

論 説

ロータリークラブの会費の 控除可能性をめぐる日米比較

山田麻未

(名古屋経済大学法学部准教授)

目 次

I はじめに

II 日本法におけるロータリークラブの会費と必要経費該当性

1 制定法による規律

2 通達におけるロータリークラブの会費の取扱い

3 弁護士ロータリークラブ会費事件

4 小括

III 米国におけるクラブ会費と費用控除

1 米国内国歳入法典による規律

2 I.R.C. § 274(a)(3)の趣旨と判例法

3 小括

IV 日本法への示唆

I はじめに

弁護士会等の役員が負担した酒食を伴う懇親会費等が弁護士業の必要経費に該当するかが問題となった東京高判平成24年9月19日⁽¹⁾をきっかけに、所得税法37条1項後段の費用(期間対応の費用)の要件として、直接の関連が必要であるかに関する議論が盛んになされるようになった。同判決では直接の関連が不要であると判断されたが、その後の裁判例の動向はさまざまであり⁽²⁾、引き続き直接の関連

を要求する裁判例のほか⁽³⁾、直接の関連を要求しない裁判例⁽⁴⁾、直接の関連の要否を避けて判示する裁判例⁽⁵⁾、直接の関連ではなく合理的な関連を要求する裁判例⁽⁶⁾などが存在する⁽⁷⁾。

本稿では、所得税法37条1項の要件として直接の関連を要求した比較的新しい事案として、東京高判令和元年5月22日⁽⁸⁾(以下「弁護士ロータリークラブ会費事件」という)を取り上げて、ロータリークラブの年会費の必要経費該当性について検討する。検討に際しては、米国法を参照しつつ、比較法的アプロー

(1) 判時2170号20頁。

(2) 中里実ほか編著『租税法概説(第4版)』(有斐閣, 2021年)131頁〔浅妻章如〕は、東京高判平成24年9月19日・前掲注(1)が「直接」関連性を要しないと判示したが、その後の判例は追隨していないと指摘する。

(3) 大阪地判平成25年8月27日税資263号順号12275(控訴審:大阪高判平成26年2月27日税資264号順号12419)、福岡地判平成26年4月22日税資264号順

号12458(控訴審:福岡高判平成26年9月26日税資264号順号12535, 上告審:最決平成27年3月17日税資265号順号12632)、東京地判平成27年6月18日税資265号12681(控訴審:東京高判平成27年11月26日税資265号順号12758)参照。また、学説として、金子宏『租税法(第24版)』(弘文堂, 2021年)321頁、佐藤英明『スタンダード所得税法(第3版)』(弘文堂, 2022年)280頁参照。

チを用いて議論ないし論点提示することを目的とする。

以下では、Ⅱにおいて、日本法における交際費控除に関する諸規定及び通達におけるロータリークラブに関する取扱いとその適用のあり方を確認した上で、弁護士ロータリークラブ会費事件を下にして、ロータリークラブの会費の必要経費該当性の判断枠組みを整理する。Ⅲにおいて、米国内国歳入法典におけるクラブ会費の費用控除に関する諸規定とその適用のあり方を確認し、立法経緯を踏まえながらロータリークラブの会費が課税上どのように扱われてきたかを検討する。Ⅳにおいて、日本に示唆を与える諸点につき若干の検討を行った上で、まとめを行う。なお、特に断りのない限り、内国歳入法典の条文は1986

年内国歳入法典（Internal Revenue Code of 1986）のものである。

Ⅱ 日本法におけるロータリークラブの会費と必要経費該当性

1 制定法による規律

必要経費とは、所得を得るために必要な支出のことである⁽⁹⁾。必要経費の多くは、法人所得計算上の損金と一致すると解されるが、事業主体が同時に消費主体でもある個人の場合には、法人とは異なる特殊の問題が存在する⁽¹⁰⁾。法人税基本通達9-7-15の2が法人の負担するロータリークラブの会費を交際費等として扱っていることを手がかりとして、以下では、所得税法37条1項と交際費の控除の

- (4) 東京地判平成30年1月23日税資268号順号13115、大阪高判令和2年5月22日訟月66巻12号1991頁（第一審：大阪地判令和元年10月25日訟月66巻12号2012頁，上告審：最決令和3年2月19日判例集未登載）参照。なお、大阪高判令和2年5月22日は、控訴審における納税者の補充主張に対する判断において、「事業所得とは異なる所得により私生活を営む居住者との間で公平な課税がされるように配慮したものと解するのが相当であり、業務の遂行上間接的に必要となる費用等を広く必要経費に算入することができるものと解することはできない」（同号2011頁）と述べるなど、「直接」という文言を使用していることから、同判決が直接の関連を要求したと解する見解もあるが（竹本守邦「判批」税法学587号49頁（2022年）53頁参照）、文言上は「直接の関連」は要求されていない（佐藤英明「判批」TKC税研情報31巻2号9頁（2022年）11頁参照）。また、学説として、谷口勢津夫『税法基本講義（第7版）』（弘文堂，2021年）340頁，344頁，伊川正樹「一般対応の必要経費該当性にかかる東京高裁平成24年判決の意義とその射程範囲」名城法学64巻4号65頁（2015年）80-81頁参照。
- (5) 大阪地判平成27年1月23日税資265号順号12592

は、「ある費用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、直接か、間接かといった関連性の程度はさておき、当該費用が所得を生ずべき事業ないし業務と関連し、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」と判示するなど、関連性についての判断を保留する。

- (6) 大阪高判平成30年5月18日税資268号順号13154、大阪高判平成30年11月2日税資268号順号13206（第一審：大阪地判平成30年4月19日税資268号順号13144，上告審：最決令和元年7月16日税資269号順号13294）参照。
- (7) 必要経費該当性が争われた平成27年以降の裁判例を紹介するものとして、木山泰嗣「判批」税経通信77巻4号132頁（2022年）138頁以下参照。
- (8) 東京高判令和元年5月22日訟月65巻11号1657頁（第一審：長野地判平成30年9月7日訟月65巻11号1634頁）。なお、最判令和2年6月26日税資270号順号13422で上告不受理・棄却により確定。控訴審の評釈として、今本啓介「判批」ジュリスト1561号126頁（2021年）、木山泰嗣「判批」税理65巻4号120頁（2022年）参照。
- (9) 金子・前掲注(3)320頁参照。
- (10) 金子・前掲注(3)324頁参照。

可否の判断枠組みについて確認する。

交際費は、必要経費と家事費の両方の性質を有する家事関連費の一例と解されているが、家事費・家事関連費の規定（所得税法45条1項1号、同法施行令96条）は、法人とは異なる特殊の問題が存在する領域の1つと解されている¹¹⁾。

所得税法において、交際費が必要経費として控除できるか否かはどのように判断されるのか。この点、所得税法上の必要経費の規定は、表現の点で、法人税法の損金の定義（同法22条3項）とほぼ同一であり、法人税法の損金概念は企業会計における費用の概念に対応するものであるから（同条4項参照）、所得税法の必要経費概念を法人税法の損金や企業会計上の費用に準ずるものと考えることができると指摘されている¹²⁾。そこで法人税法における交際費の取扱いを確認する。企業会計上、交際費は相手方との取引を円滑に遂行する目的で支出される費用であるが、法人の冗費濫費の抑制や企業所得の内部留保による資本蓄積の促進という目的のため、政策的に交際費等の損金算入を制限する規定（租税特別措置

法61条の4）が設けられていると解されている¹³⁾。つまり、交際費は費用性のある支出であって、法人税法22条3項2号も交際費の損金算入を否定していないが、租税特別措置法は政策目的から交際費等の損金算入を制限しているのである¹⁴⁾。これに対して、所得税法には租税特別措置法61条の4に相当する規定が存在しない。そうすると、所得税法の下では、同法37条1項の必要経費として交際費を控除することが認められるようにも思われる。

しかし、上述のように、所得税法の領域には、家事費・家事関連費に関する特別の規定として所得税法45条1項1号及び同法施行令96条が存在し、同条1号は、経費の主たる部分が業務の遂行上必要であり、かつその必要な部分を明確に区分できる場合には、その部分だけが必要経費に算入されるが、区分できない場合は必要経費に算入できないと定める¹⁵⁾。そうすると、交際費が家事関連費の一種であるとすれば¹⁶⁾、交際費としてなされた支出のうち業務の遂行上必要な部分を明確に区分できない限り、当該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¹⁷⁾。そして、

11) 金子・前掲注(3)324頁参照。交際費を所得税法37条1項後段の「一般管理費」に含めるものとして、水野忠恒『大系租税法（第3版）』（中央経済社、2021年）318頁参照。なお、所得税法には交際費の定義規定はない。本稿では、交際費の定義を行わずに用いることとする。

12) 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（1978年）585頁参照。

13) 岡村忠生『法人税法講義（第3版）』（成文堂、2007年）171-172頁、渡辺徹也『スタンダード法人税法（第2版）』（弘文堂、2019年）162-163頁参照。

14) 渡辺・前掲注(13)163頁参照。

15) なお、課税実務においては、所基通45-2により、支出のうち業務に必要な部分が50%以下であっても、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は、その「必要な部分」を必要経費

に算入するとしている。このように所基通45-2が所令96条1号を実質的に上書きしていることの正当化根拠について検討するものとして、田中晶国「必要経費と家事費・家事関連費」税研210号49頁（2020年）53頁参照。なお、青色申告書を提出する場合には、「取引の記録に基づいて……業務の遂行上直接必要であったことが明らかにされる部分」の金額に相当する支出を、必要経費に算入することができる。所令96条2号参照。

16) 金子・前掲注(3)324頁参照。

17) 田中・前掲注(15)54頁は、所令96条1号の「明らかに区分」の要件が認められた事例として、事業利用部分と自宅利用部分のある建物に関する賃料、電気料金、建築利子の面積按分などの事例をあげている。浅妻章如・酒井貴子『租税法』（日本評論社、2020年）36頁〔酒井貴子〕も参照。

交際費はその性質上、業務の遂行上必要な部分を明確に区分することが難しいと考えられるので¹⁸⁾、法文上は交際費の多くは必要経費に算入できないことになりそうである¹⁹⁾。

