

司法修習生が得る基本給付金および修習専念資金の非課税所得該当性

【文献種別】 判決／大阪高等裁判所
【裁判年月日】 令和5年7月26日
【事件番号】 令和5年（行コ）第15号
【事件名】 所得税更正処分取消請求控訴事件
【裁判結果】 棄却
【参照法令】 所得税法9条1項15号・37条1項
【掲載誌】 判例集未掲載
◆ LEX/DB 文献番号 25620231

神奈川大学准教授 藤間大順

事実の概要

X（原告・控訴人・上诉人）は、平成29年11月から平成30年12月までの司法修習の後、弁護士となった個人である。Xは、司法修習生であった期間、修習給付金のうち基本給付金の支給を受けるとともに（裁判所法67条の2）、修習専念資金の無利子での貸与を受けていた（同法67条の3）。平成30年においては、計155万円超の基本給付金（本件給付金）を得るとともに計130万円の修習専念資金を借り受けていた。

Xは、平成30年分の所得税について、本件給付金を雑所得（所得税法（以下「法」という）35条）の総収入金額に算入するとともに、支出した交通費7万円超を必要経費に算入して平成31年2月21日に申告した。その後、同年3月19日に、本件給付金は法9条1項15号が非課税所得として規定する「学資に充てるため給付される金品」（学資金）に該当し、雑所得の総収入金額には算入されないという主位的主張にくわえ、交通費、書籍代および衣服購入費の合計38万円超（本件費用）は雑所得の計算上必要経費に算入できるという予備的主張を前提として更正の請求をした。

Xの更正の請求に対し所轄税務署長は更正をすべき理由が無い旨の通知処分をしたため、Xは、令和2年2月18日に同処分を不服として審査請求をした。その後、所轄税務署長は、同月28日付けで、本件給付金を雑所得の総収入金額に算入し、交通費を必要経費に算入しないとともに、修習専念資金の平成30年中の利息相当額1万円超

（本件利息相当額）を雑所得の総収入金額に算入すべきであるとする更正処分をした。この更正処分を不服として、審査請求を経てXは出訴した。

第一審（原審）ではXの請求が棄却されるとともに（大阪地判令4・12・22税資272号順号13795）、本判決でもXの控訴が棄却され、Xによる上告も不受理決定がされている（最決令5・12・22（公刊物未掲載、LEX/DB25620232））。本件の争点は①本件給付金が学資金に該当するか、②本件利息相当額が学資金に該当するか、③本件費用を雑所得の金額の計算上必要経費に算入できるか、④本件における課税が憲法14条1項に反するかの4点であるが、本稿では①③に絞って議論する¹⁾。

判決の要旨**1 本件給付金の学資金該当性**

本判決は、下記の第一審判決の判示を引用している。

「法9条1項15号……の趣旨は、学術奨励という政策的考慮にあるものと解される……。そして、『学資』の意義については、所得税法に定義規定が置かれていないことから、上記の趣旨を踏まえつつ、その言葉の通常の意味に基づいて解釈すべきである。

そして……『学資』……の一般的な意味を踏まえると、『学資に充てるため給付される金品』とは、学校等の教育機関において学術等の教育・指導を受けるために必要な費用（学費）に充てるために

給付される金員をいうものと解される……。」

「そうすると、ある法令に基づいて給付される金品が所得税法上の学資金に該当するか否かについても……その判断に当たっては、当該給付の根拠規定の文言や趣旨目的等を基礎として……『学資』の通常の意味内容を踏まえつつ、社会通念に照らして客観的に判断すべきものと解される。」

「基本給付金は……『司法修習生がその修習期間中の生活を維持するために必要な費用』に充てるために支給するものとされていること……司法修習生は、司法修習における教育・指導の対価（授業料等）を負担することがなく、その経済的事情にかかわらず一律に一定額の基本給付金の支給を受け、これをいかなる費用に充てるかは全く自由であること……基本給付金の制度は、経済的な事情により学資（学費）を負担することが困難な司法修習生の支援を目的として導入されたものではなく、法曹人材確保の充実・強化を図るといった政策的な目的に基づいて導入されたものであること……基本給付金の金額は、司法修習生の学資（学費）としてどの程度の費用が必要かという観点ではなく、司法修習生がその生活を維持するためにどの程度の費用が必要かという観点から、政策的な要請等も踏まえて決定されたものであること……などの事情を指摘することができる。」

