

論 説

青色事業専従者給与の「専ら従事」の要件について

東京国税不服審判所部長審判官

作 田 隆 史

◆SUMMARY◆

青色申告者の事業に専従する親族がある場合の必要経費の特例については、所得税法第 57 条第 1 項に規定しているが、この特例を適用する上で、親族が事業に「専ら従事」するかどうかの問題になることがある。

本稿は、この青色事業専従者給与における「専ら従事」の要件について、過去の裁判例・裁決例や歴史的経緯を含め多方面から分析するとともに、昨今の配偶者控除廃止の議論も踏まえ、今後のあり方について検討を加えたものである。これまであまり表立って検討されてこなかった点であり、今後の青色事業専従者給与の要件設定において参考となる論考である。

(税大ジャーナル編集部)

目 次

はじめに	76
1 問題の所在	76
2 条文の規定から	77
3 条文の位置づけから (第 56 条との関係)	78
4 裁判例・公表裁決から	78
5 歴史的経緯から	81
(1) 制度創設の趣旨等	81
(2) 配偶者控除との関係	83
(3) 青色事業専従者給与における家事労働	84
6 相当な給与の額との関係	86
7 配偶者控除の見直しの影響	87
8 まとめ	88

はじめに

青色申告者の事業に専従する親族がある場合の必要経費の特例について、親族が事業に「専ら従事」するかどうかの問題になることがある。本稿では、この青色事業専従者給与における「専ら従事」の要件について、多方面から分析を加え、昨今の配偶者控除廃止の議論も踏まえ、今後のあり方について検討を行った。これまであまり表立って検討されてこなかった点であり、今後の参考となれば幸いである。

なお、本稿の意見にわたる部分は、すべて個人的な見解である。

1 問題の所在

青色申告者の事業に専従する親族がある場合の必要経費の特例(「青色事業専従者給与」)については、所得税法第 57 条第 1 項が規定するが、この特例を適用する上で、親族が事業に「専ら従事」するかどうか、例えば、後に紹介するような裁判例や国税不服審判所の公表裁決、会計検査院の決算報告等で問題となっている⁽¹⁾。この親族が事業に専ら従事するかどうかの判定基準については、所得税

法施行令第 165 条第 1 項が、当該事業に専ら従事する期間がその年を通じて 6 月を超えるかどうかによる旨規定しており、また、国税不服審判所の裁決では、「青色申告者の営む事業の内容ないし態様、配偶者等の親族が従事する労務の内容ないし態様、要する期間ないし時間及び頻度等の諸要素を勘案して、当該事業の遂行上必要な労務であり、かつ、事業に専ら従事する期間がその年を通じて 6 月を超えるかどうかを判断すべきである」⁽²⁾としている。しかしながら、そうはいつても、青色事業専従者給与の要件たる「専ら従事」の意味が、これで必ずしも明確になっているわけではない。また、この青色事業専従者給与は配偶者控除等との重複適用が排除されているが、配偶者控除等については廃止も含め、そのあり方について議論されているところであり、この議論との関係も気になるところである。そこで、本稿においては、この「専ら従事」の要件について若干の検討を加えることとしたい。

2 条文の規定から

まず、条文の規定からみたい。所得税法第57条第1項は、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（「青色申告者」）と生計を一にする配偶者その他の親族で専らその居住者の営む事業に従事する者（「青色事業専従者」）が当該事業から「青色事業専従者給与に関する届出書」に記載されている方法に従いその記載されている金額の範囲内において給与の支払を受けた場合には、その給与の金額でその労務に従事した期間、労務の性質及びその提供の程度、その事業の種類及び規模、その事業と同種の事業でその規模が類似するものが支給する給与の状況その他の政令で定める状況に照らしその労務の対価として相当であると認められるもの（「青色事業専従者給与」）は、その青色申告者のその給与の支給に係る年分の当該事業に係る事業所得の金額の計算上必要経費に算入する旨規定している。

所得税法施行令第165条《親族が事業に専ら従事するかどうかの判定》第1項は、所得税法第57条第1項又は第3項に規定する居住者と生計を一にする配偶者その他の親族が専らその居住者の営む事業に従事するかどうかの判定は、当該事業に専ら従事する期間がその年を通じて6月を超えるかどうかによるとし、さらに、ただし書で、同条第1項の場合にあっては、次のいずれかに該当するときは、当該事業に従事することができると認められる期間を通じてその2分の1に相当する期間を超える期間当該事業に専ら従事すれば足りるものとする旨規定している。

- (1) 当該事業が年の中途における開業、廃業、休業又はその居住者の死亡、当該事業が季節営業であることその他の理由によりその年中を通じて営まれなかったこと。
- (2) 当該事業に従事する者の死亡、長期にわたる病気、婚姻その他相当の理由によりその年中を通じてその居住者と生計を一にする

親族として当該事業に従事することができなかったこと。

「専ら従事」の規定の仕方については、この但し書き部分を除き、青色申告者の場合（第57条第1項）も白色申告者の場合（第57条第3項）も共通であるが、それ自体は、「専ら従事」した期間が原則年間6月を超える事が必要であると言うのみであって、「専ら従事」の基準については何も語らない。また、第2項には、「専ら従事」する期間と認められない場合として、次の例示がある。

- (1) 学校教育法第1条（学校の範囲）、第124条（専修学校）又は第134条第1項（各種学校）の学校の学生又は生徒である者（夜間において授業を受ける者で昼間を主とする当該事業に従事するもの、昼間において授業を受ける者で夜間を主とする当該事業に従事するもの、同法第124条又は同項の学校の生徒で常時修学しないものその他当該事業に専ら従事することが妨げられないと認められる者を除く。）
- (2) 他に職業を有する者（その職業に従事する時間が短い者その他当該事業に専ら従事することが妨げられないと認められる者を除く。）
- (3) 老衰その他心身の障害により事業に従事する能力が著しく阻害されている者

ここでは、明らかに「専ら従事」するのを妨げる要因がある期間について、その期間は「専ら従事」していた期間と認めないということだけが分かる。この規定から、「専ら従事」を妨げる要因がなければよいと解するなら、「専ら従事」とは、「その親族が従事すべき時間において、その時間のほとんどの時間を従事している、あるいは従事し得る状態にある」ことを意味することとなる^④。しかし、このように解すると、個人の消費的時間（趣味等）が多くても、それが「従事し得る時間」として考慮され、「専ら従事」したことになり得るなど、第56条の特例を認めるための条

件であることを考慮すると緩すぎると思われる。

なお、「専ら」とは、広辞苑によれば「その事ばかり」「それを主として」「まったく」との意味を持つ言葉である⁽⁴⁾。

3 条文の位置づけから（第 56 条との関係）

所得税法第 57 条は第 56 条の特例的取扱いと位置づけられている。第 56 条をみると、そこでは、居住者と生計を一にする配偶者その他の親族がその居住者の営む事業所得を生ずべき事業に従事したことその他の事由により当該事業から対価の支払を受ける場合には、その対価に相当する金額は、その居住者の当該事業に係る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、その親族が支払を受けた対価の額は、その親族の各種所得の金額の計算上ないものとみなす旨規定している。

この所得税法第 56 条は、もともと個人事業は家族全体の協力のもとで家族の財産を共同で管理、使用して成り立つものが多く、それについて必ずしも個々の対価を支払う慣行があるものとはいえず、対価が支払われる場合であっても、支払われた対価をそのまま必要経費として認めることとすると、個人事業者がその所得を恣意的に家族に分散して不当に税負担の軽減をはかるおそれが生じ、また、適正な対価の認定を行うことも實際上困難であることから、そのような方法による税負担の回避という事態を防止するために設けられたものであると解されている⁽⁵⁾。

これに対し、第 57 条第 1 項の規定は、青色申告者については、帳簿の正確な記録を通して、企業と家計とが明確に区分されること、同族会社においても家族に支払われる給与が妥当な限度内のものであれば損金に算入することが認められることとの権衡、他に就職すれば相当の所得を得られるのに家業に専従するために給与の支給が税法上全く認められな

