

東京高等裁判所 平成●●年(〇〇)第●●号 更正すべき理由がない旨の通知処分取消請求控訴事件

国側当事者・国(甲府税務署長)

平成29年12月6日棄却・上告受理申立て

(第一審・東京地方裁判所、平成●●年(〇〇)第●●号、平成28年11月29日判決、本資料266号-162・順号12940)

判 決

控訴人	甲
同訴訟代理人弁護士	井上 康一
被控訴人	国
同代表者法務大臣	上川 陽子
処分行政庁	甲府税務署長 杉田 節
被控訴人指定代理人	安實 涼子
同	橋口 政憲
同	寺本 大介
同	大鳥 博之
同	井越 満
同	柳谷 憲司

主 文

- 1 本件控訴を棄却する。
- 2 控訴費用は控訴人の負担とする。

事実及び理由

第1 控訴の趣旨

- 1 原判決を取り消す。
- 2 甲府税務署長が控訴人に対し平成26年8月25日付けでした、控訴人の平成25年分の所得税及び復興特別所得税に係る同年5月27日付け更正の請求に対する更正をすべき理由がない旨の通知処分のうち、総所得金額4305万7361円、納付すべき税額723万2300円を超える部分を取り消す。

第2 事案の概要等

1 事案の要旨

- (1) 控訴人(第1審原告)は、平成16年分ないし平成18年分の所得税に係る各更正処分(申告額を超える部分等)及び過少申告加算税の各賦課決定処分(以下、これらの処分を併せて「別件各更正処分等」という。)の取消訴訟(東京地方裁判所(〇〇)第●●号所得税更正処分取消請求事件。以下「前訴」という。)を提起したところ、請求をいずれも認容す

る判決（以下「前訴判決」という。）の言渡しを受け、これが確定した。

(2) 本件は、控訴人が、所得税及び地方税（都道府県民税及び市町村民税。以下同じ。）に係る過納金（以下「本件過納金」という。）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項に規定する還付加算金（以下「本件還付加算金」という。）の支払を受けたため、平成25年分の所得税及び復興特別所得税（以下「所得税等」という。）について、本件還付加算金を雑所得とする確定申告をした後、前訴に要した弁護士費用1796万2500円が、この雑所得に係る必要経費に該当する旨の更正の請求をしたところ、処分行政庁から、平成26年8月25日付けで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。）を受けたことから、これが違法であると主張して、本件通知処分のうち、前訴に係る弁護士費用の金額を本件過納金と本件還付加算金の各金額に応じて按分した本件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ことを理由に、控訴人の主張する総所得金額及び納付すべき税額を超える部分の取消しを求める事案である。

(3) 原審が控訴人の請求を棄却したところ、これを不服とする控訴人が本件控訴を提起した。（以下、略語は、原則として原判決の表記に従う。）

2 関係法令の定め

関係法令の定めは、原判決の「事実及び理由」中の「第2 事案の概要」の「1 関係法令の定め」に記載のとおりであるから、これを引用する。

3 前提事実及び税額等に関する当事者の主張

前提事実及び税額等に関する当事者の主張は、原判決5頁23頁の「所得税及び」の後に「これに伴う」を加えるほかは、原判決の「事実及び理由」中の「第2 事案の概要」の「2 前提事実（争いのない事実、顕著な事実並びに掲記の証拠及び弁論の全趣旨により容易に認められる事実）」及び「3 税額等に関する当事者の主張」（原判決別紙2「課税の根拠及び計算」を含む。）に記載のとおりであるから、これらを引用する。

4 争点及び争点に関する当事者の主張

争点及び争点に関する当事者の主張は、次項に当審における当事者の主張を付加するほかは、原判決の「事実及び理由」中の「第2 事案の概要」の「4 争点」及び「5 争点に関する当事者の要旨」に記載のとおりであるから、これらを引用する。

5 当審における当事者の主張

(1) 控訴人の主張

ア 所得税法37条1項前段は、必要経費のうち、特定の収入との個別の対応関係が明らかである費用について規定したものである。ここでいう個別の対応関係とは、生産物を媒介として因果関係によって費用と収益が関連付けられている場合をいい、例えば、同項前段に明記されている売上原価は、生産物を媒介として、売買原価の犠牲の下に売上がもたらされたと考えることができるため、売上との間に、原因結果の関係があるということが出来るものである。

