

鳥取地方裁判所 平成●●年（○○）第●●号 課税処分取消請求事件
国側当事者・国（鳥取税務署長）
平成27年12月18日一部認容・控訴

判 決

原告	甲
同訴訟代理人弁護士	関戸 一考
同	関戸 京子
被告	国
同代表者法務大臣	岩城 光英
同指定代理人	檜野 一穂
同	新居 隆志
同	笹木 祐司
同	小西 真弓
同	楠 博文
同	森田 直樹
同	山内 弘昭
同	矢野 聡彦
同	阿井 賢二
同	稲田 洋三
処分行政庁	鳥取税務署長 多賀社 安夫

主 文

- 1 鳥取税務署長が原告に対して平成24年3月13日付けでした原告の平成20年分の所得税の更正処分（ただし、国税不服審判所長の裁決により一部取り消された後のもの）のうち、総所得金額1935万4215円、還付金の額に相当する税額122万3938円を超える部分及び過少申告加算税の賦課決定処分（ただし、同所長の裁決により一部取り消された後のもの）のうち16万7000円を超える部分を取り消す。
- 2 原告のその余の請求をいずれも棄却する。
- 3 訴訟費用は100分し、その98を原告の負担とし、その余を被告の負担とする。

事 実 及 び 理 由

第1 請求

- 1 鳥取税務署長が原告に対して平成24年3月13日付けでした原告の平成20年分の所得税の更正処分（ただし、国税不服審判所長の裁決により一部取り消された後のもの）のうち、総所得金額1426万4215円、還付金の額に相当する税額290万3638円を超える部分及び過少申告加算税の賦課決定処分（ただし、同所長の裁決により一部取り消された後のもの）を取

り消す。

- 2 鳥取税務署長が原告に対して平成24年3月13日付けでした原告の平成21年分の所得税の更正処分（ただし、国税不服審判所長の裁決により一部取り消された後のもの）のうち、総所得金額1647万3203円、還付金の額に相当する税額188万1731円を超える部分及び過少申告加算税の賦課決定処分（ただし、同所長の裁決により一部取り消された後のもの）を取り消す。
- 3 鳥取税務署長が原告に対して平成24年3月13日付けでした原告の平成22年分の所得税の更正処分（ただし、国税不服審判所長の裁決により一部取り消された後のもの）のうち、総所得金額1607万5600円、還付金の額に相当する税額168万2430円を超える部分及び過少申告加算税の賦課決定処分（ただし、同所長の裁決により一部取り消された後のもの）を取り消す。

第2 事案の概要

1 事案の要旨

本件は、税理士業を営む原告が、①その妻乙（以下「乙」という。）を青色事業専従者として乙に対し支給した平成20年分ないし同22年分（以下「本件各年分」という。）の給与（以下「本件各専従者給与」という。）の額並びに②原告の平成16年分ないし同18年分の事業所得に関する各更正処分及び過少申告加算税の各賦課決定処分の取消しを求める課税処分取消訴訟に要した弁護士費用等（以下、同訴訟を「前件訴訟」、これに要した費用を「前件訴訟費用等」という。）を、それぞれ事業所得の金額の計算上必要経費に算入して、別表1の本件各年分における「確定申告」欄記載のとおりにした各確定申告について、鳥取税務署長（以下「処分行政庁」という。）が、原告に対して、本件各専従者給与のうち乙の労務の対価として相当であると認められる金額を超える部分及び前件訴訟費用等を必要経費に算入することはできないとして、別表1の「裁決」欄記載のとおり本件各年分における所得税の各更正処分（ただし、国税不服審判所長の裁決により一部取り消された後のものである。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（ただし、国税不服審判所長の裁決により一部取り消された後のものである。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。）を行ったことに対し、本件各専従者給与の全額が乙の労務の対価として相当であり、また、前件訴訟費用等は業務との関連性を有するものであって、いずれも必要経費であり、本件各処分は違法であるとして、本件各処分の取消しを求める事案である。

2 前提事実（証拠等認定の根拠を示さない事実は、当事者間に争いがない。）

（1）当事者等

ア 原告は、昭和58年4月●日に税理士の登録を受け、開設した事務所（以下「原告事務所」という。）において税理士業を営む税理士である。

イ 乙は、昭和54年4月に原告と結婚し、原告事務所の開設当初から原告事務所で勤務しており、本件各年分において、いずれも年間を通じて原告の事業に従事していた。

乙は、税理士資格を有していない（以上、乙22、弁論の全趣旨）。

（2）前件訴訟の経緯及び結果

ア 原告は、昭和59年2月9日、処分行政庁に対し、所得税の青色申告承認申請をするとともに、乙を青色事業専従者とする届出をし、同年分以降の所得税の青色申告承認を受けた（乙8、9）。

イ 原告は、乙が原告の事業に従事したことの対価として、平成１６年分ないし同１８年分について給与を支給し、これを事業所得の金額の計算上必要経費に算入し、処分行政庁に対し、上記各年分について、それぞれ確定申告をした。

これに対し、処分行政庁は、乙の労務の対価として相当であると認められる金額を超える部分は必要経費に算入することができないとして、所得税の各更正処分及び過少申告加算税の各賦課決定処分をした。

これについて、原告は、乙に対して支給した給与の全額がその労務の対価として相当であって、上記各処分は違法であるとして、平成２１年１２月１日、鳥取地方裁判所に対し、その各取消しを求める訴えを提起した（甲６。前件訴訟）。

ウ 原告は、前件訴訟の弁護士費用（着手金、諸経費、裁判所に出頭する際の日当等）及びその支払に要した振込費用として、平成２１年に４０万３７５０円、同２２年に１５万９３９０円を支出した（前件訴訟費用等）。

エ なお、鳥取地方裁判所は、前件訴訟について、平成２４年６月●日、原告の請求を一部認容し、これに対して被告が控訴し、原告が附帯控訴をしたところ、広島高等裁判所松江支部は、平成２５年１０月●日、被告の敗訴部分を取り消し、原告の請求を棄却した。これに対し、原告が上告受理申立てをしたところ、最高裁判所は、平成２７年２月●日、同申立てを受理しない決定をし、前件訴訟は確定した（以上、甲６、乙３、４７）。

（３）本件各処分の経緯

ア 原告は、乙が原告の事業に従事したことの対価として、平成２０年分は１１６０万円、同２１年分及び同２２年分は各１０００万円を給与として支給した（本件各専従者給与）。

イ 処分行政庁は、原告に対し、平成２４年３月１３日、本件各専従者給与のうち乙の労務の対価として相当であると認められる金額を超える部分及び前件訴訟費用等を必要経費に算入することはできないとして、別表１の「更正処分等」欄のとおり、各更正処分及び過少申告加算税の各賦課決定処分をした。

これに対し、原告は、平成２４年５月７日、異議申立てをするも、処分行政庁は、同年６月１９日、これを棄却した。

これについて、原告は、平成２４年７月１７日、国税不服審判所長に対し、審査請求をしたところ、国税不服審判所長は、同２５年５月２９日、別表１の「裁決」欄のとおり、各更正処分及び過少申告加算税の各賦課決定処分を一部取り消した（以上、甲１ないし３〔各枝番号を含む。〕）。

