

資格取得費（柔道整復師）の必要経費該当性

【文 献 種 別】 判決／大阪高等裁判所

【裁判年月日】 令和 2 年 5 月 22 日

【事 件 番 号】 令和 1 年（行コ）第 167 号

【事 件 名】 所得税更正処分取消等請求控訴事件

【裁 判 結 果】 棄却（上告棄却（最判令 3・2・19 令和 2 年（行ツ）第 217 号、令和 2 年（行ヒ）第 244 号））

【参 照 法 令】 所得税法 37 条・45 条

【掲 載 誌】 訟月 66 巻 12 号 1991 頁、税資 270 号順号 13408

◆ LEX/DB 文献番号 25569414

税理士 近藤雅人

事実の概要

X（原告・被控訴人）は、平成 23 年 9 月から接骨院を開設し、柔道整復業及びカイロプラクティック等による整体業を営む個人である。X は、本件接骨院の開設当時から、カイロプラクティックを行う一方で、柔道整復師の免許を有する者を雇用して柔道整復を行わせていたが、本件接骨院の経営の安定及び事業拡大のため、自ら免許を取得することとし、平成 25 年 4 月から柔道整復師養成施設である本件学校に通学し、本件学費等を支払った。X は平成 28 年 3 月に本件学校を卒業し、同年 5 月に免許を取得している。

X は、平成 25 年分及び平成 26 年分の所得税等について、本件学費等を事業所得の必要経費に算入して確定申告をしたところ、所轄税務署長 Y は、本件支払額は、新しい地位や職業を獲得するための教育費であると認められることから、所得税法 45 条 1 項 1 号に規定する家事費に該当し、必要経費に算入されないとして、本件各年分の所得税等の更正処分等を行った。X は、これを不服として所定の手続を経て、本件訴えを提起したが、原審（大阪地判令元・10・25 訟月 66 巻 12 号 2012 頁）が、X の請求を棄却したため、これを不服とする X が控訴した事案である。

本件の争点は複数あるが、本稿では紙幅の都合から、本件支払額が必要経費に該当するか否かに絞って解説する。

判決の要旨

控訴棄却（本判決は、原審判決を引用しつつ、そ

の理由を補正し、新たな判断を付加している。そこで、本判決の判示を原審判決の引用を含めた形式で掲載する。）。)

1 判断枠組み

「……、ある費用が事業所得の金額の計算上、後段の経費（所得を生ずべき業務について生じた費用）に該当し、必要経費として控除されるためには、当該費用が、所得を生ずべき業務と関連し、かつ、その遂行上必要なものであることを要するものと解されるのであって、前記の業務との関連性及びその遂行上の必要性の有無については、（ア）当該業務の具体的な内容、性質等を前提として、（イ）事業者が当該費用を支出した目的、（ウ）当該支出が、当該業務に有益なものとして収入の維持又は増加をもたらす効果の有無及び程度等の諸事情を考慮して判断することが相当である。」（下線部筆者）

2 本件についての検討

「……X は、本件各年当時、……柔道整復師を雇用して柔道整復を行わせるという形態の事業を営んでいたところ……、本件支払額は、X が……平成 28 年以降に免許を取得して柔道整復を業として行うためのものであって、本件各年当時において、前記の形態の事業による収入の維持又は増加をもたらす効果を有するものではない。」

「……X は、……免許を得ることにより、生涯にわたって柔道整復を業として行い、収入を得ることができる業務独占資格を獲得したものであり、これによって本件接骨院を経営しながら他の居住者ないし法人と雇用契約を締結して給与収入を得ることなどができるほか、今後本件接骨院の経営を廃止することなどがあったとしても、期間

の限定なく、他の居住者ないし法人と雇用契約を締結して給与収入を得ることなどができる地位を得たものと考えられ、本件支払額は、当該地位を得るための対価として支出されたものという側面が濃厚であるといわざるを得ない。」

