

令和 7 年（行ウ）第 8 2 号、同第 1 0 9 号

更正請求処分通知取消等請求事件

原 告 倉持尚、松村幸裕子

被 告 国

第 4 準備書面

2 0 2 6 年 5 月 2 5 日

東京地方裁判所民事第 2 部 御中

原告代理人弁護士 川 澤 直 康

ほか 4 名

本書面では、税法学者である藤間大順神奈川大学准教授及び三木義一青山学院大学名誉教授の各意見書（甲 5 0、5 1）を踏まえ、一般対応必要経費該当性の判断枠組み及び本件保育料の一般対応必要経費該当性に関する被告の主張に対して、原告らの反論を補充する。

第 1 一般対応必要経費該当性の判断枠組について

1 被告の主張の概要

被告は、一般対応必要経費の判断にあたっては業務との「直接」関連性が必要であるとし（被告準備書面(2) 3～4 頁）、支出費用の一般的性質・支出目的・効果等の総合判断によるべきであるとした原告の主張も、「直接」関連性要件を不要としている点で誤りであると主張する（被告準備書面(2) 7 頁）。

2 一般対応必要経費の文言及び立法趣旨から「直接」関連性要件を導くことはできない

(1) 一般対応必要経費の規定に「直接」の文言はない

所得税法の規定から「直接」関連性要件を導くことの誤りについては既に主張したとおりである。所得税法37条1項後段は、一般対応必要経費について「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」と定めているところ、そこに「直接」という文言はない。一般対応必要経費についても直接性の要件を求めると、同項前段が定める個別対応経費において規定された「直接」概念とは異なる不明瞭な別概念を創出することになり概念の混乱を招く。かかる解釈は租税法律主義（憲法84条）に反し許されない（原告第1準備書面2～3頁参照）。平成24年東京高判も、「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」と判示して、法37条1項から導くことができないことを理由に、「直接」関連性なる要件を否定している（訴状20～21頁）。

この点について、藤間准教授も、「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、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」とした上で、「法37条1項の一般対応必要経費の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」のみであり、「『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」とする。そして、個別事情を捨象した「直接」の関連性による判断では「明文化されていない経費控除の否認要件を創出」するものとして「租税法律主義の下では許されない」と指摘する（甲50・9頁）。

同様に、三木教授も、「日本の所得税法の規定では売上原価には『収入を得るために直接要した費用』という限定があるが、販管費には債務確定基準

以外の制約はなく、『業務について』生じた費用は広く経費にする扱いを条文上はつきり示して」いるにもかかわらず、「直接」関連性要件を用いる運用により「実務は条文上根拠のない制限を恣意的に設けて必要経費を違法に狭めてきた」と述べている（甲 5 1・1 8 頁）

所得税法の規定内容を踏まえると、「直接」関連性を独立の要件とすることはできない。同要件が必要であるという解釈は租税法律主義（憲法 8 4 条）にも反し許されない。

(2) 一般対応必要経費に「直接」要件を設けることは立法趣旨にも反している

「直接」関連性なる要件を求めることは立法趣旨に照らしても誤っている（訴状 2 2～2 4 頁）。現行所得税法 3 7 条 1 項の制定過程においては、一般対応必要経費支出と所得稼得との間の因果関係を厳格に求めるべきではないとされていた。

この点について、藤間准教授は、現行法の基礎となった昭和 3 8 年 1 2 月の税制調査会答申にある以下の記述が重要であると指摘する（甲 5 0・2～3 頁。甲 2 2。下線部は引用者）。

「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、所得の基因となる事業等に関係はあるが所得の形成に直接寄与していない経費又は損失の取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。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。」

藤間准教授は、以上の答申内容のうち、「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、今日の一般対応必要経費、すなわち「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」いるとする（甲 50・3 頁）。すなわち、法 37 条 1 項の「『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」なのである（甲 50・9 頁）。

