

「必要経費」

I	論集作成にあたり	1
II	必要経費に関する近時の裁判例	2
III	必要経費の考察	8
IV	マスクの購入費用は必要経費に算入されるべきか	14
V	会費等の必要経費についての考察	20
VI	高額な減価償却資産に対する所得税法上の考察	24
VII	青色事業専従者給与の適正な金額の考察	30
VIII	動画配信等の必要経費について	36

論集作成にあたり

本年度の研究部は、令和2年6月に第1回研究部会が始まりました。令和2年4月に緊急事態宣言が発出されるなどし、コロナウィルスの感染対応を考え、本年度の部会はZ o o mを活用して行いました。このアプリは、インターネット環境があれば場所を選ばないので非常に便利だなと感じました。ただ面と向かって集まる機会がなかったので、例年に比べ議論の深まりが足りなかったように思いました。

例年の研究部とは異なり、今年は各自で『必要経費』についての論稿を作成してもらい、各自の研究結果を論集として報告する形式としました。論稿は、各部員ができる限りの資料で作成していますので、参考文献が古いものがあるかと思います。この点、ご容赦いただければと思います。

この論集では、『必要経費』について総論、各論とも様々な研究報告が収録されています。今後の会員皆様の業務、研究のお役立てになればと思っております。

研究部員の皆様には、持続化給付金、家賃支援給付金、コロナ関連融資等の慣れない業務に追われる中、多くの方々に論稿を提出していただいたことをこの場を借りて感謝申し上げます。

2021年1月11日
研究部部長 小菅祐介

必要経費に関する近時の裁判例と理論的課題

はじめに

所得税における必要経費(所法 37①)は、所得を導く上で重要な意義と機能を有する上、その算入の可否をめぐって実務上問題となりやすく、裁判例もかなりの数に上る。本稿では、必要経費に関する基本的論点を確認した上(第1)、近時の裁判例を検討することを通じて(第2)、今後の理論的課題を明らかにしたい。

なお、本稿は論稿という形式を採ること及び紙幅の関係上、裁判例を網羅的に取り上げることにはできず、また、個別の必要経費について詳細な検討を加えることはできない。本稿の基準日は、令和2年9月30日である。

第1 必要経費に関する基本的論点

1 意義と機能

必要経費とは、「所得を得るために必要な支出」であり、その控除を認めることにより「原資を維持しつつ拡大再生産を図るという資本主義経済の要請に沿う」機能を有するとされる¹。

所得を10種類に区分し、各所得ごとに所得を計算する(所法 21① I) こととしている現行法の下では、必要経費は各所得における総収入金額から控除される(所法 26②、同 27②、同 32③、同 35② II)。つまり、必要経費がどの所得区分に属するかは、対応する総収入金額の所得区分に応じて決まる²。

2 判断基準

個人の支出が必要経費に該当するためには、①事業活動との直接の関連性及び②事業遂行上の必要性が認められる必要がある。

このうち②については、所得税法 37 条 1 項の文理から、米国内国歳入法典 162 条とは異なり、支出の通常性までは要求されていないと解されている³。②の認定は、当事者の主観的判断によるのではなく、客観的になされなければならない。①について、判例・通説は、支出と事業活動との間に「直接の」関連性を要求する⁴。種々の支出が特定の事業活動に「直接」関連しているかどうかの判断は、実務上難しいことが多く、これまでも多くの裁判例⁵が積み上げられてきている。

3 範囲

必要経費の範囲は、法人所得における損金(法法 22③)と概ね一致するものの、所得の稼得主体であると同時に消費主体でもあるという個人の特异性から、一部の支出については法人とは異なる取扱いがなされる。ここでは、後に見る裁判例との関係から、家事費及び家事関連費⁶についてのみ触れる⁷。

家事費は、個人の消費に属する支出であり、必要経費に算入されない（所法 45① I）。家事関連費は、必要経費と家事費の性質を併有する支出であり、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らかにすることができる場合等は、当該部分に限り必要経費に算入することができる（同号、所税令 96）⁸。費用と消費の区別は古くからの難問⁹であり、実務上判断に当たり困難に直面することも多いであろう。

第2 必要経費に関する近時の裁判例と現行法の構造的問題

1 総説

上に述べたように、必要経費については、所得区分ごとに控除されること、その認定に当たっては事業活動との間に直接の関連性が要求されること、消費との峻別が困難な場合があること、に注意する必要がある。

以下では、これらの点を踏まえて近時の裁判例を検討し、現行の所得税法が抱える構造的な問題点を明らかにする。

2 弁護士会役員活動費用が事業所得の必要経費に該当するとされた事例

本件は、弁護士会の役員を務める弁護士が、弁護士会役員としての活動に関連して支出した懇親会費等を事業所得の必要経費に算入したところ、課税庁がこれを否認したものである。原審の東京地判平 23・8・9 判時 2145 号 17 頁は、必要経費該当性の判断に直接の関連性が要求されるとの見解に立ち、本件における支出が弁護士業務と直接関係しているとは言えないとして、必要経費該当性を否定した。これに対し、控訴審である東京高判平 24・9・19 判時 2170 号 20 頁は、所得税法施行令 96 条 1 号の解釈上、直接の関連性が要求されるとの根拠は見出しがたく、「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」と判示し、一部の支出について必要経費該当性を認めた（確定）。

必要経費への算入の可否をめぐる直接性要件が争われた裁判例は、近時においても数多い¹⁰。その中でも本判決は、従来の判例・通説と異なり直接性要件を放棄したものとして、学説及び実務上の注目を浴びた¹¹。

しかしながら、本判決に対しては、弁護士会役員としての活動に対して得られるべき所得の区分が給与所得であることに着目し、必要経費としての控除を認めると結果として給与所得と事業所得との間で二重控除（言うまでもなく、概算による給与所得控除と実額による必要経費控除）が生じてしまうことを指摘した上で、そもそも通説が直接性要件を要求してきたのは、こうした二重控除が発生するのを防止するためである、とする厳しい批判¹²がある。また、そもそも直接性要件自体が、所得区分や費用と消費の峻別という難問を抱える所得税法において必要経費の範囲を画するための「程度」概念であり、ある支出が客観的に必要であるという当然の要件の認定が「直接性」という文言の下で行われてきたに他ならない、という指摘¹³がある。本判決は、そもそも弁護士会役員としての活動から事

業所得は生じないとしつつ、その費用は必要経費に該当するとして控除を認める等、その論理構成自体に難点を抱えており、従来の判例・通説を覆すに足りる程の先例的価値は認められないと言わざるを得ないであろう¹⁴。

3 馬券払戻金が雑所得に該当し外れ馬券の購入費が必要経費に算入できるとした事例

本件では、パソコンソフト等を利用して長期間にわたり頻繁かつ網羅的に購入された馬券的中払戻金が、一時所得又は雑所得のどちらに該当するかが争われた。最高裁判所は、「営利を目的とする継続的行為から生じた所得」（所法 34①）の認定基準を示した上で、本件事実関係の下では、「払戻金は営利を目的とする継続的行為から生じた所得として所得税法上の一時所得ではなく雑所得に当たる」とし、「外れ馬券の購入代金について当たり馬券の払戻金から所得税法上の必要経費として控除することができる」と判示した¹⁵。

本判決は、当たり馬券の払戻金の所得区分及び外れ馬券の購入費の必要経費算入の可否について最高裁判所が判断を下した事例として、学説¹⁶のみならず世間の注目を集め、後続する裁判例¹⁷に影響を与えた。本件をはじめ一連の裁判例において特徴的なのは、個人の支出が必要経費として控除の対象になるか否かが、必要経費の意義や範囲の問題としてではなく、所得区分の問題として争われていることである¹⁸。その要因は、既に述べたように（第1-1）、所得を10種類に区分し、各所得ごとに所得を計算することとしている現行法の下では、個人の費用支出がどの所得区分に属するかが、対応する総収入金額の所得区分に応じて決まるという点に求めることができよう。

4 総括

以上の検討からは、現行の所得税法が抱える構造的な問題として、次の2点を指摘することができる。

第1に、所得税の納税義務者である個人（法人と対比される自然人）は、所得を稼得する主体であるのと同時に消費の主体でもあるため、所得を得るための必要経費と家事費等の消費支出とを峻別する必要がある。また、所得の区分ごとに所得計算を行うとする現行法の下では、各所得の間で二重控除が生じることを避ける必要がある。これらの理由から、所得税において個人の支出が必要経費に該当するためには、事業活動との「直接の」関連性という、法人税における損金よりも厳しい基準が必要とされる。

第2に、所得税法は、理念として包括的所得概念を採用し、純所得にのみ課税するという建前を採る。にもかかわらず、実際の形式としては分類所得税的な性格を強く持っているために、個人の費用支出がどの所得区分に属するかによって、必要経費としての控除が認められたり認められなかったりする事態が生じる。

おわりに

必要経費に係る近時の裁判例の検討を通じて、所得区分や必要経費と消費の峻別といった所得税法の構造的問題が、現実の課税問題に色濃く反映されている現状が確認された。

今後、働き方の流動化・多様化 や技術の進展による新しい所得稼得手段の登場 等により、所得の区分や必要経費と消費の峻別が、より一層困難となることが予想される。必要経費の意義や範囲を考えることは、所得を画することと一体の関係にある。必要経費に関する新たな課税問題に対処し、時代に対応した制度設計を行う際には、所得概念や所得税法の基本構造に立ち返って検討する必要があるのではないだろうか。

¹ 金子宏『租税法 [第 22 版]』297 頁 (弘文堂、2017 年)。

² 岡村忠生「弁護士会役員活動費用と消費税」税研 175 号 72 頁 (2014 年)。岡村教授は、「収益に対応して費用を認識することは、所得分類と損益通算の制限という所得税法の基本的なルールに基づくもの」と指摘される。

³ 金子・前掲注 2・298 頁。

⁴ 直接性要件に関する裁判例及び学説の動向については、松山修「所得税法第 37 条に規定する直接性に関する一考察」税大論叢 74 号 265 頁 (2012 年) 参照。

