

必要経費控除の意義と範囲

奥谷 健

(広島修道大学法学部教授)

目次

はじめに

I 必要経費控除の根拠

- 1 ドイツにおける必要経費控除をめぐる議論
- 2 日本における必要経費控除をめぐる議論
- 3 小括

II 必要経費の意義

- 1 必要経費における「直接性」
- 2 ドイツにおける控除概念論

3 検討

III 必要経費の範囲

- 1 必要経費と家事費・家事関連費との区分
 - 2 基因原則における必要経費と家事費・家事関連費
 - 3 小括
- おわりに

はじめに

必要経費とは、所得を得るために必要な支出をいう。課税対象となる所得の計算上、この必要経費を控除することは、投下資本の回収部分に課税が及ぶことを避けるためであるといわれる。すなわち、原資を維持しつつ拡大再生産を図る資本主義経済の要請にそうためであると考えられている。これにより、所得税は原則として純所得を課税対象としている⁽¹⁾。

この必要経費について、所得税法37条1項は、「…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」と定めている。これによれば、その支出について、収入と直接的に対応した売上原価等の経費（個別対応の経費）と、特定の収入との対応関係が明らかでないがその業務において生じた一般管理費などの経費（一般対応の経費）が、必要経費として認められることになる。そして、その範囲については、必要経費として控除されるためには、それが事業活動と直接の関係を持ち、業務の遂行上必要でなければならぬと考えられている⁽²⁾。

このような必要経費の理解に対して、特に一般対応の経費について「業務に直接関係す

(1) 金子宏『租税法 第20版』（弘文堂、2015年）282頁。

(2) 金子・前掲注(1)283頁。

ること」を必要ないと判断した、画期的とも評価される⁽³⁾判決が出されている（東京高裁平成24年9月19日判決⁽⁴⁾、以下単に「東京高裁判決」という。）。この事案は、弁護士会役員が役員として出席した懇親会の費用等の必要経費性が問題となったものである。この判決で示された必要経費に関する基準、範囲については、上記のように、従来とは異なる“画期的”な判断がされたと評価されることもある。では、この判決では、なぜそのような判断が示されたのであろうか。また、どこが従来の判断と異なっていたのであろうか。これらの点について、改めて検討する必要があるように思われる。

また、必要経費の控除に関連して、所得税において、個人が事業主体であると同時に消費主体であるということから、家事費および家事関連費は原則として必要経費に不算入とされている（所得税法45条1項1号）。そのため、必要経費の範囲と、家事費・家事関連費との区分をどのように考えるか、という点も問題になる。このような必要経費の範囲について、この東京高裁判決は影響を与えるものなのであろうか。

このように、東京高裁判決が“画期的”なものであるならば、そこで示された基準を踏まえて、必要経費の意義と範囲について、改めて検討する必要があるように思われる。そこで、以下では、この東京高裁判決で示された基準を中心にこの問題について検討していくことにしよう。

I 必要経費控除の根拠

必要経費の意義と範囲について検討する前提として、そもそも必要経費は控除されなければならないのか、という点について見てみよう。というのも、上記のように、必要経費の控除を通じた純所得に対する課税は、資本主義経済の要請と考えられているものの、その法的根拠は必ずしも明らかではないと考えられるからである。

例えば、基礎控除（所得税法86条）は、納税義務者の最低限度の生活を維持するのに必要な部分として、担税力をもたないと考えられている。そして、これは憲法25条の生存権保障の税法上の現れであるとして、最低生活費非課税の原則が認められている⁽⁵⁾。これに対して、必要経費控除は憲法などの法的根拠があるのだろうか。確かに、現行法上、各種所得の金額を計算する上で、不動産所得（所得税法26条）、事業所得（同27条）、山林所得（同32条）、雑所得（公的年金等以外・同35条）において必要経費を控除することが定められており（同26条2項、27条2項、32条3項、35条2項2号）、その必要があるように思われる。しかしながら、基礎控除は憲法25条に基づくということであれば、その廃止には憲法上の問題を生じることになると考えられるのに対して、必要経費控除については根拠がこの実体法上のみだとするならば、これを廃止することに憲法上の問題を生じないとも考えられなくはない。そのため、必要経費控除に

(3) 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年）11頁、伊川正樹「一般対応の必要経費該当性にかかる東京高裁平成24年判決の意義とその射程範囲」名城法学64巻4

号（2015年）65頁。

(4) 判時2170号20頁。佐藤孝一「判批」税務事例45巻2号（2013年）1頁、三木・前掲注(3)、伊川・前掲注(3)等。

(5) 金子・前掲注(1)915頁。

ついて、その法的根拠を明確にしておく必要があると考えられるのである。

この点について、最高裁平成24年1月13日判決⁽⁶⁾において、「所得税法……の計算方法は、個人の収入のうちその者の担税力を増加させる利得に当たる部分を所得とする趣旨に出たものと解される」と示されている。つまり、各種所得の所得金額を求めるには、必要経費等を控除する計算方法が採用されていることから、最高裁は担税力を増加させる利得に当たる部分が「所得」、すなわち純所得として課税対象になることを示している。

このように、所得税の課税対象である「所得」について、純所得 (Nettoeinkommen) でなければならぬ、という考え方を (客観的) 純額主義 ((objektives) Nettoprinzip) という。この客観的純額主義は憲法上の要請なのであろうか。そうでないとすれば、例えば、収入、すなわち粗「所得」 (Bruttoeinkommen) に課税することは憲法上許容されるのであろうか。これに関するドイツの議論を見ていくことにしよう。

1 ドイツにおける必要経費控除をめぐる議論

ドイツにおいて客観的純額主義に関して、「応能負担原則に対応した所得税は、粗所得に結びつくことはできず、担税力を示す所得部分のみ基づくことができる。そこには租税支払のために処分可能な所得としての純所得として担税力が表れている」という指摘がある。

そして、その「租税の支払いのために処分できないのは、収益活動との関連で支出される所得部分である」と示されている。そのため、収益活動との関連での支出は租税の支払いに使うことができないので、その部分には課税しないというのが、客観的純額主義であるということになる⁽⁷⁾。

そして、この客観的純額主義について、1979年ドイツ税法学会大会 (Jahrestagung 1979 der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft) において確認されている。それによれば、「純額主義は規範 (原則) として所得税法の放棄できない構成要素であり、一憲法上認められる一所得税法の解釈の基準とならなければならない課税原理」になる⁽⁸⁾。そして、このことは1988年のドイツ法曹大会においても確認されている。すなわち、「課税上把握されなければならないのは、『純所得』 (Reineinkünfte)、つまり所得要件の実現に基因する稼得消費 ((Erwerbsaufwendungen)、事業支出 (Betriebsausgaben) と必要経費 (Werbungskosten)) を考慮したのちの所得要件の実現の結果である」ということが議決されている⁽⁹⁾。

このように、ドイツ税法学においては客観的純額主義として、純所得課税の原則が広く認められている。しかし、これを承認する際に憲法上の根拠は明示されていない。そこで、この点について見てみると、連邦憲法裁判所1969年10月2日判決⁽¹⁰⁾において、所得税に関し

(6) 民集66巻1号1頁。高橋祐介「判批」ジュリスト1441号(2012年)8頁等。

(7) Klaus Tipke, Hüttet das Nettoprinzip, in: FS für Arndt Raupach, Köln 2006, S.177 (178).

(8) Hartmut Söhn, Betriebsausgaben, Privatausgaben, gemischte Aufwendungen, in:

ders., (Hrsg.), Die Abgrenzung der Betriebs- oder Berufssphäre von der Privatsphäre im Einkommensteuerrecht (DStJG Bd.2), 1980, Köln, S.13(18).

(9) Verhandlungen des 57. Deutschen Juristentages, Mainz 1988, Bd.2, N.214.

