

主 文

- 1 原判決を次のとおり変更する。
- 2 被控訴人が、平成 9 年 3 月 1 2 日付けでなした控訴人の平成 5 年分、平成 6 年分、平成 7 年分の所得税の各更正及び過少申告加算税賦課決定のうち、
 - (1) 平成 5 年分につき、総所得金額 1 4 3 5 万 1 1 2 9 円、申告納税額 9 5 万 9 8 0 0 円、過少申告加算税 7 万 5 0 0 0 円をそれぞれ超える部分
 - (2) 平成 6 年分につき、総所得金額 1 2 2 2 万 3 9 9 8 円、申告納税額 2 5 万 3 3 0 0 円、過少申告加算税 5 万 2 0 0 0 円をそれぞれ超える部分
 - (3) 平成 7 年分につき、総所得金額 1 7 7 4 万 6 4 2 5 円、申告納税額 1 6 0 万 7 8 0 0 円、過少申告加算税 6 万 1 0 0 0 円をそれぞれ超える部分をいずれも取り消す。
- 3 控訴人のその余の請求を棄却する。
- 4 訴訟費用は、第 1 , 2 審を通じ、これを 3 分し、その 1 を控訴人の、その余を被控訴人の負担とする。

事 実 及 び 理 由

第 1 控訴の趣旨

- 1 原判決を取り消す。
- 2 被控訴人が、平成 9 年 3 月 1 2 日付けでなした控訴人の平成 5 年分、平成 6 年分、平成 7 年分の所得税の各更正のうち、
 - (1) 平成 5 年分につき、総所得金額 1 2 4 6 万 9 1 6 4 円、申告納税額 2 0 万 7 0 0 0 円をそれぞれ超える部分
 - (2) 平成 6 年分につき、総所得金額 1 0 0 9 万 8 2 3 2 円、申告納税額 - 2 7 万 2 9 8 0 円をそれぞれ超える部分
 - (3) 平成 7 年分につき、総所得金額 1 5 6 0 万 6 7 5 5 円、申告納税額 9 9 万 5

８００円をそれぞれ超える部分

及び上記各年分の過少申告加算税賦課決定をいずれも取り消す。

第２ 事案の概要

- １ 次のとおり付加するほかは、原判決の「第２ 事案の概要」に記載（ただし、控訴人と被控訴人関係部分）のとおりであるから、これをここに引用する。

なお、当審における争点も原審と同様であり、本件各更正処分の適法性の有無（(1)支払手数料の否認の適法性の有無、(2)支払手数料以外の費用の否認の適法性の有無）である。

２ 当審における当事者の主張

（被控訴人）

(1) 比準会社として労働者派遣会社を選定したことの合理性について

本件において、被控訴人が比準会社として労働者派遣会社を選定したのは、
aは、控訴人の司法書士業務に付随する業務のうち、申請書作成、申請書類に添付する書類のタイプ印刷・謄写・印刷等の業務を委託し、aの従業員は専ら控訴人の指揮命令を受けて上記業務に従事しているところ、一般的に、労働者派遣業は、派遣元の事業主が自己の雇用する労働者を派遣先に派遣し、派遣先の指揮、命令を受けさせて、派遣先における労働に従事させることを業として行うものであり、労働者派遣業がaの業務に最も類似すると認められたからである。

また、比準会社の選定に当たり、aが行っているのと同様の業務を特殊な関係のない委託先から専属的に一括して受託しているような会社は見当たらなかったこと、当該同族会社と完全に同一ないし類似性が高い同業者が常に存在するとは限らないところ、そのような同業者を把握できない場合に、常に比準すべき同業者が存在しないとして所得税法１５７条を適用できないとするのは、租税負担の公平、適正の観点から妥当ではないことから、被控訴人は、その把握し得る業種のうち、aの業務に完全には合致していなくとも、最も類似する

業種を営む会社を比準会社としたものである。

(2) 労働者派遣先が複数ある者との抽出基準の合理性について

原処分担当者が労働者派遣先が複数ある者との抽出基準を設けたのは、労働者派遣先が複数ある労働者派遣会社の収入金額は、労働者派遣先が複数でない労働者派遣会社と比べて、より平準化され、より経済的合理性を担保できるものと判断したからであって、本件適正支払手数料の算出に当たり、その基礎となる人件費倍率の経済的合理性を担保するためには必要な抽出条件である。

