

## 判例研究

# 同族会社に支払った外注費が所得税法37条1項の 必要性要件を満たさないとされた事例

(大阪地裁平成30年4月19日判決(平成27年(行ウ)393号)  
裁判所ウェブサイト(LEX/DB文献番号25562049))

山田麻未

(名古屋経済大学法学部准教授)

## 目次

- |          |                     |
|----------|---------------------|
| I 事実の概要  | 2 本判決の論理構成          |
| II 判旨    | 3 法157条1項と法37条1項の関係 |
| III 検討   | IV おわりに             |
| 1 本判決の意義 |                     |

## I 事実の概要

原告Xの父であるDは、B商店の屋号でLPガス(液化石油ガスの保安の確保及び取引の適正化に関する法律(以下「液化石油ガス法」という。)2条1項にいう液化石油ガス)、A重油、灯油等の燃料小売業を営んでいたが、平成18年1月1日、息子のXにB商店の事業を承継し、それ以後、XがB商店の事業主となった。

Xは、平成22年分から平成24年分まで(以下「本件各年分」という。)の所得税の課税対象期間である平成22年1月1日から平成24年12月31日までの間(以下「本件期間」という。)、B商店の屋号で上記の燃料小売業を営んでいた。

Xが代表者を務める株式会社C(以下「本件会社」という。)は、上下水道、給排水、衛生設備及び浄化槽設計施工、冷暖房及びポンプ設計施工、空調機器設計施工、消防施設工

事設計施工、土木工事業等を目的とする同族会社(法人税法2条10号)である。Xは、平成14年4月1日から平成26年3月31日まで同社の代表取締役であり、また、同社の平成21年9月1日から平成22年8月31日までの事業年度(以下「平成22年8月期」といい、その他の事業年度も同様に表記する。)から平成25年8月期まで、同社の主要な株主でもあった。

Xは、本件各年分の所得税の確定申告において、B商店の業務であるLPガス等の配達、販売、保守等の業務(以下「本件配達販売」という。)を本件会社に委託して、その外注費(以下「本件外注費」という。)を支払った(以下「本件取引」という。)として、これを事業所得の金額の計算上、必要経費に算入した。ただし、本件配達販売を実際に行ったのは、B商店の事業主たる地位と本件会社の代表取締役たる地位を併有していたXである。

兵庫税務署長は、Xに対し、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となるなどとして、所得税法（以下「法」という。）157条1項の規定を適用し、本件各年分の所得税の更正（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（以下「本件各賦課決定処分」といい、本件各更正処分と併せて「本件各処分」という。）をしたため、これを不服としたXが適正な不服申立て手続を経て出訴した<sup>(1)</sup>。

本件の主たる争点は、(1)本件外注費がXの事業所得に係る必要経費に該当するか、(2)本件取引が法157条1項の規定による同族会社の行為計算否認の対象となるか、(3)本件各更正処分の理由附記に不備があるかである。なお、(3)の論点は本稿では言及しない。

## II 判旨

### 請求棄却

1 本件外注費は原告の事業所得に係る必要経費に該当するか（争点(1)）

〔(1) 必要経費該当性の判断基準等

……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、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。〕

〔(3) 本件外注費の必要経費該当性（当てはめ）

上記認定事実によれば、原告は、本件期間において、B商店の事業主の地位と本件会社の代表取締役の地位を併有していたものであるが、〈1〉本件会社の目的は、上下水道、給排水、衛生設備及び浄化槽設計施工等であり、本件配達販売や労働者派遣は含まれていないこと（認定事実ア(イ)）、〈2〉原告は、本件配達販売等の業務の遂行に必要な液化石油ガスの販売登録及び保安機関の認定を受けていたが、本件会社は、上記登録及び認定を受けていなかったこと（同ウ(イ)）、〈3〉原告は、B商店の事業主として保有する設備、車両等を使用して本件配達販売等の業務を行っており、その燃料代等の経費も全て原告が負担し、他方で、本件会社は、このような設備、車両等を保有していなかったこと（同ウ(ウ)）、〈4〉本件取決めにより本件委託業務に従事するのは原告のみであり、本件会社の他の従業員らがこれに従事することは予定されておらず、実際にもそのようなことはなかったこと（同ア(ウ)）、〈5〉原告がいつ本件会社の業務に従事するか本件委託業務に従事するかは、原告自ら判断して決めており、原告は、本件会社の受注業務に係る現場作業等に従事した日を除く平日は、ほぼ毎日、本件委託業務に従事していたこと（同イ(エ)、ウ(ア)）、〈6〉本件委託業務の範囲は、本件配達販売を含むB商店の業務全般に及ぶもので、その範囲に特段の

