

# 柔道整復師の免許取得費用と必要経費

明治学院大学法学部教授 渡辺 充

第1審：大阪地裁平30年（行ウ）第93号，令1・10・25判決（LEX/DB 25569415）  
控訴審：大阪高裁令1年（行コ）第167号，令2・5・22判決（LEX/DB 25569414）

Brush up point

本件は、接骨院開業後に、納税者自身が柔道整復師の免許を取得するための支払額を、その接骨院の事業の必要経費として計上できるか否かが問題となっている。第1審、控訴審ともに納税者敗訴の判決が下されたが、その判決のポイントは、次のとおりである。

- (1) 納税者は、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接骨院を開業していた。したがって、本件支払額は、本件各係争年当時、納税者が行っていた柔道整復師を雇用して柔道整復を行うという事業形態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。
- (2) 本件支払額は、業務独占資格を獲得するという所得に含まれない人的資本の価値増加を得る効果を有するものであり、家事費に該当する。
- (3) 給与所得において業務独占資格を含めた人の資格を取得するための支出が特定支出控除として是認されることをもって、事業所得においても、当該支出が必要経費に該当するものということとはできない。

## I 事実関係

原告Xは、平成23年9月から、「A接骨院」の屋号で接骨院を開業し、柔道整復業及びカイロプラクティック並びに理学療法による整体業を営む個人であるが、X自身は、本件接骨院の開業当時、柔道整復師の免許を有していなかった。そこで、Xは、本件接骨院の開業当時、自らは免許を要しないカイロプラクティックを行う一方で、免許を有するBを雇用して柔道整復を行わせていたが、Bが数か月で退職したため、平成24年4月からは、免許を有するCを雇用して柔道整復を行わせていた。

Xは、Cが数年後に独立することが予想されたことから、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こととし、平成25年4月～平成28年3月の間、柔道整復師法12条1項所定の都道府県知事の指定を受けた柔道整復師養成施設であるD専門学校の柔道整復師学科夜間部3年制課程を履修した。Xは、本件学校に対し、学費等の納入金として、(1)平成25年4月11日に150万2500円、(2)平成26年3月24日に110万7500円、(3)平成27年4月1日に114万2500円（本件支出額は、(1)と(2)の合計額261万円である。）を支払った。Xは、平成28年5月24日、免許の交付を受け、同月以降、本件接骨院において、他の柔道整復師1

名と共に柔道整復を行っている。

そこで、Xは、青色申告の承認を受け、本件学校に支払った金額を、事業所得の必要経費に算入して平成25年分及び平成26年分の所得税等の確定申告をしたところ、所轄税務署長Yから、本件支払額は、所得税法45条1項1号所定の家事費に該当し、必要経費に算入されないとして、本件各年分の所得税等の各更正処分及び過少申告加算税の各賦課決定処分を受けたことから、これを不服として所定の手続きを経て、本訴に及んだ。

