九州大学学術情報リポジトリ
Kyushu University Institutional Repository

# 所得獲得に寄与する支出と消費の関係

山田，麻未
名古屋経済大学法学部 ： 准教授

https://hdl.handle.net/2324/7360101

出版情報：税大ジャーナル. 33, pp.1-16, 2021-08. National Tax College
バージョン：
権利関係：公共データ利用規約（第1.0版）
（https://www.digital.go.jp/resources/open_data/public_data_license_v1.0）

KYUSHU UNIVERSITY

講演録

# 所得獲得に寄与する支出と消費の関係

名古屋経済大学法学部准教授
山　田　麻　未

◆SUMMARY◆

本稿は、令和２年 12 月 16 日（水）にオンライン開催された「第１回税務研究会」における山田麻未准教授（名古屋経済大学法学部）の報告内容を取りまとめたものである。
本報告では、「所得獲得に寄与する支出と消費の関係」と題し、事業上の食事の控除可能性に焦点を当て、所得獲得に役立つと同時に、支出した本人あるいはその他の人々（例えば、従業員や顧客など）に消費あるいは心理的満足をもたらす支出を課税上どのように考慮すべきか、ということについて検討されている。
なお、本講演録を取りまとめるに当たり、必要に応じて、山田准教授が若干の加筆等を行っている。
（令和３年５月 12 日税務大学校ホームページ掲載）
（税大ジャーナル編集部）

本内容については、全て執筆者の個人的見解であり、税務大学校、国税庁あるいは国税不服審判所等の公式見解を示すものではありません。

目　　次

Ⅰ　はじめに …… 2
Ⅱ　日本の所得税法における必要経費控除 …… 2
(1) 必要経費と家事費 …… 3
(2) 判例の紹介 …… 4
(3) 所得獲得に寄与する支出に含まれる消費 …… 6
Ⅲ　米国内国歳入法典 …… 7
(1) 必要経費控除の要件 …… 7
(2) 食費の控除の可否をめぐる判例法 …… 8
Ⅳ　おわりに …… 10

## Ⅰ　はじめに

名古屋経済大学の山田と申します。本日はこのような機会を与えていただきありがとうございます。どうぞよろしくお願いいたします。

本日報告させていただく内容について、題としては「所得獲得に寄与する支出と消費の関係」とさせていただきました。具体的には、事業上の食事の控除可能性に焦点を当てて報告をさせていただきます。

この問題を考えるきっかけは次のようなものです。以下でご説明するように、必要経費と家事費の規定として、日本には所得税法 37 条１項と 45 条１項１号があり、アメリカにも同じような規定として内国歳入法典(1)162 条と 262 条があります。アメリカでは、個人的な支出を必要経費として控除するなどの費用控除の濫用問題が生じたため、交際費や旅費等の費用控除を制限する規定として、内国歳入法典 274 条を設けて対応していました(2)。これに対して、日本の所得税法には内国歳入法典 274 条のような規定がありません。日本でも、家事費や消費のための支出が必要経費に転換されることがあるのか、もしあるとして、日本ではこの問題にどのように対応すべきなのか。こうした問題を考えるために、支出の内容に着目して検討したいと思います。

所得を獲得するための様々な支出の中には、所得獲得に役立つと同時に、支出した本人あるいはその他の人々（例えば、従業員や顧客など）に消費あるいは心理的満足をもたらす支出が存在します(3)。こうした所得獲得に寄与する支出に含まれる消費を課税上どのように考慮すべきか、ということについて検討させていただきます。

## Ⅱ　日本の所得税法における必要経費控除

まず、所得獲得に寄与する支出に含まれる消費の具体例を提示します。以下では、事業所得者を想定して検討を行います。

レジュメに具体例を示しました(4)。弁護士Ｘが顧客Ａとレストランで一緒に食事をするとします。ＸとＡはそれぞれ１万円のコース料理を注文し、ＸはＡの分も含めて合計２万円を支払った場合を考えます。Ｘは、Ａが食べた食事の費用だけではなく、自分の食事の費用についても、おそらく交際費として控除すると考えられます。つまり、Ｘは２万円を交際費として必要経費に算入することと思います。しかし、もしＸが１人でこのレストラ

ンを訪れ、１人で同じ料理を食べた場合には、この食費は、家事費（消費）として控除できないと考えられます。

このように考えると、Ｘが顧客Ａとレストランで一緒に食事をした際に支払った２万円の中には、Ｘの消費がいくらか含まれているのではないでしょうか。Ｘに着目して考えると、例えば飲食費など本来控除できない支出であっても、事業活動に関連させることができれば（この例では顧客と一緒に食事に行けば）、こうした消費のための支出を必要経費に転換できるということなのでしょうか。

この問題について考えるために、以下では、支出した本人の食べる食事が必要経費として控除される可能性について検討します。

### (1) 必要経費と家事費

#### (a) 定義

議論に先立ち、まず、用語の定義について確認します。金子宏先生の教科書によると、必要経費は、所得を得るために必要な支出のことと定義されています(5)。また、家事費とは、「衣服費・食費・住居費・娯楽費・教育費等のように、個人の消費生活上の費用」(6)のことであると定義されています。そして、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、その部分に限って必要経費に算入される」(7)とされています。

この３つの概念の関係については、レジュメの図１のように整理できるかと思います(8)。

#### (b) 条文の優先関係

ある支出が必要経費に該当すれば所得から控除できますが、家事費に該当すれば控除できません(9)。家事費の控除が認められないことは必要経費控除の裏返しであり、したがって、家事費の規定は単なる確認規定であると言われることもありますが(10)、条文の文言を読めば、所得税法 45 条１項１号は、同法 37 条１項にいう「別段の定め」にあたるので(11)、条文の構造上、同法 45 条１項１号が同法 37 条１項に優先すると考えられます。

#### (c) 必要経費と家事費の区分について

個人でいえば、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つの人格を有すると考えられるので(12)、必要経費と家事費の切り分けという難しい問題が出てきます。

そこで、切り分けについて検討するために、佐藤英明先生の教科書から事例を引用してご紹介します(13)。レジュメに記載したように、ここでは、食費について２つの具体例が提示されています。まず、2 つの具体例のうちグルメ探偵の食べ歩きの食費について検討します。引用部分をそのまま読み上げます。「たとえば、『食費』は典型的な家事費です。しかし、『グルメ探偵』が活躍する推理小説を書く作家の『食べ歩き』の費用は、『食費』と考えれば家事費ですが、著作業務と強く結びついていて著作のための調査・研究費という性格だと判断されれば、その全額が必要経費にあたると考えられます」(14)との記載部分から、少し無理やりではありますが、業務との強い結びつきがあれば、一般に家事費に分類される支出（ここでは食費）であっても、必要経費に転換されると考えることができるかもしれません(15)。

