ「帰属」する費用³¹⁾として、必要経費を考えていく必要がある。

まず、(A) の費用であれば、本件高裁の判断と同じ論理となる。その論理とは、当該交際費が役員活動にも係る支出で、業務遂行上必要な経費であり、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たから、家事関連費ではなく必要経費となったという論理構成である。

また、(B) の費用であれば、個人の事業所得を生ずべき業務に関する費用は、個人にのみ帰属する費用であり、法人業務（役員活動）に係る支出は当然個人には帰属しないため、個人の事業所得を生ずべき業務に関する費用にも当たらない。

これらから、「役員活動は『事業所得を生ずべき業務』に該当する」か否かが、当該交際費の必要経費該当性判断の分水嶺であるとして理解できるであろう。この場合、交際費との兼ね合いで、「役員活動は事業に係る活動」か、それとも、「役員活動自体が事業所得を生ずべき業務としての活動」とかという、いわば役員活動への積極性も問われているのではないかという気がしないでもない。この点、本件原告は、選挙活動もあり、役員活動へ積極的であったから、当該交際費としての支出が事業所得を生ずべき業務との関連が強く意識されたのであって、無理矢理やらされている役員が、いやいやながら役員活動を行ったところで事業所得との関連性を意識するだろうかという疑問もあるが、この点については、前掲での判例研究を見る限り、家事関連費についての必要経費性の判断として、事実認定を含めた客観性要件により判断されることになろう。

また、控訴審は、所得税法施行令96条1項の規定を根拠として、「業務の遂行上必要」であれば「業務への直接関連性」は不要としているが、業務に密接に関係すれば足りるとするのは、個人における交際費において、その用途を拡張することに他ならないのではなからうか。そして、個人における交際費とは、家事関連費であり、原則的には、必要経費の通則的規定である所得税法37条の別段の定めである所得税法45条により、必要経費への算入が否定された上で、同法施行令96条に委任される³²⁾ものではなからうか。この辺りを疑問点として以下整理していきたい。

(2) 先行研究の整理

(イ) 交際費の性質に着目した研究

31) 酒井克彦氏も、「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は採用していない」として、ほぼ同旨を述べている（酒井克彦『所得税法の論点研究』（財経詳報社、2011）353頁）。

32) 奥谷健氏も「家事関連費は原則として控除できないもの」と述べている（奥谷健「必要経費控除の意義と範囲」税法学575号（2016）、253頁）。

末永英男氏は、本件を題材にし、所得税法上の交際費等の性質に着目した上で、以下のように述べる³³⁾。

（「弁護士会等の役員が提供する人的役務等の性質に鑑みると、弁護士会等の役員が提供する人的役務等は、自己の計算と危険において独立して提供されるものには該当せず、他人の指揮監督（弁護士会等が機関決定した方針など）の下に提供されるものであるから、そのような活動は継続的に行われていたとしても、事業所得を生ずべき『事業』には該当しないというべきである。」という課税庁側の主張を踏まえた上で、）「弁護士個人と弁護士会等とが異なる人格であるから、弁護士会役員等としての活動は、社会通念上、『事業所得を生ずべき業務』に該当しないというのであれば、一般対応の必要経費に該当するのではなく、家事費となるのが論理であろう。（中略）。つまり、一般対応の必要経費である業務関連費について法規定は、『所得を生ずべき業務について生じた費用の額』としていることから、『所得を生ずべき業務』とは、事業活動を意味し、ボランティア活動は含まないのであって、『自己の計算と危険において営利を目的として対価を得て継続的に行う事業』（最高裁昭和56年4月24日判決（昭和52年（行ツ）第12号）ということになる）。

