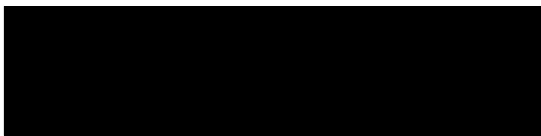


〔意見書〕

必要経費の解釈における関連性要件について


藤間大順

(神奈川大学法学部准教授 税法学)

必要経費の解釈における関連性要件について

藤間大順（神奈川大学法学部准教授）

はじめに

本稿は、「保育料を経費に！」訴訟の原告側鑑定意見書として、必要経費の解釈における関連性要件について、従来の議論を整理し、あるべき解釈論を提示するものである。

構成は次のとおりである。まず、Ⅰでは、必要経費の算入規定および家事費や家事関連費の不算入規定を整理する。次に、Ⅱでは、これらの規定が整備される前提となった税制調査会の内容を整理することで、これらの規定の趣旨目的を確認する。Ⅲでは、これらの規定について従来どういった裁判例が示されてきたのか述べる。Ⅳでは、以上の検討から得られるあるべき解釈論と、それと照らした場合の被告側の主張の難点を述べる。

Ⅰ 規定の整理

Ⅰ 所得税法 37 条 1 項

所得税法（昭和 40 年法律第 33 号、以下「所税」という）37 条 1 項は、不動産所得、事業所得または雑所得（以下「事業所得等」という）から控除することができる必要経費について規律している。ここでは、別段の定めがあるものを除き、「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」（以下「直接対応の費用」という）と「その年における販売費、一般管理費その他これらの所得を生ずべき業務について生じた費用（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」（以下「間接対応の費用」という）が控除可能であると規律されている。

直接対応の費用に含まれるのは、商品を買った際の仕入原価などの、収入との直接的な対応が明確な費用である。他方、水道光熱費などの費用については、仕入原価のように直接的な対応が明確であるわけではない。そのため、「所得を生ずべき業務について生じた」か否か、という形で、控除可能な経費についての規律が設けられている。なお、債務確定基準に関する議論については、本稿の議論とは関わらないため、以下では省略する。

2 所得税法 45 条 1 項 1 号

所税 45 条 1 項 1 号は、「家事上の経費」（以下「家事費」という）および「これに関連する経費で政令で定めるもの」（以下「家事関連費」という）は必要経費に算入できないものと規律している。そして、所得税法施行令（昭和 40 年政令第 96 号、以下「所税令」という）96 条 1 号は、家事関連費のうち主たる部分が「業務の遂行上必要であり、かつ、その必要である部分を明らかに区分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」以外のものについては必要経費に算入できないと規律している。

つまり、所税 45 条 1 項 1 号で必要経費に算入できないこととされているのは、①家事費、②家事関連費のうち主たる部分が業務の遂行上必要ではないものおよび③家事関連費のうち業務の遂行上必要である部分が明らかに区分することができないものの 3 種類である。

3 両規定の関係

所税 37 条 1 項と同法 45 条 1 項 1 号の関係については、文理上は、まずは所税 37 条である支出が必要経費にあたるか判断し、その後、別段の定めとして必要経費から除かれるかという点を同法 45 条 1 項 1 号に沿って判断する、という解釈が想定される。

もっとも、実際には、所税 45 条 1 項 1 号が①家事費を必要経費から除いているのは同法 37 条 1 項の「確認的規定であると解するほかはありません」¹とされている。つまり、家事費は本来的に必要経費に算入できないものであり、所税 45 条 1 項 1 号の「家事費」は規定がなくとも必要経費に算入できないものをあえて確認しているにすぎない、ということである。また、家事関連費のうち②主たる部分が業務の遂行上必要でないものや③必要な部分が明らかではないものを必要経費から除いていることも、必要経費該当性に関する議論のみに帰着するとされている²。

以上の議論を参照すれば、必要経費該当性に関する議論と家事費や家事関連費該当性に関する議論は、あくまで必要経費該当性という 1 つの解釈論について述べたものと理解すべきこととなろう。つまり、所税 37 条該当性と所税 45 条 1 項 1 号該当性をそれぞれ独立に判断する必要はないと考えられるということである。それではなぜこのような 2 つの規定が設けられたのか、という点については、Ⅱで立法趣旨から検討することとしたい。

