

〈論文〉

# 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 —

大 藏 将 史

## 要 約

わが国所得税法において、「家事上の経費及びこれに関連する経費で政令で定めるもの」(以下、「家事費」という)は、必要経費に算入されないことから事業所得等の金額の計算において控除されない。この根拠として、「家事費」が純資産増加説における「消費」に該当するためであるとするのが通説であると思われる。一方で、「家事費」は一時所得の金額の計算では控除されうる。「家事費」が「消費」であるとする通説に従うならば、所得区分に関係なく「家事費」は控除されないと考えられることから、わが国所得税法上の「家事費」と「消費」には異同が存在しうるように思われる。

そこで本論文では、純資産増加説を提唱したシャンツ、ヘイグ、サイモンズの所得定義における「消費」の位置づけを考察し、「消費」が所得算定上控除されない根拠を明らかにした。また、「家事費」と「消費」の異同について検討した。

シャンツおよびヘイグは、所得獲得活動のみを認識することを前提に所得を定義していることを明らかにした。この場合、所得獲得活動でない「消費」は所得算定上の構成要素とならない。一方、サイモンズは、消費活動と所得獲得活動の双方を考慮して所得を定義している。この場合、所得を算定するためには、消費活動による財産権の減少分を財産権の変動額に加算する必要がある。いずれにおいても、「消費」は所得算定上の控除項目とはならないことを明らかにした。

また、「家事費」であっても、所得獲得に貢献する場合、「消費」には該当しないと考えられる。したがって、「家事費」と「消費」は完全に同一の概念ではないと考えられた。

はじめに

1. 所得金額の算定と「消費」の意義
2. 純資産増加説における「所得」と「消費」の関係
3. わが国所得税法における所得金額の算定と「消費」

おわりに

## はじめに

わが国所得税法において、所得は10種類に区分され、それぞれの所得ごとに「所得の金額」が算出される。この「所得の金額」は、利子所得を除き、収入金額（事業所得等の一部の所得については「総収入金額」）から、所得税法において規定された金額を控除することによって算出される。

このうち、不動産所得、山林所得、事業所得、雑所得（以下、「事業所得等」）の金額の算定において控除される金額は、「必要経費」として規定されている。この必要経費について、わが国所得税法は、「家事上の経費及びこれに関連する経費で政令で定めるもの」（以下、「家事費」という）は、必要経費に含まれないと定めている（所得税法45条1項1号）。この規定の根拠として、「家事費」が「消費」に該当するためであるとするのが通説であると思われる<sup>1)</sup>。

わが国所得税法は純資産増加説（包括的所得概念）を採用しているとされることから<sup>2)</sup>、所得区分に関係なく、各種の「所得の金額」は、純資産増加説に基づき算出されると思われる。この純資産増加説は、1892年にGeorg Schanz（以下、「シャントツ」という）によってはじめて体系化され、その後Robert Murray Haig（以下、「ヘイグ」）やHenry Calvert Simons（以下、「サイモンズ」）によって主張されたとされる<sup>3)</sup>。

これらの説において、サイモンズは、一定期間における「消費に費やされた権利の市場価

1) 金子宏教授は、「家事費とは、衣服費・食費・居住費・娯楽費・教養費等のように、個人の消費生活上の費用のことで、必要経費には算入されない。」と述べられている（金子宏『租税法〔第23版〕』（弘文堂、2019）、317頁）。同様に、谷口勢津夫教授も「家事費は、消費のための支出（消費支出）であり、所得獲得のための支出である必要経費とは、概念上峻別されるべきもの（いわゆる『店と奥との区別』）であるから、家事費の必要経費不算入規定は確認規定である。」と述べられている（谷口勢津夫『税法基本講義 第4版』（弘文堂、2014）、320頁）。

2) 金子、前掲注1、195頁。なお、純資産増加説は包括的所得概念と同義であると考えられるが、本論文では主として純資産の増加という観点から検討を行うため、純資産増加説の文言を用いる。

3) 同上、同頁。

値と期首と期末の間の財産権の蓄積の価値の変化の算術和」として求められる純資産増加額が所得であると定義している<sup>4)</sup>。この定義に基づけば、「消費」に費やされた価額は所得の算定に必要である。

一方、ヘイグは所得を2つの時点間の経済力の純増加の貨幣価値であると定義している<sup>5)</sup>。また、シャンツは所得を、純収益と非反復的な一時所得との和から債務利子および財産損失を控除することによって算定できると述べている<sup>6)</sup>。ここで「純収益」とは、総収益からその収益をあげるのに用いられた経費を控除したものであるとされる<sup>7)</sup>。これら二者の所得の算定において「消費」はその構成要素となっていない。

シャンツ、ヘイグ、サイモンズが提唱した所得概念はともに純資産増加説とされることから、算定される所得は同じものを指すと考えられる。しかしながら、「消費」に着目すると、サイモンズの定義に基づく所得の算定においては「消費」が構成要素となっている一方で、シャンツおよびヘイグの定義では構成要素となっていない。したがって、三者の所得の定義には、「消費」の位置づけについて差異が存在するように思われる。しかしながら、この点を踏まえて、「消費」が所得の算定上控除されないことの根拠を検討した例は少ないと思われる<sup>8)</sup>。

さらに、わが国所得税法の規定では、「家事費」は「必要経費」に含まれないため、事業所得等の金額の計算においては控除されないが、一時所得の金額の計算では控除される<sup>9)</sup>。わが国所得税法における各種の所得の金額が純資産増加説に基づき算定されると考えると、「家

---

4) Henry C. Simons, *Personal Income Taxation – The definition of income as problem of fiscal policy*, The University of Chicago Press, p.50 (1938). 本文中の訳は、辻山栄子『所得概念と会計測定』(森山書店、1991)、49頁による。

5) Robert Murray Haig, *The Concept of Income – Economic and Legal Aspects*, The Federal Income Tax, Columbia University Press, p.7 (1921).

6) Georg Schanz, *Der Einkommensbegriff und die Einkommensteuergesetze*, FinanzArchiv, S.24 (1896). 本文中の表記は武田隆二『所得会計の理論—税務会計の基礎理論—』(同文館、1969)、33頁による。

7) Ebd. S.2. 本文中の訳は、篠原章訳「ゲオルグ・シャンツ 所得概念と所得税法(1)」『成城大学経済研究』104号(1989)、25頁による。

8) 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1-20頁では、「消費」に着目して純資産増加説を概観している。また、所得税法の規定を検討することで、「消費」が所得の計算上混入する場合を考察している。ここでは、消費が所得算定上控除されないことをサイモンズの所得の定義式より導いているが、サイモンズの所得概念そのものの検討は行われていない。

9) 例えば、競馬の勝ち馬投票券にかかる払戻金は基本的には一時所得であるとされる。この一時所得の計算において、勝ち馬投票券の購入金額は控除される。また、所得税法45条3項では、一時所得の金額の計算上控除されない金額のうち、「家事費」が除外されている。

