

## 保育費の控除可能性についての一考察

山田麻未

(名古屋経済大学法学部准教授)

## 目 次

I はじめに	3 考察
II アメリカにおける保育費の取扱い	4 小括
1 事業経費と個人的支出	IV 医療費と保育費
2 Smith判決	1 Wendell判決
3 Smith判決後の保育費の取扱い	2 Ochs判決
4 小括	3 Kuntz判決
III Smith判決と追加的支出	4 小括
1 教育費—Kroll判決	V おわりに
2 食費—Green判決	

## I はじめに

一人きりで育児をしている状態のことを指す「ワンオペ育児」という言葉が、2017年度の新語・流行語大賞にノミネートされた<sup>(1)</sup>。昭和55年以降、夫婦ともに雇用者の共働き世帯は年々増加し、平成9年以降は、共働き世帯数が男性雇用者と無業の妻からなる世帯数を上回っている<sup>(2)</sup>。しかし、働きながら子育てをすることは過酷である。親の育児負担を軽減する方法として、保育所やベビーシッターを活用するなど、外部に助けを求めることが考えられるものの、これらを利用するための金銭的な負担は非常に重い<sup>(3)</sup>。

厚生労働省は平成28年度の税制改正要望において、仕事と家庭を両立し、女性の活躍を促進する等の観点から、ベビーシッターの利

用などの子育て支援に要する費用の一部について、税制上の措置が必要だと指摘したが<sup>(4)</sup>、未だ実現には至っていない<sup>(5)</sup>。日本の所得税法では、現在のところ、こうした保育費を同法37条の必要経費や、同法57条の2の特定支出として控除することはできないように思われる<sup>(6)</sup>。また、ほとんどの納税者も、保育費を必要経費として主張していないようである<sup>(7)</sup>。なぜ、保育費は控除できないと考えられている

(1) 朝日新聞2017年11月10日朝刊37面「流行語大賞、候補に30語『インスタ映え』『付度』など」。

(2) 内閣府男女共同参画局「男女共同参画白書平成28年度版」本編I第3章（共働き世帯の増加）およびI-3-1図（共働き等世帯数の推移）参照。内閣府ウェブサイト<[http://www.gender.go.jp/about/danjo/whitepaper/h28/zentai/html/honpen/bl\\_s03\\_00.html](http://www.gender.go.jp/about/danjo/whitepaper/h28/zentai/html/honpen/bl_s03_00.html)>〔最終確認日2018年3月16日〕。

のだろうか。

たとえば、子どもを産み育てるのは家庭の中で行なわれるべきものであるため、保育費は所得税法45条1項1号の家事費であるとの考え方や、あるいは保育費には同法37条1項が要求する事業との関連性が認められないという考え方があるのかもしれない。しかしながら、共働きのために自分で子どもの面倒を

見ることができない場合など、保育所やベビーシッターを利用せざるを得ない場面も考えられる。このような場合には、事業との関連性を保育費に認めることができるようにも思われる<sup>(8)</sup>。保育費が控除できないという判断は、それほど自明のことなのだろうか。この問題に関する日本の判例や文献は、十分ではない<sup>(9)</sup>。

- (3) 保育料の水準について、教育標準時間認定を受けた子ども（1号認定）の場合、推定年収が680万円以上だと月額2万5,700円、保育認定を受けた子どもの場合は、推定年収が1,130万円以上であって、子どもが満3歳以上（2号認定）であれば月額10万1,000円、子どもが満3歳未満（3号認定）の場合は、月額10万4,000円が保育費負担の上限金額とされる。内閣府「子ども・子育て支援新制度ハンドブック（平成27年7月改訂版）」7頁参照。内閣府ウェブサイト<<http://www8.cao.go.jp/shoushi/shinseido/faq/pdf/jigyousya/handbook.pdf>> [最終確認日2018年3月16日] 参照。推定年収については、「子ども・子育て会議（第17回）、子ども・子育て会議基準検討部会（第21回）合同会議」における配布資料の「資料2 利用者負担について」3～5頁による。内閣府ウェブサイト<[http://www8.cao.go.jp/shoushi/shinseido/meeting/kodomo\\_kosodate/k\\_17/pdf/s2.pdf](http://www8.cao.go.jp/shoushi/shinseido/meeting/kodomo_kosodate/k_17/pdf/s2.pdf)> [最終確認日2018年3月16日]。なお、名古屋市の場合は、教育標準時間認定を受けた子ども（1号認定）の場合、市の基準月額の最高額は2万1,900円である。<<http://www.city.nagoya.jp/kodomoseishonen/cmsfiles/contents/0000097/97417/1gouninnteikodomokijyunngakuhyou.pdf>> [最終確認日2018年3月16日]。
- (4) 「平成28年度 厚生労働省 主な税制改正要望」厚生労働省ウェブサイト<[http://www.mhlw.go.jp/file/04-Houdouhappyou-12601000-Seisakutoukatsukan-Sanjikanshitsu\\_Shakaihoshoutantou/0000095932.pdf](http://www.mhlw.go.jp/file/04-Houdouhappyou-12601000-Seisakutoukatsukan-Sanjikanshitsu_Shakaihoshoutantou/0000095932.pdf)> [最終確認日2018年3月16日]。
- (5) 育児期に仕事の比重を下げすぎると、「マミートラック」に陥り、将来のキャリアに響くとされる。キャリアをつなぐために、たとえ収入の半分がシッターなど外部サービスの支払いに消えても、こ

- れらのサービスを利用して、産休・育休明けからいきなりフルタイム勤務を選択する女性もいる。日本経済新聞2018年3月12日朝刊19頁「育休明けママ、即フルタイムで、シッター活用や夫と家事分担、『出産後もキャリアつなぎたい』」。
- (6) 保育費は、所得税法57条の2第2項各号が定める「特定支出」のいずれにも該当しないと思われる。
- (7) D1-Law.com 第一法規情報総合データベースで、「育児費」「保育費」「ベビーシッター」を検索したが、これらの支出を所得税法37条1項の必要経費として主張した事案は見当たらなかった。
- (8) たとえば、岡村忠生ほか『租税法』（有斐閣、2017年）84頁〔岡村忠生執筆〕は、保育費が、「勤労等の所得獲得活動がなければ発生せず、またそうした支出をしなければ勤労等ができない部分がある」と指摘しており、保育費に費用性を認めているようにも読める。しかし、引き続いて、「所得獲得活動がなくても、衣食住や育児のための支出はある。したがって、これらの支出は、本質的に個人消費の性質を帯びている」と指摘する（同85頁）。そうすると、育児費は、「家事関連費」（所得税法45条1項1号、同法施行令96条）と考えられるかもしれない。家事関連費は、原則として必要経費控除が認められない。
- (9) 保育費（養護費）の費用控除に触れている先行業績として、碓井光明「米国連邦所得税における必要経費控除の研究——控除可能な経費と控除不能な支出との区別——（1）」法学協会雑誌93巻4号505頁、549-551頁（1976年）、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583頁、588-590頁（1978年）がある。もっとも、これらの文献は、アメリカにおける保育費の費用控除の紹介をしたものであって、日本の保育費の控除について検討したものではない。

日本と異なりアメリカでは、保育費の費用控除の可否に関する判例や文献が数多く存在する<sup>(10)</sup>。そこで、本稿では、日本における保育費控除の論拠を検討するための準備として、アメリカ法を題材に、どのような論理で保育費控除が認められ、また認められないかを考察する<sup>(11)</sup>。

本稿の構成は以下の通りである。Ⅱで、アメリカにおける保育費の取扱いを紹介する。1では、アメリカにおける費用控除の枠組みを簡単に確認する。2では、保育費の費用控除の可否が問題となったSmith判決<sup>(12)</sup>を紹介し、その判旨を分析する。3では、Smith判決後、保育費の費用控除がどのような論理で否定されたのかを検討する。Ⅲで、教育費と食費の判例を取り上げ、それらに対するSmith判決の影響と、それらの判決を根拠づける一般的な論拠を抽出する。Ⅳで、医療費控除の対象として主張された保育費に関する裁判例を取り上げ、その論理を確認する。最後に本稿のまとめを行う。

## Ⅱ アメリカにおける保育費の取扱い

### 1 事業経費と個人的支出

内国歳入法典162条（以下ではI.R.C. § 162などと表記する）は、課税所得を算出する際に、「営業または事業の遂行にあたり課税年度内において支払いもしくは負担されたすべての通常かつ必要な費用」<sup>(13)</sup>（以下「事業経費」という）について、控除が認められると規定するが、I.R.C. § 262は、「私的費用、生活費、家族のための費用（personal, living, or family expenses）」<sup>(14)</sup>（以下「個人的支出」という）について、控除が認められないと規定する。純所得すなわち消費能力に基づいて課税されるべきだとすると、事業経費は控除されなければならない<sup>(15)</sup>。他方で、個人的支出の控除を認めると、納税者は所得をすべて消費することによって、実質的に課税ベースをなくしてしまうことができるので、個人的支出の控除を認めてはならない<sup>(16)</sup>。このような考え方は、ヘイグ（Robert M. Haig）とサイモンズ（Henry

(10) See John B. Keane, *Federal Income Tax Treatment of Child Care Expenses*, 10 HARV. J. ON LEGIS. 1 (1972); Boris I. Bittker, *Federal Income Taxation and the Family*, 27 STAN. L. REV. 1389, 1431-1444 (1975); Laurie E. Sherwood, *The Child Care Tax Credit: An Investment in the Future*, 14 HASTINGS INT'L & COMP. L. REV. 155 (1990); Efrem Z. Fischer, *Child Care; The Forgotten Tax Deduction*, 3 CARDOZO WOMEN'S L. J. 113 (1996); Shannon W. McCormack, *Overtaxing the Working Family: Uncle Sam and the Childcare Squeeze*, 114 MICH. L. REV. 559 (2016).

