

広島高等裁判所松江支部 平成●●年(〇〇)第●●号 課税処分取消請求控訴事件

国側当事者・国(鳥取税務署長)

平成29年3月27日棄却・確定

(第一審・鳥取地方裁判所、平成●●年(〇〇)第●●号、平成27年12月18日判決、本資料265号-192・順号12775)

判 決

控訴人	甲
同訴訟代理人弁護士	関戸 一考
同	関戸 京子
同	上田 雅貴
被控訴人	国
同代表者法務大臣	金田 勝年
同指定代理人	樫野 一穂
同	浜田 幸秀
同	稲田 洋三
同	山口 正広
同	世良 正治
同	景山 孝之
同	榊原 康之
同	畑 昌起
同	仲前 二郎
同	下井田 佳孝
処分行政庁	鳥取税務署長 相原 和司

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 原判決中、控訴人敗訴部分を取り消す。
- 2 鳥取税務署長が控訴人に対して平成24年3月13日付けでした控訴人の平成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。

- 3 鳥取税務署長が控訴人に対して平成24年3月13日付けでした控訴人の平成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。
- 4 鳥取税務署長が控訴人に対して平成24年3月13日付けでした控訴人の平成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、税理士業を営む控訴人が、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控訴人の平成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、原判決別表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、控訴人に対して、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、原判決別表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。

原判決は、平成20年分の所得税の更正処分のうち、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のうち16万7000円を超える部分を取り消し、その余の控訴人の請求をいずれも棄却したため、控訴人が同敗訴部分を不服として控訴した。

### 2 前提事実

次のとおり補正するほかは、原判決「事実及び理由」の第2の2のとおりであるから、これを引用する。

原判決5頁12行目の「9月26日」を「9月27日」と改める。

### 3 争点及び争点に関する当事者の主張

次のとおり補正し、次項のとおり当審における当事者の主張を追加するほかは、原判決「事実及び理由」の第2の3のとおりであるから、これを引用する。

(1) 原判決9頁9行目末尾に改行の上、次を加える。

「なお、企業会計における「収益」とは、所得税法における「収入金額」に対応するものと解されるところ、被控訴人は、本件類似同業者を抽出するに当たり、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、控訴人の「収入金額」のおよそ半額から倍額の範囲内にある類似同業者を抽出しているから、所得税法施行令164条1項3号に規定する「収益の状況」について検討していることは明らかである。」

(2) 同11頁21行目末尾に改行の上、次を加える。

「また、本件各専従者給与の額が乙の労務の対価として相当であるかを検討するに当たっては、所得税法施行令164条1項3号に規定する「その事業の種類及び規模並びにその収益の状況」のうち「収益の状況」が考慮されるべきところ、被控訴人は、この点について全く考慮をしておらず、本件における類似同業者給与比準方式には決定的な欠陥がある。」

(3) 同14頁17行目の「加算税額」を「過少申告加算税の額」と改める。

#### 4 当審における当事者の主張（争点1につき）

(1) 本人比準法による本件各専従者給与の相当性評価

（控訴人の主張）

本人比準法、すなわち課税処分の前後の年分の資料による納税者の本人率による推計は、類似の同業者率による推計と比べて業種、業態、事業方法の変更や経済事情の変化が認められない限り、一般的により合理的な推計方法として認められており、Dの代表者に乙が就任したが、その労務の性質の実態は、同社設立前後で変化はないから、本件各専従者給与の相当な金額を検討するに当たっては、同社における乙の役員給与の金額を参考とすることが合理的な方法である。なお、Dにおける乙の役員給与額について、課税庁から何ら指摘を受けたことはない。乙のDからの役員給与は、平成23年分が1023万円、同24年分以降各1116万円であり、本件各専従者給与は、いずれもこれらの金額以下であり、乙の本件各年分の労務に対する相当な額の範囲内にある。

（被控訴人の主張）

役員給与とその役務提供との対価性については、いかなる業務をしたから幾らの役員給与が支払われたと判断することは困難であり、役員給与は、様々な要素が反映したものとなり得るものであって、労務提供の対価たる一般の給与とは性質が大きく異なるものである。その上、Dの役員給与についていえば、控訴人が恣意的に乙の役員給与の額を高額にすることは極めて容易であって、同社における役員給与の金額と、それとは性質の異なる本件各専従者給与の金額とを単純に比較することはできないし、また、そのような比較には合理性はなく相当ではない。

