

大阪地方裁判所 平成●●年(〇〇)第●●号 所得税更正処分取消等請求事件
国側当事者・国(北税務署長事務承継者大阪福島税務署長、国税不服審判所長)
平成23年12月16日棄却・控訴

判 決	
原告	甲
同訴訟代理人弁護士	片岡 成弘
同	吉田 幸至
同	渡邊 収
被告	国
同代表者法務大臣	平岡 秀夫
処分行政庁	北税務署長事務承継者大阪福島税務署長 平野 潤一
裁決行政庁	国税不服審判所長 孝橋 宏
被告訴訟代理人弁護士	兵頭 厚子
被告指定代理人	大門 宏一郎
同	松本 淳
同	藤井 弘子
同	中村 嘉造
同	石原 英之
同	山岡 啓二
同	上田 英毅
同	岡本 一郎
同	烏田 真人
同	柏木 孝夫
同	松田 光弘

主 文

- 1 原告の請求をいずれも棄却する。
- 2 訴訟費用は原告の負担とする。

事 実 及 び 理 由

第1 請求

- 1 北税務署長が平成20年12月15日付けで原告に対してした原告の平成19年分所得税の更正のうち、課税総所得金額0円、還付金の額に相当する税額132万4499円を超える部分及び過少申告加算税の賦課決定を取り消す。
- 2 北税務署長が平成20年12月15日付けで原告に対してした原告の平成18年分所得税の

更正のうち、課税総所得金額673万5000円、還付金の額に相当する税額277万2718円を超える部分及び無申告加算税の賦課決定を取り消す。

3 北税務署長が平成20年12月15日付けで原告に対してした原告の平成17年分所得税の更正のうち、課税総所得金額1363万0000円、還付金の額に相当する税額120万0800円を超える部分及び過少申告加算税の賦課決定を取り消す。

4 国税不服審判所長が平成22年2月24日付けで原告に対してした原告の審査請求をいずれも棄却する旨の裁決を取り消す。

第2 事案の概要

1 事案の骨子

本件は、医師である原告が、北税務署長が平成20年12月15日付けで原告に対してした平成17年分から平成19年分まで（以下「本件各年分」という。）の所得税について、それぞれ更正処分（以下「本件各更正処分」という。）並びに平成17年分及び平成19年分については過少申告加算税の、平成18年分については無申告加算税の賦課決定処分（以下「本件各決定処分」といい、本件各更正処分と併せて「本件各処分」という。）をしたため、原告が、本件各更正処分のうち申告額を超える部分及び本件各決定処分の各取消しを求めるとともに、これらの処分に対して原告がした審査請求（以下「本件各審査請求」という。）を棄却する旨の裁決（以下「本件裁決」という。）の取消しを求めた事案である。

2 法令の定め

(1) 所得税法2条1項16号は、棚卸資産は、事業所得を生ずべき事業に係る商品、製品、半製品、仕掛品、原材料その他の資産（有価証券及び山林を除く。）で棚卸しをすべきものとして政令で定めるものをいうと規定する。

また、同項19号は、減価償却資産は、不動産所得若しくは雑所得の基因となり、又は不動産所得、事業所得、山林所得若しくは雑所得を生ずべき業務の用に供される建物、構築物、機械及び装置、船舶、車両及び運搬具、工具、器具及び備品、鉱業権その他の資産で償却をすべきものとして政令で定めるものをいうと規定する。

(2) 所得税法27条1項は、事業所得とは、農業、漁業、製造業、卸売業、小売業、サービス業その他の事業で政令で定めるものから生ずる所得（山林所得又は譲渡所得に該当するものを除く。）をいうと規定する。

これを受け、所得税法施行令63条は、所得税法27条1項に規定する政令で定める事業として、同条1号から11号までの各事業に加え、同条12号で、前各号に掲げるもののほか、対価を得て継続的に行なう事業を規定する。

(3) 所得税法28条1項は、給与所得とは、俸給、給料、賃金、歳費及び賞与並びにこれらの性質を有する給与に係る所得をいうと規定する。

(4) 所得税法69条1項は、総所得金額、退職所得金額又は山林所得金額を計算する場合において、不動産所得の金額、事業所得の金額、山林所得の金額又は譲渡所得の金額の計算上生じた損失の金額があるときは、政令で定める順序により、これを他の各種所得の金額から控除する（損益通算）と規定する。

(5) 租税特別措置法31条1項は、長期譲渡所得の課税の特例として、個人が、その有する土地若しくは土地の上に存する権利又は建物及びその附属設備若しくは構築物で、その年1月1日において所有期間が5年を超えるものの譲渡をした場合には、当該譲渡による譲渡所得につ

いては、他の所得と区分し、その年中の当該譲渡に係る譲渡所得の金額に対し、長期譲渡所得の金額の100分の15に相当する金額に相当する所得税を課する、この場合において、長期譲渡所得の金額の計算上生じた損失の金額があるときは、所得税法その他所得税に関する法令の規定の適用については、当該損失の金額は生じなかったものとみなすと規定する。

同条3項2号は、所得税法69条の規定の適用については、同条1項中「譲渡所得の金額」とあるのは「譲渡所得の金額（租税特別措置法31条1項（長期譲渡所得の課税の特例）に規定する譲渡による譲渡所得がないものとして計算した金額とする。）」と、「各種所得の金額」とあるのは「各種所得の金額（長期譲渡所得の金額を除く。）」とすると規定する。

(6) 国税通則法18条1項は、期限内申告書を提出すべきであつた者は、その提出期限後においても、同法25条の規定による決定があるまでは、納税申告書を税務署長に提出することができるとし、同条2項は、前項の規定により提出する納税申告書は、期限後申告書という定め。

国税通則法66条1項は、期限後申告書の提出があつた場合等には、当該納税者に対し、申告等に基づき同法35条2項（期限後申告等による納付）の規定により納付すべき税額に100分の15の割合を乗じて計算した金額に相当する無申告加算税を課する、ただし、期限内申告書の提出がなかつたことについて正当な理由があると認められる場合は、この限りでない旨規定する。

3 前提事実

本件において、以下の事実は、掲記の各証拠及び弁論の全趣旨により容易に認定することができる。なお、書証番号は特に断らない限り枝番号を含む。

(1) 当事者

原告は、医師であり、勤務医として働き、収入を得ていたが、平成19年7月2日、メンタルクリニックを開業し、開業医として収入を得るようになった（甲19、乙17）。

(2) 本件各処分に至る経緯

ア 所得税の確定申告書の提出

原告は、平成18年3月14日、別表1「課税の経緯（平成17年分）」の「確定申告」欄記載のとおり、平成17年分の所得税の確定申告書（以下「平成17年分所得税確定申告書」といい、他の年分の所得税の確定申告書も同様に表記する。）を大淀税務署長に提出し（乙4）、平成20年3月14日、別表3「課税の経緯（平成19年分）」の「確定申告」欄記載のとおり、平成19年分所得税確定申告書を北税務署長に提出した（乙3）。

原告は、平成19年3月、別表2「課税の経緯（平成18年分）」の「確定申告」欄記載のとおり、平成18年分所得税確定申告書を大淀税務署長に提出したが（乙2）、提出した具体的な日時については争いがある。

イ 修正申告の提出

平成20年11月21日、北税務署の担当職員は、原告に対し、本件各年分の所得税の修正申告のしようをしたところ（甲4）、原告は、同月29日付けで、本件各年分の所得税の修正申告書を郵送により提出した（甲5、乙1）。

北税務署の担当職員は、平成18年分及び平成19年分の所得税の修正申告書については、納付すべき税額が平成18年分所得税確定申告書及び平成19年分所得税確定申告書に記載された税額よりもそれぞれ少なかったことから、別表2及び3の各「更正の請求」欄記載

のとおり、いずれも更正の請求の趣旨で提出された書面（以下、それぞれ「平成18年分更正の請求書」、「平成19年分更正の請求書」という。）として取り扱うこととし、平成20年12月5日付けの書面により、原告にその旨通知した（甲5）。

平成17年分所得税修正申告書については、納付すべき税額が新たに生じることになった（もともと、その税額は北税務署の職員が提示した金額とは異なっていた。）ため、別表1の「修正申告」欄記載のとおり、修正申告書として取り扱われた（甲5）。

ウ 更正をすべき理由がない旨の通知処分

北税務署長は、同月10日付けで、平成18年分更正の請求書及び平成19年分更正の請求書に対し、更正をすべき理由がない旨の各通知処分をした（甲6）。

エ 本件各更正処分等

(ア) 北税務署長は、平成20年12月15日付けで、別表1から3までの各「更正処分」欄記載のとおり、本件各年分の所得税の申告税額がいずれも過少であったとして、本件各更正処分をするとともに、平成17年分及び平成19年分については過少申告加算税の賦課決定処分を行い、さらに、平成18年分所得税確定申告書は期限後申告書であることを理由に、平成18年分については無申告加算税の賦課決定処分を行った（甲7）。

