

# 博士學位論文

## 所得税法における必要経費に関する研究 — 所得概念および「業務」概念の検討に基づく考察 —

2021 年度

大藏 将史

熊本学園大学大学院  
商学研究科 商学専攻

## 論文要旨

わが国所得税法は、その第7条第1項第1号において、非永住者以外の居住者には「全ての所得」に対して所得税を課すると規定し、課税物件を「所得」としている<sup>1</sup>。また同法は、所得をその性質や発生源泉に応じて10種類に区分している。所得税の額は、この10種類の「所得の金額」を基礎として算出される（同法第21条第1項1号から同項第4号）。

「所得の金額」は所得の種類ごとに算定されるが、利子所得以外の「所得の金額」は、収入金額から所得税法に規定される金額を控除することにより算出される。このうち、不動産所得、事業所得、山林所得、雑所得の金額は、これらの所得に係るその年中における「総収入金額」から「必要経費」を控除すると規定される（所得税法第26条第2項等）。

「必要経費」は所得税法第37条で規定される。同条第1項は、不動産所得、事業所得、雑所得（以下、「事業所得等」という。）の金額の計算において「必要経費」に算入すべき金額を以下の通り規定している。

「その年分の不動産所得の金額、事業所得の金額又は雑所得の金額（事業所得の金額及び雑所得の金額のうち山林の伐採又は譲渡に係るもの並びに雑所得の金額のうち第三十五条第三項（公的年金等の定義）に規定する公的年金等に係るものを除く。）の計算上必要経費に算入すべき金額は、別段の定めがあるものを除き、これらの所得の総収入金額に係る売上原価その他当該総収入金額を得るため直接に要した費用の額及びその年における販売費、一般管理費その他これらの所得を生ずべき業務について生じた費用（償却費以外の費用でその年において債務の確定しないものを除く。）の額とする。」

この規定について、通説は、2種類の必要経費の存在を指摘している。一つは、「個別（直接）対応の必要経費」とされるもので、同項の規定のうち「これらの所得の総収入金額に係る売上原価その他当該総収入金額を得るため直接に要した費用の額」と定められる部分である。もう一つは、「期間（一般）対応の必要経費」とされ、同項では、「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の額」と規定される部分である。

事業所得等の「所得の金額」の計算において、ある支出が「必要経費」として控除されるためには、これらのいずれかに該当する必要がある。

このうち、「期間対応の必要経費」の要件としては、ある支出の基因となった行為について、「業務遂行上の必要性」が存在することに加え、その行為が、所得を生ずべき業務に対し直接関連すること、いわゆる「業務との直接関連性」を必要とする説（以下、「2

---

<sup>1</sup> 金子宏『租税法（第二十三版）』（有斐閣、2019）、178頁。

要件説」という。)が通説とされてきた<sup>2</sup>。しかしながら、「業務との直接関連性」は不要であり、ある支出の基因となった行為に「業務遂行上の必要性」のみが存在すれば、「期間対応の必要経費」に該当するという説(以下、「1要件説」という。)があり、2つの説が対立している。

必要経費該当性が争点となった裁判例においても、「ある支出が必要経費として控除されうるためには、それが事業活動と直接の関連をもち、事業の遂行上必要な費用でなければならない。」<sup>3</sup>と判示したように、2要件説を採用した例がある。

一方で、「・・・事業所得を生ずべき業務の遂行上必要な支出であれば、その事業所得の一般対応の必要経費に該当するといえることができるからである。」<sup>4</sup>と判示したように、1要件説を採用した例もあり、その判断が分かれているところである。

学説においては、1要件説の根拠として、租税法律主義、特に文理解釈に基づくとする説がある。具体的には、所得税法第37条第1項の規定から「業務との直接関連性」を要求することは法創造であり、租税法律主義の下では許されないとする説や、個別対応の必要経費の規定と異なり、期間対応の必要経費の規定には「直接」の記載がないことから、「業務との直接関連性」を要求するものではないとする説である。

これに対し、2要件説を支持する立場からは、「業務との直接関連性」は、「期間対応の必要経費」の規定のみの解釈により導かれるものではないとする説がある。具体的には、「期間対応の必要経費」の規定自体は「業務との直接関連性」を要件とするものではないが、これが「所得の金額の計算上必要経費に算入すべき金額は」と規定されていることから、業務との直接関連性は織り込み済みであるとする説がある。このほか、「期間対応の必要経費」の規定は、いわゆる「通常かつ必要」な経費を控除する規定であるとする説もある。

これら2つの説の対立は、所得税法第37条第1項の解釈の相違に原因がある。租税法の解釈においては文理解釈が目的論的解釈に優先するとされる。このためには、第一に、条文中の文言の意義を明確にする必要があると考える。

上述の通り、「期間対応の必要経費」の要件としては、「業務との直接関連性」および「業務遂行上の必要性」が指摘されており、ともにその対象を「業務」としている。また、条文では、事業所得等の「所得を生ずべき業務について生じた費用の額」と規定される。

しかしながら、この「業務」について検討した例は少ない。所得税法は、必要経費の規定に限らず「業務」の文言を用いているものの、その意義を定めていない。1要件説は文理解釈に基づくものであるとする主張があるが、1要件説においても「業務」の意義は考慮されていない。

---

<sup>2</sup> 同上、314頁。

<sup>3</sup> 津地裁平成18年4月27日判決(税資第256号-120(順号10380)、TAINS:Z256-10380)。

<sup>4</sup> 東京高裁平成24年9月19日判決(税資第262号-190(順号12040)、TAINS:Z262-12040)。

この「業務」の意義を明確にすることなしに、「期間対応の必要経費」の要件を明らかにすることはできないと考える。

さらに、「期間対応の必要経費」は、「費用の額」として規定されている。この「費用」は会計学において独自の概念を有する文言である。ただし、所得税法における「所得の金額」の計算において、会計学上の概念を採用しうるか否かは検討の必要がある。

「所得の金額」は、所得税法における課税標準算定の基礎となるものである。この課税標準は、課税物件である「所得」を金銭価値として表したものである<sup>5</sup>。

しかしながら、所得税法は、「所得」の意義・概念を定めていない。これを明らかにしない限り、課税標準およびその基礎である「所得の金額」を算定することは不可能であると考えられる。

これらを考慮すると、学説において争いのある「期間対応の必要経費」の要件を明らかにするには、第一に、課税物件である「所得」の概念を明らかにし、これに基づいて、所得税法第37条第1項の解釈を行う必要があると考える。さらに、その解釈は、規定中の文言の意義を明らかにしたうえで行う必要がある。

そこで本論文では「所得」について考察したのち、「期間対応の必要経費」の要件を明らかにする。

第1章では、所得税法における「所得」の概念について検討した。現行の所得税法は包括的所得概念を採用しているとされる<sup>6</sup>。その基礎を築いたシャンツ (G. Schanz)、ヘイグ (R. M. Haig)、サイモンズ (H. C. Simons) の所得の定義について概観した。

シャンツは「収益」、「経費」といった流入・流出面に着目し、純収益と非反復的な一時所得の和から債務利子および財産損失を控除した、純資産の増加として所得を定義している。また、ヘイグは所得を、2時点間の経済力の増加（もしくは増価）として定義している。サイモンズは、期中の「消費」に費やされた財産権の価額と、期首と期末の財産権の価額の変化との和として所得を定義している。

三者の所得の定義には、「消費」を所得算定の構成要素としているか否かで相違がある。シャンツおよびヘイグは「消費」を所得算定の構成要素としていない。一方で、サイモンズは「消費」を所得算定の構成要素としている。

個人の財産権（経済力）の行使について考えると、その結果は、新たな財産権（経済力）を生じるか否かによって、二つに大別される。このうち、新たな財産権（経済力）を生じない財産権（経済力）の行使が「消費」であると考えられる。

シャンツおよびヘイグは、「消費」を所得算定の構成要素としていないが、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。両者が所得を純資産（経済力）の「増加 (zugang, increase)」または「増価 (accretion)」として定義していること

<sup>5</sup> 金子、前掲注1、187頁。

<sup>6</sup> 金子宏『所得概念の研究』（有斐閣、1995）、48-49頁。

も、これを示唆するものである。

これに対してサイモンズは、所得を、「消費」と財産権の価額の「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。また、財産権の変化額に、消費活動による財産権の減少分を加算したものは、新たな財産権の獲得活動によって生じた財産権の増加 (増価) であると考えられる。したがって、シャンツ、ヘイグ、サイモンズのいずれも、所得の定義式は異なるものの、その概念は一致していると考えられた。

第2章では、所得税法における所得概念が、包括的所得概念に基づくものであるか否かについて検討した。

通説では、所得税法は包括的所得概念を採用しているとされるが、同時に、租税特別措置により政策的に課税の対象から除外される所得が存在することなど、包括的所得概念からの乖離を示す規定が存在するとも指摘されている。

上述の通り、課税標準は課税物件を金銭価値で表したものであり、各種の「所得の金額」を基礎として計算される。所得税法の規定する「所得の金額」が、包括的所得概念に基づいて把握されるものであれば、所得税法は包括的所得概念を採用していると考えられる。

サイモンズの所得定義において、所得の構成要素は「消費」、「実現した財産権の変動」、「未実現の財産権の変動」の3つに分解できる。所得税法が規定する「所得の金額」の算定において、これらを算入する規定が存在することを明らかにした。

このうち、所得税法は、「未実現の財産権の変動」については基本的に課税の対象外としている。しかしながら、農家によって収穫された農作物は、その収穫時に総収入金額に算入されるなど、課税の対象とされるものもある。このような規定は、所得税法が「未実現の財産権の変動」を所得とすることを想定していることを示唆する。これらを考慮すると、所得税法における課税標準は、包括的所得概念に基づいて算定され、課税物件である「所得」は包括的所得概念における「所得」を意味すると考えられた。

なお、所得税法は実現した財産権の変動のうち、その一部について課税の対象外としている。したがって、所得税の課税の対象となる「所得の金額」は、包括的所得概念に基づいて算定される「所得の金額」よりも小さくなる。さらに、所得税法は所得区分を設定していることから、課税対象となる「所得の金額」は、各種の「所得の金額」の和となる。

第3章では、「所得」および「必要経費」に係る規定について所得税法改正の沿革を概観した。

所得税法は昭和40年に全文改正され、現行の形式となっている。本論文で検討する「期間対応の必要経費」もこの全文改正において規定されている。一方で、包括的所得

概念は、第2次世界大戦後の昭和22年税制改正およびシャウプ勧告に基づく昭和25年の税制改正において採用されたとされる<sup>7</sup>。

課税物件である「所得」の意義を現行所得税法は定めていない。一方、明治20年所得税法においては、「・・・ヲ以テ所得トス」と規定し<sup>8</sup>、「所得」の内容を規定していた。しかしながら、明治32年の全文改正以後は、所得は「・・・ニ依ル」と規定されることとなり、この改正以降、「所得」の内容を直接的に定めた規定は存在しない。

課税物件に係る規定について見ると、昭和15年所得税法では、「左ノ所得ニ付之ヲ賦課ス」と規定し<sup>9</sup>、続いて各種の所得を定義していた。これに対し昭和22年の改正では、「所得の全部」に対し所得税を課すと規定される<sup>10</sup>。これは、課税物件が、昭和15年所得税法では、区分された個々の所得であったことに対し、昭和22年所得税法では、区分された所得の「全部」、すなわち合計であることを示すと考えられる。

現行所得税法では、その第7条第1項第1号において、非永住者以外の居住者については「全ての所得」について所得税を課すと規定している。同項第2号以下では、非永住者等に対しては「国外源泉所得を除く」等と規定されていることから、現行所得税法における課税物件は、昭和22年の規定と同様に、区分された所得の合計であると思われる。

一方、所得（もしくは所得金額）の算定における控除項目について見ると、明治32年の改正以後は、「必要ノ経費」（もしくは「必要な経費」）を控除することと規定し、具体的な控除項目となる支出の例が示されている。これは、現行所得税法が制定された昭和40年の全文改正まで変化がない。

ただし、例示項目のほかに控除項目になるものとして、「其ノ収入ヲ得ルニ必要ナル経費（モノ）」（もしくは「その他の経費で当該総収入金額を得るために必要なもの」）を規定している。

この規定により、従前の所得税法で「必要ノ経費」（「必要な経費」）の該当性を明らかにするには、「必要ナル経費」の解釈を行うことが必要であると考えられる。現行所得税法では、必要経費の規定に「必要」や「経費」の文言を含まない。「必要経費」の要件を不明確にしている原因は、その規定中に、これらの文言を含まないため、「必要経費」自体の意義が重視されない点にあるように思われる。

第4章では必要経費について定めた所得税法第37条第1項の規定を概観し、その計算構造および必要経費概念の基礎的検討を行った。

通説における必要経費の意義は、「所得を得るために必要な支出」<sup>11</sup>であるとされる。この意義に基づけば、「必要経費」はいずれの所得区分においても存在しうる。また、給

<sup>7</sup> 金子、前掲注6、48-49頁。

<sup>8</sup> 明治20年3月19日勅令第5号第2条第1項から同条第3項。

<sup>9</sup> 昭和15年3月29日法律第24号第10条。

<sup>10</sup> 昭和22年3月31日法律第37号第2条第1項。

<sup>11</sup> 金子、前掲注1、313頁。水野忠恒『租税法 第5版』（有斐閣、2011）247頁。

与所得についても必要経費を観念しうるとした裁判例も存在する<sup>12</sup>。すなわち、今日では、「所得を得るために必要な支出」を意味する「広義の必要経費」と、事業所得等に対してのみ適用される「狭義の必要経費」の二つが存在している。

「期間対応の必要経費」の規定では、企業会計において独自の意義を有する「販売費」、「一般管理費」が例示されており、さらに「その他これらの所得を生ずべき業務について生じた費用」として規定されている。「販売費」、「一般管理費」のいずれも「費用」に該当するものである。さらに「個別対応の必要経費」においても、「費用」の文言が用いられている。したがって、事業所得等について適用される必要経費は、「ある便益をうるための価値犠牲（以下、「ある便益を得るための価値犠牲」という。）」<sup>13</sup>であるとされる、会計学上の「費用」概念を基礎とすると考えられた。また、会計学においては「費用」と区別される「損失」が、必要経費の「別段の定め」として規定されることも、同法第37条第1項における規定が、会計学における「費用」を念頭に置いていることを示唆すると考えられた。

第5章では、会計学における「収益」および「費用」の概念が、所得税法に適用されるか検討した。また、同法における「必要経費」の意義について、会計学上の「収益」、「費用」概念および同法第37条第1項の規定に基づき検討した。

「所得の金額」の算定において、会計学上における「費用」概念が適用されるには、これを採用した場合に、課税標準が課税物件を金銭価値として正確に表していることが必要である。また、会計学においては「費用」に対応する概念として「収益」が存在し、「費用」は「収益」と対応してその計上時期が定められる。一方、所得税法において、事業所得等の「所得の金額」は、「総収入金額」から「必要経費」を控除することと規定されているが、「総収入金額」の算定において「収益」の文言は用いられていない。

「総収入金額」は、「その年において収入すべき金額」として規定される（所得税法第36条第1項）。「所得の金額」の計算において、この「収入すべき金額」は、発生主義を原則とするが、主として「権利の確定」したものが計上される。

会計学における利益は「収益」から「費用」を控除して算出される。この「収益」も同様に、発生主義を原則とする「収入」に基づくが、「実現」したものが利益の計算上計上される。

これらを比較すると、所得税法において、「収益」の文言は使用されていないものの、「収入金額」と「収益」は基本的に同じ概念であると考えられた。ただし、同法における「権利の確定」と会計学上の「実現」は異なるため、人為的に区切られた期間において、両者は異なる金額を示す場合がある。

会計学における利益の計算では、「収益」の実現によって「費用」が計上される。その目的は、人為的に区切られた期間の損益を適正に計算するためである。一方、所得税法

<sup>12</sup> 最高裁昭和60年3月27日判決（税資第144号936頁、TAINS：Z144-5507）。

<sup>13</sup> 黒澤清編『会計学辞典』（青林書院新社、1965）。

においても、「所得の金額」は、人為的に区切られた期間において算定される。また、「所得の金額」は、個人の有する財産権の価額の変化をもたらす。人為的に区切られた期間において、財産権の価額の変化を適正に算出するためには、その期間内において、価額が変化した財産権の把握が必要である。これは、企業会計において「費用」が「収益」と対応することと同様の原則であると考えられる。

すなわち、所得税法第 37 条に規定される「必要経費」とは、「収入すべき金額」と対応する点で会計学上の「費用」と同様の機能を有する。換言すれば、「収入すべき金額」に変化した元入れ、すなわち投下資本を意味すると考えられた。したがって、必要経費該当性は、会計学における「費用」の概念に基づいて判断する必要がある。

第 6 章では、必要経費に係る「別段の定め」を概観したのち、「期間対応の必要経費」の要件について争いのある二つの学説について、それぞれの根拠を検討した。

所得税法は、必要経費における「別段の定め」として、「家事上の経費及びこれに関連する経費（以下、「家事費」という。）」の必要経費不算入（所得税法第 45 条第 1 項第 1 号）や、資産損失の必要経費算入（同法第 51 条）等を規定している。同法第 37 条第 1 項に規定される必要経費が、会計学上の「費用」であることに照らせば、資産損失は必要経費とは異なる。資産損失が「別段の定め」とされるゆえんは、これらを区分するためであると考えられた。

ただし、会計学上の「費用」の意義である「ある便益を得るための価値犠牲」の解釈によって、必要経費の範囲が際限なく広がる可能性がある<sup>14</sup>。すなわち、会計学上の「費用」概念に拘泥すれば、包括的所得概念における「消費」と所得獲得活動との境界が不明確になり、課税標準が課税物件を金銭価値として正確に表さなくなる可能性がある。

学説・通説における必要経費の要件は、「業務との直接関連性」または「業務遂行上の必要性」を必要とする 2 要件説、もしくは「業務遂行上の必要性」のみを必要とする 1 要件説であるが、これは、「消費」が「必要経費」に混入することを抑制するために必要であると考えられた。

また、2 要件説と 1 要件説の異同は、必要経費の要件において考慮する所得税法の規定の範囲が異なるためであると考えられた。2 要件説では、所得税法第 37 条第 1 項のみではなく、「同条の別段の定めである同法第 45 条 1 項と併せて読むとともに、所得税法が同法第 26 条、第 27 条などで所得分類制度をとっていることを」<sup>15</sup>考慮して、家事費排除の要請や、正確な課税所得の算出のためには、「業務遂行上の必要性」のみでは不十分であり、「業務との直接関連性」も必要であると述べている。これは、包括的所得概念における「消費」が「期間対応の必要経費」に混入することの排除を考慮したものと考えられる。

これに対し、1 要件説では、主として所得税法第 37 条第 1 項の解釈により「業務との

<sup>14</sup> 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)、588-589 頁。

<sup>15</sup> 今村隆「弁護士活動に伴う懇親会費等の必要経費の該当性」『税研』178 号(2014)、75 頁。



直接関連性」が要件となることを否定している。ただし、2 要件説、1 要件説のいずれにおいても、「必要性」や「直接関連性」の対象である「業務」の意義を明らかとしておらず、同法においても「業務」は定義されていない。

第 7 章では、「業務」の概念を検討した。所得税法において、「業務」の文言は「事業所得等（山林所得を含む）を生ずる業務」のように、事業所得等（山林所得を含む）と関連付けて規定される。また、事業所得等（山林所得を含む）以外の所得区分について、「業務」の文言を用いた規定は存在しない。

すなわち、所得税法は「業務」を、事業所得等（山林所得を含む）を生ずる活動であると想定していると考えられる。

これに対して、一時所得については、その発生の基因を「行為」としている。一時所得と雑所得はともに広い範囲をもつ所得区分であるが、雑所得の基因は「業務」であり、一時所得とは異なる。そこで、一時所得と雑所得の要件の違いから、「業務」概念を検討した。

一時所得と雑所得との相違点について、所得源泉性の有無が指摘されている<sup>16</sup>。また、雑所得には「対価性」、「継続性」が存在するのに対し、一時所得には存在しないとする指摘がある<sup>17</sup>。さらに雑所得は、昭和 25 年の所得税法一部改正において、改正前に「事業等所得」とされていた所得区分がその名称を変えたものである。これらを考慮すると、雑所得は事業所得と同様に、「対価性」、「営利性」のある行為に基因すると考えられる。

換言すれば、雑所得を含む事業所得等の基因である「業務」とは「営利を目的とする（対価性のある）継続的行為」であると考えられる。一方、一時所得は「対価性」、「継続性」のない「行為」によって生じた所得であると考えられる。

第 8 章では、所得税法における「家事」の意義を考察した。また、これまでの検討結果を踏まえて、所得税法第 37 条第 1 項に規定する「期間対応の必要経費」の要件を検討した。

「家事費（家事上の経費及びこれに関連する経費）」は必要経費に算入されないと規定される。この根拠として、通説は、「家事」が「消費」であることを指摘している。また、家事費の必要経費不算入を規定した所得税法第 45 条第 1 項第 1 号は、確認規定であるとする説もある。

しかしながら、「家事」が、営利を目的として継続的に行われ、事業所得等の獲得を目的としたものであった場合、「業務」との区別は困難であるように思われる。また、事業所得等に限らず、「家事」を基因として所得が発生した場合、「家事」は、新たな財産権を生じない財産権の行使である「消費」とは異なる。

上述のように、「業務」とは「営利を目的とする継続的行為」である。換言すれば、自

<sup>16</sup> 権田和雄「所得税法における所得区分の基準 ―一時所得と雑所得を中心に―」『税法学』573 号(2015)、133 頁。

<sup>17</sup> 田部井敏雄「競馬による所得をめぐる税務上の問題点」『税理』56 巻 5 号(2013)、116 頁。

然人は、営利を目的とする意思に基づいて、「業務」を行うと考えられる。これに対して「家事」は、営利を目的としなくとも行うことを考えると、「家事」と「業務」の境界に、「営利を目的とする（ある便益を得る）」ことを見出すことができる。すなわち、「営利を目的」とすることに基因して初めて生じうる支出は、「業務」について生じた支出であると考えられる。これに対し、営利を目的とすることに関わらず行う、もしくは行わざるを得ない行為は「家事」であり、それに伴う支出は「家事費」であると考えられる。

また、会計学上の「費用」概念に拘泥すると、この「費用」の範囲に「家事」に伴う支出が混入しうる。所得税法第 45 条第 1 項第 1 号の規定は、これを抑制するため創設規定であると考えられる。

なお、所得税法第 45 条第 3 項は、一時所得の「所得の金額」の算定において「家事費」を控除しうることを規定している。これは、「家事」を基因とする支出であっても、それが「収入金額」と対応しうることを想定していると思われる。純資産増加説における「消費」は、新たな財産権の発生に寄与しないものであると考え、「家事」と「消費」には異同が存在する。

結果として、所得税法第 37 条第 1 項に規定する「期間対応の必要経費」の要件として、以下の 3 点を見出すことができる。

- ① その支出が「営利を目的とする継続的行為」である「業務」によるものであること。
- ② その支出もしくは支出の原因となった行為が、会計学上の「費用」の意義である「ある便益を得るための価値犠牲」に該当すること。
- ③ その支出が事業所得等の「収入すべき金額」と対応すること。

なお、②における「ある便益」とは、「期間対応の必要経費」が事業所得等に対してのみ適用されることを考慮すると、これらの所得に該当する必要がある。換言すれば、「業務」が事業所得等の基因であり、「業務」を行うことが、「期間対応の必要経費」計上の前提である。「業務との直接関連性」とは、ある支出が「業務」を基因として発生することを意味すると考えられることから、「期間対応の必要経費」の要件であると考えられる。

第 9 章では、第 8 章までの検討結果をもとに、弁護士会会費事件<sup>18</sup>、および外れ馬券の必要経費該当性が争われた事件<sup>19</sup>について検討した。

弁護士会会費事件では、第 2 審で「業務遂行上の必要性」が強調され、最高裁も第 2 審の判断を是認した。しかしながら、本裁判では第 1 審、第 2 審を通して、弁護士会等の活動は弁護士としての「業務」に該当せず、それに伴う支出に「業務との直接関連性」は存在しないと判断している。このうえで、第 1 審では弁護士会等における支出行為の

<sup>18</sup> 第 1 審は東京地裁平成 23 年 8 月 9 日判決（税資 261 号-140(順号 11730)、TAINS : Z261-11730)。第 2 審は東京高裁平成 24 年 9 月 19 日判決（税資第 262 号-190(順号 12040)、TAINS : Z262-12040)である。最高裁の決定(最高裁第二小法廷平成 26 年 1 月 17 日決定(税資第 264 号-6(順号 12387)、TAINS:Z264-12387))がある。

<sup>19</sup> 第 1 審は大阪地裁平成 25 年 5 月 23 日判決（刑集 69 卷 2 号 470 頁、TAINS : Z999-9119)。第 2 審は大阪高裁平成 26 年 5 月 9 日判決（刑集 69 卷 2 号 491 頁、TAINS : Z999-9131)である。最高裁判決は最高裁第三小法廷平成 27 年 3 月 10 日判決（刑集 69 卷 2 号 434 頁、TAINS : Z999-9136)である。

「費用」の該当性を検討して必要経費に該当しないとしている。

これに対して、第2審では、弁護士会等の活動が、会員である弁護士の義務的な経済的負担によって成り立っていることを根拠に、必要経費に該当すると判示している。しかしながら、これは、弁護士会等の活動が「ある便益を得るため」ではないことを意味し、それに伴う支出が「費用」に該当しないことを示すものであると考えられる。したがって、義務的な経済的負担を根拠に必要経費に該当するとした第2審の判断は妥当ではないと考えられる。

外れ馬券の必要経費該当性が争われた裁判例において、被告人（納税者）は回収率に着目した網羅的な購入を行い、さらに過去の実績に基づいて予測方法を改変している。これは「業務」の概念である「営利を目的とする継続的行為」に該当すると考えられる。したがって、「業務」に基因する所得であり、一時所得には該当しないと考えられる。

本事案においては、第1審、第2審ともに一時所得該当性は否定されているが、第1審では、一時所得に該当しない根拠として、所得源泉性、具体的には「所得発生の蓋然性」があることと判示した。しかしながら、この判断では、「営利を目的とする継続的行為」、すなわち「業務」を行ったとしても、継続的な所得が発生しない以上、一時所得に該当する可能性があり、妥当ではないと考えられる。

このほか、外れ馬券の必要経費該当性について、外れ馬券は「損失」であり「費用」ではないとする最高裁裁判官の意見がある。本件の馬券購入行為は網羅的な購入であることから、外れ馬券の購入は、払戻しによる収入を得るための価値犠牲であると考えられる。したがって、馬券の購入による支出は「費用」であり「損失」ではないと考えられる。

また、第2審では本件のような購入形態の場合、特定の馬券の払戻金との対応を検討する必要はないと判示しているが、人為的に区切られた所得計算期間において、雑所得の「所得の金額」を算定するには、その「年中」の総収入金額と、それを得るための費用である必要経費を把握する必要がある。したがって、この判示は妥当でないと考えられる。

さらに、被告人は、過去の実績に伴い予測方法の改変を行っている。したがって、あるレースの外れ馬券は、その時点の収益にのみ影響を及ぼすものではない。結果として、一定の期間における収入と対応することから、外れ馬券の購入による支出は「期間対応の必要経費」に該当すると考えられた。

本研究では、学説において争いのある「期間対応の必要経費」の要件を、これまでに検討されたことのない所得税法における「業務」概念の考察を中心として明らかにした。

「業務」とは事業所得等の基因となる行為であり、「業務」以外の行為によって事業所得等は生じえない。また、包括的所得概念における所得とは、新たな財産権の獲得活動によって生じた、財産権の増加（増価）である。この増加（増価）を金銭価値として表

すには、新たに獲得した財産権の価額から、それに变化した財産権（投下資本）の価額を控除する必要がある。必要経費とは、この投下資本である。

2 要件説において「期間対応の必要経費」の要件とされる「業務との直接関連性」は、ある支出が「営利を目的とする継続的行為」である「業務」によって発生したことを意味する。「業務」は事業所得等発生的前提であり、「業務」による支出が費用となりえる。したがって、「業務との直接関連性」は「期間対応の必要経費」の要件となる。

ただし、会計学上の「費用」概念や、必要経費が投下資本であることを考慮すると、「業務」を行うだけではなく、新たな財産権発生の有無に着目する必要がある。これは、必要経費が、新たな財産権、すなわち「収入すべき金額」の発生と対応して「所得の金額」の計算上計上されるためである。

「業務との直接関連性」は、支出の原因に着目した要件であるが、これに加え、支出の結果として、事業所得等の「収入すべき金額」が発生し、これと「業務」による支出が対応することも、「期間対応の必要経費」の要件となる。

## 目次

序章	1
第1章 所得税法における所得概念	
－ シャンツ、ヘイグおよびサイモンズによる所得概念の考察 －	
はじめに	5
第1節 シャンツ、ヘイグおよびサイモンズの所得概念	6
1. シャンツによる所得概念とその定義	
2. ヘイグによる所得概念とその定義	
3. サイモンズによる所得概念とその定義	
第2節 三者の所得概念における異同と所得の意義	9
1. シャンツとサイモンズの所得概念の比較	
2. 「消費」に基づくヘイグの所得概念の検討	
3. 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」	
おわりに	13
第2章 所得税法における「所得の金額」の算定と包括的所得概念	15
はじめに	15
第1節 所得税法における課税標準の算定と、シャンツおよびサイモンズによる所得の定義	16
1. シャンツによる所得の定義と課税標準の算定	
2. サイモンズによる所得の定義と課税標準の算定	
第2節 課税所得の意義と理論的な「課税所得の金額」	19
1. 所得税法における「課税所得の金額」と課税標準	
2. 課税所得の金額における「収入すべき金額」	
3. 課税所得の金額における「消費」	
4. 包括的所得概念に基づく所得と「課税所得の金額」の異同	
おわりに	24

第3章	所得税法における「所得」および「必要経費」控除規定の沿革	25
	はじめに	25
第1節	第2次世界大戦以前の所得税法	26
	1. 明治20年所得税法創設（明治20年3月19日勅令第5号）	
	2. 明治32年所得税法全文改正（明治32年2月10日法律第17号）	
	3. 大正9年所得税法全文改正（大正9年7月31日法律第11号）	
	4. 昭和15年所得税法全文改正（昭和15年3月29日法律第24号）	
	5. 小括	
第2節	第2次世界大戦以後の所得税法	33
	1. 昭和22年所得税法全文改正（昭和22年3月31日法律第27号）	
	および 昭和22年11月所得税法一部改正（昭和22年11月30日法律第142号）	
	2. 昭和25年所得税法一部改正（昭和25年3月31日法律第71号）	
	3. 昭和37年所得税法一部改正（昭和37年3月31日法律第44号）	
	4. 小括	
	おわりに	36
第4章	所得税法における必要経費の規定と必要経費概念の基礎的検討	38
	はじめに	38
第1節	所得税法における必要経費の位置づけと計算構造	39
	1. 所得税法における必要経費	
	2. 必要経費の計算構造	
第2節	必要経費概念の基礎的検討	41
	1. 必要経費規定の検討方法	
	2. 文理解釈に基づく必要経費概念の基礎的検討	
	おわりに	44
第5章	会計学上の「費用」・「収益」概念の所得税法への適用可能性と必要経費の意義の検討	46
	はじめに	46
第1節	会計学上の「費用」および「収益」概念の所得税法への適用可能性	47
第2節	会計学における「収益」、「費用」概念の所得税法への適用と同法における「費用」の意義	49
	1. 所得税法における「収入金額」と会計学上の「収益」概念	
	2. 「必要経費」と会計上の「費用」概念	
	3. 「必要経費」の規定における資産損失の位置づけ	

おわりに	55
第6章    学説・通説における必要経費の要件	56
はじめに	56
第1節    必要経費に係る「別段の定め」と必要経費の要件	57
1.必要経費に係る「別段の定め」	
2.「所得の金額」の計算における費用概念の限界と学説・通説における必要経費の要件	
第2節    必要経費の要件をめぐる問題	59
1.「業務との直接関連性」および「業務遂行上の必要性」を必要とする説とその根拠	
2.「業務遂行上の必要性」のみを必要とする説とその根拠	
3.2 要件説と1 要件説の異同	
4.問題の所在	
おわりに	64
第7章    所得税法における「業務」概念の検討	66
はじめに	66
第1節    学説および一般的な意義における「業務」概念とその適用可能性	66
1.学説における業務概念	
2.一般的な意義および他の法規における業務概念とその適用可能性	
第2節    所得税法における「業務」概念の検討	70
1.所得税法における「業務」の使用	
2.一時所得と雑所得の相違に基づく「業務」概念の検討	
3.「事業」概念と「業務」概念	
おわりに	76
第8章    所得税法における「家事費」の意義と「期間対応の必要経費」の要件	78
はじめに	78
第1節    所得金額の算定における「家事費」の位置づけ	79
1.通説における「消費」の意義と所得	
2.所得金額の算定における「家事費」と「消費」	
3.「家事」の意義と「業務」との境界	
4.小括	

第2節	学説、通説における期間対応の必要経費の要件の意義	84
1.	「業務との直接関連性」の意義	
2.	「業務遂行上の必要性」の意義	
3.	期間対応の必要経費の要件	
おわりに		88
第9章	必要経費の要件をめぐる裁判例の検討	89
はじめに		89
第1節	弁護士会会費事件（東京高等裁判所 平成24年9月19日判決）	89
1.	事案の概要	
2.	第一審判決	
3.	第二審判決	
4.	検討	
第2節	大規模な馬券購入における外れ馬券の必要経費該当性 （最高裁判所第三小法廷 平成27年3月10日判決）	95
1.	事案の概要	
2.	第一審判決	
3.	第二審判決	
4.	最高裁判決および必要経費の範囲に関する裁判官の意見	
5.	検討	
おわりに		105
終章		107
参考文献等		114



## 序章

わが国所得税法はその第7条第1項第1号において、非永住者以外の居住者に対し、「全ての所得」に対して所得税を課すると規定している。また同法は、所得をその性質や発生源泉に応じて10種類に区分している。居住者に課される所得税の額は、この10種類の「所得の金額」を基礎として算出される（同法第21条第1項1号から同項第4号）。

「所得の金額」は所得の種類ごとに算定されるが、利子所得以外の「所得の金額」は、収入金額から所得税法中に規定される金額を控除することにより算出される。このうち、不動産所得、事業所得、山林所得、雑所得の金額は、その年中の事業所得等に係る「総収入金額」から「必要経費」を控除すると規定される（同法第26条第2項等）。

「必要経費」は所得税法第37条で規定される。同条第1項は、不動産所得、事業所得、雑所得（以下、「事業所得等」という。）の金額の計算において「必要経費」に算入すべき金額を以下の通り規定している。

「その年分の不動産所得の金額、事業所得の金額又は雑所得の金額（事業所得の金額及び雑所得の金額のうち山林の伐採又は譲渡に係るもの並びに雑所得の金額のうち第三十五条第三項（公的年金等の定義）に規定する公的年金等に係るものを除く。）の計算上必要経費に算入すべき金額は、別段の定めがあるものを除き、これらの所得の総収入金額に係る売上原価その他当該総収入金額を得るため直接に要した費用の額及びその年における販売費、一般管理費その他これらの所得を生ずべき業務について生じた費用（償却費以外の費用でその年において債務の確定しないものを除く。）の額とする。」

この所得税法第37条第1項について、通説は、2種類の必要経費の存在を指摘している。一つは、「個別（直接）対応の必要経費」とされるもので、同項の規定のうち「これらの所得の総収入金額に係る売上原価その他当該総収入金額を得るため直接に要した費用の額」と定められる部分である。もう一つは、「期間（一般）対応の必要経費」とされる。これは、同項において、「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の額」として規定される部分である。

事業所得等の金額の計算において、ある支出が「必要経費」として控除されるためには、これら「個別対応の必要経費」もしくは「期間対応の必要経費」のいずれかに該当する必要がある。

このうち、「期間対応の必要経費」該当性の要件としては、ある支出の基因となった行為について、「業務遂行上の必要性」が存在することに加え、その行為が、所得を生ずべき業務に対し直接関連すること、いわゆる「業務との直接関連性」を必要とする説（以下、「2要件説」という。）が通説とされてきた。しかしながら、「業務との直接関連性」は不要であり、その支出の基因となった行為に「業務遂行上の必要性」のみが存在すれば、「期間対応の必要経費」に該当するという説（以下、「1要件説」という。）もあり、これら2つの

説が対立している。

ある支出の必要経費の該当性が争点となった裁判例においても、「ある支出が必要経費として控除されうるためには、それが事業活動と直接の関連をもち、事業の遂行上必要な費用でなければならない。」(津地裁平成18年4月27日判決(税資第256号-120(順号10380)、TAINS : Z256-10380))と判示したように、2要件説を採用した例がある。

その一方で、「活動が控訴人の『事業所得を生ずべき業務』に該当しないからといって、その活動に要した費用が・・・事業所得の必要経費に算入することができないというものではない。なぜなら、・・・事業所得を生ずべき業務の遂行上必要な支出であれば、その事業所得の一般対応の必要経費に該当するということができるからである。」(東京高裁平成24年9月19日判決(税資第262号-190(順号12040)、TAINS : Z262-12040))と判示したように、1要件説を採用し、「業務遂行上の必要性」のみで「期間対応の必要経費」に該当するとした例もあり、その判断が分かれているところである。

学説においては、1要件説が妥当であるとするものの根拠として、租税法律主義、特に文理解釈に基づくとする指摘がある。具体的には、所得税法第37条第1項の規定から「業務との直接関連性」を要求することは法創造であり、租税法律主義の下では許されないとする説や、個別対応の必要経費の規定と比較して、期間対応の必要経費の規定には「直接」の記載がないことから、「業務との直接関連性」を要求するものではないとする説である。また、昭和38年12月の税制調査会は、「所得の金額」の算定について、純資産増加説の考え方に立ち、「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や損失」も広く考慮すべきと答申している。この答申、すなわち立法の経緯に基づいて、「業務との直接関連性」を要求するものではないとする説もある。

これに対し、2要件説を支持する立場からは、「業務との直接関連性」は、所得税法第37条第1項における「期間対応の必要経費」の規定のみの解釈によって導かれるものではないとする説がある。具体的には、「期間対応の必要経費」の規定自体は「業務との直接関連性」を要件とするものではないが、同項が「所得の金額の計算上必要経費に算入すべき金額は」と規定していることから、業務との直接関連性は織り込み済みであるとする説がある。このほか、「期間対応の必要経費」の規定は、いわゆる「通常かつ必要」な経費を控除する規定であるとする説もある。

これら2つの説の対立は、所得税法第37条第1項の解釈の相違に基因する。租税法の解釈においては文理解釈が目的論的解釈に優先するとされるが、そのゆえんは、租税法律主義の機能である法的安定性と予測可能性を確保するためである。このためには、第一に条文中の文言の意義を明確にする必要があると考える。

上述の通り、学説における「期間対応の必要経費」の要件としては、「業務との直接関連性」および「業務遂行上の必要性」が指摘されており、ともにその対象を「業務」としている。

しかしながら、この「業務」について検討した例は少ない。また、所得税法は、必要経

費の規定に限らず、その他の規定においても「業務」の文言を用いているものの、その意義を定めていない。この「業務」の意義を明確にすることなしに、「期間対応の必要経費」の要件を明らかにすることはできないと考える。

1 要件説を支持する立場からは、「期間対応の必要経費」の規定には「個別対応の必要経費」の規定と異なり、「直接」の文言の記載がないとする説があるが、「期間対応の必要経費」と「個別対応の必要経費」の規定とが対比されうるものであるかは、必要経費の計算構造や、「業務」概念の把握なしには検討できないように思われる。また、1 要件説が根拠の一つとする文理解釈の観点からも、「業務」概念の把握が必要であると考えられる。

さらに、「期間対応の必要経費」の規定においては、「費用」の文言も使用されている。文理解釈を基礎とする場合、この「費用」の意義も明らかにする必要があると考えられるが、「費用」は会計学において独自の概念を有する文言である。この会計学上の概念を所得税法において採用しうるか否かは、所得税法と会計学上の関係を考慮した検討が必要である。

また、上述の通り、所得税法は原則として「全ての所得」に対し所得税を課すことと規定している。すなわち、同法における課税物件は「所得」である。「所得の金額」は課税標準の計算の基礎となるものである。この課税標準は、課税物件である「所得」を金銭価値として表したものである。

課税標準の基礎となる事業所得等の「所得の金額」の計算において、「総収入金額」から「必要経費」控除することの目的は、「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」であるとされる。これは、課税標準が課税物件である「所得」を金銭価値として正確に表すことを意味すると考えられる。課税標準は「所得の金額」を基礎として算定されることから、「必要経費」は課税物件である「所得」を金銭価値として表すために必要である。

しかしながら、所得税法は、「所得」の意義・概念を定めていないことから、上述の「理論的な所得額」もまた明確ではない。したがって、「必要経費」の要件を明らかにするには、所得税法が課税物件とする「所得」について、その概念を考察する必要もあると考える。

このほか、1 要件説の根拠として、立法の経緯である税制調査会の答申を指摘するものがあるが、当該答申が、「期間対応の必要経費」について述べたものであるか否かは明らかではない。特に、広く考慮すべきとされた、「所得の形成に直接寄与していない経費」が「これらの所得を生ずべき業務について生じた費用」を意味するものであるかを検討することにより、本答申と「期間対応の必要経費」の規定との関連が明らかになると考えられる。

このためには、上述の検討に加え、所得税法に規定する必要経費の計算構造を把握する必要がある。

本論文は、所得税法第 37 条第 1 項に規定される「期間対応の必要経費」の要件を明らかにすることを目的とする。このためには、上述の検討が必要であると考えられる。そこで第一に、「所得」について考察したのち、「費用」、「業務」概念の考察を通して、主として

文理解釈の面から「必要経費」の要件を考察する。

第1章では、所得税法の課税物件である「所得」について検討する。ここでは、同法が採用しているとされる包括的所得概念について、その基礎を築いたシャント、ヘイグ、サイモンズの定義を概観し、これら三者の所得の定義の異同を検討する。

第2章では、所得税法における課税標準の基礎となる「所得の金額」が包括的所得概念に基づくものであるか否かを、所得の定義と所得税法の規定により明らかとする。

第3章では、課税物件である「所得」の意義や、必要経費の規定について、明治20年の所得税法制定から現行所得税法（昭和40年法律第33号）直前の改正である昭和37年の改正までの変遷を概観し、必要経費の要件を巡る問題が発生した原因について考察する。

第4章から第8章にかけては「期間対応の必要経費」の要件を検討する。

第4章では、所得税法における必要経費の概念、計算構造を確認し、文理解釈に基づいて同法第37条第1項の基礎的検討を行う。

第5章では、必要経費の規定における「費用」の意義について、所得税法の概念と会計学上の概念との比較を行い、会計学上の「費用」概念の適用可能性を検討する。また、必要経費の意義について検討する。

第6章では、「期間対応の必要経費」の解釈について、学説において対立が発生していることの原因を示し、これらの問題の解決のために検討すべき事項を明らかとする。

第7章では、所得税法における「業務」の意義を、他の法律や一般に意味するところの「業務」の概念との比較や、その適用可能性を通して検討する。また、一時所得と雑所得の相違に着目して「業務」概念を検討し、その意義を明らかにする。

第8章では、必要経費に関する別段の定めである「家事上の経費及びそれに関連する経費」について、特に所得概念における「消費」との関係から考察している。また、これまでの検討結果に基づき、「業務との直接関連性」、「業務遂行上の必要性」の意義を考察し、「期間対応の必要経費」の要件を明らかとする。

最後に第9章では、「期間対応の必要経費」の要件の検討結果に基づき、必要経費の該当性等について争われた裁判例を検討する。

## 第1章 所得税法における所得概念

### ー シャンツ、ヘイグおよびサイモンズによる所得概念の考察 ー

#### はじめに

所得税法は、その第7条第1項第1号において、非居住者以外の居住者の「全ての所得」に対して所得税を課すことと規定し、課税物件を「所得」としている<sup>1</sup>。また、同法の課税標準は、10種類に区分されたそれぞれの「所得の金額」を基礎として算定される。

各種の「所得の金額」の算定において、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。

課税標準は課税物件を金額化・数量化したものである<sup>2</sup>。この課税標準は、課税物件を正確に表現することが求められると考えられる。しがたって、課税標準算出の基礎となる「所得の金額」の算定において、ある支出が収入金額から控除されるか否かについては、課税物件である「所得」に基づいた判断が必要であると考えられる<sup>3</sup>。

本論文は収入金額から控除される金額のうち、事業所得等における「期間対応の必要経費」の要件を検討するものである。必要経費を正確に算定することは、所得税法における課税標準の一つである総所得金額の算出に不可欠である。

上述の通り、課税標準は課税物件を金額化・数量化したものである。しかしながら、所得税法は、課税物件を「所得」としているものの、その意義・概念を定めていない。この「所得」の概念が明らかでなければ、課税標準も明確とならず、「期間対応の必要経費」の要件を明らかにすることはできないと考えられる。そこで本章では、「必要経費」の要件の検討に先立ち、課税物件である「所得」の概念について考察する。

---

<sup>1</sup> 金子宏『租税法（第二十三版）』（有斐閣、2019）、178頁。

<sup>2</sup> 金子、同上、187頁。

<sup>3</sup> 佐藤英明教授は、「所得の金額」の算定において法で定められた金額を控除することの意義は「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」（佐藤英明『スタンダード所得税法〔第2版〕』（弘文堂、2017）、265頁。）であると述べられている。ここで、「理論的な所得額」が何を意味するかは述べられていないが、課税標準が課税物件である「所得」を金銭価値として正確に表現していることを意味すると思われる。

所得の概念については様々な説が存在するが、わが国所得税法は、包括的所得概念（純資産増加説）を採用しているとされる<sup>4</sup>。これは、「人が収入等の形で新たに得た経済的利得をすべて所得と考える考え方」<sup>5</sup>であるとされる。

包括的所得概念は、1892年に Georg Schanz（以下、「シャンツ」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」という。）や Henry Calvert Simons（以下、「サイモンズ」という。）によって主張されたとされる<sup>6</sup>。その後、様々な論者によって所得概念の検討、考察が行われているが、シャンツら三者の所得概念は、所得税法の採用する所得概念の基礎となっていると思われる。そこで本章では、この三者の所得概念およびその定義について考察する。

## 第1節 シャンツ、ヘイグおよびサイモンズの所得概念

### 1. シャンツによる所得概念とその定義

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になかたちで、その人の手元に一定期間内に流れ込んでくるものであ」と定義し<sup>7</sup>、「一定期間内の純資産の増加として表される」<sup>8</sup>と述べている。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」<sup>9</sup>であると述べている。

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。」<sup>10</sup>と述べている。所得税法では、所得をその出处、すなわち発生源泉や

<sup>4</sup> これに対し、第二次世界大戦以前の所得税法は、制限的所得概念を採用していたとされる。金子宏教授は、シャープ勧告に基づく昭和25年の税制改正により、雑所得が所得概念に加えられたことは、「納税者の担税力を増加させる利得は原則としてすべて課税の対象とする」という考え方を示しており、包括的所得概念を採用したものと考えてよいであろう。（金子宏『所得概念の研究』（有斐閣、1995）、48-49頁。）と述べられている。ただし、昭和25年の税制改正（昭和25年3月31日法律第71号）に定められた雑所得は、昭和22年の所得税法全文改正（昭和22年3月31日法律第37号）で規定されていた「事業等所得」（昭和22年3月31日法律第37号第9条第1項第8号）から事業所得が分離されたことにより定められたものである。したがって、包括的所得概念は、昭和22年の所得税法全文改正において採用していたと思われる。なお、本論文では、「包括的所得概念」とは「所得」の意義を示すものであるとし、「純資産増加説」は包括的所得概念に基づく「所得」の計算原理として用いる。

<sup>5</sup> 佐藤、前掲注3、4頁。

<sup>6</sup> 金子、前掲注1、195頁。

<sup>7</sup> Georg Schanz, Der Einkommensbegriff und die Einkommensteuergesetze, FinanzArchiv, S.22-23(1896). 本文中の引用は、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)、46頁による。

<sup>8</sup> Ebd., S.7. 引用は、篠原、同上、29頁。

<sup>9</sup> Ebd., S.5. 篠原、同上、27頁。

<sup>10</sup> Ebd., S.1. 篠原、同上、23頁。武田隆二『所得会計の理論 一税務会計の基礎理論一』（同文館、1969）、27頁では、「収益にあっては、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。

性質において区分しているが<sup>11</sup>、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<sup>12</sup>。

包括的所得概念（純資産増加説）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する制限的所得概念がある<sup>13</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」<sup>14</sup>定義している。

制限的所得概念と包括的所得概念との異同は、制限的所得概念においては、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とする点であるとされる<sup>15</sup>。これに対し、シャンツは「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定義している。

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>16</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点では」、「傑出した利点を示している」<sup>17</sup>と述べている。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、「使用権、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、あら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」<sup>18</sup>いたものが所得であると述べている。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>19</sup>。

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

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>20</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

<sup>11</sup> 金子、前掲注1、218頁。

<sup>12</sup> なお、会計学における「収益」とシャンツのいう「収益」が同一の概念であるかは明らかではない。

<sup>13</sup> 金子、前掲注1、195頁。

<sup>14</sup> 武田、前掲注10、20頁。

<sup>15</sup> 金子、前掲注1、195頁。

<sup>16</sup> 「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, a.a.O., S.2. 篠原、前掲注7、25頁）。

<sup>17</sup> Ebd., S.5. 篠原、同上、27頁。

<sup>18</sup> Ebd., S.24. 篠原、同上、47頁。

<sup>19</sup> 武田、前掲注10、33頁。

<sup>20</sup> 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」（同上、32-33頁。）と述べられている。

しなければならない」<sup>21</sup>と述べられている。これは、「純収益」は制限的所得概念においても所得であるとされるが、シャンツこれに「非反復的な一時所得」を加えることで、その範囲を拡大したことを意味すると考えられる。

## 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時点間の増もしくは増価 (increase or accretion) の貨幣価値である」<sup>22</sup>と定義している。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。」<sup>23</sup>と述べている。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 wants)」に置き換えている<sup>24</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とならないこととなる。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>25</sup>。そこでヘイグは、所得を、将来的に「満足」を得ることのできる経済力の増加として定義している。

## 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>26</sup>。しかしながら、この心理的な「満足」を定量的に評価することは不可能である。これについてサイモンズは、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」<sup>27</sup>と述べている。

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

---

<sup>21</sup> 同上、27頁。

<sup>22</sup> Robert Murray Haig, *The Concept of Income – Economic and Legal Aspects*, *The Federal Income Tax*, Columbia University Press, p.7(1921). 引用は辻山栄子『所得概念と会計測定』(森山書店、1991)、41頁による。

<sup>23</sup> *Ibid.*, p.2. 辻山、同上、40頁。

<sup>24</sup> *Ibid.*, pp.6-7.

