

令和7年（行ウ）第82号、同第109号

更正請求処分通知取消等請求事件

原告 倉持尚、松村幸裕子

被告 国

## 第1準備書面

### 【必要経費該当性判断枠組み及び保育料の該当性について】

2025年11月4日

東京地方裁判所民事第2部 御中

原告代理人弁護士 川 澤 直

ほか4名 

原告らは、本準備書面において、必要経費該当性に関する裁判例等を整理して適切な判断枠組みを提示するとともに（第1）、一般的に保育料が必要経費に該当する性質を有することを明らかにしつつ（第2）、原告らの支出した本件保育料が実際にも必要経費の性質を有していることから、必要経費に該当することを明らかにする（第3）。

## 第1 必要経費該当性の判断枠組み

必要経費該当性について、被告は「直接」性という概念に拘泥する。しかし、訴状等で指摘したとおり、「直接」性を要件とすることは法律の文言とも過去の裁判例とも整合しない。裁判例等を分析すれば、必要経費該当性の判断枠組みとしては具体的事情に基づく総合考慮が用いられている。より具体的には①支出した費用の一般的な性質から、経費該当性の原則・例外を判断し、その上で②(1)当該業務の具体的な内容、性質等を前提とした、②(2)事業者が当該必要を支出した目的を検証し、さらに③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、必要経費該当性を判断している。

### 1 必要経費該当性の判断枠組みに関する当事者のこれまでの主張

原告は、必要経費該当性の判断枠組みについて、平成24年東京高判に即して「業務との直接関連性は必要とせず、原告らが子を保育園に通園させ、保育料を支払うことが、その『目的』や『業務に密接に関係』しているか等を踏まえ、『社会通念上・・・業務の遂行上必要』であるか否かによって判断すべきである。」と主張している（訴状24頁）。

他方で被告は、「客観的に見て、事業又は業務の遂行上必要なものであり、かつ、当該支出が事業又は業務に係る収入を生み出す業務に直接関連して支出したものに限られるというべきである」と主張する（被告準備書面(1)24頁。下線は引用者）。

このように原告と被告は、必要経費該当性の判断において「直接関連性」という要件の要否について争いがある。

### 2 直接関連性なる要件は不要である

直接関連性なる要件が不要であることにつき、原告は訴状において、所得税法37条1項が、個別対応の必要経費について「所得の総収入金額にかかる売上げ原価その他当該総収入金額を得るために直接要した費用の額」（傍点引用者）と直

接性を要求している一方で、一般対応必要経費については「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」と定めており、そこには「直接」という文言があえて使用されていないこと、この規定は「所得の起因となる事業等に関係はあるが、所得の形成に直接寄与はしていない経費」（甲 22：税制調査会「所得税法及び法人税法の整備に関する答申」（昭和 38 年 12 月））を可能な限り広く必要経費として認めることを確認した昭和 38 年税制調査会答申に基づき制定されたこと、平成 24 年東京高判が明確に直接性を否定していること、そして今日では、一般対応必要経費は「事業遂行上直接間接に必要な諸費用に及び、その必要性も不可欠ないし適切なものに限らず有益なものを含」（甲 21：注解所得税法研究会編『六訂版 注解所得税法』（大蔵財務協会、平成 31 年）1099 頁）むものと解されていることなどを指摘していた（訴状 21～24 頁）。

これに対し被告は、所得税法 37 条 1 項の文言の違いに関してのみ、個別対応の必要経費と一般対応の必要経費の違いは「控除が認められる時点、タイミングを、何に基づいて決めるかに関する区別」であり、「業務との関係の密接さの違い」ではないから、個別対応と同様に一般対応の必要経費にも直接性が必要であると主張する（被告準備書面（1）20～22 頁）。しかし、この主張は、なぜ法律があえて一般対応経費に「直接」という文言を用いなかったのか、合理的な理由とはなり得ない。租税法規の適用に厳格な文理解釈を求める租税法律主義（憲法 84 条）に照らせば、文言の違いを被告のように軽視することはできない。

また被告は、平成 24 年東京高判が直接性を要件とすることを否定したことへの反論をしない。

さらに実質論としても、被告の主張する「直接」性が何を指すのか、範囲は不明確である。個別対応の経費は、定義上、「売上原価」などの「収入金額を得るために直接要した費用」であるから、直接性が求められることは当然であり、その範囲も明確である。他方で一般対応経費は、「販売費、一般管理費」といった

いわゆる間接経費を指すから、定義上、売上との直接関連性は存在しない。それでもなお、直接性という概念を要求すると、自ら個別対応経費における「直接」概念とは異なる別の概念を作り出すほかない。その内容は「直接」という言葉から離れてより機能的なもの、すなわち被告が述べる「密接」性などといった別の要素から総合的に判断することとなり、明瞭性は失われる。また、同一条文内で、同じ「直接」という概念を別のものとして解釈することは、概念の混乱を招く。

以上のとおり、一般対応必要経費については業務と「直接」の関連性は不要というほかない。

なお、昭和38年12月税制調査会「所得税法及び法人税法の整備に関する答申」も「判定を容易にするために形式的な基準を規定してこれを基に判定することも考えられるが、この種の経費は、その性質上客観的にその基準を求めることは必ずしも容易でなく、したがって、個々の事実判定に委ねる方がかえって合理的であるとも考えられる」と述べている。

### 3 必要経費該当性のあるべき判断枠組み

必要経費該当性のあるべき判断枠組みは、「直接関連性」といった法律にない文言の内容の確定や、支出した経費に直接性があるかといったものではない。裁判例の多くは、場合によっては「直接」という単語を用いながらも、その判断に際して「直接」かどうかという当てはめなどはせず、個別具体的な支出について、その一般的な性質や事業に対する寄与度などいくつかの要素を総合考慮して、社会通念上経費とすべきかどうかを検討している。

