

大阪高等裁判所 令和●●年(〇〇)第●●号 所得税更正処分取消等請求控訴事件
国側当事者・国(吹田税務署長)

令和2年5月22日棄却・上告・上告受理申立て

(第一審・大阪地方裁判所、平成●●年(〇〇)第●●号、令和元年10月25日判決、本資料269号-107・順号13330)

判 決

控訴人(原告)	甲
同訴訟代理人弁護士	小原 正敏
同	神原 浩
同	井上 大成
同補佐人税理士	山内 一浩
被控訴人(被告)	国
同代表者法務大臣	三好 雅子
処分行政庁	吹田税務署長 長澤 和久
被控訴人指定代理人	加藤 友見
同	市谷 諭史
同	東 正幸
同	砂見 有香
同	上田 英毅

主 文

- 1 本件控訴を棄却する。
- 2 控訴費用は控訴人の負担とする。

事 実 及 び 理 由

第1 控訴の趣旨

- 1 原判決を取り消す。
- 2 吹田税務署長が平成29年1月27日付けで控訴人に対してした平成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。
- 3 吹田税務署長が平成29年1月27日付けで控訴人に対してした平成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、接骨院を開設して柔道整復等の業務を営む控訴人が、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。）を受けたため、①本件支払額は同法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本件各処分の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控訴人の主張は、本件各更正処分に係る更正通知書（以下「本件各更正通知書」という。）に記載されていない理由を追加するもので、許されないと主張して、本件各更正処分のうち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。

原審は、控訴人の請求をいずれも棄却したため、これを不服とする控訴人が控訴した。

2 関連法令の定め、前提事実、本件各処分の根拠及び適法性に関する被告の主張、争点並びに争点に関する当事者の主張の要旨は、次のとおり補正し、後記3のとおり当審における当事者の補充主張を付加するほかは、原判決の「事実及び理由」の「第2 事案の概要」の2ないし6（別表「課税の経緯」、別紙「更正通知書の処分理由」及び別紙「本件各処分の根拠及び適法性」を含む。原判決2頁17行目～17頁17行目、33～40頁）に記載のとおりであるから、これを引用する。

(1) 原判決3頁4行目冒頭から18行目末尾までを次のとおり改める。

「(3) 家事費等に関する定め（事業所得に関する部分）

所得税法45条1項は、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（同項1号）の金額は、事業所得の金額の計算上、必要経費に算入しないと規定し、所得税法施行令96条は、同号（必要経費とされない家事関連費）に規定する政令で定める経費は、次に掲げる経費以外の経費とすると定めている。

① 家事関連費の主たる部分が事業所得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）

② 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家事関連費のうち、取引の記録等に基づいて事案所得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とされる部分の金額に相当する経費（2号）」

(2) 原判決3頁26行目の「所得税法57条の2第2項」の次に「(平成30年法律第7号による改正前のもの。以下同じ)」を加え、4頁1行目の「同項4号」を「同条2項4号」に改める。

(3) 原判決7頁6行目の「本件整骨院」を「本件接骨院」に改める。

(4) 原判決8頁4行目の「本件各更正処分」から5行目の「という。」までを「本件各更正通知書」に改める。

(5) 原判決8頁16行目の「顕著な事実」を「記録上明らかな事実」に改める。

(6) 原判決9頁13行目の「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、」を削る。

- (7) 原判決9頁16行目の「本件整骨院」を「本件接骨院」に改める。
- (8) 原判決11頁12行目及び18行目の各「柔道整復術」をいずれも「柔道整復」に改める。
- (9) 原判決11頁16行目の「通院し」を「通学し」に改める。
- (10) 原判決12頁3行目の「本件整骨院」を「本件接骨院」に改める。
- (11) 原判決15頁14行目の「事業の」を「事業との」に改める。

3 当審における当事者の補充主張

(1) 控訴人

ア 本件支払額は、自己の計算と危険において独立して接骨院を開設し、柔道整復業等を営む控訴人が、同事業を安定的に維持又は拡大する目的で自らも柔道整復の施術を行うために支出したものであり、弁護士が弁護士会の役員活動に関して支出した費用の一部を必要経費として認めた東京高裁平成24年9月19日判決（判タ1387号190頁）や、必要経費の意義に関し「事業遂行上直接間接に必要な諸費用に及び、その必要性も不可欠ないし適切なものに限らず有益なもの」も含むとの有力な解釈（甲23〔1099～1100頁〕）に照らせば、家事費等には該当せず、必要経費（所得税法37条1項）に算入されることは明らかである。外れ馬券購入代金を必要経費として認めた最高裁判所の判断（最高裁平成27年3月10日第三小法廷判決・刑集69巻2号434頁、同平成29年12月15日第二小法廷判決・民集71巻10号2235頁）もあり、本件においても弾力的な解釈がされるべきである。