したがって、「弁護士会の会務の遂行において会よりの支援では足りず、『自腹を切って支出』するとあるが、この自腹の部分はまさしくボランティアであり、必要経費になるものではない。むしろ、会もしくは他の会員に請求すべきもの（弁護士会等に費用償還請求すべき費用）で、必要経費に算入されることで発生する税の減少で補填すべきではない。」とし、「そもそも、本件支出はボランティアの性質が強いものであり、本件のような交際費の必要経費の該当性を争う裁判においては、所得税法37条1項の必要経費に該当するのではなく、本件支出は当然、家事関連費に属する支出であると前提した上で、『所得を生ずべき業務』について生じた費用ではなく、所得税法45条1項および所得税法施行令96条1項に該当する直接関係する経費であるとする観点から、（家事関連費の）『主たる部分』の必要経費該当性を立証することができるかどうか焦点であった」（傍点および括弧内一筆者）とまとめている。

この点、所論の大筋については、筆者も首肯するところではあるが、「『所得を生ずべき業務』について生じた費用ではなく、所得税法45条1項および所得税法施行令96条1項に該当する直接関係する経費」について、若干の考察が必要であろう。

「直接関係する経費」とは、先に紹介した末永氏の論文によれば、家事関連費の判定において、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の経費（所得税法施行令96条1項1号）を指す。したがって、一度、家事費と混在するとして、「所得を生ずべき業務について生じた費用ではない」とされたが、業務の遂行上「必要」として復活した部分のみを指している。つまり、家事関連費の例外となる必要経費である。

33) 末永英男「所得税法上の必要経費—弁護士会役員³³⁾の交際費等の必要経費該当性の判例を題材として—」（会計専門職紀要第4号（2013）3-12頁

これを、判例の争点①と照らし合わせてみると、確かに、本来必要経費該当性の判定と、家事関連費における業務の遂行上「必要」とされる部分については、所得税の性質上、峻別して考えなければならないはずのものが混在している。つまり、争点①において、個別対応・直接対応と総体対応・期間対応（一般対応）という類別を持つ必要経費と、業務の遂行上必要な費用であり、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という単一の要件しか持たない家事関連費が混同して用いられているということである。

したがって、この争点①からは、必要経費と家事費の積極的な峻別によって、「投下資本回収余剰計算としての会計の機能を為し得ているという税務会計の視点」は完全に無視されており、必要経費を「必要だから控除する」経費としかみていないということが明らかにになるのである。

また、以上より、他の先行研究において、この必要経費と家事費の積極的な峻別によって、「投下資本回収余剰計算としての会計の機能を為し得ているという税務会計の視点」は採用されているのであろうかという疑問が惹起されるため、以下、他の先行研究を若干考察する。

（ロ）所得税法37条1項と所得税法施行令96条の規定の解釈からの研究

この種類の研究が一番多いと思われる。例えば、酒井克彦氏は、高裁判決について、「(原告) Xの弁護士会活動がXの『事業所得を生ずべき業務』に該当しなくても、そこでの費用がXの『事業所得を生ずべき業務の遂行上必要な支出』であれば、必要経費に該当するとの考え方は理論的でもある。平たく言えば、かかる役員活動が弁護士業務ではなくとも、その活動において支出したものが弁護士業務の遂行上必要な費用であればよいとしているのである。」³⁴⁾（括弧内一筆者）とし、「ここでのロジックは、①所得税法37条1項には『直接』業務関連費であることを要求する直接の記載振りはないこと、②所得税法施行令96条の記載振りから、『業務に関連』していれば必要経費算入が許容されると解釈できることに基づいていると思われる。すなわち、所得税法37条1項の要件を同法45条の委任規定である所得税法施行令96条（家事関連費）の反対解釈から導出しているようである。」³⁵⁾と述べているが、上巻でも述べたとおり、所得税法施行令96条はそもそも所得税法37条の例外規定である所得税法45条の委任を受けたものであり、例外規定の反対解釈を必要経費の通則的規定に持ち込むのは、創設的解釈といわざるを得ない。つまり、当該解釈は明文にない解釈である「直接業務関連費であること」を通則的規定に持ち込んでいると解されるため、明らかに拡張解釈であろう。

