

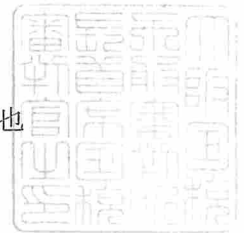
〒

[Redacted Address]

[Redacted Name] 様

大阪国税不服審判所

首席国税審判官 西村 欣也



裁 決 書 謄 本 の 送 達 に つ い て

下記 1 の審査請求について、国税不服審判所長の命により、裁決書（下記 2 の裁決番号）の謄本を送達します。

記

1 審査請求

(1) 審査請求人

住 所

[Redacted Address]

氏 名

[Redacted Name]

(2) 原 処 分

平成30年分の所得税及び復興特別所得税の更正の請求に対して令和元年12月20日付でされた更正すべき理由のない旨の通知処分並びに令和 2 年 2 月 28 日付でされた平成30年分の所得税及び復興特別所得税の更正処分

2 送達する裁決書謄本の裁決番号

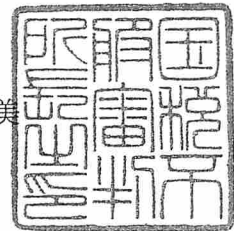
大裁（所）令 2 第46号

# 裁 決 書

大裁(所)令 2 第 46 号

令和 3 年 3 月 24 日

国税不服審判所長 東 亜 由 美



審査請求人

住 所

氏 名

原 処 分 庁 税務署長

原 処 分 平成30年分の所得税及び復興特別所得税の更正の請求に対して令和元年12月20日付でされた更正すべき理由のない旨の通知処分並びに令和2年2月28日付でされた平成30年分の所得税及び復興特別所得税の更正処分

上記審査請求について、次のとおり裁決する。

主 文

審査請求をいずれも棄却する。

理 由

## 1 事実

### (1) 事案の概要

本件は、司法修習生であった審査請求人（以下「請求人」という。）が、最高裁判所から支給を受けた基本給付金が、所得税法第9条《非課税所得》第1項第15号に規定する学資金に該当し非課税所得である、仮に非課税所得ではないとしても、雑所得の金額の計算上交通費等を必要経費に算入することができるとして、更正の請求をしたのに対し、原処分庁が、更正すべき理由がない旨の通知処分を行い、さらに、最高裁判所から請求人に対して無利息で貸与された修習専念資金に係る利息相当額が雑所得であるとして、更正処分をしたことから、請求人が原処分の全部の取消しを求めた事案である。

### (2) 関係法令

関係法令は、別紙のとおりである。なお、別紙で定義した略語については、以下、本文でも使用する。

### (3) 基礎事実

当審判所の調査及び審理の結果によれば、以下の事実が認められる。

#### イ 請求人について

請求人は、平成29年11月27日、最高裁判所から司法修習生（第71期）を命じられて司法修習を開始し、同日から平成30年12月12日まで、司法修習生であった。

請求人は、埼玉県和光市に所在する司法研修所で導入修習を受けた後、平成30年1月4日から、大阪地方裁判所、大阪地方検察庁及び大阪弁護士会において、分野別実務修習を受け、その後、選択型実務修習及び司法研修所での集合修習を経て、同年11月16日から同月22日まで、大阪市内の試験会場において、司法修習生考試を受験した。

#### ロ 修習給付金の支給及び修習専念資金の貸与について

請求人は、最高裁判所から、平成30年において、裁判所法第67条の2第2項に規定する基本給付金として、月額135,000円の合計1,557,000円の支給を受け（以下「本件給付金」という。）、また、平成29年12月15日から平成30年12月12日までの間、同法第67条の3に規定する修習専念資金として、無利息で、月額100,000円の合計1,300,000円の貸与を受けた。

## ハ 交通費及びその他の費用の支出について

請求人は、司法修習に当たり、別表１のとおり、実務修習における各修習場所や司法修習生考試の試験会場へ赴くため、平成30年１月９日から同年11月22日までの間に、交通費として74,060円（以下「本件交通費」という。）を支払い、また、同年１月６日から同年10月14日までの間に、法律に関する書籍代として42,375円、衣服購入費等として236,782円、交際費として30,000円及び名刺代として5,177円（合計388,394円。以下、これらの費用と本件交通費を併せて「本件費用」という。）をそれぞれ支払った。

## (4) 審査請求に至る経緯

## イ 確定申告

請求人は、平成31年２月21日、本件給付金を雑所得の総収入金額に算入し、本件交通費を雑所得の必要経費に算入して、別表２の「確定申告」欄のとおり記載した平成30年分の所得税及び復興特別所得税（以下「所得税等」という。）の確定申告書を原処分庁に提出した。

## ロ 更正の請求

請求人は、平成31年３月19日、原処分庁に対し、平成30年分の所得税等につき、本件給付金は、所得税法上の学資金に該当し、非課税所得であるから、雑所得の総収入金額に算入すべきではなかったとして、別表２の「更正の請求」欄のとおりとすべき旨の更正の請求をした（以下「本件更正請求」という。）。