<sup>25</sup> 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」(*Ibid.*)と述べられている。

<sup>26</sup> *Ibid.*, p.2.

<sup>27</sup> Henry C. Simons, *Personal Income Taxation – The definition of income as problem of fiscal policy*, *The University of Chicago Press*, p.42(1938). 引用は、辻山、前掲注22、48-49頁による。



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>28</sup>。これを定式化すると、式(2)で示される。

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

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。

## 第2節 三者の所得概念における異同と所得の意義

### 1. シャンツと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。

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る利益の算定と同様に「純収益」を定義している。

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。すなわち「所得の金額」は損益法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 (Reinbermögenszugangstheorie)」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<sup>29</sup>。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。すなわち、会計学における静態論に基づく、財産法の原理による所得計算を意味すると考えられる。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<sup>30</sup>。所得税法において、「所得の金額」算定が損益法によること

<sup>28</sup> Ibid., p.49.

<sup>29</sup> 武田、前掲注10、34-38頁。

<sup>30</sup> 武田教授は、「運動計算 (Bewegungsrechnung) に基づく」と述べられている (同上、38頁)。

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。

また、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、シャンツの所得の定義において「消費」は所得算上の構成要素となっていない。

所得税法の規定においても、棚卸資産や山林を家事のために消費した場合、その金額を「所得の金額」の計算において加算する規定が存在する<sup>31</sup>。しかしながら、基本的には「消費」に費やされた金額は「所得の金額」の計算において加算されず<sup>32</sup>、また、控除項目ともならない。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。

## 2. 「消費」に基づくヘイグの所得概念の検討

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「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」を所得算定の要素としている点に異同がある<sup>33</sup>。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。

さらに、「消費」を所得算定の構成要素とするか否かについては、サイモンズが構成要素とする一方で、ヘイグはシャンツと同様に構成要素としていない。

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>34</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>35</sup>。その点にお

<sup>31</sup> 所得税法 39 条第 1 項は「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。」と定めている。

<sup>32</sup> 所得税法 39 条第 1 項の規定について、税制調査会「所得税法及び法人税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 条第 1 項の規定は、消費を所得金額に直接算入する規定ではなく、棚卸資産の消費を可能とした財産権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。

<sup>33</sup> なお、シャンツはヘイグやサイモンズと同様に、所得を「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 Schmöller 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)。

<sup>34</sup> 辻山、前掲注 22、53 頁。北口りえ「所得課税における所得概念」『駒澤大学経済学論集』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。

<sup>35</sup> 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

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、「消費」を所得算定の構成要素とするか否かについては両者で異なる。また、所得を心理的な「満足」とは定義していないものの、シャントツの所得定義においても「消費」は所得算定の構成要素ではない。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。

### 3. シャントツ、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>36</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、個人はその財産権を行使する。この行使の結果は二つに大別される<sup>37</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」を意味すると考えられる<sup>38</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>39</sup>。

シャントツの所得概念は、「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>40</sup>として定義される。こ

---

は「経済力」を所得としていると考えられる。金子、前掲注 1、195 頁では、包括的所得概念は取得型（発生型）取得概念の類型に属するとしている。この取得型（発生型）取得概念とは、「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。

<sup>36</sup> 本節における「財産権」は、「経済力」と同義であると仮定して用いる。

<sup>37</sup> 佐藤、前掲注 3、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。」（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。）と述べられている。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）。

<sup>38</sup> 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。」（*Ibid.*, p.49.）と述べている。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。」（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—」『熊本学園大学専門職紀要』4 号(2013)、9 頁。）と述べられている。消費は、この「所得の処分」に該当すると思われる。

<sup>39</sup> シャントツは、「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出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。」（Schanz, a.a.O., S.23. 引用は、篠原、前掲注 7、46 頁。）と述べている。

<sup>40</sup> *Ebd.*, S.2. 篠原、同上、25 頁。

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>41</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」<sup>42</sup>とし、「増加 (zugang)」の文言を用いて定義している。

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>43</sup>。換言すれば、シャンツの所得の算定において、「消費」は、「総収益」をあげるために用いられるものでなく、「消費」活動によって新たな財産権は発生しない。結果として、「消費」による財産権の減少は所得算定から除外されると考えられる。

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>44</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、新たな財産権の発生による財産権価額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>45</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、財産権の増加額を所得として算定している<sup>46</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定義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。

---

<sup>41</sup> Ebd., S.1. 篠原、同上、23 頁。

<sup>42</sup> Ebd., S.7. 篠原、同上、29 頁。

<sup>43</sup> 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。」(ebd. S.23. 引用は、篠原、同上、46 頁。)と述べている。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、収益の獲得活動のみを行う存在ではないかと思われる。

<sup>44</sup> Simons, *op. cit.*, p.49.

<sup>45</sup> 金子、前掲注 4、166 頁。佐藤、前掲注 3、10 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、1 頁。

<sup>46</sup> 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。」(Schanz, a.a.O., S.23. 引用は、篠原、前掲注 7、46 頁。)と述べている。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。

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>47</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）として所得を定義していると考えられる<sup>48</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>49</sup>、シャンツおよびヘイグと同様に「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様の定義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」は同義であると考えられる。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、その計算原理は静態論に基づく財産法であると考えられる<sup>50</sup>。

## おわりに

シャンツ、ヘイグ、サイモンズの所得の定義について概観し、三者の所得の定義には「消費」の位置づけについて異同があることを明らかにし、これを検討した。

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、消費活動を除外しなければ

<sup>47</sup> Haig, *op. cit.*, p.7.

<sup>48</sup> 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。

<sup>49</sup> Simons, *op. cit.*, p.49. 引用は、吉田、前掲注 37、200 頁による。

<sup>50</sup> 辻山、前掲注 22、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い『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で、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。」（Haig, *op. cit.*, p.7.）と述べている。

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。

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、「消費」を所得算定上の構成要素としている。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価額の期首と期末の差額に加え、消費活動による財産権価額の減少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た。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た。

したがって、シャンツ、ヘイグ、サイモンズのいずれも所得とは、新たな財産権の獲得活動によって生じた財産権の増加（増価）をとして定義していると考えられた。

## 第2章 所得税法における「所得の金額」の算定と包括的所得概念

### はじめに

前章では、包括的所得概念の基礎を示したシャンツ、ヘイグ、サイモンズの所得概念を概観するとともに、三者の所得概念において「消費」の位置づけに異同があることを明らかにした。また、所得の算定式は異なるものの、三者のいずれも、「所得」とは財産権の増加を意味することを明らかにした。

サイモンズの所得の定義では、所得を一定期間における財産権の価額の変化として算定するため、所得の算定には、「消費」に費やされた財産権の価額を把握する必要がある。一方、シャンツの所得の定義においては、所得を財産権の価額の変化ではなく、それをもたらした収入、支出に基づいて算定する。この場合、収入とそれに対応する支出の把握が必須となる。また、「消費」は所得算定からは除外される。

所得税法において、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によって算定される。これはシャンツの所得の算定方法と一致するものである。すなわち、包括的所得概念に基づく所得税法における「所得」とは、財産権の増加を意味すると考えられる。

しかしながら、所得税法には包括的所得概念からの乖離を示す規定があることも指摘されている。また、所得税法における所得を、サイモンズの定義式を用いて説明する例がある。サイモンズの所得の算定はシャンツとは異なるものの、サイモンズもシャンツと同じく、「所得」を財産権の増加として定義している。

所得税法が包括的所得概念を採用していることは通説とされるが、それから乖離する規定が存在することは、同法が独自の所得概念を採用している可能性を示唆するように思われる。

一方、所得税法における課税標準は、各種の「所得の金額」を基礎として算定される。また、この課税標準は課税物件である「所得」を金銭価値として表したものである。したがって、「所得の金額」の算定がサイモンズの定義に一致するものであれば、所得税法における「所得」は包括的所得概念によるものであると考えられる。

そこで本章では、所得税法における「所得の金額」の算定方法が、シャンツの所得の定義と一致することを確認したのち、サイモンズの所得の定義においても算定しうるか否かを検討することで、所得税法における「所得」が包括的所得概念と一致するものであるか否かを明らかにする。

## 第1節 所得税法における課税標準の算定と、シャントツおよびサイモンズによる所得の定義

### 1. シャントツによる所得の定義と課税標準の算定

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。一方、シャントツによる所得の算定式は式(1)で示される<sup>1</sup>。

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

式(1)と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>2</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>3</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れる<sup>4</sup>。

「非反復的な一時所得」としてシャントツは「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>5</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。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「基因となった資産の取得費及びその資産の譲渡に要した費用の額の合計額」を控除すると規定し（同法第33項第3項）、また一時所得についても、同法第34条第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、シャントツは所得を「一定期間内の純資産の増加」<sup>6</sup>であると述べている。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考えられる。

これらを考慮すると、所得税法における「所得の金額」は、シャントツによる所得の定義に対応した「期間的純資産増加説」に基づき算定されることが考えられる<sup>7</sup>。前章で指摘したよ

<sup>1</sup> 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。

<sup>2</sup> 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。

<sup>3</sup> 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（金子宏『所得概念の研究』（有斐閣、1995）、47頁）。

<sup>4</sup> 税制調査会「所得税法及び法人税の整備に関する答申」（1963）、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。

<sup>5</sup> Georg Schanz, Der Einkommensbegriff und die Einkommensteuergesetze, FinanzArchiv, S.24(1896). 引用は、篠原章訳「ゲオルグ・シャントツ 所得概念と所得税法(1)」『成城大学経済研究』104号(1989)、47頁による。

<sup>6</sup> Ebd., S.7. 引用は、篠原、同上、29頁。

<sup>7</sup> 武田、前掲注1、34-38頁。



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、「所得の金額」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の算定式においては、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。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、各種の「所得の金額」が算定される。したがって、「純収益」の項、「非反復的な一時所得」の項は、複数の所得区分により構成される。

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>8</sup>。また、「・・・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」<sup>9</sup>ためであるとされる。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、出处に対する遡及的な関係である。」<sup>10</sup>と述べており、所得分類はその出处を明らかにする上で寄与していると思われる。

## 2. サイモンズによる所得の定義と課税標準の算定

サイモンズの所得の定義において、所得は、消費に費やされた財産権の価額と期中の財産権の価値の蓄積の和として求められる期中純資産増加額とされ、式(2)で示される<sup>11</sup>。

$$Y = c + (W_1 - W_0) = c + \Delta W \quad (2)$$

ここで、 $Y$ は所得、 $c$ は所得計算期間における消費に費やされた財産権の価額（以下、「期中消費額」という。）、 $W_1$ は所得計算期間の末における財産権の価額、 $W_0$ は所得計算期間開始時における財産権の価額であり、 $\Delta W$ は所得計算期間における財産権の価額の変動額（以下、「財産権の変動額」という。）である。

上述の通り、所得税法における課税標準は、式(2)に示されるような期中消費額  $c$  と財産権の変動額  $\Delta W$  との和としては算出されない。また、同法においては、その第22条第1項において、「課税標準は、総所得金額、退職所得金額及び山林所得金額とする。」と規定し、3種類の課税標準を設定している。さらに、総所得金額については、同条第2項において、「各種所得の金額の計算の規定」により計算した金額の合計額であるとし、同条第2項第1号および同項第2号で、総所得金額に含まれる8種類の所得を示している。

<sup>8</sup> 金子宏『租税法（第二十三版）』（有斐閣、2019）、200頁。また、税制調査会、前掲注4、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。

<sup>9</sup> 税制調査会、前掲注4、7頁。

<sup>10</sup> Schanz, a.a.O., S.1.

<sup>11</sup> Henry C. Simons, Personal Income Taxation – The definition of income as problem of fiscal policy, *The University of Chicago Press*, p.50(1938).式の表記は、辻山栄子『所得概念と会計測定』（森山書店、1991）、38頁による。なお、辻山教授は、サイモンズの見解は「ほぼヘイグの見解を踏襲したものと言ってよい」と述べておられる。

すなわち、所得税法は、所得をその発生源や性格に応じて 10 種類に区分するとともに、課税標準もその計算の基礎となる所得区分に対応して 3 種類を設定している。また、同法第 7 条第 1 項において、「所得税は、次の各号に掲げる者の区分に応じ当該各号に定める所得について課する」と規定し、同 1 号において、「非永住者以外の居住者」については、「全ての所得」と定めていることも、所得に種類があることを示唆していると考えられる<sup>12</sup>。ただし、この所得区分の設定は、同法が包括的所得概念を採用していないことの根拠とはならないとされる<sup>13</sup>。

一方で、所得税法は包括的所得概念からの逸脱を示す規定があると指摘される。具体的には、租税特別措置により政策的に課税の対象から除外される所得が存在すること、また、所得分類のうち「利子所得・配当所得・山林所得・退職所得の全部または一部が、分離課税の対象とされ、また譲渡所得および一時所得について二分の一課税」<sup>14</sup>が採られている点である。

所得税法において、包括的所得概念から逸脱する規定が存在する場合、同法で規定される「所得の金額」を基礎として算定される課税標準は、包括的所得概念による「所得」を表していない可能性がある。また、各種の「所得の金額」は、サイモンズの所得算定式とは異なる式により算定されることから、サイモンズの所得概念が同法に対応していない可能性もある。

そこで、所得税法で規定される各種「所得の金額」（以下、「課税所得の金額」という。）が<sup>15</sup>、純資産増加説に基づいて算出されているか否かを、同法の規定と対比することにより検討する<sup>16</sup>。

なお、サイモンズによる所得の算定は「財産権の変動額」を基礎とする。この「財産権の変動額」の算定には、財産権の価額の「評価」を要し、「実現した財産権の変動額」のみでは所得の総額を測定できない。この「評価」（未実現）の部分と「実現した財産権の変動額」とを区別すると、式(3)であらわされる<sup>17</sup>。

$$Y = c + \Delta W = c + \Delta W^r + \Delta W^u \quad (3)$$

<sup>12</sup> この「全ての所得」とは、所得税の課税物件が区分された所得の全部、すなわち合計を示すものと思われる。したがって、昭和 15 年の所得税法における分類所得税とは異なると考えられる。

<sup>13</sup> 金子、前掲注 3、48-49 頁。また、金子教授は、所得源泉説の核心とは所得を分類することではなく、「所得の範囲を継続的源泉からの利得ないし継続的、反復的な利得に限定すること、すなわち所得概念を制限的に構成するという実質にあると考えるべきである。」と述べられている。

<sup>14</sup> 同上、49 頁。

<sup>15</sup> 上述のように、所得税の課税標準は総所得金額、退職所得金額、山林所得金額である。また、これらの金額は各種所得の金額の合計額を基礎として算出される。本章では、純資産増加説に基づいて算出される「所得の金額」と区別するため、課税標準の基礎となる各種所得の金額を「課税所得の金額」とする。

<sup>16</sup> 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)、45 頁では、「実際の所得課税における課税所得となると、より下位概念としての所得概念、具体的には制度的枠組みに基づく実定法上の所得概念でなくてはならない」と指摘されている。

<sup>17</sup> 辻山、前掲注 11、101 頁。消費型所得課税を主張した W.D. Andrews（以下、「アンドリュウス」という。）は、式(2)のうち、 $\Delta W^u$  に課税することが不可能であるならば、 $\Delta W^r$  を含む  $\Delta W$  全体を非課税とするほうが、租税の公平を達成すると主張したとされる（辻山、同上、102 頁）。

ここで、 $\Delta W^r$  は期中に実現した財産権の変動を、 $\Delta W^u$  は未実現の財産権の変動額（評価による部分）を示す。

## 第2節 課税所得の意義と理論的な「課税所得の金額」

### 1. 所得税法における「課税所得の金額」と課税標準

所得税法において「課税所得」は第7条（課税所得の範囲）から第10条（障害者等の少額預金の利子所得等の非課税）において、その範囲が定められている。具体的には、同法第7条第1項において、「所得税は、・・・当該各号に定める所得について課する。」と規定し、所得税が課される所得を「課税所得」と規定している。同項第1号において、非永住者以外の居住者対し所得税が課される所得は「全ての所得」と規定されており、「所得」に該当するものであれば、第9条（非課税所得）および第10条で規定されるものを除き、すべて所得税が課される。

所得税の金額の算出方法は所得税法第21条第1項に定められている。同項第1号では、「所得を利子所得、配当所得、不動産所得、事業所得、給与所得、退職所得、山林所得、譲渡所得、一時所得又は雑所得に区分し、これらの所得ごとに所得の金額を計算する。」と規定している。すなわち、所得が区分されるとともに、その「所得の金額」もまた区分して計算される。

所得税法第21条第1項第2号では、同項第1号で計算された各種の「所得の金額を基礎として」、課税標準である「総所得金額」、「退職所得金額」、「山林所得金額」を計算する旨を規定している。最終的に個人に課される所得税の金額は、これら3種類の課税標準をもとに計算された「課税総所得金額」、「課税退職所得金額」、「課税山林所得金額」に、それぞれ税率を乗ずることで算出される（同項第3号および同項第4号）。このように、退職所得と山林所得が総所得金額に含まれず分離課税の対象となる（3種類の課税標準が存在する）規定は、包括的所得概念からの乖離であると指摘される<sup>18</sup>。

しかしながら、所得税法は雑所得という所得区分を規定していることから、課税対象となる所得の範囲（課税所得の範囲）は包括的所得概念と同じ範囲を示すとされる<sup>19</sup>。

所得税法第21条第1項第1号では各種の「所得の金額」を計算すると定めている。一方、同項第2号で算出される課税標準は、同項第1号で計算された「課税所得の金額」を基礎として算出される。すなわち、課税物件を金銭価値として表した課税標準が包括的所

<sup>18</sup> 課税標準の設定を含めて包括的所得概念が採用されているとされるためには、所得を発生源や性質等によりを区分せず、すべての課税所得の金額を合計した一つの課税標準に対して累進税率を適用する「総合累進所得税」の制度としなければならないとされる（金子、前掲注3、49頁）。また、ここでは、総合累進所得税の趣旨に合致したシャウプ税制は「所得を包括的に構成することの意味をそれだけ高めた。」と述べられている。

<sup>19</sup> 金子、同上、48-49頁。ただし、制限的所得概念との相違を考慮すれば、一時所得の存在も所得の範囲を包括的にとらえる根拠になると思われる。

得概念に基づくものであるか否かは、その基礎である「課税所得の金額」の計算において、同法が定める規定を検討しない限り明確にできないと思われる。

式(3)で示されるように、サイモンズの所得の算定において所得は、期中消費額  $c$ 、実現した財産権の変動額  $\Delta W^r$ 、および未実現の財産権の変動額  $\Delta W^u$  により構成される。したがって、所得税法における「課税所得の金額」が、上述の要素により構成されているのであれば、「課税所得の金額」は、基本的には包括的所得概念による所得を示すことになると考えられる<sup>20</sup>。そこで、同法の規定を検討することで、「課税所得の金額」の構成要素を明らかにする。

## 2. 課税所得の金額における「収入すべき金額」

所得税法において、利子所得を除く 9 種類の「所得の金額」は、いずれにおいても「収入金額」から、所得税法中に規定される金額を控除した金額として算出される。「収入金額」は同法第 36 条で定められており、同条第 1 項は、「その年分の各種所得の金額の計算上収入金額とすべき金額又は総収入金額に算入すべき金額は、別段の定めがあるものを除き、その年において収入すべき金額（金銭以外の物又は権利その他経済的な利益をもつて収入する場合には、その金銭以外の物又は権利その他経済的な利益の価額）とする。」と規定している。

「収入金額（または総収入金額に算入すべき金額）」は「その年において収入すべき金額」と規定される。これは、「収入金額」が、発生主義を基本とすることを意味する<sup>21</sup>。一方で、「課税所得の金額」の計算においては、「収入する権利が確定した金額」を計上する「権利確定主義」が採用されているとされる<sup>22</sup>。この権利確定主義のもとでは、式(3)における実際に生じた財産権の価値の変動額  $\Delta W^r$  が「課税所得の金額」の要素になると考えられる<sup>23</sup>。

一方で、所得税法には、未実現の財産権の価値の変動額  $\Delta W^u$  を「収入金額」に算入すべきとする規定も存在する<sup>24</sup>。同法第 41 条第 1 項は、農産物はその販売によって「収入金額」を受領する権利が確定した時ではなく、その収穫時に当該農産物の価額に相当する金額を、事業所得の金額の計算上の「総収入金額」に算入旨規定している<sup>25</sup>。また、同法第 59 条第

<sup>20</sup> アンドリュウスの消費型所得課税論においては、消費  $c$  のみを課税所得としている（辻山、前掲注 11、101－102 頁）。

<sup>21</sup> 本論文では、所得の算定における「収入」および「支出」について、現金主義ではなく、発生主義および権利確定主義に基づくものとして用いる。

<sup>22</sup> 金子、前掲注 8、310 頁。佐藤英明『スタンダード所得税法 [第 2 版]』（弘文堂、2017）、244 頁。

<sup>23</sup> 植松守雄「所得税法における『課税所得』をめぐって」『一橋論叢』77 巻 2 号(1977)、144 頁では、「もともと税法の規定はこのような『経済的利益』そのものを所得としているわけではなく、所得は『収入金額』の收受によって生じ、その『収入金額』中に『経済的利益』によるものが含まれているとしている（所得税法第 36 条第 1 項）ので、税法上の所得概念の包括性は、『収入金額』の概念により制約を受ける面がある。」と指摘されている。

<sup>24</sup> 金子、前掲注 3、74-75 頁。

<sup>25</sup> 税制調査会、前掲注 4、16 頁では「農産物については、広義の発生主義の考え方からは、少なくともその収穫の時にいて所得の発生を認識しうる。」と指摘されている。

1 項は、資産を贈与ないしは著しく低い価額で譲渡した場合には、その時における価額に相当する金額によって資産の譲渡があったものとみなされると規定している<sup>26</sup>。

これらを考慮すると、所得税法は、式(3)における、 $\Delta W^r$  および  $\Delta W^u$  の一部を「課税所得の金額」の構成要素としていと考えられる。換言すれば、「所得」が未実現の財産権の変動額からも構成されることを念頭に置いていなければ、これらの規定は定められないと考えられる。結果として、所得税法の規定に従って算定される財産権の変動額は、実現した変動額と、未実現の変動額の双方を含んでおり、サイモンズにより所得の算定式と同様の要素から構成されていると考えられる<sup>27</sup>。

### 3. 課税所得の金額における「消費」

前章で指摘した通り、サイモンズの所得の定義において、財産権の変動額に基づいて、「所得」である財産権の増加額を算定するためには、期中消費額を財産権の変動額に算入する必要がある。

所得税法において、課税所得の金額に「消費」に費やされた財産権の価額を含めるとする規定は、同法第 39 条第 1 項（たな卸資産等の自家消費の場合の総収入金額算入）に存在する。ここでは、消費の範囲を、棚卸資産を自家消費した場合に限定している。また、同法第 41 条の規定は、通常、農家によって収穫された農作物は農家で自家消費されることが多いことから、その捕捉のために、未実現である収穫時に「総収入金額」に算入する旨を規定したとする指摘がある<sup>28</sup>。これによれば、同条の規定は、未実現の財産権の増加と消費の双方に該当するために「収入金額」に算入されると考えられる<sup>29</sup>。

特定の資産の「消費」に当たらない「消費」に関する規定として、所得税法第 45 条第 1 項第 1 号に規定される、家事費・家事関連費の必要経費不算入がある。通説において、家事費とは、「消費のための支出」を意味するとされる<sup>30</sup>。上述の棚卸資産の規定と異なり、家事費を「課税所得の金額」の計算上の控除項目としないことは、期中消費額  $c$  を直接的に「課税所得の金額」に算入することではない。これは、サイモンズの所得の算定において

<sup>26</sup> 金子、前掲注 3、75 頁。

<sup>27</sup> 金子、前掲注 8、197 頁では、「未実現の利得および帰属所得は、…原則として課税の対象から除かれていると解さざるを得ない。しかし、これは、それらが本質的に所得でないからではなく、それらを補足し評価することが困難であるからであって、それらを課税対象とするかどうかは立法政策の問題である。」と述べられている。また、中里実「所得概念と時間 ―課税のタイミングの観点から」『金子宏編 所得課税の研究』（有斐閣、1991）、138 頁では、「現実の日本の所得税は、経済的意味の所得のほか、キャピタル・ゲインや、一定の移転を含む『所得』に対して課されている。」と指摘されている。

<sup>28</sup> 金子、前掲注 3、75 頁。税制調査会、前掲注 4、16 頁。

<sup>29</sup> 損益法によれば、自家消費時にその価額を「収入金額」に加算することで、所得の計算が可能となる。一方財産法においては、所得計算期間中に棚卸資産を自家消費した場合、期末の財産権価額は減少することとなる。この減少分を相殺するために、自家消費部分は「消費」として加算するものと考えられる。

<sup>30</sup> 金子、前掲注 8、317 頁。水野忠恒『租税法 第 5 版』（有斐閣、2011）、255 頁。佐藤、前掲注 22、268 頁では、所得税法が必要経費とならないことは前提であるとして、同号の規定を、「確認的規定と解するほかはありません。」と述べられている。ただし、「家事費」と「消費」には異同が存在すると考えられる。これについては第 8 章で考察する。

指摘したように、期末の財産権の価額  $W_1$  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<sup>31</sup>。なお、この考えは、「事業主貸 / 現金など」の仕訳として表現されているものと思われる<sup>32</sup>。これらを考慮すると、消費  $c$  は、所得税法における「所得の金額」の計算要素に含まれると考えられる。

#### 4. 包括的所得概念に基づく所得と「課税所得の金額」の異同

「課税所得の金額」の計算において、実現した財産権の価値の変動額  $\Delta W^r$  は「権利の確定」を基準として算入される。また、限定的ではあるが、未実現の財産権の価値の変動額  $\Delta W^u$  を算入する規定も存在する。したがって、所得税法は、実現した財産権の価値の変動額と未実現の財産権の価値の変動額の双方を所得の構成要素としていると考えられる。

期中消費額  $c$  について、自家消費された棚卸資産は直接的にその消費額を「課税所得の金額」（総収入金額）に算入すると規定される。サイモンズの定義に基づく所得の算定においては、棚卸資産を含むその他の消費額について、期中の財産権の変動に含めないことで、間接的に消費を「課税所得の金額」に算入していると考えられる。

これらを考慮すると、所得税法が規定する、「課税所得の金額」およびこれを基礎として算出される課税標準は、当然ながら式(3)で示される理論的な所得  $Y$  と等しくなるものではない。特に、未実現の利益  $\Delta W^u$  については限定的に算入される。しかしながら、サイモンズの所得の算定式の構成要素である期中消費額  $c$ 、実現した財産権の変動額  $\Delta W^r$ 、未実現の財産権の変動額  $\Delta W^u$  をすべて含む。したがって、同法における「所得」概念は包括的所得概念に基づくと考えられる。

ただし、「課税所得の金額」および課税標準は、式(3)で示される包括的所得概念に基づく所得とは以下の点について異なる。

- ① 所得をその源泉や性格によって区分されていることから、「課税所得の金額」は、所得区分ごとに計算された金額の和となること。
- ② 実現した財産権の価額の変動額（財産権の増加）であっても、非課税所得の規定により、その一部が除外されること<sup>33</sup>。
- ③ 未実現の財産権の価値の変動額は限定的に「課税所得の金額」に算入されること。

<sup>31</sup> 佐藤、同上、265 頁では、『純資産を減少させるもので消費にあたらぬもの』は、すべて所得計算において『純資産を増加させる収入金額から控除される金額』であり、…これが必要経費にあたることは明らかです。」と述べられている。

<sup>32</sup> 木村弘之亮「所得税法における包括的所得税と発生主義の接点 ―包括的所得税は実現主義を排斥するか―」『税法学』562 号(2009)、43 頁では、棚卸資産の自家消費について、「店主勘定（店主貸）/ 売上」の仕訳が示されている。これは、売上から自家消費によって減少した棚卸資産の価額を控除する（売上原価とする）ことで、 $\Delta W$  を算出するものであると思われる。

<sup>33</sup> 所得税法第 9 条においては、「次に掲げる所得については、所得税を課さない」と規定していることから、財産権の変動額のうち、一部を課税所得から除外している。

上記を考慮すると、所得税法に規定される課税所得の金額  $Y'$  は、包括的所得概念における所得  $Y$  に含まれるものとなり、式(4)で表される。

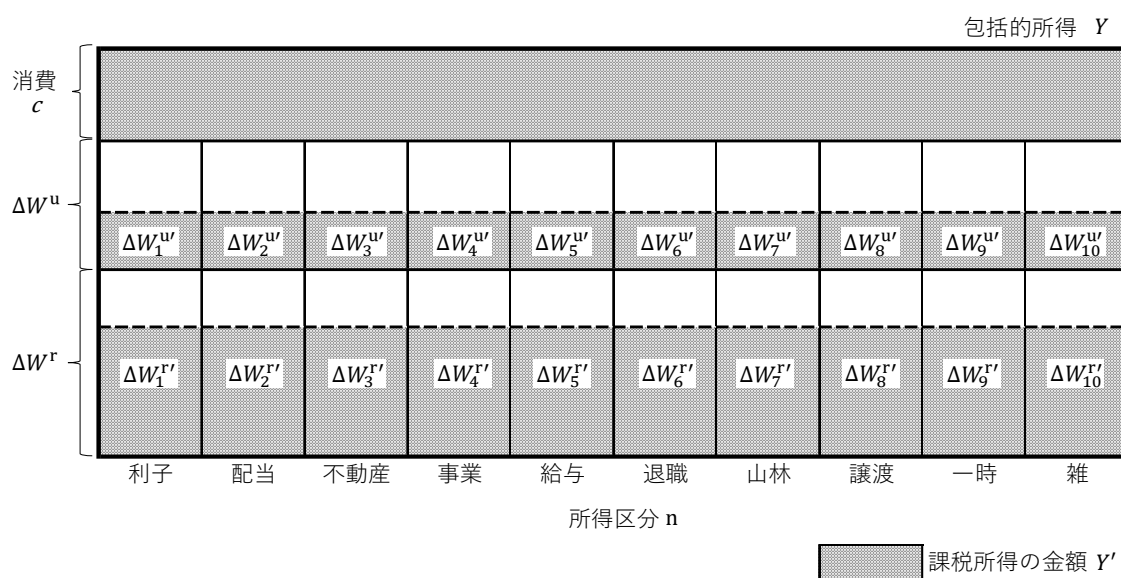
$$Y \supset Y' = c + \sum_{n=1}^{10} (\Delta W_n^{r'} + \Delta W_n^{u'}) \quad (4)$$

ここで、 $n$  は所得税法における所得分類、 $\Delta W_n^{r'}$  は権利確定主義により計上される実現された財産権の価値の変動額である。所得税法では非課税所得の規定が存在することから、 $\Delta W_n^{r'} \geq \Delta W_n^{r'}$  となる。また、 $\Delta W_n^{u'}$  は所得税法で認識される未実現の財産権の価値の変動額である。これは限定的に算入されることから  $\Delta W_n^{u'} \geq \Delta W_n^{u'}$  となる。

図表 2-1 は、式(4)に基づき、包括的所得概念に基づく所得と「課税所得の金額」との関係を示した図である。包括的所得概念における所得は、発生源泉や性質により分類されず、また、期中の消費額と期中の財産権の価値の変動額の和として算出されることから、外側の四角の面積となる。一方、「課税所得の金額」は、図中の斜線で示される部分の面積である。

「課税所得の金額」においても、課税物件となる所得の範囲を示す横軸は包括的所得概念と等しくなる。これは雑所得および一時所得が存在するためである。一方、縦軸は期中消費額と財産権の価値の変動額を示す。上述のように、非課税所得が存在すること、および未実現の財産権の変動額は限定的に「課税所得の金額」に算入されることから、「課税所得の金額」は、純資産増加説で算出される所得よりも小さくなる。

図表 2-1 包括的所得における所得と「課税所得の金額」との関係



(出所) 筆者作成

## おわりに

所得税法においては、包括的所得概念からの乖離を示す規定が存在すると指摘される。しかしながら、課税標準の計算の基礎となる「課税所得の金額」はシャントによる所得の定義式と同様の形式で算定される。また、同法の規定は、サイモンズの所得の定義式における所得の構成要素である「消費」、「実現した所得」、「未実現の所得」を含むことが明らかとなった。したがって、所得税法における「所得」は、包括的所得概念に基づくものと考えられた。ただし、所得税法における「課税所得の金額」は包括的所得概念で算出される所得よりも小さい範囲を示す。

サイモンズの所得の定義に従って所得を算定する場合、「消費」に費やされた財産権の価額を把握する必要がある。一方で、シャントによる定義に従う場合、所得算定から「消費」活動を除外する必要がある。しかし、その活動に要した財産権の価額を把握する必要はない。所得税法における「課税所得の金額」はシャントの所得算定と対応するものであると考え、「消費」活動の把握が必要である。換言すれば、「消費」活動以外の活動による支出が「課税所得の金額」の算定上控除しうる。すなわち、必要経費とは、新たな財産権が発生しない「消費」活動以外による支出である。

現行所得税法は「期間対応の必要経費」について学説の対立があるが、これは昭和40年の全文改正により定められたものである。一方、所得の算定において特定の金額を控除する規定は、それ以前より存在する。そこで次章では、「所得」に係る規定および、「必要経費」控除の規定に着目して、所得税法改正の沿革を概観する。



### 第3章 所得税法における「所得」および「必要経費」控除規定の沿革

#### はじめに

事業所得等の「所得の金額」の算定において、必要経費を控除することの意義は、算定された「所得の金額（課税所得の金額）」を包括的所得概念で算定される所得と等しくすることであるが<sup>1</sup>、所得税法は、「所得」についてその定義を定めていない。同様に、「必要経費」についても定義規定はおかれておらず、所得税法の規定から、ある支出の必要経費該当性を判断する必要がある。

「期間対応の必要経費」について、「業務との直接関連性」を要件とする立場からは、所得税法が所得分類制度を採用していることや、同法第37条第1項で規定される「別段の定め」等を踏まえた検討に基づく説がある。これは、同法37条1項の規定のみではなく、関連規定も踏まえて「必要経費」の概念を把握し、それに基づいて「期間対応の必要経費」の要件を明らかとする検討方法であると思われる。

所得税法は、「所得」や「必要経費」を定義していないが、従前の所得税法におけるこれらの規定を考察し、従前の所得税法が「所得」や「必要経費」について、どのように想定していたかを明らかとすることは、現在施行されている所得税法におけるこれらの意義や要件を検討する上で必要であると考え<sup>2</sup>。

所得税法は明治20年に創設されたのち、幾度の改正を経て、昭和40年に現行の規定が定められた。これら改正の経緯を概観すると、課税物件である「所得」については、第2次世界大戦以前は制限的に構成されていた一方で、アメリカ法の影響を受けた戦後の改正により包括的に構成されたとされる<sup>3</sup>。また、「必要経費」については、昭和40年の改正により、必要経費の規定が例示方式から包括方式に変更されている。

本章では、明治20年に創設された所得税法について、「所得」に係る規定と必要経費規定の改正の沿革をたどり、現行所得税法との差異に着目して考察する<sup>4</sup>。

---

<sup>1</sup> 本章以降の「所得の金額」は前章における「課税所得の金額」、すなわち所得税法の規定に基づいて算定される「所得の金額」と同義として用いる。

<sup>2</sup> 確井光明「必要経費の意義と範囲」『日税研論集』31号(1995)、3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)、241頁。なお、本章は特に必要経費に係る沿革について、これらによったところが大きい。このほかに、植松守雄「所得税法における『課税所得』をめぐって」『一橋論叢』77巻2号(1977)、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）87-109頁を参考にした。

<sup>3</sup> 金子宏『租税法（第二十三版）』（有斐閣、2019）、195頁。

<sup>4</sup> なお、本章で検討した過去の所得税に係る法令については、国立公文書館デジタルアーカイブ（<https://www.digital.archives.go.jp/>）に保存された文書を参照した。

## 第1節 第2次世界大戦以前の所得税法

### 1. 明治20年所得税法創設（明治20年3月19日勅令第5号）

明治20年3月19日勅令第5号（以下、「明治20年所得税法」という。）として、所得税法が制定された。所得については、その第2条において定められているが、ここでは、「所得ハ左ノ定則ニ拠テ算出スヘシ」と規定される。「所得ハ・・・算出スヘシ」と規定されることから、明治20年所得税法においては、現在施行されている所得税法（昭和40年法律第33号。本章では「現行所得税法」という。）のように、課税物件としての「所得」と、課税標準としての「所得の金額」は分けられておらず、「所得」を課税物件であると同時に課税標準として規定していると思われる。

一方で、「所得」については、その発生源泉によって明治20年所得税法第2条第1項から同第3項まで区分されている。同法第1項では、証券の利子、営業に該当しない貸金預金の利子、株式の利益配当金、官私より受ける俸給・手当金・年金等については、「直ニ其金額ヲ以テ所得トス」と規定されている。

同法第2項は「第1項ヲ除クノ外資産又ハ営業其外ヨリ生スルモノハ其種類ニ応シ収入金高若クハ収入物品代価中ヨリ国税、地方税、区町村費、備荒備蓄金、製造品ノ原質物品代価、販売品ノ原価、種代、肥料、営業事業ニ属スル場所物件ノ借入料、修繕料、雇人給料、負債ノ利子及雑費ヲ除キタルモノヲ以テ所得トス」と規定される。同法第3項は、同法第2項の所得については、前三か年の平均額を所得とすること（収入を得て3年未満の場合は月額平均を所得とする）を規定している。

明治20年所得税法の第2条第1項では、利子等について「直ニ其金額ヲ以テ所得トス」とし、同法第2項では、資産又は営業より発生した収入について、法で規定された支出額を控除した金額「ヲ以テ所得トス」と規定している。いずれにおいても、「・・・ヲ以テ所得トス」と規定していることから、上述のように、「所得」を課税標準として規定していると考えられる。同時に、「所得」そのものの意義は規定されていないものの、同条第1項および第2項に規定されているものが「所得」であると考えられる。これは、現行所得税法において、「必要経費」自体の意義は規定されていないが、その内容が同法第37条第1項および同項中の「別段の定め」として規定されていることと同様の規定ぶりであると考えられる<sup>5</sup>。

また、明治20年所得税法第2条第1項と同条第2項において、所得を発生源泉に応じて区分しており、さらに同第3条第3項では、「営利ノ事業に属セサル一時ノ所得」については、所得税を課さない旨を規定している<sup>6</sup>。したがって、所得税法は、その制定時点において、所得（収入）の発生源泉を考慮していると考えられる。

<sup>5</sup> いわゆる、「器としての必要経費」（碓井、前掲注2、11頁）と同形式の規定であるように思われる。

<sup>6</sup> 本規定が、明治20年所得税法第2条第1項で規定される、資産より生じた「一時の所得」を除外する規定であるか（「営利ノ事業に属セサル」と規定されることから、営業より生ずる所得は除外されることが考えられる）、明治20年所得税法第2条で規定される所得以外の所得を意味するかは明らかではない。

収入から控除される金額については、現行所得税法のように、「必要経費」の文言は用いられていないものの、控除される金額が発生した原因を例示している点に特色があるとされる<sup>7</sup>。また、明治20年所得税法第2条第2項で定める所得については「包括的に（各種所得共通に）必要経費を定めている点に特色がある。」<sup>8</sup>と指摘される。これは、同項が「資産又ハ営業其外ヨリ生スルモノハ其種類ニ応シ」と規定していることから、資産を源泉とする所得、営業を源泉とする所得に共通して控除項目を定めていることを意味すると考えられる。

この点に関して、明治20年所得税法について、「所得税法における所得を『純益』として把握し、そのためには、上り高や商品代金から、資本と雑費とを控除する考え方である。」とする指摘がある<sup>9</sup>。すなわち、明治20年所得税法においては、「所得」自体の意義について定義規定は置かれておらず、その内容が規定されている。また課税物件である「所得」と課税標準との区分もなされていないが、「所得」の概念として「純益」を想定していたと考えられる。

## 2. 明治32年所得税法全文改正（明治32年2月10日法律第17号）

明治32年に所得税法は全文改正された。明治32年2月10日法律第17号（以下、「明治32年所得税法」という。）では、明治20年所得税法と異なり、所得を3種に区分し（明治32年所得税法第3条）、さらにそれらの所得ごとに算定方法を定めている（同法第4条）。

現行所得税法における課税物件である「所得」と課税標準の計算の基礎である「所得の金額」を明治32年所得税法に照らしてみると、同法第3条では、「所得税ハ左ノ税率ニ依リ之ヲ賦課ス」と規定し、第1種（法人の所得）、第2種（公債社債の利子）、第3種（第1種および第2種以外の所得）に対してそれぞれ異なる税率が適用される旨規定している。

また、同法第4条では、「所得ハ左ノ区別ニ従ヒ之ヲ算定ス」と規定したのち、上述の3種の所得について、その算定方法を定めている。ここで、「所得ハ・・・算定ス」と規定されているが、これは明治20年所得税法第2条において「所得ハ左ノ定則ニ拠テ算出スヘシ」されていたことと同様の規定であると考えられる。したがって、明治32年所得税法においても、明治20年所得税法と同様に、「所得」が課税標準であると考えられる。また、課税物件は、所得（第1種、第3種）もしくは利子（第2種）であると考えられる。

一方で、所得の算定方法を定めた明治32年所得税法第4条では、いずれの種別の所得においても、「・・・所得ハ・・・ニ依ル」と規定している<sup>10</sup>。これに対し、明治20年所得

<sup>7</sup> 碓井、前掲注2、3頁、松山、前掲注2、241頁。

<sup>8</sup> 碓井、同上、4頁。

<sup>9</sup> 碓井、同上、同頁。

<sup>10</sup> 明治32年所得税法第4条第1項では、法人の所得について、「第1種ノ所得ハ各事業年度総益金ヨリ同年度総損金、前年度繰越金及保険責任準備金を控除シタモノニ依ル但シ・・・」と規定される。明治32年所得税法は、法人の所得に対しても課税対象としたこと、また、総益金、総損金の概念を初めて採用したと指摘される（碓井、同上、5頁）。同条第2項（公債社債の利子）では、「第2種ノ所得ハ其ノ支払ヲ受クルヘキ金額

税法においては、「・・・ヲ以テ所得トス」と規定している（同法第2条）。明治20年所得税法では、同法第2条に規定されるものを「所得」として定めていたが、明治32年所得税法では、「所得」の内容ではなく、その算定方法を定めている点に、明治20年所得税法との相違を見ることができる。また、この規定は、課税物件である「所得」の定義規定を置いておらず、課税標準の計算の基礎となる「所得の金額」の算定方法を定めている現行所得税法の規定と同様であると考えられる。

個人の所得については、明治32年所得税法第4条第3項で以下の通り規定される。

「第3種ノ所得ハ総収入金額ヨリ必要ノ経費ヲ控除シタル予算年額ニ依ル但シ此ノ法律施行地ニ於テ支払ヲ受ケサル公債社債ノ利子、営業ニ非サル貸金、預金ノ利子、・・・所得ハ前三箇年間所得平均高ヲ以テ算出スヘシ」

第3種所得については、明治20年所得税法と異なり、はじめて、包括的な「必要ノ経費」という文言が採用された点が指摘されている<sup>11</sup>。ただし、所得税法自体には、この「必要ノ経費」の内容は規定されておらず、所得税法施行規則を定めた明治32年3月29日勅令第78号（以下、「明治32年所得税法施行規則」という）第1条において、以下の通り規定されている。

「所得税法第4条第1項第3号ニ依リ総収入金額ヨリ控除スヘキモノハ種苗蚕種肥料ノ購買費、家畜其ノ他ノ飼養料、仕入品ノ原価、原料品ノ代価、場所物件ノ修繕費、其ノ借入料、場所物件又ハ業務に係ル公課、雇人ノ給料其ノ他其ノ収入ヲ得ルニ必要ナル経費ニ限ル但シ家事上ノ費用及之ト関係スルモノハ之ヲ控除セス」