より具体的に言えば、以下に整理する裁判例及び判決例を踏まえると、必要経費に該当するかどうかは、①支出した費用の一般的な性質、②(1)当該業務の具体的な内容、性質等を前提として、②(2)事業者が当該必要を支出した目的、③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総合的に判断するべきである。

(検討する裁判例)

A) 長野地判平成 30 年 9 月 7 日 (判例集未搭載・乙 16 の 1)

(東京高判令和元年 5 月 22 日・訟務月報 65 卷 11 号 1657 頁において一審維持、最決令和 2 年 6 月 26 日税資 270 号順号 13422 において上告不受理・棄却により確定)

弁護士である納税者が支払ったロータリークラブの年会費につき、事業所得の計算上、必要経費に算入できるかが争われた事例

B) 大阪地判令和元年 10 月 25 日・訟務月報 66 卷 12 号 2012 頁

(大阪高判令和 2 年 5 月 22 日・訟務月報 66 卷 12 号 1991 頁において一審維持、最決令和 3 年 2 月 19 日・税資 271 号順号 13525 において上告不受理・棄却により確定)

柔道整復師の資格を持たない納税者が、柔道整復師を雇用して接骨院を経営する傍ら、自身が資格を取得するために専門学校へ支払った授業料につき、事業所得の必要経費算入が争われた事例

C) 東京高判平成 24 年 9 月 19 日・判時 2170 号 20 頁

(最決平成 26 年 1 月 17 日・税資 264 号順号 12387 において上告不受理・棄却により確定)

弁護士である納税者が、弁護士会や日本弁護士連合会(日弁連)の役員として活動した際、または役員に立候補した際に支出した費用(酒食を伴う懇親会費や選挙活動費など)につき、事業所得の計算上、必要経費に算入できるかが争われた事例

(裁決例)

D) 平成 13 年 3 月 30 日国税不服審判書裁決(甲 31 号証)

歯科医師である納税者が計上した英会話研修費(その他に同窓会・校友会の会費、福祉共済負担金、政治連盟会費、その講師旅費、同窓会主催

旅行費など)につき、事業所得の計算上、必要経費に算入できるかが争われた事例

#### 4 裁判例及び裁決例について

##### (1) A) ロータリークラブ会費事件

###### ア 原告の主張

納税者である原告(弁護士)は、ロータリークラブの会費について、ロータリークラブの会員として、他の会員との交流を通じて事件処理の依頼を受けることがあること、実際にもクラブ会員が所属する企業と法律顧問契約を締結し、それに伴い新たな事件処理の依頼を受けるなど、弁護士としての営業活動を行う上で必要かつ極めて有益な要因となっているとして、必要経費に該当すると主張した。

###### イ 裁判所の判断(乙16の1 1652~1653頁)の要旨

###### (ア) 判断枠組みについて

裁判所は、必要経費の関係条文を挙げた上で、いわゆる必要経費に当たるかどうかは、「支出が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り、当該業務の遂行上必要なものに限られる」とした上で、その「関連性及び必要性の判断は、関係者の主観的判断を基準とするのではなく、客観的に判断される」と整理する。

###### (イ) 当該支出の一般的な性質

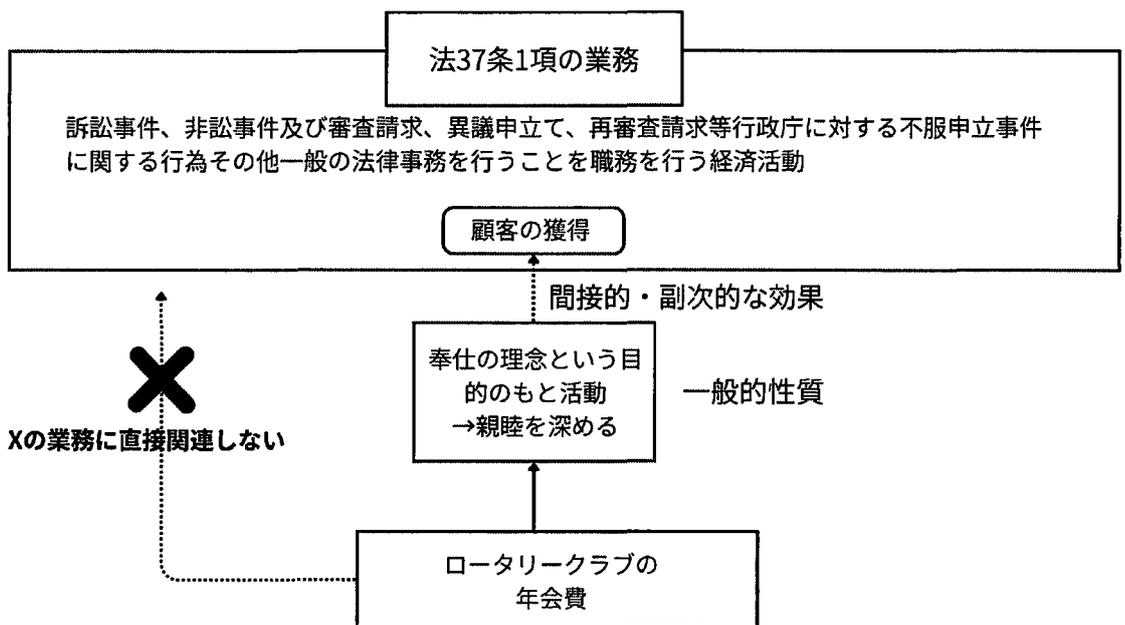
裁判所は、ロータリークラブの会費について、「会員が本件クラブで活動するために納入されるもの」であるとした上で、クラブの会員活動の中核は「奉仕の理念の奨励という目的に従って、各種の奉仕活動を行う」ことであり、それに伴って例会や各種行事等に参加しているから、「そのような「クラブでの活動の目的及び内容に照らせば、本件会費の

