

事業所得における教育費・資格取得費の必要経費該当性

—大阪高裁令和2年5月22日判決を題材として—

尾崎 佑樹

要旨

I. 研究目的

現代の経済社会では人的資本への投資に対する重要性が増しているが、教育費や資格取得費（以下「教育費等」という）に対する課税の問題は我が国では活発に議論されておらず、それらに関連した裁判の数も多くない。

一概に教育費等といっても様々に分類され、例えば事業に関連する知識を学ぶための教育費等であれば、所得税法（以下「法」という）37条1項に規定する必要経費に該当する可能性もあると思われる。しかし、大阪高判令和2年5月22日訟月66巻12号1991頁（以下「本件」という）では、接骨院を営み自らもカイロプラクティック等を行う事業者が柔道整復師の資格取得に要した支出は必要経費に該当しない、と判断された。

そこで、本稿では本件における裁判所の判断の正当性の有無を明らかにすることを目標に据え、事業所得における教育費等の必要経費該当性について研究を行うこととした。

II. 教育費等の必要経費該当性

法37条1項に規定する期間対応の費用の解釈と米国の教育費等に対する考え方を統合し、我が国における教育費等の必要経費該当性の判断について、筆者の考える2つの論点を以下に記載する。

1つ目は、資本的支出の性質を持つ教育費等の取扱いについてである。米国では、事業費用に該当する教育費等でもキャリアアップ教育基準等に該当する資本的支出は控除できない支出として法令で定められている。しかし我が国の所得税法では、教育費等の資本的支出が必要経費に該当しないと規定する法令は存在せず、将来にわたり徐々に償却費として費用化すると規定する法令もない。つまり教育費等は、法37条1項等の業務関連性等の要件により必要経費該当性を判断するしかなく、資本的支出の性質を持つから必要経費に該当しないと判断する法的根拠はない。

2つ目は、教育費等と事業や業務との関連性についてである。法37条1項等の解釈から、事業所得は副収入や付随収入等に対応する費用も含む、将来の収益に結び付く支出も期間対応の費用として認められる、業務に間接的に関連していれば業務関連性を満たすと考えられるが、これらを勘案すると、納税者が類似する事業へ拡大するための支出も必要経費として認められるものと考えられる。しかしキャリアアップ教育基準で定義されているように、教育費等が新たな事業に繋がる支出であってはならない。米国では資格に関する法律等の客観的事実を鑑み、教育を受ける前後で納税者が実行可能な業務に「相当な差異」があれば「新たな事業」だと判断する方法が発展したが、「客観性」を強調し過ぎると「通常性」による判断に繋がる恐れがあり、また「相当な差異」という不明確な言葉では、納税者の予測可能性と法的安定性の面で問題を生じ得る。そのため、「一体の経済活

動の実態」の概念と「経営判断原則」の法理を参考に、主観的な経済活動にも具体的かつ多面的に着目し、個別の事案に応じて、新たな事業に繋がる支出か否かを判断することが重要である。

III. 本件に対する筆者の見解

IIの内容に基づき、本件における裁判所の判断の正当性の有無を検討した結果、本件の判旨等に対し筆者が言及したい2つの論点について、以下に記載する。

1つ目は、教育費等の性質についてである。第一審では、控訴人（原告）X（以下「X」という）が支出した専門学校（以下「本件学校」という）の授業料（以下「本件支払額」という）が教育費等の資本的支出に該当することを理由に、必要経費に該当しないと判断しているが、前述のとおり、そのように判断する法的根拠はなく、飽くまで法37条1項等の業務関連性等の要件により必要経費該当性を判断すべきである。

2つ目は、業務関連性についてである。控訴審は、将来の年分の所得のみを生ずべき業務について生じた費用は必要経費に該当しない、また業務関連性に「直接性」を付加するような旨を示したが、前述のとおり、これらは失当であり、また教育費等の業務関連性の判断においては、新たな事業に繋がるような支出でないか否かの検討も要する。教育を受ける前後のXの事業形態を、柔道整復師法に基づき比較すると、実行可能な業務の幅が広がっており、この違いを「相当な差異」と認めるのであれば、控訴審が本件支払額を家事関連費と判断したことは正当であろう。しかし「一体の経済活動の実態」の概念や「経営判断原則」の法理も考慮して支出当時のXの状況を鑑みると、本件支払額は事業を継続し、さらに類似する事業へ拡大するための支出であり、新たな事業に繋がる支出ではないと捉えることができる。

以上に記載した2つの論点を考慮すれば、本件支払額は業務関連性を充足し、その全額が必要経費に該当すると考えられる。法律的及び経済的思考のどちらによっても、本件における裁判所の判断は果たして正当だと言えるのか、筆者は大いに疑問に思う。

目次

はじめに	1
I. 大阪高裁令和2年5月22日判決（本件）の紹介	3
1. 事実の概要	3
(1) 判断の枠組み（第一審）	4
(2) 本件への当てはめ（第一審）	5
2. 判旨	5
(1) 判断の枠組み（控訴審）	5
(2) 本件への当てはめ（控訴審）	6
(3) 補足内容	6
3. 第一審及び控訴審における判断の相違点及びそれに対する疑問点	7
II. 所得税法37条1項	9
1. 沿革	9
(1) 昭和40年全文改正前	9
(2) 昭和40年全文改正及び改正後	10
(3) 小括	11
2. 所得概念	11
(1) 所得源泉説（制限的所得概念）	11
(2) 純資産増加説（包括的所得概念）	12
(3) 我が国における所得概念の変遷	13
(4) 小括	14
3. 所得税法37条1項の解釈	14
(1) 文理解釈	15
(2) 文理解釈及び目的論的解釈に基づく学説等の検討	23
(3) 小括	32
III. 教育費・資格取得費	35
1. 教育費・資格取得費の意義及び我が国における取扱い	35
(1) 教育費・資格取得費の意義	35
(2) 事業所得における教育費・資格取得費の課税実務上の取扱い	37
(3) 給与所得における教育費・資格取得費の取扱い	38
(4) 事業所得と給与所得における教育費・資格取得費の取扱いの比較	39
(5) 小括	40
2. 米国における教育費・資格取得費の取扱い	40
(1) Treas.Reg. § 1. 162-5の沿革	41
(2) Treas.Reg. § 1. 162-5における各区分の説明	43

(3) 小括	4 4
3. 所得税法 37 条 1 項の解釈との統合	4 5
(1) 資本的支出の必要経費該当性	4 5
(2) 事業や業務との関連性	4 7
(3) 小括	4 8
IV. 過去の裁判及び本件への当てはめ	5 0
1. 東京高裁平成 24 年 9 月 19 日判決（弁護士会役員事件）	5 0
(1) 事実の概要	5 0
(2) 判旨	5 1
(3) 筆者の見解	5 2
2. 国税不服審判所平成 15 年 10 月 27 日裁決（H15 年裁決）	5 3
(1) 事実の概要	5 3
(2) 裁決要旨	5 3
(3) 筆者の見解	5 4
3. 大阪高裁令和 2 年 5 月 22 日判決（本件）	5 5
(1) 事実の概要	5 5
(2) 判旨	5 6
(3) 筆者の見解	5 6
おわりに	6 2
参考文献	6 4
参考裁判及び裁決例	6 7

はじめに

大阪高裁令和2年5月22日判決⁽¹⁾（以下「本件」という）にて、接骨院業を営む事業者が柔道整復師の資格を取得するために要した支出は必要経費に算入されないとする旨の判断が下された。筆者は理学療法士の資格を保有していることもあり、柔道整復師等の医療従事者が教育費、資格取得費⁽²⁾（以下「教育費等」という）の所得税法上の取扱いに苦慮する話をしばしば聞くため、本件の判断に非常に興味を持つ。本件の判旨を読むと、所得税法に関連して検討すべき重要な論点が大きく分けて2つ存在する。1つは所得税法（以下「法」という）37条1項の解釈であり、もう1つは教育費等の性質である。

まず1つ目の法37条1項の解釈についてだが、当該規定には必要経費について、事業所得等の所得の「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」と規定されている。過去の判決や多くの識者達の議論の的となっているのが、後段部分、つまり「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」が業務との関連性をどの程度要求しているか、である。通説では法37条1項の後段部分は業務との「直接関連性」を要求しているとされ、平成前半までの判決においても同様の趣旨で必要経費該当性につき判断されているととれるものが多かった。しかし、東京高裁平成24年9月19日判決⁽³⁾（以下「弁護士会役員事件」という）は業務との「直接関連性」を要求していないととれる判示をしたため、その風向きを変えるものであった。業務との関連性の捉え方につき、このような近年の流れがあった中で、本件は、その流れに逆らうかのように、通説と同じく業務との「直接関連性」を要求しているととれる判旨を示している。このことから今もなお、法37条1項の解釈は定まっていないように見え、そこに研究すべき価値がある。

2つ目の教育費等の性質について、本件は専門学校の授業料が必要経費に該当するか否かが焦点であったが、このような教育費等の支出控除に対する課税の問題は我が国において活発に議論されているわけではない。それらに関連した裁判も、弁護士が業務でも取扱う企業法学を学ぶための大学院の授業料は必要経費として認めないとした国税不服審判所平成15年10月27日裁決⁽⁴⁾（以下「H15年裁決」という）があるものの、その数は多くなく、これは納税者が、教育費等が必要経費に含まれないことにつき不満を持っていないか、或いは不満を抱いたとしても争いでは勝てないと観念しているからであろう。こ

(1) 大阪高判令和2・5・22 訟月 66-12-1991。

(2) 教育費、資格取得費の意義については、第III章第1節第1項を参照して欲しい。

(3) 東京高判平成24・9・19 判タ 1387-190。

(4) 国税裁平成15・10・27 事例集 66-120。

のような背景には、一般教育が教養を涵養する、すなわち個人の人格や素質の発展を目的とするものでもあり、教育費等と法37条1項の後段部分に規定する「業務について生じた費用」との関わりが希薄であるように納税者が感じる、ということがあるのかもしれない。しかし目を外に向けると、米国の財務省規則においては教育費等の課税上の取扱いにつき一定の基準を示し、その一部の控除を認めている⁽⁵⁾。この基準は、教育費等を一括りとして考えるのではなく3つの性質を持つことを前提に定められており、我が国における教育費等に対する解釈においても参考になるものである。

そこで本稿では、本件における裁判所の判断の正当性の有無を明らかにすることを目標に据え、以下の順に従って、事業所得における教育費等の必要経費該当性について研究する。すなわち、まず①本件について紹介すること、②法37条1項の忠実な文理解釈及び立法趣旨から認められるべき目的論的解釈⁽⁶⁾を示し、事業所得における必要経費の範囲を明確にすること、③米国の財務省規則を参考に教育費等の性質を知り、我が国にて事業所得における教育費等が必要経費に該当するための条件を探ること、そして④②や③で深めた知識に基づき、過去の裁判や本件の裁判所の判断に対する私見を述べることにしたい。

⁽⁵⁾ 橋本彩「米国における高等教育支出の費用控除」信州大学経法論集第1号153頁(2012)155~197頁参照。

⁽⁶⁾ 谷口勢津夫先生によると、目的論的解釈には、租税法規の趣旨や目的、すなわち立法者の価値判断を尊重する法解釈の方法である「文理解釈の補完としての目的論的解釈」と、租税立法一般の動機にまで遡る等により、租税法規の趣旨や目的を緩やかに把握することを許してしまう法解釈の方法である「税収確保および公平負担実現のための目的論的解釈」の2種類があるとされる。本稿では、「文理解釈の補完としての目的論的解釈」の意味で目的論的解釈という文言を使用することとする。谷口勢津夫『税法基本講義〔第6版〕』（弘文堂・2018）41~42頁参照。

I. 大阪高裁令和2年5月22日判決⁽⁷⁾（本件）の紹介

所得税法における事業所得等は、法27条2項等にあるように「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」して計算される。また、事業所得等の計算上必要経費に算入すべき金額については、法37条1項にて、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（以下「個別対応の費用」という）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（以下「期間対応の費用」という）の額、と規定する。この必要経費の範囲、特に後段部分の期間対応の費用については、その解釈を巡って今日もなお、識者達が多く議論を交わし、またそれに関連した裁判も多く存在する。その中でも特に注目されるのが弁護士会役員事件である。当該判決は、その詳細については後述するが、それまでの判決とは趣が異なるものであったため、その後の必要経費に関して争われる裁判に多くの影響を及ぼすものであると評価されている。

そして本件は、弁護士会役員事件後において、事業所得者が支出した教育費等の必要経費該当性について争われた裁判である。弁護士会役員事件からの流れを受けて法37条1項をどのように解釈し、また、そもそも教育費等自体が我が国ではそれほど議論されていない論点でもあり、本件に係る教育費等をどのようにしてその解釈に当てはめたのかは興味深い。本章では、本件の概要及び判旨を紹介し、掘り下げて研究すべき論点を探る。

1. 事実の概要

控訴人（原告）X（以下「X」という）は平成23年9月から接骨院（以下「本件接骨院」という）を開設し、柔道整復業及びカイロプラクティック並びに理学療法による整体業を営む個人であるが、本件接骨院の開設当時、柔道整復師の免許を有していなかった。そのため、Xは免許を要しないカイロプラクティックを行う一方で、免許を有するBを雇用して柔道整復を行わせていたが、Bが数カ月で退職したため、平成24年4月から免許を有するCを雇用して柔道整復を行わせていた。

Xは、Cが数年後に独立して開業することが予想されたことから、本件接骨院の経営の安定及び拡大のため、自ら免許を取得することとした。そのため、平成25年4月から平成28年3月の間、柔道整復師法12条1項所定の柔道整復師養成施設であるD専門学校（以下「本件学校」という）に履修した。なお、免許を取得するためには柔道整復師養成施設に3年以上通学し、その後柔道整復師国家試験に合格する必要がある。Xは本件学校に対し、学費等の納入金として、①平成25年4月11日に150万2500円、②平成26年3月24日に110万7500円、③平成27年4月1日に114万2500円

⁽⁷⁾ 大阪高判令和2・5・22 訟月 66-12-1991。

(以下①と②の合計額261万円を「本件支払額」という)を支払った。その後Xは、平成28年5月24日に免許の交付を受け、同月以降、本件接骨院にて他の柔道整復師1名と共に柔道整復を行っている。

X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であり、本件支払額につき平成25年分及び平成26年分(以下「本件各年分」という)の所得税等の確定申告をした。しかし税務署長Y(被控訴人、ただし被告は国)から本件支払額は所得税法45条1項1号に規定される家事上の経費(以下「家事費」という)に該当し、必要経費に算入されないとして、本件各年分の所得税等の各更正処分等を受けた。そのため、Xはこの処分に対し取消しを求めて本件訴えの提起をした。

本件の主な争点は本件支払額が必要経費に該当するか否かである⁽⁸⁾。

第一審⁽⁹⁾は以下のように判断し、Xの請求を棄却した。

(1) 判断の枠組み(第一審)

まず法27条2項及び法37条1項の規定で事業所得の必要経費の控除を認める趣旨が、事業所得に係る収入のうち必要経費に相当する部分は「所得を得るために必要な支出であって、個人の担税力を増加させるものではないことを考慮したもの」であること、また法45条1項1号及び所得税法施行令(以下「令」という)96条で定める家事費等(家事費及び家事関連費⁽¹⁰⁾)につき、「原則として、その者の事業所得の金額の計算上、必要経費に算入しないが、家事関連費のうち、事業所得を生ずべき業務の遂行上(直接)必要であるなどの所定の要件を満たすときには、必要経費に算入する旨」を規定するとし、個人は事業による所得の獲得活動のみならず、消費活動も行うことを考慮すれば、家事費等のうち必要経費に算入すべき費用の範囲について定めたこれらの規定と法37条1項は「実質的には同一の内容」であることを述べた。その上で、ある費用が事業所得の計算上、法37条1項で規定する期間対応の費用に該当するためには、当該費用が「所得を生ずべき業務と関連し、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」のであり、「業務との関連性及びその遂行上の必要性の有無については、(ア)当該業務の具体的内容、性質等を前提として、(イ)事業者が当該費用を支出した目的、(ウ)当該支出が、当該業務に有益なものとして収入の維持又は増加をもたらす効果の有無及び程度(その判断に当たっては、当該支出が、当該業務に係る収入の維持又は増加ではなく、むしろ所得

⁽⁸⁾ そのほかの争点として、本件支払額が繰延資産として必要経費に算入されるか否か等が争われたが、本稿では割愛する。

⁽⁹⁾ 大阪地判令和1・10・25 訟月66-12-2012。

⁽¹⁰⁾ 本稿では法45条1項1号で規定する「これに関連する経費」を家事関連費と呼ぶこととする。なお、家事費及び家事関連費の意義等については、第二章第3節第1項の(v)別段の定めがあるものを除き、を参照して欲しい。

に含まれない人的資本の価値の維持又は増加をもたらすものであるか否かも考慮すべきである。)等の諸事情を考慮して判断することが相当である」とした。

(2) 本件への当てはめ(第一審)

Xの事業を「本件各年当時、自らは免許を有さずに柔道整復に該当しないカイロプラクティック等を行うとともに、柔道整復師を雇用して柔道整復を行わせるという形態」のものとし、本件支払額の支出目的は「自らが免許を取得して柔道整復を行うことで本件接骨院の経営の安定及び事業拡大を図ること」であると述べた。しかし「本件支払額は、本件各年当時において、前記の形態の事業による収入の維持又は増加をもたらす効果を有するものではなく、また「自らカイロプラクティック等を行い、又は雇用していた柔道整復師の補助を行う際に、本件学校で修得した知識及び技能を用いることがあった」としても、「飽くまで試験の受験資格を得るための課程を修了するための支出であるから、その支出の効果が本件各年当時」のXの業務に「もたらす有益性は副次的かつ限定的なものにとどまる」とした。さらにXが「本件各年後に柔道整復を業として行うことにより収入を維持又は増加させる効果を有するとしても」、その事業はXが、「施術所の開設には不要な業務独占資格である免許を自ら取得した上で柔道整復を行う点において、前記の形態の事業と大きく異なったものとなる」と言及した。そして本件支払額は、「業務独占資格を獲得するという所得に含まれない人的資本の価値増加を得る効果を有するもの」とし、本件各年当時におけるXの「所得を生ずべき業務と関連し、かつその遂行上必要なものであると認めることはできない。」と判示した。

その後Xは、その請求を棄却した第一審の判決を不服として控訴した。

2. 判旨

控訴審も第一審と同様、Xの請求を棄却し、その判断においては第一審の判断を土台としながら、それを補正するような形式で行われた。以下においては、第一審の判旨と異なる部分を記載する。

(1) 判断の枠組み(控訴審)

まず、第一審における判断の枠組みの部分に記載した法37条1項の趣旨の部分は削除され、また「個別対応の費用」と「期間対応の費用」ではなく「前段の経費」と「後段の経費」と改められた。また令96条の家事関連費についての説明が増え、「家事関連費については、[1]そ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は、当該部分に係る経費を必要経費に算入できるものとし、[2]青色申告者については、そ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かどうかを問うことなく、取引の記録等に基づいて事業所得を生ずべき業務の遂行上直接必要であったことが明らかにされる部分に係るものに限って必要経費に算入することができる」とした。さらに前節第1項の(ウ)に記載する

括弧書き部分である「その判断に当たっては、当該支出が、当該業務に係る収入の維持又は増加ではなく、むしろ所得に含まれない人的資本の価値の維持又は増加をもたらすものであるか否かも考慮すべきである。」との説示部分を削除した。

(2) 本件への当てはめ(控訴審)

まずXは「柔道整復師養成施設である本件学校の過程を終了し、試験に合格して免許を得ることにより、生涯にわたって柔道整復を業として行い、収入を得ることができる業務独占資格を獲得したものであり、これによって本件接骨院を運営しながら他の居住者ないし法人と雇用契約を締結して給与収入を得ることなどができるほか、今後本件接骨院の経営を廃止することなどがあつたとしても、期間の限定なく、他の居住者ないし法人と雇用契約を締結して給与収入を得ることなどができる地位を得た」との見方を示した。そしてXが「本件支払額を支出した結果、平成28年以降に柔道整復師として柔道整復を業として行い、収入を維持又は増加させた」としても、本件支払額が必要経費に算入されるためには、「そのうち、本件接骨院に係る業務の遂行上必要である部分を明らかに区分することができること及びその金額、又は取引の記録等に基づいて本件接骨院に係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があること及びその金額を明らかにする必要がある」が、Xは「いずれについても具体的な主張立証をしていない」と述べ、本件支払額が家事関連費として必要経費に算入されない旨を示した。その上で「本件支払額は、本件各年当時において、前記の形態の事業による収入の維持又は増加をもたらす効果を有するもの」ではなく、また本件接骨院を運営するためにXが「免許を取得することが必須ではないことを考え合わせれば、本件支払額の全額を必要経費に算入することができるとは認められないし、本件支払額のうち必要経費に算入できる部分が特定されているとも言えない」と結論付けた。

(3) 補足内容

第IV章で記述する筆者の見解にて参照する第一審と控訴審の判断の内容を、以下に補足する。

第一審は、柔道整復師を雇用するために支出した紹介料等が必要経費に算入されることと比較すると本件支払額が必要経費に該当することは合理的である、とのXの主張に対し、「紹介料等は、前記の形態の事業による収入を維持又は拡大する効果を有するものとして必要経費に算入されることは明らかである」が、本件支払額は、既に説示したとおり、本件各年当時におけるXの「業務に有益なものとして収入の維持又は増加をもたらす効果を有するもの」ということはできない」と述べた。

控訴審は、Xの補充主張に対する判断において、家事関連費につき「業務の遂行上必要であることが明確に認定できる部分の金額に限って必要経費に算入することができるもの」として、事業所得とは異なる所得により私生活を営む居住者との間で公平な課税がされるように配慮したものと解するのが相当であり、業務の遂行上間接的に必要となる費用等を

広く必要経費に算入することができるものと解することはできない」と説示した。

3. 第一審及び控訴審における判断の相違点及びそれに対する疑問点

第一審、控訴審ともにXの請求を棄却したことに変わりはないが、その結論への導き方は以下に記載する2点において大きな違いがあった。

1点目は、本件支払額が必要経費に該当する部分を含む可能性があるのか、についてである。第一審は法37条1項の趣旨等を説明し、本件支払額が法37条1項に規定する必要経費に該当する部分を全く含んでいないことを示した。それに対し控訴審は、「本件支払額の全額を必要経費に算入することができるとは認められないし、本件支払額のうち必要経費に算入できる部分が特定されているとも言えない」との説明から、本件支払額の一部は必要経費に該当していた、すなわち家事関連費である可能性を考慮している。しかしながら控訴審は令96条に基づき、本件支払額につき本件接骨院に係る業務の遂行上必要である部分を区分できていないこと等を理由にXの請求を棄却したのである。

2点目は、本件支払額の支出目的（以下「本件支出目的」という）、別の言い方をすれば、教育費等の性質の捉え方についてである。第一審は本件支出目的につき「人的資本の価値増加を得る効果を有する」との文言を使うことで、知識や教養等のX本人の能力の向上に着目しているようである。それに対し控訴審は「他の居住者ないし法人と雇用契約を締結して給与収入を得ることなどができる地位を得た」としていることから、本件支出目的をX自身の内部の変化ではなく、新たな職業的地位の獲得というXの外部における変化に焦点を当てているようである。