(3) 事業規模の類似性の点で比準会社の選定が不合理といえないことについて

本件においては、本件適正支払手数料の算出の基礎数値としての人件費倍率の合理性が問題であるところ、労働者派遣業における収入金額と最も相関関係が強い業務関連費用は人件費であり、収入金額と人件費の額とは相対的に比例するものであるということが出来るから、労働者派遣業を営む比準会社の事業規模の多寡が人件費倍率に特段の偏差を生じさせるものとは認められない。

また、各比準会社の収入金額はaの収入金額のおおむね3倍から10倍までの範囲にあり、これをもって規模の点で類似性がなく、不合理であるとまでいうことはできない。さらに、仮に本件において事業規模の類似性を十分に考慮し、いわゆる倍半基準を抽出基準に設けるとするならば、広島市内のタウンページに掲載されている労働者派遣会社のうち、比準会社として選定することのできる会社は存在しなくなるが、当該同族会社と全く同一ないし類似性が高い同業者が常に存在するとは限らないところ、そのような同業者を把握できない場合に、常に比準すべき同業者が存在しないとして所得税法157条を適用できないとするのは、租税負担の公平、適正の観点から妥当ではない。

(4) 各比準会社の収入金額及び人件費の額の合理性について

比準会社DからGまでについては、原処分担当者が各比準会社の広島市内にある支店に臨場した際、人件費に対する売上げの割合は都市別である程度、割合が決まっているとの説明を受けたことから、人件費倍率の基礎とする収入金

額及び人件費の額については、当該比準会社の決算書に記載されている当該比準会社全体に係る収入金額及び人件費の額ではなく、広島市内の支店に係る収入金額及び人件費の額とするのが合理的であると判断し、当該各比準会社の収入金額及び人件費の額のうち、広島市内の支店のみに係る収入金額及び人件費の額を調査し、人件費倍率の基礎とする収入金額及び人件費の額としたものであって、何ら不合理なものではない。

(控訴人)

(1) 同業者比準法を採用し、人材派遣会社を比準会社としたことの適否

ア a の業務形態は請負であること

(ア) 本件業務委託契約が、私法上どの契約類型に属するかについては、控訴人と a との間の契約書が存しないため、a の法人設立の経緯、登記簿上の目的事項、実際の委託業務の範囲、処理手続の流れ、設備備品の所有関係、費用負担の実績などから、当事者間の合理的意思表示解釈によって判断することが必要となる。

(イ) 本件業務委託契約締結の経緯と内容

控訴人が a に委託した業務内容は、司法書士でなければなし得ない控訴人の基本業務以外全部である。その業務の内容は実に多岐にわたっており、ワープロ文書作成業務以外に、情報の収集処理、販売業務、不動産の取引に関する研究、コンサルタント業務、都市開発、地域開発、宅地造成等の事業に関するコンサルタント業務、経営指導のための企業管理、経営受託、配送業務の請負、翻訳業、司法書士宛の電話や顧客の応対、司法書士事務所の清掃、帳簿類作成などである。

このような諸事情に照らせば、本件業務委託契約は、登記申請書類等の作成を中心とした諸業務について、仕事の完成を目的として、包括的に発注する請負契約と解することが当事者間の合理的意思に合致する。なお、諸業務のうちには、管理業務など一部事務处理的な要素が混在しているた

め、(準)委任契約的な側面も有しているが、中心となる手続業務や付随業務が仕事の完成を目的とする点で、請負契約と解すべきである。

(ウ) 請負契約か人材派遣契約か

人材派遣契約では、派遣先事業主が直接派遣労働者に指揮命令するため、派遣労働者の数や能力が重要な要素となるが、請負契約では、注文者は請負人の履行補助者である従業員の数や能力についてまで関与し得ない。また、人材派遣契約が、単なる労働力提供であるのに対し、請負契約では、自己の責任と負担で準備、調達する機械、設備若しくは機材、材料等により業務を処理し、また、自らの有する専門的な技術若しくは経験に基づいて、業務を処理することが特徴である。

aでは、控訴人から受託した業務を処理するために、平成5年当時5名、平成7年には合計6名の社員を抱えていたが、控訴人との業務委託契約においては、aの従業員の増減は重要な要素となっていない。また、aは、業務処理のために自動車、パソコン、プリンターなどを所有し、リース物件についてのリースレンタル料を負担していたほか、図書教育費、ガソリン代、消耗品費、保険料、水道光熱費、地代家賃などの従業員人件費以外の必要経費を自ら負担していた。

