



る部分があり、当該金額は、X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として、令和2年9月25日付で、本件各処分を行った。

この処分を不服としたXは、所定の手続きを経て、本訴に及んだ。

## II 主たる争点と当事者の主張

本件の争点は2つあり、(1)本件専従者給与の額の相当性と、(2)本件における適正給与相当額はいくらであるかである。各争点における当事者の主張は、次のとおりである。

納税者の主張	税務当局の主張
<p>(1) 本件専従者給与の額の相当性                      本件配偶者は、看護師長と事務長を兼任しており、看護師と事務員の統括、外来看護、受付業務、調剤等を行っている。                      使用人の誰よりも早く出勤し、最後まで居残って業務を行っており、昼休みには、在宅医療の往診、特定健診、予防接種、必要品の購入、銀行への振込も行い、終業後は、当日分の日計表の作成、領収書の整理、翌日の振込準備を行っている。                      これに加え、毎月、職員の給料計算等の労務管理や社会保険関係の書類の提出を行い、インフルエンザの予防接種の時期になれば、休日である土曜日及び日曜日にも接種及びその準備等を行うなど、時間外・休日労働が年900時間以上にのぼる。Xと使用人の連絡係として怒られ役も担っており、精神的負荷も大きい。                      このように、本件配偶者の従事する業務は余人をもって代え難いものであり、質及び量のいずれの観点から見ても幅広くかつ多くの業務をこなし、本件事業に多大な貢献をしている。本件専従者給与の年額1800万円は、本件配偶者の看護師としての経験・勤務年数、仕事の内容、労働時間及び役職等に照らし、労務の対価として相当であると認められるものである。</p> <p>(2) 本件における適正給与相当額                      Yが主張する金額は、本件配偶者の看護師としての経験・勤務年数、仕事の内容、労働時間及び役職等を全く考慮しておらず、適正給与相当額とはいえない。</p>	<p>(1) 本件専従者給与の額の相当性                      本件届出書、本件各変更届出書、本件調査で本件配偶者から受領した書面に加え、本件訴訟における各証拠を見ても、本件配偶者の労務の性質及び労務の提供の程度等は明らかではなく、本件他の看護師使用人の労務との間に質的に異なる程の大きな差異はない。                      X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と比較する方法（以下、「類似同業者給与比準方式」という。）により算出した金額（平成28年及び平成29年分につきいずれも821万3334円、平成30年分につき792万4922円）と比較した場合、本件専従者給与の額は、平成28年分及び29年分がいずれも約2.19倍、平成30年分が約2.27倍と高額である。                      以上の事情からすれば、本件専従者給与の年額1800万円は、「労務の対価として相当であると認められる」ものとはいえない。</p> <p>(2) 本件における適正給与相当額                      本件各年分について、本件配偶者が本件事業のために提供していた労務の性質及び労務の提供の程度については不明であり、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と比較する方法（使用人給与比準方式）は適当ではないから、類似同業者給与比準方式により適正給与相当額を算定するのが適当である。                      かかる方式で算出された類似同業者の平均額である平成28年分及び平成29年分の821万3334円、平成30年分の792万4922円が、それぞれ本件における適正給与相当額となる。</p>

## III 判決の要旨

〔1〕本件は、事実認定の問題であり、第1審長野地裁は、本件配偶者の労務の提供の内容と本件専従者給与の額の算定方法ならびにその適正性について慎重に判断し、結論として、争点別に次のとおり判決を下した（本稿では認定事実の確認部分については、ボリュームが多いので省略した。）。

〔2〕争点1：本件専従者給与の額の相当性について

第1審長野地裁は、はじめに所得税法57条1項の趣旨につき、次のとおり判示した。

「所得税法56条は、納税者と生計を一にする親族が、その納税者の営む事業に従事したことなどの理由で対価の支払を受ける場合は、その対価の全額は、当該納税者の事業所得等の計算上、必要経費に算入しない旨を規定している。他方で、同法57条1項は、納税者が青色申告の承認を受けている場合は、特例として、同法56条の規定にかかわらず、前記親族が受ける給与の金額のうち、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、当該納税者の事業所得等の計算上必要経費に算入することができる旨を規定している。これを受けた所得税法施行令164条1項は、前記『政令で定める状況』について、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と規定している。」