いことは不合理であることなどから、第 56 条の特例として、個人事業者がその家族に支払う対価のうち、その家族が当該事業に専従する場合の給与に関して、所定の要件の下で必要経費に算入することを認めたものであるけれど、一方で青色申告の普及の目的が大きいことが強調されている⁽⁶⁾。また、第 57 条第 3 項の規定は、白色申告者の家族が当該事業に専従する場合においても、青色申告者との権衡から、専従者控除額を必要経費とみなすことにしたものであると解されている⁽⁷⁾。

このように、第 56 条で、「事業に従事したことその他の事由により当該事業から対価の支払を受ける場合」を規定し、その「例外」として第 57 条で「専らその居住者の営む事業に従事した場合」を規定していることからすれば、例外の要件である「専ら」「従事」は、本来、字句にしたがって、ある程度厳格に解釈する必要のあることとなろう。所得税法第 56 条について争われた最高裁判所平成 16 年 11 月 2 日判決では、この第 57 条について、「同法 56 条が上記のとおり定めていることを前提に、個人で事業を営む者と法人組織で事業を営む者との間で税負担が不均衡とならないようにすることなどを考慮して設けられた規定である。同法 57 条の上記の趣旨及び内容に照らせば、同法が 57 条の定める場合に限って 56 条の例外を認めていることについては、それが著しく不合理であることが明らかであるとはいえない」と述べる⁽⁸⁾。

4 裁判例・公表裁決から

この条件に関しての、過去の裁判例としては、下記(1)及び(2)がある。(1)の千葉地裁の平成 22 年 2 月の判決⁽⁹⁾では、「専ら従事」は、諸要素を勘案し、社会通念にしたがって判断すべきことを述べた上で、「従事」の程度が青色申告者の業務全体との比較において少ないとして原処分を適法としている。(2)の山口地裁の昭和 58 年 3 月の判決⁽¹⁰⁾は、貸しビル業

を営む納税者の妻が貸しビル業に専ら従事していたか等が問題となったが、家事や他の会社の業務の合い間をぬって片手間に従事していたに過ぎないとして、青色事業専従者に該当しないとされている。

また、過去の国税不服審判所の公表裁決例としては、下記(3)～(6)の事例がある⁽¹⁾。(3)の事例では、「夫婦の相互扶助の範囲内の行為あるいは日常生活の一環として行われている行為ないしはこれと不可分な行為」は「従事」の時間に含まれないことが、(4)の事例では、他の勤務先がある場合、週一日請求人の事業に従事しても青色事業専従者に当たらないことが、(5)の事例では、従事の事務量が僅少であれば「専ら従事」していたとはいえないことが、(6)の事例では、他に職業を有し、その職業に年間240日以上従事している者は、「専ら従事」する者に該当しないことが示される。

(1) 千葉地方裁判所平成 22 年 2 月 26 日判決

「そうすると同項が定める当該親族が専ら居住者の営む事業に従事しているとの要件は緩和的に解釈されるべきではなく、その文言どおり、その実態があると認められる場合に限って同項が適用されるべきであると解される。もっとも、租税法律主義の観点からは、『専ら従事する』場合とはいかなる場合であるかを一義的、画一的に規定することが可能であれば、その方が望ましいということではあるものの、その文言は事案に応じて判断されるのを相当とする規範的概念として立法化せざるを得ない制約があるのもやむを得ないところである。しかして、上記 56 条、57 条 1 項の趣旨に加えて、法 57 条 1 項が定める青色事業専従者の給与の相当額として認める範囲の基礎事情として掲げている諸事情や、施行令 165 条 1 項及び 2 項の文言に照らせば、当該親族が当該居住者の事業に専ら従事する期間を含め、当該居住者（事業者）の営む事

業の業種・業態、当該親族が従事している具体的労務内容やその事務量等を勘案し、社会通念に従って『専ら従事する』ものといえるかどうかを判断するよりほかはないというべきである。」

「以上によれば、原告の営む事業の業種・業態、原告の妻である甲が従事している具体的業務内容やその業務量等に照らし、甲が原告の乙業務の一部を補助していた事実は認められるもののその程度は原告が行う同業務全体との比較からすれば少ない程度にとどまるものであり、甲は、むしろ、専業主婦として家事等に主に従事していたとみるのが相当である。

そうすると、甲は原告の営む事業に専ら従事していたとは認められないから、同人は青色事業専従者であるとはいえず、同人に対する給与を必要経費として認めなかった処分行政庁の判断に違法はない。」

(2) 山口地方裁判所昭和 58 年 3 月 17 日判決

「以上の事実を認めることができ、これらに鑑みれば、甲の業務のうち中心的な部分を占める賃料や電気料等の集金その他入出金に係る事務自体その事務量はごくわずかであり、短時間に片手間的に処理し得るものと言えるし、その他の業務に関してもいずれも例外的な一時的なものに過ぎず、それらのために要した延べ従事日数はわずかなものであったと言い得べく、甲が原告の業務に従事のために常時出勤を要したとは到底認められない。」

「しかも、…甲は、主婦として原告家庭の家事一切を切り盛りしていたもので、乙ビルへの出勤時刻や勤務時間といった定まったものはなく、まったく乙ビルに出向かない日もあり、出向いた場合もその時間は概ね午後 0 時半から午後 4 時ころまでの家事の遂行に差しさわりのない範囲で出向いていたにすぎないうえ、乙ビルに出向いたからといって、乙

ビルの業務にのみたずさわっていた訳ではなく、丙会社の業務にも従事し、同会社の役員として、…もの報酬を得ていたことが認められるのであって、これらを総合すれば、甲は主婦としての仕事の合間をぬって乙ビルに出向いていたものの、その多くは丙会社の業務に従事し、乙ビルの業務は、更にその合間をぬって片手間的に従事していたものに過ぎないと認めるのが相当であり、…」

「以上認定の事実によれば、甲が原告の不動産賃貸業に専ら従事したものと到底認められないし、事業専従者について所得税法施行令は、165条において事業に専ら従事するかどうかの判定につき従事期間の制限を規定するのみで、専従者の範囲についてはこれを特に規定していないけれども同条2項が、他に職業を有するもの（その職業に従事する時間が短い者その他当該事業に専ら従事することが妨げられないと認められる者を除く）については、その期間を専ら従事した期間には算定しない旨規定していることに照らしても、甲が所得税法57条1項の青色事業専従者に該当しないことは明らかである。」

「従って、甲に対する給与については、その給与額について判断するまでもなく、これを必要経費とは認めることができないものである。」

(3) 請求人の夫の事業への従事程度は、一時的ないし臨時的なものであって、事業に専ら従事するものとは認められないとした事例（平成19年1月18日裁決、裁決事例集 No. 73 - 168頁）

請求人は、請求人が従事する業務は、いずれも夫の営む事業に包含される業務であるから、請求人は「居住者の営む事業に従事するもの」に当たり、請求人の年間従事日数及び年間従事時間は、夫の所属事務所の従業員のそれらの2分の1をはるかに超えており、かつ「その年を通じて6月を超える」こととな

るから、請求人は「専ら夫の事業に従事する者」に該当するにもかかわらず、原処分庁が、請求人が従事する各業務について「夫婦間の相互扶助の範囲内のもの」とすることは、青色事業専従者給与を規定する法の沿革にも、労働には当然に報酬が支払われるべきだとする現今の社会常識にも、はたまた憲法感覚にも馴染まない違法で誤った考え方であり、このことは請求人の幸福追求権、勤労の権利、基本的人権を侵害するもので、憲法に反し違法である旨主張する。