イ 本件支払額は、売上原価等の個別対応の必要経費（同項前段）ではなく、一般対応の必要経費（同項後段）に該当する。そして、このような一般対応の費用は、個々の事業年度において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したかどうかを問わずに、それが支出された年度において必要経費として控除されるべきである。

ウ 収入金額（同法36条）に関する「給与等に係る経済的利益」につき、所得税基本通達36-29の2（以下「本件基本通達」という。）は、「使用者が自己の業務遂行上の必要に基づき、役員又は使用人に当該役員又は使用人としての職務に直接必要な技術若しくは知識を習得させ、又は免許若しくは資格を取得させるための研修会、講習会等の出席費用又は大学等における聴講費用に充てるものとして支給する金品については、これらの費用として適正なものに限り、課税しなくて差し支えない。」としているところ、これによれば、本件支払額は必要経費に該当する。

エ 本件支払額は、同法50条所定の繰延資産（既に代価の支払が完了し又は支払義務が確定し、これに対応する役務の提供を受けたにもかかわらず、その効果が将来にわたって発現されるものと期待される費用）、具体的には、同法2条1項20号に基づく同法施行令7条1項所定の開業費（1号。事業所得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）又は開発費（2号。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）に該当する。また、同法施行令137条3項の文言に照らしても、同法が確定申告において「繰延資産の償却費」といった特定の科目を用いて必要経費に算入されるべき金額を記載することまでを求めているとは解されないから、控訴人が本件各年分の確定申告書に本件各年分における繰延資産の金額を記載していないからといって同項の要件を満たしていな

いということはいできない。

(2) 被控訴人

ア 控訴人がその主張の根拠とする東京高裁平成24年9月19日判決（判タ1387号190頁）は、家事関連費について事業との直接関連性が認められなくても事業所得の計算上必要経費に算入できると判断しており、失当である。また、控訴人の主張は、所得税法上の必要経費が法人税法上の損金と同様の概念であることを前提としており、失当である。

イ 所得税法37条1項によれば、期間対応の費用（控訴人がいう「一般対応の費用」と同義）についても当該業務により生じた収入と対応すべきものと解されるから、本件支払額の必要経費該当性の判断に当たっては、本件各年分に係る所得を生ずべき業務に有益なものとして収入の維持又は増加をもたらしたか否かを考慮すべきである。

ウ 本件基本通達は、給与所得の収入金額に係る通達にすぎない。事業主が従業員に事業に直接必要な技術を習得させるために支出した研修会等の費用が必要経費に該当するか否かと、それが適正なものである限り上記費用の支給を受けた従業員において給与課税されないことは別の問題である。なお、事業主の事業所得の関係で必要経費性が否定されても、従業員に支払った「給与」は、事業主にとっては必要経費の一つであるから、事業主について必要経費該当性が否定されたからといって、給与の支給として課税処理がされることにはならない。

エ 本件支払額は、控訴人の所得を生ずべき業務との関連性及び業務遂行上の必要性が認められないから、必要経費該当性の要件をそもそも満たさず、繰延資産に該当することはない。また、控訴人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控訴人の事業所得の計算上、繰延資産として必要経費に算入される余地はない。さらに、控訴人は、本件各年分の確定申告書に必要経費に算入されるべき金額として繰延資産の金額を記載していない。

第3 当裁判所の判断

1 当裁判所も、控訴人の請求はいずれも理由がないものと判断する。その理由は、次のとおり補正し、後記2のとおり当審における当事者の補充主張に対する判断を付加するほかは、原判決の「事実及び理由」の「第3 当裁判所の判断」の1ないし5（別表「課税の経緯」、別紙「更正通知書の処分理由」及び別紙「本件各処分の根拠及び適法性」を含む。原判決17頁19行目～30頁19行目、33～40頁）に記載のとおりであるから、これを引用する。

(1) 原判決17頁21行目冒頭から19頁3行目末尾までを次のとおり改める。

「ア 所得税法は、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「前段の経費」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「後段の経費」という。）の額とする旨を規定している（37条1項）。その一方で、同法は、家事費については、事業所得の金額の計算上必要経費に算入しないものとし（45条1項1号）、家事関連費、