(イ) 本件各更正処分の概要は、次のとおりである。

a 原告は、本件各年分の所得税の確定申告に当たり、原告が行っている服飾の有償レンタル（以下「本件服飾レンタル」という。）から生じた所得（以下「本件服飾レンタル所得」という。）並びに原告がE株式会社（以下「E」という。）に対して行っていた役務の提供（以下「本件役務提供」という。）から生じた所得（以下「本件役務提供所得」といい、本件服飾レンタル所得と併せて「本件各所得」という。）及びその他の企業に対して行っていた役務の提供から生じた所得（以下「本件役務提供外所得」といい、本件役務提供所得と併せて「本件役務提供所得等」という。）が、いずれも事業所得に該当し、当該所得の計算上生じた損失が損益通算の対象となるものとして総所得金額を計算していたが、本件各更正処分は、本件服飾レンタル所得及び本件役務提供所得等がいずれも雑所得に該当するものとして、これらの所得の計算上生じた損失を損益通算の対象としなかった（甲7、19）。

b 原告は、平成18年分所得税確定申告書において、原告が昭和63年から所有していた建物である大阪市中央区所在のA●●号室（以下「A」という。）の譲渡により生じた損失を損益通算の対象としていたところ、平成18年分の更正処分は、当該損失を損益通算の対象としなかった。

(3) 不服申立て及び本件訴訟の提起

ア 異議申立て及び異議決定

原告は、本件各処分を不服として、平成21年1月21日付けで、北税務署長に対し、それぞれ異議申立て（以下「本件各異議申立て」という。）をした（甲9）。これに対し、北税務署長は、同年3月18日付けで、本件各異議申立てをいずれも棄却する旨の異議決定（以下「本件異議決定」という。）を行った（甲11）。

イ 本件各審査請求及び本件裁決

原告は、本件異議決定を不服として、同年4月16日、国税不服審判所長に対し、それぞれ審査請求（本件各審査請求）をした（甲12）。

国税不服審判所長は、本件役務提供所得は給与所得に該当し、本件役務提供外所得は事業所得に該当する旨の判断を行い、所得区分の取扱いを一部変更したものの、異議調査の結果、給与所得の金額の加算等により、原告の本件各年分に納付すべき税額はいずれも本件各更正処分の額を上回ることから、平成22年2月24日付けで、本件各審査請求をいずれも棄却する旨の本件裁決を行った（甲19）。

ウ 本件訴訟の提起

原告は、同年8月31日、本件訴訟を提起した（顕著な事実）。

4 本件各処分の根拠

被告が主張する原告の本件各年分の所得税に係る納付すべき税額の計算は、別紙「本件各更正処分等の根拠」に記載のとおりである。

5 争点

本件における争点は以下のとおりである。

- (1) 本件服飾レンタル所得が事業所得に該当するか（争点①）
- (2) 本件役務提供所得が事業所得に該当するか（争点②）
- (3) 本件各所得の事業所得該当性を否定することが信義則に反するか（争点③）
- (4) Aの譲渡により生じた損失は損益通算の対象となるか（争点④）
- (5) 平成18年分所得税確定申告書が期限後申告書であるか（争点⑤）
- (6) 本件裁決の違法性（争点⑥）

第3 争点に対する当事者の主張

1 争点①（本件服飾レンタル所得が事業所得に該当するか）について

(1) 被告の主張

ア ある所得が事業所得に当たるか否かは、それが自己の計算と危険において独立して営まれ、営利性、有償性を有し、かつ反復継続して遂行する意思と社会的地位とが客観的に認められる業務から生ずる所得であるか否かによって判断される。

イ まず、平成19年の本件服飾レンタルに係る仕入金額及び収入金額がいずれも0円であることに鑑みると、遅くとも平成19年には、服飾品のレンタルが反復、継続して行われていないことが認められるから、本件服飾レンタルは平成19年には少なくとも事業性を有していないといえる。

ウ また、平成18年以前においても、本件服飾レンタルに係る収入金額が仕入金額を大きく下回っているにもかかわらず、原告は、宣伝広告を全くしていないこと、また、顧客はいずれも原告と個人的関係のある者に限られていることからすると、本件服飾レンタルに営利性があるとは到底いえない。さらに、本件服飾レンタルが特別な人的設備及び物的設備を有していないこと、原告が本件服飾レンタルに当てた時間帯は、医師業務に差し支えない空き時間であり、医師業により相当安定した所得を得ていたことや、事業者であれば代金決済に関して通常作成すると思われる領収書や請求書、さらには取引の状況を示す帳簿等も作成されていないことに鑑みれば、原告は、本件服飾レンタルを医師業の片手間に行っていたにすぎないと考えられる。以上の諸点に照らせば、本件服飾レンタルは社会通念上事業性を有していなかったというべきである。

エ 以上からすれば、本件服飾レンタル所得は、事業所得ではなく、雑所得に該当する。

(2) 原告の主張

本件服飾レンタルには事業性が認められる。

被告は、本件服飾レンタルの仕入金額が、収入金額を大幅に上回っていることを問題とするが、レンタル業の場合、商品の購入代金は、減価償却費として計上すべきものであり、各年度で収入金額が減価償却費合計額よりも少なく、最終決算の結果が赤字であっても、レンタル品在庫が増えて行き、かつ減価償却が期間経過で減少していけば、将来的には黒字決算となっている可能性があるのもであって、現在において仕入金額が収入金額を上回っていることを過大視すべきでない。

また、被告は、事業性が認められるためには宣伝広告をし、特別な人的設備や物的設備を有していることが必要である旨主張するが、何ら根拠がない。また、本件服飾レンタルの事務所として使用していたマンションには、大きなクローゼットやタンスが設置されており、レンタル商品である服飾品が多数保管されていたのであり、本件服飾レンタルは、特別な物的設備を有しているといえるから、被告の主張はその前提を欠くものである。

2 争点②（本件役務提供所得が事業所得に該当するか）について

(1) 被告の主張

ア 給与所得は、雇傭契約又はこれに類する原因に基づき使用者の指揮命令に服し、何らかの空間的、時間的な拘束を受け、継続的ないし断続的に労務又は役務の提供があり、その対価として得られた所得である。

本件役務提供の内容は、Eが必要と認めた同社の従業員の健康に関する事項について、同社が定めた特定の日・時間に、同社が手配した特定の場所で、同社が定めた時間にわたって、継続的に労働衛生に関する会議への出席及び健康相談等を行うというものであり、これに対する対価として、原告は、同社が定める毎月一定の日に報酬の支払を受けることとされていた。以上のとおり、本件役務提供には相当の拘束があり、受け取る報酬の支払時期及び金額もあらかじめ一定しているいわゆる固定給の性格が強いため、原告がEから受け取る報酬は、雇傭契約に類する原因に基づき同社の指揮命令に服し、何らかの空間的、時間的な拘束を受け、継続的ないし断続的に労務又は役務を提供したことによる対価であるといえる。したがって、原告の本件役務提供により生じた所得は、給与所得に該当する。

イ なお、仮に、原告がEから受け取る報酬が給与所得に該当しないとしても、原告の提供する役務の内容及び受け取る報酬の性質からすれば、当該報酬は事業所得に該当せず雑所得に当たるといふべきである。

(2) 原告の主張

本件役務提供の具体的内容は、Eの労働衛生に関する会議へ出席し、社員の健康やメンタルヘルス向上について担当者を指導し、アイデアを提供するというものである。これらの役務提供は、場所や時間は委託企業であるEの都合によって制約される部分もあるが、指揮命令に服して役務を提供しなければならないというものではなく、原告の医師としての知見・経験等に基づき自由な立場で意見を述べ、指導する請負的なものであるから、これにより生じた所得は給与所得ではなく事業所得である。

3 争点③（本件各所得の事業所得該当性を否定することが信義則に反するか）について

(1) 原告の主張

平成14年の税務調査や、それ以前の複数回の調査においては、本件各所得が事業所得に該当することを否認されなかったし、また、平成17年分及び平成19年分の所得税については、

原告提出に係る本件各所得が事業所得に該当することを前提とした確定申告書のとおりに還付が行われていたため、原告としては、当該税務当局の態度を信用し、本件各所得が事業所得であるということが認められたとの認識を有していた。

このように、本件各所得については、事業所得に該当するとの税務官庁の公的見解が表示されていたのであり、原告はこれを信頼していたのであるから、本件各所得が事業所得に当たらないとする本件各処分は、当該公式見解の取扱いを変更するものであって、信義則に反し、違法である。

(2) 被告の主張

ア 租税法規に適合する課税処分について、信義則の法理の適用により、違法なものとして取り消すことができるためには、①税務官庁が、納税者に対して、信頼の対象となる公的見解を表示したこと、②納税者の信頼が保護に値するものであること、③納税者が公的見解の表示を信頼し、それに基づいて何らかの行為をしたことが必要である。

そうであるところ、本件において、大淀税務署長その他の責任ある立場にある者が、原告に対して本件各所得の事業所得該当性を肯定する旨の公式見解を示したことはなく、したがって、原告がこれを信頼し、それに基づき何らかの行為をしたともいえないから、信義則を適用し、本件各更正処分を取り消す余地はない。

イ 原告は、①平成14年に行われた税務調査及びそれ以前の複数回の税務調査においても本件各所得の事業所得該当性を否定されなかったこと、②平成17年分及び平成19年分の所得税について還付が行われていることをもって、本件各所得の事業所得該当性を否認することは信義則に反する旨主張する。