なお、請求人は、本件更正請求において、仮に本件給付金が非課税所得である所得税法上の学資金に該当せず雑所得に該当するとしても、請求人が司法修習に当たり平成30年中に支出した本件費用は、いずれも平成30年分の所得税等に係る雑所得の金額の計算上、必要経費に算入すべきところ、確定申告においては、本件交通費しか必要経費に算入しなかったため、雑所得の金額が過大になっている旨、予備的に主張した。

## ハ 通知処分

原処分庁は、令和元年12月20日付で、本件更正請求に対し、本件給付金は、最高裁判所が請求人の生活を維持するために必要な費用として支給したものであり、所得税法上の学資金とは認められないから、非課税所得には該当せず、また、本件費用は、本件給付金に係る所得を生ずべき業務について生じた費用とは認めら

れないから、請求人の雑所得の総収入金額から控除すべき必要経費の金額はないとして、別表２の「通知処分」欄のとおり、更正をすべき理由がない旨の通知処分（以下「本件通知処分」という。）をした。

## ニ 本件通知処分に対する審査請求

請求人は、本件通知処分に不服があるとして、令和２年２月18日に審査請求をした。

なお、仮に本件給付金が非課税所得に該当しない場合、雑所得に該当することについては当事者間に争いはない。

## ホ 更正処分

原処分庁は、原処分庁所属の調査担当職員による調査に基づき、令和２年２月28日付で、請求人の平成30年分の所得税等につき、雑所得の金額の計算上、本件交通費は必要経費に算入できず、また、請求人が貸与を受けた上記(3)の口の修習専念資金1,300,000円に係る利息相当額11,286円（以下「本件利息相当額」という。）は、経済的利益として雑所得の総収入金額に算入すべきであるとして、別表２の「更正処分」欄のとおり、更正処分（以下「本件更正処分」という。）をした。

## ヘ 本件更正処分に対する審査請求

請求人は、本件更正処分の全部に不服があるとして、令和２年３月６日に審査請求をしたので、本件通知処分に対する審査請求と併合審理する。

## 2 争点

- (1) 本件給付金は、所得税法上の学資金に該当し、非課税所得となるか否か（争点１）。
- (2) 本件給付金が非課税所得に該当しない場合、本件費用は、雑所得の金額の計算上必要経費に算入できるか否か（争点２）。
- (3) 本件利息相当額は、所得税法上の学資金に該当し、非課税所得となるか否か（争点３）。

## 3 争点についての主張

- (1) 争点１（本件給付金は、所得税法上の学資金に該当し、非課税所得となるか否か。）について

原 処 分 庁	請 求 人
<p>本件給付金は、以下のとおり、所得税法上の学資金に該当せず、非課税所得とはならない。</p> <p>イ 所得税法上の学資金該当性について</p> <p>(イ) 所得税法上の学資金とは、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と解される。</p> <p>そして、基本給付金は、司法修習生がその修習期間中の生活を維持するために必要な費用として最高裁判所から支給されるものであり、司法修習が学術又は技芸を習得するためのものであるかにかかわらず、その習得のための資金に充てるために支給されるものとは認められない。</p> <p>また、司法修習生が司法修習に係る学費を負担していないことからしても、基本給付金は、直接的に学資に充てるための金品として給付されるものとは認められない。</p> <p>したがって、本件給付金は、所得税法上の学資金に該当せず、非課税所得とはならず、雑所得に該当する。</p>	<p>本件給付金は、以下のとおり、所得税法上の学資金に該当し、非課税所得となる。</p> <p>イ 所得税法上の学資金該当性について</p> <p>(イ) 所得税法上の学資金は、学術又は技芸を習得するために直接必要な費用だけが該当するのではなく、学術又は技芸の習得に専念する目的で使用される生活費も含むものといえる。</p> <p>このことは、国税庁が、独立行政法人日本学生支援機構法第17条の2《学費の支給》第1項により学業専念に必要な生活費を賄えるようにするために支給される給付型の学資給付金（以下「給付型奨学金」という。）につき、学術又は技芸の習得のための資金に充てるために支給する旨の規定がないにもかかわらず、所得税法上の学資金に該当する旨の解釈を示しているとみられることから明らかである。</p> <p>また、甲南大学法科大学院は、給付型奨学金と同様の趣旨で、A種特待生（入学試験にきわめて優秀な成績で合格した者）に対し、学費（授業料及び施設整備費）の全額免除だけでなく、月額15万円もの給付金を</p>

