

判例研究

弁護士会等の役員等として行う活動と 事業所得における「事業」との関係

東京高裁平成24年9月19日判決（平成23年（行コ）第298号）判例時報2170号20頁

山田麻未

（京都大学大学院法学研究科博士後期課程学生）

目次

I 事案の要旨

II 判旨

III 評釈

1 はじめに

2 役員活動と「事業所得を生ずべき業務」と の関係

3 本判決の意義及びさらなる問題点

I 事案の要旨

原告X（納税者，原告・控訴人）は，弁護士業を営む者である。Xは，平成13年6月から平成16年6月まで日本弁護士連合会（以下「日弁連」という。）の弁護士業務改革委員会副委員長兼パラリーガル検討プロジェクトチームリーダーを，平成15年4月1日から平成17年3月31日まで東北弁護士会連合会（以下「東北弁連」という。）の理事を，平成15年4月1日から平成16年3月31日まで仙台弁護士会の常議員を務めた。また，平成16年4月1日から平成17年3月31日まで仙台弁護士会会長及び日弁連理事を務め，平成17年4月1日から平成18年3月31日まで日弁連副会長を務めた（以下これらの役職をまとめて「役員等」といい，仙台弁護士会，東北弁連，日弁連をまとめて「弁護士会等」という。）。

Xは，平成16年及び平成17年において，役員等としての活動に伴い，懇親会費，二次会

費，打ち合わせ費，慰労会費，忘年会費，新年会費，打ち上げ費，懇談会費，パーティー会費のほか，香典，寄付金，日弁連副会長立候補活動費用等を支出した（以下「本件各支出」という。）。Xは，平成16年分及び平成17年分の所得税につき，本件各支出を事業所得の計算上必要経費に算入して確定申告書を提出し，その後上記確定申告書に関して修正申告を行った。これに対し，処分行政庁は，本件各支出は必要経費に算入できないとして，平成16年分及び平成17年分の所得税の更正処分並びに過少申告加算税の賦課決定処分（以下「本件所得税各更正処分等」という。）を行った。Xは，本件所得税各更正処分等の一部の取消しを求め，異議申立て及び審査請求を経て出訴したが，原判決（東京地判平成23年8月9日判例時報2145号17頁）は，本件各支出がいずれも弁護士の事業所得の必要経費に該当しないとして，Xの請求を棄却した。これに対し，Xが控訴した（本件では，本件

各支出が消費税法の課税仕入れに該当するか、という点についても争われているが、本稿では割愛する。)

II 判旨

請求一部認容（最決平成26年1月17日〔上告不受理〕により確定）。

「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、控訴人が弁護士会等の役員等（弁護士会等の各種委員会の委員等を含む。以下同じ。）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、控訴人の『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。（以上判旨(ア)）

これに対し、控訴人は、弁護士による弁護士会等の会務活動が弁護士の事業所得を生ずべき業務に該当すると主張するが、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によりその弁護士が事業所得を得ることはないから、これを採用することはできない。また、そもそも、本件各支出の内容からすれば、その原因となった控訴人の弁護士会等の役員等としての活動は、いずれも、営利性、有償性を有するものではないことが明らかであるから、その点からいっても、控訴人の上記主張は採用することができない。（以上判旨(イ)）

もっとも、控訴人の弁護士会等の役員等としての活動が控訴人の『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控訴人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い。なぜなら、控訴人が弁護士会等の役員等として行った活動に要した費用であっても、これが、……、控訴人が弁護士として行う事業所得を生ずべき業務の遂行上必要な支出であれば、その事業所得の一般対応の必要経費に該当するということができるからである。」（以上判旨(ウ)）

「……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。」（以上判旨(エ)）

III 評釈

1 はじめに

本判決は、弁護士会等の役員等として行った活動（以下「役員活動」⁽¹⁾という。）に要した費用の一部が、所得税法37条1項後段に規定される「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」(以下「一般対応の必要経費」という。)で弁護士としての事業所得に対応するものに該当すると判断した⁽²⁾。本評釈

は、本判決の判決理由に実定法との不整合が認められることを指摘した上で、本判決が確定したこと⁽³⁾を考慮し、判決から整合的な論理を引き出すことを試みる。

2 役員活動と「事業所得を生ずべき業務」との関係

(1) 本判決の問題点

なぜ、「弁護士会等の役員等の業務の遂行上必要な支出」が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いえるのだろうか。

所得税法37条1項（以下、法名を省略する。）は、「その年分の……事業所得の金額……の計算上必要経費に算入すべき金額は、……、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。」と規定する。弁護士業は「対価を得て継続的に行う事業」(所