ウ 原告は、平成２５年９月２６日、本件訴えを提起した。

３ 争点及びこれに対する当事者の主張

本件の争点は、①本件各専従者給与の額は乙の労務の対価として相当であるか、すなわち本件各専従者給与の全額を、原告の事業所得の金額の計算上、必要経費に算入してよいか（争点１）、②前件訴訟費用等を必要経費に算入してよいか（争点２）である。以下では、（１）（２）で争点ごとの当事者の主張を示し、（３）において各争点を踏まえた当事者の主張の結論部分を対比する。

（１）本件各専従者給与の額は乙の労務の対価として相当であるか（争点１）

ア 被告の主張

（ア）本件各年分における、年間を通じて原告事務所に勤務していた他の従業員（以下「本件

各使用人」という。)の給与の平均額は、平成20年分が376万3500円、同21年分が382万3000円、同22年分が362万7500円であるところ、本件各専従者給与の金額(前提事実(3)ア)は、本件各使用人の上記平均額の2.62倍から3.08倍と極めて高額なものであった。

所得税法57条1項及び同法施行令164条1項は、①同法57条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(同法施行令164条1項1号)、②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(同項2号)、③その事業の種類及び規模並びにその収益の状況(同項3号)の各要素(以下、①ないし③を、要素①ないし③ということがある。)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は、同法56条の規定にかかわらず、その居住者の当該事業における事業所得の金額の計算上必要経費に算入することとしている。本件各専従者給与の全額が、これらの規定に照らし、乙の労務の対価として相当であるというためには、乙の労務の実態が本件各使用人のそれとは質的に異なる程の大きな差異があることが必要であるが、次のとおり、そのような差異があるとはいえない。

a 乙の労務提供の程度

乙及び本件各使用人の勤務時間を客観的かつ明確に明らかにする記録はない。もっとも、乙及び本件各使用人の日々の業務の内容は、大半が入力事務であり、専ら原告事務所にある各自の専用パソコンを使用して税務会計事務を行うというものであり、そのような業務内容からすれば、パソコンのログ記録は、おおむね乙と本件各使用人の勤務時間を表すものと考えられる。本件各年分の一部の期間(平成20年1月1日から同年9月30日まで及び同22年1月1日から同年12月31日までの期間)におけるログ記録によると、別表2のとおり、乙のパソコンの稼働時間は、本件各使用人のうち最も稼働時間が長い使用人のパソコンの稼働時間の約1.34倍にとどまっている。このように、乙の原告の事業に従事していた時間が本件各使用人と比較して著しく長時間に及んでいたとはいえない。

したがって、乙が原告のために提供していた労務の程度は、基本的に本件各使用人と同程度のものではあったというべきである。

b 乙の労務の性質

税理士法は、税理士が、同法2条1項に規定する税理士業務のほか、これに付随して財務書類の作成等その他財務に関する事務を業として行うことができる旨規定し(同法2条2項)、また、税理士でない者については、税理士業務を行ってはならないこと(同法52条)等を規定している。これらの規定によれば、税理士法は、税理士の名称を用いて業務を行う限り、税理士が、税理士でない者に同法2条2項の業務を担当させる場合であっても、最終的には税理士による監督を予定しているとみるべきである。

原告は、税理士として原告事務所を開設し、原告の責任において顧客から税務、会計事務の委任を受け、それに関する業務を遂行していたのであり、乙は税理士資格を有していなかったのであるから、原告事務所における乙の労務の性質は、基本的に税理士業務の補助の域を出るものではない。現に、乙は、税務業務のみならず会計業務についても、原告から指導監督を受けていた。また、乙のみが学校法人及び医療法人の会計業務

を行い、その他労務管理等の庶務的な事務をしていたが、これらの会計業務が、通常の会計業務と比べて特殊専門的な会計知識がないとできないようなものではないし、庶務的な事務をしていたという点についても、青色事業専従者がこれらの事務をするのは一般的なことであって、これらをもって、乙の労務の性質が、税理士である原告の補助事務を超えて原告事務所の共同経営者のようなものに変質するものとはいえない。

以上からすれば、原告の事業に従事していた乙の労務の性質は、税理士業務の補助事務に従事している本件各使用人の労務と異なるものではなかったというべきである。

- c 以上のとおり、原告事務所における乙の労務の実態は、本質的に税理士業務の補助であり、本件各使用人のそれと同様、同等であって、大きな差異はなかったと認められるにもかかわらず、本件各専従者給与の額は、前記のとおり本件各使用人の給与の額に比較して極めて高額であり、乙の労務の対価として不相当であるから、本件各専従者給与のうち、その労務の対価として相当であると認められる金額を超える部分は、原告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) そこで、所得税法57条1項及び同法施行令164条1項に照らし、乙の労務の対価として相当と認められる額について、その事業に従事する他の使用人が支払を受ける給与の額と比較する方法（以下「使用人給与比準方式」という。）や、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受ける給与の状況と比較する方法（以下「類似同業者給与比準方式」という。）の中から、適切な方法を用いて算出すると、次のとおりとなる。

a 使用人給与比準方式

本件各年分において乙が原告の事業のために提供していた労務の程度については、パソコンのログ記録によって、その稼働時間が、本件各使用人のうちもっとも稼働時間が長い使用人のパソコンの稼働時間の約1.34倍の時間であることが明らかになっているにすぎない。

そうすると、原告事務所における乙の労務の性質が基本的に本件各使用人と同等であったとしても、本件各使用人との労務提供の程度の差異が明確でない以上、使用人給与比準方式によって、乙の労務の対価として相当な額を認定することは、適当ではない。

b 類似同業者給与比準方式

同方式は、業種、業態の同一性、事業所の近隣性、事業規模の近似性などの抽出基準により類似同業者を抽出し、当該類似同業者が配偶者その他の親族に支給した給与の平均額を算出して当該事案で問題となる青色事業専従者に対する給与と比較する方法である。前記のとおり、本件においては、使用人給与比準方式による認定が適当でない以上、乙の労務の対価として相当な額を認定するには、類似同業者給与比準方式によって認定することが相当である。

そこで、類似同業者の抽出を、原告事務所との近隣性を考慮し、鳥取県及び鳥取税務署近隣の各税務署長（鳥取、倉吉、米子、津山）に対して、広島国税局長が、『同業者調査表』の作成及び提出について（指示）」（以下「本件通達」という。）を発出し、各税務署長から回答を得る方法（以下「通達回答方式」という。）により行ったところ、結果は別表3のとおりとなった。本件通達における抽出基準は別紙のとおりであるところ、まず、通達回答方式は、同基準を満たす者を機械的に抽出するものであるから、抽

出過程に忖意が入らないという利点があるし、抽出された類似同業者（以下「本件類似同業者」という。）の数は、平成20年分が8人、同21年分が7人、同22年分が5人であり、類似同業者の特殊性ないし個別事情等を平均化するに足りるものであるから、本件類似同業者が青色事業専従者に対して支給する給与の平均額は、乙の労務の対価として相当な額であるといえることができる。

上記平均額は、平成20年分は483万7370円、同21年分が469万7263円、同22年分が486万4174円であるから、これが、乙の労務の対価として相当な額となり、これを超える部分は、原告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。

したがって、本件各専従者給与から対応する年分の上記平均額を控除した額、すなわち、平成20年分は676万2630円、同21年分は530万2737円、同22年分は513万5826円が、原告の事業所得の金額の計算上、必要経費に算入することができない額となる。