限定はなかったこと（同アウ、イエ）、以上の事実が認められる。これらの事情によれば、原告は、本件期間において、自己の個人事業（B商店）に係る業務全般を、自己の保有する設備、車両等や資格を用いて、日常的に、自己の経験と判断に基づき、自己の労力及び経費負担をもって遂行していたものというべきである。そして、本件取決め又は本件取引については、契約書等の書面が作成されておらず、契約の重要な要素についても明確に定められていないなど（同アウ、イイ）、一般的な事業者間の業務委託契約や労働者派遣契約とは明らかに異質のものであることも考慮すると、【①】原告による本件委託業務の遂行の実質は、本件会社による役務の提供（業務委託）や労働力の提供（労働者派遣）といったものではなく、正に、原告が自らB商店の事業主として主体的にその業務を遂行していたものというほかはない。

そうすると、B商店の業務に関し、B商店たる原告が本件会社に対し本件配達販売を委託し、本件会社がこれを遂行し、原告から本件会社に対し本件外注費が支払われたという形式及び外観が存在するものの、【②】その実質は、原告が自らB商店の事業主としてその業務を遂行する一方で、本件取決めに基づく取扱いを継続することにより、本来支払う必要のない事業主自身の労働の対価（報酬）を、『外注配達費』や『人夫派遣費』という名目で本件外注費として本件会社に支払っていたものといわざるを得ない。

以上によれば、本件外注費は、社会通念上、B商店の業務の遂行上必要であるとはいえず、必要経費該当性の判断基準における必要性要件を欠くものと認められるから、原告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。」

「……なお、本件外注費が原告の事業所得に係る必要経費に該当しない以上、本件取引が所得税法157条1項の規定による同族会社の行為計算否認の対象となるか（争点(2)）については、判断する必要がない。」（【】・下線筆者）（Xの主張にこたえた部分については、必要に応じて評釈の中で言及する。）

### Ⅲ 検討

#### 1 本判決の意義

本件の主たる争点は、Xが同族会社たる本件会社に支払った本件外注費の必要経費控除が認められるかである。処分行政庁は法157条1項の規定を適用して本件外注費を必要経費に算入できずとしていたが、本判決は法157条1項の適用の可否についての検討に先立ち、争点(1)として法37条1項の必要経費該当性の検討を行い、本件外注費は必要経費に該当しないとして本件各処分を適法であると判断した。本判決は、必要経費控除の要件として直接の関連性ではなく合理的な関連性を要求した点で従来の裁判例とは異なるものの、必要経費の可否を必要性要件で判断した一事例として位置づけられる。また本判決は、同族会社に支払った費用の必要経費該当性が問題となる場合に、法37条1項と法157条1項のいずれが適用されるべきかという問題を考える上でも参考になると思われる。

以下では、2で法37条1項の適用に関する本判決の論理構成について確認し、3で法157条1項と法37条1項の適用関係について検討する。

## 2 本判決の論理構成

### (1) 必要経費控除の要件

本判決は、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の要件として、(ア)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、(イ)業務の遂行上必要であること(必要性要件)を要すると判示した。また、必要経費に該当するか否かを判断する基準について、「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」と述べるなど、その基準を詳細に提示した。

必要経費該当性の判断において、関連性要件と必要性要件という二要件を要するという立場は下級審裁判例を中心に広く採用されて

おり<sup>(2)</sup>、本判決もそうした裁判例の1つと位置づけられる。また、必要経費該当性の判断基準を詳細に示している点も、昨今の裁判例と同様である<sup>(3)</sup>。

### (2) 関連性要件について

本判決は、関連性要件について、直接の関連性ではなく合理的な関連性を要求しており、この点が従来裁判例と異なっている。もっとも、関連性要件の該当性について当事者間に特段の争いがなかったため、本判決は合理的な関連性の中身については何も示していない。したがって、本判決が要求した合理的な関連性と、通説や従来裁判例<sup>(4)</sup>で要求されてきた直接の関連性との間にそもそも違いがあるのか、違いがあるとしてそれが結論にどのような影響を及ぼすか等については、今後の裁判例を確認する必要がある<sup>(5)</sup>。なお、本判決と同じく合理的な関連性を要求した判決として、不動産所得に係る地代家賃、自動車のリース料、携帯電話の通信料、雑費の必要経費

