

還付加算金にかかる弁護士費用按分額の必要経費性

【文 献 種 別】 判決／東京地方裁判所

【裁判年月日】 平成 28 年 11 月 29 日

【事 件 番 号】 平成 27 年（行ウ）第 388 号

【事 件 名】 更正すべき理由がない旨の通知処分取消請求事件

【裁 判 結 果】 棄却

【参 照 法 令】 所得税法 37 法 1 項・45 条 1 項 1 号、国税通則法 58 条 1 項

【掲 載 誌】 裁判所ウェブサイト

LEX/DB 文献番号 25538373

事実の概要

原告への平成 16 年分～18 年分の所得税にかかる各更正処分が取消訴訟（以下、前訴という）において取り消されたことで、この各更正処分にかかる納付税額（過少申告加算税分を含む）が過納金として還付されるとともに、還付加算金の支払いがなされた。この還付等を受け、平成 25 年度の所得税の確定申告において原告は、本件還付加算金を雑所得として、他の所得と合算して申告をおこなったさい、各更正処分等による税額の納付のための借入金について発生した支払利息については雑所得の必要経費として処理した。

その後、原告は前訴にかかる弁護士費用を、雑所得にかかる総収入金額から控除されるべき必要経費に該当するものとして更正の請求をしたが、甲府税務署長は更正すべき理由なしとする通知処分をおこなった。これに対して原告は、前訴にかかる弁護士費用の金額を過納金（納付していた税金が払い戻されるのみであるから課税所得にならない）に対応する金額と還付加算金（雑所得として課税される）に対応する金額に按分して、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）は必要経費に当たるとして本件通知処分の取消しを求める取消訴訟を提起した。

この取消訴訟における争点は、前訴弁護士費用按分額が原告の雑所得（還付加算金）にかかる必要経費（所得税法 37 条 1 項）に当たるかということであるが、本件東京地裁は以下のような理由のもとで、必要経費に当たらないとの判断を示すところとなった（請求棄却）。なお、控訴審の判断も示されるところとなっており、東京高判平 29・12・6（判例集未登載）は、ほぼ原審と同様の考え

方により控訴を棄却する判断を示している。

判決の要旨**1 所得税法 37 条 1 項に規定する必要経費の意義**

所得税法 37 条 1 項は、事業所得や雑所得等にかかる特定の収入に対応する必要経費を、同項の前段の個別対応（「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」と、後段の一般対応（「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」）に区分している。

（イ）個別対応 個別対応については、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。そして、その該当性の判断は、当該費用にかか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と解される。

（ロ）一般対応 一般対応については、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。

2 前訴弁護士費用按分額の「個別対応」該当性

①過納金の還付 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。

②還付加算金 法定の還付加算要件が満たされる場合に、還付金等が発生する原因にかかわらず、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、還付加算金は過納金の還付金等に対する一種の利子としての性格を有する。

③前訴の取消判決の効力と還付加算金 本件還付加算金は、前訴判決の効力によって本件過納金が生じたことで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、前訴判決の直接的効力によって本件還付加算金が生じたものではない。

④個別対応の評価 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えるが、前訴弁護士費用と直接の対応関係を有するということとはできない。

⑤結論 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。

3 前訴弁護士費用按分額の「一般対応」該当性

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」に該当するものとはいえず、一般対応の必要経費に該当しない。

判例の解説

一 本判決の意義

本件東京地裁判決は、前訴で更正処分が取り消されたことで支払いを受けた還付加算金が当該取消判決の直接的な効力によって生じたものではないとして、前訴にかかる前訴弁護士費用按分額は還付加算金を得るために直接要した費用でなく必要経費に該当しないと判示した。広島高判平24・3・1（訟月58巻8号3045頁）でも同様の問題が争点とされたが、そこでも弁護士費用を還付加算金の必要経費とする主張は否定されている。しかし、この広島高裁の事例で還付加算金の必要経費として主張された前訴での訴訟費用には、弁護士費用のみでなく、鑑定書費用、更正処分にかかる租税の納付のための借入金の利息などが含まれていた。これに対して、本件東京地裁の事案では、前訴の訴訟費用から弁護士費用のみを抽出したうえで、この中の前訴弁護士費用按分額のみを必要経費として主張したにもかかわらず、これを認めなかった点に本判決の注目すべき点がある。

二 必要経費の本質の理解

必要経費という用語は社会的には多義的であるが、租税法領域では事業にかかわる所得計算のための収入からの減算要素として認識され、使用されるのが最も一般的なものである。このこともあり、必要経費の本質的性格は、主として個人の事業活動・経済活動を想定しながら、その活動による収入については、その元入れ資金を上回る部分についてのみ課税をするべきであり、そこでの元入れ資金が必要経費であると説明される（確井光明「必要経費の意義と範囲」日税研論集31号（1995年）21頁以下等参照）。この考えは、純所得課税説（純資産増加説）の内容そのものであり、投下資本の回収部分に課税が及ぶことを避けることで、原資を維持しつつ拡大再生産を図るという資本主義の要請に適合するばかりか、応能負担の実現に必要な純所得の包括的（総合的）な捕捉という要請にも適合する。そして、ここでの必要経費と同様の性格を有するものが、様々な所得分類の特性に応じ取得価格や損失等の表現を与えられて所得税法中に存在する。

