

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(吹田税務署長)

令和元年10月25日棄却・控訴

判 決

原告	甲
同訴訟代理人弁護士	羽柴 研吾
同補佐人税理士	山内 一浩
被告	国
同代表者法務大臣	河井 克行
処分行政庁	吹田税務署長 長澤 和久
指定代理人	別紙指定代理人目録のとおり

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 吹田税務署長が平成29年1月27日付けで原告に対してした平成25年分の所得税及び復興特別所得税(以下、これらを併せて「所得税等」という。)の更正処分のうち総所得金額612万5954円及び納付すべき税額18万2500円を超える部分並びに過少申告加算税の賦課決定処分を取り消す。
- 2 吹田税務署長が平成29年1月27日付けで原告に対してした平成26年分の所得税等の更正処分のうち総所得金額474万8791円及び還付金の額に相当する税額2万8200円を超える部分並びに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、整骨院を開業する原告が、柔道整復師法12条1項所定の柔道整復師養成施設である専門学校(以下「本件学校」という。)に通学し、その授業料等(以下「本件支払額」という。)を事業所得の必要経費に算入して平成25年分及び平成26年分(以下「本件各年分」という。)の所得税等の確定申告をしたところ、吹田税務署長から、本件支払額は所得税法45条1項1号所定の家事上の経費(以下「家事費」という。)に該当し、必要経費に算入されないとして、本件各年分の所得税等の各更正処分(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」といい、本件各更正処分と併せて「本件各処分」という。)を受けたことから、①本件支払額は所得税法37条1項所定の必要経費に算入される、②本件支払額は、繰延資産に該当し、必要経費に算入される、③本件各処分には理由附記に瑕疵がある、④本件訴訟における必要経費に係る被告の主張は、理由の追

加であって認められない旨を主張して、本件各更正処分の申告額を超える部分及び本件各賦課決定処分の取消しを求める事案である。

2 関係法令の定め

(1) 事業所得に関する定め

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（中略）をいう旨を規定し、同条 2 項は、事業所得の金額は、その年中の事業所得に係る総収入金額から必要経費を控除した金額とする旨を規定する。

(2) 必要経費に関する定め

所得税法 37 条 1 項は、その年分の（中略）事業所得の金額（中略）の計算上必要経費に算入すべき金額は、別段の定めがあるものを除き、これらの所得の総収入金額に係る売上原価その他当該総収入金額を得るため直接に要した費用の額及びその年における販売費、一般管理費その他これらの所得を生ずべき業務について生じた費用（償却費以外の費用でその年において債務の確定しないものを除く。）の額とする旨を規定する。

(3) 家事費等に関する定め

所得税法 45 条 1 項は、居住者が支出し又は納付する次に掲げるものの額は、その者の（中略）事業所得の金額（中略）の計算上、必要経費に算入しない旨を規定し、同項 1 号は、家事費及びこれに関連する経費（以下「家事関連費」といい、家事費と併せて「家事費等」という。）で政令で定めるものを掲げている。

所得税法施行令 96 条は、同法 45 条 1 項 1 号の定めを受けて、家事関連費については、原則として、事業所得の金額の計算上、必要経費に算入しないが、家事関連費のうち、①「事業所得（中略）を生ずべき業務の遂行上必要であり、かつ、その必要である部分を明らかに区分することができる場合における当該部分に相当する経費」（1号）及び②当該経費が青色申告書を提出することにつき税務署長の承認を受けている居住者に係るものであるときには、「取引の記録等に基づいて、（中略）事業所得（中略）を生ずべき業務の遂行上直接必要であったことが明らかにされる部分の金額に相当する経費」（2号）を必要経費に算入する旨規定している。

(4) 給与所得における特定支出控除に関する定め

ア 所得税法 57 条の 2 第 1 項は、居住者が、各年において特定支出をした場合において、その年中の特定支出の額の合計額が同法 28 条 2 項（給与所得）に規定する給与所得控除額の 2 分の 1 に相当する金額を超えるときは、その年分の同項に規定する給与所得の金額は、同項及び同条 4 項の規定にかかわらず、同条 2 項の残額からその超える部分の金額を控除した金額とする旨を規定する。

イ 所得税法 57 条の 2 第 2 項は、同条 1 項（前記ア）に規定する特定支出とは、居住者の次に掲げる支出（中略）をいう旨規定し、同項 4 号は、「人の資格を取得するための支出で、その支出がその者の職務の遂行に直接必要なものとして財務省令で定めるところにより給与等の支払者により証明がされたもの」を掲げている。

(5) 繰延資産に関する定め

ア 所得税法 2 条 1 項 20 号は、繰延資産とは、（中略）事業所得（中略）を生ずべき業務に関し個人が支出する費用のうち支出の効果がその支出の日以後 1 年以上に及ぶもので

政令で定めるものをいう旨を規定する。

イ 所得税法50条1項は、居住者のその年12月31日における繰延資産につきその償却費として同法37条（必要経費）の規定によりその者の（中略）事業所得の金額（中略）の計算上必要経費に算入する金額は、その繰延資産に係る支出の効果の及ぶ期間を基礎として政令で定めるところにより計算した金額とする旨を規定する。

ウ 所得税法施行令7条1項は、前記アに規定する政令で定める費用は、個人が支出する費用（資産の取得に要した金額とされるべき費用及び前払費用を除く。）のうち次に掲げるものとする旨を規定し、同項1号は、「開業費（（中略）事業所得（中略）を生ずべき事業を開始するまでの間に開業準備のために特別に支出する費用をいう。）」を、同項2号は、「開発費（新たな技術若しくは新たな経営組織の採用、資源の開発又は市場の開拓のために特別に支出する費用をいう。）」をそれぞれ掲げている。

エ 所得税法施行令137条3項は、居住者が、同条1項1号に掲げる繰延資産（開業費又は開発費）につきその年分の（中略）事業所得の金額（中略）の計算上必要経費に算入すべき金額として、当該繰延資産の額の範囲内の金額をその年分の確定申告書に記載した場合には、同号に掲げる金額は、同号の規定にかかわらず、当該金額として記載された金額とする旨を規定する。

（6）理由附記に関する定め

所得税法155条2項は、税務署長は、居住者の提出した青色申告書に係る年分の総所得金額（中略）の更正（中略）をする場合には、その更正に係る国税通則法28条2項（更正通知書の記載事項）に規定する更正通知書にその更正の理由を附記しなければならない旨を規定する。

（7）復興特別所得税に関する定め

東日本大震災からの復興のための施策を実施するために必要な財源の確保に関する特別措置法（以下「復興財源確保法」という。）は、①8条1項において、所得税法5条の規定その他の所得税に関する法令の規定により所得税を納める義務がある居住者は、基準所得税額（非永住者以外の居住者については、所得税法7条1項1号に定める所得につき、同法その他の所得税の税額の計算に関する法令の規定により計算した所得税の額をいう。復興財源確保法10条1号参照）につき、復興財源確保法により、復興特別所得税を納める義務がある旨を規定し、②9条1項において、居住者に対して課される平成25年～平成49年の各年分の所得税に係る基準所得税額には、復興財源確保法により、復興特別所得税を課する旨を規定する。

（8）柔道整復師に関する定め

ア 柔道整復師等の定義

柔道整復師法2条1項は、同法において「柔道整復師」とは、厚生労働大臣の免許を受けて、柔道整復を業とする者をいう旨を規定し、同条2項は、同法において「施術所」とは、柔道整復師が柔道整復の業務を行う場所をいう旨を規定する。

