

必要経費の要件の再検討

—必要性要件と同族会社に対する支出の関係を中心として—(下)

Study of Business Expenses

—Focus on “Necessity Requirement” and the Spendings to a Family Company (2)

寺田 心*

要約

必要経費該当性の要件は関連性要件と必要性要件の2要件であると一般的に解されているが、判例上、当該各要件の判断基準について明確に示されたものは少ない。しかし、近時の裁判例において、詳細な検討がなされたものがあらわれている。

本論文は、これらの裁判例を取り上げ、特に必要経費該当性の判断の1要件である必要性要件の射程、その判断基準を明確にすることを目的とする。

必要性要件を主軸に判断した裁判例の多くは、同族会社の支出の必要経費該当性の適否を問うものであった。つまり、同族会社の支出の持つ特有の性質には、「必要かどうか」という必要性要件が密接に関わっているといえる。そこで、本論文では、これらの裁判例で検討された必要性要件の判断基準が同族会社の支出以外に係る裁判例の規範としての効果を生むのか検討し、必要経費該当性の判断に際し検討されるべき要件及び判断基準につき具体的検討を行った。

【目次】

はじめに

第1章 必要経費の意義と判断基準

第1節 必要経費の意義

第2節 必要性要件の判断基準を導いた裁判例

第3節 小括

第2章 必要経費の趣旨・沿革

第1節 所得税法立法当時

第2節 昭和40年改正前後の変化

第3節 小括

第3章 必要経費該当性要件に関する判例・学説の変遷

第1節 判例の変遷

第2節 学説の変遷

第3節 小括

第4章 関連性要件と必要性要件の各機能と関係

* 修士（ビジネスロー）（青山学院大学）

** 本論文は、筆者が本学修士課程を修了するにあたり作成した修士論文を大幅に加筆修正したものである。（本来は別号に連載するところ）編集上の都合により、本号に合わせて掲載することとなった。

第1節 弁護士会懇親会等費用事件

第2節 関連性要件と必要性要件の機能

第3節 関連性要件と必要性要件の関係

第4節 小括

第5章 必要経費の限界と租税回避の否認

第1節 租税回避の否認

第2節 同族会社の行為計算否認

第3節 裁判例からみる法37条1項と法157条適用判断

第4節 法37条1項と法157条の関係

第5節 小括

第6章 必要性要件の判断基準

第1節 裁判例からみる判断基準の検討

第2節 同族会社に対する支出と必要性要件

第3節 小括

第7章 結論

第1節 本論文の必要経費該当性要件及び判断基準

第2節 裁判例へのあてはめ

第3節 小括

おわりに

第5章 必要経費の限界と租税回避の否認

本論文で主に取り上げる3つの裁判例のうち2つが、同族会社に関する支出を、「実質的」や租税回避目的と対になる語である「事業目的」を判断基準として用いて判断したものであった。したがって、本章では、法37条1項と租税回避の否認との関係性を検討する。

第1節 租税回避の否認

税法上の課税要件は、各種の経済的取引を前提としており、それらは、第一義的には私法の律するところである¹²⁹⁾。そこで、租税回避とは、「私法上の形成可能性を異常または変則的な……態様で利用すること(濫用)によって、税負担の軽減または排除を図る行為のこと」¹³⁰⁾をいう¹³¹⁾。租税回避の否認とは、「租税回避があった場合に、当事者が用いた法形式を租税法上は無視し、通常用いられる法形式に対応する課税要件が充足されたものとして取り扱うこと」¹³²⁾を指す。

129) 品川芳宣『重要租税判例の実務研究』大蔵財務協会(2014)634頁参照。

130) 金子・前掲注1)133-134頁。

131) つまり、納税者の行為が理論上租税回避行為であると言い得るためには、①異常な行為形式を選択し、②それにより通常の行為形式を選択したときと同一の経済目的を達成し、③その結果多額の租税を軽減するという3つの客観的要件の具備が必要とされる(北野弘久『現代税法講義[5訂版]』法律文化社(2009)26頁参照)。

132) 金子・前掲注1)135頁。

わが国では租税回避の否認について、個別的否認規定によって対処している。個別的否認規定による否認とは、納税者が行った租税回避行為を否認する場合に、所得税法等に規定されている課税要件を充足しているか否かにより判断するものである。これによる否認は、その規定振りから特定の状況に限定して課税要件を規定しているため、機械的で一律・公平な処理が可能であるという特徴がある¹³³⁾。ただし、個別的否認規定については、その適用要件に該当しないかぎり、租税回避行為が存在しても黙過せざるをえないという特徴も兼ねている。

次節以降、個別的否認規定のうち、同族会社の行為計算否認規定と必要経費の関係性につき検討する。

第2節 同族会社の行為計算否認

1 わが国の個別的否認規定である同族会社の行為計算否認規定

(1) 同族会社と租税回避

個別否認規定の代表例としてわが国には同族会社の行為計算否認規定がある。同族会社は、会社と株主、役員等との利害対立の少ない会社の性質を利用した租税回避行為が行われる素地が一般の会社より大きい。したがって、同族会社の行為計算否認規定は、このような会社と一般の会社との取引の公平性を担保するためにある¹³⁴⁾。所得税法においては、157条に規定されており、「同族会社（外国法人である同族会社を含む）の行為または計算の結果、その株主等またはその同族関係者の所得税……の負担が不当に減少すると認められる場合について、それを否認する権限を税務署長に与えている」¹³⁵⁾ものである。これにより私法秩序から離れて税務署長が合理的な税務処理をすることができる。同族会社といっても、その実態は千差万別であるから、同族会社でありさえすれば、行為・計算の否認ができるということではなく、同族会社の行為・計算に税負担の減少という事実が組み合わされなければならない。

法157条の適用は、同族会社を用いた極端な節税対策の結果、その事業主等の所得税負担が極端に減少した場合等を念頭に置いているものであり¹³⁶⁾、租税回避を試みた納税者への制裁や納税者側からの行為計算の否認を許容するものではない。

2 法157条の適用要件

同族会社の行為計算否認規定の適用にあたって必要となる要件を探るため、法157条1項の規定の内容を参照する。

133) 村井泰人「同族会社の行為計算否認規定に関する研究—所得税の負担を不当に減少させる結果となる行為又は計算について—」税大論叢55号(2007)640頁参照。

134) 注解所得税法研究会『6訂版 注解所得税法』大蔵財務協会(2019)196頁参照。なお、米国では、同族会社に対する支払について、役務の対価が合理的(reasonable)であるかどうか(IRC 162条a項(1))により判断する。

135) 金子・前掲注1)531頁。

136) 三木義一監修・植田卓著『税務／明解 法人税』清文社(2008)836頁参照。

税務署長は、次に掲げる①法人の行為又は計算で、これを容認した場合にはその株主等である居住者又はこれと政令で定める特殊の関係のある②居住者……の所得税の負担を不当に減少させる結果となると認められるものがあるときは、その居住者の所得税に係る更正又は決定に際し、その行為又は計算にかかわらず、税務署長の認めるところにより、その居住者の各年分の……確定所得申告書の記載事項……又は……確定損失申告書の記載事項……に掲げる金額を計算することができる。(①及び②、下線若しくは傍点は筆者)

(1) 行為・計算の対象者

①において、行為の対象者を定めている。ここでは「法人の」と規定しているため、否認される行為又は計算を行うのは法人が前提とされていることがわかる。これは、個人の行為が常に経済的合理性を帯びたものではない一方で、法人は経済的合理性に基づき行動することが理論上求められるためである¹³⁷⁾。したがって、法 157 条の適用に当たっては、個人事業者の行為又は計算を主軸とするのではなく、同族会社の行為又は計算に着目し検討されるべきである。

(2) 「不当に減少」の意味

個人事業者側の視点に立って、所得税の負担を不当に減少しているかどうか判断される。ここでは、この文言通り、単なる所得税の負担の減少ではなく、不当性のある税負担の減少、つまり「所得税額に相当の(不当な)乖離」¹³⁸⁾がなければならないということであり、「不当に」という要件は「適正値からの偏差」¹³⁹⁾であるといえる。

これに鑑みると、「不当に」という言葉を用いて、同族会社の行為計算否認規定は、経済的実質に従った判断をしているといえる。しかし、金額の多寡や経済的側面のみを考慮し、法 157 条を適用すべきではなく、他の要件も検討から除かれてはならない。

したがって、たとえ結果的に税負担の減少が同族会社の行為又は計算により存在していたとしても、「不当に減少」させているものでなければこの規定には該当しないということになる。つまり、取引としての正当な理由や事業目的などは、不当性を障害する要件事実となり得るのである¹⁴⁰⁾。

不当性要件は、経済的合理性を欠いていることに重きを置いたものであり、これは同族会社の側からのみ観察するのではなく、個人事業者の側からも観察されるべきものである。

また、不当性要件については、不当かどうかの判断につき「事業上の必要性」があった

137) 日本税務研究センター『同族会社の行為計算否認規定の再検討』財経詳報社(2007)80頁(田中治執筆箇所)参照。

138) 占部裕典「判批」租税判例百選第6版(2016)121頁。

139) 武田昌輔監修『コンメンタール所得税法』第一法規(1983)〔加除式〕7094頁。

140) 船山洋子「判批」税務弘報60巻13号(2012)162頁参照。

かどうかを検討すべきとする見解もある¹⁴¹⁾。しかし、「事業上の必要性」は必要経費の控除要件の一翼を担う必要性要件の中の検討事項であり、もしこれを法 157 条の適用場面にについて検討することとした場合、法 37 条 1 項で検討したことを二重で検討することとなるため、不当性要件の検討時に「事業上の必要性」の検討は要しないと考える。

(3) 租税回避の目的の要否

ア 規定の沿革

同族会社の行為計算否認規定はわが国においては比較的古くから規定されているものであり、税法上これが初めて現れたのは、大正 12 年である¹⁴²⁾。所得税法上の規定は、昭和 22 年改正時¹⁴³⁾に初めて制定された。昭和 22 年改正後は、「同族会社の行為又は計算で……特殊の関係がある者の所得について、所得税を免れる目的があると認められる場合においては政府は、……その行為又は計算にかかわらず、その認めるところにより、所得金額又は所得税額を計算することができる。」(下線筆者)と規定され、租税回避の目的が同族会社の行為計算否認規定の要件であったことは規定上明白である。しかし、昭和 25 年改正¹⁴⁴⁾において上記の「目的」といった文言はなくなり、現行の「所得税の負担を不当に減少させる結果となる」に改められた¹⁴⁵⁾。

現行の法律の規定を一見すると、法人の目的である内心的効果意思によることなく、その行為又は計算の結果、所得税の負担を不当に減少させたという事実に着目したものであるかのように見える¹⁴⁶⁾。しかし、税法上、大正 12 年から昭和 25 年改正まで、当該規定の効果の発現には、租税回避の「目的」が明文で要されていた点に照らすと、租税回避の目的は法 157 条の適用には必須のものであった。また、昭和 25 年改正前後に租税回避目的を不要とした立法資料は見つからないことに鑑みても¹⁴⁷⁾、所得税の負担を軽減する目的が要されていると考えるべきなのではなかろうか。

また、租税回避とは「税負担の軽減や排除を図る行為」(傍点筆者)であると一般的に理解されている¹⁴⁸⁾。そうすると、同族会社の行為計算否認規定が租税回避の否認規定として成立している以上、租税回避の目的の有無は法 157 条の適用に際して検討すべき事項である。

141) 水野忠恒『租税法〔第 5 版〕』有斐閣 (2011) 542 頁参照。

142) 大正 12 年法律第 8 号。なお、これは法人税法の規定として生まれたものであり、否認規定が適用できる場面を「所得税通脱ノ目的アリト認ムル場合」と規定していた。

143) 昭和 22 年法律第 27 号。

144) 昭和 25 年法律第 71 号。

145) ここで、はじめて「不当に減少」という不確定概念が同族会社の行為計算否認規定に現れた。

146) 村井・前掲注 133) 649 頁参照。

147) 伊藤滋夫＝岩崎政明＝河村浩『要件事実で構成する所得税法』中央経済社 (2019) 287-288 頁参照。法人税法の視点ではあるが、租税回避の目的の存否を検討した裁判例として、最判昭和 33 年 5 月 29 日民集 12 卷 8 号 1254 頁。

148) なお、水野忠恒教授も、租税回避について「不当な税負担の減少を目的とした私法形式の濫用」(傍点筆者)と述べており(水野・前掲注 141) 536 頁)、租税回避には税負担軽減などの「目的」が伴うことを前提としている。