⁵ 横浜地判昭 54・7・18 税資 106 号 23 頁 (事業所得に係る登録免許税等)、水戸地判昭 58・12・13 税資 134 号 387 頁 (事業所得に係る交際費)、青森地判昭 60・11・5 税資 147 号 326 頁 (事業所得に係る支払利息) 等。近時の裁判例については、後掲注 11 参照。

⁶ 家事費及び家事関連費に関する近時の研究として、田中晶国「必要経費と家事費・家事関連費」税研 210 号 49 頁 (2020 年)。

⁷ 他の支出については、金子・前掲注 2・300 頁参照。

⁸ ただし、課税実務においては、業務の遂行に必要な部分が 50%以下であっても、必要な部分を明らかにすることができる場合には、必要経費に算入することを認めている (所基通 45-2)。

⁹ 米国における議論については、藤谷武史「必要経費の意義と範囲」日税研論集 74 号 172 頁 (2018 年)。

¹⁰ 近時の裁判例として、東京地判平 6・6・24 税資 201 号 542 頁 (事業所得に係る支払利息)、大阪高判平 10・1・30 税資 230 号 337 頁 (不動産所得に係る不動産取得税等)、広島地判平 13・10・11 税資 251 号順号 9000 (事業所得に係る交際費等)、東京高判平 18・3・16 税資 256 号順号 10346 (事業所得に係る貸倒損失)、津地判平 18・4・27 税資 256 号順号 10380 (事業所得に係る訴訟費用)、東京地判平 23・12・21 税資 261 号順号 11839 (不動産所得に係る駐車場代等)、福岡高判平 26・9・26 税資 264 号順号 12535 (不動産所得に係る情報収集費用等)、大阪高判平 30・11・2 税資 268 号順号 13206 (事業所得に係る業務委託費) 等。

¹¹ 本判決に関する解説・評釈は数多い。さしあたり、岡村・前掲注 3・69 頁、同・税研 176 号 73 頁 (2014 年)、藤谷・前掲注 10・187 頁、今村隆「弁護士会活動に伴う懇親会費等の必要経費該当性」税研 178 号 73 頁 (2014 年) 参照。

¹² 岡村・前掲注 12・税研 176 号 73 頁。

¹³ 藤谷・前掲注 10・187 頁。

¹⁴ 岡村・前掲注 12・税研 176 号 80 頁は、本判決の射程を限定的に解する。藤谷・前掲注 10・188 頁も、本判決をもって「直接関連性」要件の放棄=必要経費の範囲の拡張と読むべきではないと警告する。

¹⁵ 最判平 27・3・10 刑集 69 卷 2 号 434 頁。

¹⁶ 本判決に関する解説・評釈は数多いが、さしあたり、楡井英男・最高裁判所判例解説 刑事篇平成 27 年度 91 頁、林仲宣・税務弘報 63 巻 5 号 91 頁、一高龍司・ジュリスト臨時増刊 1492 号〔平成 27 年度重要判例解説〕195 頁、田中治・別冊ジュリスト 228 号〔租税判例百選第 6 版〕88 頁参照。

¹⁷ 大阪高判平 27・5・29 税資 265 号順号 12673・最判平 29・12・15 民集 71 巻 10 号 2235 頁、最判平 29・12・20 税資 267 号順号 13103、最決平 30・8・29 税資 268 号順号 13179。

¹⁸ 前掲注 18 の各判決・決定においても、外れ馬券の購入費が必要経費に該当するか否かという点については、詳細な検討は加えられていない。

¹⁹ 近年、政府は「働き方改革」として副業・兼業の普及促進を図っている（平成 29 年 3 月 28 日働き方改革実現会議決定）。また、コロナ禍における在宅勤務・ワーケーションの増加も挙げられよう。

²⁰ ユーチューブ・ライブチャット等の動画配信収入や仮想通貨の売買等が挙げられる。

所得税法 37 条 1 項の必要経費の該当性

はじめに

必要経費は、所得税法 37 条 1 項において「その年分の不動産所得の金額、事業所得の金額又は雑所得の金額（事業所得の金額及び雑所得の金額のうち山林の伐採又は譲渡に係るもの並びに雑所得の金額のうち第三十五条第三項（公的年金等の定義）に規定する公的年金等に係るものを除く。）の計算上必要経費に算入すべき金額は、別段の定めがあるものを除き、これらの所得の総収入金額に係る売上原価その他当該総収入金額を得るため直接に要した費用の額及びその年における販売費、一般管理費その他これらの所得を生ずべき業務について生じた費用（償却費以外の費用でその年において債務の確定しないものを除く。）の額とする。」と規定がされている。

所得税法 37 条 1 項の条文を素直に読めば、必要経費とは大きく分けて 2 種類が規定されている。その種類は、①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に直接要した費用の額、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と区分することができる。簡単に読み替えれば、①は売上原価（個別対応）について、②は販売費一般管理費等（期間対応、一般対応）について表しているといえる。しかしながら、従来、判例・学説においては、一般対応の必要経費の要件について「直接性」が必要であると述べられてきた。

このような中で東京高裁平成 24・9・19¹（以下「東京高裁判決」という。）は、一般対応に係る必要経費の要件について、「業務の遂行上必要であること」で足りるという判決が示された。しかし、東京高裁判決について賛否両論あり、必要経費の要件については、今後も議論されることとなるともされている。

このようなことから、本稿では、所得税法 37 条 1 項の必要経費の該当性をどう考えるべきかの考察を行うこととする。

第 1 必要経費と別段の定め

1 概念

「必要経費（necessary expense）とは、所得を得るために必要な支出である。」「実定法上、各種所得の所得は、原則として、収入金額から必要経費を控除した純所得の金額として算定される。」所得税法がこのような所得の計算を採用しているのは、純資産増加説の考えにより、投下された資本の回収部分に課税が及ぶことを避けるためであり、必要経費を控除することによって、所得の計算上、純所得課税の原則あるいは純額主義が担保されることになる。

2 沿革

所得税法 37 条は、昭和 40 年の所得税法全文改正により現行の条文に改正がされている。その改正の基礎となっているのが、昭和 38 年 12 月税制調査会「所得税法及び法人税法整備

に関する答申」（以下「昭和 38 年 12 月答申」という。）である。昭和 38 年 12 月答申では、必要経費の制度について「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、所得の起因となる事業等に関係が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り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つて、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については、できる限り前者の考え方を採り入れる方向で整備を図ることが望ましいと考える。」と述べられており、できるだけ必要経費を広く認めるべきであると考えている。

3 家事費 家事関連費

「家事費とは、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で、必要経費には算入されない（45 条 1 項 1 号）。家事関連費は、接待費・交際費などにその例が多いが、必要経費と家事費の性質を併有している費用であって、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、その部分に限ってその必要経費に算入される（同号、所得税令 96 条）。」⁸

必要経費は、昭和 38 年 12 月答申において、広く認めるべきであるという考え方を示されているが、家事費、家事関連費については、所得税法 37 条 1 項の別段の定めにより除外されている。これは、所得税法上、個人経済活動において、収入を獲得する活動のほかに家庭生活を営む消費活動が存在しており、後者の消費活動は、所得を獲得する活動では無いと考えられているからである。また、所得税法では「家事費」について定義しておらず、家事費と必要経費の区分は困難である。必要経費該当性の判断は、ケース・バイ・ケースに、その支出と収入との結びつきの強さや支出の客観的必要性から、必要経費にあたるかどうかを判断する必要がある。また、その必要経費の判断については、関係者の主観的判断を基準としてではなく、客観的基準に即してなされなければならない。

第 2 必要経費該当性の考察

1 所得税法 37 条 1 項の解釈

まず、租税法の条文を解釈するうえでの大原則となる租税法律主義に基づいて所得税法 37 条 1 項の解釈を考えてみる。冒頭でも説明した通り、所得税法 37 条 1 項は、①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に直接要した費用の額、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と 2 種類の必要経費を文言上解釈することができる。

このように所得税法 37 条 1 項は、わざわざ①と②を分けて規定していることから、②

の一般対応の必要経費に直接要したという要件を付け加える解釈は、租税法律主義に違反するものといえる。

2 東京高等裁判所平成 24 年 9 月 19 日判決（弁護士会役員活動費事件）

この事案は、弁護士業を営み、弁護士会の役員を務めた納税者が、役員としての活動に伴い支出した懇親会費用等を事業所得の金額の計算上必要経費に算入したところ、税務署長が所得税法 37 条 1 項に規定する必要経費に算入することはできないとしてされた更正処分等の取消しを求めた事案である。

課税庁は、必要経費について「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」と主張しました。課税庁の主張は、従来通りの必要経費を非常に狭く捉えるものであった。東京地裁平 23・8・9 判決では、課税庁の主張を認め、納税者が敗訴となった¹¹。

東京高裁判決では、一転し必要経費の直接要件について、次のように判決している。「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。」と判決した。

東京高裁判決は、「これまで漫然と決まり文句のように述べられてきた「業務との直接関係性」という要件を明確に否定したところに画期的な意義があり、所得税法の実務を租税法律主義に基づいたものに切り替える大きな転機となるものである。」¹²と評価されている。また、「この判決の射程を限定し、支出と業務との直接関連性などの要件を加えて解釈すべきではない」¹³と、判決の射程範囲を広く捉えるべきとする意見もある。

東京高裁判決は、所得税法 37 条 1 項の一般対応の必要経費について、所得税法施行令 96 条 1 号との関係から、必要経費の要件に直接関係性は必要なく、ある支出が業務の遂行上必要なものであれば必要経費に該当すると判断した。また、必要経費の具体的な判断基準については、「当該支出が事業所得者が事業所得を生ずべき業務の遂行上必要かどうか」という規範に基づいて、社会通念に照らしてその必要性を判定し、必要経費該当性を判断するという手法を用いている¹⁴。

第3 結論

必要経費の該当性

所得税法 37 条 1 項は、租税法律主義の観点から文言解釈によって解釈を行うことが必要である。そうしたならば、①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に直接要した費用の額、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が必要経費の要件であり、従来判例であるような②にある一般対応の経費について直接性の要件が用いられる余地がないといえる。なので、一般対応の必要経費については、文言解釈を行い「業務について生じた費用」が必要経費に該当するといえる。また、東京高裁判決においても所得税法施行令 96 条 1 号との関係性から事業の業務と直接関係を持つことは求められておらず、「業務の遂行上必要なもの」が必要経費であるとされている。よって、一般対応の必要経費について、直接要したという要件は不要といえる。所得税法 37 条 1 項は、個別対応の経費と一般対応の経費が全く別に区別された規定なのである。