このような各判旨の相違点を踏まえ、教育費等の必要経費該当性に関する研究を始める以前に筆者が抱いていた、控訴審の判断に対する2つの疑問点を以下に記載する。

1点目は、控訴審が本件支払額を家事関連費に係る令96条の規定で判断したにも関わらず、法37条1項に規定する必要経費に該当するかどうかは明言していない点である。制定法の階層関係は、憲法>法律>命令>条例、と優劣関係が決まっております⁽¹¹⁾、憲法を頂点としたピラミッド型の法体系をとっている。当該階層関係において、所得税法は法律、所得税法施行令は命令に該当し、所得税法から委任を受けて所得税法では定めていない細部を補う事項を定めたものが所得税法施行令である⁽¹²⁾。このピラミッド型の法体系を考慮すれば、本件において争点となっているのは本件支払額が必要経費該当性であるのだから、令96条に基づき判断する前にまずは法37条1項に規定する必要経費に該当するかどうかを述べるのが、適切な判断の順序ではないだろうか。控訴審も当然この法体系を念頭に置いていたはずであるから、そうできなかった理由としては、やはり法37条1項

(11) 道垣内弘人『プレップ法学を学ぶ前に〔第2版〕』（弘文堂・2019）60頁参照。

(12) 竹鼻均之『法律等を読み解くうえで必要な基礎知識』（みらい・2021）2頁参照。

の解釈を完全には定めきれない部分がある、あるいはそれには複数の解釈があり1つに絞りきれず、明言できなかつたと推察できる。控訴審が法37条1項につき、その趣旨の説明を省略し、また「個別対応の費用」と「期間対応の費用」ではなく「前段の経費」と「後段の経費」と呼び名を変更していることも、その推察を裏づけるものの1つかもしいない。そうであるならば、本件を詳しく理解するためには法37条1項をその趣旨等から掘り下げて研究する必要がある。

2点目は、教育費等の性質に対する説明を十分に行っていない点である。控訴審がX自身の内部の変化ではなく、Xの外部における変化に焦点を当てたことは、法37条1項の後段部分に「所得を生ずべき業務について生じた費用」と記載し、業務との関連を要求していることを考慮すれば、肯定できるものである。しかし、控訴審は「業務の遂行上必要である部分を明らかに区分」していないことを理由に本件支払額の必要経費該当性を否認したのであるから、本件支払額に対する判断は困難であったかもしれないが、教育費等の中でも必要経費として認められる要素にどのようなものがあるかを示すべきであったように思う。前述したように我が国では教育費等に関してそれほど議論が活発ではないことも影響しているのであろうが、例えば、一概に教育といっても一般教科を学ぶ教育、労働市場に直接結びつく技術的スキルを学ぶ教育というように、それは様々に分類される⁽¹³⁾ものであるから、必要経費として認められる教育費等の一定の基準、枠組み、要素等を示した後に、それらと照らし合わせて本件支払額がどのような位置づけにあるのかを説明することが理想的であり、論理的である。つまり本件支払額の必要経費該当性を正しく把握し説明するためには、教育費等の性質について掘り下げて知る必要がある。

以上のことを考慮し、本件をより深く理解するために、第II章では法37条1項の解釈やその学説等、第III章では教育費等の意義や分類について研究した成果を記載し、第IV章にてそれらの知見に基づき本件を再検討する。

⁽¹³⁾ 国際連合教育科学文化機関が策定する国際標準教育分類には教育の特徴をそのレベル毎に分類している。なお、国際標準教育分類を記載した資料については、以下に記載する国際連合教育科学文化機関のウェブサイトからダウンロードができる。<http://uis.unesco.org/en/topic/international-standard-classification-education-iscd> [最終確認日：2023年1月5日]。

II. 所得税法37条1項

法37条1項は必要経費の通則的規定とされており⁽¹⁴⁾、不動産所得、事業所得、山林所得、及び雑所得の4つの所得に対して、2種類の必要経費、すなわち個別対応の費用と期間対応の費用の控除を認めている。本章では、本件との関連がある事業所得及び期間対応の費用に専ら着目して述べることにする。まずは、法律を正しく解釈するにはその立法趣旨を知ることが重要であるので、法37条1項の沿革を辿ることとする。

1. 沿革

沿革を調べると、昭和40年における所得税法の全文改正が、法37条1項に規定する必要経費の概念を検討する上で識者達に注目されることが多く⁽¹⁵⁾、重要であることがわかる。その理由は、それより前の所得税法において必要経費は例示的な列挙により示されていたが、当該改正以降は包括的に示されることとなったからであり、そこに必要経費の概念の変化を読み解くことができるからである。そこで以下では所得税法の沿革⁽¹⁶⁾を昭和40年全文改正前後で分けて記載する。

(1) 昭和40年全文改正前

所得税法は明治20年に創設されたが、この年の法2条2項に以下のように規定されていた。

「資産又ハ営業其他ヨリ生スルモノハ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、負債ノ利子及雑費ヲ除キタルモノヲ以テ所得トス」

当該規定では必要経費という言葉を使用せずに、所得から控除できるものについて例示している。明治20年所得税法は明治30年に全面改正され、この改正で「必要ノ経費」という文言が事業所得等について定めた条文で初めて登場し、その範囲について当時の所得税法施行規則1条にて以下のように規定されている。

「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、

⁽¹⁴⁾ 田中治「所得税 家事関連費の必要経費該当性」税務事例研究 143 卷 36 頁 (2015) 41 頁参照。

⁽¹⁵⁾ 例えば、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11頁(2013)16~18頁参照。

⁽¹⁶⁾ 必要経費の沿革につき、主に以下の雑誌及び単行本を参照した。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」税務大学校論叢74号231頁(2012)241~253頁参照、注解所得税法研究会『六訂版・注解所得税法』(大蔵財務協会・2019)1085~1095頁参照。

雇人ノ給料其ノ他其ノ収入ヲ得ルニ必要ナル経費ニ限ル」

明治20年の所得税法と比較すると、控除できるものの範囲が若干広がっているが、依然として例示的な列举である。その後も同様な傾向、つまり必要経費の範囲は漸次拡大が続き⁽¹⁷⁾、昭和22年の全文改正では所得税法施行規則に規定されていた必要経費の範囲が本法へ移る等の変化があったが、昭和39年の所得税法改正まで例示的な列举による方法は変わらなかった。

(2) 昭和40年全文改正及び改正後

昭和40年の全文改正では、より簡潔平明な表現を使い、本法と政令を再編成することで体系的に整備された。この改正における考え方の基礎をなすものとして昭和38年12月税制調査会「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12月答申」という）がある。以下に当該答申の所得税法上の経費に関する記載を一部抜粋する。

「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、所得の起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ができないが、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取り入れる方向で整備を図ることが望ましいと考える。」⁽¹⁸⁾

昭和39年改正の所得税法までは、例示的に列举する方法により必要経費を広く捉えすぎないようにする、すなわち当該答申における「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」（以下「家事費排除の原則」という）であったと言える。しかし当該答申の本旨としては、このような考え方の必要性を認めながらも、今後は純資産増加説に則り必要経費を広く捉えることを重視すべき方針であると明言している⁽¹⁹⁾。法人税法22条3項に対応し、個人納税者の場合も法人の損金と概ね同様に必要経費の控除を可能にし

⁽¹⁷⁾ 昭和40年全文改正前の家事関連費における規定は、明治32年制定の所得税法施行規則から登場している。当該規則では家事関連費は控除されないことが明示されていた。しかし、シャープ勧告の影響を受けた昭和25年改正時に、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できるようになった。注解所得税法研究会・前掲注(16)1089~1090頁参照。

⁽¹⁸⁾ 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）43頁。

⁽¹⁹⁾ 昭和38年12月答申では家事関連費についても触れられており、家事関連費はその性質上客観的に基準を求めることが必ずしも容易でないため、個々の事実に基づき判定を行うことが合理的である旨が記載されている。税制調査会・前掲注(18)46頁参照。

ようとするためであった、とも説明される⁽²⁰⁾この方針転換に基づき、昭和40年全文改正の所得税法にて現在の法37条1項に通ずる必要経費を包括的に示す方法に変更されたのである。

(3) 小括

沿革を辿ると、必要経費の範囲が徐々に拡大している⁽²¹⁾こと、また昭和40年全文改正の所得税法を境にその概念の捉え方が異なっていることがわかる。そして、当該改正の趣旨を鑑みると、本件を含め、教育費等の必要経費該当性を検討する上で重要な鍵は、純資産増加説であると示唆される。そこで、次節では純資産増加説を中心とした所得概念について記載する。

2. 所得概念

課税的側面から捉えた所得概念は、「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消費型（支出型）所得概念と各人が取得する経済的利得を所得と観念する取得型（発生型）所得概念」⁽²²⁾の2つに大きく分類される。前者の所得概念は、所得の概念を消費として構成することは所得という言葉の通常用例に反する、又は消費のための借入れも所得に入ることになること等⁽²³⁾、一般人の常識から理解し難いものであるため、我が国を含む諸外国では採用されていない。後者の所得概念は、我が国において所得税法創設時から採用されるものであるが、さらに2つの考え方に分けることができ、1つは所得源泉説（制限的所得概念）、もう1つが前述した純資産増加説（包括的所得概念）である。以下においては、取得型（発生型）所得概念の2つの考え方について記載し⁽²⁴⁾、我が国の所得概念の変遷を辿りつつ、昭和38年12月答申にて純資産増加説について触れられた経緯を検討する。

(1) 所得源泉説（制限的所得概念）

所得源泉説はイギリスを中心とするヨーロッパ諸国で発展してきた概念である。その説

⁽²⁰⁾ 三木義一・前掲注(15)18頁参照。

⁽²¹⁾ 損失に関連する沿革の詳細については割愛するが、戦前は費用と損失とを区別し、費用と比べて損失は限定的にしか必要経費として認められなかったが、戦後になると事業用資産の損失を必要経費として認める等、費用と同様に、必要経費に含まれる損失の範囲が拡大していった。注解所得税法研究会・前掲注(16)1087~1094頁参照。

⁽²²⁾ 注解所得税法研究会・前掲注(16)228頁。

⁽²³⁾ 金子宏『租税法〔第24版〕』（弘文堂・2021）195頁参照。

⁽²⁴⁾ 2つの所得概念については、主に以下の雑誌及び単行本を参照した。北口りえ「所得課税における所得概念」駒澤大学経済学論集第46巻第1号35頁（2014）35~44頁参照、注解所得税法研究会・前掲注(16)228~245頁参照、金子宏・前掲注(23)196~199頁参照、谷口勢津夫・前掲注(6)194~218頁参照、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）3~27頁参照。

明は諸説あるものの、共通した見解は「毎年発生する経済的利得のすべてが所得を構成するのではなく、所得の範囲を何らかの基準によって限定しようとする」⁽²⁵⁾考え方である、という点である。具体的には、資産、事業、勤労等から生ずる利子、配当、地代、利潤、給与等を所得に含み、相続、贈与、ギャンブル等から生ずる一時的、偶発的、恩恵的利得は所得から除く⁽²⁶⁾。

こうした考え方をする理由はイギリスの社会的及び経済的な影響が強いとされている。所得源泉説が発展してきた当時のイギリスは、農業中心の経済で、封建的な制度の下に土地の売買は頻繁に行われなかったこともあり、所得の計算が比較的単純であった。そのため所得の源泉に着目し、規則的にもたらされる所得のみに焦点を当てた所得概念が繁栄した⁽²⁷⁾。

(2) 純資産増加説 (包括的所得概念)

純資産増加説は所得源泉説のアンチテーゼと言われる。ドイツ人財政学者のシャンツ (G. V. S c h a n z) が1896年に所得源泉説を批判し唱えたのがこの純資産増加説であり、その後アメリカにてヘイグ (R. M. H a i g) やサイモンズ (H. C. S i m o n s) がこの理論を踏襲し、発展させた。シャンツは、担税力を「他に依存せぬ独立した経済力」と理解した上で、所得を「担税力の増加」と観念し、そして「担税力の増加」とは、自己のそれまでの資産それ自体を減少させることなく自由に処分できるものとして、「一定期間にある者に流入したもの」すなわち「一定期間内の純資産の増加」によって測定され⁽²⁸⁾、その発生原因を区別する必要はないと説明する⁽²⁹⁾。したがって、所得源泉説では除かれていた、一時的、偶発的、恩恵的利得も所得に含まれることとなる。またヘイグは所得を「ある人の二時点間における経済力の純増加の貨幣価値」、サイモンズは「消費に費やされた権利の市場価値と、期首・期末間の財産権の蓄積の価値の変化の算術和」と定義した⁽³⁰⁾ことで、「所得=蓄積+消費」⁽³¹⁾という現在でも採用される所得概念の定式が普及される礎を作った。

このような考え方を持つ純資産増加説は、1913年にアメリカの所得税法において採

⁽²⁵⁾ 注解所得税法研究会・前掲注(16)229頁。

⁽²⁶⁾ 金子宏『租税法〔第23版〕』(弘文堂・2019)195頁参照、金子宏・前掲注(23)196頁参照。

⁽²⁷⁾ 北口りえ・前掲注(24)36~37頁参照。

⁽²⁸⁾ 谷口勢津夫・前掲注(6)195頁参照。

⁽²⁹⁾ 注解所得税法研究会・前掲注(16)229頁参照。

⁽³⁰⁾ シャンツ、ヘイグ及びサイモンズの所得の定義は、それらの表現は異なるものの基本的な考え方は同じであることから、彼らの考え方を称してシャンツ-ヘイグ-サイモンズ理論と呼ぶ。北口りえ・前掲注(24)38頁参照。

⁽³¹⁾ この定式はヘイグとサイモンズの頭文字を取ってH-S概念と呼ばれることもある。谷口勢津夫・前掲注(6)196頁参照。

用されたのだが、その採用理由としては近代社会の発展が背景にあるとされる⁽³²⁾。当時のアメリカは投機をはらむ発展的な経済状況にあり、不動産や有価証券の価格の騰貴が常に大きな関心事であり、規則的な所得だけでなく、キャピタルゲインも課税の対象とすることの必要性が存在していた⁽³³⁾。また税負担は担税力に即して公平に配分されなければならないと謳う⁽³⁴⁾租税公平主義との相性も良いため、純資産増加説は民主主義的な所得税構築を行おうとする当時のアメリカの社会状況に適合する考え方であった。

(3) 我が国における所得概念の変遷

我が国では、前述したように、所得税法の所得概念につき取得型（発生型）所得概念をその創設時から採用しているが、その詳細の説明を少々付け加えると、第二次世界大戦の前後で所得源泉説から純資産増加説へと大きく転換を遂げている。すなわち、第二次世界大戦の前は、一時的、偶発的利得は課税の対象から除外されていたのに対し、その後は譲渡所得や一時所得という新たな所得類型を設けること等により⁽³⁵⁾、それらの利得を課税対象に取り込むこととし、あらゆる源泉の所得を課税所得とみる純資産増加説に立脚した所得概念へと移行した⁽³⁶⁾。このような所得概念の変化が起きた理由は、既に純資産増加説を採用していたアメリカが主導したシャープ勧告に基づき税制改正が行われたためであるが、その後に高度経済成長を遂げ、農業を基盤とする社会から近代産業や資本主義経済が発展していく我が国の社会経済情勢の変化を考慮すると、この転換は高く評価されるものである⁽³⁷⁾。金子宏先生も、①一時的、偶発的、恩恵的利得であっても、利得者の担税力を増加させるものである限り、課税の対象とすることが、公平負担の要請に合致すること、②全ての利得を課税の対象とし、累進税率の適用のもとにおくことが、所得税の再分配機能を高める所以であること、③所得の範囲を広く構成することによって、所得税制度の持つ景気調整機能が增大すること、の3つの理由から、純資産増加説が一般的な支持を受けていると言及している⁽³⁸⁾。

ところで、本章の第1節で記載したように、必要経費を中心とする所得の控除項目は、戦後の所得概念の移行からは遅れたものの、その範囲は漸次拡大しており、純資産増加説に基づく制度は昭和37年の頃には凡そ整備されていた。それにも関わらず、なぜ昭和3

(32) 北口りえ・前掲注(24)39頁参照。

(33) 注解所得税法研究会・前掲注(16)230頁参照。

(34) 金子宏・前掲注(23)88頁参照。

(35) 谷口勢津夫・前掲注(6)197頁参照。

(36) 注解所得税法研究会・前掲注(16)230~231頁参照。

(37) 佐々木幸男「所得税の現状と課題ー包括的所得税の変容と所得税の今後の課題ー」税務大学校論叢 51号 141頁 (2006) 183頁参照。

(38) 金子宏・前掲注(23)196頁参照。

8年12月答申にて純資産増加説について触れられたのか。その理由は、当然であるかもしれないが、その考え方と実際の制度の間に乖離があり、幾つかの個別の問題を残していたからである⁽³⁹⁾。「所得＝蓄積＋消費」という純資産増加説の定式に基づき、それらを紹介するならば、「蓄積」に関するものとして未実現所得、「消費」に関するものとして帰属所得の問題を挙げることができる⁽⁴⁰⁾。そしてこれらと同様に重要な問題とされていたのが、当該答申に記載された個人支出における必要経費と家事費の境界線についてであった。これを言い換えると、個人の消費支出のうちには、「担税力の減殺要因として課税所得の計算上控除を認めるのが適当と考えられるものがあり、所得を構成する個人の消費支出とみるか、控除を認める純資産の減少とみるか、その線引きが」⁽⁴¹⁾難しい、ということなのだが、この問題に対して当該答申は、その判断に統一性を持たせ、租税の公平を実現するために「控除を認める純資産の減少とみる」方針を打ち出したのだと推察できる。

(4) 小括

純資産増加説は、産業構造が高度化する近代社会において、租税公平主義の要請に応えることができる所得概念であり、第2次世界大戦後は我が国においても、その考え方を積極的に租税制度に取り入れようと試みてきた。しかし、実際の制度はその理想論とは隔たりがあり、その隔たりを構成する問題の1つが必要経費該当性の判断なのである。次節では、この必要経費該当性について規定する法37条1項を中心とした各法令につき、純資産増加説も参考にしながら、それらの理想的な解釈とは何かを追求する。

3. 所得税法37条1項の解釈

法の解釈の方法には種々のものが存在するが、租税法が侵害規範であり、その解釈には厳格さが強く求められること等から、文理解釈が一般に支持⁽⁴²⁾されている⁽⁴³⁾。昭和38年12月答申では、確かに、純資産増加説に則り必要経費を広く捉える方針が打ち出されたが、これは法改正の趣旨にすぎない。「文理解釈によって規定の意味内容を明らかにす

⁽³⁹⁾ 佐々木幸男・前掲注(37)149~168頁参照。

⁽⁴⁰⁾ 未実現所得とは、法律上又は事実上発生してはいるが未だ実現していない所得であり、帰属所得とは自己の財産及び労働等の活動に直接帰せられる所得、すなわち自己の財産の利用及び自己の労働等から直接得られる所得である。これらの所得は、立法政策の観点から、原則として非課税とされている。佐藤英明・前掲注(24)10~16頁参照、谷口勢津夫・前掲注(6)206~208頁参照、金子宏・前掲注(23)197~198頁参照。

⁽⁴¹⁾ 注解所得税法研究会・前掲注(16)232頁。

⁽⁴²⁾ 最高裁平成22年3月2日判決、いわゆるホステス報酬源泉徴収事件は文理解釈が支持された裁判等の1つであり、「租税法規はみだりに規定の文言を離れて解釈すべきものではない」と判示された。最三小判平成22・3・2民集64-2-420。

⁽⁴³⁾ 金子宏・前掲注(23)123頁参照。

ることが困難な場合」⁽⁴⁴⁾、すなわち文理解釈の補完として、立法趣旨等に照らした解釈である目的論的解釈を行う⁽⁴⁵⁾。そこで本節では、まずは法37条1項を中心とする必要経費に関連する法令の文理解釈を行い、その後に学説や文理上、その意味内容につき意見が分かれる部分に焦点を当て、必要に応じて目的論的解釈を付け足すことにより、筆者の思う必要経費該当性の判断について記載する。

(1) 文理解釈

法37条1項を再度確認すると、「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」と規定されている。当該規定の途中に「及び」という文言があるが、これは併合的接続詞であり並列される語句に対して使用する⁽⁴⁶⁾。すなわち当該規定においては、「及び」の前の語句である「これらの所得の……費用の額」と、その後の語句である「その年における……費用……の額」を並列させており、費用収益対応の原則⁽⁴⁷⁾の考え方を参考に、前述のとおり、前者を個別対応の費用、後者を期間対応の費用と呼ぶ。本稿では専ら事業所得に着目しているため、不動産所得の金額及び雑所得の金額の意義については省略し、「これらの所得」を事業所得と読み替えることとする。また本稿では専ら期間対応の費用に着目しているが、後述する説明のために本節では個別対応の費用についても若干の説明を加える。

まずは個別対応の費用について記述する。個別対応の費用の文言を解釈するには、「係る」と「その他」の法令用語の意義を知ることが重要であり、それにより当該規定の前段部分を個別対応の費用と呼ぶ理由を理解できる。「係る」という文言は、「関する」や「関係する」に近い意味を持つとされ、直接的な繋がりがある場合に使用される⁽⁴⁸⁾。「その他」という文言は、「その他の」と比較して説明されることが多く、「その他」は前置きされるものと後に続くものが並列的な関係であるときに使用される一方で、「その他の」はその前置きされたものが、後に続くものの一部をなすものとして、後に続くものの中に含まれ

⁽⁴⁴⁾ 金子宏・前掲注(23)124頁。

⁽⁴⁵⁾ 谷口勢津夫・前掲注(6)41頁参照。

⁽⁴⁶⁾ 角田禮次郎ほか編著『法令用語辞典〔第10次改訂版〕』（学陽書房・2016）44頁参照。

⁽⁴⁷⁾ 費用収益対応の原則とは、継続的事業の所得を正確に算出するためには、必要経費はそれが生み出すことに役立った収入と対応させ、その収入から控除しなければならないとする原則である。金子宏・前掲注(23)323頁参照。

⁽⁴⁸⁾ 「係る」は「関する」や「関係する」よりも、直接的な繋がり強い場合に使用するとされている。角田禮次郎ほか編著・前掲注(46)621頁参照。

るときに使用される⁽⁴⁹⁾。これらの意義を個別対応の費用の文言に当てはめると、個別対応の費用とは、その事業所得の総収入金額に直接的な繋がりがある売上原価、またその売上原価と並列的な関係であるその総収入金額を得るために直接に要した費用の額となる。このように言い換えてみると、当該規定の前段部分は、「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」⁽⁵⁰⁾、すなわち総収入金額を構成する個々の売上と直接対応する費用を、必要経費に算入すべき金額とすることを定めていると解釈でき、この解釈は、当該文言が個別対応の費用と呼ばれる理由の説明にもなる。さらにこの解釈によれば、個別対応の費用が、それに対応する収入に帰属する年度の必要経費となるべきことも理解できる。

さて、個別対応の費用の説明はここまでとし、以降は本題の、後段部分の期間対応の費用を修飾する文言である、「その年分の……事業所得の金額……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」という部分と、期間対応の費用の文言である「その年における販売費、一般管理費その他事業所得を生ずべき業務について生じた費用……の額とする」という部分の説明に移る。なお、当該部分については、重要となる文言を抽出し、その文理上の意義について記載することとする。