(1) 本件控訴審として大阪高判平成30年11月2日[未公刊](LEX/DB文献番号25562049)があるが、本判決の判断が踏襲されている。本判決の評釈として、奥谷健「判批」税務QA206号37頁(2019年)、木山泰嗣「判批」税理62巻10号152頁(2019年)、長島弘「判批」税務事例51巻4号28頁(2019年)、林伸宣・谷口智紀「判批」税務弘報67巻7号66頁(2019年)参照。

(2) 必要経費控除の要件や判断基準に関する裁判例の流れについては、占部裕典「所得税法における必要経費の概念と判断基準—直接関連性要件と必要性要件はどのように用いられているか—」同志社法学71巻1号133頁以下(2019年)参照。

(3) 詳細な判断基準を示した近時の裁判例として、大阪地判平成27年1月23日税資265号順号12592参照。

(4) もちろん、すべての裁判例で必要経費の要件と

して直接の関連性が要求されているわけではない。たとえば東京高判平成24年9月19日判時2170号20頁は直接の関連性が不要であると判示しており、その後も、関連性要件を要求せずに必要性要件だけを基準として判断された事例もある。しかし他方で、東京高判平成24年9月19日の後も、必要経費控除の要件として直接の関連性を要求する下級審裁判例が数多く存在する。

(5) 本判決の控訴審である大阪高判平成30年11月2日[未公刊](LEX/DB文献番号25562049)は、「控訴人[X]とは別の取引主体である本件会社から業務に関連する役務の提供を受け、その対価として本件外注費が支払われている以上、業務との関連性は認められる」(□筆者)として、そもそも関連性判断において合理的な関連性を求めている。

該当性が問題となった大阪地判平成29年9月7日税資267号順号13051がある<sup>(6)</sup>。

### (3) 必要性要件について

本判決は、【①】で、「原告による本件委託業務の遂行の実質は、本件会社による役務の提供（業務委託）や労働力の提供（労働者派遣）といったものではなく、正に、原告が自らB商店の事業主として主体的にその業務を遂行していたものというほかはない。」と認定した上で、【②】において、本件外注費の「実質は、原告が自らB商店の事業主としてその業務を遂行する一方で、本件取決めに基づく取扱いを継続することにより、本来支払う必要のない事業主自身の労働の対価（報酬）を、『外注配達費』や『人夫派遣費』という名目で本件外注費として本件会社に支払っていたものといわざるを得ない。」として、本件外注費が①の必要性要件を満たさないと判断した。

まず、【①】について、Xによる本件配達販売等の業務の遂行が本件会社による役務提供ではないと認定された以上、本件会社による役務提供が存在しないことになる。本件会社による役務提供がないのであれば、たとえ本件取決めや本件取引が有効に成立しているとしても、Xは本件外注費を支払う必要はない。このような観点から【②】の判示内容を読むと、Xは「本来支払う必要のない」支出を本件外注費として支払っていたに過ぎず、このような支払いは法37条1項の必要性要件を満たさないと判断されたものと理解できる。

もちろん、支払う必要がない支出であるとしても、結果として収益獲得に役立つのであれば、必要経費に算入できる可能性はある。たとえば、大阪地判平成27年1月23日税資265号順号12592は、税理士業を営む納税者が、納

税者の事務所内で開業していた社会保険労務士に対して支払った支援料の必要経費該当性について問題となった事案である。このような支援料は、税理士業を営む者にとって通常支払う必要のない支出だと考えられるが、裁判所は、当該支援料の支払いが、個人的な情誼に基づくものではなく、納税者の事業に係る顧客の獲得等を目的に行われたものであり、かつ客観的にも納税者の税理士業等の顧客獲得などにおいて相応の成果・寄与があったとして、必要経費にあると判断した。

この判決を参考にして本事案について考えると、本件配達販売の業務を主体的に遂行していたのはXであったということがポイントとなろう。すなわち、Xは、本件会社に本件配達販売を委託しなかったとしても、まさにB商店の事業主として主体的に業務を遂行し、同じだけの収益を上げたと考えられるため、本件外注費の支払いによってB商店の収益を増加させたという関係を見出すことは困難である。したがって、本件外注費は、収益獲得に役立つ支出とは言えないため、本件外注費が必要性要件を満たさないとした本判決の判断は正当であると考え<sup>(7)</sup>。

