

判例研究

接骨院業を営む事業主が支出した柔道整復師資格取得のための費用が必要経費に該当しないとされた事例

(大阪高裁令和2年5月22日判決(令和1年(行コ)第167号) 訟務月報66巻12号1991頁)

竹本守邦

(税理士・名古屋学院大学大学院客員教授)

目次

I 事実の概要

II 判旨

III 検討

1 はじめに

2 必要経費の意義

3 家事費及び家事関連費の定め

4 教育費・研修費・資格取得費

5 所得税法37条1項の文理解釈

6 事業所得を生ずべき業務の範囲

7 控訴審判決の論理

8 所得税法施行令96条2号の直接性要件

9 おわりに

I 事実の概要

本件は、接骨院を開設して柔道整復等の業務を営む控訴人(原告)X(以下「X」という。)が、柔道整復師法12条1項所定の柔道整復師養成施設である専門学校(以下「本件学校」という。)に通学し、その授業料等(以下「本件支払額」という。)を事業所得の必要経費に算入して平成25年分及び平成26年分(以下「本件各年分」という。)の所得税等の確定申告をしたところ、Y税務署長(ただし、被控訴人、被告は国)から、本件支払額は所得税法45条1項1号所定の家事上の経費(以下「家事費」という。)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各更正処分及び過少申告加算税の賦課決定処分を受けたため、本件支払額は同法37条1項所定の必要経費に算入される等と主張して、各更正処分等の取消しを求める事案であ

る。

Xは、平成23年9月から、大阪府吹田市において接骨院を開設し、柔道整復業及びカイロプラクティック並びに理学療法による整体業を営む個人であるが、本件接骨院の開設当時、免許を有していなかった。そのため、自らは免許を要しないカイロプラクティックを行う一方で、免許を有するBを雇用して柔道整復を行わせていたが、Bが数箇月で退職したため、平成24年4月から、免許を有するCを雇用して柔道整復を行わせていた。

Xは、Cが数年後に独立することが予想されたことから、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～平成28年3月の間、本件学校の柔道整復師学科夜間部3年制課程を履修した。Xは、本件学校に対し、学費等の納入金として、①平成25年4月11日に150万2500円、②平成26年3月24日に110万7500円、③平

成27年4月11日に114万2500円、(前記①及び②の合計261万円が本件支払額である。)を支払った。

Xは、平成28年5月24日、免許の交付を受け、同月以降、本件接骨院において、他の柔道整復師1名と共に柔道整復を行っている。なお、Xは青色申告書を提出することにつきYの承認を受けている居住者である。

本件の主な争点⁽¹⁾は、本件支払額が必要経費に該当するか否か、である。

第一審(大阪地裁令和元年10月25日判決・平成30年(行ウ)第93号・訟務月報66巻12号2012頁)は、大要以下のように判断してXの請求を棄却した。

(1)「ある費用が事業所得の金額の計算上、期間対応の費用に該当し、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(その判断に当たっては、当該支出が、当該業務に係る収入の維持又は増加ではなく、むしろ所得に含まれない人的資本の価値の維持又は増加をもたらすものであるか否かも考慮すべきである。)等の諸事情を考慮して判断することが相当である。」(下線は筆者による。以下、本文・脚注部分も含めてすべて同じ。)

(2)前記諸事情を本件の事実関係に照らして「総合考慮すれば、Xは本件各年当時、自らは免許を有さずに柔道整復に該当しないカイロプラクティック等を行うとともに、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、自らが免許を取得して柔道整復を行うことで本件接骨院の経営の安定及び事業拡大を図ることを目的として本件支払額を支出したものであるということができる。しかしながら、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、また、Xが本件各年後に柔道整復を業として行うことにより収入を維持又は増加させる効果を有するとしても、その事業は、Xが施術所の開設には不要な業務独占資格である免許を自ら取得した上で柔道整復を行う点において、前記の形態の事業と大きく異なったものとなる一方で、本件支払額は、業務独占資格を獲得するという所得に含まれない人的資本の価値増加を得る効果を有するものであるということが出来る。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。」「以上によれば、本件支払額は、本件各年分の所得について、所得税法37条1項所定の必要経費に該当するという事はできない。」

