

令和3年(行ウ)第[]号 所得税更正処分取消請求事件

原 告 []

被 告 国(処分行政庁)[]税務署長)

被告第2準備書面

令和4年2月8日

大阪地方裁判所第7民事部合議3係 御中

被告指定代理人

石間大輔(代)

小泉雄寛(代)

石田隆邦(代)

北村文夫(代)

大田美香(代)

辰巳博恵(代)

階戸武彦(代)

市谷諭史(代)

永尾淳(代)

第1 基本給付金は所得税法上の学資金に該当しないこと	3
1 所得税法上の学資金の意義	3
2 基本給付金の趣旨	5
3 基本給付金が所得税法上の学資金に該当しないこと	6
4 日本学生支援機構の学資支給金（給付型奨学金）が所得税法上の学資金として非課税となることを根拠に、基本給付金も所得税法上の学資金に該当するとして原告の主張に理由がないこと	6
5 その他の原告の主張について	7
(1) 甲南大学法科大学院の奨学給付金等について	7
(2) 東京都認証保育所の保育料助成金について	8
第2 憲法14条1項に関する原告の主張に理由がないこと	9
1 はじめに	9
2 立法との関係における憲法14条1項違反の主張に理由がないこと	10
(1) 非課税所得に該当するか否かについて	10
(2) 必要経費の控除が認められるか否かについて	11
3 執行との関係における憲法14条1項違反の主張に理由がないこと	12
4 まとめ	12

被告は、本準備書面において、原告の令和3年10月28日付け原告準備書面(1)（以下「原告第1準備書面」という。）に対し、必要と認める範囲で反論する。なお、略語等は、本準備書面において新たに定めるもののほか、従前の例による。

第1 基本給付金は所得税法上の学資金に該当しないこと

1 所得税法上の学資金の意義

(1) 被告第1準備書面第2の6(1)（20ページ）で述べたとおり、所得税法9条1項15号が「学資に充てるため給付される金品」（学資金）について所得税を課さない旨規定している趣旨は、学術奨励（乙5・武田昌輔編著・DHCコンメンタール所得税法470ページ参照）という政策的考慮（谷口勢津夫・税法基本講義〔第6版〕213ページ参照）に基づくものである。

そして、ここにいう「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、言葉の国語的意味を参考すると、一般に、「学資」とは、「学問の修業に要する費用。学費。」（乙6・広辞苑〔第七版〕520ページ）、「学問を修めるための費用。特に、学校で勉学するための費用。学費。」（乙8・大辞泉〔第一版〕471ページ）をいい、「学費」とは、「勉学に要する費用。学資。」（乙9・広辞苑〔第七版〕525ページ）、「学校で教育を受けるためにかかる経費。授業料・教科書代など。学資。」（乙8・大辞泉〔第一版〕475ページ）をいい、「学資」は上記の意味における「学費」と同義である。

以上から明らかに、所得税法9条1項15号の趣旨は、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）に充てるための資金として他者から給付される金品については非課税とし、その全額を学費に充てることを可能にすることにより、学費に不足を来すことを防ぎ、もって学術等の習得を目指す者がその習得に励むことができるようすることにある。

(2) したがって、「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品をいう（甲4・1枚目参照）。

そして、ある金品が法令に基づいて支給されるものである場合に、当該金品が所得税法上の学資金に該当するか否かは、当該根拠法令の文言、趣旨等を踏まえて、当該金品を支給する趣旨・目的が、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）に充てることにあるか否かを客観的に判断すべきである。

(3) 以上のとおり、「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品をいうことから、例えば、大学等から学生に対して助成金が支給された場合には、「学費を賄うために支給された支援金」は、所得税法上の学資金に該当するが、「生活費を賄うために支給された支援金」や「その支援金の使途が特に限定されていないと認められる場合」は、所得税法上の学資金には該当しないことになる（乙10・国税庁「国税における新型コロナウイルス感染症拡大防止への対応と申告や納税などの当面の税務上の取扱いに関するFAQ」55ページ参照）。

ただし、学校等の教育機関で学術等の教育・指導を受けるために必要な費用（学費）に加え、当該教育機関で教育等を受けるために事実上支出が必要となる一定の追加的費用（通学費用や下宿代など）に充てるための資金として、学費に充てるために給付される金品に追加して給付される金品については、本来、「学資に充てるため給付される金品」には該当しないものの、前記(1)で述べたとおり、所得税法9条1項15号の趣旨が、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）に充てるための資金として他者から給付される金品については非課税とし、その全額を学費に充てることを可能にすることにより、学費に不足を来すことを防ぎ、

もって学術等の習得を目指す者がその習得に励むことができるようになると（学術奨励）にあることを踏まえると、相当な範囲でこれを非課税とすることは、同号の趣旨に反するものではないといえる。

