

麻酔科医が各病院から得た報酬の給与所得該当性

第一審：東京地裁平23（行ウ）第127号、平24.9.21判決（TAINS:Z888-1723）

Brush up Point

麻酔科医が複数の病院から得た報酬は事業所得か給与所得かの判断で、最判昭和56年4月24日民集35巻3号672頁が参照される。

先例の基準（事業所得：自己の計算と危険、独立、営利性、有償性、反復継続、意思、社会的地位。給与所得：雇用契約〔に類する原因〕、使用者の指揮命令、空間的・時間的な拘束、継続的・断続的な労務提供）を敷衍し、「経済的活動の内容やその成果等によって変動し得る収益や費用が誰に帰属するか」「費用が収益を上回る場合などのリスクを誰が負担するか」という判断基準も示した。

I 事実関係

麻酔科医であるX(原告)は、各病院から得た収入が事業所得に当たることを前提として、平成17～19年分の納付すべき所得税額を14万0900円、425万3500円、919万4300円として確定申告をした。平成19年分についてはXの妻の給与額280万円を青色事業専従者給与として控除することも前提とした。

税務署長は、給与所得に当たること（平成19年分について青色事業専従者非該当）を理由に、更正処分及び過少申告加算税の賦課決定処分をした。平成17～19年分の本税額を231万9100円、928万4900円（生命保険料控除漏れを修正した再更正処分で926万6400円に減額）、1491万3100円とし、過少申告加算税額を21万7000円、50万3000円（50万1000円に減額）、57万1000円とした。異議申立てを経て、Xは審査請求をしたが、平成22年9月6日付けで棄却（前記減額部分は却下）された。

II 主たる争点及び当事者の主張

争点は4点である。(1)原告が各病院から得た収入は事業所得か給与所得か。(2)本件各更正処分等が憲法14条、29条に違反するか。(3)本件各更正処分等の調査手続及び理由附記に違法があるか。(4)原告が得た不動産所得について、原告妻に対する給与額を青色事業専従者給与として不動産所得の必要経費に算入しなかった違法があるか。本稿は(1)を扱う。

Y（被告・国）は、「雇傭関係等が継続的であると一時的であるとを問わず、また、その支給名目のいかに問わないし、提供される労務の内容について高度の専門性が要求され、本人にある程度の自主性が認められる場合であっても、労務がその雇傭契約に基づき他人の指揮監督の下に提供され、その対価として得られた報酬等である限り、給与所得に該当する」等と主張した。

Xは、「麻酔医療について高度の専門性を有する手術のコンダクターであり、麻酔医療を実施するか否かを含め、麻酔医療という役務を提供するにつき、病院の誰からも指揮命令・監督を受ける立場にない」こと、「場所的、時間的に拘束する旨の定めはな」いこと、「麻酔業務のキャンセル権やXの指定する代替医師による医療行為の提供が認められて」いたことから、X「と各病院との間の契約が雇用契約ではなく業務委託契約であ」った等と主張し、更に、Xが自己の計算と危険において麻酔科医師業を営んでいること等を主張した。

III 判決の要旨 棄却、確定

一般論として、最判昭和56年4月24日(後述)を参照しつつ、「営利性や有償性を有し反復継続して行われる業務ないし労務提供という経済的活動から得られる収入が事業所得に該当するか給与所得に該当するかは、自己の計算と危険によってその経済的活動が行われているかどうか、すなわち経済的活動の内容やその成果等によって変動し得る収益や費用が誰に帰属するか、あるいは費用が収益を上回る場合などのリスクを誰が負担するかという点、遂行する経済的活動が他者の指揮命令を受けて行うものであるか否かという点、経済的活動が何らかの空間的、時間的拘束を受けて行われるものであるか否かという点などを総合的に考慮して、個別具体的に判断すべきである」。

