

所得税法 37 条の「別段の定め」と家事費概念

——所得税法 37 条と 45 条の適用における優先劣後関係——

酒 井 克 彦*

はじめに

I 所得税法 37 条と同法 45 条の関係——必要経費規定の解釈ルール

II 「家事上の経費」該当性

III 「家事関連費」該当性

結びに代えて

はじめに

所得税法上、積極的に定義付けることが困難な概念の代表として、「家事費」概念がある。この概念の解釈を巡っては解釈論上の紛争が起こりやすい。

一般に必要経費に算入することのできない「家事費」とは何を指しているのであろうかという素朴な疑問がある。すなわち、所得税法 37 条《必要経費》にいう必要経費に算入されない経費を「家事費」というのか、あるいは、同法 45 条《家事関連費等の必要経費不算入等》に規定されている「家事上の経費」を「家事費」というのかという問題がある。これは、いわば卵が先か鶏が先かという命題にも近い感覚があるが、所得税法上の解釈論においてはこの点が必ずしも厳格に整理されてこなかったのではないと思われる。必要経費に算入されないものを家事費と位置付ける裁判例は少なくない。しかしながら、条文の構造を丁寧に読み解けば、かような解釈は所得税法を正解していないことに気が付く。また、最近の事例では、所得税法 37 条の委任を受けていない所得税法施行令を用いて、37 条の解釈論を展開する下級審判決などもある。

これらの問題は、所得税法 37 条の「別段の定め」¹⁾として同法 45 条を位置付け、優

* 中央大学法科大学院教授

先的に同条を適用するという実定法の解釈ルートに忠実であるか否かという解釈姿勢に反映されているとも思われる。ここには、所得税法37条と45条の適用における解釈ルートをいかに整理すべきかという問題が所在する。

本稿は、この論点について、文理解釈を中心に検討を加えるものである。

I 所得税法37条と同法45条の関係——必要経費規定の解釈ルール

租税法は財産権の侵害規範であることから²⁾、財産権保障を憲法上の原則（憲29）と捉えると、租税法はその例外に位置することとなるので³⁾、同法の解釈適用においては厳格な態度が要請され⁴⁾、文理解釈が優先されることになる⁵⁾。所得税法の必要経費該当性の議論においても、かかる要請は当然に及ぶ。そうであるとする、自ずと実定法に依拠した解釈論の展開が要請されることになろう。

所得税法37条1項は、「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（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。」として、必要経費の通則規定⁶⁾を設けている。

ここでは、必要経費に算入すべき金額は、①「別段の定め」が優先され⁷⁾、次に、「別段の定めがあるものを除き」、②「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③「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」という2種類の「費用の額」が必要経費に算入されると規定している⁸⁾。2種類の「費用の額」のうち、②を一般に「直接対応の費用」、③を「一般対応の費用」と呼ぶことが多い⁹⁾。このように、所得税法上の必要経費に算入されるべき金額は、①「別段の定め」が適用され、かかる「別段の定め」がない場合には、②「直接対応の費用」か③「一般対応の費用」に該当するものが必要経費に算入されるという構成になっている。

この点、所得税法37条1項の「別段の定め」として、例えば同法45条がある¹⁰⁾。したがって、所得税法45条の規定の適用が同法37条1項に優先することになる。所得税法45条1項は、「居住者が支出し又は納付する次に掲げるものの額は、その者の不動

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、必要経費に算入しない。」として、1号に「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」を、同項2号以下において公租公課や罰金といった必要経費に算入しないものを規定し、2項においても、同様に必要経費に算入しないものを規定している。

このような規定振りを素直に解釈すれば、所得税法 45 条は、その1項で「家事上の経費」（これを「家事費」と称してよいか否かについては後述のとおり議論があり得る。）及び家事関連費を必要経費に算入しないものとしているだけでなく（1号）、それ以外の必要経費不算入規定を用意しており、例えば、所得税額（2号）、所得税以外の国税に係る附帯税（3号）等、賄賂（2項）など、家事上の経費や家事関連費以外の支出又は納付の額についても必要経費に算入しないとするのである。結論からいえば、文理上、「必要経費に算入することができないもの＝家事上の経費」ではないことになる。

さて、所得税法 45 条の適用がない場合、すなわち、「別段の定めがあるものを除き」、同法 37 条 1 項の適用を受けることになるが、「別段の定め」がなく、②「直接対応の費用」及び③「一般対応の費用」のいずれにも該当しないものはどのような扱いになるのであろうか。例えば、所得を生ずべき業務について生じた費用ではあるものの、いまだ債務の確定しない費用は必要経費に算入されないことは明らかであるが、このような費用の扱いはいかに解釈されるのであろうか。

解釈論としては、3つのアプローチがあり得る。第一に、そのような費用は、所得税法 45 条 1 項 1 号にいう「家事上の経費」に該当するという考え方である。これに対して、第二の見解としては、所得税法 45 条 1 項にいう（1項1号に限定せずに）「家事費」に該当するという考え方である。第三の見解としては、所得税法 45 条 1 項とは離れたものとして取り扱うという考え方である。この第三の見解の場合、かかる費用についてのネーミングがないため、便宜的に「家事費」と称することも可能ではあるが、これはあくまでも所得税法 45 条 1 項とは離れた意味におけるいわば通称としての「家事費」である。ここで、第一の見解と第二の見解は、いずれも、そこにいう経費は所得税法 45 条によって本来必要経費に算入されないはずのものであって、同法 37 条 1 項の適用問題を議論する以前に優先的に解決されるべきものという整理になる。