そこで、これらの規定に従えば、「青色事業専従者に支払った給与の額が、労務の対価として相当と認められるものとして事業所得等の計算上必要経費に算入することが認められるのは、所得税法57条1項及び同法施行令164条1項の掲げる上記の各事情を踏まえ、当該青色事業専従者に支払った給与の額と提供された労務との対価関係が明確であるものに限られるというべきである。」とした。

次に、本件認定事実のとおり、本件配偶者は、本件看護師使用人と比較すると多様な業務に従事しており、看護師長兼事務長として責任のある業務を担当し、かつ、その労務に従事した時間も多大であったものと見受けられるとしながらも、「本件配偶者の労務内容や労務の量を客観的に示す証拠は断片的なものしかなく、それらが具体的に明らかであるとはいえない。上記認定事実によっても、以下のとおり、労働時間、業務の多様性、責任や精神的負荷の大きさ等が具体的にどのように考慮されて支給額に反映されたのか、本件配偶者に対する給与の額が徐々に増加していった経緯等も含めて判然とせず、本件専従者給与の額は、本件配偶者の労務と対価関係が明確であるとはいえない。」と判示した。

〔3〕争点2：本件における適正給与相当額について

まず、本件においては、「本件配偶者の労務内容や労務の量を具体的に認定することができず、本件専従者給与の額は、本件配偶者の労務との対価関係が明らかではない以上、処分行政が推計計算によって本件における適正給与相当額を算出したことは相当である。」とした。

そこで、本件における具体的な推計方法が合理的なものかどうかを検討すると、処分行政庁は、いわゆる「類似同業者給与比準方式」を採用したが、「同方式における類似同業者を抽出するに当たり、類似同業者の抽出基準を、Xと同じ業種（内科医業）、類似する収入規模（年間の売上金額が原告の売上金額の2分の1以上、2倍以下）、本件診療所と同じ又は隣接する税務署の管内に事業所を有する個人事業主、かつ、青色申告事業者で、年間を通じて青色事業専従者給与を配偶者に支払っており、当該配偶者が看護師資格を有する者として設定し、Xとの類似性を確保している。加えて、その所得税等の申告が確定している者を基準として設定し、災害等の特殊状況下にある者を除外するなどして、資料の正確性も担保しており、その抽出基準の設定は合理性が認められる。その上で、各税務署長に指示して回答させる方法により、上記基準に該当するものを機械的、無作為に収集しているのであって、この過程に恣意性はない。さらに、その結果収集された類似同業者の数も各年6又は12であり、各類似同業者の特殊性や個別事情等を平均化しうるに足りる数が確保できている。これらを踏まえると、別表2-1の本件類似同業者の例については、その信頼性及びXとの類似性は担保されているといえる。」とした。したがって、「本件平均額は、所得税法57条1項に照らし、適正な青色事業専従者給与額と評価することができ、処分行政庁が採用した推計方法は合理的なものとして認められることができる。」と判示した。

以上により、「本件専従者給与の額1800万円は所得税法57条1項の『労務の対価として相当であると認められる』ものとはいえず、適正給与相当額である平成28年分及び平成29年分につき各821万3334円、平成30年分につき792万4922円を超える額は、所得税等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ができないというべきである。」とした。

〔4〕なお、第1審に敗訴したXは控訴したが、控訴審判決でも納税者の主張は認められず敗訴した。

たとえば、Xは、控訴審の補充主張において、Xは、本件診療所において、自らが医師として、本件配偶者が看護師及び事務員の統括等を行うなどして二人三脚の状態で本件事業を営んでいるものであり、本件配偶者は實際上、共同経営者の立場にあり、労働時間においては事業主であるXを上回るものであったと主張したが、東京高裁は、第1審と同様に、「本件配偶者は、本件看護師使用人と比較すると多様な業務に従事しており、看護師長兼事務長として責任のある業務を担当し、かつ、その労務に従事した時間もある程度長時間に及んでいたことはいえぬもの、タイムカード等による労働時間の管理等が行われておらず、その労務内容や労務の量を客観的に裏付ける証拠はなく、労働時間、業務の多様性、責任や精神的負荷の大きさ等が具体的にどのように考慮されて本件専従者給与の支給額に反映されたのかが、本件配偶者に対する青色事業専従者給与の額が平成17年12月から3年余りで2倍以上に増加した経緯等も含めて判然とせず、本件専従者給与の額は、本件配偶者の労務と対価関係が明確であるとはいえない。」と判示した。