原 処 分 庁	請 求 人
<p>(ロ) 東京都認証保育所の保育料助成金など、本件給付金と異なる制度趣旨や目的等で支給される他の給付金が非課税として取り扱われているとしても、本件給付金の課税関係の判断に影響するものではなく、他の給付金等を根拠とする請求人の主張は失当である。</p>	<p>支給しているところ、当該給付金は所得税法上の学資金として非課税所得に該当すると思われる。</p> <p>そして、司法修習は、学術又は技芸の習得に当然に該当する法科大学院の教育との有機的連携の下に行われるものであることから（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第2条《法曹養成の基本理念》第3号参照）、学術又は技芸の習得に当たるところ、基本給付金の支給目的は、司法修習生が司法修習に専念するのに必要な生活費を賄えるようにすることであるから、給付型奨学金の他、甲南大学法科大学院のA種特待生に対する給付金と同様に、本件給付金は、所得税法上の学資金に該当し、非課税所得となる。</p> <p>(ロ) 仮に司法修習が学術又は技芸の習得には当たらないとしても、①学術又は技芸を習得するための資金でない東京都認証保育所の保育料助成金が所得税法上の学資金に該当するという取扱いを受けていること、②貸金業の規制等に関する法律施行令の一部を改正する政令の一部を改正する政令（平成24年政令第71号）附則</p>

原 処 分 庁	請 求 人
<p>ロ 憲法第14条第1項違反に係る主張について</p> <p>非課税所得に該当するかどうかは、個別に法令等を適用した結果であり、憲法違反に係る請求人の主張には理由がない。</p>	<p>第20条第2項第2号イの「学資としての資金」には、学校教育法上の「学生」に限らず人材育成のための教育訓練を受けている者に対するものや児童又は幼児の保育料という学術又は技芸の習得とは関係のないものも含まれると解されている（金融庁ホームページ参照）こととの均衡からすると、本件給付金も、所得税法上の学資金に該当するというべきである。</p> <p>ロ 憲法第14条第1項違反について</p> <p>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による職業訓練受講給付金は、職業訓練期間中の生活を支援するという給付目的を達成するために必要な最低限の給付である点で、基本給付金と共通している上、その用途が生活実費だけである点で、基本給付金よりも所得税法上の学資金としての性格が明らかに弱いといえる。</p> <p>このような職業訓練受講給付金が、同法第10条《公課の禁止》により、非課税所得とされているにもかかわらず、本件給付金を雑所得として課税対象とするのは、不合理な差別であっ</p>



原 処 分 庁	請 求 人
	て、憲法第14条第1項に違反し、許されない。

(2) 争点2（本件費用は、雑所得の金額の計算上必要経費に算入できるか否か。）について

原 処 分 庁	請 求 人
<p>本件費用は、以下のとおり、雑所得の金額の計算上必要経費に算入できない。</p> <p>イ 本件費用の必要経費該当性</p> <p>司法修習生は、修習に専念すべき義務を負うものの、基本給付金の支払者である最高裁判所に対して一定の職務を遂行すべき義務を負うわけではなく、基本給付金は、修習の対価として支払われるものではないことから、請求人が修習を受けるために本件費用を支出したとしても、当該支出は、本件給付金に係る所得を生ずべき業務について生じたものとは認められない。</p> <p>また、本件給付金は、請求人の生活を維持するための給付金であるところ、生活を維持するための支出は、所得税法第45条《家事関連費等の必要経費不算入等》第1項第1号に規定する家事上の経費に該当する。</p> <p>なお、司法修習生という立場を維持することは、自らの意思で法曹となるべく司法修習生になることを選択したことに伴う内在的制約にすぎず、これ</p>	<p>本件費用は、以下のとおり、雑所得の金額の計算上必要経費に算入できる。</p> <p>イ 本件費用の必要経費該当性</p> <p>司法修習生は、司法修習生たるに適しない非行に当たる事由がある場合には罷免や修習の停止を命じられることとなるから、司法修習生としての義務を守り、その立場を維持して基本給付金の支給を受けるために必要な経費は当然に存在する。</p> <p>そして、司法修習生が修習課程で用意されているカリキュラムへ出席することは修習専念義務の中核をなすものであり、また、司法修習生考試は、司法修習生が修習を終了するために必ず受験しなければならないものであるから、請求人が、実務修習において、裁判所、検察庁及び法律事務所並びに選択型実務修習の実施場所に参加するために必要であった交通費や司法修習生考試の試験会場までの交通費（本件交通費）は、いずれも本件給付金を得るために直接要した費用といえる。</p>

原 処 分 庁	請 求 人
<p>に関連する支出があったとしても、それは、基本給付金の受給のために必要な支出ということとはできない。</p>	<p>また、請求人は、高い見識と円満な常識を養い、法律に関する理論と実務を身につけ、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るように努める義務がある司法修習生として、法律書を購入し、法曹や法科大学院同窓生と勉強会等での交流をし、社会人としての司法修習生にふさわしい服装を心がけることを通じて、当該品位と能力を備える必要があったことから、法律に関する書籍代、衣服購入費等、交際費及び名刺代は、雑所得である本件給付金を生ずべき業務について生じた費用であるといえる。</p> <p>したがって、本件費用は、雑所得の金額の計算上必要経費に算入できる。</p> <p>なお、農業次世代人材投資資金（準備型）は、その交付要件である研修の対価として支給されるものではないにもかかわらず、交通費や授業料など研修に要した費用は必要経費に算入できるとされていることとの均衡からしても、基本給付金が修習の対価でないことをもって、基本給付金に係る必要経費が存在しないとはいえない。</p>
<p>ロ 憲法第14条第1項違反に係る主張について</p> <p>必要経費に該当するかどうかは、個</p>	<p>ロ 憲法第14条第1項違反について</p> <p>農業次世代人材投資資金（準備型）は、基本給付金と同様に、生活費に充</p>