「……Xが、本件支払額を支出した結果、平成28年以降に柔道整復師として柔道整復を業として行い、収入を維持又は増加させたとしても、他方でXは、本件接骨院に係る業務とは別に上記説示のとおり地位を得たものであるから、本件支払額が必要経費に算入されるためには、そのうち、本件接骨院に係る業務の遂行上必要である部分を明らかに区分することができること及びその金額、又は取引の記録等に基づいて本件接骨院に係る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があること及びその金額を明らかにする必要があるにもかかわらず、Xはいずれについても具体的な主張立証をしていない。」

「本件支払額は、本件各年当時において、前記の形態の事業による収入の維持又は増加をもたらす効果を有するものではなく、本件接骨院を営営するためにXが免許を取得することが必須ではないことを考え合わせれば、本件支払額の全額を必要経費に算入することができるとは認められないし、本件支払額のうち必要経費に算入できる部分が特定されているともいえない。そうすると、本件支払額は、本件各年当時におけるXの所得を生ずべき業務と関連し、かつ、その遂行上必要なものであると認めることはできない。」

判例の解説

一 事業との関連性

本件は、柔道整復師養成施設に支払われた本件学費等が、いわゆる一般対応費用に該当し必要経費への算入が認められるかどうか争われた事件である。

必要経費とは、所得を得るために必要な支出をいう¹⁾。そして、ある支出が必要経費として控除されうするためには、①事業活動と直接の関連を持ち、②事業の遂行上必要な費用でなければならないとされ²⁾、これが通説、判例の立場であるとされてきた。

もっとも①に関しては、東京高判平24・9・19³⁾が、一般対応費用について、所得を生ずべき事業

と直接関係することを求めた第一審判決⁴⁾を破棄し、事業所得を生ずべき業務の遂行上必要であることのみをもって必要経費該当性を判断したことから、一般対応費用には直接関連性は不要であるとの議論が起きた^{5) 6)}。

この点に関し、その後の裁判例は、必ずしも直接性までを求めるものではないものの、事業活動との関連性を要する点においては一致する⁷⁾。また、『直接性』の文言が用いられないとしても、業務の目的・態様に応じて当該支出が客観的に必要であることは当然の要件である⁸⁾とする学説が現れ、これを支持する見解も多い。

先の東京高裁も、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ないとするだけで、「ある支出が業務の遂行上必要なものであれば、その業務と関連する」、「業務に密接に関係する」といった判示からは、業務との関連性を意識していることが窺える⁹⁾。本件原審も、「当該費用が、所得を生ずべき業務と関連(する)……ことを要するものと解される」と判示し、本判決もこれを引用した点を考慮すると、こうした流れを汲むものといえよう。

判例や学説の流れに加えて、必要経費の控除が、いわゆる投下資本の回収部分への課税を避けることにほかならないこと¹⁰⁾も、事業との関連性を必要とする見解の根底にあると考える。なぜなら投下資本とは、事業に投じた資金をいうからである。

二 事業関連性等の判断

本判決は、事業関連性及びその遂行上の必要性の有無について、当該業務の具体的な内容、性質等を前提に、事業者が当該費用を支出した目的、当該支出が収入の維持又は増加をもたらす効果の有無及び程度等の諸事情を考慮して判断することを相当とする。おそらく、その判断は当事者の主観的なものではなく、社会通念や客観性を基準にするという趣旨であろう。

本判決は、これらの諸事情の当てはめから、本件支払額は、Xが平成28年以降に免許を取得して柔道整復を業として行うためのものであって、平成25、26年におけるXの事業による収入の維持又は増加をもたらす効果を有するものではないと判断し、事業との関連性を否定した。

続いて本判決は、本件支払額は、接骨院を営

しながらあるいは今後接骨院の経営を廃止することなどがあったとしても、期間の限定なく、他の居住者等と雇用契約を締結して給与収入を得ることなどができる地位を得るための対価として支出された側面が濃厚であるとした。この結論が、社会通念あるいは客観的な基準から当然に導かれるものであるか否か、意見が分かれるところであろう。

三 家事関連費

所得税法（以下「法」）は45条1項1号に家事関連費等の必要経費不算入の規定を置き、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部分に相当する金額に限って、必要経費不算入規定の埒外に置く（所得税法施行令（以下「令」）96条）。

