

東京地方裁判所 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(千葉南税務署長)  
平成27年5月12日棄却・控訴

判	決
原告	甲
被告	国
同代表者法務大臣	上川 陽子
処分行政庁	千葉南税務署長 瀧澤 富夫
同指定代理人	増永 寛仁 青木 典一 原 武彦 植村 冬樹 小高 一夫

### 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 千葉南税務署長が、原告に対し、平成23年11月28日付けでした、原告の平成21年分の所得税の更正処分のうち、課税総所得金額610万円、還付金の額に相当する税額274万1700円を超える部分及び過少申告加算税の賦課決定処分を取り消す。
- 2 千葉南税務署長が、原告に対し、平成23年11月28日付けでした、原告の平成22年分の所得税の更正処分のうち、課税総所得金額1286万9000円、納付すべき税額180万8900円を超える部分及び過少申告加算税の賦課決定処分を取り消す。
- 3 千葉南税務署長が、原告に対し、平成24年6月13日付けでした、原告の平成23年分の所得税の更正処分のうち、課税総所得金額1106万7000円、還付金の額に相当する税額77万5800円を超える部分及び過少申告加算税の賦課決定処分を取り消す。

#### 第2 事案の概要

- 1 本件は、原告が、原告と生計を一にする配偶者の不妊症の治療のために医師の指導に基づき購入したサプリメントの購入費用を、所得税法73条1項所定の医療費控除の対象となる医療費に含めて、原告の平成21年分から平成23年分まで(以下「本件各係争年分」という。)の所得税の確定申告書及び修正申告書を提出したところ、千葉南税務署長から、上記サプリメントの購入費用は医療費控除の対象となる医療費に含まれないとして、原告の本件各係争年分の所得税の各更正処分(以下「本件各更正処分」という。)及び過少申告加算税の各賦課決定処分(以下「本

件各賦課決定処分」という。)を受けたことから、本件各更正処分及び本件各賦課決定処分(以下「本件各更正処分等」という。)の取消しを求める事案である。

## 2 関係法令等の定め

別紙1のとおり(別紙1で用いた略語は本文においても用いる。)

## 3 前提事実(当事者間に争いがないか、文中記載の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事実)

### (1) 原告及び配偶者等

原告は、平成16年5月26日、乙(昭和●年●月●日生。以下「乙」という。)と婚姻し、以降、乙と生計を一にしている。

### (2) 本件サプリメントの購入経緯等

ア 乙は、平成19年12月20日から、東京都渋谷区所在のクリニックA(以下「本件クリニック」という。)に通院し、不妊症の治療のため、丙医師(以下「丙医師」という。)の診療を受けるようになった。

イ 本件クリニックにおいては、薬事法上の医薬品の服用を希望しない者が患者となっており、サプリメントの摂取により体全体を健康にして病気を治療する方針が採られている(乙8)。本件クリニックにおける不妊症に関する治療方針・方法は、卵巣機能不全症や精子形成不全の原因の一つが栄養欠乏やそれに伴うホルモン分泌低下によるものであることから、サプリメントにより栄養欠乏を是正し、それらの症状の改善を図るというものである(甲8)。

ウ 乙は、丙医師に胃腸障害による重度の栄養失調のため卵巣機能不全(無月経)となることが不妊症の原因であると診断され、血液検査、尿検査等を受けた上で、丙医師の指導に基づきサプリメントを服用するようになった。

エ 乙は、本件クリニックに通院しながら、丙医師の指導に基づき、別紙2記載のとおり、平成21年から平成23年までにかけて、平成22年2月20日までは本件クリニックから、同年6月2日からは株式会社B(以下「本件法人」という。)から、サプリメント(以下「本件サプリメント」という。)を順次購入し、「領収日付」欄記載の年月日頃に、その対価として、同別紙の「購入の対価の金額」欄記載の各金額(消費税及び送料込み。)を本件クリニック又は本件法人に対して支払った。

オ 本件法人は、本件クリニックと同じく、東京都渋谷区に所在し、丙医師の親族が本件法人の代表取締役を務めている。なお、本件法人は、平成20年3月●日に、①健康食品、サプリメントの販売、②化粧品、美容用品、美容器具の販売、③エステサロンの経営等を目的として設立された株式会社であり、薬事法上の医薬品の製造販売業の許可は受けていない。(甲6、8、13、乙8)

本件法人は、本件クリニックの窓口において、薬事法上の医薬品、特定保健用食品及び栄養機能食品には該当しない栄養補助食品であって、市販のサプリメントとは異なり、石油化学製品でなく、食品由来の製品で、栄養成分の含有率も高く、人体への吸収率も高いものとして、本件サプリメントを販売している(乙8)。

また、本件法人は、本件サプリメントを主に株式会社C(以下「C」という。)から購入している(乙8)。そして、Cも、薬事法上の医薬品には該当しない栄養補助食品として、本件サプリメントを販売している。Cは、本件サプリメントを含むサプリメントの販売を管理栄養士等の資格を有する販売員に委託し、同販売員にCの会員登録を行った消費者を紹介

しており、消費者は、同会員登録を行った後、Cが提携している医師の下で血液検査を受け、その結果を基に、同販売員から助言を受け、サプリメントを購入している（甲4、乙21）。

(3) 乙の本件クリニック以外の通院歴等

ア 乙は、不妊症の治療のため、平成19年12月20日から本件クリニックに通院していたほか、次のとおり、他の病院にも通院していた（乙23、24の1から2、弁論の全趣旨）。

イ 乙は、平成21年3月4日から同年10月21日までの間、Dクリニックに37回通院し、不妊症の治療を受けていた。

ウ 乙は、平成21年11月10日から平成22年1月19日までの間に、33回にわたり、Eクリニック（以下「Eクリニック」という。）に通院し、この間の平成21年12月15日にEクリニックにおいて42万円を支払って「生殖補助技術（体外受精・顕微授精）」による治療を受けた。また、乙は、平成22年12月22日に、1回、Eクリニックに通院するなどした。さらに、乙は、平成24年4月21日から同年11月2日までの間に、52回にわたり、原告は、同年9月15日及び同月25日に、2回、Eクリニックに通院し、乙は、同月28日にEクリニックにおいて42万円を支払って「生殖補助技術（体外受精・顕微授精）」による治療を受けた。

(4) 子の出生

原告と乙の間には、平成●年●月●日に長女が、平成●年●月●日に二女が、それぞれ出生した（甲10）。

(5) 課税処分等の経緯

ア 乙は、平成21年3月6日、乙の平成20年分の所得税の確定申告に当たり、平成20年に購入したサプリメントの購入費用を医療費控除の対象となる医療費に含めて申告し、平成21年3月27日、千葉東税務署長から4万0550円の還付を受けた。

イ 原告は、原告の本件各係争年分の所得税の確定申告に当たり、本件サプリメントの購入費用を医療費控除の対象となる医療費に含めて確定申告をした。

原告の本件各係争年分の所得税の確定申告や本件各更正処分等の課税処分等の経緯は、別紙3のとおりである。

4 被告が主張する本件各更正処分等の根拠及び適法性

被告が主張する本件各更正処分等の根拠及び適法性は、別紙4のとおりである。なお、原告は、後記5の争点に関する部分のほかに、本件各更正処分等の根拠及び適法性を争っていない。

5 争点及び争点についての当事者の主張

本件の争点は、①本件サプリメントの購入費用が所得税法73条2項及び施行令207条所定の医療費に該当するか（争点1）、②本件各更正処分が憲法14条に反するか（争点2）、③国税通則法（以下「通則法」という。）65条4項の「正当な理由」の有無（争点3）である。

(1) 争点1（①本件サプリメントの購入費用が所得税法73条2項及び施行令207条所定の医療費に該当するか）について

（原告の主張の要旨）

ア 施行令207条1号及び2号の拡大解釈ないし準用が可能であること

税法の解釈は、国が法律に基づいて税を徴収して国民の財産権を制限する面があるため、予測可能性等から、原則的には文理解釈をすべきであるが、医療費控除制度は、税の徴収を解除して国民の財産権を守る面があるため、目的論的解釈が許容されるし、結論が不当など

きは、目的論的解釈をすべきである。

所得税法73条2項及び施行令207条において「治療又は療養に必要な医薬品の購入」を医療費控除の対象としている趣旨は、治療とはいえないものを医療費控除の対象から排除する趣旨である。医療費控除制度は、飽くまで治療を中心とした医療費増大による担税力の減殺調整を目的としている。薬事法上の医薬品であれば、治療目的・治療行為が「推定」されるため、医療費控除の対象となる。

したがって、薬事法上の医薬品であっても、疲労回復、健康増進、あるいは病気予防のために医薬品を購入して服用した場合、その疲労回復等の目的に基づく利用を立証できるのであれば、治療ないし医療費の「推定」を覆して医療費控除の対象から外される。逆に、薬事法上の医薬品でなくても、治療目的・治療行為での利用を疎明できるのであれば、それは「医師又は歯科医師による診療又は治療」（施行令207条1号）の拡大解釈又は「治療又は療養に必要な医薬品の購入」（同条2号）に準じるものとして医療費控除の対象とすべきである。