事費」が「消費」であるとする通説に従うならば、所得区分に関係なく「家事費」は控除されないと考えられる。しかしながら、上記のように、「家事費」については一時所得と事業所得等で取り扱いが異なることから、わが国所得税法上の「家事費」と「消費」には異同が存在するように思われる。

そこで本論文では、純資産増加説における「消費」について考察し、「消費」が純資産増加説に基づく所得の算定において控除されない根拠を明らかにする。特に、サイモンズの所得の算定において「消費」が所得の算定上算入されている点と、シャンツおよびヘイグの所得定義では構成要素とならない点に着目して検討する<sup>10)</sup>。また、検討結果を踏まえて、わが国所得税法における「家事費」非控除の規定について、「消費」との関連に着目して考察する。

## 1. 所得金額の算定と「消費」の意義

### (1) 所得金額の算定における「消費」

わが国所得税法は、所得税額の計算にあたり、第一に所得を10種類に区分し、各種の所得ごとにその金額を計算するよう規定している（所得税法21条1項1号）。

各種所得の金額の計算において、利子所得以外の所得の金額は、収入金額から法で定められた金額を控除することと規定される。なお、事業所得等の金額は、「総収入金額」から「必要経費」を控除すると規定される（所得税法27条2項等）。

必要経費に限らず、収入金額から法で規定された金額を控除して所得金額を算出することの意義は、「収入金額のうち『所得』として課税されるべき部分を限定し、課税対象が理論的な所得額と等しくなるようにすること」<sup>11)</sup>であるとされる。しがたって、ある支出が所得金額の計算において控除されるか否かについては、「理論的な所得」に基づいた判断が必要であると考えられる。

所得金額の算定において、ある支出が控除されるか否かの判断基準としては様々な説が述べられており、いまだ統一的な学説には至っていないと思われる<sup>12)</sup>。一方で、「消費」に伴う

10) 包括的所得概念については、シャンツ、ヘイグ、サイモンズ以外の論者による検討も行われている。しかしながら、上記三者の概念が包括的所得概念の基本となっていることに鑑み、本論文では三者の所得の定義について検討を行う。

11) 佐藤英明『スタンダード所得税法〔第2版〕』（弘文堂、2017）、265頁。

12) 例えば事業所得等の金額を算定する上での「必要経費」の要件について、金子宏教授は「事業活動と直接の関連を持ち、事業の遂行上必要な費用でなければならない。」と述べられている（金子、前掲注1、313頁）。これは、いわゆる「業務との直接関連性」および「業務遂行上の必要性」を満たすことが必要経費、すなわちある支出が所得金額の計算上控除されるための要件であることを意味する。し

支出が控除されないことは通説であるように思われる<sup>13)</sup>。しかしながら、わが国所得税法は、「消費」に伴う支出を所得金額の計算において控除しないとは定めていない<sup>14)</sup>。

わが国所得税法は純資産増加説を採用しているとされることから、上記の「理論的な所得」とは、純資産増加説における所得を意味すると考えられる。したがって、「消費」が所得金額の算定において控除されないことの根拠を明らかにするには、純資産増加説に基づいた検討が必要であると思われる<sup>15)</sup>。

## (2) 通説における「消費」の意義と所得

「消費」は所得税法中にその意義が定められておらず、さらに、「消費」の金額を所得金額の算定上の控除項目としないとする明文の規定も存在しない<sup>16)</sup>。ただし、「消費」に該当する

---

かしながら、「業務との直接関連性」は必要経費の要件ではなく、「業務遂行上の必要性」のみを満たせば必要経費に該当するとする説も存在する（谷口、前掲注1、317頁等）。

- 13) 金子教授および谷口教授は、前掲注1の通り述べられている。また、谷口教授は前掲注1において、「家事費」が必要経費に算入されないことを定めた所得税法45条1項1号は確認規定である述べられている。これは、「消費」が控除されないことが所得金額算定上の前提であることを示唆しているように思われる。水野忠恒教授は、「家事費は、家族生活のための支出であり個人支出たる生活費なので、必要経費にはあたらない。」と述べられている（水野忠恒『租税法 第5版』（有斐閣、2011）、255頁）。水野教授は「消費」ではなく「個人支出」および「生活費」という文言を用いられているが、これらが「消費」と同義であるかは明らかではない。
- 14) 「家事上の経費及びこれに関連する経費（家事費）」は必要経費に該当せず、所得金額の計算上控除されない。この根拠として、「家事費」が「消費」に該当するためであるとするのが通説であるが、これは、「家事費」自体の意義に基づいてそれが控除されない根拠を示したのではなく、「家事費」＝「消費」という前提に基づく説であると思われる。
- 15) 租税法上の諸問題については、法解釈に基づき検討することが、租税法律主義を基本原則の一つとする租税法の研究においては不可欠であると思われる。しかしながら、税法の解釈によってもなお不明確な点が残る場合（上述のように、必要経費の要件については学説、裁判例ともに判断が分かれている）、その背景にある理論の検討が必要であると考えられる。この考えに基づき、本論文は、理論的な所得について「消費」に着目して検討を行うものである。金子宏教授は、所得税の紛争に係る研究について、「判例・通達のケース・スタディ、それらの総合研究、それに含まれている問題についての比較法的・理論的研究等、なされるべきことは多い。しかし、それと同時に、基礎的な諸問題について十分な理論的検討を加えることを忘れてはならない。わが国の租税法において従来研究の遅れていたのは、この基礎理論—特に租税実体法に関する基礎理論—の分野であり、それが結局は個々の問題の解決について無用の混乱をひき起こす理由となっているとも考えられるのである。」と述べられている（金子宏、『所得概念の研究』（有斐閣、1995）、9頁）。
- 16) 所得税法39条（たな卸資産等の自家消費の場合の総収入金額算入）では、「居住者がたな卸資産（これに準ずる資産として政令で定めるものを含む。）を家事のために消費した場合又は山林を伐採して家事のために消費した場合には、その消費した時におけるこれらの資産の価額に相当する金額は、そ

とされる「家事費」は、事業所得等の金額の計算における控除項目である必要経費とならない。しかしながら、この「家事費」についても定義規定はおかれていない<sup>17)</sup>。したがって「家事費」が「消費」と同義であるか否かは明らかではない。

また、事業所得等以外の所得は「必要経費」を控除することとは規定されていない。したがって、わが国所得税法の規定の上では、事業所得等以外の所得金額の算定において、「家事費」が控除される可能性が存在するように思われる<sup>18)</sup>。「家事費」が「消費」であり、「消費」が理論的な所得の算定上控除されないのであれば、事業所得等以外の所得金額の算定についても、「家事費」を控除することは不適当であると考えられる。しかしながら、わが国所得税法はそうのように規定していない。したがって、純資産増加説における「消費」の意義を検討し、「消費」と「家事費」との間に異同があるか否かを明らかにする必要があると考える。

