

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3準備書面

2026年4月10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 康

ほか4名

本書面では、被告準備書面(2)に対し、必要経費該当性の判断枠組み、本件保育料の必要経費該当性及び保育料の一般的性質を中心に必要な範囲で反論する。

第1 「業務との『直接』の関連性は不要であるとする原告らの主張は理由がないこと」について（被告準備書面(2)3～5頁）

1 被告の主張

被告は、準備書面(2)において、必要経費に当たるといえるためには少なくとも当該支出が「業務」と直接関連していることを要するとして、従前に続き、直接関連性なる要素があたかも法律上独立した要件であるかのような主張を繰り返している。そしてその論拠として、①複数の文献に直接性要件が必要である旨記載されていること（乙12、15。被告準備書面(2)3～4頁）、②個人事業主の支出においては所得の処分である家事費との峻別が必要であること（乙28、被告準備書面(2)4頁）、③平成24年高判以降の裁判例において、直接関連性要件が必要であることが実務上確立されている等主張する。

2 原告の反論

(1) ①「直接」関連性要件が必要であるとの主張について

「直接」関連性要件が不要であることは既に訴状及び原告第1準備書面で詳述したとおりである（訴状19～24頁、原告第2準備書面2～4頁）。まず、係る解釈は租税法律主義（憲法84条）に反する。一般対応必要経費についての所得税法37条1項の文理から読み取れるのは「業務について生じた費用」であり、「直接」関連するという要件を読み取ることはできない。被告の解釈は、個別対応経費で定められている「直接」とは異なる別概念を作出し、一般対応経費について法文にない制限を付加するものに他ならず、厳格な文理解釈を求める租税法律主義に反する。

また、「直接」関連性要件によって必要経費該当性に絞りをかけることは、「所得の基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ない経費」の控除を広く認めるとする所得税法37条1項の立法趣旨（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）・7頁）にも反している。平成24年東京高判は、「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。」と判示して直接性要件を否定しているが、これは租税法律主義の要請や立法趣旨にも整合する解釈であり、上記とともに被告の主張が誤っていることを裏付けている。

「直接」関連性要件が必要であるという被告の主張は誤っている。

(2) ②家事費との峻別が必要であるとの主張について

被告は、家事費との峻別必要性を根拠に挙げる。しかし、係る解釈は所得税法37条1項の立法趣旨に反する。

すなわち、昭和38年税制調査会（甲22・7頁）は、「費用収益対応の考え方のもとに経費を控除するに当たって、所得の基因となる事業等に関係はあるが所得の形成に直接寄与していない経費又は損失の取扱いをいかにすべきかという問題については、純資産増加説的な考え方に立って、できるだけ広くこの種の経費又は損失を所得計算上考慮すべしとする考え方と、家事費を除外する所得計算の建前から所得計算の純化を図るためには家事費との区分の困難な経費等はできるだけこれを排除すべしとする考え方との広狭二様の考え方がある」としたうえで、「所得税の建前としては、事業上の経費と家事費とを峻別する後者の考え方も当然無視することができない」としつつも、「事業経費又は事業損失の計算については、できる限り前者の考え方を採り入れる方向で整備を図る」と述べている。ここでは、被告のいう家事費との峻別が困難な経費を排除するという「所得税の建前」よりも、一般対応必要経費の控除範囲をできるだけ広くするという判断が優先されるべきことが明確に示されている。

したがって、所得税の建前を根拠に「直接」関連性を求めて必要経費の該

当範囲を絞ろうとする被告の主張は、立法趣旨に反するため、認められない。

(3) ③直接関連性を要することは裁判実務で確立しているとの主張について

被告は平成24年東京高判以降の裁判例において「直接」関連性要件が必要であることは、近時の裁判例において確立したものであると主張する。しかし、そのような事実は認められない。

例えば、大阪地判平成30年4月19日税資268号順号13144¹は、「ある支出が事業所得の金額の計算上必要経費として控除されるためには、当該支出が事業所得を生ずべき業務と合理的な関連性を有し（関連性要件）、かつ、当該業務の遂行上必要であること（必要性要件）を要すると解するのが相当である」と判示し、大阪地判平成27年1月23日税資265号順号12592²は、「ある費用が事業所得の金額の計算上必要経費として控除されるためには、直接か、間接かといった関連性の程度はさておき、当該費用が所得を生ずべき事業ないし業務と関連し、かつその遂行上必要なものであることを要するものと解される。」と判示している。これらの裁判例は、いずれも必要経費該当性を判断するにあたり「直接」という要件を求めている。このように、裁判例の中には被告が援用するように「直接」を重視して明示するものもある一方、上記のようにこれを要求しないものも存在している。