しかしながら、平成14年の税務調査の結果、大淀税務署長が、本件服飾レンタル及び本件役務提供の事業性を否認しなかったのは、同税務調査において、原告の協力を得られなかったため、本件服飾レンタルの業務内容等を具体的に把握することができなかったからであり、また、本件役務提供についてはそもそも調査の対象となっていなかったからであって、これにより本件各所得を将来にわたって事業所得として計上することを是認する旨の公式見解を示した訳でないことは明らかである。

また、平成17年分及び平成19年分の所得税について還付が行われているのは、確定申告の内容からは、本件各所得が事業所得として計上されていることが法令に反していることを直ちに判断できなかったことから、とりあえず行ったにすぎない。

したがって、原告の主張する上記事情をもって信義則の法理を適用することはできない。

4 争点④ (Aの譲渡により生じた損失は損益通算の対象となるか) について

(1) 被告の主張

Aの譲渡により生じた損失は、租税特別措置法31条1項及び同条3項2号により、損益通算の対象とならない。

なお、原告は、Aは棚卸資産に該当するから、その譲渡により生じた損失は損益通算の対象となる旨主張するが、Aは、原告が昭和63年に取得して以降、平成18年に譲渡されるまで賃貸の用に供されていたものであり、原告も、平成13年分から平成18年分の収支内訳書(不動産取得用)において、Aを減価償却資産に該当するものとして減価償却費の計算をしていることからすれば、Aは、減価償却資産に該当し、棚卸資産には該当しない。

(2) 原告の主張

不動産を不動産による収益を得る目的の営業に供する目的で売買することは、一種の棚卸資産に該当するものと取り扱われるべきであるから、原告がAの譲渡により生じた損失については、損益通算が認められるべきである。

5 争点⑤（平成18年分所得税確定申告書が期限後申告書であるか）について

(1) 被告の主張

平成18年分所得税確定申告書の提出期限は、平成19年3月15日であり、その提出期限後に提出された申告書は、国税通則法18条2項にいう期限後申告書に該当することになる。

そうであるところ、原告の平成18年分所得税確定申告書は、同月16日に大淀税務署において提出・受理されているから、期限後申告書である。したがって、平成18年分の無申告加算税賦課決定処分は適法である。

(2) 原告の主張

ア 原告は、平成18年分所得税確定申告書を、期限である平成19年3月15日に間に合うよう同月14日にB株式会社の「Cサービス」（以下「C」という。）で送付したのであるから、期限内に提出されたはずである。確かに、原告が提出した平成18年分所得税確定申告書には、平成19年3月16日に受領された旨の收受印があり、また原告がCを用いて送付した荷物が同月16日に配達されたとの資料（乙63）があるが、同月14日に受け付けられたCが同月16日に配達されたなどということは受け入れ難い。仮に、同月16日に配達されたということが事実だとしても、同月15日の夜間に配達されたにもかかわらず、税務署の開庁時間外であったため受け付けてもらえず、配達員が夜間ポストに再配達連絡票を入れておいて同月16日に改めて配達された可能性がある。この場合、実際には同月15日中に配達されていたのであるから、期限内に申告したものと取り扱うべきである。

イ また、原告は、同月14日にCの受付けを行い、平成18年分所得税確定申告書を送付すれば、当然同月15日には到着すると考えていたのであるから、仮に期限内に確定申告書が到着していなかったとしても、それについて正当な理由があるといえる。

ウ 以上からすれば、平成18年分の無申告加算税賦課決定処分は違法である。

6 争点⑥（本件裁決の違法性）について

(1) 原告の主張

本件裁決は、上記3(1)と同様に、過去の取扱いを変更し、本件各所得を事業所得として認めないこととしてされた本件各処分を正当として維持している点で、信義則に反し違法である。

なお、棄却裁決であっても、原処分と異なる理由でこれを維持している場合には、裁決の取消しの訴えにおいても原処分の違法を主張することができるというべきである。本件裁決は、本件各更正処分とは異なる理由でこれを維持しているから、本件裁決の取消しの訴えにおいて、原処分の違法事由を主張することができる。

(2) 被告の主張

原告は、本件裁決の判断内容の違法を主張して、本件裁決が違法であると主張しているが、行政事件訴訟法10条2項は、原処分主義を採用しており、裁決の取消しの訴えの訴訟物は裁決自体の固有の違法事由に限られるから、原告の上記主張は、主張自体失当である。

第4 当裁判所の判断

1 争点①（本件服飾レンタル所得が事業所得に該当するか）について

(1) 総論

所得税法 27 条 1 項は、事業所得とは、農業、漁業、製造業、卸売業、小売業、サービス業その他の事業で政令で定めるものから生ずる所得（山林所得又は譲渡所得に該当するものを除く。）をいうと規定し、これを受け、所得税法施行令 63 条 1 2 号は、所得税法 27 条 1 項に規定する政令で定める事業として、同条 1 号から 11 号までの各事業に加えて、対価を得て継続的に行なう事業を規定する。

そして、事業所得とは、自己の計算と危険において独立して営まれ、営利性、有償性を有し、かつ反復継続して遂行する意思と社会的地位とが客観的に認められる業務から生ずる所得をいうが（最判昭和 56 年 4 月 24 日・民集 35 卷 3 号 672 頁）、具体的に特定の経済的活動により生じた所得がこれに該当するといえるかは、当該経済的活動の営利性、有償性の有無、継続性、反復性の有無のほか、自己の危険と計画による企画遂行性の有無、当該経済的行為に費やした精神的、肉体的労力の程度、人的、物的設備の有無、当該経済的行為をなす資金の調達方法、その者の職業、経歴及び社会的地位、生活状況及び当該経済的活動をすることにより相当程度の期間安定した収益を得られる可能性が存するかどうか等の諸般の事情を総合的に検討して、社会通念に照らして判断すべきである。

(2) 認定事実

前記前提事実並びに掲記各証拠及び弁論の全趣旨によれば、以下の事実が認められる。

ア 原告の医業収入

原告は、平成 19 年 7 月までは勤務医として、メンタルクリニック開業後は開業医として、それぞれ相当程度安定した収入を得ており、当該収入がその総所得の大部分を占めていた（乙 2 から 4 まで）。

イ 本件服飾レンタル開始の経緯（甲 23、乙 7、9）

原告は、平成 3 年頃、服飾店舗の経営者と親しくなり、服飾品のレンタル業を始めるのであれば顧客を紹介すると言われたことをきっかけに、医師業のサイドビジネスとして本件服飾レンタルを開始した。

なお、原告が本件服飾レンタルを開始した動機は、自分の好みに合い、かつサイズも自分に合う服飾品を商品としてレンタルすれば、気が向いた時には自分も服飾品を身につけることができ、レンタル収入を得ることにより、より多くの服飾品を購入することができるというものであった。

ウ 本件服飾レンタルの具体的な態様（甲 23、乙 6、7、9）

(ア) 本件服飾レンタルの顧客は、原告とほぼ洋服のサイズが同じである 10 人程度の知人（上記本件服飾レンタルを始めることを原告に提案した服飾店舗の経営者に紹介してもらった人物）に限定されていた。また、原告は、不特定多数を相手にするつもりはなかったため、本件服飾レンタルの宣伝広告等は一切行っていなかった。

(イ) 本件服飾レンタルは、特定の店舗や事務所等を設置して行われていたわけではなく、留守番電話等により顧客から注文を受け、前記服飾店舗の経営者を介し、あるいは原告と顧客の双方の都合のよい喫茶店等の場所で待ち合わせるなどして商品を授受し、レンタル期間（約 3 か月から 4 か月）終了後、商品返却時に代金を受領するというレンタルシステムをとっていた。なお、前記のとおり顧客は長年の知り合いであり、サイズも原告とほぼ同じであったため、レンタルの際、試着等も行っていなかった。

また、本件服飾レンタルに係る事務については、基本的に、原告が 1 人で、医業の傍ら、

手の空いている時間に行っていた（乙6、9）。

(ウ) 本件服飾レンタルのレンタル商品は、原告が自ら客として服飾店舗で購入しており、内容は、約10万円のドレス（ワンピース）、約12万円から13万円のスーツ、約7万円から8万円のジャケット、約12万円から13万円のコート等合計200着から300着であった。これらの服飾品のサイズは、全て原告のサイズに合わせたSサイズ又はMサイズであり、原告のサイズに合わないものは扱っていなかった。

(エ) 原告は、平成3年頃に購入したマンションの1室（D●●号室）にレンタル商品を保管していた。当該マンションには、備え付けのクローゼットが1か所、押し入れ1か所のほかに、洋服ダンスが3棹（幅約160cm、高さ約180cmのものが2棹と、幅約160cm、高さ約200cmのものが1棹）、整理ダンスが1棹（幅約120cm、高さは腰位のもの。）収納ボックス等が置かれており、そこにレンタル商品が収納されていた。当該マンションは居住用であり、看板等の本件服飾レンタルの表示は一切されておらず、店舗としての外観も有していなかった。