## II 主たる争点と当事者の主張

本件の争点はいくつかあるが、本稿では、本件支払額の必要経費該当性についてのみ取り上げる。主たる争点に対する当事者の主張は、次のとおりである。

納税者の主張	税務当局の主張
<p>(1) 本件支払額は必要経費に該当する 所得税法の文言及び趣旨等に照らせば、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の遂行上必要であれば足りる。Xは、本件接骨院において、柔道整復の施術を含む事業を営み、当該施術による収入を継続して得るために、本件支払額を支出したものであるから、本件支払額は、事業所得を生ずべき業務の遂行上必要であり、必要経費に該当する。</p> <p>(2) 本件支払額は家事費に該当しない 本件支払額は、資格を取得するための費用であるとしても、直ちに家事費に該当するということができない。</p> <p>(3) 給与所得者の特定支出控除との関係 所得税法57条の2第2項4号（当時）によれば、給与所得において、人の資格を取得するための支出で、その支出がその者の職務の遂行に直接必要なものである場合には、一定の要件の下で、特定支出控除が認められる。このことに照らせば、事業所得において、同様の支出を家事費に該当し、必要経費に該当しないものとするは不合理である。</p>	<p>(1) 本件支払額は必要経費に該当しない 本件支払額は、Xが柔道整復師の資格を取得するための支出であって、Xが営んでいた形態の事業に係る収入を生み出す活動において支出されたものではない。Xの事業内容に照らせば、本件支払額は、Xが将来、業として柔道整復を行うために、Xの主観において必要な支出であるとはいえず、Xが現に行っている形態の事業の遂行上、客観的に見て必要な支出であるとはいえない。</p> <p>(2) 本件支払額は家事費に該当する 柔道整復師の資格は、柔道整復を業として行うことができる一身専属的な資格であり、人の生涯にわたる収入獲得活動に効用を有するものである。したがって、このような性質を有する本件支払額は、支出年分の収入に対応するものではなく、その年分の所得の必要経費に算入されるべきものではなく、家事費に該当する。</p> <p>(3) 給与所得者の特定支出控除との関係 給与所得者の特定支出は、単身赴任帰宅旅費等を含むものであるから、概算経費の控除というよりも、給与所得者の個別事情に対応した担税力調整の制度というべきである。そうすると、給与所得者の特定支出は、事業所得の必要経費とは趣旨を異にするから、国家資格の取得費について、両者を同一の扱いにすべきとはいえない。</p>

## III 判決の要旨

### 1. 第1審判決の要旨

第1審大阪地裁は、本件支払額の必要経費性について、次のとおり判示した。「原告は、本件各年当時、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ところ、自らが免許を取得して柔道整復を行うことで本件接骨院の経営の安定及び事業拡大を図るこ

とを目的として本件支払額を支出したものである。しかしながら、本件支払額は、本件各年当時において、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く、また、原告が本件各年後に柔道整復を業として行うことにより収入を維持又は増加させる効果を有するとしても、その事業は、原告が、施術所の開設には不要な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ったものとなる一方で、本件支払額は、業務独占資格を獲得するという所得に含まれない人的資本の価値増加を得る効果を有するものであるということが出来る。そうすると、本件支払額は、本件各年当時における原告の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と認めることはできない。…本件支払額は、本件各年分の所得について、所得税法37条1項所定の必要経費に該当するということとはできない。」

なお、給与所得者の特定支出控除との関係については、給与所得計算の特殊性につき判示した上で、「給与所得において業務独占資格を含めた人の資格を取得するための支出が特定支出として控除されることをもって、事業所得において、当該支出が必要経費に該当するものということとはできない。」と判示した。

## 2. 控訴審判決の要旨

第1審判決を不服とした納税者は控訴したが、控訴審判決では、本件支払額について、家事関連費は業務の遂行上必要であることが明確に認定できる部分の金額に限って必要経費に算入することができるものとして、一步進んだ解釈を示しながらも、「本件支払額を支出した結果、平成28年以降に柔道整復師として柔道整復を業として行い、収入を維持又は増加させたとしても、他方で控訴人は、本件接骨院に係る業務とは別に上記説示のとおり地位を得たものであるから、本件支払額が必要経費に算入されるためには、そのうち、本件接骨院に係る業務の遂行上必要である部分を明らかに区分することができること及びその金額、又は取引の記録等に基づいて本件接骨院に係る業務の遂行上直接必要であったことが明らかにされる部分があること及びその金額を明らかにする必要があるにもかかわらず、控訴人はいずれについても具体的な主張立証をしていない。」と判示し、本件接骨院を経営するために控訴人が免許を取得することが必須ではないことを考え合わせれば、本件支払額の全額を必要経費に算入することができるとは認められないし、本件支払額のうち必要経費に算入できる部分が特定されているともいえないので、必要経費に算入される家事関連費性についても否認した。