(11) アメリカでは、かつては保育費（child care expenses）の所得控除（deduction）が一定程度認められていたし、現在は、内国歳入法典21条に

おいて、保育費の税額控除（credit）が認められている。本稿においては、条文は、特に断りのない限り、1986年内国歳入法典（Internal Revenue Code, I.R.C.）のものである。

(12) Smith v. Commissioner, 40 B.T.A. 1038 (1939), *aff'd per curiam*, 113 F.2d 114 (2d Cir. 1940).

(13) I.R.C. § 162(a).

(14) I.R.C. § 262.

(15) Brian Wolfman, *Child Care, Work, And the Federal Income Tax*, 3 AM. J. TAX POL'Y 167-168 (1984). 所得概念論については、藤谷武史「非営利公益団体課税の機能的分析(1)・(2)―政策税制の租税法学的考察―」*國家學會雑誌*117巻11・12号1021頁, 1076頁以下(2004年), 118巻1・2号1頁, 1~58頁(2005年)を参照。

C. Simons) による一般的な所得の定義に由来するものである<sup>17)</sup>。

しかし、当然のことながら、このように区別することは非常に難しい<sup>18)</sup>。個人は、利益の追求者としての人格（生産活動の主体）と、人間としての欲求や家族の欲求を満たす生物としての人格（消費経済の主体）の2つの人格を有している<sup>19)</sup>。また、多くの人にとって、個人的な生活と事業上の生活を完全に切り離

すことはできない。そのため、純粋に個人的な性質を有する支出もしくは純粋に事業上の支出だけでなく、個人的な目的に役立つと同時に納税者の事業や利益獲得を促進するのに役立つ支出も数多く存在する<sup>20)</sup>。つまり、多くの支出には、個人的な要素と事業の要素の両方が含まれおり、I.R.C. § 162の事業経費かI.R.C. § 262の個人的支出のどちらかに簡単に分類することができない<sup>21)</sup>。

(16) Wolfman, *supra* note 15, at 154; Shannon W. McCormack, *Postpartum Taxation and the Squeezed Out Mom*, 105 GEO. L. J. 1328, 1351 (2017). また、岡村ほか・前掲注(8)86-87頁〔岡村忠生執筆〕は、「所得税の課税ベースは、収入金額を包括的に捉えたうえで、そこからの控除を制限することにより成り立っている（何でも控除できれば、課税ベースはなくなる。）から、消費は、控除ができないことにより、所得という課税ベースを形成しているのである。」として、消費と課税ベースの関係を説明している。

(17) ROBERT M. HAIG, THE CONCEPT OF INCOME—ECONOMIC AND LEGAL ASPECTS, FEDERAL INCOME TAX, ed. by Haig (1921), reprinted in *Readings in the Economics of Taxation*, ed. by Richard Musgrave, p. 54 et seq. (1959); HENRY C. SIMONS, PERSONAL INCOME TAXATION (1938) at 49-50. サイモンズは、所得を、「(1)消費によって行使された権利の市場価値と、(2)期首と期末の間における財産権の蓄積の価値の変化の合計」として定義した。Simons, at 50. 日本語訳は、金子宏「租税法における所得概念の構成」同『所得概念の研究』1頁、25頁（有斐閣、1995年〔初出：1966年・1968年・1975年〕）を参照した。See Mary L. Fellows, *Rocking The Tax Code: A Case Study of Employment-Related Child-Care Expenditures*, 10 YALE J.L. & FEMINISM 307, 355-356 (1998)（事業経費は、蓄積の価値変化を決定する際に、サイモンズの計算式の(2)の減算項目として考慮されることになっている。これに対して、当該課税年度において、例えばキャンディの購入や映画を見に行くなど、快適さや喜びのために支出した金額は、サイモンズの計算式の(1)の加算項目として考慮さ

れる。より正確に説明すると次のようになる。支払った金額Xは、まず稼得されて、サイモンズの計算式の(2)における当該期間の蓄積の増加項目として取り扱われる。次に、いったん消費目的で支出されると、蓄積の金額はXの分だけ減少する一方で、消費の額が同じ金額分だけ増加する。両方の説明の最終的な結果は、蓄積の増加分が貯蓄されるか消費されるかに関係なく、理想的な課税ベースはいつでもまったく同じままとということになる。).

(18) Simons, *supra* note 17, at 54（消費と経費の区別について、「正確で客観的な区別は不可能である。所与の項目は、ある場合には事業経費を表し、また別の場合には単なる消費を表す。また、これらの動機が混在することも多い。」と述べる）。

(19) S. SURREY, W. WARREN, P. MCDANIEL & H. AULT, FEDERAL INCOME TAXATION, CASES AND MATERIALS 496 (1972).

(20) 事業と関連した旅行、食事、エンターテインメントに関連する費用は、分類することが困難な費用の古典的な例の一つとして引用されることが多い。See Daniel I. Halperin, *Business Deduction for Personal Living Expenses: A Uniform Approach to an Unsolved Problem*, 122 U. PA. L. REV. 859 (1974); Thomas D. Griffith, *Efficient Taxation of Mixed Personal and Business Expenses*, 41 UCLA L. REV. 1769 (1994). ハルペリンは、保育費の取扱いについて、上記論文の主たる検討対象とはしていない。その理由の一つとして、「出産や既婚女性の雇用が促進されるべきかなどの政策問題を考慮することなく、育児費用の控除可能性について議論することは、不可能」であると述べる。See Halperin, at 865.

仕事を抱える人が支払う保育費も、事業上の要素と個人的な要素の両方が相まって生じる費用と考えられる<sup>22)</sup>。すなわち、納税者が自宅の外で働こうと決意しなければ保育費を支出することはないと考えると、保育費は仕事に関連する費用であって、控除可能な事業経費のように見える<sup>23)</sup>。他方で、子どもがいなければ保育費を支出することはないと考えると、こうした子どもを世話するための費用は、控除できない個人的支出とも考えられる<sup>24)</sup>。では、両親が働く間に負担する保育費の控除可能性について、アメリカの裁判所はどのように考えて、判断してきたのだろうか。

## 2 Smith判決<sup>25)</sup>

### (1) 事案

まず、保育費控除のリーディングケースであるSmith判決について検討する<sup>26)</sup>。本件の納税者は、共働きのSmith夫婦である<sup>27)</sup>。妻であるSmith夫人は、もともとは自宅で家事を行いつつ幼い息子の面倒を見ていた。その後、Smith夫人は外に働きに出ようと決めたものの、夫がすでに外で働いていたので、子どもの面倒を任せるためにベビーシッターを雇った<sup>28)</sup>。納税者らは、「もしベビーシッターがい

(21) See Allan J. Samansky, *Child Care Expenses and the Income Tax*, 50 FLA. L. REV. 245, 252 (1998); Alan L. Feld, *Deductibility of Expenses for Child Care and Household Services: New Section 214*, 27 TAX L. REV. 415, 425-26 (1972); William A. Klein, *Tax Deductions for Family Care Expenses*, 14 B.C. IND. & COM. L. REV. 917, 918 (1973). 日本では、両方の性質を有する支出は「家事関連費」(所得税法45条1項1号, 同法施行令96条)とされるが、アメリカには、「家事関連費」に相当する規定は存在しない。アメリカの著名なケースブックであるWILLIAM D. ANDREWS & PETER J. WIEDENBECK, *BASIC FEDERAL INCOME TAXATION* 680 (7th ed. 2015)は、こうした両方の性質を有する支出の一部についてのみ控除を認めるとしても、その配分の基準を何に求めるべきなのか、配分が不可能であるとすれば、I.R.C. § 162とI.R.C. § 262のどちらのルールが適用されるのかといった問題を紹介している。

(22) See Klein, *supra* note 21, at 918. 保育費は、子どもを産むという決断と働くという決断の両方が存在する結果生じる費用であるという点で、通勤費と似ている。すなわち、Xで働き、かつYに居住するという事実が合わさることによって、XY間の通勤が必要になる。See Samansky, *supra* note 21, at 254. なお、納税者の住居と事業地との間の通勤費は控除できない。See BORIS I. BITTKER & LAWRENCE LOKKEN, *FEDERAL INCOME TAXATION OF INCOME, ESTATE & GIFTS*, ¶ 21.1.3 (2018), available at Westlaw FTXIEG; *Commissioner v. Flowers*, 326 U.S. 465 (1946).

(23) 保育費が純粋な事業経費であると主張するものとして、see Grace Blumberg, *Sexism in the Code: A Comparative Study of Income Taxation of Working Wives and Mothers*, 21 BUFFALO L. REV. 49, 63-65, 71, 73 (1971).

(24) See Samansky, *supra* note 21, at 252-253. たとえば、働いていない母親が家政婦やベビーシッターを雇う場合、こうした保育費は、明らかに個人的支出であると考えられる。See Daniel C. Schaffer & Donald A. Berman, *Two Cheers for the Child Care Deduction*, 28 TAX L. REV. 535, 536 (1973).

(25) *Smith v. Commissioner*, 40 B.T.A. 1038 (1939), *aff'd per curiam*, 113 F.2d 114 (2d Cir. 1940).

(26) 事案について、*Id.* at 1038-1039. Smith判決は、保育費についての税の控除 (tax relief) を裁判で求めた最初の事例であるとされる。See Ann F. Thomas, *Child Care and Federal Tax Policy*, 16 N.Y.L. SCH. J. HUM. RTS. 203 (1999).

(27) この事案は、夫婦の合算所得税申告 (joint tax return) が導入される前のものだが、夫と妻の両方が本事案の申立人であった。租税訴訟庁は、判決理由 (opinion) で、主張された控除が妻もしくは夫の申告書においてなされるのか、両方の申告書においてなされるかについて、明らかにしなかった。Fellows, *supra* note 17, at 375 n. 308.

(28) 夫は弁護士であり、子どもが生まれて6週間になったところに、妻は医学研究者として病院に戻って働いた。See Thomas, *supra* note 26, at 203.