そして、入院中の食事代、血圧測定器購入代、松葉杖購入代、保健施設入所中の食事代、温泉・フィットネス施設の利用料、丸山ワクチン購入費用、他の未承認の医薬品の購入費用、おむつ購入費用など医師等の診療等に直接必要なものは、「医師又は歯科医師による診療又は治療」の一環であるとして施行令207条1号に該当し、また、交通事故で自宅で寝たきり状態になり、保健師や看護師以外の人（例えば家政婦など）に依頼し自宅での療養上の世話のために要した費用は、保健師等に「準じる」者として施行令207条5号に該当するとされている。このように実務上も、必要性を考慮した上で、目的論的解釈により施行令207条各号に当てはめて医療費控除が認められているのである。

したがって、必要性、医療費控除制度の趣旨や税務実務の運用、本件サプリメントも原告以外の患者は医療費控除を受けている現状等を考慮して、所得税法73条並びに施行令207条1号及び2号の拡大解釈ないし準用が可能であるというべきである

イ 本件サプリメントは医療費控除の対象となること

(ア) 本件サプリメントを医療費控除の対象とする必要性等

本件サプリメントは、卵巣機能不全に陥っている乙に対し、血液検査や尿検査等によって必要なビタミン等の栄養素が算出され、胎児へのリスク（一定時期の摂取した特定の要素により奇形児等になるリスクなど）も考慮された上、卵巣機能不全による不妊解消、妊娠初期の胎児への危険等を回避するため、丙医師の専門的知見に基づく処方の下で、丙医師が指示した場所（本件クリニックと同じ建物同じ階にある場所）にて、購入されているのであるから、市販のサプリメントが購入された事例とは異なるというべきである。

また、本件サプリメントは、医薬品のように品質が維持されており、含有されている一般成分は多くのデータで効果が実証されており、医師の処方及び管理の下で使用され、薬事法上の医薬品と差異がない。

上記アのとおり、医療費控除の趣旨は、高額医療費の支出に伴う担税力の減殺調整にあるところ、不妊治療は高額であることが知られており、乙も不妊治療のために本件サプリメントを購入している以上、これを医療費控除の対象とする必要があるし、これを除外する理由もない。

(イ) 主位的主張

医療費の範囲は、医療技術の進歩に伴って医療費に付随ないし関連する費用の負担が重くなったことから、基本通達73-3をもって拡大され、医師による診療、治療を受けるために直接必要なものも医療費に含められており、医師等による診察等を受けるための食事代等の費用で通常必要なものも上記医療費に含められている。

例えば、糖尿病患者などは病院で食事制限を受けることがあるが、同患者は病院で血液検査等をして病院が指定した食事をすることになる。この食事代は「医師…による診療又は治療」の対価自体ではないが、医療費である。単なる食事でも治療の一環であれば、医療費に当たるのであるから、本件サプリメントをこれと異に扱う必要性も相当性もない。

したがって、本件サプリメントは、上記（ア）のとおり、丙医師の判断で不妊治療の一環として購入されたものであるから、本件サプリメントの購入費用は、所得税法73条2項、これを受けた施行令207条1号にいう「医師…による診療又は治療」の対価に当たるというべきである。

#### （ウ） 予備的主張

被告は、丸山ワクチン及びサリドマイド（未承認薬）については例外的に医療費控除の対象としつつ、丸山ワクチンについては医師による診療等の対価として、サリドマイド（未承認薬）については治療又は療養に必要な医薬品の購入の対価として、医療費控除の対象とする理由付けを個別に主張する。しかし、使用目的も効能も用法も異なるのであるから、その差異を主張しても意味がなく、被告の主張は、場当たりの恣意的である。

丸山ワクチンにしても、サリドマイド（未承認薬）にしても、例外として医療費控除の対象として認める以上、適用範囲を明確にするために要件の定立が必要である。

医療費控除の対象となるか否かの最も重要な基準は、薬事法上の医薬品に該当するか否かではなく、「治療又は療養に必要なかどうか」であるところ、上記アの医療費控除制度の趣旨を踏まえた上で、医療費控除を例外的に認めるための、場当たりの恣意的でない要件としては、①医師の処方によるものであること、②治療又は療養に必要であること（成分等からして一定の効果が期待されることを含む。）、③その購入対価がその病状等に応じて支出される水準を著しく超えるものでないことの3要件（以下「医療費控除3要件」という。）が相当であると解される。

そして、本件サプリメントの購入費用は、上記アの医療費控除制度の趣旨が当てはまるものであり、上記医療費控除3要件に照らして、①医師が血液などの検査の上、処方箋に基づき、②不妊治療の目的で治療の一環として医師の判断で購入を指示されたもの（しかも成分等からして一定の効果が期待されるもの）であり、③不妊治療の対価としては相当であるといえるから、施行令207条を準用し、「治療又は療養に必要な医薬品の購入」に準じ、又は「医師…による診療又は治療」の一環として、医療費控除の対象とされるべきものである。

#### ウ 結論

以上のとおり、本件サプリメントの購入費用は、医療費控除の対象となるものである。したがって、本件各更正処分は、上記関係法令等の適用・解釈を誤ったものとして不適法であり、これを前提とする本件各賦課決定処分もまた不適法である。

#### （被告の主張の要旨）

#### ア 医療費控除の範囲について

(ア) 医療費控除制度の趣旨・目的は、もともと医療費が多額で異常な支出となる場合における担税力の減殺を調整する目的で創設されたものであり、所得税の公平な負担を図るためのものである。その見地から現行制度の下での医療費の範囲について、所得税法73条2項及び施行令207条において規定しているところである。

この医療費控除制度はシャープ勧告を受けた税制改正によって創設され、当初は医療費性が明確で、かつ、控除の対象とすることに問題のない医師等に対する診療等の対価に医療費の範囲が限定されたものであるが、近年における社会保険制度の充実、医療技術の進歩に伴い、施行令207条に規定する医療費に付随ないし関連する費用負担が増大してきている実情にあることから、このような実情を踏まえ、かつ、異常な出費に伴う担税力の減殺調整という医療費控除制度の趣旨に照らし、医師等による診療等を受けるために直接必要な費用を列挙して定められたのが、基本通達73-3である。すなわち、同通達は、法令の許容している範囲を最大限に考慮し、担税力の減殺調整を必要とするところの、診療等のために直接必要な支出を、税務の執行面に反映させるべく定められたものである。

(イ) 基本通達73-3の定めは飽くまでも施行令207条の定めを前提とし、施行令の定める医療費の範囲を基本通達により明らかにする方法で、いわば施行令の解釈として、医療費として控除される範囲を運用の実際において実質的に拡大したものというべきである。したがって、基本通達の定める医療費の範囲が施行令207条の規定による制約の範囲内に止まるべきであるのは当然であって、その解釈及び適用は、租税負担の公平に反しないよう一義的になされるべきである。

所得税の課税に当たって一定の所得控除を認めることは所得税の公平な負担という観点から必要な事柄ではあるが、他面、そのことによって税務行政に多大な負担を生じることを考慮すると、所得控除の対象となる費目の設定は優れて政策的なものであり、加えて控除対象を明確にする必要性も無視できないことに鑑みると、所得税法及び施行令が無限定に全ての医療費を医療費控除の対象とする方法を取らずに医療費の対象を限定列挙していることはやむを得ず、医療費控除の対象となる疾病・治療の範囲は広範であるところ、その中でどの範囲のものを疾病とし治療として医療費控除の対象とするかは、医療費控除制度の趣旨のみならずこれが税務行政に及ぼす負担の程度や徴税実務上の問題の存否等を考え併せながら策定され、解釈されるべき事柄であって、必ずしも医学上の概念と解釈にのみ依拠し、これを一致させて考える必要はない。

イ 原告の主位的主張（施行令207条1号該当性）について

医療費控除制度は、上記ア（ア）のとおり、当初は医療費性が明確で、かつ、控除の対象とすることに問題のない医師等に対する診療等の対価に医療費の範囲が限定されたものであるから、所得税法73条2項及び施行令207条1号に掲げる「医師又は歯科医師による診療又は治療」とは、いわゆる医療行為そのものを指すというべきである。

この点、原告は、本件サプリメントは、丙医師の判断で不妊治療の一環として購入されたものであるから、本件サプリメントの購入費用は、所得税法73条2項、これを受けた施行令207条1号にいう「医師…による診療又は治療」の対価に当たるといふべきである旨主張する。

しかしながら、上記のとおり、「医師又は歯科医師による診療又は治療」とは、いわゆる医療行為そのものを指すところ、乙は、本件クリニックにおいて不妊治療を受け、本件サブ

リメントを処方されているものの、本件サプリメントの購入自体は、「医師又は歯科医師による診療又は治療」の対価に該当しないことは文理上明らかである。なお、本件サプリメントは、ほとんど本件法人から乙に対する代金請求が行われ（乙2の1ないし5、乙4の2及び3、乙6の1ないし3）、当該請求に係る領収証が本件クリニック又は本件法人によって発行されていることから（乙1の1、3、4、6、7、8及び10、乙3の2、4及び5、乙5の1、2及び4参照）、乙は、本件法人から本件サプリメントを購入したとみるべきであり、文理上からも明らかなお、本件サプリメントの購入費用は、「医師又は歯科医師による診療又は治療」の対価に該当しない。

#### ウ 予備的主張について

(ア) 原告は、丸山ワクチンにしても、サリドマイド（未承認薬）にしても、例外として医療費控除の対象として認める以上、適用範囲を明確にするために要件の定立が必要であるところ、医療費控除制度の趣旨を踏まえた上で、医療費控除を例外的に認めるための要件としては、上記医療費控除3要件が相当であると解され、本件サプリメントの購入費用は、上記アの医療費控除制度の趣旨が当てはまるものであり、上記医療費控除3要件に照らして、施行令207条を準用し、「治療又は療養に必要な医薬品の購入」（2号）に準じ、又は「医師…による診療又は治療」（1号）の一環として、医療費控除の対象とされるべきものであると主張する。

