

所得税法 37 条 1 項の解釈に関する一考察

—時代に則した新たな必要経費概念の提言—

小西 隆太

論文要約

1. 研究の目的

所得税法 37 条 1 項において規定される必要経費は、昭和 40 年に現行法のように改正されて以降、現在の形を保ち続けている。しかし、その改正当時より 50 年以上もの歳月が流れた現代では、収入や生計のあり方が多様化し、従来では考えられなかった費用の存在が観念される。そうすると、従来議論されてきた必要経費の範囲、費用収益対応の原則に依拠した解釈、必要経費該当性要件らは、いずれも時代にそぐわないものと成りかねない。

本稿は、現代ネットビジネスにおける代表例である「YouTuber」及び必要経費該当性要件の分岐点となった「弁護士会役員必要経費訴訟」の二つを、従来の学説における必要経費概念を再検討する上での素材として用い、時代に即した新たな必要経費概念を提言することを研究の目的とする。

2. 研究の概要

必要経費を構成する基礎的な要素である「所得税法 37 条 1 項」及び「費用収益対応の原則」について考察した結果、以下のような捉え方こそが時代に即したものであることを提言する。

費用収益対応の原則は所得税法上遵守する必要はなく、所得税法 37 条 1 項は四つに区分した上で、(a) (b) (c) (d) のそれぞれは独立しているものと考えることが適当である。本稿では、これを「筆者四区分説」とする。

〈筆者四区分説〉

その年分の事業所得等の金額の計算上必要経費に算入すべき金額は、これらの所得の

(1) 総収入金額と対応する費用（原価）

(a) 総収入金額に係る売上原価

(b) 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

及び

(2) 総収入金額と非対応の費用（所得業務関連費用）

(c) その年における販売費、一般管理費

(d) 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

とする。

筆者四区分説では、(a) は「特定の収入」と個別対応する原価である（個別対応原価）。(b) は、外れ馬券購入費用や投稿動画に直接に要した費用などの、収入とは対応するが、「特定の収入」とは個別対応しない費用である（準個別対応費用）。(c) は一般的な企業活動に関する費用全般であり、期間費用として期間対応する。(d) は、YouTuber が受けた中傷被害等の削除費用や弁護士会役員としての活動費用などの、期間費用でもなく、(c)

には該当しない「特殊な費用」や、「企業外活動費用」であり、収益との対応関係は求められていないものと解される。

筆者四区分説における (b) (c) (d) の必要経費の範囲の基準としては、事業におけるビジネスモデルやコンセプト等から「一体の経済活動の実態」を把握し、その支出の目的、意図、有用性、事業への貢献性、不可避性等の多面的な観点から「一体の経済活動の実態」を反映している費用であるのかを判定することが適当である。

また、食事等の家事費的要素のある支出であっても、「一体の経済活動の実態」としてのビジネスモデルが確立されており、その範囲内の支出であると認められる場合には、その行為自体に目を向けて家事費・家事関連費の議論をすることは殊現代においては適当ではない。

そして、従来の学説及び判例において必要とされてきた必要経費該当性の要件、要素及び判断基準を抽出し、それらの再検討を行ったが、筆者四区分説に立てば、それらの殆どは不適當なものと言わざるを得ないだろう。条文に規定されている文言に即した要件要素を要求することが真に適当であり、(a) は「収入に対して原価性を有する」こと、(b) は「収入を得るために直接に必要とした費用」であること、(c) は収入への貢献、寄与することを目指して支出される「販売及び一般管理の業務費用」として「業務関連性」を有すること、(d) は「業務関連性」を有することを筆者四区分説における必要経費該当性要件の再定義として据える。このような平明な必要経費該当性要件であれば、多様化する現代的な費用にも柔軟に対応することは容易く、「一体の経済活動の実態」という基準を設けることで、より個々の事業実態に即した必要経費を捉えることができるものと考えられる。

3. 結論

従来議論されてきた費用収益対応の原則、必要経費該当性要件、家事費排除の原則というそれぞれの主だった要素が入り混じる複雑な三竝み状態から脱却するために、「一体の経済活動の実態」という基準を解釈の基準として新たに設けることは有用かつ意義を有するものである。

目次

はじめに	1
YouTuber の概要説明	4
第 1 章 必要経費とは	7
第 1 節 必要経費の意義.....	7
第 2 節 所得概念	8
第 1 項 所得の捉え方	8
第 2 項 取得型所得概念における「所得源泉説」と「純資産増加説」	8
第 3 節 純資産増加説と必要経費	10
第 4 節 小括.....	10
第 2 章 必要経費概念の歴史的変遷	12
第 1 節 所得税法の創成期における必要経費概念の誕生.....	12
第 1 項 明治 20 年	12
第 2 項 明治 32 年	12
第 2 節 シャウプ勧告まで改正.....	13
第 1 項 明治 39 年	13
第 2 項 昭和 15 年	14
第 3 項 昭和 22 年	14
第 4 項 昭和 25 年	15
第 3 節 シャウプ勧告以後から昭和 37 年に至るまでの期間の改正	16
第 1 項 昭和 37 年以前	16
第 2 項 昭和 37 年法.....	16
第 4 節 昭和 40 年法の構造.....	17
第 1 項 所得税法及び法人税法の整備に関する答申	17
第 2 項 昭和 40 年法（昭和 40 年法律 33 号）	18
第 5 節 小括.....	19

事前判例紹介.....	21
第3章 必要経費の構造.....	28
第1節 所得税法37条1項.....	28
第1項 条文規定.....	28
第2項 前段と後段.....	29
第2節 費用収益対応の原則.....	31
第1項 個別対応と期間対応.....	31
第2項 所得税法における「費用収益対応の原則」.....	33
第3節 四区分説.....	34
第1項 所得税法37条1項における四つの区分.....	34
第2項 筆者四区分説に基づく「費用収益対応の原則」の再考.....	38
第4節 新たな対応関係.....	45
第1項 岡村忠生の四区分説.....	45
第2項 岡村忠生が考える「費用収益対応の原則」.....	46
第3項 ハイブリット型の対応関係.....	48
第5節 小括.....	52
第4章 家事費排除の原則.....	56
第1節 所得税法45条1項1号, 所得税法施行令96条.....	56
第2節 家事費・家事関連費.....	59
第1項 家事費.....	59
第2項 家事関連費.....	60
第3節 家事費に「跨がる」必要経費該当衣食住関連支出.....	62
第4節 按分が不可能な家事関連費の存在.....	63
第5節 家事費には「該当しない」必要経費該当衣食住関連支出.....	65
第6節 小括.....	69
第5章 必要経費該当性の諸要件.....	72

第1節 通常性	73
第1項 判例と学説上の理解	73
第2項 検討	75
第3項 「通常性」結論	77
第2節 判断基準としての客観性・社会通念	77
第1項 判例と学説上の理解	77
第2項 検討	78
第3項 「客観性・社会通念」結論	80
第3節 必要性	81
第1項 判例と学説上の理解	81
第2項 検討	82
第3項 「必要性」結論	84
第4節 金額の妥当性	85
第1項 判例と学説上の理解	85
第2項 検討	86
第3項 「金額の妥当性」結論	87
第5節 目的	88
第1項 判例と学説上の理解	88
第2項 検討	89
第3項 「目的」結論	90
第6節 業務関連性における「直接」の意義	90
第1項 業務直接関連性必要説	91
第2項 業務関連性における直接性不要説	95
第3項 筆者四区分説に基づく業務関連性の意義	95
第4項 「業務関連性」結論	105
第7節 小括	106
おわりに	109

引用文献, 引用 Web サイト	111
参考文献	119

はじめに

必要経費とは何か。それは学説上「収入金額の獲得のために投下された費用の総称」¹とされている。では、その「必要経費」となるものを一体どのように取り扱うのか。例えば所得税法 27 条 2 項では、「事業所得の金額は、その年中の事業所得に係る総収入金額から必要経費を控除した金額とする。」と規定されている。そして、所得税法 37 条 1 項では、「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、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及び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とする。」として、必要経費に算入すべき金額が規定されている。

なるほど、これらの規定を見るに、必要経費に算入される金額は定まっており、その金額が事業所得等の計算上において総収入金額から控除されることは理解できる。しかし、必要経費の範囲は所得測定における主たる要素である²にも関わらず、肝心の必要経費には一体どのような費用が該当するのかがいまいち明瞭でない³。必要経費の範囲は、納税者にとって非常に関心高い項目であるが、それは課税当局にとっても同様であるため、ある支出が必要経費に該当するか否かを巡っては、常に争いが絶えない。

こうした対立構造の最中であるため、必要経費に係る規定の解釈を巡っては学説上においても多くの論争がある。その中でも、所得税法 37 条 1 項の後段部分に当たる「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」の解釈を巡る議論は、特に顕著である。これは、納税者が支出した費用に対しては、業務との「直接的」な関連性が必要である、という解釈が適当であるのか否かという問題である。従来、この業務関連性における「直接性」は必要経費の要件の一つであるとする学説⁴が多く見られ、判例

¹ 碓井光明「所得税における必要経費」『所得税法の諸問題』租税法研究第 3 号（有斐閣、1975 年）63 頁。

² 増田英敏『リーガルマインド租税法〔第 5 版〕』（成文堂、2019 年）405 頁。

³ 松島洋は、「私たち税金のプロが最も困る質問こそ、実はこの経費の範囲に関することなのです。…税法に限らず、法律全般のプロであり、かつ「法の番人」といわれる裁判所も、実は経費の範囲についてはよくわかっていないのではないかと考えられることが多々ある」と実務的な観点から述べる。（松島洋『社長、その領収書は経費で落とせます！』（中経出版、2013 年）15-17 頁）。

⁴ 金子宏は、著書『租税法』において、必要経費の要件として「事業との直接関連性」は要求されているものとして、初版以降一貫して論じている。

も学説に依拠してきたものとして同様の解釈であった。また、課税実務上でも、課税当局より「直接関連性」を要求された納税者が、条文を十分に理解できないために渋々自己否認し、泣きを見るという事例が多くみられていた⁵。しかし今般、東京高判平成24年9月19日判決⁶において事業との直接関連性が明確に否定されたことを契機として、この点に関する議論がさらに活発に行われるようになった。本判決を支持する側からは、必要経費の概念に大きな変化をもたらすものである⁷と肯定的な声が高々と聞こえてくる。その一方で、国税庁は週刊税務通信の取材において、本判決は「個々の事実関係に基づき判断されたもの」であり、「一般的な、事業所得の金額の計算上必要経費に算入される支出の取扱いが変更されるものではない」と回答している⁸。現時点において議論に決着は付いていないが、本判決は従来有力とされてきた学説を一旦白紙に戻したものと位置付けることができよう（以下、第一審、控訴審、上告審をまとめて「弁護士会役員必要経費訴訟」という。）。

近年では、「働き方改革」とされるような労働環境の変化や、副業・兼業の解禁⁹による複数の収入を得る者の増加など、収入や生計のあり方が多様化している¹⁰。このような収入・働き方が多様化する現代¹¹において取り組まれることが多いものは「ネットビジネス」であり、その類型は、アフィリエイト、アドセンス（広告収入）、YouTuber、せどり、情報商材・ノウハウの販売など、多岐にわたる¹²。これらのネットビジネスは、総じて必要

⁵ 三木義一「必要経費概念における『事業直接関連性』—東京高裁平成24年9月19日判決の意義—」青山法学論集第54巻第4号（2013年）15頁。

⁶ 判例時報（以下、「判時」という。）2170号20頁、判例タイムズ（以下、「判タ」という。）1387号190頁。

⁷ 本判決は業務関連性における「直接性」を明確に否定した点が従来の判例とは異なっており、それを受けて伊川正樹は、「画期的な判断」と述べる。（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（2015年）65頁）。

⁸ 税務研究会「弁護士会役員の懇親会費等の必要経費巡る高裁判決」週刊税務通信No.3297（平成26年2月3日）5頁。

⁹ 厚生労働省『副業・兼業の促進に関するガイドライン』では、「副業・兼業を希望する者は年々増加傾向にある」と述べられている。副業・兼業を希望する理由としては、総収入の増加や生活費の補填といった金銭的な理由もあれば、活躍の場・人脈の拡張や自己能力の向上といった社会的な理由もあり、人により様々である。（厚生労働省『副業・兼業の促進に関するガイドライン』（平成30年1月策定、令和2年9月改定）3頁）。

¹⁰ 税制調査会『経済社会の構造変化を踏まえた令和時代の税制のあり方』（令和元年9月）3頁。

¹¹ この「個人の台頭」とも呼べるような社会現象は、個人事業主の増加という形で現代においてより一層顕著なものとなっている。

¹² 谷口孔陸「ネットビジネスの類型」税経通信Vol.74-No.1（2019年）18頁。

経費が少なく済み¹³、初期投資も少なく済むため、比較的始めやすいものとして人気なのであろう。しかし、その中には「YouTuber」のように収益構造モデルが従来とは大きく異なり、必要経費の範囲の認定が容易ではない存在もある。YouTuber は業種・業態・職種¹⁴の多様化における典型例ではあるが、元々は娯楽の延長であるためにビジネスとしてなかなか認識されにくく、現行の所得税法の基礎となっている「昭和 40 年所得税法」においては、このような存在は観念されていなかったのである。また、情報（通信）技術「IT（ICT）」の進化により、在宅ワークや、民泊といった生活用財産を用いたサービスの提供が可能になったが、その反面、自己の生活領域における所得稼得行為には、家事関連費の問題が常に付き纏う¹⁵。

こうした状況を鑑みると、我が国の所得税制における抜本の見直しが長年にわたり先送りにされてきたことによる時代の変化への対応の遅れ¹⁶、ひいては今日議論されてきている必要経費該当性要件では時代との齟齬が発生する恐れが思慮される。議論こそ進んでいるものの、所得税法における必要経費の要件は必ずしも一貫しておらず、その解釈の早急な整備が望まれよう。

そこで本稿では、必要経費の範囲及び該当性要件の整理と再検討を行い、さらに、先に挙げた「YouTuber」を現代に誕生した新たな職業の代表例として掲げ、これを素材として時代に即した所得税法 37 条 1 項の解釈についての提言を行う。

¹³ 谷口・前掲注 12)27 頁。

¹⁴ 矢頭正浩「業種別にみる必要経費・家事関連費の特殊性」税経通信 Vol.73-No.10（2018 年）47 頁。

¹⁵ 倉見智亮「働き方の多様化と必要経費」税研 Vol.35-No.6（2020 年）67 頁。

¹⁶ 酒井克彦「所得税法上の所得区分等の在り方：経済社会の変容に即応した課税(第 1 回)所得税法を取り巻く『多様化』と『相対化』」税理 Vol.62-No.1（2019 年）94 頁。

YouTuber の概要説明

本文に入る前に、本稿において素材として頻繁に取り上げる「YouTuber」の概要と性質、そして、その母体である「YouTube」について簡単に触れておく。

1. YouTube と、YouTube が有する機能

Google LLC が提供するサービスである「YouTube」とは、動画やその他のコンテンツを発見、視聴、共有できるプラットフォームであり、規模を問わずオリジナルコンテンツのクリエイターや広告主が、動画や広告を配信できる場所である¹⁷。

YouTube は、利用者が頻繁に視聴している動画傾向を分析し、その個人別に合わせたレコメンド動画を表示するアルゴリズムを有する¹⁸。また、YouTube では、定期的な動画投稿や長期間に渡って運営しているチャンネルを、信頼性が高いチャンネルと判断し、サイト内での視聴者の目に止まる位置に優遇して表示するようになる¹⁹。

2. YouTube パートナープログラム

オリジナルコンテンツクリエイターは、YouTube パートナープログラム（以下、「YPP」という。）を利用することで、コンテンツへの広告掲載から得られる収益の分配を受けることが可能となる（以下、「YPP クリエイター」という。）。YPP 利用資格を得て、収益化機能を有効にするため最小要件としては、有効な公開動画の総再生時間が直近の 12 か月間で 4,000 時間以上、かつ、チャンネル登録者数が 1,000 人以上であること等が挙げられ、これらの要件を満たし、審査を受けて YouTube の承認を受ける必要がある。YPP クリエイターは、投稿した動画に貼り付けた広告が表示された回数に応じて収益分配を受ける²⁰ことになる²¹。なお、YouTube は 2005 年 12 月（平成 17 年）に正式なサービスを開

¹⁷ 2019 年 12 月 10 日付 YouTube 利用規約〈<https://www.youtube.com/t/terms>〉【最終閲覧日】2021 年 1 月 7 日、YouTube 公式ホームページ〈<https://www.youtube.com>〉【最終閲覧日】2021 年 1 月 7 日。

¹⁸ YouTube が収集したチャンネルの視聴者の統計データ等は、「アナリティクス」という機能を通じて、オリジナルコンテンツのクリエイターに対して提供される。

¹⁹ 熊坂仁美『YouTube をビジネスに使う本』（日本経済新聞出版、2014 年）32 頁。

²⁰ 熊坂・前掲注 19)20 頁。

²¹ 一再生あたりの収益分配の金額は、0.1~0.3 円あたりを推移するものと言われている。

始²²しており、YPP クリエイターの収益分配は旧所得税法制定時においては考えられていなかった新しい収益モデルの事業と位置付けることができよう。

3. YPP クリエイターの二パターン

YPP クリエイターは、その性質から大きく二つに分類することができ、その内の一つが「広告収入」で稼ぐことを生業とする YPP クリエイターである。この YPP クリエイターは、多くの人に見られて注目を浴び、「とにかく目立つこと」が重要視され²³、自身の動画投稿活動が「広告収入」として総収入金額に直結する。

本稿では、この「広告収入モデル YPP クリエイター」を中心に検討を行うものとし、これをいわゆる「YouTuber」として取り扱う。

4. YouTuber という職業

単なる一個人であるオリジナルコンテンツのクリエイターが、YPP の要件を満たすことはそう容易いことではない。晴れて YouTuber となった後も、再生回数（広告が表示された回数）が広告収入の金額に直結するため、「アナリティクス」を利用して、視聴者の動向を分析し、アクセス解析を行いながらチャンネルを運営していくことが、「YouTuber」という職業には求められる。

5. YouTuber が投稿する動画及び収益の特性

投稿動画の本数は、多ければ多いほどに「関連動画」としての視聴者の目に留まるチャンスが増える²⁴ため、「動画の質」もさることながら、「動画の量」も求められる。そして、「動画はストック型のコンテンツ」であるため、広告 CM のように明日の売上を作るものではないが、定期的な動画投稿は着実に投稿者の信頼度と好感度を上げ、複利のように時間が経つほどに、投稿した動画の本数が溜まるほどに、強力な力を発揮する²⁵。また、

²² 神田敏晶『YouTube 革命 テレビ業界を震撼させる「動画共有」ビジネスのゆくえ』（SB クリエイティブ、2006 年）44 頁。

²³ もう一つは、「広告収入」は二の次であり、商品を宣伝したり、集客をしたりすることを生業として YouTube を利用する YPP クリエイターである。この YPP クリエイターは、「商品を知ってもらい売上に繋げる」ことを重要視する。

²⁴ 熊坂・前掲注 19)32 頁。

²⁵ 熊坂・前掲注 19)6 頁。

一度投稿した動画は基本的にチャンネル内に残り続け、全く放置していても長きに渡って見られ続けることになる²⁶。すなわち、数年前に投稿したストック動画であっても、当期の収益を生むことに繋がるという特性がある。

6. 今後の YouTube の行方

現代におけるインターネットのブロードバンドサービスの普及により、誰もが簡単に動画を投稿できる環境は整っており²⁷、今やスマートフォンだけで「撮影・編集・投稿」が完結できることから、YouTube は誰でも参画可能なビジネスの一つと位置付けられ、この流れはさらに加速していくものであると推測される²⁸。

7. YouTuber の収益と納税義務

収益化の対象となっている YouTube 動画から得た収入に対しては、居住地国で納税義務が生じる可能性がある点に注意が必要であるが、YouTube 側からは、「詳細については、お住まいの国の税務署にお問い合わせください」と一言添えてある程度であり²⁹、我が国においても、YouTuber が受ける収益に対する特別な規定や、指針、取扱い等を示したものは存在しない。このことから、個人の YouTuber が受ける対価から控除すべき必要経費は、所得税法 37 条 1 項の範囲内として検討されるべきものであると考えられる。なお、国税庁は、税に関する情報や国税庁・国税局・税務署の取組などを紹介する「国税庁動画チャンネル」というチャンネル³⁰を 2009 年 9 月 30 日という比較的早い段階より開設しており、そのチャンネル登録者数や総視聴回数の統計データから見ても、当然に YPP の存在は認知しているものと推測できる。

²⁶ 熊坂・前掲注 19)30 頁。

²⁷ 神田・前掲注 22)4 頁。

²⁸ 2019 年 8 月に学研教育総合研究所が調査し、その結果を『小学生白書』としてまとめたデータでは、男子小学生の 2019 年度版「将来つきたい職業」ランキングの 1 位は、「YouTuber などのネット配信者」であった。（学研教育総合研究所『小学生白書』

〈<https://www.gakken.co.jp/kyouikusouken/whitepaper/201908/chapter6/02.html>〉【最終閲覧日】2021 年 1 月 7 日）。

²⁹ YouTube ヘルプ「YouTube で収益を得るには」

〈<https://support.google.com/youtube/answer/72857?hl=ja>〉【最終閲覧日】2021 年 1 月 7 日。

³⁰ YouTube チャンネル『国税庁動画チャンネル』

〈<https://www.youtube.com/user/ntachannel/featured>〉【最終閲覧日】2021 年 1 月 7 日。

第1章 必要経費とは

まず「はじめに」において、「必要経費とは何か。」という問いを立てたが、実はこの問いに答えることは容易ではない。なぜならば、所得税法において「必要経費」というもの自体がそもそも定義されていないのである。では必要経費とはどのようなものと考えられているのか、本章において少しずつ紐解いていく。

第1節 必要経費の意義

所得税法における必要経費は、実定法上の定義こそ示されていないが、「具体的態様が多様に存在するという意味において包括的な概念」³¹であり、酒井克彦は必要経費自体を「入れ物」と形容する³²。そして、現行法では、所得税法37条1項において「必要経費に算入すべき金額」が規定されており、その金額は事業所得等の金額の計算上、総収入金額から控除される。

なぜ総収入金額から「必要経費」を控除するのであろうか。金子宏は、「課税の対象となる所得の計算上、必要経費の控除を認めることは、いわば投下資本の回収部分に課税が及ぶことを避けることにほかならず、原資を維持しつつ拡大再生産を図るという資本主義経済の要請にそうゆえんである」³³と述べる。すなわち、必要経費とは、投下資本の回収³⁴部分（所得を得るために必要な支出）を意味する³⁵ものであり、この必要経費が所得計算上控除されることにより、純所得課税の原則（純額主義）が担保されることに繋がる³⁶のである。

また、「所得を得るために必要な支出」には、配当所得にかかる負債利子（同法24条2項但書）、給与所得に係る給与所得控除（同法28条2項）の少なくとも一部および特定

³¹ 田中晶国「所得税法における要件事実—収入金額および必要経費の主張・立証とその推認構造—」法政研究第86巻第3号（2019年）667頁。

³² 酒井克彦『所得税法の論点研究—裁判例・学説・実務の総合的検討—』（財経詳報社、2011年）317頁。

³³ 金子宏『租税法〔第二十三版〕』（弘文堂、2019年）313-314頁。

³⁴ 投下資本の回収とは、「投下した貨幣形態の資本を再び貨幣形態の形で回収するという意味」で使用される。（田中弘『財務諸表論を学ぶための会計用語集』（税務経理協会、2008年）180頁）。

³⁵ 「経済理論的意味での必要経費」である。（谷口勢津夫ほか『基礎から学べる租税法〔第2版〕』（弘文堂、2019年）121頁）。

³⁶ 碓井・前掲注1)63頁、谷口勢津夫『税法基本講義〔第6版〕』（弘文堂、2018年）324頁。

支出（同法 57 条の 2），退職所得に係る退職所得控除（同法 30 条 2 項）の一部，譲渡所得に係る取得費および譲渡費用（同法 33 条 3 項），ならびに一時所得に係る「その収入を得るために支出した金額」（同法 34 条 2 項）も含まれ，これらは所得税法上の「広義の必要経費」と言えるものであり，これに対し所得税法 37 条 1 項が定める必要経費は，所得税法上の「狭義の必要経費」ということが言えるだろう³⁷。

第 2 節 所得概念

必要経費は，所得計算の際に総収入金額より控除される。単純な計算式としては，「所得額＝総収入金額－必要経費」と表すことができる³⁸。では，その「所得」とは何か。計算式より逆算するに，所得とは「収入金額から必要経費を控除した残額」のことをいう。そして，1887 年に初めて創設された所得税とは，その「所得」を課税物件とする租税である³⁹。「所得税の対象となる所得には種々のものが考えられる」⁴⁰が，そもそもこの「所得」とは何かという点についても，明確な定義は存在しない⁴¹。そこで，必要経費の検討を始める前に，まずは「所得」とは何であるかを検討することとし，そのために所得概念について確認する。

第 1 項 所得の捉え方

所得の本来の意味するところは，財貨の利用により得られる効用と人的役務から得られる満足のことを指すが，これを税制上課税客体として把握するためには金銭的価値による表現が必要となる⁴²。この所得の金銭的表現の構成として，消費型所得概念（財貨や人的役務の購入に当てられる部分を所得と捉える）と，取得型所得概念（各人が取得する経済的利得を所得と捉える）が存在し，我が国では後者の取得型所得概念が採用されている⁴³。

第 2 項 取得型所得概念における「所得源泉説」と「純資産増加説」

³⁷ 谷口・前掲注 36)326 頁。

³⁸ 佐藤英明『スタンダード所得税法〔第 2 版補正 2 版〕』（弘文堂，2020 年）270 頁。

³⁹ 谷口・前掲注 36)193 頁。

⁴⁰ 金子宏ほか『税法入門〔第 7 版〕』（有斐閣，2017 年）66 頁。

⁴¹ 植松守雄『注解 所得税法〔六訂版〕』（大蔵財務協会，2019 年）225 頁。

⁴² 金子・前掲注 33)193 頁。

⁴³ 金子・前掲注 33)193-195 頁。

取得型所得概念については、古くから学説上「所得源泉説」と「純資産増加説」をめぐる議論があり、我が国の税法は、所得税法創立当初こそ「所得源泉説」に依拠していたが、第二次世界大戦以後、シャープ勧告に基づき、順次「純資産増加説」的な概念に移行してきたものと説明されている⁴⁴。この二つの取得型所得概念の特徴について、それぞれ確認する。

1. 所得源泉説

所得源泉説は、制限的所得概念とも呼ばれ、所得の範囲を何らかの基準によって限定(制限)しようとする立場であり、この考え方のもとにおいては、一時的・偶発的・恩恵的な利得は所得の範囲から除かれる⁴⁵。この所得源泉説に対するアンチテーゼが、純資産増加説である⁴⁶。

2. 純資産増加説

純資産増加説は、包括的所得概念とも呼ばれ、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⁴⁷、という立場であり、「従来の財産を維持したうえで自由に処分しうる純財産(純資産)の増加分を所得」⁴⁸と捉える。この純資産増加説では、一時的・偶発的・恩恵的な利得以外にも、不当に得た利得も経済的利得に含まれ、利得の源泉は問われない点に特徴がある⁴⁹。所得源泉説と純資産増加説の最も重要な相違点は、キャピタルゲインを所得と認識するか否かである⁵⁰。

純資産増加説は、公平負担の要請に合致し、所得税の再分配機能を高め、景気調整機能が増大する、という三つの観点から諸外国で支持される⁵¹。我が国の所得税法では、所得は十種類に分類される。その中には、雑所得のようなバスケット・カテゴリーに属する所

⁴⁴ 植松・前掲注 41)226 頁。

⁴⁵ 植松・前掲注 41)229 頁。

⁴⁶ 金子・前掲注 33)195 頁。

⁴⁷ 金子・前掲注 33)195 頁。

⁴⁸ 興津裕康＝大矢知浩司監修、高須教夫ほか編『新版 現代会計用語辞典』〔松本康一朗〕(税務経理協会、2016 年) 141 頁。

⁴⁹ 金子・前掲注 33)195 頁。

⁵⁰ 松尾聿正＝平松一夫編著『基本会計学用語辞典〔改訂版〕』〔川端康之〕(同文館出版、2008 年) 18 頁。

⁵¹ 金子・前掲注 33)195 頁。

でも存在することから、我が国の所得税法がアメリカ同様、全ての所得を課税の対象とする、包括的所得概念を採用していることが指摘される⁵²。また、包括的所得概念（純資産増加説）では、経済的利益はすべて課税対象であることため、収益に関する規定は少数であるが、控除されるべき必要経費については、「適用基準の統一性、公平性等の要請から、或いは支出の性質、財源の拡大の要請(控除額の縮小, 制限), 徴税の便宜(立証方法の制限)等の要請から、複雑、技術的な、かつ制限・制限的な性質の規定が採用され」ており、所得計算上の重点が置かれている⁵³。

第3節 純資産増加説と必要経費

純資産増加説と必要経費の関係について述べた文献としては、昭和38年12月の税制調査会『所得税法及び法人税法の整備に関する答申』（以下、「昭和38年整備答申」という。）が挙げられる。昭和38年整備答申では、「費用収益対応の考え方のもとに経費を控除するに当たつて、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寄与していない経費又は損失の取扱いをいかにすべきかという問題については、純資産増加説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で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。所得税の建前としては、事業上の経費と家事費とを峻別する後者の考え方も当然無視することはできないが、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」⁵⁴（下線は筆者）と示されている。

このことから、必要経費の範囲を考える上においても、純資産増加説的な考え方が採り入れられていることを確認できる。

第4節 小括

所得概念を一つずつ見ていくことで、我が国の所得税法では純資産増加説が採用されて

⁵² 植松・前掲注41)226頁。

⁵³ 岸田貞夫「法人税法上の損金と所得税法上の必要経費との異同」税理 Vol.60-No.2 (2017年) 10頁。

⁵⁴ 税制調査会『所得税法及び法人税法の整備に関する答申』（昭和38年12月6日）42-43頁。

おり、必要経費の範囲を決定する際においてもその考え方が根底にあることが確認できた。そして、この純資産増加説と必要経費の関係を述べた文献として昭和 38 年整備答申を挙げたが、その中には「費用収益対応の考え方」や「家事費を除外」という記載があった。この点においては、必要経費の範囲を語る上で重要な論点であるため、第 3 章及び第 4 章においてその詳細を確認していく。

第2章 必要経費概念の歴史的変遷

「必要経費」の概念は、現在の所得税法に至るまでに、度々の改正を経て、大きく変貌し、その範囲は漸次拡大の方向を辿ってきた⁵⁵ものとされている。そのため、所得税法の誕生から、現在に至るまでの必要経費の沿革を確認することは、「必要経費」を検討する上で非常に有益であり、議論する上でも欠かせない事項である。

第1節 所得税法の創成期における必要経費概念の誕生

第1項 明治20年

我が国で初めに所得税法が創設されたのは明治20年である（明治20年3月23日勅令5号）。明治20年法では、「公債証書其他政府ヨリ発シ若クハ政府ノ特許ヲ得テ発スル証券ノ利子、営業ニアラサル貸金預金ノ利子、株式ノ利益配当金、官ヨリ受クル俸給、手当金、年金、恩給金及割賦賞与金ハ直ニ其金額ヲ以テ所得トス」（所得税法第2条1項）とされており、それ以外の資産又は営業その他より生じるものは、「其種類ニ応シ収入金高若クハ収入物品代価中ヨリ国税、地方税、区町村費、備荒儲蓄金、製造品ノ原質物代価、販売品ノ原価、種代、肥料、営利事業ニ属スル場所物件ノ借入料、修繕料、雇人給料、公債ノ利子及雑費」を控除し、その金額をもって所得とすると規定される（所得税法第2条2項）。この規定は、今日でいうところの必要経費を例示している点に特色があり⁵⁶、また、「必要経費」という文言は使用していないが、一般に利益を得る際に必要な出費を必要経費として考えていたようである⁵⁷。

第2項 明治32年

明治20年法の全文改正が行われた明治32年法では、課税制度が第一種(法人ノ所得)、第二種(公債社債ノ利子)、第三種(前各種ニ属セサル所得(個人所得))とされ、早くも法人税の走りとも呼べる存在が誕生している(明治32年2月13日法律17号)。また、第三種所得は、第4条において「第三ノ所得ハ総収入金額ヨリ必要ノ経費ヲ控除シタル予算年

⁵⁵ 植松・前掲注41)1085頁。

⁵⁶ 碓井光明「必要経費の意義と範囲」日税研論集第31号(1995年)3頁。

⁵⁷ 宮崎裕士「家事関連費における必要経費との区分要件(上)―交際費など中心として―」大阪経大論集第69巻第3号(2018年)90頁。

額ニ依ル（以下、略）」として、必要経費という概念が初めて取り入れられた⁵⁸。これに伴って制定された所得税法施行規則第1条では、「所得税法第四條第一項第三号ニ依リ総収入金額ヨリ控除スヘキモノハ種苗蚕種肥料ノ購買費、家畜其ノ他ノ飼養料、仕入品ノ原価、原料品ノ代価、場所物件ノ修繕費、其ノ借入料、場所物件又ハ業務ニ係ル公課、雇人ノ給料其ノ他収入ヲ得ルニ必要ナル経費ニ限ル」として必要経費の範囲が定められ、その後続く但し書きでは、「但シ家事上ノ費用及之ト関連スルモノハ之ヲ控除セス」として「家事費排除」が明確にされた⁵⁹(明治32年3月30日勅令78号)。明治32年法は、明治20年法と比較すると若干の広がりあるものの、基本的には例示されているものに限定され⁶⁰、必要経費の範囲は、所得と直接因果関係を有するもので、さらに債務の確定したものとして非常に狭く解されていた⁶¹。また、この時点では、家事費はおろか家事関連費に関しても同様に必要経費に算入されなかったことが理解できよう。そして、明治32年法に係る必要経費に関する規定の骨子は、昭和40年に所得税法が全文改正されるまで維持されることになる⁶²。