このような目的を必要とすることについて、反対の意見も存在しているが¹⁴⁹⁾、筆者は、租税回避の否認が「『法の予想外の出来事』に対処するためのものであって、租税回避を防止するという本来の趣旨を鑑みれば、納税者の『意図』を全く無視しているとも思われない」¹⁵⁰⁾ という見解に同調する。また、「租税負担回避のみを目的とするような行為は、実質課税の原則が適用される限り、税法上否認されるべき」¹⁵¹⁾ ともいわれていることに鑑みても、租税回避目的を法 157 条該当性要件の判断に組み込むことは妥当といえるのではなからうか。また、租税回避という目的を不要とする立場に立つと、法 157 条が伝家の宝刀でありながら、その適用が広範に及ぶことが危惧される¹⁵²⁾。したがって、法 157 条の適用に際しては、所得税の負担を減少させる目的も含まれていると解するべきである。

以上から、法 157 条の適用要件は、「税負担の減少を目的とした同族会社の行為・計算により、個人の所得税額が不当に減少すること」である。

法 157 条は伝家の宝刀であり、法 37 条 1 項のような他の原則規定で対応できないときに最後の手段として適用される租税回避防止規定である。しかし、近時その適用場面は、拡大傾向にあるという¹⁵³⁾。

以下では、同族会社に関する支出について、法 157 条が適用された事案と、法 37 条 1 項が適用された事案を比較し、法 157 条と法 37 条 1 項の関係性を検討する。

第3節 裁判例からみる法 37 条 1 項と法 157 条適用判断

1 東京地裁平成元年判決¹⁵⁴⁾

東京地裁平成元年判決は、同族会社に対する支出に関して、法 157 条により不当に減少した部分の必要経費該当性を否定した事案である。しかし、本判決については、法 37 条 1 項により対処すべきであったという評釈が出されており、各条文の対比の上で有用であるので、ここで参照する。

(1) 事案の概要

X (原告) は、X の母 (以下、両者を併せて「X ら」という。) と 2 分の 1 の割合で賃貸駐車場を共有していた (以下、駐車場と X が所有している貸ビルを併せて「本件物件」という)。X らは本件物件を他に賃貸した上、同族会社 (以下、「訴外会社」という。) に対し本件物件の管理を委託し、その委託の対価である管理料として X らが本件物件に係る地代、賃料、補償金償却、損害賠償金等として受領すべき金額の 50% を支払うとの契約をした。

149) 武田・前掲注 139) 7089 頁、渡辺裕泰「判批」租税判例百選第 4 版 (2005) 121 頁、川田剛「租税回避—節税・脱税との接点—同族会社の行為計算否認 (その 1)」税経通信 58 巻 9 号 (2003) 47 頁参照。また、同様に「目的」を考慮しない裁判例として、東京地判平成 9 年 4 月 25 日訟月 44 巻 11 号 1942 頁。

150) ハッ尾順一『租税回避の事例研究—具体的事例から否認の限界を考える—〔7 訂版〕』清文社 (2017) 184 頁。

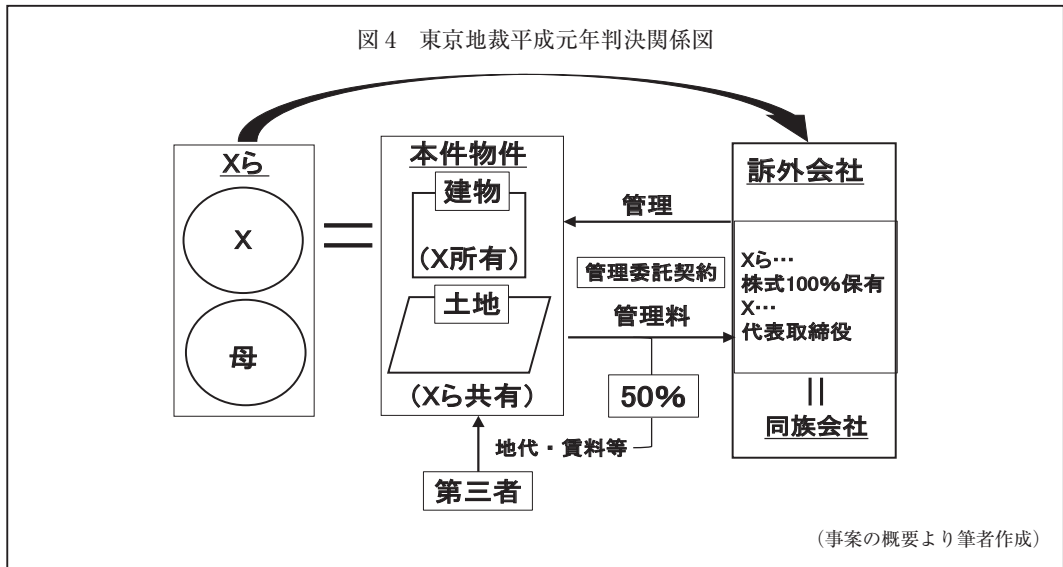
151) 林大造『所得税の基本問題』税務経理協会 (1969) 79 頁。

152) 三木・前掲注 136) 840-841 頁参照。

153) 田中治「同族会社の行為計算否認規定の発動要件と課税処分取消訴訟」税法学 546 号 (2001) 201 頁参照。

154) 東京地判平成元年 4 月 17 日税資 170 号 26 頁。なお、これと類似する判決として、福岡地判平成 4 年 2 月 20 日行集 43 巻 2 号 157 頁。

図4 東京地裁平成元年判決関係図



Xは、当該契約に基づき、昭和58年分の管理料として3,424万3,900円を訴外会社に支払い、当該金額を昭和58年分の確定申告において全額必要経費に算入した（この結果、Xの不動産所得の金額はゼロとなった）。

これに対して、豊島税務署長が、昭和58年分の所得税の増額更正処分及び過少申告加算税の賦課決定処分を行った。本件は、これを不服としたXがこの取消しを求めた事案である。

(2) 裁判所の判断

法157条所定の同族会社の行為計算否認の規定に該当するかどうかについては、「同族関係にない……同業者……との比準の方法によつて、」検討を行うこととした。

その上で「Xが訴外会社に支払った昭和58年分の管理料の金額……は、右……の標準的な管理料の金額と比較して、著しく過大であつて、純経済人の行動としては極めて不合理であり、訴外会社、Xを株主とし、かつ、代表取締役とする同族会社であるからこそ、かかる行為計算を行い得たものと言わざるを得ない」。

「右のような行為計算を放置した場合、Xの不動産所得の金額を減少させ、よつて、Xの所得税の負担を不当に減少させる結果となることは明らかである。したがつて、右の行為計算は、所得税法157条に基づいて否認されるべき場合に該当」と判示した¹⁵⁵⁾。

(3) 検討

本判決は、同族会社と個人の取引において、個人から会社への所得を流し込む態様の事

155) なお、原処分庁は、貸アパート及び賃貸マンションについてはこれらの管理業務の内容は、一般的には同族会社に委託するほどの必要性ないし通常性があるとはいいがたいとして法157条を適用した。しかし、貸駐車場及び貸地についてはあえて同族会社に管理業務を委託すべきほどの必要性ないし通常性を認めることもできないとして、法37条1項によりそもそもの必要経費該当性を否認している。

案¹⁵⁶⁾に対する法 157 条の適用可否が問題となった裁判例である。本判決のような同族関係者所有の不動産を同族会社である管理会社へシフトさせるといった取引はしばしば行われており、このような同族会社の利用は節税対策として広く認知されているところである¹⁵⁷⁾。本判決は、「社会学的な見地から……眺めると、不動産管理会社を介在させた X の租税節減行為の一部が問題とされている点が特徴的である」¹⁵⁸⁾ と評価されている。

適正管理料の算定は、当該会社への管理委託の業務内容や個別事情を総合考慮して算定されるべきものである¹⁵⁹⁾。本判決は本件管理料等が適正管理料と比較して「著しく過大」かどうかというテストがなされていることから、金額の多寡が問題とされ、「いわば過大な必要経費の否認ともいいうる対応がなされ」¹⁶⁰⁾ た事案である。

法 157 条により判断した判決を妥当と捉える立場は、証拠法の観点から法 157 条の 1 つの機能が、同業者比準に基づく更正・決定を承認し、立証を緩和することにあるためであることをその根拠としている¹⁶¹⁾。

これに対して、法 37 条 1 項を適用すべきであったとする立場は、法 157 条が、通常の課税規定では租税負担の不当な軽減・排除に対処できないときにその適用が限られるといった性格を根拠としている¹⁶²⁾。また、原処分段階で過大管理料分を家事費相当額として否認する余地もあったともいわれている¹⁶³⁾。

2 国税不服審判所平成 18 年裁決¹⁶⁴⁾

国税不服審判所平成 18 年裁決は、東京地裁平成元年判決と同様に、同族会社に関する支出の必要経費該当性（不動産所得）が判断された裁決例であるが、法 37 条 1 項により必要経費に全額算入できない旨判示したものである。本裁決は、同族会社に関する支出が問題とされた事案であるのにもかかわらず、東京地裁平成元年判決とは適用法令が分かれた事案である。そのため、これらの比較を行うため、本裁決を参照することとする。

(1) 事案の概要

請求人（以下、「X」という。）は、貸アパート、賃貸マンション、貸駐車場及び貸地（以下、これらをまとめて「本件不動産」という。）を所有し第三者に賃貸している者であるが、X は不動産管理を目的とした同族会社（以下、「訴外会社」という。）を設立しており、訴外会社において代表取締役たる地位を有している。

X は、訴外会社との間で管理物件の機能管理等、賃貸人の募集、賃貸契約締結履行・更新等、賃料・共益費等の計算・徴収等を主たる内容とした不動産管理に係る保証委託契約

156) 増井良啓「判批」ジュリ 965 号 (1990) 102 頁参照。

157) 占部裕典「判批」租税判例百選第 4 版 (2005) 91 頁参照。

158) 増井・前掲注 156) 102 頁。

159) 近藤隆編『平成 29 年度版 所得税 必要経費の税務』大蔵財務協会 (2017) 90 頁参照。

160) 佐藤英明「判批」税研 18 巻 3 号 (2002) 65 頁。

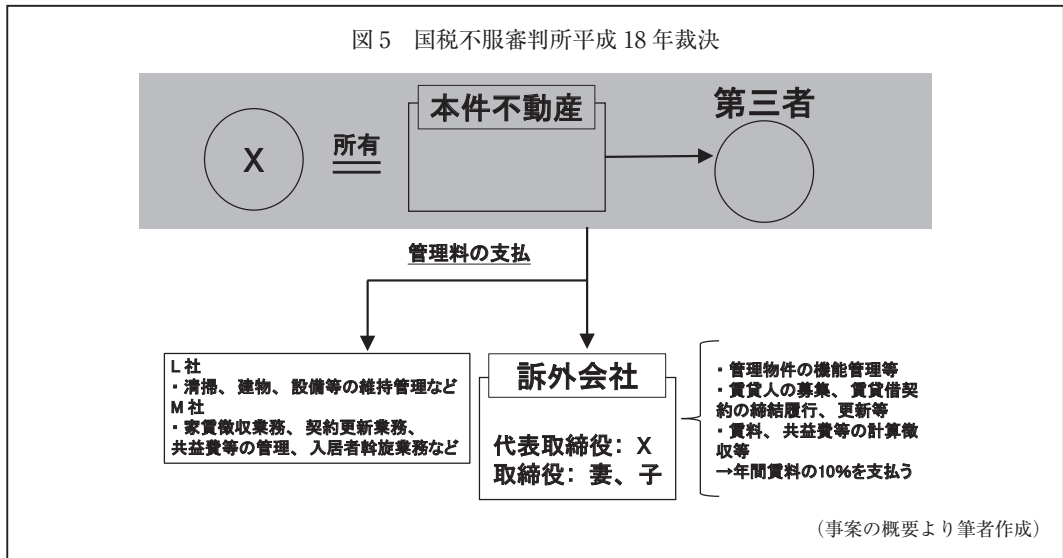
161) 増井・前掲注 156) 102 頁参照。

162) 清永敬次「判批」租税判例百選第 3 版 (1992) 29 頁参照。

163) 村井・前掲注 133) 668 頁参照。

164) 国税不服審判所裁決平成 18 年 6 月 13 日裁事 71 集 205 頁。

図5 国税不服審判所平成18年裁決



を締結した。Xは訴外会社に対して、当該管理委託した本件不動産賃料の10%に相当する金額（平成13年分は369万円、平成14年分は415万2000円、平成15年分は432万6000円）をそれぞれ管理料として支出し、Xにおいて各事業年度の所得の金額の計算上必要経費に算入した。なお、Xは訴外L社及びM社とも管理委託契約を締結しており、L社及びM社の行う業務は訴外会社がXから委託された業務内容とほぼ同一である。