イ 柔道整復師の免許

柔道整復師法3条は、柔道整復師の免許（以下「免許」という。）は、柔道整復師国家試験（以下「試験」という。）に合格した者に対して、厚生労働大臣が与える旨を規定し、同法6条1項は、免許は、試験に合格した者の申請により、柔道整復師名簿に登録する

ことによつて行ふ旨を規定する。

ウ 免許の取消し

柔道整復師法 8 条 1 項は、柔道整復師が同法 4 条各号のいずれかに該当するに至つたときは、厚生労働大臣は、その免許を取り消し、又は期間を定めてその業務の停止を命ずることができる旨を規定する。

エ 柔道整復師の資格試験

柔道整復師法 1 2 条 1 項は、試験は、学校教育法（中略）の規定により大学に入学することのできる者（中略）で、3 年以上、文部科学省令・厚生労働省令で定める基準に適合するものとして、文部科学大臣の指定した学校又は都道府県知事の指定した柔道整復師養成施設において解剖学、生理学、病理学、衛生学その他柔道整復師となるのに必要な知識及び技能を修得したものでなければ、受けることができない旨を規定する。

オ 業務の禁止

柔道整復師法 1 5 条は、医師である場合を除き、柔道整復師でなければ、業として柔道整復を行つてはならない旨を規定する。

カ 施術所の届出

柔道整復師法 1 9 条は、施術所を開設した者は、開設後 1 0 日以内に、開設の場所、業務に従事する柔道整復師の氏名その他厚生労働省令で定める事項を施術所の所在地の都道府県知事に届け出なければならない旨を規定する。

3 前提事実（争いのない事実、顕著な事実並びに掲記の証拠（枝番号の記載は省略することがある。以下同じ。）及び弁論の全趣旨により容易に認められる事実）

（1）原告について

ア 原告は、平成 2 3 年 9 月から、大阪府吹田市において「A」の屋号（なお、平成 2 4 年 4 月までの屋号は「B」である。）で接骨院（以下「本件接骨院」という。）を開設し、柔道整復業及びカイロプラクティック並びに理学療法による整体業を営む個人であるが、本件接骨院の開設当時、免許を有していなかった。（甲 9、乙 1、2）

イ 原告は、本件接骨院の開設当時、自らは免許を要しないカイロプラクティックを行う一方で、免許を有する乙（以下「乙」という。）を雇用して柔道整復を行わせていたが、乙が数箇月で退職したため、平成 2 4 年 4 月から、免許を有する丙（以下「丙」という。）を雇用して柔道整復を行わせていた。（甲 1 7、乙 1、2）

ウ 原告は、丙が数年後に独立することが予想されたことから、本件接骨院の経営の安定及び事業拡大のため、自ら免許を取得することとし、平成 2 5 年 4 月～平成 2 8 年 3 月の間、柔道整復師法 1 2 条 1 項所定の都道府県知事の指定を受けた柔道整復師養成施設である C 専門学校（本件学校）の柔道整復師学科夜間部 3 年制課程を履修した。原告は、本件学校に対し、学費等の納入金として、①平成 2 5 年 4 月 1 1 日に 1 5 0 万 2 5 0 0 円、②平成 2 6 年 3 月 2 4 日に 1 1 0 万 7 5 0 0 円、③平成 2 7 年 4 月 1 日に 1 1 4 万 2 5 0 0 円（前記①及び②の合計 2 6 1 万円が本件支払額である。）を支払った。（甲 9、1 5、1 6、1 7）

エ 原告は、平成 2 8 年 5 月 2 4 日、免許の交付を受け、同月以降、本件接骨院において、他の柔道整復師 1 名と共に柔道整復を行っている。（甲 1 7、乙 4、5）

（2）本件各処分に至る経緯

ア 原告は、青色申告書を提出することにつき税務署長の承認を受けている居住者であり、平成25年分～平成27年分の所得税等について、別表「課税の経緯」記載のとおり、確定申告及び修正申告（青色申告）をした。（甲1～3、弁論の全趣旨）

イ 吹田税務署長は、平成29年1月27日付けで、原告に対し、本件各処分及び平成27年分の所得税等の更正処分（以下「平成27年分更正処分」という。）並びに本件各賦課決定処分をした。なお、本件各更正処分に係る各通知書（以下「本件各更正通知書」という。）及び平成27年分更正処分に係る通知書の「処分の理由」欄には、別紙「更正通知書の処分理由」記載の理由が記載されている。（甲5～7）

（3）審査請求

ア 原告は、平成29年2月2日付けで、国税不服審判所長に対し、本件各処分及び平成27年分更正処分の取消しを求める審査請求をした。（甲8）

イ 国税不服審判所長は、平成29年12月5日付けで、前記アの審査請求について、本件各処分に係る審査請求を棄却し、平成27年分更正処分に係る審査請求を却下する旨の裁決をし、当該裁決に係る裁決書謄本は、同月18日付けで原告に送達された。（甲9、10）

（4）本件訴えの提起

原告は、平成30年6月15日、本件訴えを提起した。（顕著な事実）

4 本件各処分の根拠及び適法性に関する被告の主張

別紙「本件各処分の根拠及び適法性」のとおり

5 争点

本件の争点は、次の（1）～（4）のとおりである。なお、争点（1）及び（2）に関する被告の主張が認められた場合の税額算定過程等については、当事者間に争いが無い。

（1）本件支払額が必要経費に該当するか否か（争点（1））

（2）本件支払額が繰延資産として必要経費に算入されるか否か（争点（2））

（3）理由附記の瑕疵の有無（争点（3））

（4）理由の追加の有無及び可否（争点（4））

6 争点に関する当事者の主張の要旨

（1）争点（1）（本件支払額が必要経費に該当するか否か）

（被告の主張の要旨）

ア 本件支払額が必要経費に該当しないこと

所得税法37条1項にいう「必要経費」と認められるためには、①当該支出が、具体的な事業について、当該事業に係る収入を生み出す業務に直接関連して支出されたものであること（事業との直接関連性）及び②当該支出が、客観的にみて、当該業務の遂行上必要な支出であること（事業遂行上の必要性）を要するものと解すべきである。このことは、（ア）所得を正確に算出するためには、必要経費は、それが生み出すことに役立つ所得分類ごとの所得に係る収入と対応させ、当該収入から控除する必要があること（費用収益対応の原則）、（イ）個人事業主においては、所得金額の計算のため、個別対応の費用であるか期間対応の費用であるかにかかわらず、必要経費としての支出と消費としての支出を厳格に区別する必要があること等に照らして明らかである。

原告は、本件整骨院を開設した際、免許を有していなかったため、自らは柔道整復以

外の業務を行い、柔道整復師に柔道整復の業務を行わせるという形態の事業を営んでいたところ、本件支払額は、原告が柔道整復師の資格を取得するための支出であって、原告が営んでいた前記の形態の事業に係る収入を生み出す活動において支出されたものでないことは明らかである。そうすると、本件支払額には、原告の事業との直接関連性（前記①）が認められない。

また、原告の事業内容に照らせば、本件支払額は、原告自身が将来、業として柔道整復を行うために、原告の主観において必要な支出であるとはいっても、原告が現に行っている前記の形態の事業の遂行上、客観的に見て必要な支出であるとは到底いえない。そうすると、本件支払額には、原告の事業遂行上の必要性（前記②）も認められない。

イ 本件支払額が家事費に該当すること

柔道整復師の資格は、柔道整復を業として行うことができる一身専属的な資格であり、かつ、人の生涯にわたる収入獲得活動に効用を有するものであり、その資格を取得するための支出は、生涯にわたり特定の職業を行うための社会的地位を得るための支出である。したがって、このような性質を有する本件支払額は、支出年分の収入に対応するものではなく、その年分の所得の必要経費に算入されるべきものではないから、家事費に該当する。