イ 原告の主張

所得税法57条1項、同法施行令164条1項が規定する要素①ないし③（①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、②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、③その事業の種類及び規模並びにその収益の状況）に照らすと、次のとおり、本件各専従者給与は、乙の労務の対価として相当であるといえるべきである。

（ア）乙の労務の提供の程度（要素①）

乙は、原告の配偶者であり、原告と生活を共にする者であって、他の本件各使用人とは異なり、自宅に資料を持ち帰って仕事をしていた。

したがって、乙は、本件各使用人とは異なり、原告事務所に設置されているパソコンのログ記録によって認められるパソコンの稼働時間を大幅に上回る時間、勤務していた。

（イ）乙の労務の性質（要素②）

乙が原告事務所に勤務し会計業務に従事した期間は、平成20年12月31日時点において31年を超えており、乙は、会計業務に熟達したベテランであった。

原告の事業は税理士業であるところ、税理士業における会計業務は、税理士の独占業務である税務申告業務を行うにあたって、その申告額を計算するための基礎になっており、極めて重要な役割を担っている。乙は、原告事務所の会計業務の約5分の2を自ら処理し（この中には、学校法人や医療法人のような、通常の会計業務と異なる特殊性を有するものも含まれていた。）、本件各使用人が処理したその余の約5分の3について、更にチェックし、会計業務の重要事項について、適宜原告と相談して処理を進めるなど、原告事務所の会計業務の責任者として勤務してきた。このことは、原告と乙は、平成23年2月●日、個人及び法人の会計帳簿の作成に関する業務を目的とし、両名を代表取締役とする株式会社Dを設立し、乙が上記業務を取り仕切っていることから裏付けられる。

また、乙は、原告事務所の維持のため、設備や備品（パソコン、会計ソフト等）の発注といった事業の根幹に関わる業務を担当していた。

以上のような乙の労務の性質や内容からすれば、乙は、原告事務所の会計部門の責任者

であるばかりか、共同責任者であったともいうべきであり、乙の給与水準は、共同経営者としてのそれにふさわしい額ということになる。

(ウ) 使用人給与比準方式について（要素②）

乙は、原告事務所の会計部門の責任者であるばかりか、共同責任者であったのであり、本件各使用人は、その指揮を受けていたのであるから、乙の労務の提供の程度及びその性質は、本件各使用人のそれとは大きく異なっている。

したがって、使用人給与比準方式によって労務の対価の相当性を判断することは妥当ではない。

(エ) 類似同業者給与比準方式について（要素②）

本件通達による類似同業者の抽出基準は、類似同業者において業務に従事する者の給与の比較のみを基準にして相当性の判断をしているものであり、事業者側の個別事情である要素①、③を何ら勘案しないものであって、これをもって労務の対価として相当な額を算出することは、所得税法５７条１項、同法施行令１６４条１項の法令解釈を逸脱する違法な解釈というべきである。

仮に、通達回答方式によるのであれば、まず、乙は会計業務の責任者として原告業務に従事していたのであるから、別紙の抽出基準に加え、「青色専従者が会計責任者として従事していること」又は「青色専従者が会計部門を統括し他の従業員を指揮していること」という選定基準を加えるべきであった。また、本件通達によって得られた類似同業者に対しては、上記基準と同内容の調査を実施して、これらに該当する類似同業者を選ぶべきであった。そして、事業規模について倍半基準（原告の収入金額のおよそ半額から倍額の範囲内にあることを要する、との基準）を設けたことにより、類似同業者間で最大４倍の較差が発生しており、原告事務所との事業規模の同一性が担保されているとはいえず、したがって、これをもとに平均額を求めるべきではなかった。加えて、被告は、津山税務署管内の事務所を含めて類似同業者を抽出しているが、日本海に面した鳥取税務署管内の経済圏と中国山脈の盆地である津山税務署管内のそれとは異なり、同管内の類似同業者を抽出している点でも不合理である。

以上のように、事業者側の個別事情を無視した本件通達による類似同業者の抽出基準及びその運用は、上記各条項の解釈を誤ったものであり、類似同業者給与比準方式によって労務の対価としての相当性を判断することは許されない。

(オ) 要素③についてみるに、原告の事業は税理士業であるところ、税理士業における会計業務は、税理士の独占業務である税務申告業務を行うにあたって、その申告額を計算するための基礎になっており、極めて重要な役割を担っている。そして、乙は、そのような会計業務の責任者であって、原告事務所の共同経営者としての地位を有していた。

(カ) 個人事業主が、使用人に対してどの程度の給与を支払うかについては、使用人の能力、労働時間等を踏まえ、当該事業の規模や収益状況、今後の見通しのほか、当該給与額にすることによる従業員の心理的影響などについても勘案して、裁量をもって判断するものである。所得税法５７条１項、同法施行令１６４条１項は、前記①ないし③の各要素を考慮することを定めており、事業者の裁量が働くことを前提としているといえる。したがって、労務の対価の相当額については一定の幅が存在し、これが客観的に相当とはいえない特別な事情が存在する場合にはじめて、上記裁量の範囲を逸脱したものとして、違法になると

いうべきである。

本件各専従者給与は、本件各年分における原告の所得金額を超えてはならず、それよりはやや低い水準となっているのであって、乙に税理士資格がないことを考慮してもなお、本件各専従者給与が乙の労務の対価として客観的に不相当である特別な事情があるとはいえない。

したがって、本件各専従者給与の全額が、乙の労務の対価として相当性を有し、原告の事業所得の金額の計算上必要経費として算入することができ、これらの一部を必要経費として算入しなかった本件各更正処分及びこれを前提とする過少申告加算税の各賦課決定処分は違法である。

(2) 前件訴訟費用等の必要経費該当性（争点2）

ア 被告の主張

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は、別段の定めがあるものを除き、総収入金額を得るために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の額とし、同法45条1項柱書き及び同項1号は、家事上の経費等は、事業所得の金額の計算上必要経費に算入しないと規定する。以上の定めからすれば、必要経費として算入されるのは、それが事業活動と直接の関連を有し、当該業務の遂行上必要なものに限られ、それ以外の費用は、家事費に該当し、必要経費には算入されないというべきである。

そして、所得税に関する紛争である前件訴訟によって得られる利益は、税理士の業務遂行によって得られる利益とは異なるものであって、前件訴訟は、事業上の利益を得るためのものではない。また、前件訴訟を提起しなければ、税理士としての業務を遂行することができないものではないし、当該業務の遂行に法律上の支障を生じさせるものでもない。

このように、前件訴訟費用等は、その事業と直接の関連を持ち、事業の遂行上必要な費用に当たるとすることはできないから、これを、本件各年分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。原告は、平成21年分において40万3750円を、同22年分において15万9390円を、原告の事業所得の金額の計算上、必要経費に算入しているが、そのような処理は許されない。

イ 原告の主張

所得税法37条1項において、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は、当該業務の遂行上必要なものであればよく、それが事業活動と直接の関連を有するものに限定されるべき理由はない。

販売費及び一般管理費に関する紛争のために支出した費用については、業務の遂行上必要なものであることには異論はないところ、その一つである給与に関する紛争であっても同様である。従業員に対する給与をいくら支払うかは、事業所得を左右させる問題であり、それは、青色事業専従者に支給した給与が労務の対価として相当であるかどうかについて国と紛争になった場合も同様であって、業務の遂行上必要な費用であるといえる。