(i) 事業所得

法27条1項では、「事業所得とは、農業、漁業……サービス業その他の事業で政令で定めるものから生ずる所得……をいう」と規定し、その委任を受け、事業の範囲については、令63条1号から11項目で例示し、12号で「前各号に掲げるもののほか、対価を得て継続的に行う事業」と定めている。これらの規定を読む限りでは、事業とは多種多様であり、事業と非事業との区別の基準は必ずしも明確ではない⁽⁵¹⁾。また、池本征男先生は法27条2項に規定される事業所得の計算において、「総収入金額」という文言が用いられていることから、事業所得は副収入や付随収入等も含むとしているが⁽⁵²⁾、そうすると、事業所得は事業と同様に多岐にわたるものであり、また副収入や付随収入等に対応する費用も含むと解することができる⁽⁵³⁾。このような事業所得の意義の曖昧さは、これまで数多くのその所得区分に関する争いを引き起こしてきた。その内の1つである最高裁昭和56年4月24日判決⁽⁵⁴⁾（以下「弁護士顧問料事件」という）では、「事業所得とは、自己の計算と危険において独立して営まれ、営利性、有償性を有し、かつ反復継続して遂

(49) 角田禮次郎ほか編著・前掲注(46)506~507頁参照。

(50) 金子宏・前掲注(23)323頁。

(51) 金子宏・前掲注(23)243頁参照。

(52) 池本征男『所得税法－理論と計算－〔第十四訂版〕』（税務経理協会・2020）142頁参照。

(53) 竹本守邦「判批」税法学587号49頁（2022）57頁参照。

(54) 最二小判昭和56・4・24民集35-3-672。

行する意思と社会的地位とが客観的に認められる業務から生ずる所得」であると判示し、この事業所得の意義を引用する書籍や裁判例が多い。金子宏先生は、「ある経済活動が事業に該当するかどうかは、活動の規模と態様、相手方の範囲等、種々のファクターを参考として判断すべきであり、最終的には社会通念によって決定するほかない」⁽⁵⁵⁾と事業の基準について述べている。

(ii) 必要経費に算入すべき金額

法37条1項は「必要経費に関する基本規定である」⁽⁵⁶⁾ものの、「必要経費」という文言自体に定義はないとされる。そのため、酒井克彦先生は、「必要経費に算入すべき金額」という文言は、必要経費という入れ物があるとして、その入れ物に算入するものを規定しているにすぎないのだと例える⁽⁵⁷⁾。もっとも、事業所得等の各種所得の総収入金額から必要経費の額を差し引いて所得金額を計算するという、「必要経費」の機能面に着目し、その定義を見出そうとする識者もいる⁽⁵⁸⁾。また、「算入すべき」との文言は、必要経費の年度帰属に関して、原則として債務確定主義を意味している⁽⁵⁹⁾。債務の確定の意義は、所得税基本通達（以下「所基通」という）37-2に規定されており、債務について、①債務の成立、②具体的給付原因事実の発生、③金額の合理的算定可能性、の3つの要件が充足された状態をいう。

(iii) その年における販売費、一般管理費その他……生じた費用

まず「その年における」という修飾語句についてだが、日本語の通常の用法によれば、当該修飾語句はすぐ次の「販売費、一般管理費」にかかるとみられる⁽⁶⁰⁾。それに加え、前述した「その他」の用法から、「販売費、一般管理費」と「……生じた費用」は並列的な関係にあることを把握でき、つまり「その年における」は「……生じた費用」も修飾する、と解することができる。このように後段部分は、「その年」という期間を表す文言を使用して費用の範囲を定めており、このことが費用収益対応の原則において期間対応の費

⁽⁵⁵⁾ 金子宏・前掲注(23)243頁。

⁽⁵⁶⁾ 確井光明「所得税における必要経費をめぐる若干の問題－立法および裁判例・裁決例の動向に着目して－」金子宏『租税法の基本問題』（有斐閣・2007）329頁。

⁽⁵⁷⁾ 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）316~318頁参照。

⁽⁵⁸⁾ 例えば、谷口勢津夫・前掲注(6)324頁参照。

⁽⁵⁹⁾ 法37条1項の条文中に括弧書きで、「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」と規定し、期間対応の費用について、その年度帰属の判定の明確さを高めている。池本征男・前掲注(52)161頁参照、谷口勢津夫・前掲注(6)329頁参照。

⁽⁶⁰⁾ 竹本守邦・前掲注(53)56頁参照。

用に属する所以でもあると言われる⁽⁶¹⁾。なお、期間対応の費用は個別対応の費用と異なり、各費用を個々の収益に結び付けて把握することが困難であるため、「その年における……費用」、すなわち「その年において発生した費用」をその年の総収入金額に形式的に対応させて計上することとなる⁽⁶²⁾。さらには本項の(ii)で触れたように、法37条1項は債務確定主義に基づいているため、費用収益対応の原則の知見を交えて整理をすると、「その年における」の文言は、所得計算の対象となる「その年において債務が確定した費用」と、文理上解釈するのが自然であると結論付けることができる。

次に、「その年における」が修飾する語句である、販売費及び一般管理費についてだが、これらの費用は所得税法や他の税法において定義づけられているわけではなく、固有概念ではない。そこで他の法領域を調べると、会計学に関する法令であり、主に上場会社等を対象とする、財務諸表等の用語、様式及び作成方法に関する規則（以下「財務規」という）84条において、「会社の販売及び一般管理業務に関して発生したすべての費用は、販売費及び一般管理費に属するものとする」と規定されている。また金融庁総務企画局が作成した「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において、財務規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、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、と記載されている。税法は私法と密接な関係があるものの、谷口勢津夫先生が述べるように、税法は私法以外の法領域から概念を借用する場合もあり、そのような概念も含めて借用概念というのである⁽⁶³⁾から、販売費及び一般管理費も借用概念と考えてよいだろう。借用概念については、最高裁昭和35年10月7日判決⁽⁶⁴⁾、いわゆる株主優待金事件等を例として、我が国では法的安定性の見地から統一説が学説上広く支持されている。これに加えて、財務規84条等にて示された販売費及び一般管理費の意義は、世間一般に観念されているこれらの意義と大きく異なるわけではないということからも、法37条1項における「販売費、一般管理費」を、会社という部分を個人に読み替えれば、前述した意義として捉えることに凡そ問題はないと考える。そうすると、当該文言の意義において注目すべきは、

(61) 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」会計専門職紀要4号3頁（2013）8頁参照。

(62) 谷口勢津夫・前掲注(6)347頁参照。

(63) 谷口勢津夫・前掲注(6)46頁参照。

(64) 最二小判昭和35・10・7民集14-12-2420。

財務諸表等規則ガイドラインで挙げられた例の中に本稿の研究目的である教育費等が含まれていない、ということである。勿論、これらの費用は飽くまで販売費及び一般管理費の例であるから、個人の販売及び一般管理業務に関して発生した費用は他にも存在する。しかし、教育費等は販売費及び一般管理費として主要なものではないということは確かであり、どうやらその必要経費該当性については個々に検討を要する、ということの意味しているのだろう。

(iv) その他事業所得を生ずべき業務について生じた費用

本項の (iii) で既に記載したように、この文言における「その他」は、「販売費、一般管理費」と「事業所得を……生じた費用」を並列させる役割をもち、また、個人の販売及び一般管理業務に関して発生した全ての費用を販売費及び一般管理費というのであるから、当該文言は、事業所得を生ずべき個人の販売及び一般管理業務以外の業務について生じた費用と言い換えることができる。なお、この言い換えた文言のうち、事業所得の意義については本項の (i) 事業所得で記載したとおりであり、「生ずべき」の解釈については、次項の (ii) 費用と収益の対応関係にて触れることとする。

では、個人の販売及び一般管理業務以外の業務について生じた費用の部分はどうのように文理解釈できるのだろうか。そもそも「業務」の意義について調べてみると、所得税法において、「業務」は固有概念とされている⁽⁶⁵⁾ものの、その定義が規定されているわけではない。しかし、前述した弁護士顧問料事件の判旨から、事業と業務の関係について、「事業」とは、「業務」のうち一定のものと解することができるだろう⁽⁶⁶⁾。また、谷口勢津夫先生は、一般論として、業務とは「規模・継続性等の点で事業と称するに至らない程度の独立的営利活動」⁽⁶⁷⁾であるとし、さらに法37条1項については、「事業を構成する個々の活動」⁽⁶⁸⁾という意味で解している。このように業務の意義を整理してみると、業務とは事業より幅広い独立的営利活動を指していることが明らかであり、結局のところ、法37条1項の後段部分の「販売費、一般管理費その他事業所得を生ずべき業務について生じた費用」は、そのような業務の概念のうち、事業を構成する個々の活動に対象を絞り、それについて生じた支出の全てに焦点を当てていると考えられる⁽⁶⁹⁾。そうすると、植松

(65) 柿原勝一「所得税法における『業務』の範囲について」税務大学校論叢102号1頁(2021)43頁参照。

(66) 酒井克彦「法律家のための租税解釈の落とし穴(第1回) 所得税法における『事業』と『業務』の解釈」ビジネス法務18巻3号85頁(2018)86頁参照。

(67) 谷口勢津夫・前掲注(6)267頁。

(68) 谷口勢津夫・前掲注(6)267頁。

(69) 販売費、一般管理費、及びそれら以外の事業所得を生ずべき業務について生じた費用は、事業所得を生ずべき業務について生じた費用の全てを網羅している、と文理解釈できる。

守雄先生が「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」⁽⁷⁰⁾と述べている⁽⁷¹⁾ように、個人の販売及び一般管理業務以外の業務について生じた費用は、例えば、結果として収益に貢献しなかった業務から不可避免的に生じた損失等を含む⁽⁷²⁾ものであると解釈すべきであろう⁽⁷³⁾。

加えて、本項の(iii)も含め前述の知見を整理すると、法37条1項の後段部分において筆者が考える最も重要な要件を導くことができる。それは、販売費、一般管理費であれ、その他事業所得を生ずべき業務について生じた費用であれ、全て業務に関連した費用を意味しているということである。これを識者達は業務関連性と呼び、期間対応の費用として必要経費に該当するためには、この業務関連性の要件を満たさなければならない。この業務関連性については、次節以降でその詳細について記載する。

(v) 別段の定めがあるものを除き

最後に、説明の都合上順番が前後してしまっただが、別段の定めについて確認する。法37条1項の別段の定めに関する法令は、法46条(所得税額から控除する外国税額の必要経費不算入)、法51条(資産損失の必要経費算入)⁽⁷⁴⁾、法56条(事業から対価を受ける親族がある場合の必要経費の特例)、法57条(事業に専従する親族がある場合の必要経費の特例等)等が該当する⁽⁷⁵⁾が、その中でも本稿の主題と関連が深い、法45条(家事関連費等の必要経費不算入等)1項1号について⁽⁷⁶⁾、以下に記載する。

法45条1項は、「居住者が支出……する次に掲げるものの額は、その者の……事業所得の金額……の計算上、必要経費に算入しない」とし、「次に掲げるもの」の1つは、法45条1項1号で、「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」と規定する。既に本件においても説示されているとおり、この「家事上の経費」を家事費と呼び、

(70) 植松守雄「所得税法における『必要経費』と『家事費』」一橋論叢第80巻第5号583頁(1978)585頁。

(71) 識者達の多くが、「費用」には「損失」も含まれると述べており、これを通説としてよいと考えるが、これに反する意見もないわけではない。例えば、松沢智『租税実体法〔補正第二版〕』(中央経済社・2003)201頁参照。

(72) 以下に記載するコンメンタール×所得税務積義 Digitalのウェブサイトにおいても、「必要経費の範囲は……事業遂行上の損失及び事業用資産の損失を含むものと解される」旨が記載されている。https://zei-ptl.d1-law.com/cgi-bin/D1WP_KAIZEI/D1WPKzHonbunTop.exe?t=1670923533584 [最終確認日：2022年12月13日]。

(73) 竹本守邦・前掲注(53)56頁参照。

(74) 法37条1項の後段部分が損失を含むことは、法51条の資産損失の必要経費算入が認められていることから明白だとする主張がある。酒井克彦・前掲注(57)321頁参照。

(75) 小西隆太「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—」租税資料館賞受賞論文集第30回上巻355頁(2021)418頁参照。

(76) 法45条1項2-13号及び法45条2項においても、別段の定めとして、事業所得の計算上、必要経費に算入しない経費について定めている。

そして「これに関連する経費」を家事関連費と呼ぶ⁽⁷⁷⁾のであるが、本項の（ii）で記載した酒井克彦先生の言葉を借りれば、法45条1項ではこれらの経費が必要経費という入れ物に算入されない旨を定めているのである。では、家事費及び家事関連費はどのような意義を持つのか。

家事費は、所得税法に定義されていないが、「その用語の意味からいって、人間の衣食住に関する支出をはじめとして、その社会的、精神的、文化的生活を営む上で必要とされる諸出費を意味する」⁽⁷⁸⁾とされる。その具体例として、金子宏先生は、衣服費、食費、住居費、娯楽費、教育費等を挙げる⁽⁷⁹⁾。当然気になるのは、これら具体例の中に教育費が挙げられていることであるが、筆者はこのことに疑問を抱いている。前述してきたように、例えば教育費等の支出目的は多種多様であり、販売費及び一般管理費に該当するものもあるのではないかと考えている。この疑問を含め、教育費等、或いは家事費が必要経費に算入されない理由については、次節以降で詳しく説明することとする。

家事関連費は、法45条1項1号の委任を受け、令96条にて次のように定められている。すなわち、法45条1項1号に規定する「政令で定める」経費とは、次に記載する経費以外の経費であるとし、令96条1号で「家事上の経費に関連する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」、令96条2号で「…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……を生ずべき業務の遂行上直接必要であったことが明らかにされる部分の金額に相当する経費」を挙げる。さらには、所基通45-1、45-2にてより詳しく家事関連費の取扱い方を規定しており、所基通45-1では、令96条1号で規定する「主たる部分」又は令96条2号で規定する「業務の遂行上直接必要であったことが明らかにされる部分」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旨を、所基通45-2では、令96条1号に規定する「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が、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、

⁽⁷⁷⁾ なお、「これに関連する経費で政令で定めるもの」を家事関連費とする場合があり、確かに家事関連費の関連規定からそのような定義もできなくもないが、本稿では多くの識者から支持を受ける「これに関連する経費」を家事関連費と呼ぶこととする。酒井克彦「所得税法37条1項の『別段の定め』と家事費概念—所得税法37条と45条の適用における優先劣後関係—」中央ロー・ジャーナル第17巻第1号29頁（2020）36~42頁参照。

⁽⁷⁸⁾ 注解所得税法研究会・前掲注(16)1130頁。

⁽⁷⁹⁾ 金子宏・前掲注(23)324頁参照。

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旨を規定している。

このように、家事関連費はその必要経費該当性につき、複数の法令及び通達により説明されており、家事費に比べて、その理解に困難を要する。これらの法令及び通達を整理し、家事関連費を簡潔に説明すると、まず家事関連費は、法45条1項によりその一部が必要経費に算入されない旨を定めており、令96条の規定ぶりから、必要経費の要素と家事費の要素が混在している支出であると言える⁽⁸⁰⁾。そして、令96条1号によれば、白色申告者及び青色申告者に共通して、①経費の主たる部分が業務上必要であること（以下「業務必要性」という⁽⁸¹⁾）、②その必要である部分を明らかに区分することができること（以下「区分明確性」という）、のいずれかの要件を充足しなかった場合には必要経費に算入しないこととなる⁽⁸²⁾。本件においては、区分明確性を1つの判断要素としてXの請求を棄却したが、従来の裁判では、業務関連性ととともに業務必要性が争いの原因となることが多い。また、令96条2号から、青色申告者については、業務遂行上直接の必要性が認められる部分については、主たる部分でなくても必要経費に該当する可能性がある⁽⁸³⁾。ただし、所基通45-2で、業務の遂行上必要な部分が50%以下であっても区分明確性の要件を満たせば必要経費に算入してよい旨を規定しており、白色申告者であっても青色申告者と同様に取り扱われることとなってしまったため、家事関連費に関する法令と通達の考え方は整合的ではないとの批判もある⁽⁸⁴⁾。

さて、法45条1項1号とそれに関連する法令及び通達の文理上の意義についての記載はここまでとするが、以下では法37条1項とその別段の定めである法45条1項1号との関係性について説明し、本項の（v）を終わりにしたい。「別段の定めがあるものを除き」との規定ぶりは、別段の定め該当する場合には法37条1項を適用しないことを意味するのであるから、必要経費に算入すべき金額を決める際には、別段の定めを法37条1項より優先して考えるという、法令の適用順序があることが把握できる⁽⁸⁵⁾。法45条1項1号も別段の定めであるから、そこで規定する家事費及び家事関連費についても、当然、同様の適用順序で考えていく必要があるのだが、この適用順序を考える上で家事関連

⁽⁸⁰⁾ 注解所得税法研究会・前掲注(16)1136頁参照。

⁽⁸¹⁾ ①については、単に「必要性」、又は「業務遂行上の必要性」等、その呼び方が定まっていないようであるが、本稿では「業務関連性」と対比し、「業務必要性」と呼ぶこととする。日坂匡宏「所得税法37条1項に規定する必要経費の事業関連性に関する一考察」九州国際大学法政論集第15巻105頁（2019）131頁参照、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号15頁（2013）21頁参照。

⁽⁸²⁾ 酒井克彦・前掲注(77)39頁参照。

⁽⁸³⁾ 酒井克彦・前掲注(77)39頁参照。

⁽⁸⁴⁾ 田中治・前掲注(14)43頁参照。

⁽⁸⁵⁾ 酒井克彦「税務論文 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52巻4号1頁（2020）1頁参照。

費は特に注意が必要である。家事関連費は、家事費と異なり、その全てが法45条1項1号に該当するわけではなく、その一部、すなわち前述した業務必要性等の要件を充足しなかった経費、を必要経費に算入しない旨を定める。ただし、業務必要性等の要件を充足し、法45条1項1号に規定する経費に該当しない経費は必要経費に直ちに算入できるのかというと、そういうことではない。そのような経費は単に別段の定めに該当しなかった経費ということであるので、上述の適用順序を考慮すれば、必要経費算入が認められるか否かにつき、今度は法37条1項の秤に掛けられることとなる⁽⁸⁶⁾。つまり、法45条1項1号の規定に該当しない家事関連費は、本項の(iv)で記載した業務関連性等の要件を満たした場合に必要経費として認められるのである。

(vi) 小括

本章第3節第1項では、主に法37条1項の後段を修飾する部分及び後段部分を各文言に区切り説明してきたが、当該部分をそれら各文言の意義に従い、言い換えてみると次のようになる。すなわち、当該部分は「その年分の、自己の計算と危険において独立して営まれ、営利性、有償性を有し、かつ反復継続して遂行する意思と社会的地位とが客観的に認められる業務から生ずる所得（事業所得）の金額の計算上、必要経費という入れ物に算入する（必要経費に算入すべき）金額は、法45条1項1号に規定する家事費、及び家事関連費の一部として必要経費に算入されない等の費用（別段の定めがあるもの）を除き、その年の総収入金額と形式的に対応させることとなる、その年において債務が確定した（その年における）事業を構成する個々の活動に関連して生じた全ての支出（販売費……業務について生じた費用）の額」と文理上解釈できることになる。

(2) 文理解釈及び目的論的解釈に基づく学説等の検討

文理解釈ではその条文の意味内容を明らかにすることが困難である、又は複数の解釈の可能性がある等と考えられる場合に、識者達はそれをどのように解釈するのが妥当であるかを研究し、独自にその成果をまとめることで学説が生まれる。学説を見ていくことは、その条文の論点を整理し、解釈を深める上で役に立つことである。本項では、法37条1項に対する学説や識者達の議論の的となる論点を紹介しながら、期間対応の費用に対する知見を深め、また前述した文理解釈に当てはめるだけでなく、必要に応じて目的論的解釈を行うことにより、それらに対する筆者の意見を述べる。

(i) 2要件説

期間対応の費用による必要経費該当性の判断は、一般に業務関連性と業務必要性の2要件を基調とする考え方で整理されることが多く、これを2要件説と唱える場合がある⁽⁸⁷⁾。これらの要件の意義等に対する詳細な説明については本項の(ii)以降で後述するとして、

⁽⁸⁶⁾ 酒井克彦・前掲注(77)30~37頁参照。

⁽⁸⁷⁾ 例えば、木山泰嗣「判批」税経通信77巻4号132頁(2022)137~138頁参照。

ここでは2要件説が文理解釈上、正確な解釈ではない旨を記載したい。

確かに、必要経費を語る上で、業務関連性と業務必要性は外せない論点である。しかし、必要経費該当性を検討するにあたり、これら2要件の充足を要するのは家事関連費についてだけである。本節第1項で説明したとおり、別段の定めである法45条1項1号に規定されている家事関連費については、まず令96条により業務必要性等の要件に該当するかどうかを判定し、それらの要件に該当した経費のうち、業務関連性等の要件に該当したものを必要経費に算入する。しかし、家事関連費以外の支出で別段の定めで規定されていないものについては、法37条1項のみにより必要経費該当性を判断するため、2要件のうち、業務必要性により判定することは要せず、業務関連性のみにより判定する（以下「1要件説」という）こととなる。つまり、家事関連費について説明する際には2要件説は正しいのだが、それ以外の支出については1要件説なのである。

では、何故このような「2要件説の誤解」が生じてしまうのか。それは、令96条が法37条1項から直接政令委任を受けた規定だと考えるからであろう。もしそうであるならば、確かに2要件説は成立し得るが、令96条は必要経費に算入することができない家事関連費について規定する法45条1項1号から政令委任を受けた規定である⁽⁸⁸⁾。法律と政令の委任関係を見逃した解釈は租税法律主義の観点から問題であり、2要件説については疑問が残ると言わざるを得ない。

(ii) 費用と収益の対応関係

前述したとおり、期間対応の費用は個々の収益に結び付けることが困難であるため、その年の総収入金額に形式的に対応させて計上されることとなる⁽⁸⁹⁾。当該対応関係について議論になる論点は、「その年において債務が確定した費用」が将来の収益にのみ結び付く場合でも、期間対応の費用として必要経費に該当するか否かである。識者によっては、将来の収益にのみ結び付く費用を支出時に必要経費として認めるべきではないとする批判もあるが⁽⁹⁰⁾、筆者はそのような費用であっても、文理解釈及び目的論的解釈から、必要経費に算入されると考える。

まず文理解釈によれば、期間対応の費用の文言につき、「その年における」は、前述したように、「販売費、一般管理費」と「……生じた費用」を修飾するため、将来の収益にのみ結び付くか否かは関係なく、別段の定めがあるものを除き、支出時の属する年分の事

⁽⁸⁸⁾ 酒井克彦・前掲注(77)40頁参照。

⁽⁸⁹⁾ 谷口勢津夫・前掲注(6)347頁参照。

⁽⁹⁰⁾ 訟務月報66巻12号1991頁から2001頁に記載される本件に対する解説においても、「その年分ではない将来の年分の所得のみを生ずべき業務について生じた費用は必要経費とはならない」と説示されており、その詳細については、後述する第IV章第3節第3項の(ii)費用と収益の対応関係、にて説明する。大阪高判令和2・5・22訟月66-12-1996。

業所得の金額の計算上必要経費に算入すべきである。「その年における」が「…生ずべき業務」を修飾するのであれば、将来の収益にのみ結び付く費用は必要経費として認めるべきではないと解釈する余地はあるものの、そのような解釈は、被修飾語句を見つける作業が余りにも困難であり、適切な文理解釈ではないだろう⁽⁹¹⁾。また期間対応の費用が「…事業所得を生ずる……」ではなく、「……事業所得を生ずべき……」と規定していることも、将来における事業所得増加を目指して支出した費用を含むことを意味していると解釈できる。

