

所得税法における 必要経費該当性の判断基準

——業務関連性要件の検討を中心に——

喜 多 孝 美

(法学専攻 リーガル・スペシャリスト・コース)

目 次

はじめに

第1章 所得税法における必要経費の意義と範囲

第1節 必要経費の意義及び規定の変遷

第2節 昭和40年改正とその立法趣旨

第3節 所得税法37条1項の解釈

第4節 家事費と家事関連費との区分

第2章 弁護士懇親会費用事件（東京高裁平成24年9月19日判決）

第1節 事案の概要

第2節 争点及び当事者の主張

第3節 判 旨

第4節 本判決の意義と評価

第3章 必要経費の業務関連性をめぐる学説及び裁判例・裁決例

第1節 業務関連性をめぐる学説の状況

第2節 業務関連性をめぐる従来の裁判例・裁決例

第3節 業務関連性をめぐる最近の裁判例・裁決例

第4章 必要経費の業務関連性の判断の在り方

第1節 業務関連性の判断における「直接性」要件の問題点

第2節 業務関連性の判断の在り方

第3節 最近の裁判例・裁決例への当てはめ

おわりに

はじめに

本稿は、所得税法（以下、現行所得税法を「法」と略称する。）におけ

る必要経費の要件について、業務関連性要件を中心に検討するものである。

わが国の所得税法は、反復的・継続的でない一時的・偶発的なものも含め、人の担税力を増加させる経済的利得全てを所得と捉える包括的所得概念（純資産増加説）に基づいたものであり¹⁾、所得金額の算定に当たっては総収入金額から必要経費を控除することが認められている。そのため、所得金額を適正に算出するためには必要経費の金額を明らかにしなければならず、その範囲が不明瞭である場合には納税者の予測可能性が損なわれ、適正な所得金額が算出できないことになる。そこで、法37条において必要経費の範囲を定めており、同条1項は「別段の定め」を除き、「個別対応の費用」と「一般対応の費用」の2つを規定している。

後者の一般対応の費用についてはその算入の可否を判断することが難しい事例も多いため、裁判所は当該支出が①業務と関連性を有し（業務関連性要件）、かつ②業務遂行上必要なものであるか否か（必要性要件）で判断している。しかし、これら2要件を用いて必要経費該当性を判断した最高裁判決は未だに存在しない²⁾。一般対応の費用について争われた過去の裁判例及び裁決例は業務関連性要件に焦点を当てたものが多く、課税実務では特に業務との「直接の関連性」を求める見解が多く示されてきた。そのような中、弁護士会等の役員として支出された懇親会費等の必要経費該当性が争われた東京高裁平成24年9月19日判決³⁾（以下、「弁護士懇親会費用事件」とする。）がそれを否定する判断を示したことから、その要否をめぐり、学説や裁判例でも活発に議論がされるようになっていく⁴⁾。すなわち、主な見解として、法37条1項に規定されていない「直接性」を必要経費の要件として付加することを疑問視する立場と、所得区分との関係や家事費との区分から「直接性」は必要であると解する立場が対立している。

そこで、本稿では必要経費の要件のうち「業務関連性」について、「直接性」の要否を中心に検討したい。第1章で必要経費の意義や規定の変遷、現行規定の趣旨の紹介と各条文の解釈を行ったうえで、第2章では本稿に

において重要となる弁護士懇親会費用事件を紹介し、検討する。そして第3章で「直接性」の要否に関する学説を整理したうえで必要経費該当性が争われた過去の裁判例及び裁決例との比較を行い、第4章において業務関連性要件の判断の在り方を検討する。

第1章 所得税法における必要経費の意義と範囲

本章では、まず第1節にて、必要経費の意義及び必要経費に関する規定の歴史の変遷を概観する。次に、第2節では昭和40年改正の立法趣旨とその基礎となっている税制調査会（昭和38年）の「所得税法及び法人税法の整備に関する答申」（以下、「昭和38年税調答申」とする。）の内容について取り上げる。そして第3節及び第4節では、必要経費について定める法37条1項の解釈とその「別段の定め」に該当する法45条1項「家事費及び家事関連費」の解釈についてもふれることにする。

第1節 必要経費の意義及び規定の変遷

1. 必要経費の意義

必要経費とは、所得を得るために必要となる支出⁵⁾のことであり、「収入金額の獲得のために投下された費用の総称」⁶⁾とも表現される。10種類の所得区分のうち、不動産所得・事業所得・山林所得・雑所得の金額については、各所得に係る総収入金額から必要経費を控除して算出すると定められている（法26条2項、法27条2項、法32条3項、法35条2項2号）。また、「必要経費」という名称ではないが、上記の所得区分以外についても一定の控除項目が設けられており⁷⁾、いずれについても投下資本の回収部分に課税が及ぶことを避ける⁸⁾ことを趣旨としたものである点で共通している。これは、原資を維持しつつ拡大再生産を図るという資本主義経済の要請に沿ったものであるとされるため、所得税は純所得に対し課されるようになっている⁹⁾。

2. 必要経費規定の変遷

次に、所得税法における必要経費規定の変遷と、現行規定が定められるに至った経緯について述べる。

(1) 明治20年所得税法制定

明治20（1887）年に、わが国で最初の所得税法が制定された。「証券の利子、株式の利益配当金、官私より受ける俸給等」については必要経費控除が認められておらず（所得税法2条1項）、これら以外の収入に係る所得金額の算出については、収入金額から「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、修繕料、雇人給料、公債の利子及び雑費」を控除することが認められている（同法2条2項）¹⁰⁾。

現行法と比較した場合、所得税法制定当初は「必要経費」という文言こそないが、現在の「必要経費」に位置するものが定められており¹¹⁾、その範囲は非常に限定的なものであったといえる¹²⁾。

(2) 明治32年改正

明治32（1899）年に所得税法が全文改正され、ここで必要経費の概念が初めて法定されることとなった（所得税法4条3号）¹³⁾。ただし、所得税法内で必要経費の具体的な内容は明らかにされておらず、所得税法施行規則1条において必要経費を「種苗、蚕種、肥料の購買費、家畜その他の飼養料、仕入品の原価、原料品の代価、場所物件の修繕費、その借入料、場所物件又は業務に係る公課、雇人の給料その他収入を得るに必要な経費」と定めている¹⁴⁾。また、本改正から「家事上の費用」及び「家事上の費用と関連する費用」を必要経費に算入しない旨（家事費排除）が明確化された（同条但し書き）¹⁵⁾。

なお、当時の必要経費は所得と直接の関連をもつものに限ると解されており¹⁶⁾、この考え方は昭和40年の所得税法全文改正まで維持された¹⁷⁾。

このように、明治20年時よりも少し必要経費の範囲が広がったものの、依然としてその範囲は例示されているものに限られており、必要経費を狭

く捉えていたという点においては従来と同様である¹⁸⁾。

加えて、従来は個人の所得に対してのみ課税を行っていたが、本改正から法人の所得にも課税を行うこととし¹⁹⁾、所得を法人の所得（第1種所得）、公社債の利子（第2種所得）及びこれら以外の所得（第3種所得）の3種類に区分した。第3種所得の金額は「総収入金額より『必要ノ経費』を控除したる予算年額」とされ²⁰⁾、実績ではなく予算額（見積額）である点において現行法と異なる²¹⁾。

（3）大正9年及び昭和15年改正

大正9（1920）年に所得税法の全文改正が行われた。必要経費については明治32年の解釈が維持され、その内容に変化はなかった²²⁾。

その後、昭和15（1940）年（戦前）においても所得税法の全文改正が行われたが、必要経費の範囲に負債利子が新たに算入された程度であった（所得税法施行規則10条²³⁾）。しかし、行政当局の解釈等や政府の税法審査会での議論において必要経費の範囲が明確となり、かつ拡大している²⁴⁾。

（4）昭和22年及び昭和25年改正

まず、戦後の昭和22（1947）年改正では、必要経費に関する規定（昭和15年改正時）が所得税法の中に（10条2項）に移されたのみで、その内容に変化はなかった²⁵⁾。

次に、昭和25（1950）年において、アメリカの租税理論を体系化したシャウプ勧告に基づく大改正が行われた²⁶⁾。新たな取扱いとして①青色申告制度の導入・貸倒準備金の必要経費算入（ただし、青色申告者に限る）を認める旨（所得税法施行規則10の4）、②棚卸資産の評価方法の選択適用を認める旨（所得税法10条の4）、③損害保険契約に基づき支払う保険料や固定資産の減価償却費で命令で定めるものの必要経費算入を認める旨（同法10条2項）が追加され、必要経費算入を認めないものとして各種加算税等（重加算税額・延滞加算税額・源泉徴収加算税額）及び所得税等（所得税・市町村民税・富裕税）が新たに規定された（同法10条2項但し書き、同条3項²⁷⁾）。この昭和25年改正の各規定は、昭和40年の所得税

法の全文改正まで存続することとなる²⁸⁾。

（5）昭和26年～昭和39年

昭和25年改正以降も、必要経費の範囲は徐々に拡大されていった。主な改正項目として、① 青色事業専従者控除制度及び青色申告者以外の申告者（いわゆる白色申告者）の事業専従者控除制度の創設、② 繰延資産の償却額・事業用固定資産に係る損失・利子税の必要経費算入規定の追加、③ 各種引当金や準備金の必要経費算入の拡充・創設などがあげられる²⁹⁾。