ただ、業務との結びつきがあれば必要経費になるのであれば、所得税法 45 条１項１号が同法 37 条に優先するというよりも、同法 37 条が同法 45 条１項１号に優先しているように見えます。同法 45 条１項１号が同法 37 条に優先することを文字どおり捉えると、１つの考え方としては、衣食住など本質的に個人消費の性質を帯びる支出については、たとえ費用性があっても控除を認めない趣旨だと

考えることもできます[16]。この場合は、グルメ探偵の食べ歩きの費用は、たとえ費用性があるとしても、食費という消費の性質を帯びているので控除できないとの結論を導くことができます。しかし、消費の性質を帯びる支出であっても業務と結びつく場合には必要経費に該当するという発想からは、同法 37 条が同法 45 条１項１号に優先して適用されているように見ることができると思います。

ここで確認しておきたいのは、条文を読むと家事費が必要経費に転換されるという場面は想定しにくいように思いますが、業務との結びつきの強さで必要経費の範囲を画する場合には、家事費が必要経費に転換されるという状況も想定できるということです。

他方で、同法 45 条１項１号が無意味であるということではないと考えます。例えば、先ほどの引用部分では、単なる業務との結びつきではなくて、業務との「強い」結びつきが要求されています(レジュメの図２も参照)。このことから、事業との結びつきがあれば何でも必要経費として控除を認めるのではなく、実質的には業務活動との結びつきの強さの判断を通じて家事費が必要経費として控除されてしまうことを防いでいた、言い換えると、同法 45 条１項１号の内容は業務活動との結びつきの強さを考える際に考慮されていたと言えるかもしれません[17]。

次に、飲食に関する支出について、懇親会費として必要経費控除を認めた判例があるので紹介いたします。

### (2) 判例の紹介

#### (a) 東京高判平成 24 年 9 月 19 日

東京高判平成 24 年 9 月 19 日[18](以下、「東京高裁平成 24 年判決」という。）の事案は次のようなものです。弁護士業を営む原告納税者が、平成 16 年と平成 17 年に日本弁護士連合会などの役員等として行った活動に伴い、酒食を伴う懇親会費等の支出を行いました。本件は、これらが必要経費に該当するかが問題となった事案です。問題となった懇親会費ですが、その多くは原告納税者の飲食に対応する支出であったようです。

裁判所は、懇親会費のうち、一次会の費用（ここでは説明の便宜上「一次会の費用」と記載しましたが、判決文では一次会という言葉は用いられておらず、正確には一定の要件を満たした懇親会費のことを指します。）は、役員等の業務の遂行上必要な支出であるとして、控除を認めました。なお、具体的には、平成 16 年度については 19 回分の懇親会について、平成 17 年度については 21 回分の懇親会について、控除を認めました。

他方で二次会の費用については、「懇親会等に出席すれば、社会通年上、……弁護士会等の役員等の業務遂行上の必要性は満たしたものということができ、その後の二次会への出席は、個人的な知己との交際や旧交を温めるといった側面を含むといわざるを得ず、仮に業務の遂行上必要な部分が含まれていたとしても、その部分を明らかに区分することができると認めるに足りる証拠はない」[19]と判示して、必要経費に該当しないと判断しました。

この裁判所の判示を図示したのがレジュメの図３です。先ほどの教科書の事例では「業務との強い結びつき」が要求されていましたが、この判決は、「業務の遂行上必要な支出」というものを要求しました。

酒食を伴う懇親会の費用は、一次会であれ、二次会であれ、消費行為とみられる飲食に関する支出といえるので、飲食という部分に着目すると家事費に該当しそうです。そのうち、一次会の飲食費については、「業務の遂行上必要である」という理由で、家事費から必要経費に転換されたと捉えることができるように思います。

一次会の費用の中身について検討したいと思います。レジュメには、「一次会費には他人の飲食費だけでなく、納税者自身の飲食費も

含まれている」と記載しましたが、判決文を確認すると、先ほど申し上げましたように、納税者自身の飲食に対応する支出がほとんどだったように思われます。この納税者が飲食した部分には何らかの消費の要素があるように思いますが、裁判所はこうした消費の要素には言及していません。

これに関連して、家事費・家事関連費の内容について、本報告では、酒食を伴う懇親会費は飲食費の一種であると考えられるため家事費であると先ほど申し上げましたが、裁判所はこのようには考えていないようです。先ほど引用した部分からは、二次会費を家事費もしくは家事関連費と捉えているように見えますが、それは二次会費が飲食に関する支出だからという理由ではなくて、「個人的な知己との交際や旧交を温めるといった側面を含む」(20)からだと考えているようです。本報告では明らかにできませんでしたが、家事費とは何かということについて、今後明らかにする必要があると考えております(21)。

続いて、支出に含まれる消費の要素を控除額に反映する方法として参考になる判例があるので、紹介します。

(b) Green 判決

この事案は、納税者が食費の一部をアメリカ法でいう必要経費として控除しようとした事案です(22)。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、問題となった課税年度である 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ました。納税者は 1976 年に 95 回の献血を行い、その手数料（donor “commissions”）として 6695 ドルを受領しました。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ますが、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 high protein foods and “special drugs” or diet supplements）でこれらの要素を補いました。

納税者は 1976 年に支出したこれらの費用を、内国歳入法典 162 条（日本でいう所得税法 37 条１項に相当する規定）に基づいて、事業経費として控除しようとしました(23)。しかし課税庁は、栄養補助食品の費用の一部については控除を認めたものの、それ以外の食費については、控除できない個人的支出であるとして控除を認めませんでした(24)。

租税裁判所は、本件の支出について、「これらの請求額の大部分は原告〔納税者〕の個人的な身体的利益に必要なものであり、ゆえに内国歳入法典 262 条〔日本法でいう所得税法 45 条１項１号に相当する規定〕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を購入するため、個人的に必要な部分（personal needs）を超えた追加的支出を行った」(25)（〔〕は引用者）と判示し、さらに脚注で次のように述べました。