しかしながら、原処分庁の主張は、請求人は夫の業務に従事しているが、それは「夫婦間の相互扶助の範囲内のもの」であるから無償であるべきであるという趣旨ではなく、所得税法第57条第1項及び同法施行令第165条に基づいて「専らその居住者の営む事業に従事」したか否かを判定するに際して、請求人の労務の提供は、労務の内容、所要時間ないし頻度からすれば、社会通念上、夫婦の相互扶助の範囲内の行為あるいは日常生活の一環としての行為であり、「夫の事業に専ら従事するものではない」とするものであるから、請求人の主張は前提を誤るものである。仮に請求人の主張が、そのような法令の規定自体が憲法に違反するという趣旨であるとすれば、その判断は当審判所の権限外のことであり、審理の限りではない。

そして、請求人が従事する労務の内容ないし態様、要する期間ないし時間及び頻度を見ると、請求人が主張する各業務のうち、試算表の作成等及び銀行に出向いて各種手続を行うこと以外の業務については、これに従事しているとは認められないものであり、また、試算表の作成等及び銀行に出向いて各種手続を行うことについては、請求人がこれを行っていたとしても、その労務は一時的ないし臨時的なものであって、請求人が夫の事業に専ら従事する期間がその年を通じて6月を超えるとは認められない。

したがって、請求人は、青色事業専従者とは認められない。

(4) 請求人の妻である医師は、請求人の事業に専ら従事していないとして、妻に対して支払った青色事業専従者給与の額は必要経費に算入されないとした事例（平成15年3月25日裁決、裁決事例集 No. 65 - 152頁）

請求人は、所得税法施行令第165条第2項第2号かっこ書の規定は、他に職業を有していたとしても納税者の事業に専従者として貢献し、その職分を果たす限りは、その期間も当該事業に専ら従事する期間に含むとする趣旨であるから、請求人の妻が請求人の事業に専ら従事していた期間は、週1日だけではなく、他の病院に勤務していた週5日も含まれ、同人は青色事業専従者に該当する旨主張する。しかしながら、同号の規定の趣旨は、他の職業を有する場合、その職業に従事する期間は納税者の事業に専ら従事することが通常あり得ないためであり、この趣旨の下で、同号かっこ書の規定は、例外的に、他に職業を有するものであってもその職業に従事する期間が短い者やその他納税者の事業に専ら従事することが妨げられないと認められる者を除くとしているものと解するのが相当であるところ、本件については、同人が他の病院に勤務している期間は、請求人の事業に従事することができなかつたと認められるから、同人が請求人の事業に専ら従事していた期間は週1日のみであり、同人は青色事業専従者に該当しない。

(5) 請求人の妻が現に不動産貸付業及び理容業に係る業務に従事していたとしても、その事務量は僅少であるから、青色事業専従者に該当しないとした事例（平成7年5月30日裁決、裁決事例集 No. 49 - 76頁）
請求人は、青色申告者で不動産貸付業及び

理容業を営み、その妻が①不動産管理台帳の記載、②賃貸料の受領及び領収書の発行、③賃貸料未納者に対する督促及び集金、④現金領収した賃貸料の預金への預入れ、⑤賃借人との使用契約書の作成、⑥無断駐車の有無の見回り、⑦駐車場の草取り、⑧理容業用タオルの洗濯及び床清掃などの業務に従事しているから、その妻は青色事業専従者に該当する旨主張する。しかしながら、①駐車場の駐車可能台数、②賃貸料の銀行振込みの数、③賃貸料の現金領収の数、④賃借人の交替した数、⑤無断駐車の見回りの回数、⑥駐車場の路面の状況、⑦理容店の客数などからみると、その妻が請求人が主張するような業務に現に従事し、又は従事していたとしても、その事務量は僅少であると認められ、請求人の事業に専ら従事していたとはいえないから、その妻は青色事業専従者の要件を満たしていない。

(6) 請求人の夫は青色事業専従者に該当しないとした事例（昭和62年12月25日裁決、裁決事例集 No. 34 - 27頁）

請求人は、請求人の夫はピアノ調律師としての事業を行っているが、請求人の司法書士業務にも、年を通じて6か月以上従事しているから、青色事業専従者に該当すると主張するが、請求人の夫は所得税法施行令第165条第2項第2号に規定する「他に職業を有する者」に該当し、しかも、自己の事業に年間240日以上従事している等の事実が認められるから、請求人の事業に専ら従事する者には該当しない。

5 歴史的経緯から

(1) 制度創設の趣旨等

次に、本制度の歴史的な経緯をみていきたい。青色事業専従者給与の前身である専従者控除制度は、昭和27年の改正で、個人事業者に対する青色申告制度の普及を奨励する見地から、青色申告者について5万円を限度と

して創設された。その後昭和 29 年には配偶者が専従者の対象に加えられ、昭和 36 年の改正で、白色申告者にも専従者控除が認められるとともに、「事業に専ら従事する親族」の判定基準（旧所得税法施行規則 12 条の 21）が設けられた⁽¹²⁾。また、配偶者控除、扶養控除との重複適用が排除された⁽¹³⁾。その後、昭和 42 年改正において、青色事業専従者給与の限度額が撤廃された。

制度創設時においては、配偶者は対象とされず、父の跡を継ぐ子供等の家族従業者が、主な対象者として想定されていた。これは、家業の跡を継ぐ子が労働可能時間のほとんどをつぎ込んで、父と共に労働しても、それが相続時の相続税を含め税務上正当に評価されない、という問題意識が背景にあったようである⁽¹⁴⁾。この創設時点では、配偶者及び 18 才未満の者については雇用関係を推定することが実情にそわないとして専従者として認めないこととされた。また、配偶者は、家事があることから「専ら従事」できないとも説明されており⁽¹⁵⁾、「専ら」は「そのことばかり」「まったく」の意味で用いられていたことが分かる。

なお、昭和 36 年の白色申告者の控除創設時における国会での政府委員の説明で、以下のように、親族の労働を「身分法的な問題」か「契約法的问题」かという観点から分けて考えていることが示されている。青色専従者控除についても同様と考えられる。

「国税におきまして白色につきまして踏み切りましたのは、二つばかり考え方があるわけでありまして。一つは、そもそも今業主に対して家族が労働力を提供しているということは、一緒に手伝って仕事をやっている。これを一体どう見るのか。それはやはり他人労働と同じように一つの契約を結んで、一方に労働を提供するかわりに、その対価として、いわば契約法的に給与を受け取るか、あるいはそうではなくて、手伝うということは扶養親

族の一員として助け合いの形として提供している。従って、今度は生計費の方もその父親なりから扶養義務の遂行として受けているかどうかという、身分法的な問題として解釈するかどうか。ここが大きな論点の分かれるところでありまして。従来の所得税法では、その点は大体日本の社会においては身分法的なものであるということ、特にその労働の対価を経費として引かない、そのかわりに扶養親族として控除を認める、こういう考え方であったわけでありまして。しかし、実際問題といたしまして、特に終戦後親族法の建前も変わり、家族という観念もだんだん解消しつつある。これは地域によって違いますが、漸次その世帯におきましていわば個人主義的な方向に進みつつあるのではないかと。別の意味で申しますと、家計と企業の分離というものが漸次行なわれておるのではなからうか、そういう傾向が見受けられる。」

「専ら従事」の条件により認められる専従者給与は、雇用類似の関係に基づく給与とみなされるのであり、この「専ら従事」の条件によって、「家族間の相互扶助」でなく、「雇用類似の関係」にあることのスクリーニングをしていることになると考えられる。この点からは、「専ら従事」とは、従事時間による量的な条件にみえるものの、実はその裏に、質的な要件を含んでいる可能性があるといえる。つまり、完全には労働時間面のみの要件ではなく、量的要件に質的な要件、労働が提供される環境という要件を併せ持っている可能性がある。例えば、当該事業主の指揮命令下で、空間的・時間的な拘束を受け、継続的ないし断続的に労務又は役務の提供があること、あるいはそれに近い状況にあることが必要とも考えられるのである⁽¹⁶⁾。こうした質的な要件が含まれるとして、それが、どこまで量的な面を離れた独自の要件で、どの程度が量的要件に代替されているのかは、規定からは不明である。ただ、少なくとも、現在では、家族間で