そのため、同項前段の「総収入金額を得るために直接に要した費用」に該当するか否かを判断する際には、収益と費用を媒介する事象を特定し、その事象を介して、両者の間に直接の因果関係があるかどうかを、個別具体的な諸事情に則し社会通念に従って客観的に判断することとなる。そして、ここでいう「直接の因果関係」とは、当該収入と費用との

間に直接的に「あれなければ、これなし」の関係が認められる場合をいうものと解すべきである。

例えば、更正処分等がされ、それに伴う所得税等の納付をするために金員の借入れをした場合の、当該借入金に係る支払利息（以下「本件支払利息」という。）は、当該更正処分等が取り消された場合に発生する還付加算金を得るために「直接に要した費用」に当たるが、この場合、本件支払利息と還付加算金を媒介する事象は、上記所得税額等の納付であり、還付加算金は、この納付の直接の成果であり、本件支払利息は、この納付のために直接必要な努力といえる。

したがって、本件支払利息と還付加算金は、借入れによる所得税額等の納付という事象を介して、直接の因果関係で結ばれているといえることができるのである。また、上記借入れのために必要な各種費用（融資仲介手数料、保証料、印紙代、登記費用等）についても、同様に、還付加算金との間に直接の因果関係があるといえることができる。

なお、甲から紛争解決を依頼されたため、有力者である乙の力を借りてその紛争が解決した場合に、甲から紛争解決の謝礼として受領した金品に係る収入と、乙に対してした謝礼としての支出は、直接の因果関係があるから、後者は前者との関係で必要経費性が認められている。

イ 還付加算金が発生するための要件である還付加算要件は、本件の事案に照らしていうと、①別件各更正処分等による国税及び地方税の納付、②別件各更正処分等が前訴判決の確定により取り消されたこと、③上記納付後の一定期間の経過である。そして、②において、いったん課税処分がされてしまうと、それを取り消すためには、当該課税処分の取消判決を得ることがほぼ唯一の方法であり、そのためには、弁護士費用を支出して取消訴訟の提起を弁護士に委任するしかないことからすると、この弁護士費用の支出と還付加算金の支払との間に直接の因果関係があることは明らかといえるべきである。

ウ（ア）不法行為に基づく損害賠償請求権及びその遅延損害金請求権を訴訟上行使したところ、当該訴訟において、上記各債権の存否及び金額に係る訴訟上の和解が成立した場合、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ており、当該収入を得るために必要な経費に当たる。

（イ）他方、違法な更正処分等がされた場合に、過納金の還付請求権及び還付加算金支払請求権を行使するときは、行政事件訴訟法に基づく取消訴訟の排他的管轄があることにより、これらの請求権を直接行使することはできず、当該更正処分等の取消訴訟を提起しなければならず、かつ、その確定判決には拘束力があるから、上記訴訟を提起すれば必要にして十分である。それ故、上記訴訟の弁護士費用は、過納金返還及び還付加算金に係る収入と直接の対応関係を有しており、このうち、還付加算金に対応する部分は、還付加算金に係る収入を得るために必要な費用に当たる。

（ウ）上記（ア）と（イ）の訴訟形態が異なるのは、取消訴訟に排他的管轄があることに起因する訴訟技術的なことにすぎない。それにもかかわらず、上記（ア）と（イ）とで必要経費性の結論を異にするのでは、社会通念に反するといわざるを得ない。

エ 源泉所得税を過大に納付したため、過誤納金の還付請求権及び還付加算金支払請求権を行使する場合、前者のみを訴求し、その勝訴判決が確定すれば、税務署長等又は地方公共団体の長が、後者の支払を怠るとは考え難いことからすると、前者のみの訴求で足りると

いうことはできる。

しかしながら、そのような理由により、前者のみの請求をする訴訟を提起した場合であっても、それは、過誤納金の還付及び還付加算金の支払を受けるために行ったものであるから、当該訴訟に係る弁護士費用のうち、還付加算金の支払に対応する部分は、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。

(2) 被控訴人の主張

ア 所得税法37条1項前段所定の必要経費該当性が認められるためには、総収入金額を得るため「直接に要した」費用でなければならないので、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いふべきである。

したがって、控訴人の主張する「直接の因果関係がある」ことから必ず必要経費該当性が認められるものではない。つまり、「直接の因果関係」という基準を用いて「あれなければ、これなし」という方法で判断すれば、結果から関係が遠いものや、前提事情にすぎないものまで「直接の因果関係」があることとなりかねず、相当ではない。