「血漿の質を維持するための高タンパクの食事は、基準を満たした血漿の生産に密接に（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」(26)には、この追加的支出部分は事業経費として控除できる可能性があると判示しました。

結論として、本判決は、栄養補助食品の控除額については、課税庁の判断をそのまま受け入れ、栄養補助食品の費用の一部について控除を認めました。さらに、課税庁が全く控除を認めなかった高タンパクの食事についても、その一部について（納税者の１年分の食費 675 ドルのうち、その３分の１にあたる 225 ドルについて）控除を認めました(27)。

レジュメの図４をご覧ください。このように Green 判決の事案は、食事を２つの部分、

すなわち、「生きていくのに必要な食事」の部分と、「高タンパク食」という通常の食事を上回る追加的支出部分とに分けた上で、生きていくために必要な食事は、「個人的な身体的利益に必要なもの」として、日本法でいう所得税法 45 条 1 項 1 号の家事費に相当する規定に基づき控除できないと判断しました。他方で、事業に直接的に関連し、事業の促進のためだけに追加的に負担した部分については、事業経費の控除を認めました(28)。

この Green 判決という事案についても、業務との強い結びつきがあれば、一般に家事費と分類される支出（ここでは食費）であっても必要経費に転換された、と考えることができるように思います。

レジュメ (1)(c)で引用した教科書の事例のうち、プロスポーツ選手の食費の事例(29)は、この Green 判決と同様に考えることができるように思います。プロスポーツ選手の事例でも、「生きていくのに必要な食事」とは別に、「肉体の改造や維持のために食べる食料品」という部分を観念できますし、両者を簡単に区別することができます。そして、「肉体の改造や維持のために食べる食料品」の部分は、「業務と強く結びついた必要な支出」であるとして、必要経費に算入できる可能性が生じるのだと思います。教科書には記載されてはいませんが、プロスポーツ選手の事例においても、恐らく通常の食事の部分についての必要経費控除は認められないのではないでしょうか(30)。

これに関連して、基本的な食事をしっかり摂取した上で、プラスアルファとして追加的支出をしていると考えると、消費と考えられる「生きていくのに必要な食事の部分」についても、血漿の質の維持やスポーツ選手の肉体の改造や維持に必要である、あるいは、事業に関連しているとして控除されてしまいそうです。そこで、これまでは、例えば業務との強い結びつきや直接の関連といったものを要求することで(31)、生きていくのに必要な部分と、追加的支出の部分とをうまく切り分けることができていたのかもしれません。

しかし、先ほどご紹介した東京高裁平成 24 年判決では、必要経費該当性について、「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」(32)として、直接の関連が不要であると判示しました(33)。もしこの判決の判示を文字どおりに理解して、業務に必要であれば必要経費として控除できるということであるとすると、生きていくのに必要な食事部分についても必要経費控除が認められてしまう可能性もあるように思います。このように考えると、業務との関連性だけで必要経費控除の範囲を画することには限界があるように思えるので(34)、今後は費用と消費の両面から必要経費の範囲を検討する必要があると考えます(35)。

### (3) 所得獲得に寄与する支出に含まれる消費

レジュメに示した図 5 は、先ほどの酒食を伴う懇親会費を例にして、一次会費の内容を細分化したものです。

一次会費は、他人の飲食費と自分の飲食費の部分に分けられます。他人の飲食費については、支出をした人は他人の飲食から消費を得ることは基本的にはないと考えられますので、消費の有無という観点から考えると、他人が飲食した部分については接待交際費として控除することに問題はないように思います。

これに関連して、東京高裁平成 24 年判決では、一部の懇親会費について、「費用の額も、控訴人〔納税者〕が参加者全員の費用も含めて全額負担し、又は他の参加者よりも多く負担」(36)していたとして、控除を否定している部分がありました。東京高裁は、業務の遂行

上必要な支出であると言うために、費用の額が過大であるとはいえないことを要求していましたが[37]、東京高裁は、「参加者全員の費用も含めて全額負担し、又は他の参加者より多く負担」[38]する場合には、費用の額が過大であると判示しています。本報告では明らかにはできませんでしたが、費用の額が過大であるということと、先ほど御紹介した追加的費用の関係については、今後の検討課題とさせていただきたいと思います[39]。

続いて、自分の飲食費の部分についてですが、Green 判決を参考にすると、理論的には生きていくのに必要な食事の部分と、追加的支出の部分とに分けることができます。そして、Green 判決の判示を手がかりに考えると、自分の飲食費のうち、事業に直接的に関連するのはあくまで追加的費用の部分のみです。したがって、「生きていくのに必要な食事」部分は必要経費として控除すべきではないことになります。

もちろん、Green 判決の事例やプロスポーツ選手の事例では、食費を２つに区分することが容易な事例でした[40]。これに対して、酒食を伴う懇親会費や、先ほど引用したグルメ探偵が活躍する小説のための食べ歩きの費用というものは、このように２つに明確に区分することは実際には難しい支出だと思います[41]。また、支出に含まれる消費の部分を正確に把握することも実際には困難です。その結果、生きていくのに必要な食事の部分と追加的費用の部分が一緒くたにされて、まとめて必要経費として控除されているのかもしれません[42]。

ただ、生きていくのに必要な食事の部分、つまり、消費の部分と、追加的費用の両方の要素が含まれる支出は家事関連費と考えられるので、所得税法 45 条１項１号と同法施行令 96 条を読む限り、追加的費用の部分を区分できないのであれば、むしろ全額が控除できないという結論になるようにも思います[43]。

このように考えると、控除しようとしている自分の飲食費には消費がないということを積極的に基礎づけるような別の理由づけが必要なのではないかと思います。

これに関連して、消費や心理的満足の有無は、多くの場合フリンジベネフィットに関して問題になると指摘されています[44]。そうすると、フリンジベネフィットで言及される「強制された消費」の考え方[45]が、必要経費控除の文脈においても役に立つのかもしれません[46]。あるいは、同じくフリンジベネフィットの文脈で出てくる執行の便宜や少額不追及という理由づけも考えられます[47]。いずれにせよ、必要経費控除の文脈においても、消費の取扱いについて検討することが必要であると考えます[48]。

この点について、アメリカには、事業上の食事を税法上どのように取り扱うかについて、いくつかの制定法の規定がありますし[49]、また、支出に含まれる消費の取扱いに関する豊富な裁判例も存在します。具体的に必要経費控除において消費をどのように考慮すべきなのかということについては今後の検討課題とさせていただきますが、以下では Green 判決とは異なって、追加的支出部分を明確に分けることができないような食費が必要経費として控除できるかが争われた事例をいくつか紹介させていただきます。