支出は・・・「弁護士としての原告の経済活動」とは関連性も必要性もないとした。

#### (ウ) 事業者の業務内容・性質等と事業者が支出した目的

また、裁判所は、原告の主張に応答する形で、原告がロータリークラブを通じて顧問契約等を得ていたとしても、「それは、原告が本件会費を支払ったことにより生じるべき直接の効果ではなく」、「奉仕の理念に基づき・・・本件クラブにおいて活動する中で、本件クラブの会員と親睦を深めたことを契機として間接的・副次的に生じたものにすぎない」と判示した。

#### ウ 図解



#### エ ロータリークラブ判決の判断について

この裁判例が最も重視した要素は、ロータリークラブという団体の性質である。ロータリークラブの活動目的及び内容は社会奉仕にある。それゆえ、その会費の支出の一般的な性質は、社会奉仕の活動を行うことにある。社会奉仕の活動は、売上を獲得するための経済活動とは本質的に相容れな

い。仮に社会実態として売上に貢献することがあるとしても、その有益性は主たる目的に付随する、間接的・副次的なものにとどまる。一般的な性質が社会奉仕活動にあり、それを覆すほどの特殊性が原告の支出にないから経費性が否定されるという判断過程である。

このように、この裁判例の必要経費該当性の判断枠組みは、支出した費用の一般的な性質により、原則的な経費該当性が暫定的に決まり、それを覆すような例外的な事情があるかどうかを審査し、それがなければ原則どおりの経費該当性を認定するというものであることがわかる。この裁判例は、この結論を導くために「直接」関連しないという整理をしているが、その判断の最大の根拠は、支出の一般的な性質の分析にある。「間接的・副次的」で「直接」でないというのは、判断の根拠ではなく、結論に過ぎない。

## (2) B) 柔道整復師資格費用事件

### ア 原告の主張

納税者である原告は、当時は自ら免許を有さず、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形態で事業を営んでいたところ、原告自身が柔道整復の資格を取得するために専門学校へ支払った授業料が必要経費に該当すると主張した。

### イ 裁判所の判断

#### (ア) 判断枠組み

裁判所は、「本件支払額は、原告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（前記前提事実（1）ウ）、原告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（個別対応の費用）」

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（期間対応の費用）に該当するか否かを検討する必要がある」として、いわゆる直接性を要求しない。

その判断枠組みとして、期間対応の費用の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」とした上で、「(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（その判断に当たっては、当該支出が、当該業務に係る収入の維持又は増加ではなく、むしろ所得に含まれない人的資本の価値の維持又は増加をもたらすものであるか否かも考慮すべきである。）等の諸事情を考慮して判断する」とする。この(ア)は、本訴で原告が主張する②(1)に相当し、(イ)は同じく②(2)に相当し、(ウ)は同じく③に相当する。

**(イ) 原告の業務の具体的内容、性質等と、原告が当該経費を支出した目的**

裁判所は、原告の業務について、「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」ことを認定する（上記(ア)（本訴原告の主張する②(1)））。

また、原告が今回の経費を支出した目的として、「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」ために、「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」したものと認定する（上記(イ)（本訴原告の主張する②(2)））。

**(ウ) 収入の維持又は増加をもたらす効果の有無及び程度等**

裁判所は、以上を前提として、学費等が原告の営む事業の収入の維持又は増加をもたらす効果の有無及び程度を検討するにあたり、大きく 3 つの要素を指摘する。

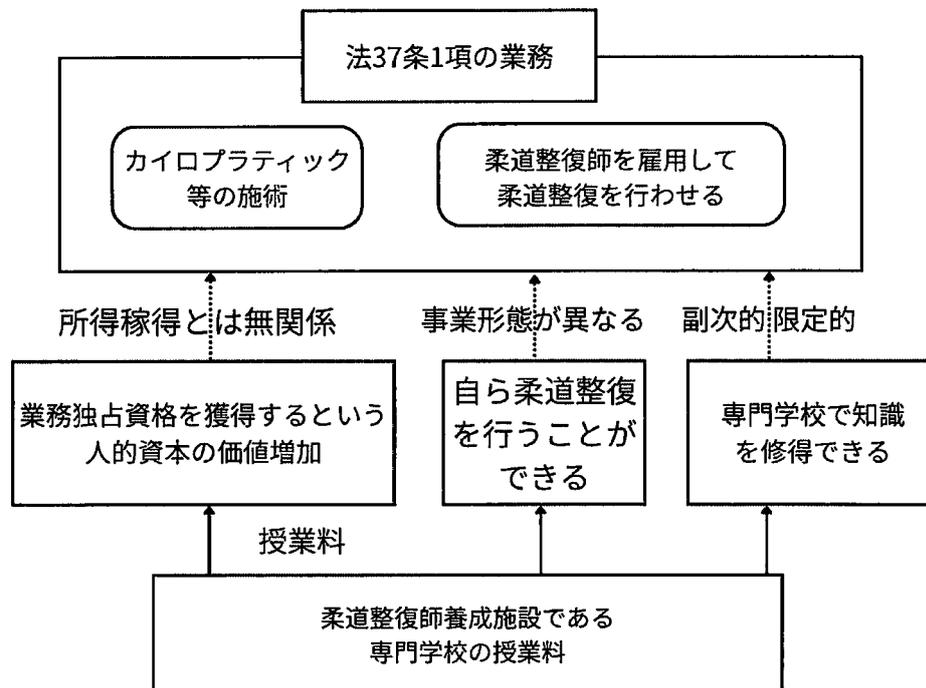
第 1 に、授業料は履修後に受験資格を取得するためのものであるから、税務申告当時の「前記の形態の事業による収入の維持又は増加をもたらす効果を有するものではない」とする。

