

必要経費と家事費等の区別

一個人事業主が支出する教育関連費用を中心として一

櫻井 達也

必要経費と家事費等の区別
—個人事業主が支出する教育関連費用を中心として—
論文要旨

櫻井達也

1. 本論文の対象

本論文は、必要経費・家事費・家事関連費の区別について論じたものである。

具体的には、個人事業主が支出する教育関連費用を中心として、その区別を検討した。

2. 問題意識

(1) 必要経費と家事費等

事業所得の必要経費に関する規定は、所得税法（以下「法」ということがある。）37条1項にある。

その「別段の定め」として、法45条1項1号に、「家事上の経費」（以下「家事費」という。）と「これに関連する経費」（以下「家事関連費」という。また、家事費と家事関連費を併せて「家事費等」という。）に関する規定がある。

家事費の意義は、法令に定めがないが、個人の消費活動上の支出をいうものとされている。家事関連費は、家事費と必要経費の両方の性質を持つ支出をいう。

家事費等が定められている理由は、法人と個人の性質の違いにある。すなわち、法人は専ら事業活動を目的として存在しているため、支出したものが消費にあたるかどうかを考慮する必要はない。これに対し、個人の場合は、事業主体であると同時に、消費主体でもある。そのため、支出が消費にあたるかどうかを考慮する必要が生じる。

(2) 区別の難しさ

条文上は、必要経費と家事費は明確に区分されているものの、必要経費と家事費等の区別には、困難を生じることがある。

たとえば、食費は消費にあたる支出であり、典型的な家事費に該当すると考えられる。しかし、弁護士業を営む個人事業主が、弁護士会等の役員としての活動に伴い支出した懇親会費等については、飲食が含まれているものの、必要経費と認められた裁判例がある。

プロのスポーツ選手が肉体の改造や維持のために食べる食料品の購入費用については、業務と強く結びついており、必要な支出であるため、必要経費にあたりと判断されるべき場合があるとする見解もある¹。

一方で、弁護士業を営む個人事業主が支出するロータリークラブ会費は、事業を行っていない限り支出しないとも思われるが、これが家事費にあたりとされた裁判例もある。

¹ 佐藤英明『スタンダード所得税法[第4版]』（弘文堂、2024年）283頁参照。

このように、必要経費と家事費等は区別が容易でない場合がある。

3. 素材となる裁判例

必要経費と家事費等の区別について検討するにあたり、参考になる裁判例が、近時あらわれた。大阪高裁令和2年判決である。この判決は、柔道整復師等による整体業を営む個人事業主が支出した、柔道整復師の資格取得に要する費用が、必要経費にあたるか否かが争われた。

大阪高裁令和2年判決は、法37条1項の必要経費該当性は、業務との関連性があるか(以下「関連性要件」という。)、業務遂行上の必要性があるか(以下「必要性要件」という。)で判断をした。その上で、①これら関連性要件と必要性要件を満たさないこと、②業務独占資格を得ることは、「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」ものであることを理由に、柔道整復師の資格取得に要した費用は、必要経費に該当しないと判示した。

②については、その資格取得に要した費用を家事費ととらえているものと考えられる。しかし、業務独占資格だからという理由で、家事費に該当するという判断は妥当なのか、疑問が残る。この論理によれば、たとえば、簿記検定は業務独占資格ではないので、その資格取得に要した費用は、必要経費として認められる可能性があることになる。

このように、業務独占資格に着目した大阪高裁令和2年判決の考え方は、なぜ、業務独占資格が特別なのか、他の資格や大学の学費等との関係性をどう考えるのか、という問題を生じさせる。

業務独占資格に着目することにより発生する問題は、家事費を積極的に定義づけしようとするから生じるものと思われる。つまり、大阪高裁令和2年判決が採用している必要経費と家事費等の区別の方法には、その妥当性に問題がある。

4. 先行研究

必要経費と家事費等の区別について論じた先行研究には、植松論文²、崎山論文³、田中論文⁴、酒井論文がある⁵。

このうち、田中論文では、必要経費と家事費等の区別には、①家事費該当性からアプローチする方法、②必要経費該当性からアプローチする方法、③必要経費該当性と家事費該当性

² 植松守雄「所得税法における『必要経費』と『家事費』」一橋論叢80巻5号(1978年)583頁。

³ 崎山強「事業主の自己啓発のために支出する費用の業務関連性」税理48巻7号(2005年)57頁。

⁴ 田中晶国「必要経費と家事費・家事関連費」税研35巻6号(2020年)49頁。

⁵ 酒井克彦「所得税法37条の『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17巻1号(2020年)29頁。

の両面からアプローチする方法、があるとされている。そして、家事費との区別の必要性から、③必要経費該当性と家事費該当性の両面からアプローチする方法が妥当であると論じる。

植松論文では、明らかに家事費の要素が混入するような費用については、必要経費該当性要件を狭める等により区別を行う解釈が示されており、③必要経費該当性と家事費該当性の両面からアプローチする方法が妥当であるとする。

崎山論文では、必要経費として控除すべきものが家事費に該当するおそれがあることから、③必要経費該当性と家事費該当性の両面からアプローチする方法は妥当ではなく、②必要経費該当性からアプローチする方法が妥当であることを論じる。

酒井論文では、所得税法の条文構造を踏まえると、法 37 条 1 項の「別段の定め」にあたる法 45 条 1 項 1 号を優先的に適用すべきであることから、①家事費該当性からアプローチする方法が妥当であることを論じている。

このように、先行研究においては、必要経費と家事費等の区別について 3 つのアプローチがあることが示されており、それぞれのアプローチの妥当性が個別に論じられている。

しかし、それぞれのアプローチを比較した上で、どのアプローチが妥当であるのかを論じた文献は見当たらない。

そこで、本論文では、それぞれのアプローチを採用する学説や裁判例の内容を整理し、比較検討した上で、どのアプローチが妥当であるのかを検討した。

5. 本論文の構成

本論文の構成は、次のとおりである。

第 1 章では、必要経費と家事費等の区別について検討するにあたり、参考になる大阪高裁令和 2 年判決を確認した。具体的には、事案の概要や判示内容、判決に対する評価を整理した上で、必要経費と家事費等の区別に関する法的問題を明らかにした。

第 2 章では、必要経費と家事費等の意義や沿革について整理した。具体的には、必要経費と家事費等の意義を確認した上で、所得税法が制定された明治 20 年の規定から整理を行った。現行法への改正の方向性を示す昭和 38 年税制調査会答申の内容も確認した。

第 3 章では、必要経費の要件論に関する先行研究を確認した。具体的には、業務の範囲、関連性要件と必要性要件が求められる程度、要件該当性の判断基準について見解を整理した。

第 4 章では、教育関連費用について確認した。具体的には、教育の意義や種類を整理した上で、本論文における教育関連費用の意義や、分類ごとの特徴を確認した。その後、教育関連費用を支出する目的や効果、特定支出控除制度について確認を行った。

第 5 章では、必要経費と家事費等の区別に関する見解を整理した。具体的には、区別の方法を 3 つのアプローチに分けた上で、それぞれの内容や特徴を確認した。

第 6 章では、前章までの内容を踏まえた上で、必要経費と家事費等の区別をどのように行うべきかについて論じた。具体的には、前章で整理した各アプローチの妥当性、教育関連費

用の場合のアプローチの妥当性、法 37 条 1 項の必要経費該当性要件を検討した。

第 7 章では、教育関連費用のうち、必要経費と家事費等の区別が難しいと考えられる 3 つのパターンを想定し、前章で論じた区別の方法によると、具体的に必要経費と家事費等がどのように区別されるのか検証した。

第 8 章では、本論文を総括した。

6. 本論文の結論

以上の検討を行った結果、本論文の結論は、次のとおりとなった。

① 区別の方法

必要経費と家事費等の区別は、法 37 条 1 項の必要経費該当性要件によって区別を行う、総則規定優先アプローチが妥当する。具体的には、次の手順により区別を行う。

② 第 1 段階：業務範囲の確定

まず、法 37 条 1 項の必要経費該当性要件を検討するにあたり、適切に業務の範囲を確定することが必要である。ここにいう業務とは、その年における事業所得を生ずべき業務であるといえるものであり、納税者の個別具体的な業態や状況に応じてその範囲を確定する。

③ 第 2 段階：関連性要件と必要性要件の判定

業務の範囲を確定したら、関連性要件と必要性要件を満たすか否かで必要経費該当性を判断する。

関連性要件は、客観的に支出の目的や効果からみて、納税者の業務に有益であるか否かで判断する。必要性要件は、客観的に支出の目的や効果からみて、金額的に不相当とはいえず、納税者の業務の遂行上、有益であるか否かで判断する。これらの要件を満たすものは必要経費となり、これを満たさないものは家事費等になる。

④ 第 3 段階：家事関連費のうち必要経費となる部分の判定

家事費等となったもののうち、施行令 96 条各号の要件を満たすものは、その要件を満たす部分について、必要経費に算入することができる。

この区別の方法は、教育関連費用であっても変わることはなく、上記のとおりに解すべきである。

以上

目次

はじめに	3
第1章 大阪高裁令和2年判決に含まれる法的問題	7
第1節 事案の概要	7
第2節 判示内容	8
第3節 判決の評価	9
第4節 法的問題	12
第5節 小括	12
第2章 必要経費と家事費等の意義と沿革	14
第1節 意義	14
第2節 沿革	16
第3節 小括	20
第3章 必要経費の要件論	21
第1節 業務の範囲	21
第2節 関連性要件	23
第3節 必要性要件	25
第4節 判断基準	27
第5節 小括	32
第4章 教育関連費用	34
第1節 意義	34
第2節 支出目的と効果	36
第3節 特定支出控除制度	43
第4節 小括	46
第5章 区別についての見解	48
第1節 別段の定め優先アプローチ	48
第2節 総則規定優先アプローチ	51
第3節 双方向アプローチ	54
第4節 小括	59
第6章 必要経費と家事費等の区別	60
第1節 各アプローチの妥当性	60
第2節 業務の範囲	70
第3節 関連性要件	72
第4節 必要性要件	77
第5節 判断基準	80
第6節 小括	87
第7章 事例検討	90

第1節	業務独占資格・開業後取得型	90
第2節	業務独占資格・開業前取得型	94
第3節	学位の資格・収入獲得業務非直結型.....	98
第4節	小括.....	103
第8章	総括	104
おわりに	106
参考文献等	107

はじめに

1. 本論文の対象

本論文は、必要経費・家事費・家事関連費の区別について論じるものである。

具体的には、個人事業主が支出する教育関連費用を中心として、その区別を検討する。

2. 問題意識

(1) 必要経費と家事費等

事業所得の必要経費に関する規定は、所得税法（以下「法」ということがある。）37条1項にある。

その「別段の定め」として、法45条1項1号に、「家事上の経費」（以下「家事費」という。）と「これに関連する経費」（以下「家事関連費」という。また、家事費と家事関連費を併せて「家事費等」という。）に関する規定がある。

家事費の意義は、法令に定めがないが、個人の消費活動上の支出をいうものとされている

¹。家事関連費は、家事費と必要経費の両方の性質を持つ支出をいう²。

家事費等が定められている理由は、法人と個人の性質の違いにある。すなわち、法人は専ら事業活動を目的として存在しているため、支出したものが消費にあたるかどうかを考慮する必要はない。これに対し、個人の場合は、事業主体であると同時に、消費主体でもある。そのため、支出が消費にあたるかどうかを考慮する必要が生じる³。

(2) 区別の難しさ

条文上は、必要経費と家事費は明確に区分されているものの、必要経費と家事費等の区別には、困難を生じることがある⁴。

たとえば、食費は消費にあたる支出であり、典型的な家事費に該当すると考えられる⁵。しかし、弁護士業を営む個人事業主が、弁護士会等の役員としての活動に伴い支出した懇親会費等については、飲食が含まれているものの、必要経費と認められた裁判例がある。

プロのスポーツ選手が肉体の改造や維持のために食べる食料品の購入費用については、業務と強く結びついており、必要な支出であるため、必要経費にあたりと判断されるべき場

¹ 金子宏『租税法[第24版]』（弘文堂、2021年）324頁、谷口勢津夫『税法基本講義[第7版]』（弘文堂、2021年）343頁、佐藤英明『スタンダード所得税法[第4版]』（弘文堂、2024年）283頁、水野忠恒『大系租税法[第4版]』（中央経済社、2023年）339頁参照。

² 金子・前掲注(1)324頁、谷口・前掲注(1)343頁、佐藤・前掲注(1)284頁、水野・前掲注(1)339頁参照。

³ 金子・前掲注(1)324頁、谷口・前掲注(1)343頁参照。

⁴ 佐藤・前掲注(1)283頁参照。

⁵ 佐藤・前掲注(1)283頁参照。

合があるとする見解もある⁶。

一方で、弁護士業を営む個人事業主が支出するロータリークラブ会費は、事業を行っていないならば支出しないとも思われるが、これが家事費にあたりとされた裁判例もある。

このように、必要経費と家事費等は区別が容易でない場合がある。

3. 素材となる裁判例

必要経費と家事費等の区別について検討するにあたり、参考になる裁判例が、近時あらわれた。大阪高裁令和2年判決である⁷。この判決では、柔道整復師等による整体業を営む個人事業主が支出した、柔道整復師の資格取得に要する費用が、必要経費にあたるか否かが争われた。

大阪高裁令和2年判決は、法37条1項の必要経費該当性は、業務との関連性があるか(以下「関連性要件」という。)、業務遂行上の必要性があるか(以下「必要性要件」という。)で判断をした。その上で、①これら関連性要件と必要性要件を満たさないこと、②業務独占資格を得ることは、「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」ものであることを理由に、柔道整復師の資格取得に要した費用は、必要経費に該当しないと判示した。

②については、その資格取得に要した費用を家事費ととらえているものと考えられる。しかし、業務独占資格だからという理由で、家事費に該当するという判断は妥当なのか、疑問が残る。この論理によれば、たとえば、簿記検定は業務独占資格ではないので、その資格取得に要した費用は、必要経費として認められる可能性があることになる⁸。

このように、業務独占資格に着目した大阪高裁令和2年判決の考え方は、なぜ、業務独占資格が特別なのか、他の資格や大学の学費等との関係性をどう考えるのか、という問題を生じさせる⁹。

業務独占資格に着目することにより発生する問題は、家事費を積極的に定義づけしようとするから生じるものと思われる。つまり、大阪高裁令和2年判決が採用している必要経費と家事費等の区別の方法には、その妥当性に問題がある。

4. 先行研究

⁶ 佐藤・前掲注(1)283頁参照。

⁷ 大阪高判令和2年5月22日訟月66巻12号1991頁。

⁸ 同様に疑問を呈するものとして、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号(2022年)27頁参照。

⁹ 佐藤英明=稲葉武彦「判批」TKC税研情報31巻2号(2022年)13頁[佐藤英明執筆部分]参照。

必要経費と家事費等の区別について論じた先行研究には、植松論文¹⁰、崎山論文¹¹、田中論文¹²、酒井論文がある¹³。

このうち、田中論文では、必要経費と家事費等の区別には、①家事費該当性からアプローチする方法、②必要経費該当性からアプローチする方法、③必要経費該当性と家事費該当性の両面からアプローチする方法、があるとされている。そして、家事費との区別の必要性から、③必要経費該当性と家事費該当性の両面からアプローチする方法が妥当であると論じる。

植松論文では、明らかに家事費の要素が混入するような費用については、必要経費該当性を狭める等により区別を行う解釈が示されており、③必要経費該当性と家事費該当性の両面からアプローチする方法が妥当であるとする。

崎山論文では、必要経費として控除すべきものが家事費に該当するおそれがあることから、③必要経費該当性と家事費該当性の両面からアプローチする方法は妥当ではなく、②必要経費該当性からアプローチする方法が妥当であることを論じる。

酒井論文では、所得税法の条文構造を踏まえると、法37条1項の「別段の定め」にあたる法45条1項1号を優先的に適用すべきであることから、①家事費該当性からアプローチする方法が妥当であることを論じている。

このように、先行研究においては、必要経費と家事費等の区別について3つのアプローチがあることが示されており、それぞれのアプローチの妥当性が個別に論じられている。

しかし、それぞれのアプローチを比較した上で、どのアプローチが妥当であるのかを論じた文献は見当たらない。

そこで、本論文では、それぞれのアプローチを採用する学説や裁判例の内容を整理し、比較検討した上で、どのアプローチが妥当であるのかを検討する。

5. 本論文の構成

本論文の構成は、次のとおりである。

第1章では、必要経費と家事費等の区別について検討するにあたり、参考になる大阪高裁令和2年判決を確認する。具体的には、事案の概要や判示内容、判決に対する評価を整理した上で、必要経費と家事費等の区別に関する法的問題を明らかにする。

第2章では、必要経費と家事費等の意義や沿革について整理する。具体的には、必要経費

¹⁰ 植松守雄「所得税法における『必要経費』と『家事費』」一橋論叢80巻5号(1978年)583頁。

¹¹ 崎山強「事業主の自己啓発のために支出する費用の業務関連性」税理48巻7号(2005年)57頁。

¹² 田中晶国「必要経費と家事費・家事関連費」税研35巻6号(2020年)49頁。

¹³ 酒井克彦「所得税法37条の『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17巻1号(2020年)29頁。

と家事費等の意義を確認した上で、所得税法が制定された明治20年の規定から整理を行う。現行法への改正の方向性を示す昭和38年税制調査会答申の内容も確認する。

第3章では、必要経費の要件論に関する先行研究を確認する。具体的には、業務の範囲、関連性要件と必要性要件が求められる程度、要件該当性の判断基準について見解を整理する。

第4章では、教育関連費用について確認する。具体的には、教育の意義や種類を整理した上で、本論文における教育関連費用の意義や、分類ごとの特徴を確認する。その後、教育関連費用を支出する目的や効果、特定支出控除制度について確認を行う。

第5章では、必要経費と家事費等の区別に関する見解を整理する。具体的には、区別の方法を3つのアプローチに分けた上で、それぞれの内容や特徴を確認する。

第6章では、前章までの内容を踏まえた上で、必要経費と家事費等の区別をどのように行うべきかについて論じる。具体的には、前章で整理した各アプローチの妥当性、教育関連費用の場合のアプローチの妥当性、法37条1項の必要経費該当性要件を検討する。

第7章では、教育関連費用のうち、必要経費と家事費等の区別が難しいと考えられる3つのパターンを想定し、前章で論じた区別の方法によると、具体的に必要経費と家事費等がどのように区別されるのか検証する。

第8章では、本論文を総括する。

第1章 大阪高裁令和2年判決に含まれる法的問題

本章では、必要経費と家事費等の区別について検討するにあたり、参考になる大阪高裁令和2年判決を確認する¹⁴。

具体的には、事案の概要や判示内容、判決に対する評価を整理した上で、必要経費と家事費等の区別に関する法的問題を明らかにする。

第1節 事案の概要

1. 事案

大阪高裁令和2年判決の概要は、次のとおりである。

柔道整復師等による整体業を営む個人であるX（原告・控訴人）が、柔道整復師法12条1項所定の都道府県知事の指定を受けた柔道整復師養成施設である専門学校の授業料等を事業所得の必要経費に算入して所得税等の確定申告をした。しかし、Xは、所轄税務署長から家事費に該当するため必要経費に算入されないとする各更正処分及び過少申告加算税の各賦課決定処分を受けたため、それらの処分の取消しを求めた。

2. 認定事実

Xは、平成23年9月から、A接骨院の屋号で接骨院（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。

Xは、本件接骨院の開設当時、自ら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が数か月で退職したため、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事

¹⁴ 大阪高判令和2年5月22日・前掲注(7)。上告不受理で確定。最決令和3年2月19日税資271号順号13525。第1審は、大阪地判令和元年10月25日訟月66巻12号2012頁。評釈として、佐藤=稲葉・前掲注(9)9頁、西川英之「判批」訟月66巻12号(2020年)1991頁、佐藤謙一「判批」国税速報6672号(2021年)20頁、匿名「判批」旬刊速報税理40巻34号(2021年)6頁、渡辺充「判批」税理65巻2号(2022年)188頁、伊川正樹「判批」税務QA240号(2022年)90頁、木山泰嗣「判批」税経通信77巻4号(2022年)132頁、三好建弘「判批」月刊税務事例54巻5号(2022年)72頁、竹本守邦「判批」税法学587号(2022年)49頁、森照雄「判批」税理66巻1号(2023年)286頁、長島弘「判批」月刊税務事例55巻3号(2023年)30頁、石山皇太「判批」名城法学72巻3号(2023年)55頁、近藤雅人「判批」新・判例解説Watch33号(2023年)257頁、金子友裕「判批」

(<https://www.mjs.co.jp/outline/zeikei/studies/sozeihanrei/assets/pdf/2023060201.pdf> 最終閲覧日：2024年3月10日) 1頁等がある。

業拡大のため、自ら免許を取得することとし、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 項所定の都道府県知事の指定を受けた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。）の柔道整復師学科夜間部 3 年制課程を履修した。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 1 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（以下、①及び②の合計 261 万円を「本件支払額」という。）を支払った。

X は、平成 28 年 5 月 24 日、免許の交付を受け、同月以降、本件接骨院において、他の柔道整復師 1 名と共に柔道整復を行っている。

3. 第 1 審の判断

第 1 審である大阪地裁令和元年判決は¹⁵、X の請求を棄却した。

その理由は、①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が副次的かつ限定的なものにとどまること、②収入を得ることができる業務独占資格を獲得するという人的資本の価値増加を享受するための対価として支出されたものという側面が濃厚であることから、本件支払額は、法 45 条 1 項 1 号の家事費に該当し、法 37 条 1 項の必要経費該当性要件である関連性要件と必要性要件をともに満たないためであるとした。

第 2 節 判示内容

大阪高裁令和 2 年判決は、以下のように判示し、X の控訴を棄却した。

1. 法解釈

「必要経費として控除されるためには、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って、前記の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) 当該業務の具体的な内容、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ことが相当である。（下線は筆者）」

2. あてはめ

「X は、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事業を営んでいたところ……、本件支払額は、X が 3 年制の課程を修了した後の平成 28 年以降に免許を取得して柔道整復を業として行うためのものであって、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い。なお、X が、本件各年当時、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

¹⁵ 大阪地判令和元年 10 月 25 日・前掲注(14)。

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、本件支払額は、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いわざるを得ない。

他方で、……本件支払額は……相当程度高額であることも考慮すると、X は……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経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ったとしても、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ものと考えられ、本件支払額は、当該地位を得るための対価として支出されたものという側面が濃厚であるといわざるを得ない。また、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、他方で X は、本件接骨院に係る業務とは別に上記説示のとおりの地位を得たものであるから、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っ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にもかかわらず、X はいずれについても具体的な主張立証をしていない。(下線は筆者)」

「給与所得においては、事業所得における必要経費とは異なり、勤務に関連して費用を支出しても収入金額との関連性が間接的かつ不明確であり、家事費等との区別が困難であることを前提に、控除対象となる特定支出の範囲を法定して実額控除を認めているところ、給与所得者の勤務形態の変化や確定申告の機会拡大を図るといった観点から、業務独占資格を含めた人の資格を取得するための支出について、所定の要件の下で特定支出として実額控除が認められているのであるから、給与所得において業務独占資格を含めた人の資格を取得するための支出が特定支出として控除されることをもって、事業所得において、当該支出が必要経費に該当するものということとはできない。(下線は筆者)」

「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。(下線は筆者)」

第 3 節 判決の評価

判決の意義や考え方、評価は、次のように評釈されている。

1. 意義

通常、弁護士や税理士等の資格に基づく事業を営むものは、事業を開始する前に資格取得に要する費用を支出するため、必要経費該当性は争点にならないものと思われる。しかし、本件はこれとは異なる特殊性があった。このような場合について、必要経費の要件論及び判

断基準とともに、家事費との関係の解釈も行ったことに、大阪高裁令和 2 年判決の意義がある¹⁶。

また、業務独占資格の取得に要する費用は、「業務とは別に」「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」ことから必要経費に該当しないという結論が出されたことは、その結論の当否はともかく、意義を有するものである¹⁷。

2. 考え方

大阪高裁令和 2 年判決は、業務の範囲について、X の資格取得前後で異なるものであると判断している。すなわち、X が行っていた本件各年当時における業務を「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営んでいた（下線は筆者）」ものと認定している。そして、「本件支払額は、X が 3 年制の課程を修了した後の平成 28 年以降に免許を取得して柔道整復を業として行うためのものであって、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い。（下線は筆者）」と判示している。これを踏まえると、法 37 条 1 項の業務の範囲に、X 自身が柔道整復を行うことは含まれないと考えていることがわかる。

必要経費該当性要件については、関連性要件と必要性要件を満たすか否かで判断するとしている。

その要件該当性の判断は、①業務の具体的な内容、性質等を前提として、②支出の目的、③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を考慮して行うべきであるとする。

関連性要件について、明示的には直接的な関連性を求めているものの、本件支払額が X の業務にもたらす有益性が副次的であるとしていることや、「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。」と判示していることを踏まえると、実際には直接的な業務関連性を求めているものと考えられる¹⁸。

規範として明示しているわけではないが、「相当程度高額であることも考慮すると」という文言から、金額の相当性を必要経費と家事費等の区別の判断基準に用いていることも伺える。

X の控訴を棄却した主な理由は、本件支払額が、①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が副次的かつ限定的なものにとどまり、関連性要件と必要性要件とともに満たさないこと、②業務独占資格を獲得したことにより、期間の限定なく収入を得るこ

¹⁶ 木山・前掲注(14)137 頁参照。

¹⁷ 佐藤=稲葉・前掲注(9)12 頁[佐藤執筆部分]参照。

¹⁸ 西川・前掲注(14)2000 頁、竹本・前掲注(14)52-53 頁参照。

とができる地位を得るための対価として支出されたものという側面が濃厚であることにあるとしている。すなわち、法 37 条 1 項の必要経費の要件該当性を検討するとともに (①)、積極的に法 45 条 1 項 1 号の家事費該当性を検討することにより (②)、必要経費と家事費等の区別を行っている。

3. 評価

(1) 業務独占資格に関する評価

大阪高裁令和 2 年判決が、業務独占資格であることを理由に家事費であると判断したことについて、その資格を取得することで、初めてある特定の事業を営むことができるという業務独占資格の特徴を踏まえると、妥当であるとする見解がある¹⁹。

一方で、「簿記検定のための学費……は、業務独占資格取得のものではないことから、必要経費算入が可能であると思われる。では何故税理士資格の取得の学費は急に不可となるのであろうか。」²⁰として、業務独占資格であることを理由に家事費であると判断することに、疑問を呈する見解がある。

(2) 必要経費該当性要件に関する評価

大阪高裁令和 2 年判決が、X 自身が柔道整復を行うことは X の業務の範囲に含まれないとしたことについて、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ならないことを理由に、肯定的な見解がある²¹。一方で、この考え方は法 37 条 1 項を縮小解釈するもので妥当ではないとする見解がある²²。

直接的な業務関連性を求めるような解釈を示していることについて、資格取得費の性質から、そのように解釈することが妥当であるとする見解がある²³。一方で、法 37 条 1 項では、直接的な業務関連性は要求されていないため、そのような解釈をすることに否定的な見解がある²⁴。

大阪高裁令和 2 年判決が、「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いわざるを得ない。」と判示したことについて、それほど確実な効果を要求することは、従来からの必要経費の考え方とは相容れないように思われるとして、疑問を呈する見解がある²⁵。「利益獲得等に直結するかが厳密に問われる解釈

¹⁹ 西川・前掲注(14)1998 頁、三好・前掲注(14)75 頁参照。

²⁰ 長島・前掲注(14)39 頁。

²¹ 西川・前掲注(14)1996 頁参照。

²² 竹本・前掲注(14)55-56 頁参照。

²³ 西川・前掲注(14)1998 頁参照。

²⁴ 竹本・前掲注(14)59-60 頁参照。

²⁵ 佐藤=稲葉・前掲注(9)11 頁[佐藤英明執筆部分]参照。

がなされるならば、投下資本の選択について経営判断を阻害する危険がある」²⁶として、この有益性に関する判決の考え方に否定的な見解もある。

(3) 特定支出控除制度に関する評価

特定支出控除制度について、事業所得における必要経費性とは切り離して判断すべきとする大阪高裁令和2年判決の考え方は、自然に導かれるもので妥当であるとする見解がある²⁷。一方で、事業所得と給与所得の所得計算構造の違いというだけで、切り捨ててよい問題ではないとする見解²⁸、特定支出控除制度の改正経緯に照らすと、本判決の理解には疑問があるとする見解がある²⁹。

第4節 法的問題

このような評価のある大阪高裁令和2年判決には、次のような法的問題が内在している。

1つ目は、業務独占資格であることを理由に家事費であると判断することが妥当なのかという問題である。業務独占資格の特徴を理由に家事費に該当するとした場合、大学等の学費や業務独占資格以外の資格との異同をどのように考えるべきかという問題が生じる³⁰。

2つ目に、法37条1項の必要経費の要件論をどう考えるかという問題である。大阪高裁令和2年判決が示した、業務の範囲に関する解釈、関連性要件に直接性を求めるような解釈、有益性や客観性、金額の相当性を考慮して要件該当性を判断することは妥当なのか。

3つ目に、特定支出控除制度との兼ね合いの問題である。大阪高裁令和2年判決の論理だと、事業所得においては、業務独占資格の資格取得に要する費用は、原則として必要経費に算入することができないことになる。これに対し、給与所得における特定支出控除制度では、一定の場合に業務独占資格の資格取得に要する費用を控除することができる。この点は、単に所得計算構造の違いということで、切り離して考えることが妥当なのか。

これら3つの法的問題をどう解釈するかにより、支出した費用が、必要経費となるのか、家事費等となるのか変わってくる。すなわち、これら法的問題の検討は、必要経費と家事費等の区別の方法を検討するにあたり、有用である。

第5節 小括

本章では、柔道整復師の資格取得に要する費用の必要経費該当性が争われた大阪高裁令和2年判決を取り上げ、必要経費と家事費等の区別に関する法的問題を確認した。

²⁶ 木山・前掲注(14)141頁。

²⁷ 佐藤=稲葉・前掲注(9)12頁[佐藤英明執筆部分]、佐藤=稲葉・前掲注(9)16頁[稲葉武彦執筆部分]参照。

²⁸ 渡辺・前掲注(14)192頁参照。

²⁹ 伊川・前掲注(14)93-94頁参照。

³⁰ 佐藤=稲葉・前掲注(9)13頁[佐藤英明執筆部分]参照。

大阪高裁令和 2 年判決では、本件支払額が、①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が副次的かつ限定的なものにとどまり、関連性要件と必要性要件をともに満たさないこと、②業務独占資格を獲得したことにより、期間の限定なく収入を得ることができる地位を得るための対価として支出されたものという側面が濃厚であることを理由に、必要経費に該当しないという判断をしている。すなわち、法 37 条 1 項の必要経費の要件該当性を検討するとともに (①)、積極的に法 45 条 1 項 1 号の家事費該当性を検討することにより (②)、必要経費と家事費等の区別を行っている。

大阪高裁令和 2 年判決が、業務独占資格であることを理由に家事費であると判断したこと、X 自身が柔道整復を行うことは X の業務の範囲に含まれないとしたこと、直接的な業務関連性を求めるような解釈を示したこと、判断基準として求められる有益性の程度、特定支出控除制度について事業所得における必要経費性とは切り離して判断すべきとしたことについて、肯定的な見解と否定的な見解がある。

このような評価のある大阪高裁令和 2 年判決には、次のような法的問題が内在している。

1 つ目は、業務独占資格であることを理由に家事費であると判断することが妥当なのかという問題である。2 つ目に、法 37 条 1 項の必要経費の要件論をどう考えるかという問題である。3 つ目に、特定支出控除制度との兼ね合いの問題である。

これら 3 つの法的問題をどう解釈するかにより、支出した費用が、必要経費となるのか、家事費等となるのか変わってくる。すなわち、これら法的問題の検討は、必要経費と家事費等の区別の方法を検討するにあたり、有用である。

以上を踏まえ、本論文では、個人事業主が支出する教育関連費用を中心に、必要経費と家事費等の区別をどのように行うべきかについて論じる。そのためには、必要経費と家事費等の意義や沿革について確認する必要がある。そこで、次章では、必要経費と家事費等の意義と沿革を整理する。

第2章 必要経費と家事費等の意義と沿革

本章では、必要経費と家事費等の意義と沿革について整理する。

具体的には、必要経費と家事費等の意義を確認した上で、所得税法が制定された明治20年の規定から整理を行う。現行法への改正の方向性を示す昭和38年税制調査会答申の内容も確認する。

第1節 意義

1. 必要経費

(1) 法37条1項

事業所得・不動産所得・雑所得（事業所得及び雑所得のうち山林の伐採又は譲渡に係るもの並びに雑所得のうち法35条3項に規定する公的年金等に係るものを除く。以下「事業所得等」という。）の必要経費に関する総則的規定が、法37条1項にある。

ここでは、「別段の定め」がある場合を除き、①「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」（以下「個別対応の費用」という。）と、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（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」（以下「一般対応の費用」という。）を必要経費に算入すべき金額としている。

このように、法37条1項は、必要経費に算入すべき費用の範囲及びその費用の額をどのような段階で控除するのかという課税上の年度帰属について、その通則を規定したものである³¹。

必要経費そのものの意義は、法令に規定されていない。そのため、法37条1項は、必要経費という容器があるとして、かかる入れ物に算入すべき金額を規定している³²。

本論文では、個人事業主における教育関連費用を中心に、必要経費と家事費等の区別について論じるため、事業所得等のうち、事業所得のみに焦点をあてて論じるものとする。

また、個別対応の費用については、必要経費と家事費等の区別が問題になることは少ないことから、一般対応の費用に焦点をあてて論じるものとする。

(2) 意義

上記のとおり、必要経費そのものの意義は、法令に規定されていないが、必要経費とは、所得を得るために必要な支出のことであり、課税の対象となる所得の計算上、必要経費の控

³¹ 武田昌輔監修『コンメンタール所得税法』（第一法規、1983年）[加除式]3281頁参照。

³² 碓井光明「必要経費の意義と範囲」日税研論集31号（1995年）21頁、酒井克彦「必要経費と家事関連費（上）—収入・必要経費を巡る諸問題—」月刊税務事例40巻3号（2008年）57頁参照。

除を認めることは、投下資本の回収部分に課税が及ぶことを避けるためにある³³。すなわち、消費にあたらぬ純資産の減少が必要経費に該当することになり、必要経費は、収入のうち、課税対象となる部分を所得に限定する役割を果たしているといえる³⁴。

なお、損失が法37条1項の必要経費に含まれるのかという点について、企業会計における概念として、一般的には、費用と損失は別物とされているが、両者の限界は流動的であり、事業経営上不可避免的に生じるものであることから、必要経費に含まれると理解されている³⁵。

2. 家事費等

(1) 法45条1項1号

法人は専ら事業活動を目的として存在しているため、支出したものが消費にあたるかどうかを考慮する必要はないが、個人の場合は、事業主体であると同時に消費主体でもあるため、支出が消費にあたるかどうかを考慮する必要がある³⁶。

そこで、法45条1項1号は、家事費及び家事関連費のうち政令で定めるものは、必要経費に算入しない旨定めている。

家事関連費のうち政令で定めるものについては、所得税法施行令（以下「施行令」ということがある。）96条にその定めがある。

ここでは、①「家事上の経費に関連する経費の主たる部分が……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」（施行令96条1号）と、②青色申告の承認を受けているものについては、「取引の記録等に基づいて、……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」（同条2号）に該当するもの以外を政令で定めるものとしている。

すなわち、施行令96条各号に該当するものは、家事関連費であっても必要経費に算入することができる。

(2) 意義

家事費そのものの意義は、必要経費と同様、法令に規定されていないが、個人の消費活動

³³ 金子・前掲注(1)320-321頁、谷口・前掲注(1)335-337頁、水野・前掲注(1)328頁、岡村忠生=酒井貴子=田中晶国『租税法[第4版]』（有斐閣、2023年）78頁[岡村忠生執筆部分]参照。

³⁴ 佐藤・前掲注(1)279頁参照。

³⁵ 武田・前掲注(31)3297-3298頁参照。これに対し、法が特に資産損失として規定した場合を除き、通常一般的な損失は必要経費に算入されないとする見解として、松沢智『新版租税実体法[補正第2版]』（中央経済社、2003年）201頁参照。

