

副本

令和7年(行ウ)第82号、同第109号 更正請求処分通知取消等請求事件

原告 倉持 尚、松村 幸裕子

被告 国(処分行政庁：武蔵野税務署長及び豊能税務署長)

準備書面 (1)

令和7年9月2日

東京地方裁判所民事第2部Dc係 御中

被告指定代理人 安 實 涼 子

鈴木 勇 気

戸 田 行 重

岩 崎 友 絹

大 足 悠 一 郎

福 田 裕 康

齋 藤 祐 希

清 家 義 一

徳 山 健 一

川 田 芳 嗣

木 山 加 奈 子

毛 利 簿

第1	事案の概要及び本件の争点	6
1	事案の概要	6
2	本件の争点	6
第2	前提となる事実関係及び本件訴訟に至るまでの経緯等	6
1	前提となる事実関係について	6
(1)	原告倉持について	6
(2)	原告松村について	7
2	本件各通知処分に係る経緯等	8
第3	関係法令の定め等	9
1	通則法	9
2	所得税関係	9
3	保育制度に関する法令等	10
(1)	児童福祉法	10
(2)	子ども・子育て支援法	11
(3)	こども基本法	14
(4)	保育所保育指針(平成29年3月31日厚生労働省告示第117号)	14
第4	我が国の保育制度等の概要	15
1	保育制度の概要について	15
2	保育所の概要	17
3	保育所への入所手続き等	18
第5	被告の主張	19
1	はじめに	19
2	所得税法における必要経費並びに家事費及び家事関連費について	20
(1)	所得税法における必要経費について	20
(2)	所得税法における家事費及び家事関連費について	24
(3)	必要経費と家事費及び家事関連費との区分けについて	25

3	更正の請求における主張立証責任について	25
4	本件各保育料は、原告らの業務に直接関連せず、また、家事費に該当することから、原告らの事業所得又は雑所得の金額の計算上、必要経費に算入することはできないこと	26
	(1) 保育料の性質について	26
	(2) 本件各保育料は、原告らの事業所得又は雑所得の金額の計算上、必要経費に算入することはできないこと	27
5	本件各保育料は原告らの家事費に該当すること	29
第6	原告らの主張に対する被告の反論	30
1	本件各保育料の必要経費該当性は東京高裁平成24年判決の基準に従って判断すべきである旨の原告らの主張は理由がないこと	30
	(1) 原告らの主張	30
	(2) 被告の反論	31
2	法人税法との比較においても、本件各保育料は業務に密接に関係する支出であり、必要経費に当たる旨の原告らの主張は理由がないこと	32
	(1) 原告らの主張	32
	(2) 被告の反論	32
3	保育所の成り立ちを理由として保育料が必要経費に該当するとする原告らの主張は理由がないこと	33
	(1) 原告らの主張	33
	(2) 被告の反論	33
4	本件各保育料は家事費の定義に当てはまらないとする旨の原告らの主張は理由がないこと	34
	(1) 原告らの主張	34
	(2) 被告の反論	34
5	保育料は扶養義務の履行のために要する費用ではないとする原告らの主張は	

理由がないこと	35
(1) 原告らの主張	35
(2) 被告の反論	36
6 本件各保育料が、実質的に見て原告らの業務の遂行に必要であったかは、明らかではないこと	38
(1) 原告らの主張	38
(2) 被告の主張	38
第7 本件各通知処分の根拠及び適法性	39
1 原告倉持通知処分の根拠及び適法性	39
(1) 原告倉持通知処分の根拠	39
(2) 原告倉持通知処分の適法性	41
2 原告松村通知処分の根拠及び適法性	41
(1) 原告松村通知処分の根拠	41
(2) 原告松村通知処分の適法性	43
第8 結語	44

被告は、本準備書面において、事案の概要及び本件の争点(後記第1)、前提となる事実関係及び本件訴訟に至るまでの経緯等(後記第2)、関係法令の定め等(後記第3)並びに我が国の保育制度等の概要(後記第4)を述べた上で、被告の主張(後記第5)、原告らの主張に対する被告の反論(後記第6)並びに本件各通知処分の根拠及び適法性(後記第7)を述べる。

なお、略語の使用については、本準備書面において新たに定義するもののほか、従前の例による。

第1 事案の概要及び本件の争点

1 事案の概要

本件は、原告らが、本件各保育料は原告倉持の事業所得又は原告松村の雑所得の金額の計算上必要経費に算入すべき金額に該当するとして、本件各更正の請求を行ったところ、各処分行政庁が、本件各保育料は所得税法45条1項1号に規定する家事上の経費(以下「家事費」という。)に該当し、必要経費に算入することはできないとして、本件各通知処分をしたのに対し、原告らが、本件各保育料は事業又は業務の遂行のために必要な支出であり必要経費に該当するとして、本件各通知処分の取消しなどを求めている事案である。

2 本件の争点

本件における争点は、本件各保育料が、原告らの事業所得又は雑所得の金額の計算上必要経費に算入できるか否かである。

第2 前提となる事実関係及び本件訴訟に至るまでの経緯等

1 前提となる事実関係について

(1) 原告倉持について

ア 原告倉持は、弁護士であり、令和5年中に、弁護士報酬(事業所得に係る収入)及び早稲田大学から給与収入を得ていた(甲3・2枚目)。

- イ 原告倉持の妻は、令和4年以前に一定の給与収入を得ていたものの(令和4年が、令和3年が、令和2年が、乙4)と(乙1)。
- ウ 原告倉持と妻との間には、令和5年中にの第一子(以下「原告倉持第一子」という。)及びの第二子の二人の子がいる(甲1の1)。
- エ 原告倉持は、令和4年2月28日時点において、保育の必要性認定事由を「就労」、支給区分認定を「3号」とする子どものための教育・保育給付認定を受け、原告倉持第一子を、認可保育所である「に通所させ(甲25、26)、令和5年中に、東京都三鷹市(以下「三鷹市」という。)に原告倉持保育料)を支払った(甲2)。

(2) 原告松村について

- ア 原告松村は、令和5年中に、給与収入のほかに、複数の法人等から講演料や原稿料等(雑所得に係る収入)を得ていた(甲8・4枚目)。
- イ 原告松村には、法律婚をしている配偶者はいない(甲8・3枚目参照)。
- ウ 原告松村には、令和5年中に、の第一子(以下「原告松村第一子」といい、原告倉持第一子と併せて「原告ら第一子」という。)と、の第二子の二人の子がいる(甲1の2・2及び3枚目、甲30・1ページ)。
- エ 原告松村は、原告松村第一子を大阪府箕面市(以下「箕面市」という。)に所在する保育所に通所させ(甲30・1ページ)、令和5年中に、箕面市に保育料)を支払った(甲7)。ただし、原告松村第一子に係る支給認定証が証拠提出されていないため、保育の必要性認定事由は不明であるし、保育所等入所承諾書が証拠提出されていないことから、原告松村第一子が通所していたであることは確認できない。

なお、原告松村保育料)は、上記保育料のうち、原告松村が雑所得の金額の計算上必要経費に算入すべき金額として主張する金額である(訴状・11ページ)。

2 本件各通知処分に係る経緯等

(1) 原告倉持通知処分に係る経緯等

- ア 原告倉持は、武蔵野税務署長に対し、令和5年分の所得税等の確定申告書(以下「原告倉持確定申告書」という。)を法定申告期限内に提出した(甲3、答弁書別表1「確定申告」欄)。
- イ 原告倉持は、武蔵野税務署長に対し、令和6年7月1日付けで、令和5年分の事業所得の金額の計算上、原告倉持保育料を必要経費に計上しておらず、事業所得の金額が過大になっていたとして、原告倉持更正の請求をした(甲4、答弁書別表1「更正の請求」欄)。
- ウ 武蔵野税務署長は、原告倉持に対し、令和6年10月29日付けで、原告倉持保育料が、家事費に該当し、令和5年分の事業所得の金額の計算上必要経費に該当しないとして、原告倉持通知処分をした(甲5)。
- エ 原告倉持は、国税不服審判所長に対し、令和6年11月20日付けで、原告倉持通知処分を不服として、審査請求書を提出(甲6)した後、国税通則法(以下「通則法」という。)115条1項1号の規定に基づき、令和7年2月25日、本件訴訟を提起した(訴状・10及び11ページ)。

(2) 原告松村通知処分に至る経緯等

- ア 原告松村は、豊能税務署長に対し、令和5年分の所得税等の確定申告書(以下「原告松村確定申告書」という。)を法定申告期限内に提出した(甲8、答弁書別表2「確定申告」欄)。
- イ 原告松村は、豊能税務署長に対し、令和6年7月19日付けで、令和5年分の雑所得の金額の計算上、原告松村保育料を必要経費に計上しておらず、雑所得の金額が過大になっていたとして、原告松村更正の請求をした(甲9、