さて本事例での適用が問題とされている所得税法37条1項は、事業所得のみでなく、不動産所得や雑所得の必要経費についての定めにもなっているが、この規定は事業所得の必要経費に適合的な規定ぶりとなっていることから、後述するように、同項の条文上の表面的枠組みを、そのまま硬直的に雑所得の必要経費の判定に適用することには問題がある。

三 所得税法37条1項の不明確性

（イ）直接要件と社会通念

所得税法37条1項の理解につき、この規定の必要経費に関する個別対応（前段）と一般対応（後段）との区分は、費用収益対応の原則のもとで、所得を得るために必要な費用を必要経費として控除するタイミングに関する定めとしての意義を有することには異論がない。しかし、同項の前段には「直接」という文言があるが、後段にはないことなどから、特定の収入と費用の関連性（前段）と業務と費用（後段）の関連性のそれぞれにつき、直接の要件のかかわり具合をめぐって、①直接要件前段限定説（後段には直接要件は要求されない）と②直接要件前段後段必要説（後段にも直接要件が要求される）の対立が学説・判例に存在する。

さらに、より重要な問題として、ここでの直接という要件をいかなる基準で具体的に評価するかについても見解が分かれることになる。この直接の関係の存否についての評価は、本件地裁判決も判示するように、納税者の主観的判断によるのではなく、「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と解される」ということになる。

(ロ) 所得税法 37 条 1 項における雑所得の存在位置

同法 37 条 1 項の規定ぶりからして明白なように、この条文は事業所得を想定した構成になっており、それを他の雑所得等にも適用するものとなっている。

本件で問題とされる還付加算金のみならず、所得税基本通達 35 - 1、2 の雑所得の例示等からも理解されるように、雑所得には様々な性質のものが混在している。そのなかには営利を目的とする継続的な事業に類似している雑所得(例: 事業ではない私人の先物取引による所得など)もあれば、そうではない雑所得(例: 作家以外の者が得る原稿料)もある。本件の還付加算金も、上記の営利を目的とせず事業的でもない雑所得に属するものであるから、これにかかわる必要経費の判定につき事業所得を想定した同法 37 条 1 項の枠組みを形式的・硬直的に適用することはできないし、従来の事業所得の必要経費の判定基準について主張されてきた学説や判例をそのまま採用することもできない。昭和 38 年の税調答申「所得税法及び法人税の整備に関する答申」が、雑所得については種々の性質のものが混在しているので、全体を総体対応(一般対応)と個別対応の、いずれかの方式に統一することは適当でなく、所得分類をも考え合わせて個別的に判定することが望ましいと指摘している点も、少なくとも必要経費につき事業所得をモデルとして規定する所得税法 37 条 1 項を雑所得の必要経費の判定に形式的に適用することをいまいしめるものであると理解できる。

四 還付加算金・遅延損害金と弁護士費用

(イ) 還付加算金の法的性格

社会通念による必要経費該当性を評価するにつき、還付加算金の法的性格に関する考え方が影響を与える。本件地裁判決は、還付加算金を判決の要旨 2②に示してあるものとして理解し、還付金

に対する単なる一種の利子であるとする。

しかし、判決により違法な課税処分が取り消されて返還される納付済みの税額に付加される還付加算金を、単なる利子とする理解は容易に受け入れがたいものであろう。

たとえば、事案は異なるが東京高判平 21・7・15 (LEX/DB25441715) は、還付加算金の法的性質を、過誤納金の支払遅滞によって生じた元本使用の対価たる損害賠償金(遅延損害金)であるとの理解を示している。この意味での還付加算金を利子の一種(特則)と表現するとしても、損害賠償の性格とまったく無縁のものであると理解することはできない。

(ロ) 福岡高判平 22・10・12 との対比

本件での原告は、前訴弁護士費用按分額が雑所得たる還付加算金の必要経費であるとの主張を補強するために、福岡高判平 22・10・12 (税資 260 号順号 11530) を提示している。この福岡高裁判決は、不法行為に基づく損害賠償請求訴訟(訴訟上の和解が成立)のもとで、先物取引業者から支払われた損害賠償金(資産の金銭に加えられた損害の賠償としての性格を有することから所得税法上は非課税)と遅延損害金(損害賠償金に付随するもので雑所得を構成する)につき、当該訴訟にかかる弁護士費用のうち、損害賠償金と遅延賠償金の按分計算により、後者に対応する部分は必要経費として控除されると判示した。