【②】については、本件外注費の実質が事業主自身の労働の対価（報酬）と認定されたがために、必要性要件を満たさないと結論が

---

(6) なお、この事案を担当した大阪地裁の裁判官は、本判決を行った裁判官と同じである。また、大阪地判平成29年9月7日の控訴審である大阪高判平成30年5月18日裁判所ウェブサイトも、必要経費算入のための要件として合理的関連性を要するとの解釈を採用することは租税法律主義や文理解釈に反するという納税者の主張を退け、ある支出が必要経費として控除されるためには、当該支出が業務との合理的な関連性を有し、かつ当該業務の遂行上必要であることを要すると判示した。

導かれたと読むこともできる。すなわち本判決は、【①】において、Xが「B商店の事業主として主体的にその業務を遂行していた」と評価したうえで、【②】において、Xは「本来支払う必要のない事業主自身の労働の対価（報酬）を……本件外注費として支払っていた」と認定している。このことから、本判決は、事業主自身の労働の対価が本来支払う必要のない支出、つまり必要性要件を満たさない支出であることを所与として<sup>(8)</sup>、本件外注費は事業主自身の労働の対価と評価できるので、必要性要件を満たさないとの結論を導いたと読むのである。

もし事業主自身の労働の対価を必要経費に算入できるとすると、自由な税額操作を許すことになりうる。すなわち、事業主が自身に支払った労働の対価を必要経費に算入することができれば、この者は事業所得に課される所得税額を減らすことができる。もちろん、必要経費に算入したのと同じ金額を給与所得として課税されることになるが、事業主は給与所得控除の恩恵を享受できる。このように、事業主自身の労働の対価を必要経費に算入す

ることを認めると、同一納税者間における事業所得から給与所得への所得種類の転換と、それによる租税負担の軽減という問題が生じることになる。したがって、事業主自身の労働の対価は、本来支払う必要のない支出であると考えerことは妥当であると思われる。

#### (4) 小括

本判決は、本件外注費が法37条1項の必要性要件を満たさないとして必要経費に該当しないと判断したが、正当な判断であったと考える。なお、本判決は、当事者間に関連性要件について特段の争いがないという意味で本件外注費と業務との関連性を認めつつ、業務遂行上の必要性を否定している。この点について、関連性要件を満たすのに必要性要件を厳格に見て必要経費を認めない考え方は妥当かという点について検証が必要である旨が指摘されている<sup>(9)</sup>。もっとも、必要経費控除の要件として直接の関連性が不要であると判示した東京高判平成24年9月19日判時2170号20頁は、「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とい

(7) 当該支出をしなければ収益を獲得することができないと言えるか、という点が考慮されることもある。たとえば東京高判平成24年8月9日税資262号順号12020は、僧侶である納税者のもとに相談に来た信者の宿泊費を納税者が負担したとして、当該宿泊費を必要経費に算入しようとした事案であるが、裁判所は「信者の宿泊費を負担することが控訴人〔納税者〕の事業に係る活動と直接の関連性を有し、事業の遂行上客観的に必要な事柄であるとは直ちには認め難く、控訴人が信者の宿泊費を負担しなければ信者からお布施を得ることができないことについての特別の事情については、これを認めるに足る証拠はない。」（〔〕筆者）と判示している。

(8) 所得税法における事業所得の金額の計算上、事

業主報酬は必要経費に当たらないと判示した裁判例として、東京地判昭和57年5月31日行集33巻5号1105頁がある（直接には、個人事業税の課税標準が問題となった事案である。）。みなし法人課税制度の所得税法上の位置づけという文脈においてはあるが、事業主報酬が事業所得等の必要経費とされるべきものであるかという問題について詳細な検討がなされたものとして、佐藤英明「みなし法人課税制度に関する一考察（上）」神戸法学雑誌39巻1号103頁、125頁以下（1989年）参照。事業主報酬の必要経費性に疑問を呈する見解として、畠山武道「判批」判評287号（判時1058号）173頁（1987年）、中里実「判批」税理27巻6号89頁（1984年）参照。

