

米国における高等教育支出の費用控除

橋 本 彩

目次

はじめに

- 1, 米国における教育支出の費用控除
- 2, 教育支出の控除の取扱いの歴史的経緯
- 3, 現在の規則による教育支出の控除
 - (1) 現在の財務省規則
 - (2) 積極的基準
 - ア, 能力維持基準 (skill-maintenance standard)
 - イ, 使用者指示基準 (employer-mandate standard)
 - (3) 消極的基準
 - ア, 初心者水準教育 (entry-level education) 基準
 - イ, キャリアアップ教育 (upward-bound education) 基準
 - (4) 事業の開始と継続
- 4, 現在の規則による教育支出の控除に対する評価

おわりに

はじめに

我が国において、高等教育、特に大学等の授業料その他の学費の支出の控除に対する課税をめぐる議論はあまり活発になされていない。大学の授業料等の支出の控除に対する課税を取り扱った裁判例・裁決例も少なく、ほとんどの場合、授業料相当額が所得税法上控除できないことに対して、多くの納税者は違和感を抱かないようである。

これに対して、米国では、大学等の授業料その他の学費が高騰し¹、学生の負担が大きくなっているという背景があり、高等教育、特に大学等の授業料その他の学費の支出に対する課税のあり方が活発に議論されている。我が国でも、これまで大学の授業料は全体として上昇し続けてきており²、今後さらに値上げされる可能性は高い³。

高等教育の支出に対する課税の問題として、まず考えられるのは、教育支出を費用として控除しうるかという点だろう。我が国では、大学院の授業料の必要経費としての控除を否定した裁判例⁴があるが、教育支出の必要経費控除に関する取扱いについて、裁判例等で争われることは少ない⁵。そのため、教育支出を課税上どのように取り扱っているかは不明な部分が多い。一方で、米国では、内国歳入法典162条および財務省規則 § 1.162-5 により一定

¹ 米国における2014年の高等教育の支出は、1969年から比べて2倍以上になっている。たとえば、公立大学の1969年の授業料および寮費や食費の平均は7,443ドルであったが、2013年から2014年にかけての平均は15,640ドルである。STAFF OF THE JOINT COMM. ON TAXATION, JCX-133-15, BACKGROUND AND PRESENT LAW RELATED TO TAX BENEFITS FOR EDUCATION, at 32 (Joint Comm. Print 2015), available at <https://www.jct.gov/publications.html?func=startdown&id=4843>.

² 文部科学省「国立大学と私立大学の授業料等の推移」(http://www.mext.go.jp/b_menu/shingi/kokuritu/005/gijiroku/06052921/005/002.htm) 参照。

³ たとえば、国立大学の授業料について、今後15年間で現在の年間約54万円から約40万円増加する可能性があるという試算を文部科学省が示している。

衆議院第189回国会文部科学委員会「会議録第20号」〔常盤豊君政府参考人（文部科学省高等教育局長）発言〕（平成27年12月1日）(http://www.shugiin.go.jp/internet/itdb_kaigiroku.nsf/html/kaigiroku/009618920151201020.htm) において、以下のように述べられている。

国立大学に対する運営交付金の減少を「仮にこれを全て授業料収入で賄うとした場合におきましては、平成27年度の学生数をもとに試算を行いますと、授業料は約93万円となりまして、現在と比べて約40万円の増加が必要となる」。

⁴ 国税不服審判所裁決平成15年10月27日裁決事例集66巻120頁（企業法務を中心に業務を営む弁護士について、企業法学を専攻する大学院修士課程および博士課程の入学金および授業料の必要経費としての控除を否定。）、国税不服審判所裁決平成13年9月27日判例集未搭載（歯科医院を営む歯科医師について、歯科麻酔学を専攻する大学の特別研究生として支出した学費の必要経費としての控除を否定。）。

の基準が示されており⁶，米国での議論には参考になる点があるのではないかと予想される。本稿は，以上の観点から，教育支出の費用控除に関する米国の法令および判例の現状を検討し，今後の教育支出の控除のあり方を考えようとするものである。

1. 米国における教育支出の費用控除

米国では，教育支出が内国歳入法典（Internal Revenue Code of 1986. 以下「I.R.C.」という。）162条における「通常かつ必要な費用」として控除できるか否かという問題を起点に，長年議論が蓄積されてきた。

I.R.C.162条(a)は，「事業を遂行した課税年度において負担または支払った通常かつ必要な費用すべてを控除できるものとする」⁷と規定する。米国財務省によって1958年に公表され1967年に修正された財務省規則（Treasury Regulation. 以下「Treas. Reg.」という。）⁸ § 1.162-5 が，教育支出の領域において I.R.C.162条により控除できる教育支出の基準を具体化している。

Treas. Reg. § 1.162-5 は，個人が自らの利益のために支出した教育支出を取り扱っている。被用者のために使用者が支出した研修費等の教育支出の控除には適用されず，I.R.C.162条の基本的原則に立ち返って，「通常かつ必要な費用」であるか否かにより控除できるか否かが判断される⁹。

教育支出は，以下の3つの性質を有するものに分けて考えられている。

⁵ 大学の授業料等ではないが，講習会への参加費用につき控除を認めた事例は，若干ながら存在する。矯正歯科を診療科目とする歯科医が歯科矯正医療技術の指導を受けるため矯正歯科臨床講習会に参加した費用につき，事業の遂行上必要なものと認められるとして必要経費に該当するとした裁判例として，高松高判平成8年3月26日行集47巻3号325頁。この事例における講習会への参加費用は，1回当たり20万円あるいは30万円とそれなりに高額であり，各年度において80万円から240万円にものぼっている。

⁶ 先行研究として，確井光明「米国連邦所得税における必要経費控除の研究(3)」法協93巻7号1093頁（1976年），畠山武道「教育・研修費課税をめぐる問題」金子宏編『所得課税の研究』263頁（有斐閣・1991年）。

⁷ I.R.C. § 162(a).

⁸ Treas. Reg. § 1.162-5, T.D. 6918, 1967-1 C.B. 39.

①私的費用

私的費用は、「私的」かつ「生活のため」の支出であり、I.R.C.162条によって必要とされているような事業目的に利用されていないため¹⁰、現在および将来にわたって控除することはできない¹¹。たとえば、弁護士が絵画史に対する文化的関心を満足させるために美術史専攻で大学に入学し支払った授業料などが、典型的な私的費用とされる。

②事業費用

事業費用は納税者の事業の遂行に通常かつ必要な費用であるため、I.R.C. 162条に基づき費用控除できる¹²。たとえば、弁護士や公認会計士が最新の動向を把握しておくために租税研究会に出席する費用が、事業費用にあたる教育支出の例である。

③資本的支出

資本的支出は、原則として直ちには控除できない¹³。たとえば、新たな職に就く資格を得るために受ける職業訓練または専門職となるための教育の支

⁹ See Boris I. Bittker, Lawrence Lokken, *Federal Taxation of Income, Estates and Gifts*, ¶22.1.1. (Westlaw online). なお、Treas. Reg. § 1.162-5 が、使用者により被用者のために支出された研修費等の教育支出の控除に適用された例もある。See *Love Box Co. v. Commissioner*, 842 F.2d 1213 (8th Cir. 1988), cert. denied, 488 U.S. 820 (1988) (Treas. Reg. § 1.162-5 が、企業理念であった「個人の自由と責任、大変な努力、質素、誠実、正直、高潔」を被用者に教えるセミナーのための会社の支出の控除を否定するにあたって用いられた。セミナーが、会社での具体的な仕事の能力にあまりにも関係が薄すぎる一般的な教育支出に近い場合、控除は認められなかった。).

¹⁰ See *Carroll v. Commissioner*, 418 F.2d 91 (7th Cir. 1969) (警察官が哲学専攻の大学の課程に入学し授業料を支出した事例。); *Duffey v. Commissioner*, 36 T.C.M. (CCH) 609 (1977) (印刷工が理学の学士号を取得する大学の課程の授業料を支出した事例。).

¹¹ I.R.C. § 262.「私的費用、生活費、家族のための費用 (personal, living, or family expenses) の控除は認められない。」と規定する。

¹² Treas. Reg. § 1.162-5(c)(1); *Coughlin v. Commissioner*, 203 F.2d 307 (2d Cir. 1953).

¹³ I.R.C. § 263, § 167.

出などが、資本的支出にあたると考えられる。資本的支出の性質を有する教育支出が、他の資本的支出と同じように取り扱われるとすれば、(1)納税者の平均余命または利益を生じる役務をすることが見込まれる期間にわたって教育支出を償却する、または(2)未確定状態にしておいて、退職・死亡または特定の分野での就職が不可能になった際に損失として教育支出を控除する、のいずれかの可能性がある。しかし、内国歳入庁 (Internal Revenue Service. 以下「IRS」という。) および裁判所は、これらの方法のどちらも認めておらず¹⁴、資本的支出の性質を有する教育支出は現在においても将来においても控除できなくなっている。

Treas. Reg. § 1.162-5 は、控除できない私的費用や資本的支出を、I.R.C. 162条により控除できる教育支出から取り除こうとするものと考えられる。ここでは、教育支出の控除の取扱いが現在のあり方に至るまでの歴史的経緯をみたうえて、Treas. Reg. § 1.162-5 を中心として、いかなる教育支出が控除可能とされているかを確認する。

2、教育支出の控除の取扱いの歴史的経緯

教育支出の控除に関する Treas. Reg. 1.162-5 は1958年に創設された¹⁵。規則が設けられる1958年以前、IRS は、教師が夏期講座に出席するための支出、および大学院の博士課程の支出について、控除を否定していた¹⁶。

教育支出を控除できる可能性に言及した裁判例として有名なものが、Welch 判決¹⁷である。Welch 判決において、最高裁判所は、傍論ではある

¹⁴ See Bittker, Lokken, *supra* note 9. See also Denman v. Commissioner, 48 T.C. 439 (1967) (職業の資格を得るための支出は、私的費用であり、資本化されることにより、私的な要素は薄まらないし、事業費用に変わりもしないと述べた。) ; Hall v. Commissioner, 29 T.C.M. (CCH) 1363 (1970) (プロの職業に就いていることが予想される期間にわたって償却することを認めなかった。)

¹⁵ 1958年以前の状況については、see Bernard Wolfman, *Professors and the "Ordinary and Necessary" Business Expense*, 112 U. PA. L. REV. 1089, 1093-1101 (1964).

¹⁶ O.D. 892, 1921-4 C.B. 209 (1921), O.D. 984, 1921-5 C.B. 171 (1921). いずれも Rev. Rul. 69-31, 1969-1 C.B. 307 により廃止されている。

が、教育支出を事業費用と認めないことの合理性に言及した。Welch 判決は、教育支出は私的費用ではなく事業費用になりうるが、これまでの裁判例において問題となった支出は資本的支出であると述べた¹⁸。Welch 判決以降、教育のための支出の控除を否定する根拠として、私的費用と資本的支出という2つの根拠があることが意識されるようになった。

大学における教育支出につき費用控除を認めた最初の裁判例は Hill 判決¹⁹である。Hill 判決は、公立学校の教師が州法により教員免許の更新の条件とされた大学の夏期講座を受講した事例において、夏期講座に係る支出を通常かつ必要な費用として控除を認めた。Hill 判決以降も、教育支出の控除を認めない裁判例が続いたが²⁰、Coughlin 判決²¹において、再び教育支出の控除が認められた。Coughlin 判決は、連邦税制についても取り扱う弁護士が租税協会の行う講座に出席した事例において、租税協会の行う講座に係る支出の控除を認めた。

以上のような流れを受けて、1958年に、教育支出に関する財務省規則が出された²²。1958年に出された Treas. Reg. § 1.162-5（以下「1958年規則」という。）では、(1)納税者の雇用のためにまたは事業において必要とされた能力を維持または向上させる教育の支出、または(2)納税者の雇用関係・地位・報酬額を維持する条件として、法規制により課せられた明示的条件または使用者により課せられた明示的要求を満たす教育の支出の費用控除を認めた。

¹⁷ Welch v. Helvering, 290 U.S. 111 (1933).

¹⁸ Cardozo 判事の判示は、以下の通りである。「旧パートナーシップののれん (good will) と同様に、信用および教育は資本的資産に類似している。多くの人にとって、信用と教育は成功への道を切り開くための道具にすぎない。信用および教育を得るために費やした金銭は、有効かつ賢明に費やされる。それは事業経営のための通常の費用ではない」(Id. at 115-16.)。

¹⁹ Hill v. Commissioner, 181 F.2d 906 (4th Cir. 1950), rev'g, 13 T.C. 291 (1949).

²⁰ See Cardozo v. Commissioner, 17 T.C. 3 (1951); Lampkin v. Commissioner, 11 T.C.M. (CCH) 576 (1952).

²¹ Coughlin v. Commissioner, 203 F.2d 307 (2d Cir. 1953), rev'g, 18 T.C. 528 (1952).

²² Treas. Reg. § 1.162-5, T.D. 6291, 1958-1 C.B. 67-68.

一方で、(3)新たな地位または相当な昇進を得る目的の教育の支出、(4)納税者の教育的向上心や私的目的を満たすための教育の支出を区別して、費用控除できないとした。1958年規則は、教育支出を支出した納税者の主観的な「主要目的」に基づいて、控除できるか否かを判断するものであった²³。

3、現在の規則による教育支出の控除

(1) 現在の財務省規則

1967年に公表された Treas. Reg. § 1.162-5（以下「現行規則」または単に「規則」という。）²⁴は、1958年規則の主要目的基準に代えてより客観的な基準を採用し、いくつかの面でルールを修正した²⁵。1958年規則と同様、現行規則は、(1)納税者の雇用のためにまたは事業において必要とされた能力を維持または向上させる教育の支出、または(2)納税者の雇用関係・地位・報酬額を維持する条件として、法規制により課せられた明示的条件または使用者により課せられた明示的要求を満たす教育の支出の費用控除を認めた²⁶。しかし、(3)納税者の事業において最低限必要な教育の支出、または(4)納税者に新たな事業の資格を与える教育の一部である教育の支出は、費用控除を認められない²⁷。すなわち、(1)または(2)の積極的基準のうちのどちらかにあてはまり、(3)および(4)の消極的基準の双方を満たさない教育支出につき、現在の Treas. Reg. § 1.162-5 は控除を認めている。

²³ *Fleischer v. Commissioner*, 403 F.2d 403 (2d Cir. 1968)（1958年規則について、「納税者の主たる目的が、教育費の控除可能性を決定する核心である。」と述べる。*Id.* at 405). 1958年規則と当該規則が適用された裁判例について、*see* Richard A. Shaw, *Education as an Ordinary and Necessary Expense in Carrying on a Trade or Business*, 19 TAX L. REV. 1 (1963).