そして、「業務について生じた費用」の判断としては、主観による評価ではなく、客観的、社会通念上に即して判断されることになる。その場合には、支出の内容、個人の業務内容を個別に判断することになる。

そうした場合には、事実認定での判断となり、円滑な租税行政に支障をきたすことになるという批判もあるだろう。しかし、昭和 38 年 12 月答申が示すように純資産増加説的な立場に立ち、できるだけ広く必要経費の範囲を認めるという趣旨から考えれば、個別事案で様々な必要経費該当性を判断すべきであると考えられる。

おわりに

東京高裁判決は、従前の考え方を一変させた非常にインパクトのある判決であった。だがしかし、東京高裁判決内容の中には、金額が高額なものは必要経費に認めないであるとか、所得税法 37 条の「業務について生じた費用」が所得税法施行令 96 条 1 号における「業務遂行上必要」という意味と同視することができるのかという問題がある。大阪高裁判決 30・4・19¹⁵においては、関連条文を踏まえて「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、当該支出が事業所得を生ずべき業務と合理的な関連性を有し（関連性要件）、かつ、当該業務の遂行上必要であること（必要性要件）を要すると解するのが相当である。」との解釈が行われている。深くは論じないが、筆者は、事業活動と関係性を持たせる意味において、直接関係性も合理的な関連性も同じようなニュアンスに受け止められる。課税庁は、東京高裁判決の主張にもあるように、従来より過度な直接関係性を論拠とし必要以上の納税を納税者に迫っていたのではないかという感じがしてならない。

金子宏教授は、必要経費について「ある支出が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関係性をもち、事業の遂行上必要な経費でなければならない。」

としている。ここでいう「事業活動と直接性の関係をもち」という文言が、複数所得がある場合における必要経費を紐づけるための意味合いのものか、従来からの直接要件が必要であるという意味合いなのか、筆者の力量不足のため判断できなかった。

このように必要経費の論点については、まだまだ議論をする余地があり、今後の筆者の課題にしたい。

- ¹ 東京高裁平 24・9・19 判例時報 2170 号 20 頁。
- ² この判決は、被控訴人国の上告受理申立てを行っているが不受理となっている。
- ³ 今村隆「弁護士会活動費に伴う懇親会費等の必要経費該当性」税研 178 号 76 頁（2014 年）参照。
- ⁴ 金子宏『租税法 〔第二十三版〕』313 頁 弘文堂（2019 年）。
- ⁵ 田中治「家事関連費の必要経費該当性」税務事例研究 143 号 39 頁（2015 年）。
- ⁶ 谷口勢津夫『税法基本講義 第 5 版』321 頁 弘文堂（2016 年）参照。
- ⁷ 昭和 38 年 12 月 6 日税制調査会答申「所得税法及び法人税法の整備に関する答申」43 頁
- ⁸ 金子・前掲注 4 317 頁。
- ⁹ 佐藤英明「スタンダード所得税法 補正 3 版」258 頁 弘文堂（2015 年）参照。
- ¹⁰ 金子・前掲注 4 314-315 頁参照。
- ¹¹ 東京地裁平成 23 年 8 月 9 日判決 判例時報 2145 号 17 頁。
- ¹² 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—」15 頁 青山法学論集 54 卷 4 号（2013 年）。
- ¹³ 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」89 頁 名城法学 64 卷 4 号（2015 年）。
- ¹⁴ 伊川正樹「一般対応の必要経費該当性にかかる要件」21 頁 税法学 569 号（2013 年）参照。
- ¹⁵ 大阪高裁平成 30 年 11 月 2 日判決 税務訴訟資料第 268 号 101
- ¹⁶ 金子・前掲注 4 314 頁。

マスクの購入費用は必要経費に算入されるべきか

はじめに

2019年12月に中華人民共和国湖北省武漢市より発生した新型コロナウイルス感染症（COVID-19）による肺炎が世界中に流行した。新型コロナウイルスは主に感染者による咳やくしゃみ、又は息を吐いた際に生じる飛沫を通じて感染するため、その感染拡大防止のためにマスクを着用することが推奨されている¹。マスクの着用は大人から子供まで当たり前のようになされており、消費者を顧客とする事業者もマスクを着用して仕事をする光景が日常となっている。このようにマスクは業務を遂行するために必要なものでもあるが、同時に業務外のプライベートを過ごすときにおいても必要不可欠なものと変化した。

本稿は、コロナ禍により生活様式が大きく変化した中で、業務を行うために購入したマスクの費用が必要経費として算入されるものであるかを検討するものである。

第1 マスクの必要経費算入の問題点

コロナ禍の状況下において、それ以前の状況と比べてマスクを着用して業務を行わなければならない機会が増えている。それは業務中だけでなく業務外においても人は常に新型コロナウイルスの感染リスクに晒されており、他人と接する機会がある場合や不特定多数の人間がいる場所に赴く場合にはマスクの着用は必要不可欠となっている。

そこで問題となるのが業務中でも業務外においてもマスクが必要であるならば、果たしてそのマスクの購入費用の全額が必要経費に算入することが認められるのかという点である。

マスクは短時間で利用不可能となるような厳しい環境で使用しない限り、市販されている使い捨てのマスクは大体1日1枚の利用が目安とされていることから、1日は利用可能と考えられる。業務を終える都度マスクを廃棄しているのならばともかく、丸1日マスクを業務で利用し続けるというのは非常に稀であることから、その業務で利用したマスクは業務後において家事でも再利用可能であると考えられる。

また、新型コロナウイルス感染症発生以来、洗うことで繰り返し利用可能なマスクも数多く発売されるようになり、そのようなものについては業務に利用した後に家事利用のために転用することも可能である。つまり、マスクも衣服と同様のものであり、必要経費の取扱いも衣服と同じように考える必要があるのではないだろうか。マスクが廉価である場合には、些末な問題であるかも知れないがコロナ禍が長期化するにつれ市場に出回るマスクも多様化し、非常に高価なマスクが市場に出現した場合、安易に必要経費に算入することが認められるであろうか。

以上のことから、マスクは使い捨てのものや洗えるものであっても家事のために転用することが可能であることから所得税法45条1項1号の家事上の経費に関連する経費（以下、「家事関連費」とする。）に該当する。

これを家事関連費以外の経費とするには、所得税施行令 96 条 1 項 1 号の「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」であり、該当したとしても「明らかに区分することができる」部分に相当する経費のみが家事関連費から外れることとなるため一概に業務の遂行のためにマスクを利用したとしても、それが全額必要経費に算入されるとは限らないのである。

第2 必要経費と家事費

必要経費とは、所得を得るために必要な支出のことであり、ある支出が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連をもち、事業の遂行上必要な費用でなければならない²とされているが、所得税法 37 条 1 項 1 号では「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（事業所得の金額及び雑所得の金額のうち山林の伐採又は譲渡に係るもの並びに雑所得の金額のうち第三十五条第三項（公的年金等の定義）に規定する公的年金等に係るものを除く。）の計算上必要経費に算入すべき金額は、別段の定めがあるものを除き、これらの所得の総収入金額に係る売上原価その他当該総収入金額を得るため直接に要した費用の額及びその年における販売費、一般管理費その他これらの所得を生ずべき業務について生じた費用（償却費以外の費用でその年において債務の確定しないものを除く。）の額とする。」と規定されている。

所得税法 37 条は大きく二つに分け、①売上原価および収入のために直接要した経費、②販売費など業務について生じた費用、としている。また第①のグループについては明確に収入との「直接」対応性を要求しているが、第②のグループについては、逆に明確にこれを否定し、直接間接を問わず業務について生じていれば必要経費にすると述べていることから第②のグループは直接間接を問わず業務について生じていることで足りるというのが自然な解釈である³ことから、マスクの購入費用が必要経費に該当する条件としては、第①のグループか第②の直接性を問わない販売費、一般管理費など業務について生じた費用のいずれかに属する必要がある。

必要経費の定義とは別に、必要経費不算入の定義が所得税法 45 条 1 項 1 号において定められており、家事上の経費及びこれに関連する経費で政令で定めるものは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されている。

家事上の経費に該当した場合その一切が必要経費と認められない。また、所得税施行令 96 条 1 項 1 号により、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以外の経費は家事関連費とされ必要経費に算入されないものとされている。ただし、条文から「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」については家事関連費ではないとしているだけで「家事関連費でない」と「必

要経費」であること一致しているわけではない。以上のことから、マスクの購入費用が必要経費として認められるには、所得税法 37 条 1 項 1 号の必要経費に該当することと、所得税法 45 条 1 項 1 号の家事費及び家事関連費に該当しないことが条件となる。

必要経費の観点のみを注目して必要経費性を推し進めると、医療費も衣食住の費用も、それを欠くときは事業の遂行も所得の稼得もあり得ないという意味で事業遂行（所得稼得行為）との関連性という点から出発してその因果関係をたどっていくと、その連鎖が果てしなく広がるが、他方の極に控除されない「家事費」に属する諸費用を対置し、それと対比することによって適当に事業関連性の連鎖を断ち切ることができる。つまり「必要経費」と「家事費・家事関連費」の両面からアプローチし、総合的判断として問題の支出をどちらの領域に属する費用とみるかという手法⁴を手掛かりとすればマスクの必要経費性を判断できるのではないだろうか。

第3 マスクの利用目的

マスクの購入費用はその利用目的によって必要経費であるか家事費又は家事関連費に該当するかその結果が異なる。

業務の遂行のためにマスクを購入した場合その目的を大きく分類すると、①マスクを販売するため（販売目的）。②得意先・取引先等に無償提供するため（無償譲渡目的）。③今後必要になる場合に備えておくため（備蓄目的）。④人と対面するときや過酷な現場などで業務を行う際着用するため（利用目的）が考えられる。