あっても、量的にかなりの労働が提供される状況であれば、そこには雇用類似の関係があると、つまり質的な条件もクリアしているとみなして問題ないだろう。だから、現在では、一応、「専ら従事」を量的要件としてとらえ、このスクリーンをクリアすれば、質的要件は特に事情のない限り、問題にされないのだと理解することが許されよう。

(2) 配偶者控除との関係

次に、配偶者控除との関係をみておきたい。配偶者控除は、昭和 36 年の改正で創設されているが、昭和 28 年の改正で一人目の扶養者控除が大きく引き上げられたこと（2 万円から 3 万 5 千円へ）が実質的な創設ともいえよう。この扶養者控除の引上げについて、政府委員の国会での答弁では、配偶者の労働について考慮した結果であることを述べている⁽¹⁷⁾。また、36 年改正の配偶者控除の創設の説明では、次のように述べる⁽¹⁸⁾。「所得税でございますが、(1)、配偶者控除の創設、これは、従来、配偶者につきましては、扶養親族の一人目として 7 万円引かれておったのでございますが、今回は本人の基礎控除と同額の 9 万円にいたしますということで、ここで 2 万円かた上げるわけでございます。この考え方は、言うまでもなく、夫の所得に対する貢献度からいまして、普通の扶養親族と同一に扱うことはいかなるものであろうかということ、並びに各国のいろいろな例を見ましても、配偶者については本人と同一ないしそれに近い控除をやっているというような関係もございます。また、日本の税制につきまして、現在は分離課税の制度をとっておりますので、夫婦共かせぎの場合と、そうでない一人だけが働いている場合と、負担があまりにも違い過ぎるという面もあって、それらの場合の調整も考えまして、配偶者の控除について本人と同額にしたと、こういうわけでございます。」

また、昭和 35 年 12 月の税制調査会の答弁では、「専従者控除の拡充は、その税制上の根

拠はともかくとして、結果的には、事業所得者に対する特殊の減税を意味し、また、家族が事業に従事する場合の労働報酬を控除することを認める場合には、企業と家計の分離があいまいなわが国の個人事業者の実態からすれば、給与所得者の家庭における家族の労働との関係が微妙な問題となり、ことに主婦の家事労働をどうみるかが大きな問題となる」と述べている。

このように、配偶者控除は、青色事業専従者給与と、理論面でも、バランス論でも、微妙な関係にある。

配偶者控除の性格については、種々の見方があるけれど⁽¹⁹⁾、大きく分ければ①扶養控除と同様に扶養に係る費用が担税力を減ずることに対する調整措置とする見方と、②一家の所得の稼得に貢献する内助の功に対する調整措置とする見方がある（ただ、貢献にも、家事労働を通じた間接的な内助の功の場合と親族の事業等への従事を通じた貢献とがあるう。）。

この点、過去においては、昭和 28 年の一人目の扶養者控除引き上げについて見たように、配偶者の貢献を、事業への従事分も含めて評価していたのである。そして、その後、昭和 29 年改正で、配偶者にも青色事業専従者控除が認められ、一方、昭和 36 年改正では、配偶者控除が納税者本人の基礎控除額と同額で創設されると共に（配偶者控除は 9 万円、扶養者控除は 5 万円）、専従者控除との重複の適用が認められないこととなった。この点は、ダブって認めるのは不合理なので、有利なほうで考えて欲しいと説明されている⁽²⁰⁾。少なくとも、この当時には、家事労働はまだ配偶者控除において所得稼得への貢献が評価されていたと考えられよう。

三木義一教授は、「1974 年に扶養控除と配偶者控除が同額になるまで、配偶者控除のほう少し高かった。この差を説明するために『内助の功』が使われたのであるが、このよ

うな理由は扶養控除と配偶者控除が同額である今日、意味のない説明である。」とされ、「夫の所得から所得のない配偶者の最低生活費分を控除するのが配偶者控除なのである」とされる⁽²¹⁾。

太田弘子教授は、帰属所得たる家事が課税されない上に、被扶養者として配偶者控除を認めるのは理論的におかしい旨指摘され、ライフスタイルが多様化し、女性の社会参加が期待される時代には、仕事や結婚についての女性の選択を妨げない税制が重要であるから、「配偶者という立場に対しての優遇措置である配偶者控除や配偶者特別控除は、廃止すべき時期ではないだろうか」と述べられる⁽²²⁾。

事業主宰者の親族が家庭内で労働を提供した場合（趣味等の自己消費的な時間は含まない）、観念的には、労働の提供を家事への提供と、事業への提供とに区別して考えることが可能である。このうち、家事への提供については、その家族に帰属所得を生む。帰属所得に課税するか否かは立法の問題であるが、わが国では、把握・評価の難しさもあって、課税していない。その労務が生み出す価値、帰属所得が認識されるのであれば、それを生み出すために投下される必要経費としての労務の対価を認識することもできるであろうが、わが国の現下の制度ではそうならない。課税されない帰属所得を生むためにかかった労務の経費は、経費とすることはできないはずである。大田教授はこのことをいわれるのであろう。

森信茂樹教授は、今の時代は価値観が多様化しているので、どのような場合に税を軽減するかは、意見の集約が難しく、減税措置は簡素化・集約化して課税ベースを広げるのが課税の公平に資するとされ、そうした前提で考えると、「配偶者控除の立法趣旨である、『専業主婦のいる家庭は税を負担する能力が低い』という考え方や『専業主婦の内助の功を評価すべきである』という考え方は、共稼ぎ

世帯が多くなっている時代にそれほど説得力を持たなくなっている」と述べられる⁽²³⁾。

全国婦人税理士連盟では、平成6年に、「扶養される妻や内助の功だけを期待される妻はだんだんと少なくなっていくことも考えられます。いずれにせよ望ましい社会作りを阻むような税制であってはならない」との問題意識から、「配偶者控除なんかいらん!?!」というタイトルの本を出版している⁽²⁴⁾。

いずれにせよ、配偶者控除の存否が議論されるなら、青色事業専従者給与についても、一度、影響を考えてみる必要がある。この点は、後に述べたい。

(3) 青色事業専従者給与における家事労働

昭和29年の改正で、青色申告の普及策として配偶者が青色申告控除の対象に加えられたのであるが、この時の国会の政府委員答弁では、配偶者は家事をしているので、専心専従することはないと取り扱ってきたが、家事に従事していれば従事しているなりに別途考えながら専従者控除の中に入れれば、税の理屈を壊さない範囲で、青色申告普及のための恩典になるとしている⁽²⁵⁾。つまり、専心専従していなくても、家事分を除いて給与の額を考えればよいという意味と思われるが、この時に、家事がある場合の「専ら従事」の条件は、これまでと異なり、かなり緩められたものと考えられる。ただ、そこから、一般的に「専ら」の程度自体が緩められたと解するのは適当ではないかもしれない。その後、昭和36年の改正では、やはり「専ら従事」を条件として、白色申告に定額控除が導入されている。この時の状況を見ると、これは、農業に記帳を要求するのが難しい状況で、農業の他の事業との均衡等も考えて導入されたのであるが⁽²⁶⁾、昭和35年12月の税制調査会の「答申の審議の内容及び経過の説明（答申別冊）」では、白色申告者の控除の創設を検討する中で、次のように述べる。「専従者の要件は、青色申告の場合と同様、満15歳（新制中学卒