なければ、妻は子どもを家に残して働きに出ることができないだろう、そのように確保された自由がなければ、彼女は仕事を求めることができないだろう、そして、仕事がなければ、所得も税金もないだろう<sup>(29)</sup>という「なかりせば (but for)」を主張して、1937年の確定申告書において当該費用を1936年歳入法23条(a)<sup>(30)</sup> (I.R.C. § 162(a)の前身規定)の「通常かつ必要な事業経費」として控除しようとした<sup>(31)</sup>。

## (2) 判旨

租税訴願庁 (Board of Tax Appeal) は、次のように判示して、保育費を事業経費として控除できないと述べた<sup>(32)</sup>。

「原告ら [引用者注：納税者らのこと] は我々租税訴願庁に、『なかりせば』テストを適用させたいのだろう。彼らは、もしベビーシッターがいなければ、妻は子どもを家に残して働きに出ることができないだろう、そのように確保された自由がなければ、彼女は仕事を求めることができないだろう、そして、仕事がなければ、所得も税金もないだろうと提案する。このような考え方は、興味深い多様な可能性を呼び起こす。医療費について、もし医師の治療がなければ、その家庭の稼ぎ手は病床から出ることができなかつただろう。労働者の被服費……、保護や休息を与えてくれる住居や、活力を与える食事はどれも、同

一の主張を拡張することによって、事業の遂行や所得の産出に必要なものと解釈されるかもしれない。しかし、これらはまさに、控除が明らかに否定される『個人的な』費用の根本的要素である。Revenue Act of 1936, section 24(a) [引用者注：I.R.C. § 262の前身規定]。[引用者注：以上、判旨(ア)とする]

……住居の管理者や子どもの保護者としての妻の役務 (service) は、通常は金銭による報酬なしに提供される。このような役務の履行からはまったく課税所得は生じず、またこれと相関関係にある支出は個人的なものであって、控除できない。……本件では、妻は、家庭における自分の役割を果たすために人を雇うことを選択しており、彼女が行う役務は自宅外で提供される。それらは実際所得 (actual income) の源泉であり、そのようなものとして課税される。しかし、このことは、他人が行う全く同じ仕事からその個人的な性格を奪うものではないし、また、なぜそのコストが、控除項目の名の下に相殺と見なされるべきかの理由を提供するものでもない。[引用者注：以上、判旨(イ)とする]

我々 [引用者注：租税訴願庁] は、原告らが主張するように、通常は個人的な支出が、利益のために行われる仕事と密接に関係するという理由で控除できるようになるかもしれないということに、無頓着なわけではない。

(29) See *Smith*, 40 B.T.A. at 1038-1039. 租税訴願庁も納税者も、もしベビーシッターがいなければ妻は外に働きに行かずに子どもと一緒に家にいただろうと想定していたものと考えられる。See Samansky, *supra* note 21, at 259 n. 49.

(30) Revenue Act of 1936, P.L. 74-740, sec. 23(a), 49 Stat. 1648, 1658-1659.

(31) See *Smith*, 40 B.T.A. at 1038-1039. もっとも、租税訴願庁の判決理由 (opinion) からは、納税者

がどの条文に基づいて控除を主張したかは明らかではない。納税者は、おそらく1936年歳入法23条(a) (I.R.C. § 162(a)の前身規定)に基づき、保育費の費用控除を主張したと考えられる。See Andrews & Wiedenbeck, *supra* note 21, at 678-679.

(32) なお、第2巡回区控訴裁判所は、意見を付すことなく不服審判所の判断を維持した。See *Smith*, 113 F.2d 114 (1940).

このカテゴリには、交際費……、旅費……、そして俳優の衣装の費用……がある。この線は、必ずしも簡単に引けるものではなく、このテストも簡単に適用できるものではない。しかし、その原則は明らかだと我々は考える。それは、実際の諸目的のために、次の2つの活動を区別すると言われるかもしれない。一方において、一般的に認められかつ普遍的な経験の問題として、事業の遂行に直接付随するものとして『通常』つまり普通の活動である。他方において、利益の得られる仕事の状況に、間接的でほんのわずかに関係するかもしれないけれども、そうはいうもののその性質上個人的なものであって、人間に一般的に当てはまる性質を有する活動である。その性質は、必ずしも関係する個人 (individuals concerned) の身分 (station in life) に関係しないとは限らないが、関係する個人の職業とは無関係の次元 (plane) に存在する。……

後者のカテゴリには、使用者の個人的な望み (wants) を叶えるのに忙しい召使いやその他の者に対する支払いが含まれると考える。……そして我々はこのカテゴリに、幼い子どもたちの世話をするために雇われるベビーシッターの費用も含める。[引用者注：以上、判旨(ウ)とする]<sup>(33)</sup>

### (3) 検討

Smith判決は、大きく3つの部分からなると思われるので、以下で順に検討する。

租税訴訟願庁は、まず判旨(ア)において、納税者が主張した「なかりせば」テストを基準として費用控除の可否を判断しない、ということを明らかにした。このような主張を認めると、納税者は、何らかの形で支出を仕事に関連させることにより、実質的に消費のための

支出を控除して課税ベースを消失させることができるからである。続けて租税訴訟願庁は、特に理由を述べることなく、医療費、被服費、食費、住居費が個人的支出であると判断した。では、保育費は、これらの費用と同じ個人的支出に該当するのだろうか。この点について、租税訴訟願庁は判旨(イ)で検討している。

租税訴訟願庁は、判旨(イ)において、妻が行なう家事労働が、「金銭報酬なしに行なわれる」活動であり、このような活動に対応する支出は個人的支出であると判断した。一般に家事労働は、帰属所得の一種だと言われている<sup>(34)</sup>。租税訴訟願庁は、「帰属所得 (imputed income)」という用語を使用してはいないけれども、家事労働が帰属所得であるということを重視して、保育費を個人的費用だと位置づけたとも考えられる<sup>(35)</sup>。もっとも、本件で保育の役務を提供したのは、妻ではなくベビーシッターである。自分で行う場合には課税所得が生じない仕事であっても、同じ仕事を別の人にさせるためにお金を支払う場合には控除が認められうると考えると<sup>(36)</sup>、保育費が個人的支出であるとの判断を支える根拠を家事労働ないし帰属所得にのみ求めることは、説得力に欠けるように思われる<sup>(37)</sup>。判旨(イ)のポイントは、妻の行なう家事労働が、「金銭報酬なしに行なわれる」活動、つまり課税所得をもたらさない活動であり、こうした課税所得をもたらさない活動に対応する支出は個人的支出であると判断した点にあると考えられる<sup>(38)</sup>。すなわち、租税訴訟願庁は、妻が家事労働と収益獲得活動 (自宅外での役務提供) の両方の活動に従事していると捉えたうえで<sup>(39)</sup>、保育費は、専業主婦であった頃よりも不十分になった家事

(33) See *Smith*, 40 B.T.A. at 1038-1040.

労働を補う支出と考えられるので、家事労働に関連する費用すなわち個人的支出であると判断したと考えられる<sup>34)</sup>。

このように、租税訴訟庁が保育費を個人的

支出にあると判断した理由はいくつか考えられるものの、判旨(イ)は、保育費が基本的には個人的支出にあるということを確認した。また、租税訴訟庁は、判旨(イ)で検討を終えて

34) See Andrews & Wiedenbeck, *supra* note 21, at 77-78. 日本法における帰属所得については、小塚真啓「家族の所得と租税」金子宏監修『現代租税法講座 第2巻 家族・社会』(日本評論社, 2017年) 37頁, 48頁以下が次のように説明する。帰属所得とは、自己の資本・労務から発生し、市場を通さずに自己に直接に帰属する経済的利益のことであり、たとえば、食事の用意や、掃除・洗濯・育児といった家事サービスを個人が家族内で提供することなどがあげられる。所得税の課税所得は、経済的価値の外からの流入である収入から成る収入金額から出発して算定されるので、帰属所得は原則として個人所得税の課税対象とされていない。そして、家事サービスを家族内で行っても、通常は現金収入が得られないと思われる。しかし、金銭の収受は収入金額が生じるための必要条件ではなく、金銭以外の財産やその他の経済的利益を得る場合にも、収入金額は生じる(所得税法36条1項括弧書)。2人以上の個人から成る家族内での家事サービスは、個人一人ひとりに着目すると、専ら提供者自身にのみ経済的価値を享受させるものであるはずはなく、他の構成員にもその経済的価値を享受させるものだと考えられるので、他の構成員に収入金額が生じていないとみることは困難だろう。したがって、家事サービスの提供の場合に、収入金額がおおよそ生じないとは言えない。すなわち、家族内サービスの提供者が自ら生産し、自ら消費する部分は「自己に直接に帰属する」経済的利得(帰属所得)として把握されるときも、家族内の他の構成員が享受する家族内サービスは、「自己に直接に帰属する」はずはなく、帰属所得に該当しない。この限りでは、経済的利益の収入が観念されるべきだと考えられる。

帰属所得が非課税である根拠として、消費の捕捉や評価が困難である点を指摘するものもある。岡村ほか・前掲注(8)50頁〔岡村忠生執筆〕参照。保育費と帰属所得について考えてみると、保育サービスの提供を妻が行う場合、提供者たる妻、配偶者の夫、そして保育される子ども(家族の構成員)のうち、誰がどのくらい保育サービスを消費

していると言えるのだろうか。保育サービスのどの部分が誰にとっての帰属所得に該当するかを正確に捕捉することは、非常に難しいと思われる。

35) Smith判決を分析するいくつかの文献は、家事労働が帰属所得であることを理由として、本判決が保育費の控除を否定したと説明している。See Blumberg, *supra* note 23, at 63-65; Feld, *supra* note 21, at 417.

36) See *Id.* at 417-418. たとえば、自分で書類をタイプすることができる弁護士が、書類をタイプさせる目的で秘書を雇った場合、弁護士が自分でタイプをすることにより生じた帰属所得にはたとえ課税されないとしても、秘書に支払う給与を控除することができる。*Id.* また、Rev. Rul. 73-348は、法人が、その従業員らの就学前の子どもの世話をを行う託児所に行く支払いを、「その事業に直接関連し、したがって、I.R.C. § 162の下で控除できる通常かつ必要な事業経費である」と規定していた。Rev. Rul. 73-348, 1973-2 C.B. 31.