第2節 シャープ勧告まで改正

その後の明治時代・大正時代・昭和時代の戦前においては、細かな点における改正や必要経費に関する論議は行われているものの、必要経費に関する税法の規定とての目立った改正は、昭和40年の所得税法全文改正まで待つことになる。

第1項 明治39年

必要経費に関する論議としては、例えば、明治39年に日露戦後の税制改正及び整理の準備のために大蔵省内に設置された政府の税法審査会がある。当該審査会では、必要経費の見積もりは官民間で争いの原因となることから、業種毎に必要な経費の平均を求めて適用することや、生活必要費を控除した残額に課税すること等についての審議が行われたが、

⁵⁸ 植松・前掲注41)1086頁。

⁵⁹ 松山修「所得税法第37条に規定する直接性に関する一考察」税大論叢74号(平成24年7月)242頁、宮崎・前掲注57)90頁。

⁶⁰ 三木・前掲注5)17頁。

⁶¹ 松山・前掲注59)242頁。

⁶² 植松・前掲注41)1086頁。

結果的に否定されている⁶³。次に、所得税法の全文改正が大正9年(大正9年法律11号)に行われたが、それに伴って制定された所得税法施行規則(大正9年勅令226号)においても、必要経費に関する規定ぶりは改正前の明治32年法と同様であり、それ自体の変更はなかった⁶⁴。

第2項 昭和15年

また、戦前の昭和15年にも所得税法の全文改正(昭和15年法律24号)が行われているが、所得税が必要経費に算入されないことが明らかにされたほか、所得税法施行規則第10条⁶⁵(昭和15年勅令134号)において、収入を得るに必要な負債利子が必要経費に算入されることとなった程度のものであったが、昭和に入って以降は、「行政当局の解釈等により必要経費の範囲が種々の点で明確にされ、また拡大されてい」る⁶⁶ことが確認できる。

第3項 昭和22年

戦後、日本国憲法が昭和21年11月3日に公布(昭和22年5月3日施行)されたことに伴い、各種制度の民主化の一環として租税制度の基本的改正が行われたが、その中でも最も重要な改正としては、昭和22年に行われた所得税法の全文改正(昭和22年法律27号)における、戦前に採用されていた賦課課税制度から申告納税制度への転換であろう⁶⁷。また、戦後は、純資産増加説的な考え方が採用されていく点において特徴的である⁶⁸。ただし、昭和22年法では、必要経費に関する内容に変化はなく、従来所得税法施行規則第10条に規定されていたものが本法に移行されるだけに留まった⁶⁹。しかし、同年には、「災害被害者に対する租税の減免、徴収猶予等に関する法律」の改正が行われ、事業用資産が

⁶³ 植松・前掲注41)1086, 1124頁。

⁶⁴ 武田昌輔監修『DHC コメントール所得税法§§30-57の2』(第一法規・加除式, 1983年)3282頁。

⁶⁵ 第十條 所得税法第十二條ノ規定ニ依リ総収入金額ヨリ控除スベキ経費ハ種苗蚕種肥料ノ購買費, 家畜其ノ他ノモノノ飼養料, 仕入品ノ原価, 仕入品ノ代価, 場所物件ノ修繕費又ハ借入料, 場所物件又ハ業務ニ係ル公課, 雇人ノ給料, 収入ヲ得ルニ必要ナル負債ノ利子其ノ他収入ヲ得ルニ必要ナルモノニ限ル但シ家事上ノ費用及之ニ関連スルモノハ之ヲ控除セズ

⁶⁶ 植松・前掲注41)1087頁。

⁶⁷ 本庄資「米国税務行政における『効率』の追求と『和解』戦略」税大論叢40周年記念論文集(2008年)301頁。

⁶⁸ 松山・前掲注59)247頁。

⁶⁹ なお、この制度は昭和25年に雑損控除が設けられたことに伴って削除されている。(植松・前掲注41)1089頁)。

災害等による損害を生じた場合であって、当該損失額が資産価額の 10 分の 5 以上になるときは、当該損失額を必要経費とみなす旨の規定が設けられた（昭和 22 年法律第 175 号災害被害者に対する租税の減免，徴収猶予に関する法律の施行に関する政令 6 条）が、これは事業用資産の損失を必要経費とみる点において、資産損失の必要経費算入に関する制度と類似しており、必要経費概念の変革として注目すべき制度である⁷⁰。

第 4 項 昭和 25 年

昭和 25 年には、シャウプ勧告に基づいて所得税法の一部改正が行われ（昭和 25 年法律 71 号）、山林所得の計算規則が明定されて事業所得等から切り離された⁷¹。また、必要経費に関する規定も様々な改正がなされ、以下のように整備されていった⁷²。

〈減価償却費（旧所得税法第 10 条 2 項，同法施行規則第 10 条）〉

従来、減価償却は定率法によるのみとされてきたが、各種の償却方法が定められた。

〈各種加算税（旧所得税法第 10 条 2 項，同法施行規則第 10 条の 10）〉

源泉徴収に係る加算税，重加算税等の各種加算税が必要経費不算入とされた。

〈所得税等（旧所得税法第 10 条 3 項）〉

所得税，富裕税及び市町村民税が必要経費不算入とされた。

〈棚卸資産の評価（旧所得税法施行規則第 10 条の 2）〉

棚卸資産の評価の方法が，法定される複数の方法から選択適用できるようになった。

〈貸倒準備金（旧所得税法施行規則第 10 条の 4）〉

青色申告制度の採用に伴い，青色申告者について，今日の引当金制度の走りともいえる貸倒準備金の必要経費算入が認められた。

この昭和 25 年法について碓井光明は，当初は必要経費として認めていなかった減価償却費，貸倒損失，固定資産の滅失による損失について次第に必要経費に含めるようになったことは，本来必要経費に含まれるものを明確化したといってもよいだろう⁷³と述べる。

⁷⁰ 植松・前掲注 41)1089, 1092 頁。

⁷¹ 武田監・前掲注 64)3283 頁。

⁷² 植松・前掲注 41)1089-1091 頁。

⁷³ 碓井・前掲注 56)13 頁。

また、昭和 25 年法では家事関連費についても改正がなされ、「主たる部分が収入を得るために必要であり、その部分を明らかに区分できる場合に、その部分を必要経費に算入」されることとなり（旧所得税法第 10 条 2 項）、また、「青色申告者については、収入を得るために必要な部分を明らかにできる区分できる場合には、その部分が主たる部分でなくとも、その部分を必要経費に算入する」ことができるようになった⁷⁴（同法施行規則第 10 条の 9）。これは、現行の家事関連費の規定と同様のものであるといえ、明治 32 年法において「家事上の費用及びこれと関連するものはこれを控除しない」として家事関連費の一切の控除が認められなかったのに対し、そのうち控除を認める範囲を拡大しようとする試みである⁷⁵。また、青色申告者について若干の優遇がなされていることは、戦後間もなくの申告納税制度の維持と発展を目的とする、納税者のコンプライアンスと記帳慣行の定着⁷⁶を目指したものと見えよう。

第 3 節 シャープ勧告以後から昭和 37 年に至るまでの期間の改正

第 1 項 昭和 37 年以前

昭和 26 年以降も、青色専従者控除制度の創設（旧所得税法第 11 条の 2 第 2 項）、繰延資産の償却額の必要経費算入（同法施行規則第 12 条の 18）、白色申告者の事業専従者控除制度の創設（同法第 11 条の 2 第 3 項）、各種引当金・準備金の拡充、創設（同法施行規則第 10 条の 16 ほか）など、必要経費の範囲は徐々に拡大されている⁷⁷。

第 2 項 昭和 37 年法

昭和 37 年一部税制改正（昭和 37 年法律 44 号）では、「事業用の固定資産その他これに準ずるものとして命令で定めるものの損失」を必要経費とする規定が定められ（旧所得税法第 10 条 2 項）、さらにこれを受けて、「事業用の固定資産の取り壊し、除去、滅失その他の事由（譲渡所得の基因となる事由を除く。）による当該固定資産の損失の金額（保険金、損害賠償金等により補てんされた金額を除く。）」が必要経費に算入されることとされた⁷⁸（同法施行規則第 9 条の 10 第 2 項）。また、所得税に対応する利子税が必要経

⁷⁴ 植松・前掲注 41)1089-1090 頁。

⁷⁵ 植松・前掲注 41)1090 頁。

⁷⁶ 本庄・前掲注 67)301 頁。

⁷⁷ 植松・前掲注 41)1091-1092 頁。

⁷⁸ 碓井・前掲注 56)12 頁。

費に算入されることになり（同法第 10 条 4 項），これらの改正は，所得税法における必要経費と法人税法における損金概念のアンバランスの意識したものといえ，特に事業用固定資産等の損失を所得税法における必要経費の範囲内に初めて含めたことは，「必要経費概念を伝統的な概念から大きく脱皮させたもの」⁷⁹であるといえよう。

第 4 節 昭和 40 年法の構造

第 1 項 所得税法及び法人税法の整備に関する答申

現行の所得税法は，昭和 40 年に全文改正させたものであり，その昭和 40 年の基礎となったものこそが，前述した昭和 38 年整備答申である⁸⁰。当該答申では，まず「現行の所得税法における課税所得の計算は，いわゆる費用収益対応の考え方によることを原則」とすることを確認し，次に「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をいかにすべきか」という問題について，「純資産増加説な考え方に立つて，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きとする考え方と，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。所得税の建前としては，事業上の経費と家事費とを峻別する後者の考え方も当然無視することはできないが，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」としている⁸¹。また，当該答申では，家事関連費について，「現在それが抽象的であるため，交際費，接待費，寄付金等の経費につき必要経費に認めるべきであるかどうかの判定が事実上困難である。判定を容易にするために形式的な基準を規定してこれを基に判定することも考えられるが，この種の経費は，その性質上客観的にその基準を求めることは必ずしも容易でなく，したがって，個々の事実判定に委ねる方がかえって合理的であるとも考えられるので，規定上従来のような基本的な考え方を表現するにとどめるのが適当であると考え」⁸²としており，交際費，接待費，寄付金等の必要経費該当性の余地を認めている⁸³ものといえる。

⁷⁹ 植松・前掲注 41)1093 頁。

⁸⁰ 碓井・前掲注 56)14 頁。

⁸¹ 税制調査会・前掲注 54)42-43 頁。

⁸² 税制調査会・前掲注 54)46 頁。

⁸³ 碓井・前掲注 56)16-17 頁。

この点について碓井光明は、「純資産増加説と言う表現の下に、ややもすれば、必要経費の範囲を広く把えるべきである考える向きもあるかも知れないが、必要経費は、各種所得の金額の計算過程における控除項目であるから、この考え方が決め手になるとはいえない」⁸⁴と説明する。確かに、これは必要経費の範囲を際限なく認めるといった内容ではないにせよ、現在の必要経費の範囲の捉え方として、昭和 38 年整備答申の「純資産増加説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」が、根源として存在していることは窺えるだろう。

また、前者と後者は、本来的にはそもそもは別の議論であることにも配慮されたい。前者は原理原則であって、常に優先されるべき存在であるのに対し、後者もまた例外規定であるため、同様なのである。すなわち、昭和 38 年整備答申は「純資産増加説的に必要経費の範囲は広く捉えつつも、家事費の部分は当然排除する」と読むことが適当であって、どちらかを優位にするものではないと考えられる。

第 2 項 昭和 40 年法（昭和 40 年法律 33 号）

これまで度々の改正を行われてきた所得税法だが、昭和 38 年整備答申の指摘を受けて、全文改正された昭和 40 年法では、多様な業種・業態に対応するために従来の例示方式を廃止し、一般的に定める包括方式が採用され、そして、不動産所得、事業所得及び雑所得（山林の伐採又は譲渡にかかるものを除く）に係る必要経費については、別段の定めがあるものを除き、「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に直接に要した費用の額」及び「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（償却費以外の費用でその年において債務の確定しないものを除く。）の額」と定め⁸⁵、現行法のように改正された⁸⁶。碓井光明はこの規定の特色として、以下のように述べる⁸⁷⁸⁸。

⁸⁴ 碓井・前掲注 56)41 頁。

⁸⁵ 碓井・前掲注 56)17, 19 頁。

⁸⁶ 武田監・前掲注 64)3284 頁。

⁸⁷ 碓井・前掲注 56)17-18 頁。

⁸⁸ 植松守雄も、第一の点について、「事業所得等の必要経費に関する所得税法 37 条 1 項の規定は、法人税法の損金に関する通則規定（法法 22③）とほぼ同じ内容のものとされ」たとし、ただし、第二の点の「損失」については、「『別段の定め』として別途『資産損失の必要経費算入』（所法 51）に関する規定を置く構成が採られている」と述べる。（植松・前掲注 41)1096 頁）。

「第一に、一般の必要経費に関する法 37 条 1 項の定め方は、法人税法 22 条 3 項 1 号及び 2 号に対応しており、その考え方も、ほぼ法人税法と一致していると見ることができる……事業所得に関する限り、ことに、費用収益対応原則について、法人税法の規定と対応するものと理解してよいと思われる。第二に、損失については、法文上、法 37 条 1 項に明示されていないので、その扱いは、『別段の定め』に譲り、法 51 条において、一定のものを定めていると見ることができる。……第三に、販売費・一般管理費等の費用について、『償却費以外の費用でその年において債務の確定しないものを除く』と定めることにより、いわゆる『債務確定主義』が明示された」

第 5 節 小括

本章では、明治 20 年に誕生した所得税法が、現行の所得税法が全文改正された昭和 40 年に至るまでの沿革を辿ってきた。まず初めに、所得税法の創成期における必要経費概念は、「収入を得るに必要な経費」として限定的な解釈⁸⁹であったことが確認できた。次に、昭和 22 年に申告納税方式が採用されたことによって、必要経費の解釈を巡る争いが始まったものと考えられる。法解釈を巡り、節税したい納税者と税収の確保を図ろうとする課税庁との間に対立構造が生まれることは必至なのである⁹⁰。そして、戦後に入って以降は徐々に必要経費の範囲が法文上明確化・拡大化していき、純資産増加説的な考え方が採られてきた⁹¹ことを確認することができた。殊に、事業所得等の「事業」に係る所得に関しては、必要経費概念をできるだけ法人税における損金概念に近づけるように努力されてきたことが顕著であり、その帰結として、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は現在のように統一的に定められるようになった⁹²のである。これらのことから、必要経費の範囲は、時代に対応するように徐々に変化し、随時拡大してきたことが読み取れよう。そして、昭和 38 年整備答申において述べられたように、純資産増加説に基づいてその範囲は広く捉えつつ、狭く解することは適当ではない。もちろん、あくまでも家事費は当然排除することが前提であるが、この「家事費排除の原則」については、第 4 章において詳しく述べる。

⁸⁹ 植松・前掲注 41)1094 頁。

⁹⁰ 松沢智「『桜税会』裁決事例研究会の発足にあたって」税務弘報 Vol.38-No.11 (1990 年) 116 頁。

⁹¹ 松山・前掲注 59)247 頁。

⁹² 植松・前掲注 41)1094 頁。

ただ、昭和 40 年法（1965 年）が制定されてから本稿の執筆時点（2021 年）までの間には既に 50 年以上の歳月が流れており、必要経費に関する法の骨格が未だに存続していることは、如何様に評価すべきであろうか⁹³。思うに、昭和の時代までは、メーカーより商品を仕入れて、その商品を売る「小売・卸モデル」や、商品を製造してその製品を売る「製造モデル」⁹⁴がビジネスの主流であったのであろう。しかし、平成の 2010 年代に入ると、定期的にお金を徴収する「サブスクリプションモデル」や、自社の製品やサービスに他社広告を掲載・放送することにより、サービスの利用者からではなく広告主より収益を得る「広告モデル」等の次世代のビジネスモデルが、急速的に普及したスマートフォンによって生み出されている⁹⁵。すなわち、現代においては、昭和 40 年法が制定された当時では考えられないような収益モデルやそれに伴う費用の存在が観念されるのである。

このような状況を鑑みると、筆者としては、必要経費の範囲がその時々時代に依りて変化してきたように、これまでは原則認められてこなかった経費であっても、個人事業の「実態」に依りて柔軟に対応し、これを認めるべきであると考え。形式ばかりに囚われて実態を見ようとしなければ、昭和 40 年から社会的な多くの点で変化を遂げてきた現代と、昔のままの必要経費概念では、上手く調和できないことになる。

⁹³ 碓井・前掲注 56)20 頁。

⁹⁴ 平野敦士カール『知識ゼロでも今すぐ使える！ビジネスモデル見るだけノート』（宝島社、2019 年）14 頁。

⁹⁵ 平野・前掲注 94)13-15 頁。

事前判例紹介

必要経費とは、常日頃より争いの種となりがちな存在である。なぜか。言わずもがな、それは納税者側と国税庁側で利害が対立するからに他ならない。具体的に言うと、ある支出が必要経費に該当するということは、所得を減少させることに繋がり、結果として納付税額を少なく抑えることができると納税者は考える。そのため、どちらかと言えば納税者側は必要経費の範囲を大きく捉える傾向にある。それは時に強引な、「風が吹けば桶屋が儲かる」理論⁹⁶で展開されることもあり、無理矢理に必要経費に該当すると解釈するのである。一方、課税庁側は、必要経費を無制限に認めることは納付される税金の額にとって大きなマイナスとなるため、租税公平主義の観点からも必要経費の範囲を狭く捉える傾向にある。実務の面や判例から検討するに、両者とも、その必要経費の範囲を「極端に」広げたり、「極端に」狭めたりしているものと見受けられる。このことから、必要経費の範囲の統一的な見解には喫緊の対応が求められよう。

本稿は、必要経費の範囲及び諸要件の整理について、時代に即した提言を行うことを射程範囲とするものである。そして本稿では、この後に展開していく議論を行う上で、前述の「弁護士会役員必要経費訴訟」の事例を時折紹介していく。弁護士会役員必要経費訴訟は、学説上も比較的重要な位置づけとされており⁹⁷、増田英敏も、この弁護士会役員必要経費訴訟を素材にして所得税法の基本的論点を整理することは有益である⁹⁸、と述べる。そこで、本稿でも「弁護士会役員必要経費訴訟」で取り上げられた支出等を具体例として引用して議論を進めていくため、事前に確認されたい。なお、「弁護士会役員必要経費訴訟」は、本稿の中心のテーマとしての位置づけではなく、あくまで必要経費の論点整理を行う際の「素材」として使用するものであり、細かな論点の全てを確認していくわけではないことには留意されたい。

〔事件名〕

- ・更正処分取消等請求控訴事件（弁護士会役員必要経費訴訟）

⁹⁶ 田口渉「クライアントへのリスク説明と税務調査対策」税経通信 Vol.73-No.10（2018年）61頁。

⁹⁷ 三木義一は、弁護士会役員必要経費訴訟の控訴審を「所得税法の実務を租税法律主義に基づいたものに切り替える大きな転機となるもの」として評価している。（三木・前掲注5）15頁）。

⁹⁸ 増田・前掲注2）405頁。

〔審級関係〕

- ・第一審 東京地判平成 23 年 8 月 9 日⁹⁹

裁判結果：棄却（以下、「本件地裁」という。）

- ・控訴審 東京高判平成 24 年 9 月 19 日

裁判結果：原判決変更，請求一部認容・請求一部棄却（以下、「本件高裁」という。）

- ・上告審 最二小判平成 26 年 1 月 17 日¹⁰⁰

裁判結果：不受理（以下、「本件最高裁」という。）

〔事案の概要〕

弁護士業を営んで事業所得を得ている弁護士である納税者 X（以下、「X」という。）は、仙台弁護士会会長や日本弁護士連合会副会長等の役員を務めており、これらの役員としての活動に伴って支出した懇親会費，日弁連副会長立候補費用等を X の事業所得の計算上，所得税法 37 条 1 項に規定する必要経費に算入して確定申告したところ，処分行政庁である仙台中税務署長である課税当局 Y（以下、「Y」という。）はこれら支出を必要経費と認めず，所得税の更正処分並びに過少申告加算税の賦課決定処分を行った。このことに対し，X は不服を申し立て，更生処分等の取消しを求めて出訴したのが本件である。

〔争点〕

本件各支出を所得税法 37 条 1 項に規定する必要経費に算入することができるか否か¹⁰¹

1. 東京地判平成 23 年 8 月 9 日

本件地裁では，所得税法 37 条 1 項の解釈として「事業所得の金額の計算上必要経費が総収入金額から控除されることの趣旨や所得税法等の文言に照らすと，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，当該支出が所得を生ずべき事業と直接関係し，かつ当該業務の遂行上必要であることを要すると解するのが相当である。そ

⁹⁹ 判時 2145 号 17 頁，判タ 1383 号 204 頁。

¹⁰⁰ 税務訴訟資料（以下、「税資」という。）264 号 12387 順号。

¹⁰¹ 本件では，「本件各消費税関係支出が消費税法 2 条 1 項 12 号の課税仕入れに該当するか否か」という点も争点として挙げられているが，本稿では，「本件各支出を所得税法 37 条 1 項に規定する必要経費に算入することができるか否か」という争点に絞って検討を進めていく。

して、その判断は、単に事業主の主観的判断によるのではなく、当該事業の業務内容等個別具体的な諸事情に即して社会通念に従って客観的に行われるべきである。」（下線は筆者）と述べている。この本件地裁のような判示は、本件地裁特有のものではなく、従来理解されてきた学説や判例に沿ったものである。そして本件地裁では、上記の法令解釈を踏まえた上で、Xが行った本件の各支出（本稿では、「弁護士会等の役員等として出席した懇親会等の費用」のみを取り上げる。）について以下のように検討している。

弁護士会等の役員等として出席した懇親会等の費用は、Xが弁護士会等の役員として、弁護士会等の活動との関連で支出したものであるということができ、これらの活動等から生じる成果は、当該活動を行った弁護士個人に帰属するものではなく、弁護士会や日弁連ひいては弁護士等全体に帰属するものと解され、弁護士の所得税法上の「事業」に該当するものではないというべきである。そうすると、本件の各支出については、「これらが弁護士会等の役員としての活動との関連で支出されたものであるからといって、Xの事業所得を生ずべき業務に直接関係して支出された必要経費であるということとはできない」。仮に、弁護士会等の役員として懇親会等に出席するというこれらの活動を通じて生じた人的信頼関係を機縁として、Xが弁護士としての法律事務を依頼されることがあるなどして、これらの活動の結果としてXが所得税法上の「事業」による所得を生ずるきっかけとなることがあったとしても、それは各支出の直接の目的ではなく、飽くまでも間接的に生ずる効果にすぎないというのが相当であるから、これらの懇親会等の費用等を支出することが、弁護士としての所得を生ずべき業務の遂行上必要であるとはいえない。

2. 東京高判平成 24 年 9 月 19 日

本件高裁判決では、「Yは、一般対応の必要経費の該当性は、当該事業の業務と直接関係を持ち、かつ、専ら業務の遂行上必要といえるかによって判断すべきであると主張する。しかし、所得税法施行令 96 条 1 号が、家事関連費のうち必要経費に算入することができるものについて、経費の主たる部分が『事業所得を……生ずべき業務の遂行上必要』であることを要すると規定している上、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うべきである。それにもかかわらず、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』という言葉の意味も必ずしも明らかではない」ことから、本件地裁が行った所得税法 37 条 1 項の解釈を「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の遂行上必要であることを要すると解するのが相当である。」
(下線は筆者)と改め、事業所得との直接的な関係性を明確に否定し、Xの主張の一部を認容する判決を行なった。

また、本件高裁では、弁護士会等の役員であることについて、「弁護士会等と個々の弁護士は異なる人格であり、弁護士会等の機関を構成する弁護士がその権限内でした行為の効果は、弁護士会等に帰属するものであるから、Xが弁護士会等の役員等として行う活動は、弁護士会等の業務に該当する余地はあるとしても、社会通念上、Xの『事業所得を生ずべき業務』に該当すると認めることはできない。」と判示しており、この点は本件地裁と同様の解釈を行なっているが、「…もともと、Xの弁護士会等の役員等としての活動がX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X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。なぜなら、Xが弁護士会等の役員等として行った活動に要した費用であっても、これが、先に判示したように、Xが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出来るからである。」
(下線は筆者)として、異なる人格であることを認めた上で、必要経費算入が可能であることを指摘している。

このように判示した理由としては、「弁護士会等の活動は、弁護士に対する社会的信頼を維持して弁護士業務の改善に資するものであり、弁護士として行う事業所得を生ずべき業務に密接に関係するとともに、会員である弁護士がいわば義務的に多くの経済的負担を負うことにより成り立っているものであるということが出来るから」としており、その結果、「弁護士が人格の異なる弁護士会等の役員等としての活動に要した費用であっても、弁護士会等の役員等の業務の遂行上必要な支出であったということが出来るのであれば、その弁護士としての事業所得の一般対応の必要経費に該当すると解するのが相当である。」と結論付けている。

そして、本件高裁では上記の考え方を踏まえた上で、本件地裁において必要経費算入を否定した「弁護士会等の役員等として出席した懇親会等の費用」について、以下のような検討を行なっている。

弁護士会等の目的やその活動の内容からすれば、弁護士会等の役員等が、所属する弁護士会等又は他の弁護士会等の公式行事後に催される懇親会等(以下、「一次会」という。)に出席することは、それらの会議体や弁護士会等の執行部の円滑な運営に資するものであ

るから、これらの懇親会等が特定の集団の円滑な運営に資するものとして社会一般でも行われている行事に相当するものであって、その費用の額も過大であるとはいえないときは、社会通念上、その役員等の業務の遂行上必要な支出であったと解するのが相当である。ただし、その後に行われる二次会に係る支出に関しては「個人的な知己との交際や旧交を温めるといった側面を含むといわざるを得ず、仮に業務の遂行上必要な部分が含まれていたとしても、その部分を明らかに区分することができる」と認めるとは「足りる証拠」はない。

この検討の結果、いわゆる「一次会」の費用は、「社会通念上、その役員等の業務の遂行上必要な支出」であるため、全額必要経費算入とされ、二次会の費用は全額必要経費不算入とされた。

3. 本件地裁と本件高裁の比較検討

弁護士会役員必要経費訴訟は、所得税法 37 条 1 項の必要経費該当性要件としての法令解釈に大きな違いが存在していることが理解できる。すなわち、本件地裁が「業務直接関連性（ここでは事業直接関係性）」と、「業務の遂行上必要であること」の二要件説を要求していることに対し、本件高裁は「業務直接関連性」を不要とする一要件説を提唱し、かつ、「業務遂行上の必要なもの」は、業務関連性を包摂するという。本件地裁と本件高裁の判決を対比すれば、前者が支出の前提となる活動が業務に当たるかどうかに着目しているのに対し、後者は支出と業務との関連性ないし必要性を問題にしている点に特徴がみられるだろう¹⁰²。この法令解釈等の違いをまとめると、以下の表 1 のようになる。

¹⁰² 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（2013 年）21 頁、前掲注 7)68 頁。

表 1

	第一審	控訴審
①弁護士会等の会務活動が弁護士の事業所得を生ずべき業務に該当するか。	該当しない。よって、役員等として活動に要した費用は弁護士としての事業所得の必要経費不算入。	該当しない。しかし、役員等として活動に要した費用は、一般対応の費用として必要経費算入可能。
②法令解釈（業務関連性論）	「事業所得を生ずべき業務と直接関係し、かつ当該業務の遂行上必要なもの」による <u>二要件</u>	「事業所得を生ずべき業務の遂行上必要なもの」の <u>一要件</u> 。 ※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うべき
③一次会費用と二次会費用の取り扱い	いずれも、全額必要経費不算入	一次会費用は全額必要経費算入 二次会費用は全額必要経費不算入

(筆者作成)

また、Yはこれを不服として上告しているが、本件最高裁はこれを受理せず、上告不受理決定を行なった。これをもって、弁護士会役員必要経費訴訟は納税者側の勝訴という形で幕を閉じている。三木義一は、「この事案は弁護士会の役員の支出という特殊な問題でしたので、汎用性の少ない特殊問題と誤解されがちですが、そうではなく、事業や業務で必要経費を支出している全ての納税者にとって大変意義のある決定」である¹⁰³と述べる。これに対して、この上告不受理決定を受けた国税庁は、本件は「個々の事実関係に基づき判断されたもの」であり、「今回の最高裁決定は上告不受理決定であるため、従来の裁判例、つまり法令解釈が変更されたものとは考えていません。そのため、一般的な、事業所得の金額の計算上必要経費に算入される支出の取扱いが変更されるものではないと考えています」と週刊税務通信の取材に対して回答¹⁰⁴し、公式見解を示している¹⁰⁵。

¹⁰³ 三木義一「必要経費と事業との直接関連性」東京税理士界 VolumeNo.685【6】（2014年）。

¹⁰⁴ 税務研究会・前掲注 8)5頁。

¹⁰⁵ 国税庁の公式見解とは相反して、長島弘は、「上告受理申し立ての不受理であるから、最高裁が高裁の判断を積極的に認めたものとはとはいえないが、この問題に一応の決着が付き直接関連性を要する

ここに一つ疑問であるが、国税庁が言う「一般的」とは何を示すものであろうか。「租税法は争うことによつてのみ法解釈が発展する」¹⁰⁶のものであるが、これまで十分に議論されてこなかった点を都合よく「一般的」と捉えることは、いささか強情であるように思える。「一般論」を盾にし続ける姿勢が貫かれれば、議論が平行線のまま一向に発展しないことになろう¹⁰⁷。

そして、国税庁の回答とは裏腹に、弁護士会役員必要経費訴訟を契機として必要経費該当性要件論の議論はさらに盛り上がりを見せるようになった。特に「業務直接関連性」が否定された点は多くの議論がなされており、本稿でも第5章第6節において言及するものとする。ただし本稿では、「業務遂行上の必要であること」という要件が、いずれの判決においても要求されていることについても注目したいと思う。さらに、「業務遂行上の必要なもの」であるかという判断を、「社会通念」に基づいて「客観的」に行う判示したことも両審共通している。このように、必要経費該当性要件において議論すべき点は業務関連性要件以外にもいくつも存在しているのである。

本稿では、この「弁護士会役員必要経費訴訟」を必要経費の論点整理を行う上で、時折素材として使用するものと位置付ける。具体的には、①弁護士会等の会務活動が弁護士の事業所得を生ずべき業務に該当するか、②法令解釈の違い（業務関連性論）、③本件高裁が判示した一次会費用と二次会費用の取り扱いの違い、の三つを主な素材として順次取り扱いながら議論を展開していく。

とした国税庁の主張が、司法においては承認されずにいるという点はゆるぎない事実である」と主張する。（長島弘「所得税の必要経費と業務直接関連性」月刊税務事例 Vol.46-No.3（2014年）30頁）。

¹⁰⁶ 松沢・前掲注90)116頁。

¹⁰⁷ 井上五郎「必要経費の要件—『業務の遂行上必要』による判断の枠組み—」税理 Vol.61-No.11（2018年）135頁。

第3章 必要経費の構造

必要経費該当性要件の議論をするためには、必要経費を構成する基礎的な要素を確認し、必要経費の構造の成り立ちを理解する必要がある。その基礎的な要素とされるものは、「所得税法 37 条 1 項」、「費用収益対応の原則」、別段の定めとしての「家事費・家事関連費」であろう。必要経費概念は、この三つの主要素から構成されている。現状の学説上の理解では、「費用収益対応の原則」によって費用の年度帰属が決まり、「所得税法 37 条 1 項」において必要経費該当性を判定し、所得税法施行令 45 条 1 項 1 号で「家事費等を排除する」というものである。そこで本章では、所得税法 37 条 1 項及び費用収益対応の原則についての学説の確認・整理を行う。そして、はたしてそれらが現代の実態に即したものであるかについて再検討を行うものとする。なお、家事費・家事関連費については、少し性質の異なる議論であるため第 4 章において個別に確認する。

第1節 所得税法 37 条 1 項

第1項 条文規定

まず初めに、「必要経費に算入すべき金額」について規定している所得税法 37 条 1 項を確認する¹⁰⁸。

(必要経費)

第三十七条 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（事業所得の金額及び雑所得の金額のうち山林の伐採又は譲渡に係るもの並びに雑所得の金額のうち第三十五条第三項（公的年金等の定義）に規定する公的年金等に係るものを除く。）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、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及び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（償却費以外の費用でその年において債務の確定しないものを除く。）の額とする。

¹⁰⁸ 本稿ではその内容を、所得税法 37 条の内 1 項のみを射程範囲とし、2 項については言及しないものとする。

所得税法 37 条 1 項は、「必要経費に算入すべき金額」を規定する条文であり、一見すると、「必要経費の範囲」を示すものではないとも思われる。ただし、条文の末尾の「一とする」には、「創設的な意味」の他に、「～でなければならない」という「拘束的な意味」が含まれている¹⁰⁹。すなわち、所得税法 37 条 1 項は、「必要経費に算入すべき金額は、～の額でなければならない」という意味もあるため、実質的には「必要経費の範囲」をも含有して規定する条文であると考えることができよう。

第 2 項 前段と後段

所得税法 37 条 1 項は、学説上において「前段」と「後段」の二つに分断されることが多々ある。国税庁は『所得税のタックスアンサー』において、「事業所得、不動産所得及び雑所得の金額を計算する上で、必要経費に算入できる金額は、次の金額です」と回答し、所得税法 37 条 1 項を以下のように二つに分解している¹¹⁰。

(1)総収入金額に対応する売上原価その他その総収入金額を得るために直接要した費用の額

(2)その年に生じた販売費、一般管理費その他業務上の費用の額

すなわち、(1)が前段、(2)が後段、というわけである¹¹¹（以下、「二区分説」という。）。結果的に、「拘束的な意味」も含めて考慮すると、ある支出が必要経費に算入されるためには(1)又は(2)に該当すればよいということになる。谷口勢津夫も、所得税法 37 条 1 項を以下のように前段と後段に分解し、そして、前段には「個別的対応」の費用、後段には「一般的対応」の費用が該当する、と説明する¹¹²。