もっとも、学説や裁判例においては、家事費（消費）の要素を含む支出に対して常に家事関連費の必要経費不算入規定が適用されるとは解されていない。たとえば佐藤英明教授は、ある支出に消費と関わる要素があるとしても、業務がなければ支出がされないものであったという点を考慮すると、その全額が必要経費に算入される場合があると指摘する²⁰⁾。この点、岡村忠生教授は、たとえば得意先を接待するための交際費では、接待から満足を得る者もあれば苦痛を感じる者もいるため、こうした支出が消費の要素を持つかどうかを判断するには、本来は納税者の主観にまで立ち入る必要があるものの、それは不可能であると指摘する²¹⁾。このような指摘を踏まえると、必要経費該当性の判断に際しては、支出と業務の結びつきの強さや支出の客観的必要などの観点から検討することが適切である

かもしれない²²⁾。

また、田中晶国准教授は、東京高判平成24年9月19日²³⁾が、消費の要素を伴うと考えざるを得ない酒食を伴う懇親会費を家事関連費とはせず、当該支出の必要経費算入を認めたことを指摘した上で、家事関連費と必要経費の区別は、消費支出を併有するのではなく、消費支出の程度に着目して判断すべきであると指摘する²⁴⁾。また、消費支出の程度については個別事例ごとに判断するほかないが、他方で、給与所得に関する非課税所得・特定支出控除の規定が、必要経費と家事費・家事関連費の範囲を画する上で重要な手がかりになるとも指摘する²⁵⁾。この点、特定支出控除について定める所得税法57条の2第2項第7号口は、特定支出として交際費をあげている。したがって、給与所得者は、同条の定める要件を満たす場合には、支出した交際費を特定支出として控除することができる。もっとも、同号の定めるいわゆる勤務必要経費（交際費も含む）については、その合計額が65万円までしか特定支出として認められず（金額による制限）、

18) 植松・前掲注12)599頁は、同じ支出のうちに必要経費と家事費の両要素の混在が認められ、その合理的分別がほとんど不可能に近く、しかもほとんど必然的に個人的消費の要素が混入する費用として接待交際費をあげている。

19) 谷口・前掲注(4)468頁は、個人事業者の交際費等については、家事費や家事関連費として必要経費に算入されないことが多いと指摘する。

20) 佐藤・前掲注(3)290-291頁、田中・前掲注15)51頁参照。また、植松・前掲注12)597-600頁は、必要経費と家事費という両要素の混在は不可避免的いし普遍的現象である上、両者の要素を合理的に分別することは至難であるから、原則として事業に関連した支出は必要経費と言わざるを得ないと指摘する。ただし接待交際費については、両要素の混在と合理的な区別がほぼ不可能であることに加えて、個人的消費の要素がほぼ必然的に混入し、

しかも家事費の要素が大きいと考えられることから、事業遂行上その支出の必要性が特に強い場合ないしもっぱら事業遂行上の必要性に基づく場合などに限り控除を認めることが適当であるとも指摘する。

21) 岡村忠生ほか『租税法（第3版）』（有斐閣、2021年）84頁参照〔岡村忠生〕。

22) 佐藤・前掲注(3)283頁参照。また、北野弘久編著『現代税法講義（五訂版）』（法律文化社、2009年）67頁〔奥谷健・三木義一〕は、所得税法には、法人税法における寄付金や交際費に関する規定がなく、個別的にその必要性が認められるもののみが控除されることになっていると指摘する。植松・前掲注12)599-600頁も参照。

23) 判時2170号20頁。

24) 田中・前掲注15)51頁参照。

25) 同上・52頁参照。

また、当該支出がその者の「職務の遂行に直接必要なもの」であることを示さなければならない（直接的関連性）。この直接的関連性の要件は、消費支出との区別を明確にするために設けられたと解されている²⁶⁾。

このような学説や裁判例を踏まえると、交際費のように何らかの消費に関する要素を含む支出であっても、直ちに家事関連費の必要経費不算入規定が適用されるわけではなく、支出と業務の結びつきの強さや支出の客観的必要性などの観点から、当該支出の必要経費控除の可否が事案ごとに判断されるものと考えられる。

2 通達におけるロータリークラブの会費の取扱い

(1) ロータリークラブの会費を負担した側の取扱い：法人税基本通達

次に、課税実務の取扱いを確認する。法令上にはロータリークラブに関する規定は存在しないが、通達にはロータリークラブの会費に関する規定が2つある。1つは、法人税基本通達9-7-15の2である²⁷⁾。同規定は、ロータリークラブの「入会金又は経年会費として負担した金額については、その支出をした日の属する事業年度の交際費とする」²⁸⁾と定め、これ以外に「負担した金額については、その支出の目的に応じて寄附金又は交際費とする。ただし、会員たる特定の役員又は使用

人の負担すべきものであると認められる場合には、当該負担した金額に相当する金額は、当該役員又は使用人に対する給与とする」²⁹⁾と定める。

したがって、法人がロータリークラブの年会費など経年会費を支払った場合には、当該年会費は交際費として扱われ、租税特別措置法61条の4に基づき損金算入の可否が判断される。これに対して、所得税基本通達には、個人事業主がロータリークラブの年会費等を支払った場合に、これらの支出が交際費にあたるかなどについて定めた規定はない。

(2) 会員である役員や使用人が受ける利益の課税上の取扱い：所得税基本通達

ロータリークラブの会費に関して定めた別規定として、所得税基本通達36-35の2がある。これは、必要経費控除に関する規定ではなく、いわゆるフリンジ・ベネフィットに関する規定である³⁰⁾。すなわち、最判昭和37年8月10日³¹⁾によると、「勤労者が勤労者たる地位にもとづいて使用者から受ける給付は、すべて……給与所得を構成する収入」³²⁾であると解される。使用者がロータリークラブの入会金又は経年会費を支払い、その役員又は使用人がロータリークラブの定期的会合に参加して飲食等を行う場合、当該入会金等に相当する金額は「勤労者が勤労者たる地位にもとづいて使用者から受ける給付」に該当する

²⁶⁾ 谷口・前掲注(4)293頁参照。

²⁷⁾ この規定が含まれる法人税基本通達第9章第7節第3款の「会費及び入会金等の費用」には、ロータリークラブの他に、ゴルフクラブ、レジャークラブ、社交団体の入会金と年会費その他の費用の取扱いを定める規定のほか、同業団体等の会費に関する規定がある。

²⁸⁾ 法基通9-7-15の2(1)。

²⁹⁾ 法基通9-7-15の2(2)。

³⁰⁾ 注解所得税法研究会編『注解 所得税法（六訂版）』（大蔵財務協会、2019年）538-539頁参照。

³¹⁾ 民集16巻8号1749頁。

³²⁾ 同上・1751頁。

と考えられる。つまり、使用者が負担した入会金や経年会費は、役員又は使用人にとっては給与所得にあたり、所得税が課されられる³³⁾。

もっとも、所得税基本通達36-35の2は、使用者がロータリークラブ又はライオンズクラブに対する入会金又は経年会費を負担する場合、「当該役員又は使用人が受ける経済的利益はないものとする」³⁴⁾と定め、使用者が経年会費以外の費用を負担する場合には、「当該役員又は使用人が受ける経済的利益はないものとする。ただし、その費用が会員である特定の役員又は使用人の負担すべきものであると認められるときは、その負担する金額は、当該役員又は使用人に対する給与等とする」³⁵⁾と定める。

このような取扱いの趣旨について、注解所得税法は、ロータリークラブを通じて得られる利益が誰にどの程度帰属するかは明確でなく、課税所得として捉えることは困難であると説明する³⁶⁾。また、コンメンタールは、「ロータリークラブやライオンズクラブは、いずれも産業別の個人事業主又は法人企業の経営者等を会員として構成され、その活動の目的は、会員相互の話し合いによる社会連帯の高揚や社会奉仕にあるが、一方、その実態をみれば入会金や会費等は会員の定期的会合の食事

代等に使われている面もみられる。このような実態面から、使用者が支払った入会金や経常経費〔原文ママ〕については、役員や使用人に対する給与とはしない一方で、必要に応じて徴収される臨時会費については、その支出目的や用途の実態に応じ会員である役員や使用人が負担すべきものと認められるものであるときは、給与として課税することとされている」³⁷⁾と説明する。

さらに所得税基本通達36-35の2によると、ロータリークラブの入会金や経年会費は原則として非課税の扱いになっており、ロータリークラブへの入会やクラブに支払う費用が使用者の業務の遂行上必要であることを示す必要はない。このことは、使用者が負担するゴルフクラブ、レジャークラブ、社交団体の入会金、年会費その他の費用に関する規定と対比すると明らかである³⁸⁾。

(3) 支出者と受益者の課税関係

法人がロータリークラブに加入して入会金や経年会費を支払った場合、これらの支出は租税特別措置法61条の4に規定される交際費等にあたるので（法基通9-7-15の2(1)）、当該法人の資本金の額に応じて損金算入の可否が判断されることとなる³⁹⁾。また、クラブ活動に参加した法人の役員又は使用人の受ける

33) たとえばコンメンタールは、ロータリークラブの会費を、特殊な給与の一類型に位置付けている。武田昌輔監修『DHCコンメンタール所得税法』（税務・会計データベースDHC Premium「コンメンタール×所得税務積読Digital逐条解説編」（コンメンタール所得税法2巻1671頁・法第28条第1項）にて閲覧。[最終確認日：2022年8月31日]）。

34) 所基通36-35の2(1)。

35) 所基通36-35の2(2)。

36) 注解所得税法・前掲注30)538-539頁参照。

37) コンメンタール・前掲注33)（コンメンタール所得税法2巻1671頁・法第28条第1項）参照。

38) 所基通36-34から36-35参照。通達によると、使用者がこれらの団体に係る入会金、年会費その他の費用、経年会費を負担する場合、当該使用者の役員又は使用人が受ける経済的利益は、原則として当該役員らの給与とされ、当該費用が使用者の業務の遂行上必要であることが認められる場合など、一定の要件を満たす場合に限り、非課税とされる。