原 処 分 庁	請 求 人
別に法令等を適用した結果であり、憲法違反に係る請求人の主張には理由がない。	<p>てることが予定されているものであるところ、上記イのとおり、その研修に要した費用は、必要経費に算入できるとされているにもかかわらず、本件給付金について、必要経費の控除を一切認めないのは、必要経費の実額控除が認められている他の雑所得者等との関係において不合理な差別であって、憲法第14条第1項に違反し、許されない。</p>

(3) 争点3（本件利息相当額は、所得税法上の学資金に該当し、非課税所得となるか否か。）について

原 処 分 庁	請 求 人
<p>修習専念資金は、最高裁判所が司法修習生の修習のため通常必要な期間、司法修習生に対し、無利息で貸与するものであるから、通常の利率により計算した利息の額に相当する本件利息相当額は、所得税法第36条第1項に規定する経済的な利益に該当し、上記（1）のイの基本給付金と同様に、所得税法上の学資金に該当しないから、所得税の課税対象となる。</p> <p>なお、修習専念資金の返済期限は、通常修習期間の終了した月の翌月から起算して5年を経過した後10年以内で最高裁判所の定める日とされていることからすると、本件利息相当額は、一定の期間にわたり継続的に生じていると認められ、</p>	<p>修習専念資金は、司法修習生の通常の支出のうち修習給付金では賄われない費用を補填する趣旨を有する金員であるから、基本給付金と同様の性格を有するといえる。</p> <p>そうすると、本件利息相当額は、上記（1）のイのとおり所得税法上の学資金である基本給付金と同様に、非課税所得となる。</p>

原 処 分 庁	請 求 人
利子所得から一時所得までのいずれの所得にも該当しないから、雑所得に該当する。	

#### 4 当審判所の判断

##### (1) 認定事実

請求人提出資料、原処分関係資料並びに当審判所の調査及び審理の結果によれば、以下の事実が認められる。

##### イ 司法修習生の給費制及び貸与制に係る制度改正等の経緯について

司法修習生の給費制は、昭和22年に導入され、司法修習生には、その修習期間中、国庫から一定額の給与（扶養手当、調整手当、住居手当、通勤手当、期末手当及び勤勉手当を含む。）が支給され、当該給与は、給与所得として所得税の課税対象とされていた。

しかし、司法制度改革による財政資金の活用等の理由から、給費制は平成23年10月末に廃止され、同年11月から、申請による給費制相当額の貸与制（修習資金、月額230,000円。以下「旧貸与制」という。）となった。

旧貸与制は、その後の改正（平成29年法律第23号による裁判所法の一部改正、平成29年11月1日施行）により、同日以後、給費制（修習給付金）及び貸与制（修習専念資金）の併存制度に改められ、司法修習生には、その修習のため通常必要な一定の期間（1年間）、一律の修習給付金（うち基本給付金の額は月額135,000円。司法修習生の修習給付金の給付に関する規則第2条第1項）を給付することに加え、なお必要な場合には、申請による無利息での修習専念資金（月額100,000円。司法修習生の修習専念資金の貸与等に関する規則第3条第1項）の貸付けを行うこととされた。

##### ロ 基本給付金及び修習専念資金の額の決定経緯等について

平成29年11月の裁判所法の改正に際し、同法を所管する法務省大臣官房司法法制部が同年1月に作成した説明資料（「裁判所法の一部を改正する法律案【説明資料】」と題する資料）には、基本給付金及び修習専念資金の額の決定経緯について、要旨以下のとおり記載されている。

##### (イ) 基本給付金の額

基本給付金の額は、生活実費及び学習費等に関する司法修習生の生活実態等を考慮して決定されたものであり、これに関する日本弁護士連合会が第68期の司法修習生を対象に実施した「修習実態アンケート」の結果によれば、以下のとおり、修習期間中に生活実費及び学資金として、月額おおむね135,000円程度の支出がされている。

A 生活実費（合計約94,000円）

- ・食費（約40,000円）
- ・交通費（約9,000円）
- ・情報通信費（約9,000円）
- ・水道光熱費（約10,000円）
- ・就職活動費（約11,000円）
- ・諸雑費（医療費・衣服費等）（約15,000円）

B 学資金（合計約40,000円）

- ・学習費（約10,000円）
- ・書籍代（約8,000円）
- ・OA機器購入費（約12,000円）
- ・勉強会参加費（約10,000円）

(ロ) 修習専念資金の額

修習専念資金の額は、司法修習生の修習実態等に鑑みて、司法修習生の通常の支出のうち修習給付金では賄われない費用として、おおむね100,000円程度が想定されており、これに関する上記(イ)の「修習実態アンケート」の結果及び平成27年度の「家計調査」（総務省統計局）等によれば、その内訳（合計102,000円）は、以下のとおりである。