明治32年所得税法では、「必要ノ経費」として、現行所得税法における「必要経費」とほぼ同様の文言が採用され、その内容が明治32年所得税法施行規則第1条で規定されている。同施行規則同条に規定される内容の多くは「必要ノ経費」の例示項目である。また、例示項目に加え、「其ノ他収入ヲ得ルニ必要ナル経費」を控除することと規定している。

現行所得税法と明治32年所得税法の必要経費規定を比較すると、その規定ぶりが異なる。現行所得税法において、「必要経費」を控除することは明治32年所得税法と同様である。また、その内容が現行所得税法では、その第37条第1項等で規定される。ただし、現行所得税法では、「必要経費」自体をその控除項目とするとは規定していない。したがって、「必要経費」という文言の意義の検討は重視されない<sup>12</sup>。

これに対し、明治32年所得税法施行規則では、その控除規定の中に「其ノ他収入ヲ得ルニ必要ナル経費」の文言を含む。したがって、「必要ノ経費」の規定を解釈する上では、「必要ナル」や「経費」の解釈を行うことが必要となる。

現行所得税法における「費用」などの文言は、「必要ナル経費」と類似の意義を有するよ

---

ニ依ル」と規定される。控除規定がない点は明治20年所得税法と同様であるが、明治20年所得税法と異なり、「所得トス」とは規定されていない。

<sup>11</sup> 碓井、同上、同頁。

<sup>12</sup> 碓井、同上、13頁。

うに思われるが<sup>13</sup>、今日の必要経費の要件を不明確にしている原因の一つには、その規定中に「必要経費」を含まない点があるように思われる。

なお、明治 32 年所得税法における「必要ノ経費」の要件としては、必要不可欠性および直接の因果関係の存在が必要であるとする説がある<sup>14</sup>。また、所得の基因とならない支出は除外すべき趣旨があったとされる<sup>15</sup>。

### 3. 大正 9 年所得税法全文改正（大正 9 年 7 月 31 日法律第 11 号）

大正 9 年 7 月 31 日法律第 11 号（以下、「大正 9 年所得税法」という。）においても、明治 32 年所得税法と同様に、第 1 種として法人の所得を、第 2 種として公社債、銀行預金の利子を規定している（大正 9 年所得税法第 3 条）。同条においては、「所得税ハ左ノ所得ニ付之ヲ賦課ス」と規定している。また、第 3 種については、「第 2 種ニ属セサル個人ノ所得」として規定される（同法同条）。ただし、いずれの所得においても、その区分が増加している。

個人の所得である第 3 種所得については、大正 9 年所得税法第 14 条で、俸給給料等および非営業の貸金利子等（同条第 1 項第 1 号）、田畑の所得（同項第 2 号）、山林の所得（同項第 3 号）、法人より受ける利益もしくは利息の配当又は剰余金の分配（同項第 5 号）、前各号以外の所得（同項第 6 号）として、5 つの区分が設定されている。これは第 3 種の所得を算定するための方法を、所得源泉に応じて区分したものである。すなわち、現行所得税法における総所得金額（所得税法第 22 条第 2 項）と同様の規定ぶりであると考えられる<sup>16</sup>。

また、第 1 種として規定される法人の所得については、超過所得、留保所得、配当所得、清算所得、資産又は営業より生ずる所得の 5 つに区分されている（大正 9 年所得税法第 3 条）。

第 1 種所得と第 2 種所得については、「・・・ニ依ル」と規定される点も、明治 32 年所得税法と同様である<sup>17</sup>。ただし、法人の所得区分のうち、資産又は営業より生ずる所得以外

<sup>13</sup> 会計学における「費用」の意義は、「ある便益をうるための価値犠牲」とであるとされる（黒澤清編『会計学辞典』（青林書院新社、1965）、195 頁）。ここでの「うるため」と「必要ナル」が同一であるか否かは明らかではない。

<sup>14</sup> 確井、前掲注 2、7 頁。

<sup>15</sup> 松山、前掲注 2、243 頁では、明治 32 年 4 月 1 日付大蔵大臣内訓（所得税法施行規則上取扱方心得第 3 条として、「第三種ノ所得ヲ計算スル為メ総収入金額ヨリ控除スヘキ経費ハソノ収入ヲ得ルニ必要ナルモノニ限ル趣旨ナルヲ以テ家事上兼用スル場所物件ノ修繕費、借入料、公課、家事用ニ使用スル雇人ノ給料又ハ所得ノ基因ニアラサル負債の利子ノ如キハ之ヲ控除スヘカラサルモノトス」と定められていたと指摘している。ここで、「所得ノ基因ニアラサル」とされることから、所得の基因となる支出が「必要ノ経費」に算入されるものとされていたことが示唆される。

<sup>16</sup> 所得税法第 22 条第 2 項では、「総所得金額は、次節（各種所得の金額の計算）の規定により計算した次に掲げる金額の合計額・・・とする。」と規定し、各号において、総所得金額の計算上算入される各種の「所得の金額」を規定している。

<sup>17</sup> 第 1 種所得については、大正 9 年所得税法第 4 条で、第 2 種所得については、同法第 13 条で規定されている。

の所得については、「・・・金額ヲ以テ法人ノ・・・所得トス」と規定される（大正9年所得税法第5条等）。ただし、これは具体的な所得区分について述べたものであるため、「所得」自体の内容を規定したものではないと考えられる。

また、第3種所得については、大正9年所得税法第14条第1項において「第3種ノ所得ハ左ノ各号ノ規定ニ依リ之ヲ算出ス」と規定され、各号において、所得の算定方法が規定されるのみである。したがって、大正9年所得税法においても、明治32年所得税法と同様に、「所得」の定義規定は置かれていないと考えられる。なお、同法第3条で「所得税ハ左ノ所得ニ付之ヲ賦課ス」と規定され、「個人ノ所得」等の文言により規定されることから、課税物件が「所得」であるのは明治32年所得税法と同様である。

一方で、所得税の額については明治32年所得税法と異なり、一部の規定において「所得金額」に税率を適用することと規定される。個人所得である第3種の所得については、大正9年所得税法第23条において、「第3種ノ所得ニ対スル所得税ハ所得金額ヲ左ノ各級ニ区分シ通次ニ各税率ヲ適用シテ之ヲ賦課ス但シ・・・」と規定される。一方で、法人の所得については超過所得についてのみ「超過所得ノ金額」について税率を適用すると規定されるものの（大正9年所得税法第21条第1項甲）、その他の区分については「所得の金額」の文言は規定されていない。また、第1号所得についても同様に「所得の金額」とは規定されない。

したがって、現行の所得税法のように課税物件である「所得」と課税標準が完全には分かれていないものの、一部においてこれらの区別を示唆する規定が見られる。

個人所得に係る必要経費の規定については、所得区分ごとに取り扱いが異なる。大正9年所得税法第14条に規定される所得区分のうち、「必要ノ経費」を控除することと規定される所得は、田畑の所得（同条第1項第2号）、山林の所得（同項第3号）、前各号以外の所得（同項第6号）である。これら以外の所得は、基本的に控除項目がないことから<sup>18</sup>、控除されるべき金額はすべて「必要ノ経費」として定められていると思われる。

なお、「必要ノ経費」の具体的な規定は、大正9年の所得税法施行規則（大正9年7月31日勅令第226号。以下、「大正9年所得税法施行規則」という。）第7条において定められているが、その例示項目は明治32年とほぼ同一である。しかしながらその規定ぶりが一部異なる。

明治32年所得税法施行規則では、「総収入金額ヨリ控除スヘキモノハ・・・」と規定していたのち、具体的な例項目が列挙されていた。これに対し、大正9年所得税法施行規則では「総収入金額ヨリ控除スヘキ経費ハ・・・」と規定している。したがって、大正9年所得税法施行規則においては、「経費」の例示項目を示していると考えられる。また、明治32年所得税法施行規則では、「・・・収入ヲ得ルニ必要ナル経費ニ限ル・・・」と規定していたが、大正9年所得税法施行規則では、「・・・収入ヲ得ルニ必要ナルモノニ限ル・・・」

---

<sup>18</sup> 法人より受ける配当等については、収入金額等から一定の割合を控除することと規定される（大正9年所得税法第14条第1項第5号）。

と規定している。「経費」から「モノ」とされており、さらに「経費」はその前部分で例示されていることから、「必要ノ経費」の要件において、「経費」についての解釈が不要となったと考えられる。また、「必要ナルモノ」とされたことで、「必要ノ経費」の範囲拡大の余地が増えたことが示唆される<sup>19</sup>。

#### 4. 昭和 15 年所得税法全文改正（昭和 15 年 3 月 29 日法律第 24 号）

昭和 15 年の所得税法改正において、法人の所得については法人税法として分離し、所得税法は個人の所得につき規定されることとなった。昭和 15 年 3 月 29 日法律第 24 号（以下、「昭和 15 年所得税法」という。）では、従来と異なり、分類所得税と総合所得税の 2 種が規定されている（昭和 15 年所得税法第 9 条）<sup>20</sup>。分類所得税は、同法第 10 条で、「分類所得税ハ左ノ所得ニ付之ヲ賦課ス」と規定され、第 1 号から第 6 号までの所得分類が設定されている<sup>21</sup>。一方、総合所得税は「個人ノ総所得ニ付之ヲ賦課ス」と規定されている（同法第 28 条）。

これらの規定は、課税物件が異なることを意味すると考えられる。大正 9 年所得税法までは、「所得税ハ左ノ所得ニ付之ヲ賦課ス」と規定したのち、その分類として「個人の所得」等を定めていた。すなわち、「左ノ所得」とは、個人の「所得」そのものを指すと考えられる。これに対し、昭和 15 年所得税法の分類所得税では、「左ノ所得」が発生源泉によって区別された所得を指すと考えられる。この場合、課税物件は個人の「所得」ではなく、「各種の所得」であると考えられる。

分類所得税について、所得の算定は、「分類所得税ヲ課スベキ所得ハ左ノ各号ノ規定ニ依リ之ヲ算出ス」（昭和 15 年所得税法第 12 条）と規定されたのち、区分ごとに所得の算出方法が規定される。また、税額については「分類所得税ハ左ノ税率ニ依リ之ヲ賦課ス」と規定され、第 1 号から第 6 号まで税率が規定される（同法第 21 条）。しかしながら、第 1 号から第 6 号までのいずれも、「・・・所得」と規定されていることから、現行所得税法のように、課税標準は規定されていない。

一方で、総合所得税については、「総合所得税ハ総所得金額ヲ左ノ各級ニ区分シ通次ニ各税率ヲ適用シテ之ヲ賦課ス但シ・・・」と規定される（昭和 15 年所得税法第 33 条）。この

<sup>19</sup> ただし、「必要ナル」とされていることから、依然として必要経費の範囲は変化がなく、狭いものであるとする指摘がある（松山、前掲注 2、243 頁、碓井、前掲注 2、8 頁）。ただし、税務執行面においては「必要ノ経費」の範囲が拡大の方向をたどってきたとする指摘があることから、「必要ナル『経費』」から「必要ナル『モノ』」へ文言を変更したことの一定の影響が示唆される。

<sup>20</sup> 日本税理士会連合会税制審議会、「所得税制における所得区分と課税方式のあり方について ―平成 16 年度諮問に対する答申―」（2004）では、この「当時の税制は、所得の性質や種類に応じて控除や税率が異なる分類所得税と各種所得金額の合計額が一定金額を超える場合にはその超える部分に累進税率を適用する総合所得税とのいわば二本立税制であった。このうち分類所得税は、いわゆる所得源泉説による制限的所得概念に基づくものであり、所得の分類は、所得の性質や種類に応じた課税を目的とするとともに、課税対象となる所得の範囲を制限的に明示する機能も有していたとみることができる。」と指摘されている。

<sup>21</sup> 分類所得税の区分として、不動産所得、配当利子所得、事業所得、勤労所得、山林の所得、退職所得が規定されている（昭和 15 年所得税法第 10 条）。

規定は、上述の大正 9 年所得税法第 23 条の規定と類似している。したがって、課税標準については、大正 9 年所得税法と同様に「所得」と「所得金額」が混在しているように思われる。

控除に係る規定は、所得の区分によって異なり、控除規定のないもの、「必要ノ経費」を控除することと規定されるもの、一定額を控除されるものが存在する。このうち、「必要ノ経費」を控除することと規定される所得は、不動産所得（昭和 15 年所得税法第 12 条 1 項第 1 号）、事業所得（同項第 4 号）、山林の所得（同項第 7 号）である。

「必要ノ経費」の具体的な規定は、従前と同じく、所得税法施行規則で定められている。昭和 15 年 3 月 31 日勅令第 134 号（以下、「昭和 15 年所得税法施行規則」という。）第 10 条においてその内容が定められているが、その例示項目は、大正 9 年所得税法施行規則と同じである。ただし、「必要ノ経費」に「収入ヲ得ルニ必要ナル負債ノ利子ヲ含ム」と規定された点が異なる<sup>22</sup>。

「必要ノ経費」以外の規定として着目すべきは、事業所得の計算において損益通算に近い規定が採用された点である。これは、昭和 15 年所得税法施行規則第 12 条において、以下の通り規定される。

「所得税法第 12 条第 1 項第 4 号ノ規定ニ依リ事業所得ノ金額ヲ計算スル場合ニ於テ甲種ノ事業所得ノ計算上損失アルトキハ之ヲ乙種ノ事業所得ヨリ差引キ乙種ノ事業所得ノ計算上損失アルトキハ之ヲ甲種ノ事業所得ヨリ差引キテ計算ス」

すなわち、2 種類（甲種および乙種）事業所得のうち、どちらか一方に損失が発生した場合、その損失額をもう一方から控除すると規定される。ただし、他の所得区分ではなく、事業所得内で通算する点は現行所得税法と異なる。

## 5. 小括

第 2 次世界大戦以前の所得税法を概観した。「所得」については、明治 20 年所得税法においては、「・・・ヲ以テ所得トス」と規定し、「所得」自体の定義規定は置かれていないものの、その内容を規定していた。明治 32 年所得税法改正以後は、「所得」の定義規定が存在せず、さらに、所得は「・・・ニ依ル」と規定されることとなった。したがって、「所得」の意義を定める規定は従前の所得税法において存在しない。

また、「所得」は課税物件であるが、課税標準についても同様に「所得」と規定される場合が多い。大正 9 年所得税法においては一部で「所得金額」に税率を乗じることと規定され、現行所得税法と同様に、課税標準としての「所得金額」の存在が見られるものの、「所得」を課税物件でとらえると同時に、課税標準とすることが混在している。

明治 32 年の全文改正以後は、「必要ノ経費」として、現行の所得税法における「必要経費」とほぼ同様の文言が採用されている。またその内容が所得税法施行規則で規定されて

---

<sup>22</sup> 確井、前掲注 2、10 頁。



いることとなる。ここに規定される内容の多くは「必要ノ経費」の例示項目である。しかしながら、同施行規則同条では例示項目に加え、「其ノ収入ヲ得ルニ必要ナル経費（モノ）」を控除することと規定している。

現行所得税法において、「必要経費」を控除することは明治 32 年以降の所得税法と同様である。また、その内容は現行所得税法第 37 条第 1 項等で規定される。しかしながら、現行所得税法では、「必要経費」自体をその控除項目とするとは規定していないことから、「必要経費」という文言の意義の検討は重視されない。

これに対し、明治 32 年以降の所得税法施行規則では、その控除規定の中に「其ノ収入ヲ得ルニ必要ナル経費（モノ）」の文言を含む。したがって、「必要ノ経費」の規定を解釈する上では、「必要ナル経費」の解釈を行うことが必要である。今日の必要経費の要件を不明確にしている原因は、その規定中に「必要経費」を含まないため、その意味自体の検討が重視されない点にあるように思われる。

## 第 2 節 第 2 次世界大戦以後の所得税法

### 1. 昭和 22 年所得税法全文改正（昭和 22 年 3 月 31 日法律第 27 号）および 昭和 22 年 11 月所得税法一部改正（昭和 22 年 11 月 30 日法律第 142 号）

第 2 次世界大戦終了後の昭和 22 年に所得税法は全文改正された。本改正で公布された昭和 22 年 3 月 31 日法律第 37 号（以下、「昭和 22 年所得税法」という。）では、これまでの賦課課税制度ではなく、申告納税制度を採用した点が画期的な内容であったと指摘される<sup>23</sup>。

課税標準についても従前とは異なる。昭和 22 年所得税法では、その第 2 章を「課税標準及び税率」とし、同法第 9 条第 1 項で、「所得税の課税標準は、左の各号に規定する所得につき当該各号の規定により計算した金額の合計金額（以下所得金額という。）による。」と規定し、「所得金額」が課税標準であることを明確に規定している。なお、同項で規定される所得区分は、利子所得（第 1 号）、配当所得（第 2 号）、臨時配当所得（第 3 号）、給与所得（第 4 号）、退職所得（第 5 号）、山林所得（第 6 号）、譲渡所得（第 7 号）、事業等所得（第 8 号）である。

なお、当初の全文改正では、現行所得税法における一時所得（営利を目的とする継続的行為から生じた所得以外の一時の所得）については、所得税を課さないことと規定されていた（昭和 22 年 3 月 31 日法律第 27 号第 6 条第 1 項第 5 号）。ただし、同年 11 月の一部改正（昭和 22 年 11 月 30 日法律第 142 号）において、一時所得は総収入金額に算入されることとなった。

一方で、課税物件については、昭和 22 年所得税法第 2 条第 1 項で「前条第 1 項の規定に

---

<sup>23</sup> 松山、前掲注 2、244 頁。

該当する個人については、所得の全部に対し、所得税を課する。」と規定される<sup>24</sup>。改正以前の所得税法が「左ノ所得ニ付之ヲ賦課ス」と規定し、その後各種の所得を定義していたことに對し、改正以後は「所得の全部」に對し課されることとなっている。

これは、昭和 22 年改正以前の課税物件が、区分された個々の所得であったことに對し、昭和 22 年所得税法における課税物件は、区分された所得の「全部」、すなわち合計であること意味すると考えられる<sup>25</sup>。また、課税標準である「所得金額」が所得ごとに計算した金額の「合計金額」として規定されていることもこれを示唆している。なお、「所得金額」は「合計金額」を意味しており、現行所得税法のように、所得区分ごとの「所得の金額」は存在しない。

上述の所得区分のうち、山林所得および事業等所得については、その金額の算定において、「必要な経費」を控除することと規定される（同法第 9 条第 1 項第 6 号および第 8 号）。これを受けて、同法第 10 条第 2 項では、「総収入金額から控除すべき経費は・・・」と規定したのち、その内容を定めている<sup>26</sup>。ただし、その内容は昭和 15 年所得税法施行規則第 10 条で規定されていたものとほぼ同様である。また、従前の所得税法と同じく、例示項目以外の点では、「その他収入を得るために必要な経費」として規定されていることから、その要件を検討する上では、「必要」に加え、「経費」の文言が必要であるように思われる<sup>27</sup>。

## 2. 昭和 25 年所得税法一部改正（昭和 25 年 3 月 31 日法律第 71 号）

昭和 22 年所得税法の一部を改正する昭和 25 年 3 月 31 日法律第 71 号（以下、「昭和 25 年所得税法」という。）は、シャープ勧告に基づき公布された<sup>28</sup>。課税物件や課税標準については昭和 22 年所得税法とほぼ同様である。課税標準については、昭和 22 年所得税法では「所得金額」の文言で規定されていたが（昭和 22 年所得税法第 9 条第 1 項）、これが「総所得金額」に改められた。

所得区分については、臨時配当所得が廃止され、不動産所得（昭和 25 年所得税法第 9 条第 1 項第 3 号）、事業所得（同項第 4 号）が設定された。なお、これらの所得については、

<sup>24</sup> 昭和 22 年所得税法第 1 条第 1 項では、納税義務者について「この法律の施行地に住所を有し又は 1 年以上居所を有する個人は、この法律により、所得税を納める義務がある。」と規定している。

<sup>25</sup> 所得概念として、第 2 次世界大戦以後では純資産増加接的所得概念への転換があったとされるが（金子、前掲注 3、195 頁、植松、前掲注 2、133 頁）、その影響があるように思われる。

<sup>26</sup> 昭和 22 年所得税法第 10 条第 2 項では、必要な経費について、「種苗、蚕種又は肥料の購買費、家畜等の飼養費、仕入品の原価、原料品の代価、土地、家屋その他の物件の修繕費又は借入料、土地、家屋その他の物件又は業務に係る公租公課、使用人の給料、収入を得るために必要な負債の利子でその他収入を得るために必要な経費とする。但し、家事上の経費及びこれに関連する経費は、これを除く。」と規定される。また、同条第 3 項では、所得税が必要な経費に算入されない旨規定している。

<sup>27</sup> なお、同年においては災害等で受けた損失に對し、その資産の損害額が一定以上である場合はその損害額を必要経費に算入する旨規定されたことが指摘されている（碓井、前掲注 2、11 頁）。碓井教授は、これをもって、『本質的な必要経費』と『器としての必要経費』とが分離されたとみることができると思われる。」と述べられている。ただし、損害額を必要経費に算入する規定は所得税法および同施行規則ではなく、災害被害者に対する租税特別措置として定められている。したがって、これをもって必要経費の概念が変わったとは言えないように思われる。

<sup>28</sup> 松山、前掲注 2、245 頁。

「総収入金額」から「必要な経費」を控除することと規定されている。また、昭和 22 年所得税法において規定されていた「事業等所得」は、その名称を「雑所得」に改められた。

また、「必要な経費」の規定に関しては、例示項目として「損害保険契約に基き支払をなす保険料、固定資産の減価償却費で命令で定めるもの」が追加された。また、昭和 22 年所得税法第 10 条第 2 項において、「収入を得るために必要な負債の利子その他収入を得るために必要な経費」と規定されていた部分が改定された。これら条文の改定を適用すると、昭和 25 年所得税法における必要経費の規定は以下の通りとなる。

「・・・総収入金額から控除すべき経費は、種苗、蚕種又は肥料の購買費、家畜等の飼養費、仕入品の原価、原料品の代価、土地、家屋その他の物件の修繕費又は借入料、損害保険契約に基き支払をなす保険料、固定資産の減価償却費で命令で定めるもの、土地、家屋その他の物件又は業務に係る公租公課、使用人の給料、負債の利子その他の経費で当該総収入金額を得るために必要なものとする。但し、家事上の経費、これに関連する経費で命令で定めるもの・・・源泉徴収加算税額又は重加算税額及び・・・軽加算税額及び重加算税額は、これを除く。」

本改正においては、「必要な経費」に関する科目について追加および削除が行われている。また、例示項目以外については、「その他の経費で当該総収入金額を得るために必要なもの」として定められている。昭和 22 年所得税法では、「その他収入を得るために必要な経費」として規定されたが、これには「必要」と「経費」の解釈が必要であると考えられた。昭和 25 年の改正では、経費については「その他の経費」と規定される。「その他の」とされたことから、ここでのいう経費は、種苗等を例示することから、その範囲は限定的なものであると考えられる<sup>29</sup>。

### 3. 昭和 37 年所得税法一部改正（昭和 37 年 3 月 31 日法律第 44 号）

昭和 25 年の所得税法改正以後、必要経費の範囲は拡大されている<sup>30</sup>。昭和 37 年の所得税法一部改正においては、資産損失が必要経費として含まれることとなった。なお、現行所得税法における資産損失は、同法第 37 条第 1 項の「別段の定め」として、同法第 51 条第 1 項で必要経費に算入する旨が定められているが、昭和 37 年の改正においては、現行所得税法と異なり、必要経費の規定中に資産損失が含まれる。

ただし、資産損失の規定は必要経費の規定の「必要なもの」の下に追加することと規

<sup>29</sup> 現行所得税法における必要経費の規定では、「・・・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の額」と規定される。これについて、長島弘「所得税の必要経費と業務直接関連性 ―弁護士会役員による支出と弁護士業務の必要経費に関する裁判例からの検討―」『月刊税務事例』46 卷 3 号(2014)、33-34 頁では、「この『その他』が『その他の』となっているのであれば前にある販売費、一般管理費が後ろの『これらの所得を生ずべき業務について生じた費用』の例示となるから判決のように入えるが、『その他』である以上、一般管理費を『所得を生ずべき業務について生じた費用』と限定する根拠はない。」と述べられている。

<sup>30</sup> 松山、前掲注 2、245 頁において、昭和 27 年における、青色事業専従者控除の創設、昭和 34 年における繰延資産の償却額の必要経費算入、昭和 36 年では、白色申告者の専従者給与控除の創設が指摘されている。

定される。昭和 37 年所得税法における必要経費の規定は以下の通りとなる。

「・・・総収入金額から控除すべき経費は、種苗、蚕種又は肥料の購買費、家畜等の飼養費、仕入品の原価、原料品の代価、土地、家屋その他の物件の修繕費又は借入料、損害保険契約に基き支払をなす保険料、固定資産の減価償却費で命令で定めるもの、土地、家屋その他の物件又は業務に係る公租公課、使用人の給料、負債の利子その他の経費で当該総収入金額を得るために必要なもの（事業用の固定資産その他これに準ずるものとして命令で定めるものの損失の金額を含む。）とする。但し、・・・」

損失の額は、「その他の経費」以後に追加されていることから、「その他の経費」には含まれるものの、経費の例示科目ではない。これは、所得税法が「経費」と「損失」を概念上区別していたことを示唆する。

#### 4. 小括

第 2 次世界大戦以後の、昭和 22 年所得税法全文改正から、現行所得税法の直前の改正である昭和 37 年一部改正までを概観した。昭和 22 年の全文改正において、所得税の課税標準が「所得金額」（昭和 25 年の一部改正以後は「総所得金額」）であることが明確となった。一方、課税物件として、昭和 15 年の分類所得税では各種の所得を設定していたが、昭和 22 年の改正においては「所得の全部」とされた。これは、所得は発生源泉によって区分されるものの、課税物件としての所得は、区分された所得の「全部」、すなわち合計であること意味する。

控除項目については「必要な経費」として規定され、その内容が例示項目である点、また、例示の内容は従前の規定とほぼ同じである。ただし、昭和 25 年から昭和 37 年の一部改正において、その範囲は拡大し、特に昭和 37 年の一部改正では、損失を必要な経費に含めることと規定された。しかしながら、損失とその他の経費は区分されており、「経費」と「損失」が概念上区分されていることが示唆された。

#### おわりに

所得税法の改正の沿革を、「所得」および「必要経費」に係る規定について概観した。所得税法は明治 20 年に創設されたのち、昭和 40 年に公布された現行所得税法に至るまで、様々な改正を経ている。特に、昭和 22 年における、第 2 次世界大戦後初の全文改正では、申告納税制度の採用など、納付面についても大きな変更を伴うものであった。

現行の所得税法において、課税物件は「所得」であり、課税標準は「所得の金額」を基礎として算定される。また、課税物件である「所得」の意義を現行所得税法は定めていない。過去の所得税法においても「所得」の定義規定は設定されていない。しかしながら、明治 20 年所得税法においては、「・・・ヲ以テ所得トス」と規定し、その内容を規定して

いた。明治 32 の改正以後は、「所得」の定義規定が存在せず、さらに、所得は「・・・ニ依ル」と規定されることとなった。また、昭和 22 年の改正以後については、課税標準として「(総) 所得金額」が規定された。したがって、所得税の額を算定する上では、「(総) 所得金額」の算定のみが必要である。

課税物件については、昭和 22 年所得税法改正以前は、「左ノ所得ニ付之ヲ賦課ス」と規定し、その後各種の所得を定義していたのに対し、改正以後は「所得の全部」に対し課されることとなっている。これは、昭和 22 年改正以前の課税物件が、区分された個々の所得であったことに対し、昭和 22 年所得税法における課税物件は、区分された所得の「全部」、すなわち合計であること意味する。

現行所得税法においては、その第 7 条第 1 項において、「所得税は、次の各号に掲げる者の区分に応じ当該各号に定める所得について課する。」と規定される。さらに同項第 1 号では、非永住者以外の居住者については「全ての所得」と規定している。同条第 2 号以下では、非永住者等に対しては「国外源泉所得を除く」等と規定されていることから、現行所得税法における課税物件は、昭和 22 年の規定と同様に、区分された所得の合計であると思われる。

一方、所得（もしくは所得金額）の算定において、一部の区分の所得は、法で定められた金額を控除することと規定される。明治 20 年の所得税法において、この控除項目は例示されていた。明治 32 年の改正以後は、「必要ノ経費」（もしくは「必要な経費」）を控除することと規定される。控除対象は拡大されてきたものの、具体的な項目を例示している点は、現行の所得税法である昭和 40 年の所得税法全文改正まで変化がない。

また、その「必要ノ経費」を定めた規定には、「其ノ収入ヲ得ルニ必要ナル経費（モノ）」、「その他の経費で当該総収入金額を得るために必要なもの」を控除することとされる。したがって、「必要ノ経費」の規定を解釈する上では、「必要ナル経費（モノ）」の解釈を行うことが必要である。現行所得税法において、必要経費の要件を不明確にしている原因は、その規定中に「必要」や「経費」の文言を含まないため、「必要経費」自体の意義の検討が重視されない点にあるように思われる。さらに、その要件は、必要経費について定めた規定から見出す必要がある。

次章では、現行所得税法で規定される「必要経費」の規定を概観し、その要件の基礎的検討を行う。

## 第4章 所得税法における必要経費の規定と必要経費概念の基礎的検討

### はじめに

所得税法は、その制定の趣旨を「所得税について、納税義務者、課税所得の範囲、税額の計算の方法、申告、納付及び還付の手続、源泉徴収に関する事項並びにその納税義務の適正な履行を確保するため必要な事項を定めるものとする。」（所得税法第1条）として定めている。必要経費の規定は、課税所得および納付すべき税額を適正に算定するために必要となる事項を定めるものである。これは、同条が定める納税義務の適正な履行の確保にも不可欠である。

本研究は、所得税法第37条第1項に規定される必要経費について、学説、裁判例共に判断の別れている「期間対応の必要経費」の要件を明らかにすることを目的としている。

同項は、必要経費について「その年分の不動産所得の金額、事業所得の金額又は雑所得の金額（事業所得の金額及び雑所得の金額のうち山林の伐採又は譲渡に係るもの並びに雑所得の金額のうち第三十五条第三項（公的年金等の定義）に規定する公的年金等に係るものを除く。）の計算上必要経費に算入すべき金額は、別段の定めがあるものを除き、これらの所得の総収入金額に係る売上原価その他当該総収入金額を得るため直接に要した費用の額及びその年における販売費、一般管理費その他これらの所得を生ずべき業務について生じた費用（償却費以外の費用でその年において債務の確定しないものを除く。）の額とする。」と規定している。

必要経費の要件について、学説、裁判例において判断が分かれる原因は、同項の規定に不明確な部分が存在するためであると考えられる。

租税法の解釈においては、文理解釈が目的論的解釈に優先するとされる。したがって、期間対応の必要経費の要件を明らかにするには、上記の規定について、文理解釈に基づいた検討を行うことは不可欠であると考ええる。また、所得税法第37条第1項は「別段の定めがあるものを除き」と規定されていることから、必要経費の概念を検討する上では、「別段の定め」を含んだ必要経費の計算構造を明確にする必要があると思われる。

そこで本章では、次章以降で展開する複数のアプローチによる「期間対応の必要経費」の要件の検討に先立ち、所得税法第37条第1項で定める必要経費の規定を概観し、その計算構造を考察する。その後、文理解釈に基づき、当規定から見いだされる必要経費の概念の基礎的検討を行う。

## 第1節 所得税法における必要経費の位置づけと計算構造

### 1. 所得税法における必要経費

所得税法は、課税物件を「所得」として定めているとされる<sup>1</sup>。また、所得税の税額は、各種の「所得の金額」に基づき算定される。

各種の「所得の金額」は、所得ごとに、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。この法で定められた金額を控除することの意義は、「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>2</sup>であるとされる。特に、必要経費について、その控除を認めることは、「いわば投下資本の回収部分に課税が及ぶことを避けることにほかならず、原資を維持しつつ拡大再生産を図るという資本主義経済の要請にそうゆえんである。」<sup>3</sup>とされる。

所得税法は所得を10種類に区分している。このうち、利子所得については、それを得るために必要な支出が存在しないとされることから、利子所得の金額の算定における控除規定は存在しない<sup>4</sup>。利子所得以外の所得については、各種の所得ごとに控除すべき金額が規定されている。このうち、控除すべき金額について「必要経費」という文言が規定されている所得は、事業所得等に限られる<sup>5</sup>。

通説における必要経費の意義は、「所得を得るために必要な支出」<sup>6</sup>であるとされる。この通説における必要経費の意義に照らせば、「必要経費」を控除して算定されるべき所得は、個人が支出をした結果生ずるすべての所得に及ぶと考えられるが<sup>7</sup>、上述の通り、所得の金額の算定において、「必要経費」を控除することと規定される所得は事業所得等に限られている。

この点について、所得区分に関係なく「所得を得るために必要な支出」である必要経費を「広義の必要経費」とし、事業所得等に対してのみ適用される必要経費を「狭義の必要経費」とする説がある<sup>8</sup>。また、裁判例においても、「広義の必要経費」の存在を示した例が存在する<sup>9</sup>。

<sup>1</sup> 金子宏『租税法（第二十三版）』（有斐閣、2019）、178頁。

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

<sup>3</sup> 金子、前掲注1、314頁。

<sup>4</sup> 同上、220頁。

<sup>5</sup> 不動産所得については所得税法第26条第2項、事業所得では同法第27条第2項、山林所得は同法第32条第3項で規定されている。なお、山林所得は必要経費に加えて特別控除額も規定されている。雑所得（公的年金等に係るものを除く。）については、同法第35条第2項第2号で規定されている。なお、雑所得の金額は、公的年金等に係る収入金額に基づくもの（同法第35条第2項第1号）および上述の同項第2号が存在するが、本論文では公的年金等に係るものを除く同項第2号の雑所得について論じる。

<sup>6</sup> 金子、前掲注1、313頁、水野忠恒『租税法 第5版』（有斐閣、2011）、247頁、谷口勢津夫『税法基本講義 第4版』（弘文堂、2014）、313頁。

<sup>7</sup> 水野、同上、298頁。

<sup>8</sup> 谷口、前掲注6、314-315頁。また、他の所得金額の計算上においても、実質的に投下資本への回収へ課税が及ばないための規定がされているとされる（金子、前掲注1、314頁。水野、同上、249頁）。

<sup>9</sup> 最高裁大法廷昭和60年3月27日判決（税資第144号936頁、TAINS：Z144-5507）。本判決では、「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觀念し得る」と判示している。ただし、事業所得等における必要経費と同様に給与所得が支出した実額の控除を認めないことについて、法の下での平等を定めた憲法第

事業所得等の「所得の金額」の算定上、「必要経費」として控除されるべき金額はその内容が法令で定められているが、昭和 40 年の所得税法改正以後は、多種多様な業種、業態に対応するため<sup>10</sup>、改正以前の例示方式から包括方式に変更されている<sup>11</sup>。いずれにしても、「必要経費」とされる支出の内容が法令で規定されていることとなる。

したがって、所得税法において、ある支出の必要経費該当性を判断する上では、「必要経費」という文言自体の意義ではなく、その支出が「所得税法に規定する必要経費」すなわち、「器としての必要経費」<sup>12</sup>に該当するかに基づき算入されるか否かを判断する必要があるとされる<sup>13</sup>。

## 2. 必要経費の計算構造

上述の通り、所得税法において「必要経費」は、同法第 37 条において通則的に定められているほか、「別段の定め」としても規定されている。同条では、その第 1 項において「その年分の不動産所得の金額、事業所得の金額又は雑所得の金額の計算上必要経費に算入すべき金額は、別段の定めがあるものを除き、これらの所得の総収入金額に係る売上原価その他当該総収入金額を得るため直接に要した費用の額及びその年における販売費、一般管理費その他これらの所得を生ずべき業務について生じた費用の額とする。」と規定している。

なお、同第 2 項では、必要経費を「山林につきその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必要経費に算入すべき金額は、別段の定めがあるものを除き、その山林の植林費、取得に要した費用、管理費、伐採費その他その山林の育成又は譲渡に要した費用（償却費以外の費用でその年において債務の確定しないものを除く。）の額とする。」と規定している。これは山林を源泉とする事業所得および山林所得における必要経費を定めた規定である<sup>14</sup>。

所得税法第 37 条第 1 項で規定される必要経費は、別段の定めを除くと、特定の収入との対応関係を明らかにできるか否かによって二つに大別される。

一つは、「総収入金額に係る売上原価その他当該総収入金額を得るため直接に要した費用の額」と規定される部分で、特定の収入との対応を明らかにできることから、「直接、あ

---

14 条第 1 項に違反するものではないと判断している。

<sup>10</sup> 碓井光明「必要経費の意義と範囲」『日税研論集』31 号(1995)、19 頁。

<sup>11</sup> これは、「必要経費となる費目の範囲を例示することによって、間接的に必要経費とは何かを理解せしめることとし」、また、必要経費を「抽象的に一義的に定義し、かつそれを画一的に適用することは、かえって妥当でない結果を生ずる場合が少なくない」（吉良実「課税所得計算における必要経費」『シュトイエル』100 号(1970)、15 頁。）ためとされる。

<sup>12</sup> 碓井、前掲注 10、11 頁。

<sup>13</sup> 碓井、前掲注 10、13 頁では、必要経費の規定は、その文言でなく、「経験的に把握されなければならないことを示している」と指摘されている。ここでの「経験的に」とは「器としての必要経費」の該当性の判断ではないかと思われる。

<sup>14</sup> なお、本論文では所得税法第 37 条第 2 項で規定される山林を源泉とする事業所得および山林所得に係る必要経費については検討しない。



るいは個別対応の必要経費」とされる。もう一つは「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の額」として規定される部分である。これは、特定の収入との対応関係を明らかにできないが、発生した収入の帰属する年度の必要経費として所得金額の計算上算入されるもので、「一般、あるいは期間対応の必要経費」<sup>15</sup>とされる。事業所得等の金額の計算においては、これらに該当する支出と、「別段の定め」において算入されることとなっている支出が「必要経費」として控除されることになる。

所得税法第 37 条第 1 項に規定する「別段の定め」には、家事費等の必要経費不算入（同法第 45 条第 1 項）、資産損失の必要経費算入（同法第 51 条）、親族等に対する給与の必要経費不算入（同法第 56 条）、青色事業専従者の必要経費の特例（同法第 57 条）等の規定がある。

このように、所得税法第 37 条において必要経費を通則的に規定し、さらに「別段の定め」を設けて必要経費全体を規定する計算構造は、「企業会計準拠主義的な考え方を前提にして、会計処理の基準に修正を加える規定とみることができる」<sup>16</sup>とする説がある。これは、所得税法が必要経費について、企業会計における概念を前提としていることを示唆する。これに基づいて、所得税法第 37 条第 1 項を文理解釈し、所得税法が定める必要経費概念の基礎的検討を行う。

## 第 2 節 必要経費概念の基礎的検討

### 1. 必要経費規定の検討方法

所得税法第 37 条は所得税法における必要経費を通則的に規定しているものの、ある具体的な支出が必要経費に該当するか否かを規定するものではない<sup>17</sup>。また、同法は「器としての必要経費」を規定していると考えられることから、「必要経費」という文言の意義ではなく、その規定を解釈し、ある支出がその解釈に準じて必要経費に該当するか否かを検討する必要がある<sup>18</sup>。本論文で検討する不動産所得、事業所得、雑所得については、同条第 1 項の解釈が必要である。

租税法における解釈は、文理解釈が目的論的解釈に優先するとされる<sup>19</sup>。したがって、所

<sup>15</sup> 金子、前掲注 1、316 頁。また、「収入との個別対応＝直接対応であり、収入との期間対応（収入との個別対応はないが、期間の費用として収入と対応させるの意）＝一般対応」（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——」『熊本学園大学専門職紀要』4 号(2013)、9 頁。）であるとされる。なお、所得税法第 37 条第 2 項で規定される山林所得についても、支出と収入との対応に応じて同様の区分ができると思われる。

<sup>16</sup> 谷口、前掲注 6、317 頁、319 頁。

<sup>17</sup> 前章で指摘した通り、改正以前の所得税法は必要経費に該当する具体的な支出項目を規定していた。

<sup>18</sup> 「所得を得るために必要な支出」という必要経費の概念が意味をなさないのではなく、この概念を基礎にしたものであるとされる（谷口、前掲注 6、316 頁）。

<sup>19</sup> 金子、前掲注 1、123 頁。酒井克彦「所得税法における『事業』と『業務』の解釈」『ビジネス法務』18 巻 3 号(2018)、85 頁。ただし、金子教授は「文理解釈によって規定の意味内容を明らかにすることが困難な場合に、規定の趣旨目的に照らしてその意味内容を明らかにしなければならないことは、いうまでもない。」（金

得税法第37条第1項における必要経費の該当性を判断するには、個別（直接）対応の必要経費、期間（一般）対応の必要経費の規定を文理解釈し、その要件を明らかにすることが必要となる<sup>20</sup>。

文理解釈においては、租税法に記されている文言の意義を把握することが必要となる。文言の意義、概念の解釈については、「税法中に用いられた用語が法文上明確に定義されておらず、他の特定の法律からの借用概念でもない場合には、その用語は、特段の事情がない限り、言葉の通常の用法にしたがって解釈されるべきであり<sup>21</sup>」、「国民に義務を付加する租税法の分野においては、国民に不測の不利益を与えぬよう、特に厳格な解釈態度が求められる<sup>22</sup>」とされる。したがって、文言の「通常の用法」の把握が必要であるが、ここでの「通常」が意味するところは、その文言の背景を考慮する必要があるように思われる。

上述のように、必要経費の規定は、企業会計準拠主義的な考え方を前提としていると指摘される。したがって、企業会計およびそれを取扱う会計学における「通常の用法」を考慮して所得税法第37条第1項の文理解釈を行う。

## 2. 文理解釈に基づく必要経費概念の基礎的検討

所得税法第37条第1項では、必要経費に該当するものとして、「売上原価」、「販売費」、「一般管理費」が例示されている<sup>23</sup>。売上原価は企業会計において「売上高に対応する商品等の仕入れ原価又は製造原価」<sup>24</sup>であるとされる。これは、特定の収入と対応することから、同項で規定される「当該総収入金額を得るため直接に要した費用の額」とともに、「個別対応の必要経費」を構成する。

「販売費」は「販売活動に伴って発生する費用。期間収益たる売り上げの実現のために要した費用」<sup>25</sup>とされる。これらには収入を得るために要した支出であること、すなわち、収入の獲得のための必要性を有する点は売上原価と共通であると考えられる<sup>26</sup>。

ただし、「個別対応の必要経費」と販売費は、収益を得るために必要である点は共通するものの、認識時点が異なる。前者はある時点における収入（特定の収入）と直接対応するために、その収入が帰属する年度の必要経費となるが、後者は、収入を得るために必要で

---

子、同上、124頁。）と述べられている。

<sup>20</sup> 本論文では「個別対応の必要経費」、「期間対応の必要経費」としているが、収入との個別対応＝直接対応、および期間の費用としての収入との対応＝一般対応とする観点（末永、前掲注15、9頁）に基づくものである。

<sup>21</sup> 占部裕典「租税法における文理解釈の意義と内容」『税法学』563号(2010)、77頁。

<sup>22</sup> 酒井克彦「租税法の解釈において、何故に厳格さが要請されるのか（上）」『月刊税務事例』47巻3号(2015)、3頁。また、金子、前掲注1、123頁では、「みだりに拡張解釈や類推解釈を行うことは許されない。」と述べられている。

<sup>23</sup> なお、これらの例示は具体的な支出項目ではなく、支出の性質を示していると思われることから、改正以前の所得税法の例示とは性質を異にすると考えられる。

<sup>24</sup> 企業会計制度対策調査会「企業会計原則第二 三C」（1949）。

<sup>25</sup> 太田哲三、佐藤孝一、番場嘉一郎監修『会計学大辞典』（中央経済社、1971）、763頁。

<sup>26</sup> 販売費は「間接的に収益獲得に不可欠な要素」（金子友裕「弁護士会の役員等として負担した支出と事業所得における必要経費の関係」『月刊税務事例』45巻2号(2013)、33頁。）であるともされる。

あるが、どの時点の収入と対応するかは明確でない。したがって、その支出が生じた年度の必要経費、すなわち「期間対応の必要経費」となる<sup>27</sup>。

一方、一般管理費は企業活動のうち、企画管理活動について発生した費用であるとされる<sup>28</sup>。企画管理活動の範囲や、企業において想定されたものが個人に対して適用されるかは不明であるが、その意義の中に「費用」の文言を含むことから、会計学上の「費用」に該当する可能性がある。

所得税法第37条第1項の規定を確認すると、一般管理費に限らず、「個別対応の必要経費」、「期間対応の必要経費」のいずれも、「費用」の文言を用いて規定されている<sup>29</sup>。ここで、会計学における「費用」とは、「投資によりキャッシュを獲得するために費やされた（犠牲にされた）投入要素に見合う会計上の尺度」<sup>30</sup>や、「ある便益をうるための価値犠牲（以下、「ある便益を得るための価値犠牲」と表記する。）」<sup>31</sup>であるとされる。

所得税法においては、法人税法と異なり、会計処理の基準に準拠すべきとの明文の規定はない<sup>32</sup>。しかしながら、「企業活動の努力と成果を関連させ比較するという企業会計の理論に基づく」費用収益対応の原則は、「個人事業所得についても妥当するものと考えられる」<sup>33</sup>とする指摘がある。また、上述の通り、所得税法第37条において必要経費を通則的に規定し、さらに「別段の定め」を設けて必要経費全体を規定する計算構造は、法人税法と同様に、企業会計準拠主義的な考え方を前提としているとされる。

これらを考慮すると、必要経費を定めた所得税法第37条第1項は、会計学における「費用」を必要経費とする規定であると思われる<sup>34</sup>。特に、会計学においては「費用」と区別される「損失」について、所得税法が別段の定めとして規定していることも、同法第37条第1項が会計学における「費用」を念頭に置いていることを強く示唆しているように思われる<sup>35</sup>。

<sup>27</sup> 金子、前掲注1、316頁。

<sup>28</sup> 太田他、前掲注25、17頁。

<sup>29</sup> 売上原価についてはその意義の中に「費用」の文言は含まないが、仕入れ原価および製造原価などの棚卸資産原価は、商品が販売されるまで資産として処理され、「販売されたときに売上原価（費用）として表示される」（黒澤清編『会計学辞典』（青林書院新社、1965）、218頁。）ことから、費用の意義を含むと考えられる。

<sup>30</sup> 企業会計基準委員会「討議資料 財務会計の概念フレームワーク」（2006）。

<sup>31</sup> 黒澤、前掲注29、195頁。

<sup>32</sup> 法人税法の課税物件も所得税法と同じく「所得」であり、課税標準も同様に「所得の金額」である。ただし、所得税法と異なり、「所得の金額」は益金から損金を控除したものとして規定される。ここで、益金とは「収益の額」として規定され（法人税法第22条第2項）、損金は「原価の額」、「費用の額」、「損失の額」より構成される（同法第22条第3項第1号から同項第3号）。これら「収益の額」、「原価の額」、「費用の額」、「損失の額」は、「別段の定めがあるものを除き、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従って計算されるものとする。」として規定されている（同法第22条第4項）。