第 2 に、仮に原告が将来に柔道整復師の資格を取得し、柔道整復を業として行なって収入を維持又は増加させるとしても、その新たな事業は、「原告が業務独占資格である免許を自ら取得した上で柔道整復を行う点において、前記の形態の事業と大きく異なる」と指摘する。この点について裁判所は補足して、授業料の支払いの主たる目的は、「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」、仮に原告が現在営む事業において、卒業前に授業で修得した「知識及び技能を用いることがあったとしても、その有益性は「副次的かつ限定的なものにとどまる」と確認する。

第 3 に、授業料が「相当程度高額であること」を踏まえると、原告はその支出によって、「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享受したものと考えられ、本件支払額は、当該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」とも指摘する。

裁判所は以上を総合考慮して、収入の維持又は増加をもたらす効果の有無及び程度等を否定し、最終的に業務との関連性・必要性を否定した。

## ウ 図解



## エ 柔道整復師資格費用事件の判断について

まず、この裁判例は、判断枠組みにおいて「直接」性を要件としない。この裁判例が述べるとおり、一般対応経費は、「直接に要した費用（個別対応の費用）でないことは明らかであり、直接性を要求できないことを当然の前提とする。

その上でこの裁判例は、総合考慮の判断枠組みとして3つの要素を挙げる。それが、(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であり、本訴の原告が挙げる②(1)、(2)、③の要素にそれぞれ対応する。

加えて、この裁判例の重要なところは、判断枠組みには挙げていないものの、授業料の一般的な性質を丁寧に分析し、判断の基礎としていることである。すなわち、この裁判例では、③支出の効果及び程度の検討の一つとして位置付けられているが、原告が支出した授業料が柔道整復師という業務独占資格の受験資格を得ることが主目的であるという一般的性質が

述べられている。その一般的性質から、原告の営む事業に有益なものとして収入の維持又は増加をもたらすかが検討され、現在の事業には関係ないこと、将来のものとしてもそれは現在の事業とは別の事業であること、現在の事業へ及ぼす効果は副次的・間接的であること、さらに人的資本増強の効果が強いことなどを挙げて、経費性を否定している。

この判断枠組みと当てはめは、実質的に見れば、本訴で原告が指摘するものとほとんど重なるものとなる。すなわち、まず支払った費用の一般的な性質を分析し、それが人的資本の価値増加を得るための対価であることから、原則として必要経費性が否定される。

それを覆すだけの特殊例外的な事情があるかが、原告が当該支出をした目的、原告の具体的な業務内容（自らは柔道整復師の資格なく営んでいる業務）などに基づき検討され、最終的に、原告が主張する効果は当該経費の主たる性質に付随する副次的・限定的なものであることから、経費該当性が否定されたと整理できるのである。

このように、この裁判例は、一般対応経費の必要経費該当性の判断枠組みとして重要な意義を有する。

### (3) C) 弁護士会費用事件（東京高等裁判所 平成 24 年 9 月 19 日判決）

#### ア 原告の主張

原告である弁護士は、弁護士会や日本弁護士連合会（日弁連）の会務活動は弁護士としての業務に不可欠であり、弁護士の事業活動そのものであると主張した。そして、その活動に関連して支出した費用は必要経費に該当するとして、具体的には、弁護士会および日弁連会長としての酒食を伴う懇親会費、日弁連副会長への立候補費用等を必要経費に算入すべきであると主張した。

#### イ 東京高裁の判断

**(ア) 判断枠組み**

裁判所は、「ある支出が業務の遂行上必要なものであれば、その業務と関連する」とし、必要性和関連性を一つのものとした上で、「これに加えて、事業の業務と直接関係を持つことを求めると解釈する根拠は見当たらず、「直接」という文言の意味も必ずしも明らかではない。」として、一審判決が「所得を生ずべき事業と直接関係し、かつ当該業務の遂行上必要であること」と直接性を求めていたものを排斥し、「事業所得を生ずべき業務の遂行上必要で」あれば必要経費に当たるとした。

**(イ) 支出した経費の一般的性質**

裁判所は、はじめに、支出した経費の一般的性質を分析し、「本件各支出は、控訴人が、仙台弁護士会の次期会長予定者若しくは会長若しくは常議員会の常議員又は東北弁連の理事又は日弁連の次期副会長予定者若しくは副会長、理事若しくは業務改革委員会の副委員長又は弁護士として行った活動に要した費用」であるとした。

**(ウ) 業務の具体的内容、性質等**

裁判所は、まず支出した経費の一般的な性質に照らすと、「弁護士会等と個々の弁護士は異なる人格であり、弁護士会等の機関を構成する弁護士がその権限内でした行為の効果は、弁護士会等に帰属するものである」ことを理由に、弁護士会等の役員等として行う活動は、「社会通念上、控訴人の「事業所得を生ずべき業務」に該当すると認めることはできない」とする。