本件不動産に係る管理料について、非同族会社に管理業務を委託する類似の事業者の管理料割合と比較するとその平均値を上回るものであった。そのため原処分庁は、法157条を適用し、所得税の負担を不当に減少させる結果があるとして、平成13年分は304万6,563円、平成14年分は327万5,234円、平成15年分は284万5,542円を必要経費に算入できないとする更正処分をした。これを不服としたXがその取消しを求めた事案である。

(2) 国税不服審判所の判断

まず、法37条1項について、その規定を説明した後に、「『不動産所得を生ずべき業務について生じた費用の額』とは、当該業務の遂行上生じた費用、すなわち業務との関連のある費用をいい、これは単に業務と関連があるというだけではなく、客観的にみてその費用が業務と直接関係を持ち、かつ、業務の遂行上必要なものに限られるとされている。」

つまり、ある費用が法37条1項の必要経費として認められるためには、その費用が「『業務について生じた費用』として業務との直接の関連性及び必要性が要求され」、「一般管理費を必要経費として控除するためには、業務の遂行上通常かつ一般的に必要な経費でなければならないことを要」する。そして、事業遂行のために必要か否かの判断は、「単に事業主の主観的判断のみではなく、社会通念上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されている」。

この規範を本裁決にあてはめると、本件貸アパートについては、管理業務をXが「訴外

会社に委託する客観的必要性は認められない。さらに、……訴外会社が履行したことを客観的に認めるに足る証拠も認められない」とし、必要性を欠くため、必要経費に該当しないとした¹⁶⁵⁾。

なお、原処分庁が本来行っていた法 157 条に基づく更正処分については、「本件管理料は、所得税法第 37 条第 1 項の規定を適用し、零円とすることが相当であることから、所得税法第 157 条第 1 項の規定を適用する余地はな……い。」とし、法 37 条 1 項により対処すべき事案であることを明らかにした。

(3) 検討

本判決は、不動産管理業を営む者が自らが代表取締役を務める同族会社に対する保証委託契約に係る役務提供の対価として支払った管理料につき必要経費の算入の可否（及び同族会社の行為計算否認規定の適用の適否）が問われた事案である。原処分庁は、本件不動産のうち、貸アパートと賃貸マンションについては、それぞれ L 社及び M 社という第三者法人に管理業務を委託しているにもかかわらず、当該管理業務と大枠で重複する業務を同族会社に委託するという取引の異常性に着目して行為計算否認規定を適用した。

しかし、国税不服審判所においては、法 157 条による行為・計算の否定ではなく、管理料に係る必要経費性そのものを否定している。これについて、同条「を適用するということは、当該不動産管理料に関する必要経費性を認めることとなるため、所法 37 条による必要経費性の有無により判断すべきであるとした本件判決は妥当なものであると考える」¹⁶⁶⁾と評価されている。

本判決の規範は、業務遂行上の直接の関連性と必要性を要件とするものであり、これは現在の通説と同一見解である。しかし、従来の判決は関連性要件の充足が乏しいから必要経費に該当しないという、専ら関連性要件のみに依拠した判断を行っているものが大半であった。その中で本判決は、必要性要件（本判決では「通常かつ一般的に必要」としている。）を満たさないとして判示している点において特徴的である¹⁶⁷⁾。

第 4 節 法 37 条 1 項と法 157 条の関係

法 157 条が適用される費用は、本来的には必要経費であるが、対象となる会社が同族会社であるがゆえ、必要経費として控除するにふさわしくないと認定されたものである。

法 37 条 1 項と法 157 条が適用されるケースを単純に分けるとすると、法 37 条 1 項の範疇となるのは家事費に該当しているか争われている場合で、法 157 条の適用は当該家事費に該当しないことを確認した上で金額の多寡や不自然な行為・計算がある場合である。

165) 本件不動産のうち、他の不動産についても、必要性を欠くため必要経費に該当しない旨判示した。

166) 村井・前掲注 133) 685 頁（なお、同論文においては、国税不服審判所平成 18 年裁決を平成 18 年 6 月 29 日国税不服審判所判決として論証し、その出典において本論文の国税不服審判所平成 18 年裁決と同様に「裁決事例集・No. 71・205 頁」と記載している。おそらく、同論文は、これを誤って表記したものであると思われる）。

167) そのほか、これと同様に同族会社に対する支払いについて、法 157 条の適用ではなく、法 37 条 1 項によりその必要経費性を判断したものに、高松地判昭和 37 年 3 月 31 日行集 13 巻 3 号 296 頁（旧法時代の裁判例である）、岡山地判平成 18 年 1 月 11 日税資 256 号順号 10261。

しかし、国税不服審判所平成18年裁決が同族会社の不自然な行為に着目し法37条1項を適用すると解しているのは、上記に述べた法157条の「不当」かどうかという判断を法37条1項のうち必要性要件に求めているのではなかろうか。同族会社であるがゆえの不自然な行為を理由に必要経費性を否定したいのであれば、やはり、これに関する明文規定である法157条により対処すべきであろう。そうではなく、単に業務に必要なかったり、業務に関連しなかったりする支出を必要経費に算入しないというのであれば、法37条1項で対処するのが租税法律主義の要請に沿う法文の適用方法であるといえる。

第5節 小括

本章では、同族会社の行為計算否認規定である法157条について裁判例を踏まえ、法37条1項との関係性を明らかにした。

同族会社の行為計算否認規定は、同族会社の行為又は計算によりその関係者である個人の税負担の不当な減少があったときにのみ用いるとされる、いわば伝家の宝刀というべき個別的否認規定である。これは、実質主義の明文化といわれるように、外と内の違いに着目したものである。当該規定の適用について、法文から読み取れる要件のみならず、租税回避目的であったことをこの適用に係る要件の1つとしている。

必要経費の通則的規定と同族会社の行為計算否認規定の関係については、以下のとおりである。

まず、これらの適用場面は、前者は租税回避を意図したものかどうかとは無関係に必要経費に該当するのかが検討される。後者は、租税回避を目的とした同族会社の行為又は計算により税負担が減少しているにもかかわらず、必要経費や総収入金額への算入が否定できなかった場合に最後に検討されるべきものである。したがって、同族会社の行為計算否認規定の適用に際しては、必要経費性や総収入金額への算入の妥当性の検討が不可欠である。

本論文の目的は、必要経費該当性を探る上で検討されるべき判断基準を明確にすることである。本章では同族会社の行為計算否認規定と必要経費の通則規定の関係性を検討したが、本論文の目的である必要経費該当性要件の明確な判断基準を示すには至っていない。

そこで、次章では、必要経費の該当性要件の判断基準を明確に示した3つの裁判例を取上げる。これに基づいて、真に必要経費該当性の判断に際して検討すべき事柄を整理する。また、必要性要件と同族会社に関する支出の関係性についても検討を行う。

第6章 必要性要件の判断基準

本章では、本論文の最終的な目的である必要経費該当性の要件とその判断基準を明らかにするため、必要性要件の詳細な検討により必要経費該当性を判断した3つの裁判例の検討を行う。また、同族会社に対する支出と必要性要件の関係についても検討する。

第1節 裁判例からみる判断基準の検討

先に述べたように、必要性要件については、これまでの訴訟の中で特に明快な判断基準が示されたり、あてはめがなされたりすることはなかった。以下では、大阪地裁平成30年判決、大阪地裁平成27年判決及び広島地裁平成27年判決で示された必要性要件の判断基準につき比較検討を行う。

1 実質アプローチ（大阪地裁平成30年判決）

大阪地裁平成30年判決は、あらゆる個別的事象を「実質的に判断」することを要求した裁判例である。ここでは、このような判断の方法を「実質アプローチ」と題して、実質アプローチをすべきか、また、その中で判断されてきた個別的な事象は考慮すべきかを検討する。

(1) 事案の概要

父からAの屋号でLPガス等の小売業の事業を承継し、業としていたX（原告）が、平成22年から平成24年分までの所得税の確定申告において、Xが代表取締役及び主たる株主の地位を有していた同族会社（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。ただし、当該委託された業務を本件会社において実際に行っていたのは、Aの事業主たる地位と本件会社の代表取締役及び主たる株主の地位を併有していたXであった。本件外注費は、平成22年分が665万円、平成23年分が692万円、平成24年分が675万5000円であった。

これについて、原処分庁は、本件外注費を必要経費に算入することは事業経営者自身に対する報酬を必要経費として認めることと等しい効果が認められ、Xの所得税の負担を不当に減少させる結果になるなどとして法157条1項の規定を適用し、本件各年分の所得税の更正及び過少申告加算税の賦課決定処分をした。これに対してXが本訴を提起した。

本訴における主たる争点は、本件外注費はXの各事業年度の事業所得の金額の計算上必要経費に算入されるかどうかである。

(2) 裁判所の判断

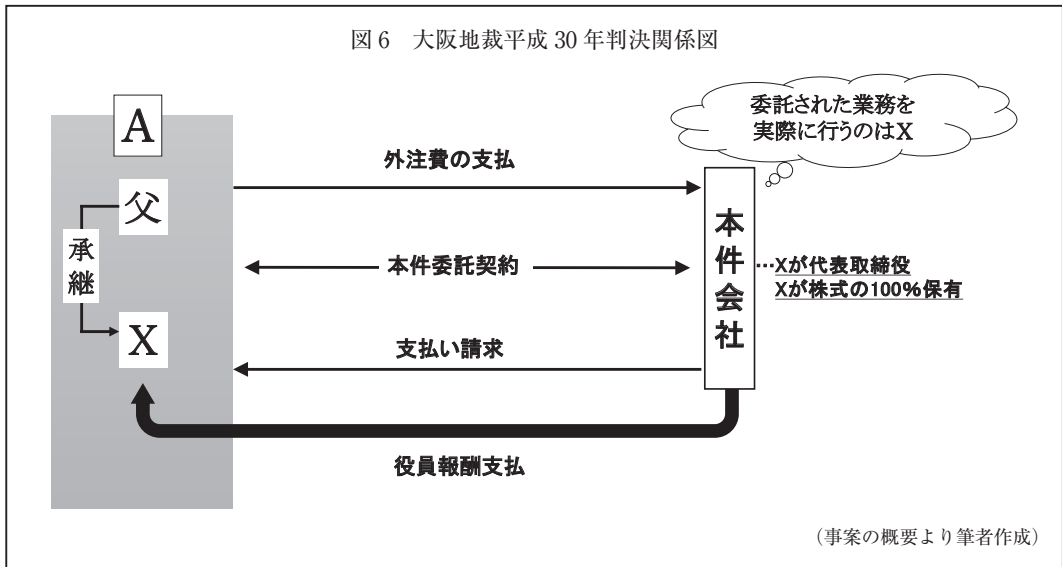
本判決は、本件外注費は事業遂行上の必要性を欠くため事業所得の金額の計算上必要経費に算入されない旨を示したものである。

必要経費該当性の判断にあたっては、「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」とし、依然として2要件説を支持しているが¹⁶⁸⁾、必要経費該当性の要件として直接的な関連性を要しないとしている。

その上で、「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

168) ただし、Xは当該外注費を個別対応の費用と認識しており、Xらはその主張において、必要経費該当性の2要件などは示していない。

図6 大阪地裁平成30年判決関係図



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、……客観的な見地から判断すべきであり、また、……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。」という判断基準を示した。

そして、本件においてはXの「事業所得に係る必要経費には該当しないというべきである。」と判示した。

(3) 検討

本判決の最大の特徴は、「必要性要件について正面から判断がなされ、関連性要件も含めた必要経費該当性の詳細な判断基準が示された点」¹⁶⁹⁾にある。ただし、これは、関連性要件に該当するか否かを検討せず、必要性要件についてのみ検討を行っていた。したがって、これらの判断基準は、必要性要件の検討のために立てられたものといえる。これは、「そもそも関連性を充足する場合に、なお、必要性要件を欠くものとして必要経費該当性が否定される場面はあるのか、あるとすれば、どのような場面なのか……について、……参考となる」¹⁷⁰⁾ 事案である。

しかし、「所得稼得行為（業務）との間の『直接の』関連性が認められるだけの事情が存在するものとして関連性要件が充足されるようなケースにおいて、なおも、必要性要件の充足を欠くが故に必要経費に該当しないなどという判断は想定しえない」¹⁷¹⁾ ものである。

169) 木山泰嗣「判批」税理 62 巻 10 号 (2019) 153 頁。

170) 占部・前掲注 15) 197 頁。

171) 占部・前掲注 15) 208 頁。なお、本判決においては、関連性要件について直接という文言は付されていない。

それにもかかわらず、関連性を肯定し、必要性のみを否定するとした本判決においては、言及が避けられないであろう関連性要件と必要性要件の相互の関係性につき何ら言及していない。このような関連性要件と必要性要件の相互連関の点から本判決を批判する評釈も見受けられる¹⁷²⁾。