したがって、平成24年高判以降においては、「直接」関連性要件を求めることが裁判実務上確立しているとは認められず、この点に関する被告の主張は誤りである。

¹ 燃料小売業を営む原告が、自身が代表を務める会社への業務委託費を必要経費として申告したところ、税務署長がこれを否認して更正処分等を行ったため、その取消しを求めた事案。

² 税理士業等を営む原告が、事務所の賃料・水道光熱費や支援料を必要経費等に算入した申告が否認され、更正処分等を受けたことから、これらはいずれも必要経費等に当たるとして処分の取消し等を求めた事案。

(4) 小括

以上のとおり、必要経費と認められるためには、業務との「直接」関連性が要件又は要素として必要であるとする被告の主張はいずれも誤っている。

第2 「原告らが主張する必要経費該当性に係る判断枠組みに基づき本件各保育料が原告らの事業所得又は雑所得の計算上必要経費に該当する旨の原告らの主張は理由がないこと」について（被告準備書面(2)6～12頁）

1 原告が主張する判断枠組みは、業務との「直接」関連性を不要としている点において誤っているとの主張について（被告準備書面(2)6～8頁）

(1) 被告の主張

被告は、原告が必要経費への該当性は支出費用の一般的性質・支出目的・効果等の総合判断によるべきであると主張した（原告第1準備書面4～19頁）ことに対し、「直接」関連性要件を不要とすることを前提としている点において誤りであると主張する（被告準備書面(2)7頁）。

さらに被告は、原告が判断枠組みの根拠として引用した大阪地判令和元年判決（柔道整復師事件判決）について、同判決が「支出の効果…がもたらす有益性は副次的かつ限定的」と述べている点をもって、「直接」関連性の有無を検討したものと評価できるとする。また、その控訴審である大阪高判令和2年判決が、「業務の遂行上間接的に必要となる費用等を広く必要経費に算入することはできない」と判示していることを踏まえ、これらの裁判例はいずれも「直接」性を否定するものではなく、原告の主張する判断枠組みを裏付けるものではないと主張する（被告準備書面(2)7～8頁）。

(2) 原告の反論

ア 「直接」関連性要件を不要とする原告の判断枠組みは誤りであるとの主張について

必要経費該当性の判断に「直接」関連性が不要であることは前述のとおりである。そして、必要経費への該当性は支出費用の一般的性質・支出目的・効果等の総合判断によるべきであるとした根拠は、裁判例のいずれもが被告の主張するような形式的・抽象的な「直接」関連性の存否により必要経費該当性を判断しておらず、「直接」という単語を用いている裁判例においても実際の判断に際しては直接か否かの当てはめを行わず、個別具体的な支出について総合考慮を行っている点にある（原告第1準備書面4～18頁）。

原告も、必要経費該当性の要素として業務関連性を否定するものではない。しかし、現実の業務遂行に必要な支出の中には、業務を実施するにあたり就労環境を整えるもの、継続的に就労することを可能にするもの、就労の前提条件を確保するものなど、業務内容と機能的には強く結び付いていながら、その関連のあり方は一様ではない。「直接関連性」などという抽象的概念を用いても、現実の多種多様な支出の態様を適切に反映した判断を下すことは不可能であり、実態を無視した、無意味で形式的な議論をすることとなる。

必要経費該当性の判断は、当該支出の名目のみによって機械的に決せられるものではなく、当該支出がいかなる目的でされ、いかなる原因で発生し、当該納税者の業務遂行又は所得獲得活動とどのように結び付いているかを、具体的事情に即して検討して判断すべきである。

イ 柔道整復師事件判決は、原告が主張の判断枠組みを裏付けないという被告の主張について

大阪地判令和元年判決が、「支出の効果…がもたらす有益性は副次的かつ限定的」と判示し、大阪高判令和2年判決が「業務の遂行上間接的に必要となる費用等を広く必要経費に算入することはできない」と述べたのは、当該支出（柔道整復師資格取得のための専門学校授業料）の一般的性質を具体的に分析した結果として導かれた結論的評価にすぎない。

すなわち、同事件では、原告の業態が柔道整復に該当しないカイロプラクティック等であることを前提に、当該授業料の主たる目的が業務独占資格である柔道整復師の受験資格取得にあることに着目し、その支出が原告の現に営む事業の収入の維持又は増加に寄与するものではないことから、その有益性が「副次的かつ限定的」とどまり、「業務の遂行上間接的」な支出であると評価されたのである。同判決は、当該支出が所得稼得にどの程度寄与するかを具体的事情に即して検討した結果として必要経費該当性を否定したものであり、「直接」関連性の有無を独立の要件として先行的に審査したのではない。「間接的」又は「副次的」という評価は総合考慮の帰結にすぎず、「直接」関連性を独立の前提要件とする判断枠組みとは本質的に異なるものである。