<sup>33</sup> 確井光明「所得税法における必要経費」『租税法研究』3号(1975)、74頁。

<sup>34</sup> 伊藤元夫「注解所得税法41」『会計ジャーナル』10巻9号(1978)、77頁において、所得税法第37条「1項の必要経費についてみると、同項は『……直接要した費用』『……業務について生じた費用』と規定しており、その必要経費の内容は費用概念が中核となっており、損失の必要経費算入については、『別段の定め』として所法51（資産損失の必要経費算入）の規定がある。……この点は旧法が必要経費の定義規定において『総収入金額から控除すべき経費』（旧所法10Ⅱ）という用語を使用し、その経費概念のうちに他の費用と並列して事業用固定資産の損失の金額も含むものとしていたのと異なった体裁になっている。」と指摘されている。

<sup>35</sup> 谷口、前掲注6、317頁、319頁、323頁。企業会計基準委員会「討議資料 財務会計の概念フレームワーク」（2006）では、費用と損失に根源的な相違があるとは考えられないとしている。資産損失の必要経費算入を規定

所得税法における費用収益対応の原則の意義は、「必要経費は、それが生み出すことに役立った収入と対応させ、その収入から控除しなければならない」<sup>36</sup>ことであるとされる。すなわち、「個別対応の必要経費」として規定される部分は、特定の時点における収入と対応するものであり、その収入の獲得時点において必要経費として計上される。また、「期間対応の必要経費」と規定される部分は、ある時点における収入と直接対応しないものの、ある期間の収入を獲得するために費やされた（収入を得るための価値犠牲である）点は共通することから、その収入が生じた期間において必要経費として計上される。

なお、上記の原則は、継続的な収入が発生する状況において、ある期間の所得を正確に算出するために必要とされるものである<sup>37</sup>。したがって、ある支出が必要経費に該当することを前提として、その計上時期を判断するための基準であると考えられる<sup>38</sup>。また、必要経費は「費用」を基礎的な概念とすると考えられることから、ある支出が必要経費に該当するかは、「費用」の概念である「ある便益を得るための価値犠牲」に該当し、かつ「収入」と対応することが必要であると考えられる。

## おわりに

所得税法が必要経費について定めた同法第 37 条第 1 項の規定を概観し、その計算構造および必要経費の概念の基礎的検討を行った。

通説における必要経費の意義は、「所得を得るために必要な支出」とであるとされる。一方で、所得税法は所得を 10 種類に区分し、利子所得を除くそれぞれの所得ごとに、控除すべき金額を規定している。「所得を得るために必要な支出」とであるとの意義に基づけば、「必要経費」はいずれの所得区分においても存在しうる。同法は事業所得等に限り「必要経費」を控除することと定めているが、必要経費は給与所得についても存在しうるとした裁判例も存在する。すなわち、今日では、「広義の必要経費」と「狭義の必要経費」の二つが存在していることになる。

狭義の必要経費について、所得税法第 37 条第 1 項の規定の文理解釈により、その概念の基礎的検討を行った。同項で規定される必要経費は、会計学上の「費用」を基礎的な概

---

する所得税法 51 条は同法 37 条の一部を構成するという説（酒井克彦「必要経費と家事関連費（中）一収入・必要経費を巡る諸問題一」『月刊税務事例』40 巻 4 号(2008)、57 頁）があるが、費用と損失に根本的な相違がないとすれば、これは妥当であると考えられる。いずれにしても費用の意義には変化がないことから、本論文では同法第 37 条第 1 項での規定について検討を行う。

<sup>36</sup> 金子、前掲注 1、299-300 頁。

<sup>37</sup> 会計における費用収益対応の原則は、「費用と収益の計上のタイミングをできるだけ正確に対応させるという会計の基本原則」であり、「その目的は、期間損益計算を適正に行うということである。」（佐藤信彦他編著『スタンダードテキスト財務会計論 I <基本論点編> 第 10 版』（中央経済社、2017）、342-343 頁。）とされる。

<sup>38</sup> 所得税法 37 条は、「いわゆる『費用収益対応の原則』によって必要経費を計上する時期に関連して必要経費を二つに区分し」（伊藤、前掲注 34、76 頁。）たものであるとされる。また、金子、前掲注 1、316 頁において「継続的事业の所得を正確に算出するためには、必要経費は、それが生み出すことに役立った収入と対応させ、その収入から控除されなければならない。」とされることも、必要経費計上の時期の問題であることを示唆するものである。

念とすると考えられた。

所得の金額の算定において、必要経費を控除することの意義は、課税標準を課税物件である「所得」を金銭価値として正確に表すことである。なお、事業所得等の「所得の金額」は「その年中における総収入金額」から「必要経費」を控除することで算定される。すなわち、所得の金額の計算は「その年」によって区切られることとなる。したがって、課税標準も年ごとに算定する必要がある。一定期間（その年）における「所得」を金銭価値として表現するためには、総収入金額と必要経費の計上時期を対応させる必要がある。

文理解釈によれば、必要経費は会計学における「費用」概念を基礎とすると考えられた。したがって、所得税法第 37 条第 1 項の必要経費の意義は、「費用」の意義である「ある便益を得るための価値犠牲」であると考えられる。ある支出が必要経費に該当するか否かは、会計学上における「費用」の概念に基づいて判断する必要があると考えられる。

しかしながら、課税物件と課税標準の関係を考慮すると、会計学上の「費用」概念を所得税法に採用しうるかは、課税物件である「所得」を考慮する必要がある。すなわち、会計学上の「費用」概念を採用して、課税物件を貨幣価値として表すことが可能か否かの検討が必要である。次章では、「所得」概念に基づき、会計学上の「費用」概念が採用しうるかを検討する。

## 第5章 会計学上の「費用」・「収益」概念の所得税法への適用可能性と 必要経費の意義の検討

### はじめに

所得税法第37条第1項で規定される必要経費は、個別対応の必要経費、期間対応の必要経費ともに「費用」の文言を含むと考えられることから、会計学上の「費用」の概念を基本とすることを前章で指摘した<sup>1</sup>。これは、必要経費の規定の文理解釈によって導かれたものである。

会計学上の「費用」概念は、費用収益対応の原則により、「収益」と対応するものである。しかしながら、所得税法は、事業所得等の所得の金額の算定において「総収入金額」から「必要経費」を控除すると定めており、「収益」の文言は用いられていない。したがって、所得税法が費用収益対応の原則を採用しているとすれば、それは、「収入金額」と費用である「必要経費」との対応を意味することとなるが、「収入金額」と「収益」についてはその異同が明らかにされていない。

租税法の解釈においては、文理解釈が優先されることとされるが、そのためには規定中の文言の意義を明らかとすることが不可欠である。しかしながら同時に、「費用」や「収益」という会計学上の概念および「費用収益対応の原則」などの会計学上の原則を、所得税法に適用することが妥当であるか否かは、同法における所得金額の計算原理に基づいて検討する必要があると考える。

所得税法の課税標準の一つは総所得金額であり、それは、各種の「所得の金額」を基礎として算定される。課税標準は課税物件である所得を金銭価値で表したものであるから、それは所得概念を正確に表現するもの、すなわち包括的所得概念における所得を金銭価値で表すものでなければならない。

第2章では、純資産増加説（包括的所得概念）が所得税法において適用されうることを明らかとした。したがって、所得税法の規定に会計学上の「費用」および「収益」概念を採用して算定される「所得の金額」が、純資産増加説による所得を表すものであれば、会計学上のこれらの概念は所得税法に適用しうるものであると考える。そこで本章では、会計学における「費用」と「必要経費」の関係、それに対応する「収益」と「収入金額」の関係を考察することで、会計学上の概念が所得税法にも適用しうるかを検討する。

また、必要経費については、「器としての必要経費」としてとらえ、「必要経費」自体の文言ではなく、その規定の解釈により要件を見出す必要があるとの指摘がある<sup>2</sup>。しかしながら一方で、必要経費の規定の解釈が不明確であり、その要件についても学説が分かれている場合には、「必要経費」それ自体の意義を明らかにし、それに基づいた解釈が必要であ

<sup>1</sup> ただし、「費用」概念のみでは必要経費の範囲を規定するには限界があることも同時に指摘している。

<sup>2</sup> 碓井光明「必要経費の意義と範囲」『日税研論集』31号(1995)、11頁。

と考える。必要経費は、包括的所得概念における所得を算定するために必要である。そこで、サイモンズによる所得の定義と所得税法の規定を対比することにより、必要経費の意義を検討する。

## 第1節 会計学上の「費用」および「収益」概念の所得税法への適用可能性

前章で指摘したように、事業所得等の金額において控除項目となる「必要経費」は、その内容を定めた所得税法第37条第1項において、「費用」の文言を用いて規定されている。

特に、その要件を巡って学説・通説が分かれている「期間対応の必要経費」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（償却費以外の費用でその年において債務の確定しないものを除く。）の額」として規定される。例示項目である「販売費」、「一般管理費」も含め、すべてにおいて「費用」であると考えられた。

また、「費用」の意義として、「ある便益を得るための価値犠牲」とされる、会計学上の「費用」概念を適用することが妥当であると考えられた。ただし、所得税法は法人税法と異なり、所得の金額の算定において会計処理の基準に準拠すべきとの規定はない<sup>3</sup>。したがって、「費用」の解釈において、会計学上の概念を用いることの妥当性が問題となる<sup>4</sup>。

これについて、「収益とか費用とかの所得計算上の概念は、税法的には商法からの借用概念としてまさしく実定税法上の概念として扱われうる。」<sup>5</sup>との指摘がある。商法ではその第19条第1項において、「商人の会計は、一般に公正妥当と認められる会計の慣行に従うものとする。」と規定される<sup>6</sup>。しかしながら、同項で規定されるものは「商人の『会計』」であり、「所得」ではない<sup>7</sup>。

さらに、譲渡所得の金額の計算について定めた所得税法第33条第2項は、「それぞれその年中の当該所得に係る総収入金額から当該所得の基因となつ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」と規定されており、「費用」の文言は、「必要経費」の規定にのみに使用されるものではない。譲渡所得は反復・継続した商行為を念

<sup>3</sup> 法人税法においては、同法第22条第4項において、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従つて計算されるものとする。」と規定されている。

<sup>4</sup> 谷口勢津夫『税法基本講義 第4版』（弘文堂、2014）、319頁では、所得税法第37条の規定に規定される必要経費の計算構造について、「企業会計準拠主義的な考え方を前提にして、会計処理の基準に修正を加える規定とみることができる。」とされるが、この「修正」の範囲は不明確である。

<sup>5</sup> 北野弘久「会計学と税法学 ―従来の税務会計論への方法的反省―」『會計』127巻3号(1985)、434頁。

<sup>6</sup> また、商法ではその第4条第1項において、『商人』とは、自己の名をもって商行為をすることを業とする者をいう。」と規定している。ここで、「業とする」とは、「営利目的をもって反復継続的に行うこと」とであるとされる（来住野究「法人の商人性」『慶應の法律学 商事法：慶應義塾創立一五〇年記念法学部論文集(2008)、81頁）。

<sup>7</sup> これに対し、法人税法第22条第4項は「所得の金額」の計算における「収益」および「費用」について「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従つて計算されるものとする。」と規定している。

頭に置いたものではないと思われるため<sup>8</sup>、「費用」の概念が商法からの借用概念としうるかは不明確であると考えられる。

また、会計学上において「費用」と対応する「収益」についても、所得税法は規定中にその文言を採用しておらず、必要経費は「収入金額」より控除される。この「収入金額」の意義として、会計学上の「収益」が該当するかは明らかではない。

これら「収益」や「費用」といった会計学上の概念が、所得計算において採用されうるか否かは、それを採用したとしても、所得税法上において算定される「所得の金額」が、純資産増加説に基づき算出可能であることを必要とすると考える<sup>9</sup>。

第2章において、所得税法において課税の対象となる「所得の金額」は、以下の式で表されることを明らかとした。

$$Y' = c + \sum_{n=1}^{10} (\Delta W_n^{r'} + \Delta W_n^{u'}) \quad (1)$$

ここで、 $n$ は所得税法における所得分類、 $\Delta W_n^{r'}$ は、「権利の確定」により「所得の金額」の計算において計上される実現した財産権の価値の変動額である。また、 $\Delta W_n^{u'}$ は所得税法で「所得の金額」として計上される未実現の財産権の価値の変動額である。

会計学上の「収益」が「所得の金額」の計算上算入されうるか、事業所得等の計算における控除項目である「必要経費」が、会計学上の「費用」と同一の概念であるか、あるいは基礎としうるかは、式(1)に示した純資産増加説に基づいて検討する必要がある。

また、所得税法における損失は、必要経費の規定である同法第37条第1項の「別段の定め」として、同法第51条第1項において「資産損失の必要経費算入」として規定される。所得税法の必要経費の規定は、「法人税法第22条第3項ときわめて類似した規定を採用している」<sup>10</sup>とされるが、法人税法第22条第3項では、損失と費用を含めて「損金」として規定している<sup>11</sup>。そこで、所得税法が資産損失を別段の定めと規定される根拠についても検討する。

<sup>8</sup> 反復・継続した行為から発生した所得であれば制限的所得概念の時代から所得課税をなされたと考えられるが、譲渡所得については、包括的所得概念が採用されたとされる昭和22年所得税法において課税所得に含まれている（金子宏『所得概念の研究』（有斐閣、1995）、47-48頁）。換言すれば、商法に規定する「商行為」による所得は、制限的所得概念においても認識されると思われる。

<sup>9</sup> 北野、前掲注5、434頁では、「税法における所得計算規定の統一的理解は、課税実体法におけるもっとも重要な、税法上の研究課題である。」としたうえで、「税法がいかなる所得計算原理、言葉をかえていえはいかなる損益計算原理を採用しているかは、厳密にはそのような発達した税法学的手法によってのみによって学問的には解明しうるのである。」と述べられている。

<sup>10</sup> 確井光明「所得税法における必要経費」『租税法研究』3号(1975)、67頁。

<sup>11</sup> 法人税法第22条第3項は、内国法人の…所得の金額の計算上…損金の額に算入すべき金額は、別段の定めがあるものを除き、次に掲げる額とする。」と規定し、その1号で「当該事業年度の収益に係る売上原価、完成工事原価その他これらに準ずる原価の額」を、同2号で「当該事業年度の販売費、一般管理費その他の費用の額」を算入すると規定している。さらに、同3号では「当該事業年度の損失の額で資本等取引以外の取引に係るもの」を損金の額に算入する旨定めている。



## 第2節 会計学における「収益」、「費用」概念の所得税法への適用と 同法における「費用」の意義

### 1. 所得税法における「収入金額」と会計学上の「収益」概念

事業所得等の金額は、総収入金額から必要経費を控除した金額として算出される。これらのうち、「必要経費」はその規定において「費用」の文言を使用していることから、文理解釈上は、会計学上の「費用」概念が適用されたと考えられた。

一方で、「収入金額」は、所得税法第36条第1項において「その年分の各種所得の金額の計算上収入金額とすべき金額又は総収入金額に算入すべき金額は、別段の定めがあるものを除き、その年において収入すべき金額（金銭以外の物又は権利その他経済的な利益をもつて収入する場合には、その金銭以外の物又は権利その他経済的な利益の価額）とする。」と規定され、「必要経費」の規定と異なり、会計学上の「収益」という文言は使用されていない。また、シャントツの所得概念によれば「純収益」は所得の構成要素であるが<sup>12</sup>、シャントツの考える「収益」が会計学上の「収益」と同一の概念であるかは不明である。

したがって、「収入金額」の解釈にあたり、文理解釈や借用概念を根拠に、会計学上の「収益」の意義を適用することは不適當であると考えられる。そこで、会計学上の「収益」概念の所得税法への適用可能性と、「収入金額」と「収益」との異同について検討する。

なお、会計学上の種々の概念については、時代による変遷がみられるが、本論文では、昭和24年に設定された企業会計原則に基づいて考察する。これは、企業会計原則が、「企業会計の実務の中に慣習として発達したもののなかから、一般に公正妥当と認められたところを要約したものであつて、必ずしも法令によつて強制されないでも、すべての企業がその会計を処理するにあたって従わなければならない基準である」<sup>13</sup>こと、また「商法、税法、物価統制令等の企業会計に関係ある諸法令が制定撤廃される場合において尊重されなければならないものである。」<sup>14</sup>としているためである。

上述のように、「収入金額」の規定においては、「収入すべき金額」と規定されることから、原則として、現金主義ではなく発生主義が採用されているとされる<sup>15</sup>。この発生主義を厳密に適用するのであれば、未実現の財産権の価値の変動額も「所得の金額」に含めると考えられる。しかしながら、所得税法では原則的に、「権利の確定」により実現した所得の

<sup>12</sup> Georg Schanz, Der Einkommensbegriff und die Einkommensteuergesetze, FinanzArchiv, S.2(1896).

<sup>13</sup> 経済安定本部企業会計制度対策調査会「企業会計原則」(1959)。

<sup>14</sup> 同上。一方で、2006年に企業会計基準委員会から公表された「財務会計の概念フレームワーク」においても収益の意義について記載されている。しかしながら、「概念フレームワーク」は「企業会計の基礎にある前提や概念を体系化したものである」(企業会計基準委員会「討議資料 財務会計の概念フレームワーク」、前文)ものの、企業会計基準委員会の「議論の結果を示すという性質を有する」(同)に留まり、「現行の会計基準の一部を説明でないものが含まれている」(同)ため、本論文では「概念フレームワーク」の定義に基づく検討は行わない。

<sup>15</sup> 金子、前掲注8、282頁。ただし、所得税法第67条では小規模事業者への例外として、現金主義による収入及び費用の帰属時期を定めている(佐藤英明『スタンダード所得税法[第2版]』(弘文堂、2017)、244頁)。なお、同条の規定においても、「収益」の文言は使用されておらず、「収入」として規定されている。

みが課税の対象となる。ただし、これは会計における「実現」とは異なることから、所得税法「固有の意味での実現主義」であるとされる<sup>16</sup>。

所得の「実現」の要件としてわが国では、権利確定主義が判例・学説の支持を受けてきたとされる。具体的には、「外部の世界との間で取引が行われ、その対価を収受すべき権利が確定した時点をもって所得の実現の時期とみる考え方」<sup>17</sup>であるとされる。これは、所得の年度帰属の一般原則としてとらえられるが<sup>18</sup>、同時に、所得税法の課税対象となる所得と、課税対象から原則として除外する所得とを区分する考え方であると考えられる。「所得の金額」の算定において考えると、未実現の財産権の価値の増加（増価）額は、基本的には「所得の金額」の計算上において算入されないが、「権利の確定」をもって算入されることを意味する。

これに対して、企業会計における「収益」の概念は、企業会計原則第二の損益計算書原則において、「発生主義の原則」として、次のように定められている。

「すべての費用及び収益は、その支出及び収入に基づいて計上し、その発生した期間に正しく割当てられるように処理しなければならない。ただし、未実現収益は、原則として、当期の損益計算に計上してはならない。

前払費用及び前受収益は、これを当期の損益計算から除去し、未払費用及び未収収益は、当期の損益計算に計上しなければならない。」

企業会計原則において、「収益」は「収入」に基づいて計上される。所得税法における「収入金額」の規定と異なり「収入すべき」とは定められていないが、同法第 67 条（現金主義の特例）のように「収入した」とも定められていない<sup>19</sup>。ただし、「発生主義の原則」が「収入」および「支出」の文言を用いて定められていることから、企業会計においても「収益」や「費用」の基礎となる「収入」および「支出」は現金主義ではなく発生主義を念頭に置いていると考えられる。

しかしながら、収益において発生主義を採用すると、貨幣性資産の裏付けないが時点で収益を計上することになる。そこで企業会計は、利益の計算において収益を実現主義により計上することと定めている<sup>20</sup>。これは企業会計原則において、「未実現収益は、原則として、当期の損益計算に計上してはならない。」と明文で示されている。なお、所得税法における権利確定主義は、昭和 26 年の所得税取扱通達 194 において採用され<sup>21</sup>、その後、判例

<sup>16</sup> 金子、前掲注 8、283 頁。

<sup>17</sup> 佐藤、前掲注 15、244 頁。

<sup>18</sup> 金子、前掲注 8、284 頁。

<sup>19</sup> 所得税法第 67 条（小規模事業者の収入及び費用の帰属時期）は「・・・不動産所得又は事業所得を生ずべき業務を行なうもののうち小規模事業者として政令で定める要件に該当するもののその年分の不動産所得の金額又は事業所得の金額（山林の伐採又は譲渡に係るものを除く。）の計算上総収入金額及び必要経費に算入すべき金額は、政令で定めるところにより、その業務につきその年において収入した金額及び支出した費用の額とすることができる。」と規定し、「収入した」、「支出した」の文言が用いられている。

<sup>20</sup> 黒澤清『近代会計学（現代商業全集 16）』（春秋社、1951）、342-343 頁。佐藤孝一『現代会計学』（中央経済社、1952）、642-643 頁。

<sup>21</sup> 渡辺充「多重債務者に対する弁護士着手金と権利確定主義」『税務事例』41 巻 3 号、(2009)、3 頁。金子、前掲注 8、288 頁。昭和 26 年の所得税取扱通達 194 では、「収入すべき金額とは、収入する『権利の確定』した

や学説の支持を受けたとされる<sup>22</sup>。所得税法 36 条 1 項の規定に、「実現」を示す「権利の確定」という文言が存在しないのに対し、企業会計原則においては、実現主義を明文で定めている点が異なる。

これらを踏まえると、所得税法における「収入金額」と企業会計上の「収益」はともに「収入」を基礎とし、発生主義を前提としている点で一致する。ただし、所得税法は「収入すべき」と規定し、判例や学説を根拠に「権利の確定」を「実現」の判断基準としている。一方で企業会計では「収入」とのみ規定しているが、「未実現利益」を計上しないことおよび「未収収益」を計上することにより、「実現主義」による収益の計上を定めている。したがって、企業会計における「収入」とは、実現主義（および発生主義）を念頭に用いられていることから、所得税法における「収入すべき」と同義と考えられる。

所得税法上の「実現」（権利の確定）と企業会計上の「実現」は同一のものではない。これは実現の時期において、両者に差が発生することを意味する<sup>23</sup>。しかしながら、「収入」および発生主義に基づく点、また、基準は異なるが原則として「実現」をもって計上するという点で両者は一致している。したがって、事業所得等の金額の計算における場合限り、「収入金額」を会計上の「収益」と同じ概念として捉えることに不都合はないように思われる。

## 2. 「必要経費」と会計学上の「費用」概念

上述のように、所得税法第 37 条に規定される必要経費は、「費用」の文言を用いて規定されている。また、会計学における「費用」とは、「ある便益を得るための価値犠牲」であるとされる。

「収益」と同様、「費用」も原則として発生主義で認識される<sup>24</sup>。一方で、企業会計における損益計算は、人為的に区切られた期間における損益を適正に算出することを目的としている<sup>25</sup>。これを実現するために、「費用収益対応の原則」が採用されている。この原則において、「費用」は「収益」が実現するまで、利益の計算上計上されない<sup>26</sup>。

---

金額をいう。」と定めている。渡辺教授は、「この旧通達 194 は昭和 45 年の所得税法基本通達に際し 36-1 に吸収され」、「『権利の確定』という文言は削除され」ている。ただし、文言の削除により、「所得税法が権利確定主義の妥当性を否定したことではない。」と述べられている。

<sup>22</sup> 金子、前掲注 8、288 頁。

<sup>23</sup> 昭和 27 年の企業会計基準審議会小委員会報告「税法と企業会計原則との調整に関する意見書」において、所得税法が採用している権利確定主義に対する批判がなされている（金子、同上、289 頁）。

<sup>24</sup> 上述のように、企業会計原則において「費用」は「支出」に基づいて計上されることと規定されるが、発生主義の原則として定められていることから、現金の支出のみを費用とするものではないと考えられる。

<sup>25</sup> 企業会計原則第二、損益計算書原則では、損益計算書の本質として「損益計算書は、企業の経営成績を明らかにするため、一会計期間に属するすべての収益とこれに対応するすべての費用とを記載して経常利益を表示し、これに特別損益に属する項目を加減して当期純利益を表示しなければならない」と規定している。また、費用と収益は、「その発生した期間に正しく割当てられるように処理しなければならない。」と規定していることから、企業の経営成績を示す損益計算書は期間の利益を示すことを目的としていると考えられる。

<sup>26</sup> 佐藤彦他編著『スタンダードテキスト財務会計論 I <基本論点編> 第 10 版』（中央経済社、2017）、343-344 頁。なお、費用を収益に対応させること（収益を費用に対応させない）ことの根拠として、利益の処分可能性として、貨幣性資産の裏付けがあることが重要であるとされる。

所得税法において、所得金額の計算上、法で定められた金額を控除することの意義は、「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」であること、すなわち、課税標準が、課税物件を正確に金銭価値で表していることである。所得税法における理論的な「課税所得の金額」は、サイモンズの定義に基づく式(1)で表されると考えられたが、これを期首と期末の財産権の価額であらわすと、式(2)となる。

$$Y' = c + \sum_{n=1}^{10} (\Delta W_n^{r'} + \Delta W_n^{u'}) = c + \sum_{n=1}^{10} \{ (W_{n,1}^{r'} - W_{n,0}^{r'}) + (W_{n,1}^{u'} - W_{n,0}^{u'}) \} \quad (2)$$

「課税所得の金額」の計算において、 $W_{n,1}^{r'}$ は所得計算期間の末における財産権の価額で、実現（権利が確定）しているもの、 $W_{n,0}^{r'}$ は所得計算期間開始時における財産権の価額であり、 $W_{n,1}^{r'}$ と対応するものである。同様に、 $W_{n,1}^{u'}$ は所得計算期間の末における財産権の価額で、未実現であるが課税対象となるもの、 $W_{n,0}^{u'}$ は所得計算期間開始時の財産権の価額で、 $W_{n,1}^{u'}$ に対応するものである。

式(2)に着目すると、控除項目の特性として、以下の点を指摘することができる。

- ① 「課税所得の金額」は 10 種類の所得の金額の総和であることから、財産権の価値  $W_{n,1}^{r'}$  および  $W_{n,0}^{r'}$  が所得区分に対応している必要がある。特に、課税所得がその性質や発生源泉に応じて区分されることを考慮すると<sup>27</sup>、所得計算期間開始時の財産権の価額である  $W_{n,0}^{r'}$  が所得区分を決定する要素であるように思われる<sup>28</sup>。
- ② 消費  $c$  は控除項目ではないことから、消費活動による財産権価額の減少とそれ以外の財産権価額の変動は区別されなければならない<sup>29</sup>。
- ③  $W_{n,0}^{r'}$  と  $W_{n,0}^{u'}$  はともに控除項目であるが、所得税法では、未実現の財産権の価値の変動額を「課税所得の金額」に算入することは限定的であることから、期首の財産権のうち、控除項目として認識されるものの多くは実現した財産権の変動に対応する部分、すなわち  $W_{n,0}^{r'}$  である。

<sup>27</sup> 金子宏『租税法（第二十三版）』（有斐閣、2019）、218 頁では、この趣旨を、「所得はその性質や発生の態様によって担税力が異なるという前提に立って」いるものであると述べられている。

<sup>28</sup> 必要経費の要件として、「業務との関連性」が挙げられるが、成宮哲也「所得税法における収入金額と必要経費との対応について」『熊本学園商学論集』16 巻 1 号(2010)、6 頁では、「『関連性』は、所得を区分する所得税法の構造に、ビルト・インされている。したがって所得税法において、必要経費の要件としては、総収入金額との対応関係を検討することで足りると思われる。」と述べられている。また、佐藤、前掲注 15、266 頁では、「ある所得の必要経費は、単に『必要経費』にあたるかどうかだけではなく、『その所得（例、事業所得）の必要経費』にあたるかどうかという点から吟味し、判断される必要があります。このように、消費との区別を厳格に行ない、かつ、所定の所得類型との結びつきを明らかにする必要があることから、必要経費は、所得を得るための特定の経済活動（所得獲得活動）との結びつきによって判断すると理解されてきました。すなわち、特定の経済活動と直接の関連を有し、その経済活動を行うために客観的にみて必要な支出が必要経費であるとされてきたのです。」と指摘されている。

<sup>29</sup> 谷口、前掲注 4、320 頁では、「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。」と指摘されている。ただし、「家事費」と「消費」に異同があることは第 8 章で検討する。

④  $\Delta W_{n,1}'$  を定量的に把握するには、価値が変化した財産権を把握する必要がある。すなわち「収入金額」 $W_{n,1}'$  と、それをもたらしたものの  $W_{n,0}'$  との対応の把握が不可欠である。したがって、 $W_{n,1}'$  をもたらした  $W_{n,0}'$  は投下資本（元入）を意味すると考えられる<sup>30</sup>。

必要経費の規定に着目すると、必要経費は、収入との対応関係により、「個別対応の必要経費」と「期間対応の必要経費」に区分される。したがって、 $W_{n,0}'$  の構成要素はこれらの必要経費である。

ここで、課税所得が人為的期間に区切られた所得計算期間において算出されることを考慮すると、所得計算期間の「課税所得の金額」を適正に算出するためには、④で示したように、 $W_{n,1}'$  と  $W_{n,0}'$  の対応が不可欠である。これは、適正な期間損益計算を目的とする企業会計の「費用収益対応の原則」と同様の原則であると考えられる<sup>31</sup>。換言すれば、新たな財産権である  $W_{n,1}'$  は「個別対応の必要経費」および「期間対応の必要経費」が変化することにより発生および実現したものである。

所得は財産権の価値の変動額として算出されるため、その変動額を正確に算出するには、「個別対応の必要経費」と「期間対応の必要経費」として投入された財産権の価額  $W_{n,0}'$  が  $W_{n,1}'$  から控除されなければならない<sup>32</sup>。これを考慮すると、必要経費の規定において用いられている「費用」は、会計上の「費用」と同様に、「収入金額」と対応する機能を有すると考えられる。

ただし、所得税法における「収入金額」と会計上の「収益」においては「実現」の時期に差が生じる可能性があるため、「必要経費」と会計上の「費用」も同様に、計上される時期に差が生じる。

<sup>30</sup> 金子、前掲注27、314頁。水野忠恒『租税法 第5版』（有斐閣、2011）、247頁。谷口、前掲注4、313頁では、「必要経費の控除によって、所得計算上、純所得課税の原則あるいは純額主義が担保される。この原則は、所得課税法の根本原則である担税力原則を具体化するもの（担税力原則の下位原則）である。」と述べられている。同様に、碓井、前掲注2、21頁では、「ある事業活動等にあたり、元入れされた資金は、さまざまな形態をとりながら収益の創出に貢献する。そして、その収益に対して直ちに課税することなく、元入れ分を上回る部分に対してのみ課税するというのが、純所得課税の方式である。様々に形態が変化していくなかで、どれだけが元入れされたかを認識するのが必要経費の認識である。」と述べられている。なお、必要経費の認識における「元入れ」および「投下資本」とは、「収入すべき金額」に変化したもの、すなわち、損益取引における財産権の行使を意味する。本論文においても、この意味で「元入れ」および「投下資本」を用いている。

<sup>31</sup> 税制調査会「所得税法及び法人税の整備に関する答申」（1963）、42-43頁では、「現行の所得税法における課税所得の計算は、いわゆる費用収益対応の考え方によることを原則とする旨、答申し、…事業所得（事業的な不動産所得及び山林所得を含む）については、その事業の損益を一体として観念するいわゆる総体対応の考え方」を採用し、「…これらの考え方を基とする現行の所得計算の方法は、所得税がそれぞれの所得の性質に応じて担税力を測定して課税するものである以上、そのあり方としては適切なものであると考える。」としている。また雑所得については、「種々の性質を有するものが混在していることから、…所得分類をも考えあわせて個別的に判定することが望ましい」としている。すなわち、事業所得等については、収入すべき金額と必要経費は「総体対応」する。ここでの「総体」とは、個別対応と期間対応の双方を含むものであると思われる。

<sup>32</sup> 碓井、前掲注2、21頁。

### 3. 「必要経費」の規定における資産損失の位置づけ

所得税法において、資産損失はその第 51 条第 1 項において必要経費に算入される。これは、昭和 37 年所得税法第 10 条第 2 項において、「総収入金額から控除すべき経費」の中に、「他の費用と並列して事業用固定資産の損失の金額も含むものとしていた」ことと異なると指摘されている<sup>33</sup>。また、上述のように、法人税法第 22 条第 3 項の「損金」の規定とも異なる規定ぶりである。加えて、所得税法第 51 条と同法第 37 条の関係は、「資産損失（所法 51）を必要経費規定（所法 37）のいわば裾野に位置付ける考え方」<sup>34</sup>であるとの指摘がある。

すなわち、上述の昭和 37 年所得税法に対する指摘や、法人税法の規定では、資産損失が  $W_{n,0}^{r'}$  もしくは  $W_{n,0}^w$  に含まれると考えられるが、現行の所得税法では資産損失を「別段の定め」としていることから、その規定ぶりは異なる。そこで、資産損失が「別段の定め」とされていることについて、純資産増加説に基づき検討を行う。

資産損失は、ある期間の財産権の価額の変動、すなわち「収入金額」の発生に寄与しない（対応しない）ものであるため<sup>35</sup>、 $W_{n,0}^{r'}$  としては認識されないと考えられる。事業所得等の金額の計算において、必要経費である  $W_{n,0}^{r'}$  として認識されるものは、「収入金額」と対応するもの、すなわち「個別対応の必要経費」と「期間対応の必要経費」であり、これは、所得税法第 37 条第 1 項に規定されている。

一方で、資産損失は、ある期間末の財産権の価額の減少をもたらす。そしてその財産権が事業所得等の獲得に利用されている資産である場合、 $W_{n,1}^{r'}$  は資産損失が発生しない場合に比べて小さい値を示す。すなわち、資産損失が発生した場合の実現した課税所得  $\Delta W_n^{r'}$  は、損失による財産権の価額の低下を  $W_{n,1}^L$  とすると、式(3)で示される。

$$\Delta W_n^{r'} = (W_{n,1}^{r'} - W_{n,1}^L) - W_{n,0}^{r'} = W_{n,1}^{r'} - (W_{n,1}^L + W_{n,0}^{r'}) \quad (3)$$

式(3)の右辺において、 $W_{n,1}^L$  を必要経費に算入することは、所得税法第 51 条が同法第 37 条第 1 項の「別段の定め」として規定されるように、資産損失を必要経費に算入することを意味する<sup>36</sup>。しかしながら、純資産増加説においては、同法第 51 条の資産損失  $W_{n,1}^L$  と同法第 37 条第 1 項中に規定される、投下資本としての必要経費  $W_{n,0}^{r'}$  とは異なるものであると考えられる。

<sup>33</sup> 伊藤元夫「注解所得税法 41」『会計ジャーナル』10 巻 9 号(1978)、77 頁。これは昭和 37 年所得税法に規定する「必要な経費」に資産損失を含むものである。ただし、すでに指摘したように、損失の額は、「その他の経費」以後に追加されていることから、「その他の経費」には含まれるものの、経費の例示科目ではないと考えられる。したがって、昭和 37 年所得税法においても、「経費」と「損失」は概念上区別されていたと考えられる。

<sup>34</sup> 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)、57 頁。

<sup>35</sup> 税制調査会、前掲注 31、43 頁では、「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」とされている。

<sup>36</sup> 「器としての必要経費」（碓井、前掲注 2、11 頁。）として規定される、所得税法第 51 条等を含む必要経費には、資産損失は含まれる。

## おわりに

会計学における「収益」および「費用」の概念が、所得税法における「収入金額」および「必要経費」に適用可能であるか否かについて検討した。また、同法における必要経費の意義について、会計学上の「収益」、「費用」概念および同法の規定に基づき検討した。

事業所得等の金額は、「総収入金額」から「必要経費」を控除した金額として算出される。総収入金額は発生主義を原則とし、さらに主として権利確定主義により実現した「収入すべき金額」が「所得の金額」の計算上計上される。会計学における「収益」も同様に、発生主義を原則とする「収入」に基づくが、「実現」によって計上される。したがって、所得税法における「収入金額」の規定において、「収益」の文言は使用されていないものの、両者は基本的に同じ概念であると考えられる。ただし、権利の確定と会計上の「実現」は異なるため、人為的に区切られた期間において、両者は異なる金額を示す可能性がある。

「必要経費」は「費用」の文言を用いて規定されている。会計学上の「費用」は「収益」の実現によって利益の計算上計上される。その目的は期間損益計算を適正にすることである。一方、所得税法においても「所得の金額」は、人為的に区切られた期間において算出される。これを適正に算出するためには、所得計算期間末の財産権の価額 $W_{n,1}^T$ と、計算期間開始時の財産権の価額 $W_{n,0}^T$ との対応が不可欠である。これは必要経費が「収入すべき金額」と対応することを意味する。したがって、必要経費の規定における「費用」は、会計学上の「費用」と同様の機能を有すると考えられる。

これらを考慮すると、所得税法第37条に規定される「必要経費」とは、「収入すべき金額」と対応するもの、換言すれば、「収入すべき金額」に変化した元入れ、すなわち投下資本を意味すると考えられた。

また、資産損失は所得税法において「別段の定め」として規定される。純資産増加説に基づく所得の算定において、資産損失は期末の財産権価額の低下をもたらす。そのために、「別段の定め」として「必要経費」に算入されることが考えられた。しかしながら、新たな財産権の獲得に寄与するものではないため「費用」を基本的な概念とする必要経費とは区別する必要がある。

本章では必要経費の基礎的概念として、会計学上の「費用」が該当することを明らかにした。一方、通説におけるその要件は、その支出が、「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」<sup>37</sup>ことであるとされる。また、通説における要件に基づいて判断された裁判例が存在する<sup>38</sup>。そこで次章では、学説・通説による必要経費の要件を挙げ、これと「費用」概念との関連について検討する。

<sup>37</sup> 金子、前掲注27、314頁。

<sup>38</sup> 例えば、東京地裁昭和62年9月16日判決（TAINS：Z159-5969）、東京地裁平成23年8月9日判決（税資261号-140(順号11730)、TAINS：Z261-11730）、東京地裁平成24年5月17日判決（税資第262号-102(順号11952)、TAINS：Z262-11952）がある。

## 第6章 学説・通説における必要経費の要件

### はじめに

通説における必要経費の理論的な意味は、「所得を得るために必要な支出」とであるとされる。また、これまでの検討により、必要経費は、会計学における「費用」をその基本的な概念とするとの結論を得た。

しかしながら、ある支出が必要経費に該当するか否かを判断する場合、学説・通説においては、上述の理論的な意味や会計学上の「費用」概念ではなく、「業務遂行上の必要性」および「業務との直接関連性」に該当するか否かで判断するものとされる。また、裁判例においても学説・通説における要件に基づいた判断が見られる。

これらの関係は、「理論的な意味での必要経費の概念を基礎にして、その内容及び範囲を、費用概念と、所得獲得のための直接的必要性および所得獲得業務関連性という要件、によって厳格に画したものと解される。」<sup>1</sup>とする説がある。

この説によれば、「理論的な意味での必要経費の概念」とは「所得を得るために必要な支出」が該当する。さらに、前章までの検討によれば、会計学における「費用」概念も、これに含まれると考えられる。また、この「費用」概念は、学説における必要経費の要件と同様に必要経費の要件にも含まれていると考えられ、必要経費として控除可能となる支出の内容および範囲を厳格に画する役割を有すると考えられる。

しかしながら、会計学上の「費用」の概念と、学説・通説における必要経費の要件との関係は明確ではない<sup>2</sup>。

これらの関連を不明確にしている原因の一つとして、学説・通説による必要経費の要件が、所得税法第37条第1項のみから導出されたものではないことが考えられる。

所得税法第37条第1項の規定は、「最狭義の必要経費」とであるとする説がある<sup>3</sup>。すなわち、同項の規定は「必要経費」のうち、会計学上の「費用」に該当する部分のみを指すものであると考えられたが、同項で規定する「別段の定め」を含む必要経費の意義・概念はそれよりも広い可能性がある。すなわち、学説・通説における必要経費要件は、同項で規定される「別段の定め」も考慮したうえで導出された可能性がある。

反対に、「別段の定め」を含むものとして導出されたと考えられる「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」とする必要経費の包括的な要件は、「最狭義の必要経費」とであるとされる所得税法第37条第1項に対しても適用されうる。

<sup>1</sup> 谷口勢津夫『税法基本講義 第4版』（弘文堂、2014）、316頁。

<sup>2</sup> 費用収益対応の原則の観点からは、成宮哲也「所得税法における収入金額と必要経費との対応について」『熊本学園商学論集』16巻1号(2010)、2頁において、「所得税法37条において、必要経費に該当するか否かを判断する場合、収益との対応関係、さらに費用収益対応の原則によるのか、それとも『事業』との関係によるのか明確とはいえない。」と指摘されている。

<sup>3</sup> 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)、62頁。



そこで本章では、所得税法が定める必要経費の規定に係る「別段の定め」を概観したのち、学説・通説における必要経費の要件が、「最狭義の必要経費」を規定した所得税法第37条第1項にも適用されうるか否かについて検討する。

また、必要経費の要件として対立している二つの学説について検討し、対立の原因となった問題の所在について明らかにする。

## 第1節 必要経費に係る「別段の定め」と必要経費の要件

### 1. 必要経費に係る「別段の定め」

事業所得等に係る必要経費は、所得税法第37条第1項で包括的に定められているが、同条には「別段の定めを除き」との文言が存在することから、「別段の定め」として規定される項目は、同項の規定に優先されることとなる。

この「別段の定め」では、特定の事項について必要経費算入の可否を定めたものから、必要経費の金額の計算方法を定めたものなど、その内容は多岐にわたる。

本論文で検討する必要経費の要件に係る規定としては、所得税法第45条第1項第1号で規定される家事関連費等の必要経費不算入等があげられる。また、同法第51条において規定される資産損失の必要経費不算入については、法人税法が規定する「損金」と「必要経費」の相違として指摘される<sup>4</sup>。

資産損失は所得獲得に貢献しないと考えられる<sup>5</sup>。必要経費の基本的な意義は「所得を得るために必要な支出」であり、また会計学上の「費用」であると考えられることから、資産損失はこれらに該当しない<sup>6</sup>。したがって、資産損失は、「最狭義の必要経費」に該当しないことから、「別段の定め」として規定されたと考えられる。

ただし、上述のように、学説・通説における必要経費の要件は所得税法第37条第1項が定める「別段の定め」も含有して導出された可能性がある。したがって、資産損失に限らず、必要経費に係る「別段の定め」の位置づけを検討する必要がある。

<sup>4</sup> 法人税法においては、課税標準を「所得の金額」と規定し、「所得の金額」は益金から損金を控除することとされる（法人税法第22条第2項）。「所得の金額」の算定において、損金は所得税法における必要経費と同様に控除項目であるが、損金は「原価の額」、「費用の額」、「損失の額」より構成される（同法第22条第3項第1号から第3号）。所得税法における必要経費はその第37条第1項において「原価の額」および「費用の額」を「最狭義の必要経費」として定める一方で、損失については「別段の定め」としている。これに対し、法人税法では損金を定めた同法第22条第3項で「損失の額」も含むものとして規定している。

<sup>5</sup> 税制調査会「所得税法及び法人税の整備に関する答申」（1963）、43頁では、「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」として、「損失」が所得の獲得に寄与する可能性を否定している。

<sup>6</sup> 資産損失の必要経費算入を定めた所得税法第51条は、その第1項において「居住者の営む不動産所得、事業所得又は山林所得を生ずべき事業の用に供される固定資産その他これに準ずる資産で政令で定めるものについて、取りこわし、除却、滅失（当該資産の損壊による価値の減少を含む。）その他の事由により生じた損失の金額」と規定している。これは、資産の価値の喪失もしくは減少を資産損失と規定していると考えられる。資産の喪失により新たな資産を購入した場合、その支出は所得獲得につながることから「費用」に該当すると考えられるが、資産自体の価値の喪失・減少自体には所得の獲得には貢献しないと考えられる。

## 2. 「所得の金額」の計算における費用概念の限界と学説・通説における必要経費の要件

事業所得等の金額の計算において、総収入金額から必要経費を控除することの意義は、「所得の金額」を基礎として算定される課税標準が、課税物件である「所得」を金銭価値として正確に表現することである。換言すれば、必要経費の要件は、この必要経費控除の意義を実現するものである必要がある。

前章の検討により、所得税法第 37 条第 1 項は、必要経費を、会計学上の「費用」として規定していると考えられた。これに加えて、学説・通説における必要経費の要件が同項に適用される必要性を明らかにするには、必要経費の要件を会計学における「費用」としてのみ考えた場合、上述の、必要経費控除の意義を実現できない可能性があることを指摘する必要があると考えられる。すなわち、「所得の金額」の計算における、会計学上の費用概念の限界を検討する必要がある。

会計学における「費用」の意義は、「ある便益を得るための価値犠牲」である。この「得るため」という文言の解釈や、その範囲の把握の仕方により、必要経費の内容、その範囲が大きく異なることとなるとする指摘がある<sup>7</sup>。

この指摘は、「法人がもっぱら事業活動を目的として存在しているのに対し、個人の場合は、事業主体が同時に消費主体でもある」<sup>8</sup>ことを考慮すると、「ある便益を得るため」という文言の解釈によって、「家事費」が必要経費に算入される可能性があることを示唆するものであると考えられる。

また、便益獲得を目的とした行為の結果である収益との「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」<sup>9</sup>可能性があると考えられる。これは、収益の発生を基因として、それを「得るため」という解釈により、既に行った支出に「費用」該当性を見出そうとするものであると考えられる。しかしながら、支出時の意図を考慮せず、「収入すべき金額」を出発点として、「費用」すなわち必要経費の該当性を見出すことは、その範囲を無制限に拡大することにつながる可能性がある。

したがって、「ある便益を得るための価値犠牲」という、会計学における「費用」の概念のみを必要経費の要件とした場合、課税所得の正確な計算のために控除すべき支出の範囲を正確に定めることができないと考えられる。これを抑制し、「必要経費」の範囲を適正に定めるためには、「業務との直接関連性」および「業務遂行上の必要性」とされる通説・学説における必要経費の要件が所得税法第 37 条第 1 項においても適用される必要があると考えられる。

すなわち、同項に規定される必要経費の要件において、会計上の「費用」の概念は、その基礎となるものであるが、学説・通説による必要経費の要件は、必要経費として控除される金額の範囲を適正にし、純資産増加説における「消費」が必要経費に混入されること

<sup>7</sup> 吉良実「課税所得計算における必要経費」『シュトイエル』100号(1970)、15頁。

<sup>8</sup> 金子宏『租税法（第二十三版）』（有斐閣、2019）、317頁。

<sup>9</sup> 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)、588-589頁。

を防ぐために必要であると考えられる<sup>10</sup>。

また、所得税法第 45 条第 1 項 1 号は、「家事上の経費及びこれに関連する経費で政令で定めるもの」は、必要経費に算入しないと規定される。これは、「家事費」が必要経費に含まれないことを規定したものである。学説・通説の必要経費の要件は、必要経費が家事費の領域に足を踏み入れないために要求される。換言すれば、学説・通説上における必要経費の要件は、同法第 37 条第 1 項における「別段の定め」を包含して導出されたと考えられる。