しかし、以下のとおり、原告の主張は認められない。

(イ) 原告は、薬事法2条1項に規定する「医薬品」に該当しない丸山ワクチンについては、「医師…による診療又は治療」の一環として、その購入費用が医療費控除の対象として取り扱われている旨主張する。

しかし、丸山ワクチンは、薬事法2条1項に規定する医薬品には該当しないものの、昭和56年に、厚生省が有償治験薬であることを認めており（乙17・7枚目）、人間の結核菌体抽出物質で、これを悪性腫瘍患者に投与することにより、宿主の免疫力を賦活し、抗腫瘍効果を得させようとする薬剤であって、その投与は、主治医の判断で、主治医によって皮下注射によって行われることになっているため（乙17・3枚目、5枚目参照）、その購入のための費用は、「医師による治療」の一環として、医師による診療等の対価に該当し、医療費控除の対象となるとされているものである。

他方、本件サプリメントは栄養補助食品であり、必ずしも医師の処方が必要でなく、一般に栄養補助食品、あるいは健康食品として認識されているサプリメントについて、たまたま乙が医師の指示に基づいて不妊治療の一環として購入したからといって、上記のような丸山ワクチンとは性質が大きく異なることは明らかである。

したがって、必ずしも医師の処方が必要でなく、必ずしも医師の処方が必要でない本件サプリメントを、丸山ワクチンと同等に取り扱う根拠はない。丸山ワクチンの購入費用が医療費控除の対象であるからといって、本件サプリメントの購入費用が医療費控除の対象になるとは到底いえない。

なお、原告は、丸山ワクチンについて、実際は患者自身が自己注射で投与しているケースもあり、必ずしも医師が注射によって行うものでもないと主張するが、自己注射をする場合においても、担当医師から許可を得て、あるいは医師と相談して行うというのであり、原則として医師による注射が行われることが予定されていることに変わりはない。

(ウ) 本件サプリメントは、サリドマイドとは性質が異なること

- a 原告は、未承認薬であったサリドマイドについては、その購入費用が医療費控除の対象として認められていた旨主張する。

サリドマイドについては、薬事法の規定上、かつて医薬品として国内で製造・販売の承認を受けており、その副作用から国内での製造・販売が行われなくなったものの、国内で製造・販売が行われていない時期に、新たな薬効が認められたため、医師の個人責任の下、医師が個人輸入し、薬事法上は未承認薬でありながら多発性骨髄腫の治療等のために臨床使用されていた実態があり、厚生労働省も薬事法上の治験制度下における使用促進を行っていた実情等を踏まえ、未承認薬であっても、多発性骨髄腫の治療等のために購入した場合は、施行令207条2号に規定する「治療又は療養に必要な医薬品の購入」の対価に該当するものとして、医療費控除の対象として認められていたものである。そして、現状においては、サリドマイドは多発性骨髄腫の治療薬として承認を受けた医薬品となっている。

- b これに対して、本件サプリメントの主な仕入先であるCによれば、同社のサプリメントは、同社が提携している、管理栄養士等の資格を有している販売員から購入することができ、消費者は、購入する際に同社と提携している医師の下で血液検査を行った上、上記販売員から当該消費者に適したサプリメントのアドバイスを受けて購入することができるというのであり、必ずしも医師の処方が必要ならば購入できないものではないから、本件サプリメントが、医師の処方及び管理下で使用されているとしても、所得税法上、本件サプリメントと一般に流通しているサプリメントとの取扱いを別にする理由とはならない。

また、本件サプリメントは、一般的なサプリメントと同様、その効果についての科学的根拠は必ずしも十分ではないから、本件サプリメントが、1粒あたりの含有量が多く、一般的に市販されているサプリメントとは、質や含有量が全く異なるとしても、それは、一般的に市販されているサプリメントと、特定成分の濃縮の度合いが違うといっているにすぎない。

さらに、本件サプリメントは、飽くまで栄養補助食品であり、栄養欠乏・栄養不足の解消のために栄養素を補給するという効能面では、食物と何ら変わるところはない。

仮に、丙医師が診断したとおり、乙の不妊症の原因が、重度の栄養失調により卵巣機能不全（無月経）となっていることにあり、サプリメントによる栄養欠乏を是正することは、乙の症状改善にとって不可欠であるとしても、これは単に、本件サプリメントを服用することにより、乙の栄養不足が解消されたというにすぎず、例えば、医師からビタミンなど特定の栄養素を含む特定の食物を多く摂取するよう指示を受けてその食物を購入、摂取することにより栄養欠乏が是正されることとの差異は認められない。

- c 以上のとおり、本件サプリメントは、未承認薬であるサリドマイドとはその性質が大きく異なることは明らかであって、未承認薬であったサリドマイドが医療費控除の対象として認められていたからといって、本件サプリメントの購入費用が医療費控除の対象として認められるものでもない。

(エ) 原告が主張する医療費控除3要件について

原告が主張する医療費控除3要件については、法令や通達に規定されているものではな

く、市販されている解説書（甲7）に記載されている要件にすぎないものであり、医療費控除の判断基準にはならないというべきである。

仮に、医療費控除3要件によって、本件サプリメントの購入費用の医療費控除該当性を判断したとしても、以下のとおり、本件サプリメントの購入費用は医療費控除の対象にはならず、原告の主張は失当である。

- a 「処方」とは、医師が患者の病気に応じて医薬品の調合や服用法を指示することであり、薬剤以外のもの（医薬品以外のもの）について、医師が処方することはない。そうすると、薬事法上、製造・販売の承認を得ていない、つまり医薬品でない本件サプリメントの購入に当たって、手続上、医師の処方が必要ではないのであるから、医療費控除3要件のうち、「医師の処方によるものであること」という①の要件を満たすとは認められない。
- b また、不妊症治療に対する本件サプリメントの効果については、医学上においても確立ないし認知されているとは言い難く、本件サプリメントの摂取が、不妊症の一般的な治療方法として認識されているとも言い難い。実際にも、本件サプリメントが乙の卵巣機能不全（無月経）にどれだけの効果があったのかは疑問であるといわざるを得ない。不妊症治療に対する本件サプリメントの摂取は、不妊症治療に不可欠であるとはいえず、不妊症に対する効果が客観的に認められているものではなく、むしろ、乙のような栄養失調による栄養欠乏等により卵巣機能不全に陥っている患者に対しては、効果が期待できないとされている（乙31、32）のであるから、医療費控除3要件のうち、「治療又は療養に必要であること（成分等からして一定の効果が期待されることを含む。）」という②の要件を満たすとは認められない。
- c さらに、乙のような栄養失調による卵巣機能不全（無月経）の状態の患者がサプリメントを摂取しても、その症状の解消にはほとんど効果がないとされており、また、サプリメント自体高額であるため、ビタミンや葉酸以外のサプリメントを摂取させることも、不妊症の治療法としては一般的であるとはいえない（乙31、32）のであるから、そもそも本件サプリメントの購入費用が、不妊症の治療対価として認識されるべきものであるのかどうか、甚だ疑問といわざるを得ない。治療効果が期待できないにもかかわらず、本件サプリメントの購入費用は、不妊症治療に対する効果が客観的にも認められている生殖補助医療を実施したEクリニック等の治療費よりも高額であり、しかも、同治療費に加えて本件サプリメントの購入費用がかかっていること、その総額は極めて多額に上っていること、本件サプリメントは飽くまで栄養補助食品であることにも鑑みると、本件サプリメントの購入費用は、医療費控除3要件のうち、「その購入対価がその症状等に応じて支出される水準を著しく超えるものでないこと」という③の要件を満たさない。
- d 以上のとおり、原告が主張する医療費控除3要件によって、本件サプリメントの購入費用の医療費控除該当性を判断したとしても、本件サプリメントの購入費用は医療費控除の対象にはならない。

(2) 争点2（本件各更正処分が憲法14条に違反するか）について

（原告の主張の要旨）

ア 本件サプリメントは、本件クリニックやFクリニックで多くの患者に処方されており、同

各医院では、医療費控除の対象となる旨説明されている。したがって、同各医院の多くの患者は本件サプリメントを医療費控除の対象として所得税の申告をしている。そして、同各医院では今回の案件以外で本件サプリメントの医療費控除を否認する旨の問い合わせを受けていないというのであるから（甲8、13）、本件クリニックやFクリニックの多くの患者は、税務上医療費控除の恩恵を受けている。

実際、平成20年分の乙の所得税申告でも、本件サプリメントが医療費控除の対象として認められ還付を受けているし、原告自身の平成21年分所得税申告においても、本件サプリメントが医療費控除の対象として認められ、一度は還付の処理がされている。

サプリメントを利用した治療方法は、欧米で一般的に行われているものであり、日本でも同様の治療方法を採用するクリニックが増加している。本件サプリメントを処方しているのは、本件クリニックやFクリニックだけではない。同様の治療方法を採用しているクリニックに通う患者も、医療費控除の恩恵を受けているものと推認される。

イ 以上からしても、相当数の患者、納税者が、本件サプリメントの処方を受けており、税務申告上、医療費控除の恩恵を受けていると推認されるにもかかわらず、原告だけが本件サプリメントの医療費控除の恩恵を受けられていないのは、公平を欠く恣意的な運用であり、社会的身分による差別というほかなく、憲法14条に抵触するから、本件各更正処分とこれを前提とした本件各賦課決定処分は違憲無効である。

