

副本

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3準備書面

令和4年7月7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

金 友 有理子

小 泉 雄 寛

石 田 隆 邦

北 村 文 夫

大 田 美 香

辰 巳 博 恵

階 戸 武 彦

市 谷 諭 史

永 尾 淳

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	4
1	所得税法上の学資金の意義	4
2	基本給付金の趣旨・目的	5
(1)	司法修習の位置付け	5
(2)	修習給付金導入の経緯・趣旨	6
(3)	支給の対象者	8
(4)	支給の金額及び使途	9
(5)	小括	10
3	基本給付金は学資金に当たらないこと	10
第2	本件費用を雑所得の金額の計算上必要経費に算入することはできないこと	11
1	関係法令等の定め	11
(1)	裁判所法の定め	11
(2)	修習給付金規則の定め	11
2	本件費用を雑所得の金額の計算上必要経費に算入することはできないこと	12
第3	原告の主張に対する反論	12
1	日本学生支援機構の給付型奨学金と基本給付金を含む修習給付金の給付の目的及び趣旨が類似していることを指摘する原告の主張に理由がないこと	12
2	基本給付金の金額は、非課税所得としての生活費の金額規模として社会通念上妥当なものであるとする原告の主張に理由がないこと	15
3	基本給付金の支給対象となる司法修習生について学費負担がないことは、基本給付金の学資金該当性を否定する事情とはならないとする原告の主張に理由がないこと	16
4	基本給付金の支給対象となる司法修習生について所得制限がないことは合理的理由があり、課税所得となるべき担税力がないことを指摘する原告の主張に	

理由がないこと .....	18
5 被告の主張は給付型奨学金が学資金に該当することと矛盾するものではない こと .....	19
6 修習専念資金は奨学金の返済に充てるための給付であり学資金に該当すると する原告の主張に理由がないこと .....	21
第4 結語 .....	23

被告は、本準備書面において、基本給付金は所得税法上の学資金に該当しないこと及び本件費用を雑所得の金額の計算上必要経費に算入することはできないことについて被告の主張を整理して述べた上で、原告の令和4年3月30日付け原告準備書面(2)（以下「原告第2準備書面」という。）及び原告の令和4年5月6日付け原告準備書面(3)（以下「原告第3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）及び被告第2準備書面第1の1(1)（3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、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）をいう。

したがって、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）を当該教育・指導を受ける者が負担する場合において、その費用（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、税負担があることによって実質的に減額されることなく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することにある。

- (2) 前記(1)の所得税法9条1項15号の趣旨から、「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。

そして、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」（傍点は引用者による。以下同じ。）と定めていることからすれば、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、当該根拠法令の制定趣旨、文言、支給の対象者、金額、限定された使途の有無及び内容等を総合的に考慮して、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。そして、そこでは、前記(1)で述べたとおり、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を当該教育・指導を受ける者が負担する場合において、その費用（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することにあるものであるから、支給の対象者が学費のうちで最も基本的な費用である当該教育機関が提供する教育・指導の対価（授業料、入学金等）の負担を負うかどうか当該金品を支給する趣旨・目的を判断するに当たって最も重要な考慮要素となるといえる。

## 2 基本給付金の趣旨・目的

### (1) 司法修習の位置付け

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、司法修習生が法曹資格を取得するために国が法律で定めた職業訓練課程であり、必須の臨床教育課程として実施されるものである（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）参照）。司法修習は、国が司法修習生に対してこのような職業訓練課程・臨床教育課程を提供するものである。

そのような司法修習において、司法修習生は、修習期間中、修習専念義務（裁判所法67条2項）を負い、最高裁判所の許可を受けなければ、公務員となり、又は他の職業に就き、若しくは財産上の利益を目的とする業務を行うことができない（司法修習生に関する規則2条）。

これは司法修習が実際の法律実務活動の中で実施される臨床教育課程であることから、司法修習生については、法曹同様、それぞれの立場で求められる中立性・公平性を保ち、利益相反行為を避け、法曹実務家同様の姿勢で修習に専念することが求められており、このような司法修習の本質から修習専念義務が求められているものである（東京高裁平成30年5月16日判決・訟務月報65巻5号762及び763ページ（甲12・8及び9ページ）参照）。