大阪地判令和元年判決及び大阪高判令和2年判決が「直接」関連性要件の存在を前提とし、直接関連性の有無と同様の検討をしたものと評価できるとする被告の主張、並びにこれを前提に上記各判決が判断枠組みに関する原告の主張を裏付けないとする被告の主張はいずれも誤りである。

(3) 小括

以上のとおり、必要経費該当性の判断において「直接」関連性を要するとして、個別具体的事実の総合考慮による判断枠組みの採用を否定する被告の

主張はいずれも誤っている。必要経費該当性の判断に際しては、「直接」関連性を独立の要件又は要素として要求することはできず、支出の一般的性質、支出目的及び効果等を総合考慮して判断すべきである。

2 「原告らが主張する事情を踏まえても、本件各保育料は必要経費にはがいと うしない」との主張について（被告準備書面(2)8～12頁）

(1) 「保育料は個人の消費生活上の費用に該当すること」について

ア 被告の主張

被告は、「被服費や外食費、育児費で、勤労等の所得獲得活動がなければ発生せず、またそうした支出をしなければ勤労等ができない追加的支出（勤労をしない場合との差額）は、収入との間に相当因果関係をもつ」としつつ、なお、衣食住や育児のための支出は「所得獲得活動がなくても」発生するので「本質的に個人消費の性質を帯びている」とし、所得税法が家事費を必要経費控除の対象から排除しているのは「費用性がある場合にも控除を認めない趣旨」であると主張する（被告準備書面(2)8～9頁）。

イ 原告の反論

(ア) 抽象的な分類で家事費か否か判断することの誤り

被告の主張は、「追加的支出」が収入との間に相当因果関係を有すること自体は認めながら、なお「衣食住や育児に属する」というだけで一律に個人消費へ回収しようとするものである。しかし、必要経費該当性の判断は、大まかな生活領域の分類だけで決まるものではない。例えば、「衣服費」という分類だけをみれば通常は私的支出と解されやすいとしても、制服、作業着等、業務上の着用が必要な特定の衣服については、その性質、目的、効果及び業務内容に鑑みて必要経費性が認められ得る。同様に、「食費」という分類だけを見れば日常的に

は家計支出であるとしても、接待交際費、会議費等として支出される飲食費については必要経費性が認められる。このように、「衣服費」や「食費」という一般的には私的領域に関する支出とみられるものであっても、その性質、目的、効果、業務内容等に鑑みて必要経費性は認められる。要するに、最終的に問題とすべきは、仮に「衣食住」に属する支出であっても、当該具体的支出が、どのような性質、目的、効果があつて、さらに当該業務遂行とどのような関係を有しているかである。他方で、被告の主張が許されるなら、業務に必要な制服・作業着、業務上の接待飲食費その他、生活領域上は「衣服」「食事」に属する多くの支出についても、すべて「本質的に個人消費」であるとして必要経費性を否定できてしまうことになるのであつて、明らかに不当である。

(イ) 保育料＝家事費とカテゴライズすることの誤り

育児に関する支出が個人消費としての側面があるとしても、就労のために支出される保育料までこれと同列に扱い、これを「本質的に個人消費」と評価することはできない。保育所利用は、自治体が「就労」を理由として「保育の必要性」を認定した結果、初めて可能となるからである。就労を理由に支払う保育料は、所得獲得活動に従事していなければそもそも発生し得ないし性質を有している。この点において、保育料の発生原因それ自体が、所得獲得活動と密接不可分に結び付いている。

被告の主張の前提には、子どもを保育園に預けることは「保護者が子育てについての第一義的責任」を果たすための行為であり、「扶養義務の履行」に当たるから、本質的に個人消費に属する支出であるとの理解が存在するものと思われる（被告準備書面(2)9頁、14頁参照）。しかし、扶養義務の履行には、家庭内で親自ら監護する方法、

親族に委ねる方法など、就労を当然の前提としない多様な形態があり得る。これに対し、就労を理由とする認可保育所の利用は、市町村により「就労」による「保育の必要性」が公的に認定されない限り、そもそも認められないものである。そうすると、就労を利用とする保育園利用に伴い支出する保育料は、その性質、目的、効果及び業務内容に鑑みれば、保護者が「就労」という経済活動を選択し、その活動を現実に継続することによって初めて必要となる支出である。その意味で、単なる扶養費ないし家庭内養育費とは明確に区別される。