また高裁判決が、「平たく言えば、かかる役員活動が弁護士業務ではなくとも、その活動において支出したものが弁護士業務の遂行上必要な費用であればよいとしている」³⁶⁾というロジックを用いているというのは、2. (1) (v) で述べた、高裁判決の「当該交際費が役員活動にも係る支出で、業務遂行上必要な経費であり、かつ、その必要である部分を

34) 酒井克彦『裁判例から見る所得税法』（大蔵財務協会，2017）447頁。

35) 同上，448頁

36) 同上，448頁

明らかに区分することができたから、家事関連費ではなく必要経費となったという論理構成」と、一見似通っているが、交際費の性質を無視している点で差異がある。また、役員活動において支出したものの全てが交際費ではないことも、本件の事実の概要を見れば明らかであろう。少なくとも、この文献においては、必要経費と家事費の積極的な峻別によって、「投下資本回収余剰計算としての会計の機能を為し得ているという税務会計の視点」は採用されていないことは明白である。他にも、直接関連性が明文にないという理由から、直接性は家事関連費の必要経費計上要件とはならないとする論文が多数ある³⁷⁾。

(ハ)「役員活動は『事業所得を生ずべき業務』に該当する」か否かに着目した研究³⁸⁾

例えば、岡村忠生氏は、「控訴審において、弁護士会の会員として行った会務活動に伴う支出は必要経費に該当すると課税庁が認めていることを、(原告) Xは主張として追加しています。本件(弁護士会役員交際費事件)の必要経費控除に関するひとつの考え方は、このXの主張に現れているように、弁護士会等が存続し、活動するための経費は、構成員が会費として弁護士会等に支払えば必要経費となるのだから、それ以外の形態で弁護士会等のために提供しても、必要経費として認められるべきである、というものでしょう。」³⁹⁾(括弧内一筆者)と述べる。

また、弁護士会の存在意義やその活動の社会的有用性といった公益性は、必要経費控除は寄附金控除ではないために関係なく、総収入金額都の対応によって画される。したがって、吟味すべき問題は、弁護士活動から得られる事業所得の総収入金額との対応のほうである⁴⁰⁾と述べている。この点について筆者も首肯する。

岡村氏は、続けて、「弁護士として活動し、総収入金額を得るためには弁護士会に所属しなければなりませんから、弁護士会費は必要経費になると考えられます。弁護士個人として会務を行う費用についても、会合出席のための交通費や研修費用などは弁護士としての総収入金額を得るために必要な経費であると考えられます。ただし、弁護士会員であることを前提に弁護士会から何らかの報酬を得ており、それが事業所得に該当しない場合は吟味が必要⁴¹⁾とし、以下、吟味の内容として、「本判決は、(α)このような活動は、弁護士個人とは異なる人格である弁護士会等の機関としての行為であるから、その効果は弁護士会等に帰属し、事業所得を生ずべき業務には該当しないとしながら、(β)弁護士会

37) 例えば、伊川正樹「一般対応の必要経費該当性にかかる要件」税法学569号(2013)、小関健三「医師の接待交際費等の必要経費該当性の判断」税務広報第61巻第6号(2013)、橋本守次「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」税務事例第44巻第12号(2012)、三木義一「判決の論理を読む」税務弘報第61巻第10号(2013)、三木義一「必要経費概念における『事業直接関連性』」青山法学論集第54巻第5号(2013)、前掲した山田二郎「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)等がある。

38) 今回は岡村忠生氏の論文を採りあげているが、他にも山田麻未「弁護士会等の役員等として行う活動と事業所得における『事業』との関係」税法学571号(2014)があった。