そして目的論的解釈によっても、すなわち純資産増加説においても、業務に関連し「蓄積」に該当する支出を課税の対象としないことは問題である。将来の収益に結び付く費用は、将来の収益が発生した年に費用計上する、又は支出時に資産計上し、償却期間に渡って費用化処理することが理想的ではあるが、例えばいつの年分の収益に対応するのか予測できないことや、減価償却資産や繰延資産のように資産計上についての法令⁽⁹²⁾がないということ等を理由に、当該支出を永遠に必要経費として認めないとすることは法37条1項の趣旨に反しており、現行法においては、そのような将来の収益にのみ結び付く費用は支出時に必要経費として認めることが、最も純資産増加説に相応しい考え方なのである。

(iii) 業務必要性の意義

前述したように、期間対応の費用は、結果として収益に貢献しなかった業務から不可避免的に生じた損失等も含むのだが、このことにつき、酒井克彦先生は、損失を必要ではないものだと考え、「損失について、業務関連性を有しているとしても、必要性までは認められないとみることができる」⁽⁹³⁾と述べる。このことから、期間対応の費用が業務必要性を求めていることを把握できるのであるが、それとは異なり家事関連費は、令96条に規定されているように、それが必要経費に算入されるためには、業務必要性の要件を満たさなければならない。つまり、文理上、家事関連費については収益に貢献しなかった損失は必要経費に算入できない、と解釈することとなる。しかし、このような解釈をすると、家事費の要素を全く含まない支出については損失が考慮されるにも関わらず、家事費の要素を一部含む支出については損失が考慮されず、ここに矛盾が生じている。昭和38年12月答申で、純資産増加説の考え方にに基づき損失も必要経費に含むべきとしていることを考慮しても、家事関連費の損失の取扱いについては、文理解釈と目的論的解釈で異なっている。伊川正樹先生は、『業務関連性』とは、ある支出を全体としてみた場合、事業ないし業務に関連し、私的消費の側面を持たない費用の性質を表現するもの⁽⁹⁴⁾で、業務必

⁽⁹¹⁾ 竹本守邦・前掲注(53)58頁参照。

⁽⁹²⁾ 減価償却資産は法49条に、繰延資産は法50条に、それらの償却に関する内容を規定している。

⁽⁹³⁾ 酒井克彦・前掲注(57)321頁。

⁽⁹⁴⁾ 伊川正樹・前掲注(81)29頁。

要性は「主たる部分が事業ないし業務に関連しつつも、私的消費活動の側面も持つ費用のうち、必要経費として控除を認める部分」⁽⁹⁵⁾を表現するものとし、それらの表現の仕方に若干の違いはあるものの、「業務関連性」と「業務必要性」は概ね同義だと解している。酒井克彦先生も、業務用の建物の取壊し損失⁽⁹⁶⁾が、業務運営上の判断として建物が取り壊されるということ为例に挙げ、「一般的には業務に関連しているということは何らかの必要性を有すると拡張して理解しても」⁽⁹⁷⁾よい、と述べている。これらのことから、前述したとおり、所得税法の文脈上は、家事関連費についてのみ2要件説が正しいのであるが、業務必要性の意義を紐解くと、詰まるところ、家事関連費についても1要件説であると解することができる。そうすると、令96条の意義は、家事関連費につき主に区分明確性を求めている、と言える。

さて、業務必要性の意義につき、そのほかにも議論されていることが幾つかある。一つは業務必要性に「直接性」を求めるか否か、という点であるが、当該論点は後述する本項の(iv)業務との直接関連性の内容と重複するため、割愛する。

別の論点として、「通常性」を求めるか否か、というものがある。本件における裁判所の判断とは密接に関連しないため、簡潔に記載するが、金子宏先生は、必要経費として控除を認めら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、という問題があると述べ⁽⁹⁸⁾、過去の判決でも、その判旨で「通常かつ必要」との要件に基づき必要経費該当性を判断するものもある⁽⁹⁹⁾。しかし、我が国においては、後述する米国の合衆国内国歳入法典（Internal Revenue Code of 1986、以下「I.R.C」という）162条のように「通常」の要件が規定されているわけではないことから⁽¹⁰⁰⁾、例えば違法ないし不法な支出であったとしても、別段の定めがない限り、それらが必要経費に該当しないとすの根拠はない。そのため、業務必要性に「通常性」の要件を付加することは困難と言わざるを得ない。

さらに、もう一つ別の論点として「客観性」を求めるか否か、というものもあるが、これについては後述する本項の(v)にて記載する。

(iv) 業務との直接関連性

業務関連性は、必要経費該当性の要件の中でも最も重要な要件とされる⁽¹⁰¹⁾が、当該要

⁽⁹⁵⁾ 伊川正樹・前掲注(81)29頁。

⁽⁹⁶⁾ 法51条に規定され、必要経費として認められる資産損失の代表的なものである。

⁽⁹⁷⁾ 酒井克彦・前掲注(57)321頁。

⁽⁹⁸⁾ 金子宏・前掲注(23)321頁参照。

⁽⁹⁹⁾ 例えば、青森地判昭和60・11・5税資147-326。

⁽¹⁰⁰⁾ 金子宏・前掲注(23)321頁参照。

⁽¹⁰¹⁾ 山口敬三郎「判批」税理57巻6号48頁(2014)53頁参照。

件において議論の対象となっているのが、業務関連性に「直接性」を求めるのか否かである。金子宏先生は、「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」⁽¹⁰²⁾と説明する。確かに、個別対応の費用に関しては、規定上明文化されており、また前述したその性質を考慮しても、「直接」の関連が必要であることが理解できる。しかし、期間対応の費用についてはどうであろう。明文化された規定はない上、金子宏先生の学説内においても「直接」という文言を使用する理由や論理的な根拠は示されていない⁽¹⁰³⁾。この「直接」という文言の出どころは、最高裁昭和60年3月27日判決⁽¹⁰⁴⁾（以下「大嶋訴訟」という）にて、収入金額との直接関係を重視して必要経費の範囲を絞る旨の判断を示したこととも言われるが⁽¹⁰⁵⁾、何故、期間対応の費用において業務との直接関連性を求めるのであろうか。

この疑問に対する検討をする前に、必要経費と純資産増加説の関係について述べておきたい。我が国では、今日において純資産増加説が支持されており、「所得＝蓄積＋消費」という定式で表現することは前述したとおりであるが、必要経費は、資本主義経済の構造下において、所得稼得活動による収益のうち投下資本の回収部分を意味し、当該定式の計算上、蓄積を構成する控除項目に該当する。別の言い方をすると、必要経費は所得を得るために行う支出であり、この支出を収益から控除した残額、すなわち純所得が蓄積であり課税の対象となる、ということである。このことを純所得課税の原則といい⁽¹⁰⁶⁾、当該原則をもって、必要経費該当性の要件に業務関連性が要請される理由、及び家事費が必要経費から除かれる理由を説明できる。当該原則につき、金子宏先生は、「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」⁽¹⁰⁷⁾と述べるが、業務に関連しない支出は、何ら原資の維持及び拡大再生産に寄与しないのであるから蓄積に含めるべきではなく⁽¹⁰⁸⁾、また家事費は、所得の享受、処分という性格を持つもので収入を得るための支出ではなく⁽¹⁰⁹⁾、純資産増加説の定式における消費に該当するため⁽¹¹⁰⁾、これらは必要経費として認められないのである。

⁽¹⁰²⁾ 金子宏・前掲注(23)321頁。

⁽¹⁰³⁾ 小西隆太・前掲注(75)453頁参照。

⁽¹⁰⁴⁾ 最大判昭和60・3・27民集39-2-247。

⁽¹⁰⁵⁾ 泉山殖「判批」税務弘報63巻1号157頁(2015)160~161頁参照。

⁽¹⁰⁶⁾ 谷口勢津夫・前掲注(6)324頁参照。

⁽¹⁰⁷⁾ 金子宏・前掲注(23)320~321頁。

⁽¹⁰⁸⁾ 酒井克彦・前掲注(57)320頁参照。

⁽¹⁰⁹⁾ 注解所得税法研究会・前掲注(16)1130~1131頁参照。

⁽¹¹⁰⁾ 佐藤英明・前掲注(24)274頁参照。

必要経費と純資産増加説の関係性、加えて業務関連性の要件が要請される理由について整理したところで、いよいよその業務関連性に「直接性」が要求される根拠について識者達の主張を確認したい。松山修先生は、「直接性」の意義につき、①個人事業者においては、企業と家計が必ずしも明確に分離されていないことから、家事費排除の原則が導入されており、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として、業務との直接関連性を要求している、②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が、その個人事業者の主観的判断にのみ委ねてしまうと租税の負担を不当に減少させる結果を生じる場合があり、客観的な指標として業務との直接関連性を要求している、の2つを挙げる⁽¹¹¹⁾。佐藤英明先生は、松山修先生の①に加えて、③現在の所得税法が所得分類毎に所得計算を行う構造となっており、必要経費は特定の所得類型との結びつきを明らかにする必要があることから、特定の経済活動と直接の関連を有することを明らかにするため、業務との直接関連性を要求している、とその理由を述べる⁽¹¹²⁾。同様に、岡村忠生先生も、ある支出が複数の所得種類の控除要件を満たす場合には、二重、三重に控除されることが懸念され、これを避けるには「関連」とするだけでは不十分であり、「直接」という制限が必要とされる、と所得分類との関係性からその理由を説明する⁽¹¹³⁾。

以上に記載したような理由に基づき、業務との直接関連性が要求されると言及する識者がいるわけだが、これらの主張に対して反対する識者も多く、次は業務との直接関連性は不要とする主張を確認する。谷口勢津夫先生は、以下に記載する2点より直接関連性は不要と述べる。まず1つ目は、前述したように期間対応の費用には「直接」と明文化された規定がないため、文理解釈の観点より、「直接性」が要求されると解することが困難である、という点である。谷口勢津夫先生は、直接性が要求されると「解釈する根拠は所得税法には存在しない……直接性の要件は、とりわけ家事費との区分処理の困難さ……という執行上の考慮から、創造されたものであろうが、そのような納税者に不利な法創造は租税法主義の下では許され⁽¹¹⁴⁾ない、と述べる。この観点に対して賛同する意見は多く⁽¹¹⁵⁾、三木義一先生は、個別対応の費用では文理上で「直接性」を求めていることに対し、期間対応の費用ではその要件を規定しておらず、わざわざ外しているのであり、そうであるな

(111) 松山修先生は①と②の理由を挙げた上で、「直接性」は、業務の特定、支出の目的の把握、支出の有益性、支出の特性による直接的業務関連性の否定、の4つを基準として判定すべきと言及しているが、その詳細については本稿では割愛する。松山修・前掲注(16)273~317頁参照。

(112) 佐藤英明・前掲注(24)272頁参照。

(113) 岡村忠生「弁護士会役員活動費用と消費税(2)」税研30巻2号73頁(2013)73~74頁参照。

(114) 谷口勢津夫・前掲注(6)329頁。

(115) 例えば、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第53巻第1号65頁(2018)70頁参照、増田英敏「続・実践 租税正義学(第42回) 弁護士会活動費は必要経費か(下)」税務弘報60巻7号96頁(2012)96頁参照。

ら期間対応の費用は直接間接を問わず業務について生じていることで足りる、というのが自然な解釈である、とし⁽¹¹⁶⁾、品川芳宣先生は、「直接性」の要件を付加すると、期間対応の費用を個別対応の費用と別途必要経費として認めていることの意義が狭くなる、と言及する⁽¹¹⁷⁾。

そして2つ目は、立法趣旨等に照らした解釈である目的論的解釈の観点からも、「直接性」が要求されると解することが困難だという点である。谷口勢津夫先生は、直接性の要件は「内容的にも純所得課税の原則に反するが故に妥当でない」⁽¹¹⁸⁾とし、純資産増加説の考え方に基づいた主張を述べているが、これは現在の法37条の趣旨について記載した、昭和38年12月答申の方針、すなわち家事費排除の原則ではなく、純資産増加説を重視すべきとした考え方に正に沿うものである。また三木義一先生は、当該答申が可能な限り、個人に対しても法人同様に経費性を認めようとした趣旨であったのにも関わらず、「直接性」を入れて解釈してしまうと、法人とは異なる個人の特色を強調して経費性を狭めてしまい改正以前に戻ってしまう、と言及する⁽¹¹⁹⁾。

さて、業務関連性において「直接性」を求める立場と求めない立場の両方の主張を確認したが、筆者は求めない立場に賛成である。前述したように、文理解釈、目的論的解釈のどちらによっても「直接性」を要すると解釈できず、すなわち「直接」という文言を付け足すことは拡張解釈であり、必要経費の範囲を過度に限定することになる⁽¹²⁰⁾ということが、筆者が後者の立場を支持する大きな理由であることは間違いない。それに加え、本稿では前者の立場を支持する理由を3つ挙げたが、そのどれに対しても筆者は批判的な考えを持つ。

まず①については、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として「直接性」を求めるとしているが、このような基準は納税者に対してのみ厳格に、つまり「主観的判断を全く許さない態度」で法を適用すると言っているのと同じではないだろうか。例えば、家事関連費は消費支出と生産活動のための支出が混合しているものであるにも関わらず、「直接性」の要件を付け加え、全て消費支出としてみなすようなことは、課税庁による不平等な搾取と捉えられても仕方がない。

次の②については、客観的な指標として「直接性」を求めるとしているが、この点に対する批判は本項の(v)にて整理する。

最後の③については、特定の所得類型との結びつきを明らかにするために「直接性」を

⁽¹¹⁶⁾ 三木義一・前掲注(15)16頁参照。

⁽¹¹⁷⁾ 品川芳宣「判批」TKC 税研情報 22 巻 1 号 21 頁 (2013) 31 頁参照。

⁽¹¹⁸⁾ 谷口勢津夫・前掲注(6)329頁。

⁽¹¹⁹⁾ 三木義一・前掲注(15)18頁参照。

⁽¹²⁰⁾ 増田英敏・前掲注(115)96頁参照、小西隆太・前掲注(75)459頁参照。

求めるとする。しかし、法22条で各所得分類で所得金額を計算する仕組みとなっていること、法69条で一定の各種所得については損益通算ができること、また法37条における「……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……これらの所得の総収入金額に係る……これらの所得を生ずべき……」との所得分類に関連する文言が、必要経費に限って所得分類を無視して計算するような意味には読み取れないことを考慮すれば、業務関連性の要件に、文理上解釈が困難な「直接性」を取って付け加えることには同意できない。

(v) 業務関連性（業務必要性）の判断基準

本項の最後に、ある支出が業務と関連している（又は業務に必要である）ということ、どのように判断するのか、その基準について検討したい。金子宏先生は、必要経費に該当するかどうかにつき、「関係者の主観的判断を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」⁽¹²¹⁾と論じる。前述してきたことだが、この「客観性」を求めるために業務関連性に「直接性」の要件を付加すべきとする、さらには業務必要性にも「客観性」を求める意見がある⁽¹²²⁾。また幾つかの過去の裁判等においては、「客観性」という言葉だけでは足りず、「社会通念」に従った「客観的」な判断基準により、ある支出が業務関連性及び業務必要性の要件を充足するか検討されている⁽¹²³⁾。しかし、この「客観性」や「社会通念」という文言は、「『いつの』『誰の』『どこの』基準を示しているのかが一切不明である」⁽¹²⁴⁾不明確な概念であり、租税法律主義の機能である納税者の予測可能性と法的安定性に影響を与え兼ねない⁽¹²⁵⁾。

加えて、酒井克彦先生は、客観的な判断が強調されすぎると、主観的な局面のみを判断の基礎とすることはできないという出発点から乖離してしまい、いつの間にか「通常性」による判断に繋がり兼ねない、と述べる⁽¹²⁶⁾。筆者は、この主張に同調し、それだけではなく、必要経費の判断基準として「客観性」を強調しすぎること、主観的な判断による自由な経済活動が阻害されてしまうことを懸念する。谷口勢津夫先生が述べるように、租税法は、経済的自由主義に基づき獲得した成果の一部を奪うことを定めた法律であるが、自由な経済活動を侵害する法律ではない⁽¹²⁷⁾。そのため、特に多様性の進展が著しい現代において、「客観性」という枠組みにより経済活動を縛ることは許されない。むしろ、そ

⁽¹²¹⁾ 金子宏・前掲注(23)321頁。

⁽¹²²⁾ 碓井光明「税務における『業務関連性』の諸問題」税理29巻6号8頁（1986）13頁参照。

⁽¹²³⁾ 例えば、大阪地判平成29・9・7税資267-順-13051。

⁽¹²⁴⁾ 小西隆太・前掲注(75)441頁。

⁽¹²⁵⁾ 泉山殖・前掲注(105)158頁参照。

⁽¹²⁶⁾ 酒井克彦・前掲注(57)327頁参照。

⁽¹²⁷⁾ 谷口勢津夫『税法の基礎理論－租税法律主義論の展開－』（清文社・2021）453～454頁参照。

のような現代においては、各個人による主観的な経済活動に対してより具体的に着目していくことが重要である。碓井光明先生も、「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」⁽¹²⁸⁾と論じているが、正にそのとおりである。

また碓井光明先生は、業務関連性につき、①支出の目的に着目して業務目的であるか否か、②業務遂行の結果生じた支出であるか否か、③費用収益対応の観点から、収益に貢献する支出であるか否か、を基準とする考え方があり、これらは同一のことを別の角度から見ているにすぎないが、完全に同一のことを示していると思われぬ、とも述べる⁽¹²⁹⁾。一般的には、①の支出の目的に着目し業務関連性が判断されるとのことだが⁽¹³⁰⁾、②と③による考え方で業務関連性が認められるものについては、①のみの指標では業務関連性が認められず、抜け漏れてしまう支出が存在することになる。そのため、より多面的な指標が必要となる。

では、主観的な経済活動にも焦点を当て、個別の事案に応じて具体的に、なおかつ多面的に業務関連性を判断する場合、どのような指標に着目すれば良いのだろうか。

小西隆太先生は、最高裁平成27年3月10日判決⁽¹³¹⁾、いわゆる外れ馬券訴訟の判旨を参考に、「一体の経済活動の実態」の概念を基準にすべきとする⁽¹³²⁾。この「一体の経済活動の実態」とは、事業の形態やその方針等から把握されるものであり、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、その活動が事業として成立している場合に、この基準を満たすものとされる。そしてその指標として、支出の目的、意図、有用性、事業への貢献性、不可避性等の観点を使用する。法37条1項の後段部分が損失を含み、そのような支出は有用性及び事業への貢献性が低いことを考慮すれば、これらの指標の全てを網羅的に満たさなければならないというわけではないのであろうが、この基準は具体的かつ多面的であり、業務関連性を検討するには有用であると思われる⁽¹³³⁾。

また、会社法の分野ではあるが、「経営判断原則」は個人の業務関連性を考える上でも役に立つかもしれない。「経営判断原則」は、法人税法132条（同族会社等の行為又は計算の否認）の適用の是非について争われた裁判である東京高裁令和2年6月24日判決⁽¹³⁴⁾、いわゆるユニバーサルミュージック事件により、租税法の分野においても注目され

⁽¹²⁸⁾ 碓井光明「必要経費の意義と範囲」日税研論集31号3頁（1995）33頁。

⁽¹²⁹⁾ 碓井光明・前掲注(122)9頁参照。

⁽¹³⁰⁾ 碓井光明・前掲注(122)13頁参照。

⁽¹³¹⁾ 最三小判平成27・3・10刑集69-2-434。

⁽¹³²⁾ 小西隆太・前掲注(75)467~468頁参照。

⁽¹³³⁾ 小西隆太・前掲注(75)410~414頁参照。

⁽¹³⁴⁾ 東京高判令和2・6・24判時2005-8。

つつある考え方である。その詳細の説明はここでは割愛するが、「経営判断原則」は会社と「株主に対する経営者の責任問題に関する『法ルール』」⁽¹³⁵⁾であり、経営者の判断がその誠実性及び合理性をある程度確保している場合には、例えば会社に損失をもたらしたとしても経営者に責任を問わないとする法理である⁽¹³⁶⁾。この法理が認められる根拠として、落合誠一先生は、経営者は一般にリスク回避的であるが、リスクを取るべきときには取るという経営決定は必要であり、そうでないと会社は市場から強制的に退出を迫られてしまうため、会社法は経営者によりそのような経営決定がなされるような法ルールを用意した、と主張する⁽¹³⁷⁾。筆者は、個人が行う経済活動についても、この主張の一部を参考にできるのではないかと考える。前述したように、文理解釈や目的論的解釈から、業務から不可避的に生じた損失は必要経費として認められ得るのである⁽¹³⁸⁾が、当該原則を応用すると、例えば、「市場から強制的に退出を迫られる」場合に備える等、事業者が事業を継続させるために行った支出は、誠実性及び合理性が確保されたものであり、たとえ、目に見える収益を生み出さず損失となったとしても、業務関連性の要件を充足すると考えられる。「経営判断原則」も「一体の経済活動の実態」と同様、業務関連性を判断する際には役に立つだろう。

(3) 小括

税法の解釈において、租税法律主義の観点から文理解釈が望ましいため⁽¹³⁹⁾、本節では法37条1項及びその関連する規定につき、法文及び文言の意義の説明に字数を割いた。また文言の意義や文脈を1つに決められない場合は、沿革から導き出される立法趣旨、すなわち純資産増加説の考え方に従い、目的論的解釈を行うように心掛けた。このような法解釈に基づき、議論の対象となる複数の論点に対する筆者の考えを示してきたが、その中でも本件と関わりがあり、筆者が興味深いと感じたものを2つ取り上げて、本節を総括する。

1つ目は、法37条1項と家事関連費を規定する法45条1項及び令96条との関係性である。家事関連費だけでなく家事費の必要経費該当性も考慮したフローチャートを図表1として用意したので、参照して欲しい。法45条1項の家事関連費等の規定は法37条1項の別段の定めであるため、法37条1項より優先して適用されることとなる。そこで、家事費に該当した場合は必要経費に不算入となる。家事関連費に該当した場合は、まず業

⁽¹³⁵⁾ 谷口勢津夫・前掲注(127)363頁。

⁽¹³⁶⁾ 小林秀幸=近藤光男『新版・株主代表訴訟体系』(弘文堂・2002)80頁参照。

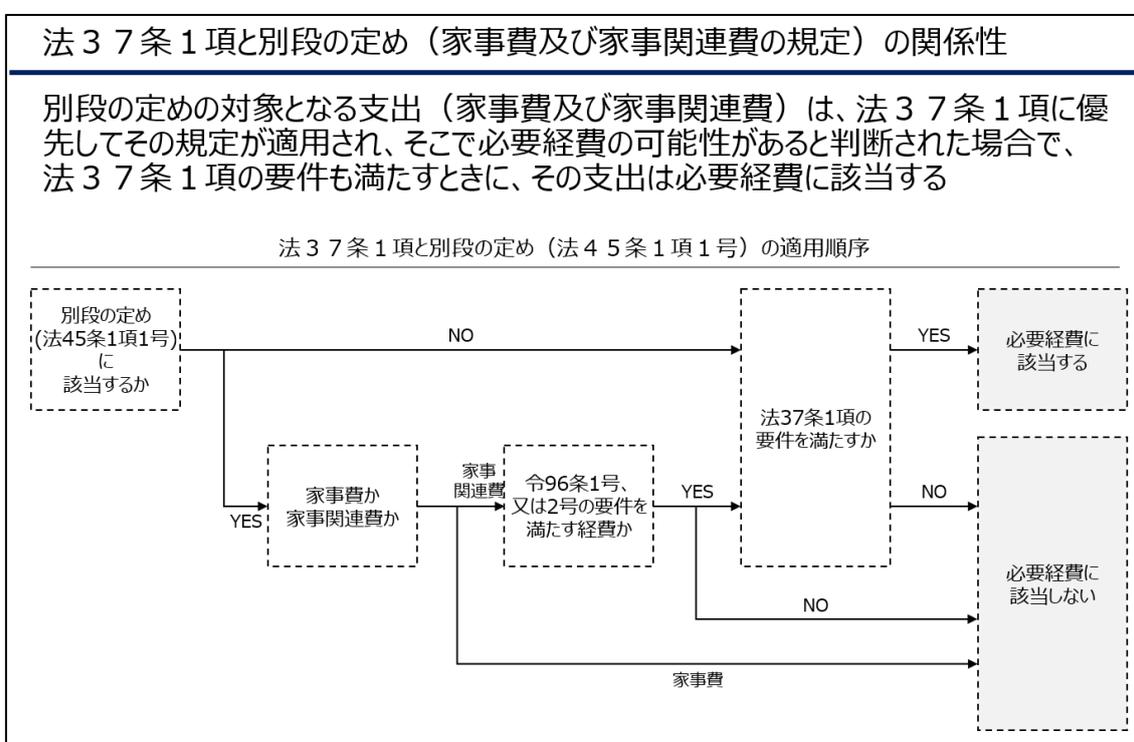
⁽¹³⁷⁾ 落合誠一『会社法要説〔第2版〕』(有斐閣・2016)104頁参照。

⁽¹³⁸⁾ 損失の必要経費該当性につき、文理解釈は本章第3節第1項の(iv)その他事業所得を生ずべき業務について生じた費用を、目的論的解釈は本章第1節第2項で記載した昭和38年12月答申を参照して欲しい。