ところで、そもそもの本判決及び大阪高裁平成30年判決の出発点は、処分行政庁による法157条1項の規定を用いた更正処分等であった。これに鑑みると、処分行政庁は「Xと本件会社の一連の行為を、同族会社を介在させたXの租税節減行為と捉えたのであろう」¹⁷³⁾。これが必要経費への算入の可否という論点に転換され¹⁷⁴⁾、同族会社に対する費用支出につき、租税回避として否認しているのではなく、業務の遂行上必要でないために必要経費に該当しないと判断している。

地裁判決ではあるが¹⁷⁵⁾、かつて、法157条について「単なる必要経費計算の通則規定にすぎない所得税法37条1項とは、その趣旨や適用要件を異にするものであるから、必要経費が過大であるとして否認する場合においても、それが所得税法157条所定の要件を充足する場合には、その適用を否定すべき理由は何ら存在しない。」と判示されていたことも整合的でない。

しかし、裁判所においては、本判決の各要件の判断基準である「恣意的な必要経費の計上防止」や「支出先と納税者との人的関係……に即し……判断」や「実質的に判断」という文言に鑑みると、同族会社への費用支出を厳しく取り締まる意図が見える。しかし、もしそうであるならば、同族会社に対する租税回避否認規定である法157条1項による検討を避けるべきではない。このような判断の手法は、「必要経費該当性の判断と租税回避の否認との関係性を曖昧にすることも懸念され」¹⁷⁶⁾ るといわれている¹⁷⁷⁾。

そこで、ここでは本判決が提示した必要性要件の判断基準につき抽出し、検討することとする。

172) 占部・前掲注15) 202頁参照。

173) 山田麻未「判批」税法学582号(2019)199頁。

174) 本判決の前段階の裁決時点で、同族会社の行為計算否認としてではなく必要経費該当性の点から判断がされている(国税不服審判所裁決平成27年6月24日公刊物未登載)。

175) 広島地判平成13年10月11日税資251号順号9000。

176) 奥谷健「判批」税務QA206号(2019)41頁。

177) これと同様に、同族会社に関する支出の必要経費算入について、法37条1項により判断した裁判例(必要性要件の検討ではなく、債務確定の成否を詳細に検討したもの)として、東京地判平成30年4月12日税資268号順号13139。このように、近時の裁判例の傾向としては、同族会社に対する支出については、法157条でなく、法37条1項の規定による判断で終結させる事案が増えている。

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、①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、②当該業務の内容、③当該支出及びその原因となった契約の内容、④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⑤実質的に判断すべきである。（下線及び①ないし⑤については筆者記載）

上記規範の①ないし⑤につき、それぞれ検討を行うこととする。

①について

「関係者の主観的判断ではなく、客観的な見地から判断」という判断基準は、関連性要件と必要性要件の判断基準として以前から示されてきたものである。例えば、広島地裁平成13年判決¹⁷⁸⁾においては、「必要性及び関連性の判断は、関係者の主観的判断を基準とするものではなく、客観的にされなければならない」と判示している。しかし、必要性要件の判断基準がより詳細となったのは、本判決である。

租税法律主義は、課税権者による恣意的な課税の防止をいうものであるから、その課税要件は客観的かつ明確であることが望まれる。主観的な判断で足ることとすると、意思という「当事者の内面的な心の問題であるから、第三者がこれに基づいて判断することは困難」¹⁷⁹⁾となる。このことに鑑みると、「客観的な見地から判断」というのは、租税法律主義の要請に基づいたものであることをうかがわせるものであるといえる。

後述する大阪地裁平成27年判決や広島地裁平成27年判決は、「支出の目的」というある程度の主観性を帯びた観点から必要経費性を眺めるものであったが、本判決については、客観的な判断を強調するあまり「支出の目的」のような、主観的な局面のみを判断の基礎とすることはできなくなったものと思われる。

「客観的に判断」したものに東京高裁平成5年判決¹⁸⁰⁾があるが、ここでは客観的に明らかである場合にのみ、必要経費に該当すると理解している。これについて、「法37条が通常性を要件として規定していないにもかかわらず、事実認定の段階で通常性を斟酌した判断が入り込みやすいことを意味している」¹⁸¹⁾のものであると述べている。すなわち、「客観

178) 広島地判平成13年10月11日税資251号532頁。そのほか、青森地判昭和60年11月5日税資147号326頁、山口地判平成7年6月27日税資209号1167頁、東京地判平成23年8月9日税資261号順号11730も同旨を示している。

179) 酒井克彦『レクチャー租税法解釈入門』弘文堂(2015)117頁。

180) 東京高判平成5年12月13日行集44巻11=12号1206頁。「客観的な判断」かどうかを「通常」かどうかという視点で考察するものとして、東京地判昭和53年4月24日税資107号532頁、福岡地判平成5年5月18日税資195号365頁。

181) 酒井・前掲注7)325頁。

的に判断する」というのは、「通常性」を加えた判断を行っていることを意味するのであろう。ただし、その「通常性」は、一要件ではなく、その判断基準としての役割を担うものである。

②について

「当該業務の内容」とは、納税者が事業所においてどのような業務を行い、どのような収入・支出が想定されたのかを観察するものである。

業務内容とは、私法上取決めが特に要されるものではなく、経営者の内心で自由に決めることができるものである。そうすると、形式的な業務内容を参照するだけでは、その形式と実質が食い違う可能性がある。このような実質的な判断を要とした場合、法的実質をみるべきであるというのが筆者の立場ではあるが、業務内容のように、これを明確に定めることにつき法律上の必要性を欠いたものの法的実質はどのように判定するのであろうか。業務内容を実質的に判断するというのは法的な実質への着眼は想定し得ないから、実質的な判断というのであればこれは経済的実質により判断することを意味することとなりそうである¹⁸²⁾。

③について

「当該支出及びその原因となった契約の内容」とは、例えば、契約書の内容、当事者の供述あるいは種々の間接事実によって客観的に認定し得るものであり、この検討によると、納税者が客観的にどのような支出を行っていたのかという取引の外観を眺めることができる。これは、②と同様に、内容の実質的な判断を促すものであり想定内の判断基準であると評価でき、私法上有効に成立した契約につき、当該契約の外観と実体が異なるものであるとしてその実体に即した効果を発動するものである。したがって、法的実質に即してその該当性につき検討ができるようになるため、筆者の見解からは乖離しない。

④について

本判決は、「支出先と納税者」という人的な関係にまで踏み込んで必要経費該当性を議論していた。必要経費該当性の判断に際して、このような人的関係に言及すべきなのであろうか¹⁸³⁾。人的関係を必要経費計上の際に考慮するものには、先に挙げた法 157 条（同族会社等の行為又は計算の否認等）¹⁸⁴⁾ が挙げられる。

法 157 条については、同族会社という支出先と納税者である事業主の关系到着目しその行為・計算の否認がされるべきかを検討するものである。この規定は、同族間における租税回避を否認・防止するための規定であるといえる。このような場面で検討される「支払

182) なお、実質所得者課税について、労働契約や預金契約という法律関係が明確に存在するものは、法律上その帰属が明快である。しかし、このような契約がない場合には法律的帰属の有無では対応できない（水野忠恒『大系租税法〔第2版〕』中央経済社（2018）347 頁及び 349 頁参照）。

183) 納付した所得税が必要経費に算入されない（法 45 条 1 項 2 号）理由として、所得税は納税者の人的関係をも考慮して課税されるものであることを挙げるものもある（清永敬次『税法〔新装版〕』ミネルヴァ書房（2014）105 頁参照）。しかし、ここでいう人的関係は、所得税が消費生活をも営む個人に対して課されるという「個人」の性質に着目したものであるといえる。

184) そのほか、法 56 条（事業から対価を受ける親族がある場合の必要経費の特例）が挙げられる。

先と納税者」という人的関係は、何らの租税回避の否認云々を規定していない法 37 条 1 項の実質的な判断に持ち込むことは正当であろうか。

この点について、詳細に述べたものは見当たらないが、本判決は、当該「支払先と納税者」という人的関係に重きを置き、これが実質の名のもとに、租税回避の否認のような効果をもたらすものであると考える。

⑤について

「実質的」とは「外見や形式よりも内容・本質に重点をおくこと」¹⁸⁵⁾であることから、「実質的に行われるべき」という文言の意味はその判断につき外見に囚われずにその内容を重視して判断しなければならないことを指す。

本判決においては、単なる自らの報酬について、業務委託と受託の契約を結び、その外注費を支出するという経済的実質と業務委託と外注費支出という表面的な権利関係が乖離している。その理由としては、租税回避の動機の存在があると推測される¹⁸⁶⁾。

したがって、本判決で示された「実質的に判断すべき」とした基準は、租税回避をしようとする納税者に対してその取引の外観はどうであれ、内容を考慮し、その取引を租税法上否認することを試みたことの表れなのではなかろうか。

ただし、これは表面的に存在するようにみえる法律関係に即してではなく、真実に存在する法律関係に即して要件事実の認定がなされるべきことを意味するにとどまるものである。真実に存在する法律関係からはなれ、その経済的成果や目的に即して法律要件の存否を判断することを許容するものではないことに留意しなければならない¹⁸⁷⁾。

本判決の着眼点は、取引関係の経済的実質にあったことから、ここである「実質的に判断」という文言が租税回避の否認のために用いられているようにもみえる(Xもそのように主張している)¹⁸⁸⁾。そして、本件外注費を「本来支払う必要のない」支出とし、必要性要件を満たさないから必要経費算入ができないと判示している。

しかし、本件外注費は一般対応の費用であるから、「本来支払う必要のない」ものでも結果として収益獲得に貢献していれば必要経費に算入される可能性はある¹⁸⁹⁾。

本判決でいう「本来支払う必要のない」支出は、事業主本人が同族会社に外注した業務を訴外会社の名の下で行っているという人的事情に特に重きを置き、導き出されたものであるといえる。また、これは収益獲得に寄与するものであるとはいえない。このような事情を「実質的に判断」し、法人格の否認という結論を示しているようである¹⁹⁰⁾。

もし、このように「実質的に判断」という文言が租税回避の否認を行うために用いられ

185) 新村・前掲注 88) 1306 頁。

186) 林・前掲注 151) 78 頁参照。

187) 金子・前掲注 1) 149 頁参照。

188) 奥谷・前掲注 176) 41 頁参照。

189) 山田・前掲注 173) 197 頁参照。

190) 占部・前掲注 15) 211 頁参照。同論文は法人格の否認を「実質的な判断」の名の下に行うことについて、「誤り」と述べている。

ていたのであれば、実質主義の考え方に基づいて判示されているものであるといえるそうである。しかし、りんご生産組合事件¹⁹¹⁾の最高裁判決は実質的に判断することを強調した裁判例であるが、これと本件とを比較すると、従来の判決との整合性という観点からすると若干疑問が残る¹⁹²⁾。

2 目的アプローチ（大阪地裁平成 27 年判決・広島地裁平成 27 年判決）

大阪地裁平成 27 年判決及び広島地裁平成 27 年判決は、必要経費該当性の判断に際し、その判断基準として「支出の目的」を主として検討したものである。支出の目的の必要経費該当性への考慮の是非をここでは検討する。

(1) 大阪地裁平成 27 年判決

ア 事案の概要

X（原告）は、事務所（以下、「本件事務所」という。）において税理士業を営む個人事業者である。A は社会保険労務士業を営む個人事業者である。

X は、X が代表取締役を務める同族会社（以下「訴外会社」という。）に対し X の税理士業等に係るパソコン入力業務等を委託する業務委託契約（以下「本件業務委託契約」という。）を締結し、平成 19 年から平成 21 年までの間（以下「本件各課税期間」という。）、本件業務委託契約に係る業務委託料（以下「本件業務委託料」という。）として、月額 80 万円を訴外会社に支払った。訴外会社において X 及び訴外会社の従業員は、本件事務所の一部を無償で使用し、本件業務委託契約に係る受託業務を行っていた。