しかし、裁判所は続けて、「控訴人が弁護士会等の役員等として行った活動に要した費用であっても・・・弁護士として行う事業所得を生ずべき業務の遂行上必要な支出であれば」必要経費に該当するとする。そして、弁護士法の規定や弁護士会活動の特殊性などを踏まえ、「弁護士会等の活動は、弁護士に対する社会的信頼を維持して弁護士業務の改善に資する

ものであり、弁護士として行う事業所得を生ずべき業務に密接に関係するとともに、会員である弁護士がいわば義務的に多くの経済的負担を負うことにより成り立っているものである」から、「弁護士会等の役員等の業務の遂行上必要な支出であったということができるのであれば。その弁護士としての事業所得の一般対応の必要経費に該当する」という特別な取り扱いを認めるのである。

**(エ) 支出した経費の一般的な性質と、当事者が当該費用を支出した目的**

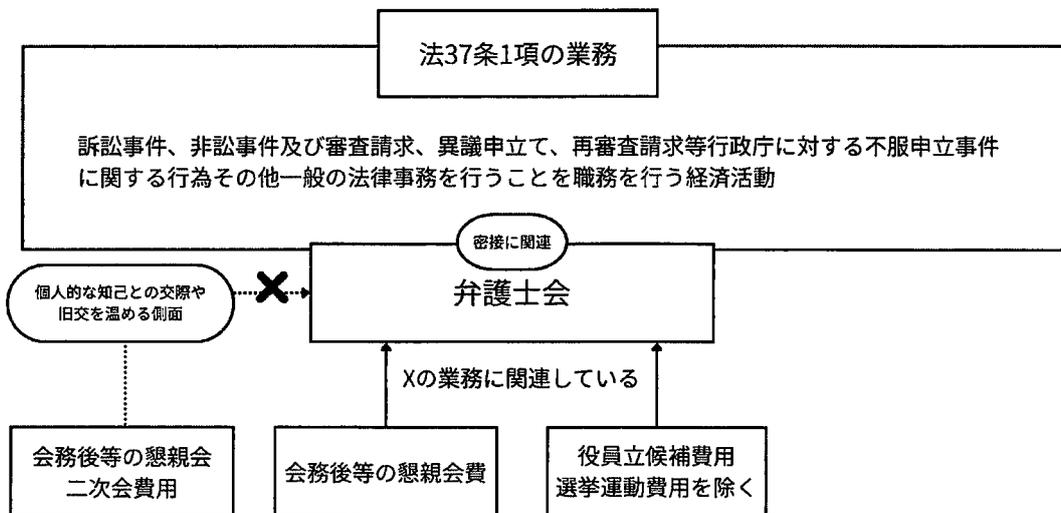
裁判所は、懇親会費用、役員立候補等に用いた活動費用、その他の費用に分けて、それぞれ検討する。

懇親会費については、一般的な性質を特定することができないから、個別具体的な事情を検討することとなる。裁判所は、弁護士会の公式行事後の懇親会、他団体との協議会後の懇親会、弁護士会の会議体の会議後に行われる懇親会、または弁護士会執行部として職員や委員と行う懇親会に参加する場合、その費用が過大でなければ、業務の遂行に必要な支出として認められると判断した。

役員に立候補するために「不可欠な費用」は、弁護士会業務を業務とする以上、一般的な性質として当然業務と関連する費用となる。そのため裁判所は、日弁連副会長に立候補するために、日弁連副会長候補者選挙規定に基づいて支出した費用がこれにあたりと認める。他方で、「役員に選任されるため、投票権を有する者に対して自らへの投票を呼び掛ける活動は、自らの弁護士会等の運営に関する意見を実現するために行われるものである」ことを理由に、経費該当性を否定した。

裁判所は、その他の費用として、香典や二次会費用、寄附などにつき、それぞれの性質を分析し、また原告が支出した具体的な目的を検討して、最終的にいずれも経費該当性を否定した。

**ウ 図解**



## エ 弁護士会費用事件について

この裁判例の特徴は、大きく2つある。1つは直接性を明確に否定したことであり、訴状等において強調したところである。もう1つは、経費性を検討する前提として、争いとなった経費の支出原因となった弁護士会等業務の分析を丁寧に行なったことである。弁護士会等の役員として行う活動が所得を獲得する一般的な「事業」に該当しないとされたものの、弁護士会業務が、法律に基づく、弁護士として行う事業所得を生ずべき業務に密接に関係するものであるとした上で(②(1))、この業務該当性を前提に、原告が当該経費を支出した目的等を具に検討して(②(2))、弁護士会等の役員等の業務の遂行上必要な支出であれば必要経費性が認められるとした。ここでは、通常は収入の維持又は増加をもたらす効果の有無が検討されるところを、弁護士会業務にもたらす効果の有無に置き換えて柔軟に判断している(③)。

また、②(2)の当てはめにおいてであるが、懇親会費、立候補等関連費用、投票呼びかけ費用、香典等、経費の内容それぞれについて、必要に応じて一般的な性質の分析（①）も行なっている。

#### （４）平成 13 年 3 月 30 日国税不服審判書裁決

##### ア 請求人の主張（英会話費用に絞る）

請求人は、歯周病専門医、指導医また研究者として国際的に活動しており、請求人にとって、米国歯周病学会等の英語を使用して運営される国際的な学会に参加することは、新知識、新技術の修得のために不可欠であり、そのためには専門的な英会話能力が必要となる。

そして、米国歯周病学会から紹介される来日米国人患者の治療と治療後のメンテナンスには、英会話能力の継続維持が必要となる。

従って、アメリカ人講師を招請しての英会話研修による英会話能力の保持は、請求人の業務遂行のために必要不可欠なものであり、英会話研修費は業務の遂行上必要な経費である。