三木教授も同様に、上記答申内容が現行法の形成に与えた影響について次のように指摘する。すなわち、「昭和 40 年の所得税法は、必要経費の条文を改め、従来 of 例示方式を廃止し、包括方式に改めたうえで、現行法のように、直接性を要求するグループの条文と直接性を要求しないグループの条文とに書き分け、法人税法 22 条 3 項に対応するものとし、個人事業の場合も、法人の損金とほぼ同様に必要経費の控除の可能性を広げようと」したものであるとする。そして、改正によって「可能な限り、法人同様に経費性を認めようとして規定されたのに、実務が『事業との直接関連性』を入れて解釈適用してきたため、法人とは異なる個人事業の経費性を必要以上に狭めることにな」っていると指摘する（甲 51・19～20 頁）。

また、三木教授が意見書において参照する論文（甲 17・植松守雄「所得税法における『必要経費』と『家事費』」一橋論叢第 80 巻 5 号（1978 年）585 頁）では、昭和 40 年改正当時に大蔵省（主税局等）にて執務していた植松守雄氏が、一般対応必要経費の範囲は「事業遂行上直接間接に必要な諸費用に及び、その必要性も不可欠ないし適切なものに限らず有益なものを含」むとして広く解すべきであるとした上で、「税務当局の税務執行面でも、また裁判所の判決においても、まだ『必要経費』の範囲を限定的に考

える伝統的思考の影響が残っている」として、現行法の本来の趣旨に実務が追いついていない実情を指摘している¹。

(3) 小括

以上のとおり、一般対応必要経費に当たるか否かを、「直接」関連性という要件を課して支出との因果関係を厳格に解する被告の主張は、現行所得税法37条1項の文理や租税法律主義（憲法84条）、そして昭和38年答申を踏まえた現行法の立法経緯にも反している。

3 一般対応必要経費該当性は、支出の一般的性質・支出目的・効果等の総合判断によるべきである

(1) 裁判例は一般対応必要経費該当性については個別具体的事情の総合考慮によって判断している

一般対応必要経費に該当する支出か否かは、支出の一般的性質・目的・効果等の総合判断によるべきである。「直接」という文言を用いている裁判例においても、実際の当てはめでは個別具体的な事情に基づいて必要性・関連性を総合的に判断している（原告第1準備書面4～19頁、原告第3準備書面5～8頁）。

この点について、藤間准教授も、「『直接』という言葉は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」であり、かような判断手法こそが「近時の裁判例が積み重ねて来た解釈論」であるとする。すなわち、「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

¹ 本文に記載した一般対応必要経費該当性の判断枠組に関する考え方は、同じく植松氏が編集した逐条解説にも示されている

（甲21・注解所得税法研究会編『六訂版 注解所得税法』（大蔵財務協会、平成31年）1099頁）

もって抽象的に必要経費該当性を判断すべきではなく、諸般の事情の総合考慮により判断することが判例理論の帰結であると指摘する（甲５０・１０頁）。

その具体例として、藤間准教授は、長野地判平成３０年９月７日訟月６５卷１１号１６３４頁（ロータリークラブ事件）、大阪地判令和３年３月４日税資２７１号順号１３５３４、大阪地判令和６年３月１３日判タ１５２４号１２４頁を挙げた上で、「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。」と述べている（甲５０・８頁）。

所得税法の文理や立法趣旨から「直接」関連性は要件とはならないが、「直接」という名目に関わらず、一般対応必要経費に当たるか否かは、支出の一般的性質・目的・効果等の総合判断による。

(2) 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

平成２４年東京高判が「直接」関連性要件を否定した後にも「直接」関連性を求める裁判例が存在する。しかし、同高裁判決はその後の裁判例による一般対応必要経費の判断手法を、総合考慮型の判断へと促した点において重要な意味を有している。