業)以上の親族で、もっぱら納税義務者の営む事業に従事しているものとすべきであろう。その事業に短期間しか従事せず、又は営業時間の一部だけを手伝う程度の従事者には、事業専従者としての控除は認められない。また、青色申告者の場合は、控除金額の限度内で事業専従者の実際の働きに応じて相当の給与を定めることができるから、ある程度弾力的な運営を期待できるが、白色申告者の場合は、一定の定額控除の方法をとるから、事業専従者の要件としての専従の程度は、青色申告者の場合に比し、ある程度画一的になり、また、多少窮屈となってもやむを得ないであろう。このため、たとえば、納税義務者の事業の年間の就業時間の少なくとも半分以上を事業に従事するといったような具体的な基準を定めることが必要である⁽²⁷⁾。この中では、白色申告者の定額控除に、「たとえば、納税義務者の事業の年間の就業時間の少なくとも半分以上を事業に従事する」などの画一的な従事時間の要件を加えることを提言しており、この年の改正では、「その年を通じて6月を超える期間」「もっぱら従事する」ことを条件とする、旧施行規則が創設された⁽²⁸⁾。この旧施行規則を、税制調査会の説明と照らし合わせて考えれば、白色申告者の場合には、「専ら」は、やはり「そのことばかり」「まったく」の意味で理解され、この場合の分母(何をベースに考えた「専ら」であるか)には、事業者(納税義務者)の事業の平均的な従事時間が意識されていたことになる。また、白色申告者の場合の定額控除の額は、創設時、農業の平均労働日数を151日として、賃金額を乗じて求めて検証されており⁽²⁹⁾、一応農村地域での平均的給与額を満額認める計算がされているから、やはり、この場合の「専ら」は、事業の平均的労働時間の「ほとんど」を想定していると解さざるを得ないことが分かる。なお、農業の場合の「専ら従事した期間」については、年間151日の労働が、一年を通じて6月

を超える期間従事したと考えるものと理解される。現在の白色申告者の定額の控除額は、最大86万円であるが、これは時給800円⁽³⁰⁾とすれば、1075時間に相当し、一日7時間とすると、153日の労働となる。

一方、青色申告者の場合には、当該納税者の経営する事業が一年を通じて営業されなかった場合や、従事する親族が一年を通じて従事できないやむをえない理由があった場合には、従事できる期間の二分の一を超える期間、専ら従事すれば足りるとされている。これは、税制調査会の説明にあるように、青色申告者の場合、控除金額の限度内で事業専従者の実際の働きに応じて相当の給与を定めることができるからである。しかし、青色申告者についても、「専ら従事」の要件自体は、この施行令が設けられた昭和36年の改正でも、また、昭和42年の控除限度額の廃止に際しても残されている。配偶者あるいは家事について条件が緩められ、家事に従事しているなら従事しているなりに別途考えて対象にするとされたにもかかわらず、「専ら従事」の条件が課されるのは、それが依然として第56条の「例外」として第57条が適用される「要件」として機能すること、雇用類似の関係の存在を推認するスクリーニングの役割が期待されたからであろう。やはりある程度厳格に解釈される必要があると考えられる。そして、青色申告の場合も、白色申告の場合も、同じ「専ら」「従事」の用語を同じ条の中で用いているのであるから、「専ら」の意味自体を大きく違って解釈することは難しい。だから、配偶者を対象に加えた時の国会答弁の「家事に従事していれば従事しているなりに別途考えながら専従者控除の中に入れる」の意味は、「専ら」自体の程度を緩めたというより、配偶者の貢献はすべて身分法的相互扶助という考え方を止め、家事部分を除き、事業に従事する部分は雇用類似の関係の存在を認めようとするものである。つまりは、「雇用関係」を類推する

上で、主婦には家事労働があることから、家事に投入される時間以外で「専ら従事」を判断しようとしたと解するのが適当だろう。ただし、家事がどれだけ多くても考慮外におかれるというわけではなからう。この点について、青色申告会では、昭和29年の改正に当たって、配偶者の労働時間についての資料提供を要求され、平均6時間労働しているとの調査結果を提出したが、それが改正に向けての有力な資料になったとしている⁽³¹⁾。

家事について、実際に判断が難しいのは、店番等の自宅勤務や農家等の場合であろう。このうち農家については、青色での申告が難しいことが考慮され、白色の場合の定額の控除が創設された経緯がある⁽³²⁾。店番等については、次のように考えるべきと思われる。まず、必要経費となり、かつ給与所得となるために、原則として、店番等（従事した業務）が、事業に「直接関連」し、「必要」であること、当該事業主の指揮命令下で、空間的・時間的拘束を受け、継続的ないし断続的に労務又は役務の提供があり⁽³³⁾、それが区分可能であることが必要である。店番等は、通常、事業に「直接関連」し、「必要」であり、空間的・時間的拘束を受け、事業主宰者の指揮命令下にあることになるであろうから、店番等に従事したことが正確に記録等に残されていれば、条件を満たすこととなる。そして、その業務の合間に、時間を活用して家事を行ったとしても、それが業務の遂行を阻害していなければ、あえて問題にされない場合もあるということであろう。

なお、家事について、実際に判断が難しい問題は、個人の消費的な時間（趣味の時間等）との区別であると思われる。家事と自己消費的な時間との区別は、外部から、特に後になって検証するには困難が伴う。この事実、青色事業専従者給与の適正な運用を妨げる可能性がある。

6 相当な給与の額との関係

青色事業専従者給与については、次のような指摘がある。「特に、累進課税が強い制度では家族労働者の存在は大きな問題となる。自営業者に対しては青色申告には専従者控除が設けられており、これはそのまま控除となり、世帯の所得を家族で分割することで適用税率を低くすることができる。家族が実際に労働しているかどうかは外部の人間には分からないし、その給与が本当に適当なものかは分かるものではない。」⁽³⁴⁾

では、どうすべきなのか。先に見た裁決の(3)では、「専ら従事」の判定について、「青色申告者の営む事業の内容ないし態様、配偶者等の親族が従事する労務の内容ないし態様、要する期間ないし時間及び頻度等の諸要素を勘案して、当該事業の遂行上必要な労務であり、かつ、事業に専ら従事する期間がその年を通じて6月を超えるかどうかを判断すべきである」と述べていた。所得税法第57条第1項では、「その給与の金額でその労務に従事した期間、労務の性質及びその提供の程度、その事業の種類及び規模、その事業と同種の事業でその規模が類似するものが支給する給与の状況その他の政令で定める状況に照らしその労務の対価として相当であると認められるもの」が青色事業専従者給与の額とする旨規定し、所得税法施行令第164条が、「法第57条第1項（事業に専従する親族がある場合の必要経費の特例等）に規定する政令で定める状況は、次に掲げる状況とする」として、「法第57条第1項に規定する青色事業専従者の労務に従事した期間、労務の性質及びその提供の程度」、「その事業に従事する他の使用人が支払を受ける給与の状況及びその事業と同種の事業でその規模が類似するものに従事する者が支払を受ける給与の状況」、「その事業の種類及び規模並びにその収益の状況」をあげる。

このようにみていくと、「専ら従事」の条件

と「相当の給与」の額の考慮事項とは、相当重なることが分かる。これは、給与額＝賃金×労働時間であるから、「専ら従事」を主に量的な条件と考えても、相当な「従事時間」が「相当の給与」の条件の必要条件となるから、ある意味当然である。ただし、「相当の給与」の認定は、労働の質、つまり従事者の能力にも及び、非常に困難を伴う。そこで、「相当の給与」の判定が困難なときに、「専ら従事」の条件がそれに代わって登場することはないと思われる。所得税法第57条は第56条の特例であり、青色申告者への特典でもあることから、要件に該当することの立証の責任は、まずは納税者にあると考えられる⁽³⁵⁾。ただ、事業所に毎日定時に出勤しているなどの事実が記録等により一応示され、支払額が申請書に記載した限度内での相当の額の給与の支払いであると説明されれば、これを否認するには、課税庁側の立証が必要とされよう。その場合、課税庁は、実際の労働量と労働の価値の評価をもって、給与としての「相当であると認められる額」を判定しなければならないこととなるが、それは現実にはかなり難しい⁽³⁶⁾。明らかに規定の趣旨を外れたような、多額の青色事業専従者給与を含む申告が為された場合⁽³⁷⁾、そして事業への従事が家事労働と紛れて行われ、更には、自己消費的な時間（趣味等）が混在しているなどにより、支払われた給与額に見合うだけの労働量がないと判断される場合には、「専ら従事」の要件を判断することで、青色事業専従者給与の不合理な適用を避け、課税の公平性を担保することもあるだろう。「専ら従事」の要件は、家事関連費が、事業に必要な部分を明確に区分できなければ必要経費として認められないように、従事した時間が他の家事や自己消費的な時間と混じって区分できないときには、家事関連の時間のうち「家事」、「自己消費的時間」あるいは「従事」の時間数が「不明」である（証明できない）として、あるいは「従事」の時