て客観的純額主義が承認されている。

この事案は、原告が通勤に自家用車を使用していたところ、その通勤費用に関する概算額の必要経費（Werbungskosten-Pauschbetrag）としての控除について、実額控除を認めていないことの正当性が問題になったものである。この判決の中で、連邦憲法裁判所は、「所得税は人税（Personensteuer）として担税力を把握する。このことから特に所得の純額課税の原則（Das Prinzip der Nettobesteuerung）が導かれる。それによれば、本件で問題になっている所得に関しては、必要経費を超過する収入の余剰のみが所得税に服し、原則としてすべての職業に基因する費消が必要経費として認められる」と述べている。しかし、「現行所得税法にこのような純額課税の合理性が内在しているか」という点については、判断を示していない。というのも、「客観的に認められた根拠があれば、立法者が〔所得税法上：筆者補足〕この原則から逸脱することがあっても、適切」となり得るからである。つまり、純所得課税の原則は憲法上の根拠が明確でなく、それを法律によって放棄することも認められるというのである。

また、連邦憲法裁判所は、法人税法における監査役報酬の控除禁止規定に関する事例⁽¹⁰⁾において、事業支出および必要経費に関する規定について、「連邦憲法裁判所の判例の意味において、その合理性が特徴づけられる純額主義は法規範全体に基づいている」と示している。つまり、立法者は「自己の確立した合理性により純額主義を連邦憲法裁判所の判例の意味において、所得算定に関する法規定全体に基づ」かせているのである。

これらの判決において示された考え方によれば、客観的純額主義は憲法の要請によるの

ではなく、制定法レベルで求められるものにすぎないということになる。そのため、合理的根拠があれば客観的純額主義の原則は放棄できると考えられていると思われる。

しかしながら、これらの判決に対しては、立法者が控除できるものを決定できることになるという裁量の拡大に対する懸念などの批判がある⁽¹¹⁾。この批判は、応能負担原則が純額主義によって具体化されていると指摘している。そして、それが所得税法の規定に現れているというものである。すなわち、必要経費は担税力を減少させるものである。これは「事業上または職業上の原因によるものであり、租税支払のためには処分できないため、課税対象ではない」⁽¹²⁾。そのため、連邦憲法裁判所は、課税対象に関する規定を、平等原則を実現する規定として理解していないということになり、この判決は平等原則に反したものとなると批判されているのである。

もし、連邦憲法裁判所が示したように、純額主義が制定法レベルの問題にすぎないのであれば、なぜ必要経費が控除されるのか、という理由を明確にしなければならないはずである。この点について、この批判はまさに担税力を減少させる支出を考慮するためとして、応能負担原則の観点から説明していると考えられる。このようなことからすれば、やはり客観的純額主義は応能負担原則を具体化するために、所得税において要請されていると考

(10) BVerfG v.2.10.1969-1 BvL 12/68, BVerfGE 27, 58.

(11) BVerfG v.7.11.1972-1 BvR 338/68, BVerfGE 34, 103.

(12) Klaus Tipke, Das Bundesverfassungsgerichts zum Nettoprinzip, StuW 1974, S.84.

(13) A.a.O., Tipke, S.85.

えるべきであると思われる¹⁴⁾。

2 日本における必要経費控除をめぐる議論

このようにドイツにおいては応能負担原則との関係で、客観的純額主義、すなわち純所得への課税が要請されていると考えられる。それに対して、日本ではこの点をどのように考えているのだろうか。この点について見てみよう。

例えば、経費控除についてアメリカ法を参考にしたものでは、アメリカ法において、「控除は法典に特別の規定なき場合には総所得から控除することはできない」と考えられており、控除が認められるかという点と、どの程度認められるかという点は「立法上の恩恵 (legislative grace)」¹⁵⁾であると示している。しかし、「これについてはアメリカの判例をもとにした研究において、租税は経済原則である等価交換に基かず個人の私有財産を強制的に徴収するという財産権の侵害的要素を有している」ということは、「控除が『立法上の恩恵、好意』として認められている見解にも同様に当てはまる」のであって、「資本主義下での事業所得を得るためには当然の権利として控除は必要なものであり、『立法上の恩恵』以前の本来的な問題である」と指摘している¹⁶⁾。

これによれば、アメリカ法では、ドイツの判例でも示されていたような、制定法レベルで必要経費控除を認めているにすぎず、また

それが立法上の恩恵と考えられている。そうであれば、これは立法者の裁量によっていつでも改廃できることになる。しかし、これについてはドイツでも批判がある。この見解も、立法上の恩恵として必要経費控除を捉えることを批判している。その上で、必要経費の控除を「事業者の当然の権利」として考えている¹⁷⁾。しかしながら、その憲法上の根拠は定かではない。

そこで、この点について見てみると、「収入金額から必要経費を控除することは、投下資本の回収として、所得概念において当然前提とされている」という指摘がある¹⁸⁾。すなわち、「資本主義経済における再生産(拡大再生産)に不可欠な原資維持の要請を前提とし、一定期間中に納税者に生ずる利得 (gain) をもって所得概念を構成する場合には、当該期間の初めに存していた元本財産を減ずることは、投下資本部分を課税対象としないが故に経済活動を阻害することが少ないという点において、資本主義国家における租税にふさわしいものである」ということになる。この点で、必要経費控除は「所得概念との関係において重要な意味をもっている」と示されている。

さらに、この指摘は必要経費控除の重要性について、公平の問題からも言及している。すなわち、例えば、給与所得者に実額の必要経費控除が認められていないことが差別に該

(14) Winfried Bergkemper, Die Bedeutung des objektiven Nettoprinzip für den Abzug beruflicher/betrieblicher Aufwendungen in der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs, *StuW* 2006, S.311.

(15) 宮谷俊胤「米国判例上にあられた控除について— 通常かつ必要 な経費を中心として—」法

と政治17巻4号(1966年)127頁(128頁)。

(16) 宮谷・前掲注(15)171頁。

(17) 宮谷・前掲注(15)172頁。

(18) 碓井光明「米国連邦所得税における必要経費控除の研究(1)—控除可能な経費と控除不能な支出との区別—」*法学協会雑誌*93巻4号(1976年)93頁(93頁)。

当するかという点や、一部の納税者が必要経費控除を濫用し、それが税務行政上黙認される場合に公平の問題が生じる。このような場合に、必要経費控除が制定法レベルのものであるならば、「むしろ、粗収入を課税標準の基礎とする方法が提案されるかも知れない」。しかし、「粗収入に対応する費用は、事業の種類や経営方針によって左右されるのであるから、粗収入を課税標準とする方法によって担税力に即した公平な課税を期待することはできない」。そのため、「必要経費控除は、所得課税の本質的要素であり、租税正義を実現する意味をもつものであると同時に、その内容は納税者各層の間における公平な負担を実現すべく構成されなければならない」という指摘である¹⁹⁾。このように、必要経費控除は、担税力に即した公平な課税を実現するために、所得課税の本質的要素となっていると考えられる。すなわち、ドイツにおいて純所得課税の原則が応能負担原則の現れとして考えられていたのと同様の理解が成り立つといえる。

そしてこのような理解は、上記の最高裁平成24年1月13日判決²⁰⁾における「所得税法……の計算方法は、個人の収入のうちその者の担税力を増加させる利得に当たる部分を所得とする趣旨に出たものと解される」との判示部分にも当てはまると考えられる。つまり、最高裁も担税力を増加させる利得に当たる部分が「所得」、すなわち純所得として課税対象になると理解しており、必要経費控除は応能負担原則の現れであると考えられる。

しかし、このような理解と異なる見解もある。それは、いわゆる大島訴訟最高裁判決²¹⁾における谷口正孝裁判官の補足意見である。そこでは次のような指摘がされている。すなわち、「必要経費の額が給与所得控除の額を明ら

かに超える場合は、その超過部分については、もはや所得の観念を容れないものと考えべきであって、所得の存しないところに対し所得税を課する結果となるのであり、およそ所得税賦課の基本理念に反することになるからである。

そして、所得と観念し得ないものを対象として所得税を賦課徴収することは、それがいかに法律の規定をもつて定められ租税法律主義の形式をとるにせよ、そして、憲法一四一条一項の規定に違反するところがないにせよ、違憲の疑いを免れないものと考えられる。これによれば、必要経費部分については所得を観念できず、そのような所得と観念し得ないものに対する課税は違憲の疑いを免れえないということになる。そして、この見解においては、租税法律主義（憲法84条）の形式をとっていても必要経費部分に課税することが問題となることが示されている。また、「憲法14条に違反するところがないにせよ」ということは、そこから導かれる課税公平主義とその具体的原理である応能負担原則とも別の観点から違憲性の問題が指摘されていると考えられる。

そこで、この場合の違憲性の問題について、上記のように、租税が財産権に対する侵害的要素を有している点に着目すると、課税との関係で問題となるのは財産権保障（憲法29条）であると思われる。そうであれば、この補足意見において財産権保障との関係で違憲性が指摘されているものと考えられる。つまり、純所得課税の原則、必要経費控除は財産権保障の観点からも要請されているとも考えられ

(19) 碓井・前掲注(18)94頁。

(20) 前掲注(6)参照。

(21) 最大判昭和60年3月27日民集39巻2号247頁。金子宏『租税判例百選 第5版』（2011年）4頁等。

るのである。

3 小括

以上見てきたように、純所得課税の原則、必要経費控除はドイツにおいても、日本においても憲法上の要請として、具体的には応能負担原則にその根拠があると考えられている。そうであれば、必要経費控除を制定法レベルの問題として立法者の裁量にゆだねることは憲法上問題であると考えられる。

さらに、日本の議論では、大島訴訟最高裁判決における谷口裁判官の補足意見でも示されているように、租税法律主義、平等原則とは別の観点からの憲法上の要請が考えられている。そして、それは憲法29条の財産権保障であると考えられる。

以上のことから、必要経費は、応能負担原則と財産権保障という2つの憲法上の要請に基づいて控除されなければならない、納税者の当然の権利として位置づけられると思われる。