経済的利益はないものとされるため（所基通36-35の2(1)）、法人の役員又は使用人は給与所得として所得税が課されることはない。その結果、支払者たる法人が年会費を損金に算入できる場合には、支払者の側は損金算入、クラブ活動に参加した法人の役員又は使用人（受益者）の側は非課税という意味での二重非課税が生じることになる⁽³⁹⁾。

これに対して、個人事業主がロータリークラブの個人会員となって入会金又は経常会費を支払った場合、使用者が当該費用を必要経費に算入できるか否かは、個人会員の名義人やクラブ活動に参加した者が、使用者（個人事業主）か、その使用人（従業員）であるかによって違いが生じる可能性がある⁽⁴⁰⁾。まず、個人会員の名義人が使用人であり、かつクラブ活動に参加したのも使用人である場合、使用人の受ける経済的利益はないものとされるため（所基通36-35の2(1)）、使用人は給与所得として所得税が課されることはない。この場合、使用者が支払った入会金や経常会費は、本来は使用人にとっては給与所得を構成する

収入に当たるという点を重視すると、使用者は当該費用を「支払給与」として必要経費に算入できるかもしれない⁽⁴¹⁾。また、所得税法の必要経費概念を法人税法の損金や企業会計上の費用に準ずるものと考えるならば⁽⁴²⁾、法人税基本通達9-7-15の2がロータリークラブの会費を交際費と取り扱っていることから、使用者（個人事業主）が支払うロータリークラブの会費は、法人が支払者の場合と同様に「交際費」に当たると考えられる。

次に、個人会員の名義人が使用者（個人事業主）であり、かつクラブ活動に参加したのも使用者の場合を考える。この場合、個人会員の名義人が使用人の場合とは異なり、支払者と受益者はどちらも使用者である。したがって、使用者が負担した入会金又は経常会費が使用者に対する給与等にあたるとは考えられず、当該会費を「支払給与」として必要経費に算入することはできない。他方で、上記と同様に考えると、使用者の負担するロータリークラブの会費を「交際費」と考えることもできそうである⁽⁴³⁾。

(39) 租税特別措置法61条の4第1項、第2項参照。

資本金又は出資金の額が1億円以下の法人（中小法人）については、交際費等の額のうち、年額で800万円の定額控除限度額の範囲内で損金算入が認められうる。金子・前掲注(3)432-433頁も参照。

(40) 渡辺・前掲注(13)163-164頁参照。なお、ロータリークラブに法人会員がなく個人会員の制度しかなかった場合であっても、法基通9-7-15の2(1)は法人会員と個人会員とで取扱いを分けていないので、おそらく本文と同じ取扱いになると考えられる。これに対して、法人会員と個人会員とで取扱いを分けるものとして、法基通9-7-14参照。

(41) 個人会員の名義人と実際のクラブ活動の参加者が異なる場合も存在しうが、本稿では、名義人とクラブ活動の参加者が同一であることを前提として検討する。なお、名義人とクラブ活動の参加

者が異なる場合の取扱いについて、所得概念の考え方からすると、実際にクラブ活動に参加した者に着目して支出の性質を判断すべきようにも思われるが、使用者と使用人のどちらがどれくらいクラブ活動に参加したかを把握することは非常に困難で手間がかかる。したがって、名義人に着目して支出の性質を判断するしかないように思われる。

(42) ただし、使用者が法人である場合、法人側は当該支出を支払給与ではなく交際費として取り扱っていると考えられるので、この説明では使用者が法人である場合をうまく説明できない。

(43) 植松・前掲注(12)585頁参照。

(44) もっとも、後述するように、弁護士ロータリークラブ会費事件では、個人事業主が負担するクラブ会費の必要経費該当性が否定されている。

ロータリークラブの会費が交際費に当たるとすると、必要経費として控除できるかどうかは、上記Ⅱ 1 で示したように、支出と業務の結びつきの強さや支出の客観的必要性などの観点から判断されることになりそうである。そして、ロータリークラブの会費が必要経費に算入できる場合には、支払者側で必要経費に算入、受益者側は非課税という意味での二重非課税が生じる。これに対して、ロータリークラブの会費が必要経費に算入できない場合には、支払者の側は必要経費不算入を通じた課税が生じるが、受益者側は非課税であり、上記のような意味での二重非課税は生じない。このように見ると、必要経費不算入とは、受益者の得る経済的利益に対する代替課税と考えることができる⁽⁴⁵⁾。

(4) 同業団体等の会費等と通達

最後に、弁護士が弁護士会に支払う会費のような同業団体等の会費は、課税実務においてどのように取り扱われているかを確認する。この点、所得税基本通達37-9は、「農業協同組合、水産加工業協同組合、中小企業協同組合、商工会議所、医師会等の組合員又は会員が法令又は定款その他これに類するものの規定に基づき業務に関連して賦課される費用は、繰延資産に該当する部分の金額を除き、その

支出の日の属する年分の当該業務に係る所得の金額の計算上必要経費に算入する」と定める⁽⁴⁶⁾。この「賦課される費用」には、通常の組合費や会費として支払われるものが含まれると解されている⁽⁴⁷⁾。

弁護士会は所得税基本通達37-9に列挙されていない団体であるが、どのように扱われるのだろうか。この点、弁護士については強制加入制度が採用されており、弁護士業を行うためには弁護士会及び日弁連の会員でなければならないことから⁽⁴⁸⁾、弁護士会の会費は所得税法37条1項の必要経費に該当すると考えられると説明されている⁽⁴⁹⁾。そうすると、同業団体の会費が必要経費に該当するためには、当該団体が強制加入団体であることが重要であるようにも思われる。もっとも課税実務では、所得税基本通達37-9に規定されているように、医師会など強制加入団体ではない団体の会費についても必要経費の算入が認められており、同通達の定める「医師会等」の「等」という文言に弁護士会を含める解釈も可能であると思われる。そうすると、少なくとも課税実務においては、同業団体等の会費を必要経費に算入するために、当該団体が強制加入団体であることは必須の要件ではないのかもしれない⁽⁵⁰⁾。

では、所得税基本通達37-9の定める「医

(45) 渡辺・前掲注(13)163-164頁は、租税特別措置法61条の4によって交際費の損金算入が制限される理由の1つに相手方への課税の困難性をあげ、利益を受け取った方に課税できないから、払った方の損金算入を否定すると説明する。ただし、渡辺教授のいう「相手方への課税の困難性」における相手方とは、接待を受けた取引相手を指しており、接待を行なった役員・使用人ではない。

(46) 所基通37-9は、所得税基本通達における法第37条（必要経費）関係の〔租税公課〕の1つに位置

付けられている。

(47) 樫田明ほか編『所得税基本通達逐条解説（令和3年版）』（大蔵財務協会、2021年）379頁参照。

(48) 弁護士法8条、36条1項、47条参照。また、東京高判平成24年9月19日・前掲注(1)25頁も参照。

(49) 今本・前掲注(8)127-128頁参照。東京高判平成24年9月19日・前掲注(1)22-23頁において、課税庁は、「弁護士会及び日弁連の会員としての資格を維持するための弁護士会費の支出が事業所得の必要経費に該当することはあっても」と主張していた。

師会等」にロータリークラブを含めることはできるだろうか。この点、所得税基本通達37-9と類似する規定として、法人税基本通達9-7-15の3がある。同通達は、「同業団体等の会費」という表題の下、法人がその所属する協会、連盟その他の同業団体等に対して支出した会費のうち、通常会費は、その支出をした日の属する事業年度の損金の額に算入すると定めている⁵⁰⁾。同規定は、ロータリークラブの会費の取扱いを定めた法人税基本通達9-7-15の2とは別に、同業団体等の会費の取扱いを定めていることから、少なくとも法人税法における課税実務の取扱いとしては、ロータリークラブは同業団体等に含まれないと理解されているように思われる。こうした取扱いを踏まえると、所得税基本通達37-9の定める「医師会等」にロータリークラブを含めることは難しいように思われる。

(5) 小括

本節では、ロータリークラブの会費が必要経費に該当するかという問題意識に基づき、日本法における交際費控除に関する諸規定及び通達におけるロータリークラブに関する取扱いとその適用のあり方を確認した。所得税法における必要経費概念を法人税法の損金や企業会計上の費用に準ずるものと考え、個人事業主の負担するロータリークラブの会費等は交際費にあたる可能性がある。この場

合、ロータリークラブの会費になんらかの消費に関する要素が含まれるとしても、直ちに家事関連費の必要経費不算入規定が適用されるわけではなく、支出と業務の結びつきの強さや支出の客観的必要性の観点から、ロータリークラブの会費の必要経費該当性が判断されることが考えられる。

3 弁護士ロータリークラブ会費事件

裁判所は、ロータリークラブの会費の必要経費該当性をどのように判断しているだろうか。これまで、裁決事例では、ロータリークラブの年会費は必要経費に該当しないと判断がなされていたところ⁵²⁾、比較的最近になって、弁護士が負担したロータリークラブの年会費は必要経費に該当しないと判断した裁判例が現れた⁵³⁾。そこで、以下ではこの判決を紹介し、その判断枠組みを検討する。

(1) 事案の概要と判旨

弁護士業を営むX（原告、控訴人）は、Aロータリークラブ（以下「本件クラブ」という）の会員であったが、本件クラブの年会費（以下「本件会費」という）を諸会費又は接待交際費としてXの事業所得の金額の計算上必要経費に算入し、平成24年分ないし平成26年分の所得税又は所得税及び復興特別所得税（以下「所得税等」という）の確定申告及び修正申告を行なった。これらの申告に対し、所

50) 今本・前掲注(8)127-128頁は、納税者の所属する団体の会費の必要経費性が問題となった裁判例・裁決例を検討し、その傾向として、強制加入が求められていないとしても事業を行うに際して団体に加入することが事実上・慣行上強制されている場合には会費の必要経費性が認められてきた一方、もっぱら親睦目的の会活動に係る会費や必要以上の会費の支出は必要経費性が否定されてい