(2) 関与件数からみた本件各専従者給与の相当性評価

（控訴人の主張）

乙は、会計事務の責任者として、控訴人事務所の会計事務の半分を負担し、その関与件数は、全体の申告数の47.72%（平成21年度。平成20年も平成22年も大きく変わっていない。）に及んでいる。

乙は控訴人事務所の共同経営者であるから、乙の労務の対価は、控訴人の担当件数1に対し乙の担当件数0.91（ $=47.72 \div 52.28$ ）の割合を、共同経営者である控訴人

の事業所得に乗じた金額とするのが相当である。そうすると、控訴人の事業所得に対する乙の給与割合は、平成20年が0.81倍、平成21年が0.61倍、平成22年が0.62倍といずれもこれを下回っており、労務に対する相当な額の範囲内にある。

(被控訴人の主張)

乙は、控訴人事務所の会計責任者ないしは共同経営者ではないから、控訴人の主張は、前提を欠くものである。さらに、控訴人が主張する関与件数についてみても、何ら客観的な証拠に基づくものではなく、控訴人は、自己の責任において顧客から税務、会計事務の委任を受け、それに係る事務を遂行し、乙らは、控訴人の指導と監督の下に税理士事務を行っていたにすぎない。したがって、単純に関与件数から相当な対価を導くことに合理性はない。

### 第3 当裁判所の判断

#### 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、所得税法施行令164条1項について、以下のとおり補正するほか原判決「事実及び理由」の第3の1(1)のとおりであるから、これを引用する。

原判決15頁13行目末尾に改行の上、次を加える。

「なお、控訴人は、労務費(使用人の給与)の性質からすれば、事業者の合理的な裁量の入り込む余地が大きく、直接的な対価関係は必ずしも明確とは限らず、特に使用人の地位及び責任が大きくなればなるほど、仕事との対価関係は不明瞭になるのが通常であるから、労務との対価関係の明確性を過度に要求することは誤っている旨主張する。

しかしながら、所得税法56条及び57条1項並びに同法施行令164条1項の趣旨は、親族に対する給与はとかく労働との対価性の有無を問わず高額になりがちであって、無制限にこれを必要経費として認めると課税の適正公平を損なう危険性が高いことから、原則として必要経費に算入することを禁止し、例外的に青色事業専従者に限り、かつ、その給与が労務の対価として相当であると認められる場合に限って、必要経費として事業所得の金額の算定に際して控除することを認めたものであることに鑑みれば、事業者による恣意・裁量を排除し、業務の内容等から客観的に給与の相当額を算定することが所得税法の趣旨に適うというべきである。

また、控訴人は、所得税法57条の趣旨等に照らせば、青色事業専従者に支給した給与と提供された労務との対価関係が明確であることまでは要求されておらず、これを要求することは租税法律主義に反する旨主張する。しかし、そもそも所得税法37条は、「必要経費」として控除される範囲を、事業活動と直接の関連性をもち、事業の遂行上必要な費用に限定していると解されるし、また同法57条1項が親族に対する給与の事業所得における必要経費への算入禁止(同法56条)の例外に位置付けられることに鑑みれば、労務との対価関係が明確な範囲に限って必要経費として認めることは、同法が当然に予定しているところというべきであって、租税法律主義に反するものとはいえない。

控訴人の上記主張はいずれも採用できない。」

(2) 争点1に関する乙や本件各使用人の労務及び給与等の事実認定については、以下に補正するほかは、原判決「事実及び理由」第3の1(2)のとおりであるから、これを引用する。

ア 同17頁4行目の「扱っている」の後に「(平成21年の例では、法人についての申告書作成は、131件中68件、個人についての申告件数198件中、89件)」を加え、「医療法人」の後に「(3法人)」、「学校法人」の後に「(2法人)」をそれぞれ加える。