一方で、通説による必要経費の要件は、その支出が「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」<sup>11</sup>こと、すなわち、「業務との直接関連性」と「業務遂行上の必要性」の双方を要件とする（「2 要件説」）とされてきた。しかしながら、必要経費の要件を巡る問題として、2 要件説を支持する学説と、2 要件説における要件のうち、「業務との直接関連性」は要件ではなく、「業務遂行上の必要性」のみを要件とする説（「1 要件説」）の対立があり、裁判等における判断も分かれている。

必要経費の包括的な要件におけるこれらの対立は、上述のように、最狭義の必要経費を規定した所得税法第 37 条第 1 項においても適用されうるため、同項の解釈にも影響する。そこで次節ではこれらの説とその根拠について概観し、これらの要件と同項との関連について検討する。

なお、この要件の対立は収入との対応が明確である「個別対応の必要経費」ではなく、「期間対応の必要経費」において問題となっている。したがって所得税法第 37 条第 1 項においても、適用されうる要件は「個別対応の必要経費」と「期間対応の必要経費」で異なる可能性がある。

## 第 2 節 必要経費の要件をめぐる問題

### 1. 「業務との直接関連性」および「業務遂行上の必要性」を必要とする説とその根拠

必要経費の要件として、「業務との直接関連性」および「業務遂行上の必要性」の二つを満たす必要があるとする 2 要件説はこれまでの通説とされる。必要経費の要件を巡る訴訟事例においても、2 要件説を採用した下級審の判決を是認した最高裁の決定が存在する<sup>12</sup>。

<sup>10</sup> 濱田洋「必要経費における『関連性』」『一橋法学』14 卷 2 号(2015)、481 頁では、『所得を生ずべき業務について』として必要経費の該当性について必要経費の年度帰属のみならず所得税法 37 条は『期間対応』という事実上の無制約から離れ所得の基因たる『業務』との『関連性』を要求し一定の制約を置いているものと考えられる」と指摘されている。また、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)、273 頁では、「家事費排除の要請により、収益又は業務との対応関係が厳しく解釈されなければならない。したがって、消費支出と生産活動のための支出とを厳格に区分する基準が必要となるのであって、その判断基準が直接的業務関連性になるのである。すなわち、直接的業務関連性の要件は、消費支出に対応する支出を排除し、真に投下資本に対応する部分を認識するために設けられたものであるといえる」と指摘されている。

<sup>11</sup> 金子、前掲注 8、314 頁。

<sup>12</sup> 最高裁の決定の事例として、一杉直「弁護士業の必要経費（弁護士会役員の交際費等）」『国税速報』6252 号(2013)、42-43 頁において、最高裁第二小法廷昭和 56 年 4 月 24 日判決（税資 117 号 296 頁）、最高裁第三小

2 要件説の根拠の一つに、所得税法が所得分類制度を採っている一方で、「各種所得を通じた統一概念としての費用を認識し、これをその基因となる活動の性質によって各所得種類に分類する、という仕組みをとって」<sup>13</sup>ないことが挙げられる。

すなわち、課税標準が課税物件を適正に金銭価値として表現していることとする必要経費控除の意義が存在し、さらに所得税法が所得区分制度を採っていることを考慮すれば、各種の所得ごとに、包括的所得概念に基づく「所得の金額」を算定する必要がある。そのためには、「費用」を基礎概念とする必要経費も各種の所得区分に対応する必要がある。

一方で、所得税法は、必要経費を所得区分に対応して分類するとは規定していない。結果として、「ある事実が複数の所得種類の控除要件を充足し、二重、三重に控除される」<sup>14</sup>可能性がある。「業務との直接関係性」は「費用」を所得区分に対応させるために必要であるとする考えである<sup>15</sup>。さらに、「家事上の経費およびこれに関連する経費」を必要経費に算入しないと規定した同法第 45 条の趣旨を考慮する上においても、「業務との直接関係性」は必要であるとする説もある<sup>16</sup>。

これに対し、「業務遂行上の必要性」は、「業務との直接関係性を肯定できる支出につき、総収入金額との関係において、事業所得等の『業務遂行上の必要性』についての検討がなされる」<sup>17</sup>ものであり、「業務遂行上の必要性」だけでは、家事費の排除や支出の所得区分、ひいては正確な課税所得の把握において不十分であるとされる<sup>18</sup>。

このほかの根拠として、直接対応、期間対応を問わず、所得税法 37 条第 1 項で規定されているものは、いずれにおいても「費用」であることから、期間対応の必要経費は「所得の処分である消費活動ではなく、所得を獲得する事業の業務に関係して発生した期間費用」であり、「販売費、一般管理費その他の費用は、業務について（関係して）発生した費用であることは、大前提」<sup>19</sup>であるとする説がある。

---

法廷昭和 62 年 7 月 7 日判決（税資 159 号 31 頁、TAINS : Z159-5941）、最高裁第一小法廷平成元年 6 月 22 日判決（税資 170 号 769 頁、TAINS : Z170-6317）、最高裁第二小法廷平成 2 年 7 月 20 日判決（税資 180 号 354 頁、TAINS : Z180-6550）が指摘されている。また同論文では、「これらはいずれも下級審判決の是認であり、「最高裁自らが『業務と直接関係し、業務の遂行上必要』と説示したものではない。」と指摘されている。このほか、地裁判決として津地裁平成 18 年 4 月 27 日判決（税資第 256 号-120(順号 10380)、TAINS : Z256-10380）がある。

<sup>13</sup> 岡村忠生「弁護士会役員活動費用と消費税(2)」『税研』176 号(2014)、74 頁。

<sup>14</sup> 岡村、同上、同頁。

<sup>15</sup> 佐藤孝一「弁護士会等の役員等の業務の遂行上必要な支出は弁護士業務に係る必要経費に当たるとした事例一判決の判断の過程ないし構造を中心として」『月刊税務事例』45 巻 2 号(2013)、11 頁。

<sup>16</sup> 岡村、前掲注 13、74 頁。今村隆「弁護士活動に伴う懇親会費等の必要経費の該当性」『税研』178 号(2014)、75 頁。

<sup>17</sup> 岡村、同上、同頁。

<sup>18</sup> 岡村、同上、同頁では、「所得税法の控除の仕組みの中では、必要経費控除を認める要件として、『関連』だけでは不十分であり、さらに何らかの制限が必要であると考えられます。学説は、その制限を『直接』と表現してきたのではないのでしょうか」と述べられている。また、松山、前掲注 10、273-274 頁では、正確な課税所得の把握という観点から「必要経費控除は、課税所得を減少させる要因であるので、個人事業者は、可能な限り多くの必要経費控除を得たいという願望を持っている。必要経費の判断は、第一次的には個人事業者の判断によることから、この必要経費該当性の判断を個人事業者の主観的判断のみに委ねていたのでは租税の負担を不当に減少させる結果が生じる場合がある。そこで、直接的業務関係性という指標を設定することによって租税負担の不当な減少を防止するのである」と指摘されている。

<sup>19</sup> 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

また、所得税法第37条第1項の規定から「業務との直接関連性」は導かれるものではなく、同項が「『その年分の事業所得の金額の計算上必要経費に算入すべき金額は』と規定しており、いわゆる「通常かつ必要」な経費を控除する規定となっており、『業務との直接関係』は当然織り込み済みである」<sup>20</sup>とする説もある。

## 2. 「業務遂行上の必要性」のみを必要とする説とその根拠

必要経費の要件として「業務との直接関連性」は必要ではなく、「業務遂行上の必要性」のみを必要とする説である1要件説についても、2要件説と同様、原審高裁判決を是認した最高裁の決定が存在する<sup>21</sup>。したがって、いずれの説においても最高裁が直接に説示したものではないが、その判断が分かれているところである。

1要件説の根拠として、文理解釈の観点から、期間対応の必要経費について「業務との直接関連性」を要求することの合理的な説明や論拠はこれまで示されておらず<sup>22</sup>、「業務との直接関連性」を要求することは法創造であり、許されるものではないとする説がある<sup>23</sup>。

これは「期間対応の必要経費」と「個別対応の必要経費」とを対比することにより述べられている。「所得税法は必要経費その他の控除項目については、明文の規定によってその範囲を定めて」おり<sup>24</sup>、個別対応の必要経費については、「明確に収入との『直接』対応性を要求しているが」、期間対応の必要経費については「明確にこれを否定し、直接間接を問わず業務について生じていれば必要経費にする」<sup>25</sup>とする解釈である<sup>26</sup>。

また、個別対応の必要経費と期間対応の必要経費の「分類は、同じく所得を課税標準としている法人税法において、損金を構成するものを原価、費用、損失に分類しているが（法人税法22条3項）、原価については収益との個別対応の明らかなものを、費用については収益との個別対応関係の明らかなでない期間対応の関係にあるものを損金としているが、これと同じ制度趣旨に基づいているものである」とし、「期間対応の関係が求められている必要経費について、特定の収入金額と『直接の関係』があることを要件としていると解釈することは、売上原価でない一般管理費について、必要経費の意義と範囲を明らかに誤るも

---

学園大学専門職紀要』4号(2013)、7頁。

<sup>20</sup> 末永、同上、9頁。

<sup>21</sup> 最高裁第二小法廷平成26年1月17日決定（税資第264号-6(順号12387)、TAINS:Z264-12387）。原審は東京高裁平成24年9月19日判決（税資第262号-190(順号12040)、TAINS:Z262-12040）。

<sup>22</sup> 三木義一「必要経費概念における『事業直接関連性』——東京高裁平成24年9月19日判決の意義——『青山法学論集』54巻4号(2013)、14頁、20頁。

<sup>23</sup> 谷口、前掲注1、317頁。ここでは、業務との直接関連性を要求することは、「純所得課税の原則に反する」とも述べられている。

<sup>24</sup> 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)、25頁。

<sup>25</sup> 三木、前掲注22、16頁。

<sup>26</sup> この他、一般対応の必要経費に「直接性」は要求されないとする同様の解釈として、増田英敏『リーガルマインド租税法〔第4版〕』（成文堂、2013）、396-397頁、長島弘「所得税の必要経費と業務直接関連性——弁護士会役員による支出と弁護士業務の必要経費に関する裁判例からの検討——」『月刊税務事例』46巻3号(2014)、33頁がある。

のである」<sup>27</sup>とする指摘がある。

法人税法第22条第3項との関連および立法の経緯の観点としては、昭和38年の税制調査会の答申との関連からも述べられている。本答申では必要経費について「所得の基となる事業等に関係はあるが所得の形成に直接寄与していない経費又は損失」を「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または損失を所得計算上考慮すべきとする考え方を・・・採り入れる方向で整備を図ることが望ましい」<sup>28</sup>と示されており、所得税法における必要経費は法人税法第22条第3項に対応するものであるとされる。

この法人税法22条3項との対応を考慮した規定に、『事業との直接関連性』を入れて解釈したら、逆に、可能な限り、法人とは異なる個人との特色を強調して経費性を狭めることになり、改正以前に戻ってしまう<sup>29</sup>ため、立法の背景の面からも、期間対応の必要経費に「業務との直接関連性」を要求することは適当ではないとする指摘である。

### 3. 2要件説と1要件説の異同

2要件説と1要件説の異同は、必要経費の要件の考察において、所得税法の規定を考慮する範囲の相違に原因がある。2要件説では所得税法第37条第1項のみではなく、「同条の別段の定めである同法第45条第1項と併せて読むとともに、所得税法が同法第26条、第27条などで所得分類制度をとっていることを」考慮して<sup>30</sup>、家事費排除の要請や、正確な課税所得の算出のためには、「業務遂行上の必要性」のみでは不十分であり、「業務との直接関連性」も必要であると述べている。

対して、1要件説では主として所得税法第37条第1項の規定に着目して通説における必要経費の要件が適用されうるかを検討しており、これを「文理解釈」であるとしているものと思われる。この検討の中において、特に「個別対応の必要経費」と対比することにより、「期間対応の必要経費」には「業務との直接関連性」は要求されないと述べている。この説においては、同項に規定される費用のそれぞれにおいて、適用される要件は異なると考えられる。さらに、具体的な支出が「期間対応の必要経費」に該当するか否かは、期間対応の必要経費の規定をさらに細分化し、「販売費」、「一般管理費」、「所得を生ずべき業務について生じた費用」について要件を検討する必要があるとの指摘もある<sup>31</sup>。

また、必要経費の意義についての異同が挙げられる。2要件説では、必要経費について

<sup>27</sup> 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)、467頁、478頁。

<sup>28</sup> 税制調査会、前掲注5、43頁。

<sup>29</sup> 三木、前掲注22、16頁。

<sup>30</sup> 今村、前掲注16、75頁。

<sup>31</sup> 長島弘「弁護士会役員による支出と弁護士業務の必要経費」『月刊税務事例』44巻9号(2012)、13頁では、前掲注21の評釈において「所得税法37条の文言を確認すれば『販売費、一般管理費その他これらの所得を生ずべき業務について生じた費用』となっている。すなわちこの『その他』が『その他の』となっているのであれば前にある販売費、一般管理費が後ろの『これらの所得を生ずべき業務について生じた費用』の例示となるから判決のようにいえるが、『その他』である以上、一般管理費を『所得を生ずべき業務について生じた費用』と限定する根拠はない。したがって『所得を生ずべき業務について生じた費用』でなくとも一般管理費に含まれれば必要経費に算入できることになる」と指摘されている。

『収入金額の増減との直接関連』を重視して必要経費の範囲を絞る立場』をとっているが、1 要件説では「事業に直接関係するといえないが、事業遂行上余儀なくされる支出」<sup>32</sup>も含めて必要経費とするかの違いである<sup>33</sup>。

ただし、これらの異同により、「別段の定め」を含めた包括的な必要経費の要件が 2 要件説または 1 要件説のいずれかに該当するものであるとしても、ある支出が同法第 37 条第 1 項における必要経費に該当するか否かについては、それが「別段の定め」に該当する場合を除き、同項の解釈により判断されるべきと考える。

#### 4. 問題の所在

2 要件説と 1 要件説の対立は、所得税法第 37 条第 1 項における「期間対応の必要経費」において問題となる。特に、販売費、一般管理費については会計学上の意義があり、会計学上の「費用」に該当すると考えられたことから、残る「これらの所得を生ずべき業務について生じた費用」の解釈が問題となる。

租税法の解釈は文理解釈が目的論的解釈に優先する。文理解釈のためには、規定中の用語の概念の把握が不可欠である。

そもそも、「業務との直接関連性」および「業務遂行上の必要性」が検討されているが、その対象である「業務」概念の把握なしにこれらの検討は行うことができないと考えられる。したがって、「業務」の概念の検討が必要であると考えられる。所得税法では「業務」に定義規定を置いていないため、例えば「事業」等との概念との違いを明確にするためにも検討が必要である<sup>34</sup>。さらに、「期間対応の必要経費」は「これらの所得を生ずべき業務」と規定される。したがって、「業務」は特定の所得に関連した概念である可能性がある。

なお、租税法の解釈においては、法の趣旨や目的も考慮する必要がある<sup>35</sup>。必要経費の規定は、課税所得および納付すべき税額を算定するために必要となる事項を定めるものである。これは、所得税法第 1 条で定める納税義務の適正な履行に不可欠である。必要経費控除の意義が、課税標準を正確に算定し、納税義務の適正な履行を実現するものであるためには、同法が採用する包括的所得概念を考慮する必要がある。

また、「期間対応の必要経費」の規定の全体を把握するためには、「これらの所得を生ず

---

<sup>32</sup> 三木、前掲注 22、19 頁。

<sup>33</sup> 伊川正樹「一般対応の必要経費該当性にかかる東京高裁平成 24 年判決の意義とその射程範囲」『名城法学』64 巻 4 号(2015)、75 頁。

<sup>34</sup> 濱田、前掲注 10、493 頁では、「37 条の『業務』の意義の観点からは・・・『業務』を不動産所得、事業所得、雑所得等を包括する文言と捉え、対象となる所得類型に応じて『事業』のように他所得税法の規定と同一と解すべきであるのか、あるいは・・・拡張的に解して租税法として独自の意義を有しているかは検討を要する」と述べられている。

<sup>35</sup> 酒井克彦「所得税法における『事業』と『業務』の解釈」『ビジネス法務』18 巻 3 号(2018)、89 頁では、「文理解釈に拘泥した解釈を行ってしまつては、誤った結論を導きかねない。・・・文理解釈が優先するものの、かかる文理解釈の結果が、法の趣旨に反するようなものであるときには、目的論的解釈によってその法の趣旨や目的に応じた解釈論が展開されるべきである」と指摘されている。

べき業務について生じた費用」と販売費、一般管理費の関係を検討する必要がある<sup>36</sup>。「費用」とは「ある便益を得るための価値犠牲」であるとされるが、「業務」が便益を得るものに限られないと仮定すると、「所得を生ずべき業務について生じた費用」は、会計上の費用概念の例外を示すことになる可能性もある。さらに、「期間対応の必要経費」の概念を把握することにより、「直接」の要件が期間対応の必要経費には適用されないとする1要件説の妥当性の検証も可能となると思われる。

このほか、必要経費が仮に1要件説によるものとしても、必要経費は「『業務との必要性』に即して個別的判断されていくことにな」<sup>37</sup>るため、「業務」概念を把握することは課税実務においても不可欠であると考えられる。

## おわりに

必要経費に係る「別段の定め」を概観したのち、必要経費の要件を巡って対立する二つの学説について、その根拠を検討した。また、学説の対立となる問題の所在を明らかにした。

「別段の定め」においては、家事上の経費等の必要経費不算入や、資産損失の必要経費算入等が規定されている。「所得を得るために必要な支出」とであるとする必要経費の意義に照らせば、資産損失は必要経費に該当しないと考えられる。

必要経費の意義である「所得を得るために必要な支出」や、会計学上の「費用」概念を基本とする場合には、その解釈によって必要経費の範囲が際限なく広がる可能性がある。すなわち、必要経費が会計学上の「費用」であることに拘泥すれば、理論的な所得の算定をいう目的から逸脱する可能性がある。学説・通説における必要経費の要件は、理論的な所得を算定するために必要であることが示唆された。

必要経費の要件を巡る学説においては、「業務との直接関連性」および「業務遂行上の必要性」を必要とする説（2要件説）と「業務遂行上の必要性」のみを要件とする説（1要件説）が対立している。

1要件説においては、主として所得税法第37条第1項の解釈により「業務との直接関連性」が要件となることを否定している。これに対し、2要件説は必要経費の規定における「別段の定め」や、所得税法が採用している所得分類制度を含む検討により「業務との直接関連性」が必要であるとしている。

所得税法における「必要経費」は「別段の定め」も包含して規定されている。しかしながら、「期間対応の必要経費」の要件を検討する場合、同法第37条第1項の規定の解釈を第一とすべきである。

---

<sup>36</sup> 長島、前掲注26、33頁では、これらは別のものを指すと示唆されているが、期間対応の必要経費の概念の把握上、これらの異同、共通点を見出す必要があると考えられる。

<sup>37</sup> 三木、前掲注22、21頁。



また、2 要件説、1 要件説のいずれにおいても、同項で規定される文言の意義をすべて明らかにしていない。特に、直接関連性や必要性の対象となる「業務」の意義については明らかとされてない。そこで次章では、所得税法における「業務」について検討する。

## 第7章 所得税法における「業務」概念の検討

### はじめに

所得税法第37項第1項において、「期間対応の必要経費」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（償却費以外の費用でその年において債務の確定しないものを除く。）の額」として規定される。

このうち、「費用」の文言については、会計学上の概念を適用することが妥当であることを第5章において明らかとした。また、「販売費」、「一般管理費」についても、いずれも会計学上の「費用」に該当することも第4章で指摘している。

したがって、「期間対応の必要経費」の規定においては、残る「その他これらの所得を生ずべき業務について生じた費用」の意義を明らかにすることで、その要件を明らかにすることができると考えられる。なお、これは、「その他これらの・・・」と規定されることから、その直前に規定された販売費、一般管理費を例示とするものではないと考えられる<sup>1</sup>。

この規定の解釈においては、使用されている文言の意義を明らかとすることが必要であるが、このうち、「業務」の文言について、その概念を所得税法は定めていない<sup>2</sup>。

そこで本章では、所得税法における「業務」の概念を検討する。特に、所得税法が所得分類制度をとっていることに鑑み、事業所得において基礎となる「事業」概念や、必要経費が、雑所得においても適用されることから、雑所得と一時所得の相違を考察することにより検討する。

### 第1節 学説および一般的な意義における「業務」概念とその適用可能性

#### 1. 学説における業務概念

「業務」の概念について、学説上では「事業」との対比として定義される場合がある。具体的には、「業務とは、規模・継続性等の点で事業と称するに至らない程度の独立的営利

<sup>1</sup> 長島弘「弁護士会役員による支出と弁護士業務の必要経費」『月刊税務事例』44巻9号(2012)、13頁。

<sup>2</sup> なお、令和3年の所得税確定申告書において、雑所得の区分が「公的年金等」、「業務」、「その他」と区分された（従来は、「公的年金等」と「その他」の2つに区分されていた）。この「業務」については、「原稿料、講演料又はネットオークションなどを利用した個人取引若しくは食料品の配達などの副収入による所得」（国税庁「令和2年分所得税及び復興特別所得税の確定申告の手引き 確定申告書A用」、32頁。）とされている。また、国税庁タックスアンサーでは、雑所得のうち、「業務に係るものの」の金額の計算方法を「総収入金額－必要経費＝業務に係る雑所得」とし、「業務に係るものとは、副業に係る収入のうち営利を目的とした継続的なものをいいます。」（<https://www.nta.go.jp/taxes/shiraberu/taxanswer/shotoku/1500.htm> アクセス日：2021年9月30日。）と記載している。これらは所得税法では定められていない「業務」について、その例示項目や意義を示したものであるが、これがどのような解釈によって明らかとされたものであるか、また、法令ではないこれらが所得税法において適用されるかは明らかではない。また、上述の「確定申告の手引き」においては、先物取引に係る収入・所得は「その他」の区分に記入することとされている。先物取引は営利を目的として行うものであると思われる。一方で、タックスアンサーでは「業務」について「営利を目的とした継続的なもの」と記載していることから、例示項目と意義の間に齟齬が見られるように思われる。

活動をい」い、「一時所得の基因となる行為とは異なり『所得の基礎に源泉性を認めるに足りる程度の継続性』を有する活動」<sup>3</sup>とする説がある。

また、「継続性を有する独立的営利活動」である業務のうち、規模、継続性等の一定の要件を満たすものが「事業」とであるとされる<sup>4</sup>。しかしながら、この説に対しては、資産損失の必要経費算入を規定した所得税法第 51 条第 1 項と同条第 4 項の対比を根拠に、「所得税法において、『事業』の語は『業務』を含まない意味で用いられるのが通例であり、『事業』と『業務』がどのような意味で・・・包括関係をなすのかという点について必ずしも説得的な説明がなされているわけではない」<sup>5</sup>とする指摘がある。したがって特別な要件を要しない経済活動<sup>6</sup>に「継続性」や「独立性」といった要件を付加したものが「業務」とであるとするならば、その根拠を示す必要がある。

また、「業務」の概念は、所得税法を包括する意義としての適用されることを念頭に置いたものであるとする説がある<sup>7</sup>。一方で、必要経費に関する同法第 37 条第 1 項における「業務」は、これとは異なり「事業を構成する個々の活動」というような意味を有すると解される場合があるとする説がある<sup>8</sup>。しかしながら、同項における「業務」についても、「事業」を含む意味であるとする説もあり<sup>9</sup>、学説において確定した「業務」概念が存在するとは思われない。

一方、「期間対応の必要経費」の要件を検討するためには、これまで述べたように、「その他これらの所得を生ずべき業務について生じた費用」の解釈が必要である。上述のように、「業務」が「継続性」や「独立性」のような性質を有する活動であるとの根拠が得られれば、具体的な活動をその性質に照らして判定し、その活動について生じた支出を必要経費と考えることができる。したがって必要経費の要件を明らかにするには、所得税法における「業務」の意義・概念を明確にする必要があると考えられる。

なお、本論文は必要経費の要件を検討するものであることから、所得税法第 37 条第 1 項に規定される「業務」に限定してその概念を検討することも考えられるが、必要経費の規定は同項に規定された「別段の定め」も含むものであることを考慮すると、所得税法第 37

<sup>3</sup> 谷口勢津夫『税法基本講義 第 4 版』（弘文堂、2014）、259 頁。

<sup>4</sup> 酒井克彦「所得税法における『事業』と『業務』の解釈」『ビジネス法務』18 巻 3 号(2018)、86 頁。

<sup>5</sup> 佐藤英明『スタンダード所得税法 [第 2 版]』（弘文堂、2017）、234 頁。

<sup>6</sup> 東京地裁平成 23 年 8 月 9 日判決（税資 261 号-140(順号 11730)、TAINS : Z261-11730）では、事業を「自己の計算と危険において対価を得て継続的に行う経済活動のことをいう（最高裁昭和 56 年 4 月 24 日第二小法廷判決・民集 35 巻 3 号 672 頁参照）」としており、参照元となった最高裁判決では「事業所得とは、自己の計算と危険において独立して営まれ、営利性、有償性を有し、かつ反覆継続して遂行する意思と社会的地位とが客観的に認められる業務から生ずる所得」としている。東京地裁判決では、参照元となった「業務」を「経済活動」と言い換えているが、「経済活動」については、「継続的に行う経済活動」とし、経済活動に要件を付加している。したがって、「経済活動」には、特別な要件を想定していないと考えられる。

<sup>7</sup> 濱田洋「必要経費における『関連性』」『一橋法学』14 巻 2 号(2015)、493 頁では、所得税法「37 条が企業会計の影響を受けていることに鑑み『業務』を収益稼得活動内の個々具体的な、例えば広告宣伝等の活動を指すものと解することも可能であろうが、前記所得税法が必要経費の年度帰属決定のみならず家事費との峻別を趣旨として『所得を生ずべき業務』としている以上他所得税法の文言を包括する意義と捉えることが合理的である。」と指摘されている。

<sup>8</sup> 谷口、前掲注 3、259 頁。

<sup>9</sup> 佐藤、前掲注 5、234 頁

条第1項における「業務」概念のみを検討するのではなく、所得税法における包括的な意義として「業務」概念を検討する必要があると考えられる<sup>10</sup>。

文理解釈において、「税法中に用いられた用語が法文上明確に定義されておらず、他の特定の法律からの借用概念でもない場合には、その用語は、特段の事情がない限り、言葉の通常の用法に従って解釈されるべきである」<sup>11</sup>とする説を考慮すると、第一に、「業務」という文言の一般的な用法、意義を検討する必要がある。さらに、「現行の租税に関する法規が、他の法規において既に明確な意味内容を与えられた形で用いられている用語と同一の用語を使用している場合においては、・・・他の法規で使用されているものと同一の意義を有すると解するのが相当である」<sup>12</sup>とする判示に従うならば、他の法規で用いられる「業務」の概念も確認する必要がある。そこで「業務」という文言の一般的な意味ならびに他の法規における「業務」の意義を検討する。

## 2. 一般的な意義および他の法規における業務概念とその適用可能性

わが国の法令において、「業務」の意義は、「人が職業その他社会生活上の地位に基づき、継続して行う事務又は事業を総称する。その主体が自然人であるか法人であるか法人以外の団体であるかを問わず、その事務又は職業がその者の主たる事務又は事業であるか従たるそれであるかを問わず、業務の遂行により利益を伴うかどうかを問わず、業務の遂行が法令に基づくものであるかどうかを問わない」<sup>13</sup>とされる。このほか、「一般には継続的に従事する事務と解される。刑法では、・・・社会生活上の地位に基づいて継続的に従事する事務とするのが、通説・判例である」<sup>14</sup>とされる。また、一般的な意義は、「職業や事業などに関して、継続して行う仕事」<sup>15</sup>であるとされる。

これらに照らせば、「業務」とは「継続的」に行う活動であると解することができ、この点は所得税法における学説との共通点が見られる。また、職業等の「社会生活上の地位」に基づくことも要件であることが示唆される。

一方、「利益を伴うかどうかを問わず」とする点は、所得の基因であることに限らないことを意味し、消費活動や家事も、「社会生活上の地位に基づいて継続的に」行われれば、「業務」に該当することとなる可能性がある<sup>16</sup>。ただし、「事務又は事業を総称する」とする点

<sup>10</sup> 所得税法第37条第1項に限定しないことにより、「事業を構成する個々の活動」が「業務」の概念となる可能性を否定するものではない。

<sup>11</sup> 占部裕典「租税法における文理解釈の意義と内容」『税法学』563号(2010)、77頁。

<sup>12</sup> 静岡地裁平成13年4月27日判決（税資第250号順号8892、TAINS：Z250-8892）。ただし、本判決においては、「私法的な法秩序に規制された経済活動を前提として、これとの調整の下にその独自の行政目的を達成することを基本的な建前として立法されている」ことをその理由として述べており、これに照らせば、「他の法規」は私法のみが該当することになる可能性がある。

<sup>13</sup> 吉国一郎他編『法令用語辞典<第八次改訂版>』（学陽書房、2001）、164頁。

<sup>14</sup> 末川博編『全訂 法学辞典』（有斐閣、1971）、199頁。

<sup>15</sup> 大辞泉（第二版）（三省堂、1995）。

<sup>16</sup> 「利益」が「収入」からそれを得るために必要な支出を控除したものであると考え、「収入」獲得行為に限定される可能性もある。文献上では「利益」の定義について明らかにされていないことから、この点は明

からは、「事務」や「事業」の意義により、「業務」の内容が限定される可能性がある。しかしながら、ここにおける「事業」の概念は所得税法とその他の法令で同一であるとは限らないため、「事業」の文言の存在から「業務」は「事業」と関連すると結論付けることはできないと考えられる。

また、他の法規、具体的には刑法における「業務」の概念は「本来人が社会生活上の地位に基き反覆継続して行う行為であつて（昭和二五年（れ）一四六号同二六年六月七日第一小法廷判決、集五卷七号一二三六頁参照）、かつその行為は他人の生命身体等に危害を加える虞あるものであることを必要とするけれども、行為者の目的がこれによつて収入を得るにあるとその他の欲望を充たすにあるとは問わないと解すべきである。従つて・・・他人の生命、身体等に危害を及ぼす虞ある行為を、・・・反覆継続してなすときは、たといその目的が娯楽のためであつても、なおこれを刑法二一条にいわゆる業務と認むべきものといわねばならない。」<sup>17</sup>とした最高裁判所の判示が存在する。なお、刑法 211 条は業務上過失致死傷等に関する規定であり、それに関連して、「業務」概念を上述のように判示している。

ただし、刑法は公法であり、特定の行政目的のために創設された規定であることから、刑法における「業務」の概念を租税法である所得税法に適用することの妥当性は検討されなければならない<sup>18</sup>。特に、「その行為は他人の生命身体等に危害を加える虞あるものであることを必要とする」とする点は、刑法 211 条の趣旨から導かれたものであると考えられ、所得税法に適用することは妥当でないように思われる。一方で、「社会生活上の地位に基づくこと」、「反復継続して行うこと」、「行為者の目的がこれによつて収入を得るにあるとその他の欲望を充たすにあるとは問わない」とする点は、所得税法における事業所得について、「事業所得とは、自己の計算と危険において独立して営まれ、営利性、有償性を有し、かつ反覆継続して遂行する意思と社会的地位とが客観的に認められる業務から生ずる所得」とした最高裁判所の判示<sup>19</sup>との関連がみられることから、考察が必要であると考えられる<sup>20</sup>。

「業務」の要件について、他の法規等では「社会生活上の地位に基づくこと」、「反復継続的であること」であることの要件が要求されている。また、刑法においては収入獲得目的に限らないこととされる。文理解釈に基づく場合、これらの一般的な意義は所得税法の解釈において適用されうる<sup>21</sup>。ただし、これらの意義を、所得税法における「業務」の意義

---

らかではない。

<sup>17</sup> 最高裁第二小法廷昭和 33 年 4 月 18 日判決（刑集第 12 卷 6 号 1090 頁）。

<sup>18</sup> 酒井克彦『ステップアップ租税法 ―租税法解釈の道しるべ―』（財経詳報社、2010）、164 頁。

<sup>19</sup> 最高裁第二小法廷昭和 56 年 4 月 24 日判決（税資 117 号 296 頁）。

<sup>20</sup> 刑法における「業務」の概念は「①社会生活上の地位に基づく行為、②反復継続性、③行為の危険性が業務性を肯定するための 3 要件として、学説の支持も概ね得ているところである。しかし、個々の要件の解釈をめぐっては、その要否も含め争いがある。」（谷脇真渡「刑法 211 条前段『業務上過失致死傷罪』における業務概念の再検討」『桐蔭法学』23 卷 1 号(2016)、35 頁。）とされる。

<sup>21</sup> 刑法からの借用概念として適用されうるかも同様である。

として、一切の変更を加えることなく適用されるか否かについては、所得税法の規定の趣旨目的に基づいた検討が必要である<sup>22</sup>。

上述のように、本章では所得税法における包括的な意義として「業務」概念を検討する。このためには、所得税法において「業務」の文言を含む規定の検討、具体的には、所得税法の規定において、「業務」がどのように使用されているかを検討する必要があると考える。

## 第2節 所得税法における「業務」概念の検討

### 1. 所得税法における「業務」の使用

所得税法において、「業務」の文言は同法第37条第1項に限らず、その他多くの規定で使用されている。この中で、上述の通り、「期間対応の必要経費」は「その他これらの所得を生ずべき業務について生じた費用の額」と規定されている。

期間対応の必要経費の規定における「これらの所得」とは、不動産所得、事業所得、雑所得を指し、所得区分を明確に指定している。必要経費について規定した所得税法第37条に限らず、同法の他の規定においても、「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」の文言が存在するとする指摘がある<sup>23</sup>。これに照らせば、所得税法における「業務」概念は事業所得等（不動産所得、事業所得、山林所得、雑所得）に関連した概念である可能性がある。

そこで、所得税法本則において「業務」の文言が使用されている規定について、事業所得等との関連を検討した。検討結果を図表2に示す。なお、「所得区分（不動産所得、事業所得、山林所得、雑所得）との関連」の有無については、同法本則中の「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」の記載の有無に基づいて判断している。ただし、これらの所得のうち、例えば「不動産所得を生ずべき業務」のように、いずれか一つの所得区分を含む規定についても関連があるものとしている。また、「業務」の文言を含むものの、他の法規の規定を示したものについては記載していない<sup>24</sup>。

図表 7-1 によると、所得税法の多くの部分において、「業務」は不動産所得、事業所得、山林所得、雑所得と関連して規定されていることが分かる。なお、「関連なし」とした各規定においても、事業所得等以外の区分の所得と対応することはなく、「業務」として記載されているにとどまり、事業所得等以外の所得区分について「業務」の文言を用いた規定は存在しなかった<sup>25</sup>。

<sup>22</sup> 酒井、前掲注4、89頁。

<sup>23</sup> 岡村忠生「弁護士会役員活動費用と消費税(2)」『税研』176号(2014)、75頁。

<sup>24</sup> 例えば所得税法第2条第1項第11号（定義）は「合同運用信託 信託会社（金融機関の信託業務の兼営等に関する法律（昭和十八年法律第四十三号）により同法第一条第一項（兼営の認可）に規定する信託業務を営む同項に規定する金融機関を含む。）・・・」と規定している。

<sup>25</sup> 所得税法第38条第2項第1号は譲渡所得の金額の計算に係る規定であるが、この取得費として、「その資産が不動産所得、事業所得、山林所得又は雑所得を生ずべき業務の用に供されていた期間」の「各年分の不動産所得の金額、事業所得の金額、山林所得の金額又は雑所得の金額の計算上必要経費に算入されるその資産

図表 7-1 所得税法における「業務」の使用

事業所得等（不動産所得、事業所得、山林所得、雑所得）との関連あり	
条文番号	規定
2条1項19号	定義・減価償却資産
2条1項20号	定義・繰延資産
37条1項	必要経費
38条2項1号	譲渡所得の金額の計算上控除する取得費
44条の2・2項1号から4号	免責許可の決定等により債務免除を受けた場合の経済的利益の総収入金額不算入
51条4項	資産損失の必要経費算入
57条の3・2項	外貨建取引の換算
67条	小規模事業者の収入及び費用の帰属時期
120条4項	確定所得申告
143条	青色申告
144条	青色申告の承認の申請
145条1項1号	青色申告の承認申請の却下
147条	青色申告の承認があつたものとみなす場合
148条1項、2項	青色申告者の帳簿書類
150条1項1号	青色申告の承認の取消し
151条2項	青色申告の取りやめ等
161条3項	国内源泉所得
165条2項1号	総合課税に係る所得税の課税標準、税額等の計算
232条1項	事業所得等を有する者の帳簿書類の備付け等
233条	事業所得等に係る総収入金額報告書の提出

事業所得等との関連なし	
9条1項3号	非課税所得
161条1項	国内源泉所得
165条の6・4項	非居住者に係る外国税額の控除
166条	申告、納付及び還付
204条1項	源泉徴収義務
205条	徴収税額
228条1項・2項	名義人受領の配当所得等の調書
243条1項	罰則

（出所）筆者作成

の償却費の額の累積額」を譲渡財産の取得費から控除する規定であり、譲渡所得が「業務」より生ずるものとした規定ではない。

また、関連ありとされた規定のいずれにおいても、これら（不動産所得、事業所得、山林所得、雑所得）「の所得を生ずべき業務」として規定されている<sup>26</sup>。したがって、これらの規定は、所得税法が、「業務」を事業所得等の基因となる活動と想定していることを示唆するものであると考えられる。

一方、事業所得等の所得においては、譲渡所得および一時所得において、それら所得の基因となる活動を「行為」として規定している<sup>27</sup>。特に一時所得については、特に具体的な要件を設けない「行為」を所得発生の基因としている<sup>28</sup>。

一時所得は、他の所得類型に該当しない所得を指す。また、雑所得（その他の雑所得）は「利子所得から公的年金等までのいずれにもあたらない所得」であるから<sup>29</sup>、一時所得とも異なるものである。雑所得は「業務」に基因して発生するものであることを考慮すると、一時所得と雑所得の基因の異同を検討することは、「行為」と「業務」の異同<sup>30</sup>、すなわち「業務」の要件を明らかにすることにつながると思われる。そこで、一時所得と雑所得の相違を検討することにより「業務」に求められる要件を考察する。

## 2. 一時所得と雑所得の相違に基づく「業務」概念の検討

一時所得と雑所得は、いずれも他の所得に該当しないという点で共通するが、雑所得は、「他の種類の所得のように統一的なメルクマールがなく、積極的に定義することは不可能である」<sup>31</sup>とされる。

しかしながら、図表2で示したように、所得税法の規定中においては、雑所得と不動産所得、事業所得、山林所得が併記されている場合が多く、「業務」に基因するという点で、雑所得は事業所得等と共通の性質をもつことが示唆される。また、「雑所得は、・・・所得源泉性を有する8種類の典型的所得と同じ性格を有し、当該各所得に準じて隣接する多様な所得」<sup>32</sup>であると考えれば、雑所得が不動産所得、事業所得、山林所得と同様、「業務」に基因することは不自然ではないと考えられる。

<sup>26</sup> 第144条、第145条第1号、第147条、第148条第1項、同条2項、第150条第1項第1号、第151条第2項は、いずれも第143条に「規定する業務」とされていることから、「不動産所得、事業所得、山林所得、雑所得を生ずべき業務」と同様の内容であると考えられる。165条2項1号についても、37条1項に「規定する所得を生ずべき業務」としていることから、同様の趣旨であると考えられる。

<sup>27</sup> 所得税法第34条第2項において、「一時所得の金額は、その年中の一時所得に係る総収入金額からその収入を得るために支出した金額（その収入を生じた行為をするため、又はその収入を生じた原因の発生に伴い直接要した金額に限る。）の合計額を控除し、その残額から一時所得の特別控除額を控除した金額とする。」と規定される。

<sup>28</sup> 譲渡所得については、所得税法第33条第1項において、「資産の譲渡（建物又は構築物の所有を目的とする地上権又は賃借権の設定その他契約により他人に土地を長期間使用させる行為で政令で定めるものを含む。以下この条において同じ。）による所得をいう。」とされており、行為の具体的な内容が規定されている。

<sup>29</sup> 金子宏『租税法（第二十三版）』（有斐閣、2019）、300頁。

<sup>30</sup> 「行為」と「業務」の異同について、谷口、前掲注3、259頁によれば「業務は一時所得の基因となる行為とは異なり、『所得の基礎に源泉性を認めるに足りる程度の継続性』を有する活動であるとされる。

<sup>31</sup> 金子、前掲注29、302頁。

<sup>32</sup> 権田和雄「所得税法における所得区分の基準——一時所得と雑所得を中心に——」『税法学』573号(2015)、134頁。



また、所得税法の沿革を見ると、雑所得は、事業所得が独立した存在となった昭和 25 年の所得税法一部改正において、昭和 22 年所得税法における「事業等所得」がその名称を変えたものである。このことも、雑所得が事業等と同様に、「業務」に基因することを示唆する。

一時所得と雑所得の関係については、「一時所得は雑所得より先取りする規定ぶりであるが、一時所得は非継続性の要件や非対価性の要件を充足する必要があるため、継続性あるいは対価性のあるものは雑所得とされる。結果として、他の八つの所得に該当しないもののうち、雑所得に該当しない所得が一時所得になるという関係にある」<sup>33</sup>とする指摘がある。これらを考慮すると、雑所得は、「業務」に基因する点で不動産、事業、山林の各所得を包摂する性質を有する。また、「業務」に基因する所得のうち、最も広い範囲を持つ雑所得に該当しない所得は一時所得であり、それは「行為」に基因すると考えられる。

なお、一時所得は、明治 20 年の所得税法成立当時より、「営利ノ事業ニ属セサル一時ノ所得」として規定されている<sup>34</sup>。したがって、所得税法は一時所得についてはその設立当時より、事業等所得とは区分していたと考えられる。

一時所得の該当要件について個別に検討すると、「非対価性」については、所得税法第 34 条第 1 項において、「一時所得とは、・・・労務その他の役務又は資産の譲渡の対価としての性質を有しない」とされる。したがって、対価性の有無は、雑所得と一時所得を区分するための基準の一つとなると考えられる<sup>35</sup>。

同様に「非継続性」についても、同項にて、一時所得を「営利を目的とする継続的行為から生じた所得以外の一時の所得」と規定していることから、一時所得と雑所得を区分する基準となると考えられる。

「継続性」については、所得源泉性とも関連付けられ、「一時所得を他の所得と分けるものは、所得源泉性（回帰的な所得獲得のための手段）の有無であり」、一時所得と雑所得は、「所得源泉性の観点からは対極にある。所得源泉は『所得を継続的に生み続ける（可能性のある）源泉』であり、この力が安定的な場合には『所得源泉性がある＝担税力が大きい』と、安定的でない場合（一時的・偶発的な場合）には『所得源泉性がない＝担税力が小さい』と考えられる。」<sup>36</sup>とする説がある。このように考えると、雑所得と事業所得等には、所得源泉性があるという点で違いはない。ただし、「所得源泉概念は、事業所得などの所得源泉を有する所得とそれ以外の所得を区分する上では有用だが、一時所得と雑所得という所得源泉を有しない所得同士を区分する場面では有用といえず、この場合は、継続性又は対価性の有無によって区分せざるを得ない」<sup>37</sup>とする指摘もある。

<sup>33</sup> 酒井克彦「一時所得と所得源泉性 ―所得区分を巡る諸問題―」『税務事例』38 卷 6 号(2006)、48 頁。

<sup>34</sup> 明治 20 年所得税法第 3 条第 1 項第 3 号。なお、一時所得は昭和 22 年 11 月の所得税法一部改正により、課税標準である所得金額に算入されることと規定された。

<sup>35</sup> 倉見智亮「所得税法における『対価』概念の意義に関する基礎的考察」『税法学』571 号(2014)、24 頁。

<sup>36</sup> 権田、前掲注 32、133 頁。

<sup>37</sup> 田部井敏雄「競馬による所得をめぐる税務上の問題点」『税理』56 卷 5 号(2013)、116 頁。

これらの説を考慮すると、所得源泉性を有する雑所得もありえるが、雑所得の範囲は広いので、所得源泉性の有無のみを根拠に雑所得の該当性を判断することはできない。しかし、「継続性」、「対価性」という要件は一時所得には要求されておらず、「業務」に基因する事業所得等と雑所得に共通するものであると考えられるから<sup>38</sup>、「業務」概念の要件として、これらを見出すことができる。

すなわち、一時所得と雑所得の異同に着目すれば、「業務」とは「営利を目的とする（対価性のある）継続的行為」であると考えられ、一般的な「業務」の意義に対しては、「継続」である点が共通する<sup>39</sup>。また、「営利を目的とする」とする点は、一般的な意義からの「業務」とは異なるものであるが、所得税法第 37 条第 1 項において用いられる「費用」の意義である、「ある便益を得るための価値犠牲」とも対応する。

なお、「社会生活上の地位」を「業務」の要件とすることは、一時所得と雑所得の異同からは見いだせない。特に雑所得については、その範囲が広く、社会生活上の地位に基づいて行われるものには必ずしも該当しないと思われる。したがって、「業務」の要件には含まれないと考えられる。

この「業務」概念は一時所得と雑所得の区分に基づいたものである。所得税法の改正の経緯も踏まえると、雑所得は不動産所得、事業所得、山林所得以外の所得にも隣接する性格を有すると考えられる。また、「営利を目的とする（対価性のある）継続的行為」の解釈次第では、上記の所得以外の所得の基因となる行為を含む可能性がある<sup>40</sup>。

上述のように、所得税法の規定においては、「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」とする規定が存在するが、それ以外の所得を生ずべき「業務」とする規定は存在しない。これは同法が「業務」を、これらの所得の基因となる行為であることを示唆するものである。その一方で、「業務」から生ずる所得は不動産所得、事業所得、山林所得、雑所得と複数にわたる。したがって、例えば必要経費の規定において、「不動産所得、事業所得、雑所得を生ずべき業務」としたように、その規定が適用される所得区分と「業務」とを具体的に関連させることが必要になると考えられる。

<sup>38</sup> 昭和 22 年所得税法における「事業等所得」の要件であると考えられる。

<sup>39</sup> 「一時所得の基因となる行為とは異なり『所得の基礎に源泉性を認めるに足りる程度の継続性』を有する活動」（谷口、前掲注 3、259 頁。）であるとする説との矛盾も生じない。また、「行為」の一般的意義は「個人がある意志・目的を持って意識的にするおこない」（大辞林（三省堂、1995））とされ、「行為」は目的意思を含むものである。また、「営利を目的とする」の意義は納税者の主観において「利益を求める」という意味合いであり、「継続的行為」についても、「行為又は状態が“継続（する）”ということは前後の行為若しくは状態の関連性や同一性を保持（しながら続ける）ということで、・・・“継続する”ということには以前からの状態を維持（しながら続ける）という行為者の意図が強く存在する」とする指摘（小関健三「競馬の馬券の払戻金に係る所得の所得区分について」『税法学』574 号(2015)、234-235 頁。）があり、これからも、行為者の目的意思は考慮されるべきであると考えられる。ただし、行為者の目的意思が裁判で争点となった場合、それは客観的に示される必要がある。

<sup>40</sup> 例えば、給与所得についても、給与所得者が「営利を目的として継続的に」行った行為に基因するのであれば、それは「業務」に類似した活動に基因する可能性がある。一方、給与所得については、「職務の遂行上」とする規定があり、これを考慮すると、給与所得の基因となる職務は業務のうち、給与所得の基因となるものであると考えられる。また、最高裁大法廷昭和 60 年 3 月 27 日判決（税資第 144 号 936 頁、TAINS : Z144-5507）では、給与所得について（広義の）必要経費の存在を認め得ると判断したが、これは給与所得獲得行為と「業務」に共通性があるためと思われる。