¹⁰⁹ 伊藤義一『税法の読み方 判例の見方〔改訂第三版〕』（TKC 出版、2014 年）175-176 頁。

¹¹⁰ 国税庁ホームページ「1 必要経費に算入できる金額」所得税のタックスアンサーNo.2210 やさしい必要経費の知識〈<https://www.nta.go.jp/taxes/shiraberu/taxanswer/shotoku/2210.htm>〉【最終閲覧日】2021 年 1 月 7 日。

¹¹¹ 国税庁タックスアンサーには、(1)と(2)の間に本来であればあるはずの「及び」の文言が抜け落ちている。これは納税者のわかり易さを意識したものと推測されるが、「及び」がなければなぜこのように分類されるかが一切不明であり、説明としては不十分であろう。

¹¹² 谷口・前掲注 36)327-328 頁。

ここにいう費用とは、企業の収益獲得過程で収益を得るために費消された経済的価値を意味する会計用語を指し、費用収益対応の原則に基づくものとして、これを前段では原価(例として売上原価)を前提とし、後段ではそのままの意味として用いられている。所得税法では、前段の費用については、所得稼得のための直接的必要性を要件として、収入金額と個別的(直接的・客観的)に対応する必要経費を定めており、この直接的必要性は、所得稼得のために当該支出が「不可避であった」ことという意味に解される。一方、後段の費用については、所得稼得業務関連性を要件として、収入金額と一般的(間接的・期間的)に対応する必要経費を定めており、これらは非原価項目とされ、販売手数料、運搬費、広告宣伝費、人件費、旅費、光熱費、賃借料、租税公課、修繕費、減価償却費等が該当する。

金子宏においても、著書『租税法』において同様の記述があるが、費用収益対応の原則を説明する中で、所得税法 37 条 1 項前段の「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」は、「売上原価のように特定の収入との対応関係を明らかにできるもの(個別対応)」であり、後段の「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」は、「特定の収入との対応関係を明らかにできないもの(一般対応)」である、と述べており¹¹³、さらに細かく「特定の収入」との対応関係に基点を置いている。これを受けて、東京地判平成 28 年 11 月 29 日¹¹⁴では、所得税法 37 条 1 項を費用収益対応の原則に基づいて二つに区分に分断し、その上で「特定の収入」との関係を意識して、以下のように判示する。

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(個別対応)、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(一般対応)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

¹¹³ 金子・前掲注 33)316 頁。

¹¹⁴ 税資 266 号 12940 順号。

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 項は前段と後段に分けて語られることが多い。確かに、前段と後段とされる規定の間に「及び」の文言があるため、分かりやすく二つに区分されているように一見される。

また、前段または後段のいずれかをさらに二つに区分し、合計三つの区分に分解とする方法も多少みられる。例えば、近藤隆志編『所得税必要経費の税務〔平成 29 年版〕』では、①売上原価、②総収入金額を得るため直接に要した費用の額、③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、の三区分別とし、①②が個別対応、③が期間対応とする¹¹⁵。一方、増田英敏は、「①総収入金額を得るため直接に要した売上原価とその他の直接費用、②その年における販売費および一般管理費、③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で債務の確定したものおよびその年に生じた償却費」の三区分別とした上で、①が直接対応費用、②と③を期間対応とする¹¹⁶。つまるところ、区分が三つになったとしても、前段部分が「個別対応」で、後段部分が「期間対応」という点は二区分説と同様である。

第 2 節 費用収益対応の原則

前述の昭和 38 年整備答申には、「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」という記載があった。この費用収益対応の原則とは、「ある支出は、それが収入を得るのに用いられた年の必要経費として控除される」¹¹⁷という原則であり、一般的に、必要経費の年度帰属には、この「費用収益対応の原則」が用いられるものとする学説¹¹⁸が多い。本節では、必要経費と費用収益対応の原則の関係について掘り下げる。

第 1 項 個別対応と期間対応

費用収益対応の原則は、その適用場面として「収入との」個別対応と、「収入との」期間対応（一般対応）の二つのパターンがあるとされており、佐藤英明はその具体的適用に

¹¹⁵ 近藤隆志編『所得税必要経費の税務〔平成 29 年版〕』（大蔵財務協会，2017 年）1 頁。

¹¹⁶ 増田・前掲注 2)423 頁。

¹¹⁷ 佐藤・前掲注 38)263 頁。

¹¹⁸ 金子・前掲注 33)316 頁。

ついて以下のように述べる¹¹⁹。

個別対応とは、商品販売における収入と仕入に要した費用（原価）のような対応関係のことであり、所得税法 37 条 1 項でいうところの「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」に該当する。

期間対応とは、電気代や広告費のような「その年に支出した全額がその年の収入に対応する」関係のことであり、所得税法 37 条 1 項でいうところの「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」に該当する。

そして、それらの年度帰属としては、個別対応なる費用は「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、期間対応（一般対応）なる費用は「それが生じた年度の必要経費とされるべき」と、金子宏は述べる¹²⁰。「期間対応」とは、個別対応のように分かりやすく対応するものではないが、「その費用を負担することで事業活動の遂行が可能になるという関係で収益と繋がっているもの」¹²¹である。ただし、「収益との関係を見いだせるとしても、これらの費用は、どの収益と繋がっているかを把握することが困難」であるため、「発生した期にその期の収益との関係を仮定し、その期の費用として認識する」のである¹²²。

ここに、学説における所得税法 37 条 1 項と費用収益対応の原則の関係をまとめると、以下の表 2 のようになる。

¹¹⁹ 佐藤・前掲注 38)264 頁。

¹²⁰ 金子・前掲注 33)316 頁。

¹²¹ 金子友裕「弁護士会の役員等として負担した支出と事業所得における必要経費の関係」月刊税務事例 Vol.45-No.2 (2013 年) 33 頁。

¹²² 金子・前掲注 121)33-34 頁。

表 2

従来の二区分説	大枠／収入との 対応関係	帰属年度	該当例
(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	個別対応	それが生み出した収入 の帰属する年度	売上原価
(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	期間対応	それが生じた年度	非原価項目 例)販売手数料，運搬 費，広告宣伝費

(筆者作成)

第 2 項 所得税法における「費用収益対応の原則」

では、費用収益対応の原則はなぜ求められるのであろうか。それは、「継続的事業の所得を正確に算出するため」¹²³という理由に他ならない。この点は、前述の昭和 38 年整備答申において、「現行の所得税法における課税所得の計算は、いわゆる費用収益対応の考え方によることを原則」とする¹²⁴と確認していることとも合致する。

ただし、ここに注意したい重要な点がある。それは、必ずしも企業会計の「利益」と、所得計算上の「所得」とは一致するものではなく、また一致させなければならないものでもないということである。これは、法人税法と費用収益対応の原則の対応関係と、所得税法と費用収益対応の原則の対応関係の違いから説明できる。すなわち、法人税法では、収益や損金の額に算入すべき金額は、別段の定めがあるものを除いて、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従って計算」する、と規定されている¹²⁵が、所得税法では

¹²³ 金子・前掲注 33)316 頁。

¹²⁴ 税制調査会・前掲注 54)42-43 頁。

¹²⁵ 法人税法第二十二条 内国法人の各事業年度の所得の金額は、当該事業年度の益金の額から当該事業年度の損金の額を控除した金額とする。

4 第二項に規定する当該事業年度の収益の額及び前項各号に掲げる額は、別段の定めがあるものを除き、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従って計算されるものとする。

そのような規定は存在しないということである。確かに、必要経費が辿ってきた沿革から見れば、事業所得等の「事業」に係る所得に関しては、必要経費概念をできるだけ法人税における損金概念に近づけるように努力されてきた¹²⁶ことは理解できる。末永英男も、「昭和40年の所得税法改正で事業に関する必要経費の規定は、会計学の成果を取り入れ、法人税法の損金に関する規定（法人税法22条3項）とほぼ同じ内容のものとした」と述べ、必要経費を「企業会計原則」から捉えることは適当な依拠基準であることを主張している¹²⁷。

しかし、これは完全に一致する再現を目指すものではないであろう。細かい規定を除いた単純な式に置き換えても、前提条件が「企業会計＝法人税法」、「法人税法≠所得税法」であれば、「企業会計＝所得税法」という論理は成り立たない。すなわち、所得税法における費用収益対応の考え方は、法人税法のようになるべく基づくことを前提にしつつも、あくまでも「必須要件」ではないものとする。仮に、所得税法においても、費用収益対応の原則を徹底するのであれば、例えば所得税法37条1項のいずれかに「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従って計算する」という文言を盛り込むべきであろう。また、このことは、いわゆる「現金主義」が、一定の場合において所得税法上に認められていることから裏付けることができる¹²⁸。結果として、所得税法において明示的な規定がないこと、現金主義が一部認められていることから、「費用収益対応の原則」は必ずしも遵守しなくてはならないものではないと考える。

第3節 四区分説

第1項 所得税法37条1項における四つの区分

所得税法において、費用収益対応の原則を遵守する必要はない。そうすれば、所得税法37条1項を従来の学説のように、「費用収益対応の原則」に従って、前段を「個別対応」、後段を「期間対応」として二つに区分することが、はたして適当であるかについては疑義

¹²⁶ 植松・前掲注41)1094頁。

¹²⁷ 末永英男「租税判例にみる企業会計に対する無理解—所得税法の必要経費を中心に—」税研Vol.31-No.4(2015年)19頁。

¹²⁸ 第六十七条 青色申告書を提出することにつき税務署長の承認を受けている居住者で不動産所得又は事業所得を生ずべき業務を行なうもののうち小規模事業者として政令で定める要件に該当するもののその年分の不動産所得の金額又は事業所得の金額（山林の伐採又は譲渡に係るものを除く。）の計算上総収入金額及び必要経費に算入すべき金額は、政令で定めるところにより、その業務につきその年において収入した金額及び支出した費用の額とすることができる。

が生じよう。そして、従来の必要経費該当性要件の解釈の根本には、この二区分説が存在し、そのことがさらに議論を複雑にしているものと考察する。

そもそも、なぜ費用収益対応の原則に従えば、「前段と後段」という二区分にまとまるのかは定かではない。所得税法 37 条 1 項を素直に読めば、「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」には、「総収入金額に係る売上原価」と「その他当該総収入金額を得るため直接に要した費用」のさらなる二つの区分が存在するものであるし、また、後段とされる「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」にも、「その年における販売費，一般管理費」と「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」の二つがさらに存在するものであり、正しくは四つの区分と捉えることが適当であると考えられる。本稿では、所得税法 37 条 1 項が四つに区分されることを、「四区分説」と呼ぶものとする。

岡村忠生も、所得税法 37 条 1 項には 4 つの類型が並べられていると述べ、以下のよう
に区分している¹²⁹。

- (1) (a) 各種所得の総収入金額に係る売上原価
- (b) その他当該総収入金額を得るため直接に要した費用 及び
- (2) (c) 販売費，一般管理費
- (d) 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

このように、所得税法 37 条 1 項の四区分説はいくらか存在している。ただし、岡村忠生の四区分説であっても、(1) と (2) という大枠は存在している。そして、(1) を個別対応、(2) を期間対応とし、この (1) と (2) の違いは「控除の時点（タイミング）による区別」であると述べている¹³⁰。その他にも、(1) を「売上原価的グループ」、(2) を「販売費，一般管理費的グループ」と表現する学説もある¹³¹が、「売上原価」は個別対応するものであり、「販売費，一般管理費」は期間対応するものと解されるため、要は同様のことを述べているに過ぎない。

¹²⁹ 岡村忠生「弁護士会役員活動費用と消費税(2)」税研 Vol.30-No.2 (2014 年) 74 頁。

¹³⁰ 岡村忠生「弁護士会役員活動費用と消費税(1)」税研 Vol.30-No.1 (2014 年) 71 頁。

¹³¹ 酒井克彦『クローズアップ課税要件事実論〔第 4 版改訂増補版〕』（財経詳報社、2017 年）176-177 頁。

従来の学説上のこの大枠の存在は、(1)と(2)の間に「及び」の文言が存在していることに由来しているものと解される。「及び」とは、併合的接続詞であり、その「及び」が単独で使用されている場合、それは「単純な併合的接続」として用いられるものであり、同ジャンルに属する語句を接続する役割を果たしている¹³²。そうすると、所得税法37条1項は、「必要経費に算入すべきもの」という同ジャンルに属する語句を四つの区分を並べるものの、「及び」の位置からしても、(1)と(2)は「別個の概念」としての大枠のような二つの括りは存在するものと解することは適当であろう。

しかし、そのことを理由として、費用収益対応の原則的に(1)には個別対応、(2)には期間対応を必然的に当てはめて、(a)(b)(c)(d)の四つを「個別対応」と「期間対応」の二つにまとめてしまうことは早計である。(1)は「個別に対応するもの」としてまとめるのではなく、純粹に「総収入金額と対応する費用(原価)」という括りで、その中に(a)と(b)という特性によって区分された二つの費用が存在しているのではないだろうか。そしてこれと対比させると、(c)及び(d)は、「総収入金額」という文言が使用されていないことから、「総収入金額」との対応関係は特段求められていない「総収入金額と非対応の費用」と解することができよう。ただし、金子宏が「必要経費」を、「所得を得るために必要な支出」¹³³(下線は筆者)とすることも鑑みれば、(2)は「何らかの形で所得を生ずべき業務と関連すればよいとされる費用群」という意味で、「所得業務関連費用」という大枠で括られているのではないだろうか。そして、「所得業務関連費用」においても、それぞれの特性に応じて(c)と(d)の二つに区分されているのである。このように、所得税法37条1項は(1)(2)という大枠の中にもさらに二区分が存在し、そのそれぞれは四区分として独立しているものであると考える。本稿では、これを「筆者四区分説」とする。

筆者四区分説を立証とするために注目したい点として、(b)と(d)には、それぞれの末尾に「の額」の文言があること、そして、それぞれの筆頭に「その他」の文言があることの二点が挙げられる。まず、一点目の「の額」であるが、「売上原価の額」や、「販売費、一般管理費の額」という用語の使い方は一般的ではないため、「の額」は(a)と(c)には係っていないものと推測できる。仮に、「売上原価の額」や、「販売費、一般管理費の額」という表現が正しかったとしても、文理上「(a)の額」「(b)の額」「(c)の額」

¹³² 伊藤・前掲注109)145-146頁。

¹³³ 金子・前掲注33)313頁。

「(d)の額」と規定されているわけではない¹³⁴。

そして二点目、「その他」は、「並列的例示」表す用語であり、「その他」の前後の語句はそれぞれ別個の概念として独立しており、「これら以外の」とほぼ同様の意味として、並列的に示される場合に用いられる¹³⁵。すなわち、(a)と(b)、(c)と(d)はそれぞれ別の概念であることが理解できよう¹³⁶。ただし、「(a)その他(b)及び(c)その他(d)」とされる規定において、(a)(b)(c)(d)を単なる並列と見ることは、「及び」の機能を無視した解釈となるため、適当でない¹³⁷。この二点を考慮すると、やはり(1)と(2)という「大枠の二区分」は存在するものの、それぞれ(a)(b)(c)(d)の四区分は独立しており、それぞれ別々の費用を指していると解することが適当であろう¹³⁸。

これらのことから、所得税法37条1項を二つに区分し、前段を「個別対応」、後段を「期間対応」とまとめて議論することは適当でない。例えば、前述した通り谷口勢津夫は、所得税法37条1項を前段と後段の二つに区分し、前段の費用については「所得稼得のための直接的な必要性を有する不可避的な支出」が要件であるとするが、筆者四区分説に立てば、「各種所得の総収入金額に係る売上原価」の区分に対して、「直接的な必要性」を「要件」として要求しているように読み取ることができない。仮に、売上原価が「直接的な必要性」的な要素を有していたとしても、それは「要件」ではなく、あくまでも「性質」として捉える以外のことを要求できるものではない。

さらに言うと、必要経費の範囲を議論する上で、「ある支出が必要経費として控除されるためには、それが事業活動と直接の関連をもち、事業所得の遂行上必要な費用でなければならない」¹³⁹といったように、所得税法37条1項を一括りにして検討することも、

¹³⁴ 酒井・前掲注131)176頁。

¹³⁵ 伊藤・前掲注109)167-168頁。

¹³⁶ 語句が近い表現としては「その他の」があるが、「その他の」は日常用語の“等の”とほぼ同義の「包括的例示」を表す用語であるため、「の」の有無によって意味が大きくことことに注意が必要である。(伊藤・前掲注109)166-167頁)。

¹³⁷ 酒井・前掲注131)176頁。

¹³⁸ 長島弘は、所得税法37条1項の「後段」を、「販売費」「一般管理費」「その他所得を生ずべき業務について生じた費用」に三つ区分し、「その他の」ではなく、「その他」であることから、「一般管理費を『所得を生ずべき業務について生じた費用』と限定する根拠はない。……すなわち『販売費』『一般管理費』の他に『これらの所得を生ずべき業務について生じた費用』が挙げられていることから、『販売費』『一般管理費』は所得を生ずべき業務について生じた費用よりも幅の広い、所得を生ずべき業務に関連して生じた費用が含まれるべきとなるのではないだろうか」と述べる。(長島弘「弁護士会役員による支出と弁護士業務の必要経費」月刊税務事例 Vol.44-No.9 (2012年)13-14頁)。

¹³⁹ 金子・前掲注33)314頁。

筆者四区分説に立てば誤りである。所得税法 37 条 1 項は、四つに区分できるような規定を定めたものと解することができるならば、その意図を反映した解釈をすべきである。すなわち、四つに区分できるということは四通りの必要経費が存在するということであり、四区分説ではそれぞれに適した要件を適用すべきなのである。

第 2 項 筆者四区分説に基づく「費用収益対応の原則」の再考

昭和 38 年整備答申が説かれた時代においては、所得税法 37 条 1 項を「前段」「後段」の二区分とし、前段は個別対応、後段は期間対応とまとめることは適当であったのかもしれない。しかし、それが現代に適合しているかはまた別問題である。ましてや、費用収益対応の原則を遵守する明確な法定根拠がない以上、昭和 38 年整備答申が述べた「費用収益対応の考え方」を原則として現代の所得税法を捉えることは適当ではなく、本時代に合わせた柔軟な当てはめが新たに必要となろう。

では、必要経費の年度帰属をどのように捉えれば、最も時代に適合するだろうか。筆者としては、費用収益対応の原則を全く考慮しないことは、会計における「利益」と、所得計算における「所得」が完全に乖離することを止めることができなくなることに繋がるため、所得税法においても「費用収益対応の原則」にある程度基づこうとする姿勢については反対ではない。また、「個別対応」とされた費用が「収益が生じた年度に必要経費」となり、「期間対応」とされた費用が「それが生じた年度に必要経費」となる、という解釈についても妥当であろう。しかし、多様化する現代において、従来のように「個別対応」か「期間対応」のいずれかに、全ての費用を厳格に区分することは、所得税法においては適当ではない。「会計」と「所得税法」が乖離することよりも、企業会計に準拠するあまりに、所得税法の規定が、現代社会の実態を反映するものから乖離することこそ問題なのである。特に、現代の事業というものは、その範囲が固定的ではなく、支出の効果も時間的に限定されるものではない¹⁴⁰。要は、多岐に渡る現代の費用を、「個別対応」か「期間対応」のどちらかに無理やりに当てはめるのではなく、もっと弾力的に、「個別対応」でも「期間対応」でもない「時代に即した対応関係」も検討し、柔軟に対応することが適当であると考える。ここで、改めて「筆者四区分説」を確認する。なお、本稿では、所得税法 37 条 1 項の四つの区分を、岡村忠生の表記方法に合わせて、「(a)」、「(b)」、「(c)」、「(d)」と

¹⁴⁰ 三木・前掲注 5)19 頁。

表記する。

〈筆者四区分説〉

その年分の事業所得等の金額の計算上必要経費に算入すべき金額は、これらの所得の

(1) 総収入金額と対応する費用（原価）

(a) 総収入金額に係る売上原価

(b) 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

及び

(2) 総収入金額と非対応の費用（所得業務関連費用）

(c) その年における販売費，一般管理費

(d) 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

とする。

（筆者作成）

1. 総収入金額に係る売上原価

所得税法では、「売上原価」について定義がなされていない。そのため、いくつかの会計用語系の辞典を参照すると、「商品の仕入原価および製品の製造原価のうち、当期の売上高に対応する部分を売上原価という」¹⁴¹であったり、「販売された商品の仕入原価が売上原価である」¹⁴²であったり、「売上原価とは、販売された商品・製品などの取得原価であり、それらの売上高と直接的・個別的に対応する費用である」¹⁴³との記載がある（下線は筆者）。売上原価の特徴としては「原価」であることがどの文献においても強調されており、当期の売上高（総収入金額）に「個別対応」するものであることは間違いなさそうである。この点は、前述した金子宏の「売上原価のように特定の収入との対応関係を明らかにできるもの」を「個別対応」とする¹⁴⁴、という従来の学説とも一致するものであり、その性質は「個別対応原価」とも言えよう。

¹⁴¹ 会計学中辞典編集委員会編『会計学中辞典』（上野清貴）（青木書店、2005年）27頁。

¹⁴² 松尾＝平松編著・前掲注50）〔金戸武〕18頁。

¹⁴³ 興津＝大矢知監，高須ほか編・前掲注48）〔金戸武〕13頁。

¹⁴⁴ 金子・前掲注33）316頁。

2. 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

従来の学説上では (a) と (b) は特に区分がなされておらず、どちらもまとめて「個別対応」とされてきたが、これまでの議論により (a) の売上原価と (b) は、別の費用を指しているものであると考えられる。また (b) には、(a) の特徴である「原価」の文言は使用されていない。そのため、(b) が「個別対応」のものであるかは一旦保留とし、この点は後ほど再検討を行う。ただし、(a) と同様に、(b) は「総収入金額」の文言が織り込まれており、「総収入金額」と対応関係することは明白である。それゆえに (1) は、「総収入金額と対応する費用（原価）」という括りなのである。占部裕典も、所得税法 37 条 1 項における「直接」とは、「事業」との直接関連性ではなく、「総収入金額（売上）」との直接対応を意味するものであると述べている¹⁴⁵。

3. その年における販売費、一般管理費

(c) 販売費、一般管理費については、売上原価と同様に所得税法における定義がなされていないものだが、会計用語そのものであるためいくらかは理解しやすい。これもいくつかの会計用語系の辞典を参照すると、販売費とは、「商品や製品の販売活動に伴い発生する費用」¹⁴⁶であり、一般管理費とは、「企業全体の管理・運営活動に伴い発生する費用」¹⁴⁷である。また、「販売費と一般管理費は営業費と総称され……実務においては両者の区分は困難」¹⁴⁸であることが多く、「損益計算書上では“販売費及び一般管理費”としてまとめて表示される」¹⁴⁹ことになり、「両者とも期間費用として処理される」¹⁵⁰（下線は筆者）ものである。

外観としては上記の通りであり、(c) 販売費、一般管理費の具体的な例としては、「規則第 84 条に規定する販売費及び一般管理費に属する費用とは、会社の販売及び一般管理業務に関して発生した費用例えば販売手数料、荷造費、運搬費、広告宣伝費、見本費、保管費、納入試験費、販売及び一般管理業務に従事する役員、従業員の給料、賃金、手当、

¹⁴⁵ 占部裕典「経費支出の『直接性』『必要性』をめぐる税務の基本的スタンス」税理 Vol.48-No.7 (2005 年) 30 頁。

¹⁴⁶ 興津＝大矢知監，高須ほか編・前掲注 48)〔及川勝美〕221 頁。

¹⁴⁷ 興津＝大矢知監，高須ほか編・前掲注 48)〔及川勝美〕221 頁。

¹⁴⁸ 興津＝大矢知監，高須ほか編・前掲注 48)〔及川勝美〕221 頁。

¹⁴⁹ 会計学中辞典編集委員会編・前掲注 141)〔大場敏男〕18 頁。

¹⁵⁰ 会計学中辞典編集委員会編・前掲注 141)〔大場敏男〕18 頁。

賞与、福利厚生費並びに販売及び一般管理部門関係の交際費、旅費、交通費、通信費、光熱費及び消耗品費、租税公課、減価償却費、修繕費、保険料、不動産賃借料及びのれんの償却額をいう」¹⁵¹（下線は筆者）と、財務諸表等規則ガイドラインにおいて規定されている。

酒井克彦は、筆者四区分説とは相反する立場を採り、(c)と(d)を分解して理解すると、「その年における」という修飾が(c)のみ掛かり、(d)には掛からないことになってしまい、その場合(d)には「償却費」が含まれているのにもかかわらず、償却費の計上において「その年における」という期間対応が無視されることとなり、解釈として妥当とはいえ、(c)と(d)を別々に解することも適当でない¹⁵²と主張する。しかし、上記のように財務諸表等規則ガイドラインによれば、「減価償却費」は(d)ではなく、(c)販売費、一般管理費に該当するものである。そうすると、この酒井克彦の主張は前提の時点において既に間違いがあり、論理的な議論とは言えないように思われる。

その他(c)における理解できる点としては、(2)「総収入金額と非対応の費用」の大枠区分であり、(a)及び(b)において登場した「総収入金額」の文言がないことが挙げられる。また、例えば、「この機械を10,000円で購入すれば、年間の電気代が50,000円下がる」といったような「所得」の増加に繋がる費用は、「収入」とは何らの関係性も見出すことができない費用であるが、「所得を生ずべき業務との関連性」を有するものであり、このような費用も(c)に該当するものと考えられる。そうすると、やはり(c)には「収入との対応関係」が求められているものではなく、「所得業務関連費用」の一区分であると位置付けることは妥当であろう。また、企業活動を行う上で、資金調達の一的方法である借入れに際して発生する「金融費用」のような、「いずれの収益とも関係づけられないために、やむを得ず、発生した期間の費用とする」¹⁵³支出も、(c)に該当する。これらのことから(c)には、営業費とも言えるような「一般的な企業活動に関する費用」が大方該当するものと考えられる。

またもう一つの特徴としては、販売費及び一般管理費は「期間費用」であるため、収入と「期間対応」する費用が、「所得業務関連費用」の内の(c)区分となるものである。た

¹⁵¹ 金融庁企画市場局『「財務諸表等の用語、様式及び作成方法に関する規則」の取扱いに関する留意事項について（財務諸表等規則ガイドライン84）』（令和2年6月）25頁。

¹⁵² 酒井・前掲注131)175-176頁。

¹⁵³ 田中・前掲注34)115頁。

だし、あくまでも「期間対応」の性質を有するという意味であり、「収入との対応関係」が求められているわけではない。そして、(c)は期間費用（期間対応）であるため、それが生じた年度において必要経費となる。

ただし、これに相對する考え方として末永英男の主張があるが、「企業会計に対する無理解」という厳しい批判を飛ばされ、以下のように述べる¹⁵⁴。

「期間対応」の費用は、「期間収益」に対応する「期間費用」を表しており、「企業会計原則」上は、あくまでも収益との直接関係のある費用であるが、発生に収益との期間的なずれがあるために発生したその期間に計上するに過ぎない。そして、一人歩きする「一般対応」という用語は、収益との間接的な関係でよいとする費用を含む解釈であるが、これは「企業会計原則」上では採り得ない。

（下線は筆者）

ただしこの主張は、前述の「財務諸表等規則ガイドライン」において、福利厚生費や交際費等の収益とは直接関係のない（間接関係）費用が挙げられている点と矛盾しており、適当ではないと思われる。

4. 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

(d)「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」は、一見だけではなかなか(c)との違いを把握しにくいものであるが、一つずつ分かる点から紐解いていく。まず、(c)との共通点としては「総収入金額」の文言がないことから、「収入」との対応関係が求められているものではないことが理解できる。これに対し、(c)との相違点としては(d)は「期間費用」としての性質を有しているわけではない。そうすると、収益と「期間対応」するものでもなく、(d)はそもそも「収入」との対応関係を一切求められていない費用であるという結論が導かれよう。ただし、「所得業務関連費用」の中の一区分として、(d)は「所得を生ずべき業務との関連性」が求められている。

収入とは対応せず、「所得を生ずべき業務」との関連性を有する費用にはどのようなものが該当するか。例えば、ネット社会における中傷・悪評被害に対する削除・対策費用等

¹⁵⁴ 末永・前掲注127)19-21頁。

が (d) に該当すると考えられる¹⁵⁵。YouTuber が投稿した動画やチャンネルに対して、もしくはネガティブサイトにおいて、心無い中傷や謂れもない風評被害を受けた場合の削除費用は、なんらの「収入」との対応関係が存在するわけでもなく、「一般的」な販売費、一般管理費ではないものの、YouTuber として活動しているがゆえの費用であり、所得を生ずべき業務と関連している費用であると言え、(d) として必要経費算入されることが適当である。これは現代における比較的特殊な必要経費例とも言えよう。

また、「弁護士会役員必要経費訴訟」の控訴審が判示した「個人の弁護士の事業所得計算上、必要経費に算入される弁護士会役員としての活動費用」も、「収入」とは何らの関係性も見出すことができない費用であるが、「所得を生ずべき業務」と関連している費用であると言える。これは、個人の弁護士が弁護士会役員として支出した活動費用は、企業「外」活動に関する費用ではあるが、個人の弁護士としての事業所得を生ずべき業務に関連する費用であるため、個人の弁護士の事業所得計算上、必要経費に算入されるということである。

これらをまとめると、所得業務関連費用として「所得」と関連している費用、さらに、従来考えてこられたような「一般的な企業活動に関する費用」ではないが、「所得を生ずべき業務」と関連している特殊な費用や企業外活動の費用が、(d) に該当するのである。

(d) はこの点において、(c) の「一般的な企業活動に関する費用」という特徴とは区別されていることが理解できよう。そして (d) は、収入との対応関係が求められておらず、また収入と期間対応もしないものであるため、「その年分の事業所得等の金額の計算上必要経費に算入すべき金額」として、発生主義的に「それが生じた年度において」必要経費となるものと解されよう。

ただし、弁護士会役員必要経費訴訟において、弁護士会等の役員等としての活動が X の「事業所得を生ずべき業務」に該当しない場合でもあっても、役員活動に要した費用は弁護士業の必要経費に該当する、と明示的に判示したことについては物議を醸し出しており、そのような結論に至った点に関しては議論がある。伊川正樹は、「法定要件に合致すれば必要経費性は認められると解する」という立場を採り、「問われるべきは、当該支出が必

¹⁵⁵ このような費用については、田中康雄「ネガティブサイト削除費用は必要経費に当たらず!? インターネット関連費用の税務上の取扱い」税務弘報 Vol.68-No.3 (2020 年) 64-71 頁において詳しく解説されている。

要経費としての性質を帯びているかどうかという点であろう」と述べる¹⁵⁶。これに対し、今村隆は、弁護士会活動のための経費であっても、弁護士業の必要経費になり得るというロジックについて、「弁護士会活動が事業所得を生ずべき弁護士業に当たらないのであれば、本来は、弁護士会活動に伴う懇親会は、弁護士会活動のための経費であり、それが直ちに弁護士業の経費には当たらないはず」であり、判決のロジックは所得税における所得分類の考え方に反する、と主張する¹⁵⁷。同様に、山田麻未も「必要経費の所得分類に関する法規定に反した判断を行ったものといわざるを得ない」と述べ、その上で「役員活動が弁護士業という『事業所得を生ずべき業務』に含まれると考えると、役員活動によって得られた収入は事業所得となる」として、判決の論理は否定しつつ、弁護士業の範囲を広げて解釈を行うアプローチを展開する¹⁵⁸。確かに、この点は判決の説明が今一つ明瞭でなく、論理が薄弱である¹⁵⁹ようにも感じられる。

ただ、筆者としては、弁護士会等の役員等としての活動費用は、「収入」との対応関係があるわけではないが、Xの「事業所得を生ずべき業務」に関連している費用であるため、まさしく(d)の企業外活動の特殊な費用に該当するものであると考える。これに対し、弁護士会と弁護士個人の両者の関係について、弁護士会の役員として活動を行った成果は弁護士会に帰属するものであり、そのために支出した費用は弁護士会が負担すべきものと考えの方が自然であるし、そして、Xが弁護士会に提供した労務に対しては弁護士会から給与が支給されるべきである、という指摘もある¹⁶⁰。確かに、弁護士会等より別途給与の支給がある場合には話しがまた別のものとなろうが、そうでないならば、弁護士法により強制加入制度¹⁶¹が採られている弁護士会の役員活動は、Xの事業所得を生ずべき業務の一環であると認定しても何ら問題はないだろう。結局のところは、「所得分類」という型にハマった見方ではなく、個々の「実態」に即した弾力的な対応が必要なのである。

¹⁵⁶ 伊川・前掲注102)22頁。

¹⁵⁷ 今村隆「弁護士会活動に伴う懇親会費等の必要経費該当性」税研Vol.30-No.4(2014年)76頁。

¹⁵⁸ 山田麻未「弁護士会等の役員等として行う活動と事業所得における『事業』との関係」税法学571(2014年)236頁。

¹⁵⁹ 橋本守次「弁護士会役員の業務に係る交際費等の必要経費の該当性」月刊税務事例Vol.44-No.12(2012年)10頁。

¹⁶⁰ 堀口和哉「弁護士会役員の活動費が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事例」月刊税務事例Vol.46-No.12(2014年)46頁。

¹⁶¹ 第四条(弁護士の資格)司法修習生の修習を終えた者は、弁護士となる資格を有する。

第八条(弁護士の登録)弁護士となるには、日本弁護士連合会に備えた弁護士名簿に登録されなければならない。

第4節 新たな対応関係

これまでの議論で、(a)、(c)、(d)については、大方その特徴に応じた費用を挙げることができた。ただし、(b)については、未だにその外延ははっきりしない。だからこそ従来(b)については特段の議論がないままに、(a)とほぼ同様のものとして扱われてきたのだと推測できよう。しかし、筆者四区分説に立てば、(b)は(a)から独立した費用であるため、あえてこのように規定されている意味が存在するはずである。また前述の通り、岡村忠生も所得税法37条1項を四つに分類しており、(a)(b)(c)(d)それぞれに別々の費用が該当することを主張している。そこで、本節では、岡村忠生の主張を引用しつつ、筆者四区分説について、ひいては(b)にはどのような費用が該当するのかを再検討する。