イ 同17頁9行目の「乙7」を「甲17、乙6、7」と改める。

ウ 同17頁23行目冒頭から25行目末尾までを次のとおり改める。

「(ウ) 控訴人の本件各年分における売上金額は、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、専従者控除前所得金額は、平成20年分が2655万9000円、同21年分が2711万7000円、同22年分が2672万5000円である(千円未満切り捨て。甲30、乙1ないし2 [枝番を含む])。

他方、前件訴訟においては、①控訴人の売上金額は平成16年分が5528万2000円、同17年分が5791万9000円、同18年分が5888万5000円、②専従者控除前所得金額は平成16年分が2555万5000円、同17年分が2855万7000円、同18年分が2682万4000円であり、控訴人は、乙の青色事業専従者の給与額を平成16年分が1240万円、平成17年分及び平成18年分が各1280万円としていたところ、前件訴訟の控訴審判決は、類似同業者給与比準方式の合理性を認めて、類似同業者の配偶者に係る青色事業専従者の給与の平均額をもって、乙の青色事業専従者の給与として相当な額であるとし、平成16年分が571万6356円、平成17年分が545万0462円、平成18年分が525万5915円と認定した。なお、平成16年から平成18年までの間と、平成20年から平成22年までの間で乙の関与件数、事務量に大きな変化はなかった。(甲30、乙3。控訴人本人17頁)」

### (3) 乙の労務について

ア 前記のとおり、労務との対価性を給与額の相当性判断の基本とすると、乙の給与については、乙の労務の性質(所得税法施行令164条1項1号)を、①税理士である控訴人の労務、②本件通達の選出基準が想定する、控訴人事務所と同規模の個人経営の税理士事務所において、税理士資格を有していない配偶者で常勤の青色事業専従者の労務、③控訴人事務所における本件各使用人の行う労務のいずれと同質とみるかによって、給与額の相当性判断に当たって比較対照すべき基準が異なってくるというべきである。また、給与額(労働の価額)の算定に影響を及ぼす労務の性質については、給与の源泉となる当該労務がもたらす付加価値やその生産能力を基本として把握することが労働経済における市場原理に照らし合理的である。

イ この点、法律上、税理士資格を有しない乙は、税理士法上、税理士等でない者が税理士業務(同法2条1項各号)を行うことは、同法に別段の定めがある場合を除くほか禁止され(同法52条)、また税理士事務所を営営することも禁止されていること(同法53条)、会計事務等の付随業務(同法2条2項)については、上記制限はないものの、本来税理士業務の付随業務としての会計事務は、実務上、税理士業務と一体で行われるものであって、税理士業務との区別は判然とせず、このことは情報処理機器の発達により、一連の作業によって申告書作成までできるようになって(甲11、乙20、22)、上記区別は一層を困難になっている現状があり、日本税理士会連合会が、税理士が税理士業務のみを行い、会計事務はその主宰する会計法人が行う場合の留意事項として、①会計法人の代表者には、必ず主宰税理士自身が過半数を超える出資の割合をもって就任し、責任を負うこと、②会計法人の所在地は、管理監督上から原則として税理士事務所と同一場所とすべきこと、③会計法人は、あくまで税理士事務所の会計事務の下請機関であり、会計事務は主宰税理士

が税理士業務と共に一括契約したうえで、会計法人へ委託する方式を徹底すべきこと等を定め（日連7第633号）、控訴人が現在主宰するDもこれを遵守していること（甲30）、税理士事務所である控訴人事務所に事務を委託する顧客は、税務・会計を問わず、当然に税理士である控訴人の専門的知見からの処理・判断に期待して、それに見合う対価を支払っているとみるのが自然であって、この点は控訴人も対外的な責任者は全て自身であると認めていること（控訴人本人19、20頁）等に鑑みれば、控訴人事務所の収益の主たる源泉は控訴人の税理士有資格者としての労務にあり、乙が31年を超え会計事務に携わり、簿記2級やフィナンシャルプランナー2級の資格を持っていたとしても、税理士として無資格である以上、その労務の内容は、税理士である控訴人自身の労務とは質的に異なり、自己完結して控訴人を経ずに労務の結果を顧客に提供できるものではなく、あくまで控訴人の行う事務の補助にとどまるというべきである。