（被告の主張の要旨）

所得税法は、申告納税方式を採用し（通則法16条2項1号、所得税法120条）、「納付すべき税額が納税者のする申告により確定すること」を原則としており（通則法16条1項1号）、申告に係る税額の計算が国税に関する法律の規定に従っていなかった場合その他当該税額が税務署長の調査したところと異なる場合に限り税務署長の処分により納付すべき税額が確定することとなる（通則法24条）、いつ、いかなる場所で、いかなる者に対して、いかなる範囲の税務調査を行うかは、権限ある税務職員の合理的な選択に委ねられているのであるから（最高裁昭和48年7月10日第三小法廷決定・刑集27巻7号1205ページ参照）、税務署長が納税者の行った申告に対して常に税務調査を行わなければならないものではない。

また、原告は、原告以外の者が本件サプリメントの購入費用を医療費控除の対象として認められていた旨主張するが、原告以外の者が、税務署に対し、どのような資料を提出又は提示したかは不明である上、そもそも、本件サプリメントの購入費用が医療費控除の対象となる医療費に該当するか否かは、関係法令の解釈適用として判断されるべき事柄であって、原告以外の者の申告に対する税務署長の判断に拘束されなければならない理由はないから、原告の上記主張は失当であり、本件各更正処分が憲法14条に反しないことは明らかである。

（3）争点3（通則法65条4項の「正当な理由」の有無）について

（原告の主張の要旨）

仮に、本件各更正処分が適法であったとしても、以下のとおり、本件各更正処分前における税額の計算の基礎とされなかったことについて、通則法65条4項にいう「正当な理由」があるというべきである。

ア 通則法65条4項の「正当な理由」を基礎づける事情

給与所得者である乙は、平成21年3月6日、千葉東税務署に対し、本件サプリメントに関し、医療費控除を申請するため、本件サプリメントに関する領収書の原本を提出し、初め

ての税務申告として、平成20年分の所得税の確定申告（医療費控除申請も含む。）をした。  
なお、領収書の但書きには「治療用サプリメントとして」と記載されている。

千葉東税務署は、平成21年3月6日から同月26日まで、乙の上記平成20年分確定申告を検討し、乙に対し、税金を還付することを決定し、平成21年3月27日、還付金4万0550円を乙名義の口座に返還した。

本件サプリメントの医療費控除に関し、乙の医療費控除の申請が認められたことから、翌年（平成21年分）以降、原告は、乙同様、本件サプリメントに関し、医療費控除の税務申告をしている。

イ 以上のとおり、税務署職員は、確定申告に関し全くの素人である乙が提出したサプリメントに関する領収書等の疎明資料を検討して医療費控除の還付手続をしたのであるから、税務署が自ら判断してサプリメントの購入費用が医療費控除の対象となることを認めたものであり、次年度（平成21年分）以降、原告が同じ税務署に同様の申告をしたのは当然である。

原告の医療費控除の申告が誤っているというのであれば、それは平成20年分の乙の医療費控除の申告を認めた税務署による判断の誤りに起因しているから、通則法65条4項の「正当な理由」があるというべきである。

（被告の主張の要旨）

ア 通則法65条1項又は2項の規定により課される過少申告加算税は、過少申告による納税義務違反の事実があれば、原則としてその違反者に対し課されるものであり、これによって、当初から適法に申告し納税した納税者との間の客観的不公平の実質的な是正を図るとともに、過少申告による納税義務違反の発生を防止し、適正な申告納税の実現を図り、もって納税の実を挙げようとする行政上の措置であり、主観的責任の追及という意味での制裁的な要素は重加算税に比して少ないものである。通則法65条4項は、修正申告書の提出又は更正に基づき納付すべき税額に対して課される過少申告加算税につき、その納付すべき税額の計算の基礎となった事実のうちその修正申告又は更正前の税額の計算の基礎とされていなかったことについて正当な理由があると認められるものがある場合には、その事実に対応する部分についてはこれを課さないこととしているが、過少申告加算税の上記の趣旨に照らせば、同項にいう「正当な理由があると認められる」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、上記のような過少申告加算税の趣旨に照らしても、なお、納税者に過少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ものと解するのが相当である（最高裁平成18年4月20日第一小法廷判決・民集60巻4号1611頁）。

そして、「正当な理由があると認められる場合」としては、申告した税額に不足が生じたことが、通常の状態において納税者が知り得ることができなかった場合や納税者の責に任じられない外的事情（例えば災害等）による場合等が考えられ、法の不知、単なる法令の解釈や事実認定の誤りは正当な理由に含まれないと解されている。

イ また、所得税法は、納付すべき税額が納税者のする申告により確定することを原則とする申告納税方式を採用している（通則法16条1項1号、2項1号、所得税法120条）ところ、最終的に如何なる納税申告をすべきかは納税義務者の判断と責任に任されているのであり、納税申告は、納税者が所轄税務署長に納税申告書を提出することによって完了する行為であって、税務署長による申告書の受理及び申告税額の収納は、当該申告書の申告内容を是認することを何ら意味するものではないのである。

ウ これを本件についてみると、乙の医療費控除に係る平成20年分所得税の確定申告は、乙が、千葉東税務署長に対し、当該申告に係る確定申告書を提出したことによって完了しているのであって、千葉東税務署長が乙の平成20年分に係る所得税の確定申告書の受理及び還付金に相当する税額の還付を行ったことは、当該申告書の申告内容を是認することを何ら意味するものではないし、千葉東税務署長が調査を行わず、更正処分をしていない場合であっても、それは単に調査が行われなかったという事実を示すにすぎず、それ以上に、乙の平成20年分に係る所得税の還付金に相当する税額の計算が国税に関する法律の規定に従っていると認められたことまでを意味するものではない。

そうすると、還付事実に基づいて行ったとする本件各係争年分における原告の過少申告については、原告の法の知らないし誤解に基づく主観的事情というべきものである。

エ したがって、本件各係争年分における原告の過少申告については、真に納税者の責めに帰すことができない客観的な事情があるとはいえず、通則法65条4項に規定する「正当な理由があると認められるものがある場合」に該当しないことは明らかであるから、原告の主張は失当である。

### 第3 当裁判所の判断

1 争点1（本件サプリメントの購入費用が所得税法73条2項及び施行令207条所定の医療費に該当するか）について

#### （1）医療費控除の対象の範囲について

ア 医療費控除制度（所得税法73条1項）は、所得税法の所得控除の一種として、シャープ勧告に基づき昭和25年の税制改正により医療費が多額で異常な支出となる場合における担税力の減殺を調整し、もって所得税の公平な負担を図る目的で創設されたものである。

そして、この場合の医療費とは、医師又は歯科医師による診療又は治療、治療又は療養に必要な医薬品の購入その他医療又はこれに関連する人的役務の提供の対価のうち通常必要であると認められるものとして政令で定めるものをいい（同法73条2項）、これを受けて、施行令207条は、①医師又は歯科医師による診療又は治療（同条1号）、②治療又は療養に必要な医薬品の購入（同条2号）、③病院、診療所又は助産所へ収容されるための人的役務の提供（同条3号）、④あん摩マッサージ指圧師、柔道整復師等による施術（同条4号）、⑤保健師、看護師又は准看護師による療養上の世話（同条5号）、⑥助産師による分べんの介助（同条6号）に係る対価のうち、その病状その他財務省令で定める状況に応じて一般的に支出される水準を著しく超えない部分の金額を医療費控除の対象となる医療費としている。

イ 所得税法73条及び施行令207条については、控除の対象となる医療費の範囲の細則として、基本通達73-3（乙7の1）が定められている。上記通達は、医師、歯科医師、施行令207条4号所定の施術者又は同条6号に規定する助産師（以下「医師等」という。）による診療、治療、施術又は分べんの介助（以下「診療等」という。）を受けるため直接必要な費用は、医療費に含まれるものとし、その具体例として、①「医師等の診療等を受けるための通院費若しくは医師等の送迎費、入院若しくは入所の対価として支払う部屋代、食事代等の費用又は医療用器具等の購入、賃借若しくは使用のための費用で、通常必要なもの」、②「自己の日常最低限の用をたすために供される義手、義足、松葉づえ、補聴器、義歯等の購入のための費用」などを掲げている。

上記のとおり、施行令207条各号は、所得税法73条の規定を受けて、医療費の範囲を限定的に列挙しているものであるが、上記の基本通達73-3は、所得税法73条が定める「医師又は歯科医師による診療又は治療」及び「その他医療又はこれに関連する人的役務」という範囲並びに施行令207条1号、3号、4号及び6号が定める診療等の範囲について、医師等が行う診療等それ自体に狭く限定せず、診療等を受けるために直接必要な費用も含むものとし、医療費として控除される範囲を実質的に拡大したものと解される。これは、施行令207条1号、3号、4号及び6号については、医療費控除制度の創設後の社会保険制度の充実や医療技術の進歩に伴い、医師等が行う診療等それ自体の対価よりも、これに付随ないし関連する費用の負担の方が重くなっているという実情を踏まえ、医療費控除制度の目的に照らし、医師等による診療等それ自体の対価に限定して解釈すべきではないことを明らかにしたものと解することができ、上記施行令の解釈として合理的な内容であるといえることができる。