うべきである」と判示しているが、この考え方によると、必要性要件を満たす支出であれば関連性要件を満たすと言えるとしても、関連性要件を満たす支出であれば必要性要件を満たすとはならない。さらに、本判決は、関連性要件を満たすと明示的に判断したわけではなく、関連性要件については当事者間に争いがなかったために争点とはならなかったことをあわせて考えると、必要性要件によって本件外注費の必要経費該当性を判断した本判決に問題はないと考える。

### 3 法157条1項と法37条1項の関係

#### (1) 本事案と法157条1項

処分行政庁は、本件各更正処分時には法157条1項の規定を適用して本件外注費を必要経費に算入することはできないと判断していた。処分行政庁はおそらく、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。後述するように、法157条1項が適用される事例の特徴は、同族会社に管理料等を支払うことにより、実質的

には納税者の事業所得または不動産所得が、同族会社の法人所得および同族会社から納税者等が受け取る給与所得に転換されている点と指摘されている<sup>9)</sup>。これを踏まえて本事案を見ると、Xは、本件外注費をXの事業所得の必要経費として控除することにより、自身の事業所得の金額及びそれに対する所得税額を減少させる<sup>10)</sup>。確かに本件会社は、本件外注費から生ずる法人所得に対する法人税を負担することになり<sup>11)</sup>、また、Xは、本件会社から受けた役員報酬について給与所得として所得税を負担することになる。もっとも、本件会社の所得がもともと赤字であれば、本件外注費を本件会社の売上に計上しても法人税の負担が増えることはなく<sup>12)</sup>、また、役員報酬の名目で本件外注費と同額の返金を受ければ<sup>13)</sup>、当該役員報酬については給与所得控除の恩恵を享受できる。したがって、本件会社の法人税とXの給与所得の所得税を考慮に入れても、本件外注費の支払いにより、全体としてXの租税負担が減少することが意図されていたものと考えられる。処分行政庁は本事案をこのよ

(9) 木山・前掲注(1)153頁参照。もっとも、必要性要件の内容については、これまでの裁判例と比較しても、厳格なものが要求されたようには思われない。税理士業を営む納税者の課税処分取消訴訟(前件訴訟)に要した弁護士費用等の訴訟費用が37条1項の必要経費に該当するかが争われた鳥取地判平成27年12月18日税資265号順号12775は、必要性要件によって支出の必要経費該当性が判断された事例であるが、裁判所は、当該訴訟費用が「これを支出することによって業務を遂行することができるという性格のものではなく、また、事業所得を得るために支払う関係にあるものともいえないのであるから、事業所得を生ずべき業務の遂行上必要なものであるということはできず、事業所得の金額の計算上、必要経費に算入することはできない。」と判示している。この基準によっても、

本件外注費は必要性要件を満たさないと思われる。

(10) 佐藤英明「所得税法157条(同族会社の行為・計算否認規定)の適用について」税務事例研究21号46頁(1994年)参照。

(11) Yは、本件外注費がX個人の事業所得の費用に計上された結果、Xの所得税の負担が本件各年分合計で578万9800円減少していると主張した。

(12) 裁判所は、本件会社がXから支払われた本件外注費を売上げとして計上したと認定している。

(13) Yは、本件外注費を本件会社の売上に計上しなかった場合、本件会社の平成22年8月期、平成23年8月期、平成24年8月期の所得はいずれも赤字であり、本件外注費を本件会社の売上に計上しても、その法人税の負担は49万9500円しか増加していないと主張した。

うに捉えて、法157条1項の規定を用いたと考えられる。

もっとも、訴訟段階においては、法157条1項の適用の可否は争点(2)とされ、本件外注費が法37条1項の必要経費に該当するかという問題が争点(1)とされた。そのうえで本判決は、本件外注費が必要経費に該当しないと判断して、争点(2)の判断を行わなかった。このような本判決の判断に対して、本事案の認定事実からは法157条1項から否認するのが筋であり、この適用の適否を論ずることなく結論を導くべきではないとの指摘がある<sup>14)</sup>。本事案において、法37条1項と法157条1項のいずれで解決すべきであったのだろうか。

## (2) 学説等の考え方

法157条1項と法37条1項の適用の優先関係について、以下の3つの考え方がある。第1は、法157条1項は個別規定に対する補完的・補充的規定であるので、過大経費の場合には、まず同法37条1項により必要経費に該当するか否かを判断すべきであるとする見解である<sup>15)</sup>。

