

論説

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

——国税不服審判所裁決令和 3 年 3 月 24 日の検討——

2020 年入学

吉沢健太郎

はじめに

I. 修習給付金の概要

- 1 現行制度
- 2 現行制度に至る経緯

II. 国税不服審判所裁決令和 3 年 3 月 24 日

- 1 事案の概要
- 2 裁決の要旨
 - (1) 争点 1 (学資金該当性)
 - a 学資金該当性の判断基準
 - b 当てはめ
 - c 結論
 - (2) 争点 2 (本件経費は必要経費に当たるか)
 - a 必要経費該当性の判断基準
 - b 当てはめ
 - c 結論

III. 検討その 1 学資金該当性

- 1 学資金非課税規定の趣旨・沿革等
 - (1) 趣旨・沿革
 - (2) 関連裁判例
 - (3) 課税実務
- 2 本件裁決の論理
- 3 「学資」の意義と意思解釈
 - (1) 「学資」の定義
 - (2) 意思解釈
- 4 学資の範囲
 - (1) 直接関連性の要否
 - (2) 司法修習は「学問の修業」か
- 5 小括

IV. 検討その 2 所得区分

- 1 給与所得該当性
 - (1) 給与所得の要件
 - (2) 司法修習生の法的性格
 - (3) 基本給付金の私法的性格
 - (4) 小括
- 2 一時所得なのか、それとも雑所得なのか
 - (1) 一時所得と雑所得の区別
 - (2) 非継続要件
 - a 「一時の所得」は無意味?
 - b 「一時の所得」の解釈 (一時性)
 - (3) 非対価要件 (所得発生の偶発性)
 - a 趣旨
 - b 「対価」の解釈——「対価的性質」とは何か?
- 3 小括

V. 検討その 3 必要経費控除の可否

- 1 必要経費控除の趣旨
- 2 本件裁決の論理
- 3 業務該当性
 - (1) 平成 8 年東京地判
 - (2) 裁判員等への旅費等との比較
 - a 平成 20 年照会
 - b 「実費弁償的」性質
- 4 対価的性質の否定と、所得区分の関係
- 5 小括

VI. 結びに代えて

はじめに

法科大学院生にとっては馴染みの深い制度であるが、司法修習生はその修習期間中、国庫から修習給付金として金銭給付を受ける。この修習給付金に関する課税処分が、現在争われている。そして、国税不服審判所が納税者の請求を棄却する裁決（以下「本件裁決」という。）を出すに至った¹⁾。

本件裁決では、修習給付金について、①「学資に充てるため給付される金品」（所得税法（以下「所法」という。）9条1項15号、以下「学資金」という。）該当性、②（課税所得に当たることを前提として）所得区分、③必要経費控除の可否の3点について判断が示されている。本件裁決は、修習給付金の課税上の取扱いについて初めて判断を示したという点でも重要であるが、後述のように、これまで学資金該当性が争われた事案は少ないという点からも、本件裁決は注目されるべきであるといえる。

そこで、本稿では、本件裁決の内容を紹介するとともに、これを批判的に検討する。最初に、修習給付金の制度概要を説明する（Ⅰ）。次に、その課税上の取扱いが争点となった本件裁決を概観する（Ⅱ）。その上で、検討対象とする論点を3点、すなわち、学資金該当性（Ⅲ）、所得区分（Ⅳ）、必要経費控除の可否（Ⅴ）に設定し、関連する学説や裁判例を整理しつつ、検討を進めていくこととする。

Ⅰ. 修習給付金の概要

1 現行制度

修習給付金制度とは、司法修習生に対し国

（最高裁判所）から金銭給付を行う制度であり、裁判所法67条の2第1項に基づくものである。給付内容は、基本給付金、住宅給付金及び移転給付金の3種からなる（同条2項）。それぞれの金額は、基本給付金が月額13万5000円（司法修習生の修習給付金の給付に関する規則²⁾（以下「規則」という。）2条1項）、住居給付金が月額3万5000円（規則4条2項）であり、移転給付金は4万6500円から14万1000円の範囲で修習生の配属される修習地に応じて支給される（規則10条、別表）³⁾。

本制度の趣旨を理解する上では司法修習生の身分の特性に留意する必要がある。司法修習生には修習専念義務が課せられており（裁判所法67条2項）、アルバイトその他の収入を稼得する労働に従事することが原則として禁止されている。こうしたことを踏まえ、政府は本制度の趣旨を「司法修習生は、修習期間中、その修習に専念することとされており……修習給付金〔は〕……修習期間中の生活を維持するために必要な費用として定められる額を支給するものである」⁴⁾と説明しており、修習専念義務により生活資金の稼得が困難な司法修習生一般の生活費を保障する点にその趣旨がある。

2 現行制度に至る経緯

現行の修習給付金制度は司法修習制度創設当初からのものではなく、これに至るまでには幾つかの変遷を経ている⁵⁾。

司法修習制度の創設時から平成23年（新64期）までは、当時の裁判所法67条2項⁶⁾に基づく給費制が採用されており「給与」が支給された。支給額は国家公務員総合職の初任給に相当する額とされており、賞与や通勤手当、住居手当等の諸手当も支給された。金

1) 国税不服審判所裁決令和3年3月24日公開物未登載（大裁（所）令2第46号）。全文は以下のホームページにて公開されている。山中理司「修習給付金は必要経費のない雑所得であるとした国税不服審判所令和3年3月24日裁決」（2021年4月11日）（<https://yamanaka-bengoshi.jp/2021/04/11/shuushuukyuuuhukjin-r030324saiketsu/>、2022年3月17日最終閲覧）参照。

2) 平成29年8月4日最高裁判所規則第3号。

3) 最高裁判所「司法修習生の修習給付金について」（<https://www.courts.go.jp/saikosai/sihokensyujo/kyuufu/index.html>、2021年6月22日最終閲覧）。

4) 第193回国会衆議院「法務委員会議録第4号」21頁〔小山政府参考人発言〕（2017年3月21日）。

銭給付以外の側面でも、裁判所共済組合への加入が認められる等、国家公務員に準じた待遇がなされていた。「給与」として支給された金銭は、給与所得として課税上取り扱われていた⁷⁾。

長年続いた給費制は平成 16 年の裁判所法改正により廃止され、新 65 期から貸与制へと移行し、給費制下での「給与」に代わるものとして、希望者に対し一定額が貸与されることとなった。

その後、法曹養成制度をめぐる環境が変化したこと⁸⁾を受けて、平成 29 年に裁判所法が再度改正され、現在の修習給付金制度が誕生した。

Ⅱ. 国税不服審判所裁決令和 3 年 3 月 24 日

1 事案の概要

審査請求人である X は第 71 期司法修習生として最高裁判所に採用された者であり、平成 29 年から 30 年にかけて約 1 年間にわたり修習給付金の支給を受けた。司法修習に従事するに当たり、X は実務修習が行われる場所や修習考試の会場への交通費、法律関係の書籍代等（以下「本件費用」という。）を支出

した。そして、平成 30 年度の確定申告において、X は基本給付金を雑所得の総収入金額に算入し、本件費用のうち上記交通費を必要経費に算入した。

その後、X は、基本給付金について、①学資金として非課税所得にあたること、及び予備的に②（必要経費を伴う雑所得にあたることを前提として）必要経費が過少であり本件費用全体が必要経費になるべきことを主張して、更正の請求を行った⁹⁾。

これに対して、所轄税務署長は、更正すべき理由がない旨の通知処分を行い、さらに、上記交通費を必要経費に算入することはできないとして増額更正処分を行った。そこで、X が両処分の全部の取消しを求めた¹⁰⁾。

本件裁決において争点として設定されたのは、基本給付金が学資金に該当するか（争点 1）、本件費用が必要経費に当たるか（争点 2）の 2 点である。

2 裁決の要旨

本件裁決は審査請求をいずれも棄却した。結論に至る理由は以下の通りである。

(1) 争点 1（学資金該当性）

a 学資金該当性の判断基準

「所得税法第 9 条第 1 項第 15 号にいう『学

5) 以下の記述は、藤田正人「修習給付金制度の創設（裁判所法の一部改正法）」ジュリ 1508 号 114-115 頁（2017）に基づく。

6) 平成 16 年改正前の裁判所法 67 条 2 項は「司法修習生は、その修習期間中、国庫から一定額の給与を受ける。ただし、修習のため通常必要な期間として最高裁判所が定める期間を超える部分については、この限りでない。」と定めていた。

7) 前掲注 4) 21 頁〔小山政府参考人発言〕。

8) 平成 25 年 7 月に法曹養成制度関係閣僚会議が司法試験合格者数の年間 3000 人という目標を撤回したこと、法科大学院志願者数が平成 28 年には平成 16 年比で 9 分の 1 に激減したこと、平成 28 年 9 月に法務省と文部科学省が行ったアンケートにおいて、法曹志望者が抱える不安として「貸与制の下で給与の支給を受けられないこと」が上位にあげられていたこと等が背景にある。参照、藤田・前掲注 5) 114-115 頁。

9) ①と②の主張がいかなる関係であるのか、ここで簡単に補足する。

仮に基本給付金が学資金に当たるとすると、所法 9 条 1 項 15 号により非課税所得を構成する。この場合、課税所得であることを前提とする所得区分（10 種類の課税所得のうちどの類型に分類すべきかという問題）の議論は当然行われない。

他方、基本給付金が学資金に当たらないとすると、同号の効果を享受できないので、課税所得を構成することとなり、所得区分の問題を議論する必要がある。そして、これが雑所得に区分されることとなると、所法 37 条 1 項（文言上「その年分の不動産所得の金額、事業所得の金額又は雑所得の金額……の計算上必要経費に算入すべき金額は」となっている。）の適用の問題、すなわち必要経費控除の可否を論ずる必要が生じる。

10) 本件裁決に係る係争では、最高裁から無利子で貸与された修習専念資金の利息相当額の雑所得該当性も争点となっている（本件裁決はこれを積極に解している）。本稿は、前述の通り、修習給付金のうち基本給付金の課税上の取扱いを検討するものであるため、この点は検討の対象外とする。

資』については、所得税法上の定義規定はないことから、その意味は社会通念に従って解すべきところ、『学資』とは、一般に、学問の修業に要する費用を意味すると解される。」「他から給付された金品が所得税法上の学資金に該当するか否かは、給付当事者の意思解釈として、当該金品が学問の修業に要する費用として給付されたものか否かを問題にすべきである。」

b 当てはめ

「基本給付金は、……その金額の算定要素は、主として、生活実費（合計約 94,000 円）と学資金（合計約 40,000 円）から成り、……基本給付金の一部は、学問の修業に要する費用の趣旨が含まれているとも考えられる。」