そして、司法修習生は、国が司法修習生に司法修習の課程（職業訓練課程・臨床教育課程）を提供することに対する対価を国に対して負担することはない。

## (2) 修習給付金導入の経緯・趣旨

司法修習制度の創設に伴い、司法修習生に対しては、裁判所法に基づき、

国庫から一定額の給与が支払われていた（いわゆる給費制）が、この給費制は、司法修習生に修習専念義務があることを前提に、司法修習生が司法修習に専念し、その実を上げることができるように、当時の社会情勢を踏まえて、立法政策上設けられた制度であった（東京高裁平成30年5月16日判決・訟務月報65巻5号763ページ（甲12・9ページ）参照）。

そして、平成16年の裁判所法改正により、給費制からいわゆる貸与制に移行したが、この給費制から貸与制への移行は、①司法試験合格者数の年間3000人目標を前提として、司法修習生の増加に実効的に対応する必要があったこと、②司法制度改革の諸施策を進める上で、限りある財政資金をより効率的に活用し、司法制度全体に関して国民の理解が得られる合理的な財政負担を図る必要があったこと、③公務員ではなく公務にも従事しない者に国が給与を支給するのは現行法上異例の制度であること等を考慮すれば、給費制を維持することについて国民の理解を得ることは困難であったことによる<sup>(注1)</sup>。

しかし、貸与制移行後、①司法試験合格者数の年間3000人目標は、平成25年7月の法曹養成制度関係閣僚会議決定において事実上撤回され、司法修習生数が給費制当時のそれよりも少なくなっていたほか、法曹志望者が

---

(注1) 平成16年法律第163号による改正後（平成29年法律第23号による改正前）の裁判所法67条の2第1項は、「最高裁判所は、（中略）司法修習生に対し、その申請により、無利息で、修習資金（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をいう（中略））を貸与するものとする。」と定めており、貸与制も、司法修習生に修習専念義務があることを前提に、司法修習生が司法修習に専念し、その実を上げることができるように立法政策上設けられた制度であることに変わりはない。

大幅に減少しており、これに実効的に対応する必要がある等、貸与制移行後の大きな状況の変化が認められたこと、②法曹志望者数を回復させ、新たな時代に対応した質の高い法曹を多数輩出していくためにも法曹志望者の確保は喫緊の課題であるとされ、平成28年6月の「経済財政運営と改革の基本方針2016」などにおいて「司法修習生に対する経済的支援を含む法曹人材確保の充実・強化（中略）を推進する」ことが求められたこと、③他方で、司法制度全体に関して合理的な財政負担を図る必要性があること、公務に従事しない者に給与を支給することは異例であるといった事情を考慮する必要があることに変わりはなく、貸与制移行の前提は失われていないことから、法曹人材確保の充実強化の推進等を図るため、修習給付金を支給する制度を創設するとともに、貸与制については貸与額等を見直した上でこれと併存することとされた（以上につき、甲69、106）。

以上のように、修習給付金の導入目的は、司法修習生が修習専念義務を負う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で生活費を捻出することができないところ、司法修習中の経済的負担を軽減することにより法曹人材確保の充実・強化を図ることにあった（甲69）。

このことは、裁判所法67条の2第3項が「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つて、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。」と規定し、同法67条の3第1項が「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つて、修習給付金の支給を受けてもなお必要なものをいう（中略））を貸与するものとする。」と規定していることから明らかである。

### (3) 支給の対象者

前記(1)のとおり、司法修習生は、修習専念義務を負う一方で、国が司法修習生に司法修習の課程を提供することに対する対価を国に対して負担する



ことはない<sup>(注2)</sup>。

したがって、基本給付金の支給対象者である司法修習生は、そもそも、当該教育機関が提供する教育・指導の対価の負担を負う者ではない。

#### (4) 支給の金額及び用途

裁判所法67条の2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つて、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。」と規定し、これを受けた最高裁判所規則である司法修習生の修習給付金の給付に関する規則（以下「修習給付金規則」という。）2条1項は「基本給付金の額は、一の給付期間につき13万5000円とする。」と定めている。