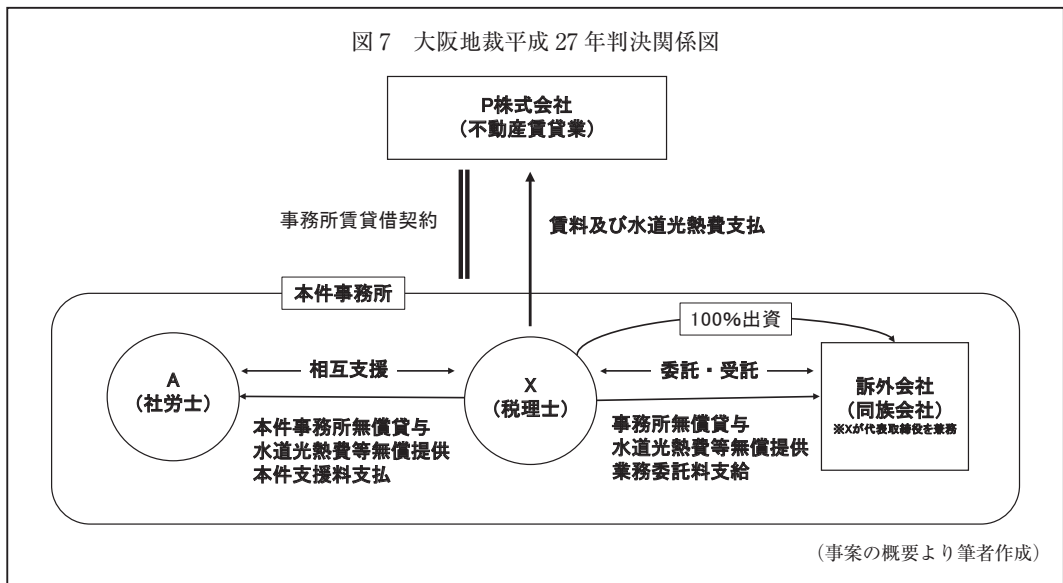
X は、P 株式会社に本件事務所の家賃及び水道光熱費を毎月支払っている。X 及び A は、A の社会保険労務士業を本件事務所内で開業することについて合意し、① X は A に対し本件事務所を無償で貸与し、A の使用した水道光熱費（以下、訴外会社の使用していた事務所の一部にかかる家賃も含めて「本件賃料等相当額」という。）についても A に無償で提供すること、② A の開業支援目的として、平成 21 年 9 月から 6 か月間、A に対し、支援料（以下「本件支援料」という）を支給すること、③相互に顧客の紹介を行うこと等が取り決められた。X と A が本件業務提携をした目的は、介護保険事業に将来性を見出し、介護保険事業者を新たな顧客として獲得する上で、A の営業力を利用すること、また、A との業務提携により実現されるワンストップサービスという特色を持って、より効果的に集客を可能とすることである。また、その目的は、X の税理士業の顧客獲得とそれによる経済的利益の拡大を図ることとも結びつくものであった。

以上に基づき X は、本件各課税期間における事業所得の金額の計算上本件業務委託料、本件賃料等相当額（家賃：本件各課税期間の各月 35 万円余、水道光熱費：本件各課税期間合計 495 万円余）及び本件支援料（平成 21 年に合計 63 万円余）を必要経費に算入し本件各課税期間の確定申告を行った。

これにつき、原処分庁は、本件賃料等相当額及び本件支援料は事業所得の金額の計算上

191) 最判平成 13 年 7 月 13 日集民 202 号 673 頁。

192) 同様の疑問を呈するものとして、木山・前掲注 169) 153 頁参照。



必要経費に算入されないとし、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行った。これを不服としたXが本訴を提起した。

本件における主たる争点は、訴外会社及びAの使用部分に係る本件賃料等相当額及びXがAに対し支出した支援料はXの各事業年度の事業所得の金額の計算上必要経費に算入されるかどうかである。

イ 裁判所の判断

まず、法37条1項と法45条1項1号の関係性を説示した上で、「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。」とし、必要経費の控除要件として業務の関連性と業務遂行上の必要性の2要件を要すると判断した。当該2要件の検討に際しては、「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」ことを示した。

これらの規範に各事実をあてはめると、訴外会社については、支出の目的の検討から、必要経費該当性がないと判断された。一方、Aについては、経済的利益の獲得への寄与度が大きかったことが必要経費算入の根拠となった。

ウ 検討

本判決の評価としては、個人的な情誼に基づいて支出したものを必要経費に算入しないとした判決であることから判旨は相当とされている評釈がある¹⁹³⁾。必要性要件について詳細な基準を設けて検討を行う裁判例が増加している傾向から、同族会社に対する支払いについては、さらなる議論が必要であるといわれている¹⁹⁴⁾。

本判決で示された各要件の判断基準につき取り上げる。

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、当該事業や業務の性質、内容等をも踏まえ、①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、②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。（①及び②並びに下線は筆者）

なお、本判決の控訴審判決¹⁹⁵⁾は、本判決を支持する形でXの控訴を棄却している。

以下、①及び②につき検討を行う。

①について

必要経費に該当するかどうかの判断として、当該支出が利益獲得を目的としたものかどうかを基準にしている。

さて、本判決の「支出の目的」を考慮する判断基準は、必要経費が事業という営利活動を行うための投下資本であるという観点からみても、利益獲得を目的とした支出であることを要件とする点には何ら違和感はない。

また、裁判所の示した判断基準を一見すると、①と②の判断基準を関連性要件と必要性要件の各要件の判断に際して用いているように見える。しかし、そのあてはめでは、①支出の目的を必要性要件の判断基準として用いていたようである。本判決のような「経済的利益の獲得を目的として」行われたものであるかの判定は、租税回避目的で行われた支出の必要経費算入を認めないことを念頭においた規範であったともいえそうである。もしくは、単純に当該「経済的利益の獲得を目的」という文言が、事業目的と同様の効果を発現させ、租税回避の目的と対の意味を見出すものであったとも考えられる¹⁹⁶⁾。いずれにせよ、当該規範は裁判所の租税回避を厳格に取り締まり、これを意図する費用を必要経費に算入

193) 池本征男「判批」国税速報 6512 号 (2018) 27 頁参照。

194) 木山泰嗣「判批」税理 62 巻 14 号 (2019) 121 頁参照。

195) 大阪高判平成 27 年 10 月 20 日税資 265 号順号 12742。

196) 一方、この法理をわが国に持ち込むべきでないとするものに、占部裕典『租税法における文理解釈と限界』慈学社出版 (2013) 138 頁参照。

させないようにするといった内心が働いたのではなかろうか。

②について

②のあてはめは、関連性要件が充足される場合には必要性要件を吟味することなく必要経費に該当すると結論付けており¹⁹⁷⁾、2要件を採るとしながら関連性要件にその必要経費の判断の適否の大部分が委ねられていることが分かる。経済的利益の獲得への寄与度により、業務との関連性を測っている。つまり、経済的利益の獲得への寄与は、関連性要件の判断基準として用いられているといえる。

なお、家事費と必要経費の峻別は、ある支出が必要経費に該当するかの判断に際して必要であるが、この基準としては、支出の目的を重視するものと因果関係を重視するものに分けられる。判例¹⁹⁸⁾は前者の目的を重視する立場を採用している¹⁹⁹⁾。本判決においては、そのいずれもが検討されることとなっているが、因果関係までは要求されていないことを勘案すると、②の判断基準については必要経費の範囲を縮小し過ぎであると考えられる。

(2) 広島地裁平成 27 年判決

ア 事案の概要

眼科医である X1、歯科医である X2 (原告。以下、二者を併せて「X ら」という。) は、医院 (以下、「本件医院」という。) を営んでいる。なお、X らはともに法 143 条に規定する青色申告の承認を受けた者である。X らは、それぞれ確定申告書を提出するが、その事業所得の金額の計算上雇用する従業員を被保険者とする保険契約の保険料の一部 (以下、「本件各保険料」という。) を平成 18 年分、平成 19 年分及び平成 20 年分 (以下「本件各年分」という。) の福利厚生費²⁰⁰⁾として必要経費に算入して税額を算定していた。なお、本件各保険料は、プルデンシャル生命保険会社 (以下、「訴外会社」という。) との間でなされた従業員を被保険者とする年金支払型特殊養老保険契約²⁰¹⁾及びがん保険契約にかかる保険料である。

これにつき、広島東税務署長が、これらを必要経費と認めず本件各年分につき更正処分 (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処分 (以下、「本件各賦課決定処分」という) をした。これに対して X らが本訴を提起した。

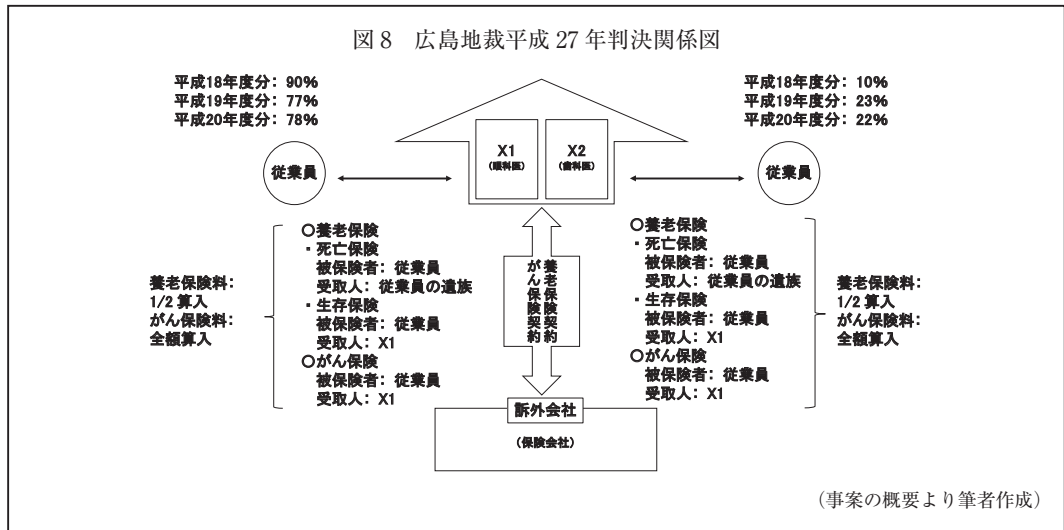
197) 占部・前掲注 15) 203 頁参照。

198) 最判昭和 30 年 7 月 26 日民集 9 卷 9 号 1151 頁。

199) 岸田＝吉村＝柳＝矢内・前掲注 57) 97 頁参照。

200) これは、養老保険に係る保険料とがん保険に係る保険料の支払額を合算し、X らの事業に従事している従業員に係る人件費の割合 (平成 18 年分は 90% 及び 10%、平成 19 年分は 77% 及び 23%、平成 20 年分は 78% 及び 22%) を乗じて算出したものである。

201) 訴外会社の作成する年金支払型特殊養老保険の内容は、①計画的な資金作り、②受取機関の選択の自由、③契約者貸付制度の利用、④保険料の高額割引制度、⑤一定の要件により保険料の 2 分の 1 を必要経費 (又は損金) に算入可能を謳った保険契約である (プルデンシャル生命保険株式会社「リタイアメント・インカム (年金支払型特殊養老保険)」〈https://www.prudential.co.jp/insurance/lineup/youro/pdf/youro_03.pdf〉 (最終閲覧日 2020 年 3 月 29 日))。なお、最新のページについては、リタイアメント・インカムの説明につき上記⑤一定の要件により保険料の 2 分の 1 を必要経費 (又は損金) に算入可能である旨の記載がなくなっている (プルデンシャル生命保険株式会社「リタイアメント・インカム (年金支払型特殊養老保険)」〈retirement_income.pdf (prudential.co.jp)〉 (最終閲覧日 2021 年 8 月 29 日))。



本件における主たる争点は、本件各保険料がXらの事業所得の金額の計算上必要経費に算入されるか否かである。

なお、年金支払型特殊養老保険の経理例としては以下のようなものがある²⁰²⁾。

	保 険 金 等 受 取 人		主契約保険料
	死亡保険金	生存保険金	
①	法人	法人	資産計上
②	役員・従業員の遺族	役員・従業員	損金算入(給与)
③	役員・従業員の遺族	法人	1/2 損金算入 ²⁰³⁾ 、1/2 資産計上

本事案は、表中の①ないし③のうち、③に該当する。なお、従業員の中にはXらの親族はいない。

イ 裁判所の判断

本判決は、事業者の支払う保険料が「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。」と示し、その判断基準に当たっては大阪地裁平成27年判決と同様に、その支出の「目的」を考慮しなければならないことを明らかにした。

202) 養老保険の法人税法上の経理処理を参照するため、法人税基本通達(以下条文番号を記載する際は、「法通」という。)9-3-4及び国税庁「タックスアンサー(よくある税の質問)No.5360(養老保険の保険料の取扱い(令和元年7月7日以前契約分))」

<<https://www.nta.go.jp/taxes/shiraberu/taxanswer/hojin/5360.htm>>(最終閲覧日2021年8月29日)をもとに筆者作成。なお、令和元年7月8日以後契約分については、「同No.5363(養老保険の保険料の取扱い(令和元年7月8日以後契約分))」(最終閲覧日2021年8月29日)参照。変更点としては、特約に係る保険料の取扱いのみである。