## IV 解 説

[1] はじめに、本件資格の性格が問題となる。「柔道整復師」とは、厚生労働大臣の免許を受けて、柔道整復を業とする者をいう(柔道整復師法2①)。この柔道整復師の免許は、柔道整復師国家試験に合格した者に対して、厚生労働大臣から与えられる(柔道整復師法3)。なお、柔道整復師法15条は、医師である場合を除き、柔道整復師でなければ、「業」として柔道整復を行ってはならない旨を規定しているが、「施術所」の開設については、施術所を開設した者は、開設後10日以内に、開設の場所、業務に従事する柔道整復師の氏名その他厚生労働省令で定める事項を施術所の所在地の都道府県知事に届け出なければなら

ないとするだけで(柔道整復師法19)、必ずしも有資格者のみが施術所を開設できるとはしていない。この点、本件においても無資格者のXが柔道整復師を雇用し、接骨院を開業している。なお、Xは、資格取得前は、柔道整復に該当しないカイロプラクティック等を行っていたが、現在わが国では、カイロプラクターという職業については法制化されておらず、いわば誰でもカイロプラクターを名乗れるというのが現状である。

以上のとおり、「柔道整復師」は、正式な国家資格であり、個人に帰属する一身専属権であるので、医師、弁護士、会計士、税理士といった士業の資格と同様に、その取得費は家事費として必要経費に算入されないのが原則である。このように判断する限り、この問題はこれで終了となる。

[2] しかし、各種資格の中には、事業の遂行上、「士業」としての事業独立性(業務独占資格)ほどは高くないが、その資格取得が直接業務に関連するものが多くある。たとえば、熱管理士、ボイラー技士、ボイラー溶接士、起重機運転士、アセチレン溶接士等々のものである。これらの資格は、「人的資本の価値増加」ではあるものの、むしろ現に行われている業務との直接関連性が強いものと考えられ、その資格取得に要した費用は、必要経費に算入できものと考えられる。

ただし、本件では、事業関連性はあるものの、「現に行われている業務」との関連性はないと第1審は判示した。この点は明確な論法で、第1審は、「本件支払額は、本件各年当時において、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く」(傍線筆者)とし、柔道整復師を雇用し、自らはカイロプラクターとして施術を行うという「形態の事業」において、納税者自らの「人的資本の価値増加」をもたらす資格取得費用は、当該事業の必要経費ではないとしたのである。したがって、筆者は、本件判決自体を否定するものではない。

[3] ところで、控訴審判決は、本件支出額を家事費として門前払いするのではなく、家事関連費該当性へのアローワンスを示した点は注目される。すなわち、仮に本件支出額が家事関連費であるとした場合、「本件接骨院に係る業務の遂行上必要である部分を明らかに区分することができること及びその金額、又は取引の記録等に基づいて本件接骨院に係る業務の遂行上直接必要であったことが明らかにされる部分があること及びその金額を明らかにする必要があるにもかかわらず、控訴人はいずれについても具体的な主張立証をしていない。」と判示した。

これは、本件資格取得が、まったく「前記の形態の事業」とは無関係ではなく、家事按分の合理性さえ立証できれば、是認される可能性があるということを示唆している。この家事按分については、①業務に直接関連するものであること、②業務遂行上、必要性があること、③業務用の金額を明確に区別できることが必要であり、本件の場合、③は、なかなか合理的な尺度が見つからない。そこで、このような場合、筆者は、思い切って、税法が折衷的にとる手法に「2分の1基準」があるので、資格取得費の2分の1以下の金額の計上であれば、是認しても構わないのではないかと考える。

[4] このような緩やかな基準を認める趣旨は、Xの主張にもあるとおり、給与所得者の特定支出控除(所得税法57条の2)との衡平性の観点からである。すなわち、平成24年の税