## Ⅲ　米国内国歳入法典

### (1) 必要経費控除の要件

#### (a) 制定法

内国歳入法典 162 条は、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全ての通常かつ必要な費用」について、控除を認めています。また、内国歳入法典 262 条(a)は「私的費用、生活費、家族のための費用」について、控除が認められないと規定してい

ます。

これらの規定は、日本の所得税法の 37 条１項と同法 45 条１項１号の規定にほぼ対応する規定ですが、若干の違いもあります。第１に、アメリカには家事関連費に相当する規定はありません。また、第２に、日本の所得税法 37 条には「通常（ordinary）」という要件もありません[50]。

なお、内国歳入法典 162 条が定める事業経費（business expense）について、アメリカ財務省規則§1.162-１は、「総所得から控除できる事業経費には、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ますが、この点についても、日本の所得税法 37 条１項とは異なる点かと思います。

**(b) 条文の優先関係**

次に、条文の優先関係についてですが、内国歳入法典 161 条と 261 条の規定から、内国歳入法典 162 条よりも内国歳入法典 262 条が優先的に適用されると考えられています[51]。ただし、財務省規則§1.262-１(b)(5)は、「162 条あるいは 212 条の下で許可される場合を除き、家から離れている間に負担したのではない食事の費用は、控除できない個人的支出である」と規定しています。この規則の文言からは、262 条よりも 162 条が優先的に適用される関係にあるように見えます。

以上の規定を前提とした上で、アメリカでは食費の控除の可否をめぐりどのような判例が存在するかについて、簡単に紹介いたします。

### (2) 食費の控除の可否をめぐる判例法

**(a) Smith 判決**

最初にご紹介するのは、Smith 判決[52]です。この事案自体は、共働き夫婦の負担するベビーシッターの費用を内国歳入法典 162 条の費用として控除できるかが争いとなった事例です。租税不服審判所は、結論としてベビーシッターの費用の控除を否定しているのですが、判旨において、食費は控除が明らかに否定される個人的な費用の本質であるということを指摘しています[53]。しかし、他方で、通常は個人的な支出であると判断されるものであっても、例えば交際費や旅費のように、利益のために行われる仕事と密接に関係する（intimate connection）場合には控除できるということも示唆していました[54]。もっとも、租税不服審判所は、なぜ密接に関係すれば個人的な支出を控除できるのかについては説明しておらず、また、控除できる範囲についても明らかにはしていません。

**(b) Sutter 判決**

この事案は次のようなものです[55]。原告納税者は、産業医学の専門化された実務に従事していました。納税者の主たる事務所はミズーリ州セントルイスにあり、納税者はそこで Sutter 産業外科クリニックを経営していました。納税者はセントルイス商工会議所や病院評議会での昼食に何度も参加し、自分が食べた昼食費について控除を主張しました。

租税裁判所は、納税者自身やその家族の食費・交際費・同種の費用は、通常は、そしてまさにその性質上、内国歳入法典 262 条によって控除が禁止される個人的支出であると述べました[56]。そして、この推定を打ち破るためには、納税者は当該支出が個人的な目的のために行う支出と異なるか超過したという明白で詳細な証拠が必要であると述べました[57]。なお、この事案では、個人的な目的のために行う支出を超過したということに関する証拠がないことがないことを理由に、昼食費の控除は全く認められませんでした[58]。

もし Sutter 判決の事案と異なり、納税者が個人的な目的のために行う支出と異なるか超過したということを立証できていたとしたら、控除が認められる範囲はどの部分でしょうか。支出額全額について控除が認められるのか、

それとも、個人的な目的のために行う支出を上回る部分についてのみかということは、Sutter 判決からは明らかではありませんでした。

**(c) 課税実務の対応**

次に、Sutter 判決が出された後の課税実務の対応を確認します。Sutter 判決によると、例えば、顧客をレストランで接待する際の自身の食費については、その食費が「個人的な目的のために行う支出と異なるか超過している」ということを示さない限り、内国歳入法典 162 条の必要経費として控除できないように見えます。しかしながら、内国歳入庁は、Rev. Rul. 63-144 で次のように述べています[59]。

ルーリングは、「納税者は通常、自分のために支出する金額を超えない食事代の部分については控除することができない」ということを Sutter 判決が判示したと要約した上で、「納税者が個人的な生活費の相当の金額の控除を主張するような濫用的事案に対して」主にこのルールを適用するという慣習から逸脱するつもりはないと述べました。

これに関連して、LaForge 判決[60]において第 2 巡回区控訴裁判所は、「納税者は、内国歳入庁が Sutter ルール……を濫用の場合にのみ適用しており……、自分の事案はその範疇に入らないと主張する機会が与えられる」ことを認めました[61]。

課税実務はこのように対応しておりましたが、ここで濫用的事案の例として触れられていた「個人的な生活費の相当の金額の控除を主張する」ような事案の例として、以下では Moss 判決を御紹介します。

**(d) Moss 事件**

Moss 判決の事案は、次のようなものです[62]。パートナーシップである弁護士事務所では、事務所長の弁護士と訴訟運営や和解について議論するために、裁判所が昼に休廷する時間を利用して、裁判所近くのレストランで毎日ランチミーティングを行っていました。事務所はこのランチミーティングの費用を負担しており、パートナー弁護士の納税者はこの費用のうち、自身の持分を事業経費として控除しようとした事案です。この事案では、1 週間に 5 日、年間で 52 週間分の食事の費用の控除が問題となりました。

控訴裁判所は、ランチミーティングの費用の控除については、結論としては否定しましたが、次のように述べました。

裁判所はまず、「多くの費用が事業所得を生み出すのに役立つという意味で必要経費であり、同時に、個人的な幸福を高めるという意味で個人的支出である」[63]と指摘した上で、昼食費について、「働かないとしても昼御飯を食べるだろう」という理屈によれば、事業上の食事について一切控除を認めないことも可能であると認めつつ、しかし、「事業上の食事であるために、働いていない場合に食事に費やした金額よりも高い金額を支出した人々に対しては過大な課税となるだろう」[64]と述べました。