上記の基本給付金の13万5000円という金額は、司法修習生の生活実態に関するアンケート結果のほか、法曹人材確保の充実・強化の推進等といった修習給付金制度の導入理由、貸与制との連続性、類似の給付・貸付制度との均衡等を総合考慮した上で決定されたものであり（甲5・1及び2ページ）、上記総合考慮の一要素にすぎない司法修習生の生活実態に関するアンケート結果において生活費用の一項目として学習費等が含まれていたからといって（当該アンケート結果における「学習費等」ないし「学資金」については、「学習費」がいかなる費用を指すものとして回答がされたかは不明で

---

(注2) いわゆる教材費についても、司法修習においては、司法研修所や各教官室から各司法修習生に無償で資料が配付される上、司法修習生は、分野別実務修習及び選択型実務修習中は修習先が所蔵する文献を利用することができ、集合修習中は司法研修所が所蔵する文献を利用することができる（札幌地裁平成31年4月11日判決参照）。

あるし、また、「勉強会参加費（約1.0万円）」として「交際費（2.7万円）のうち、業務時間外に庁舎や会議室等で行う弁護士等との勉強会の参加費用として日弁連が推計した金額」という、「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）」とはおよそいい難い費用も含まれている（甲5・3及び6枚目）。）、基本給付金が「学資に充てるため」給付されたものであるということにはならない。

そして、司法修習生が基本給付金をいかなる費用に充てるかは自由であり、その全部又は一部を学習費等に充てることが求められているわけではない。

#### (5) 小括

前記(1)ないし(4)のとおり、基本給付金（修習給付金）は、司法修習生が修習専念義務を負う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で生活費を捻出することができないことから、司法修習に係る経済的負担を軽減することにより法曹人材確保の充実・強化を図るために導入されたものであり、司法修習において、その課程の提供を受けるための対価を何ら負担しない司法修習生を支給対象者として、前記修習給付金制度の導入理由や司法修習生の生活費用等を総合考慮して決定された金額が支給されるものであって、その使途は限定されておらず、全部又は一部を学習費等に充てることが求められているわけではない。

以上の事情を総合的に考慮すれば、基本給付金は、修習専念義務を負うため自ら稼働して収入を得ることができない司法修習生の生活を維持するための費用に充てることを念頭に置いて支給される資金であると認められる。

### 3 基本給付金は学資金に当たらないこと

前記2のとおり、基本給付金は、司法修習生の生活を維持するための費用に充てることを念頭に置いて支給される資金であり、司法修習における教育・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。

## 第2 本件費用を雑所得の金額の計算上必要経費に算入することはできないこと

### 1 関係法令等の定め

#### (1) 裁判所法の定め

裁判所法67条の2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を、同条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を、同条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をそれぞれ規定している。

#### (2) 修習給付金規則の定め

ア 修習給付金規則1条は、基本給付金について、給付期間ごとに支給する旨を規定している。

イ 修習給付金規則2条1項本文は、基本給付金の額は、一の給付期間につき13万5000円とする旨を、同項ただし書は、通常修習期間（裁判所法67条の2第1項に規定する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（修習給付金規則1条））の末日の属する給付期間の基本給付金の額は、当該給付期間にその末日の翌日から次の開始日に応ずる日の前日までの期間を加えた期間の現日数を基礎として、日割りによって計算する旨を定め、修習給付金規則2条2項は、罷免されて司法修習生としての身分を有しない期間又は裁判所法68条2項の規定により修習の停止を命じられた期間を含む給付期間の基本給付金の額は、当該給付期間の現日数を基礎として、日割りによって計算する旨を定めている。

## 2 本件費用を雑所得の金額の計算上必要経費に算入することはできないこと

前記1のとおり、基本給付金は、罷免されて司法修習生としての身分を有しない期間や修習の停止を命じられている期間を含む給付期間については、当該給付期間の現日数を基礎として、日割計算して支給されるが、それ以外の期間については、司法修習生が司法修習生の身分を有している限り支給されるものであり、支給の要件として、用意されている授業やカリキュラムに出席することが定められているものではなく<sup>(注3)</sup>、成績によって金額が変わるものでもない。