ウ 他方、所得税法及び施行令は、所得税法73条2項及び施行令207条2号が定める「医薬品」の意義につき独自に規定していないが、基本通達73-5（乙7の2）は、施行令207条2号に規定する医薬品とは、薬事法2条1項に規定する医薬品をいい、同項に規定する医薬品に該当するものであっても、疾病の予防又は健康増進のために供されるものの購入の対価は医療費に該当しないとしている。これは、上記の「医薬品」につき、法的安定性及び課税上の公平の見地から、本来の法分野である薬事法2条1項所定の「医薬品」の概念を借用することにしたものと解され、上記施行令の解釈として合理的な内容であるといえることができる。

もっとも、薬事法が、医薬品等について、その品質、有効性及び安全性の確保のために必要な規制を行うことなどを目的とし（同法1条）、医薬品につき、原則としてその製造販売について厚生労働大臣の承認を受けなければならないとし（同法14条1項）、そのことを罰則をもって強制していること（同法84条）を勘案すれば、上記の承認を経ずに流通に置かれている物品（サプリメント）について、特定の医師がその服用を指導したという理由により、又は、その成分が医薬品と同等であるという理由により、これを治療又は療養に必要な「医薬品」に類するものとして、医療費控除の対象とすることは、「医薬品」を規制する薬事法の上記目的及び内容にそぐわないものといわざるを得ない。また、薬事法2条1項所定の「医薬品」は、医療及び製薬関係の技術の進歩に伴って拡大し又は縮小し得るものであり、現在の医療水準を反映したものとなることが予定されているといえることができる。これらの点に鑑みれば、施行令207条2号にいう「医薬品」とは、薬事法2条1項所定の「医薬品」をいうものと解することが相当であり、施行令207条の他の号とは異なり、必ずしもこれを拡大して解釈しなければならないものではないと考えられるところである。さらに、所得税法73条2項及び施行令207条2号は「治療又は療養に必要な医薬品」の購入の対価を医療費とする旨を定めており、当該購入自体が医師による処方や指導に基づくものであることが求められていないこと、そして、課税上の実務においても、個々の医師による処方や指導の医学的な当否を判断することは必ずしも容易ではないことを勘案すると、これらの規定は、「医薬品」に該当するかどうかの判断において、特定の医師による処方や指導の存在は本質的な要素ではないとする考え方に基づいて規定されたものと解されることである。

以上を踏まえて、以下、原告の主張につき検討する。

## (2) 検討

### ア 主位的主張（施行令207条1号該当性）について

原告は、医療費の範囲は、基本通達73-3をもって拡大され、医師による診療、治療を受けるために直接必要なものも医療費に含まれており、医師等による診察等を受けるための食事代等の費用で通常必要なものも上記医療費に含まれているところ、本件サプリメントは、丙医師の判断で不妊治療の一環として購入されたものであるから、本件サプリメントの購入費用は、所得税法73条2項、これを受けた施行令207条1号にいう「医師…による診療又は治療」の対価に当たるといふべきであり、医療費控除の対象となる旨主張する。

しかしながら、文理上、所得税法73条及び施行令207条が、それぞれ、「医師又は歯科医師による診療又は治療」と「治療又は療養に必要な医薬品の購入」とを分けて規定していること、そして、上記(1)で判示したとおり、上記各要件の解釈に当たり、前者については実質的に拡大する余地があるのに対し、後者については必ずしもそのようには解されないことを勘案すると、医薬品としての承認を経ずに流通に置かれている物品（サプリメント）を前者に属するものと解釈することは相当ではない。したがって、「医師又は歯科医師による診療又は治療」の対価とは、医師等が行う診療行為又は治療行為の対価（これらの行為を受けるため直接必要な費用も含む。）をいうものであり、上記の診療行為等とは別に、患者が疾病の治療のために服用することを予定して購入する物品（サプリメント）の対価は含まれないと解すべきである。そうすると、本件サプリメントが不妊治療の一環として購入されたものであったとしても、本件サプリメントの購入自体は「医師又は歯科医師による診療又は治療」に当たらないから、本件サプリメントの購入費用が「医師又は歯科医師による診療又は治療」の対価に当たらないことは明らかである。

なお、基本通達73-3は、医師等による診療等を受けるため直接必要な費用の例示として、「医師等の診療等を受けるための…入院若しくは入所の対価として支払う…食事代等の費用…で、通常必要なもの」を掲げているが、ここにいう「食事代等の費用」は医師等の診療等を受けるための入院又は入所の対価として支払う食事代等の費用であることが明らかであるから、上記通達は、入院の対価に含まれない食事代等の費用についてまで医師等による診療等を受けるため直接必要な費用として認めるものではない。

したがって、原告の主張は、その前提を欠いており、採用することができない。

### イ 予備的主張について

原告は、①丸山ワクチンやサリドマイド（未承認薬）が例外として医療費控除の対象として認められていることからして、適用範囲を明確にするために要件の定立が必要であること、②医療費控除を例外的に認めるための要件としては、上記医療費控除3要件（医師の処方によるものであること、治療又は療養に必要であること、その購入対価がその病状等に応じて支出される水準を著しく超えるものでないこと）が相当であること、③本件サプリメントの購入費用は、上記医療費控除3要件に照らして、施行令207条を準用し、「治療又は療養に必要な医薬品の購入」（同条2号）に準じ、又は「医師…による診療又は治療」（同1号）の一環として、医療費控除の対象とされるべきものであることを主張する。

#### (ア) 丸山ワクチンについて

原告は、薬事法2条1項に規定する「医薬品」に該当しない丸山ワクチンについては、

例外として、その購入費用が医療費控除の対象として取り扱われている旨主張する。

しかしながら、証拠（乙17、20）によれば、丸山ワクチンは、厚生労働省により有償治験薬と認められており、主治医の判断の下、主治医により悪性腫瘍患者に対する皮下注射が行われることが想定されていることが認められる。そうすると、丸山ワクチンの購入費用は、医師等による診療等を受けるため直接必要な費用として、所得税法73条2項及び施行令207条1号の「医師…による…治療」の対価に当たると解することができるから、医療費控除の対象となる医療費に含まれるものである。

なお、原告は、丸山ワクチンについて、実際は患者自身が自己注射で投与しているケースもあり、必ずしも医師が注射によって行うものでもないと主張するが、証拠（甲20）によれば、丸山ワクチンについては、自己注射を行う場合においても、担当医師から許可を得て、その処方を受け、あるいは医師と相談した上、自己注射を行うというのであり、上記のとおり原則としては医師による注射が行われることが予定されているから、実際は患者自身が自己注射で投与しているケースがあったとしても、上記判断は左右されないというべきである。

他方、本件サプリメントが不妊治療の一環として購入されたものであったとしても、本件サプリメントの購入費用が「医師又は歯科医師による診療又は治療」の対価に当たらないことは、上記アにおいて判示したとおりである。

したがって、丸山ワクチンが医療費控除の対象となるからといって、直ちに本件サプリメントが医療費控除の対象となるものではないというべきである。

#### （イ）サリドマイドについて

原告は、未承認薬であったサリドマイドについては、その購入費用が医療費控除の対象として認められていた旨主張する。

しかしながら、証拠（甲21、乙26ないし28）によれば、サリドマイドは、1950年代後半にドイツにおいて睡眠薬として発売されて以来、多くの国々で販売され、日本においても医薬品として承認され、同年代後半に睡眠薬や胃腸薬として発売されたが、催奇形性の副作用のあることが判明し、1962年（昭和37年）に国内における製造・販売が停止されたこと、その後もサリドマイドの研究が続けられ、1998年（平成10年）に、ハンセン病の治療薬として米国で承認を受け、多種類の悪性腫瘍を対象とした臨床試験が行われた結果、特に多発性骨髄腫に対する有効性が明らかにされたこと、日本においても、サリドマイドを製造又は輸入販売する者が存在しない状況において、多くの施設において医師の個人責任の下、薬監証明によるサリドマイドの個人輸入が行われており、主に多発性骨髄腫患者に対し臨床使用され、平成20年10月16日に再発又は難治性の多発性骨髄腫の治療薬として再承認されたことが認められる。

このように、サリドマイドは、薬事法上の承認薬として国内において販売製造されていない時期においても、多発性骨髄腫患者に対して一定の有効性があることが一般的に認められ、いわゆる薬監証明を得た上で輸入され、臨床使用がされていたという実態があり、平成15年頃からは、厚生労働省においても安全な使用のための方策の検討が行われ（乙28）、平成16年には、日本臨床血液学会による「多発性骨髄腫に対するサリドマイドの適正使用ガイドライン」が公表されて（乙26）、平成20年10月16日に多発性骨髄腫の治療薬として再承認されるに至ったという薬剤であるところ、当該薬剤について、

未承認薬の状態にあつたにもかかわらず、その購入費用が医療費控除の対象として認められていたのは、当該薬剤の上記のような特殊性に照らした特別な取扱いであつたことがうかがわれる。

そうすると、かつて、サリドマイドについてその購入費用が医療費控除の対象として認められていたことがあるとしても、そのような取扱いは特別なものであつて、本件サプリメントについて、サリドマイドに関する上記のような特殊性があることを認めるに足りる証拠はない。

したがって、本件サプリメントとサリドマイドとは、その性質を異にすることが明らかであつて、従前、未承認薬であつたサリドマイドが医療費控除の対象となつていたからといって、直ちに本件サプリメントが医療費控除の対象となるものではないというべきである。

#### (ウ) 原告の主張する例外要件について

以上のとおりであるから、丸山ワクチンやサリドマイドの例を挙げて、医療費控除が認められるための例外要件の定立が必要であるとする原告の主張は、その前提を欠くものというべきである。