これらの事情を総合すると、基本給付金は、法曹人材確保の充実・強化を図るといった政策的な目的に基づき、修習専念義務を負い生活費を稼ぐことのできない司法修習生の生活費全般に充てるため、用途を限定せずに支給されるものであって、学資（司法修習における教育・指導を受けるために必要な費用）に充てるために支給されるものとはいえないから、所得税法上の学資金には当たらないというべきである。」

また、本判決は、下記のように補正している。

「法9条1項15号の非課税の趣旨は学術奨励にあるところ、基本給付金は、『司法修習生がその修習期間中の生活を維持するために必要な費用』に充てるために支給される費用であり、用途についても限定されていない。加えて、司法修習生は、司法修習……における教育・指導を受ける対価を負担しない。

したがって、基本給付金を……『学資に充てるための金品』に当たるとすることは、上記規定の趣旨にそぐわないとともに、『学費』を含まない

生活費に充てる場合も『学資に充てる』に含まれると解することになり、通常の『学資』の意味内容として理解し難い。」

2 本件費用の必要経費該当性

本判決は、下記の第一審判決の判示を引用している。

「司法修習生は、修習専念義務を負うものの、基本給付金の支払者である最高裁判所に対して一定の職務を遂行すべき義務を負うわけではない……。基本給付金は、司法修習生の労務の提供の対価ではなく、修習専念義務を負い生活費を稼ぐことのできない司法修習生に対する政策的な経済的支援として支給されるものである……。」

そして、基本給付金は、司法修習生という地位に基づいて、一律に一定の金額（月額13万5000円）が支給されるものであり、支給の要件として、用意されている授業やカリキュラムに出席することが定められているものではなく、その成績によって金額が変わるものでもない……。」

上記基本給付金の性格や支給要件等に照らせば、司法修習生に一律に一定額が支給される基本給付金については、そもそも〔1〕所得税法37条1項の『総収入金額を得るため直接に要した費用』（個別対応の費用）を観念することができないし、司法修習は『所得を生ずべき業務』には該当しないというべきであるから、〔2〕同項の『所得を生ずべき業務について生じた費用』（一般対応の費用）を観念することもできず、したがって、基本給付金につき必要経費として控除することができる経費は存在しないというべきである。」

判例の解説²⁾

一 学資金該当性

本判決は、法9条1項15号の趣旨が学術奨励にあることおよび「学資」の文理から、学資金の意義について「学校等の教育機関において学術等の教育・指導を受けるために必要な費用（学費）に充てるために給付される金員」を指すという規範を導いている。その後、「基本給付金は、法曹人材確保の充実・強化を図るといった政策的な目的に基づき、修習専念義務を負い生活費を稼ぐことのできない司法修習生の生活費全般に充てるため、用途を限定せずに支給されるものであって、

学資（司法修習における教育・指導を受けるために必要な費用）に充てるために支給されるものとはいえない」という当てはめおよび結論を述べている。

本判決の判断構造は、規定の趣旨に関する議論と「学資」の意義に関する議論の2つに分節できるように思われる。前者は、「法9条1項15号の趣旨は学術奨励にある→基本給付金は法曹人材確保を目的として給付されるものであり、学術奨励のためのものではないので、非課税とすべきでない」という判断構造となっている。他方、後者は、「学資金は学費に充てるために給付されるものを指す→基本給付金は、司法修習生の生活費全般に充てるために用途を限定せずに支給されるものであり、学費に充てるためのものではない」という判断構造となっている。