したがって、原告の平成30年分の雑所得の金額の計算において、本件費用は、所得税法37条1項前段にいう「総収入金額を得るため直接に要した費用」に該当しないのはもちろんのこと、同項後段にいう「所得を生ずべき業務について生じた費用」に該当しないから、総収入金額から控除すべき必要経費に算入することはできない。

## 第3 原告の主張に対する反論

### 1 日本学生支援機構の給付型奨学金と基本給付金を含む修習給付金の給付の目的及び趣旨が類似していることを指摘する原告の主張に理由がないこと

#### (1) 原告の主張

原告は、原告第2準備書面第1ないし第3（4ないし6ページ）において、

①「学資金という文言や関係法令としての大学等修学支援法の「給付型奨学金」という用語の意味内容を重視しつつ、基本給付金の趣旨目的を考慮する

---

(注3) 司法修習生に関する規則6条は「司法修習生が病気その他の正当な理由によって修習しなかつた四十五日以内の期間は、これを修習した期間とみなす。」と定めている。

ことで、基本給付金が学資金に該当するかどうかを判断することが許容される」とした上で、②日本学生支援機構の給付型奨学金の導入目的が、修学に係る経済的負担を軽減することにより我が国における急速な少子化の進展への対処に寄与することであり、他方、基本給付金を含む修習給付金の導入目的は、司法修習に係る経済的負担を軽減することにより法曹人材確保の充実・強化を図ることであるから、経済的負担の軽減により一定の政策目的を実現するという点で両者の給付の目的は類似していること、③日本学生支援機構の給付型奨学金が賄うことを想定している「学生が学業に専念するため、学生生活を送るのに必要な生活費」の内容と基本給付金が賄うことを想定している生活費の内容が類似しているといえ、両者の給付の趣旨は類似していることから、基本給付金が所得税法上の学資金に該当する旨主張するようである。

## (2) 被告の反論

ア しかしながら、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、前記第1の1(2)のとおり、当該根拠法令の制定趣旨、文言、支給の対象者、金額、限定された使途の有無及び内容等を総合的に考慮して、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り、そこでは、支給の対象者が当該教育機関が提供する教育・指導の対価の負担を負うか否かが最も重要な考慮要素とされるべきであるから、この点の検討をなくして給付の類似性から基本給付金の学資金該当性を主張しようとする原告の主張は、その点において既に失当である。

イ また、前記アのとおり、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る必要があるのであって、基本給付金の支給制度が、日本学生支援機構の給付型奨学金制度と「経済的負担の軽減により一定の政策目的を実現するという点」や「賄うことを想定している生活費の内容」が「類似」しているからといって、基本給付金を支給する趣旨・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ということになるものではない。

すなわち、日本学生支援機構の給付型奨学金は、その導入目的は、「真に支援が必要な低所得者世帯の者に対し、社会で自立し、及び活躍することができる豊かな人間性を備えた創造的な人材を育成するために必要な質の高い教育を実施する大学等における修学の支援を行い、その修学に係る経済的負担を軽減することにより、子どもを安心して生み、育てることができる環境の整備を図り、もって我が国における急速な少子化の進展への対処に寄与すること」（修学支援法1条）にあり、また、法文上「学資として支給する資金」（機構法17条の2第1項）であることが明記され、支給の対象者である大学生等が大学等が提供する教育・指導の対価を負担していることを前提とする制度である（被告第2準備書面第1の4・6及び7ページ）から、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支給されるものであるといえる。

これに対し、前記第1の2で述べたとおり、基本給付金は、司法修習生が修習専念義務を負う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で生活費を捻出することができないところ、司法修習に係る経済的負担を軽減することにより法曹人材確保の充実・強化を図るために導入されたものであり、国が司法修習の課程を提供する対価を何ら負担しない司法修習生を支給対象者として支給されるものであるから、基本給付金

の趣旨・目的は、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）に充てることには明らかなのである。

ウ このように、日本学生支援機構の給付型奨学金と司法修習生に対する基本給付金とは、その給付の趣旨・目的を異にするのであって、原告の前記(1)の主張は理由がない。

## 2 基本給付金の金額は、非課税所得としての生活費の金額規模として社会通念上妥当なものであるとする原告の主張に理由がないこと

### (1) 原告の主張

原告は、原告第2準備書面第4（6ないし9ページ）において、学生や他の社会人との公平性の観点及び司法修習生の経済的負担の観点から、基本給付金の金額は、非課税所得としての生活費の金額規模として社会通念上妥当なものであるといえる旨主張する。