このように、本件業務委託契約は、aの従業員の数に着目していない点やa自らが機械設備等を調達し、自らの経費負担をしている点などから、人材派遣契約ではなく、請負契約と解すべきである。なお、請負契約であれば、注文者の指示は請負人に対してなされるのが通常であり、注文者が直接請負人の従業員に対して指揮命令を及ぼすことは少ないが、本件では、aの従業員に対して仕事上の指揮命令を下していたのは、aの取締役としての控訴人であり、注文者としての控訴人ではない。したがって、指揮命令の点でも、本件契約は人材派遣契約ではなく、請負契約と解される。

イ 業態の差異によるコスト構造の差異

控訴人と a の関係は包括的請負であり，人材派遣契約とは異なる。請負と人材派遣の場合には，請負がその仕事に必要な経費を請負人自らが負担するのに対し，人材派遣契約の場合には，その様な経費の負担が必要ないことが決定的な相違点である。そして，その結果，請負の場合，請負人が注文者から受領する委託料には，その仕事の完成に必要な経費部分が含まれることになり，人材派遣契約の場合にはそれが不要ということになるから，請負金額は単なる人材派遣契約に基づいて支払われる派遣料金よりも高額になるのは当然であり，両社にはこのようなコスト構造の差異がある。したがって，人材派遣会社の人件費倍率をもって適正委託手数料を算出しようとする場合，この仕事に必要な経費部分のコストが全て切り捨てられることになり，まったく実態にそぐわない結果となることは明らかである。以上によれば，このような業種・業態の差異は重要な要素であり，このような差異を無視して人材派遣会社を比準会社とすることは，およそ合理性が無いといわざるを得ない。

ウ 規模の類似性

同業者比準法を用いる場合，比準会社の選定に当たっては業種・業態が類似性を有するほか，規模においても類似性がなければならないところ，被控訴人が選定した比準会社と a とでは，総収入金額や人件費の額で 5 倍から 10 倍の格差があり，規模において類似性を有するとは考えられない。

この点に関し，被控訴人は，人件費倍率は収入金額に占める人件費の割合なのであるから，規模が違って関係はない旨主張するが，その点は何ら立証されていない。

(2) 平均人件費倍率を用いることの適否

被控訴人は比準会社として選定した A から G の人材派遣会社の人件費倍率を求め，その平均値である平均人件費倍率を a の人件費の額に掛けて，それを上回る部分を過大であると認定し，必要経費算入を否認している。しかし，A か

らGの人件費倍率は一定ではなく、平成5年分については最高がGの1.732であり、最低がFの1.430である。GもFも、被控訴人が比準会社として認めた非同族会社であり、「同族会社以外の独立かつ対等の関係に立つ会社であり」、「通常の経済活動として不合理不自然はない」はずである。Gが比準会社として相応しいと認定してGを選定したのであるならば、最高値のGの数値を用いて計算しても適正委託料となるはずである。平均人件費倍率という概念は、何ら合理性のある数値ではない。

(3) 被控訴人が用いた人件費倍率の真実性・信用性

本件で問題となった同業者率の立証については、推計課税においても問題となるが、推計課税の場合、現在においては通達・回答方式が採られている。通達・回答方式とは「同業者の決算書等の写しを提出せずに、国税局長から管内の各税務署長あてに一定の基準（同業者の抽出基準）を示してこれに合致する類似同業者の売上げ、仕入、経費等の総額を照会して報告を求め、各税務署長は、管内の同業者の氏名を伏せ、A・B・C等の符号を付して同照会に係る事項を公文書で回答し、これらの照会書・回答書を書証として提出する方法」である。しかるに、本件では、上記通達・回答方式も採られず、単に担当官が比準会社に臨場するなどして調査した結果であるとして人件費倍率の算出に必要な事項が主張されている。しかも、控訴審になって本店所在地が広島市内になることが控訴人側の調査で明らかになるや、広島支店の数値であると主張するに至った。したがって、本件においては、被控訴人が用いた人件費倍率を算出するための基礎資料については何ら立証責任が尽くされておらず、人件費倍率の合理性は何ら担保されていないといわざるを得ない。

(4) 所得税法157条の適用について

被控訴人は、業種・業態・規模において類似性のある比準会社が把握できない場合に所得税法157条を適用できないとするならば、租税負担の公正、適正の観点から妥当でないと主張している。