- ・社会保険料（約16,000円）
- ・所得税・住民税等（約5,000円）
- ・勉強会参加費を除く交際費（約17,000円）
- ・奨学金返済費用（約6,000円）
- ・教養娯楽費（旅行費・月謝類等。ただし、書籍費を除く。）（約15,000円）
- ・理美容・嗜好品等（約14,000円）
- ・自動車等関係費（約7,000円）

- ・ 仕送り金（約3,000円）
- ・ 家具家電・衣服購入費等（約19,000円）

(2) 争点1（本件給付金は、所得税法上の学資金に該当し、非課税所得となるか否か。）

イ 検討

所得税法第9条第1項第15号にいう「学資」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。

したがって、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。

この点、基本給付金は、「司法修習生がその修習期間中の生活を維持するために必要な費用」として最高裁判所から支給されるものであるところ（裁判所法第67条の2第3項）、上記(1)のロの(イ)からすれば、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、当該学資金の算定要素には、学習費や書籍代等が含まれていると認められることから、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、旧貸与制と異なり、司法修習生の地位に基づいて、個々の司法修習生の申請によることなく、また、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かかわらず、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、司法研修所が司法修習生（第71期）に対して配付した「修習給付金案内」の記載内容からすれば、基本給付金の給付者である国は、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。

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。

したがって、基本給付金は、所得税法上の学資金には当たらず、その他、これを非課税とする規定も見当たらないことから、本件給付金は、非課税所得とはならない。

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（所得税法第35条《雑所得》）。

ロ 請求人の主張について

(イ) 所得税法上の学資金該当性について

請求人は、給付型奨学金について国税庁が所得税法上の学資金に該当する旨の解釈を示しているとみられることや、甲南大学法科大学院がA種特待生に対して支給している月額15万円の給付金について所得税法上の学資金に該当すると思われることから、所得税法上の学資金には、学術又は技芸の習得に専念する目的で使用される生活費も含むものであるとし、基本給付金も、その支給目的が、司法修習生が学術又は技芸の習得である司法修習に専念するのに必要な生活費を賄えるようにすることであるから、上記給付型奨学金や給付金と同様に、所得税法上の学資金に該当する旨主張する。また、請求人は、東京都認証保育所の保育料助成金が所得税法上の学資金に該当するという取扱いを受けていること、及び、貸金業の規制等に関する法律施行令の一部を改正する政令の一部を改正する政令附則第20条第2項第2号イの「学資としての資金」には、学校教育法上の「学生」に限らず人材育成のための教育訓練を受けている者に対するものや児童又は幼児の保育料という学術又は技芸の習得とは関係のないものも含まれると解されていることとの均衡からすると、本件給付金も、所得税法上の学資金に該当すると主張する。

しかしながら、所得税法上の学資金該当性の判断要素は、上記イのとおりであって、そもそも、司法修習及びその給付金の制度は、司法修習の制度趣旨や制度設計等を踏まえ、上記(1)の経緯を経て、裁判所法等で個別に規定された制度であって、他の制度に係る課税上の取扱いをもって、直ちに基本給付金の課税上の取扱いが決定づけられるものではない。しかも、請求人が指摘する給付型奨学金は、「学資として支給する資金」と条文に明記されている上、経済的

理由により修学に困難があるものを対象とし（独立行政法人日本学生支援機構法第17条の2第1項）、かつ、学業成績等によって返還を求められることもあるものである（同法第17条の3）。また、甲南大学法科大学院の給付金は、経済的事情により学修の継続が困難な場合に支給されるもので、その支給目的も学習奨励のためとされ、入学試験の成績が支給要件となっていると認められる（請求人提出資料）。そして、東京都認証保育所の保育料助成金は、そもそもが飽くまで保育料の助成である。このように、請求人が指摘する上記各支給金は、いずれも、無償である司法修習制度の下で、司法修習生の地位があれば当然に国から給付される基本給付金とは、その趣旨、目的や対象等を異にする別の制度である。また、貸金業の規制等に関する法律は、そもそも、裁判所法とはその趣旨及び目的を大きく異にする法律であるし、「学資としての資金」との文言が明記された他の法律の当該文言の解釈によって、裁判所法に規定された基本給付金の課税上の取扱いに係る上記イの解釈が左右されるものではない。

したがって、このような他の制度等の課税上の取扱いや解釈が、本件給付金が所得税法上の学資金に該当しないとの上記イの判断に影響を及ぼすものではないから、請求人の主張は採用することができない。

（ロ）憲法第14条第1項違反について

請求人は、職業訓練受講給付金は、本件給付金と同様、職業訓練期間中の生活を支援するための給付であるところ、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第10条により、非課税所得とされているにもかかわらず、本件給付金を雑所得として課税対象とするのは、不合理な差別であって、憲法第14条第1項に違反し、許されないと主張する。