第1項 岡村忠生の四区分説

再度確認となるが、岡村忠生は、所得税法37条1項を整理すると、必要経費とされるものは(1)(a)各種の所得の総収入金額に係る売上原価、(1)(b)その他当該総収入金額を得るため直接に要した費用、及び(2)(c)その年における販売費、一般管理費、(2)(d)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4つの類型に並べられる¹⁶²と述べ、(1)は売上原価等の個別(直接)対応の必要経費、(2)は一般対応の必要経費とも呼ばれるような、地代家賃や支払利子のように期間の経過に応じて必要経費に算入されるもの、すなわち期間対応によって認識される必要経費であるとする¹⁶³。そして、(1)(b)その他当該総収入金額を得るため直接に要した費用の「直接に要した費用」とは何か、という点について以下のように検討している¹⁶⁴。

「その他」の文言から、(1)(b)には売上原価は含まれない。そうすると、売上原価以外の個別直接対応費用としては「資産の譲渡原価」が考えられるが、棚卸資産以外の譲渡対価は総収入金額に含まれないと考えられるため、(1)(b)は空文となる。これにより、(1)(b)は個別直接対応費用(原価)ではなく、期間対応費用に関する規

¹⁶² 岡村・前掲注129)74頁。

¹⁶³ 岡村・前掲注130)71頁。

¹⁶⁴ 岡村・前掲注129)75-76頁。

定であると推測でき、「直接」の文言は期間対応費用について総収入金額との間に「直接の関連」を求めているものである。

ただしこの場合、販売費、一般管理費以外の期間対応費用である(2)(d)はどうかという問題が発生するが、これは所得税法51条(資産損失)において「事業」と「業務」が明確に区分されていることを裏付けとして説明できる。すなわち、(2)(d)は雑所得等を生ずべき「業務」についての規定であって「事業」は含まれておらず、事業所得は「事業」に係るものであるため関係がなく、元々事業所得に(2)(d)は認められていない。すると、事業所得等の期間対応費用で(2)(c)には該当しないものは、(1)(b)において必要経費となるか、もしくは必要経費にならないものと解することができる。

(下線は筆者)

この岡村忠生の主張にはいくつかの反論が存在する。例えば、伊川正樹は、一般対応費用の典型例である(2)(c)販売費、一般管理費がそれ以外の期間(一般)対応費用(1)(b)よりも先に規定されているというのは規定振りとして座りが悪いこと、(1)(a)と(1)(b)との間には接続詞がないのに対し、(1)(b)と(2)(c)は「及び」という語で結ばれている点に違和感があること等を理由として、岡村忠生の法文解釈を否定する¹⁶⁵。そして筆者も、この岡村忠生の「(1)(b)が空文となる」という解釈には、否定的な立場を採るという前提に立って議論を進めていく。

第2項 岡村忠生が考える「費用収益対応の原則」

また、岡村忠生は、費用収益対応の原則、原価、売上原価、必要経費の用語の解説として以下のように述べる。

〈費用収益対応の原則〉

「費用は、収入金額を獲得するために費やされたものであるから、収益との対応が必要である。会計では、これを費用収益対応の原則という」¹⁶⁶

〈原価〉

¹⁶⁵ 伊川・前掲注7)73頁。

¹⁶⁶ 岡村忠生ほか『租税法〔第2版〕』〔岡村忠生〕(有斐閣、2020年)77-78頁。

「租税法で原価または売上原価というときは、その年度に控除される取得原価を指す。この取得原価は、その資産の販売による収益が実現された時に費用とされ、販売という事実を通じて、収益と個別に対応する」。これに対し、費用とは、「収益との個別的な対応関係が認められないため、期間の経過に従って控除されるものをいう」¹⁶⁷

〈必要経費〉

「必要経費には、原価と費用の両者が含まれる（37条1項）。すなわち、『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』は原価を、『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』は費用のこと述べている」¹⁶⁸

〈売上原価〉

「その年度に発売された棚卸資産に対応する取得原価を、売上原価という。たとえば、商品の仕入れのための支出は、それが販売された時、売上原価として必要経費に算入される。売上原価の算出は(原価配分)は、棚卸計算法による（47条）。棚卸計算法とは、期首も有り高と仕入れを加え、期末の有り高を控除することにより、当期の売上原価を算出する方法である」¹⁶⁹

（下線は筆者）

この主張を素材として、筆者が考える収益と費用の対応関係の在り方を模索したいと思う。

まず、「費用収益対応の原則」であるが、これは、前述のように「ある支出は、それが収入を得るのに用いられた年の必要経費として控除される」¹⁷⁰という年度帰属を定めるものである。また、(c)には「所得」を減らすための費用も該当するため、「収益との対応」が必要なわけではない。次に「原価」であるが、これは大方正しい解説であるが、一点興味深い点がある。それは、「費用とは、収益との個別的な対応関係が認められないため、期間の経過に従って控除される」という点である。この記述を整理すれば、(b) 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」は、「原価」ではないため「個別対応」せず、「費用」であるため「期間の経過に従って控除される」ものとなろう。この点は、

¹⁶⁷ 岡村ほか・前掲注 166)〔岡村忠生〕78頁。

¹⁶⁸ 岡村ほか・前掲注 166)〔岡村忠生〕79頁。

¹⁶⁹ 岡村ほか・前掲注 166)〔岡村忠生〕80-82頁。

¹⁷⁰ 佐藤・前掲注 38)263頁。

(d) は「費用」であり、発生主義的に「それが生じた年度において必要経費」となることも一致するものである。しかし、「必要経費」の解説では、(a) (b) を「原価」、(c) (d) を「費用」とまとめており、この説明は、「『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』は原価」としている点が、先程の「原価」の解説と大きく矛盾している。(b) は「原価」ではないのである。そして、最後に「売上原価」であるが、ここでは売上原価の算出方法については具体的に述べる一方、総収入金額を得るため直接に要した費用については何らの解説がない。

このように、岡村忠生の主張を批判的に読むことと、筆者四区分説を掛け合わせれば(b) についておのずと筋道が浮かぶ。すなわち、(b) は、「総収入金額と対応関係」を持つ「費用」であるが、「(売上) 原価」のように総収入金額と「個別対応」はせず、「費用」として、「期間の経過に従って控除される」ものなのではないだろうか。これは、(a) の「個別対応」の性質と、(c) の「期間対応」の性質の掛け合わせた「ハイブリット型の対応関係」であると言えよう。

第3項 ハイブリット型の対応関係

では、この「ハイブリット型の対応関係」の費用には、具体的にどのような費用が該当するか。例えば、近時の判例である最三小判平成 27 年 3 月 10 日¹⁷¹ (以下、「外れ馬券訴訟」という。) では、「馬券を自動的に購入するソフトを使用して独自の条件設定と計算式に基づいてインターネットを介して長期間にわたり多数回かつ頻繁に個々の馬券の的中に着目しない網羅的な購入をして当たり馬券の払戻金を得ることにより多額の利益を恒常的に上げ、一連の馬券の購入が一体の経済活動の実態を有するといえるなどの本件事実関係の下では、払戻金は営利を目的とする継続的行為から生じた所得として所得税法上の一時所得ではなく雑所得に当たる……外れ馬券を含む一連の馬券の購入が一体の経済活動の実態を有するのであるから、当たり馬券の購入代金の費用だけでなく、外れ馬券を含む全ての馬券の購入代金の費用が当たり馬券の払戻金という収入に対応するということができ、本件外れ馬券の購入代金は所得税法 37 条 1 項の必要経費に当たると解するのが相当である。」(下線は筆者) と判示されており、「一体の経済活動の実態」を有する際には、「外れ馬券購入費用」が必要経費となることを示している。

¹⁷¹ 裁判所時報 1623 号 12 頁、最高裁判所刑事判例集 69 巻 2 号 434 頁。

競馬というものは元々一回一回の行為の連続なので、通常は当たり馬券と払戻金の個別対応が適当であろう。この「外れ馬券購入費用」も、「払戻金」と「当たり馬券購入費用」のような一対一関係の個別対応するものではない。しかし、期間、行為回数、営利性等の様々な要素を考慮した結果、一連の馬券の購入行為が「一体の経済活動の実態」を有すると判断される場合には、支出することが「不可避」である外れ馬券購入費用は「一体の経済活動の実態」の範囲内にある支出であり、全体として直接収益に貢献しているものになり得る。その意味では、総収入金額と対応関係をもつ「費用」であり、これはまさしく (b) に該当するものと言えよう。

逆に、一連の馬券の購入行為が「一体の経済活動の実態」を有していないならば、総収入金額と外れ馬券購入費用の対応関係は消滅するのである。この点からも、岡村忠生の (b) が空文になるという上記主張は適当でないと考える。そして、この「一体の経済活動の実態」という概念、及びその「範囲内にある支出」を必要経費と捉える考え方は、必要経費の範囲を検討する上で非常に有効な基準となり得る。

別の例としては、YouTuber の動画広告収益（総収入金額）に対応する「直接に要した費用」（以下、「投稿動画に直接に要した費用」という。）が該当するものとする。その理由は、YouTuber が受ける広告収益分配（以下、単に「広告収入」という。）の特性に関係がある。YouTuber が広告収入として受ける「その年における」総収入金額は、「その年において」投稿した動画のみによってもたらされるものではなく、その事業年度以前において投稿した動画の広告収入も含むものであり、これは、YouTuber が一度投稿した動画は、その投稿以後半永久的な期間にわたって事業者へ収益を生み続けるという特性を持つためである。例えば、日本一のユーチューバーの称号¹⁷²を持つ、『HikakinTV』のヒカキン氏¹⁷³がブレイクしたきっかけの動画は、2010年6月17日に投稿した『Super Mario Beatbox』という動画¹⁷⁴であるが、この動画は未だに人気があり、2014年9月時点では27,000,00アクセスであった¹⁷⁵が、2021年1月現在では50,000,000アクセスを突破して

¹⁷² HIKAKIN=鎌田和樹『400万人に愛されるYouTuberの作り方』〔HIKAKIN〕（日経BP社、2014年）11頁。

¹⁷³ YouTubeチャンネル『HikakinTV』〈<https://www.youtube.com/user/HikakinTV/featured>〉【最終閲覧日】2021年1月7日。

¹⁷⁴ HIKAKIN『Super Mario Beatbox』〈https://www.youtube.com/watch?v=LE-JN7_rxtE〉【最終閲覧日】2021年1月7日。

¹⁷⁵ HIKAKIN=鎌田・前掲注172)〔HIKAKIN〕12-15頁。

いる。これは、六年超の会計期間にわたり、2,300,000 円もの収益（一再生あたり 0.1 円換算として算出）が生じたことになり、さらにこの収益は今後も続いていくのである。

これは、一本一本の投稿動画の「特定の広告収入」と、「投稿動画に直接に要した費用」を一对一の「個別対応」させて、投稿動画が生み出した広告収入の帰属する年度において必要経費とすることは、理論上不可能であることを意味する。また、一度投稿した動画がいつの年度の収益になるかを予測することも事実上不可能であるため、投稿動画に直接に要した費用を「仕掛品」や「期末在庫」という形で資産計上することも適当でない。繰延資産計上し、償却期間にわたって費用化処理することも考えられなくもないが、「投稿動画に直接に要した費用」は総収入金額と対応するものであるため、それこそ「費用収益対応の原則」の考えと逆行することとなりかねない。よって、投稿動画に直接に要した費用は、総収入金額と個別対応する (a) 売上原価には該当しない。そして、売上原価のように「個別対応」はしないが、総収入金額と対応する費用であるため、「総収入金額を得るため直接に要した費用」として、(b) に該当するのである。

山田二郎は、「原価に相当する支出は、収入金額との間に個別に対応する『直接の関係』を必要とすると解されるが、費用に相当する支出については、個別に対応する『直接の関係』を認定することは困難であり、合理性を欠く」¹⁷⁶と述べる。(b) は、素直に読めば「費用」であり、この考え方は、前述した金子宏の「売上原価のように特定の収入との対応関係を明らかにできるもの」を個別対応とする¹⁷⁷、という主張とも、期待とは裏腹に一致している。そうすると、この「ハイブリット型の対応関係」の費用は、以下のような性質を持ち併せたものと言え、(a) の「個別対応原価」という性質と対比させて、「準個別対応費用」と表現することができよう。

〈準個別対応費用〉

- ・「総収入金額」と対応するが、「特定の収入」との対応関係はない。
- ・「原価」ではなく、売上原価のように個別対応はしない「費用」である。
- ・「費用」として、「期間の経過に従って控除される」ものである。

¹⁷⁶ 山田二郎「弁護士会の会務と弁護士業務の必要経費の範囲」税法学 566（2011 年）468 頁。

¹⁷⁷ 金子・前掲注 33)316 頁。

また、動画投稿を元々一回切りで終わらせるという前提になく、定期的あるいは連続的に動画投稿をする YouTuber にとっては、常に収益を大きく生む「当たり動画」だけを提
供できるわけではなく、継続的に投稿を行うことで登録者数が増やし、多数の動画投稿をも
ってはじめてビジネスとして成立するモデルである。つまり、「外れ動画」であっても継
続的に投稿することでチャンネル登録者を繋ぎ止めることができるため、収益を得るため
に直接に要した費用と呼べるのである。そうすると、投稿動画の一本一本の収益は独立し
ておらず、収益性の高い動画（当たり動画）もそうではなかった動画（外れ動画）も全て
含めて、その事業年度に生じた収益として一体的にみなすことが適当なのである。逆に、
投稿活動を一回一回の別々の行為として捉えた場合、その事業年度以前に投稿した動画が
もたらした本事業年度の広告収入には、理論上課税できないこととなり、これは妥当とは
言えまい。

この点は、外れ馬券訴訟において、大量的かつ網羅的な購入の実態から見ても、一連の
馬券購入は「一体の経済活動の実態」を有するものであり、個々の馬券の購入に分解して
観察するのは相当でない、と判示されている点とも共通している。すなわち、「一体の経
済活動の実態」を有しているからこそ、「準個別対応費用」のような形で収益と対応さ
せることが認められるのである。YouTube の動画投稿活動が「一体の経済活動の実態」を
有していないならば、このような対応関係を認めることはあり得ないとも言える。そうす
ると、この「一体の経済活動の実態」概念は、YouTuber の必要経費の範囲を議論する上
でも役立つものであると考えられる。

では YouTube 動画投稿活動が、外れ馬券訴訟のように「一体の経済活動の実態」を有
するものと認められるための基準としては、どのような要素が考えられるか。前述した通
り、動画投稿者が YPP クリエイターとなり、「YouTuber」として活動するための条件の
一つには、「有効な公開動画の総再生時間が直近の 12 か月間で 4,000 時間以上、かつ、チ
ャンネル登録者数が 1,000 人以上であること」というものがある。一見すると簡単そうに
も見えるこの条件は、実は YouTube 活動を始める者にとっての最初の大きな壁となっ
ている。というのも、誰しも最初はチャンネル登録者ゼロの状態から始めるわけであり、動
画を投稿したとしても誰も見に来ず、一週間たっても再生回数が一桁ということは日常茶
飯事であり、その期間は動画投稿のモチベーションを保つことは容易ではないのである¹⁷⁸。

¹⁷⁸ 熊坂・前掲注 19)41 頁。

また、大抵の人にとって動画投稿とはこれまで経験したことのないクリエイティブな要素を伴うものであり、全体的・長期的な考え方が必要¹⁷⁹となると同時に、定期的な動画投稿及び内容の充実など、チャンネル登録者数（視聴者）を増やすための不断の努力がチャンネルを収益化させるためには必要となる¹⁸⁰。そうすると、そのYouTube活動が「一体の経済活動の実態」を有するものと認められるための基準としては、その者が「YPPクリエイター」として広告収益を得ているかが一つの指標となり得るのではないだろうか¹⁸¹。

これを一般化すると、「一体の経済活動の実態」とは、事業におけるビジネスモデルやコンセプト等から把握されるものであり、「一体の経済活動の実態を有する」と言うためには、経営状態、営利性、継続性等の種々の要素を考慮して総合的に判断した結果、その活動が「ビジネス」として成立していることが必要ということになる。また、その範囲内にあるか否かの判定については、その支出の目的、意図、有用性、事業への貢献性、不可避性等の多面的な観点から判断することになる。そして、「一体の経済活動の実態」を有する場合には、その年度の収益をもたらした源泉（当たり馬券や、過去の投稿動画など）に着目するのではなく、その年度において生じた収益を「総収入金額」とし、その年度に「総収入金額を得るため直接に要した費用」を、「準個別対応費用」として必要経費に算入させることは適切な対応であると考えられる。

第5節 小括

藤谷武史は、「実定所得税法の設計・運用には、企業会計が関心を有する「継続的事業の収益の正確な算定」以外にも様々な考慮が働いて」おり、「現行制度を全て説明しうるわけではなく、また規範的な租税政策論（立法論）の基礎として万能というわけでもない」ことから、「所得税法上の「必要経費」一般について企業会計から演繹的に論じることには慎重でなければならない」と述べ¹⁸²、必要経費の意義と範囲を論じる上での所得税法と企業会計（費用収益対応の原則）の関係性について、一石を投じている。筆者が提唱する（b）の「準個別対応費用」や、（d）の収益との対応関係を求めない費用は、これまでの

¹⁷⁹ 熊坂・前掲注19)77頁。

¹⁸⁰ 桑名由美『YouTube完全マニュアル〔第2版〕』（秀和システム、2020年）211頁。

¹⁸¹ ただし、「一体の経済活動の実態」を有する事業者の事業が、「事業所得」の「雑所得」のいずれの所得分類とされるかは、また別の問題となる。すなわち、YouTuberの広告収入が「雑所得」区分となる場合には、他の所得との損益通算はできないのである。

¹⁸² 藤谷武史「必要経費の意義と範囲」日税研論集第74号（2018年）166-167頁。

議論上ではあまり見られなかった解釈であろう。しかし、従来と現代とでは費用の範囲や意味合いに変化が生じてきており、「費用収益対応の原則」の維持はもはや困難であって、そこに縛られる必要性も薄まってきていることから、このような柔軟な対応関係を認めることは時代に即したものであると言えよう。

ただし、筆者四区分説では(d)の範囲が際限なく広がりかねないという懸念点が生じてしまうだろう。この問題に対する筆者の結論としても、外れ馬券訴訟における「一体の経済活動の実態」という概念を適用すれば説明することができる。すなわち、「特殊な費用」や「企業外活動の費用」が、「所得業務関連費用」として認められるには、事業者の「一体の経済活動の実態」を把握し、その範囲から外れるものでなければよいのではないかと考える。すなわち、事業者が行った支出が「一体の経済活動の実態」の範囲内にあるものであるならば、「所得業務関連費用」として認められるものであり、逆に「一体の経済活動の実態」を反映していない支出なのであれば、「所得業務関連費用」とは認められないのである。そうすると、YouTuberが受けた中傷被害等の削除費用や、弁護士会役員としての活動費用¹⁸³は、まさに「一体の経済活動の実態」の範囲内であり、「所得業務関連費用」として必要経費性が認められるのではないだろうか。

また、この「一体の経済活動の実態」の概念は、(b)及び(d)だけでなく、(c)販売費、一般管理費においても適用できるものである。簡単な例を挙げると、寿司屋の大將が研究のために他店の寿司屋を食べ歩き、そのために支出した費用は「一体の経済活動の実態」の範囲内にあるものであり、まさしく「必要経費」と言えるだろう。しかし、寿司屋の大將が全国のラーメンを食べ歩くことは、「一体の経済活動の実態」を反映していない支出であり、「必要経費」とは認められないだろう。販売費、一般管理費においては、特に交際費や福利厚生費等はよくどの程度まで費用として認められるのかという問題が起

¹⁸³ 山田二郎は、弁護士と弁護士会の関係について以下のように考察する。

今日の弁護士制度の制度趣旨や運用の現状を考察すると、弁護士会の会務は弁護士業務の延長のようなものであり弁護士業に不可欠である。そうすると、個々の弁護士業務と弁護士会の業務は一体の基盤として捉えることができ、本件地裁判決は両者の一体不可分や強い関連について理解が不足しているものである。また、自治組織である弁護士会の役員による会務・運営等の活動は、各弁護士報酬の基盤形成・確保を目的として実施しているものであり、その成果は弁護士会全体のみには帰属するものではなく、Xを含む全国の弁護士に帰属することになる。すなわち、弁護士会役員による活動は、弁護士報酬に影響するところが大きく、その影響が二次的あるいは反射的と評価されるものではないため、弁護士会の役員としての活動に係る支出は、まさしく必要経費に該当する。(山田・前掲注176)466-467, 470-471, 474頁)。

こり得るものであるが、その際にも「一体の経済活動の実態」の範囲内の支出であるかという基準によって、必要経費性を判断できるのである。

このように必要経費の範囲の決定において、「一体の経済活動の実態」の概念は、非常に汎用性の高いものであることを付言しておきたい。ただし、(a) 売上原価については、その前提に「個別対応原価」という厳格な縛りがあるため、「一体の経済活動の実態」という基準を通して、必要経費性を判断する必要はないだろう。

そして、これまでの筆者の意見をまとめると、以下の表3のようにまとめることができる。

表 3

筆者四区分説	大枠	収入との対応 関係	帰属年度	性質	範囲
(a) 総収入金額に係る売上原価	(1) 総収入金額と 対応する費用 (原価)	個別対応 (個別対応原 価)	それが生み 出した収入 の帰属する 年度	「特定の収 入」と個別対 応する原価	特になし
(b) 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		期間対応 (準個別対応 費用)	それが生じ た年度	収入とは対応 するが、「特 定の収入」と は個別対応し ない費用	「一体の経済 活動の実態」 の範囲内
(c) その年における販売費、一般管理費	(2) 総収入金額と 非対応の費用 (所得業務関 連費用)	期間対応 (期間費用)	それが生じ た年度	一般的な企業 活動に関する 費用全般	「一体の経済 活動の実態」 の範囲内
(d) 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		求められてい ない	それが生じ た年度	期間費用でも なく、(c)に は該当しない 「特殊な費 用」や、「企 業外活動費 用」	「一体の経済 活動の実態」 の範囲内

(筆者作成)

第4章 家事費排除の原則

所得税法 37 条 1 項に規定される「別段の定め」には、所得税額から控除する外国税額の必要経費不算入（所得税法 46 条）、資産損失の必要経費算入（所得税法 51 条）、親族が事業から受ける対価の特例（所得税法 56、57 条）等の多くの条文が存在している¹⁸⁴。その中でも、所得税法 45 条 1 項 1 号では、「家事上の経費及びこれに関連する経費で政令で定めるもの」いわゆる「家事費・家事関連費」について、事業所得等の計算上、必要経費には算入しないという例外規定を定めており¹⁸⁵、必要経費の範囲を検討する上でよく議論となる的となる。本章では、主に家事費・家事関連費に関するトピックを中心にまとめていく。

第1節 所得税法 45 条 1 項 1 号，所得税法施行令 96 条

所得税法施行令 45 条 1 項 1 号の規定は以下の通りである。

（家事関連費等の必要経費不算入等）

第四十五条 居住者が支出し又は納付する次に掲げるものの額は、その者の不動産所得の金額、事業所得の金額、山林所得の金額又は雑所得の金額の計算上、必要経費に算入しない。

一 家事上の経費及びこれに関連する経費で政令で定めるもの

¹⁸⁴ 所得税法 157 条〈同族会社等の行為又は計算の否認等〉が、所得税法 37 条 1 項の「別段の定め」にあたるかという問題については議論がある。（酒井克彦「所得税法 157 条は同法 37 条 1 項の『別段の定め』か一大阪地裁平成 30 年 4 月 19 日判決を素材として一」月刊税務事例 Vol.52-No.4（2020 年）1-8 頁）。

¹⁸⁵ 大阪高判平成 29 年 9 月 28 日（税資 267 号 13067 順号）では、「所得税法 37 条 1 項が、所得税法第 2 編第 2 章第 2 節第 2 款『所得金額の計算の通則』中に置かれた通則的規定であり、同法 45 条 1 項が、同第 4 款『必要経費等の計算』第 1 目中に置かれた各則的規定であることに照らせば、同法 45 条 1 項の規定は、同法 37 条 1 項所定の必要経費に関する解釈指針として置かれた規定ではなく、同項の『別段の定め』として置かれた規定であると理解するのが、所得税法の素直な解釈といわなければならない。」とする。この点について、田中治は「必要経費から排除される家事関連費の範囲は法の委任により政令で定められるが、これを具体化する際の基準が示されておらず、委任立法としては十全のものとはいえない」と述べる（田中治「家事関連費の必要経費該当性」税務事例研究 Vol.143（2015 年）41 頁）。これに対し、宮崎裕士は、昭和 38 年整備答申が「この種の経費は、その性質上客観的にその基準を求めることは必ずしも容易ではなく、したがって個々の事実判定に委ねるほうがかえって合理的」としていることを理由として、委任立法としての不満こそはあるが、「やむを得ない」と主張する。（宮崎・前掲注 57）100 頁）。

この「家事上の経費」は、一般的に「家事費」と呼ばれているものであり、所得税法施行令 45 条 1 項 1 号を見れば、家事費（家事上の経費）が必要経費には算入されないことは明白であろう。

そして、「これに関連する経費」とは、いわゆる「家事関連費」を指し、所得税法施行令 96 条によって以下のように規定される。

（家事関連費）

第九六条 （必要経費とされない家事関連費）に規定する政令で定める経費は、次に掲げる経費以外の経費とする。

一 家事上の経費に関連する経費の主たる部分が不動産所得、事業所得、山林所得又は雑所得を生ずべき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

二 前号に掲げるもののほか、青色申告書を提出することにつき税務署長の承認を受けている居住者に係る家事上の経費に関連する経費のうち、取引の記録等に基づいて、不動産所得、事業所得又は山林所得を生ずべき業務の遂行上直接必要であつたことが明らかにされる部分の金額に相当する経費

そして、これら家事関連費の規定に関して、国税庁は所得税基本通達 45-1、45-2 において、以下のようにその取り扱いを定める。

（主たる部分等の判定）

45-1 令第 96 条第 1 号《家事関連費》に規定する「主たる部分」又は同条第 2 号に規定する「業務の遂行上直接必要であつたことが明らかにされる部分」は、業務の内容、経費の内容、家族及び使用人の構成、店舗併用の家屋その他の資産の利用状況等を総合勘案して判定する。

（業務の遂行上必要な部分）

45-2 令第 96 条第 1 号に規定する「主たる部分が不動産所得、事業所得、山林所得又は雑所得を生ずべき業務の遂行上必要」であるかどうかは、その支出する金額のうち当

該業務の遂行上必要な部分が 50%を超えるかどうかにより判定するものとする。ただし、当該必要な部分の金額が 50%以下であっても、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は、当該必要である部分に相当する金額を必要経費に算入して差し支えない。

上記のように、家事費と比べて家事関連費は少し複雑な構造下にある。簡明に整理すると、まず、「家事費に関連する経費」が、家事関連費である。そして、「これに関連する経費で政令で定めるもの」の文言は、「家事関連費の内、政令で定める一定のもの」という意味であるため、すなわち、「家事関連費の内の一定のもの」は必要経費に算入されない、ということになる。ここに注意したい点として、家事費はその全てが必要経費に算入されないことが原則であるのに対し、家事関連費は「その一部が必要経費に算入されない」という趣旨であるため、家事関連費は「原則」必要経費不算入ということではない。

ではなぜ、家事費・家事関連費の一部は、別段の定めとして必要経費から除外されるのか。それは、家事費・家事関連費が「所得稼得活動のほかに、消費生活をもつ個人の所得計算に関する所得税特有の規定」¹⁸⁶であるためである。すなわち、消費にあたる支出が必要経費にあたることはあり得ず¹⁸⁷、適正な租税負担を図る観点から制度上織り込まれているものとされている¹⁸⁸。この点について、植松守雄は以下のように述べる¹⁸⁹。

家事費等の規定は法人税法には見られない特徴であるが、個人は法人とは異なり、その行動が必ずしも経済的合理性を有するという訳ではなく、付き合い、義理人情、趣味、嗜好等の個人的な要素が混入しやすく、また故意的にそのような個人的費用が隠される可能性がある。

この規定は、前述した昭和 38 年整備答申における「広狭二様の考え方」の一つである「家事費排除の原則」の現れ¹⁹⁰といえるだろう。ただし、「個人は法人とは異なり、その行動が必ずしも経済的合理性を有するという訳ではない」と理論的にまとめることは、逆

¹⁸⁶ 植松・前掲注 41)1111 頁。

¹⁸⁷ 佐藤・前掲注 38)274 頁。

¹⁸⁸ 濱田洋「必要経費における『関連性』」一橋法学 14 (2) (2015 年) 482-483 頁。

¹⁸⁹ 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 (5) (1978 年) 586 頁。

¹⁹⁰ 谷口ほか・前掲注 35)125 頁。

に言う、「法人の行動には必ず経済的合理性が有る」ということになるが、この点に関しては、実態を何ら反映していない解説であるように思える。この点については、第5章第6節第3項において、再検討を行う。

このように、支出した費用が家事費・家事関連費に該当するという事は、納税者側からすると、様々な制約を受けることになるため、あまり好ましいことではないだろう。また、このような取り扱いから、必要経費の範囲を狭く解することが一見求められているようにも見えるが、それは誤りであることを伊川正樹は指摘する。その理由として、昭和38年整備答申が「純資産増加説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」とその趣旨を理解できること、また所得税基本通達45-2により裏付けが得られていることを挙げている¹⁹¹。繰り返しになるが、必要経費の範囲を把握するためには、純資産増加説に基づいてこれを広く捉え、なおかつ、家事費排除の原則を全うすべきなのである。家事費排除の原則を過度に徹底しすぎることは適当でない。

第2節 家事費・家事関連費

第1項 家事費

そもそも、「家事費」とは何か。税法上、家事費についての定義は存在しない。金子宏は、家事費を「衣服費・食費・住居費・娯楽費・教育費等のように、個人の消費生活上の費用のこと¹⁹²」と表現するが、実際はその外延は漠然としている¹⁹³。家事費は必要経費に算入されないものであるため、家事費の範囲の定め方は非常に慎重でなければならない。家事費を導き出すアプローチとしては、学説上いくつかの方法が語られている。

例えば、山田二郎は、家事費についても家事関連費についても、積極的な方向から定義規定は置いておらず、「個人が営む事業所得に係る費用のうち、家事費及び家事関連費に当たらないものは必要経費とするという消去的手法(消去法)が採り入れられている」とする¹⁹⁴。田中晶国も、①家事費に該当するものは必要経費ではないとする家事費該当性からのアプローチと、②必要経費に該当するものは家事費ではないとする必要経費該当性からのアプローチの二つがあることを述べる¹⁹⁵。これに対し、占部裕典は、「事業主体と消費

¹⁹¹ 伊川・前掲注102)24頁。

¹⁹² 金子・前掲注33)317頁。

¹⁹³ 植松・前掲注189)587頁。

¹⁹⁴ 山田・前掲注176)469頁。

¹⁹⁵ 田中晶国「必要経費と家事費・家事関連費」税研 Vol.35-No.6 (2020年) 50頁。

主体の二面性の問題として切り捨てることはでき」ず、「必要経費性を否定されたすべてが家事費や家事関連費に該当するかといえば、それらに該当しないものが存在する」と述べる¹⁹⁶。いずれにせよ、上記のような問題は、家事費の定義が存在していないことがそもそも根本的な原因であると思われる。

このように、家事費は、定義や範囲の基準こそないものの、「消費のための支出であり、所得稼得のための支出である必要経費とは、概念上峻別されるもの」¹⁹⁷であること、また、所得の享受、処分とみられる¹⁹⁸ことから、その全てが「原則」必要経費には該当しないものとして定められており、家事費の必要経費不算入の規定は確認規定なのである¹⁹⁹。

第2項 家事関連費

これに対して家事関連費は、「必要経費の要素と家事費の要素が混在している支出」²⁰⁰である²⁰¹。家事関連費は、必要経費の要素と家事費の要素を区分する必要があるが、この区分についての立証責任は納税者側にあり、一定の合理的な計算方法での算出が必要となる。また、実務的な側面から、簡便的な按分計算を行うこともあり得るが、やはりその場合も算定根拠の合理性は必要である²⁰²。

また、「原則」必要経費不算入となる家事費に対して、家事関連費はどういう取り扱いなのかという問題がある。宮崎裕士は、「日本においては、家事関連費は原則として控除できないものと考えられ」る²⁰³ことから、「所得税法45条により、必要経費での算入が否定された上で、同法施行令96条に委任されるものではなかろうか」²⁰⁴と述べる。

ここで改めて所得税法45条1項と所得税法施行令96条の規定を整理すると、下記のよ

¹⁹⁶ 占部・前掲注145)31頁。

¹⁹⁷ 谷口・前掲注36)331頁。

¹⁹⁸ 植松・前掲注189)604頁。

¹⁹⁹ 谷口ほか・前掲注35)124-125頁。

²⁰⁰ 谷口・前掲注36)332頁。

²⁰¹ 林仲宣は、必要経費に算入される家事関連費という費用はその性質上、「家事関連費というより、家事費における業務に関連する費用、いわば業務関連家事費という理解するほうが適切かもしれない」として、納税者の誤解を招くことのない用語に転換を試みている。(林仲宣「家事関連費をめぐる問題」税理 Vol.60-No.2 (2017年) 20頁)。

²⁰² 熊谷洋平「支払家賃・水道光熱費・車両関連費・衣服費等の実務判断」税経通信 Vol.73-No.10 (2018年) 35頁。

²⁰³ 奥谷健「必要経費控除の意義と範囲」税法学 575 (2016年) 253頁。

²⁰⁴ 宮崎裕士「家事関連費における必要経費との区分要件(下)―交際費等を中心として―」大阪経大論集第69巻第4号 (2018年) 81頁。

うにまとめることができる。

〈所得税法 45 条 1 項と所得税法施行令 96 条の規定の整理〉

- ・「家事上の経費」は、必要経費に算入しない。
- ・「家事上の経費に関連する経費の主たる部分が事業所得等を生ずべき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」又は「青色申告書を提出することにつき税務署長の承認を受けている居住者に係る家事上の経費に関連する経費のうち、取引の記録等に基づいて、事業所得等を生ずべき業務の遂行上直接必要であつたことが明らかにされる部分の金額に相当する経費」のいずれにも該当しない経費（政令で定めるもの）は、必要経費に算入しない。

