

判例研究

課税処分取消訴訟の提起・追行に要した弁護士費用が雑所得の必要経費に該当しないとされた事例

(東京地方裁判所平成28年11月29日判決(平成27年(行ウ)第338号)裁判所ウェブサイト)

馬場 陽

(弁護士・静岡大学人文社会科学部法学科非常勤講師)

目次

I はじめに	2 問題の所在
II 事案の概要	3 実定法の構造
1 事実経過	4 所得税法37条1項後段の要件
2 争点	5 判旨5の検討
III 判旨	6 個別対応の必要経費該当性と判旨3, 4への疑問
IV 研究	V おわりに
1 本判決の意義と構造	

I はじめに

本件では、課税処分取消訴訟に勝訴し、国税通則法58条1項及び地方税法17条の4第1項の規定により還付加算金の支払を受けた納税者が、雑所得の計算に当たり、前記取消訴訟の提起・追行に要した弁護士費用の額の一部を必要経費として控除することができるか否かが争われた。東京地判平成28年11月29日(以下「本判決」という)⁽¹⁾は、当該弁護士費用は雑所得の計算上控除すべき必要経費に当たらないとして原告の請求を棄却したが、本判決の論理には疑問がある。

II 事案の概要

1 事実経過

Xは、山梨県M市在住の会社役員で、A株

式会社の代表取締役であった。

甲府税務署長は、平成20年3月11日、Xに対し、Xの平成16年分ないし平成18年分の所得税について、各更正処分及び過少申告加算税の各賦課決定処分(以下「別件各更正処分等」という)をした。

平成20年、Xは、別件各更正処分等により納付すべき所得税及び地方税として7321万5800円を納付した(国税5903万0900円及び地方税1418万4900円[付帯税を含む])。

Xは、平成22年11月11日、B弁護士(以下「本件弁護士」という)に別件各更正処分等の取消訴訟(以下「前訴」という)を委任し、

(1) 裁判所ウェブサイト、Westlaw JAPAN(文献番号2016WLJPCA11298009)。評釈として、奥谷健「判批」税務QA2017年8月号75頁(2017年)、首藤重幸「判批」新・判例Watch(文献番号z18817009-00-131451597)(2018年)がある。

同月15日、着手金として300万円（消費税を含む）を支払った。

Xと本件弁護士の間では、前訴に勝訴した場合の成功報酬は、本税及び加算税の還付金並びに還付加算金の20%を上限として協議すると定められた。

Xは、平成22年12月22日、東京地裁に前訴を提起し、平成24年10月11日、別件各更正処分等を取り消す旨の判決（前訴判決）を言い渡された⁽²⁾。

平成25年5月29日、東京高裁は、国の控訴を棄却し⁽³⁾、前訴判決は上告期間満了により確定した。

Xは、平成25年6月、本件過納金を還付する旨の支払決定に基づき7321万5800円の還付を受けるとともに、国税通則法58条1項及び地方税法17条の4第1項所定の還付加算金として1661万1200円（国税に係る還付加算金1355万5800円及び地方税に係る還付加算金305万5400円）の支払を受けた。

Xは、平成25年7月10日、本件弁護士に対し、委任契約に基づく報酬として1496万2500円を支払った。

Xは、平成26年3月12日、平成25年分の所得税等の確定申告に当たり、甲府税務署長に対し、本件還付加算金1661万1200円を雑所得の総収入金額、別件各更正処分等により納付すべきとされた所得税額等を納付するための借入金の支払利息188万4416円を雑所得の必要経費として、雑所得の金額を1472万6784円とする確定申告書を提出した。

Xは、平成26年5月27日、甲府税務署長に対し、平成25年分の所得税について、雑所得の金額の計算上、前訴に要した弁護士費用1796万2500円が本件還付加算金を得るために要した必要経費であるとして、更正の請求を

行った。

甲府税務署長は、平成26年8月25日、Xの更正の請求について、更正をすべき理由がない旨の通知処分（以下「本件通知処分」という）をした。

Xは、平成26年10月24日、国税不服審判所長に対し、本件通知処分を不服として審査請求し、国税不服審判所長は、平成27年9月3日、審査請求を棄却する旨の裁決をした。

裁決に先立つ平成27年6月26日、Xは、本件通知処分（X主張の総所得金額及び納付すべき税額を超える部分）の取消を求めて東京地裁に本件訴えを提起した。

Xの主張は、前訴に係る弁護士費用の金額のうちには、本件過納金に対応する金額と本件還付加算金に対応する金額があるから、これを按分の上、還付加算金に対応する金額（以下「前訴弁護士費用按分額」という）を必要経費として控除すべきというものである。

2 争点

前訴弁護士費用按分額が、Xの雑所得の計算上控除すべき必要経費（所得税法37条1項）に当たるか否か。

III 判旨

請求棄却。

「1 本件還付加算金は、……所得税法35条1項に規定する雑所得に当たると解され……同法37条1項に規定する必要経費に該当する費用の額については、同法35条2項2号により雑所得に係る総収入金額から控除される……。」

2 所得税法37条1項に規定する必要経費の

(2) 東京地判平成24年10月11日（税資262号212頁）。

(3) 東京高判平成25年5月29日（税資263号96頁）。

意義

所得税法37条1項は、その年分の雑所得の金額の計算上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、①『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』（同項前段）及び②『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』（同項後段）とする旨を定めている。

これは、いわゆる費用収益対応の原則（……）により、特定の収入との対応関係を明らかにできる費用についてはそれが生み出した収入の帰属する年度の必要経費とすべきであり（以下、これを「個別対応」という。）、特定の収入との対応関係を明らかにできない費用についてはそれが生じた年度の必要経費とすべきである（以下、これを「一般対応」という。）ことから、必要経費を二つに区分し、個別対応の費用に相当するものとして上記①の費用の額を、一般対応の費用に相当するものとして上記②の費用の額をそれぞれ定めたものと解される。

このように、所得税法37条1項が特定の収入との対応関係の有無に応じて必要経費を二つに区分し……していることからすれば、『総収入金額を得るため直接に要した費用』に該当するといえるためには、特定の収入と何らかの関連性を有する費用というだけでは足りず、総収入金額を構成する特定の収入と直接の対応関係を有しており当該収入を得るために必要な費用であることを要すると解するのが相当であり、その該当性の判断は、当該費用に係る個別具体的な諸事情に即し社会通念に従って客観的に判断されるべきであると解される。

なお……所得税法37条1項後段が『その年における販売費、一般管理費』に加えて『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』と規定していること、業務上の必要経費と家事上の経費等（同法45条1項1号）を識別する必要があることからすれば、……所得を生ずべき業務と何らかの関連性を有する費用というだけでは足りず、所得を生ずべき業務と直接的な関連性を有しており当該業務の遂行上必要な費用であることを要すると解するのが相当である。