「消費」の意義について、自然人の活動が、所得獲得活動(生産活動)と消費活動からなるとする説がある<sup>19)</sup>。ここで、消費活動とは「財やサービスを使って自然人としての生活を送る活動」であるとされ、これに関わるものが「消費」であるとされる<sup>20)</sup>。また、自然人は「消費」により効用を得るとされる<sup>21)</sup>。所得とは根本的にはこの効用あるいは満足を目指すと考えたと<sup>22)</sup>、「消費」=「所得」となり、「消費」が所得の計算上控除項目とならないことの妥当性が説明しうるように思われる<sup>23)</sup>。しかしながら、純資産増加説は「消費」すなわち効用を得ることをもって所得を得たと観念するものではない<sup>24)</sup>。また、所得は、「消費」に基づいて決定す

---

の者のその消費した日の属する年分の事業所得の金額、山林所得の金額又は雑所得の金額の計算上、総収入金額に算入する。」と規定している。これは、消費額を控除項目としないとする規定ではなく、総収入金額に算入する規定である。

17) 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)、469頁。

18) 所得税法45条3項は、一時所得の金額の算定において、家事費が控除しうることを規定している。

19) 佐藤、前掲注11、10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)、583頁。酒井克彦教授は「個人生活を消費生活と所得獲得生活に二分する観点に立てば、個人消費に係る費用を必要経費と家事費に分かつ二分説が妥当な見解であるように思われる。」と述べられている(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巻4号(2008)、59頁)。

20) 佐藤、同上、同頁。

21) 同上、同頁。

22) ヘイグは、所得とは根本的には心理的な満足であると述べている(Haig, *op. cit.*, p.2)。

23) 植松、前掲注19、583頁では、「『家事費』の支出は、普通所得の享受、処分とみられるから、課税所得の計算上その控除は認められない。」と述べられている。

24) 純資産増加説に対し、「各人の収入のうち、効用ないし満足の源泉である財貨や人的役務の購入に充てられる部分のみを所得と観念」する説は、消費型(支出型)所得概念とよばれる(金子、前掲注1、



る計算構造にもなっていない<sup>25)</sup>。

このほか、「消費」は所得の処分であるとする説がある<sup>26)</sup>。自然人が「消費」を行うには、経済力を保有している必要がある。その経済力の獲得が所得であると考え、と「消費」とはすでに獲得した経済力、すなわち所得の行使（処分）であると考えられる。これは、「消費」による支出は、所得獲得活動に必要な経費ではないとする根拠になりえる。また、「消費」の意義は所得獲得活動以外の活動であるということを見出さう。

ただし、純資産増加説は、シャンツ、ヘイグ、サイモンズらによって提唱・発展したとされ、三者とも所得の算定方法が異なる。特に、サイモンズの所得の定義においてのみ、所得は、「消費」に要した財産権の価額を算入することにより算出される。これを考慮すると、「消費」は所得の処分であるとする説は、三者の定義のすべてにおいて、「消費」と「所得」との関係をはっきりさせるものではないように思われる。そこで、シャンツ、ヘイグ、サイモンズによる所得の定義を考察し、「消費」との関係を検討する。

## 2. 純資産増加説における「所得」と「消費」の関係

### (1) シャンツによる所得概念とその定義

純資産増加説を提唱したシャンツは、所得を「ある人が自分のそれまでの財産を縮小することなく、自由に処分できるようなかたちで、その人の手元に一定期間内に流れ込んでくる

---

193-194 頁)。

25) サイモンズの所得概念では「消費」に費やされた権利の市場価値を把握することが、所得の算定において必要とされる。しかしながら、これは純資産の増加を算定するために「消費」に費やされた財産権の価額の把握が必要であることを示しており、所得＝消費とするものではない。金子、前掲注 15、166 頁では、サイモンズの定義と「消費」との関係について、「所得を金額で表せばそうなるというだけのことであって、所得がその性質において消費であることを意味しているわけではない。」と述べられており、また、「所得という概念の内包は利得 (gain) である。」と述べられている。

26) 植松教授は前掲注 23 の通り述べられている。末永英男教授は、「家事費」が必要経費に算入されないことの意義について、「所得の処分である家事費を所得の獲得活動に必要な必要経費と混同すること、いわゆる所得の費用化 (所得の必要経費化) は許されないのである。」と述べられている (末永英男「所得税法の必要経費 — 弁護士会役員の交際費等の必要経費該当性の判例を題材として —」『熊本学園大学会計専門職紀要』4 号 (2013)、4 頁)。一方、「消費は、所得の処分とは異なる概念である。消費は処分の一部と考えられる。例えば、所得の処分として住宅を購入したとする。これは消費そのものではない。資産 (の形態) が現金から住宅に変わっただけであり、資産は減少していないからである。住宅の場合は、償却を通じて消費されると考えるべきであろう。」とする説もある (今村、前掲注 8、23 頁)。ただし、住宅を取得し、使用した場合は、純資産増加説において理論的所得に含まれる帰属所得の発生を考慮すべきであると思われる。

ものであ」と定義し<sup>27)</sup>、「一定期間内の純資産の増加として表される」と述べている<sup>28)</sup>。さらに、所得として把握されるべきものは、個人が期間内に「自分自身の資産を損なったり外部からの資力(負債)を受入れたりすることなく、自由に処分しうる資力」であると述べている<sup>29)</sup>。

所得の定義に先立ち、シャンツは収益(Ertrag)について考察している。シャンツは、収益において「重要なことは、つねに、ある量の財もしくはその価値の、出处に対する適及的な関係である。」と述べている<sup>30)</sup>。わが国所得税法では、所得をその出处、すなわち発生源泉や性質において区分しているが、この点においてシャンツのいう収益との関連があるように思われる。

純資産増加説(包括的所得概念)と対立する所得概念として、反復的・継続的に生ずる利得のみを所得であると観念する制限的所得概念がある<sup>31)</sup>。制限的所得概念を提唱したF. J. Neumann(以下、「ノイマン」という)は所得を「一定期間に継続的取得源泉からの規則的結果として、ある人がそれを自己のために利用しうるように自己に割り当てた当該財貨、貨幣価値ある給付および他人の物の用益の総体として—もしくは、同時に生じた当人の財貨の価値増加を含むかかる相対価値として」定義している<sup>32)</sup>。

包括的所得概念と制限的所得概念との異同は、ノイマンの定義にあるように、所得を「継続的所得源泉」から発生したもののみするか否かであるとされる<sup>33)</sup>。

シャンツによる所得の定義は、「継続的な所得源泉からの規則的結果」に限らず、純資産の増加をもたらすものはすべて所得であるとした点に制限的所得概念との異同を見ることができ。

所得の構成要素として、シャンツは「純収益(Rein-(Netto-)ertrag)」をあげている<sup>34)</sup>。また、「純収益」は「ある客体、企業あるいは特定の経済活動にたいする直接的な関係という

27) Schanz, aa.O., S.22-23. 本文中の引用は、篠原、前掲注7、46頁による。

28) Ebd., S.7. 引用は、篠原、同上、29頁。

29) Ebd., S.5. 篠原、同上、27頁。

30) Ebd., S.1. 篠原、同上、23頁。武田、前掲注6、27頁では、「収益にあつては、常に、一定の財貨量もしくはその価値額をその源泉にさかのぼって関連付けることが問題である」とされている。

