

柔道整復師の資格取得のために 専門学校に納入した学費等の必要経費該当性

大阪高判令和2年5月22日(訟月66巻12号1991頁)令和1年(行コ)第167号
所得税更正処分取消等請求控訴事件

石 山 皇 太

目次

- I はじめに
- II 事実の概要
- III 判旨
- IV 検討
- V おわりに

I はじめに

金子宏名誉教授は、必要経費の意義と趣旨について、次のように説明している。「必要経費 (necessary expense) とは、所得を得るために必要な支出のことである。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。」¹。加えて、本稿で取り扱う事業所得の他、その

1 金子宏『租税法〔第24版〕』(弘文堂・2021年)320～321頁。

他の所得についても、投下資本の回収にあたる部分は課税の対象から除外されていることが示されている²。

また、谷口勢津夫教授は、「所得を得るために必要な支出」（投下資本の回収部分・純資産の減少）を「理論的意味での必要経費」と定義付け、純資産増加説によれば、これを担税力の減少として課税の対象から控除することが要請されるものと説明している³。加えて、所得税法（以下「法」という）37条の定める「必要経費」を「所得税法上の狭義の必要経費」と位置付けており、この「所得税法上の狭義の必要経費」は、前記の「理論的意味での必要経費」概念を基礎として、法37条の定める要件により、必要経費の内容及び範囲を画したものと説明されている⁴。

これらの説明から、必要経費の本質論と現行における実体法の関係及びその趣旨について、次のように整理することができる。すなわち、必要経費の本質は、「所得を得るために支出した投下資本」であり、現行法は、その投下資本のうち、法37条の定めにあてはまる経費のみを「必要経費」として控除することを認めている。そして、その趣旨は、「投下資本の回収部分に課税が及ぶことを避けることで担税力に応じた課税を図ること」に求められる。

上記の整理を前提として、筆者の問題意識は、①必要経費に係る現行法の解釈が、「所得を得るために支出した投下資本」の範囲を過度に限定しているのではないだろうか、②必要経費に係る現行の規定そのものが、「所得を得るために支出した投下資本」を控除するには対応できていない部分があるのではないだろうか、という点にある。そして、これらの問題意識は、必要経費に係る現行法の解釈又は現行の規定が、「投下資本の回収部分に課税が及ぶことを避けることで担税力に応じた課税を図ること」としての機能を十分に果たしていないのではないか、という点で共通する。こ

2 例えば、譲渡所得における譲渡資産の取得価額の控除がこれにあたる。金子・前掲注(1)321頁参照。

3 谷口勢津夫『税法基本講義〔第7版〕』（弘文堂・2021年）335～338頁参照。

4 谷口・前掲注(3)338頁参照。

柔道整復師の資格取得のために専門学校に納入した学費等の必要経費該当性

うした問題意識を抱くきっかけとなった事案が、柔道整復師の資格取得のために専門学校に納入した学費等の必要経費該当性が争われた大阪高裁令和2年5月22日判決⁵（以下「本判決」という）である。

そこで本稿では、資格取得費という、一見すると「所得を得るために支出した投下資本」と考えられそうな費用が、必要経費として控除することを認められなかった本判決について、上記の問題意識に照らして分析することを目的とする。

II 事実の概要

1 前提事実

原告・控訴人（以下「X」という）は、平成23年9月から、A接骨院の屋号（平成24年4月までの屋号は別である。）で接骨院（以下「本件接骨院」という）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。

Xは、本件接骨院の開設当時、柔道整復師の免許（以下「免許」という）を有しておらず、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、柔道整復を行わせていた。また、Bは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に自ら免許を取得することにした。そして、Xは、平成25年4月から同28年3月の間、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D専門学校（以下「本件学校」という）の柔道整復師学科夜間部3年制課程を履修した。

Xは、本件学校に学費等の納入金として、①平成25年4月11日に150万2,500円、②平成26年3月24日に110万7,500円、③平成27年

5 大阪高判令和2年5月22日訟月66巻12号1991頁。

4月1日に114万2,500円を支払った（後述する「本件支払額」は、①及び②の合計額261万円である。）。

Xは、平成28年5月24日に免許の交付を受け、同月以降、本件接骨院で他の柔道整復師1名と共に柔道整復を行っている。

Xは、上記学費等を事業所得の必要経費に算入して平成25年分から同27年分の所得税等について、確定申告及び修正申告（青色申告）をした。

所轄税務署長は、平成29年1月27日付けで、Xに対し、上記学費等は法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、平成25年分から同27年分の所得税等についてそれぞれ更正処分、各年分について過少申告加算税の賦課決定処分を行った（平成25年分及び同26年分を「本件各年分」といい、本件各年分の各処分を「本件各処分」という）。

Xは、国税不服審判所長に対して本件各処分及び平成27年分の更正処分の取消しを求める審査請求をしたところ、本件各処分の審査請求を棄却し、平成27年分の更正処分の審査請求を却下する裁決がなされた。

そこで、Xは、平成30年6月15日、国（被告・被控訴人。以下「Y」という）に対して、本件各処分の取消しを求める訴えを提起した。

2 争点⁶

- (1) 本件学校に対して支払った学費等の納入金（以下「本件支払額」という）が必要経費に該当するか否か
- (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

6 本稿では、手続的な瑕疵の主張である争点(3)理由附記の瑕疵の有無及び争点(4)理由の追加の有無については、省略する。なお、争点(3)について検討されたものとして、稲葉武彦「判批」TKC税研情報31巻2号(2022年)14頁以下。

3 争点に関する当事者の主張の要旨

(1) Xの主張

(i) 争点(1)について

① 本件支払額が必要経費に該当すること

「所得税法 37 条 1 項は、事業所得の金額の計算上、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いて、〔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直接に要した費用の額及び〔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する旨を規定するところ、事業所得の金額の計算上、必要経費が総収入金額から控除されることの趣旨は、投下資本の回収部分に課税が及ぶことを避けることにある。これらの所得税法の文言及び趣旨等に照らせば、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の遂行上必要であれば足りる。

Xは、平成 23 年 9 月、本件接骨院を開業して保険診療の対象となる柔道整復術の施術と自由診療であるカイロプラクティック及び理学療法等を実施していたところ、開業当時、自らは免許を有していなかったため、B 及び C を雇用していた。しかし、B は数箇月で退職し、C も数年後独立する見込みであったことから、X は、本件接骨院の経営を維持するため、本件学校に通院し、本件支払額を支出して柔道整復師の資格を取得し、本件接骨院において柔道整復の施術を行っているものである。そして、X の本件接骨院における収入の大半は、柔道整復術による保険診療報酬であって、X は、本件接骨院に係る収入の合計額を、自らの事業所得の収入として計上し、雇用していた柔道整復師に対する給与を必要経費に含めて確定申告を行ってきた。これらの事情によれば、X は、本件接骨院において、柔道整復の施術を含む事業を営み、当該施術による収入を継続して得るために、本件支払額を支出したものであるから、本件支払額は、事業所得を生ずべき業務の遂行上必要であり、必要経費に該当する。このように解することは、柔道整復師を雇用するために支出した紹介料等が必要経費に算