答弁書別表2「更正の請求」欄)。

ウ 豊能税務署長は、原告松村に対し、令和6年10月31日付けで、原告松村保育料が、家事費に該当し、令和5年分の雑所得の金額の計算上必要経費に該当しないとして、原告松村通知処分をした(甲10)。

エ 原告松村は、国税不服審判所長に対し、令和6年11月20日付けで、原告松村通知処分を不服として、審査請求書を提出(甲11)した後、通則法15条1項1号の規定に基づき、令和7年2月25日、本件訴訟を提起した(訴状・13ページ)。

第3 関係法令の定め等

1 通則法

通則法23条1項は、納税申告書を提出した者は、当該申告書に記載した課税標準等若しくは税額等の計算が国税に関する法律の規定に従っていなかったこと又は当該計算に誤りがあったことにより、当該申告書の提出により納付すべき税額が過大であるとき、又は当該申告書に記載した還付金の額に相当する税額が過少であるときには、当該申告書に係る国税の法定申告期限から5年以内に限り、税務署長に対し、その申告に係る課税標準等又は税額等につき更正をすべき旨の請求をすることができる旨規定している。

2 所得税関係

- (1) 所得税法27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規定し、同法35条2項柱書き及び同項2号は、雑所得の金額は、その年中の雑所得(公的年金等に係るものを除く。)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規定している。
- (2) 所得税法37条1項は、その年分の不動産所得の金額、事業所得の金額又は雑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、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。)の額とする旨規定している。

(3) 所得税法45条1項柱書き及び同項1号は、居住者が支出する家事上の経費(家事費)及びこれに関連する経費で政令で定めるもの(以下「家事関連費」という。)の額は、その者の不動産所得の金額、事業所得の金額又は雑所得の金額の計算上、必要経費に算入しない旨規定している。

(4) 所得税法施行令96条は、上記(3)の政令で定める経費とは、次に掲げる経費以外の経費とする旨規定している。

ア 家事関連費の主たる部分が不動産所得、事業所得、山林所得又は雑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)

イ 上記アに掲げるもののほか、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、不動産所得、事業所得又は山林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(2号)

3 保育制度に関する法令等

(1) 児童福祉法

ア 児童福祉法2条2項は、児童の保護者は、児童を心身ともに健やかに育成することについて第一義的責任を負う旨規定している。

イ 児童福祉法4条1項柱書きは、「児童」とは、満18歳に満たない者をいい、「児童」を「乳児」(児童のうち満1歳に満たない者。1号)、「幼児」(満1歳から小学校就学の始期に達するまでの者。2号)、「少年」(小学校就学の始期から満18歳に達するまでの者。3号)に分ける旨規定している。

ウ 児童福祉法6条は、保護者とは、親権を行う者等で、児童を現に監護する者をいう旨規定している。

- エ 児童福祉法6条の3第7項(令和4年法律第66号による改正前のもの)は、保育は、養護及び教育(義務教育及びその後の教育の基礎を培うものとしての満3歳以上の幼児に対する教育(教育基本法6条1項に規定する法律に定める学校において行われる教育をいう。)を除く。)を行うことをいう旨規定している。
- オ 児童福祉法7条1項(令和4年法律第66号による改正前のもの)は、児童福祉施設とは、助産施設、乳児院、母子生活支援施設、保育所、幼保連携型認定こども園、児童厚生施設、児童養護施設、障害児入所施設、児童発達支援センター、児童心理治療施設、児童自立支援施設及び児童家庭支援センターとする旨規定している。
- カ 児童福祉法24条1項(ただし、令和5年6月15日以前は、令和5年法律第58号による改正前のもの)は、市町村は、この法律及び子ども・子育て支援法の定めるところにより、保護者の労働又は疾病その他の事由により、その監護すべき乳児、幼児その他の児童について保育を必要とする場合において、次項に定めるところによるほか、当該児童を保育所(就学前の子どもに関する教育、保育等の総合的な提供の推進に関する法律(以下「認定こども園法」という。)3条1項の認定を受けたもの及び同条10項(ただし、令和5年6月15日以前は「11項」)の規定による公示がされたものを除く。)において保育しなければならない旨規定している。
- キ 児童福祉法39条1項は、保育所は、保育を必要とする乳児・幼児を日々保護者の下から通わせて保育を行うことを目的とする施設とする旨規定している。

(2) 子ども・子育て支援法

- ア 子ども・子育て支援法6条1項は、「子ども」とは、18歳に達する日以後の最初の3月31日までの間にある者をいい、「小学校就学前子ども」とは、子どものうち小学校就学の始期に達するまでの者をいう旨規定し、同条

2項は、「保護者」とは、親権を行う者等で、子どもを現に監護をする者をいう旨規定している。

イ 子ども・子育て支援法7条3項(令和4年法律第66号による改正前のもの)は、保育とは、児童福祉法6条の3第7項に規定する保育をいう旨規定している。

ウ 子ども・子育て支援法19条(ただし、令和5年3月31日以前は、令和4年法律第76号による改正前の同条1項。以下、同法20条において同じ。)は、子どものための教育・保育給付は、次に掲げる小学校就学前子どもの保護者に対し、その小学校就学前子どもの同法27条1項に規定する特定教育・保育、28条1項2号に規定する特別利用保育、同項3号に規定する特別利用教育、29条1項に規定する特定地域型保育又は30条1項4号に規定する特例保育の利用について行う旨規定している。

(ア) 満3歳以上の小学校就学前子ども(次号に掲げる小学校就学前子どもに該当するものを除く。)(1号)

(イ) 満3歳以上の小学校就学前子どもであって、保護者の労働又は疾病その他の内閣府令で定める事由により家庭において必要な保育を受けることが困難であるもの(2号)

(ロ) 満3歳未満の小学校就学前子どもであって、前号の内閣府令で定める事由により家庭において必要な保育を受けることが困難であるもの(3号)

エ 子ども・子育て支援法20条1項は、前条各号に掲げる小学校就学前子どもの保護者は、子どものための教育・保育給付を受けようとするときは、内閣府令で定めるところにより、市町村に対し、その小学校就学前子どもごとに、子どものための教育・保育給付を受ける資格を有すること及びその該当する同条各号に掲げる小学校就学前子どもの区分についての認定を申請し、その認定を受けなければならない旨規定している。

オ 子ども・子育て支援法20条2項は、前項の認定は、小学校就学前子どもの保護者の居住地の市町村が行うものとする旨規定している。

カ 子ども・子育て支援法20条3項は、市町村は、同条1項の規定による申請があった場合において、当該申請に係る小学校就学前子どもが前条2号又は3号に掲げる小学校就学前子どもに該当すると認めるときは、政令で定めるところにより、当該小学校就学前子どもに係る保育必要量の認定を行うものとする旨規定している。

キ 子ども・子育て支援法20条4項は、市町村は、同条1項及び前項の認定を行ったときは、その結果を当該教育・保育給付認定に係る保護者に通知しなければならない旨規定している。

ク 子ども・子育て支援法施行規則1条の5は、上記ウ(イ)の内閣府令で定める事由は、小学校就学前子どもの保護者のいずれもが、要旨、次の各号のいずれかに該当することとする旨規定している。

(ア) 一月において、48時間から64時間までの範囲内で月を単位に市町村が定める時間以上労働することを常態とすること(1号)

(イ) 妊娠中であるか又は出産後間がないこと(2号)

(ロ) 疾病にかかり、若しくは負傷し、又は精神若しくは身体に障害を有していること(3号)

(ハ) 同居の親族(長期間入院等をしている親族を含む。)を常時介護又は看護していること(4号)

(ニ) 震災、風水害、火災その他の災害の復旧に当たっていること(5号)

(ホ) 求職活動(起業の準備を含む。)を継続的に行っていること(6号)

(ヘ) 就学(職業訓練校等における職業訓練を含む。)していること(7号、乙5・43ページ参照)

(ニ) 虐待やDVのおそれがあること(8号、乙5・43ページ参照)

(ケ) 育児休業取得時に、既に保育を利用している子どもがいて継続利用が

必要であること(9号、乙5・43ページ参照)

(2) 前各号に掲げるもののほか、前各号に類するものとして市町村が認める事由に該当すること(10号)

(3) こども基本法

こども基本法3条5号は、こども施策の基本理念として、こどもの養育については、家庭を基本として行われ、父母その他の保護者が第一義的責任を有するとの認識の下、これらの者に対してこどもの養育に関し十分な支援を行うとともに、家庭での養育が困難なこどもにはできる限り家庭と同様の養育環境を確保することにより、こどもが心身ともに健やかに育成されるようにする旨規定している。

(4) 保育所保育指針(平成29年3月31日厚生労働省告示第117号)

ア 平成29年3月31日厚生労働省告示第117号により改正され、平成30年4月1日から適用されている保育所保育指針(以下「保育指針」という。乙6の1)は、保育所の役割について、要旨、次のように定めている(第1章総則「1 保育所保育に関する基本原則」の「(1) 保育所の役割」、乙6の2・13及び14ページ)。