2 基本給付金の趣旨

(1) 司法修習は、司法試験に合格した者の中から最高裁判所が命じた司法修習生に対し（裁判所法66条1項），高い識見と円満な常識を養わせ、法律に関する理論と実務を身につけさせ、裁判官、検察官又は弁護士にふさわしい品位と能力を備えさせること（司法修習生に関する規則4条参照）を目的として実施されるものである。

すなわち、司法修習は、司法修習生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臨床教育課程であり、司法修習生にとって自己の教育のためのものであるが（東京高裁平成30年5月16日判決・訟務月報65巻5号762ページ〔甲12・8ページ〕，東京地裁平成29年9月27日判決・訟務月報65巻5号839及び840ページ参照），司法修習生が修習において教育・指導を受けるための費用は全て国が負担するものとされており、司法修習生が修習における教育・指導を受けるために負担する費用（学費に相当するもの）は、当初から存在しない。すなわち、司法修習生は、修習における教育・指導を無償で受けることができ、成績等の事情に応じて学費に相当する費用を負担する可能性も存在しない。

(2) したがって、司法修習生には学費に充てるための資金を確保する必要性はないところ、基本給付金は、司法修習生が修習専念義務を負う（裁判所法67条2項、司法修習生に関する規則2条）という特殊な地位を有しており、自ら稼働して収入を得ることによって生活費を捻出することができないことから、修習専念義務を全うさせるため（裁判所法67条の2第3項「修習に専念しなければならないこと（中略）を勘案して」），「生活を維持するために必要な費用」（同項）として支給するものである。

3 基本給付金が所得税法上の学資金に該当しないこと

前記2のとおり、基本給付金は、司法修習生に対し、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の資金として支給されるものではなく、生活費に充てるための資金として支給されるものにすぎない。

したがって、基本給付金は、所得税法9条1項15号にいう「学資に充てるため給付される金品」に該当せず、非課税所得とはならない。

4 日本学生支援機構の学資支給金（給付型奨学金）が所得税法上の学資金として非課税となることを根拠に、基本給付金も所得税法上の学資金に該当するとする原告の主張に理由がないこと

他方、日本学生支援機構の給付型奨学金（独立行政法人日本学生支援機構法〔以下「機構法」という。〕17条の2第1項に規定する学資支給金。以下、単に「学資支給金」ということがある。）が所得税法上の学資金として非課税となる理由は、原告も引用する甲31の4の回答にも記載されているとおり、「授業料減免と一体となって実施され」、「修学をするうえで追加的に必要となる」費用を賄うものであり、その金額も相当な範囲内であるためである。

すなわち、大学等における修学の支援に関する法律（以下「修学支援法」という。）による大学等における修学の支援は、①学資支給（機構法17条の2第1項の規定による学資支給金の支給。修学支援法4条）と②授業料等減免の二本立てであり（同法3条），学資支給金の給付対象者（機構法17条の2第1項、独立行政法人日本学生支援機構に関する省令23条の2）は、授業料等減免対象者となる（修学支援法8条1項、大学等における修学の支援に関する法律施行規則9条2項、10条。乙11・文部科学省高等教育局学生・留学生課高等教育修学支援室「高等教育の修学支援新制度 授業料等減免事務処理要領（第2版）」11ページ参照）。このように、学資支給金の支給は、基本的に修学支援法による授業料等減免と一体となって実施されるものである。

また、修学支援法による授業料等減免は、授業料等減免対象者に対して授業

料及び入学金（以下「授業料等」という。）の減免を行い（同法6条、8条1項），その費用を国等が支弁するものである（同法10条、11条。甲31の2参照）。なお，減免の対象は授業料及び入学金のみであり，授業料減免等の額にも上限があるから（修学支援法8条2項，大学等における修学の支援に関する法律施行令2条），必ずしも授業料等の全額が免除されるものではない上，授業料等以外の学納金は減免の対象にはならない。

そして，学資支給金の額は，学校等の種別その他の事情を考慮して，政令で定められ（機構法17条の2第2項，独立行政法人日本学生支援機構法施行令8条の2），最も多額となる場合は月額7万5800円（住民税非課税世帯，私立大学，自宅外通学）とされているところ（乙12・日本学生支援機構「給付・貸与奨学金早わかりガイド」6及び7ページ参照），この金額は，「修学費，課外活動費，通学費，食費（自宅外生に限って自宅生分を超える額を措置。），住居・光熱費（自宅外生に限る。），保健衛生費，通信費を含むその他日常費，授業料以外の学校納付金（私立学校生に限る。）及び受験料」（甲31の4）を計上したものとされている。