(オ) 原告は、本件服飾レンタルに関し、請求書や領収書を発行しておらず、また、本件服飾レンタルの収支に係る帳簿等も作成していなかった。

エ 本件服飾レンタルに係る収支

平成13年から平成19年までの、本件服飾レンタルに係る収支は次のとおりである。

(ア) 服飾品の購入合計額（服飾減価償却資産の取得価額）

平成13年	325万7591円（乙10）
平成14年	255万8645円（乙11）
平成15年	258万5850円（乙12）
平成16年	279万4500円（乙13）
平成17年	265万2300円（乙14）
平成18年	193万6500円（乙15）
平成19年	0円（乙16）

(イ) 服飾減価償却資産償却費の各年分の必要経費算入額

平成13年	435万1816円（乙10）
平成14年	302万1102円（乙11）
平成15年	239万4137円（乙12）
平成16年	241万8433円（乙13）
平成17年	236万9625円（乙14）
平成18年	216万8500円（乙15）
平成19年	0円（乙16）

(ウ) 収入金額

平成13年	50万2000円（乙10）
平成14年	39万6000円（乙11）
平成15年	60万6000円（乙12）
平成16年	49万3300円（乙13）
平成17年	47万9900円（乙14）
平成18年	38万7300円（乙15）

(3) 検討

前記認定事実によれば、少なくとも平成13年から平成18年までの間、原告が継続的に本件服飾レンタルを行っていたことが認められる。もっとも、この間のいずれの年においても収入金額を大幅に上回る仕入れ(服飾品の購入)が行われており、また、レンタル商品の減価償却費は収入金額を大幅に上回っており、収益が全く生じていない。本件服飾レンタルのレンタル商品は、原告のサイズに合うものしかなく、顧客は原告とサイズがほぼ同じ長年の固定客10人程度に限定されており、上記のように全く利益が出ていないにもかかわらず、宣伝広告等は一切行われず、顧客拡大による収益拡大の努力が全く行われていない。また、営利目的の事業を行う場合には、業績把握のために通常作成されるべき収支に係る帳簿類も作成せず、その一方で、原告は、レンタル商品として、毎年収入を大幅に上回る金額の服飾品を購入し続けており、さらに、そもそも原告が本件服飾レンタルを開始した動機は、服飾をレンタルすれば、多くの服飾品を購入することができ、自分も気が向いたら着ることができるということにあり、そもそも利益を得ることは目的としていないことがうかがわれる。これらの事情に鑑みると、本件服飾レンタルにより経済的に安定した収入を得る見込みはなく、本件服飾レンタルに営利性があるとは認め難い。

また、原告は、医師業を本業として、相当程度安定した収入を得ており、当該収入がその総所得の大部分を占めており、本件服飾レンタルの資金についても、特に借入れ等を行った事実も見当たらないことからすると、当該収入から捻出されたものであることがうかがわれる。そして、本件服飾レンタルは、多忙な医師業の合間の僅かな時間に、前記のとおり10人程度の固定客を相手に行っているものであること、商品の授受等は喫茶店などで個別に行われており、特別な店舗や事務所等が設置されているわけではなく、レンタル商品を保管している原告所有のマンションがあるものの、当該マンションは居住用であり、本件服飾レンタルの表示等も特になかったこと、レンタル商品を収納するのに必要なクローゼットやタンス等以外は、特段営業の用に供する物的設備もないこと、基本的には原告が1人で行っているため、従業員等の特段の人的設備もないこと、さらに、顧客との間で領収書や請求書も発行しておらず、収支に係る帳簿類も作成せず、特段の宣伝広告も行っていないことなどに鑑みれば、本件服飾レンタルは、原告が医師業により安定した収入を得る傍らに、わずかな時間と労力により、特段の人的設備や物的設備を備えることなく行われたものであり、事業としての社会的客観性を有しているとは認め難く、また、自己の危険と計画による企画遂行性があるとも認められない。むしろ、前記認定事実を総合考慮すれば、自己の服飾費を減価償却費として損金算入することにより、節税効果を得ることを目的として、事業の外観を備えるために本件服飾レンタルが行われていたとみるのが自然である。

以上からすれば、本件服飾レンタルが、自己の計算と危険において独立して営まれ、営利性、有償性を有し、かつ反復継続して遂行する意思と社会的地位とが客観的に認められる業務ということとはできず、本件服飾レンタルの事業性は認められないというべきである。

2 争点②(本件役務提供所得が事業所得に該当するか)について

(1) 総論

本件役務提供所得が、事業所得と給与所得のいずれに該当するのかが問題となるところ、所得税法27条1項は、事業所得とは、農業、漁業、製造業、卸売業、小売業、サービス業その

他の事業で政令で定めるものから生ずる所得をいうと規定し、同法28条1項は、給与所得とは、俸給、給料、賃金、歳費及び賞与並びにこれらの性質を有する給与に係る所得をいうと規定する。そして、前記のとおり、事業所得又は給与所得のいずれかに分類する判断に当たっては、事業所得とは、自己の計算と危険において独立して営まれ、営利性、有償性を有し、かつ反復継続して遂行する意思と社会的地位とが客観的に認められる業務から生じる所得をいい、これに対し、給与所得とは、雇傭契約又はこれに類する原因に基づき使用者の指揮命令に服して提供した労務の対価として使用者から受ける給付をいうことを一応の基準として区別するのが相当であり、給与所得については、とりわけ、給与支給者との関係において何らかの空間的、時間的な拘束を受け、継続的ないし断続的に労務又は役務の提供があり、その対価として支給されるものであるかどうかを重視されるべきである（前掲最判昭和56年4月24日参照）。以上を踏まえて、本件役務提供所得が、事業所得に該当するか給与所得に該当するかについては、本件役務提供に係る契約内容、報酬の支払状況等、本件役務提供の具体的態様を前提に判断すべきである。

(2) 認定事実

前記前提事実並びに掲記各証拠及び弁論の全趣旨によれば、以下の事実が認められる。

ア 本件役務提供に係る契約内容（乙18から20まで）

平成17年度から平成19年度までの原告とEとの間で本件役務提供に関して締結された契約は、以下のような内容であった。

(ア) 契約期間

各年度とも、4月1日から翌年3月31日までの1年間

(イ) 身分取扱い

非常勤の顧問

(ウ) 報酬額及び支払方法

報酬額は、平成17年度及び平成18年度は1か月3万円、平成19年度は1か月5万円の月額定額であり、支払方法は、毎月末日振込みとされていた。

(エ) 委嘱内容

- a 月1回の事業場巡視（健康相談及び安全衛生委員会の出席）
- b 定期健康診断の全社結果確認及び事後対応（受診指示及び面接指導その他）
- c 労働基準監督署報告書類への対応
- d 社員への疾病に対する個別相談（休職・復帰その他への対応）
- e 社員の健康維持のための啓発等に関するアドバイス（ストレスや成人病予防その他）
- f その他、社員の健康、疾病全般に関する必要な相談

イ 本件役務提供の具体的内容（甲23、乙9）

原告は、毎月1度、Eに赴き、労働衛生に関する会議（安全衛生委員会）に出席していた。安全衛生委員会は、約1時間行われ、その中の20分から30分間、原告が健康に関する講義や講話を行うことになっていた。

また、原告は、安全衛生委員会の日又は別の日にEに赴き、Eの社員に対する健康やメンタルヘルス向上について、Eの担当者に対する指導や講義等を行っていた。

(3) 検討

ア 前記認定事実によれば、本件役務提供は、Eとの契約に基づき、原告がEに出向いて、毎

月1回会議に出席し、一定の時間を割り当てられて講義・講話等を行い、また、同会議の日又は別の日を設けて社員の健康に関し、担当者への講義や相談等を行うというものであり、空間的・時間的に拘束された上で、Eの指揮監督に基づき、断続的又は継続的に行われていたものと評価することができる。しかも、本件役務提供に対しては、原告の提供した役務の時間数やその内容に応じて支払われるものではなく、毎月定額の報酬が一定の方法で支払われていたものであり、これは原告が断続的又は継続的に提供した役務に対する対価であるといえ、本件役務提供は、原告の自己の計算と危険によって行われるものではないといえる。

以上からすれば、本件役務提供は、原告が自己の計算と危険の上独立に行っているものではなく、Eによる空間的・時間的な拘束を受け、継続的又は断続的に労務の提供を行い、これに対して支払われた対価であったといえることができるから、本件役務提供所得は、給与所得であり、事業所得であるとは認められない。

イ 原告は、原告が行う講話や講義、相談等の内容は、原告が医師としての専門知識を前提に自由に決めることができ、裁量の余地が大きいものであるから、本件役務提供は、Eの指揮監督の下に行われたものではなく、給与所得に該当しない旨主張する。しかしながら、提供される労務の内容について専門性が要求され、本人にある程度の自主性が認められる場合であっても、労務が他人の指揮監督の下に提供され、その対価として得られた報酬である限り、給与所得に該当すると考えられるところ、前記のとおり、本件役務提供はEの指揮監督の下に提供され、その対価として報酬を得ていると評価できるのであるから、当該報酬は給与所得に該当するというべきである。