(ア) 保育所は、児童福祉法39条の規定に基づき、保育を必要とする子どもの保育を行い、その健全な心身の発達を図ることを目的とする児童福祉施設であり、入所する子どもの最善の利益を考慮し、その福祉を積極的に増進することに最もふさわしい生活の場でなければならない。

(イ) 保育所は、その目的を達成するために、保育に関する専門性を有する職員が、家庭との緊密な連携の下に、子どもの状況や発達過程を踏まえ、保育所における環境を通して、養護及び教育を一体的に行うことを特性としている。

イ 保育指針は、保育所の保育は、子どもが現在を最も良く生き、望ましい未来をつくり出す力の基礎を培うために、次の目標を目指して行わなければな

らない旨定めている(乙6の1・第1章総則「1 保育所保育に関する基本原則」の「(2) 保育の目標」、乙6の2・19ページ)。

- (ア) 十分に養護の行き届いた環境の下に、くつろいだ雰囲気の中で子どもの様々な欲求を満たし、生命の保持及び情緒の安定を図ること。
- (イ) 健康、安全など生活に必要な基本的な習慣や態度を養い、心身の健康の基礎を培うこと。
- (ウ) 人との関わりの中で、人に対する愛情と信頼感、そして人権を大切にす
る心を育てるとともに、自主、自立及び協調の態度を養い、道徳性の芽生
えを培うこと。
- (エ) 生命、自然及び社会の事象についての興味や関心を育て、それらに対す
る豊かな心情や思考力の芽生えを培うこと。
- (オ) 生活の中で、言葉への興味や関心を育て、話したり、聞いたり、相手の
話を理解しようとするなど、言葉の豊かさを養うこと。
- (カ) 様々な体験を通して、豊かな感性や表現力を育み、創造性の芽生えを培
うこと。

ウ 保育指針は、養護の理念について、「保育における養護とは、子どもの生
命の保持及び情緒の安定を図るために保育士等が行う援助や関わりであり、
保育所における保育は、養護及び教育を一体的に行うことをその特性とする
ものである。保育所における保育全体を通じて、養護に関するねらい及び内
容を踏まえた保育が展開されなければならない。」と定めている(乙6の1・
第1章総則「2 養護に関する基本的事項」の「(1) 養護の理念」、乙6の
2・30ページ)。

第4 我が国の保育制度等の概要

1 保育制度の概要について

- (1) 保育とは、児童福祉法及び子ども・子育て支援法において、養護及び教育を

行うことをいう旨規定されているところ(前記第3の3(1)エ、同(2)イ)、乳幼児を「保」護して教「育」することを意味し、また、養護とは、生命の保持及び情緒の安定と解されている(乙7・50ページ)。そして、保護者の労働又は疾病その他の事由により、その監護すべき乳児・幼児について保育を必要とする場合、市町村は、当該乳児・幼児を、主として、保育所において、保育しなければならないとされている(前記第3の3(1)カ)。

ところで、我が国の社会福祉制度は、個人の自己責任による解決に委ねることが困難な生活上の諸問題に関して、高齢者、児童、障害者、母子家庭というように対象者が特定された上で税金を財源として、社会的に種々のサービスを提供することにより、生活の安定や自己実現を支援する制度であり、この社会福祉制度の実施主体は地方自治体であるところ、保育を要する子どもへの福祉サービスは、「保育所での保育」の提供という形態で市町村により実施されている(乙8・69ページ参照)。

- (2) 我が国における保育制度は、昭和22年に制定された児童福祉法を中心として構成されてきたが、急速な少子化の進行や深刻な待機児童問題などの子育てをめぐる現状と課題を背景に、幼児期の学校教育・保育、地域の子ども・子育て支援を総合的に推進することを趣旨として、平成24年8月10日に、子ども・子育て関連3法と呼ばれる、①子ども・子育て支援法、②就学前の子どもに関する教育、保育等の総合的な提供の推進に関する法律(認定こども園法)の一部を改正する法律及び③これらの法律の施行に伴う関係法律の整備等に関する法律が整備され、認定こども園、幼稚園、保育所を通じた共通の給付の創設と、地域の子ども・子育て支援の充実のための所要の措置が講じられてきた(乙9・2及び3、29、34ないし36ページ参照)。

また、児童福祉法24条1項は、上記③による改正により、改正前の「保育に欠ける」の文言が「保育を必要とする」に変更され、「市町村が、客観的な要件に照らして、保育が必要な子供として、保育の必要性を認定するという仕

組み」とされた(乙10・14ページ)。

2 保育所の概要

(1) 前記第3の3(1)のとおり、市町村は、保護者の労働又は疾病その他の事由により、その監護すべき乳児・幼児について保育を必要とする場合、当該乳児・幼児を保育所において、保育しなければならないところ(児童福祉法24条1項)、保育所は、児童福祉施設の一つ(同法7条1項)であり、保育を必要とする乳児・幼児を日々保護者の下から通わせて保育を行うことを目的とする施設(同法39条1項)である。そして、保育所は、児童福祉の観点から、保育を必要とする子どもの保育を行い、その健全な心身の発達を図ることを目的とする施設(乙6の2・13ページ)である。

(2) 保育所は、入所する子どもの最善の利益を考慮し、その福祉を積極的に増進することに最もふさわしい生活の場を豊かに作り上げることが重要な役割とされ(前記第3の3(4)ア(7)、乙6の2・13ページ参照)、その目的を達成するために、保育に関する専門性を有する職員が、家庭との緊密な連携の下に、子どもの状況や発達過程を踏まえ、保育所における環境を通して、子どもの生命の保持及び情緒の安定を図るために、養護及び教育を一体的に行うことを特性としている(同(イ))。

(3) また、保育所は、幼稚園教育要領、幼保連携型認定こども園教育・保育要領及び保育指針が平成29年に同時に改訂されたことにより、幼稚園及び幼保連携型認定こども園とともに、日本の「幼児教育施設」とされたため、保育所では、養護及び教育を一体的に行う保育が求められている(乙7・8及び51ページ)。

保育所には、それぞれに特色や保育方針があり、施設の規模や地域性などにより、その行う保育の在り様も様々に異なるが、全ての保育所に共通する保育は、保育指針に示されているように、子どもが現在を最も良く生き、望ましい未来をつくり出す力の基礎を培うために、①養護に関わる目標(前記第3の3

(4) イ(7))と②教育に関わる内容の領域である「健康」、「人間関係」、「環境」、「言葉」及び「表現」の目標(同(イ)ないし(カ))を目指して行うことが求められている。そして、②の教育に関わる保育の目標は、幼稚園の目標、幼保連携型認定こども園の教育及び保育の目標と共通のものである(乙6の2・18及び19ページ参照)。

(4) なお、一般に保育所といわれるのは、保育の提供に必要な保育士の人数や施設面などで国の基準を満たしていることを条件に認可されている「認可保育所」である。認可保育所には、市区町村が設立している公立保育所と社会福祉法人等が設立する私立保育所があり、これらは、いずれも、国及び地方自治体から公費を受けて運営されている(乙8・70ページ参照)。

3 保育所への入所手続き等

(1) 子ども・子育て支援法では、実施主体である市町村が、保護者の申請を受け、客観的な基準に基づき、保育の必要性を認定した上で、子どものための教育・保育給付を支給する仕組みが採られている(前記第3の3(2)ウないしキ)。そして、保育の必要性の認定に当たっては、「事由(保護者の就労、疾病など)」(同(2)ク)と「区分(保育標準時間と保育短時間の保育必要量)」(同(2)カ)の基準が設定されている。

(2) 保育所の利用を希望する保護者は、市町村に対し、保育の必要性の認定の申請を行い、市町村から保育の必要量の認定・認定証の交付を受けた上で(前記第3の3(2)カ及びキ)、市町村に対して、希望施設名等を記載して、保育利用希望の申込みをする(乙5・43及び47ページ参照)。

(3) その後、市町村は、申請者である保護者の希望、保育所の利用状況に応じて、保育の必要性の程度を踏まえ、利用調整を行う(乙5・47ページ参照)。

(4) 保護者は、上記(3)の利用調整が行われた後、市町村からあっせん等のあった保育所を利用する場合、市町村と契約を締結し、保育料を市町村へ支払う(乙5・47ページ参照)。

(5) 保育所の費用の大部分は、国と地方自治体による公費負担で賄われ、利用者である保護者が負担する保育料は、医療保険のような実際にかかっている費用の一定割合を負担する仕組み(応益負担)ではなく、子どもの年齢と各家庭の所得などにより、負担能力に応じて負担する仕組み(応能負担)となっている(乙8・70ページ)。

この点、保育料(利用者負担額ともいう。)は、例えば、三鷹市の場合、「0歳児クラス」と「1・2歳児クラス」の年齢別、「保育標準時間」と「保育短時間」の区分別、入所する乳幼児の属する世帯の市民税額(前年度又は前々年度の分)などの階層区分別(全部で29階層)に、月額ゼロ円(生活保護世帯や市民税非課税世帯)から月額7万6000円となっている(乙11の1)。