「しかしながら、基本給付金は……その給付を受ける個々の司法修習生が実際に上記のような給付を学問の修業のために必要としているか否かに関わらず、一方的、かつ、一律に、定額（月額 135,000 円）が給付されるものである。しかも、……国は、司法修習生に対し、基本給付金は、雑所得として申告の必要があること、つまり、非課税の学資として給付するものではないことを明示してこれを給付していることが認められ、そうである以上、司法修習生も、そのことを理解した上でこれを受領しているというべきである。」

c 結論

「以上のような事情の下では、基本給付金の給付当事者の意思解釈として、基本給付金を学問の修業に要する費用として給付したものと解することは困難であり、基本給付金は、修習専念義務を負う司法修習生という地位に起因する特別な給付として、国から給付されるものとみるよりほかはない。」

「なお、本件給付金は、利子所得、配当所得、不動産所得、事業所得、給与所得、退職所得、山林所得、譲渡所得及び一時所得のいずれにも該当しない所得であるから、雑所得となる。」

(2) 争点 2（本件経費は必要経費に当たるか）

a 必要経費該当性の判断基準

「雑所得の金額の計算上、ある費用が必要

経費に算入されるためには、客観的にみて、当該費用が所得を生ずべき業務と直接関係し、かつ、当該業務の遂行上必要であることを要すると解される。」

b 当てはめ

「司法修習生が司法修習に専念する上で種々の費用が必要となるのは請求人の主張のとおりであるところ、かかる費用を負担して従事する司法修習自体は、無償のものとして国によって実施されるものである。……無償の司法修習に従事する上で種々の費用が必要となることから、司法修習生という地位に起因する特別な給付として基本給付金が給付されるという関係にあると解されるのであって、司法修習生が基本給付金を得るために司法修習に従事するという関係にあるわけではなく、そうである以上、司法修習が基本給付金という所得を生ずべき業務であると解することはできないし、また、司法修習生が基本給付金を得るために種々の費用を支出する関係にあるわけでもない。」

「確かに、司法修習生が修習に専念し、高い見識と円満な常識を養うように努めるなどする上で、種々の費用が必要となることは、請求人が主張する通りであるが、……無償の司法修習に従事する上での費用が必要となることから基本給付金が給付されるのであって、司法修習生が基本給付金を得るために司法修習に従事するという関係にあるわけでも、司法修習生が基本給付金を得るために交通費その他の費用を支出する関係にあるわけでもない」。

c 結論

「したがって、本件費用は、いずれも本件給付金を得るために直接要した費用ではないのは明らかであって、客観的にみて、所得を生ずべき業務と直接関連する支出とも、当該業務の遂行上必要な支出ともいえない。」

Ⅲ. 検討その 1 学資金該当性

1 学資金非課税規定の趣旨・沿革等

(1) 趣旨・沿革

所得税法上の非課税規定に「学資金」という言葉が初めて登場したのは、明治 32 年の同法改正時である。この改正により、従来の「官私ヨリ受クル旅費、傷痍疾病者ノ恩給金及孤兒寡婦ノ扶助料」¹¹⁾との文言は「旅費学資金及法定扶養料」¹²⁾と変更された。その後、昭和 40 年の全面改正によって現在の 9 条 1 項 15 号となった。

帝国議会の会議録を参照する限り、明治 32 年改正で上記変更を行った趣旨について議論された形跡は見当たらないが、改正当時には 2 通りの説明がありえた。すなわち、同年発行の注釈書は「勉学の為に要する資金の如きは一の勞力又は營業より出でたる財産に非らずして……若し之れに對して納税の義務あるものとせば實に所得税の本質に反する」¹³⁾と説明している。また、別の解説書は「學資金ハ實費支辨ノ為メニ受クルヲ原則トスルカ故ニ隨テ純益ナキモノトシテ課税セス」¹⁴⁾と説明する。①当時の所得税法が採用していた制限的所得概念の帰結、あるいは②実費弁償的性格を根拠とする担税力の低さが非課税の理由であると解されていたようである。

もっとも、包括的所得概念を採用した現行所得税法の下では、制限的所得概念の帰結との趣旨理解は維持できないから、実費弁償的性格を根拠とする担税力の小ささに着目することになる¹⁵⁾。なお、「実費弁償的」とは

いっても受給者は学問を受けられるという利益が依然として残るともいえるが、この点が非課税とされるのは学術奨励という公益を図る見地¹⁶⁾から説明されることになる。

(2) 関連裁判例

学資金該当性について言及した最高裁判例及び国税不服審判所裁決例（本件裁決を除く。）は見当たらない¹⁷⁾。下級審裁判例では、東京地判昭和 44 年 12 月 25 日判時 610 号 40 頁、神戸地判昭和 29 年 1 月 29 日行裁例集 7 卷 4 号 904 頁があるが、いずれも学資金の意義を明確に判示したものではない。

東京地判昭和 44 年 12 月 25 日判時 610 号 40 頁は、会社が従業員を短期大学に入学させてその授業料等として支出した経費が非課税所得（学資金）となるか、課税所得（給与所得）となるかが争点となった事件であり、学資金の意義が正面から争われた。ただ、給与所得との区別が問題となったため、裁判所は、「給与その他の対価の性質を有しない学資に充てるために給付される金品とは、勤務の対価ではなくして、会社が購入した新規機械設備を操作する技術を習得させるための授業料のごとく客観的にみて使用者の事業の遂行に直接必要があるものであり、かつ、その事業遂行の過程において費消されるべき給付を指すものと解するのが相当である」として、「給与その他の対価の性質」との関連に言及するにとどまった。

神戸地判昭和 29 年 1 月 29 日行裁例集 7 卷 4 号 904 頁は原告がその長男及び次男の教育費として支出した金銭が必要経費として所得から控除できるかが争われた事案であるが、「法（筆者注：昭和 40 年改正前所得税法）第六条第三号の学資金とは所得としての学資金には所得税を課さないことを規定したにとど

11) 所得税法（明治 20 年 3 月 23 日勅令第 5 号）3 条 2 号。

12) 所得税法（明治 32 年 2 月 13 日法律第 17 号）5 条 3 号。

13) 岩崎恒堂＝三輪富士『改正三税法註釈』62-63 頁（小林仙鶴堂、1899）。

14) 小林丑三郎『租税法要義』143 頁（明治大学出版部、1900）。

15) 現行規定の説明として、水野忠恒『大系租税法（第 3 版）』（中央経済社、2021）170 頁は、学資金が非課税であることの理由について、受給者の地位に鑑みて担税力が低いことを指摘する。

16) 武田昌輔監修『DHC コメンタール所得税法』470 頁（第一法規、1983 年）〔最終加除：2013 年〕。

17) LEX/DB データベース「税務判例総合検索」にて、所得税法 9 条をキーワード法条として検索すると 163 件の（裁）判例・裁決がヒットするが、同条 1 項 15 号について判示した最高裁判例及び国税不服審判所裁決例はこれらに含まれていない（2022 年 3 月 18 日時点）。

まり、所得者がその子弟の教育に支出する費用をも所得金額より控除すべき趣旨に解すべきでない」と判示して原告の主張を排斥している。

以上からわかるように、いずれの裁判例も学資金について明示的な定義や判断基準を示したものではない。

(3) 課税実務

裁判例においては明確な基準が打ち出されていないが、課税実務では、昭和26年発遣の「所得税法に関する基本通達」(昭26直所1-1)41項に「学資金とは、学術又は技芸を習得するための資金として父兄その他の者から受けるものであって、かつ、その目的のために充てられるものをいうものとする」(以下「昭和26年通達」という。)との記述が認められる。もっとも、現在の所得税基本通達は、学資金の定義を明らかにしていない。

国税庁が公表している文書回答事例等をみると、学資金に関する国税庁の理解について4点が指摘できる。

第1に、昭和26年通達は廃止されているものの、その定式に従った理解は依然として維持されている。国税庁はホームページ上に、「学資金とは、一般に、学術又は技芸を習得するための資金として父兄その他の者から受けるもので、かつ、その目的に使用されるものをいうものとされ、学資金には、金品として給付される場合だけでなく、金銭を貸与し、その後一定の条件によりその返済を免除する場合の経済的利益も含むものとされています。」¹⁸⁾と説明している。

第2に、学資金にはあくまでも学費・授業料等、「習得」のための費用が含まれるのであって、研究費は含まれない。国税庁は、外

国の研究機関等に派遣される研究員に支給される奨学金について、「本件奨学金については、大学や研究機関等において研究者等の地位にある者が、その研究内容や専門的知識を更に発展させるために米国の研究機関等において研究を行うためのもの、すなわち学術の研究のためのものであって、学術又は技芸を習得するための費用に充てられるものとは認められないことから、非課税とされる学資金には該当しません。」¹⁹⁾としている。学術の「研究」と「習得」は区別される。

第3に、学資金には学費・授業料その他の教育を受ける対価のみならず、下宿代や教科書代、通学費用等の修学のための諸経費も含まれる。名古屋国税局は、「下宿代や通学費用、食費、教科書や医学書の購入費用など、医学生が修学する上で必要と認められる範囲」で貸与した奨学金にかかる債務免除益が学資金に当たることの照会に対して、「貴見の通りで差し支えありません」としている²⁰⁾。また、国税庁は、「支援対象者が修学する上で必要となる費用(授業料、教科書代及び通学費用等)の額の範囲内」で貸与された奨学金の返済資金の給付を学資金に該当するものとして取り扱って差し支えないとしている²¹⁾。

第4に、給付の対象となる活動は厳密な意味での学問それ自体に限られるわけではなく、技芸ともいべき領域に対する給付も認められている。大阪国税局は、文化・スポーツ教室が提供する学校外教育サービスの対価を助成するために交付されるバウチャーについて非課税所得に該当する学資金として取り扱って差し支えないとしている²²⁾。これもおおむね昭和26年通達に沿った運用がなされていると理解できよう。もっとも、この事

18) 国税庁・質疑応答事例「従業員に貸与した奨学金の返済を免除した場合の経済的利益」(<https://www.nta.go.jp/law/shitsugi/shotoku/01/15.htm>, 2022年2月12日最終閲覧)。

19) 国税庁・質疑応答事例「外国の研究機関等に派遣される日本人研究員に対して支給される奨学金」(<https://www.nta.go.jp/law/shitsugi/shotoku/02/38.htm>, 2021年6月9日最終閲覧)。

20) 名古屋国税局審理課長・文書回答事例「県から奨学金の貸与を受けた医学生が医師免許取得後県内の医療機関に一定期間従事することによりその返還及び利息の支払に係る債務を免除された場合の課税関係について」(平成24年3月9日)(<https://www.nta.go.jp/about/organization/nagoya/bunshokaito/shotoku/120309/index.htm>, 2022年9月8日最終閲覧)。