しかしながら、職業訓練受講給付金は、雇用保険を受給できない求職者が、ハローワークの支援指示により職業訓練を受講する場合の職業訓練期間中の生活を支援するために給付されるものであるところ（請求人提出資料）、その給付がされるには、本人の収入が月8万円以下であること等本人や配偶者等の収入及び資産が一定額以下であることなどの要件を満たす必要がある（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施行規則第11条《職業訓練受講手当》第1項）など、職業訓練中の受給者の最低生活を保障することを主たる目的とするものと認められ、司法修習生に一律、定額が支給される基本



給付金とは、その趣旨や目的、対象等を異にする別の制度である上、基本給付金と異なり、非課税とする旨の立法上の措置がされているものである（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第10条。なお、立法上の措置がされていないことの違憲判断は当審判所の審理の限りではない。）。

したがって、このような他の異なる制度の課税上の取扱いと本件給付金の課税上の取扱いが異なることは、何ら不合理なものではないから、請求人の主張には理由がない。

(3) 争点2（本件費用は、雑所得の金額の計算上必要経費に算入できるか否か。）

イ 検討

所得税法第37条第1項は、その年分の雑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、雑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その年における販売費、一般管理費その他雑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しており、かかる規定に照らせば、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。

これを本件についてみると、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。そして、上記(2)のイからすれば、その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。

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係する支出とも、当該業務の遂行上必要な支出ともいえない。

以上からすると、本件費用は、請求人の雑所得の金額の計算上、必要経費に算

入できない。

ロ 請求人の主張について

(イ) 本件費用の必要経費該当性について

請求人は、司法修習生が修習課程で用意されているカリキュラムへ出席することは修習専念義務の中核をなすものであり、司法修習生考試は司法修習生が修習を終了するために必ず受験しなければならないものであるから、本件交通費は、本件給付金を得るために直接要した費用であり、また、司法修習生は、高い見識と円満な常識を養い、法律に関する理論と実務を身につけ、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るように努める義務があるため、法律に関する書籍代、衣服購入費等、交際費及び名刺代は、雑所得である本件給付金を生ずべき業務について生じた費用であると主張する。

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、請求人が主張するとおりであるが、上記イのとおり、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ことからすると、請求人の主張は採用することができない。

(ロ) 農業次世代人材投資資金（準備型）の課税上の取扱いとの比較について

請求人は、農業次世代人材投資資金（準備型）が、研修の対価として支給されるものではないにもかかわらず、交通費や授業料など研修に要した費用を必要経費に算入できるとされていることとの均衡からしても、基本給付金が修習の対価でないことをもって、基本給付金に係る必要経費が存在しないとはいえない旨主張する。

しかしながら、請求人提出資料及び当審判所の調査の結果によれば、農業次世代人材投資資金（準備型）は、次世代を担う農業者となることを志向する者の就農前の研修を後押しするための資金で、都道府県が認める道府県の農業大学校等の研修機関等で研修を受ける就農希望者に対して交付されるものであると認められ、国が直接主宰する無償の司法修習に伴って支給される基本給付金とは、その趣旨や目的、対象等を異にする別の制度であることからすると、農

業次世代人材投資資金（準備型）に係る課税上の取扱いが上記イの判断に影響を及ぼすものではなく、請求人の主張は採用することができない。

(ハ) 憲法第14条第1項違反について

請求人は、農業次世代人材投資資金（準備型）については、その研修に要した費用を必要経費に算入できるとされているにもかかわらず、本件給付金について、必要経費の控除を一切認めないのは、必要経費の実額控除が認められている他の雑所得者等との関係において不合理な差別であって、憲法第14条第1項に違反し、許されないと主張する。

しかしながら、農業次世代人材投資資金（準備型）は、上記(ロ)のとおり、国が直接主宰する無償の司法修習に伴う基本給付金とは異なるものであって、課税上の取扱いに差異があっても何ら不合理ではないから、請求人の主張には理由がない。

(4) 争点3（本件利息相当額は、所得税法上の学資金に該当し、非課税所得となるか否か。）について

イ 検討

(イ) 経済的な利益について

修習専念資金の貸与を受けた司法修習生は、通常金銭消費貸借取引であれば利息の負担が生ずるところ、裁判所法第67条の3の規定により、無利息で資金の貸与を受けている。そして、無利息で資金を貸与された者は、通常であれば支払う必要のある利息相当額の支払を免れ、実質的に同額の利益を得たことになるから、請求人には、修習専念資金の貸与により、所得税法上、利息相当額の経済的利益が生ずることになる。

これは、国が金銭の貸付けを行う場合、本来的には利息を徴することが原則とされている（国の債権の管理等に関する法律第10条）ことに照らし、当該無利息貸付けに係る法令の規定がなければ支払うことになるであろう利息相当額が、所得税法上の経済的な利益として観念されることによるものである。