3 前訴弁護士費用按分額が所得税法37条1項前段に規定する費用に該当するか否かについて

(1) ア ……更正処分及び過少申告加算税の賦課決定処分……の効力を否定するためには、当該更正処分等について取消訴訟を提起し、当該更正処分等を取り消す旨の判決を得る必要がある。……更正処分等の取消訴訟は、……納付すべき税額の存否ないし多寡を争い、当該納付すべき税額を確定させる効力を否定することを目的として提起されるものというべきであり、当該更正処分等を取り消す旨の判決により納税者が受ける直接の経済的利益は、当該判決により取消しの対象とされた納付すべき税額に相当する金額である……。

イ 上記アに説示したところに照らすと、前訴も……これを別異に解すべき事情は認められない。

……。

したがって、原告が前訴判決に基づいて受けた直接の経済的利益は本件過納金の還付による経済的利益というべきであるから、前訴弁護士費用と直接の対応関係を有するも本件過納金の還付による経済的利益というべきである。

(2) ア 他方、国税通則法58条1項は、税務署長等は、還付金等を還付する場合には、……その金額に年7.3パーセントの割合……を乗じて計算した金額（還付加算金）をその還付をすべき金額に加算しなければならない旨を定めている。また、地方税法17条の4第1項も、……同旨の規定を定めている。

そして、還付加算金は、……法定の還付加算要件が満たされる場合に、……税務署長等が法律上当然に加算して支払わなければならない金員として還付金等に加算されるものであるから、還付金等に対する一種の利子としての性格を有するものと解される。

イ 本件還付加算金も、原告が……合計7321万5800円を納付していたところ……本件過納金の還付を受けた際に、一種の利子としての性格を有する金員として法律上当然に加算して支払われたものである。

このように、原告が本件還付加算金の支払を受けることとなったのは、……法定の還付加算要件を満たしたことによるものであって、前訴判決の直接の効力によって本件還付加算金が生じたものではない。

……本件還付加算金は、前訴弁護士費用や前訴判決との間に間接的な関連性を有するということができるものの、前訴弁護士費用と直接の対応関係を有するものということではできないというべきである。

(3) 以上によれば、……前訴弁護士費用按分額は、本件還付加算金と直接の対応関係を有するものではない……。

したがって、前訴弁護士費用按分額は、所得税法37条1項前段に規定する『総収入金額を得るため直接に要した費用』に該当するとはいえない。

4 所得税法37条1項前段該当性に関する原

告の主張について

(1) 原告は、……外れ馬券を含む馬券の購入代金の必要経費該当性に関する前掲最高裁平成27年3月10日第三小法廷判決の判示を根拠として、収入と費用との間に直接的な関連性及び必要性が認められるか否かについては、……実質的に判定がされるべきである旨主張する。

しかしながら、……実質的な観点から検討するとしても、前記3(2)において検討したところによれば、前訴弁護士費用按分額が、本件還付加算金と直接の対応関係を有するものではな……い……。

(2) 原告は、課税処分の取消訴訟……は、……還付加算金の支払を受けるための唯一の手段になるものであるから、……取消訴訟の提起は、……還付加算金の支払をも求めるものと……主張する。

しかしながら、……前訴は、別件各更正処分等が違法であるか否かを審理の対象とし、……税額を確定させる効力を否定することを目的として提起されたものというべきである。また、……原告が本件還付加算金の支払を受けることとなったのは、……法定の還付加算要件を満たしたことによるものであって、前訴判決の直接の効力によって本件還付加算金が生じたものではない。そのため、……前訴弁護士費用按分額が本件還付加算金と直接の対応関係を有するものではない……。

(3) 原告は、……還付加算金を含む勝訴分の20%を上限とする成功報酬を支払う旨の取決めがされていることから……還付加算金の支払を得ることをも目的として前訴を提起し……たのであり、この……ことは、……原告と同様の立場に置かれる納税者に共通する客観的事実であるといえる旨主張する。

しかしながら、……前訴は、別件各更正処分等が違法であるか否かを審理の対象とし、……税額を確定させる効力を否定することを目的として提起されたものというべきである……。また、……当該取消訴訟を提起する前に……納付が既にされているか否かによって上記委任事務の内容や弁護士費用の性質が異なるものではない……。

……成功報酬に関する合意……は、……主観的な事情にとどまるものであって、客観的な評価として……前訴弁護士費用按分額が本件還付加算金と直接の対応関係を有するものではない……。

(4) 原告は、本件還付加算金は、……遅延損害金と解され……るから、前訴弁護士費用按分額は……直接に要した費用として必要経費に算入される……旨主張する。

しかるに、……不法行為に基づく損害賠償請求訴訟は、損害賠償金及びこれに対する遅延損害金を請求の対象とする給付訴訟であり、請求対象となる両債権の存否ないし多寡が争われた上で、……債権が確定したものといえるから、当該訴訟に係る弁護士費用のうち遅延損害金に対応する部分は、遅延損害金に係る収入と直接の対応関係を有し……必要な費用に当たるとみることが可能である。

これに対し、……前訴は、別件各更正処分等が違法であるか否かを審理の対象とし、……税額を確定させる効力を否定することを目的として提起されたものというべきである……。そして、……還付加算金は、……法定の還付加算要件が充足されることによって、……当然に発生して権利が確定するものであり(……)、更正処分等の取消訴訟の請求対象に含まれない(還付加算金は、法律上当然に加算され支払われるものであって、税務署長

等又は地方団体の長がその支払を怠ることはないといえるから、その支払を求めて別途の給付訴訟を提起する必要もないものといえる。)から、当該訴訟に係る弁護士費用の一部が、還付加算金に係る収入と直接の対応関係を有し……必要な費用に当たるとみることが困難である……。

(5) 原告は、……金銭の貸付けの回収のために、貸主(個人)が弁護士に委任して借主に對し訴訟を提起……した事例(……)においては、……回収のために要した弁護士費用の金額に回収総額のうち利息及び遅延損害金の合計額が占める割合を乗じた金額が雑所得に係る必要経費に該当する……旨主張する。

しかしながら、還付加算金と更正処分等の取消訴訟との関係が、遅延損害金とこれを請求の対象とする給付訴訟との関係と、その性質及び内容等を本質的に異にするものであることは、上記(4)において説示したとおりである……。

(6) 原告は、源泉所得税の納税告知処分及び不納付加算税の賦課決定処分を受けた個人が、弁護士に委任して過誤納金及び還付加算金の還付等請求訴訟を提起し、その結果、勝訴判決を得て……還付加算金を受領し……たという事例(……)では、当該訴訟に要した弁護士費用の金額を還付加算金と過誤納金の各金額に応じて按分した還付加算金に対応する金額が雑所得に係る必要経費になるところ、上記事例と本件は、……変わることはない……旨主張する。