1 販売目的の場合

マスクそのものを販売するために購入した場合、売却を目的としており家事でマスクを利用する余地はないため家事費に該当せず、経費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らかに区分することできるため、家事関連費にも該当しない。また、マスクの購入費用は売上原価であり「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」（所法 37①一）に該当する。

以上のことから、マスクを販売目的のために購入した場合の費用は必要経費に算入される。

2 無償譲渡目的の場合

(1) 取引先への無償譲渡

取引先等に無償提供するためにマスクを購入した場合の取扱いとして、法人を対象としたものではあるが、国税庁が「国税における新型コロナウイルス感染症拡大防止への対応と申告や納税などの当面の税務上の取扱いに関する FAQ」において、その条件を公表している。

新型コロナウイルス感染症に関する対応として、緊急、かつ、感染症の流行が終息する

までの間に限って行われるものであり、次の条件を満たすものであれば、事業遂行上、必要な経費と考えられ、その提供に要する費用（マスク等の購入費用、送料等）の額は、寄附金以外の費用に該当としている。その条件とは、①提供を行う取引先等において、マスクの不足が生じていることにより業務の遂行上、著しい支障が生じている、又は今後生じるおそれがあること。②その取引先等が業務を維持できない場合には、貴社において、操業が維持できない、営業に支障が生じる、仕入れ等が困難になるといった、貴社の業務に直接又は間接的な影響が生じることを挙げている⁵。

この取扱いは法人向けであるものの個人であっても同様の状況下において業務遂行のためマスクを取引先に無償提供した場合でも必要経費として認められるだろう。

（２）交際・広告目的のための譲渡

コロナ禍においてマスクは生活必需品であり、誰でも必要なものと変化した。そうしたことから得意先への贈り物として、事業の販路拡大や広告宣伝効果に繋がる可能性を期待して顧客にマスクを贈ることが考えられる。そのような場合、販売目的と同様にマスクそのものを他人に譲渡するため、家事に使うわけではないため家事費及び家事関連費に該当しない。ただし、業務に関係ない者や自分の親族などに贈った場合は家事費に該当するため必要経費に算入されない。

業務に関係する者に贈答品として贈る場合は交際費として、広告宣伝のため見込み客などに配布する場合は広告宣伝費として、その年における販売費、一般管理費その他これらの所得を生ずべき業務について生じた費用に該当すると考えられる。

以上のことから交際・広告目的のためにマスクを購入した場合のその経費は必要経費に算入されると考えられる。

（３）寄附の場合

マスクを寄附した場合は、所得の総収入金額に係る売上原価その他当該総収入金額を得るため直接に要した費用の額及びその年における販売費、一般管理費その他これらの所得を生ずべき業務について生じた費用の額にも該当しない。また、寄附することが業務の遂行上必要とは考えられないことから家事費又は家事関連費に該当するため必要経費には認められない。

3. 備蓄目的の場合

新型コロナウイルス感染症の発生後、しばらく市場にマスクが出回らない状況が数ヶ月続いた。そのような事情から再びマスク不足の事態に陥った場合、業務の遂行に支障が生じる場合に備えて一定量のマスクを備蓄することも考えられる。

しかし、未使用のマスクは貯蔵品として棚卸資産に該当するため（所令3①六）必要経費としては認められない。

4. 利用目的の場合

新型コロナウイルス感染症が発生する以前であれば、マスクが事業遂行のために必要経費として認められる部分はある程度限定されるのだが、新型コロナウイルス感染症発生以後の状況下では、感染予防や感染拡大を防ぐために人と接触するおそれがあるときはマスクを着用することが推奨されていることから、業務を行う上で人との対面しなければならない、人が多いところにはいなければならない場合や過酷な現場で作業をしなければならない場合等でマスクを利用する必要がある場合は、事業遂行上必要な「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」（所法 37①一）に該当すると考えてよいだろう。なぜならば、不動産所得、事業所得、山林所得、雑所得どの所得であっても、所得を得るために人との接触が必要のあるものについては、感染予防のためマスクは必要なものと認識されており、今やマスクをしないまま人と接するのは少数派であるといわざるを得ない。また通勤や移動で公共交通機関を利用する場合や事業所で従業員と一緒に働いている場合など人との接触の可能性がある場合も感染予防、感染拡大を防ぐためにマスクは必要となるからである。

しかし、マスクは様々な業務で広く利用されるのと同時に家事においても広く利用されるようになっており、業務と家事に使い回すことができるマスクは業務を遂行するために必要不可欠なものであるのと同時に家事においても必要不可欠であることからマスクは家事関連費に該当する。

この利用目的のマスクを必要経費に算入させるには、「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」（所令 96①一）に該当させる必要がある。

そのためには、業務終了後マスクを廃棄する、業務利用後のマスクはすべて事業所で管理するなどして家事で一切利用できないなどの理由があれば、事業の遂行上必要である部分が明らかになるため必要経費に該当することになる。

おわりに

コロナ禍の状況下において感染リスクに晒されながら業務を行う者に対して、マスクは家事でも利用するものであり家事関連費に該当するため、明らかに区分できる部分のみを必要経費として認めるという厳密性を要求した場合、その区分をするための事務負担を考えると受け入れ難いのかも知れない。

しかし、その一方で事業遂行のためと称して購入して、必要経費としたマスクを家事のために転用することは比較的容易である。この点を課税当局から指摘された場合納税者はどのようにして家事費又は家事関連費ではないことを証明するのだろうか。

新型コロナウイルス感染症が流行りだした当初とは異なり、容易に廉価なマスクが入手しやすくなった現在においては、マスクの必要経費算入について論ずる必要はないかも知

れないが、今後どのような状況になるか予想がつかない。より高性能なものや洗練されたデザインのマスクの出現や再び入手困難になるなどして非常に高額となった場合、マスクといえども厳密な取扱いをするべきではないだろうか。そのような状況も想定し今後もこの課題について研究を深めていく必要があると思われる。

¹ 厚生労働省ホームページ「新型コロナウイルス感染予防のために」

<https://www.mhlw.go.jp/stf/covid-19/kenkou-iryousoudan.html>、参照（2020年11月27日現在）。

² 金子宏『租税法〔第22版〕』297-298頁（弘文堂、2017年）、参照。

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—」16頁（季刊・青山法学論集第54巻第4号、2013年）、参照。

⁴ 植松守雄「所得税法における『必要経費』と『家事費』」589頁（一橋論叢80巻5号、1978年）、参照。

⁵ 国税庁「国税における新型コロナウイルス感染症拡大防止への対応と申告や納税などの当面の税務上の取扱いに関するFAQ 5新型コロナウイルス感染症に関連する税務上の取扱い関係 法人税に関する取扱い 問3」、参照。

会費等の必要経費についての考察

はじめに

本稿では平成 13 年 3 月 30 日裁決（国税不服審判所）において、歯科医師である請求人が支払った諸会費、研修費等の費用について必要経費に算入できないこととした事例に基づいて、業務に関連する経費として認められる範囲について考察する。

医師のような専門職の方は、業務遂行上様々な団体に所属することも多く、また医学というものも日々進歩していくものであり研修などで常に最新の知識を頭に入れておくことも必須である。これは我々のような士業の方々にとっても同じことが言え、個人的にもこれらが経費として妥当かどうかは非常に興味のある論点である。

第 1 事例の概要

1 同窓会の会費及び研修費

請求人は、同窓会は開業医師にとって業界情報収集の場であり、同窓生である他の歯科医師から手術等の必要な患者の紹介を受けることもあるため業務の遂行上必要な経費であると主張した。

これに対し審判所は、請求人が審判所に提出した同窓会からの葉書に活動目的として、歯科医学、歯科医療の向上に関することに加え、会員相互間の連絡及び情報交換並びに福祉厚生に関することが掲げられていることや、研修が行われた際には別途研修費用が徴収されている事実に基づいて必要経費に算入することはできないとした。

また、請求人は、同窓会主催の研修費用についても業務に必要な経費であると主張したが、こちらは当該研修に関するパンフレット等の資料が手元に残っておらず、領収証の摘要欄の記載のみをもって必要経費に算入することはできないとした。

2 英会話研修費

請求人は、歯周病専門医、指導医また研究者として国際的に活動している。米国歯周病学会等の英語を使用して運営される国際的な学会に参加することは、新知識、新技術の修得のために不可欠であり、また米国歯周病学会から紹介される来日米国人患者の治療と治療後のメンテナンスには英会話能力が必要不可欠であるため業務の遂行上必要な経費であると主張した。

これに対し審判所は、最新の歯周病に関する医療知識を修得するために海外の学会に参加し、その活動のために自己の発表する原稿の英文表現の内容等のチェックを受けることは、請求人の業務の遂行上の必要があるとみることはできるものの、英会話研修費のすべてが所得を生ずべき業務の遂行上直接必要な経費とは認められないとした。

また外国人患者の治療に英会話能力が必要不可欠であるという主張に対しても、平成 8 年から平成 10 年までの間、診療の上で英会話の能力を必要とする外国人患者の受診は 1 名

であるという事実に基づき、請求人の歯科診療の業務の遂行上直接必要な費用とはいいいがたいとした。

第2 必要経費の概念

所得税法第37条第1項においては、「必要経費に算入すべき金額は、別段の定めがあるものを除き、これらの所得の総収入金額に係る売上原価その他当該総収入金額を得るため直接に要した費用の額及びその年における販売費、一般管理費その他これらの所得を生ずべき業務について生じた費用の額とする。」と規定されている。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については、収入との直接的な関連性が求められているが基本的に解釈の相違が生じることは少ないと考える。一方で販売費、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については、この規定を見る限り、業務についての関連性は求められているものの収入との直接的な関連性については述べられていないが、業務との直接的な関連性については当然求められると考える。実際過去の様々な裁判例においても業務との直接的な関連性が判断のポイントになっているようである。

規定自体が包括的なものであるため、特に業種、業態も多様化している昨今においては解釈の相違を生みやすい論点ではあると思う。業務との関連性を判断する上で一番のポイントだと考えるのは、客観性であり、最終的には業務との関連性を証明できるエビデンスがあるかどうかを重要であると考ええる。