また、原告のような税理士が、青色事業専従者に対して給与を支給する顧客を持っていることは通常であり、同給与の額としての相当額について相談されることもしばしばであるところ、原告が採用する解釈が誤っているということになれば、税理士としての能力や資質に疑問を生じさせることになるのであって、業務と密接に関連している。

したがって、前件訴訟費用等は、必要経費にあたる。

(3) 小括（双方の主張の結論）

ア 原告の主張

本件各処分のうち、本件各更正処分については、本件各専従者給与及び前件訴訟費用等をいずれも原告の事業所得の金額の計算上必要経費に算入する結果、総所得金額及び納付すべき税額は別表1の「確定申告」欄のとおりとなるから、各欄を超える部分は違法となる。

本件各処分のうち、本件各賦課決定処分については、上記のとおり、違法な各更正処分を前提とするものであるから、違法となる。

イ 被告の主張

本件各処分のうち、本件各更正処分については、別表4記載の計算の結果、納付すべき税額は、同表⑰欄記載の額となり、同処分により納付すべき税額（同表⑲欄）はいずれもこれらを下回るので、本件各更正処分は適法である。

本件各処分のうち、本件各賦課決定処分については、別表5記載の計算の結果、加算税額は、同表⑬欄記載の額となり、同処分の額（別表4⑳欄）はいずれもこれらを下回り、かつ、いずれも国税通則法65条所定の過少申告加算税の賦課要件に欠けるところはないから、本件各賦課決定処分も適法である。

第3 判断

1 争点1（本件各専従者給与の額は乙の労務の対価として相当であるか）について

- (1) 所得税法57条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と生計を一にする配偶者等で専らその居住者の営む事業に従事するもの（青色事業専従者）が給与の支払を受けた場合、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は、同法56条の規定にかかわらず、その居住者の当該事業における事業所得の金額の計算上必要経費に算入することとし、「その他の政令で定める状況」について、所得税法施行令164条1項は、①所得税法57条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（同項1号）、②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（同項2号）、③その事業の種類及び規模並びにその収益の状況（同項3号）と規定している（要素①ないし③）。

以上のように、青色事業専従者に支給した給与の額が、その労務の対価として相当であるといえる場合に、例外的に必要経費としての算入を認めていることからすれば、当該給与が必要経費として認められるためには、提供された労務との対価関係が明確であることが必要であるというべきである。

- (2) 以上を前提に検討するに、前提事実、後掲の各証拠及び弁論の全趣旨によれば、次の事実を認めることができる。

ア 乙は、昭和52年2月1日、原告事務所とは異なる税理士事務所において勤務し、同58年4月以降は、原告事務所において勤務している。税理士資格を有してはいないが、本件各年分の初年（平成20年）の時点で、約30年にわたって、税理士事務の補助及び会計業務に従事していた。平成16年又は同17年ごろには、ファイナンシャルプランナー2級及び

簿記２級の資格を取得した。

平成２０年当時、原告事務所においては、少なくとも、勤続年数が約１２年の者（丙〔以下「丙」という。〕）、約８年の者、約７年の者が勤務しており、原告及び乙が最も長く勤務していた（以上、甲５の２、乙６、１８、１９、２２、４８、証人乙・１頁以下）。

イ 原告は、昭和５９年２月９日、処分行政庁に対し、所得税の青色申告承認申請をするとともに、乙を青色事業専従者とする届出をし、同年分以降の所得税の青色申告承認を受けた。以降、原告は、上記届出について変更の届出を数回し、平成９年９月１日には、乙の仕事の内容・従事の程度を、「毎日１０～１２時間」、「税理士業務の補助」とし、給料を月額８０万円、賞与を、７月は「月給の１～２か月」、１２月は「月給の１～３か月」とする変更の届出をした（乙８ないし１１）。

ウ 本件各年分における勤務時間等

（ア）本件各使用人の勤務時間は午前９時から午後５時あるいは午後５時半までであり、土曜日と日曜日は基本的に休みであったが、確定申告の時期である２月、３月頃には残業や休日出勤があった（甲５〔枝番号を含む。〕、乙１２、１５、１７の１ないし１７の３、１８、１９、証人乙・２頁、原告本人・２０頁）。

（イ）乙は、遅くとも午前８時ころには出勤し、午後６時ころまで勤務し、残業や休日出勤をすることもあった。また、原告事務所内のパソコンの使用時間（ただし、平成２０年１月から同年９月３０日まで及び同２２年１月１日から同年１２月３１日まで）についてみると、別表２のとおり、乙のパソコンの稼働時間は、本件各使用人のパソコンの中で最も稼働時間が長かった丙のその約１．３４倍となる（甲１〔枝番号を含む。〕、乙１５、１７〔枝番号を含む。〕、証人乙・２頁以下）

エ 原告事務所における労務の実態

（ア）本件各使用人の業務内容は、伝票等の内容をパソコンに入力するなどして会計帳簿や納税申告書を作成するなど、パソコンの入力業務を中心とするものである。本件各使用人は、これらの業務について疑問等があれば、原告又は乙に質問をするなどしており、原告事務所の関与先などに関する質問は、原告事務所の関与先の窓口である原告に、会計帳簿や納税申告書の内容などに関する質問は乙に対してすることが主であった。また、原告のみならず、乙からも、主に会計業務について指示を受けるなどしていた（甲５〔枝番号を含む。〕、乙１８、１９、証人乙・４頁以下、原告本人・１３頁以下）。

（イ）乙は、上記業務に加え、本件各使用人が作成した会計帳簿や納税申告書の内容について一次的にチェックをし、原告のチェックを経て、完成させている。会計業務全体でいえば、全体の関与先１５０件弱（法人が１１７件、個人が２０から３０件）のうち、半数に近い数を扱っている。特に、医療法人及び学校法人の会計業務は、乙のみが担当し、本件各使用人は担当していない。

また、乙は、原告事務所の管理業務、例えば、原告事務所に勤務する者の給料、社会保険手続などの労務管理等をし、本件各使用人の給料や賞与の査定についても、原告と相談した上で行っている。その他、原告事務所の清掃や、備品等の調達などの総務的な業務も行っている（以上、乙７、１３、２２、証人乙・４頁以下、原告本人・１２頁以下）。

オ 本件各年分の給与等

（ア）原告が本件各使用人のうち通年で従事していた者に対して支払った給与の平均額は、平

成20年分が376万3500円（3名の平均）、同21年分が382万3000円（3名の平均）、同22年分が362万7500円（1名）である。このうち、原告及び乙に次いで勤続年数が高い丙の給与の額は、平成20年分が456万1000円、同21年分が460万3500円であった。なお、同人は平成22年10月に退職しているところ、通年で勤務していれば、446万4000円になる見込みであった（甲1ないし3〔各枝番号を含む。〕、乙37〔各枝番号のうち1、6、10を除く。〕）。

（イ）乙の給与（本件各専従者給与）の金額は、平成20年分が1160万円、同21年分及び同22年分が各1000万円である（乙1、2〔各枝番号を含む。〕、37の1、37の6、37の10）。

（ウ）原告が申告する事業所得の金額は、平成20年分が1426万4215円、同21年分が1647万3203円、同22年分が1607万5600円である（乙1、2〔各枝番号を含む。〕）

カ 乙は、原告とともに、平成23年2月●日、原告事務所から会計部門を独立させ、会計帳簿の作成に関する業務等を目的とする株式会社Dを設立し、代表取締役役に就任した（甲4、証人乙・5頁以下）。