Ⅱ 立法趣旨

現行の所得税法が立法されたのは 1965 年（昭和 40 年）だが、その前提として、1963 年（昭和 38 年）12 月に税制調査会において改正に向けた答申が公表されている。そこでは、必要経費の控除について、以下のような記述がある。

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

¹ 佐藤英明『スタンダード所得税法 [第 4 版]』（弘文堂、2024 年）283 頁。

² 佐藤・前掲注（1）284 頁参照。

所得税の建前としては、事業上の経費と家事費とを峻別する後者の考え方も当然無視することができないが、事業経費又は事業損失の計算については、できる限り前者の考え方を採り入れる方向で整備を図ることが望ましいと考える。」³

また、以下のような記述もある。

「必要経費と認めない家事関連費に関する規定は、現在それが抽象的であるため、交際費、接待費、寄附金等の経費につき必要経費に認めるべきであるかどうかの判定が事実上困難である。判定を容易にするために形式的な基準を規定してこれを基に判定することも考えられるが、この種の経費は、その性質上客観的にその基準を求めることは必ずしも容易でなく、したがって、個々の事実判定に委ねる方がかえって合理的であるとも考えられるので、規定上従来のような基本的な考え方を表現するにとどめるのが適当であると考え。」⁴

以上の考え方は、Ⅰで整理した実際の規定にも反映されているものと思われる。まず、Ⅰつめの引用部分にいう「純資産増加説的な考え方に立って、所得の基因となる事業等に関係はあるが所得の形成に直接寄与していない経費又は損失をできるだけ広く所得計算上考慮すべしとする考え方」は、直接対応の経費のみならず間接対応の経費についても控除可能であるとする所税 37 条に表れている。ただし、できるだけ広く考慮するというだけでは、家事費も必要経費に混入しかねない。このことを考えると、「事業上の経費と家事費とを峻別する後者の考え方も当然無視することができない」ので、家事関連費のうち②③を控除不可能と規定するという一方で「個々の事実判定に委ねる」ように現行法は立法されている、と整理することができよう。

以上のⅠおよびⅡの検討によれば、規定の文理および趣旨を総合すると、所税 37 条が定める必要経費の範囲はできるだけ広く、所得の獲得に直接寄与しない支出も含めて捉えるべきであるように思われる。他方、このような考え方のみによると、本来ならば必要経費に含まれるべきではない個人的な支出も必要経費に含まれてしまう危険性がある。そのため、所税 45 条 1 項 1 号が定める家事費や家事関連費として、個別的事実認定によって、必要経費から除くという規定も設けられている。所税 45 条 1 項 1 号は、所税 37 条 1 項の内容を確認する規定ではあるものの、所税 37 条の文理のみでは必要経費の明確な範囲を画することが難しい場面もありうるために、個別具体的な事情に応じた判断を可能とするために設けられた規定と理解できよう。所税 45 条 1 項 1 号は所税 37 条から全く独立した別段の定めとして捉えるべきではなく、必要経費該当性の裏側にある家事費や家事関連費の（非）該当性を所税 37 条 1 項の抽象的な文言のみによらず、個別具体的な事実に基づいて判断するための規定として捉えるべきである。

Ⅲ 必要経費の判断枠組に関する裁判例

³ 税制調査会「所得税法及び法人税法の整備に関する答申」（国立国会図書館ウェブサイト：<https://dl.ndl.go.jp/pid/3026670/1/7>，1963 年）43 頁。

⁴ 税制調査会・前掲注（3）46 頁。

1 平成 24 年東京高判以前の状況⁵

必要経費該当性、特に家事費との区分については、伝統的に、業務遂行上の必要性（以下「必要性要件」という）と業務との関連性（以下「関連性要件」という）が要求されてきた⁶。たとえば、東京地裁の昭和 53 年の判決は以下のように述べる。

「所得税法 37 条の事業所得における必要経費とは、当該事業について生じた費用、すなわち業務との関連性が要求されるとともに、かつ、業務の遂行上必要であること、すなわち必要性が要件となるものと解する。しかして、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、通常かつ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ものと解すべきである。けだし、個人所得においては、個人事業主は、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消費行為をも行なっているのであるから、事業上の必要経費と、所得の処分たる家事費とを明確に識別する必要があるからである。」⁷