業務との直接的な関連性の判断基準としては、①業務の特定、②支出の目的の把握、③支出の有益性、④支出の特性による「直接性」の否定が挙げられる¹。①～③に関しては、一つの流れで判断できるものと思われる。それは、ある支出に関連付けられる活動が個人の業務に関連するものか、その支出の目的が①で特定した業務上のものであるか、さらにその効果が特定された業務に直接帰属されるものか、といった支出する際の支出先の決定からその効果の測定までの一連の流れで確認できる。支出の特性による「直接性」の否定についてはやや分かりづらいが、個人事業主の場合、事業活動とともに消費活動も営んでいるわけであり、必要経費に該当するかの判断にあたっては、支出から家事関連費を除外するという側面もあるということだと解釈した。以上を踏まえ第3では本事例について個人的な見解を述べることにする。

第3 個人的な見解

1 同窓会の会費及び研修費

一般的には同窓会とは、卒業生の親睦、交際を目的として組織されるものであり、会員の業務上の経済的利益の追求を目的とするものではないが、本会においては活動目的に「歯科医学、歯科医療の向上」も掲げられており、歯科医師の情報交換の場としての側面もあり、一般的な中学校、高校、大学の同窓会とは違った意味合いがあると思う。それ

だけでは根拠として弱いかもしれないが、例えば同窓会である他の歯科医師から患者の紹介を受けたことがあり、その紹介状などの書類が残っている場合などであれば十分に業務との関連性を示せるのではないかと考える。ただし、本事例を第3で述べた「直接的な関連性の判断基準」に当てはめた場合、③の支出の有用性という点で問題があるといえる。偶然同窓会をきっかけに紹介を受けたという程度では業務との関連性を主張する材料としては弱く、やはりある程度継続的に紹介を受けたという実績がないと難しく、どちらかといえば業務への反射的な効果に留まるものと考え、業務への有用性という点では疑問符がつく。そのため、直接的関連性を有しているとまではいえず、必要経費に該当するとまではいえないだろう。

同窓会主催の研修費用については、歯科医師としての資質向上のために必要なものであり、それが自身への歯科医師としての評価に反映されていけば、ひいては所得につながるものと考えられるため、「直接的な関連性の判断基準」からしても必要経費と判断して問題ないといえる。したがって、研修会のレジュメ、案内状などで開催された事実さえ確認できるのであれば当然に必要経費として認められるものと考え。

2 英会話研修費

英会話能力の習得は海外旅行や日常生活においても非常に重要なスキルであるため、「英会話研修費のすべてが所得を生ずべき業務の遂行上直接必要な経費とは認められない」とした審判所の見解はもちろん理解できる。おそらくポイントになるのはこの英会話研修費が家事関連費に該当するか否かという点であると思う。第2であげた直接的な関連性の判断基準の「②支出の目的の把握」とあるが、個人的な意見としては支出の主たる目的が業務のためなのであれば経費性はあると考える。本事例においては英会話能力の習得の主たる目的は海外で行われる学会への参加と外国人患者の治療である。仮にこの学会への参加などがなければ英会話の研修は受けていないのであれば、業務との関連性はあるといえると思うが、やはりそれを主張するためには客観的な根拠が必要になってくるだろう。必要経費とは、「所得を得るために必要な支出」のことであるため、個人的には今後その学会から外国人患者の紹介を受ける見込みがあり、そのための先行投資なのであれば経費として認めてほしいところではあるが、実際は外国人患者の治療実績がどの程度あるかが重要になってくると考える。本事例の場合は外国人患者の治療実績が3年間で1人しかないと、やはり経費性を主張するにはさすがに弱すぎたのだと思う。仮に数年間にわたって継続的に治療実績あったのであれば、研修費の業務に対する有用性の証明ができたのではなかろうか。

おわりに

必要経費と家事関連費の境界線の判断のポイントとしては、やはり所得税法第37条第1項にも書かれている通り業務との直接的な関連性があるか否かに尽きると思う。前述の通

り業種、業態が非常に多様化している昨今においては、必要経費の範囲も多岐にわたりその判断は困難を極める。業務との直接的な関連性を判断するにあたって重要なポイントは客観性と継続性の2つであると考えている。どちらかといえば家事関連費に近い支出を経費だと主張するケースもあり、その全てが間違いというわけではないと思うが、どうしても裁判や税務調査などで争点になってしまった場合、客観的に業務との関連性を証明できる実績があるか、その実績に継続性があるかが非常に重要になってくるだろう。実務でも経費性の判断に迷うことは多いが、自分自身はどうしても保守的な考えをしがちである。もちろん経費として妥当かどうかの線引きはしっかりとしなければならないが、納税者のためにも今まで以上に真剣に検討していきたいところである。

¹ 松山修「所得税法第37条に規定する直接性に関する一考察」税大論叢74号310-317頁(2012年)参照。

² 金子宏『租税法[第22版]』297頁(弘文堂、2017年)

高額な減価償却資産に対する所得税法上の考察

はじめに

所得税法における必要経費については、所得税法 37 条 1 項にて「その年分の不動産所得の金額、事業所得の金額又は雑所得の金額（括弧書省略）の計算上必要経費に算入すべき金額は、別段の定めがあるものを除き、これらの所得の総収入金額に係る売上原価その他当該総収入金額を得るため直接に要した費用の額及びその年における販売費、一般管理費その他これらの所得を生ずべき業務について生じた費用（償却費以外の費用でその年において債務の確定しないものを除く。）の額とする。」と規定がある。つまり、個別具体的な例示はせず、包括的な条文を定めているわけである。これは多種多様な業種、業態がある中で、そのような業種、業態の必要経費を全て網羅するように例示することは不可能なことだからであろう¹。このように必要経費規定が包括的な規定であるがために、必要経費の範囲については議論がなされるところである。

その中で今回は、高額な減価償却資産の減価償却費が必要経費に計上されるかというテーマを考察していきたい。実務の場面では、個人的な趣味が色濃く出るような 2 シーターやオープンカー、または、金額的に高額な何千万円単位の車両となると、減価償却資産に計上するのを躊躇することもあるかと思う。このような実務の場面での判断材料となる理論をまとめることが、この論考の目的である。法人税法の裁決の中に、高額な減価償却資産の減価償却費の損金性を争った事案があるので、この裁決を題材とし、第 1 及び第 2 において法人税法上の減価償却費の判断をそのまま所得税法上に引用して良いのかを考察し、そして、第 3 及び第 4 において実際にどのような要件を備えれば高額な減価償却資産の減価償却費を必要経費とできるのかを論じていきたい。

第 1 必要経費概論

1 必要経費規定の理論構成

所得税法 37 条 1 項における必要経費の規定は、総収入金額を得るために「直接要した費用」と「業務について生じた費用」の 2 つを必要経費とし、その中から「別段の定めがあるもの」は除かれるとしている。この「別段の定め」の主なものの中に所得税法 45 条「家事関連費等の必要経費不算入等」が含まれている。

これは個人が、事業を行う事業主体であると同時に消費主体でもあるためである²。よって、ある 1 つの経費も事業供用割合で按分し、総収入金額を得るために直接要した部分のみを、必要経費に計上することができる。減価償却費も当然にこの按分の対象となってくる。

減価償却費に限れば、「業務について生じた費用」であり、かつ、「家事関連費等に該当しない」と言うことができれば、その全額が必要経費に該当すると言えよう。

2 業務関連性

上記を踏まえると、必要となるのは「業務について生じた費用」であるかという業務関連性についてである。所得税法上、この業務関連性に関する規定はないため、どの程度の業務関連性が必要なのか判断が分かれることがあろう。

この点については、学説の多くは「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。」³という直接的な業務関連性を要求しており、多くの判例もこれに基づいて裁決がされている。

第2 減価償却費における所得税法と法人税法の差異

1 法人税法上の損金としての減価償却費

法人税法では、減価償却資産につき、法定の償却方法で計算した償却費の損金経理額を損金として計上できるとしている（法税法 31 条）。つまり、当該資産が減価償却資産に該当するかがポイントであり、仮に減価償却資産に該当した場合には、法定償却方法で計算された償却費の全額を損金として計上することができる。

これは、法人の行為は全て営利を目的としており、故にその経済活動から生じた損益は、全て課税所得を構成するという考えに沿ったものである。

2 所得税法上の必要経費としての減価償却費

所得税法では、所得税法 37 条の規定により必要経費に算入する減価償却費の金額は、法定の償却方法で計算した償却費を必要経費としている。法定の償却方法で計算する点は法人税法と同じであるが、その全額が当然に損金に計上される点が所得税法においては異なる。所得税法では、同法 37 条の規定に基づき必要経費を計算するという根底があるので、減価償却費でもその中から家事関連費等の部分を除くことになる。

3 所得税法上の「必要経費」への法人税法上の「損金」の当てはめ

法人税法上で「損金」と認められた減価償却費は、そのまま所得税法上の「必要経費」にも該当するのだろうか。この点を理論的に検証していきたい。

第 1 必要経費概論で述べたように、所得税法上の必要経費に該当するというためには、「業務について生じた費用」であり、かつ、「家事関連費等に該当しない」という 2 つの要件に該当していることが必要である。

「業務について生じた費用」であるという点は、法人は事業活動を目的として存在している時点で、その業務関連性は既に担保されていると考えてよいだろう。法人は定款によって定められた事業の目的を定め、民法 34 条（法人の能力）においてその範囲内で権利を有し、義務を負うことが定められている点が、その裏付けとなろう。

次に、「家事関連費等に該当しない」という点だが、これは法人税法上の「同族会社等の行為又は計算の否認」（法税法 132 条）の規定と関連してくるであろう。例えば、法人が定

款に定められた事業を遂行する上で、不要と思われる資産を購入し、その資産の減価償却費を計上していたとする。この場合の減価償却費は「同族会社等の行為又は計算の否認」により損金に計上することはできないであろう。同じ状況を個人が行った場合には、その減価償却費は家事関連費に該当するとして必要経費には計上できないと考えられる。

よって、「法人」が行う「同族会社等の行為又は計算の否認の規定に抵触しない」行為は、個人では「業務について生じた費用」で、かつ、「家事関連費等に該当しない」行為であるといえる。