イ 前訴は、別件各更正処分等により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たものであり、前訴弁護士費用も、このような事務が遂行されたことに対する報酬として支払われたものと見るのが相当である。

前訴判決には、別件各更正処分等を取り消す効果があるにすぎないのであるから、前訴弁護士費用は、上記取消しの反射的な効果として発生したにすぎない本件過納金との間でさえ、直接の対応関係を有するものということができない。

他方、還付加算金は、還付加算要件を満たせば自動的にその支払義務が発生し、かつ、その内容も法定されていることからすると、更正処分等の取消訴訟等は、法的に見ると、還付加算金の発生それ自体には何ら寄与していないばかりか、税務署長及び地方団体の長は、還付加算要件を満たしている限り、その支払を怠ることは許されないから、その支払を求めて訴訟を提起する必要も全くない。

還付加算金は、更正処分等の取消判決の確定によって必ず発生するものではなく、還付金の発生など還付加算要件が充足された場合に限って発生し、税務署長等及び地方団体の長の支払義務が確定するものであるから、この還付加算要件は、更正処分等の取消訴訟の弁護士費用と還付加算金と間の直接の因果関係の認定を妨げる独立のものとして観念し得る事象として存在しているといふべきである。すなわち、還付加算金は、更正処分等の取消判決の確定の直接の成果として発生したのではなく、法定の還付加算要件を満たしたことによって発生したといふべきものである。

以上によると、客観的な評価としては、前訴の訴訟遂行に係る事務は、本件還付加算金の支払に向けられたものといふことはできないから、前訴弁護士費用は本件還付加算金という収入の発生につき直接の対応関係を有しないといふべきである。

ウ 他方、不法行為に基づく損害賠償請求権及びその遅延損害金請求権を訴訟上行使したところ、上記各債権の存否及び金額に係る訴訟上の和解が成立した場合、①当初から、遅延損害金を請求対象とする給付訴訟の訴訟追行に係る事務が委任され、それが追行されたことに対する報酬として弁護士費用が支払われたといえること、②実際に訴訟で遅延損害金の存否や多寡（金額）が争われ、両当事者間の合意によって遅延損害金債権の内容が確定

し、所得が実現したという関係が存在することから、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ているといえることができる。

エ また、源泉所得税を過大に納付したため、過誤納金の還付請求権及び加算金支払請求権を行使する場合、税務署長及び地方団体の長は、還付加算要件を満たしている限り、還付加算金の支払を怠ることは許されないから、還付加算金の支払を求めて訴訟を提起する必要はなく、過誤納金の返還請求に係る訴えを提起すれば足りる。したがって、この訴えにおいて、還付加算金の支払も請求したとしても、客観的な評価としては、この請求をする必要はなかったといえるから、当該訴訟に係る弁護士費用と還付加算金との間に直接の対応関係は認められないというべきである。

オ さらに、本件支払利息と前訴弁護士費用は、その法的な発生根拠が異なり、費用の性質も異なることからすると、前者について還付加算金との関係で必要経費該当性が認められたからといって、後者についても同列に扱わなければならないものではない。本件支払利息は、過誤納金の原資と同視し得る借入金に係る借入れ及びその後の期間の経過により発生したものであることから、還付加算金に係る収入と直接の対応関係を有している費用に当たるといえることができるものである。

第3 当裁判所の判断

1 当裁判所も、控訴人の請求は理由がないのでこれを棄却すべきであると判断する。

その理由は、以下のとおり改め、次項で当審における当事者の主張に対する判断を加えるほかは、原判決の「理由」に記載のとおりであるから、これを引用する。

(原判決の補正)

(1) 原判決19頁6行目の「判決」の前に「確定」を加える。

(2) 原判決21頁7行目の「本件過納金が生じた」を「、この納付が法律上の原因を失い、本件過納金となった」に改める。

(3) 原判決21頁9行目の「受けた際に、」の後に「これに対する」を加える。

(4) 原判決21頁13行目の「前訴判決の効力」から20行目の行末までを以下のとおりに改める。

「前訴判決の確定により、この納付が法律上の原因を失い、それから一定の期間が経過したことによって、この納付に対する一種の利子である本件還付加算金が発生したからである。前訴判決の確定の効力は、上記納付の法律上の原因を失わせたということとどまり、還付加算金自体は、その後の一定の期間の経過によって発生したものである。」