⁽¹³⁹⁾ 谷口勢津夫・前掲注(6)40~41頁参照。

務必要性（これが業務関連性と重複する可能性があることはさておき）や区分明確性により判断される。そして家事関連費が必要経費に該当するためには、それらの要件を充足するだけでは足りず、その後に法37条1項への当てはめ、すなわち業務関連性の要件等を満たすかどうかを検討されることとなる。なお、法45条1項等の別段の定めが適用されない支出については、法37条1項のみにより必要経費性を判断するため、それらの支出を業務関連性と業務必要性の2要件説で考えることは適切ではない。法37条1項が2要件説を求めるとの主張が多々あるようだが、これは複数の法令が絡み合い、議論の対象となりやすい家事関連費の規定に焦点を当てすぎた結果、所得税法とその関連法令の構造、関係性を誤って解釈してしまっていると思われる。

図表1



2つ目は、業務関連性についてである。文理解釈及び目的論的解釈のどちらの方法によっても、業務関連性に「直接性」を求めると解釈することは困難であり、すなわち、租税法律主義の内容の1つである課税要件法定主義の観点から、このような要件を付加することを認めることはできない。直接的、間接的を問わず、業務と関連さえしていれば、業務関連性の要件を満たし、必要経費に該当する可能性があると判断すべきである。

そして業務と関連していると判断する基準につき、従来の裁判では「客観性」という言葉が重要視され、またその指標としては支出の目的に着目されていたが、それでは納税者の予測可能性と法的安定性が保たれず、多面性にも欠けるため、より具体的で抜け漏れがなく、現代の経済社会に対応した基準を作っていく必要がある。そこで参考としたいのが、「一体の経済活動の実態」の概念や「経営判断原則」の法理であり、これらも活用した基

準で個々の事案に応じて判断を行っていくのが良いだろう。ただし、真に納税者の予測可能性と法的安定性を担保するためには、サンプルデータの収集、すなわちこの基準により判断された裁判の数を増やしていく必要もある。

そこで本稿では、この基準を含め、本節で記載した法37条1項の解釈を従来の裁判、及び本件に当てはめた場合、どのように判断されることとなるのか検討をし、必要経費該当性について知見を深めていきたい。しかし、その前に本稿のもう一つの重要な主題である教育費等の性質について記載し、本件の裁判所の判断に対する正当性の有無を検討する準備を完了させることとする。

III. 教育費・資格取得費

第Ⅱ章では、法37条1項の解釈について検討し、必要経費該当性について言及してきたが、必要経費に算入されるか否か、その判断が難しい境目の支出として教育費等がある。その理由の1つは、第Ⅰ章第3節で述べたように、教育費等が様々な分類されるものであるからだと考えられるが、ここまでの記載内容を振り返れば、それらが所得稼得活動として純資産増加説の定式でいう「蓄積」に該当する場合は、必要経費として総収入金額から控除されることとなり、「消費」に該当する場合は控除されないということになる。しかし我が国では、教育費等が家事費であると考えられる傾向があり、これまで教育費等の支出控除に対する課税の問題に関する争いは少なく、活発に議論されてきたわけではない⁽¹⁴⁰⁾。

ところで、教育費等は、事業所得であれば必要経費に該当するかが問題となるが、給与所得においては特定支出控除として控除できるかが問題となる。この教育費等と関係する特定支出控除は従来それほど利用されることはなかった。しかし、2012年の税制改正により資格取得費として控除できる範囲が拡大し、国税庁では資格取得費により特定支出控除を利用した人数の推移を公表していないものの、以前よりも教育費等に対する注目度が高くなっていると考えられ、今後、それらを控除できるか否かにつき争いが増加する可能性がある。

本稿では、本件に関わる論点に終始したいため、第Ⅱ章では事業所得に限定して法37条1項の解釈を行ったが、教育費等につき、給与所得における制度である特定支出控除と事業所得における必要経費との相違に着目することで、それらの理解に役立つと考える。そのため本章では、我が国における事業所得及び給与所得における教育費等の取扱い、また我が国が参考にできる制度として、教育費等につき一定の基準が示され、議論も活発にされている米国の財務省規則を確認し、その後第Ⅱ章で示した法37条1項の解釈と統合して、教育費等の必要経費該当性について検討する。

1. 教育費・資格取得費の意義及び我が国における取扱い

(1) 教育費・資格取得費の意義

教育費の意義は所得税法だけでなく、筆者が調べる限り、他の税法及び税法以外の法令においても明確に定義されているわけではない。相続税法基本通達21の3-4では、教育費とは「被扶養者の教育上通常必要と認められる学資、教材費、文具費等をいい、義務教育費に限らない」と規定されている。この文言は1つの参考にはなるかもしれないが、法源上のものでなく、贈与税の非課税財産として認められる教育費についての内容であるため、教育費を正確に捉えているとは言い難い。そこで百科事典を調べると、教育費と

⁽¹⁴⁰⁾ 島山武道「教育・研修費課税をめぐる問題」金子宏『所得課税の研究』(有斐閣・1991)270頁参照。

は「教育をおこなうために必要な人的物的諸条件を整えるための経費」⁽¹⁴¹⁾だと定義されている。これらの文言を整理すると、教育費には入学費や学費だけでなく教材費や文具費も含まれ、また中学生までの義務教育における支出だけでなく、高校や大学、さらには専門教育を行う専門学校等における支出も含まれると考えられ、成宮哲也先生による「教育費は、一般的には人を望ましい方向へ変化させるための支出」⁽¹⁴²⁾との説明からも把握できるように、教育費の範囲は幅広い、と言えるだろう。そのため、教育費をより具体的に理解するためには、それを細分化、分類することが重要である。

その分類方法の1つに、前述したような、教育を一般教育と専門教育に分けるものがある。注解所得税法研究会によれば、一般教育とは、「本人の知識・教養の涵養、人格形成などを目的」⁽¹⁴³⁾とする教育とされる。また同研究会にて、専門教育とは、「将来の生活の安定を目的とした手段としての性格をもつ」⁽¹⁴⁴⁾ものと説明されているが、一般教育と対比的に説明するのであれば、「特定の分野に深化した知識や技術を授けることを目的」とする教育といったところであろう。一般教育と比較し、専門教育に対する支出は、例えば、医師の医大における教育費や、税理士、公認会計士志望者の経理学校における教育費のように、将来の業務に必要であり、有益費としての性格が強いとされる。そして、このような専門的な職務に必要な資格を取得するための支出が資格取得費に当たる⁽¹⁴⁵⁾。

なお、後述する本件の検討に関わることだが、一般教育は所得の処分の1つ、すなわち純資産増加説の消費に当たり、家事費としての性格が強いとされるが、専門教育についても、本人の教養の涵養や人格形成を目的とする部分を持つため、家事費の要素を含むと説明されることがある⁽¹⁴⁶⁾。しかし筆者は、この点について以下の2つの理由から疑問を持っている。1つ目の理由は、前述した一般教育と専門教育のそれぞれの意義が曖昧になってしまうことである。確かに、専門高等学校のような場所で行われる教育は、本人の教養の涵養や人格形成に寄与するようなものもあるかもしれない。しかし、それは飽くまで専門高等学校の中で一般教育を行っているだけであり、専門教育の中に一般教育があるわけではない。両者を混合してしまうと、上述した各教育の分類が意味をなさなくなってしまう。2つ目の理由は、社会人（最低限必要な教育水準を満たしているという前提ではあるが）が受ける専門教育と、未だ社会に出ていない人が受ける専門教育を同一視できないこ

⁽¹⁴¹⁾ 加藤周一ほか編著『改訂新版 世界大百科事典 7』（平凡社・2007）250頁。

⁽¹⁴²⁾ 成宮哲也「教育費、研修費、資格取得費をめぐる課税関係の検討」会計専門職紀要5号67頁（2014）68頁。

⁽¹⁴³⁾ 注解所得税法研究会・前掲注(16)1143頁。

⁽¹⁴⁴⁾ 注解所得税法研究会・前掲注(16)1143頁。

⁽¹⁴⁵⁾ 成宮哲也・前掲注(142)68頁参照。

⁽¹⁴⁶⁾ 注解所得税法研究会・前掲注(16)1143頁参照。

とである。社会人であっても、職場での地位向上や転職等を目的に専門学校で専門教育を受けることがある。しかし、この場合に、社会に出ていない人と異なり、その社会人が一般教育も求めて専門教育を受けているかという点、そうではない場合が多くを占めると推察され、加えて、専門教育を受ける中で本人の教養等がさらに涵養されるかといえ、社会人になるまでの一般教育で十分に足りているのではないだろうか。また、社会人が「特定の分野に深化した知識や技術」の授与を目的に受ける研修等にも同様なことが言える。専門教育の意義から考えれば、こうした研修等も専門教育に該当し、専門教育が一般教育を含むならば、その研修等も一般教育を含むということになる。しかし、このような研修等を受けに行く社会人が、新人研修等ではない限り、一般教育を目的としているとは考えづらく、社会で生きていく上で必要な本人の教養等の涵養も十分に足りている場合が多いはずである。以上に記載した2つの理由より、筆者は一般教育と専門教育を混同し、専門教育が家事費的要素を含むと断言はできないと考える。

(2) 事業所得における教育費・資格取得費の課税実務上の取扱い

事業所得の計算上、必要経費として算入できる教育費等について定めた法令はない。ただし、所基通 37-24 にて、「技能の習得又は研修等のために支出した費用」との見出しで、「業務を営む者又はその使用人……が当該業務の遂行に直接必要な技能又は知識の習得又は研修等を受けるために要する費用の額は、当該習得又は研修等のために通常必要とされるものに限り、必要経費に算入する」と規定されている。前項で確認したように、教育費等は知識や技能の習得に係る支出であり、また研修は「職務上必要とされる知識や技能を高めるために、ある期間特別に勉強や実習をすること」⁽¹⁴⁷⁾を意味する文言であるから、所基通 37-24 は、通達ではあるものの、教育費等の必要経費該当性を検討する際に、参考となり得る。

その内容に着目してみると、教育費等は家事費を含む支出である、ということ念頭に置いているためか、「業務の遂行に……必要な」という文言を使用し、家事関連費の要件である業務必要性を満たしたときに必要経費に算入できる旨を規定している。しかし前述したように、教育費等は多種多様であり、専門教育においては家事費の要素を含まないものもある。その場合は、法37条1項により必要経費該当性を判断することになるため、業務必要性の要件を充足するか否かの判定は不要である。筆者は、教育費等が家事費を含むことを前提としたかのような所基通 37-24 の規定ぶりに、疑問を持っている。

また、当該通達には業務必要性に「直接性」や「通常性」の要件を付加することで、教

⁽¹⁴⁷⁾ 松村明監修『大辞泉〔増補・新装版〕』（小学館・1998）858頁。

育費等として必要経費に算入する範囲を限定する⁽¹⁴⁸⁾意図を読み取れる⁽¹⁴⁹⁾。しかし、第II章第3節で確認したとおり、文理上解釈できない等の理由により、筆者はこれらの要件を付加することにも反対である。

このように考えてみると、教育費等につき、所基通 37—24 により必要経費に算入できると判断されたものは言わずもがな、当該通達により必要経費に算入できないと判断されたものにおいても、必要経費に該当するものがあり、結局のところ、法 37 条 1 項等の法令により忠実に必要経費該当性を判断することが重要であろう。

(3) 給与所得における教育費・資格取得費の取扱い

給与所得は、その年中の給与等の収入金額から給与所得控除額を差し引いて算出する⁽¹⁵⁰⁾。この給与所得控除は必要経費の概算控除としての意味を持つのだが、前述の大嶋訴訟にて、その当時、この概算控除が事業所得の必要経費のような実額による経費控除を認めない点につき、租税負担の不公平をもたらすとして問題となり、世論を盛り上げた⁽¹⁵¹⁾。これを受け、昭和 60 年代の抜本的税制改革により、実額控除の代わりに特定支出控除の制度が設けられた⁽¹⁵²⁾。特定支出控除における給与所得計算方法は、本稿と関係がないため割愛するが、導入された特定支出控除は 5 種類あり、その中に研修費と資格取得費が含まれていた。その当時の所得税法⁽¹⁵³⁾において、特定支出控除に該当する研修費は、「職務の遂行に直接必要な技術又は知識を習得することを目的として受講する研修（人の資格を取得するためのものを除く。）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ための支出」とし、資格取得費は、「人の資格（弁護士、公認会計士、税理士その他の人の資格で、法令の規定に基づきその資格を有する者に限り特定の業務を営むことができることとされるものを除く。）を取得するための支出で、その支出がその者の職務の遂行に直接必要なものとして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」と定められていた。その後、2012年の税制改正で、前述したように、資格取得費の範囲が拡大し、括弧書き、すなわち「弁護士、公認会計士、税理士その他の人の資格で、法令の規定に基づきその資格を有する者に限り特定の

⁽¹⁴⁸⁾ なお、所基通 37—24 は、「……『当該』業務の遂行……」と規定することで、現在行っている業務に限定していると捉えることもできると思われる。

⁽¹⁴⁹⁾ 成宮哲也・前掲注(142)70頁参照。

⁽¹⁵⁰⁾ 池本征男・前掲注(52)81頁参照。

⁽¹⁵¹⁾ 金子宏「判批」中里実ほか編著『別冊ジュリスト 253号 租税判例百選〔第7版〕』（有斐閣・2021）4~7頁参照。

⁽¹⁵²⁾ 金子宏・前掲注(151)7頁参照。

⁽¹⁵³⁾ 2014年の税制改正前においては、法 57 条の 2 第 2 項 3 号にて特定支出控除における研修費、法 57 条の 2 第 2 項 4 号にて特定支出控除における資格取得費を規定していた。2014年税制改正後はそれぞれ法 57 条の 2 第 2 項 4 号と法 57 条の 2 第 2 項 5 号に規定されている。

業務を営むことができることとされるものを除く。」の文言が削除され、これらに関する支出のうち要件を満たしたものは、特定支出控除として認められることとなった⁽¹⁵⁴⁾。

(4) 事業所得と給与所得における教育費・資格取得費の取扱いの比較

事業所得と給与所得における教育費等に関連する法令、通達の紹介を終えたところで、それぞれを比較してみたい。まず大前提として、事業所得者と使用者を対象とする事業所得と使用人を対象とする給与所得の性質の違いがあること、及び各関連法令の立法趣旨に違いがあることを理解しなければならない。

しかし、この前提を考慮してもなお、筆者がそれぞれの所得における教育費等の規定において疑問に思う点は、どちらにおいても業務又は職務⁽¹⁵⁵⁾必要性に「直接性」を付加していること、また税制改正により特定支出控除では弁護士等の資格取得費の特定支出控除も一部認められるようになったことである。

事業所得における業務必要性や「直接性」については、前述した説明のとおりである。特定支出控除においても、法37条1項で規定する業務関連性のような要件があるわけではないため、「職務の遂行に直接必要な」という文言により、職務必要性の要件を規定することは重要だと考えるが、「直接性」を付加していることについては疑問を抱く。この「直接性」を付加する理由については、識者達から、消費支出との区別を明確にするため⁽¹⁵⁶⁾、又は現在の職務の遂行に必要という意味を持たせるため⁽¹⁵⁷⁾と説明されている。しかし前者については、前述の純資産増加説の立場から考えると、問題視せざるを得ない。また後者においても、前述したように、事業所得では将来の収益と結び付く費用であっても必要経費に該当し得ることと整合性が保たれていない。

また、給与所得者は弁護士等の資格取得費の特定支出控除が一部認められることにつき、森信茂樹先生が「弁護士という資格を取得すれば、自ら業として独立する可能性が高く、それはサラリーマンの経費としての控除を認める趣旨とはかけ離れる」⁽¹⁵⁸⁾と述べるよう

⁽¹⁵⁴⁾ その詳細については、法57条の2(給与所得者の特定支出の控除の特例)の概要を別冊のとおり取りまとめた、として以下に記載する国税庁のウェブサイトで明らかにしているが、その別冊の中で、弁護士、公認会計士、税理士、弁理士、医師、歯科医師等の資格を特定支出として認める旨を記載している。
https://www.nta.go.jp/law/joho-zeikaishaku/shotoku/shinkoku/200629_2/index.htm [最終確認日：2022年12月14日]参照。

⁽¹⁵⁵⁾ 特定支出控除の規定では、給与所得の性質を考慮し、「業務」ではなく、「担当する任務」というような意義を持つ「職務」という文言を使っている。新村出『広辞苑〔第七版〕』(岩波書店・2018)1468頁参照。

⁽¹⁵⁶⁾ 谷口勢津夫・前掲注(6)284頁参照。

⁽¹⁵⁷⁾ 成宮哲也・前掲注(142)73~74頁参照。

⁽¹⁵⁸⁾ 当該文言は資格取得費の範囲が拡大した2012年の税制改正前に述べられたものであり、当時と比べ、現代は弁護士等において独立しない人数が増加しているのであろうが、現代でも独立する可能性が十分にあることには変わりはないと思われる。森信茂樹「人的資本蓄積と税制」租税研究645号32頁(2003)38~40頁。

に、当該規定は所得区分を不明瞭にする原因になりかねない。さらには、事業所得においては弁護士等の資格取得費を必要経費に算入できるか明確ではないため、給与所得者のほうが控除される教育費等の範囲が広がっており⁽¹⁵⁹⁾、事業所得者と給与所得者の間で租税負担の公平が保たれているとはいえないだろう。

(5) 小括

本章の第1節では我が国における教育費等の関連規定を、事業所得に限らず給与所得についても確認してきた。事業所得においては、教育費等の取扱いについて具体的に定めた法令はなく、通達で規定するのみであった。そのため、最終的には、法37条1項等の必要経費に関連する規定で、その必要経費該当性を判断するしかないということが把握できた。また、給与所得における特定支出控除については、教育費等に関する法令の規定が存在するが、資格取得費の範囲が事業所得より広いこと等の、事業所得における教育費等の取扱いと相違点がある。事業所得と給与所得の性質及び各法令の立法趣旨に違いがあることを考慮する必要はあるが、相違点の理由が明確でないこともあり、事業所得者と給与所得者の間で租税負担の公平が保たれているのか疑問を抱く。

このように我が国においては教育費等につき、その具体性や統一性の観点で問題があるように見受けられる。また、本節第1項で確認したように、教育費等は、それらの範囲が幅広いため、分類される必要があると思われるが、我が国の法令、通達、また後述する裁判例を確認しても、これらが教育費等を矛盾なく、構造的に分類しているわけではない。この状態では、教育費等をどのように解釈し、必要経費該当性をどのように判断するかは、各個人により千差万別となり、納税者の予測可能性と法的安定性の面で問題が生じる。

そこで次節では、我が国より議論が進み、法令等により、教育費等を分類し必要経費該当性を判断する米国の規定について記載する。

2. 米国における教育費・資格取得費の取扱い⁽¹⁶⁰⁾

米国では、I.R.C 162条(a)にて必要経費について規定されており、そこには「一切の営業又は事業について、その遂行にあたって、課税年度において支払われ、または発生した全ての通常かつ必要な経費は、控除を認められる」と定められている。我が国の必要経費の規定と異なり、「通常性」を要件としていることが、I.R.C 162条(a)の1つの大きな特徴である。またこの規定は、事業所得者だけでなく、選択により実額控除が認

⁽¹⁵⁹⁾ 成宮哲也・前掲注(142)75頁参照。

⁽¹⁶⁰⁾ 米国における法令、裁判例等の翻訳、教育費等の解釈にあたり、以下の先行研究を参考にした。碓井光明「米国連邦所得税における必要経費控除の研究(三)―控除可能な経費と控除不能な支出との区別―」法学協会雑誌第93巻第7号1093頁(1976)1093~1146参照、畠山武道・前掲注(140)263~288頁参照、橋本彩・前掲注(5)153~199頁参照。

められる給与所得者にも適用される。そのため、我が国のように、控除される教育費等の範囲が、事業所得者と給与所得者の間で異なるといった問題は生じない。また I.R.C 262 条 (a) では、個人納税者について、「個人的な、生活上の、または家族の費用については控除を認めない」とし、家事費を必要経費に算入できない旨を定めている。これらの法律に基づき、各支出の必要経費該当性を判断することとなるのだが、教育費等については、財務省規則⁽¹⁶¹⁾ (Treasury Regulation. 以下「Treas.Reg.」という) § 1. 162-5 に、控除できるその基準等を、より詳細に規定している。そこで、まずは Treas.Reg. § 1. 162-5 の沿革に簡潔に触れることで、米国における教育費等に対する考え方を知り、その後に現行規則の内容を記載することとする。

(1) Treas.Reg. § 1. 162-5 の沿革

Treas.Reg. § 1. 162-5 は 1958 年に創設された規則であるが、それ以前、特に 1920 年代までは教育費等を個人的支出と考える傾向が強かった⁽¹⁶²⁾。ところが、1933 年の Welch 判決⁽¹⁶³⁾をきっかけに、その風向きが変わることとなった。当該裁判において、傍論ではあるが、Cardozo 裁判官は「名声と学識は旧パートナーシップののれんのごとき資産に近似している。多くの者にとって、それらは成功への小径を切り拓く唯一の道具である。それらを取得するのに費消された金銭は、巧みにかつ賢明に使われている。それは事業遂行の通常のコストではない」と述べ、教育費等は資本的支出に該当するため、必要経費に該当しない旨を示したのである⁽¹⁶⁴⁾。それ以降、Welch 判決のこの文言を引用した判決が増えることとなり、教育費等の控除を認める裁判が現れるようになった⁽¹⁶⁵⁾。その内の 1 つが、1953 年の Coughlin 判決⁽¹⁶⁶⁾である。当該判決では、弁護士が学会に参加した旅費について、Welch 判決が「教育費等に言及しているものの、自己の一般教養のための知識または将来の職業のための知識を指しているもの」であり、「弁護士実務に必要な情報収集のための事案に例外が許されないことまでは示していない」ことや、「金銭費消の対象が相当に一時的性格を有し」ており、Welch 判決にいう「資産のような永久性……の性格を持っていない」ことを根拠に控除を認めた⁽¹⁶⁷⁾。

⁽¹⁶¹⁾ 財務省規則は、行政機関である財務省が発行する規則であり、我が国の施行規則と同様に、法的効力を有する。泉絢也「米国財務省規則に対する司法敬讓問題—Chevron 原則、National Muffler 原則、あるいは Skidmore 原則か?—」国土館法研論集第 17 号 49 頁 (2016) 50~52 頁参照。

⁽¹⁶²⁾ 碓井光明・前掲注(160)1140 頁参照。

⁽¹⁶³⁾ Welch v. Helvering, 290 U.S. 111(1933).