ウ 給与所得者の特定支出控除について

所得税法57条の2第2項4号によれば、給与所得において、人の資格を取得するための支出で、その支出がその者の職務の遂行に直接必要なものである場合には、一定の要件の下で、当該支出につき特定支出控除が認められる。しかしながら、所得税法は、各種所得を分類し、それぞれの担税力の相違に応じた各所得の計算方法を定めているところ、給与所得は、雇用契約に基づき非独立的に提供される労務の対価として提供される報酬をいい、通常、その額は定額で定められ、収入とこれを得るための費用を対応させることが困難であるから、給与収入から控除できる費用の範囲は、事業所得と異なるものとして観念するほかない。そして、給与所得者の特定支出は、単身赴任帰宅旅費等を含むものであるから、概算経費の控除というよりも、給与所得者の個別事情に対応した担税力調整の制度というべきである。そうすると、給与所得者の特定支出は、事業所得の必要経費とは趣旨を異にするから、国家資格の取得費について、両者を同一の扱いにすべきとはいえない。

（原告の主張の要旨）

ア 本件支払額が必要経費に該当すること

所得税法37条1項は、事業所得の金額の計算上、必要経費に算入すべき金額は、別段の定めがあるものを除いて、①所得の総収入金額に係る売上原価その他当該総収入金額を得るため直接に要した費用の額及び②その年における販売費、一般管理費その他これらの所得を生ずべき業務について生じた費用の額とする旨を規定するところ、事業所得の金額の計算上、必要経費が総収入金額から控除されることの趣旨は、投下資本の回収部分に課税が及ぶことを避けることにある。これらの所得税法の文言及び趣旨等に照らせば、ある支出が事業所得の金額の計算上、必要経費として控除されるためには、当該支出が事業所得を生ずべき業務の遂行上必要であれば足りる。

原告は、平成23年9月、本件接骨院を開業して保険診療の対象となる柔道整復術の

施術と自由診療であるカイロプラクティック及び理学療法等を実施していたところ、開業当時、自らは免許を有していなかったため、乙及び丙を雇用していた。しかし、乙は数箇月で退職し、丙も数年後独立する見込みであったことから、原告は、本件接骨院の経営を維持するため、本件学校に通院し、本件支払額を支出して柔道整復師の資格を取得し、本件接骨院において柔道整復の施術を行っているものである。そして、原告の本件接骨院における収入の大半は、柔道整復術による保険診療報酬であって、原告は、本件接骨院に係る収入の合計額を、自らの事業所得の収入として計上し、雇用していた柔道整復師に対する給与を必要経費に含めて確定申告を行ってきた。これらの事情によれば、原告は、本件接骨院において、柔道整復の施術を含む事業を営み、当該施術による収入を継続して得るために、本件支払額を支出したものであるから、本件支払額は、事業所得を生ずべき業務の遂行上必要であり、必要経費に該当する。このように解することは、柔道整復師を雇用するために支出した紹介料等が必要経費に算入されることと比較しても合理的である。

そして、仮に必要経費に算入されるために事業との直接の関連性を要すると解したとしても、前記の事情によれば、本件接骨院の事業拡大及び経営の安定のために柔道整復師を確保する必要がある、本件接骨院の経営者である原告が自ら免許を取得すれば、有資格者が予定外に退職する可能性もなく、確実に柔道整復師を確保することができるから、本件支払額は、原告の事業と直接の関連性を有する。

イ 本件支払額が家事費に該当しないこと

本件支払額は、所得税法45条1項1号所定の家事費に該当しないから、必要経費に算入することは妨げられない。すなわち、本件支払額が、資格を取得するための費用であるとしても、直ちに家事費に該当するということはできない。また、所得税法57条の2第2項4号によれば、給与所得において、人の資格を取得するための支出で、その支出がその者の職務の遂行に直接必要なものである場合には、一定の要件の下で、当該支出につき特定支出控除が認められることに照らせば、事業所得において、同様の支出を家事費に該当し、必要経費に該当しないものとするのは不合理である。

(2) 争点(2)(本件支払額が繰延資産として必要経費に算入されるか否か)

(被告の主張の要旨)

ア 本件支払額は繰延資産に該当しないこと

所得税法37条1項は、必要経費について「償却費以外の費用でその年において債務の確定しないものを除く」としていることからすると、同項は、償却費が同項の必要経費に該当することを当然の前提にしているものと解される。また、所得税法50条1項は、繰延資産の償却費として事業所得の金額の計算上必要経費に算入される金額について、所得税法37条の規定による旨を規定している。これらの所得税法の定めによれば、繰延資産に該当するためには、所得税法37条1項の必要経費該当性の要件を満たし、同項の必要経費に該当しなければならないものと解される。そして、繰延資産の償却は、同項の「別段の定め」にも当たらない。

そうすると、繰延資産に該当するためには、所得税法37条1項所定の必要経費該当性の要件を満たす必要があるところ、前記(1)(被告の主張の要旨)のとおり、本件支払額は、必要経費に該当せず、繰延資産にも該当しないというべきである。

イ 本件支払額が繰延資産として本件各年分の原告の事業所得の計算上、必要経費に算入されないこと

所得税法50条1項は、繰延資産の償却費として必要経費に算入する金額について、「その繰延資産に係る支出の効果の及ぶ期間を基礎として（中略）計算した金額」と規定しているところ、原告が柔道整復師の資格に基づき、柔道整復師としての業務を開始したのは平成28年であるから、本件支払額が、繰延資産として、当該業務が開始される前の年分である本件各年分の原告の事業所得の計算上、必要経費に算入される余地はない。

ウ 原告は所得税法施行令137条3項の手続要件を具備していないから、原告に同項が適用されないこと

所得税法施行令137条3項は、同条1項の特例として、繰延資産の額の範囲内の金額をその年分の確定申告書に記載した場合には、当該金額として記載された金額を必要経費の額とする旨を規定するところ、原告は、本件各年分の所得税等の確定申告書において、必要経費に算入すべき額として、本件各年分における繰延資産の額を何ら記載していない。

したがって、原告は、所得税法施行令137条3項の手続要件を具備しておらず、同項が適用されることはない。

(原告の主張の要旨)

原告は、柔道整復師の資格を取得する以前、自らはカイロプラクティックや理学療法等の治療に従事しつつ、本件接骨院の経営を行っていたところ、経営安定・業務拡大の目的から、本件学校に通学し、解剖学、生理学等の柔道整復師となるのに必要な知識及び技能を習得し、自ら柔道整復師の資格を取得するに至った。

このように、原告は、柔道整復師という新たな事業を開始するために、本件学校に通学して知識や技能を習得したのであるから、本件支払額は、原告が新たな技術のために特別に支出した費用であって、繰延資産のうち開業費又は開発費に該当するというべきである。

そして、原告は、学費を支出した年分に対応させて、平成25年分～平成27年分の所得税等の確定申告において必要経費の額に算入している。

したがって、本件支払額は、繰延資産のうち開業費又は開発費に該当し、必要経費に算入される。

(3) 争点 (3) (理由附記の瑕疵の有無)

(原告の主張の要旨)

以下のとおり、本件各更正通知書には、理由附記に瑕疵がある。

ア 所得税法155条2項による理由附記の程度

所得税法155条2項は、青色申告に係る所得税について更正をする場合には、更正通知書にその更正の理由を附記すべきものとするところ、その趣旨は、処分行政庁の判断の慎重、合理性を担保してその恣意を抑制するとともに、更正の理由を納税者に知らせて不服申立ての便宜を与える趣旨に出たものである（最高裁昭和●●年(〇〇)第●●号同38年5月31日第二小法廷判決・民集17巻4号617頁参照）。