³⁶ 金子・前掲注(1)324頁、谷口・前掲注(1)343頁参照。

上の支出をいうものとされている³⁷。

その具体例として、衣服費・食費・住居費・娯楽費・教養費を挙げる見解がある³⁸。

しかし、たとえば、「食費やレジャーに要する経費、習い事に要する経費、これらヒューマンキャピタル（人的資本）への投資が『家事上の経費』の代表である」³⁹とする見解があるが、人的資本への投資であっても、「業務に必要な研修や教育で地位や資格を得るものについては、通常の間感では、家事上の経費に含まれるとは考え難い。」⁴⁰とする見解もあり、家事費の外延は漠然としている⁴¹。

なお、家事費が必要経費にあたることはありえないことから、法45条1項1号の家事費の規定は、確認の規定であると解するのが妥当であるとする見解がある⁴²。

一方で、費用性がある場合にも控除を認めない趣旨であるとする見解や⁴³、必要経費と家事費等の区別にあたり、法45条1項1号の家事費該当性を積極的に考慮することも不合理ではないとする見解もある⁴⁴。

家事関連費は、家事費と必要経費の両方の性質を持っている支出をいう⁴⁵。

第2節 沿革

1. 明治20年

わが国の所得税法は、明治20年に創設された（以下「明治20年法」という。）⁴⁶。利子、配当、給与の所得については収入金額がそのまま所得金額とされ（明治20年法2条1項）、それ以外の資産又は営業その他より生じる所得については、収入金額から「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」を控除した金額を所得とするものとされていた（同法2条2項）。

この段階では、必要経費という文言は用いられておらず、収入から控除できる費用が列挙

³⁷ 金子・前掲注(1)324頁、谷口・前掲注(1)343頁、佐藤・前掲注(1)283頁、水野・前掲注(1)339頁参照。

³⁸ 金子・前掲注(1)324頁参照。

³⁹ 酒井・前掲注(13)35頁。

⁴⁰ 武田・前掲注(8)33頁。

⁴¹ 植松・前掲注(10)587頁参照。

⁴² 谷口・前掲注(1)343頁、佐藤・前掲注(1)283頁参照。

⁴³ 岡村=酒井=田中・前掲注(33)85頁[岡村忠生執筆部分]参照。

⁴⁴ 田中・前掲注(12)50頁参照。同旨と思われるものとして、植松・前掲注(10)589頁参照。

⁴⁵ 金子・前掲注(1)324頁、谷口・前掲注(1)343頁、佐藤・前掲注(1)284頁、水野・前掲注(1)339頁参照。

⁴⁶ 明治20年勅令第5号。

される形であった。

2. 明治 32 年

明治 20 年法は、明治 32 年に全面改正され⁴⁷、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）に分類された（以下「明治 32 年法」という。）。明治 32 年法では、第三種の所得は「総収入金額ヨリ必要ノ経費ヲ控除」することにより算出することとされ、この改正で、初めて必要経費の概念が取り入れられている（明治 32 年法 4 条 3 項）。

この改正に伴い、所得税法施行規則が制定された（以下「明治 32 年施行規則」という。）。⁴⁸ 明治 32 年施行規則では、必要経費となるものについて「種苗蚕種肥料ノ購買費、家畜其ノ他飼養料・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」とされ、さらに、「家事上ノ費用及之ト関連スルモノハ之ヲ控除セス」旨も定められた（明治 32 年規則 1 条）。

すなわち、列挙された費用だけではなく、収入を得るために必要な費用であれば、必要経費に該当することが明示されるとともに、家事費等は控除することができないことが明示された。

明治 32 年法は、明治 20 年法と比較すると、必要経費の範囲は広がっているものの、基本的には例示されているものに限定されていた⁴⁹。また、必要経費は、所得と直接因果関係を有するもので、債務の確定したものをいうと解されていた⁵⁰。

この明治 32 年法で制定された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、昭和 15 年に負債利子が追加されたものを除き、本法及び施行規則で維持された⁵¹。

3. 昭和 25 年改正前

明治 32 年の改正後、明治・大正時代には、必要経費に関する税法の規定の改正はされなかった。

昭和 15 年の所得税法の全面改正（以下「昭和 15 年法」という。）の際には⁵²、所得税が必要経費にならないことが明記され（昭和 15 年法 12 条 2 項）、昭和 15 年法施行規則（以下「昭和 15 年施行規則」という。）において、収入を得るに必要な負債利子が必要経費に算

⁴⁷ 明治 32 年法律第 17 号。

⁴⁸ 明治 32 年勅令第 78 号。

⁴⁹ 三木義一「判批」青山法学論集 54 卷 4 号（2013 年）17 頁参照。

⁵⁰ 武本宗重郎『改正所得税法釈義』（同文館、1913 年）133 頁参照。

⁵¹ 注解所得税法研究会編『六訂版注解所得税法』（大蔵財務協会、2019 年）1086 頁参照。

⁵² 昭和 15 年法律第 24 号。

入されることとなった（昭和 15 年施行規則 10 条）⁵³。

その後、昭和 22 年に所得税法の全文改正（以下「昭和 22 年法」という。）が行われたが⁵⁴、必要経費については、従来所得税法施行規則に規定されていたものが本法（昭和 22 年法 10 条 2 項）に移行したのみで、その内容に変更はなかった⁵⁵。

なお、同年に「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⁵⁶、事業用資産が災害等によって一定の甚大な被害を受けたときは、その損害額を必要経費とみなす旨の規定が設けられた（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施行に関する政令 6 条）⁵⁷。

その他、昭和時代に入り、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、拡大されていった⁵⁸。

4. 昭和 25 年

昭和 25 年には、シャウプ勧告に基づく所得税法の改正が行われ⁵⁹、必要経費に関する規定も様々な改正が行われた（以下、昭和 40 年改正まで維持された所得税法の条文を「旧法」という。）。

必要経費に係る改正内容としては、家事関連費（旧法 10 条 2 項、同法施行規則 10 条の 9）、減価償却費（旧法 10 条 2 項、同法施行規則 10 条）、各種加算税等（旧法 10 条 2 項、同法施行規則 10 条の 10）、所得税等（旧法 10 条 3 項）、棚卸資産の評価方法（旧法施行規則 10 条の 2）の改正と、貸倒準備金制度の創設（旧法施行規則 10 条の 4）がある。

この法改正により、当初は必要経費として認めていなかった減価償却費、貸倒損失等について次第に必要経費に含めるようになったことは、必要経費となるべきものを付加したのではなく、本来必要経費に含まれるものを明確化したものであるとする見解がある⁶⁰。

改正内容のうち、家事関連費については、その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は、その部分を必要経費に算入することとされた（旧法 10 条 2 項、旧法施行規則 10 条の 9）。

前述のとおり、従来、家事関連費は家事費と同様、必要経費として控除することはできないとされていたため、この改正は、必要経費として控除することができる範囲を拡大する内

⁵³ 昭和 15 年勅令第 134 号。

⁵⁴ 昭和 22 年法律第 27 号。

⁵⁵ 注解所得税法研究会・前掲注(51)1089 頁参照。

⁵⁶ 昭和 22 年法律第 175 号。

⁵⁷ 昭和 22 年政令第 268 号。なお、この規定は、昭和 25 年に雑損控除が設けられたことに伴い削除された（昭和 25 年政令第 68 号）。

⁵⁸ 注解所得税法研究会・前掲注(51)1087 頁参照。

⁵⁹ 昭和 25 年法律第 71 号、昭和 25 年政令第 69 号。

⁶⁰ 碓井・前掲注(32)13 頁参照。

容であった⁶¹。

5. 昭和40年改正前

その後、昭和39年までの間に行われた所得税法の一部改正により、①青色専従者控除制度の創設、②繰延資産の償却額の必要経費算入の規定の追加、③いわゆる白色申告者の事業専従者控除制度の創設、④事業用固定資産の損失の必要経費算入の規定の追加、⑤利子税の必要経費算入の規定の追加、⑥引当金・準備金の必要経費算入の拡充や創設等が行われ、必要経費の範囲は徐々に拡大されていった⁶²。

6. 昭和40年改正（現行法）

昭和40年に所得税法の全文改正が行われ⁶³、現在に至る。現行法への改正の方向性を示すものとして、昭和38年税制調査会答申がある⁶⁴。

この答申では、必要経費の範囲について、以下のように述べられている。

「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って、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。（下線は筆者）⁶⁵

家事関連費については、以下のように述べられている。

「必要経費と認めない家事関連費に関する規定は、現在それが抽象的であるため、交際費、接待費、寄附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る。（下線は筆者）⁶⁶

⁶¹ 注解所得税法研究会・前掲注(51)1090頁参照。

⁶² 武田・前掲注(31)3283頁参照。

⁶³ 昭和40年法律第33号。

⁶⁴ 税制調査会「所得税法及び法人税法の整備に関する答申」（1963年）。

⁶⁵ 税制調査会・前掲注(64)43頁。

⁶⁶ 税制調査会・前掲注(64)46頁。

この方向性を基に、現行法の制定に至っていることを踏まえれば、昭和 38 年税制調査会答申の考え方は、現行法における必要経費の趣旨目的を示しているものであると考えてよいであろう。

なお、純資産増加説とは、包括的所得概念のことで、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という考え方である⁶⁷。

第3節 小括

本章では、必要経費と家事費等の意義と沿革について確認した。

必要経費それ自体の意義については法令に定めはないものの、消費にあたらぬ純資産の減少が必要経費に該当するとされている。

家事費も必要経費と同様、それ自体の意義については法令に定めはないものの、消費にあたる支出を必要経費から排除するための規定として定められた概念である。

所得税法が制定された当初は、必要経費として所得の計算上控除できる金額は限定されていたものの、その範囲は時代とともに徐々に拡大していったことが確認できる。

現行法への改正の方向性を示す昭和 38 年税制調査会答申では、必要経費と家事費とを区別する考え方を無視することはできないが、できる限り純資産増加説的な考え方に立って整備を図ることが望ましいとされている。また、必要経費と認めない家事関連費の規定については、その性質上、客観的に必要経費と家事費等の区別の基準を求めることは必ずしも容易ではなく、個々の事実判定に委ねる方がかえって合理的であるため、従来のような基本的な考え方にとどめるのが適当であるとしている。

この方向性を基に、現行法の制定に至っていることを踏まえれば、昭和 38 年税制調査会答申の考え方は、現行法における必要経費の趣旨目的を示しているものであると考えてよいであろう。

この沿革を踏まえ、次章では、現行法における必要経費の要件について、先行研究を確認する。

⁶⁷ 金子・前掲注(1)196 頁、谷口・前掲注(1)205-206 頁、佐藤・前掲注(1)3-6 頁、水野・前掲注(1)165 頁参照。

第3章 必要経費の要件論

本章では、必要経費の要件論に関する先行研究を確認する。

具体的には、法37条1項の業務の範囲、関連性要件と必要性要件が求められる程度、要件該当性の判断基準について見解を整理する。

第1節 業務の範囲

1. 業務の特定方法

所得税法上、業務についての定義規定はない。業務の辞書的な意味は、「事業・商売などに関して、日常継続して行う仕事。」⁶⁸とされる。

このことから、酒井克彦は、業務該当性を確認させる間接事実は、反復性ないし継続性のある職業上の仕事であることになるとする⁶⁹。

さらに、酒井は、法37条1項の業務とは、法律上の建前をいうのか、それとも事実問題としての業務を指すのかという疑問を提起した上で、税理士の事業を行うものが事実行為として行う金銭の貸付業務について、「税理士が事実行為として行う金銭の貸付業務はこれら税理士法の射程の範囲ではないものの、別言すれば厳格な狭小化された『事業』概念で説明できる範囲ではないかもしれないものの、実際の付随的行為であるとみれば、『業務』該当性は肯定され得るのではなかろうか。」⁷⁰と述べる。すなわち、職業専門家の業種業態を規律する法律が想定していない事実行為としての付随的行為についても、業務に該当するという見解を示している⁷¹。

崎山強は、業務の範囲を特定するにあたっては、日本標準産業分類のような抽象的に分類された後の弁護士業や税理士業というようなものではなく、その事業の個別具体的な業態や状況に応じて、業務の範囲を特定する必要があるとする⁷²。この理由について、崎山は「規制緩和の中で業界の垣根がなくなり、経済低迷と相まって、建設業が同じ事業体として農業を兼業したり、介護ビジネスに参入したりする例も実際にでてきている。実質課税……を旨とする所得税法の解釈としては、抽象化された『業務』や『通常』性などナンセンスであることが強調されなければならない。」⁷³と述べる。

⁶⁸ 新村出編『広辞苑[第7版]』（岩波書店、2018年）771頁。

⁶⁹ 酒井克彦『クローズアップ課税要件事実論—要件事実と主張・立証責任を理解する[第4版改訂増補版]』（財務詳報社、2017年）183頁参照。

⁷⁰ 酒井克彦「業務関連費用論のループホール（直接業務関連費と間接業務関連費の相克）（下）」月刊税務事例55巻4号（2023年）4頁。

⁷¹ 酒井・前掲注(70)5頁参照。

⁷² 崎山・前掲注(11)59-60頁参照。同旨として、松山修「所得税法37条に規定する直接性に関する一考察」税大論叢74号（2012年）310-311頁参照。

⁷³ 崎山・前掲注(11)60頁。

業務該当性が争われた裁判例も、同様の見解を示しているものと思われる⁷⁴。

すなわち、個別具体的な業態や状況に応じて、業務の範囲は特定すべきであるといえるであろう。

2. 将来の年分の所得のみを生ずべき業務は含まないとする見解

(1) 肯定的な見解

将来の年分の所得のみを生ずべき業務は、法 37 条 1 項の業務の範囲には含まれないとする見解がある。

その理由は、法 37 条 1 項が「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（下線は筆者）」と規定していることや、費用収益対応の原則に照らすと、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からであるとされる⁷⁵。

この見解の論者として、西川英之⁷⁶、武田涼子がいる⁷⁷。

(2) 否定的な見解

一方で、そのような解釈は妥当ではないとする見解がある。この見解の内容は、次のとおりである。

文理解釈の観点では、法 37 条 1 項の「その年における」という文言は、「生ずべき業務」という文言を修飾しているのではなく、「その年における」「費用」であれば、必要経費に該当すると解することが妥当であるとする⁷⁸。

趣旨目的の観点では、事業所得は多岐にわたる収入を想定していることからすれば、それに対応して、必要経費も多岐にわたることが想定されていると解することが妥当である点⁷⁹、将来の収益にのみ結びつく費用であっても、支出時に必要経費として認めることが、純

⁷⁴ 業務該当性が争われた裁判例として、東京高判平成 18 年 3 月 16 日税資 256 号順号 10346、津地判平成 18 年 4 月 27 日税資 256 号順号 10380 がある。

⁷⁵ 武田・前掲注(8)31-32 頁、西川・前掲注(14)1995-1996 頁参照。

⁷⁶ 西川・前掲注(14)1995-1996 頁参照。

⁷⁷ 武田・前掲注(8)31-32 頁参照。

⁷⁸ 竹本・前掲注(14)55-56 頁参照。同旨として、尾崎佑樹「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—」租税資料館賞受賞論文集 32 回 2 巻（2023 年）232-233 頁参照。このほか、「その年における」という文言が「販売費、一般管理費」を修飾しているとの見解を示すものとして、小西隆太「所得税法 37 条 1 項の解釈に関する一考察—時代に即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 30 回上巻（2021 年）402-404 頁参照。

⁷⁹ 竹本・前掲注(14)56-57 頁参照。

資産増加説に相応しい考え方である点が挙げられる⁸⁰。

これらを踏まえると、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ならないとする見解は妥当ではないとするものである。

この見解の論者として、竹本守邦⁸¹、尾崎佑樹がいる⁸²。

品川芳宣は、業務の範囲を顧客から役務提供の対価として報酬が得られるものに限定することは、必要経費に該当する費用は、個別対応の費用に限りなく近づくことになり、法37条1項が一般対応の費用を別途必要経費として認めていることの意義が薄れると述べており、将来の年分の所得のみを生ずべき業務は含まないことに否定的な見解であると思われる⁸³。

第2節 関連性要件

大阪高裁令和2年判決では、関連性要件を必要経費該当性要件の1つに挙げているが、必要経費該当性が争われた裁判例の多くは、同様に業務との関連性を要件の1つに挙げている⁸⁴。

1. 根拠

関連性要件は、法37条1項の「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」という文言から導かれるものである⁸⁵。すなわち、「販売費」や「一般管理費」が業務について生じていることは疑いようがなく、「業務について生じた」という文言からも、業務との関連性を必要経費該当性要件とすることは自然であるとされている⁸⁶。

⁸⁰ 尾崎・前掲注(78)233頁参照。

⁸¹ 竹本・前掲注(14)55-58頁参照。

⁸² 尾崎・前掲注(78)232-233頁参照。

⁸³ 品川芳宣「判批」TKC税研情報22巻1号(2013年)31頁参照。

⁸⁴ 業務との関連性を求める近時の裁判例として、大阪地判平成30年4月19日税資268号順号13144、東京高判令和元年5月22日訟月65巻11号1657頁、千葉地判令和2年6月30日訟月67巻5号701頁、大阪地判令和3年3月4日税資271号順号13534等がある。

⁸⁵ 佐藤・前掲注(1)281頁、酒井・前掲注(13)37頁、碓井光明「所得税における必要経費」租税法研究3号(1975年)67頁、濱田洋「必要経費における『関連性』」一橋法学14巻2号(2015年)486頁、松嶋良太「事業所得における期間対応費用の必要経費算入要件について一直接性の意義を中心に」租税資料館賞受賞論文集30回下巻(2021年)202頁参照。

⁸⁶ 酒井克彦「業務関連性を有しない年金型生命保険金に係る所得税法上の必要経費」中央ロー・ジャーナル19巻4号(2023年)8-9頁参照。

2. 関連性の程度

問題は、どの程度の関連性を求めるかである。この業務関連性を文字通り解釈すれば、業務に関連して支出されたものすべてが該当し得るといような、かなり広範な概念となる一方で、業務関連の範囲を業務遂行上に不可欠な支出と厳密に定義づけるとするならば、当然、その範囲が狭い概念となる⁸⁷。

この関連性の程度については、直接的な関連性を求める見解と、直接的な関連性を不要とする見解に分かれている。

(1) 直接的な関連性を求める見解

このうち、直接的な関連性を求める見解は、法 37 条 1 項の「直接に要した費用」という文言を理由とするもの⁸⁸、法 37 条 1 項の「算入すべき」という文言を理由とするもの⁸⁹、家事費との区別を理由とするもの⁹⁰、特定の所得類型との結びつきを理由とするもの⁹¹、租税負担の不当な減少を防止することを理由とするものがある⁹²。

(2) 直接的な関連性を不要とする見解

これに対し、直接的な関連性を不要とする見解は、法 37 条 1 項の文理解釈上、直接的な関連性は求められないことを理由とするもの⁹³、昭和 38 年税制調査会答申の考えを理由と

⁸⁷ 林仲宣『所得税法・消費税法の論点 判例・裁決例からみた法解釈の実際』（中央経済社、2005 年）39 頁参照。

⁸⁸ 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（2014 年）74 頁参照。反対説として、酒井・前掲注(69)176 頁、伊川正樹「判批」名城法学 64 巻 4 号（2015 年）73 頁参照。

⁸⁹ 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 31 巻 4 号（2015 年）21 頁参照。この見解を妥当するものとして、松嶋・前掲注(85)221 頁参照。

⁹⁰ 佐藤・前掲注(1)280 頁、松山・前掲注(72)273 頁、濱田・前掲注(85)492 頁、松嶋・前掲注(85)222 頁、袴田裕二「判批」ジュリ 1553 号（2021 年）126 頁、今本啓介「判批」ジュリ 1561 号（2021 年）127 頁等参照。反対説として、谷口・前掲注(1)340 頁、伊川・前掲注(88)75-76 頁参照。

⁹¹ 佐藤・前掲注(1)280 頁、濱田・前掲注(85)486 頁、松嶋・前掲注(85)222 頁、岡村・前掲注(88)73-74 頁、今村隆「判批」税研 30 巻 4 号（2014 年）75 頁等参照。反対説として、伊川・前掲注(88)76 頁参照。

⁹² 松山・前掲注(72)273-274 頁参照。

⁹³ 谷口・前掲注(1)344 頁、木山・前掲注(14)140 頁、三木・前掲注(49)16 頁、小西・前掲注(78)458 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

するものがある⁹⁴。

(3) 直接の意義

では、直接的な関連性の示す直接とは、そもそもどのような意味なのであろうか。

この直接的な関連性に関する先行研究として、松山論文⁹⁵、松嶋論文がある⁹⁶。

松山論文では、直接性は、①家事費排除のために関連性を限定する意義、②租税負担の不当な減少を防ぐために客観性を担保する意義があるとされている⁹⁷。

松嶋論文では、業務関連性と業務遂行上の必要性が主観的判断に基づくものであることから、その判断を客観的に把握するために、補助的な要件として直接性が用いられているとする⁹⁸。そして、その直接性は、もっぱらや社会通念上等の文言によって客観性を担保しようとする通常性を求めることと似た意義を持つとしている⁹⁹。

第1章第3節でみたとおり、大阪高裁令和2年判決では、直接的な業務関連性を求めているものと思われる¹⁰⁰。

すなわち、本件支払額の主たる目的は、あくまで試験の受験資格を得ることであり、Xの業務に有益であることを直接の目的にしておらず、その意味で、Xの業務に直接関連していないという解釈である。このような解釈は、松山論文や松嶋論文における直接の意義と整合的である。

以上を踏まえると、直接とは、納税者の主観ではなく、客観的な表象からみて、支出の主たる目的や効果が、納税者の業務に関連していることを求めているものと考えられる¹⁰¹。

第3節 必要性要件

大阪高裁令和2年判決では、必要性要件を必要経費該当性要件の1つに挙げているが、

大学法学論集 53 卷 1 号 (2018 年) 70 頁、増田英敏『リーガルマインド租税法[第 5 版]』(成文堂、2019 年) 427-428 頁、上西左大信「必要経費の個別対応と一般対応」税研 35 卷 6 号 (2020 年) 48 頁等参照。反対説として、松嶋・前掲注(85)224 頁参照。

⁹⁴ 三木・前掲注(49)16-18 頁、伊川・前掲注(88)75-76 頁、奥谷健「必要経費控除の意義と範囲」税法学 575 号 (2016 年) 238 頁、国岡大輔「同族会社の関連経費に対する行為計算否認規定 (所税 157 条 1 項) の適用に関する一考察—必要経費の通則規定 (所税 37 条 1 項) との関係を中心に—」租税資料館賞受賞論文集 32 回 3 卷 (2023 年) 78 頁等参照。

⁹⁵ 松山・前掲注(72)231 頁。

⁹⁶ 松嶋・前掲注(85)179 頁。

⁹⁷ 松山・前掲注(72)273-274 頁参照。

⁹⁸ 松嶋・前掲注(85)229 頁参照。

⁹⁹ 松嶋・前掲注(85)229-230 頁参照。

¹⁰⁰ 西川・前掲注(14)2000 頁、竹本・前掲注(14)52-53 頁参照。

¹⁰¹ 同旨と思われるものとして、尾崎・前掲注(78)237 頁参照。

必要経費該当性が争われた裁判例の多くは、同様に業務遂行上の必要性を要件の1つに挙げている¹⁰²。

1. 根拠

必要性要件が求められる根拠については、法45条1項1号は、「家事上の経費」という表現を用いており、「経費」と「必要経費」とは別の概念として区別されていると考えることができるため、必要性要件は法37条1項に内在していると考えられるとする見解¹⁰³、家事費との区別の観点から必要性が求められるとする見解¹⁰⁴、法37条は、法27条2項等で「必要経費」と規定されているのを受けて、「必要経費に算入すべき金額」と規定していることからすると、業務遂行上の必要性は、既に法27条2項で規定されていることが根拠になるとする見解¹⁰⁵、これまでの判例の蓄積、法37条の見出し及び昭和40年改正前の必要経費の通則的規定により、現在まで受け継がれてきたとする見解¹⁰⁶、施行令96条の文言から求められるとする見解¹⁰⁷、法45条や施行令96条等の関連条文を含めた目的論解釈として求められるとする見解がある¹⁰⁸。

一方で、必要性が要求されるのは、法37条1項前段部分の「その他当該総収入金額を得るため直接に要した費用」に該当するものだけであり、一般対応の費用には、要件として必要性は求められないとする見解がある¹⁰⁹。また、一般対応の費用の要件として必要性を求めることは、施行令96条の文言を用いた解釈であり、妥当ではないとする見解もある¹¹⁰。

2. 必要性の程度

必要性要件が求められるとした場合、関連性要件と同様、どの程度の必要性を求めるかが問題となる。この必要性の程度については、厳格な必要性を求める見解と、厳格な必要性を求めることに否定的な見解に分けることができる。

¹⁰² 業務遂行上の必要性を求める近時の裁判例として、大阪地判平成30年4月19日・前掲注(84)、東京高判令和元年5月22日・前掲注(84)等がある。

¹⁰³ 伊川・前掲注(88)77頁参照。

¹⁰⁴ 碓井・前掲注(32)22頁参照。

¹⁰⁵ 今村・前掲注(91)74-75頁参照。

¹⁰⁶ 寺田心「必要経費の要件の再検討—必要性要件と同族会社に対する支出の関係を中心として—(上)・(下)」青山ビジネスロー・レビュー11巻1号(2021年)22-26頁参照。

¹⁰⁷ 伊川・前掲注(88)77頁、岸田貞夫=吉村典久=柳祐治=矢内一好=秋山高善=柳綾子『基礎から学ぶ現代税法[第4版]』(財経詳報社、2019年)99-100頁[吉村典久執筆部分]参照。

¹⁰⁸ 松嶋・前掲注(85)205頁参照。

¹⁰⁹ 小西・前掲注(78)444頁参照。

¹¹⁰ 尾崎・前掲注(78)232頁参照。

(1) 厳格な必要性を求める見解

このうち、厳格な必要性を求める見解は、家事費を排除することは、必要経費の出発点をなしているために、収益をあげるための必要性は、法人の場合に比べて、一層強く求められなければならないことを理由とするものである¹¹¹。

この見解では、寄附金はその無償性の観点から、接待交際費は社会生活上又は私生活上の交際という性格の強い支出が混入していることが多いという観点から、特に厳密な必要性を要するとされる¹¹²。

(2) 厳格な必要性を求めることに否定的な見解

これに対し、厳格な必要性を求めることに否定的な見解には、文理上直接必要であることが要求されていないことを理由とするもの¹¹³、一般対応の費用の性質を理由とするもの¹¹⁴、投下資本部分に課税が及ぶことを避ける趣旨を理由とするものがある¹¹⁵。

第4節 判断基準

関連性要件と必要性要件の該当性を判断する際の基準として、第1章でみた大阪高裁令和2年判決で示されている、支出の目的、有益性、客観性、金額の相当性について確認すると、次のとおりである。

1. 支出の目的

(1) 肯定的な見解

支出の目的を判断基準とすることに肯定的な見解は、個人事業主は、所得稼得活動を行うにあたり、考えられうる方策の中から、その時々に応じて有効と思われる手段を選択することから、個人事業主が費用をどのような目的で支出したのかという点が軽視されてはならないとするものである¹¹⁶。

研究開発費や広告宣伝費、新規事業進出の費用等を考慮すると、その支出がどれほど事業に貢献したかという事実から判断できないことを踏まえ、必要性要件を判断する際には、支出の目的を判断基準とすることは妥当であるとする見解もある¹¹⁷。

目的意思がないことをもって必要経費該当性を判断することは誤りであるものの、必要

¹¹¹ 碓井・前掲注(32)22頁参照。

¹¹² 碓井・前掲注(32)34頁参照。同旨として、松嶋・前掲注(85)208頁参照。

¹¹³ 酒井・前掲注(13)37頁、寺田・前掲注(106)27-28頁参照。

¹¹⁴ 寺田・前掲注(106)27-28頁参照。

¹¹⁵ 木山・前掲注(14)141頁参照。

¹¹⁶ 松山・前掲注(72)311-312頁参照。

¹¹⁷ 菅納敏恭「判批」税研35巻4号(2019年)96頁参照。この見解を妥当とするものとして、寺田・前掲注(106)58頁参照。

経費該当性の判断基準として支出の目的を考慮することは有用な場合があるとする見解もある¹¹⁸。

このように、支出の目的を判断基準とすることに肯定的な論者として、松山修¹¹⁹、菅納敏恭¹²⁰、寺田心¹²¹、小西隆太がいる¹²²。

(2) 否定的な見解

これらに対し、酒井克彦は、事業遂行上の目的意思をもたない事業用資産等の損失(法51条)が必要経費算入に含まれることを踏まえると、「業務上の支払かどうかという目的意思の有無による必要性判断はある種放棄されたとみてもよいのかもしれない。」¹²³とし、支出の目的を判断基準とすることに否定的であると思われる見解を述べている。

2. 有益性を判断基準とする見解

有益性を判断基準とすることに肯定的な見解は、必要経費該当性要件が、業務に関連しない支出は何ら拡大再生産に寄与しないという理解を前提にしていることから、業務にとって有益な支出であるかどうかを、判断基準とすべきとするものである¹²⁴。

どの程度の有益性を求めるのかについて、木山泰嗣は、経済的利益獲得基準と有益性基準があるとする¹²⁵。

(1) 経済的利益獲得基準

経済的利益獲得基準とは、具体的な利益獲得への結びつきが強い支出のみが、有益性の基準を満たすと考える考え方である。

松嶋良太は、この考え方は、業務関連性に直接性を求めることと同様であるとする¹²⁶。

この経済的利益獲得基準を採用する裁判例として、第1章でみた大阪高裁令和2年判決や、大阪地裁平成27年判決がある¹²⁷。

¹¹⁸ 小西・前掲注(78)452頁参照。

¹¹⁹ 松山・前掲注(72)311-312頁参照。

¹²⁰ 菅納・前掲注(117)96頁参照。

¹²¹ 寺田・前掲注(106)58頁参照。

¹²² 小西・前掲注(78)452頁参照。

¹²³ 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)321頁。

¹²⁴ 松山・前掲注(72)312-313頁参照。

¹²⁵ 木山・前掲注(14)140頁参照。

¹²⁶ 松嶋・前掲注(85)238頁参照。

¹²⁷ 大阪地判平成27年1月23日税資265号順号12592。控訴審は、大阪高判平成27年

一方で、このような確実な効果を要求することは、従来からの必要経費の考え方とは相容れないとして、経済的利益獲得基準を採用することに否定的な見解がある¹²⁸。

(2) 有益性基準

有益性基準とは、業務の維持、拡大にとって意義があれば、有益性の基準を満たすとする考え方である。この根拠は、経済的利益獲得基準のように、利益獲得への結びつきを厳密に問われる解釈がなされる場合、投下資本部分に課税が及ぶことを避けるという必要経費の趣旨に反するおそれが生じ、投下資本の選択について経営判断を阻害する危険があるためであるとされる¹²⁹。

経済的利益の獲得という結果に直接的な寄与を要するのは売上原価のような個別対応の費用であり、一般対応の費用にそのような結びつきは不要であるとする見解もある¹³⁰。

このような意味での有益性を判断基準とすることに肯定的であると思われる論者として、寺田心¹³¹、木山泰嗣¹³²、石山皇太がいる¹³³。

3. 客観性

客観性を判断基準とする見解には、客観的な表象により判断するという意味での客観性を求めるとする見解、社会通念上や通常性という意味での客観性を求めるとする見解、客観性を強調すべきではないとする見解がある。

(1) 客観的な表象により判断するという意味での客観性を求めるとする見解

客観的な表象により判断するという意味での客観性を求めるとする見解は、必要経費該当性要件の判断は、納税者の主観的意図のみによって判断すべきではなく、その主観的意図を客観的な表象で判断する必要があるとするものである¹³⁴。すなわち、その主観的意図を客観的な表象で確認することができるか、という意味で客観性を用いるものである¹³⁵。

この見解の論者として、酒井克彦がいる¹³⁶。

10月20日税資265号順号12742。評釈として、木山泰嗣「判批」税理62巻14号(2019年)120頁等がある。

¹²⁸ 佐藤=稲葉・前掲注(9)11頁[佐藤英明執筆部分]参照。

¹²⁹ 木山・前掲注(14)141頁参照。

¹³⁰ 寺田・前掲注(106)64頁参照。

¹³¹ 寺田・前掲注(106)64頁参照。

¹³² 木山・前掲注(14)140-141頁参照。

¹³³ 石山・前掲注(14)74-75頁参照。

¹³⁴ 酒井・前掲注(123)327頁参照。

¹³⁵ 酒井・前掲注(123)327頁参照。

¹³⁶ 酒井・前掲注(123)326-327頁参照。

(2) 社会通念上や通常性という意味での客観性を求めるとする見解

社会通念上や通常性という意味での客観性を求めるとする見解は、必要経費と家事費の区別を行うための判断基準として、客観性を用いるものである。

この見解を採っていると思われる論者として、武田涼子がいる¹³⁷。

武田は、「必要性の認定は、納税主体等の主観的判断を基準とするものではなく、客観的基準に即してなされなければならない（下線は筆者）」¹³⁸とした上で、「客観的基準に即して必要性を判断するといっても、その必要性が厳密に客観的に収入に対応していることがその結果から判断されるという意味ではなく、当該支出の時点において、一般的社会的に必要とされる範囲の関連性が具体的に認められれば足りるものと思われる。（下線は筆者）」¹³⁹と述べる。

金子友裕は、必要経費性の判断は「社会通念に従って客観的に納得の得られるものである必要がある。（下線は筆者）」¹⁴⁰と述べていることから、この見解に近い考えであると思われる。

この意味で客観性を求めることは、その内容からして、必要経費該当性要件の判断に、通常性を求めることと同義であると思われる。

この通常性を求めることについては、その支出が業務を遂行する上で、客観的に必要であるといえるかを判断するための基準として、妥当であるとする見解がある¹⁴¹。

一方で、医療費控除（法 73 条 2 項）や特定支出控除（法 57 条の 2 第 2 項 1 号ないし 3 号）の規定においては「通常」という文言があるのに対し、法 37 条 1 項にはそのような文言がないことから、通常性を求めることに否定的な見解がある¹⁴²。

(3) 客観性を強調すべきではないとする見解

¹³⁷ 武田・前掲注(8)31頁参照。

¹³⁸ 武田・前掲注(8)31頁。

¹³⁹ 武田・前掲注(8)31頁。

¹⁴⁰ 金子友裕「判批」月刊税務事例 45 巻 2 号（2013 年）36 頁。

¹⁴¹ 松嶋・前掲注(85)210-211 頁、岸田=吉村=柳（裕）=矢内=秋山=柳（綾）・前掲注(107)100 頁[吉村典久執筆部分]、吉良実「課税所得計算における必要経費」シュト 100 号（1970 年）17 頁、岩崎政明「必要経費・家事費・家事関連費の区分」税務事例研究 128 号（2012 年）44 頁、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（2013 年）26 頁参照。

¹⁴² 金子・前掲注(1)321 頁、尾崎・前掲注(78)234 頁、酒井・前掲注(123)323-324 頁、橋本守次「必要経費と家事関連費の取扱いの現状と問題の検討（下）—平成 21 年 3 月 24 日裁決を題材に一」税務弘報 58 巻 5 号（2010 年）117 頁、田中治「家事関連費の必要経費該当性」税務事例研究 143 号（2014 年）49-51 頁、藤谷武史「必要経費の意義と範囲」日税研論集 74 号（2018 年）186 頁参照。

客観性を強調すべきではないとする見解は、客観性が強調されすぎると主観が排除されてしまうおそれがあること¹⁴³、投下資本部分に課税が及ぶことを避けるという必要経費の趣旨に反するおそれがあること¹⁴⁴、投下資本の選択について経営判断を阻害するおそれがあること¹⁴⁵、昭和38年税制調査会答申ができるだけ広く経費性を認めるべきとした点に反するおそれがあること¹⁴⁶、を理由とするものである。

このように、客観性を強調すべきではないとする見解の論者として、酒井克彦¹⁴⁷、小西隆太¹⁴⁸、木山泰嗣¹⁴⁹、尾崎佑樹がいる¹⁵⁰。

4. 金額の相当性

(1) 肯定的な見解

金額の相当性を判断基準とすることに肯定的な見解は、必要経費該当性の判断は、法37条1項の要件とともに、必要経費の性質を備えているかどうかで判断すべきものであることを理由とするものである¹⁵¹。

金額の相当性を判断基準とすることに肯定的な見解の論者として、伊川正樹¹⁵²、吉村典久がいる¹⁵³。

碓井光明は、法37条1項に金額の相当性に関する要件が付されていないことから、「金額が不相当であるという理由のみで必要経費性を否定することは困難である」¹⁵⁴としつつ、「地方都市で税理士を営むAが、東京に業務目的で出張し、通常ならば2万円以内のホテルを利用するところ、ときには豪華なホテルを利用してみたいと思い、5万円の客室を利用した。(略)ときには豪華なホテルを利用してみたいという業務外の理由により費用が増大しているのであるから、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。」¹⁵⁵と述べていることから、金額の相当性を判断基準とすることを妥当とする見解であるよ