しかしながら、そもそも、……過誤納金の還付請求を認容する旨の判決が確定すれば、税務署長等又は地方団体の長が……還付加算金の支払を怠ることはないといえるから、客観的な評価としては、……還付加算金の支払

を求めて給付訴訟を提起する必要はなく、当該訴訟に係る弁護士費用の一部が当該還付加算金との間に直接の対応関係を有するものではないといえるので、……原告の上記主張はその前提を欠く……。

5 前訴弁護士費用按分額が所得税法37条1項後段に規定する費用に該当するか否かについて

本件還付加算金は、国税通則法58条1項及び地方税法17条の4第1項により法律上当然に加算され支払われたものであって、前記3及び4において検討したところに照らせば、前訴の提起及びその訴訟追行が雑所得である本件還付加算金を生ずべき『業務』に該当するものということとはできず、他に雑所得である本件還付加算金を生ずべき『業務』に該当するものがあるということもできない……。

したがって、前訴弁護士費用按分額は、所得税法37条1項後段に規定する『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……の額』に該当するとはいえない。

6 小括

以上のとおり、前訴弁護士費用按分額は、所得税法37条1項前段又は後段に規定する費用のいずれかに該当するとはいえないから、原告の雑所得に係る総収入金額から控除される必要経費に該当するとはいえないというべきである。

(以下省略)。

IV 研究

本判決に反対である。

1 本判決の意義と構造

課税処分取消訴訟の提起・追行に要した弁

護士費用の額が還付加算金に係る雑所得の計算上必要経費に算入されるか否かについて、本判決は、これを消極に解し、Xの請求を棄却した。

先行する同種の裁判例として、広島高判平成24年3月1日(訟月58巻8号3045頁)⁽⁴⁾、福岡高宮崎支判平成24年2月15日(訟月58巻8号3045, 3073頁)⁽⁵⁾がある。いずれも原告の請求を棄却する判決が確定しており、本判決は、ここに一例を加えるものである。

判決理由は、所得税法37条1項の解釈を述べる部分(判旨2)、前訴弁護士費用按分額について同項前段の費用に当たらないと述べる部分(判旨3, 4)、前訴弁護士費用按分額について同項後段の費用に当たらないと述べる部分(判旨5)に分かれている。判旨2は、前段を論じる部分と後段を論じる部分に分かれており、前者が判旨3・4、後者が判旨5に対応する。

2 問題の所在

所得課税の対象となる各種所得の金額は、大まかにいえば、(総)収入金額から必要経費その他一定の控除をした金額である⁽⁶⁾。諸外国の制度も、多くは同様である⁽⁷⁾。これは、所得税の課税対象が「担税力を増加させる利得に当たる部分」⁽⁸⁾に限定されることを表している。「所得税は、原則として純所得(net income)を対象として課されている」⁽⁹⁾といわ

(4) 確定(最判平成24年12月20日税資262号271頁[上告棄却, 上告不受理])。賛成評釈として、神谷善英「判批」民事研修675号43頁(2013年)。

(5) 確定(最判平成24年10月25日税資262号233頁[上告棄却])。

(6) 金子宏『租税法(第22版)』(弘文堂, 2017年)291頁参照。

れるのも同じ意味である。

本件Xは、前訴の提起・追行に費用を投下し、取消判決確定後、還付加算金を受領した。もし仮に、Xが個人事業者で、前訴の実態が事業所得の金額を争うものであれば、前訴を事業関連活動とみて、弁護士費用を事業所得の必要経費（一般対応）と構成する余地もあったかも知れない。しかし、本件の場合、平成20年の別件各更正処分等は、Xを株主とするa社が租税特別措置法40条の4第1項の特定外国子会社等に該当するとして、同項に定める課税対象金額に相当する額をXの過年度（平成16年分～平成18年分）の雑所得の収入金額とみなすという内容のものであった⁽⁷⁾。上記各年度におけるXの雑所得の収入金額は、取り消された別件各更正処分等によって擬制されていたものに過ぎず、本件弁護士費用を支出した平成22年及び平成25年の時点で上記雑所得を生ずべきXの業務を観念することは困難であった。そこで、Xは、本件弁護士費用を本件還付加算金に係る雑所得の必要経費と構成した。本判決は、これを必要経費に算入できないとしたが、この場合、Xは、担税力を増加させない利得部分に対して課税を受けることにならないか。これが、本稿の問題意識である。

3 実定法の構造

所得税法37条1項は、「その年分の不動産所得の金額、事業所得の金額又は雑所得の金額……の計算上必要経費に算入すべき金額」は、別段の定めがあるものを除き、①「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」（前段）及び②「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」（後段）であるとす。

このうち、前段を「個別対応」、後段を「一般対応」（期間対応）と呼んで区別するのが通例である⁽⁸⁾。所得税法37条1項は、「計上する時期に関連して必要経費を二つに区分し」⁽⁹⁾、「特定の収入との対応関係を明らかにできる費用についてはそれが生み出した収入の帰属する年度の必要経費……、特定の収入との対応関係を明らかにできない費用についてはそれが生じた年度の必要経費……」⁽¹⁰⁾に算入することとして、費用と収益の対応を定めている。

4 所得税法37条1項後段の要件

(1) 業務関連性の要件

所得税法37条1項後段が控除の対象を「業務について生じた費用」に限定するのは、家事費を排除する趣旨である⁽¹¹⁾。自然人は、法人

(7) 同上297頁参照。米国の議論につき、碓井光明「米連邦所得税における必要経費控除の研究(一)～(五)」法学協会雑誌93巻4号77頁（1975年）、93巻5号102頁（1976年）、93巻7号87頁（1976年）、93巻8号87頁（1976年）、94巻4号72頁（1977年）、ドイツの議論につき、奥谷健「市場所得における控除概念」島根法学45巻2号23頁（2001年）参照。
(8) 佐藤英明『スタンダード所得税法（第2版補正版）』（弘文堂、2018年）265-266頁参照。他の説明

として、碓井・前掲注(7)(一)77頁、金子・前掲注(6)297頁等。

(9) 金子・前掲注(6)297頁。

(10) 本稿注(2)の裁判例のほか、加藤義幸「判批」税法569号305頁、316頁（2013年）参照。

(11) 注解所得税法研究会編『注解所得税法（五訂版）』（大蔵財務協会、2011年）970頁参照。

(12) 同上970頁。

(13) 本判決判旨2。

と異なり、同一主体が所得稼得活動と消費活動を営むから、課税にあたり、業務上の支出と家事上の支出を区別する必要がある。これが、業務関連性の要件である¹⁴⁾。

(2) 裁判例及び学説

業務関連性の要件をめぐる裁判例・学説は、以下のように整理できる。

(i) 直接的関連性

例えば、「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持ち、事業の遂行上必要な費用でなければならない。」¹⁵⁾という考え方がある¹⁶⁾。