（3）ア 以上の認定事実を前提として、乙の労務の性質及びその提供の程度（要素①）について検討するに、乙が担当する業務のうち、会計帳簿や納税申告書の作成については、本件各使用人が担当するものと大きく変わるものとまではいえない。原告は、医療法人及び学校法人の会計業務の特殊性を主張するところ、証拠（乙23ないし30）によれば、医療法人の会計帳簿は、通常の法人と多少勘定科目が異なる部分はあるものの、それゆえに何らかの専門的かつ特殊な知識が必要とされているかどうかまでは判然としないし、学校法人における補助金申請業務についても、書類を整えるなどの煩雑さはあるかもしれないが、上記のような知識が必要とされているものとまでは認められない。

また、労務時間という点については、パソコンのログ記録上は、乙が丙の約1.34倍の時間、パソコンを起動していたことが認められるが、家に仕事を持ち帰って勤務していたことについて客観的な裏付けはなく、乙が、本件各使用人と比べ、はるかに長時間労務を提供していたとまではいえない。

他方、乙は、本件各使用人が作成した会計帳簿や納税申告書のチェックを行ったり、主に会計業務に関して本件各使用人に指示を発していたりなどしていたことに加え、本件各使用人の給料・賞与の査定に関与していたことからすると、本件各使用人と同様の業務をしつつも、本件各使用人の勤務状況について評価を加えるなど、管理職としての業務にも従事しており、かつ、原告は、乙に対し、これらの業務を行うことを求めていたというべきである。

税理士法上、税理士以外の者は税理士業務をすることができないが（同法52条）、税理士業務に付随して、財務書類の作成、会計帳簿の記帳の代行その他財務に関する事務を業として行うことはできるとされており（同法2条2項）、現に、乙は、原告事務所の従業員としてこれらの業務をしてきたものであって、この点に着目する限り、乙の労務の性質は、税理士業務やこれに付随する財務に関する事務の補助としての域を超えるものではないように見える。しかしながら、乙の従事してきた業務はこれにとどまるものではなく、上記のように、少なくとも事務所経営の点において、管理職としての業務を原告と分掌し

ていたことは否定し難い。

したがって、乙の労務の性質は、本件各使用人のそれとは質的に異なるものであるというべきである。また、労務の提供の程度という点においても、会計帳簿や納税申告書の最終段階のチェックを行ったり、原告事務所の維持に必要な労務管理の一翼を担ったりしていることを併せ考慮すると、本件各使用人のそれとは質的に差があるというべきである。

イ 被告は、乙が税理士資格を有さず、その業務が最終的には原告の指導監督を受けることを予定しているものであること等を理由に税理士業務の補助事務に従事する本件各使用人の労務と異なるものではないと主張するが、上記のとおり、本件各使用人の業務について指示を出すなどし、勤務状況を評価する管理職的立場にあったのであるから、本件各使用人の労務と異ならないということはできず、被告の主張は採用することができない。

(4) ア 次に、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（要素②）についてみるに、乙の本件各年分の給与（本件各専従者給与）は、本件各使用人の給与の平均額と比較し、平成20年分は約3.1倍、同21年分は約2.6倍、同22年分は約2.8倍であり、本件各使用人のうち勤続年数が最も長い丙と比較すると（ただし平成22年分は通年で勤務した場合の給与と比較する。）、平成20年分は約2.5倍、同21年分及び同22年分はそれぞれ約2.2倍となっている。他方、原告の事業所得との比較でみると、平成20年分は約0.81倍、同21年分は約0.61倍、同22年分は約0.62倍となっている。

前記（3）にて検討したとおり、乙の労務の性質及びその提供の程度には、本件各使用人のそれとは質的な差異がある一方で、税理士業務やこれに付随する財務に関する事務に関する限りは、本件各使用人と同様、税理士補助の事務としての域を超えるものではない。このことを考えると、上記のように本件各使用人又は丙の給与のそれぞれ2倍を上回る本件各専従者給与は、原告の事業所得との差異が相当程度あること（特に平成21年分及び同22年分は約60%であること）を考慮してもなお、提供された乙の労務との対価関係の明確性について、全面的にこれを肯定することには躊躇が感じられるところである。そこで、進んで、類似同業者の給与と比較する必要があるというべきである。

イ 認定事実及び証拠（乙32、33〔各枝番号を含む。〕、証人丁）によれば、被告は、別紙の抽出基準による通達回答方式により、別表3のとおり類似同業者（本件類似同業者）を抽出し、本件類似同業者が青色事業専従者に対して支払った給与の平均額を求めているところ、このような手法は、当該基準に合致する類似同業者に勤務する青色事業専従者の個々の労務の性質の差異を平均化の過程で捨象するという手法であるということができ

る。しかしながら、前記（3）のとおり、乙の労務の性質及びその提供の程度は、税理士業務やこれに付随する財務に関する事務に関する税理士の補助者という色彩を帯びていることは事実であるが、乙の事務所経営における関与のあり方を考慮すると、本件各使用人の労務の性質やその提供の程度とは質的に異なる面があることも否定できない。しかるところ、上記抽出基準によるときは、青色事業専従者のうち、①通常の使用人と労務の性質及びその提供の程度が異なる者と、②それが異なる者との質的差異は、平均化の過程

で、等閑視されたのと同様の結果をもたらす可能性がある。これは過度の抽象化というべきであり、捨象すべきでない異質な要素（本質的な差異）を捨象する危険を含んでいるように思われるのである。したがって、本件類似同業者が青色事業専従者に対して支給した給与の平均額をもって乙の労務の対価の相当性を評価することは、その判断にあたり労務の性質及びその提供の程度を考慮することを定めた所得税法 57 条 1 項及び同法施行令 164 条 1 項 1 号の趣旨に照らし、適切でないと考える（この点に関し、国税実査官として本件で問題となる同業者調査表の作成及び提出に関する指示（通達）に関与した証人丁は、その証人尋問において、「本質的に税理士業務の補助である以上（調書 18 頁）」、すなわち、類似同業者における青色専従者に税理士業務の補助者であるという点において本質的共通性が認められる限り、当該青色専従者相互の個別的な特徴が平均化の過程で捨象されることには問題がない旨を力説するところであるが、これは、裏返せば、まさに、業務内容に本質的な差異がある場合には被告の依拠する手法の合理性を当然には肯定できないことを示すものにほかならない。そして、当裁判所は、上記のとおり、乙の行っている業務には、平均的な青色事業専従者について妥当するところの、単純な税理士業務の補助者という評価に解消し尽くせない本質的な差異が含まれていると考えるのである。）。

実際に、証拠（甲 4、12 ないし 15、乙 3）によれば、平成 16 年分ないし同 18 年分の乙の給与について、前件訴訟において労務の対価の相当性が問題となった際に、本件と同様の抽出基準に基づいて類似同業者が抽出されたこと、そのうちの一部（3 名）の類似同業者における青色事業専従者の労務の性質及びその提供の程度は、要旨、①青色事業専従者である妻が、会計業務の一部や庶務全般の業務をするも、他の使用人に対する指示や仕事の割り振りは行わず、また給料・賞与の査定は税理士である夫がしているというもの（甲 13）、②青色事業専従者である妻が、他の使用人が作成した会計帳簿等の下書きをチェックをしたり、税理士である夫が給料・賞与の査定をする際には相談に乗っているというもの（甲 14）、③青色事業専従者である妻が、税理士である夫が他の使用人には相談できない、事務所の経営管理等の相談に乗るなどの経営管理に特化し、税理士業務には関与しないというもの（甲 15）であったことが認められる。以上の青色事業専従者の労務の性質及びその提供の程度については、通常の使用人のそれと異ならないと思われるもの（特に①）が含まれているのであって、本件通達に対する回答の中にも、そのようなものが含まれている可能性が十分にある（上記①ないし③の類似同業者が本件通達に対する回答の中に含まれているかどうかにかかわらない。）。