一方、「業務」は「事業」と対比として用いられることも多く、「事業」は「業務」において特定の要件を満たしたものであるとする説もあり<sup>41</sup>、これらの異同や境界は明らかではない。「業務」概念を明らかにするためには、「事業」と「業務」との関係を検討する必要がある。

### 3. 「事業」概念と「業務」概念

所得税法における「業務」に関連して、「不動産所得、事業所得、雑所得を生ずべき業務」とする規定は多く存在するが、一方で、「不動産所得、事業所得、山林所得を生ずべき事業」とする規定も存在する<sup>42</sup>。ただし、雑所得を生ずべき「事業」とする規定は存在しない。

これらを踏まえ、特に所得税法第51条第1項と同条第4項の対比から、「事業所得の基因となる所得獲得活動は、『事業』であって、『業務』ではない」<sup>43</sup>とする指摘がある。

一方、事業所得については、「自己の計算と危険において独立して営まれ、営利性、有償性を有し、かつ反復継続して遂行する意思と社会的地位とが客観的に認められる業務から生ずる所得をい」<sup>44</sup>うとする判示によれば、事業所得の基因は「業務」とであると読める。すなわち、前者では「業務」は「事業」と並列の概念であり、「事業」も「業務」と同様にある要件を満たした活動であるとされるが、後者は「事業」を構成するものが「業務」とであると述べており、これらの関係は明らかではない。

所得区分を考える上で、事業所得が「業務」に基因しないものであれば、必要経費その他の規定において、「不動産所得、事業所得、雑所得を生ずべき業務」と規定することとの整合性が問題となる。特に、所得税法第51条第1項と同条第4項は、事業所得と雑所得についての取扱いが異なる規定である。そこで事業所得と雑所得の異同を通して、「事業」と「業務」概念の関連を検討する。

上述のように、「業務」とは「継続性」を有する行為である。行為であることから、個々の活動を意味すると考えられる。また、この「継続性」について、「事業所得については、…個々の行為が、行為全体の属性として、事業の社会的客観性を基礎付ける程度に『厳格な継続性』を有していることが求められ」、「雑所得については、一時所得に該当しないこと、すなわち、『継続的行為から生じた所得以外の所得』（所法34①）に当たらないことで足りるのであるから、ここで求められるのは、事業性を認定し得る程度の厳格な継続性ではなく、当該利得の一時性を否定する程度の『緩やかな継続性』」であるとする説がある<sup>45</sup>。

この考えによれば「事業」を構成するものは継続性を有する行為、すなわち「業務」であり、その継続性の程度によって、「厳格な継続性」を有する一連の業務を「事業」として

<sup>41</sup> 酒井、前掲注4、86頁。

<sup>42</sup> 所得税法第2条第1項第16号、第44条の2第2項第2号、第45条第1項第2号、第51条第1項同条第2項、第52条第1項同条第2項、第54条第1項、第56条、第63条、第64条第1項。

<sup>43</sup> 岡村、前掲注23、76頁。

<sup>44</sup> 最高裁第二小法廷昭和56年4月24日判決（税資117号296頁）。

<sup>45</sup> 田部井、前掲注37、116-117頁。

いると考えられる。一方、雑所得については「緩やかな継続性」のある一連の業務を総称して「業務」としているものであると考えられる。したがって、事業所得の基因となるのは「事業」、すなわち一連の「業務」であるが、事業を個々の行為（業務）に分解すると、根本的には、事業所得は「業務」に基因すると考えられる。また、事業所得等と雑所得の違いは所得源泉性にあると考え<sup>46</sup>、事業所得等においては、所得源泉の存在により、「業務」に「厳格な継続性」をもたらしていると思われる<sup>47</sup>。

## おわりに

「期間対応の必要経費」の要件は、2 要件説と 1 要件説について学説が分かれており、その妥当性の判断には所得概念や、「業務」の概念に基づいた検討が必要であると考えられた。

所得税法の規定において、「業務」の文言は不動産所得、事業所得、山林所得、雑所得と多くの規定において関連付けられている。すなわち、「業務」はこれらの所得の基因となる活動であると考えられる。

一方、一時所得についてはその基因を「行為」としている。一時所得と雑所得はともに広い概念をもつ所得区分であることから、一時所得と雑所得の基因となる行為の性質の異同に着目して、「業務」概念を検討した。

一時所得と雑所得の基因の異同に着目すると、「業務」とは「営利を目的とする（対価性のある）継続的行為」であると考えられる。すなわち、「営利を目的とする継続的行為」によって生じた所得は雑所得等に該当する。一方、一時所得は「営利性」、「継続性」のいずれの要件も満たさない「行為」によって生じた所得である。

また、広い範囲を有する雑所得は、「業務」に基因する点で、不動産所得、事業所得、山林所得を包摂する性格を有する。換言すれば「業務」により生ずる所得は複数にわたる。したがって、必要経費の規定のように、所得区分を限定した規定について定める際には、「その規定が適用される所得」を生ずる「業務」と、その結果発生する所得を具体的に関連させることが必要になる。

一方、「家事上の経費およびこれに関連する経費」は必要経費に算入されないと規定される。この「家事」が、「営利を目的として継続的に行われ」かつ上記の所得の獲得を目的としたものであった場合、「業務」との区分は困難であるように思われる<sup>48</sup>。したがって、本

---

<sup>46</sup> 同上、同頁。

<sup>47</sup> 不動産所得において、その規模によって「事業」と「業務」を区分している所得税法基本通達 26-9 では、不動産規模の拡大により、「業務」に「厳格な継続性」をもたらすと考えているものと思われる。すなわち、大きい規模の不動産が事業所得の所得源泉である。

<sup>48</sup> 例えば、ある個人事業者が顧客との契約交渉の際、それに先立って決まった場所で食事をとることを習慣としていた場合、その食事をとる行為は契約交渉に際して行うものであることから、「営利を目的とする」ことを否定することはできないように思われる。このような、いわば個人事業主のみを対象とした福利厚生費が必要経費に該当するか否かを、「業務」概念や、会計学上の「費用」の概念から判定するのは困難である。

章で検討した「業務」概念のみでは、必要経費該当性を判断するには不十分である。そこで次章では、「家事」と「業務」の境界について検討する。

## 第8章 所得税法における「家事費」の意義と「期間対応の必要経費」の要件

### はじめに

前章において、「期間対応の必要経費」の規定において、同法が定めていない「業務」の意義を明らかとした。この「業務」の意義を明らかとすることで、「業務との直接関連性」、「業務遂行上の必要性」という、学説・通説における期間対応の必要経費の要件の意義についても明らかにすることができると考えられる。

第2章では、所得税法の課税物件である「所得」の意義について、包括的所得概念の基礎を築いたシャントツ、ヘイグ、サイモンズの所得概念を検討することにより、その意義を明らかとした。この包括的所得概念は、所得税法においても適用しうることも明らかとした。

さらに、期間対応の必要経費は「費用」の文言を含んで規定される。これは会計学上の独自の意義を有するものである。また、会計学上の「費用」は、費用収益対応の原則を通して「収益」と対応する。所得税法において、総所得金額は「収入すべき金額」から必要経費を控除することと規定され、「収益」の文言は用いられていない。しかしながら、所得算定においても、会計学上の費用収益対応と同様の原則は適用され、「収入すべき金額」と「必要経費」が対応すること、したがって、会計学上の「費用」の概念が所得税法に適用されることを明らかとした。

上述の検討により、所得税法第37条第1項の解釈は可能になったと考えられる。しかしながら、同項は「別段の定め」を規定している。

この「別段の定め」のうち、所得税法第45条第1項第1号においては、「家事上の経費及びこれに関連する経費で政令で定めるもの」（家事費）は必要経費に算入されないことと規定される。所得税法第37条第1項において「必要経費」は、「別段の定めを除き」として規定される。この「別段の定め」の規定は「個別対応の必要経費」および「期間対応の必要経費」の規定に優先する。したがって、必要経費の要件は、この「別段の定め」を検討したうえで明らかとする必要があると思われる。

家事費が必要経費の算定上控除されないことの根拠として、「家事費」が所得概念における「消費」に該当するためであるとするのが通説である<sup>1</sup>。上述のように、「家事費」は「別段の定め」として「必要経費」に含まれないと規定されるため、事業所得等の金額の計算においては控除されない。しかしながら、一時所得の金額の計算を定める所得税法第45条

<sup>1</sup> 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。」（金子宏『租税法（第二十三版）』（有斐閣、2019）、317頁。）と述べられている。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。」（谷口勢津夫『税法基本講義 第4版』（弘文堂、2014）、320頁。）と述べられている。

第3項は、「家事費」が控除されうることを示している<sup>2</sup>。

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、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。

そこで本章では、必要経費の規定における「別段の定め」である「家事費」の必要経費不算入について、所得概念における「消費」との異同を検討したのち、その意義を考察する。その後、これまでの結論を踏まえて、「期間対応の必要経費」の要件を検討する。

## 第1節 所得金額の算定における「家事費」の位置づけ

### 1. 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>3</sup>。ただし、「消費」に該当するとされる「家事費」は、「必要経費」に算入されず、事業所得等の金額の計算において控除されない。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>4</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。すなわち、事業所得等以外の「所得の金額」の算定において、「家事費」が控除される可能性が存在し、特に一時所得においては、上述の通り、同法第45条第3項において、家事費が控除しうよう規定される。

「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とするのであれば、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相当であると考えられる。しかしながら、所得税法はそのように規定していない。したがって、純資産増加説においては控除科目とならない「消費」と所得税法が規定する「家事費」との間に異同があることが示唆される。

「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>5</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

<sup>2</sup> 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。

<sup>3</sup> 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。

<sup>4</sup> 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。

<sup>5</sup> 佐藤英明『スタンダード所得税法[第2版]』（弘文堂、2017）、10頁。植松守雄「所得税法における『必要経

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>6</sup>。また、自然人は「消費」により効用を得るとされる<sup>7</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>8</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>9</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するものではない<sup>10</sup>。また、所得は、「消費」に基づいて決定する計算構造にもなっていない<sup>11</sup>。

このほか、「消費」は所得の処分であるとする説がある<sup>12</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、「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しうる。

## 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>13</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。

---

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。」(酒井克彦「必要経費と家事関連費(中)一収入・必要経費を巡る諸問題一」『月刊税務事例』40巻4号(2008)、59頁。)と述べられている。

<sup>6</sup> 佐藤、同上、同頁。

<sup>7</sup> 同上、同頁。

<sup>8</sup> 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 (Robert Murray Haig, *The Concept of Income—Economic and Legal Aspects*, *The Federal Income Tax*, *Columbia University Press*, p.2(1921).)。

<sup>9</sup> 植松、前掲注5、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。

<sup>10</sup> 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、193-194頁)。

<sup>11</sup> 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1、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。

<sup>12</sup> 植松教授は前掲注5の通り述べられている。末永教授は、「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。」(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—」『熊本学園大学専門職紀要』4号(2013)、4頁。)と述べられている。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则认为すべきであろう。」(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、2-3頁。)とする説もある。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。

<sup>13</sup> 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。



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す財産権の行使は、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。「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>14</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。

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>15</sup>、「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。すなわち、所得獲得活動でない活動が純資産増加説における「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。

また、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>16</sup>。これは、会計学における「費用」の概念を適用する場合と同様の問題である。

これに対し、所得税法第45条第1項第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どう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>17</sup>。ただし、これを明らかにするには「家事」の意義の検討が必要である。

### 3. 「家事」の意義と「業務」との境界

「家事上の経費およびそれに関連する経費」は所得税法第45条第1項第1号において、必要経費に算入しないと規定されている。また、同条は同法第37条第1項の「別段の定め」にあたる。すなわち、同法第45条第1項第1号の規定は、同法第37条第1項に優先

<sup>14</sup> 前掲注2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5、276頁）。酒井教授は、所得税法第45条第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るとの解釈が妥当し、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。」（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)、62頁。）と述べられている。

<sup>15</sup> 金子、前掲注1、317頁。谷口、前掲注1、320頁。

<sup>16</sup> 植松、前掲注5、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。

<sup>17</sup> 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」（Georg Schanz, Der Einkommensbegriff und die Einkommensteuergesetze, FinanzArchiv, S.23(1896).）としていることから、「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。

する。結果として、「営利を目的として継続的に行われた」行為であっても、それが「家事」に該当する場合には、同法第 45 条第 1 項第 1 号の規定により、必要経費に算入されないことになる<sup>18</sup>。

しかしながら、「家事」による支出を必要経費から除外するためには、「家事」概念の把握が必要である。また、所得税法第 45 条第 1 項第 1 号で除外される支出のうち、家事関連費については、同法施行令第 96 条において、一定の要件を満たせば必要経費に算入される。家事関連費は「必要経費と家事費の性質を併有している費用」<sup>19</sup>であるとされるが、これらの性質を併有しているか否かは、「家事」概念と併せて、「必要経費」、すなわち、「業務」概念や「費用」概念に照らして、その支出を判断する必要があると考えられる<sup>20</sup>。したがって、「家事」と「業務」の境界を把握する必要がある。

所得税法は「家事」の概念について規定していない。「家事費」の意義は「個人の消費生活上の費用」<sup>21</sup>や、「家族生活のための支出であり個人支出たる生活費」<sup>22</sup>であるとされる。これを考慮すると、「家事」とは、「個人やその家族を含む消費生活」を意味すると考えられる。しかしながら、個人の生活は多種多様であることから、「消費」という観点のみで「家事」の境界を明確にすることは困難である<sup>23</sup>。また、上述のとおり、純資産増加説における「消費」と所得税法における「家事」には異同が存在すると考えられる。

一方で、「業務」とは「営利を目的とする継続的行為」である。換言すれば、所得税法の対象である自然人は、営利を目的とする意思に基づいて、「業務」を行うと考えられる。これに対して「家事」は、営利を目的としないと考えると、「家事」と「業務」の境界に、「営利を目的とする（ある便益を得る）」ことを見出すことができる。

すなわち、「営利を目的」とすることに基因して初めて生じうる支出は、「業務」について生じた支出であると考えられる。また、営利を目的とすることに関わらず行う、もしくは行わざるを得ない行為は「家事」であり、それに伴う支出は家事費であると考えられる。さらに、営利を目的としたことにより、「家事」に該当する行為の態様が変化した場合、それは家事関連費に該当する可能性があると考えられる<sup>24</sup>。

<sup>18</sup> 「家事」上の経費に該当すれば、所得税法第 45 条が第 37 条の「別段の定め」以下の規定に優先して適用される。したがって、家事費排除の要請により期間対応の必要経費に「業務との直接関連性」が必要であるとする説は妥当でないと思われる。同法施行令第 96 条においては「業務の遂行上直接必要」と規定されているが、これは家事費排除を意図したものと思われる。結果として家事費排除の要請は、同法第 45 条及び同施行令第 96 条の規定で足りると思われる。

<sup>19</sup> 金子、前掲注 1、301 頁。

<sup>20</sup> 植松、前掲注 5、589 頁。山田、前掲注 4、86 頁。

<sup>21</sup> 金子、前掲注 1、300 頁。

<sup>22</sup> 水野忠恒『租税法 第 5 版』（有斐閣、2011）、255 頁。

<sup>23</sup> 佐藤、前掲注 5、266 頁では、「『消費』というのは現実には非常に多種多様であり、消費かそうでないかの境界を明確に区別することは容易ではありません。」と指摘されている。

<sup>24</sup> 最高裁第三小法廷平成元年 2 月 7 日判決（税資第 169 号 230 頁、TAINS : Z169-6247）、いわゆる総評サラリーマン税金訴訟においては、「給与所得者の生計費は、生存それ自体のための必要な費用であって、ひとり給与所得者のみに必要な費用ではない。」と判示されているが、これも給与所得獲得という目的の有無にかかわらず、生計費は変化しないことを意味していると思われる。なお、家事関連費は必要経費に係る規定であるため、給与所得ではなく、事業所得等の獲得を目的とする必要がある。

「家事費」を必要経費から排除することを定めた所得税法第 45 条第 1 項の規定は、ある支出行為が「営利を目的とする」ことに基因して初めて生じうるか否かにより、家事費および家事関連費の該当性を判断し、「家事」を所得税法 37 条 1 項に適用しないことを可能にする。これにより、結果として、事業所得等の金額の計算における「個別対応の必要経費」、「期間対応の必要経費」は、「家事」の要素を含まない行為についてその該当性が判断されることになると考えられる<sup>25</sup>。

また、純資産増加説における「消費」の観点からは、営利を目的としない、すなわち「家事」に該当する行為であっても、それが結果として財産権の増加をもたらした場合、所得はその増加額により算定される必要がある。そのため、財産権の増加をもたらした行為が「家事」であっても、それに要した支出は控除されうる。これは、一時所得の基因となるものが「行為」と規定され、自然人の行う活動のすべてを対象としていることに対し、事業所得等の基因となるものは「業務」と規定していることから示唆される。

#### 4. 小括

所得税法第 45 条第 1 項第 1 号の規定は、所得税法第 37 条第 1 項の「別段の定め」であることから、「個別対応の必要経費」の規定、「期間対応の必要経費」の規定の双方に優先し、必要経費に「家事費」は算入されない。一方で、一時所得の金額の算定においては「家事費」は控除項目となりうる。これは、「家事費」であっても、所得の基因となった場合、純資産増加説においては控除されうることを意味する。これに対し、純資産増加説における「消費」は所得の算定上控除されないことから、「家事費」と「消費」は異なる概念である。

また、所得税法における「家事」と「業務」の相違について検討した。「業務」の意義に照らせば、「営利を目的とする」ことにその境界を見出すことができ、「営利を目的とすること」に関わらず行う行為は「家事」であり、それに伴う支出は「家事費」であると考えられた。換言すれば、「家事」は営利を目的としなくても支出しうる。結果として、所得を得るためという会計学上の「費用」概念をもとに考えれば、必要経費の範囲に「家事費」が混入し得る。所得税法における家事費排除の規定は、これを抑制するための創設規定であると考えられる。

<sup>25</sup> 二分説においては個人生活に係る費用を必要経費と家事費に分類するが、必要経費は特定の所得活動に係るものである。したがって、特定の所得獲得活動以外の所得獲得行為に係る支出については、所得税法 37 条に基づき必要経費性が判断される必要がある。酒井、前掲注 14、59 頁では、「不動産所得、事業所得、山林所得あるいは雑所得においては、家事費とは、『生活を営む上で必要なもの』のみならず、そうではないもの（生活を営む上で必要ではないもの）をも指し、全費用（支出）のうち、必要経費とされないものと理解すべきではないかと考える。」と述べられているが、これは上記二分説の立場を前提として、「必要経費」に該当しないものを家事費としたものであると考えられる。

## 第2節 学説、通説における期間対応の必要経費の要件の意義

### 1. 「業務との直接関連性」の意義

「業務との直接関連性」は、2要件説において必要経費の要件とされるが、1要件説においては要件とされない。「業務」の意義に照らせば、「営利を目的とする（対価性のある）継続的行為との直接関連性」となるが、具体的には、ある支出が「営利を目的とする継続的行為」である「業務」に基因するか否か、すなわち、ある支出が「営利を目的とする継続的行為」から「直接」生じることを「業務との直接関連性」としていると考えられる<sup>26</sup>。

「期間対応の必要経費」は、「不動産所得、事業所得、雑所得を生ずべき業務」と規定されていることから、「業務」は所得区分と関連していることを指摘した。これを考慮すると、「業務との直接関連性」は、「対価として、これらの所得を得る継続的行為との直接関連性」と考えることができる。すなわち、事業所得等の獲得を目的とする行為から生じた支出を「期間対応の必要経費」とすることを意味すると考えられる<sup>27</sup>。また、「ある便益を得るための価値犠牲」とされる「費用」の意義を考える上でも、その支出が所得の獲得に基因することは必要であると考えられる。

2要件説に対する批判として、「個別対応の必要経費」には「明確に収入との『直接』対応性を要求しているが」、「期間対応の必要経費」については「明確にこれを否定し」としているとする説があるが<sup>28</sup>、この批判は妥当でないと考えられる。「個別対応の必要経費」はある「時点」の収入と「直接」対応するものであり、時点における対応関係を示したものである<sup>29</sup>。

一方で「業務との直接関連性」はある支出が「業務」に「直接」基因しているかを示したものである。その「業務」がある時点の収入に基因したものであるかとは関係がなく、「期間対応の必要経費」の性質を考慮すると、一定の「期間」の収入に対応するべきものである。したがって、「期間対応の必要経費」が収入に「直接」対応すると解釈して「業務との直接関連性」を否定するのは不適當である。ただし、収入への対応は、所得税法においても会計学上の費用収益対応の原則と同様の原則が適用されること、および純資産増加

<sup>26</sup> 昭和63年12月14日東京地裁判決（TAINS：Z166-6214）においては、事業所得として判断された弁護士の出張に伴う旅費交通費については、「支出行為は、事業所得者の行う業務の一態様にほかならない」として、支出の基因が「業務」であることを根拠としている。また、東京地裁平成23年8月9日判決（税資261号-140(順号11730)、TAINS：Z261-11730）においても、弁護士会の役員としての行為が、弁護士としての「業務」に該当しないと判断を根拠の一つとして、役員活動に伴う支出の必要経費性を否定している。このほか、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)、310頁では、業務関連費における直接性の判断基準の一つは「業務の特定」であり、「支出の目的が、・・・業務上の目的でなければ、直接的関連性は否定されることとなる。」と指摘される。

<sup>27</sup> 2要件説の根拠として、所得税法が所得分類制度をとっていることを考慮していること（今村隆、前掲注12、75頁）が指摘されていたが、これに対応するものであると思われる。

<sup>28</sup> 三木義一「必要経費概念における『事業直接関連性』——東京高裁平成24年9月19日判決の意義——」『青山法学論集』54巻4号(2013)、16頁。

<sup>29</sup> 岡村忠生「弁護士会役員活動費用と消費税(2)」『税研』176号(2014)、71頁では、「(1)『直接(個別)』と(2)『一般』との違いは、控除が認められる時点、タイミングを、何に基づいて決めるかに関する区別です。」と指摘されている。

説における「消費」に該当しないために必要である。

一方、「業務との直接関連性」を有し、「業務遂行上の必要性」を満たせば必要経費に該当するが、「直接」関連性ではなく「間接」的な関連性を有し、かつ「業務遂行上の必要性」があれば必要経費の要件を満たすとする説がある<sup>30</sup>。これは、支出の基因となる行為は「業務」に該当しない（「直接」関連性を有しない）が、「業務」と密接に関連し、かつその支出が「業務」の遂行上必要であることを示すことができれば、必要経費に該当するとする説である。しかしながら、この場合においても、具体的な支出行為と「業務」との関連や支出の必要性は検討されなければならない<sup>31</sup>、「業務について（関係して）発生した費用であることは、大前提であ」<sup>32</sup>と考えられる。また、収入との対応も必要である。

なお、「費用」は「ある便益を得るため」として、収益の獲得を目的としている。したがって、その支出行為の目的として収益の獲得があるか否かが重視されるべきであると考えられる<sup>33</sup>。さらに、必要経費の規定が、「不動産所得、事業所得、雑所得を生ずべき業務」について規定されたものであることを考慮すると、その収益は、これらの所得である必要がある。

## 2. 「業務遂行上の必要性」の意義

「業務遂行上の必要性」は、2要件説、1要件説のいずれにも要件とされている。「業務」の概念に照らせば、これは「営利を目的とする（対価性のある）継続的行為の遂行上必要」であるということになる。

「業務」が営利性、継続性を有する行為であるとする、「業務遂行上の必要性」は、営利性、継続性を確保するために必要であると考えることができる。「業務遂行上の必要性」は「期間対応の必要経費」の要件の一つであり、所得税法第37条第1項に規定する必要経費は、会計上の「費用」を基礎的な概念とするものであると考えられる。「費用」の意義が「ある便益を得るための価値犠牲」であることや、必要経費は純資産増加説における「消費」に該当しないことを考慮すると、「業務遂行上の必要性」において、営利性の確保は特

<sup>30</sup> 「直接」関連性ではなく、「間接」的な関連性で要件を満たすとなれば、『事業所得を生ずべき業務の遂行上必要であること』が明らかにできることが要件となる。そして、『事業所得を生ずべき業務の遂行上必要であること』が実務的にどの程度まで認められるかという必要経費の範囲の問題が残されていると思われる」（金子友裕「弁護士会の役員等として負担した支出と事業所得における必要経費の関係」『月刊税務事例』45巻2号(2013)、35頁。）とする指摘がある。

<sup>31</sup> 金子友裕、前掲注30、37頁では、「必要経費の範囲について、業務との関係性を明らかにできるかどうかで判断できるようになるべきであろう。このためには、業務との関係性を明らかにするために、どの程度の要件や基準が満たされなければならないかが明らかになる必要がある」と指摘されている。

<sup>32</sup> 末永、前掲注12、7頁。また、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)、60頁では、「所得税法37条に業務に係る費用と規定されていることからすれば、必要経費の要件としては、『業務関連性』が充足されなければならない、業務の遂行のために必要であるという意味において『必要性』も要件とされると解される。」と述べられている。

<sup>33</sup> 確井光明「税務における『業務関連性』の諸問題」『税理』29巻6号(1986)、9頁では、「業務関連性を判断するメルクマールは、その支出がいかなる対象に向けられたものであるかどうかによって異なってくるように思われる。」と指摘されている。

に重視されるべきであると思われる。

また、1 要件説においては、「業務遂行上の必要性」のみを要件とするとされるが、上述のように業務に基因した支出であることは前提条件であると考えられる。したがって「業務遂行上の必要性」のみを考慮するとしても、結果的に、必要性の検討対象となる行為と「業務」との関連性は検討されなければならないと考えられる<sup>34</sup>。すなわち、「業務」を行うことは、「期間対応の必要経費」が発生する前提である。

### 3. 期間対応の必要経費の要件

すでに述べたように、ある支出が「期間対応の必要経費」の要件に該当するか否かは、所得税法第 37 条第 1 項の解釈を基本として判断されるべきであると考ええる。そこで、上述の「業務」概念および、「業務との直接関連性」、「業務遂行上の必要性」の検討を踏まえ、所得税法第 37 条第 1 項における「期間対応の必要経費」の規定、具体的には「これらの所得を生ずべき業務について生じた費用」について検討する。

所得税法における「業務」概念は、「営利を目的とする（対価性のある）継続的行為」であると考えられる。この文言のみをとらえると、特定の所得区分に基因することなく、「営利を目的として継続的に」行われた行為の結果得られた所得であれば、それは「業務」に基因する所得となり得る。しかしながら、所得税法における「業務」は、特定の所得区分（不動産所得、事業所得、山林所得、雑所得）の基因となる行為を意図していると考えられる。また、同法第 37 条第 1 項では、上記の所得のうち、不動産所得、事業所得、雑所得について定めている。すなわち、「所得を生ずべき業務」ではなく、「これら（不動産所得、事業所得、雑所得）の所得を生ずべき業務」について生じた「費用」であると考えることが必要である。

「業務との直接関連性」は、所得を獲得する継続的行為から生じた支出を必要経費とすることを意味すると考えられる。一方、「間接的な」関連においても、「業務遂行上の必要性」を満たせば必要経費に該当するとする説もあるが、この場合においても、その支出行為と「業務」との関連性、その支出の必要性は検討されなければならず、「業務」に関連して発生した費用であることは、その前提である。

また、会計学上の「費用」概念を考慮すると、その支出が業務から直接支出されたものでない場合においても、その支出の基因となった行為の目的は考慮されるべきであると考えられる。1 要件説では「業務と密接に関連する行為」についても必要経費性が認められるとされるが、これらを考慮すると、「業務」と「業務と密接に関連する行為」の境界は近

<sup>34</sup> 伊川正樹「一般対応の必要経費該当性にかかる東京高裁平成 24 年判決の意義とその射程範囲」『名城法学』64 巻 4 号(2015)、80 頁では、ある支出と家事費との区分のためには、その支出の「業務遂行上の必要性」が検討されなければならず、その意味で『業務関連性』と『業務遂行上の必要性』とは同様の機能を有するものと位置づけることができる。」とする指摘がある。いずれにしても、支出と業務の関連性は検討されなければならないと考えられる。

いように思われる。

2 要件説、1 要件説の双方において必要とされる「業務遂行上の必要性」は、ある支出が、営利性、継続性の確保のために必要であることを意味すると考えられる。所得税法第 37 条第 1 項に規定する必要経費は会計上の「費用」を示すものであり、「費用」は「ある便益を得るための価値犠牲」であることを考慮すると、「業務遂行上の必要性」において、営利性の確保は重視されるべきであると思われる。

なお、1 要件説の根拠として、立法の経緯が主張されるが、当該答申において考慮すべきとされたものは、「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や損失」<sup>35</sup>である。所得税法第 37 条第 1 項は「費用」について規定したものであり、「経費」や「損失」ではない<sup>36</sup>。家事上の「経費」については同法 45 条で、資産の「損失」については同法第 51 条で規定されていることから、当該答申は、同法第 37 条第 1 項における「別段の定め」に対応するものであると考えられる<sup>37</sup>。したがって、「費用」について規定した同法第 37 条第 1 項に、当該答申を適用させるのは妥当でないと考えられる。また、「所得の形成に直接寄与していない」とは、純資産増加説における「消費」に該当する可能性がある。

また、「期間対応の必要経費」は、「販売費、一般管理費その他これらの所得を生ずべき業務について生じた費用の額」と規定される。ここで、「その他これらの所得を生ずべき業務について生じた費用」は、販売費、一般管理費を例示とするものではなく<sup>38</sup>、それぞれ並列の関係にある。販売費、一般管理費を、「販売『活動』、一般管理『活動』について生じた費用」であると考え、これら以下の規定を「これらの所得を生ずべき継続的行為（活動）について生じた費用」であるとし、販売費、一般管理費と並列に考えることは不自然でないと考えられる。

すなわち、所得税法第 37 条第 1 項に規定する「期間対応の必要経費の要件」は、その支出が「営利を目的とする継続的行為」である「業務」と関連し、さらに「費用」の意義である「ある便益を得るための価値犠牲」に該当することであると考えられる。ここでの「ある便益」とは、同項が事業所得、不動産所得、雑所得に対してのみ適用されることを考慮すると、これらの所得に該当する必要がある。換言すれば、「業務」がこれらの所得の基因であり、「業務」を行うことが、「期間対応の必要経費」発生前提である。また、「業務」の結果として、事業所得等の「収入すべき金額」が発生し、それと対応することも要件となる。

<sup>35</sup> 税制調査会「所得税法及び法人税の整備に関する答申」（1963）、43 頁。

<sup>36</sup> 「旧法が必要経費の定義規定において『総収入金額から控除すべき経費』（旧所法 10Ⅱ）という用語を使用し、その経費概念のうちに他の費用と並列して事業用固定資産の損失の金額も含むものとしていたのと異なった体裁になっている。」（伊藤元夫「注解所得税法 41」『会計ジャーナル』10 巻 9 号（1978）、77 頁。）とする指摘によると、「費用」概念と「経費」概念は異なると考えられる。

<sup>37</sup> 谷口、前掲注 1、319 頁では、「家事費及び家事関連費の規定は、この種の支出等をできるだけ排除すべきであるとする考え方、資産損失の規定は、純資産増加説の考え方に親和性が高い（法人税法 22 条 3 項 3 号ほどは徹底されていない。）」と述べられている。

<sup>38</sup> 長島弘「弁護士会役員による支出と弁護士業務の必要経費」『月刊税務事例』44 巻 9 号（2012）、13 頁。

## おわりに

所得税法における「家事」の意義を考察し、これまでの検討結果を含めて、所得税法第37条第1項に規定する「期間対応の必要経費」の要件を検討した。

所得税法における「家事」とは、「業務」と対比すると「営利を目的とする」ことにその境界を見出すことができる。「営利を目的とすること」に関わらず行う行為は「家事」であり、それに伴う支出は「家事費」とあると考えられた。

「ある便益を得るための価値犠牲」であるとする会計学上の「費用」概念を考慮すると、この「費用」の範囲に「家事」に伴う支出が混入しうる。所得税法第45条第1項第1号は、これを抑制するために規定されたものであると考えられる。一方で、一時所得については、「家事」を基因とするものであっても、それが収入と直接対応し得ることを想定している。純資産増加説における「消費」は所得に寄与しえないものであると考え、と、「家事費」と「消費」には異同が存在する。

所得税法第37条第1項に規定する「期間対応の必要経費」の要件は、その支出が「営利を目的とする継続的行為」である「業務」と関連し、さらに「費用」の意義である「ある便益を得るための価値犠牲」に該当することであると考えられた。ここでの「ある便益」とは、同項が事業所得、不動産所得、雑所得に対してのみ適用されることを考慮すると、これらの所得に該当する必要がある。換言すれば、「業務」がこれらの所得の基因であり、「業務」を行うことが、「期間対応の必要経費」発生的前提である。

学説において2要件説と1要件説の対立があるように、ある支出の必要経費の該当性を巡る訴訟事例においても、2要件説と1要件説のいずれを採用するかについて裁判所の判断が分かれている<sup>39</sup>。また、発生した所得が雑所得等に該当することは「期間対応の必要経費」控除の前提であるが、一時所得と雑所得の区分について争われた訴訟事例が存在する。そこで次章では、「業務」概念を踏まえた「期間対応の必要経費」の要件に基づき、これらの裁判例を検討する。

<sup>39</sup> 2要件説に基づいた裁判例として、最高裁二小昭和56年4月24日判決、最高裁三小昭和62年7月7日判決、最高裁一小平成1年6月22日判決、そして最高裁二小平成2年7月20日判決がある（一杉直「弁護士業の必要経費（弁護士会役員の交際費等）」『国税速報』6252号(2013)、42-43頁。）。1要件説については最高裁第二小法廷平成26年1月17日決定（税資第264号-6(順号12387)）、TAINS：Z264-12387。原審は東京高裁平成24年9月19日判決（税資第262号-190(順号12040)）、TAINS：Z262-12040。



## 第9章 必要経費の要件をめぐる裁判例の検討

### はじめに

課税所得の正確な把握のためには必要経費の把握が必要であり、それは「費用」および「業務」の意義や、「業務との関連性」に基づいて把握される必要があることを示した。

また、必要経費は、事業所得、不動産所得、雑所得に対してのみ適用される。特に、一定期間において新たに獲得した財産権に対応する「期間対応の必要経費」は、「業務」との関連性が要求されると考えられた。したがって、「業務」を行い、事業所得等を獲得することは、「所得の金額」の計算において、「期間対応の必要経費」を計上することの前提である。

ある支出の必要経費該当性が争われた訴訟事例においても、学説と同様、2要件説と1要件説のいずれを採用するか、その判断は分かれている。一方で、「費用」や「業務」の意義に基づいてその該当性を検討した例は少ないと思われる。そこで本章では、前章までの検討結果に基づいて裁判例を検討する。

検討事例として、期間対応の必要経費の要件として2要件説と1要件説が争われた弁護士会会費事件について検討を行う。次に、大規模な馬券購入行為における外れ馬券の必要経費該当性が争われた事件の検討を行う。本事件においては、必要経費控除の前提である雑所得と一時所得の区分についても争われていることから、「業務」概念に基づいて所得区分を検討したのちに、外れ馬券の必要経費該当性を検討する。

### 第1節 弁護士会会費事件（東京高等裁判所 平成24年9月19日判決）

#### 1. 事案の概要<sup>1</sup>

原告・控訴人（納税者）は、仙台市内に事務所を構え、弁護士業を営んで事業所得を得ている者であり、A弁護士会の会員である。また、平成16年4月1日から平成18年3月31日にかけて、A弁護士会およびB連合会（以下、「弁護士会等」）の役員を務めている。

原告は、平成16年分および平成17年分の所得税の事業所得の計算において、上記弁護士会等の酒食を伴う懇親会費、B連合会の副会長立候補費用、その他弁護士会等の活動に係る支出を必要経費に算入し、また、消費税額の計算においては、これらの支出を課税仕入れに算入して確定申告を行った。これに対し、Aの処分行政庁である仙台中税務署長（被告）は、弁護士会等の活動に係る支出は所得税法第37条第1項に規定する必要経費に算入することはできず、消費税法第2条第1項第12号に規定する課税仕入れにも該当しないなどとして、所得税および消費税等の更正処分並びに過少申告加算税の賦課決定処分を

<sup>1</sup> 東京地裁平成23年8月9日判決（税資261号-140(順号11730)、TAINS：Z261-11730）による。

行った。

本事案は、原告が、これらの支出の大部分が事業所得の金額の計算上の必要経費および、消費税等の額の計算上の課税仕入れに該当すると主張して、上記処分の一部取消しを求めたものである。

なお、本事案では消費税法に規定する課税仕入れの該当性も争点となっているが、本論文は必要経費の要件について検討を行うことから、必要経費該当性のみを検討する。

上記支出が必要経費に該当する根拠として、原告は、「所得税法の一般対応の必要経費の規定における『所得を生ずべき業務』とは、同法 27 条及び 37 条に規定する『事業』と同一と解すべきであり、弁護士業は所得税法施行令 63 条 11 号に規定するサービス業に該当すると解されているから、弁護士の業務全体が『所得を生ずべき業務』に当たる。」と主張している。また、「弁護士にとって、弁護士会に入会し、B 連合会に登録することは、弁護士の業務の開始及び存続の要件であり、B 連合会及び弁護士会の会務活動は、弁護士制度と弁護士に対する社会的信頼を維持し弁護士の事務の改善に資するものである。したがって、会務活動は、弁護士としての業務のために必要かつ不可欠なものであり、弁護士業務の重要な一部であり、弁護士の事業活動そのものである。」と述べ、弁護士会等における活動は、弁護士としての「事業活動」すなわち「弁護士としての事業所得を生ずべき業務」であると主張している。

また、「所得税法 37 条に定める必要経費のうち、いわゆる一般対応の必要経費については、その文言及び性質上、支出と収入の直接関連性は必要とされていないから、会務活動に伴う支出は、いずれも必要経費に該当するというべきである。」と主張している。

さらに、「事業所得を生ずべき事業全体の営利性と個別の業務の有償性との関係に関連した最高裁昭和 56 年 4 月 24 日判決は、・・・事業所得の源泉としての事業が、全体として包括的に営利性、有償性を有する必要があると述べたものであって、個別の業務が逐一営利性、有償性を有する必要があると述べたものではない。」と述べ、個々の「業務」のすべてに営利性、有償性を要する必要はないとしている。

これに対し、被告である国・課税庁は、「一般対応の必要経費の該当性は、当該事業の業務内容、当該支出の相手方、当該支出の内容等の個別具体的な諸事情から社会通念に従って客観的に判断して、当該事業の業務と直接関係を持ち、かつ、専ら業務の遂行上必要といえるかによって判断すべきであ」と述べ、期間対応の必要経費の要件は、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」の双方を要件とすると主張している。また、上記要件を満たさない支出は、家事費もしくは家事関連費として原則経費不算入とするべきであると述べている。

さらに、『事業』とは、自己の計算と危険において営利を目的として対価を得て継続的に行う経済活動のことをいい、弁護士の職務は、『当事者その他関係人の依頼又は官公署の委嘱によって、訴訟事件、非訟事件及び審査請求、異議申立て、再審査請求等行政庁に対する不服申立事件に関する行為その他一般の法律事務を行うこと』（弁護士法 3 条 1 項）

であるから、事業所得を生み出す弁護士としての事業とは、大略、営利を目的として対価を得て継続的に一般の法律事務を行う活動をいうというべきである。」と述べ、弁護士会等における活動は、弁護士としての「事業」に該当しないとし、上記の支出はいずれも必要経費に該当しないと主張している。

## 2. 第一審判決<sup>2</sup>

第一審では、必要経費控除の「趣旨は、投下資本の回収部分に課税が及ぶことを避けること」であり、さらに、所得税法第37条第1項、同法第45条第1項、所得税法施行令第96条第1項の「文言に照らすと、ある支出が事業所得の金額の計算上必要経費として控除されるためには、当該支出が所得を生ずべき事業と直接関係し、かつ当該業務の遂行上必要であることを要する」と判示し、必要経費該当性の要件として、「業務との直接関連性」および「業務遂行上の必要性」の双方が必要であるとしている。

また、弁護士にとっての所得税法上の「事業」とは、「事業主である弁護士がその計算と危険において報酬を得ることを目的として継続的に法律事務を行う経済活動をいう」とし、必要経費該当性を含め、その判断は客観的にされるべきであるとしている。

これに照らして、「弁護士としての地位に基づいてその事業所得を生ずべき業務を行うためには、弁護士会及びB連合会の会員でなければならない」が、弁護士が弁護士会等で行った活動の「成果は、当該活動を行った弁護士個人に帰属するものではなく、弁護士会やB連合会ひいては弁護士等全体に帰属するものと解され」ること、さらに、「弁護士会等は、独自に資産」等を有し、「弁護士会等の役員としての活動に必要な資金や人的物的資源は、基本的には弁護士会等によって調達されるものである」ことを考慮すれば、弁護士会等の「活動は、原告が弁護士として対価である報酬を得て法律事務を行う経済活動に該当するものではなく、社会通念上、弁護士の所得税法上の『事業』に該当するものではない」と判断している。

また、弁護士会等の役員としての活動の結果として、弁護士が「所得税法上の『事業』による所得を生ずるきっかけとなることがあったとしても、それは、・・・各支出の直接の目的ではなく、飽くまでも間接的に生ずる効果にすぎない」ため、「これらの懇親会等の費用等を支出することが、弁護士としての所得を生ずべき業務の遂行上必要であるとはいえない。」としている。

同様の理由で、B連合会の副会長立候補費用、その他弁護士会等の活動に係る支出についても、「弁護士の所得税法上の『事業』に該当するものでないため」必要経費には該当しないと判示している。

弁護士会等における会務活動が弁護士としての事業活動に該当するとする原告の主張に対しては、「弁護士会等の役員としての活動は、弁護士会等との関係ではその任期中におい

---

<sup>2</sup> 同上。

て継続性や反復性を有するといえるものの、それらの活動自体が当該弁護士個人にとって営利性や有償性を有するとはいえず、その活動から生じる成果は弁護士会等や弁護士全体に帰属するものであって、当該弁護士個人に帰属するものではないのであるから、・・・所得税法上の『事業』ということとはできない」としている。

さらに、「期間対応の必要経費」において、個々の「業務」における支出と収入との直接関連性は必要とされていないとする原告の主張に対しても、事業所得について述べた「最高裁昭和 56 年 4 月 24 日第二小法廷判決は、・・・弁護士業を営む上告人の収入の源泉となる個別の業務の性質を検討した上で当該収入が事業所得に該当する旨を判示したものであり、弁護士業が全体として営利性、有償性を有するがゆえに当該収入が事業所得に該当するなどと判示したものではないのであって、原告の上記主張は独自の見解を述べるものにすぎず、採用できない。」として原告の主張を退けている。

### 3. 第二審判決<sup>3</sup>

第二審においても、第一審同様、「弁護士会等と個々の弁護士は異なる人格であり、弁護士会等の機関を構成する弁護士がその権限内でした行為の効果は、弁護士会等に帰属するものであるから、控訴人が弁護士会等の役員等(弁護士会等の各種委員会の委員等を含む。以下同じ。)として行う活動は、弁護士会等の業務に該当する余地はあるとしても、社会通念上、控訴人の『事業所得を生ずべき業務』に該当すると認めることはできない。」とし、弁護士会等の活動は弁護士としての「事業所得を生ずべき業務」に該当しないとした。

また、「そもそも、本件各支出の内容からすれば、その原因となった控訴人の弁護士会等の役員等としての活動は、いずれも、営利性、有償性を有するものではないことが明らかである」ため、この点からも、「事業所得を生ずべき業務」には該当しないとしている。

しかしながら、「控訴人の弁護士会等の役員等としての活動が控訴人の『事業所得を生ずべき業務』に該当しないからといって、その活動に要した費用が控訴人の弁護士としての事業所得の必要経費に算入することができないというものではない。なぜなら、控訴人が弁護士会等の役員等として行った活動に要した費用であっても、これが、・・・弁護士として行う事業所得を生ずべき業務の遂行上必要な支出であれば、その事業所得の一般対応の必要経費に該当するといえることができるからである。」とし、「業務遂行上の必要性」を根拠に、必要経費に該当する可能性を示している。

具体的には、「弁護士については、弁護士会及びB連合会へのいわゆる強制入会制度が採られて」おり、「弁護士が、弁護士としての事業所得を生ずべき業務を行うためには、弁護士会及びB連合会の会員でなければならない」こと、さらに、「弁護士会等の活動は、すべてその役員等に選任された弁護士が現実活動することによって成り立っているものであ

---

<sup>3</sup> 東京高裁平成 24 年 9 月 19 日判決（税資第 262 号-190(順号 12040)、TAINS : Z262-12040)。

る」こと、加えて、弁護士会の活動に要する費用は、「そのすべてを弁護士会等が支出するものではなく、弁護士会等が支出しない分は、弁護士会等の役員等に選任された個々の弁護士が自ら支出しているのが実情である」ことを根拠に、「弁護士会等の活動は、・・・弁護士として行う事業所得を生ずべき業務に密接に関係する」としている。

さらに、当該活動は「会員である弁護士がいわば義務的に多くの経済的負担を負うことにより成り立っている」ことから、「弁護士が人格の異なる弁護士会等の役員等としての活動に要した費用であっても、弁護士会等の役員等の業務の遂行上必要な支出であったということができるのであれば、その弁護士としての事業所得の一般対応の必要経費に該当すると解するのが相当である。」とし、「業務遂行上の必要性」を示すことができれば、支出の一部が必要経費として認められると判断した。

なお、最高裁もこの第二審の判断を是認している<sup>4</sup>。

#### 4. 検討

第一審では、「業務との直接関連性」を要件として述べているが、その判断として、弁護士会等における活動が「弁護士の所得税法上の『事業』」、具体的には「事業主である弁護士がその計算と危険において報酬を得ることを目的として継続的に法律事務を行う経済活動」に該当するか否かをその判断基準としている。すなわち、支出の「業務との直接関連性」は、その支出が弁護士としての「業務」に基因するかが判断基準であるとしている。

また、弁護士会等での活動が、「所得税法上の『事業』による所得を生ずるきっかけとなることがあったとしても、それは、・・・各支出の直接の目的ではなく、飽くまでも間接的に生ずる効果にすぎない」として、支出の目的と事業所得との対応関係を否定している。

これらの判断においては、収入との対応の観点からの批判が存在する。具体的には、「期間対応の必要経費」の規定においては「個別対応の必要経費」と異なり、「直接」の文言が規定されておらず、収入との「直接」関連性を求めることは法創造であるとする批判である<sup>5</sup>。しかしながら、この批判は、ある時点の収入の「直接」対応と、具体的な支出行為と業務との「直接」対応を混同したものであるとみられ、妥当ではないと考えられる。

第一審判決の構造を見ると、第一に、「業務との直接関連性」として、その支出行為が「事業所得を生ずべき業務」に該当するか否かを検討し、弁護士個人と弁護士会等の人格の相違により、その支出行為は「事業所得を生ずべき業務」に該当しないと判断している。次に、具体的な収入との対応において、弁護士会等の活動の結果、収入が生じたとしても、