入されることと比較しても合理的である。

そして、仮に必要経費に算入されるために事業との直接の関連性を要すると解したとしても、前記の事情によれば、本件接骨院の事業拡大及び経営の安定のために柔道整復師を確保する必要がある、本件接骨院の経営者であるXが自ら免許を取得すれば、有資格者が予定外に退職する可能性もなく、確実に柔道整復師を確保することができるから、本件支払額は、Xの事業と直接の関連性を有する。」

② 本件支払額が家事費に該当しないこと

「本件支払額は、所得税法 45 条 1 項 1 号所定の家事費に該当しないから、必要経費に算入することは妨げられない。すなわち、本件支払額が、資格を取得するための費用であるとしても、直ちに家事費に該当するということとはできない。」

③ 一般対応の費用の必要経費該当性（控訴審段階における補充主張）

「本件支払額は、売上原価等の個別対応の必要経費（同項前段）ではなく、一般対応の必要経費（同項後段）に該当する。そして、このような一般対応の費用は、個々の事業年度において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したかどうかを問わずに、それが支出された年度において必要経費として控除されるべきである。」

(ii) 争点 (2) について

「Xは、柔道整復師の資格を取得する以前、自らはカイロプラクティックや理学療法等の治療に従事しつつ、本件接骨院の経営を行っていたところ、経営安定・業務拡大の目的から、本件学校に通学し、解剖学、生理学等の柔道整復師となるのに必要な知識及び技能を習得し、自ら柔道整復師の資格を取得するに至った。

このように、Xは、柔道整復師という新たな事業を開始するために、本件学校に通学して知識や技能を習得したのであるから、本件支払額は、X

柔道整復師の資格取得のために専門学校に納入した学費等の必要経費該当性

が新たな技術のために特別に支出した費用であって、繰延資産のうち開業費又は開発費に該当するというべきである。」

(2) Yの主張

(i) 争点(1)について

① 本件支払額が必要経費に該当しないこと

「所得税法37条1項にいう『必要経費』と認められるためには、[1] 当該支出が、具体的な事業について、当該事業に係る収入を生み出す業務に直接関連して支出されたものであること（事業との直接関連性）及び[2] 当該支出が、客観的にみて、当該業務の遂行上必要な支出であること（事業遂行上の必要性）を要するものと解すべきである。このことは、(ア) 所得を正確に算出するためには、必要経費は、それが生み出すことに役立った所得分類ごとの所得に係る収入と対応させ、当該収入から控除する必要があること（費用収益対応の原則）、(イ) 個人事業主においては、所得金額の計算のため、個別対応の費用であるか期間対応の費用であるかにかかわらず、必要経費としての支出と消費としての支出を厳格に区別する必要があること等に照らして明らかである。

Xは、本件整骨院を開設した際、免許を有していなかったため、自らは柔道整復以外の業務を行い、柔道整復師に柔道整復の業務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が柔道整復師の資格を取得するための支出であって、Xが営んでいた前記の形態の事業に係る収入を生み出す活動において支出されたものでないことは明らかである。そうすると、本件支払額には、Xの事業との直接関連性（前記[1]）が認められない。

また、Xの事業内容に照らせば、本件支払額は、X自身が将来、業として柔道整復を行うに、Xの主観において必要な支出であるとはいえ、Xが現に行っている前記の形態の事業の遂行上、客観的に見て必要な支出であるとは到底いえない。そうすると、本件支払額には、Xの事業遂行上の必要性（前記[2]）も認められない。」

② 本件支払額が家事費に該当すること

「柔道整復師の資格は、柔道整復を業として行うことができる一身専属的な資格であり、かつ、人の生涯にわたる収入獲得活動に効用を有するものであり、その資格を取得するための支出は、生涯にわたり特定の職業を行うための社会的地位を得るための支出である。したがって、このような性質を有する本件支払額は、支出年分の収入に対応するものではなく、その年分の所得の必要経費に算入されるべきものではないから、家事費に該当する。」

③ 期間対応の費用の必要経費該当性（本判決における補充主張）

「所得税法37条1項によれば、期間対応の費用(Xがいう『一般対応の費用』と同義)についても当該業務により生じた収入と対応すべきものと解されるから、本件支払額の必要経費該当性の判断に当たっては、本件各年分に係る所得を生ずべき業務に有益なものとして収入の維持又は増加をもたらしたか否かを考慮すべきである。」

(ii) 争点(2)について

① 本件支払額は繰延資産に該当しないこと

「所得税法37条1項は、必要経費について『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』としていることからすると、同項は、償却費が同項の必要経費に該当することを当然の前提にしているものと解される。また、所得税法50条1項は、繰延資産の償却費として事業所得の金額の計算上必要経費に算入される金額について、所得税法37条の規定による旨を規定している。これらの所得税法の定めにも照らせば、繰延資産に該当するためには、所得税法37条1項の必要経費該当性の要件を満たし、同項の必要経費に該当しなければならないものと解される。そして、繰延資産の償却は、同項の『別段の定め』にも当たらない。

そうすると、繰延資産に該当するためには、所得税法37条1項所定の必要経費該当性の要件を満たす必要があるところ、……〔前記(i)の〕と

柔道整復師の資格取得のために専門学校に納入した学費等の必要経費該当性

おり・筆者注] 本件支払額は、必要経費に該当せず、繰延資産にも該当しないというべきである。」

- ② 本件支払額が繰延資産として本件各年分の X の事業所得の計算上、必要経費に算入されないこと

「所得税法 50 条 1 項は、繰延資産の償却費として必要経費に算入する金額について、『その繰延資産に係る支出の効果の及ぶ期間を基礎として（中略）計算した金額』と規定しているところ、X が柔道整復師の資格に基づき、柔道整復師としての業務を開始したのは平成 28 年であるから、本件支払額が、繰延資産として、当該業務が開始される前の年分である本件各年分の X の事業所得の計算上、必要経費に算入される余地はない。」

4 第一審判決⁷の要旨

第一審判決は、主として次の理由により X の請求を棄却した。

「本件支払額……の効果が本件各年当時の X の業務にもたらす有益性は副次的かつ限定的なものにとどまるといわざるを得ない」。また、「本件支払額は、……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するという人的資本の価値増加を……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。……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」⁸。

また、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については、主として次の理由により X の主張を退けている。

「所得税法 37 条 1 項は、……償却費が同項の必要経費に該当することを

7 大阪地判令和元年 10 月 25 日訟月 66 巻 12 号 2012 頁。

8 本判決において「人的資本の価値増加」という表現は全面的に削除されている。なお、この点について検討されたものとして、佐藤英明「判批」TKC 税研情報 31 巻 2 号（2022 年）9 頁以下。