そうすると，学資支給金は，一体となって実施される修学支援法による授業料等減免（その債務免除益も，所得税法上の学資金に該当し非課税となる。）とともに，残余の授業料等その他の学校納付金などの学費のほか，修学のために追加的に必要となる費用（通学費用や下宿代など）に充てられるものとして支給されるのであり，その金額も相当な範囲内のものといえるから，前記1(3)に述べたところに照らし，所得税法上の学資金に該当する。

したがって，学資支給金が所得税法上の学資金に該当し非課税となることは，これと給付の趣旨が異なる基本給付金が所得税法上の学資金に該当することの根拠となるものとはいえず，この点に関する原告の主張は理由がない。

5 その他の原告の主張について

(1) 甲南大学法科大学院の奨学給付金等について

ア 原告は、①原告第1準備書面第1の2(2)（2ページ）において、甲南大学法科大学院の奨学給付金について、「被告の主張によれば、当該奨学給付金は学資金に該当するとされている」と主張するとともに、②同準備書面第1の2(3)(4)（2及び3ページ）において、福岡大学法科大学院の給付奨学金は「学資金に該当すると思われる」、京都産業大学法科大学院の支援金は「学資金に該当していたと思われる」、龍谷大学法科大学院の奨学金は「『学資金』に該当していたと思われる」と主張する。

イ しかしながら、被告は、甲南大学法科大学院の奨学給付金が所得税法上の学資金に該当する旨の主張はしておらず（被告第1準備書面第1の3(1)イ(イ)・4ページ、同準備書面第2の6(4)ア(イ)・23及び24ページ参照），原告の前記ア①の主張は被告の主張を正解しないものである。

また、個々の法科大学院がその在学生等に対して支給する奨学金等が所得税法上の学資金に該当するか否かについては、個別の給付に係る諸事情を踏まえて個別に判断されるべき事柄であって、原告提出の証拠の記載のみから単純に判断できるものでもないから、認否の必要を認めない。

（2）東京都認証保育所の保育料助成金について

ア 原告は、訴状第3の1(4)（11及び12ページ）における「仮に司法修習が『学術又は技芸の習得』に当たらなかったとしても、それだけでは、基本給付金が『学資金』に当たらないとはいえない」との主張の補充として、原告第1準備書面第1の3（3及び4ページ）において、「東京都認証保育所の保育料助成金は所得税法9条1項15号の学資金そのものではなかったにもかかわらず、学資金に準じて非課税となっていたといえる」などと主張する。

イ しかしながら、所得税法9条1項15号にいう「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品をいうところ

(前記1参照)、保育とは養護及び教育を行うことをいい(児童福祉法6条の3第7項、子ども・子育て支援法7条3項参照)、東京都認証保育所も教育を行う施設の一つであるから、東京都認証保育所の保育料助成金も所得税法上の学資金に該当するものということができる。

この点について、租税特別措置法70条の2の2は、直系尊属から教育資金の一括贈与を受けた場合の贈与税の非課税措置について規定しているところ、同条による非課税措置の対象となる「教育資金」に係る「学校等」の範囲には、学校教育法1条に規定する学校、同法124条に規定する専修学校、同法134条1項に規定する各種学校その他これらに類する施設として政令で定めるものが含まれ(租税特別措置法70条の2の2第2項1号イ参照)、これには東京都認証保育所も含まれる(租税特別措置法施行令40条の4の3第6項1号、租税特別措置法施行規則23条の5の3第2項3号、乙13・武田昌輔監修・DHCコンメンタール相続税法3巻4099の29ページ参照)。このことは、東京都認証保育所が教育を行う施設の一つとして位置づけられていることの現れといえる。

なお、原告の引用する所得税法(令和3年法律第11号による改正後のもの)9条1項16号の規定が上記の解釈を否定するものでないことは、同号に「(前号に規定する学資に充てるため給付される金品を除く。)」とあることに照らしても明らかである。

したがって、原告の前記アの主張は理由がない。

第2 憲法14条1項に関する原告の主張に理由がないこと

1 はじめに

原告は、①基本給付金が非課税所得に該当するか否かと②基本給付金について必要経費の控除が認められるか否かのそれぞれについて、憲法14条1項違反の主張をする(①訴状第3の3・14ないし16ページ、原告第1準備書面

第2・4ないし6ページ、②訴状第4の1(2)・20ないし22ページ)。

しかしながら、一般に、租税法律関係における平等原則は、立法との関係及び執行との関係のそれぞれについて問題となり得るところ（金子宏・租税法〔第二十四版〕88ないし97ページ参照），原告は「本件給付金を非課税所得と認めない本件更正処分が憲法14条1項に違反する」（原告第1準備書面4及び6ページ）などと主張しており、立法との関係又は執行との関係のいずれにおける平等原則を問題とする趣旨か判然としないが、以下に述べるとおり、いずれにしても原告の上記①及び②の主張は理由がない。