しかしながら、第一の見解は、所得税法 45 条 1 項 1 号が「家事上の経費」と規定していることからすると、文理解釈上の違和感を覚える。例えば、製品保証損失引当金繰入額たる費用は、債務が確定していないという意味においては所得税法 37 条 1 項にいう必要経費に算入することはできないものの、そうであるからといって、全く家事とは関係のない事業上の経費であるのにもかかわらず、「家事上の経費」と理解することは

妥当ではなからう。

次に、第二の見解であるが、これは、所得税法 45 条 1 項 1 号にいう「家事上の経費」という意味での「家事費」ではなく、より広義のものとして「家事費」を捉え、1 号のみならず、2 号以下の（2 項も含めて）必要経費に算入されない経費を総じて「家事費」としてカテゴライズするという立場である。

例えば、東京地裁平成 6 年 6 月 24 日判決（税資 201 号 542 頁）は、「所得税法三七条一項は、その年分の事業所得の計算上必要経費に算入すべき金額は、右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旨規定している。右規定に照らせば、業務を営む者が支出した費用のうち、必要経費に算入されるのは、①それが事業活動と直接の関連を有し、②当該業務の遂行上必要なものに限られるべきであり、それ以外の費用は、家事費（同法四五条一項）に該当し、必要経費には算入されないというべきである。〔丸数字及び下線は筆者〕」と説示している¹¹⁾。

上記判決は、必要経費に算入されないものを「家事費」と整理しているし、さらに、それは、所得税法 45 条 1 項が適用されるものとしている（上記判決文は、「所得税法 45 条 1 項 1 号」に限定していない）。

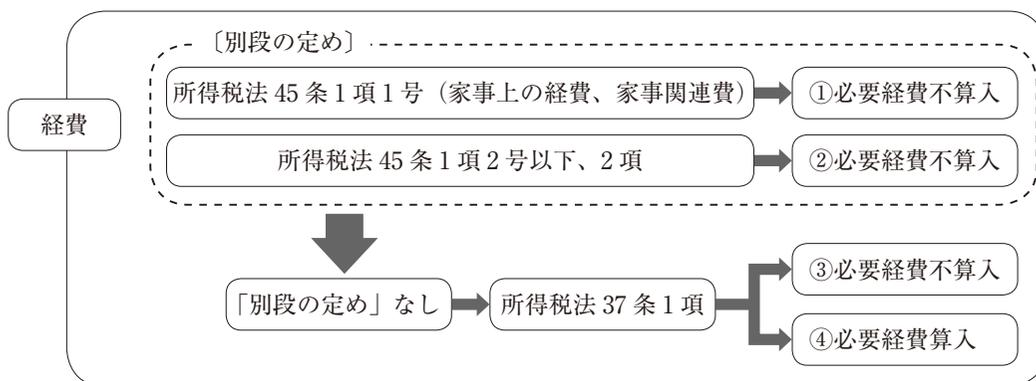
この考え方に従えば、所得税法 45 条 1 項について、1 号が「家事上の経費」と「家事関連費」であり、2 号以下も含めて、同条 1 項全てが「家事費」に該当することになるとした上で、同条に明記されていないが、同法 37 条 1 項の規定の適用上必要経費に算入されない経費は 45 条 1 項の規定下に包摂され「家事費」と括られることになるのである。つまり、所得税法 45 条 1 項は、同項各号に明定されているもの以外の、必要経費に算入されない経費をも含めて「家事費」と整理するということになり、いわば、同条項は限定的に必要経費に算入されないものを列挙しているのではなく、そこに規定されていない経費も含めた上で、必要経費に算入されない費用として「家事費」の例示を挙げた規定であると解することになる。一般的に「家事費」とは「家事上の経費」を指すと解釈されていることからすると違和感を覚えるが、所得税法 45 条 1 項 1 号は「家事上の経費」としていても「家事費」と規定しているわけではないので、この「家事上の経費」というものと、同条 1 項全体の「家事費」とは範囲が異なるものと解釈することもできなくはない。しかしながら、これは単なる呼称の問題であるとしても、上記第一の見解に対する疑問と同様、製品保証損失引当金繰入額のような明らかな事業上の経費についても、「家事費」として、所得税法 45 条 1 項に包摂されると理解することには

無理があるといわざるを得ない。

第三の見解としては、所得税法 37 条 1 項によって必要経費に算入されないものは、同法 45 条 1 項とは別に存在するという考え方である。いわば、経費には、所得税法 45 条 1 項ないし 2 項によって必要経費に算入されないもの（図表 1 の①②）と、それ以外に、同法 37 条 1 項によって必要経費に算入されるもの（同④）と、必要経費に算入されないもの（同③）があるとする考え方である。

この考え方が文理解釈上最も素直な解釈であり、所得税法上の必要経費規定を正解したものというべきであろう。

図表 1 所得税法上の必要経費規定



すなわち、この第三の見解からすれば、必要経費に算入することのできない経費には、①所得税法 45 条 1 項 1 号にいう「家事上の経費」及び「家事関連費」、②同条項 2 号以下ないし 2 項にいう経費、③同法 37 条 1 項の規定の要件から除外された経費があることになる。しばしば、必要経費に算入されない経費を「家事費」と呼ぶことがあるとしても、それは単に巷間そのように称されているだけであって、法律用語としては妥当性を欠いた、いわば厳密さに欠ける表現であるというべきであろう。文理解釈に軸足を置く解釈論を展開するのであれば、「家事費」とは、所得税法 45 条 1 項 1 号にいう「家事上の経費」のみを指すと解するべきである。

もっとも、この第三の見解に従ったとしても、所得税法 37 条 1 項の規定の適用を検討している経費のうち、そもそも、同法 45 条によって本来必要経費に算入されないはずのものであって、同法 37 条 1 項の適用問題を議論する以前に優先的に解決されているべきであったものの混在もあるであろう。この点に関していえば、第一の見解や第二の見解と同様に、そもそも、所得税法 45 条 1 項 1 号によって必要経費算入が否定さ