²⁴ Treas. Reg. § 1.162-5, T.D. 6918, 1967-1 C.B. 39.

²⁵ 1958年規則と現行規則を比較したものとして、*see* Richard C. Spencer, *The Deductibility of Educational Expenses: Administrative Construction of Statute*, 17 BUFF. L. REV. 182 (1968).

²⁶ Treas. Reg. § 1.162-5(a).

²⁷ Treas. Reg. § 1.162-5(b).

(2) 積極的基準

(1)または(2)の積極的基準を満たす教育支出は、I.R.C.162条に基づいて控除しうる。(1)納税者の雇用のためにまたは事業において必要とされた能力を維持または向上させる教育の支出という基準（以下「能力維持基準」という。）²⁸は、Coughlin 判決²⁹に由来しており、Treas. Reg. § 1.162-5(c)(1)によりさらに具体化されている。(2)納税者の雇用関係・地位・報酬額を維持する条件として、法規制により課せられた明示的条件または使用者により課せられた明示的要求を満たす教育の支出という基準（以下「使用者指示基準」という。）³⁰は、Hill 判決³¹に由来し、Treas. Reg. § 1.162-5(c)(2)により具体化されている。これら2つの積極的基準については、消極的基準と異なり例示は示されていない³²。1958年規則の積極的基準の運用にそれほど大きな問題がなかったと考えられたため³³、1958年規則の基準が現在の規則にそのまま引き継がれている。

ア、能力維持基準 (skill-maintenance standard)

能力維持基準は、教育が「個人の雇用または事業において必要とされる能力を維持または向上させる」ことによって満たされる³⁴。

能力維持基準は、Coughlin 判決³⁵に由来している。Coughlin 判決の原告たる納税者は連邦税制を実務上取り扱うことのある弁護士であり、ニューヨーク大学が後援し、租税協会の行う連邦税制に関する講座に出席した。講座はおおよそ5日間にわたり、実務家が連邦税制の最新動向を学ぶ機会を提供

²⁸ Treas. Reg. § 1.162-5(a)(1).

²⁹ Coughlin v. Commissioner, 203 F.2d 307 (2d Cir. 1953), rev'g, 18 T.C. 528 (1952).

³⁰ Treas. Reg. § 1.162-5(a)(2).

³¹ Hill v. Commissioner, 181 F.2d 906 (4th Cir. 1950), rev'g, 13 T.C. 291 (1949).

³² Treas. Reg. § 1.162-5(c)(1), (2).

³³ See Marcus Schoenfeld, *The Educational Expense Deduction: The Need for a Rational Approach*, 27 VILL. L. REV. 237, 287 (1982).

³⁴ Treas. Reg. § 1.162-5(a)(1), (c)(1).

³⁵ Coughlin v. Commissioner, 203 F.2d 307 (2d Cir. 1953), rev'g, 18 T.C. 528 (1952).

するものであった。納税者は、連邦税制の最新動向を学ぶことが実務においてきわめて重要であると考えたことから講座に出席しており、教育支出が納税者の法律実務に関連する通常かつ必要な費用として控除できると主張した。これに対して、IRS は、納税者の現在の仕事における技能を向上させるための教育支出を、私的費用であり控除できないと主張した。租税裁判所は、IRS の立場を支持し控除を否定したが、上訴審である巡回区裁判所では、租税講座のための支出も通常かつ必要な事業費用として控除できる費用であると判示した。

Coughlin 判決は、租税講座に対する支出が「納税者が実際に事業をするなかで利用する技能を磨いておく」という専門家としての道義的責任を果たすためのものであると認定しており、法の動向に対して注意を払って専門家としての職務を遂行するために必要な費用の負担をしていることが、私的費用としての側面の影を薄くすると述べている。また、「納税者が自らの金銭をそのために費やしたという一過性の性質」を有する点から、資本的支出ではないとも判示している。

能力維持基準は、Coughlin 判決のような納税者の専門とする分野における現在の動向に着目した短期の教育や、最先端の技術や新しい知見を教える講座において、典型的に充足されと考えられる。教育の取り扱う範囲が広くなり、また教育期間が長くなればなるほど、能力維持基準を充足するかどうかの認定に問題が生じてくる。

能力維持基準が充足されると判断されたものとして、たとえば、牧師が歴史、文学、心理学、英語等の大学の講座を受講した事例において、演説、英語、演劇、会計、心理学、歴史、教育その他多くの教養の能力が地域を受け持つキリスト教会において必要とされたという認定に基づき、講座のための支出の控除を認めた裁判例がある³⁶。また、航空管制官が、フライト訓練課程を受けた事例において、航空管制官に求められる技能をフライト訓練と比較して、納税者の実際上の仕事の技能と教育との間に直接かつ密接な関連があり、フライト訓練課程の支出の控除ができると判断した裁判例もある³⁷。

その他、人事課の海軍士官が受講する人事の修士課程の支出³⁸、ニューヨーク市住宅局に勤務し家賃の徴収等を行う住宅の管理スタッフが履修した住宅行政および行政学の修士課程の支出³⁹、フリーランスの新聞写真家が受けたフライト訓練の支出⁴⁰、臨床のソーシャルワーカーが学んだ精神分析療法の支出⁴¹、精神病患者を診療する病院の研修医が学んだ精神分析療法の支出⁴²等が、能力維持基準を充足すると判断された。

対照的に、単に一般的な技能を高める教育は、納税者の具体的な職務に求められる能力に薄い関連しかなく、納税者の仕事の技能を維持または向上させるものとは考えられない⁴³。たとえば、警察官が哲学を専攻する大学の課程を受講した事例において、警察が大学の課程を受講することを推奨していたとしても、大学教育はすべての学生の能力を向上させる一般的なものであって、基本的に警察官としての職務に関連しないとして、大学に係る支出の控除を否定した裁判例がある⁴⁴。また、合衆国陸軍の軍事法廷において被告側代理人として弁護を行い書類を作成する等の法的業務を行う弁護士であ

³⁶ *Glasgow v. Commissioner*, 31 T.C.M. (CCH) 310 (1972), *aff'd per curiam*, 486 F.2d 1045 (10th Cir. 1973). 1958年規則に基づく裁判例ではあるが、現行規則においても能力維持基準は採用されているため、同様の結論となると思われる。本稿では、1958年規則に基づいて能力維持基準を取り扱う1967年以前の裁判例も、現行規則と同じ判断基準を用いているものとして取り扱う。

³⁷ *Galbreath v. Commissioner*, 44 T.C.M. (CCH) 1163 (1982).

³⁸ Rev. Rul. 69-199, 1969-1 C.B. 51.

³⁹ *Ciorciari v. Commissioner*, 22 T.C.M. (CCH) 784 (1963).

⁴⁰ *Aaronson v. Commissioner*, 29 T.C.M. (CCH) 786 (1970) (フライト訓練は、納税者による航空写真や望遠写真の撮影を容易にすると認定された。).

⁴¹ *Voigt v. Commissioner*, 74 T.C. 82 (1980).

⁴² *Iglesias v. Commissioner*, 76 T.C. 1060 (1981).

⁴³ なお、一般的な技能を高める教育であっても、納税者の仕事の技能を維持または向上させるものとして、その支出の控除が認められた裁判例もある。See *Kim v. Commissioner*, 28 T.C.M. (CCH) 671 (1969) (韓国生まれの保険の損害査定を職務としていた納税者が、英語能力を向上させるために受講した課程は、納税者の仕事の技能を維持または向上させるものであると認定された事例。).

⁴⁴ *Carroll v. Commissioner*, 51 T.C. 213 (1968), *aff'd*, 418 F.2d 91 (7th Cir. 1969).

る納税者が、雇用されている期間に、自発的に大学の英語の修士課程を履修した事例において、英語の修士課程の支出の控除を認めなかった裁判例もある⁴⁵。その他、NPO 組織の管理スタッフ（administrative assistant）が受講した心理学を専攻する文学の学士課程の支出⁴⁶、陸軍砲術学校の講師が受講した心理学および行政学の課程の支出⁴⁷、技術部門の管理職が履修した歴史と哲学の課程の支出⁴⁸、カルフォルニアの高校で理科を教える教師が履修したハワイの文化を学ぶ課程の支出⁴⁹、テレビ広告のセールスマンが受講したアメリカ文明を学ぶ博士課程の支出⁵⁰、まもなく帰国の途に就くドイツでの空軍の歯科麻酔専門医がドイツ語を学ぶための支出⁵¹、研究技師（research engineer）がフランス語と化学を学ぶための支出⁵²、ガイコ（GEICO, Government Employees Insurance Company）の保険引受部門の部長補佐の下で業務を行う納税者が哲学・社会学・経済学の課程を履修する支出⁵³、航空機のパイロットが受ける経営学修士（以下「MBA」という。）課程の支出⁵⁴、管理職をしていないエンジニアが MBA 課程を受けるための支出⁵⁵、高校教師がロースクールに通うための支出⁵⁶、公立学校教師が所得税・外国語・旅行の課程を履修する支出⁵⁷等について、能力維持基準を満たしていな

⁴⁵ McAuliffe v. Commissioner, 40 T.C.M. (CCH) 420 (1980)（英語の修士課程を履修することにより、より雄弁になり、文書作成能力が向上することで納税者の一般的な能力と業務効率が高まるが、教育と納税者の具体的な仕事の技能とは密接な関係にないと判断された。）。

⁴⁶ McEneaney v. Commissioner, 46 T.C.M. (CCH) 453 (1983).

⁴⁷ Rev. Rul. 61-133, 1961-2 C.B. 35.

⁴⁸ Mullen v. Commissioner, 29 T.C.M. (CCH) 925 (1970).

⁴⁹ Takahashi v. Commissioner, 87 T.C. 126 (1986).

⁵⁰ Gross v. Commissioner, 31 T.C.M. (CCH) 1098 (1972).

⁵¹ Stebbins v. Commissioner, 30 T.C.M. (CCH) 789 (1971).

⁵² Joyce v. Commissioner, 28 T.C.M. (CCH) 1333 (1969).

⁵³ Coughlin v. Commissioner, 28 T.C.M. (CCH) 459 (1969).

⁵⁴ Silverton v. Commissioner, 37 T.C.M. (CCH) 142 (1978).

⁵⁵ McIlvoy v. Commissioner, 38 T.C.M. (CCH) 987 (1979).

⁵⁶ Bradley v. Commissioner, 54 T.C. 216 (1970).

いと判断された。

能力維持基準を満たしたと判断されるためには、一般的能力ではなく、納税者の具体的な職業上必要とされる能力と教育との間に、直接かつ密接な関連性を有することが示されねばならない。このような関連性があるかどうかは、事実認定の問題である⁵⁸。したがって、関連性の有無をめぐって、評価が分かれることもある。たとえば、英語や読解補習、社会科の授業を担当する公立学校の教師が、言語学と文化人類学とを学びに1年間外国の大学へ通った Ford 判決⁵⁹が挙げられる。Ford 判決では、言語学と文化人類学を学ぶ大学院課程は、実際に納税者の英語や社会科、スペイン語を教える能力を向上させており、その分野の性質からして、言語と社会科の教師としての仕事との間に密接な関連があると多数意見は判示した。これに対して、納税者のとった文化人類学の博士号を取得するための課程が、公立学校の教師としての能力を向上させるとは考えがたいという反対意見が、6人の判事によってなされている⁶⁰。

納税者の働いているのと同じまたは近い分野に関する教育であっても、納税者の具体的な仕事の技能に直接かつ密接に関連するものと判断されるとは限らない。たとえば、空軍において会計一般を職務としていた納税者が自発的に MBA を取得した事例において、納税者の行っていた単純な会計の職務よりも MBA の課程がかなり複雑なものであったと判断されたことから、教育は納税者の具体的な仕事の技能を維持または向上させていないとされた裁判例がある⁶¹。その他、保護観察官 (probation officer) が社会学を学ぶた

⁵⁷ Reilly v. Commissioner, 38 T.C.M. (CCH) 1010 (1979).

⁵⁸ Schwartz v. Commissioner, 69 T.C. 877, 889 (1978), citing Baker v. Commissioner, 51 T.C. 243 (1968). Schwartz 判決は現行規則に基づいて判断されており、Baker 判決は1958年規則に基づいて判断されている。1958年規則においても現行規則においても、教育が特定の事業との間に能力維持基準を満たすのに必要な関連性を有しているかどうかという問題は、事実の問題と考えられている。

⁵⁹ Ford v. Commissioner, 56 T.C. 1300 (1971), aff'd per curiam, 487 F.2d 1025 (9th Cir. 1973).

⁶⁰ 56 T.C. 1300, 1308-1309.