前提としているものと解される。また、同法 50 条 1 項は、繰延資産につきその償却費として『37 条（必要経費）の規定により』その者の事業所得の金額の計算上必要経費に算入する金額は、その繰延資産に係る支出の効果の及ぶ期間を基礎として政令で定めるところにより計算した金額とする旨を規定する。これらの規定によれば、ある支出が繰延資産に該当するためには、支出の効果が及ぶ業務について、同法 37 条 1 項の必要経費該当性の要件を満たさなければならないものと解される。しかるに、前記……において説示したところによれば、本件支払額は、……必要経費該当性の要件を満たさず、繰延資産には該当しないというべきである。」「また、前記……の点を措くとしても、所得税法 50 条 1 項は、繰延資産の償却費として必要経費に算入する金額について、その繰延資産に係る支出の効果の及ぶ期間を基礎として計算した金額である旨を定めるところ、本件において、X が、本件支払額を支出した結果、柔道整復師の資格に基づき業として柔道整復を開始したのは平成 28 年であるから、繰延資産に係る支出の効果の及ばない本件各年分について、本件支払額が、X の事業所得の計算上、必要経費に算入されることはないというべきである」⁹。

これを不服として X が控訴したのが本件である¹⁰。

III 判旨

控訴棄却。

1 争点 (1) (本件支払額が必要経費に該当するか否か) について

(1) 規範

「所得税法は、事業所得の金額は、その年中の事業所得に係る総収入金額

9 加えて、X が所得税法施行令 137 条 3 項に基づく手続要件を満たしていないことも論拠として判示されている。

10 第一審判決及び本判決において、「特定支出控除との関係」、「理由附記の瑕疵の有無」、「理由の追加の有無及び可否」について示されているが、本稿においては省略する。

柔道整復師の資格取得のために専門学校に納入した学費等の必要経費該当性

から必要経費を控除した金額とする旨を規定する（27条2項）とともに、事業所得の金額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、〔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直接に要した費用（以下「前段の経費」という。）の額及び〔2〕販売費、一般管理費その他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。以下「後段の経費」という。）の額とする旨を規定している（37条1項）。その一方で、同法は、家事費については、事業所得の金額の計算上必要経費に算入しないものとし（45条1項1号）、家事関連費、具体的には、店舗兼住宅に係る地代等のように、家事費としての性格のみならず、事業所得を生ずべき業務に関連する費用としての性格をも有する経費については、〔1〕そ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及び〔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もののうち、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に限り、事業所得の金額の計算上必要経費に算入し、それ以外の経費は必要経費に算入しないものとしている（所得税法施行令96条）。これらの定めは、居住者（自然人）が、消費生活を持たず、事業上の行為とは別に私生活上の行為を觀念することができない法人とは異なり、私生活上の行為をも行う経済主体であることから、その支出の中には、事業所得を生ずべき業務のためのものだけでなく、一定の経費負担により得た所得を私生活上の消費のために支出する性格のものが混在するところ、純粋に私生活上の消費のために支出された家事費については、事業所得を生ずべき業務のための必要経費と觀念することができないことから、一律に必要経費に算入することができないものとする一方で、家事関連費については、〔1〕そ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は、当該部分に係る経費を必要経費に算入できるものとし、〔2〕青色申告者に

については、そ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かどうかを問うことなく、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に係るものに限って必要経費に算入することができるものとして、公平な課税がされるように配慮したものと解するのが相当である。」

「ところで、本件支払額は、Xが免許を取得するために本件学校に対して支払った学費等の納入金であって……、Xが本件各年分に行っていた事業により得る収入に直接対応する支出ではないため、事業による収入を得るため直接に要した費用（前段の経費）でないことは明らかであるから、本件支払額が所得を生ずべき業務について生じた費用（後段の経費）に該当するか否かを検討する必要がある。……ある費用が事業所得の金額の計算上、後段の費用に該当し、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等の諸事情を考慮して判断することが相当である。」

(2) あてはめ

「ア まず、Xが行っていた業務の内容、性質等についてみると、柔道整復師法によれば、免許を有する柔道整復師でなければ、業として柔道整復を行ってはならない（2条1項、15条）が、……施術所を開設する者が免許を有することは要件とされていない。そして、Xは、平成25年及び平成26年（以下『本件各年』という。）当時、本件接骨院において、自らは免許を有せ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ものである……。

イ 次に、Xが本件支払額を支出した目的についてみると、Xは、本件接

柔道整復師の資格取得のために専門学校に納入した学費等の必要経費該当性

骨院の開設当時、免許を有するBやC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～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、学費等の納入金として本件支払額を支出している……。

ウ さらに、本件支払額が、Xの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についてみると、……免許を取得した場合には、免許の取消処分又は業務の停止処分（同法8条1項）を受けない限り、期間の限定なく柔道整復を業として行うことができる。

そして、……本件支払額は、Xが3年制の課程を修了した後の平成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。なお、Xが、本件各年当時、自らカイロプラクティック等を行い、又は雇用していた柔道整復師の補助を行う際に、本件学校で修得した知識及び技能を用いることがあったとしても、本件支払額は、飽くまで試験の受験資格を得るための課程を修了するための支出であるから、その支出の効果が本件各年当時のXの業務にもたらす有益性は副次的かつ限定的なものにとどまるといわざるを得ない。

他方で、前記に説示した免許の性質に加え、本件支払額は、……相当程度高額であることも考慮すると、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。また、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。

エ 前記ア～ウで説示した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することができる。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、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。」

(3) 結論

「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こととはできない。」

2 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)について

(1) 規範

「所得税法37条1項は、……償却費が同項の必要経費に該当することを前提としているものと解される……。また、同法50条1項は、繰延資産

柔道整復師の資格取得のために専門学校に納入した学費等の必要経費該当性

につきその償却費として『37条（必要経費）の規定により』その者の事業所得の金額の計算上必要経費に算入する金額は、その繰延資産に係る支出の効果の及ぶ期間を基礎として政令で定めるところにより計算した金額とする旨を規定する」。

(2) あてはめ

「本件支払額は〔前記1のとおり・筆者注〕所得税法37条1項所定の必要経費に該当しない。……また、……Xは柔道整復に係る業務独占資格を期間の限定なく獲得したものであり、繰延資産に係る支出の効果の及ぶ期間を具体的に特定することが困難である。」

(3) 結論

「以上によれば、本件支払額が繰延資産として必要経費に算入されると言うことはできない。」

IV 検討

1 本判決の特徴

必要経費該当性の要件論については、関連性要件と必要性要件のうち、後者のみの充足を要する一要件説と両者の充足を要する二要件説とが対立し議論が行われてきた。傾向としては、二要件説で整理されることが多いとされているが¹¹、未だ決着はついていないものといえよう¹²。本判決は、ある費用が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」

11 木山泰嗣「判批」税経通信77巻4号（2022年）137頁参照。

12 一要件説を採用した判決として、東京高判平成24年9月19日判時2170号20頁。一要件説を支持する見解として、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」名城法学64巻4号（2015年）65頁以下。二要件説を採用した判決として、東京地判平成23年8月9日判時2145号17頁。二要件説を支持する見解として、岡村忠生「弁護士役員活動費用と消費税（2）」税研176号（2014年）73頁以下、今村隆「判批」税研178号（2014年）73頁以下。

と判示していることから、二要件説に依拠する立場を示した判決であるものと整理することができる¹³。本判決において筆者が特に注目したのは、二要件の充足を判断するにあたって、「(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」等の諸事情を総合考慮するという判断基準（以下「本件判断基準」という）を判示した点である。