ると指摘する。

51) 法基通9-7-15の3柱書と(1)本文参照。

52) 国税不服審判所裁決昭和58年1月27日裁決事例集25集42頁（公認会計士および税理士に関するもの）、国税不服審判所裁決平成26年3月6日裁決事例集94集63頁（司法書士に関するもの）がある。

53) 東京高判令和元年5月22日・前掲注(8)。

轄税務署長は、本件会費が事業所得の計算上必要経費とは認められないとして、平成24年分の所得税について更正処分及び過少申告加算税賦課決定処分を、平成25年分の所得税等について更正処分を、平成26年分の所得税等について更正処分及び過少申告加算税賦課決定処分をそれぞれ行なった（以下、平成24年分の所得税についての更正処分並びに平成25年分及び平成26年分の所得税等についての更正処分を併せて「本件各更正処分」といい、平成24年分及び平成26年分の過少申告加算税賦課決定処分を併せて「本件各賦課決定」という）。そこでXが、国であるY（被告、被控訴人）に対して、本件各更正処分のうち、Xが修正申告の際に申告した納付すべき税額を超える部分及び本件各賦課決定の取消しを求めた。

第一審（長野地判平成30年9月7日訟月65巻11号1634頁）がXの請求を棄却したので、Xが控訴した。本件の争点は、本件会費をXの事業所得の計算上必要経費に算入できるかどうかである。

東京高裁は、(i)「本件会費が、Xの事業所得の金額の計算上必要経費に算入されるためには、上記法律事務を行う弁護士としての経済活動と直接に関連し、かつ、客観的にみて当該経済活動の遂行上必要であることを要する」⁵⁴⁾と述べた上で、「本件会費は、本件クラブの会員が本件クラブで活動するために納入されるもの」⁵⁵⁾であり、「本件クラブの会員は、奉仕の理念の奨励という目的に従って、各種の奉仕活動を行うとともに、会員に義務付け

られている例会への出席、所属する委員会での活動、会員同士の親睦を深めるためのレクリエーション活動、各種行事に参加」⁵⁶⁾するものであること、そしてXは本件クラブの会員としてこれらの活動に参加したと認定した。東京高裁はこれらの認定に基づいて、「Xが支出した本件会費は、Xが本件クラブにおいて、上記のような活動をするために納入されたものであり、上記のXの本件クラブでの活動の目的及び内容に照らせば、本件会費の支出は、法律事務を行う弁護士としてのXの経済活動と直接の関連を有し、客観的にみて当該経済活動の遂行上必要なものということとはできない」⁵⁷⁾と判断した。

また東京高裁は、Xの主張に應える形で、本件会費と弁護士業との間の直接の関連性の有無について次のように判示した。すなわち、(ii)「確かに……X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、X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、X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、X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

54) 訟月65巻11号1651-52頁。なお、東京高裁は原判決の事実及び理由を引用しているため（同号1661頁）、本稿では、東京高裁の判示の引用に際して、原判決の判示が記載されている頁を引用する。

55) 同上・1652頁。

56) 同上。

57) 同上。

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⁵⁸⁾と判示した。

このように、ロータリークラブの会費は必要経費に算入することができないとの判断がなされたが、以下では、本判決がこの結論に至る際に示した3つのポイントを示す。

(2) 検討

(i) 所得税法37条1項の必要経費にあたるか

本判決は、「関連性及び必要性の判断は、関係者の主観的判断を基準とするのではなく、客観的に判断されるべきである」⁵⁹⁾との見解に立って判断を行っている⁶⁰⁾。すなわち、本判決は、Xが主張していた、本件クラブの他の会員を通じて新たに顧客を獲得するという本件会費を支出したXの意図や目的⁶¹⁾といった主観的要素や、本件クラブ活動に含まれる消費の程度には着目せず、本件クラブの定款4条に記載された、奉仕の理念の奨励という本件クラブの目的や、例会や会員相互が親睦を深める行事、レクリエーション活動にXが参加していたことなどの客観的・外形的要素に着目している。また、本件会費は、弁護士業の一環としてなされたものではなく、消費経済の

主体である一個人として行われる消費支出として、家事費にあたるとの判示⁶²⁾や、本件会費を家事関連費ではないと判断していることも併せて考えると⁶³⁾、本判決はそもそも本件会費の経費性を否定しているように思われる⁶⁴⁾。

もっとも、本件会費の経費性が否定された根拠は判決に明示されていない。この点、確かに本件クラブの例会では、食事が提供されたり、映画の上映や会員による卓話、会員以外の者による講演の他、レクリエーション活動が行われていた⁶⁵⁾。しかし、接待飲食費など通常は交際費として必要経費控除が認められる支出にもこうした消費の要素が存在しうるものの、こうした要素があるからといって業務との関連性が直ちに否定されるわけではないと思われる。このように考えると、筆者の推測にすぎないが、本判決は、ロータリークラブが奉仕の理念を奨励する団体であるという点を重視して、本件会費の経費性を否定したように思われる。

(ii) 支出の効果と直接の関連の有無

本事案においてXは、本件クラブに加入することによって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たことが認められている⁶⁶⁾。そうすると、本件支出をし

58) 同上・1653頁。

59) 同上・1650頁。

60) 本判決は、支出の目的を考慮する際に納税者の主観を排しているように見える。本判決と同様、納税者の主観的判断によるのではなく客観的に判断すべきと判示した裁判例として、大阪地判平成25年8月27日・前掲注(3)、大阪高判平成30年11月2日・前掲注(6)参照。これに対して、本判決とは異なり、納税者の主観的事実も合わせて考慮する裁判例もある。そのような裁判例として、大阪地判平成27年1月23日・前掲注(5)、広島高判平成28年4月20日税資266号順号12846（第一審：広島地判平成27年7月29日税資265号順号12705）、大阪高

判令和2年5月22日・前掲注(4)など参照。

61) 訟月65巻11号1646頁、1660頁参照。

62) 同上・1652頁参照。

63) 同上・1652-53頁、今本・前掲注(8)129頁参照。

64) 今本・前掲注(8)128頁は、団体の会費が会員の事業所得の計算上必要経費に該当するかが問題となった裁判例・裁判例を分析した上で、専ら親睦目的の会活動にかかる会費や必要以上の会費の支出については事業との関連性が認められてこなかったと指摘する。

65) 訟月65巻11号1648-49頁参照。

66) 同上・1653頁参照。

なければ当該収入を得ることはできなかったのであるから、支出と収入との間に「あれなければこれなし」という意味での因果関係が認められ、本件会費と弁護士業との間に何らかの関連性があるようにも思われる。

しかし本判決は、顧客の獲得（収入の獲得）は、本件会費を支出したことによる間接的・副次的効果にすぎず直接の効果ではないこと、したがって、本件会費と業務との間に直接の関連性がないと判断した。このように本判決は、支出によって生じる効果には、直接の効果と間接的・副次的な効果の2種類があるとの立場に立ち⁶⁷⁾、収入の獲得は本件会費を支出したことによる直接の効果ではないから、支出と業務との間に直接の関連性はないと判断した。

(iii) 本件会費の支払者が法人か個人かによる取扱いの違い

本判決は、Xの主張に答える形で、「法人が支出した交際費は、原則として、その事業年度の所得の金額の計算上損金の額に算入しないこととされており（租税特別措置法61条の4）、法人税法においては、法人が本件会費を負担したとしても、当然に本件会費に経費性が認められるものではない」⁶⁸⁾と判示した。このように本判決は、本稿Ⅱ1で示した学説の一般的な理解、すなわち交際費が原則として費用性のある支出であって法人税法本法も交際費の損金算入を否定していないが、租税特別措置法が政策目的から交際費の損金算入を制限しているという理解とは異なる見解に立っているようにも見える⁶⁹⁾。いずれにせよ本判

決は、交際費等に当たるかという問題と経費性が認められるかという問題を切り分けた上で、本件会費の経費性を否定的に判断している。また本判決は、この議論とは別に、本件会費の支払者が法人か個人かで本件会費の経費性がそれぞれ異なる取扱いを受けることは不合理ではないとも判示した⁷⁰⁾。

(3) 小括

本判決はロータリークラブの会費が必要経費に当たらないと判断したが、その骨子は次の3つであると考ええる。第1に、ロータリークラブの会員は、奉仕の理念の奨励という目的に従って各種の奉仕活動を行うことから、ロータリークラブの会費はそもそも弁護士業の必要経費にあたらない。第2に、本件会費を支出したことにより弁護士業の収入を獲得したという意味での関連性が認められる場合であっても、これにより本件会費と弁護士業との間に直接の関連性が認められるわけではない。第3に、法人の負担するロータリークラブの会費が法人税法上の交際費等に当たるとしても、個人の負担するロータリークラブの会費の経費性が認められるわけではなく、また、個人と法人とで会費の経費性の取扱いが異なっても不合理ではない。

4 小括

本章では、日本法における交際費控除に関する諸規定及び通達におけるロータリークラブに関する取扱いとその適用のあり方を確認した上で、弁護士ロータリークラブ会費事件

67) 本判決と同様、支出の効果を直接的な効果と間接的・副次的効果にわけた裁判例として、東京地判平成23年8月9日判時2145号17頁（東京高判平成24年9月19日・前掲注(1)の原審）、大阪高判令

和2年5月22日・前掲注(4)参照。

68) 訟月65巻11号1654頁。

69) 前掲注(13)とこれに対応する本文参照。

70) 訟月65巻11号1654頁参照。

が示した、ロータリークラブの会費の必要経費該当性の判断枠組みを整理した。法令上の取扱いや通達の取扱いから考えると、ロータリークラブの会費であっても、支出の客観的必要性や支出と業務の結びつきによっては、会費が必要経費に算入される可能性がある。しかし、弁護士ロータリークラブ会費事件において、ロータリークラブの会費はそもそも経費性がないとして、必要経費控除が否定されていることを確認した。

ロータリークラブを含むクラブ活動にかかる費用を控除できるかという問題は米国でも議論されている。米国内国歳入法典にはクラブ会費の費用控除の可否を定める規定があり、また、クラブ会費が費用として控除できるかについて判断した判例がいくつかある。そこで次章では、日本法への示唆を得るため、米国におけるクラブ会費の取扱いを確認する。