##### イ 国税不服審判所の判断

###### （ア）支出した経費の一般的性質

英会話教室はそれ自体では経費性の性質として中立だからか、審判所は特段の判断をしていない。

###### （イ）原告の業務の具体的内容、性質等と、原告が当該経費を支出した目的

原告の業務は歯科診療業務であり（②(1)）、原告が英会話研修費用を支出した目的は、「外国人患者の来院や問い合わせにいつでも対応できるよう、長期に渡り継続して研修を受け、英会話能力を保持しておく」ため及び「最新の歯周病に関する医療知識を修得するため」であり（②(2)）、そのために「海外における学会のビデオを購入し、それを講師と共に視聴して教授を受けることや海外の学会における活動のために自己

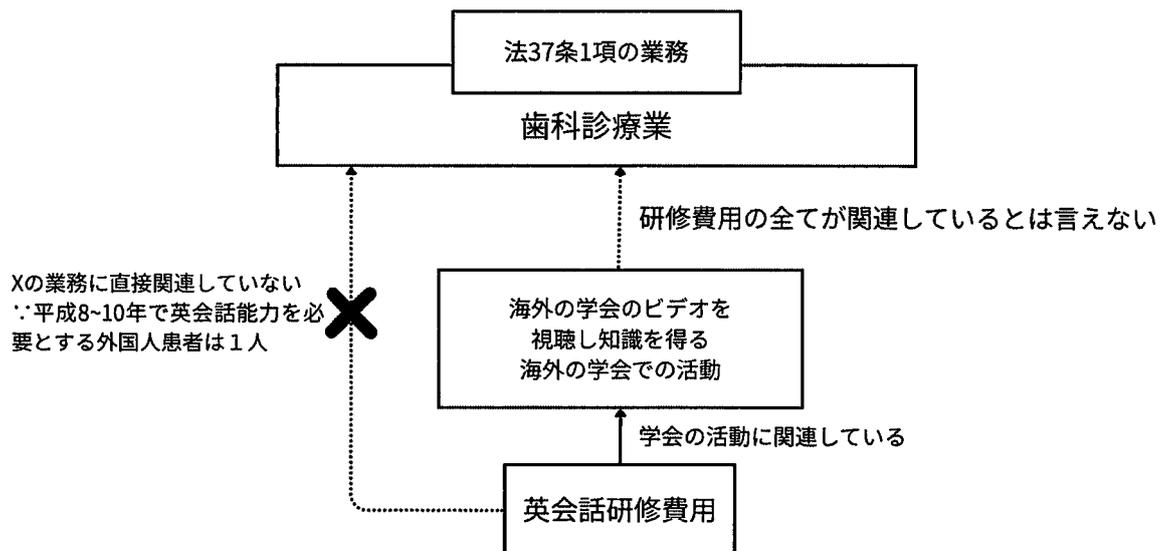
の発表する原稿の英文表現の内容等のチェックを受けること」を手段とした、と認定している。

#### (ウ) 収入の維持又は増加をもたらす効果の有無及び程度等

「歯科診療業務、特に歯周病に関する治療を行う上で、英会話の技能を有することは有用であり、その意味で請求人の業務との関連があるとはいえる」が「平成8年から平成10年までの間、診療の上で英会話の能力を必要とする外国人患者の受診は平成9年の1名であるため、支出に対する効果は薄いものとしている(③)

また、請求人が「最新の歯周病に関する医療知識を修得する」「海外の学会における活動のために自己の発表する原稿の英文表現のチェックを受けること」について、英会話研修費用は「請求人の業務の遂行上の必要があるとみることはできる」としつつ、「英会話研修費のすべてが所得を生ずべき業務の遂行上直接必要な経費とは認められない」とした。

#### ウ 図解



#### エ 上記裁決について

この裁決では、まず英会話教室の費用それ自体は、一般的な性質として経費となる場合もならない場合もあるため、特段の判断をしていない。

その上で、原告の業務との結びつきを分析する中で、一般的に歯科診療業務、特に歯周病に関する治療を行う上で、英会話の技能を有することは有用であるが、英会話研修費が業務の遂行上不可欠であるとはいえない、とした。

その上で、「外国人患者の来院や問い合わせにいつでも対応できる」ためや、「最新の歯周病に関する医療知識を修得するために海外における学会のビデオを購入し、それを講師と共に視聴して教授を受けることや海外の学会における活動のために自己の発表する原稿の英文表現の内容等のチェックを受けること」という英会話研修費用の支出目的に対して、実際には英会話能力を必要とする患者は3年間で1名であったという事実から、業務の遂行上直接必要とはいえないとした。

#### (5) 小括（まとめ）

上記裁判例や裁決例から、経費該当性の判断枠組みとして、大きく2つのことがわかる。

第1に、形式的・抽象的な「直接」関連性の存否によって必要経費該当性を判断しているものはひとつもない。弁護士会事件は明確に否定し、柔道整復師事件も直接性は要件でないことを前提として判断枠組みを定立している。ロータリークラブ事件は、「直接」という単語こそ用いているものも、実際の当てはめは総合考慮を行っており、直接かどうかという分析をしていない。支出と業務の関係に鑑みて個別事案における支出に係る固有の事情から事実認定を行い、必要性及び関連性を一体的に判断しているのである。

第2に、裁判例等が用いる具体的な考慮要素は、概ね類似しており、これをまとめると、①当該支出の一般的性質、②(1)当該業務の具体的な内容、性

質等を前提として、②(2)事業者が当該費用を支出した目的、③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（業務との結びつき）等を用いている。順番は異なるものの、考え方としては、①当該支出の一般的性質から、原則として経費性が認められる場合（弁護士会業務における立候補費用等）、又は認められない場合（ロータリークラブの会費）には、それを前提とし、例外的な特殊事情の有無が（主に原告の主張に応答する形で）検討されている。他方で、それ自体では経費性にとって中立的である場合は、②以降の分析、特に③の分析が重視されている。