これらの規定においては、家事上の経費及びこれに「関連する経費」で「政令で定めるもの」は必要経費に「算入しない」と規定している点に注目したい。近藤隆志編『所得税必要経費の税務〔平成 29 年版〕』では、「家事上の経費及び家事上の経費に関連する経費は、原則として、必要経費に算入することはできません。ただし、家事上の経費に関する経費のうち、不動産所得、事業所得、山林所得又は雑所得を生ずべき業務の遂行上必要であつたことが明らかにされる部分の金額に相当する経費については、必要経費に算入することができます」²⁰⁵との記載があり、これは「原則必要経費不算入の家事関連費の内、一部だけは必要経費として認める」という規定だと理解しているものと推測できる。しかし、この理解は法を読む順番としては誤りであると考ええる。なぜならば、「これに関連する経費で政令で定めるもの」という文言は、「家事関連費」そのものを指し示すのではなく、「で」を中心とする二部構成であるため、その支出が家事関連費「で」あることが前提で、その内、②に掲げる「政令で定めるもの」は必要経費に算入しない、という規定であるためである。これらのことから、家事関連費は原則必要経費不算入である、と読み取ることにはできない。植松守雄は、「所得税法は、いうまでもなく『家事費』ないし一定の『家事関連費』は必要経費に算入しないことにしている」²⁰⁶と述べ、家事関連費は一旦原則的に

²⁰⁵ 近藤・前掲注 115)643 頁。

²⁰⁶ 植松・前掲注 41)1101 頁。

必要経費不算入になるもの、とは捉えていない。仮に、家事関連費の全てを原則必要経費不算入として、一部を政令により例外的に認めるという規定ぶりであれば、所得税法 45 条 1 項の時点で「家事上の経費及び家事関連費」と規定し、所得税法施行令 96 条において、「法第 45 条第 1 項第 1 号に規定する家事関連費で、次に掲げる経費は必要経費に算入する。」とまとめれば良いはずである。結果として、家事関連費自体は、原則必要経費不算入となるものではないと考える。

第 3 節 家事費に「跨がる」必要経費該当衣食住関連支出

所得税法 45 条 1 項 1 号により、「家事費は必要経費不算入」と定められているが、必要経費の中には「家事費」の領域に踏み込んでいる費用もある。最たる例として、出張旅費が挙げられる。出張旅行における、通常必要と認められる範囲内の交通費、宿泊費、食事代等は諸経費として事業所得等の計算上必要経費に算入され、給与所得者側もこれを非課税²⁰⁷とする。これは、所得獲得活動のために不可欠な支出であり、それ自体は本質的な個人消費と呼べるものではない²⁰⁸。

別の例として、給与所得者が残業又は宿日直を行う際に支給される食事は、無料で支給された場合でも給与として課税されない。この宿泊費や食事代は人間である以上不可避免的な支出であり、「家事費」の領域ではあるものの、通常的生活費よりも割高な支出である「追加的な生活費」であり、その部分の算定が困難であることから、必要経費としてその全てが控除されるものと考えられる。これらはいわゆる「衣食住」に関するものであり、家事費に跨がる必要経費該当支出である。その他、雑損控除、医療控除、社会保険料控除といった所得控除も、家事費の支出が通常の負担を超えることから、「追加的な生活費」として同様の性格を有する。すなわち、これらは消費には当たらない家事費であり、「強いられた負担」²⁰⁹ともいえる支出であることから、家事費であってもそれぞれの所得から

²⁰⁷ 第九条（非課税所得）次に掲げる所得については、所得税を課さない。

四 給与所得を有する者が勤務する場所を離れてその職務を遂行するため旅行をし、若しくは転任に伴う転居のための旅行をした場合又は就職若しくは退職をした者若しくは死亡による退職をした者の遺族がこれらに伴う転居のための旅行をした場合に、その旅行に必要な支出に充てるため支給される金品で、その旅行について通常必要であると認められるもの。

²⁰⁸ 岡村ほか・前掲注 166)〔岡村忠生〕85 頁。

²⁰⁹ 宮崎裕士は、「強いられた負担」を「やむを得ない支出」と換言し、家事費の中身を、「消費」と「やむを得ない支出」の要素に区分することを提言している。（宮崎・前掲注 57)106 頁）。

控除されるものである²¹⁰。すなわち、家事費的な要素を持つ支出の必要経費不算入は「原則」であって、「絶対」ではないものと読み取ることができよう。また、家事関連費についても、林仲宣は以下のように述べている²¹¹。

家事関連費は、事業活動と日常生活が密着していることから検討を要する問題である。また、事業内容によっては、本来は家事費とされる「身だしなみを整えるための支出」等も、接客が業の本質である飲食業・サービス業においては、業種特有に生じがちな経費性を帯びる支出となり、その点の判断も重要となる。

第4節 按分が不可能な家事関連費の存在

上記のように、必要経費と家事費・家事関連費は、概念上の区分こそなされているが、区分の方法に関する法令の説明は不十分であり、実際は非常に細目の区分が曖昧な部分であるため、問題が生じやすい点でもある。さらに、家事関連費は、合理的な区分の証明に失敗した場合には、業務の遂行上(直接)必要の部分を明らかにできないことになるため、その全額が必要経費不算入になってしまうという致命的な欠点を抱えている。この最たる例は交際費である。将来の顧客を獲得することを目的として支出する接待の交際費は、合理的分別が殆ど不可能に近いものであり²¹²、合理的な区分を明らかにできないことを理由に、その全てが課税上全く考慮されないことは、所得課税上の問題があるとされる²¹³。水道代のように簡単に按分できる基準があればよいが、接待の交際費には「食欲を満たす」という人間であるがゆえの「心理的満足部分」が存在せざるを得ず、その部分について合理的な基準を定めることは容易ではない。また、納税者側は、支出した費用の全額が当然に必要経費となるものと考えていたために特に合理的な区分を意識しておらず、後ほどの税務調査においてそれが「家事関連費」になる判断とされた場合には、その時点では既に時遅しであり、合理的な区分がないことに全額必要経費不算入とされるのはあまりに酷で

²¹⁰ 植松・前掲注189)589-592頁。

²¹¹ 林仲宣「家事関連費と必要経費をめぐる税務問題」税理 Vol.62-No.2 (2019年) 16-17頁。

²¹² 谷口勢津夫「税制における交際費の意義と課税のあり方」『法人税改革と激動する国際課税』(公社)日本租税研究協会-第66回租税研究大会記録、2014年) 139頁。

²¹³ 土屋栄悦「弁護士業の必要経費—弁護士会役員の交際費等」税務弘報 Vol.58-No.11 (2010年) 160頁。

ある²¹⁴。

なお、これは余談ではあるが、給与所得では給与所得控除又は特定支出控除こそ認められているが、実額控除は認められていない。その理由の一つとして、「必要経費の範囲が不明確で、家事費・家事関連費の区別が困難であること」²¹⁵が挙げられている²¹⁶。

この問題は、弁護士会役員必要経費訴訟の控訴審判決にも現れている。すなわち、「弁護士会等の役員等として出席した懇親会等の費用」の一次会費用と二次会費用の取り扱いの違いの問題である。再度要点だけ簡単に説明すると、以下のようでものであった。

〈一次会における懇親会費用は全額必要経費算入（家事費・家事関連費の判定なし）〉

一次会の懇親会等に出席することは、特定の集団の円滑な運営に資するものとして社会一般でも行われている行事に相当するものであって、その費用の額が過大であるとはいえないときは、社会通念上、その役員等の業務の遂行上必要な支出であったと解するのが相当である。

〈二次会費用は全額必要経費不算入（家事費・家事関連費の言及は軽め）〉

しかし、一次会に出席すれば、社会通念上、弁護士会等の役員等の業務遂行上の必要性は満たしたものであるということができ、その後の二次会への出席は個人的な知己との交際や旧交を温めるといった側面を含むといわざるを得ず、その余の二次会等は、特定の集団の円滑な運営に資するものとして社会一般でも行われている行事に相当するものともいうことはできず、仮に業務の遂行上必要な部分が含まれていたとしても、その部分を明らかに区分することができるかと認めるに足りる証拠はない。

筆者としては、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を鑑みれば、日常生活費における適正額の支出（家事費）に比して、それよりも多く支出した部分（以下、「超過分」という。）は理論上経費となるべきであると考え。この考えは、前述した「家事費に跨がる必要経費該当支出」とも合致するものである。そのため、二次会費用が全額必要経費不算入とされることには少々納得がいかない。そのため、家事関連費を明確に区分することができない場合における超過分の必要経費算入要件を

²¹⁴ 田中・前掲注 155)70 頁。

²¹⁵ 金子・前掲注 33)253 頁。

²¹⁶ 谷口智紀「勤務必要経費等の考え方」税務弘報 Vol.60-No.8（2012 年）112-119 頁。

検討したいところであるが、現行の法令においては「合理的な区分できること」が家事関連費の前提となっているため、これは困難である。これを解決するためには、租税法律主義の観点から見れば微妙ではあるが、「実務上計算が容易な家事関連費の按分のルールを作る」²¹⁷か、もしくは、場合によっては立法することも必要となろう。どちらにせよ、家事費関連費を、家事費と必要経費に按分できる基準を設けるように法令を整備すべきである。

また、別のアプローチとしては、「支出に関して業務の遂行上必要な部分を明らかにすることができる場合には、そもそも所得税法施行令第 96 条のフィルターを通す必要がないように思う」²¹⁸という指摘もある。しかし、接待を伴う交際費等は接待から満足を得る者もあれば苦痛を感じる者もあり、その支出が消費支出かどうかを明らかにするためには納税者の心理的満足の問題とする主観にまで立ち入らなければならないが、それは実際には不可能である²¹⁹ため、結局のところ、「支出に関して業務の遂行上必要な部分を明らかにすること」ができない、という前提に立ち戻ってしまうのである。

ただ、そうすると、一次会の懇親会費は「家事関連費」であるが、特に区分されることなく、全額必要経費算入されている点にも疑問が残る。本問題が示唆するところは、家事関連費も家事費と同様に、「消費支出の要素を含む支出であっても「家事関連費」に該当しない支出がある」²²⁰ということなのだろうか。

第 5 節 家事費には「該当しない」必要経費該当衣食住関連支出

第 4 章において最後に確認したい項目は、衣食住関連であっても「家事費・家事関連費」には該当せずに、必要経費に該当する支出が存在するということである。このような必要経費該当衣食住関連支出は、特に「職業別経費」によっては顕著に現れる。例えば、特殊性のある業種として、フードコーディネーターの例が考えられる。一般的な事業主が取引先に訪ねる途中に「食事を取る」ことを目的として行う昼食等は、業務遂行中であつたとしても基本的に家事費の範疇に入るため必要経費には算入できない²²¹が、フードコーディネ

²¹⁷ 中村琢也「所得税の必要経費について－最近の裁判例、裁決例の検討を中心にして－」東京税理士会 VolumeNo.721【6】（2017年）。

²¹⁸ 土屋・前掲注 213)158 頁。

²¹⁹ 岡村ほか・前掲注 166)〔岡村忠生〕86 頁。

²²⁰ 田中・前掲注 195)51 頁。

²²¹ 近藤・前掲注 115)655 頁。

ネーターが、その食事の目的が雑誌やテレビでの紹介、あるいはメニュー開発費や店舗プロデュース（開発費）の場合、それらの費用は、取材費、研究開発費等の名目で必要経費に該当すると考えられる²²²。同じものを食べたとしても、「空腹を満たす」目的と、「収入」目的とでは、全く内容が異なってくる。

その他、佐藤英明は「グルメ探偵」や「プロスポーツ選手」の例を挙げる。これらは、通常は家事費に該当する「食費」等の支出であっても、それらが業務と「強く」結びついた「必要な支出」であるとして、それらは「全額」必要経費に該当する²²³、とする。この点について矢頭正浩は、「必要経費を特定の経済活動との結びつきにより判断することから、営む業種や業態に違えば、その関係性において必要経費も異なるのは当然である」²²⁴と述べる。重要な点は、プロ選手の場合であれば職業プロとしてのパフォーマンス維持や向上に係る全般の費用は業務関連性が認められるため、家事費・家事関連費には「該当せず」に、そのまま必要経費に該当するということである。

さらに、食事が仕事となる近しい例として、職業としての「大食い家」が考えられる。例えば、5,500,000人超のチャンネル登録者（2021年1月現在）を誇る人気女性 YouTuber の「木下ゆうか（Yuka Kinoshita）」のチャンネル²²⁵では、「大食い」が主要なコンテンツとして行われているが、彼女が YouTube において配信するその大量の食事は、何も「空腹を満たす」ことが目的はなく、「大食い」している姿を多くの人に見てもらい、収益を得ることを目的としていることは明白である。すなわち、彼女の「大食い」は YouTube「事業」における「業務」としての位置づけられるものであり、ビジネスとしても成立しているため、家事費・家事関連費には該当せず、直接的に（明確な区分判定を行うことなく）必要経費に該当するものと考えることができよう。筆者四区分説に立てば、「投稿動画に直接に要した費用」として、（b）に該当するものである。谷口孔陞は、YouTube の企画は「かなり雑多なものが多く、例えばお菓子を大量に買って食べてみたとか、入浴剤を大量に買ってお風呂に入れてみたとか、それなりのお金をかけて行われるものもある。私見ではあるが、直接的にその動画で収入を得られている場合、プライベートにも流用している等の事実がなければ、これらも必要経費として認められ得るのではないだろうか」と述

²²² 矢頭・前掲注 14)49 頁。

²²³ 佐藤・前掲注 38)274 頁。

²²⁴ 矢頭・前掲注 14)55 頁。

²²⁵ YouTube チャンネル『Yuka Kinoshita 木下ゆうか』

〈<https://www.youtube.com/user/kinoyuu0204>〉【最終閲覧日】2021年1月7日。

べている²²⁶。

そもそも、「家事費」というものは所得税法上の単なる概念であって、本来は「家事上の経費」と法定されているものである。しかし、例に漏れず、「家事上の経費」も所得税法の定義は存在しない。そこで、「家事」という用語を辞書で引くと、「家庭内のいろいろな事柄」²²⁷という意味である。この点について、増田英敏は、「家事費とは、一般的には、自己又は家族の生活費、（以下略）」²²⁸（下線は筆者）とし、林仲宣は、家事費とは、「一般的には、家計費、生活費といわれるような日常生活における衣食住に関わる支出を始めとして、我々が社会的、精神的、文化的生活を営む上で必要とされる費用」²²⁹（下線は筆者）とする。これらのことから換言すると、「家事上の経費」とは、「家庭内における日常生活に資する部分」を指す概念と考えられよう。これを木下ゆうか氏のケースに当てはめれば、彼女の食事には日常の生活のための「衣食住」の「食」の部分を超す部分が存在することは明らかであり、これは「家庭内における日常の生活費」に資しない部分である。

そして、この議論は「食」の以外の部分にも当然応用可能な考えである。例えば、YouTuberがYouTube上だけで着ているトレードマークとも言える衣装は、医者でいうところの白衣や、喫茶店でいうところのエプロンと同様であり、必要経費に算入されるものと考えられる²³⁰。また、「コスプレイヤー」に代表されるような、もはや「衣服」が事業経費の中の主たる部分を占めるような事業も、現代においては特段不思議な存在ではなくなっている。コスプレイヤーが支出するコスプレ衣服代は、当然「家庭内における日常の生活費」に資しない部分であると言える。

では、必要経費該当衣食住関連支出の判断基準とは何か。この点においても、前述した「一体の経済活動の実態」の概念は、適用できるものと筆者は考える。すなわち、「一体の経済活動の実態」の範囲内の支出であれば必要経費であり、「一体の経済活動の実態」の範囲外である支出は家事費となろう。外れ馬券訴訟においても、「検察官は、外れ馬券の購入代金は、同法45条1項1号により必要経費に算入されない家事費又は家事関連費

²²⁶ 谷口・前掲注12)22頁。

²²⁷ 新村出編『広辞苑〔第七版〕』（岩波書店、2018年）544頁。

²²⁸ 増田・前掲注2)426頁。

²²⁹ 林・前掲注201)19頁。

²³⁰ 福島宏和「個人事業主・フリーランスのトンデモ領収書日誌／第2回コスプレは経費になりますか？」税経通信 Vol.74-No.1（2019年）149頁。

に当たると主張するが、本件の購入態様からすれば、当たり馬券の払戻金とは関係のない娯楽費等の消費生活上の費用であるとはいえないから、家事費等には当たらない。」と判示している。これは、一見すると娯楽であり、本来家事費等に該当する支出であっても、「態様」によっては必要経費たり得るという裏返しである。このように、「一体の経済活動の実態」という基準は、家事費の判定においても有効な概念であると言えよう。ただし、「一体の経済活動の実態」基準の当てはめは、事業そのものが「一体の経済活動の実態」を有するとしても、その後の個々の支出が「一体の経済活動の実態」の範囲内のものかを判定する費用がある。つまり、YouTuberとしての活動自体が「一体の経済活動の実態」を有しているとしても、チャンネルのコンセプトとは大きくかけ離れた動画に対する「投稿動画に直接に要した費用」は、必ずしも「一体の経済活動の実態」の範囲内にある支出とは言えないということである。この場合には、支出の「目的」や「意図」、その動画における「営利性」、支出の「有用性」などの様々な観点からを個別に判定することになる。例えば、チャンネルコンセプトが「大食い」である木下ゆうか氏が高級腕時計を購入し、その高級腕時計の紹介動画を撮影し投稿したとしても、「目的」「営利性」の観点から見るに、高級腕時計購入費用は「一体の経済活動の実態」の範囲内にあるとは言えないだろう。しかし、その動画の投稿によりチャンネル登録者が大きく増加した等の事実があれば、それは支出の意図、有用性の観点から見て「一体の経済活動の実態」の範囲内にあると言える可能性も出てくる。また、コンセプトとは離れた「化粧品紹介動画」なるものを木下ゆうか氏が投稿した場合でも、そこに儲けを出すための意図があり、実際に動画の営利性・収益性が認められるのであれば、それは木下ゆうか氏が長年活動を続けてきたことによる人気の賜物であり、「一体の経済活動の実態」の範囲内にある支出と言えるだろう。ただし、木下ゆうか氏の動画投稿がそもそもビジネスとして成り立っておらず、「一体の経済活動の実態」を有しない場合には、大食いの食費が「家庭内における日常の生活費」に該当しないにしても、それは事業者の単なる「趣味」と見なされて、「家事費」に該当すると判断されても仕方がないのである。この点について、植松守雄は「個々の支出がなされる目的と照らし合わせて、それが『必要経費』であるか『家事費』であるかを判断する必要がある」²³¹として、「支出の目的」の重要性を述べている。

そうすると、前述の一次会費用は、支出の目的や意図の観点から見るに、「一体の経済

²³¹ 植松・前掲注 41)1100 頁。

活動の実態」の範囲内にある費用であるため、まさしく必要経費該当衣食住関連支出に該当するものと言えるだろう。これは、一次会に出席する目的は「食欲を満たす」ことではなく、「特定の集団の円滑な運営」を目的とするものであると認定されたために、「一体の経済活動の実態」の範囲内にある支出と呼べるものであるため、「家事費・家事関連費」をすることなく、必要経費に該当すると判示されたものと解釈できよう。すなわち、一次会の「食事をする」という家事部分に目を向けたのではなく、一次会を行う「目的」や、その「性質」に着目した結果、衣食住関連であっても、直接的に「必要経費」に該当させたのであろう。逆に二次会費用は、「業務の遂行上必要な支出」でないと判断されたために全額必要経費性が認められなかったものであるが、これも「一体の経済活動の実態」の範囲内であるかの判定をまず行うことが重要ではないだろうか。

これらことから、「衣食住に関連する支出は全て家事費等に該当する」と一括りにまとめることは誤りであり、特に現代においては、このような考えは時代に即していないものであると筆者は考える。今や、元々趣味の延長線で行っていたことが、「YouTuber」のようなビジネスモデルとして成立しているケースも多く、「食事をすることで事業が成立する」といったような、従来では考えられなかったような事業形態が乱立している。このような「趣味」を仕事にしているような者や、仕事そのものが「生きがい」もしくは「趣味」の者は、その支出が全て「家事関連費」に該当しかねないという問題を抱えることになり、これは妥当ではない²³²。

第6節 小括

田中晶国は、「家事関連費と必要経費の区別は、消費支出を併有するか否かに着目するよりも、どの程度消費支出の要素が強くなれば家事関連費となるのかという消費支出の程度に着目する必要がある」²³³と述べるが、実際その通りであると思う。筆者としては、事業者が行う支出の目的や、事業コンセプト等の個別の「実態」を考慮しつつ、それらを総合的に判断した結果、「一体の経済活動の実態」としてのビジネスモデルが確立されている場合には、その行為自体に目を向けて家事費の議論をすることは適当ではなく、殊現代においては時代に即したものでないと考える。この場合、仮に家事費的要素があったとしても、「その業務をしていなければ生じないであろう費用、その業務をしているからこそ

²³² 長島弘「個人事業に係る必要経費の直接性要件」月刊税務事例 Vol.51-No.1 (2019年) 71頁。

²³³ 田中・前掲注195)51頁。

生じた費用」は、家事費・家事関連費には該当しないとすべきであり²³⁴、最終的には、「食事等＝家事費」という枠に囚われることなく、その支出が「一体の経済活動の実態」を反映しているものか否か、というところに落ち着くものとする。

また、家事関連費については、必要経費と家事費の要素が混じり合う「混合的支出」²³⁵であることから、家事費の要素を持たないということは、家事関連費には該当しない。法令においても、家事上の経費及び「これに関連する経費」と定められていることから、家事費に関連していない支出は家事関連費ではないのである。するとこの場合、そもそもの前提として家事費の概念が登場しない支出であるため、業務上必要な部分の明確な区分等をする必要なく、その全額が必要経費に算入できるものとする。

一方、四方田彰は、「個人事業者が行う事業の内容によっては、そもそも飲食による接待を行う必要がなく、仮にあったとしても金額的に過大になることが考えにくい内容の事業も多々ある」²³⁶として、特定の業種であるがゆえに必要な経費に該当しない支出があることを指摘する。一般的に、飲食交際費は家事関連費に該当する支出であるが、特定の業種によっては、業務遂行上必要でない支出、すなわち「必要性がない」支出と認定され、その結果必要経費不算入となる場合がある、という旨の主張であろう。

しかし、「必要性がない」支出である、という理由をもって、必要経費該当性を否定することははたして適当なのであろうか。これは前述の二次会費用も然りである。筆者としては、四方田彰のような考え方と現代のビジネスの実態を比較すれば、若干の違和感がある。これは、特定の業種であるために、ある支出が家事費等に該当せずダイレクトに必要な経費となるケースは存在するが、「特定の業種であるがために必要経費とならない」という支出は存在せず、逆説的な方向性は認められないのではないかと、という意味での疑問である。現代では、従来とは比較にならないほどにビジネスモデルが多様化し、また複雑な構造となっていることから、その支出自体は、客観的に見て「必要性がない」支出であっても、その支出が収益に結びつくことは多々考えられるのではないだろうか。一次会費用は、「社会通念上、業務の遂行上必要な支出」であることから必要経費に該当すると判示されたものであるが、これはすなわち、「社会通念上、業務の遂行上必要な支出」であることが、必要経費該当性要件として要求されていることと同義であり、「社会通念上、

²³⁴ 長島・前掲注 232)71 頁。

²³⁵ 谷口ほか・前掲注 35)125 頁。

²³⁶ 四方田彰「交際費名目の支出」税理 Vol.60-No.2 (2017 年) 33 頁。

業務の遂行上必要」でない支出は、必要経費には算入されないことに繋がってしまう。

そこで、次章では、この「必要性」要件の問題、ひいては、必要経費に該当するための要件とは一体どのようなものであるかという問題については、子細に検討していきたいと思う。

第5章 必要経費該当性の諸要件

従来の二区分説による学説及び判例では、基本的に必要経費該当性要件は一括りにまとめられてきたものであり、その要件として真っ先に挙げられるものが、「業務関連性」と「業務遂行上必要なものか」という二つである。その内、業務関連性については「どの程度の関連性が必要か」という議論がある。弁護士会役員必要経費訴訟では、第一審において「業務直接関連性」と「業務遂行上必要なもの」という二要件が、控訴審において「業務遂行上必要なもの」の一要件のみが要求されている。また、「業務関連性」や「業務遂行上必要なもの」を判断する基準としては「客観性」や、「社会通念」等が挙げられることが多い。そして、判例によっては、「通常性」、「金額の妥当性（相当性）」、「支出の目的」などの要素が、次点の必要経費該当性要件、もしくは判断基準として要求されることがある。

一つ判例を取り上げて確認すると、例えば、ライブチャットサービス業務を行って報酬を得ていた納税者が業務の遂行上支出したとする衣服費及び化粧品購入費用等の金額を雑所得の金額の計算上必要経費に算入すべきか否かが争われた事例²³⁷では、「所得税法第37条《必要経費》第1項に規定する「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」とは、当該業務の遂行上生じた費用，すなわち業務と関連のある費用をいうが、ある費用が必要経費に当たるといえるためには、単に業務と関連があるというだけでなく、客観的にみてその費用が業務と直接の関係を有し、かつ、業務の遂行上必要なものに限られ、また、業務の遂行上必要なものというためには、その者の主観的な判断のみによるべきではなく、通常必要なものとして客観的に認識できるものでなければならぬと解するのが相当である。」（下線は筆者）と判示されている。この事例において要求された要件は、まず、「業務関連性」と「業務遂行上必要なものか」という要件である。そして、業務関連性については「直接性」を要求し、業務遂行上の必要なものかという点については「通常性」要素を要求している。さらに、これらの判断基準としては、「客観性」が挙げられている。

ただし、第3章において確認した通り、所得税法37条1項は四つに区分できるものであり、それぞれの区分毎に必要な経費該当性要件は異なるものと筆者は考える（筆者四区分

²³⁷ 国税不服審判所裁決平成26年5月22日（裁決事例集95集122頁）。

説)。そうすると、必要経費該当性要件を一括りにまとめることは適当ではなく、四つの区分が存在するならば、それぞれに応じた必要経費該当性要件が必要なのではないだろうか。そこで本章では、従来の判例と学説を確認し、これまで必要とされてきた要件、要素及び判断基準を抽出し、それらの再検討を行うことで、筆者四区分説における四区分それぞれの必要経費該当性要件として適当なものを再定義する。

第1節 通常性

第1項 判例と学説上の理解

青森地判昭和60年11月5日²³⁸は、医療業を営む事業主が、その長男の大学入試に関連して予備校に支払う授業料等のために、自己名義の事業専用預金口座を介してされた借入金に係る支払利息は、医療業のために使用されたものではないから必要経費に該当しないとされた事例である。その中で、「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うるためには、客観的にみてそれが当該事業の業務と直接関係をもち、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。」（下線は筆者）として、「通常性」要素を要件の一つとして挙げている。また、国税不服審判所裁決平成9年12月10日²³⁹では、「業務の遂行上いかなる支出をするかは、通常、事業主が判断するものであり、また、業務の遂行上必要であるかどうかの判断も第1次的には事業主の判断によるのであるが、この必要性の判断を事業主の主観的判断にのみゆだねていたのでは租税の負担を不当に減少させる結果が生じる場合があり、課税の公平の観点からその支出のうち客観的に通常かつ必要と認められるもののみを必要経費に算入すべきものと解されている。」（下線は筆者）と判示されている。このように、「通常性」要件は基本的に、「必要性」とセットのものとして要求されることが多い。

確かに、「通常性」といった観念はさも当然のように要求されても不自然ではない。この点、碓井光明は、「日本法の下において、異常、異例の支出であるという理由で必要経費性を否定することは困難であり、必要性を客観的に判定する尺度として、『通常』と言

²³⁸ 税資147号326頁、控訴審（棄却）：仙台高判昭和61年10月31日（税資154号413頁）、上告審（棄却）：最三小判昭和62年7月7日（税資159号31頁）。

²³⁹ 裁決事例集54集141頁。

う表現が用いられることが多いものと思われる」²⁴⁰と述べる。また、「通常性」は、「社会通念」と同義であり、「客観性」を判断するための基準である²⁴¹という主張もある。アメリカでは、内国歳入法典 162 条において、「ordinary and necessary expenses」として、通常かつ必要な経費であることが必要経費の要件として付与されている。ここにいう「通常かつ必要」な経費とは、「一律には言えないが、少なくとも『事業遂行上適切なものであり、かつ、その助けになるもの (appropriate and helpful to the taxpayers business) 』であることが必要である。ただし、特定の業界において共通に発生し、かつ、一般に受け入れられている支出等については、ここにいう必要経費として控除することが認められている (2012 Standard Federal Tax Report 8520:026)」²⁴²。

それでは我が国はどうかと言うと、所得税法 37 条 1 項において、「通常」の文言はいずれも見当たらず、条文上は「通常」の規定はないものと解される。また、医療費控除²⁴³や特定支出控除²⁴⁴において、「通常必要」の文言が採用されていることと比較すれば、所得税法は「通常性」を要求する場面を明確に峻別していると言えよう²⁴⁵。

このことから、必要経費該当性としての「通常性」要素は、不要のものとして学説上は理解されている²⁴⁶。ただし「通常性」が要求されないということは、法令に明記されない限り、違法ないし不法な支出が必要経費に算入されることを未然に防ぐことができないと

²⁴⁰ 確井・前掲注 56)34 頁。

²⁴¹ 司馬えんに「個人事業主が法人に支払った業務委託費は、必要経費に算入されないとした事例」税研 Vol.35-No.4 (2019 年) 110 頁。

²⁴² 川田剛「ギャンプルと必要経費」月刊税務事例 Vol.46-No.7 (2014 年) 91-92 頁。

²⁴³ 第七十三条 (医療費控除)

2 前項に規定する医療費とは、医師又は歯科医師による診療又は治療、治療又は療養に必要な医薬品の購入その他医療又はこれに関連する人的役務の提供の対価のうち通常必要であると認められるものとして政令で定めるものをいう。

²⁴⁴ 第五十七条の二 (給与所得者の特定支出の控除の特例)

2 一 その者の通勤のために必要な交通機関の利用又は交通用具の使用のための支出で、その通勤の経路及び方法がその者の通勤に係る運賃、時間、距離その他の事情に照らして最も経済的かつ合理的であることにつき財務省令で定めるところにより給与等の支払者により証明がされたもののうち、一般の通勤者につき通常必要であると認められる部分として政令で定める支出

二 勤務する場所を離れて職務を遂行するために直接必要な旅行であることにつき財務省令で定めるところにより給与等の支払者により証明がされたものに通常要する支出で政令で定めるもの

三 転任に伴うものであることにつき財務省令で定めるところにより給与等の支払者により証明がされた転居のために通常必要であると認められる支出として政令で定めるもの

²⁴⁵ 酒井・前掲注 32)324 頁。

²⁴⁶ 金子・前掲注 33)314 頁、増田英敏「弁護士会活動費は必要経費か (下)」税務弘報 Vol.60-No.7 (2012 年) 96 頁。

いうことになる²⁴⁷。例えば、公務員に対する賄賂等は所得税法 45 条 2 項において必要経費に算入されないことが規定されている²⁴⁸が、法令に明記のない麻薬取引における仕入金等は必要経費に算入せざるを得ないことになる可能性があり²⁴⁹、この点には議論がある。しかし、純資産増加説に立てば、支出が違法なものであったとしても、必要経費該当性要件を満たすものは必要経費として控除しうるのが適切である²⁵⁰。

第 2 項 検討

筆者による検討項目として、別の角度からの検証も試みてみたいと思う。まず、「通常」という用語には、「普通であること／いつも通りであること」²⁵¹という意味があるが、裁判において「通常」の文言が使用された場合、この「普通」や「いつも通り」といったような不明確な概念がどのような基準をもって判定されるのかは不明瞭であり、租税法律主義の観点からも適当ではないだろう。

また、通常性は、「必要性」と共に使用されるのではなく、「通常性がない支出」のような形として、単独で使用されることも考えられる。この「通常性がない支出」とは、通常「ではない」支出とも言えるものであり、さらに換言すると、「異常な支出」のことを指す。「異常」とは、「通常とはちがっていること／並外れたところにあるさま」²⁵²であり、まさに通常とは対義の概念である。そのため、通常「ではない」支出について必要経費性を認めた裁判例は特段見当たらないが、通常ではない「異常」な支出について必要経費性が認められた裁判例を確認できれば、通常性は不要ということになり、通常性要件を検討する上で一つの参考となろう。

異常な支出には、i. 「異常事態時の支出」、ii. 「金額が異常な支出」、iii. 「社会常識から外れた支出」などが該当するものと考えられる。i と iii は「通常とはちがっていること」、ii は「並外れたところにあるさま」に分類できよう。

例えば、最三小判昭和 30 年 7 月 26 日²⁵³では、i. 「異常事態時」であっても、その異

²⁴⁷ 金子・前掲注 33)314 頁。

²⁴⁸ 腐敗防止国連条約の批に伴って、平成 18 年の改正により規定されたものである。（岡村ほか・前掲注 166）〔岡村忠生〕89 頁）。

²⁴⁹ 川田・前掲注 242)92 頁。

²⁵⁰ 佐藤・前掲注 38)278 頁。

²⁵¹ 新村編・前掲注 227)1931 頁。

²⁵² 新村編・前掲注 227)156 頁。

²⁵³ 最高裁判所民事判例集 9 卷 9 号 1151 頁。

常性は考慮されずに法令を解釈することが適当である旨を判示する。なお、本事例における「異常事態時」とは、第二次世界大戦が終結した昭和 20 年の後、終戦後の異常なインフレ時代による貨幣価値が下落のことである。納税者は、「旧所得税法第十条の仕入品の原価の解釈は貨幣価値の下落しない平時の場合を基準とすべきもので、貨幣価値が下落した場合には、これを文字通り解釈することは許されない。」として、旧所得税法十条二項の「仕入品の原価」を「仕入れし得べき価格」と解しなければならぬと主張したが、裁判所は、「『仕入品の原価』を原判決のように『仕入品の現実の取得原価』と解しては、貨幣価値下落の急激な経済情勢の下においては、納税者にとって同情すべき不利益な結果を生ずる場合もあること所論のとおりであるがこれは法令の解釈としてはやむを得ない」として上告を棄却した。これは、異常事態時においても、「現実に行った取引の金額」をもって必要経費の額を算定しているものである。