Ⅲ 米国におけるクラブ会費と費用控除

1 米国内国歳入法典による規律

(1) クラブ会費の控除制限

内国歳入法典162条(a)(以下では「I.R.C. § 162(a)」のように表記する)は、課税所得を算出する際に、営業又は事業を遂行するにあたり、ある課税年度内において支払いもしくは負担したすべての通常かつ必要な費用について、控除を認める。他方で、I.R.C. § 262

(a)は、個人的な、生活上の、又は家族の支出の控除が認められないと定める⁷¹⁾。

I.R.C. § 162に対する別段の定めとしてI.R.C. § 274がある。同規定は、一般に接待、娯楽、レクリエーションを構成すると考えられる様々な活動(以下「娯楽活動」という)やそれらの活動に関連して使用される施設(以下「娯楽施設」という)にかかる支出の控除を制限する⁷²⁾。このうち、I.R.C. § 274(a)(2)(A)は、社交、運動、スポーツのクラブや団体(social, athletic, or sporting club or organization)に支払われる会費や利用料金(以下「会費等」という)を、娯楽施設に関する支出とみなすと定めており⁷³⁾、また財務省規則1.274-2条(b)(1)(i)(以下では「Treas. Reg. § 1.274-2(b)(1)(i)」のように表記する)は、I.R.C. § 274の目的における「娯楽(entertainment)」の例として、カントリークラブ、ゴルフクラブ、運動クラブを挙げている⁷⁴⁾。

(2) Tax Cuts and Jobs Act of 2017とI.R.C. § 274

2017年に成立したTax Cuts and Jobs Act⁷⁵⁾(以下「2017年税制改革法」という)によりI.R.C. § 274(a)は改正され、娯楽活動にかかる支出と娯楽施設にかかる支出について、一切控除が認められないこととされた⁷⁶⁾。前述のように、社交、運動、スポーツのクラブや団

⁷¹⁾ I.R.C. § 262 (a). I.R.C. § 262がI.R.C. § 162に優先することについては、住永佳奈「消費による所得の獲得と課税」法学論叢189巻3号25頁(2021年)28頁以下参照。

⁷²⁾ I.R.C. § § 274(a)(1)(A), (B). *See also* BORIS I. BITTKER & LAWRENCE LOKKEN, *FEDERAL TAXATION OF INCOME, ESTATES AND GIFTS* ¶21.2.2 (2022), Westlaw FTXIEG (database updated Jul. 2022).

⁷³⁾ I.R.C. § 274(a)(2)(A); *Treas. Reg. § 1.274-11(a)*. *Treas. Reg. § 1.274-11*は、2018年以降に支払い又は負担した費用(cost)に適用される規定であるが、その内容は*Treas. Reg. § 1.274-2*の規定とほぼ同じである。

⁷⁴⁾ *Treas. Reg. § 1.274-2(b)(1)(i)*.

⁷⁵⁾ Tax Cuts and Jobs Act of 2017, Pub. L. No. 115-97, 131 Stat. 2054 (2017).

体の会費等は娯楽施設に関する支出とみなされるため、一切の控除が否定されることとなった⁷⁶⁾。

もっとも、事業、娯楽、レクリエーションその他の社交的な目的 (business, pleasure, recreation, or other social purpose) のために組織されたクラブの会員になるための支出については、2017年税制改革法による改正以前から、I.R.C. § 274(a)(3)によって控除が禁止されていた⁷⁸⁾。I.R.C. § 274(a)(3)は、1993年に成立したOmnibus Budget Reconciliation Act⁷⁹⁾ (以下「1993年包括財政調整法」という) によって追加されたものであり、I.R.C. § 274(a)(1)及びI.R.C. § 274(a)(2)の特別規定と解される⁸⁰⁾。

(3) クラブ会費の取扱い: I.R.C. § 274(a)(3)

I.R.C. § 274(a)(3)は、事業、娯楽、レクリエーションその他の社交的な目的のために組織されたクラブの会員になるために支払い又は負担した金額について、一切の控除を認めないと定める。Treas. Reg. § 1.274-2(a)(2)(iii)(a)は、事業、娯楽、レクリエーションその他の社交的な目的で組織されたかどうかは、クラブの名称ではなく、その目的と活動によって判断されると定めており、会員組織 (membership organization) の主たる目的が、当該組織の会員もしくは非会員 (their guests) のために娯楽活動を行うことである

場合又は当該組織の会員もしくは非会員に娯楽施設を利用させることである場合には、そのような組織は、事業、娯楽、レクリエーションその他の社交的な目的のために組織されたクラブに含まれると定める⁸¹⁾。そして、このようなクラブの例として、カントリークラブ、ゴルフクラブ、スポーツクラブ、航空会社クラブ (airline clubs)、ホテルクラブのほか、一般に商談 (business discussion) に適していると考えられる状況下で食事を提供するために運営されるクラブが列举されている⁸²⁾。

他方で、Treas. Reg. § 1.274-2(a)(2)(iii)(b)は、例外規定 (exceptions) として、I.R.C. § 274(a)(3)が適用されない団体について定める。すなわち、組織の主たる目的が、Treas. Reg. § 1.274-2(a)(2)(iii)(a)に規定する場合 (当該組織の会員又はその非会員のために娯楽活動を行うことである場合又は当該組織の会員又はその非会員に娯楽施設を利用させることである場合) ではない限り、(1) ビジネスリーグ、業界団体、商工会議所、貿易委員会、不動産委員会 (business leagues, trade associations, chambers of commerce, boards of trade, real estate boards)、(2) 弁護士会や医師会などの専門職団体 (professional organizations)、(3) 市民団体又は公益団体 (civic or public service organizations) は、事業、娯楽、レクリエーションその他の社交的な目的のために組織されたクラブには含ま

⁷⁶⁾ I.R.C. §§ 274(a)(1)(A)-(B). 2017年税制改革法による改正前は、一定の要件を満たした場合には、交際費を控除することができた。

⁷⁷⁾ I.R.C. §§ 274(a)(1)(B), (2)(A); Treas. Reg. § 1.274-11(a).

⁷⁸⁾ See BITTKER & LOKKEN, *supra* note 72, ¶ 21.2.3.

⁷⁹⁾ Omnibus Budget Reconciliation Act of 1993, Pub. L. No. 103-66, 107 Stat. 312 (1993).

⁸⁰⁾ I.R.C. § 274(a)(3)は、「本項の前款 [I.R.C. § 274(a)(1), (2)を指す] の規定にかかわらず」と規定している。

⁸¹⁾ Treas. Reg. § 1.274-2(a)(2)(iii)(a).

⁸²⁾ *Id.* 同項は、事業、娯楽、レクリエーションその他の社交的な目的のために組織されたクラブに含まれる団体は、同項に列举される団体に限られないことも注記する。

れないとする⁸³⁾。財務省告示 (Treasury Decision) によると、(3)の市民団体又は公益団体には、キワニスクラブ、ライオンズクラブ、ロータリークラブ、シビタンクラブが含まれる⁸⁴⁾。

I.R.C. § 274(a)(3)は、I.R.C. § 274(a)(1)及びI.R.C. § 274(a)(2)の特別規定であることから、Treas. Reg. § 1.274-2(a)(2)(iii)(b)の要件を満たすクラブに支払った会費は、I.R.C. § 274(a)の適用を受けず、I.R.C. § 162に基づいて控除の可否が判断されることになる⁸⁵⁾。

(4) I.R.C. § 162の要件

ロータリークラブの会費がI.R.C. § 162(a)に基づき控除されるためには、どのような要件を満たす必要があるのだろうか⁸⁶⁾。前述のように、I.R.C. § 162(a)は、「通常かつ必要」な費用について控除を認めている。Treas. Reg. § 1.162-1(a)は、支出が通常かつ必要な費用として控除されるためには、支出と納税者の事業が「直接関連 (directly connected with or pertaining to)」しなければならないと定める⁸⁷⁾。Welch判決⁸⁸⁾は、I.R.C. § 162の要件の「必要性」とは、納税者の事業の発展に「適切かつ有益 (appropriate and helpful)」である

との緩やかな解釈を示した⁸⁹⁾。また最高裁は、Tellier判決⁹⁰⁾において、Welch判決の示した「必要」の解釈が定着した原則であると述べている⁹¹⁾。

そうすると、ロータリークラブの会費が納税者の事業の発展に「適切かつ有益」であれば、I.R.C. § 162に基づいて控除することができそうであるが、判例法についても確認しておく必要がある。これに関連して、ロータリークラブの会費ではないが、ある団体の会費がI.R.C. § 162に基づき控除できるかが問題となった比較的新しい裁判例として、O'Connor判決⁹²⁾がある。以下ではO'Connor判決が提示した、クラブ会費の必要経費該当性に関する判例法の枠組みを紹介する。なお、O'Connor判決は、連邦所得税ではなくオレゴン州の州所得税が問題となった事案であるが、同判決においてオレゴン州租税裁判所 (the Oregon Tax Court) は、連邦裁判所の判例法に基づき当該クラブの会費が費用にあたるかを検討しているため⁹³⁾、同判決の判示は連邦所得税の判例法を理解するのに役立つと思われる。

(5) 判例法の枠組み：O'Connor判決

本事件の納税者は、ライフルスコープ、双

⁸³⁾ Treas. Reg. § 1.274-2(a)(2)(iii)(b).

⁸⁴⁾ T.D. 8601, 1995-2 C.B. 31 (1995); BITTKER & LOKKEN, *supra* note 72, ¶ 21.2.3; 6 MERTENS LAW OF FEDERAL INCOME TAXATION (2022) § 25D:30, Westlaw (database updated Aug. 2022).

⁸⁵⁾ MERTENS, *supra* note 84, § 25D:30.

⁸⁶⁾ 碓井光明「米国連邦所得税における必要経費控除の研究 (一)」法学協会雑誌93巻4号505頁 (1976年) 553頁以下も参照。

⁸⁷⁾ See also Freedman v. C.I.R., 301 F.2d 359, 360 (5th Cir. 1962); Kornhauser v. United States, 276 U.S. 145 (1928); Deputy v. Du Pont, 308 U.S. 488

(1940).