具体的には、店舗兼住宅に係る地代等のように、家事費としての性格のみならず、事業所得を生ずべき業務に関連する費用としての性格をも有する経費については、①その主たる部分が事業所得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及び②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のうち、取引の記録等に基づいて事業所得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に限り、事業所得の金額の計算上必要経費に算入し、それ以外の経費は必要経費に算入しないものとしている（所得税法施行令96条）。これらの定めは、居住者（自然人）が、消費生活を持たず、事業上の行為とは別に私生活上の行為を観念することができない法人とは異なり、私生活上の行為をも行う経済主体であることから、その支出の中には、事業所得を生ずべき業務のためのものだけでなく、一定の経費負担により得た所得を私生活上の消費のために支出する性格のものが混在するところ、純粋に私生活上の消費のために支出された家事費については、事業所得を生ずべき業務のための必要経費と観念することができないことから、一律に必要経費に算入することができないものとする一方で、家事関連費については、①その主たる部分が事業所得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は、当該部分に係る経費を必要経費に算入できるものとし、②青色申告者については、その主たる部分が事業所得を生ずべき業務の遂行上必要であるかどうかを問うことなく、取引の記録等に基づいて事業所得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に係るものに限って必要経費に算入することができるものとして、公平な課税がされるように配慮したものと解するのが相当である。」

- (2) 原判決19頁7行目の「個別対応の費用」を「前段の経費」に、同頁9行目、17行目及び20頁1行目の各「期間対応の費用」をいずれも「後段の経費」にそれぞれ改める。
- (3) 原判決19頁11行目の「計算方法を定めており」の次に「(23条ないし38条等)」を加え、同頁14行目の「、④利得を獲得する能力」から16行目の「控除を認める必要がないこと」まで及び同頁23行目の「(その判断)」から25行目末尾までをそれぞれ削る。
- (4) 原判決21頁9行目の「また」から13行目の「異なるものである。」までを削る。
- (5) 原判決21頁25行目から26行目にかけての「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」を次のとおり改める。
「業務独占資格を獲得したものであり、これによって本件接骨院を経営しながら他の居住者ないし法人と雇用契約を締結して給与収入を得ることなどができるほか、今後本件接骨院の経営を廃止することなどがあつたとしても、期間の限定なく、他の居住者ないし法人と雇用契約を締結して給与収入を得ることなどができる地位を得た」
- (6) 原判決22頁1行目の「当該価値増加」を「当該地位」に改める。
- (7) 原判決22頁2行目末尾に次のとおり加える。

「また、控訴人が、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、他方で控訴人は、本件接骨院に係る業務とは別に上記説示のとおり地位を得たものであるから、本件支払額が必要経費に算入されるためには、そのうち、本件接骨院に係る業務の遂行上必要である部分を明らかに区分することができること及びその金額、又は取引の記録等に基づいて本件接骨院に係る業務の

遂行上直接必要であったことが明らかにされる部分があること及びその金額を明らかにする必要があるにもかかわらず、控訴人はいずれについても具体的な主張立証をしていない。」

- (8) 原判決 22 頁 10 行目の「また」から 18 行目末尾までを「本件接骨院を経営するために控訴人が免許を取得することが必須ではないことを考え合わせれば、本件支払額の全額を必要経費に算入することができるとは認められないし、本件支払額のうち必要経費に算入できる部分が特定されているともいえない。」に改める。
- (9) 原判決 25 頁 24 行目の「解される。」を「解されるところ、前記 1 で説示したとおり、本件支払額は所得税法 37 条 1 項所定の必要経費に該当しない。」に改める。
- (10) 原判決 26 頁 1 行目の「規定する。」から 24 行目末尾までを「規定するところ、前記 1 で説示したとおり、控訴人は柔道整復に係る業務独占資格を期間の限定なく獲得したものであり、繰延資産に係る支出の効果の及ぶ期間を具体的に特定することが困難である。」に、同頁 25 行目の「(4)」を「(3)」にそれぞれ改める。
- (11) 原判決 28 頁 20 行目の「事業の」を「事業との」に改める。
- (12) 原判決 28 頁 24 行目冒頭から 29 頁 5 行目の「明らかとなるから」までを次のとおり改める。

「しかしながら、家事費等（家事費及び家事関連費）については具体的な定義が定められているわけではなく、家事費に該当するか家事関連費に該当するかについては明瞭な区別をつけにくいところがあるし、家事費に該当するかどうかの判断に当たっては、事業との関連性や業務遂行上の必要性を含め、個々の家事関連費が必要経費に算入し得るための要件を充足しているかどうかに関する判断要素を踏まえた検討が求められることになると考えられる。そうすると、本件支払額について、家事費に該当することを理由に必要経費に算入されないと説明するか、事業との関連性や業務遂行上の必要性を満たさず、家事関連費に該当するとしても必要経費に算入することはできないと説明するかによって理由付けに本質的な違いがあるとはいえないから、本件各更正通知書において」