なお、箕面市の場合においても同様となっている(乙11の2)。

おって、三鷹市においては、0歳児クラスから2歳児クラスについては、給食費は保育料(利用者負担額)に含まれているため、別途給食費は徴収されないが、3歳児クラスから5歳児クラスについては、月6000円の給食費が徴収され(乙11の3)、箕面市においても、3歳児クラスから5歳児クラスは、給食料が発生するとされている(乙11の2)。

第5 被告の主張

1 はじめに

本件における争点は、原告らが支出した本件各保育料が原告倉持の事業所得又は原告松村の雑所得の金額の計算上必要経費に算入できるか否かであるところ、前記第3の2(3)で述べたとおり、所得税法では、居住者が支出する家事費(及び家事関連費)の額は、その者の事業所得又は雑所得の金額の計算上、必要経費に

¹ 平成24年版厚生労働白書は、平成24年6月末までの動きについて記載されているところ(乙8・3枚目)、子ども・子育て関連3法により策定された子ども・子育て支援制度(乙5・4枚目)における利用者負担についても、「現行制度の利用者負担の水準、利用者の負担能力を勘案した応能負担を基本として定める」とされている(乙9・23ページ)。

算入しない(同法45条1項)ことから、具体的な争点は、本件各保育料が、必要経費(原告ら主張)又は家事費(被告主張)のいずれに該当するかである。

そこで、被告は、以下において、所得税法における必要経費並びに家事費及び家事関連費について(下記2)、更正の請求における主張立証責任が原告らにあることについて(下記3)述べた上で、本件各保育料は、原告らの業務に直接関連せず、また、家事費に該当することから、原告らの事業所得又は雑所得の金額の計算上、必要経費に算入することはできないこと(下記4)を述べる。

2 所得税法における必要経費並びに家事費及び家事関連費について

(1) 所得税法における必要経費について

ア 必要経費の趣旨及び範囲

(7) 前記第3の2(1)で述べたとおり、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であり、雑所得の金額は、その年中の雑所得に係る総収入金額から必要経費を控除した金額であるところ、これらの所得金額の計算における「必要経費」とは、「所得を得るために必要な支出のこと」であり、「課税の対象となる所得の計算上、必要経費の控除を認めることは、いわば投下資本の回収部分に課税が及ぶことを避けることにほかなら」ないため、「不動産所得・事業所得・山林所得および雑所得の金額の計算上、必要経費の控除が認められて」いるものと解されている(乙12・320及び321ページ)。

(1) この必要経費を規定する所得税法37条1項は、その年分の不動産所得、事業所得又は雑所得の金額の計算上必要経費に算入すべき金額について、別段の定めがあるものを除き、①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」からなることを明らかにしている。

上記①は、「収益への直接対応によって認識される原価」で、「個別対応

の必要経費」ともいわれ、上記②は、「期間対応によって認識される(狭義の)費用」で、「一般対応の必要経費」ともいわれ、「地代や家賃、支払利子のように、収益との個別対応が認識できないため、期間の経過に応じて必要経費に算入されるもの」であり、両者の区別は、必要経費の「控除が認められる時点、タイミングを、何に基づいて決めるかに関する区別であり、どちらに該当する場合であっても、「業務との関係の密接さの違いではありません。」と解されている(乙13・71ページ)。

(ウ) すなわち、企業会計における概念として一般的に「費用」は、「収益を獲得するための価値犠牲分」(乙14・5枚目)を意味するところ、収入金額及び必要経費の年度帰属に関する費用収益対応の原則からすれば、個別対応の必要経費及び一般対応の必要経費のいずれについても、具体的な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あり、その活動を遂行する上で必要な費用といえることが要請される。そして、所得税法37条1項の「これらの所得の総収入金額に係る」や「所得を生ずべき業務について生じた」(傍点は被告指定代理人による。)の規定の文言が表すとおり、ある支出が必要経費として控除されるためには、不動産所得、事業所得又は雑所得との対応(事業所得の必要経費は事業所得の総収入金額から控除し、雑所得の必要経費は雑所得の総収入金額から控除すること)が求められるのであって、個別対応の必要経費と一般対応の必要経費の違いは、「業務との関係の密接さの違い」ではない。

(エ) そして、「ある支出が必要経費として控除されうるためには、それが事業活動と直接の関連をもち、事業の遂行上必要な費用でなければならない。」のであって、その関連性及び必要性の判断は、「関係者の主観的判断を基準としてではなく、客観的基準に即してなされなければならない」(乙12・321ページ)と解されており、また、「所得を生ずべき業務について生じた費用」とは「その業務と直接の関連性を有し、その業務を行なう

ために客観的に見て必要な支出を指す」(乙15・282ページ)と解されていることも踏まえると、所得税法37条1項の必要経費は、個別対応の必要経費又は一般対応の必要経費のいずれであっても、不動産所得、事業所得又は雑所得を得るための経済活動(所得稼得活動)との直接の関連(結びつき)をもち、かつ業務の遂行上必要な費用かどうかについて、客観的に判断する必要があるというべきである。

イ 必要経費該当性に係る判断基準

(7) 上記ア(イ)で述べたとおり、所得税法37条1項の必要経費は、個別対応の必要経費又は一般対応の必要経費のいずれであっても、不動産所得、事業所得又は雑所得を得るための経済活動(所得稼得活動)との直接の関連(結びつき)をもち、かつ業務の遂行上必要な費用かどうかについて、客観的に判断する必要があるというべきである。

この点、弁護士の事業所得の金額の計算上、ロータリークラブの年会費が必要経費に算入できるか否かが争点となった長野地方裁判所平成30年9月7日判決(訟務月報65巻11号1634ページ(乙16の1))は、一般対応の必要経費について、「個人の支出のうち、事業所得の金額の計算上必要経費に算入すべき金額は、支出が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り、当該業務の遂行上必要なものに限られるというべきである。」と判示した。これに対して、当該事案の納税者(控訴人)が、控訴審において、「「直接関連性」要件を導く実質的理由はなく、「明確な区分」が求められる法令上の根拠がない以上、それを持ち出して「直接」関連性要件を肯定するのは違法である。」と批判したところ、東京高等裁判所令和元年5月22日判決(訟務月報65巻11号1657ページ。以下「東京高裁令和元年判決」という。(乙16の1))は、「これらの規定に従って事業所得の金額を適切に計算しようとする際には、個人のした特定の支出の金額が事業所得の金額の計算上必要経費に算

入すべき金額に当たるか否かに関し、他の各種所得の金額の計算及び必要経費に算入しないものとされる家事費等と区別して判断することが必要である。そして、上記の区別に当たり、各種所得の金額のうち不動産所得の金額、事業所得の金額又は雑所得の金額の計算における必要経費につき定める同法(被告指定代理人注:所得税法)37条1項の規定(括弧内省略)の意味内容について解釈をすることが妨げられるというべき理由はなく、事業所得の金額の計算上必要経費に算入すべきものについては、原判決が述べたとおり解するのが相当であるとして納税者(控訴人)の主張を排斥している(なお、同判決は、上告審である最高裁令和2年6月26日第二小法廷決定(税務訴訟資料270号順号13422(乙16の2))において上告棄却及び不受理決定がされ確定している。)

- (i) また、原告らの主張の根拠とする東京高裁平成24年判決以降も、必要経費における業務との関連性については、一般対応の必要経費についても、「事業活動との直接の関連性」により判断している裁判例が多く、これらの裁判例では、必要経費として収入金額からの控除を認める要件として、事業活動又は業務との結びつきを求め、これを「直接」と表現したもの(乙17・73及び74ページ参照)と解される(「事業活動との直接の関連性」により判断したものとして、①東京高裁令和元年判決、②高松地裁平成24年8月8日判決(税務訴訟資料262号順号12019(乙18の1))。同判決は、その控訴審である高松高裁平成25年1月25日判決(税務訴訟資料263号順号12141(乙18の2))において維持され、最高裁平成25年7月5日第二小法廷決定(税務訴訟資料263号順号12253(乙18の3))により維持・確定)、③東京地裁平成26年1月14日判決(税務訴訟資料264号順号12382(乙19))。確定)、④東京地裁平成28年11月29日判決(税務訴訟資料266号順号12940(乙20の1))。同判決はその控訴審である東京高裁平成29年12月6日判決

(税務訴訟資料267号順号13094(乙20の2))において維持され、最高裁平成31年3月28日第一小法廷決定(税務訴訟資料269号順号13260(乙20の3))により維持・確定)がある。)

(ウ) したがって、個人の支出のうち、事業所得又は雑所得の金額の計算上必要経費に算入すべき金額は、客観的に見て、事業又は業務の遂行上必要なものであり、かつ、当該支出が事業又は業務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に限られるというべきである。