### (2) 被告の反論

ア しかしながら、前記第1の1で述べたとおり、ある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の判断においては、当該金品の金額が、いかなる要素を考慮して定められた金額であるかが問題となるのであり、学資金該当性を判断するに当たっての考慮要素となる「金額」というのはそのような意味における「金額」であって、当該金額の多寡それ自体が考慮要素となるものではない。

したがって、原告の前記(1)の主張は理由がない。

イ なお、原告は、「月額13万5000円という基本給付金の額は、（中略）68期司法修習生の修習期間中の生活実費及び学資金が月額おおむね13.5万円程度であったという実態調査（括弧内略）を元に、司法修習生の支出の水準を総合的に勘案し、司法修習生が司法修習に専念するために必要な生活費を賄えるように設定されたものである」と主張する（原告

第2準備書面・6ページ)。

しかしながら、前記第1の2(4)で述べたとおり、基本給付金の13万5000円という金額は、上記「実態調査」(前記第1の2(4)のアンケートのことを指している。)のほか、法曹人材確保の充実・強化の推進等といった修習給付金制度の導入理由、貸与制との連続性、類似の給付・貸付制度との均衡等を総合考慮した上で決定されたものであり(甲5・1及び2ページ)、上記「実態調査」は上記総合考慮の一要素にすぎない。

また、前記第1の2(4)で述べたとおり、上記「実態調査」における「学習費等」ないし「学資金」については、「学習費」がいかなる費用を指すものとして回答されたかは不明であるし、「勉強会参加費(約1.0万円)」として「交際費(2.7万円)のうち、業務時間外に庁舎や会議室等で行う弁護士等との勉強会の参加費用として日弁連が推計した金額」という、「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)」とはおよそいい難い費用も含まれている(甲5・3及び6枚目)。

したがって、上記「実態調査」において生活費用の一項目として学習費等が含まれていたからといって、基本給付金が「学資に充てるため」給付されたものであるということとはできない。

3 基本給付金の支給対象となる司法修習生について学費負担がないことは、基本給付金の学資金該当性を否定する事情とはならないとする原告の主張に理由がないこと

(1) 原告の主張

原告は、原告第2準備書面第5(9ないし17ページ)において、給付型奨学金や社会権規約を例に挙げ、所得税法9条1項15号の「学資に充てるため給付される金品」(学資金)に該当するためには、学費負担が存在することが不可欠ではなく、基本給付金の支給対象となる司法修習生について学



費負担がないことが、基本給付金の学資金該当性を否定する事情とはならない旨主張する。

## (2) 被告の反論

しかしながら、前記第1の1(2)で述べたとおり、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を当該教育・指導を受ける者が負担する場合において、その費用（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することにある。そうとすれば、支給の対象者が学費のうちで最も基本的な費用である当該教育機関が提供する教育・指導の対価の負担を負うかどうかは、当該金品を支給する趣旨・目的を判断するに当たって最も重要な考慮要素となるといえる（なお、被告は、上記負担を負うことが「不可欠である」などと主張するものではない。）。

そして、前記第1の2で述べたとおり、基本給付金（修習給付金）は、支給の対象者である司法修習生は司法修習においてその課程の提供を受けるための対価を何ら負担しないことに加え、その導入目的、金額の算定根拠、限定された使途がないこと等を総合的に考慮すれば、修習専念義務を負うため自ら稼働して収入を得ることができない司法修習生の生活を維持するための費用に充てることを念頭に置いて支給される資金であると認められる。

他方、被告第2準備書面第1の4（6及び7ページ）で述べたとおり、日本学生支援機構の給付型奨学金は、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支給されるものであり、上記授業料等減免は、必ずしも授業料等の全額が免除されるものではない上、支給金の金額は、「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 3 1 の 4）を計上したものとされていることからすれば、支給の対象者である大学生等が、大学等が提供する教育・指導の対価を負担していることを前提とする制度であることは明らかである。