当てはめとして、(ア)「勝木会からXに支払われる報酬について」、Xに対して「術例数が1例であっても2例であっても定額の報酬が支払われ、手術の件数が3例以上に増えたり時間が2時間を超過した場合には、それぞれ割増された報酬が支払われるものの、手術や麻酔施術の難易度や用いる薬剤等の価格などに応じて変動する仕組みにはなっておらず、医療行為等に対する対価として患者や公的医療保険から勝木会に支払われる診療報酬の金額の多寡に応じて原告に対する報酬が変動する報酬体系にはなっていない」。(イ)「麻酔業務から生ずる費用等の帰属について」、「麻酔業務から生ずる費用は、基本的に勝木会が負担しており、Xは、たとえば高額な麻酔機器を購入することによって生じる費用（減価償却費）が麻酔業務から生じる収益を上回るなどして麻酔業務による損益計算が赤字になるというような事業の収支から一般的に生じ得る危険を負担することはない」。(ウ)「指揮命令」について、担当患者や手術の時間・場所等について「勝木会によって他律的に決定されていたこと」等を挙げ、Xは「勝木会

の指揮命令に服していた」。(エ)「空間的、時間的拘束」について、勤務時間が木曜・金曜と契約で定められていたこと、場所も病院内であったこと、出勤簿で出勤・退勤時刻が管理されていたことを挙げ、「空間的、時間的拘束に服していた」。別の7病院からの収入についても同様の当てはめを検討し、何れも給与所得該当と判断した。

X側の「高度の専門性」等の主張について、「業務遂行に必要な様々な判断等を他者の指揮命令によることなく『独立して』行うからといって、ここにいう『独立』性が認められ、事業所得とされるわけではない」こと、「国会議員や裁判官など、職務遂行に必要な判断等については、他者の指揮命令に服することなく独立して行っている職種についても……報酬は給与所得とされている」こと等を指摘した。

IV 解説

一 本判決の意義

本判決の意義は、事業所得と給与所得との区別に関し麻酔科医の報酬の一例を加えたところにある。但し、所得分類の判断は事例判断とならざるをえないという限界があることに留意すべきである(三を参照)。奇しくも、平成25年司法試験の租税法の第1問が給与所得該当性(裁判員制度下の日当等)を問うものであった。給与所得と他の所得との区別は、基本的かつ厄介な問題である(佐藤英明「給与所得の意義——事業所得との区別」税務事例研究56号25頁等参照)。

二 先例との関係：一般論

事業所得と給与所得との区別については最判昭和56年4月24日(弁護士の顧問料)がリーディングケースと位置付けられる(金子宏ほか『ケースブック租税法 第3版』305頁、弘文堂、2011)。「事業所得とは、自己の計算と危険において独立して営まれ、営利性、有償性を有し、かつ反復継続して遂行する意思と社会的地位とが客観的に認められる業務から生ずる所得」であり、「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」を見て決めるという判断基準が参照される。本件に類する先例として京都地判昭和56年3月6日行集32巻3号342頁(大嶋教授の非常勤講師料は給与所得)も参考となろう。他方、事業所得該当例として福岡高判昭和63年11月22日税資166号505頁(電力検針員)等がある。

本判決は、最判昭和56年4月24日を前提とし、更に敷衍して「経済的活動の内容やその成果等によって変動し得る収益や費用が誰に帰属するか」「費用が収益を上回る場合などのリスクを誰が負担するか」といった判断基準も示した、という一般論のレベルでの意義を有する(歯科医院親子共同経営の主張を否認した東京高判平成3年6月6日訟月38巻5号878頁も参照)。

「高度の専門性」に関し、「独立して」業務を営むかの問題と職務遂行の判断等における「独立」との区別を、国会議員や裁判官等を挙げつつ指摘した部分も、一般論のレベルで意義がある。

三 当てはめの背景

本判決は、8病院からの報酬についてひとまとめに当てはめを検討するのではなく、各病院からの報酬ごとに検討している。所得分類はXの収入全体について決せられる訳ではないから、妥当である。当てはめの是非について評釈で判決より深く検討することは難しい。

弁護士が給与所得該当を主張するなど(最判昭和56年4月24日の他、無料法律相談に関する大阪高判平成21年4月22日税資259号順号11185、佐藤英明・ジュリスト1433号141頁)、一般に給与所得控除は納税者側に甘く設計されている(税制調査会「わが国税制の現状と課題」100頁、2000年)。納税者側が給与所得非該当を主張する本件のタイプは比較的珍しく、実額経費が給与所得控除額を上回ることの立証は成功しにくい(最判昭和60年3月27日の他、日フィル事件・最判昭和53年8月29日訟月24巻11号2430頁等参照)。