このような 2 つの要件によって判断する枠組は、他の判決においてもみられる。ただし、まず、必要性要件については、上述のとおり、客観的な判断が必要であるとの考え方が示されてきた。また、関連性要件については、「直接の関連」を要求する裁判例があった。たとえば、平成 5 年福岡地判は以下のように述べる。

「支出が右必要経費として特定事業の総収入金額から控除されているためには、客観的にみてそれが当該事業の業務と直接関係をもち、かつ、業務遂行上通常必要な支出であることを要する」⁸

このように、必要経費として収入から控除するためには、客観的な必要性（必要性要件）と直接の関連性（関連性要件）が必要である、との考えが、裁判例においては示されてきた。

2 平成 24 年東京高判

もっとも、このような裁判例の流れと一線を画するのが、平成 24 年東京高判である。この判決は、弁護士会の役員が支出した懇親会費のうち一部を必要経費として認めたものだが、理由付けとして以下のように述べる。

「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

⁵ 以下の記述については、酒井克彦『所得税法の論点研究』（財経詳報社、2011 年）326～336 頁参照。

⁶ たとえば、碓井光明「必要経費の意義と範囲」日税研論集 31 号（1995 年）29～35 頁参照。

⁷ 東京地判昭和 53 年 4 月 24 日税資 107 号 532 頁。控訴されず確定している。

⁸ 福岡地判平成 5 年 5 月 18 日税資 195 号 365 頁。福岡高判平成 7 年 2 月 15 日税資 208 号 350 頁および最判平成 8 年 10 月 15 日税資 221 号 48 頁でも結論が維持され、確定している。

あることを要すると規定している上、ある支出が業務の遂行上必要なものであれば、その業務と関連するものでもあるというべきである。それにもかかわらず、これに加えて、事業の業務と直接関係を持つことを求めると解釈する根拠は見当たらず、『直接』という文言の意味も必ずしも明らかではないことからすれば、被控訴人の上記主張は採用することができない。⁹

この判示は、客観的な必要性（必要性要件）と直接の関連性（関連性要件）が必要であるとしてきた従来の必要経費の要件の解釈論に対して異論を唱えたものと理解できよう。もっとも、この判示の理解はやや難しいように思われる。なぜならば、関連性要件がそもそも不要であると解したのか、または関連性要件は必要だが「直接」の関連性は不要であると解したのか、やや不鮮明であるからである。

この点は、後者、すなわち、関連性要件は維持しつつも、それを「直接」の関連性とは解さなかった、という理解が妥当であるように思われる。なぜなら、上記の規範を前提とした当てはめの部分では、「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、弁護士が人格の異なる弁護士会等の役員等としての活動に要した費用であっても、弁護士会等の役員等の業務の遂行上必要な支出であったということが出来るのであれば、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」、「弁護士が弁護士会等の役員に立候補した後、役員に選任されるため、投票権を有する者に対して自らへの投票を呼び掛ける活動は、自らの弁護士会等の運営に関する意見を実現するために行われるものであるというべきであり、弁護士会等の活動と同視することができないのはもちろんのこと、弁護士として行う事業所得を生ずべき業務と密接に関係しているとも認めることはできない」など、必要性要件に関する検討であると述べてつつも、業務との関連性を議論しているからである。

以上の検討を前提とすれば、平成 24 年東京高判は、従来の裁判例の流れに沿って必要性要件および関連性要件による判断を実質的には維持しつつ、「直接」の関連性を要求するべきではないとの理解を示したものと理解することができよう。

3 平成 24 年東京高判が与えた影響

平成 24 年東京高判がその後の裁判例に与えた影響については、必ずしも明確ではない¹⁰。

たとえば、平成 30 年大阪地判は以下のように述べる。

⁹ 東京高判平成 24 年 9 月 19 日判時 2170 号 20 頁。原審である東京地判平成 23 年 8 月 9 日判時 2145 号 17 頁は、「支出が所得を生ずべき事業と直接関係」することを要件として掲げて納税者の請求を棄却していた。最決平成 26 年 1 月 17 日税資 264 号順号 12387 で上告不受理となり確定している。