めの支出⁶²，飛行機のパイロットがヘリコプターの飛行訓練を受けた支出⁶³等について，十分な関連性がないとして能力維持基準の充足が否定された。

イ，使用者指示基準（employer-mandate standard）

使用者指示基準は，教育が「納税者の雇用関係・地位・報酬額を維持する条件として，法規制により課せられた明示的条件または使用者により課せられた明示的要求を満たす」ことによって充足される⁶⁴。能力維持基準と使用者指示基準とは，かなりの場合に重複しうが，使用者指示基準を満たしている場合には，能力維持基準を満たすために必要な，教育が職業の技能向上に貢献するという立証の必要性が軽減される⁶⁵。

使用者指示基準は，Hill 判決⁶⁶に由来している。Hill 判決は，ヴァージニアの公立学校の教師が出席した夏期講座の支出の控除を主張して争ったものである。ヴァージニア州法では，教員免許の更新のために，①試験に合格するか，②専門職的または学術的な科目の大学の単位を3つ取得するかのどちらかが必要とされていた。納税者は，②の方法を選び，大学の夏期講座に出席し，そこで教員免許の更新に必要な単位を取得した。IRSは，夏期講座の支出を控除できない私的費用として取り扱った。それに対して，納税者は，大学の課程が納税者の教育技能を磨き，教員免許の更新を可能にするものであることを理由として，その支出が事業の通常かつ必要な費用として控除できると主張した。租税裁判所は，①の方法により教員免許の更新をすることができたにもかかわらず，②の方法をとり夏期講座へ出席することは，教員免許の更新のために「通常」の費用であるとはいえないとして，納税者の主張を認めなかった。

⁶¹ Heffernan v. Commissioner, 39 T.C.M. (CCH) 86 (1979).

⁶² Shepherd v. Commissioner, 35 T.C.M. (CCH) 219 (1976).

⁶³ Lee v. Commissioner, 723 F.2d 1424 (9th Cir. 1984).

⁶⁴ Treas. Reg. § 1.162-5(a)(2), (c)(2).

⁶⁵ See Bittker, Lokken, *supra* note 9, ¶ 22.1.2, at 4.

⁶⁶ Hill v. Commissioner, 181 F.2d 906 (4th Cir. 1950), rev'g, 13 T.C. 291 (1949).

これに対し、巡回区裁判所は、教師が負担する教育支出を「新たな地位を得るためではなく現在の地位を維持するため、拡大や増加させるためではなく保持するため、開始するのではなく遂行するため」の支出であり、通常かつ必要な事業費用であるとした。したがって、「夏期講座への出席が、本質的に現在の地位で教師というキャリアを継続するために行われた」ものである場合、納税者の出席した夏期講座の支出が控除できると判示した。

法律や規則によって教育が義務付けられるのは、Hill 判決のように、教員免許を維持するために定期的に一定の教育を受けることが必要とされる場合が典型例である。他には、医師が診療を行うために追加的な研修を必要とする場合や、弁護士のような資格の維持のために教育を受けることを法律で義務付けられる場合が、「法や規則により課せられた明示的条件を満たす」に含められると思われる。

「法や規則により課せられた明示的条件」は、納税者が教育を受ける時点において法的効力のある法や規則によるものでなければならない⁶⁷。Raines 判決では、カルフォルニア州法において3年以上の経験がある呼吸療法士（respiratory therapist）の資格保有者に対して学士号の取得を義務付けることが検討された際に、大学の課程を受けずに呼吸療法士の資格を取得した納税者が、学士号の取得が正式に義務付けられる前に大学に入学した。租税裁判所は、正規課程の教育を義務付ける立法が提案されただけで、まだ法として成立していなかったため、「法や規則により課せられた明示的条件」には含まれないと判示した。

使用者指示基準のうち、使用者による「明示的要求」とは、納税者にある種の教育を受けるように推奨するルールやガイドラインだけでは足りない⁶⁸。業務を向上させる努力をしなければ職を失うのではないかと納税者が感じたことだけでも、満足されない⁶⁹。以上のような事実は、能力維持基準を満たすのには有益であるが、使用者による「明示的要求」には足りない。

⁶⁷ Raines v. Commissioner, 47 T.C.M. (CCH) 219 (1983).

使用者による「明示的要求」の有無が争われた *Kinch* 判決⁷⁰では、原告たる納税者は、空軍の予備役の地位にあった航空士である。納税者には、入隊した1953年から20年後の1973年まで現役で勤務する権利があったが。納税者が1973年以降も務め続ける唯一の方法は、士官として恒久的地位に任命されることだった。空軍は、公式には士官が学士号を有していることを義務付けてはいなかったが、学士号を取得することを奨励していた。納税者は、学士号を取得した場合にのみ恒久的地位に任命されるだろうと信じて学士号を取得し、学士号取得後に恒久的地位である正規軍の空軍大尉に任命された。納税者は、受講した教育は1973年以降も納税者が雇用を維持するために必要不可欠なものであったから、教育支出は控除可能であると主張した。租税裁判所は、「追加的な教育が納税者の使用者によって推奨されたこと、またはそのような教育が納税者にとって有益であったらという事実のみからは、納税者が、使用者からの明示的要求を満たすために教育を受けたと結論づけることはできない」と述べ、納税者の教育支出を控除することを認めなかった。

また、使用者指示基準を満たす教育は、納税者のすでに確立された雇用関係・地位・報酬額の維持のための「最低限の教育」でなければならない⁷¹。

⁶⁸ See *Kinch v. Commissioner*, 30 T.C.M. (CCH) 502 (1971); Rev. Rul. 61-133, 1961-2 C.B. 35 (正規軍人にとって重要な科目領域の大学の課程を陸軍大尉がとった場合において、使用者の目標を反映したものであるが雇用にとって必須の条件ではなかったとした事例。) ; *Kendrick v. Commissioner*, 26 T.C.M. (CCH) 339 (1967) (「昇進しなければ退職しなければならない」制度において退職を避けるために、修士号の課程をとった陸軍士官の事例。) ; *Baker v. Commissioner*, 30 T.C.M. (CCH) 1192 (1971) (*Kinch* 判決と同様に、昇進しなければ退職しなければならない空軍士官が、退職を避けるために、学士号を取得した事案であり、空軍が教育を昇進の基準の1つとしていたことは「明示的な要求」にあたらないと判示した。).

⁶⁹ See *Bakken v. Commissioner*, 51 T.C. 603 (1969), *aff'd per curiam*, 435 F.2d 1306 (9th Cir. 1971) (原子力兵器のエンジニアが、論理的思考やコミュニケーション能力が足りないために会議に出席できず職を失う危機にあると考え、それらを向上させるために、ロースクールに通った事例。).

⁷⁰ *Kinch v. Commissioner*, 30 T.C.M. (CCH) 502 (1971).

この最低限を超えた教育の支出は、使用者の要求によるものであったとしても、能力維持基準を満たした場合にのみ控除できる⁷²。たとえば、Fleischer 事件⁷³では、ホテルで宿泊客に催眠術を実演するために雇用されていた納税者が、使用者から催眠術師としての資格を取得するように求められ、一般心理学の博士号を取得する課程を受講し、さらに、心理学および催眠術の奨学金を受ける研修生となった。租税裁判所は、納税者が教育に対して多額を費やし、催眠術の範囲を超えた一般心理学を熱心にかつ長期にわたって学んだことは、仕事上の要請および使用者の要求から必要とされる最低限の教育を、大きく超えるものであったとして、納税者の教育支出の控除を否定した。

さらに、現行規則は、「使用者の真正な事業目的のために課された」教育のみが使用者指示基準を満たすと明示している⁷⁴。この制限は、教育支出の費用控除の濫用を防止するためになされている⁷⁵。支出を控除できることを利用して（すなわち、政府の費用負担で）、教育を受けたい被用者に使用者がもっともらしい教育を求めることを防止しているのである。

(3) 消極的基準

教育支出が能力維持基準または使用者指示基準により積極的基準を満たしたとしても、(3)納税者の事業において最低限必要な教育の支出、または(4)納税者に新たな事業の資格を与える教育の一部である教育の支出であるという消極的基準を満たした場合は、I.R.C.162条により控除できない⁷⁶。

⁷¹ Treas. Reg. § 1.162-5(c)(2).

⁷² See *Kandell v. Commissioner*, 30 T.C.M. (CCH) 1227 (1971)（事務員としての職を維持するためではなく、営業担当者を育成するために使用者が求めた金融の課程の支出は、使用者指示基準を満たさないとされた事例。）。

⁷³ *Fleischer v. Commissioner*, 30 T.C.M. (CCH) 699 (1971).

⁷⁴ Treas. Reg. § 1.162-5(c)(2).

⁷⁵ See *Bittker, Lokken, supra* note 9, ¶ 22.1.2, at 5.

⁷⁶ Treas. Reg. § 1.162-5(b)(1).

(3)納税者の事業において最低限必要な教育の支出であるという基準（以下「初心者水準教育基準」という。）は、Treas. Reg. § 1.162-5(b)(2)に示されており、基準を適用するにあたって考慮すべき基準や詳細な例示が挙げられている。また、(4)納税者に新たな事業の資格を与える教育の一部である教育の支出であるという基準（以下「キャリアアップ教育基準」という。）は、Treas. Reg. § 1.162-5(b)(3)に示されており、考慮すべき基準および例示が挙げられている。これら2つの消極的基準は、1958年規則から大幅に変更された⁷⁷。

ア、初心者水準教育（entry-level education）基準

初心者水準教育基準は、「納税者の雇用または事業の性質において最低限の教育水準を満たすために必要とされる教育」の支出の控除を認めない⁷⁸。現行規則は、必要とされる最低限の教育を、使用者による要求、法規制、専門的職種における標準等の要素を考慮して決定しなければならないとする⁷⁹。したがって、納税者の雇用または事業上の地位における最低限の教育水準があるか、最低限の教育が必要とされていたとして最低限の教育とはどの程度の教育かという点は、どちらも事実認定の問題である⁸⁰。

また、「最低限の教育水準」は、納税者の「雇用または事業」についてである⁸¹。納税者の事業が被用者として遂行されようと独立の事業者として遂行されようと、「最低限の教育水準」の判断対象は納税者の実際に従事している雇用または事業であると考えられている⁸²。納税者が実際に従事する雇用または事業において、雇用当初の条件として課される水準の教育は、同じ職種の他の使用者がそのような条件を課していないとしても、最低

⁷⁷ See *supra* note 25 and accompanying text.

⁷⁸ Treas. Reg. § 1.162-5(b)(2).

⁷⁹ Treas. Reg. § 1.162-5(b)(2)(i).

⁸⁰ See Schoenfeld, *supra* note 33, at 277.

⁸¹ Treas. Reg. § 1.162-5(b)(2)(i).

⁸² See *Toner v. Commissioner*, 623 F.2d 315, 319-20 (3d Cir. 1980), rev'd, 71 T.C. 772 (1979).

限必要な教育とされる。たとえば、納税者が病院で勤務する小児科の社会福祉担当者であり、納税者の使用者は社会福祉の修士号を取得するように求めたが、他の病院では小児科の社会福祉担当者に社会福祉の修士号を課していなかったという事案の裁判例がある⁸³。租税裁判所は、特定の職種について特定の使用者によって雇用の条件として課された教育は、たとえ同じ職種の他の使用者がそのような条件を課していなかったとしても最低限必要な教育であるとして、社会福祉の修士号を取得することが納税者の病院において最低限必要な教育水準であると判示した。

(ア) 最低限必要とされる教育水準の認定

納税者がすでに雇用され、または事業を開始している段階においては、納税者は最低限必要とされる教育水準を満たしていることが多いと考えられる。たとえば、過疎地域で最低4年間医師として働くという条件付きの奨学金を受けて医学部で学び、卒業後に医師として働いていた納税者が、条件を満たさなかったために、医学部での教育支出に相当する額を返済しなければならなかった事例において、医学部での教育が医師である納税者にとって最低限必要とされる教育であると判示した裁判例がある⁸⁴。

働きながら一定の教育を受けることを条件として納税者が雇用された場合でも、最低限必要とされる教育水準を満たしている場合は多いと思われる⁸⁵。しかし、納税者の雇用時の教育水準が、最低限必要とされる水準に足りていなかったため、雇用後にも教育を受ける必要があったと考えられる場

⁸³ Antuna v. Commissioner, 36 T.C.M. (CCH) 1778 (1977).

⁸⁴ Dargie v. United States, 742 F.3d 243 (6th Cir. 2014).

⁸⁵ 規則の例示では、高校教師が教師としての勤務開始から10年以内に追加的に大学教育をもう1年終えることにより教員免許が得られる場合、教師として勤務をしてから納税者が受講した1年の大学教育は最低限必要とされる教育ではなく、その支出の控除は認められる。Treas. Reg. § 1.162-5(b)(2)(iii), Example 1, situation 1. 我が国では、公認会計士において一定の職務従事経験の後に試験への合格が必要とされるような例が類似しているだろう。

合もありうる⁸⁶。たとえば、Davidson 判決では、納税者は、学士号または2年間の経験が求められる会計士として雇用され、当初はこれらの条件を満たしていなかったが、学士課程で学びながら会計士として勤務した。租税裁判所は、すでに雇用されて役務を提供していたという事実は、その雇用において最低限必要な水準の教育を満たしているということを確実に示すものではないとして、学士課程が最低限必要な教育であると判示した。規則でも、納税者がすでに雇用されて職務に従事しているという事実があったとしても、それだけで必ずしも最低限必要とされる教育水準を満たしているわけではないとしている⁸⁷。

現行規則は、教育分野の納税者について、最低限必要な教育水準を判断するための具体的な考慮要素や詳細な例を示している⁸⁸。これは、初心者水準教育基準が適用されるのは、教育の専門家においてもっとも一般的であるためと考えられる⁸⁹。規則で挙げられている例示は、高校教師の場合である⁹⁰。多くの場合、教師になるためには一定の大学の単位等が必要とされる。規則の例示は、高校教師になるために、学士号および教職の専門課程30単位を修了していなければならないという条件が設けられている場合を想定する。条件に達しないまま教師として雇用された場合、最低限の条件を満たすために必要とされる教育を得るための支出は、控除できない⁹¹。例示では、学士号を有しないまま教師として雇用された納税者は、通常の教師として職務をす

⁸⁶ See Davidson v. Commissioner, 43 T.C.M. (CCH) 743 (1982); Browne v. Commissioner, 73 T.C. 723 (1980) (簿記係や所得税申告書作成代理人として働いてきた納税者にとって、会計専攻の経営学の学士号が会計士となるのに最低限の教育条件であるとされた事例。) ; Antuna v. Commissioner, 36 T.C.M. (CCH) 1778 (1977).

⁸⁷ Treas. Reg. § 1.162-5(b)(2)(i).