II 判旨

(1)控訴審は、まず、本件支払額が「所得に含まれない人的資本の価値増加を得る効果を有するものである」との第一審の説示部分を

(1) 本稿では、主として争点(1)の「本件支払額の必要経費該当性」についてだけ検討を行い、他の3つの争点((2)本件支払額が繰延資産として必要経費に算入されるか否か、(3)理由附記の瑕疵の有無、(4)理由の追加の有無及び可否)については省略することとする。

削除したうえで、次のように判断の補充を行った。すなわち、本件支払額の性質について、「Xは、柔道整復師養成施設である本件学校の課程を修了し、試験に合格して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、当該地位を得る対価として支出されたものという側面が濃厚である」として、必要経費該当性が希薄であり、むしろ所得税法45条1項所定の家事費に関連する経費（以下「家事関連費」という。）に該当する可能性を示唆した。

(2) つづいて家事関連費については、「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通りの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。」ことを理由に、同法施行令96条1号及び2号が規定する必要経費とされる家事関連費該当性について否定した。

(3) そして、「諸事情を総合考慮すれば、Xは本件各年当時、自らは免許を有さずに柔道整復に該当しないカイロプラクティック等を行うとともに、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、自らが免許を取得して柔道整復を行うことで本件接骨院の経営の安定及び事業拡大を図ることを目的として本件支払額を支出したものである」といえる。しかしながら、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、また、本件接骨院を経営するために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。」として、Xの控訴を棄却した。

Ⅲ 検討

控訴審判決の結論に反対。

1 はじめに

筆者は従来、居住者たる事業所得者が支出した「家事上の経費に関連する経費」について争った場合、所得税法37条の解釈と同法施行令96条の壁に阻まれて、勝訴判決を得ることはほぼ不可能なので、争うべきではないと考えてきた。しかし、弁護士が弁護士会の役員活動に関して支出した費用の一部を必要経費として認めた東京高裁平成24年9月19日判決・判例タイムズ1387号190頁（以下「弁護士会事件」という。）⁽²⁾が出されたことは、同法37条の解釈に一つの風穴を開けたものと評価し、その後の裁判例は変わるだろうと期待し

ていた⁽³⁾。

本件は、現に接骨院を営むXが支出した柔道整復師養成講座に係る2年間の授業料等が、家事費であるから必要経費に算入されないとして更正処分等がなされた事案の控訴審判決である。これまでの「教育費」ないし「資格取得費」は家事費であるという一般的かつ常識的な解釈に対して、原告は、所得税法37条1項所定の「これらの所得を生ずべき業務について生じた費用」該当性を主張したが、上記第一審及び控訴審判旨のように請求はいずれも棄却された。筆者としては、従来の考え方に戻ってしまったとも思える本判決を分析し、裁判所の目線ではなく、あえて納税者サイドの目線に立って改めて必要経費と家事費の区分について考えてみたいと思い、本事案を選択し研究対象とさせていただいたものである。

2 必要経費の意義

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、「課税の対象となる所得の計算上、必要経費の控除を認めることは、いわ

ば投下資本の回収部分に課税が及ぶことを避けることにほかならず、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そうゆえんである。」⁽⁴⁾そこで、所得税法は37条で一定の要件を満たす支出について、事業所得等の必要経費算入を認めている。

通説は、「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。」⁽⁵⁾と解しているが、同法37条1項は、前段の「売上原価等」と異なり、後段のいわゆる一般対応（期間対応）の費用について、「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……の額とする。」とのみ規定しているため、「業務関連性」は要求していると解されるものの、文理としては業務との「直接関連性」⁽⁶⁾を要求しているか否かは定かではない⁽⁷⁾。本判決でも、明示的には業務との「直接関連性」を要求していないが、当審におけるXの補充主張に対して「業務の遂行上間接的に必要となる費用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。」

(2) 本判決の評釈は非常に多いが、差し当たり以下のものを参照した。佐藤孝一「判批」月刊税務事例45巻2号（2013）1頁、品川芳宣「判批」TKC税研情報22巻1号（2013）21頁、増田英敏「判批」TKC税研情報22巻2号（2013）1頁、橋本守次「判批」月刊税務事例44巻12号（2012）1頁、山田麻未「判批」税法学571号233頁（2014）。

(3) 残念ながら本判決以後においても、東京地判平成24・6・18税資265-12681等複数の裁判例で一般対応の費用に関して、業務の関連性については直接性を要するものと判断されている。