また、原告は、本件役務提供については、Eに出向いて行う講話等の事前事後に資料調査・検討に充てた相当の時間も含まれているのであるから、本件役務提供が常に時間的・場所的に拘束を受けた上で行われていたわけではなく、Eの指揮監督の下で行われていたとはいえ、給与所得には当たらない旨主張しているようである。しかしながら、原告が主張する上記資料調査・検討の時間は、Eで行う安全衛生委員会への出席や健康診断等を実施するための準備作業にすぎず、当該準備行為の内容に応じて報酬が支払われているものではないから、当該準備行為について時間的に拘束がないからといって原告の提供する役務がEの指揮監督の下で行われていることが否定されるものではない。

ウ 以上からすれば、本件役務提供所得は給与所得に該当し、事業所得に該当するものではないと認められる。

3 争点③（本件各所得の事業所得該当性を否定することが信義則に反するか）について

(1) 総論

租税法規に適合する課税処分について、法の一般原理である信義則の法理の適用により、上記課税処分を違法なものとして取り消すことができる場合があるとしても、法律による行政の原理、とりわけ租税法律主義の原則が貫かれるべき租税法律関係においては、同法理の適用については慎重でなければならず、租税法規の適用における納税者間の平等、公平という要請を犠牲にしてもなお当該課税処分に係る課税を免れしめて納税者の信頼を保護しなければ正義に反するといえるような特別の事情が存する場合に、初めて同法理の適用の是非を考えるべきものである。そして、上記特別の事情が存するかどうかの判断に当たっては、少なくとも、税務官庁が納税者に対し信頼の対象となる公的見解を表示したことにより、納税者がその表示を信頼しその信頼に基づいて行動したところ、のちに上記表示に反する課税処分が行われ、その

ために納税者が経済的不利益を受けることになったものであるかどうか、また、納税者が税務官庁の上記表示を信頼しその信頼に基づいて行動したことについて納税者の責めに帰すべき事由がないかどうかという点の考慮は不可欠のものであるといわなければならない（最判昭和62年10月30日・裁判集民事152号93頁参照）。

(2) 検討

ア 原告は、①平成14年に行われた税務調査及びそれ以前の複数回の調査においても本件各所得の事業所得該当性を否認されなかったこと、②平成17年分及び平成19年分の所得税について還付が行われていることなどの理由により、本件各所得の事業所得該当性を否認することは信義則に反する旨主張する。

イ しかしながら、上記①は、原告が本件各所得が事業所得に該当することを前提に確定申告を行ったのに対し、税務調査の際担当の税務職員から本件各所得が事業所得に該当しない旨の指摘を受けたことがなく、税務調査を経ても、修正申告のしようや更正処分が行われることがなかったことをもって、税務官庁が本件各所得の事業所得該当性を認めるという公的見解を示したものと評価できるという趣旨の主張と理解できる。しかしながら、税務職員が事業所得に該当しない旨の指摘をせず、事業所得に該当しないことを前提とした修正申告のしようや更正決定をしなかったという事情のみでは、当該税務職員が本件各所得が事業所得に該当する旨の見解を表示したと評価することは困難であるから、これにより信義則の法理の適用の前提となる税務官庁の公式の見解が示されたとみることはできない。また、証拠（乙21から39まで）及び弁論の全趣旨によれば、平成14年に行われた税務調査において、原告が税務調査の面接を拒むなどして調査に協力をしなかったことが認められるところ、このため税務職員が十分な調査を行うことができず、本件各所得の事業所得該当性について適切な判断をすることができないまま、原告の申告どおり本件各所得が事業所得に該当する旨の処理がされたことがうかがわれるのであって、税務調査を経たにもかかわらず本件各所得が事業所得に該当しないことを前提とした課税に変更されていないことをもって、本件各所得が事業所得に該当するものとして処理する旨の課税庁による公の見解が表明されたとみることはできない。さらに、平成14年に行われた税務調査の際、大淀税務署の税務職員から原告に対して送付された書面には、本件服飾レンタルは毎年大幅な赤字となっており、事業といえるか疑問である旨の指摘がされており（乙23、25）、原告が当該税務調査に対する回答として提出した書面にも、本件服飾レンタルが事業とはいえない旨の指摘を受けたことをうかがわせる記載が存在すること（乙26、32、43）からすれば、原告は、税務職員から、本件服飾レンタル所得が事業所得には該当しないか又は疑問がある旨の指摘を受けていたと認められるから、原告の上記主張はその前提を欠くものである。

ウ また、上記②の主張についても同様に、平成17年分及び平成19年分の所得税につき、原告が、本件各所得が事業所得に該当することを前提に申告した内容どおりに還付が行われたことをもって、本件各所得が事業所得に該当する旨の課税庁の公式の見解が示されたものとはいえない。

エ 以上からすれば、原告が主張する上記①及び②の事情は、課税庁が、原告に対し、本件各所得が事業所得に該当する旨の公的見解を表示したものと認められず、本件各処分が、従前原告に与えた公的見解の表示に反する処分であるということとはできないから、本件各処分について信義則の法理を適用する余地はない。

4 争点④（Aの譲渡により生じた損失は損益通算の対象となるか）について

- (1) 租税特別措置法31条1項は、長期譲渡所得の課税の特例として、個人が、その有する土地若しくは土地の上に存する権利又は建物及びその附属設備若しくは構築物で、その年1月1日において所有期間が5年を超えるものの譲渡をした場合には、当該譲渡による譲渡所得については、他の所得と区分し、その年中の当該譲渡に係る譲渡所得の金額について所得税を課すこととし、この場合において、長期譲渡所得の全額の計算上生じた損失の金額があるときは、所得税法その他所得税に関する法令の規定の適用については、当該損失の金額は生じなかったものとみなすと規定し、同条3項2号は、同法69条の規定する損益通算の適用に際しては、当該譲渡所得についてはその対象としないことと定めている。

そうであるところ、前記前提事実並びに証拠（甲11、13、19）及び弁論の全趣旨によれば、原告は、昭和63年6月7日にAの所有権を取得し、平成18年11月30日にAを譲渡したことが認められ、Aは、譲渡の時点で原告の所有期間が5年を超えるものであったのであるから、当該譲渡による譲渡所得については、租税特別措置法31条1項により、分離課税の長期譲渡所得として、他の所得との損益通算の対象とはならない。

- (2) 原告は、Aは、一種の棚卸資産に該当するから、損益通算の対象となる旨主張する。

しかしながら、Aは、譲渡されるまでの間は賃貸の用に供されていたのであり（弁論の全趣旨）、事業に係る商品等に該当するものではないから、所得税法2条1項が定める棚卸資産に該当しない。かえって、原告は、平成13年分から平成18年分までの収支内訳書（不動産取得用）において、Aを減価償却資産に該当するものとして減価償却費の計算をしていること（乙48から53まで）からすれば、Aは減価償却資産に該当するというべきである。したがって、原告の上記主張を採用することはできない。

5 争点⑤（平成18年分所得税確定申告書が期限後申告書であるか）について

- (1) 所得税法120条は、所得税の確定申告書の提出期限について、所得税額が発生する場合には、第3期（その年の翌年2月16日から3月15日までの期間）において税務署長に対し、確定申告書を提出することを義務付けている。

したがって、平成18年分所得税確定申告書は、平成19年3月15日までに提出しなければ期限後申告書となるところ、原告の平成18年分所得税確定申告書（乙2）には、大淀税務署の平成19年3月16日付けの文書收受印が押されていることからすれば、原告の平成18年分所得税確定申告書は、同日に提出・受付がされたことが認められ、原告の平成18年分所得税確定申告書は期限後申告書であると認められる。

- (2) これに対し、原告は、同月14日に、コンビニエンスストアにおいて、Cの発送手続きを行い、平成18年分所得税確定申告書を送付したのであり、Cの通常の運用からすれば、同月15日に到着していないはずがない旨主張し、その根拠として、荷物受取日が同月14日と記載され、同日付けの領収印があるCの「お客様控え」（甲20）を提出する。

しかしながら、証拠（乙63）によれば、原告が当該Cで送付した荷物については、同月15日の午前11時6分にコンビニエンスストアから集荷され、同月16日午前10時52分に配達先に配達されたものと認められるから、仮に当該荷物が原告の平成18年分所得税確定申告書であったとしても、それが同月15日までに税務署に提出されたとはいえず、原告の上記主張には理由がない。

なお、原告は、平成18年分所得税確定申告書が、同月15日の夜開庁時間外に配達された

ため、受け付けてもらえず、翌日に再配達された可能性があり、そうであれば実際には同月15日に到着していたのであるから、期限内申告書と扱うべきである旨主張する。しかしながら、各税務署には、開庁時間外に確定申告書等の書類を提出する場合に利用する収受箱が設置されており、当該収受箱に投函された書類は、翌日の開庁時刻前に回収され、前日付けの文書収受印が押印される取扱いとなっていたというのであるから（乙62、弁論の全趣旨）、仮に平成18年分所得税確定申告書が同月15日の夜、開庁時間外に配達されたのであれば、収受箱に入れられた上で同日付けの文書収受印が押印されていたはずである。したがって、原告の上記主張についても採用することができない。