31) 金子、前掲注1、195頁。

32) 武田、前掲注6、20頁。

33) 金子、前掲注1、195頁。

34) 「純収益」とは、総収益からその収益をあげるのに用いられた経費を控除したものである(Schanz, aa.O., S.2. 篠原、前掲注7、25頁)。



点では」、「傑出した利点を示している」と述べている<sup>35)</sup>。しかしながら、個人の所得を定義するうえでは、「純収益」のみでは不十分であるとし、純収益に、「使用权、貨幣評価の可能な第三者からの給付、あらゆる贈与、相続、遺贈、富くじ賞金、保険金、保険年金、あるゆる種類のキャピタル・ゲインを算入し、ここからあらゆる負債の利子と資産の減少を差し引いたものが所得であると述べている<sup>36)</sup>。このうち、純収益以外の所得算入要素については非反復的であることを考慮すると、シャンツによる所得は、式(1)であらわされる<sup>37)</sup>。

$$\text{所得} = \text{純収益} + \text{非反復的な一時所得} - \text{債務利子および財産損失 (1)}$$

式(1)において、制限的所得概念においては、「純収益」のみを所得として捉えていたが、シャンツはこれに非反復的な一時所得を算入し、債務利子および財産損失を控除することで、制限的所得概念を拡張したものと考えられる<sup>38)</sup>。

この点について武田隆二教授は、シャンツの理論を「源泉思考（収益概念が中核となる）」に対立する維持思考（純資産増加の概念が中核となる）」の観点からのみ把握するのは一面的であり、維持思考に立脚しながら源泉思考を包容した理論構成であることを正しく認識しなければならない」と述べられている<sup>39)</sup>。

## (2) ヘイグによる所得概念とその定義

シャンツの見解を受け継いだとされるヘイグは、所得を「個人の経済力の2時点間の増加もしくは増価（increase or accretion）の貨幣価値である」と定義している<sup>40)</sup>。この定義に先立ち、ヘイグは、所得とは理想的には、「満足（satisfaction）、すなわち無形の心理的経験のフローである」と述べている<sup>41)</sup>。この理想的な概念である「満足」を、経済分析や税負担の基礎として使用するために、「経済的欲求を満たすための力（power to satisfy economic

---

35) Ebd., S.5. 篠原、同上、27 頁。

36) Ebd., S.24. 篠原、同上、47 頁。

37) 武田、前掲注 6、33 頁。

38) 武田教授は、シャンツの「所得概念は純収益の概念と一致するものではなく、それよりも広い範囲が与えられている」と述べられている（同上、32-33 頁）。

39) 同上、27 頁。

40) Haig, *op. cit.*, p.7. 引用は辻山、前掲注 4、41 頁による。

41) *Ibid.*, p.2. 辻山、同上、40 頁。

wants) 』に置き換えている<sup>42)</sup>。

一般に、個人の心理的な「満足」は経済力を行使した時点で発生し、経済力を貯蓄した場合は「満足」は得られないとされる。この心理的な「満足」を所得とした場合、貯蓄に回された経済力の増加分は、それが行使されるまでは所得を構成しないこととなる。このような貯蓄による課税の延期は、課税の公平の観点から不適當であるとヘイグは考えたとされる<sup>43)</sup>。

### (3) サイモンズによる所得概念とその定義

サイモンズはヘイグの所得概念を踏襲したとされる。上述のように、ヘイグは、所得とは根本的には、心理的な「満足の流れ (flow of satisfactions)」を意味するとしている<sup>44)</sup>。しかしながら、この心理的な「満足」を客観的に評価することは不能である。そこでサイモンズは、課税の基礎となる所得とは「定量的で客観的なもの」であり、「測定可能でなければならず」、「『課税ベース』としてできる限り不公平さと曖昧さを最小限にするような方法で定義されなければならない」とした<sup>45)</sup>。

これを踏まえ、個人の「満足」が財産権の行使の時点で得られることに着目し、所得は、期中において消費に行使された権利の市場価値 (the market value of rights exercised in consumption) と期末と期首の財産権 (property rights) 価額の差額である蓄積 (accumulation) との和として求められると定義している<sup>46)</sup>。これを定式化すると、式 (2) で示される。

$$\begin{aligned} \text{所得} &= \text{期中に消費に行使された権利の市場価値} + \text{期中の財産権増加額 (蓄積)} \\ &= \text{期中に消費に行使された権利の市場価値} \\ &\quad + (\text{期末の財産権価額} - \text{期首の財産権価額}) \quad (2) \end{aligned}$$

なお、サイモンズは、「財産権 (property rights)」と述べていることから、個人が所有権を有する資産のみを所得計算の対象としていると考えられる。

42) *Ibid.*, pp.6-7.

43) ヘイグは「ある人がその欲求の満足を遅らせる選択をすることは、その者に対する課税を遅らせる十分な理由ではない」と述べられている (*Ibid.*)。

44) *Ibid.*, p.2.

45) Simons, *op. cit.*, p.42. 引用は、辻山、前掲注4、48-49頁による。

46) *Ibid.*, p.49.

#### (4) シャンツ、ヘイグ、サイモンズの所得概念の比較

シャンツとサイモンズの所得概念において異なる点として、シャンツは「収益」、「経費」といった流入・流出面に着目して所得を定義し、一方でサイモンズは財産権の価額の変化という蓄積の面に着目している点がある<sup>47)</sup>。

さらに、サイモンズの所得概念では「消費」に行使される財産権の価額が所得の計算上加算されるが、シャンツの所得概念において「消費」は所得算定上の構成要素となっていない。わが国所得税法の規定においても、ある特定の「消費」の金額を課税所得の金額の計算において加算する規定が存在する<sup>48)</sup>。しかしながら、基本的には「消費」の金額は所得金額の計算において加算されず<sup>49)</sup>、控除否認の根拠として用いられる。そこで、「消費」に着目して、ヘイグによる所得概念について概観する。

ヘイグとサイモンズの所得概念を比較すると、ともに個人の心理的な概念である「満足」が根本的には所得を意味するとした上で、貨幣評価を可能とするために、心理的な「満足」を、それを充足することのできる力に変換している。この点において、ヘイグは一定期間の