れるべきものであったというルートに戻ることも実際問題としては起こり得る。

このような必要経費規定の解釈ルールを念頭に置いて、必要経費該当性を論じる必要があるところ、まず、第一に、所得税法45条1項1号にいう「家事上の経費」該当性を検討し、次に、同号にいう「家事関連費」該当性を検討した上で、同条項2号以下ないし2項該当性を検討する。その上で、いずれにも該当しないとなれば、所得税法37条1項にいう「別段の定めがない場合」に当たることになるため、そこで、同条項の適用要件を検討する必要がある。したがって、必要経費算入論の展開においては、①所得税法45条1項1号の「家事上の経費」該当性、②同号の「家事関連費」該当性、③同条項2号以下ないし2項該当性、④所得税法37条の要件該当性という順に検討を加えることが求められる。

II 「家事上の経費」該当性

1. 「家事上の経費」の意義

所得税法45条1項1号にいう「家事上の経費」とは、消費生活上の費用一般を指すと解すべきであろう。所得税法が対象とする事業所得者は、事業によって所得を稼得する経済人たる所得者という側面と、消費生活主体たる所得者という側面の両面を併せ持った存在である。この点が、経済主体たる法人の事業活動のみを考察の対象とする法人税法と異なる点である。かような個人納税者を念頭に置くと、おおよそ事業活動にのみ要する経費と消費活動にのみ要する経費に二分されることになるが、前者について、所得税法は必要経費への算入を認め、後者については必要経費への算入を認めないという原則的態度を示している。もっとも、事業活動と消費活動の両方にまたがって生じる経費もあり得ることから、これを家事関連費として別の取扱いを行うこととしている（所法45①一）。

この点、徳島地裁平成7年4月28日判決（行集46巻4＝5号463頁）¹²⁾は、「法人税も所得税も所得に対し課税するものではあるが、法人の場合と違って個人の場合には活動の全てが利益追求活動ではなく、所得獲得活動のほかにはいわゆる消費生活があるので、個人の支出の中には収入を得るために支出される費用とは言い難い、むしろ所得の処分としての性質を有しているというべきものがある。例えば食費・住居費等がその代表である。所得税法はこれらを家事費と呼び必要経費に含めないことを明記している（所得

税法四五条一項)。しかし、ある支出が家事上の経費であるかそれとも事業上の経費であるか明確に区分けできない場合も多く、また例えば店舗兼用住宅の減価償却費のように家事上の経費と事業上の経費とが混在している場合も少なくない。そこで、所得税法は両方の要素を有している支出を家事関連費と呼び、必要経費になる部分が明らかでないためこれを原則として必要経費に含めないとしつつ、事業の遂行上必要であることが明らかにできる一定部分に限ってこれを必要経費に算入することを認めた(所得税法四五条、所得税施行令九六条)。このように所得税法は明確に事業の経費といえないものは原則として必要経費としないこととしているのである。」とする¹³⁾。

すなわち、ここで、所得税法 45 条 1 項 1 号が規定する「家事上の経費」とは、消費活動にのみ要する経費を指すことになる¹⁴⁾。最も分かりやすいのが、食費やレジャーに要する経費、習い事に要する経費、これらヒューマンキャピタル(人的資本)への投資が「家事上の経費」の代表であるといえよう。一般的な食事などの栄養の摂取行為はヒューマンキャピタルへの投資であり、所得税法 45 条 1 項 1 号にいう「家事上の経費」と整理されるところ、習い事が肉体的というよりは個人の資質という面に働きかけるヒューマンキャピタルへの投資であるという点での違いはあるものの、習い事に要する経費もその本質をみれば栄養の摂取とある意味において同様である。いずれにしても、ヒューマンキャピタルへの投資は「家事上の経費」と解するのが相当であるといえよう¹⁵⁾。

2. 特定支出控除との関係

例えば、資格取得費もヒューマンキャピタルへの投資といえそうであるが、所得税法 57 条の 2《給与所得者の特定支出の控除の特例》は、一定の資格取得費を給与所得の特定支出控除の対象として認めている。すると、資格取得費を所得税法 45 条 1 項 1 号にいう家事上の経費と理解することは誤りなのではないかとの疑問も浮上する。

この点、必要経費を「所得を得るために必要な支出のことであり、所得を稼得するための投下資本の回収部分」¹⁶⁾とか、「投下資本の回収部分に課税が及ぶことを避けること」が必要経費の控除の意味するところ¹⁷⁾と理解すれば、所得区分の差異に必ずしも拘る必要はないのかもしれないが、さりとて、所得税法 37 条 1 項にいう「必要経費」は、事業所得等に係る所得金額の計算における「投下資本の回収部分」を指しているのであって、そこに、給与所得に係る所得金額の計算規定である所得税法 57 条の 2 の議論を持ち込むことは、実定法の解釈適用を正解していないものといわざるを得ない¹⁸⁾。

給与所得に係る所得金額の計算は、給与所得控除額を収入金額から控除する仕組みを採用している（所法28②）。かかる給与所得控除は、なるほど、広義の意味における「必要経費」的なものを同所得金額の計算に反映させようとする性質のものが一部に混在していると理解することは可能であるが¹⁹⁾、その議論において巷間いわれている「給与所得者の必要経費」とは、明らかに所得税法37条1項ないし2項にいう必要経費とは異なるものである²⁰⁾。事業所得の金額の計算において概算経費を認めるべきとして、その根拠に、給与所得の金額の計算における給与所得控除の存在を挙げる主張にも等しい議論の混乱があるといわざるを得ない。所得税法37条1項にいう「必要経費」とは、不動産所得、事業所得又は雑所得（公的年金等を除く。）の金額の計算におけるそれであって、給与所得者の給与所得控除と混同することは妥当ではないと思われる。