この前提を基に、ここからは法人での具体的な裁決例について検証していきたい。

第3 高額な減価償却資産の減価償却費に係る裁決⁴

1 事件の概要

消費者金融業を営む同族会社であるX社は、27,354,320円の船舶と28,620,000円のイタリア製の高級スポーツカー（2人乗りフェラーリ）を取得し、当該船舶は取引先への接待や従業員への福利厚生に使用し、スポーツカーは請求人の代表取締役社長の通勤及び巡回指導用の交通手段として使用しているという。そして両資産の減価償却費を損金に算入していた。課税庁は、これら両資産とも代表者の個人的趣味に基づき取得したものと認められるため、事業用資産ではなく代表者の個人資産であるとして減価償却費には当たらず、取得代金を役員賞与と認定した。X社はこの処分を不服として国税不服審判所に審査請求した。

2 事件の争点

両資産が事業用資産と判断でき、その減価償却費が損金に計上できるかが争点である。

3 裁決の要点

(1) 船舶について

船舶について、認定された事実は以下の通りである。

ア 船員法上の航海日誌を記録する義務はなく、本件船舶を従業員の福利厚生の一環として利用したことを裏付ける事績がない。

イ 従業員の福利厚生のための資産としての利用規定等の定めもない。

アより取引先への接待等の事業の用に供したかどうかを確認することができない。また、アより従業員への福利厚生として使用された事実を確認することができず、イより本件船舶が福利厚生のための資産として全従業員が公平に使用できる状況にない。よって本件船舶がX社の事業の用に供されたとは認められず、減価償却費は認められなかった。

結果として、本件船舶の取得代金は代表者への経済的利益の供与であるとして、役員賞与と認定された。

(2) 高級スポーツカーについて

高級スポーツカーについて、認定された事実は以下の通りである。

- ア 車検記録より、3年間に7,598キロメートル走行している。
- イ 車両は代表者自身が運転し、車両の運転記録は作成していない。
- ウ 代表者に対して通勤手当は支給されていない。
- エ X社の出張旅費規定では、旅費は交通費、宿泊料及び日当に区分され、社用車による日帰り出張の場合は旅費は支給しないこととなっている。そして、現実に代表者に旅費は支給されていない。
- オ 宿泊を伴う出張の場合には、交通実費としての通行料、宿泊料及び日当が支給されているが、交通費は支給されていない。
- カ 代表者は、本件車両とは別に外国製の車両を3台所有している。

アによるその走行距離と、イ～オによる代表者に対する通勤手当及び交通費の支給状況から、本件車両を代表者の通勤及び巡回指導に使用している、つまりは事業の用に供していると推認することができる。また、カにある外国製車両の3台は減価償却資産とはしていないことを併せ考えると、本件車両をX社の減価償却資産として計上していることを不相当とする理由は認められない。

4 裁決に対する考察

本裁決における審判所は、次に述べる2つの要件によりその資産が事業の用に供しているかを判断している。

まず、その資産が事業に使用していたことが想定できるということである。本裁決は高級スポーツカーのAの事実より、本件車両をX社がいう通勤及び巡回指導に使用しているということを判断している。これは、船舶も車両も事業に使用したという記録等がなかったのは同じであるが、船舶は事業に使用していたことがあまりに推察できなく、車両は車検記録より、きっと通勤距離と使用状況から3年間に7,598キロメートルという走行距離が不合理ではなかったのだろう、事業に使用したと推察できるという判断である。必ずしも事業に使用していたという客観的な証拠を必要としておらず、その使用内容が推察できればそれで事業に使用したと判断できるというのは、重要な事項である。

次にその実体に合わせた経理をしているかである。高級スポーツカーのイ～オの事実より、X社ではどの場合でも社用車を使用して移動した際には、交通費や出張費が支払われていなかった。もしこれが交通費や出張費も支払われていた場合には、法人からすればその1つの移動に対して車両に関する経費(減価償却費やガソリン代等)と交通費の両方が支払われていることになり、そうなればどちらか一方が否認される可能性も出てきただろう。しかし、本件では1つの移動に対して1つの経費しか支払われていないため、本裁決の判断にな

っている。

ところで、事業に使用したかの判断に高級スポーツカーの力の事実が含まれていないことは、整理しておきたい点である。本裁決の事業の用に供しているかの判断は、事業使用の推察とその実体に合った経理処理の 2 つを判断の要件とし、力の事実はいくまでその判断を補足する位置づけである。力の事実が仮になくても、高級スポーツカーが減価償却資産であると認められた可能性は大いにあると考えられる。

また、本裁決では次のようなことも述べられている。原処分庁は、本件高級スポーツカーがX社の代表取締役の個人的趣味の範囲のものであり、同族会社の行為計算否認の規定により減価償却資産でないことを主張していた。しかし本裁決は、「本件車両が、主として使用する■■■■の個人的趣味によって選定された外国製のスポーツカータイプの乗用車であるとしても、前記のとおり現実に請求人の事業の用に使用されていることが推認できる以上は、原処分庁の主張を採用することはできない。」(■■■■は代表取締役の個人名が消されている)と述べている。事業に適しているかどうかは、事業の用に供しているかどうかの判断に影響は及ぼさないということが示されたことは、実務上税務調査等の場面でも大いに役に立つのではないだろうか。

第4 私見と実務上の対応

上記裁決により、その資産が事業用資産であると判断するためには、事業使用の推認とそれに合わせた経理処理の 2 つの要件が必要ということが示された。その資産が事業に適しているのかという点は実務上気にしそうな事項であるが、上記裁決内にて明確に否定されており、この点は私としても賛同できる。

特に準備が必要なのは、事業使用の推認ができる証拠書類を準備しておくことであろう。通勤及び出張等の目的の資産であれば、その使用が確認できる証拠、福利厚生目的であれば、社員が公平に使用できるようになっている証拠と実際にそのような使用が確認できる証拠が必要となる。上記裁決に出てきたような高額な船舶であっても、福利厚生規定で全社員への使用が可能な記載があり、かつ、運行記録が取られていれば、その減価償却費を必要経費とすることは可能だったであろう。

加えて、上記裁決は法人の減価償却資産に対する争いであり、個人の場合は事業供用割合で按分することができるため、よもや税務調査の場面では「何割は必要経費と認めるが残りの割合は否認します」というような話になりやすいところである。その減価償却費の 100%を確実に必要経費に計上したいならば、走行距離が確認できる車両といえども運転記録や使用記録を残しておくことや、上記裁決のX社のようにプライベート用の車両は別で保有するというような補足事項を準備して、事業使用への証拠能力を高めておくことも必要だろう。

おわりに

減価償却資産に該当するかどうかを判断するにあたり、金額や個人的趣味が介入しているかでその判断をする必要がないことは、本稿で示せたのでないだろうか。しかし、実務の現場では、金額や個人的趣味が調査官の目に留まる1つのきっかけとなっていると感じる。例えば、仕事用のパソコンだと言いつつ、私用の調べ物をしたり、私用のメールをチェックしたりするような場合には、その必要経費性を問われてもおかしくないはずである。しかし、事実そのような話を聞かないのは「仕事用のパソコンであれば個人的趣味が入りにくい資産である」という傾向から、おおむね仕事用ととらえられているからではないだろうか。資産の金額が高額になる場合や、個人的趣味の入りやすい資産の場合は、事業に使用し、かつ家事関連費ではないという客観的な事実を証明する準備を特に整えることが必要である。

¹ 松山修「所得税法第37条に規定する直接性に関する一考察」税務大学論叢74号232頁(2012年)

² 金子宏『租税法[第22版]』300頁(弘文堂、2017年)

³ 金子宏『租税法[第22版]』298頁(弘文堂、2017年)

⁴ 国税不服審判所平成7年10月12日裁決TAINS F0-2-048

青色事業専従者給与の適正な金額の考察

はじめに

青色事業専従者給与を巡っては、専従者の労働の状況からその支給額の適正性について争われ、必要経費の算入が否認されるケースがある。

居住者が生計を一にする配偶者その他の親族に対して支払った対価は、必要経費に算入されない（所得税法 56 条）。しかし、青色申告の承認を受けている居住者が一定の要件を満たす親族に給与を支払ったとき、その給与の金額が、労務の対価として相当であると認められる場合には、青色事業専従者給与として必要経費に算入することが認められている（所得税法 57 条）。

ここで、労働の対価として相当な給与とは何かが重要となる。労働の対価として適正な給与の金額は、個々の実態に即して客観的に判断されるべきであるが、家族従業員が故に納税者の主観的な判断が入りやすい。

その労働は単純作業なのか、高度な技術や専門性を要する労働なのか、どのくらいの時間働いたのかなど、雇用主は様々な要素を考慮して給与の金額を決定している。業務の内容や雇用形態によって適正な労働の対価は異なり、画一的な基準をもって判断することは難しい。そこで、本稿では、青色事業専従者給与の適正な金額について検討する。

第1 青色事業専従者給与

青色事業専従者給与の金額について労働の対価として適正かどうかは、所得税法施行令 164 条において、その判断基準が規定されている。

- (1) 労務に従事した期間、労務の性質及びその提供の程度
- (2) その事業に従事する他の使用人が支払を受ける給与の状況及びその事業と同種の事業でその規模が類似するものに従事する者が支払を受ける給与の状況
- (3) その事業の種類及び規模並びにその収益の状況

これらの状況に照らし、その労務の対価として相当であると認められるものは、その居住者のその給与の支給に係る年分の当該事業に係る不動産所得の金額、事業所得の金額又は山林所得の金額の計算上必要経費に算入することができる。

このように青色事業専従者給与として認められるかどうかは、これらを総合的に考慮して判断すべきとされている。

第2 不相当に高額な部分について必要経費を否認した事例

1 事案の概要

原告は、税理士資格を有していない妻乙が原告の事業に従事したことの対価として、平成 16 年分については 1,240 万円、平成 17 年分及び平成 18 年分について各 1,280 万円の青色事業専従者給与を支払った。なお、原告が、他の従業員に対して支払った給与額は、