- (3) また、原告は、同月14日に平成18年分所得税確定申告書をCに出せば、通常は同月15日には税務署に届くものと考えられるから、原告が期限内に申告書を提出できなかったことについて、国税通則法66条1項ただし書の規定する正当な理由がある旨主張するようである。

当該正当な理由がある場合とは、真に納税者の責めに帰することのできない客観的な事情があり、納税申告の重要性に鑑み設けられた無申告加算税の趣旨に照らしても、なお、納税者に無申告加算税を賦課することが不当又は酷になる場合をいうところ（最判平成18年4月20日・民集60巻4号1611頁参照）、Cを利用した場合であっても、集荷の時間との関係や交通状況、配達先との距離関係等により、荷物を受け付けたときから1日以内で配達されるとは必ずしも限らないのは当然であり、特に、原告は、コンビニエンスストアにおいて上記Cの発送手続を行っているところ、コンビニエンスストアにおいては集荷の時間帯が限定されているのが通常であると考えられるから、同月14日に配達を依頼したとしても、翌日に税務署に配達されない可能性があるということ、原告においても当然予測し得たものということができる。原告は、必要であれば自ら税務署に申告書を提出し、あるいは郵便又は信書便（以下「郵便等」という。）により提出する（同法22条参照）ことができたのであり、期限内に申告をしなかったことを原告の責めに帰することができない客観的な事情があったとは認められず、同法66条1項ただし書の規定する正当な理由があるとは認められない。なお原告は、C等の宅配便を郵便等と同様に取り扱わないことは不当で、正当な理由がある旨主張するが、確定申告書は信書であって、宅配便では送付できないのであって、同法22条が適用されないことも当然であり、原告の上記主張は採用することができない。

- (4) 以上からすれば、原告の平成18年分所得税確定申告書は期限後申告書であるから、平成18年分の無申告加算税賦課決定処分は適法である。

6 争点⑥（本件裁決の違法性）について

行政事件訴訟法10条2項は、原処分主義を採用しており、裁決の取消しの訴えにおいては、裁決の固有の瑕疵のみを主張し得る。原告は、本件裁決について、原処分（本件各処分）が信義則に反するものではないとした点で違法である旨主張するのみであるが、当該主張は結局、原処分の違法をいうものであり、本件裁決固有の違法性に関するものではないから、主張自体失当といふべきである。

なお、原告は、原処分と異なる理由でこれを維持する裁決については、同項が適用されないと解すべきである旨主張するが、そもそも本件裁決は、原告が主張する上記信義則に関する主張についての判断を加えた上で、原処分を維持しているものであり、原処分と異なる理由を示したものでないから、原告の主張はその前提を欠くものである。また、裁決が原処分と異なる理由で原処分を維持した場合も、原処分の取消しの訴えを提起することができる以上、同訴えにおいて裁決

により差し替えられた理由が審理判断の対象となるのであり、審理の矛盾抵触、訴訟経済上の不都合を避ける原処分主義の趣旨に鑑みれば、このような場合の裁決取消しの訴えについても、同項が適用されるというべきであり、原告の上記主張を採用することはできない。

7 まとめ

以上を前提として、原告の本件各年分の所得税についてみると、被告が本訴において主張する別紙記載の根拠はいずれも相当であり、その根拠に基づいて算定した原告の本件各年分の納付すべき税額は、別表記載の本件更正処分における納付すべき税額と一致すると認められるから、本件各更正処分は、適法というべきである。

そして、本件各更正処分が適法であった場合に賦課すべき過少申告加算税及び無申告加算税の額は、別紙記載のとおりであると認められる。

したがって、本件各処分はいずれも適法であり、原告の請求はいずれも理由がないから棄却することとし、主文のとおり判決する。

大阪地方裁判所第2民事部

裁判長裁判官 山田 明

裁判官 徳地 淳

裁判官 藤根 桃世

本件各更正処分等の根拠

1 本件各更正処分について

被告が本件において主張する原告の平成17年分ないし平成19年分の所得税に係る納付すべき税額の計算根拠は次のとおりであり、これらは本件各更正処分における各納付すべき税額をいずれも上回るから、本件各更正処分はいずれも適法である。

(1) 平成17年分

ア 総所得金額 2133万7503円

上記金額は、次の(ア)ないし(エ)の各金額の合計額である。

(ア) 事業所得の金額 0円

平成17年分所得税修正申告書には、本件服飾レンタル及び本件役務提供から生じた所得の計算上生じた損失としてマイナス570万9618円が計上されている(乙第1号証)が、上記各所得は、いずれも事業所得に該当しないものであるから、その金額の計算上生じた損失は損益通算の対象にはならない。

(イ) 不動産所得の金額 △374万0109円

上記金額は、原告が平成17年分所得税修正申告書において計上したとおりの金額である(乙第1号証)。

(ウ) 給与所得の金額 2507万7612円

平成17年分所得税修正申告書には、給与の収入金額として2782万6960円が計上されている(乙第1号証)が、本件役務提供から生じる所得は給与所得に該当するため、給与の収入金額は、これに本件役務提供から生じた所得36万円(これは、平成17年分収支内訳書(一般用)の「売上(収入)金額の明細」欄に売上先がEとして記載されている金額である[乙第14号証]。))を加算した2818万6960円である。

したがって、給与所得の金額は、給与の収入金額2818万6960円から、所得税法28条2項及び同条3項5号が規定する給与所得控除額310万9348円(すなわち、220万円と当該収入金額である2818万6960円から1000万円を控除した金額の100分の5に相当する金額90万9348円との合計額である。)を控除した後の額である。

(エ) 雑所得の金額 0円

平成17年分所得税修正申告書には、雑所得の金額が計上されていない(乙第1号証)が、本件服飾レンタルから生じた所得は、雑所得に該当するため、雑所得に係る収入金額に47万9900円(これは、平成17年分収支内訳書(一般用)の「売上(収入)金額の明細」欄に本件服飾レンタルに係る収入金額として記載されている金額である[乙第14号証]。))を算入する。

この点、本件服飾レンタルに係る必要経費の額は明らかではないが、仮に、原告が平成17年分収支内訳書(一般用)(乙第14号証)において計上している必要経費の全額654万9518円を必要経費として認容したとすると、雑所得の金額はマイナス606万9618円となり、雑所得の計算上生じた損失の金額が損益通算の対象とならない(所得税法69条)ことにかんがみると、雑所得の金額は0円である。

イ 所得控除の合計額 165万4433円

上記金額は、原告が平成17年分所得税修正申告書に計上したのと同額である(乙第1号証)。

ウ 課税総所得金額 1968万3000円

上記金額は、上記アの金額(2133万7503円)から上記イの金額(165万4433円)を控除した後の金額(ただし、国税通則法118条1項の規定により、1000円未満の端数を切り捨てたもの)である。

エ 納付すべき税額 75万0900円

上記金額は、次の(ア)の金額(479万2710円)から(イ)及び(ウ)の合計額(404万1800円)を控除した後の金額(ただし、国税通則法119条1項の規定により100円未満の端数を切り捨てたもの)である。

(ア) 課税総所得金額に対する税額 479万2710円

上記金額は、平成18年法律第10号による改正前の所得税法89条、平成18年法律第10号による廃止前の経済社会の変化等に対応して早急に講ずべき所得税及び法人税の負担軽減措置に関する法律(以下「負担軽減措置法」という。)4条の規定を適用して算出した金額(330万円に100分の10を乗じた金額33万円、330万円を超え900万円以下の金額に100分の20を乗じた金額114万円、900万円を超え1800万円以下の金額に100分の30を乗じた金額270万円及び1800万円を超え上記ウの金額1968万3000円以下の金額に100分の37を乗じた金額62万2710円を合算した金額)である。

(イ) 定率減税額 25万0000円

上記金額は、平成17年法律第21号による改正前の負担軽減措置法6条の規定に基づいて計算した金額であり、原告が平成17年分所得税修正申告書に計上したのと同額である。

(ウ) 源泉徴収税額 379万1800円

上記金額は、原告が平成17年分所得税修正申告書に源泉徴収税額として計上した金額380万9800円(乙第1号証)から、原告が本件役務提供による収入に係る源泉徴収税額として計上している金額3万6000円(乙第54号証)から本件役務提供から生じた所得を給与所得とした場合の源泉徴収額1万8000円(平成22年法律第6号による改正前の所得税法185条、平成18年法律第10号による廃止前の負担軽減法11条、平成17年法律第21号による改正前の負担軽減法別表第一の乙欄参照)との差額である1万8000円を減額した額である。

オ 小括

したがって、被告が本件において主張する平成17年分の所得税の納付すべき税額(75万0900円)は、平成17年分所得税更正処分において納付すべき税額60万6300円(甲第7号証の3の2枚目)を超えることになる。

(2) 平成18年分

ア 総所得金額 2160万8473円

上記金額は、次の(ア)ないし(エ)の各金額の合計額である。

(ア) 事業所得の金額 0円

平成18年分所得税確定申告書には、本件服飾レンタル及び本件役務提供から生じた所得の計算上生じた損失としてマイナス526万1426円が計上されている(乙第2号証)が、上記各所得は、いずれも事業所得に該当しないものであるから、その金額の計算上生じた損失は