21) 国税庁・質疑応答事例「奨学金の返済に充てるための給付は『学資に充てるため給付される金品』に該当するか」(<https://www.nta.go.jp/law/shitsugi/shotoku/01/12.htm>, 2021年6月22日最終閲覧)。

例では学習指導要領との関連性が認められる学校外教育サービスに対して支給されるバウチャーを非課税所得としている。芸芸であっても学校教育との関連性がやはり要求されるのかもしれない。

2 本件裁決の論理

本件裁決は、「学資」の意義を「学問の修業に要する費用」とした上で、該当性の判断は当事者の意思解釈によるべきとした。意思解釈に当たっては、第 1 に、「その給付を受ける個々の司法修習生が実際に上記のような給付を学問の修業のために必要としているか否かに関わらず」支給されること、第 2 に、最高裁判所が司法修習生に配布している案内を根拠に、当事者が雑所得に該当する給付であると認識していることを挙げて、学資金に該当しないと結論づけた。

3 「学資」の意義と意思解釈

(1) 「学資」の定義

一見すると、本件裁決は「学資」の定義を「学問の修業に要する費用」と明らかにした点で画期的である。この定義によれば、学資金とは「学問の修業に要する費用として給付される金品」ということになる。昭和 26 年通達や前述の昭和 44 年東京地裁判決と対照すると明らかだが、本件裁決は、学資の定義から巧妙に「芸芸」を削ぎ落としている。原処分庁は昭和 26 年通達と同様の主張をしていることからすると、本件裁決はこれを採用しなかったのだろうか。

しかし、上記定義に従えば、従来の課税実務が容認してきた、「学問の修業」には必ずしも該当しないものに対する助成、例えば学校外教育活動（スポーツ教室がその典型例で

ある）の利用に対する助成が学資金に当たらないと解されるおそれがある。本件裁決がこれまでの課税実務を変更する意図まではないのでとすれば、これまでの課税実務と整合的に理解する必要が出てくるといえる。「学問の修業」には芸芸ともいふべき領域も含まれると解釈することも不可能ではないが、拡張解釈が過ぎるように思われるから、本件裁決における上記定義はあくまでも当該事案を解決するのに必要な限度において示されたものと理解すべきであろう²³⁾。すなわち、司法修習が芸芸に当たらないことを暗黙の前提とした上で、基本給付金が「学問の修業に要する費用」としての給付にあたらないと判断したものと解される。

(2) 意思解釈

本件裁決による学資の定義を素直に読む限り、「学資」といえるためには学問の修業のため必要経費であること、すなわち①学問の修業との間で②必要性・関連性が認められることの 2 点が要求されるといえる。

その上で、本件裁決は、給付当事者間の意思を探究した上で学資金該当性を否定した。給付当事者の意思解釈というアプローチを採用した理由は必ずしも明らかではない。所法 9 条 1 項 15 号が文言上「学資に充てるため」と主観的な目的を要件とする書きぶりであることが背景にあるのかもしれない。しかし、仮にこのアプローチを採用するとしても、この意思解釈の内容には疑問を呈さざるを得ない。後述の通り、私見では本件裁決の結論それ自体は擁護可能と考えるが、本件裁決のアプローチとは異なる。

まず、第 1 の理由について、個々の支給対象者が給付を必要していたか否かと、当事者が学問の修業に要する費用として給付したか否かという点は論理的には直結しない。支給対象が典型的に学資金を必要としているとの

22) 大阪国税局審理課長・文書回答事例「大阪市塾代助成事業におけるバウチャーの取扱いについて」（平成 25 年 6 月 5 日）（<https://www.nta.go.jp/about/organization/osaka/bunshokaito/shotoku/130605/index.htm>, 2021 年 9 月 5 日最終閲覧）。

23) 国税不服審判所は、先例的意義を有するとした裁決を「公表裁決事例」としてホームページ上で公表しているが、本件裁決はこれに搭載されていない。国税不服審判所としても本件裁決をいわば「事例裁決」として捉えているのかもしれない。参照、国税不服審判所「裁決事例集 No122」（<https://www.kfs.go.jp/service/JP/idx/122.html>, 2022 年 3 月 18 日最終閲覧）。

判断に基づいて給付を行った場合、個々の支給対象が給付を現実に必要としているか否かに関わらず、学資として給付するという当事者の意思は否定されないであろう²⁴⁾。なお、基本給付金を一律に給付する趣旨は、修習専念義務が課され兼業が原則禁止されている司法修習生の経済的基盤を確保する点にあるとされているが²⁵⁾、司法修習生は経済的支援が必要な者であると裁判所法が典型的に想定していることを意味しよう。

そうすると、本件裁決の結論を支えるのは第2の理由づけになるが、この理由づけには疑問が残る。支給者が当該給付を雑所得に当たると法的に評価したことと、当該給付が学資金として給付されたものではないことは、支給者の法解釈に誤りがないことを前提として初めて論理的につながる。そしてなにより、本件において本来求められた意思解釈とは、「修習期間中の生活を維持するために必要な費用として……支給する」という給付者の意思が「学問の修業に要する費用として給付する」意思と解釈できるか否かを探求することではなかったか。

本来なされるべきであった意思解釈をするにあたって問題となる論点は2点である。第1に「学資」というためには学問の修業に直接関連する費用であることを要するのか、言い換えれば「学資」に生活費は含まれるのか、そして第2に、司法修習が「学問の修業」に当たるかである。この2点がいずれも肯定できるのであれば、司法修習生への生活費相当額の支給であるところの基本給付金は、学問の修業に要する費用に当たる。

4 学資の範囲

(1) 直接関連性の要否

では、「学資」の要件として学問の修業との直接関連性を要求して、これに生活費が含まれないと解することは果たして妥当か。

かかる理解は必ずしも自明ではない。例え

ば、ある国語辞典は「学資」の意義を「学業を続けるための費用。〔生活費をも含む〕」(傍点筆者)としている²⁶⁾。また、審査請求人が援用する甲南大学法科大学院の奨学金の例(成績優秀な学生に対し授業料を全額免除した上で月額15万円を支給するというもの)のように、「奨学金」と称する金銭給付が学問修業期間中の生活費を支給する趣旨をも含むことは少なくない。

この点について、仮に生活費までもを非課税とする趣旨であると解すると、およそ学問を修業している者に対する金銭給付は非課税となり、非課税の範囲が広くなりすぎるという批判はありえよう。同号が学資金と並んで扶養義務の履行としての給付を非課税としていることからしても、学資金にあえて生活費の給付を非課税とする趣旨を読み込む意義は乏しいとも思える。

しかし、学術奨励という所法9条1項15号の趣旨に鑑みると、その対象を学費・授業料に限定する必然性はない。そもそも、奨学金は、親族等による扶養義務の履行が十分になされず修学が困難である場合にこれに代わるものとして支給されるものであることも少なくない。そうだとすれば、修学に必要な範囲で生活費を支給した場合に、これを学資金に含めて解することは不当とはいえない。仮に修学に必要な程度の生活費の支給を同号の対象外と解した場合、扶養義務の履行として給付を受けた場合には非課税となるのに、扶養義務者以外から給付を受けた場合には課税所得を構成することとなってしまう、上記趣旨はかえって害される。

このような理解は、学資金による非課税の範囲を学費・授業料に限定していない課税実務とも整合的である。本件裁決も同様の理解を有しているのであろう。このように解さなければ、甲南大学法科大学院の奨学金が学資金として取り扱われることを本件裁決が何ら問題視していない点を説明できない。学資の定義を述べるに当たり、「学問の修業に要す

24) 例えば、成績条件のみで支給対象者が選定される奨学金を想起されたい。

25) 前掲注4)23頁〔小山政府参考人発言〕。

26) 山田忠雄ほか編『新明解国語辞典(第8版机上版)』256頁(三省堂, 2021)。

る費用」とし、「直接」の文言をあえて用いていないこともそのような理解の表れであろう。

以上を踏まえると、「学資」に学問の修業との直接関連性を要求することは妥当とはいえず、学問の修業を行う上で必要かつ相当な範囲で行われる生活費相当額（下宿費や教科書代、通学費の類）の支給は学資金として解すべきである。

(2) 司法修習は「学問の修業」か

では、司法修習は「学問の修業」といえるだろうか。

本件で審査請求人は、甲南大学法科大学院の奨学金や東京都の保育料助成金が学資金として取り扱われていることを挙げ、基本給付金も司法修習生が司法修習という学術又は技芸の習得に専念するのに必要な生活費を賄えるようにする趣旨であって学資金に含まれると主張した。

この主張に対する、「学問の修業」についての本件判決の応答を確認しよう。審査請求人の上記主張に対して、本件判決は、基本給付金は甲南大学法科大学院の奨学金や東京都の保育料助成金とは「その趣旨、目的や対象等を異にする別の制度」であるとして、これを斥けている。「趣旨、目的……を異にする」とは果たしていかなる趣旨であろうか。学費を免除されている学生に対し生活費相当額を支給する上記奨学金を学資金として取り扱うことを本件判決が特段問題視していないこと、学資金非課税規定の趣旨が学術奨励にあることを考慮すると、本件判決は司法修習を「学問の修業」に当たらないと解していると考えるのが妥当であろう。

そこで、司法修習の性格を検討するに、司法修習は「法科大学院における教育との有機的連携の下に、裁判官、検察官又は弁護士としての実務に必要な能力を修得させること」

がその基本理念とされており（法科大学院の教育と司法試験等との連携等に関する法律 2 条 3 号）、実務研修の色彩が強い。このことは、法科大学院の基本理念が「法曹の養成のための中核的な教育機関として……少人数による密度の高い授業により、将来の法曹としての実務に必要な学識及びその応用能力……並びに法律に関する実務の基礎的素養を涵養するための理論的かつ実践的な教育を体系的に実施〔する〕……こと」とされ（同条 1 号）、学問の色彩が強く打ち出されていることと対比すると一層明確になる。さらに、司法修習は、司法研修所によって行われるものであって、学校教育ではない。

以上を踏まえると、司法修習を「学問の修業」と解することは困難であり²⁷⁾、それゆえに基本給付金の学資金該当性は否定されると解するのが妥当と思われる。

もっとも、学資の定義次第ではこの結論にならないことを急いで付け加えなければならない。昭和 26 年通達のように「技芸」に要する費用も「学資」に含まれるとすれば、基本給付金が学資金に該当する余地はあるといえる。ただ、前述したように、本件判決が本件の事案を解決するのに必要な限度で学資の定義を示したものと理解するのであれば、やはり本件判決は司法修習を「技芸」にも当たらないことを前提としていることになるだろう。しかし、その理由は必ずしも明らかではない²⁸⁾。