¹⁰ たとえば、渕圭吾『租税法講義』（有斐閣、2024 年）82～83 頁参照。

「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。

そして、必要経費該当性（関連性要件及び必要性要件）の判断に当たっては、投下資本の回収部分に課税が及ぶことを避けるという必要経費の控除の趣旨に加え、家事的経費との区別や恣意的な必要経費の計上防止の要請等の観点も踏まえると、関係者の主観的判断を基準とするのではなく、客観的な見地から判断すべきであり、また、当該支出の外形や名目等から形式的類型的に判断するのではなく、当該業務の内容、当該支出及びその原因となった契約の内容、支出先と納税者との関係など個別具体的な諸事情に即し、社会通念に従って実質的に判断すべきである。」¹¹

この判示は、関連性要件について「合理的な関連性」という表現をしており、「直接」という言葉を用いていない点からすると、平成 24 年東京高判の影響がややうかがわれるようにも思われる。また、個別具体的な諸事情に即した判断を要求している点も注目に値する。このほか、単に「ある費用が不動産所得に係る個別対応の費用又は一般対応の費用に該当するといえるためには、少なくとも、当該費用が不動産の賃貸業務と関連することを要する」¹²、「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」¹³として、業務と関連することのみを要求する裁判例もある。

ただし、平成 24 年東京高判については、「その後の裁判例は追随していない」¹⁴、「影響はあまりなく、『直接の』関連性は、結果的に引き続き要求されている」¹⁵などの意見も有力である。

¹¹ 大阪地判平成 30 年 4 月 19 日税資 268 号順号 13144。大阪高判平成 30 年 11 月 2 日で結論が維持され、裁決令和元年 7 月 16 日税資 269 号順号 13294 で上告不受理となり確定している。

¹² 大阪地判平成 29 年 3 月 15 日訟月 64 巻 2 号 260 頁。大阪高判平成 29 年 9 月 28 日訟月 64 巻 2 号 244 頁で結論が維持され、最決平成 30 年 4 月 17 日税資 268 号順号 13142 で上告不受理となり確定している。

¹³ 大阪地判令和元年 10 月 25 日訟月 66 巻 12 号 2012 頁。大阪高判令和 2 年 5 月 22 日訟月 66 巻 12 号 1991 頁で結論が維持され、最決令和 3 年 2 月 19 日税資 271 号順号 13525 で上告不受理となり確定している。

¹⁴ 中里実ほか編『租税法概説 [第 5 版]』（有斐閣，2025 年）127 頁 [浅妻章如執筆部分]。

¹⁵ 高橋祐介「マルサではない女」佐藤英明編著『租税法演習ノート [第 4 版]』（弘文堂，2021 年）326 頁。

たとえば、平成 30 年長野地判は¹⁶、弁護士が支出したロータリークラブの会費の必要経費該当性を否定するにあたり、「弁護士としての経済活動と直接に関連」することを要求している。また、令和 3 年大阪地判は¹⁷、贈与税の必要経費該当性を否定するにあたり、「業務と直接関係」することを要件として示している。さらに、より近時の事例として、令和 6 年大阪地判は¹⁸、「所得を生ずべき業務と直接的な関連性を有」することを要件として述べている。

以上の 3 つの裁判例は、要件としては直接の関連性を要求していることから、平成 24 年東京高判を無視したもの、ともたしかに見ることができる。ただし、当てはめの部分まで見ると、そのように断じることができるのか疑問の余地もある。

たとえば、平成 30 年長野地判は、関連性要件該当性を否定するにあたり、「原告は、本件クラブの他の会員が所属する企業と法律顧問契約を締結しており、本件クラブに加入することによって、原告の弁護士としての業務の経済的利益の獲得に一定の成果を上げていると認められる。しかし、それは、原告が本件会費を支払ったことにより生じるべき直接の効果ではない。当該成果は、原告が本件会費を支払って、本件クラブの掲げる奉仕の理念に基づき、本件クラブの例会等に参加したり、委員会活動や奉仕活動をしたりするなどして本件クラブにおいて活動する中で、本件クラブの会員と親睦を深めたことを契機として間接的・副次的に生じたものにすぎない。そのため、本件会費の支出が、顧客の獲得・維持や事件の受任を目的として行われる弁護士としての経済活動との間に直接の関連性を有するものということとはできない。」と述べる。これは、ロータリークラブの会費の支出が納税者の所得獲得へと具体的に寄与したと認められないと述べたと解することができるように思われる。