203) 役員又は部課長その他特定の使用人のみを被保険者とする場合は、当該被保険者の給与として取り扱われる。また、表中に、「損金算入」としているのは、法人税基本通達をもとに作成しているためである。

そして、その判断は、主観的判断ではなく客観的に行われるべきである。これをもって本件保険料が必要経費として控除されるべきか検討すると、これはできないと判断された。本件保険料が家事関連費に該当するかどうかの検討についても、「明らかに区分すること」ができないものとして該当しないと判断している。なお、本判決の控訴審に当たる広島高裁平成 27 年判決²⁰⁴⁾においても同様の基準で必要経費該当性を否定する判断がされている。

ウ 検討

本判決の結論に対しては、裁判所が事実認定により、各保険料の必要経費算入を認めなかった点は妥当であるといった、本判決の結論に賛同する評釈²⁰⁵⁾や、これとは反対に、養老保険については必要経費算入が認められるべき²⁰⁶⁾という裁判所の判断とは逆行する評釈もみられる。

このような結論を導く前に、まず保険に関する税務を確認したい。本判決のような養老保険に係る保険金等の受取人について、死亡保険金は役員・従業員の遺族とし、生存保険金は事業主とする場合の「取り扱いは、所得税において明確にされていないが、……事業者の利益目的と認められない場合には、事業所得等の金額の計算に当たって、これを否定するものでもな」²⁰⁷⁾い。そうすると、法人税の損金と事業所得の必要経費は事業を遂行するうえでの必要性という点では同一であるから、法人税の取扱いが準用されるべきである²⁰⁸⁾。

ただし、このような取扱いが認められるのは、あくまで当該保険契約が業務遂行上必要であると言い得る場合に限られるという。なぜなら、「養老保険の場合、……従業員の福利厚生というよりは、事業主本人の利殖を目的としたものとみられるものが少なく」²⁰⁹⁾ないからである。業務の遂行上必要といえるためには、①家族従業員を除く全従業員を被保険者としていること、②退職年齢等を考慮した契約期間などの取決めがされていること、③従業員との間で福利厚生目的に使用される旨の取決めがされていること、④事業主がその契約に係るすべての取引につき記録していることという各条件をクリアすることが求められる²¹⁰⁾。

本判決は、このような観点から、法通 9-3-4 の取扱いに併せた必要経費該当性を問うたものであるが、これが認められなかった。

本判決において示された必要性要件の判断基準を参照する。

204) 広島高判平成 28 年 4 月 20 日税資 266 号順号 12846。

205) 林仲宣＝谷口智紀「判批」税務弘報 65 巻 7 号 (2017) 73 頁参照。

206) 田島秀則「判批」税務事例 50 巻 1 号 (2018) 27 頁参照。

207) 注解所得税法研究会・前掲注 134) 1105 頁。

208) 菅納・前掲注 83) 98 頁参照。

209) 馬場則行編『平成 30 年 11 月改訂 所得税実務問答集』納税協会連合会 (2018) 393-394 頁。

210) 馬場・前掲注 209) 394 頁参照。

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……この目的を判断するについては、関係者の主観的判断だけではなく、客観的に判断されなければならないと解される。

(ア) 福利厚生費の税務

本判決で争いとなったのは、事業主が負担した保険料が福利厚生費として所得の金額の計算上控除できるかどうかである。ここで、福利厚生費は、「従業員の福利および厚生に供するための支出額」²¹¹⁾であり、必要経費と家事費との区分がその判断の重要な要素である²¹²⁾。「福利厚生費のような支出の必要経費算入のための業務関連性は、その支出の目的、理由、金額、参加者等から客観的・社会通念的に判断することが求められる」²¹³⁾性質のものである。

したがって、必要性か関連性かはさておき、一先ず福利厚生のための支出であったかどうかにつき、事業への貢献度ではなく、主観的な支出の目的を客観的事実に照らして検討したことには意義があると言える²¹⁴⁾。この判断をするにあたっては、実務上、「その支出にいたる判断過程の記録、またそれに適合する事業内制度の整備等も必要である」²¹⁵⁾ことは、本判決から学ぶべきことである。福利厚生費のような支出は、家事関連費としての性質が混入しやすいものであり、業務との関連性を明確にしにくいものである。したがって、その支出の業務への貢献度というような事実からは判断しづらい²¹⁶⁾。

養老保険の保険料については、客観的に業務の遂行上必要であると認識し得る条件を具備しなければ必要経費に算入されないとした裁決例²¹⁷⁾も存在する。

福利厚生費としての支出に関しては、主観が働くものであるから、客観的な判断が必要とされている。その意味で、本判決の示した支出の目的の客観的な判断は、この文脈において違和感はない。

(イ) 支出の目的と必要経費・家事費の峻別

必要経費と家事費の峻別は、先述のとおり、支出の目的を重視し行われるものであるから、その意味でも当該支出の目的の検討は必須であったと思われる。関連性要件と必要性要件の検討からある支出の必要経費該当性が観察されるものであるから、納税者が当該支出をどのような意図で支出したのかという点が軽視されるべきでない²¹⁸⁾。

211) 日本簿記協会監修・前掲注 98) 286 頁(中野貴元執筆箇所)。

212) 右山昌一郎編『税務調査のための必要経費判断の手引き』新日本法規出版(2001) 198 頁(細野知久執筆箇所) 参照。

213) 若山寿裕「交際費・諸会費・福利厚生費の実務判断(特集『事業に関連している』の適切な判断 個人事業者の必要経費と家事関連費)」税経通信 73 巻 10 号(2018) 39 頁。

214) 菅納・前掲注 83) 96 頁参照。

215) 菅納・前掲注 83) 97 頁。

216) 菅納・前掲注 83) 96 頁参照。

217) 国税不服審判所裁決平成 6 年 6 月 13 日公刊物未登載。

218) 酒井・前掲注 7) 327 頁参照。

したがって、これは本判決のように租税回避の否認を目的とした支出目的の考慮とは異なり、単に福利厚生費という費用項目の性質に着目したものであると思われる。しかし、これを追求すると、福利厚生目的でない支出は、租税回避目的の支出であったとも言い得るのではなからうか。支出の目的の考慮は、何かしらの納税者の主観的な支出の意図に着目し、それが当該業務を行う上で必要なものであったかを決するための判断基準であるともいえる。

先述のとおり、昭和25年の所得税法施行規則は、従来の家事関連費が家事費として必要経費不算入とされていた部分の金額も必要経費として容認することを示したものであり、必要経費の範囲を拡大するために創設された規定であった²¹⁹⁾。同一文言で規定されている現行の令96条1号もまた、必要経費該当性の範囲を拡大することを企図し、政令に定められたものであると言い得る（少なくとも、まったくの無関係であるとは言い切れない）。

しかし、本判決は、令96条1号の「明らかに区分すること」が厳密に解され、結果としては必要経費該当性が否定されている。厳密に「明らかに区分」しなければならないとすると、「必要経費の性格を有する支出があってもそれが控除されないことにな」²²⁰⁾る。そうすると、同号の趣旨に反して、必要経費該当性が縮小されてしまっているといえる。

第2節 同族会社に対する支出と必要性要件

必要性要件の判断基準及び意義を検討してきたが、大阪地裁平成30年判決や大阪地裁平成27年判決のような同族会社に関する支出と必要性要件の関係性に関する検討については不十分である。そこで、これらの関係性につき検討する。

法157条の中にある「不当に」というのは、先に述べたとおり、業務の遂行上、不自然・不合理なものかどうか検討するための用語である。つまり、業務上必要のないものが法157条のいう不当性要件の対象ともなり得る²²¹⁾。そうすると、「業務の遂行上必要」かどうかは、「不当」かどうかというテストも兼ね備えているということになるといえる。「不当」と「必要でない」をイコールで結ぶことは、その意味からして乖離的なものではないと思われる。大阪地裁平成30年判決や大阪地裁平成27年判決は、建前上は法37条1項により導いた要件の判断基準の詳細な検討により必要経費に該当しないとしているが、各事案の納税者の不自然・不合理な動作に着目したものであったともいえる。

しかし、これらの関わりが密接であったとしても、法37条1項の必要経費に該当するかどうかについては、不自然・不合理かという検討は不要であると考ええる。なぜなら、同項は、これまでの考察からも、租税回避の否認規定としての機能を予定しているものとはい

219) 注解所得税法研究会・前掲注134) 1090頁参照。昭和40年改正前までは、家事関連費の規定は、必要経費の通則的規定の委任規定であった。しかし、現行法上は、法45条1項1号の委任規定である。したがって、令96条1号では間接的な必要性のみで足るとしていたものが、法45条1項1号からの委任を受けたことにより、法37条1項の要件を厳しくしているといわざるを得ない（酒井・前掲注7) 347頁参照）。これは、本来の家事関連費の規定が必要経費の範囲を拡大しようとして制定されたという趣旨に反しているようにみえる。

220) 菅納・前掲注83) 97頁。

221) 水野・前掲注141) 538頁参照。

えないからである。わが国には「通常性」が必要経費の要件とされていない。また、業務関連性を満たしつつも必要経費に該当しないとされる費用については、その金額の多寡が問題とされることが多い。しかし、必要性要件には、米国の金額の合理性 (reasonable allowance) の検討のように金額の多寡を検討し適正金額に引き直す機能はない。業務関連性を有しているのであれば、その適正価格への引き直しは、その要件の範囲を超えるものとなる²²²⁾。

令 96 条 1 号との関係でみると、必要経費に計上される金額のうち、家事費と必要経費の混在した家事関連費の内からその必要経費に算入される部分の金額を抽出するためには、その業務遂行上必要な部分の金額と、そうでない部分とに「区分」が要される。同項はあくまで必要経費の金額を決するために作用するものであり、金額の多寡を問題とし適正価格で引き直すようなことを許容する規定ではない。

したがって、不自然・不合理な納税者の動作や金額の多寡を同族会社間の取引の検討に際して問題とするのであれば、これは法 157 条により対処すべきであろう。

第3節 小括

本章では、必要性要件に該当しないため必要経費性はないと判断した3つの裁判例を取上げた。そして、そこで示された必要経費該当性の判断基準について検討した。

大阪地裁平成 30 年判決は、①客観的な見地から判断すること、②業務の内容を実質的に判断すること、③契約の内容を実質的に判断すること、及び④人的関係を実質的に判断することを必要経費該当性要件の判断基準とした。従来の判決と異なり、必要性要件につき詳細な判断基準を盛り込んで検討している点は評価できるが、④の人的関係のような同族会社の行為計算否認規定の適用場面で用いられるような判断基準や過去の判例と異なる実質的な判断の枠組みにつき疑問を覚えるところである。

大阪地裁平成 27 年判決は、支出の目的及び経済的利益の獲得への寄与度を判断基準として、必要経費該当性を検討していた。訴外会社については、支出の目的の検討から、必要性要件に合致せず必要経費該当性がないと判断されたようである。一方、A については、経済的利益の獲得への寄与度が大きかったことが業務に直接関連する根拠となり必要経費算入の根拠となった。これに鑑みると、関連性要件については経済的利益の獲得への寄与度をその判断基準とし、必要性要件については支出の目的をその判断基準としていたといえる。

広島地裁平成 27 年判決は、支出の目的を必要性要件の判断基準として検討した。福利厚生目的でないことと必要でないことをイコールで結び、必要経費に該当しないと判断した裁判例である。これは、規範上も必要性要件が支出の目的を判断基準としていることが明確である。

222) 占部・前掲注 15) 210 頁参照。しかし、わが国においても金額の相当性を理由に必要経費性を否認した裁判例が存在する。例えば、山口地判平成 7 年 6 月 27 日税資 209 号 1167 頁、広島高判平成 9 年 7 月 18 日税資 228 号 149 頁、最判平成 10 年 2 月 26 日税資 230 号 814 頁。

上記の3つの裁判例については、問題となった支出の金額の多寡にも注目されていたように思われる。これが、必要性要件の判断に際して、課税庁にこれを厳格に取り締まろうとする内心を生じさせているのであろう。しかし、法37条1項に米国のような通常性要件が付されていないことや金額の合理性が要求されていないことに鑑みると、これは必要性要件の範囲を超えるものではなかろうか。

次章では、本論文における結論を提示する。具体的には、必要経費該当性の要件、その判断基準、最後に、これらを大阪地裁平成30年判決、大阪地裁平成27年判決及び広島地裁平成27年判決にあてはめる。そして、規範の妥当性を確認する。

第7章 結論

本章では、前章まで整理してきた各要件と判断基準を踏まえて、必要経費該当性の判断に際して検討すべき要件と判断基準を提示する。これに基づいて、先に挙げた3つの裁判例を当該要件と当該判断基準にあてはめ、これらが必要経費該当性の判断に際して、一般的に機能するものであるのかを検証する。