つまり、自分 1 人であればもっと安い食事で済ませることができたけれども、顧客を接待する場合には、自分の食事だけ安いものにすることはできません。顧客と一緒に高い食事を食べたとしても、食事から得られる効用は支出した金額よりも少ないと考えられるため、こうした食費の控除を一切認めないことは過大な課税になると指摘しました。この場合、実際に得られた効用を測定し、効用に対応する部分について控除を否定するということが考えられますが、効用を測定することには執行コストがかかります。そこで第 7 巡回区控訴裁判所は、Sutter 判決を引用しながら、納税者が、納税者自身のために行うであろう支出と異なるか、それを上回る支出をした場合には、顧客の分に加えて自分自身の食費も含めて全額を費用として控除できると判示しました[65]。

この点については、先ほど確認したように、Sutter 判決は、自分の食事の部分も全額控除できるとは判示していませんでしたし、ルーリングでも、「上回る部分」のみが控除できるとされていました。しかし Moss 判決は、同じく Sutter 判決を引用しつつも、執行の便宜という観点から、「全額を費用として控除できる」と判示した点が特徴的だと考えられます。

もっとも、先ほど申し上げたように、この事案では、ランチミーティングの控除は認められてはいません。その理由として、１つには、「昼食時の話合いがもしなかったとしたら通常支払った金額よりも多くを支出していた」という主張を納税者がしていなかったので(66)、Sutter ルールが適用できなかったからです。

また、仮にこのような主張を納税者がしていたとしても、必要性の要件を満たさなかったようです。裁判所は、「納税者が納税者自身のために行うであろう支出と異なるか、それを上回る支出をした場合」に食費の控除ができるという寛大な方法では、必要以上の頻度で必要以上に高価な食事を行う可能性があるので、事業上の必要性を厳格に判断する必要があると考えているようです(67)。

(e) 小括

こうした裁判例から何がいえるかということについて述べます。まず、Sutter 事件とルーリングからは、事業と関連するからといって事業上の食事の全額を必要経費と取り扱う必要はなく、控除が認められる範囲を制限することもできるということが指摘できるかと思います。

Moss 判決が示すように、消費の有無という点から考えると、理論的には、事業活動がない場合に支払ったであろう昼食費の部分と、それを上回る部分とに二分し、上回る部分のみの控除を認めることに十分な合理性があると考えられます。

他方で、同じく Moss 判決が指摘していたように、実際にこの両者を区分することは困難ですし、区分できるとしても、そのために執行コストがたくさんかかるという点を重視して、通常よりも高い金額を支出した場合には、一律に支出額全額を必要経費として控除する方法も選択肢としてはあるかと思います。

ただその場合には、Moss 判決でも要求されていたように、例えば、必要性の要件を厳格に判断するなど消費を控除し過ぎないような別の要件が求められるように考えられます。

## Ⅳ　おわりに

本報告では、所得獲得に寄与する支出に含まれる消費の要素が、必要経費控除の場面でどのように考慮され得るのかということを問題意識として、事業上の食費を例に検討いたしました。

もっとも、事業上の食事について問題となる場面としては、本報告で取り上げた事例以外にも、例えば、事業上の顧客を接待する際に負担した飲食費、つまり、交際費の中に含まれる自分の食費の取扱いや、出張中に食べる飲食費、また、使用者が従業員に対して事業に関連して食事を提供する場面など、様々な場面があります。

そして、アメリカには、それぞれの場面に対応して、飲食費の控除に関する制定法の規定や判例法があります。

したがって、本報告で検討した事業上の食事の内容というものはごく一部にすぎず、レジュメには日本法への示唆と記載いたしましたが、現段階で具体的な何かを提示できるわけではございません。