II 必要経費の意義

このように憲法上の要請として必要経費は控除されなければならないと考えられる。それでは、その必要経費とはどのような支出なのであろうか。

この点について、一般には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、支出が事業所得を生ずべき業務と直接関係し、かつその業務の遂行上必要であることを要すると解されている²²⁾。実際に、東京高裁判決の原審である、東京地裁平成23年8月9日判決²³⁾も、「…事業所得の金額の計算上必要経費が総収入金額から控除されることの趣旨や所得税法等の文言に照らすと、ある支出が事業所得

の金額の計算上必要経費として控除されるためには、当該支出が所得を生ずべき事業と直接関係し、かつ当該業務の遂行上必要であることを要すると解するのが相当である」と示して、一般対応の経費についても業務との直接の関連性を要求している。

それに対して東京高裁判決は、「被控訴人は、一般対応の必要経費の該当性は、当該事業の業務と直接関係を持ち、かつ、専ら業務の遂行上必要といえるかによって判断すべきであると主張する。しかし、所得税法施行令96条1号が、家事関連費のうち必要経費に算入することができるものについて、経費の主たる部分が『事業所得を…生ずべき業務の遂行上必要』であることを要すると規定している上、ある支出が業務の遂行上必要なものであれば、その業務と関連するものでもあるというべきである。それにもかかわらず、これに加えて、事業の業務と直接関係を持つことを求めると解釈する根拠は見当たらず、『直接』という文言の意味も必ずしも明らかではないことからすれば、被控訴人の上記主張は採用することができない」と示し、一般対応の経費について業務との直接の関連性を要求することを否定している。

このように一般対応の経費について業務との直接的関連性を否定した東京高裁判決は、必要経費について新たな基準を示したものと考えてよいのだろうか。それとも、必要経費とは業務との直接的な関連性が求められるものなのだろうか。次にこれらの点について見ていくことにしよう。

²²⁾ 金子・前掲注(1)283頁。

²³⁾ 判時2145号17頁。山田二郎「弁護士会の会務と弁護士業務の必要経費の範囲」税法学566号(2011年)463頁等。

1 必要経費における「直接性」

上記のように、必要経費は所得を得るために必要な支出である。そして、この必要経費について、所得税法37条1項が定めているのは次のようなものである。すなわち、(1)総収入金額に係る売上原価その他当該総収入金額を得るため直接に要した費用の額と(2)その年における販売費、一般管理費その他これらの所得を生ずべき業務について生じた費用の額である。これによれば、(1)は収入と直接的に対応した売上原価等の経費であり、上記のように個別対応の必要経費といわれる。そして(2)は、その業務において生じた一般管理費などの経費となる支出であり、期間対応によって認識されることになる。すなわち、一般対応の経費は収益との個別対応が認識できないため、期間の経過によって必要経費として算入されるのである。このように、これらの違いは控除が認められるタイミングによる差異であって、業務との関連の密接さの違いではないと考えられている²⁴。

しかし、一般対応の経費が必要経費として控除されるために求められる業務との関連性について、東京高裁判決では、これまでの判例や通説で必要と考えられてきた事業活動(収益獲得)との直接の関連性を否定している。それでは、なぜこれまでの判例や通説では直接の関連性を要求してきたのであろうか。

この点について所得分類との関連から次のように説明をする見解がある²⁵。すなわち、「所得税法は、各種所得を通じた統一概念として費用を認識し、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、という仕組みを取っていません。そうではなく、各所得種類ごとに異なって規定されている控

除要件の下で、それぞれに該当する事実(費用や支出、給与所得などでは収入金額)があれば、所得種類ごとの規定に従って控除が行われるのです。…そうすると、ある事実が複数の所得種類の控除要件を充足し、二重、三重に控除されることが懸念されます」。そしてこの懸念について、例えば、「弁護士会から給与を得ている弁護士会の役員弁護士が、役員活動(役員としての会務活動)に必要な複写費を自ら支出した場合、その支出が弁護士としての事業所得の獲得にも関連するのであれば、給与所得控除と事業所得の必要経費控除との二重控除の問題が生じます」とか、「税理士として事業所得を得ながらサッカーの審判員として雑所得も得ている納税者が、審判をした後、同じ場所で得意先を訪問した場合、その場所への交通費はどちらにも関連します。しかし、両方から二重に控除することが認められないのはもちろん、雑所得が赤字になるから事業所得だけから控除することも、損益通算の制限があるので認められないはずです」と示している。その上で、「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、「その制限を『直接』と表現してきた」と説明している。

そして、その根拠として所得税法37条1項の文言を挙げている。すなわち、「総収入金額に係る売上原価」と「その他当該総収入金額を得るため直接に要した費用」、ならびに「販売費、一般管理費」と「その他これらの所得

²⁴ 岡村忠生「弁護士会役員活動費用と消費税(1)」税研175号(2014年)69頁(71頁)。

²⁵ 岡村忠生「弁護士会役員活動費用と消費税(2)」税研176号(2014年)73頁(74頁)。

を生ずべき業務について生じた費用」の4つの支出が必要経費として挙げられている。そして、このうち、「総収入金額に係る売上原価」と「その他当該総収入金額を得るため直接に要した費用」の関係について、後者には売上原価が含まれず、それ以外の個別対応費用、例えば資産の譲渡費用が考えられると示している。しかし、このように考えた場合、事業所得の計算上、棚卸資産以外の資産の譲渡対価は総収入金額に含まれないことから、後者が空文になると指摘している。そこで、これについては、個別対応の費用でなく、期間対応の費用に関する規定であって、「直接」の文言によって期間対応費用について総収入金額との間の「直接の関連」を求めていると解している。また、「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」との関係から、所得税法51条を根拠に、こちらは「業務」に関する必要経費であり、「その他当該総収入金額を得るため直接に要した費用」は「事業」に関する必要経費であるとして、どちらも期間対応の費用となると解している。

しかしながら、このような理解に対しては次のようにいくつかの問題が指摘されている²⁶⁾。例えば、期間対応費用のうち、販売費、一般管理費に該当しないものが「その他当該総収入金額を得るため直接に要した費用」に該当しない限り、必要経費にならないことになるという点について、期間対応費用の典型例である販売費、一般管理費がそれ以外の期間対応費用よりも先に規定されているという条文の構造に関する指摘がある。また、「総収入金額に係る売上原価」と「その他当該総収入金額を得るため直接に要した費用」の間には接続詞がなく、「その他当該総収入金額を得るため直接に要した費用」と「販売費、一般

管理費」とが「及び」という接続詞で結ばれていることも指摘されている。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」について括弧書きで債務確定基準が定められている点の評価について、一般的に期間対応費用について債務確定基準を要求していると解されていることとの関係でも、論理的に説明できないという指摘もある。加えて、「事業」と「業務」とを区分する根拠を所得税法51条に見出している点についても、他の規定ではそのような区別がなされていない点が指摘されている。

また二重の控除についても、「その支出の性質上、複数の所得類型において必要経費性が認められうるものがありうる。…だが、いずれか一方のみの所得類型での控除を認めることが必要だとしても、支出と業務との間に『直接関連性』を要求したからといって解決される問題ではないと考えられる。すなわち、上記の例〔サッカーの審判員と税理士業務の例：筆者補足〕ではいずれの収入との間に『直接関連性』がより認められるかの判断は困難である。いずれの必要経費に該当するかの判断を行おうとすれば、収入金額の多寡やいずれの活動が主たるものであるかななどを判断材料にするという方法が考えられるが、それは業務との関連性の問題ではない」として批判されている²⁷⁾。

それに対して、所得税法37条1項の「業務について生じた費用」について、「当該業務に関係し、かつ家事費ではないものというべきであり、さらに、当該業務に直接関係がないものは、当該業務による所得の稼得に直接結

²⁶⁾ 伊川・前掲注(3)73頁。

²⁷⁾ 伊川・前掲注(3)76頁。

びつかないということ除かれることとなる」と説明する見解もある²⁸⁾。

しかし、これについても、「家事費との区別に関しては、その必要性は認められるものの、必要経費の範囲を狭める形での区別までが要求されているわけではない。むしろ、昭和38年税調答申の趣旨からすれば、純資産増加説の考え方に基づいて必要経費の控除を広く認める方向で解釈すべきである」と批判されている²⁹⁾。

このようにみると、一般対応の経費について、業務との直接的な関連性を求めることを肯定する見解には十分な説得力がないように思われる。そうであれば、必要経費の範囲について考えるには、現行所得税法の基礎となった昭和40年の所得税法全文改正に係る議論で示された昭和38年税調答申³⁰⁾をもとに解すべきであると思われる³¹⁾。そして、同答申には次のような記述がある。すなわち、「費用収益対応の考え方のもとに経費を控除するに当たって、所得の基因となる事業等に関係はあるが所得の形成に直接寄与していない経費又は損失の取扱いをいかにすべきかという問題については、純資産増加説的な考え方に立って、できるだけ広くこの種の経費又は損失を所得計算上考慮すべしとする考え方と、家事費を除外する所得計算の建前から所得計算の純化を図るためには家事費との区分の困難な経費等ではできるだけこれを排除すべしとする考え方との広狭二様の考え方がある。