間「少ない」として、適用を排除する役割も担っている可能性がある。「専ら従事」の条件には、現実には、こうした「労務の対価として相当であると認められる」額の条件を代替して、制度の濫用を防止する役割もあるのではないだろうか。この点、租税回避を防止するために設けられた第56条の特例と位置づけられる第57条であるから、その使用に濫用がある場合に、要件を厳正に適用して、濫用を防止することは、制度の趣旨に合っていると考えることができよう。

7 配偶者控除の見直しの影響

現在、扶養者控除（16歳未満）の廃止が決まり、配偶者控除の見直しも検討課題となっている⁽³⁸⁾。配偶者控除の性格については先にみたところ、それが家事労働等の内助の功の評価であれば、青色事業専従者給与にはそうした部分は含まれていないと考えられ、廃止されても理論上の影響はないだろう。また、それが担税力の調整措置と見るのであれば、給与所得には各種控除が適用されるから、バランスは崩れることになろう。しかし、例えば、女性の社会進出を促す理由で廃止されるなら、バランスが崩れることも是認されるのかもしれない。そうであれば、配偶者控除が廃止されても、青色事業専従者控除には、特に影響を及ぼさないことも考えられよう。

しかし、こうした理論上、バランス上の問題と異なる問題が生ずる可能性がある。というのは、現実の問題として、青色事業専従者給与の控除と配偶者控除は重複適用ができないのであり⁽³⁹⁾、配偶者控除がなくなることにより、親族による少ない時間の労働が「専ら従事」の条件を満たすか判定が必要な状況を生み出す可能性があるということである。つまり、現在は、配偶者控除の額以下では、配偶者控除が適用されれば、専従者給与が認められなくても納得する、逆に多少問題があっても、配偶者控除の代わりだからよしとされ

ることがあるかもしれないが、そうした状況がなくなるという意味である。この点、税制調査会の昭和35年12月の「答申の審議の内容及び経過の説明（答申別冊）」⁽⁴⁰⁾では、白色申告書の定額控除の検討においてであるが、次のように述べている。「定額控除7万円とすれば、配偶者は、専従者にあたる場合でも、専従者控除の適用を受けない場合には当然配偶者控除の適用があるから、家事を受け持つ配偶者の専従程度の判定というやっかいな問題はなくなるか、少なくとも緩和されると思われる。また、扶養控除を年齢15歳以上の者について5万円に引き上げる場合には、専従者控除との差が2万円に縮まり、かりに専従者要件を欠いて専従者にならない場合にも、この高い扶養控除が得られるから、専従要件の認定をめぐる紛争も緩和されるものと考えられる」。配偶者控除に相当する労働時間というのは、意外に大きい可能性がある⁽⁴¹⁾。この配偶者控除の額に対応した時間数が、現実には、「専ら従事」を判定する場合の最低限の時間数として必要条件を形成していた可能性もある。

仮に、先に述べたように、青色申告者の場合に、家事が特例として「専ら従事」の判定の考慮外（無制限ではないと思われる。）となるなら、家事時間が多く、事業に従事した時間数がかなり少ないケースで、「専ら従事」の条件を満たしていると主張される場合が多く出てくるかもしれない。

一方、配偶者控除が廃止されることになれば、青色事業専従者給与の特典としての価値は高まる（今までは、青色事業専従者給与を支払っていなければ、配偶者控除が使えたが、それがなくなる。）のであるから、「専ら従事」の要件は、より厳しく運用し、濫用防止の役割を果たす必要があることにもなるだろう。

したがって、制度の濫用を防止する必要があるなら（つまり第56条が廃止になるなどの話がない限り）、少ない従事時間で判定の

必要が出てくることも踏まえ、また、家事の時間と個人の消費的時間（趣味等の時間）との区別がつきにくいことも考えて、基準をより簡素化、明確化することが望まれる。このため、家事の特例的扱いは考慮せずに、一方、「専ら」の意味は社会通念に沿って分かりやすく解し、それを明示し、明示したところに沿って運用を行ってはどうか。例えば、「専ら従事」を本来従事すべき時間（その納税者、事業主宰者が従事する時間、あるいはその事業の通常の従事者が従事すべき時間等であると考えられる。）の「最低50%程度」と解するなど通達等に明記し、それに沿って運用するのが適当と思われる。「専ら」の意味として最低50%程度は必要と解するのが、用語の社会通念に沿った解釈といえるし、仮に雇用類似の関係についてのスクリーニングの役割があるとしても、昔と異なり現在では、通常の労働時間の50%を越えるような量の労働が確保され、それが証明される場合には、家族間においても、労働の質が雇用類似でないとされる可能性は小さいだろう。一方、家事であっても、個人的な消費時間であっても、それによって事業への従事時間が従事すべき時間の50%を割るような「専ら従事を阻害する状態」であれば、制度の適用を認めないことにするのである。そうでないと、制度の濫用があっても、課税当局が労働の価値を含め労働を評価して、「労務の対価として相当」の額でないことを示すのは難しいと考えられる。

8 まとめ

「専ら従事」の条件は、配偶者や扶養者の労働を親族間の身分法的相互扶助とみるのではなく、雇用類似の関係とみることのスクリーニングの条件であると考えられ、また、それが第56条の特例としての要件にもなっていた。裁決等からは、家事や親族間の相互扶助の労働時間は「専ら従事」の時間に含まないこと、従事が少ない場合や他に職業がある

と条件を満たさないと解されていることが分かった。過去の経緯からは、無制限ではないだろうが、家事の取扱いが緩められ、判定の考慮外に置かれる可能性があることが分かった。

「専ら従事」の条件により認められる専従者給与は、「給与」なのであり、この「専ら従事」の条件によって、「家族間の相互扶助」でなく、雇用類似の関係にあることのスクリーニングをしているのであるから、この点からは、「専ら従事」の条件とは、当該事業主の指揮命令下で、空間的・時間的な拘束を受け、継続的ないし断続的に労務又は役務の提供があること、あるいはそれに近い状況であることを審査できる条件でもなければならぬ。これを、これまで「青色申告者の営む事業の内容ないし態様、配偶者等の親族が従事する労務の内容ないし態様、要する期間ないし時間及び頻度等の諸要素を勘案して」判断すると表現してきたものと思われる。また、この条件があることで、納税者に従事の状況を立証してもらい責任を負わせ、濫用を防止していた面もあると考えられる。

今後配偶者控除がなくなるのならば、少量の「従事」が「専ら従事」の条件を満たすか判定する必要が生ずるケースの増加も予想される。そこで、今後は、もう少し基準を簡素化し、明確化していくことが望まれよう。このため、家事の特例的扱いは考慮せずに、実際の従事時間と従事すべき時間の比較等から判断することとし、一方で「専ら」の意味は社会通念に沿って分かりやすく解し、それを明示し、明示したところに沿って運用を行う、例えば、本来従事すべき時間（その納税者、事業主宰者が従事する時間、あるいはその事業の通常の従事者が従事すべき時間等であると考えられる。）の「最低 50%程度」などと通達等で明記し、それに沿って運用するのが適当であると思われる。「専ら従事」の要件が、これまで、完全には従事した時間数で判定で