また、本判決は、上記の判断基準を前提として、そのあてはめにおいて、「本件支払額は、Xが3年制の課程を修了した後の平成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、……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。なお、……その支出の効果が本件各年当時のXの業務にもたらす有益性は副次的かつ限定的なものにとどまるといわざるを得ない」と判示していることから、支出の効果が発現するタイミングについても考慮がなされているものといえる。このような考慮要素を判示した点も本判決の特徴の一つであるといえるだろう。

なお、本判決は、「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。」と述べ、これを理由として、「本件支払額は、本件各年分の所得について、……必要経費に該当するということとはできない」と判示していることから、本件支払額の

13 ただし、一要件説及び二要件説における要件の内容については、論者により異なるため、本判決についても、論者によっては一要件説に依拠した判決であると整理される可能性がある。

柔道整復師の資格取得のために専門学校に納入した学費等の必要経費該当性

うち一部については、Xの主張立証次第で必要経費該当性が認められる可能性があったものと推測することができる。

以上より、本判決の特徴は、①二要件の充足を3つの事情から総合考慮して判断するという判断基準を示した点、②上記①の判断基準を前提として、支出の効果が発現するタイミングについて考慮がなされている点、③本件支払額のような性質を有する費用について、納税者の主張立証次第で必要経費該当性が認められる可能性があることを示唆した点にあるといえる。

これらの特徴を、第I章において述べた筆者の問題意識に照らして、本判決の意義について検討してみたい。

2 本件判断基準の妥当性

前節において述べたとおり、本判決は、二要件説に依拠する立場を示したうえで、二要件の充足を3つの事情から総合考慮して判断するものと判示している。本稿では、一要件説又は二要件説のいずれが妥当するかという観点から必要経費該当性の要件論を検討するのではなく、本判決が二要件説に依拠したことを前提としたうえで、二要件充足の判断に用いた本件判断基準が、必要経費に係る現行法の解釈として、「所得を得るために支出した投下資本」の範囲を過度に限定しているのではないだろうかという筆者の問題意識に照らして、本件判断基準の妥当性について検討してみたい。そこで、木山泰嗣教授による先行研究を手掛かりに、本件判断基準の妥当性について検討してみよう。

(1) 木山泰嗣教授による分析

木山教授は、まず、必要経費該当性が争われた近時の裁判例¹⁴を整理し

14 必要経費該当性が争われた近時の裁判例として、以下のものが挙げられている。東京地判平成27年6月18日税資265号順号12681。東京高判平成27年11月26日税資265号順号12758。広島地判平成27年7月29日税資265号順号12705。広島高判平成28年4月20日税資266号順号12846。大阪高判

たうえて、重要な指標となり得る二要件充足の考慮事情は、「有益性基準」と「経済的利益獲得基準」に大別されると整理している¹⁵。「有益性基準」とは、本件判断基準における（ウ）「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」を考慮事情とする基準を指しており、「経済的利益獲得基準」とは、大阪地判平成27年1月23日判決¹⁶（以下「平成27年判決」という）において判示された「『その事業ないし業務の維持、拡大等による経済的利益の獲得』という『目的』……と、『客観的にも経済的利益の獲得につながるようなもの』であること」¹⁷を考慮事情とする基準を指している。

次に、両者が必要経費該当性の充足に求める程度には、次のような違いがある可能性を示している。すなわち、「経済的利益獲得となれば、具体的な利益獲得への結びつきのある支出であることが強く求められるが、有益性となれば所得（利益）獲得に結びつくことより、業務の維持拡大によって意義があればよいとも思われる」¹⁸（下線筆者）。そうすると、上記一重下線部が「経済的利益獲得基準」を説明し、二重下線部が「有益性基準」を説明しているものと考えられることから、「経済的利益獲得基準」は、「有益性基準」と比較して必要経費該当性が厳格に求められているものと理解することができる。また、木山教授は、必要経費該当性が厳格に求められるようになる場合、投下資本部分に課税が及ぶことを避ける趣旨に反する

平成27年10月20日税資265号順号12742。大阪地判平成29年9月7日税資267号順号13051。大阪高判平成30年5月18日税資268号順号13154。東京地判平成30年4月12日税資268号13139。東京高判平成30年11月15日税資268号順号13209。大阪地判平成30年4月19日税資268号順号13144。大阪高判平成30年11月2日税資268号順号13206。東京高判平成18年3月16日税資256号順号10346。長野地判平成30年9月7日税資268号順号13183。東京高判令和元年5月22日税資269号順号13272。

15 木山・前掲注(11)138～140頁参照。

16 大阪地判平成27年1月23日税資265号12592。評釈は、池本征男「判批」国税速報6512号(2018年)22頁、木山泰嗣「判批」税理62巻14号(2019年)120頁等。

17 木山・前掲注(11)138～139頁。

18 木山・前掲注(11)140～141頁。

柔道整復師の資格取得のために専門学校に納入した学費等の必要経費該当性

おそれが生じ、投下資本の選択について経営判断を阻害する危険が生じることを示している¹⁹。

これらの内容を要約すると、木山教授は、本判決における「有益性基準」と、平成 27 年判決における「経済的利益獲得基準」を比較すると、「有益性基準」に一定の評価を示しているものと理解することができる²⁰。その評価の理由として、「経済的利益獲得基準」のように、利益獲得等に直結するかが厳密に問われる解釈がなされる場合、投下資本部分に課税が及ぶことを避ける趣旨に反するおそれが生じ、投下資本の選択について経営判断を阻害する危険が生じるためであると理解することができる。

(2) 筆者の見解

第 I 章で整理したとおり、必要経費の本質は、「所得を得るために支出した投下資本」であり、現行法は、その投下資本のうち、法 37 条の定めにあてはまる経費のみを「必要経費」として控除することを認めている。また、筆者の問題意識の一つは、必要経費に係る現行法の解釈が、「所得を得るために支出した投下資本」の範囲を過度に限定しているのではないだろうかという点にある。つまり、先に紹介した「有益性基準」や「経済的利益獲得基準」が、必要経費に係る現行法の解釈として、「所得を得るために支出した投下資本」の範囲の過度な限定か否かが問題となる。

そこで、まず、法 37 条 1 項における必要経費該当性の要件について解釈してみよう。同法における必要経費に該当するためには、施行令 96 条 1 号を根拠として、「事業所得を生ずべき業務の遂行上必要である経費」であることが求められるものと解することができる²¹。また、事業所得を

19 その他、昭和 38 年 12 月における「税制調査会が『できるだけ広く』経費性を認めるべきとした点と、逆のベクトルに進む解釈にもなりかねない」という点についても、必要経費該当性が厳格に求められることの問題の一つとしている。木山・前掲注 (11) 141 頁参照。

20 もっとも、両基準が必要経費に該当するために求める程度には、違いがある可能性があるという表現に留められている点に注意が必要である。木山・前掲注 (11) 140 頁参照。

21 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 (2013 年)