第1節 本論文の必要経費該当性要件及び判断基準

1 必要経費該当性要件

必要経費該当性の要件は、関連性要件と必要性要件の2要件説とするのが最近の傾向である。必要経費該当性の検討事項としては、これら2要件の検討が妥当であると考えている。

前者は、家事費と必要経費に該当し得る支出の峻別の機能を有する。当該家事費と必要経費に該当し得る支出の峻別は、関連性要件と、法45条1項1号の両方向から家事費に該当するか否かが検討されるべきである。なぜなら、業務に関連するかどうかというテストだけでは、業務との微弱な関連性を有する家事費であっても必要経費に算入できることとなる。そうすると、必要経費の中に私的な支出が混在することになり、本来の業務の遂行に要する支出を控除するという必要経費の本質から離れることとなる。なお、このような考え方は、令96条1号の家事関連費の明確な区分に類似するものであると思われる。

後者は関連性要件のテストで必要経費に該当し得る支出となった場合に当該支出が業務遂行に有益なものであったかを検討する機能を有するものであるといえる。関連性要件はその判断に際して「何に使われたのか」という支出の結果に着目し、必要性要件は「有益かどうか」という広い観点から考察されるべきものである。なお、「有益かどうか」の検討にあたっては、「租税回避目的であるかどうか」は問わない（租税回避目的であるかどうかの問題となるのは、同族会社に対する支出が問題となる場合には法157条の適用時に問題となるものである）。

なぜなら、法37条1項が明文規定で、租税回避目的の支出は必要経費に算入できないで
あるとか、米国のように通常性や金額の合理性という判断基準を組み込むとか（これによ

り、金額の多寡も法37条1項により争うことができるようになる)、このような措置を講じない限りは、法37条1項は租税回避を否認する規定たり得ない。

2 必要性要件と必要経費の範囲の広狭

前章においては、「必要」という語の意味について、その語の前後にある文脈から、絶対的な意味として用いられているものであるのか、あるいは、有益や適切というようなより広い意味として捉えるのかを読み取らなければならないことを述べた。必要経費は、その支出が事業遂行上絶対的なものであることを要するものではなく、その立法趣旨や経緯に鑑みても、緩やかに解すべきものである。これを踏まえると、必要経費の中に含まれる必要性要件のいう「必要」とは、絶対的な存在ではない。よって、必要性要件は必要経費の範囲を過度に縮小するような存在ではないといえる。

以上から、必要性要件は、米国のそれと同様に、当該支出が業務の遂行上有益であったり適切であったりすることと定義できそうである。

必要性要件は、その必要経費該当性の判断にあたって検討必須の要件ではあるものの、これを厳格に解することにより、必要経費の範囲を狭くする効果を有するものであるとは言えない。「必要」かどうかの判断の基準は、予期された結果が必然であるかどうかではなく、「必須」のような閉ざされた範囲で検討されるべきでない。大阪地裁平成30年判決に係る評釈において、業務との「直接」の関連性を満たすとしながら必要性要件を満たさないとすることは想定しえないと指摘されているように²²³⁾、必要性要件については寛大に判断されるべきであろう。

3 客観的な判断

客観的な判断は、租税負担の公平の観点からすると、必要な判断基準である。後述するが、関連性要件は、経済的利益の獲得への寄与という支出の結果に着目して判断されるべきものである。これは、実質的な判断というより、客観的な結果に着目するものである。したがって、関連性要件については、客観的な判断が望まれる。

客観的な判断を求める過去の裁判例は、客観的な判断という「通常性」があるかどうかを考察するものであった。必要性要件については、支出の目的の実質的な判断をその判断基準としている。したがって、客観的な判断を強調しすぎると、支出の目的という内心との間で矛盾が主ずる。この矛盾を回避するためにも、本論文では、客観的な判断を必要性要件の判断基準として組み込まない。

4 業務内容及び契約内容等の実質的な判断

業務内容や契約内容の判断は、その支出の外観と実体が異なるのであれば、その実体に即してなされるべきことは、課税の公平の見地からも当然のものである。

実質的な判断をするにあたって、法実質に基づくべきであるが、この実質的な判断には、法律行為が伴っていることが前提となる。そうすると、業務内容は法律行為なく決す

223) 占部・前掲注15) 197頁参照。

ることのできるものであるから、実質的な範囲の範疇にはないということになる。これに対して、契約は、民法の典型契約の中の1つであり、これに鑑みると法実質を概観することは可能であろう。

したがって、実質的に判断するという文脈に対応させられるのは、契約内容のみであり、業務内容は実質的に判断する対象とならない。

5 人的関係の実質的な判断と租税回避の否認

支出先と納税者といった人的関係を必要経費計上の際に考慮するものには、先に挙げた法 157 条（同族会社等の行為又は計算の否認等）や法 56 条（事業から対価を受ける親族がある場合の必要経費の特例）が挙げられる。

これらの規定は、同族間又は家族間における恣意性の排除を企図し規定されたもの、つまり租税回避を否認・防止するための規定である。

このような租税回避の否認又は防止を企図するために検討される「支払先と納税者」といった人的関係は、租税回避の否認云々を規定していない法 37 条 1 項の規定の実質的な判断に持ち込むことは妥当でないと考える。

6 支出の目的

必要性要件は、必要経費が業務に有益であったかどうかという緩やかな視点から判断されるものであり、そこに支出の目的のテストが必要である。しかし、ここには租税回避目的かという検討までは不要である。なぜなら、租税回避の目的の有無は同族会社に関しては法 157 条の適用の際に検討されるべき事項であるためである²²⁴⁾。

したがって、仮に、同族会社のような特殊な関係者間の取引でない場合には、租税回避を企図したものであったとしても、その必要経費性は否定できない。そして、租税回避を企図したものであるとしても法 157 条等を用いた租税回避行為の否認は許されないこととなる。

租税回避を野放しにすることにも問題はある。租税回避を黙過することへの対応として、法 37 条 1 項の趣旨を限定解釈し、これが真に事業目的でないのであれば必要経費不算入とするようなこともあり得る。必要経費を広義に捉える要請と租税回避行為をどこまで取り締まるべきかという究極的な課題がここには存在する。

しかし、その線引きが必要とされるのであれば、やはり法 37 条 1 項の趣旨に照らし、必要性要件については、その支出の目的が租税回避目的かどうかは検討すべきでなく、業務に有益であるのかどうか検討すれば足りると考えるべきであろう。

7 経済的利益の獲得への寄与

必要経費が事業という個人の経済活動を支えるものにつき投下される投下資本であると

224) 支出の目的が判断基準となり得るかについては、損失が費用に該当するかというような問題設定において検討されるが、損失については現行法上必要経費に包摂されていることから（法 51 条）、目的の有無による必要性要件の判断は現行法上は放棄されたものともいわれている（酒井・前掲注 7）320-321 頁参照）。

するならば、利益獲得との何かしらの関係性は重要であると思われる。しかし、一般対応の必要経費については、必ず利益獲得という結果に密接でなければならないことを観念しているとはいいがたい。そうすると、当該判断基準は、一般対応の費用のうち、その対応関係が明確でない研究開発費や広告宣伝費といった費用はその算入が極めて難しくなると思われる。

一般対応の費用については、その要件として業務との関連性と業務遂行上の必要性が挙げられているが、これに鑑みても「利益の獲得への寄与」という個別対応の費用のような厳格な収入との結びつきな関係は一般対応の費用においては不要である。したがって、このような経済的利益獲得への寄与度を厳格に解するのであれば、当該判断基準は誤りであるといえる。反対に、当該寄与度を緩やかに解するというのであれば、一般対応の費用の必要経費該当性の判断基準として生きてくるものといえる。しかし、これは寄与度という、どのくらい役に立ったのか、あるいは、どのくらい貢献したのか²²⁵⁾という関連性を述べるものであるから、必要性要件の判断基準とはなり得ず、むしろ関連性要件の判断基準となるであろう。

8 必要経費該当性にかかる規範

必要経費については、その規定の変遷や昭和38年答申などに鑑みれば、その範囲を限定的に解するのではなくより広義に捉えるべきである。その判断に際しては、関連性要件と必要性要件の2要件により必要経費該当性を検討すべきである。

ここで、関連性要件は、いわゆる弁護士会懇親会等費用事件の控訴審判決で示されたように、関連性要件には直接性という要件は付すべきものでなく、家事費と必要経費に該当し得る経費になるかを峻別する機能を有するものである。

この判断に際しては、「何に使われたのか」という支出の客観的な結果に着目すべきである。大阪地裁平成27年判決では、関連性要件と必要性要件の双方の判断基準とされていたが、「経済的利益の獲得への寄与」は、これ自体が、利益という収入との結びつきのを問うものである。したがって、これを緩やかに検討するので足りるのであれば（直接的な寄与関係を求めないのであれば²²⁶⁾）、関連性要件の判断基準たり得る。

これに対して、必要性要件とは、「業務に有益に働く支出かどうか」という緩やかな基準で検討されるべきである。「有益であるかどうか」を検討する必要性要件の判断基準としては、租税法律主義の観点からは客観性を保った判断が、租税公平主義の観点からは実質的な判断が望まれるのであろう。なお、その判断に際しては、関連性要件のような支出の客観的な結果を判断基準とするのではなく、支出に至るまでの当事者の内心も検討が必要となると考える。

225) 新村・前掲注88) 753頁参照。

226) 経済的利益の獲得という結果に直接的な寄与を要するのは売上原価のような個別対応の費用であり、一般対応の費用には直接的な寄与という強固な業務との関連性は不要であるという立場に立っている。すなわち、弁護士会懇親会等費用事件の控訴審判決のように、関連性要件は直接性を付した強度なものを求めるべきではないという立場である。

契約内容の実質的な判断については、契約という法律に基づいた行為を実質的にみるものである。したがって、法実質を検討するものであるといえるため、契約内容の実質的な判断は必要性要件の判断基準としては検討必須の事項となると思われる。

支出の目的の考察は、当事者が真にある支出を業務に際して必要としていたかどうかを判断するものである。支出の目的については、客観的な証拠、例えば契約書や当事者の供述に基づき検討すべきであり、その目的とは事業目的か租税回避目的かという究極的な選択を強いるものではない。ただし、契約書の内容であるとする、先に述べた契約内容の実質的な判断と結果的には似通うこととなる。両者の違いを明らかにするのであれば、契約内容の実質的な判断は、契約という私法行為のみに着目し、検討されるべきである。これに対して、支出の目的の実質的な判断は、契約のみならず、より広い証拠から当事者の真意を突き止めるものであると言える。

当該規範をまとめると、以下のようになる。

必要経費該当性の判断は、関連性要件と必要性要件の2要件の検討により行う。

まず、必要経費に該当し得る支出と家事費に該当する支出の峻別は、関連性要件により行う。これは、「何に使われたのか」という支出の客観的な結果に着目して検討されるべきである。その検討に際しては、ある支出の経済的利益獲得への寄与の程度がその判断基準となる。

関連性要件により必要経費に該当し得る支出とされた場合には、必要性要件により必要経費と必要経費に該当しない支出への峻別が必要となる。前者に該当する場合には必要性要件を満たす必要があるが、必要性要件はある支出が業務に有益であるかという緩やかな視点で検討されるべきものである。その検討に際しては、支出以前の当事者の内心である契約内容および支出の目的を客観的な証拠に基づき実質的に考察しなければならない。

第2節 裁判例へのあてはめ

本節では、前章で検討した3つの裁判例に前節で示した規範をあてはめ、当該規範が必要経費該当性の判断に際して機能するものであるのかを検証する。なお、必要経費に該当した場合、個別的否認規定により必要経費としてその全額を控除できるかどうかについての検討は省略する。

1 大阪地裁平成30年判決

大阪地裁平成30年判決につき、先に示した規範及び判断基準に照らし考察する。

関連性要件については、「何に使ったのか」という支出の結果を客観的にみて判断すべきであり、利益獲得への寄与という観点から考察されるものである。

これについてみると、Xの事業に関して外注したものであるから、正に、「業務について生じた」支出であるといえる。訴外会社の行った配達業務がなければXの事業は成り立た

ないのであるから、収入との寄与は存在することが明らかであるといえる。したがって、関連性要件は満たす。

必要性要件については、当該支出が「有益かどうか」という支出時の内心を問うものである。当該「有益かどうか」の判断に際しては、①契約の内容および②支出の目的が実質的に検討されるべきである。

これにあてはめを行うと、①については、Aと訴外会社との「契約」という観点からみると、Aと訴外会社の委任契約関係という私法上の外観があり、その委任契約に基づきAは対価を支払い、訴外会社は対価を収受しているという法的な実質があると認められる。②については、租税回避目的の有無を検討するものではないから、業務遂行に有益であることを企図して当該支出を行っていたのかを検討すべきである。