---

47) シャンツは「純収益」を「総収益からその収益をあげるのに用いられた経費を控除したものである」と定義していることから、会計学における損益法によりその純収益を定義している。また、わが国所得税法においても利子所得以外の「所得の金額」は、(総)収入金額から、法で定められた金額を控除することにより算出されることから、損益法の原理により算出するよう定められていると考えられる。会計学における利益計算の方法としては損益法のほかに財産法があるが、武田隆二教授は、純資産増加説においても二つの形態があることを指摘されている。一つは、「期間的純財産増加説 (Reinvermögenszugangstheorie)」と称されるもので、これは、「『期中における一切の財貨の流入及び流出』が観察の対象とされ」、財産の「増加 (Zugang)」の総和として純資産の増加、すなわち所得を算定するものであるとされる (武田、前掲注 6、34-38 頁)。すなわち、動態論に基づくものであり、損益法の原理による所得計算を指すものと考えられる。もう一つは「時点的純資産増加説 (Reinvermögenszuwachstheorie)」と称される。これは、「二つの異なる時点における財産状態の比較」により純資産の増加を算定するものであると考えられる。すなわち、静態論に基づく、財産法による所得計算を意味すると理解される。両者のうち、シャンツは期間的純資産増加説により所得概念を規定しようとしたと武田教授は指摘される (武田、前掲注 6、38 頁では、「運動計算 (Bewegungsrechnung)」に基づく」と述べられている)。わが国所得税法における所得計算の規定が損益法によることは、所得概念が「期間的純資産増加説」に基づいていることを示唆し、シャンツによる所得概念と対応するものであると考えられる。

48) 所得税法 39 条において、前掲注 16 に示した通り定められている。

49) 所得税法 39 条の規定について、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)、6 頁では、棚卸資産を「販売してこれと同種商品を購入して消費したという立場で考えるのが妥当である。」と述べられている。すなわち、所得税法 39 条の規定は、消費を所得金額に直接算入する規定ではなく、棚卸資産の消費を行使可能とした所得の発生を所得の金額に算入する規定であると考えられる。

「経済力 (economic power)」の増加 (もしくは増価) を所得とする一方で、サイモンズは「財産権 (property rights)」の価額の変化を所得の所得算定の一要素としている<sup>50)</sup>。

さらに、サイモンズは「消費」を所得算定の構成要素としているが、ヘイグはシャンツ同様、「消費」を所得算定の構成要素としていない。また、ヘイグによる「経済力」とサイモンズの「財産権」の異同は明らかではない。ただし、「財産権」(または「経済力」)の行使により、「財産権」(または「経済力」)の変動および「消費」が生じると考えられる。この点について、両者の概念の異同は、「財産権」(または「経済力」)の行使前後のいずれに着目しているかによるものであり、実質的には同質のものを指しているとする指摘がある<sup>51)</sup>。

「財産権」も「経済力」も、その獲得により心理的な「満足」を得ることが可能となること<sup>52)</sup>が、純資産増加説において、それらが所得の構成要素となる根拠である<sup>52)</sup>。その点において、「財産権」と「経済力」の異同はないように思われる。一方で、サイモンズの所得概念においては「消費」を所得算定上の要素とするが、ヘイグの所得概念では要素とされていない。また、所得を心理的な「満足」とは定義していないものの、シャンツの所得概念においても「消費」は所得を構成していない。そこで、三者の所得概念における「消費」の位置づけについて検討する。

#### (5) シャンツ、ヘイグ、サイモンズによる所得の定義における「消費」

これまで概観した三者の所得の定義における「消費」の位置づけを検討するために、個人において想定される財産権 (経済力) の行使を検討する<sup>53)</sup>。

期首の時点において、個人が一定の財産権を有する。なお、財産権は、現金や預金のみで

50) なお、シャンツは所得をヘイグやサイモンズと同様に、「満足」であるとは定義していないが、所得の土台が欲求充足であるとする Schmoller の説を引用したのち、欲求充足すなわち消費のための資力の総計を得るには、包括的に所得を認識する必要があると述べている (Schanz, a.a.O., S.6)。

51) 辻山、前掲注4、53頁。また、北口りえ「所得課税における所得概念」『駒澤大学経済学論集』46巻1号(2014)、38頁では、辻山教授の説を踏まえ、「ヘイグが個人にもたらされた所得の流入面に着目して構成しているのに対し、サイモンズは、所得の結実、使徒の面に着目して構成しているという違いはあるものの、所得概念として実質的には同質のものを指示していると考えられる。」と述べられている。

52) 消費型所得概念では、「財産権」(または経済力)の行使時に満足を得ることから、行使された財産権(または「経済力」)を所得としていえると考えられる。金子、前掲注1、195頁では、包括的所得概念は取得型(発生型)所得概念の類型に属するとしている。この取得型(発生型)所得概念とは、「各人が収入等の形で新たに取得する経済的価値、すなわち経済的利得を所得と観念する考え方である。」と述べられている。

53) 本節における「財産権」は、「経済力」と同義と仮定して用いている。

はなく、この個人が所有権を有するすべての資産の価額の合計を意味すると考えられる。ただし、サイモンズは「財産権 (property rights)」としていることから、借入れ等によって得た資産は含まれないと考えられる。

期中において、個人の財産権の一部もしくは全部が行使される。この行使の結果は二つに大別される<sup>54)</sup>。一つは、新たな財産権が発生しない財産権の行使であり、これが「消費」を意味すると思われる<sup>55)</sup>。多くの場合、これは個人的な欲求充足を目的とすると思われる。もう一つは、新たな財産権の獲得のための行使である。この場合、個人は、財産権の行使と引き換えに新たな財産権を獲得するか、もしくは、新たな財産権をもたらす基本資産 (Stammvermögen) を獲得する<sup>56)</sup>。

シャンツの所得概念は、「純収益」を所得の構成要素としている。この「純収益」は、「総収益からその収益をあげるのに用いられた経費を控除したもの」<sup>57)</sup>として定義される。ここで、「収益」とは新たな財産権の発生を意味し、「収益をあげるのに用いられた経費」とは、新たな財産権獲得のための財産権の行使が該当すると考えられる。さらに、非反復的な一時所得についても、純収益と同様であると思われる。

また、シャンツは純収益において「重要なことは、つねに、ある量の財もしくはその価値の、出处に対する遡及的な関係である」<sup>58)</sup>とし、出处、すなわち新たな財の発生に着目している。さらに、所得を「一定期間内の純資産の増加として表される」とし、「増加 (zugang)」の文言を用いて定義している<sup>59)</sup>。

これらを考慮すると、シャンツは、個人の活動のうち、財産権が増加しうる財産権の行使

---

54) 前掲注 19。また、サイモンズは所得の定義において、二つのケースを想定している。一つは「個人が何も消費しなかった場合」で、この場合の所得は「期首と期末間における個人の財産権の価値の増加額の評価」で算定されるとしている。もう一つは消費が発生する場合で、この時の所得は式 (2) で示される式によって算出される (Simons, *op. cit.*, p.49. 引用は、吉田義宏、「課税所得概念について」『広島経済大学経済研究論集』11 巻 2 号 (1988)、200 頁による)。

55) 前掲注 26 で示した所得の処分に該当すると思われる。サイモンズは「数量としての消費は一定の方法 (経済財の破壊という) で、果たされる権利の価値を示している。」と述べている (*Ibid.*, p.49)。

56) シャンツは、「純資産の増加は、基本資産の増加とも違う。純資産の増加がそれ自体利益ないしは使用権を生みだす資産に転ずるか否かは、まずその用途にかかっている。つまり純資産の増加が消費されない場合に初めてこのような資産に転ずるのである。」と述べている (Schanz, *aa.O.*, S.23. 引用は、篠原、前掲注 7、46 頁による)。