(4) 金子宏『租税法〔第24版〕』（弘文堂・2021）320頁、321頁。

(5) 金子・前掲注(4)321頁。

(6) 課税実務において所基通37-24では、「業務を営

む者又はその使用人（業務を営む者の親族でその業務に従事しているものを含む。）が当該業務の遂行に直接必要な技能又は知識の習得又は研修等を受けるために要する費用の額は、当該習得又は研修等のため通常必要とされるものに限り、必要経費に算入する。」と規定されており、一定の教育費・研修費が必要経費に算入されることを示している。しかし、「当該業務」の遂行に「直接必要」で「通常必要」な額に限るとしており、法文にない文言を多用しその算入要件を限りなく厳しくしている点において正しい解釈とはいえないものと考ええる。なお、必要経費関係の所得税基本通達では「当該事業の遂行上直接必要であると認められる場合に限り」との文言が多く使われている。

と判示していることから、通説と同じく「直接関連性」が必要だとみていることになる。

この点につき上記弁護士会事件が、必ずしも「直接関連性」を要求していないととれる判示をしており、また、「直接関連性」を要求していると「解釈する根拠は所得税法には存在しない……。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律主義の下では許されず……。内容的にも純所得課税の原則に反するが故に妥当でない。」⁽⁸⁾とする有力説もあり、疑問なしとはしない。この問題については、また後ほど触れることとする。

3 家事費及び家事関連費の定め

所得税法は、37条1項で「別段の定めがあるものを除き、」という限定を加えた上で必要経費に該当するものを規定する。そして、「別段の定め」の一つである同法45条1項1号は、

家事費及び家事関連費のうち政令で定めるものの金額は、必要経費に算入しないと規定し、同法施行令96条は、上記政令で定める経費（必要経費とされない家事関連費）とは、次に掲げる経費以外の経費とすると定めている。すなわち、必要経費とされる家事関連費は、①家事関連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（1号）と、②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関連費のうち、取引の記録等に基づいて、事業所得を生ずべき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経費（2号）に限られるものとしている⁽⁹⁾。

以上のような所得税法37条1項、同法45条1項及び同法施行令96条の規定ぶりからすると、まず、本件支払額が必要経費に該当すれば家事費には該当せず、必要経費としての性質を有しないとすれば家事費に該当するとい

(7) なお、過去に議論された問題として「通常性」が必要経費の要件とされるか否かについては、「我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得ない。」との金子氏の説に従いたい。金子・前掲注(4)321頁。ただし、前掲注(6)で指摘したように、所得税基本通達が法文の要件ではない「通常必要」な額に限ると規定しており、課税実務では支出した金額が僅少なものののみ必要経費算入を認め、本件支払額のように比較的多額に上る教育研修費支出を必要経費から除外しようとする傾向が認められる。また、裁判例では事実認定の場面で「客観的判断」の名のもとに「通常性」を要求している場合が多いと思われる。東京地判昭和53・4・24判タ369-443、名古屋高判昭和60・12・4税資177-16、福岡地判平成5・5・18税資195-365等参照。

この問題に関して伊川氏は、金子氏に同調するものの、「アメリカ連邦所得税法の解釈においても、『通常』とは『社会通念上認められる支出であること』を意味しており、この点でわが国の解釈上の参考になるものと思われる。」と指摘される。伊川正樹「一般対応の必要経費該当性にかかる要件」税法学569号15頁（2013）25～29頁参照。

(8) 谷口勢津夫『税法基本講義〔第7版〕』（弘文堂・2021）340頁。なお、伊川・前掲注(7)15頁以下や山田二郎「弁護士会の会務と弁護士業務の必要経費の範囲」税法学566号463頁（2001）も同旨の見解である。

(9) 必要経費と家事関連費の関係については、酒井克彦『所得税法の論点研究—裁判例・学説・実務の総合的検討』（財経詳報社・2011）316頁以下、田中治「家事関連費の必要経費該当性」税務事例研究143号（2015）36頁以下参照。

う判断枠組みになると考えられる¹⁰⁾。そして、それが純粋な家事費ではなく、「必要経費と家事費の性質を併用している費用」¹¹⁾としての家事関連費であれば、上記①と②に該当する部分の経費だけが逆戻りして必要経費と認められることになる。