<sup>4</sup> 最高裁第二小法廷平成 26 年 1 月 17 日決定（税資第 264 号-6(順号 12387)、TAINS : Z264-12387）。

<sup>5</sup> 三木義一「必要経費概念における『事業直接関連性』——東京高裁平成 24 年 9 月 19 日判決の意義——」『青山法学論集』54 巻 4 号(2013)、14 頁、20 頁。金子友裕「弁護士会の役員等として負担した支出と事業所得における必要経費の関係」『月刊税務事例』45 巻 2 号(2013)、34 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)、473 頁。橋本守次「弁護士会役員の業務に係る交際費等の必要経費の該当性」『月刊税務事例』44 巻 12 号(2012)、9 頁。山口敬三郎「弁護士会役員が支出した交際費等の必要経費該当性」『税理』57 巻 6 号(2014)、58 頁。

それは支出の直接の目的ではないとしている。

第一審において、収入との対応は、弁護士会等の支出行為が「業務」に該当しないと判断したうえで検討を行っている。すなわち、「弁護士会と弁護士とが人格を異にすることから一律に必要経費性を否定」<sup>6</sup>したのではなく、支出行為が「業務」に基因（直接関連）して生じたものでなくとも、必要経費に該当する可能性があることを検討したものであると思われる。これは、純資産増加説における「消費」の観点に基づく検討である。

なお、「ある便益を得るための価値犠牲」であるとする「費用」の意義に照らせば、その支出行為が収益の獲得を目的としているか否かが重視されるべきであると考えられる。第一審は、この点についても検討を行い、支出行為の目的により「費用」にも該当しないことから必要経費該当性を否定したものであると考えられる。

第二審においても、「業務との直接関連性」として、弁護士会等の活動に伴う支出が「事業所得を生ずべき業務」に該当しないと判断している。その後、「業務遂行上の必要性」を検討している。その「業務遂行上の必要性」の根拠として、弁護士には弁護士会等への強制入会制度がとられていることから、弁護士会等の活動が事業所得を生ずべき業務に密接に関係することや、会員である弁護士がいわば義務的に多くの経済的負担を負うことにより成り立っていることを挙げている。

このように、第二審でも「業務との直接関連性」をまず検討し、その上でその支出行為が「業務」について生じたものであるかを検討しており、その判断構造は、第一審と同じであると考えられる。この判断の中で、「業務遂行上の必要性」が強調されるが、その「必要性」の判断は業務との密接な関係があることを前提としている<sup>7</sup>。

第二審の判断に対しては、「業務」に該当しない行為の支出を必要経費に算入するという観点からの批判がある<sup>8</sup>。しかしながら、支出行為が業務でない（「業務との直接関連性」がない）場合においても、必要経費に該当する場合があると考えられることから<sup>9</sup>、第一審、

<sup>6</sup> 浅妻章如「弁護士会役員の懇親会費等、立候補活動費等の一部必要経費該当」『速報税理』2013年2月1日号(2013)、43頁。

<sup>7</sup> 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)、21頁では、業務との「直接」でない関係は、「業務遂行上の必要性」と同義であるとしている。一方、「高裁判決においても『業務と関連する』、『密接な関係』を多少なりとも要するかのような叙述があるが、このような関連論は必要なのか。業務にとって『必要』ということと、業務との『関係』、『関連』があるということの関係がよく分からない。必要論を徹底すれば、『関係』、『関連』性は本来は不要である」（田中治「家事関連費の必要経費該当性」『税務事例研究』143号(2015)、55頁。）とする指摘もある。

<sup>8</sup> 一杉直「弁護士業の必要経費（弁護士会役員の交際費等）」『国税速報』6252号(2013)、43頁では、『控訴人の弁護士会等の役員としての活動が控訴人の事業所得を生ずべき業務に該当しないからといって、その活動に要した費用が弁護士としての事業所得の必要経費に算入することができないというものではない。』という説示は、よく理解できず、論理矛盾ではないかと考える」と指摘している。また、佐藤孝一「弁護士会等の役員等の業務の遂行上必要な支出は弁護士業務に係る必要経費に当たるとした事例―判決の判断の過程ないし構造を中心として」『月刊税務事例』45巻2号(2013)、10頁でも同様の批判がされている。

<sup>9</sup> 例えば、弁護士会等の会費の支払は「弁護士会等に入会する行為」に基因するが、「弁護士会に入会する行為」は「業務」には該当しない。しかしながら、弁護士としての営利性、継続性の確保のために弁護士会等への入会は必要であり、その入会の目的は「弁護士としての利益を得るため」であることから、「ある便益を得るための価値犠牲」である「費用」の要件を満たす。すなわち、一般管理費の観点から、間接的な関連性においても必要経費に該当すると考えられる。また、品川芳宣「弁護士会役員が会活動に係る懇親会費等の必要経費性」『TKC 税研情報』22巻1号(2013)、31頁では、業務と収益の「直接的な対価関係に限定すると、所得税法

第二審の判決の構造は妥当であると考えられる<sup>10</sup>。

しかしながら、第二審では、必要経費該当性の根拠を強制入会制度や義務的な経済負担としており、この判断には疑問がある。

第一には、『弁護士に対する社会的信頼を維持して弁護士業務の改善に資するものである』とする弁護士会等の活動は、『弁護士会等の業務に該当する余地はある』にすぎないというのであるから、そもそも、『弁護士として行う事業所得を生ずべき業務に密接に関係する』とはいいい難<sup>11</sup>い点である。業務遂行上の必要性の意義に基づけば、対価を得て継続的に行う行為の遂行上の必要性を述べなければならない。強制入会制度はその必要性が認められるように思われるが、弁護士会等の活動が弁護士としての事業所得を生ずべき継続的行為にとって必要であるとする根拠を、第二審は示していない。

第二には、第一審で検討されたように、「期間対応の必要経費」は「費用」として規定されていることから、「ある便益を得るため」という目的の有無である。弁護士会の活動は、会員である弁護士が「義務的に多くの経済的負担を負うことに」よって成り立っているのであれば、その支出行為の目的は「便益を得るため」ではないと考えられる<sup>12</sup>。したがって、これらの支出は、必要経費の基本的概念である「費用」の観点からも必要経費該当性は否定されるべきであると考えられる。結果として、弁護士会等の支出が必要経費に該当するとした第二審判決は妥当ではないと考えられる。

## 第2節 大規模な馬券購入における外れ馬券の必要経費該当性 (最高裁判所第三小法廷 平成27年3月10日判決)

### 1. 事案の概要<sup>13</sup>

本事案は、大阪府内に居住し、給与所得のほか、競馬の勝ち馬投票券の払戻金（以下、「払戻金」）により収入を得ていた被告人（納税者）が、当該払戻金にかかる平成19年分、平成20年分、平成21年分の所得を申告しなかったことにより公訴された事案である。

本事案の争点は、①馬券の払戻金の所得区分が一時所得であるか雑所得であるか、②馬券の払戻金に係る所得金額の計算にあたり「必要経費」として控除すべき金額として、外れ馬券の購入費用等が含まれるかの2点がある。このほか、本事案が所得税無申告による

---

37条1項の・・・後段が『……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』（一般対応の必要経費）を別途必要経費として認めていることの意識が薄くなる」と指摘されている。

<sup>10</sup> 長島弘「弁護士会役員による支出と弁護士業務の必要経費」『月刊税務事例』44巻9号(2012)、35頁では、「業務そのものではないという点では確かに『業務に該当』しないが、業務と密接な関連があるために『業務の遂行上必要な支出』として損金算入を認めるという論理構成は（分かり難いかもしれないが）何ら矛盾していない点を指摘しておく」と述べられている。

<sup>11</sup> 佐藤孝一、前掲注8、10-11頁。

<sup>12</sup> 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——」『熊本学園大学専門職紀要』4号(2013)、11頁においては「所得税法の理論からは、ボランティア（消費支出）だ、としかいえない。」と指摘されている。

<sup>13</sup> 大阪地裁平成25年5月23日判決（刑集69巻2号470頁、TAINS：Z999-9119）による。

刑事事件であることから、③当該馬券の払戻金にかかる所得税の納税義務の存否も争われている。本論文では、前章で述べたように、「業務」概念の把握には所得区分が関連していると考えられたことから、①と②の争点について検討を行う。

被告人は日本中央競馬会（以下、「JRA」）が提供する A-PAT と呼ばれるサービスおよび競馬予想ソフトを用いて馬券の購入および払戻金の受取等を行っていた。なお、A-PAT はパソコン等を用いて馬券を購入することができるシステムであり、馬券の購入代金の支払および払戻金の受領は、加入時に開設した A-PAT 専用の銀行口座（以下、「PAT 口座」）を通じて行われる。被告人はパソコンからインターネットを通じて馬券を購入している。JRA のシステム上においては、個々のレースの購入および払戻しの結果が管理されており、それによって各レース結果の確定時点での会員の預金残高、すなわち馬券の購入限度額が随時管理されている。A-PAT の利用者は、本システムにアクセスすることにより、自身の購入および払戻成績並びに購入可能残高を随時照会することができる。

馬券の購入に当たり、被告人は過去約 10 年分の競馬データを分析して、独自に考え出した方式により、PAT 口座の残高に応じた購入金額で馬券を自動的に購入している。具体的には、①的中率ではなく回収率に着目して過去の競馬データの分析を行い、②回収率の高い馬の得点が高くなるように、ユーザー得点の計算式の作成を行っている。その後、③馬券の種類ごとに、ユーザー得点が何点以上であれば回収率が 100 パーセントを超え馬券の購入費用を超える金額の払戻金を得られる見込みが高いのかを、過去のデータに基づいて検証している。そして、その検証結果をユーザー抽出条件として設定し、馬券の買い目を確定している。これを確定したのち、④PAT 口座の残高がすぐに枯渇しない範囲で馬券の購入金額を決定し、⑤競馬予想ソフトおよび A-PAT システムを通じ馬券の自動購入を行っている。

なお、被告人は平成 16 年に PAT 口座に 100 万円を入金して以来、追加の入金を行っておらず、適宜の改変をしつつ馬券を購入し続けた結果、長期的な収支はプラスになり、平成 17 年から平成 21 年までの 5 年間にわたり、毎年多額の利益を得ている。

これらの事実について被告人は、馬券の払戻金の所得は雑所得に該当すると主張し、外れ馬券も含めた馬券の購入金額全額が必要経費控除の対象になると主張している。また、仮に一時所得に該当しても、馬券の購入金額全額が控除対象となると主張している。

これに対し検察官は、第一に馬券の払戻金の所得区分について、「馬券購入行為が各競走の結果に対して何ら影響力を有するものではなく、競走の結果も偶然が作用するものであるから、馬券購入行為と払戻金を生じさせる競走結果との間には因果関係がなく、よって、馬券購入行為は多数回行ったとしてもそれぞれ独立した行為であり、継続性、恒常性を認めることはできないとして、本件馬券購入行為の払戻金による所得を『営利を目的とする継続的行為から生じた所得』と認めることはできない」と主張し、雑所得ではなく一時所得であるとしている。また、馬券の購入行為は、「払戻金を得られるか否かが偶然の作用によるという射倖性が極めて強い行為であること」を理由に、社会通念としても、「営利を目



的すると継続的行為」ではないとしている。

また、投機性を有する点では先物取引や FX 取引も共通であるが、これらは「先物取引に係る雑所得等」として分離課税がなされる。これに対して検察官は、これらの取引は、その「本質があくまでも商品等の売買であり、取引をする者の判断で取引の方法、時期及び量を管理調節することによって投資等の結果に対して影響を及ぼすことができる」とし、馬券による所得とは異なると主張している。

なお、外れ馬券の必要経費該当性については、そもそも馬券の払戻金による所得は一時所得に該当し、「払戻金所得の発生には何ら寄与していない」ことを理由に、控除すべきではないと主張している。また、仮に馬券の払戻金による所得が雑所得であるとしても、競馬は娯楽の一種であることを理由に、「馬券購入費用は・・・家事費又は家事関連費に該当し、少なくとも、外れ馬券の購入費用まで必要経費として所得から控除すべきではない」と主張している<sup>14</sup>。

## 2. 第一審判決<sup>15</sup>

### (1) 馬券の払戻金の所得区分

第一審では、一時所得について「一時的かつ偶発的に生じた所得である点にその特色があるといえる。したがって、所得発生の基盤となる一定の源泉から繰り返し取得されるものは一時所得ではなく、逆にそのような所得源泉を有しない臨時的な所得は一時所得と解するのが相当である。そして、そのような意味における所得源泉性を認め得るか否かは、当該所得の基礎に源泉性を認めるに足る程度の継続性、恒常性があるか否かが基準となるものと解するのが相当である。」と判示し、一時所得該当の判断基準を、所得源泉性の有無に求めている。

また、「一回的な行為として見た場合所得源泉とは認め難いものであっても、これが強度に連続することによって、その所得が質的に変化して上記の継続性、恒常性を獲得し、所得源泉性を有することとなる場合があることは否定できない。そして、このような所得源泉性を有するか否かについては、結局、所得発生 of 蓋然性という観点から所得の基礎となる行為の規模（回数、数量、金額等）、態様その他の具体的状況に照らして判断することになる。」と述べ、所得獲得行為が連続することによって、所得源泉性を有する可能性があること、それは所得発生 of 蓋然性によって判断されとしている。

馬券の購入行為については、「原則として、馬券購入行為については、所得源泉としての継続性、恒常性が認められず、当該行為から生じた所得は一時所得に該当する。」と判示し、一般的な馬券購入行為から得られる所得の所得源泉性を否定し、一時所得に該当すると述

<sup>14</sup> 最高裁第三小法廷平成 27 年 3 月 10 日判決（刑集 69 卷 2 号 434 頁、TAINS : Z999-9136）。

<sup>15</sup> 大阪地裁平成 25 年 5 月 23 日判決（刑集 69 卷 2 号 470 頁、TAINS : Z999-9119）。

べている。

一方、本事案の馬券購入行為については、「一般的な馬券購入行為と異なり、その回数、金額が極めて多数、多額に達しており、その態様も機械的、網羅的なものであり、かつ、過去の競馬データの詳細な分析結果等に基づく、利益を得ることに特化したものであって、実際にも多額の利益を生じさせている。」とし、上記の一般的な馬券購入行為とは異なるものであるとしたうえで、利益発生的事实を述べている。

「また、そのような本件馬券購入行為の形態は客観性を有している。そして、本件馬券購入行為は娯楽の域にとどまるものとはいえない。」とし、「一連の行為として見れば恒常的に所得を生じさせ得るものであって、その払戻金については、その所得が質的に変化して源泉性を認めるに足りる程度の継続性、恒常性を獲得したものといえることができるから、所得源泉性を有するものと認めるのが相当である」と述べ、本件の馬券購入行為は「恒常的に所得を生じさせる」こと、すなわち所得源泉性を有することから、一時所得に該当せず、また他のいずれの所得にも該当しないことから、雑所得であると判断している。

検察官の主張に対しては、被告の馬券購入行為が所得源泉性を有し、「営利を目的とする継続的行為から生じた所得」であると考えられることを理由に採用できないと判示している。

## (2) 所得金額の計算上の必要経費

当たり馬券の購入費用については、「個別対応の必要経費」に該当するとしている。また、外れ馬券の購入費用および本件各年分における競馬予想ソフトや競馬データ等の利用料については、被告人の分析結果に基づいて購入されるものであり、「長期的に見て全体として利益を上げる」ためのものであるとし、「本件においては、外れ馬券を含めた全馬券の購入費用は、当たり馬券による払戻金を得るための投下資本に当たる」としている。

結果として、外れ馬券と「払戻金との間には費用収益の対応関係があり」、「特定の当たり馬券の払戻金と対応関係にあるというものではないから、『その他これらの所得を生ずべき業務について生じた費用の額』として」、「期間対応の必要経費」に該当すると判示している。

## 3. 第二審判決<sup>16</sup>

### (1) 馬券の払戻金の所得区分

第二審においても、第一審と同様に、馬券の払戻金の所得区分は雑所得であると判断している。しかしながら、所得源泉性があることを根拠に一時所得に該当しないと第一審の判断については、所得源泉性の概念が不明確であり、「これを一時所得かどうかの判断

---

<sup>16</sup> 大阪高裁平成26年5月9日判決（刑集69巻2号491頁、TAINS：Z999-9131）。

基準として用いるのには疑問がある。」と判示している。また、「一回的な行為として見た場合所得源泉とは認め難いものであっても、強度に連続することによって所得が質的に変化して（所得の基礎に源泉性を認めるに足りる程度の）継続性、恒常性を獲得すれば、所得源泉性を有する場合がある。」とした第一審の判断についても、「所得源泉という概念から継続的所得という要件が導かれるわけではなく、どのような場合に所得が質的に変化して所得源泉性が認められるのかは明らかでなく、それ自体に判断基準としての有用性を見いだせない」として、一時所得の判断の基準として所得源泉性を挙げることは妥当でないとしている。

そのうえで、「一時所得に当たるかどうかは、所得税法 34 条 1 項の文言に従い、同項の冒頭に列挙された利子所得から譲渡所得までの所得類型以外の所得のうち、『営利を目的とする継続的行為から生じた所得以外の一時の所得』で『労務その他の役務又は資産の譲渡の対価としての性質を有しないもの』かどうかを判断すれば足り」として、一時所得の非該当性は、「行為の態様、規模その他の具体的状況に照らして、『営利を目的とする継続的行為から生じた所得』かどうか」により判断されると述べている。

これらを判示したうえで、被告の馬券購入行為は「その全体を一連の行為としてとらえるべきであり、その払戻金による所得は、『営利を目的とする継続的行為から生じた所得』に当たり、一時所得ではなく雑所得であると解するのが相当である。」と判示し、第一審と同様の判断を示している。

## (2) 所得金額の計算上の必要経費

第一審では当たり馬券の購入費用は「個別対応の必要経費」、外れ馬券の購入費用は「期間対応の必要経費」と判示した。これに対して第二審では、「馬券の大量購入を反復継続して払戻を得るというものであり、外れ馬券を含む馬券の購入がなければ所得計算の基礎となる払戻金を被告人が得ることもなかったというべきであることに照らすと、当たり馬券だけではなく外れ馬券を含めた全馬券の購入費用と競馬予想ソフトや競馬情報配信サービスの利用料が、所得計算の基礎となった払戻金を得るために『直接に要した費用』（所得税法 37 条 1 項）に当た」と判断している。

また、「被告人の本件馬券購入行為を一連の行為ととらえて全体的に見た場合に、特定の当たり馬券と対応関係があるかどうかを論ずる必要はないというべきである」と判示しているが、これは期間全体の収入との「直接」対応を重視したものと考えられる。

## 4. 最高裁判決および必要経費の範囲に関する裁判官の意見<sup>17</sup>

最高裁においても、第一審、第二審同様、被告人の馬券購入行為は「営利を目的とする継続的行為」であり、雑所得に該当すると判断している。

<sup>17</sup> 最高裁第三小法廷平成 27 年 3 月 10 日判決（刑集 69 卷 2 号 434 頁、TAINS : Z999-9136）。

また、外れ馬券についても、「外れ馬券を含む全ての馬券の購入代金の費用が当たり馬券の払戻金という収入に対応するということができ、本件外れ馬券の購入代金は同法 37 条 1 項の必要経費に当たると解するのが相当である。」とし、その必要経費該当性を認めている。

しかしながら、大谷剛彦裁判官は、「外れ馬券の購入代金を必要経費として控除できるとした原判決には法令違反があるといわざるを得ない」とし、外れ馬券の必要経費該当性を否定している。

具体的には、必要経費は「一般的には収益と対応する費用」が該当するものであり、本件の「馬券の購入についてみると、当たり馬券の払戻金は、当該当たり馬券によって発生し、外れ馬券はその発生に何ら関係するものではないから、検察官が主張するとおり、外れ馬券の購入代金は、単なる損失以上のものではなく、払戻金とは対応関係にないといわざるを得ない。」と述べ、収入と外れ馬券の対応がないと考えられることを根拠に、その費用性を否定している。

また、「本件の馬券の購入態様は、長期間にわたり多数回かつ頻繁に網羅的な購入をする特殊な態様であり、法廷意見は一連の馬券の購入が一体の経済活動の実態を有するといえると評価するが、得られる払戻金の一回性、偶然性という収益としての性質は変わらないのであり、長期間にわたり多数回かつ頻繁に網羅的な購入を繰り返したからといって、なぜ本来単なる損失である外れ馬券の購入代金が当たり馬券の払戻金と対応関係を持つことになるのかは必ずしも明らかではない。」とし、被告人の馬券の購入行為が、払戻金の発生に寄与しないと述べている。

結果として「原判決が、本件の外れ馬券の購入代金を所得税法 37 条 1 項前段の『直接に要した費用』として必要経費に当たるとしたのは法令解釈の誤りであり、同項後段の『所得を生ずべき業務について生じた費用』として必要経費に当たると解し得るかについても疑問がある。」とし、必要経費に該当しないとしている。

さらに、「そもそも外れ馬券の必要経費該当性が否定されるとすれば、基本的には一回的、偶発的な性質を有する払戻金の収益を、あえて、その態様を重視して、課税対象金額が 2 分の 1 に減額される措置により控除の点を除けば一般的には納税者に有利となる一時所得ではなく、雑所得に区分する必要もないと思われる。」とし、本事案において所得区分が争われた原因は、根本的には必要経費控除の問題にあると述べている。

## 5. 検討

### (1) 大規模な馬券購入行為の「業務」該当性および払戻金の所得区分

本事案の被告人は、的中率ではなく回収率に着目し、馬券の購入金額を超える金額の払戻金が見込める見込みを過去のデータに基づいて検証し、それに基づいて馬券の買い目を決定していることから、「利益を求めて」、すなわち「営利を目的」としていると考えられ

る<sup>18</sup>。また、「行為」の意義に照らしても<sup>19</sup>、その目的は行為者本人の意思が考慮されるべきであり、実際に回収率が100パーセントを超え、利益を獲得できたか否かは問題とならないと考えられる<sup>20</sup>。

また、「以前からの状態を維持（しながら続ける）」という行為者の意図が強く存在する」とする「継続性」の意義を考慮すれば<sup>21</sup>、被告人の馬券購入行為はその購入形態やPAT口座の金額を維持しつつ、過去の実績に基づいて予測方法の改変を行っていることから、単なる連続的な購入ではなく「維持しながら続ける」という意思が認められると思われる。したがって、継続性の要件も満たすと考えられる。すなわち、本件の馬券購入の購入行為は「営利を目的とした継続的行為」である「業務」に該当すると考えられ<sup>22</sup>、一時所得には該当しないと考えられる<sup>23</sup>。

第一審、第二審および最高裁の判断のいずれにおいても、本件の馬券購入行為に係る所得は雑所得であると判断している。その根拠は、本事案の所得の基因が、検察官の主張した馬券の購入行為のみでなく、馬券の買い目や、購入価格等の決定を通した一連の行為にあると判示している。

一方、その判断の根拠は第一審と第二審で異なる。第一審では一時所得と雑所得の区分が所得源泉性にあるとしている。特に、行為が「強度に連続することによって、その所得が質的に変化して上記の継続性、恒常性を獲得し、所得源泉性を有することとなる場合がある」こと、所得源泉性の有無は「所得発生の蓋然性」から判断されると判示し、一時所得非該当性の要件を、継続的な所得の発生に求めている<sup>24</sup>。本事案の被告人は数年にわた

<sup>18</sup> 小関健三「競馬の馬券の払戻金に係る所得の所得区分について」『税法学』574号(2015)、234-235頁。

<sup>19</sup> 「行為」の一般的意義は「個人がある意志・目的を持って意識的にするおこない」（大辞林（三省堂、1995））とされることから、その目的意思是考慮されるべきと思われる。当然ながら、それは本人の主張のみではなく、客観的に示される必要がある。

<sup>20</sup> 同様の馬券購入行為に関する裁判の判批（酒井克彦「馬券の払戻金に係る所得の所得区分（上）——札幌国税不服審判所平成24年6月27日採決（札幌（所）平成23第9号）の検討——」『税務事例』45巻6号(2013)、6頁。）では「営利が獲得できたかどうかということではなく営利を目的とする継続的な行為から得られた所得であるかどうかの問題とされているという点に注意が必要であろう。・・・その活動による利益獲得の確実性は必ずしも要件とはされていないのである。・・・別言すれば、この条文の文意からは『利益獲得の確実性』や『利益獲得の蓋然性』が継続的行為の目的とされている必要はなく、もし仮に、所得税法34条1項の適用において『利益獲得の確実性』や『利益獲得の蓋然性』が要件とされると解するとすれば、かような解釈は課税要件を読み間違えたものであるといえよう。」と述べられている。一方、事業所得と雑所得の区分について、裁判例では「相当程度の期間継続して安定した収益を得られる可能性」の存在、すなわち所得発生の安定性が重視されていると考えられるため（佐藤英明『スタンダード所得税法〔第2版〕』（弘文堂、2017）、204-205頁）、「所得発生の安定性」がこれらの線引きの有効な判断要素となる（佐藤謙一「事業所得か雑所得かの区分判断①——プロ・セミプロの区分」『税理』61巻1号(2018)、43頁。）とする指摘を考慮すると、雑所得と事業所得の区分において、「利益獲得の蓋然性」は指標の一つとなりうると思われる。

<sup>21</sup> 小関、前掲注18、234-235頁。

<sup>22</sup> 末崎衛「競馬の払戻金による所得の所得区分」『税法学』570号(2013)、181頁では、「本件馬券購入行為は、払戻金による所得を得るために継続して行われていた活動といえるのであるから、少なくとも一種の業務に当たる行為とすることができる」と述べられている。

<sup>23</sup> 酒井克彦「一時所得と所得源泉性——所得区分を巡る諸問題——」『税務事例』38巻6号(2006)、44頁では、「一時所得は、単に現象として『一時の所得』であるという点よりも、その利得が『営利を目的とする継続的行為から生じた所得以外』のものであるという点にこそ意義があるといえることができるのである」と指摘されている。

<sup>24</sup> 末崎、前掲注22、176頁では、第一審の判断を、「偶発的ではあるが一時的ではない」所得が一時所得に当たらず雑所得に当たることを正面から認めた判決であるということができ、本判決の意義はまずもってこの

って所得を得ていることから、所得発生の蓋然性はあるものと思われる。

しかしながら、この考え方においては、「営利を目的とする継続的行為」、すなわち「業務」を行ったとしても、所得発生の蓋然性、すなわち継続的な所得の発生が存在しない場合、一時所得となる可能性がある。また、第一審は、「所得発生 of 蓋然性」があることから、その所得は「営利を目的とする継続的行為」から生じたと判示しているが、これらの関係は明らかではない。

第一審では上述の判示の前に、一般的な馬券購入行為について述べていることから、偶発性の度合いの強い賭博行為についてのみ<sup>25</sup>、「所得発生 of 蓋然性」により雑所得となるべきと判示した可能性もあるが<sup>26</sup>、これがどのような場合に適用されるかは明らかにされていない。したがって、第一審の判断はその射程範囲が不明確である。「業務」は雑所得等の基因となる行為であると考え、と、「業務」によって生じた所得であっても、所得獲得 of 蓋然性 of 得られない場合には一時所得に該当する可能性もあるとすることは妥当でないと考えられる。

また、仮に継続的に所得が発生したとしても、その基因を分析することなしに、偶発的に生じたものが単に連続したものであるか、真に継続性があるものであるかは判断できないと考えられる。換言すれば、「継続的」な所得発生 of 要因を検討する必要がある。

これに対して、第二審では、「所得源泉性」 of 意義がそもそも不明確であること、所得源泉性が継続的な所得発生によって判断されるとは限らないことを理由に、一時所得と雑所得 of 区分 of 基準として所得源泉性を採り上げることを否定している。また、その所得については、継続的な所得であること、すなわち所得発生 of 蓋然性があることではなく、「行為 of 態様、規模その他の具体的状況に照らして、『営利を目的とする継続的行為から生じた所得』かどうかを判断する」と述べていることから、その所得 of 基因となった行為を具体的に検討することによって所得区分を判断するべきと判示している<sup>27</sup>。

所得税法では「業務」を雑所得等の基因となる行為を想定していると考えられることから、その行為が「業務」に該当することを根拠に一時所得に該当しないとした第二審 of 判決は妥当であると考えられる<sup>28</sup>。

---

点にあると良いと思われる」と述べられている。第一審は、所得が「一時的ではない」ことを重視したものと考えられる。

<sup>25</sup> 「一般に営利活動は、多かれ少なかれ偶発性を内包するものである。」(酒井克彦「馬券の払戻金に係る所得 of 所得区分(中) —札幌国税不服審判所平成24年6月27日採決(札幌(所)平成23第9号) of 検討—」『税務事例』45巻7号(2013)、11頁。)と考えると、その偶発性の度合いを賭博行為と比較することも容易ではないと考えられる。

<sup>26</sup> 金子宏『租税法理論 of 形成と解明 上巻』(有斐閣、2010)、441頁では、賭博による利得が継続的に発生している場合には、「賭博に参加することによって得た利益は雑所得に該当するといえる。」と述べられている。

<sup>27</sup> 小関、前掲注18、233頁。権田和雄「所得税法における所得区分 of 基準 —一時所得と雑所得を中心に—」『税法学』573号(2015)、131頁。

<sup>28</sup> 第一審、第二審ともに雑所得と判断しているが、業務が「厳格な継続性を有する」場合、事業所得となる可能性もある。しかしながら、いずれも「期間対応 of 必要経費」控除 of 前提を満たすため、本論文では雑所得と事業所得 of 区分については検討しない。

## (2) 外れ馬券の必要経費の区分と範囲

所得区分と同様に、第一審から最高裁まで当たり馬券、外れ馬券ともに必要経費に該当すると判断している。このうち、当たり馬券はある時点における払戻金と明確に対応するため、「個別対応の必要経費」であると考えられる。一方、外れ馬券についてはその区分が第一審と第二審で異なるほか、最高裁においては、その必要経費該当性を否定する裁判官の意見が存在する。そこで、外れ馬券の必要経費該当性と、その区分について検討する。

外れ馬券の必要経費該当性を否定する根拠として、大谷剛彦裁判官は「必要経費は『一般的には収益と対応する費用』が該当する」と述べており、収益と対応しない支出については損失であると述べている。また、本件のように購入行為が一体の経済活動であるとしても、馬券の払戻金の偶然性に変わりはなく、外れ馬券と払戻金の額との間には対応関係がないと述べている。

上記の判断は、「費用」の要件を収益との対応に求めていると考えられる。すなわち、ある支出のうち、収益と対応したものが「費用」として計上されとする考えであり、「売上高に対応する原価」であるとする「売上原価」と同様の観点から<sup>29</sup>、その費用該当性を否定したと考えられる。このように考えれば、外れ馬券は「売上原価」と同じ性質を有するとは言えない。しかしながら、所得税法第 37 条第 1 項に規定する個別対応の必要経費については、売上原価の他、「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」が規定されており、これは売上原価と並列の関係にある<sup>30</sup>。したがって、売上原価と同様の観点のみから費用該当性を否定することは妥当ではなく、「費用」の意義に基づいてその該当性を判断する必要がある。また、「期間対応の必要経費」についてもその該当性を検討する必要がある。

「個別対応の必要経費」と「期間対応の必要経費の異同」は、ある時点の収益に対応するか、期間の収益に対応するかにある。また、必要経費はいずれも「費用」であることから、「ある便益を得るための価値犠牲」である必要がある。第二審においては、「外れ馬券を含む馬券の購入がなければ所得計算の基礎となる払戻金を被告人が得ることもなかった」ことを根拠として「直接に要した費用」であると述べている<sup>31</sup>。しかしながら、この判断は、外れ馬券の購入が「ある便益を得るための価値犠牲」であることの根拠にはなると思われるものの、「直接に要した費用」の根拠にはならないように思われる。上述のように、「個別対応の必要経費」は、ある時点における収入と対応するものであり、その時点を特定することなしに、「個別対応の必要経費」の該当性は判断できないと考えられるためである<sup>32</sup>。

<sup>29</sup> 太田哲三、佐藤孝一、番場嘉一郎監修『会計学大辞典』（中央経済社、1971）、954 頁。

<sup>30</sup> 長島、前掲注 10、13 頁と同様の解釈によれば、「その他当該総収入金額を得るため直接に要した費用の額」は売上原価を例示とするものではなく、並列の関係にある。

<sup>31</sup> 同様の趣旨として、池本征男「馬券の払戻金は雑所得に該当し、外れ馬券の購入代金も必要経費に算入できるとされた事例」『国税速報』6278 号(2013)、20 頁がある。

<sup>32</sup> 池本、同上、18 頁では、仮に馬券の払戻金の所得が一時所得に該当した場合にも、同様の問題が生じることが指摘されている。同様に、西田圭吾「外れ馬券の必要経費性」『月刊税務事例』46 巻 3 号(2014)、29 頁では「払戻金と直接的な対応関係を有する馬券の購入費用とは何を指すのであろうか。馬券単位（当たり馬券か

判示では続いて、「本件馬券購入行為を一連の行為ととらえて全体的に見た場合に、特定の当たり馬券と対応関係があるかどうかを論ずる必要はないというべきである」と述べ、本件の行為が一連の行為であることを理由に、特定（ある時点）の判断は不要であるとしている。しかしながら所得税法第35条第2項において、雑所得はその「年中」に係る総収入金額から必要経費を控除した金額と規定される。したがって、その収入の帰属時期を決定するために、収益獲得の時点は把握されなければならない。これらを考慮すると、「個別対応の必要経費」であるとした第二審の判断はその根拠が不十分であると考えられる<sup>33</sup>。

本件の被告人の馬券購入行為は、当たり馬券のみを購入するのではなく、結果として外れ馬券になった馬券も含めて、網羅的に購入する行為であり、外れ馬券を含む一連の購入行為は収益獲得のためのものであると考えられる。したがって、第二審で判示されたように、「外れ馬券を含む馬券の購入がなければ所得計算の基礎となる払戻金を被告人が得ることもなかった」と考えられる。

すなわち、外れ馬券は「ある便益を得るための価値犠牲」であり、その購入代金は「費用」に該当すると考えられる。結果として、外れ馬券の購入が払戻金に寄与しないとした最高裁裁判官の意見は妥当ではなく、外れ馬券の購入による支出は「損失」には該当しないと考えられる<sup>34</sup>。

第一審では外れ馬券の購入は「長期的に見て全体として利益を上げる」ものであると判示しており、「ある便益を得るため」である費用の概念を満たすものであるとしている。また、「特定の馬券との払戻金との対応関係がない」ことを根拠に、「期間対応の必要経費」に該当すると述べている。しかしながら、「期間対応の必要経費」は、ある期間における収益と対応するものであり、収入との期間対応の検討が必要であると考えられる<sup>35</sup>。

「期間対応の必要経費」の要件について検討すると、被告人の馬券購入行為は、所得区分で検討した通り「営利を目的とする継続的行為」であることから、「業務」に該当する。「業務との直接関連性」は、その支出が「業務」に伴い生じたものであるかを意味すると

---

外れ馬券か）、レース単位（払戻しのあったレースか否か）、開催日単位など、いくつかのケースが想定されるが、説示からは明確ではない」と指摘されている。

<sup>33</sup> 同様の事件の判批（長島弘「競馬の払戻金課税事件最高裁平成29年12月15日第二小法廷判決の意義と問題点」『税務事例』50巻2号(2018)、29頁。）において、「果たして直接性は、一時所得と雑所得で変わるものであろうか。・・・直接性そのものが変化しないと考えれば、一時所得となった場合にも、外れ馬券の購入金額が・・・控除し得ることになり得」と指摘され、所得区分を雑所得とすることの必要性について疑問が呈されている。しかしながら、一時所得については、「消費のための支出も『その収入を生じた行為をするため、又はその収入を生じた原因の発生に伴い直接要した金額』（34Ⅱ）にあたる限り、所得計算上控除する趣旨」（佐藤、前掲注20、276頁。）であることに対し、雑所得においては、消費のための支出である家事費は排除される規定があることから、所得区分は考慮されるべきであると考えられる。

<sup>34</sup> 伊藤元夫「注解所得税法41」『会計ジャーナル』10巻9号(1978)、77頁では、費用と損失の「両者の区別の基準として、一般に“正常性”“経常性”を有する支出が前者に該当するといわれることがある」と述べられているが、この観点によれば、外れ馬券には「経常性」があるという点でも、損失ではないと考えられる。また、山田、前掲注5、84頁にも同様の記述があるが、費用と損失の限界は流動的であると指摘されている。さらに、損失とは「企業の目的意思に基づかず外部的な原因から招来される資本価値の単純な損失」であるとされており、この観点からも、（外れ）馬券の購入は、便益を得るという目的意思に基づいたものであるため、「損失」には該当しないと考えられる。

<sup>35</sup> 第一審の「特定」がある時点の意味するか否かは明らかではない。



考えられ、被告人の行為は、外れ馬券の購入も含め「業務」であることを考慮すると、「業務との直接関連性」を満たすものであると考えられる<sup>36</sup>。また、「業務」は「営利を目的とする」ものであるため、「ある便益を得るための価値犠牲」であるとする費用の概念も満たす。

一方、ある時点における収入に対応するか、もしくはある期間における収入に対応するかは本件の馬券の購入形態を検討する必要がある。本件の被告人は常に網羅的な馬券の購入を行っている。レースごとに分解すれば外れ馬券と当たり馬券を区分することは可能である。しかしながら、被告人は過去の実績に伴い予測方法の改変を行っている。したがって、あるレースの外れ馬券（結果）が、そのレースのみに影響を及ぼすものではなく、それ以降の結果にも影響を及ぼしうると考えられる。したがって、ある期間における収入と対応し、「期間対応の必要経費」に該当すると考えられる。

## おわりに

弁護士会会費事件、および外れ馬券の必要経費該当性が争われた事例について、「業務」概念および期間対応の必要経費の要件に基づいて検討した。

弁護士会会費事件において、第一審、第二審ともに弁護士会等における活動は弁護士としての「業務」に該当しないと判断している。したがって、弁護士会等の活動における支出は、「業務」から生じた支出を意味する「業務との直接関連性」を有しない。

そのうえで、第一審では、その支出行為が「ある便益を得るための価値犠牲」である「費用」には該当しないと判断して、必要経費該当性を否定している。

一方、第二審は、「業務遂行上の必要性」があれば必要経費に該当するとし、その根拠を、弁護士会等への強制入会制度や義務的な経済負担にあるとしている。しかしながら、「業務遂行上の必要性」の意義に照らせば、「営利を目的として継続的に行う行為」の遂行上の必要性を明らかにしなければならないが、第二審は、その根拠を示していない。

さらに、弁護士会等に対する義務的な経済負担は、その支出の目的が「便益を得るため」ではないことを意味すると考えられる。したがって「費用」の概念からも、弁護士会等の活動における支出は期間対応の必要経費には該当しないと考えられる。結果として、これらを根拠に「期間対応の必要経費」に該当するとした第二審判決は妥当でないと考えられる。

「期間対応の必要経費」の控除の規定は不動産所得、事業所得、雑所得に対してのみ適用される。したがって、「業務」を行い、これらの所得を獲得することは、期間対応の必要経費控除の前提である。

---

<sup>36</sup> 同様の馬券購入行為に関する裁判の判批（酒井克彦「馬券の払戻金に係る所得の所得区分（下—1） —札幌国税不服審判所平成24年6月27日採決（札幌（所）平成23第9号）の検討—」『税務事例』45巻8号(2013)、16頁。）においても、「業務との直接関連性」を根拠に必要経費に該当すると述べられている。

大規模な馬券購入行為における外れ馬券の必要経費該当性が争われた事例において、被告人（納税者）は回収率に着目した網羅的な購入をしており、これは「営利を目的」としていると考えられる。また、被告人は、過去の実績に基づいて馬券購入行為を改変している。したがって、この購入行為は「継続性」を有すると考えられる。結果として本件の馬券購入行為は、「営利を目的とする継続的行為」である「業務」に該当すると考えられ、これによって生じた所得は一時所得には該当しないと考えられる。

本件の馬券購入行為による支出は、「業務」から生じた支出であり、「業務との直接関連性」を有する。同時に、これは払戻しによる収入を得るための価値犠牲、すなわち「費用」と考えられる。したがって、「損失」として最高裁判官の意見は妥当ではないと考えられる。また、被告人は過去の実績に基づき購入行為を改変している。この改変により、結果として外れ馬券になったものはある時点の収益にのみに対応するのではなく、ある期間の収入と対応することから、「期間対応の必要経費」に該当すると考えられる。

## 終章

所得税法に規定される「期間対応必要経費」について、その要件を検討した。

租税法の解釈は文理解釈を基本とすべきである。文理解釈においては規定中の文言の意義・概念の把握が必須である。また、文理解釈によってもその意義が明らかとならない場合、規定の趣旨・目的に応じた解釈が必要である。

「所得の金額」の算定において、必要経費を控除することの趣旨は、課税物件である「所得」を金銭価値として表した課税標準を正確に算定することである。したがって、所得税法における「所得」の考察が必要である。

本研究では、これらの観点に基づき、所得税法における「所得」について考察したのち、「期間対応の必要経費」の要件を、「業務」等の文言の検討を通して明らかとした。

第1章では、「所得」について検討した。現行の所得税法は包括的所得概念を採用しているとされる。その基礎を築いたシャンツ、ヘイグ、サイモンズの所得の定義について概観した。

所得の算定においては、「消費」を所得算定の構成要素としているか否かで、シャンツおよびヘイグとサイモンズに相違がある。

「消費」とは、新たな財産権を生じない財産権（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は所得を「所得」算定の構成要素としていない。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。両者が所得を純資産（経済力）の「増加（zugang, increase）」または「増価（accretion）」として定義していることも、これを示唆するものであることを明らかとした。

これに対してサイモンズは、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。また、財産権の変化額に、消費活動による財産権の減少分を加算したものは、新たな財産権の獲得活動によって生じた財産権の増加（増価）であると考えられる。したがって、シャンツ、ヘイグ、サイモンズのいずれも、所得の定義式は異なるものの、その概念は一致していると考えられた。

第2章では、所得税法における所得概念が、包括的所得概念に基づくものであるか否かについて検討した。

所得税法は包括的所得概念を採用しているとされるが、同時に、包括的所得概念からの乖離を示す規定が同法に存在するとも指摘されている。

上述の通り、課税標準は課税物件を金銭価値で表したものであり、各種の「所得の金額」

を基礎として計算される。所得税法の規定する「所得の金額」が、包括的所得概念に基づいて算定されるものであれば、所得税法は包括的所得概念を採用していると考えられる。

サイモンズの所得定義において、所得の構成要素は「消費」、「実現した財産権の変動」、「未実現の財産権の変動」の3つに分解できる。所得税法が規定する「所得の金額」の算定において、これらを算入する規定が存在することを明らかとした。したがって、所得税法における課税標準は、包括的所得概念に基づいて算定されるものであり、所得税法における「所得」は包括的所得概念に基づくものであると考えられた。

ただし、所得税法は包括的所得概念によって把握されるすべての所得ではなく、その一部を課税の対象から除外している。したがって、所得税の課税の対象となる「所得の金額」は、包括的所得概念に基づいて算定される「所得の金額」よりも小さくなる。

第3章では、「所得」および「必要経費」に係る規定について所得税法改正の沿革を概観した。

所得税法は昭和40年に全文改正され、現行の形式となっている。本論文で検討する「期間対応の必要経費」もこの全文改正において規定されている。一方で、包括的所得概念は、第2次世界大戦後の昭和22年税制改正およびシャープ勧告に基づく昭和25年の税制改正において採用されたとされる。

課税物件である「所得」の意義を現行所得税法は定めていない。一方、明治20年所得税法においては、「・・・ヲ以テ所得トス」と規定し、「所得」の内容を規定していた。しかしながら、明治32年の全文改正以後は、所得は「・・・ニ依ル」と規定されることとなり、この改正以降、「所得」の内容を直接的に定めた規定は存在していない。また、「所得」の意義を定めた規定は創設当初より存在しない。

課税物件に係る規定について見ると、昭和15年所得税法では、「左ノ所得ニ付之ヲ賦課ス」と規定し、続いて各種の所得を定義していた。これに対し昭和22年の改正では、「所得の全部」に対し所得税を課すと規定される。これは、昭和15年所得税法の課税物件が、区分された個々の所得であったことに対し、昭和22年所得税法における課税物件は、区分された所得の「全部」、すなわち合計であることを示すと考えられる。

現行所得税法においては、その第7条第1項第1号において、非永住者以外の居住者については「全ての所得」について所得税を課すと規定している。同条第2号以下では、非永住者等に対しては「国外源泉所得を除く」等と規定されていることから、現行所得税法における課税物件は、昭和22年の規定と同様に、区分された所得の合計であると思われる。

一方、所得（もしくは所得金額）の算定における控除項目について見ると、明治32年の改正以後は、「必要ノ経費」（もしくは「必要な経費」）を控除することと規定し、具体的な控除項目となる支出の例が示されている。これは、現行所得税法が制定された昭和40年の全文改正まで変化がない。

ただし、例示項目のほかに控除項目になるものとして、「其ノ収入ヲ得ルニ必要ナル経費

（モノ）」（もしくは「その他の経費で当該総収入金額を得るために必要なもの」）を規定している。

したがって、現行所得税法以前の所得税法で「必要ノ経費」（「必要な経費」）の該当性を明らかにするには、「必要ナル経費」の解釈を行うことが必要である。現行所得税法では、必要経費の規定に「必要」や「経費」の文言を含まない。「必要経費」の要件を不明確にしている原因は、その規定中に、これらの文言を含まないため、「必要経費」自体の意義が重視されない点にあるように思われる。

第4章では必要経費について定めた所得税法第37条第1項の規定を概観し、その計算構造および必要経費概念の基礎的検討を行った。

通説における必要経費の意義は、「所得を得るために必要な支出」とであるとされる。また、今日では、「所得を得るために必要な支出」を意味する「広義の必要経費」と、事業所得等（山林所得を含む）に対してのみ適用される「狭義の必要経費」の二つが存在している。

「期間対応の必要経費」の規定では企業会計において独自の意義を有する「販売費」、「一般管理費」が例示されており、さらに「その他これらの所得を生ずべき業務について生じた費用」が規定されている。「販売費」、「一般管理費」のいずれも「費用」に該当するものである。さらに「個別対応の必要経費」においても、「費用」の文言が用いられている。したがって、事業所得等について適用される必要経費は、「ある便益を得るための価値犠牲」とであるとされる、会計学上の「費用」概念を基礎とすると考えられた。また、会計学においては「費用」と区別される「損失」について、所得税法が別段の定めとして規定していることも、同法第37条第1項が会計学における「費用」を念頭に置いていることを示唆すると考えられた。

第5章では、会計学における「収益」および「費用」の概念が、所得税法に適用されるか検討した。また、同法における「必要経費」の意義について、会計学上の「収益」、「費用」概念および、サイモンズによる所得の定義に基づき検討した。

「所得の金額」の算定において、会計学上における「費用」概念が適用されるには、これを適用したとしても、課税標準が課税物件を金銭価値として正確に表していることが必要である。また、会計学においては「費用」に対応する概念として「収益」が存在し、「費用」は「収益」と対応してその計上時期が定められる。一方、所得税法においては、「所得の金額」の算定において「収益」の文言が用いられていない。

事業所得等の「所得の金額」は、「総収入金額」から「必要経費」を控除した金額として算出される。総収入金額は、発生主義を原則とし、さらに主として権利確定主義により実現した「収入すべき金額」が計上される。