平均約 370 万円であった。

処分行政庁は、原告と業種、業態及び事業規模が類似する同業者を選定し、その青色事業専従者のうち、①事業主の妻であること、②税理士資格を有していないこと、③税理士の補助事務に 12 か月従事していたこと条件を満たす者 7 名を抽出したが、その専従者給与の平均額は、平成 16 年分が 571 万円、平成 17 年分が 545 万円、平成 18 年分が 525 万円であり、各専従者給与は、いずれも平均額の 2 倍を上回る金額となる。

乙の労務の性質は、税理士資格を有していないから、税理士の補助事務の域を出るものではなく、各使用人及び類似同業者の専従者の労務の性質と同様なものと認められ、乙の労務提供の程度も、事業に従事した時間を正確に記録したものはないから、各使用人及び類似同業者の専従者と比較して大きな差異がなかったと認めるのが相当である。そうすると、各専従者給与は、乙の労務の性質及び労務提供の程度が各使用人及び類似同業者の専従者と大きな差異がないにもかかわらず、著しく高額なものであるから、労務の対価として不相当であるとして、乙の青色事業専従者給与として認められる金額は、平成 16 年分は 609 万円、平成 17 年分は 601 万円、平成 18 年分は 612 万円であるとする更正処分を行った。

2 裁判所の判断

乙の労務の性質についてみるに、乙は税理士資格を有していないものの、長年にわたって会計業務及び税理士補助業務に従事した経歴を有し、原告事務所においては、学校法人や医療法人といった特徴のある会計業務を処理する専門的知識及び経験を有する唯一の人物であった。

また、乙は、原告事務所の関与先のうち約 5 分の 2 は乙が単独で会計業務を担当していた。さらに、使用人の担当者を決定するなど、事務所内の業務配分を采配する役割を果たし、各使用人の昇給を決定する等の給与の管理、原告事務所の会計帳簿の作成、備品の管理等、使用人が担当していない事務を担当していた。

これらの諸点を併せ考慮すれば、乙の労務の性質は、原告事務所の経営に深く関わるものであったということができ、この点で、各使用人とは質的に異なるものであったと評価することができる。

また、労務提供の程度については、パソコンのログ記録や税務日誌に基づいて、勤務時間が各使用人よりも長時間に及び、量的にも多いものであったことが認められる。

そこで、乙のこのような労務の質、量に照らせば、各専従者給与は相当な金額のようでもある。しかしながら、各専従者給与の金額は各年分の原告の事業所得の金額とほぼ等しいか、それに近いものになっており、この観点から不相応でないか疑義が生じる。資格を有する税理士が支払を受けるべき対価は資格を有しない者が支払を受けるべき対価より多くなるのが一般である。労務の性質やその対価としての給与のあり方という側面から見て、不相当なものとして評価せざるを得ない。

被告は、各専従者給与は、類似同業者給与比準方式に基づき把握できた金額を上回るもの

ではない旨主張する。

しかしながら、被告の主張する類似同業者比準方式についても、類似同業者の抽出基準が、乙のような経歴及び専門性、経営への深い関与を前提とするものとなっていない以上、採用することができない。

そもそも、所得税法 57 条 1 項及び同法施行令 164 条 1 項は、事業者側だけでなく、事業専従者側の労務についての個性を十分に配慮すべきことを念頭に置いた規定であり、その配慮なく類似同業者を抽出して、その抽出同業者と原告を比較するだけで乙の相当な労務の対価を決めることは許されないと解すべきである。

また、前記のとおり認められる乙の労務の性質及び労務提供の程度等を考慮すれば、乙の給与額が各使用人よりも高額となるのは当然であり、各専従者給与を、各使用人の給与と比較する被告の主張も採用することはできない。

そうすると、乙の労務の対価として相当と認められる金額は、原告の所得金額と乙の専従者給与額の合計額（各年分における事業所得金額に各専従者給与を加えた金額）に 5 分の 2 を掛けた金額となり、平成 16 年分が、1004 万 8406 円、平成 17 年分が 1120 万 156 円、平成 18 年分が 1046 万 7574 円となる。

3 検討

裁判所は、本件の乙に対する給与について、原告の主張する金額と処分行政庁の主張する金額のいずれも採用していない。原告の事業所得と専従者給与を合算した金額の 5 分の 2 を適正な専従者給与と判断している。これは、乙が会計業務を担当した関与先の件数の割合を基準に算定している。この基準を上回る専従者給与は不当に高額であるとして否認された。

乙は、長年税理士事務所に勤務した経験や学校法人等の特殊な会計業務に関する知識があること、各使用人の会計業務への指導していたことなど、税理士資格は有しないものの、税理士と同等の能力を有しそれをもって売上に貢献していたと評価されたと解される。ただし、資格がない以上、事業主の事業所得を超える給与は認められなかった。

また、処分行政庁が主張した金額を採用しなかったのは、類似同業者の抽出基準に問題があったためである。処分行政庁は、類似同業者の抽出にあたって事業主の規模や業種などを基準としていたが、事業専従者の労務の性質や提供した程度を考慮していなかった。

乙はタイムカード等の勤怠管理をしていなかったが、パソコンのログ記録と税務日誌を労務の程度と質を裏付けるものとしている。専従者であるとはいえ、他の使用人と同じように日々の業務の内容を記録し、給与算定の根拠として残しておくことが大切である。

第 3 高額な部分について必要経費を否認した原処分を取り消した事例

1 事案の概要

請求人の実父である G は、内科医院を経営していたが、請求人に引き継いだ後は、本件医院に医師として勤務し、給料の支給を受けていた。

Gは月曜日から土曜日の午前9時から午後1時まで、毎日診療に従事しており。受診患者のうち、4分の3程度が午前中に来院していた。Gが診療した患者数は、午前中の受診患者数の3分の1程度を占めていた。また、午後は、Gは自宅において急患に備えて待機していた。

請求人は、平成7年、8年、9年分の事業所得の金額の計算において、Gに支払った給料の額16,800,000円をそれぞれ必要経費に算入した。

原処分庁は、市内の公立病院等に非常勤医師として勤務する者のうち、内科の診療に当たる医師（以下「比準非常勤医師」という。）を抽出して、勤務1時間当たりの給料の額の平均を求め、これを基礎として各年分のGの給料の額を、平成7年分が7,780,100円、平成8年分が7,795,044円及び平成9年分が7,804,484円と算定し、これらの額と本件給料との差額分を否認して、更正処分を行った。

ただし、原処分庁が採用した比準非常勤医師には、平日の勤務だけで土曜日の勤務がない者が含まれていた。

2 国税不服審判所の判断

所得税法第37条第1項に規定する必要経費に該当するためには、業務との関連性がなければならぬとともに、業務の遂行上必要であることを要し、さらに、その必要性の判断においても、客観的に必要経費として認識できるものでなければならないと解すべきである。

これを本件についてみると、原処分庁は、客観的に必要経費として認識できる金額を算出するための方法として、非常勤医師の勤務1時間当たりの給料の額の平均を求め、これを基準として認定給料額を算定しているところであるが、その認定方法の合理性を判断すると、次のとおりとなる。

(1) 原処分庁は、Gが4時間勤務しているとして、認定給料額を算定している。しかしながら、各年分において、Gが午後も急患診療のために待機し、事業のために時間を拘束されていたことから、Gの勤務時間を4時間であるとして算定された認定給料額は合理性を欠くものである。

(2) Gは土曜日も勤務しているにもかかわらず、原処分庁が採用した比準非常勤医師には、1時間当たりの給料の額が低い平日の勤務だけの者が含まれていることが認められることから、原処分庁が平日のみ勤務している非常勤医師を比準非常勤医師に含めたことは合理性を欠くものである。

(3) また、長年にわたり、院長として医院の経営に当たり、請求人に経営を引き継いだ後も毎日相当数の患者を診療し、午後も急患に備えているGと、特定の日時に限定して勤務する比準非常勤医師との間に、給料の額に差異が生じるのはむしろ当然であり、本件において、原処分庁が比準非常勤医師の1時間当たりの給料の額の平均によって認定給料額を算定したことは合理性を欠くものである。

(4) したがって、原処分庁が採用した認定給料額の算定方法は合理性があるものとはい

えず、認定給料額が客観的に必要経費として認識できる金額を示すものではないといわざるを得ない。

さらに、本件給料が客観的に必要経費として認識できるものかどうかについて判断するため、当審判所において、M税務署及びその近隣署管内で継続して事業を営む青色申告者で業種、業態及び事業規模が請求人と類似しており、かつ、請求人と同様に内科医師の資格を持った親族の従業員がいる個人医院を調査したところ、請求人の収入金額に対する本件給料の割合は、類似個人医院の収入金額に対する親族の従業員の給料の割合と比べて低く、本件給料が客観性を欠き不相当に高額とは認められず、また、Gの診療従事の状況に照らしてみても、本件給料が不相当に高額であるとは認められない。

以上のことから、原処分庁が、各年分の更正処分は、いずれもその全部を取り消すのが相当である。

3 検討

原処分庁は、勤務日数に着目してGを非常勤医師だと判断し、類似同業者として、近隣の公立病院等の非常勤医師の平均給与を参考に更正処分をした。「午前中のみ勤務」と聞けば非常勤であるような印象を受けるが、労務の性質及びその提供の程度を考慮すれば、非常勤医師との判断は適正ではなかった。

また、請求人の経営する内科医院は、無病床の個人経営の医院であり公立病院ではなく、組織形態や規模が異なる。

近隣で医師資格を持った親族を従業員としており、組織形態、規模、診療科が同様の医院を類似同業者として比較した結果、Gへ支給した給与は適正額の範囲内であった。ただし、その親族の従業員の労務の実態まで考慮に入れているかどうかは明言されていない。

これらを総合的に考慮すると、原処分庁の類似同業者の抽出の仕方に問題があったと言える。

おわりに

所得税法施行令 164 条において、類似同業者を基準に判断する旨定められているが、類似同業者が親族に支払っている給与を、納税者が把握するのは困難である。今回とりあげた事例において、処分行政庁がとりあげた類似同業者は不適正であったと判断されている。さらに、裁判所も審判所も、専従者の労務の質と程度を同じくすることを条件に入れて類似同業者を抽出することはしていない事例もあった。このように適正価額の判断基準が不明確であり、かつ納税者には不明瞭な取り扱いがされている事例が存在する。