Ⅲ 「家事関連費」該当性

1. 所得税法45条の解釈ルール

所得税法45条1項1号後段は、政令委任をしており、「これ〔筆者注：家事上の経費〕に関連する経費で政令で定めるもの」と規定する。これを受けて、所得税法施行令96条《家事関連費》は、「法第四十五条第一項第一号《必要経費とされない家事関連費》に規定する政令で定める経費は、次に掲げる経費以外の経費とする。」とし、1号において、「家事上の経費に関連する経費の主たる部分が不動産所得、事業所得、山林所得又は雑所得を生ずべき業務の遂行上必要であり、かつ、その必要である部分を明らかに区分することができる場合における当該部分に相当する経費〔下線筆者〕を、2号において、「前号に掲げるもののほか、青色申告書を提出することにつき税務署長の承認を受けている居住者に係る家事上の経費に関連する経費のうち、取引の記録等に基づいて、不動産所得、事業所得又は山林所得を生ずべき業務の遂行上直接必要であつたことが明らかにされる部分の金額に相当する経費」を規定する。

所得税法施行令96条は、上記下線部分のとおり、「業務の遂行上必要」でないものを必要経費に算入されない家事関連費と規定しており、業務必要性については規定しているものの業務関連性については触れていない。換言すれば、同条は、業務上必要性を有しないという点のみから、家事関連費を規定しているということになる。そして、それが所得税法45条1項1号にみる家事関連費ということになる。このように考えると、「業

務について生じた」として業務関連性をも必要経費の算入要件とする所得税法 37 条 1 項によって必要経費算入が認められる経費と、同法 45 条 1 項 1 号によって必要経費算入が認められない経費は裏表の関係にあるものとはいえないことになる（この点は後述する。）。

すなわち、この点からもあるべき解釈手順としては、まず、所得税法 45 条 1 項の適用が優先され、次に、かかる「別段の定め」のないものについて、必要経費算入が認められるか否かにつき同法 37 条 1 項による判断がなされるべきことになろう。

所得税法 45 条 1 項 1 号前段にいう家事上の経費でも、後段の家事関連費でもなく、同条項 2 号以下の「支出」ないし「納付」でもなく、2 項の賄賂等でもないものが、次に、同法 37 条 1 項のふるいかけられるという構成である。例えば、隠蔽・仮装行為のために要した費用は、所得税法 45 条 1 項ないし 2 項のいずれにも該当しないことから、次に、同法 37 条 1 項のふるいかけられ、それは、あくまでも業務に必要な費用とはいえないなどと判断されることによって必要経費への算入が認められなくなるという構成である²¹⁾。この点は前述のとおりである。

2. 2 つのメルクマール

前述の東京地裁平成 6 年 6 月 24 日判決は、「必要経費に算入されるのは、①それが事業活動と直接の関連を有し、②当該業務の遂行上必要なものに限られるべき」とするが、そもそも、このような 2 つのメルクマールによる判断の妥当性について考えてみたい。

所得税法 37 条 1 項が、「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」（直接対応の費用）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。」（一般対応の費用）を規定していることから、直接対応の費用については、業務遂行上の直接必要性を要請していると理解することができるが、一般対応の費用については、そのような縛りがない。必要経費である以上、なんら必要性が要件とされていないと解することは相当ではないが、文理上直接必要性までは要求されていないことからすれば、一般対応の費用については、業務遂行上の間接必要性を充足していればよいように思われる。

ここで、一般対応の費用を念頭に置いて議論を展開すると、所得税法 37 条が、「業務について生じた」としている点からすれば、業務関連性が要請されることは文理上明らかである。もっとも、業務について生じていて間接必要性さえ充足すれば、いかなる費用であっても一般対応の費用として認められるのかという問題が惹起されるところでは

あるが、これまで多くの裁判例では、直接業務関連性が必要であるとしてきた²²⁾(反論として、いわゆる東北弁護士会事件東京高裁平成24年9月19日判決があるが、後述する)。先に示した東京地裁平成6年6月24日判決も、この点から、①直接事業(業務)関連性と②事業(業務)遂行上の必要性を必要経費算入の要件と判示した。

前述のとおり、所得税法45条1項1号の委任を受けた所得税法施行令96条は、「業務遂行上の必要性」のみを必要経費算入の基準としているところ、上記の①及び②の2つのメルクマールを前提とすれば、「業務遂行上の必要性」があるだけでは必要経費算入の要件を充足していることにはならず、それに加えて、直接業務関連性が求められるのである。

図表2, 3でいうところの太枠内のものは、所得税法施行令96条に従えば、必要経費に算入することのできない家事関連費から除外されている領域であり、同条だけを念頭に置くと、太枠内の要件さえ充足すれば必要経費に算入してもよいように理解できなくもない。しかしながら、所得税法施行令96条を充足したとしても、それは単に、所得税法45条1項1号にいう家事関連費に該当しないことを意味するだけであるから、必ずしも、必要経費に算入することができるか否かは判然としない。けだし、所得税法45条1項1号に該当しないということは、同法37条1項にいうところの「別段の定め」のルールによらないことを意味するにすぎず、それだけで必要経費の算入が肯定されるという法律構成にはなっていないと解されるからである。