そして、青色申告に対する更正処分において、帳簿書類に記載された事実を否認せず、当該事実に対する法的評価を否認して更正処分を行う場合は、処分の理由附記は、前記

の制度趣旨を充足する程度に具体的に明示するものでなければならず、処分行政庁が当該評価判断に至った過程を検証しうる程度に記載する必要がある（最高裁昭和●●年（〇〇）第●●号同60年4月23日第三小法廷判決・民集39巻3号850頁（以下「最高裁昭和60年判決」という。）、大阪高裁平成25年1月18日判決・判時2203号25頁参照）。

イ 本件各処分の理由附記

本件各更正通知書には、医師である場合を除き、柔道整復師でなければ業として柔道整復を行ってはならないとされていることから、柔道整復師の資格は職務・業務に従事することができる資格であり、本件支払額は、新しい地位や職業を獲得するための教育費であると認められ、所得税法45条1項1号に規定する家事費に該当する旨が記載されている。このような記載は、所得税法の条文と家事費に該当する旨の結論を示すのみであって、所得税法上、定義規定のない「家事費」の意義や本件支払額が「家事費」に該当する判断過程を示すものではない。

また、被告は、本件訴訟において、本件支払額が必要経費に当たらない理由として、事業の直接関連性と業務上の必要性を満たさない旨を主張するところ、このような理由は、本件各更正通知書から読み取ることができず、原告にとって不服申立ての便宜が図られていない。

したがって、本件各更正通知書は、処分行政庁が本件各更正処分に係る評価判断に至った過程を検証しうる程度に記載したものとはいえないから、理由附記に瑕疵があるといふべきである。

（被告の主張の要旨）

以下のとおり、本件各更正通知書に理由附記の瑕疵があるとはいえない。

ア 所得税法155条2項による理由附記の程度

青色申告に対する更正処分において、帳簿書類の記載自体を否認することなく更正を行う場合は、当該更正は帳簿の記載を覆すものではないから、更正通知書記載の更正の理由が、当該更正をした根拠について帳簿記載以上の信ぴょう力のある資料を摘示するものでないとしても、更正の根拠を更正処分庁の恣意抑制及び不服申立ての便宜という理由附記制度の趣旨を充足する程度に具体的に明示するものである限り、所得税法の要求する更正理由の附記として欠けるところはない（最高裁昭和60年判決参照）。

イ 本件各処分の理由附記

本件各更正処分は、必要経費を算定する基になった帳簿書類の記載自体を否認するものではないところ、本件各更正通知書には、前提となる事実として、①原告が柔道整復師の資格取得のため本件学校に支払った金員を当年分の事業所得の金額の計算上、必要経費に算入していること、②医師である場合を除き、柔道整復師でなければ業として柔道整復を行ってはならないから、柔道整復師の資格は、職業・業務に従事することができる資格であると認められることが記載されているほか、根拠条文として所得税法45条1項1号が示され、前記の支払額が家事費として必要経費に算入されないこと及び更正後の具体的な事業所得の金額が記載されている。そうすると、本件各更正処分は、更正の対象となる金額を特定した上で、その金額が必要経費に該当しない旨、具体的な金額及び理由を法令に即して明示してされたから、前記アの理由附記制度の趣旨を充足す

る程度に更正の根拠を明示したものといえる。

(4) 争点 (4) (理由の追加の有無及び可否)

(原告の主張の要旨)

青色申告の場合における更正処分の取消訴訟においては、更正処分の通知書に記載されていない理由を主張することは、所得税法が、青色申告者に対して特に不服申立ての便宜を図り、その手続的な権利を保障した趣旨を没却することになるから許されない。

被告は、本件各処分及び審査請求においては、本件支払額は家事費に該当する旨のみを主張し、本件訴訟において、必要経費の要件を満たさないことを詳細に主張するものであるから、必要経費の該当性と家事費の該当性が表裏であることを考慮しても、原告の主張立証の機会を奪う理由の追加であって違法である。

(被告の主張の要旨)

ア 理由の追加に当たらないこと

所得税法45条1項は、家事費を必要経費に算入しない旨を定め、消費に当たる支出が必要経費に該当しないことを明らかにするものであり、必要経費の要件を定めた同法37条1項の確認的規定に当たる。そして、本件各更正通知書の処分理由には、本件支払額は、家事費に該当し、必要経費に該当しない旨記載されており、当該記載は、本件訴訟における被告の主張と異ならない。したがって、被告の主張は、そもそも理由の追加に該当しない。

イ 理由の追加に該当する場合であっても適法であること

前記アのとおり、本件各更正通知書は、本件支払額は、家事費に該当し、必要経費に該当しない旨を明示するものであるから、被告が本件訴訟において、必要経費該当性の要件である事業との直接関連性及び業務上の必要性について主張しても、原告の手続的保障を害しない。したがって、被告の主張が理由の追加に該当するとしても、適法である。

第3 当裁判所の判断

1 争点 (1) (本件支払額が必要経費に該当するか否か) について

(1) 判断枠組み

ア 所得税法は、23条～35条において、所得をその源泉ないし性質によって10種類に分類し、それぞれについて所得金額の計算方法を定めているところ、これらの計算方法は、個人の収入のうちその者の担税力を増加させる利得に当たる部分を所得とする趣旨に出たものである一方で、前記利得を獲得する能力である人的資本の価値増加については、これを所得に含めるものではない。そして、同法は、事業所得の金額は、その年中の事業所得に係る総収入金額から必要経費を控除した金額とする旨を規定する(27条2項)とともに、事業所得の金額の計算上必要経費に算入すべき金額は、別段の定めがあるものを除き、①所得の総収入金額に係る売上原価その他当該総収入金額を得るため直接に要した費用(以下「個別対応の費用」という。)の額及び②販売費、一般管理費その他所得を生ずべき業務について生じた費用(償却費以外の費用でその年において債務の確定しないものを除く。以下「期間対応の費用」という。)の額とする旨を規定するところ(37条1項)、これらの規定が必要経費の控除を認める趣旨は、事業所得に係る収入のうち前記の必要経費に相当する部分は、所得を得るために必要な支出であって、

個人の担税力を増加させるものではないことを考慮したものと解される。

ところで、所得税法45条1項1号及び同法施行令96条は、居住者が支出する家事費等（家事費及び家事関連費）については、原則として、その者の事業所得の金額の計算上、必要経費に算入しないが、家事関連費のうち、事業所得を生ずべき業務の遂行上（直接）必要であるなどの所定の要件を満たすときには、必要経費に算入する旨規定している。当該各規定は、（ア）個人は、事業による所得の獲得活動のみならず私的な消費活動も行っているところ、当該消費活動に係る支出のうち家事費等は、原則として、個人の担税力を増加させる利得である所得の享受や処分にほかならず、所得を得るために必要な支出ではないため、当該支出を必要経費として控除すべきではない一方で、家事関連費の中には、所得を得るために支出される費用であって、個人の担税力を増加させるものではないため、当該支出を必要経費として控除すべきものがあることから、必要経費に算入すべき費用の範囲について、家事費等という観点から確認的に明記する趣旨のものであると解され、（イ）前記のとおり、原則として、所得を得るために必要な支出であって、個人の担税力を増加させるものではない費用に限定して必要経費に算入すべき旨を定めた所得税法37条1項とは、家事費等のうち必要経費に算入すべき費用の範囲について、実質的には同一の内容を規定したものであるといえる。

イ ところで、本件支払額は、原告が免許を取得するために本件学校に対して支払った学費等の納入金であって（前記前提事実（1）ウ）、原告が本件各年分に行っていた事業により得る収入に直接対応する支出ではないため、事業による収入を得るため直接に要した費用（個別対応の費用）でないことは明らかであるから、本件支払額が所得を生ずべき業務について生じた費用（期間対応の費用）に該当するか否かを検討する必要がある。