このように、同法は個人が所得稼得活動の主体であると同時に消費活動の主体でもあるため、所得稼得活動に貢献しない消費活動から生じる支出（家事費）を必要経費と峻別しようとしている¹²⁾。ところで、「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」¹³⁾であるとされたり、「家事費は、人の衣食住に関する支出や社会的、文化的生活を営む上で必要とされる諸出費（生活費、交際費、教育費、医療費、住宅費など）を意味し、所得を得た後の消費支出、すなわち所得の処分に相当するものであるから、家事費が必要経費に算入できないことは規定を待つまでもなく明らかである。」¹⁴⁾などと説明されるが、所得税法上その定義は見当たらない。そのためか、解釈者の立場によって家事費概念の理解が異なることとなり、ひいては必要経費との区別に関する納税者と課税庁との見解の相違が多くの租税争訟を引き起こしているとみられる。その解釈上の最も大きな差異は、前述のとおり

一般対応（期間対応）の費用について、業務との「直接関連性」を要求するか否かにあると考えられる。

4 教育費・研修費・資格取得費

本件で争われているのは、いわゆる教育費であり、さらにその中でも資格取得費であるので、それらの内容についてみておきたい。教育費については、まず「一般教育は、本人の知識・教養の涵養、人格形成などを目的とし、かつ、父兄の負担で支弁されることが多いところから、その教育費の支出は、所得の処分の一つ（つまり『家事費』）であるという性格が強い。また、専門教育¹⁵⁾についても、それが将来の生活や安定を目的とした手段としての性格をもつとともに、本人の知識・教養の涵養や人格形成を目的とする部分と専門教育が不可分であることなどから、その教育費の支出を将来の業務の費用とみることに問題がある。もっとも、教育・研修費には、たとえば、医師の医大における教育費のように、将来の業務に必要な資格取得のために必要とされるもの、税理士、公認会計士志望者の経理学校における教育・研修費のように、その資格取得のための有益費としての性格が強いものなどがあり、これらについてはその必要経費的要素が強いことは否定できない。」¹⁶⁾と

(10) 本来、必要経費と家事費の区分については、所得税法37条に係る業務関連性の側面と、同法45条にいう家事費としての性質決定の側面との両面からアプローチし、総合的な判断としてどちらの領域に属する費用かを決定する必要があると考えられるが、本稿では本文の「はじめに」で述べたように、あえて納税者サイドの目線に立って考えることから、このように立論することとした。一般的な必要経費と家事費の区分の考え方については、注解所得税法研究会『六訂版・注解所得税法』（大

蔵財務協会・2019）1130～1133頁参照。

(11) 金子・前掲注(4)324頁。

(12) 所得税法は、必要経費を所得金額の計算上控除するとともに、「医療費控除」等の家事費を課税所得の計算上「所得控除」として控除する仕組みを採っており、明確に区分されるべきものとする。注解所得税法研究会・前掲注(10)1130～1131頁参照。

(13) 金子・前掲注(4)324頁。

(14) 池本征男『所得税法—理論と計算—〔十五訂版〕』（税務経理協会・2021）168頁。

考えられている。つまり、教育費といっても家事費の性格が強いものから業務との関連性が密接で必要経費の性格が強いものまでさまざまであり、一概に、教育費であるから、あるいは資格取得費であるからといって家事費に押し込められるものではないと考えられる。

本件支払額は、まさしく柔道整復師としての資格取得のための支出であり、有益費としての性格が強いから必要経費的要素が強いと思われる。しかし、第一審判決は、「資格取得費」たる本件支払額が「所得に含まれない人的資本の価値増加を得る効果を有するものである」との理解のもとに、「資格取得費」イコール「家事費」であると決めつけ、短絡的に結論を導いたとみられる。このような解釈論は極めて一方的であると思われる。

ここで参考になるとと思われる判決として、外れ馬券購入代金を必要経費として認めた最高裁平成27年3月10日第三小法廷判決・最高裁判所刑事判例集69巻2号434頁⁽¹⁵⁾（以下「競馬事件」という。）がある。競馬事件以前は、当たり馬券の収入金額は一時所得に該当し、それに直接対応する当たり馬券購入代金は一時所得計算上の支出した金額に該当し、外れ馬券購入代金は家事費であると一般的に理解されていたのだが、当該事案を個別具体的かつ詳細に検討して雑所得と認定し、外れ馬券