⁽¹⁶⁴⁾ 碓井光明・前掲注(160)1140~1141 頁参照。

⁽¹⁶⁵⁾ 橋本彩・前掲注(5)158 頁参照。

⁽¹⁶⁶⁾ Coughlin v. Commissioner, 203 F.2d 307(2d Cir. 1953).

⁽¹⁶⁷⁾ 碓井光明・前掲注(160)1141~1142 頁参照。

このような流れを受け、1958年に Treas.Reg. § 1. 162-5（以下「1958年規則」という）が創設されることとなった⁽¹⁶⁸⁾。1958年規則によると、「納税者が、①その雇用または事業において納税者により要求される能力の維持もしくは向上、または、②使用者の明示の要求もしくは法令の要求であって、納税者がその給与、地位または雇用にとどまる条件として課されているものに適合することを第一の目的として教育を受けた⁽¹⁶⁹⁾場合に、経費の控除が認められた。ただし、「③新たな地位や実質的な昇進の獲得、または、④一般の教育的願望やその他の個人的目的の充足を第一の目的とする教育の費用⁽¹⁷⁰⁾は控除できないとされた。この4つの区分は、前述した Welch 判決や Coughlin 判決等を参考に、教育費等が事業費用、私的費用及び資本的支出の3種類の性質を持つことを前提として分類されたもので、それらのうち、私的費用のみならず資本的支出の性質を有する教育費等も控除を認められていないのである⁽¹⁷¹⁾。1958年規則は、基本的には妥当な見解として評価されているが、「第一の目的」という、納税者の主観性を基準として教育費等を区分するものであることが問題視されることもあった⁽¹⁷²⁾。

そのため、1967年に公表された、現行規則である Treas.Reg. § 1. 162-5は、客観的な事実に基づき、教育費等の区分を判断できるように改正された⁽¹⁷³⁾。その内容は、主に控除できる支出について規定した（a）原則的ルールと、主に控除できない支出について規定した（b）控除できない教育費等に分けられている。（a）では、教育費等が①納税者の雇用又は事業において要求される能力を維持又は向上させるための支出、②確立された雇用関係、地位、又は報酬額を維持することを条件として課される、当該個人の使用による明示的要求又は適用される法令の要求を満たすための支出である場合には、通常かつ必要な経費として控除できる旨を定める。それに対して（b）では、③納税者の雇用又は事業を可能にする最低限の教育水準を満たすための支出、④納税者に新たな事業の資格を与える学習プログラムの一部に対する支出は、例え（a）の①又は②に該当したとしても、通常かつ必要な経費として控除できない旨を定める。橋本彩先生はこれらの各区分につき、①を能力維持・向上基準⁽¹⁷⁴⁾、②を使用者指示基準、③を初心者水準教育基準、

⁽¹⁶⁸⁾ 橋本彩・前掲注(5)158頁参照。

⁽¹⁶⁹⁾ 畠山武道・前掲注(140)271頁。

⁽¹⁷⁰⁾ 畠山武道・前掲注(140)271頁。

⁽¹⁷¹⁾ 橋本彩・前掲注(5)156頁参照。

⁽¹⁷²⁾ 畠山武道・前掲注(140)271頁参照。

⁽¹⁷³⁾ 橋本彩・前掲注(5)159頁参照。

⁽¹⁷⁴⁾ 橋本彩先生は①を能力維持基準と名付けているが、Treas.Reg. § 1. 162-5では能力を向上させるための教育費等を当該要件として考慮する旨が規定されていることから、本稿では能力維持・向上基準と名付けた。橋本彩・前掲注(5)160頁参照。

④をキャリアアップ教育基準と名付け、詳細にその内容を記述している⁽¹⁷⁵⁾。以下では、この橋本彩先生の記述に従って、各区分を簡潔に説明する。

(2) Treas.Reg. § 1. 162-5における各区分の説明

(i) 能力維持・向上基準

能力維持・向上基準は前述の Coughlin 判決に由来しており、納税者の専門とする分野における現在の動向に着目した短期の教育や、最先端の技術や新しい知見を教える講座において、典型的に満たされる基準である⁽¹⁷⁶⁾。その例としては、ソーシャルワーカーとして臨床を行う個人事業者が精神分析療法を学ぶために支払った教育費⁽¹⁷⁷⁾等が挙げられる。ただし、当該基準を満たすことにより控除される支出は、その納税者の職業と密接に関連する教育費に限り、一般教育に対する支出は控除されないことに注意が必要である⁽¹⁷⁸⁾。なお、能力維持・向上基準は、職業上必要とされる能力と教育との間に「直接」的な関連を求める、とする主張もある⁽¹⁷⁹⁾。この「直接性」については、次節で触れることとする。

(ii) 使用者指示基準

使用者指示基準は Hill 判決⁽¹⁸⁰⁾に由来し、職務で使用する免許を維持する等のため、法律や規則、或いは使用者により義務付けられる教育において満たされる基準である⁽¹⁸¹⁾。Treas.Reg. § 1. 162-5によると、当該基準を満たす教育とは、法律等が義務付ける最低水準のものである必要があり、この最低水準を超えない限りは、職業と密接に関連する必要性は軽減すると示唆される⁽¹⁸²⁾。

(iii) 初心者水準教育基準

初心者水準教育基準は、納税者が実際に従事している雇用⁽¹⁸³⁾又は事業において、最低限必要な教育において満たされる基準である⁽¹⁸⁴⁾。当該基準においては、最低限必要な教

⁽¹⁷⁵⁾ 橋本彩・前掲注(5)160~194頁参照。

⁽¹⁷⁶⁾ 橋本彩・前掲注(5)161頁参照。

⁽¹⁷⁷⁾ Voigt v. Commissioner, 74 T.C. 82(1980).

⁽¹⁷⁸⁾ 大学へ支払った一般教育に対する支出が控除されなかった事例として、以下の判決を参照して欲しい。
Carroll v. Commissioner, 51 T.C. 213(1968).

⁽¹⁷⁹⁾ 橋本彩・前掲注(5)164頁参照。

⁽¹⁸⁰⁾ 教員が、州法で規定されていた、教員免許更新に必要な大学の単位を取得するために支出した教育費等において、控除が認められた事例。Hill v. Commissioner, 181 F.2d 906(1950).

⁽¹⁸¹⁾ 橋本彩・前掲注(5)166頁参照。

⁽¹⁸²⁾ 橋本彩・前掲注(5)165~169頁参照。

⁽¹⁸³⁾ 特定の職種について特定の使用者によって課された最低限必要な教育は、例え同じ職種の他の使用者がそのような条件を課していなかったとしても初心者水準教育基準を満たす、と判示した裁判がある。Antuna v. Commissioner, 36 T.C.M. 1778(1977)、橋本彩・前掲注(5)170頁参照。

⁽¹⁸⁴⁾ 橋本彩・前掲注(5)169頁参照。

育をどのように判断するかが問題となるが、納税者が雇用されるための条件として課された、又は事業を開始するために必要な教育費等は当該基準を満たすと考えられる⁽¹⁸⁵⁾。また Treas.Reg. § 1. 162-5 では、教員免許を取得するために必要な単位を、教員として雇用された後に取得した例を示し、雇用後、又は事業開始後においても、初心者水準教育基準を満たし、控除できない教育費等があることを示している。

(iv) キャリアアップ教育基準

キャリアアップ教育基準は、新たな事業の資格を得ることに繋がる教育において満たされる基準である⁽¹⁸⁶⁾。Treas.Reg. § 1. 162-5 や従来の裁判から、教育を受ける主観的な意図や動機は考慮されず⁽¹⁸⁷⁾、またその教育が資格に必要な教育の1つであれば、すなわち資格を取得するためにその教育以外に必要な行為があるとしても、その教育費等は控除されない旨が示されている⁽¹⁸⁸⁾。当該基準で最も問題となるのは、「新たな事業」をどのように判断するかである。Treas.Reg. § 1. 162-5 では、「使用人の場合、新たな業務がその個人の現在の業務と、一般的に同じ種類の仕事であるときは、その業務の変更は新たな事業とはならない」と定めており、ある科目を教える教師が違う科目を教える場合等、教師における「一般的に同じ種類の仕事」の例を4つ挙げている。教師以外については、Treas.Reg. § 1. 162-5 でその例が記載されていないため、個々の事案により判断されることとなるのだが、それらを取扱う裁判の積み重ねにより、教育を受ける前に納税者が行うことができる業務と教育を受けた後に納税者が行うことができる業務とを比較する判断基準⁽¹⁸⁹⁾が発展した⁽¹⁹⁰⁾。この判断基準では、職務、資格試験、資格に関連する法律の内容、責任の程度、報酬の多寡⁽¹⁹¹⁾等を総合して勘案した結果、教育前後で納税者が実行可能な業務に「相当な差異」があれば「新たな事業」だと判断される⁽¹⁹²⁾。「相当な差異」は不明確な言葉であり、当然、納税者の予測可能性と法的安定性の面で問題を生じ得るが、米国は我が国に比べキャリアアップ教育基準に関連した裁判が多いため、個別の事案を検討する際に参考となるものが多い。

(3) 小括

⁽¹⁸⁵⁾ 橋本彩・前掲注(5)169~170頁参照。

⁽¹⁸⁶⁾ 橋本彩・前掲注(5)177頁参照。

⁽¹⁸⁷⁾ 橋本彩・前掲注(5)177頁参照。

⁽¹⁸⁸⁾ Diaz v Commissioner, 70 T.C. 1067(1978).

⁽¹⁸⁹⁾ 当該基準を明示した裁判として、以下のものを参照して欲しい。Glenn v. Commissioner, 62 T.C. 270(1974).

⁽¹⁹⁰⁾ 橋本彩・前掲注(5)185頁参照。

⁽¹⁹¹⁾ これらの指標を使った裁判として、以下のものを参照して欲しい。Weizmann v. Commissioner, 52 T.C.1106(1969), Siewert v. United States, 500 F.Supp. 1076(1980).

⁽¹⁹²⁾ 橋本彩・前掲注(5)185頁参照。

米国では、教育費等の取扱いにつき、法令により規定されており、また裁判例も蓄積していることから、我が国と比較して必要経費該当性の判断がより明確である。その特徴は納税者の主観性を排除しようとしたこと、及び前述の4つの区分に分類していることだと言える。なお、後者の分類の仕方については、教育費等が事業費用、私的費用、資本的支出の3種類の性質を持つことを前提とし、具体的には、①能力維持・向上基準と②使用者指示基準は、I.R.C 162条(a)及びI.R.C 262条(a)等の法令に則り、私的費用ではなく、事業費用に該当するかどうかの基準を示し、③初心者水準教育基準と④キャリアアップ教育基準は、事業費用のうち、直ちに控除できる費用か資本的支出かの線引きをする基準である、と考えられている⁽¹⁹³⁾。

さて、教育費等の資本的支出を資産化し、減価償却が認められないことに対する批判等はあるものの⁽¹⁹⁴⁾、このような米国の教育費等に対する考えを法37条1項等の必要経費に関連する法令と照らし合わせることは、我が国における教育費等の取扱い方を検討する際の参考となる。次節では、第II章で示した法37条1項の解釈と統合して、教育費等の必要経費該当性について記述する。

3. 所得税法37条1項の解釈との統合

米国の教育費等に関する一連の規定は、そのような規定がない我が国において、立法論としても参考になるかもしれない。しかし本稿で述べたいのは、租税法律主義の下、我が国の現行規則を根拠として、教育費等をどのように取扱うか、についてである。以下では、本件に関連する2つの論点につき、我が国と米国との教育費等の規定や考え方の相違等に着目し、教育費等の必要経費該当性に対する筆者の考えを記載する。

(1) 資本的支出の必要経費該当性

米国では、教育費等が3つの性質、すなわち事業費用、私的費用、資本的支出で成り立つと考えているが、この表現は、論理的思考の基本概念である Mutually Exclusive and Collectively Exhaustive (MECE)、すなわち「モレなく、ダブリなく」の観点から考えると正確ではない。Treas.Reg. § 1. 162-5の構成をもう一度よく見ると、原則的ルールとして①能力維持・向上基準と②使用者指示基準にて、まずは事業費用か私的費用かに分類し、そして事業費用と認められた教育費等のうち、③初心者水準教育基準と④キャリアアップ教育基準にて、資本的支出に該当するものを取り除くことで、控除できる支出を規定している。この構成の意味するところは、教育費等は必ず事業費用か私的費用かの2つにしか分類されず、資本的支出はこの2つと並列な関係ではない、ということである。

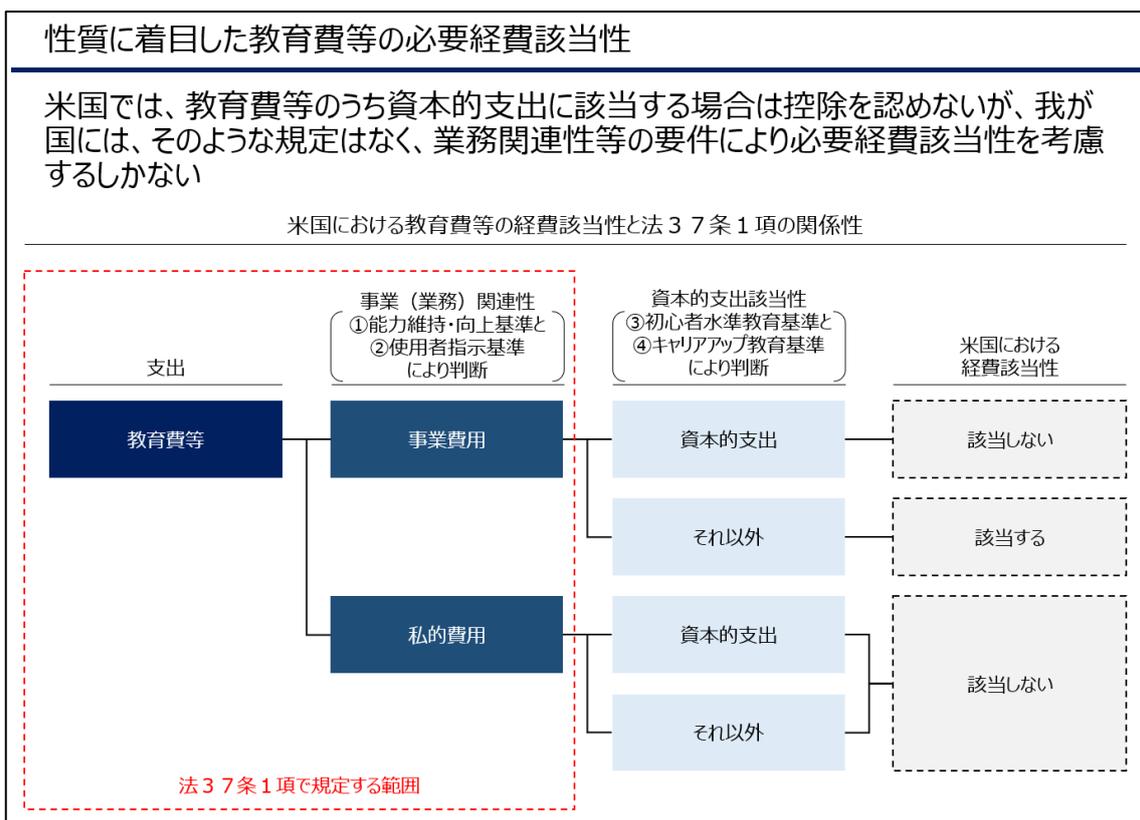
⁽¹⁹³⁾ See Marcus Schoenfeld, *The Educational Expense Deduction : The Need For a Rational Approach*, 27 Villanova Law Review. 237(1982)314~315、橋本彩・前掲注(5)195頁参照。

⁽¹⁹⁴⁾ 橋本彩・前掲注(5)196頁参照。

つまり、図表2に記載したとおり、教育費等には、事業費用や私的費用の中に資本的支出に該当するものが含まれており、米国ではこの資本的支出についても控除できない支出としているのである。

ところが、我が国においては教育費等の資本的支出を規定する法令はない⁽¹⁹⁵⁾。そのため、教育費等は、法37条1項の業務関連性等の要件により、事業費用として必要経費に該当するか、私的費用として家事費に該当するかで判断するしかない。勿論、教育費等の中にも事業費用と私的費用が混在した家事関連費の要素を持つ支出が存在し、図表1に示したとおり、その場合には令96条で規定する区分明確性等の要件が追加されることとなるが、結局は法37条1項により必要経費該当性を判断するため、同じ道を辿ることになる。そうすると、我が国においては、教育費等につき資本的支出の性質を持つから必要経費に該当しない、と判断することに法的根拠はなく、業務関連性等の要件を満たしさえすれば、教育費等は必要経費に該当すると考えられる。

図表2



⁽¹⁹⁵⁾ 立法論ではあるが、教育費等と収益の対応という観点から考えると、資本的支出に該当する教育費等は償却資産として償却することが最善の方法である。ただし、償却期間、償却方法等の問題があるため、現実的ではないとの批判がある。畠山武道・前掲注(140)288頁参照、成宮哲也・前掲注(142)76頁参照、小西隆太・前掲注(75)412頁参照。

(2) 事業や業務との関連性

米国では、教育費等が控除され得るために、それらと事業との間に直接的な関連性を要求する裁判が幾つか存在する⁽¹⁹⁶⁾。これは、法37条1項が事業所得の必要経費に該当するための要件として業務関連性を求め、そして、その業務関連性に「直接性」を付加する学説とよく似ている。確かに、「じかに接すること」⁽¹⁹⁷⁾という意味を持つ「直接」という文言は、将来の収益に結び付き、期間が「じかに接していない」ため直ちに控除することが憚られる教育費等の資本的支出を、いつの時点においても一切控除を認めない⁽¹⁹⁸⁾米国の規定と馴染むのかもしれない。しかし、前述したとおり、我が国においては、業務関連性に「直接性」を付加すべきではなく、また教育費等における資本的支出の控除を認めない、とする法令もない。つまり教育費等であっても、第II章に記載したように、将来の収益にのみ結び付き、なおかつ、業務に間接的に関連する費用は、期間対応の費用として、「その年の総収入金額に形式的に対応させる」ことになるのである。

では、我が国において教育費等、特に本件にも関わる資格取得費が業務と関連しているということをどのように判断すべきであろうか。

現行の Treas.Reg. § 1. 162-5 は、教育を受ける主観的な意図や動機は考慮せず、客観的事実に基づき教育費等を区分し、控除可否を判断するために改正された規則であるが、前述したように、「客観性」は不明確な概念であるだけでなく、それを強調しすぎてしまうと、いつの間にか「通常性」による判断に繋がる恐れがある。米国では I.R.C 162条(a)にて「通常性」を要件としているためそれほど問題にはならないのであろうが、我が国の必要経費該当性の要件に「通常性」は付加されておらず、教育費等の業務関連性の判断において米国と同様に解釈することは難しいと思われる。第II章に同旨を記載したが、教育費等の必要経費該当性を判断する際にも、客観的事実に基づくだけでなく、現代の経済社会では特に、各個人による主観的な経済活動に対しても具体的に着目していくことが重要であろう。

一方で、教育を受けた前後で納税者が実行可能な業務を比較し、それらの中に「相当な差異」があるか否かにより「新たな事業」に繋がるかどうかを判断する米国の考え方は、我が国においても有効であろう。第II章で記載した法37条1項の解釈に従えば、すなわち、事業所得は副収入や付随収入等に対応する費用も含むこと、将来の収益に結び付く支出であっても期間対応の費用として認められること、業務に間接的に関連していれば業務関連性を満たすことを勘案すると、納税者がその専門とする業務と関連する業務を行おうとする、すなわち類似する事業へ拡大するための支出も必要経費として認められるものと

⁽¹⁹⁶⁾ 例えば、Kornhauser v. United States, 276 U.S. 145(1928).