そして、①前記アに説示した所得税法の各規定の文言や趣旨に加え、②同法は、所得の種類ごとに所得金額の計算方法を定めており、特定の支出がいずれかの種類の所得の必要経費に該当するかを検討する必要があること、③私的な消費活動は極めて多種多様であり、家事費等に該当するか否かを明確に区別する必要があること、④利得を獲得する能力である人的資本の価値増加は所得に含まれないため、当該価値増加を得るための支出については必要経費として控除を認める必要がないことに鑑みれば、ある費用が事業所得の金額の計算上、期間対応の費用に該当し、必要経費として控除されるためには、当該費用が、所得を生ずべき業務と関連し、かつ、その遂行上必要なものであることを要するものと解されるのであって、前記の業務との関連性及びその遂行上の必要性の有無については、（ア）当該業務の具体的な内容、性質等を前提として、（イ）事業者が当該費用を支出した目的、（ウ）当該支出が、当該業務に有益なものとして収入の維持又は増加をもたらす効果の有無及び程度（その判断に当たっては、当該支出が、当該業務に係る収入の維持又は増加ではなく、むしろ所得に含まれない人的資本の価値の維持又は増加をもたらすものであるか否かも考慮すべきである。）等の諸事情を考慮して判断することが相当である。

ウ 以上の判断枠組みを前提として、本件支払額が期間対応の費用に該当するかについて検討する。

（2）本件についての検討

ア まず、原告が行っていた業務の内容、性質等についてみると、柔道整復師法によれば、

免許を有する柔道整復師でなければ、業として柔道整復を行ってはならない（2条1項、15条）が、柔道整復を行う場所である施術所の開設については、都道府県知事への届出を要する（2条2項、19条）のみで、施術所を開設する者が免許を有することは要件とされていない。そして、原告は、平成25年及び平成26年（以下「本件各年」という。）当時、本件接骨院において、自らは免許を有せずに柔道整復に該当しないカイロプラクティック等を行うとともに、柔道整復師を雇用して柔道整復を行わせるという形態の事業を営んでいたものである（前記前提事実（1）ア及びイ）。

イ 次に、原告が本件支払額を支出した目的についてみると、原告は、本件接骨院の開設当時、免許を有する乙や丙を雇用して柔道整復を行わせていたが、乙は数箇月で退職し、丙も数年後に独立することが予想されたことから、本件接骨院の経営の安定及び事業拡大のため、自ら免許を取得することとし、平成25年4月～平成28年3月の間、本件学校の柔道整復師学科夜間部3年制課程を履修し、学費等の納入金として本件支払額を支出している（前記前提事実（1）イ、ウ）。

ウ さらに、本件支払額が、原告の業務に有益なものとして収入の維持又は増加をもたらす効果の有無及び程度についてみると、免許を取得する試験を受けるには、3年以上、柔道整復師養成施設等において、解剖学、生理学等の必要な知識及び技能を修得しなければならないこと（柔道整復師法3条、12条1項）から、本件支払額は、原告が免許を取得するために支出されたものであるところ、免許を取得した場合には、免許の取消処分又は業務の停止処分（同法8条1項）を受けない限り、期間の限定なく柔道整復を業として行うことができる。

そして、原告は、本件各年当時、自らは免許を有せずに柔道整復に該当しないカイロプラクティック等を行うとともに、柔道整復師を雇用して柔道整復を行わせるという形態の事業を営んでいたところ（前記ア）、本件支払額は、原告が3年制の課程を修了した後の平成28年以降に免許を取得して柔道整復を業として行うためのものであって、本件各年当時において、前記の形態の事業による収入の維持又は増加をもたらす効果を有するものではない。また、原告が、本件支払額を支出した結果、平成28年以降に柔道整復師として柔道整復を業として行い、収入を維持又は増加させたとしても、その事業は、施術所の開設には本来免許を要しないところ、原告が業務独占資格である免許を自ら取得した上で柔道整復を行う点において、前記の形態の事業と大きく異なるものである。なお、原告が、本件各年当時、自らカイロプラクティック等を行い、又は雇用していた柔道整復師の補助を行う際に、本件学校で修得した知識及び技能を用いることがあったとしても、本件支払額は、飽くまで試験の受験資格を得るための課程を修了するための支出であるから、その支出の効果が本件各年当時の原告の業務にもたらす有益性は副次的かつ限定的なものにとどまるといわざるを得ない。

他方で、前記に説示した免許の性質に加え、本件支払額は、本件学校に対する学費等の納入金261万円（課程修了までの支払合計額は平成27年の納入金を合計した375万2500円）であって（前記前提事実（1）ウ）、相当程度高額であることも考慮すると、原告は、柔道整復師養成施設である本件学校の課程を修了し、試験に合格して免許を得ることにより、生涯にわたって柔道整復を業として行い、収入を得ることができる業務独占資格を獲得するという人的資本の価値増加を享受したものと考えられ、本件

支払額は、当該価値増加を得るための対価として支出されたものという側面が濃厚であるといわざるを得ない。

エ 前記ア～ウで説示した諸事情を総合考慮すれば、原告は、本件各年当時、自らは免許を有さずに柔道整復に該当しないカイロプラクティック等を行うとともに、柔道整復師を雇用して柔道整復を行わせるという形態の事業を営んでいたところ、自らが免許を取得して柔道整復を行うことで本件接骨院の経営の安定及び事業拡大を図ることを目的として本件支払額を支出したものであるといえる。しかしながら、本件支払額は、本件各年当時において、前記の形態の事業による収入の維持又は増加をもたらす効果を有するものではなく、また、原告が本件各年後に柔道整復を業として行うことにより収入を維持又は増加させる効果を有するとしても、その事業は、原告が、施術所の開設には不要な業務独占資格である免許を自ら取得した上で柔道整復を行う点において、前記の形態の事業と大きく異なったものとなる一方で、本件支払額は、業務独占資格を獲得するという所得に含まれない人的資本の価値増加を得る効果を有するものであるといえる。そうすると、本件支払額は、本件各年当時における原告の所得を生ずべき業務と関連し、かつ、その遂行上必要なものであると認めることはできない。

オ 以上によれば、本件支払額は、本件各年分の所得について、所得税法37条1項所定の必要経費に該当するといえることはできない。

(3) 原告の主張について

ア 原告は、本件支払額は、事業所得を生ずべき業務の遂行上必要であり、必要経費に該当すると解することは、柔道整復師を雇用するために支出した紹介料等が必要経費に算入されることと比較しても合理的である旨を主張する。

しかしながら、原告は、本件各年当時、自らは免許を有さずに柔道整復に該当しないカイロプラクティック等を行うとともに、柔道整復師を雇用して柔道整復を行わせるという形態の事業を営んでいたのであるから、柔道整復師を雇用するために支出した紹介料等は、前記の形態の事業による収入を維持又は拡大する効果を有するものとして必要経費に算入されることは明らかであるのに対し、本件支払額は、前記(2)に説示したとおり、本件各年当時における原告の業務に有益なものとして収入の維持又は増加をもたらす効果を有するものといえることはできない。

したがって、原告の前記主張は採用することができない。

イ 原告は、所得税法57条の2第2項4号によれば、給与所得において、人の資格を取得するための支出で、その支出がその者の職務の遂行に直接必要なものである場合には、一定の要件の下で、当該支出につき特定支出控除が認められることに照らせば、事業所得において、同様の支出を家事費に該当し、必要経費に該当しないものとするは不合理である旨を主張する。