ウ 控訴人は、乙の関与件数が全体の半数近くに及ぶことや、本件各使用人からの業務上の質問に回答し、会計事務について責任者として本件各使用人作成の帳簿等をチェックするなどしていたことを指摘し、その労務が共同経営者あるいは会計責任者として控訴人の労務と同質のものであった旨主張する（乙の労務の内容等については、補正後の原判決「事実及び理由」第3の1（2）エ（ア）（イ）のとおりである。）。しかし、経験の長いベテラン従業員が担当件数が多くなり、あるいは後輩従業員の仕事をチェックするなどごく一般的なことであり、乙の労務が控訴人の労務と同質のものであることを基礎付けるとはいえない。

エ また、控訴人は、税理士事務所が受注した会計事務を会計事務所に委託する際に支払う対価は、その受注額のおおむね80%であり、これは会計事務の重要性を示すものであるところ、乙は、その会計事務の責任者として業務及び従業員を統括しており、基本的には経営者と評価できる旨主張する。しかし、乙の担当する会計事務の性質が控訴人の行う事務の補助にとどまることは前記イのとおりである。

なお、控訴人は、税理士事務所が受注した会計事務を会計事務所に委託する際に支払う対価がその受注額のおおむね80%とする根拠として、控訴人事務所からDに対する会計事務の委託費が受注額の約70.4%から71.8%の範囲であることを挙げている（甲18ないし27）。しかし、上記委託費の割合は、控訴人が、控訴人事務所における会計事務の占める割合が平均80%程度であるとの前提に立ち、そこから顧客からの受託業務のうち会計事務の全くないものがあることを考慮して、予定収入の70%として月額業務委託料を設定した結果であるというのであるが（甲30）、そもそも控訴人事務所における会計事務の占める割合が平均80%程度であることを裏付ける的確な証拠はなく、前記イのとおり、税理士事務所における付随業務としての会計事務は、税理士業務と一体で行われ、税理士業務との区別は判然としないことに鑑みれば、この点の控訴人の主張も採用できない。

オ さらに、控訴人は、医療法人及び学校法人の会計事務には一般の会計事務とは異質な特別の知識を要するものが含まれているところ、それらを乙のみが担当しており、本件各使用人は担当していなかった旨主張する。しかし、医療法人については病院会計準則に対応した決算書等を作成しなければならないことや、学校法人についても特殊な会計帳簿の作成が必要となる等、いずれも通常と異なる業務が必要となることは認められるものの（甲

7、8)、その業務自体、専門的かつ特別な資格や知識が必要なものとは認められないし、関与件数が医療法人は3件、学校法人は2件にすぎないこと、当該医療法人及び学校法人の会計事務の委託も、控訴人の税理士としての資格を信頼してなされたことが推認されること等に鑑みれば、上記医療法人等の事務が加わったからといって、乙の労務の性質が、使用人としての労務の範疇を超えるものになるとは認められない。

カ なお、乙は、本件各使用人の労務管理や、備品の調達等の庶務的な業務のほか、本件各使用人の給料や賞与の査定について控訴人と相談するなどする立場にあったことが認められ、このことから、その労務の性質が、前記ア③の本件各使用人の労務とは異なる側面があることは否定し得ないとしても、乙の労務が、直ちに前記ア①の控訴人の労務と同質なものとなるというのは論理の飛躍というほかない。

すなわち、前記イのとおり、税務及び会計事務という控訴人事務所の主たる事務について、乙の関与は控訴人の補助にとどまるということに加え、夫婦の一方が従業員三、四人程度の個人事業を営み、他方が青色事業専従者としてこれを手伝っている場合に、夫婦として生計を一にする以上、経営全般に関して夫婦で相談し合うこと、青色事業専従者が管理業務の一部を担うことはごく一般的なことであると考えられ、乙が行う本件各使用人の労務管理や庶務的な業務、給料等の査定への関与は、前記ア②の、本件通達の選出基準が想定する、控訴人事務所と同規模の税理士事務所における常勤の青色事業専従者である配偶者の労務の範疇に含まれるものというべきである。

#### (4) 本件各専従者給与の相当額について

ア 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）の各要素に照らし、その労務の対価として相当であるとしていることに鑑みれば、使用人給与比準方式にせよ、類似同業者給与比準方式にせよ、いずれの方式も、乙の青色事業専従者給与の相当額を決める上で参考資料となるにすぎず、上記①ないし③を総合考慮した判断を所得税法は予定したものと解される。