また、昭和37（1962）年には、所得税法の中で「事業用固定資産について生じた損失」を必要経費として算入することが認められ、現行所得税法における資産損失に関する税制の基礎が確立された³⁰⁾。

第2節 昭和40年改正とその立法趣旨

1. 昭和40年改正

昭和40（1965）年に、現行法となる所得税法の全文改正が行われた。本改正では、従来政令で規定されていたものが法律の中へ移され、規定の内容及び体裁について多くの整備がされた³¹⁾。

必要経費については、「別段の定め」があるものを除き、「所得の総収入金額に係る売上原価その他当該総収入金額を得るため直接に要した費用の額」及び「その年における販売費、一般管理費その他これらの所得を生ずべき業務について生じた費用（償却費以外の費用でその年において債務の確定しないものを除く。）の額」と定め、従来の例示方式から現行法の包括方式へと改められた。

この昭和40年改正や当改正時における税制調査会での議論（昭和38年税調答申）の詳細については、以下でふれることとする。

2. 昭和40年改正の立法趣旨

前述の通り、制定当初は必要経費の範囲を例示方式により極めて狭く定めていたが、法改正や行政当局の解釈に基づき年々必要経費の範囲が明確かつ広範囲となり、昭和40年の改正で従来の例示方式から現行法の包括方

式へ見直された。包括方式へ改められた理由としては、業種・業態の多様化に伴い、もはや必要経費を例示方式により規定する意味がないと判断されたからである³²⁾。

制定当初から昭和40年改正前までの所得税法（以下、「旧所得税法」とする。）下での必要経費に関する規定は非常に複雑で、体系的にも整備されていないという批判があった³³⁾。旧所得税法下において総収入金額から控除することが認められている必要経費は、「仕入品の原価、使用人の給与等、固定資産の減価償却費、総収入金額を得るために必要なもの」と規定されていたが、このような規定では、一般管理費等のような収入に直接は関与しない、現行法における一般対応の費用に該当する支出が必要経費として算入できるか否かが読み取れない状態であったため、必要経費の意義について明らかにする必要性が生じたのである³⁴⁾。その結果、税制調査会で検討の末に昭和38年税調答申が公表された。前述の通り、本答申は昭和40年改正の理論的基礎をなしており、その中でも特に重要なのは「所得の形成に直接寄与していない経費又は損失の取扱い」についてである。これには、①純資産増加説の考え方に沿って可能な限り広く考慮すべきであるとする立場と、②家事費を必要経費として算入することを認めない考え方との整合性の観点から、家事費との区別が困難である経費等については可能な限り排除すべきであるとする立場の2つがあるが、事業における経費等についてはできるだけ前者の立場の考えを採用する方向で整備を行っていくことが望ましい、と本答申では述べられている³⁵⁾。昭和40年改正は、この昭和38年税調答申の考え方を尊重したうえで、租税法律主義に基づき、納税者にとって理解しやすい法律とするために①所得税法の体系的な整備、②規定の整備合理化、③表現の平明化及び条文配列の合理化の3点を基本方針として行われたのである³⁶⁾。

第3節 所得税法37条1項の解釈

必要経費について、法37条は「費用収益対応の原則」に基づき1項と2

項に区分し、同条1項では不動産所得・事業所得・雑所得（以下、「不動産所得等」とし、これらの所得者を「不動産所得者等」とする。）について「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。」として必要経費の範囲を定めている。前者の「売上原価」と「当該総収入金額を得るため直接に要した費用」を個別対応の費用、後者の「その年における販売費、一般管理費」と「その他所得を生ずべき業務について生じた費用」を一般対応の費用として大きく2つに区分しているため、所得税法上、必要経費に算入される金額についてはまず「別段の定め」の適用の有無が判断され、それに該当しない場合に個別対応の費用か一般対応の費用に該当するものが必要経費に算入されるという構成になっている³⁷⁾。また、「業務について生じた費用」の文言から、一般対応の費用には「業務との関連性」が求められると解されている³⁸⁾。

「売上原価」については所得税法上で定義規定が存在しないため、企業会計における考え方（損益計算書原則など）³⁹⁾が採られている。これは、総収入金額を得るための「直接性」を有する費用であることが明確で⁴⁰⁾、「当該総収入金額を得るため直接に要した費用」についても、その文言から「直接性」が求められていることが明らかである⁴¹⁾。

しかし、「その年における販売費、一般管理費」や「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、その文言から業務との直接的な関連性が求められているのかが明らかにされていない。業務との直接の関連を有する支出のみが法37条にいう一般対応の費用に該当すると解すべきであるのか、それとも直接間接を問わず必要経費算入が広く認められると解すべきであるのかについては、学説上解釈が分かれている。なお、両立場の学説の詳細については、第3章にて後述することとする。

第4節 家事費と家事関連費との区分

法人は事業活動を行うために存在し、消費生活を有しないことからその支出はすべて事業活動に関係のある支出であると捉えられるのに対して、個人は所得を獲得するための活動（所得稼得活動）を行う「事業主体」であると同時に、私生活における消費活動を行う「消費主体」としての側面を有する存在でもある⁴²⁾。このような性質をもつ個人が行った支出は、「事業主体として支出されたもの」と「消費主体として支出されたもの」に大別される。

後者の「消費主体としての支出」の中にはさらに、①衣服費・食費・娯楽費のように、単に個人が生活をするうえで支出されるもの、いわゆる「家事費」⁴³⁾と呼ばれる支出と、②接待費・交際費のように、必要経費と家事費両方の性質が混ざった支出、いわゆる「家事関連費」⁴⁴⁾と呼ばれる支出が存在する。法45条1項1号において、「家事上の経費及びこれに関連する経費で政令で定めるもの」については、「所得の金額……の計算上、必要経費に算入しない。」とし、①家事費、②家事関連費のいずれも原則的に必要経費に算入することが認められていない。これは、わが国の所得税法が採用している包括的所得概念においては、所得をある一定期間の「消費」及び「純資産の増加分」の合計と捉え⁴⁵⁾、前者を個人が得た所得の処分行為と考えることから、これを経費として控除することを認める必要性がない（家事費排除の原則）と判断しているためであり⁴⁶⁾、この「消費費」こそが家事費及び家事関連費なのである。

しかし、法45条で家事費及び家事関連費が必要経費に算入されないという例外を定めつつも、同条の委任を受けた所得税法施行令（以下、「令」と略称する。）96条1号において、②の支出のうち、(1)主たる部分が所得を生ずべき業務の遂行上必要であり、(2)その必要である部分を明らかに区分することができる支出を、同条2号において、②の支出のうち(1)青色申告者で、(2)取引の記録等に基づき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支出を、それぞれ必要経費とし

て算入することが認められている。このことから、令96条は必要経費（法37条）における例外（法45条）の例外を定めた規定と位置付けられる。必要経費の算入範囲を検討するうえで家事関連費について定める上記規定は非常に重要なものであるため、法45条及び令96条の適用場面における実際の取扱いや解釈論については第4章において改めて具体的に検討したい。

第2章 弁護士懇親会費用事件 （東京高裁平成24年9月19日判決）

第1章では、必要経費の意義とそれを定める規定の歴史的変遷を紹介し、法37条1項の解釈と「別段の定め」に当たる法45条及び同条の委任を受けた令96条の内容についてふれた。本章では、必要経費の業務関連性要件の「直接性」につき重要な判断が下された弁護士懇親会費用事件についての紹介及び検討を行う。

第1節 事案の概要

X（原告・控訴人・被上告人）は、S市で弁護士業を営みS弁護士会会長及び日弁連理事、日弁連副会長等を務めていた。Xは、平成16年及び平成17年分の事業所得の算定に当たって、上記役員の活動において支出した懇親会費や選挙立候補費用等（以下、「本件各支出」という。）を必要経費として算入し所得税の確定申告を行ったが、これに対し処分行政庁は、本件各支出は法37条1項の必要経費には該当し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（以下、「本件各処分」という。）を行った。それに対しXが、本件各支出は必要経費に該当するとして本件各処分の取消しを求めたのが本件である。

第2節 争点及び当事者の主張

1. 争点

(1)「本件各支出」が法37条1項の必要経費に該当するか否か。

(2)「本件各支出」が消費税法2条1項12号の課税仕入れに該当するか否か。

なお、本稿では(1)についてのみ取り上げることとする。

2. 当事者の主張

(1) X の主張

一般対応の費用についてはその文言及び性質上、支出と収入との直接の関連性は必要とされていない。そして法37条における「所得を生ずべき業務」とは、法27条及び37条に規定する「事業」と同一であると解すべきで、弁護士業は令63条11号に規定する「サービス業」に該当すると解されていることから、弁護士の業務全体が「所得を生ずべき業務」に該当するといえる。また、弁護士会に入会して日弁連に登録することは弁護士業務の開始及び存続のために必要であり、日弁連及び弁護士会での活動（会務活動）は弁護士制度と弁護士に対する社会的信頼を維持し弁護士事務の改善に資するものであることから、会務活動は弁護士業務において重要かつ必要不可欠な、弁護士の事業活動そのものといえる。

よって、本件各支出はいずれも一般対応の費用として必要経費に算入することができる。

(2) 国の主張

一般対応の費用に該当するというためには、本件各支出がXの弁護士としての事業と直接関係を持ち、かつ、専らXの弁護士としての事業の遂行上必要といえなければならない。そして、「事業」とは「営利を目的として対価を得て継続的に一般の法律事務を行う活動」をいうべきであって、弁護士会等の役員としての支出は弁護士個人とは異なる人格としての活動上生じたものであり、弁護士であるX個人が事業所得を得るための事業活動と同一視することはできない。