所得税法施行令96条《家事関連費》

法第四十五条第一項第一号(必要経費とされない家事関連費)に規定する政令で定める経費は、次に掲げる経費以外の経費とする。

- 一 家事上の経費に関連する経費の主たる部分が不動産所得、事業所得、山林所得又は雑所得を生ずべき業務の遂行上必要であり、かつ、その必要である部分を明らかに区分別ができる場合における当該部分に相当する経費【白色申告及び青色申告共通】
- 二 前号に掲げるもののほか、青色申告書を提出することにつき税務署長の承認を受けている居住者に係る家事上の経費に関連する経費のうち、取引の記録等に基づいて、不動産所得、事業所得又は山林所得を生ずべき業務の遂行上直接必要であつたことが明らかにされる部分の金額に相当する経費【青色申告のみ】

所得税法施行令96条によると、家事関連費非該当の要件は、白色申告及び青色申告に共通して、主たる部分について、業務遂行上の必要性があることとされており(1

号)²³⁾、青色申告については、上記に加えて、主たる部分ではなくても、業務遂行上の直接の必要性が認められる部分は家事関連費に該当しないとされている(2号)。所得税法 37 条 1 項が必要経費の算入要件について、白色申告と青色申告を分けていないにもかかわらず、所得税法施行令 96 条が両者の要件を分けて規定している点からも、所得税法 37 条 1 項と所得税法施行令 96 条は裏表の関係にあるものではないということが判然とする。なお、そのことは、同時に、所得税法 37 条 1 項と同法 45 条 1 項 1 号が裏表の関係にないことをも意味している。

白色申告及び青色申告に共通して、①経費の主たる部分についての業務上の必要性があること、②その必要である部分を明らかに区分することができること、を充足した場合には、家事関連費には該当しないことになる(所令 96 一)。ここでは、業務上の必要性を要件としてはいるが、直接業務必要性というレベルまでを要求しているわけではない。また、家事関連費に該当しないための要件として業務関連性を要件としているわけではないことになる。繰り返しになるが、図表 2、3 でいえば、太枠の中に該当すれば、家事関連費に該当しないとしているにすぎない。

青色申告の場合には、主たる部分ではなくても、業務の遂行上直接必要であったことが明らかにされる部分の金額に相当する部分の経費は家事関連費に該当しないと規定されているのである。青色申告についても、上記の場合と同様、業務関連性の有無は家事関連費の該当性判断の要件とはされていない。

そもそも、所得税法 37 条 1 項は、白色申告と青色申告とで区別して規定しているわ

図表 2 所得税法施行令 96 条 1 号：白色申告及び青色申告共通

			業務上の必要性		なし
			あり		
			直接業務必要性	間接業務必要性	
業務 関連性	あり	直接業務 関連性	家事関連費非該当 →所法 37 ①の検討	家事関連費非該当 →所法 37 ①の検討	家事関連費該当 →所法 45 ①一により 必要経費不算入
		間接業務 関連性	家事関連費非該当 →所法 37 ①の検討	家事関連費非該当 →所法 37 ①の検討	家事関連費該当 →所法 45 ①一により 必要経費不算入
	なし	家事関連費非該当 →所法 37 ①の検討	家事関連費非該当 →所法 37 ①の検討	家事関連費該当 →所法 45 ①一により 必要経費不算入	

(注) 図表の中では、「業務」としたが、事業所得や山林所得あるいは、不動産所得の事業的規模の所得については、「業務」を「事業」と読み替える必要がある。

図表3 所得税法施行令96条2号：青色申告のみ

			事業上の必要性		
			あり		なし
			直接事業必要性	間接事業必要性	
事業 関連性	あり	直接事業 関連性	家事関連費非該当 →所法37①の検討	家事関連費該当 →所法45①により 必要経費不算入	家事関連費該当 →所法45①により 必要経費不算入
		間接事業 関連性	家事関連費非該当 →所法37①の検討	家事関連費該当 →所法45①により 必要経費不算入	家事関連費該当 →所法45①により 必要経費不算入
	なし	家事関連費非該当 →所法37①の検討	家事関連費該当 →所法45①により 必要経費不算入	家事関連費該当 →所法45①により 必要経費不算入	

(注) 本稿においては、「業務」に「事業」が内包されることを前提としているが、図表3では青色申告を対象としているので、あえて「事業」と表記している。

けではないが、上記所得税法施行令96条の規定は、白色申告と青色申告を分けて、後者については「主たる部分」でなくとも業務に直接必要なものであることが明らかであれば家事関連費から除外される。ここに同条が所得税法37条1項の委任を受けた条文ではないという点を改めて確認することができる。すなわち、所得税法37条1項の要件が所得税法施行令96条に委任されているのではなく、同条は、あくまでも、同法45条1項1号にいう必要経費に算入することができない家事関連費を規定しているだけであって、同法37条1項にいう必要経費に算入すべき金額を規定しているものではないのである。換言すれば、所得税法施行令96条にいう家事関連費に該当しなければ必要経費に算入できると解釈するものではなく、少なくとも、家事関連費に該当しなければ、所得税法37条1項による判断という次のステップに進むことができるにすぎない。

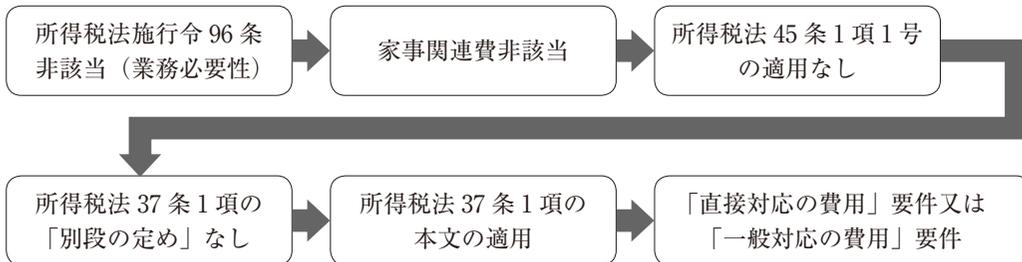
かように、所得税法施行令96条は、家事関連費の内容しか規定していないのであって、家事関連費に該当しなければ必要経費に算入すべき金額に該当するという構成にはなっていないのである。