次に ii. であるが、現実に行った取引の金額が、「異常な支出」に該当するが、これについて必要経費算入を認めた事例が存在するので確認したい。高松地判昭和 48 年 6 月 28 日²⁵⁴では、宅地建物取引業者が宅地等の取引について一方の当事者を代理した場合に受けることのできる報酬額の限度は宅地建物取引業法が定めるものであり、納税者が現実に支払った法規の許容する限度を上廻る報酬額は、右法律に違反する報酬契約の私法上の効力いかんは問題であるとしても、所得税法上は右現実に支払われた金額を経費（右報酬の支払いを受けた不動産仲介業者については所得）として認定すべきものである、とする。これは、異常な金額であっても、実際にその金額で取引がなされている以上は、その金額をもって必要経費に算入することを認めているものである。個人が支出した「異常な金額（通常でない金額）」を「通常」な金額に引き直すことは、租税法律主義に反するものであり、また、「通常」の域を超える部分が常に家事費・家事関連費に該当するとも限らない²⁵⁵。そして、当該報酬額は、金額が異常であり、かつ、宅地建物取引業法に反する違法な支出でもある。つまり、違法な支出であっても必要経費性を有していれば、必要経費に算入できる場合があることを示唆するものであり、前述の議論とも合致している。

そして最後に、iii 「社会常識から外れた支出」であるが、この点について言及する判例をついぞ見つけることはできなかった。しかし、三木義一は、「経費というのは事業を工

²⁵⁴ 行政事件裁判例集（以下、「行集」という。）24 卷 6・7 号 511 頁，控訴審（棄却・確定）：高松高判昭和 50 年 4 月 24 日（行集 26 卷 4 号 594 頁）。

²⁵⁵ 占部・前掲注 145)33 頁。

夫すればするほど、特殊なものが出てくるものですから、通常のものに限定するのもおかしい²⁵⁶と述べている。本稿において何度も指摘している現代の多様性のことを鑑みれば、「社会常識から外れた支出」であっても、必要経費該当性要件を満たしているものであれば、必要経費性は認められるべきであろう。

第3項 「通常性」結論

このように、「異常性」アプローチから「通常性」を検証することを試みた結果、「異常性」を有するものであっても必要経費性は否定されていないことが確認できた。やはり、前述の碓井光明の言うように、「日本法の下において、異常、異例の支出であるという理由で必要経費性を否定することは困難」²⁵⁷ということは妥当であろう。これらの検討した内容を考慮すれば、租税法律主義と異常性を否定してこなかった判例の二つの観点を理由として、必要経費該当性としての「通常性」を要求することは適当でないと言えよう。すなわち、「通常でない支出」、「異常性のある支出」であっても、それが「一体の経済活動の実態」の範囲内にある支出なのであれば、必要経費性を認めるべきなのではないだろうか。

第2節 判断基準としての客観性・社会通念

第1項 判例と学説上の理解

東京地判平成23年3月25日²⁵⁸では、「事業所得を生ずべき業務について生じた費用というためには、客観的に見て、事業所得を生ずべき業務に関連する支出であり、かつ、当該業務の遂行上必要と認められる支出であることを要するものと解するのが相当である。」（下線は筆者）とする。また、国税不服審判所裁決令和元年9月20日²⁵⁹では、「不動産所得の金額の計算上必要経費に算入すべき『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』に該当するためには、これと必要経費に算入されない家事上の経費との区分が明確となる必要があることなどからすると、客観的にみて、当

²⁵⁶ 三木義一「シングルマザー弁護士の子育て代は必要経費か？—専門家でもわかる理解—」青山学報250（2015年）53頁。

²⁵⁷ 碓井・前掲注56）34頁。

²⁵⁸ 税資261号11655順号，控訴審（棄却）：東京高判平成23年8月8日（税資261号11729順号），上告審（棄却）：最三小判平成24年2月28日（税資262号11894順号）。

²⁵⁹ 裁決事例集116集44頁。

該支出が不動産所得を生ずべき業務と直接関係し、かつ、業務の遂行上必要であることを要すると解するのが相当である。そしてその判断は、単に当該業務を行うものの主観的判断によるのではなく、当該業務の内容等個別具体的な諸事情に即して社会通念に従って客観的に行われるべきである。」（下線は筆者）として、ここでは単なる「客観性」ではなく、「社会通念」に従った客観的な判断が求められている。これらは、「業務との直接関係性」と「業務の遂行上必要であること」が、「かつ」の文言で繋がれていることから、両方の要件に対して修飾している判断基準であると考えられる。このように、従来の判例では支出に対する「客観性」を判断基準として要求することは非常に多いといえる²⁶⁰。

ただし、前述の国税不服審判所裁決平成9年12月10日のように、「この必要性の判断を事業主の主観的判断にのみゆだねていたのでは租税の負担を不当に減少させる結果が生じる場合があり、課税の公平の観点からその支出のうち客観的に通常かつ必要と認められるもののみを必要経費に算入すべきものと解されている。」（下線は筆者）として、「必要性」のみに係っている場合も多々あることを鑑みれば、その性質からしても、どちらかと言えば「業務の遂行上必要であること」の判定の方に、より「客観性」は要求されているものと考えられる。金子宏も、「必要性の認定が、関係者の主観的判断基準としてではなく、客観的基準に即してなされなければならないことは、いうまでもない」²⁶¹（下線は筆者）と述べている。

しかし、ここに疑問であるが、なぜ、「必要性」の認定に「いうまでもなく」客観性は必要とされるのであろうか。この点について、土屋栄悦は、「事業上の必要経費と、所得の処分たる家事費とを明確に識別する必要がある」ことから、特に客観性が要求されている、と解釈している²⁶²。すなわち、「家事費排除の原則」の観点から、「業務の遂行上必要であること」等について「客観性」が認められない場合に、これを否定するのである。

第2項 検討

けだし、世間一般の「客観性」とは、時代とともに変化していくものであり、さらに言うなれば、支出者の年齢によっても異なるし、場合によっては地域毎に異なることもある

²⁶⁰ 前述の国税不服審判所裁決平成26年5月22日、青森地判昭和60年11月5日、国税不服審判所裁決平成9年12月10日のいずれにおいても、「客観性」が要求されていることが分かる。

²⁶¹ 金子・前掲注33)314-315頁。

²⁶² 土屋・前掲注213)159頁。

う。そうすると、「いつの」「誰の」「どこの」の基準を示しているのかが一切不明である「客観性」という不明確な概念を持ち出して、必要経費該当性要件の判断基準を設けることは合理的ではないように思える。十人の事業者がいれば、それぞれ十通りの想いや目的がある支出が存在するのであるから、客観的に見て十人全員にとって必要である支出以外は必要経費として認めないということになれば、それは完全なる主観の排除と同義であろう。我が国では申告納税制度を採用していることから、納税者に租税法の第一義的法解釈権を与えている²⁶³ことは自明の理であり、必ずしも客観的でなければ必要経費としては認められないということでは決してない。仮に、みながみな同じような働き方、同じような収益モデルであった旧時代においては、「客観的に見て必要な支出」という枠組みで判断されることには問題がなかったのかもしれない。しかし、多様性の進展が著しい現代ではそのような一括りでは実態を反映させることはできず、一人一人の事業活動に着目することが必要となる。そうすると、前述した「特定の業種によっては、業務遂行上必要でない支出と認定され、その結果必要経費不算入となる場合がある」という旨の四方田彰の主張は、やはり時代に即したものとは言えないだろう。

また、「社会通念上」の証明についても、その困難さが基因となり、納税者の予測可能性と法的安定性に影響を与えかねない²⁶⁴。特に、所得税法及び同法施行令においては「社会通念」という文言は一切使用されていないにも関わらず、所得税基本通達〔給与等に係る経済的利益〕及び〔海外渡航費〕の取り扱い項目²⁶⁵では、「社会通念」の文言が頻出し

²⁶³ 松沢・前掲注 90)116 頁。

²⁶⁴ 泉山殖「一般対応の必要経費と直接関連性の要件」税務弘報 Vol.63-No.1 (2015 年) 158 頁。

²⁶⁵ 36-21 使用者が永年勤続した役員又は使用人の表彰に当たり、その記念として旅行、観劇等に招待し、又は記念品（現物に代えて支給する金銭は含まない。）を支給することにより当該役員又は使用人が受ける利益で、次に掲げる要件のいずれにも該当するものについては、課税しなくて差し支えない。

(1)当該利益の額が、当該役員又は使用人の勤続期間等に照らし、社会通念上相当と認められること。

36-22 使用者が役員又は使用人に対し創業記念、増資記念、工事完成記念又は合併記念等に際し、その記念として支給する記念品（現物に代えて支給する金銭は含まない。）で、次に掲げる要件のいずれにも該当するものについては、課税しなくて差し支えない。ただし、建築業者、造船業者等が請負工事又は造船の完成等に際し支給するものについては、この限りでない。

(1)その支給する記念品が社会通念上記念品としてふさわしいものであり、かつ、そのものの価額（処分見込価額により評価した価額）が 1 万円以下のものであること。

36-25 鉱業を営む使用者が自己の掘採場（これに隣接して設置されている選鉱場、製錬場その他の付属設備を含む。）に勤務する使用人に対し、これらの者の保健衛生のため、社会通念上通常必要な厚生施設の設置に代えて支給すると認められる程度の石炭、薪等の燃料については、課税しなくて差し支えない。

ている点は、問題があるといえよう。

では逆に、完全に「客観的」な視点を排除し、納税者の「主観」的意図のみを唯一の基準として必要経費該当性を判断しても良いのであろうか。ただしこの場合、非常に希薄な対応関係を持ち出して、際限なく拡大した解釈で無理やりに必要経費に含めようとする納税者が現れかねない²⁶⁶ので得策とはいえないだろう。それこそ、「家事費排除の原則」に反してしまう。碓井光明は、「一般には、客観的必要性が強調されるが、個別の事案に応じて判断すべきであって、常に客観性を要求することが妥当とはいえない」²⁶⁷と述べている。すなわち、客観的必要性とは、納税者が「家事費の性質を有するものに無理に必要経費のレッテルを貼ろうとしているにすぎない場合に、それを排除するために、持ち出される」程度のもの²⁶⁸であり、ここでの「客観性」とは、主観的な意図を排除することを目的としたものではなく、あくまでも主観的な意図のみをもって判断を決すべきではない、という意味である²⁶⁹。

第3項 「客観性・社会通念」結論

強調されすぎた「客観性」が要求された場合、その結果の先にあるものは、所得税法37条に規定されていない「通常性」という要件を新たに課することにも繋がりがかねない²⁷⁰。これは、租税法律主義の観点からも見ても否定されるべきであり、「客観的に見て必要である部分」以外を全て排除していいものでは決してない。ただし、主観的要素のみで判断することもまた「家事費排除の原則」の観点から許容できない。結論としては、事業者が何のためにその支出をしたのかという「実態」に着目することがやはり最重要であり、そ

36-30 使用者が役員又は使用人のレクリエーションのために社会通念上一般的に行われていると認められる会食、旅行、演芸会、運動会等の行事の費用を負担することにより、これらの行事に参加した役員又は使用人が受ける経済的利益については、使用者が、当該行事に参加しなかった役員又は使用人（使用者の業務の必要に基づき参加できなかった者を除く。）に対しその参加に代えて金銭を支給する場合又は役員だけを対象として当該行事の費用を負担する場合を除き、課税しなくて差し支えない。

37-18 37-16 又は 37-17 の場合において、その海外渡航が旅行期間のおおむね全期間を通じ明らかに当該事業の遂行上直接必要であると認められるものであるときは、その海外渡航のためにその事業を営む者が支出した費用又は支給した旅費については、社会通念上合理的な基準によって計算されているなど不当に多額でない認められる限り、その全額を旅費として必要経費に算入することができる。

²⁶⁶ 金子・前掲注 121)34, 36 頁。

²⁶⁷ 碓井・前掲注 56)33 頁。

²⁶⁸ 碓井・前掲注 56)33 頁。

²⁶⁹ 酒井・前掲注 32)326 頁。

²⁷⁰ 酒井・前掲注 32)327 頁。

これらの一つ一つは主観的な要素の集合体であったとしても、「一体の経済活動の実態」と乖離するものでなければ、「客観的に見て業務の遂行上必要であること」という不明確な枠組みで、必要経費該当性を判断する必要はないのではないだろうか。

第3節 必要性

第1項 判例と学説上の理解

「業務の遂行上必要であるか」における判断基準として、「客観性」を設けることは誤りだと考えることは、前述の通りである。ただし、この客観性の問題は、あくまで「業務の遂行上必要」であることが大前提で、その判断基準として客観性を求めることは適当か否かという議論であった。すなわち、「業務の遂行上必要」であることは、必要経費該当性要件の「絶対的な前提」として従来の学説上取り扱われてきたものであり、判例もそれに依拠して同様であった。例えば、金子宏は、「ある支出が必要経費として控除されうるためには、それが事業活動と直接の関連をもち、事業の遂行上必要な費用でなければならない。……問題は、必要経費として控除されるためには、必要な経費であれば良いのか、それとも『通常かつ必要』な経費でなければならないのかである」²⁷¹として、「業務の遂行上必要」であることは当然の前提においた議論を展開しており、この点についての議論はあまり見られない。

なるほど、あくまでも「必要」経費という名であるために、「業務の遂行上必要」という要件は、一見前提として存在することは当然であると捉えることには一考の余地がある。一審（二要件）と控訴審（一要件）で必要経費該当性要件の判決が分かれた弁護士会役員必要経費訴訟においても、「業務の遂行上必要なもの」であることを要求している点は両審一致しているものであった。

このような「必要性」が従来要求されてきたケースには、大きく二つのパターンがあると考えられる。一つは、弁護士会役員必要経費訴訟のように、「業務遂行上必要なもの」を必要経費に算入させるパターンである。そしてもう一つは、前述の国税不服審判所裁決平成9年12月10日のように、「通常かつ必要と認められるもののみを必要経費に算入すべき」として、「通常かつ必要と認められるもの」以外は必要経費不算入とするパターンである。前者のパターンは「必要なもの」であれば必要経費に算入させるという意味で、

²⁷¹ 金子・前掲注33)314頁。

比較的広範囲を指す概念である（以下、「広義の必要性」という。）。これに対し後者のパターンは、「必要でないもの」、すなわち、その支出が業務上「必要性のあるものではない」とときにはその支出の必要経費性を否定するという意味であり、比較的狭い範囲を指しており、厳格で絶対的な「必要性」を要請しているものと解される（以下、「狭義の必要性」という。）。この「狭義の必要性」は、「通常」文言とセットで使用されることも多く、裏を返せば、事業を行う上においてその支出がなくては「絶対に困る」といった費用が該当するものと解される。

また、条文上では、「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」と定められており、ここに「要した」という文言がある。従来の学説では、この「要した」の文言の存在を理由として、「必要性」は要求されているものと理解されてきたのではないだろうか。そうすると、この「要した」の文言から導き出された「必要性」とは、一体どのようなものであろうか。

第2項 検討

まず、筆者四区分説に立てば、所得税法 37 条 1 項は四つに区分されるものであり、それぞれ独立した費用であるため、必要経費該当性要件はその費用（原価）毎に異なるものである。すなわち「ある支出が必要経費として控除されうるためには、それが事業活動と直接の関連をもち、事業所得の遂行上必要な費用でなければならない」²⁷²というように、必要経費該当性要件を一括して定めることは誤りであり、「要した」の文言は (b) のみに係るものであると考える。そうすると、「要した」の文言から導き出される「必要性」は、(b) の部分の必要経費該当性要件となる。

では、学説上の「必要性」と、それを導き出した「要した」という語句は何か。まず、必要性とは、「必要であること。また、その度合い」²⁷³という意味であり、二つの性質を有する。次に「要する」とは、「そのこと、あるいはそのものを必要とする」²⁷⁴という意味である。これらをまとめると、「この仕事には一時間の労力を要する」という例文における「要する」には、「一時間の労力が必要である」という意味に加え、一時間程度の労力が「必要であるという度合い」を示す性質もあり、必ず一時間（60 分間）丁度の時間「が

²⁷² 金子・前掲注 33)314 頁。

²⁷³ 新村編・前掲注 227)2466 頁。

²⁷⁴ 新村編・前掲注 227)3015 頁。

なくてはいけない」という厳格な解釈ではない。このことから、「要した」の文言から導き出された「必要性」を、「事業遂行上においてその支出を行う必要性のあるもの」に限定する「狭義の必要性」は誤りであると考えられる。またそうすると、弁護士会役員必要経費訴訟において、「業務の遂行上必要な支出」であるか否かという判断基準により、一次会費用は全額必要経費算入、二次会費用は全額必要経費不算入と判示したことは適当ではない。前述したとおり、「一体の経済活動の実態」を有する場合には、弁護士会役員としての活動費用は(d)に該当するものであり、弁護士会役員としての活動費用の一環として支出された一次会費用及び二次会費用も、それぞれ「一体の経済活動の実態」の範囲内の支出なのであれば(d)に該当すると言えよう。仮に、「業務の遂行上必要な支出」であるかという要件を付加してしまった場合には、二次会だけでなく一次会においても「個人的な知己との交際や旧交を温めるといった側面を含む」と判断できる²⁷⁵ものであり、逆に、実社会においては一次会と二次会はセットのようなものであって、一次会と同様に二次会も「業務の遂行上必要な支出」であるという判断もできることになってしまう。

また(b)では、「要した」と表現されている点に注目したい。所得税法では、「要する」と「要した」は明確に使い分けられている²⁷⁶。この「要した」の文言を素直に読めば、「総収入金額を得るために直接に必要とした(必要だった)」ということになる。そうすると、「業務遂行上必要なもの」という「広義の必要性」には、その支出を行う「必要性」はなくとも、収入を得るためにはその支出が(結果的には)「必要だったもの」が含まれているものと考えられよう。純粹に、総収入金額を得るために直接に「使った」費用とも言い換えることも可能であり、このように解釈することは拡大解釈ではなく、こじつけでもないだろう。

この考え方は、前述の「通常性」を検討する中で、違法性のある支出の必要経費性を認めるとしたことも一致するものである。なぜなら、例えば拳銃を所持して銀行強盗を働いた者にとって犯行の際に使用するものは、特段「拳銃」である必要性はなく、「ナイフ」や「爆弾」であってもよい。ただし、収入を得るためには、拳銃は「必要だった」ものであるため、必要経費性は認められるのである。

²⁷⁵ 橋本・前掲注159)10頁。

²⁷⁶ 所得税法施行令126条1項5号では、(イ)その取得の時に於ける当該資産の取得のために通常要する価額(ロ)当該資産を業務の用に供するために直接要した費用の額と規定されている(下線は筆者)。

所得税法 37 条 1 項を取り巻く他の規定との関係から「必要性」は要求されている、とする主張もある。今村隆は、所得税法 37 条 1 項と所得税法 27 条 2 項と併せて読んでいくと、業務遂行上の必要性については、既に所得税法 27 条 2 項において規定されている、と述べる²⁷⁷。碓井光明は、個人は法人とは異なり消費生活を営んでいるため、法人よりも収益をあげるための必要性がいつそう強く求められ、中でも寄付金や接待費・交際費については特に必要性が厳密に要求されるとして、家事費の観点から「必要性」を述べる²⁷⁸。また、所得税法施行令 96 条 1 項において「業務の遂行上必要」という文言があることから、これを法的根拠とできる可能性がある、という主張もある²⁷⁹。筆者としては、これらのアプローチも誤りであると考え。まず、所得税法 27 条 2 項は「事業所得の金額は、その年中の事業所得に係る総収入金額から必要経費を控除した金額とする。」と定める規定であるが、いかに拡大解釈がなされたとしても「必要性」を規定しているものとは到底思えないし、このように解釈された合理的な理由を今村隆は一切述べられていない点も不自然極まりない。次に、「家事費排除の原則」は、あくまでも「家庭内における日常生活に資する部分」を排除すること要請するものであり、必要経費の範囲を狭く捉えることのために使用してはならないだろう。そして、家事関連費は、費用と消費を併有する支出であるときに初めて俎上に載る問題であり、方向性を間違えてはならない。さらに指摘するとすれば、「業務の遂行上必要であり」の後には、「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」と続くことから、「業務の遂行上必要」の文言を根拠として持ち出すのであれば、「明確な区分」も必要経費該当性の要件とならなければ不合理である。そして、これまで「明確な区分」ができることが必要経費該当性要件として検討されてきた学説や判例は特段見当たらない。これらのことから、必要経費該当性要件を検討する上で、家事費排除の原則、所得税法 27 条 2 項、所得税法施行令 96 条 1 項を持ち出すことは誤りである。

第 3 項 「必要性」結論

必要経費該当性としての「必要性」が要求されている項目は、(b)のみである。それも、

²⁷⁷ 今村・前掲注 157)74-75 頁。

²⁷⁸ 碓井・前掲注 56)23-23, 34 頁。また、碓井光明は、寄付金、接待費、交際費について、必要性を厳格に要求することは、「家事費を排除し、事業所得者以外の納税者との公平を達成するという観点において、是認できる解釈である」とする。(碓井・前掲注 1)68 頁)。

²⁷⁹ 伊川・前掲注 7)77 頁。

所得税法 37 条 1 項上での表現は、「要する」ではなく「要した」である。そのため、「要した」の文言から導き出される「必要性」の解釈としては、事業遂行上において必要性のあるものという意味での「狭義の必要性」は不適當である。「広義の必要性」として、収入を得るためにはその支出は必要だった、という意味も含まれていると解釈することが適當であろう。そして、この考え方は、必要経費の年度帰属を決定する際の (b) 「準個別対応費用」にも当てはまり、時代に即したものと言える。例えば、YouTube において有名な実験動画に「メントス&コーク」というものがあり、これは、ペットボトルに入ったダイエットコーラに数粒のメントスキャンディを入れると、炭酸が瞬時に気化し、噴水のようにコーラが泡となって吹き出すというものである²⁸⁰。こんなことをする「必要性」は全くないが、「メントス&コーク」動画による収益を得るためには、結果的にメントスとコーラは「必要だった支出」ということができるだろう。そうすると、「メントス&コーク」のような一見馬鹿馬鹿しい遊びを投稿するチャンネルであっても、そこに収益が発生しているのであればその活動は単なるアマチュアの趣味ではなく²⁸¹、「一体の経済活動の実態」を有する事業と呼べるのである。ただし、「必要だった支出である」と言えば、何から何まで必要経費となるわけでは当然なく、やはりその範囲は「一体の経済活動の実態」を反映しているものに限られるのである。

第 4 節 金額の妥当性

第 1 項 判例と学説上の理解

金額の妥当性についてはどうだろうか。弁護士会役員必要経費訴訟の控訴審判決では、一次会の費用が「特定の集団の円滑な運営に資するものとして社会一般でも行われている行事に相当するものであって、その費用の額も過大であるとはいえないときは、社会通念上、その役員等の業務の遂行上必要な支出であったと解するのが相当である」（下線は筆者）と判示されている。また、碓井光明は、通常に支出する額よりも大きい支出、つまり妥当でない金額について、「やむなく高額の出費を要した場合は別である」一方、「業務外の理由により費用が増大している」場合には、「その増加分は、必要経費性が否定されるという考え方がありうる」と主張している²⁸²。

²⁸⁰ 神田・前掲注 22)52 頁。

²⁸¹ 神田・前掲注 22)173-174 頁。

²⁸² 碓井・前掲注 56)35-36 頁。

第2項 検討

しかし、所得税法37条1項において、「金額の妥当性」を定めた文言は見当たらない。また、「金額の妥当性」とは、一体誰がどのような基準をもって判断すべきものなのかを明確することは容易ではない。

実際、消費者金融業を営む法人が所有するフェラーリが、通勤や支店の巡回を用途として事業に供していたことが運行記録等により認められるため、事業用資産として損金算入が認められた事例²⁸³がある。フェラーリが高級外車であることは周知の事実であり、世間一般的な「金額の妥当性」を基準として経費性を判断した場合には間違いなく金額の妥当性はないと判断される部類に該当するであろう。また、フェラーリが業務上「通常」「必要」とされることもないだろう。しかし、フェラーリを製造する企業は『Brand Finance Global 500 2020』において、世界で最もブランド力が強い会社の一位²⁸⁴に選ばれる程の有名なブランド企業であり、そのようなフェラーリを企業として保有できるということは、安定した経営力を有するというで自社の信用に繋がり、企業のトップとしての経営者の自信にもなろう。すなわち、「金額の妥当性」もなく、「通常必要」でもない支出でもあっても、「業務関連性」が認められた場合には経費に該当するということである。水野忠恒は、大抵の判例は金額の合理性を求める前の段階で、「業務関連性」要件により否認されることが多いことから、メルクマールは金額の合理性ではなく、業務との関連性に絞られている²⁸⁵と述べる。

本件は法人の事例ではあるが、「所得税と法人税が別の税であるといっても、課税対象が個人か法人かだけのことで、ともに『所得』に対する課税として言わば双子のようなもの」²⁸⁶であり、これが仮に個人であったとしても同様の結果として必要経費算入が認められたものものとする。結局のところ、法人であれ個人であれ、スポーツタイプのフェラーリを事業用の車両として選択することは、個人的な趣味であることは間違いがない。また車両であれば、カラーの選択によって車両代金が異なることはよくあることである。そ

²⁸³ 国税不服審判所裁決平成7年10月12日（TAINSコード：F0-2-048）。

²⁸⁴ Brand Finance Global 500 2020 「Ferrari retains pole position as world's strongest brand with Brand Strength Index (BSI) score of 94.1 out of 100 and elite AAA+」

〈<https://brandirectory.com/rankings/global/>〉【最終閲覧日】2021年1月7日。

²⁸⁵ 水野忠恒『大系租税法〔第2版〕』（中央経済社、2018年）300頁。

²⁸⁶ 中里実「所得税と法人税の関係」税研 Vol.34-No.6（2019年）12頁。

のため、「金額が妥当な」車両を仮に選んだ場合でも、カラーやパーツの選択において個人的嗜好が介入することは不可避である。そして、個人的嗜好の介入を理由として、これを「家事関連費」に該当するものとすれば、個人事業者が行う支出は、法定の費用を除いて全て「家事関連費」に該当することになり、妥当ではない。また、租税法において、業種毎に特定の車種が定められている訳でもない。高木良昌は、「自動車関連経費の場合、その自動車が配達用や運送用の車両であったり、車両を複数所有し、自家用車と事業用車両を分けていたりする場合で、その車両が100%事業の用に供されているのであれば家事関連費とはならず、全額が必要経費となる」²⁸⁷と述べる。すなわち、本件ではフェラーリが運行記録等により100%事業の用に供されていると認められていることから、「家事関連費」には該当しないものと推測できる。そうすると、家事関連費に該当しないのであれば、法人と個人の差異をあえて設ける必要はなく、フェラーリ購入費用は所得税法上も事業用資産として必要経費に算入できるものであり、結果的に「金額の妥当性」を要求することは適当でないと考える。

第3項 「金額の妥当性」結論

このように、特別な規定がない限りは当事者間で現実に授受された金額に基づいて所得計算は行われていること、また、必要経費の額として適切で妥当性のある金額を第三者が客観的に算定することは実際問題困難であることの二つの理由²⁸⁸から、必要経費に該当するための要件として「金額の妥当性」を位置づけることは適当でないと考える。結局のところは、その支出の「金額の妥当性」ではなく、「一体の経済活動の実態」の範囲内の支出であるかが重要となろう。

また、フェラーリの事案が示唆することは、「100%」事業の用に供している場合には「家事関連費」の検討が不要ということであり、これは弁護士会役員必要経費訴訟の控訴審において、一次会の費用が全額必要経費に該当すると判示されたこととも結果的には一致するものである。しかし、「金額の妥当性」を要求することは適当ではないため、「その費用の額も過大であるとはいえないときは」という要件を付加したことは適切な判示とは言えないだろう。

²⁸⁷ 高木良昌「自動車等の取得のために支出する費用と必要経費性」税理 Vol.62-No.2 (2019年) 77頁。

²⁸⁸ 佐藤・前掲注38)280頁。

第5節 目的

第1項 判例と学説上の理解

広島地判平成27年7月29日²⁸⁹では、「事業者である個人が行った支出が、必要経費として控除され得るためには、当該支出の必要性を判断しなければならない。そして、その必要性の判断にあたって、その支出の『目的』を考慮せざるを得ないことは明らかである……もっとも、この目的を判断するについては、関係者の主観的判断だけではなく、客観的に判断されなければならないと解される。」として、「必要性」の判断基準として客観的事実に基づいた「支出の目的」を考慮すべきであると述べる。

ところで、所得税法51条1項では、所得税法37条1項の「別段の定め」として、事業用資産等についての損失を事業所得の計算上、必要経費に算入することを認めている²⁹⁰。

所得税法37条1項における必要経費概念は、収益を獲得するための価値犠牲分のことを指す「費用」を中核となすものであり、「費用」とは、「企業の目的意思に基づかず外部的原因から招来される資本価値の単純な喪失」を指す「損失」とは異なる概念であるが、両者の限界は流動的であり、事業上不可避免的に「損失」は生じてしまうことから、「損失」は「費用」に含まれるものと理解される²⁹¹。そうすると、必要経費の範囲には、事業遂行上直接間接に必要な諸費用全般に及び、その必要性も不可欠ないし適切なものに限らず、有益なものを含み、また、事業遂行上の目的意思をもたない事業用資産等の損失をも含むものと解される²⁹²。このことは、昭和38年整備答申においても「事業所得の計算上控除する必要経費は、所得の形成に寄与するもののみでなく、事業の遂行上これに関連して予想される損失をも含めるのが適当」²⁹³である、として同様の趣旨を確認している。この点について谷口勢津夫は、「純資産増加説的な考え方に従って、資産に対する実態的損失に

²⁸⁹ 税資265号12705順号、控訴審（棄却・確定）：広島高判平成28年4月20日（税資266号12846順号）。

²⁹⁰ 第五十一条（資産損失の必要経費算入）居住者の営む不動産所得、事業所得又は山林所得を生ずべき事業の用に供される固定資産その他これに準ずる資産で政令で定めるものについて、取りこわし、除却、滅失（当該資産の損壊による価値の減少を含む。）その他の事由により生じた損失の金額（保険金、損害賠償金その他これらに類するものにより補てんされる部分の金額及び資産の譲渡により又はこれに関連して生じたものを除く。）は、その者のその損失の生じた日の属する年分の不動産所得の金額、事業所得の金額又は山林所得の金額の計算上、必要経費に算入する。

²⁹¹ 武田監・前掲注64)3297-3298頁。

²⁹² 武田監・前掲注64)3298頁、植松・前掲注189)585頁。

²⁹³ 税制調査会・前掲注54)45頁。

よる担税力の減殺を考慮し」たものである²⁹⁴と述べる。また、水野忠恒は上記の理由に加えて、「損失を生じるリスクは、事業活動を行う上で必然的に生じるコスト」であること、「所得に課税する以上、損失につき控除しないと課税の中立性を欠くことの三つ²⁹⁵を挙げている²⁹⁶。その一方で、「所得を生む基因とならない生活用資産の損失については、もちろん必要経費と考える余地はな」い²⁹⁷のである²⁹⁸。また、業務を営む者が使用人の行為に基因する損害賠償金（使用人に故意又は重大な過失があったかどうかは問わない）を負担した場合、業務を営む者に故意又は重大な過失がないときには、業務の遂行に関連する行為に基因するものは、必要経費に算入することができるという取り扱いがある（所得税基本通達 45-6）。これらのことから、一部の「損失」や「損害賠償金」が必要経費算入に包摂されていることは、「目的意思」の有無も必要経費該当性要件からある種放棄されたとみることができよう²⁹⁹。

第2項 検討

上記の学説は、品質低下、紛失、盗難、破損による棚卸資産の滅失が、「棚卸減耗損」として売上原価項目に算入されることとも合致すると考える。これらのことから、「目的意思がないこと」をもって必要経費性を否認することは誤りであり、「支出の目的」は必要経費該当性要件ではないと考える。

ただし、所得税法51条はあくまでも「別段の定め」としての例外規定であり、基本通達 45-6も法令ではない点を鑑みると、これらがいかに「目的」のない費用であるとしても、その点だけを理由として「支出の目的」は一切問われず、全く考慮しないものと結論付け

²⁹⁴ 谷口・前掲注 36)335 頁。

²⁹⁵ 水野・前掲注 285)309 頁。

²⁹⁶ ここに「必然」という文言が登場したが、これは「必要」とは異なる概念であることを強調しておきたい。すなわち、所得税法 51 条 1 項における「損失」は、「必然的に生じるコスト」であることから「必要である経費」となるものではなく、必要「ではない」経費であるものの、「必然的に生じるコスト」であることから、「必要経費」とされるものである。結果として必要経費には、必要「ではない」経費である「損失（所得税法 51 条 1 項）」を含むものであることから、やはり「必要性」を厳格に狭く解釈することは適当ではないと言えよう。

²⁹⁷ 植松・前掲注 41)234 頁。

²⁹⁸ また、生活用資産の損失だけでなく、事業用資産以外の各種資産の損失についても、家事費的要素が強いとみられるため、租税法において必要経費算入が制限されている。（植松・前掲注 41)1100 頁）。