本判決は、家事関連費が必要経費に算入される要件を判断枠組みに前置し、それを踏まえて本件支出は必要経費に算入される家事関連費に当たるが、その要件が主張立証されていないことを理由に、必要経費への算入を認めなかった。

ところで、本件に関しては、原告被告双方とも家事関連費に関する主張をしていない。また、原審も法45条及び令96条の趣旨には触れるものの、家事関連費該当性には触れていない。その中で、本判決が家事関連費該当性に言及したことは特筆に値する。

四 検討

1 事業との関連性

一般対応費用に事業との関連性が必要であるかという点に関しては、何らかの関連性は必要であり、したがって、その関連性がないことを根拠に必要経費該当性を否認した本判決の結論は妥当であると考ええる。ただし、直接関連性を要するとする考え方にはいくつかの疑問があり納得しがたい。

1つは、ある支出が事業活動と直接の関連を持つ、という場合の直接の意味とその程度が明確でないことである。その意味が明らかではないことは、東京高判平24・9・19も指摘している。また、直接という文言の意味からは、ある支出のすべてが事業活動と直接の関連を持つことが当然のようにも読めるが、そうだとすれば、必要経費に算入

可能な家事関連費が存在することの説明がつかない。

家事関連費は、1つの支出の中に必要経費と家事費の性質を併有している費用である。令96条各号に該当する支出の必要経費該当性の判断については、大要、改めて法37条の要件テストを要するとする考え方と、既に法37条の要件を充足しているとする考え方¹¹⁾があるが、いずれを採るにしても、法37条の要件は充足する必要がある。

社会通念上1つといえる支出を、必要経費の部分と家事費の部分に分割することはできない¹²⁾と考えられるから、理論上家事費の性質を併有する令96条各号に該当する支出が、事業に直接関連するとはいえない。そのような性質の支出が法37条の要件を充足するといえるには、法は事業との完全なる直接関連性を要件としているものではないと理解する他はない。

2つは、直接性を求める理論的根拠がはっきりしないという点である。根拠の1つに二重控除の制限説がある。これは、大学教員が資料の複写を自費で行い、その複写物を用いて大学で研究を行い、かつ論文を書いて原稿料（雑所得）を得た場合、その複写費は、概算経費控除としての給与所得控除に含まれ、かつ雑所得の必要経費に該当する、という例で説明され¹³⁾、その二重控除を制限するために直接関連性が必要だとする説である¹⁴⁾。この説によれば、直接の関連がない場合には事業所得等の必要経費が認められず、二重控除は制限される。しかし、直接の関連がある場合は事業所得等の必要経費が認められても、給与所得控除は否認されない。つまり、直接関連性を用いても、二重控除は完全に制限されない。

そもそも、これが問題視されるのであれば、立法者がこれまで対処していたであろう。それがないことからすると、給与所得控除と事業所得等の必要経費とは別のものであり、二重控除の問題はないと考えるしかない¹⁵⁾。

2 事業関連性等の判断

次に、事業関連性等の判断については、結論からいえば、事案に即した個別具体的な検討がもう少し必要であったと考える。裁判所が意識する、社会通念や客観性は必要ではあろうが、その内容や範囲が必ずしも明確ではない¹⁶⁾という問題もある。

本判決は、通常人が当該支出をした場合に受けるであろう効果（本件であれば地位の獲得）を焦点にすることを、客観的判断と考えるようであるが、その手法にいう通常人が多数の一般人という意味であれば、事業所得者以外の者が大多数を占めるわが国において、Xのような事業者の個別事情はほとんど考慮されないこととなる。

客観的に判断すべきは、通常人が受けるであろう効果ではなく、Xが受ける効果である。検討においては、通常人がXの立場であったとした場合に、当該支出の目的、その効果について、その通常人がどのように思うのかを判断材料とすべきである。Xの置かれた個別事情を主観的ではなく、客観的に考慮するという意味においても、前者より優れた手法だと考える¹⁷⁾。