本件保育料の必要経費該当性についても、この判断枠組みに基づき検討されるべきである。具体的には①当該支出の一般的性質、②(1)当該業務の具体的な内容、性質等を前提として、②(2)事業者が当該必要を支出した目的、③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必要性及び関連性を判断するべきである。

## 第2 保育料の一般的性質

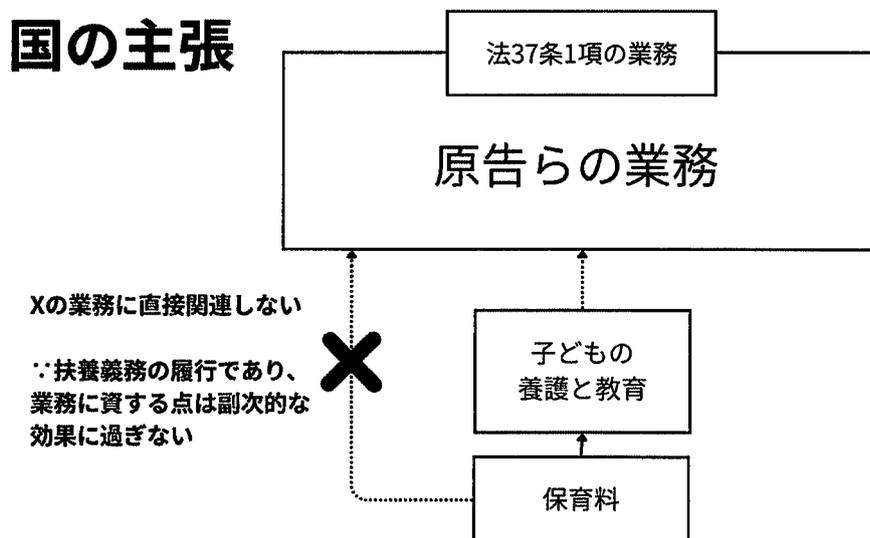
上記判断枠組みのうち、本訴において最も重要な要素は、①当該支出の一般的性質である。保育料とは、保育施設の利用の対価である。ロータリークラブ事件のように、その施設が業務と関係なければ、又は業務との関連が副次的・間接的であれば、経費性が否定されやすい。他方で、業務と関係があれば、又は主たる目的が業務と関連があれば、経費性が肯定されやすくなる。そこで保育施設の一般的性質が重要となる。

この点について被告は、「保護者が支払う保育料は、保護者が乳幼児を保育所に預けることにより、乳幼児が…保育所における養護及び教育を受けることの対価としての性質を有している」ことから、事業活動と直接の関連を有するものとは認め

られないとし（被告準備書面（1）26～27頁）、保護者が保育所に子どもを預けることは扶養義務の履行と解され、保護者の勤務時間が確保されることは副次的な効果である（被告準備書面（1）38頁）と主張する。

すなわち、本件保育料の一般的な性質が保育所において乳幼児を養護及び教育の対価としての性質を有し、その効果は扶養義務の履行というものであり、保護者の勤務時間が確保されることは副次的な効果に過ぎず、業務に資する効果を有しない（③）と主張する。

被告の上記主張を図解すれば、以下のとおりである。



しかし、被告の上記主張は、保育所を利用する保護者の目的や現行制度における保育所の就労支援施設としての位置づけを根本的に誤っており、結果として、保育料の一般的な性質の解釈を誤ったものである。すなわち、第2準備書面において詳述するとおり、今日における保育所の第一義的な目的は「親が働くための時間を確保する」という「就労支援機能」である。

もちろん、保育所には子どもの養護と教育の両方の機能も備わっている。しかし、現代においては、それこそが副次的な機能である。これらの機能が設けられているのは、親が子どもを安心して預け、安心して働けるようにするためであり、保育所

の第一義的な目的は「親が働くための時間を確保する」ことなのである。そして、保育料は保育所を利用した上で、「働くための時間を確保する」ことの対価であることから、その一般的性質は「働くこと」、すなわち業務と密接に関連するものである。したがって、原則として保育料は必要経費に該当する。

そして本件でそれを覆すような特殊事情がないことは、以下に述べるとおりである。原告らの業務（②(1)）、保育料を支出した目的（②(1)）と効果（②(2)）を見ても、原告らの支出した保育料は必要経費に該当する。

### 第3 原告らの支出した本件保育料は必要経費に該当する

#### 原告倉持について

#### （1）原告倉持の業務及び本件保育料を支出した目的（②(1)・(2)）

原告倉持は都内において弁護士業を営む者であり、訴訟事件、非訟事件その他一般の法律事務を行うことを職務として、事業所得を得ている。

そして、本件保育料は、原告倉持が専ら上記弁護士業務を行う目的に基づき支出したものである。

#### （2）本件保育料が原告倉持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等（③）

##### ア 保育料は業務遂行に必要かつ不可欠である

弁護士業務とは、法的文書の作成、事実関係の精査、法的リスクの分析、訴訟戦略の構築、依頼者との緊密な打合せなど、多岐にわたる。これらの行為はいずれも高度な集中力と継続的な思考を必要とする。これらの業務を子どもの面倒を見ながら、同時に遂行することはおよそ不可能である。