裁判例として、青森地判昭和60年11月5日(税資147号326頁)がある。医療を業とする原告が、昭和54年ないし昭和56年の確定申告につき借入金の支払利息を必要経費として修正申告をしたが、当該借入金は長男の大学入試に関連して予備校の授業料、手数料として送金供託されたものであった。青森地裁は、「或る支出が所得税法37条1項の必要経費として総所得金額から控除されるためには、客観的にみてそれが当該事業の業務と直接関係を持ち、かつ業務の遂行上通常必要な支出であることを要し、その判断は当該事業の業務内容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行われるべきである。」と述べ、前記借入金は「医療事業の業務と直接関係し、業務の遂行上通常必要な使用ではないから、……必要経費に該当しない」とした。

最近の事例として、千葉地判平成17年11月11日(税資255号319頁)がある。税理士である納税者が、顧客に金銭を貸し付け、顧客の債務を保証したことによって生じた各損失額を事業所得の計算上必要経費に算入できるか否かが争われた。千葉地裁は、「本件各損失額を事業所得の計算上、必要経費に算入するためには、①本件各貸付等が、それ自体独立して法27条1項にいう『事業』と認められるか、②本件各貸付等が、税理士業の業務遂行と密接な関係があり、その貸倒等が事業所得を生ずる税理士業の業務に関連又は付随する業務の必要経費に該当すること、すなわち、客観的に見て、本件各貸付等が当該事業の業務と直接関係を持ち、かつ、業務遂行上通常必要であることを要するというべきである。」と述べて、当該案件における各損失の必要経費該当性を否定し、納税者の請求を棄却した¹⁸⁾。

(ii) 通常性

米国の内国歳入法典162条(a)、212条が、「通常かつ必要 (ordinary and necessary)」な支出を所得計算上控除することから、日本の所得税法の解釈においても同様に「通常かつ必要」な支出であることが求められるのか否かが議論されてきた¹⁹⁾。

裁判例として、著名な事例が2件ある。

1件は、東京地判昭和53年2月27日(判タ374号156頁)である。民謡酒場の経営者が、妻や従業員に民謡を習わせるために支払った月謝が必要経費か否かが争われた。東京地裁

(14) 碓井光明「所得税における必要経費」租税法研究3号63頁、67頁(1975年)参照。

(15) 同上67頁参照。

(16) 金子・前掲注(6)298頁。ただし、同書は「直接の関連」の内容を具体的に論じていない。

(17) 岡村忠生「弁護士会役員活動費用と消費税(1)

(2)」税研175号69頁、176号73頁(2014年)。

(18) 同旨、津地判平成18年4月27日(税資256号120頁)。

(19) 碓井光明「所得税における必要経費をめぐる若干の考察」金子宏編『租税法の基本問題』(有斐閣、2007年)329頁、330頁参照。

は「民謡を習うために支出した金員は、専ら民謡酒場にくる顧客との応待の必要から民謡の知識を得させるため、その営業に従事する使用人や家族専従者に習わせたものであり、そのことは被告人の経営する民謡酒場の営業の収入を得るため事業遂行上直接に要した費用の額と認めるのが相当である。けだし、民謡がそれ自体個人的な趣味、娯楽性をもつものであるとしても、民謡に習熟するために支出したことが民謡酒場という事業の業務と関連性をもちもつばら業務の遂行上の必要性にもとずくと認められる限り、所得税法上、通常かつ一般的に必要とされる経費と認めるのが相当である。」と述べて必要経費性を認めている。

もう1件は、東京地判昭和53年4月24日(税資107号532頁)である。金融業者である被告人の韓国出張費の必要経費性が争われた事案で、東京地裁は、「ところで、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。」とした。そして、「融資先の更に取り先、就中、それが外国に在るような場合に、右外国迄をも一々出向いて調査しなければならないようなことは、前掲被告人の平常の信用調査の方法からみて通常かつ必要の程度を超えたものと認めるのが相当である」と述べて、当該支出は家事費であると判断した。

(iii) 業務遂行上の必要性

当該支出について業務遂行上の必要性があったか否かを判断基準とする見解である⁽²¹⁾。

代表的な裁判例として、弁護士会等の役員等としての活動に伴い支出した懇親会費等の一部を弁護士の事業所得の計算上必要経費に算入することができるか否かが争われた東京高判平成24年9月19日(判時2170号20頁)⁽²²⁾がある⁽²³⁾。

原審である東京地判平成23年8月9日(判時2145号17頁)は、当該支出が必要経費に該当するためには、「当該支出が所得を生ずべき事業と直接関係し、かつ業務の遂行上必要であることを要する」⁽²⁴⁾という基準を立てた上で、弁護士会等の役員等としての活動は、社会通念上、弁護士の(所得税法上の)「事業」には該当しないとして直接的関連性を否定した⁽²⁵⁾。

(20) 宮谷俊胤「米国判例上にあらわれた控除について」法と政治17巻4号127頁、133-136頁(1966年)によれば、米国の議論では、弁護士が事業上の信用を守るために依頼人の債務を代納した費用、弁護士が名誉を傷つける告発を取り下げさせるために支払った費用、会社が株主の娘の結婚式のためにした支出はいずれも通常性が否定される。反対に、法人がセールスマンの忠誠を維持するために彼に代わって支払った個人債務の弁済、法人が破産中の子会社の債権者に対して支払った子会社の債務の弁済は、通常かつ必要な経費とされる。

(21) 伊川正樹「一般対応の必要経費該当性にかかる要件」税法学569号15頁、29頁(2013年)参照。

(22) 確定(最決平成26年1月17日[上告不受理]未公刊・裁判所ウェブサイト未掲載・TAINS Z888-1815)。

(23) 評釈として、三木義一「判批」青山法学論集54巻4号11頁(2013年)、山田麻未「判批」税法学571号233頁(2014年)、岡村・前掲注(17)、伊川正樹「判批」名城法学64巻4号65頁(2015年)。

(24) 判時2145号24頁。

(25) 同上29頁参照。

これに対し、東京高裁は、「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」、「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」²⁶⁾と述べて、事業と支出の間に直接的関連性を求める考え方を否定した。また、「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。……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。」²⁷⁾と述べ、当該支出を伴う行為が事業活動に当たらないとしても必要経費に該当する可能性があることを認めている。

(iv) 基因性

ドイツの議論を参考に、「稼得行為に基因するすべての費用が控除可能でなければならない」²⁸⁾とする見解である。論者は、「業務の遂行上『必要性』があれば業務との『関連性』が認められる」との理解を前提に、「業務に(直接に)基因する支出であれば、その必要性は認められる」²⁹⁾とし、この原則(基因原則)は一般対応の必要経費のみならず、「個別対応の費用についても同じように考えられる」³⁰⁾と説明する。