きる量的関係のみの条件ではなかったにせよ、現在の家族関係に鑑みれば、十分な従事量があり、それが証明されるなら、そこに雇用類似の関係を類推することに問題は少なくなっているものと考えられる。

本稿では、「専ら従事」を、主に量的基準と理解してその簡素化と明確化を提案したけれど、この条件は本質的には、雇用契約類似の関係を抽出するための条件であり、質的な判断も必要とされている可能性があった。それゆえに、現在も種々の要素を「総合勘案」とされているのであろうが、本稿では、家族をめぐる状況の変化から、量的に十分な量の労働があれば、質的な要件（雇用契約類似の関係とみなすための労働条件等）についてもクリアしているとみなせると考えたところである。この点については、家族についての環境の変化等を踏まえ、更なる吟味が必要かもしれない。

-
- ① 会計検査院「平成 12 年度決算検査報告」『所得税の青色申告において青色事業専従者給与を必要経費に算入する制度の運用を適切に行うよう改善させたもの』の(4)「共同事務所等において業務を行う資格事業者が青色事業専従者給与を支払っているのに、専従の実態等が明確でないもの」等。
 - ② 例えば、国税不服審判所、裁決事例集 No.73-168 頁、平成 19 年 1 月 18 日裁決。
 - ③ 例えば、村川満夫編「所得税実務問答集」（納税協会連絡会、平成 20 年 12 月）328 頁では、『専ら従事』とは、原則として、それぞれの事業内容、その親族の職務内容等により、その親族が従事すべき時間において、その時間のほとんどの時間を従事している、あるいは従事しうる状態にあることと考えます」と述べる。
 - ④ 新村出編「広辞苑第六版」（岩波書店、2008 年 1 月 11 日）。
 - ⑤ 東京地方裁判所平成 2 年 11 月 28 日判決。（行ウ）86 号。税資 181 号 417 頁。
 - ⑥ 武田昌輔監修「DHC コメントール所得税法」（第一法規）4214 頁。また、税制調査会「答申

の審議の内容及び経過の説明（答申別冊）」（昭和35年12月）58頁、60頁では、次のように述べる。「上記の原則に対し、主として個人事業者に対する青色申告制度の普及を奨励する見地から、昭和27年に青色申告者について専従者控除が認められ、満18歳以上の配偶者以外の親族について、5万円を限度としてこれに対して支払う給与の必要経費参入が認められることとなった。」「青色申告者について、一定の専従者控除を認めているのは、青色申告者については、企業と家計との分離が認められるという事情もあるが、むしろ基本的には、青色申告制度の普及育成策として理解すべき面が大きい。」

- (7) 掃部実『所得税法等の一部改正について』（国税速報3839号「昭和36年度改正税法総解」）89頁。「…また、税負担の権衡の見地からみても、専従者控除を青色申告者のみに認めることは、白色申告者、殊に農業所得者のように、最も多く家族労働に依存しながら事業の性質上青色申告制度になじめないために専従者控除の利益を受けることができない者を考えるときは不合理でもあるので、今回新たに白色申告者についても、一定の外形的な基準のもとに事業に専従している者を認定し、その専従者についていわば一種の概算的な給与として定額の控除を認めることとする…」
- (8) 最高裁判所平成16年11月2日第三小法廷判決。平成16年（行ツ）第23号。民集215号517頁。
- (9) 千葉地方裁判所平成22年2月26日判決。平成19年（行ウ）第49号。判例集未登載。
- (10) 山口地方裁判所昭和58年3月17日判決。昭和55年（行ウ）第2号。判例集未登載。
- (11) いずれも、国税不服審判所HP (<http://www.kfs.go.jp/>) で閲覧可能である。
- (12) 旧所得税法施行規則第12条の21は、ほぼ現在の所得税法施行令第165条第1項、第2項と同じである。
- (13) 昭和36年の改正では、配偶者控除の規定に、「青色専従者給与額の支給を受けるときは、その者にかかる控除額は、前項の規定にかかわらず、9万円から当該青色専従者給与額を控除した額とする」とある。その後、昭和42年の改正で、税制簡素化の観点から、重複適用を認めないこととなった。現在配偶者控除は、所得税法第83条で、

「控除対象配偶者」を有する場合に認められるが、「控除対象配偶者」とは、同法第2条第1項33号で、「居住者の配偶者でその居住者と生計を一にするもの（第57条第1項（事業に専従する親族がある場合の必要経費の特例等）に規定する青色事業専従者に該当するもので同項に規定する給与の支払を受けるもの及び同条第3項に規定する事業専従者に該当するものを除く。）のうち、合計所得金額が38万円以下である者をいう」と規定されている。

- (14) 播久夫『専従者給与・事業主報酬の理論的根拠』（税経通信40巻13号39頁、1985年）。「長男は父の家業に協力して働いても給与はゼロであった。結婚しても公団住宅の入居資格もないという例や、交通事故の補償額算定で不利益になるという人権問題もあった。父が死んだときには、自分が働いた分が父の財産の中に残り、この遺産に相続税を払うという、しかも他の弟妹に均分相続を主張されるという例もあった。このような不合理に対して、個人青色申告者は店（企業会計）と奥（家計）を区分しており、会社と社長個人が区別されている同族会社と変わるところはないので、『個人青色申告者を同族会社なみに扱い、事業主報酬と家族従事者給与を認めよ』との税制改正運動が展開されてきた。」
- (15) 昭和28年7月23日参議院大蔵委員会での渡辺喜久造政府委員の答弁。「配偶者を排除したということにおきましては、結局配偶者はその家庭にありましてどうしてもやはり家事を見るということがあるのじやないだろうか。完全に家事を放擲して、そして全部専従ということもこれはちよつと考えられない形ではないだろうか。かような意味におきまして妻は除く、これが息子さんでありますとか娘さんであれば、これはもう一応奥さんが別におりますから、全部専従という姿になります。奥さんであればちよつとそれは無理な姿ではないか。ただその代りというのは少し語弊があると思いますが、といつて奥さんが相当働くということも考えられますので、これはまあ勤労者の場合にも、給与所得者についても考えられる問題でございますが、いろいろ御議論も伺いました結果としまして、扶養控除の中につきまして最初の扶養家族ですね、一人については従来の2万円を3万5千円に上げる。まあこういうことで、一応いろいろな御議論につきましても御尤もな

点については十分考慮した結論としまして、最初の一人は3万5千円、6万円に比べますと多少そこにまだ開きはございますが、そういう措置によりまして幾分でもそうした意味の御不満をなくすということを考えたらどうだろうか、かように考えておる次第でございます。」

- (16) 青色事業専従者給与は、所得稼得者にとっては給与所得である。この点で、「給与所得とは雇用契約又はこれに類する原因に基づき使用者の指揮命令に服して提供した労務の対価として使用者から受ける給付をいう。なお、給与所得については、とりわけ、給与支給者との関係において何らかの空間的、時間的な拘束を受け、継続的ないし断続的に労務又は役務の提供があり、その対価として支給されるものであるかどうかが重視されなければならない」（最高裁判所第二小法廷昭和56年4月24日判決、昭和52年（行ツ）第12号、民集35巻3号672頁）ことを考慮する必要がある。
- (17) 昭和28年7月23日参議院大蔵委員会での渡辺喜久造政府委員の答弁（前掲注15参照）。
- (18) 昭和36年2月21日参議院大蔵委員会での村山達雄政府委員の提案説明。
- (19) 酒井克彦「配偶者控除及び配偶者特別控除についての一考察(上)(下)」(税務広報2009年12月、2010年1月)、田中康男「所得控除の今日的意義—人的控除を中心として」(税大論叢48号、税務大学校、平成17年6月)等参照。
- (20) 昭和36年2月21日参議院大蔵委員会での村山達雄政府委員の提案説明。規定は、前掲注13参照。
- (21) 三木義一「日本の税金」(岩波新書、平成15年8月)34、35頁。
- (22) 大田弘子「良い増税悪い増税」(東洋経済新報社、平成14年3月)94～96頁。
- (23) 森信茂樹「日本が生まれ変わる税制改革」(中公新書クラレ、平成15年9月)89、90頁。
- (24) 全国婦人税理士連盟編「配偶者控除なんかいらなない!？」(日本評論社、平成6年6月)27頁。
- (25) 昭和29年3月16日参議院大蔵委員会での渡辺喜久造政府委員の答弁。「一応青色申告というものもできるだけ普及するという方向には進んでいきたい。そこで一応我々のほうとして出ました結論は、いわゆる専従者控除の中に配偶者を入れようじやないか、これは二つの考え方があるわ