イ 以上を踏まえ、本件各専従者給与の相当額を検討するに、まず、控訴人は、乙は控訴人事務所の共同経営者であり、同じく共同経営者である控訴人の担当件数1に対する乙の担当件数0.91の割合を、控訴人の事業所得に乗じた金額が乙の労務の対価として相当である旨主張する。しかし、控訴人の事業所得を基礎として乙の給与の相当額を算定することは、乙の労務を控訴人の労務と同質のものとみることが前提となるものであって、前記(3)のとおり、これを採用することはできない。

ウ 次に、使用人給与比準方式については、乙の労務提供の程度については、丙のパソコン稼働時間の約1.34倍であることは認められるものの、それ以外に労務提供の程度を図る客観的な証拠はなく、乙の労務は、本件各使用人の労務管理や備品の調達等の庶務的な業務、本件各使用人の給料や賞与の査定について控訴人と相談するなど本件各使用人の労務とは異なる側面もあることに鑑みると、使用人給与比準方式により導かれる金額をもって、乙の給与相当額を算定することに合理性は認められない。

エ 広島国税局長は、類似同業者給与比準方式を採用し、原判決別紙「本件通達における類似同業者の抽出基準」に則り、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、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、各年分の期間が12か月に満たない個人、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並びにこれらの争訟が係属している個人を除く。）、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」に係る売上金額（税込金額）が控訴人の売上金額（税込金額）の2分の1以上2倍以下の範囲内（いわゆる倍半基準の範囲内）にある者であること、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ていること、⑥本件各年分を通じて専従者給与を支払っていることという抽出条件を設定し、控訴人事務所と近隣の鳥取税務署、米子税務署、倉吉税務署及び津山税務署管内の類似同業者を抽出するよう求めたこと（本件通達）、原判決別表3のとおり、上記各税務署管内で、平成20年分は8人、平成21年分は7人、平成22年分は5人の類似同業者が抽出されたこと、その類似同業者の配偶者に係る青色事業専従者給与の平均額は、平成20年分が483万7370円、平成21年分が469万7263円、平成22年分が486万4174円であったことがそれぞれ認められる（乙32、33 [いずれも各枝番号を含む。]）。

広島国税局長が設定した上記抽出条件は、控訴人事務所と近隣の地域において、控訴人事務所と同程度の売上げのある個人税理士事務所のうち、夫婦の一方がこれを営み、他方が常勤の青色事業専従者としてこれを手伝っている形態を想定したものであるが、その中には、前記（3）カのとおり、税務・会計事務の補助に加え、経営全般に関して夫婦で相談し合うなど、乙が行う本件各使用人の労務管理や庶務的業務、給料等の査定への関与等も、上記想定に包摂されることが推察され、類似同業者を選定するものとして合理性が認められ、抽出された件数はやや少ないものの、一応類似同業者の特殊性ないし個別事情を平均化するに足りるものというべきである。

オ 控訴人は、乙については本件各使用人に比べて担当件数が圧倒的に多いことが被控訴人が設定した上記の抽出条件に反映されないから、類似同業者給与比準方式を採用するならば、会計責任者であることを抽出基準に加えるべきとも主張する。しかし、前記（3）ウのとおり、担当件数が圧倒的に多いことをもって、乙の労務の性質が本件各使用人の労務と異なる性質のものになるわけではないし、被控訴人の採用する抽出条件における倍半基準によれば、類似同業者の中には、主宰税理士の配偶者が会計事務等を多く受け持っている場合も取り込まれているとみるべきであって、控訴人の上記主張は採用できない。

この点に関連して、控訴人は、本件類似同業者のうち、原判決別表3の「米子A」の青色事業専従者については、他の従業員を指導・指示することはなく他の従業員の業務担当の割り振りや進行管理は税理士が行い専従者は行わないとしていること（甲14）、同表「米子E」の青色事業専従者については、経験年数は乙と同程度であるものの、自らは関与先を持たず、他の従業員に対して業務的な指示をせず、関与先を誰に割り振るかということにも関わっていないとしていること（甲15）等を指摘して、本件類似同業者における青色事業専従者の労務の性質が、乙とは全く異なると主張する。しかし、例えば、上記