⁸⁸⁾ Welch v. Helvering, 290 U.S. 111 (1933).

⁸⁹⁾ *Id.* at 113.

⁹⁰⁾ Commissioner v. Tellier, 383 U.S. 687 (1966).

⁹¹⁾ *Id.* at 689.

⁹²⁾ O'Connor v. Department of Revenue, TC-MD 170315R (Or. Tax. Nov. 14, 2018), 2018 WL 6002924.

⁹³⁾ オレゴン州個人所得税法を、個人の課税所得の測定に関する内国歳入法典の規定と実質的に同一にすることが立法の意図であるとされている。See OR. REV. STAT. § 316.007 (2011).

眼鏡、距離計などを軍隊や狩人らに販売するスポーツ光学会社 (sports optics company) に勤めており、販売する商品の高度に技術的で実践的な知識を身につける必要があったとして、自費で多数の銃器や照準器などの商品を購入するとともに、ロッキーマウンテンエルク財団 (the Rocky Mountain Elk Foundation) とサファリクラブインターナショナル (the Safari Club International) の会員となり年会費を支払った。本件は、この年会費を費用として控除できるかが争いとなった事案である⁹⁴⁾。

オレゴン州租税裁判所は、連邦裁判所の判例法に基づき、会費の控除可能性を判断する枠組みについて次のように提示した。「これらの会費を事業経費として控除するためには、O'Connorは、会員であることが顧客獲得に役立っていること以上のことを示さなければならない。Boehm v. Comm'r, 35 BTA 1106, 1109 (1937) ; Henry v. Comm'r, 36 TC 879, 886 (1961). 会員であることと当該事業との間に直接的な影響 (direct impact) がなければならない。Hymel v. Comm'r, 794 F.2d 939 (5th Cir 1986). したがって、たとえば、カントリークラブの会員であることによって、より多くの仕事 (business) を獲得したということを一般的に示すだけでは不十分である。というのも、それは、当該費用が主として事業目的のためであったということを示すものではないからである。Randall v. Comm'r, 56 TC 869 (1971).」⁹⁵⁾

O'Connor判決の判断枠組みによると、クラブの会費をI.R.C. § 162に基づき控除するためには、会員であることと当該事業との間に「直接的な影響」があることを示す必要がある。ただし、クラブ会員であることが顧客獲得に役立つと主張するだけでは足りず、また、クラブの会員であることによって、より多くの仕事を獲得したというだけでも不十分である。もっとも、ここで引用されている判例には、I.R.C. § 274が制定された後の事案を扱うものもあるため、I.R.C. § 274の適用を受けないロータリークラブの会費についても、これらの判例法がそのまま当てはめられるべきかについては検討の余地がある。

そもそも、なぜロータリークラブの会費はI.R.C. § 274(a)(3)による控除制限の対象から除外されているのだろうか。このことを探るため、I.R.C. § 274(a)(3)が制定されるに至った立法経緯とその趣旨を確認する。

2 I.R.C. § 274(a)(3)の趣旨と判例法

(1) I.R.C. § 274制定前の判例法

O'Connor判決が引用したBoehm判決⁹⁶⁾は、弁護士業を営む納税者の負担したゴルフカントリークラブ、市営運動クラブ、各種市民・政治クラブの会費を含む様々な支出が、1928年歳入法23条(a)(I.R.C. § 162(a)の前身規定)の「通常かつ必要」な費用として控除できるかが問題となった事案である。租税訴願庁 (Board of Tax Appeal) は、ある支出が

⁹⁴⁾ 2013年課税年度における、被用者の事業経費控除が問題となった事案である。

⁹⁵⁾ O'Connor, 2018 WL 6002924. オレゴン州租税裁判所は、これらの団体と納税者の雇用とはほんの少ししか関係しておらず (tangentially related to), この団体に加入したことにより仕事が増えた

としても、この団体と売上との間に直接的な関係がないので、当該会費は個人的な費用であるとして、控除を否定している。

⁹⁶⁾ Boehm v. Commissioner, 35 B.T.A. 1106 (1937).

控除可能な事業経費（business expense）であるか否かはそれぞれの事実によって決まること、そのような支出が、個人的な支出ではなく主として事業上の支出であるということを示す立証責任は納税者の側にあると述べた⁹⁷⁾。その上で、「一般的に、社会的、政治的、友愛的組織の会員であることは、そこで得られた接点を通じて顧客を獲得するのに役立つという主張や、政治クラブで知り合いになることを通じて顧客を得たとの一例を上げたとしても、その立証責任を果たしたとは言えない」⁹⁸⁾と判示した。そして、納税者は、問題となった支出が納税者の業務の遂行に密接に関連し（closely related）、適切、有用、通常又は必要であったことを示す証拠を提出していないとして、支出の控除を認めなかった。

また、O'Connor 判決が引用した Henry 判決⁹⁹⁾において、租税裁判所は、1954年の内国歳入法典162条(a)に基づく控除が認められるためには、支出と業務との間に、単に付随的（remote or incidental）な関係ではなく、近接の関係（proximate relationship）があることを示さなければならないと判示した¹⁰⁰⁾。また、租税裁判所は、「もし、事業上の所得の創出に、より直接的に関連しているということを示すことなく、将来顧客になる可能性のある人々との交流が見込めるからというだけで、通常個人的な趣味（personal pursuits）のための支出が事業上の費用として控除できることを認めるとすると、たとえば、クラブ会費

や同様の支出、タイミングよくその場に現れる費用の大部分について通常かつ必要な事業経費として控除が主張されるだろう。このようなことは、本件で問題となった控除の規定の範囲を不当に拡大することになるだろう」¹⁰¹⁾と判示した。

このように、I.R.C. § 274制定前において、I.R.C. § 162に基づきクラブ会費を費用として控除できるか否かを判断する際には、クラブ会費と業務との間に直接の関連があること、そして、クラブへの加入が顧客獲得に役立つという主張だけでは支出と業務との間に直接の関連があることを示したことにはならないとする判例法が存在していた。

(2) Revenue Act of 1962によるI.R.C. § 274の追加

1962年に成立したRevenue Act¹⁰²⁾によって内国歳入法典にI.R.C. § 274が新設された¹⁰³⁾。それ以前において、司法や行政がI.R.C. § 162(a)の「通常かつ必要」の文言を緩やかに解釈して、事業との関連性がわずかな支出であっても事業経費として控除したため、本来であれば控除すべきでない個人的な生活費が事業上の費用のふりをして控除されるという濫用が生じていた¹⁰⁴⁾。そこで、1961年、ケネディ大統領は租税声明（Tax Message）において、『「控除できる」というスローガンは我々の良識（sense）から消え去るべきだ』と述べ、交際費をはじめとする様々な支出の控除

⁹⁷⁾ See *id.* at 1109.

⁹⁸⁾ *Id.*

⁹⁹⁾ Henry v. Commissioner, 36 T.C. 879 (1961). なおこの事件は、クラブ会費の控除可能性が問題となった事案ではない。

¹⁰⁰⁾ *Id.* at 883-884.

¹⁰¹⁾ *Id.* at 886.

¹⁰²⁾ Revenue Act of 1962, Pub. L. No. 87-834, 76 Stat. 960 (1962).

¹⁰³⁾ 1961年までの税務行政上の措置、裁判所の態度、立法の動向について紹介し、交際費濫用に関する諸問題を検討する日本語文献として、宮谷俊胤「交際費の濫用に関する税法上の規制」法と政治19巻1号185頁（1968年）参照。

を制限するよう提案した⁽¹⁰⁵⁾。ケネディ大統領の提案を支持して、財務省は議会に報告書を提出した。そこでは、経費勘定を通じた濫用事例 (abuses through expense accounts) として旅費や交際費の事例が掲げられていたが、これと並んでクラブ会費の事例も掲げられていた⁽¹⁰⁶⁾。すなわち、カントリークラブなどで顧客をもてなすための支出は一切の控除が否定されるべきであると主張されていた⁽¹⁰⁷⁾。

しかし、ケネディ大統領の提案は議会による審議の過程でかなり緩和され、交際費等の支出と同様、クラブ会費についても、一定の要件を満たす場合には依然として控除することが認められることとなった⁽¹⁰⁸⁾。すなわち、当時の I.R.C. § 274(a)(1)(B) は、娯楽施設が主として納税者の営業もしくは事業の促進 (furtherance) のために使用され、その費目 (item) がそのような営業もしくは事業の積極的な遂行 (active conduct) に直接関連 (directly related) していることを納税者が立

証した場合には、娯楽施設に関する支出の控除を認めると定めた⁽¹⁰⁹⁾。そして当時の I.R.C. § 274(a)(2)(A) は、いかなる社交、運動、スポーツのクラブや団体に支払われる会費等も娯楽施設に関する項目とみなすと定めていた⁽¹¹⁰⁾。つまり、クラブに関する支出については、I.R.C. § 274(a)(1)(B) の定める要件を満たす場合には控除が認められたのである⁽¹¹¹⁾。

もっとも、上下院の委員会報告書やルーリングによると、(1) キワニスクラブ、ライオンズクラブ、ロータリークラブ、シビタンクラブなどのような市民団体のクラブや、(2) 弁護士会や医師会などの専門職団体は、I.R.C. § 274(a)(2)(A) のいう社交、運動、スポーツのクラブや団体にはあたらないため、I.R.C. § 274 が適用されずに 1962 年改正前の法律と同様のルールで控除の可否が判断されたと考えられていた⁽¹¹²⁾。つまり、I.R.C. § 274 制定当時から、ロータリークラブの会費は控除を制限すべき支出とは認識されていなかったよう

(104) See BITTKER & LOKKEN, *supra* note 72, ¶ 21.2.1; MARVIN A. CHIRELSTEIN & LAWRENCE ZELNAK, *FEDERAL INCOME TAXATION* (14th ed.) 137 (Foundation Press, 2018). また、碓井光明「米国連邦所得税法における必要経費控除の研究 (三)」法学協会雑誌 93 巻 7 号 1093 頁 (1976 年) 1109 頁以下も参照。

(105) See MESSAGE FROM THE PRESIDENT OF THE UNITED STATES RELATIVE TO OUR FEDERAL TAX SYSTEM, H.R. DOC. NO. 87-140, at 11 (1961), *reprinted in* STAFF OF HOUSE WAYS AND MEANS COMM., 90TH CONG., *LEGISLATIVE HISTORY OF THE REVENUE ACT OF 1962*, at 151 (1967).