を含む馬券購入代金全部について所得税法37条1項前段の個別対応の費用（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）と判断したものである。本件においても、本件の事実関係に則して個別具体的かつ詳細に検討して必要経費該当性を探らなければならないものとする。教育費や資格取得費が一般的に家事費だと理解されているからといって、全ての場合に家事費だと決めつけてしまうのは早計というものであろう。

5 所得税法37条1項の文理解釈

(1) その年における費用

所得税法37条1項は、「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」として、後段の費用すなわち一般対応の費用を規定している。まず、「その年における」という修飾語句はどの文言にかかるのであろうか。訟務月報66巻12号1991頁から2001頁までの詳細な本件控訴審判決に対する解説（以下「本件解説」という。）では、「ここにいう業務とは 所得税法37条1項が『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』と規定していることや費用収益対応の原則に照らして、その年分の所得を生ずべき業務であり、それについて生じた

(15) 米国の財務省規則では、個人が自らの利益のために支出した教育支出をa私的費用（個人的関心を満足させるような「私的」かつ「生活のため」の支出）、b事業費用（納税者の事業の遂行に通常かつ必要な費用）、c資本的支出（例えば、新たな職に就く資格を得るために受ける職業訓練又は専門職となるための教育の支出など）の3つの性質を有するものに分けて考えており、aは費用控除できず、bは費用控除され、cは原則として直ちに控除できないとされている。橋本彩「米国にお

ける高等教育支出の費用控除」信州大学経法論集1号153頁（2017）155頁以下参照。これは、制度論として大変興味深いのが、我が国では取り入れられていない。しかし、米国において事業費用としての教育支出が費用控除されるのであれば、日本においても事業の遂行上必要な教育研修費について、解釈論としても必要経費性を主張することができるのではないだろうか。

(16) 注解所得税法研究会・前掲注(10)1143頁。

(17) 最二小判平成29・12・15民集71-10-2235も同旨。

費用が一般対応の費用となるのであって、その年分ではない将来の年分の所得のみを生ずべき業務について生じた費用は必要経費とはならないと解される。」¹⁸⁾と説明する。この考え方は本件控訴審判決にも通ずるものであるが、到底賛同できない。本件解説は「その年における」という修飾語句が「業務」にかかる」と解しているようだが、それは誤りである。日本語の通常の用法によれば、すぐ次の「販売費、一般管理費」にかかる」とみるべきであろう。また、「販売費、一般管理費」は「生じた費用」の例示であるから、販売費、一般管理費以外でも「その年における」「費用」であれば必要経費に該当すると解することができる。本件解説のように解すると、「将来の年分の所得のみを生ずべき業務について生じた費用は必要経費とはならない」という結論となり、同法37条1項をいたずらに縮小解釈してしまうことになる。そもそも、各種事業における必要経費は、その年の収入増加のみを目指して支出されるものではない。本件支払額も、地裁、高裁の両判決がいうように「自らが免許を取得して柔道整備を行うことで本件接骨院の経営の安定及び事業拡大を図ることを目的として」支出したものである。この目的からすれば、本件支払額は必要経費該当性が濃厚だといわざるをえない。

(2) その他費用

つぎに、「その他」の用法であるが、これは

販売費、一般管理費以外であることを指し、その年における費用を幅広く取り込んでいるものとみることができる。つまり、法人税法と同様に、結果として収益に貢献しなかったとしても当該業務を行ううえで不可避免的に発生した損失等の支出をも必要経費に取り込んでいるものと考えられる¹⁹⁾。そして、「これらの所得」とは明らかに不動産所得、事業所得及び雑所得を指すが、本件では事業所得について争われているので、事業所得に係る必要経費概念を考えればよいことになる。したがって、「事業所得を生ずべき業務について生じたその年における全ての費用」と整理することができる。

6 事業所得を生ずべき業務の範囲

問題は、「事業所得を生ずべき業務」とは何であると解するかである。所得税法27条1項は「農業、漁業、製造業、卸売業、小売業、サービス業その他の事業で政令で定めるものから生ずる所得……をいう。」と規定し、政令で定めるものとは、同法施行令63条で1号から11号までを例示し、12号で「前各号に掲げるもののほか、対価を得て継続的に行う事業」として包括的に「事業」と認められるものを含むものとされている。つまり、どのような業種であるかにかかわらず、客観的に事業と認められるものであれば事業所得の基因となる事業となる²⁰⁾。そして、同法27条2項は「事業所得の金額は、その年中の事業所得に係る