⁸⁸ Treas. Reg. § 1.162-5(b)(2)(ii), (iii), Example. 1.

⁸⁹ See Schoenfeld, *supra* note 33, at 278.

⁹⁰ Treas. Reg. § 1.162-5(b)(2)(iii), Example 1.

⁹¹ See also Garwood v. Commissioner, 62 T.C. 699 (1974) (継続して教師の地位にあるためにさらなる教育を必要とされた代行教師 (substitute teacher) が、最低限の教育条件を満たしていたとはいえないとされた事例。).

で遂行していたとしても、最低限の条件である学士号を取得する課程の支出は、控除できないとする⁹²。

一方で、一旦最低限必要とされる教育水準を満たしたが、その後、納税者の地位において最低限必要とされる教育水準が引き上げられることもある。現行規則は、当該地位において最低限必要な教育水準を一旦満たしていた納税者を、後の変更にかかわらず最低限の教育水準を満たし続けているものとして取り扱い、引き上げられた教育水準を満たすために必要とされる教育の支出の控除を否定しない⁹³。したがって、引き上げられた水準を満たすための支出は、新たな被用者については最低限必要とされる水準の教育であって控除できないが、現にいる被用者にとっては控除が可能である。

規則で挙げられている教師の例示では、学士号のみが通常の教師としての雇用に必要なとされていた時点で教師が雇用され、その後に教師としての最低限の資格が5年間の大学課程に引き上げられた場合、納税者は追加で受講する大学課程5年目の支出を控除することができる⁹⁴。たとえ当該教師が雇用された時点では4年間の大学課程を終えているという条件を満たしていなかったとしても⁹⁵、あるいは5年間の大学課程が最低限の資格となった後に雇用されている教師が大学課程5年目の支出を控除することができないとしても、控除を否定しない。また、教師以外の職種では、溶接工であった納税者が、当初は溶接工として最低限必要とされる教育水準を満たしていたが、

⁹² Treas. Reg. § 1.162-5(b)(2)(iii), Example 1, situation 3.

もっとも、学士号を有しているが、必要とされている教職の専門課程の単位が30単位に足りないまま教師として雇用された納税者の場合は、足りない教職の専門課程の単位を取得するための教育の支出は控除できるとされている。See Treas. Reg. § 1.162-5(b)(2)(iii), Example 1, situation 2. 学士号および教職の専門課程30単位が教師となるために同様に必要とされているにもかかわらず、この situation 2. と situation 3. とが区別される根拠は、規則において述べられていない。この区別には、合理的な説明はつけられていないようである。See Bittker, Lokken, *supra* note 9, ¶ 22.1.3, at 5 footnote 36; Schoenfeld, *supra* note 33, at 279.

⁹³ Treas. Reg. § 1.162-5(b)(2)(i).

⁹⁴ Treas. Reg. § 1.162-5(b)(2)(iii), Example. 1 (situation 4).

後に州法により溶接工としての認定を義務付けられた事例において、変更前にその地位に最低限必要な教育を満たしていたため、後の変更にかかわらず、最低限必要な教育水準を満たし続けているものとして扱われた裁判例がある⁹⁶。

(イ) 「組織の一員」の認定

臨時または仮採用の被用者が、常勤かつ正規の被用者としての地位を得るために必要な最低限の教育を得るための支出は、初心者水準教育基準により控除が認められない。そのため、臨時または仮採用の被用者が常勤かつ正規の地位を得るために教育を必要としているのか、すでに正規の地位を獲得している被用者が現在有する地位を維持するためにさらなる教育を必要としているのかを判別する必要がある。

現行規則は、やはり教育分野の納税者について、教育機関における地位を判断するための具体的な考慮要素および例を示している⁹⁷。教育機関において最低限必要とされる教育条件が一般的に定められていない場合に、規則は、納税者が教育機関の「組織の一員」であれば最低限必要とされる教育水準を満たしているとみなすと規定する。「組織の一員」といえるか否かの考慮要素は3つ挙げられており、(1)納税者が終身在職権を得るまたは終身在職権を得るための期間に算入される職に就いたとき、(2)機関が納税者の利益のために実施している退職金積立制度（その他、社会保障や同様の制度）に教育機関が拠出したとき、(3)納税者が組織内の問題に対して投票する権利を有したとき、のいずれかの場合には、通常「組織の一員」であるとする。

この基準が問題となるのは、典型的には大学での教員、特に大学院において博士号等の学位取得に向けて研究する一方で、大学での非常勤講師や授業補助者として雇用されている者である⁹⁸。まさにこのような事例が問題と

⁹⁵ Treas. Reg. § 1.162-5(b)(2)(iii), Example. 1 (situation 3, 4).

⁹⁶ Sumner v. Commissioner, 44 T.C.M. (CCH) 1233 (1982).

⁹⁷ Treas. Reg. § 1.162-5(b)(2)(ii), (iii), Example. 2.

なった Jungreis 判決⁹⁹は、博士課程に在学しつつ大学院のティーチング・アシスタント（以下「TA」という。）として雇われていた納税者が原告である。大学院の TA は、学部の会議に出席することも投票することもできず、通常の学部構成メンバーが有している退職金積立制度や団体生命保険に加入する資格も有していなかった。大学院の TA に唯一求められている教育は学士号である一方で、学部の通常のメンバーに求められる教育は博士号であった。租税裁判所は、現行規則の挙げる 3つの考慮要素のいずれも大学院の TA にあてはまらないため、納税者は、現行規則の意味における「組織の一員」たる教育機関の常勤の地位をいまだ獲得していなかったと認定した。そして、納税者の大学院の TA という職は一時的な地位であって、「組織の一員」たる教育機関の常勤の地位ではないことから、納税者の従事した博士課程は常勤の地位を得るために最低限必要とされる教育水準を満たすためのものであるとして、納税者の教育支出の控除を否定した。

また、大学以外の教育機関の例としては、教員免許は有していないが、公立学校で就学前教育を行う準教師 (educational associate)¹⁰⁰という常勤の地位にある納税者が、教員免許を取得するのに必要な教育の支出を控除できるかどうかが問題となった例もある¹⁰¹。納税者は、準教師に最低限必要とされる教育水準は満たしていたが、教員免許取得に必要な水準には達しておらず、教員免許の取得のために学士課程を受講していた。租税裁判所は、準教師という常勤の地位を有していたとしても¹⁰²、納税者が教師に最低限必要

⁹⁸ See Treas. Reg. § 1.162-5(b)(2)(iii), Example. 2. 規則の例示は、大学院の課程にいなから同大学において非常勤講師を務めている納税者が、大学院の学位を取得した場合に限って講師としての地位を維持し続ける場合には、学位を取得して初めて組織の一員となるとしている。したがって、大学院の課程は、講師としての資格を得るために最低限必要とされる教育であり、その課程の支出は控除できないとする。

⁹⁹ Jungreis v. Commissioner, 55 T.C. 581 (1970).

¹⁰⁰ TA と同じような立場の職種であるとされる。See Jay Katz, *The Deductibility of Educational Costs: Why Does Congress Allow the IRS to Take Your Education So Personally?*, 17 VA. TAX REV. 1, 53 (1997).

¹⁰¹ Diaz v. Commissioner, 70 T.C. 1067 (1978), aff'd, 607 F.2d 995 (2d Cir. 1979).

な教育水準を満たしていたことを意味しないとし、教育免許を取得するために必要な教育支出の控除を認めなかった。

その他、「組織の一員」となっていない納税者が最低限必要とされる教育水準を満たしていないとされた例として、大学のリサーチ・アシスタント（実質的な職務は TA）として働いていた社会福祉の研究者が大学の常勤の地位（准教授）を得るために博士号を必要とした事例¹⁰³、仮教員免許を有する小学校教師が通常の教員免許の資格を得るために必要な学士号を取得する課程で学んだ事例¹⁰⁴等がある¹⁰⁵。一方で、納税者が「組織の一員」と認められた例として、雇用された時点では高校卒業のみが必要とされたカトリックの私立教区学校の小学校教師につき、学士号を取得する教育支出の控除が認められた例¹⁰⁶、講師として大学に雇用されていた納税者が一旦勤務を中断して博士課程のフルタイムの学生になった場合に博士課程の教育支出の控除を認めた事例¹⁰⁷がある。

以上のような「組織の一員」か否かの認定によれば、当該教育機関の教育

¹⁰² 租税裁判所は、納税者は教師が実施するような仕事を行っていたが、教員免許を有しない個人が「教師の果たす役割の本質的部分」の職務を行うことは禁じられていたことを指摘している。また、教育活動があくまで教員免許を有する教師の監督の下において行われており、準教師（educational associate）には主たる責任もなかったとして、準教師と教師との間には質的に大きな差があることを強調している。

¹⁰³ Davis v. Commissioner, 65 T.C. 1014 (1976).

¹⁰⁴ Hering v. Commissioner, 33 T.C.M. (CCH) 1329 (1974). 仮教員免許は、通常の教員免許を取得するために必要な学士号を有しない者に対して、一定期間内に一定程度の高等教育の単位を履修することを条件として与えられていたものであり、学士号を取得することが推奨されていた。租税裁判所は、仮教員免許が教師不足を補うため緊急時のみに発行されるものであることから、教師にとって最低限必要な教育は通常の教員免許に必要とされる学士号であり、納税者の受けた教育は教師にとって最低限必要な教育水準を満たすためのものであったと判示している。

¹⁰⁵ See also Baist v. Commissioner, 56 T.C.M. (CCH) 778 (1988)（代行教師（substitute teacher）や高校の TA として働いていた納税者が、託児所・幼稚園、初等教育（1-6 学年）、特別学級での教員資格（Certificates of Qualification）を取得できる課程で学んだ事例。）；Kuh v. Commissioner, 46 T.C.M. (CCH) 1405 (1983)（コミュニティカレッジの補助教員（teacher's assistant）として働いていた納税者が、教員免許を取得するために学士課程で学んだ事例。）。

水準に足りない者は「組織の一員」たりうる教師ではないとされている。教育水準に足りない者は、「組織の一員」たる教師になるための資格を求めて最低限必要な教育を受けている点で、初心者水準教育基準により控除を否定されるが、後述するキャリアアップ教育基準においても、教師という新たな事業の資格を得る教育であるという点で控除は否定される。そのため、臨時または仮採用の被用者が常勤かつ正規の被用者としての地位を得るために教育を必要としているような典型的な例では、初心者水準教育基準と上限基準の教育基準とは重なり合う場面が生じうる¹⁰⁸。

また、初心者水準教育基準の規則の例示において、教師以外の例示は1つだけである¹⁰⁹。この例示は、ロースクール2年目修了後に法律事務所に雇用され、フルタイムで働きながら夜間ロースクールを修了することを事務所から求められたロースクールの学生につき、ロースクールを修了するまでの教育支出および司法試験復習課程の支出の控除を認めない¹¹⁰。この例示の場合も、ロースクールの学生はロースクール修了により新たな事業の資格を得ているので、キャリアアップ教育基準によっても控除は否定されるだろう。初心者水準教育基準とキャリアアップ教育基準とが重なり合う例の1つであるが、この例はむしろキャリアアップ教育基準によって明確に控除が否

¹⁰⁶ Toner v. Commissioner, 623 F.2d 315 (3d Cir. 1980), cert. denied, 450 U.S. 916 (1981). 巡回区裁判所は、納税者が教区学校の教師として雇用された当初から、あらゆる点で組織の一員として取り扱われていたため、納税者は完全な組織の一員であったと述べている。

¹⁰⁷ Damm v. Commissioner, 41 T.C.M. (CCH) 1359 (1981). 納税者は、博士課程を終えた後、再び講師として勤務を行い、続いて准教授となった。租税裁判所によると、納税者が講師として大学において勤務していた時点から終身在職権を得るための期間に算入されており、また納税者は他の点でも通常の組織の一員と同様に取り扱われていたことが、Jungreis 判決とは区別され、博士号が准教授に必要とされる最低限の教育ではないとされた理由である。

¹⁰⁸ See Schoenfeld, *supra* note 33, at 280.

¹⁰⁹ Treas. Reg. § 1.162-5(b)(2)(iii), Example 3.

¹¹⁰ 公認会計士における試験復習課程の支出の控除も認められない。See Rev. Rul. 69-292, 1969-1 C.B. 84.

定されることから、キャリアアップ教育基準によるのが妥当だという指摘もある¹¹¹。

イ、キャリアアップ教育（upward-bound education）基準

キャリアアップ教育基準は、納税者の教育が「新たな事業の資格を得ることにつながる…教育の一部である」支出の控除を認めない¹¹²。規則の例示では、使用者からロースクールの学位を取得するよう求められたエンジニアや会計士等が、学位取得後も使用者の下で働き続け、弁護士になる予定がなかったという場合に、ロースクールに通うための支出の控除を認めないとしており¹¹³、教育を受ける納税者の主観的な意図や動機を考慮しないことが示されている。実際に、税理士が、会計および租税の能力を向上させるためにロースクールに通い、ロースクール修了後に実際に弁護士業をすることはなく、また弁護士業をする意図はなかったと納税者が主張した裁判例では、納税者が弁護士業務をしておらず、またしようという意図もなかったという事実は判断に関係しないとされ、キャリアアップ教育基準に基づいて教育支出の控除を否定された¹¹⁴。

(ア) 新たな事業の資格に「つながる」教育の範囲

キャリアアップ教育基準において控除が認められないのは、新たな事業の資格に「つながる…教育の一部」¹¹⁵にあたる教育すべてである。教育をすべて終えていなくとも¹¹⁶、キャリアアップ教育基準により教育の支出は控除が否定されうる。

どの程度の教育が新たな事業の資格に「つながる」とされるのかという問題は、裁判例の積み重ねによっている。裁判所が採用している判断基準に

¹¹¹ See Schoenfeld, *supra* note 33, at 277.

¹¹² Treas. Reg. § 1.162-5(b)(3).

¹¹³ Treas. Reg. § 1.162-5(b)(3)(ii), example. 2.

¹¹⁴ O'Donnell v. Commissioner, 62 T.C. 781 (1974), *aff'd*, 519 F.2d 1406 (7th Cir. 1975).