しかし、控訴人と a の関係に類似した非同族会社がないのであれば、被控訴人が妥当と判断した同族会社の委託料の基準を当てはめても構わないはずである。むしろ、不合理な人材派遣会社の平均人件費倍率を用いるよりは、その方が合理的であるとさえいえる。このような同族会社の事務委託会社としては、控訴人と同じ司法書士が設立している事務委託会社もあれば、被控訴人が監督官庁である税理士が設立している会計法人もある。また、原価基準法という手法もあるのであり、本件は被控訴人が同業者比準法に拘泥する余り、実態とは懸け離れた人材派遣会社を比準会社として選定したこと自体が誤りである。

第3 争点（本件各更正処分の適法性の有無について）に対する判断

1 争点(1)（支払手数料の否認の適法性の有無）について

(1) 本件支払手数料否認の経過等について

原判決44頁13行目から49頁3行目までに同じであるから、これを引用する。ただし、45頁15行目の後に、「また、aは、業務処理のために自動車、パソコン、プリンターなどを所有し、リース物件についてのリースレンタル料を負担していたほか、図書教育費、ガソリン代、消耗品費、保険料、水道光熱費、地代家賃などの従業員人件費以外の必要経費を自ら負担していた。」と付加する。

(2) 所得税法157条の適用について

ア 同業者比準等

前記認定のとおり、aの従業員は、複雑困難な事案を除くものについて、司法書士の資格を持っていないとできない業務以外の業務を行っていたものであるが、aは、業務処理のために自動車、パソコン、プリンターなどを所有し、リース物件についてのリースレンタル料を負担していたほか、図書教育費、ガソリン代、消耗品費、保険料、水道光熱費、地代家賃などの従業員人件費以外の必要経費を自ら負担していた。ところで、人材派遣業における経費としては、派遣労働者の人件費及び管理費等であって、派遣労働者が

派遣先で使用する器具類等の経費は派遣先が経費として負担することとなり、人材派遣業者は経費として負担しない。そうすると、本件業務委託契約において、aは、その従業員の人件費以外に、その使用するパソコン等や自動車の経費の負担をしており、人材派遣業とは明らかに、経費として負担するものが異なっており、本件業務委託契約は、人材派遣契約とはいえず、むしろ、請負契約に類似する契約であると考えるのが相当である。

イ 本件比準同業者

前記認定のとおり、本件比準会社は、いずれも主にオフィス業務に係る労働者を契約先企業等に派遣して収入を得ている人材派遣会社であり、労働者の給与以外の費用は限定されているが、aの業務内容は、前記ア認定のとおり、司法書士である控訴人の業務の委託であって、従業員の給与、管理費以外の必要経費を負担しており、本件比準会社とaには個別条件の相違を超えた違いがある。また、弁論の全趣旨によれば、本件比準会社は、相当程度の規模の人材派遣会社であり、aとは、事業規模においてもかなりの差異が認められ、その経費率においても異なっているものと認められる。

ウ 以上によれば、本件比準会社は、いずれも事業内容及び事業規模等において相当な類似性を備えているとは認められない。したがって、比準会社としての基礎的要件に欠けるものから算定した本件人件費倍率は合理性が認められない。

エ 所得税法157条の適用に当たっては、株主等の所得税の負担を不当に減少させる結果となることが要件とされているが、本件の場合、不当に減少させる結果となるかどうかの基準とした同業者比準には、合理性が認められないから、これによって本件受託手数料が控訴人の所得税の負担を不当に減少させるとした本件各更正処分は、法令の適用を誤ったものであって、違法であると認められる。

2 争点(2)（支払手数料以外の費用の否認の適法性の有無）について

当裁判所も、控訴人主張の本件支払手数料以外の必要経費については、原判決と同様に否認するのが相当と判断する。その理由は、原判決５６頁１１行目から６４頁下から３行目までを引用する。

３ 本件各更正処分の取消しの範囲等について

(1) 平成５年分更正処分について

ア 事業所得の金額

(ア) 収入金額

平成５年分所得税の事業所得における収入金額は５７９３万９９７３円（控訴人の確定申告による額、原判決別表２、以下、単に「別表」というときは原判決添付のものをいう。）であることにつき、当事者間に争いがない。

(イ) 必要経費等

控訴人が、平成５年分所得税の事業所得における収入金額から、控除すべき必要経費等として計上するものは、別表２ ないし²³（控訴人の確定申告による。）のとおりであり、これに対して、被控訴人が否認した項目及びその額については、別表２「否認額」欄に記載のとおりである。別表２「否認額」欄に０と記載の費目については、控訴人の確定申告額によることについては、当事者間に争いがない。また、控訴人は、利子割引料の否認分については、必要経費非該当性を特に争わない。