したがって、本件利息相当額は、所得税法第36条第1項に規定する「経済的な利益」に該当する。

(ロ) 所得税法上の学資金該当性について

本件利息相当額が所得税法上の学資金に該当するかについては、経済的な利

益自体は、そもそも、所得税法第9条第1項第15号に規定する「給付される金品」には当たり得ないから、その発生原因である修習専念資金が所得税法上の学資金に該当するか否かにより決すべきである。

そして、その判断は、上記(2)のイと同様、給付当事者の意思解釈として、修習専念資金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。

ところで、現行の司法修習生に対する給付制度は、上記(1)のイのとおり、旧貸与制と異なり、裁判所法第67条の2による給費の制度（修習給付金の支給）と、同第67条の3による無利息貸付けの制度（修習専念資金の貸与）とが併存している。

そして、修習専念資金は、「司法修習生がその修習に専念することを確保するための資金であって、修習給付金の支給を受けてもなお必要なもの」（裁判所法第67条の3第1項括弧書）として、申請により国から貸与されるものであるところ、上記(2)及び(3)のとおり、現行の裁判所法は、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ことから、それに必要な費用相当額については、司法修習生という地位に伴う特別な給付として、修習給付金を給付することとしたものと解される。実際に、その金額の算定方法をみても、上記(1)のイのとおり、旧貸与制の下での修習資金は、司法修習生がその修習に専念することを確保するための金額として、月額230,000円とされていたところ（平成29年法律第23号による改正前の同法第67条の2第1項）、上記(1)のロからすれば、現行の裁判所法においては、このうち、いわゆる学資金的な要素といえる学習費、書籍代、OA機器購入費及び勉強会参加費は、既に基本給付金の金額の算定の段階で考慮され、月額135,000円の基本給付金の中に織り込まれているといえる。

他方、修習専念資金（上記月額残の約100,000円）の算定要素は、上記(1)のロからすれば、社会保険料、所得税・住民税等、勉強会参加費を除く交際費、奨学金返済費用、教養娯楽費、理美容・嗜好品等、自動車等関係費、仕送り金及び家具家電・衣服購入費等などであると認められるのであって、これらは、必ずしも直接司法修習に専念するために必要なものとはいえないものであり、そうすると、修習専念資金は、むしろ、その周辺の純然たる生活費としての性

質が強いものといえる。

以上の事情に加え、上記(1)の事実及び上記(2)で検討したところからすれば、現行の裁判所法は、旧貸与制の下での修習資金（月額230,000円）から、直接司法修習に専念するために必要と考えられる費用（月額135,000円）を基本給付金として切り分けた上で、これを学資とはせず、司法修習生たる地位に伴う特別な給付として給付することとしたことをも併せ考慮すると、逆に、その周辺の純然たる生活費としての性質が強い費用（上記月額残の約100,000円）に限っては、学問の修業に要する費用として貸し付けることとしたと解することは、給付に係る当事者の意思解釈として、困難である。

以上からすると、修習専念資金は、修習専念義務を負う司法修習生の生活補助のために貸し付けられるものというべきであり、所得税法上の学資金には該当しないから、本件利息相当額も、所得税法上の学資金には該当せず、非課税所得とはならない。

なお、本件利息相当額も、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。

#### ロ 請求人の主張について

請求人は、修習専念資金は、司法修習生の通常の支出のうち修習給付金では賄われない費用を補填する趣旨を有する金員であるから、基本給付金と同様の性格を有するといえる旨主張する。

しかしながら、上記イのとおり、修習専念資金は、純然たる生活費としての性質が強く、生活補助のために貸し付けられるものというべきであるから、請求人の主張は採用することができない。

#### (5) 原処分の適法性

##### イ 本件通知処分について

上記(2)及び(4)のとおり、本件給付金及び本件利息相当額は、いずれも所得税法上の学資金に該当せず、雑所得の金額の計算上総収入金額に算入され、また、上記(3)のとおり、本件費用は、雑所得の金額の計算上必要経費に算入されない。

これらに基づき、請求人の平成30年分の総所得金額及び所得税等の納付すべき税額を計算すると、別表2の「更正処分」欄の各金額といずれも同額となり、確

定申告書に記載された総所得金額及び納付すべき税額が過大であるとは認められない。

なお、本件通知処分のその他の部分について、請求人は争わず、当審判所に提出された証拠資料等によっても、これを不当とする理由は認められない。

したがって、本件通知処分は適法である。

ロ 本件更正処分について

上記イのとおり、請求人の平成30年分の総所得金額及び所得税等の納付すべき税額は、本件更正処分の金額と同額である。

なお、本件更正処分のその他の部分について、請求人は争わず、当審判所に提出された証拠資料等によっても、これを不当とする理由は認められない。

したがって、本件更正処分は適法である。

(6) 結論

よって、審査請求はいずれも理由がないから、これらを棄却することとし、主文のとおり裁決する。

別表 1

## 本件費用の内訳

## ○ 交通費

(単位：円)