本件ではXY間で一年あたり約500万円もの税額差があり、控除額の差は8桁に上ろう。ここで、最判昭和60年3月27日の伊藤正巳補足意見が、実額経費が給与所得控除額より著しく大きい場合には違憲となりうるとしていた(法廷意見ではなかったものの)ことが想起される。しかし本件でXは争点(2)に関し他の麻酔科医師による事業所得としての確定申告が許容されていることとの不平等取扱いを非難するにとどまり、伊藤正巳補足意見に沿った主張はないように読める。X側が実額経費の立証に不安を覚えたのか、Y側が経費の認否より所得分類の方が攻めやすしと見たのか、といった背景について想像が掻き立てられる。そうすると、前述した一般論の意義はともかく、当てはめに関しては正に事例判断として受け止めるべきであるかもしれない。

(立教大学法学部教授 浅妻章如)

所得税更正処分等取消請求事件
東京地方裁判所平成23年（行ウ）第127号
平成24年9月21日民事第38部判決
口頭弁論終結日 平成24年6月1日

判 決

原告 A
同訴訟代理人弁護士 小宮圭香 小宮清 熊崎誠実 多田津雪 戸門大祐 小宮司
被告 国
同代表者法務大臣 B
処分行政庁 西川口税務署長事務承継者 武蔵府中税務署長 C
被告指定代理人 D E F G H J

主 文

- 1 原告の請求をいずれも棄却する。
- 2 訴訟費用は原告の負担とする。

事実及び理由

第1 請求

西川口税務署長が平成21年3月12日付けで原告に対してした

- 1 原告の平成17年分の所得税に係る更正処分及び過少申告加算税の賦課決定処分（ただし、納付すべき税額14万0900円を超えない部分を除く。）
 - 2 原告の平成18年分の所得税に係る更正処分及び過少申告加算税の賦課決定処分（武蔵府中税務署長が平成21年12月25日付けで原告に対してした原告の平成18年分の所得税に係る再更正処分及び過少申告加算税の変更決定処分により減額された後のもの。ただし、納付すべき税額425万3500円を超えない部分を除く。）
 - 3 原告の平成19年分の所得税に係る更正処分及び過少申告加算税の賦課決定処分（ただし、納付すべき税額919万4300円を超えない部分を除く。）
- をいずれも取り消す。

第2 事案の概要

本件は、麻酔科医師である原告が、平成17年分ないし平成19年分の所得税について、自己が麻酔手術等を施行した各病院から得た収入を事業所得として確定申告をしたところ、西川口税務署長が、上記収入は給与所得に当たるとして、更正処分及び過少申告加算税の賦課決定処分をしたため、原告が、上記収入は事業所得に該当するからこれらの処分は違法であるなどと主張して、上記処分の取消しを求めている事案である。

1 法令の定め

本件に関係する法令の定めは、別紙のとおりである。

2 前提事実（各文末に掲げた証拠により各事実が容易に認められる。）

（1）原告は、麻酔科医師であるが、平成18年3月、平成17年に麻酔手術等を施行した医療法人社団勝木会やわたメディカルセンター（以下「勝木会」という。）、医療法人社団協友会東川口病院（以下「協友会」という。）、医療法人財団石心会狭山病院（以下「石心会」という。）、医療法人社団田口会新橋病院（以下「田口会」という。）、医療法人財団聖蹟会（以下「聖蹟会」という。）、医療法人誠寿会上福岡総合病院（以下「誠寿会」という。）及び国立病院機構水戸医療センター（以下「水戸医療センター」という。）から得た各収入が事業所得に該当することを前提として、西川口税務署長に対し、所得税法143条以下に定める青色申告以外の方法による申告（以下「白色申告」という。）により、納付すべき税額を14万0900円とする平成17年分の所得税の確定申告をした（甲1）。

（2）原告は、平成19年3月、平成18年に麻酔手術等を施行した勝木会、協友会、石心会及び田口会から得た各収入が事業所得に該当することを前提として、西川口税務署長に対し、青色申告により、納付すべき税額を425万3500円とする平成18年分の所得税の確定申告をした（甲2）。