そこで検討すると、給与所得の金額は、その年中の給与等の収入金額から給与所得控除額を控除した残額とされ(所得税法28条2項)、事業所得と異なり、実額の必要経費ではなく法定の概算額を控除するものとされている。このような概算控除を行う趣旨は、①給与所得者は、使用者の定めるところに従って役務を提供し、当該役務の対価として使用者から受ける給付をもってその収入とするところ、当該給付の額はあらかじめ定めるところによりおおむね一定額に確定しており、勤務に関連して費用を支出しても収入

金額との関連性は間接的かつ不明確であり、家事費等との区別が困難であること等から、給与所得を得るための支出について概算額の控除を認めるとともに（最高裁昭和●●年（〇〇）第●●号昭和60年3月27日大法院判決・民集39巻2号247頁参照）、②給与所得者は、専ら身一つで使用者の指揮命令に服して役務提供を行うことから、失業等の不安定性のほか、有形、無形の負担、拘束を余儀なくされ、その役務の提供による成果のいかんにかかわらず、その対価があらかじめ定められた給与の支給にとどまるといった給与所得者に特有の事情を考慮して、他の所得と比較して負担を調整するために特別の控除を認めたものと解される。

そして、所得税法57条の2による特定支出控除は、給与所得者が確定申告を通じて自らの所得税の課税標準及び税額を確定させることを可能とすることが、公平感の維持、納税意識の形成の上で重要であると考えられることから、勤務に伴う費用の実額控除と概算控除との選択制を導入することとし、前記①のとおり、勤務に関連して支出する費用については、収入金額との関連性が間接的かつ不明確であり、家事費等との区別が困難であること等から、控除対象となる特定支出の範囲を法定して実額控除ができることとしたものである（乙6参照）。また、同条2項4号所定の「人の資格を取得するための支出で、その支出がその者の職務の遂行に直接必要なものとして財務省令で定めるところにより給与等の支払者により証明がされたもの」とは、従前、弁護士、公認会計士、税理士その他の業務独占資格を除いた人の資格について特定支出控除が認められていたところ、平成24年税制改正において、就労の多様化等に伴い、前記の業務独占資格を得ながら企業等で勤務する者も増加しているといった勤務形態の変化に対応するとともに、特定支出控除の適用件数が非常に少なく、その要因として給与所得の特定支出控除の対象となる支出の範囲が狭すぎるといった指摘があったことから、給与所得者の実額控除による確定申告の機会拡大を図る観点から、業務独占資格を含めた人の資格を取得するための支出を特定支出の範囲に含めたものである（乙7参照）。

このように、給与所得においては、事業所得における必要経費とは異なり、勤務に関連して費用を支出しても収入金額との関連性が間接的かつ不明確であり、家事費等との区別が困難であることを前提に、控除対象となる特定支出の範囲を法定して実額控除を認めているところ、給与所得者の勤務形態の変化や確定申告の機会拡大を図るといった観点から、業務独占資格を含めた人の資格を取得するための支出について、所定の要件の下で特定支出として実額控除が認められているのであるから、給与所得において業務独占資格を含めた人の資格を取得するための支出が特定支出として控除されることをもって、事業所得において、当該支出が必要経費に該当するものということとはできない。

したがって、原告の前記主張は採用することができない。

(4) 以上によれば、本件支払額が必要経費に該当すると認めることはできない。

2 争点(2)(本件支払額が繰延資産として必要経費に算入されるか否か)について

(1) 原告は、柔道整復師という新たな事業を開始するために、本件学校に通学して知識や技能を習得したのであるから、本件支払額は、原告が新たな技術のために特別に支出した費用であって、繰延資産のうち開業費又は開発費に該当するところ、学費を支出した年分に対応させて、平成25年分～平成27年分の所得税等の確定申告において必要経費の額に算入しているから、本件支払額は、繰延資産のうち開業費又は開発費に該当し、本件各年分の必要経

費に算入される旨を主張する。

- (2) そこで検討すると、所得税法37条1項は、その年分の事業所得の金額の計算上必要経費に算入すべき金額として、「その年における販売費、一般管理費その他これらの所得を生ずべき業務について生じた費用（償却費以外の費用でその年において債務の確定しないものを除く。）の額」を規定しているから、同項は、償却費が同項の必要経費に該当することを前提としているものと解される。また、同法50条1項は、繰延資産につきその償却費として「37条（必要経費）の規定により」その者の事業所得の金額の計算上必要経費に算入する金額は、その繰延資産に係る支出の効果の及ぶ期間を基礎として政令で定めるところにより計算した金額とする旨を規定する。これらの規定によれば、ある支出が繰延資産に該当するためには、支出の効果が及ぶ業務について、同法37条1項の必要経費該当性の要件を満たさなければならないものと解される。

しかるに、前記1において説示したところによれば、本件支払額は、業務独占資格を獲得するという所得に含まれない人的資本の価値増加を得る効果を有するものであって、原告の所得を生ずべき業務と関連し、かつ、その遂行上必要なものであると認めることはできないから、必要経費該当性の要件を満たさず、繰延資産には該当しないというべきである。

- (3) また、前記(2)の点を措くとしても、所得税法50条1項は、繰延資産の償却費として必要経費に算入する金額について、その繰延資産に係る支出の効果の及ぶ期間を基礎として計算した金額である旨を定めるところ、本件において、原告が、本件支払額を支出した結果、柔道整復師の資格に基づき業として柔道整復を開始したのは平成28年であるから、繰延資産に係る支出の効果が及ばない本件各年分について、本件支払額が、原告の事業所得の計算上、必要経費に算入されることはないというべきである。

加えて、所得税法施行令137条3項は、同条1項の特例として、繰延資産の額の範囲内の金額をその年分の確定申告書に記載した場合には、当該金額として記載された金額を必要経費の額とする旨を規定するところ、原告は、本件各年分の所得税等の確定申告書において、必要経費に算入すべき金額として、本件各年分における繰延資産の金額を何ら記載していないものと認められる(甲1、2)。そうすると、原告は、同条3項に基づいて繰延資産を必要経費に算入するための手続要件を満たしていないから、本件支払額を繰延資産の償却費として本件各年分の必要経費の額に算入することはできない。

- (4) 以上によれば、本件支払額が繰延資産として必要経費に算入されるということとはできない。

3 争点(3)(理由附記の瑕疵の有無)について

- (1) 所得税法155条2項が青色申告書に係る年分の所得税の総所得金額等について更正をする場合に更正通知書に更正の理由を附記すべき旨を規定しているのは、同法が、青色申告制度を採用し、青色申告書に係る所得の金額の計算については、当該計算が法定の帳簿書類による正当な記載に基づくものである以上、当該記載を無視して更正されることがないことを納税者に保障した趣旨に鑑み(同条1項本文参照)、更正をする処分行政庁の判断の慎重さや合理性を担保してその恣意を抑制するとともに、更正の理由を相手方に知らせて不服申立ての便宜を与える趣旨に出たものと解される(前掲最高裁昭和38年5月31日第二小法廷判決、最高裁昭和●●年(○○)第●●号同54年4月19日第一小法廷判決・民集33巻3号379頁参照)。

そして、帳簿書類の記載自体を否認することなく更正をする場合においては、更正通知書記載の更正の理由が、更正の根拠を前記の理由附記の制度の趣旨目的を充足する程度に具体的に明示するものである限り、所得税法の要求する更正の理由の附記として欠けるところはないと解するのが相当である（最高裁昭和60年判決参照）。