(2) 所得税法における家事費及び家事関連費について

ア 所得税法37条1項の別段の定めである同法45条1項は、前記第3の2(3)で述べたとおり、家事費及び家事関連費の額は、不動産所得、事業所得又は雑所得の金額の計算上、必要経費に算入しない旨規定しているところ、家事費は、人の衣食住に関する支出や社会的、文化的生活を営む上で必要とされる諸出費、例えば、衣服費、食費、住居費(住宅費)、交際費、教育費、医療費、娯楽費、教養費などを意味し、これらは、所得を得た後の消費支出、すなわち所得の処分に対応するものである(乙21・162ページ参照、乙22・77ページ参照)。

イ 家事費(及び家事関連費)が必要経費に算入されないことされた趣旨は、「個人は、専ら利潤追及のための事業活動を目的として消費生活をもたない法人とは異なり、生産活動(所得稼得活動)の主体であると同時に消費経済の主体であり、その支出には所得稼得に関連した「必要経費」の性質をもつものがある一方で消費支出(「家事費」の支出)があるため、「法人税法では法人の所得が「益金」から「損金」を控除して計算される旨を定めれば足りるのに対して、所得税法では個人の所得の計算について「収入金額」から「必要経費」を控除する一方で、「家事費」(及び「家事関連費」)は「必要経費」に算入しない旨を明らかにしたものであると解されている(乙2・6及び7枚目)。

ウ なお、所得稼得行為の主体でもあり、かつ、消費行為の主体でもある個人の消費支出(家事費)は、「所得の処分と考えられるところから理論上も必要経費に算入されることはない」(乙2・6及び7枚目)が、「必要経費」の要素と「家事費」の要素が混在している「家事関連費」は、例外的に所得税法施行令96条所定の業務上の必要性やその部分が明らかにされた経費についてのみ必要経費に算入することができることとされている。

(3) 必要経費と家事費及び家事関連費との区分けについて

上記(1)及び(2)で述べたとおり、個人の支出には、所得稼得に関連した必要経費の性質をもつものがある一方で消費支出(家事費)があることから、消費かそうでないものかの「区別が適切に行なわれないと、本来は所得として課税されるべきものが課税されなかったり」するなどの不合理な事態を引き起こすこともあり、「ある所得の必要経費は、単に「必要経費」にあたるかどうかだけではなく、「その所得(例、事業所得)の必要経費」にあたるかどうかという点から」も「判断される必要がある」ことから、所得税法37条1項の必要経費は、「消費との区別を厳格に行ない、かつ、特定の所得類型との結びつきを明らかにする必要がある」り、「所得を得るための特定の経済活動(所得稼得活動)との結びつきによって判断すると理解されて」いる(乙15・280ページ)。

3 更正の請求における主張立証責任について

前記第3の1のとおり、通則法23条1項は、納税申告書を提出した者は、当該申告書に記載した課税標準等若しくは税額等の計算が国税に関する法律の規定に従っていなかったこと又は当該計算に誤りがあったことにより、納付すべき税額が過大であるとき又は還付金の額に相当する税額が過少であるときには、税務署長に対し、その申告に係る課税標準等又は税額等につき更正をすべき旨の請求をすることができる旨規定している。

そして、更正の請求に対する更正をすべき理由がない旨の通知処分の取消訴訟においては、通知処分は税額を確定する不利益処分ではなく減額更正を拒否する

処分であること、また、同訴訟では、真実の税額が、自己の申告や更正によって確定している税額を下回る旨の主張をするものであることに照らして、原告である納税者が、真実の所得金額が申告所得金額を下回ることについての主張、立証責任を負うと解されている(広島地裁昭和61年3月20日判決(判例タイムズ621号102ページ(乙23の1))。なお、同判決は、その控訴審である広島高裁昭和63年8月10日判決(税務訴訟資料165号491ページ(乙23の2))において維持され、最高裁平成元年4月11日第三小法廷判決(税務訴訟資料170号1ページ(乙23の3))により維持・確定)、京都地裁昭和49年4月19日判決(訟務月報20巻8号109ページ(乙24の1))。なお、同判決は、その控訴審である大阪高裁昭和50年4月18日判決(税務訴訟資料81号254ページ(乙24の2))により維持・確定)、大阪地裁昭和52年8月2日判決(訟務月報23巻9号1663ページ(乙25))。確定)、盛岡地裁平成5年3月26日判決(税務訴訟資料194号1080ページ(乙26))。確定)。

そうすると、本件各保育料が必要経費に当たることについての主張立証責任は、原告らにあるものといえる。

4 本件各保育料は、原告らの業務に直接関連せず、また、家事費に該当することから、原告らの事業所得又は雑所得の金額の計算上、必要経費に算入することはできないこと

(1) 保育料の性質について

ア 前記第4の1(1)で述べたとおり、「保育」とは、養護及び教育を行うことであり、乳幼児を「保」護して教「育」するという意味であると解されているところ、同2(1)で述べたとおり、保育所は、児童福祉の観点から、保育を必要とする子どもの保育を行い、その健全な心身の発達を図ることを目的とする児童福祉施設である。そして、保育所は、同(3)で述べたとおり、幼児教育施設でもあることから、入所する乳幼児にとっては、「生活の場」であり、「教育の場」ともなるものである。

このような保育所において行われる保育とは、前記第4の2(2)及び(3)で述べたとおり、保育所における環境を通して、子どもの生命の保持及び情緒の安定を図るために、養護と教育を一体的に行うものであり、保育所の保育においては、子どもが現在を最も良く生き、望ましい未来をつくり出す力の基礎を培うために、養護に関わる目標と教育に関わる目標(健康・人間関係・環境・言葉・表現)を目指すことが求められ、後者の教育に関わる目標は、幼稚園などの目標と共通するものでもある。

イ そうすると、保護者が支払う保育料は、保護者が乳幼児を保育所に預けることにより、乳幼児が、保育、すなわち保育所における養護及び教育を受けることの対価としての性質を有しているといえる。

この点、最高裁判所平成2年7月20日第二小法廷判決(裁判集民事160号343ページ)は、保育料とは、子が「保育所へ入所して保育を受けることに対する反対給付として徴収されるもの」とであると判示している。

(2) 本件各保育料は、原告らの事業所得又は雑所得の金額の計算上、必要経費に算入することはできないこと

上記2(1)イ(ウ)で述べたとおり、個人の支出のうち、事業所得又は雑所得の金額の計算上必要経費に算入すべき金額は、客観的に見て、事業又は業務の遂行上必要なものであり、かつ、当該支出が事業又は業務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に限られるというべきと解されるどころ、次に述べるとおり、本件各保育料は、客観的に見て、原告らの事業又は業務に係る収入を生み出す事業活動又は経済活動に直接関連する支出とは認められないから、原告らの事業所得又は雑所得の計算上、必要経費に算入することはできない。

なお、本件各保育料が、個別対応の必要経費に該当しないことは明らかであり、この点については争いがないことから(訴状・18ページ参照)、以下においては、本件各保育料の一般対応の必要経費該当性について論じることとする。

ア 原告倉持保育料について

前記第2の1(1)アのとおり、原告倉持は、弁護士であり、令和5年中において、弁護士報酬を得ていたところ、弁護士は、一般に、当事者その他関係人の依頼又は官公署の委嘱によって、訴訟事件、非訟事件及び審査請求、再調査の請求、再審査請求等行政庁に対する不服申立事件に関する行為その他一般の法律事務を行うことを職務とする者である(弁護士法3条1項)。原告倉持の事業所得を生ずべき業務は、上記のような法律事務を行う弁護士としての経済活動であると認められるから、原告倉持保育料が、原告倉持の事業所得の金額の計算上必要経費に算入されるためには、客観的にみて、上記の弁護士としての業務の遂行上必要なものだけでなく、当該保育料が当該業務に係る収入を生み出す事業活動に直接関連して支出されたものに限られるというべきである。

これを原告倉持についてみると、原告倉持の弁護士業務に係る収入は、当事者その他関係人の依頼又は官公署の委嘱によって、訴訟事件、非訟事件及び審査請求、再調査の請求、再審査請求等行政庁に対する不服申立事件に関する行為その他一般の法律事務を行うことによって発生するものである一方、原告倉持保育料は、飽くまで、保護者が原告倉持第一子を保育所に預けることにより、原告倉持第一子が、保育所における養護及び教育を受けることの対価としての性質を有するものであることから、原告倉持保育料が、原告倉持の事業の遂行上必要なものであることは必ずしも明らかではなく、また、弁護士業務に係る収入を生み出す事業活動と直接の関連を有するものとは認められない。

したがって、原告倉持保育料は、所得税法37条1項にいう事業所得に係る必要経費に算入することはできない。

イ 原告松村保育料について

前記第2の1(2)アのとおり、原告松村は、令和5年中において、給与収

入のほかに、講演料や原稿料等を得ていたところ、原告松村の雑所得を生ずべき業務とは上記講演や原稿作成等という経済活動であると認められるから、原告松村保育料が、原告松村の雑所得の金額の計算上必要経費に算入されるためには、客観的にみて、上記講演や原稿作成等という業務の遂行上必要なものだけでなく、当該保育料が当該業務に係る収入を生み出す経済活動に直接関連して支出されたものに限られるというべきである。