第2は、法157条1項と法37条1項には優劣関係がなく、いずれも適用できるとする見解である<sup>16)</sup>。この見解は、法157条1項を、税務

署長の立証の負担を軽減するための規定と解しているようである。すなわち、実体的には、管理委託報酬等として納税者が支払った金額のうち客観的に必要であった部分のみが法37条1項によって必要経費とされるところ、その部分の認定を容易にするための手続規定が法157条1項だと解する立場と説明されている<sup>18)</sup>。

第3は、法157条1項が法37条1項に優先して適用されるべきであるとする考え方である。広島地判平成13年10月11日税資251号順号9000は、「所得税法157条の趣旨からすれば、関係者の同族会社に対する過大な経費の支払を否認する場面においては、むしろ所得税法157条が同法37条1項に優先して適用すべきと解する余地がありこそすれ、反対に所得税法37条が必要経費に関する一般的規定だという理由のみで同条の適用を優先させ、同法157条の適用を全く認めないという解釈は説得力に欠けるものといわなければならない。」と判示した<sup>19)</sup>。

## (3) 同族会社に対する支出について問題となった裁判例

次に同族会社に対する支出について問題となった裁判例を確認する。一般に、法157条1

14) 本件期間における本件外注費の金額は、Xが本件委託業務に従事した日数に1日あたり2万円または2万5000円の単価を乗じて計算されており、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円であったと裁判所は認定した。他方で、Xが本件会社から役員報酬として受け取った給与所得の収入金額は、平成22年と平成23年が年600万円、平成24年が年570万円であること、また、これらの金額は、本件外注費の金額の多寡とは連動しておらず、年間あたりの金額で決められていたことも認定している。

15) 長島・前掲注(1)39頁参照。

16) 清永敬次「判批」金子宏ほか編『租税判例百選(第3版)』29頁(1992年)参照。租税回避の否認規定としての性格につき、清永敬次「同族会社の行為計算の否認と裁判例」同『租税回避の研究』374頁以下(ミネルヴァ書房、1995年)[初出、1982年]参照。

17) 増井良啓「判批」ジュリスト965号102頁(1990年)参照。

18) 佐藤・前掲注(10)61頁参照。



項の適用が問題となる裁判例としては、会社から個人へと所得が流出するタイプの事案と、個人から会社へと所得を流し込むタイプの事案とがあると指摘されているが<sup>19)</sup>、必要経費の算入の可否が問題となるのは後者の事例である。このような例として、たとえば、不動産賃貸業を営む納税者（個人）が同族会社に支払った不動産管理料のうち過大な部分の必要経費算入を否定した事例<sup>20)</sup>、同族会社から土地建物を賃借して診療所を開設している者が同族会社に支払った賃料について、著しく高額であるとして必要経費算入を否定した事例<sup>21)</sup>、また、司法書士である納税者が、同族会社を設立して司法書士業務を一部委託し、自身が受け取る受任報酬額の6割を支払手数料として同族会社に支払っていた事案において、この支払手数料が高すぎるとして適正価額を超えた分につき必要経費の算入の可否が問題となった事例がある<sup>22)</sup>。

他方で、本事案のように、法37条1項により同族会社に対する支払いが必要経費に該当

するかを判断した事例もある。たとえば、高松地判昭和37年3月31日行集13巻3号296頁は、みかん園を所有し栽培にあたっていた納税者が、同族会社（農業法人）を設立し、当該会社のみかんの栽培を請け負わせて、収穫したみかんの売上金の9割を報酬名義で支払っていた事案であるが、裁判所は、詳細な事実認定に基づいて、農作業を実施したのは当該会社ではなく納税者であるから、納税者が当該会社に対し請負に対する報酬名義のみかんの売却代金の9割を支払ったという事実があったとしても、かかる支払いは無効であり、いかなる意味においても納税者の有効な経費支出となりえないと断じた<sup>23)</sup>。また、岡山地判平成18年1月11日税資256号順号10261は、給与の必要経費該当性が問題となった事案である。L病院の院長として事業所得を得ていた納税者は、L病院の職員を同族会社Mに出向させ、当該出向職員の給与を納税者が負担する旨の契約をM社と締結していた。納税者は、この契約に基づき支払った給与を必要経