¹⁴³ 酒井・前掲注(123)327頁、小西・前掲注(78)441頁、尾崎・前掲注(78)238頁参照。

¹⁴⁴ 木山・前掲注(14)141頁参照。

¹⁴⁵ 木山・前掲注(14)141頁参照。

¹⁴⁶ 木山・前掲注(14)141頁参照。

¹⁴⁷ 酒井・前掲注(123)327頁参照。

¹⁴⁸ 小西・前掲注(78)441頁参照。

¹⁴⁹ 木山・前掲注(14)141頁参照。

¹⁵⁰ 尾崎・前掲注(78)238頁参照。

¹⁵¹ 伊川・前掲注(141)28頁参照。

¹⁵² 伊川・前掲注(141)28頁参照。

¹⁵³ 岸田=吉村=柳(裕)=矢内=秋山=柳(綾)・前掲注(107)100頁[吉村典久執筆部分]参照。

¹⁵⁴ 碓井・前掲注(32)35頁。

¹⁵⁵ 碓井・前掲注(32)35-36頁。

うに思われる。

国岡大輔は、法 37 条 1 項の必要性要件を判断するにあたり、金額の適正額が問題になる場合には、納税者の内部資料等を基に適正額を算出すべきであると述べていることから、金額の相当性を判断基準とすることを妥当としているものと思われる¹⁵⁶。

(2) 否定的な見解

一方で、金額の相当性を判断基準とすることに否定的な見解がある。

その理由としては、①所得税法における所得計算等は、特別な規定がない限り、当事者間で現実に授受された金額を基礎として計算されていること、②適正な必要経費の金額を第三者が客観的に算定することは困難であることが挙げられる¹⁵⁷。

この否定的な見解の論者として、佐藤英明¹⁵⁸、小西隆太がいる¹⁵⁹。

また、田中治は、それなりの理由があれば、金額が大きくても、あるいは他の者より多く費用を負担したとしても、必要経費該当性は否定されるべきではなく、金額要件として規範性を持たすのであれば、明確な根拠規定を置くべきであると述べており、この否定的な見解を妥当としているものと思われる¹⁶⁰。

第 5 節 小括

本章では、必要経費の要件論に関する先行研究を確認した。

業務の範囲については、個別具体的な業態や状況に応じて、特定すべきであるとされている。大阪高裁令和 2 年判決のように、将来の所得を生ずべき業務は業務の範囲に含まれないという解釈には、肯定的な見解と否定的な見解がある。

関連性要件については、直接的な関連性を求めることに肯定的な見解と否定的な見解があり、必要性要件については、厳格な必要性を求める見解とこれに否定的な見解がある。

支出の目的を判断基準とすることには、肯定的な見解と否定的な見解がある。

有益性については、具体的な利益獲得への結びつきの強い支出のみが有益性の基準を満たすとする経済的利益獲得基準と、業務の維持、拡大にとって意義があれば有益性の基準を満たすとする有益性基準がある。経済的利益獲得基準を妥当とする見解もあれば、有益性基準を妥当とする見解もある。

客観性については、客観的な表象により判断するという意味での客観性を判断基準として求める見解、社会通念上や通常性という意味での客観性を判断基準として求める見解、客観性を強調すべきではないとする見解がある。

¹⁵⁶ 国岡・前掲注(94)86-87 頁参照。

¹⁵⁷ 佐藤・前掲注(1)288-289 頁参照。

¹⁵⁸ 佐藤・前掲注(1)288-289 頁参照。

¹⁵⁹ 小西・前掲注(78)448-449 頁参照。

¹⁶⁰ 田中・前掲注(142)56 頁参照。

金額の相当性を判断基準とすることには、肯定的な見解と否定的な見解がある。

次章では、教育関連費用について確認する。個人事業主が支出する教育関連費用を中心に、必要経費と家事費等の区別を検討するためには、これら必要経費の要件の妥当性を論じる前に、教育関連費用について確認する必要があるからである。

第4章 教育関連費用

本章では、教育関連費用について確認する。

具体的には、教育の意義や種類を整理した上で、本論文における教育関連費用の意義や、分類ごとの特徴を確認する。その後、教育関連費用を支出する目的や効果、特定支出控除制度について確認を行う。

第1節 意義

1. 教育の意義

教育の辞書的な意味は、「教え育てること。望ましい知識・技能・規範などの学習を促進する意図的な働きかけの諸活動。」¹⁶¹、「他人に対して、意図的な働きかけを行うことによって、その人間を望ましい方向へ変化させること。」¹⁶²、「ある人間を望ましい姿に変化させるために、身心両面にわたって、意図的、計画的に働きかけること。知識の啓発、技能の教授、人間性の涵養などを図り、その人のもつ能力を伸ばそうと試みること。」¹⁶³であるとされる。

つまり、教育とは、他人に対して、知識・技能・規範などを教え育てることといえるであろう。

2. 教育の種類

(1) 普通教育と専門教育

教育は、普通教育と専門教育に分けることができる。

普通教育とは、「職業にかかわらず一般共通に必要な知識を与え教養を育てる教育。」¹⁶⁴、「社会の構成員となるすべての者に共通に必要とされる一般的・基礎的な教育。」¹⁶⁵、「人間として、また一般社会人として必要と思われる知識や能力を養うために行われる教育。」¹⁶⁶をいうものとされる。具体的には、「初頭普通教育（小学校）・中等普通教育（中学校）・高等普通教育（高等学校）」¹⁶⁷を指す。

つまり、普通教育とは、教育のうち、社会の構成員となるために必要となる一般的・基礎的な教育といえるであろう。

これに対し、専門教育とは、「職業・芸能などに対応した特定の分野・内容に関する専門

¹⁶¹ 新村・前掲注(68)754頁。

¹⁶² 松村明編『大辞林[第4版]』（三省堂、2019年）697頁。

¹⁶³ 松村明監修『大辞泉[第2版]』（小学館、2012年）936頁。

¹⁶⁴ 新村・前掲注(68)2567頁。

¹⁶⁵ 松村・前掲注(162)2397頁。

¹⁶⁶ 松村・前掲注(163)3175頁。

¹⁶⁷ 新村・前掲注(68)2567頁。

的な教育。」¹⁶⁸、「専門的な知識・技能を授ける教育。」¹⁶⁹、「特定の分野または内容に関する専門的な教育。」¹⁷⁰であるとされる。

つまり、専門教育とは、教育のうち、特定の分野・内容に関する専門的な教育といえるであろう。

(2) 専門教育の種類

専門教育は、資格取得を伴う専門教育と、資格取得を伴わない専門教育に分けることができる。

資格取得を伴う専門教育の具体例としては、学位が取得できるもの、国家資格・公的資格・民間資格を取得できるものがある。資格取得を伴わない専門教育としては、研修による教育や書籍による教育が考えられる。

学位とは、「一定以上の学術能力があると認定された者に授与される資格」¹⁷¹である。具体的には、学士・修士・博士等がある（学校教育法 104 条）。

国家資格とは、「国の法律に基づいて、各種分野における個人の能力、知識が判定され、特定の職業に従事すると証明される資格」¹⁷²である。

国家資格はさらに、業務独占資格・名称独占資格・設置義務資格・技能検定に分類できる¹⁷³。このうち、業務独占資格とは、「有資格者以外が携わることが禁じられている業務を独占的に行うことができる資格」¹⁷⁴をいう。

公的資格とは、「国家資格と民間資格の中間に位置付けられる資格で、民間団体や公益法人が実施し文部科学省や経済産業省などの官庁や大臣が認定する資格」¹⁷⁵である。

民間資格とは、「民間団体や企業が、独自の審査基準を設けて任意で認定する資格」¹⁷⁶であるとされる。

¹⁶⁸ 新村・前掲注(68)1677 頁。

¹⁶⁹ 松村・前掲注(162)1558 頁。

¹⁷⁰ 松村・前掲注(163)2093 頁。

¹⁷¹ 新村・前掲注(68)518 頁。

¹⁷² 文部科学省「国家資格の概要について」

(https://www.mext.go.jp/b_menu/shingi/chousa/shougai/014/shiryo/07012608/003.htm 最終閲覧日：2024 年 3 月 10 日)。

¹⁷³ 文部科学省・前掲注(172)。

¹⁷⁴ 文部科学省・前掲注(172)。

¹⁷⁵ 資格の王道「公的資格」(<https://www.shikakude.com/paje/koutekishikaku.html> 最終閲覧日：2024 年 3 月 10 日)。

¹⁷⁶ 資格の王道「民間資格」(<https://www.shikakude.com/paje/minkanshikaku.html> 最終閲覧日：2024 年 3 月 10 日)。

3. 教育関連費用の意義と分類

これら、教育に関連する費用のことを、本論文では教育関連費用と呼ぶ。

教育関連費用は、①普通教育に要する費用、②資格取得に要する費用、③①及び②以外の技能又は知識の習得に要する費用に分類できる。具体的には、次のような費用が考えられる。

①普通教育に要する費用の代表例として、小・中・高等学校の学費がある。このほか、全国紙のような新聞購入費用、書籍（小説や漫画等）購入費用、音楽鑑賞費用、映画鑑賞費用も、普通教育に要する費用になり得る。教育と普通教育の意義を踏まえれば、新聞・小説・漫画・音楽・映画などによっても、普通教育の意義を有するものがあると考えられるからである。

②資格取得に要する費用として、学士・修士・博士の資格取得費用、弁護士や税理士等の国家資格の資格取得費用、簿記検定や秘書検定等の公的資格の資格取得費用、情報処理技能検定試験や医療秘書技能検定等の民間資格の資格取得費用等がある。これら資格取得費用には、資格試験の受験料だけでなく、試験に合格するための知識や能力を養うための費用（学校の学費や受験対策予備校の費用）も含まれる。

③①及び②以外の技能又は知識の習得に要する費用として、研修費用、特定の業界に特化した新聞購入費用、書籍（専門書や実務書等）購入費用が考えられる。

4. 特徴

このように教育関連費用を分類すると、それぞれに特徴があることがわかる。

①普通教育に要する費用は、普通教育の意義からして、「本人の知識・教養の涵養、人格形成など」¹⁷⁷を育むことに特徴があるといえる。

専門教育に要する費用（②、③の教育関連費用）は、専門教育の意義からして、所得稼得活動に直接結びつくようなものが多いことに特徴があるといえる。

そのうち、②資格取得に要する費用は、資格という客観的にその人の能力を把握することができる地位を取得できることに特徴があるといえる。また、資格のうち、業務独占資格は、特定の業務を独占的に行うことができるものであるため、その資格取得に要する費用は、他の教育関連費用に比べ、人的資本の価値（所得稼得能力）を増加させることが、客観的に明らかになることに特徴があるといえる。

第2節 支出目的と効果

これらの特徴を踏まえた上で、教育関連費用を支出する目的と効果を確認する。その目的や効果について、必要経費と家事費等の区別に関する見解がある場合には、その確認も行う。

1. 知識・教養の涵養、人格形成

①普通教育に要する費用の特徴を踏まえると、「本人の知識・教養の涵養、人格形成など

¹⁷⁷ 注解所得税法研究会・前掲注(51)1143頁。

を目的」¹⁷⁸として、教育関連費用を支出することが考えられる。注解所得税法研究会は、教育を一般教育と専門教育に分け、一般教育を「本人の知識・教養の涵養、人格形成などを目的」¹⁷⁹とする教育であると定義している。ここにいう一般教育は、その内容からして、前述の普通教育の意義と同義であると思われる。

(1) 専門教育・家事費肯定説

注解所得税法研究会では、このような一般教育の費用は消費支出にあたるとしている¹⁸⁰。そして、一般教育だけではなく、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している（専門教育・家事費肯定説）¹⁸¹。

(2) 専門教育・家事費否定説

これに対し、尾崎佑樹は、①専門教育についても家事費の要素があるとするのは、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、②専門教育を受ける場合は、本人の教養の涵養や人格形成を目的としていることは考えづらく、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ことを理由に、家事費の要素を含むと解することに否定的な見解を示している（専門教育・家事費否定説）¹⁸²。

崎山強は、「一般教養を目的とした教育課程が家事費とされるのは正しいことと思われるが、専門教育課程については必要経費性を否定される理由はないといわざるを得ない。単に、費用収益対応の問題があるために、費用処理できない場合があるにすぎないと考えべきである。」¹⁸³と述べていることから、専門教育について家事費であると判断することに否定的な見解であるものと思われる。

2. 資格という地位の獲得

専門教育のうち、②資格取得に要する費用の特徴を踏まえると、資格という地位の獲得を目的に、教育関連費用を支出することも考えられる。たとえば、簿記検定の資格や、修士や博士の学位を取得すると、その人の能力を客観的に把握することが可能となる地位を得ることができる。

(1) 資格獲得・家事費肯定説

このような資格は、個人に帰属する一身専属権であることから、家事費に該当すると判断

¹⁷⁸ 注解所得税法研究会・前掲注(51)1143頁。

¹⁷⁹ 注解所得税法研究会・前掲注(51)1143頁。

¹⁸⁰ 注解所得税法研究会・前掲注(51)1143頁参照。

¹⁸¹ 注解所得税法研究会・前掲注(51)1143頁参照。

¹⁸² 尾崎・前掲注(78)244-245頁参照。

¹⁸³ 崎山・前掲注(11)62頁。

することが妥当であるとする見解がある（資格獲得・家事費肯定説）¹⁸⁴。

この見解の論者として、渡辺充¹⁸⁵、矢頭正浩がいる¹⁸⁶。

また、武田昌輔は、「技能の修得又は研修のために支出する費用については、その費用のうち一身専属的なものは、必要経費性があるかどうか疑問の余地はある」¹⁸⁷と述べており、この見解に近い考えであると思われる¹⁸⁸。

（2） 資格獲得・家事費否定説

一方で、行っている事業と当該学位や資格を構成する知識や技術との関連性が重なる場合もあり、そのために支出した費用につき、関連性があれば、必要経費性が認められる余地はあり、一身専属的な学位や資格を取得することをもって、一律に必要経費性を否定することに批判的な見解がある（資格獲得・家事費否定説）¹⁸⁹。

この見解の論者として、橋本彩¹⁹⁰、武田涼子¹⁹¹、竹本守邦がいる¹⁹²。

金子友裕は、「一身専属権であるものは、将来において事業所得以外の収入に結び付くことも考えられる。しかし、現時点（期間税である所得税を考慮すれば12月31日まで）で、事業所得の収入に貢献しないことが明らかである場合や事業所得以外の収入の[原文ママ]貢献することが明らかな場合でもなければ、事業所得の必要性費[原文ママ]該当性を排除する必要はないだろう。」¹⁹³と述べていることから、この批判的な見解を妥当としているものと思われる。

木山泰嗣は、「必要経費の要件規定に資格取得費に関する明文規定がない以上、関連性要件及び必要性要件により必要経費該当性を判断した上で、『家事関連費』に該当するとなれば（飲食等の純粋な消費と異なり、すでに行われている事業に関連する資格の取得に向けられた支出であることから、その該当性判断も本来は必要となると思われる）不算入規定の適否を判断するほかない。」¹⁹⁴と述べていることから、この見解を妥当としているものと思わ

¹⁸⁴ 渡辺・前掲注(14)191頁参照。

¹⁸⁵ 渡辺・前掲注(14)191頁参照。

¹⁸⁶ 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73巻10号（2018年）53頁参照。

¹⁸⁷ 武田・前掲注(31)3320頁。

¹⁸⁸ 同旨として、樫田明＝今井慶一郎＝佐藤誠一郎＝木下直人編『所得税基本通達逐条解説』（大蔵財務協会、2021年）406-407頁参照。

¹⁸⁹ 武田・前掲注(8)34頁、竹本・前掲注(14)55頁参照。

¹⁹⁰ 橋本彩『教育支出に対する課税問題』（成文堂、2021年）18頁参照。

¹⁹¹ 武田・前掲注(8)34頁参照。

¹⁹² 竹本・前掲注(14)55頁参照。

¹⁹³ 金子・前掲注(14)14頁。

¹⁹⁴ 木山・前掲注(14)142頁。

れる。

西川英之も、「一般論としては、資格取得費についても直接関連性及び必要性を満たせば必要経費に該当し得るものではある。」¹⁹⁵と述べていることから、資格という地位の獲得を理由に家事費であると判断すること自体には否定的であると思われる。

(3) 業務独占資格獲得・家事費肯定説

資格のうち業務独占資格は、その資格を取得することで、初めてある特定の事業を営むことができる資格であり、現に営んでいる事業にとって直ちに有益であるとは言い難いことから、業務独占資格という地位の獲得を理由に、家事費であると判断することに肯定的な見解がある（業務独占資格獲得・家事費肯定説）¹⁹⁶。

この見解の論者として、西川英之¹⁹⁷、稲葉武彦がいる¹⁹⁸。

橋本彩は、「業務独占資格では、資格の取得前と取得後で、行っている事業がよく似ていたとしても、資格の有無によって区別された異なる事業に従事していると判断されるのは妥当であろう。そうでなければ、あえて業務独占資格を設けている意義が失われてしまう。」¹⁹⁹としていることから、この見解を妥当としているように思われる。しかし、第1章でみた大阪高裁令和2年判決の事案について、「納税者本人が柔道整復師として柔道整復を行うことも、柔道整復師の資格のある従業員に柔道整復を実施させることも、資格のある者による柔道整復を行うということが事業の内容である点で一致していると考えの方が素直に思える。」²⁰⁰と述べていることからすると、業務独占資格であるからといって、一律に家事費であると考えているわけではないようにも思われる。

(4) 業務独占資格獲得・家事費否定説

これに対して、業務独占資格とそれ以外の資格とで差を設けることは、公平な取扱いとはいえず、業務独占資格であることを理由に、積極的に家事費であると判断することに否定的な見解がある（業務独占資格・家事費否定説）²⁰¹。

この見解の論者として、長島弘がいる²⁰²。

3. 人的資本の価値増加

¹⁹⁵ 西川・前掲注(14)1998頁。

¹⁹⁶ 西川・前掲注(14)1998頁参照。

¹⁹⁷ 西川・前掲注(14)1998頁参照。

¹⁹⁸ 佐藤=稲葉・前掲注(9)15頁[稲葉武彦執筆部分]参照。

¹⁹⁹ 橋本・前掲注(190)19頁。

²⁰⁰ 橋本・前掲注(190)19頁。

²⁰¹ 長島・前掲注(14)39-40頁参照。

²⁰² 長島・前掲注(14)39-40頁参照。

資格のうち、業務独占資格の特徴を踏まえると、人的資本の価値（所得稼得能力）を増加させることを目的に、教育関連費用を支出することも考えられる。

（１） 人的資本の価値の意義と課税上の取扱い

人的資本の辞書的な意味は、「労働力を資本としてみたもの。教育投資によって労働者に体現された技能・熟練を指す。ヒューマン・キャピタル。」²⁰³とされる。

人的資本の課税上の扱いにおいては、人的資本の意義を「人の稼得力」²⁰⁴とするものや、「人の生産力を資本としてとらえる経済的なもの」²⁰⁵とするもの、「個人の有する所得獲得能力」²⁰⁶とするものがある。これらを踏まえ、本論文では、人の所得稼得能力のことを、人的資本と呼ぶ。

わが国の所得税法における所得は、人の担税力を増加させる利得はすべて所得を構成するという、包括的所得概念の考え方が妥当する²⁰⁷。そのため、人的資本の価値が増加した場合、その増加額を所得に含めることが妥当するようにも思われる。しかし、現行の所得税法において、この人的資本の価値増加は、課税されることになっていない²⁰⁸。その理由は、人的資本の価値増加は、未実現の所得又は帰属所得であることにある。

所得税法では、各種所得の計算の出発点を「収入」としている（法36条1項）。そのため、未実現の所得及び帰属所得については、原則として課税されない²⁰⁹。これを、人的資

²⁰³ 新村・前掲注(68)1519頁。

²⁰⁴ 金子宏「所得税の課税ベース—所得概念の再検討を中心として—」租税法研究17号（1989年）19頁。

²⁰⁵ 中里実「human capital と租税法—研究ノート—（上）」ジュリ956号（1990年）105頁。

²⁰⁶ 岡村忠生「ヒューマン・キャピタルと教育・医療」金子宏監修『現代租税法講座 第2巻 家族・社会』（日本評論社、2017年）189頁。

²⁰⁷ 金子・前掲注(1)196-197頁、谷口・前掲注(1)207頁、佐藤・前掲注(1)3頁、水野・前掲注(1)165-166頁参照。

²⁰⁸ 金子宏は、「①あまりに当り前のことであるが、人間は物ではないこと、②将来の時間を稼得のために費やすか、それともその他の目的—たとえば無償の公共奉仕やレジャー—のために費やすかは、各人の自由であること、③一部のスポーツマンやタレントの場合を除いて人の稼得力を評価することは困難であり、それをマーケットにおいて資産として評価する慣行も成立していないこと、等からすると、ヒューマン・キャピタルの考え方には、なお検討しなければならない種々の問題が残されており、その増加を所得に含めないと包括的所得税の理念に反することになる、と断定するのは早計であると考える。」（金子・前掲注(204)19頁）と述べる。

²⁰⁹ 金子・前掲注(1)197-198頁、谷口・前掲注(1)214-218頁、佐藤・前掲注(1)13-16頁、

本の価値増加にあてはめると、次のようになる。

教育を受けたことにより人的資本の価値が増加したとして、その増加額は人によって異なるはずであり、それがいくらであるのか、直接計測することはできないため、所得が実現したとはいえない（未実現の所得）。また、その増加した人的資本を、知的好奇心を満たすこと等により、即時に消費しているという人もいるであろう（帰属所得）²¹⁰。

すなわち、人的資本の価値増加は、未実現の所得や帰属所得にあたることから、現行の所得税法の下では、課税されることになっていない。

(2) 人的資本の価値増加・家事費肯定説

このように、現行法上、人的資本の価値増加が課税対象外とされていることを踏まえ、それに要した費用は家事費に該当すると判断することに肯定的な見解がある（人的資本の価値増加・家事費肯定説）²¹¹。

この見解の論者として、三好健弘がいる²¹²。

三好は、その資格を持って独立開業できるような資格を取得する場合には、人的資本を増加させるものであり、それに要する費用は、必要経費としないことが妥当であるという見解を示している²¹³。

また、この見解による裁判例として、「利得を獲得する能力である人的資本の価値増加は所得に含まれないため、当該価値増加を得るための支出については必要経費として控除を認める必要がない」とした、大阪地裁令和元年判決がある。

(3) 人的資本の価値増加・家事費否定説

一方で、人的資本の価値増加を理由に家事費とすることには、否定的な見解がある（人的資本の価値増加・家事費否定説）。

この見解の論者として、長島弘がいる²¹⁴。

この見解は、業務に直接関係する研修等においても、個人の担税力は増加するのであり、個人の担税力を増加させるものは必要経費にならないとすると、そのような費用まで必要経費として認められないことになり、妥当ではないとするものである²¹⁵。

藤谷武史は、消費か費用かという問題はありつつも、積極的に所得の獲得や増加を狙って

水野・前掲注(1)170-171頁参照。例外的に未実現の所得や帰属所得に対して課税する例として、法39条、法40条1項、法41条1項、法59条1項がある。

²¹⁰ 岡村・前掲注(206)221-223頁参照。

²¹¹ 三好・前掲注(14)75頁参照。

²¹² 三好・前掲注(14)75頁参照。

²¹³ 三好・前掲注(14)75頁参照。

²¹⁴ 長島・前掲注(14)38-39頁参照。

²¹⁵ 長島・前掲注(14)38-39頁参照。

教育を受け、そのための費用支出を行った場合は、人的資本本体の価値がどれだけ増加したかとは切り離して、この教育費用それ自体を資産計上した上で、一定期間にわたって償却させるのが理論的であると述べていることから、人的資本の価値増加を理由に家事費に該当するという見解に否定的であると思われる²¹⁶。

(4) 人的資本への投資・家事費肯定説

これに関連し、人的資本への投資は課税対象外のものとされていることを理由に、教育関連費用は家事費であると判断することに肯定的な見解がある（人的資本への投資・家事費肯定説）²¹⁷。

この見解の論者である酒井克彦は、以下のように述べる。

「現行所得税法において身体や精神が資本と捉えられているのであれば、その資本を減価させて得た給与所得は、身体や精神をすり減らして得た所得という意味で、減価償却費が控除されてしかるべきであるが、そのような控除は認められていない。また、プライバシー権の譲渡による対価や、血液その他身体の一部の販売の場合に、その元本となった人的資本の価額を譲渡資産の取得費として控除することも、所得税法上認められていない。ヒューマンキャピタルへの投資は課税計算外のものとされているのであるから、ヒューマンキャピタルへの投資を事業所得の金額の計算上、必要経費として控除することは妥当ではない。」

²¹⁸

すなわち、他の所得においても人的資本への投資は所得計算において控除することが認められていないことから、事業所得の金額の計算上も、必要経費として控除を認めるべきではないとする見解である。

(5) 人的資本への投資・家事費否定説

一方で、所得税基本通達においては、研修等のための費用は、業務の遂行に直接必要であり、通常必要とされる金額の範囲内であれば、必要経費に算入するとされている（所得税基本通達 37-24）。この通達について、「技能の習得又は研修のために支出する費用については、その費用のうち一身専属的なものは、必要経費性があるかどうか疑問の余地はあるが、一身専属的なものでないものについては、業務の合理化・維持改善のために支出するものもあり、必要経費性が直ちに否認されるものではないと考える。」²¹⁹という解説がされている。すなわち、人的資本への投資であることを理由に家事費であると判断することに否定的な見解であると思われる（人的資本への投資・家事費否定説）。

中里実は、人の寿命は有限であることから、ヒューマン・キャピタルは減価償却資産であ

²¹⁶ 藤谷・前掲注(142)178-179 頁参照。

²¹⁷ 酒井・前掲注(13)44 頁参照。

²¹⁸ 酒井・前掲注(13)44 頁。

²¹⁹ 檜田＝今井＝佐藤＝木下・前掲注(188) 406-407 頁。

るものの、所得税においてその減価償却費の控除が正面から認められたことはなかったといつてよいであろうと述べる²²⁰。そして、この減価償却費の控除について、①費用なしに（投下資本なしに）獲得されたヒューマン・キャピタルと、②投資により獲得されたヒューマン・キャピタルに分ける考え方に一応賛成するとし、減価償却をする理由である投下資本の回収・費用の繰延を認める必要がない前者（①）のヒューマン・キャピタルについては、減価償却を認める必要はないとする²²¹。

この内容からすると、直接的に言及しているわけではないが、後者（②）のヒューマン・キャピタルについては、減価償却を認めることを妥当としているように思われる。すなわち、人的資本への投資であることを理由に家事費であるとする見解とは、相反する見解であるように思われる。

教育関連費用の必要経費該当性が争われた裁判例・判決例のうち、国税不服審判所平成15年判決を除き²²²、人的資本への投資であることを理由に、家事費であると判断しているものはない²²³。すなわち、国税不服審判所平成15年判決以外の教育関連費用について争われた裁判例・判決例は、人的資本への投資であることを理由に家事費であると判断することに、否定的な見解であると思われる。

4. 整理

以上のとおり、教育関連費用を支出する目的と効果としては、(a)知識・教養の涵養、人格形成、(b)資格という地位の獲得、(c)人的資本の価値増加の3つが想定される。どれか1つの目的と効果しかないこともあれば、複数の目的と効果を有する場合もあり得る。

第3節 特定支出控除制度

所得税法には、給与所得の特定支出控除制度において、教育関連費用に関する規定がある

²²⁰ 中里実「human capital と租税法—研究ノート—（下）」ジュリ961号（1990年）215頁参照。

²²¹ 中里・前掲注(220)216頁参照。

²²² 国税不服審判所判決平成15年10月27日判決事例集66集120頁。この判決では、「大学等への進学と同様、大学院修士課程・博士課程への進学に伴う支出は、通常の場合は、家事費として個人の所得の処分と考えられ、必要経費に算入することはできない。」とし、学校に支払う授業料等については、一般的に家事費であるとしている。

²²³ 大阪高判令和2年5月22日・前掲注(7)、東京地判昭和53年2月27日税資112号882頁、高松高判平成8年3月26日税資215号1121頁、国税不服審判所判決平成13年3月30日判決事例集61集129頁、国税不服審判所判決平成13年9月27日公刊物未登載（TAINS F0-1-152）、国税不服審判所判決平成15年10月27日判決事例集66集120頁、東京地判平成23年3月25日税資261号順号11655、国税不服審判所判決平成27年4月14日公刊物未登載（TAINS F0-1-583）。

ため、その内容を確認する。

1. 沿革と内容

給与所得者については、従来、概算経費控除の意味で給与所得控除のみが認められていた。そのため、給与所得についても事業所得と同様に、実額による必要経費の控除を認めるべきであるという意見や、実額による必要経費の控除を認めないことは、事業所得に対する関係で、給与所得を不当に差別するものであり、憲法 14 条 1 項に反するという見解が強く主張されていた²²⁴。

給与所得の計算において実額による経費控除を認めないことの合憲性が争われた最高裁昭和 60 年判決では²²⁵、給与所得控除について、「給与所得についても収入金額を得るための必要経費の存在を観念し得る」とし、「給与所得については、必要経費の実額控除を認めず、代わりに同法所定額による概算控除を認めるものであり、必要経費の控除について事業所得者等と給与所得者とを区別するものである」とされた。

そして、結論として、給与所得の計算において実額による経費控除を認めないことは、憲法 14 条 1 項に違反しないとされた。

しかし、補足意見のなかには、現行制度に疑問を呈する見解や、経費の実額が給与所得控除額を超える場合には、所得税賦課の基本理念に反することになるとする見解があった。

給与所得者についても、一定の条件の下に実額による経費控除を認める特定支出控除制度は、この裁判の後、昭和 62 年 9 月の改正により創設された²²⁶。

特定支出控除制度は、昭和 61 年税制調査会答申において、「サラリーマンが確定申告を通じて自らの所得税の課税標準及び税額を確定させることができる途を拓くことは、公平感の維持、納税意識の形成の上で重要なことと考える。このような見地から、勤務に伴う費用の実額控除と概算控除との選択制を導入することが適当である。」²²⁷とされていることを踏まえた上で、「実額控除の対象とする勤務費用といっても、その費用は一般的に収入金額との関連が薄いことから、家事上の費用やこれに関連する費用との区別が困難であることが多く、どういう費用が含まれるのかはつきりせず、その範囲を巡って税務当局との間でトラブルが多発するおそれがあること、といった問題（下線は筆者）」²²⁸等があることも考慮

²²⁴ 金子・前掲注(1)256-257 頁参照。

²²⁵ 最大判昭和 60 年 3 月 27 日民集 39 卷 2 号 247 頁。控訴審は、大阪高判昭和 54 年 11 月 7 日民集 39 卷 2 号 310 頁。第 1 審は、京都地判昭和 49 年 5 月 30 日民集 39 卷 2 号 272 頁。評釈として、金子宏「判批」別冊ジュリ 253 号(2021 年)4 頁等、多数存在する。

²²⁶ 昭和 62 年法律第 96 号。

²²⁷ 税制調査会「税制の抜本的見直しについての答申」(1986 年) 32 頁。

²²⁸ 大蔵財務協会編『昭和 62 年度版 改正税法のすべて』(大蔵財務協会、1987 年) 41 頁。

して創設されている²²⁹。すなわち、特定支出控除制度は、勤務費用と家事上の費用の区別が困難であるという給与所得者の特性を踏まえた制度設計になっている。

その後、特定支出控除の制度は、現実に利用される件数が極めて少数であったことを背景に、給与所得者の実額控除による確定申告の機会拡大を図る観点から、平成24年度の税制改正において、特定支出控除の適用判定基準について、原則として、給与所得控除額の2分の1とすることとされた（法57条の2第1項）²³⁰。また、特定支出の範囲に、職務の遂行に直接必要なものとして給与等の支払者により証明がされた弁護士、公認会計士、税理士等の資格取得費（法57条の2第2項4号[現行5号]）、図書費、衣服費、交際費等で、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給与等の支払者により証明がされたもの（最高65万円。法57条の2第2項6号[現行7号]）が追加された。

図書費、衣服費、交際費等の特定支出について「職務の遂行に直接必要なもの」として、職務遂行上の直接的必要性が明文で要件とされているのは、事業所得等の必要経費と異なり、給与所得には家事費に相当する規定がなく、消費支出との区別を明確にするためであるとする見解がある²³¹。

2. 特定支出控除の規定を考慮することについて肯定的な見解

この特定支出控除の規定が、所得税法における広義の意味における必要経費に関する規定であることを踏まえ、事業所得の必要経費と家事費等の区別にあたり、この規定を考慮することについて肯定的な見解がある²³²。

この見解の論者として、田中晶国がいる²³³。

3. 特定支出控除の規定を考慮することについて否定的な見解

一方で、特定支出控除の規定は、給与所得に関する規定であり、所得区分の異なる法37条1項の解釈にこの規定を持ち込むことは妥当ではないとする見解がある²³⁴。

この見解の論者として、酒井克彦がいる²³⁵。

第1章でみた大阪高裁令和2年判決も、所得区分の異なる法37条1項の解釈に、特定支出控除の規定を持ち込むことは妥当ではないとしている。

²²⁹ 大蔵財務協会・前掲注(228)41頁参照。

²³⁰ 平成24年法律第16号、武田・前掲注(31)4243-4244頁参照。

²³¹ 谷口・前掲注(1)293頁参照。

²³² 田中・前掲注(12)51-52頁参照。

²³³ 田中・前掲注(12)51-52頁参照。

²³⁴ 酒井・前掲注(13)35-36頁参照。同旨と思われるものとして、佐藤=稲葉・前掲注(9)12頁[佐藤英明執筆部分]、佐藤=稲葉・前掲注(9)16頁[稲葉武彦執筆部分]参照。

²³⁵ 酒井・前掲注(13)35-36頁参照。

4. 特定支出控除制度との均衡は考慮すべきとする見解

特定支出控除の規定を考慮した上で、必要経費と家事費等の区別を行うこと自体を肯定しているわけではないものの、特定支出控除制度との均衡は考慮すべきであるとする見解がある。

この見解の論者として、渡辺充²³⁶、尾崎佑樹がいる²³⁷。

渡辺は、資格取得に要する費用であっても、施行令96条各号の要件を満たすのであれば、必要経費に算入できる部分はあるのであり、大阪高裁令和2年判決のように、所得計算構造の違いというだけで、資格取得に要する費用について、事業所得においては控除することができないとするのは妥当ではないと述べる²³⁸。

木山泰嗣は、事業所得の必要経費制度は、「限定列举方式で経費控除が認められているのではなく、認められないものが『別段の定め』に限定列举されているに過ぎない」²³⁹のであり、事業所得の必要経費の要件規定に、資格取得費に関する明文規定がない以上は、関連性要件と必要性要件による必要経費該当性を判断すべきであるとする²⁴⁰。それにもかかわらず、必要性の立証を事業所得者に厳格に求め、立証なき限り必要経費性が否定されるとすると、給与所得者に認められている特定支出控除において、弁護士や税理士のような業務独占資格も一定の要件の下で控除対象とされていることとの均衡が問題になると述べる²⁴¹。すなわち、給与所得と事業所得の所得計算構造の違いを踏まえると、法37条1項の必要経費該当性要件を満たす場合には、必要経費算入を認めないと、給与所得規定との不均衡が生じ、妥当ではないとする見解であると思われる。

金子友裕は、「所得区分の違いにより必要経費の範囲が異なるとなれば、差額概念である所得概念にゆがみを生じかねないという問題が内在していることは間違いなく、特定支出控除が過渡的な制度と位置づけられるとしても、この取扱いと平仄を合わせる方法もあり得る」²⁴²として、単に所得計算構造が違うことを理由に、切り離して議論することに疑問を呈するような見解を示している。