今後は、本報告では触れられなかった他の法令や判例法について検討し、消費の要素を必要経費控除に反映させる具体的方法について明らかにしたいと考えております。

以上で報告を終わらせていただきたいと思います。

御清聴ありがとうございました。

レジュメ図

図 1

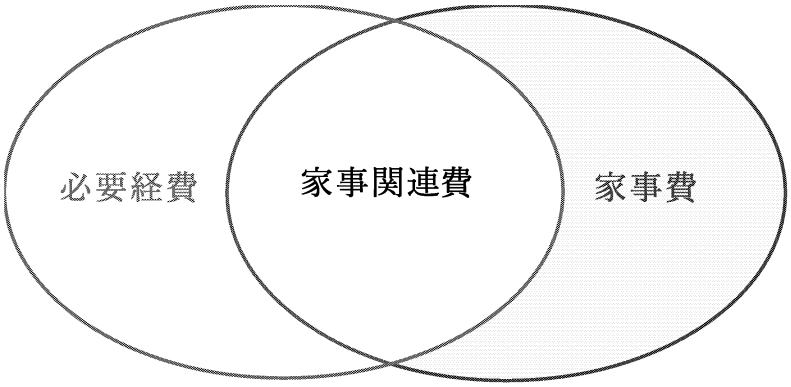



図 2

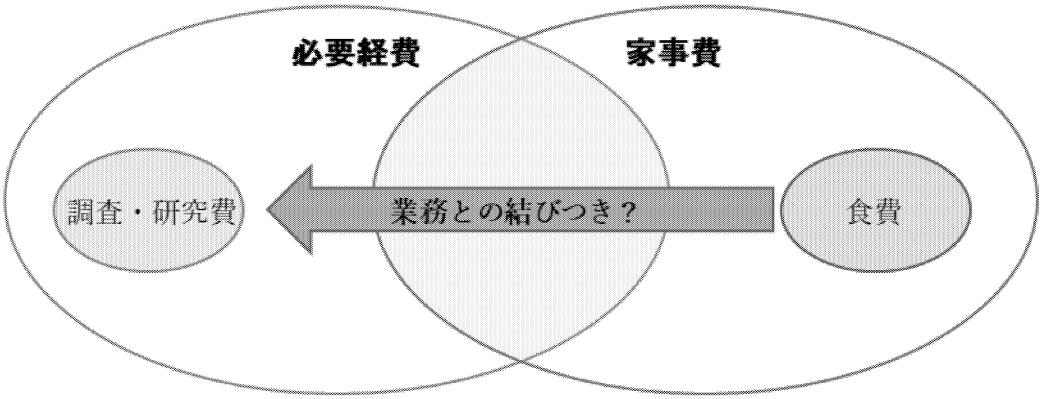



図 3

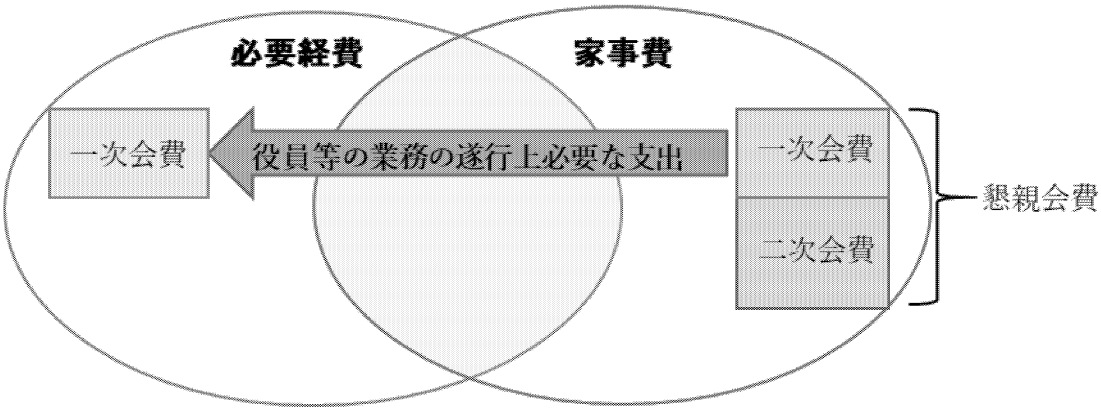


図 4

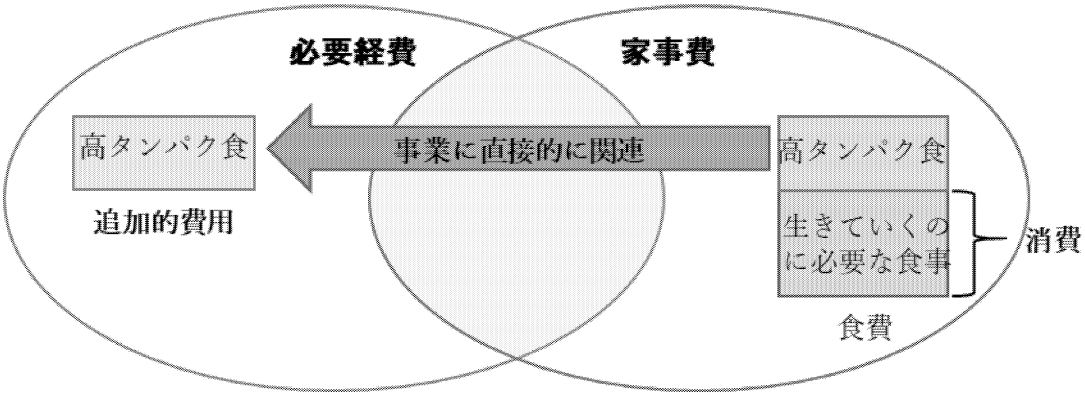
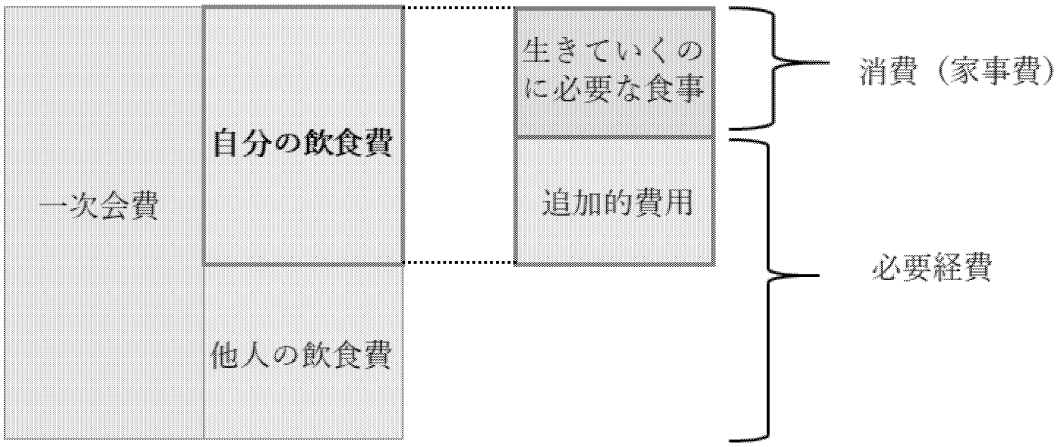



図 5




(1) 特に断りのない限り、内国歳入法典の条文は1986年内国歳入法典（Internal Revenue Code of 1986）のものである。

(2) *See* BITTKER & LOKKEN, FEDERAL TAXATION OF INCOME, ESTATES AND GIFTS ¶21.2.1 (2021), Westlaw FTXIEG.

(3) このような例として、ビジネス旅行と観光的要素等が混入した旅行の旅費、個人的消費の要素が混入する接待交際費、世間的付き合いないし営業的考慮の要素と義捐・贈与の要素がミックスした寄附金、会社重役の超デラックスの執務室や超高級車の償却費などが考えられる。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、592頁、598-599頁（1978）参照。

(4) 設例は、MARVIN A. CHIRELSTEIN & LAWRENCE ZELENAK, FEDERAL INCOME TAXATION, 135-36 (14th ed. 2018)を参考に作成した。

(5) 金子宏『租税法（第23版）』313頁（有斐閣・2019）参照。

(6) 金子・前掲注（5）317頁。なお、所得税法45条1項1号の文言は、「家事上の経費」である。

(7) 金子・前掲注（5）317頁。なお、所得税法45条1項1号の文言は、「これに関する経費」である。

(8) ただし、事業所得者等のあらゆる支出を必要経費と家事費、家事関連費に落とし込めるかは明らかではない。田中晶国「必要経費と家事費・家事関連費」税研210号49頁、50頁（2020）参照。

(9) 家事関連費については、所得税法施行令96条により、必要経費に算入できる家事関連費（同条各号に該当するもの）と、算入できない家事関連

費（同条各号に該当しないもの）がある。田中・前掲注（8）50 頁参照。

(10) 佐藤英明『スタンダード所得税法（第 2 版補正 2 版）』274 頁（弘文堂・2020）、谷口勢津夫『税法基本講義（第 6 版）』331 頁（弘文堂・2018）参照。