所得税の建前としては、事業上の経費と家事費とを峻別する後者の考え方も当然無視することができないが、事業経費又は事業損失の計算については、できる限り前者の考え方を取り入れる方向で整備を図ることが望ましい³²⁾。つまり、必要経費の考え方には広狭2つの考え方があり、家事費との区別という問題を考える場合には、必要経費を狭く解することもできるが、可能な限り広く、純資産増加説的な考え方によるものと記されている。

では、ここで記されている純資産増加説的な考え方とはどういった考え方なのであろうか。次にこの点について見ていくことにしよう。

2 ドイツにおける控除概念論

ドイツ所得税法（Einkommensteuergesetz（以下EStG））は、純所得を算定するために控除される費用として2つの概念を用いている。それが必要経費（Werbungskosten（§ 9Abs.1））と事業支出（Betriebsausgaben（§ 4Abs.4））である。これらは所得分類に応じて用いられている。すなわち、EStGにおいては7つの所得分類が採用されている。そして、この7つはその性質によって2つに大きく区分されている。具体的には農林業所得（Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft）、事業所得（Einkünfte aus Gewerbebetrieb）および独立労働所得（Einkünfte aus selbständiger Arbeit）の3つからなる利得性

28) 今村隆「判批」税研178号（2014年）73頁（75頁）、末永英男「租税判例にみる企業会計に対する無理解—所得税法の必要経費を中心として—」税研184号（2015年）16頁（21頁）。

29) 伊川・前掲注(3)75頁。

30) 税制調査会「所得税法及び法人税法の整備に関

する答申」（昭和38年12月）。必要経費に関しては42頁以下。

31) 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年）36頁（40頁）。

32) 税制調査会・前掲注(30)43頁。

所得 (Gewinneinkünfte) と、非独立労働所得 (Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit)、資本財産所得 (Einkünfte aus Kapitalvermögen)、賃貸借所得 (Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung) およびその他の所得 (sonstige Einkünfte) からなる余剰性所得 (Überschusseinkünfte) である (§ 2Abs.2)。このうち、余剰性所得の計算過程において控除されるのが必要経費で、利得性所得において控除されるのが事業支出として規定されている。

この2つの概念についての定義はそれぞれ次のようになっている。すなわち、事業支出は「事業に基因する支出」であり、必要経費は「収入の稼得、保全および維持のための支出」として定義されている。

そして、このような定義の差異からその範囲も異なるものとして考えられてきた。すなわち、必要経費は「ため (zur)」という文言から一定の目的に向けてなされる支出であると解され、目的 (final) 概念であるといわれる。それに対して事業支出は、「基因する (veranlassen)」という文言から事業活動を原因とする支出として解され、原因的 (kausal) 概念であるといわれている³³⁾。このような控除される支出についての理解の差は、上記の所得の2つの区分が所得概念に基づいて生じていることに関連してくる。すなわち、余剰性所得はいわゆる制限的所得概念 (所得源泉説 (Quellentheorie)) に基づくと解されている。

つまり、独立した (反復継続的に利得を生じる) 所得源泉の果実のみが課税対象として把握されるのである。それに対して、利得性所得は、前事業年度終了時の事業財産と今事業年度終了時の事業財産の差額として示されている (§ 4 Abs.1 EStG) ように、いわゆる包括的所得概念 (純資産増加説 (Reinvermögenszugangstheorie)) に基づいているといわれる³⁴⁾。そして、このような所得概念との関連から、必要経費は制限的に理解され³⁵⁾、事業支出は包括的に理解されている³⁶⁾。そしてそれに基づき、ドイツの判例においてこれら2つの範囲は異なるものとして解されてきた。

実際に、必要経費の範囲を限定的に捉えた判例として、連邦財政裁判所 (Bundesfinanzhof (以下BFH)) 1957年11月15日判決³⁷⁾がある。そこでは次のように述べられている。「…必要経費概念は一次的には目的 (final) のものである。すなわち、当該費消は、所得の獲得、保全および維持という目的のためになされなければならない。本件相続税は〔所得の獲得と：筆者補足〕目的 (final) 的な関連はなく、原因的 (kausal) 関連にあるといえる。なぜなら、納税義務者は相続という方法で〔当該財産を：筆者補足〕獲得しているからである。所得税法9条1項に特別に規定されている必要経費に、継続的な負担が含まれるならば、目的性という観点は何も役割を果たさなくなる。そのため、費消は、それが必要経費であるならば、ある個別

33) Joachim Lang, Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer, Köln 1988, S.318ff., Dieter Birk./Marc Desens/ Henning Tappe, Steuerrecht 17.Aufl., 2014, Heidelberg, Rdn.1012ff.

34) A.a.O., Birk/Desens/Tappe, Rdn.608ff.

35) Tipke/Lang, Steuerrecht 22.Aufl., 2013, Köln, § 8 Rz.181ff.

36) A.a.O., Birk/ Desens/ Tappe, Rdn.1012ff.

37) BFH v.15. 11.1957 VI 79/55U : BStBl. III 1958, 103.相続税の分割納付が特別支出として認められるかが争われた事例。

の所得区分と〔そのような目的な：筆者補足〕経済的関連がなければならぬ。このように、必要経費について経済的利得を得るためなどの目的な関連性を要請している。

それに対して、事業支出が問題になった事例では包括的に経費性を認める判断が示されている。例えばBFH1997年11月26日判決³⁸⁾がある。この判決においてBFHは、「費消が事業支出として、所得税法4条4項によって控除されるためには、その費消が事業に基因していなければならない。このこと〔基因：筆者補足〕は費消と事業との間に経済的関連を要求している」。このように、事業との関連性を求めるのみで、収入を得るためなどの目的には着目していない。このことから、重要なのは事業に「基因」していることであると考えられる。

このように、事業支出と必要経費は、条文上の文言の違いから、それぞれが原因的概念と目的な概念として理解され、その範囲も異なるものとして捉えられてきた。しかしながら、これらはいずれも純所得を算定するために控除されるものである。そして、いずれも所得を獲得するための費消である点においても共通している。この点は、BFH1962年3月2日判決³⁹⁾でも、「その性質について、所得獲得のための費消であるという点で一致する」と認められている。またBFH1962年8月24日⁴⁰⁾

判決でも「必要経費と事業支出は原則同じ費消を把握する」と認められている。

このような判断を受けて、事業支出と必要経費が同一のものであるということが判例において認められるようになった。そして、BFH1977年11月28日判決⁴¹⁾が必要経費に対しても、事業支出で認められてきた包括的な考え方を用いるべきであると示したといわれている。本件は、被用者が通勤途中に起こした交通事故の費用が必要経費として争われている。その判決においてBFHは、「必要経費または事業支出の評価の際に常にそうであるように、税法に関しては、独自に、費消が職業上または事業上基因しているかということが検討されなければならない」と示している。その上で、自動車事故に関しては、その事故を起こした通行自体が「事業または雇用関係に基因していなければならない」と述べている⁴²⁾。つまり、必要経費の判断も事業支出と同様に基因性を基準にして判断しているのである。

このように、BFHの判例を通じて、必要経費と事業支出が同質のものであることが認められ、それらが基因性に基いて判断されるようになったと考えられる。そして、このことは近時の裁判例においても維持されていると考えられている⁴³⁾。

また、このことは連邦憲法裁判所も認めて

³⁸⁾ BFH v. 26. 11.1983 GrS 2/82 : BStBl. II 1984, 160. 顧客から招待された旅行について家族を同伴させたため、その費用の経費性が争われた事例。

³⁹⁾ BFH v. 2. 3.VI79/60 S : BStBl. III 1962, 192. 本件は、被用者である原告が通勤途中に起こした交通事故によって破損した車の減少価値部分を必要経費として認められるかが問題になった事例である。

⁴⁰⁾ BFH v.24. 8.1962 VI 218/60 U : BStBl. III 1962,

467. 本件は、司法試験合格後にスキルアップのために語学留学をした弁護士の当該授業が、弁護士事務所就職後に必要経費として認められるかが問題になった事例である。

⁴¹⁾ BFH v.28. 11.1977 GrS 2-3/77, BStBl. 1978 II S.105.

⁴²⁾ A.a.O., BStBl. 1978 II S.108.

⁴³⁾ A.a.O., Tipke/Lang, § 8 Rz.230ff.