37) Feldは、Smith判決が判断したのは、妻が別の誰かを雇って、家事労働サービスを提供するという妻の立場をこの者に引き受けさせたとしても、この仕事は、個人的な活動から、控除が認められるほどに事業と関連する活動へと転換されるものではないということだと指摘した上で、このような判旨は全然説得力がないと述べる。See *Id.* at 417.

38) 佐藤英明『スタンダード所得税法〔第2版補正版〕』(弘文堂, 2018年) 10頁によると、個人(自然人)の活動は、新たに所得を稼ぐ活動(所得稼得活動、生産活動)と財やサービスを使って自然人としての生活を送る活動(消費活動)に分けられる。個人の活動がこの2つの活動のどちらかに必ず該当するのであれば、収益をもたらさない活動は消費活動であり、消費活動に関係する支出は個人的支出として控除できないことになるとと思われる。

39) たとえば、専業主婦であったときは100の家事労働をしていたとする。外に働きに出るようになってからも、妻は休日に多少の家事労働、たとえば20の家事労働をしていると考えることはできる。

40) See Feld, *supra* note 21, at 418.

保育費は控除できないという結論を出すのではなく、本件の保育費が個人的支出であっても、事業経費として控除できないかという検討を判旨(ウ)で行っている。

租税訴訟願庁は、判旨(ウ)において、通常は個人的支出と考えられる支出であっても、利益を得るために行う仕事と密接に関連する場合には控除が認められることもあることを認めた<sup>(41)</sup>。そして、この密接な関連性の有無について、事業の遂行に「直接」付随するか否かによって判断すると判示した<sup>(42)</sup>。なお、事業経費控除を認める I.R.C. § 162 には、「通常かつ必

要」という文言はあるものの、Smith 判決が言及した密接な関連性や、事業の遂行に「直接」付随することを要求する明文規定は存在しない<sup>(43)</sup>。判旨(ウ)を読むと、租税訴訟願庁は、I.R.C. § 162 に規定される「通常」の解釈として、これらの要件を導き出したように思われる<sup>(44)</sup>。最終的に租税訴訟願庁は、保育費にはこのような密接な関連性はなく、本質的に個人的支出であるとの結論に至った<sup>(45)</sup>。なお、I.R.C. § 162 の控除が認められるためには、このような密接な関連性が一般に要求されるのか、それとも、基本的に個人的支出と判断された費用

(41) Smith 判決以後も、個人的支出が仕事や事業活動との関連性を理由に費用控除されており、そのことが問題視されていた。たとえば、ケネディ大統領は、1961年の租税声明 (Tax Message) において、「あまりに多くの会社や個人が、非常に多くの個人的な生活費を事業経費として控除する方法を考案しており、それによって、そのような生活費の大部分を連邦政府が負担している。」と報告した。See Hearings on Tax Recommendations of the President Contained in His Message Transmitted to Congress, April 20, 1961 Before the House Comm. on Ways & Means, 87th Cong., 1st Sess. 12-13 (1961).

(42) 保育費が、医療費・被服費・住居費・食費といった別のタイプの支出と区別できないことを根拠にして、Opper 判事は納税者による事業経費控除の主張を否定したと指摘するものもある。See Fellows, *supra* note 17, at 375.

(43) もっとも、財務省規則 (Treasury Regulation. 以下「Treas. Reg.」という) § 1.162-1(a) は、総所得から控除される事業経費には、納税者の営業もしくは事業に「直接」関連するか付随する通常かつ必要な支出が含まれると規定しており、「直接の関連」を要求しているように見える。また、交際費控除に関する規定であるが、I.R.C. § 274 (a)(1)(A) は、納税者の営業または事業活動に「直接」関連する交際費については費用控除を認めると規定するなど、費用控除の要件として「直接の関連」を求めている。

(44) 「通常」の要件を満たさなかったから控除が否定

された理解するものとして、see Fischer, *supra* note 10, at 114. もし、保育費が I.R.C. § 162 の「通常」の要件を満たさなかったとすると、働く母親の負担する保育費が普通であるとみなされるほどに社会の事業慣行が変化すれば、保育費と仕事の直接の関連性が認められて控除ができるようになるのかもしれない。See Feld, *supra* note 21, at 417. 他方で、「通常」の要件ではなく「必要」の要件が否定されたと考えることもできるかもしれない。

*Id.* もっとも、Welch v. Helvering, 290 U.S. 111, 113 (1933) において、I.R.C. § 162 が要求する「必要」とは「適切または有益」であることを意味すると判示された。このように「必要」の意味を緩やかに解すると、ベビーシッターを雇わなければ所得が獲得されなかったという意味で、ベビーシッターの費用は仕事に「適切または有益」な支出と考えられそうである。ベビーシッターの費用の必要性について言及するものとして、岡村忠生「株主優待類事件」佐藤英明ほか編著『租税法演習ノート〔第3版〕』(弘文堂、2013年) 187-188頁参照。

(45) なお、租税訴訟願庁が、内国歳入法典のどの条文に基づいて保育費の控除を否定したのかについても明らかではない。すなわち、租税訴訟願庁は、保育費が I.R.C. § 162 の要求する「必要性」の要件を満たさないと判断したのか、I.R.C. § 162 の「通常」という要件を満たさないと判断したのか、あるいは、保育費はその性質上 I.R.C. § 262 の個人的支出に当たると判断したのかを、判決文から読み取ることはできない。See Feld, *supra* note 21, at 417.

を事業経費に転換するためにこのような密接な関連性が要求されるのであって、I.R.C. § 162の一般的な要件ではないのかは、本判決からだけでは不明である。

このようにSmith判決は、保育費の事業経費控除を否定するに際していくつかのポイントを明示したが、その根拠として重要な部分は、Smith判決の判旨(ア)から(ウ)のどの部分だろうか<sup>46)</sup>。冒頭で触れたように、子どもを産み育てるのは家庭の中で行なわれるべきものであるという点、すなわち判旨(イ)が重要だったのだろうか<sup>47)</sup>。それとも、保育費と仕事との関連性が認められなかった、すなわち判旨(ウ)が重要だったのか。また、本件は、たまたま保育費の事業経費控除が認められなかった事例に過ぎず、事実が異なれば保育費の事業経費控除が認められる可能性もあるのだろうか。これらの点を明らかにするため、以下ではSmith判決後に保育費の事業経費控除の可否が問題となった裁判例をいくつか検討する。

### 3 Smith判決後の保育費の取扱い

保育費の事業経費控除を否定する論拠としてSmith判決が言及したいくつかのポイントのうち、後の裁判例に影響を与えた重要な部分はどこなのだろうか。以下では、保育費の事業経費控除の可否が問題となった判例のうちSmith判決を引用しているものを取りあげ、これらの判決が、Smith判決の判旨(ア)から判旨(ウ)のどの部分に着目したのかを確認する。

#### (1) O'Connor判決<sup>48)</sup>

O'Connor判決は次のような事案である<sup>49)</sup>。納税者は、ニューヨーク州の公立学校の教師として働いており、11歳と2歳になる2人の子どもの母親であった。当該課税年度において、納税者もその夫も共に雇用されていた。納税者は、1941年にベビーシッターを雇い、その給与として\$600を支払うとともに、公正市場価格が\$400の賄い付きの下宿もこのベビーシッターに提供した。納税者はこれらの費用の合計\$1,000を、現行法でいうI.R.C. § 162

46) なお、1954年、議会は、被扶養者の世話費用 (dependent care expenses) について限定的な所得控除 (deduction) を認める規定として、1954年内国歳入法典214条を設けた。See Internal Revenue Code of 1954, P.L.591-736, sec. 214, 68A Stat. 70. その後数度の改正を経て、現在、税額控除 (credit) を認めている。See I.R.C. § 21. また、1981年に内国歳入法典に追加されたI.R.C. § 129は、使用者が提供した一定の扶養家族ケア支援 (dependent care assistance) の費用を被用者の総所得から除外すると規定する。さらに内国歳入法典は、所得獲得とは関係しない子どもに関連する費用についても租税軽減を定めている。See McCormack, *supra* note 16, at 1352 n. 190. こうした保育費の所得控除や税額控除を内国歳入法典が認めた後であっても、保育費が通常かつ必要な事業経費ではないというSmith判決の基本的な判示

は、依然として法であるとされる。See Thomas, *supra* note 26, at 204. なお、これらの規定の歴史的沿革や各規定の詳細な内容については、紙幅の関係上、別の機会に述べることにする。

47) たとえば、事業経費と個人的支出の区別は、19世紀に展開された「別々の領域理論 (separate spheres theory)」に基づくものであること、そしてこの区別の背後にある考えは、男性が市場という公的領域に、女性が家族という私的領域に属するというものだと言及するものがある。See Limor Riza, *In Retrospect of 40 Years, Another Look at Andrews' Personal Deductions Argument: A Comparison of Charitable Contributions and Child-Care Expenses*, 15 DEPAUL BUS. & COM. L.J. 55, 59-60 (2017).

48) O'Connor v. Commissioner, 6 T.C. 323 (1946).

49) 事案について、*Id.* at 323.