18) 無署名「判批」訟務月報66巻12号1991頁(2020)1995頁。

19) 武田昌輔監修『DHC コメントール所得税法3』(第一法規出版・1983・追録1398～1407, 2022・1現在)3297～3298頁参照。

20) 判例(最二小判昭和56・4・24民集35-3-672)では、「事業所得とは、自己の計算と危険において

独立して営まれ、営利性、有償性を有し、かつ反復継続して遂行する意思と社会的地位とが客観的に認められる業務から生ずる所得をい」うものとされるが、これは、事業所得と給与所得との区別の一応の基準として示されたものであって、本件で問題となっている「事業所得を生ずべき業務」の範囲を直接的に説明するものではない。

総収入金額から必要経費を控除した金額とする。」と規定する。ここで「総収入金額」と表現されているのは、事業所得の収入が多岐にわたり、さらに、その付随的な収入をも取り込む意味であると一般的に解されている²¹⁾。そうだとすれば、事業所得の多岐にわたる収入に対応して必要経費も多岐にわたることが想定されていると解することができよう。このように解すれば、「事業所得を生ずべき業務」も極めて多岐にわたるものであり、その年に現実に行われている業務に限らず、それが将来の事業収益拡大等に有益なものであっても、その年に発生した費用は必要経費に該当するとみるべきものだと考えられる。

第一審判決は、「本件支払額は、業務独占資格を獲得するという所得に含まれない人的資本の価値増加を得る効果を有するものである」と述べるように、資格取得費は家事費である、との前提のもとで結論を導いているようである。しかし、「ある費用が事業所得の金額の計算上、期間対応の費用に該当し、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」とも説示し、一見すると直接関連性を要求していないかのごとくみられる。また、「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。」との判断基準を示している。ところが、その基準を本件に当てはめた結果は、(ア)本件各年当時にX自らが行っているカイロプラクティック等（以下「整体業」という。）の業務のみに対応する費用には当たらず、(イ)将来における事業形態の収入維持又は事業拡大を目的として支出したものであり、(ウ)本件各年当時の業務の収入の維持又は増加をもたらす効果はない、と認定したものである。これは実質的にいえば、上記判断基準をさらに限定、縮小し、業務の種類を現在納税者自身が行っている事業のみに絞ったうえで、その業務に直接関連し必要な費用のみを取り込み、それ以外の費用は家事費等であると解しているのである。すなわち、「業務との直接関連性」を要求しているものとみることができる。控訴審判決も、上記第一審判決の判断をほとんど踏襲していることから、同様に「業務との直接関連性」を要求していると考えざるを得ない。

しかし、事業とはそのようなものではないだろう²²⁾。本件支払額の支出によって、Xは解剖学等の各種医学を学び、整体業に多大な成果（具体的には、Xの店舗に来店する患者たちの健康増進や患者の増加による収益の増加）をもたらしたであろうし、雇用する柔道整復

21) 池本・前掲注(14)148頁では、「その収益の内容が副収入や付随収入等も含み複雑なことが多いことから、『総収入金額』という用語が用いられて」と説明される。

22) 我々税理士事務所の業務においても、税理士法第2条1項の税理士業務のみならず、同条2項の付随業務も当然に行っているし、それ以外でも、顧客企業の防衛のため生命保険や損害保険の付保

指導を正当業務として行い、さらに、中小企業の「かかりつけ医」として各種の法律相談や経営相談等にも応じている。このように、士業においても業法に定められた業務だけで成り立つわけではない。業法違反とならない範囲で各種隣接業法とのバランスを取りながら広い範囲で業務を行っているのである。

師の優秀な補助者として、柔道整復業においても成果をもたらしたものと推定される²³。また、柔道整復業に関しては、Xは自らは免許を有さず柔道整復師を雇用していたのだが、これとても柔道整復業を経営していたといえるのではないだろうか。自らが免許を有さなければ資格取得費を柔道整復業の必要経費と認めないとは、どういう論理なのか。繰り返しになるが、裁判所は、資格取得費が「所得に含まれない人的資本の価値増加」部分だとして家事費以外としては考えられず、そもそも必要経費に算入することは論外だといっているような気がする。しかし、これらの全てがXの事業なのである。事業の捉え方が、両裁判所と筆者とは全く異なっている。裁判例では、しばしば「社会通念に照らして」というが、どのような社会通念なのだろう。筆者がみる限り、現代社会における個人事業あるいは個人経営というものの実態を十分に把握していないと思わざるを得ない。