したがって、保育料＝育児のための支出＝本質的に個人消費＝家事費という論理は成立しない。保育料は一律家事費に当たるとする被告の主張は誤っている。

(ウ) 被告の解釈は家事費の趣旨を逸脱するものである

そもそも、「費用性がある場合にも控除を認めない」という被告の解釈は、家事費の概念を本来の趣旨を超えて不当に拡張するものであり許されない。家事費を必要経費から除外する趣旨は、「個人は生産活動（所得稼得好意）の主体であると同時に消費経済の主体であり、その支出には…『必要経費』の性質をもつものがある一方で…『消費支出』がある」（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）1130頁）ため、業務とは無関係に生活の維持それ自体のために行われる純粋な消費支出を控除対象から除外することにある。これに対し、本件保育料は、原告らが現実に業務に従事し得る就労環境を確保し、継続的な業務遂行を可能にするための支出であって、就労という経済活動の継続を発生原因とし、業務を廃止すれば発生しない性質を有している。したがって、就労という経済活動の継続のみを発生原因とし、業務を廃止すれば発生しなくなる性質の支出を、業務とは無関係な純粋な消費支出と同列に扱うこと

は、「家事費」の概念を本来の趣旨を超えて不当に拡張するものであり相当でない。本件保育料は、所得を生ずべき業務について生じた費用（所得税法37条1項）に該当し、家事費（同法45条1項）には当たらない。

以上に加えて、被告は、「保育料は…養護及び教育を受けることに対する反対給付として、保護者が支払う対価」（被告準備書面(2)9頁）であることから家事費に当たると主張する。しかし、かかる主張が今日における保育所の性質及び社会的役割の変容を踏まえれば誤りであることは、後記「第3」において詳述する。

(2) 原告らの「保育料が必要経費に該当しないこと」について

ア 保育料に事業活動との関連性が認められないとの主張について

(ア) 被告の主張

被告は、原告倉持及び原告松原の保育料について、原告倉持及び原告松原の「保育料は、飽くまで、保護者である原告…が…子を保育所に預け…保育所における養護及び養育を受けることにより市町村から徴収される自己負担金又は上記養護及び教育の対価としての性質・側面を有するものであり…子の育児のために負担する支出である」から「客観的に見て…収入を生み出す事業活動と直接の関連性を有するものであるとは認められず…事業の遂行上必要なものであるとも認められない」（被告準備書面(2)9～10、11～12頁）と主張する。

(イ) 原告の反論

本件保育料が、原告らが主張した判断枠組みを前提に、原告らの個別事情を踏まえて必要経費に該当することは既に主張したとおりである（原告第1準備書面21～25頁）。そもそも、被告の主張は、保育料＝子の育児のための支出＝事業活動と直接関連性がないとして、

保育料の一般的性質から直ちに必要経費該当性を否定するものであるところ、必要経費に当たるか否かは当該支出の一般的性質・目的・効果等の個別具体的検討を踏まえた総合判断によるべきものであるから、保育料の一般的性質のみから必要経費該当性を導くこと自体が誤りである。被告は、当該支出が「養護及び教育の対価としての性質・側面を有する」ことを強調するが、そもそも事業者が提供するサービスが何の対価かということと、経費性は本質的には関係がない。飲食代金は、飲食の対価としての性質・側面を有するが、その支出の目的・効果等が接待であったり会議であったりすれば、経費として控除される。被告の主張はサービスの提供者の視点と、経費性を求める事業者の視点を混同しており誤りである。

また、後述のとおり（「第3」）、今日における保育所の一般的性質及び社会的役割は、親の就労を支える点にある。したがって、保育所が専ら「子の養護及び教育」のための施設であり、保育料がその対価であることを前提として、事業活動との関連性を否定する被告の主張は、その前提において誤りである。

さらに、被告の主張は、保育料が「事業活動と…直接の関連性を有するもの」すなわち事業や業務そのものに結びついた支出ではないとして必要経費該当性を否定するものと解される。しかし、業務との関連性が認められる支出は、業務行為そのものに直結するものに限られない。例えば、オフィスの清掃費用や冷蔵庫の購入費用は、それ自体が業務の成果物ではなく、業務の中心的行為と同一でもない。それにもかかわらず、これらは執務環境を整え、継続的かつ円滑な業務遂行を可能にするという意味で業務と密接に結び付いており、被告の解釈の下でも、事業との「直接」関連性があるとして必要経費に該当すると解されている。本件保育料もこれと同様であって、原告らが現実

業務に従事し得る状態を確保するための支出であり、業務遂行の前提を整える支出として業務と密接に関連するものである。したがって、保育料は原告らの事業との関連性を有していることはもとより、被告の解釈の下においても、保育料は「事業活動と直接の関連性を有するもの」に該当するというべきである。

以上から、保育料の一般的性質等を根拠に原告らの保育料が必要経費に該当しないと主張する被告の主張は誤っている。

イ 「原告倉持保育料は必要経費に該当しない」との主張について

被告は、原告倉持の妻が、本件保育料①に紐づく第一子の保育所入所期間中に育児休業を取得したことから、「保護者の就労のためという理由のみにより認められているものではな」くなったとして、同保育料は事業活動と直接の関連性を有するものとは認められなくなったと主張する（被告準備書面(2)11頁）。