得税法施行令63条12号)に該当する⁽⁴⁾。よって、弁護士という「事業所得を生ずべき業務」の遂行上必要な支出は弁護士業の必要経費に該当するといえる。これは判旨(ウ)で確認されている。また、本判決は、判旨(ア)において、役員活動は弁護士という「事業所得を生ずべき業務」に該当しないと明示的に判示している。そうすると、判旨(ア)(ウ)から、役員活動に要した費用は弁護士業の必要経費に該当しないことになりそうである。ところが、本判決は、判旨(エ)において、役員活動に要した費用であっても弁護士業の必要経費に該当すると述べている。

そうすると、判旨(ア)と判旨(エ)とは矛盾することになる。なぜなら、役員活動は弁護士という「事業所得を生ずべき業務」には該当しない(判旨(ア))ことを前提に、役員活動に要した費用は弁護士業の必要経費に該当する(判旨(エ))と判断するためには、所得税法の

(1) 本評釈では、役員活動には、弁護士会の役員に立候補した際の活動（以下、「立候補活動」という。）は含まれないものとする。本判決は、立候補活動に要した費用について、立候補するために必要不可欠な費用が「弁護士の事業所得を生ずべき業務の遂行上必要な支出」に該当するとして、日弁連副会長候補者選挙規定に基づく費用を必要経費に算入した。しかし、なぜ立候補に必要な不可欠な費用が必要経費に該当するののかという判断理由については、詳細に検討していないように思われる。なお、必要経費の判断については、本評釈では扱わない。

(2) 本件第一審判決（平成23年8月9日判例時報2145号17頁）の評釈として、岩崎宇多子「判批」税理54巻14号78頁（2011年）、長島弘「判批」税務事例44巻9号10頁（2012年）、豊田孝二「判批」新・判例解説Watch12号205頁（2013年）、一杉直「判批」国税速報6195号16頁、増田英敏「判批」TKC税研情報21巻2号1頁（2012年）、山田二郎「判批」税法学566号463頁（2011年）がある。

また、本判決の評釈、解説として、伊川正樹「判批」税法学569号15頁（2013年）、金子知裕「判批」税務事例45巻2号31頁（2013年）、佐々木栄美子「判批」税理55巻15号88頁（2012年）、佐藤孝一「判批」税務事例45巻2号1頁（2013年）、品川芳宣「判批」TKC税研情報22巻1号21頁（2013年）、長島弘「判批」税務事例44巻12号29頁（2012年）、同46巻3号30頁（2014年）、橋本守次「判批」税務事例44巻12号1頁（2012年）、一杉直「判批」国税速報6252号37頁（2013年）、堀招子「判批」税経通信69巻4号175頁（2014年）、増田英敏「判批」TKC税研情報22巻2号1頁（2013年）、三木義一「判批」青山法学論集54巻4号11頁（2013年）、山下清兵衛「弁護士会のみならず士業界全体の意義が認められた」税理55巻15号2頁（2012年）がある。

(3) 平成25年（行ヒ）第92号。

(4) 注解所得税法研究会『注解所得税法（五訂版）』（大蔵財務協会、2011年）425頁、岡村忠生『所得税法講義』（成文堂、2007年）155頁。

規定に反して⁽⁵⁾、給与所得もしくは雑所得⁽⁶⁾または消費活動⁽⁷⁾に要した費用を弁護士業の必要経費に算入しなければならないからである。このように考えると、本判決は、必要経費の所得分類に関する法規定に反した判断を行ったものといわざるを得ない。

しかし、本判決は平成26年1月17日に、上告不受理決定により確定した。そのため、この難点を治癒し、本判決から法に整合した論理を引き出すことが必要である。具体的には、本判決は、役員活動が弁護士の「事業所得を生ずべき業務」に該当しないと判断したものではないと理解することができないだろうか。また、判旨(ウ)と判旨(エ)との関係はどのようなものと整理できるだろうか。

(2) 法に整合した本判決の理解

(i) 判例学説との関係

本判決は、判旨(イ)で役員活動の営利性・有償性を明確に否定した⁽⁸⁾。これは、役員活動が「事業所得を生ずべき業務」に当たらないと判断したものと思われる。しかし、以下で

検討するように、判旨(ア)(イ)を(ウ)(エ)から論理的に切断し、役員活動が「事業所得を生ずべき業務」に該当すると理解することは可能である。

本判決は、一審判決同様、最判昭和56年4月24日民集35巻3号672頁（以下、「昭和56年判決」という。）を引用している。昭和56年判決は、「事業所得とは、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から生じる所得」⁽⁹⁾と述べている。本判決は、この「事業所得とは」の文言を「事業所得を生ずべき業務とは」に直して引用したうえで⁽¹⁰⁾、「事業所得を生ずべき業務」に該当するか否かは、「当該活動の内容等を総合考慮し、社会通念に照らして客観的に判断」⁽¹¹⁾すべきであると述べており、基本的には昭和56年判決に沿って判断したものと考えられる。