第4節 小括

本章では、教育関連費用について確認した。

教育の辞書的な意味を踏まえると、教育とは、他人に対して、知識・技能・規範などを教え育てることといえる。

²³⁶ 渡辺・前掲注(14)192頁参照。

²³⁷ 尾崎・前掲注(78)248頁参照。

²³⁸ 渡辺・前掲注(14)192頁参照。

²³⁹ 木山・前掲注(14)142頁。

²⁴⁰ 木山・前掲注(14)142頁参照。

²⁴¹ 木山・前掲注(14)142頁参照。

²⁴² 金子・前掲注(14)15頁。

教育は、普通教育と専門教育に分けることができる。さらに専門教育は、資格取得を伴う専門教育と、資格取得を伴わない専門教育に分けることができる。

これら、教育に関連する費用のことを、本論文では教育関連費用と呼ぶ。

教育関連費用は、①普通教育に要する費用、②資格取得に要する費用、③①及び②以外の技能又は知識の習得に要する費用に分類できる。

このように教育関連費用を分類すると、それぞれに特徴があることがわかる。

その特徴を踏まえた上で、教育関連費用を支出する目的と効果を確認すると、(a)知識・教養の涵養、人格形成、(b)資格という地位の獲得、(c)人的資本の価値増加の3つが想定される。どれか1つの目的と効果しかないこともあれば、複数の目的と効果を有する場合もあり得る。また、これらを理由に家事費に該当すると判断することに肯定的な見解と否定的な見解がある。

給与所得における特定支出控除制度は、勤務費用と家事上の費用の区別が困難であるという給与所得者の特性を踏まえた制度設計になっている。この特定支出控除の規定を、事業所得の必要経費と家事費等の区別にあたり考慮することには、肯定的な見解と否定的な見解がある。

教育関連費用を支出する目的と効果を理由に、積極的に家事費であると判断することは妥当なのか。この検討を行うために、次章では、必要経費と家事費等の区別についての見解を整理する。

第5章 区別についての見解

本章では、必要経費と家事費等の区別に関する見解を整理する。

区別の方法について、田中論文では、①法 37 条 1 項の必要経費該当性からアプローチする方法、②法 45 条 1 項 1 号の家事費該当性からアプローチする方法、③必要経費該当性と家事費該当性の両面からアプローチする方法、があるとされている²⁴³。確かに、法 37 条 1 項と法 45 条 1 項 1 号の条文を踏まえれば、この 3 つの方法が考えられる。

そこで、本章では、これを基に 3 つのアプローチに区分し、それぞれの内容や特徴を確認する。

第1節 別段の定め優先アプローチ

1. 内容

別段の定め優先アプローチとは、法 45 条 1 項 1 号の家事費該当性を判断し、その後、法 37 条 1 項による必要経費該当性の判断を行うという手順により、必要経費と家事費等の区別を行う方法である。

2. 根拠

別段の定め優先アプローチを採る根拠について、酒井論文では、収入金額について規定する法 36 条、必要経費について規定する法 37 条、譲渡所得の金額の計算上控除する取得費について規定する法 38 条は、いずれも別段の定めがあるのであれば、それを優先的に適用するという基本構造を採用していることにあるとされる²⁴⁴。

このような構成は、同じ所得課税法である法人税法における課税標準の計算規定としての同法 22 条ないし 22 条の 2 においても同様であることから妥当であるとする²⁴⁵。

施行令 96 条は、業務上必要性を有しないという点のみから、家事関連費を規定しているものであることからすれば、「業務について生じた」として業務関連性をも必要経費の算入要件とする法 37 条 1 項によって必要経費算入が認められる経費と、法 45 条 1 項 1 号によって必要経費算入が認められない経費は裏表の関係にあるものとはいえないことになるという点も、別段の定めを優先すべき根拠となるとする²⁴⁶。

²⁴³ 田中・前掲注(12)50 頁参照。

²⁴⁴ 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 52 巻 4 号 (2020 年) 1 頁参照。

²⁴⁵ 酒井・前掲注(244)1 頁参照。また、山田麻未は、「条文の文言を読めば、所得税法 45 条 1 項 1 号は、同法 37 条 1 項にいう『別段の定め』にあたるので、条文の構造上、同法 45 条 1 項 1 号が同法 37 条 1 項に優先すると考えられます。」(山田麻未「所得獲得に寄与する支出と消費の関係」税大ジャーナル 33 号 (2021 年) 3 頁) と述べる。

²⁴⁶ 酒井・前掲注(13)36-37 頁参照。

3. 学説

別段の定め優先アプローチを採っていると思われる論者として、酒井克彦²⁴⁷、尾崎佑樹がいる²⁴⁸。

岡村忠生は、衣服費や外食費のように、所得稼得活動のために、追加的な個人消費支出が行われる場合について、「これらの支出は、本質的に個人消費の性質を帯びている。……所得税法は家事費を必要経費控除の対象から排除しているが(45条1項1号)、これは、費用性がある場合にも控除を認めない趣旨である(下線は筆者)」²⁴⁹と述べており、このアプローチに総合的な見解であると思われる。

酒井論文では、具体的に、以下の方法により必要経費と家事費等の区別を行うとしている。

第1段階として、法45条1項1号の家事費に該当するか否かを判断する²⁵⁰。そこで、家事費に該当しないと判断された場合は、後述の第4段階に進む²⁵¹。

これに対して、第1段階で、家事費に該当すると判断された場合は、第2段階として、施行令96条各号の要件該当性を判断する²⁵²。そして、施行令96条各号の要件を満たした場合には、第3段階として、法45条1項2号以下ないし2項該当性を判断する²⁵³。それらに該当しない場合には、第4段階として、法37条1項の必要経費該当性要件を満たすか否かを検討することとしている²⁵⁴。この第4段階の要件を満たしたものが、必要経費に該当する。

これを図表にすると、以下のとおりである。

²⁴⁷ 酒井・前掲注(13)30頁参照。

²⁴⁸ 尾崎・前掲注(78)230頁参照。

²⁴⁹ 岡村=酒井=田中・前掲注(33)85頁[岡村忠生執筆部分]。

²⁵⁰ 酒井・前掲注(13)34頁参照。

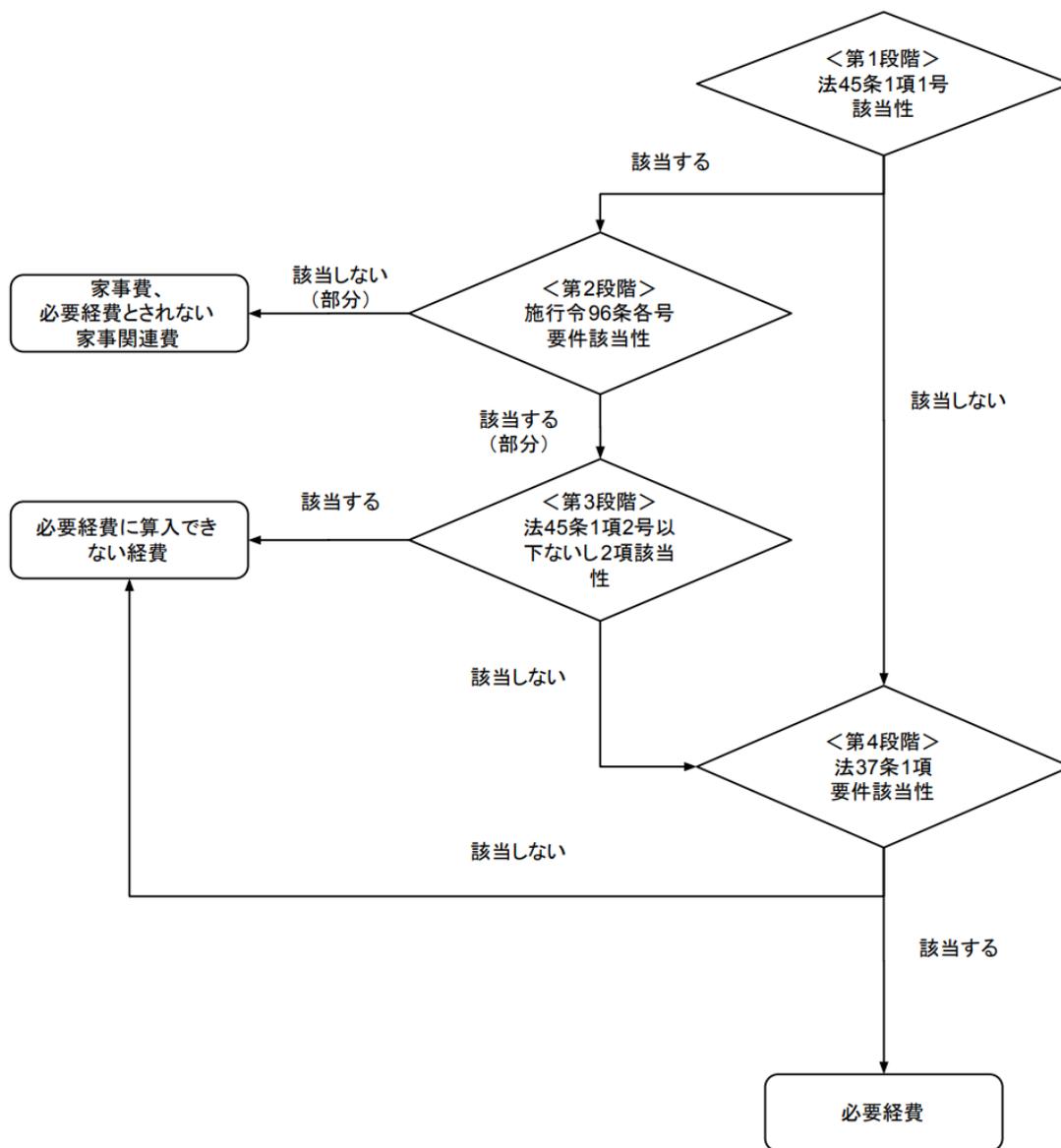
²⁵¹ 酒井・前掲注(13)34頁参照。

²⁵² 酒井・前掲注(13)34頁参照。

²⁵³ 酒井・前掲注(13)34頁参照。

²⁵⁴ 酒井・前掲注(13)34頁参照。

図表1 別段の定め優先アプローチによるフローチャート



(酒井論文を基に筆者作成²⁵⁵)

²⁵⁵ 酒井・前掲注(13)34頁参照。

4. 裁判例・裁決例

別段の定め優先アプローチを採っていると思われる教育関連費用に関する裁決例として、宅地建物取引主任者の資格取得費用の必要経費該当性が争われた、国税不服審判所平成 27 年裁決がある²⁵⁶。

この裁決では、宅地建物取引主任者の資格が、「特定の職業に従事することができる資格」であることを理由に、法 37 条 1 項の必要経費該当性要件を検討することなく、法 45 条 1 項 1 号の家事費に該当するとしている。すなわち、法 45 条 1 項 1 号の家事費該当性を優先的に判断することで、必要経費と家事費等の区別を行っている。

5. 特徴

別段の定め優先アプローチによる利点は、積極的に法 45 条 1 項 1 号の家事費該当性を検討することから、他のアプローチに比べて、家事費を明確に排除することができる点にある。

問題点としては、投下資本の回収部分にも課税がなされるおそれがあることが挙げられる。家事費性を有するものは、施行令 96 条各号に該当しない限り、必要経費に算入することができないからである。すなわち、投下資本の回収部分に課税が及ぶことを防ぐということより、必要経費と家事費等の区別を重視しており、現行法への改正の方向性を示す昭和 38 年税制調査会答申の考え方と整合的であるとはいえない。

このアプローチは、法 45 条 1 項 1 号の家事費の規定を創設的规定であると解する立場からは、整合的なものとなる。一方で、この規定を確認的规定であると解する立場からは、整合しないものとなる。

第 2 節 総則規定優先アプローチ

1. 内容

総則規定優先アプローチとは、法 37 条 1 項の必要経費該当性要件によって、必要経費と家事費等の区別を行う方法である。

2. 根拠

総則規定優先アプローチの根拠は、法 37 条 1 項の規定は、そもそも家事費との区別を前提にしており、家事費の必要経費不算入規定である法 45 条 1 項 1 号が確認的规定であることにある²⁵⁷。

必要経費と家事費の両面から判断するようなアプローチは、本来必要経費に属するものまでが家事費とされてしまう危険性があることも根拠として挙げられる²⁵⁸。

²⁵⁶ 国税不服審判所裁決平成 27 年 4 月 14 日・前掲注(223)。

²⁵⁷ 谷口・前掲注(1)343 頁、佐藤・前掲注(1)280-284 頁参照。

²⁵⁸ 崎山・前掲注(11)58-59 頁参照。

3. 学説

総則規定優先アプローチを採っていると思われる論者として、谷口勢津夫²⁵⁹、佐藤英明²⁶⁰、崎山強²⁶¹、松山修²⁶²、松嶋良太²⁶³、竹本守邦がいる²⁶⁴。

このうち、佐藤、松山、松嶋は、消費との区別を厳格に行う必要性から、関連性要件に直接性を求めることで、家事費との区別を行うべきであるとする²⁶⁵。

一方で、谷口、崎山は、関連性要件に直接性を求めるべきではないとする見解を示している²⁶⁶。

それぞれ論者により、法37条1項の必要経費該当性要件をどのように考えるのかに違いはあるものの、このアプローチを採っていると思われる論者は、総じて、法37条1項の必要経費該当性要件を満たすか否かによって、必要経費と家事費等の区別を行っている。

このアプローチによると、法37条1項の必要経費該当性要件を満たす場合には、必要経費となり、満たさない場合は家事費等になる。そして、家事費等に該当する場合には、施行令96条各号に該当する部分についてのみ、必要経費に算入することができることになる。

これを図表にすると、以下のとおりである。

²⁵⁹ 谷口・前掲注(1)343頁参照。

²⁶⁰ 佐藤・前掲注(1)280頁参照。

²⁶¹ 崎山・前掲注(11)60頁参照。

²⁶² 松山・前掲注(72)273頁参照。

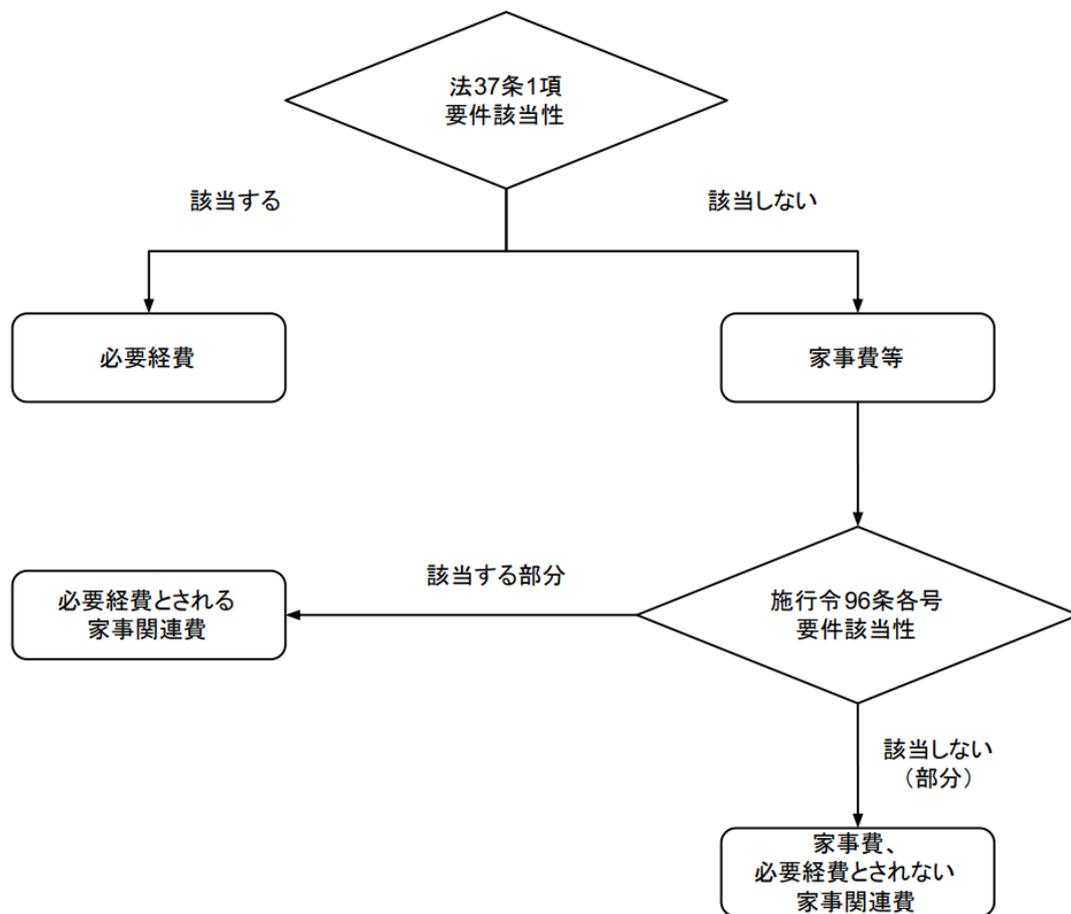
²⁶³ 松嶋・前掲注(85)227頁参照。

²⁶⁴ 竹本・前掲注(14)60頁参照。

²⁶⁵ 佐藤・前掲注(1)280頁、松嶋・前掲注(85)227頁、松山・前掲注(72)273頁参照。

²⁶⁶ 谷口・前掲注(1)344頁、崎山・前掲注(11)60頁参照。

図表2 総則規定優先アプローチによるフローチャート



(筆者作成)

4. 裁判例・判決例

総則規定優先アプローチを採っていると思われる教育関連費用に関する裁判例・判決例として、東京地裁昭和53年判決²⁶⁷、国税不服審判所平成13年3月判決²⁶⁸、東京地裁平成23年判決がある²⁶⁹。

これらはいずれも、法45条1項1号の家事費該当性を積極的に判断しておらず、法37条1項の必要経費該当性要件を満たすか否かにより、必要経費と家事費等の区別を行っている。

²⁶⁷ 東京地判昭和53年2月27日・前掲注(223)。控訴審は、東京高判昭和54年3月5日税資112号875頁。上告不受理で確定。最決昭和54年6月4日税資112号874頁。

²⁶⁸ 国税不服審判所判決平成13年3月30日・前掲注(223)。

²⁶⁹ 東京地判平成23年3月25日・前掲注(223)。控訴審は、東京高判平成23年8月8日税資261号順号11729。上告不受理で確定。最決平成24年2月28日税資262号順号11894。

5. 特徴

総則規定優先アプローチによる利点は、法 37 条 1 項の必要経費該当性要件により区別を行うことから、他のアプローチに比べると、投下資本の回収部分に課税が及ぶことを防ぐことができる点にある。すなわち、昭和 38 年税制調査会答申の考え方に整合的である。

問題点としては、法 45 条 1 項 1 号の家事費該当性を積極的に判断しないため、他のアプローチに比べると、家事費を明確に排除するという観点では劣ることが挙げられる。

このアプローチは、法 45 条 1 項 1 号の家事費の規定を確認的規定であると解する立場からは、整合的なものとなる。一方で、この規定を創設的規定であると解する立場からは、整合しないものとなる。

第 3 節 双方向アプローチ

1. 内容

双方向アプローチとは、法 37 条 1 項の必要経費該当性と、法 45 条 1 項 1 号に規定する家事費該当性の両面を考慮し、必要経費と家事費等の区別を行う方法である。

2. 根拠

双方向アプローチを妥当とする根拠は、法 37 条 1 項の必要経費該当性要件を満たすか否かのみで、必要経費と家事費等の区別を行うと、本来家事費として必要経費から排除すべきものが、必要経費に算入されてしまうことにある²⁷⁰。

具体例として、子どもの養育に係る保育費、接待交際費、寄附金が挙げられる²⁷¹。

法 45 条 1 項 1 号で家事費等は必要経費不算入とされているものの、施行令 96 条及びその関連通達では、個々の事情に鑑みて、家事関連費の一部は必要経費として認める構造になっていることを根拠に、必要経費と家事費等の区別は、双方向アプローチにより行うべきであるとする見解もある²⁷²。

3. 学説

双方向アプローチを採っていると思われる論者として、植松守雄²⁷³、山田二郎²⁷⁴、田中

²⁷⁰ 植松・前掲注(10)589 頁、寺田・前掲注(106)61 頁、田中・前掲注(12)50 頁、山田・前掲注(245)6 頁参照。

²⁷¹ 田中・前掲注(12)50 頁、植松・前掲注(10)599 頁参照。

²⁷² 宮崎裕士「家事関連費における必要経費との区分要件（上）—交際費等を中心として—」大阪経大論集 69 巻 3 号（2018 年）101 頁参照。

²⁷³ 植松・前掲注(10)589 頁参照。

²⁷⁴ 山田二郎「必要経費論」金子宏編『所得税の理論と課題[2 訂版]』（税務経理協会、2001 年）103 頁参照。

晶国²⁷⁵、宮崎裕士²⁷⁶、寺田心²⁷⁷、山田麻未がいる²⁷⁸。

このうち、植松論文と田中論文は、具体的な区別の方法について論じている。

(1) 植松説

植松論文では、①必要経費と家事費が混在する場合でも、原則的には、法37条1項の必要経費該当性要件を満たす場合には、必要経費に該当するとされる²⁷⁹。

ただし、②同じ支出のうちに明らかに両要素の混在があり、しかもその合理的な分別がある程度可能な費用、③同じ支出のうちに両要素の混在が認められるものの、その合理的分別がほとんど不可能に近く、しかも一般に家事費的色彩が強い費用、④必要経費と家事費の要素の分別というより、まずそのいずれに属するものとみるか割切りを要する費用については、別の取扱いをすべきであるとする²⁸⁰。

②同じ支出のうちに明らかに両要素の混在があり、しかもその合理的な分別がある程度可能な費用の具体例として、ビジネス目的のほかに観光的要素等が混入した旅行の旅費を挙げている²⁸¹。この点、所得税基本通達では、海外渡航費について「事業の遂行上直接必要であると認められる場合に限り」、必要経費に算入するという取扱いを定めているが（所得税基本通達37-16）、このような解釈は、旅費の家事費的要素を考慮したものとして妥当であるとする²⁸²。

③同じ支出のうちに両要素の混在が認められるものの、その合理的分別がほとんど不可能に近く、しかも一般に家事費的色彩が強い費用の具体例として、接待交際費や寄附金を挙げる²⁸³。このような費用については、必要経費と家事費の要素を分別することは困難であり、かつ、これらの支出は一般的に家事費的要素が大きいと考えられることから、事業遂行上その支出の必要性が特に強い場合に限定して、必要経費に該当するという解釈が妥当であるとする²⁸⁴。

²⁷⁵ 田中・前掲注(12)50頁参照。

²⁷⁶ 宮崎・前掲注(272)101頁参照。

²⁷⁷ 寺田・前掲注(106)61頁参照。

²⁷⁸ 山田・前掲注(245)6頁参照。

²⁷⁹ 植松・前掲注(10)597-598頁参照。同一の支出が必要経費という性質をもつと同時に個人的消費という性格をもち、いわば必要経費と家事費の要素が盾の両面をなしているような費用（ギャンブルの費用等）については、収入の限度で費用の控除を認めるなど必要経費の控除に制限を加える方法が採られていると述べる（植松・前掲注(10)600頁参照）。

²⁸⁰ 植松・前掲注(10)592-600頁参照。

²⁸¹ 植松・前掲注(10)598頁参照。

²⁸² 植松・前掲注(10)598-599頁参照。

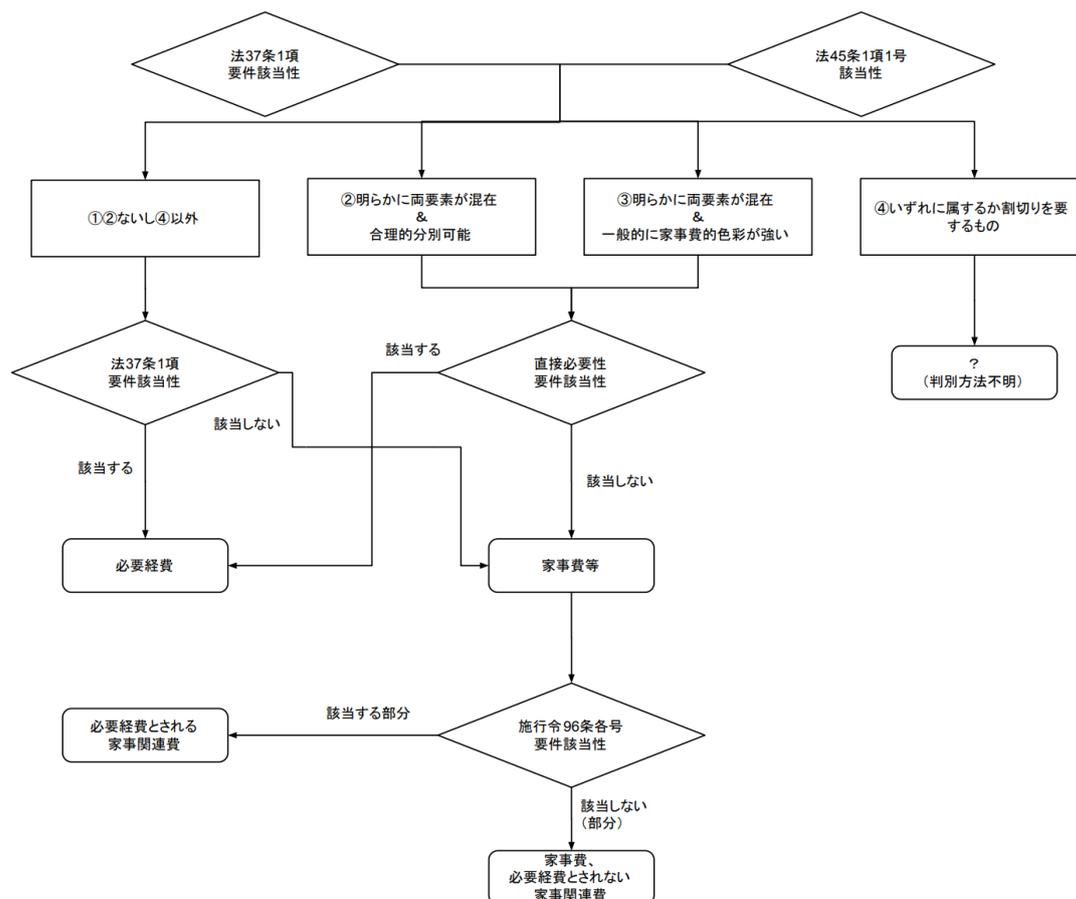
²⁸³ 植松・前掲注(10)599頁参照。

²⁸⁴ 植松・前掲注(10)599-600頁参照。

④必要経費と家事費の要素の分別というより、まずそのいずれに属するものとみるか割り切りを要する費用の具体例として、通勤費・旅費、教育研修費を挙げる²⁸⁵。しかし、これらについて具体的に、どのように必要経費と家事費等の区別を行うべきであるのかについては、論じられていない。

以下、この見解を植松説と呼ぶ。この植松説を図表にすると、以下のとおりである。

図表3 双方向アプローチ（植松説）によるフローチャート



(植松論文を基に筆者作成²⁸⁶)

(2) 田中説

田中論文では、特に費用の性質で区分けはせず、法37条1項の必要経費該当性要件に該当するか否かを検討すると同時に、その支出自体が、そもそも家事費に該当するか否かを検討することになるとされる²⁸⁷。そして、その両面からアプローチをしても、消費支出の要

²⁸⁵ 植松・前掲注(10)592頁参照。

²⁸⁶ 植松・前掲注(10)592-600頁参照。

²⁸⁷ 田中・前掲注(12)50-51頁参照。

素と必要経費の要素を併有するような支出が、家事関連費になるとする²⁸⁸。

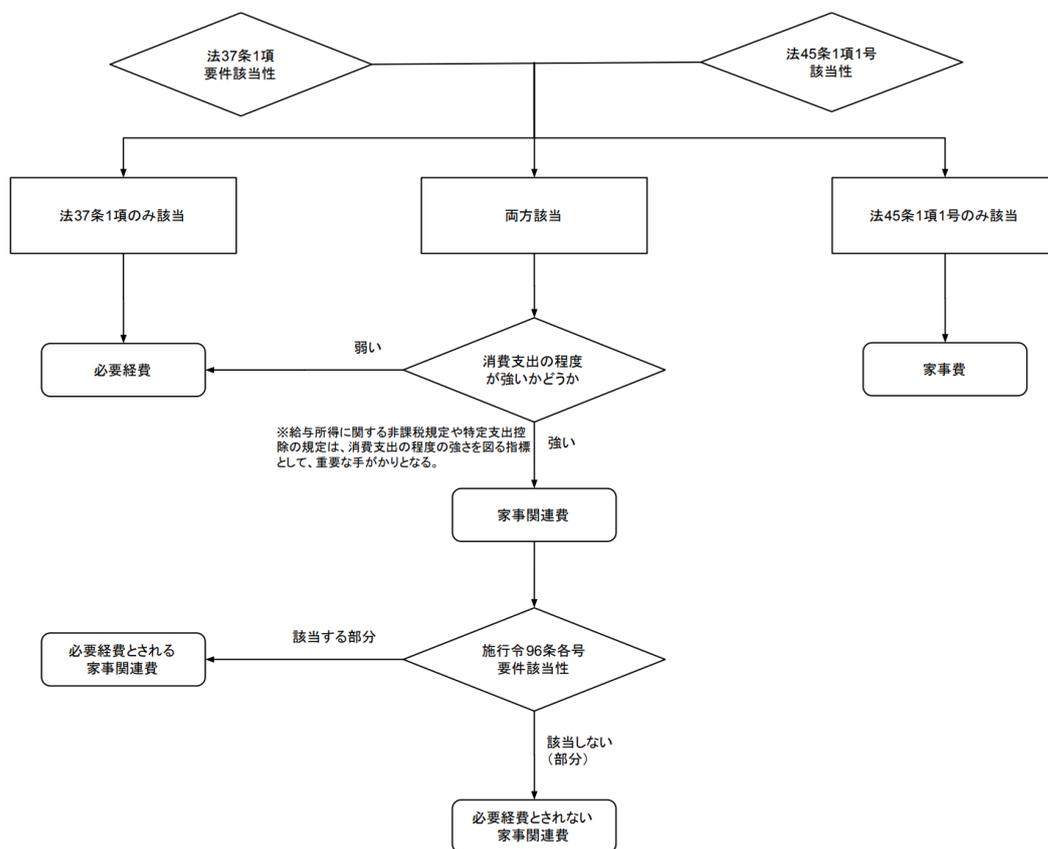
ただし、両方の要素を併有するものであっても、消費支出の程度の強さにより、家事関連費ではなく必要経費に該当する場合があるとしている²⁸⁹。

どの程度消費支出の要素が強くなれば家事関連費になるのかという判断は難しく、個別事例ごとに判断するほかないとしつつ、「法文上に目をやると、給与所得に関する非課税所得・特定支出控除の規定は、所得税法における広義の意味における必要経費概念の表れともいえる部分があり、事業所得者等の『必要経費』と家事費・家事関連費の範囲を画する上で重要な手がかりとなる。」²⁹⁰と述べている。

すなわち、教育関連費用については、特定支出控除の規定を考慮して、必要経費と家事費等の区別を行うことを妥当としているものと思われる。

以下、この見解を田中説と呼ぶ。この田中説を図表にすると、以下のとおりである。

図表4 双方向アプローチ（田中説）によるフローチャート



(田中論文を基に筆者作成²⁹¹)

288 田中・前掲注(12)50-51 頁参照。

289 田中・前掲注(12)51 頁参照。

290 田中・前掲注(12)50 頁。

291 田中・前掲注(12)50-52 頁参照。

4. 裁判例・裁決例

双方向アプローチを採っていると思われる教育関連費用に関する裁判例・裁決例として、国税不服審判所平成13年9月裁決²⁹²、国税不服審判所平成15年裁決、大阪高裁令和2年判決がある。

これらの判決・裁決では、「主として」、「むしろ」、「他方で」、「側面が濃厚」という文言が用いられていることから、法37条1項の必要経費該当性要件と、法45条1項1号の家事費該当性の両面を考慮して、必要経費と家事費等の区別を行っているものと思われる。

5. 特徴

双方向アプローチによる利点は、積極的に法45条1項1号の家事費該当性を検討することから、総則規定優先アプローチに比べると、家事費を明確に排除することができる点にある。また、家事費の側面を有するものであっても、家事関連費の規定を経由せずに必要経費に該当すると判断することが可能であり、別段の定め優先アプローチに比して、投下資本の回収部分に課税が及ぶことを防ぐことができるという点も利点である。

問題点としては、総則規定アプローチに比べると、投下資本の回収部分に課税が及ぶことを防ぐという点では劣ることになり、昭和38年税制調査会答申の考え方と整合的とはいえないおそれがあることが挙げられる。

必要経費該当性と家事費該当性の両面を考慮するという解釈は、仮に法45条1項1号の規定が確認的規定であったとしても、必要経費と家事費の概念の比較的明らかな中核部分を用いた法の適用であって、不合理ではないとする見解がある²⁹³。これを踏まえると、このアプローチは、法45条1項1号の家事費の規定を確認的規定であると解する立場と創設的規定であると解する立場のどちらにおいても、ある程度整合的であるといえるものと思われる。

以上、3つのアプローチを相対的に比較すると、家事費との区別については、別段の定め優先アプローチが優れており、総則規定優先アプローチが劣ること、双方向アプローチが中間に位置することがわかる。一方で、必要経費の趣旨目的に最も整合的であるものは、総則規定優先アプローチであり、その次に双方向アプローチが整合的である。そして、一番整合的でないものは、別段の定め優先アプローチであることがわかる。

また、法45条1項1号の家事費の規定を確認的規定であると解する立場からは、総則規定優先アプローチが整合的である。一方で、家事費の規定を創設的規定であると解する立場からは、別段の定め優先アプローチが整合的である。双方向アプローチはどちらの立場にもある程度整合的であるといえる。

この内容を図表にすると、以下のとおりである。

²⁹² 国税不服審判所裁決平成13年9月27日・前掲注(223)。

²⁹³ 田中・前掲注(12)50頁参照。同旨と思われるものとして、植松・前掲注(10)589頁参照。

図表5 3つのアプローチの特徴

	別段の定め優先アプローチ	総則規定優先アプローチ	双方向アプローチ
家事費との区別	◎	△	○
必要経費の趣旨目的	△	◎	○
家事費を確認的規定と解する立場との整合性	△	◎	○
家事費を積極的規定と解する立場との整合性	◎	△	○

※◎（優）>○（中間）>△（劣）の順で、相対的に優劣をつけている。

（筆者作成）

第4節 小括

本章では、必要経費と家事費等の区別に関する見解を整理した。

必要経費と家事費等の区別の方法は、①法45条1項1号の家事費該当性を判断し、その後、法37条1項による必要経費該当性の判断を行うという手順により区別を行う方法（別段の定め優先アプローチ）、②法37条1項の必要経費該当性要件によって区別を行う方法（総則規定優先アプローチ）、③法37条1項の必要経費該当性と、法45条1項1号に規定する家事費該当性の両面を考慮して区別を行う方法（双方向アプローチ）の3つに分類できる。

この3つのアプローチを相対的に比較すると、家事費との区別については、別段の定め優先アプローチが優れており、総則規定優先アプローチが劣ること、双方向アプローチが中間に位置することがわかる。一方で、必要経費の趣旨目的に最も整合的であるものは、総則規定優先アプローチであり、その次に双方向アプローチが整合的である。そして、一番整合的でないものは、別段の定め優先アプローチであることがわかる。

また、法45条1項1号の家事費の規定を確認的規定であると解する立場からは、総則規定優先アプローチが整合的である。一方で、家事費の規定を創設的規定であると解する立場からは、別段の定め優先アプローチが整合的である。双方向アプローチはどちらの立場にもある程度整合的であるといえる。

次章では、本章までの内容を踏まえた上で、個人事業主が支出する教育関連費用を中心に、必要経費と家事費等の区別をどのように行うべきか検討する。

第6章 必要経費と家事費等の区別

本章では、前章までの内容を踏まえた上で、必要経費と家事費等の区別をどのように判断すべきかについて論じる。

具体的には、前章で整理した各アプローチの妥当性、教育関連費用の場合のアプローチの妥当性、法37条1項の必要経費該当性要件を検討する。

第1節 各アプローチの妥当性

1. 別段の定め優先アプローチの妥当性

別段の定め優先アプローチは、法45条1項1号の家事費該当性を判断し、その後、法37条1項による必要経費該当性の判断を行うという手順により、必要経費と家事費等の区別を行う方法である。

(1) 文理解釈の観点

第5章第1節でみたとおり、別段の定め優先アプローチを採るべきとする根拠は、収入金額について規定する法36条、必要経費について規定する法37条、譲渡所得の金額の計算上控除する取得費について規定する法38条は、別段の定めがある場合は、それを優先的に適用するという基本構造を有しているからであるとされる²⁹⁴。また、このような構成は、同じ所得課税法である法人税法における課税標準の計算規定としての同法22条ないし22条の2においても同様であることから妥当であるとされる²⁹⁵。