甲第14号証の税理士事務所では、ベテランの従業員ばかりで青色事業専従者が特に指導・指示を行う必要がなかっただけであったり、甲第15号証の事務所では従業員が9名と多く、労務管理や庶務関係等の事務の負担が圧倒的に大きかったこと等の事情がうかがわれ、これら各事務所の個別の事情を全て抽出基準に入れて、平均化に適した類似業者数の抽出することなどそもそも不可能というべきであるし、個々の税理士によって、配偶者の労務の重点が多少異なることはあっても、いずれも個人税理士事務所における非資格者、常勤の配偶者の労務として想定されるものであり、乙の労務との類似性が失われることにはならないというべきである。

カ 控訴人は、類似同業者給与比準方式では、その抽出の際の選定漏れの可能性や、職員の態勢による数値修正が行われた可能性があり、類似同業者とされる者の青色申告決算書等が明らかにならない限り、被控訴人による類似同業者の抽出結果を信用することはできない旨主張する。しかし、本件における類似同業者の抽出は、広島国税局長が、控訴人事務所と近隣の地域を管轄する鳥取税務署、米子税務署、倉吉税務署及び津山税務署の各税務署長に対し、本件通達を発出する方法によりされたものであり、本件通達を受けた各税務署長は、職務として抽出基準をすべて満たす者を機械的に抽出作業を行ったと推察されること、各税務署長は、本件訴訟の内容や、控訴人事務所における乙の給与額、及び他の税務署における抽出内容等を知り得る立場になかったと認められ、その抽出過程において意図的な数値修正を行う動機があったとはみられないこと、青色申告決算書を開示しないことについては、本件類似同業者のように数が少ない場合には、本人特定が容易であるため、公務員の守秘義務を果たす上でやむを得ない面があり、不正な隠蔽等の意図はうかがえないこと等に鑑みれば、被控訴人による類似同業者の抽出結果には基本的な信用性を認めることができる。

キ 控訴人は、類似同業者の抽出基準として、会計法人を有している事務所を排除すべきでない旨主張する。しかし、本件各年分において、控訴人がDを設立していなかったこと、後記コのとおり、法人の役員給与と青色事業専従者給与とでは、対価となる役務内容が異なっていること等に鑑みると、会計法人を有している事務所を抽出基準から排除することは当然であって、控訴人の上記主張は採用できない。

ク さらに、控訴人は、類似業者の抽出にあたり、被控訴人は、所得税法施行令164条1項3号に規定する「その事業の種類及び規模並びにその収益の状況」（上記アの③）について全く考慮しておらず、合理性を欠いているから、本件における類似同業者給与比準方式には決定的な欠陥がある旨主張する。しかし、役員給与と異なり、使用人の給与額は収益額と必ずしも連動するものではないことに鑑みれば、所得税法及び同法施行令が、類似同業者給与比準方式の同業者を抽出するにあたり、同業者の収益状況まで必ず考慮すべきことを求めているとは解されない。

ケ もっとも、所得税法施行令164条1項1号に定める青色事業専従者の労務の期間、性質及び提供の程度、同項2号に定める他の使用人の給与状況、同種事業・類似規模のものに従事者の給与状況（上記アの①②）を踏まえ、使用人給与比準方式ないし類似同業者給与比準方式により専従者給与額が相当とされても、負債が大きく赤字経営等の場合、事業専従者への給与支給やその金額が不相当とされる場合があり、同法施行令164条1項3号が「収益の状況」を要素としたのも、その趣旨を定めたものと解される。

この点、控訴人事務所の専従者控除前所得金額は平成16年分が2555万5000円、同17年分が2855万7000円、同18年分が2682万4000円であったところ、平成20年分は2655万9000円、同21年分は2711万7000円、同22年分は2672万5000円（本件各年分について千円未満切り捨て）であり、その収益に大きな変化はなかったもので、専従者に対し年収500万円前後の給与を支給することが、その収益の状況に照らして不相当であったとは認められない。