そして、上記(1)イ及びウのとおり、法的安定性、所得税の公平な負担の見地からすれば、所得税法73条2項及び施行令207条1号の「医師…による診療又は治療」の対価は、医師等による診療等(医療行為)を受けるため直接必要な費用に限られると解され、また、同法73条2項及び施行令207条2号の「治療又は療養に必要な医薬品の購入」の対価は、治療又は療養に必要な薬事法2条1項所定の「医薬品」の購入の対価に限られると解するべきである。

なお、証拠(乙31、32)によれば、一定数のクリニックないし医師が不妊治療に栄養療法を取り入れていること(甲23)を勘案しても、不妊症の原因が胃腸障害による重度の栄養失調のための卵巣機能不全(無月経)であると診断されている場合において、本件サプリメントの服用が、不妊症治療としてどのような効果を有しているかについては医学的に明らかにされているとは認め難く、また、不妊症の一般的な治療方法であるとも認め難い。したがって、仮に、原告が主張する医療費控除3要件によって本件サプリメントの購入費用の医療費控除該当性を判断したとしても、医療費控除3要件のうち、②治療又は療養に必要であること(成分等からして一定の効果が期待されることを含む。)という要件を満たすとは直ちには認め難いといわざるを得ない。

(エ) 以上によれば、本件サプリメントの購入費用は、上記医療費控除3要件に照らして、施行令207条を準用して、「治療又は療養に必要な医薬品の購入」(同条2号)に準じ、又は「医師…による診療又は治療」(同1号)の一環として、医療費控除の対象とされるべきものであるとの原告の上記主張は、採用することができない。

#### ウ 小括

以上によれば、本件サプリメントの購入費用は、所得税法73条2項並びに施行令207条1号及び2号所定の医療費には当たらないというべきである。

#### 2 争点2 (本件各更正処分が憲法14条に反するか) について

原告は、相当数の患者、納税者が、本件サプリメントの処方を受けており、税務申告上、医療費控除の恩恵を受けていると推認されるにもかかわらず、原告だけが本件サプリメントの医療費

控除の恩恵を受けられていないのは、公平を欠く恣意的な運用であり、社会的身分による差別というほかなく、憲法14条に抵触するから、本件各更正処分は違憲無効である旨主張する。

しかしながら、証拠上、本件サプリメントを購入した原告以外の者について、どのような確定申告がされているかは明らかでなく、原告の本件サプリメントの購入費用のみが医療費控除の対象とされていないことを認めるに足りる証拠はない。

また、所得税法は、申告納税方式を採用し（通則法16条2項1号、所得税法120条）、納付すべき税額が納税者のする申告により確定することを原則としており（通則法16条1項1号）、申告に係る税額の計算が国税に関する法律の規定に従っていなかった場合その他当該税額が税務署長の調査したところと異なる場合に限り税務署長の処分により納付すべき税額が確定することとなる（通則法24条）、いつ、いかなる場所で、いかなる者に対して、いかなる範囲の税務調査を行うかは、権限ある税務職員の合理的な選択に委ねられているのであるから（最高裁昭和48年7月10日第三小法廷決定・刑集27巻7号1205頁参照）、税務署長が納税者の行った申告に対して常に税務調査を行わなければならないものではない。

したがって、仮に、原告以外の他の患者の一部について本件サプリメントを医療費控除とする確定申告がされており、その更正処分がされていない事例が認められていたとしても、直ちに原告以外の者について医療費控除を認める運用がされていることにはならないのであって、原告の社会的身分を恣意的に扱ったことにはならないというべきである。

以上によれば、原告の上記主張は、採用することができない。

### 3 争点3（通則法65条4項の「正当な理由」の有無）について

原告は、乙が、本件サプリメントに関し、医療費控除を申請するため、平成20年分の所得税の確定申告（医療費控除申請も含む。）をしたところ、乙の医療費控除の申請が認められたことから、翌年（平成21年分）以降、原告は、本件サプリメントに関し、医療費控除の税務申告をしたものであり、通則法65条4項の「正当な理由」があるというべきである旨主張する。

そこで検討するに、通則法65条1項又は2項の規定により課される過少申告加算税は、過少申告による納税義務違反の事実があれば、原則としてその違反者に対し課されるものであり、これによって、当初から適法に申告し納税した納税者との間の客観的不公平の実質的な是正を図るとともに、過少申告による納税義務違反の発生を防止し、適正な申告納税の実現を図り、もって納税の実を挙げようとする行政上の措置であり、かかる過少申告加算税の趣旨に照らせば、同条4項にいう「正当な理由があると認められる」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、上記のような過少申告加算税の趣旨に照らしても、なお、納税者に過少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ものと解するのが相当である（最高裁平成18年4月20日第一小法廷判決・民集60巻4号1611頁参照）。

これを本件についてみると、前記前提事実（5）アのとおり、乙は、乙の平成20年分の所得税の確定申告に当たり、平成20年に購入したサプリメントの購入費用を医療費控除の対象となる医療費に含めて申告し、千葉東税務署長から4万0550円の還付を受けたことが認められる。

しかしながら、上記2のとおり、申告納税方式（通則法16条2項1号、所得税法120条）の下においては、納付すべき税額が納税者のする申告により確定することを原則としており（通則法16条1項1号）、税務署長は、納税者が行った申告に対し常に税務調査を行わなければならないものではないし、第一次的には納税者において正しく法令を解釈、適用して適正な申告を行うことが要請されているのであるから、乙の申告に基づき還付の手続が行われたとしても、そ

れによって税務署長が本件サプリメントの購入費用を医療費控除の対象となるものであると認めたことにはならないというべきである。

そうすると、上記のような単に更正処分がされずに還付がされたという事情をもって、過少な申告を継続することについての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るとは認められない。

したがって、原告の本件各係争年分の所得税について、本件サプリメントの購入費用を医療費控除の対象となるものとし、総所得金額からこれを控除して課税総所得金額を過少に算出した上で、還付金の額に相当する税額を過大に算定し、又は納付すべき税額を過少に算定して確定申告をしたことについて、通則法65条4項に規定する「正当な理由」があると認めることはできず、原告の上記主張は、採用することができない。

#### 4 本件各更正処分等の適法性

##### (1) 本件各更正処分の適法性について

前記1及び2において判示したところによれば、別紙4の「2 本件各更正処分の適法性」記載のとおり、原告の本件各係争年分の納付すべき税額は、平成21年分が△255万7900円（△は還付金の額に相当する税額を表す。以下同じ。）、平成22年分が198万1500円、平成23年分が△61万5700円と算定される。

そうすると、平成21年分については、同年分の更正処分に係る納付すべき税額を超えず、また、平成22年分及び平成23年分については、当該各年分の更正処分に係る納付すべき税額といずれも同額であるから、本件各更正処分は、いずれも適法である。

##### (2) 本件各賦課決定処分の適法性について

以上において判示したところによれば、別紙4の「3 本件各賦課決定処分の根拠及び適法性」記載のとおり、同各年分の過少申告加算税の額は、平成21年分が1万7000円、平成22年分が1万7000円、平成23年分が1万6000円と算定される。

したがって、上記金額を賦課した本件各賦課決定処分は、いずれも適法である。

#### 第4 結論

よって、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、訴訟費用の負担について行政事件訴訟法7条、民事訴訟法61条を適用して、主文のとおり判決する。

東京地方裁判所民事第38部

裁判長裁判官 谷口 豊

裁判官竹林俊憲及び裁判官中野雄彦は、転補のため署名押印することができない。

裁判長裁判官 谷口 豊

## 関係法令の定め

## 1 所得税法 73 条 1 項

居住者が、各年において、自己又は自己と生計を一にする配偶者その他の親族に係る医療費を支払った場合において、その年中に支払った当該医療費の金額（保険金、損害賠償金その他これらに類するものにより補てんされる部分の金額を除く。）の合計額がその居住者のその年分の総所得金額、退職所得金額及び山林所得金額の合計額の 100 分の 5 に相当する金額（当該金額が 10 万円を超える場合には、10 万円）を超えるときは、その超える部分の金額（当該金額が 200 万円を超える場合には、200 万円）を、その居住者のその年分の総所得金額、退職所得金額又は山林所得金額から控除する。

## 2 所得税法 73 条 2 項

前項に規定する医療費とは、医師又は歯科医師による診療又は治療、治療又は療養に必要な医薬品の購入その他医療又はこれに関連する人的役務の提供の対価のうち通常必要であると認められるものとして政令で定めるものをいう。

3 所得税法施行令（平成 24 年政令第 100 号による改正前のもの。以下「施行令」という。）  
207 条

所得税法 73 条 2 項（医療費の範囲）に規定する政令で定める対価は、次に掲げるものの対価のうち、その病状その他財務省令で定める状況に応じて一般的に支出される水準を著しく超えない部分の金額とする。

- 1 号 医師又は歯科医師による診療又は治療
- 2 号 治療又は療養に必要な医薬品の購入
- 3 号 病院、診療所（括弧内省略）又は助産所へ収容されるための人的役務の提供
- 4 号 あん摩マツサージ指圧師、はり師、きゆう師等に関する法律（括弧内省略）3 条の 2（名簿）に規定する施術者（括弧内省略）又は柔道整復師法（括弧内省略）2 条第 1 項（定義）に規定する柔道整復師による施術
- 5 号 保健師、看護師又は准看護師による療養上の世話
- 6 号 助産師による分べんの介助