5 小括

学資金該当性を否定した本件判決は、結論においては妥当である。しかし、該当性判断に当たり意思解釈を出発点に据えた点についてはその根拠が必ずしも明らかでないし、当該意思解釈の内容が妥当性を欠いていること

27) 「学問の修業」について学校教育との関連性を要求せず、広く教育一般を意味すると解する場合、司法修習もこれに当たると解する余地がある。司法修習を「原告らが自ら選択した法曹という職業になるために受ける必須の教育課程」、「司法修習は、……個々の司法修習生にとっては、自らが望む法曹になるために必要な能力を身につけるために行うもので教育的要素が強い」と説明するものとして、東京地判平成 29 年 9 月 27 日訟月 65 巻 5 号 767 頁参照。

28) 筆者の推測するところでは、「技芸」に該当するというためにも、少なくとも学校教育との関連性が認められることが必要であるとの考え方が背景にあるものと思われる。

から、結論に至る論証に失敗している。さらに、「技芸」の解釈によっては学資金該当性を肯定される余地を残している。

本件裁決の示した定義を前提とするならば、学資金の要件を、①学問の修業との②必要性・関連性と分解した上で、この2つの観点から給付当事者の意思解釈を行うべきだったと思われる。生活費を支給する趣旨であるからといって、直ちに「学資」該当性が否定されるわけではないことを確認した。該当性を否定するとすれば「学問の修業」該当性(つまり①)が理由となるはずである。

このように、基本給付金の学資金該当性の検討に当たっては主に①の点で議論の余地がある。司法修習が学問の修業に当たらないという考え自体は首肯しうるものの、学資に技芸を含むという課税実務の立場からすれば、基本給付金が学資金に当たると解することも不可能ではないと思われる。

Ⅳ. 検討その2 所得区分

本件裁決では、基本給付金が学資金でないとすれば課税所得として雑所得に区分されることを前提としており、原処分庁・審査請求人もこれを争ってはいない。しかし、本件裁決の理由づけは、Ⅴで後述するように必要経費控除の可否と密接に関連している。そこで、以下では基本給付金の所得区分を検討する。

1 給与と所得該当性

Ⅰ2で触れたように、給費制の下では司法修習生への金銭給付は給与所得として取り扱われていた。そこで、給与所得該当性について簡単に検討する。

(1) 給与所得の要件

給与所得とは、「俸給、給料、賃金、歳費及び賞与並びにこれらの性質を有する給与……に係る所得」をいう(所法28条1項)。

判例は、給与所得該当性の判断に当たり「雇傭契約又はこれに類する原因に基づき使

用者の指揮命令に服して提供した労務の対価として使用者から受ける給付」との定義を示した上で、「給与支給者との関係において何らかの空間的、時間的な拘束を受け、継続的ないし断続的に労務又は役務の提供があり、その対価として支給されるものであるかどうか重視されなければならない」とする²⁹⁾。

(2) 司法修習生の法的性格

そこで、「給与支給者との関係において何らかの空間的、時間的な拘束を受け、継続的ないし断続的に労務又は役務の提供」をしているかという観点から、司法修習生の身分の法的性格が問題となる。この点に関するリーディングケースが最判昭和42年4月28日民集21巻3号759頁(以下「昭和42年最判」という。)である。この判決は、司法修習生が国家公務員退職手当法上の公務員に当たることが争われた事案であるが、次のように判示し、司法修習生は国家公務員に該当せず、また、司法修習は公務に当たらないとした。

「司法修習生は、司法試験に合格した者が裁判官、検察官又は弁護士となる資格を取得するための修習を行なうものであつて(昭和二三年最高裁判所規則第一五号司法修習生に関する規則参照)、国の事務を担当するものでないこと、また、裁判所法が司法修習生と国家公務員法上の国家公務員であること明らかな『裁判官以外の裁判所職員』とを区別する規定を設けており(第四編第二章及び第三章参照)、司法修習生に関する規則二条も、司法修習生が国家公務員法上の国家公務員でないことを前提として、『司法修習生は、最高裁判所の許可を受けなければ、公務員となる……ことができない。』と規定していること等に徴すれば、司法修習生は、退職手当法にいう国家公務員ではないといわざるを得ない。

司法修習生は、前叙のごとく、裁判官、検察官又は弁護士となる資格を取得するための修習を行なうものであつて、その修習を終えることが、判事補や二級検察官に任命されるための要件となっており(裁判所

29) 最判昭和56年4月24日民集35巻3号672頁(弁護士顧問料事件)。

法四三条、検察庁法一八条参照)、修習期間中は、国庫から一定額の給与を受けるほか、暫定手当、扶養手当等の諸手当や『公務のため旅行する国家公務員等』として司法研修所入所、滞在などに必要な旅費の支給を受けること……となつている。しかし、これらのことはすべて、司法修習生をして右の修習に専念させるための配慮ないしはその修習が秘密事項に関することがあるための配慮にすぎないのであり、司法修習生の勤務形態が国の事務に従事する職員に類似し又はこれに準ずる形式ないし実態があるからではない。」

この判決によれば、司法修習は国に対する労務の提供たる「公務」に当たらず³⁰⁾、給費制の下で支給されていた「給与」はあくまでも「配慮」であって、司法修習との反対給付性は否定される。

反対給付性の否定は修習給付金制度でも踏襲されており、同制度立法時の政府答弁も「修習給付金制度のもとでは、司法修習生は、修習期間中、その修習に専念することとされており……、修習給付金が労務の提供に対して支払われるものでない³¹⁾」としている。

(3) 基本給付金の私法的性格

昭和 42 年最判や司法修習制度の趣旨を前提とすれば、基本給付金の私法的性格は負担付贈与(民法 553 条)として理解すべきであ

る³²⁾。

すなわち、国は司法修習生に対し金銭給付を行う義務を負っている一方、受給者(受贈者)たる司法修習生は司法修習に従事する義務を負う。司法修習は国に対する労務提供ではない(昭和 42 年最判の表現を借りれば、「国の事務を担当するものでない」)から、一方の給付に対して経済的対価としての反対給付がなされているとの評価は困難である。「司法修習生をして右の修習に専念させるための配慮ないしはその修習が秘密事項に関することがあるための配慮にすぎない」(昭和 42 年最判)という恩恵的な給付という側面からしても、無償契約たる贈与の性質がある³³⁾。他方で、司法修習生は司法修習に従事すべき義務自体を現に負っていることには違いがない。これは対価的意義を有しない債務、すなわち、「負担」と評価できる³⁴⁾。罷免・修習停止・死亡という修習不能事由が生じない限り支給されることに照らしても、司法修習という負担を内容とする負担付贈与として分析するのが妥当である。

本件裁決の「司法修習生が基本給付金を得るために司法修習に従事するという関係にあるわけではな [い]」、「基本給付金は、修習専念義務を負う司法修習生という地位に起因する特別な給付として、国から給付されるもの」とする部分もこれと整合的に理解することができる。

(4) 小括

以上から、基本給付金が給与所得に該当す

30) 昭和 42 年最判は国家公務員退職手当法との関係で公務該当性を論じたが、近時の裁判例においても司法修習が国に対する労務の提供に当たらないと判断されている。参照、東京高判平成 30 年 5 月 16 日訟月 65 卷 5 号 739 頁、名古屋高判令和元年 5 月 30 日裁判所 HP 参照[平成 30 年(行コ)5 号]、福岡高判令和元年 9 月 19 日(LEX/DB 文献番号 25564366) 等参照。

31) 前掲注 4)21 頁[小山政府参考人発言]。

32) 補助金が贈与契約に基づいて支出されるものである点につき、中里実『財政と金融の法的構造』197 頁(有斐閣、2018)[初出 2011] 参照。

なお、本件裁決も認定しているように、基本給付金は司法修習生の申請によることなく給付されるが、この点は当該給付の法的性格を贈与と位置付けることを妨げないと思われる。そして、行政実務も同様に考えているようである。

例えば、政府が新型コロナウイルス感染症対策として実施している各種のプッシュ型給付金についても、贈与契約であると整理されている。受給者が受給拒否の意思表示を行わない限りは支給者からの申し込みを承諾したものとみなすようである。参照、内閣府子ども・子育て本部児童手当管理室「令和 2 年度子育て世帯への臨時特別給付金 自治体職員向け Q&A」(令和 2 年 5 月 1 日版)1 頁、壱岐市「令和 3 年度壱岐市子育て世帯臨時特別給付金」(<https://www.city.iki.nagasaki.jp/soshiki/kodomo/teate/9805.html>, 2022 年 1 月 3 日最終閲覧) 参照。

33) 中田裕康『契約法 新版』71 頁(有斐閣、2021)。

ると解するのは困難である。

なお、このように解したとして、旧給費制下での金銭給付が給与所得とされていたこととの整合性をどのように解すべきかが問題となる。前述した制度改正の前後で司法修習の内容に本質的な変更がない以上、給費制下と修習給付金制下で修習生に対する金銭給付の所得区分が変わることは一見不合理である。

この点については、平成16年改正前の裁判所法67条2項が「給与」との文言を用いていたこと³⁵⁾に着目し、同項が司法修習生への金銭給付を給与所得とみなす旨を定めた規定だったと解するほかにないと思われる³⁶⁾。事実、政府も「当時、給費制下におきましては、裁判所法に基づきまして司法修

習生に対して給与が支給されておりました。給与でございますので、これは給与所得として課税されていたものと承知しております。」³⁷⁾と答弁している。

2 一時所得なのか、それとも雑所得なのか

前述の通り、本件判決は、基本給付金が雑所得に該当するとの結論に至っているが、これは一時所得該当性の否定を不可欠の前提とする。そこで、一時所得該当性についても検討する。

前記1(3)の議論を前提に一般化するならば、負担付贈与により贈与された金銭の所得

34) 中田・前掲注33)281頁。

35) 公務に従事するわけでもない司法修習生に「給与」が支給されることとなった経緯は、裁判所法制定時の国会会議録を参照しても明示的に議論された形跡はなく、明らかでない。

36) 無論、平成16年改正前の裁判所法67条2項（以下「旧67条2項」という。）の文言にここまでの意味を読み込むことが説得的であるか否かは別問題である。

なお、本論との直接の関連はないが、旧67条2項に関する興味深い点として、平成16年改正前においては、修習専念義務が「給与」の解釈によって導き出されていたことを指摘しておきたい。

旧67条は次のようなものだった。

（修習・試験）

第六十七条 司法修習生は、少なくとも一年間修習をした後試験に合格したときは、司法修習生の修習を終える。

② 司法修習生は、その修習期間中、国庫から一定額の給与を受ける。ただし、修習のため通常必要な期間として最高裁判所が定める期間を超える部分については、この限りでない。