損益通算の対象にはならない。

(イ) 不動産所得の金額 △193万8991円

上記金額は、原告が平成18年分所得税確定申告書において損失として計上しているマイナス117万1501円(乙第2号証)に、計上漏れとなっていると思われる経費の金額76万7490円(これは、平成18年分収支内訳書(不動産所得用)の「地代家賃」の欄に記載されている54万8640円と「借入金利子」の欄に記載されている21万8850円との合計額である〔乙第53号証〕。)を加算した金額である。

(ウ) 給与所得の金額 2354万7464円

平成18年分所得税確定申告書には、給与の収入金額として2621万6278円が計上されている(乙第2号証)が、本件役務提供から生じる所得は給与所得に該当するため、給与収入の金額は、これに本件役務提供から生じた所得36万円(これは、平成18年分収支内訳書(一般用)の「売上(収入)金額の明細」欄に売上先がEとして記載されている金額である〔乙第15号証〕。)を加算した2657万6278円である。

したがって、給与所得の金額は、給与の収入金額2657万6278円から、所得税法28条2項及び同条3項5号が規定する給与所得控除額302万8813.9円(220万円と当該収入金額である2657万6278円から1000万円を控除した金額の100分の5に相当する金額82万8813.9円との合計額)を控除した後の額(国税通則法基本通達(徴収部関係)第119条関係6の規定により1円未満の端数を切り捨てたもの)である。

(エ) 雑所得の金額 0円

平成18年分所得税確定申告書には、雑所得の金額が計上されていない(乙第2号証)が、本件服飾レンタルから生じた所得は、雑所得に該当するため、雑所得に係る収入金額に38万7300円(これは、平成18年分収支内訳書(一般用)の「売上(収入)金額の明細」欄に本件服飾レンタルに係る収入金額として記載されている金額である〔乙第15号証〕。)を算入する。

この点、本件服飾レンタルに係る必要経費の額は明らかではないが、仮に、原告が平成18年分収支内訳書(一般用)(乙第15号証)において計上している必要経費の全額600万8726円を必要経費として認容したとすると、雑所得の金額はマイナス562万1426円となり、雑所得の計算上生じた損失の金額が損益通算の対象とならない(所得税法69条)ことにかんがみると、雑所得の金額は0円である。

イ 所得控除の合計額 167万9638円

上記金額は、原告が平成18年分所得税確定申告書に計上したのと同額である(乙第2号証)。

ウ 課税総所得金額 1992万8000円

上記金額は、上記アの金額(2160万8473円)から上記イの金額(167万9638円)を控除した後の金額(ただし、国税通則法118条1項の規定により1000円未満の端数を切り捨てたもの)である。

エ 納付すべき税額 98万4500円

上記金額は、次の(ア)の金額(488万3360円)から(イ)及び(ウ)の合計額(389万8818円)を控除した後の金額(ただし、国税通則法119条1項の規定により100円未満の端数を切り捨てたもの)である。

(ア) 課税総所得金額に対する税額 488万3360円

上記金額は、平成18年法律第10号による改正前の所得税法89条、平成18年法律第10号による廃止前の負担軽減措置法4条の規定を適用して算出した金額(330万円に100分の10を乗じた金額33万円、330万円を超え900万円以下の金額に100分の20を乗じた金額114万円、900万円を超え1800万円以下の金額に100分の30を乗じた金額270万円及び1800万円を超え上記ウの金額1992万8000円以下の金額に100分の37を乗じた金額71万3360円を合算した金額)である。

(イ) 定率減税額 12万5000円

上記金額は、平成18年法律第10号による廃止前の負担軽減措置法6条の規定に基づいて計算した金額である。

(ウ) 源泉徴収税額 377万3818円

上記金額は、原告が平成18年分所得税確定申告書の第二表の「所得の内訳(源泉徴収税額)」欄に記載されている各源泉徴収税額を合計した金額378万8218円(乙第2号証、なお、源泉徴収税額の合計額378万9718円とあるが、378万8218円が正しい。)から、原告が本件役務提供による収入に係る源泉徴収税額として計上している金額3万6000円(乙第55号証)から本件役務提供から生じた所得を給与所得とした場合の源泉徴収額2万1600円(平成22年法律第6号による改正前の所得税法185条、平成18年法律第10号による廃止前の負担軽減法11条、平成18年法律第10号による廃止前の負担軽減法別表第一の乙欄参照)との差額である1万4400円を減額した額である。

オ 小括

したがって、被告が本件において主張する平成18年分の所得税の納付すべき税額(98万4500円)は、平成18年分所得税更正処分において納付すべき税額84万5400円(甲第7号証の2の2枚目)を超えることになる。

(3) 平成19年分

ア 総所得金額 546万9429円

上記金額は、次の(ア)ないし(エ)の各金額の合計額である。

(ア) 事業所得の金額 △224万1277円

上記金額は、次のa及びbの各金額の合計額である。

a Fクリニックに係る所得金額 △224万1742円

上記金額は、次の(a)の金額(366万1350円)から(b)の金額(590万3092円)を控除した後の金額である。

(a) 収入金額 366万1350円

上記金額は、原告が平成19年分収支内訳書(一般用)(業種欄に「メンタルクリニック」と記載されているもの。以下「平成19年分収支内訳書メンタルクリニック分」という。)に収入金額として計上したのと同額である(乙第56号証)。

(b) 必要経費の金額 590万3092円

上記金額は、原告が平成19年分収支内訳書メンタルクリニック分の「差引原価」欄(⑨)及び「経費計」欄(⑩)に計上している各金額の合計額838万1426円(乙第56号証)から、次のI及びIIの金額を各控除した金額である。

I I会費(250万円)の内、平成19年分の必要経費にならない金額

220万8334円

原告が平成19年分収支内訳書メンタルクリニック分(乙第56号証)に科目名を「I会」として計上している金額(315万7680円)のうち、原告がI会費(「協力金」として支払った金額250万円(乙第57号証)は、所得税法2条20号及び同法施行令7条1項3号ホに規定する繰延資産に該当する。それゆえ、繰延資産の償却費として平成19年分の事業所得の必要経費になる金額は、所得税法50条、同法施行令137条1項、同条2項及び所得税基本通達50-3の規定により、29万1666円(これは、上記250万円を、その支出の効果の及ぶ期間〔5年〕の月数である60で除した金額に、その年において事業所得を生ずべき業務を行っていた期間の月数〔その年がその繰延資産となる費用を支出した日の属する年である場合には、同日から当該業務を行っていた期間の末日までの期間の月数であり、一月に満たない端数を生じたときは、これを一月とする。〕である7〔原告が上記支出した日は、平成19年6月4日であり〔乙第57号証〕、医師業を行っていた期間の末日は、平成19年12月31日である。〕を乗じた金額である。)となる。

したがって、原告がI会費として支払った金額250万円から上記金額29万1666円を控除した後の金額220万8334円は、平成19年分の事業所得の必要経費には算入できない。

II I会費(30万円)のうち、平成19年分の必要経費にならない金額

27万0000円

上記Iと同様に、原告が平成19年分収支内訳書メンタルクリニック分に科目名を「I会」として計上している金額のうち、原告がI会費(「G入会金」分)として支払った金額30万円(乙第58号証)は、繰延資産に該当するため、繰延資産の償却費として平成19年分の事業所得の必要経費になる金額は、3万円(これは、上記30万円を、その支出の効果の及ぶ期間〔5年〕の月数である60で除した金額に、その年において事業所得を生ずべき業務を行っていた期間の月数〔その年がその繰延資産となる費用を支出した日の属する年である場合には、同日から当該業務を行っていた期間の末日までの期間の月数であり、一月に満たない端数を生じたときは、これを一月とする。〕である6〔原告が上記支出した日は、平成19年7月4日であり〔乙第58号証〕、医師業を行っていた期間の末日は、平成19年12月31日である。〕を乗じた金額である。)となる(なお、乙第58号証に記載されているI会費のうち、上記30万円以外の金額については、支出する金額が20万円未満であるため、その支出する金額に相当する金額を事業所得の金額の計算上必要経費に算入することになる〔所得税法施行令139条の2〕)。

したがって、原告がI会費として支払った金額30万円から上記金額3万円を控除した金額27万円は、平成19年分の事業所得の必要経費には算入できない。

b Fクリニックに係る所得以外の所得金額 465円

上記金額は、次の(a)の金額(18万1100円)から(b)の金額(18万0635円)を控除した後の金額である。

(a) 収入金額 18万1100円

原告が平成19年分収支内訳書(一般用)(業種欄に「コンサルタント」と記載されているもの。以下「平成19年分収支内訳書コンサルタント分」という。)に、「H」及び「そ

の他」の収入金額として計上した金額の合計額と同じである（乙第16号証）。

(b) 必要経費 18万0635円

平成19年分収支内訳書コンサルタント分の記載のみからは、当該必要経費の金額は明らかではないため、原告が平成19年分収支内訳書コンサルタント分に計上した必要経費のうち、「その他の経費」（「租税公課」から「文具書籍」までの各欄）に計上している金額の合計額の全額18万0635円を必要経費として認定する（乙第16号証）。