まずは、規定の趣旨に関する議論について、その沿革から検討したい³⁾。法9条1項15号の前身となる規定（旧所得税法（昭和22年法律第27号）6条3号）は「学資金」を非課税と定めており、その趣旨は「大部分扶養義務者たる父兄等の当然の義務として支給され、父兄等のみずからの所得の処分として考えるべきもので、被扶養者が新たに取得した経済的利益とは見ないことが適当と認められることに基づいている」⁴⁾とされていた。その後、平成40年の所得税法全文改正により現行の規定が設けられたが、立法担当者の説明ではあくまで「学資金」の定義を明らかにしたものと位置づけられている⁵⁾。近時の改正としては、平成28年度税制改正により、「給与その他对価の性質を有する」学資金のうち一定のものを非課税とする旨が定められた。この改正の目的は、地方公共団体が医学生に貸与する奨学金のうち当該地域での勤務を条件として返還を免除するものが免除時点で課税対象となってしまうなどの問題に対処することである⁶⁾。

以上のように、上述の昭和26年当時の説明では、学資金が非課税である趣旨は受領者の経済的利益とは考えられないこと（租税政策）とされており、学術奨励（教育研究政策）にあるとはされていない⁷⁾。また、平成28年度税制改正は地域ごとの医師不足の解消という地域創生政策や医療政策が趣旨であった。したがって、同号が純粋な学術奨励のみを趣旨目的としたことはこれまでなかったのではないかと考えられる。本判決は、

法9条1項15号の趣旨がなぜ学術奨励だと位置づけられるのか論証する必要があったであろう。

他方、「学資」の意義に関する議論については、「用途が限定されていない」という原判決および本判決がいずれも述べる点をどの程度重視すべきなのか不明確である。判決文を素直に読めば、この点が学資金への該当性を否定する強い論拠であるように思える。しかしながら、学資金に該当するものと一般的に考えられている給付型奨学金も多くは用途が限定されていないように思われるから、この点が中心的な論拠であるとは解しがたい。

以上のように考えると、規定の趣旨に関する議論と「学資」の意義に関する議論のいずれも、何をもって結論を導いたのか理解することが難しい。ただし、本判決および原判決は、司法修習生が司法修習をするにあたり授業料などを負担しないことを中心的な理由付け以外の部分で述べている。判決の読み方としては難があるかもしれないが、本判決は、このように司法修習生が授業料などを負担する地位にないことを理由として修習給付金の学資金該当性を否定したものと解するほかにないように思われる⁸⁾。仮にこのように解するならば、本判決は広い射程を持つものと評価できよう。ただし、このように解するとして、「授業料などを負担する地位にない者が受給する金員には法9条1項15号は適用されない」という解釈の論拠については、さらなる検討課題として残されている⁹⁾。

二 必要経費該当性

司法修習は、何らかの商品などを販売する業務ではないことから、基本給付金に個別対応の費用が観念しがたいことにはおそらく議論の余地がない。本判決は、これにくわえて、「司法修習は『所得を生ずべき業務』には該当しない」ことから、所得を生ずべき業務について生じた費用（一般対応の費用）も観念できないとして、本件費用の必要経費性を否定している。このように司法修習が業務に該当しないとする論拠として、本判決は、①司法修習生には職務を遂行する義務がないこと、②支給する趣旨は経済的支援であって、労務の対価として支払われるものではないこと、③一律に定額が支給されること、という基本給付金の性格や支給要件を挙げている。

本判決がこれらの3つの要素のいずれを重視して結論を導いたのか、という点は、判決文だけを読んでも定かではない。この点、③を重視すれば、司法修習はそれに従事したとしても収入が増加しないということであるから「営利を目的とする継続的行為」ではない、という議論に繋がらうし¹⁰⁾、②を重視すれば、基本給付金は「役務又は資産の譲渡の対価としての性質を有しない」、という議論に繋がらうることから、②③からすれば基本給付金の所得分類は雑所得ではなく一時所得(法34条1項)に該当するのではないかと、との反論が予期される¹¹⁾。したがって、②③のみをもって、基本給付金の雑所得該当性と必要経費不発生を根拠づけるのは困難であろう。