¹¹⁵ Treas. Reg. § 1.162-5(b)(3)(i).

は、教育が「新たな事業を始める道筋の一步」¹¹⁷であることのみで、新たな事業の資格に「つながる」教育であると判断する「一步 (one step)」基準がある¹¹⁸。新たな事業の資格を得るためには、納税者がすでに受けた教育に加えて、さらなる教育を受けることが必要であったり、試験に合格する必要がある¹¹⁹、免許や許可を取得したり、一定の実務経験が必要とされたりすることも多い。しかし、「一步」基準によれば、納税者の受けた教育が資格に必要な教育の1つであれば足り、一定の教育を受けるという条件と教育以外の条件との両者が必要であったとしても¹¹⁹、納税者が教育以外に必要な行為のいずれをも実際に行っていなかったとしても¹²⁰、教育支出の控除は認められない。さらに、納税者の使用人が教育を要請した、または推奨したという事実¹²¹、教育を受けた後の納税者の職分が教育の前になされている

¹¹⁶ See *Wu v. Commissioner*, 61 T.C.M. (CCH) 2088 (1991) (納税者がロースクールに在籍した2年間に単位を取得したか不明確であったとしても、また納税者が学位を取得せずにロースクールを中途退学していたとしても、ロースクールの2年間は「教育の一部」として取り扱われた事例。); *Rance v. Commissioner*, 45 T.C.M. (CCH) 956 (1983) (法務博士(以下「J.D.」という。)を取得するロースクールの学年のみが新たな事業の資格を与えるものとして取り扱われるべきだという納税者の主張を否定し、ロースクールの各学年を「教育の一部」とであると判断した事例。).

¹¹⁷ *O'Donnell v. Commissioner*, 62 T.C. 781, 784 (1974), *aff'd*, 519 F.2d 1406 (7th Cir. 1975) (弁護士資格を与える「途中の一步 (one step along the path)」であることから、ロースクール教育に係る支出についての控除を否定した。).

¹¹⁸ See Vincent G. Kalafat, *Rethinking Treasury Regulation 1.162-5 and Slaying the Monster in the Education Tax Maze*, 80 NOTRE DAME L. REV. 1985, 2016-17 (2005).

なお、教育がまさに「その道筋に沿った一步 (one step along the way)」であることに加えて、納税者が新たな事業の資格を得るための「行動を次々に繰り返し」ていかなければ、新たな事業の資格に「つながる」教育にあたらないとした裁判例もある。See *Blair v. Commissioner*, 41 T.C.M. (CCH) 289 (1980) (人事担当の部長であった納税者が、夜間のMBA課程で学んだ場合において、教育支出の控除を一部認めた事例。).

¹¹⁹ See *Browne v. Commissioner*, 73 T.C. 723 (1980) (会計専攻の経営学の学士号は、公認会計士の資格につながるとして、控除が否定された事例。); *Diaz v. Commissioner*, 70 T.C. 1067 (1978), *aff'd*, 607 F.2d 995 (2d Cir. 1979) (教員免許を得るためには、学士課程の教育に加えて教員試験への合格が必要であるが、学士号は教師の資格につながるとして控除が否定された事例。).

たのとはほぼ変わらないという事実¹²²、あるいは教育を受けたことにより可能になる新たな事業の遂行が納税者にとって経済的に現実的に実行不可能であるという事実¹²³、納税者が実際に新たな事業を開始していないという事実も¹²⁴、判断にあたって考慮に入れられることはなく、新たな事業への「一步」である教育支出の控除は認められない。

さらに、「一步」基準のもとでは、教育が新たな事業を始めるのにあたって「必須」のものであることは求められない。新たな事業の資格を得るため

¹²⁰ See *Rehe v. Commissioner*, 40 T.C.M. (CCH) 975 (1980) (J.D.を有するだけでは弁護士実務を行う資格はなく、弁護士資格を与える州の司法試験に合格することで、弁護士業務を行う資格を得ることができる。納税者は、ロースクールを修了してJ.D.を取得したのみで、司法試験復習課程を受講したり司法試験を受験したりしなかったが、ロースクールのための支出は新たな事業の資格を与える可能性がある「教育の一部」に含まれるとされた。); *Cooper v. Commissioner*, 38 T.C.M. (CCH) 955 (1979) (公認会計士の免許を得ていない納税者について、会計の課程の支出の控除を否定した。たとえ公認会計士試験に3回落ちたとしても、公認会計士の免許を取得して新たな事業を始める資格を納税者に与えることにつながるためである。); *Cristea v. Commissioner*, 50 T.C.M. (CCH) 1306 (1985) (技術者助手に対して、電子工学の課程についての支出の控除を否定した。教育を修了して後に、4年の実務経験を積み試験に合格することを州法が求めているとしても、納税者に専門的な技術者としての実務をする資格を与えることにつながるためである。).

¹²¹ See *Treas. Reg. § 1.162-5(b)(3)(ii), example. 2; see also Malek v. Commissioner*, 50 T.C.M. (CCH) 792 (1985) (心理学のコンサルタント事務所に勤務していた納税者が、たとえ使用者から勤務を継続する条件として学位を求められたとしても、新たな事業の資格を与える文学の学士号を得るための教育支出は控除できないとされた事例。); *Roussel v. Commissioner*, 38 T.C.M. (CCH) 565 (1979) (パイロットに対する安全指導員であった納税者に、パイロットの視点から教えることができないと解雇すると使用人から脅されたという事実があったとしても、フライト訓練を受けるための支出の控除が否定された事例。).

¹²² See *Vetric v. Commissioner*, 628 F.2d 885 (5th Cir. 1980), *aff'd* 37 T.C.M. (CCH) 392 (1978) (ロースクールに通う以前から連邦裁判所で定期的に働いていた納税者について、ロースクールに通うための支出の控除を否定した事例。); *Grover v. Commissioner*, 68 T.C. 598 (1977) (ロースクールを卒業する以前から、弁護士や将校に相当する軍事法務官がするのと同じ職務を日常的に行っていた納税者について、ロースクールの支出の控除を否定した事例。); *Sharon v. Commissioner*, 66 T.C. 515 (1976) (ニューヨーク州の弁護士の、カルフォルニア州司法試験のための復習課程について控除を認めなかった事例。).

の方法の1つとして、教育が選択できる手段であれば、控除を否定するのに足りる¹²⁵。たとえば、納税者が新たな事業の資格を満たすために、さらなる教育を受ける方法と職務経験を積み続ける方法のどちらも選択できる状況において、教育を受けることを選んだ場合、教育は納税者が新たな地位の資格を得ることにつながる「一步」として取り扱われる。

「一步」基準により、新たな事業の資格に「つながる」教育の範囲はかなり広く解されているが、ロースクールがどの州からも認定されていないために、ロースクールの課程を受講したとしても司法試験の受験資格が得られない場合には、新たな事業の資格に「つながる」教育ではなく控除は否定されないというルーリングがある¹²⁶。ただし、このルーリングの適用範囲は狭く、ロースクールの教育をすべて受けることができない学生に限定されていることから、通常のロースクールや他の専門職教育に適用はできないと考えられる¹²⁷。したがって、納税者が教育課程を継続すれば卒業することが可

¹²³ See *Roussel v. Commissioner*, 38 T.C.M. (CCH) 565 (1979) (納税者が飛行機を保有していないために、パイロットとして旅客の運送をすることは経済的に不可能であることを裁判所が認識していたとしても、フライト訓練について控除が否定された事例。); *Hinton v. Commissioner*, 44 T.C.M. (CCH) 1160 (1982) (たとえ今日の労働市場において納税者がパイロットになることはまずありえないとしても、パイロットになることは納税者にとって不利な転職になるとしても、フライト訓練課程の支出について控除を否定した事例。).

¹²⁴ See *Burt v. Commissioner*, 40 T.C.M. (CCH) 1164 (1980) (バプテスト教会の音楽担当の聖職者が、音楽の学士号を取得し音楽の公立学校教師等になる資格を得たが、新たな事業を開始することなく、その後も教会の音楽を担当する聖職者として働き続けた事例。).

¹²⁵ See *Reisinger v. Commissioner*, 71 T.C. 568 (1979) (内科医の助手の資格を得るためには、州法により「訓練や能力、経験、経歴」に基づいて資格を得ることもできるが、教育や試験によって資格を得ることを選ぶこともできる状況において、教育や試験によって資格を得ることを選んだ納税者は、教育支出の控除をできないとされた事例。); *Cristea v. Commissioner*, 50 T.C.M. (CCH) 1306 (1985) (工学の学位は納税者に新たな専門職の資格を与えるため、代替的な方法を選択することができ、その代替的な方法では教育を受ける必要はないが12年または20年の職務経験を必要とする事実は、教育支出を控除できることを正当化しないとされた事例。).

¹²⁶ Rev. Rul. 76-62, 1976-1 CB 12 (通信教育課程の場合。).

能な学生として入学している場合、現に必要な能力に関係する単位のみをとって中退したとしても、やはり新たな事業の資格に「つながる」教育として控除は認められないと考えられる。

(イ) 「新たな事業」の認定

キャリアアップ教育基準の適用にあたって、もっとも解釈上問題となるのは、何が「新たな事業」となるかである。規則は、「被用者の場合、新たな職務が個人の現在の職務に含まれるのと一般的に同じタイプの仕事 (same general type of work) に含まれていれば、職務の変更は新たな事業とはならない」¹²⁸と、「新たな事業」とならない場合を述べている。規則の述べる「一般的に同じタイプの仕事」には、詳細な説明や例示が加えられている。まずは「一般的に同じタイプの仕事」という基準の、教師における適用を確認する。

a. 教師における「一般的に同じタイプの仕事」

教師および教育関連の職種について、現行規則は、「教育および関連する職務すべてが、一般的に同じタイプの仕事に含まれるものと扱う」と述べる¹²⁹。規則は、「新たな事業とならない職務の変更」の例として、以下のような地位から地位への変更を「一般的に同じタイプの仕事」に含まれる地位内での変更としている。

- (a) 小学校から高校の担任教師へ
- (b) (たとえば数学) の科目の担任教師から他の科目 (たとえば理科) の担任教師へ

¹²⁷ See Bittker, Lokken, *supra* note 9, ¶ 22.1.3, at 7.

¹²⁸ Treas. Reg. § 1.162-5(b)(3)(i). 規則においては、被用者についてののみしか言及していないが、自営業者にも同じルールが適用され则认为られている。See Bittker, Lokken, *supra* note 9, ¶ 22.1.3, at 6 footnote 42.

¹²⁹ Treas. Reg. § 1.162-5(b)(3)(i).

(c) 担任教師から進路指導教員（カウンセラー）へ

(d) 担任教師から校長へ

教師という職種において「一般的に同じタイプの仕事」が広く認められた例として、Toner 判決¹³⁰が挙げられる。納税者は、キリスト教の教区学校の小学校教師であり、勤務するにあたって必要とされた高校卒業資格を有しており、さらに雇われた時点において大学を2年間しか終えていなかったため、パートタイムの学生として学位を得るために単位をとり続けた。学士号を取得することにより、納税者は公立学校の教師としての資格を得ることができるが、巡回区裁判所は、異なる科目を教える教師が「同じ一般的な仕事タイプ」とされる規則の例示を挙げて、公立小学校およびキリスト教の教区小学校の教師も「同じ一般的な仕事タイプ」に含まれるとした。

ある州で教師の資格を得た教師が他の州で¹³¹あるいは他の国で¹³²の教師の資格を得るための教育の支出は、控除が認められている。さらに、IRSは、修士号を有する大学教授が、大学の学長に任命される可能性を得るため必要とされた博士号を得るための大学院の教育に係る支出を控除できるとした¹³³。教師と認められる限りにおいて「一般的に同じタイプの仕事」とさ

¹³⁰ Toner v. Commissioner, 623 F.2d 315 (3d Cir. 1980), rev'g 71 T.C. 772 (1979).

¹³¹ Rev. Rul. 71-58, 1971-1 C.B. 55.

¹³² Laurano v. Commissioner, 69 T.C. 723 (1978)（カナダの完全な教員免許を有する納税者が、ニュージャージーで教える資格を得るために一定の単位の取得を必要とした事例。）。なお、教師でない納税者が地域を移動した場合には、その移動のために必要とされた教育支出の控除は認められていない。See Sharon v. Commissioner, 66 T.C. 515 (1976), aff'd, 591 F.2d 1273 (9th Cir. 1978); Horodysky v. Commissioner, 54 T.C. 490 (1970)（米国に移住したポーランドの弁護士が、オハイオ州において弁護士として活動するためにロースクールに通った事例。）；Rev. Rul. 75-412, 1975-2 C.B. 62（他国の法学位を有する者に司法試験受験資格を与える特別の法学課程のための支出は控除できないとする。）；O'Connor v. Commissioner, 110 T.C.M. (CCH) 179 (2015), aff'd, 2016-1 U.S. Tax Cas. (CCH) P50331 (10th Cir. 2016)（ドイツにおいて弁護士資格を取得していた納税者が、カリフォルニア州のロースクールに通った事例。）。

¹³³ Rev. Rul. 68-580, 1968-2 C.B. 72.