39) 岡村忠生「弁護士会役員活動費用と消費税(1)」税研第175号(2014)、73頁

40) 同上、76頁

41) 同上、76頁

等の活動が弁護士の事業所得を生ずべき業務に密接に関係し、弁護士の義務的経済負担により成り立っていることから、弁護士会等の役員等の業務の遂行上必要な支出であれば必要経費に該当する⁴²⁾とした上で、「しかし、(α)を前提にすると(β)は成り立たない」とし、その理由を「37条1項の規定は、必要経費控除を総収入金額との関連において認めているから」であるとし、投下資本回収余剰計算の観点から、「最初から収入金額が生じないと分かっている行為については、費用が生じる余地は無い⁴³⁾とする。

岡村氏の論文をその後の重要部分のみ要約すると、「確かに、弁護士会とその活動がなければ総収入金額が得られず、また、会の活動のためには誰かが役員を務めなければならず、その活動には費用が伴うため、役員活動の費用は役員たる弁護士の事業からの総収入金額との間にある程度の関連は認められるが、選挙活動費や家事費の性質を持つものも含まれ、全てが会務的な支出とはいえない。また、(投下資本回収余剰計算を意識した)所得税法上の費用控除の仕組みの下では、(α)はいうべきではなく、むしろ、たとえ法人格の異なる弁護士の機関としての行為であっても、個人としての弁護士に経済的な利益が生じると認定する必要があったと考えられるが、これは法人に帰属する所得は、その法人格によって構成員から遮蔽されるという原則を破るため、採用できない。また、役員に対して報酬が支払われれば給与所得であり、役員活動の費用は給与所得控除に含まれるため、事業活動の費用として当該費用を計上すると二重の控除になる。必要経費控除はこのような隣接費用の二重の控除に何らかの制限が必要であり、その制限が『直接の関連』であると考えられる。この制限により、事業所得以外の収入金額との対応が強い領域で生じた費用は、事業所得の必要経費とは認められないことになる。なお、役員が無報酬であっても、収入金額が得られない活動の費用を事業所得の経費にすることになるから、37条1項の規定に反することになる⁴⁴⁾（括弧―筆者）と述べる。

つまり、「役員活動は『事業所得を生ずべき業務』に該当する」か否かという点において、総収入金額との対応、個人と法人格間での所得帰属の遮蔽から、「該当しない」と結論づけており、本件交際費は、「役員活動上の費用」として、本来であれば給与所得控除の内に含まれるとし、たとえそれが無報酬により行われたとしても所得税法の理念からは無関係とする。

この点、必要経費と家事費の積極的な峻別によって、「投下資本回収余剰計算としての会計の機能を為し得ているという税務会計の視点」が採用されているか否かについては、「必要経費と家事費の積極的な峻別」が「所得税法上の費用控除の仕組み」に置き換えられてはいるが、「投下資本回収余剰計算としての会計の機能」には着目しており、採用されているということができよう。

42) 同上, 77頁

43) 同上, 77頁

44) 岡村, 前掲注39, 77頁

(3) 小括

本件控訴審判決は、所得税法施行令96条1項の規定を根拠として、「業務の遂行上必要」であれば「業務への直接関連性」は不要とするが、業務に密接に関係すれば足りるとするのは、個人における交際費において、やはり、その用途を拡張することに他ならない。それは、所得税法施行令96条は、そもそも所得税法37条の例外規定である所得税法45条の委任を受けたものであり、例外規定の反対解釈を必要経費の通則的規定に持ち込んだのは、創設的解釈といわざるを得ない。これは、控訴審の判断において、明文にない解釈である「直接業務関連費」を通則的規定に持ち込み、明らかな拡張解釈をしている点にも見て取れる。

また、「投下資本回収余剰計算としての会計の機能を為し得ているという税務会計の視点」については、必要経費と家事費との峻別の問題から交際費の性質について勘案した研究、および、「役員活動は『事業所得を生ずべき業務』に該当する」か否かについて検討を行った研究については採用されている。また、これらの共通点は、役員活動（法人）と事業活動（個人）とを完全に遮断している点にあるといえる。しかし、条文解釈へのアプローチでは、所得計算上の費用控除にも関わらず、投下資本回収余剰計算としての税務会計の視点は採用されていないようである。この差異が、本件控訴審判決に表れ、必要経費控除における「直接関連性」についての乖離を生んだと考えられる。