青色事業専従者給与は、個人事業主の代表的な節税対策として紹介されることがしばしばある。家族だからといって、節税対策のために特別高額の給与を支給してはならない。青色事業専従者給与は、専従者の労務の実態に基づいて金額を算定しなければならない。

信頼できる家族だからこそ任せられる業務があったり、ときには共同経営者のような重

要な判断をする場合もある。それを適正に評価して給与を支給しようとするならば、しっかりと説明できる根拠に基づき、裏付けとなる記録を残しておくことが重要である。

角田敬子「専従者給与の支出①～一般の個人事業者」税理2月号50頁（2017年）
鳥取地判平成24年6月22日税資262号順号11975
国税不服審判所平成13年5月31日裁決事例集No.61 149頁

動画配信等の必要経費についての考察

はじめに

昨今ユーチューブに代表される動画配信サービスで動画の閲覧数による広告収入やいわゆる投げ銭機能により収入を得ている者が出てきている。そこで本稿では動画配信等の必要経費について考察する。具体的な事案としてインターネットのライブチャットによって得た収入に係る必要経費について争われた平成 26 年 5 月 22 日裁決について検討する。本裁決はライブチャットサービス業務を行う請求人が主張する各費用のうち、カーテン等の購入費及び美容費は認められなかったが、パソコン等の購入費及びインターネット接続料金については必要経費に算入するのが相当であるとした事例である。本裁決を基にしてライブチャットなどの動画配信の収入に対する必要経費について考察していくこととする。

第 1 平成 26 年 5 月 22 日裁決について

本件はインターネットのウェブサイト上で、当該サイトにウェブカメラで撮影した画像を見せながら会話を行う等のいわゆるライブチャットサービスを行って報酬を得るという業務（以下、「本件業務」という）を行っていた審査請求人（以下、「請求人」という）が、そこで得た報酬について所得税の確定申告を行っていなかったことに対して、原処分庁が当該報酬を雑所得とし、所得税の決定処分及び無申告加算税の賦課決定処分を行った。これに対して請求人が、業務遂行上支出した衣服費及び美容費を当該雑所得の金額の計算上必要経費として認めることなどを主張した事案である。

本件では、所得税法 37 条第 1 項に規定する「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」とは、「単に業務と関連があるというだけでなく、客観的にみてその費用が業務と直接の関係を有し、かつ、業務の遂行上必要なものに限られ、また、業務の遂行上必要なものというためには、その者の主観的な判断のみによるべきではなく、通常必要なものとして客観的に認識できるものでなければならないと解するのが相当である。」とされ、パソコンおよびウェブカメラ購入費やインターネット接続料金は必要経費として認められた。しかしながら、その他衣服等や衣服関連費用の購入費及び美容費、写真関係、部屋の装飾費は必要経費として認められなかった。これは本件業務に通常必要なものとして認められなかったり、答述が一貫性に欠けていたり、商品を購入した事実を証する書類がなかったためである。そのため、本件ではこれら商品を購入した事実を証する書類があった場合又はしっかりと答述が出来ていた場合には認められたものがあったかもしれないという疑念が残るといえる。したがって、仮に商品購入の事実を証することができ、答術にも一貫性が認められた場合、そもそもライブチャットにより収益を得る者の必要経費が通常必要なものとして客観的に認識できるものとは、どのようなものまで考えられるのだろうか。

第2 必要経費

必要経費とは、「所得を得るために必要な支出」をいい、所得税法は第37条1項において「売上原価その他当該総収入金額を得るため直接に要した費用の額及びその年における販売費、一般管理費その他これらの所得を生ずべき業務について生じた費用の額とする」と規定している。これを文理解釈すると売上原価等は、収入、すなわち事業活動との直接の対応を要する費用であり、販売費等は事業活動との直接の対応は求められておらず、その支出が発生した年（期間）との対応を要する費用といえる。

所得税は、第45条1項において「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、同項1号において家事費及び家事関連費で政令で定めるものを規定している。家事関連費で政令で定めるものとは所得税法施行令第96条1項で「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」、同項2号において「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」であり、これら以外の経費は必要経費に算入することを認めている。

ここで家事費とは、「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」であり、家事関連費とは、「接待費・交際費などにその例が多いが、必要経費と家事費の性質を併有している費用であつて、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」費用のことである。よつて家事費が必要経費に算入されないことは明らかである。

さらに、必要経費として控除されるためには、明文化されてはいないものの「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経費でなければならない」とされている。特に所得税法施行令第96条1号について「業務の遂行上必要なもの」は納税者の主観的判断ではなく客観的判断によるものとされ、加えて近時の裁判例では「合理的な関連性」が求められており、この「合理的な関連性」というのは、平成23年頃までの必要経費に関する裁判例で求められた事業との「直接の関連性」の要件を除外した平成24年高判に対する学説からの批判への対応を受け、「合理的な関連性」という要件を追加するという裁判所の応答ではないかといわれている。

ただ、事業に係る経費は、家事関連費はできるだけ排除すべきとする考え方は無視できないものの、純資産増加説的な考え方から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いう考え方を採り入れる方向で整備を図ることが望ましいと昭和38年12月税制調査会の答申において述べられている。その考え方からすると販管費等は、事業活動との「合理的な関連性」を有することが必要経費とするための要件という制約があり、

この「合理的な関連性」を判断するうえで、ある程度の柔軟性が認められていいのではないかと思われる。いずれにせよ、「合理的な関連性」は不確定概念であり、不確定概念については「判決や、裁決が示された場合には、その都度、法令解釈通達、事務運営指針、質疑応答事例又はタックスアンサー等でその内容が具体的に示されることにより、納税者の利便性が高められてゆく」とする意見もあるが、現状そのような対応はなされておらず、必要経費に該当するかの判断を複雑かつ困難なものにしているといえる。

第3 動画配信により収入を得る者の必要経費

動画配信には、本件に必要な経費として認められたようなカメラ等の映像機器、マイク等の音響機器さらにビデオ用の三脚やICレコーダー等の周辺機器が必須である。さらにSNS等のウェブ上のサービスを使った宣伝も重要である。その他にも動画配信を行うにあたって企画に応じて様々な消耗品が必要である。動画配信を鑑賞していけばわかるように閲覧数を稼ぐために様々な企画が用意されており、そこには様々な商品が使用されている。

本件においても、衣装や部屋の装飾といった様々な消耗品が必要経費に算入されるかが争点として挙げられている。本件の場合、請求人が領収書などの商品を購入した事実を証するものがなかったり、メモ書きとは異なるなどの場当たり的で一貫性のない答述をする等が信用に欠けるとして必要経費に認められなかった。しかし、これら消耗品が家事費の性質を併有している費用であって、実際に動画配信で使用しており、かつその必要である部分を明確に区分できるものであるならば必要経費として認められたかもしれない。その場合、必要経費として認められるための要件を具備しているかが重要となろう。前述した客観的な判断をもってして「業務の遂行上必要なもの」であり、事業と「合理的な関連性」を有しているかが必要であると考え。本件において、必要経費として認められなかったものの多くは、通常家事費に区分されるものであり、これを家事関連費として事業と「合理的な関連性」を有すると証明するには、撮影スタジオや衣裳部屋などが日常生活を過ごす場と別に用意してあれば容易であろう。しかしながら、本件においてはそのようなことはされていない。

ここで、先に述べた税制調査会の答申から検討してみたい。事業に係る経費は、純資産増加説的な考え方から所得計算上できるだけ広く考慮する考え方を採り入れる方向で考慮することが望まれていた。そこに立ち返って考えた場合、例えば衣装を変えたことが閲覧数の増加につながったなど、これらの経費がどの程度所得稼得に貢献したかを証明できれば事業との「合理的な関連性」の証明に繋がるのではないかと考える。とはいえ、1回限りの使用でその後に家事用に転用可能な資産である点は留意する必要があるだろう。しかし、導入の影響が大きく、純資産の増加に大きく貢献したことが明確に証明できれば、もはやその支出は事業のためであり、「合理的な関連性」を有しているといえるだろう。

家事関連費の中で動画配信の収入を得るために必要で合理的な関連性があるものの判断を示すことは、動画に使用していれば主張はできる。明確な区分で割合を示すためには、動画の使用時間や使用数を示して具体的な金額を計算していくことで出来ると思われる。

おわりに

本稿ではライブチャットの裁決事例を取り上げたが、このコロナ禍において動画配信等で収入を得ようとする者は増えてきている。名古屋グランパスは練習試合のライブ配信によりクラブで初めての投げ銭機能を導入した。これは特殊な事例かもしれないが、この状況が続けば今後もこのような動画配信による収入を行う事業者が増えていくかもしれない。

プロスポーツクラブが行うようなライブ配信は家事費又は家事関連費に関わるようなものは無いだろうが、個人が行う動画配信で特に個人の消費生活と併用できてしまうものを扱う動画配信の必要経費は家事関連費として明確に区分することは困難であるため、収入に対してどの程度の割合を経費として算入していくのかは個別具体的に検討していくしかない。

¹ 金子宏『租税法〔第22版〕』297頁（弘文堂、2017年）。

² 金子・前掲注1・300頁。

³ 金子・前掲注1・301頁。

⁴ 金子・前掲注1・298頁。

⁵ 田中晶国「必要経費と家事費・家事関連費」税研210号54頁（2020年）参照。

⁶ 昭和38年12月6日税制調査会答申「所得税及び法人税法の整備に関する答申」43頁参照。

⁷ 上西左大信「必要経費の個別対応と一般対応」税研210号48頁（2020年）参照。

⁸ 木村博史『YouTube成功の実践法則53』80-97頁参照。

令和2年度研究部

担当副会長 小島 啓嗣

部 長 小菅 祐介

副 部 長 伊藤 彰朗

副 部 長 太田 啓之

部 員 安部 圭祐

岩田 賢司

大澤 輝高

加藤 和也

北村 徳志

高木 良昌

竹内 眞

寺西 勇喜

仲 啓一

水野 貴郎