けでございます、我々はこちらでもいろいろ配偶者を除いたほうがいいのかという御説明を申し上げていたわけでございますが、その根拠付けとしましては、配偶者のかたは一応家事もなさつていらつしやる、そのかたが専心専従されることもない、これを入れるのはおかしいじやないかといつて除いて参つたのでありますが、その後更に検討して参りますと、やはり配偶者を入れる、家事に従事していれば従事しているなりに、一応7万円といひますか、6万円といひますか、これは一つの最高限度でございますから、家事に従事していれば従事しているなりに別途考えながら専従者控除の中に入れる、これはやはり専従者のほうへ入りますと、従来一人目で現行税法でいえば3万5千になつておつた人が、今度は奥さんからその次の人に移るわけでございますから、家族の多いかたですと、現行法でいえば1万5千円、それが7万円に上るわけですから、そういう意味からしますと、これは税の理窟からいひましても、十分裏付けできますし、同時に青色申告をなさつていらつしやるかたにつきましては、相当のフェイヴァーと考え得るのじやないだろうか、余り税の理窟を壊さない範囲におきまして、同時に青色申告をできるだけ普及する意味での恩典を与えてゆきたい、こう考えまして、専従者控除という制度の中に配偶者を入れることで、相当のフェイヴァーが拡大したということはいひ得るのじやないかと思つております。」

- (26) 前掲注7参照。
- (27) 税制調査会「答申の審議の内容及び経過の説明(答申別冊)」(前掲注6参照)65頁。
- (28) 昭和36年2月9日衆議院大蔵委員会での村山政府委員の答弁。「これは、現行の、大体青色についての考え方において、専従かどうかというようなことを実務上やっておりますが、その辺を参考にしながら、きめて参りたいと思つております。おおよその考えとしましては、やはり一年のうち半年以上ぐらひは従事するということが必要ではなからうか。やはり専従ということでございますので、実際の形としては、他に特定の主たる職業を持っているようなものが専従することもないだらうと思ひますし、また昼間の学校に通つておるものが専従するということもないだらうと思ひます。夜間学生であれば、それは昼間の仕事に従事することができると思ひますが、そういう

ところをねらいまして、政令でその細目をきめていきたいという考えであります。」

(29) 昭和 36 年 2 月 9 日衆議院大蔵委員会での村山政府委員の答弁。「7 万円でございますが、これはいろいろな角度から計算したわけでございます。一つは、農村におきます他人労働の手間があります。その手間賃で一年間平均どれくらい働くものか。一応 200 日くらい働くものとして、それでどれくらいになるかという計算をしますと、7 万円よりちょっと低いところが出るわけがあります。一方、農家における実際の稼働日数の調査をとりまして、それはもちろん耕作反別の規模によって違いますが、一町五反から二町あたりのところを平均とってみますと、全国平均では年間で大体 151 日くらい、こんな答えが出ております。その辺でその場合の基準になっております単価をかけましても、なお 7 万円より低くなっておる。近いところではあります、その辺をにらみまして、7 万円ならばそんなに少なくないじゃないか、こんな感じがいたします。」

(30) 厚生労働省「毎月勤労統計特別調査（平成 20 年）」から、企業規模 1~4 人の家族労働者の平均賃金（勤続一年以上・ボーナス込）は、一時間当たり換算で、全産業で 1220 円、卸小売業で 1041 円、特に女性住込みに限定すると、全産業で 982 円、卸小売業で 800 円であることが示される。

(31) 全国青色申告会総連合「青色申告運動三十年」（昭和 55 年 10 月、東京青色申告会連合会）31 頁。「しかし、妻が除かれているのは、個人企業の実態に合わない、この改正を求めたところ専従者控除の対象は 29 年の改正で『配偶者及び 15 歳以上』と拡大された。ところで、配偶者を認めてもらうためには『妻はどれだけ専従しているか』を実証することが要求され、女子家政学部に紹介しても資料はなく、労働省に『労働者の妻の生活時間』、農林省に『農家主婦の労働時間』の資料はあったが、中小企業関係の資料はなかった。そこでにわかにかに当時の東京都内約一万人の会員について調査を実施した。極めて短期間しかなかったが、会員の協力によって 6 千件ほど回答をえ、妻は一日平均 6 時間ほど専従していることがわかり、有力な資料となった。」

(32) 前掲注 7 参照。

(33) 前掲注 16 参照。

(34) 例えば、吉田和男「21 世紀日本のための税制

改革—所得税の改革」（平成 12 年 4 月、大蔵財務協会）142 頁。

(35) 所得税法施行規則第 62 条でも、「税務署長が必要があると認める場合には、青色申告者でその者と生計を一にする親族に給与の支払をする者に対し、帳簿を備え、その親族の労務に従事した期間、労務の性質その他その労務の事績を明らかにする事項の記載を命ずることができる」と定める。

(36) 税制調査会「答申の審議の内容及び経過の説明（答申別冊）」（前掲注 6 参照）69・70 頁でも、限度額の引き上げについて述べた部分ではあるが、次のような指摘がある。「青色申告者の専従者控除は、一定の控除限度以下で、専従者の実際の働きに応じて相当の給与を決めるためのものであるから、実額控除の方法をとる白色申告者の場合に比べると、その控除限度額はゆりのあるものであってもよいという意見があろう。比較の問題としては、確かにそうであるが、税務執行の実験に徴すると、個々の労働の価値の評価を行うことは至難に近いことであって、実際上、し意的に決められる給与の多寡によって負担のバランスが左右される面があることを否定できない。そこで限度額の引上げに当たってはこのような点についても考慮を払う必要がある。」

(37) 青色事業専従者給与は、所得税法第 57 条第 2 項に定める書類に記載した金額の範囲内で支払いを受けた「労務の対価として相当であると認められる」「給与」であるが、その申請書類には、職務の内容、給与の金額、支給期等を記載する。ここに記入する給与の金額は、限度額ではあるが、原則月額で記入することとされており、実際の労働時間や労働の質にかかわらず、高めの額が記入され、それが実際に支払われてしまうことも起こりうると思われる。ちなみに、平成 19 年分申告所得税標本調査（国税庁長官官房企画課、平成 21 年 3 月）によれば、青色事業専従者給与の一人当たり平均額は、219 万 1347 円。これに、先の厚生労働省の統計（前掲注 31 参照）の小規模企業全産業の数字、一時間あたり平均給与 1220 円を当てはめて計算すると、1796 時間の労働時間となる。

(38) 平成 22 年度税制改正大綱（平成 21 年 12 月 22 日）では、「配偶者控除については、その考え方等について広く意見を聴取しつつ整理を行っ

た上で、今後、その見直しに取り組むこととします」と述べる。

(39) 前掲注 13 参照。

(40) 税制調査会「答申の審議の内容及び経過の説明（答申別冊）」（前掲注 6 参照） 67 頁。

(41) 先の厚生労働省の統計（前掲注 30 参照）の数字を使い、38 万円の控除額に達するのに必要な労働時間を計算するなら、全産業の一時間当たり 1220 円で計算すると 311 時間、また、卸小売業女性住込みの一時間当たり 800 円で計算すると 475 時間となり、これは 26 週間（半年超）で考えれば、週当たり 18.3 時間の労働時間となる。