この福岡高裁判決につき本件東京地裁は、次のように述べて福岡高裁とは事案を異にするものであるとした(この部分は判決の要旨では省略した)。不法行為にもとづく損害賠償請求訴訟は損害賠償金と遅延賠償金の請求を目的とする給付訴訟であるから、弁護士費用の遅延損害金に対応する部分は遅延損害金にかかる収入と直接の対応関係があるとして福岡高裁は当該部分を必要経費に当たるとしたのであるが、本件の前訴は更正処分による所得税と過少申告加算税の税額の効力の否定を目的とするものであるから弁護士費用はこのための報酬であり、還付加算金は更正処分の取消訴訟の請求対象ではなく(法定の還付要件の充足で当然に確定する)、還付加算金の収入と弁護士費用(前訴弁護士費用按分額)は直接の対応関係がない。

しかし、還付加算金の算定基礎となる過納金の額は前訴の更正処分の取消訴訟の帰趨(=弁護士活動の成果)によって変動することで還付加算金

の額も変動するとともに、(違法な更正処分に対する) 損害賠償の性格を否定できない還付加算金の算定方法が税務行政の大量反復性という性格への政策的配慮から固定化されていることで、還付加算金の支払いと前訴における弁護士活動(弁護士費用)との関係を間接的であるとして両者を必要経費の平面で切断することは、あまりにも形式的な判断である。

五 社会通念による本件前訴弁護士費用按分額の必要経費性(結論)

還付加算金のような事業類似的な性格を有しない雑所得の必要経費については、そもそも独立して還付加算金のみを得るための費用(弁護士費用)という類型は想定しえないことから、そこでの必要経費該当性は事業所得をモデルとする所得税法37条1項の枠組みでは判定しえない。本件では、事業所得とは異なる還付加算金という所得の個別性(特殊性)を踏まえたうえで、前訴弁護士費用按分額が還付加算金と直接の関連性を有するかが問題とされなければならない。これは、外観的には同項の個別対応としての判断枠組みのようであるが、少なくとも事業所得をモデルとした個別対応の判断ではない。そのことを前提にして、本件還付加算金が支払われるに至る「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した場合、以下のような理由をもって、本件前訴弁護士費用按分額は必要経費と評価すべきであると考えられる。

①まず所得税法37条1項は、事業所得の必要経費をモデルとして規定されているものであり、事業(類似)的活動の成果としての収入という性格を有しない還付加算金の必要経費の考慮にあたっては、取得原価や一般管理費などの事業所得をモデルとする枠組みを直接的に適用することは妥当ではない。このような観点で、雑所得の必要経費についての硬直的な取り扱いをいましめる昭和38年の税調答申でも示されていることは前述したとおりである。

②現在の所得課税の基本原則に位置する純所得課税(純資産増加説)は、そこから即座に具体的な必要経費の判定基準が導かれるものではないにしても、必要経費性の可否を法の定めによっては直ちに判定ができない場合には、純所得課税説に立ち返って法解釈がなされるべきものである。昭和

38年の税調答申が、前述の指摘とならんで、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については、純資産増加説的な考え方にたって、できるだけ広く考慮すべきであるとしているのも、このような趣旨であると理解できる。

③前訴の取消訴訟の判決効によって自動的に還付加算金が計算されることから、弁護士活動(=弁護士費用)の成果は過納金の支払いに尽きるとするに等しい本件地裁判決は、還付加算金の損害賠償の性格を参酌せず、また前訴での勝訴がなければ還付加算金の支払いもないという因果関係の存在を、事業所得の必要経費に関する個別対応の次元でのイメージで間接的という名のもとに簡単に切り捨てているが、これは事業類似的でもない雑所得としての還付加算金のもつ特殊性を無視するものである。

④本件地裁判決に、租税が納付されず更正処分等が取消訴訟で取り消されても還付加算金が生じない場合を持ち出すことで、還付加算金が生じる場合でも訴訟遅行にかかる弁護士への委任内容は当事者の主観的意図にかかわりなく更正処分の効力の否定に尽き、還付加算金の支払いまでは内容としないとする判示部分がある。この部分の論理にはそもそも無理があると思われるが、少なくとも必要経費の判断に必要な個別具体的な事情を考慮しない判示であるといわざるをえない。しかも、法の定めのもと、前訴による還付加算要件の充足で機械的に還付加算金の金額が決まるからこそ、前訴における担当弁護士の活動の成果(裁判による納税義務の範囲の確定)が還付加算金に直接に関係するのであり、前訴判決の効力で機械的に決まることを、この直接の関係を否定する根拠とするのは逆転した発想のように思われる。

⑤本件において原告側は、「前訴弁護士費用按分額」という、必要経費の範囲を事案の性格に適合させて限定する合理的な基準を提示しており、これを必要経費と認めても、今後の税務や課税の公平に不都合が発生するとは思われない。

⑥所得税法45条は、必要経費に算入しないものとして家事関連費を挙げている。この関連でいえば、違法な更正処分の取消訴訟のために支出する裁判費用を、単純に私人の消費的性格を有する資産の減少と性格づけることはできない。

早稲田大学教授 首藤重幸