「生ずべき」と規定されていることから、実際に当該所得が「生じた」か否かは問わない。加えて、事業所得を生ずべき「業務の遂行上必要」と規定されていることから、ある経費が具体的あるいは直接的に利益獲得に結び付かなくても、業務を遂行するうえで必要であればよいものと解することができる。もっとも、施行令 96 条 1 号は、法 37 条 1 項ではなく、家事関連費について定める法 45 条 1 項 1 号の委任を受けて定められているものである。しかし、その内容は、家事関連費について、「事業……所得を生ずべき業務の遂行上必要」である部分を明確に区分することができれば、当該部分に相当する経費を「必要経費」として扱うというものである。したがって、施行令 96 条 1 号の「事業所得を生ずべき業務の遂行上必要である経費」という文言は、「必要経費」について定義したものであると解することができる²²。

次に、「経済的利益獲得基準」と「有益性基準」を上記の解釈と比較して検討してみよう。先に引用したとおり、「経済的利益獲得基準」では、必要経費に該当するために、「その事業ないし業務の維持、拡大等による経済的利益の獲得という目的と、客観的にも経済的利益の獲得につながるようなもの」であることが求められる。具体的には、「具体的な利益獲得への結びつきのある支出であることが強く求められる」と解されている。しかしながら、先に述べたとおり、必要経費に係る現行法の解釈として、ある経費が必要経費に該当するためには、具体的な利益獲得に結び付かなくても、業務を遂行するうえで必要であればよいものと解することができる。したがって、「経済的利益獲得基準」は、必要経費に係る現行法の解釈上、「所得を得るために支出した投下資本」の範囲を過度に限定しているといえるのではないだろうか。

一方、「有益性基準」では、必要経費に該当するために、「所得（利益）獲得に結びつくことより、業務の維持拡大にとって意義があればよい」と

28～29 頁参照。

22 伊川・前掲注(21) 28～29 頁参照。

解されている。このことは、ある経費が必要経費に該当するためには、具体的あるいは直接的に利益獲得に結び付かなくても、業務を遂行するうえで必要であればよいという現行法の解釈と整合すると考えられる。もっとも、本件判断基準の（ウ）について、必要経費に該当するためには、当該支出により収入が維持され、又は増加する効果が有る場合であって、その効果がある程度以上の大きさである場合に、必要経費該当性が肯定されるという点において、それほど確実な効果を要求することは、従来からの必要経費の考え方とは相容れないように思われるという批判もある²³。すなわち、求められる有益性の程度によっては、必要経費該当性の過度な限定にあたると思われる。しかしながら、本判決は、事実のあてはめにおいて、本件支払額がXの業務にもたらす有益性について、副次的かつ限定的なものの認めている。また、本件の結論は、家事関連費のうち必要経費に該当する部分を明確化できなかったことを理由に、必要経費としての控除が認められなかったものと解することができる（詳細は第4節において後述する。）。したがって、本件判断基準が求める有益性の程度は、本判決のみでは過度か否か測定することは困難であろう。ただし、少なくとも、「経済的利益獲得基準」と比較すると、必要経費に該当する範囲が広いことが明らかとなった。

以上より、本件判断基準が、必要経費に係る現行法の解釈として、「所得を得るために支出した投下資本」の範囲を過度に限定しているのではないだろうかという筆者の問題意識に照らして検討した結果、本件判断基準は、具体的あるいは直接的に利益獲得に結び付かなくても、業務を遂行するうえで必要であればよいという現行法の解釈と整合すると考えられる。ただし、求められる有益性の程度によっては、必要経費該当性の過度な限定にあたると思われるため、今後の判例の推移を慎重に見守る必要がある。

23 佐藤・前掲注(8) 11頁参照。

3 支出の効果が発現するタイミングと必要経費該当性の関係

前節において検討した判断基準の妥当性を前提として、支出の効果が発現するタイミングと必要経費該当性とはどのような関係があるのだろうか。少なくとも本件判断基準は、「(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」を総合考慮するものと判示されていることからすると、支出とその効果が発現するタイミングの一致を考慮要素として明示していない。しかしながら、本判決は、「本件支払額は、Xが3年制の課程を修了した後の平成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。なお、……その支出の効果が本件各年当時のXの業務にもたらす有益性は副次的かつ限定的なものにとどまるといわざるを得ない」(下線筆者)と判示していることから、下線部のとおり支出の効果が発現するタイミングについても検討がなされ、結果的に必要経費該当性の判断に影響を与えているものといえる。この点の論理について、肯定的な見解や批判的な見解がみられる。そこで、法37条1項の解釈論に沿って、以下、それぞれの見解について概観してみよう。

(1) 肯定的見解

武田涼子氏は、必要経費に係る規定を次のように整理したうえで、法37条1項の解釈上、支出の効果が発現するタイミングは必要経費該当性に影響を及ぼすものであると整理している。

武田氏は、まず、法37条1項に規定する必要経費を、前段の経費(以下「個別対応の経費」という)と後段の経費(以下「一般対応の経費」という)に分けたうえで、それぞれの性質論と帰属時期について、次のように整理している。すなわち、費用収益対応の原則により、特定の収入との対応関係を明らかにすることができる費用については、収入の帰属する年

柔道整復師の資格取得のために専門学校に納入した学費等の必要経費該当性

度において、個別対応の経費として必要経費とすべきであるものとし、特定の収入との対応関係を明らかにすることができないが必要であった費用については、その年度に支出した全額がその年度に得た収入に対応する一般対応の経費として必要経費とすべきであるものと整理している²⁴。これらの整理から、武田氏は、一重下線部より、個別対応の経費は、特定の収入との対応関係を明らかにすることができる性質を有し、その帰属時期は、収入の帰属する年度であるものと理解していることが判る。また、二重下線部より、一般対応の経費は、特定の収入との対応関係を明らかにすることができない性質を有し、その帰属時期は、支出した年度であるものと理解していることが判る。

しかしながら、武田氏は、一概に一般対応の経費といっても、法 37 条 1 項の条文上、「その年における」一般対応の経費は、「その年における」所得を生ずべき事業において役立っている必要があるため、将来の年分の所得のみを生ずべき事業について生じた一般対応の費用は、その支出した年分においては必要経費とはならないものと解釈している²⁵。

以上のことから、武田氏は、法 37 条 1 項の解釈上、支出の効果が発現するタイミングは必要経費該当性に影響を及ぼすものと理解していることが判る。

(2) 否定的見解

竹本守邦氏は、必要経費に係る規定を次のように整理したうえで、支出の効果が発現するタイミングは必要経費該当性に影響を及ぼすものではないと結論付けている。

竹本氏は、まず、法 37 条 1 項に規定する「その年における」という修飾語句は、「業務」にかかるものではなく、「販売費、一般管理費」にかか

22 伊川・前掲注(21) 28～29頁参照。

23 佐藤・前掲注(8) 11頁参照。

24 武田涼子「判批」税務事例研究 187号(2022年) 28頁参照。

25 武田・前掲注(24) 31～32頁参照。

るものとみるべきであるものと整理している²⁶。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²⁷（下線筆者）ものと整理している。したがって、竹本氏は、下線部のとおり、一般対応の必要経費該当性は、その年における費用であれば足り、支出の効果が発現するタイミングまでは必要経費該当性に求められていないものと理解していることが判る。

また、本判決のように、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に該当しないと解することは、必要経費該当性をいわずらに縮小してしまうことになるものと批判している²⁸。