この点について参考となると思われる事例に、弁護士が弁護士の地位に基づいて行う活動のうち、所得税法上の「事業」に該当する活動とは、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い、そして、ある活動が当該弁護士の所得税法上の「事業」に該当するか否かは、当該弁護士の主観によって判断されるのではなく、当該活動の営利性や有償性の有無、継続性や反復性の有無、当該活動から生じる成果の帰属先、当該活動に必要な資金や人的物的資

源の調達方法、当該活動の目的等の客観的諸要素を総合考慮し、社会通念に照らして判断されるのが相当であるとされた事例である、東北弁護士会事件第一審東京地裁平成 23 年 8 月 9 日判決（判時 2145 号 17 頁）²⁴⁾がある。かかる事例の控訴審東京高裁平成 24 年 9 月 19 日判決（判時 2170 号 20 頁）²⁵⁾は、被控訴人（第一審被告国）が、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した点について、「しかし、所得税法施行令九六条一号が、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。」と論じている。この説示は、所得税法施行令 96 条をもって所得税法 37 条の必要経費に算入すべき金額の要件を導出しようとするものであり、左袒できない²⁶⁾。学説²⁷⁾においても業務関連性については直接性を求めており²⁸⁾、課税実務もそのように解している²⁹⁾。

所得税法施行令 96 条にいう家事関連費に該当しないというのは、図表 2、3 の太枠内に当たるというにすぎない。すなわち、所得税法 45 条 1 項 1 号にいうところの家事関連費に該当しないことになった上で、同法 37 条 1 項にいう「別段の定め」がないケースに該当することになるから、同条本文にいうところの「直接対応の費用」要件又は「一般対応の費用」要件を充足する必要があるのである（図表 4）。

図表 4 必要経費算入までの適用条文の道程



その際、業務関連性と業務必要性という 2 つのメルクマールのうち、所得税法施行令 96 条にいう業務遂行上の「必要性」を満たせば、既に所得税法 37 条 1 項にいう業務必要性テストは終えているとみて、同項において、再度、業務上の必要性テストを受ける

必要はないとみるべきか否かについては議論の余地がある。所得税法 37 条 1 項は「業務について生じた」としているのに対して、所得税法施行令 96 条は「業務の遂行上必要」(1号)ないし「業務の遂行上直接必要」(2号)としているのであって、厳密に考えれば、表現を異にするこれらの概念を同じ業務関連性という括りで解釈を展開することができるか否かについても深慮を要する。この辺りからも、所得税法 37 条 1 項にいう「必要経費」算入規定と所得税法施行令 96 条にいう「家事関連費」該当性規定とを表裏一体のものとして解釈することは条文構成上疑問が残るともいえる。

この点、前述のとおり、所得税法施行令 96 条は所得税法 45 条 1 項 1 号の委任を受けた政令であって、同法 37 条 1 項の直接の委任を受けたものではないという点に注意が必要であろう。ここでも、所得税法施行令 96 条にいう業務遂行上の必要性の要求は、所得税法 37 条 1 項にいう業務必要性とは異なるものであるとみることができるようにも思われる。

結びに代えて

本稿において展開した議論について、最後に改めて次の諸点を整理しておきたい。

所得税法 45 条が同法 37 条 1 項の「別段の定め」であるから、45 条は 37 条 1 項よりも先決事項と位置付けられていること、また、所得税法施行令 96 条は、所得税法 45 条 1 項 1 号の委任を受けた政令であって、同法 37 条 1 項の委任を受けたものではないことに留意した解釈が展開されるべきであると思われる。その際の解釈のルートはあくまでも、所得税法 45 条 1 項 1 号及び所得税法施行令 96 条の検討がなされ、「家事上の経費」ないし「家事関連費」ではないことが判然とすれば、その他の所得税法 45 条の適用を探る必要がある。かかる「別段の定め」に該当しないことになった段階において、初めて所得税法 37 条 1 項の規定の適用を検討するというルートが重要である。所得税法 37 条 1 項にいう「別段の定めがあるもの」を除けば、必要経費に算入される費用とは、①業務必要性要件と②直接業務関連性要件によって判断されるべきことになる(2つのメルクマール)。

所得税法 45 条と所得税法施行令 96 条の関係を軽視して所得税法 37 条の解釈論を展開することは、必要経費規定の構造を無視したものという点を超えて、租税法律主義の見地からも問題がある。政令への委任において、包括的あるいは白紙的委任が許されていないこととの関係からみても³⁰⁾、法律との委任関係を無視して政令を解釈すること

が許されるはずはないのであるから、かような意味においても、所得税法施行令 96 条の規定を根拠にその委任関係にない所得税法 37 条を理解することには疑問が残るといわざるを得ない。