19) なお、広島地判平成13年10月11日税資251号順号9000は、本件支払手数料を法157条1項により否認した処分が適法であったと判断したが、控訴審の広島高判平成16年1月22日税資254号順号9525は、法157条1項を適用するにあたり、株主等の「所得税の負担を不当に減少させる結果となる」かどうかの基準として課税庁が採用した同業者比準には合理性が認められないとして、当該処分が違法であると判断した。この事案は上告審の最判平成16年11月26日税資254号順号9836において控訴審に差し戻されたが、差し戻控訴審たる広島高判平成17年5月27日税資255号順号10040においても、差し戻前の控訴審である広島高判平成16年1月22日の判断が維持されている。

20) 増井・前掲注(17)102頁参照。

21) 東京地判平成元年4月17日訟月35巻10号2004頁、名古屋高判平成9年10月23日税資229号140頁

(上告審：最判平成10年5月26日税資232号293頁、上告棄却)、札幌高判平成17年6月16日税資255号順号10056参照。

22) 佐賀地判平成28年11月29日税資266号順号12938。同じく、同族会社から180万円で土地を賃借して、第三者に当該土地を40万円で貸し付けていた事案において、適正な地代とされる月額40万円を超える部分について必要経費算入を否定した事例として、大阪高判平成10年4月30日税資231号1025頁(上告審：最判平成10年10月27日税資238号890頁、上告棄却)参照。

23) 広島地判平成13年10月11日・前掲注(19)。

24) なお、裁判所は法37条1項の必要経費に該当しないと明示したわけではない。納税者らの事業所得の金額の計算における支出金額の検討において、このような判断を行った。

費に算入しようとしたが、裁判所は、当該給与の支払いは、納税者がM社の代表取締役（及び出資者）であるからこそ行ったM社に対する資金援助に過ぎず、納税者がM社の経営者という立場でM社の経営維持のために自己の資産を提供したものであるから、本件給与は、納税者の事業所得に係る必要経費ではなく、同人の私的費用（家事費）であると判示した。また、大阪地判平成27年1月23日税資265号順号12592は、税理士業を営む納税者が、賃貸している自身の事務所内の一部を同族会社に無償で使用させ、当該会社の使用部分にかかる賃料も負担していたが、当該賃料が必要経費に算入できるかについて問題となった事案である。裁判所は、同族会社による事務所の一部の無償使用は、納税者が自身の業務とは無関係に、納税者が当該同族会社の持分全部を保有していたなどの関係を背景に個人的に使用させていたものと認定して、必要経費に算入すべき金額に当たらないと判示した<sup>25</sup>。

このように一連の事案を眺めた場合、法37条1項が適用された事案では、いずれも問題となった支払いの全額について必要経費ではないと判断されたが、法157条1項が適用された事案では、適正価額を超えた高額な支払いの部分についてのみ必要経費控除が否定されていることがわかる。法157条1項が適用され

た事案で問題となったのは、不動産管理料や土地建物の賃料、委託料など、適正な金額であれば法37条1項の必要経費として控除することができる支出であった。そうすると、1つの見方として、法157条1項が適用された事案においても、法37条1項の必要経費該当性の判断が一応は行われており、過大な部分について必要経費算入を否定するために法157条1項を適用されたと考えられることができる。つまり、適正価額を超えた高額な支払いについては、法157条1項によってその高額な部分の必要経費算入が否定されるのである<sup>26</sup>。

法37条1項と法157条1項の関係をこのように捉えると、本事案において、法37条1項を適用して必要経費該当性の判断を先行させたことは、過去の裁判例を見ても適切であったように思われる。

#### (4) Xによる二重課税の主張

Xは、本件期間において、本件会社での勤務時間のうち少なくとも4分の3以上の時間はB商店から受託した本件配達販売に従事していたから、本件会社からの役員報酬である年600万円のうち少なくとも450万円は本件外注費の支払いに依拠しているとして、この450万円はXの事業所得及び給与所得において二重に課税される結果となり、不合理であると主張していた。これに対して本判決は、「仮に

<sup>25</sup> その他、裁決事例ではあるが、不動産賃貸業を営む納税者が同族会社Kに支払った管理料の必要経費の算入の可否について問題となったものとして、国税不服審判所裁決平成18年6月13日裁決事例集71集205頁がある。不服審判所は、必要経費算入の可否を判断するに際し、Kに委託する必要性が認められず、かつKが管理業務を履行したことを客観的に認めるに足る証拠もないとして、法37条1項を適用して必要経費の金額は0円であり、