支払日	内容	区間	支払金額	支払日に対応する 実務修習等
平成30年1月9日	通勤定期 (3ヶ月)	～北新地	25,860	分野別実務修習
平成30年4月5日	通勤定期 (1ヶ月)	～北新地	9,070	分野別実務修習
平成30年5月9日	通勤定期 (3ヶ月)	～大阪天満宮	25,860	分野別実務修習
平成30年10月9日	通勤定期 (1ヵ月)	～大阪天満宮	9,070	選択型実務研修
平成30年11月12日～14日	電車代	～大阪天満宮	1,200	選択型実務研修
平成30年11月16日～22日	電車代	～大阪	3,000	司法修習生考試
合 計			74,060	

## ○ 法律に関する書籍代

(単位：円)

支払日	内容	支払金額
平成30年1月6日	書籍代	12,248
平成30年7月21日	書籍代	9,992
平成30年7月29日	書籍代	8,608
平成30年9月10日	書籍代	9,000
平成30年7月頃	書籍代	2,527
合 計		42,375

## ○ 衣服購入費等

(単位：円)

支払日	内容	支払金額
平成30年1月14日	ネクタイ	6,307
平成30年1月25日	コート及びベルト	16,783
平成30年2月3日	スーツ用の靴	17,172
平成30年2月11日	スーツ	64,800
平成30年2月12日	スーツ	42,120
平成30年2月23日	かばん	22,740
平成30年3月29日	ネクタイ外	4,968
平成30年7月17日	かばん	12,972
平成30年7月17日	インナー	5,936
平成30年10月14日	スーツ	42,984
合 計		236,782

## ○ 交際費

(単位：円)

支払日	内容	支払金額
平成30年2月17日		7,000
平成30年2月20日		13,000
平成30年2月24日		5,000
平成30年3月29日		5,000
合 計		30,000

## ○ 名刺代

(単位：円)

支払日	内容	支払金額
平成30年4月29日	名刺代	2,000
平成30年10月7日	名刺代	3,177
合 計		5,177

別表 2

## 審査請求に至る経緯

(単位：円)

区 分 項 目		確 定 申 告	更正の請求	通 知 処 分 (原処分①)	更 正 処 分 (原処分②)
年 月 日		平成31年 2 月 21 日	平成31年 3 月 19 日	令和元年12月20日	令和 2 年 2 月 28 日
雑所得	収 入 金 額	1,557,000	0	更正をすべき理由がない旨の通知処分	1,568,286
	必 要 経 費	74,060	0		0
	所 得 金 額	1,482,940	0		1,568,286
所 得 金 額 の 合 計		1,482,940	0		1,568,286
所得から差し引かれる 金 額 の 合 計 額		380,000	380,000		380,000
課税される所得金額		1,102,000	0		1,188,000
所 得 税 等 の 納 付 す べ き 税 額		56,200	0		60,600



別紙

## 関係法令

- 1 所得税法第9条第1項第15号は、学資に充てるため給付される金品（以下「所得税法上の学資金」という。）は、所得税を課さない旨規定している。
- 2 所得税法第36条《収入金額》第1項は、その年分の各種所得の金額の計算上収入金額とすべき金額又は総収入金額に算入すべき金額は、別段の定めがあるものを除き、その年において収入すべき金額（金銭以外の物又は権利その他経済的な利益をもつて収入する場合には、その金銭以外の物又は権利その他経済的な利益の価額）とする旨、また、同条第2項は、同条第1項の金銭以外の物又は権利その他経済的な利益の価額は、当該物若しくは権利を取得し、又は当該利益を享受する時における価額とする旨それぞれ規定している。
- 3 所得税法第37条《必要経費》第1項は、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、別段の定めがあるものを除き、これらの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（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。）の額とする旨規定している。
- 4 裁判所法第67条の2《修習給付金の支給》第1項は、司法修習生には、その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、修習給付金を支給する旨、同条第2項は、修習給付金の種類は、基本給付金、住居給付金及び移転給付金とする旨、同条第3項は、基本給付金の額は、司法修習生がその修習期間中の生活を維持するために必要な費用であって、その修習に専念しなければならないことその他の司法修習生の置かれている状況を勘案して最高裁判所が定める額とする旨それぞれ規定している。
- 5 裁判所法第67条の3《修習専念資金の貸与等》第1項は、最高裁判所は、司法修習生の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、司法修習生に対し、その申請により、無利息で、修習専念資金（司法修習生がその修習に専念することを確保するための資金であって、修習給付金の支給を受けてもなお必要なものをいう。）を貸与するものとする旨規定している。

- 6 司法修習生の修習専念資金の貸与等に関する規則第7条《修習専念資金の返還の期限等》本文は、修習専念資金の返還の期限は、通常修習期間の終了した月の翌月から起算して5年を経過した後10年以内で最高裁判所の定める日とし、その返還は、年賦の均等返還の方法によるものとする旨規定している。

本書は、謄本である。

令和3年4月8日

大阪国税不服審判所

首席国税審判官

西村 欣也