よって、本件各支出は事業所得を生み出す弁護士Xとしての事業活動によるものとは認められず、必要経費としての要件を満たさないため、必要経費に算入することはできない。

第3節 判 旨

1. 第1審：東京地裁平成23年8月9日判決⁴⁷⁾

(1) 判断枠組みについて

第1審において東京地裁は、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（投下資本の回収部分に対する課税を防ぐことであり、そのためには事業者の支出を必要経費と所得の処分行為である家事費とに明確に区分する必要があること）や所得税法等（法37条1項、法45条1項、令96条1号）の文言を根拠に、一般対応の費用に該当するといえるためには「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。」とし、業務関連性要件に「直接性」を求める立場であることを示した。また、事業活動を「弁護士が弁護士の地位に基づいて行う活動のうち、所得税法上の『事業』に該当する活動とは、事業主である弁護士がその計算と危険において報酬を得ることを目的として継続的に法律事務を行う経済活動」とであると定義付け⁴⁸⁾、「弁護士としての地位に基づいて行った活動が全て所得税法上の『事業』に該当するということにはならない」と判断している。

(2) 事実の認定及び当てはめ

①「弁護士については、弁護士会及び日弁連へのいわゆる強制入会制度が採られている……ため、弁護士が、弁護士としての地位に基づいてその事業所得を生ずべき業務を行うためには、弁護士会及び日弁連の会員でなければならないことはいうまでもないし、弁護士会等の役員にはその会員である弁護士が就任することが当然の前提とされている。」

②「しかし、弁護士会及び日弁連の目的は……弁護士等の指導、連絡及

び監督に関する事務を行うこと……であり……弁護士等全体の能力向上や社会的使命の達成等を目的としたものであるというべきで……これらの活動等から生じる成果は、当該活動を行った弁護士個人に帰属するものではなく、弁護士会や日弁連ひいては弁護士等全体に帰属するものと解される」ことから、「Xが弁護士会等の役員として行う活動は、Xが弁護士として対価である報酬を得て法律事務を行う経済活動に該当するものではなく、社会通念上、弁護士の所得税法上の『事業』に該当するものではないというべきで……Xの事業所得を生ずべき業務に直接関係して支出された必要経費であるということはできない。」として本件各支出の全てにつき必要経費該当性を否定し、Xの請求を棄却したことから、Xが控訴した。

2. 控訴審：東京高裁平成24年9月19日判決⁴⁹⁾

(1) 判断枠組みについて

控訴審において東京高裁は、一般対応の費用の要件を「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」に改め、第1審と異なる判断枠組みを示した。さらに「所得税法施行令96条1号が、家事関連費のうち必要経費に算入することができるものについて、経費の主たる部分が『事業所得を……生ずべき業務の遂行上必要』であることを要すると規定している上、ある支出が業務の遂行上必要なものであれば、その業務と関連するものでもあるというべきである……にもかかわらず、これに加えて、事業の業務と直接関係を持つことを求めると解釈する根拠は見当たらず、『直接』という文言の意味も必ずしも明らかではない」として、第1審で用いられていた業務関連性要件における「直接性」を否定した。

また、「事業所得を生ずべき業務」の意義について、「自己の計算と危険において独立して営まれ、営利性、有償性を有し、かつ反覆継続して遂行する意思と社会的地位とが客観的に認められる業務」と解している。

(2) 事実の認定及び当てはめ

①「弁護士会等と個々の弁護士は異なる人格であり、弁護士会等の機関を構成する弁護士がその権限内でした行為の効果は、弁護士会等に帰属す

るものであるから、Xが弁護士会等の役員等……として行う活動は、弁護士会等の業務に該当する余地はあるとしても、社会通念上、Xの『事業所得を生ずべき業務』に該当すると認めることはできない。」

② しかし、「弁護士会等の役員等としての活動がXの『事業所得を生ずべき業務』に該当しないからといって、その活動に要した費用がXの弁護士としての事業所得の必要経費に算入することができないというものではな」く、「弁護士会等の活動は、弁護士に対する社会的信頼を維持して弁護士業務の改善に資するものであり、弁護士として行う事業所得を生ずべき業務に密接に関係するとともに、会員である弁護士がいわば義務的に多くの経済的負担を負うことにより成り立っているものであるということが出来るから……弁護士会等の役員等の業務の遂行上必要な支出であったとすることができるのであれば、その弁護士としての事業所得の一般対応の必要経費に該当すると解するのが相当である。」と述べており、会務活動が「Xの事業所得を生ずべき業務」に当たらなくとも、本件各支出が一般対応の費用に該当する余地があることを認めている。

したがって、弁護士会等の役員等が「(1)所属する弁護士会等又は他の弁護士会等の公式行事後に催される懇親会等、(2)弁護士会等の業務に関係する他の団体との協議会後に催される懇親会等」に出席する場合で……その費用の額が過大であるとはいえないとき」や、「(3)自らが構成員である弁護士会等の機関である会議体の会議後に、その構成員に参加を呼び掛けて催される懇親会等、(4)弁護士会等の執行部の一員として、その職員や、会務の執行に必要な事務処理をすることを目的とする委員会を構成する委員に参加を呼び掛けて催される懇親会等」に出席する」場合であり、かつ「会議体や弁護士会等の執行部の円滑な運営に資するもので、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範囲であり、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り、本件各支出のうち上記に該当する部分については、一般対応

の費用に該当するとして必要経費算入を認め、原審判決を取消しXの請求を認容した。それに対し国は上告したが、最高裁は上告不受理とした⁵⁰⁾。

第4節 本判決の意義と評価

本判決について、まず第1審判決は、本件各支出を「弁護士であるX個人」という立場での支出と、「弁護士会等の役員等」という立場での支出の2種類に分類している。前者の支出はX個人に帰属するものであり、「事業における支出」に該当することから、業務との直接の関連性が認められ、必要経費として算入可能と判断されるが、後者の支出は弁護士会や日弁連、ひいては弁護士等全体に帰属するものであることから「事業における支出」には該当せず、直接の関連性が認められないため、必要経費に算入することができないと解している。この点から、第1審では必要経費該当性の判断において、「弁護士会等の役員等としての活動が事業に該当するか否か」が重要視されていると分かる⁵¹⁾。

これに対し控訴審判決も、本件各支出は「弁護士会等の役員等」という立場での支出であることから、第1審と同様に「事業における支出」ではないと判断しているが、それだけで当該支出のすべてが必要経費として算入されないとしているのではなく、「本件各支出が業務の遂行上必要なものであるか否か」が必要経費算入の可否において重要であると解している⁵²⁾。また、「必要性要件が満たされているならば、それは業務に関連する支出でもある」という第1審とは異なる第2審特有の解釈は、業務関連性要件と必要性要件をそれぞれ独立した別個の要件ではなく、これらを同義のものであると捉えているのであり、この点においても特徴がみられる⁵³⁾。

また、第1審が一般対応の費用該当性の判断基準として、業務関連性要件に「直接性」を求めるという従来の裁判実務での通説的な考えを踏襲しているのに対し、控訴審は「直接性」を求めると解する根拠は見当たらず、その文言の意味も必ずしも明らかではないことから業務関連性要件におけ

る「直接性」の必要性を否定した。「業務との直接の関連性」を有する支出でなければ一般対応の費用として必要経費の算入を認めてこなかった従来の判断枠組みを否定した点において本判決には大きな意義があるといえ⁵⁴⁾、実務界においても非常に注目された。

第3章 必要経費の業務関連性をめぐる 学説及び裁判例・裁決例

第2章では、弁護士懇親会費用事件の内容を紹介し、その判決の意義と評価についてふれた。本件の第1審及び控訴審と同様に、業務関連性要件における「直接性」の要否については学説においても見解が分かれているため、本章第1節では業務関連性をめぐる学説の状況を整理する。そして、裁判実務における業務関連性要件に係る解釈の全体的な流れを明らかにするため、第2節では「直接性」の要否が争点となった従来の裁判例及び裁決例を、第3節では近年の裁判例及び裁決例をそれぞれ紹介し、東京高裁平成24年判決が裁判実務にどのような影響を与えることになったのかについてみていきたい。

第1節 業務関連性をめぐる学説の状況

1. 「直接性」を要すると解する学説

まず、「直接性」を要するという見解とその論拠について述べることにする。

業務関連性要件に「直接性」が求められるという見解は、金子宏名誉教授がその基本書の中で「ある支出が必要経費として控除されうるためには、それが事業活動と直接の関連をもち、事業の遂行上必要な費用でなければならない」⁵⁵⁾とされていることが重要な根拠とされてきた。松山修氏も税大論叢の論文においてこの立場を踏襲し、業務関連性要件に「直接性」が必要であるとの立場を採っている。松山氏はその根拠として、現在の業