また、仮に原告が主張するように司法修習が国際的に無償化が求められている「高等教育」に含まれるといえたとしても、前記のとおり、所得税法 9 条 1 項 1 5 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を当該教育・指導を受ける者が負担する場合において、その費用（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、税負担があることによって実質的に減額されることなく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することにあることからすれば、支給の対象者が学費のうちで最も基本的な費用である当該教育機関が提供する教育・指導の対価の負担を負うかどうか、当該金品を支給する趣旨・目的を判断するに当たって最も重要な考慮要素となることには変わりはなく、司法修習が「高等教育」に含まれるかどうか結論を左右するともいえない。

したがって、原告の前記(1)の主張は理由がない。

#### 4 基本給付金の支給対象となる司法修習生について所得制限がないことは合理的理由があり、課税所得となるべき担税力がないことを指摘する原告の主張に理由がないこと

##### (1) 原告の主張

原告は、原告第 2 準備書面第 6 の 1 及び 2（1 7 及び 1 8 ページ）において、日本学生支援機構の給付型奨学金について、所得制限があるから非課税所得扱いとする許容性があるなどとは説明されておらず、基本給付金について所得制限がないことには合理的理由があること、基本給付金には課税所得

となるべき担税力がないことなどから、基本給付金の支給対象となる司法修習生について所得制限がないことは基本給付金の学資金該当性を否定する事情とはならない旨主張する。

## (2) 被告の反論

しかしながら、そもそも被告は、前記第1の2のとおり、基本給付金（修習給付金）は、支給の対象者である司法修習生は司法修習においてその課程の提供を受けるための対価を何ら負担しないことに加え、その導入目的、金額の算定根拠、限定された使途がないこと等を総合的に考慮すれば、修習専念義務を負うため自ら稼働して収入を得ることができない司法修習生の生活を維持するための費用に充てることを念頭に置いて支給される資金であると認められるから、学資金に該当しない旨主張しているのであって、基本給付金の支給対象となる司法修習生について所得制限がないから学資金該当性が否定されるなどとは主張していない。

上記の点をおくとして、基本給付金が全ての司法修習生を支給対象としているのは、全ての司法修習生が修習専念義務を負い、兼業が原則禁止されており、その経済的事態にかかわらず、生活の基盤を確保して修習専念義務を担保し、司法修習の実効性を確保する必要があると考えられたからであって（甲94・5ページ）、基本給付金には課税所得となるべき担税力がないなどと考えられているわけではない。なお、原告は、基本給付金の金額は「租税公課の支払を考慮した金額にはなっていない」と主張するが、修習給付金の支給を受けてもなお必要なものとされる修習専念資金の金額の検討過程において、「修習給付金の金額水準に基づく所得税の試算値」である「所得税・住民税等（約0.5万円）」が考慮されている（甲5・2及び3ページ参照）。

したがって、原告の前記(1)の主張は理由がない。

## 5 被告の主張は給付型奨学金が学資金に該当することと矛盾するものではない

こと

(1) 原告の主張

原告は、原告第2準備書面第8（23及び24ページ）において、被告が援用する国税庁作成の「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」（乙10）は、文部科学省との協議を経ずに作成されたこともあって、日本学生支援機構の給付型奨学金が学資金であることと矛盾している点でも失当であり、また、給付型奨学金は「修学のために追加的に必要となる費用」だけを賄うものではない旨主張する。

(2) 被告の反論

しかしながら、被告第2準備書面第1の1(3)（4ページ）で述べたとおり、「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、前記「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」の「問9-3.《学生に対して大学等から助成金が支給された場合の取扱い》」（乙10・55ページ）でいう「②生活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しないのに対し、給付型奨学金は、前記1(2)イで述べたとおり、その導入目的、根拠法令の文言、支給の対象者等から、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支給されるものであると認められるから、学資金に該当することになるのであって、両者の結論が異なることは何ら矛盾するものではない。

また、被告は、日本学生支援機構の給付型奨学金は、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、所得税法上の学資金に該当する旨主張しているのであって(被告第2準備書面第1の4・6及び7ページ)、「修学のために追加的に必要となる費用」だけを賄うもの」であるなどとは主張していない。