しかし、育児休業は第二子の養育のために取得されるものであり、第一子の保育の必要性とは関係がない。原告倉持の第一子の保育給付認定については、原告倉持を保護者とし、認定期間を「令和4年3月1日～令和6年2月28日」、保育の必要性を「就労」とした「子どものための教育・保育給付認定（変更）通知書兼支給認定証」（甲25）が交付され、これに基づき保育所入所承諾決定が下された（甲26）。その後、原告倉持の妻が育児休業を取得したことにより、原告倉持の名義で交付された保育給付認定に記載された「就労」を理由とする保育の必要性に変更が生じた事実はない。また、実質面からいっても、仮に第一子が保育所に入園できなかった場合、原告倉持の妻が第二子の育児に専念するために育児休業を取得している状況において、第一子を同時に養育することは困難であり、原告倉持が就労を犠牲にして第一子の育児を担わざるを得ない。したがって、

第二子の育休取得により、原告倉持が「就労」を理由に第一子を保育所に預ける必要性が消滅することはあり得ない。

そもそも、妻が育児休業を取得していることを理由に、夫の「就労」を理由とする保育所利用の必要性が低減するという被告の論理は、育児休業中の妻が第一子及び第二子の育児を単独で引き受けることができるという前提に立つものであって、現実の育児の実態を無視するものである。かかる発想は、育児を専ら女性が担うべきとする考え方を前提とするものであり、少子化対策や女性の就労継続が国家的課題とされる今日の社会においては、到底許容されない。

なお、被告は上記主張の合理性を担保する根拠として育休退園制度を挙げるが（被告準備書面(2)11頁）、同制度に対しては大きな社会的批判が向けられている。実際、所沢市長が「3歳までは母親と一緒に過ごすべきだ」との発言等が契機となり、保護者が市に対して育休退園処分の取消しを求めたさいたま地判平成27年9月29日（賃金と社会保障1648号36頁）においては育休退園処分の違法性が認められた。同決定では、申立人の母親が育児休業を取得したとしても、母親自身の産後の体調不良、夫による育児協力の困難さ、親族の協力が得られない等の事情により、保育の必要性がないと断ずることはできないと判断した。この決定の理は当該事案のみに当てはまるものではなく、広く一般的にも、妻が育児休業中であるからといって第一子を家庭内のみで保育することは困難を伴うことが多く、夫が就労を継続するためには第一子を継続して通園させる客観的な必要性があるということを含意していると解される。その後、同市において当該制度は廃止されている（甲46・読売新聞「所沢市の独自ルール『育休退園』、新市長が廃止表明…過去には退園取消し求める行政訴訟も」2023年11月1日）。

ウ 「原告松村保育料は必要経費に該当しない」との主張について

原告松村保育料が必要経費に該当し家事費に該当しないことは既に述べたとおりである。なお、原告は、原告松村第一子に係る支給認定証、保育所等入所承諾書等の資料を提出予定である。これらの文書については個人情報開示決定が下され、現在同市から代理人住所に郵送中である。受領次第速やかに提出する。

(3) 小括

以上のとおり、保育料は育児のための費用として典型的に個人の消費生活上の費用＝家事費に当たるとする被告の主張、保育料は典型的に事業との関連性が認められないとする被告の主張、そして、原告倉持の妻の育児休業取得が原告倉持保育料の必要経費該当性を否定する根拠となるとする被告の主張は、いずれも誤っている。本件保育料は必要経費であり、家事費には該当しない。

第3 「保育料の一般的性質に関する原告らの主張は理由がないこと」について (被告準備書面(2)12～17頁)

1 被告の主張

(1) 保育所は福祉・教育の施設であるとの主張

被告は、保育所は子どもの保育のための児童福祉施設・幼児教育施設であり、保育所の性質は保育制度の開始以降変わっておらず、保育所が「子の養護・教育のための施設」から就労支援施設へと変わったとする原告の主張は誤りであると主張する(被告準備書面(1)14頁)。そして、その根拠として、1997年児童福祉法改正、2012年の子育て関連三法の制定と児童福祉法改正、待機児童ゼロ等の一連の政策は、保育所の性質変更とは無関係であ

ると主張する（同14～16頁）。

(2) 子の養育の第一義的責任は保護者にあるとの主張

また、被告は、児童福祉法及びこども基本法等において、子の養育について第一義的責任は保護者にあると定められていることを根拠として、保育所への子の預け入れは保護者がかかる責任を果たすためのものであり、勤務時間の確保は副次的な効果にすぎないと主張する。そのうえで、保育所が就労支援を目的とする施設であり、保育料を働くための時間を確保する対価と捉える原告らの主張は誤りであると主張する（被告準備書面(2)16～17頁）。