これらのことから、前記武田氏との結論の相違は、法 37 条 1 項に規定する「その年における」という修飾語句の解釈の相違から生じるものと整理することができる。

(3) 筆者の見解

法 37 条の解釈論を巡る両者の見解について、筆者は次の理由により否定的見解を支持する。

まず、費用収益対応の原則と一般対応の経費について、前出の金子名誉教授は次のように説明している。すなわち、「継続的事業の所得を正確に算出するためには、必要経費は、それが生み出すことに役立った収入と対応させ、その収入から控除しなければならない。これを費用収益対応の原則……という。したがって、必要経費のうち、……販売費や一般管理費のように特定の収入との対応関係を明らかにできないもの……は、それが生じた年度の必要経費とされるべきである」²⁹。ここから、一般対応の経費は、特定の収入との対応関係が明らかにできないものという前提が備わってい

26 竹本守邦「判批」税法学 587 号（2022 年）55～56 頁参照。

27 竹本・前掲注（26）56 頁。

28 竹本・前掲注（26）56 頁参照。

29 金子・前掲注（1）323 頁。

柔道整復師の資格取得のために専門学校に納入した学費等の必要経費該当性

ることが判る。また、この前提は、前記武田氏の一般対応の経費に係る性質論と帰属時期の整理と一致している。そこで、再び前記武田氏の見解についてみると、「特定の収入との対応関係を明らかにできないが必要であった費用については、その年度に支出した全額がその年度に得た収入に対応する必要経費とすべきとされる」³⁰ものと前提付けたうえで、「一般対応の必要経費は、それに関連する事業において生み出すことに役立つ収入の生じた年度において控除される必要がある」³¹（下線筆者）ものと整理されており、一重下線部で収入との対応関係が明らかにできないという前提がありながら、二重下線部で収入の生じた年度との対応を求める点において矛盾が生じているものといえるのではないだろうか。また、武田氏の理解に立てば、例えば、個人事業主が事業拡大を目的としたリクルート費用を支出した場合、採用が実現し、新規雇用者が新たな収入獲得を実現させない限り、リクルート費用という一般対応の経費を必要経費として控除することができないと考えられる。

次に、法 37 条 1 項の規定する「その年における」という文言が、どの文言を修飾しているかについては、「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」の各費用を修飾しているものと解釈すべきであろう。もっとも、その年における各費用ということは、当該費用の必要経費該当性を判断するにあたって、本判決が判示したとおり、当然にその年における業務の具体的な内容、性質等は検討対象となるであろう。しかしながら、少なくとも、支出したその年において支出の効果が発現することまでは求められていないものと理解することが自然であろう。

以上によれば、法 37 条 1 項の解釈上、支出の効果が発現するタイミングは、必要経費該当性に影響を及ぼすものではないと理解すべきである。したがって、支出の効果が発現するタイミングを必要経費該当性に影響さ

30 武田・前掲注(24) 28頁。

31 武田・前掲注(24) 31頁。

せた本判決の論理は、必要経費に係る現行法の解釈と整合せず、「所得を得るために支出した投下資本」の範囲を過度に限定したものとイえるのではないだろうか。

4 本件支払額の必要経費算入可能性

ここまで整理したとおり、本判決は、本件支払額を二要件該当性の判断基準（ア）から（ウ）にあてはめ、その支出の効果が発現するタイミングに着目した結果、必要経費該当性はないものと結論付けた。では、本判決の論理構成を前提とした場合、本件支払額の必要経費算入可能性は完全に否定されるのであろうか。それとも、場合によって又は部分的には必要経費算入の可能性があったのであろうか。この問題は、本判決の結論を導く法的根拠の所在がどこにあるかという議論に結び付くものと考えられる。すなわち、もし、前者であるならば、本件支払額に、業務関連性及び業務遂行上の必要性は一切含まれておらず、法 45 条 1 項 1 号前段（家事上の経費）を根拠として、本件支払額の必要経費該当性を否定したことになる。一方、後者であるならば、本件支払額に、部分的ではあれども業務関連性又は業務遂行上の必要性を認め、法 45 条 1 項 1 号後段（家事上の経費に関連する経費で政令で定めるもの）及び施行令 96 条（本件においては 2 号）を根拠として、本件支払額の必要経費該当性を否定したことになる。

（1）法 45 条 1 項 1 号後段及び施行令 96 条を根拠とする見解

この点について、先行研究では、本判決の論理は後者によるものとの評価が多数といえる。すなわち、渡辺充教授によると、「控訴審判決は、本件支出額を家事費として門前払いするのではなく、家事関連費該当性へのアローワンスを示した点は注目される。すなわち、仮に本件支出額が家事関連費であるとした場合、『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

柔道整復師の資格取得のために専門学校に納入した学費等の必要経費該当性

ならず、控訴人はいずれについても具体的な主張立証をしていない。』と判示した。これは、本件資格取得が、まったく『前記の形態の事業』とは無関係ではなく、家事按分の合理性さえ立証できれば、是認される可能性があるということを示唆している³²と整理している。ただし、本件支払額について、業務用の金額を明確に区別できる合理的な尺度が見つからないと示している³³。

また、前出の竹本氏によると、「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³⁴と整理している。ただし、本件支払額について、業務の遂行上必要である部分を明らかに区分することは極めて困難であり、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と批判している³⁵。

以上より、いずれの整理においても、本判決の結論を導く法的根拠の所在が、法 45 条 1 項 1 号後段及び施行令 96 条にあるものと理解されており、X の主張立証次第では、部分的に必要経費算入の可能性があったものと評価していることが判る。しかしながら、それと同時に、本件支払額につい

32 渡辺充「判批」税理 65 巻 2 号（2022 年）191 頁。

33 渡辺・前掲注（32）191 頁参照。

34 竹本・前掲注（26）58 頁。

35 竹本・前掲注（26）59 頁参照。

ては、必要経費に算入するための具体的な主張立証が困難であることが明らかとなった。

(2) 法 45 条 1 項 1 号前段を根拠とする見解

西川英之氏によると、「本判決では、所得税法 37 条 1 項所定の一般対応の必要経費該当性につき、関連性と必要性を要するとした。この点、関連性については明示的には直接性を要件としていないが、控訴審における当事者の補充主張に対する判断の中で、『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。』とも判示していることからすると、必ずしも直接性を不要としているわけではないと考えられる。いずれにしても、本判決は、関連性及び必要性が認められないとして本件支払額の必要経費該当性を否定している³⁶（下線筆者）と整理していることから、下線部のとおり、本判決の結論を導く法的根拠の所在が、法 45 条 1 項 1 号前段（家事上の経費）にあるものと理解されており、本件支払額の必要経費算入可能性は完全に否定されたものと評価していることが判る。

(3) 筆者の見解

この点について、筆者は次の理由により、多数派の見解が妥当であると考ええる。

すなわち、まず、本判決は、必要経費該当性の要件として二要件を挙げている。次に、当該二要件の充足を本件判断基準に照らして判断している。しかしながら、本件支払額が、二要件のうち、いずれの要件を満たしていなかったのか判示されていない。むしろ、本件支払額の効果について、二要件該当性の判断基準の一要素である有益性が、副次的かつ限定的ではあるものの認められている。