③ 第一項の修習及び試験に関する事項は、最高裁判所がこれを定める。

当時の裁判所法に修習専念義務を明示的に定めた規定はなく、同義務の存在が同法に明示されたのは平成16年改正時である。しかしながら他方において、修習専念義務自体は平成16年改正前から一貫して存在するとされていた。国会において初めて「修習専念義務」の語が登場するのは昭和52年のことである（第84回国会「参議院法務委員会会議録第1号」6頁〔勝見最高裁判所長官代理者発言〕（1977年12月20日））。

この点について、政府は「給与」の解釈から修習専念義務が導かれると理解していたようである。平成16年改正時の政府答弁は次のように説明する（第161回国会衆議院「法務委員会会議録第11号」6頁〔山崎政府参考人発言〕（2004年11月24日））。

「確かに、現在の法律の条文には何もないということでございますけれども、これは、現在でもやはり修習専念義務があることを前提しております。

なぜ書いていないかということでございますけれども、現在は給与を支払っておりますので、給与を支払うということは、その内容解釈からいけば、給与をいただいているのに他で働いてもいいということにはならないというのは当然の話でございますので、そこから解釈がされる、こういうことで書いてございません。」

以上の政府答弁からすると、給費制の廃止により修習専念義務の根拠となる給与が支払われなくなることから、同義務の根拠規定を新しく設ける必要が生じ、現在の裁判所法67条2項が生まれたのである。

平成16年改正前の裁判所法67条2項は、「給与」という文言を用いることで、社会生活上の給与のイメージを借用したのであり（いわば、社会通念の借用概念とでも言えようか。）、興味深い規定である。なお、給与所得というカテゴリーそれ自体が「給与」に対する社会生活上のイメージに大きく依存したものであることにつき、参照、佐藤英明『スタンダード所得税法（第2版補正2版）』161頁（弘文堂、2020）参照。

37) 前掲注4)21頁〔小山政府参考人発言〕。

区分の問題として理解できよう。受贈者（受給者）が一定の債務（負担）を負っていることが一時所得・雑所得の振り分けにどのように影響するかが焦点となる。

(1) 一時所得と雑所得の区別

所法 34 条 1 項が規定する一時所得の要件は、3 点に整理できる。第 1 に、「利子所得、配当所得、不動産所得、事業所得、給与所得、退職所得、山林所得及び譲渡所得以外の所得」であること（除外要件）、第 2 に、「営利を目的とする継続的行為から生じた所得以外の一時の所得」であること（非継続要件）、そして第 3 に、「労務その他の役務又は資産の譲渡の対価としての性質を有しない」こと（非対価要件）である³⁸⁾。

雑所得（所法 35 条 1 項）は「利子所得、配当所得、不動産所得、事業所得、給与所得、退職所得、山林所得、譲渡所得及び一時所得のいずれにも該当しない所得」である。このため、除外要件を満たす所得であっても、非継続要件・非対価要件のいずれかが満たされないのであれば、雑所得に分類される³⁹⁾。

(2) 非継続要件

a 「一時の所得」は無意味？

非継続要件に関する裁判例・学説を概観すると、概ね次の 2 つの方向性が想定できる。

まず、第 1 の考え方（以下「A 説」という。）

は、非継続要件を、①「営利を目的とする継続的行為」でないこと及び②「一時の所得」であることの二つの要件であるとして、さらに分節化する見解である。例えば、佐藤英明教授は「非継続要件は、一時の所得自体が、反復継続して得られる場合に、そのような「一時の所得」を一時所得の範疇から除くもの」と説明する⁴⁰⁾。

第 2 の考え方（以下「B 説」という。）は、非継続要件を、「営利を目的とする継続的行為から生じた所得」でないことが認められれば当然に充足される要件と解するものである。「一時の所得」との文言を重視しない見解であり、外れ馬券事件（最判平成 27 年 3 月 10 日刑集 69 巻 2 号 434 頁）以降の下級審裁判例⁴¹⁾にみられる⁴²⁾。これらの裁判例は非継続要件の検討において「一時の所得」の文言に言及していない。例えば、横浜地判平成 28 年 11 月 9 日訟月 63 巻 5 号 1470 頁は、「非継続性要件が認められるか否か（営利を目的とする継続的行為から生じた所得であるか否か）」という言い回しを用いた上で、「一時の所得」該当性に言及することなく、「営利を目的とする継続的行為から生じた所得」ではないことを認定して一時所得該当性を肯定している。学説の中でも、「ある所得が一時所得であるかどうかを判定する場合、一時

38) 除外要件・非継続要件・非対価要件の語は、佐藤英明「一時所得の要件に関する覚書」金子宏ほか編『租税法と市場』220 頁、222 頁（有斐閣、2014）に従った。

39) 浅妻章如＝酒井貴子『租税法』（日本評論社、2020）79-80 頁〔浅妻章如〕は「所得税法 23 条～33 条に当たらない所得のうち、『対価としての性質を有しないもの』（所得税法 34 条 1 項）が一時所得であり、対価性のあるものが雑所得である。」と述べる。これは、除外要件を満たしたのであれば、非対価要件の問題一本で雑所得と一時所得の振り分けが可能であると考えer趣旨であろうか。

40) 佐藤・前掲注 38)233 頁。

41) 例えば、大阪高判平成 26 年 5 月 9 日判タ 1411 号 245 頁、東京地判平成 27 年 5 月 14 日判時 2319 号 14 頁、東京地判平成 28 年 3 月 4 日訟月 63 巻 7 号 1875 頁、横浜地判平成 28 年 11 月 9 日訟月 63 巻 5 号 1470 頁、東京地判令和元年 10 月 30 日判タ 1482 号 174 頁、東京地判令和 2 年 10 月 15 日（LEX/DB 文献番号 25586541）（以上、競馬所得等ギャンブルに係る所得に関する事件）、東京地判平成 30 年 4 月 19 日判時 2405 号 3 頁（債務免除益に関する事件）。

42) 本文中では A 説、B 説の 2 通りの理解を一応示したが、次の 2 点から、私見では、B 説は支持し難い。

第 1 に、戦前より A 説の立場が有力であった。例えば、藤澤弘『第三種所得税法詳解』80 頁（日本租税学会、1921）は、『営利の事業に属せざる一時の所得』と爲すやは一々之を列挙指示に違がない譯であるが、要するに其の所得は営利的行為即ち豫め利益を得る目的を以て計畫せられたる事業上の収入に属せざること、而して尚其の所得は一時的なることの二要素を具へたものでなければならぬ」と説明する。このほか、この点を明確に述べる戦前の文献として、勝正憲『所得税の話』181 頁（千倉書房、1930）。第 2 に、B 説の理解は「一時の所得」との明文の要件を無視するに等しく、所法 34 条 1 項の文理と整合しない。

上記に列挙した裁判例は、問題となる所得が「一時の所得」にあたることを当然の前提として判示したものと理解するのが妥当ではないか。

所得・雑所得以外の八種類の所得類型に属さないことと、(1)当該所得が営利を目的とする継続的行為から生じたかどうか（営利的継続性）、(2)労務その他の役務または資産の譲渡の対価としての性質を有するかどうか（対価性）の二つの点がその基準となる」とし、「一時の所得」該当性の判断を重視していないように読めるものがある⁴³⁾。

司法修習自体、それを修了しても法曹資格が得られるのみであり、また、本件裁決によれば「司法修習が基本給付金という所得を生ずべき業務であると解することはできない」。司法修習が「所得を生ずべき業務」にあたるとしても、基本給付金が司法修習の反対給付であるとはいえないことは前述した通りであって、司法修習が「営利を目的とする継続的行為」に当たるとするのは困難である⁴⁴⁾。このため、B説からすれば、基本給付金は非継続要件を満たすことになる。他方、A説からすると、基本給付金が非継続要件を満たすためには、「一時の所得」に当たることがさらに必要となる。

b 「一時の所得」の解釈（一時性）

そこで、仮にA説に立った場合、「一時の所得」の解釈が問題となる。「一時」とは「一回限り」（＝継続的でない）という意味である⁴⁵⁾が、ここでの問題は、何が一回的であればよいのかという点である。

学説の中には、「一時」とは一時金形式を要求するものと解する見解がある⁴⁶⁾。この見解は、判例⁴⁷⁾が「一時に」（所法30条1項）との文言から、退職所得の要件として一時金として支払われることが必要であること

を導いていることとの整合性を根拠としている。

しかし、「一時の所得」との文言が一時金形式を要求する趣旨であるとはいえない。戦前の所得税法にも、「営利ヲ目的トスル継続的行為ヨリ生ジタルニ非ザル一時ノ所得」として、現在の非継続要件と同様の文言が存在していたが、一時金形式ではなく分割払形式であつてもこれに該当するとする取扱いがあつた。当時の課税担当者は「酒の生産権売却代金を5年賦で受け取る場合」の所得は「営利ヲ目的トスル継続的行為ヨリ生ジタルニ非ザル一時ノ所得」に当たると説明している⁴⁸⁾。この説明の背後には、代金の支払いこそ分割で行われているものの、確定的に発生した売買代金債権は1個であるという理解があると思われる。田中勝次郎博士は次のように述べる。

「一時所得なりや否やに付て問題となるのは、分割して取得する場合にも一時所得と認むべきや否やと云ふ問題である。……獨逸所得税法の解釋として學者は、一時所得たる性質を有する為めには、其の額が始めから確定せるものなることを必要とする。即ち例ば分割して取得する場合であつても、總額が確定し之を数年に分割して支給せらるるものであれば、一時所得たるを失はない。反之、總額が確定せず、單に年々幾許の金錢を支拂ふと云ふが如き場合には、一時所得の性質を失ふものと觀なければならぬ」と説明している。我税法の解釋としても之と同様に解すべきであ

43) 浦東久男「判批」金子宏ほか編『租税判例百選（第3版）』72頁、72頁（1992）。

近時の文献においても『「一時の」』という文言は、その継続性がない所得の性質をあらわす言葉として付されたものに過ぎない、と考えることができるだろう。」と説明するものがある。木山泰嗣「競馬事件の最高裁判決に含まれる諸問題——最高裁平成27年3月10日第三小法廷判決——」青山ビジネスロー・レビュー5巻1号193頁、196頁参照。

44) 楡井英夫「判解」最判解刑事篇平成26年度90頁、108頁は、「客観的にみて利益が上がる」と期待し得る行為であれば、営利を目的とする行為として肯定されるように思われる」と説明している。