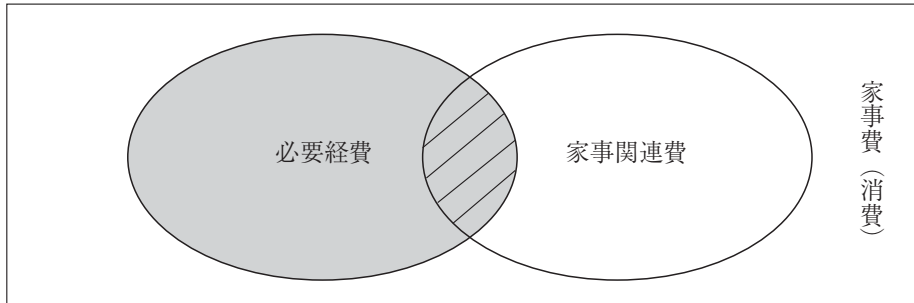
お わ り に

家事関連費に客観性からの判定を持ち込むことへの理解への視座として、特に士業等や医師等の個人事業主が、交際費等における必要経費と家事関連費との区分について争った判例や裁決事例の中で一部を採り上げたが、これらの事例が指し示したものとして特徴的なものを挙げると、

- ・必要経費における客観性要件とは取引の記録等のことであり、それは所得稼得の客観性の裏返しでもある
- ・家事関連費から必要経費を抜き出すための客観性要件とは、取引の記録等だけでなく、それに係る業務関連性の判定等の事実認定までも含む
- ・必要経費に係る費用とは企業会計からの借用概念であり、収益を獲得するための価値犠牲であって、消極的には収益獲得に貢献しないものは必要経費ではないことを示唆するということであった。

以上を踏まえて、下に図解すると、

【図表1】必要経費と家事費・家事関連費の関係



【図表1】のように、斜線部分が、家事関連費から必要経費が抜き出された部分となるが、その抜き出される時の要件として、事業や業務との「直接関連性」が問われるのであり、そこには事実認定、つまり、納税者の示す客観的事実が課税要件事実となるかについて、課税当局の価値判断が行われる。そして、その判断についての齟齬が裁決事例や裁判を生じさせるということになる。

ここで、事業や業務との「直接関連性」が客観性要件により問われるということは、納税者の主観が証憑等の取引の記録等を通じて客観化されたものであることと、事業や業務との「直接関連性」が客観的に明らかであることを同時に要求するということである。つまり、個人が行う必要経費の支出については、arm's length transactionを要求するということでもあろう。家事費や家事関連費を、市場を前提としない世帯内の内部取引、事業や業務に関連する支出を、市場を前提とする外部取引であるとするならば、上記の要求は当然であり、また、それは、包括的所得概念を基礎とする所得税の理念とも合致するものでもある。

したがって、事業関連性が明らかであれば足りると解される所得税法施行令96条1項は、家事関連費に含まれる必要経費性の判定という、所得税法の理念でもある必要経費と家事費との峻別が要求する厳格さと比較して、条文の規定が抽象的に過ぎるとも考えられる。参考までに、アメリカ内国歳入法典では、飲食費および交際費等の控除において形式的に50%を算入とするのみであり、必要経費と家事費との峻別を放棄しているようにも見

45) IRC § 274(n) 参照。なお、飲食費および交際費等の控除にあたっては、適切な記録（相手方、場所、日時、理由）を保存する必要がある。その上で、Reg § 1.274-2 に定める直接関連性要件 (directly related test) を充たすための以下の3要件全てを充たす必要、あるいは準関連性の要件 (associated test) を充たす必要がある。