⁽¹⁹⁷⁾ 新村出・前掲注(155)1915頁。

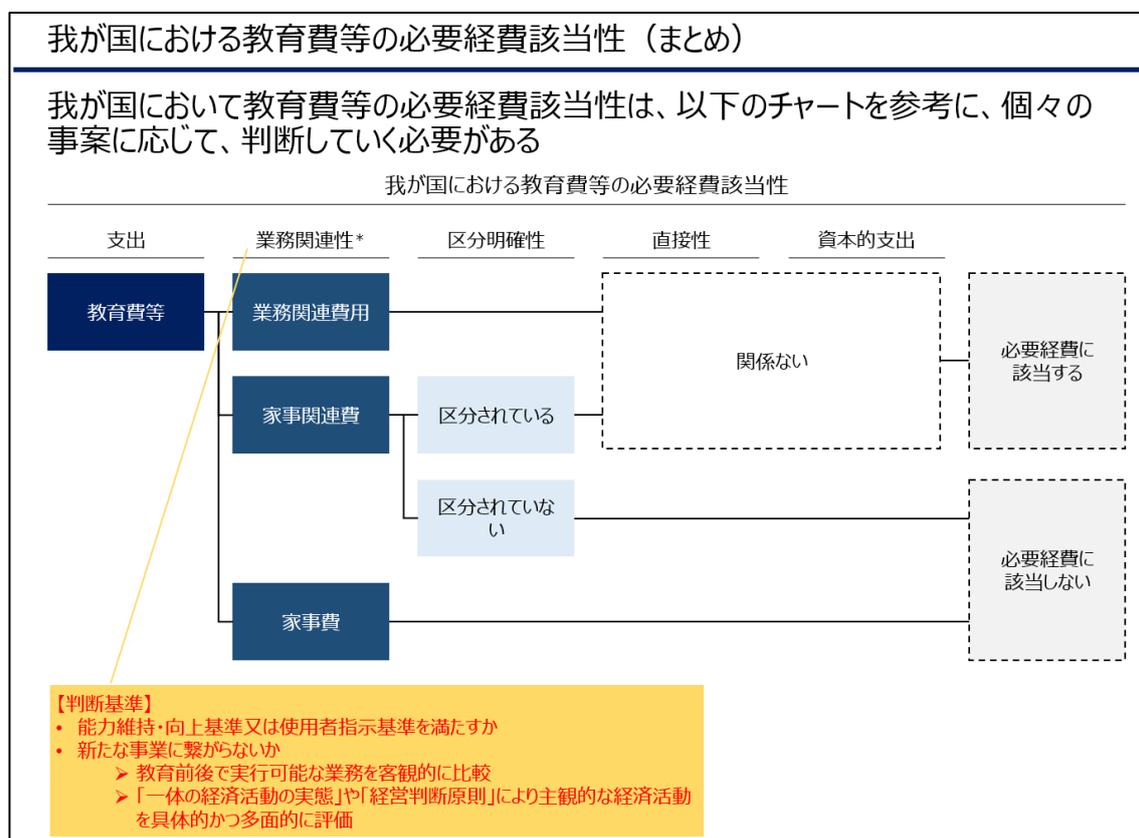
⁽¹⁹⁸⁾ 橋本彩・前掲注(5)198頁参照。

考えられる。しかしキャリアアップ教育基準で定義されているように、教育費等が新たな事業に繋がるような支出であってはならず、つまり教育前後の事業が全く別の事業、例えば接骨院を営む柔道整復師が弁護士資格を取得するための教育を受け柔道整復業と全く関連性がない弁護士業を行う等、であってはならない。前述したとおり、「相当な差異」は不明確な言葉であるものの、米国の裁判等、そして第II章で記載した「一体の経済活動の実態」の概念や「経営判断原則」の法理も参考にしつつ、個別の事案に応じて、教育費等が類似する事業へ拡大するための支出か、又は新たな事業に繋がる支出かを具体的に、なおかつ多面的に判断することが重要であると考えらる。

(3) 小括

第II章と第III章の内容から、概括的ではあるが、我が国における教育費等の必要経費該当性について、図表3に整理した。

図表3



当該チャートにも記載しているように、我が国の教育費等における業務関連性は、米国の教育費等に対する考え方を参考に、①能力維持・向上基準と②使用者指示基準のどちらかに該当すること、及び新たな事業に繋がらないこと等を原則として判断し、その新たな事業に繋がるか否かを検討する際には、教育前後の実行可能な業務を客観的に比較するだけでなく、主観的な経済活動にも着目するために「一体の経済活動の実態」の概念や「経営判断原則」の法理も活用すべきであろう。

また家事関連費の必要経費該当性については、業務に関連する支出と、そうでない支出が混在するため、業務関連性の判断基準に従い、それらを区分していく必要がある。本稿では触れてこなかったが、区分されていない支出であっても、昭和38年12月答申が「純資産増加説に則り必要経費を広く捉えること」を重視する方針を明言したことを根拠に、必要経費に該当すると考える向きもあるかもしれない。しかし、この「広く捉える」というのは家事費排除の原則の対比として使用された文言だと考えられ、純資産増加説に則るのであれば、むしろ「蓄積」と「消費」に該当する支出を丁寧に区分し所得を計算すべきである。さらには、法令として明文化もされており、課税要件明確主義の観点からも、区分明確性についての問題はないだろう。

さて、第II章の章末にも記載したが、納税者の予測可能性と法的安定性を担保するためには、図表3に示したチャートを含め、第II章や第III章で述べた基準等で、個々の事案を判断した裁判の数を増やすことが重要である。最終章である第IV章では、本件を含め、過去の裁判等に当該基準等を当てはめ、どのような判断が下されるべきであったのかを検討する。

IV. 過去の裁判及び本件への当てはめ

本章では、第Ⅱ章、第Ⅲ章で述べた基準等を過去の裁判等に当てはめて、それらを検討していく。本稿の主題である、本件の裁判所の判断に対する検討を行う前に、法37条1項の解釈に大きな影響を及ぼした弁護士会役員事件と、我が国においては数少ない教育費等の必要経費該当性について争われた裁判であるH15年裁決について吟味する。

1. 東京高裁平成24年9月19日判決⁽¹⁹⁹⁾（弁護士会役員事件）

(1) 事実の概要

弁護士業を営み、仙台弁護士会会長や日本弁護士連合会（以下「日弁連」という）副会長等の役員を務めた控訴人（原告）が、これらの役員としての活動に伴い支出した懇親会費等を事業所得の金額の計算上必要経費に算入して所得税の確定申告をした。しかし、処分行政庁である仙台中税務署長（被告及び被控訴人は国）はこれらの費用を必要経費に算入できないとして、更正処分等を行った。これに対し、原告は当該更正処分等の一部の取消しを求めて提訴した。

当該事案の争点は、この懇親会費等が法37条1項に規定する必要経費に算入できるか否かである⁽²⁰⁰⁾。

第一審⁽²⁰¹⁾は以下のように判断し、原告の請求を棄却した。

(i) 判断の枠組み（第一審）

まず、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を検討した上で、ある支出が、期間対応の費用として、「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」し、それらの判断は、「単に事業主の主観的判断によるものではなく、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」と述べた。また、法27条1項で規定する事業所得を生ずべき「事業」の意義について、「自己の計算と危険において対価を得て継続的に行う経済活動のことをいう」⁽²⁰²⁾とし、その判断も「主観性によるものではなく、客観的要素を総合考慮し、社会通念に照らして客観的」に行われるべきであるとした。

(ii) 当該事案への当てはめ（第一審）

⁽¹⁹⁹⁾ 東京高判平成24・9・19判タ1387-190。

⁽²⁰⁰⁾ そのほかの争点として、この懇親会費等が消費税法2条1項12号の課税仕入れに該当するか否かが争われたが、本稿では割愛する。

⁽²⁰¹⁾ 東京地判平成23・8・9判タ1383-204。

⁽²⁰²⁾ 弁護士顧問料事件の判旨より引用している。

当該支出を3種類に区分しているが、いずれも弁護士会等の役員としての活動との関連で支出したものであるとした上で、弁護士会等の目的や活動等を検討し、弁護士は弁護士会等への強制入会制度が採られているものの、その活動等から生じる成果は弁護士個人に帰属するものではないと解した。そして、その活動等は弁護士として対価である報酬を得て行う経済活動と言えないため、社会通念上、弁護士の所得税法上の「事業」に該当せず、当該支出は「原告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」ということはできない」と結論付けた。なお、当該支出の一部が、原告の事業所得を生ずるきっかけとなることがあったとしても、それは飽くまで間接的に生ずる効果にすぎないため、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言えないとも説示した。

(2) 判旨

控訴審は第一審の判決を変更し、控訴人の請求を一部認容した。その判断は以下のとおりである。

(i) 判断の枠組み（控訴審）

期間対応の費用につき、法37条1項の規定内容より、「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」というべきであり、「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」見当たらないと述べた。また「事業所得を生ずべき業務」の意義について、「自己の計算と危険において独立して営まれ、営利性、有償性を有し、かつ反復継続して遂行する意思と社会的地位とが客観的に認められる業務のことをいう」と言及した上で、「事業所得を生ずべき業務」に該当しないとしても、事業所得を生ずべき業務の遂行上必要な支出であれば、期間対応の費用として必要経費に該当するとした。

(ii) 当該事案への当てはめ（控訴審）

弁護士会等について検討し、それら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、弁護士会等の役員等として行う活動は、社会通念上、被控訴人の「事業所得を生ずべき業務」には該当しないと言及した。しかし、それらの活動は「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義務的に多くの経済的負担を負うことにより」成り立つものであるから、人格の異なる弁護士会等の役員等としての活動費用であっても、弁護士会等の役員等の業務の遂行上必要な支出であれば、弁護士としての事業所得の期間対応の費用に該当する、と述べた。そして、当該支出をその内容に応じて個別に検討し、弁護士会等の公式行事後に催される懇親会等の、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場合には必要経費に該当し、懇親会等の後に開催された二次会に出席した費用等の、社会通念上、弁護士会等の業務遂行上必要な支出であったとまではいえない、又は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認めると認めるに足りる証拠がない場合

には必要経費に該当するとは認められないと判断した。

(3) 筆者の見解

弁護士会役員事件は、第一審と控訴審でその判断が異なり、特に業務関連性の要件に「直接性」を付加すべきか否かという論点につき、対比的な判示となっている。この点については、前述したとおり、筆者は控訴審が示した、「直接性」を付け加えない考え方に賛同し、ある支出が事業所得を生ずるきっかけとなり、それが間接的な効果であったとしても、その支出は必要経費に含まれると考える。

しかし控訴審が、弁護士会等の役員等としての活動は「事業所得を生ずべき業務」に該当しないにも関わらず、「人格の異なる弁護士会等の役員等としての活動費用であっても、弁護士会等の役員等の業務の遂行上必要な支出であれば、弁護士としての事業所得の期間対応の費用に該当する」と判断したことには疑問を抱く。筆者も、控訴審と同様、事業所得を生ずべき業務の遂行上必要な支出、すなわち事業所得を生ずべき業務に間接的に関連している支出であれば必要経費に該当するのであり、弁護士会等の役員等として行う活動に要した支出が必要経費として認められる根拠は、控訴人が「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」ことであると考え。しかし、そのような考え方に基けば、「人格の異なる弁護士会等の役員等としての活動費用であっても、弁護士として行う業務の遂行上必要な支出であれば、弁護士としての事業所得の期間対応の費用に該当する」と述べるべきであり、控訴審は当該判断にあたり、弁護士会と弁護士の人格を混同しているのではないだろうか。このような混同が起きているため、佐藤孝一先生による『『弁護士会等の役員等としての活動』は『事業所得を生ずべき業務』に該当しない……と解する以上、論理的帰結としては……『弁護士会等の役員等の業務』の遂行上必要な支出は『事業所得を生ずべき業務』の遂行上必要な支出に当たらないことになる⁽²⁰³⁾との批判等を受ける結果に繋がったと思われる。

もっとも、控訴審は最終的には当該活動費用の一部において業務関連性を認めており、その判断方法として、弁護士会等の目的や、それらと弁護士業務との関係性に着目した点は評価できる。前述したように、業務関連性を判断する場合には「一体の経済活動の実態」等も参考にすべきであるが、控訴審も、控訴人の支出の目的には焦点を当てていないものの、弁護士の事業形態を前提に弁護士会等の目的や控訴人の事業への貢献性等を考慮し、個別具体的に判断したと言える。山田二郎先生は、弁護士会の会務を細かく検討し、控訴人の弁護士会の役員としての活動は弁護士会全体だけではなく、弁護士個人が報酬を得るために要した支出に当たると説明する⁽²⁰⁴⁾が、筆者もこの意見に同調し、控訴審においても、そこまで言及した上で、当該活動に要した支出は業務関連性を満たすため、必要経費

⁽²⁰³⁾ 佐藤孝一「判批」月刊税務事例 45 巻 2 号 1 頁 (2013) 10 頁。

⁽²⁰⁴⁾ 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 号 463 頁 (2011) 474 頁参照。

に該当すると帰結していれば、より納得のいく判旨となっていたのではないだろうか。

2. 国税不服審判所平成15年10月27日裁決⁽²⁰⁵⁾ (H15年裁決)

(1) 事実の概要

請求人は、弁護士として企業法務を中心に業務を営む傍ら、大学院の夜間過程である修士課程にて企業法学を専攻し、そして同過程修了後、同大学院の夜間過程である博士課程にて企業科学を専攻し在籍中であり、入学料及び博士課程1年目までの授業料を、各年分の事業所得の必要経費に算入した。しかし、処分行政庁はこれらの費用を必要経費に算入できないとして更正処分等を行った。これに対し、請求人は当該更正処分等の一部に不服があるとして、審査請求をした。

(2) 裁決要旨

審判所は以下のように判断し、請求人の請求を棄却している。

(i) 判断の枠組み

まず法37条1項の後段部分の「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」について、「業務の遂行と関連し、かつ、業務の遂行上必要であることが要件とされ、その支出する金員が業務遂行上必要か否かの判断においては、単に個人事業者の主観的判断のみではなく、直接かつ通常必要なものとして客観的に必要経費として認識できるものでなければならぬと解するのが相当」だとした。

また、家事関連費については、原則として事業所得の計算上必要経費に算入できないものの、令96条1号と2号に定める経費に該当した場合は必要経費に算入できる旨を述べ、その理由は、所得税法が「事業活動の主体であると同時に消費生活を行う個人を対象」としており、「家事費か業務上の必要経費かの判断基準を明文の規定により明らかにしている」とした。

(ii) 当該事案への当てはめ

当該授業料等につき、①請求人が進学した大学院の専攻過程の案内に、その特色は「社会人に対する生涯教育と自己啓発の場を提供する」とあり、また同募集要項に、「法曹の再教育をも視野に入れている」、「企業法務にマッチした高度な研究を続けることができ、最終的には博士論文を提出して学位を取得できる」と記載されていること、②請求人が、「当該大学院に入学したのは弁護士業務に関する個人の知識を深めるためで、修士及び博士の学位取得自体は弁護士業務に何らの意味を持たない旨」を答述していることから、請求人が進学した「専攻過程が企業法務に関連していることは認められる」が、「請求人の業務遂行上直接関係があり、かつ、通常必要な支出である」とは言えず、むしろ請求人の自己研鑽のための支出であるとして、法37条1項に規定する必要経費に該当しないと

⁽²⁰⁵⁾ 国税裁平成15・10・27事例集66-120。

た。

また、当該専攻過程で得た知識等により、今後弁護士業務に何らかの利益をもたらすこともあり得ることを考慮すると、当該授業料等は請求人の「弁護士業務と関連性を有することから、家事関連費であるとも言える」と述べ、その上で令96条1号と2号に定める場合に該当しないため、必要経費とすることはできないとした。

(3) 筆者の見解

H15年裁決を検討する前に、それ以前に教育費等について争われた2つの裁判等、高松高裁平成8年3月26日判決⁽²⁰⁶⁾（以下「H8年判決」という）と国税不服審判所平成13年3月30日裁決⁽²⁰⁷⁾（以下「H13年裁決」という）について簡潔に記述する。

まずH8年判決は、矯正歯科を診療科目とする歯科医が、歯科矯正医療技術及び経営のノウハウについて指導を受けるために参加した講習会費について必要経費該当性が争われた裁判である。その判旨では、当該費用は、その内容が詳細に検討されていないものの、事業の遂行上必要なものと認められるとし、必要経費に該当するとした。

次にH13年裁決は、外国人患者の治療や海外で催される学会に参加し、自己の研究発表等の活動を行う歯周病専門医が、アメリカ人講師を招請しての英会話研修費について必要経費該当性が争われた裁決である。その裁決要旨では、まず、請求人が主張するように、治療において英会話の技能を有することが有用であり、業務との関連があるとは言えるが、その能力保持のために継続して研修を受けることは業務の遂行上不可欠なものと言えないと述べ、その上で外国人患者の受診状況や参加した学会と業務の関連性について詳細に検討し、当該支出は業務の遂行上直接必要な経費とは認められない等の理由から、必要経費に該当しないとした。

これら2つの裁判等から、教育費等という理由で一様に家事費として取扱うことはなく、業務関連性や業務必要性を検討した上で、必要経費該当性を判断していることが把握できる。また、H8年判決では教育費等の詳細を検討せずに必要経費該当性を判断しているが、その後争われたH13年裁決では支出の目的、有用性、不可避性等の「一体の経済活動の実態」で使用する指標についても考慮しており、教育費等の内容に踏み込んだ裁決となっている。なお、業務関連性や業務必要性の「直接性」について、H8年判決では言及していないが、H13年裁決ではそれを付加しており、統一した見解は見取れなかった。

それでは、H15年裁決について、これらの裁判等との比較も交えながら記述する。まず、従来の判決等の流れを汲み、教育費等という理由で家事費とはせず、またH13年裁決と同様に、請求人が支出した授業料等の詳細について検討し、法37条1項等の規定に当てはめて、必要経費該当性を判断している。教育費等が様々な性質を持つことを考慮す

⁽²⁰⁶⁾ 高松高判平成8・3・26 税資215-1121。

⁽²⁰⁷⁾ 国税裁平成13・3・30 事例集61-129。

ると、このやり方は肯定できるものであるが、その詳細に関して以下の2点につき疑問を感じる。

まず1点目は、法37条1項と法45条1項の関係性についてである。審判所は法37条1項の必要経費に該当するか否かを法45条1項に先行して検討しているが、法45条1項は別段の定めであるのだから、授業料等に家事費が含まれていると判断した時点で、法45条1項及びその委任規定である令96条の適用について先に考慮すべきであった。

2点目は業務関連性についてである。H15年裁決は、H13年裁決と同じく業務関連性に「直接性」を付加している。裁決当時は「直接性」に関して注目を浴びた弁護士会役員事件より前に争われたものであり、通説である「直接性」を付加することが当然であったのかもしれないが、前述してきたとおり、直接であろうと間接であろうと、業務に関連していれば業務関連性の要件は満たすものと筆者は考える。審判所は家事関連費に該当し得る理由として、今後弁護士業務に何らかの利益をもたらすこともあり得るため業務との関連性を有するといった趣旨を述べ、授業料等と将来の収益とを形式的な対応関係で考慮した点は評価できるが、請求人が大学院にて教育を受けた企業法学及び企業科学は請求人の専門とする分野であり、業務内容だけで判断するなら、教育前後で実行可能な業務に「相当な差異」が生じるものではないため、支出当時の収益との対応関係で考えたとしても業務関連性は認められ得るだろう。

しかし請求人は、支出の目的が「弁護士業務に何らの意味を持た」ず、自己研鑽である旨を述べており、このような事業者の主観的な経済活動も考慮すると、最終的には業務関連性を満たすものではないと思われる。また業務関連性を満たすとしても、当該専攻過程の案内には「社会人に対する生涯教育と自己啓発の場を提供する」と、一般教育が持つ家事費の要素を含む旨が記載されていることから、授業料等は家事関連費であると考えられるが、区分明確性においてその要件を満たしていないため、審判所の結論が変わることはないと思われる。

なお、審判所は「最終的には博士論文を提出して学位を取得できる」ことも業務関連性の判断材料としているが、学位を取得できることと業務関連性は結び付けることは正しくないだろう。学位取得ができる教育は、Treas.Reg. § 1. 162-5でいうキャリアアップ教育基準を満たすものであるが、当該基準は業務関連性ではなく資本的支出に該当するか否かを判断するものであり、前述したとおり、我が国においてその判断は必要経費該当性に影響を及ぼさないとと思われる。

3. 大阪高裁令和2年5月22日判決⁽²⁰⁸⁾ (本件)

(1) 事実の概要

⁽²⁰⁸⁾ 大阪高判令和2・5・22 訟月 66-12-1991。

第 I 章第 1 節を参照して欲しい。

(2) 判旨

第 I 章第 2 節を参照して欲しい。

(3) 筆者の見解

本件は、資格取得を目的とするか否かという違いはあるが、学校に対する教育費という側面で、H15 年裁決に類似している。本件では、H15 年裁決のように本件学校やその授業内容の特色を検討してはいないが、やはり従来判決等の流れを汲み、教育費等という理由で一様に家事費とはせず、柔道整復師法や業務の具体的な内容等に基づき必要経費該当性を判断したことについては評価できる。以下では、第 I 章で記述した疑問点を含め、筆者が言及したい 5 つの論点について記述する。

(i) 制定法の階層関係 (第 I 章第 3 節で記述した 1 つ目の疑問点)

第 I 章第 3 節で記載した内容の振り返りとなるが、筆者は、控訴審が制定法の階層関係を遵守せず、すなわち法 37 条 1 項と令 96 条の優劣関係に従った判示をしなかったのは、法 37 条 1 項の解釈に迷いがあったからであると考えていた。しかし、第 II 章以降の研究内容を基に考えると、控訴審の判断順序は大きく間違ったものではないと理解できる。図表 1 をもう一度確認して欲しい。法 37 条 1 項の別段の定めである法 45 条 1 項は、法 37 条 1 項に優先して適用されることとなり、さらに家事関連費に該当した場合は法 45 条 1 項の委任規定である令 96 条 1 号又は 2 号の要件を満たす経費か否かを判断した後に、法 37 条 1 項に定める必要経費に該当するか否かについて考慮することとなる。控訴審が図表 1 のようなフローチャートを想像して本件を判断したかは不明であり、もし想像していたならその旨を、つまり法 37 条 1 項と法 45 条 1 項 1 号の適用順序の説明を、判旨に取り入れるべきであったと思う⁽²⁰⁹⁾が、実際に本件支払額が家事関連費かどうかは別として、本件支払額の有益性等から家事関連費であると判断し、区分明確性の観点から必要経費該当性を否定した控訴審の判断構造は相応に好ましいものであったと言える。

(ii) 費用と収益の対応関係

訟務月報 66 巻 12 号 1991 頁から 2001 頁に記載される本件に対する解説 (以下「本件解説」という) には、費用収益対応の原則に基づき、「その年分ではない将来の年分の所得のみを生ずべき業務について生じた費用は必要経費とはならない」⁽²¹⁰⁾と記載され、そして第一審及び控訴審は「本件支払額は、本件各年当時において」、当該事業形態による「収入の維持又は増加をもたらす効果」はないと判断したが、第 II 章で記載した法

⁽²⁰⁹⁾ 第一審は、法 45 条 1 項 1 号及び令 96 条は「必要経費に算入すべき費用の範囲について、家事費等という観点から確認的に明記する趣旨のもの」であり、法 37 条 1 項と「実質的に同一の内容を規定したもの」とそれらの関係性について述べており、法 37 条 1 項と法 45 条 1 項 1 号の適用順序の説明を行っていない。

⁽²¹⁰⁾ 大阪高判令和 2・5・22 訟月 66-12-1996。

37条1項の文理解釈や目的論的解釈に従えば、これは失当である。期間対応の費用は、個々の収益と結び付けるのではなく、「その年の総収入金額に形式的に対応させる」のであり、将来の収益にのみ結び付く費用であっても必要経費として認められ得る。加えて、結果として収益に貢献しなかった業務から不可避免的に生じた損失等も期間対応の費用に含まれるため、例え「収入の維持又は増加をもたらす効果」がなかったとしても、本件支払額が不可避免的に生じているのであれば、必要経費に該当し得るのである。なお、第一審及び控訴審は、「不可避性」に対して熟慮に欠ける節があるが、この点に関しては後述する本項の(v)業務関連性(業務必要性)の判断基準で触れることとする。

(iii) 教育費等の性質(第I章第3節で記述した2つ目の疑問点)

第I章第3節では、教育費等は様々に分類されるものであるため、控訴審は必要経費として認められる教育費等の基準、枠組み、要素等を示すべきだと問題を提起した。第III章で深めた教育費等の知見に基づけば、資格取得費である本件支払額がキャリアアップ教育基準を満たすことに異論はないだろう。第一審では、「人的資本の価値増加」という文言を使用し、本件支払額が資本的支出である、すなわちキャリアアップ教育基準を満たすことを理由に、必要経費該当性を否定している。しかし図表2で示したように、我が国においては、教育費等の資本的支出を必要経費として認めない、と規定する法令は存在せず、またそのような人的資本を、減価償却資産や繰延資産のように、費用と収益を対応させるために、将来にわたり徐々に償却費として費用化することを規定する法令もない。つまり、第一審の当該判断に法的根拠はなく、教育費等の資本的支出であっても、法37条1項の業務関連性等の要件を満たせば必要経費に該当するのである。

また、教育費等の性質を考える上でもう1つ取り上げたいのは、本件学校やその授業内容の特色についてである。前述したように、H15年裁決においてはそれらの特色の詳細を検討し、必要経費該当性を判断したのに対し、本件では柔道整復師法を考慮しているものの、それらの特色に対する検討が十分に個別具体的であったとは言い難い。本件解説では、「専門教育についても、それが将来の生活の安定を目的とした手段としての性格をもつとともに、本人の知識・教養の滋養や人格形成を目的とする部分と専門教育とが不可分であることなどから、その教育費の支出を将来の業務の費用とみることには問題がある」⁽²¹¹⁾とし、注解所得税法研究会の文言を大方変わりに引用することで⁽²¹²⁾、専門教育が一般教育と同じく家事費の要素を含むと捉えている。しかし、筆者は理学療法士であるため柔道整復師等の医療従事者を養成する専門学校の話をよく聞くのだが、医療系の専門学校で行う授業は、解剖学、生理学、運動学等のような、全てが柔道整復に関連し、カイロプラクティックにも応用できる専門科目で構成され、国立大学のように一般教養の科目を教

⁽²¹¹⁾ 大阪高判令和2・5・22 訟月 66-12-1997。

⁽²¹²⁾ 注解所得税法研究会・前掲注(16)1143頁参照。

えるものは無い。このことは、各専門学校授業カリキュラムを見ても明らかなことであり、本件学校においても、同様の授業構成であったことは想像に難くない。また、1つ1つの専門科目も授業内容によっては一般教育と同じ効果を持つ場合もあり得るが、本件においては、第Ⅲ章第1節に記載した内容と重複するが、Xは既に社会人であるため、本件学校に入学するまでに一般教育は十分に足りている可能性が大いにあり、本件学校の授業を受けることで本人の教養等がさらに涵養されるかは疑問である。そうすると、本件学校の授業は、資格取得に繋がるという一面はあるものの、社会人が「特定分野に深化した知識や技術」の授与を目的に受ける1日研修等の集合体と捉えることができ、業務関連性が認められる1日研修等、又はH8年判決で争いの対象となった講習会費用は必要経費として認められるのに対して、本件支払額が、本件学校やその授業の特色から必要経費として認められないとされるのは、理解に苦しむところである⁽²¹³⁾。