種・業態の多様化により経営方針もまた多様化している状況をふまえると、
担税力を示す課税所得は、個人事業者の公平負担を実現できるように計算
されなければならないことを挙げている⁵⁶⁾。前述した通り、個人は「事業
主体」としての側面と「消費主体」としての側面を併有する存在であるから、
必ずしも「ある支出」を企業と家計とに明確に区別できるとは限らない⁵⁷⁾。
そのため、必要経費概念を確定させるために「費用収益対応主義」と「家事費排除の原則」を用いることで収益や業務との対応関係を厳格に
解釈し、必要経費算入の可否の検討が行われるべきであるとしている⁵⁸⁾。
この厳格な解釈を行うために、ある支出を「私的な支出」と「収益獲得の
ための支出」とに区分する一定の基準を設ける必要が生じ、これが業務関
連性要件における「直接性」に繋がるのである⁵⁹⁾。これは「私的な支出」
に該当するものを必要経費として算入することを防ぎ、真の投下資本部分
を認識するために設けられたものと解されている⁶⁰⁾。

また、碓井光明名誉教授は、納税者の不当な税負担の減少を防止するた
めにも「直接性」が必要であると指摘している。必要経費は所得金額の算
出において総収入金額から差し引くもの、即ち課税所得金額を減少させる
ものであることから、一般に不動産所得者等はこの必要経費をできる限り
多額にしたいと考えるため濫用される可能性が高く⁶¹⁾、必要経費算入の可
否がその事業者本人による主観的判断によってのみ定まるとすれば、納税
者の税負担を不当に減少させる場合が生じる。これを防ぐ目的で、客観的
な判断要素として業務関連性要件に「直接性」を求める必要があると解さ
れているのである⁶²⁾。

さらに、東京高裁平成24年判決以降、近年では各所得区分に係る控除概
念の統一化がされていないことで、1つのある支出が複数所得区分で控除
されることを防止するために「直接性」が求められるという学説が主張さ
れるようになった。岡村忠生名誉教授は、不動産所得等では実額での費用
控除が認められているが、給与所得では原則概算控除が適用されているな
ど、所得税法下では各所得区分で控除要件が異なることから、業務との間

接的な関連性を有する支出の必要経費算入を許容した場合、ある支出に係る事実が複数の所得区分の控除要件を満たすことで当該支出が二重、三重に控除される可能性がある」と指摘している⁶³⁾。そのため業務との単なる関連では足りず、直接の関連を求めるべきであるとされている。また、藤谷武史教授も、現行所得税法の構造の観点から「直接性」が必要であると解している。わが国の所得税法には、所得分類・消費との峻別という構造的難点が存在している⁶⁴⁾ため、必要経費の範囲にグラデーションが伴うことは避けられず、「直接性」要件はそのことを前提とした「程度概念」であることを指摘し、法37条に「直接性」の文言がなくとも当然「直接性」要件のもとで必要経費該当性が判断されると述べている⁶⁵⁾。

2. 「直接性」を要しないと解する学説

次に、「直接性」を有さずとも一般対応の費用として必要経費算入が認められるとする見解とその論拠について言及したい。

まず、三木義一名誉教授は、条文上の明文の根拠の必要性という観点から「直接性」を要件として解することはできないと指摘している。個別対応の費用については条文上「直接性」を要件として明記しているのに対し、一般対応の費用についてはそれがない。このことから、法37条1項は一般対応の費用についてはあえて「直接性」を要件として付加しなかったのであり、仮に個別対応の費用と同様の判断が求められているのであれば、一般対応の費用にも「直接」という文言を加えておくべきであったと解しているのである⁶⁶⁾。増田英敏弁護士も、仮に「直接性」を必要経費算入の要件として付加した場合、一般対応の費用の範囲が過度に縮減される結果を招くことになる」と指摘する⁶⁷⁾。

そして、昭和38年税調答申の内容からも「直接性」を必要としていないと解することができる。本答申では「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はしていない経費又は損失」、即ち一般対応の費用に該当する支出について、可能な限り純資産増加説の考え方に沿って広く考慮すべきであるという考え方に基づき整備を行っていくことが望

ましいとされていることから、直接間接を問わず業務との関連性がある費用を必要経費として広く算入を認めるべきであるという考え方が読み取れる。元大蔵省大臣官房審議官の植松守雄氏も、必要経費の範囲について「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」⁶⁸⁾と解している。

また、趣旨解釈の観点に基づき規定の文言を離れた解釈をしてはならないため、「直接性」を求めるべきではないとの指摘もある。林仲宣税理士と谷口智紀教授は、業務との直接の関連性が認められるものだけを一般対応の費用として必要経費算入を認めるという取扱いは、一般の納税者が法37条1項を読んだだけでは読み取ることができず、条文に存在しない「直接性」を加えて恣意的な解釈が行われると納税者の予測可能性が害されることになるという見解を示しており⁶⁹⁾、これは租税法律主義に反することになる。谷口勢津夫教授は、「直接性」を付加する見解について「家事費（必要経費とされない家事関連費）不算入要件（令96条2号）上の『直接性』を必要経費算入要件の解釈に持ち込む考え方であり、論理的に成り立ち難く法解釈の許される限界を超える考え方である」⁷⁰⁾と指摘している。

このように、東京高裁平成24年判決後において、業務関連性要件における「直接性」をめぐる見解は対立している状況にあるといえる。

第2節 業務関連性をめぐる従来の裁判例・裁決例

第2節では、必要経費の業務関連性における「直接性」の要否が争点となった従来の裁判例と裁決例をそれぞれ紹介したい。

(1) 横浜地裁昭和54年7月18日判決⁷¹⁾

本件は、旅館を営むXが取得した土地について発生した登録免許税、借入金利子、支払手数料の必要経費該当性が争われた事案である。横浜地裁は、「事業所得の金額の計算における必要経費が費用収益対応の原則に基づくものであることからすれば、事業所得における必要経費は……当該業務遂行に直接寄与する程の関連性をもち、当該資産の使用が業務の遂行上

必要なものと客観的に判断される場合でなければならない。」として、Xが取得した資産は非事業用資産であると認定し、上記支出を必要経費として認めなかった。

(2) 東京地裁平成6年6月24日判決⁷²⁾

本件は、証券外務員であるXが顧客Aの株式取得に係る資金をX名義で借入れたことにより生じた支払利息の必要経費該当性が争われた事案である。東京地裁は、「必要経費に算入されるのは、それが事業活動と直接の関連を有し、当該業務の遂行上必要なものに限られるべきであり、それ以外の費用は、家事費……に該当し、必要経費には算入されないというべきである」としており、① Xが資金を借入れてこれをAに貸付けた事実、② 当該資金に係る利息をXが負担する旨の約定があったという事実、③ 当該資金によりAが株式を取得した事実をXが積極的に立証しなければならないが、これらの事実を裏付ける証拠がないことから、当該支払利息には業務との直接の関連性がないとして必要経費に算入することを認めなかった。この判断を受けてXが控訴したが、控訴審東京高裁平成8年4月26日判決⁷³⁾も原審の判断を是認し、Xの請求を棄却した。

(3) 国税不服審判所平成18年6月8日裁決⁷⁴⁾

本件は、賃貸事業の用に供されていた不動産を相続によって取得した請求人Xが支払った当該不動産に係る登記費用の必要経費該当性が争われた事案である。Xは、当該不動産取得後においてもこれを引き続き不動産賃貸業の用に供している。審判所は、「ある支出が必要経費として控除され得るためには、それが事業活動と直接の関連をもち、事業の遂行上必要な費用でなければならないと解される。」としており、登記費用は法45条1項1号の家事費に該当し、令96条1号及び2号の適用は認められないため、不動産所得の金額の計算上必要経費に算入することはできないと判断した。

その他、必要経費該当性が争われた事案は多数存在するが、いずれも一般対応の費用に該当するか否かの判断において、業務関連性要件に「直接

性」が求められると解するのが従来の裁判実務における通説的な見解であったといえる。

第3節 業務関連性をめぐる最近の裁判例・裁決例

第3節では、必要経費の業務関連性における「直接性」の要否が争点となった近年の裁判例と裁決例をそれぞれ紹介したい。

1. 「直接性」は必要と解する立場

- (1) 国税不服審判所平成26年3月6日裁決⁷⁵⁾（司法書士業におけるロータリークラブの会費）

本件は、司法書士業を営む請求人Xが支払ったロータリークラブの入会費及び会費についての必要経費該当性が争われた事案である。審判所は、「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。」と判断枠組みを示し、「Xが本件クラブの会員として行った活動を社会通念に照らして客観的にみれば、……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。」と判示して、必要経費算入を認めなかった。

- (2) 東京高裁令和1年5月22日判決⁷⁶⁾（弁護士業におけるロータリークラブの会費）

本件は、法律事務所を経営する弁護士Xが支払ったロータリークラブ会員の年会費の必要経費該当性が争われた事案である。東京高裁は、「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」とした第1審長野地裁平成30年9月7日判決⁷⁷⁾の判断を認容している。

また、弁護士であるXの事業所得を生ずべき業務を「弁護士法3条1項

に定める内容の法律事務を行う経済活動」と解したうえで、会費は「本件クラブの運営費及び委員会運営費として用いられていたことからすれば……本件クラブの会員が本件クラブで活動するために納入されるものということができ……法律事務を行う弁護士としてのXの経済活動と直接の関連を有し、客観的にみて当該経済活動の遂行上必要なものということとはできない」として、ロータリークラブの会費は家事費に該当し、必要経費には当たらないと判断した。

2. 「直接性」は不要と解する立場

(1) 大阪地裁平成27年1月23日判決⁷⁸⁾（社労士に対する報酬）

本件は、ビル内の事務所を賃借して税理士業を営むXが、同族会社A（Xが代表取締役を務める）と社会保険労務士であるBに対し当該事務所の一部を無償で提供した際の賃料相当額や、開業支援等の目的でBへ支払っていた支援料の必要経費該当性が争われた事案である。なお、XはA社へ業務の一部を委託していた。