ウ 以上のとおり、被告が類似同業者比準方式に基づいて算出した平均値は、乙の前記労務の性質及び提供の程度について、過度の抽象化に至っているとの批判を免れないというべきであるから、当該平均値をもって乙の労務の対価との対価関係が明確な部分の上限となり、これを超える部分が直ちに必要経費ではなくなるということにはならないというべきである。

そして、前記のとおり青色事業専従者ごとの差異を完全に捨象することが相当ではないことのほか、労務の対価としての相当な額がいかなるものであるかについてはその評価に一定の幅があり得ることに加え、労務の性質が、管理職としての性質を帯びる場合、そうでない場合と比して給与額は高くなるのが通常であることからすると、乙の労務の対価の相当性を判断するにあたっては、別表 3 の類似同業者の青色事業専従者給与のうち、上位

半分（類似同業者数が奇数の場合は過半数）の平均額と比較するのが相当であるとする。すなわち、平成20年分については、別表1のうち、鳥取A、米子A、米子E、津山Aの4名、同21年分については、鳥取A、米子A、米子C、米子Eの4名、同22年分については、米子A、米子E、倉吉Bの3名が支払う各青色事業専従者の給与の平均と比較するのが相当である（要素①による修正）。

以上の基準による場合、所得税法56条1項、同法施行令164条1項3号が定めるその事業の種類及び規模並びにその収益の状況（要素③）の点から検討してみるに、平成20年分の上記4名の売上金額の平均は、証拠（乙33の1、33の2、33の4）によれば、6367万6096円（＝〔4970万4182円＋6085万3536円＋9989万6018円＋4425万0649円〕÷4）に、同21年分の上記4名の売上金額の平均は、証拠（乙33の1、33の2）によれば、6257万1368円（＝〔4667万4916円＋5925万9590円＋4485万7379円＋9949万3588円〕÷4）に、同22年分の上記3名の売上金額の平均は、証拠（乙33の2、33の3）によれば、6371万2799円（＝〔6148万3798円＋1億0097万3931円＋2868万0670円〕÷3）になることがそれぞれ認められる。他方、本件各年分における原告の売上金額は、証拠（乙1ないし3〔各枝番号を含む。〕）によれば、平成20年分が5602万4035円、同21年分が5563万3525円、同22年分が5272万6157円となることが認められ、上記各売上金額の平均と著しく差があるとまではいえない。そうすると、別表3の類似同業者の青色事業専従者給与の上位半分の平均額は、要素③を考慮した平均額として合理的なものと評価することが可能であり、以上のようにして算出した平均額が、乙の労務の対価の相当額になるというべきである。

エ 原告は、本件通達の抽出基準について、要素①、③を考慮していないと批判する点のほか（この要素を考慮していることは前記のとおりである。）、倍半基準を採用した結果、類似同業者間の事業規模に最大4倍の較差が生じていることや、津山税務署管内の事務所を加えている点を批判する。しかしながら、前者については、青色事業専従者の給与額が必ずしも売上金額に比例するものとまでは考え難いから、倍半基準を採用して平均をとることには一定の合理性があるといえる。また、津山税務署管内と原告事務所の属する鳥取税務署管内の経済圏が著しく異なるものとまではいえず、近隣性を考慮して津山税務署管内の事務所を含むことは合理的であり、原告の主張はいずれも採用できず、前記平均額を不当ならしめるものとはいえない。

（5）以上によれば、比較すべき青色事業専従者給与の平均額は、平成20年分が、651万円（＝〔780万円＋700万円＋622万円＋502万円〕÷4）に、同21年分が、607万2500円（＝〔780万円＋700万円＋327万円＋622万円〕÷4）に、同22年分が、597万3333円（＝〔690万円＋622万円＋480万円〕÷3）となる。

乙の本件各年分の給与（本件各専従者給与）は、以上の平均額と比較すると、平成20年分は約1.78倍、同21年分は約1.65倍、同22年分は約1.67倍となり、いずれの年においても著しく高額である。

そして、上記各平均額は、本件各使用人の本件各年分における平均給与はもちろん、その中で一番高い丙の給与を上回る額であることも考慮し、上記各平均額の限度で、乙の労務との対価関係の明確性を肯定できるというべきである。他方、乙が、本件通達により抽出された類似

同業者のうち上位半分（類似同業者数が奇数の場合は過半数）の類似同業者における青色事業専従者と比較して労務の対価としての相当額が高いことを裏付ける証拠はないことに加え、これらの青色事業専従者の給与が労務の対価として相当な額であるとされているわけではないこと（本件通達上、「更正又は決定の各処分が行われた個人のうち、国税通則法又は行政事件訴訟法所定の不服申立期間又は出訴期間が経過していない個人及びこれらの争訟に係属している個人」を除くとされているにすぎないこと（別紙の１（３）参照）からすれば、この額を超える部分について、乙の労務の対価関係が明確になっているとまではいえず、乙の労務の対価としては不相当であり、必要経費に算入することはできないというべきである。

- （６）原告は、個人事業主が使用人に対しどの程度の給与を支払うかについては裁量があり、労務の対価の相当額には幅があると主張する。

しかしながら、青色事業専従者に支給する給与がその労務の対価として相当であるかどうかという問題は、その給与の全額を必要経費に算入することが許容されるかという問題であり、個人事業主の裁量によって決まる性格のものではなく、その意味における裁量は存在しないというほかない。

前記（４）エのとおり、労務の対価として相当な額に一定の幅があることは否定し得ないが、前記のとおり、本件各専従者給与は、相当とすべき労務の対価としての給与額と比較すると、平成２０年分が約１．７８倍、同２１年分が約１．６５倍、同２２年分が約１．６７倍となり、いずれの年においても著しく高額であって、上記幅を逸脱しているというべきであって、原告の主張は採用できない。

２ 争点２（前件訴訟費用等の必要経費該当性）について

- （１）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は、別段の定めがあるものを除き、総収入金額を得るために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の額と規定しているところ、ある支出が、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、事業所得を生ずべき業務の遂行上必要なものでなければならない。

前提事実のとおり、前件訴訟費用等は、原告の平成１６年分ないし同１８年分の所得税について受けた更正処分及び過少申告加算税の賦課決定処分の各取消しを求めた際に要したものであるところ、前件訴訟費用等は、これを支出することによって業務を遂行することができるという性格のものではなく、また、事業所得を得るために支払う関係にあるものともいえないのであるから、事業所得を生ずべき業務の遂行上必要なものであるということはできず、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。

- （２）原告は、青色事業専従者に対する給与の額が相当であるかどうかは事業所得を左右させるものであると主張するが、このような相当性に関する問題は、既に支出した費用のうち、どの範囲で必要経費に算入できるかどうかという問題であって、前件訴訟費用等自体は総収入を得るために支出した費用としての性格を有していないのであるから、業務の遂行上必要であるというものではない。