(iv) 業務との直接関連性

控訴審はXの補充主張に対する判断において、「業務の遂行上間接的に必要となる費用等を広く必要経費に算入することができるものと解することはできない」とし、実質的には業務関連性に「直接性」を付加して本件支払額の必要経費該当性を判断している⁽²¹⁴⁾。この「直接性」を付加する解釈は従来の教育費等の裁判等と同じであるのだが、本件は、「直接性」を付け加えない、画期的な考え方を示した弁護士会役員事件後に争われた裁判であることから、その判断は時代に逆行するようなものと捉えられても仕方がなく、本稿で度々記載してきたが、筆者はこのような解釈に賛同できず、業務と間接的に関連していれば業務関連性を充足すると考える。第一審及び控訴審は本件支払額の有益性に対する検討にて、支出の効果が本件各年当時のXの業務に「もたらす有益性は副次的かつ限定的なものにとどまる」と述べているが、業務関連性に「直接性」を付加するか否かで、その意味合いが全く異なる。すなわち、「直接性」を付加した場合は副次的な程度の効果では業務関連性を充足するとは言えないが、「直接性」を付加しない場合は副次的な程度の効果があるのであれば業務関連性を充足すると言え、逆の結論に辿り着くことになる。

(v) 業務関連性（業務必要性）の判断基準

図表3を参考にすると、本件支払額における業務関連性の判断で重要なことは、①能力維持・向上基準を満たすか否か、及び②新たな事業に繋がらないか否かについての検討である。

まず①能力維持・向上基準は、再掲となるが、納税者の専門とする分野における現在の

⁽²¹³⁾ 成宮哲也・前掲注(142)75頁参照、武田涼子「個人が行う事業に関連して支払われた研修・教育費用の必要経費該当性～大阪高判令和2年5月22日を踏まえて～」税務事例研究187巻25頁(2022)34~35頁参照。

⁽²¹⁴⁾ 大阪高判令和2・5・22訟月66-12-2000参照。

動向に着目した短期の教育等により満たされる基準である⁽²¹⁵⁾。本件の場合、短期ではなく長期の教育であると考えられるが、本項の（iii）で記載したように、本件学校の授業は1日研修等の集合体と捉えることができるため、期間の長さの違いは当該基準の判断にあたり、問題視する必要はないだろう。また授業内容も、資格取得のためとはいえ、医学は日進月歩しており、枯渇した知見ではなく臨床の場で役立ち、毎年作り変えられる国家試験に対応できる最新の知見を教授できるものとなっていたはずであり、Xが受けた教育は「現在の動向に着目した」ものであったと示唆される。そうすると、①能力維持・向上基準を判断するために残された検討項目は、本件学校における教育がXの専門とする分野におけるものであるか否か、である⁽²¹⁶⁾。この項目についても、本項の（iii）で記載したとおり、柔道整復師養成施設のような専門学校の授業内容は、柔道整復だけでなくカイロプラクティックにも応用できる専門科目のみを教えるもので構成されていると考えられ、また本項の（iv）に記載したとおり、控訴審は「本件学校で修得した知識及び技能」を用いた場合に、本件各年当時のXの業務にもたらす有益性が副次的にあるとし、業務との間接的な関連性を認めていることから、本件学校における教育はXの専門とする分野におけるものだと判断してよいだろう。以上より、本件学校における教育は①能力維持・向上基準を満たすものであったと言える。

では次に、②新たな事業に繋がらないか、について検討する。第III章で記載したように、教育費等の業務関連性を判断するためには、教育前後で納税者が実行可能な業務を比較する等して、教育費等が類似する事業へ拡大するための支出か、それとも全く別の、新たな事業に繋がる支出かを見極めなければならない。控訴審は本件支払額につき、「他の居住者ないし法人と雇用契約を締結して給与収入を得ることなどができる地位を得た」と判示したが、筆者は、事業所得とは異なる所得である給与所得を得る地位を獲得することは事業所得の必要経費該当性の判断に影響を及ぼすものではないため、控訴審は本件支払額により給与所得を得る地位を獲得するか否かではなく、本件支払額が支出当時に行っていた事業所得を生ずべき業務と関連しているか、突き詰めて言えば、新たな事業に繋がる地位を獲得するか否かを検討すべきであったと考える。

さて教育前のXの事業は、第一審及び控訴審が述べるように「自らは免許を有さずに柔道整復に該当しないカイロプラクティック等を行うとともに、柔道整復師を雇用して柔道整復を行わせるという形態」である。それに対し、教育後のXの事業は、柔道整復師の資格を使用して個人事業者として事業所得を得る方法は接骨院を開設するような方法しか主として存在しないこと、及び実際にXは免許の交付を受けた後から本件接骨院にて他の柔

⁽²¹⁵⁾ 橋本彩・前掲注(5)161頁参照。

⁽²¹⁶⁾ なお、H13年裁決は、請求人が受けた教育（英会話研修）が、請求人の専門とする分野（歯周病学）におけるものではなかったために、必要経費に該当しないと判断されたと捉えることができる。

道整復師1名と共に柔道整復を行っていることから、「自らも免許を有しつつ接骨院を開設し自ら又は雇用した柔道整復師が柔道整復を行う形態」だと言える。前者と後者の事業形態を、柔道整復師法に基づき、比較すると、後者の事業形態は柔道整復師としてカイロプラクティックにはない整復や固定のような施術を行うことができ、実行可能な業務の幅が広がっている。この違いを「相当な差異」だと認め、本件支払額を新たな事業に繋がる支出であるとするならば、第一審及び控訴審が前者と後者の事業形態を区別し、本件支払額を家事関連費と判断したことは正当であろう。

しかし、前者と後者の事業形態を本当に区別してよいのであろうか。品川芳宣先生は「『業務の遂行上の必要性』については、結局、当該業務の内容に照らした上での事実認定に依拠する」⁽²¹⁷⁾ことになる」と述べており、本件解説においても「必要経費該当性が争われる場合、法令解釈の問題よりは、むしろ個別具体的な事実関係やその評価が争点となることが多く、判決の結論は事実認定に負うところが大きい」⁽²¹⁸⁾と示しており、業務関連性の判断は事実をどのように捉えるか、に依存している。筆者は、そのことを重々承知した上で、Xと同じ医療従事者として患者のために最良な医療環境を整えたいという強い思いも込めて、本稿の内容に基づき、②新たな事業に繋がらないか否かについての第一審及び控訴審の判断に対する批判を以下に記載する。

第II章及び第III章で記載したように、教育費等の業務関連性、そして②新たな事業に繋がらないか否かについて検討する際には、客観的な事実だけでなく主観的な経済活動にも焦点を当て、具体的に、なおかつ多面的に判断するため「一体の経済活動の実態」の概念や「経営判断原則」の法理も参考にすることが重要である。

第一審及び控訴審は、「業務との関連性及びその遂行上の必要性の有無については、(ア)当該業務の具体的内容、性質等を前提として、(イ)事業者が当該費用を支出した目的、(ウ)当該支出が、当該業務に有益なものとして収入の維持又は増加をもたらす効果の有無及び程度」等の諸事情を考慮して判断する、と述べ、事業形態を前提とし支出の目的及び有益性を検討しており、「一体の経済活動の実態」の概念に近い考え方を示している。そして本件支出目的については「事業拡大を図ること」としながらも、法37条1項の解釈につき、将来の収益にのみ結び付く費用を必要経費として認めず、また業務関連性に「直接性」を付加したため、本件支払額のような事業を拡大するための支出は業務関連性を充足しないと判断した。しかし、本項の(ii)費用と収益との対応関係及び(iv)業務との直接関連性で指摘したように、第II章で記載した法37条1項の解釈に基づけば、本件支払額は有益性が認められる支出であり、類似する事業へ拡大するための支出は業務関連性を満たし、必要経費に該当し得るのである。

⁽²¹⁷⁾ 品川芳宣・前掲注(117)29頁。

⁽²¹⁸⁾ 大阪高判令和2・5・22 訟月 66-12-2001。

また、本件支払額を支出した当時のXの状況を振り返ると、Xは本件学校に通学した3年間で合計300万円以上の金額を支払っており、少なくない時間と金額を費やしている。そのようなリスクを背負ってでも、Xが柔道整復師の資格を取得すると決断したのは、Xが営む事業が柔道整復業の市場から強制的に退出させられることにならないようにするためであり、不可避的なものであったのだろうと推察される。Xは、本件学校に通学する前に、恐らく紹介料等を支払い、支出当時までに2人の柔道整復師を雇用しているが、1人は数カ月で退職し、もう1人は数年後に独立することが予想される状態であった。もしその後も柔道整復師を雇用しては数年以内に退職する、という状況が繰り返されると、その度に紹介料等を支払うだけでなく、Xの事業が継続の危機に晒されることとなる。確かに、Xの主張内容に紹介料等や雇用状況の具体的な説明が不足していることも否定できないが、この危機を回避するためにXが下した、柔道整復師の資格を取得するという決断は、事業者としての誠実性及び合理性を十分に確保しており、「経営判断原則」にも従うものである。

なお、武田涼子先生は、Xは自らの計算と危険において柔道整復業を行っているにも拘わらず、本件支払額が必要経費として認められないものとする、一般的な事業遂行において、他者を雇用して遂行していた業務を自らも行おうとする場合や、業態の幅を広げ、関連する業務に事業を広げていく過程では、必要経費とは認められない費用が出てくるものではないか、と懸念している⁽²¹⁹⁾。当該主張は、弁護士顧問料事件で判示された事業所得の意義を引用しつつ、類似する事業へ拡大するための支出を必要経費として認めるべきとする内容であるが、納税者の主観的な経済活動にも配慮されており、また自由な経済活動を阻害しないという観点においても、肯定できるものである。

このように「一体の経済活動の実態」の概念や「経営判断原則」の法理も参考に②新たな事業に繋がらないか否かについて検討すると、「自らは免許を有さずに柔道整復に該当しないカイロプラクティック等を行うとともに、柔道整復師を雇用して柔道整復を行わせるという形態」の事業を継続させるために、Xは柔道整復師の資格を取得し、その継続後の姿が、「自らも免許を有しつつ接骨院を開設し、自ら又は雇用した柔道整復師が柔道整復を行う形態」の事業なのである。そうすると、前者の事業形態と後者の事業形態はとりわけ区別されるものではなく、また本件支払額は類似する事業へ拡大するための支出であり、新たな事業に繋がる支出でもない。

以上に記載した5つの論点を総合的に考慮すれば、本件支払額は業務関連性を充足し、その全額が必要経費として認められるものだと考えられる。法律的及び経済的思考のどちらによっても、本件における裁判所の判断は果たして正当だと言えるのか、筆者は極めて疑問に思う。

⁽²¹⁹⁾ 武田涼子・前掲注(213)41頁参照。

おわりに

現代は目覚ましい技術革新、グローバル化、働き方改革等の経済社会の変化によって、従来では想定できなかったような新しい取引態様が生み出されている⁽²²⁰⁾。このような変化に伴い、働く上で必要な知識や技術、又は資格等が多様化し、以前にも増して人的資本への投資により国際競争力を高めることが重要となっており、教育費等について再考しなければならない理由がここにある。

このような現代の状況下においては、迅速な法的対応が求められるということに疑いはないだろう。近年の教育費等に関する税制改正で言えば、現代の経済社会に対応するためであるか否かは別として、給与所得者による資格取得費に対する特定支出控除の適用範囲が拡大されたが、今後は、事業所得における教育費等、特にその中でも資本的支出に該当するものの取扱いについての税制を整備する必要があるかもしれない。他方で、実務家はそのような法改正を期待して待つわけにはいかず、立法時には想定していなかった現代の経済社会特有の支出であっても、現行法の範囲において適切に判断しなければならない。そのため、事業所得における教育費等については、法37条1項等の規定に準じてその必要経費該当性を判断することとなる。

そこで本稿においても、本件における裁判所の判断の正当性の有無を明らかにすることを目標に、米国の財務省規則を参考にしつつ、我が国での事業所得における教育費等の必要経費該当性について、法37条1項等の文理解釈及び目的論的解釈に基づいて検討した。本件では柔道整復師の資格取得費を必要経費として認めないとする旨の判断が下されたが、法37条1項等及び教育費等の知見を深めていくと、そのような判断が果たして正当であったのか、筆者は大いに疑問を抱かざるを得ない。第一審は当該資格取得費が資本的支出に該当するという理由で必要経費該当性を否定したが、我が国にはそのような法的根拠はなく、飽くまで法37条1項等に規定する業務関連性等の要件に基づき判断すべきであり、また控訴審は事業拡大のための支出が業務関連性の要件を満たさないかのような旨を述べたが、事業所得は副収入や付随収入等に対応する費用も含むこと、将来の収益に結び付く支出も期間対応の費用として認められること、業務に間接的に関連していれば業務関連性を満たすことを勘案すると、類似する事業へ拡大するための支出は業務関連性を満たし得るだろう。

もっとも、教育費等の必要経費該当性が争われる場合は、事実認定に依拠するところも大きい。資格取得費が新たな事業に繋がる支出である場合には業務関連性を満たさないものと考えられるが、前述した類似する事業へ拡大するための支出か、又は新たな事業に繋

⁽²²⁰⁾ 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－」岡山大学経済学雑誌第48巻第3号19頁(2017)27頁参照。

がる支出かを見極めることが教育費等の必要経費該当性を判断するにあたり、最も難しい論点であり、事実の捉え方次第でもある。現代の状況を鑑みると、個別の事案に応じて、主観的な経済活動も考慮しつつ、具体的に、なおかつ多面的に当該論点に対して判断することが重要であり、本稿においては、「一体の経済活動の実態」の概念や「経営判断原則」の法理も参考にすべき旨をその解決策として提示した。今後の、事業所得における教育費等の必要経費該当性を判断する上での課題は、当該論点につき納税者の予測可能性と法的安定性を担保することであろう。しかしながら、我が国においては、そもそも、教育費等の支出控除に対する課税の問題が活発に議論されているわけではないため、まずは納税者が教育費等の支出控除に対して問題意識を持たなければならず、その意味において本件における裁判所の判断の正当性の有無を検討することは重要な価値を持つと思われる。

参考文献

(日本の文献)

- ・ 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 号 15 頁 (2013)
- ・ 池本征男『所得税法－理論と計算－〔第十四訂版〕』(税務経理協会・2020)
- ・ 泉絢也「米国財務省規則に対する司法敬讓問題－Chevron 原則、National Muffler 原則、あるいは Skidmore 原則か？－」国土館法研論集第 17 号 49 頁 (2016)
- ・ 泉山殖「判批」税務弘報 63 卷 1 号 157 頁 (2015)
- ・ 植松守雄「所得税法における『必要経費』と『家事費』」一橋論叢第 80 卷第 5 号 583 頁 (1978)
- ・ 碓井光明「所得税における必要経費をめぐる若干の問題－立法および裁判例・裁決例の動向に着目して－」金子宏『租税法の基本問題』(有斐閣・2007) 329 頁
- ・ 碓井光明「税務における『業務関連性』の諸問題」税理 29 卷 6 号 8 頁 (1986)
- ・ 碓井光明「必要経費の意義と範囲」日税研論集 31 号 3 頁 (1995)
- ・ 碓井光明「米国連邦所得税における必要経費控除の研究(三)－控除可能な経費と控除不能な支出との区別－」法学協会雑誌第 93 卷第 7 号 1093 頁 (1976)
- ・ 岡村忠生「弁護士会役員活動費用と消費税(2)」税研 30 卷 2 号 73 頁 (2013)
- ・ 落合誠一『会社法要説〔第 2 版〕』(有斐閣・2016)
- ・ 柿原勝一「所得税法における『業務』の範囲について」税務大学校論叢 102 号 1 頁 (2021)
- ・ 加藤周一ほか編著『改訂新版 世界大百科事典 7』(平凡社・2007)
- ・ 金子宏『租税法〔第 23 版〕』(弘文堂・2019)
- ・ 金子宏『租税法〔第 24 版〕』(弘文堂・2021)
- ・ 金子宏「判批」中里実ほか編著『別冊ジュリスト 253 号 租税判例百選〔第 7 版〕』(有斐閣・2021) 4 頁
- ・ 北口りえ「所得課税における所得概念」駒澤大学経済学論集第 46 卷第 1 号 35 頁 (2014)
- ・ 木山泰嗣「判批」税経通信 77 卷 4 号 132 頁 (2022)
- ・ 小西隆太「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－」租税資料館賞受賞論文集第 30 回上巻 355 頁 (2021)
- ・ 小林秀幸=近藤光男『新版・株主代表訴訟体系』(弘文堂・2002)
- ・ 酒井克彦「所得税法 37 条 1 項の『別段の定め』と家事費概念－所得税法 37 条と 45 条の適用における優先劣後関係－」中央ロー・ジャーナル第 17 卷第 1 号 29 頁 (2020)
- ・ 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)

- ・ 酒井克彦「税務論文 所得税法 157 条は同法 37 条 1 項の『別段の定め』かー大阪地裁平成 30 年 4 月 19 日判決を素材としてー」月刊税務事例 52 卷 4 号 1 頁 (2020)
- ・ 酒井克彦「法律家のための租税解釈の落とし穴 (第 1 回) 所得税法における『事業』と『業務』の解釈」ビジネス法務 18 卷 3 号 85 頁 (2018)
- ・ 佐々木幸男「所得税の現状と課題ー包括的所得税の変容と所得税の今後の課題ー」税務大学校論叢 51 号 141 頁 (2006)
- ・ 佐藤孝一「判批」月刊税務事例 45 卷 2 号 1 頁 (2013)
- ・ 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)
- ・ 品川芳宣「判批」TKC 税研情報 22 卷 1 号 21 頁 (2013)
- ・ 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」会計専門職紀要 4 号 3 頁 (2013)
- ・ 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)
- ・ 武田涼子「個人が行う事業に関連して支払われた研修・教育費用の必要経費該当性〜大阪高判令和 2 年 5 月 22 日を踏まえて〜」税務事例研究 187 卷 25 頁 (2022)
- ・ 竹鼻均之『法律等を読み解くうえで必要な基礎知識』(みらい・2021)
- ・ 竹本守邦「判批」税法学 587 号 49 頁 (2022)
- ・ 田中治「所得税 家事関連費の必要経費該当性」税務事例研究 143 卷 36 頁 (2015)
- ・ 谷口勢津夫『税法基本講義〔第 6 版〕』(弘文堂・2018)
- ・ 谷口勢津夫『税法の基礎理論ー租税法律主義論の展開ー』(清文社・2021)
- ・ 注解所得税法研究会『六訂版・注解所得税法』(大蔵財務協会・2019)
- ・ 角田禮次郎ほか編著『法令用語辞典〔第 10 次改訂版〕』(学陽書房・2016)
- ・ 道垣内弘人『プレップ法学を学ぶ前に〔第 2 版〕』(弘文堂・2019)
- ・ 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第 53 卷第 1 号 65 頁 (2018)
- ・ 成宮哲也「教育費、研修費、資格取得費をめぐる課税関係の検討」会計専門職紀要 5 号 67 頁 (2014)
- ・ 新村出『広辞苑〔第七版〕』(岩波書店・2018)
- ・ 橋本彩「米国における高等教育支出の費用控除」信州大学経法論集第 1 号 153 頁 (2012)
- ・ 畠山武道「教育・研修費課税をめぐる問題」金子宏『所得課税の研究』(有斐閣・1991) 263 頁
- ・ 日坂匡宏「所得税法 37 条 1 項に規定する必要経費の事業関連性に関する一考察」九州国際大学法政論集第 15 卷 105 頁 (2019)
- ・ 増田英敏「続・実践 租税正義学(第 42 回) 弁護士会活動費は必要経費か(下)」税務

弘報 60 卷 7 号 96 頁 (2012)

- ・ 松沢智『租税実体法〔補正第二版〕』（中央経済社・2003）
- ・ 松村明監修『大辞泉〔増補・新装版〕』（小学館・1998）
- ・ 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」税務大学校論叢 74 号 231 頁 (2012)
- ・ 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 11 頁 (2013)
- ・ 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－」岡山大学経済学雑誌第 48 巻第 3 号 19 頁 (2017)
- ・ 森信茂樹「人的資本蓄積と税制」租税研究 645 号 32 頁 (2003)
- ・ 山口敬三郎「判批」税理 57 巻 6 号 48 頁 (2014)
- ・ 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 号 463 頁 (2011)

(外国の文献)

- ・ Marcus Schoenfeld, *The Educational Expense Deduction : The Need For a Rational Approach*, 27 Villanova Law Review. 237(1982)

(ウェブサイト)

- ・ 国際連合教育科学文化機関のウェブサイト <http://uis.unesco.org/en/topic/international-standard-classification-education-isced> [最終確認日：2023 年 1 月 5 日]
- ・ 国税庁のウェブサイト https://www.nta.go.jp/law/joho-zeikaishaku/shotoku/shinkoku/200629_2/index.htm [最終確認日：2022 年 12 月 14 日]
- ・ コメントール×所得税務積義 Digital のウェブサイト https://zei-ptl.d1-law.com/cgi-bin/D1WP_KAIZEI/D1WPKzHonbunTop.exe?t=1670923533584 [最終確認日：2022 年 12 月 13 日]

参考裁判及び裁決例

(日本の裁判及び裁決例)

- ・ 最二小判昭和 35・10・7 民集 14-12-2420
- ・ 最二小判昭和 56・4・24 民集 35-3-672
- ・ 最大判昭和 60・3・27 民集 39-2-247
- ・ 青森地判昭和 60・11・5 税資 147-326
- ・ 高松高判平成 8・3・26 税資 215-1121
- ・ 国税裁平成 13・3・30 事例集 61-129
- ・ 国税裁平成 15・10・27 事例集 66-120
- ・ 最三小判平成 22・3・2 民集 64-2-420
- ・ 東京地判平成 23・8・9 判タ 1383-204
- ・ 東京高判平成 24・9・19 判タ 1387-190
- ・ 最三小判平成 27・3・10 刑集 69-2-434
- ・ 大阪地判平成 29・9・7 税資 267-順-13051
- ・ 大阪地判令和 1・10・25 訟月 66-12-2012
- ・ 大阪高判令和 2・5・22 訟月 66-12-1991
- ・ 東京高判令和 2・6・24 判時 2005-8

(外国の裁判例)

- ・ Kornhauser v. United States, 276 U.S. 145(1928)
- ・ Welch v. Helvering, 290 U.S. 111(1933)
- ・ Hill v. Commissioner, 181 F.2d 906(1950)
- ・ Coughlin v. Commissioner, 203 F.2d 307(2d Cir. 1953)
- ・ Carroll v. Commissioner, 51 T.C. 213(1968)
- ・ Weizmann v. Commissioner, 52 T.C.1106(1969)
- ・ Glenn v. Commissioner, 62 T.C. 270(1974)
- ・ Antuna v. Commissioner, 36 T.C.M. 1778(1977)
- ・ Diaz v Commissioner, 70 T.C. 1067(1978)
- ・ Siewert v. United States, 500 F.Supp. 1076(1980)
- ・ Voigt v. Commissioner, 74 T.C. 82(1980)