また、弁護士は、職務上知り得た依頼者の秘密を厳格に守る義務を負う。子どもの面倒を見ながら、依頼者との面談を行い、または裁判期日に出席することは、子どもにも情報が伝わる可能性が生じ、守秘義務との関係でも相容れない。

したがって、本件保育料①は原告倉持の業務の遂行を可能とするものであり、その効果及び程度は極めて有益かつ不可欠である。

#### イ 原告倉持妻が育児休業取得中でも保育料は業務の遂行に必要である

被告は原告倉持の妻が令和5年中に育児休業を取得していた事実に基づき「原告倉持第一子を「就労」のために保育所に預ける必要はないこととなり、原告倉持保育料が原告倉持の業務に必要であったとは認められない」と主張する（被告準備書面（1）38～39頁）。

しかし、被告の主張は、原告倉持の妻が取得した育児休業の意味を完全に履き違えている。原告倉持の妻が令和5年中に取得した育児休業は、第二子出産に伴うものである（育児休業取得を裏付ける資料を追って提出する）。第二子の育児のために取得しているものであり、実際にも第二子の授乳・夜間対応等に専念せざるを得ない。この状況下で第一子の世話を同時に行うことは、物理的に困難である上に母体への過重な負担となり、新生児の育児及び母体の回復に支障が生じる。

このことを踏まえ、保育を必要とする事由には「育児休業をする場合であって、当該保護者の当該育児休業に係る子ども以外の小学校就学前子どもが特定教育・保育施設、特定地域型保育事業又は特定子ども・子育て支援施設等を利用しており、当該育児休業の間に当該特定教育・保育施設等を引き続き利用することが必要であると認められること。」が明記され（子ども・子育て支援法施行規則第1条の5第9号）、育児休業取得時に、既に保育所等を利用している上の子について継続利用が必要と認められる場合、市町村は保育の必要性を認定し、保育所等の継続利用を認められている。これは、上記のとおり出産に伴いすでに保育を利用している子どもを家庭で保育することが困難となることから、新生児の育児と母体の回復に専念できるようにするという趣旨に基づくものである。

よって、原告倉持の妻は第二子の育児休業期間中、第一子の育児を行うことができないことから、原告倉持が上記業務を遂行するために第一子を保育に預ける必要があることに変わりない。

## 原告松村について

### (3) 原告松村の業務及び本件保育料を支出した目的 (②(1)・(2))

原告松村の個人事業に係る業務内容は、非営利法人に対するアドバイザリー業務であり、具体的には事業計画の作成から推進に至る検討会議や事業評価会議への出席、同様の会議のファシリテートや報告書の作成及び研修の講師等である（詳細は訴状別表）。

原告松村は、「就労」を理由に2023年度の保育所の利用申請を行い、箕面市から保育の必要性を認められたため、同市から長女の保育所通所を承諾された。原告松村が保育料を支出した目的は、原告松村の就労の時間を確保するものである。

原告松村の業務のうち、報告書の作成を除き、会議の出席やファシリテート、研修の実施などいずれも相手方との対面又は同時双方向のやり取りを前提とするものであり、子を保育所等に預けなければ当然に遂行することができない。また、報告書の作成についても、専門的な内容をまとめる相応の集中を要する上、まとまった時間が必要な業務であり、子の監護をしながらでは、不意の対応による作業の中断や騒音等により、業務として求められる品質の報告書を作成することは著しく困難である。

子どもを保育施設に預け、保育料を支出することは、原告松村が依頼者から依頼された会議や研修の期日を遵守し、かつ、業務委託契約上求められる品質水準を維持するために必要不可欠な前提条件であった。

仮に、原告松村が保育施設を利用せず、保育料の支出を行わなかった場合、原告松村は安定的な業務時間の確保ができず、依頼者とのアポイントメント

の履行や報告書の納期遵守が不可能となり、その結果、契約不履行による信頼失墜や契約解除は免れなかったと強く推任され、業務の継続的な遂行は不可能であった。

**(4) 本件保育料が原告松村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等 (③)**

前述のとおり、原告松村の個人事業に係る主たる業務（依頼者との会議、ファシリテート、研修講師、報告書作成）は、その性質上、子の監護と並行して行うことが物理的にも環境的にも不可能である。

原告松村は、保育料を支出し、長女を保育所に預けることによって初めて、これらの業務を遂行するために必要な時間と高い集中力を維持できる環境を確保することができた。すなわち、保育料の支出は、原告松村が個人事業主として依頼者との契約を履行し、事業活動を継続的に遂行することを可能にしたのであり、その効果があったことは明白である。

そして、その効果の程度は、原告松村の個人事業の存続そのものに関わる、極めて重大なものであった。保育施設の利用は、原告の事業にとって単なる利便性の向上や効率化のためのものではない。保育施設を利用しなければ、原告松村は業務時間をほとんど確保できなくなり、全ての業務が遂行不能な状態に陥る。これは、依頼者との契約を履行できず、結果として廃業に直結するものである。

要するに、保育施設の利用の対価である保育料は、原告松村の個人事業に係る収益を生み出すための前提条件であり、これを支出しなければ原告松村の事業継続は不可能であった。

したがって、保育料が原告松村の個人事業継続に及ぼした効果は、極めて大きいものであった。

なお、被告は、原告松村の長女に係る支給認定証及び保育所等入所承諾書

が証拠提出されていないことを理由として、保育の必要性認定事由、原告松村のパートナーの就労の有無、長女の通所していた保育所が不明であると反論する（被告準備書面（1）7 ページ及び 39 ページ）。

原告松村は、長女に係る給認定証及び保育所等入所承諾書又は被告の上記反論部分を立証するための書証を追って提出する予定である。

以 上