2 被告の上記1(1)の主張について

(1) 1997年改正が保育所の性質変化と無関係であるとの主張について

ア 被告の主張に対する反論

被告は、1997年の児童福祉法改正は「措置制度から契約の仕組みへと変更したものにはすぎず、これは、保育所の性質というよりも、保育所という施設の利用にどう結びつけるか、ということを経済的に変更した改正にすぎない」と主張する（被告準備書面(2)14頁）。

しかし、既に原告第2準備書面5～8頁で主張したとおり、同改正の趣旨は、保育所を児童救済のための福祉施設から保護者が自由に選択・利用できる施設へと位置づけ直し、女性の社会進出と共働き家庭の一般化に伴う保育需要の増大・多様化に対応することにあつた（甲37・39：小泉純一郎厚生大臣（当時）国会答弁、甲33：厚生省担当局長の発言、大阪地判平成29年5月18日）。措置制度から契約制度への転換が、上記のとおり女性の社会進出等の社会状況の変化に伴い保育所の社会的位置づけ、すなわちその性質に変化が生じたことと不可分に結び付いていることは明らかであり、両者を切り離して論じる被告の主張は誤っている。

イ 1997年改正に関する補充主張

1997年改正について、2点の主張を補充する。第1に、1997年（平成9年）改正について、最高裁も原告が主張した内容と同趣旨の判断を示している。保育所廃止条例の処分性等が争われた最判平成21年（2009年）11月26日民集63巻9号2124頁は、改正児童福祉法が、従前の措置制度から転換し、「市町村は、保護者の労働又は疾病等の事由により、児童の保育に欠けるところがある場合において、その児童の保護者から入所を希望する保育所等を記載した申込書を提出しての申し込みがあったときは、希望児童のすべてが入所すると適切な保育委の実施が困難になるなどのやむを得ない事由がある場合に入所児童を選考することができること等を除けば、その児童を当該保育所において保育しなければならない（児童福祉法24条1項～3項）」とする仕組みを採用した点について、「平成9年法律第74号による児童福祉法の改正がこうした仕組みを採用したのは、女性の社会進出や就労形態の多様化に伴って、乳児保育や保育時間の延長を始めとする多様なサービスの提供が必要となった状況を踏まえ、その保育所の受入れ能力がある限り、希望どおりの入所を図らなければならないこととして、保護者の選択を制度上保障した」（下線部は引用者）のものであると判示した。

第2に、1997年改正に当たり法案作成を担当した吉原健二厚生省児童家庭局長と対談した元厚生省児童家庭局長である長尾立子氏の発言が挙げられる。吉原氏が同改正の趣旨は保育所を「自由契約制」とし、保護者の自由な選択の下での「利用施設的な性格を強め」る点にあると説明したことは第2準備書面で述べたとおりであるが（甲33・厚生省児童家庭局編『児童福祉五十年の歩み』143頁）、長尾氏も、1997年改正は「保育所について親御さんの意向を尊重した形、つまり今まで施設側に視点を置いていた福祉施策というものを親の方にポイントを置いた」もので

あると述べている（甲４７・前掲厚生省児童家庭局編１４１～１４２頁）。これらの発言はいずれも、同改正が単なる手続的・形式的変更にとどまらず、保育所の位置づけそのものの転換を意図したものであることを示している。

このように、１９９７年改正により措置制度から契約制度へと転換された本質的理由は、平成２１年最判が判示したとおり、就労する保護者の視点から、保育所に関する「保護者の選択を制度上保障」保護者による保育所の選択を制度上保障する点にある。これは、長尾元児童家庭局長が述べるように、保育所のあり方＝性質が「福祉」中心の給付から「親」の意向を尊重した利用者主体の仕組みへと転換したことにほかならない。したがって、同改正を保育所の性質とは無関係な単なる契約形態の変更にすぎないとする被告の主張は、同改正の趣旨に照らして誤っている。

(2) ２０１２年の立法・法改正が保育所の性質変化と無関係であるとの主張について

ア 被告の主張に対する反論

(ア) 保育所利用は就労目的に限られないという点について

被告は、２０１２年の子ども・子育て関連３法の制定や児童福祉法改正により、就労だけでなく児童虐待や介護の場合にも保育要件が拡大されていることなど、親の就労支援のみを目的としてなされたものではないと主張する（被告準備書面(2)14～15頁）。

しかし、原告は、「保育を必要とする」子どもの中に就労以外の理由が含まれることを否定するものではなく、この点を問題としているわけでもない。原告の主張は、２０１２年の子ども・子育て支援法の制定及び児童福祉法改正がなされた中心的理由が、女性の社会進出や共働き世帯の増加を背景とした親の就労、特に母親が働き稼ぐことを支える点に