れる範囲は広いと考えられるが¹³⁴、小学校の教師と大学の准教授とは「一般的に同じタイプの仕事」ではなく、教育支出の控除は認められないとされる¹³⁵。

一方で、「組織の一員」の地位に関わる初心者水準教育基準では、大学のTAのような非常勤の教員と常勤の教員とを別個の事業であるかのように取り扱い、非常勤のTAが常勤の教員になるための教育支出の控除は認められなかった¹³⁶。また、小学校の仮教員免許を有する教師は、通常の教員免許を有する教師と同じ事業を行っていないと判断されている¹³⁷。一旦教師の資格を完全に得ていれば、その職務の変更がほぼ「一般的に同じタイプの仕事」であり、同じ事業とされて控除が可能となるのと対照的に、教師という職種になるかどうかの認定は、比較的厳格になされている¹³⁸。また、教育が教師の範囲を超える事業の資格をも与える場合は、教師はすべて「一般的に同じタイプの仕事」を行っているという規則を前提とした緩やかな基準は適用されない¹³⁹。

b. 教師以外における「一般的に同じタイプの仕事」

現行規則は、「新たな職務が個人の現在の職務に含まれるのと一般的に同じタイプの仕事に含まれていれば、職務の変更は新たな事業とはならない」¹⁴⁰として、「一般的に同じタイプの仕事」であれば職務の変更があったとしても、新たな事業を始めるものとは取り扱っていない。したがって、

¹³⁴ See *Schwerm v. Commissioner*, 51 T.C.M. (CCH) 270 (1986) (大学におけるディスカッション・リーダーの職務と高校の進路指導カウンセラーの職務とが、教育、進路指導、カウンセリングといった「教育および関連する職務」である点で「一般的に同じタイプの仕事」であるとされた事例。); *Ford v. Commissioner*, 56 T.C. 1300 (1971), *aff'd per curiam*, 487 F.2d 1025 (9th Cir. 1973) (英語や読解補習、社会科の授業を担当する公立学校の教師が、言語学と文化人類学とを学びに1年間外国の大学へ通った事例。)。

¹³⁵ P.L.R. 93-16-005 (Apr. 23, 1993), 1993 WL 125381.

¹³⁶ See *Jungreis v. Commissioner*, 55 T.C. 581 (1970).

¹³⁷ See *Diaz v. Commissioner*, 70 T.C. 1067 (1978), *aff'd*, 607 F.2d 995 (2d Cir. 1979).

¹³⁸ See *Schoenfeld*, *supra* note 33, at 283.

「一般的に同じタイプの仕事」内における新たな職務を行う資格を納税者に与える教育支出を控除することは認められうる。

裁判例としては、食品小売店の下級管理職で働いていた納税者が、大学の食品市場の管理職プログラムを受講し、食品市場の管理者の修了証明書を受け取り、店舗経営者の立場に昇進した事例がある¹⁴¹。租税裁判所は、納税者の受講した課程は、食品小売店の管理の分野における昇進に必要とされる技能に相当かつ直接の関連性があり、納税者の現在の仕事の技能を維持または向上させ、また新たな事業の資格を与えるものではないと判断し、納税者が教育支出を控除することを認めた¹⁴²。

教育支出の控除が認められる場合として、規則は、一般開業医が医学の最新状況を概観する2週間の講座を受ける場合や¹⁴³、精神医療の開業医が、精神分析研究所において精神分析を実践する資格を得ることにつながる研修および研究をする課程をとる場合¹⁴⁴を挙げている。また、一般診療を行う

¹³⁹ See *Dreher v. Commissioner*, 46 T.C.M. (CCH) 1144 (1983), affd, 738 F.2d 421 (3d Cir. 1984) (教頭の地位にある教師がロースクールに通った事例において、教育が将来の管理職への昇進または法律を教える教職につながるとしても、ロースクールの教育は新たな事業の資格を納税者に与えるとされた。); *Ardavany v. Commissioner*, 38 T.C.M. (CCH) 569 (1979) (コミュニティ・カレッジの教師が同じ大学のビジネス法の教員になるためにロースクールに通った事例において、ロースクールの教育は新たな事業の資格を与えるとされた。); *Bouchard v. Commissioner*, 36 T.C.M. (CCH) 1098 (1977) (数学の大学教授が終身在職権を得る条件を満たすためおよび法学を教える資格を得るためにロースクールに通った事例において、ロースクールの教育は新たな事業の資格を納税者に与えるとされた。).

¹⁴⁰ Treas. Reg. § 1.162-5(b)(3)(i).

¹⁴¹ *Granger v. Commissioner*, 39 T.C.M. (CCH) 1158 (1980).

¹⁴² See also *Gilliam v. Commissioner*, 51 T.C.M. (CCH) 567 (1986) (コンピューターのプログラマーが昇進の可能性を高めるために受講したプログラミングの大学の課程は、新たな事業の資格を与えるものではないとされた。); *Allemeier v. Commissioner*, 90 T.C.M. (CCH) 197 (2005) (特殊な製品を販売する会社で製品の販売戦略を担当していた納税者が、MBA 課程を修了し、昇進して財務報告書の分析や販売計画の策定等を職務とするようになった事例において、一般的に同じ職務であると認定し、教育支出の控除を認めた。).

¹⁴³ Treas. Reg. § 1.162-5(b)(3)(ii) example 3.

歯医者が、診療を専門化するために歯科矯正術の大学院課程をとり、課程修了後に診療を矯正歯科に限定した事例において、専門の変更は新たな事業ではないとして、納税者の教育支出の控除を認めるルーリングがある¹⁴⁵。同じ職種内での専門の変更は、「一般的に同じタイプの仕事」内における職務の変更と同じく、新たな事業として取り扱われていない。

c. 教師以外における「新たな事業」

規則の述べる「一般的に同じタイプの仕事 (same general type of work)」について、教師のような教育分野以外では詳細な説明や例示がされていない¹⁴⁶。そのため、納税者が新たな事業の資格を得るかどうかを決定するために、判例上、教育を受ける前に、納税者の行うことのできる業務の種類と、教育を受けた後に、納税者が行う資格を与えられる業務とを比較するという判断基準が発展した¹⁴⁷。この判断基準によれば、教育に従事する前後で、納税者が実行可能な業務に相当な差異があれば、教育によって納税者が新たな事業の資格を得たものと判断する。

教育前後の業務を比較するという判断基準を初めて採用したとされる Weismann 判決¹⁴⁸は、パートタイムの弁理士修習中 (patent trainee) の納税者がロースクールに入学し、そのロースクールに係る支出の控除を求めた事例である。裁判所は、弁護士と弁理士修習生を比較し、職務の変化、責任や監督の程度、報酬の多寡、弁護士会に入会するための州法に基づいて義務付けられる教育上の条件において違いがあることから、弁護士の事業は、新たな事業を構成するのに足りるほど、弁理士修習生の事業と異なるとして、キャリアアップ教育基準により控除を否定した。

¹⁴⁴ Treas. Reg. § 1.162-5(b)(3)(ii) example 4.

¹⁴⁵ Rev. Rul. 74-78, 1974-1 C.B. 44.

¹⁴⁶ Treas. Reg. § 1.162-5(b)(3)(i).

¹⁴⁷ See Glenn v. Commissioner, 62 T.C. 270, 275 (1974).

¹⁴⁸ Weismann v. Commissioner, 52 T.C. 1106 (1969), aff'd per curiam, 443 F.2d 29 (9th Cir. 1971).

明示的に教育前後の業務を比較する判断基準を採用したのは、Glenn 判決¹⁴⁹である。Glenn 判決は、公認会計士試験の準備のために、公認会計士試験準備のための復習課程 (review course) を受講した公認計理士 (licensed public accountant)¹⁵⁰である納税者が、公認会計士試験復習課程の支出の控除を求めた事例である。租税裁判所は、公認計理士と公認会計士とが異なる事業であるかどうかを決定するために、州法により公認計理士に認められている業務と公認会計士に認められている業務とを比較した。たとえば、州法は、連邦および州の租税法について納税者に助言することや課税当局に対して納税者を代表することを、公認会計士に認めているが公認計理士には認めておらず、公認会計士の実務内容は公認計理士の実務内容よりもかなり広く、より高いレベルの専門的能力を表していると判断した。これらの業務における相当な差異から、租税裁判所は、公認会計士を公認計理士とは異なる、新たな事業であると認定し、納税者の支出した公認会計士試験復習課程の控除を否定した。

教育前後の業務を比較する判断基準により、納税者が新たな事業の資格を得るとして、教育の支出の控除を否定した裁判例には、以下のような事例がある。病院の事務員が病院管理責任者 (hospital administrator) になるための教育を受けた事例¹⁵¹、看護師が医師になるための教育を受けた事例¹⁵²、カイロプラティックの資格を有する納税者 (chiropractor) が医師になるための教育を受けた事例¹⁵³、准看護師 (licensed practical nurse) が医師助手 (physician's assistant) になるための教育を受けた事例¹⁵⁴、薬剤師のイン

¹⁴⁹ Glenn v. Commissioner, 62 T.C. 270 (1974).

¹⁵⁰ 公認計理士 (licensed public accountant) は、公認会計士の業務を統制する州法が制定される前に、公認会計士でない会計実務を行っていた会計士に免許を与えるために設けられた免許である。多くの州では、新たに公認計理士 (licensed public accountant) の免許を取得することはできない。公認会計士の下位の会計資格とされる。

¹⁵¹ Hague v. Commissioner, 37 T.C.M. (CCH) 126 (1978).

¹⁵² Cannon v. Commissioner, 36 T.C.M. (CCH) 1130 (1977).

¹⁵³ Siewert v. United States, 500 F.Supp. 1076 (N.D. Texas 1980).

¹⁵⁴ Reisinger v. Commissioner, 71 T.C. 568 (1979).

ターンが登録薬剤師になるための教育を受けた事例¹⁵⁵、ピアノの教師をしていたプロのピアノ演奏者が音楽療法士の資格を得られる教育を受けた事例¹⁵⁶、発達障害のある子どもを教える教師がソーシャルワーカーになるための教育を受けた事例¹⁵⁷、ソーシャルワーカーが作家になるための教育を受けた事例¹⁵⁸、登録を受けていない造園技師が登録造園技師（registered landscape architect）の登録を得るための教育を受けた事例¹⁵⁹、不動産販売員（real estate salesperson）が不動産仲介免許（real estate agent license）を得るために学士課程の教育を受けた事例¹⁶⁰、パイロットが航空機関士（flight engineer）の資格を得るための教育を受けた事例¹⁶¹、航空技師（aeronautical engineer）がパイロット免許の取得につながるフライト訓練を受けた事例¹⁶²、証券会社の事務員が登録外務員（registered representative）になるための教育を受けた事例¹⁶³、ファイナンシャルプランナーが公認ファイナンシャルプランナー（certified financial planner）になるために必要な学士号を得る教育を受けた場合¹⁶⁴、会計主任（general accountant）が公認会計士になるための教育を受けた事例¹⁶⁵、会計事務所で働いた経験があり、信託会社で投資管理をしていた納税者が、租税法の法学の修士号（以下「LL.M.」という。）を得る教育を受けた事例¹⁶⁶、海兵隊士官が軍事法務官（judge advocate）になる教育を受けた場合^{167等}¹⁶⁸である。

¹⁵⁵ Antzoulatos v. Commissioner, 34 T.C.M. (CCH) 1426 (1975).

¹⁵⁶ Hewett v. Commissioner, 71 T.C.M. (CCH) 2350 (1996).

¹⁵⁷ Burnstein v. Commissioner, 66 T.C. 492 (1976).

¹⁵⁸ Davis v. Commissioner, 65 T.C. 1014 (1976).

¹⁵⁹ Dierker v. Commissioner, 68 T.C.M. (CCH) 535 (1994).

¹⁶⁰ Kersey v. Commissioner, 66 T.C.M. (CCH) 1863 (1993), aff'd, 50 F.3d 15 (9th Cir. 1995).

¹⁶¹ Mason v. Commissioner, 44 T.C.M. (CCH) 365 (1982).

¹⁶² Thompson v. Commissioner, 94 T.C.M. (CCH) 24 (2007).

¹⁶³ Kandell v. Commissioner, 30 T.C.M. (CCH) 1227 (1971).

¹⁶⁴ Meredith v. Commissioner, 65 T.C.M. (CCH) 2876 (1993).

¹⁶⁵ Archie v. Commissioner, 37 T.C.M. (CCH) 1759 (1978).

¹⁶⁶ Hudgens v. Commissioner, 73 T.C.M. (CCH) 1790 (1997).

ロースクールでの教育を受けるための支出についても、控除が認められた事例はない。ロースクールでの教育を受ける前の納税者の職種は、会計士¹⁶⁹、保険補償査定人 (insurance claims adjuster)¹⁷⁰、病院管理責任者 (hospital administrator)¹⁷¹、医師¹⁷²、コンピューターシステム分析者¹⁷³、工業技術 (industrial arts) の教師¹⁷⁴、工業専門学校で電子工学の教師¹⁷⁵、海兵隊の砲術士官 (artillery officer)¹⁷⁶、警察官¹⁷⁷、保護観察官 (probation officer)¹⁷⁸、徴税官 (Internal Revenue agent)¹⁷⁹、特許審査官¹⁸⁰、法律専門の図書委員 (law librarian)¹⁸¹、数学の大学教員¹⁸²等様々である。ロースクールでの教育は弁護士業務を行う資格を納税者に与えることから、新たな事業の資格を与えるものとされ、ロースクールでの教育を受けるための支出はすべて否定されてきた¹⁸³。

¹⁶⁷ Grover v. Commissioner, 68 T.C. 598 (1977).

¹⁶⁸ See Malek v. Commissioner, 50 T.C.M. (CCH) 792 (1985) (心理学のコンサルタント事務所に勤務していた納税者が、文学の学士号を得るための教育を受けた事例)；Warren v. Commissioner, 85 T.C.M. (CCH) 1494 (2003) (メソジスト教会の牧師である納税者が、牧師としての地位を上げるために、社会福祉の学士号を取得した事例)。

¹⁶⁹ Treas. Reg. § 1.162-5(b)(3)(ii) example 1.; O'Donnell v. Commissioner, 62 T.C. 781 (1974), aff'd, 519 F.2d 1406 (7th Cir. 1975).

¹⁷⁰ Connelly v. Commissioner, 30 T.C.M. (CCH) 376 (1971), aff'd, 72-1 U.S. Tax Cas. 9188 (1st Cir. 1971).

¹⁷¹ Reinhard v. Commissioner, 34 T.C.M. (CCH) 1529 (1975).

¹⁷² Anderson v. United States, 75-2 U.S. Tax Cas. 9578 (N.D. Cal. 1975).

¹⁷³ Dinsmore v. Commissioner, 36 T.C.M. (CCH) 1008 (1977).

¹⁷⁴ Wright v. Commissioner, 32 T.C.M. (CCH) 31 (1973).

¹⁷⁵ Bodley v. Commissioner, 56 T.C. 1357 (1971).