論者によれば、ドイツ所得税法は、余剰性

所得の計算過程において控除される「必要経費」と利得性所得の計算過程において控除される「事業支出」を区別する。このうち、必要経費は「ため(zur)」という文言で表され、一定の目的に向けられた「目的的」(final)支出であるとされる。他方、事業支出は「基因する(veranlassen)」という文言で表され、支出の原因を問題とする「原因的」(kausal)支出であるとされる。ところが、ドイツの裁判例は、次第に必要経費と事業支出を同一に考えるようになり、現在では、いずれについても原因的な考え方が採られているという。そして、現行所得税法のベースとなった税制調査会「昭和38年12月 所得税及び法人税法の整備に関する答申」(以下「38年答申」という)は、まさにこの「基因原則」の考え方を反映したものである、とする³¹⁾。

(3) 各説の評価

直接的関連性説に対しては、法律に定めのない要件を付加することが租税法律主義に違反するという指摘がある³²⁾。しかし、「業務について」という文言を「業務に直接関連して」と読むことが直ちに文理解釈の限界を超えるとはいえない。

そこで、立法経過に手がかりを求めると、38年答申は、「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参与していない経費又は損失の取扱をいかにすべきか」という問題については、純資産増加説

²⁶⁾ 判時2170号23頁。

²⁷⁾ 同上24頁。

²⁸⁾ 奥谷健「必要経費の意義と範囲」税法学575号229頁、231-232頁(2016年)参照。

²⁹⁾ 同上243頁。

³⁰⁾ 同上243頁。

³¹⁾ 同上238-241頁。

³²⁾ 三木・前掲注²³⁾15頁、伊川・前掲注²¹⁾25頁、谷口勢津夫『税法基本講義(第6版)』(弘文堂、2018年)329頁参照。

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。」と述べ、「所得税の建前としては、事業上の経費と家事費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」³³⁾と態度決定している。「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」も「できるだけ広く……考慮すべしとする考え方」からすれば、あえて文言の意味を狭く厳格に解釈すべきとは思われない。

前記(2)(i)の各裁判例も、支出が「業務の遂行上通常必要な使用ではない」³⁴⁾と述べたり、「業務に関連又は付随する業務の必要経費に該当すること」³⁵⁾（傍点は筆者）を求める等、他説との関係ははっきりせず、あまり厳密な意味で「直接」の文言を用いているわけではなさそうである。「直接」の意味を厳密に解した前記(2)(ii)の東京地判平成23年8月9日は、控訴審で変更されている。結局、(i)の各裁判例は、時間的・内容的にみて業務との関係が希薄な支出を除外するために「直接」の文言を用いたものと思われる。そうであるならば、その発想は誤りでないとしても、鑑別基準と

しての有用性は乏しいのではないか。

これに対し、(iv)の基因原則による説明は、業務を原因として生じた支出であるかを問う点で、鑑別基準として有用である。「業務について生じた」という所得税法の文言にも忠実である。業務に基因する支出は「所得の基因となる事業等に関係」³⁶⁾があるから、38年答申とも親和的である³⁷⁾。

しかし、その場合でも、業務に基因すると同時に消費の側面を持つ支出の取扱いが問題である。「『必要経費』でないものが『家事費』である」³⁸⁾との理解を前提にすれば、両者の分岐点を求める必要がある。これについて、所得税法45条1項の委任を受けた同法施行令96条は、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」（1号）を必要経費とする。「その必要である部分を明らかに区分」できるか否かは、執行技術上及び裁判技術上の問題であり、この規定の実体法上の意義は、「業務の遂行上必要」な支出が必要経費になる（業務関連性がある）という解釈態度を実定化している点にある³⁹⁾。この態度を合理的なものとして受け入れるならば、所得税法37条1項後段は、業務に基因する支出のうち、業務遂行上必要なものを必要経費とする規定と読むことができる。

最後に、(ii)の裁判例を見る限り、通常性は、業務遂行上の必要性を判断するための考慮要

33) 税制調査会「昭和38年12月 所得税及び法人税法の整備に関する答申」43頁（1963年）。

34) 青森地判昭和60年11月5日税資147号326頁、337頁。

35) 千葉地判平成17年11月11日税資255号319頁（CD-ROM版16頁）。

36) 税制調査会・前掲注33)45頁。

37) 奥谷・前掲注28)244頁参照。

38) 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583頁、587頁（1978年）、注解所得税法研究会編・前掲注(11)999頁。

39) 伊川・前掲注(21)25頁参照。

素に過ぎない。民謡酒場のケースについても「全体のニュアンスとしては、業務遂行上必要なものであるかどうかを問題にしている」、「『通常』は、独自に必要な経費の要件とされるものではなく、必要性を判断する視点として有用な場面があるということになる。」⁽⁴⁰⁾と総括されている。通常性を独立の要件と考える必要はない。

(4) 帰属先決定基準としての直接的関連性

以上の整理にもかかわらず、必要経費の控除に当たり支出と業務の直接の関連を求めるとしたら、他にどのような理由があり得るか。近年、新たな論拠が提示されている。

それによると、所得税法は、統一的費用概念を設けた上でこれを各種所得に分類する構造をとらず、所得種類ごとに控除の要件を定め、各費用について控除の可否を判定する仕組みをとっている。このような所得計算の構造上、複数の所得種類にまたがって控除の要件を充足する費用について、その帰属先を決定する基準が必要となる。その基準として、当該支出と業務の間に直接の関連が求められたのではないか⁽⁴¹⁾、というのである。

しかし、第1に、包括的所得概念の下で所得区分を設けることは論理必然ではない⁽⁴²⁾。

「人の担税力を増加させる経済的利得はすべて所得を構成する」⁽⁴³⁾ならば、収入と同様、支出も家事費でない限りすべて担税力の減殺要因として考慮するのが自然である。

第2に、所得税法は、所得種類ごとに「担税力が異なるという前提」⁽⁴⁴⁾に立っている⁽⁴⁵⁾。各種所得の計算構造の違いはこれを反映しているが、これは、各種所得に固有の事情を考慮して控除の要件を規定しているに過ぎない。この控除要件（業務関連性を含む）を複数の所得種類で満たすとき、はじめてその費用の帰属先が問題となる。したがって、費用の帰属先が問題となる場面では、常に業務関連性が先行して判断されている。そのため、費用の帰属先を決めなければならないという理由によって、業務関連性判断が影響を受けることはない。