(5) 原判決23頁6行目の「前訴判決の効力」から9行目の「生じたものではない。」までを以下のとおりに改める。

「前訴判決の確定により、この納付が法律上の原因を失い、それから一定の期間が経過したことによって、この納付に対する一種の利子である本件還付加算金が発生したからである。前訴判決の確定の効力は、上記納付の法律上の原因を失わせたということとどまり、還付加算金自体は、その後の一定の期間の経過によって発生したものである。」

(6) 原判決26頁8行目の「還付加算金は、」から17行目の「ものといえる。）」までを以下のとおりに改める。

「本件還付加算金は、前訴判決の確定により、控訴人による従前の所得税等の納付が法律上

の原因を失い、それから一定の期間が経過したことによって、この納付に対する一種の利子として発生したものであって（当事者の合意の内容によって税務署長又は地方団体の長の支払義務の範囲が異なり得るものではない）、前訴判決の確定の効力は、上記納付の法律上の原因を失わせたというにとどまり、還付加算金自体は、その後の一定の期間の経過によって発生したものである」

（7）原判決28頁23行目の「そもそも、」から29頁の7行目の行末までを以下のとおりに改める。

「上記3（1）のとおりに、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、控訴人の平成16年分ないし平成18年分の所得税及び過少申告加算税に係る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たものであるのに対し、原告設定事例2は、過誤納金及び不納付加算税の還付等を目的としてその請求訴訟を提起したというものであるから、訴訟類型や提訴の目的、内容等が異なるものである上、それぞれの訴訟の結果として当事者（弁護士との間の委任契約の委任者）が受ける直接の経済的利益も異なるというべきである。そうであれば、控訴人の上記主張は、前訴に係る弁護士費用のうち本件還付加算金に対応する前訴弁護士費用按分額が所得税法37条1項前段所定の必要経費である「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との前記3の判断を左右するものではないというべきである。」

2 当審における当事者の主張に対する判断

（1）控訴人は、本件還付加算金が、①別件各更正処分等による国税及び地方税の納付、②前訴判決の確定による別件各更正処分等の取消し、③上記納付後の期間の経過という三つの要件を充足したことにより発生したところ、②において、課税処分を取り消すためには、当該課税処分の取消判決を得ることがほぼ唯一の方法であり、そのためには、弁護士に訴訟委任をするしかないことから、前訴弁護士費用の支出と本件還付加算金の支払との間に直接の因果関係があることは明らかであり、それ故、前訴弁護士費用の支出は、本件還付加算金に係る収入を得るために「直接に要した費用」に当たると主張する。

そこで検討するに、所得税法37条1項前段は、同項後段との対比から、いわゆる必要経費のうち、特定の収入との対応を明らかにできる費用について定めたものと解されるが、同項前段において、「直接に要した」との文言が用いられていること、売上による収入を得るために直接必要な費用である「売上原価」が明記されていることからすると、同項前段の「直接に要した費用」は、当該特定の収入を得るために直接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。

控訴人においても、ここでいう特定の収入と費用との対応関係とは、生産物を媒介として因果関係によって費用と収益が関連付けられている場合をいい、例えば、売上原価は、生産物を媒介として、売上原価の犠牲の下に売上がもたらされたと考えられることができるため、売上との間に、原因結果の関係があるということが出来るものであるとしていることが明らかである。それ故、控訴人は、「直接に要した費用」に当たるか否か決するためには、収益と費用を媒介する事象を特定し、その事象を介して、両者の間に直接の因果関係があるかどうかを、個別具体的な諸事情に則し社会通念に従って客観的に判断すべきであるとした上で、本件支払利息と還付加算金の関係がこれに当たると主張しているものである。

この控訴人の主張に即していえば、控訴人が別件各更正処分等に基づく所得税及びこれに伴う地方税（いずれも附帯税を含む。）として納付していた合計7321万5800円は、前訴判決の確定により法律上の原因を失ったところ、この場合に、上記の「生産物」に相当するのは、納付した金員の還付を受けることなく一定の期間が経過したこと自体であって、そのことによってもたらされた一種の利子として本件還付加算金が発生したものである。