注

- 1) 所得課税法における「別段の定め」を巡る議論には多様なものがある。法人税法 22 条にいう「別段の定め」については、酒井克彦「租税特別措置法は法人税法 22 条にいう『別段の定め』か」中央ロー・ジャーナル 12 巻 2 号 153 頁 (2015) 参照。同法 22 条ないし 22 条の 2 に「別段の定め」が多用されていることを、いわば「別段の定め祭り」として、これが租税法律主義にいう課税要件明確主義に反するおそれがあるのではないかと指摘として、同『プログレッシブ税務会計論Ⅲ』284 頁 (中央経済社 2019) (当初「『収益認識に関する会計基準』と法人税法 (12・完)」税務事例 51 巻 2 号 77 頁 (2019)) も参照。
- 2) 金子宏『租税法〔第 23 版〕』123 頁 (弘文堂 2019)。
- 3) 租税法は、憲法の保障する財産権を課税の領域で保障することを目的とするものといえる (大阪地裁昭和 37 年 2 月 16 日判決・民集 26 巻 10 号 2030 頁, 東京地裁昭和 37 年 5 月 23 日判決・行集 13 巻 5 号 856 頁, 大阪地裁昭和 42 年 5 月 11 日判決・刑集 31 巻 7 号 1136 頁, 最高裁平成 18 年 3 月 1 日大法廷判決・民集 60 巻 2 号 587 頁)。
- 4) 最高裁昭和 48 年 11 月 16 日第二小法廷判決 (民集 27 巻 10 号 1333 頁), 仙台地裁昭和 50 年 1 月 22 日判決 (行集 26 巻 1 号 3 頁) など。
- 5) 酒井克彦『レクチャー租税法解釈入門』6 頁 (弘文堂 2015)。
- 6) 碓井光明教授は、所得税法 37 条を必要経費の基本規定とされる (碓井「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・裁決例の動向に着目して—」金子宏『租税法の基本問題』329 頁 (有斐閣 2007))。左袒したい。
- 7) 所得税法及び法人税法は基本的規定において、このような別段の定め優先主義を採用している。この点について、酒井克彦「所得税法 157 条は同法 37 条 1 項の『別段の定め』か—大阪地裁平成 30 年 4 月 19 日判決を素材として—」税務事例 52 巻 4 号 1 頁 (2020), 酒井・前掲注 1「租税特別措置法」, 153 頁参照。
- 8) 所得税法 37 条の必要経費を 2 種類に分ける解釈論については、酒井克彦『クローズアップ課税要件事実論〔第 4 版改訂増補版〕』172 頁 (財經詳報社 2017) 参照。
- 9) 東京高裁平成 25 年 10 月 23 日判決 (税資 263 号順号 12319)。同事件を取り扱った論稿として、長島弘・税務事例 46 巻 12 号 22 頁 (2014), 同 47 巻 2 号 20 頁 (2015), ファルクラム租税法研究会 = 酒井克彦・税弘 63 巻 8 号 105 頁, 同 9 号 191 頁 (2015), 中川大志・名城法学論集 42 号 35 頁 (2015), 宮崎綾望・速報判例解説 17 号〔法セ増刊〕233 頁 (2015) など参照。同事件は、給与所得該当性につき、従属性を同所得区分該当性の要件から外したという意味において注目された事例である。
- 10) 所得税法 45 条 1 項 1 号は家事費を必要経費に算入しない旨規定しているが、これは、同法 34 条《一時所得》2 項にいう一時所得の金額の計算上、控除されるべき金額が家事費であることから、反射的に事業所得等の金額の計算においては必要経費に算入されないことを明確にし、同法 45 条 3 項との関係を明らかにするための確認的規定であると解される (酒井克彦『裁判例からみる所得税法』386 頁 (大蔵財務協会 2017))。
- 11) この判決は、控訴審東京高裁平成 8 年 4 月 26 日判決 (税資 216 号 311 頁) 及び上告審最高裁平成 9 年 10 月 28 日第三小法廷判決 (税資 229 号 340 頁) においても維持されている。
- 12) 判例評釈として、田川博・税通 51 巻 1 号 233 頁 (1996) 参照。