第3に、昭和40年改正により、「所得税法の必要経費と法人税法の損金に関する通則的規定がこのように統一的に定められるようになった」⁽⁴⁶⁾。「現行法は、法人税法22条3項ときわめて類似した規定を採用しているわけであって、事業所得に関する限り、法人税の場合と本質的な差異はない」⁽⁴⁷⁾。これらの考え方からすれば、法人で損金となる類の支出が所得区分の谷間に落ちて控除できないという事態は好ましくない⁽⁴⁸⁾。

(40) 碓井・前掲注(19)331-332頁。

(41) 岡村・前掲注(17)(2)73頁参照。

(42) 中里実「所得分類」税研145号77頁、78-79頁、87頁、95頁（2009年）参照。「各種所得の分類のしかたや範囲の合理性を含め、根本的に再検討する必要がある」との批判もある。三木義一編『よくわかる税法入門（第12版）』（有斐閣、2018年）102頁〔伊川正樹〕参照。

(43) 金子・前掲注(6)187頁。

(44) 金子・前掲注(6)208頁。

(45) そのような「前提」への懐疑論として、中里・

前掲注(42)79頁、懐疑論への応答として、金子宏・谷口勢津夫・増井啓良「所得税の過去・現在・未来」税研145号1頁、7頁〔金子宏発言〕〔谷口勢津夫発言〕（2009年）参照。

(46) 注解所得税法研究会編・前掲注(11)968頁。

(47) 碓井・前掲注(14)67頁。他の所得類型につき、66頁参照。

(48) 吉良実「課税所得計算における必要経費」シュトイエル100号13頁、25頁（1970年）、植松・前掲注(38)585頁参照。

法人税法と所得税法との間の控除要件の相違は、自然人が所得稼得活動の他に消費活動を営むことに由来する。これが必要経費と家事費の区別であり、業務関連性の要件の存在理由である。この区別といずれの所得種類に対応させるべきかの問題は、別次元である。

よって、特定の費用について、その帰属先を決定するため業務との直接の関連を要求するとしても、その内容は、本来の控除要件たる業務関連性とは異質である。そのような「直接の」関連性は、上記目的を達することができる程度の相対的なもの、すなわち、「AよりもBよりもCに近い」という程度のもので足りる。

5 判旨5の検討

(1) 「業務」該当性

(i) 判旨3、4との切断

本判決は、判旨5において、「本件還付加算金は、国税通則法58条1項及び地方税法17条の4第1項により法律上当然に加算され支払われたものであって、前記3及び4において検討したところに照らせば、前訴の提起及びその訴訟追行が雑所得である本件還付加算金を生ずべき『業務』に該当するものというこ

とはできず、他に……『業務』に該当するものがあるということもできない」という。しかし、判旨3、4は、収入と支出の個別対応を検討し、否定した箇所である。この問題と「業務」該当性（業務は何か、業務か否か）は、別個の問題である。

(ii) 「当然に加算」の意味

本判決は、還付加算金が法律上当然に発生し、かつ、当然に支払われることから、これを生ずべき業務は存在しないと考えたようである。しかし、還付加算金も無から生じるわけではなく、Xの行為を原因として発生する。こうしたXの行為を捉えて所得稼得活動と評価することは可能である。

例えば、過納から前訴の提起・追行を経て取消判決を確定させ、還付加算金を受領するまで一連の活動を1個の業務とみることも考えられるし、より限定的に、過納及び還付加算金の受領のみが還付加算金を生ずべき所得稼得活動であるともいえそうである。

いずれにしても、これらのXの活動は、法律上確定的に所得を発生させるものであり、「所得を生ずべき業務」と評価することに妨げはない⁴⁹⁾。

49) それ以上に、所得税法37条1項後段の「業務」の要件として反復性や継続性を求める意味はない。所得税法の関心は、納税者のすべての行為を所得稼得活動と家事活動のどちらに紐付けるかにあるが、反復性や継続性の有無は、この判断に影響を与えないからである。

なお、山口厚『刑法各論（第2版）』（有斐閣、2010年）156-157頁は、刑法233条、234条の「業務」について継続性の要件を不要とする。

仮に、「業務」の定義として反復性・継続性を求めるとしても、Xについて同じ事態を生ずれば必ず反復して所得を生ずるし、過納に始まり還付加

算金を受領するまで一定の期間を要する点でXの所得稼得活動には継続性があるともいえる。政党結党大会は一回的なものであっても結党準備着手から結党完了まで継続する要素があるから刑法234条にいう「業務」に当たるとした事例（東京高判昭和37年10月23日判時326号33頁）、刑法233条の「業務」は「精神的なと経済的なとを問わず汎く職業其他継続して従事することを要すべき事務又は事業を総称するもの」（常用漢字・現代かなづかいに改めた）であるとし、1回限りの会社創立事業も業務に当たるとした事例（大判大正10年10月24日刑録27輯643頁、647頁、675頁）がある。

(2) 業務関連性

(i) 業務遂行上の必要性

訴訟活動を「所得を生ずべき業務」そのものと理解しない場合、本件弁護士費用が当該業務について生じた費用といえるか否かが問題となる。本判決によれば、「本件還付加算金は、前訴弁護士費用や前訴判決との間に間接的な関連性を有するということができる」(判旨4)が、本判決は、当該費用を必要経費として控除するためには、業務との間に「何らかの関連性を有する」だけでは足りず、「直接的な関連性を有」する必要がある、とも述べているからである(判旨2)。

しかし、上記各引用部分に判決理由としての価値はない。本判決が本件弁護士費用を一般対応の必要経費に当たらないと結論付けたのは、所得を生ずべき業務が存在しないとの理由による(判旨5)。そのため、本判決は、本件弁護士費用の業務関連性を判断しておらず、「直接的な関連」が何を意味するか、具体的な解釈論も展開していない。

前記4(3)のとおり、業務関連性があるというためには、業務に基因し、業務の遂行上必要な支出であれば足り、当該支出を伴う行為が業務そのものである必要はない(前掲東京高判平成24年9月19日)⁵⁰。Xが還付加算金を回収するためには、課税処分取消訴訟の提起・追行が事実上不可避であったから、本件弁護士費用は、本件還付加算金の稼得業務に

基因して発生し、かつ、その業務の遂行上必要な支出であったといえる。

(ii) 訴訟は消費か

ところで、38年答申は、「裁判費用のうちには、他人から所有権を侵害されたことに伴いやむをえず支出する場合の裁判費用がある。この場合の裁判費用は、財産を保全するための経費であるから必要経費に算入したり、取得価額に算入したりすることはできないが、いわゆる災難に基づく特別な支出であって、担税力の減殺要因ともみられるものであるから、この種の支出については雑損控除のような特別控除を行なうべきであるとする意見がある。しかし、この種の費用をこのような形で課税所得の計算上考慮することは、他にこれに類する費用との権衡上必ずしも適当でないので、さらにその検討が必要であると考え。」と述べている。ここでは、財産権保全の費用は消費支出であり、必要経費に算入しないという発想が認められる⁵¹。所得税の納付は所得の処分であると考えれば、納税に関する訴訟は、所得稼得活動よりも消費に近い面があるといえそうである⁵²。