いると考えられる。例えば、上記の連邦憲法裁判所1969年10月2日判決⁴⁴⁾では、「所得税は、人税として担税力を把握する。ここから、特に所得の純額課税の原則が導かれる。これによれば、…所得に関して、収入の必要経費を超える余剰だけが所得税に服し、原則としてすべての職業に基因する費消も必要経費となる」と示されている。このことから、基因性によって必要経費も捉え、それを収入金額から控除することが認められていると考えられる⁴⁵⁾。これによれば、事業支出も必要経費も基因性に基いて判断されることになる。

そして、ここで示されてきた基因性に基いて必要経費および事業支出への該当性を判断する考え方を、ドイツでは基因原則(Veranlassungsprinzip)と呼んでいる⁴⁶⁾。この基因原則とは、「稼得行為に基因するすべての費用が控除可能でなければならない」という原則である⁴⁷⁾。この原則は、もともとは事業支出にのみ認められていたものである。そして、事業支出は上記のように純資産増加説に基づく利得性所得に対応して控除される支出である。つまり、この基因原則という考え方こそが、日本で昭和38年税調答申において示された「純資産増加説的な考え方」とであると考えられる。

3 検討

ここまで見てきたように、東京高裁判決においては従来、一般対応の経費についても求められてきた業務との直接的な関連性が否定されている。しかし、その考え方には否定的なものもある。そこで、必要経費の範囲について、現行所得税法の基礎となった昭和38年税調答申を見ると、そこでは必要経費について「純資産増加説的な考え方」に基づいて判断すべきと示されている。

この「純資産増加説的な考え方」とは、上記のようにドイツにおける基因原則の考え方であると思われる。そして、ドイツでは収入を得るための支出であるという点の共通性から、所得源泉説に依拠する目的的な概念である必要経費にも基因原則が適用されることになっている。

他方で、日本においても同じく「必要経費」が導入された明治期では所得が制限的に捉えられていた⁴⁸⁾ことから、やはり目的的に「収入を得るために必要な経費」として直接の因果関係を求めることによって限定的に解されてきたと考えられる⁴⁹⁾。

しかし、シャープ勧告に基づく現行所得税法は包括的所得概念を採用⁵⁰⁾し、必要経費も漸次拡大の方向をたどってきている⁵¹⁾。そして、昭和40年改正により法人税法における損金の

44) Fn.10., Joachim Lang, Konkretisierungen und Restriktionen des Leistungsfähigkeitsprinzips in FS für Heinrich Wilhelm Kruse, Köln, 2001, S.316.

45) Guido Weber, Die Abgrenzung zwischen Erwerbs- und Privatsphäre nach dem Veranlassungsprinzip, StuW 2009, S.184 (185).

46) 奥谷「市場所得における控除概念—基因原則による必要経費—」島大法学45巻2号(2001年)23

頁(27頁)。

47) 基因原則を中心とした以下の内容については、奥谷・前掲注(46)28頁。

48) 金子・前掲注(1)183頁。

49) 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年)959頁。

50) 金子・前掲注(1)183頁。

51) 注解所得税法研究会・前掲注(49)958頁。

規定とほぼ平仄があった内容とされてきている⁵²ことから、包括的に捉えるようになってきていると考えられる⁵³。その考え方のもとになっているのは「純資産増加説的考え方」、すなわち基因原則であると思われる。そして、それに基づき、その範囲は「事業遂行上直接間接に必要な諸費用に及び、その必要性も不可欠ないし適切なものに限らず有益なものを含み、また、事業遂行上の目的意思を持たない事業用資産等の損失をも含む」と解されている⁵⁴。これは、事業に基因する支出と損失として基因原則の観点からも説明される範囲と合致するように思われる。

そして、このような考え方に基づいて、上記の東京地裁平成23年8月9日判決を見てみると、例えば役員として出席した懇親会費について次のように述べている。すなわち、「原告が弁護士会等の役員として行う活動を社会通念に照らして客観的にみれば、その活動は、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いうべきである。

そうすると、…各支出については、これらが弁護士会等の役員としての活動との関連で支出されたものであるからといって、原告の事業所得を生ずべき業務に直接関係して支出された必要経費であるということとはできない」。このように「事業」の範囲を狭く解して、それとの直接的関連性を求めている。その上で、「また、仮に、弁護士会等の役員として懇親会等に出席するというこれらの活動を通じて生じた人的信頼関係を機縁として、原告が弁護士としての法律事務を依頼されることがあるなどして、これらの活動の結果とし

て原告が所得税法上の『事業』による所得を生ずるきっかけとなることがあったとしても、それは、…各支出の直接の目的ではなく、飽くまでも間接的に生ずる効果にすぎないというのが相当であるから、これらの懇親会等の費用等を支出することが、弁護士としての所得を生ずべき業務の遂行上必要であるとはいえない」と示している。

この判示を見ると、弁護士会等の役員として懇親会等に出席するということが弁護士業務に関連していると認めているようにも思われる。しかし、それによって直接に事業による所得を生じさせるものではないから、業務の遂行上必要とは言えないと判断している。このことから、業務との直接的な関連性は、ひいては事業による所得との直接的関連性として理解されていると考えられる。

これに対して、東京高裁判決では、「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、…控訴人が弁護士として行う事業所得を生ずべき業務の遂行上必要な支出であれば、その事業所得の一般対応の必要経費に該当するということができるからである」と示されている。その上で、「弁護士会等の活動は、弁護士に対する社会的信頼を維持して弁護士業務の改善に資するものであり、弁護士として

⁵² 注解所得税法研究会・前掲注(49)967頁。

⁵³ 三木・前掲注(3)18頁。

⁵⁴ 注解所得税法研究会・前掲注(49)973頁。

行う事業所得を生ずべき業務に密接に係るとともに、会員である弁護士がいわば義務的に多くの経済的負担を負うことにより成り立っているものであるということが出来るから、弁護士が人格の異なる弁護士会等の役員等としての活動に要した費用であっても、弁護士会等の役員等の業務の遂行上必要な支出であったということが出来るのであれば、その弁護士としての事業所得の一般対応の必要経費に該当すると解するのが相当である」と、弁護士業務に関連する弁護士会等での活動も、業務との密接な関係を有するものとして、必要経費性を広く捉えようとしている。このような考え方は、上記の「事業遂行上直接間接に必要な諸費用に及び、その必要性も不可欠ないし適切なものに限らず有益なものを含」むという必要経費の範囲の捉え方と合致するものであるといえる。

このように考えると、従来の業務との直接的な関連性を要求していた考え方は、業務ではなく、それによって「直接に」所得が生ずるかという点に重点を置いていたように思われる。それに対して、東京高裁判決では、業務の遂行上「必要性」があれば、直接間接を問わずに必要経費として認めるという考え方であるといえる。

そうであれば、この考え方は従来の考え方とは異なるものであると考えられる。しかし、これまで要求されてきたのは「業務」との直接の関連性である。また、東京高裁判決でも直接間接を問わずに必要性が認められれば十分であると考えられている。その上で「ある支出が業務の遂行上必要なものであれば、その業務と関連するものでもあるというべきである。それにもかかわらず、これに加えて、事業の業務と直接関係を持つことを求めると

解釈する根拠は見当たらず、『直接』という文言の意味も必ずしも明らかではない」と示されている。つまり、業務の遂行上「必要性」があれば業務との「関連性」が認められるということである。

このように、必要性があれば関連性があるという理解を採った場合、どのような場合に必要性が認められるのか、ということの基準が不明確になると考えられる。むしろ、検討されるべきは、必要経費とはどのような関連があるのかという点であると思われる。そして、そういった点から業務との直接の関連性を肯定する見解が示されているといえる⁵⁵。しかしながら、業務との直接の関連性は文言上示されていない。そこで、必要経費の意義について、昭和38年税調答申に依拠して考えると、やはり「純資産増加説的な考え方」によるべきであると考えられる。すなわち、基因原則に基づいて考えるべきだと思われるのである。そして基因原則に基づいて考える場合、業務に（直接に）基因する支出であれば、その必要性は認められると考えられる。これは個別対応の費用についても同じように考えられる。そうすると、一般対応の費用と個別対応の費用についての「違いは控除が認められるタイミングによる差異であって、業務との関連の密接さの違いではない」⁵⁶という考えにも合致すると思われる。また、上記のサッカーの審判員と税理士業務の例についても、移動自体はサッカーの審判員としての活動に基因するものであるとの判断が可能になり、二重に控除するという問題も生じないものと思われる。

⁵⁵ 岡村・前掲注(25)73頁。

⁵⁶ 岡村・前掲注(24)71頁。

このように、基因原則に基づいて必要経費を理解することで、業務との関連性を基因性と解し、事業に基因する支出が業務に必要な支出として必要経費に該当すると考えられることになる。

Ⅲ 必要経費の範囲

このように、基因原則に基づいて必要経費の意義を理解することが、昭和38年税調答申との考え方とも合致し妥当なものであると思われる。しかし、必要経費の範囲については、個人が事業主体であると同時に消費主体であるということから、いわゆる家事費・家事関連費（所得税法45条1項1号）との関係で問題が生じる。

この家事費・家事関連費については実体法上の定義規定がない。しかし一般的には、家事費については「衣服費、食費、住居費、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」をいい、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」であると説明されている⁵⁷⁾。

そして家事費は、個人の所得獲得活動に関係がないため、所得の稼得を担税力の根拠とし、その純所得を算定する過程において考慮する必要はないという観点⁵⁸⁾から、必要経費不算入とされている（所得税法45条1項1号）。また、家事関連費もその主たる部分が業務の遂行上必要であり、かつその必要である部分を明確に区分できる場合等は、その部分に限って必要経費に算入されると解されている⁵⁹⁾（同号、所得税法施行令96条）ことから、原則として必要経費に算入されないと考えられる。