- 13) 控訴審高松高裁平成8年3月26日判決(行集47巻3号325頁)もかかる説示を引用している。
- 14) 佐藤英明教授は、必要経費の理論的意義として、「消費にあたらぬ純資産の減少」と説明される(佐藤『スタンダード所得税法〔第2版補正版〕』265頁(弘文堂2018))。なお、必要経費の制度上の意義として、「所得を得るための特定の経済活動と直接の関連を有し、それを行なうために、客観的にみて必要な支出」とされる(同書266頁)。
- 15) 現行所得税法において身体や精神が資本と捉えられているのであれば、その資本を減価させて得た給与所得は、身体や精神をすり減らして得た所得という意味で、減価償却費が控除されてしかるべきであるが、そのような控除は認められていない。また、プライバシー権の譲渡による対価や、血液その他身体の一部の販売の場合に、その元本となった人的資本の価額を譲渡資産の取得費として控除することも、所得税法上認められていない。ヒューマンキャピタルへの投資は課税計算外のものでされているのであるから、ヒューマンキャピタルへの投資を事業所得の金額の計算上、必要経費として控除することは妥当ではない。
- 16) 水野忠恒『大系租税法〔第2版〕』295頁(中央経済社2018)。
- 17) 金子・前掲注2, 313頁。
- 18) 所得税法57条の2におけるヒューマンキャピタルへの投資に関しては別稿を予定している。
- 19) 例えば、いわゆる大嶋訴訟最高裁昭和60年3月27日大法廷判決(民集39巻2号247頁)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」と説示している。
- 20) 酒井克彦『所得税法の論点研究』316頁(財経詳報社2011)参照。
- 21) そもそも、隠蔽・仮装のために要した費用については、法人税法55条1項のように、所得税法45条を改正して必要経費不算入規定を設けるべきとの立法論として、酒井克彦『ステップアップ租税法と私法』196頁(財経詳報社2019)。
- 22) 例えば、水戸地裁昭和58年12月13日判決(税資134号387頁)、大阪地裁昭和59年2月29日判決(税資172号2691頁)、京都地裁昭和60年3月29日判決(税資179号4134頁)、青森地裁昭和60年11月5日判決(税資147号326頁)、青森地裁昭和61年4月15日判決(税資152号41頁)、名古屋地裁平成元年2月17日判決(税資190号672頁)、徳島地裁平成元年10月27日判決(税資174号354頁)、高松高裁平成2年7月30日判決(税資180号440頁)、大阪高裁平成2年9月26日判決(税資184号70頁)、大阪高裁平成2年10月26日判決(税資179号3970頁)、最高裁平成3年3月8日第二小法廷判決(税資182号585頁)、福岡地裁平成5年5月18日判決(税資195号365頁)、東京地裁平成6年6月24日判決(税資201号542頁)、徳島地裁平成7年4月28日判決(行集46巻4=5号463頁)、大阪高裁平成10年1月30日判決(税資230号337頁)、山形地裁平成11年3月30日判決(訟月47巻6号1559頁)、広島地裁平成13年10月11日判決(税資251号順号9000)、広島地裁平成13年2月22日判決(税資250号順号8843)、東京地裁平成15年7月16日判決(判時1891号44頁)などがある。
また、裁決事例としては、国税不服審判所昭和57年2月17日裁決(裁決事例集23号7頁)、同平成元年9月26日裁決(裁決事例集未掲載)、同平成5年10月21日裁決(裁決事例集46号31頁)、同平成8年4月5日裁決(裁決事例集51号31頁)、同平成9年12月10日裁決(裁決事例集54号141頁)、同平成15年3月25日裁決(裁決事例集65号118頁)、同平成18年6月8日裁決(裁決事例集71号178頁)、同平成18年6月13日裁決(裁決事例集71号205頁)など参照。
- 23) 所得税法施行令96条1号が白色申告及び青色申告に共通して適用されるとする考え方として、三又修ほか『所得税基本通達逐条解説〔平成29年版〕』490頁(大蔵財務協会2017)。
- 24) 判例評釈として、山田二郎・税法566号463頁(2011)、豊田孝二・速報判例解説12号〔法七増刊〕205頁(2013)など参照。
- 25) 判例評釈として、三木義一・青山法学論集54巻4号11頁(2013)、伊川正樹・税法569号15頁(2013)、同・名城法学64巻4号65頁(2015)、末永英男・会計専門職紀要〔熊本学園大学大学院〕4号3頁(2013)、堀口和哉・税務事例46巻12号42頁(2014)、高野弘美・税通73巻10号18頁(2018)、長島弘・税務事例44巻12号29頁(2012)、同46巻3号30頁(2014)、橋本守

- 次・税務事例 44 卷 12 号 1 頁 (2012), 佐藤孝一・税務事例 45 卷 2 号 1 頁 (2013), 金子友裕・税務事例 45 卷 2 号 31 頁 (2013), 山田麻未・税法 571 号 233 頁 (2014) など参照。
- 26) もっとも、広義の必要経費という概念を創設して、これをもって説明することは可能である(清永敬次『税法〔新装版〕』103 頁(ミネルヴァ書房 2013))。所得を得るために必要な支出という意味では、広義にはそれも必要経費と観念することはあり得る(この点について、純所得課税の原則ないし純額主義と説明するものとして、谷口勢津夫『税法基本講義〔第 6 版〕』324 頁(弘文堂 2018) 参照)。
- 27) 金子宏教授は、「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。」とする(金子・前掲注 2, 314 頁)。
- 28) 清永敬次教授は、納税者が納付した所得税を必要経費として控除できない理由について(所法 45 ①二)、「所得税は納税者の人的事情をも考慮して課税されるものであるから事業活動との結びつきは必ずしも直接的なものでないことなどから、必要経費としての控除を認めないものと思われる。」とされる(清永・前掲注 26, 105 頁)。
- 29) 業務関連性が直接的でなければならないという考え方は、業務を営む者の同業者に対する見舞金の支出のうち、その業務との関連性が希薄であれば必要経費に算入することができないとする課税実務にも通じよう(所得税基本通達 37-9 の 6《災害見舞金に充てるために同業団体等へ拠出する分担金等》は、「業務を営む者が、その所属する協会、連盟その他の同業団体等(以下この項において『同業団体等』という。)の構成員の有する業務の用に供されている資産について災害による損失が生じた場合に、その損失のほてんを目的とする構成員相互の扶助等に係る規約等(災害の発生を機に新たに定めたものを含む。)に基づき合理的な基準に従って当該災害発生後に当該同業団体等から賦課され、拠出した分担金等は、その支出した日の属する年分の当該業務に係る所得の金額の計算上必要経費に算入する。」と通達する。)
- 30) 金子・前掲注 2, 82 頁, 同「市民と租税」同『租税法理論の形成と解明(上)』3 頁(有斐閣 2010)。裁判例として、東京地裁平成 7 年 11 月 28 日判決(行集 46 卷 10 = 11 号 1046 頁), 神戸地裁平成 12 年 3 月 28 日判決(訟月 48 卷 6 号 1519 頁), 大阪高裁平成 12 年 10 月 24 日判決(訟月 48 卷 6 号 1534 頁), 東京地裁平成 24 年 7 月 5 日判決(税資 262 号順号 11987), 東京地裁平成 27 年 5 月 28 日判決(裁判所 HP), 東京高裁平成 28 年 4 月 22 日判決(税資 266 号順号 12849) など参照。なお、裁判例の傾向について、佐藤英明「租税法による命令への委任の司法統制のあり方—現状と評価」フィナンシャル・レビュー 129 号 25 頁(2017) 参照。

● Summary

Household expenses are an example of uncertainty in income tax law. Disputes can easily arise over interpretation.

Should Article 37 be given primary importance and Article 45 secondary consideration? Or should Article 45 be given precedence as a particular aspect of the tax law?

The issue is one of priority subordination in the application of Articles 37 and 45.

This article considers this point from both the contextual and intentional perspectives.