確かに、「別段の定めがあるものを除き」という文言からすると、別段の定めを先にみた上で、それに該当しない場合に、本則的な規定の該当性を考慮することが、条文の構造としては妥当であるといえるかもしれない。しかし、それは、少なくとも「別段の定め」の規定が創設的規定である場合に限られるのではないだろうか。確認的規定は、既存の法律又は法理により既に設定されている法律関係について、念のため確認するものであり、新しい法律関係を創設する規定ではない²⁹⁶。

この点、消費支出の性質を考慮する必要がある所得税法の必要経費に関する規定と、消費支出の性質を考慮する必要がない法人税法の損金に関する規定を比較してみる。

法37条1項では、一般対応の費用について、「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（下線は筆者）」を必要経費に算入すると規定している。

これに対して、法人税法22条3項2号では、「当該事業年度の販売費、一般管理費その他の費用（償却費以外の費用で当該事業年度終了の日までに債務の確定しないものを除く。）

²⁹⁴ 酒井・前掲注(244)1頁参照。

²⁹⁵ 酒井・前掲注(244)1頁参照。

²⁹⁶ 伊藤義一『税法の読み方 判例の見方[改訂第3版]』（TKC出版、2014年）48頁参照。

の額（下線は筆者）」を損金の額に算入すると規定している。

この2つを比べてわかるとおり、所得税法においては、「業務について生じた」という制限があるのに対し、法人税法においてそのような制限はない。この理由は、個人の場合は、事業主体であると同時に、消費主体でもあるため、支出が消費にあたるかどうかを考慮する必要があることによるものであると考えられる。

また、所得税法においては、必要経費という文言が用いられているのに対し、法人税法においては、必要経費という文言は用いられていない。これも、所得税法では、個人の場合には家事費との区別が必要となるために、「必要」という文言が用いられていると考えることができる。

これらを踏まえると、法37条1項の条文において、既に家事費との区別は考慮されていると考えられる。すなわち、法45条1項1号の家事費は、確認的規定であると解することが妥当である。

そうすると、法37条1項の必要経費該当性要件を満たすか否かで、「別段の定め」である法45条1項1号の家事費該当性を検討することが、条文の構造上妥当であるといえる。

よって、文理解釈の観点で、別段の定め優先アプローチによるべきとする根拠は、その妥当性に欠ける。

(2) 趣旨目的の観点

別段の定め優先アプローチは、家事費が何であるのか定義づけないと、法45条1項1号の家事費該当性が判断できないため、家事費を積極的に定義づけることになる。

たとえば、衣食住は誰にとっても明らかに消費支出の要素があるものである。すなわち、家事費を積極的に定義づけた場合に、これらが家事費性を有するという点に異論はないであろう。

そのため、別段の定め優先アプローチによると、これらに関連する費用はすべて法45条1項1号の家事費等に該当することになる。すなわち、施行令96条各号の要件を満たさない限り、家事費性を有する費用は、必要経費に算入することができない。施行令96条各号の条文内容は、以下のとおりである。

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ったことが明らかにされる部分の金額に相当する経費（下線は筆者）

施行令 96 条 1 号では、その家事関連費の「主たる部分」が「業務の遂行上必要」であり、かつ、「その必要である部分を明らかに区分することができる」ことが求められている。また、同条 2 号では、「業務の遂行上直接必要」であることが求められ、それが「明らかにされる部分」について必要経費に算入することができるものとされている。

これらの要件のうち、問題は、同条 1 号の「必要である部分を明らかに区分することができる」という要件を満たすことができるかどうか、同条 2 号の直接必要である「部分」を「明らかに」できるかである。

部分の辞書的な意味は、「着目する全体の中を分けて考えた一つ。全体の中の一カ所。」²⁹⁷とされている。すなわち、一般的な意味に解するかぎり、部分に全体は含まれない。

このことから、家事関連費に該当するものは、そもそも、その全体について必要経費に算入することは想定しておらず、店舗兼住宅の家賃のように、明らかに家事費性がない部分が含まれる経費についてのみ、その一部について必要経費に算入することを想定しているものと考えられる。すなわち、家事関連費に該当するものについて、その全部を必要経費に算入することができるという解釈を行うことは、妥当ではない。

これを踏まえると、別段の定め優先アプローチにより必要経費と家事費等の区別を行う場合、飲食を含む接待交際費のような費用は、必要経費に算入することができないことになる。

しかし、このような費用をすべて必要経費に算入しないとするのは、第 2 章第 2 節でみた、現行法への改正の方向性を示す昭和 38 年税制調査会答申の必要経費と家事費の区別よりも、純資産増加説的な考えを重視すべきとするものと整合しない。むしろ、必要経費と家事費の区別を重視すべき立場となる。

すなわち、別段の定め優先アプローチは、必要経費の趣旨目的の観点からも妥当性を欠くものであるといえる。

(3) 結論

以上のとおり、文理解釈と趣旨目的の観点を踏まえると、必要経費と家事費等の区別の方法として、別段の定め優先アプローチは妥当とはいえない。

2. 総則規定優先アプローチの妥当性

総則規定優先アプローチは、法 37 条 1 項の必要経費該当性要件によって、必要経費と家事費等の区別を行う方法である。

(1) 文理解釈の観点

このアプローチでは、家事費を積極的に定義づけることはしない。この点、別段の定め優先アプローチの妥当性の検討でみたとおり、法 37 条 1 項の条文において、既に家事費との

²⁹⁷ 新村・前掲注(68)2582 頁。

区別は考慮されており、家事費の規定を確認的規定と解することが妥当であるとしたことと整合的である。すなわち、法 37 条 1 項の必要経費該当性要件を満たすか否かをもって、必要経費と家事費等の区別を行うこのアプローチは、文理解釈上妥当である。

(2) 趣旨目的の観点

前述のとおり、現行法への改正の方向性を示す昭和 38 年税制調査会答申においては、必要経費と家事費の区別よりも、純資産増加説的な考えを重視すべきであるとしている²⁹⁸。

別段の定め優先アプローチと双方向アプローチは、家事費を積極的に定義づけることから、家事費性があるものは施行令 96 条各号に該当しないかぎり、必要経費に算入することができない論理構造である。これに対して、総則規定優先アプローチによる場合は、家事費性を有するものであっても、法 37 条 1 項の必要経費該当性要件を満たせば、必要経費に算入できる。すなわち、総則規定優先アプローチが、必要経費の趣旨目的に最も整合的である。

よって、総則規定優先アプローチは、趣旨目的の観点からも妥当である。

(3) 結論

以上のとおり、文理解釈と趣旨目的の観点を踏まえると、必要経費と家事費等の区別の方法として、総則規定優先アプローチは妥当であるといえる。

3. 双方向アプローチの妥当性

双方向アプローチは、法 37 条 1 項の必要経費該当性と、法 45 条 1 項 1 号に規定する家事費該当性の両面を考慮し、必要経費と家事費等の区別を行う方法である。

(1) 文理解釈の観点

このアプローチは、必要経費性と家事費性の両方の側面をみるため、別段の定め優先アプローチと同じく、家事費を積極的に定義づけることになる。

しかし、別段の定め優先アプローチの妥当性でみたとおり、家事費を積極的に定義づけることは文理解釈上妥当とはいえない。

この点、仮に家事費の規定が確認的規定であったとしても、家事費という概念の比較的明らかな中核部分を用いた法の適用であって、家事費を積極的に定義づけることは不合理ではないとする反論があり得る²⁹⁹。

確かに、そのように解することも可能かもしれない。しかし、法 37 条 1 項の条文に「業務について生じた」という文言があることからすれば、少なくとも文理解釈上の観点では、家事費を積極的に定義づけるよりも、消極的に解するほうが妥当であるといえる。

²⁹⁸ 税制調査会・前掲注(64)43 頁参照。

²⁹⁹ 田中・前掲注(12)50 頁参照。同旨と思われるものとして、植松・前掲注(10)589 頁参照。

また、家事費を積極的に定義づける以上、法 45 条 1 項 1 号を経由せずに必要経費に該当するという解釈は成り立たないのではないだろうか。家事関連費は、条文上「これに関連する経費」とされている。ここにいう「これ」は、家事費のことである。つまり、家事関連費は、家事費に関連する経費である。家事費を積極的に定義づけるアプローチを採るのであれば、家事費の性質を有するものは、必然的に法 45 条 1 項 1 号の「家事上の経費」又は「これに関連する経費」にしかなり得ないはずである。それにもかかわらず、家事費の性質を有するものの、「これに関連する経費」に該当しないという解釈を行うことは、「これに関連する経費」を厳格に解しているということになる。いわば「これに関連する経費」という文言を、これに直接関連する経費というように解しているものと捉えることができる。

しかし、そのように解すべき文言は、法 45 条 1 項 1 号に見当たらない。すなわち、文理解釈上、「これに関連する経費」を厳格に解すべき理由はない。

これを踏まえると、文理解釈の観点では、双方向アプローチが妥当であるとはいえない。

(2) 趣旨目的の観点

第 5 章第 3 節でみたとおり、双方向アプローチによるべきであるとする根拠は、法 37 条 1 項の必要経費該当性要件を満たすか否かのみで、必要経費と家事費等の区別を行うと、本来家事費として必要経費から排除すべきものが、必要経費に算入されてしまうことにある³⁰⁰。

確かに、投下資本にあたらぬ消費支出については、家事費として必要経費から排除すべきである。

しかし、前述のとおり、現行法への改正の方向性を示す昭和 38 年税制調査会答申においては、必要経費と家事費の区別よりも、純資産増加説的な考えを重視すべきであるとしている³⁰¹。

これを踏まえると、双方向アプローチよりも総則規定優先アプローチのほうが、趣旨目的に沿ったものであるといえる。

具体的な区別の方法を論じていた、植松説と田中説の妥当性についても検討する。

ア. 植松説の妥当性

第 5 章第 3 節でみたとおり、植松説では、①家事費が混在する費用であっても、原則として法 37 条 1 項の必要経費該当性要件を満たせば必要経費に該当するとしつつ、②同じ支出のうちに明らかに両要素の混在があり、しかもその合理的な分別がある程度可能な費用、③同じ支出のうちに両要素の混在が認められるものの、その合理的分別がほとんど不可能に近く、しかも一般に家事費的色彩が強い費用、④必要経費と家事費の要素の分別というよ

³⁰⁰ 植松・前掲注(10)589 頁、寺田・前掲注(106)61 頁、田中・前掲注(12)50 頁、山田・前掲注(245)6 頁参照。

³⁰¹ 税制調査会・前掲注(64)43 頁参照。

り、まずそのいずれに属するものとみるか割切りを要する費用については、別の取扱いをすべきであるとする³⁰²。

このうち、②同じ支出のうちに明らかに両要素の混在があり、しかもその合理的な分別がある程度可能な費用、③同じ支出のうちに両要素の混在が認められるものの、その合理的分別がほとんど不可能に近く、しかも一般に家事費的色彩が強い費用については、必要性要件を厳格にみることで、家事費との区別を行うこととしている。

確かに、これらの費用については、消費支出の要素が含まれているものと思われ、そのような性質の費用について、必要経費該当性要件を狭めることで、必要経費と家事費等の区別を行うことには、一定の合理性があるといえるのかもしれない。

しかし、現行法への改正の方向性を示す昭和38年税制調査会答申では、接待交際費や寄附金のように、必要経費と認めるべきであるかどうかの判定が事実上困難である費用について、「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る。(下線は筆者)」³⁰³とされている。

これは、接待交際費や寄附金であるから直接必要性を要する、というように、特定の費用であることを理由にして、客観的な基準を設けることを妥当としていない。そうではなく、個々の事実関係を踏まえた上で、必要経費と家事費等の区別を行うべきであるとしているものと考えられる。

しかし、植松説は、これとは相反する考え方である。なぜなら、植松説の場合、特定の費用について、一律に、必要性要件を狭めるという客観的基準を設けることで、必要経費と家事費等の区別を行うことになるからである。

よって、植松説は妥当ではないといえる。

イ. 田中説の妥当性

第5章第3節でみたとおり、田中説では、法37条1項の必要経費該当性と法45条1項1号の家事費該当性の両面からアプローチをしても、消費支出の要素と必要経費の要素を併有するような支出は、原則として家事関連費になるが、両方の要素を併有するものであっても、消費支出の程度の強さによっては、家事関連費ではなく必要経費に該当することがあるとする³⁰⁴。そして、必要経費と家事費等の区別にあたり、広義の意味における必要経費ともいえる、給与所得に関する非課税所得や特定支出控除の規定が重要な手がかりとなると

³⁰² 植松・前掲注(10)592-600頁参照。

³⁰³ 税制調査会・前掲注(64)46頁。

³⁰⁴ 田中・前掲注(12)51頁参照。

している³⁰⁵。

確かに、給与所得に関する非課税所得や特定支出控除の規定は、広義の意味における必要経費ともいえるであろう。

しかし、事業所得は、実際にかかった費用を控除する計算構造になっている。これに対し、給与所得は、法定で定められた費用を控除する計算構造になっている³⁰⁶。すなわち、給与所得と事業所得は所得計算構造が異なるのであるから、給与所得に関する所得金額の計算規定を事業所得に関する所得金額の計算規定の解釈に持ち込むことは妥当ではない³⁰⁷。

また、第4章第3節でみたとおり、特定支出控除の範囲は、必要経費と家事費等の区別が困難であるという給与所得者の特性を考慮して制定されている。すなわち、特定支出の範囲に含まれる費用について、単に必要なだけでなく、「通常必要」、「直接必要」であることを求めているのは、給与所得の特性に基づいているものと考えることが妥当である。

これらを踏まえると、事業所得等に関する規定である法37条1項の解釈にあたり、給与所得に関する非課税所得や特定支出控除の規定を持ち込むことは、妥当な解釈とはいえない。

よって、田中説は妥当ではないといえる。

(3) 結論

以上のとおり、文理解釈と趣旨目的の観点を踏まえると、必要経費と家事費等の区別の方法として、双方向アプローチは妥当とはいえない。

よって、必要経費と家事費等の区別については、総則規定優先アプローチが妥当する。

4. 教育関連費用の場合

(1) 教育関連費用の家事費該当性

教育関連費用についても同様に、総則規定優先アプローチにより区別を行うことが妥当なのか。

別段の定め優先アプローチと双方向アプローチは、積極的に家事費を定義づける方法である。すなわち、教育関連費用の特徴を踏まえた目的と効果をもって、積極的に家事費であると判断することが妥当かどうかを検討すれば、他の費用と同じく、総則規定優先アプローチによることが妥当なのかどうか分かる。

第4章第2節でみたとおり、教育関連費用を支出する目的と効果としては、(a)知識・教養の涵養、人格形成、(b)資格という地位の獲得、(c)人的資本の価値増加の3つが想定されるため、これらをもって、積極的に家事費であると判断することが妥当なのか検討する。

³⁰⁵ 田中・前掲注(12)52頁参照。

³⁰⁶ 木山・前掲注(14)142頁参照。

³⁰⁷ 酒井・前掲注(13)35-36頁参照。

ア. 知識・教養の涵養、人格形成

(a)知識・教養の涵養、人格形成という性質をもって、家事費に該当すると判断することは妥当なのであろうか。

確かに、普通教育（一般教育）は、本人の知識・教養の涵養、人格形成を主たる目的や効果とするものであるといえるであろう。また、専門教育であっても、その側面が全くないとはいえないように思われる。すなわち、普通教育（一般教育）であっても専門教育であっても、消費支出の性質があると考えられることはできる³⁰⁸。

しかし、どの程度、知識・教養の涵養、人格形成という効果をもたらしたのかを客観的に把握することはできない。すなわち、どの程度消費支出の性質を有するのか客観的に判断することは困難である。消費支出の性質を有するのか客観的に判断することが困難であるにもかかわらず、これをもって家事費であると判断することは妥当ではない。実際には、消費支出の要素を含んでいない可能性や、消費支出の程度が相当程度小さい可能性もあるからである。

よって、(a)知識・教養の涵養、人格形成という性質をもって、家事費に該当すると判断することは妥当ではない。

イ. 資格という地位の獲得

(ア) 業務独占資格以外の資格

(b)資格という地位の獲得という性質をもって、家事費に該当すると判断することは妥当なのであろうか。

資格は、その人の能力を客観的に把握することが可能となる地位である。仮に業務で資格が必要であるとしても、業務以外で資格の効果を享受することは少なからずあるであろう。たとえば、業務以外の場面で自己紹介をする際に利用できると思われる。そうすると、資格という地位の獲得について、消費支出の要素を全く含まないと解することは困難であろう。

(a)知識・教養の涵養、人格形成という性質や、(c)人的資本の価値増加という性質とは異なり、(b)資格という地位の獲得という性質は、資格を取得したという客観的事実によって確認できる。生涯にわたって（有期の場合はその期間）資格という地位が継続することを踏まえると、消費支出的要素が相当程度強いと考えることができる。そのため、資格取得に要する費用について、必要経費性を認めることは妥当ではないという見解があるかもしれない。

しかし、資格取得に要する費用は、生涯にわたって（有期の場合はその期間）投下資本にあたるという性質を有する可能性もあるといえるはずである。すなわち、一概に消費支出的要素が強いとはいえない。消費支出の性質を有するとしても、法37条1項の必要経費該当性要件を満たせば、必要経費に該当すると判断することが、できるだけ広く経費性を認める

³⁰⁸ 注解所得税法研究会・前掲注(51)1143頁参照。

べきとする、昭和 38 年税制調査会答申の考え方に整合する³⁰⁹。

この点、将来投下資本にあたるかどうかは、支出した時点においては不明であるから、消費支出の程度が強いと判断することが妥当であるという見解があるかもしれない。これは、資格取得に要する費用を支出した年の翌年以降に事業を辞めた場合、その支出の効果の大部分が、現実には投下資本となっていないにもかかわらず、全額必要経費として控除されてしまうことが妥当ではないという懸念から生じる考えであると思われる。

しかし、この懸念は、必要経費と家事費等の区別の問題ではなく、必要経費の年度帰属の問題である³¹⁰。

現行法上、必要経費は償却費を除き、その債務の確定の日をもって計上することになる。すなわち、必要経費と家事費等の区別を行った結果、必要経費に算入できるとされたものは、償却費を除き、債務確定基準によって、必要経費に計上すべき時期が決まるのである。

もし仮に、資格取得に要する費用が、繰延資産に該当しないのだとしたら、法 37 条 1 項の必要経費該当性要件を満たす限り、それが生じた年に全額必要経費に算入することが、現行法の解釈として妥当である。

よって、(b)資格という地位の獲得という性質をもって、家事費に該当すると判断することは妥当ではない。

(イ) 業務独占資格

第 4 章第 2 節でみたとおり、資格のうち、業務独占資格であることを理由に家事費であると判断することに肯定的な見解がある³¹¹。この根拠は、業務独占資格は、現に営んでいる事業にとって直ちに有益とは言い難いことにある³¹²。

現に営んでいる事業にとって有益といえるか否かは、法 37 条 1 項の必要経費該当性要件の判断基準の話である。すなわち、現に営んでいる事業にとって直ちに有益とは言い難いことは、積極的に家事費であることを判断する根拠にはならない。

よって、業務独占資格であることを理由に、家事費に該当すると判断することは妥当ではない。

ウ. 人的資本の価値増加

(ア) 人的資本の価値増加

(c)人的資本の価値増加という性質をもって、家事費に該当すると判断することは妥当なのであろうか。

第 4 章第 2 節でみたとおり、この根拠は、人的資本の価値増加自体が、現行法上、課税さ

³⁰⁹ 税制調査会・前掲注(64)43 頁参照。

³¹⁰ 同旨であると思われるものとして、崎山・前掲注(11)62 頁参照。

³¹¹ 西川・前掲注(14)1998 頁、佐藤=稲葉・前掲注(9)15 頁[稲葉武彦執筆部分]参照。

³¹² 西川・前掲注(14)1998 頁、佐藤=稲葉・前掲注(9)15 頁[稲葉武彦執筆部分]参照。

れることになっていないことにある³¹³。人的資本の価値増加が課税されることになっていない理由は、未実現の所得又は帰属所得にあたることにある。すなわち、人的資本の価値増加を理由に、家事費に該当すると判断することに肯定的な見解は、未実現の所得又は帰属所得に対する支出であることを理由に、家事費であると判断することを妥当であるとしていることになる。

では、これらを理由に、家事費であると判断することは妥当なのであろうか。

たとえば、業務に関連する書籍を購入し、知識を得たとする。この場合、そこで得た知識が、未実現の所得に対する支出であるのか、その年に実現した所得に対する支出であるのかは、法 37 条 1 項の「その年における」「業務について」生じているか否かで判断することになる。前述のとおり、必要経費の年度帰属は、償却費を除いて債務確定基準によるのであり、この書籍で得た知識を、実際に業務に活用し、所得として実現した年に必要経費として計上する、ということにはならないであろう。

すなわち、未実現の所得に対する支出であることは、積極的に家事費であると判断する理由にはならない。

また、知識を得ることで知的好奇心を満たしている可能性があり、その意味で書籍の購入費用は、帰属所得に対する支出であるという側面があるといえるかもしれない。すなわち、消費支出の性質があると考えられるかもしれない。しかし、どの程度、帰属所得の効果をもたらしたのかを客観的に把握することはできない。すなわち、どの程度消費支出の性質を有するのか客観的に判断することは困難である。これは、(a)知識・教養の涵養、人格形成と同様の性質であり、そのような場合に積極的に家事費であると判断することが妥当でないことは既に述べたとおりである。すなわち、帰属所得に対する支出であることは、積極的に家事費であると判断する理由にはならない。

よって、(c)人的資本の価値増加という性質をもって、家事費に該当すると判断することは妥当ではない。

(イ) 人的資本への投資

これに関連して、第 4 章第 2 節でみたとおり、人的資本への投資はそもそも家事費であり、必要経費として控除すべきではないとする見解がある³¹⁴。

この見解の論者である酒井克彦は、食費やレジャーに要する経費、習い事に要する経費等は、人的資本への投資であるとする³¹⁵。その上で、給与所得や譲渡所得においても、人的資本への投資は課税計算外とされているのであるから、事業所得においても、人的資本への投資を必要経費として認めるべきではないと述べている³¹⁶。

³¹³ 三好・前掲注(14)75 頁参照。

³¹⁴ 酒井・前掲注(13)44 頁参照。

³¹⁵ 酒井・前掲注(13)35 頁参照。

³¹⁶ 酒井・前掲注(13)44 頁参照。

しかし、給与所得については、特定支出控除制度において、一定の資格取得に要する費用や図書費等の費用を特定支出とすることが認められている(法 57 条の 2 第 2 項 4 号、5 号、7 号)。すなわち、所得税法において、人的資本への投資が課税計算外とされているとは一概にいえず、妥当な解釈とはいえない。

また、そのように解ずるとした場合、人的資本への投資にあたるものはすべて必要経費に算入すべきではないことになる。しかし、できるだけ広く必要経費性を認めるべきとする昭和 38 年税制調査会答申の内容からして、そのように解ずることは妥当とはいえない。

よって、人的資本への投資であることを理由に、家事費に該当し、必要経費として控除すべきでないとする見解は妥当ではない。

(2) 結論

以上を踏まえると、教育関連費用について、積極的に家事費であると判断する理由はない。

よって、教育関連費用についても、総則規定優先アプローチにより、必要経費と家事費等の区別を行うことが妥当であるといえる。

しかし、総則規定優先アプローチによる場合は、家事費を積極的に定義づけないため、適切に家事費を排除できるのかという問題が残る³¹⁷。

そこで、次節以降において、法 37 条 1 項の必要経費該当性要件を検討し、そのような問題を解消することができるのか確認する。

第 2 節 業務の範囲

1. 業務の特定方法

第 3 章第 1 節でみたとおり、所得税法上、業務についての定義規定はない。業務の辞書的な意味が「事業・商売などに関して、日常継続して行う仕事。」³¹⁸であることからすれば、酒井克彦の述べるとおり、反復性ないし継続性のある職業上の仕事であることが、業務の範囲を検討する上での材料になるものと考え³¹⁹。そして、納税者によって、事業所得を生ずべき業務は異なるものであり、画一的に判断できるものでもないことからすれば、業務の範囲は、納税者の個別具体的な業態や状況に応じて確定すべきである。

たとえば、税理士業を営む個人事業主の場合、税理士の独占業務とされている業務は当然、業務の範囲に含まれることになる。また、顧客を獲得するためのマーケティング業務や、従業員を雇用しているとした場合には、従業員をマネジメントする業務(人材マネジメント業務)も、事業所得を生ずべき業務の範囲に含まれると考える。

この理由は、個人事業主が事業を維持、拡大していくためには、売上を維持、拡大してい

³¹⁷ 植松・前掲注(10)589 頁、寺田・前掲注(106)61 頁、田中・前掲注(12)50 頁、山田・前掲注(245)6 頁参照。

³¹⁸ 新村・前掲注(68)771 頁。

³¹⁹ 酒井・前掲注(69) 183 頁参照。

くためのマーケティング施策が業務として必要であるし、従業員を雇用する場合には、その従業員のマネジメントを行うことが業務として当然に必要となるからである。

2. 将来の年分の所得のみを生ずべき業務は含まないとする見解の妥当性

第3章第1節でみたとおり、将来の年分の所得のみを生ずべき業務は、法37条1項の業務に該当しないと見る見解があるが、そのような解釈は妥当なのであろうか。

(1) 文理解釈の観点

法37条1項は、「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（下線は筆者）」と規定している。

この文脈からすると、「その年における」は、「販売費」、「一般管理費」、「これらの所得を生ずべき業務について生じた費用」のそれぞれにかかっている文言であると解するのが妥当である³²⁰。すなわち、「その年における販売費」、「その年における……一般管理費」、「その年における……これらの所得を生ずべき業務について生じた費用」となる。

「これらの所得」が意味するところは、法37条1項の冒頭にある事業所得等のことである。そうすると、事業所得における業務の範囲は、その年における事業所得を生ずべき業務となる。

この点、西川英之は、将来の年分の所得のみを生ずべき業務は、その年における事業所得を生ずべき業務ではないことから、業務の範囲には含まれないと解している³²¹。

この解釈が妥当であるかどうかは、「生ずべき」という文言をどのように解するかによって変わる。

べき、は、べし、の連体形である³²²。べし、の辞書的な意味は、「①当然の意。……②確実な推量の意。……③話し手の動作の語に付いて、意志・決意を表す。……④可能の意。……⑤命令の意。」³²³とされる。

仮に、①当然の意という意味で「生ずべき」という文言を用いているのだとすれば、将来の年分の所得のみを生ずべき業務は、業務の範囲に含まれないと解することが、文理解釈として妥当といえるのかもしれない。この意味の場合、その年に当然に所得となり得る業務のみが、業務の範囲に含まれると解することができるからである。

一方で、④可能の意という意味で「生ずべき」という文言を用いているのだとすれば、将来の年分の所得のみを生ずべき業務であっても、その年における事業所得を生じる可能性がある業務であれば、業務の範囲に含まれると解することができると考えられる。④可能の

³²⁰ 石山・前掲注(14)79頁、酒井・前掲注(69)175-176頁参照。

³²¹ 西川・前掲注(14)1995-1996頁参照。

³²² 新村・前掲注(68)2633頁参照。

³²³ 新村・前掲注(68)2635頁。

意という意味の場合、「することができそうだ。」³²⁴という意味で、べき、という文言を用いていることになり、その場合、事業所得を生じる可能性があるといえる内容の業務であれば、業務の範囲に含めても、文理解釈として成り立つからである。

このように考えると、「生ずべき」という文言は一義とはいえない。すなわち、文理解釈により、業務の範囲に、将来の年分の所得のみを生ずべき業務が含まれるかどうかを判断することは難しい。

よって、趣旨目的の観点を考慮して判断すべきであろう。

(2) 趣旨目的の観点

将来の年分の所得のみを生ずべき業務は含まないとする見解によると、たとえば、新規事業のために支出する費用は、すべて必要経費に算入することができないことになる。

しかし、この時代において、単一事業のみで事業を継続していくことは難しく、複数の事業を行うことで、事業を維持、拡大させていくことは一般的にあり得ることである³²⁵。

本論文のテーマと離れてしまうため、詳細は割愛するが、現在行っている事業との兼ね合いで、一体的に行っていると認められるものであれば、新規事業に関する業務であっても、その年における事業所得を生ずべき業務に含まれて然るべきであると考えられる。

新規事業のために支出する費用のような、事業を維持、拡大させる意図をもって支出した費用について、一切必要経費に算入することを認めないことは、自由な経済活動を阻害することになりかねず、解釈として妥当とはいえない。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趣旨に反するおそれがある。

このように、趣旨目的の観点からは、業務の範囲に、将来の年分の所得のみを生ずべき業務は含まないと解することは妥当ではない。

(3) 結論

この趣旨目的の観点を踏まえると、「生ずべき」という文言は、①当然の意というような厳格な意味で解釈するのではなく、④可能の意というような緩やかな意味で解釈することが妥当である。

よって、業務の範囲について、将来の年分の所得のみを生ずべき業務は含まないとする解釈は、法37条1項を縮小解釈するものであり、妥当とはいえない。

業務の範囲は、その年における事業所得を生ずべき業務であるといえるものであり、納税者の個別具体的な業態や状況に応じてその範囲を確定すべきである。

第3節 関連性要件

1. 根拠

³²⁴ 新村・前掲注(68)2635頁。

³²⁵ 同旨と思われるものとして、崎山・前掲注(11)60頁参照。

法 37 条 1 項の「業務について生じた」という文言からすれば、必要経費該当性要件として、関連性要件を求めることは妥当である³²⁶。

2. 直接的な関連性の要否

第 3 章第 2 節でみたとおり、関連性要件の程度については、直接的な関連性を求める見解と、直接的な関連性は不要であるとする見解がある。

そこで、直接的な関連性を求めることが妥当であるのか検討する。

(1) 文理解釈の観点

法 37 条 1 項の個別対応の費用については、「当該総収入金額を得るため直接に要した費用（下線は筆者）」として「直接」という文言を用いていることから、単に「要した」だけでは足りず、「直接」「要した」ことが要件となることは、文理上明らかである。

これに対し、一般対応の費用については「直接」という文言は用いられていない。

これを鑑みれば、文理解釈上、直接的な関連性を求めることは妥当ではないといえる。

(2) 趣旨目的の観点

法 37 条 1 項の現行法への改正の方向性を示す昭和 38 年税制調査会答申では、必要経費と家事費の区別よりも、純資産増加説的な考え方に立ち、できるだけ広く経費を所得計算上考慮すべきであるとしている³²⁷。

直接的な関連性を求めることは、この法 37 条 1 項の趣旨目的と相反する解釈になってしまい、趣旨目的の観点からも妥当とはいえない。

よって、直接的な関連性を求める解釈は妥当ではない。

3. 関連性要件の程度

では、どの程度の関連性が求められるのか。

関連性の程度については、直接関連しているというような、関連性を狭く解するのではなく、単に、納税者の業務に関連しているといえる程度の関連性が求められていると考えるべきである。ただし、業務そのものに関連している必要はある。

なお、店舗兼住宅の家賃のように、1 つの支出のなかに、明らかに業務に関連しない部分があるものについては、その支出全体について、業務そのものとの関連性があるとはいえないことから、関連性要件は満たさない。

ここで、直接的な関連性と関連性の分水嶺、関連性があるものとないものの分水嶺となる具体例を確認する。

³²⁶ 佐藤・前掲注(1)281 頁、酒井・前掲注(13)37 頁、碓井・前掲注(85)67 頁、濱田・前掲注(85)486 頁、松嶋・前掲注(85)202 頁参照。

³²⁷ 税制調査会・前掲注(64)43 頁参照。

(1) 直接的な関連性と関連性の分水嶺

直接的な関連性と関連性の分水嶺となる具体例として、東京高裁令和元年判決を確認する³²⁸。

この事案は、弁護士業を営む X（原告、控訴人）が支出した E ロータリークラブ（以下「本件クラブ」という。）の年会費（以下「本件会費」という。）の必要経費該当性が争われたものである。

東京高裁令和元年判決は、本件クラブの定款及び細則の目的等を確認した上で、「本件クラブの会員は、奉仕の理念の奨励という目的に従って、各種の奉仕活動を行うとともに、会員に義務付けられている例会への出席、所属する委員会での活動、会員同士の親睦を深めるためのレクリエーション活動、各種行事に参加しており、X も、本件クラブの会員として、上記例会等へ参加し、また、……本件各会計年度において、本件クラブの委員会に所属し、各委員会の事業計画にあるような活動を行っていたと認められる。したがって、X が支出した本件会費は、X が本件クラブにおいて、上記のような活動をするために納入されたものであ」と認定した。そして、「X の本件クラブでの活動の目的及び内容に照らせば、本件会費の支出は、法律事務を行う弁護士としての X の経済活動と直接の関連を有し、客観的にみて当該経済活動の遂行上必要なものということとはできない。」として、業務関連性を否定した。

また、「X は、本件クラブの他の会員が所属する企業と法律顧問契約を締結しており、本件クラブに加入することによって、X の弁護士としての業務の経済的利益の獲得に一定の成果を上げている」ことを認めているものの、「それは、X が本件会費を支払ったことにより生じるべき直接の効果ではない。当該成果は、X が本件会費を支払って、本件クラブの掲げる奉仕の理念に基づき、本件クラブの例会等に参加したり、委員会活動や奉仕活動をしたりするなどして本件クラブにおいて活動する中で、本件クラブの会員と親睦を深めたことを契機として間接的・副次的に生じたものにすぎない。（下線は筆者）」としている。

この事案における直接の意義は、第 3 章第 2 節で確認したとおり、納税者の主観ではなく、客観的な表象からみて、支出の主たる目的や効果が、納税者の業務に関連していることを求めているものと考えられる。

すなわち、本件クラブの定款や細則の目的に、X の事業の収益につながることを目的としていること等が記載されていない限り、必要経費として認められることはない。そのような目的でない限り、X の業務と直接関連している支出とはいえないからである。

これに対し、直接的な関連性を求めない関連性要件であれば、その要件を満たす場合があると考えられる。

³²⁸ 東京高判令和元年 5 月 22 日・前掲注(84)。上告不受理で確定。最決令和 2 年 6 月 26 日税資 270 号順号 13422。第 1 審は、長野地判平成 30 年 9 月 7 日訟月 65 卷 11 号 1634 頁。評釈として、今本・前掲注(90)126 頁、木山泰嗣「判批」税理 65 卷 4 号（2022 年）120 頁、渡辺充「判批」税理 66 卷 3 号（2023 年）238 頁等がある。

Xの主張をみると、「本件クラブでは、同一職業分類に属する会員は5名を超えることができないとされているため、本件クラブ内での弁護士職の希少性が確保されている。」とし、「弁護士も職業人である以上、その業務を行うには顧客を獲得することが必須であり、顧客獲得のためには営業を欠かすことができない。」としていることから、弁護士としての業務を行うにあたり、顧客獲得を目的として、本件クラブに入会したことが伺える。

この点、ロータリークラブのホームページを検索すると、会社の経営者や専門職業人のみが入会できるとされているところがある³²⁹。また、1業種につき若干名という人数制限を設けているところもある³³⁰。

本件クラブについては定かでないが、Xの上記主張は、客観的な表象によって確認することが可能なものであると考えられる。そして、東京高裁令和元年判決も認めるとおり、Xは実際に、本件クラブ活動を通じて、「Xの弁護士としての業務の経済的利益の獲得に一定の成果を上げている」のである。

このように、納税者が主張する目的や効果について、客観的な表象によって業務との関連性が確認できる場合には、直接的な関連性を求めない関連性要件であれば、その要件を満たすものとする。

(2) 関連性があるものとないものの分水嶺

関連性があるものとないものの分水嶺となる具体例として、国税不服審判所平成13年3月裁決を確認する。

この事案は、歯科診療業を営むX（請求人）が支出した英会話研修費について、必要経費該当性が争われたものである。

Xは、「米国歯周病学会等の英語を使用して運営される国際的な学会に参加することは、新知識、新技術の修得のために不可欠であり、そのためには専門的な英会話能力が必要となる。そして、米国歯周病学会から紹介される来日米国人患者の治療と治療後のメンテナンスには、英会話能力の継続維持が絶対必要となることから、英会話研修費は業務の遂行上必要な経費である。」と主張している。

Xの歯科診療業務を行うにあたり、米国歯周病学会等の英語を使用して運営される国際的な学会に参加することは、Xの業務に有益であると思われるし、その業務に有益である学

³²⁹ 浦安ロータリークラブ「入会について」(<https://urayasu-rotary.net/membership-join/> 最終閲覧日：2024年3月10日)、仙台南ロータリークラブ「ロータリークラブについて」(<https://sendai-src.com/about> 最終閲覧日：2024年3月10日)等がある。