そして、本件支払利息は、過納金の還付を受けて、それにより借入金を返済するまでは、発生し続ける費用であるから、還付加算金は、本件支払利息及びその関連費用の犠牲の下にもたらされたと考えることができる（これは、例えば、不動産を借入金により取得した場合に、その不動産の運用益に対し、当該借入金の利息が必要経費として認められるのと同様である。）。

他方、前訴弁護士費用は、上記過納金の還付を受けることなく一定の期間を経過させるのに必要な費用ではないから、上記「生産物」を媒介として本件還付加算金と関連付けられている費用ということとはできない。そうすると、本件還付加算金に係る収入を得るために「直接に要した費用」には当たらないというべきである（上記の不動産の取得の例でも、例えば、当該不動産が第三者に違法に売却されたのでそれを取り戻したからといって、その取戻しのための費用は、不動産の運用益に対する必要経費には当たらない。）。

もっとも、控訴人は、本件還付加算金の支払請求権の発生要件が上記の①ないし③であるところ、②の取消しは訴訟によるほかないことから、前訴弁護士費用は本件還付加算金と「直接の因果関係」を有すると主張するものである。しかし、前訴弁護士費用と本件還付加算金との間にこのような関係があるというだけでは、前訴弁護士費用が、本件還付加算金に係る収入を得るために「直接に要した費用」に当たるとはいえないことは、「直接に要した費用」の意義に係る上記判示からも明らかである。

したがって、控訴人の上記主張は採用することができない。

- (2) 控訴人は、不法行為に基づく損害賠償請求権及びその遅延損害金請求権を訴訟上行使したところ、当該訴訟において、上記各債権の存否及び金額に係る訴訟上の和解が成立した場合、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ており、当該収入を得るために「直接に要した費用」に当たるにもかかわらず、過納金の返還請求権及び還付加算金支払請求権を行使する際に訴訟に要した費用のうち還付加算金に対応する部分が、還付加算金に係る収入を得るために「直接に要した費用」に当たらないとすることは、社会通念に反する判断といわざるを得ないと主張する。

しかしながら、上記訂正の上引用した原判決も認定判断するとおり、不法行為に基づく損害賠償訴訟と前訴とは、訴訟類型や提訴の目的、内容等が異なるものである上、それぞれの訴訟の結果として当事者（弁護士との間の委任契約の委任者）が受ける直接の経済的利益も異なることからすると、前者において、弁護士費用の中に遅延損害金に対応するものとして遅延損害金に係る収入を得るために「直接に要した費用」に当たると認められるものがあるとしても、そのことから、前訴弁護士費用のうち本件還付加算金に対応する部分が還付加算金に係る収入を得るために「直接に要した費用」に当たると直ちにいうことはできない。

したがって、控訴人の上記主張は理由がない。

- (3) 控訴人は、源泉所得税を過大に納付したため、その過誤納金の返還請求権及び加算金支払請求権を訴訟上行使した場合、当該訴訟に係る弁護士費用のうち、還付加算金支払請求権に

対応する部分は、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「直接に要した費用」に当たるから、本件においても、前訴弁護士費用のうち本件還付加算金に対応する部分が、本件還付加算金に係る収入を得るために「直接に要した費用」に当たると解すべきであると主張する。

しかし、上記訂正の上引用した原判決も認定判断するとおり、過誤納金及び不納付加算税の還付等請求訴訟と前訴とは、訴訟類型や提訴の目的、内容等が異なるものである上、それぞれの訴訟の結果として当事者（弁護士との間の委任契約の委任者）が受ける直接の経済的利益も異なるものであることからすると、仮に、前者の弁護士費用の中に、還付加算金に係る収入を「直接に要した費用」に該当すると認められるものがあるとしても、そのことから、前訴弁護士費用のうち本件還付加算金に対応する部分が本件還付加算金に係る収入を得るために「直接に要した費用」に当たると直ちにいうことはできない。

したがって、控訴人の上記主張は採用できない。

3 その他

その他、控訴人の主張に鑑み、当審で追加提出された証拠を含めて、本件訴訟記録を精査しても、原審の認定判断を左右するに足りる的確な主張立証はない。

第4 結論

以上によると、控訴人の請求は棄却すべきであるところ、これと同旨の原判決は相当である。よって、本件控訴は理由がないからこれを棄却することとして、主文のとおり判決する。

東京高等裁判所第22民事部

裁判長裁判官 河野 清孝

裁判官 菊池 絵理

裁判官 岡口 基一