これを原告松村についてみると、原告松村の雑所得を生ずべき業務とは講演や原稿作成等という経済活動を行うことにより発生するものである一方、原告松村保育料は、飽くまで、保護者が原告松村第一子を保育所に預けることにより、原告松村第一子が、保育所における養護及び教育を受けることの対価としての性質を有するものであることから、原告松村保育料が、原告松村の業務の遂行上必要なものであることは必ずしも明らかではなく、また、講演や原稿作成等という経済活動と直接の関連性を有するものであるとは認められない。

したがって、原告松村保育料は、所得税法37条1項にいう雑所得に係る必要経費に算入することはできない。

ウ 小括

以上のとおり、本件各保育料は、原告らの事業所得又は雑所得の金額の計算上、必要経費に算入することはできない。

5 本件各保育料は原告らの家事費に該当すること

- (1) 事業所得又は雑所得の金額の計算上、ある支出が必要経費として控除されるためには、客観的にみて、当該各所得を生ずべき業務に「直接」関連する必要があるところ、上記4のとおり、本件各保育料は、原告らの業務と直接関連しないことは明らかである。

加えて、所得税法37条1項の別段の定めである同法45条1項は、前記第3の2(3)で述べたとおり、家事費及び家事関連費の額は、不動産所得、事業

所得又は雑所得の金額の計算上、必要経費に算入しない旨規定していることから、本件各保育料の家事費該当性についても検討する。

- (2) この点、家事費は、人の衣食住に関する支出や社会的、文化的生活を営む上で必要とされる諸出費、例えば、衣服費、食費、住居費(住宅費)、交際費、教育費、医療費、娯楽費、教養費などを意味し、これらは、所得を得た後の消費支出、すなわち所得の処分に相当するものである。

そして、上記4(1)で述べたとおり、保育所は、乳幼児にとって、生活の場であるとともに教育の場でもあり、保護者が支払う保育料は、保護者が乳幼児を保育所に預けることにより、乳幼児が、保育、すなわち保育所における養護及び教育を受けることの対価としての性質を有している。

そうすると、保育料は、保護者が乳幼児を保育所に通わせることにより、保育所から当該乳幼児が養護及び教育を受けることに対する反対給付として、保護者が支払った対価という性質を有するものであり、親が乳幼児の保育・教育等の育児のために負担する支出、すなわち、個人の消費生活上の費用に当たるといふべきであるから、家事費に該当する。

したがって、保育料である本件各保育料は、原告らの家事費に該当することから、原告らの事業所得又は雑所得の金額の計算上、必要経費に算入することはできない。

第6 原告らの主張に対する被告の反論

- 1 本件各保育料の必要経費該当性は東京高裁平成24年判決の基準に従って判断すべきである旨の原告らの主張は理由がないこと

(1) 原告らの主張

原告らは、「平成24年高判基準(被告指定代理人注：東京高裁平成24年判決が、一般対応の必要経費該当性は、ある支出が「業務の遂行上必要」か否かにより判断すれば足り、業務との直接関連性は不要である旨示した基準と思料

される。)は、所得税法37条1項の文言に忠実であり、一般対応の必要経費に収入との直接的な関連性を要求しない解釈を前提としている」ところ、所得税「法37条1項の文言からは、原処分庁の解釈よりも平成24年高判基準の方が自然かつ合理的な解釈であることは明らかであり、「平成24年高判基準は、所得税法改正の歴史的経緯や政府解釈とも合致している」として、「本件保育料の必要経費該当性は、平成24年高裁判決の基準(被告指定代理人注:上記「平成24年高判基準」の誤記と思料される。)に従い、「業務との直接関連性は必要とせず、原告らが子を保育園に通園させ、保育料を支払うことが、その「目的」や「業務に密接に関係」しているか等を踏まえ、「社会通念上…業務の遂行上必要」であるか否かによって判断すべきである。」と主張する(訴状・20ないし24ページ)。

(2) 被告の反論

ア しかしながら、前記第5の2(1)アで述べたとおり、「ある支出が必要経費として控除されうるためには、それが事業活動と直接の関連をもち、事業の遂行上必要な費用でなければならない。」のであって、その関連性及び必要性の判断は、関係者の主観的判断を基準としてではなく、客観的基準に即してなされなければならない。個別対応の必要経費と一般対応の必要経費の区別は、必要経費の控除が認められる時点、タイミングを何に基づいて決めるかに関する区別であり、「業務との関係の密接さ」の違いではない。

そして、一般対応の必要経費においては、収益との個別対応が認識できないからといって、所得稼得活動との直接の関連性が不要であるということとはできず、ましてや、所得稼得活動との関連性自体が不要であるといえないことは明らかである。

イ また、前記第5の2(1)イ(イ)で述べたとおり、東京高裁平成24年判決以降、必要経費における業務との関連性については、「事業活動との直接の関連性」により判断している裁判例が多く、これらの裁判例では、必要経費と

して収入金額からの控除を認める要件として、事業活動又は業務との「結びつき」を求め、これを「直接」と表現している。

このように、東京高裁平成24年判決以降の裁判例を見ると、東京高裁平成24年判決は、所得税法37条1項の解釈に係る普遍的判断を示したものでなく、本件で参照すべきものとはいえない。

ウ したがって、原告らの上記(1)の主張は理由がない。

2 法人税法との比較においても、本件各保育料は業務に密接に関係する支出であり、必要経費に当たる旨の原告らの主張は理由がないこと

(1) 原告らの主張

原告らは、所得税基本通達36-29が、「一定の要件を満たす場合に、法人が役員または使用人の保育料を負担しても、給与扱いではなく福利厚生費として処理できることを認めるものであり」、「法人税法には所得税法における家事費・家事関連費に関する必要経費算入制限に相当する規定が存在しない」という「違い」があったとしても、「法人税法上の損金と所得税法上の必要経費の概念は、原則として同一と解されており」、「法人税法上の損金に該当する支出は、業務に密接に関係し、事業遂行上必要な経費となるから、「法人税法との比較においても」、本件各保育料は、「その性質上、業務に密接に関係する支出であり、必要経費に当たる。」旨主張する(訴状・27ないし29ページ)。

(2) 被告の反論

ア 答弁書(15ページ)で述べたとおり、所得税基本通達36-29は、「興行業、クリーニング業、理容業、運送業等のサービス業を営む使用者が、役員又は使用人の日常生活について、その経営する事業に属するサービスを提供したことによる経済的利益については、(中略)課税しないこととしたもの」であり、使用者が役員又は使用人のために理髪室などの福利厚生施設を設け、その運営費等を負担したことにより、これらの施設の利用者が受ける経済的

利益についても同様に扱うこととしたもの(乙3・366ページ)である。そして、このことから明らかなとおり、同通達の定めは、所得税法36条の収入金額に係る取扱いを示したものであり、そもそも、所得税法37条の必要経費に係る取扱いを示したものではなく、ましてや法人税法上の法人における損金算入の可否について定めたものでもないから、本件各保育料が必要経費に該当する旨の原告らの主張の根拠となるものではない。

イ また、原告らの主張のうち、「法人税法上の損金と所得税法上の必要経費の概念は、原則として同一と解されている」との点については、前記第5の2(2)イで述べたとおり、必要経費を検討するに当たっては、個人と法人で大きな差異があるから、「原則として同一と解されている」とはいえない。

ウ したがって、原告らの上記(1)の主張は理由がない。

3 保育所の成り立ちを理由として保育料が必要経費に該当するとする原告らの主張は理由がないこと

(1) 原告らの主張

原告らは、保育所の成り立ちについて「子を持つ親の就労を支える社会インフラとしての役割を担ってきた」、「子を持つ親の就労と密接不可分の関係にあった」とした上で、「保育料を負担する親の立場からも、保育料を負担する目的は就労以外に考えられない」のであるから、保育料が業務を遂行するための必要経費に該当する旨主張する(訴状・16、24及び25ページ)。

(2) 被告の反論

確かに、原告らが主張するとおり、保護者が保育所の利用を希望するためには、市町村から「保育の必要性」があることの認定を受けなければならない、その認定事由の一つに「就労」があることは事実である。

しかしながら、そもそも、「保育の必要性」や「就労」の有無と、所得税法37条の適用における所得稼得活動との直接の関連性の有無ないし業務の遂行上の必要性の有無とは、別個の問題であって、「保育の必要性」や「就労」

があるからといって、そのことから直ちに所得税法 37 条に規定する必要経費の該当性が認められるわけではない。

また、前記第 4 の 2 (1) で述べたとおり、保育所は、児童福祉の観点から、保育を必要とする子どもの保育を行い、その健全な心身の発達を図ることを目的とする施設であって、保育の必要性認定事由は、就労のほかに、妊娠・出産、疾病・障害、同居親族等の介護・看護、災害復旧、求職活動、就学など多岐にわたっている(前記第 3 の 3 (2) ク)。