しかし、38年答申は、所有権確認訴訟により土地の価値が増加する場合は弁護士費用を取得費ないし譲渡経費として控除するのが適当とも述べている⁵³。また、事業用資産の防衛に要した訴訟費用は、所得稼得に関連する活動の費用として、必要経費性が認められる⁵⁴。

50) 反対、岡村・前掲注(17)(1)70頁、山田・前掲注(2)236頁。

51) 税制調査会・前掲注(3)45頁。当時から、収入の獲得と財産の保全は区別できないという見解は存在していたが、38年答申はこれと一線を画したといえる。大正9年法下の議論について、確井光明「必要経費の意義と範囲」日税研論集31号3頁、8頁参照(1995年)。

52) 所基通37-25(3)参照。

53) 税制調査会・前掲注(3)44頁。なお、動産や不動産の保全費用は、将来の譲渡のときに取得費・譲渡費用として控除することも考えられるが、金銭の還付を受ける費用は将来に繰延できないから、当期に控除する必要がある。

54) 所基通37-25本文参照。

このように、財産権の保全活動が消費に当たるか否かは、活動の内容や被保全資産の性質に左右される。課税処分取消訴訟によって還付を受けるのは、本来、納税者の手許にあって蓄積され又は消費されたはずの金額であるから、これを取り戻すための訴訟は、所得の処分たる消費とは異質であり、むしろ、その原資の稼得活動と表裏の関係にある。課税処分取消訴訟の提起・追行を単純に消費とみなすべきではない⁵⁵⁾。

(3) 帰属先の決定

本稿IV 2で述べた特殊な事業により、本件弁護士費用は、本件還付加算金の稼得以外に対応する業務を持たないから、本件弁護士費用の額は、雑所得の必要経費に算入される。

(4) 雑所得は特別か

雑所得については損益通算が否定されており(所得税法69条1項)、事業所得、不動産所得とは必要経費の取扱いに差異がある。しかし、これを根拠として雑所得の必要経費性を他の所得より抑制的に解すべきではない⁵⁶⁾。

所得税法69条1項の立法趣旨は、「雑所得の必要経費の支出内容には家事関連費的な支出

が多いこと、必要経費が収入を上回る場合があまり考えられず、損益通算を存置する実益が少ないなどの理由」と説明されるが⁵⁷⁾、家事関連費的支出は控除の段階で必要経費と家事費に整理されるから、そのスクリーニングを通過した経費について通算を否定する根拠は十分でない。控除は通算に先行するから、通算すべきでないことは控除の当否を左右し得ないし、所得税法69条1項が設けられた特殊な背景⁵⁸⁾、所得区分の合理性自体への懐疑論⁵⁹⁾も踏まえると、この規定に所得税法37条1項の解釈を左右するような重要な意味を認めるべきではない。

雑所得を構成する利得の性質は様々であるから、法制度としては、利得の性質ごとに控除の要件を区別する仕組みもあり得たが、現行法は、これを区別せず、雑所得に分類されたものについては一律に所得税法37条1項の規定によると割り切ることによって立法的解決を図っている⁶⁰⁾。事業所得と雑所得で業務関連性の考え方を区別することに合理性はない⁶¹⁾。

(5) 小括

以上のとおり、本件弁護士費用は、雑所得の収入を生ずべき業務の遂行上必要な支出で

55) 課税処分取消訴訟で納税者が勝訴した場合の訴訟費用について必要経費とならない部分があるならば、それは、課税庁の過誤により、消費と同視できない原因で担税力を減殺された部分であるから、少なくとも立法論上、所得控除を認めるべきである(所得税法72条、同施行令206条参照)。碓井・前掲注(7)(-)120頁も、「政府の不足額通知に端を発した租税訴訟の弁護士費用を控除の側面において考慮しないことには租税政策的に見て問題がある」とする。

56) 所得種類の違いが結論を分けた可能性について、奥谷・前掲注(1)78頁参照。

57) 注解所得税法研究会編・前掲注(11)1033頁。

58) 同上1033頁、三木編・前掲注(42)102頁[伊川]参照。

59) 中里・前掲注(42)78-79頁、三木編・前掲注(42)102頁[伊川]参照。

60) 控除の要件を区別する場合、明文で定めるのが所得税法の立法態度である(所得税法34条2項括弧書参照)。伊川・前掲注(21)25頁参照。

61) 碓井・前掲注(14)66頁は、「他の所得類型における必要経費の議論は、常に事業所得の場合の考え方を基礎にしている」という。奥谷・前掲注(1)79頁も参照。なお、利得の性質をふまえて個別具体的に業務性や関連性を判断すべきことは、他の所得種類も共通である。

あり、Xが更正の請求段階で主張したように、本来は全額の控除が認められるべきものであった⁶²。

6 個別対応の必要経費該当性と判旨3、4への疑問

(1) 判旨2の一般論について

本判決が判旨2で、「『総収入金額を得るため直接に要した費用』に該当するといえるためには、特定の収入と何らかの関連性を有する費用というだけでは足りず、総収入金額を構成する特定の収入と直接の対応関係を有しており当該収入を得るために必要な費用であることを要する」と述べるのは正当である。

本判決も述べるとおり、所得税法37条1項前段と後段の区別は、あくまでも控除が認められるタイミングの区別であるから、要求される業務関連性の程度に強弱はない⁶³。両者の区別は、「業務との関係の密接さの違い」や「収益獲得活動との間により近接した関係が必要である」「ということでは」なく、「業務との関係が求められる程度は同じである」⁶⁴。つまり、控除のタイミングの振り分けと業務関連性の判断は異質であり、それぞれ別次元の問題である。

思考の順序としては、控除すべきタイミングに応じて各費用が前段・後段の費用に振り分けられるのではなく、前段と後段のどちら

の要件を満たすかによって、当該費用を控除すべきタイミングが決まる。そこで、「控除が認められる時点、タイミングを、何に基づいて決めるか」⁶⁵が問題となる。これについて、所得税法37条1項は、必要経費性のある支出は個別収入への対応を問わず一般対応の必要経費に全部詰め込み（後段）、個別の対応が明らかかなものについては、「それが生み出した収入の帰属する年度の必要経費とすべき」⁶⁶ことを定めている（前段）。

その「個別の対応が明らかかなもの」の基準として、所得税法37条1項前段は、総収入金額を「得るため」「直接に」「要した」ことを求めている。当該支出が特定の収入を稼得するために役立ったといえるか否か、その評価がここでの問題である。