³³⁰ 東京池袋豊島東ロータリークラブ「お問い合わせ・入会案内」(<https://www.ikebukuro-toshimah-rc.org/%E3%81%8A%E5%95%8F%E3%81%84%E5%90%88%E3%82%8F%E3%81%9B%E3%83%BB%E5%85%A5%E4%BC%9A%E6%A1%88%E5%86%85/> 最終閲覧日：2024年3月10日)。

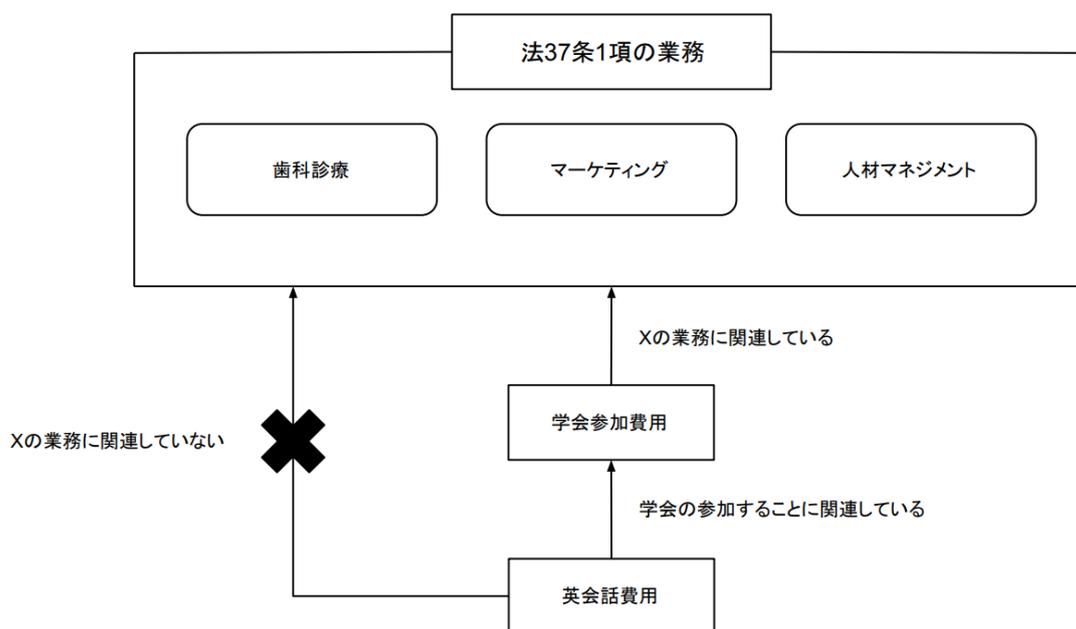
会等に参加するために英会話能力が必要なのだとすると、その英会話能力を習得するための費用は、Xの業務に関連しているともいえそうである。

しかし、この事案における英会話能力は、歯科診療業務そのものに関連するものではなく、歯科診療業務を行うにあたり有益な学会等に参加することに関連しているものである。仮に、学会に参加するために参加費を支払う場合、その参加費については、その学会に参加すること自体が、Xの業務に有益であることから、関連性を有するといえる。

しかし、その学会に参加することに関連する英会話費用は、Xの業務に関連しているとはいえない。あくまでも、Xの業務そのものに関連性があるといえるか否かで判断すべきである。これは、「事業遂行（所得稼得行為）との関連性という点から出発してその因果関係をたどっていくと、その連鎖が果てしなく拡がる」³³¹という懸念を解消する意味でも、妥当性のある解釈である。

なお、英会話能力を必要とする外国人患者の受診者数は、平成8年から平成10年までの間で1名のみであるとされている。この事実は、Xの歯科診療業務に関連するという主張を根拠づける客観的な表象としては、あまりにも弱い。そのほかにXの主張を根拠づける客観的な表象がなければ、英会話費用について、歯科診療業務そのものに関連性があると判断することは困難であろう。

図表6 国税不服審判所平成13年3月裁決における業務関連性



(筆者作成)

³³¹ 植松・前掲注(10) 589頁。

第4節 必要性要件

1. 根拠

法37条1項の見出しに「必要経費（下線は筆者）」とあること³³²、不動産所得（法26条2項）、事業所得（法27条2項）、雑所得（法35条2項2号）の規定において、「必要経費を控除した金額（下線は筆者）」を所得とすると定めており、法37条1項において、「必要経費に算入すべき金額は（下線は筆者）」と規定していることから³³³、必要経費該当性要件として、必要性要件を求めることは妥当である。

2. 厳格な必要性の要否

第3章第3節でみたとおり、必要性要件の程度については、厳格な必要性を求めることに肯定的な見解と否定的な見解がある。

そこで、厳格な必要性を求めることが妥当であるのか検討する。

(1) 文理解釈の観点

必要の辞書的な意味は、「必ず要すること。欠くことのできないこと。なくてはならないこと。必用。必須。」³³⁴である。

この点からすると、業務遂行上の必要性とは、それがなければ業務を行えないような支出を指すといえるかもしれない。

しかし、所得税法において、他に必要という文言が使用されているものを鑑みると、このように考えることは妥当ではないことがわかる。

たとえば、法37条1項では、個別対応の費用について、「直接要した」という文言がある。要する、の辞書的な意味は、「必要とする。」³³⁵とされていることから、「直接要した」は直接必要であったことと同義であるといえる。すなわち、法37条1項の個別対応の費用については、直接必要という文言が用いられているといえる。

このほか、給与所得者の特定支出控除について規定する法57条の2のなかにも、「直接必要」であることを要件としているものがある（法57条の2第2項2号、4号、5号、7号）。

非課税所得の規定（法9条1項4号、5号）、資産損失の必要経費算入の規定（法51条4項）、給与所得者の特定支出控除の規定の一部（法57条の2第2項1号ないし3号）、生活に通常必要でない資産の災害による損失の規定（法62条1項）、損益通算の規定（法69条2項）、医療費控除の規定（法73条2項）においては、「通常必要」や「通常要する」という文言が用いられている。

³³² 寺田・前掲注(106)25頁参照。

³³³ 今村・前掲注(91)74-75頁参照。

³³⁴ 新村・前掲注(68)2466頁。

³³⁵ 新村・前掲注(68)3015頁。

所得税法施行令では、減価償却資産の償却方法の規定（施行令 120 条 2 項）、家事関連費について規定する施行令 96 条 2 号において、「直接必要」という文言が用いられている。一方で、施行令 96 条 1 号では、「必要」という文言が用いられているが、直接という文言は付されていない。

これら所得税法や所得税法施行令の規定振りからすると、直接必要・通常必要・必要という文言は使い分けられていると考えるのが妥当であろう。仮に、直接必要や通常必要といっているものと、単に必要といっているものが同義であるとしたら、直接や通常という文言を用いている意味がなくなるからである。

このように考えると、直接や通常という文言が用いられていない一般対応の費用については、文理解釈上、厳格な必要性を求めることは妥当ではないといえる。

この点、施行令 96 条 2 号において、「業務の遂行上直接必要」とされていることを理由に、法 37 条 1 項の必要性要件を厳格に解すべきとする見解があるかもしれない。

しかし、施行令 96 条は法 37 条 1 項の委任を受けたものではなく、法 45 条 1 項 1 号の委任を受けた政令であり、上記のように解することは、租税法律主義の観点から妥当ではない³³⁶。

（2）趣旨目的の観点

第 3 章第 3 節でみたとおり、厳格な必要性を求める見解は、家事費との区別を理由とするものである³³⁷。

しかし、現行法への改正の方向性を示す昭和 38 年税制調査会答申では、家事費排除の原則がありつつも、できるだけ広く経費を認めるべきであるとする方向性が示されている³³⁸。厳格な必要性を求めることは、この法 37 条 1 項の趣旨目的と相反する解釈になると考えられる³³⁹。

一般対応の費用とされる販売費や一般管理費の例として、広告宣伝費や福利厚生費があるが、これらは業務遂行上必須であるとはいえない点からも、厳格な必要性を求めることは妥当ではないといえる³⁴⁰。

これらを踏まえると、趣旨目的の観点からも、厳格な必要性を求めることは妥当とはいえない。

3. 必要性が求められる程度

³³⁶ 谷口・前掲注(1)344 頁、酒井・前掲注(13)41-43 頁参照。同旨と思われるものとして、寺田・前掲注(106)22-24 頁参照。

³³⁷ 碓井・前掲注(32)22 頁参照。

³³⁸ 税制調査会・前掲注(64)43 頁参照。

³³⁹ 木山・前掲注(14)141 頁参照。

³⁴⁰ 寺田・前掲注(106)27-28 頁参照。

では、どの程度の必要性が求められると解すべきであろうか。

この点につき、所得税法上用いられている直接必要性・通常必要性・必要性に分けて、それぞれの程度の必要性が求められるのか検討する。

(1) 直接必要性

まず、直接必要性について検討する。

この点、外れ馬券の購入代金が、個別対応の費用の「直接に要した費用」にあたりとされた、最高裁平成 29 年判決が参考になる³⁴¹。

最高裁平成 29 年判決は、当たり馬券は雑所得であるとした上で、外れ馬券の購入代金は、「雑所得である当たり馬券の払戻金を得るため直接に要した費用（下線は筆者）」として、必要経費に該当すると判示した。

外れ馬券が「直接に要した費用」とされた理由について、本件のような一連の馬券の購入により利益を得るためには、「外れ馬券の購入は不可避であったといわざるを得ない（下線は筆者）」からであるとしている。

すなわち、「不可避であった」費用を「直接に要した費用」として解している。

このような解釈は、同じく個別対応の費用とされる売上原価も、収入を得るために不可避である費用であるため、この観点からも妥当な解釈であると考えられる。

よって、直接必要性とは、「不可避であった」といえるような費用であることが求められるものである。

(2) 通常必要性

次に、通常必要性について検討する。

通常の意味は、「普通であること。」³⁴²とされる。また、普通とは「ひろく一般に通ずること。多くにあてはまること。」³⁴³とされる。

これらの意味を踏まえると、通常必要性とは、社会一般的に考えて、必要であるといえるか、すなわち、通常人を基準にして、社会通念上相当と認められる範囲内であるといえる程度の必要性が求められるものである。

(3) 必要性

最後に、必要性について検討する。すなわち、一般対応の費用の必要性要件の程度である。

³⁴¹ 最判平成 29 年 12 月 15 日民集 71 卷 10 号 2235 頁。控訴審は、東京高判平成 28 年 4 月 21 日民集 71 卷 10 号 2356 頁。第 1 審は、東京地判平成 27 年 5 月 14 日民集 71 卷 10 号 2279 頁。評釈として、三宅知三郎「判解」最高裁判所判例解説民事篇平成 29 年度 764 頁、田中晶国「判批」別冊ジュリ 253 号(2021 年)94 頁等、多数存在する。

³⁴² 新村・前掲注(68)1931 頁。

³⁴³ 新村・前掲注(68)2567 頁。

直接や通常というような、必要性を狭めるような文言は存在しないため、少なくとも直接必要性や通常必要性よりは、その範囲を広く解すべきであろう。現行法への改正の方向性を示す昭和 38 年税制調査会答申のできるだけ広く経費性を認めるべきとする考え方を踏まえれば、必要性とは、納税者にとって、業務を遂行する上で有益であったといい得る程度の必要性が求められるものであると考える。

第 5 節 判断基準

では、関連性要件と必要性要件を満たすか否かは、具体的にどのような基準を用いて判断すべきであろうか。

この点について、第 3 章第 4 節でみた、支出の目的、有益性、客観性、金額の相当性を判断基準として用いることが妥当であるか検討する。

1. 支出の目的

個人事業主は、所得稼得活動を行うにあたり、考えられうる方策の中から、その時々に応じて有効と思われる手段を選択することになる³⁴⁴。そして、その選択した手段によっては、費用を支出することになり、その投下資本を通じて、所得を稼得することになる。そのため、個人事業主が費用をどのような目的で支出したのかという点が軽視されてはならない³⁴⁵。

仮に、必要経費該当性要件を判断する上で、支出の目的を考慮しないとすると、支出の効果に応じて、必要経費該当性を検討することになる。

たとえば、売上を上げることを目的として、インターネット上で広告宣伝を行うために費用を支出したとする。しかし、広告宣伝の効果はなく、売上は上がらなかった。

この場合、支出の目的を考慮しないと、必要経費には該当しないことになる。支出の効果からは、業務関連性と業務遂行上の必要性が認められないからである。

しかし、このような広告宣伝費用が必要経費に該当しないとすると、個人事業主が所得稼得活動を行うにあたり採り得る選択肢を狭めることになり、経営判断を阻害するおそれがある。これは、投下資本の回収部分に課税が及ぶことを避ける必要経費の趣旨に反することになりかねない。現行法への改正の方向性を示す昭和 38 年税制調査会答申ができるだけ広く経費性を認めるべきとすることとも整合しないことから、支出の目的を考慮しないことは妥当とはいえないであろう。

一方で、効果があるにもかかわらず、目的が異なるからといって、必要経費性を認めないことは妥当ではない。必要経費の趣旨は、投下資本の回収部分に課税が及ぶことを防ぐことにあるのであるから、その業務にとって効果があったといえるのであれば、それは必要経費として控除されるべきである。

支出の目的がない損失が費用に含まれるものと理解されていることからしても、支出の

³⁴⁴ 松山・前掲注(72)312 頁参照。

³⁴⁵ 松山・前掲注(72)311-312 頁参照。

目的を絶対条件と解することは妥当ではない。

すなわち、絶対条件ではないものの、支出の目的を判断基準として用いることは妥当である。

2. 有益性

必要経費の趣旨が、投下資本の回収部分に課税が及ぶことを防ぐことにあることからすれば、業務にとって有益であったか否かを判断基準とすることは妥当である。

しかし、この有益性を厳格に解すると、投下資本部分に課税が及ぶことを避けるという必要経費の趣旨に反するおそれが生じ、投下資本の選択について経営判断を阻害する危険がある³⁴⁶。また、関連性要件について直接的な関連性を求めること、必要性要件について直接必要性を求めることと同じことになるおそれもある。

よって、業務の維持、拡大にとって意義があるといえる程度の有益性（有益性基準）を判断基準とすることが妥当であると考えられる。

なお、関連性要件で求められる有益性と、必要性要件で求められる有益性は、その意味が異なる。

関連性要件とは、業務との関連性を有するか否かであるから、業務に有益であるといえるものが、関連性要件を満たす。一方で、必要性要件とは、業務遂行上の必要性を有するか否かであるから、業務の遂行上有益であるといえるものが、必要性要件を満たす。

多くの場合、関連性要件で求められる有益性を満たす場合、必要性要件で求められる有益性も満たすと考えられる。しかし、そうではない場合もある。

その具体例として、子どもの養育に係る保育費がある。たとえば、税理士業を営む個人事業主がいたとする。この個人事業主には、小さい子どもがいるが、独身で、近くに頼れる親戚がいない。税理士業を円滑に行うためには、子どもをベビーシッターに預けたほうがよいと考え、ベビーシッターを雇い、その費用を支出した。この費用について、関連性要件と必要性要件で求められる有益性は満たすか。

この場合、必要性要件で求められる有益性は満たす。ベビーシッターに子どもを預けることで、業務を円滑に遂行できるからである。

しかし、関連性要件で求められる有益性は満たさない。ベビーシッターに子どもを預けても、税理士業務そのものに対する有益性はないからである。

3. 客観性

第3章第4節でみたとおり、客観性については、客観的な表象により判断するという意味での客観性を求めるとする見解と、社会通念上や通常性という意味での客観性を求めるとする見解がある。

³⁴⁶ 木山・前掲注(14)141頁参照。

(1) 客観的な表象により判断するという意味での客観性を求めるとする見解

このうち、客観的な表象により判断するという意味での客観性を求めるとする見解は、妥当である。

仮に、客観的な表象による判断を要しないとすると、納税者の主観によってのみ判断することとなり、納税者がそれらしいことを主張するだけで、関連性要件と必要性要件を満たしてしまうことになるからである。

(2) 社会通念上や通常性という意味での客観性を求めるとする見解

社会通念上や通常性という意味での客観性を求めることは妥当なのであろうか。

ア. 文理解釈の観点

仮に、このような客観性を求めるとすると、通常性を要件として求めていることと同義になる。しかし、医療費控除（法 73 条 2 項）や特定支出控除（法 57 条の 2 第 2 項 1 号ないし 3 号）の規定において「通常」という文言が用いられているのに対し、法 37 条 1 項にそのような文言がないことからすれば、このような判断基準を設けることは、文理解釈の観点から妥当ではない。

イ. 趣旨目的の観点

必要経費は、支出した納税者本人の業務について関連性があるか、必要性があるかで判断すべきものであり、通常人を基準にすべきではない³⁴⁷。なぜなら、納税者によって行っている業務は様々であり、費用を支出する目的や効果も、納税者によって異なるからである。支出した納税者本人にとって、投下資本の回収部分といえる費用が、必要経費に算入できるのである。このような判断基準を設けると、納税者の主観が排除されてしまうことにもなりかねない。すなわち、趣旨目的の観点からも妥当とはいえない。

よって、社会通念上や通常性という意味での客観性を求めることは妥当ではない。

(3) 結論

以上の理由から、客観的な表象により判断するという意味での客観性を判断基準とすることは妥当である。

4. 金額の相当性

第 3 章第 4 節でみたとおり、金額の相当性を判断基準とすることには否定的な見解がある。法 37 条 1 項の必要経費該当性を判断するにあたり、金額の相当性を全く考慮しないことは妥当なのであろうか。

³⁴⁷ 近藤・前掲注(14)260 頁参照。

(1) 文理解釈の観点

必要性要件が、法 37 条 1 項の見出し等から導かれることは既に述べたとおりであるが、必要という文言から、金額の相当性を考慮することはできないのであろうか。

たとえば、25 g 以内の定形郵便物を郵送する際に、84 円分の切手が必要となるが³⁴⁸、これに、94 円分の切手を貼ったとする。この場合、84 円分の切手が必要だったのであり、94 円分の切手を貼る必要はなかったのである。94 円分の切手を貼る必要がなかったのは、金額的に過剰だからである。

このような具体例を踏まえると、必要という文言から、金額的な側面を考慮することは自然に導かれるものであることがわかる。

すなわち、金額の相当性を考慮することは、法 37 条 1 項の文理解釈上妥当であるといえる。

(2) 趣旨目的の観点

趣旨目的の観点ではどうか。

たとえば、東京で税理士を営む個人事業主が、京都にある顧問先に訪問するため、京都市内の 1 泊 20 万円のホテルに泊まったとする。1 泊 20 万円もするホテルは、一般的にはかなり高級なホテルであると思われるが、このホテルに泊まる業務上の理由は特段ない。しかし、京都に出張するためには、京都市内のホテルに泊まる必要があった。この費用について、必要経費に算入することはできるか。

この点、金額の相当性を考慮しない限り、関連性要件と必要性要件を満たすものと考えられる。しかし、個人は法人と異なり、事業主体であると同時に消費主体なのであるから、支出が消費にあたるかどうかを考慮する必要がある点を踏まえれば、所得税法が、このような費用についてまで、必要経費に算入することを想定しているとは思えない。すなわち、必要経費と家事費を区別する観点から、金額の相当性を考慮することは妥当であるといえる。

(3) 金額の相当性が求められる程度

では、どの程度 of 金額の相当性が求められると解すべきか。

仮に、金額が相当である場合にのみ必要経費性を認めるという意味での金額の相当性を判断基準に用いると、それは結果として、通常必要であるか否かによって必要性要件を判断することと同じことになってしまうおそれがある。相当な金額を積極的に把握し、それを超える場合には、必要経費に該当しないことになるからである。

しかし、法 37 条 1 項の解釈にあたり、通常性を判断基準に用いることが妥当でないことは既に述べたとおりである。

³⁴⁸ 日本郵便株式会社「国内の料金表 手紙・はがき」

(https://www.post.japanpost.jp/send/fee/kokunai/one_two.html 最終閲覧日：2024 年 3 月 10 日)。

相当な金額を第三者が客観的に算定することは困難であるという側面からも、そのような判断基準を設けることは妥当ではない。

これに加え、必要性要件について、厳格な必要性を求めることが妥当ではないことも踏まえると、不相当とはいえない程度の金額の相当性を求めることが妥当であると考えられる。

すなわち、金額的に不相当といえるような場合は、必要性要件を満たさないことになるが、そのような事情がない限りは、金額の相当性が認められるとするものである。

金額的に不相当といえるか否かは、個々の具体的事情を考慮した上で、社会通念上不相当といえるような金額であるか否かで判断すべきである。

前述の1泊20万円のホテルの例でいうと、近辺のホテルの相場からして相当高額であり、業務遂行上特段の事情がなければ、1泊20万円のホテルは金額的に不相当といえることになろう。ただし、このホテル以外に空いているホテルがなかったという事情や、そのほか業務における何らかの理由があり、不相当とはいえないような事情があるのであれば、金額の相当性という判断基準を満たす可能性はあるものと考えられる。

(4) 否定的な見解に対する反論

第3章第4節でみたとおり、金額の相当性を判断基準とすることに否定的な見解は、①所得税法における所得計算等は、特別な規定がない限り、当事者間で現実に授受された金額を基礎として計算されていること、②適正な必要経費の金額を第三者が客観的に算定することは困難であることを理由とするものである³⁴⁹。

しかし、既に述べたとおり、文理解釈上、金額の相当性を考慮することは妥当であることから、①所得税法における所得計算等は、特別な規定がない限り、当事者間で現実に授受された金額を基礎として計算されていることは、金額の相当性を判断基準とすることを否定する理由として妥当とはいえない。

また、不相当とはいえない程度の金額の相当性を求める場合、適正な金額がいくらであるのかを客観的に算定する必要はない。あくまで必要性要件を満たすか否かを判断するための1つの基準に過ぎず、適正な金額に引き直したりするわけではないからである。よって、②適正な必要経費の金額を第三者が客観的に算定することは困難であることも、金額の相当性を判断基準とすることを否定する理由として妥当とはいえない。

(5) 結論

以上の理由から、必要性要件について、不相当とはいえない程度の金額の相当性を判断基準に用いることは妥当である。

5. まとめ

以上より、必要経費と家事費等の区別についてまとめると、次のとおりとなる。

³⁴⁹ 佐藤・前掲注(1)288-289頁参照。

① 区別の方法

必要経費と家事費等の区別は、法 37 条 1 項の必要経費該当性要件によって区別を行う、総則規定優先アプローチが妥当する。具体的には、次の手順により区別を行う。

② 第 1 段階：業務範囲の確定

まず、法 37 条 1 項の必要経費該当性要件を検討するにあたり、適切に業務の範囲を確定することが必要である。ここにいう業務とは、その年における事業所得を生ずべき業務であるといえるものであり、納税者の個別具体的な業態や状況に応じてその範囲を確定する。

③ 第 2 段階：関連性要件と必要性要件の判定

業務の範囲を確定したら、関連性要件と必要性要件を満たすか否かで必要経費該当性を判断する。

関連性要件は、客観的に支出の目的や効果からみて、納税者の業務に有益であるか否かで判断する。必要性要件は、客観的に支出の目的や効果からみて、金額的に不相当とはいえ、納税者の業務の遂行上、有益であるか否かで判断する。これらの要件を満たすものは必要経費となり、これを満たさないものは家事費等になる。

④ 第 3 段階：家事関連費のうち必要経費となる部分の判定

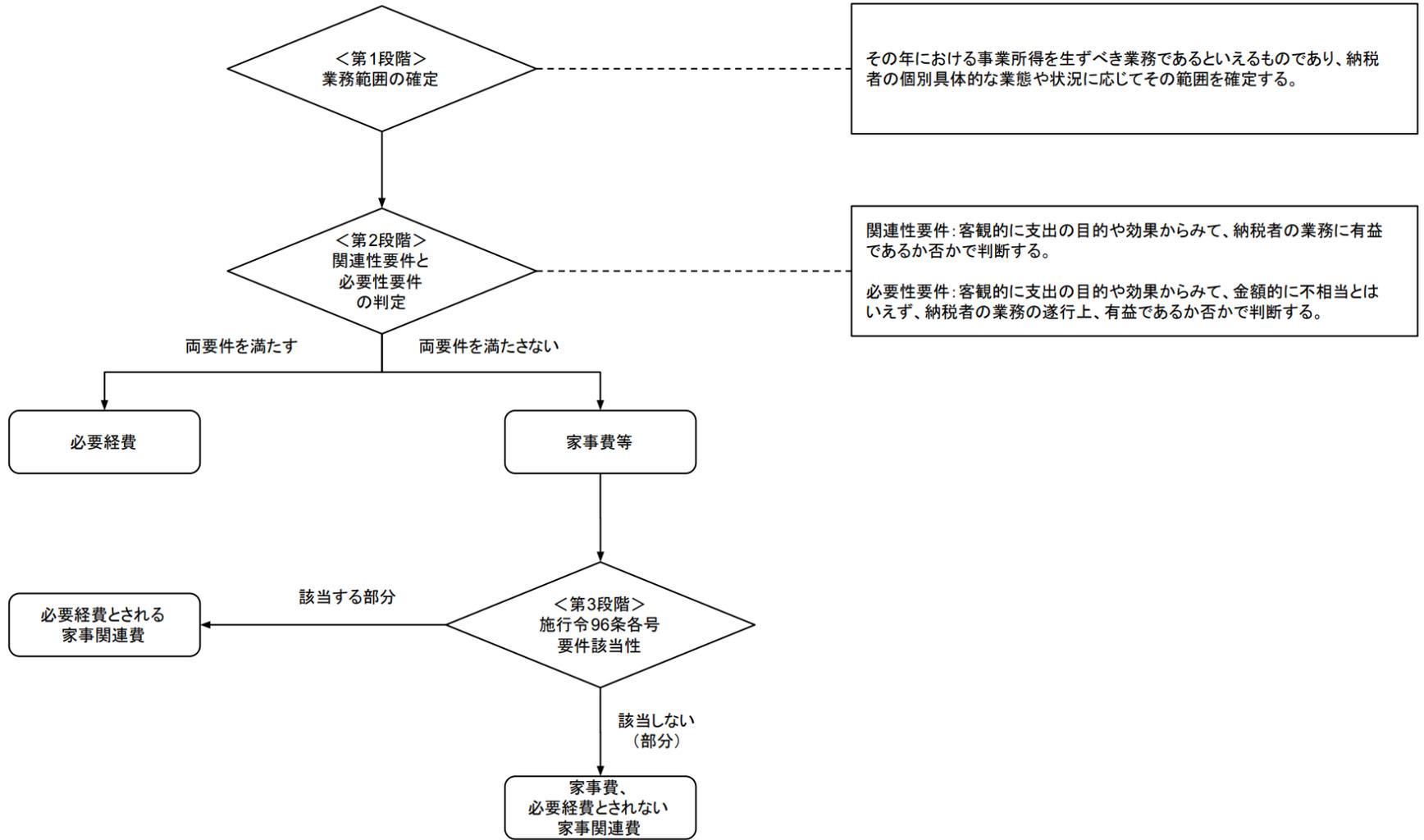
家事費等となったもののうち、施行令 96 条各号の要件を満たすものは、その要件を満たす部分について、必要経費に算入することができる。

この区別の方法は、教育関連費用であっても変わることはなく、上記のとおりに解すべきである。

法 37 条 1 項の必要経費該当性要件を上記のとおりに解すれば、本来、必要経費に含まれるべきでないものについては、家事費として排除できるものと考え。すなわち、総則規定優先アプローチによると、本来、家事費とすべきものが必要経費に含まれてしまうという問題は解消できる。

これを図表にすると、以下のとおりである。

図表7 必要経費と家事費等の区別



(筆者作成)

第6節 小括

本章では、必要経費と家事費等の区別をどのように判断すべきかについて論じた。具体的には、次のとおりである。

1. 各アプローチの妥当性

別段の定め優先アプローチは、法45条1項1号の家事費該当性を判断し、その後、法37条1項による必要経費該当性の判断を行うという手順により、必要経費と家事費等の区別を行う方法である。

法37条1項の条文において、既に家事費との区別は考慮されており、法45条1項1号の家事費は、確認的規定であると解することが妥当である。そうすると、家事費を積極的に定義づけることになる別段の定め優先アプローチは、文理解釈上妥当しない。

別段の定め優先アプローチによると、家事費性があるものは家事費等に該当することになるので、施行令96条各号の要件を満たさない限り、必要経費に算入することはできない。すなわち、飲食を含む接待交際費のような費用は、必要経費に算入することができないことになる。しかし、このような費用をすべて必要経費に算入しないとするのは、現行法への改正の方向性を示す昭和38年税制調査会答申の考え方と整合せず、趣旨目的の観点からも妥当しない。

よって、必要経費と家事費等の区別に、別段の定め優先アプローチを用いることは妥当ではない。

総則規定優先アプローチは、法37条1項の必要経費該当性要件によって、必要経費と家事費等の区別を行う方法である。このアプローチでは、家事費を積極的に定義づけることはしないため、家事費の規定を確認的規定と解することと整合的である。すなわち、このアプローチは、文理解釈上妥当である。

総則規定優先アプローチによる場合は、家事費性を有するものであっても、法37条1項の必要経費該当性要件を満たせば、必要経費に算入できる。すなわち、必要経費の趣旨目的の観点からも妥当する。

よって、必要経費と家事費等の区別に、総則規定優先アプローチを用いることは妥当である。

双方向アプローチは、法37条1項の必要経費該当性と、法45条1項1号に規定する家事費該当性の両面を考慮し、必要経費と家事費等の区別を行う方法である。このアプローチは、家事費を積極的に定義づけることになるが、これが文理解釈上妥当しないことは、別段の定め優先アプローチと同じである。

また、双方向アプローチよりも総則規定優先アプローチのほうが、必要経費の趣旨目的に沿ったものであるといえる。

双方向アプローチのうち、具体的な区別の方法について論じられている植松説は、現行法の必要経費の趣旨目的と整合しないため、妥当とはいえない。田中説は、所得計算構造が異なる規定を解釈に持ち込む考え方であり、妥当ではない。

これらを踏まえると、必要経費と家事費等の区別に、双方向アプローチを用いることは妥当とはいえない。

よって、必要経費と家事費等の区別については、総則規定優先アプローチが妥当する。

教育関連費用を支出する目的と効果として、(a)知識・教養の涵養、人格形成、(b)資格という地位の獲得、(c)人的資本の価値増加があるが、これらの性質をもって、積極的に家事費であると判断することは妥当ではない。

よって、教育関連費用についても、総則規定優先アプローチにより、必要経費と家事費等の区別を行うことが妥当であるといえる。

2. 必要経費の要件論

業務の範囲について、将来の所得のみを生ずべき業務は含まないとする解釈は、法 37 条 1 項を縮小解釈するものであり、妥当とはいえない。

業務の範囲は、その年における事業所得を生ずべき業務であるといえるものであり、納税者の個別具体的な業態や状況に応じてその範囲を確定すべきである。

関連性要件は、法 37 条 1 項の「業務について生じた」という文言から導かれる。関連性が求められる程度については、直接関連しているというような、関連性を狭く解するのではなく、単に、納税者の業務に関連しているといえる程度の関連性が求められていると考える。

必要性要件は、法 37 条 1 項の見出し、事業所得等の規定や法 37 条 1 項に「必要経費」と規定されていること等から導かれる。必要性が求められる程度については、法 37 条 1 項の一般対応の費用には、必要性を狭めるような文言は存在しないことや、現行法への改正の方向性を示す昭和 38 年税制調査会答申の考え方を踏まえれば、納税者にとって、業務を遂行する上で有益であったといい得る程度の必要性が求められていると考える。

絶対条件ではないものの、支出の目的を判断基準として用いることは妥当である。

必要経費が、投下資本の回収部分に課税が及ぶことを防ぐという趣旨であること等を踏まえれば、業務の維持、拡大にとって意義があるといえる程度の有益性を判断基準とすることが妥当である。

客観的な表象による判断を要しないとすると、納税者の主観によってのみ判断することとなり、納税者がそれらしいことを主張するだけで、関連性要件と必要性要件を満たしてしまうことを踏まえれば、客観的な表象により判断するという意味での客観性を判断基準として求めることは妥当である。

必要という文言から、金額的な側面を考慮することは自然に導かれることや、必要経費と家事費を区別する観点から、必要性要件について、不相当とはいえない程度 of 金額の相当性を判断基準として求めることは妥当である。

3. まとめ

以上より、必要経費と家事費等の区別についてまとめると、次のとおりとなる。

① 区別の方法

必要経費と家事費等の区別は、法 37 条 1 項の必要経費該当性要件によって区別を行う、総則規定優先アプローチが妥当する。具体的には、次の手順により区別を行う。

② 第 1 段階：業務範囲の確定

まず、法 37 条 1 項の必要経費該当性要件を検討するにあたり、適切に業務の範囲を確定することが必要である。ここにいう業務とは、その年における事業所得を生ずべき業務であるといえるものであり、納税者の個別具体的な業態や状況に応じてその範囲を確定する。

③ 第 2 段階：関連性要件と必要性要件の判定

業務の範囲を確定したら、関連性要件と必要性要件を満たすか否かで必要経費該当性を判断する。

関連性要件は、客観的に支出の目的や効果からみて、納税者の業務に有益であるか否かで判断する。必要性要件は、客観的に支出の目的や効果からみて、金額的に不相当とはいえず、納税者の業務の遂行上、有益であるか否かで判断する。これらの要件を満たすものは必要経費となり、これを満たさないものは家事費等になる。

④ 第 3 段階：家事関連費のうち必要経費となる部分の判定

家事費等となったもののうち、施行令 96 条各号の要件を満たすものは、その要件を満たす部分について、必要経費に算入することができる。

この区別の方法は、教育関連費用であっても変わることはなく、上記のとおりに解すべきである。

法 37 条 1 項の必要経費該当性要件を上記のとおりに解すれば、本来、必要経費に含まれるべきでないものについては、家事費として排除できるものとする。すなわち、総則規定優先アプローチによると、本来、家事費とすべきものが必要経費に含まれてしまうという問題は解消できる。

具体的に必要経費と家事費等がどのように区別されるのか、他のアプローチとの違いを明確にするため、次章において、事例検討を行う。

第7章 事例検討

本章では、教育関連費用のうち、必要経費と家事費等の区別が難しいと考えられる3つのパターンを想定し、前章で論じた区別の方法によると、具体的に必要経費と家事費等がどのように区別されるのか検証する。

第1節 業務独占資格・開業後取得型

1つ目のパターンは、業務独占資格の資格取得に要する費用を支出した時点で、既にその独占業務を業としているケースである（業務独占資格・開業後取得型）。ここでは、大阪高裁令和2年判決をベースにして検討する。

なお、本章の事例検討においては、次の事項を検討の前提条件とする。

- ・他のアプローチについては、アプローチ方法のみが異なるものとし、法37条1項の必要経費該当性要件とその判断基準は、前章で論じた内容と同じであるものとする。
- ・双方向アプローチについては、教育関連費用に関して具体的な判断方法が述べられている、田中説を採用するものとする。
- ・家事費を積極的に定義づける場合、資格という地位の獲得は、家事費に該当するものとする。
- ・繰延資産該当性の検討は省略する。

1. 事案の概要

Fは、平成23年9月から、接骨院を開設し、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、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。

Fは、接骨院の開設当時、自ら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Gを雇用して柔道整復を行わせていたが、Gが数か月で退職したため、平成24年4月から、免許を有するHを雇用して柔道整復を行わせていた。

Fは、Hが数年後に独立することが予想されたことから、接骨院の経営の安定及び事業拡大のため、自ら免許を取得することとし、平成25年4月から平成28年3月の間、柔道整復師学科夜間部3年制課程（以下「本件学科」という。）を履修した。Fは、学費等の納入金として、3年間で合計375万円（以下「本件学費等」という。）を支払った。