45) 高橋祐介「判批」法教421号42頁、47頁（2015）。

46) 寺内将浩「生命保険契約から生ずる個人所得の課税の在り方」税務大学校論叢61号478頁、528頁（2009）。また、佐藤・前掲注38)222頁も参照。

47) 最判昭和58年9月9日民集37巻7号962頁（5年退職事件）、最判昭和58年12月6日訟月30巻6号1065頁（10年退職事件）。

48) 大蔵財務協会編『明解 税の問答』51頁（大蔵財務協会、1941）。

る。」⁴⁹⁾

つまり、一時金形式で受け取ることは「一時の所得」の要件として要求されておらず、あくまでも権利発生が一回限りであれば「一時の所得」たりうるのである⁵⁰⁾⁵¹⁾。

これは戦前の所得税法に限った理解でもない。戦後の文献においても一時性は所得の発生態様に関する概念であると理解されており⁵²⁾、「一時の所得」は、所得の発生態様に関する概念と解される。また、譲渡所得は「一時の所得」の性質を有するものと解されているが⁵³⁾、戦後の判例は分割払の土地売買代金も譲渡所得に当たるとしている⁵⁴⁾。分割払であるから「一時の所得」たる性質を失うとする考え方は、こうした判例とも整合しないのである。

このように解した場合、「一時に」（所法 30 条 1 項）との文言から退職所得の要件として一時金として支払われることを導き出す判例との整合性が問題となるが、文理解釈から矛盾なく説明することが可能である。すなわち、「一時に」という文言は「受ける」を修飾しているから、「受ける」行為の回数、すなわち支払回数の一回性（一時金形式であることを導くための文言といえる（それゆ

えに年金形式の退職給付は退職所得から除外される。）。これに対して、「一時の」という文言は「所得」を修飾している。「所得」にかかっている以上、発生回数の一回性を導くための文言と解することができる。

本件裁決によれば、基本給付金は「個々の司法修習生の申請によることなく、……一方的、かつ、一律に、定額（月額 135,000 円）が給付される」。司法修習の期間はあらかじめ確定している以上、給付総額も確定しているといえよう。そうすると、司法修習生採用選考に合格し司法修習生の法的身分を得ることが確定した時点で、司法修習生の申請という行為が介在することもなく、「月額 13.5 万円の給付を約 12 ヶ月にわたり受け取る権利ないし法的地位」1 個が発生したと考えることはできないだろうか。月給制の給与所得者（要するに、いわゆるサラリーマン）と異なり、司法修習と基本給付金の反対給付性は切斷されているから、基本給付金にかかる権利が毎月発生していると考えられるのもかえって不自然である。このように解することで、A 説の立場からも「一時の所得」該当性を肯定して非継続要件が満たされるとみることができるとはならないかと思われる⁵⁵⁾⁵⁶⁾。

49) 田中勝次郎『所得税法精義』313 頁（厳松堂，1934）。

50) 高橋・前掲注 45)47 頁は Cash4life（ニュージャージー州の宝くじ。一度当選すると終身定額が支払われる）の例を挙げ、「一時の所得」といえないことを理由に一時所得にならないとする。本稿の立場からすると、この例で「一時の所得」該当性が否定される理由は、給付総額が確定しているといえないことによって説明されることになる。

51) 神戸正雄博士も「他人から年々略ぼ一定の仕送り（贈物として）を受くるが如き場合には、営利の事業に属すとまではいへないけれども、所得が継続的たるの故に、此免税の特典に與かるを得ずとも解せらるゝが、併し此の如く單なる人の好意に出づるものの如きは可動的のもので、實は當てにならぬものと解しなくてはならず、事の性質上、其所得は一時的の所得であり、其が繼續するとも其は偶々繼續したに止まるものとしなければならぬ。で此の如きものも、我國法の解釋上は營利の事業に屬せざる一時の所得として免税するのを正當の解釋とする。」と述べ、「一時的の所得」であるかに着目されており、やはり所得の発生態様に着目しておられる。参照、神戸正雄「營利の事業に屬せざる一時の所得」經濟論叢 28 卷 1 号 1 頁，11 頁（1929）。

52) 忠佐市『租税法要論』45-46 頁（日本評論社，1950）。

53) 佐藤・前掲注 36)107 頁。所法 33 条 2 項 1 号が「営利を目的として継続的に行なわれる資産の譲渡による所得」を譲渡所得から除外しているのも、譲渡所得が「一時の所得」としての性質を有すると解されているからである。

54) 最判昭和 47 年 12 月 26 日民集 26 卷 10 号 2083 頁（割賦弁済土地譲渡事件）。このほか、「一時の所得」との表現を用いた判例としては最判昭和 45 年 10 月 23 日 24 卷 11 号 1617 頁（サンヨウメリヤス事件）がある。

55) このような議論に対して直感的に違和感を覚える読者が少なくないことは、筆者も予期しているところである。筆者の想定するところでは、このような違和感の源は、「1 ヶ月司法修習に従事したので月額 13.5 万円支給される」という觀念にほかならない。そして、これはまさしく、司法修習に対する対価として基本給付金が支払われているとの直感に起因するものであろう。

56) 少なからぬ数の文献において、「一時の所得」とは一時的・偶発的な所得であることを要するとの記述も見

(3) 非対価要件（所得発生の偶発性）

a 趣旨

非対価要件は、戦前所得税法に昭和27年改正時に創設されたものであり、その趣旨は一時所得の範囲から偶発的でない所得を除外する点にある⁵⁷⁾。一時所得は特別控除や二分の一課税といった税制上の優遇措置を享受するところ、当該優遇措置が念頭に置いている担税力が低い所得、すなわち、所得獲得に向けられた行為が介在していない所得（偶発的な所得、いわゆるウィンドフォール・ゲイン）に限って上記優遇措置が適用されるように解そうとしているのである⁵⁸⁾。その意味で、一時所得とは「一時的かつ偶発的な所得」であることが志向されている。

もっとも、それは非対価要件により除外される限りで偶発的な所得が一時所得の範囲から除かれるにとどまる。つまり、偶発的な所得であれば直ちに一時所得でなくなるわけではない。

以上を踏まえると、一時所得の理念型は「一時的かつ偶発的な所得」であり、非継続要件が一時的でない所得を、非対価要件が偶発的でない所得をそれぞれ除外する機能を有している⁵⁹⁾が、後者は不完全な形になっていると考えるのが妥当であろう⁶⁰⁾。

b 「対価」の解釈——「対価の性質」とは何か？

上記の趣旨を踏まえ、非対価要件における「対価」については、資産譲渡・労務提供と反対給付関係にある給付のみに限られないとする裁判例が大勢である。

「対価」を緩やかに捉える裁判例の先駆けとしては東京地判昭和45年4月7日判時

600号116頁が挙げられる。政治献金の所得該当性が争われた刑事事件であるが、次のように判示している。

「一時所得の要件の一つである『労務その他の役務の対価としての性質を有しないもの』（所得税法34条1項、旧法9条1項9号）にいう『対価性』は、弁護人のいうごとく給付が具体的な役務行為に対応する場合に限られるものではなく、本件のごとく、給付が一般的に人の地位、職務行為に対応、関連してなされる場合をも含むと解するのが相当である。」

また、政治献金をめぐり、所得税法の対象となるか否か及び所得区分が争われた事案において、東京地判平成8年3月29日税資217号1258頁（以下「平成8年東京地判」という。）は次のように述べている。

「対価性が雑所得の要件（一時所得の消極的要件）とされているのは、対価性を有する所得はたとえ一時的なものであっても偶発的に発生した所得ではなく、類型的にその担税力は対価性のない偶発的な所得のそれよりは大きいと見做し得るからである。そして、所得はその発生態様や性質によって担税力が質的に異なるという前提に立って所得を区分するに当たり、一時所得を一時的、偶発的なものに限定しようとした所得税法の趣旨にかんがみれば、供与が具体的な役務行為に対応する場合だけでなく、一般的に人の地位及び職務に関連してなされる場合も、偶発的とはいえないもの

受けられる。しかし、「臨時的・偶発的」とは、一時所得の3要件を全て見た所得に共通する特色として概観観察される性質に過ぎず、これが「一時の所得」の解釈の決め手となることはないというべきである。参照、寺内・前掲注46)528頁。

57) 注解 所得税法研究会編『五訂版 注解 所得税法』828-829頁（大蔵財務協会，2011）。

58) 注解 所得税法研究会・前掲注57)828-829頁。

59) 谷口勢津夫『税法基本講義（第7版）』321頁（弘文堂，2021）は、非継続要件の文言について「一時的な所得という以外に特に積極的な意味を持つものではない」とし、対価性要件について「対価性を有する所得は、確定的な対価を得ようとする稼得意思・行為に起因するものであり、偶発的な所得とはいえないから、一時所得から除外されている」と説明する。偶発的な所得を一時所得の範囲から除外する機能はもっぱら非対価要件が担っているという趣旨であろう。

60) 漆さき「一時所得と雑所得の所得区分における継続的な収益獲得の事実——その影響と問題点」論ジュリ20号210頁，214頁（2017）。

については、対価性の要件を充たすと解するのが相当である。」

このように一定の地位や行為を前提としてこれと密接関連性が認められる場合においても「労務その他の役務……の対価としての性質」（以下「対価の性質」という。）を認めるのが裁判例の傾向といえる。これら以降の裁判例においても同様の判示がなされている⁶¹⁾。

学説においても、上記裁判例を支持し、①抽象的・一般的な「労務・役務」行為が存在すること、②「給付」が当該「労務・役務」行為に密接・関連すると認められることを非対価要件の判断基準とするものがある⁶²⁾。「対価」の意義については、借用概念として、自己の財産、労力等を他人に与えたり利用させたりしたことの報酬（反対給付）として受け取る財産上の利益であるとされるが⁶³⁾、あえて「対価としての性質」（傍点筆者）と規定していること及び前記非対価要件の趣旨から、非対価要件の「対価」を緩やかに捉えているのであろう。

ここで、上記の裁判例が判示する、利益供与と人の地位・職務との密接関連性の判断について、当該供与の私法的性格に着目したい。上記の場合はいずれも当該人物の特定の行為との反対給付性を見出すことはできない事例であり、（準）委任や請負、雇用とみる余地はなく、その私法的性格は贈与と評価せざるを得ない。一方、供与者としては、被供与者が一定の行為（供与者に有利な政治活動、事業活動）に出ることを期待して贈与に及んでいるといえることができる。負担付贈与と呼べるかはともかく、一定の行為を行うことを期待して供与している。そして、期待に応えて贈与にかかる経済的利益を費消することに対価の性質が見出されているのである⁶⁴⁾。平成 8 年東京地判は政治献金の性質につき、次のように述べている。

「民法上の贈与の法的性格を有する収入であっても、典型的にこれに対応する必要経費的な支出が想定されるものを贈与税の課税対象とすることは、納税者にとって非常に酷な課税となり得るのであって、不合理な解釈というべきである。