大阪地裁は「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。」と判断枠組みを示した。

A社に係る賃料相当額については、①委託契約に係る契約書にA社の事務所の使用やA社に係る賃料等相当額の負担に関する記載がなかったこと、②本件業務委託契約終了後も事務所の無償使用を続けていたことから、「事務所の一部を無償使用させて業務を行わせる必要があったものとは容易に認め難い」として必要経費算入が否定された。

また、Bに係る賃料相当額や支援料については、「XがBと……業務提携をした目的は、Bの営業力を利用するとともに、Bとの業務提携により……より効果的に集客を可能とすることにあ」り、「Xは……Bから顧客を紹介してもらえるとといった利益を受けることを考慮して、Bに……事務所の一部を無償で使用……させることや……支援料をBに支払うこと」に

合意したのであるから、「自らの税理士業等に係る利益獲得のためにその支払を行った」と解することができるとして、必要経費算入を認めた。

Xは敗訴部分につき控訴を行ったが、控訴審大阪高裁平成27年10月20日判決⁷⁹⁾も原審の判示内容を是認し、Xの請求を棄却した。

(2) 大阪高裁平成30年11月2日判決⁸⁰⁾（同族会社に対する業務委託費）

本件は、灯油等の燃料小売業Aを営むXが同族会社B（Xが代表取締役を務める）に対してAの業務を委託した際に発生した外注費の必要経費該当性が争われた事案である。委託されたAの業務の対応を実際に行ったのは、「委託者であるAの事業主」かつ「受託者であるB社の代表取締役」のXであった。

大阪高裁は、「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）を要すると解するのが相当……である。」と判断枠組みを示した。そして、「Aの業務……を委託し……XからB社に対し本件外注費が支払われたという形式及び外観が存在するものの、その実質は……本来支払う必要のない事業主自身の労働の対価（報酬）を、『外注配達費』や『人夫派遣費』という名目で本件外注費としてB社に支払っていたものといわざるを得ない」とし、「本件外注費は……必要性要件を欠くものと認められるから……必要経費には該当しない」と述べた第1審大阪地裁平成30年4月19日判決⁸¹⁾の判断を認容している。

(3) 国税不服審判所令和2年4月21日裁決⁸²⁾（フェンスに係る減価償却費）

本件は不動産貸付業を営む請求人Xの不動産所得の金額が争われた事案で、減価償却費として必要経費算入が可能な減価償却資産の判定が行われた。また、所得金額算出のために必要経費の金額についても判断されている。審判所は「必要経費に該当するためには、その費用が、客観的にみて、不動産所得を生ずべき業務との関連性を有するだけでなく、業務の遂行上必要であることを要」するとしており、Xは自己が所有する土地を賃借す

るA社が行ったフェンスの設置工事に係る代金を支払っていることから、当該フェンスを業務の遂行上必要な減価償却資産として認定し、これに係る減価償却費を必要経費として算入することを認めた。

(4) 大阪高裁令和2年5月22日判決⁸³⁾（柔道整復師の資格取得費）

本件は、整骨院を開業するXが柔道整復師養成施設である専門学校に通学した際に支払った授業料等の必要経費該当性が争われた事案である。当該整骨院を開業した時点においてXは柔道整復師の免許を有していなかったため、免許保有者を雇い、それらの者に柔道整復を行わせる一方、自身は免許を要しないカイロプラクティックを行っていた。しかし、免許保有者が独立する等の事情を受けて当該整骨院の経営の安定化及び事業拡大のため自ら免許を取得することに決め、免許取得のため必要な専門学校へ通い、それに伴い授業料等を支払っている。

大阪高裁は、「ある費用が事業所得の金額の計算上、期間対応の費用に該当し、必要経費として控除されるためには、当該費用が、所得を生ずべき業務と関連し、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」との判断枠組みを示した第1審大阪地裁令和1年10月25日判決⁸⁴⁾の判断を認容している。

そして、業務独占資格の取得を「期間の限定なく、他の居住者ないし法人と雇用契約を締結して給与収入を得ることなどができる地位を得たもの」と考え、授業料等を「当該地位を得るための対価として支出されたものという側面が濃厚である」と判示し、第1審と同様に業務との関連や必要性があるとはいえないとして授業料等の必要経費算入を認めなかった。

このように、東京高裁平成24年判決以降、業務関連性要件の「直接性」を明示せずに必要経費該当性が判断される事案もあったが、依然として「直接性」を求める判断が多く存在していることが分かる⁸⁵⁾。

第4章 必要経費の業務関連性の判断の在り方

第3章では、東京高裁平成24年判決との比較から裁判例及び裁決例での業務関連性要件における「直接性」の取扱いを紹介してきたが、その課税上の取扱いは大きく変化していないことが分かる。「直接性」を要件として求めることを明確に否定するのは「業務関連性は直接間接の程度を問わない」と判示した大阪高裁平成27年1月23日判決のみであり、その他は「合理的な関連性があれば足りる」と判示するものや、あえて「直接性」の文言を明示しないものが数例存在する程度であった。また、東京高裁平成24年判決に否定的で、その射程を限定して理解する学説⁸⁶⁾も存在することから、裁判実務や学説において「直接性」を求めることが依然として通説的な見解であると評価できそうである。

そこで本章では、「直接性」の要件を中心に必要経費の業務関連性の判断の在り方について、私見を交えて論じたい。本章第1節において、業務関連性要件に「直接性」を求めることに対する問題点を整理する。次に第2節及び第3節では、今後業務関連性がどのように判断されるべきかを論じ、その内容が妥当なものであるといえるのか、実際の裁判例及び裁決例に当てはめて検証したい。

第1節 業務関連性の判断における「直接性」要件の問題点

これまで一般対応の費用における業務関連性の「直接性」要件についてみてきたが、「直接性」が求められると解した場合には次のような多くの問題点が生じることになる。

まず1点目に、法37条の文理解釈から大きく外れるおそれがあることである。税法が強行法規であり侵害規範となることから、条文を解釈する際には租税法律主義に即した厳格な文理解釈が求められており、みだりに拡張解釈や類推解釈を行うことはできない⁸⁷⁾。個別対応の費用については、

「直接」に要した費用と明記しているため、ある支出が個別対応の費用に該当するかを検討する際、「直接性」を要件とすることに異論はない。しかし、一般対応の費用については「直接性」を求める文言が存在せず、条文上の根拠が導き出せない。仮に一般対応の費用にも「直接性」を求めるのであれば、個別対応の費用と同様にその文言を規定するのが自然である。そのように規定されていないことから、一般対応の費用には「直接性」は問われていないと解する方が文理解釈に沿ったものであると考えられ、租税法律主義にも適うものと考ええる。

2点目に、裁判例及び裁決例において主張される「直接性」を求める理由が整合性に欠けるとの指摘があることである。過去の裁判例等では、投下資本の回収部分に対する課税を防ぐという必要経費控除の趣旨や、家事費及び家事関連費を原則必要経費不算入とする法45条1項の存在を理由に挙げて、業務関連性要件に「直接性」を求めている。しかし、令96条において、家事関連費のうち同条に掲げる要件を充足するもの（間接的な関連性に留まる支出）を必要経費として算入することが例外的に認められていることから、「直接性」を有する支出のみが必要経費になるとは限らないため、「直接性」を求める理由としての整合性に欠けることになる。

3点目に、昭和40年改正の趣旨をみると、業務関連性要件に「直接性」を求める解釈はその内容に矛盾すると考えられることである。第1章でも述べた通り、昭和38年税調答申の内容から、「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はしていない経費又は損失」を可能な限り広範囲で必要経費として認めようとする動きがうかがえる。また、昭和40年改正に至るまで必要経費の範囲は徐々に拡大され、かつ明確化されてきた歴史的変遷もふまえれば、本改正後必要経費の規定が包括方式へと改められたのは、必要経費を以前よりも広く捉える立場にあることの表れであるといえ、そのために法37条1項は必要経費を「直接性」を求める費用（個別対応の費用）と「直接性」を求めない費用（一般対応の費用）に区分して定めていると解することができる。

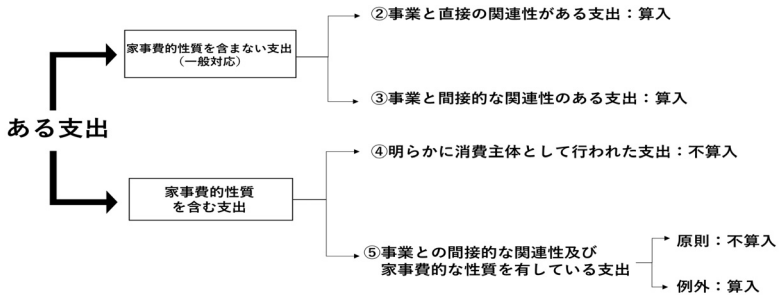
以上より、業務関連性要件に「直接性」を求めた場合、上記のような問題点があることが分かる。しかし、裁判実務では依然として「直接性」を要求する立場が主流であり、このような現状は問題視されるべきである。