あったというものである（原告第2準備書面9～12頁）。この点は、新制度施行後の統計からも裏付けられる。保育所利用目的の約96%が「保護者の就労」で占められており、その他の目的としては保護者の妊娠・出産が0.6%、疾病・負傷・障害が0.9%、同居親族の介護が0.3%等にとどまることから（甲45・厚生労働省「平成27年地域児童福祉事業等調査結果の概況」5頁参照）、保育所が主として親の就労を支える施設として機能していることは明らかである。就労目的以外の保育所利用が認められることは当然であるが、そのことは保育所が主として親の就労を支える施設であるという性質を左右するものではない。

(イ) 2012年改正は子どものために行われたものであるという点

被告は、小宮山洋子国務大臣が同改正について「今回の仕組みは、（中略）子どもたちのためにとということで御議論をしていただいてやってまいりました」等答弁していること等から、同改正は親の就労支援のみを目的としてなされたものではないと主張する（被告準備書面(2)15～16頁）。

まず、被告の引用から、2012年改正に係る「今回の仕組み」の主目的が子どものためであったと解することはできない。該当個所の全文は「今回の仕組みは、再三申し上げているように、役所がつくった仕組みというよりは、私ども政治家もずっと提言をしてまいりましたし、幼稚園、保育所、そして預ける保護者の方、また実施主体になる市町村の方たちなど関係者、多くの方が、本当に、毎回三時間にわたって、三十五回にわたって、子供たちのためにとということで御議論をしていただいてやってまいりました」（乙33・8頁）というものである、この文脈に照らせば、「今回の仕組み」はその直後の「役所がつくった仕組みというよりは、私ども政治家もずっと提言してまいりました」という部分にかかるものとみるのが自然である。これを「子どもたちのため」という文言に結び付けて、

あたかも2012年改正が専ら子どものためのものであるかのように解する被告の主張は、原文の趣旨を歪めるものである。

そもそも、ここで問題にされるべきは、保育サービスの受益者が子どもであるか否かではなく、当該法改正がいかなる社会的要請を背景としてなされたかという点である。2012年改正によって「保育に欠ける」場合から「保育を必要とする」場合へと対象範囲が拡大されたのは、小宮山国務大臣自身が「女性の九割近くが働きたいと思っている」（甲42：第180回国会衆議院社会保障と税の一体改革に関する特別委員会厚生委員会議事録第9号22頁〔国務大臣小宮山洋子発言〕（2012年5月28日））と述べているとおり、女性の就労を促進する社会的必要性に迫られたからにほかならない。保育所が子どもの利用する施設であることは当然であるが、そのことから、法改正の主たる背景が親の就労支援に対する社会的要請にあったことが否定されるものではない。

2012年改正が専ら子どものためになされたものであるとする被告の主張は、いずれも誤っている。

イ 2012年改正等に関する補充主張

2012年改正及び子ども・子育て支援法が制定された背景が、親の就労、特に母親が働き稼ぐことを支える点にあったことは、政府の審議過程においても明確に示されている。子ども・子育て関連三法が定める保育制度は、子ども・子育て新システム検討会議（平成22年1月29日少子化社会対策会議決定）での検討がその内容の基礎となっているところ、この新たな保育制度の理念を策定した社会保障審議会少子化対策特別部会の報告（甲48・社会保障審議会少子化対策特別部会「第1次報告（抄）一次世代育成支援のための新たな制度体系の設計に向けて一）においては、次のような説明がなされている（上記検討会議や部会の関係について、甲4

9・厚生労働省「次世代育成支援の構築に向けた検討経緯」参照）。

すなわち、同報告中の「保育をとりまく近年の社会環境の変化（保育制度の検討が必要となっている背景）」と題する項目は、新たな保育制度を設ける必要が生じた理由の中心に、女性の就業ニーズの高まり及び女性の労働力化の必要性があることを指摘している。すなわち、保育需要が飛躍的に増大した背景として、共働き世帯の増加により「女性の雇用労働者としての働き方が一般化し・・・保育は、特別に支援を必要とする家庭に対する措置としての性格から、多くの子育て家庭が広く一般的に利用するサービスへと変化」したことや、「現在、働いていない未就学児がいる母親であっても、就業希望を持っている者は非常に多」いとして、就業を希望する未就学児の母親の潜在需要の存在を挙げている。また、保育需要が多様化する理由として、「女性の育児期の働き方に対する希望を見ても、子どもが0歳の間は育児休業の取得や育児に専念することを希望し、子どもが1歳から小学校就学前の間は短時間勤務を希望し、小学校就学後にはフルタイムで残業のない働き方を希望する母親が多くを占めている」と述べている。さらに、急速な少子高齢化への対応の必要性を踏まえ、「保育は、現に『保育に欠けている』子どもに対する福祉という従来からの役割を超え、女性が『就労』を断念せずに『結婚・出産・子育て』ができる社会の実現を通じ、我が国の社会経済や社会保障全体の持続可能性を確保していくという緊急的・国家的課題に関わる新たな役割が期待されるに至っている」と指摘している。

