

(続紙 1)

京都大学	博士 (法 学)	氏名	橋本 彩
論文題目	教育支出に対する課税についての一考察		
(論文内容の要旨)			
<p>本論文は、教育支出の有する知的好奇心を満足させる消費としての側面と所得獲得能力を向上させる投資としての側面との課税上の反映のあり方に着目して、教育支出の課税上の取扱いを検討し、その課題を考察するものである。第1部において、我が国の税法における典型的場面から教育支出に対する取扱いの傾向を検討し、第2部にて、米国において教育支出に対してどのような課税が行われているかを取り上げている。</p> <p>第1章では、我が国において高等教育の支出の費用控除が問題となる場面として、必要経費としての控除の可能性と、特定支出控除制度の適用可能性を検討している。教育支出の必要経費控除を否定した裁決例を例として示し、我が国では、教育を受けることが消費主体としての活動であり、所得に算入されるべきであると評価される傾向にあることを指摘する。また、特定支出控除制度の利用による教育支出の控除が認められる範囲は、必要経費として控除が認められる範囲と異なる部分があることも指摘する。</p> <p>第2章では、教育支出が資産化される可能性として、繰延資産を取り上げている。従来、繰延資産として取り扱われていた試験研究費に言及し、企業会計において直ちに経費として控除される処理が行われることに合わせて、課税上も直ちに控除することが認められている現状に対して、所得課税の原則から収益の発生が見込まれる期間に対応する償却を検討すべきことを指摘している。</p> <p>第3章では、扶養控除、勤労学生控除、寄附金控除、寄附に対する税額控除など様々な教育を含めた人的資本の形成を考慮する控除制度を取り上げる。</p> <p>第4章では、教育支出により受ける利益が非課税としないと判断した裁判例に考察を加え、我が国において、教育を受けることは消費主体としての活動とみられており、教育支出を所得から差し引くこと消極的であることを指摘する。</p> <p>第5章では、米国所得税法に目を向け、教育支出が私的費用、事業費用、資本的支出の3つの性質を有する支出に分類されていることを念頭に置いたうえで、内国歳入法典162条および財務省規則1.162-5によって形成されてきた、教育支出の費用控除の基準を詳細に検討する。財務省規則1.162-5を規定するに至る契機となった裁判例を概観し、教育支出の費用控除の基準を形成した判例法の蓄積を、財務省規則を手掛かりとして整理している。これに基づき、能力維持基準および使用者指示基準と称される基準が、教育支出が事業費用の性質を有するか私的費用の性質を有するかを決定するための基準となっており、初心者水準教育基準およびキャリアアップ教育基準と称される基準は、教育支出が直ちに控除できる事業費用の性質を有するか資本的支出の性質を有するかを決定するための基準となっていることを指摘する。さらに、教育支出の費用控除の基準が、教育以外の支出の費用控除の基準と異なる部分があり、資本的</p>			

支出の性質を有する教育支出の控除を否定している点が批判されていることを指摘している。

第6章では、教育支出の資産化の提案について考察を行う。人的資本の発想に基づいて理想的な所得課税を実現しようとする観点から、教育支出を資本的支出として取り扱う場合の問題として、控除されるべき教育支出の範囲、教育支出と対応する所得、教育支出の償却方法に関する議論を検討する。

第7章では、内国歳入法典25条Aに規定されるHope奨学金税額控除（アメリカ機会税額控除）および生涯学習税額控除、内国歳入法典222条に規定される所得控除を取り上げ、検討する。教育支出の税額控除および所得控除が米国所得税法において設けられた背景として、物的資本への投資と人的資本への投資との対比が意識されていること、給付付き税額控除とされることで逆進性への対応がとられていることを特徴としてあげる。

第8章では、教育支出により受ける利益が非課税とされることが条文上明確にされている場合として、内国歳入法典117条による奨学金の非課税や内国歳入法典127条による使用者の教育支援の非課税、内国歳入法典108(f)条による奨学金の返還免除の非課税に言及する。

最後に、米国における教育支出に対する課税の取扱いと我が国における取扱いの対比から、教育支出に対する課税の再検討を行う。その帰結として、事業を遂行するために必要とされる教育支出について、我が国の税法においても必要経費控除が認められる余地があることを指摘する。特定支出控除制度においては、必要経費控除とは対照的に教育支出の控除が認められる範囲が拡張されており、事業所得者における必要経費の範囲との対比において、検討が必要であると述べる。さらに、教育支出に対する課税として人的資本の考え方を採り入れる提案がされていることを指摘したうえで、税額控除や所得控除を利用した教育支出の控除を行うという課税上の取扱いを考慮することも可能だという理解を示す。

(続紙 2)

(論文審査の結果の要旨)

教育に知的好奇心を満足させる消費としての側面と所得獲得能力を向上させる投資としての側面があることは、広く認識されてきた。しかし、これらふたつの側面から教育支出に関する課税が検討されることは、これまでほとんどなかった。教育を受ければ直ちに経済的利益が実現されるものではないから、投資としての教育支出は将来利益に結びつく性質を有するにもかかわらず、これをいったん資産として認識し、将来利益に対応させて控除するという課税方法も、議論されることはあまりなかった。本論文は、このような教育支出をめぐる課税の問題に本格的に取り組んだものである。

本論文は、教育をめぐる課税の問題を、米国の所得課税における議論の幅広い紹介と分析を通して検討している。この検討では、①教育支出は私的費用、事業費用、資本的支出の3つの性質を有する支出に分類できると認識されていること、②教育支出が事業費用の性質を有するか私的費用の性質を有するかを決定する基準、および、直ちに控除できる事業費用の性質を有するか資本的支出の性質を有するかを決定する基準を用いて、費用控除の可否が判断されていること、③物的資本への投資と人的資本への投資との対比を意識した教育支出の資産化および償却が検討されていること、が明らかにされている。これらは、米国の議論を丹念に整理し分析したことによる成果であり、我が国の同種の議論において十分な参照価値がある。

以上のように、本論文は、教育支出に対する課税を検討する上で、重要な視座を与えるものであるが、課題も残されている。第一に、本論文が検討したアメリカ租税法上の議論と我が国の議論との間には、十分に噛み合っているとは言い難い部分が見受けられる。また、教育により受ける利益が非課税とされる場合については、必要な考察を尽くしているとは言えず、さらなる検討が必要である。第二に、教育機関に対する財政支援がなされていることから、教育を受ける納税者本人も間接的に経済的利益を受けているという視点への対応に、検討の余地がある。財政的支援の結果、教育支出を所得から控除することを教育に対する課税上の優遇措置と見るべきか、租税理論上あるべき課税と見るべきかという説明にも、不明瞭と言わざるを得ない点が認められる。しかし、これらの点は解消可能であり、今後の研究の進展に期待をすべきであろう。

以上の理由により、本論文は、博士（法学）の学位を授与するに相応しいものであると認められる。

また、平成28年7月22日に調査委員3名が論文内容とそれに関連した試問を行った結果、合格と認めた。

なお、本論文は、京都大学学位規程第14条第2項に該当するものと判断し、公表に際しては、当該論文の全文に代えてその内容を要約したものとすることを認める。