(2) 判旨3、4の問題点

しかし、判旨3、4には混乱がみられる。

判旨3、4は、次の論理で本件弁護士費用と本件還付加算金の直接的結び付きを否定する。

まず、本判決は、所得税法37条1項前段の必要経費該当性を判断するに当たり、更正処分等取消訴訟の目的、効果を問題とする。すなわち、「更正処分等の取消訴訟は、……納付すべき税額の存否ないし多寡を争い、当該納付すべき税額を確定させる効力を否定するこ

62) 最判昭和51年10月1日（税資90号7頁）は、課税処分取消訴訟に要した弁護士費用の必要経費該当性を消極に解した最高裁判決であるが、第一審の東京地判昭和50年3月25日（訟月21巻6号1322頁）、第二審の東京高判昭和51年3月15日（税資87号757頁）の事実経過を読む限り、当該弁護士費用を支出する原因となった前訴は少なくとも第一審の口頭弁論終結時点で審理中であり、かつ、控訴審の口頭弁論終結までに終結した事情も見当た

ない。前訴の帰趨が判明しない間は、訴訟費用の控除を認めないことにも一定の合理性があるから（所基通37-26参照）、上記最判と本判決は事案を異にする（本判決も、上記最判を引用していない）。

63) 奥谷・前掲注(28)243頁参照。

64) 岡村・前掲注(17)(1)71頁。

65) 同上71頁。

66) 金子・前掲注(6)300頁。

とを目的として提起されるもの」であるから、取消判決により納税者が受ける直接の経済的利益は、「当該判決により取消しの対象とされた納付すべき税額に相当する金額である」と述べて、取消訴訟の目的、効果が第一次的には過納金の還付であり、還付加算金の獲得ではないことを確認する。

そして、本判決は、「原告が前訴判決に基づいて受けた直接の経済的利益は本件過納金の還付による経済的利益というべきであるから、前訴弁護士費用と直接の対応関係を有するのも本件過納金の還付による経済的利益というべきである」、「原告が本件還付加算金の支払を受けることとなったのは、……法定の還付加算要件を満たしたことによるものであって、前訴判決の直接の効力によって本件還付加算金が生じたものではない。」とする。ここでは、Xが還付加算金を受領したのは、前訴で勝ち取った判決の「直接の効力」でないことが強調されている。

たしかに、必要経費該当性をめぐる法的判断には、無限に派生する因果の流れの中から法的に意味のある要素だけを取り出し、それ以外の要素を考慮から遮断するという側面がある⁶⁷⁾。しかし、必要経費の控除のタイミングを振り分ける場面では、このような「主因」と「遠因」の区別にそれほどの意味はない。所得税法が「総収入金額を得るため」「直接に」「要した」支出か否かを問う意図は、当該支出と業務の間に関連性があることを前提として、当該支出を特定の収入と同一年度に計上するのが適当かどうかを判断することに尽きる。この場面で重要なのは、当該支出が特定の業務から生じる収入一般に対してではなく、特定の収入の稼得に役立ったと評価できるか否かである⁶⁸⁾。

この点に関し、本判決は、「還付加算金は、……法定の還付加算要件が充足されることによって、……当然に発生して権利が確定するもの」であり、「法律上当然に加算され支払われるものであって、税務署長等又は地方団体の長がその支払を怠ることはない」から、本件弁護士費用の一部が「還付加算金に係る収入と直接の対応関係を有しており当該収入を得るために必要な費用に当たるとみることが困難」とする。民法上の取り消し得べき法律行為とは異なり、取り消されるべき違法な行政行為は実体法上効果を生じているわけではないから⁶⁹⁾、国および自治体は、本来自ら減額更正すべきであり、いずれにせよ還付加算金を支払う義務を免れない。その意味では、一見、本判決の論理に破綻はないように思われる。

しかし、「税務署長等又は地方団体の長」は、取消判決確定まで、「法定の還付加算要件が充足され」ていることを認識していないのが通常である。還付加算金は、「還付金等を還付し、又は充当する場合に」「その還付し、又は充当すべき金額に加算」して支払われるが(国税通則法58条1項)、過納金の還付が公的に決定されるまで、課税庁は、還付加算金を「法律上当然に加算され支払われるもの」とは認識していない。

本件のXも、前訴に先立つ平成20年5月9

67) 確井・前掲注(7)(-)118-120頁参照。本文4(2)の裁判例において「直接性」や「通常性」の要件に期待されたのも、そのような役割であった。

68) もっとも、対応する「特定の収入」が複数ある場合は、当該費用をどこかに分類する必要があるから、按分方式によるか、または最も主要な原因に結びつけることに意味がある。

69) 小早川光郎『行政法(上)』(弘文堂、1999年)268頁参照。

日に異議申立、同年9月5日に審査請求、平成22年12月22日に前訴を提起して課税処分
の違法性を訴えたが⁽⁷⁰⁾、異議申立も審査請求も棄
却され、第一審勝訴後も国の控訴によって判
決は確定せず、平成25年6月まで還付加算金
の支払を受けていない。Xが国に対して還付
加算金の支払義務を認めさせるためには、取
消訴訟を提起・追行し、控訴審まで勝ち抜く
必要があったのである。このような実情にも
かわらず、(還付加算金は)「法律上当然に
加算され支払われるものであって、税務署長
等又は地方団体の長がその支払を怠ることは
ない」との理由で還付加算金獲得に対する取
消訴訟の意義を否定する本判決の論理には、
説得力がない。

還付加算金の法的性質について、本判決は
「還付金等に対する一種の利子としての性格を
有する」という。公社債及び預貯金の利子等
については必要経費が観念されないが(所得
税法23条2項)、それは「個人の貯蓄資金の運
用果実を利子所得として構成している税法上
の所得類型からいって、利子所得の必要経費
は、もしあったとしても通常それほど大きい
ものではない」⁽⁷¹⁾からである。控訴審まで勝訴
しなければ受け取ることができなかった本件
還付加算金について、同じ説明は当てはまら

ない。

Xが還付加算金を獲得するためには、客観
的にも訴訟が不可欠であり、この訴訟は、本
件還付加算金という個別の収入の稼得に役立
った。本件弁護士費用の全部または一部につ
いて、本件還付加算金との個別対応を認める
べきである。

(3) 小括

以上のとおり、本件弁護士費用の額は、所
得税法37条1項前段の規定により、Xの雑所
得の金額の計算上、本件還付加算金を稼得し
た年の必要経費に算入すべきであった。

V おわりに

Xによる前訴の提起・追行は、Xの雑所得
稼得業務の遂行上必要であり、かつ、本件還
付加算金という個別の収入を稼得する手段で
あったから、少なくとも前訴弁護士費用按分
額について必要経費への算入を否定すること
はできなかったように思われる。よって、本
判決に反対である。

(70) 税資262号212頁参照。

(71) 注解所得税法研究会編・前掲注(11)270頁。