第2節 業務関連性の判断の在り方

これまで、一般対応の費用における業務関連性要件の「直接性」について検討するに当たり、必要経費概念の変遷をふまえたうえで法37条1項の解釈をめぐる学説や裁判実務での考え方をみてきた。次に本節では、これらの内容から今後業務関連性要件はどのように用いられるべきであるのか、その判断の在り方について述べたい。「直接性」を求めるべきとする立場の多くが、投下資本の回収部分に対する課税を防ぐという必要経費控除の趣旨や、家事費排除の原則が損なわれてはならないことに基づいた主張であると考えられることから、ここでは業務との関連性が間接的なものに留まる支出をどのように捉え、また家事費的性質を有する支出をどのように扱うかが重要になってくると思われる。以下では、その点について具体的に検討したい。

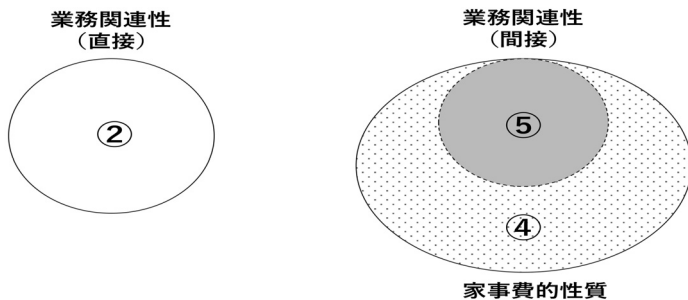
まず、不動産所得者等が行った支出は、法37条1項、法45条1項、令96条から、①個別対応の費用に該当する支出、②①以外の支出でかつ業務と直接の関連性がある支出（両立場の学説で認められている一般対応の費用）、③①以外の支出でかつ業務と間接的な関連性のある、家事費的な性質を有しない支出、④消費主体として行われた、家事費的性質のみを有する支出（家事費）、⑤業務との間接的な関連性及び家事費的な性質を有する支出（家事関連費）の5つの支出に区分できる（図1参照）。「直接性」を要しないとする立場は、①は勿論、②と③を必要経費としてその範囲に含めるという解釈を採っているのであるが、裁判実務や「直接性」を求める学説では、この③の支出に関する認識が異なっているように思われる⁸⁸⁾。

【図1】 本来の支出区分（①を除く）



裁判実務では、上記③のような支出の存在を観念しておらず、業務との関連性が間接的なものに留まる支出である以上、そこには必ず家事費的な性質が含まれていると捉えることが前提となっているため、④又は⑤に該当する支出と判断して必要経費算入が否定されている⁸⁹⁾（図2参照）。学説に関しても、③のような支出が存在することを前提としているとは考え難く、「真の」投下資本の回収部分に対する課税を防ぐという目的のもと生じた家事費排除の考えに基づき、必要経費算入を否定している。これは投下資本を「業務と直接の関連性を有する支出」に限定して捉える解釈が基礎となっているものと思われるが、その根拠がどこから導き出されるのかについては疑問であるし、むしろそこまで厳格な解釈が求められるならば、なおさら法37条1項後段にも「直接」の文言が明記されるべきである。

【図2】 裁判実務の通説的解釈（①以外の支出区分）



さらに、一般対応の費用の算入範囲について考えるには、家事関連費について規定する法45条及び同条の委任を受けている令96条の解釈が重要となる。同条では、家事関連費のうち例外として必要経費に算入することができる場合の要件を定めている。

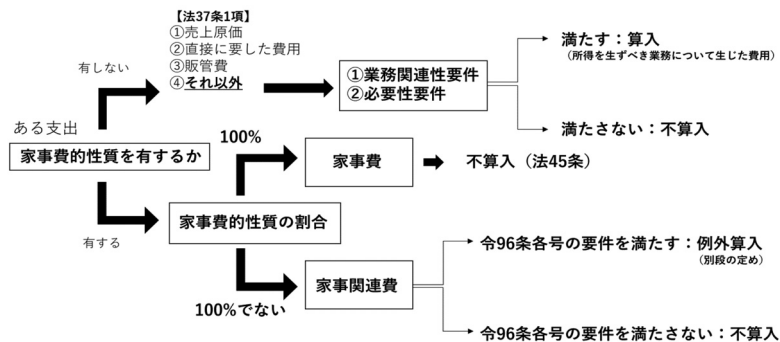
1つ目は、同条1号が定める(1)家事関連費の主たる部分が所得を生ずべき業務の遂行上必要で、かつ、(2)その必要である部分を明らかに区分できる場合であり、(1)の「所得を生ずべき業務の遂行上必要」とは、必要性要件を示していると解することができる。

2つ目は、同条2号が定める(1)青色申告者であり、かつ(2)家事関連費のうち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できる場合であり、これは同条1号の適用により必要経費に算入できる支出に加えて、青色申告者であれば2号の要件を充足する支出についても必要経費として算入することを認める取扱いとなっている。個別対応の費用を除き、「直接」という文言は同号において初めてみることができるが、この「直接性」が業務関連性要件に対して求められているのか、それとも必要性要件に対して求められているのか、という解釈上の問題がある。「所得を生ずべき業務の遂行上直接必要である」という規定は業務関連性要件について定めたもので、そこに「直接性」を求めていると解することも可能かもしれないが、同条1号は必要性要件について定めたものと読み取れることや、同条2号はその同条1号をふまえた規定となっていることから、必要性要件に「直接性」を求めていると解する方が妥当な解釈であるように思われる。このことから、令96条1号及び2号はどちらも必要性要件を定めたものといえ、業務関連性要件に「直接性」を求めていると解することはできないというべきである。

加えて、法37条1項における「別段の定め」の位置付けも重要である。課税実務や裁判例では、家事費の性質を有するか否かの検討を最初に行わず、問題となっている支出が個別対応の費用又は一般対応の費用に該当するか否かを先に考え、個別対応の費用及び販管費のいずれにも該当しない

場合に「所得を生ずべき業務について生じた費用」に当たるかを検討する。この際に業務関連性要件を用い、家事費排除の考え方を理由に業務との直接の関連性を有するものだけに限定して必要経費算入の可否を判断している。しかし、第1章において紹介したように、必要経費控除の趣旨である「投下資本の回収部分に対する課税の防止」のために、家事費的性質を有する支出は必要経費に算入することが認められていないのであるから、この趣旨を基礎に置くならば、必要経費該当性の判断に当たってはまず問題となっている支出に家事費的性質があるのかについて検討する必要がある。そして、家事費的性質を含む支出については法45条及び令96条の適用があり、家事費的性質を含まない支出については法37条1項の個別対応の費用及び一般対応の費用の該当性について検討していくという解釈の流れが自然である。そして、「所得を生ずべき業務について生じた費用」に当たるか否かを判断する場面においては既に家事費的性質を有しないと判断された支出であることが前提にあるため、直接間接を問わず業務との関連性を有するか否かが要件として用いられるべきである（図3参照）。このような考え方は、法37条1項が必要経費を「別段の定めを除いて」、個別対応の費用及び一般対応の費用に該当するものと規定していることから妥当であるといえる。

【図3】 判断の在り方



以上より、一般対応の費用に対する現在の裁判実務の考え方や通説的見解は、家事費排除の原則や投下資本の回収部分に対する課税の防止という趣旨を重視した解釈をするあまり、文理から外れた解釈を行うことになっている。しかし、そのような趣旨を重視するならば、必要経費該当性を判断するに当たり、まず家事費的性質の有無（別段の定めに当たるか否か）を確認すべきであり、その後個別対応の費用及び一般対応の費用の該当性を検討する方が、上記趣旨に即した基準となるものと考えられる。そのうえで③の支出区分を観念し、図3に示す判断基準のもとで必要経費該当性を判断すべきである。そうすると、法37条1項の条文に規定されていない「直接性」を業務関連性要件に付加する必要性もなくなり、また令96条1号及び2号から業務関連性に「直接性」を読み取ることができないという解釈とも整合するといえる。

また、「ある支出が複数所得区分での控除要件を満たすことにより当該支出が二重、三重で控除される問題」については、法37条1項に「直接」の文言を明記することで解決されることから、解釈論ではなく立法論における問題であると考ええる。

第3節 最近の裁判例・裁決例への当てはめ

第2節において業務関連性要件の判断の在り方について私見を述べてきたが、本節ではそれに基づいた判断基準を最近の裁判例及び裁決例に当てはめ、私見が妥当なものであるのかについて検証したい。

(1) 大阪高裁令和2年5月22日判決⁹⁰⁾（柔道整復師の資格取得費）

Xは、整骨院を経営し、自身は資格を有さずとも行うことができるカイロプラクティックを行い、資格がなければ行うことができない柔道整復については有資格者を雇っていた。しかし、有資格者が独立する等の事情に鑑み、整骨院経営の安定及び事業拡大という目的のもと、Xは自身が有資格者となるべく授業料等を支払うに至ったのである。大阪高裁は、第1審と同様に授業料等は業務関連性要件及び必要性要件を満たさない支出であ

ると判断しているが、この支出がXの行う業務に関連するものであることは明らかであるし、有資格者が辞めることに伴い、柔道整復の施術を目的として当該整骨院を利用していた顧客が減り売上が減少することも予測される。よって、授業料等の支出は今までの売上を維持するという目的を果たすために採りえる手段の1つであり、事業を行ううえで必要な支出であったと評価できる。本判決は授業料等が家事関連費に該当しうるとの立場を採っており⁹¹⁾、「自身が資格を有さずとも開業できる形態の整骨院の経営者」という事実に基づいた場合、確かに授業料等の支出は業務と直接の関連性があると解することはできないが、本章の第2節において示した③の「業務と間接的な関連性のある、家事費的な性質を有しない支出」と捉え、一般対応の費用として必要経費算入を認めるべきであったと解することができる。