2 立法との関係における憲法14条1項違反の主張に理由がないこと

(1) 非課税所得に該当するか否かについて

ア 原告は、基本給付金が非課税所得に該当するか否かについて、「職業訓練受講給付金が非課税所得であるにもかかわらず、基本給付金が非課税所得でないのは憲法14条1項に違反する」（訴状14ページ）と主張する。

イ しかしながら、原告の主張は、どの法律のどの規定が何と何との間で異なる取扱いを定めていることについて憲法14条1項違反を主張しているのか判然としない。職業訓練受講給付金が非課税所得となることの根拠規定である職業訓練の実施等による特定求職者の就職の支援に関する法律10条は、職業訓練受講給付金について公課を禁止しているにすぎず、職業訓練受講給付金と基本給付金との間で異なる取扱いを定めたものとは解されないから、原告の主張は、結局、基本給付金について非課税所得とする立法上の措置が講じられなかったことの当否を問題としているにすぎない。

そして、被告第1準備書面第2の6(4)ウ(イ)（25及び26ページ）で述べたとおり、ある所得を非課税とするか否かについては立法府の広範な専門技術的・政策的裁量に委ねられているところ（最高裁昭和60年3月27日大法廷判決・民集39巻2号247ページ参照），職業訓練受講給付金（月額10万円）は、特定求職者の最低生活を保障するものであり、

本人の収入のほか、世帯全体の収入や資産などが支給要件とされるのに対し（職業訓練の実施等による特定求職者の就職の支援に関する法律施行規則11条1項），基本給付金（月額13万5000円）は、司法修習生が修習期間中、修習専念義務を負い、自ら稼働して収入を得ることによって生活費を捻出することができないことを勘案し、個々の司法修習生の経済的事情にかかわりなく一律に支給されるものであって、両者は制度趣旨や支給対象を全く異にする別の制度といえるから、基本給付金について非課税所得とする立法上の措置が講じられなかつたことが憲法14条1項に違反するということはできない。

したがつて、原告の前記アの主張は理由がない。

(2) 必要経費の控除が認められるか否かについて

ア　原告は、「基本給付金について必要経費の控除を一切認めないことは、必要経費の概算控除が認められている給与所得者、及び必要経費の実額控除が認められている他の雑所得者（特に、農業次世代人材投資資金（準備型）の受給者）との関係において合理的理由のない差別であるから、憲法14条1項に違反する」（訴状21ページ）と主張する。

イ　しかしながら、被告第1準備書面第2の7(2)及び(3)ア(イ)（28ないし30ページ）で述べたとおり、基本給付金には必要経費として控除することができる費用がないこととなるのは、司法修習が所得税法37条1項後段にいう「所得を生ずべき業務」に該当しないことによるものである。

それゆえに、他の雑所得を有する者において必要経費を控除することができる場合との結論の違いは、所得税法37条1項後段にいう「所得を生ずべき業務」に該当するか否かという同一の規定の解釈適用の結果にすぎないのであって、立法者が司法修習生と他の雑所得を有する者との間で異なる取扱いを定めたことによるものではないから、立法との関係において憲法14条1項適合性が問題となる場合には当たらない。

なお、原告は、給与所得控除との比較における憲法14条1項違反の主張もあるが、給与所得控除（所得税法28条2項・3項）の適用の有無はその者が給与所得を有するか否かによるものにすぎないから、やはり立法との関係において憲法14条1項適合性が問題となる場合には当たらない。

したがって、原告の前記アの主張は理由がない。

3 執行との関係における憲法14条1項違反の主張に理由がないこと

執行段階における平等原則の適用については、租税法律主義との抵触が生じる場合には、平等原則の適用が租税法律主義に優先するのは極めて例外の場合に限られるところ（宇賀克也・行政法概説I 行政法総論〔第7版〕67ページ、大阪高裁昭和44年9月30日判決・高民集22巻5号682ページ参照），本件においてそのような例外的事情が認められないことは明らかである。

4 まとめ

以上のとおり、憲法14条1項に関する原告の主張は理由がないから、①非課税所得に該当するか否かについては、基本給付金が所得税法上の学資金に該当するか否かを、②必要経費の控除が認められるか否かについては、司法修習が所得税法37条1項後段にいう「所得を生ずべき業務」に該当するか否かをそれぞれ検討すれば足りるものというべきである。

そして、上記①及び②の各争点に関する原告の主張に理由がないことは、被告第1準備書面並びに本準備書面第1及び第2において述べたとおりである。

以上