(11) 岡村忠生ほか『租税法（第 2 版）』79 頁（有斐閣・2020）〔岡村忠生〕参照。

(12) 植松・前掲注（3）583 頁、谷口・前掲（10）331 頁、増井良啓『租税法入門（第 2 版）』141 頁（有斐閣・2018）参照。

(13) 佐藤・前掲注（10）274 頁以下参照。

(14) 佐藤・前掲注（10）274 頁。

(15) なお、グルメ探偵の活躍する推理小説の中に実際に出てきた飲食店や飲食物にのみ強い結びつきが認められるのか、それとも、作家がその推理小説を執筆している一定期間に訪れたすべての飲食店や飲食物に関する費用に強い結びつきが認められるのかについては、検討の余地があるように思われる。また、植松・前掲注（3）600 頁は、作家が具体的な取材目的を持たずに行う旅行の費用等については「家事費」に属するとしつつも、その旅行の直接の成果として見聞記等が発表されたときは、その収入の限度で旅行費用等を必要経費として控除する方法が考えられると指摘する。

(16) 岡村ほか・前掲注（11）85 頁〔岡村忠生〕参照。

(17) 植松・前掲注（3）585 頁は、「必要経費」を法人税の「損金」や企業会計上の「費用」に準ずるものと考えることができるとしたうえで、必要経費の範囲を「事業遂行上直接間接に必要な諸費用に及び、その必要性も不可欠ないし適切なものに限らず有益なものを含」むと述べており、基本的には必要経費の範囲を広く捉えている。しかし、不可避的に個人的消費の要素を含む支出（寄付金や交際費）については、「事業遂行上その支出の必要性がとくに強い場合ないしもっぱら事業遂行上の必要に基く場合などに限」り必要経費とされると指摘する。同 599 頁参照。このような考え方は、個人的支出に含まれる消費の大きさに応じて支出と業務活動との結びつきの強さを判断するものと思われる。

(18) 判時 2170 号 20 頁。

(19) 判時 2170 号 26 頁。

(20) 判時 2170 号 26 頁。

(21) 本報告では、家事費と消費を同じものを指すと考えた。これに対して、家事費と消費は異なると考えることもできる。たとえば植松・前掲注（3）591 頁は、「家事費」を家計部門の支出・損失と捉えているように思われる。同論文は、「消費」を、「人間が生活し、もろもろの欲望を満たすための財貨・サービスの費消を意味し、また、そのような人間の生活に価値をもたらすもの」と理解したうえで、「消費」にあたらない「家事費」の存在を認めている（そのような例として、「任意的要素がないかまたはきわめて希薄な負担－一種の損失―（「強いられた負担」）」を挙げている）。

(22) 事案について、Green v. Commissioner, 74 T.C. 1229, 1229-32(1980). 以下の説明は、山田麻未「保育費の控除可能性についての一考察」税法学 579 号 155 頁、169 頁以下（2018）に依拠する。

(23) *Id.* at 1231.

(24) *Id.* at 1236.納税者は栄養補助食品として 260 ドルの控除を求めたが、歳入庁はそのうち 112 ドルについてのみ控除を認めていた。

(25) *Id.*

(26) *Id.* at 1236 n. 12.

(27) *Id.* at 1237.

(28) *Id.*

(29) 佐藤・前掲注（10）274 頁参照。

(30) これに関して、佐藤・前掲注（10）280 頁は、所得税法における所得計算は一般的には当事者間で具体的に授受された金額を基礎としていると指摘している。田中・前掲注（8）53 頁の脚注（25）は、社会通念上「一つ」と言える支出を、必要経費の部分と家事費の部分に分割できるかという問題を検討する際に、先に示した佐藤教授の該当箇所を参照引用したうえで、「『一つ』の支出の分割は認められないと考えるべきであろう」と結論づけている。このように 1 つの支出を分割できないと考えると、本文に記載したのとは異なり、通常の食事部分も必要経費として控除が認められるように思われる。

(31) 業務との強い結びつきや直接の関連以外の基準も考えられる。佐藤・前掲注（10）247 頁は、業務との結びつきの強さの他に支出の客観的必要性を挙げている。また岡村ほか・前掲注（11）

85 頁〔岡村忠生〕は、追加的消費支出（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支出）が、収入との間に相当因果関係をもつと指摘していることから、相当因果関係の有無で区別することも考えられる。

(32) 判時 2170 号 23 頁。

(33) 必要経費該当性の判断において直接の関連性が要件であるかどうかについて、判例の立場はまだ固まっていないように思われる。たとえば直接の関連性が要件となっていると解する最近の裁判例として、長野地判平成 30 年 9 月 7 日訟月 65 巻 11 号 1634 頁とその控訴審東京高判令和元年 5 月 22 日訟月 65 巻 11 号 1657 頁がある。これに対して、直接の関連性を要求しなかったと解される最近の裁判例として、大阪地判令和元年 10 月 25 日訟月 66 巻 12 号 2012 頁とその控訴審大阪高判令和 2 年 5 月 22 日訟月 66 巻 12 号 1991 頁などがある（ただし大阪高裁は、直接の関連性は要求していないものの、控訴人の補充主張に対する判断において、「業務の遂行上間接的に必要となる費用等を広く必要経費に算入することができるものと解することはできない」と述べている。）。

(34) 植松・前掲注（3）589 頁は、「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拡がる」と指摘している。

(35) 必要経費と家事費の両面から必要経費該当性を判断するというアプローチを指摘するものとして、植松・前掲注（3）589 頁、山田二郎「必要経費論」金子宏編著『所得税の理論と課題（2 訂版）』89 頁、94 頁、103 頁（税務経理協会・2001）参照。

(36) 判時 2170 号 26 頁。

(37) 判時 2170 号 25 頁参照。また、山田・前掲注（35）98 頁も、交際費について、「個別に必要経費性・金額の相当性が判断され」、「金額が相当なものであれば交際費として認められているようである」と指摘していることから、不相当に高額な交際費については控除が認められないと理解しているように思われる。

(38) 判時 2170 号 26 頁。

(39) アメリカでは、たとえば浪費的で贅沢な（lavish or extravagant）旅費や、浪費的で贅沢な事業上の食事の費用については、控除を認めないとする規定がある。内国歳入法典 162 条(a)(2)、274 条(k)(1)(A)参照。なお、費用の額が過大であると判断された場合に必要経費控除が否定される範囲について、全額の控除が否定されるのか、それともその過大である部分についてのみ控除が否定されるのかという問題がある。佐藤・前掲注（10）279-280 頁参照。

(40) 同様に、必要経費と家事費の両要素の混在があってもそれらを合理的に区分することが可能な費用の例として、店舗兼居宅に用いられる建物の諸費用（地代、家賃、償却費、固定資産税、水道・光熱費、電話代等）がある。植松・前掲注（3）598 頁参照。