Fは、平成28年5月24日、免許の交付を受け、同月以降、他の柔道整復師1名と共に柔道整復を行っている。

この場合、本件学費等は必要経費に該当するか。

2. 業務の範囲

Fは、顧客に対し、柔道整復による施術、カイロプラクティックによる施術、理学療法に

よる施術を行うことで、事業所得を得ている。

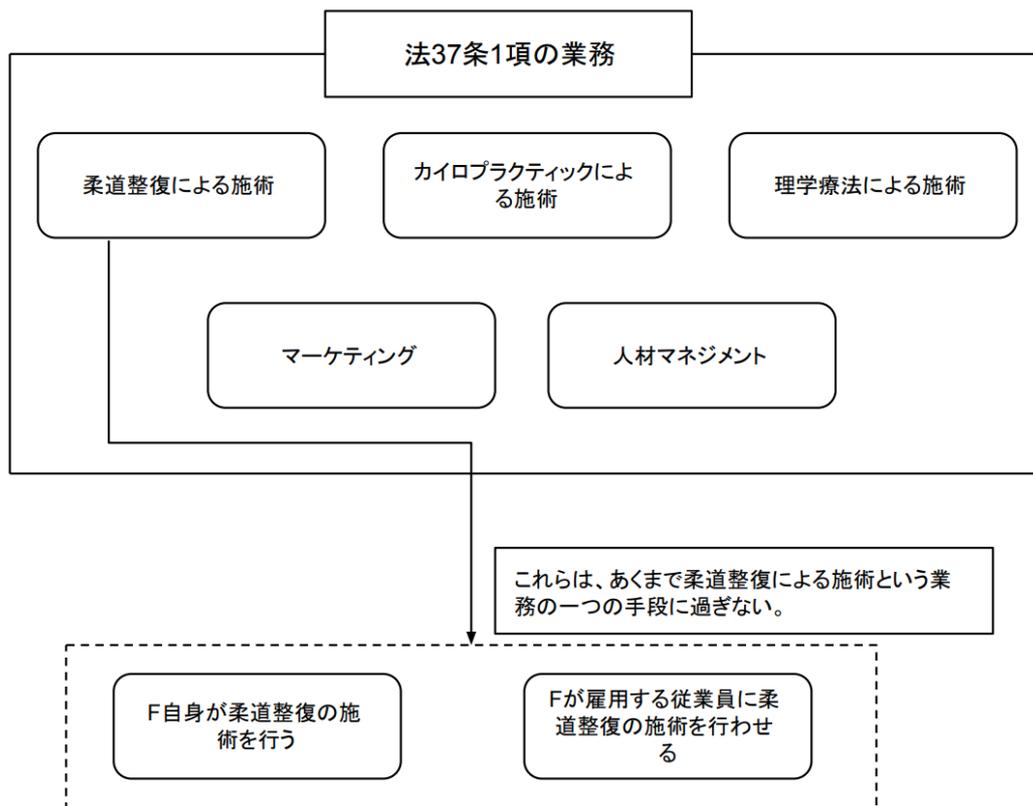
顧客を獲得するためのマーケティング業務や、従業員をマネジメントする業務（人材マネジメント業務）も業務の範囲に含まれると考えるべきことは、第6章第2節でみたとおりである。

なお、大阪高裁令和2年判決の考え方を基にすると、本件学費等を支出した年におけるFの柔道整復による施術の業務を、「柔道整復師を雇用して柔道整復を行わせる」ことに限定することになる。

しかし、F自身が柔道整復の施術を行うことと、Fが雇用する従業員に柔道整復の施術を行わせることは、あくまで柔道整復による施術という業務の一つの手段に過ぎない。これら細分化したものをFの業務であるとするのは、業務の範囲を縮小解釈しており、妥当ではない（図表8）。

すなわち、柔道整復による施術業務、カイロプラクティックによる施術業務、理学療法による施術業務、マーケティング業務、人材マネジメント業務が、Fの業務となる。

図表8 Fの業務の範囲



(筆者作成)

3. 関連性要件

(1) 支出の目的や効果

F は開業当時、自らは柔道整復師の免許を有していなかったため、G や H を雇用していた。しかし、G は数か月で退職し、H も数年後独立する見込みであった。

この事情から、F は、接骨院の経営の安定及び事業拡大のため、自ら免許を取得することとし、本件学科に通学し、本件学費等を支出して柔道整復師の資格を取得した。

すなわち、支出の目的は、接骨院の経営の安定及び事業拡大のためである。

支出の効果としては、F が柔道整復師の資格を取得したことや、本件学科で柔道整復に関する知識や技術を修得したことが挙げられる。

(2) 客観性

F は開業当時、自らは柔道整復師の免許を有していなかったことや、G は数か月で退職し、H も数年後独立する見込みであったということは、事実として認められる。すなわち、上記の支出の目的は、客観的な表象によって確認することができるものであると考えて問題ないであろう。

また、本件学科に通学して授業を受けていたこと、柔道整復師の資格を取得したことも事実であることから、客観的な表象によって支出の効果を確認することができるといえる。

(3) 有益性

F の業務の範囲には、柔道整復による施術が含まれる。

F が、接骨院の経営の安定及び事業拡大を図るために、柔道整復に関する知識や技術を修得することは、客観的な表象からも、柔道整復による施術という業務に有益であろうことは明らかである。

よって、関連性要件における有益性は満たす。

(4) 要件該当性

以上のとおり、客観的に支出の目的や効果からみて、F の業務に有益であることからすれば、本件学費等は関連性要件を満たす。

4. 必要性要件

(1) 金額の相当性

柔道整復師の資格を取得するためには、本件学科のような専門学校に通う必要がある。各専門学校の柔道整復師学科の学費等を調べると、I 校は 439 万円³⁵⁰、J 校（夜間部）は 421

³⁵⁰ 新宿医療専門学校「学費・各種支援制度」(<https://www.ssjs.ac.jp/guide/tuition/> 最終閲覧日：2024 年 3 月 10 日)。入学金 10 万円、授業料 404 万円、諸費用 25 万円。

万円³⁵¹、K校（夜間部）は303万円³⁵²というところがある。本件学費等は375万円であるが、複数の専門学校と比較しても、これが金額的に不相当であるといえるような事情があるとはいえない。生涯にわたって投下資本となる可能性のある業務独占資格の資格取得に要する費用であるという観点からも、金額的に不相当であるといえる事情があるとはいえない。

よって、不相当とはいえない程度の金額の相当性を有する。

（2） 有益性

Fの柔道整復による施術という業務を遂行する上で、柔道整復師の資格が有益であることは明らかである。また、F自身が施術を行わなかったとしても、柔道整復師の従業員をマネジメントしていく上で、有益であるといえるであろう。

これらを踏まえると、本件学費等は、Fの業務の遂行上有益であったといえる。

（3） 要件該当性

以上のとおり、客観的に支出の目的や効果からみて、金額的に不相当とはいえ、Fの業務の遂行上、有益であるといえることから、必要性要件を満たす。

よって、法37条1項の要件を満たすため、本件学費等は必要経費に該当する。

5. 別段の定め優先アプローチによる場合

仮に、別段の定め優先アプローチを採用した場合、どのように判断されるのであろうか。

まず、本件学費等は、資格という地位の獲得にあたることから、家事費の性質を有するものとなる。すなわち、法45条1項1号の家事費等に該当する。

次に、施行令96条各号の要件を満たすか検討する。本件学費等について、「必要である部分を明らかに区分すること」はできないため、施行令96条1号の要件は満たさない。

施行令96条2号の「業務の遂行上直接必要であった」という要件はどうか。換言すると、柔道整復による施術という業務の遂行上、不可避であったといえるような費用か、ということである。

柔道整復師法によれば、免許を有する柔道整復師でなければ、業として柔道整復を行ってはならないが（柔道整復師法2条1項、15条）、柔道整復を行う場所である施術所の開設については、都道府県知事への届出を要するのみで、施術所を開設する者が免許を有すること

³⁵¹ 東洋医療専門学校「学費について」(<https://www.toyoiryo.ac.jp/boshu/gakuhi/> 最終閲覧日：2024年3月10日)。入学金20万円、授業料210万円、実習費120万円、教材費20万円、総合演習費29万円、諸経費22万円。

³⁵² 首都医校「募集学科・出願資格・学費」(<https://www.iko.ac.jp/tokyo/enter/exam> 最終閲覧日：2024年3月10日)。入学金15万円、授業料222万円、教育充実費27万円、施設・設備維持費39万円。

は要件とされていない（柔道整復師法 2 条 2 項、19 条）。すなわち、自ら柔道整復師の資格を取得しなくても、柔道整復による施術を業とすることができる。

これを踏まえると、F の柔道整復による施術という業務を遂行することが不可避であったといえるような事情があるとはいえず、施行令 96 条 2 号の要件も満たさない。

よって、別段の定め優先アプローチによる場合には、本件学費等は家事費又は必要経費とされない家事関連費に該当し、必要経費に算入することはできない。

6. 双方向アプローチ（田中説）による場合

仮に、双方向アプローチ（田中説）を採用した場合、どのように判断されるのであろうか。

まず、本件学費等は、資格という地位の獲得にあたることから、家事費の性質を有するものとなる。また、法 37 条 1 項の要件を満たすことは、前述のとおりである。すなわち、消費支出の程度の強さによって、必要経費と家事関連費の区別を行うことになる。そして、このような教育関連費用については、特定支出控除の規定を考慮することになる。

特定支出控除の規定において、人の資格については、「その支出がその者の職務の遂行に直接必要なもの」を特定支出の範囲としている（法 57 条の 2 第 2 項 5 号）。すなわち、業務の遂行に直接必要かどうかで区別を行う。

本件学費等について、業務の遂行上直接必要といえないことは、前述のとおりである。

そうすると、本件学費等は、家事関連費に該当することになるが、前述のとおり、施行令 96 条各号の要件を満たさない。

よって、双方向アプローチ（田中説）による場合には、本件学費等は必要経費とされない家事関連費に該当し、必要経費に算入することはできない。

第 2 節 業務独占資格・開業前取得型

2 つ目のパターンは、業務独占資格の資格取得に要する費用を支出して業務独占資格を取得し、同じ年に、独占業務を開始したケースである（業務独占資格・開業前取得型）。

1. 事案の概要

一般企業の人事部に勤める L は、社会保険労務士として独立開業したいと思っており、令和 5 年 1 月から、とある専門学校の社会保険労務士試験対策講座（受講料 20 万円。以下「本件受講料」という。）を受講し、令和 5 年 8 月 27 日に社会保険労務士試験を受けた。

L は、今勤めている企業で 2 年以上の労働社会保険諸法令に関する実務経験を有するため、合格すれば社会保険労務士として登録を行うことができる。そこで、L は合格発表前から、事務所探しやホームページの作成等の開業に向けた準備を進めていた。

令和 5 年 10 月 4 日が合格発表日であったが、L は合格することができた。その後、L は登録申請手続きを行い、同年 11 月から社会保険労務士として独立開業することになった。

この年中に、顧問先を 2 件獲得し、社会保険労務士の有償独占業務であるとされる、社会保険労務士法 2 条 1 項 1 号及び 2 号の業務を実際に行っている。

この場合、本件受講料は必要経費に該当するか。

2. 業務の範囲

Lは、顧客に対し、社会保険労務士の有償独占業務を行うことで、事業所得を得ている。また、顧客を獲得するためのマーケティング業務も、業務の範囲に含まれると考えるべきことは、第6章第2節でみたとおりである。すなわち、社会保険労務士の有償独占業務、マーケティング業務が、Lの業務となる。

3. 関連性要件

(1) 支出の目的や効果

Lは、社会保険労務士として開業することを目的として、社会保険労務士試験対策講座を受講した。そして、実際に社会保険労務士試験を受け、合格している。すなわち、Lの目的は社会保険労務士として独立開業し、収入を得ることを目的として本件受講料を支払っている。

支出の効果としては、社会保険労務士という資格を取得することができ、労働社会保険諸法令の知識を得ることができている。

(2) 客観性

実際に社会保険労務士試験対策講座を受講し、試験に合格、開業しているということを踏まえれば、上記の目的と効果は、客観的な表象によって確認することができるといえるであろう。

(3) 有益性

社会保険労務士の業務を行うにあたり、社会保険労務士の資格を取得することが必須であることからすれば、本件受講料が、Lの社会保険労務士としての業務に有益であることは明らかである。よって、関連性要件における有益性は満たしている。

(4) 要件該当性

以上のとおり、客観的に支出の目的や効果からみて、Lの業務に有益であることからすれば、本件受講料は関連性要件を満たす。

4. 必要性要件

(1) 金額の相当性

社会保険労務士試験を受けることについて、特定の講座を受講したり、学校に通ったりしなければならないということはない。数千円程度で試験の参考書を購入し、試験を受けることも可能である。

しかし、社会保険労務士試験の合格率は、約6.19%となっており、決して高いとはいえない

い³⁵³。この点を踏まえれば、参考書を購入するよりも明らかに高額となる本件受講料を支払い、試験を受けたことをもって、金額的に不相当とはいえないであろう。

また、社会保険労務士の受験対策予備校の講座を調べると、M校は22万円(総合本科生、教室講座)³⁵⁴、N校(社労士合格コース、教室通学)は20万円³⁵⁵、O校(通信教育)は7万9000円というところがある³⁵⁶。本件受講料は20万円であるが、複数の受験対策予備校の講座受講料と比較しても、これが金額的に不相当であるといえるような事情があるとはいえない。生涯にわたって投下資本となる可能性のある業務独占資格の資格取得に要する費用であるという観点からも、金額的に不相当であるといえる事情があるとはいえない。

よって、不相当とはいえない程度の金額の相当性を有する。

(2) 有益性

社会保険労務士の業務を行うにあたり、社会保険労務士の資格を取得することが必須であることからすれば、本件受講料が、Lの社会保険労務士としての業務の遂行上有益であることは明らかである。よって、必要性要件における有益性は満たしている。

(3) 要件該当性

以上のとおり、客観的に支出の目的や効果からみて、金額的に不相当とはいえず、Lの業務の遂行上、有益であるといえることから、必要性要件を満たす。

³⁵³ 全国社会保険労務士会連合会試験センター「第55回(令和5年度)社会保険労務士試験についての情報 過去10年の推移と合格者の年齢階層別・職業別・男女別割合」

(<https://www.sharosi-siken.or.jp/wp-content/uploads/2023/10/%E9%81%8E%E5%8E%BB%EF%BC%91%EF%BC%90%E5%B9%B4%E3%81%AE%E6%8E%A8%E7%A7%BB%E3%81%A8%E5%90%88%E6%A0%BC%E8%80%85%E3%81%AE%E5%B9%B4%E9%BD%A2%E9%9A%8E%E5%B1%A4%E5%88%A5%E3%83%BB%E8%81%B7%E6%A5%AD%E5%88%A5%E3%83%BB%E7%94%B7%E5%A5%B3%E5%88%A5%E5%89%B2%E5%90%88.pdf> 最終閲覧日: 2024年3月10日)における、平成26年から令和5年までの各年の合格者数の合計(24,556人)を受験者数の合計(396,295人)で除して計算した。

³⁵⁴ TAC株式会社「総合本科生」(https://www.tac-school.co.jp/kouza_sharosi/sharosi_crs_sougou.html 最終閲覧日: 2024年3月10日)。

³⁵⁵ 大原学園グループ「社会保険労務士コースリスト」(https://www.o-hara.jp/course/sharoshi/course_search?search_condition_course_sale_name=9319 最終閲覧日: 2024年3月10日)。

³⁵⁶ 株式会社ユーキャン「社会保険労務士講座」(<https://www.u-can.co.jp/%E7%A4%BE%E4%BC%9A%E4%BF%9D%E9%99%BA%E5%8A%B4%E5%8B%99%E5%A3%AB/> 最終閲覧日: 2024年3月10日)。

よって、法 37 条 1 項の要件を満たすため、本件受講料は必要経費に該当する。

(4) 事業開始前の費用であることについて

本件受講料は、L が事業を開始する前に生じた費用であるが、法 37 条 1 項においては、その年における事業所得を生ずべき業務について生じた費用を必要経費とするとしている。

そのため、本件受講料がその年に生じており、同一年に実際に事業所得を生ずべき業務を行っており、関連性要件と必要性要件を満たすのであれば、事業開始前に生じた費用であっても、必要経費に算入することができるかと解するのが相当である。

5. 別段の定め優先アプローチによる場合

仮に、別段の定め優先アプローチを採用した場合、どのように判断されるのであろうか。

まず、本件受講料は、資格という地位の獲得にあたることから、家事費の性質を有するものとなる。すなわち、法 45 条 1 項 1 号の家事費等に該当する。

次に、施行令 96 条各号の要件を満たすか検討する。本件受講料について、「必要である部分を明らかに区分すること」はできないため、施行令 96 条 1 号の要件は満たさない。

施行令 96 条 2 号の「業務の遂行上直接必要であった」という要件はどうか。

社会保険労務士法 2 条 1 項 1 号及び 2 号の業務については、社会保険労務士以外のものが有償で業務を行うことが禁止されていることからすれば（社会保険労務士法 27 条）、L の「業務の遂行上直接必要であった」といえるであろう。

しかし、業務の遂行上直接必要であった部分を明らかにすることはできないため、施行令 96 条 2 号の要件は満たさない。

よって、別段の定め優先アプローチによる場合には、本件受講料は家事費又は必要経費とされない家事関連費に該当し、必要経費に算入することはできない。

6. 双方向アプローチ（田中説）による場合

仮に、双方向アプローチ（田中説）を採用した場合、どのように判断されるのであろうか。

本件受講料は、資格という地位の獲得にあたることから、家事費の性質を有するものとなる。また、法 37 条 1 項の要件を満たすことは、前述のとおりである。すなわち、消費支出の程度の強さによって、必要経費と家事関連費の区別を行うことになる。そして、このような教育関連費用については、特定支出控除の規定を考慮することになる。

特定支出控除の規定において、人の資格については、「その支出がその者の職務の遂行に直接必要なもの」を特定支出の範囲としている（法 57 条の 2 第 2 項 5 号）。すなわち、業務の遂行に直接必要かどうかで区別を行う。

社会保険労務士の資格取得に要する費用が業務の遂行上直接必要であったといえることは、前述のとおりである。そうすると、本件受講料は必要経費に該当することになる。

よって、双方向アプローチ（田中説）による場合には、本件受講料は必要経費に該当する。

第3節 学位の資格・収入獲得業務非直結型

3つ目のパターンは、収入を得ることに直結する業務以外の業務に関連する、学位の資格取得に要する費用を支出したケースである（学位の資格・収入獲得業務非直結型）。

1. 事案の概要

個人事業主のPは、従業員を数名抱えて、飲食店Qを経営している。Qは、平日日中はカフェとして営業し、平日夜はお酒を提供するバーとして営業している。また、土日祝日はイベントのスペースとして場所貸ししている。

今後、さらに新しい取り組みを増やし、店舗数拡大も視野に入れているが、この段階で経営に関して体系的に学ぼうと思い、経営学修士の資格を取得できる大学院に入学し、入学金と授業料（以下「本件MBA授業料等」という。）を支払った。本件MBA授業料等は、総額で300万円であった。大学院では、マーケティングや人材マネジメント等に関する科目を受講した。入学から2年後、修士課程を修了し、経営学修士の資格を取得した。この場合、本件MBA授業料等は、必要経費に該当するか。

2. 業務の範囲

Pは、顧客に対し、カフェやバーとして飲食を提供する業務や、イベントスペース貸しを行うことで、事業所得を得ている。また、顧客を獲得するためのマーケティング業務や、従業員をマネジメントする業務（人材マネジメント業務）も業務の範囲に含まれると考えるべきことは、第6章第2節でみたとおりである。すなわち、カフェやバーとして飲食を提供する業務、イベントスペース貸しを行う業務、マーケティング業務、人材マネジメント業務が、Pの業務となる。

3. 関連性要件

(1) 支出の目的や効果

Pは、今後の事業拡大を踏まえて、経営を体系的に学ぶことを目的に、本件MBA授業料等を支払っている。

支出の効果としては、経営学修士の資格を取得することができ、経営学についての知識を得ることができている。

(2) 客観性

実際に、大学院に通い、経営学修士の資格を取得していることからすれば、上記の目的と効果は、客観的な表象によって確認することができるといえるであろう。大学院の募集要項等でも、そのような目的と効果を確認することはできるものと思われる。

マーケティングや人材マネジメント等に関する科目を受講したことも、Pが実際に受講した科目が分かる資料を提示する等の方法により、客観的な表象によって確認することができるものと思われる。

(3) 有益性

Pは、マーケティングや人材マネジメントに関する科目を受講しており、それらで得た知識は、Pの業務に有益であったといえるであろう。

よって、関連性要件における有益性は満たす。

(4) 要件該当性

以上のとおり、客観的に支出の目的や効果からみて、Pの業務に有益であることからすれば、本件MBA授業料等は関連性要件を満たす。

4. 必要性要件

(1) 金額の相当性

本件MBA授業料等のように費用をかけなくても、経営について知識を深めることは可能である。しかし、大学院でこそ学べることもあるであろう。どのような方法で、どのレベルの経営に関して学ぶことが業務を行っていく上で望ましいのかは、納税者によって異なるものであり、その判断については、本人の意思を尊重すべきである。すなわち、本件MBA授業料等のように費用をかけなくても、経営について知識を深めることは可能であるということをもって、金額的に不相当であると判断すべきではない。

また、経営学修士の資格を取得できる大学院を調べると、R大学院は307万8000円³⁵⁷、S大学院は342万円³⁵⁸、T大学院は156万7920円³⁵⁹というところがある。

本件授業料等は300万円であるが、複数の経営学修士の資格を取得できる大学院の授業料等と比較しても、これが金額的に不相当であるといえるような事情があるとはいえない。

よって、不相当とはいえない程度の金額の相当性を有する。

(2) 有益性

関連性要件の有益性で検討したとおり、Pの業務に有益であることからすれば、Pの業務の遂行上も有益であることは明らかである。よって、必要性要件における有益性は満たして

³⁵⁷ グロービス経営大学院「大学院概要」(<https://mba.globis.ac.jp/about/outline/> 最終閲覧日：2024年3月10日)。パートタイム&オンラインMBAプログラム(日本語)を想定。入学金8万円と授業料299万8000円の合計額。

³⁵⁸ 早稲田大学「学費・奨学金・教育訓練給付金」

(<https://www.waseda.jp/fcom/wbs/applicants/tuition> 最終閲覧日：2024年3月10日)。夜間主総合MBAプログラムを想定。入学金30万円と授業料312万円の合計額。

³⁵⁹ 一橋大学大学院「授業料」(<https://www.ics.hub.hit-u.ac.jp/jp/admissions/mba/financing.html> 最終閲覧日：2024年3月10日)。入学金28万2000円と授業料128万5920円(年額64万2960円×2年)の合計額。

いる。

(3) 要件該当性

以上のとおり、客観的に支出の目的や効果からみて、金額的に不相当とはいえ、Pの業務の遂行上、有益であるといえることから、必要性要件を満たす。

よって、法37条1項の要件を満たすため、本件MBA授業料等は必要経費に該当する。

5. 別段の定め優先アプローチによる場合

仮に、別段の定め優先アプローチを採用した場合、どのように判断されるのであろうか。

まず、本件MBA授業料等は資格という地位の獲得にあたることから、家事費の性質を有するものとなる。すなわち、法45条1項1号の家事費等に該当する。

次に、施行令96条各号の要件を満たすか検討する。本件MBA授業料等について、「必要である部分を明らかに区分すること」はできないため、施行令96条1号の要件は満たさない。

また、経営について知識を深めることは、Pの「業務の遂行上直接必要であった」とはいえないため、施行令96条2号の要件も満たさない。

よって、別段の定め優先アプローチによる場合には、本件MBA授業料等は家事費又は必要経費とされない家事関連費に該当し、必要経費に算入することはできない。

6. 双方向アプローチ（田中説）による場合

仮に、双方向アプローチ（田中説）を採用した場合、どのように判断されるのであろうか。

本件MBA授業料等は資格という地位の獲得にあたることから、家事費の性質を有するものとなる。また、法37条1項の要件を満たすことは、前述のとおりである。すなわち、消費支出の程度の強さによって、必要経費と家事関連費の区別を行うことになる。そして、このような教育関連費用については、特定支出控除の規定を考慮することになる。

特定支出控除の規定において、人の資格については、「その支出がその者の職務の遂行に直接必要なもの」を特定支出の範囲としている（法57条の2第2項5号）。すなわち、業務の遂行に直接必要かどうかで区別を行う。

本件MBA授業料等について、業務の遂行上直接必要といえないことは、前述のとおりである。そうすると、本件MBA授業料等は、家事関連費に該当することになるが、前述のとおり、施行令96条各号の要件を満たさない。

よって、双方向アプローチ（田中説）による場合には、本件MBA授業料等は必要経費とされない家事関連費に該当し、必要経費に算入することはできない。

7. 事例検討結果

以上、3つのパターンの検証結果をまとめると、次のようになる。

1つ目のパターンは、業務独占資格の資格取得に要する費用を支出した時点で、既にその

独占業務を業としているケースである（業務独占資格・開業後取得型）。

2つ目のパターンは、業務独占資格の取得に要する費用を支出して業務独占資格を取得し、同じ年に、独占業務を開始したケースである（業務独占資格・開業前取得型）。

3つ目のパターンは、収入を得ることに直結する業務以外の業務に関連する、学位の資格取得に要する費用を支出したケースである（学位の資格・収入獲得業務非直結型）。

前章で述べた区別の方法による場合は、すべてのケースにおいて、法37条1項の必要経費該当性要件を満たすため、必要経費に該当する。

これに対して、他のアプローチによる場合は、家事費を積極的に定義づけることから、2つ目のパターンの双方向アプローチ（田中説）以外については、必要経費に該当しない。

以上の事例検討結果をまとめると、以下の図表のとおりである。

図表 9 事例検討結果

パターン	別段の定め優先アプローチ	総則規定優先アプローチ	双方向アプローチ
業務独占資格・開業後取得型	家事費に該当→施行令 96 条各号の要件を満たさない。 家事費又は必要経費とされない家事関連費	法 37 条 1 項の必要経費該当性要件を満たす。 必要経費	直接必要性要件を満たさない→家事関連費に該当→施行令 96 条各号の要件を満たさない。 必要経費とされない家事関連費
業務独占資格・開業前取得型	家事費に該当→施行令 96 条各号の要件を満たさない。 家事費又は必要経費とされない家事関連費	法 37 条 1 項の必要経費該当性要件を満たす。 必要経費	直接必要性要件を満たす。 必要経費
学位の資格・収入獲得業務非直結型	家事費に該当→施行令 96 条各号の要件を満たさない。 家事費又は必要経費とされない家事関連費	法 37 条 1 項の必要経費該当性要件を満たす。 必要経費	直接必要性要件を満たさない→家事関連費に該当→施行令 96 条各号の要件を満たさない。 必要経費とされない家事関連費

(筆者作成)

第4節 小括

本章では、教育関連費用のうち、必要経費と家事費等の区別が難しいと考えられる3つのパターンを想定し、前章で論じた区別の方法によると、具体的に必要経費と家事費等がどのように区別されるのか検証した。

1つ目のパターンは、業務独占資格の資格取得に要する費用を支出した時点で、既にその独占業務を業としているケースである（業務独占資格・開業後取得型）。

2つ目のパターンは、業務独占資格の取得に要する費用を支出して業務独占資格を取得し、同じ年に、独占業務を開始したケースである（業務独占資格・開業前取得型）。

3つ目のパターンは、収入を得ることに直結する業務以外の業務に関連する、学位の資格取得に要する費用を支出したケースである（学位の資格・収入獲得業務非直結型）。

前章で論じた区別の方法による場合は、すべてのケースにおいて、法37条1項の必要経費該当性要件を満たすため、必要経費に該当する。

これに対して、他のアプローチによる場合は、家事費を積極的に定義づけることから、2つ目のパターンの双方向アプローチ（田中説）以外については、必要経費に該当しない。

第8章 総括

本論文では、必要経費と家事費等の区別について論じた。具体的には、個人事業主が支出する教育関連費用を中心として、その区別を検討した。

第1章では、柔道整復師の資格取得に要する費用の必要経費該当性が争われた大阪高裁令和2年判決を取り上げ、必要経費と家事費等の区別に関する法的問題を3つ指摘した。1つ目は、業務独占資格であることを理由に家事費であると判断することが妥当なのかという問題である。2つ目に、法37条1項の必要経費の要件論をどう考えるかという問題である。3つ目に、特定支出控除制度との兼ね合いの問題である。

第2章では、必要経費と家事費等の意義と沿革について確認した。所得税法が制定された当初は、必要経費として所得の計算上控除できる金額は限定されていたものの、その範囲は時代とともに徐々に拡大していった。現行法への改正の方向性を示す昭和38年税制調査会答申では、必要経費と家事費とを区別する考え方よりも、できる限り純資産増加説的な考え方に立って整備を図ることが望ましいとされている。

第3章では、必要経費の要件論に関する先行研究を確認した。

具体的には、法37条1項の業務の範囲、関連性要件と必要性要件が求められる程度、要件該当性の判断基準について見解を整理した。

第4章では、教育関連費用について確認した。

教育は、普通教育と専門教育に分けることができる。さらに専門教育は、資格取得を伴う専門教育と、資格取得を伴わない専門教育に分けることができる。

これら、教育に関連する費用のことを、本論文では教育関連費用と呼ぶ。

教育関連費用は、①普通教育に要する費用、②資格取得に要する費用、③①及び②以外の技能又は知識の習得に要する費用に分類できる。

教育関連費用を支出する目的と効果を確認すると、(a)知識・教養の涵養、人格形成、(b)資格という地位の獲得、(c)人的資本の価値増加の3つが想定される。どれか1つの目的と効果しかないこともあれば、複数の目的と効果を有する場合もあり得る。また、これらを理由に家事費に該当すると判断することに肯定的な見解と否定的な見解がある。

給与所得における特定支出控除制度は、勤務費用と家事上の費用の区別が困難であるという給与所得者の特性を踏まえた制度設計になっている。この特定支出控除の規定を、事業所得の必要経費と家事費等の区別にあたり考慮することには、肯定的な見解と否定的な見解がある。

第5章では、必要経費と家事費等の区別に関する見解を整理した。

必要経費と家事費等の区別の方法は、①法45条1項1号の家事費該当性を判断し、その

後、法 37 条 1 項による必要経費該当性の判断を行うという手順により区別を行う方法（別段の定め優先アプローチ）、②法 37 条 1 項の必要経費該当性要件によって区別を行う方法（総則規定優先アプローチ）、③法 37 条 1 項の必要経費該当性と、法 45 条 1 項 1 号に規定する家事費該当性の両面を考慮して区別を行う方法（双方向アプローチ）の 3 つに分類できる。

第 6 章では、必要経費と家事費等の区別をどのように行うべきかについて論じた。

必要経費と家事費等の区別についてまとめると、次のとおりとなる。

必要経費と家事費等の区別は、法 37 条 1 項の必要経費該当性要件によって区別を行う、総則規定優先アプローチが妥当する。具体的には、次の手順により区別を行う。

第 1 段階として、業務の範囲を確定する。ここにいう業務とは、その年における事業所得を生ずべき業務であるといえるものであり、納税者の個別具体的な業態や状況に応じてその範囲を確定する。

第 2 段階として、関連性要件と必要性要件を満たすか否かで必要経費該当性を判断する。関連性要件は、客観的に支出の目的や効果からみて、納税者の業務に有益であるか否かで判断する。必要性要件は、客観的に支出の目的や効果からみて、金額的に不相当とはいえ、納税者の業務の遂行上、有益であるか否かで判断する。この要件を満たすものは必要経費となり、これを満たさないものは家事費等になる。

第 3 段階として、家事関連費のうち必要経費となる部分の判定を行う。家事費等となったもののうち、施行令 96 条各号の要件を満たすものは、その要件を満たす部分について、必要経費に算入することができる。

この区別の方法は、教育関連費用であっても変わることはなく、上記のとおりに解すべきである。

第 7 章では、教育関連費用のうち、必要経費と家事費等の区別が難しいと考えられる 3 つのパターンを想定し、前章で論じた区別の方法によると、具体的に必要経費と家事費等がどのように区別されるのか検証した。

おわりに

本論文では、必要経費と家事費等の区別について検討した。

第1章で取り上げた、大阪高裁令和2年判決を初めてみたとき、なぜこれが必要経費に該当しないのか、という疑問が生じた。内容として、柔道整復師業を現に行っており、自ら柔道整復師の資格を取得することに合理的な理由があることから、必要経費該当性要件を満たすと思ったためである。しかし、大阪高裁令和2年判決の判断は違った。業務独占資格を取得することは家事費に該当すると判断した。それと同時に、法37条1項の必要経費該当性要件を満たさないという判断もした。

業務独占資格の資格取得に要する費用であることをもって、家事費に該当すると判断することは妥当なのか、このような費用について、法37条1項の必要経費該当性要件を満たさないとする判断は妥当なのか。このような疑問から、教育関連費用を中心に、必要経費と家事費等の区別をどのように行うべきであるのかを検討することにした。

必要経費と家事費等の区別について、先行研究においては3つのアプローチがあることが示されており、それぞれのアプローチの妥当性が個別に論じられていた。しかし、それぞれのアプローチを採用する見解の内容を整理し、比較検討した上で、どのアプローチが妥当するかを論じた文献は見当たらなかった。そこで、本論文では、それぞれの内容を比較検討し、その妥当性を論じた。

本論文の最初に触れたとおり、必要経費と家事費等の区別は容易でない場合がある。その主な理由は、その区別の方法が統一されていないことにあると思われる。

しかし、区別の方法が明らかでないと、納税者は、必要経費になるかわからない状態で費用を支出することになる。すなわち、法的安定性と予測可能性が保たれない状態となる。本論文は、この問題を解消するために検討を行った。

本論文では、他国における教育関連費用の取扱いについては検討を行わなかった。その理由は、わが国の現行法の解釈に力点を置いたためである。

教育関連費用について、それが生じた年にすべて費用化することは、費用収益対応の原則から疑問が残るところではある。この点については、繰延資産該当性や、他国における教育関連費用の取扱いを検討することで、疑問を解決できる可能性があるため、今後の研究課題としたい。

参考文献等

【書籍】

- ・石島弘『課税権と課税物件の研究』（信山社、2003年）
- ・伊藤義一『税法の読み方 判例の見方[改訂第3版]』（TKC出版、2014年）
- ・大蔵財務協会編『昭和62年度版 改正税法のすべて』（大蔵財務協会、1987年）
- ・大村大次郎『フリーランス&個人事業主 確定申告でお金を残す！元国税調査官のウラ技[第8版]』（技術評論社、2021年）
- ・岡村忠生=酒井貴子=田中晶国『租税法[第4版]』（有斐閣、2023年）
- ・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）
- ・樫田明=今井慶一郎=佐藤誠一郎=木下直人編『所得税基本通達逐条解説』（大蔵財務協会、2021年）
- ・金子宏『租税法[第24版]』（弘文堂、2021年）
- ・川田剛=ホワイト&ケース外国法事務弁護士事務所編『ケースブック 海外重要租税判例』（財経詳報社、2010年）
- ・岸田貞夫=吉村典久=柳祐治=矢内一好=秋山高善=柳綾子『基礎から学ぶ現代税法[第4版]』（財経詳報社、2019年）
- ・清永敬次『税法[新装版]』（ミネルヴァ書房、2013年）
- ・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—要件事実と主張・立証責任を理解する[第4版改訂増補版]』（財経詳報社、2017年）
- ・酒井克彦『裁判例からみる所得税法[2訂版]』（大蔵財務協会、2021年）
- ・佐藤英明編『租税法演習ノート[第4版]—租税法を楽しむ21問』（弘文堂、2021年）
- ・佐藤英明『スタンダード所得税法[第4版]』（弘文堂、2024年）
- ・新村出編『広辞苑[第7版]』（岩波書店、2018年）
- ・武田昌輔監修『コンメンタール所得税法』（第一法規、1983年）[加除式]
- ・武本宗重郎『改正所得税法釈義』（同文館、1913年）
- ・田中治『田中治税法著作集[第2巻]』（清文社、2021年）
- ・谷口勢津夫『税法基本講義[第7版]』（弘文堂、2021年）
- ・谷口勢津夫=一高龍司=野一色直人=木山泰嗣『基礎から学べる租税法[第3版]』（弘文堂、2022年）
- ・注解所得税法研究会編『六訂版注解所得税法』（大蔵財務協会、2019年）
- ・橋本彩『教育支出に対する課税問題』（成文堂、2021年）
- ・林仲宣『所得税法・消費税法の論点 判例・裁決例からみた法解釈の実際』（中央経済社、2005年）
- ・平川忠雄編『家事関連費を中心とした必要経費の実務』（税務研究会出版局、2016年）

- ・増田英敏『リーガルマインド租税法[第5版]』（成文堂、2019年）
- ・松沢智『新版租税実体法[補正第2版]』（中央経済社、2003年）
- ・松村明監修『大辞泉[第2版]』（小学館、2012年）
- ・松村明編『大辞林[第4版]』（三省堂、2019年）
- ・水野忠恒『租税法[第5版]』（有斐閣、2011年）
- ・水野忠恒『大系租税法[第4版]』（中央経済社、2023年）