(106) *Id.* at 178.

(107) *Id.* at 179.

(108) I.R.C. § 274 の複雑な立法経緯に関する議論については、see Norman F. Lipoff, *Entertainment and Related Expenses Under Legislative Attack*, 17 TAX L. REV. 183 (1962).

(109) I.R.C. § 274(a)(1)(B) (1962).

(110) I.R.C. § 274(a)(2)(A) (1962). 碓井・前掲注 (104) 1114 頁は、これにより “Business-paid Club Membership” として知られる重役や管理職のフリンジ・ベネフィットに最も強力な打撃を与えることになったと指摘する。

(111) 委員会報告書によると、クラブ施設の主たる理由が個人的なものである場合はクラブ会費を控除できないとされたが、クラブ施設の主たる利用が営業もしくは事業の促進である場合は、その使用が事業の積極的遂行に直接関連する使用の範囲で会費を控除することができた。したがって、クラブの年会費が 100 ドルの場合に、当該クラブをそのような事業上の目的のために総使用時間の 4 分の 3 だけ使った場合、75 ドルを控除できることになる。See H.R. REP. NO. 87-1447, at 22 (1962).

(112) See Rev. Rul. 63-144, 1963-2 C.B. 129, 138-139 (Q&A 56 & 57); H.R. REP. NO. 87-1447, at 22 (1962); S. REP. NO. 87-1881, at 33 (1962).

ある。

(3) Revenue Act of 1978による改正：I.R.C. § 274(a)(2)(C)

議会は、I.R.C. § 274(a)(1)(B)の定める娯楽施設に関する費用控除のルールは濫用される余地が非常に大きいと考えた⁽¹¹³⁾。そこで、1978年に成立したRevenue Act⁽¹¹⁴⁾によりI.R.C. § 274(a)(1)(B)が改正され、娯楽施設に関する費用は一切控除できないこととされた⁽¹¹⁵⁾。ただし議会は、このルールに対するいくつかの例外規定を設けた。その1つにI.R.C. § 274(a)(2)(C)がある⁽¹¹⁶⁾。すなわち同規定は、クラブ施設が主として納税者の事業の促進のために使用され、その費用が納税者の事業の積極的な遂行に直接関連していることを納税者が立証した場合には、引き続き控除ができることとした⁽¹¹⁷⁾。

(4) I.R.C. § 274(a)(3)の制定

(i) クラブ会費の控除を緩やかに認めた事例

このように、クラブに関する支出は、I.R.C. § 274(a)(2)(C)を通じて制限されていたものの、費用該当性が緩やかに判断された事例が

ある。1つは、O'Connor判決が引用していたHymel判決⁽¹¹⁸⁾である。この事件では、ルイジアナ州ニューオーリンズで卸売・小売業を営む事業者が支払ったマルディグラのカーニバルクラブの会費が、1954年の内国歳入法典162条(a)に基づき控除できるかが問題となった。租税裁判所は、上記のBoehm判決⁽¹¹⁹⁾等も引用しながら、クラブに入会することと納税者との事業との間に直接の関連がないとして、控除は認められないと判断した⁽¹²⁰⁾。第5巡回区控訴裁判所も、I.R.C. § 162に基づく控除が認められるためには費用が事業と直接的に関連しなければならないとの立場に立ちつつ、しかし本件事案において当事者らは、カーニバルクラブの目的の1つがニューオーリンズの観光業の改善であり、納税者の所得はニューオーリンズの観光業によって直接的に影響を受けるものであるとの訴訟上の合意(stipulation)があったと判示した。そして、この訴訟上の合意に基づき、カーニバルクラブと納税者の事業との間に直接の関連があるとして、会費の控除を認めた⁽¹²¹⁾。

さらに、I.R.C. § 274(a)(3)の制定に影響を与えたとされる事案の1つとしてUrbauer

(113) 当時は、(ア)通常かつ必要であり、(イ)当該施設が主として納税者の事業の促進のために使用され(使用時間の50%以上)、(ウ)その費用が納税者の事業の積極的な遂行に直接関連していることを納税者が立証した場合、施設に関する支出を控除することができると解されていた。See STAFF OF THE JOINT COMM. ON TAXATION, GENERAL EXPLANATION OF THE REVENUE ACT OF 1978, at 205 (Comm. Print 1979); Treas. Reg. § § 1.274-2(e)(3)(ii), (a)(2)(ii)(a).

(114) Revenue Act of 1978, Pub. L. No. 95-600, 92 Stat. 2763 (1978).

(115) See STAFF OF THE JOINT COMM. ON TAXATION, *supra* note 113, at 206.

(116) I.R.C. § 274(e)(3)も例外ルールの1つである。

(117) STAFF OF THE JOINT COMM. ON TAXATION, *supra* note 113, at 207; I.R.C. § 274(a)(2)(A); Treas. Reg. § § 1.274-2(a)(2)(ii)(a)(1), (2).なお、クラブの入会時にのみ支払う入会金は、その有効期間(useful life)が1年以上続くのであれば、控除できない資本的支出とされる。See Smith v. Commissioner, 24 T.C.M. (CCH) 899 (1965).

(118) Hymel v. Commissioner, 794 F.2d 939 (5th Cir 1986).

(119) Boehm, 35 B.T.A. 1106.

(120) Hymel v. Commissioner, 49 T.C.M. (CCH) 1313 (1985).

判決⁽¹²¹⁾がある⁽¹²²⁾。Urbauer事件は、金融・投資コンサルタントとして事業を営む納税者がゴルフクラブに入会して支払ったクラブの年会費のほか、当該クラブが主催するゴルフトーナメント等の参加費（entry fee）、定期的に請求されるゴルフクラブの保管料、ホールインワン賞のための費用、納税者が自分の事業の広告を掲載していた会誌の年会費を販売促進費（promotional expenses）として控除できるかが問題となった事案である。租税裁判所は、I.R.C. § 162(a)の要件を満たしている場合に、I.R.C. § 274によって控除が制限される範囲を決定すると述べた上で、まずI.R.C. § 162(a)の要件を満たすか否かを検討した。そして、ある支出が納税者の事業にとって必要かどうかを判断するのは通常は納税者であり、当該支出が「適切かつ有用」であるかどうかの判断を裁判所の判断に置き換えることは差し控えるべきだと述べたWelch判決⁽¹²³⁾を引用した上で、納税者は、本件クラブに所属するすべての会員が潜在的な顧客であり、クラブの会員になることで広告費を削減できる

と考えていたこと、また本件の販売促進費は納税者の事業促進に関連するものであったとして、これらの販売促進費はI.R.C. § 162の通常かつ必要な支出であると判断した⁽¹²⁴⁾。またI.R.C. § 274(a)(2)(C)については条文を引用するのみであり、クラブ施設が主として納税者の事業の促進のために使用され、その費用が納税者の事業の積極的な遂行に直接関連しているかについては検討することなく、販売促進費の大部分について控除を認めた。

(ii) 1993年包括財政調整法による改正

こうした状況の下、1993年包括財政調整法により、「事業、娯楽、レクリエーションその他の社交的な目的のために組織されたクラブ」の会費については、一切の控除を認めないと定めるI.R.C. § 274(a)(3)が新設された⁽¹²⁵⁾。

このルールが新設された理由について、議会は、「現行法の下では、納税者は（カントリークラブのように）何らかの個人的な喜びや楽しみ（personal pleasure and enjoyment）の要素があるクラブの会費を控除することができる。本委員会は、このような支出の控除

(121) *Hymel*, 794 F.2d at 940. 第5巡回区控訴裁判所は、租税裁判所がこの訴訟上の合意を無視して判断をしたと述べている。ただし、訴訟上の合意がなかった場合にこの事案がどのように判断されるかについては、意見を留保している。*Id.* at 940.

(122) *Urbauer v. Commissioner*, 63 T.C.M. (CCH) 2492 (1992).

(123) See Mary Louise Fellows & Lily Kahng, *Costly Mistakes: Undertaxed Business Owners And Overtaxed Workers*, 81 GEO. WASH. L. REV. 329, 352 n.39 (2014).

(124) *Welch*, 290 U.S. at 113.