また、令和 3 年大阪地判は、「不動産所得を生ずべき賃貸業務の用に供される不動産を贈与により取得した場合であっても、不動産の贈与に係る贈与税は、客観的にみて、上記賃貸業務と関連性を有するということとはできない。そうすると、原告が、本件土地を贈与により取得した際に納付した本件贈与税も、本件土地の賃貸業務と関連性を有するものと認められないというべきである。」と述べる。もっとも、この当てはめの部分では、あくまで「客観的にみて、上記賃貸業務と関連性を有するということ

¹⁶ 長野地判平成 30 年 9 月 7 日訟月 65 巻 11 号 1634 頁。東京高判令和元年 5 月 22 日訟月 65 巻 11 号 1657 頁で結論が維持され、最決令和 2 年 6 月 26 日税資 270 号順号 13422 で上告不受理となり確定している。

¹⁷ 大阪地判令和 3 年 3 月 4 日税資 271 号順号 13534。大阪高判令和 3 年 10 月 7 日税資 271 号順号 13614 で結論が維持され、最決令和 4 年 3 月 25 日税資 272 号順号 13694 で上告不受理となり確定している。

¹⁸ 大阪地判令和 6 年 3 月 13 日判タ 1524 号 124 頁。控訴審である大阪高判令和 7 年 4 月 25 日（判例集等未登載、LEX/DB 文献番号 25625549）で必要経費とは異なる論点（同族会社の行為計算否認）については取り消されたが、必要経費に関する判断は維持されている。

はできない」と述べられるにとどまり、「直接」関連しなかったことが中心的な理由付けとはなっていない¹⁹。

さらに、令和6年大阪地判は、司法書士が支出した接待交際費の必要経費性を否定した判決だが、①接待交際の相手方の情報が不足しているものは「支出の趣旨や目的が判然としない」こと、②政治家などに対する支出については「業務の遂行上の必要性が判然としない」こと、③税理士などに対する支出については原告ではなく原告が支配している会社の「事業等に係る接待交際であった可能性がある」ことを理由として述べる。①は、そもそも支出との関連性が直接間接問わず不明であったものであり、②は関連性要件ではなく必要性要件によって必要経費該当性を否定したものであり、③は誰の経費であったかという帰属の観点から判断をしたものである。

以上のように、平成24年東京高判以降に「直接の関連性」要件を用いた裁判例は、実際には、支出が業務と直接間接を問わずに関連性を持たないという事実認定により結論を導いたものと理解できるように思われる。むしろ、平成30年大阪地判が述べるような個別具体的な事情に即した判断を行っている点からは、裁判例における一貫した流れを見出すことができよう。

このような理解は、平成24年東京高判以前の裁判例と比較するとより説得力を持つように思われる。たとえば、上述した平成5年福岡地判では、「一部が一時的に事業資金に流用されていた」可能性のある借入金に関する利息について必要経費性が否定されている。事業活動に使われていたかもしれない借入金の利息は、平成30年長野地判が述べる「直接の効果」として利益獲得に貢献していたかもしれないのであり、事業活動への使用を完全に否定しないかぎり、必要経費性を否定することは困難であったはずであろう。したがって、平成24年東京高判以前は、「直接の」関連性という要件は必要経費を画する決定的な要素と解されていたように思われる。

このように考えると、平成24年東京高判以後も「直接の関連性」という要件を維持する裁判例もあるものの、「直接」という要件の重要性は同高判後はやや薄れ、むしろ個別具体的な事情に即した判断を行うように裁判例は推移してきたと理解できるように思われる。

IV あるべき判断枠組と被告側の解釈論への反論

1 あるべき判断枠組

¹⁹ このように判示された背景には、贈与税という特殊な支出の必要経費性が争われた事案であったことから、業務との関連性に乏しいことが明らかであったことがあったように思われる。実際のところ、贈与税が必要経費に該当しないことは、既に、大阪地判平成29年3月15日・前掲注(12)で裁判例が示されていた。