法157条1項を適用する余地はないと判断した。

<sup>26</sup> 広島地判平成13年10月11日・前掲注(19)は、同族「関係者が同族会社に対して経費を過大に支払う行為は、まさに所得税法157条の適用の対象の典型例なのであって、同条はかような同族会社と関係者の不合理・不自然な行為を否認することを想定して規定されたものということができる。」と判示する。

上記役員報酬の原資に事実上本件外注費が含まれていたとしても、原告の事業所得と給与所得（役員報酬）は所得の発生原因を異にする別個のものといわざるを得ず、上記役員報酬の一部を原告の事業所得と同視することはできないから、同一の所得が事業所得と給与所得の二重に計上されているとはいえない。」としてXの主張を退けている。この点について、本件外注費が必要経費に該当するか否かは法37条1項の関連性要件と必要性要件で判断するという本判決が採用した枠組みのもとでは、Xの主張するような二重課税の有無を考慮する場面はないように思われる。

では、仮に法157条1項が適用されていたとしたら、Xの主張する二重課税の存在は結論に影響を与えただろうか<sup>27)</sup>。この点について、同族会社から受け取る配当所得・給与所得を含めた「全体」の税負担を考慮して、法157条1項の「所得税額を不当に減少させる結果」となるかを判断するとの立場にたてば<sup>28)</sup>、Xの主張する二重課税の存在は結論に影響を与え

る可能性はある<sup>29)</sup>。しかし、判例の一般的傾向としては、法157条1項の「所得税の負担を不当に減少させる結果」が生じているかを判断する際に、考慮の範囲を限定的に捉え、否認の対象とされる行為・計算によって直接生じている税額の変化にのみ検討対象を絞っていると説明される<sup>30)</sup>。

したがって、仮に本事案に法157条1項が適用されていたとしても、判例の一般的傾向に従った判断がなされたとすれば、Xによる二重課税の主張は「所得税の負担を不当に減少させる結果」の有無を判断する際に何らかの影響を及ぼすものとは考えられない<sup>31)</sup>。

#### IV おわりに

以上、本判決の検討を行った。まとめると、本判決は、本件外注費が必要経費に算入されるかという問題について、法37条1項を適用し、必要性要件を満たさないと判断したが、妥当な判断であったと思われる。本事案は法157条1項を適用することによっても解決可能

27) Xは本事案で主張していなかったが、本事案においては、本件会社の法人税負担を考慮する必要性がないかも問題となりうる。法37条1項と法157条1項のいずれを適用するかにかかわらず、本件外注費の必要経費控除を否定することで、当該支出は、Xの所得として課税されるとともに、本件会社の所得としても課税されていると評しうる状況が生じるからである。この点について、法157条1項を適用する場合には、同条3項により、本件会社に対し減額更正を行うなどの対応的調整が行われる可能性もありうるが、法37条1項が適用される場合の取扱いはいずれも不問とする。この問題については紙幅の関係上、別稿を期したい。

28) このような立場に立った判例として、東京高判平成10年6月23日税資232号755頁参照。ただし、当該判決も、結論においては、「取引全体としても所得税額を不当に減少させている」と結論づけている。全体としての所得税負担を考慮すべき

だと主張するものとして、清永・前掲注(16)29頁、佐藤・前掲注(10)53頁以下参照。

29) 本事例に当てはめると、本件会社に付け替えられた事業所得の一部は役員報酬としてXに還流し、Xの所得として課税されているため、こうして転換された給与所得も考慮して法157条1項の「所得税の負担を不当に減少させる結果」となるかを判断すべきことになる。

30) 吉村政穂「判批」ジュリスト1196号145-146頁(2001年)参照。

31) なお、全体としての所得税負担を考慮すべきとの立場に立つとしても、実際は結論に大きな差をもたらさないと指摘されている。というのも、このような事案の多くは、全体としての実質的な租税負担の減少を目的として仕組まれたものであると予想されるからである。佐藤・前掲注(10)55頁参照。

## 判例研究

であったと考えられるが、法157条1項により必要経費の算入が否認された事例と比べると、そもそも本件外注費は、金額の多寡ではなく、必要経費該当性に疑いがあったと考えられる。したがって、法37条1項で解決したことは過

去の裁判例と矛盾するものではないように思われる。

\*本研究はJSPS科研費JP18K12638の助成を受けたものです。