紙幅の都合上深くは考察できないが、この手法を用いれば、一身上の資格取得費の必要経費該当性の判断に、一定の方向性を示すことができるものとする。具体例を挙げると、通常人が司法書士や行政書士の資格を取得する場合の学費等の必要経費該当性は否定されるが、開業司法書士や開業行政書士がそれぞれ認定司法書士、特定行政書士の資格を新たに取得する場合の学費等は、家事関連費の必要経費算入要件を満たす場合には必要経費への算入が認められることとなる。

3 家事関連費

最後に、本判決の家事関連費該当性に関する判断を整理する。前述のとおり、本判決が両当事者ともに主張のない家事関連費該当性をあえて検討したことからすると、その意図は、業務独占資格の取得費であっても、収入の維持又は増加をもたらす効果を有し、業務の遂行上必要であり、必要である部分を明確に区分できれば、必要経費への算入が認められる場合があることを示唆したものと考えてよいであろう¹⁸⁾。

ところで、本判決は、本件支払額は平成25、26年当時の収入の維持又は増加をもたらす効果を有するものではないとしたが、それでは平成28年1月から3月の学費をその年の必要経費とした場合はどうか。その年に柔道整復師の免許を取得し、柔道整復を業として行っているのだから、必要である部分を明確に区分すれば、理論上は必要経費への算入が認められることになる。いずれにせよ本判決は、資格取得費用の必要経費算入の可能性を示唆するものであり、実務にとつ

て重要な判決である。

●——注

- 1) 金子宏『租税法〔24版〕』（弘文堂、2021年）320頁。
- 2) 金子・前掲注1）321頁。
- 3) いわゆる弁護士交際費事件である。判時2170号20頁。
- 4) 東京地判平23・8・9判時2145号17頁。
- 5) 直接関連性を要しないとする見解として、谷口勢津夫教授は、「直接性の要件は、とりわけ家事費との区分処理の困難さという執行上の考慮により創造されたいわば『安全柵要件』ともいべきものであろうが、そのような納税者に不利な法創造は租税法主義の下では許され（ない）」とする。谷口勢津夫『租税基本講義〔7版〕』（弘文堂、2021年）340頁。
- 6) 直接関連性を要するとする見解として、岡村忠生教授は、所得分類との関係で、「直接の関連」は二重控除を防止する制限であることから必要であるとする。岡村忠生「弁護士会役員活動費用と消費税（2）」税研176号（2014年）73頁以下参照。
- 7) 参照した判決は、①大阪地判平27・1・23税資265号-9（順号12592）、②大阪地判平30・4・19税資268号-39（順号13144）、③長野地判平30・9・7訟月65巻11号1634頁である。
- 8) 藤谷武史「必要経費の意義と範囲」日税研論集74号（2018年）188頁。
- 9) 田中治教授は、この判決につき、「『業務と関連する』『密接な関係』を多少なりとも要するかのような叙述があるが、このような関連論は必要なのか。」と前置のうえ、「必要論を徹底すれば『関係』『関連』性は本来は不要である」とする。田中治『税法著作集第2巻 所得税をめぐる紛争の特質とその解釈論』（清文社、2021年）548頁。
- 10) 金子・前掲注1）320頁。
- 11) 田中晶国「必要経費と家事費・家事関連費」税研210号（2020年）52頁。
- 12) 田中晶国・前掲注11）53頁。
- 13) 岡村・前掲注6）74頁。
- 14) 岡村・前掲注6）77～78頁。
- 15) この考えを貫くと、資格を取得するための支出が給与所得控除に認められるとしても、事業所得等の必要経費を認めることの根拠にはならない。
- 16) 田中治・前掲注9）549頁。
- 17) 田中治教授が、「一般に、事業遂行上の必要性の対象となるべき支出の内容や程度は多種多様である。この場合、基本的には、個別事案に即して具体的な考察が求められるべきであろう」とされるのも、同旨ではないかと推察する。田中治・前掲注9）549頁。
- 18) 同旨と思われる見解として、渡辺充「判批」税理65巻2号（2022年）191頁、武田涼子「個人が行う事業に関連して支払われた研修・教育費用の必要経費該当性——大阪高判令和2年5月22日を踏まえて」税務事例研究187号（2022年）41頁。