では①が決定的な論拠か、と考えても、修習専念義務(裁判所法67条2項。司法修習生に関する規則(昭和23年最高裁判所規則第15号)も参照)は職務を遂行する義務を定めるものではない、という議論が説得的だとも考えがたい。修習専念義務が一定の義務を定めるものであることに議論の余地はないであろうから、①は、結局のところ、「司法修習は職務ではない→修習専念義務は職務を遂行する義務ではない→司法修習は業務に該当しない」、つまり、「司法修習は職務ではないから業務ではない」という同語反復に近いことを述べているように思われる。

以上のように考えると、本件費用の必要経費該当性に関する本判決の解釈論は、①ないし③すべてを総合考慮して結論を導いたものと解するほかにないように思われる。ただし、基本給付金は雑所得に該当するとしつつ必要経費は発生しえないとする論拠については、本判決の②および③を読むかぎりでは明らかではない。従来、必要経費該当性の判断にあたり規範として述べられてきた必要性要件および関連性要件との関係をふくめ¹²⁾、本判決のうち必要経費に関する判断については、どのような一般論を前提として判断したのか不明であり、妥当とは評価しがたい。

●—注

- 1) ただし、②については、管見の限り通常は課税対象とされていないように思われ、なぜXにおける利息相当額が課税対象とされたのか理由は不明である。
- 2) 本件については、Xの代理人であった山中理司弁護士のプログにおいて様々な記事が公開されている (<https://yamanaka-bengoshi.jp/category/kyuuhukin/>) (2024年6月

30日閲覧)。一読を勧めたい。

- 3) 拙稿「貸与型奨学金と債務免除益課税」青山ローフォーラム6巻2号(2018年)173~175頁参照。なお、教育に関する支出全般の課税問題については、橋本彩『教育支出に対する課税問題』(成文堂、2021年)参照。
- 4) 大蔵省主税局編『改正国税詳解(昭和26年度版)』(大蔵財務協会、1951年)88頁。
- 5) 国税庁編『昭和40年 改正税法のすべて』(大蔵財務協会、1965年)24頁[掃部実執筆部分]参照。
- 6) 大蔵財務協会編『改正税法のすべて(平成28年度版)』(大蔵財務協会、2016年)83~84頁[佐々木誠=伊藤昌広執筆部分]参照。岩崎政明「生活用財産の譲渡益や学資貸与の債務免除益に所得税は課されるか」税大ジャーナル35号(2023年)8~9頁も参照。
- 7) 法9条1項15号の趣旨目的について議論する際に担税力について言及すべきであったという見解として、木山泰嗣「判批」税理67巻6号(2024年)152頁参照。
- 8) たとえば、研修医に対して地方公共団体が貸し付ける金員の返還免除による利益が医学生に対するものと異なり学資金に該当しないとする論拠としては、研修医が授業料などを負担しないことが理由とされてきた。平成20年5月2日付大阪国税局審理課課税第一情報「後期臨床研修医貸付制度の貸付金等の返還免除に係る経済的利益の取扱いについて」(TAINSコード審理課インフォメーション113大阪局H200502)参照。なお、米国では、貸与型奨学金の債務免除益が非課税となる要件として、一定の教育機関に通うためのものであることが明示されている(内国歳入法典§108(f)(2))。
- 9) 同号の趣旨目的を学術奨励と捉えた場合、「学資」を学間に直接関連する授業料などに限る必然性がないという見解として、吉沢健太郎「裁判所法67条の2第1項に基づく修習給付金の課税上の取扱いについて」東大ロー17号(2022年)87~88頁参照。
- 10) この要件の解釈を示した判例として、馬券大阪事件上告審判決(最判平27・3・10刑集69巻2号434頁)、馬券札幌事件上告審判決(最判平29・12・15民集71巻10号2235頁)参照。
- 11) 吉沢・前掲注9)97~101頁参照。
- 12) 佐藤英明『スタンダード所得税法[第4版]』(弘文堂、2024年)278~283頁参照。

* 本研究は、JSPS 科研費24K16249の助成を受けたものである。また脱稿後、道下知子「判批」税務QA267号(2024年)49頁に触れた。