もしくはI.R.C. § 212に基づき控除しようとしたが、租税裁判所は、次のように述べて、控除を認めなかった。

「原告 [引用者注：納税者のこと] は、被告が依拠している Henry C. Smith, 40 B. T. A. 1038; affd., 113 Fed. (2d) 114, without opinion の事案と [本件の事案とが] 類似するものだということを認めている。……Smith 判決において、原告らは夫婦であったが、本事案と同じ目的で支出をした。そこでの支出は、利益の得られる仕事に原告ら夫婦が共に従事することを可能にした。こうした事実にもかかわらず、租税訴訟は、こうした係争中の費用が『個人的』なものであって、『事業』経費ではないと判断した。したがって、これらの控除は、section 24(a)(1) of the Internal Revenue Code [引用者注：I.R.C. § 262の前身規定] という明白な規定に基づいて、控除が否定された。また、……Hubbart v. Commissioner, 4 T.C. 121において、我々は次のように述べた。……

『たとえある者の職業や所得の産出にいくらか関係するとしても、個人的支出は控除できない。See Henry C. Smith, 40 B. T. A. 1038; affd. (C. C. A., 2d Cir.) , 113 Fed. (2d) 114. ……』

……裁判で争われている本件の控除 (the

disputed deduction) は、『個人的な』費用であったので、控除できない。Sec. 24(a)(1), I. R. C.』<sup>50)</sup>

(2) Hauser 判決<sup>51)</sup>

Hauser 判決は次のような事案である<sup>52)</sup>。納税者らは夫婦であり、自分たちが共働きをしている間に幼い子どもの面倒を見てもらうため、1945年1月から5月の間は義理の姉に預けて、週に\$10を支払った。また、同年6月から12月の間は、託児所 (Day Nursery) に子どもを預けて、月に\$50を支払った。納税者らは、母親が働いている間に子どもの世話をを行うための支出として、合計\$590を控除しようとしたが、租税裁判所は、次のように述べて、控除を認めなかった。

「まさにこの問題は、これまで折に触れて当裁判所に提示されてきたものである。そして、原告によってなされたこれらの支出やここで問題となっている支出は個人的支出であり、したがってsection 24 (a) (1) of the Internal Revenue Code [引用者注：I.R.C. § 262の前身規定] の下では控除できないということが、これまで判断されてきた。Henry C. Smith, et al., 40 B.T.A. 1038, affd. per curiam, (CCA-2) , 113 F.2d 114; Mildred A. O'Connor, 6 T.C. 323.』<sup>53)</sup>

50) O'Connor, 6 T.C. at 324. なお、判旨で引用されたHubbart v. Commissioner, 4 T.C. 121は、保育費ではなく、自動車による移動費の費用控除の可否が問題となった事案である。事案について、see *Id.* at 122-124. 納税者は、私的に所有していた自動車を、事業のために使用するだけでなく、自宅と事務所の往復など個人的な目的のためにも使用していた。納税者はお抱え運転手の給与やガソリンなど自動車に関する費用の全額を控除しようとした。しかし租税裁判所は、Smith判決を引用し

て、原告が主張した自動車の費用のうち、事業上の利用に配分される部分についてのみ控除を認めたと。なお、Hubbart判決の意見を書いたのは、Smith判決の意見を書いたのと同じOpper判事であった。

51) Hauser v. Commissioner, 1949 Tax Ct. Memo LEXIS 202\*.

52) 事案について、*Id.* at \*1-3.

53) *Id.* at \*3-4.

(3) Lorenz 判決<sup>54)</sup>

Lorenz 判決は次のような事案である<sup>55)</sup>。納税者とその妻との間には、2人の子どもがいた。1942年から1946年までの間、妻が納税者の事務所で秘書として仕事をしている間に子どもたちの面倒を見てもらうため、納税者は女中とベビーシッターを雇った。原告は、「子どもたちの面倒を見るために女中とベビーシッターを雇うことは、妻が納税者の事務所で秘書として働くことができるようにするために必要であり、妻には給与が支払われていないので、幼い子どもたちの面倒をみる対価として女中やベビーシッターに支払われた金額は、妻の秘書としての仕事の対価としての支払いと等しかった」<sup>56)</sup>と主張した。

これに対して、租税裁判所は、このような納税者の主張には同意できないと述べた。また、租税裁判所は、本事案には O'Connor 判決と Smith 判決が支配的であると述べたうえで、「これらの判決 [引用者注：O'Connor 判決と Smith 判決のこと] はともに、[本事案と] 似たような状況において、幼い子どもたちの面倒を見るための費用が、section 24 (a) (1), Internal Revenue Code [引用者注：I.R.C. § 262の前身規定] にいう個人的支出であると判断した。このような費用の基本的に個人的な性質は、いくらか間接的な方法で、原告の営業もしくは事業を促進するかもしれないとしても、変更されない。」<sup>57)</sup>と判示した。

(4) King 判決<sup>58)</sup>

King 判決は次のような事案である<sup>59)</sup>。納税者は1951年に結婚し、1952年に娘が生まれた。1956年に、納税者の妻は娘を連れて納税者を捨て去った。その後すぐに、納税者は娘を引き取ることとなり、1959年に離婚が成立

した。1957年、納税者は、自分が働きに出ている間に娘の面倒をみてもらうため、ベビーシッターを2人雇い、その費用として \$600 を支払った。納税者はこの費用を控除しようとしたが、内国歳入庁は、1957年当時においてまだ離婚が成立していなかったため、保育費の所得控除を限定的に認めていた1954年内国歳入法典214条の要件を満たさず、当該費用が現行法で言う I.R.C. § 262の個人的支出であると主張した。そこで納税者は、当該費用を現行法で言う I.R.C. § 212(1)に基づいて控除できると主張したが、租税裁判所は Smith 判決と O'Connor 判決を引用して控除を認めなかった。

「上で言及した判決 [引用者注：O'Connor 判決と Smith 判決のこと] のいずれにおいても、我々は、そこで問題となった費用が『私的費用、生活費、家族のための』費用であり、Smith 判決においては section 24(a)(1) of the Revenue Act of 1936に基づいて、O'Connor 判決では section 24(a)(1) of the 1939 Codeに基づいて、控除できないと判断した。原告は、本件事案では妻がその夫と子どもを捨て去ったけれども、上で言及した2つの事案は両親が共働きであったという点で、本件の事実は、上で言及した2つの事案における事実と区別できると主張する。我々は、どの点で、この事実上の違いが、関連する原則において重要なかわからない。我々は、ベビーシッター

<sup>54)</sup> Lorenz v. Commissioner, 1949 Tax Ct. Memo LEXIS 100.

<sup>55)</sup> 事案について、*Id.* at \*1-5.

<sup>56)</sup> *Id.* at \*8.

<sup>57)</sup> *Id.* at \*9.

<sup>58)</sup> King v. Commissioner, 1960 Tax Ct. Memo LEXIS 16.

<sup>59)</sup> 事案について、*Id.* at \*3-4.

らに支払ったこの \$ 600は、『私的費用、生活費、家族のための』費用であり、§ 262 [引用者注：I.R.C. § 262の前身規定] の下では明らかに控除できないと判断する。』<sup>60)</sup>

#### (5) 保育費に関する判例の小括

以上のように、Smith判決後に保育費の事業経費控除が問題となった判例をいくつか紹介した。いずれの判決も、保育費が現行法で言うI.R.C. § 262の個人的支出に該当するとして、控除を認めなかったが、Smith判決の判旨のどの部分を根拠としたかについては、判然としない。

繰り返しになるが、保育費は、事業上の要素と個人的な要素の両方が相まって生じる費用だと考えられる。また、Smith判決も、保育費が基本的に個人的支出であるとしつつ、保育費と仕事との間に、少なくとも間接的な関係があることは認めていた。これに対して、Smith判決後の裁判例は、それぞれの事案に基づいて保育費と仕事の関連性を個別に判断することなく、Smith判決が保育費を個人的支出と判断したという結論に基づき、保育費の事業経費控除を簡単に否定しているように思われる。たとえば、上記Hauser判決やKing判決は、こうした傾向が顕著である。

他方で、Lorenz判決は、Smith判決の判旨(ウ)を意識した判示を行っており、保育費と仕事の関連性も視野に入れて判断したと考えられるかもしれない。やや強引ではあるが、Lorenz判決では、保育費と仕事との間に直接の関連性が存在することを伺わせる事情がなかったために、それ以上踏み込んだ検討はされなかったとも考えられる。またO'Connor判決も、保育費と仕事の関連性について言及していないが、O'Connor判決が引用した

Hubbart判決は、Smith判決を引用しつつ、「たとえある者の職業や所得の産出にいくらか関係するとしても、個人的支出は控除できない。』<sup>61)</sup>と述べるなど、Smith判決の判旨(ウ)を意識した判示を行っているように思われる。そうすると、O'Connor判決も、仕事との関連性をまったく無視したわけではないのかもしれない。

以上を要するに、裁判所がSmith判決の判旨(ア)から判旨(ウ)のどの部分に着目して保育費の事業経費控除の可否を判断したのかは、後の判例を確認しても不明確である。むしろ、Smith判決の結論に依拠して、保育費は事業経費控除できないとの判断を積み重ねたように思われる<sup>62)</sup>。

#### 4 小括

アメリカでは、保育費は事業経費として控除できないという判断が確立しているが、その論拠は、おそらくSmith判決の存在ないし結論そのものであるようだ。そうすると、保育費の事業経費控除を否定する根拠として重要な部分は、Smith判決の判旨(ア)から(ウ)のどの部分だろうか、という問いに答えるには、保育費の検討だけでは不十分である。

Smith判決で問題となった保育費は、基本的な生活費と対比される、生活費を稼ぐための追加的支出と指摘されることがある<sup>63)</sup>。ま

<sup>60)</sup> *Id.* at \*6-7.

<sup>61)</sup> *Hubbart*, 4 T.C. at 124.

<sup>62)</sup> なお、アメリカでは、保育費が事業経費として控除できないとの判断が確立されたと指摘されている。*See Feld, supra* note 21, at 418.

<sup>63)</sup> MARVIN A. CHIRELSTEIN & LAWRENCE ZELENAK, *FEDERAL INCOME TAXATION*, 121-122 (13th ed. 2014).