(41) 岡村ほか・前掲注（11）84-85 頁〔岡村忠生〕は、所得獲得のために発生した追加的な個人消費支出（たとえば被服費や外食費、育児費）について、所得獲得のためにいくらの追加的支出が必要であったかを明確にすることは執行上大きなコストがかかると指摘する。

(42) 植松・前掲注（3）589-590 頁は、事業者がその業務遂行上必要とする旅費が、宿泊費や食費等を含めて必要経費とされることについて、「人間どこにいても必要な食事代は本来『家事費』で、『必要経費』ではなく、旅行費用として問題となるのは旅行に伴い家庭で生活する場合と比べて割高となる部分であるが、その部分を認定することがむづかしいことから、旅行中の食事代のすべてを含めて旅費が支給され、それを必要経費として控除することも認められているものと考えられている」と指摘する。

(43) 岡村ほか・前掲注（11）85 頁〔岡村忠生〕は、執行の便宜と所得税法の構造から、追加的消費支出の控除が一律に否認される理由を説明する。

(44) 岡村ほか・前掲注（11）68 頁〔岡村忠生〕参照。

(45) 強制された消費について、佐藤・前掲注（10）173 頁参照。

(46) アメリカの事例であるが、強制された消費と費用控除の関係について参考になる判例として、たとえば Sibla v. Commissioner, 611 F.2d 1260 (9th Cir. 1980)がある。納税者は、消防署の規則により、強制的に組織された食堂に参加すること

を要求された消防士であり、すべての消防士は、食堂で用意された食事を食べなくても、使用した食材の代金を支払う必要があった。この食堂の費用の控除が認められるかが問題となった事案である。なお消防署による食堂への関与は、基本的な食堂設備を提供することだけであった。第9巡回区控訴裁判所は、「ある種の状況の下では個人的な費用とされるものでも、会社の規則、命令、状況によって制限される場合には、個人的な費用の性質を失い、事業上の費用の性質を帯びる」(at 1262）と指摘し、消防士らが負担した、消防署内に強制的に組織された食堂の費用につき内国歳入法典162条に基づく費用控除を認めた。同様の判断をしたものとして、*see* Christey v. U.S., 841 F.2d 809 (8th Cir. 1988), *cert. denied,* 489 U.S. 1016 (1989)（州高速パトロール警察官は、公の存在を示すために高速道路に隣接したレストランで食事をすることが義務付けられており、また頻繁に食事を中断させられて、代金を支払ったにもかかわらず食事を終えることができないこと多かったために、個人的な支出が事業経費に転換されるのに十分な制限を受けていたと判断された。）.

(47) 大阪高判昭和63年3月31日訟月34巻10号2096頁参照。

(48) 岡村ほか・前掲注（11）87頁は、消費の控除の否定を通じて、消費は所得という課税ベースを形成しているとの観点から、「費用控除の要件として業務関係性や必要性は不要であり、個人消費に該当しないことだけを求めればよいことになる」と指摘しており、必要経費控除の文脈において消費の要素を考慮する可能性を指摘する。

(49) たとえば、内国歳入法典 119 条は、使用者の便宜のために、使用者の事業所内で消費された食事について、従業員は課税されないと規定する。また、使用者が従業員に提供する食事の費用控除については、内国歳入法典 274 条(k)と財務省規則§1.274-2(f)(2)(ⅰ)参照。その他、事業の遂行のために自宅を離れて移動している間の食事の費用についても控除が認められている。内国歳入法典162条(a)(2)参照。なお、2017年税制改革(Tax Cuts and Jobs Act, PL 115-97)により内国歳入法典 274 条が修正されたことによる事業上の食費の控除可能性について、*see* Brett Bissonnette, *Are Client Meals Deductible After the Tax Cuts and Jobs Act?*, 161 TAX NOTES 453 (2018).

(50) 金子・前掲注（5）314頁は、「わが国の所得税法では、アメリカの内国歳入法典162条のように『通常』の要件が規定されていないから、必要な経費であれば控除が認められると解さざるをえない」と指摘する。

(51) 内国歳入法典 161 条は、「内国歳入法典 63 条に基づいて課税所得を計算する際には、サブチャプターB のパート IX（内国歳入法典 261 条以下の損金不算入項目に関する条文）に規定する例外が適用される場合を除き、〔サブチャプターB の〕パートⅥに規定する項目が控除するものとする」（〔〕は引用者）と規定しており、サブチャプターB のパートⅥには内国歳入法典 162 条が含まれる。また、内国歳入法典 261 条は、「課税所得を計算する際には、このパート〔サブチャプターB パート IX〕に規定する諸項目については、いかなる場合にも控除が認められないものとする」（〔〕は引用者）と規定しており、サブチャプターB のパート IX には内国歳入法典 262 条が含まれる。なお、サブチャプターB のパートⅨに含まれる諸規定がサブチャプターB のパートⅥの規定の諸規定に優先することを示した判例として、*see* Sharon v. Commissioner, 66 T.C. 515, 522-23 (1976), *aff'd per curiam*, 591 F.2d 1273 (9th Cir. 1978).

(52) Smith v. Commissioner, 40 B.T.A. 1038 (1939), *aff'd per curiam*, 113 F.2d 114 (2d Cir. 1940). 事案の詳細については、山田・前掲注（22）159頁以下参照。

(53) *See Smith,* 40 B.T.A. at 1039.また財務省規則§1.262-1(b)(5)は、家から離れている間に負担したのではない食費を、控除できない個人的支出（personal expenses）であると規定する。

(54) *See Smith,* 40 B.T.A. at 1039.

(55) Sutter v. Commissioner, 21 T.C. 170 (1953) (acq.).

(56) *Id.* at 173.

(57) *Ibid.*

(58) *Id.* at 174.

(59) *See* Rev. Rul. 63-144, 1963-2 C.B. 129, 135. Q&A 31.

(60) LaForge v. Commissioner, 434 F.2d 370 (2d

Cir. 1970).

(61) *Id.* at 373.

(62) Moss v. Commissioner, 758 F.2d. 211 (7th Cir. 1985), *cert. denied*, 474 U.S. 979(1985).

(63) *Id.* at 212.

(64) *Id.* at 212-13.

(65) *See Id.* at 213.

(66) *Id.* at 213-14.

(67) *Id.* at 213.