……一般に、政治家に対する政治献金は、政治家の地位及びその職務である政治活動を前提とし、献金者から政治活動に対する付託（それが抽象的、一般的なものである場合もあるし、相当具体的なものである場合もある）を伴って継続的に供与される性質のものであり、その中から政治活動のための費用（政治活動のために使用する事務所関係の費用、政党の政治活動費用を賄うため定期的に負担する党費、政治活動に関する交際費等）を支出することが予定されているのであるから、献金に係る金額全額が政治家の担税力を増大させるとはいえない。故に、このような政治献金に係る政治家の収入を必要経費の控除を全く認める余地のない贈与税の課税対象とすることは、一般的に納税者である政治家に極めて酷な課税をもたらすことになって、相当ではない。」

政治献金が所得税・贈与税のいずれの対象となるかが争われたため、贈与税との関係で論じられているが、本判決の問題意識は明確であり、政治献金の性質について「民法上の贈与の法的性格を有する収入であっても、典型的にこれに対応する必要経費的な支出が想定されるもの」としている。本判決は、政治家に対する政治献金は、政治家の地位及びその職務である政治活動を前提とすること、献金者から政治活動に対する付託を伴って継続的に供与される性質を有すること、その中から政治活動のための費用を支出することが予定されていることの 3 点に着目している。

一般化するならば、贈与であって反対給付

61) 例えば、東京地判平成 22 年 10 月 8 日訟月 57 卷 2 号 524 頁や東京地判平成 23 年 5 月 11 日税資 261 号順号 11683 参照。

62) 寺内・前掲注 46)531 頁。

63) 谷口・前掲注 59)327 頁。

64) 上田正勝「所得税法における『対価』の意義について」税務大学校論叢 102 号 100 頁、139 頁（2020）。

関係が見出されないとしても、その趣旨を検討し、(ア)ある地位及び活動を前提とした贈与であり、(イ)受贈者が一定の行為に出ることが期待する趣旨が認められ、(ウ)当該贈与から当該行為の費用を支出することが想定されていると解される場合には、対価的性質が見出されることになろう。すなわち、「対価的性質」は、労務・役務提供行為と給付との間に反対給付関係が認められない場合であっても、一定の行為を行うことを期待して財産上の利益が供与されている場合には、これが認められる。①抽象的・一般的な「労務・役務」行為が存在すること、②「給付」が当該「労務・役務」行為に密接・関連すると認められることの2点を非対価要件の判断基準とする学説があることは先に述べたが、①が(ア)に対応しており、(イ)及び(ウ)は②を満たす一局面として位置付けることが可能である。

基本給付金の支給は司法修習生という法的地位及び司法修習という一定の活動を前提とした制度であるし、負担付贈与と解される以上、贈与者(国)として受贈者(司法修習生)が司法修習に従事することを期待していることも明らかである。そして、本件裁決によれば「無償の司法修習に従事する上での費用が必要となることから基本給付金が給付される」のであって、基本給付金から司法修習に従事するうえでの費用を支出することが想定されているといえる。

以上を踏まえると、非対価要件を厳格に解釈する場合、反対給付性を有しない基本給付金が「対価的性質」を有する余地はない。一方で上記のように非対価要件を緩やかに捉える立場に立つ場合には、基本給付金も負担付贈与たる性格を有する以上、対価的性質を認めることができる。

3 小括

以上によれば、雑所得であるとした本件裁

決の結論は支持できるものの、議論の余地がある。基本給付金につき一時所得と解する余地がないと直ちに結論づけることは困難である。

まず、給与所得該当性を肯定することは困難であって、除外要件を満たす。一時所得又は雑所得のいずれかに振り分けられることは明らかである。

次に、非継続要件との関係では、B説に立った場合、基本給付金が「営利を目的とする継続的行為から生じた所得」といえない以上、この要件は満たされることになる。A説に立ち「一時の所得」該当性を問題としたとしても、基本給付金の支給総額があらかじめ確定していることからすれば「一時の所得」該当性を肯定する余地がある。これに対して、継続的な給付であるとしてこれを消極に解せば本件裁決と同様の結論を得ることになる。

非対価要件との関係では、非対価要件を従前の裁判例と同様に緩やかに解する場合、「労務その他の役務の対価としての性質」を有するものとして、非対価要件を満たさない。他方で、非対価要件を文言通り厳格に解釈し、反対給付性を有するものに限って対価的性質が認められるとの立場⁶⁵⁾に立つのであれば、本件裁決が認定した基本給付金の性質に照らせば、対価的性質は否定されることとなる。

V. 検討その3 必要経費控除の可否

1 必要経費控除の趣旨

必要経費控除の趣旨は、包括的所得概念の下で、消費に当たらない純資産減少に当たる部分を除き、課税対象を理論的な所得額と等しくなるようにする点にある⁶⁶⁾。判例が必要経費の控除について「このような支出額に相当する部分が上記個人の担税力を増加させ

65) 非対価要件該当性を文言通り厳格に解釈すべきであると主張するものとして、渡部尚史「一時所得の要件と特色」神戸学院経済学論集 51 巻 4 号 113 頁 (2020)。

66) 佐藤・前掲注 36)271 頁。

るものではないことを考慮したもの」⁶⁷⁾と判示したのはこれと同じ趣旨である。

以上の趣旨から、必要経費とは「所得を得るための特定の経済活動と直接の関連を有し、それを行なうために、客観的にみて必要な支出」⁶⁸⁾と解されている。

2 本件裁決の論理

本件裁決は、基本給付金は必要経費を伴わないとする。その理由づけは、司法修習が「業務」、すなわち所得を得るための経済活動といえないこと、「司法修習生が基本給付金を得るために種々の費用を支出する関係にあるわけでもない」ことの 2 点である。

前者の理由づけから、司法修習のための費用支出と基本給付金の関連性は切断され、種々の費用支出と基本給付金の関連性も同時に切断され、後者の理由づけが直ちに導き出される。したがって、本件裁決の結論を導き出した決め手は第 1 の理由づけである。

3 業務該当性

ある支出が必要経費とされるためには、「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」又は「その他所得を生ずべき業務について生じた費用」（所法 37 条 1 項）に該当する必要がある。

本件裁決は「司法修習生が基本給付金を得るために司法修習に従事するという関係にあるわけではな [い]」ことを理由として挙げる（上記第 1 の理由付け）。本節では、かかる理由づけの妥当性を検討する。

(1) 平成 8 年東京地判

ここで、前記の平成 8 年東京地判に注目したい。同判決は、政治献金が雑所得であるとした上で、次のように判示している。

「前記のとおり、《乙 2》議員への政治献金は、政界の実力者としての《乙 2》議員の地位及びその職務としての政治活動に期

待し、少なくとも抽象的な付託を伴って継続的になされるものであって、《乙 2》議員の地位及び職務に関連した必然的な所得というべきであるから、《乙 2》議員の政治献金収入は、雑所得として所得税の課税対象になるというべきである。なお、その雑所得の金額を算定するに当たっては、政治活動のための費用（政治活動のために使用する事務所関係の費用、政党の政治活動費用を賄うため経常的に負担する党費、政治活動に関する交際費等）として支出されたと認められる金額を必要経費として、政治献金収入から控除すべきことになる（所得税法上、雑所得の金額は、その年中の雑所得に係る総収入金額から必要経費を控除して計算すべきものであり、この必要経費とは『総収入金額を得るために直接要した費用の額及びその年における販売費、一般管理費その他その所得を生ずべき業務について生じた費用の額』と規定されている《同法三七条一項》。右のような政治活動のための費用は、政治家としての業務に関連する経費として控除を認めてよいと解される）。

3 被告人に対する裏献金の関係

被告人への裏献金も、前記のとおり、政界の実力者である《乙 2》議員の公設秘書という被告人の地位及びその職務を前提として、《乙 2》議員への取次ぎ又は被告人自身による関係者への口利きなどを期待し、継続的なされるものであって、被告人の地位及び職務に関連した必然的な所得というべきであるから、被告人の裏献金収入は、雑所得として所得税の課税対象になるというべきである。なお、その雑所得の金額を算定するに当たっては、秘書として活動に関わるための費用と認められる支出があれば、その額を必要経費として控除すべきことになる。」（下線筆者）

本判決は、問題となった政治献金について必要経費の控除を認めている。当該政治献金

67) 最判平成 24 年 1 月 13 日民集 66 巻 1 号 1 頁（逆ハーフトックスプラン事件）。

68) 佐藤・前掲注 36)272 頁。

は具体的な役務に対応してなされたものではなかった（負担付贈与と呼べるかすら微妙である）。

かかる判示部分は、給付との間で対価的性質が認められる一定の労務・役務提供行為に要した費用を必要経費として控除できることを認めている。この判示からすれば、より密接関連性が明らかな負担付贈与がなされた場合において、負担部分を必要経費として控除できるとの帰結が導き出されるであろう。

では、なにゆえに必要経費控除が認められるのであろうか。平成8年東京地判が政治献金について「民法上の贈与の法的性格を有する収入であっても、類型的にこれに対応する必要経費的な支出が想定されるもの」と判示したことは前述したが、ある経済的利益の供与の私法的性格が贈与に区分される（役務提供の反対給付たる性質を有しない）としても、負担（負担付贈与）や贈与の趣旨から期待される一定の行為が想定される場合には、当該行為に要する費用が必要経費となるとの考え方に立っているのだと解される。当該贈与から当該行為の費用を支出することが想定されていると解される場合には、対価的性質が見出されることの反面として、必要経費控除が認められるべきとの結論を得ることになる。

(2) 裁判員等への旅費等との比較

a 平成20年照会

業務該当性を否定した理由づけ、すなわち「司法修習が基本給付金という所得を生ずべき業務であると解することはできない」の可否を検討する上で恰好の比較対象となるのが、裁判員等に対し支給される旅費、日当及び宿泊料（以下「旅費等」という。）である。

最高裁判所は、平成20年、国税庁に対し、旅費等は雑所得であること及び裁判員等が出頭するのに直接要した費用の額を必要経費に

算入できることの2点について照会を行い（以下「平成20年照会」という。）、国税庁は「貴見のとおりで差し支えありません」としてこれを是認した⁶⁹⁾。

平成20年照会は、旅費が雑所得であることの理由を次のように説明する。まず、給与所得該当性は、①実費弁償的であり労務対価性が否定されること、及び②裁判員及び補充裁判員の職務遂行は一種の義務であり、雇用契約又はこれに類する契約に基づき行うものではないこと⁷⁰⁾、③裁判員等は独立して職権行使を行うとされていることから（裁判員の参加する刑事裁判に関する法律8条）、使用者からの指揮命令に服して行うものともいえないことの3点を理由として否定される。次に、実費弁償的な対価としての性質を有することから一時所得該当性が否定される。