(イ) 不動産所得の金額 △150万3932円

上記金額は、原告が平成19年分所得税確定申告書に計上したのと同額である（乙第3号証）。

(ウ) 給与所得の金額 921万4638円

平成19年分所得税確定申告書には、給与の収入金額として1094万9093円が計上されている（乙第3号証）が、本件役務提供から生じる所得は給与所得に該当するため、給与の収入金額は、これに本件役務提供から生じた所得54万円（これは、平成19年分収支内訳書コンサルタント分の「売上（収入）金額の明細」欄に売上先がEとして記載されている金額である〔乙第16号証〕。）を加算した1148万9093円である。

したがって、給与所得の金額は、給与の収入金額1148万9093円から、所得税法28条2項及び同条3項5号が規定する給与所得控除額227万4454.65円（220万円と当該収入金額である1148万9093円から1000万円を控除した金額の100分の5に相当する金額7万4454.65円の合計額）を控除した後の額（ただし、国税通則法基本通達（徴収部関係）第119条関係6の規定により1円未満の端数を切り捨てたもの）である。

(エ) 雑所得の金額 0円

平成19年分所得税確定申告書には、雑所得の金額が計上されていない（乙第3号証）が、本件服飾レンタルから生じた所得は、雑所得に該当するところ、雑収入の金額に0円（平成19年分収支内訳書コンサルタント分の「売上（収入）金額の明細」欄には、本件服飾レンタルに係る収入金額が記載されていない〔乙第16号証〕。）を算入する。

そして、雑所得の計算上生じた損失の金額が損益通算の対象とならない（所得税法69条）ため、必要経費の金額がいくらであろうとも、雑所得の金額は0円である。

イ 所得控除の合計額 84万4011円

上記金額は、原告が平成19年分所得税確定申告書に計上したのと同額である（乙第3号証）。

ウ 課税総所得金額 462万5000円

上記金額は、上記アの金額（546万9429円）から上記イの金額（84万4011円）を控除した後の金額（ただし、国税通則法118条1項の規定により1000円未満の端数を切り捨てたもの）である。

エ 納付すべき税額（還付金の額に相当する税額） △78万9199円

上記金額は、次の(ア)の金額（49万7500円）から(イ)の金額（128万6699円）を控除した後の金額である。

(ア) 課税総所得金額に対する税額 49万7500円

上記金額は、所得税法89条の規定を適用して算出した金額（195万円に100分の5を乗じた金額9万7500円、195万円を超え330万円以下の金額に100分の10を乗じた金額13万5000円及び330万円を超え上記ウの金額462万5000円以下の金額に100分の20を乗じた金額26万5000円を合算した金額）である。

(イ) 源泉徴収税額 128万6699円

上記金額は、原告が平成19年分所得税確定申告書に源泉徴収税額として計上した金額132万4499円(乙第3号証)から、原告が本件役務提供による収入に係る源泉徴収税額として計上している金額5万4000円(乙第59号証)から本件役務提供から生じた所得を給与所得とした場合の源泉徴収額1万6200円(平成22年法律第6号による改正前の所得税法185条、同法別表第二の乙欄参照)との差額である3万7800円を減額した額である。

オ 小括

したがって、被告が本件において主張する平成19年分の所得税の納付すべき税額(△78万9199円)は、平成19年分所得税更正処分において納付すべき税額(△102万5399円、甲第7号証の1の2枚目)を超えることになる。

2 本件各賦課決定処分について

被告が本件において主張する原告の納付すべき加算税額の計算根拠は次のとおりであり、これらは本件各賦課決定処分における各納付すべき加算税額をいずれも上回るから、本件各賦課決定処分はいずれも適法である。

(1) 平成17年分 19万5000円

上記金額は、平成17年分所得税修正申告書において算出される還付金の額に相当する税額(120万0800円、甲第7号証の3)と上記1(1)エの金額(75万0900円)を合計した金額195万円(ただし、国税通則法118条3項の規定により1万円未満の端数を切り捨てたもの)に同法65条1項の規定に基づき100分の10の割合を乗じて算出した金額である。

したがって、被告が本件において主張する平成17年分の過少申告加算税額(19万5000円)は、平成17年分賦課決定処分に係る過少申告加算税額(18万円、甲第7号証の3の1枚目)を超えることになる。

(2) 平成18年分 58万6000円

上記金額は、平成18年分所得税確定申告書において算出される還付金の額に相当する税額(277万2718円、乙第2号証)と上記1(2)エの金額(98万4500円)を合計した金額375万円(ただし、国税通則法118条3項の規定により1万円未満の端数を切り捨てたもの)を基礎として、これに国税通則法66条1項の規定に基づき100分の15の割合を乗じて算出した金額56万2500円と、同条2項の規定に基づき、上記375万円に△277万2718円(累積納付税額)を加算した金額97万7282円のうち50万円を超える部分に相当する税額47万円(ただし、国税通則法118条3項の規定により1万円未満の端数を切り捨てたもの)に100分の5の割合を乗じて算出した金額2万3500円との合計額である。

したがって、被告が本件において主張する平成18年分の無申告加算税額(58万6000円)は、平成18年分賦課決定処分に係る無申告加算税額(55万8000円、甲第7号証の3の1枚目)を超えることになる。

(3) 平成19年分 5万3000円

上記金額は、平成19年分所得税確定申告書において算出される還付金の額に相当する税額(132万4499円、乙第3号証)と上記1(3)エの金額(△78万9199円)の差額53万円(ただし、国税通則法118条3項の規定により1万円未満の端数を切り捨てたもの)に同法65条1項の規定に基づき100分の10の割合を乗じて算出した金額である。

したがって、被告が本件において主張する平成19年分の過少申告加算税額(5万3000円)

は、平成19年分賦課決定処分に係る過少申告加算税額（2万9000円、甲第7号証の1の1枚目）を超えることになる。

課税の経緯

《平成17年分》

(単位：円)

区分	確定申告	修正申告	更正処分	異議申立て	異議決定	審査請求	裁決
申告等の年月日	平成18年3月14日	平成20年11月29日	平成20年12月15日	平成21年1月21日	平成21年3月18日	平成21年4月16日	平成22年2月24日
総所得金額	15,285,273	15,285,273	20,995,503	15,285,273	棄却	15,285,273	棄却
内 訳	事業所得	△5,709,618	△5,709,618	0		△5,709,618	
	不動産所得	△3,740,109	△3,740,109	△3,740,109		△3,740,109	
	給与所得	24,735,000	24,735,612	24,735,612		24,735,612	
	雑所得			0			
納付すべき税額	△1,202,000	△1,200,800	606,300	△1,200,800	△1,200,800		
過少申告加算税			180,000	0	0		

(注) 1 「内訳」欄の△印は、損失金額を示す。

2 「納付すべき税額」欄の△印は、還付金の額に相当する税額を示す。

課税の経緯

《平成18年分》

(単位：円)

区分	確定申告	更正の請求	通知処分	更正処分	異議申立て	異議決定	審査請求	裁決	
申告等の年月日	平成19年3月16日	平成20年11月29日	平成20年12月10日	平成20年12月15日	平成21年1月21日	平成21年3月18日	平成21年4月16日	平成22年2月24日	
総所得金額	8,415,497	7,648,007	8,415,497	21,266,473	7,648,007	棄却	更正処分の一部取消しを求める	棄却	
内訳	事業所得	△5,261,426	△5,261,426	△5,261,426	0				△5,261,426
	不動産所得	△1,171,501	△10,296,031	△1,171,501	△1,938,991				△10,296,031
	給与所得	23,205,464	23,205,464	23,205,464	23,205,464				23,205,464
	雑所得				0				
	譲渡所得	△8,357,040	0	△8,357,040	0				0
分離譲渡所得				△8,357,040					
納付すべき税額	△2,772,718	△3,021,218	△2,772,718	845,400	△3,021,218				
無申告加算税				558,000	0				

(注) 1 「内訳」欄の△印は、損失金額を示す。

2 「納付すべき税額」欄の△印は、還付金の額に相当する税額を示す。

課税の経緯

《平成19年分》

(単位：円)

区分	確定申告	更正の請求	通知処分	更正処分	異議申立て	異議決定	審査請求	裁決
申告等の年月日	平成20年3月14日	平成20年11月29日	平成20年12月10日	平成20年12月15日	平成21年1月21日	平成21年3月18日	平成21年4月16日	平成22年2月24日
総所得金額	261,487	△582,806	261,487	4,477,630	※ △582,806			
内訳	事業所得	△6,936,219	△7,779,512	△6,936,219	△2,720,076	△7,779,512	更正処分の一部取消しを求める	棄却
	不動産所得	△1,503,932	△1,503,932	△1,503,932	△1,503,932	△1,503,932		
	給与所得	8,701,638	8,701,638	8,701,638	8,701,638	8,701,638		
	雑所得				0			
納付すべき税額	△1,324,499	△1,324,499	△1,324,499	△1,025,399	△1,324,499			
過少申告加算税				29,000	0			

- (注) 1 「内訳」欄の△印は、損失金額を示す。
 2 「納付すべき税額」欄の△印は、還付金の額に相当する税額を示す。
 3 ※は通知処分についても併せ審理している。