この家事関連費についても、必要経費の意義と同様、業務との関連性が要求されている。そして、これまでは、業務の遂行上通常必要

であるといった通常性や、業務との直接の関連性を要求することで、必要経費該当性が判断されてきている⁶⁰⁾。

しかし、業務との直接の関連性については、上記のように東京高裁判決が否定している。では、そのような東京高裁判決においては、家事関連費について、必要経費と家事費・家事関連費との区分をどのように考えているのであろうか、そこで次にこの点について見ていくことにしよう。

1 必要経費と家事費・家事関連費との区分

東京高裁判決において、家事関連費として必要経費算入が否認された支出に懇親会の二次会参加費がある。これについて判決では、「これらの各支出は、…懇親会等後に開催された二次会に出席した費用である。しかし、…懇親会等に出席すれば、社会通念上、…弁護士会等の役員等の業務遂行上の必要性は満たしたものであるということができ、その後の二次会への出席は、個人的な知己との交際や旧交を温めるといった側面を含むといわざるを得ず、仮に業務の遂行上必要な部分が含まれていたとしても、その部分を明らかに区分することができる」と示されている。つまり、業務との関連において必要性が認められるのは、一次会までで、本件場合は二次会では家事費としての性格も含むものであり、その部分を明確に区分できないため必要経費にはならないと判断されている。

しかし、一次会の費用についても、「弁護士

57) 金子・前掲注(1)285頁。

58) 田中・前掲注(3)37頁。

59) 金子・前掲注(1)283頁。

60) 田中・前掲注(3)37頁。

会等の役員等が、…自らが構成員である弁護士会等の機関である会議体の会議後に、その構成員に参加を呼び掛けて催される懇親会等、…弁護士会等の執行部の一員として、その職員や、会務の執行に必要な事務処理をすることを目的とする委員会を構成する委員に参加を呼び掛けて催される懇親会等に出席することは、それらの会議体や弁護士会等の執行部の円滑な運営に資するものであるから、これらの懇親会等が特定の集団の円滑な運営に資するものとして社会一般でも行われている行事に相当するものであって、その費用の額も過大であるとはいえないときは、社会通念上、その役員等の業務の遂行上必要な支出であったと解するのが相当である」とも示されている。ここでいう、「費用の額も過大であるとは言えないとき」という限定について、通常性の要件とも考えられるし、家事費としての性格があるために過大な部分は必要経費に算入されないとも考えられる⁶¹⁾。

そうすると、金額の「通常性」あるいは「相当性」といったものが示される必要があると考えられる。しかしながら、東京高裁判決ではそれを示さないまま、過大でないということを経由して必要経費として認めている。そうであれば、基準が明確でない以上、必要経費との明確な区分ができているとは考えがたい。それにもかかわらず、こちらは必要経費として認められているのである。

このように、東京高裁判決でも、必要経費と家事関連費との区分については従来と同様、家事費的性格を有する支出の部分を明確に区分する必要性を指摘している。しかしながら、その明確な区分の基準が示されないまま、懇親会費用（一次会費）は必要経費として認められ、二次会費は家事関連費として必要経費

性が否認されているのである。

このような家事関連費との区分について、いわゆるネット競馬に係る払戻金に関する訴訟の判決文にも注目すべき点がある。例えば第1審判決⁶²⁾では、「競馬に興じる者の多くは、その投票により払戻金を獲得するという営利の目的を有していることは否定できない。しかし、競馬の勝馬投票は、一般的には、趣味、嗜好、娯楽等の要素が強いものであり、馬券の購入費用は一種の楽しみ賃に該当し、馬券の購入は、所得の処分行為ないし消費としての性質を有するといえる」と示している。しかし、被告人の馬券購入行為が大量かつ継続的、機械的なものであったことから、「被告人の本件馬券購入行為は、その態様からすれば、競馬を娯楽として楽しむためではなく、むしろ利益を得るための資産運用の一種として行われたものと理解することができ」と示されている。

また控訴審判決⁶³⁾では、「被告人の本件馬券購入行為の態様が、競馬予想ソフトや競馬情報配信サービスを利用し、馬券の大量購入を反復継続して払戻金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

61) 田中・前掲注(3)56頁。また、ここでいう「社会通念」の意義についても疑問が生じることも指摘されている。

62) 大阪地判平成25年5月23日刑集69巻2号470頁。佐藤英明「判批」ジュリスト1459号（2013年）8頁等。

63) 大阪高判平成26年5月9日刑集69巻2号491頁。手塚貴大「判批」ジュリスト1474号（2014年）8頁等。

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）に当たり、必要経費として控除される（同法35条2項2号）と解するのが相当である。これに関して、原判決は、外れ馬券の購入費用等は、特定の当たり馬券と対応関係がないことを理由に、同法37条1項の『直接に要した費用』ではなく『その他これらの所得を生ずべき業務について生じた費用』に該当するとしたが…、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」と示している。

さらに最高裁⁶⁴でも、「本件においては、外れ馬券を含む一連の馬券の購入が一体の経済活動の実態を有するのであるから、当たり馬券の購入代金の費用だけでなく、外れ馬券を含む全ての馬券の購入代金の費用が当たり馬券の払戻金という収入に対応するということができ、本件外れ馬券の購入代金は同法37条1項の必要経費に当たると解するのが相当である。

これに対し、検察官は、当たり馬券の払戻金に対応する費用は当たり馬券の購入代金のみであると主張するが、被告人の購入の実態は、上記のとおり的大量かつ網羅的な購入であって個々の馬券の購入に分解して観察するのは相当でない。また、検察官は、外れ馬券の購入代金は、同法45条1項1号により必要経費に算入されない家事費又は家事関連費に当たると主張するが、本件の購入態様からすれば、当たり馬券の払戻金とは関係のない娯楽費等の消費生活上の費用であるとはいえないから、家事費等には当たらない」と判断している。

一連の判決では、一般的には競馬による払戻金が一時所得に該当することが認められている。その上で、地裁判決では競馬について、「一般的には、趣味、嗜好、娯楽等の要素が強いものであり、馬券の購入費用は一種の楽しみ賃に該当し、馬券の購入は、所得の処分行為でないし消費としての性質を有する」と示している。しかし、これが機械的、網羅的に馬券を購入することで、「競馬を娯楽として楽しむためではなく、むしろ利益を得るための資産運用の一種として行われた」ものになると認めている。そして、外れ馬券の購入費用を「業務について生じた費用」として払戻金との直接的な関係がなくとも必要経費として認めている。

これに対して高裁判決では、「馬券の大量購入を反復継続して払戻金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…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）に当たると示している。

しかしながら、これらの判決には次のような疑問が生じる。すなわち、地裁判決については、どのような基準で娯楽の要素が消えたのかは明確ではないといえる。むしろ、競馬自体には娯楽的要素が残るようにも思われる。そうであれば、馬券購入費用は家事費と必要経費の要素を併有する家事関連費に該当する

⁶⁴ 最一小判平成27年3月10日刑集69巻2号434頁。佐藤英明「判批」ジュリスト1482号（2015年）10頁等。

ことになると考えられる。また高裁の判断については、大量購入が必要であったとしても、それが払戻金に「直接必要」となる根拠が示されていないといえる。確かに、払戻金を得るために馬券購入は必要であるが、外れ馬券も購入しなければならないのか、それが払戻金を得るために、なぜ「直接必要」なのか、東京高裁判決に基づいても説明できないと思われる。

これらの点について、最高裁はいずれの費用に該当するかを明確にしないまま必要経費に該当すると示している。しかし、家事関連費に該当するという検察官の主張については、「本件の購入態様からすれば、当たり馬券の払戻金とは関係のない娯楽費等の消費生活上の費用であるとはいえない」と指摘している。つまり、家事費ではないと指摘していることになる。しかし、検察官の主張は家事費としての要素も残っている家事関連費であるというものである。消費生活上の費用でないことから家事費でないことにはなっても、家事関連費ではないことにはならないといえる。仮に、家事関連費でもないとするならば、地裁判決と同様にどのような基準で競馬に娯楽性がなくなったのかは不明確であると考えられる。

この点に関連して大谷剛彦裁判官が次のような意見を示している。すなわち、「所得税法37条1項において、必要経費とは『売上原価その他当該総収入金額を得るため直接に要した費用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』とされており、例示に掲げられている費用からみても、一般的には収益と対応する費用が必要経費に当たると解されているものと思われる。これを馬券の

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。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。また、いかなる購入金額であろうと外れ馬券の購入代金の全額が必要経費に当たり得るとの判断は、広く一般の国民から理解を得るのは難しいのではなかろうか。

以上に述べたことから、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」。このように高裁判決を誤りと指摘し、外れ馬券購入費用の必要経費性にも疑問を示している。後者の疑問については、娯楽的要素が残る馬券購入行為において、必要性に関する明確な区分ができなければ家事関連費として必要経費不算入になるという点であると考えられる。