また、処分行政庁がとった「類似同業者給与比準方式」についても、「Xは、処分行政庁が本件配偶者の適正給与相当額の算出に当たり抽出した類似同業者（本件類似同業者）における青色事業専従者の労務内容、労働時間等の情報を開示せず、一方的に上記相当額を算出して本

件各処分を行ったことは、憲法22条が保障する営業の自由を侵害する旨主張する。」が、「原判決別表2-1の本件類似同業者の例については、その信頼性及びXとの類似性は担保されているといえ、その結果算出された本件類似同業者における青色事業専従者が支払を受けた給与の平均額は、所得税法57条1項に照らし、適正な青色事業専従者給与額と評価することができ、処分行政庁が採用した推計方法は合理的なものとして認められることができる。」とした。

以上、結論として、処分行政庁がXに対し、「上記抽出基準及びその結果以上に、本件類似同業者における青色事業専従者の労務内容、労働時間等の情報まで開示する必要性は認め難く、かかる情報の開示がないことをもって、Xの営業の自由が侵害されたとはいえない。」と、Xの主張は採用することができないとした。本件は、この控訴審判決で結審した。

## IV 解説

〔1〕本件で第1審長野地裁は、はじめに所得税法57条1項の趣旨について判示している。すなわち、本来、所得税法57条は、所得税法56条から分派したものであり、所得税法56条が、事業者たる居住者と生計を一にする配偶者その他の親族に対して対価を支払った場合、当該居住者の事業所得の金額の計算上、それを必要経費に算入することはできないとすることが基本であるから、所得税法57条は、その例外として位置づけられているという点を確認したのである。

これは、所得税法56条が、そもそも旧所得税法11条の2（みなす事業所得）として、昭和24年のシャープ勧告を受け、翌昭和25年の改正において世帯単位での合算課税を廃止する一方で、いわゆるシャープ勧告がいうところの「要領のよい納税者」<sup>1</sup>が妻子を同族の事業に雇用して、これに賃金を払うことで不当に所得を分割する場合があるので、旧所得税法11条の2に個人課税ベースの例外を設けたことに始まり、その後昭和27年の改正により、旧所得税法11条の2に青色事業専従者給与の必要経費算入が5万円（当時）を限度として第2項に追加され、昭和40年の所得税法全文改正に際し、現行56条と57条に分岐したという背景から明らかとなり、所得税法56条はあくまで租税回避防止がその本旨である。したがって、所得税法57条も青色事業専従者給与の必要経費算入としていろいろな条件を付しているが、そもそもは所得の分散を図ることの防止規定の一環であると理解しなければならないということである。

〔2〕現行の所得税法57条1項及び所得税法施行令164条1項は、青色事業専従者給与として認められる要件として、大要、次のとおり定めている。

- (i) 青色事業専従者に支払われた給与であること。
- (ii) 「青色事業専従者給与に関する届出書」を納税地の所轄税務署長に提出していること。

なお、この届出の内容を変更するためには、「青色事業専従者給与に関する変更届出書」を遅滞なく納税地の所轄税務署長に提出しなければならない。

1 「要領のよい納税者（well-to-do-taxpayers）は、配偶者または子供に財産およびこれから生ずる所得を譲渡することによって税負担を軽減しようとするから、相当の問題の起ることが予想される。同様に、かれらは妻子を同族の事業に雇用して、これに賃金を支払うという抜け道を講ずるであろう。・・・納税者の経営する事業に雇用されている配偶者および未成年者の給与所得は、納税者の所得に合算させるようにすべきである。」（シャープ使節団日本税制報告書・第4章E節「世帯単位の取扱」）

(iii) 届出書に記載されている方法により支払われ、かつ、その記載されている金額の範囲内で支払われたものであること。

(iv) 青色事業専従者給与の額は、労務の対価として相当であると認められる金額であること。この場合の基準として、所得税法施行令164条1項があり、なかでも2号の「類似同業者給与比準方式」が重要となる。

〔3〕本件は、事実認定の問題であるが、本件1,800万円という金額が、本件配偶者の労務の適正な評価額となっているかどうかについて、筆者は必ずしも積極的に判定できない。ただし、一般論としては、実務の経験もふまえると若干高いのではないかという感覚はある。