²⁹⁹ 酒井・前掲注 32)321 頁。

ることは早計かもしれない。

第3項 「目的」結論

では、支出の目的はどのような場面で採用されることが効果的であろうか。菅納敏恭は、研究開発費、広告宣伝費また新規事業進出の費用などは、その性格を考えると、その支出がどれほど事業に貢献したかは判断できないため、支出の目的から必要経費該当性を判断することは正当である、と述べる³⁰⁰。すなわち、必要経費該当要件として「支出の目的」を要求し、目的意思がないことをもって必要経費該当性を判定することは誤りであるが、必要経費性の判断基準として「支出の目的」を考慮して検討することは、有用な場合があると考えられる。すなわち、「一体の経済活動の実態」の範囲内にある支出かの判定において、「支出の目的」を考慮すべき一要素と位置付けることは適当なのである。

第6節 業務関連性における「直接」の意義

これまで見てきた必要経費該当性要件の中でも最も議論が多いものが、この「業務関連性」要件である。学説上は、業務関連性は「家事費排除」との関係において必要経費の第一要件³⁰¹であり、最も重要な要件³⁰²であるとされている。碓井光明は、「事業所得における必要経費は、当該業務について生じた費用でなければならない。すなわち、業務との関連性が要求されるわけである。広い意味の因果関係といってもよい」³⁰³と述べる。さらに、従来の多くの判例や課税実務では、必要経費該当性要件として、「業務遂行上の必要性」と共に「業務関連性」を要求し、さらに、その業務関連性も、単なる業務関連性ではなく、「直接的」な関連性に限ったものであった。例えば、岡山地判平成23年8月10日³⁰⁴では、「事業を営む者が支出した費用のうち、必要経費に算入されるのは、それが客観的にみて事業活動と直接の関連性をもち、かつ、業務の遂行上必要な費用に限られるというべきである。」と判示されており、ここでも「業務関連性」は要求され、かつ、その関

³⁰⁰ 菅納敏恭「従業員を被保険者とする養老保険契約等の保険料の必要経費性」税研 Vol.35-No.4 (2019年) 96-97頁。

³⁰¹ 碓井・前掲注56)29頁。

³⁰² 山口敬三郎「弁護士会役員が支出した交際費等の必要経費該当性」税理 Vol.57-No.6 (2014年) 53頁。

³⁰³ 碓井・前掲注1)66-67頁。

³⁰⁴ 税資261号11731順号、控訴審(棄却)：広島高判岡山支部平成24年2月16日(税資262号11883順号)、上告審(不受理)：最三小判平成24年7月17日(税資262号12001順号)。

連性は「直接」なものとなっている。この場合における「業務直接関連性」が要求されている箇所は、「必要経費」全体としての括りであり、筆者四区分説で言うところの、(a) (b) (c) (d) の全てとなる。また、従来の判例の多くがこのような判決を行ってきたことは、学説上の理解とも合致している。

ただし、筆者四区分説に立てば、「業務」における関連性要件が要求されていると解されるのは、(2)「所得業務関連費用」の大枠における(c)及び(d)のみである。もちろん、(a) (b)においても、「業務関連性」の性質を有しているものが結果的に必要経費となることが多いとは思われるが、それはあくまで要件ではない。すなわち、(c)及び(d)における「業務関連性」において、「直接性」が要求されているものかを検討することが本節の狙いである。そこで、まずは(a) (b) (c) (d)において、業務直接関連性を必要とする学説とそのように理解されてきた理由について確認する。そして、その業務関連性における「直接性」とはどのような観点から要求されてきたのか、はたまた業務直接関連性を諸要件の一つとして取り扱うことは適当であるのか、これらの点について深く検討する。なお、「直接性」の議論では、「直接関連」、「直接関係」といったように、「関連」又は「関係」という表現が散見されるが、関連は「かかわりつながること／かかわりあうこと」³⁰⁵、関係は「かかわりを持つこと」³⁰⁶という意味としてほぼ同義であり、判例や学説においても特段意味上の使い分けはされていないものであるため、本稿においても同様のものとして議論を展開する。

第1項 業務直接関連性必要説

従来の多くの判例や課税実務が依拠してきた必要経費該当性要件は、「ある支出が必要経費として控除されうるためには、それが事業活動と直接の関連をもち、事業所得の遂行上必要な費用でなければならない」³⁰⁷（下線は筆者）とする、前述の金子宏の学説であろう。ただし、金子宏は、「事業活動と直接の関連性」が必要とされる理由について、法的もしくは論理的な根拠を示しておらず、それどころか何らの解説もされていない点はどうも釈然としない。この点について三木義一は、このような理解が通説とされる判例や学説

³⁰⁵ 新村編・前掲注 227)681 頁。

³⁰⁶ 新村編・前掲注 227)653 頁。

³⁰⁷ 金子・前掲注 33)314 頁。

は「事業所得との直接関連性」が必要なことについて何らの根拠を示していないために、裁判において個々の必要経費性は争われたものの必要経費概念について本格的に議論されることはなかった³⁰⁸と述べる。

では、明文規定のない業務関連性における「直接」とは一体どこから現れたのか。泉山殖は、「業務関連性に直接要件を求めるきっかけとなった裁判は大島訴訟（サラリーマン税金訴訟）である」³⁰⁹と主張する³¹⁰。大島訴訟では、必要経費の範囲について二つの見解を示しており、その内の一つである「収入金額の増減との直接関係を重視して必要経費の範囲を絞る」という見解³¹¹が、その後従来多くの判例で採用され、税務行政においてもこの考え方にに基づき執行されてきた、とされる³¹²。ただ、大島訴訟の主な争点は課税における憲法 14 条 1 項違反等を問うものであり³¹³、所得税法における必要経費の解釈として意義のあるものかどうかは疑問がある。

次に、なぜ業務関連性において「直接」的な関連性が求められるようになったのか。碓井光明は、「直接関連性」という文言は使用しないものの、「事業所得の必要経費は、当該事業の業務と関連性をもった経費でなければならない。しかし、このように述べるだけでは、家事費を識別するのに不十分である。所得税法三七条のみに即していえば、業務について生じた費用であればよいように見えるが、施行令の家事関連費に関する規定(九六条)によれば、業務の遂行上必要であることが要求される。したがって、業務とわずかな関係があるというだけで必要経費となるものではない」³¹⁴と述べる。つまり、いわゆる「直接性」が要求される意義としては、「消費支出と生産活動のための支出とを厳格に区分する基準が必要となるのであって、その判断基準が『直接的業務関連性』になる」³¹⁵であり、「家事費・家事関連費」を排除することを重きに置いているものと考えられる。これは、前述の昭和 38 年整備答申における「家事費排除の原則」でも述べられているところ

³⁰⁸ 三木・前掲注 5)20 頁。

³⁰⁹ 泉山・前掲注 264)160 頁。

³¹⁰ 最大判昭和 60 年 3 月 27 日 (判タ 553 号 84 頁, 税資 144 号 936 頁)。

³¹¹ もう一つの見解は、「収入金額の増減に直接関係がなくても余儀なくされる支出を必要経費の範囲として捉える」である。

³¹² 泉山・前掲注 264)161 頁。

³¹³ 鳥飼貴司「所得税法 37 条『必要経費』における適用上の諸問題」鹿児島大学法学論集 53 巻 1 号 (2018 年) 80 頁。

³¹⁴ 碓井・前掲注 1)67 頁。

³¹⁵ 松山・前掲注 59)273 頁。

である。

さらに、松山修によれば、「家事費排除の原則」を理由とすることに加えて、「必要経費の判断は、第一次的には個人事業者の判断によることから、この必要経費該当性の判断を個人事業者の主観的判断にのみ委ねていたのでは租税の負担を不当に減少させる結果が生じる場合がある。そこで、客観的な直接的業務関連性と言う指標を設定することによって租税負担の不当な減少を防止するのである」³¹⁶として、「客観性の担保」も直接性を要求する上での意義となることを述べている。そして、松山修は、その業務関連性における「直接性」を判断するための要件要素を以下のように掲げ、これらを順次判断することにより、業務直接関連性を認めるか否かを判定することを主張している³¹⁷。

〈(ア) 業務の特定〉

所得税は、所得の発生形態に応じて10種類に分類されていることから、まずは「業務の特定」が必要である。そして、その支出が他の所得の必要経費と認められる場合や、その活動が本人の「業務」とみなされない場合には、当該活動により支出した費用の業務直接関連性は否定される。

〈(イ) 支出の目的の把握〉

「業務上の支出は経済的な利益を得る目的のための支出であること、業務にとっての有益な支出であることが必要」である。そのため、個人事業者がどのような目的で支出したのかを把握することが重要であり、その目的は(ア)で特定した業務上のものでなければならない。

〈(ウ) 支出の有益性〉

(イ)の支出の目的を把握するためには客観性が担保されていることが必要であるが、この客観性を補充する基準としては、業務に対する寄与性や有益性が適当である。特に、事業と称するに至らない程度の業務として行われる場合の雑所得については、業務関連支出の中にしばしば家事費が混入する恐れがあるため、支出と事業との対応関係がかなり厳しく要求されることとなり、個人事業者が業務に対する有益性の具体的立証を行わない限りは、その支出の有益性の認定は困難である。また、支出の効果が(ア)で特定した業務の以外に帰属するのであれば、実質的に業務に対する有益性はないものである

³¹⁶ 松山・前掲注59)274頁。

³¹⁷ 松山・前掲注59)310-317頁。

ため、反射的・間接的な効果が認められる場合であっても直接的業務関連性は否定される。

〈(エ) 支出の特性による直接的業務関連性の否定〉

本来であれば直接的業務関連性が認められるような支出であっても、家事そのものである行為に付随して発生した支出などは、その支出の特性によって直接的業務関連性認められない場合がある。

これらのことから、結果的に「業務関連費として必要経費に算入されるためには、単に業務との関連性があれば良いと言うことではならず、業務との直接的な関連性が要求される」³¹⁸と結論づけている。

佐藤英明は、上記の「消費との区分を厳格に行う必要があること」の理由に加えて、「所得分類が採用される所得税法の構造上、特定の所得類型との結びつきを明らかにすること」の二つを理由として、「所得を得るための特定の経済活動と直接の関連を有し、それを行うために、客観的にみて必要な支出」を必要経費の制度上の意義として掲げている³¹⁹。今村隆は、この「特定の所得類型との結びつきを明らかにすること」が理由の一つとして挙げられるのは、所得税法の根底にある構造上の問題であって、「例えば、事業所得を営んでいる者が雑所得の経費を事業所得の経費に付け替えるのは、当該事業所得に関連しないとしてこれを否定する」意味を持つからである³²⁰と述べる。

そして、所得税法は所得を十種類に分類した上でそれぞれ異なる控除要件の下で所得計算を規定するものであるが、ある事実が複数の所得種類の控除要件を満たす場合には二重、三重の控除がなされることが懸念されるため、このような所得税法の控除の仕組みの中で二重の控除を避けるためには、「関連」とするだけでは不十分であり、何らかの制限が必要であり、それが業務関連性における「直接」なのである、と岡村忠生は結論付けている³²¹。岡村忠生の主張はもっともらしいものではあるが、「関連」だけで不十分なのであれば仕組み自体を変えるべきであるし、制限が必要なら立法すべき、とも考えられよう。

³¹⁸ 松山・前掲注 59)271 頁。

³¹⁹ 佐藤・前掲注 38)272 頁。

³²⁰ 今村・前掲注 157)75 頁。

³²¹ 岡村・前掲注 129)74, 76 頁。

第2項 業務関連性における直接性不要説

次に、これまで謳われてきた業務直接関連性必要説の対抗として、業務関連性に「直接」までは求めないとする学説が存在するので確認する。この直接性不要説は、弁護士会役員必要経費訴訟後に一気に熱を帯びたものであり、その考え方の基本には、「租税法律主義」の存在が窺われる。谷口勢津夫は、業務直接関連性を求めるという法解釈について、「そのように解釈する根拠は所得税法には存在せず、そのような納税者に不利な法創造は租税法律主義の下では許されるものではなく、純所得課税の原則（純額主義）にも反する故に妥当でない」³²²と主張している。また、増田英敏は、「『直接』の文言は、売上との個別対応関係にある売上原価のみに用いられるのであり、一般対応費用にまでその文言は及んではない。直接関連性の『直接』の文言は、特定の事業活動との関係性を明確にするために用いられているのであり、収益との個別対応関係を求めているものではない。『直接』の文言が独り歩きすると、期間対応費用までもが売上原価と同種の費用と扱われかね」³²³、「一般対応費用の範囲が過度に限定される」ことになる³²⁴とする。すなわち、業務関連性に直接性を求めることは、租税法律主義から導かれる「文理解釈優先の原則」に反するのである³²⁵。この点について濱田洋は、「確かに租税法律主義の観点による指摘をあり得る」としながらも、恣意性や家事費が混入されることを防ぐためにも、「『直接』等の業務との関連について制限をかける総合的解釈は依然として合理的」と指摘する³²⁶。

第3項 筆者四区分説に基づく業務関連性の意義

これまで確認した「直接」必要説と不要説は、いずれもそれなりに理解できる見解である。ただし、この永く議論が絶えない点は、業務関連性が「どの程度」要求されているのかということであって、必要経費該当性要件として「業務関連性」が要求されているか否かという点についてはではない。学説上「業務関連性」というものは、(a) (b) (c) (d) 全てを一括りに捉えた「必要経費」の要件として当然に要求されているという前提なのである。

³²² 谷口・前掲注 36)329 頁。

³²³ 増田・前掲注 246)96 頁。

³²⁴ 増田・前掲注 2)428 頁。

³²⁵ 鳥飼・前掲注 313)70 頁。

³²⁶ 濱田・前掲注 188)492 頁。

1. 租税法律主義に基づく理解

そもそも、「業務関連性」とは何か。「関連」という用語は不明確な概念であるが、ここでは「業務上のもの」を指していると考えられる³²⁷。では、この「業務関連性」はどこからきたものであるか。増井良啓は、「所得税法 37 条 1 項は、必要経費に算入すべき額を、別段の定めがあるものを除き、『総収入金額を得るため直接に要した費用の額』および『所得を生ずべき業務について生じた費用の額』としている。後者の文言から、必要経費に該当するには、業務との関連性が必要である」³²⁸とする。

しかし、前述の通り、筆者四区分説に立てば、業務関連性が「要件」として明確に要求されているのは、(c) 及び (d) の部分だけのように思える。確かに、(a) (b) (c) (d) のいずれかに該当し、必要経費性が認められた費用には、結果として「業務関連性」を有する支出のみが残るかもしれない。しかし、そのことを理由として、「業務関連性」を出発点とする前提は誤りであると考ええる。そして (c) 及び (d) を、租税法律主義に従って読む限りにおいて、「直接的」な関連性は規定されていないものと考えられる。なぜならば、(b) において「直接」の文言があるにも関わらず、(c) 及び (d) には「直接」の文言はない、すなわち、あえて直接の文言を付与していないものであると考えられる³²⁹。

これは、所得税法 34 条に規定される一時所得では、その所得計算上、総収入金額からの控除が認められる支出は、収入を得るために「直接」に要した金額のみに限る、と定められていることとも合致する³³⁰。

租税法律主義を前面に押し出す理論展開には、必要経費と家事費の積極的な峻別によって、「投下資本回収余剰計算としての会計の機能を為し得ているという税務会計の視点」が完全に無視されている³³¹という反論もある。しかし、法令に明記されていない「業務直

³²⁷ 確井・前掲注 1)29 頁。

³²⁸ 増井良啓『租税法入門〔第 2 版〕』（有斐閣、2018 年）141 頁。

³²⁹ 三木義一は、通常の納税者が、所得税法 37 条 1 項「後段」についてまで「直接性」が要求されると条文から理解することは不可能であるにも関わらず、従来の実務や本件地裁判決が、課税庁の判断基準を採用してきた点について、「通常の市民が条文から理解できない要件を附加されて課税されることがないように判断するのが裁判所の役割なのに、地裁判決は税法の専門性に惑わされて、その役割を怠った」と痛烈に批判されている。（三木・前掲注 5)16 頁）。

³³⁰ 第三十四条（一時所得）

2 一時所得の金額は、その年中の一時所得に係る総収入金額からその収入を得るために支出した金額（その収入を生じた行為をするため、又はその収入を生じた原因の発生に伴い直接要した金額に限る。）の合計額を控除し、その残額から一時所得の特別控除額を控除した金額とする。

³³¹ 宮崎・前掲注 204)83 頁。

接関連性」を (c) 及び (d) に要求すること、ひいては (a) (b) (c) (d) の必要経費該当性要件付加することは、やはり租税法律主義の観点から見て誤りであり、文理解釈を超えた強引な解釈は、お上による不平等な搾取とも捉えられかねない。この点について増田英敏は、「租税法解釈は、税法が侵害規範であるところから文言に忠実に解釈がなされるべきであり、文理解釈により意味が明らかにできるにもかかわらず趣旨を踏まえた趣旨解釈の名の下に文言から離れた縮小解釈や拡大解釈がなされてはならない」³³²と指摘している。すなわち、拡張しすぎた解釈は新たな立法を行ったことと同じであり、租税法令の定めはみだりに拡張解釈すべきでなく³³³、あまりにも直接の文言が強調されることは必要経費の範囲は過度に限定することになろう³³⁴。

また、(d) では「所得を生ずべき業務について生じた費用」という規定ぶりであるが、ここにいう「ついて」とは、まさしく「範囲を限定する」連語である。そうすると、(c) 及び (d) に要求されている「業務関連性」とは、前述している「一体の経済活動の実態」を有する業務の範囲内に生じた費用であると言えよう。「一体の経済活動の実態」という基準を設けることで、どこまでも際限なく広がりかねない「業務関連性」の範囲に一線を引くことができるのである。

2. 個人と法人の差異からの逆説的アプローチ

前述したように、業務直接関連性が要求される理由には、家事費の存在の観念しつつ、租税公平主義を図ることがあった。この点について、末永英男は以下のように結論付ける³³⁵。

「消費主体としての個人が所得獲得活動として事業を行う場合における所得の処分である家事費の支出を行う場合に、事業の必要経費の支出と家事費の支出を区別するとき問題となる。つまり、業務と直接の関係を持つのが事業経費であり、業務と直接の関係のない支出が家事費である。また、家事費と必要経費の両方の性質を持っている家事上の経費に関連する経費として家事関連費がある。……すなわち、業務と直接関係の

³³² 増田・前掲注 2)428 頁。

³³³ 増井・前掲注 328)47 頁。

³³⁴ 増田・前掲注 246)96 頁。

³³⁵ 末永英男「所得税法上の必要経費：弁護士会役員の交際費等の必要経費該当性の判例を題材として」熊本学園大学機関リポジトリ会計専門職紀要 4 号 (2013 年) 9-10 頁。

ない支出は、所得の処分であるので家事費となり、あるいは、事業経費との峻別のむずかしい支出は家事関連費となり、必要経費の算入が否定される」。

しかし、末永英男の主張は、換言すると、業務と「間接関係」のある支出は、全て所得税法 45 条 1 項又は所得税法施行令 96 条により規定されているということになってしまふ。また、家事費・家事関連費とは、あくまでも「消費」である部分を排除するために創設された概念であったはずなのだが、「業務と直接の関係のない支出が家事費」と厳格な区分を強いることには、「恣意性の排除」というその裏に隠された命題がいつの間にか見え隠れするようになっている。

また、末永英男は、「これに対し法人の場合は、法人税法 22 条で、原価、費用及び損失が企業会計に準拠しながら控除できるようになっている。法人の場合の『必要性』は、ガバナンスや株主の配当請求権等により、無用な利益の費用化は、原則として起こり得ない」³³⁶として、法人との差異について二度にわたって強調している。しかし、「法人の場合の『必要性』は、ガバナンスや株主の配当請求権等により、無用な利益の費用化は、原則として起こり得ない」と理論的に言い切ってしまうことは、実際のところ課税実務を全く反映していない考え方であるいえる。なぜならば、オーナーとして一人社長のワンマン事業を行なっている法人はごまんとあり、そのような法人が行う支出には恣意的なものが少なくなく、所得税法でいう「家事費・家事関連費」が混入していると考えerことは明白であるからである。例えば、総務省統計局が平成 26 年に調査した統計では、日本の全法人数 1,877,438 社中 1,047,189 社が、常用雇用者規模 0～4 人の法人であり、割合でいうと約 55.7%に当たる³³⁷。このデータから全てが分かるわけではもちろんないが、少なくとも、日本では、同族会社の割合はかなり大きいことは推測できる。そのような法人の多くは、「株主＝代表取締役」であり、配当も行なっていない実情であろう。また、常用雇用者規模 0～4 人の法人であれば、従業員が労働組合を組織しているケースも現実的には考えられない。労働組合を組織がないということは、それはつまり、一人社長が行う支出

³³⁶ 末永・前掲注 335)4 頁，末永・前掲注 127)17 頁。

³³⁷ 総務省統計局，平成 28 年経済センサス-活動調査表番号 1 企業産業(中分類)，企業常用雇用者規模(11 区分)，経営組織(5 区分)別企業等数，事業所数，男女別従業者数及び常用雇用者数一全国(調査年月日 2016 年 6 月，公開日 2018 年 6 月 28 日)〈<https://www.e-stat.go.jp/stat-search/files?page=1&layout=datalist&toukei=00200553&tstat=000001095895&cycle=0&tclass1=000001106256&tclass2=000001107036&tclass3=000001114545>〉【最終閲覧日】2021 年 1 月 7 日。

に文句を言う人間は誰もいないということである。また、法人税法 132 条において同族会社等の行為又は計算の否認規定が置かれていることは、法人にも恣意性が入ることを認めているものであろう。

これらのことを鑑みれば、家事費排除の原則から「業務直接関連性」を求めることは一考の余地があるとしても、「恣意性の排除」を目的として、個人にのみ「業務直接関連性」を求めることは、あまりにも不平等である。そもそも、「恣意性の排除」を目的とする「業務直接関連性」を要求する説には、「個人事業を行う者はすべからず会計処理が適当で、恣意性が混入された支出ばかりである」という前提があるように思えてならない。当然、そのようなことはあり得ず、そもそも事業活動とはそれ程簡単なものではないだろう。結局のところ、「法人は体裁が整っている、個人はいい加減」といったような単純な図式では、社会実情を表すことはできない。すなわち、法人は合理的な存在であるため「無用な利益の費用化は、原則として起こり得ない」と結論づけるのは早計であり、その対比として個人事業は恣意的な存在であるために、業務関連費に「直接性」として厳格な縛りを設ける必要性もない。「法人」や「個人」といった組織体の形式ばかりに目を向けるのではなく、個別具体的な事業体の実態を見ることが求められるのである。そして、現実に即した必要経費控除が必要であり、社会実情に照らし合わせて柔軟に対応すべきである。

3. 「直接」とは何か

これまで「直接」という文言について検討してきたが、そもそも、業務直接関連性における「直接」とは一体何を指し示すのであろうか。「直接」の用語を広辞苑で引くと、「中間に隔てるものがないこと／じかに接すること／他のものを介さず、じかであること」³³⁸との記載がある。すなわち、業務関連性における「直接性」とは、「業務」と「支出」が、中間に隔てるものがなく一本の線でダイレクトに繋がっていることを要求しているものと解される。これに対し、「直接」の対義語である「間接」の用語は、「間に何かが介在していること・じかの関係でないこと・遠回しに示すこと」³³⁹という意味である。つまり、業務間接関連なる費用には、業務と支出の間に両者を媒介するものが存在するということがあり、間接関連費用として支出された理論上の効果帰属先は、媒介物が一次的で、業務が二次的ということになる。これらをまとめると、「業務直接関連性」を (a) (b) (c)

³³⁸ 新村編・前掲注 227)1915 頁。

³³⁹ 新村編・前掲注 227)665 頁。

(d) 全体について求めるということは、効果の帰属が二次的な費用の必要経費性は一切認めないということになる。

では実際、効果の帰属が二次的な費用の必要経費性は課税実務や判例において認められていないのか。この点は、そのようなことは決してない、としか言いようがないだろう。これは、具体的な経費項目に置き換えて考えれば分かりやすい。例えば、接待交際費という費用の効果は、まず「接待された側」に心理的な満足として帰属する。そして、その後「接待した側」にも、契約等の形として接待の効果が帰属するのである。つまり、「接待した側」は、接待による心理的な満足を得ることはなく、その先の効果を期待しているのである。そして、この接待に係る支出は、当然ながら接待した側の「事業所得を生ずべき業務」に該当する。また、接待さえすれば必ず契約を結べるというわけでもなく、その期待した効果が得られないことも考えられるが、この場合であっても収益と期間対応する(c)販売費、一般管理費として通常費用処理できるものである。これらのことから、「一次的な帰属先ではない」という理由をもって、二次的な帰属先の「事業所得を生ずべき業務」には該当しないとすることは適当でなく、そうすると、「業務直接関連性」を要求している従来の学説等は適当ではなく、ひいては(d)における「直接性」も不要なものとして解されよう。

また、弁護士会役員必要経費訴訟における「弁護士会役員としての活動費用」も、この「業務間接関連費用」の性質を有するだろう。弁護士会役員必要経費訴訟の控訴審では、「弁護士会等と個々の弁護士は異なる人格であり、弁護士会等の機関を構成する弁護士がその権限内でした行為の効果は、弁護士会等に帰属するものであるから、Xが弁護士会等の役員等として行う活動は、弁護士会等の業務に該当する余地はあるとしても、社会通念上、Xの「事業所得を生ずべき業務」に該当すると認めることはできない。」と判示している。しかし、このような考えは、役員活動の効果が弁護士会に帰属するものであったとしても、その帰属の先にXという個人の存在があることを考慮していない。つまり、一旦弁護士会に帰属した効果は、その後、役員活動を行なっている弁護士本人にも還元されるという意味で、Xの「事業所得を生ずべき業務」に該当するということである。そうすると、「…もっとも、Xの弁護士会等の役員等としての活動がX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X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。なぜなら、Xが弁護士会等の役員等として行った活動に要した費用であっても、これが、先に判示したように、Xが弁護

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えることができるからである。」と判示した点についても、そもそも前提の時点で間違っているため、意義のあるものとは言えないだろう。

このように、業務関連性における「直接性」を過度に要求されれば、巡り巡って効果を生むような「業務間接関連費用」はすべて必要経費性がない³⁴⁰ということになってしまい、これは妥当ではないだろう。結局のところは、個人事業の内容の実態に着目し、その支出の目的、相手先、態様等を総合的に勘案した上で実質的に判定する必要がある、「直接」という文言を過度に捉える必要はないのである³⁴¹。

4. 判例検討アプローチ

松山修は、税大論叢 74 号「所得税法第 37 条に規定する直接性に関する一考察」の中で、横浜地判昭和 54 年 7 月 18 日³⁴²、水戸地判昭和 58 年 12 月 13 日³⁴³、大阪高判平成 10 年 1 月 30 日³⁴⁴、東京地判平成 6 年 6 月 24 日³⁴⁵、青森地判昭和 60 年 11 月 5 日³⁴⁶、津地判平成 18 年 4 月 27 日³⁴⁷、広島地判平成 13 年 10 月 11 日³⁴⁸、千葉地判平成 17 年 11 月 11 日³⁴⁹、東京地判平成 23 年 8 月 9 日（弁護士会役員必要経費訴訟の第一審）の判例を引用・検討しており、これらの全てにおいて「業務直接関連性」が要求されていることや、家事費排除の原則及び客観性担保の観点から、業務関連性における「直接性」は意義のあるものであると結論付けていることは先に述べた通りである。確かに、上記判例のように業務直接関連性が要件されてきたケースが従来多いことは紛うこと無き真実である。

しかし、前述した東京地判平成 23 年 3 月 25 日には、興味深い事実がある。本件では、課税当局が「納税者が営む事業に係る所得を生ずべき業務に直接関係する支出であるといえることはできず、業務の遂行上必要と認められる支出であるということもできないから、

³⁴⁰ 長島・前掲注 138)15 頁。

³⁴¹ 高野弘美「基本的な考え方—所得税法 37 条を中心に—」税経通信 Vol.73-No.10 (2018 年) 25 頁。

³⁴² 税資 106 号 23 頁。

³⁴³ 税資 134 号 387 頁。

³⁴⁴ 税資 230 号 337 頁。

³⁴⁵ 税資 201 号 542 頁。

³⁴⁶ 税資 147 号 326 頁。

³⁴⁷ 税資 256 号 10380 順号。

³⁴⁸ 税資 251 号 9000 順号。

³⁴⁹ 税資 255 号 10200 順号。

これを納税者の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、業務との直接の関係を強調して主張しているにも関わらず、裁判所が判断した法令解釈では、「事業所得を生ずべき業務について生じた費用というためには、客観的に見て、事業所得を生ずべき業務に関連する支出であり、かつ、当該業務の遂行上必要と認められる支出であることを要するものと解するのが相当である。」（下線は筆者）として、業務関連性における「直接性」をあえて除いたかのような判示を行なっている。また、国税不服審判所平成20年10月30日³⁵⁰でも、「所得税法第33条第3項は、譲渡所得の金額の計算において、総収入金額からその基因となった資産の取得費及びその資産の譲渡に要した費用の額を控除する旨規定しているところ、譲渡に要した費用とは、現実に行われた資産の譲渡を前提として、客観的にみてその譲渡を実現するために当該費用が必要であったかどうかによって判断すべきものと解されている。……雑所得の計算における必要経費は、それが収入に直接に対応する費用（個別対応）とその年分の費用（期間対応）とから構成されており、必要経費に該当するためには、業務について生じた費用で業務との関連性がなければならぬとともに、業務の遂行上必要であることが要件となる。」（下線は筆者）としており、直接的な関連性ではなく、「業務との関連性」で済まされていることが分かり、さらに、所得税法第33条第3項の解釈において登場した「客観的」の文言が、所得税法37条1項では登場していないことにも注目したい。

これらの事案は、松山修が税大論叢74号「所得税法第37条に規定する直接性に関する一考察」を執筆された平成24年7月5日以前のものである。なにゆえ、松山修がこのような判例を無視して検討したのかは不明である。また、その2ヶ月後には弁護士会役員必要経費訴訟の控訴審判決が行われている。業務直接関連性要求説を、あくまで判例を通じて展開するのであれば、偏った判例だけを選択して議論してもあまり効果的とはいえないのではなかろうか。そもそも、これまで確認してきた判例は、必要経費該当性要件として要求されるものが一様ではなく、所得税法37条1項の解釈において統一的な見解があるとはいえない。

5. 弁護士会役員必要経費訴訟後の判例

弁護士会役員必要経費訴訟では「業務直接関連性」が明確に否定されているが、この判

³⁵⁰ 裁決事例集76集136頁。

決がその後裁判例にどう影響を及ぼしているのかを確認すれば、業務関連性における「直接性」の意義の議論としての一つの参考になろう。

まず、弁護士会役員必要経費訴訟の直後に行われた国税不服審判所裁決平成 25 年 7 月 9 日³⁵¹では、「所得税法第 37 条第 1 項に規定する『販売費，一般管理費及び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』とは，当該業務の遂行上生じた費用，すなわち業務と関連のある費用をいうが，単に業務と関連があるというだけでなく，客観的にみてその費用が業務と直接の関係を持ち，かつ，業務の遂行上必要なものに限られると解するのが相当である。」（下線は筆者）として，相変わらずに「業務直接関連性」を要求しており，このような従来通りの判例はその後多数見受けられた³⁵²。そうすると，弁護士会役員必要経費訴訟は，先行判例としての価値を有しないものだったのであろうか。それとも，裁判所における統一的な見解が固まっていないためのことであろうか。弁護士会役員必要経費訴訟が，その後上告不受理となっている点も影響している可能性も否定できない。しかし，議論が深まるにつれて，「業務直接関連性」という文言をあえて避けるように別の言い方を使用する判例が見られるようになった。

大阪地判平成 29 年 9 月 7 日³⁵³は，不動産所得計算上，地代家賃，修繕費，リース料，通信費，旅費交通費及びその他の経費につき必要経費該当性が争われた事案であるが，「ある支出が不動産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，当該支出が所得を生ずべき業務（不動産賃貸業）と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解するのが相当である。そして，上記の判断は，単に事業主の主観的判断によるのではなく，当該業務の内容，当該支出（費用）の性質及び内容など個別具体的な諸事情に即し，社会通念に従って客観的に行われるべきである。」（下線は筆者）

³⁵¹ 裁決事例集 92 集 150 頁。

³⁵² 大阪地判平成 25 年 8 月 27 日（税資 263 号 12275 順号，控訴審（棄却・確定）：大阪高判平成 26 年 2 月 27 日（税資 264 号 12419 順号）），福岡地裁平成 26 年 4 月 22 日（税資 264 号 12458 順号，控訴審（棄却）：福岡高裁平成 26 年 9 月 26 日（税資 264 号 12535 順号），上告審（不受理）：最三小判平成 27 年 3 月 17 日（税資 265 号 12632 順号）），東京地判平成 27 年 6 月 18 日（税資 265 号 12681 順号，控訴審（棄却・確定）：東京高判平成 27 年 11 月 26 日（税資 265 号 12758 順号）），東京地判平成 28 年 11 月 29 日（税資 266 号 12940 順号，控訴審（棄却）：東京高判判決平成 29 年 12 月 6 日（税資 267 号 13094 順号））。

³⁵³ 税資 267 号 13051 順号，控訴審（棄却・確定）：大阪高判平成 30 年 5 月 18 日（税資 268 号 13154 順号）。

と判示されている。また、大阪地判平成 30 年 4 月 19 日³⁵⁴においても同様の判示が行われており、従来「業務直接関連性」と述べられてきたところ、「合理的な関連性」という文言が使用されている点に特徴がある³⁵⁵。これらの判例は、弁護士会役員必要経費訴訟の影響をはっきりと受けたものといえるだろう。

しかし、「業務直接関連性」から、「合理的な関連性」に移ろうとも、租税法律主義の観点から見るとこれを要求するのは誤りである。この点について上西左大信は、「仮に、『一般対応』の必要経費の要件に『直接性』や『合理的な関連性』等が必要であるのであれば、その文言を条文に盛り込むべきである。……しかし、上記のような文言が条文に明記された場合であっても、『不確定概念』であることは変わらない³⁵⁶と述べる。結局のところ、いかに「合理的な関連性」という文言に変わったとしても、業務について一定水準以上程度の関連性を要求しており、必要経費の範囲を狭めている点に関しては大した差はない。それでは、やはり必要経費に該当するためには「一定水準以上」程度の業務関連性が、弁護士会役員必要経費訴訟以後も要求されているのだろうか。その点について興味深い判決が下されているのが、大阪地判平成 27 年 1 月 23 日³⁵⁷と大阪地判平成 29 年 3 月 15 日³⁵⁸である。