57) *Ebd.*, S.2. 篠原、同上、25 頁。

58) *Ebd.*, S.1. 篠原、同上、23 頁。

59) *Ebd.*, S.7. 篠原、同上、29 頁。

とその結果のみを認識することで、所得を定義したと考えられる<sup>60)</sup>。換言すれば、シャンツの定義に基づく所得の算定において、新たな財産権を発生しない活動、すなわち「消費」は、「総収益」をあげるために用いられていないことから、所得算定における構成要素とはならない。

これに対してサイモンズは、「消費」が存在する場合の所得を、「消費」に費やされた「財産権」の市場価値と、個人が所有権を有するすべての「財産権」の価額の「変化 (change)」の和として定義している<sup>61)</sup>。個人の有する財産権の価額は、期中の「消費」活動と新たな財産権獲得活動のいずれにおいても変化する。このうち、「消費」に行使された財産権の価額は、期末の財産権価額の減少として現れる。そのため、財産権の増加額を算定するには、「消費」に行使された財産権の価額を、期首と期末の財産権の価額の差額に加算する必要がある<sup>62)</sup>。

すなわち、サイモンズは、個人が有するすべての財産権の価額を期首と期末で算定し、その「変化」分と「消費」に費やされた財産権の価額との和を算出することで、所得(財産権の増加額)を算定している<sup>63)</sup>。したがって、サイモンズは、シャンツと同様、財産権の増加分を所得と観念していると考えられる。

シャンツとサイモンズの所得の定義の異同は、新たな財産権の獲得活動のみを認識の対象とするか、新たな財産権の獲得活動と消費活動の両方を認識するかにあると考えられる。これは、シャンツの所得定義において「増加 (zugang)」の文言が、サイモンズの所得定義においては「変化 (change)」の文言が用いられていることから示唆される。

この観点からヘイグの所得概念を検討する。ヘイグは所得を「ある期間における経済力の

60) シャンツは「正規の帳簿を備えている商人が今日すでに行っているような、年間収入——もちろんここでは生計費未控除という前提をとる——を資産増加という観点から見る方法を、ここで一般化するのである。」と述べている(ebd. S.23. 引用は、篠原、同上、46頁)。ここでの「商人(Geschäftsmann)」がどのような存在であるかは明らかではないが、「生計費 (Haushaltungskosten) 未控除」と述べていることから、利益獲得活動のみを行う存在ではないかと思われる。

61) Simons, *op. cit.*, p.49.

62) 金子、前掲注15、166頁。佐藤、前掲注11、10頁。今村、前掲注8、1頁。拙稿、「所得税法における必要経費の意義の検討——純資産増加説に基づく考察——」『熊本学園商学論集』25巻1号、71頁では、「期末の財産権の価値  $W_1$  の算定において、消費による財産権の価値の減少額を含めないとする(減少額と同額を加えることで相殺する)ことで、結果として消費  $c$  を算入するものであると考えられる。」と指摘している。

63) シャンツは、「純資産の増加を資産状態 Vermögensstand と取り違えてはならない。資産状態とはある時点において手元にある各純資産をすべて合算したものを指す。」と述べている(Schanz, a.a.O., S.23. 引用は、篠原、前掲注4、46頁)。サイモンズは、資産状態から純資産の増加を算定するための式を導出したと考えられる。



純増加（増価）」と定義しており、「増加（increase）」もしくは「増価（accretion）」の文言を用いて定義している<sup>64)</sup>。この定義はシャンツにおける所得の定義と同様であり、「変化」としたサイモンズとは異なる。したがってヘイグはシャンツと同様、新たな経済力の獲得活動によって生じた経済力の増加（増価）をとらえることにより、所得を観念していると考えられる<sup>65)</sup>。この場合、消費に費やされた経済力は、シャンツの場合と同様、所得算定における構成要素とはならないと考えられる。

なお、サイモンズはシャンツ、ヘイグと同様に財産権の獲得活動のみを認識の対象とした場合の所得についても言及している。この、「個人が何も消費しなかった」場合の所得は、「期首と期末間における個人の財産権の価値の増加額の評価」であるとし<sup>66)</sup>、シャンツ、ヘイグと同様に「増加（increase）」の文言を用いて定義している。この場合の所得はヘイグと同じであると考えられることから、サイモンズのいう「財産権」とヘイグのいう「経済力」は同じものを指していると考えられる。また、ヘイグとサイモンズの所得の定義は、財産権の流入（増加）に着目するか、資産状態の差に着目するかの違いはあるが、基本的には同義であると考えられる<sup>67)</sup>。

## (5) 小括

シャンツ、ヘイグ、サイモンズの所得の定義における「消費」の位置づけについて検討した。個人の財産権（経済力）の行使を二つに大別すると、「消費」は、新たな財産権を生じな

---

64) Haig, *op. cit.*, p.7.

65) ヘイグの定義においては、ある期間の経済力の純増加額として所得を定義している。この「経済力」は、シャンツのいう「資産状態」に相当すると考えられる。ただし、サイモンズの定義とは異なり、資産状態の把握の前提として、「消費」に費やされた経済力（資産）を除外していると思われる。

66) Simons, *op. cit.*, p.49. 引用は、吉田、前掲注 54、200 頁による。

67) 辻山、前掲注 4、53 頁では、「但し、ヘイグのいう経済力の増加とサイモンズのいう蓄積は実質的に同様のことを指しているという見方もできる。そのような場合には、両者の違いは、前者には明示的に示されていなかった『消費』について後者が明示的に言及したということに尽きることになる。」とも述べられている。ここで、サイモンズは「『消費』について明示的に言及した」とあるが、これはサイモンズが「消費」のための財産権の行使後の財産権の状態に基づいて所得を算定したことを意味すると思われる。一方、ヘイグは「消費」により満足を得ることが根本的には所得を意味するとしうえて、その「消費」をすることが可能となる財産権の取得（増加）に着目している。すなわち、財産権の行使前（「消費」発生前）の段階で所得を定義していると思われる。なお、ヘイグは「所得を、満足そのものではなく、経済的欲求を満たすための力の観点から定義している。それは、所得の受領者がその力を行使することを選択したときではなく、満足を得るための力を受け取ったときに課税する効果を持っている。」と述べている（Haig, *op. cit.*, p.7.）。

い財産権(経済力)の行使であると考えられる。

シャンツおよびヘイグの所得概念において、「消費」は所得算定上の構成要素とされていない。これは、両者が、新たな財産権(経済力)が発生する活動、すなわち消費活動以外の活動のみを認識する立場から所得を定義しているためであると考えられた。換言すれば、シャンツおよびヘイグの定義に従って所得を算定する際には、消費活動による財産権の減少は除外しなければならないと考えられる。これは、シャンツおよびヘイグが、所得を、純資産(財産権)の「増加(zugang, increase)」または「増価(accretion)」として定義していることから示唆される。