## 4 所得税基本通達（以下「基本通達」という。） 73-3

次に掲げるもののように、医師、歯科医師、施行令 207 条 4 号《医療費の範囲》に規定する施術者又は同条 6 号に規定する助産師（以下この項においてこれらを「医師等」という。）による診療、治療、施術又は分べんの介助（以下この項においてこれらを「診療等」という。）を受けるため直接必要な費用は、医療費に含まれるものとする。

- (1) 医師等による診療等を受けるための通院費若しくは医師等の送迎費、入院若しくは入所の対価として支払う部屋代、食事代等の費用又は医療用器具等の購入、賃借若しくは使用のための費用で、通常必要なもの
- (2) 自己の日常最低限の用をたすために供される義手、義足、松葉づえ、補聴器、義歯等の購入のための費用
- (3) 身体障害者福祉法 38 条《費用の徴収》、知的障害者福祉法 27 条《費用の徴収》若しくは児童福祉法 56 条《費用の徴収》又はこれらに類する法律の規定により都道府県知事又は市町

村長に納付する費用のうち、医師等による診療等の費用に相当するもの並びに上記（１）及び（２）の費用に相当するもの

5 基本通達 73-5

施行令第207条2号に規定する医薬品とは、薬事法2条1項《医薬品の定義》に規定する医薬品をいうのであるが、同項に規定する医薬品に該当するものであっても、疾病の予防又は健康増進のために供されるものの購入の対価は、医療費に該当しないことに留意する。

6 基本通達 73-6

施行令207条5号に掲げる「保健師、看護師又は准看護師による療養上の世話」とは、保健師助産師看護師法2条（保健師）、5条（看護師）又は6条（准看護師）に規定する保健師、看護師又は准看護師がこれらの規定に規定する業務として行う療養上の世話をいうのであるが、これらの者以外の者で療養上の世話を受けるために特に依頼したものから受ける療養上の世話も、これに含まれるものとする。

7 薬事法（平成25年法律第84号による改正前の題名）2条1項

この法律で「医薬品」とは、次の各号に掲げる物をいう。

1号 日本薬局方に収められている物

2号 人又は動物の疾病の診断、治療又は予防に使用されることが目的とされている物であつて、機械器具、歯科材料、医療用品及び衛生用品（以下「機械器具等」という。）でないもの（医薬部外品を除く。）

3号 人又は動物の身体の構造又は機能に影響を及ぼすことが目的とされている物であつて、機械器具等でないもの（医薬部外品及び化粧品を除く。）



## 本件各更正処分等の経緯（平成21年分）

（単位：円）

項目		確定申告	減額更正処分	更正処分等	異議申立て	異議決定	審査請求	審査裁決
年月日		平成22年3月1日	平成23年3月28日	平成23年11月28日	平成23年12月19日	平成24年2月17日	平成24年3月2日	平成25年1月15日
	総所得金額	① 8,994,273	8,994,273	8,994,273	8,994,273	棄却	8,994,273	棄却
	所得控除の額の合計額	② 2,893,761	2,893,761	2,028,369	2,893,761		2,893,761	
内 訳	医療費控除の額	③ 1,737,533	1,737,533	872,141	1,737,533		1,737,533	
	その他の所得控除の額の合計額	④ 1,156,228	1,156,228	1,156,228	1,156,228		1,156,228	
	課税総所得金額	⑤ 6,100,000	6,100,000	6,965,000	6,100,000		6,100,000	
	課税総所得金額に対する税額	⑥ 792,500	792,500	965,950	792,500		792,500	
	住宅借入金等特別控除の額	⑦ 0	147,700	147,700	147,700		147,700	
	源泉徴収税額	⑧ 449,806	449,806	449,806	449,806		449,806	
	申告納税額	⑨ 342,600	194,900	368,400	194,900		194,900	
	予定納税額	⑩ 2,936,600	2,936,600	2,936,600	2,936,600		2,936,600	
	納付すべき税額	⑪ △2,594,000	△2,741,700	△2,568,200	△2,741,700		△2,741,700	
	過少申告加算税	⑫		17,000	0		0	

（注）「納付すべき税額」欄の△は、還付金の額に相当する税額を表す。

本件各更正処分等の経緯（平成22年分）

（単位：円）

項目		確定申告	修正申告	更正処分等	異議申立て	異議決定	審査請求	審査裁決
年月日		平成23年3月1日	平成23年6月30日	平成23年11月28日	平成23年12月19日	平成24年2月17日	平成24年3月2日	平成25年1月15日
	総所得金額	① 15,082,577	15,082,577	15,082,577	15,082,577	棄却	15,082,577	棄却
	所得控除の額の合計額	② 2,213,020	2,212,672	1,689,867	2,212,672		2,212,672	
内訳	医療費控除の額	③ 638,462	638,114	115,309	638,114		638,114	
	その他の所得控除の額の合計額	④ 1,574,558	1,574,558	1,574,558	1,574,558		1,574,558	
	課税総所得金額	⑤ 12,869,000	12,869,000	13,392,000	12,869,000		12,869,000	
	課税総所得金額に対する税額	⑥ 2,710,770	2,710,770	2,883,360	2,710,770		2,710,770	
	住宅借入金等特別控除の額	⑦ 141,100	141,100	141,100	141,100		141,100	
	源泉徴収税額	⑧ 532,324	532,324	532,324	532,324		532,324	
	申告納税額	⑨ 2,037,300	2,037,300	2,209,900	2,037,300		2,037,300	
	予定納税額	⑩ 228,400	228,400	228,400	228,400		228,400	
	納付すべき税額	⑪ 1,808,900	1,808,900	1,981,500	1,808,900		1,808,900	
	過少申告加算税	⑫		17,000	0		0	

本件各更正処分等の経緯（平成23年分）

（単位：円）

項目		確定申告	修正申告	更正処分等	異議申立て	異議決定	審査請求	審査裁決
年月日		平成24年3月7日	平成24年5月24日	平成24年6月13日	平成24年7月5日	平成24年8月30日	平成24年9月14日	平成25年1月15日
	総所得金額	① 18,183,663	18,183,663	18,183,663	18,183,663	棄却	18,183,663	棄却
	分離長期譲渡所得の金額	② △4,996,305 (△5,206,128)	△4,996,305	△4,996,305	△4,996,305		△4,996,305	
	所得控除の額の合計額	③ 2,120,074	2,120,074	1,635,198	2,120,074		2,120,074	
内訳	医療費控除の額	④ 484,876	484,876	0	484,876		484,876	
	その他の所得控除の額の合計額	⑤ 1,635,198	1,635,198	1,635,198	1,635,198		1,635,198	
	課税総所得金額	⑥ 10,857,000	11,067,000	11,552,000	11,067,000		11,067,000	
	課税総所得金額に対する税額	⑦ 2,046,810	2,116,110	2,276,160	2,116,110		2,116,110	
	住宅借入金等特別控除の額	⑧ 600,000	600,000	600,000	600,000		600,000	
	源泉徴収税額	⑨ 945,237	945,237	945,237	945,237		945,237	
	申告納税額	⑩ 501,500	570,800	730,900	570,800		570,800	
	予定納税額	⑪ 1,346,600	1,346,600	1,346,600	1,346,600		1,346,600	
	納付すべき税額	⑫ △845,100	△775,800	△615,700	△775,800		△775,800	
	過少申告加算税	⑬		16,000	0		0	

（注1） 「分離長期譲渡所得の金額」欄の△は、損失の金額を、「納付すべき税額」欄の△は、還付金の額に相当する税額をそれぞれ表す。

（注2） 「確定申告」欄の「分離長期譲渡所得の金額」欄の金額は、確定申告書に記載された金額であるが、原告は同欄の括弧内の金額を総所得金額と損益通算している。

## 被告が主張する本件各更正処分等の根拠及び適法性

## 1 本件各更正処分の根拠

被告が、本訴において主張する原告の本件各係争年分における納付すべき税額等は、次のとおりである。

## (1) 平成21年分

ア 総所得金額 899万4273円

上記金額は、原告の平成21年分の所得税の確定申告書（以下「平成21年分確定申告書」という。）に記載された金額と同額である（甲1・2枚目「㊤更正前の額」欄の「所得金額・計（総所得）」㊦欄参照）。

イ 所得控除の額の合計額 198万4269円

上記金額は、下記（ア）及び（イ）の各金額の合計額である。

（ア）医療費控除の額 82万8041円

上記金額は、別表1「医療費の支払先別の内訳（平成21年分）」の「被告主張額」欄の「医療費控除の額」欄の金額であり、本件クリニック及び本件法人（以下、併せて「本件クリニック等」という。）に係る医療費の内訳については別表2「本件クリニック等に係る医療費の内訳」の「平成21年分」欄のとおりである。

（イ）その他の所得控除の額の合計額 115万6228円

上記金額は、平成21年分確定申告書に記載された医療費控除の額以外の所得控除の額（社会保険料控除の額71万5870円、生命保険料控除の額5万円、地震保険料控除の額1万0358円及び基礎控除の額38万円）（甲1・2枚目「㊤更正前の額」欄の「所得金額から差し引かれる金額」㊨、㊩及び㊫欄参照）の合計額と同額である。

ウ 課税総所得金額 701万円

上記金額は、上記アの総所得金額899万4273円から上記イの所得控除の額の合計額198万4269円を控除した後の金額（ただし、国税通則法（以下「通則法」という。）118条1項の規定により1000円未満の端数を切り捨てた後のもの。以下同じ。）である。