しかしながら、昭和56年判決を根拠にして、役員活動⁽¹²⁾には営利有償性が認められないから事業に該当しない、との帰結を導くこ

(5) 役員活動が給与所得を生ずべき活動であれば、給与所得の必要経費控除を認めたことになり、28条2項に反する。仮に本件各支出が特定支出（57条の2第2項）に該当するとしても、事業所得の額から控除されるわけではない（56条1項柱書参照）。役員活動が雑所得を生ずべき活動であれば、69条1項に反して雑所得と事業所得との損益通算を認めたことになる。役員活動が消費活動であれば、45条1項1号に反する。

(6) 人的役務の提供に対する対価としての所得は、事業所得、給与所得、または雑所得として課税される。岡村・前掲注(4)155頁。本判決は、役員活動が単独で事業所得を生ずべき活動に該当すると判断したとは読み取れない。

(7) 佐藤英明『スタンダード所得税法（補正3版）』（弘文堂、2014年）10頁によると、個人の活動には「所得稼得活動」と「消費活動」とがあ

る。所得稼得活動に該当しなければ、消費活動に該当することになるとと思われる。

(8) 「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行った行為の効果は、弁護士会等に帰属する」との判示部分からは、自己の計算と危険という要素も否定しているように思われる。もっとも、後でも述べるように、「行為の効果」が「帰属する」とは具体的に何を指すのか、本判決からは明らかではない。

(9) 民集35巻3号676頁。

(10) このような修正から、本判決は、27条1項の「事業」と37条1項の「(事業) 所得を生ずべき業務」とを同一のものと理解しているものと思われる。

(11) 判例時報2170号23頁。

とは困難だと思われる。なぜなら、上述した昭和56年判決の判示部分は、事業所得の定義を示したのではなく、あくまで事業所得と給与所得の区分の基準を示したものであり¹²⁾、昭和56年判決が自ら述べるように「判断の一応の基準」、すなわち事業所得のメルクマールを示したものにすぎないと考えられるからである¹⁴⁾。この点に関して、学説は、法令中に事業所得の積極的な定義を見いだすことはできないので¹⁵⁾、ある経済活動が事業に該当するかどうかは、活動の規模と態様、相手方の範囲等、種々のファクターを参考として判断すべきであり、最終的には社会通念によって決定するほかない¹⁶⁾とする。本判決も、上述の判示部分から、これらの学説と同様の立場だと思われる。

本判決は、弁護士会等の活動と弁護士として行う「事業所得を生ずべき業務」との密接な関係や弁護士による多大な負担といった実態を考慮して、役員活動が「事業所得を生ずべき業務」に該当すると判断したものと考えられる。判旨(ア)(イ)は、このように役員活動が事業所得か給与所得のいずれに該当するかの具体的検討よりも前の判示部分で述べられていることから、本判決を所得分類の規定と整合的に理解するためには、その後の判示とは切断し、論理関係のないものと扱うべきこと

になる。そもそも、判旨(ア)は、役員活動が「事業所得を生ずべき業務」に該当しないという判断をした理由の説明に成功していない。すなわち、判旨(ア)のうち、役員活動が「事業所得を生ずべき業務」に当たらない理由を述べたものと思われる「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、弁護士会に帰属するものであるから」という判示部分のうち、行為の効果が帰属するとは何を意味するのか、明らかではない。この判示部分は、民法99条1項「代理人がその権限内において本人のためにすることを示してした意思表示は、本人に対して直接にその効力を生ずる」を念頭において述べたものとも思われる。しかし、同項を本件事案に当てはめると、「(弁護士会等の)役員がその権限内において弁護士会のためにすることを示してした意思表示は、弁護士会に対して直接にその効力を生ずる」ことになる。同項は、意思表示の問題について述べたものであり、たとえ同項を本件に当てはめたとしても、「(弁護士会等の)役員がその権限内において弁護士会のためにすることを示してした活動は、弁護士会の活動となる」という帰結を導くことはできない。この点で、役員としての活動は弁護士会の業務であるとする判旨(ア)の論理は飛躍している。

12) なお、判決では「役員等として行う活動」という文言の他に「会務活動」という文言も使われている。しかし、両者がどのような関係にあるのか、本判決からは不明である。本評釈では同一のものを指すものと考えた。