なお、上記のとおり、控訴人の事業所得がほぼ横ばいであるのに対し、類似同業者給与比準方式による青色事業専従者の給与の平均額は、前件訴訟段階の平成16年分571万6356円、平成17年分545万0462円、平成18年分525万5915円と若干減額の傾向にあり、この傾向は本件各年分の平成20年分483万7370円、平成21年分469万7263円と続き、平成22年分になって486万4174円と少し回復しているなど変動しているが、使用人の給与額は収益額と連動するものではないこと、上記の給与平均額の増減幅は毎年20万円前後にとどまっていることに鑑みれば、課税の公平を図る趣旨から求められた類似同業者給与比準方式による平均額を、上記収益額に応じて修正すべき状況があるとまでは認められない。

コ 控訴人は、Dの代表者に乙が就任しており、乙の労務の内容に同社の設立前後で変化はないから、乙の役員給与の金額と比較するのが合理的である旨主張する。しかし、雇用契約に基づき使用者の指揮・命令の下に提供される労務と、委任契約に基づく法人役員の包括的・裁量的な役務提供（しかも、役員として法人等に大きな責任を負うことを伴うものである。）とでは、その対価が異なることは当然であって、役員給与の額をもって使用人の労務の対価として相当な額の算定の基礎とすることに合理性は何ら認められないし、Dにおける乙の役員給与の額をあえて高額に設定することも容易であることに鑑みれば、同社における役員給与をもって、乙の専従者給与相当額を算定することは相当でない。

なお、関連して、控訴人は、労務費あるいは一般経費の推計課税において、同業者比率より本人比率を用いることが合理的であるとされた裁判例（甲28、29）を引用して、本件においても本人比率法による算定が適切である旨主張する。しかし、推計課税が可能な限り実額に近い金額であることを要するのに対し、青色事業専従者の給与額の算定は、課税の適正公平を図る見地から、青色事業専従者の給与額を労務の対価として相当であると認められる範囲に修正するものであるから、推計課税に関する上記裁判例の判旨は、本件に当てはまらないというべきである。

また、控訴人は、Dにおける乙の役員給与について、課税庁から指摘を受けたことはない旨主張する。しかし、上記役員給与と従業員給与の性質の違いに加え、本来、裁量によって定められる役員給与をお手盛り防止等の観点から「不相当に高額な部分の金額」のみを損金不算入とする法人税法34条2項の場合と、労務の対価として相当な額のみ必要経費算入を認めた青色事業専従者の給与とでは、判断の基準を異にするものであって、上記課税庁の指摘がないこと等をもって、Dにおける乙の役員給与額が青色事業専従者の給与としても相当であると基礎付けるものではない。

サ 以上のとおり、被控訴人が採用した類似同業者給与比準方式は合理的でかつ信用できるものであり、それによって導かれた本件各年分の類似同業者の配偶者に係る青色事業専従者の給与平均額は、税理士業務の補助として控訴人の事業に従事する配偶者たる乙の給与

の額として相当であると認められるから、本件各年分における乙の労務の対価として相当な額は、同平均額（前記エ）である平成20年分が483万7370円、平成21年分が469万7263円、及び平成22年分が486万4174円と同額と認定することが相当であると認められる。

## 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。
- (2) この点、前件訴訟費用等は、控訴人の平成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、これは、控訴人が他人から委託ないし請け負った税務・会計事務の遂行に関連するものではなく、専ら控訴人個人の所得（これは業務遂行が終わった後の結果である。）に対する課税処分を争ったものにすぎず、業務遂行上の必要経費とは認められない。
- (3) 控訴人は、青色事業専従者への給与も人件費であること、控訴人が従業員から未払残業代等の支払を求めて裁判を提起され、これを争うために弁護士を依頼した費用は、それ自体売上げに結びつくものではないが、これも事業経費とされなければならない、前件訴訟も事業専従者の給与に関する裁判であるから、これと同様である旨主張する。しかし、従業員との雇用関係にせよ、顧客との取引関係にせよ、紛争が生じた場合にこれを解決するための裁判費用が事業遂行に関連した費用に当たるとしても、本件において、控訴人と乙との間にそのような紛争があったわけではなく、事業遂行過程において乙の雇用問題が支障となった形跡はない。前件訴訟における紛争は、事業外での控訴人個人の税務申告における、必要経費算入に関する課税庁との間の計算上の見解の相違にすぎず、控訴人と乙の間で実際に幾ら給与を支払うか否かとは次元の異なる問題であって、控訴人の上記主張はその両者を混同しており、採用できない。
- (4) また、控訴人は、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。しかし、同主張を前提とすれば、消費税等を含めた課税の生じる控訴人の行為全てについて、控訴人の業務関連性が認められることになろうが、その不当性は明らかである。
- (5) 以上のとおり、控訴人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) 控訴人が本件各年分において納付すべき各所得税の額