租税法律主義の下、租税法規の解釈は厳格であるべきであり²⁰、解釈に当たっては、規定の文理をみだりに離れることはできないものと解されている²¹。必要経費の要件については、家事費や家事関連費の不算入規定が確認規定であることを前提とすれば、規定の文理から読み取れるのは、「業務について生じた費用」であるか、という点である（Ⅰ）。「直接」関連する、という要件は、少なくとも文理からは読み取ることができない。

そして、このような、「業務について生じた費用」の控除を認める趣旨は、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していない経費であってもできるだけ広く控除を認める考え方に求めるべきである²²。もっとも、この考え方のみでは本来ならば必要経費に算入されるべきではない家事費が混入しかねないことから、家事費や家事関連費の不算入規定も設けられている。ただし、家事費や家事関連費への（非）該当性は必要経費への該当性から全く独立したものではなく、抽象的な必要経費該当性の基準を具体化したものとして、個別具体的に判断されるべきである（Ⅱ）。

必要経費の要件については、伝統的に、必要性および関連性という2つの要件により判断がされてきた。平成24年東京高判は、一見すると関連性という要件は要求されないという、裁判例の流れから逸脱したものとも読める。しかし、実際には、関連性について当てはめの部分では検討を行っており、裁判例の流れは一貫している。むしろ、平成24年東京高判は、必要性要件と関連性要件による判断を維持しつつ、「直接」の関連性という要件をやや緩め、個別具体的な判断を要請した判決として理解できる（Ⅲ）。

ⅡとⅢの関係はここまで述べてこなかったが、筆者は、平成24年東京高判以降の議論は、Ⅱで述べた立法趣旨に親和的になってきたものと理解している。従前は、平成5年福岡地判が示唆するとおり、「直接」の関連性という形で個別具体的な判断が不十分なままでも必要経費該当性を否定できるとの解釈論が形成されてきていた。このような状況は、明文化されていない経費控除の否認要件を創出しているとみれば、租税法律主義の下では許されないとの批判もありえたように思われる²³。しかし、平成24年東京高判以降の裁判例は、「直接」の関連性という要件を維持するものであっても収入との関連性を具体的に論じたうえで必要経費該当性を判断している。これは、平成24年東京高判が、（判決自体が企図したかはともかく）結果としては立法趣

²⁰ 佐藤英明「最高裁判例に見る租税法規の解釈手法」山本敬三＝中川丈久編『法解釈の方法論』（有斐閣、2021年）341頁参照。

²¹ ホステス源泉徴収事件上告審判決（最判平成22年3月2日民集64巻3号420頁）、最判平成27年7月17日判時2279号16頁。

²² なお、ここでいう「基因」の意義についてドイツ法との比較法的な観点から検討する議論として、奥谷健「必要経費控除の意義と範囲」同『市場所得と応能負担原則』（成文堂、2018年）127頁〔初出：2016年〕参照。

²³ 谷口勢津夫『税法基本講義〔第8版〕』（弘文堂、2025年）348～349頁参照。

旨に沿い²⁴、文理から逸脱しないように所税 37 条該当性＝所税 45 条 1 項 1 号費該当性について個別具体的な検討を行う方向へと裁判例を促したものの、と理解することができよう。

以上のように整理をするならば、必要経費該当性は必要性要件および関連性要件によって判断をすべきである。そして、関連性要件の充足の有無については、「直接」という言葉を文理に忠実に沿って使わないにせよ裁判例の傾向に沿って使うにせよ、納税者が行っている業務の内容や納税者がその経費を支出した目的、収入獲得への寄与などの具体的な事情を総合考慮して判断を行うべきである。このような検討は、近時の裁判例が積み重ねて来た解釈論の上に立つものでもあると思われる。

このような解釈論は、また、課税実務一般とも整合するものと考えられる。具体例として、税大購本では、「得意先への贈答費用、飲食接待費等」が必要経費に算入できるものの、「親族、隣人等との交際費」は必要経費とならないものとされている²⁵。たとえば、得意先との飲食は必要経費になりうるであろう。しかしながら、たとえば弁護士が親族から依頼を受けて仕事をしており、その打合せとして会食をしたならば、必要経費であるか否かは難しい問題となる。また、得意先である親族に中元や歳暮を贈った場合にも、一概には言い切れない問題が生じるであろう。このように、課税実務としても、必要経費と家事費の区別においては個別具体的に事業や業務との関連性を判断しているのであって、仮に「直接の」という言葉を使う場合であっても、経費の一般的な性質のみをもって抽象的に必要経費該当性を判断すべきではないように考えられる。