13) 高野幸大「判批」水野忠恒ほか編著『租税判例百選(第5版)』(有斐閣、2011年)67頁。

14) 岡村・前掲注(4)152頁は、事業活動の中にたまたま非営利的な行為があっても、その行為だけが独立して取り出されて事業ではなくなるというわ

けではないとする。

15) 岡村忠生ほか『ベーシック税法(第7版)』(有斐閣、2013年)140頁〔岡村執筆部分〕。

16) 金子宏『租税法(第18版)』(弘文堂、2013年)210頁。また、岡村・前掲注(4)152頁、北野弘久『現代税法講義(五訂版)』(法律文化社、2009年)54頁、佐藤・前掲注(7)196、197頁も同趣旨と思われる。判例として、名古屋地判昭和60年4月26日(行集36巻4号589頁)。

判旨(ア)はその意図するところが不明であり、論理も飛躍している。また、判旨(イ)は判旨(ア)を前提としている。したがって、判旨(ア)(イ)は、判旨(エ)の前提と理解すべきではない。

(ii) 実務上の取扱いとの関係

役員活動が弁護士業という「事業所得を生ずべき業務」に含まれると考えると、役員活動によって得られた収入は事業所得となる。したがって、仮にXが、役員活動に際して、旅費、宿泊費、日当等の支払を受けていた場合、これらはすべて事業所得の「総収入金額」(27条2項)に含まれることになる¹⁷⁾。

ところで、弁護士会会長には報酬として毎月100万円の給与が支払われている(日本弁護士連合会会長報酬規則¹⁸⁾2条, 3条1項。以下「報酬規則」という。)¹⁹⁾。つまり納税者は、報酬規則に従い、役員活動の結果得られた毎月100万円、年間1,200万円の報酬を給与所得として取り扱うことによって、給与所得控除(28条2項)を得ることができるが、「弁護士会等の役員等の業務の遂行上必要な支出」を必要経費として控除することはできないことになる。そうすると、本判決が、役員活動は弁護士業という「事業所得を生ずべき業務」に含まれると判断したものと考えることは、実務上の取扱いと矛盾することにな

ると思われる²⁰⁾。しかし、本件の納税者は弁護士会会長ではなく、また「現実に弁護士会等から給与や報酬の支払を受けておらず、弁護士会等との間に給与や報酬を支給する旨の合意もない」²¹⁾ことから、上記のような報酬の取扱いは本件の判断に影響を与えるものではなく、矛盾も生じない。

そもそも事業とは、納税者という人を見たときに、それが事業という活動を行っているかどうかという、納税者の人的属性に係る概念である²²⁾。したがって、役員活動が事業所得に帰するかどうかは、役員活動だけ見て判断できるものではなく、弁護士業という事業活動の一環として役員活動を行ったかどうかという観点から判断されなければならない²³⁾²⁴⁾。このように考えると、役員活動の結果得られた報酬を一律に給与所得として取り扱う報酬規則には疑問がある。たとえ報酬規則が役員報酬を給与所得と取り扱うと規定したとしても、この分類が間違っており、事業所得とすべき時があるものと思われる。また、本判決で、役員活動が「事業所得を生ずべき業務」に該当すると判断されたとしても、常に役員活動が事業所得を生ずべき業務に該当するとは限らない。例えば、本件の事実とは異なり、役員活動に要する費用のほとんど全てを弁護士会が支出したような場合に

(17) 最判昭和56年4月24日(判時1001号34頁, 判タ442号85頁。控訴審・東京高判昭和53年4月11日月報24巻8号1673頁)。

(18) 日本弁護士連合会HP(http://www.nichibenren.or.jp/library/ja/jfba_info/rules/pdf/kaisoku/kisoku_no_37.pdf [最終確認日: 2014年4月11日]) 参照。

(19) 清永敬次「判批」民商法雑誌85巻6号1023頁(1982年)1035, 1036頁は、「弁護士が例えば会社の役員としての活動又は会社の役員に類する地

位にあることに対し受ける対価は、名称のいかんを問わず、給与所得であろう」と述べる。

(20) 突き詰めると、給与所得控除と必要経費控除の二重控除を認めることにもなりかねず、不合理である。また、どちらか一方だけ控除を認めることにしても、納税者による控除(所得分類)の選択を認めることになりかねない。