このように、保育所における保育は、様々な理由により保育を必要とする子どもへの福祉サービスなのであるから、一般論として、保育所が、「子を持つ親の就労を支える社会インフラ」として機能してきた結果があるからといって、「保育料を負担する目的は就労以外に考えられない」とする原告らの主張には論理の飛躍があり、保育料が事業を遂行するために必要な支出だとする原告らの上記 (1) の主張は理由がない。

4 本件各保育料は家事費の定義に当てはまらないとする旨の原告らの主張は理由がないこと

(1) 原告らの主張

原告らは、「保育園の利用には「保育の必要性」を充足する要件の一つとして就労が求められており、就労を理由とする場合、保育園の利用及びそれに伴う保育料の負担は就労と密接不可分な関係にあ」って、「この就労は所得稼得を目的とするものであり、食費、衣服費、医療費といった「消費のための支出」とは明確に異なる性質を有している」から、「本件保育料は家事費の定義にも当てはまらない」と主張する(訴状・34 ページ)。

(2) 被告の反論

ア 上記 3 (2) のとおり、保育の必要性の認定事由は、就労のほかに、妊娠・出産、疾病・障害、同居親族等の介護・看護、災害復旧、求職活動、就学など多岐にわたっており、保育の必要性の認定事由は、必ずしも「就労」に限

られるものではないから、「就労」のみを念頭において保育料の性質を論じ、保育料が家事費に該当しないとする原告らの主張には、論理の飛躍があるといわざるを得ない。

イ この点をおくとしても、保育料である本件各保育料は、前記第5の5で述べたとおり、保護者が乳幼児を保育所に通わせることにより、保育所から当該乳幼児が養護及び教育を受けることに対する反対給付として、保護者が支払った対価という性質を有するものであり、個人の消費生活上の費用に当たるといふべきであるから、家事費に該当するものである。

ウ 本件各保育料について、さらにいえば、保育所の費用の大部分は、国と地方自治体による公費負担で賄われており、利用者である保護者が負担する保育料は、子どもの年齢と各家庭の所得などにより、負担能力に応じて負担することとされているところ、三鷹市においては、0歳児クラスから2歳児クラスについては、給食費は保育料に含まれているとされており(乙11の3)、箕面市においても、3歳児クラスから5歳児クラスについては給食料が発生するとされていること(乙11の2)からすれば、同様に、0歳児クラスから2歳児クラスについては、給食費は保育料に含まれているものと解される(前記第4の3(5))。そうすると、本件各保育料については、原告ら第一子の給食費(食費)に当たる費用が含まれていると解されるのであるから、このことのみをもってしても、原告らは、本件各保育料が家事費に該当しないことを明らかにすることができていないといふべきである。

エ したがって、本件各保育料が家事費に該当することは明らかであるから、原告らの上記(1)の主張は理由がない。

5 保育料は扶養義務の履行のために要する費用ではないとする原告らの主張は理由がないこと

(1) 原告らの主張

原告らは、「保育料は保護者の勤労時間を確保するという目的を達成するた

めに要する費用」であって、保育所に預けた結果として扶養義務を果たしたことは副次的な効果にすぎないから、「扶養義務の履行故に本件保育料は家事費に当たる」とする原告松村通知処分は誤っている、「原処分庁の前提は、共働きが一般化した現代家庭の実態とは著しく乖離」していると主張する(訴状・34ページ)。

(2) 被告の反論

ア 子ども・子育て関連3法に基づく子ども・子育て支援制度においては、「保護者が子育てについての第一義的責任を有する」という基本的な認識の下に、「幼児期の学校教育・保育、地域の子ども・子育て支援を総合的に推進する」とされている(乙27・150ページ)。そして、児童福祉法2条2項が「児童の保護者は、児童を心身ともに健やかに育成することについて第一義的責任を負う。」と規定し、こども基本法3条5号が「こどもの養育については、家庭を基本として行われ、父母その他の保護者が第一義的責任を有するとの認識の下、これらの者に対してこどもの養育に関し十分な支援を行うとともに、家庭での養育が困難なこどもにはできる限り家庭と同様の養育環境を確保することにより、こどもが心身ともに健やかに育成されるようにすること。」と規定するとおり、子育てについては、保護者が最も重要で、最初に責任を負う立場であることを前提とした上で、子育てに対して社会全体として十分な支援を行うこととしている。

そして、このような考え方を前提にすると、保護者が「就労」を理由として、その子どもについて保育の必要性があると認定された場合に、保育所に子どもを預けることは、保護者が子育てについての第一義的責任を果たすためであることは明らかである。

したがって、保護者が保育所に子どもを預けることは、正に扶養義務の履行というべきであるし、保育所における保育の提供や施設型給付(乙9・15ページ)は、子どもの養育に関する社会全体としての支援と解すべきであ

る。

イ また、子ども・子育て関連3法は、「家族、地域、雇用など子ども・子育てを取り巻く環境が変化」したことなどを踏まえて、制定されたものであるが(乙9・2ページ)、その審議経過をみると、共働きを想定して制定されたことは明らかである。

すなわち、子ども・子育て関連3法が審議された社会保障と税の一体改革に関する特別委員会において、当時の岡田国務大臣が「子ども・子育ては、その中でも、やはり日本の現状を考えたときに、少子化、あるいは働くことと子育てがきちんと両立できない社会というのは、私は根幹の問題の一つだというふうに思っております。」(乙10・7ページ)と、当時の小宮山厚生労働大臣が「政府としましては、子ども・子育てビジョンに基づいて、一つは、今提出をしている子ども・子育て関連三法案を実現するということ、また、若者の自立した生活と就労に向けたジョブサポーターなどによる支援など、また、男性も女性も仕事と生活が調和をするワーク・ライフ・バランスが実現する社会の実現、そのためにパパ・ママ育休プラス、こうしたものの周知も図っていきたいと思っておりますし、バランスがとれた総合的な子育て支援策を進めていくことが必要だと考えています。」「女性も男性も、その能力を発揮して働きたいと思う人が働けて、そして子育てもきちんとできる、介護もできる、そのようなためには、やはり働き方を含めた社会のあり方、意識、これを変えていかなければいけないと思っております。(中略)とにかく、最初に申し上げたように、希望どおり働けて、そして子育てもできるということは、それぞれの人にとっても、これからの日本の社会のあり方としても大変重要だと思っておりますので、可能な限りのいろいろな取り組みをしていきたいというふうに考えています。」(同・8及び9ページ)と答弁しているように、子ども・子育て関連3法は、共働きが一般化した現代家庭の実態を踏まえたものといえる。

ウ そうすると、共働きが一般化した現代家庭の実態を踏まえて策定された子ども・子育て支援制度の下において、保護者が保育所に子どもを預けることは、上記アのとおり保護者の扶養義務の履行と解するのが相当であって、それにより保護者の勤務時間が確保されることは副次的な効果であると解すべきであるから、原告らの上記(1)の主張は理由がない。

6 本件各保育料が、実質的に見て原告らの業務の遂行に必要であったかは、明らかではないこと

(1) 原告らの主張

ア 原告倉持は、「妻が朝家を出るのは8時過ぎで、帰宅は17時頃」であることを前提に、原告倉持が「子どもの様子を見ながら業務を行うことは1日できえ極めて困難で、これを継続して行うことは不可能」であるから(甲27・2及び3ページ)、原告倉持第一子を保育園に預ける必要があるとして、原告倉持保育料が必要経費に該当する旨主張する。

イ また、原告松村は、「個人事業の業務を遂行する上でも、保育園の利用が不可欠」であるから(甲30・3ページ)、原告松村第一子を保育園に預ける必要があるとして、原告松村保育料が必要経費に該当する旨主張する。

(2) 被告の主張

ア 前記第2の1(1)イで述べたとおり、

ことからすると(乙1)、令和5年中に、原告倉持の「妻が朝家を出るのは8時過ぎで、帰宅は17時頃」であることを裏付ける証拠はなく、原告倉持の妻が令和5年中に、原告倉持第一子につき「就労」を理由として保育を必要とする状況にあったとは認められない。

この点、原告倉持の第二子が であることからすると、原告倉持の妻は、令和5年中に育児休業を取得していた可能性があるが、育児休業は「労働者(括弧内省略)が、次章に定めるところにより、その子(括弧内省略)を養育するためにする休業をいう」(育児休業、介護休業等育児又

は家族介護を行う労働者の福祉に関する法律2条1号)とされている。そうすると、令和5年中においては、原告倉持の妻が原告倉持第二子を養育するために休業していたのであれば、原告倉持第一子を「就労」のために保育所に預ける必要はないこととなり、原告倉持保育料が原告倉持の業務に必要であったとは認められない。