た、Smith判決は、保育費だけでなく、雇用に関連するある種の費用の控除を否定する根拠として、しばしば引用されている<sup>64</sup>。保育費以外の他の費用の控除可能性が問題となった判決において、Smith判決がどのように引用され、控除可能性の判断にどのような影響を与えているのかを確認することは、Smith判決の判旨(ア)から(ウ)のうち、保育費の事業経費控除を否定する根拠として重要な部分を特定するのに有益であると考えるので、以下で検討する。

### III Smith判決と追加的支出

#### 1 教育費—Kroll判決<sup>65</sup>

##### (1) 事案

Kroll判決は次のような事案である<sup>66</sup>。納税者は、1963年、当時8歳であったが、ニューヨークに出てきてミュージカルのオーディションを受けて合格した。役者としての活動と学業を両立するため、納税者は、授業料のかかる私立学校に通った。納税者は、夜遅くまで公演があったため、朝早く起床することは困難であった。この私立学校の始業時間は、普通の公立学校よりも遅かったので、納税者は必要な睡眠時間を確保できた。また、この学校は通信教材を準備していたので、納税者が公演やオーディションなどで学校を早退・欠席した場合でも、後から休んだ授業を補うことができた。なお、公立学校には、こうした制度はなかった。本件では、この私立学校に支払った授業料 (tuition and fees) を、現行法で言う I.R.C. § 162 もしくは I.R.C. § 212 に基づいて控除できるかが問題となった。

納税者は、本件の授業料を教育費とは主張せず<sup>67</sup>、「役者としての職業の職務および義務 (needs) の遂行に適切な時間と融通さを購入

する費用とみなされるべきだ<sup>68</sup>と主張した。すなわち、「もし彼 [引用者注：納税者のこと] の目的が単に教育を受けることであったならば、彼は教育費が無料の公立の小学校に通っていたらう。専門的な学校 [引用者注：納税者が通っていた私立学校のこと] が提供したもので、公立の小学校が提供しなかったものは、彼の職業上の義務 (professional commitments) を満たし、かつ学校教育を継続するための機会であった。それゆえ、私立学校の教育費という支出は、事業上の理由のためになされたのであって、彼の職業 (profession) の適切な履行に通常かつ必要なものであった。もっと簡潔に言うと、この主張は、職業上の必要性がなければ、原告 [引用者注：納税者のこと] はこれらの費用を負担しなかつたらう<sup>69</sup>」ということをして、納税者は主張した。

##### (2) 判旨

本判決は次のように述べた。「本裁判所はかつて、『なかりせば』テストが、本事件と非常に類似する事案において、控除可能性を証明する (establish) ための十分な根拠であるかどうかを考慮した。Smith判決……において、納税者は夫婦であり、どちらも雇用されていたが、幼い子どもの面倒を見るベビーシッターに対して妻が支払った金額を控除しようとした。納税者らの理論は、ベビーシッターが『いなければ』、妻は課税所得を得るために子どもを残していくことができなかつたらう

<sup>64</sup> See Blumberg, *supra* note 23, at 63.

<sup>65</sup> Kroll v. Commissioner, 49 T.C. 557 (1968).

<sup>66</sup> 事案について, *Id.* at 558-560.

<sup>67</sup> See *Id.* at 566.

<sup>68</sup> *Id.*

<sup>69</sup> *Id.*

ということ、それゆえ当該支出は、事業経費としてI.R.C. § 162の前身規定の下で控除できるというものだった。この裁判所〔引用者注：租税訴訟願序のこと〕はこの主張を排斥した。……〔Smith判決の判旨(ア)の一部分を引用。Smith, 40 B.T.A. at 1038-1039.〕……通常は個人的ないくつかの費用は、利益を得る活動(enterprise)と密接に(intimate)関連しているという理由で、控除できるようになるかもしれないということ認めつつ、この裁判所〔引用者注：租税訴訟願序のこと〕は次のように述べた。……〔Smith判決の判旨(ウ)の一部分を引用。Smith, 40 B.T.A. at 1039-1040.〕……O'Connor判決……はこの判決〔引用者注：Smith判決のこと〕にならった。……これらの事案は、納税者が営業もしくは事業に従事していることがなければ費用を負担することがなかっただろうという事実が、控除を認めるのに十分ではないと判示した。我々は、当該費用の性質が個人的なものではないことや、それ以外の点で控除できない性質ではないということ判断しなければならない。』<sup>(70)</sup>と判示した。そして、本判決は、納税者が購入したのは小学校教育であったこと、納税者は自分が購入したのは教育ではなく、自分の営業もしくは事業に必要な特別の取り決め(arrangements)であったと主張するけれども、支払われた授業料のほとんどは教師や教室、その他の教育の要素に

分配されたこと、さらに、特別の取り決めでもっとも重要だったのは、授業に参加する代わりに通信教育によって完了できる、準備された授業を利用できるということであったということだと指摘した<sup>(71)</sup>。そして、これらの事実を踏まえて、本判決は、「本件の教育のための支出には、納税者の役者としてのキャリアを促進する特別の取り決めのための付随的な金額が含まれたという事実は、彼のこの教育費全体を、個人的支出から事業経費に転換するものではない」<sup>(72)</sup>と判示して、本件各支出が個人的支出であるので控除できないと述べた。

## 2 食費—Green判決<sup>(73)</sup>

### (1) 事案

Green判決は次のような事案である<sup>(74)</sup>。納税者の血液には珍しい抗体が含まれていたので、納税者は、1976年を含む数年間において、定期的に血清会社に売血して血漿を提供していた。納税者は1976年に95回の献血を行い、その手数料として\$6,695を受領した。献血によって納税者の血液中の鉄分やタンパク質等が失われるが、これらの濃度が低ければ血漿を提供することができなかったので、納税者は高タンパクの食事や栄養補助食品(special drugs)でこれらの要素を補った。納税者は、1976年に支出したこれらの費用を、現行法で言うI.R.C. § 162の事業経費として控除しようとした<sup>(75)</sup>。し

(70) *Id.* at 567.

(71) *See Id.* at 568.

(72) *Id.*

(73) *Green v. Commissioner*, 74 T.C. 1229 (1980).

(74) 事案について、*Id.* at 1229-1232.

(75) *Id.* at 1231.なお、Green判決では、自己の血液を販売することが事業にあたりと判断された。*Id.* at 1235.血液の販売という事業に類似するものとして、たとえば代理母出産という事業もありうる。*See*

Morgan Holcomb & Mary P. Byrn, *When Your Body is Your Business*, 85 WASH. L. REV. 647, 677-680 (2010) (妊娠や子育ては伝統的に、本質的かつ普遍的に個人的なものと考えられてきたが、妊娠や育児が代理母(surrogacy)という文脈で生じる場合には、妊娠は個人的なものではなくると主張する。すなわち、代理母は懐胎するというフルタイムの事業を行っており、食事やホルモン注射の費用等も、代理母については事業経費となると主張する。).

かし課税庁は、栄養補助食品の費用の一部については控除を認めたが<sup>76)</sup>、それ以外については、控除できない個人的支出であるとして控除を認めなかった<sup>77)</sup>。

(2) 判旨

租税裁判所は、本件の支出について、「これらの主張された金額の大部分は、原告の個人的な身体的利益に必要なものであり、ゆえに [I.R.C.] § 262に基づき控除できないけれども、これらの費用の一部は、血漿の販売という事業において原告が負担した費用であった。原告は、血漿の品質を維持するための高タンパクの食事と食事サプリメント [引用者注：栄養補助食品のこと] を購入するため、個人的に必要な部分 (personal needs) を超えて、追加的な支出を行った」<sup>78)</sup>と判示し、さらに脚注で次のように述べた。「被告は、当裁判所が、[I.R.C.] § 162に基づく控除可能性の唯一の決定要素として『なかりせば』テストを排斥してきたということを、正確に遵守している。Drake v. Commissioner, 52 T.C. 842 (1969) ; Kroll v. Commissioner, 49 T.C. 557 (1968) .この立場に即して、当裁判所は、個人的な快適さ (comfort) のために一般的に必要とされる原告の食費を表す部分について、控除を否定する被告を支持している。しかしながら、高タンパクの食事は、基準を満たした血漿の生産に直接的に (intimately) 関連

するものであり、原告が血漿の販売という事業の促進のためだけにこの特別の食事の追加的費用を負担している場合には、この高タンパクの食事の追加的費用を控除可能な事業経費であると当裁判所が判断することを、この立場が阻害するものではない。Smith 判決……において述べたように、『この線は、必ずしも簡単に引けるものではなく、このテストも簡単に適用できるものではない。しかし、その原則は明らかだと我々は考える』。目の前にある一連の事実によって提示される独自の状況において、原告の個人的に必要な部分に加えて負担された特別な食事の費用は、『この線』を超えて、事業経費控除ができるようになる。』<sup>79)</sup>と、本判決は述べた。

結論として、本判決は、栄養補助食品の控除額については、その一部について最初から控除を認めていた課税庁の判断をそのまま受け入れたが、他方で、課税庁がまったく控除を認めなかった高タンパクの食事については、納税者の1年分の食費 (household expense) \$675の3分の1、すなわち\$225について控除を認めた<sup>80)</sup>。

3 考察

まず、Kroll判決とGreen判決を踏まえて、Smith判決の判旨(ア)について検討すると、判旨(ア)は、「なかりせば」という関係がありさえすればI.R.C. § 162に基づいて控除が認められ

76) 租税裁判所は、課税庁が栄養補助食品の費用の一部については控除を認めていたことから、追加的費用の部分をI.R.C. § 162に基づき控除できるといことは課税庁も認めていると述べている。Green, 74 T.C. at 1236-1237. すなわち、課税庁は「栄養補助食品」の費用\$260のうち、追加的費用は\$112であると判断して、この部分については控

除を認めたものと思われる。

77) *Id.* at 1236.

78) *Id.*

79) *Id.* at 1236 n.12.