また、原告は、青色事業専従者の給与の額の相当性判断が誤っていたとされることは、税理士としての資質等に関わる問題であることから、業務遂行上必要な支出であるとも主張するが、直ちに税理士としての業務の遂行に支障を来すというものであるとはいえず、業務の遂行上必要な支出であるということとはできない。

以上のとおり、原告の主張はいずれも採用できず、前件訴訟費用等を必要経費に算入することはできない。

3 本件各処分の違法性について

(1) 平成20年分の更正処分の適法性について

証拠（乙1の1、2の1）及び以上の検討結果によれば、平成20年分の納付すべき所得税額の計算は次のとおりとなる。

ア 事業所得の金額 1935万4215円

ただし、下記（ア）及び（ウ）から、（イ）、（エ）及び（オ）を控除したもの

（ア）収入金額 5602万4035円

（イ）必要経費 2946万4820円

（ウ）繰戻額等 23万3000円

（エ）繰入額等 678万8000円

ただし、青色専従者給与651万円に貸倒引当金27万8000円を足したもの

（オ）青色申告特別控除額 65万円

イ 課税総所得金額 1629万7000円

ただし、下記（ア）から（イ）を控除した金額（国税通則法118条1項により1000円未満の金額を切り捨てたもの。）

（ア）総所得金額 1935万4215円

ただし、前記アの額

（イ）所得控除の額 305万6745円

ウ 納付すべき税額 ▲122万3938円（▲は還付金の額に相当する税額を表す。以下同じ。）

ただし、下記（ア）から（イ）及び（ウ）を控除した額

（ア）課税総所得金額（前記イ）に対する所得税の額 384万2010円

ただし、所得税法89条1項の規定により計算した金額

（イ）投資・リース税額等 43万2462円

（ウ）源泉徴収税額 463万3486円

エ 以上の計算により、原告が納付すべき税額は▲122万3938円になるところ、平成20年分の更正処分による納付すべき所得税の額は▲112万2628円であるから、同処分は、納付すべき所得税の額▲122万3938円を超える部分、すなわち、還付金の額に相当する税額122万3938円を超える部分が違法となる。

(2) 平成20年分の過少申告加算税の賦課決定処分の適法性について

ア 前記（1）のとおり認定した納付すべき税額の計算の基礎となっていた事実のうちに、当初の申告における税額の計算の基礎とされていなかったことについて、国税通則法65条4項に規定する正当な理由があると認められるものはない。

イ そうすると、証拠（乙1の1、2の1）及び以上の検討結果によれば、平成20年分の過少申告加算税の計算は次のとおりとなる。

（ア）加算税の基礎となる税額（通常分） 167万円

ただし、納付すべき税額（▲122万3938円）から当初申告税額（▲290万3638円）を控除した額（国税通則法118条3項により、1万円未満の端数を切り捨てた

後の金額)

(イ) 加算税の基礎となる税額(加算分) なし

ただし、次の a、b を比較していずれか少ない方の金額(国税通則法 118 条 3 項により、1 万円未満の端数を切り捨てた後の金額)

a 納付すべき税額(▲122 万 3 938 円) から当初申告税額(▲290 万 3 638 円) を控除した額である 167 万 9 700 円

b a の額から、当初申告税額(▲290 万 3 638 円) と源泉徴収税額 463 万 3 486 円を足したもの(172 万 9 848 円) と 50 万円を比較して多い方の金額である 172 万 9 848 円を控除した額である▲5 万 0 148 円

(ウ) 賦課決定処分の額 16 万 7 000 円

ただし、前記(ア)の額に 10% を乗じた額と前記(イ)の額に 5% を乗じた額の合計

ウ 以上の計算により、賦課決定処分の額は 16 万 7 000 円になるところ、平成 20 年分の過少申告加算税の賦課決定処分の額は 18 万 0 500 円であるから、同処分は、16 万 7 000 円を超える部分が違法となる。

(3) 平成 21 年分の更正処分の適法性について

証拠(乙 1 の 2、2 の 2) 及び以上の検討結果によれば、平成 21 年分の納付すべき所得税額の計算は次のとおりとなる。

ア 事業所得の金額 2080 万 4 453 円

ただし、下記(ア)及び(ウ)から、(イ)、(エ)及び(オ)を控除したもの

(ア) 収入金額 5563 万 3 525 円

(イ) 必要経費 2811 万 2 572 円

ただし、乙 1 の 2 に記載された経費の合計額の欄(㉔)に記載された 2851 万 6 322 円から、前件訴訟費用等のうち原告が平成 21 年分に必要経費として計上した 40 万 3 750 円を控除した額

(ウ) 繰戻額等 27 万 8 000 円

(エ) 繰入額等 634 万 4 500 円

ただし、青色専従者給与 607 万 2 500 円に貸倒引当金 27 万 2 000 円を足したものの

(オ) 青色申告特別控除額 65 万円

イ 課税総所得金額 1767 万 6 000 円

ただし、下記(ア)から(イ)を控除した金額(国税通則法 118 条 1 項により 1000 円未満の金額を切り捨てたもの。)

(ア) 総所得金額 2080 万 4 453 円

ただし、前記アの額

(イ) 所得控除の額 312 万 7 790 円

ウ 納付すべき税額 ▲45 万 2 501 円

ただし、下記(ア)から(イ)及び(ウ)を控除した額

(ア) 課税総所得金額(前記イ)に対する所得税の額 429 万 7 080 円

ただし、所得税法 89 条 1 項の規定により計算した金額。

(イ) 投資・リース税額等 14 万 6 571 円

(ウ) 源泉徴収税額 460万3010円

エ 以上の計算により、原告が納付すべき税額は▲45万2501円になるところ、平成21年分の更正処分による納付すべき所得税の額▲51万4541円を上回るから、同処分は適法である。

(4) 平成21年分の過少申告加算税の賦課決定処分の適法性について

ア 前記(3)のとおり認定した納付すべき税額の計算の基礎となっていた事実のうちに、当初の申告における税額の計算の基礎とされていなかったことについて、国税通則法65条4項に規定する正当な理由があると認められるものはない。

イ そして、前記のとおり、平成21年分の更正処分は適法であって、証拠(甲3の2)によれば、同年分の過少申告加算税の賦課決定処分は、適法な上記更正処分に基づいて算出された額をもとにしたものであるから、これも適法である。

(5) 平成22年分の更正処分の適法性について

証拠(乙1の3、2の3)及び以上の検討結果によれば、平成22年分の納付すべき所得税額の計算は次のとおりとなる。

ア 事業所得の金額 2026万1657円

ただし、下記(ア)及び(ウ)から、(イ)、(エ)及び(オ)を控除したもの

(ア) 収入金額 5272万6157円

(イ) 必要経費 2584万1167円

ただし、乙1の3に記載された経費の合計額の欄(㉔)に記載された2600万0557円から、前件訴訟費用等のうち原告が平成22年分に必要経費として計上した15万9390円を控除した額

(ウ) 繰戻額等 27万2000円

(エ) 繰入額等 624万5333円

ただし、青色専従者給与597万3333円に貸倒引当金27万2000円を足したものの

(オ) 青色申告特別控除額 65万円

イ 課税総所得金額 1713万2000円

ただし、下記(ア)から(イ)を控除した金額(国税通則法118条1項により1000円未満の金額を切り捨てたもの。)