(2) これを本件についてみると、本件各更正処分は、必要経費を算定する基となった帳簿書類の記載自体を否認するものではない。

そして、本件各更正通知書には、別紙「更正通知書の処分理由」のとおり、①原告が、柔道整復師の資格取得のため、本件学校に支払った金員（本件支払額）を当年分の事業所得の金額の計算上、必要経費に算入していること、②医師である場合を除き、柔道整復師でなければ業として柔道整復を行ってはならないから、柔道整復師の資格は、特定の職業・業務に従事することができる資格であると認められること、③本件支払額は、新しい地位や職業を獲得するための教育費であると認められることから、所得税法45条1項1号に規定する家事費に該当し、必要経費に算入されないこと及び④更正後の具体的な事業所得の金額が記載されている。

そうすると、本件各更正通知書に附記された理由は、本件支払額が新しい地位や職業を獲得するための教育費であることから、所得税法45条1項1号に規定する家事費に該当し、必要経費に算入されない旨を示すものであって、処分行政庁の判断の慎重さや合理性を担保してその恣意を抑制するとともに、更正の理由を相手方に知らせて不服申立ての便宜を与えるという理由附記の制度の趣旨目的を充足する程度に更正の理由を具体的に明示するものであるということが出来る。

(3) ア これに対し、原告は、所得税法上、定義規定のない「家事費」の意義や本件支払額が「家事費」に該当する判断過程を示すものではないから、理由附記に瑕疵がある旨を主張する。

しかしながら、前記(2)において説示したとおり、本件各更正通知書に附記された理由は、本件支払額が新しい地位や職業を獲得するための教育費であることから、所得税法45条1項1号に規定する家事費に該当する旨を示しているのであるから、このような記載を超えて判断過程を示さず、また、「家事費」の意義を記載しなかったとしても、前記(1)に説示した理由附記の制度の趣旨目的に反するものとはいえない。

したがって、原告の前記主張は、採用することができない。

イ また、原告は、被告が、本件訴訟において、本件支払額が必要経費に当たらない理由として、事業の直接関連性と業務上の必要性を満たさない旨を主張するところ、このような理由は、本件各更正通知書から読み取ることができず、原告にとって不服申立ての便宜が図られていない旨を主張する。

しかしながら、所得税法45条1項1号及び同法施行令96条は、居住者が支出する家事費については、個人の担税力を増加させる利得である所得の享受や処分にほかならず、所得を得るために必要な支出ではなく、当該支出を必要経費として控除すべきではないため、必要経費に算入すべき費用の範囲に含まれないことを確認的に明記したものであると解される（前記1(1)ア参照）。そうすると、本件各更正処分の通知書において、本件支払額について、家事費に該当する理由を示すことによって、原告の事業の必要経費に該当しないことが明らかとなるから、本件支払額が家事費に該当する理由に

加えて、事業との関連性と業務上の必要性を満たさない理由が附記されなかったからといって、原告の不服申立ての便宜が図られていないということにはならない。

したがって、原告の前記主張は、採用することができない。

(4) 以上によれば、本件各処分のお知らせに理由附記の瑕疵があるということとはできない。

4 争点(4)(理由の追加の有無及び可否)について

(1) 原告は、被告が、本件各処分及び審査請求においては、本件支払額は家事費に該当する旨のみを主張し、本件訴訟において、必要経費の要件を満たさないことを詳細に主張するものであるから、必要経費の該当性と家事費の該当性が表裏であることを考慮しても、原告の主張立証の機会を奪う理由の追加であって違法である旨を主張する。

(2) しかしながら、前記3(3)イにおいて説示したとおり、所得税法45条1項1号及び同法施行令96条は、居住者が支出する家事費については、個人の担税力を増加させる利得である所得の享受や処分にほかならず、所得を得るために必要な支出ではなく、当該支出を必要経費として控除すべきではないため、必要経費に算入すべき費用の範囲に含まれないことを確認的に明記したものであると解される。そうすると、本件支払額が必要経費に該当するか否かの判断において検討すべき事情は、本件支払額が家事費に該当するか否かの判断において検討すべき事情と同一であって、前記主張が新たな理由を追加するものであるとはいえず、原告の訴訟上の防御活動に格別の不利益を与えることにはならないというべきである。

(3) 以上によれば、本件訴訟における被告の主張が理由の追加として違法であるということとはできない。

5 本件各処分の適法性

(1) 本件各更正処分の適法性

前記1及び2に説示したところに弁論の全趣旨を総合すれば、原告の本件各年分の所得金額及び納付すべき税額は、別紙「本件各処分の根拠及び適法性」1及び2記載の被告が主張する額といずれも一致し、本件各更正処分における所得金額及び納付すべき税額(別表「課税の経緯」の「更正処分等」欄の「総所得金額」及び「納付すべき税額」欄記載の各金額)と同額である。

したがって、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

前記1及び2に説示したところに弁論の全趣旨を総合すれば、本件各賦課決定処分により原告に課されるべき過少申告加算税の額は、別紙「本件各処分の根拠及び適法性」1(13)及び2(12)記載の被告が主張する額といずれも一致し、本件各賦課決定処分により原告に賦課された税額(別表「課税の経緯」の「更正処分等」欄の「過少申告加算税の額」欄記載の各金額)と同額である。

したがって、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、これらを棄却することとして、主文のとおり判決する。

裁判官 黒田 吉人
裁判官 山崎 岳志

(別紙)

指定代理人目録

加藤 友見、市谷 諭史、東 正幸、砂見 有香、上田 英毅

以上

課税の経緯

(単位：円)

年分	申告・更正等 区分	確定申告	修正申告	更正処分等	審査請求	裁決
	平成25年分	年月日	平成26年3月13日	平成28年12月5日	平成29年1月27日	平成29年2月2日
総所得金額		5,960,954	6,125,954	7,628,454	全部取消し	棄却
事業所得の金額		3,503,754	3,668,754	5,171,254		
不動産所得の金額		1,907,200	1,907,200	1,907,200		
給与所得の金額		550,000	550,000	550,000		
納付すべき税額		148,800	182,500	489,400		
過少申告加算税の額				30,000		
平成26年分	年月日	平成27年3月10日		平成29年1月27日		
	総所得金額	4,748,791		5,856,291	全部取消し	棄却
	事業所得の金額	2,739,791		3,847,291		
	不動産所得の金額	2,009,000		2,009,000		
	給与所得の金額	0		0		
	納付すべき税額	△ 28,200		179,400		
	過少申告加算税の額			20,000		
平成27年分	年月日	平成28年3月14日		平成29年1月27日		
	総所得金額	3,324,974		4,467,474	全部取消し	却下
	事業所得の金額	1,742,674		2,885,174		
	不動産所得の金額	1,582,300		1,582,300		
	給与所得の金額	-		-		
	納付すべき税額	△ 145,600		△ 145,600		
	過少申告加算税の額					

(注) 納付すべき金額の△印は、還付金の額に相当する税額を示す。

別紙「更正通知書の処分理由」 省略

本件各処分の根拠及び適法性

被告が本件訴訟において主張する原告の本件各年分の所得税等及び加算税の額は、以下のとおり算定され、その算定方法及び算定額に誤りはないから、本件各処分は、いずれも適法である。

1 平成25年分について

(1) 事業所得の金額 517万1254円

前記金額は、後記アの総収入金額1451万4704円から後記イの必要経費899万1454円及びウの専従者給与額35万1996円を控除した金額である。

ア 総収入金額 1451万4704円

前記金額は、原告が平成25年分修正申告書の「収入金額等」、「事業・営業等」欄に記載した金額であり（甲第4号証1枚目の㉞）、平成25年分所得税青色申告決算書（一般用）の「売上（収入）金額」欄に記載した金額1434万9704円（甲第1号証5枚目の①欄）に収入金額の計上漏れ16万5000円を加算した金額である。