このように、家事関連費と必要経費については、家事関連費が必要経費と家事費の両方

の要素をもつことからその区分がきわめて複雑で、明確な判断が示されていないように思われる。しかし、この区分は必要経費の範囲を考える上で極めて重要な意味をもつものであるといえる。では、このような必要経費と家事関連費との区分を、必要経費を「純資産増加説的に」捉える基因原則はどのように考えているのであろうか。次にこの点について見ていくことにしよう。

2 基因原則における必要経費と家事費・家事関連費

基因原則に基づくEStGの規定を見ると、日本と同様に、家事費・家事関連費は原則として控除が認められていない。しかし、家事関連費が所得稼得行為に基因する要素を含む支出であることに鑑みると、その控除が認められないことは客観的純額主義に反するようにも思われる。では、なぜ控除の禁止が認められているのだろうか。その根拠について見ていくことにしよう。

基因原則に基づくと事業支出および必要経費は稼得のために必要な支出として稼得支出(Erwerbsausgaben)と呼ばれる⁶⁵⁾。そしてこの稼得支出を定義づけると、「稼得活動に基因して流出する金銭その他の経済財」と解される⁶⁶⁾。

このように稼得支出を解した場合、事業にも基因し、私的な活動、生計(Lebensführung)にも基因する複合的な支出(gemischte Ausgaben)、つまり家事関連費については次のように指摘されている。すなわち、「本質的に生計にも収益活動にも基因する支出(複合的支出)は、それが少なくともおおそで分配できる場合には、分配して評価しなければならない。それが分配できない場合、それは

適切な範囲で稼得支出として評価されなければならない。支出は、それが本質的に収益活動に基因し、本質的でない部分でのみ生計に基因する場合、すべてを稼得支出として評価されなければならない」⁶⁷⁾。つまり、原則として家事関連費は控除が認められるべきであり、それが分配可能であれば分配し、分配できない場合には適切な範囲で課税上考慮すべきであると解されているのである。

このような家事関連費の理解によれば、上記のような家事関連費について原則控除を認めていないことに問題があるとも考えられる。そのため、この家事関連費と稼得支出の区分をめぐって、すなわち家事関連費の控除可能性をめぐって争いが生じている。

例えば、BFH1970年10月19日判決⁶⁸⁾では、「EStG12条1号2文によれば、個々の所得区分においても、総所得金額からも納税義務者の家計のための『費消』は控除されえない。これには、納税義務者の経済的および社会的立場をもたらず生計のための費用が、納税義務者の職業または活動の支援のために必要な場合であっても、含まれる(§12 Nr.1 S.2 EStG)。この規定の解釈および適用について判例は以前から重大な問題としてこなかった。なぜなら、かつてはこの規定に挙げられている生計のための費用が他の私的な費消およびEStGに定義されている事業支出および必要経

⁶⁵⁾ 稼得費消(Erwerbsaufwendungen)と呼ぶこともある。Vgl.a.a.O.,Tipke, S.180.

⁶⁶⁾ Kölnerentwurf(Joachim Lang u.a., Kölner Entwurf eines Einkommensteuergesetzes, 2005, Köln) §10 Abs.1 S.2.

⁶⁷⁾ S. Kölnerentwurf §15Abs.1.

⁶⁸⁾ BFH v.19.10.1970 - GrS 2/70, BStBl. II 1971, 17., vgl. auch, A.a.O., Bergkemper, S.312f.

費としばしば区分が困難になり、さらにこの規定の意義は、費消が少なくとも部分的に事業支出または必要経費の要件を満たす場合に、不明確に思われるからである」と指摘している。このことから、家事関連費と稼得支出との区分が問題になるために、BFHはそれまでのこの問題に積極的に関わってこなかったという状況がうかがえる。

しかし、「EStG12条1号2文には、私的な生計に有益であるが職業も支援する費消が関係する。…この規定がなくとも、このような費消は、生計にも職業にも基因する場合、判例の一般原則に従って、通例は分配が必要となるであろう」と、家事関連費と家事費または稼得支出との区分が必要となることを指摘している。

それにもかかわらず、「EStG12条1号2文の意義はまさに分配禁止〔原則として全額控除しないこと：筆者補足〕にあるということを中心としなければならない」と述べている。なぜなら、「分配禁止は一義的には課税の公正に有益」だからである。具体的には、「納税義務者が多かれ少なかれ偶然または意識的にもたらした職業上の考慮と私的な考慮との結びつきによってその生計のための費消が、部分的であっても所得税において重要な領域に拡大することが妨げられる。なぜなら、ある者が〔その費消を稼得支出として認めるのに：筆者補足〕適切な職業があるのに対して、他の納税義務者は同様の費消について、〔稼得支出として認められないために：筆者補足〕課税所得から支払わなければならないからである」と指摘されている。このように、家事関連費を稼得支出と家事費とに分配することで不公平な状況が生じることが懸念されるために、家事関連費を全額控除できないとするこ

とにこの規定の意義があると解している。

しかしながら、このようなBFHの解釈に対しては学説上の批判がみられる。例えば、「EStG12条1号2文から一般的な分配および控除の禁止を導くことは不適切である。…法は、『納税義務者の経済的または社会的立場をもたらす生計のための費消は、それが納税義務者の職業または活動を支援するために必要な場合でも』、稼得費消として控除できないということだけを述べているにすぎない」といった指摘がある⁶⁹⁾。

また、「分配禁止は、現行法上も、他の理由からも認められない。…BFHは決定すべき事例に応じて、分配を禁止するか、考慮しないかということをしている。現行法上分配の禁止がないのであれば、事実上も分配の禁止はない」という指摘もある⁷⁰⁾。そうであれば、「一般的な分配および控除の禁止を立法者は意図していなかった。典型的な生計費のみが一部分的にも一稼得費消として控除できないに過ぎない。このことだけを法が示している」ということになる⁷¹⁾。

そして、この分配の禁止が認められないのであれば、その分配をどうするかという点については、次の方法が提案されている⁷²⁾。すなわち、費消が事業上の領域にのみ帰属するか、またはもっぱら私的領域に帰属するか法律上重要な経済的関連を明らかにするというもの

69) Walter Dreseck, Gedanken zum Aufteilungs- und Abzugsverbot - §12 Nr.1 Satz2 EStG im Wandel, in: FS für Klaus Offerhaus, 1999, Köln, S.497 (499).

70) Heinrich Wilhelm Kruse, in: FS Offerhaus S.491 (496).

71) A.a.O., Dreseck, S.500.

72) A.a.O., Sohn, S.437.

である。そして法律上重要な経済的関連性がその費消について、事業にも私的にも基因する場合、つまり家事関連費であれば、それは評価によって分配するというものである。これによって、客観的純額主義に可能な限り近づくことができると考えられている。

このような考え方によれば、上記のBFH1970年10月19日判決は、家事関連費の控除を一般的に認めていない点で誤っていることになる。その根拠とされているEStG12条1号2文によって分配可能な費消の控除が認められないのではない。むしろ、客観的に、合理的に分配できない複合的費消、すなわち家事関連費についてのみ、控除の禁止が認められるというのが、当該規定の意義なのである。もし、分配可能で控除できる費消までもが、この規定を根拠に控除できないということになれば、これは過剰な課税の禁止（Übermaßverbot）に反することになる。つまり、担税力を超えた課税として応能負担原則にも反し、財産権の侵害にもつながることになるのである。こういった意味からも、家事関連費を客観的な基因性をもって分配し控除することが求められていると考えられる⁷³⁾。

そして、このような分配をして控除を認めるという考え方は、BFH判決においても徐々に見られるようになっていった。例えば、上記のBFH1977年11月28日判決⁷⁴⁾では、家事関連費の問題について次のような判断を示している。「大法廷はこれまでの判例によって次の点について一致している。すなわち、自動車事故費用の控除可能性は…非独立労働所得における必要経費としておよび農林業所得、営業所得および独立労働所得における事業支出として原則異なる評価がされない。控除可能性にとって決定的なのは、これらの費用が事

業または職業に基因しているかということである」と述べている。つまり、支出の控除可能性については基因原則をもとに判断することが確認されていると考えられる。

そして、上記のBFH1962年3月2日判決⁷⁵⁾を指摘し、「そこでは、自宅と職場の間の被用者の移動での自動車事故によって生じた費用を原則として必要経費として認めている。さらにこのような交通に予定されている概算率を認めている」と示している。しかし他方で、この判決は、「被用者が故意または重大な過失により被害の原因を自身で起こしている場合、例えば故意または過失で交通法規を無視している場合に」、必要経費として認められない場合があることを認めている。

しかし、本件では、このような納税義務者が故意または過失で交通法規に違反した場合でも自動車事故費用の控除可能性を排除しないと述べている。その理由として、「税法にとって、必要経費または事業支出の評価について常に独自に検討されなければならないのは、費消が職業または事業に基因しているかということ」が挙げられている。そして、「自動車事故の費用に関して、このことは、事故を起こした運転自体が事業または雇用関係に基因しなければならないことを意味する」。これは例えば、住居と職場の間の運転または住居と事業所間の運転の場合には認められる。それに対して、被用者が職業外の理由から遠回りをした場合に職業上の基因は認められなくなる。

「このとき、事故費用が控除できないことに

⁷³⁾ A.a.O., Söhn, S.438.