¹⁷⁶ Rev. Rul. 72-450, 1972-2 C.B. 89.

¹⁷⁷ Edwards v. Commissioner, 46 T.C.M. (CCH) 768 (1983).

¹⁷⁸ Feistman v. Commissioner, 63 T.C. 129 (1974).

¹⁷⁹ Weiler v. Commissioner, 54 T.C. 398 (1970); Melnik v. U.S., 73-2 T.C. 9521 (C.D. Cal. 1973), aff'd, 521 F.2d 1065 (9th Cir. 1975).

¹⁸⁰ Lunsford v. Commissioner, 32 T.C.M. (CCH) 64 (1973).

¹⁸¹ Galligan v. Commissioner, 83 T.C.M. (CCH) 1859 (2002).

¹⁸² Bouchard v. Commissioner, 36 T.C.M. (CCH) 1098 (1977).

Sharon 判決¹⁸⁴は、教育前後の業務を比較する判断基準により、新たな事業であると認定された極限的な例である。Sharon 判決では、ニューヨーク州で弁護士業務をする免許を有していた弁護士たる納税者が、カルフォルニア州において弁護士会に入会し弁護士活動を行う資格を得るため、カルフォルニア州の司法試験の準備のための司法試験復習課程等を受講した。租税裁判所は、納税者がカルフォルニア州弁護士会に入会する前は、カルフォルニア州裁判所においても、カルフォルニアの連邦地方裁判所においても、それ以外の訴訟においても、弁護士として振る舞うことはできないと述べた。カルフォルニア州の免許を受けた弁護士がカルフォルニアにおいて行いうる業務と、カルフォルニア州の免許のない弁護士がカルフォルニア州において行いうる業務は、相当に異なると認定した。したがって、納税者の司法試験復習課程が、納税者に新たな事業の資格を与えることにつながる課程の一部であり、その支出は控除できないと判示した¹⁸⁵。

公的な免許のある職業に注目すると、キャリアアップ教育基準により、ほとんどの免許のある職業が新たな事業にあたると判断され、免許の取得につながる教育支出の控除は認められていない¹⁸⁶。学位を取得する教育のための支出は、一定の免許の取得につながると判断されて控除が認められないことも多いが¹⁸⁷、納税者の具体的職務内容によっては控除が認められてい

¹⁸³ See Stuart Lazar, *Schooling Congress the Current Landscape of the Tax Treatment of Higher Education Expenses and a Framework for Reform*, 2010 MICH. ST. L. REV. 1047, 1073 (2010).

¹⁸⁴ Sharon v. Commissioner, 66 T.C. 515 (1976), aff'd, 591 F.2d 1273 (9th Cir. 1978).

¹⁸⁵ See also Vetrick v. Commissioner, 37 T.C.M. (CCH) 392 (1978), aff'd, 628 F.2d 885 (5th Cir. 1980). この事例では、納税者は、ロースクールに2年だけ通った後に、モンタナ州の司法試験を合格した。遠隔地の州で弁護士会に加入することによって、納税者は、連邦裁判所に限って弁護士活動することができた。しかし、オハイオ州法はJ.D.を取得していない者に州裁判所において弁護士業務を行うことを認めていなかったため、納税者はオハイオ州の州裁判所では弁護士業務を行うことができなかった。後に、納税者はロースクールの3年目を修了して、J.D.を取得した。租税裁判所は、州裁判所で弁護士実務を行う資格を得た弁護士と、連邦裁判所で弁護士実務を行う弁護士とは、異なる事業であると認定し、控除を認めなかった。

る¹⁸⁸。

(4) 事業の開始と継続

一般的な費用控除と同様に教育支出の控除においても、「事業を現に遂行」¹⁸⁹していなければならない。それゆえ、教育支出を控除するためには、納税者は、教育を受けている期間も、事業を遂行していることが必要である。納税者が教育を受けていると同時に事業の遂行をしていない場合、162条による控除は認められえない。多くの場合、フルタイムの学生である者は事業を行っているとはいえず、結果として、フルタイムの学生の教育支出は

¹⁸⁶ See *Glenn v. Commissioner*, 62 T.C. 270 (1974) (公認会計士); *Cannon v. Commissioner*, 36 T.C.M. (CCH) 1130 (1977) (医師); *Banatwala v. Commissioner*, 64 T.C.M. (CCH) 591 (1992) (証券外務員資格 (securities broker representative license)).

¹⁸⁷ 学士号を取得する教育についても、新たな職業を始められる可能性があることから、新たな事業にあたるとして控除は認められていない。See e.g., *Zeidler v. Commissioner*, 71 T.C.M. (CCH) 2603 (1996), *aff'd*, 132 F.3d 37 (7th Cir. 1997) (速記者 (stenographer) が学士号を取得する教育を受けたが、会社における地位の変更はなかった事例において、学士号を取得する教育は新たな事業の資格を与える可能性があると認定された。); *Meredith v. Commissioner*, 65 T.C.M. (CCH) 2876 (1993) (学士号が公認ファイナンシャルプランナーになるための条件の1つであり、学士号を取得する教育は新たな事業の資格を与えることにつながるとされた。).

¹⁸⁸ たとえば、MBAを取得するための教育の支出を認めた事例として、see e.g., *Allemeier v. Commissioner*, 90 T.C.M. (CCH) 197 (2005) (製品の販売戦略を担当していた納税者が、MBAを取得して昇進し、販売計画の策定等を職務とするようになった事例。); *Singleton-Clarke v. Commissioner*, No. 27975-07S, 2009 WL 4345825 (T.C. Dec. 2, 2009) (ベテランの看護師として他の看護師や医療技術者を監督する立場にあった納税者が、MBA課程を受講した事例。)。もっとも、MBAを取得するための教育支出の控除を否定した事例と比較して、キャリアアップ教育基準の適用のされ方が一貫していないとも批判されている。See *Jill Kutzbach Sanchez, The Deductibility of MBA Degree Expenses Under Treasury Regulation 1.162-5: Are You One of the Lucky Few Who Qualify?*, 32 J. CORP. L. 659, 666-67 (2007); *Lewis v. Commissioner*, No. 538-01S, 2002 WL 1815980 (T.C. May 7, 2002) (電気通信業界で働いていた納税者が、MBAを取得したことにより仕事の可能性を広げたと考えて、MBAを取得するための教育支出の控除を否定した事例。).

¹⁸⁹ I.R.C. § 162(a).

控除できない¹⁹⁰。たとえ、学校の体験学習プログラム（work-study program）に参加し、一定の収入を得ていたとしても、事業を行っていたとは認められず、教育支出は控除できないとされる¹⁹¹。

事業への参入の準備をしている段階の納税者は、まだ事業を遂行していないため、事業の準備のための教育支出を控除できない¹⁹²。たとえ、納税者が実際に事業に参入する前に、その専門職団体の会費を納入済みの会員であったとしても、控除できないことには変わりはない¹⁹³。一旦学位を得てさらに教育を受ける前の夏季休暇に、夏期のみ勤務をする学生も、事業の遂行を始めてはいないとされる¹⁹⁴。Wassenaar 判決¹⁹⁵では、納税者は、ロースクールを卒業する前に弁護士の助手として働いていた。ロースクール卒業後は、夏を司法試験のための勉強に使い、秋には税法の LL.B.を得るために

¹⁹⁰ See *Roberts v. Commissioner*, 38 T.C.M. (CCH) 1000 (1979)（大学の教師であった納税者が、ロースクールに入学した事例。）；*Cornish v. Commissioner*, 29 T.C.M. 235 (1970)（ボーイング社に勤めていた納税者が、数学の学士課程および修士課程のフルタイムの学生として学んだ事例。）。

¹⁹¹ See *Gallery v. Commissioner*, 57 T.C. 257 (1971)（工学の学士課程に在籍する学生が、Ford 自動車と大学との共同研究プログラムに参加した事例。）。

¹⁹² See *Gulick v. Commissioner*, 43 T.C.M. (CCH) 490 (1982)（海兵隊の退役軍人がフルタイムの学生として工学の学位を取得した事例。）；*Casey v. Commissioner*, 30 T.C.M. (CCH) 60 (1971)（教師になる前の納税者が夏期の教育大学に入学した事例。）。See also *Kohen v. Commissioner*, 44 T.C.M. (CCH) 1518, (1982)（LL.M.課程を修了してすぐに法律実務を開始した事例。納税者は、教育と事業の遂行とが同じ年度に行われていることから課程の支出を控除できると主張したが、裁判所は、教育支出をする以前に活動していたことが求められているとして控除を否定した。）。

¹⁹³ See *Weyts v. Commissioner*, 85 T.C.M. (CCH) 999 (2003); *Goldenberg v. Commissioner*, 65 T.C.M. (CCH) 2338 (1993); *Kohen v. Commissioner*, 44 T.C.M. (CCH) 1518 (1982); *Wassenaar v. Commissioner*, 72 T.C. 1195 (1979); *Randick v. Commissioner*, 35 T.C.M. (CCH) 195 (1976)。いずれも判決でも、納税者は少なくとも 1 つの州の弁護士会に入会していたが、LL.M.課程に入学する以前には法律実務を行ってはいなかった事例である。租税裁判所は、すべての事案において、会費納入済みの会員になることは事業を遂行することと異なると判示している。

¹⁹⁴ *Wassenaar v. Commissioner*, 72 T.C. 1195 (1979), *Link v. Commissioner*, 90 T.C. 460 (1988), *aff'd without published opinion*, 869 F.2d 1491 (6th Cir. 1989)。

¹⁹⁵ *Wassenaar v. Commissioner*, 72 T.C. 1195 (1979)。

ニューヨーク大学に通った。裁判所は、ロースクール卒業前の弁護士の助手としての仕事は弁護士業務と異なるとして、ニューヨーク大学に通う期間に負担した支出について控除を否定した。また、Link 判決¹⁹⁶では、納税者は5月にオペレーションズ・リサーチの学部を卒業し、シカゴ大学でMBA課程のフルタイムの学生となるまでの3ヶ月、Xerox社で市場調査分析者として働いた。裁判所は、卒業後の3ヶ月間の勤務は学術的なキャリアを積むなかでの一時的な中断であり、まばらで特異な逸脱であるとして、MBA課程の支出について控除を否定した¹⁹⁷。また、1年間働いた後に教育を受けた事例でも、教育支出の控除が否定されている場合がある¹⁹⁸。

また、事業の遂行に従事していた納税者が、休職をしてあるいは退職する

¹⁹⁶ Link v. Commissioner, 90 T.C. 460 (1988), aff'd without published opinion, 869 F.2d 1491 (6th Cir. 1989).

¹⁹⁷ なお、同じく夏期休暇の3ヶ月間のみ弁護士事務所にて働いた事例で、教育支出の控除が認められたものもある。See Ruehmann v. Commissioner, 30 T.C.M. (CCH) 675 (1971).

Ruehmann 判決では、納税者は、州司法試験を通り、州法によってロースクール2年目の後にジョージア州で弁護士業務することを認められ、弁護士会にも入会した。ロースクール卒業後の夏3ヶ月間は、卒業前と同じ事務所 で 弁護士として働いた。その後、ハーバードロースクールに通いLL.M.を取得した。法律事務所は、学生がLL.M.の取得を目指すつもりである場合に、慣例上、事務所の恒久的地位を提供しており、納税者にも恒久的地位を提供した。裁判所は、ロースクール卒業後の夏3カ月間にわたって納税者は弁護士として事業の遂行に従事したため、彼はハーバードでのLL.M.取得を目指した支出を控除できるとした。

Link 判決と Ruehmann 判決は、区別ができず、納税者が事業の遂行に従事したかどうかを決定するための基準とならないとも指摘されている。See Kalafat, *supra* note 119, at 2008.

¹⁹⁸ See Reisine v. Commissioner, 29 T.C.M. (CCH) 1429 (1970) (エンジニアとして1年働いた後に大学院で教育を受けた納税者につき、工学の大学院課程の支出の控除を認められなかった事例。); Houston v. Commissioner, 32 T.C.M. (CCH) 686 (1973) (夏にエンジニアとして働いた後に、MBA課程で1年学び、また夏はエンジニアとして働き、その後パイロットとして軍隊に入隊した納税者につき、エンジニアとしての事業を確立していないとして、MBA課程の支出の控除を否定した事例。)。もっとも、Reisine 判決のように、1年間も実務を行ったにもかかわらず事業を開始したことにならないという判断に対しては批判がある。See Schoenfeld, *supra* note 33, at 288.