7 控訴審判決の論理

第一審判決は、上述のとおり本件支払額については本来的に家事費であるとの前提で必要経費性を否定した。これに対し控訴審判決は、「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。」と判示した。つまり、控訴審は本件支払額について純粋な必要経費とは認められず、家事関連費とみていることになる。そして、所得税法施行令96条1号又は2号の要件である「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。」ことから、別段の定めである所得税法45条1項1号所定の必要経費とされない家事関連費と認定したのである。

上述のとおり判断枠組みとしては、まず本件支払額が必要経費に該当すれば家事費には該当せず、必要経費としての性質を有しないとすれば家事費に該当するということになるはずである。しかし、控訴審判決はその判断を行わず、本件支払額が必要経費としての側面と家事費としての性質も有することから、別段の定め（所得税法45条1項1号）で原則として必要経費に算入されない家事関連費だ

23 この点は推定に過ぎないため、Xが何らかの書証を提出すべきものとする。なお、筆者がこのように推定した根拠は、筆者が10数年通っている非常に研究熱心な整体師の実例に基づいている。筆者はこの整体師のおかげで、交通事故による頸椎損傷、脊水分離症、変形性膝関節症などを快癒させてもらい、常々感謝している。ただし彼は、受講した数々の研修費支出が業務に関して極めて密接に必要であることを、一般（特に顧問税理士や課税庁）にはなかなか理解してもらえないという理由で、必要経費に算入することを断念したという。

このように、自己研鑽に係る費用はあくまで一身専属（家事費のカテゴリー）に属するという課税実務の考え方（所得税基本通達の定め等）の影響により、たとえ事業との関連が極めて密接であったとしても、必要経費該当性を否認される可能性が大であるとの恐れによって、事業所得者がこれらの必要経費計上をあらかじめ差し控えるという租税環境が整い過ぎているのである。しかし、本来は通達等に惑わされることなく、所得税法37条の文理解釈のみによって支出の必要経費該当性を考えるべきである。

と認定し、Xが同法施行令96条所定の必要経費とされる家事関連費に係る立証ができていないことを理由に、その請求を棄却したのである²⁴。

8 所得税法施行令96条2号の直接性要件

同条1号は必要経費とされる家事関連費について、主たる部分が業務の遂行上必要であり、かつ、その部分を明らかに区分することができる場合でなければならない旨規定する。しかし、本件支払額について明らかに区分することは極めて困難である。本件支払額が、本件各年分及び将来の年分の整体業及び柔道整復業にとって多大な支出の効果を有していると抽象的に主張することは可能だが、家事費と区分するための比率等を客観的に立証することは、事実上不可能に近い。

さらに同条2号では、青色申告者に限り、取引の記録等に基づいて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限る旨規定する。繰り返すが、所得税法37条では規定されていない厳格な直接性の要件が求められるのである。筆者は、従来からこの規定の仕方について疑問を持っていた。通説の立場からすれば、必要経費性について直接性が求められる根拠として同法37条と整合的に解することができよう。しかし、有力説の立場からすれば、法律が要求していない要件を施行令で付加することは租税法律主義に

反し、その限りで無効だとの主張が可能なのではないかと考えるところである。いずれにしても、同法施行令96条1号及び2号を素直に文理解釈すれば、店舗兼住宅の店舗部分のように客観的な指標（たとえば、床面積あん分）によって明確に区分が可能な支出以外は、必然的に必要経費とされない家事関連費に該当することになる。つまり、同条は家事関連費と認定された支出について、厳格な要件を満たさない限り必要経費から押し出す効果を有している。

そもそも、必要経費と家事関連費を分かつものは何であろうか。たとえば、上述の弁護士会事件で争われた懇親会費についてみると、少なくとも飲食の費用が含まれる点において家事費の性格が全くないとはいえない。その意味で、当該懇親会費は家事関連費だとの見方もあり得る。しかし、弁護士会の会務で必然的に発生する懇親会費についてはその全額が必要経費として認められたのである。つまり、弁護士会事件は上記懇親会費を家事関連費とはみていないということになる。そうすると、納税者が行う事業の遂行上密接に関わって必要な支出であり、現在又は将来の収益の拡大に貢献することが支出の目的から見込まれるとすれば、その全額が必要経費に算入されるとみて差し支えないのではないだろうか²⁵。すなわち、結論として本件支払額は必要経費に該当すると考えるものである。