ここで注意すべきことは、旅費等の給与所得該当性を否定する理由づけとして決定的かつ説得的なのは、①のみであるという点である。まず、労務提供の基礎となる法律関係の性格のみによって給与所得該当性の判断が決められるわけではないから⁷¹⁾、②は決定的な理由にはなり得ない。また、③は、妥当な理由づけとすら言い難い。なぜなら、これを前提とすれば、職権行使の独立が憲法上保障されている裁判官の給与も給与所得に該当しないと結論に至ってしまうからである。裁判官についても従属性が肯定されるとするのが通説的理解ではなかったか⁷²⁾。したがって、旅費等の給与所得該当性が否定される決定的な理由は、①の理由づけ、すなわち、その実費弁償的性格に求められる。これは平成20年照会において、一時所得該当性を否定する理由にもなっている。

以上をまとめると、平成20年照会の結論は、労務対価性が否定される点から給与所得該当性が否定されること、対価的性質を有す

69) 最高裁判所事務総局刑事局長「裁判員等に支給される旅費、日当及び宿泊料に対する所得税法上の取扱いについて（照会）」（平成20年11月4日）（<https://www.nta.go.jp/law/bunshokaito/shotoku/081101/another.htm>, 2021年6月9日最終閲覧）。

70) 最判昭和56年4月24日民集35巻3号672頁（弁護士顧問料事件）の表現（「雇傭契約又はこれに類する原因」）と微妙に異なることに注意。

71) 佐藤英明「給与所得の意義と範囲をめぐる諸問題」金子宏編『租税法の基本問題』397頁、406頁（有斐閣、2007年）。

るために一時所得該当性が否定されることによって正当化されるといえる。労務対価性を否定する一方で対価的性質は肯定されている点が旅費等の特徴であり、雑所得に区分される決め手となった要素なのである。そして、旅費等につき必要経費控除が認められている以上、平成 20 年照会は、労務対価性を有していないとしても対価的性質を有するのであれば必要経費控除は認められるとの前提に立っていると解される。平成 8 年東京地判と同様の考え方に立って、対価的性質が認められることのコロラリーとして必要経費控除を認めていると思われる。

ｂ 「実費弁償的」性質

基本給付金と旅費等は労務対価性が否定され、その一方で対価的性質が肯定される点は共通している。では、基本給付金は旅費等の「実費弁償的」という性質を有するであろうか。

まず、平成 20 年照会が、旅費等が「実費弁償的な対価」を有することについてどのように説明しているかをみてみよう。

「裁判員等である者には、その義務を履行することないし職務を遂行することによって損失が生じることから、……旅費等を支給することとされている。また、旅費等のうち日当の支給については、裁判員等が上記の義務を履行・遂行するため、あるいは履行・遂行したことによって、出頭に要した旅費及び宿泊費以外の積極的な損失（出頭に要した諸雑費の支出）並びに消極的な損失（出頭しなければ別途得られるであろう収入の喪失、いわゆる逸失利益）が発生するので、これらの弁償・補償を一定の限度内で行おうとするものであるとされている。

したがって、裁判員等に対して支給される旅費等の性質は、実費弁償的なものであり、労務の対価（報酬）としての性質は有していないものと考えられる。」

旅費等の趣旨は裁判員等としての役務提供の対価ではなく、裁判員等としての義務の履行のために生じる積極的・消極的な損失の弁償・補償がその制度趣旨であることがわかる⁷²⁾。

裁判員等と同様、司法修習の過程においても積極的な損失（司法修習に要した諸雑費の支出）が生じること、修習専念義務が課される関係で消極的な損失（逸失利益等）が生じることとは明らかである。立法趣旨が「司法修習生は、修習期間中、その修習に専念することとされており……修習給付金〔は〕……修習期間中の生活を維持するために必要な費用として定められる額を支給する」⁷⁴⁾点にあるのだとすれば、基本給付金にはこれらの損失を填補する趣旨をも含んでいるはずである。本件裁決も「無償の司法修習に従事する上での費用が必要となることから基本給付金が給付されるのであ〔る〕」としており、実費弁償的性格を有することを確認する趣旨であろう。

そうすると、基本給付金についても、旅費等と同様に、実費弁償的な対価としての性質を有しているといえることができるだろう。

(3) まとめ

以上を踏まえると、一定の活動と金銭給付が反対給付関係にないからといって、「業務」に当たらないと解することは、妥当でない。対価的性質が認められるならば、その反面として必要経費控除が認められるべきであろう。

4 対価的性質の否定と、所得区分の関係

さて、基本給付金が対価的性質を有するのであれば必要経費控除が認められるべきであるというのが、本稿のさしあたりの結論である⁷⁵⁾。それでは、基本給付金の必要経費の算入が認められないのは対価的性質を有しないからだとする、いかなる問題が生じるの

72) 佐藤・前掲注 71)405 頁。

73) 池田修ほか『解説裁判員法〔第 3 版〕——立法の経緯と課題』135-136 頁（弘文堂、2016 年）。

74) 前掲注 4)21 頁〔小山政府参考人発言〕。

75) この見解に立った場合、収入した時点で管理支配基準による収益計上を行い、司法修習の諸経費を支出し

か。以下では、旅費等と基本給付金の別異取扱いが対価的性質の有無によって生じていると仮定してみたい。

基本給付金の対価的性質が否定されるとすれば、基本給付金は「労務その他の役務の対価としての性質」を有しないと言わざるを得ない。そうだとすると、前述の通り、基本給付金は一時所得に当たると解する余地が出てくる。反対に、仮に基本給付金が労務対価性を有しないが対価的性質を有すると解した場合、結局対価的性質を有する以上、旅費等と同様に必要経費を伴うという結論に至ってしまう。

つまり、「司法修習が基本給付金という所得を生ずべき業務であると解することはできない」との部分に対価的性質を否定する趣旨であるとすれば、基本給付金が雑所得に区分される（＝一時所得に当たり得ない）とする点との間で矛盾をきたすのである。

5 小括

以上の考察から、基本給付金が「必要経費を伴わない雑所得」であるとする本件判決の結論は支持し難い。基本給付金が雑所得に当たるのであれば、旅費等のような「必要経費を伴う雑所得」と解さざるを得ないように思われる。

Ⅵ. 結びに代えて

本稿は、本件判決を題材として基本給付金の課税上の取扱いについて検討した。私見としては、雑所得に該当するとした所得区分に関する判断は支持できるものの、本件判決が必要経費控除を認めなかった点は支持できない。

本件判決に対する本稿の批判は3点に集約される。

第1に、学資金非課税規定につき、学資を「学問の修業に要する費用」と解釈すること自体は妥当であるとしても、生活費も含め学

問の就業と必要性・関連性を有するものであれば、当該規定の適用対象になると考えるべきである。学資金該当性の判断にあたって取られた意思解釈の内容には問題がある。さらに本件判決は「技芸」との関係を全く論じておらず、この解釈次第では結論が変わりうる。

第2に、本件判決は、基本給付金が雑所得に該当することの理由を明確に説明できていない。むしろ、本件判決の理由付けを前提とすれば、一時所得にも該当する余地があることを指摘した。

第3に、基本給付金が一時所得ではなく雑所得に当たると解した場合、必要経費控除がおよそ認められないと解することは不当である。所法37条1項の「所得を生ずべき業務」該当性に関して、金銭給付と反対給付関係にないことを理由にこれを直ちに否定することは妥当でなく、負担付贈与における負担も該当すると解するべきであって、対価的性質の有無は必要経費控除の可否と連関を有する。また、本件判決の結論は、少なくとも平成20年照会との間で整合しない。

本稿の検討内容それ自体は事例研究の域を出るものではない。しかし、基本給付金という法科大学院生に身近な制度を切り口として、幾つかの示唆は得られたように思われる。課税は、第一義的に私法の適用を受ける経済取引に即して行われる。このため、課税法規は多くの場合、要件に私法上の概念を取り込んでいる。国庫からの金銭給付に対する課税を考えるに当たってもそれは同様である。本稿は、国庫からの金銭給付の課税上の取扱い（あくまで一局面を取り上げたにすぎない）についてその私法的性格からその課税関係を理解しようと試みたものである。

また、本稿では紙幅の多くを雑所得と一時所得の区別の問題に割いた。両者は「ブービー賞と最下位のようなもの」⁷⁶⁾とも形容され、立法論としては一時所得の廃止論も主張されているところである⁷⁷⁾。とはいえ、現実には一時所得が所得区分として存置されて

た時点で費用計上することになるのか。上田・前掲注64)139頁参照。

76) 増井良啓『租税法入門〔第2版〕』316頁（有斐閣、2018）。

77) 政府税制調査会基礎問題小委員会「個人所得課税に関する論点整理」5頁（平成17年6月21日）、日本税

いる以上、両者の区別は、取り組まざるを得ない課題であり、一時所得に対する優遇措置に鑑みれば、実務上も少なからぬ重要性をなお有するテーマである。

本稿では、必要経費に関する所法 37 条 1 項の解釈に関する一般論について十分な議論を展開することができなかった。これは事例研究という本稿の性質及び筆者の技量不足に起因するものである。今後の研究課題とした。

本稿を通じて学資金非課税規定や一時所得と雑所得の区別、対価的性質の有無と必要経費控除の可否の関係性等の諸論点についての問題提起をすることができたならば、本稿の目的はひとまず達成されたといえる。そうであるならば、筆者としてこれ以上の幸せはない。

* 追記

本件裁決に係る事案は、2022 年 9 月 4 日現在、大阪地方裁判所において係属中である。本稿脱稿後に裁判所の判断が示されなかったため、本稿ではその検討を盛り込むことができなかった。他日に期したい。

* 謝辞

本稿は、2021 年度 S セメスター開講の「租税と諸法」（佐藤修二客員教授〈当時〉）の期末レポートに加筆修正を行ったものである。佐藤客員教授は、本稿の元となるレポートを作成する機会を与えてくださったほか、提出後には丁寧なフィードバックをくださった。増井良啓教授は、本稿の題材となった本件裁決を筆者に紹介してくださったほか、筆者が受講した 2021 年度 S セメスター開講の租税法演習にて上記期末レポートについてディスカッションする時間を与えてくださった。同演習における増井教授や演習の同期各氏からのコメントがなければ本稿を完成させることはできなかった。また、このほか多くの方々から有益なコメント・アドバイスをいただいた。そして何より、東大法科大学院ローレ

ビュー編集委員会の皆様には補正の提案をしていただいた。この場を借りて改めて、皆様に感謝申し上げたい。無論、本稿に関する一切の責任は筆者が負うものである。

（よしざわ・けんたろう）