イ また、前記第2の1(2)エで述べたとおり、原告松村第一子に係る支給認定証が証拠提出されておらず、そもそも、令和5年中の原告松村第一子について、原告松村がいかなる理由で保育を必要としていて、原告松村保育料が原告松村の所得稼得活動と直接の関連性及び業務遂行上の必要性を有するものであるのかは、何ら明らかでない。

そして、原告松村は、原告松村第一子の父親である自身のパートナーも「就労」を理由として保育の必要性があるとするようであるが(訴状・8ページ)、そのことを明らかにする証拠は原告松村の陳述書(甲30)のみであるため、令和5年中において、原告松村第一子が保育を必要とする状況にあることは明らかではなく、原告松村保育料が原告松村の所得稼得活動と直接の関連性及び業務遂行上の必要性を有するものであるのかが客観的に明らかともなっていない。

ウ 以上のとおり、本件各保育料が、実質的にみて、原告らの業務の遂行に必要であったかは、明らかでないというべきである。

第7 本件各通知処分の根拠及び適法性

1 原告倉持通知処分の根拠及び適法性

(1) 原告倉持通知処分の根拠

本訴において被告が主張する原告倉持の令和5年分の所得税等の納付すべき税額等は、次のとおりである。

ア 総所得金額

上記金額は、次の(7)の事業所得の金額及び(イ)の給与所得の金額との合計額であり、原告倉持が原告倉持確定申告書に記載した総所得金額と同額である(甲3・1枚目⑫欄、答弁書別表1「確定申告」①欄)。

(7) 事業所得の金額

上記金額は、原告倉持が原告倉持確定申告書に記載した事業所得の金額と同額である(甲3・1枚目①欄、答弁書別表1「確定申告」②欄)。

前記第2の1(1)エのとおり、原告倉持が子を保育所に通わせるために支払った費用である原告倉持保育料()は、所得税法37条1項に規定する必要経費に該当しないことから、原告倉持の事業所得の金額の計算上、必要経費に算入することはできない。

(イ) 給与所得の金額

上記金額は、原告倉持が原告倉持確定申告書に記載した給与所得の金額と同額である(甲3・1枚目⑥欄、答弁書別表1「確定申告」③欄)。

イ 所得控除の額の合計額

上記金額は、原告倉持が原告倉持確定申告書に記載した所得控除の額の合計額と同額である(甲3・1枚目⑳欄、答弁書別表1「確定申告」④欄)。

ウ 課税総所得金額

上記金額は、上記アの総所得金額 から上記イの所得控除の額の合計額 7円を控除した後の金額(ただし、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後のもの。下記2(1)ウにおいて同じ。)であり、原告倉持が原告倉持確定申告書に記載した課税総所得金額と同額である(甲3・1枚目㉔欄、答弁書別表1「確定申告」⑤欄)。

エ 納付すべき税額

㍑

上記金額は、次の(7)の課税総所得金額に対する税額に(イ)の復興特別所得税の額を加算した金額から、(ウ)の源泉徴収税額を差し引いた後の金額(ただ

し、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。)24条2項の規定により100円未満の端数金額を切り捨てた後のもの。)であり、原告倉持が原告倉持確定申告書に記載した納付すべき税額と同額である(甲3・1枚目⑤欄、答弁書別表1「確定申告」⑨欄)。

(7) 課税総所得金額に対する税額 円

上記金額は、上記ウの課税総所得金額 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(甲3・1枚目⑩欄、答弁書別表1「確定申告」⑥欄)。

(4) 復興特別所得税額 円

上記金額は、上記(7)の課税総所得金額に対する税額 円に復興財源確保法13条に規定する100分の2.1の税率を乗じて算出した金額(1円未満の端数切り捨て。下記2(1)エ(I)において同じ。)である(甲3・1枚目④欄、答弁書別表1「確定申告」⑦欄)。

(ウ) 源泉徴収税額 円

上記金額は、原告倉持が原告倉持確定申告書に記載した源泉徴収税額と同額である(甲3・1枚目⑧欄、答弁書別表1「確定申告」⑧欄)。

(2) 原告倉持通知処分の適法性

本訴において被告が主張する原告倉持の令和5年分の所得税等の納付すべき税額は、上記(1)エのとおり 0円であるところ、当該金額は、原告倉持確定申告書における納付すべき税額(甲3・1枚目⑤欄)と同額であり、当該納付すべき税額が過大でないことは明らかであるから、原告倉持更正の請求に更正すべき理由がないとして行われた原告倉持通知処分は適法である。

2 原告松村通知処分の根拠及び適法性

(1) 原告松村通知処分の根拠

本訴において被告が主張する原告松村の令和5年分の所得税等の納付すべ

き税額等は、次のとおりである。

ア 総所得金額 円

上記金額は、次の(ア)の給与所得の金額及び(イ)の雑所得の金額との合計額であり、原告松村が原告松村確定申告書に記載した総所得金額と同額である(甲8・1枚目⑫欄、答弁書別表2「確定申告」①欄)。

(ア) 給与所得の金額 円

上記金額は、原告松村が原告松村確定申告書に記載した給与所得の金額と同額である(甲8・1枚目⑥欄、答弁書別表2「確定申告」②欄)。

(イ) 雑所得の金額 円

上記金額は、原告松村が原告松村確定申告書に記載した雑所得の金額と同額である(甲8・1枚目⑩欄、答弁書別表2「確定申告」③欄)。

前記第2の1(2)エのとおり、原告松村が子を保育所に通わせるために支払った費用である保育料()のうち、原告松村が雑所得の金額の計算上必要経費に算入すべき金額として主張する原告松村保育料()は、所得税法37条1項に規定する必要経費に該当しないことから、原告松村の雑所得の金額の計算上、必要経費に算入することはできない。

イ 所得控除の額の合計額 円

上記金額は、原告松村が原告松村確定申告書に記載した所得控除の額の合計額と同額である(甲8・1枚目⑭欄、答弁書別表2「確定申告」④欄)。

ウ 課税総所得金額 円

上記金額は、上記アの総所得金額()から上記イの所得控除の額の合計額()を控除した後の金額であり、原告松村が原告松村確定申告書に記載した課税総所得金額と同額である(甲8・1枚目⑯欄、答弁書別表2「確定申告」⑤欄)。

エ 納付すべき税額(還付金の額に相当する税額) △ 円

上記金額は、次の(ア)の課税総所得金額に対する税額から(イ)の政党等寄附金等特別控除の額を減算した金額である(ウ)の再差引所得税額(基準所得税額)に(エ)の復興特別所得税額を加算した金額から、(オ)の源泉徴収税額を差し引いた後の金額であり、原告松村が原告松村確定申告書に記載した納付すべき税額と同額である(甲8・1枚目⑤欄、答弁書別表2「確定申告」⑪欄)。

なお、「△」(マイナス)は還付金の額に相当する税額を表す。

(7) 課税総所得金額に対する税額 円

上記金額は、上記ウの課税総所得金額に所得税法89条1項に規定する税率を乗じて算出した金額である(甲8・1枚目③欄、答弁書別表2「確定申告」⑥欄)。

(4) 政党等寄附金等特別控除額 円

上記金額は、原告松村が原告松村確定申告書に記載した政党等寄附金等特別控除額と同額である(甲8・1枚目「③⑤～③⑦」欄、答弁書別表2「確定申告」⑦欄)。

(ウ) 再差引所得税額(基準所得税額) 円

上記金額は、原告松村が原告松村確定申告書に記載した再差引所得税額(基準所得税額)と同額である(甲8・1枚目④欄、答弁書別表2「確定申告」⑧欄)。

(エ) 復興特別所得税額 円

上記金額は、上記(ウ)の再差引所得税額(基準所得税額)に復興財源確保法13条に規定する100分の2.1の税率を乗じて算出した金額である(甲8・1枚目④欄、答弁書別表2「確定申告」⑨欄)。

(オ) 源泉徴収税額 円

上記金額は、原告松村が原告松村確定申告書に記載した源泉徴収税額と同額である(甲8・1枚目④欄、答弁書別表2「確定申告」⑩欄)。

(2) 原告松村通知処分の適法性

本訴において被告が主張する原告松村の令和5年分の所得税等の還付金の額に相当する税額は、上記(1)エのとおり であるところ、当該金額は、原告松村確定申告書における還付金の額に相当する税額(甲8・1枚目⑤②欄)と同額であり、当該納付すべき税額が過大でないことは明らかであるから、原告松村更正の請求に更正すべき理由がないとして行われた原告松村通知処分は適法である。

第8 結語

以上述べたとおり、本件各通知処分は適法であり、原告倉持の請求の趣旨1(1)及び原告松村の請求の趣旨2(1)に係る原告らの主張はいずれも理由がないから、原告らの請求は、いずれも速やかに棄却されるべきである。

また、原告倉持の請求の趣旨1(2)及び原告松村の請求の趣旨2(2)に係る原告らの訴えはいずれも不適法であるから、いずれも速やかに却下されるべきである。

以上