(1) 飲食または交際費等の支出により、将来的に収益の増加、あるいはその他何らかの事業場の便益が期待されること（なお、結果についての証明は不要）。(Reg § 1.274-2(c)(3)(i))

(2) 飲食または接待提供の主目的が事業活動であること。

(3) 飲食または接待提供時に事業活動を行っていること。

準関連性の要件については、飲食または交際費の支出について事業目的が明確であり、また事業

える⁴⁵⁾。もつとも、アメリカ内国歳入法典では個人と法人を区別しないため、この指摘は直接当てはまらない。しかし、家事関連費に客観性要件における判定を持ち込むことによって、ある程度家事費と必要経費との峻別を可能としていることはわが国と同様といえる。

この点、弁護士会役員交際費事件控訴審判決は、所得税法施行令96条1項の規定を根拠として、「業務の遂行上必要」であれば「業務への直接関連性」は不要としたが、業務に密接に関係すれば足りるとするのは納税者の主観であり、客観性要件を具備しておらず、個人における交際費において、その用途を拡張することに他ならない。所得税法施行令96条は、そもそも所得税法37条の例外規定である所得税法45条の委任を受けたものであり、例外規定の反対解釈を必要経費の通則的規定に持ち込んだのは、創設的解釈といわざるを得ない。これは、本件控訴審の判断において、明文にない解釈である「直接業務関連費」を通則的規定に持ち込み明らかな拡張解釈をしている点にも見て取れる。

結局、弁護士会役員交際費事件控訴審判決では、「役員活動は、『事業所得を生ずべき業務』に該当しないとしながらも、当該活動が弁護士として行う事業所得を生ずべき業務に密接に関係する」としたが、それは一体どのような関係を指しているのか全く判然としない。しかし、役員活動が「事業所得を生ずべき業務」に密接に関係していると述べていることから、役員活動への積極性を認定し、当該交際費としての支出が事業所得を生ずべき業務との関連が強く意識されたのではないかと考えられる。

しかも、その判断基準において、個人の積極性という主観が含まれ得ることについても、家事関連費から必要経費を抜き出すために客観性要件を必要とするという、これまでの裁判所や国税審判所の判断の積み重ねを無視しており、本件控訴審が何故このような判断を下したのか甚だ疑問である。この判断枠組みについては、本件は個別事案とされたが、所得税法施行令96条の解釈問題として大きな影響を残している。交際費は、家事関連費である以上、原則は家事費であることを忘れてはならない。この原則は公平からの要請であり、厳格な法令解釈にも必要な視座であると考えられる。

【附記】本稿は、2017年度および2018年度大阪経済大学特別研究費（研究課題名「税務会計と租税判例－いわゆる公正処理基準と課税所得計算の関係を中心として－」）の成果の一部である。

参考文献等（本文中引用を除く）

大島隆夫・西野襄一『所得税法の考え方・読み方〔第2版〕』（税務経理協会、1988）

北野弘久「会計学と税法」會計第127巻第3号（1985）

北村実「事実と価値」（本の泉社、2017）

佐藤英明『スタンダード所得税法＜第2版補正版＞』（弘文堂、2018）

末永英男「租税判例にみる企業会計に対する無理解－所得税法の必要経費を中心にして－」税

活動として行われる会議や視察、見学会等の前後に提供される飲食または接待である場合に充たされる（伊藤公哉『アメリカ連邦税法（第6版）』（中央経済社、2017）198頁参照）。

参考判例として See, Lennon v. Commissioner, T.C. Memo 1978-176.

研第184号（2015）

谷口勢津夫『税法基本講義 [第5版]』（弘文堂，2016）

注解所得税法研究会編『注解所得税法（五訂版）』（大蔵財務協会，2011）

富岡幸雄「税務会計学と税法（一）」會計第127卷第6号（1985）

富岡幸雄「税務会計学と税法（二）」會計第127卷第7号（1985）

水野忠恒『体系租税法第2版』（中央経済社，2018）