- (13) 原判決 29 頁 18 行目の「所得税法」から 23 行目の「そうすると」までを次のとおり改める。

「家事費についても家事関連費についても、具体的な定義が定められているわけではなく、その該当性を判断するに当たっては、共通の判断要素を踏まえた検討が求められるものと解され、本件支払額について、家事費に該当することを理由に必要経費に算入されないと説明するか、家事関連費に該当するとしても必要経費に算入することはできないと説明するかによって理由付けに本質的な違いがあるとはいえないことに照らせば」

- (14) 原判決 29 頁 25 行目の「前記主張」を「本件訴訟における被控訴人の主張」に改める。

2 当審における当事者の補充主張に対する判断

- (1) 控訴人は、本件支払額は、自己の計算と危険において独立して接骨院を開設し、柔道整復業等を営む控訴人が、同事業を安定的に維持又は拡大する目的で自らも柔道整復の施術を行うために支出したものであり、弁護士が弁護士会の役員活動に関して支出した費用の一部を必要経費として認めた裁判例や、必要経費の意義に関し「事業遂行上直接間接に必要な諸費用に及び、その必要性も不可欠ないし適切なものに限らず有益なもの」も含むとの有力な解釈に照らせば、家事費等には該当せず、必要経費に算入されることが明らかであると主張する。

しかしながら、控訴人が指摘する裁判例は、弁護士でなければできない事務を独占する資格を有する弁護士の事業所得について、そのような資格を有する弁護士によって構成される弁護士会の役員活動に関する費用の一部を必要経費として認めたものであり、開設・運営に免許を必要としない施術所に係る事業を営む控訴人の事業所得が問題となっている本件訴訟とは事案が異なるというべきである。

また、原判決を補正の上、引用して説示したとおり、所得税法及び同法施行令は、居住者が、消費生活を持たず、事業上の行為とは別に私生活上の行為を觀念することができない法人とは異なり、私生活上の行為をも行う経済主体であることから、その支出の中には、事業所得を生ずべき業務のためのものだけでなく、一定の経費負担により得た所得を私生活上の消費のために支出する性格のものが混在することを踏まえ、家事費については一律に必要経費に算入することができないものとし、家事関連費については、業務の遂行上必要であることが明確に認定できる部分の金額に限って必要経費に算入することができるものとして、事業所得とは異なる所得により私生活を営む居住者との間で公平な課税がされるように配慮したものと解するのが相当であり、業務の遂行上間接的に必要となる費用等を広く必要経費に算入することができるものと解することはできない。

控訴人の上記主張は採用できない。

- (2) 控訴人は、本件支払額は一般対応の必要経費（後段の経費）に該当するところ、一般対応の費用は、個々の事業年度において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したかどうかを問わずに、それが支出された年度の必要経費として控除されるべきであると主張する。

しかしながら、原判決を補正の上、引用して説示したとおり、本件支払額を後段の経費として必要経費に算入することができるといえるためには、本件支払額について、本件接骨院に係る業務の遂行上必要である部分を明らかに区分することができること及びその金額、又は取引の記録等に基づいて本件接骨院に係る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があること及びその金額を明らかにする必要があるところ、控訴人はいずれについても具体的な主張立証をしていないから、本件支払額の全額を必要経費に算入することができるとは認められないし、本件支払額のうち必要経費に算入できる部分が特定されているともいえない。したがって、控訴人の上記主張は、その前提を欠くものであって失当である。

- (3) 控訴人は、本件基本通達によれば本件支払額は必要経費に該当すると主張する。

しかしながら、本件基本通達は、給与所得の収入金額に係る通達であり、従業員が事業者の指示に基づいて参加した研修会等の費用について、その支給を受けた従業員に課税がされないようにすべきことを明らかにしたものにすぎず、自己がどのような事業活動を展開するかを自由な立場で決定することができる事業者自身のための研修等の費用を事業所得の計算上必要経費に算入することができるかどうかとは、別の問題というべきである。

控訴人の上記主張は採用できない。

- (4) 控訴人は、本件支払額は、所得税法50条所定の繰延資産、具体的には、同法2条1項20号に基づく同法施行令7条1項所定の開業費（1号）又は開発費（2号）に該当すると主張する。

しかしながら、繰延資産に係る規定は、必要経費の性格を有する費用について、収入金額が発生する事業年度とは異なる事業年度において事業所得の計算上必要経費に算入することを是認することを定めたものにすぎないところ、原判決を引用して説示したとおり、本件支払額は、そもそも必要経費の性格を有する費用であると認めることができない。

控訴人の上記主張は、その前提を欠いており、採用することができない。

- 3 以上によれば、控訴人の請求をいずれも棄却した原判決は相当であり、本件控訴は理由がないからこれを棄却することとして、主文のとおり判決する。

大阪高等裁判所第12民事部

裁判長裁判官 石井 寛明

裁判官 和久田 斉

裁判官上田賀代は、転補のため署名押印することができない。

裁判長裁判官 石井 寛明