36 西川英之「判批」訟務月報 66 巻 12 号（2020 年）1998 頁。

柔道整復師の資格取得のために専門学校に納入した学費等の必要経費該当性

加えて、「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があること及びその金額を明らかにする……具体的な主張立証をしていない」、「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」、「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」等の理由により、必要経費に算入されないという結論を導いている。

したがって、本判決は、法 45 条 1 項 1 号後段及び施行令 96 条によって、必要経費該当性が否定されたものと評価することができるものと考えられる。

上記の理解を前提として、筆者の問題意識に照らして考えてみると、本節における議論の実益は次の点にあると考える。すなわち、本判決では、本件支払額の有益性が、副次的かつ限定的ではあるものの認められていることから、本件支払額のような資格取得費という費用が、少なくとも「所得を得るために支出した投下資本」であることが認められたものと評価することができる。しかしながら、それと同時に、本件支払額のような必要経費に算入するための主張立証を困難とする「所得を得るために支出した投下資本」を、必要経費として控除するためには、必要経費に係る現行の規定そのものが、対応できていない部分があるのではないだろうかという問題意識と結び付く点にあると考えられる。

5 小括

これまでの検討を振り返り、本判決を筆者の問題意識に照らして改めて整理してみると、本判決が判示した本件判断基準は、具体的あるいは直接的に利益獲得に結び付かなくても、業務を遂行するうえで必要であればよいという現行法の解釈と整合すると考えられる。ただし、求められる有益性の程度によっては、必要経費該当性の過度な限定にあたると考えられる。また、必要経費該当性が争われた近時の裁判例と比較すると、本判決は、必要経費に該当する範囲を広げたものと評価することができる。したがって、本判決は、「投下資本の回収部分に課税が及ぶことを避けることで担

税力に応じた課税を図ること」としての機能を広げる方向を示したと評価することができる。ただし、制度の機能のみに着目した必要経費該当性の過度な拡大もまた問題視されるべきであるため注意が必要である。

一方、支出の効果が発現するタイミングを必要経費該当性に影響させた点については、法 37 条 1 項の解釈から導き出すことができず、筆者の問題意識に照らして考えてみても、「投下資本の回収部分に課税が及ぶことを避けることで担税力に応じた課税を図ること」としての機能を過度に狭める方向を示したものと評価することができるため、問題であると考えられる。

また、本件支払額のような性質を有する費用について、納税者の主張立証次第で必要経費該当性が認められる可能性があることを示唆した点は、本件支払額のような資格取得費という費用が、少なくとも「所得を得るために支出した投下資本」であることが肯定されたものと評価することができる。しかしながら、具体的な主張立証を困難とする「所得を得るために支出した投下資本」が必要経費に該当するためには、立法手当が必要となることを示しており、少なくとも現行法においては、「投下資本の回収部分に課税が及ぶことを避けることで担税力に応じた課税を図ること」としての機能を十分に果たしていないものとみることができる。

以上より、第 1 節において触れた本判決の意義は、①二要件の充足を 3 つの事情から総合考慮して判断するという判断基準を示した点と、③本件支払額のような性質を有する費用について、納税者の主張立証次第で必要経費該当性が認められる可能性があることを示唆した点（特に、本件支払額のような資格取得費という費用が、少なくとも「所得を得るために支出した投下資本」であることが認められた点）にあるものと評価することができる。

6 本件支払額の資産該当性について

本件では、本件支払額が資産のうち繰延資産該当性について争われているものの、本件支払額がそもそも資産に該当するか否かについては明示されていない。また、第一審判決では、「人的資本」という資産に類似した

柔道整復師の資格取得のために専門学校に納入した学費等の必要経費該当性

用語が用いられているものの、やはり、本件支払額の資産該当性については明らかではないように思われる。そこで、まずは、第一審判決における「人的資本」という用語を手掛かりに、本件支払額が資産に該当する余地はあるのか検討してみよう。

会計上、資産とは、「過去の取引または事象の結果として、報告主体が支配している経済的資源」³⁷（下線筆者）と定義されている。ここでいう支配とは、「所有権の有無にかかわらず、報告主体が経済的資源を利用し、そこから生み出される便益を享受できる状態」³⁸（下線筆者）を指し、経済的資源とは、「キャッシュの獲得に貢献する便益の源泉をいい、実物財に限らず、金融資産及びそれらとの同等物を含む。経済資源は市場での処分可能性を有する場合もあれば、そうでない場合もある」³⁹と補足されている。

一方、所得税法においては、資産そのものについての定義規定がない。したがって、所得税法においては、資産と経費の区分や関係について、必ずしも明らかではないように思われる。

第一審判決において判示された、「人的資本」という用語は、同判決内では「利得を獲得する能力」と定義されている。会計上の資産概念と所得税法上の資産概念が一致するとは限らないが、一つの試みとして、「人的資本」を前記の会計上の定義にあてはめてみたい。すなわち、「過去の取引または事象の結果（資格取得費を支出した結果）として、報告主体（X）が支配している経済的資源（資格）」というように、会計上の資産概念にあてはまるようにも思われる。また、会計上の経済的資源についても、「キャッシュの獲得（利得の獲得）に貢献する便益の源泉（能力・資格）」とあてはまるようにも思われる。ただし、会計上の支配に着目した場合には、「報告主体（X）が経済的資源（資格）を利用し、そこから生み出される便益を享受できる状態」を指すことから、少なくとも本件各年当時に

37 討議資料『財務諸表の作成及び表示に関するフレームワーク』（2006年）15頁。

38 討議資料・前掲注（37）15頁。

39 討議資料・前掲注（37）15頁。

においては、資格を取得していないため、会計上の資産の定義を満たさないようにも思われる。しかしながら、本件支払額を会計上の資産概念にあてはめた結果、「人的資本」に該当する本件支払額は、本質的には資産に該当する余地はあるといえるだろう。なお、本判決では、第一審判決において判示された「人的資本」という用語や、「利得を獲得する能力」といった内容は全面的に削除されている。しかしながら、本判決は、「業務独占資格を獲得した」ことによって「給与収入を得ることなどができる地位を得た」と判示していることから、資格が利得を獲得する能力であるとする第一審判決の性質論を覆しているものではないように思われる。そうすると、本判決においても、本件支払額が本質的には会計上の資産に該当する余地はあるといえるのではないだろうか⁴⁰。

次に、本判決における判示内容を手掛かりに、本件支払額が資産のうち固定資産に該当する余地があるのか、また、係る議論の実益について検討してみよう。

本件では、本件支払額が資産のうち繰延資産該当性について争われており、本判決は、主として、本件支払額がそもそも「法37条1項所定の必要経費に該当しない」こと、本件支払額が「繰延資産に係る支出の効果の及ぶ期間を具体的に特定することが困難である」ことの2点の理由から、Xの主張を退けている。

また、本件についていえば、仮に本件支払額が繰延資産に該当すると判断された場合であっても、償却費として必要経費に算入するにあたって法37条に該当することが必要であり、その判断において、施行令96条による業務の遂行上直接必要であった部分の明確化が困難であることから、本件支払額が必要経費に算入されないという結論自体は変わらないものと考えられる⁴¹。