イ 必要経費 899万1454円

前記金額は、原告が平成25年分所得税青色申告決算書（一般用）の「経費」、「計」欄に記載した金額1049万3954円（甲第1号証5枚目の㉟欄）から、同「経費」の「会議研修費」（同㉟欄）の金額に含まれる、平成25年分の本件支払額150万2500円を控除した金額である。

ウ 専従者給与額 35万1996円

前記金額は、原告が平成25年分所得税青色申告決算書（一般用）の「専従者給与」欄に記載した金額である（甲第1号証5枚目の㊱欄）。

(2) 不動産所得の金額 190万7200円

前記金額は、原告が平成25年分修正申告書の「所得金額」、「不動産」欄に記載した金額である（甲第4号証1枚目の③欄）。

(3) 給与所得の金額 55万円

前記金額は、原告が平成25年分修正申告書の「所得金額」、「給与」欄に記載した金額である（甲第4号証1枚目の⑥欄）。

(4) 総所得金額 762万8454円

前記金額は、前記(1)の事業所得の金額517万1254円、前記(2)の不動産所得の金額190万7200円及び前記(3)の給与所得の金額55万円の合計額である（所得税法22条2項）。

(5) 所得から差し引かれる金額（所得控除） 196万6972円

前記金額は、原告が平成25年分修正申告書の「所得から差し引かれる金額」、「合計」欄に記載した金額である（甲第4号証1枚目の㉵欄）。

(6) 課税される所得金額 566万1000円

前期金額は、前記(4)の総所得金額762万8454円から前記(5)の所得から差し引かれる金額196万6972円を控除した金額である（国税通則法118条1項の規定により1000円未満の端数切捨て）。

(7) 課税される所得金額に対する税額 70万4700円

前記金額は、前記（６）の課税される所得金額５６６万１０００円に所得税法８９条（平成２５年法律第５号による改正前のもの。以下同じ。）１項の規定を適用して算出した金額である。

（８）復興特別所得税 １万４７９８円

前記金額は、復興財源確保法１３条の規定により、前記（７）の課税される所得金額に対する税額７０万４７００円に１００分の２．１を乗じた金額である。

（９）源泉徴収税額 ８６００円

前記金額は、原告が平成２５年分修正申告書の「税金の計算」、「所得税及び復興特別所得税の源泉徴収税額」欄に記載した金額である（甲第４号証１枚目の㉔欄）。

（１０）申告納税額 ７１万０８００円

前記金額は、前記（７）の課税される所得金額に対する税額７０万４７００円に前記（８）の復興特別所得税１万４７９８円を加算し、前記（９）の源泉徴収税額８６００円を控除した金額である（復興財源確保法２４条２項の規定により１００円未満の端数切捨て）。

（１１）予定納税額 ２２万１４００円

前記金額は、原告が平成２５年分修正申告書の「所得税及び復興特別所得税の予定納税額（第１期分・第２期分）」に記載した金額である（甲第４号証１枚目の㉕欄）。

（１２）納付すべき税額 ４８万９４００円

前記金額は、前記（１０）の申告納税額７１万０８００円から、前記（１１）の予定納税額２２万１４００円を控除した金額である。

（１３）過少申告加算税の額 ３万円

前記金額は、過少申告加算税の対象となる税額３０万６９００円（前記（１２）の納付すべき税額４８万９４００円から平成２５年分の所得税等の修正申告における納付すべき税額１８万２５００円（甲第４号証１枚目の㉖欄）を控除した金額である。）から１万円未満の端数を切り捨てた金額（国税通則法１１８条３項）に、１００分の１０の割合（同法６５条（平成２８年法律第１５号による改正前のもの。以下同じ。）１項）を乗じて計算した金額である。

なお、原告の前記（１２）の納付すべき税額の計算の対象となった事実について、国税通則法６５条４項の「正当な理由」に該当する事実は認められない。

２ 平成２６年分について

（１）事業所得の金額 ３８４万７２９１円

前記金額は、後記アの総収入金額１４７７万８１７６円から後記イの必要経費９８７万４８９７円及びウの専従者給与額１０５万５９８８円を控除した金額である。

ア 総収入金額 １４７７万８１７６円

前記金額は、原告が平成２６年分所得税青色申告決算書（一般用）の「売上（収入）金額」欄に記載した金額である（甲第２号証４枚目の①欄）。

イ 必要経費 ９８７万４８９７円

前記金額は、原告が平成２６年分所得税青色申告決算書（一般用）の「経費」、「計」欄に記載した金額１０９８万２３９７円（甲第２号証４枚目の②欄）から、同「経費」の「営業促進費」（同③欄）の金額に含まれる平成２６年分の本件支払額１１０万７５０

0円を控除した金額である。

- ウ 専従者給与額 105万5988円
前記金額は、原告が平成26年分所得税青色申告決算書（一般用）の「専従者給与」欄に記載した金額である（甲第2号証4枚目の㉔欄）。
- (2) 不動産所得の金額 200万9000円
前記金額は、原告が平成26年分確定申告書の「所得金額」、「不動産」欄に記載した金額である（甲第2号証1枚目の㉑欄）。
- (3) 給与所得の金額 0円
前記金額は、原告が平成26年分確定申告書の「所得金額」、「給与」欄に記載した金額である（甲第2号証1枚目の㉒欄）。
- (4) 総所得金額 585万6291円
前記金額は、前記（1）の事業所得の金額384万7291円、前記（2）の不動産所得の金額200万9000円及び前記（3）の給与所得の金額0円の合計額である（所得税法22条2項）。
- (5) 所得から差し引かれる金額（所得控除） 163万1272円
前記金額は、原告が平成26年分確定申告書の「所得から差し引かれる金額」、「合計」欄に記載した金額である（甲第2号証1枚目の㉕欄）。
- (6) 課税される所得金額 422万5000円
前記金額は、前記（4）の総所得金額585万6291円から前記（5）の所得から差し引かれる金額163万1272円を控除した金額である（国税通則法118条1項の規定により1000円未満の端数切捨て）。
- (7) 課税される所得金額に対する税額 41万7500円
前記金額は、前記（6）の課税される所得金額422万5000円に所得税法89条1項の規定を適用して算出した金額である。
- (8) 復興特別所得税 8767円
前記金額は、復興財源確保法13条の規定により、前記（7）の課税される所得金額に対する税額41万7500円に100分の2.1を乗じた金額である。
- (9) 申告納税額 42万6200円
前記金額は、前記（7）の課税される所得金額に対する税額41万7500円に前記（8）の復興特別所得税8767円を加算した金額である（復興財源確保法24条2項の規定により100円未満の端数切捨て）。
- (10) 予定納税額 24万6800円
前記金額は、原告が平成26年分確定申告書の「所得税及び復興特別所得税の予定納税額（第1期分・第2期分）」に記載した金額である（甲第2号証1枚目の㉖欄）。
- (11) 納付すべき税額 17万9400円
前記金額は、前記（9）の申告納税額42万6200円から前記（10）の予定納税額24万6800円を控除した金額である。
- (12) 過少申告加算税の額 2万円
前記金額は、過少申告加算税の対象となる税額20万7600円（前記（11）の納付すべき税額17万9400円から平成26年分の所得税等の確定申告における納付すべき

税額マイナス2万8200円（甲第2号証1枚目の㊸欄）を控除した金額である。）から1万円未満の端数を切り捨てた金額（国税通則法118条3項）に、100分の10の割合（同法65条1項）を乗じて計算した金額である。

なお、原告の前記（11）の納付すべき税額の計算の対象となった事実について、国税通則法65条4項の「正当な理由」に該当する事実は認められない。

以上