これに対してサイモンズは「消費」を所得算定上の構成要素としている。ただし、シャンツおよびヘイグと異なり、サイモンズは所得を、「消費」と財産権の価値の「変化(change)」との和として定義している。これは、消費活動と新たな財産権が発生する活動の双方より生じた、個人の所有する全ての財産権の価額の「変化」に基づいて所得を算定することを意味する。これに基づいて所得(財産権の増加)を算定する場合、個人のすべての財産権の期首と期末の差額に加え、消費活動による財産権の減少分を把握しなければならない。なお、サイモンズは消費活動が発生しない場合の所得を定義しているが、この場合の所得は、ヘイグと同じものを指すと考えられる。これは、サイモンズがシャンツおよびヘイグと同様に、「増加(increase)」の文言を用いて所得を定義していることから示唆される。

### 3. わが国所得税法における所得金額の算定と「消費」

#### (1) 所得金額の算定構造と純資産増加説

わが国所得税法では、利子所得を除く各種の所得の金額は、収入金額から法で定められた金額を控除することと規定される。シャンツによる所得を示した式(1)とわが国所得税法の規定を比較すると、「純収益」の項は継続的な所得源泉を有すると考えられることから、所得区分のうち、利子所得、配当所得、不動産所得、事業所得、給与所得、山林所得が該当するように思われる。なお、これらの所得は、制限的所得概念が採用されていたとされる昭和15年の改正所得税法(昭和15年3月29日法律第24号)においても所得区分として存在する<sup>68)</sup>。一方、「非反復的な一時所得」としては、退職所得、譲渡所得、一時所得が該当すると思われる<sup>69)</sup>。また、雑所得は、「純収益」と「非反復的な一時所得」の双方に該当すると思わ

68) 昭和15年3月29日法律第24号では、所得区分として、不動産所得、配当利子所得、事業所得、勤労所得、山林の所得、退職所得の6種類が規定されている。

69) なお、退職所得は昭和15年3月29日法律第24号で所得と規定されているが、これは、当時の所得

れる<sup>70)</sup>。

「非反復的な一時所得」としてシャンツは「あらゆる贈与、相続、遺贈、富くじ賞金、保険金、保険年金、あらゆる種類のキャピタル・ゲインを所得に算入」と述べているものの<sup>71)</sup>、純収益と同様に、これらを「あげるのに用いられた経費」を控除するとは述べていない。わが国所得税法が、譲渡所得については、総収入金額から譲渡所得の「起因となった資産の取得費及びその資産の譲渡に要した費用の額の合計額」を控除すると規定し（所得税法33条3項）、また一時所得についても、所得税法34条2項で一時所得に係る総収入金額を得るために支出した金額を控除すると規定していることとは異なる。しかしながら、シャンツは所得を「一定期間内の純資産の増加」とであると述べている<sup>72)</sup>。したがって、「非反復的な一時所得」についても、その所得（新たな財産権の獲得または財産権の増価）を得るための経費を控除することを念頭に置いていると思われる。

これらを考慮すると、わが国所得税法における所得の金額は、シャンツによる所得概念に基づき算定されると思われる<sup>73)</sup>。上述のように、シャンツの所得の定義は、財産権の獲得活動のみを認識することを前提とすると考えられる。したがって、所得金額の算定において、「消費」に該当する財産権の行使は除外されなければならないと考えられる。すなわち、「消費」による財産権の減少は、所得金額の計算上の控除科目にはならない。当然ながら、所得（収入）の金額にも加算されない。

また、シャンツによる所得概念においては、個人のすべての所得を一括して把握するように定義されている。わが国所得税法の規定はそれとは異なり、10種類の所得区分ごとに、各種所得の金額が算定される。このような所得分類の設定は、分類所得税の名残であるとされる<sup>74)</sup>。しかしながら、シャンツは「重要なことは、つねに、ある量の財もしくはその価値の、

---

を資産所得・勤労所得・資産勤労共同所得に三分する案が採用されていたためであると考えられる（金子、前掲注15、47頁）。

70) 税制調査会、前掲注49、43頁では、雑所得の経費について、事業所得等と同様に損益を一体として観念する相対対応と、一時所得のように個々の独立した行為ごとに経費を控除する個別対応の性質が混在していると述べられている。雑所得が事業所得等と同様に考えられる場合は「純収益」となり、それ以外であれば「非反復的な一時所得」となると思われる。

71) Schanz, aa.O., S.24. 引用は、篠原、前掲注7、47頁による。

72) Ebd., S.7. 引用は、篠原、同上、29頁。

73) 前掲注47で示したように、わが国の所得税法が規定する所得の金額の算定が損益法によっていることも、シャンツの所得概念と対応するものであると思われる。

74) 金子、前掲注1、200頁。また、税制調査会、前掲注49、7頁では、「…個別の所得の性格にしたがって所得の分類を設けることが、税法の構成の理解を容易にするためにも、設けることが望ましい。」と述べられている。

出処に対する遡及的な関係である。」<sup>75)</sup>と述べており、所得分類はその出処を明らかにする上で寄与していると思われる。

## (2) 所得金額の算定における「家事費」と「消費」

シャンツの概念に従って所得を算定する場合、「消費」に該当する財産権の行使は除外する必要があると考えられた。したがって、財産権の行使のうち、「消費」に該当するものを把握する必要がある<sup>76)</sup>。また、シャンツ、ヘイグ、サイモンズの所得概念のいずれにおいても、所得とは、新たに獲得した財産権の増加分を意味すると考えられた。したがって、純資産増加説において、財産権の増加をもたらさない財産権の行使は、所得金額の算定上控除されるべきではないと考えられる。反対に、「家事費」であっても、それが結果として新たな財産権の発生をもたらしたのであれば、そのために行使された「家事費」の価額は控除する必要がある<sup>77)</sup>。シャンツのいう「出処に対する遡及的な関係」を重視するならば、第一に、収入(新たな財産権の発生)とその原因との対応が、「消費」とそうでないものを判断する基準となりうると考えられる。

しかしながら、収入とその原因の対応という観点を重視すると、控除される範囲が広がる可能性がある<sup>78)</sup>。通説において、「家事費」は「消費」のための支出であるために、所得金額の計算上控除されないとされるが<sup>79)</sup>、上述のように、「家事費」が所得獲得に貢献する場合、純資産増加説の観点では、「家事費」を所得金額の算定上控除しないとする根拠が乏しくなるように思われる。すなわち、所得獲得活動でない活動が「消費」であるとする、「家事費」は「消費」と同一のものではないと考えられる。