⁷⁴⁾ S. Fn.41.

⁷⁵⁾ S. Fn.39.

対して、納税義務者が交通法規に反していたか、それはどの範囲かということや、刑罰の対象かということは意味をもたない」のである。なぜなら、「課税は原則として価値中立的に経済的負担能力のみに対応している」からである。このことは特に、刑法違反または禁止違反行為が稼得領域に帰属するものではないということでも変わることはない。あくまでも、控除可能性やこれらの行為の課税上の評価に関して決定的なのは、基因関係のみなのである。

そうであれば、例えば「納税義務者が、時間通りに職場または仕事の待ち合わせ場所にいるために、速度違反をしてまたは禁止された道を通行し事故に遭った場合であっても職業との関連性は認められる」のである。そして、このような場合、「事故費用は、事業支出または必要経費として控除される」。それに対して、「同乗者などとの競争を行ったために、納税義務者が職業上の通行で速度違反をした場合、事故費用は事業支出または必要経費として控除できない」ことになる。

このように、あくまでもどういった原因で当該運転または通行が行われていたかということ判断基準とする、つまり基因原則に基づく分類だけが強調されているのである。そして、家事関連費に認められる私的に基因する部分をどのように区分するかという点については、次のような指摘がある。すなわち、「事故費用の税法上の評価が、事業上の走行（職業走行（Berufsfahrt））での事故が単に本質的でない部分での納税義務者によって私的にも基因させられていたために、事業上（職業上）の基因が破棄または遮断されるのではなく、事業上（職業上）基因する費用が本質的または非本質的に納税義務者によって私的

にも基因しているかという問題が基準となるのである。これは評価、すなわち事業上の原因と私的な複合基因によるその他事業外の原因との質的な比較を通じて決定すべきである」。つまり、事故ではなく、走行の原因の本質的部分が事業上（職業上）にあるのか、私的部分にあるのか、という点を実質的に検討すべきであるということになると思われる。

またこの点に関しては、連邦憲法裁判所も判断を示している⁷⁶⁾。例えば、2002年12月4日判決がある⁷⁷⁾。本件では職業に基因する二重家計のための仕事部屋に生じる費用の必要経費としての控除が2年間に制限されるという1996年EStG 9条1項3文5号3文の合憲性が問題になっている。

本件について連邦憲法裁判所は次のような判断を示している。まず、「EStGにおける負担公平に関して基準となる財政的負担能力を制定法の立法者は、客観的純額主義および主観的純額主義によって把握する」と純所得課税の原則を確認している。そして、純額主義によれば、「所得税には原則として純所得のみ、つまり稼得収入と（事業上／職業上の）稼得費消並びに（私的な）生存を保障する費消との差額のみが服する」ことになると示している。しかしながら、「EStG12条1項2文により、『納税義務者の職業または活動の支援のために必要な場合であっても、納税義務者の経済的または社会的な立場によってもたら

⁷⁶⁾ 上記以外のBFH判決については、a.a.O., Bergkemper, S.313ffを参照。

⁷⁷⁾ BVerfG v.4. 12.2002 - 2 BvR 400/98 2 BvR, 2 B v R 173 / 500 (http://www.bundesverfassungsgericht.de/SharedDocs/Entscheidungen/DE/2002/12/rs20021204_2_bvr040098.html).

される』生活費用に関して」は課税標準の減額が認められないことを認めている。

そして、客観的純額主義に関連して本件について、「事業支出または必要経費として、事業または職業に基づく二重家計の費用の控除を原則認めることは、税法上重要な職業領域が『職場のドア』から始まるわけではない、というEStGの基本決定の伝統的な一部である」。そのため、「職業領域と私的な生活との切断領域にある移動費用も、必要経費または事業支出として認められる」。そして本件のような二重家計の場合については、「住居と職場との交通費が、住居地の私的な選択のために強制的に私的にも共同で基因するにもかかわらず、客観的純額主義の範囲内で控除可能な職業上の費消に属する」と認めている。つまり、単身赴任などの選択は納税義務者の個人的な選択であって、その結果生じる費用は私的領域における決定に基づくものであるから、家事費または家事関連費に該当すると考えられなくはないが、その原因が職業活動にあることから必要経費としての控除が認められる、ということである。このように指摘して、本件では当該規定が憲法違反であると示されている。

このように、ドイツにおいては客観的な基因関係を重要視して可能な限り、家事関連費の控除を認めるという解釈が成立していると考えられる。そしてBFHでもその判決に変化が見られてきたといわれる⁷⁸⁾。そのような判決として例えば2005年8月18日判決⁷⁹⁾が挙げられる。

BFHはこの判決の中で次のように述べている。「EStG 2条1項4号によれば、非独立労働所得は、必要経費を超える収入の余剰が課税対象である。『所得』という概念によって、

余剰という概念から認められるように、純所得が示されている。いわゆる客観的純額主義は、基本法(GG)3条1項から導かれる個人の財政的負担能力に応じた課税の原則を実現する」。このように、まず純所得課税、客観的純額主義が基本法から導かれ、応能負担原則を実現するためのものであることが確認されている。そして、これに基づいて「旅行が…複合的に基因する場合、分配のためにまず旅行の費用の要素が分けられなければならない。それは容易かつ明確に事業に有効な領域と、その手当が金銭評価された利益として示される領域とに分類される。純粋に事業に有効な旅行の構成部分の費用は、はじめから、課税対象の労働給与として考慮されえない。他方に関しては、そのような旅行の構成部分の費用は全体が金銭評価された利益として示される給与として把握されなければならない」と述べている。その上で後者の領域に帰属しない「費用は原則として合理的な評価によって分配されなければならない」と示している。このように、本判決は家事関連費の合理的な分配を認めている。つまり、全体として控除を禁止するという分配の禁止は純所得課税の原則に反すると評価されたと考えられる。

このように、明確に家事関連費を基因原則によって、職業／事業部分と私的部分とに区分し、前者の控除をすることが客観的純額主義、応能負担原則の要請であると明確に述べている。つまり、これらの判例や学説の状況に鑑みれば、基因原則と客観的純額主義が結びつくことによって、家事関連費に関して、

⁷⁸⁾ A.a.O., Bergkemper, S.314ff.

⁷⁹⁾ BFH v.18.8.2005VIR 32/03, BFHE 210, 420.社の記念行事を国外で行い、参加者である従業員の費用負担が給与に該当するかが争われた事例。

当該費消が稼得行為に基因する場合にはその控除を認め、また複合的に基因する場合には客観的な基準によって分配を要求していると考えられる。

3 小括

以上見てきたように、日本においては、家事関連費は原則として控除できないものとして考えられ、その主たる部分が業務の遂行上必要であり、かつその必要である部分を明確に区分できる場合等は、その部分に限って必要経費に算入されると解されている。そして、その区分については、家事関連費が必要経費と家事費の要素を持つことから、きわめて複雑で、明確な判断が示されていないと思われる。この点は東京高裁判決においても認められる。

このような区分の複雑さはドイツにおいても同様であると考えられる。しかし、ドイツにおいては、家事費についての控除を認めないことがEStG12条の1項2文の意義として考えられ、家事関連費については原則として控除を認めることが基因原則に基づいて要請されている。その際、稼得行為に基因する部分を合理的な基準で分配することで控除を認めることが純所得課税の原則との関係で必要と考えられている。そして、その分配ができないときにのみ、控除が認められないと考えられる。

おわりに

以上見てきたように、所得税における純所得課税の原則、すなわち必要経費を控除する

ことは、憲法14条の応能負担原則に加え、29条の財産権保障の観点からも要請されていると考えられる。

そして、その控除される必要経費の意義は、「純資産増加説的な考え」、すなわち基因原則に基づいて考えられなければならないといえる。それによれば、売上原価等収入を得るために直接に要した費用および所得を生ずべき業務について生じた、すなわち業務に基因して生じた費用を、必要経費として捉えることになる。そして、業務との直接的な関連性を有するものだけでなく、間接的に関連する費用も含めて必要経費として控除することが、純所得課税の観点から要請されているといえる。

また、この必要経費と家事費・家事関連費との区分についても、基因原則に基づいて考える必要があると思われる。すなわち、家事関連費について原則として控除を認めず、その主たる部分が業務の遂行上必要であり、かつその必要である部分を明確に区分できる場合等は、その部分に限って控除を認めるという狭い範囲を家事関連費の控除対象として考えるべきではない。むしろ、純所得課税の観点からは、事業に基因する費消である以上、原則として家事関連費も控除を認めるべきであり、合理的な基準に基づいて、業務に基因する部分を分配し、その控除を認めることが要請されていると考えられるのである。

このように、純所得課税の要請にこたえるべく、基因原則に基づいた必要経費の捉え方をしていくことが所得税においては肝要であると考えられる。