そうすると、XのAでの業務と訴外会社でのXの業務は、Cの経営時代からの取引先である訴外会社との業務委託契約関係が単に継続されているだけである。C時代から本件外注費は業務遂行上必要なものとして認められていたことに鑑みると、本件外注費の支出の目的は、業務の遂行に有益であったからであるといえる。

したがって、関連性要件も必要性要件もともに満たすことから、本件外注費の支出は必要経費に算入されるべきである。

2 大阪地裁平成27年判決

大阪地裁平成27年判決については、訴外会社（同族会社）とA（相互支援者）に対して支払った本件賃料相当額について、それぞれ先に挙げた規範及び判断基準を踏まえ、検討を進める。

(1) 訴外会社について

業務委託契約を結ぶ訴外会社のパソコン入力業務等に係る対価は、月額80万円と定められており、当該契約は業務委託契約とは別個の契約である。つまり、本件業務委託契約という委任契約と、無償貸与という使用貸借契約（民法593条）をそれぞれ結んでいる。これらを前提として、訴外会社への無償貸与について2要件を充足するか検討する。

ア 関連性要件

無償貸与した事務所等に関してP株式会社に支払った本件賃料等相当額が業務に関連していたか検討する。本件賃料相当額は、訴外会社との使用貸借のために支払われた金額であるが、本件のXからの無償貸与については、訴外会社の無償使用がXの業務の利益獲得には何らの貢献もみせていない。したがって、関連性要件は満たさないため、当該支出の必要経費への算入は許されない。

なお、本論文においては、関連性要件の判断基準については詳細に検討していない。そのため、もし、これについて詳細に検討した場合、関連性要件には合致するとの判断がなされるかもしれない。そうすると、次に必要性要件の検討が必須となると思われる。したがって、本論文における結論とは異なるが、訴外会社への支出が必要性要件を満たすかどうかについてここで若干の考察を試みることにする。

イ 必要性要件

まず、①契約内容は、使用貸借契約の外観と内容に異なるところはない。次に、②支出の目的に照らすと、認定された事実のみではその無償貸与が業務のためであるかのような事実は見受けられず、これが業務遂行に有益な効果を与えるものではなかったと考えられる。

したがって、仮に関連性要件を満たすとしても、必要性要件は満たさず、よって、本件賃料等相当は必要経費には該当しないというべきである。

(2) A について

X と A が本件業務提携をした目的は、介護保険事業に将来性を見出し、介護保険事業者を新たな顧客として獲得する上で、A の営業力を利用すること、また、A との業務提携により実現されるワンストップサービスによって、より効果的に集客を可能とすることである。これらは、X の税理士業の顧客獲得とそれによる経済的利益の拡大を図ったものである。これを前提に、以下、本件賃料等相当額と本件支援料に分けて検討する。

ア 本件賃料等相当額について

A に対する事務所等の無償貸与に係る本件賃料等相当額が X の利益獲得に寄与していたかどうかを検討すると、X と A は本件事務所でともに業務を遂行することによりワンストップサービスを目指していたのであり、このような形態とすることで将来的な顧客の獲得やこれによる将来の経済的利益の獲得への寄与はあった。したがって、将来的な経済的利益獲得に貢献するために支払った賃料等相当額であるといえるため、関連性要件は満たす。

次に、必要性要件を満たすかどうか検討すると、①契約内容については、当事者の「合意」としか判決上表現されていないため、「合意」を当事者間の「契約」と置き換えて、ここでは検討する。契約内容は、X は A に対し本件事務所を無償で貸与し、A の使用した本件賃料等相当額については X が支払いを行うことである。次に、②支出の目的については、ワンストップサービスを通じて将来的な経済的利益獲得に貢献するために支払った賃料等相当額、つまり業務に有益な支出であったといえる。したがって、業務のため有益なものであると支出時においても想定していたものであるといえ、必要性要件も満たす。

以上から、A に対し無償貸与した部分の本件賃料等相当額は、X の所得の金額の計算上必要経費に算入されるべきである。

イ 本件支援料について

本件支援料については、当初の期待ほどには利益獲得への成果が乏しかったことから、このような支援料が6か月で打ち切られている。これに鑑みると、利益獲得のために本件支援料が A に対し支払われていたことは明らかである。結果的な寄与の程度は大きくはないかもしれないが、A の紹介が新規顧客3人の獲得に寄与したことに変わりはない。よって、利益獲得に何らかの寄与はしており、関連性要件は満たすというべきである。

必要性要件については、本件賃料等相当額と同様に、① X 及び A 間の契約は、A の開

業支援目的として、平成21年9月から平成22年2月までの6か月間、本件支援料を支給することであり、当該契約は形式的な内容と実質的な内容に違いはない。②支出の目的はXとAの相互協力による利益獲得であり、これらを想定した上での支出であったといえることができる。加えて、支援料の打ち切りは収益獲得への成果が乏しかったことが理由として挙げられているが、これは支出時において支援料を支払うことがXの業務について有益な効果の発現を目的とし支払われていたものであるとみるべきである。したがって、必要性要件も満たすというべきである。

よって、本件支援料についても、必要経費に該当するというべきであろう。

3 広島地裁平成27年判決

広島地裁平成27年判決においては、事業主ら(Xら)が支払った養老保険の保険料がXらの各所得の金額の計算上必要経費に算入されるかが争われ、法通9-3-4と同一の処理をし、当該保険料の2分の1部分の金額を必要経費に算入することができるかが問題とされた。

まず、証拠等の観点を省いて、本論文の規範にあてはめると、以下ようになる。

経済的利益獲得への寄与については、当該保険料は、福利厚生を有し、これは、間接経費であること²²⁷⁾から、収益に貢献したかどうか直接的に窺い知ることは不可能である。そこで、福利厚生には労働者の定着率の向上に寄与しているといわれており²²⁸⁾、このような従業員の定着、ひいては、長期的な従業員の育成やその結果の利益獲得への貢献が当該支出により予測できそうである。よって、関連性要件は満たす。

養老保険の保険料が必要経費に算入されるためには、客観的な証拠が必要である。そこで本件の事実関係を整理すると、Xらにより退職年齢等を考慮した契約期間又は退職までの期間の更新をするなどの取決めがされていない。また、被保険者である従業員との間で福利厚生目的に使用される旨の取決めがされている事実もない。さらに、Xらがその契約に係るすべての取引につき記録していない。

必要性要件についてあてはめを行うと、まず、①契約の内容については、訴外会社が節税商品として売り出していた養老保険契約を締結し、客観的な証拠(事務的なもので法的なものではない。)は残していないから、本件養老保険の外観と実質の差につき検討することは困難である。次に、②支出の目的につき検討すると、Xは従業員の福利厚生を目的とし、全従業員を被保険者とする養老保険契約を締結している。福利厚生費という支出の性質からしても、支出の目的は必須の検討事項であるが、客観的な証拠の収集を怠っており、その支出が真に福利厚生目的でされたものなのか不明である。したがって、業務に有益であったか明らかとはならず、必要性要件についても該当しているとはいえない。

以上より、本件保険料は裁判所の判断過程と若干は強調点が異なるものの、必要経費へ

227) 日本簿記協会監修・前掲注98) 286頁参照。

228) 松川滋「福利厚生費支出と労働者の定着率との関係について」経済研究29巻2号(1978)138頁参照。

の算入が許されないという結論は同じくするものである。

4 本論文の規範の運用

先に示した規範を3つの裁判例へあてはめ、それが一般的な規範として成り立つか検証した。

大阪地裁平成30年判決については、当該規範を用いることで、必要経費性を本件外注費に認めることができた。これは、判断基準に人的関係の実質的な判断をその判断基準から除いたことが大きな要因であると思われる。これは、租税回避の否認のような機能を持たない、法37条1項の規定の趣旨に合ったものであると考える。

大阪地裁平成27年判決は、裁判所と結論は同一となった。ただし、裁判所は、必要経費性が否定された同族会社に関する支出について、必要でなかったことを強調し、必要経費該当性を否定していた。しかし、本論文では、そもそも、経済的利益の獲得への寄与が認められないことから、必要経費該当性が否定されると判断している。このように、2要件説を採用したことについては、同一であるが、その判断に際して、本論文が関連性要件の検討の後に必要性要件を検討するという形式をとっている点に、このような違いを生んだ理由がある。

広島地裁平成27年判決も、裁判所と結論は同じである。しかし、裁判所は、家事関連費の「明らかに区分」することに着目し、必要経費該当性を批判したが、本論文ではそのような論理展開により必要経費該当性を否定したのではない。本論文においては、福利厚生費の計上要件や保険税務との照らし合わせも行った。各要件の判断基準を検討する上では、客観的な証拠の存在は不可欠である。しかし、Xらがこれを有していなかった点で、必要経費該当性は否定されるべきであると結論付けた。ただし、仮に、Xらが客観的な証拠を有していた場合には、本件保険料は福利厚生費として必要経費に算入される余地が大いにあったのではないかと考える。

以上から、本論文で筆者が提示した規範は、必要経費該当性の判断の一般的な場面においても、機能するものであるといえる。

第3節 小括

本章では、必要経費該当性の要件の判断基準、特に必要性要件の判断基準について本論文の結論を述べた。これをまとめると、以下のような規範となる。

まず、必要経費該当性の検討事項としては、関連性要件と必要性要件の2要件の検討が必須である。これらの2要件の各機能については、前者が家事費と必要経費に該当し得る支出の峻別の機能を有する。後者は関連性要件のテストで必要経費に該当し得る支出となった場合に当該支出が業務遂行に有益なものであったかを検討する機能を有する。関連性要件はその判断に際して「何に使われたのか」という支出の結果に着目する。必要性要件は「業務に有益に働く支出かどうか」という広い観点から考察されるべきものであり、租税回避目的であるかどうかはこの文脈においては問わない（租税回避目的であるかどうかの問題となるのは、同族会社に対する支出が問題について法157条の適否が検討される場面で

ある)。

大阪地裁平成30年判決に先に挙げた規範をあてはめると、裁判所と結論を異にし、必要経費の算入が認められ、同族会社の行為計算否認規定による制限も及ばないから、その外注費全額が必要経費に該当する。

大阪地裁平成27年判決については、大きく同族会社と相互支援を行う者との検討をわけ、前者については、結果的には裁判所と同じく必要経費該当性はないと判断した。後者については、裁判所と結果は同じくするが、賃料等相当額と支援料を分けて検討した点についてはその判断過程は異なる。

最後に、広島地裁平成27年判決は、結果的には裁判所と同一の見解を示すこととなった。しかし、客観的証拠を納税者が残せていれば、法人税の取扱いと同じく保険料の2分の1部分を必要経費に該当する余地はあったと考えている。

そして、このようなあてはめを経て、改めて本論文で提示した必要経費該当性の規範を概観すると、当該規範は必要経費該当性の判断の一般的な場面においても機能するものである。

おわりに

本論文では、必要経費該当性の要件を検討するにあたって、特に必要性要件と同族会社の行為計算否認規定に注目してきた。

必要性要件の検討は、必要経費と必要経費に該当しない支出とに峻別する上で大きな機能を果たす。必要性要件に該当するかどうかの判断に際しては、契約内容と支出の目的という支出の前段階で生ずる納税者の内心に着目すべきである。そのあてはめに際しては、同族会社であるとか、租税回避目的であるとかいう着眼点は捨て、租税法律主義に従い、法37条1項の適用要件に該当するか否かで判断されるべきであると考えた。

本論文では、必要性要件が同族会社の支出に深く関わることに触れ、これの詳細な判断基準を示すことができた。従来は、必要経費の各要件の判断基準を同一に捉えていたが、本論文ではそれを別個のものとして捉えるべきであることを指摘した。しかし、必要性要件の判断基準に焦点を当てていたため、関連性要件の判断基準については詳細には検討できていない。

今後は、必要経費該当性の判断に際して、各要件が適切な判断基準をもとに検討されることが望まれる。それに伴い、関連性要件の詳細な判断基準の検討は必須となると思われる。

また、同族会社に関する支出の必要経費該当性が検討される事案が増加している。特に、このような事案の場合、金額の多寡が問題とされることが多い。同族会社に関する支出については、法157条の適用の前に、「実質的な判断」や「事業目的」の有無で、必要経費算入の段階でこれを認めないような判断が増加している。しかし、これは、現行法の範囲を超えた法37条1項の解釈・適用であると考えられる。したがって、金額の多寡を問題にした必

要経費該当性を争うのであれば、法 37 条 1 項の文言に「通常」の語を付すことや、金額の合理性のような基準を設けるなどの立法が望まれる。