【論文】

- ・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（2013年）15頁
- ・今村修「所得税法のフレームワーク—所得税法と消費—」千葉商大紀要 50巻1号（2012年）1頁
- ・岩崎政明「必要経費・家事費・家事関連費の区分」税務事例研究 128号（2012年）32頁
- ・上田和彦「海外渡航に直接要した費用の範囲」税理 48巻7号（2005年）97頁
- ・上西左大信「必要経費の個別対応と一般対応」税研 35巻6号（2020年）43頁
- ・植松守雄「サラリーマンの経費と控除」税理 15巻11号（1972年）53頁
- ・植松守雄「所得税法における『課税所得』をめぐる」一橋論叢 77巻2号（1977年）133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巻5号（1978年）583頁
- ・牛嶋勉「弁護士・税理士の公的活動に関わる費用の必要経費該当性」税務事例研究 129号（2012年）36頁
- ・牛嶋勉「士業が支出した任意団体や懇親会等の会費の必要経費性」税務事例研究 189号（2022年）14頁
- ・碓井光明「所得税における必要経費」租税法研究 3号（1975年）63頁
- ・碓井光明「米国連邦所得税における必要経費控除の研究（一）—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 93巻4号（1976年）505頁
- ・碓井光明「米国連邦所得税における必要経費控除の研究（二）」法学協会雑誌 93巻5号（1976年）728頁
- ・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）」法学協会雑誌 93巻7号（1976年）1093頁
- ・碓井光明「米国連邦所得税における必要経費控除の研究（四）」法学協会雑誌 93巻8号（1976年）1243頁
- ・碓井光明「米国連邦所得税における必要経費控除の研究（五）」法学協会雑誌 94巻4号（1977年）494頁
- ・碓井光明「必要経費の意義と範囲」日税研論集 31号（1995年）3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 48巻7号（2005年）28頁

- ・占部裕典「所得税法における必要経費の概念と判断基準—直接関連性要件と必要性要件はどのように用いられているか—」同志社法学 71 巻 1 号 (2019 年) 113 頁
- ・大藏将史「純資産増加説における『消費』とわが国所得税法上の『家事費』の異同—シャ
ンツ、ヘイグおよびサイモンズの所得定義に基づく検討—」熊本学園商学論集 26 巻 1 号
(2021 年) 179 頁
- ・岡崎和雄「事業主が支出する冠婚葬祭に関連する費用の経費性」税理 48 巻 7 号 (2005 年)
50 頁
- ・尾崎佑樹「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—」租税資料館賞受賞論文集 32 回 2 巻 (2023 年) 203 頁
- ・岡村忠生「消費課税とヒューマン・キャピタル」税務弘報 60 巻 13 号 (2012 年) 2 頁
- ・岡村忠生「弁護士会役員活動費用と消費税 (1)」税研 30 巻 1 号 (2014 年) 69 頁
- ・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 (2014 年) 73 頁
- ・岡村忠生「ヒューマン・キャピタルと教育・医療」金子宏監修『現代租税法講座 第 2 巻
家族・社会』(日本評論社、2017 年) 189 頁
- ・奥谷健「必要経費控除の意義と範囲」税法学 575 号 (2016 年) 229 頁
- ・小澤拓「所得税法 37 条 1 項の『必要経費』の解釈について」共栄法律事務所編『法の理
論と実務の交錯』(法律文化社、2018 年) 531 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 62 巻 2 号 (2019 年)
69 頁
- ・金子宏「所得税の課税ベース—所得概念の再検討を中心として—」租税法研究 17 号 (1989
年) 1 頁。
- ・神川和久「法人税法上の損金と所得税法上の必要経費の範囲とその異同及び問題点—同族
会社と個人事業者を中心として—」税大論叢 58 号 (2008 年) 311 頁
- ・吉良実「課税所得計算における必要経費」シュト 100 号 (1970 年) 13 頁
- ・国岡大輔「同族会社の関連経費に対する行為計算否認規定 (所税 157 条 1 項) の適用に
関する—考察—必要経費の通則規定 (所税 37 条 1 項) との関係を中心として—」租税資料館
賞受賞論文集 32 回 3 巻 (2023 年) 5 頁
- ・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 73 巻 10
号 (2018 年) 28 頁
- ・倉見智亮「働き方の多様化と必要経費」税研 35 巻 6 号 (2020 年) 64 頁
- ・神山弘行「必要経費の基本的考え方—研究ノート—」税研 35 巻 6 号 (2020 年) 36 頁
- ・後久亮「棚卸資産の取得に『直接要した費用』の範囲」税理 48 巻 7 号 (2005 年) 104 頁
- ・小西隆太「所得税法 37 条 1 項の解釈に関する—考察—時代に即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 30 回上巻 (2021 年) 355 頁
- ・斎藤誠「所得税法における必要経費と家事費との境界線—判例の検討を中心として—」愛
知経営論集 159 号 (2009 年) 45 頁
- ・酒井克彦「必要経費と家事関連費 (上) —収入・必要経費を巡る諸問題—」月刊税務事例

- 40 卷 3 号 (2008 年) 57 頁
- ・酒井克彦「必要経費と家事関連費(中)―収入・必要経費を巡る諸問題―」月刊税務事例
- 40 卷 4 号 (2008 年) 53 頁
- ・酒井克彦「必要経費と家事関連費(下)―収入・必要経費を巡る諸問題―」月刊税務事例
- 40 卷 5 号 (2008 年) 61 頁
- ・酒井克彦「所得税法 37 条の『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 17 卷 1 号 (2020 年) 29 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 52 卷 4 号 (2020 年) 1 頁
 - ・酒井克彦「業務関連費用論のループホール(直接業務関連費と間接業務関連費の相克)(上)」月刊税務事例 55 卷 3 号 (2023 年) 1 頁
 - ・酒井克彦「業務関連費用論のループホール(直接業務関連費と間接業務関連費の相克)(下)」月刊税務事例 55 卷 4 号 (2023 年) 1 頁
 - ・酒井克彦「業務関連性を有しない年金型生命保険金に係る所得税法上の必要経費」中央ロー・ジャーナル 19 卷 4 号 (2023 年) 3 頁
 - ・崎山強「事業主の自己啓発のために支出する費用の業務関連性」税理 48 卷 7 号 (2005 年) 57 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 31 卷 4 号 (2015 年) 16 頁
 - ・鈴木修三「業務上直接必要な技術の習得・研修費用の範囲」税理 48 卷 7 号 (2005 年) 84 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 73 卷 10 号 (2018 年) 18 頁
 - ・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 号 (2022 年) 25 頁
 - ・田中治「家事関連費の必要経費該当性」税務事例研究 143 号 (2014 年) 36 頁
 - ・田中晶国「必要経費と家事費・家事関連費」税研 35 卷 6 号 (2020 年) 49 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 68 卷 3 号 (2020 年) 64 頁
 - ・玉ノ井孝一「繰延資産の取得に「直接要した費用」の範囲」税理 48 卷 7 号 (2005 年) 112 頁
 - ・津田顕雄「所得税法における家事費・家事関連費試論」税法学 357 号 (1980 年) 2 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 58 卷 11 号 (2010 年) 160 頁
 - ・土屋晴行「交際接待に関連して直接支出する費用と交際費隣接費用」税理 48 卷 7 号 (2005 年) 90 頁
 - ・角田益雄「店舗併用住宅における経費区分」税理 48 卷 7 号 (2005 年) 39 頁

- ・坪田晶子「家族従業員に関する支出と従事の実態」税理 48 巻 7 号 (2005 年) 70 頁
- ・寺田心「必要経費の要件の再検討—必要性要件と同族会社に対する支出の関係を中心として— (上)・(下)」青山ビジネスロー・レビュー 11 巻 1 号 (2021 年) 1 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 頁
- ・中里実「human capital と租税法—研究ノート— (上)」ジュリ 956 号 (1990 年) 104 頁
- ・中里実「human capital と租税法—研究ノート— (下)」ジュリ 961 号 (1990 年) 215 頁
- ・中里実「必要経費 (費用等) の年度帰属」日税研論集 31 号 (1995 年) 171 頁
- ・芳賀真一「所得区分と必要経費」税研 35 巻 6 号 (2020 年) 56 頁
- ・橋本守次「必要経費と家事関連費の取扱いの現状と問題の検討 (上) —平成 21 年 3 月 24 日裁決を題材に—」税務弘報 58 巻 4 号 (2010 年) 121 頁
- ・橋本守次「必要経費と家事関連費の取扱いの現状と問題の検討 (下) —平成 21 年 3 月 24 日裁決を題材に—」税務弘報 58 巻 5 号 (2010 年) 115 頁
- ・畠山武道「教育・研修費課税をめぐる問題」金子宏編『所得課税の研究』(有斐閣、1991 年) 270 頁
- ・濱田洋「必要経費における『関連性』」一橋法学 14 巻 2 号 (2015 年) 477 頁
- ・林仲宣=四方田彰「固定資産の取得・譲渡に『直接要した費用』の範囲」税理 48 巻 7 号 (2005 年) 118 頁
- ・林仲宣「家事関連費をめぐる問題」税理 60 巻 2 号 (2017 年) 18 頁
- ・林仲宣「家事関連費と必要経費をめぐる税務問題」税理 62 巻 2 号 (2019 年) 12 頁
- ・藤谷武史「必要経費の意義と範囲」日税研論集 74 号 (2018 年) 159 頁
- ・松嶋良太「事業所得における期間対応費用の必要経費算入要件について—直接性の意義を中心に—」租税資料館賞受賞論文集 30 回下巻 (2021 年) 179 頁
- ・松山修「所得税法 37 条に規定する直接性に関する一考察」税大論叢 74 号 (2012 年) 231 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? —専門家でもわかれる理解—」青山学報 250 号 (2015 年) 53 頁
- ・宮崎裕士「家事関連費における必要経費との区分要件 (上) —交際費等を中心として—」大阪経大論集 69 巻 3 号 (2018 年) 87 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 69 巻 4 号 (2018 年) 69 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 62 巻 2 号 (2019 年) 43 頁
- ・森信茂樹「人的資本蓄積と税制」租税研究 645 号 (2003 年) 32 頁
- ・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 73 巻 10 号 (2018 年) 47 頁
- ・山口義夫「業務上直接必要な会費・負担金の範囲」税理 48 巻 7 号 (2005 年) 77 頁

- ・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号（2018年）155頁
- ・山田麻未「所得獲得に寄与する支出と消費の関係」税大ジャーナル 33号（2021年）1頁
- ・山田二郎「必要経費論」金子宏編『所得税の理論と課題[2訂版]』（税務経理協会、2001年）89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号（2011年）463頁
- ・山本洋一郎=近藤雅人=三木義一「座談会 弁護士必要経費事件の確定と実務への影響」税理 57巻5号（2014年）113頁
- ・四方田彰「交際費名目の支出」税理 60巻2号（2017年）33頁
- ・若山寿裕「交際費・諸会費・福利厚生費の実務判断」税経通信 73巻10号（2018年）36頁
- ・渡邊徹也「シェアリング・エコノミーに関する課税問題－所得課税および執行上の問題を中心に－」税務事例研究 168号（2019年）21頁
- ・渡辺智之「課税における人的資本の位置付け」金子宏=中里実=J.マーク・ラムザイヤー編『租税法と市場』（有斐閣、2014年）109頁

【評釈】

- ・朝倉洋子「判批」旬刊速報税理 32巻3号（2012年）40頁
- ・浅妻章如=渡辺充税法研究グループ「判批」旬刊速報税理 32巻4号（2013年）40頁
- ・伊川正樹「判批」名城法学 64巻4号（2015年）65頁
- ・伊川正樹「判批」税務QA240号（2022年）90頁
- ・池本征男「判批」国税速報 6502号(2018年)25頁
- ・石山皇太「判批」名城法学論集大学院研究年報 48号(2020年)21頁
- ・石山皇太「判批」名城法学 72巻3号（2023年）55頁
- ・市野瀬菫子「判批」税理 55巻14号（2012年）120頁
- ・今村隆「判批」税研 30巻4号（2014年）73頁
- ・今本啓介「判批」ジュリ 1561号（2021年）126頁
- ・牛嶋勉「判批」税研 35巻4号（2019年）111頁
- ・大高由美子「判批」税研 34巻6号(2019年)88頁
- ・金子友裕「判批」月刊税務事例 45巻2号（2013年）31頁
- ・金子友裕「判批」

(<https://www.mjs.co.jp/outline/zeikei/studies/sozeihanrei/assets/pdf/2023060201.pdf>

最終閲覧日：2024年3月10日）1頁

- ・金子宏「判批」別冊ジュリ 253号(2021年)4頁
- ・川口秀憲「判批」税務弘報 26巻10号(1978年)75頁
- ・菅納敏恭「判批」税研 35巻4号（2019年）95頁
- ・木山泰嗣「判批」税理 62巻10号（2019年）152頁

- ・ 木山泰嗣「判批」税理 62 卷 14 号 (2019 年) 120 頁
- ・ 木山泰嗣「判批」税経通信 76 卷 1 号 (2021 年) 199 頁
- ・ 木山泰嗣「判批」税理 65 卷 4 号 (2022 年) 120 頁
- ・ 木山泰嗣「判批」税経通信 77 卷 4 号 (2022 年) 132 頁
- ・ 吉良実「判批」シュト 73 号 (1968 年) 18 頁
- ・ 小仙健太郎「判批」月刊税務事例 53 卷 8 号 (2021 年) 88 頁
- ・ 近藤雅人「判批」新・判例解説 Watch33 号 (2023 年) 257 頁
- ・ 佐々木栄美子「判批」税理 55 卷 15 号 (2012 年) 88 頁
- ・ 佐藤謙一「判批」国税速報 6398 号 (2016 年) 21 頁
- ・ 佐藤謙一「判批」国税速報 6672 号 (2021 年) 20 頁
- ・ 佐藤孝一「判批」月刊税務事例 45 卷 2 号 (2013 年) 1 頁
- ・ 佐藤英明=稲葉武彦「判批」TKC 税研情報 31 卷 2 号 (2022 年) 9 頁
- ・ 佐藤義行「判批」判タ 372 号(1979 年)41 頁
- ・ 品川芳宣「判批」TKC 税研情報 22 卷 1 号 (2013 年) 21 頁
- ・ 品川芳宣「判批」税研 28 卷 6 号 (2013 年) 78 頁
- ・ 末永英男「判批」会計専門職紀要 4 号 (2013 年) 3 頁
- ・ 首藤重幸「判批」新・判例解説 Watch23 号 (2018 年) 233 頁
- ・ 高木良昌「判批」税経通信 68 卷 15 号(2013 年)151 頁
- ・ 竹内進「判批」税務通信 69 卷 4 号(2014 年)171 頁
- ・ 竹内進「判批」税経通信 69 卷 9 号(2014 年)199 頁
- ・ 竹本守邦「判批」税法学 587 号 (2022 年) 49 頁
- ・ 田島秀則「判批」月刊税務事例 50 卷 1 号(2018 年)21 頁
- ・ 田中治=坂本宗総「判批」TKC 税研情報 29 卷 3 号(2020 年)13 頁
- ・ 田中晶国「判批」別冊ジュリ 253 号(2021 年)94 頁
- ・ 長島弘「判批」月刊税務事例 44 卷 12 号 (2012 年) 29 頁
- ・ 長島弘「判批」月刊税務事例 46 卷 3 号 (2014 年) 30 頁
- ・ 長島弘「裁批」月刊税務事例 51 卷 1 号 (2019 年) 61 頁
- ・ 長島弘「判批」月刊税務事例 51 卷 4 号(2019 年)28 頁
- ・ 長島弘「判批」月刊税務事例 54 卷 11 号 (2022 年) 26 頁
- ・ 長島弘「判批」月刊税務事例 55 卷 3 号 (2023 年) 30 頁
- ・ 西川英之「判批」訟月 66 卷 12 号 (2020 年) 1991 頁
- ・ 西水公一「判批」名城法学論集 46 号 (2018 年) 111 頁
- ・ 袴田裕二「判批」ジュリ 1553 号 (2021 年) 123 頁
- ・ 橋本守次「判批」月刊税務事例 44 卷 12 号 (2012 年) 1 頁
- ・ 林仲宣「判批」シュト 297 号(1986 年)1 頁
- ・ 林仲宣「判批」税 64 卷 11 号 (2009 年) 31 頁
- ・ 林仲宣=谷口智紀「判批」税務弘報 61 卷 2 号 (2013 年) 142 頁

- ・林仲宣=谷口智紀「判批」税務弘報 65 卷 7 号(2017 年)72 頁
- ・林仲宣=谷口智紀「判批」税務弘報 67 卷 7 号(2019 年)66 頁
- ・一杉直「判批」国税速報 6252 号 (2013 年) 37 頁
- ・前野悦夫「判批」税務弘報 64 卷 10 号 (2016 年) 174 頁
- ・増田英敏「判批」税務弘報 60 卷 7 号 (2012 年) 96 頁
- ・増田英敏「判批」TKC 税研情報 22 卷 2 号 (2013 年) 1 頁
- ・増田英敏=渡邊信子「判批」TKC 税研情報 28 卷 2 号 (2019 年) 1 頁
- ・真鍋恵子「判批」税法学 547 号 (2002 年) 129 頁
- ・三木義一「判批」青山法学論集 54 卷 4 号 (2013 年) 11 頁
- ・三宅知三郎「判解」最高裁判所判例解説民事篇平成 29 年度 764 頁
- ・三好建弘「判批」月刊税務事例 54 卷 5 号 (2022 年) 72 頁
- ・森照雄「判批」税理 66 卷 1 号 (2023 年) 286 頁
- ・山田麻未「判批」税法学 571 号 (2014 年) 233 頁
- ・山田麻未「判批」税法学 582 号 (2019 年) 193 頁
- ・山田二郎「判批」シュト 56 号 (1966 年) 1 頁
- ・依田孝子「判批」税研 28 卷 4 号 (2012 年) 87 頁
- ・依田孝子「判批」税研 30 卷 4 号 (2014 年) 109 頁
- ・依田孝子「判批」税理 62 卷 2 号(2019 年)148 頁
- ・渡辺充「判批」旬刊速報税理 28 卷 4 号(2009 年)32 頁
- ・渡辺充「判批」税理 65 卷 2 号 (2022 年) 188 頁
- ・渡辺充「判批」税理 66 卷 3 号 (2023 年) 238 頁
- ・匿名「判批」税務弘報 42 卷 7 号 (1994 年) 162 頁
- ・匿名「判批」旬刊速報税理 24 卷 36 号(2005 年)31 頁
- ・匿名「判批」旬刊速報税理 33 卷 15 号 (2014 年) 8 頁
- ・匿名「判批」旬刊速報税理 36 卷 19 号 (2017 年) 8 頁
- ・匿名「判批」旬刊速報税理 38 卷 9 号(2019 年)8 頁
- ・匿名「判批」旬刊速報税理 40 卷 34 号 (2021 年) 6 頁

【裁判例】

(最高裁判所)

- ・最決昭和 47 年 8 月 23 日税資 68 号 1102 頁
- ・最判昭和 53 年 5 月 1 日税資 101 号 317 頁
- ・最判昭和 53 年 6 月 27 日税資 101 号 597 頁
- ・最決昭和 54 年 6 月 4 日税資 112 号 874 頁
- ・最判昭和 56 年 4 月 24 日税資 117 号 316 頁
- ・最判昭和 56 年 10 月 1 日税資 121 号 1 頁
- ・最決昭和 59 年 4 月 6 日税資 142 号 1679 頁

- ・最大判昭和 60 年 3 月 27 日民集 39 卷 2 号 247 頁
- ・最判昭和 60 年 6 月 7 日税資 145 号 782 頁
- ・最判昭和 62 年 12 月 17 日税資 160 号 1355 頁
- ・最判昭和 63 年 3 月 17 日税資 163 号 830 頁
- ・最決平成元年 3 月 17 日税資 177 号 1 頁
- ・最判平成元年 6 月 22 日税資 170 号 769 頁
- ・最決平成元年 11 月 27 日税資 172 号 2443 頁
- ・最判平成 3 年 9 月 13 日税資 186 号 571 頁
- ・最決平成 7 年 3 月 3 日税資 210 号 943 頁
- ・最決平成 7 年 3 月 7 日税資 210 号 998 頁
- ・最判平成 8 年 10 月 14 日税資 221 号 48 頁
- ・最判平成 9 年 10 月 28 日税資 229 号 340 頁
- ・最判平成 10 年 2 月 26 日税資 230 号 814 頁
- ・最判平成 12 年 7 月 17 日税資 248 号 343 頁
- ・最決平成 16 年 7 月 26 日税資 254 号順号 9706
- ・最判平成 16 年 11 月 26 日税資 254 号順号 9836
- ・最決平成 20 年 7 月 2 日税資 258 号順号 10981
- ・最決平成 24 年 2 月 28 日税資 262 号順号 11894
- ・最決平成 24 年 3 月 13 日税資 262 号順号 11905
- ・最決平成 25 年 7 月 25 日税資 263 号順号 12253
- ・最決平成 26 年 1 月 17 日税資 264 号順号 12387
- ・最決平成 27 年 3 月 17 日税資 265 号順号 12632
- ・最決平成 28 年 3 月 18 日税資 266 号順号 12827
- ・最判平成 29 年 12 月 15 日民集 71 卷 10 号 2235 頁
- ・最決平成 30 年 4 月 17 日税資 268 号順号 13142
- ・最決平成 31 年 3 月 28 日税資 269 号順号 13260
- ・最決令和元年 5 月 24 日税資 269 号順号 13274
- ・最決令和元年 7 月 16 日税資 269 号順号 13294
- ・最決令和 3 年 2 月 19 日税資 271 号順号 13525

(高等裁判所)

- ・名古屋高判昭和 42 年 9 月 14 日税資 48 号 404 頁
- ・大阪高判昭和 46 年 12 月 21 日税資 63 号 1233 頁
- ・東京高判昭和 47 年 1 月 26 日税資 68 号 1127 頁
- ・東京高判昭和 51 年 9 月 30 日税資 89 号 833 頁
- ・広島高判昭和 51 年 11 月 8 日税資 90 号 515 頁
- ・東京高判昭和 53 年 4 月 11 日税資 101 号 99 頁

- ・東京高判昭和 54 年 3 月 5 日税資 112 号 875 頁
- ・東京高判昭和 54 年 5 月 22 日税資 105 号 401 頁
- ・大阪高判昭和 54 年 11 月 7 日民集 39 卷 2 号 310 頁
- ・大阪高判昭和 55 年 10 月 15 日税資 115 号 66 頁
- ・東京高判昭和 59 年 1 月 11 日税資 142 号 1681 頁
- ・大阪高判昭和 59 年 5 月 23 日税資 136 号 570 頁
- ・大阪高判昭和 59 年 12 月 26 日税資 140 号 814 頁
- ・名古屋高判昭和 60 年 12 月 4 日税資 177 号 16 頁
- ・大阪高判昭和 61 年 2 月 27 日税資 150 号 402 頁
- ・仙台高判昭和 61 年 10 月 31 日税資 154 号 413 頁
- ・福岡高判昭和 62 年 3 月 30 日税資 157 号 1290 頁
- ・東京高判昭和 63 年 1 月 26 日税資 163 号 143 頁
- ・大阪高判昭和 63 年 2 月 4 日税資 172 号 2552 頁
- ・大阪高判昭和 63 年 5 月 21 日税資 164 号 547 頁
- ・東京高判平成元年 9 月 27 日税資 173 号 1009 頁
- ・大阪高判平成 2 年 10 月 26 日税資 179 号 3970 頁
- ・大阪高判平成 2 年 10 月 26 日税資 181 号 144 頁
- ・東京高判平成 2 年 11 月 27 日税資 181 号 409 頁
- ・大阪高判平成 4 年 2 月 7 日税資 210 号 952 頁
- ・大阪高判平成 4 年 5 月 26 日税資 210 号 1022 頁
- ・東京高判平成 5 年 12 月 13 日行集 44 卷 11・12 号 1026 頁
- ・福岡高判平成 7 年 2 月 15 日税資 208 号 350 頁
- ・名古屋高判平成 7 年 3 月 30 日税資 208 号 1089 頁
- ・東京高判平成 7 年 7 月 17 日税資 213 号 67 頁
- ・高松高判平成 8 年 3 月 26 日税資 215 号 1121 頁
- ・東京高判平成 8 年 4 月 26 日税資 216 号 311 頁
- ・広島高判平成 9 年 7 月 18 日税資 228 号 149 頁
- ・大阪高判平成 10 年 1 月 30 日税資 230 号 337 頁
- ・東京高判平成 11 年 8 月 30 日税資 244 号 432 頁
- ・広島高判平成 14 年 6 月 28 日税資 252 号順号 9148
- ・広島高判平成 16 年 1 月 22 日税資 254 号順号 9525
- ・広島高判平成 17 年 5 月 27 日税資 255 号順号 10040
- ・東京高判平成 18 年 3 月 16 日税資 256 号順号 10346
- ・東京高判平成 18 年 6 月 15 日税資 256 号順号 10428
- ・名古屋高判平成 20 年 9 月 29 日税資 258 号順号 11040
- ・東京高判平成 22 年 10 月 20 日税資 260 号順号 11536
- ・東京高判平成 23 年 2 月 23 日税資 261 号順号 11622

- ・福岡高判平成 23 年 3 月 24 日税資 261 号順号 11649
- ・東京高判平成 23 年 8 月 8 日税資 261 号順号 11729
- ・東京高判平成 24 年 9 月 19 日税資 262 号順号 12040
- ・高松高判平成 25 年 1 月 25 日税資 263 号順号 12141
- ・福岡高判平成 26 年 9 月 26 日税資 264 号順号 12535
- ・東京高判平成 26 年 10 月 29 日税資 264 号順号 12554
- ・東京高判平成 27 年 3 月 4 日税資 265 号順号 12619
- ・大阪高判平成 27 年 10 月 20 日税資 265 号順号 12742
- ・東京高判平成 27 年 11 月 26 日税資 265 号順号 12758
- ・広島高判平成 28 年 4 月 20 日税資 266 号順号 12846
- ・東京高判平成 28 年 4 月 21 日民集 71 卷 10 号 2356 頁
- ・広島高松江支判平成 29 年 3 月 27 日税資 267 号順号 13002
- ・大阪高判平成 29 年 9 月 28 日税資 267 号順号 13067
- ・東京高判平成 29 年 12 月 6 日税資 267 号順号 13094
- ・大阪高判平成 30 年 5 月 18 日税資 268 号順号 13154
- ・大阪高判平成 30 年 11 月 2 日税資 268 号順号 13206
- ・東京高判平成 30 年 11 月 15 日税資 268 号順号 13209
- ・東京高判令和元年 5 月 22 日訟月 65 卷 11 号 1657 頁
- ・大阪高判令和 2 年 5 月 22 日訟月 66 卷 12 号 1991 頁
- ・大阪高判令和 3 年 10 月 7 日税資 271 号順号 13614

(地方裁判所)

- ・名古屋地判昭和 41 年 4 月 23 日税資 44 号 401 頁
- ・大阪地判昭和 43 年 4 月 26 日税資 52 号 845 頁
- ・東京地判昭和 45 年 5 月 1 日税資 68 号 1142 頁
- ・大阪地判昭和 48 年 8 月 7 日訟月 20 卷 1 号 71 頁
- ・大阪地判昭和 48 年 12 月 11 日税資 71 号 1140 頁
- ・東京地判昭和 49 年 4 月 16 日税資 75 号 112 頁
- ・京都地判昭和 49 年 5 月 30 日民集 39 卷 2 号 272 頁
- ・広島地判昭和 50 年 5 月 28 日税資 81 号 656 頁
- ・大阪地判昭和 51 年 5 月 18 日税資 88 号 774 頁
- ・名古屋地判昭和 51 年 10 月 27 日税資 90 号 289 頁
- ・東京地判昭和 52 年 3 月 30 日税資 91 号 573 頁
- ・東京地判昭和 52 年 7 月 27 日税資 95 号 222 頁
- ・東京地判昭和 53 年 2 月 27 日税資 112 号 882 頁
- ・東京地判昭和 53 年 4 月 24 日税資 107 号 532 頁
- ・横浜地判昭和 54 年 7 月 18 日税資 106 号 23 頁

- ・神戸地判昭和 54 年 12 月 19 日税資 109 号 728 頁
- ・奈良地判昭和 57 年 6 月 25 日税資 123 号 853 頁
- ・東京地判昭和 58 年 2 月 2 日税資 142 号 1719 頁
- ・大分地判昭和 58 年 3 月 30 日税資 129 号 840 頁
- ・浦和地判昭和 58 年 4 月 15 日税資 130 号 1 頁
- ・大阪地判昭和 58 年 8 月 31 日税資 133 号 567 頁
- ・水戸地判昭和 58 年 12 月 13 日税資 134 号 387 頁
- ・大阪地判昭和 59 年 2 月 29 日税資 172 号 2691 頁
- ・大阪地判昭和 59 年 3 月 29 日税資 135 号 437 頁
- ・名古屋地判昭和 59 年 4 月 25 日税資 177 号 49 頁
- ・大阪地判昭和 59 年 11 月 30 日税資 140 号 349 頁
- ・京都地判昭和 60 年 3 月 29 日税資 179 号 4134 頁
- ・大分地判昭和 60 年 4 月 24 日税資 145 号 150 頁
- ・青森地判昭和 60 年 11 月 5 日税資 147 号 326 頁
- ・大阪地判昭和 60 年 12 月 20 日税資 147 号 633 頁
- ・青森地判昭和 61 年 4 月 15 日税資 152 号 41 頁
- ・東京地判昭和 62 年 2 月 16 日税資 157 号 482 頁
- ・東京地判昭和 62 年 9 月 16 日税資 159 号 555 頁
- ・大阪地判昭和 62 年 12 月 21 日税資 160 号 1444 頁
- ・京都地判昭和 63 年 4 月 11 日税資 210 号 981 頁
- ・東京地判平成元年 4 月 26 日税資 170 号 170 頁
- ・天津地判平成元年 8 月 4 日税資 210 号 1058 頁
- ・東京地判平成 2 年 3 月 27 日税資 176 号 231 頁
- ・東京地判平成 3 年 7 月 10 日税資 186 号 219 頁
- ・福岡地判平成 5 年 5 月 18 日税資 195 号 365 頁
- ・東京地判平成 5 年 9 月 13 日訟月 40 卷 6 号 1313 頁
- ・名古屋地判平成 5 年 11 月 19 日税資 199 号 819 頁
- ・東京地判平成 6 年 6 月 24 日税資 201 号 542 頁
- ・徳島地判平成 7 年 4 月 28 日税資 209 号 471 頁
- ・山口地判平成 7 年 6 月 27 日税資 209 号 1167 頁
- ・浦和地判平成 8 年 9 月 9 日税資 220 号 561 頁
- ・神戸地判平成 9 年 2 月 17 日税資 222 号 456 頁
- ・東京地判平成 11 年 1 月 22 日税資 240 号 40 頁
- ・広島地判平成 11 年 5 月 18 日税資 242 号 651 頁
- ・広島地判平成 13 年 2 月 22 日税資 250 号順号 8843
- ・広島地判平成 13 年 10 月 11 日税資 251 号順号 9000
- ・釧路地判平成 16 年 3 月 16 日税資 254 号順号 9594

- ・東京地判平成 16 年 11 月 30 日税資 254 号順号 9839
- ・千葉地判平成 17 年 11 月 11 日税資 255 号順号 10200
- ・東京地判平成 17 年 12 月 22 日税資 255 号順号 10255
- ・岡山地判平成 18 年 1 月 11 日税資 256 号順号 10261
- ・津地判平成 18 年 4 月 27 日税資 256 号順号 10380
- ・東京地判平成 18 年 12 月 1 日税資 256 号順号 10592
- ・さいたま地判平成 19 年 11 月 28 日税資 257 号順号 10833
- ・津地判平成 20 年 4 月 3 日税資 258 号順号 10936
- ・千葉地判平成 22 年 2 月 26 日税資 260 号順号 11389
- ・福岡地判平成 22 年 8 月 24 日税資 260 号順号 11493
- ・東京地判平成 22 年 9 月 15 日税資 260 号順号 11512
- ・東京地判平成 23 年 3 月 25 日税資 261 号順号 11655
- ・東京地判平成 23 年 8 月 9 日税資 261 号順号 11730
- ・東京地判平成 23 年 12 月 21 日税資 261 号順号 11839
- ・静岡地判平成 24 年 4 月 26 日税資 262 号順号 11939
- ・高松地判平成 24 年 8 月 8 日税資 262 号順号 12019
- ・東京地判平成 25 年 10 月 17 日税資 263 号順号 12311
- ・東京地判平成 26 年 2 月 28 日税資 264 号順号 12421
- ・福岡地判平成 26 年 4 月 22 日税資 264 号順号 12458
- ・東京地判平成 26 年 9 月 25 日税資 264 号順号 12533
- ・大阪地判平成 27 年 1 月 23 日税資 265 号順号 12592
- ・東京地判平成 27 年 5 月 14 日民集 71 卷 10 号 2279 頁
- ・東京地判平成 27 年 6 月 18 日税資 265 号順号 12681
- ・広島地判平成 27 年 7 月 29 日税資 265 号順号 12705
- ・鳥取地判平成 27 年 12 月 18 日税資 265 号順号 12775
- ・東京地判平成 28 年 11 月 29 日税資 266 号順号 12940
- ・大阪地判平成 29 年 3 月 15 日税資 267 号順号 12995
- ・大阪地判平成 29 年 9 月 7 日税資 267 号順号 13051
- ・東京地判平成 30 年 4 月 12 日税資 268 号順号 13139
- ・大阪地判平成 30 年 4 月 19 日税資 268 号順号 13144
- ・大阪地判令和元年 10 月 25 日訟月 66 卷 12 号 2012 頁
- ・千葉地判令和 2 年 6 月 30 日訟月 67 卷 5 号 701 頁
- ・大阪地判令和 3 年 3 月 4 日税資 271 号順号 13534

【裁決例】

- ・国税不服審判所裁決昭和 57 年 5 月 21 日裁決事例集 24 集 39 頁
- ・国税不服審判所裁決昭和 58 年 1 月 27 日裁決事例集 25 集 42 頁

- ・ 国税不服審判所裁決昭和 61 年 1 月 27 日裁決事例集 31 集 28 頁
- ・ 国税不服審判所裁決昭和 61 年 6 月 30 日裁決事例集 31 集 37 頁
- ・ 国税不服審判所裁決昭和 61 年 9 月 9 日裁決事例集 32 集 31 頁
- ・ 国税不服審判所裁決平成 5 年 10 月 29 日裁決事例集 46 集 21 頁
- ・ 国税不服審判所裁決平成 9 年 12 月 10 日裁決事例集 54 集 141 頁
- ・ 国税不服審判所裁決平成 13 年 3 月 30 日裁決事例集 61 集 129 頁
- ・ 国税不服審判所裁決平成 13 年 9 月 27 日公刊物未登載 (TAINS F0-1-152)
- ・ 国税不服審判所裁決平成 15 年 10 月 27 日裁決事例集 66 集 120 頁
- ・ 国税不服審判所裁決平成 17 年 2 月 23 日裁決事例集 69 集 79 頁
- ・ 国税不服審判所裁決平成 17 年 4 月 26 日公刊物未登載 (TAINS F0-1-230)
- ・ 国税不服審判所裁決平成 18 年 11 月 8 日公刊物未登載 (国税不服審判所 HP)
- ・ 国税不服審判所裁決平成 20 年 10 月 30 日裁決事例集 76 卷 136 頁
- ・ 国税不服審判所裁決平成 22 年 2 月 18 日公刊物未登載 (TAINS F0-1-349)
- ・ 国税不服審判所裁決平成 22 年 4 月 22 日裁決事例集 79 集 164 頁
- ・ 国税不服審判所裁決平成 22 年 7 月 21 日公刊物未登載 (TAINS F0-1-392)
- ・ 国税不服審判所裁決平成 25 年 3 月 4 日裁決事例集 90 集 31 頁
- ・ 国税不服審判所裁決平成 25 年 7 月 9 日裁決事例集 92 集 150 頁
- ・ 国税不服審判所裁決平成 26 年 3 月 6 日裁決事例集 94 集 63 頁
- ・ 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
- ・ 国税不服審判所裁決平成 27 年 4 月 14 日公刊物未登載 (TAINS F0-1-583)
- ・ 国税不服審判所裁決平成 27 年 6 月 17 日公刊物未登載 (TAINS F0-1-576)
- ・ 国税不服審判所裁決平成 28 年 2 月 15 日公刊物未登載 (TAINS F0-1-577)
- ・ 国税不服審判所裁決平成 28 年 12 月 5 日公刊物未登載 (TAINS F0-1-690)
- ・ 国税不服審判所裁決平成 29 年 5 月 8 日公刊物未登載 (TAINS F0-1-732)
- ・ 国税不服審判所裁決平成 29 年 12 月 5 日公刊物未登載 (TAINS F0-1-915)