制改正により、従前は弁護士、公認会計士、税理士その他の業務独占資格については、特定支出控除の対象としていなかったところ、同年の改正により、給与所得者の就労の多様化等に伴い、これらの業務独占資格を得ながら企業等で勤務する者も増加しているといった勤務形態の変化に対応するとともに、特定支出控除の適用件数が非常に少なく、給与所得者の実額控除による確定申告の機会拡大を図る観点から、業務独占資格を含めた人の資格を取得するための支出を特定支出の範囲に含めたのである。判決では、事業所得と給与所得の所得概念や課税体系の違いから、「給与所得において業務独占資格を含めた人の資格を取得するための支出が特定支出として控除されることをもって、事業所得において、当該支出が必要経費に該当するものということとはできない。」と判示し、いかにも冷たい態度をとっている。しかし、上記のとおり、家事按分の①②の要件を満たす場合、これを所得計算構造の違いというだけで、切り捨ててよい議論ではないと筆者は考える。そこで、立法論的提案（あるいは通達における取扱いとして）となるが、少なくとも2分の1程度の金額の家事関連費性を認めてもよいのではないかと考える。

これで  
万全!

ポストコロナ経営・虎の巻 — 未来志向のイノベーション構想 —

第  
2  
回

# ポストコロナでとるべき対策

— 経営承継研究会 —

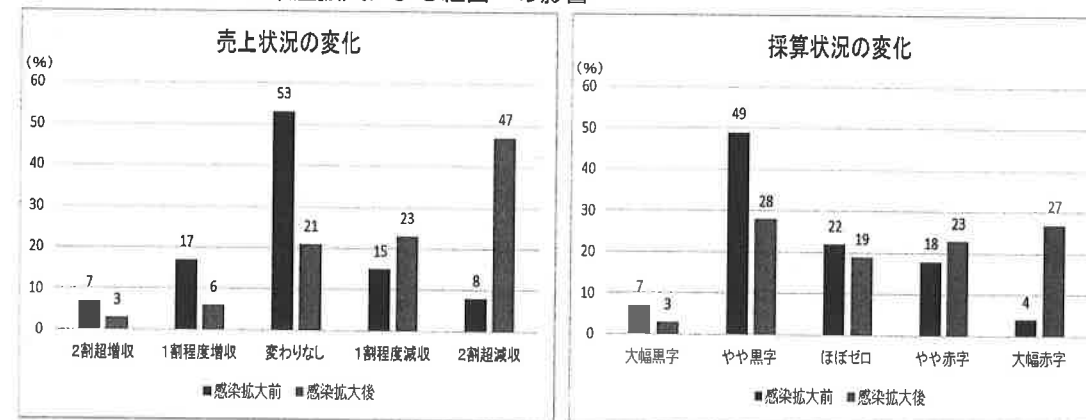
中小企業診断士 三嶋 弘幸

## Question

私は、首都圏で宝飾小売店を営んでいます。新型コロナウイルス感染症の影響で、緊急事態宣言、外出自粛により、経営状況が悪化しています。固定客に依存した営業スタイルで、ポストコロナに向けて新規顧客の開拓や新規事業の立ち上げ等が必要と認識しています。新たな事業戦略を検討したいと思っており、戦略立案に向けたプロセス等をご教示ください。

新型コロナウイルスは、日本経済に大きな打撃を与えており、長期に及ぶ経済の低迷を招く恐れがあります。コロナ禍で、消費行動等の変化が顕著化しており、従来のビジネスモデルの転換が求められています。

●図表-1 コロナ感染症拡大による経営への影響



(出典) 「新型コロナウイルス感染症の影響下における中小企業の経営意識調査」2021年5月13日 東京商工リサーチ調査 (内閣府請負調査)

## 1 コロナ禍での中小企業の現状

### (1) 中小企業の経営への影響

内閣府(東京商工リサーチ調査)調査によると、中小企業において感染症拡大前(2019年)から感染症拡大後(2020年)にかけて、売上減少と回答した企業の割合は23%から70%に増