そして、上記否認金額については、前記認定説示のとおり、支払手数料を除いては否認を是認すべきもので、これらの額は合計１９８万１９６５円であるから、控訴人の平成５年分所得税の事業所得における必要経費等の合計額は、上記控訴人の確定申告上の額である５１７１万４３５１円から否認額の合計１９８万１９６５円を控除した４９７３万２３８６円と認められる。

(ウ) よって、控訴人の平成５年分の所得税の事業所得の金額は、上記(ア)（収

入金額) 5 7 9 3 万 9 9 7 3 円から上記(イ) (必要経費等) 4 9 7 3 万 2 3 8 6 円を控除した 8 2 0 万 7 5 8 7 円であると認められる。

イ その他の所得の金額

控訴人の平成 5 年分所得税の事業所得以外の所得の金額については、次のとおりで争いが無い(別表 1 ,)。

(ア) 不動産所得の金額	- 3 2 万 1 4 5 8 円
(イ) 給与所得の金額	6 4 6 万 5 0 0 0 円

ウ 総所得金額

控訴人の平成 5 年分所得税の総所得金額は、上記ア(事業所得の金額) 8 2 0 万 7 5 8 7 円及びイ(不動産所得の金額, 給与所得の金額) 6 1 4 万 3 5 4 2 円の合計である 1 4 3 5 万 1 1 2 9 円となる。

エ 所得控除の合計額

控訴人の平成 5 年分の所得税の所得控除の額は、次のとおりで争いが無い(別表 1 ないし)。

(ア) 社会保険料等控除	8 4 万 1 6 0 0 円
(イ) 生命保険, 損害保険料, 寄付金控除	1 0 万 3 0 0 0 円
(ウ) 扶養控除	7 0 万 0 0 0 0 円
(エ) 基礎控除	3 5 万 0 0 0 0 円
(オ) 合計	1 9 9 万 4 6 0 0 円

オ 課税総所得金額

控訴人の平成 5 年分所得税の課税総所得金額は、上記ウ(総所得金額) 1 4 3 5 万 1 1 2 9 円から上記エ(所得控除の合計額) 1 9 9 万 4 6 0 0 円を控除した額である 1 2 3 5 万 6 0 0 0 円(ただし、国税通則法 1 1 8 条により 1 0 0 0 円未満の端数は切捨)となる。

カ 課税総所得金額に対する税額

控訴人の平成 5 年分所得税の課税総所得金額に対する税額は、上記オの額

に所得税法（ただし平成6年法律第109号による改正前のもの）89条1項に規定する税率を乗じた額である304万2400円となる。

キ 税額控除の合計額

控訴人の平成5年分の所得税の税額控除の額は、次のとおりである。

(ア) 住宅取得等特別控除 26万9700円

控訴人は、確定申告において住宅取得等特別控除として26万9700円を計上したが、上記所得金額の場合の同特別控除は同額であることにつき、被控訴人は特に争わないと認められる。

(イ) 源泉徴収にかかる所得税の額 181万2848円

上記金額であることにつき、当事者に争いが無い（別表1）。

(ウ) 合計 208万2548円

ク 納付すべき税額（申告納税額）

控訴人が納付すべき平成5年分所得税の税額は、上記カ（課税総取得金額に対する税額）304万2000円からキ（税額控除の合計額）208万2548円を控除した額である95万9800円（国税通則法119条により10円未満の端数は切捨）となる。

ケ 上記平成5年分の納付すべき税額等の計算は、本判決添付別表1のとおりであり、過少申告加算税は同表のとおり、7万5000円となる。

(2) 平成6年分更正処分、同7年分更正処分について

上記2年分の税額等を平成5年分と同様に計算すると、本判決添付別表2、3のとおり、平成6年分については、総所得金額は1222万3998円、納付すべき税額は25万3300円、過少申告加算税は5万2000円、平成7年分については、総所得金額は1774万6425円、納付すべき税額は160万7800円、過少申告加算税は6万1000円となる。

(3) 以上のとおりであるから、上記(1)、(2)と異なる本件各更正処分及び過少申告加算税賦課決定は、一部の取消しを免れない。

第 4 結論

以上のとおり，控訴人の請求は，本件各処分の一部取消しを求める限度で理由があるから認容し，その余は理由がないから棄却すべきである。よって，原判決を変更することとし，主文のとおり判決する。

広島高等裁判所第 2 部

裁判長裁判官 牧 弘 二

裁判官 松 井 千 鶴 子

裁判官 工 藤 涼 二