この点について、藤間准教授は、まず平成２４年東京高判以前の裁判例の傾向について、福岡地判平成５年５月１８日税資１９５号３６５頁を例に挙げる。同裁判例は、原告が銀行からの借入金について、名目は居宅新築工事であったものの実質は事業の運転資金の支払いに充てられていたため支払利息は必要経費であると主張したのに対して、「一部が一時的に事業資金に流

用されていた」可能性があるにも関わらず、裁判所が借入金の必要経費性を否定したという事案である。藤間准教授は、この判断につき、「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る」と述べる。すなわち、同裁判例に代表されるように「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」のである（甲50・8頁）。

その上で、藤間准教授は、「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おり…平成24年東京高判以後は…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」と分析している（甲50・9～10頁）。

このように、平成24年東京高判が、「『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」と判示して「直接」関連性要件を明確に否定したことの意義は大きい。その後も「直接」関連性に言及する裁判例自体は存在するものの、同判決は、必要経費該当性の判断において支出の性質・目的・効果等を総合的に考慮する判断手法へと裁判例の潮流を転換させる契機となった判決として、重要な位置を占めている。

(3) 総合考慮型の判断枠組は、立法趣旨にも沿ったものである

藤間准教授によれば、平成24年東京高判以降の裁判例における一般対応必要経費の判断手法は、家事費（法45条1項1号）は必要経費にあたらないことの確認的規定であるという点や、家事費・家事関連費に関する昭和38年答申の趣旨にも合致するとする。

まず、必要経費と家事費・家事関連費の関係について、藤間准教授は、法 45 条 1 項 1 号が定める家事費は「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」として、家事費に関する規定が確認的規定であることを確認した上で、「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」であり、「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」（甲 50・2 頁）と指摘する。

次に、藤間准教授は、前述した昭和 38 年答申が家事費・家事関連費についても言及していることを指摘した上で、その内容として次の記述を引用する（甲 50・3 頁。下線部は引用者）。

「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。」

すなわち、同答申は、家事費に関する規定がその該当性につき画一的・抽象的な基準を設けていない理由について、個別具体的な事情を踏まえた判断を要するためであると説明している。そして、家事費に関する規定が、本来的に必要経費に当たらない支出を確認的に定めたものにすぎない以上、ある支出が必要経費に該当するか否かについては、同様に、個別具体的な事情を

総合考慮して判断されるべきである。

そこで、藤間准教授は、昭和38年答申の内容を踏まえ、一般対応必要経費と家事費・家事関連費の関係について、次のように指摘する（甲50・3頁。下線部は引用者）。

「規定の文理及び趣旨を総合すると、所得税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、所得税45条1項1号が定める家事費や家事関連費として、個別的な事実認定によって、必要経費から除くという規定も設けられている。所得税45条1項1号は、所得税37条1項の内容を確認する規定ではあるものの、所得税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。所得税45条1項1号は所得税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）該当性を所得税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。」

このように、平成24年東京高判以降の裁判例が、個別具体的事情を総合考慮する方向へと変化していることは、必要経費及び家事費・家事関連費に関する所得税法の規定構造や立法趣旨に整合するものであり、藤間准教授は、「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旨に沿い、文理から逸脱しないように所得税37条該当性＝所得税45条1項1号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」ものであると結論づけている（甲50・9～10頁）。

(4) 小括

以上のとおり、必要経費該当性の判断において「直接」関連性を要すると
して、個別具体的事実の総合考慮による判断枠組みの採用を否定する被告の
主張は誤っている。所得税法 37 条 1 項及び 45 条 1 項 1 号の文理、両規定
の関係性及びその立法趣旨並びに近時の裁判例の動向を踏まえれば、必要経
費該当性の判断は、支出の一般的性質、支出目的及び効果等の諸事情を総合
的に考慮して判断すべきである。