ことで一旦事業を離れ、教育の後、再び事業に戻る場合、仕事と仕事との間の教育期間に事業を遂行しているかどうかが問題となりうる。納税者が事業の遂行をしていないとされれば、教育支出を控除することができないためである。

租税裁判所は、納税者が使用者から休職の許可を得る等の方法によって事業の遂行を一時的に休止する場合、その一時的な期間について、納税者は事業の遂行を継続していると判断した¹⁹⁹。IRS も租税裁判所の判断を受けて、納税者が教育を受けるために事業を「一時的に休止し」ても、現にしていた事業の遂行に従事していると考えるが、仕事がない1年間以下の状態を一時的なものとするとしている²⁰⁰。

しかし、租税裁判所は、Sherma 判決²⁰¹およびその後の裁判例において²⁰²、IRS の1年という線引きを基準とすることは否定した。Sherma 判決では、納税者はMBAの学位を得ようとハーバード大学に2年間通うために、陸空軍生活品販売業務（Army and Air Force Exchange Service）での

¹⁹⁹ See *Furner v. Commissioner*, 393 F.2d 292 (7th Cir. 1968)（中等教育の社会科の教師であった納税者が、一旦教職を離れて文学の修士課程で1年学び、その後中学校の歴史の教師として働いていた事例。）。

²⁰⁰ See Rev. Rul. 68-591, 1968-2 C.B. 73（IRS は、*Furner v. Commissioner* 判決に従うと述べている。）；Rev. Rul. 77-32, 1977-1 C.B. 38（納税者にいつか事業に戻りたいという意図があるだけでは、事業を遂行していると認めない。）。See also P.L.R. 91-12-003 (Dec. 18, 1990)（弁護士が、1年以下の期間、弁護士業務を一時的に休止して大学の租税の修士課程で学ぶ場合、その期間は事業を遂行しているものと取り扱った。）。

²⁰¹ *Sherma v. Commissioner*, 36 T.C.M. (CCH) 1191 (1977)。

²⁰² See *Damm v. Commissioner*, 41 T.C.M. (CCH) 1359 (1981)（2年間の教育期間は一時的なものであると判示した。）；*Hitt v. Commissioner*, 37 T.C.M. (CCH) 333 (1978)（納税者が3年間の看護学の博士課程で学んでいる期間も、看護師としての事業の遂行を継続していたと判示した。）；*Picknally v. Commissioner*, 36 T.C.M. (CCH) 1292 (1977)（小学校の校長を辞職した納税者が、教師としての職を有していなかったにもかかわらず、教育学の博士課程を学ぶ3年間の期間は「一時的」なものであり、教育の管理職としての事業を継続していたと判示した。）；see also *Johnson v. Commissioner*, 55 T.C.M. (CCH) 700 (1988)（「遂行」しているかどうかを問うことなく、大学教授が2年間のフルタイムの博士課程に通う教育支出の控除を認めた。）。

支配人としての仕事を離れた。租税裁判所は、具体的な事実から休止が期間に制限のある一時的なものかどうかを判断し、納税者が積極的な事業の「遂行」を2年間休止したことは「一時的であり限定的」であると判断した。裁判所はまた、事業の「遂行」が継続しているといいうるために、退職するのではなく休職にすることや同じ使用者の下に戻ることは必ずしも必要ではないとしている。ただし、Sherma 判決における裁判所の判断にもかかわらず、IRS は、一時的な中断は1年以下でなければならないという基準をそのまま維持している²⁰³。

裁判所は、事業の「遂行」が継続しているか否かを事実認定の問題として取り扱っている²⁰⁴。たとえば、納税者が教育を終えた後も積極的に仕事を求めている限り、たとえ新たな立場を見つけられなかったとしても、「遂行」している状態が継続していると判断されている²⁰⁵。しかし、明らかに退職した者は、もはや事業に従事しておらず、教育支出の控除は認められない²⁰⁶。

²⁰³ See P.L.R. 87-14-064 (Jan. 8, 1987) (「政府が敗訴した Sherma 判決は、…IRS の立場に影響しない」と述べる。); P.L.R. 85-38-068 (June 26, 1985) (「たとえ Sherma 判決に政府は敗訴しても、IRS の立場を維持する」と述べる。)

²⁰⁴ See Goldstein v. Commissioner, 41 T.C.M. (CCH) 1016 (1981). Goldstein 判決では、13年間教師の職から離れていた納税者が、理学の修士号を取得する場合、教師としての事業を遂行していないと判断した。その判断は、以下の事実から導かれている。(1)納税者が教師を辞めた理由が事業のためではなかったこと、(2)納税者が教育の後に教師に戻る意図を有しなかったこと、(3)納税者が長期にわたって教師に戻らなかったこと、(4)納税者が長期にわたって教師に戻るために求職していなかったことといった事実である。See also Lenihan v. Commissioner, 36 T.C.M. (CCH) 1540 (1977) (原子力のエンジニアであった納税者が、数学の博士課程で学び、その後は高校で数学の教師や大学で鉱物学の非常勤講師をしていた事例。納税者が、教育修了後に同じ事業を遂行しようとする積極的な意図があることを明示することなく、以前の仕事との関係を継続していることを明らかにすることなく、長期間、教育のために事業を離れる場合、納税者は教育を受けている期間に事業を「遂行」しているとはいえないと判示した。); Carter v. Commissioner, 37 T.C.M. (CCH) 859 (1975), aff'd, 645 F.2d 784 (9th Cir. 1981) (教師をしていた納税者が教育の修士課程で学んだが、納税者に教師に復帰する意思がないと認定され、事業の遂行をしていないとされた。)

²⁰⁵ See Picknally v. Commissioner, 36 T.C.M. (CCH) 1292 (1977).

4、現行の規則による教育支出の控除に対する評価

現行規則のうち、積極的基準は、教育支出が事業費用であるかそれとも控除できない私的費用であるかを決定するための基準であると考えられる²⁰⁷。また、消極的基準は、事業費用とされる支出のうち、直ちに控除できる費用か資本的支出かを決定するための基準であると考えられる²⁰⁸。

規則による教育支出の控除が認められるか否かの判断基準は、教育支出以外の事業費用における判断基準と異なる²⁰⁹。一般的に、事業費用は、費用から生じる利益または費用の用途と納税者の事業との間に直接かつ密接な関係があれば、控除できるとされる²¹⁰。しかし、教育支出は、規則に基づく判断基準によれば、たとえ教育支出が納税者の職務における技能を維持または向上させるために必要であって、教育支出と納税者の職務との間に直接かつ密接な関係があったとしても、教育により納税者が新たな事業を行う資格を得る可能性があるとして、控除できない²¹¹。納税者が新たな事業へ参入する可能性が現実的には低かったとしても、教育により新たな事業を行う資格を得る可能性がわずかでもあるという理由で、控除は認められない。たとえ

²⁰⁶ See *Estate of Sussman v. Commissioner*, 37 T.C.M. (CCH) 1430 (1978) (納税者は、当該課税年度には引退しており専門職として働いて所得を稼得しておらず、また教育を受けた後に再び働こうとしていたという証拠もなかった事例。).

専門家が半ば引退して (semi-retirement) パートタイムで働くになる場合については、控除が認められたまたは否定された先例はないようである。半ば引退して、たとえ活動の量が少なくなっていたとしても「自身の腕を磨いておく」ことができるはずであるから、教育支出の控除が認められる可能性はあるだろう。See Schoenfeld, *supra* note 33, at 289-90.

²⁰⁷ See Schoenfeld, *supra* note 33, at 314.

²⁰⁸ See *id.* at 315.

²⁰⁹ See Schoenfeld, *supra* note 33, at 243-44; Katz, *supra* note 100, at 3-4; James L. Musselman, *Federal Income Tax Deductibility of Higher Education Expenses: The Good, the Bad, and the Ugly*, 35 CAP. U. L. REV. 923, 923-24 (2007); Dan Sheaffer, *Letting the Horse out of the Barn: A Proposal to Treat Educational Expenses Like other Business Expenses*, 28 T. M. COOLEY L. REV. 247, 248 (2011).

²¹⁰ See *Kornhauser v. Commissioner*, 276 U.S. 145 (1928).

²¹¹ Treas. Reg. § 1.162-5(a)(1), (b)(3).

ば、分野を問わず、学士号を取得する教育の控除はほぼ認められていない²¹²。教育支出に対して事業費用一般と異なる基準を適用することは正当化できないと批判されている²¹³。特に批判されているのは、事業に直接かつ密接な関係のある教育支出でも、初心者水準教育基準またはキャリアアップ教育基準という消極的基準を満たした支出の控除は一切認められない点である。

規則は、消極的基準によって控除できない教育支出は、私的費用であるため、または「区別できない状態の私的費用と資本的支出との複合」²¹⁴であるために、控除が認められないとしている。控除できない教育支出はすべて少なくとも部分的には私的費用であるため²¹⁵、規則によれば資本的支出として分類する必要はないことになる。しかし、教育と納税者の事業とに直接かつ密接な関係が一旦認められた場合、事業費用であるか私的費用であるかの判断において事業費用とされたのであるから、その教育に係る支出が私的費用と扱われるべきではないだろう²¹⁶。理論的には、私的費用ではなく事業費用ではあるが、将来の収益に結びつく資本的支出の性質を有するために直ちに控除することができないだけである。ただし、現在の連邦所得税法の取扱いでは、資本的支出の性質を有する教育支出の資産化およびその償却を認めていないために、結果として、私的費用と同じく、いつの時点においても一切控除をすることができない。

一方で、資本的支出とすべき教育支出が現行規則により直ちに控除が認められる場合があることにつき、規則が控除を認める範囲は広すぎるとの批判

²¹² See Schoenfeld, *supra* note 33, at 316. Schoenfeld 教授は、形式的に新たな事業を行う資格を得る可能性があるというだけで、控除を否定することが、現行規則の欠点であると批判する。Id. at 287.

²¹³ See Schoenfeld, *supra* note 33, at 311; Katz, *supra* note 100, at 3; Kalafat, *supra* note 118, at 2019; Lazar, *supra* note 183, at 1072.

²¹⁴ Treas. Reg. § 1.162-5(b)(1).

²¹⁵ See Treas. Reg. § 1.262-1(b)(9).

²¹⁶ See Katz, *supra* note 100, at 3-4; Lazar, *supra* note 183, at 1072.

もある。納税者の能力を維持する教育の支出は、事業上の機器を維持する費用になぞらえることができる。納税者の能力を向上させる教育の支出は、維持する費用に対して、機器の価値を高めまたは償却資産の耐用年数を長くするような、控除できない資本的支出に類似するにもかかわらず、控除できるとされる²¹⁷。このような取扱いは、資本化された教育支出を減価償却することが認められないことに対する部分的な償いとも考えられる²¹⁸。

おわりに

以上のような米国の制度から、我が国における高等教育の支出に関する課税のあり方を見直すための示唆を得ることができる。

まず、我が国においては大学院の授業料の必要経費控除を否定する裁判例があり、高等教育の費用控除について制限的と考えられるが、米国においては、一定の基準の下で費用控除が認められている。米国での教育支出に関する費用控除の基準は、財務省規則による判断要素や例の提示および裁判例の蓄積により、かなり明確化されている。それによれば、納税者が職務を遂行するうえで必要とされる教育支出は、現在の職務ではない新たな事業の資格を与える教育や現在の職務に就く以前に習得しておくべき教育に関する支出でない限り、費用として控除が認められる。「通常かつ必要な費用」の控除を認めるという米国の費用控除の基準がそのまま我が国の必要経費控除において採用されているわけではないが²¹⁹、所得税における費用控除の制度である点では共通している。我が国においても、米国の職務を遂行するうえで

²¹⁷ 控除できない資本的支出になぞらえられている支出であるにもかかわらず、費用として控除できるとされる点に、疑問を呈されている。See Lazar, *supra* note 183, at 1072-74; Joseph M. Dodge, *Taxing Human Capital Acquisition Costs: Or Why Costs of Higher Education Should Not Be Deducted or Amortized*, 54 OHIO ST. L.J. 927, 964 (1993).

²¹⁸ See Bittker, Lokken, *supra* note 9, ¶ 22.1.2, at 3.

²¹⁹ たとえば、米国における費用控除の要件である職務と支出との関連性のうち、「通常」性については、所得税法37条1項に文言もないことから、我が国の必要経費控除の要件ではないと考えられている。金子宏『租税法〔第21版〕』288頁（弘文堂・2016年）参照。

必要とされる教育支出控除を認める積極的基準を参照しつつ、業務の遂行に必要なといえる教育支出については必要経費控除を認めるべきだろう。

一方で、米国において消極的基準により費用控除が認められていない教育支出は、将来の事業の遂行に寄与するものとして控除を否定されており、課税理論的にも直ちに控除が認められないことは妥当な取扱いともいえる。しかし、将来の利益に対応した控除は後の時点でも認められておらず、事業との関連性を有するにもかかわらず、一切控除できなくなっている。この点に対しては、教育支出を資産として計上し、人的資本を用いて収益を獲得する一定の期間にわたって償却するか、あるいは人的資本が失われる時点で差し引くという方法が提案されているが²²⁰、現在まで教育支出の資産化および控除は制度化されていない。我が国でも、教育支出は繰延資産に該当しない限り、後の期間に対応した控除が認められないと考えられる。

教育支出の資産化が認められていないのは、教育から課税されていない利益を享受していることに鑑みて、教育のための支出に非課税の収益に対応する部分があるとみている可能性がある。教育を受ける個人は、教育による利益の非課税や各種の人的控除といった租税上の利益を多く受けることができる。また、教育を提供する側である教育機関も利益を受けており、教育機関が受けている政府からの補助等は、学生が支払う授業料の負担を減少させるという形で教育を受ける者にも還元されている²²¹。政府からの補助の結果、一般に私立教育機関における授業料よりも、公的教育機関における授業料が安くなっている。学生が受ける課程の授業の内容（比較的成本のかからない講義なのか、設備や素材を揃えるのにコストのかかる実習や実験なのか）、図書や実験のための測定機器の利用の程度等、各学生に個別対応するような

²²⁰ See Richard Goode, *Tax Treatment of Individual Expenditures for Education and Research*, 56 AM. ECON. REV. 208 (1966); John K. McNulty, *Tax Policy and Tuition Credit Legislation: Federal Income Tax Allowances for Personal Costs of Higher Education*, 61 CALIF. L. REV. 1 (1973).

²²¹ See Dodge, *supra* note 217, at 940. 高等教育は、大安売り（extraordinary bargain）であると述べる。

コストの計算はされていない。高等教育機関に支払う授業料は、学生の受ける教育の価値を反映したものではないといってよいと思われる²²²。

教育により学生が得ている利益についても、消費にあたる利益と将来の所得獲得のために投資とに教育支出を切り分けることは困難であり、教育による利益は学生本人のみならず社会全体にも正の外部効果をもたらす点まで考慮に入れば、教育に対する支出と教育によって得られる所得獲得能力との個別的な対応関係を明確にできないと考えられる点が、教育支出を資産化するうえでの最大の問題である²²³。

将来の事業の遂行に寄与する教育支出の課税上の取扱いについては、なお慎重な検討が必要とされると思われる。

²²² See *id.* at 938. 授業料が学生の受ける教育の価値を反映していないことをわかりやすく示すものとして、仮に高等教育機関に支払う授業料が教育の価値を反映しているのだとすれば、私立大学の卒業生は、国公立大学の卒業生よりもかなり高い賃金を稼いでいるはずだが、実際には授業料の多寡よりも学位や専攻の方が賃金に影響すると述べられている。

²²³ See McNulty, *supra* note 220, at 77-78.