80) *Id.* at 1237. なお、なぜ3分の1が追加的費用に当たるかについては、判決では説明されていない。

ることにはならない、ということを確認したものと理解されているようである。さらにKroll判決は、控除が認められるためには、当該費用の性質が個人的なものではないと言える必要があるとも述べているが<sup>81)</sup>、これはSmith判決の判旨(ウ)の内容と関連すると思われるので、後述する。

次に、「なかりせば」テストの内容について、Kroll判決が示した「なかりせば」テストは、Smith判決が述べたテストとは内容が変容している。すなわち、Kroll判決は、「職業上の必要性がなければ、原告〔引用者注：納税者のこと〕はこれらの費用を負担しなかつただろう<sup>82)</sup>という納税者の主張を意識したのか、仕事がなければ当該支出をしなかつたという意味で「なかりせば」テストを説明した。これに対して、Smith判決が述べた「なかりせば」テストとは、支出がなければ仕事ができないという意味での「なかりせば」テスト

であった。したがって、Smith判決とKroll判決とで「なかりせば」の前後の内容が入れ替わっている<sup>83)</sup>。もしKroll判決にSmith判決の「なかりせば」テストを当てはめていたら、本件支出と事業との間に「なかりせば」の関係は認められなかつただろう。というのも、プロとして演劇を行う子どもたちの中には、学校の勉強についていくのに苦勞するものの、公立学校などに通う者もいたとの事実認定がなされているため<sup>84)</sup>、私立学校に通わなければ(授業料を負担しなければ)役者としての仕事ができなかつたとは言えないからである。

支出の性質について検討すると、Green判決で問題となった支出は食費であるが、Smith判決の判旨(ア)でも指摘されていたように、食費は基本的に個人的支出であると思われる。他方、Kroll判決で問題となった教育費は、Smith判決では言及されていないものの、裁判所は個人的支出と判断したと思われる<sup>85)</sup>。こ

(81) Kroll判決は、授業料の所得控除を否定する際に、「これは、納税者が営業もしくは事業を遂行できるようにするためになされた支出だが、営業もしくは事業の遂行に際して負担されたのではない支出の一つの例だ」と述べた。*Kroll*, 49 T.C. at 566.そして、通勤費と、一般的な着用に適した仕事着の例を詳しく説明して、「営業もしくは事業の遂行に必要な費用のうち、営業もしくは事業の遂行の際に負担した費用だけが控除できる」と述べた。*Id.* このような判示からは、裁判所は、事業を行う前提としての支出と、事業遂行中に負担した支出とに区別しているようにも思われる。

(82) *Id.*

(83) たとえば、衣食住の費用や医療費について、これらの費用を支出しなければ仕事ができないと言える(Smith判決の「なかりせば」テストを満たす)としても、仕事がなければこれらの費用を負担しなかつたとは言えない(Kroll判決の「なかりせば」テストは満たさない)。なぜなら、少なくとも衣食住の費用は、あらゆる個人にとって、生きていくために必要な費用であるからだ。他方で、

Smith判決で問題となった保育費について考えると、保育費を支出しなければ仕事ができないと言えるし(Smith判決の「なかりせば」テストを満たす)、また、仕事がなければ保育費を負担しなかつたということもできる(Kroll判決の「なかりせば」テストも満たす)。すなわち、いずれの「なかりせば」テストも満たす。もしSmith判決において、租税訴訟願付が、Kroll判決の示した「なかりせば」テストを検討していたとすると、租税訴訟願付は、保育費と、衣食住の費用や医療費とを同列に扱うことはなかつたと思われる。したがって、Smith判決は、仕事がなければ当該支出をしなかつたという意味での「なかりせば」テストについては検討しておらず、したがって何の判断も下していないと考えられる。*See Blumberg, supra* note 23, at 64; *Klein, supra* note 21, at 918.

(84) *Kroll*, 49 T.C. at 560.

(85) Kroll判決において裁判所は、当該支出が教育費であれば、I.R.C. § 262およびTreas. Reg. § 1.262-1(b)(9)に基づいて控除が否定されると述べていた。*Id.* at 566.

のように、事業経費控除の可否が問題となった支出は、いずれも基本的に個人的支出であると考えられる。しかし、Green判決では食費の一部について控除が認められたのに対して、Kroll判決では教育費の控除は全く認められなかった。なぜ結論が分かれたのか。Smith判決は、判旨(ア)と(イ)の検討を通じて保育費が個人的支出に該当することを確認したうえで、判旨(ウ)で例外的に事業経費として控除される場合に該当するか否かを検討した。Green判決とKroll判決もこれと同様に考えると、問題となった食費と教育費が個人的支出に該当することを確認したうえで、Smith判決の判旨(ウ)の検討を通じて、Green判決の食費と仕事との密接な関連性を認めたと、Kroll判決の教育費と仕事の密接な関連性は認めなかったものと推測される。そうすると、両判決の検討により、Smith判決の判旨(ウ)の内容が明確になると思われる。

そこで検討すると、Kroll判決は、教育費を全体として1つの支出と捉えたのに対して、Green判決は、食費を全体として1つの支出と捉えるのではなく、生存に必要な部分とそれを上回る追加的な部分の2つに区別し、後者については、「血漿の生産に直接的に関連する」<sup>86)</sup>と判断した点が重要だと思われる。すな

わち、追加的支出といえる部分を特定できるか否かによって、控除が認められるか否かの結論が分かれたように思われる<sup>87)</sup>。確かにKroll判決でも、通常の小学校教育の部分と納税者が求めていた通信教育による補講授業などのサービスの部分とに分けて、後者の追加的支出の部分について控除を認めるということも考えられないわけではない。しかし、役者ではない子どもも、納税者が通っていた私立学校に通うことは十分に考えられるので、どの部分が追加的支出の部分であるかを正確に特定することは困難であると思われる。これに対して、Green判決の場合には、通常の食事と血漿の品質を維持するための食事の内容が明らかに異なるため、追加的支出の特定も容易であったと考えられる。これらの判決を踏まえると、Smith判決は判旨(ウ)において保育費を全体として1つの支出ととらえ、事業経費控除を否定したものと理解できる。

#### 4 小括

教育費や食費まで含めた事業経費控除の可否という観点から見ると、保育費の事業経費控除を否定する根拠として重要な部分は、Smith判決のうち判旨(ウ)つまり事業との密接な関連性を述べた部分と考えられる。すなわ

<sup>86)</sup> *Green*, 74 T.C. at 1236 n.12.

<sup>87)</sup> *See Commissioner v. Moran*, 236 F.2d 595 (1956). この事案では、共同出資者としてホテルを経営し、ホテルに住み込んで働いていた納税者夫婦がホテルで食べた食事の費用とホテルの部屋の賃料についての控除可能性が問題となった。本判決は、Smith判決を引用して、「職業に関係なく、一般的にすべての人が負担する費用の場合には、個人的支出 (personal expense) が存在している。Smith v. Commissioner, ……、そうした個人的支出が事業地で間接的に負担されるという事実は、

この支出を純粹な事業経費に転換するものではない。とにかく、納税者らは、自分たちの食費と宿泊費が、ホテルに住んでいなかったとしたら負担したであろう費用よりも多いということを示していない。Sutter v. Commissioner, 21 T.C. 170.」と判示した。*Moran*, 236 F.2d at 597. そうすると、この仕事をしていなかったら負担していたであろう費用を上回っていた部分、すなわち追加的支出の部分特定し立証できていたら、食費や宿泊費であっても控除が認められたかもしれない。

ち、判旨(ア)は、「なかりせば」という関係があっても I.R.C. § 162に基づいて控除が認められるわけではないことを確認したにすぎない。保育費の事業経費控除を否定する論拠として重要なのは、判旨(ウ)の検討を通じて、働く親が支出した保育費のうち、追加的支出の部分を区分して特定できるかどうかだと思われる。したがって、もし保育費に含まれる追加的支出を特定できて、かつ、仕事との密接な関連性が認められれば、Smith 判決に基づき保育費の一部につき控除が認められる可能性があるように思われる。もっとも、たとえば育児から解放されて自由な時間を手に入れるためにベビーシッターを雇うということは十分に考えられるので<sup>88)</sup>、Kroll 判決で問題となった教育費と同様に、保育費の場合も、どの部分が追加的支出かを特定することは実際には非常に困難だと思われる。

#### IV 医療費と保育費

納税者の中には、子どもや妻など家族の面倒を見るために支払った費用を、保育費などの世話費用と主張するのではなく、医療費として控除しようとすることがある<sup>89)</sup>。また、保育費と医療費は、通常的生活費を超える追加的支出という点で共通した性格を持つとも指摘されている<sup>90)</sup>。本稿は、保育費を事業経費として控除できるか否かについて考察することを主眼としているため、医療費の話は事業経

費としての控除可能性の議論とは直接は関係しない。しかし、役務提供との関係で Smith 判決の判旨を理解する際に役立つと思われるので、以下で簡単に検討する。

##### 1 Wendell 判決<sup>91)</sup>

Wendell 判決は次のような事案である<sup>92)</sup>。原告は、妻を出産時に亡くしていたが、子どもの面倒を見るために准看護師らを雇い、支払った給与を医療費として控除しようとした。この子どもは、あらゆる点で心身ともに健康であり、異常な病気もなかった。租税裁判所は、雇用された人の経験・資格・肩書ではなく、この者が提供したサービスの性質によって、この者に支払った給与を医療費として控除できるか否かが判断されるとした<sup>93)</sup>。すなわち租税裁判所は、Smith 判決を引用して、原告が子どもの面倒を見るために、准看護師ではなく「ベビーシッター (nursemaid) を雇っていたとしたら、支払われた給与は通常かつ必要な費用として控除することはできなかつただろう」<sup>94)</sup>と述べ、また、O'Connor 判決を引用して、特別の事情がない限り「子どもの世話は、通常の、個人的な、親の義務である」<sup>95)</sup>と述べた。最終的に、本件の准看護師らに支払った給与を医療費として控除できないと判断した。

<sup>88)</sup> たとえば、Seese v. Commissioner, 7 T.C. 925, 927 (1946) は、Smith 判決や O'Connor 判決で問題となった保育費を、「個人が事業に従事することができるようにするために、その性質上個人的な状況からその個人を自由することに向けられたもの」、すなわち、育児から解放されるための費用と捉えているようである。

<sup>89)</sup> アメリカでは、医療費について所得控除が認め

られている。See I.R.C. § 213(a).

<sup>90)</sup> 植松・前掲注(9)590頁参照。

<sup>91)</sup> Wendell v. Commissioner, 12 T.C. 161 (1949).

<sup>92)</sup> 事案について、*Id.* at 161-162.

<sup>93)</sup> *Id.* at 163.

<sup>94)</sup> *Id.* at 162.

<sup>95)</sup> *Id.* at 163.