大阪地判平成 27 年 1 月 23 日では、「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。そして、上記の事業ないし業務との関連性の有無、事業ないし業務遂行上の必要性の有無については、当該事業や業務の性質、内容等をも踏まえ、事業者による当該費用の支出、負担がその事業ないし業務の維持、拡大等による経済的利益の獲得を目的として行われたものであるか、当該費用の支出、負担が客観的にも経済的利益の獲得につ

³⁵⁴ 税資 268 号 13144 順号，控訴審（棄却）：大阪高判平成 30 年 11 月 2 日（税資 268 号 13206 順号）。

³⁵⁵ ただし、「合理的な関連性」の文言が使用された上記の二事案を担当した大阪地裁の裁判官は、いずれも「山田明，徳地淳，小林真由美」として同じ裁判官であった点は指摘される。（山田麻未「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」税法学 582（2019 年）197 頁）。

³⁵⁶ 上西左大信「必要経費の個別対応と一般対応」税研 Vol.35-No.6（2020 年）48 頁。

³⁵⁷ 税資 265 号 12592 順号。

³⁵⁸ 税資 267 号 12995 順号，控訴審（棄却）：平成 29 年 9 月 28 日（税資 267 号 13067 順号），上告審（不受理）：最三小判平成 30 年 4 月 17 日（税資 268 号 13142 順号）。

ながるようなものであったか(当該費用の支出、負担による業務上の成果、経済的利益の獲得への寄与の程度。この点は、上記の目的の有無を客観的に判断する上でも必要となる。)等の諸事情を総合的に考慮して判断することが相当である。」(下線は筆者)と判示する。また、大阪地判平成29年3月15日でも、「ある費用が不動産所得に係る個別対応の費用又は一般対応の費用に該当するといえるためには、少なくとも、当該費用が不動産の賃貸業務と関連することを要するものと解される。」(下線は筆者)として、「業務直接関連性」や「合理的な関連性」の文言を使用せず、さらに関連性の範囲を広げた判示を行なっている。従来は業務関連性における「直接性」を巡る裁判例が多かったが、「必要性要件に詳細な基準を設けて検討を行う裁判例が出現し始めている」³⁵⁹ことが、これらの事例から理解できよう。

第4項 「業務関連性」結論

これらのことから、必要経費該当性要件としての「業務直接関連性」はもちろんのこと、(c)及び(d)においても「直接性」は要求されていないものと筆者は考える。この点について、堀口和哉は、「所得計算上、特に事業所得の計算上控除すべきものとしての必要経費の範囲も考えるのであれば、原価としての必要経費も一般対応として必要経費も、差異を設ける必要はないはず」であり、そうすると、「必要経費該当性の要件から『直接性』を外すことには大きな意味はないと考える」と主張する³⁶⁰。しかし、筆者四区分説に立てば、必要経費該当性要件を一括りに捉えて、租税法律主義に反する「直接性」をあえて加えることにこそ大きな意味はないのではないだろうか。

ただ思うに、必要経費該当性要件としては、業務関連性における「直接性」が必要であるのか、そうでないのか、という点のみが問題となるわけではない。事業者というものは十人いれば十人の思いがあり、それぞれがその時々考えに従って支出した費用を、実態を見ずに、客観的な「直接関連性」や「業務遂行上の必要性」がない、という文言をもって切り伏せることが真の問題点と言えるのではないだろうか。

また本節では、弁護士会役員必要経費訴訟以後において、徐々に「直接性」の文言が姿を消し始めていることも確認することができた。この兆候は、ビジネスモデルが従来とは

³⁵⁹ 木山泰嗣「必要経費の判断基準—大阪地裁平成27年1月23日判決・税資265号順号12592」税理Vol.62-No.14(2019年)121頁。

³⁶⁰ 堀口・前掲注160)45頁。

比較できないほどに多様化している現代に即しているものと評価できよう。この点について前野悦夫は、「直接性」に代わる新たな判断基準として、「支出の動機や目的」及び「内容と業務との密接な関連性の有無」を提案している³⁶¹。ただ筆者としては、やはり「一体の経済活動の実態」の範囲内にある支出かどうかという判断基準が現代に最も適当なのではないかと考える。

第7節 小括

本章では、従来提唱されてきた必要経費該当性の要件要素の再検討を行った。しかし、筆者四区分説に立てば、それらの殆どは不適当なものと言わざるを得ないことも確認できた。そうすると、筆者四区分説における四区分にそれぞれの要件を再定義する必要があるが、そもそも必要経費性にはそれほど厳格な要件要素は必要なのだろうか。筆者としては、もう少し平明な必要経費該当性要件であってもよいと考える。また、前述した通り、条文の末尾の「一とする」には、「～でなければならない」という「拘束的な意味」が含まれており、所得税法 37 条 1 項は「必要経費の範囲」を示すものでもあるとも言える。すなわち、条文に規定されていることこそが要件要素であると言っても過言ではないだろう。

そうすると、(a) 売上原価、(c) 販売費、一般管理費については、会計用語そのものであるため、必要経費該当性要件も至極単純なものとなろう。すなわち、(a) は「収入に対して原価性を有する」こと、(c) は収入への貢献、寄与することを目指して支出される「販売及び一般管理の業務費用」として「業務関連性」を有することが、必要経費該当性要件なのである。また (b)、(d) についても、条文規定の文言に即した要件が要求されているものであり、これまでの議論をこれらに落とし込むと、(b) については「直接に要した」の文言から「収入を得るために直接に必要なとした費用」であること、(d) については「業務関連性」が必要経費該当性要件となろう。このような平明な必要経費該当性要件であれば、多様化する現代的な費用にも柔軟に対応することは容易いものとなろう。

そして、(a) を除く、(b) (c) (d) の必要経費の範囲としては、「一体の経済活動の実態」という基準を設けることで、より個々の事業実態に即した必要経費を捉えることができるのである。また、家事費を峻別する際にも、「食費」等の支出自体の性質に着目

³⁶¹ 前野悦夫「所得税法第 37 条（必要経費）の解釈と適用—司法書士が支出したロータリークラブ会費は必要経費に該当するか（平成 26 年 3 月 6 日裁決）—」税務弘報 Vol.64-No.10（2016 年）179 頁。

することなく個々の「一体の経済活動の実態」を反映しているものかという基準を設けて判断することは、本来の「家事費排除の原則」の目的のためにも大いに役立つのである。

従来議論されてきた費用収益対応の原則，必要経費該当性要件，家事費排除の原則というそれぞれの主だった要素が入り混じる複雑な三竊み状態から脱却するためには，この「一体の経済活動の実態」という基準を解釈の基準として新たに設けることは非常に有用な手立てであり，一定の意義を有するものなのではないだろうか。そして，これまでの全ての議論をまとめれば，以下の表4のようにまとめることができる。

表 4

筆者四区分説	大枠	収入との 対応関係	帰属年度	性質	範囲	要件
(a) 総収入 金額に係る売 上原価	(1) 総収入金 額と対応 する費用 (原価)	個別対応 (個別対応 原価)	それが生み 出した収入 の帰属する 年度	「特定の収 入」と個別 対応する原 価	特になし	原価性を有 すること
(b) 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		期間対応 (準個別対 応費用)	それが生じ た年度	収入とは対 応するが、 「特定の収 入」とは個 別対応しな い費用	「一体の経済 活動の実態」 の範囲内	収入を得る ために直接 に必要とし た費用であ ること
(c) その年 における販売 費，一般管理 費	(2) 総収入金 額と非対 応の費用 (所得業 務関連費 用)	期間対応 (期間費 用)	それが生じ た年度	一般的な企 業活動に関 する費用全 般	「一体の経済 活動の実態」 の範囲内	販売及び一 般管理の業 務費用とし ての業務関 連性
(d) 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		求められて いない	それが生じ た年度	期間費用で もなく、 (c) には該 当しない 「特殊な費 用」や、 「企業外活 動費用」	「一体の経済 活動の実態」 の範囲内	業務関連性

(筆者作成)

おわりに

第1章では、所得計算上において総収入金額より控除される必要経費の意義と、所得概念論について確認した。そして、我が国において採用されている純資産増加説と必要経費の関係について考察した結果、その範囲を決定する際においても純資産増加説の考え方が根底にあることが明らかになった。

第2章では、現行の所得税法のように改正された昭和40年法までに必要経費が辿ってきた沿革について確認し、その結果、純資産増加説的な考え方の基に必要経費の範囲は漸次拡大してきたことが明らかになった。ただし、昭和40年法が制定された当時では考えられないような収益モデルやそれに伴う費用の存在が現代においては観念されるため、それらの個々の「実態」に応じた柔軟な対応が、今日の必要経費概念には求められよう。

第3章では、必要経費を構成する基礎的な要素である「所得税法37条1項」及び「費用収益対応の原則」について考察し、その結果、以下のような捉え方こそが時代に即したものであることを提言した。

費用収益対応の原則は所得税法上遵守する必要はなく、所得税法37条1項は四つに区分した上で、(a) (b) (c) (d)のそれぞれは独立しているものと考えることが適当である。本稿では、これを「筆者四区分説」とした。

筆者四区分説では、(a)は「特定の収入」と個別対応する原価である。(b)は、外れ馬券購入費用や投稿動画に直接に要した費用などの、収入とは対応するが、「特定の収入」とは個別対応しない費用である。(c)は一般的な企業活動に関する費用全般であり、期間費用として期間対応する。(d)は、YouTuberが受けた中傷被害等の削除費用や弁護士会役員としての活動費用などの、期間費用でもなく、(c)には該当しない「特殊な費用」や、「企業外活動費用」であり、収益との対応関係は求められていないものと解される。

筆者四区分説における(b) (c) (d)においては、事業におけるビジネスモデルやコンセプト等から「一体の経済活動の実態」を把握し、その支出の目的、意図、有用性、事業への貢献性、不可避性等の多面的な観点から「一体の経済活動の実態」を反映している費用であるのかを判定することが、必要経費の範囲の基準としては適当である。

第4章では、「別段の定め」としての家事費・家事関連費と必要経費の関係について考察した。その結果、食事等の家事費的要素のある支出であっても、「一体の経済活動の実態」としてのビジネスモデルが確立されており、その範囲内の支出であると認められる場

合には、その行為自体に目を向けて家事費・家事関連費の議論をすることは殊現代においては適当ではないことを指摘した。

第5章では、従来の学説及び判例において必要とされてきた必要経費該当性の要件、要素及び判断基準を抽出し、それらの再検討を行った。その結果、筆者四区分説に立てば、それらの殆どは不適當なものと言わざるを得ないことを明らかにした。そして、条文に規定されている文言に即した要件要素を要求することが適当であることを指摘し、(a)は「収入に対して原価性を有する」こと、(b)は「収入を得るために直接に必要とした費用」であること、(c)は収入への貢献、寄与することを目指して支出される「販売及び一般管理の業務費用」として「業務関連性」を有すること、(d)は「業務関連性」を有することを筆者四区分説における必要経費該当性要件の再定義として据えた。このような平明な必要経費該当性要件であれば、多様化する現代的な費用にも柔軟に対応することは容易く、「一体の経済活動の実態」という基準を設けることで、より個々の事業実態に即した必要経費を捉えることができるものとする。

このように本稿では、従来の学説の考え方では現代の多様化したビジネスモデルにもはや対応できなくなっていることを指摘し、その観点から時代に即した新たな必要経費の範囲について解釈論として検討したものである。その結果、必要経費の範囲を決める上で重要な要素は、費用収益対応の原則や必要経費該当性要件ではなく、個々の事業の「一体の経済活動の実態」を把握し、それを反映している支出かどうかであることを、解釈の新たな基準とすることを提言した。

現代では、IT化の進展に伴う経済社会環境の変化の領域において、従来では想定できなかったような新しい取引態様³⁶²が生み出されており、そのような新しい行為に係る所得について、どのように対応していくか³⁶³を検討することが、今後の検討課題となろう。無数の納税義務者の個別具体的な事情に即した規定をその都度網羅して設けることは困難であるため、課税要件はある程度外観的状况に着目して定めることを避けられないが、その外観的状况とは社会の変化に伴って変容するものであることから、時間的経過をもって見直しが求められることもまた然りなのである³⁶⁴。

³⁶² 森下幹夫「所得税法における所得分類の現代的意義—20世紀型所得分類課税方式の課題—」岡山大学経済学会雑誌 48 (3) (2017年) 27頁。

³⁶³ 依田孝子「個人事業主が法人に支払った業務委託費は、必要経費に算入されないとした事例」税研 Vol.30-No.4 (2014年) 112頁。

³⁶⁴ 酒井・前掲注 16)95-96頁。

引用文献, 引用 Web サイト

〈引用文献〉

(あ行)

- ・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 (2013 年) 15-30 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 (2015 年) 65-90 頁
- ・泉山殖「一般対応の必要経費と直接関連性の要件」税務弘報 Vol.63-No.1 (2015 年) 157-164 頁
- ・伊藤義一『税法の読み方 判例の見方〔改訂第三版〕』(TKC 出版, 2014 年)
- ・井上五郎「必要経費の要件—『業務の遂行上必要』による判断の枠組み—」税理 Vol.61-No.11 (2018 年) 129-135 頁
- ・今村隆「弁護士会活動に伴う懇親会費等の必要経費該当性」税研 Vol.30-No.4 (2014 年) 73-76 頁
- ・上西左大信「必要経費の個別対応と一般対応」税研 Vol.35-No.6 (2020 年) 43-48 頁
- ・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 (5) (1978 年) 583-606 頁
- ・植松守雄『注解 所得税法〔六訂版〕』(大蔵財務協会, 2019 年)
- ・碓井光明「所得税における必要経費」『所得税法の諸問題』租税法研究第 3 号 (有斐閣, 1975 年) 63-96 頁
- ・碓井光明「必要経費の意義と範囲」日税研論集第 31 号 (1995 年) 3-42 頁
- ・占部裕典「経費支出の『直接性』『必要性』をめぐる税務の基本的スタンス」税理 Vol.48-No.7 (2005 年) 28-38 頁
- ・岡村忠生「弁護士会役員活動費用と消費税(1)」税研 Vol.30-No.1 (2014 年) 69-73 頁
- ・岡村忠生「弁護士会役員活動費用と消費税(2)」税研 Vol.30-No.2 (2014 年) 73-80 頁
- ・岡村忠生ほか『租税法〔第 2 版〕』(有斐閣, 2020 年)
- ・興津裕康=大矢知浩司監修, 高須教夫ほか編『新版 現代会計用語辞典』(税務経理協会, 2016 年)
- ・奥谷健「必要経費控除の意義と範囲」税法学 575 (2016 年) 229-253 頁

(か行)

- ・ 会計学中辞典編集委員会編『会計学中辞典』（青木書店，2005年）
- ・ 金子友裕「弁護士会の役員等として負担した支出と事業所得における必要経費の関係」月刊税務事例 Vol.45-No.2（2013年）31-37頁
- ・ 金子宏ほか『税法入門〔第7版〕』（有斐閣，2017年）
- ・ 金子宏『租税法〔第二十三版〕』（弘文堂，2019年）
- ・ 川田剛「ギャンブルと必要経費」月刊税務事例 Vol.46-No.7（2014年）90-92頁
- ・ 神田敏晶『YouTube 革命 テレビ業界を震撼させる「動画共有」ビジネスのゆくえ』（SBクリエイティブ，2006年）
- ・ 菅納敏恭「従業員を被保険者とする養老保険契約等の保険料の必要経費性」税研 Vol.35-No.4（2019年）95-98頁
- ・ 岸田貞夫「法人税法上の損金と所得税法上の必要経費との異同」税理 Vol.60-No.2（2017年）10-17頁
- ・ 木山泰嗣「必要経費の判断基準—大阪地裁平成27年1月23日判決・税資265号順号12592」税理 Vol.62-No.14（2019年）120-121頁
- ・ 金融庁企画市場局『「財務諸表等の用語，様式及び作成方法に関する規則」の取扱いに関する留意事項について（財務諸表等規則ガイドライン84）』（令和2年6月）
- ・ 熊坂仁美『YouTube をビジネスに使う本』（日本経済新聞出版，2014年）
- ・ 熊谷洋平「支払家賃・水道光熱費・車両関連費・衣服費等の実務判断」税経通信 Vol.73-No.10（2018年）28-35頁
- ・ 倉見智亮「働き方の多様化と必要経費」税研 Vol.35-No.6（2020年）64-69頁
- ・ 桑名由美『YouTube 完全マニュアル〔第2版〕』（秀和システム，2020年）
- ・ 厚生労働省『副業・兼業の促進に関するガイドライン』（平成30年1月策定，令和2年9月改定）
- ・ 近藤隆志編『所得税必要経費の税務〔平成29年版〕』（大蔵財務協会，2017年）

(さ行)

- ・ 酒井克彦『所得税法の論点研究—裁判例・学説・実務の総合的検討—』（財経詳報社，2011年）

- ・酒井克彦『クローズアップ課税要件事実論〔第4版改訂増補版〕』（財経詳報社，2017年）
- ・酒井克彦「所得税法上の所得区分等の在り方：経済社会の変容に即応した課税(第1回)所得税法を取り巻く『多様化』と『相対化』」税理 Vol.62-No.1 (2019年) 94-105頁
- ・酒井克彦「所得税法 157条は同法 37条1項の『別段の定め』か—大阪地裁平成30年4月19日判決を素材として—」月刊税務事例 Vol.52-No.4 (2020年) 1-8頁
- ・佐藤英明『スタンダード所得税法〔第2版補正2版〕』（弘文堂，2020年）
- ・司馬えんに「個人事業主が法人に支払った業務委託費は，必要経費に算入されないとした事例」税研 Vol.35-No.4 (2019年) 107-110頁
- ・四方田彰「交際費名目の支出」税理 Vol.60-No.2 (2017年) 31-37頁
- ・新村出編『広辞苑第七版』（岩波書店，2018年）
- ・末永英男「所得税法上の必要経費：弁護士会役員の交際費等の必要経費該当性の判例を題材として」熊本学園大学機関リポジトリ会計専門職紀要4号 (2013年) 3-12頁
- ・末永英男「租税判例にみる企業会計に対する無理解—所得税法の必要経費を中心にして—」税研 Vol.31-No.4 (2015年) 16-22頁
- ・税制調査会『所得税法及び法人税法の整備に関する答申』（昭和38年12月6日）
- ・税制調査会『経済社会の構造変化を踏まえた令和時代の税制のあり方』（令和元年9月）
- ・税務研究会「弁護士会役員の懇親会費等の必要経費巡る高裁判決」週刊税務通信 No.3297 (平成26年2月3日) 4-6頁

(た行)

- ・高木良昌「自動車等の取得のために支出する費用と必要経費性」税理 Vol.62-No.2 (2019年) 76-81頁
- ・高野弘美「基本的な考え方—所得税法 37条を中心に—」税経通信 Vol.73-No.10 (2018年) 18-27頁
- ・田口渉「クライアントへのリスク説明と税務調査対策」税経通信 Vol.73-No.10(2018年) 57-64頁
- ・武田昌輔監修『DHC コメントール所得税法 § § 30-57 の 2』（第一法規・加除式，1983年）
- ・田中治「家事関連費の必要経費該当性」税務事例研究 Vol.143 (2015年) 36-65頁

- ・田中弘『財務諸表論を学ぶための会計用語集』（税務経理協会，2008年）
- ・田中晶国「所得税法における要件事実—収入金額および必要経費の主張・立証とその推認構造—」法政研究第86巻第3号（2019年）661-685頁
- ・田中晶国「必要経費と家事費・家事関連費」税研 Vol.35-No.6（2020年）49-55頁
- ・田中康雄「ネガティブサイト削除費用は必要経費に当たらず!?インターネット関連費用の税務上の取扱い」税務弘報 Vol.68-No.3（2020年）64-71頁
- ・谷口孔陞「ネットビジネスの類型」税経通信 Vol.74-No.1（2019年）18-28頁
- ・谷口勢津夫「税制における交際費の意義と課税のあり方」『法人税改革と激動する国際課税』（（公社）日本租税研究協会-第66回租税研究大会記録，2014年）131-170頁
- ・谷口勢津夫『税法基本講義〔第6版〕』（弘文堂，2018年）
- ・谷口勢津夫ほか『基礎から学べる租税法〔第2版〕』（弘文堂，2019年）
- ・谷口智紀「勤務必要経費等の考え方」税務弘報 Vol.60-No.8（2012年）112-119頁
- ・土屋栄悦「弁護士業の必要経費—弁護士会役員の交際費等」税務弘報 Vol.58-No.11（2010年）154-160頁
- ・鳥飼貴司「所得税法 37 条『必要経費』における適用上の諸問題」鹿児島大学法学論集 53 巻 1 号（2018 年）65-95 頁

（な行）

- ・中里実「所得税と法人税の関係」税研 Vol.34-No.6（2019年）12頁
- ・長島弘「弁護士会役員による支出と弁護士業務の必要経費」月刊税務事例 Vol.44-No.9（2012年）10-16頁
- ・長島弘「所得税の必要経費と業務直接関連性」月刊税務事例 Vol.46-No.3（2014年）30-36頁
- ・長島弘「個人事業に係る必要経費の直接性要件」月刊税務事例 Vol.51-No.1（2019年）61-71頁
- ・中村琢也「所得税の必要経費について—最近の裁判例，裁決例の検討を中心に—」東京税理士会 VolumeNo.721【6】（2017年）

（は行）

- ・橋本守次「弁護士会役員の業務に係る交際費等の必要経費の該当性」月刊税務事例 Vol.44-No.12 (2012年) 1-1
- ・濱田洋「必要経費における『関連性』」一橋法学 14 (2) (2015年) 477-494 頁
- ・林仲宣「家事関連費をめぐる問題」税理 Vol.60-No.2 (2017年) 18-24 頁
- ・林仲宣「家事関連費と必要経費をめぐる税務問題」税理 Vol.62-No.2 (2019年) 12-17 頁
- ・HIKAKIN=鎌田和樹『400万人に愛される YouTuber の作り方』〔HIKAKIN〕(日経 BP 社, 2014年)
- ・平野敦士カール『知識ゼロでも今すぐ使える! ビジネスモデル見るだけノート』(宝島社, 2019年)
- ・福島宏和「個人事業主・フリーランスのトンデモ領収書日誌/第2回コスプレは経費になりますか?」税経通信 Vol.74-No.1 (2019年) 147-149 頁
- ・藤谷武史「必要経費の意義と範囲」日税研論集第74号 (2018年) 159-188 頁
- ・堀口和哉「弁護士会役員の活動費が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事例」月刊税務事例 Vol.46-No.12 (2014年) 42-47 頁
- ・本庄資「米国税務行政における『効率』の追求と『和解』戦略」税大論叢 40 周年記念論文集 (2008年) 301-333 頁

(ま行)

- ・前野悦夫「所得税法第37条(必要経費)の解釈と適用—司法書士が支出したロータリークラブ会費は必要経費に該当するか(平成26年3月6日裁判)—」税務弘報 Vol.64-No.10 (2016年) 174-180 頁
- ・増井良啓『租税法入門〔第2版〕』(有斐閣, 2018年)
- ・増田英敏「弁護士会活動費は必要経費か(下)」税務弘報 Vol.60-No.7 (2012年) 96 頁
- ・増田英敏『リーガルマインド租税法〔第5版〕』(成文堂, 2019年)
- ・松尾聿正=平松一夫編著『基本会計学用語辞典〔改訂版〕』(同文館出版, 2008年)
- ・松沢智「『桜税会』裁決事例研究会の発足にあたって」税務弘報 Vol.38-No.11 (1990年) 116 頁
- ・松島洋『社長, その領収書は経費で落とせます!』(中経出版, 2013年)

- ・松山修「所得税法第 37 条に規定する直接性に関する一考察」税大論叢 74 号（平成 24 年 7 月）231-319 頁
- ・三木義一「必要経費概念における『事業直接関連性』—東京高裁平成 24 年 9 月 19 日判決の意義—」青山法学論集第 54 巻第 4 号（2013 年）11-21 頁
- ・三木義一「シングルマザー弁護士のベビーシッター代は必要経費か？—専門家でもわかる理解—」青山学報 250（2015 年）52-53 頁
- ・三木義一「必要経費と事業との直接関連性」東京税理士界 VolumeNo.685【6】（2014 年）
- ・水野忠恒『大系租税法〔第 2 版〕』（中央経済社，2018 年）
- ・宮崎裕士「家事関連費における必要経費との区分要件（上）—交際費など中心として—」大阪経大論集第 69 巻第 3 号（2018 年）87-109 頁
- ・宮崎裕士「家事関連費における必要経費との区分要件（下）—交際費等を中心として—」大阪経大論集第 69 巻第 4 号（2018 年）69-89 頁
- ・森下幹夫「所得税法における所得分類の現代的意義—20 世紀型所得分類課税方式の課題—」岡山大学経済学会雑誌 48（3）（2017 年）239-254 頁

（や行）

- ・矢頭正浩「業種別にみる必要経費・家事関連費の特殊性」税経通信 Vol.73-No.10（2018 年）47-56 頁
- ・山口敬三郎「弁護士会役員が支出した交際費等の必要経費該当性」税理 Vol.57-No.6（2014 年）48-63 頁
- ・山田麻未「弁護士会等の役員等として行う活動と事業所得における『事業』との関係」税法学 571（2014 年）233-240 頁
- ・山田麻未「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」税法学 582（2019 年）193-204 頁
- ・山田二郎「弁護士会の会務と弁護士業務の必要経費の範囲」税法学 566（2011 年）463-476 頁
- ・依田孝子「個人事業主が法人に支払った業務委託費は，必要経費に算入されないとした事例」税研 Vol.30-No.4（2014 年）109-112 頁

〈引用 Web サイト〉

・ 学研教育総合研究所『小学生白書』

〈<https://www.gakken.co.jp/kyouikusouken/whitepaper/201908/chapter6/02.html>〉【最終閲覧日】2021年1月7日

・ 国税庁ホームページ「1 必要経費に算入できる金額」所得税のタックスアンサーNo.2210 やさしい必要経費の知識

〈<https://www.nta.go.jp/taxes/shiraberu/taxanswer/shotoku/2210.htm>〉 【最終閲覧日】2021年1月7日

・ 総務省統計局，平成28年経済センサス-活動調査表番号1 企業産業(中分類)，企業常用雇用者規模(11区分)，経営組織(5区分)別企業等数，事業所数，男女別従業者数及び常用雇用者数-全国(調査年月日2016年6月，公開日2018年6月28日)

〈<https://www.e-stat.go.jp/stat-search/files?page=1&layout=datalist&toukei=00200553&tstat=000001095895&cycle=0&class1=000001106256&class2=000001107036&class3=000001114545>〉 【最終閲覧日】2021年1月7日

・ Brand Finance Global 500 2020 「Ferrari retains pole position as world's strongest brand with Brand Strength Index (BSI) score of 94.1 out of 100 and elite AAA+」

〈<https://brandirectory.com/rankings/global/>〉 【最終閲覧日】2021年1月7日

・ HIKAKIN『Super Mario Beatbox』

〈https://www.youtube.com/watch?v=LE-JN7_rxtE〉 【最終閲覧日】2021年1月7日

・ YouTube 公式ホームページ

〈<https://www.youtube.com>〉 【最終閲覧日】2021年1月7日

・ YouTube チャンネル『国税庁動画チャンネル』

〈<https://www.youtube.com/user/ntachannel/featured>〉 【最終閲覧日】2021年1月7日

・ YouTube チャンネル『HikakinTV』

〈<https://www.youtube.com/user/HikakinTV/featured>〉 【最終閲覧日】2021年1月7日

・ YouTube チャンネル『Yuka Kinoshita 木下ゆうか』

〈<https://www.youtube.com/user/kinoyuu0204>〉 【最終閲覧日】2021年1月7日

・ YouTube ヘルプ「YouTube で収益を得るには」

〈<https://support.google.com/youtube/answer/72857?hl=ja>〉 【最終閲覧日】 2021 年 1 月
7 日

・ YouTube 利用規約 (2019 年 12 月 10 日付)

〈<https://www.youtube.com/t/terms>〉 【最終閲覧日】 2021 年 1 月 7 日

参考文献

(参考のみで、引用はしていないもの)

(あ行)

- ・朝倉洋子「弁護士業の必要経費」税理 Vol.52-No.11 (2009年) 93-98 頁
- ・伊藤嘉規「近年の『馬券訴訟』と所得課税のあり様」富大経済論集第 62 巻第 3 号 (2017 年) 471-515 頁
- ・牛嶋勉「課税処分取消訴訟に要した弁護士費用を還付加算金の必要経費に算入することの可否」税研 Vol.35-No.4 (2019 年) 111-114 頁
- ・漆さき「カナダにおけるギャンブル収入課税について」大阪経大論集第 67 第 3 号 (2016 年) 83-97 頁
- ・大高由美子「必要経費該当性／燃料小売業者が同族会社へ支払った業務委託費」税研 Vol.34-No.6 (2019 年) 88 頁
- ・大村大次郎『あらゆる領収書は経費で落とせる』（中央公論新社，2011 年）
- ・小田満「税務相談 Q & A 所得税 税理士報酬の必要経費算入の可否」税経通信 Vol.73-No.5 (2018 年) 168-169 頁
- ・小田満『Q & A 業種別の特殊事情に係る所得税実務〔3 訂版〕』（税務経理協会，2019 年）
- ・小田満「規定からみる事業所得における『事業』の意義」税経通信 Vol.75-No.8 (2020 年) 66-77 頁
- ・小野木賢司「会費・負担金等名目の支出」税理 Vol.60-No.2 (2017 年) 38-45 頁
- ・小野木賢司「ロータリークラブ等の会費の支出と必要経費性」税理 Vol.62-No.10 (2019 年) 69-75 頁

(か行)

- ・神山弘行「必要経費の基本的考え方～研究ノート～」税研 Vol.35-No.6 (2020 年) 36-42 頁
- ・川田剛「必要経費算入のための要件（いわゆるコーハン・ルール）について」月刊税務事例 Vol.46-No.1 (2014 年) 63-66 頁
- ・木山泰嗣「競馬の馬券の払戻金により得た所得が一時所得ではなく雑所得に当たると判

断された事例（札幌事件）」税経通信 Vol.73-No.7（2018年）6-12頁

・木山泰嗣「同族会社に対する支払と必要経費の必要性要件—大阪地裁平成30年4月19

日判決・裁判所HP」税理 Vol.62-No.10（2019年）152-153頁

・窪澤朋子「最新税務裁判例」税と経営 No.1987(平成30年2月21日)

・小林由実「接待交際費の支出と必要経費性」税理 Vol.62-No.2（2019年）49-54頁

（さ行）

・齋藤樹里「弔慰金・香典等の支出と必要経費性」税理 Vol.62-No.2（2019年）24-30頁

・酒井克彦「いわゆる馬券訴訟にみる一時所得該当性」中央ロー・ジャーナル第12巻第3号（2015年）99-123頁

・佐藤孝一「弁護士会等の役員等の業務の遂行上必要な支出は弁護士業務に係る必要経費に当たるとした事例：判決の判断の過程ないし構造を中心として」月刊税務事例 Vol.45-No.2（2013年）1-13頁

・四方田彰「旅費・交通費の支出と必要経費性」税理 Vol.62-No.2（2019年）55-61頁

（た行）

・竹内進「租税公課（延納に係る利子税）の必要経費性」税理 Vol.62-No.2（2019年）36-42頁

・谷口智紀「生命保険費用の支出と必要経費性」税理 Vol.62-No.2（2019年）62-68頁

・角田敬子「店舗併用住宅（事務所兼用住宅）における家事関連費用の按分」税理 Vol.62-No.2（2019年）18-23頁

・戸村涼子「せどりの所得区分と必要経費」税経通信 Vol.74-No.137（2019年）37-47頁

（な行）

・中里実ほか『租税判例百選 別冊ジュリスト 228〔第6版〕』（有斐閣，2016年）

・長島弘「個人事業に係る必要経費の必要性が争われた事例」月刊税務事例 Vol.51-No.4（2019年）28-39頁

・西田圭吾「外れ馬券の必要経費性」月刊税務事例 Vol.46-No.3（2014年）24-29頁

（は行）

- ・芳賀真一「所得区分と必要経費」税研 Vol.35-No.6 (2020 年) 56-63 頁
- ・初鹿真奈「借入金の支払利子の必要経費性」税理 Vol.62-No.2 (2019 年) 31-35 頁
- ・原木規江「未経過固定資産税等相当額の必要経費該当性」税研 Vol.35-No.4 (2019 年) 69-71 頁

(ま行)

- ・増田英敏「弁護士会活動費は必要経費か(上)」税務弘報 Vol.60-No.6 (2012 年) 114 頁
- ・茂垣志乙里「研修費・資格取得費用の支出と必要経費性」税理 Vol.62-No.2 (2019 年) 43-48 頁

(や行)

- ・山田麻未「保育費の控除可能性についての一考察」税法学 579 (2018 年) 155-177 頁
- ・山本洋一郎ほか「〈座談会〉必要経費事件の確定と実務への影響」税理 Vol.57-No.5 (2014 年) 113-129 頁
- ・ユーチューバーNEXT 株式会社『ユーチューバーはじめての法律相談所：今すぐ役立つ法律・税金のすべて』(デザインエッグ社, 2019 年)
- ・吉田正毅「建物の取壊し費用の必要経費性」税研 Vol.32-No.1 (2016 年) 128-135 頁
- ・吉村典久「馬券払戻金の所得区分及び外れ馬券の必要経費性」税研 Vol.35-No.4 (2019 年) 57-60 頁

(わ行)

- ・若山寿裕「交際費・諸会費・福利厚生費の実務判断」税経通信 Vol.73-No.10 (2018 年) 36-46 頁