(2) 国税不服審判所平成26年3月6日裁決⁹²⁾（司法書士業におけるロータリークラブの会費）

Xのロータリークラブの会費は司法書士業務と直接の関連性はなく、家事費に当たるとして必要経費算入が否定された。結論においては是認できるが、家事費を「消費主体として行われた家事費的な性質のみを有する支出」と捉えた場合、このロータリークラブの会費がそれに該当するとは考え難い。ロータリークラブへ入会するに当たっては入会資格を満たしている必要があり、職業分類制度に基づく一定の選考基準による審査を経て、入会后他の会員との交流の場が定期的に設けられる。一定要件を満たしたうえでさらに信頼性が高いと認定された者が当該審査に合格するため、司法書士のような専門職の顧客獲得において非常に重要となる「信頼性」が一定水準の高さで保障されているに等しく、ロータリークラブでの交流の場を通じて自身の顧客獲得につながる可能性が大いに認められることから、ロータリークラブの会費が本章第2節にいう④の家事費に該当するとはいえない。弁護士会等の入会制度とは異なりロータリークラブへの入会は強制でないことや、ロータリークラブの目的はあくまでも意義のある事業の

基礎として奉仕の理念を奨励、育成することであるから、会費が司法書士業務と直接の関連があると認めることは難しいであろう。しかし、本件においてXはロータリークラブで開催される例会や親睦会へ参加することにより他の会員からの紹介を通じ、司法書士業務の依頼を受けていることから、ロータリークラブへの入会が司法書士業務における顧客の獲得に貢献しているといえ、業務との関連性が間接的に存在すると解する余地もあると考えられる。よって、ロータリークラブの会費は家事費ではなく、本章第2節にいう⑤の家事関連費に該当するというべきで、令96条の例外要件充足の有無についての検討がされるべきであったといえる。

前節で述べた解釈を本件に当てはめた場合、ロータリークラブの会費は同条1号の「必要である部分を明らかに区分できる」及び2号の「直接必要であったことが明らかにできる」という要件を満たすとは考えられないため、必要経費に算入することはできず、結論としては当裁判の判断と同じことになる。

以上より、私見としての業務関連性要件の在り方が妥当なものであるのかを検証するため、最近の裁判例及び裁判例へ当てはめを行ったが、特に解釈上の不都合はないように思われる。

おわりに

本稿では、東京高裁平成24年判決を再評価する立場から必要経費該当性の判断基準を検討し、中でも業務関連性要件に係る「直接性」の要件の要否についてその判断の在り方を論じてきた。結論として、必要経費について定める法37条1項の条文から一般対応の費用に「直接の業務関連性」が求められると解することはやはり困難である。所得税法制定当初から現行法に至るまで必要経費の範囲が拡大されてきたという歴史的経緯、現行所得税法制定の基礎となっている昭和38年税調答申の内容もふまえれ

ば、必要経費を広く認めようとする傾向にあることが読み取れる。「直接性」が必要であると解する根拠である「投下資本の回収部分に対する課税の防止」や明治32年改正時から明文化された家事費排除の原則についてもふれてきたが、第4章で述べた通り「直接の業務関連性が認められない支出は必要経費として認めない」との立場は、令96条の規定を無視した、条文規定との整合性に欠ける解釈であるといえる。

また、法45条において家事費及び家事関連費の必要経費不算入を定め、令96条で家事関連費が例外的に必要経費として算入される要件を規定しているが、同条1号及び2号はいずれも業務関連性要件を定める条文ではないと考えられることから、この点においても一般対応の費用に直接の業務関連性が求められていると解することはできない。裁判実務では、業務との関連性が間接的である支出には全て家事費的性質が伴うとの認識に基づき当該支出を家事関連費とする判断が行われている傾向にあるが、その根拠は必ずしも明確ではない。そのため、今後一般対応の費用の該当性が争われる場合には、「家事費的性質が含まれておらず、かつ業務との間接的な関連性を有する支出」の存在を認めたとうえで、第4章の図3で示した家事費的性質の有無の判断を入口とした判断枠組みのもとで必要経費算入の可否を検討していくことが求められる。

以上のように、法37条1項、法45条及び令96条いずれの条文からも業務関連性要件における「直接性」を導き出すことはできないものと結論づけることができる。またその一方で、東京高裁平成24年判決は、一般対応の費用の業務関連性要件について「直接性」を求める法的根拠がないと判断したものの、その後も裁判実務では依然として「直接性」を要件とする判断が散見される。本稿の中で述べた「直接性」を求めた場合の問題点を考えれば、業務関連性要件の「直接性」を明確に否定した東京高裁平成24年判決は本来もっと評価されるべきであって、今後の裁判実務においても同判決のような解釈のもと一般対応の費用の検討が行われていくべきである。

本稿では、必要経費のうち一般対応の費用における業務関連性要件の「直接性」についてその判断の在り方を検討してきた。必要経費の2要件のうち1つの要件である必要性要件や業務関連性要件との関係など、必要経費をめぐる論点はその他にも多く存在するが、それらについては今後の検討課題として別の機会に論じたいと思う。

- 1) 金子宏『租税法』196頁（弘文堂、第24版、2021）。

しかし、現実の所得税法下では租税優遇措置等の影響によって、完全なる純資産増加説に基づいた課税システムは採用されておらず、「消費型（支出型）所得概念」と「取得型（発生型）所得概念」の2つの考え方が複合した状態であると評されている（増井良啓『租税法入門』65頁（有斐閣、第3版、2023））。

- 2) 木山泰嗣「判批」税経通信77巻4号132頁（2022）。
- 3) 東京高裁平成24年9月19日判決判タ1387号190頁。
- 4) 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71巻1号122頁（2019）。
- 5) 金子・前掲注（1）320頁。
- 6) 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232頁（2012）。
- 7) 配当所得は、「株式その他配当所得を生ずべき元本を取得するために要した負債の利子でその年中に支払うもの」（法24条2項）、譲渡所得は、「当該所得の基因となった資産の取得費及びその資産の譲渡に要した費用の額の合計額」（法33条3項）、一時所得は、「収入を得るために支出した金額（その収入を生じた行為をするため、又はその収入を生じた原因の発生に伴い直接要した金額に限る。）の合計額」（法34条2項）をそれぞれ控除することができる。
- 8) 金子・前掲注（1）320頁。
- 9) 金子・前掲注（1）320-321頁。
また、法37条は法人が所得金額計算において「損金」として控除が認められている（法人税法22条3項）のと同様に、個人事業主にも経費控除を認めるために規定されたものであった（三木義一「必要経費概念における『事業直接関連性』——東京高裁平成24年9月19日判決の意義——」青山法学論集54巻4号18頁（2013））。
- 10) 武田昌輔監修『DHC コメントール所得税法』3282頁（第一法規、1983）。
- 11) 碓井光明「必要経費の意義と範囲」日税研論集31号3頁（1995）。
- 12) 三木・前掲注（9）16頁。
- 13) 武田・前掲注（10）74頁。
- 14) 武田・前掲注（10）3282頁。
- 15) 武田・前掲注（10）76頁。
- 16) 武本宗重郎『改正所得税法釈義（全）』133頁（同文館、1913）。

また、行政裁判所の判決（明治43年6月16日行録21輯840頁）においても必要経費を「収入に対し直接なる費用」と解しており（関口健一郎『現行所得税法要義』105頁（巖松堂書店、1911））、鈴木繁氏も「所得と直接の因果関係を有する費用」が必要経費に該当すると述べている（鈴木繁『帝國税法論』370頁（東京實文館、1919））。

- 17) 注解所得税法研究会編『注解所得税法』1086頁（大蔵財務協会、六訂版、2019）。
- 18) 三木・前掲注（9）17頁。
- 19) 武田・前掲注（10）72頁、注解所得税法研究会編・前掲注（17）1086頁。
- 20) ただし、第2種所得については支払いを受けるべき金額がそのまま所得金額となり、必要経費として控除できる部分が無かった（所得税法4条2号）。また、第3種所得のうち田畑に係る所得金額については「前3箇年の所得の平均額」をもって算出すべきであると規定されている（同法4条3号）。
- 21) 武田・前掲注（10）73頁。
大正15年改正において、所得を「前年中の総収入金額より必要の経費を控除したる金額」と定め、予算年額に基づく課税システムを廃止し実績額に対する課税へと移行した（武田・前掲注（10）253-254頁、碓井・前掲注（11）7-8頁）。
- 22) 武田・前掲注（10）216、3282頁。
- 23) 武田・前掲注（10）3282頁。
- 24) ① 火災損失等により滅失した仕入品等の原価、② 売掛金等の営業債権のうち回収不能部分及び貸金元本の貸倒のうち営業上通常生ずる程度の部分、③ 減価が著しく償却が確実であると認められるべきものの減価償却費の必要経費算入等が挙げられる（注解所得税法研究会編・前掲注（17）1087-1088頁）。
- 25) 武田・前掲注（10）3283頁。
- 26) 金子・前掲注（1）62頁。
- 27) 注解所得税法研究会編・前掲注（17）1090頁。
- 28) 碓井・前掲注（11）12頁。
- 29) 武田・前掲注（10）3283頁。
- 30) 武田・前掲注（10）587頁。
昭和22年に「事業用資産が災害等により一定の甚大な被害を受けた場合」にその損害額を必要経費として算入できる制度が設けられたが、昭和25年のシャープ勧告に基づく雑損控除制度（事業用資産・非事業用資産を問わず、災害等による損失を「必要経費」としてではなく「所得控除」として扱う制度）が誕生したことで上記制度は廃止された。このことにより、必要経費の範囲に事業用資産の損失を含めないとする従来の必要経費概念へ逆戻りしていたが、昭和37年改正で事業用資産に係る損失がその発生原因を問わず必要経費に含まれたことにより、従来の必要経費概念に大きな変化を与えた（注解所得税法研究会編・前掲注（17）1092-1093頁）。
- 31) 注解所得税法研究会編・前掲注（17）1093頁。
- 32) 松山・前掲注（6）318頁。
- 33) 松山・前掲注（6）250頁。
- 34) 橋本守次「所得計算関係の改正」税務弘報13巻6号759、771頁（1965）。