(ア) 総所得金額 2026万1657円

ただし、前記アの額

(イ) 所得控除の額 312万9021円

ウ 納付すべき税額 ▲30万1050円

ただし、下記(ア)から(イ)を控除した額

(ア) 課税総所得金額(前記イ)に対する所得税の額 411万7560円

ただし、所得税法89条1項の規定により計算した金額。

(イ) 源泉徴収税額 441万8610円

エ 以上の計算により、原告が納付すべき税額は▲30万1050円になるところ、平成22年分の更正処分による納付すべき所得税の額▲33万3390円を上回るから、同処分は適法である。

(6) 平成22年分の過少申告加算税の賦課決定処分の適法性について

ア 前記(5)のとおり認定した納付すべき税額の計算の基礎となっていた事実のうちに、当初の申告における税額の計算の基礎とされていなかったことについて、国税通則法65条4項に規定する正当な理由があると認められるものはない。

イ そして、前記のとおり、平成22年分の更正処分は適法であって、証拠(甲3の2)によれば、同年分の過少申告加算税の賦課決定処分は、適法な上記更正処分に基づいて算出された額をもとにしたものであるから、これも適法である。

第4 以上によれば、原告の請求は、平成20年分の更正処分のうち、総所得金額1935万4215円及び納付すべき税額▲122万3938円(すなわち還付金の額に相当する税額122万3938円)を超える部分、同年分の過少申告加算税の賦課決定処分のうち、16万7000円を超える部分の取消しを求める限度で理由があるから一部認容し、その余及び同21年分及び同22年分の各更正処分及び過少申告加算税の賦課決定処分に関する取消請求にはそれぞれ理由がないからいずれも棄却することとし、主文のとおり判決する。

鳥取地方裁判所民事部

裁判長裁判官 大島 雅弘

裁判官 力元 慶雄

裁判官 山崎 岳志

本件通達における類似同業者の抽出基準

- 1 本件各年分において、税理士資格のみで、税理士業を営んでいる者であること。ただし、次の（１）から（３）までのいずれかに該当する個人は除く。
 - （１）本件各年分の中途において、開廃業、休業又は業態を変更した個人
 - （２）本件各年分の期間が１２か月に満たない個人
 - （３）本件各年分において、更正又は決定の各処分が行われた個人のうち、国税通則法又は行政事件訴訟法所定の不服申立期間又は出訴期間が経過していない個人及びこれらの争訟が係属している個人
- 2 本件各年分において、所得税法１４３条（青色申告）の承認を受けており、所得税青色申告決算書を提出している者であること
- 3 本件各年分において、税理士業に係る年間の売上金額（税込金額）が、次の範囲内（原告の収入金額のおよそ半額から倍額の範囲内）にあること
 - （１）平成２０年分については、２８０１万３０００円以上１億１２０４万８０００円以下
 - （２）平成２１年分については、２７８１万７０００円以上１億１１２６万７０００円以下
 - （３）平成２２年分については、２６３６万４０００円以上１億０５４５万２０００円以下
 - （４）会計法人あるいは税理士法人を有していないこと
 - （５）税理士の資格を有していない配偶者のみを事業専従者とし、青色事業専従者給与を支給していること
 - （６）青色事業専従者が、年間を通じて、税理士事務所における就業時間のほとんどの間、勤務していること

別表 1

原告に係る課税処分の経緯

(単位：円)

年分	区分 項目	確定申告	更正処分等	異議申立て	異議決定	審査請求	裁決
平成 20 年分	年月日	平成21年2月2日	平成24年3月13日	平成24年5月7日	平成24年6月19日	平成24年7月17日	平成25年5月29日
	総所得金額 (事業所得の金額)	14,264,215	21,026,845	全部の取消し	棄却	全部の取消し	19,661,255
	納付すべき税額	△2,903,638	△671,848				△1,122,628
	過少申告加算税の額		248,000				180,500
平成 21 年分	年月日	平成22年2月1日	平成24年3月13日	平成24年5月7日	平成24年6月19日	平成24年7月17日	平成25年5月29日
	総所得金額 (事業所得の金額)	16,473,203	22,179,690	全部の取消し	棄却	全部の取消し	20,616,193
	納付すべき税額	△1,881,731	74,800				△514,541
	過少申告加算税の額		195,000				136,000
平成 22 年分	年月日	平成23年1月31日	平成24年3月13日	平成24年5月7日	平成24年6月19日	平成24年7月17日	平成25年5月29日
	総所得金額 (事業所得の金額)	16,075,600	21,370,816	全部の取消し	棄却	全部の取消し	20,163,950
	納付すべき税額	△1,682,430	81,700				△333,390
	過少申告加算税の額		176,000				134,000

別表 2 及び別表 3 省略

別表 4

被告が主張する納付すべき所得税の額

単位：円

項目		年分	平成 2 0 年分 (A)	平成 2 1 年分 (B)	平成 2 2 年分 (C)
事業所得	収入金額	①	56,024,035	55,633,525	52,726,157
	本件各年分決算書の 必要経費計	②	29,464,820	28,516,322	26,000,557
	本件訴訟費用等	③	—	403,750	159,390
	必要経費 (②－③)	④	29,464,820	28,112,572	25,841,167
	繰戻額等	⑤	233,000	278,000	272,000
	青色専従者給与	⑥	4,837,370	4,697,263	4,864,174
	貸倒引当金	⑦	278,000	272,000	272,000
	繰入額等 (⑥＋⑦)	⑧	5,115,370	4,969,263	5,136,174
	青色申告特別控除額	⑨	650,000	650,000	650,000
	事業所得の金額 (①＋⑤－④－⑧－⑨)	⑩	21,026,845	22,179,690	21,370,816
総所得金額 (⑩)		⑪	21,026,845	22,179,690	21,370,816
所得控除の金額		⑫	3,056,745	3,127,790	3,129,021
課税総所得金額 (⑪－⑫)		⑬	17,970,000	19,051,000	18,241,000
課税総所得金額に係る 所得税の額		⑭	4,394,100	4,824,400	4,500,400
投資・リース税額等		⑮	432,462	146,571	—
源泉徴収税額		⑯	4,633,486	4,603,010	4,418,610
納付すべき税額 (⑭－⑮－⑯)		⑰	▲671,848	74,800	81,700
過少申告加算税の額 (別表 6、⑬欄)		⑱	248,000	195,000	176,000
本件各更正処分により 納付すべき税額		⑲	▲1,122,628	▲514,541	▲333,390
本件各賦課決定処分の額		⑳	180,500	136,000	134,000

(注 1) 上記表の⑬欄の金額は、国税通則法 118 条 1 項により、千円未満の端数を切り捨てた後の金額である。

(注 2) 上記表の⑰欄の金額は、国税通則法 119 条 1 項により、百円未満の端数を切り捨てた後の金額である。なお、「▲」は還付金の額に相当する税額を表す。

(注 3) 上記表の⑲欄の金額は、裁決書(甲第 3 号証の 2)の 34、37 及び 39 ページの各「裁決後の額 B」の「31」欄に記載された金額である。

(注 4) 上記表の㉑欄の金額は、裁決書(甲第 3 号証の 2)の 34、37 及び 39 ページの各「裁決後の額 B」の「41」欄に記載された金額である。