(21) 一審で納税者はこのように主張している。判例時報2145号23頁。

(22) 岡村・前掲注(4)150, 151頁。

は、事業所得を生ずべき業務とは判断されない可能性がある。

(iii) まとめ

以上より、役員活動が弁護士業という「事業所得を生ずべき業務」に含まれると考えることは、判例学説及び実務上の取扱いと矛盾するものではない。したがって、本判決を所得税法と整合的に理解するために、判旨(ア)(イ)をその後の判決論理から切断して理解すべきであると考えられる。

(3) 判旨(ウ)と判旨(エ)との関係

役員活動が、弁護士業という「事業所得を生ずべき業務」に含まれると考えると、役員活動について生じた費用であるということができれば、その費用は同時に、弁護士業という「事業所得を生ずべき業務」について生じた費用ということが出来る。つまり、本判決は、37条1項を根拠にして、役員活動について生じた費用が弁護士業の事業所得の必要経費にあたるかと判断したものと考えられる。

そうすると、判旨(エ)は、判旨(ウ)を、本判決の事案に即して具体化したものであり、同じ内容を言い換えたにすぎないものと思われる。

3 本判決の意義及びさらなる問題点

上述したように、事業概念は人的属性に係る概念のため、個々の具体的な事実を考慮せずに、ある活動が事業に該当するか否かを定めることはできない。本判決は、無報酬の役員活動と弁護士業に関する事例判断にすぎないと思われる。

役員活動が「事業」に該当しないと判断した一審判決と本判決とを比較すると、弁護士会と役員たる弁護士個人のどちらが役員活動に必要な資金を負担していたかという点につき、両判決の事実認定が大きく異なっていた²⁵⁾。すなわち、本判決は、弁護士による多大な負担という事実を重視して、役員活動が「事業所得を生ずべき業務」に含まれると判断したものと思われる。この弁護士による負担というファクターは、自己の計算と危険の存在の判断要素である²⁶⁾。また、本判決が昭和56年判決を引用していることから、本判決は、費用控除という表れ方ではあるが、事業所得と給与所得との区分が問題となったものと整理することができる²⁷⁾。

しかし、本件の役員活動に対する給与や報酬の支払が予定されていなかったことを考え

23) 岡村・前掲注(4)151頁。佐藤・前掲注(7)203頁は、事業所得に付随して行われる経済活動から得られる所得が事業所得に含まれることを指摘するが、同趣旨のものと思われる。その他、付随活動から事業所得が生じることを指摘するものとして、北野・前掲注0655頁、谷口勢津夫『税法基本講義(第4版)』(弘文堂、2014年)270頁、注解・前掲注(4)423頁。また、所基通26-8、27-5も参照。

24) 事業に付随する行為からの所得であっても、所得税法の文言上、事業所得に含まれないものとして、利子所得、配当所得、事業用固定資産の譲渡による所得がある。岡村・前掲注(4)154頁。

25) 一審判決では「弁護士会等は、独自に資産を有し、会員や所属の弁護士会から会費を徴収するなどし、その活動に必要な支出に充てており、また、独自の事務スタッフを有していることが認められ、弁護士会等の役員としての活動に必要な資金や人的物的資源は、基本的には弁護士会等によって調達されるものである」との事実認定を行った。判例時報2145号29頁。

26) 酒井克彦『所得税法の論点研究』(財経詳報社、2011年)131頁。所得区分の算定にあたり必要経費に着目するものとして、注解・前掲注(4)427、431頁、岡村ほか・前掲注(5)141頁〔岡村執筆部分〕。所基通204-22(3)も参照。

ると、雑所得（35条1項）との区別も問題となるように思われる²⁷⁾。雑所得との区別においては、規模や設備、組織性といった要素が問題となる²⁸⁾。しかし、本判決はこれらの要素について明示的には検討していない。役員活動は「一般の法律事務」（弁護士法3条1

項）に該当するとはいえず、むしろボランティア活動に近いとも思えるため、なぜ役員活動が雑所得を生ずべき業務ではなく事業所得を生ずべき業務に該当するのか²⁹⁾という点についても、本判決は詳細な検討をすべきであったと考えられる。

27) 給与所得と事業所得との区分において、自己の計算と危険、独立性という点が問題となることを指摘するものとして、岡村ほか・前掲注(5)140頁〔岡村執筆部分〕、佐藤・前掲注(7)195頁。

28) 金子宏ほか編著『ケースブック租税法（第4版）』（弘文堂、2013年）346、347頁〔佐藤英明執筆部分〕。

29) 岡村ほか・前掲注(5)140頁〔岡村執筆部分〕。佐藤・前掲注(7)196頁以下では、「所得発生の安定性」という要素をあげる。

30) 雑所得には損益通算が認められないことから（69条1項参照）、本判決が、役員活動を雑所得に該当すると判断していると理解することは困難である。