2 被告の主張への反論

被告は、Call 4 ウェブサイトで公開されている準備書面（I）において、「個人の支出のうち、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金額は、客観的に見て、事業又は業務の遂行上必要なものであり、かつ、当該支出が事業又は業務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に限られる」との一般論を前提として（24 頁）、「原告倉持の弁護士業務に係る収入は、当事者その他関係人の依頼又は官公署の委嘱によって、訴訟事件、非訟事件及び審査請求、再調査の請求、再審査請求等行政庁に対する不服申立事件に関する行為その他一般の法律事務を行うことによって発生するものである一方、原告倉持保育料は飽くまで、保護者が原告倉持第一子を保育所に預けることにより、原告倉持第一子が、保育所における養護及び教育を受けることの対価としての性質を有するものであることから、原告倉持保育料が、

²⁴ 「直接」の関連性を論拠に必要経費の範囲を狭くみる考え方は立法趣旨に沿わないとする議論として、三木義一「必要経費概念における『事業直接関連性』」青山法学論集 54 巻 4 号（2013 年）11 頁参照。

²⁵ 税務大学校『所得税法（基礎編） 令和 8 年度版』（国税庁ウェブサイト：<https://www.nta.go.jp/about/organization/ntc/kohon/syotoku/mokuji.htm>，2026 年）65 頁参照。

原告倉持の事業の遂行上必要なものであることは必ずしも明らかではなく、また、弁護士業務に係る収入を生み出す事業活動と直接の関連を有するものとは認められない。」(28 頁)、「原告松村の雑所得を生ずべき業務とは講演や原稿作成等という経済活動を行うことにより発生するものである一方、原告松村保育料は、飽くまで、保護者が原告松村第一子を保育所に預けることにより、原告松村第一子が、保育所における養護及び教育を受けることの対価としての性質を有するものであることから、原告松村保育料が、原告松村の業務の遂行上必要なものであることは必ずしも明らかではなく、また、講演や原稿作成等という経済活動と直接の関連性を有するものであるとは認められない。」(29 頁)などと述べる。

しかしながら、このような検討は、I で述べた、規定の文理、趣旨から導かれ、判例理論から示唆されるあるべき解釈論からすると不十分である。たとえば、平成 30 年長野地判は、直接の関連性を要件として示しつつ、上述のとおり、原告の収入獲得に対する寄与の有無とその関連性を検討していた。少なくとも、本件においても、原告が行っていた業務の性質に応じて、支出した保育料によりどの程度の育児負担が軽減され、それによってどの程度の収入が生じたと考えられるのか、という点を認定しなければ、「直接の」という修飾語を使ったとしても、業務との関連性を否定することはできないように思われる²⁶。なぜなら、I II で検討したとおり、納税者の支出について業務との関連性がない家事費や家事関連費として必要経費該当性を否定するためには個別具体的な検討が必要であり、III で検討したとおり、平成 24 年東京高判以降、裁判例も実際に具体的な事情を考慮して検討するように傾向が変化してきているからである。「法律事務と育児は別の活動である」や「講演や原稿作成と育児は別の活動である」という一般論だけでは、支出の必要経費への該当性を否定するのに十分な検討とは言えないように思われる。

また、準備書面(2)においては、「保育料は、親が乳幼児の保育・教育等の育児のために負担する支出、すなわち、個人の消費生活上の費用に当たる」(9 頁)、「本件各保育料は、原告らが原告ら第一子の育児のために負担する支出であって、客観的に見て、原告らの業務と直接関連しないことは明らかであり、原告らの業務の遂行上必要なものであるともいえず、また、本質的に個人消費の性質を帯びている」(12 頁)な