会計学における利益は「収益」から「費用」を控除して算出される。この「収益」も同様に、発生主義を原則とする「収入」に基づくが、「実現」よって利益の計算上計上される。したがって、所得税法において、「収益」の文言は使用されていないものの、「収入金額」と「収益」は基本的に同じ概念であると考えられた。ただし、所得税法における「権利の

確定」と会計学上の「実現」は異なるため、人為的に区切られた期間において、両者は異なる金額を示す場合がある。

企業会計における利益の計算では、「収益」の実現によって「費用」が計上される。その目的は人為的に区切られた期間の損益を適正に計算するためである。一方、所得税法においても、「所得の金額」は、人為的に区切られた期間において算定される。また、「所得の金額」は、個人の有する財産権の価額の変化をもたらす。人為的に区切られた期間において、財産権の価額の変化を適正に算出するためには、その期間内において、価額が変化した財産権の把握が必要である。これは、企業会計において「費用」が「収益」と対応することと同様の原則であると考えられる。

すなわち、所得税法第 37 条に規定される「必要経費」とは、「収入すべき金額」と対応するもの、換言すれば、「収入すべき金額」に変化した元入れ、すなわち投下資本を意味すると考えられた。また、会計学上の「収益」、「費用」の概念は所得税法に適用されると考えられた。したがって、必要経費該当性は、会計学における「費用」の概念に基づいて判断する必要がある。

第 6 章では、必要経費に係る「別段の定め」を概観したのち、「期間対応の必要経費」の要件について争いのある二つの学説について、それぞれの根拠を検討した。

必要経費の規定における「別段の定め」は、家事関連費等の必要経費不算入や、資産損失の必要経費算入等を規定している。所得税法第 37 条第 1 項で規定される必要経費が、「費用」すなわち投下資本であることに照らせば、資産損失は「必要経費」とは異なる。資産損失が「別段の定め」とされるゆえんは、これらを区分するためであると考えられた。

学説における必要経費の要件は、「業務との直接関連性」または「業務遂行上の必要性」を必要とする 2 要件説、もしくは「業務遂行上の必要性」のみを必要とする 1 要件説である。

必要経費は会計学上の「費用」概念を基礎とすると考えられるが、この場合には、「費用」の意義である「ある便益を得るための価値犠牲」の解釈によって、必要経費の範囲が際限なく広がる可能性がある。すなわち、会計学上の「費用」である必要経費の基本的概念に拘泥すれば、包括的所得概念における「消費」と所得獲得活動との境界が不明確になり、課税標準が課税物件を金銭価値として正確に表さなくなる可能性がある。

学説における必要経費の要件は、「消費」が「必要経費」に混入することを抑制するために必要であると考えられた。

2 要件説と 1 要件説の異同は、必要経費の要件を所得税法の規定のいずれから見出している点にあると考えられた。2 要件説では所得税法第 37 条第 1 項のみではなく、「別段の定め」や所得分類制度を考慮して、家事費排除の要請や、正確な課税所得の算出のためには、「業務遂行上の必要性」のみでは不十分であり、「業務との直接関連性」も必要であると述べている。これは、上述の「消費」が「期間対応の必要経費」に混入することの排除を考慮したと考えられる。

これに対し、1 要件説では、主として所得税法第 37 条第 1 項の解釈により「業務との直接関連性」が要件となることを否定している。ただし、2 要件説、1 要件説のいずれにおいても、「必要性」や「直接関連性」の対象である「業務」の意義を明らかとしておらず、所得税法においても「業務」は定義されていない。

第 7 章では、「業務」の概念を検討した。所得税法において、「業務」の文言は「事業所得等（山林所得を含む）を生ずる業務」のように、事業所得等（山林所得を含む）と関連付けて規定される。また、事業所得等（山林所得を含む）以外の所得区分について、「業務」の文言を用いた規定は存在しない。すなわち、所得税法は「業務」を、事業所得等（山林所得を含む）を生ずる活動であると想定していると考えられた。

これに対して、一時所得についてはその発生の基因を「行為」としている。一時所得と雑所得はともに広い概念をもつ所得区分であるが、雑所得の基因は「業務」であり、一時所得とは異なる。

一時所得と雑所得との相違点について、所得源泉性の有無が指摘されている。また、雑所得には「対価性」、「継続性」が存在するのに対し、一時所得には存在しないとする指摘がある。さらに雑所得は、昭和 25 年の所得税法一部改正において、従来「事業等所得」とされていた所得区分がその名称を変えたものである。これらを考慮すると、雑所得は事業所得と同様に、「対価性」、「営利性」のある行為に基因すると考えられる。

換言すれば、雑所得を含む事業所得等の基因である「業務」とは「営利を目的とする（対価性のある）継続的行為」であると考えられる。一方、一時所得は「対価性」、「継続性」のない「行為」によって生じた所得である。

第 8 章では、所得税法における「家事」の意義を考察したのち、これまでの検討結果を考慮して、所得税法第 37 条第 1 項に規定する「期間対応の必要経費」の要件を検討した。

「家事上の経費および関連する経費」は必要経費に算入されないと規定される。この「家事」が、営利を目的として継続的に行われ、かつ上記の所得の獲得を目的としたものであった場合、「業務」との区別は困難であるように思われる。同様に、新たな財産権を生じない財産権の行使である「消費」と、「家事」には異同が存在するように思われる。

上述のように、「業務」とは「営利を目的とする継続的行為」である。換言すれば、自然人は、営利を目的とする意思に基づいて、「業務」を行うと考えられる。これに対して「家事」は、営利を目的としないと考ええると、「家事」と「業務」の境界に、「営利を目的とする（ある便益を得る）」ことを見出すことができる。すなわち、「営利を目的」とすることに基因して初めて生じうる支出は、「業務」について生じた支出であると考えられる。また、営利を目的とすることに関わらず行う、もしくは行わざるを得ない行為は「家事」であり、それに伴う支出は家事費であると考えられる。

なお、「ある便益を得るための価値犠牲」である会計学上の「費用」概念を考慮すると、この「費用」の範囲に「家事」に伴う支出が混入しうる。所得税法第 45 条第 1 項第 1 号の規定は、これを抑制するためのものであると考えられる。

これに対し、一時所得の金額の算定においては「家事費」を控除しうる。これは、「家事」を基因とする支出であっても、それが収入と対応しうることを想定していると思われる。純資産増加説における「消費」は新たな財産権の発生に寄与しないものであると考えると、「家事費」と「消費」には異同が存在することを明らかとした。

さらに、これまでの検討を踏まえ、所得税法第37条第1項に規定する「期間対応の必要経費」の要件として、以下の3点を明らかとした。

- ④ その支出が「営利を目的とする継続的行為」である「業務」によるものであること。
- ⑤ その支出もしくは支出の原因となった行為が、会計学上の「費用」の意義である「ある便益を得るための価値犠牲」に該当すること。
- ⑥ その支出が事業所得等の「収入すべき金額」と対応すること。

なお、②における「ある便益」とは、「期間対応の必要経費」が事業所得等に対してのみ適用されることを考慮すると、これらの所得に該当する必要がある。換言すれば、「業務」が事業所得等の基因であり、「業務」を行うことが、「期間対応の必要経費」計上の前提である。「業務との直接関連性」とは、ある支出が「業務」に基因することを意味することから、「期間対応の必要経費」の要件となる。

これまでの検討結果をもとに、第9章では、弁護士会会費事件、および外れ馬券の必要経費該当性が争われた事件について検討した。

弁護士会会費事件では、第2審で「業務遂行上の必要性」が強調され、最高裁も第2審の判断を是認した。しかしながら、本裁判では第1審、第2審を通して、弁護士会等の活動は弁護士としての「業務」に該当せず、それに伴う支出に「業務との直接関連性」は存在しないと判断している。このうえで、第1審では弁護士会等における支出行為の「費用」の該当性を検討して必要経費に該当しないと判断している。

これに対して、第2審では、弁護士会等の活動が、会員である弁護士の義務的な経済的負担によって成り立っていることを根拠に必要経費に該当すると判示している。しかしながら、これは「ある便益を得るため」ではないことから、「費用」に該当しないことを示すものであり、これを根拠に必要経費に該当するとした第2審の判断は妥当ではないと考えられる。

外れ馬券の必要経費該当性が争われた裁判例において、被告人（納税者）は回収率に着目した網羅的な購入を行い、さらに過去の実績に基づいて予測方法を改変している。これは「業務」の概念である「営利を目的とする継続的行為」に該当すると考えられる。したがって、「業務」に基因した所得であり、一時所得には該当しないと考えられる。

本事案においては、第1審、第2審ともに一時所得該当性は否定されているが、第1審では、一時所得に該当しない根拠として、所得源泉性、具体的には「所得発生の蓋然性」があることと判示した。しかしながら、この判断では、「営利を目的とする継続的行為」、すなわち「業務」を行ったとしても、継続的な所得が発生しない以上、一時所得に該当する可能性があり、妥当ではないと考えられる。



このほか、外れ馬券の必要経費該当性について、外れ馬券は「損失」であり「費用」ではないとする最高裁判官の意見がある。本件の馬券購入行為は網羅的な購入であることから、外れ馬券の購入は、払戻しによる収入を得るための価値犠牲であると考えられる、したがって、馬券の購入による支出は「費用」であり「損失」ではないと考えられる。

第2審では本件のような購入形態の場合、特定の馬券の払戻金との対応を検討する必要はないと判示しているが、人為的に区切られた所得計算期間において、雑所得の「所得の金額」を算定するには、その「年中」の総収入金額と、それを得るための元入れである必要経費を把握する必要がある。したがって、第2審の判示は妥当でないと考えられる。

また、被告人は、過去の実績に伴い予測方法の改変を行っている。したがって、あるレースの外れ馬券は、その時点の収益にのみ影響を及ぼすものではない。結果として、一定の期間における収入と対応することから、外れ馬券の購入による支出は「期間対応の必要経費」に該当すると考えられる。

本研究では、学説において争いのある「期間対応の必要経費」の要件を、これまでに検討されたことのない所得税法における「業務」概念の考察を中心として明らかにした。

「業務」とは事業所得等の基因となる行為であり、「業務」以外の行為によって事業所得等は生じえない。また、包括的所得概念における所得とは、新たな財産権の獲得活動によって生じた、財産権の増加（増価）である。この増加（増価）を金銭価値として表すには、新たに獲得した財産権の価額から、その元入れ、すなわち投下資本の価額を控除する必要がある。必要経費とは、この投下資本である。

2要件説において「期間対応の必要経費」の要件とされる「業務との直接関連性」は、ある支出が「営利を目的とする継続的行為」である「業務」によって発生したことを意味する。「業務」は事業所得等発生的前提であり、「業務」による支出が投下資本となりえる。したがって、「業務との直接関連性」は「期間対応の必要経費」の要件となる。

ただし、会計学上の「費用」概念や、必要経費が投下資本であることを考慮すると、「業務」を行うだけではなく、新たな財産権発生の有無に着目する必要がある。これは、必要経費が、新たな財産権、すなわち「収入すべき金額」の発生と対応して「所得の金額」の計算上計上されるためである。

「業務との直接関連性」は、支出の原因に着目した要件であるが、これに加え、支出の結果として、事業所得等の「収入すべき金額」が発生し、これと「業務」による支出が対応することも、「期間対応の必要経費」の要件となる。

## 参考文献等

### 【著書】

1. AIA 企業所得研究委員会著 渡邊進・上村久雄訳 『企業所得の研究 ― 変貌する企業所得概念 ―』（中央経済社、1956）。
2. Henry C. Simons "Personal Income Taxation The Definition of Income as a Problem of Fiscal Policy", *The University of Chicago Press*(1938).
3. R.グード著 塩崎潤訳 『個人所得税』（日本租税研究協会、1966）。
4. 牛嶋 正 『社会的公正と所得課税』（東洋経済新報社、1984）。
5. 太田哲三、佐藤孝一、番場嘉一郎監修 『会計学大辞典』（中央経済社、1971）。
6. 岡村忠生 『所得税法講義』（成文堂、2007）。
7. 岡村忠生他 『ベーシック税法〔第7版〕』（有斐閣、2013）。
8. 金子 宏 『所得課税の研究』（有斐閣、1991）。
9. ——— 『所得概念の研究』（有斐閣、1995）。
10. ——— 『所得課税の法と政策』（有斐閣、1996）。
11. ——— 『所得税の理論と課題（改訂版）』（税務経理協会、1999）。
12. ——— 『租税法理論の形成と解明 上巻』（有斐閣、2010）。
13. ——— 『租税法（第二十二版）』（有斐閣、2017）。
14. ——— 『租税法（第二十三版）』（有斐閣、2019）。
15. 吉良 実 『実質課税論の展開』（中央経済社、1980）。
16. 黒澤 清 『近代会計学（現代商業全集 16）』（春秋社、1951）。
17. 黒澤清編 『会計学辞典』（青林書院新社、1965）。
18. 黒澤清編 『会計学辞典』（東洋経済新報社、1982）。
19. 酒井克彦 『ステップアップ租税法―租税法解釈の道しるべ―』（財経詳報社、2010）。
20. ——— 『所得税法の論点研究』（財経詳報社、2011）。
21. 佐藤孝一 『現代会計学』（中央経済社、1956）。
22. 佐藤信彦他編著 『スタンダードテキスト財務会計論 I<基本論点編> 第10版』（中央経済社、2017）。
23. 佐藤英明 『スタンダード所得税法〔第2版〕』（弘文堂、2017）。
24. 塩野 宏 『行政法I（第五版）』（有斐閣、2009）。
25. 末川博編 『全訂 法学辞典』（有斐閣、1971）。
26. 末永英男 『税務会計と租税判例』（中央経済社、2019）。
27. ——— 『法人税法会計論 <第8版>』（中央経済社、2016）。
28. 杉村章三郎、村山達雄、野村次夫 『所得税法〔税法学体系I〕』（大蔵出版、1953）。

29. 杉村章三郎監修『税務用語辞典（六訂版）』（ぎょうせい、1990）。
30. 高橋志朗『わが国税務会計の発達とシャープ勧告』（同文館出版、2011）。
31. 武田昌輔監修『DHC コンメンタール所得税法』（第一法規、加除）。
32. 武田隆二『所得会計の理論 —税務会計の基礎理論—』（同文館、1970）。
33. 田中勝次郎『法人税法の研究』（税務研究会、1965）。
34. 谷口勢津夫『税法基本講義 第4版』（弘文堂、2014）。
35. 注解 所得税法研究会編『五訂版 注解 所得税法』（大蔵財務協会、2011）。
36. 辻山栄子『所得概念と会計測定』（森山書店、1991）。
37. 馬場義久『所得課税の理論と政策』（税務経理協会、1998）。
38. 福家俊朗『現代租税法の原理 —転換期におけるその歴史的位相』（日本評論社、1995）。
39. 藤田 晴『所得税の基礎理論』（中央経済社、1992）。
40. 増田英敏『リーガルマインド租税法〔第4版〕』（成文堂、2013）。
41. 水野忠恒『租税法 第5版』（有斐閣、2011）。
42. 宮島 洋『租税論の展開と日本の税制』（日本評論社、1986）。
43. 宮本憲一、鶴田廣巳『所得税の理論と思想』（税務経理協会、2001）。
44. 吉国一郎他編『法令用語辞典 <第八次改訂版>』（学陽書房、2001）。

## 【論文】

1. Georg Schanz, “Der Einkommensbegriff und die Einkommensteuergesetze”, FinanzArchiv, S.1-33(1896).
2. Robert Murray Haig, “The Concept of Income - Economic and Legal Aspects”, The Federal Income Tax, pp.1-28(1921).
3. 相原安夫「みなし法人課税選択制度をめぐる諸問題」『税務大学校論叢』9巻(1975)、39-106頁。
4. 朝倉洋子「弁護士業の必要経費」『税理』52巻11号(2009)、93-98頁。
5. 浅妻章如「弁護士会役員の懇親会費等、立候補活動費等の一部必要経費該当」『速報税理』2013年2月1日号(2013)、40-43頁。
6. 安藤英義「商法と会計 — 歴史から見る相互の関係 —」『横浜経営研究』26巻3・4号(2006)、351-364頁。
7. 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)、15-30頁。
8. ———「一般対応の必要経費該当性にかかる東京高裁平成24年判決の意義とその射程範囲」『名城法学』64巻4号(2015)、65-90頁。

9. 池本征男「馬券の払戻金は雑所得に該当し、外れ馬券の購入代金も必要経費に算入できるとされた事例」『国税速報』6278号(2013)、15-20頁。
10. 磯部喜久男「裁判例から見た譲渡費用の概念と具体的事例の判断基準」『税務大学校論叢』21巻(1991)、285-395頁。
11. 依田孝子「馬券払戻金に係る所得の区分と外れ馬券の必要経費性」『税研』178号(2014)、109-112頁。
12. 一杉 直「弁護士業の必要経費（弁護士会役員の交際費等）」『国税速報』6252号(2013)、37-43頁。
13. 市野瀬菫子「馬券払戻金の所得区分と外れ馬券の必要経費性」『税理』59巻14号(2016)、100頁。
14. 出村仁志「一時所得と雑所得の区分に関する考察」『嘉悦大学研究論集』58巻1号(2015)、49-68頁。
15. 伊藤 悟「帳簿に基づく所得課税の再考」『札幌法学』24巻2号(2013)、9-29頁。
16. 伊藤元夫「注解所得税法40」『会計ジャーナル』10巻8号(1978)、73-78頁。
17. ———「注解所得税法41」『会計ジャーナル』10巻9号(1978)、74-79頁。
18. ———「注解所得税法42」『会計ジャーナル』10巻11号(1978)、64-68頁。
19. 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。
20. ———「弁護士活動に伴う懇親会費等の必要経費の該当性」『税研』178号(2014)、73-76頁。
21. 岩崎宇多子「弁護士会役員としての交際費等が弁護士業の必要経費に該当するか」『税理』54巻14号(2011)、78頁。
22. 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)、32-57頁。
23. 上田正勝「継続的行為と所得の性質決定との関係について — インターネットを利用した競馬の馬券の払戻金の課税関係を中心として —」『税務大学校論叢』81号(2015)、179-243頁。
24. 植松守男「所得税法における「課税所得」をめぐって」『一橋論叢』77巻2号(1977)、133-158頁。
25. ———「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。
26. 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性」『税務事例研究』129号(2012)、36-54頁。
27. 碓井光明「所得税における必要経費」『租税法研究』3号(1975)、63-96頁。
28. ———「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)、

- 77-139 頁。
29. ——— 「米国連邦所得税における必要経費控除の研究（二） — 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 5 号(1976)、103-144 頁。
30. ——— 「米国連邦所得税における必要経費控除の研究（三） — 控除可能な経費と控除不能な支出との区別 —」『法学協会雑誌』93 巻 7 号(1976)、87-140 頁。
31. ——— 「米国連邦所得税における必要経費控除の研究（四） — 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 8 号(1976)、87-132 頁。
32. ——— 「米国連邦所得税における必要経費控除の研究（五・完） — 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』94 巻 4 号(1977)、494-518 頁。
33. ——— 「税務における『業務関連性』の諸問題」『税理』29 巻 6 号(1986)、8-13 頁。
34. ——— 「必要経費の意義と範囲」『日税研論集』31 号(1995)、3-42 頁。
35. ——— 「所得税における必要経費をめぐる若干の問題 — 立法および裁判例・裁決例動向に着目して —」『金子宏編、租税法の基本問題』(2007)、329-350 頁。
36. 臼井邦彦 「混合型支出税における Fisher と Andrews の類似性」『経済学紀要』39 巻 1・2 号(2015)、1-15 頁。
37. 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 ～直接関連性要件と通常必要性要件はどのように用いられているか～」『税理』48 巻 7 号(2005)、28-38 頁。
38. ——— 「租税法における文理解釈の意義と内容」『税法学』563 号(2010)、75-104 頁。
39. ——— 「租税法解釈の『実質的側面』と『形式的側面』 ～租税法における『文理解釈』とは何か（上）」『税理』59 巻 14 号(2016)、78-90 頁。
40. ——— 「租税法解釈の『実質的側面』と『形式的側面』 ～租税法における『文理解釈』とは何か（下）」『税理』59 巻 15 号(2016)、81-89 頁。
41. 大藏将史 「所得税法における必要経費要件の検討 — 「業務」概念に基づく検討 —」『熊本学園会計専門職紀要』10 号(2019)、59-82 頁。
42. ——— 「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(2020)、61-86 頁。
43. ——— 「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)、179-200 頁。

44. 太田洋、小野沢庸 「修士及び博士課程の授業料等並びに米国の大学への寄附金は弁護士業に係る事業所得の必要経費とすることはできないとした事例」『税研』21 卷 122 号(2005)、84-89 頁。
45. 大淵博義 「法令解釈や課税実務に抵触する税務判決の検証 所得税法 157 条 1 項により地代認定したモータープール事件」『ミロク情報サービス Monthly Report』136 卷(2020)、4-7 頁。
46. 岡村忠生 「収入金額に関する一考察」『法学論叢』158 卷 5・6 号(2006)、192-237 頁。
47. ——— 「弁護士会役員活動費用と消費税(1)」『税研』175 号(2014)、69-73 頁。
48. ——— 「弁護士会役員活動費用と消費税(2)」『税研』176 号(2014)、73-80 頁。
49. 奥谷 健 「必要経費控除の意義と範囲」『税法学』575 号(2016)、229-253 頁。
50. 小田 満 「所得税法上の「事業」及び「業務」の使分けにはどのような意味があるのか？」『速報税理』28 卷 7 号(2009)、28-29 頁。
51. ——— 「所得税法上の「事業」と「業務」の使い分け」『税経通信』69 卷 1 号(2014)、120-121 頁。
52. ——— 「雑所得周辺のグレーゾーンの所得と区分判断のポイント」『税理』61 卷 1 号(2018)、12-18 頁。
53. 越智砂織 「分類所得における包括的所得の構成 — 分類基準の多様性に関する考察 —」『大阪樟蔭女子大学論集』47 号(2010)、139-152 頁。
54. ——— 「包括的所得に関する新たな試み — 雑所得を中心とした所得構成論 —」『大阪樟蔭女子大学論集』47 号(2010)、153-166 頁。
55. ——— 「雑所得の損失に関する控除可能性の検討」『大阪樟蔭女子大学研究紀要』1 号(2011)、156-170 頁。
56. 片山直子 「前訴弁護士費用を還付加算金の必要経費に算入することの可否」『税理』64 卷 1 号(2021)、210-215 頁。
57. 勝尾裕子 「IASB 概念フレームワークにおける利益概念」『企業会計』67 卷 9 号(2015)、51-60 頁。
58. 金子友裕 「弁護士会の役員等として負担した支出と事業所得における必要経費の関係」『月刊税務事例』45 卷 2 号(2013)、31-37 頁。
59. 金子 宏 「租税法における所得概念の構成 (一)」『法学協会雑誌』83 卷 9・10 号(1966)、1-42 頁。
60. ——— 「租税法における所得概念の構成 (二)」『法学協会雑誌』85 卷 9 号(1968)、29-47 頁。
61. ——— 「租税法における所得概念の構成 (三・完)」『法学協会雑誌』92 卷 9 号(1975)、1-63 頁。
62. 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 —」『税務大学校論叢』58 号

- (2008)、312-381 頁。
63. 苅米 裕 「必要経費の事業関連性 ～青色事業専従者関連事件等」『税理』47 巻 12 号(2004)、71-80 頁。
64. 川井和子 「所得税法 34 条 2 項に定める「収入を得るために支出した金額」の意義と範囲」『税務弘報』61 巻 12 号(2013)、158-167 頁。
65. 川口 浩 「経済的利益とその必要経費性」『税理』51 巻 14 号(2008)、183-188 頁。
66. 菊池 衛 「人的役務所得をめぐる若干の考察」『税務大学校論叢』4 号(1971)、247-329 頁。
67. 倉見智亮 「所得税法における「対価」概念の意義に関する基礎的考察」『税法学』571 号(2014)、23-51 頁。
68. 来住野究 「法人の商人性」『慶應の法律学 商事法：慶應義塾創立一五〇年記念法学部論文集』(2008)、79-105 頁。
69. 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。
70. 北野弘久 「会計学と税法学 ― 従来の税務会計論への方法的反省 ―」『會計』127 巻 3 号(1985)、429-441 頁。
71. 木村弘之亮 「所得税法における包括的所得税と発生主義の接点 ― 包括的所得税は実現主義を排斥するか ―」『税法学』562 巻(2009)、33-51 頁。
72. 吉良 実 「課税所得計算における必要経費」『シュトイエル』100 号(1970)、13-35 頁。
73. 沓掛和男 「課税所得の計算思考についての一考察」『四日市大学論集』4 巻 1 号(1991)、245-255 頁。
74. 熊谷洋平 「個人事業者の必要経費と家事関連費／2 支払家賃・水郷光熱費・車両関連費・衣服費等の実務判断」『税経通信』73 巻 10 号(2018)、28-35 頁。
75. 栗林 隆 「R.M. ヘイグの課税所得概念」『千葉商大論叢』47 巻 2 号(2010)、1-14 頁。
76. 黒沢 清 「資本と所得の本質 ― 特に税法と企業会計原則との調整に関する意見書をめぐって ―」『會計』62 巻 1 号(1952)、1-12 頁。
77. 小池和彰 「個人所得における通勤費の必要経費性」『京都マネジメント・レビュー』3 号(2003)、45-46 頁。
78. ——— 「税法における費用収益対応の原則」『税経通信』62 巻 16 号(2007)、39-50 頁。
79. 神戸正雄 「所得税ニ於ケル所得ノ意義ヲ論ズ(其一)」『経済論叢』5 巻 3 号(1917)、342-351 頁。
80. ——— 「所得税ニ於ケル所得ノ意義ヲ論ズ(其二、完)」『経済論叢』5 巻 4 号(1917)、486-499 頁。
81. 小関健三 「競馬の馬券の払戻金に係る所得の所得区分について」『税法学』574 号

- (2015)、229-237 頁。
82. 後藤正幸「租税法律主義の及ぶ範囲について」『税法学』541号(1999)、121-136 頁。
83. 権田和雄「所得税法における所得区分の基準 — 一時所得と雑所得を中心に —」  
『税法学』573号(2015)、115-137 頁。
84. 斉木秀憲「納税の義務に関する一考察」『國士館法學』51卷(2018)、45-61 頁。
85. 斎藤静樹「なぜ、いま利益の概念が問われるのか」『企業会計』67卷9号(2015)、  
16-24 頁。
86. 酒井克彦「給与所得の意義としての非独立的な立場からの労務提供対価  
— 所得区分を巡る諸問題 —」『税務事例』38卷3号(2006)、50-57 頁。
87. ———「一時所得と所得源泉性 — 所得区分を巡る諸問題 —」『税務事例』38卷  
6号(2006)、42-49 頁。
88. ———「雑所得にみる所得区分上の消極的意義と包括的所得概念 — 所得区分  
を巡る諸問題 —」『税務事例』38卷10号(2006)、51-59 頁。
89. ———「家事消費とインプューテッド・インカム課税— 収入・必要経費を巡る  
諸問題 —」『月刊税務事例』39卷4号(2007)、57-67 頁。
90. ———「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)、57-62 頁。
91. ———「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)、53-62 頁。
92. ———「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)、61-70 頁。
93. ———「馬券の払戻金に係る所得の所得区分（上） — 札幌国税不服審判所平成  
24年6月27日採決（札幌（所）平成23第9号）の検討 —」『税務事例』  
45卷6号(2013)、1-11 頁。
94. ———「馬券の払戻金に係る所得の所得区分（中） — 札幌国税不服審判所平成  
24年6月27日採決（札幌（所）平成23第9号）の検討 —」『税務事例』  
45卷7号(2013)、10-17 頁。
95. ———「馬券の払戻金に係る所得の所得区分（下-1） — 札幌国税不服審判所  
平成24年6月27日採決（札幌（所）平成23第9号）の検討 —」  
『税務事例』45卷8号(2013)、11-17 頁。
96. ———「馬券の払戻金に係る所得の所得区分（下-2） — 札幌国税不服審判所  
平成24年6月27日採決（札幌（所）平成23第9号）の検討 —」  
『税務事例』45卷9号(2013)、25-30 頁。
97. ———「租税法の解釈において、何故に厳格さが要請されるのか（上）」『月刊税  
務事例』47卷3号(2015)、1-10 頁。
98. ———「租税法の解釈において、何故に厳格さが要請されるのか（中）」『月刊税



- 務事例』47巻4号(2015)、1-7頁。
99. ——— 「租税法の解釈において、何故に厳格さが要請されるのか（下）」『月刊税務事例』47巻6号(2015)、1-7頁。
100. ——— 「所得税法における「事業」と「業務」の解釈」『ビジネス法務』18巻3号(2018)、85-89頁。
101. 酒井克彦、ファルクラム租税法研究会 「馬券の払戻金に係る所得は一時所得か雑所得か[前] — 東京地裁平成27年5月14日判決」『税務弘報』63巻10号(2015)、133-142頁。
102. ——— 「馬券の払戻金に係る所得は一時所得か雑所得か[下] — 東京地裁平成27年5月14日判決」『税務弘報』63巻11号(2015)、109-117頁。
103. ——— 「弁護士が弁護士会の会務活動等に要した費用を必要経費に算入できるか否か（前）」『税務弘報』65巻13号(2017)、126-137頁。
104. ——— 「弁護士が弁護士会の会務活動等に要した費用を必要経費に算入できるか否か（後）」『税務弘報』66巻1号(2018)、160-168頁。
105. 佐々木栄美子 「必要経費か、家事費か？」『税理』57巻6号(2014)、64-72頁。
106. 佐々木幸男 「所得税の現状と課題 — 包括的所得税の変容と所得税の今後の課題 —」『税務大学校論叢』51巻(2006)、141-220頁。
107. 佐藤謙一 「事業所得か雑所得化の区分判断① — プロ・セミプロの区分」『税理』61巻1号(2018)、36-45頁。
108. ——— 「弁護士会等の役員等の業務の遂行上必要な支出は弁護士業務に係る必要経費に当たるとした事例—判決の判断の過程ないし構造を中心として」『月刊税務事例』45巻2号(2013)、1-13頁。
109. 佐藤英明 「弁護士会から受け取る法律相談業務報酬の事業所得性」『ジュリスト』1433号(2011)、141-143頁。
110. 茂垣志乙里 「懇親会費と社会通念」『税務弘報』66巻2号(2018)、18-19頁。
111. 品川芳宣 「弁護士会役員が会活動に係る懇親会費等の必要経費性」『TKC 税研情報』22巻1号(2013)、21-32頁。
112. 篠原章訳 「ゲオルグ・シャンツ『所得概念と所得税法』(1)」『成城大學経済研究』104号(1989)、23-66頁。
113. ——— 「ゲオルグ・シャンツ『所得概念と所得税法』(2)」『成城大學経済研究』105号(1989)、127-144頁。
114. ——— 「ゲオルグ・シャンツ『所得概念と所得税法』(3)」『成城大學経済研究』106号(1989)、95-135頁。
115. ——— 「ゲオルグ・シャンツ『所得概念と所得税法』(4)」『成城大學経済研究』107号(1989)、121-142頁。

116. 末崎 衛「競馬の払戻金による所得の所得区分」『税法学』570号(2013)、167-182頁。
117. 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 —」『熊本学園大学専門職紀要』4号(2013)、3-12頁。
118. ———「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)、16-22頁。
119. 須貝脩一「所得の補足と必要経費 — 違法所得に関連して —」『税経通信』30巻12号(1975)、2-7頁。
120. 角ヶ谷典幸「会計観の変遷と収益・利益の認識・測定パターンの変化」『企業会計』67巻9号(2015)、33-43頁。
121. 関野満夫「日本の戦時財政と所得課税」『経済学論纂（中央大学）』57巻3・4号(2017)、259-288頁。
122. 高木良昌「事業性と社会通念」『税務弘報』66巻2号(2018)、28-29頁。
123. 高倉 明「損益通算制度について — タックス・シェルターへの対応を含めて —」『税務大学校論叢』52号(2006)、200-279頁。
124. 高野弘美「個人事業者の必要経費と家事関連費／1 基本的な考え方 — 所得税法37条を中心に —」『税経通信』73巻10号(2018)、18-27頁。
125. 田中晶国「事業所得の帰属について」『税法学』574号(2015)、133-153頁。
126. 田中 治「資産損失」『日税研論集』31号(1995)、71-96頁。
127. ———「税法の解釈における規定の趣旨目的の意義」『税法学』563号(2010)、215-232頁。
128. ———「家事関連費の必要経費該当性」『税務事例研究』143号(2015)、36-65頁。
129. 谷口勢津夫「市場所得税と所得概念の憲法的構成 — パウル・キルヒホフの所説を中心に —」『碓井光明他編「公法学の法と政策（上）」』巻(2000)、465-487頁。
130. ———「公正処理基準の法的意義 — 税法における恣意の排除と民主的正統性の確保 —」『近畿大学法学』65巻3・4号(2018)、213-267頁。
131. 谷口智紀「収益事業と社会通念」『税務弘報』66巻2号(2018)、20-21頁。
132. 谷脇真渡「刑法211条前段「業務上過失致死傷罪」における業務概念の再検討」『桐蔭法学』23巻1号(2016)、31-48頁。
133. 田部井敏雄「競馬による所得をめぐる税務上の問題点」『税理』56巻5号(2013)、112-118頁。
134. 忠 佐市「税法と会計原則との基本的課題」『會計』62巻3号(1952)、67-83頁。
135. ———「税法と会計原則との基本的課題」『會計』62巻3号(1952)、387-403頁。
136. 友岡 賛『「利益」の意義』『三田商学研究』58巻6号(2016)、1-15頁。
137. 中里 実「企業課税における課税所得算定の法的構造(1)」『法学協会雑誌』100巻1

- 号(1983)、50-132 頁。
138. ——— 「企業課税における課税所得算定の法的構造(2)」『法学協会雑誌』100 卷 3 号(1983)、477-555 頁。
139. ——— 「企業課税における課税所得算定の法的構造(3)」『法学協会雑誌』100 卷 5 号(1983)、935-1000 頁。
140. ——— 「企業課税における課税所得算定の法的構造(4)」『法学協会雑誌』100 卷 7 号(1983)、1295-1339 頁。
141. ——— 「企業課税における課税所得算定の法的構造(5・完)」『法学協会雑誌』100 卷 9 号(1983)、1545-1623 頁。
142. ——— 「所得の構成要素としての消費 — 市場価格の把握できない消費と課税の中立性 —」『金子宏編、所得課税の研究』(1991)、35-71 頁。
143. ——— 「所得概念と時間 — 課税のタイミングの観点から —」『金子宏編、所得課税の研究』(1991)、129-163 頁。
144. 長島 弘 「弁護士会役員による支出と弁護士業務の必要経費」『月刊税務事例』44 卷 9 号(2012)、10-16 頁。
145. ——— 「2 つの高裁判決からみた個人事業に係る必要経費の損金性」『月刊税務事例』44 卷 12 号(2012)、29-38 頁。
146. ——— 「競馬の払戻金による所得の所得区分所得の課税の問題点」『税務事例』45 卷 5 号(2013)、44-51 頁。
147. ——— 「所得税の必要経費と業務直接関連性 — 弁護士会役員による支出と弁護士業務の必要経費に関する裁判例からの検討 —」『月刊税務事例』46 卷 3 号(2014)、30-36 頁。
148. ——— 「競馬の払戻金に係る東京地裁平成 27 年 5 月 14 日判決の問題点と同年 3 月 10 日最高裁判決の射程」『月刊税務事例』47 卷 7 号(2015)、36-47 頁。
149. ——— 「一時所得の計算における「その収入を得るために支出した金額」とは — 東京地裁平成 27 年 5 月 14 日判決と最高裁平成 24 年 1 月 13 日判決 —」『月刊税務事例』48 卷 8 号(2016)、20-26 頁。
150. ——— 「競馬の払戻金に係る所得の事業所得該当性が争われた事例」『月刊税務事例』49 卷 2 号(2017)、32-45 頁。
151. ——— 「競馬の払戻金課税事件最高裁平成 29 年 12 月 15 日第二小法廷判決の意義と問題点」『税務事例』50 卷 2 号(2018)、24-29 頁。
152. 成宮哲也 「所得税法における収入金額と必要経費との対応について」『熊本学園商学論集』16 卷 1 号(2010)、1-11 頁。
153. 西田圭吾 「外れ馬券の必要経費性」『月刊税務事例』46 卷 3 号(2014)、24-29 頁。
154. 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 卷 4 号(2010)、121-129 頁。

155. ——— 「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)、115-119 頁。
156. ——— 「弁護士会役員の業務に係る交際費等の必要経費の該当性」『月刊税務事例』44 巻 12 号(2012)、1-10 頁。
157. 馬場義久 「二元的所得税とは何か — 理論的特徴・実際・含意 —」『税研』17 巻 6 号(2002)、16-24 頁。
158. 濱田 洋 「必要経費における「関連性」」『一橋法学』14 巻 2 号(2015)、477-494 頁。
159. 林 仲宣 「家事関連費をめぐる問題」『税理』60 巻 2 号(2017)、18-24 頁。
160. ——— 「必要経費と社会通念」『税務弘報』66 巻 2 号(2018)、30-31 頁。
161. 林 仲宣、高木良昌 「外れ馬券の必要経費性と馬券払戻金の所得区分」『税務弘報』61 巻 8 号(2013)、122-123 頁。
162. 林 仲宣、谷口智紀 「弁護士業の必要経費 — 弁護士会役員の交際費等」『税務弘報』61 巻 2 号(2013)、142-143 頁。
163. 日景 智 「事業所得か雑所得化の区分判断② — ネット取引等による所得」『税理』61 巻 1 号(2018)、46-56 頁。
164. 藤田良一 「所得税法上の資産損失制度に関する一考察」『税務大学校論叢』13 巻 (1979)、101-224 頁。
165. 堀口和哉 「明治三二年の所得税法改正の立法的沿革」『税務大学校論叢』28 巻(1997)、1-162 頁。
166. 増田英敏 「弁護士会活動費は必要経費か（上）」『税務弘報』60 巻 6 号(2012)、114 頁。
167. ——— 「弁護士会活動費は必要経費か（下）」『税務弘報』60 巻 7 号(2012)、96 頁。
168. ——— 「一時所得の必要経費の範囲（上）」『税務弘報』61 巻 2 号(2013)、141 頁。
169. ——— 「一時所得の必要経費の範囲（中）」『税務弘報』61 巻 4 号(2013)、34 頁。
170. ——— 「一時所得の必要経費の範囲（下）」『税務弘報』61 巻 5 号(2013)、134 頁。
171. 松山 修 「所得税法 37 条に規定する直接性に関する一考察」『税務大学校論叢』74 号(2012)、231-319 頁。
172. 三木義一 「必要経費概念における『事業直接関連性』 — 東京高裁平成 24 年 9 月 19 日判決の意義 —」『青山法学論集』54 巻 4 号(2013)、11-21 頁。
173. ——— 「必要経費と事業との直接関連性 — 最高裁平成 26 年 1 月 17 日決定 —」『中国税理士会報』603 号(2014)、7-9 頁。
174. 右山昌一郎 「税理士の税法解釈」『税法学』566 号(2011)、369-379 頁。
175. 宮崎裕士 「資産損失と雑損控除 — 事業活動と消費活動との区分要件 —」『熊本学園商学論集』20 巻 2 号(2016)、65-91 頁。
176. ——— 「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)、87-109 頁。
177. ——— 「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 卷 4 号(2018)、69-89 頁。
178. 森下幹夫「所得税法における所得分類の現代的意義 — 20 世紀型所得分類課税方式の課題 — 」『岡山大学経済学会雑誌』48 卷 3 号(2017)、19-34 頁。
179. 守田啓一「士業の必要経費算入の可否判断」『月刊税務事例』42 卷 4 号(2010)、36-43 頁。
180. 矢頭正浩「個人事業者の必要経費と家事関連費／4 業種別にみる必要経費・家事関連費の特殊性」『税経通信』73 卷 10 号(2018)、47-56 頁。
181. 山崎佳夫「純資産増加説と権利確定主義」『富大経済論集』7 卷 3 号(1962)、22-35 頁。
182. ———「繰延資産と引当金」『富大経済論集』11 卷 4 号(1966)、401-382 頁。
183. 山下 学「租税法律主義の歴史的意義と現代的意義」『税法学』563 号(2010)、393-400 頁。
184. 山口義夫「業務上必要な会費・負担金の範囲」『税理』48 卷 7 号(2005)、77-83 頁。
185. 山口敬三郎「弁護士会役員が支出した交際費等の必要経費該当性」『税理』57 卷 6 号(2014)、48-63 頁。
186. 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。
187. 山田麻未「弁護士会等の役員等として行う活動と事業所得における「事業」との関係」『税法学』571 号(2014)、233-240 頁。
188. 山本洋、織井喜義「創成期の所得税制叢考」『税務大学校論叢』20 卷(1990)、5-376 頁。
189. 山本洋一郎、近藤雅人、三木義一、藤田耕司「弁護士必要経費事件の確定と実務への影響」『税理』57 卷 5 号(2014)、113- 129 頁。
190. 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 卷 2 号(1988)、193-205 頁。
191. 四方田彰「交際費名目の支出」『税理』60 卷 2 号(2017)、31-37 頁。
192. 若林公美「純利益と包括利益の value-relevance」『企業会計』67 卷 9 号(2015)、44-50 頁。
193. 若山寿裕「個人事業者の必要経費と家事関連費／3 交際費・諸会費・福利厚生費の実務判断」『税経通信』73 卷 10 号(2018)、36-46 頁。
194. 渡辺 充「多重債務者に対する弁護士着手金と権利確定主義」『税務事例』41 卷 3 号(2009)、1-9 頁。
195. ———「馬券事件を再び考える — 4 つの租税事件の比較検討 — 」『税理』61 卷 4 号(2018)、2-10 頁。

## 【裁判例、裁決事例】

1. 最高裁第二小法廷昭和 33 年 4 月 18 日判決（刑集第 12 卷 6 号 1090 頁）。
2. 東京地裁昭和 39 年 5 月 28 日判決（TAINS : Z038-1295）。
3. 名古屋高裁金沢支部昭和 43 年 2 月 28 日判決（TAINS : Z052-1695）。
4. 富山地裁昭和 48 年 2 月 9 日判決（TAINS : Z069-3043）。
5. 東京地裁昭和 48 年 7 月 18 日判決（税資 70 号 637 頁）。
6. 東京高裁昭和 49 年 8 月 29 日判決（TAINS : Z076-3382）。
7. 国税不服審判所昭和 53 年 3 月 3 日裁決（裁決事例集 15 号 13 頁）。
8. 大阪高裁昭和 54 年 11 月 7 日判決（TAINS : Z109-4492）。
9. 最高裁第二小法廷昭和 56 年 4 月 24 日判決（税資 117 号 296 頁）。
10. 最高裁大法廷昭和 60 年 3 月 27 日判決（税資 144 号 936 頁、TAINS : Z144-5507）。
11. 青森地裁昭和 60 年 11 月 5 日判決（TAINS : Z147-5635）。
12. 国税不服審判所昭和 61 年 1 月 27 日裁決（裁決事例集 31 号 28 頁）。
13. 仙台高裁昭和 61 年 10 月 31 日判決（TAINS : Z154-5821）。
14. 東京地裁昭和 62 年 2 月 16 日判決（TAINS : J157-5869）。
15. 最高裁第三小法廷昭和 62 年 7 月 7 日判決（税資 159 号 31 頁、TAINS : Z159-5941）。
16. 東京地裁昭和 62 年 9 月 16 日判決（TAINS : Z159-5969）。
17. 東京地裁昭和 63 年 12 月 14 日判決（TAINS : Z166-6214）。
18. 最高裁第三小法廷平成元年 2 月 7 日判決（税資第 169 号 230 頁、TAINS : Z169-6247）。
19. 最高裁第三小法廷平成 2 年 7 月 20 日判決（税資 180 号 354 頁、TAINS : Z180-6550）。
20. 最高裁判所平成 4 年 4 月 28 日判決（税資 189 号 401 頁、TAINS : Z189-6903）。
21. 福岡地裁平成 5 年 5 月 18 日判決（税資第 195 号 365 頁、TAINS : Z195-7134）。
22. 最高裁第一小法廷平成元年 6 月 22 日判決（税資 170 号 769 頁、TAINS : Z170-6317）。
23. 静岡地裁平成 13 年 4 月 27 日判決（税資第 250 号順号 8892、TAINS : Z250-8892）。
24. 国税不服審判所平成 15 年 10 月 27 日裁決（裁決事例集 66 卷 120 頁）。
25. 津地裁平成 18 年 4 月 27 日判決（税資第 256 号-120(順号 10380)、TAINS:Z256-10380）。
26. 大阪高裁平成 21 年 4 月 22 日判決（税資 259 号-72(順号 11185)、TAINS : Z259-11185）。
27. 福岡高裁平成 21 年 7 月 29 日判決（税資 259 号-138(順号 11251)、TAINS:Z259-11251）。
28. 東京地裁平成 23 年 8 月 9 日判決（税資 261 号-140(順号 11730)、TAINS : Z261-11730）。
29. 東京地裁平成 24 年 5 月 17 日判決（税資第 262 号-102(順号 11952)、TAINS : Z262-11952）。
30. 東京高裁平成 24 年 9 月 19 日判決（税資第 262 号-190(順号 12040)、TAINS : Z262-12040）。
31. 大阪地裁平成 25 年 5 月 23 日判決（刑集 69 卷 2 号 470 頁、TAINS : Z999-9119）。
32. 国税不服審判所平成 25 年 7 月 9 日裁決（TAINS : J92-2-08）。

33. 東京地裁平成 25 年 10 月 17 日判決 (TAINS : Z263-12311)。
34. 最高裁第二小法廷平成 26 年 1 月 17 日決定 (税資第 264 号-6(順号 12387)、TAINS : Z264-12387)。
35. 国税不服審判所平成 26 年 3 月 6 日裁決 (TAINS : J94-2-03)。
36. 大阪高裁平成 26 年 5 月 9 日判決 (刑集 69 卷 2 号 491 頁、TAINS : Z999-9131)。
37. 最高裁第三小法廷平成 27 年 3 月 10 日判決 (刑集 69 卷 2 号 434 頁、TAINS : Z999-9136)。
38. 国税不服審判所平成 31 年 4 月 24 日採決。

#### 【その他参考資料】

1. 企業会計制度対策調査会「企業会計原則第二 三 C」(1949)
2. 企業会計審議会特別部会「税法と企業会計原則との調整に関する意見書」『會計』90 卷 6 号(1966)、1086-1087 頁。
3. 企業会計基準委員会「討議資料 財務会計の概念フレームワーク」(2006)。
4. 経済安定本部企業会計基準審議会中間報告「税法と企業会計原則との調整に関する意見書」『會計』62 卷 1 号(1952)、123-137 頁。
5. 経済安定本部企業会計制度対策調査会「企業会計原則」(1959)
6. 国立公文書館デジタルアーカイブ (<https://www.digital.archives.go.jp/>)
7. 国税庁「令和 2 年分所得税及び復興特別所得税の確定申告の手引き 確定申告書 A 用」
8. 国税庁タックスアンサー 分類コード : 1500  
(<https://www.nta.go.jp/taxes/shiraberu/taxanswer/shotoku/1500.htm>)