たとえば、2019年職種別民間給与実態調査（本件事件は長野県の事案であるが、地方の数字として熊本県が公表したものがあるので、それを参考とした。https://www.pref.kumamoto.jp/uploaded/attachment/18702.pdf）によると、医師の平均年齢38.6歳の2019年4月分平均支給額は992,972円であるが、看護師長（平均年齢47.0歳、部下に看護師又は准看護師5人以上）の同月支給額は351,744円である。これに本件の場合、当該配偶者は事務長兼務とあるので、事務長（事務係員として）の同月支給額 308,339円を単純加算すると、本件配偶者の平均的給与相場は660,083円となり、賞与を無視して考えると、年額約800万円程度となる。

この年額800万円という数字は、凶らずも、税務当局が証拠として示した下記の【別表2-1】と同じ水準であり、この限りでは、本件1,800万円という数字はやはり突出していることがわかる。

ところで、所得税法施行令164条1項2号は、「二 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」を1つの判定基準として掲げるが、ここではさらに①「使用人給与比準方式」（親族と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と比較する方法）と、②「類似同業者給与比準方式」（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額の平均額を算出して比較する方法）を掲げている。本件で税務当局は、②の「類似同業者給与比準方式」をとった。

この類似同業者給与比準方式は、法人税における役員給与の不当に高額を判定する際に採用される「同業他社比較基準」と同様の方式である。すなわち、法人税法上、役員給与や役員退職給与のうち、「不当に高額な部分の金額」は損金不算入とされるが（法34②）、その具体的判断基準は、役員給与については法人税法施行令70条1号、役員退職給与においては同条2号にそれぞれ定められており、いずれも当該役員の職務内容や退職の事情などの個別の事情に加え、「その内国法人と同種の事業を営む法人でその事業規模が類似するものの役員に対する（退職）給与の支給の状況等に照ら」して判断するものとされている（法令70-イ・二）。この「同業他社比較基準」については、筆者は、税務当局による恣意的な類似法人の指定や売上倍半基準の採用など、およそ評価対象役員の能力や特性を考慮して給与の相当額を決定するものではなく、押し並べて平均値をとることに妥当性を認めるもので、多様化した価値観の社会の中で、役員給与の多様性の判断基準としては陳腐化したものであると考えている<sup>2</sup>。

別表2-1 本件類似同業青色専従者が支払を受けた給与の金額及びその平均額  
(単位:円)

	平成28年	平成29年	平成30年
A	8,000,000	8,000,000	8,000,000
B	-	-	11,000,000
C	-	-	8,800,000
D	4,280,000	4,280,000	4,280,000
E	14,000,000	14,000,000	14,000,000
F	7,000,000	7,000,000	7,800,000
G	-	-	6,009,053
H	8,000,000	8,000,000	-
I	-	-	3,210,000
J	-	-	7,000,000
K	8,000,000	8,000,000	8,000,000
L	-	-	9,600,000
M	-	-	7,400,000
合計額	49,280,000	49,280,000	95,099,053
平均額	8,213,334	8,213,334	7,924,922

本件控訴審においても、納税者は、「類似同業者給与比準方式」について批判的に考え、補充主張を行ったが、上記「Ⅲ. 判決の要旨〔4〕」に示したとおり、東京高裁は、合理的な推計方法であるとこれを是認した。特別な分析もなく、「事なかれ主義」の判示に過ぎないものと筆者は考える。たとえば、上記【別表2-1】の比較同業青色専従者のうち、「D」と「I」は極端に低い数字であり、このような平均値を下げる要因をあえて入れ込むこと自体に税務当局の恣意性が非難されるのであり、また、平均値は他の個別要素を捨象するという意味がある一方で、個人の業務に対する評価を平均値で測定することの意味は稀薄である。さらに、本件資料では「E」が1,400万円となっており、たとえば法人税の場合には、平均値によることなく最高値と比較することも是認されるのであるから、本件1,800万円は1,400万円の「E」と比較した場合、どのような判断要素の違いがあったのかなど、この資料のさらなる検討が必要であったと考える。

以上、本件はあくまで事実認定の問題であるが、筆者は本件につき、およそ職種別民間給与実態調査の世間相場や、本件【別表2-1】が約800万円程度の金額を示すなど、肌感覚としては本件判示は是認されるものと考えているが、平均値ではなく最高値との比較も可能であったのではないかという問題点を指摘しておきたい。

【わたなべ・みつる】

2 渡辺充『どこでも租税法』294頁（税務経理協会、初版、2023）