したがって、原告の前記(1)の主張は理由がない。

## 6 修習専念資金は奨学金の返済に充てるための給付であり学資金に該当するとする原告の主張に理由がないこと

### (1) 原告の主張

原告は、原告第3準備書面第2(2ページ)において、修習専念資金は、学業に専念するために必要な学生生活費を賄うために支給される給付型奨学金と同様の趣旨を有するとし、奨学金の返済に充てるための給付は、その奨学金が学資に充てられており、かつ、その給付される金品がその奨学金の返済に充てられる限りにおいては、通常の給与に代えて給付されるなど給与課税を潜脱する目的で給付されるものを除いて非課税の学資金となるところ、修習専念資金の想定使途としては、本件利息相当額を上回る規模の奨学金の返済(毎月約0.6万円)が含まれているため、本件利息相当額は学資金である旨主張する。

### (2) 被告の反論

しかしながら、本件利息相当額が、所得税法上の学資金に該当しない理由については、被告第1準備書面第2の6(3)(21及び22ページ)で述べたとおりであり、修習専念資金を無利息で貸与することとした趣旨が、最高裁判所が司法修習生に対して基本給付金を支給する趣旨と異なるものと解することはできないからである。

すなわち、修習専念資金は、基本給付金(修習給付金)と同様に、司法修習生が修習専念義務を負うという特殊な地位を有しており、自ら稼働して収

入を得ることで生活費を捻出することができないところ、司法修習に係る経済的負担を軽減することにより法曹人材確保の充実・強化を図るために導入されたものであり（前記第1の2(2)）、国が司法修習の課程を提供する対価を何ら負担しない司法修習生を支給対象者として支給されるものである（同(3)）。そして、裁判所法67条の3第2項は「修習専念資金の額（中略）は、最高裁判所の定めるところによる。」と規定し、これを受けた最高裁判所規則である司法修習生の修習専念資金の貸与等に関する規則3条1項は「修習専念資金の額は、一貸与単位期間につき10万円（括弧内略）とする。」と定めているところ、上記の修習専念資金の10万円という金額は、学習費等に充てることを想定して定められたものではないし（甲5・2及び3ページ参照）、司法修習生が修習専念資金をいかなる費用に充てるかは自由であり、その全部又は一部を学習費等に充てることが求められているわけではない。

以上の事情を総合的に考慮すれば、修習専念資金は、基本給付金と同様に、修習専念義務を負うため自ら稼働して収入を得ることができない司法修習生の生活を維持するための費用に充てることを念頭に置いて無利息で貸与される資金であると認められ、司法修習における教育・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貸与されるものであるとは認められない。

なお、原告が主張する奨学金の返済に充てるための給付の照会事例（甲116）は、「貸与を受けた奨学金の返済に充てるための給付については、給付される金銭そのものがその奨学金の貸与者に支払われ、直接学資に充てられていないことから、その給付は原則として「学資に充てるため給付される金品」には該当しません」という判断を前提としつつも、「本件奨学金は支援対象者が修学する上で必要となる費用の額の範囲内であり、かつ、本件支援金はA県からB財団に直接送金され、本件奨学金の債務残高を超える金額にはならないことから、本件支援金が現に本件奨学金の返済以外に流用され

ることではないものと認められ」という当該照会事例の固有の特殊事情を踏まえて、「学資に充てるため給付される金品」に該当するものとして取り扱っても差し支えないと回答されたものにすぎない。これに対し、司法修習生が修習専念資金をいかなる費用に充てるかは自由であるため、奨学金の返済以外にも流用することが可能であることからすれば、当該照会事例の事案とは事情を異にし、「その給付は原則として「学資に充てるために給付される金品」には該当しません」という原則どおりの取扱いをすべきものである。

したがって、原告の前記(1)の主張は理由がない。

#### 第4 結語

以上のとおり、本件給付金及び本件利息相当額については、いずれも非課税所得に該当する余地はなく、原告の平成30年分の雑所得の金額の計算上総収入金額に算入され、また、本件費用については、原告の平成30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があるとは認められない。

よって、本件更正処分は適法であり、原告の請求は理由がないから速やかに棄却されるべきである。

以 上