エ 課税総所得金額に対する税額 97万6300円

上記金額は、上記ウの課税総所得金額701万円に所得税法89条1項に規定する税率を乗じて算出した金額である。

オ 住宅借入金等特別控除の額 14万7700円

上記金額は、千葉南税務署長が原告に対して平成23年11月28日付けで行った平成21年分所得税の更正及び過少申告加算税の賦課決定処分（以下、当該更正処分を「平成21年分更正処分」という。）に係る通知書（甲1）別表に記載された金額と同額である（甲1・2枚目「㊤更正前の額」欄の「住宅借入金等特別控除」㊮欄参照）。

カ 源泉徴収税額 44万9806円

上記金額は平成21年分確定申告書に記載された金額と同額である（甲1・2枚目「㊤更正前の額」欄の「源泉徴収税額」㊯欄参照）。

キ 申告納税額 37万8700円

上記金額は、上記エの課税総所得金額に対する税額97万6300円から、上記オの住宅借入金等特別控除の額14万7700円及び上記カの源泉徴収税額44万9806円を控除した後の金額（ただし、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後のもの。以下同じ。）である。

ク 予定納税額 293万6600円

上記金額は平成21年分確定申告書に記載された金額と同額である（甲1・2枚目「㉔更正前の額」欄の「予定納税額」㉔及び㉕欄参照）。

ケ 納付すべき税額 △255万7900円

上記金額は、上記キの申告納税額37万8700円から、上記クの予定納税額293万6600円を控除した後の金額である。

なお、「△」は還付金の額に相当する税額を表す。

(2) 平成22年分

ア 総所得金額 1508万2577円

上記金額は、原告の平成22年分の所得税の修正申告書（以下「平成22年分修正申告書」という。）に記載された金額と同額である（甲2・2枚目「㉔更正前の額」欄の「所得金額・計（総所得）」㉖欄参照）。

イ 所得控除の額の合計額 168万9867円

上記金額は、下記（ア）及び（イ）の各金額の合計額である。

（ア）医療費控除の額 11万5309円

上記金額は、別表1「医療費の支払先別の内訳（平成22年分）」の「被告主張額」欄の「医療費控除の額」欄の金額であり、本件クリニック等についての医療費の内訳については別表2「本件クリニック等に係る医療費の内訳」の「平成22年分」欄のとおりである（甲2・2枚目「㉔更正後の額」欄の「雑損・医療費控除」㉙欄参照）。

（イ）その他の所得控除の額の合計額 157万4558円

上記金額は、平成22年分修正申告書に記載された医療費控除の額以外の所得控除の額（社会保険料控除の額75万4200円、生命保険料控除の額5万円、地震保険料控除の額1万0358円、扶養控除の額38万円及び基礎控除の額38万円）（甲2・2枚目「㉔更正前の額」欄の「所得金額から差し引かれる金額」㉚、㉛、㉜及び㉝欄参照）の合計額と同額である。

ウ 課税総所得金額 1339万2000円

上記金額は、上記アの総所得金額1508万2577円から上記イの所得控除の額の合計額168万9867円を控除した後の金額である。

エ 課税総所得金額に対する税額 288万3360円

上記金額は、上記ウの課税総所得金額1339万2000円に所得税法89条1項に規定する税率を乗じて算出した金額である。

オ 住宅借入金等特別控除の額 14万1100円

上記金額は平成22年分修正申告書に記載された金額と同額である（甲2・2枚目「㉔更正前の額」欄の「住宅借入金等特別控除」㉞欄参照）。

カ 源泉徴収税額 53万2324円

上記金額は平成22年分修正申告書に記載された金額と同額である（甲2・2枚目「㉔更正

正前の額」欄の「源泉徴収税額」⑳欄参照)。

キ 申告納税額 220万9900円

上記金額は、上記エの課税総所得金額に対する税額288万3360円から、上記オの住宅借入金等特別控除の額14万1100円及び上記カの源泉徴収税額53万2324円を控除した後の金額である。

ク 予定納税額 22万8400円

上記金額は平成22年分修正申告書に記載された金額と同額である(甲2・2枚目「㉑更正前の額」欄の「予定納税額」㉒及び㉓欄参照)。

ケ 納付すべき税額 198万1500円

上記金額は、上記キの申告納税額220万9900円から、上記クの予定納税額22万8400円を控除した後の金額である。

(3) 平成23年分

ア 総所得金額 1818万3663円

上記金額は、原告の平成23年分の所得税の修正申告書(以下「平成23年分修正申告書」という。)に記載された金額と同額である(甲3・2枚目「㉔更正前の額」欄の「所得金額・計(総所得)」㉕欄参照)。

イ 分離長期譲渡所得の金額 △499万6305円

上記金額は、居住用財産の買換え等の場合の譲渡損失の損益通算の特例(租税特別措置法41条の5第1項)の対象となる居住用財産の譲渡損失の金額であり、平成23年分修正申告書に記載された金額と同額である(甲3・2枚目「㉔更正前の額」欄の「分離長期譲渡(一般)所得」㉖欄参照)。

なお、「△」は損失の金額を表す。

ウ 所得控除の額の合計額 163万5198円

上記金額は、下記(ア)及び(イ)の各金額の合計額である。

(ア) 医療費控除の額 0円

上記金額は、別表1「医療費の支払先別の内訳(平成23年分)」の「被告主張額」欄の「医療費控除の額」欄の金額であり、本件クリニック等についての医療費の内訳については別表2「本件クリニック等に係る医療費の内訳」の「平成23年分」欄のとおりである(甲3・2枚目「㉗更正後の額」欄の「雑損・医療費控除」㉘欄参照)。

(イ) その他の所得控除の額の合計額 163万5198円

上記金額は、平成23年分修正申告書に記載された医療費控除の額以外の所得控除の額(社会保険料控除の額81万4840円、生命保険料控除の額5万円、地震保険料控除の額1万0358円、配偶者控除の額38万円及び基礎控除の額38万円)(甲3・2枚目「㉔更正前の額」欄の「所得金額から差し引かれる金額」㉙、㉚、㉛及び㉜欄参照)の合計額と同額である。

エ 課税総所得金額 1155万2000円

上記金額は、上記アの総所得金額1818万3663円から、上記イの損益通算の特例の対象となる居住用財産の譲渡損失の金額499万6305円を控除し、更に上記ウの所得控除の額の合計額163万5198円を控除した後の金額である。

オ 課税総所得金額に対する税額 227万6160円

上記金額は、上記エの課税総所得金額1155万2000円に所得税法89条1項に規定する税率を乗じて算出した金額である。

カ 住宅借入金等特別控除の額 60万円

上記金額は平成23年分修正申告書に記載された金額と同額である（甲3・2枚目「㊤更正前の額」欄の「住宅借入金等特別控除」㊶欄参照）。

キ 源泉徴収税額 94万5237円

上記金額は平成23年分修正申告書に記載された金額と同額である（甲3・2枚目「㊤更正前の額」欄の「源泉徴収税額」㊷欄参照）。

ク 申告納税額 73万0900円

上記金額は、上記オの課税総所得金額に対する税額227万6160円から、上記カの住宅借入金等特別控除の額60万円及び上記キの源泉徴収税額94万5237円を控除した後の金額である。

ケ 予定納税額 134万6600円

上記金額は平成23年分修正申告書に記載された金額と同額である（甲3・2枚目「㊤更正前の額」欄の「予定納税額㊸及び㊹」欄参照）。

コ 納付すべき税額 △61万5700円

上記金額は、上記クの申告納税額73万0900円から、上記ケの予定納税額134万6600円を控除した後の金額である。

なお、「△」は還付金の額に相当する税額を表す（以下同じ。）。

## 2 本件各更正処分の適法性

被告が、本訴において主張する原告の本件各係争年分の納付すべき税額は、前記1の（1）ケ、（2）ケ及び（3）コのとおり、それぞれ、

平成21年分 △255万7900円

平成22年分 198万1500円

平成23年分 △61万5700円

であるところ、平成22年分及び平成23年分については、当該各年分の更正処分に係る納付すべき税額（別紙3の上記各年分の「更正処分等」欄の「納付すべき税額」欄参照）といずれも同額であり、また、平成21年分については、同年分の更正処分に係る納付すべき税額（別紙3の上記年分の「更正処分等」欄の「納付すべき税額」欄参照）を超えないことから、本件各更正処分はいずれも適法である。

## 3 本件各賦課決定処分の根拠及び適法性について

上記2のとおり本件各更正処分はいずれも適法であるところ、本件各更正処分により新たに納付すべき税額の計算の基礎となった事実のうち、本件各係争年分について、本件各更正処分前における税額の計算の基礎とされなかったことについて、通則法65条4項にいう正当な理由があるとは認められない。

したがって、本件各更正処分により原告が新たに納付すべきこととなった税額を基礎として、次のとおり計算して行った本件各賦課決定処分はいずれも適法である。

（1）平成21年分 1万7000円

上記金額は、平成21年分更正処分により原告が新たに納付すべきこととなった税額17万円（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後のもの。以下同じ。）

を基礎として、これに同法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。

(2) 平成22年分 1万7000円

上記金額は、千葉南税務署長が、原告に対して、平成23年11月28日付けで行った平成22年分の所得税の更正処分により原告が新たに納付すべきこととなった税額17万円を基礎として、これに通則法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。

(3) 平成23年分 1万6000円

上記金額は、千葉南税務署長が、原告に対して、平成24年6月13日付けで行った平成23年分の所得税の更正処分により原告が新たに納付すべきこととなった税額16万円を基礎として、これに通則法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。

別表 1 及び別表 2 省略