(125) See Mary & Lily, *supra* note 123, at 351-352. 租税裁判所は、「通常性」についても検討し、専門家は、商談を進めて事業上の接点を作るために社交クラブや社交的な催しをよく利用するので、クラブを利用することに関連した支出は、納税者の事

業を促進するものであるとして、これらの支出がI.R.C. § 162の通常かつ必要な支出に該当すると判断した。

(126) Omnibus Budget Reconciliation Act of 1993, Pub. L. No. 103-66, § 13210, 107 Stat. 312, 469 (1993). CHIRELSTEIN & ZELENAK, *supra* note 104, at 139は、控除が否定されるこれらのクラブは個人的な消費という要素が大きいため、一律に控除を認めないことは正当化されると述べる。また、WILLIAM D. ANDREWS & PETER J. WIEDENBECK, *BASIC FEDERAL INCOME TAXATION* (7th ed.) 713 n.1 (Wolters Kluwer, 2015) は、1993年の改正によりクラブに関する費用について控除の道が閉ざされたように見えるが、改正前のルールがI.R.C. § 274(a)(2)(C)に生き残り、議会はこの規定を削除し損ねたと指摘する。

を認めることが不適切であると考える」⁽¹²⁷⁾と述べている。また、改正前の法律がクラブを使用する主たる目的の評価（assessment）を要求していたことと比較すると、クラブ会費の控除を一切認めないという厳格なルールは執行が容易であり、法律を簡素化するものであることも指摘した⁽¹²⁸⁾。

また、I.R.C. § 274(a)(3)の制定時に、Treas. Reg. § 1.274-2(a)(2)(iii)(b)による例外規定も導入されている⁽¹²⁹⁾。この例外規定が導入された経緯について、1994年7月19日に内国歳入庁が発した規則案（Proposed Rules）⁽¹³⁰⁾は、次のように説明する。I.R.C. § 274(a)(3)の制定前は、I.R.C. § 274が適用されない団体として、(1)弁護士会や医師会などの専門職団体、(2)キワニスクラブ、ライオンズクラブ、ロータリークラブ、シビタンクラブ等の市民団体又は公益団体、(3)Treas. Reg. § 1.274-2(e)(3)(ii)の定める事業上の会食クラブが存在していた。しかし、I.R.C. § 274(a)(3)の立法事実（legislative history）を踏まえて、改正後は、事業上の会食クラブについてはI.R.C. § 274が新たに適用されるが、専門職団体や市民団体・公益団体については、引き続きI.R.C. § 274が適用されないことが確認された⁽¹³¹⁾。さらにこの規則は、専門職団体と類似する団体として、ビジネスリーグ、業界団体、商工会議所、貿易委員会、不動産委員会を挙げ、

これらの団体の会費もI.R.C. § 274(a)(3)が適用されないと定めた⁽¹³²⁾。なお、I.R.C. § 274が適用されない団体の会費を控除するためには、I.R.C. § 162の要件を満たす必要があることも確認されている⁽¹³³⁾。

3 小括

本章では、米国内国歳入法典におけるクラブ会費の費用控除に関する諸規定とその適用のあり方を確認し、立法経緯を踏まえながらロータリークラブの会費が課税上どのように取り扱われてきたかを検討した。米国には、費用控除を定めるI.R.C. § 162に加えて、実際費など一定の費用の費用控除を制限するI.R.C. § 274が存在し、クラブ会費はI.R.C. § 274(a)(3)によって費用控除が禁止されている一方で、ロータリークラブの会費にはI.R.C. § 274が適用されず、I.R.C. § 162に基づき控除の可否が判断されることを確認した。また、個人的支出と考えられる支出が必要経費のふりをして控除されるのを防ぐためにI.R.C. § 274が内国歳入法典に導入されたという立法経緯や、I.R.C. § 274の新設時からロータリークラブや職業団体に関する支出はI.R.C. § 274の適用対象外とされていたことを踏まえると、米国ではロータリークラブの会費が控除を制限すべき個人的支出とは考えられていないように思われる。

(127) See H.R. REP. No. 103-111, at 646 (1993).

(128) *Id.* なお、クラブでの食事など特定の事業上の食事の費用については、I.R.C. § 274(a)(3)のルールは適用されないことが確認された。H.R. REP. 103-213, at 583 (Conf. Rep. 1993).

(129) T.D. 8601, 1995-2 C.B. 31 (1995).なお、T.D. 8601によると、I.R.C. § 501(c)(8)に規定されている慈善団体に対する寄付は、I.R.C. § 162の通常かつ必要という要件を満たさないので、そもそも費

用として控除することはできず、したがってI.R.C. § 274とこれに関する規則があるとしても、これらの寄付を必要経費として控除できることにはならない。

(130) Prop. Treas. Reg. § 1.274-2(a), 59 Fed. Reg. 41414-01 (Aug. 12, 1994).

(131) *Id.*

(132) *Id.*

(133) *Id.*

また本章では、O'Connor判決が示したクラブ会費の費用控除をめぐる判例法を紹介した。判例法によると、クラブ会費をI.R.C. § 162に基づき控除するためには、会員であることと当該事業との間に「直接的な影響」があることを示す必要があるが、クラブ会員であることが顧客獲得に役立つと主張するだけでは足りず、また、クラブ会員であることによって多くの仕事を獲得したと主張するだけでも不十分であることを紹介した。もっとも、I.R.C. § 274の新設に至る経緯やI.R.C. § 274(a)(3)の立法経緯を踏まえると、O'Connor判決が示した判断枠組みは、I.R.C. § 274による控除制限を受けないロータリークラブの会費には当てはまらない可能性がある。というのも、O'Connor判決が示した判断枠組みで引用されている裁判例で問題となったクラブ会費は、ロータリークラブの会費などI.R.C. § 274の適用対象外とされた団体の会費ではなく、むしろI.R.C. § 274が適用される団体の支出、つまり個人的支出と考えられる支出であったためである。そうすると、I.R.C. § 274による控除制限を受けないロータリークラブの会費については、O'Connor判決が示した判例法の要件を満たす必要はなく、Urbauer判決⁽¹³⁴⁾や同判決の言及したWelch判決⁽¹³⁵⁾で示されたように、納税者の判断が尊重される結果、I.R.C. § 162に基づく控除が認められるように思われる。

IV 日本法への示唆

本稿では、ロータリークラブの年会費が必要経費に該当するかという問題意識の下、IIにおいて、ロータリークラブの会費は、日本法における交際費控除に関する諸規定及び通達によると、支出の客観的必要性や支出と業務の結びつ

きに応じて必要経費に算入される可能性があることを確認した。しかし、弁護士ロータリークラブ会費事件において、ロータリークラブの会費にはそもそも経費性がないとして必要経費控除が否定されたことを確認した。IIIにおいて、米国内国歳入法典におけるクラブ会費の費用控除に関する諸規定とその適用のあり方を、立法経緯も踏まえて検討した。そして、ロータリークラブの会費はI.R.C. § 274の適用対象外とされているため、控除可能性はI.R.C. § 162に基づき判断されるが、I.R.C. § 274の立法経緯を踏まえると、米国ではロータリークラブの会費は基本的に費用として控除される可能性があることを指摘した。

以下では、米国法と対比する形で、日本法の状況を簡単にまとめる。

第1に、米国法では、ロータリークラブの会費と事業との間の関連性が認められているように、会費の経費性は肯定されている。また、ロータリークラブには一般的に消費の要素が少なく、費用控除を制限する必要性が乏しいと考えられている。さらに、Treas. Reg. § 1.274-2(a)(2)(iii)(b)は、ロータリークラブなど公益団体と、弁護士会などの専門職団体の会費を同様に取り扱っている。

これに対して日本では、弁護士ロータリークラブ会費事件において、個人事業主の支払ったロータリークラブの会費には経費性がないと判断された。しかし、日本の課税実務は法人の支出するロータリークラブの会費を交際費等と扱っていることからすると、個人の支払う会費の経費性を否定することは困難であるように思われる。裁判所は、ロータリー

(134) *Urbauer*, 63 T.C.M. (CCH) 2492.

(135) *Welch*, 290 U.S. at 113.

クラブの会費の経費性は認めた上で、ロータリークラブの例会での食事等に含まれる消費に関する要素に着目して、本件会費が必要経費に算入されないと判断した可能性もある。しかし、たとえば飲食店での接待等により生じた接待交際費は通常は必要経費と扱われていると思われるが、こうした接待交際費に含まれる消費と比較して、ロータリークラブの活動に含まれる消費の方が大きいと言えるかは疑問である。また日本では、ロータリークラブの会費と異なり、弁護士会等の専門職団体の会費は必要経費に該当する可能性が高いと考えられる。つまり、ロータリークラブと専門職団体とで会費の控除可能性が異なるが、このような違いの背景には、日米の間でロータリークラブについては公益団体に対する認識の違いがあるのかもしれない。

第2に、米国では、交際費控除の可否という広範な問題の一領域としてクラブ会費の控除可能性が議論されており、ロータリークラブの会費の取扱いも交際費控除の可否の枠組みの中に位置づけられる。この点、弁護士ロータリークラブ会費事件は、直接にはロータリークラブの会費の必要経費該当性が問題となった事案であるが、当該判決は交際費控除のあり方一般に影響を及ぼすように思われる。すなわち裁判所は、直接の関連の有無を判断する際、支出の効果を直接の効果と間接的・副次的効果に二分して検討した（判旨(ii)参照）。この論理を接待飲食費に当てはめるとどうなるか。納税者が接待行為を通じて取引相手と親睦を深めたことを契機として、経済的利益の獲得に一定の成果を上げたとしても、接待交際費という支出の直接の目的は飲食を行うことの対価の支払いであって、経済的利益の獲得は間接的・副次的に生じたものに過

ぎないと考えられないだろうか。つまり、本稿が検討したロータリークラブの会費の必要経費該当性の問題の背後には、これまで必要経費に該当すると考えられてきた交際費の控除可能性を今後どのように取り扱うべきか、また、新規顧客の獲得やのれんの維持のためになされる多種多様な支出を所得計算においてどのように取り扱うべきかという大きな問題が横たわっているように思われる。

第3に、米国では、費用の支払者が法人であっても個人であってもI.R.C. § 274に基づき交際費の控除の可否が判断される。これに対して日本では、費用を負担する者が法人か個人かで適用される法律に違いがあるため、費用控除の判断枠組みが異なる可能性がある。この問題は、費用の支払者が法人である場合、当該法人の役員又は使用人はロータリークラブの活動から得る経済的利益（消費）に原則として課税されない（所基通36-35の2(1)参照）のに対して、費用負担者が個人である場合、必要経費不算入を通じて同種の経済的利益が課税されるという問題と密接に関係すると思われる⁽¹³⁶⁾。本稿では紙幅の関係上、費用の負担者が法人か個人かで費用控除の取扱いを変えることの是非や代替課税の可能性について検討することができなかったが、この点についても今後検討を進めたい。

（追記）脱稿後に牛嶋勉「士業が支出した任意団体や懇親会等の会費の必要経費性」税務事例研究189号14頁（2022年）に接した。

(136) 刈圭吾「法人税の課題と未来」法律時報90巻2号51頁（2018年）55頁は、法人による支出が交際費にカテゴライズされる場合、これらの支出により実質的に従業員がフリンジ・ベネフィット＝所得を得たとしても課税されない結果、法人が損金算入を認められる範囲で、法人を利用した個人所得税の自動的な節税が生じると指摘する。