²⁴ このことは、本件支払額が家事費に該当するという更正処分等の理由が、必要経費とされない家事関連費に該当するという理由に差し替えられたこととなり、この点でも問題である。しかし、本件控訴審は(4)理由の追加の有無及び可否の争点判断において、「家事費についても家事関連費についても、具体的な定義が定められているわけではなく、その該当性を判断するに当たっては、共通の

判断要素を踏まえた検討が求められるものと解され、本件支払額について、家事費に該当することを理由に必要経費に算入されないと説明するか、家事関連費に該当するとしても必要経費に算入することはできないと説明するかによって理由付けに本質的な違いがあるとはいえない」と一蹴している。大阪高判令和2・5・22訟月66-12-2010。

9 おわりに

これまで述べた筆者の見解をまとめる。所得税法37条1項は、後段の一般対応の必要経費について「所得を生ずべき業務について生じた費用の額とする」旨規定するが、当該業務に直接必要な費用とは規定されていないし、その年の収入に対応する費用に限定する文言もない。また、総収入金額の規定からすれば、事業所得を生ずべき業務は広範囲にわたり、費用収益対応の原則により、その業務収益に対応するその年に発生した費用は幅広く必要経費に算入されるものと解することができる。一方、同法45条1項1号は、家事費が必要経費に算入されない旨を規定するが、その定義は所得税法上存しないので、ある支出が所得税法37条1項所定の必要経費に該当すれば、家事費には該当しないと解すれば足りるものとする。本件第一審判決は、同条項を縮小解釈し、業務独占資格獲得に係る人的資本の価値増加部分たる資格取得費は家事費である、との前提のもとに必要経費性を否定したが、これは本件事案の事実関係に照らして受け入れられない。

また、控訴審判決は本件支払額の同法37条に係る必要経費該当性を判断することなく、本件支払額を同法45条1項1号の家事関連費とみたうえ、Xが同法施行令96条所定の必要経費とされる家事関連費該当性の立証をしていないことを理由に、結果として必要経費該

当性を否定した。しかし、前述したように同法37条に係る必要経費該当性が認められれば、家事関連費該当性の検討は不要であるはずである。

本件支払額は、Xの行う整体業及び柔道整復業の遂行上密接に関わり、また必要な支出でもあり、現在又は将来の収益の拡大に貢献することが支出の目的からも見込まれることから、本件各年分の必要経費に該当すると考えるものである。

ただし、たとえば司法試験や公認会計士試験又は税理士試験に合格せんがための専門学校を受講費用等は、まさしく資格取得費であるが、それを受講する人の社会的地位は、学生であったり会社員であることが一般的である。そうすると、彼らは学費を親に依存したり、支給された給料のうち家事費を削っていたりするわけで、たとえ将来資格を得て開業したとしても当該資格取得費を必要経費に算入する機会は制度上保証されていない。このようなことから、給与所得者等との不公平を理由に本件支払額を否認したくなるのも無理はない。しかし、現在は所得税法57条の2第2項5号において「人の資格を取得するための支出」で一定のものは給与所得者の特定支出控除の特例が認められている。この点で、上記主張はトーンダウンしているとみることもできるのではないだろうか。

いずれにしても、資格取得費をめぐる議論は必要経費と家事費との境界線にあって、ど

25) Xは、当審の補充主張においても弁護士会事件を引用して本件支払額の必要経費該当性を主張したのであるが、本件控訴審は「控訴人が指摘する裁判例は、弁護士でなければできない事務を独占する資格を有する弁護士の事業所得について、そのような資格を有する弁護士によって構成される弁

護士の役員活動に関する費用の一部を必要経費として認めたものであり、開設・運営に免許を必要としない施術所に係る事業を営む控訴人の事業所得が問題となっている本件訴訟とは事案が異なるというべきである。」としてXの主張を排斥している。大阪高判令和2・5・22訟月66-12-2011。

ちらの見解も成り立ちうるように思われる。
結局は「社会通念」に頼らざるを得ないのかも知れないが、「社会通念」は年々変遷してゆくものである。そろそろ、資格取得費を含む

教育費・研修費が必要経費に該当することを認めてもよい時期にきているのではないだろうか。