## 2 Ochs判決<sup>96)</sup>

Ochs判決は次のような事案である<sup>97)</sup>。原告の妻は病気療養中であった。妻の病気がなかなか回復しなかったため、原告は、医師のアドバイスを受けて、6歳と4歳の幼い2人の子どもを昼間学校（day school）と全寮制の学校に送り出して、妻と子どもたちを引き離すことにした。原告は、これらの学校の費用として\$1,456.50を支払い、医療費として控除しようとした。歳入庁長官は、本件支出が「間接的には妻の健康のためになされたが、直接的には子どもたちの管理（maintenance）のためになされたので、当該支出は『医療費』としての要件を満たさなかった<sup>98)</sup>と主張した。

第2巡回区控訴裁判所は、歳入庁長官の主張を認めて、本件費用が、医療費ではなく個人的支出であるとして、控除を否定した。すなわち、Hand判事は、「本件の妻は、過去には子どもの世話をするという役務を提供していた。しかし、妻は病気のために、もはや子どもたちの世話をすることができなかつたので、夫はその役務のために費用を支払う必要があった。もし夫が、たとえば、子どもたちのために女性家庭教師やコックを雇っていたとしたら、夫が支払ったであろうそれらの賃金は控除できなかっただろう。……これらの例は、本事案における妻の役務が失われたことにより、本件費用が必要になった……とい

うことを説明するのに役立つ<sup>99)</sup>と指摘した。つまり、本件費用は妻による保育サービスが失われた結果生じた費用であるため、個人的支出だと判断されたようだ<sup>100)</sup>。そして、子どもを全寮制の学校に送り出すことによって、母親は静謐な環境で治療に専念できたとしても、この事実によって、個人的支出が医療費に転換されることはない<sup>101)</sup>と判断された<sup>102)</sup>。

本判決には、Frank判事の反対意見がついており、反対意見にはSmith判決が引用されている。Frank判事は、本件の原審たる「租税裁判所は、子どもたちが〔全寮制の学校に〕送り出されたので、彼らはもう母親を苦しめないだろうということ判断したのであって、彼らの面倒を見る人が誰もいないから〔全寮制の学校に入れられたの〕ではない<sup>103)</sup>と述べて、本判決は間違っていると指摘した。もっとも、Smith判決を引用して、母親が留守の間に子どもの面倒を見る費用は控除されるべきでないのと同様に、もともと子どもが学校に行き留守にしている間に割当てられる本件費用は、医療費として控除できないと述べた<sup>104)</sup>。

## 3 Kuntz判決<sup>105)</sup>

Kuntz判決は次のような事案である<sup>106)</sup>。原告らはKuntz夫婦であるが、妻はアルツハイマー病であり、その症状のために常に誰かが面倒を見ていなければならなかった。夫は自営

<sup>96)</sup> Ochs v. Commissioner, 195 F.2d 692 (2d Cir. 1952).

<sup>97)</sup> 事案について、*Id.* at 693-694.

<sup>98)</sup> *Id.* at 695.

<sup>99)</sup> *Id.* at 694.

<sup>100)</sup> *See Id.* at 697 (Frank判事の反対意見は多数意見をこのように説明している。)

<sup>101)</sup> *See Id.* at 694.

<sup>102)</sup> *Id.* at 697.

<sup>103)</sup> *See Id.* at 698.

<sup>104)</sup> Kuntz v. Commissioner, T.C. Memo 2011-52 (2011).

<sup>106)</sup> 事案については、*Id.* at \*1-2.

業者であり、仕事中は介護士を雇って、妻の面倒を見てもらっていた。またこの介護士は、夫の事業のために事務仕事も行ってた。原告らはこの介護士に対して、2006年に\$20,184、2007年に\$20,265を支払い、これらの費用をI.R.C. § 162に基づく事業経費として控除しようとした。これに対して歳入庁長官は、介護士に支払った金額の一部については(2006年が\$2,115、2007年も\$2,115)、介護士が事務仕事を行っていたことを理由に事業経費として控除を認めた。しかし、残りの部分については、「夫の事業の利益のために負担されたものではなく、また、当該事業とごくわずかで付随的な関係しか認められない」<sup>(106)</sup>ため、事業経費には当たらないと主張したものの、医療費として控除できると述べた<sup>(107)</sup>。

租税裁判所は、ベビーシッターのおかげで妻が自宅の外に働きに行くことができるようになったとしても、この費用は控除できないと述べた判決としてSmith判決を引用し、Smith判決と「同様に、Kuntz婦人の面倒をみる介護士の費用は、たとえこの費用により夫が自宅外に働きに出ることができるようになったとしても、控除できない」<sup>(108)</sup>として、事業経費控除を認めなかったが、医療費控除は認めた。

#### 4 小括

Wendell判決とOchs判決は、納税者が医療費控除を主張した事案ではあるが、子どもの面倒を見る費用が問題となっていた。これに対して、Kuntz判決は、子どもの面倒を見るということは全く問題とならなかった事案である。

これらの判決は、Smith判決を引用する際に、判旨のどの部分を重視していただろうか。

まず、Wendell判決では、准看護師らが提供したサービスの性質に着目した判断を行っており、Smith判決の判旨(i)を重視したように思われる。また、Ochs判決の多数意見は、Smith判決を引用していないものの、Smith判決の判旨(i)の家事労働や帰属所得の議論を意識して、本件費用が妻による家事労働に関連する費用と判断しているように思われる。他方で、Ochs判決のFrank判事による反対意見や歳入庁長官の主張も踏まえると、Ochs判決は、本件費用が、妻の健康回復よりも子どもたちの面倒を見ることに、より強く関連していると判断したようにも思われる。そうすると、Smith判決の判旨(ii)を重視した判示といえるかもしれない。Kuntz判決は、ベビーシッターの費用は控除できないというSmith判決の結論に着目しており、判旨のどの部分を重視したのか読み取れない。

上記裁判例だけから、何らかの結論を確定的に導くことは困難であるが、医療費と保育費の区別が問題となる場合には、Smith判決の判旨(i)の部分が重視されるように思われる。

#### V おわりに

本稿は、アメリカにおける保育費控除を否定する理論的根拠をみてきたが、我が国における保育費控除の可否を検討するための示唆を得ることができる。アメリカでは、保育費を事業経費として控除できないという判断が確立しているものの、その論拠は、おそらくSmith判決に求められるようである。Smith判

<sup>(106)</sup> *Id.* at \*3.

<sup>(107)</sup> なお、納税者らは、扶養家族の世話費用について税額控除を規定するI.R.C. § 21の適用は主張しなかった。*See Id.* at \*4 n. 5.

<sup>(108)</sup> *Id.* at \*3-4.

決は、保育費を事業経費として控除できるか否かを検討する際に、いくつかのポイントを示した。第1に、支出がなければ仕事ができないという意味での「なかりせば」テストを満たすからといって、保育費を事業経費として控除できるわけではない。第2に、保育費は、課税所得をもたらさない活動に関連する支出である。第3に、個人的支出と考えられる支出であっても、事業と密接な関連性があれば、事業経費控除が認められることがある。こうしたポイントのうち、どの点が、保育費の事業経費控除を否定する論拠としてもっとも重要であるのか検討したが、Smith判決後になされた保育費に関する判例を検討しても、判然としないことがわかった。

次に、教育費や食費の控除可能性について争われた裁判例を確認したところ、Smith判決が示した第1のポイントに関連して、「なかりせば」テストの意味が変容していたことが確認できた。また、第1のポイントよりも第3のポイントの方が、事業経費控除の可否の判断に重要であるようにも思われる。Smith判決が示した第3のポイントに関連して、保

育費のうち、追加的支出として事業との密接な関連性を証明できれば、その一部を控除できる可能性のあることが確認できた。これらの裁判例から、Smith判決の第3のポイントが重要であると考えられる。

もちろん、こうしたアメリカにおける保育費の事業経費控除の論拠を日本にそのまま持ち込むことはできない。日本とアメリカとでは、事業経費控除の基準がまったく同じではないからだ。たとえば、日本法における「家事関連費」に相当する規定がアメリカ法には存在しない。また、日本には所得分類が存在しており、必要経費の控除が認められるのは、不動産所得、事業所得、山林所得及び雑所得に限られる<sup>(100)</sup>。さらに、所得税法37条1項は、I.R.C. § 162(a)で要求される「通常」の要件を規定していないため、日本法では必要な経費であれば控除が認められそうにも思われる<sup>(101)</sup>。また、所得税法は「直接」という要件を規定していない<sup>(102)</sup>。他方で、所得税法における必要経費(37条1項)と家事費(45条1項1号)と、内国歳入法典における事業経費(I.R.C. § 162)と個人的支出(I.R.C. § 262)という基本

(100) 所得税法26条2項、27条2項、32条3項、35条2項2号。実定法上はこれら4つの所得にしか必要経費控除が認められないが、講学上は、各種所得の金額を計算する上で控除が認められる経費を指すものとして、「広義の必要経費」が主張されることがある。これに含まれるものとして、たとえば、給与所得に関わる特定支出(同法57条の2)がある。清永敬次『税法(新装版)』(ミネルヴァ書房、2013年)103-104頁参照。

(101) 金子宏『租税法(第22版)』(弘文堂、2017年)298頁参照。

(102) ある支出が必要経費として控除されるために「直接の関連」が必要だとするものとして、金子・前掲注(100)298頁参照。これに対して、東京高判平成

24年9月19日判時2170号20頁は、弁護士会の役員がその職務に関連して支出した懇親会費等の支出の控除可能性が問題となった事案であるが、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ので、これに加えて事業の業務と直接関係を持つことまでは不要であると判示した。なお、原審たる東京地判平成23年8月9日判時2145号17頁は、控除されるためには、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求していた。東京高判の評釈として、岡村忠生「弁護士会役員活動費用と消費税(1)(2)」税研175号69頁、176号73頁(2014年)。また、拙稿「判批」税法学571号233頁(2014年)とその脚注2で引用した文献を参照。

的な条文構造は共通している。また、共働き夫婦の育児負担の重さや、ワーキングマザーが出産後もフルタイムで働きつづけるために負担する子育ての費用といった事実状況は共通している。本稿では紙幅の関係上、日本法

の検討を行うことができなかった。残された課題として、保育費の事業経費控除を否定するアメリカの根拠は日本にも当てはまるのだろうか、ということについて、今後検討を進めたい。