40 この点、本判決は、経費該当性のみを検討の対象とすることを意識したのかもしれない。

41 ただし、本判決が示唆したとおり、施行令96条による業務の遂行上直接必要であった部分について、納税者が主張立証することができた場合には、償却費として必要経費算入が認められる可能性があるものと考えられる。

柔道整復師の資格取得のために専門学校に納入した学費等の必要経費該当性

しかしながら、先に述べたとおり、本件支払額がそもそも資産に該当するかどうかについては明示されていないことから、本件において争われた繰延資産の他、資産該当性を検討することは、次の点において実益を有すると考えられる。すなわち、まず、本件支払額の資産該当性については、次の4つのパターンが考えられる⁴²。

- 1 固定資産のうち減価償却資産に該当する場合
- 2 固定資産のうち非減価償却資産に該当する場合
- 3 繰延資産に該当する場合
- 4 資産に該当しない場合

次に、上記1から4における必要経費算入の可否について、施行令96条による業務の遂行上直接必要であった部分を納税者が主張立証することができたと仮定する。すなわち、1については、償却期間を通じて必要経費に算入することができる。2については、必要経費に算入することができない⁴³。3については、償却期間を通じて必要経費に算入することができる。4については、後段の経費として支出した年度の必要経費に算入することができる。これを図示すると次のとおりとなる。

パターン	資産又は費用の種類	必要経費算入可否
1	固定資産（減価償却資産）	償却期間を通じて必要経費に算入可
2	固定資産（非減価償却資産）	必要経費に算入不可 ⁴⁴
3	繰延資産	償却期間を通じて必要経費に算入可
4	費用（後段の経費）	支出した年度の必要経費に算入可

以上によれば、本件支払額について、資産該当性の検討は、必要経費の算入可否及び算入時期に影響する点において実益を有すると考えられる。

では、現行法上、本件支払額のような資格取得費について、固定資産該

42 棚卸資産該当性については、省略する。

43 ただし、法51条に規定する資産損失として必要経費に算入される可能性がある。

44 同上。

当性を検討すべき法的根拠はあるのだろうか。この点については、本判決が、資産のうち繰延資産該当性の検討を行っていることを前提として、次のとおり、固定資産該当性を検討すべき法的根拠があるものと考えられる。すなわち、繰延資産を定義する施行令7条1項柱書の括弧書では、繰延資産から「資産の取得に要した金額とされるべき費用」を除くと規定されている。この文言から、ある支出が、固定資産として認識されるべきか、繰延資産として認識されるべきかについては、まず、ある支出が固定資産として認識されるべきか否かを検討したうえで、固定資産として認識できない場合に初めて、繰延資産に該当するか否かを検討すべきものと解釈することができる⁴⁵。したがって、本件支払額のような資格取得費について、固定資産該当性を検討すべき法的根拠は、施行令7条1項柱書の括弧書に求めることができる。もっとも、本件では、当事者が繰延資産該当性のみを主張していることから、固定資産該当性の検討がなされなかったものと考えられる。しかしながら、本来、ある支出の繰延資産該当性を検討する場合には、まず、固定資産該当性を検討しなければならないと解すべきであろう。

そこで、本件支払額のような資格取得費が固定資産に該当する可能性について、簡単ながら触れておきたい⁴⁶。

はじめに、現行法上、固定資産については、法2条1項18号に定義されており、その委任を受けた施行令5条において、固定資産の範囲を定めている。また、固定資産は、使用又は時の経過によりその価値の減少する減価償却資産（法2条1項19号、施行令5条2号、施行令6条参照）と、使用又は時の経過によりその価値の減少しない非減価償却資産（施行令5条1号・3号・4号、施行令6条1項柱書の括弧書参照）に分類され

45 減価償却資産か繰延資産のいずれに該当するか争われた裁判例として、東京地判平成21年12月24日税資259号順号11355。ただし、同裁判例は、事業所得に係る資産及び必要経費該当性が争われた事案ではないため、本判決に射程が及ぶか否かについては、検討を要する。

46 教育支出の資産化について検討されているものとして、橋本彩『教育支出に対する課税問題』（成文堂・2021年）85頁以下。

柔道整復師の資格取得のために専門学校に納入した学費等の必要経費該当性

る。なお、佐藤英明教授は、減価償却資産について、(ア) 1年以上にわたって収入を得るのに役立ち、(イ) 使用や時間の経過によって価値が下がっていくという2点の要件を満たすような資産と説明している⁴⁷。

次に、本件支払額をはじめとする一般的な資格の性質についてみると、①一身専属的であること、②支出の効果が長期に及ぶこと、③時の経過によりその価値が減少しないこと等が挙げられる。この点、本判決においても、「柔道整復師の資格は、柔道整復を業として行うことができる一身専属的な資格であり、かつ、人の生涯にわたる収入獲得活動に効用を有する」(下線筆者)と判示されている。

これらの性質を、先に述べた各固定資産の分類にあてはめると、①の性質が資産該当性にどのような影響を与えるか検討を要するものの、少なくとも②の性質は、減価償却資産該当性に影響するものと考えられ、③の性質は、非減価償却資産該当性に影響するものと考えられる。そうすると、本件支払額のような資格取得費が、固定資産に該当する可能性はあると考えられるため、本節の冒頭においてパターン別に整理したとおり、資産該当性の検討は、必要経費の算入可否及び算入時期に影響する点において実益を有すると考えられる。

また、この点を、筆者の問題意識に照らして考えてみると、仮に本件支払額が非減価償却資産(パターン2)に区分される場合には、資格取得費のような「所得を得るために支出した投下資本」が必要経費として控除される可能性が損なわれるといえる。換言すれば、必要経費に係る現行の規定そのものが、「所得を得るために支出した投下資本」を控除するには対応できていない部分があるのではないだろうかという問題意識と結び付く。

なお、紙幅の関係上、資格取得費の資産該当性について、具体的かつ詳細な検討は別稿に譲りたい。

47 佐藤英明『スタンダード所得税法〔第3版〕』(弘文堂・2022年)297～298頁参照。

V おわりに

本稿では、必要経費に係る現行法の解釈又は現行の規定が、投下資本の回収部分に課税が及ぶことを避けることで担税力に応じた課税を図ることとしての機能（必要経費控除の趣旨）をどの程度果たしているといえるのか、という観点から本判決の分析を行った。

分析結果として、本判決は、こうした必要経費の機能を部分的に広げつつ、他方では部分的に狭めたものと評価することができた。もっとも、広げた部分と狭めた部分を足し引きした結果、いずれに傾くかという点までは検討が至らなかった。

しかしながら、上記の点の検討や、前章第5節において述べた、具体的な主張立証を困難とする「所得を得るために支出した投下資本」の必要経費としての控除に関する立法手当が必要となる可能性の検討、前章第6節において述べた、資格取得費の資産該当性について、具体的かつ詳細な検討等を今後の課題として、多岐にわたる検討の余地を残した本判決の意義は極めて大きく、今後の動向に注目したい。