このように、2012年の子ども・子育て支援法の制定及び児童福祉法改正がなされた背景の中心は、母親の労働市場への参加と就労を支えることにあった。被告は「急速な少子化の進行や深刻な待機児童問題などの子育てをめぐる現状と背景に対する政府の政策として、親の就労支援の必要性の高まりへの対応という側面があったことは否定しない」（被告準備書

面(2)13頁)と主張し、親の就労支援を数ある政策目的の一つにすぎないかのように述べている。しかし、以上に見たとおり、保育所に関する立法及び法改正がなされた理由の大部分が、親とりわけ母親の就労ニーズの高まりにあったことは明らかである。そして、同報告が「保育は、特別に支援を必要とする家庭に対する措置としての性格から、多くの子育て家庭が広く一般的に利用するサービスへと変化」したと述べているとおり、同法改正は、保育所の性質の変容を反映したものにほかならないのである。

(3) 他の政府政策も保育所の性質変更をしたものではないという点

被告は、エンゼルプランや待機児童ゼロなどの政府政策は、「保育制度を拡充したもので」であり保育所の性質を変更したものではないと主張する(被告準備書面(2)16頁)

しかし、これらの政策は単なる制度の量的拡充にとどまるものではない。一連の政策は、女性の社会進出や共働き世帯の増加に伴い、就労を継続するために保育サービスを必要とする家庭が急速に増加したという社会状況の変化を背景に進められたものである(原告第2準備書面8～9頁、12～13頁)。かかる政策の積み重ねは、保育所の社会的役割の変化及びそれに伴う性質の変容を示すものに他ならない。これを単なる「保育制度の拡充」と捉えて保育所の性質の問題と切り離す被告の主張は誤りである。

(4) 小括

以上のとおり、1997年改正、2012年の立法及び法改正並びに一連の政府政策はいずれも、保育所が福祉的保護の場から就労支援施設としての性格を強める方向で、その社会的役割を転換するものであり、保育所の性質の変容と不可分のものである。被告は、就労支援のみが目的ではないとか、保育所は子どものための施設であるなどと主張するが、国が一貫して、女性の社会進出や共働き世帯の増加を背景とする就労支援という政策目的の下で

保育所制度を再編してきたことは、立法過程における議論等に照らしても明らかである。

したがって、保育所の性質に変容は生じていないとする被告の主張は誤っている。

3 被告の上記1(2)の主張に対する反論

被告は、保護者が子育てについての第一義的責任を負い、保育所における保育の提供等は子どもの養育に関する社会全体としての支援と解すべきであるから、勤務時間確保は副次的効果にすぎないと主張する（被告準備書面(2)16頁）。

しかし、児童福祉法2条2項・子ども子育て支援法2条1項等の規定は、子の養育責任の基本的所在を確認する趣旨のものにすぎず、保育所の社会的機能や役割を限定するものではない。就労を目的として保育所を利用する保護者にとって、保育所が主として就労を可能にするための施設として機能しているとしても、そのことは保護者の養育責任を何ら否定するものではない。保護者は就労しながら子を養育する責任を果たしているのであり、両者は相互に矛盾する関係にあるものではない。そして、これまで述べてきたとおり、保育所は1990年以降、就労支援施設としての性格を明確に強めており、その方向性は度重なる政策や法改正によって裏付けられている。

したがって、子育ての第一義的責任は保護者にあるということは、保育所利用による勤務時間の確保は副次的な効果しなかいとする被告の主張の根拠とならない。被告は、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誤っている。

4 小括

以上から、今日における保育所の主たる役割・性質は、子どもを保育所に預けることにより保護者の就労を可能にするという点にある。すなわち、保育所

は就労支援施設であるといえる。そして、このような役割・性質に照らせば、保育料の一般的性質もまた、親が就労し所得を稼得するために支出される費用に当たるといふべきである。

第3 結語

以上のとおり、必要経費該当性の判断枠組み、本件保育料の必要経費該当性及び保育料の一般的性質に関する被告の主張はいずれも誤りである。

まず、必要経費該当性の判断において「直接」関連性要件は独立の要件とはなり得ない。支出の一般的性質、支出目的及び効果等を総合考慮して判断すべきである。

また、保育料を育児に係る費用として典型的に個人の消費生活上の費用すなわち家事費に当たるとする被告の主張や、これを理由に事業との関連性を一律に否定する被告の主張は、いずれも誤りである。具体的当てはめにおいても、原告倉持の妻が第二子の育児休業を取得したという事情は、必要経費該当性を否定する根拠とはならない。

さらに、今日における保育所の主たる役割・性質は、子どもを預けることにより保護者の就労を可能にする点にあり、このような役割を有する保育所の利用に対する対価である保育料もまた、親が就労し所得を稼得するために支出される費用としての性質を有する。

本件保育料は、所得を生ずべき業務に関連して支出であり、必要経費に該当する。

以 上