第 2 本件保育料の必要経費該当性について

1 被告の主張の概要

被告は、本件保育料が必要経費に当たるか否かの判断に当たり、保育料は育
児のための支出であるという抽象的な理由から、必要経費に当たらず家事費に
当たると主張する。具体的には、「保育料は…子の育児のために負担する支出
である」から「客観的に見て…事業活動と直接の関連性を有するものであると
は認められ」ないとして必要経費性を否定し（被告準備書面(2)9～10頁、1
1～12頁）、また、保育料は育児のための支出であり「所得獲得活動がなく
ても」発生するので「本質的に個人消費の性質を帯びている」として、家事費
に当たるなどと主張する（被告準備書面(2)8～9頁）。

2 被告は一般対応必要経費の解釈論から逸脱した当てはめを行っていること

しかし、本件保育料が一般対応必要経費に当たるか否かは、支出の性質・目
的・効果等を基礎付ける具体的事情の総合判断によるため、育児という抽象的
な理由では必要経費性を否定することにはならない。この点については既に詳
述したとおりである（一般的性質について：原告第2準備書面及び第3準備書
面15～24頁、目的・効果について：原告第1準備書面21～25頁及び第

3 準備書面 8 ～ 14 頁参照)。

藤間准教授も、育児という抽象論を拠り所とする被告の主張は、「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」であると指摘する。すなわち、「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」ないのである(甲 50・11～12 頁)。

三木教授も同様に、「子育て、保育は私的生活の一環として行うこともあるが、その場合、親は通常的生活費の中で子育て、保育を行うのであり、『保育料』などは負担しないのである」とした上で、「被告の主張を見ていると、保育料は家事費であり、子育て費用であるかのような錯覚に陥るが、日常的な子どもの世話にかかる費用などは保育園に預けていない場合でも生じるのである」と述べる。そして、「親が仕事のために保育園に預けることを決め、仕事を始めると、そのことによってはじめて保育料という『業務についての費用』が発生するのである。これは家事費ではない」と指摘する。

その上で、三木教授は、より積極的に認可保育園の保育料は必要経費に当たると述べる。すなわち、「『保育の必要性』を基礎づける事情を申告し、特に就労を理由とする場合には就労状況申告書等を提出して『就労』を理由とする行政の認定を受け」ている以上、「事業について生じた支出であることが前提」とされており、「必要経費性の調査済みの支出でもある」と結論づけている(以上につき甲 51・21 頁)。

3 小括

以上のとおり、被告は、育児＝家事費、育児≠事業という抽象論のみで本件保育料の必要経費性を否定するが、これは誤りである。一般対応必要経費に当

たるか否かは、育児負担の軽減や収入獲得への寄与といった具体的事情を総合的に考慮して判断されなければならない。しかし、被告からかかる点を否定する具体的な主張立証はなされていない。

他方、三木教授が指摘するように、保育料は親が仕事をすることによって始めて生じる費用であることから家事費ではなく、認可保育園の保育料は就労証明書等を自治体に提出する仕組みになっていることから、必要経費であることがその性質上強く推認される。原告らにとっての保育園利用の目的及び収入の維持・増加をもたらす効果等を踏まえると（原告第3準備書面21～25頁等参照）、本件保育料が必要経費に当たることは明らかである。

第3 結語

以上のとおり、藤間准教授と三木教授の各意見書は、個別事情を斟酌せず、一般対応必要経費該当性の要件を専ら「直接」関連性に求める被告の主張が誤りであることを一層明らかにしている。規定の文理、立法趣旨及び裁判例を踏まえると、必要経費に当たるか否かは、支出の一般的性質・目的・効果等を基礎付ける具体的事実を総合して判断されなくてはならない。

また、被告は判断枠組みを誤っているため、当てはめにおいても、育児であるというだけで個別事情を踏まえることなく事業との関連性を否定するという過ちを犯している。かかる過ちを前提に、本件保育料は必要経費に当たらないとする被告の主張は採用し得ない。

以 上