- 35) 税制調査会「所得税法及び法人税法の整備に関する答申」(昭和38年12月) 43頁〈s38 12_syotokuzeiho_houjinnzeihonoseibi.pdf (soken.or.jp)〉(閲覧日: 2024年1月15日)。
- 36) 柿谷昭男「所得税法の全文改正について——源泉徴収及び雑則並びに非居住者関係を除く——」税経通信20巻7号16、23頁(1965)。
- 37) 酒井克彦「所得税法37条の『別段の定め』と家事費概念——所得税37条と45条の適用における優先劣後関係——」中央ロー・ジャーナル17巻1号30頁(2020)。
また、法45条と法37条の適用関係についてはまず法37条から読んでいくことが必要で、同条の要件に当てはまる費用の中から除外されるものであるか否かを法45条や所得税法施行令96条で検討するという順番で判断されるべきであるという考え方もある(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142頁(2014))。
- 38) 碓井光明「所得税における必要経費」租税法研究3号67頁(1975)。
- 39) 損益計算書原則では「期首商品(製品)棚卸高」+「当期仕入高(製品製造原価)」から「期末商品(製品)棚卸高」を差し引いた金額が事実上の売上原価の定義規定となっている(武田・前掲注(10)3300頁)。
- 40) 上西左大信「必要経費の個別対応と一般対応」税研35巻6号45頁(2020)。
- 41) 雑所得に係る事案である東京高裁平成29年12月6日判決(税資267号順号13094)、広島地裁平成23年7月20日判決(税資261号順号11717)などにおいても同様の解釈が行われている。
- 42) 注解所得税法研究会編・前掲注(17)1130頁。
- 43) 所得税法上、家事費についての定義規定は存在しない(注解所得税法研究会編・前掲注(17)1130頁)が、最高裁平成27年3月10日判決(判タ1416号73頁)では、家事費を「娯楽等の消費生活上の費用」と解しており、学説においても同様の立場が採られている(金子・前掲注(1)324頁)。
- 44) 金子・前掲注(1)324頁。
- 45) 佐藤英明『スタンダード所得税法』278頁(弘文堂、第3版、2022)。
- 46) 関口・前掲注(16)103頁。
- 47) 東京地裁平成23年8月9日判決判タ1383号204頁。
- 48) 本件は、法27条1項における「事業所得を生ずべき事業」を「自己の計算と危険において対価を得て継続的に行う経済活動」と定義付けた最高裁昭和56年4月24日第二小法廷判決(民集35巻3号672頁)をふまえたうえで「事業活動」の定義付けを行っている。
- 49) 東京高裁平成24年9月19日判決・前掲注(3)。
- 50) 最高裁平成26年1月17日第二小法廷判決税資264号順号12387。
この最高裁の上告不受理という判断については、一般対応の費用の該当性を争う他の事案を含めた一般的な取扱いとして、裁判所が控訴審の判示内容を追認したと解する立場と、控訴審での判示内容はあくまでも弁護士懇親会費用事件という限定された範囲でのみ認められたものであると評価する立場で見解が分かれている。
- 51) 伊川正樹「一般対応の必要経費該当性にかかる東京高裁平成24年判決の意義とその射程範囲」名城法学64巻4号68頁(2015)。

- 52) 同上。
- 53) 同上。
- 54) 三木・前掲注 (9) 14頁。
- 55) 金子・前掲注 (1) 321頁。
- 56) 松山・前掲注 (6) 273頁。
- 57) 同上。
- 58) 同上。
- 59) 同上。
- 60) 同上。
- 61) 碓井・前掲注 (38) 94頁。
- 62) 松山・前掲注 (6) 273-274頁、同旨同上。
- 63) 岡村忠生「弁護士会役員活動費用と消費税⁽²⁾」税研30巻2号73-74頁 (2014)。
- 64) 藤谷武史「必要経費の意義と範囲」税研論集74号187頁 (2018)。

わが国の所得税法は、純所得課税を基本理念としながらも実際の制度としては分類所得的な性格を有することから、理念と実定法上との間で必要経費控除の範囲につき齟齬が生じており、それに伴う問題点がみられる。これは本来必要経費を容認する所得分類の範囲や態様に妥当性があるのかという立法論における問題であるのだが、現実では所得分類という解釈上の問題として取扱われている (所得分類の問題)。また、所得稼得主体と消費主体の側面をもち合わせる自然人を納税義務者とすることから、両者の線引きのため、たとえ「ある純資産の減少」が完全な消費支出によるものでなかったとしても、それが家事費 (消費) に近いものであるという理由で控除対象に含められない場合が生じる。これも現行所得税法の基本構造における問題点から引き起こされる事態である (消費との峻別の問題) と藤谷教授は述べられている。

- 65) 藤谷・前掲注 (64) 187-188頁。
- 66) 三木・前掲注 (9) 16頁。
- 67) 増田英敏『リーガルマインド租税法』428頁 (成文堂、第5版、2019)。
- 68) 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585頁 (1978)、同旨武田・前掲注 (10) 3297-3298頁。
- 69) 林仲宣＝谷口智紀「判批」税務弘報61巻2号143頁 (2013)。
- 70) 谷口勢津夫『税法基本講義』344頁 (弘文堂、第7版、2021)。
- 71) 横浜地裁昭和54年7月18日判決税資106号23頁。
- 72) 東京地裁平成6年6月24日判決税資201号542頁。
- 73) 東京高裁平成8年4月26日判決税資216号311頁。
- 74) 国税不服審判所平成18年6月8日裁決裁決事例集71集178頁。
- 75) 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。
- 76) 東京高裁令和1年5月22日判決税資269号順号13272。
- 77) 長野地裁平成30年9月7日判決税資268号順号13183。
- 78) 大阪地裁平成27年1月23日判決税資265号順号12592。
- 79) 大阪高裁平成27年10月20日判決税資265号順号12742。

- 80) 大阪高裁平成30年11月2日判決税資268号順号13206。
- 81) 大阪地裁平成30年4月19日判決税資268号順号13144。
- 82) 国税不服審判所令和2年4月21日裁決裁決事例集119集25頁。
- 83) 大阪高裁令和2年5月22日判決税資270号順号13408。
- 84) 大阪地裁令和1年10月25日判決税資269号順号13330。
- 85) このほか、「直接性」を求める立場として大阪地裁平成25年8月27日判決（税資263号順号12275）、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）、東京地裁平成27年6月18日判決（税資265号順号12681）、国税不服審判所平成28年5月30日裁決（裁決事例集103集100頁）など、多くの裁判例及び裁決例が挙げられる。
- 86) 岡村忠生名誉教授は、ある支出が複数所得区分で控除されることに対する懸念から本判決の射程は限定されるべきで、「弁護士が、弁護士会から報酬（給与）を受けて役員活動を行っていた場合に生じた会務活動等の費用」である場合、必要経費控除は認められるべきではないとしている（岡村・前掲注（63）80頁）。
- 87) 金子・前掲注（1）123頁。
- 88) 三木名誉教授は、個別対応の必要経費以外の個人事業者の支出を①事業に直接関係する支出、②事業に直接関係するとはいえないが、事業遂行上余儀なくされる支出、③私的消費で収入を生み出さない支出の3つに分類できると解しており、①のみを必要経費とし、②を収入を生み出さない家事費として必要経費算入を認めない理由について、裁判実務では理論的な説明がされていないと述べている（三木・前掲注（9）19頁）。
- 89) 東京地裁平成6年6月24日判決・前掲注（72）では、法37条1項から「必要経費に算入されるのは、それが事業活動と直接の関連を有し、当該業務の遂行上必要なものに限られるべきであり、それ以外の費用は、家事費（法45条1項）に該当し、必要経費には算入されないというべきである。」と解していることから、間接的な業務関連性に留まる支出には必要経費に該当する余地がないと考えていると読み取ることができる。
- 90) 大阪高裁令和2年5月22日判決・前掲注（83）。
- 91) しかし、第2審（同上）は、「本件支払額が必要経費に算入されるためには、そのうち、本件接骨院に係る業務の遂行上必要である部分を明らかに区分することができること及びその金額、又は取引の記録等に基づいて本件接骨院に係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があること及びその金額を明らかにする必要があるにもかかわらず、Xはいずれについても具体的な主張立証をしていない。」として、授業料等が令96条の適用により必要経費に該当するか否かの判断をしていない。
- 92) 国税不服審判所平成26年3月6日裁決・前掲注（75）。