75) Schanz, aa.O., S.1。

76) ただし、サイモンズの定義と異なり、消費に費やされた財産権の価額まで把握する必要はない。

77) 前掲注9で示したように、競馬の勝ち馬投票券の購入金額は一時所得の金額の計算上、控除されることとなる。この勝ち馬投票券の購入は、「家事費」であると思われるが、結果として財産権の増加をもたらした場合に控除される(佐藤、前掲注11、276頁)。酒井教授は、所得税法45条3項が、「一時所得について家事費を排除していないのは、家事費を一時所得の金額の計算上支出した金額に算入することができるからである。一時所得の金額の計算においては、家事費は広義の必要経費概念に包摂されとの解釈が妥当し、家事費を狭義の必要経費に算入しないものとして定義することは、一応正しい理解であることが分かる。」と述べられている(酒井克彦「必要経費と家事関連費(下)一収入・必要経費を巡る諸問題一」『月刊税務事例』40巻5号(2008)、62頁)。

78) 植松、前掲注19、588-589頁では、「…個人の場合、その因果関係の連鎖をたどっていくと、しばしば『家事費』の領域に足を踏み入れる。」と指摘されている。

79) 金子、前掲注1、317頁。谷口、前掲注1、320頁。

これに対し、所得税法 45 条 1 項 1 号の規定は、明示的に「家事費」を事業所得等の金額の計算上の控除項目としないと規定している。これは、所得獲得活動に該当するか否かという点のみでは明確にできない控除要件に、「家事費」という観点から、一定の基準を与える役割があると考えられる。すなわち、同号の規定は確認規定にとどまらない可能性が示唆される<sup>80)</sup>。ただし、これを明らかにするには「家事費」の意義の検討が必要である。

## おわりに

所得金額の算定において、「消費」による支出が控除されないことは通説とされるが、その根拠について、シャンツ、ヘイグ、サイモンズの所得概念の考察により明らかとした。また、サイモンズの所得の定義においてのみ、「消費」が所得算定の構成要素となることの検討を行った。

シャンツおよびヘイグの所得の定義においては、財産権（経済力）が発生する活動、すなわち所得獲得活動のみを認識することを前提に所得を定義していることを明らかとした。これは、両者が所得を純資産（財産権）の「増加（zugang, increase）」または「増価（accretion）」として定義していることから示唆された。「消費」は所得獲得活動以外の活動と考えられることから、両者の定義に従って所得を算定する際には、消費活動を特定し、所得算定から除外する必要がある。

一方、サイモンズは、消費活動と所得獲得活動の双方より生じた、個人の所有する全ての財産権の価額の「変化（change）」に基づいて所得を定義している。これに基づいて所得（財産権の増加）を算定する場合、消費活動による財産権の減少分を把握しなければならない。また、サイモンズは消費活動が発生しない場合の所得を定義している。この場合、サイモンズは財産権の価値の「増加（increase）」として所得を定義していることから、ヘイグとサイモンズの所得概念は同一であることを明らかとした。

わが国所得税法における所得概念は純資産増加説を採用しているとされる。したがって、

---

80) 谷口教授は「家事費」は「消費のための支出」であるとされ、「家事費」が控除されないことを定めた所得税法 45 条 1 項 1 号は確認規定であるとされる（谷口、前掲注 1、320 頁）。なお、シャンツは純資産増加説の定義において「もちろんここでは生計費未控除という前提をとる」としていることから（Schanz, aa.O. S.23.）、「家事費」は当初より除外されていると考えることもできる。また、米国の内国歳入法では、連邦議会議員の課税所得の計算について、「生活費として支出した金額（amounts expended ... for living expenses）」は控除対象とならないと規定しているが（26 U.S.C. § 162 (a), (2019)）、これも「家事費」を控除しないと規定することと同様、控除の範囲に一定の基準を設ける趣旨であるように思われる。

所得金額の算定においては、上記の根拠により、「消費」は所得算定上の控除項目とならない。この「消費」を区分するうえでの判断要素は、財産権の行使が新たな財産権の獲得に貢献するか否かであると考えられた。

なお、「家事費」は、それが所得獲得に貢献する場合、「消費」に該当しないために、所得金額の算定において控除されない可能性がある。したがって、「家事費」と「消費」は完全に同一の概念ではないと考えられた。

これに対して、所得税法45条1項1号の規定は、明示的に「家事費」を事業所得等の金額の計算上の控除項目としないと定めている。これは、所得獲得活動に該当しないという観点では明確にできない控除要件に、「家事費」の観点から一定の基準を与えるものであると考えられた。ただし、このためには「家事費」の意義を明らかにする必要がある。

#### 参考文献

1. 金子宏『租税法〔第23版〕』(弘文堂、2019)。
2. 谷口勢津夫『税法基本講義 第4版』(弘文堂、2014)。
3. Henry C. Simons, *Personal Income Taxation – The definition of income as problem of fiscal policy*, *The University of Chicago Press* (1938) .
4. 辻山栄子『所得概念と会計測定』(森山書店、1991)。
5. Robert Murray Haig, *The Concept of Income – Economic and Legal Aspects*, *The Federal Income Tax*, *Columbia University Press* (1921) .
6. Georg Schanz, *Der Einkommensbegriff und die Einkommensteuergesetze*, *FinanzArchiv*, S.1-33(1896) .
7. 武田隆二『所得会計の理論 — 税務会計の基礎理論 —』(同文館、1969)。
8. 篠原章訳「ゲオルグ・シャンツ 所得概念と所得税法(1)」『成城大学経済研究』104号(1989)、23-66頁。
9. 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)、1-20頁。
10. 佐藤英明『スタンダード所得税法〔第2版〕』(弘文堂、2017)。
11. 水野忠恒『租税法 第5版』(有斐閣、2011)。
12. 金子宏、『所得概念の研究』(有斐閣、1995)。
13. 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)、463-476頁。
14. 植村守雄「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)、583-606頁。
15. 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巻4号(2008)、53-62頁。
16. 末永英男「所得税法の必要経費 — 弁護士会役員の際費等の必要経費該当性の判例を題材として —」『熊本学園大学会計専門職紀要』4号(2013)、3-12頁。
17. 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)。
18. 北口りえ「所得課税における所得概念」『駒澤大学経済学論集』46巻1号(2014)、35-46頁。



19. 吉田義宏、「課税所得概念について」『広島経済大学経済研究論集』11巻2号（1988）、193-205頁。
20. 大藏将史、「所得税法における必要経費の意義の検討 — 純資産増加説に基づく考察 —」『熊本学園商学論集』25巻1号（2021）、59-81頁。
21. 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巻5号（2008）、61-70頁。

## Summary

# The Difference of Consumption and Expenses for Housekeeping in the Income Tax Act: A consideration based on the definitions of income by Schanz, Haig and Simons

Masashi Ohkura

This paper describes the difference of consumption and expenses for housekeeping in the Income Tax Act based on the definitions of income by Schanz, Haig and Simons. Schanz and Haig defined income based on income-generating activity. In this case, consumption, which is not an income-generating activity, is not a component in the calculation of income. On the other hand, Simons defines income based on consumption and income-generating activity. In this case, the decrease in property rights due to consumption needs to be added to calculate income. In both cases, consumption is not a deductible in the calculation of income.

In addition, even expenses for housekeeping are not considered to be consumption when it contributes to generate income. Therefore, expenses for housekeeping and consumption are not completely the same concept.