²⁶ なお、米国法において基本的に保育料は私的な支出として経費控除を認められていないが(リーディングケースとして Smith 判決(40 B.T.A. 1038 (1940))参照。この判決については、碓井光明「米国連邦所得税における必要経費控除の研究(1)」法学協会雑誌 93 巻 4 号(1976 年)116~117 頁参照)、近時の学説では、「保育費のうち、追加的支出として事業との密接な関連性を証明できれば、その一部を控除できる可能性」(山田麻未「保育費の控除可能性についての一考察」税法学 579 号(2018 年)176 頁)が指摘されている。この議論を「日本にそのまま持ち込むことはできない」(山田・同 176 頁)とは述べられているものの、日本法の解釈にも一定程度示唆がある議論であるように思われる。

どと述べる。しかし、このような支出の一般的な性質のみをもって判断をすることは、上述のとおり、必要経費のあるべき解釈論とは整合しないものと思われる。

おわりに

本稿では、以下のように論じた。

必要経費については、直接対応の費用と間接対応の費用を算入する原則規定である所税 37 条 1 項と、家事費および家事関連費を算入できないとする別段の定めである所税 45 条 1 項 1 号が整備されている。後者の規定は、所税 37 条の規定を確認するものと位置付けるべきである（Ⅰ）。それでは、なぜわざわざ 2 つの規定が設けられているのかという点が問題となる。この点、これらの規定を整備する前提となる答申では、広く支出を経費に含める考え方と消費のための支出を個別具体的な事情に応じてそこから除く考え方がいずれも重要であることが述べられており、所税 37 条 1 項は前者の考え方を、所税 45 条 1 項 1 号は後者の考え方を表したものであると考えるべきである（Ⅱ）。

裁判例においては、以上の 2 つの規定を前提として、必要性要件および関連性要件という 2 つの要件によって必要経費と家事費や家事関連費の区別が行われてきた。特に、関連性要件については、「直接」の関連性を要求する裁判例の傾向があったが、平成 24 年東京高判でこの傾向は否定された。その後の裁判例では、再び「直接」の関連性を要求するものもあるものの、判決の事実の当てはめの部分まで参照すると「直接」という言葉の重要性は平成 24 年東京高判の後は薄れているように思われる。むしろ、平成 24 年東京高判以後は、必要性要件と関連性要件という 2 つの要件を維持しつつ、関連性要件の充足の有無を個別具体的な事情に応じて判断する方向へと裁判例は変化しつつある（Ⅲ）。

平成 24 年東京高判以後の個別具体的な事情に応じて関連性要件の充足を判断する枠組は、「直接」という要件は条文にないという批判に応じつつ、立法趣旨に沿うような検討を行うような解釈論と理解できる。したがって、必要経費該当性の判断にあたっては、納税者が行っている業務の内容や納税者がその経費を支出した目的、収入獲得への寄与などの具体的な事情を総合考慮して判断を行うべきである。この点、被告側の準備書面は、保育と業務活動が別個のものであるという一般論を述べるにとどまっており、条文の文言とも立法趣旨とも従来の裁判例とも整合的な解釈論から逸脱している（Ⅳ）。

【経歴】藤間 大順（ふじま ひろのぶ）

1991年東京都生まれ。東京大学文学部卒業後、青山学院大学大学院法学研究科公法専攻博士前期課程および同博士後期課程を修了した後、神奈川大学法学部助教を経て、2026年4月現在、神奈川大学法学部准教授。博士（法学）（青山学院大学，2019年）。

〔著書〕『債務免除益の課税理論』（勁草書房，2020年），三木義一監修『よくわかる税法入門〔第20版〕』（有斐閣，2026年，共著），三木義一監修『新 実務家のための税務相談（民法編）〔第2版〕』（有斐閣，2020年，共著），三木義一監修『新 実務家のための税務相談（会社法編）〔第2版〕』（有斐閣，2020年，共著），中村芳昭＝三木義一監修『典型契約の税法務』（日本加除出版，2018年，共著）

〔論文〕「税務行政のデジタル化における納税協力の変容と諸課題」租税法研究53号（2025年）24頁，「消費者が享受した債務免除益にどこまで課税すべきか？」税大ジャーナル36号（2024年）59頁，「個人間の贈与（みなし贈与を含む）と所得税法9条1項16号」税法学584号（2020年）187頁など。

〔社会的活動〕日本税法学会理事（2023年6月～現在），地方公共団体金融機構 持続可能な地方税制度研究会委員（2025年6月～現在）