本件各年分における青色事業専従者である乙の労務の対価として相当な額は、平成20年分が483万7370円、平成21年分が469万7263円、及び平成22年分が486万4174円であるから、控訴人が乙に支給した本件各専従者給与のうち、それぞれ上記の額を超える部分の金額（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）は、控訴人の事業所得の金額の計算上、必要経費としては算入できない金額となる。

そうすると、控訴人が本件各年分において納付すべき各所得税の額は、別表5の⑰欄記載のとおり、平成20年分は▲67万1848円（還付金の額に相当する税額。下記（2）の▲も同じ）、平成21年分7万4800円、平成22年分8万1700円となる。

（2）本件各処分の適法性

上記（1）で算出された控訴人が本件各年分に納付すべき各所得税の額は、いずれも別表5の⑱欄の本件各更正処分において納付すべき税額とされた、平成20年分の▲112万2628円、平成21年分の▲51万4541円、平成22年分の▲33万3390円を上回るから、本件各更正処分は、いずれも適法である。そして、適法である本件各更正処分に基づく国税通則法65条所定の過少申告加算税の額は、同表⑳欄のとおり、平成20年分18万0500円、平成21年分13万6000円、平成22年分13万4000円となるから、本件各賦課決定処分も、適法である。

よって、本件各処分は、すべて適法である。

4 結論

以上のとおりであるから、控訴人の請求はすべて理由がないのでこれを棄却すべきところ、原判決が、被控訴人の平成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したことは、その限度で相当でないが、被控訴人は控訴も附帯控訴もしていないから、当審において上記原判決認容部分を控訴人に不利に変更することはできない（国税通則法114条、行訴法7条、民訴法304条）。

よって、控訴人の原判決敗訴部分に関する不服は理由がないから、本件控訴を棄却することとして、主文のとおり判決する。

広島高等裁判所松江支部

裁判長裁判官 梅村 明剛

裁判官 内田 貴文

裁判官 堀田 匡

## 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20年分 (A)	平成21年分 (B)	平成22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⑳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。

## 本件賦課決定処分に係る加算税の被告主張額

単位：円

区分		順号	平成20年分 (A)	平成21年分 (B)	平成22年分 (C)
加算税の対象となる税額 (別表5、⑰欄と本表②との差額)		①	2,231,700	1,956,500	1,764,100
当初申告税額 (乙第2号証の1ないし3「還付される税金」欄)		②	▲2,903,638	▲1,881,731	▲1,682,430
通常分	過少申告加算税の基礎となる税額 (①)	③	2,230,000	1,950,000	1,760,000
	過少申告加算税の割合	④	10%	10%	10%
	過少申告加算税の額 (③×④)	⑤	223,000	195,000	176,000
加重分	源泉徴収税額	⑥	4,633,486	4,603,010	4,418,610
	期限内申告税額 (②+⑥)	⑦	1,729,848	2,721,279	2,736,180
	⑦欄の金額と50万円のいずれか多い方の金額	⑧	1,729,848	2,721,279	2,736,180
	①欄の金額と「①-⑧」の金額とのいずれか少ない方の金額	⑨	501,852	▲764,779	▲972,080
	過少申告加算税の基礎となる税額	⑩	500,000	—	—
	過少申告加算税の割合	⑪	5%	—	—
	過少申告加算税の額 (⑩×⑪)	⑫	25,000	—	—
賦課決定処分の額 (⑤+⑫)		⑬	248,000	195,000	176,000

(注) ③及び⑩欄の金額は、国税通則法118条3項により、一万円未満の端数を切り捨てた後の金額である。