（3）原告は、平成20年3月、平成19年に麻酔手術等を施行した勝木会、協友会、石心会、田口会

及び医療法人霞会（以下「霞会」という。）から得た各収入が事業所得に該当すること並びに原告の妻・K（以下「原告妻」という。）の給与額280万円を青色事業専従者給与として控除すべきことを前提として、西川口税務署長に対し、青色申告により、納付すべき税額を919万4300円とする平成19年分の所得税の確定申告をした（甲3）。

（4）西川口税務署長は、平成21年3月12日付けで、原告の平成17年分ないし平成19年分の所得税について各病院からの収入がすべて給与所得に該当すること及び原告の平成19年分の所得税について事業所得が不存在であるから原告妻が青色事業専従者に該当しないことなどを理由として、原告に対し、納付すべき税額をそれぞれ231万9100円（平成17年分）、928万4900円（平成18年分）、1491万3100円（平成19年分）に更正する処分及び過少申告加算税の額をそれぞれ21万7000円（平成17年分）、50万3000円（平成18年分）、57万1000円（平成19年分）とする過少申告加算税の賦課決定処分（以下、これらの処分を合わせて「本件各更正処分等」という。）をした（甲4ないし6）。

（5）原告は、本件各更正処分等を不服として、平成21年5月11日付けで、武蔵府中税務署長に対し、異議の申立てをしたが、武蔵府中税務署長は、同年8月7日付けで、異議申立てをいずれも棄却する旨の決定をした（甲7、8）。

（6）原告は、本件各更正処分等を不服として、平成21年9月8日付けで、国税不服審判所長に対し、審査請求をしたが、国税不服審判所長は、平成22年9月6日付けで、下記（7）のとおり武蔵府中税務署長による平成21年12月25日付け再更正処分及び過少申告加算税の変更決定処分により減額された部分（当該部分については審査請求を却下する旨の裁決がされた。）を除いて、審査請求をいずれも棄却する旨の裁決をした（甲9ないし11）。

（7）武蔵府中税務署長は、原告の平成18年分の所得税の計算において生命保険料控除の金額が漏れていたことから、平成21年12月25日付けで、原告の平成18年分所得税について、納付すべき税額を926万6400円、過少申告加算税の額を50万1000円とする再更正処分及び過少申告加算税の変更決定処分をした（甲11）。

3 争点

- （1）原告が各病院から得た収入は事業所得か給与所得か
- （2）本件各更正処分等が憲法14条、29条に違反するか
- （3）本件各更正処分等の調査手続及び理由附記に違法があるか
- （4）原告が得た不動産所得について、原告妻に対する給与額を青色事業専従者給与として不動産所得の必要経費に算入しなかった違法があるか

4 争点に対する当事者の主張

- （1）原告が各病院から得た収入は事業所得か給与所得か
（被告の主張）

ア 事業所得と給与所得との区別の基準

事業所得とは、自己の計算と危険において独立して営まれ、営利性、有償性を有し、かつ反覆継続して遂行する意思と社会的地位とが客観的に認められる業務から生ずる所得をいう（最高裁昭和56年4月24日第二小法廷判決）。そして、ある経済活動が事業に該当するかどうかは、活動の規模と態様、相手方の範囲等、種々のファクターを参考として判断すべきであり、最終的には社会通念によって決定するほかない。

給与所得とは、雇傭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い（上記最高裁判決）、所得税法28条1項の「これらの性質を有する給与」とは、単に雇傭関係に基づき労務の対価として支給される報酬というよりは広く、雇傭又はこれに類する原因に基づいて、非独立的に提供される労務の対価として、他人から受ける報酬及び実質的にこれに準すべき給付をいうと解すべきであり、換言すれば、労務の提供が自己の危険と計算によらず他人の指揮監督に服してされる場合にその対価として支給されるものが給与所得であるということができる。したがって、その雇傭関係等が継続的であると一時的であるとを問わず、また、その支給名目のいかに問わないし、提供される労務の内容について高度の専門性が要求され、本人にある程度の自主性が認められる場合であっても、労務がその雇傭契約に基づき他人の指揮監督の下に提供され、その対価として得られた報酬等である限り、給与所得に該当するというべきである。

イ 各病院へのあてはめ

（ア）勝木会

原告は、所定の勤務日（毎週木、金曜日）に、当日実施される手術の開始予定時間までに出勤しなければならず、手術が終了するまでは勤務を離れることができない。原告の勤務時間は、「派遣医出勤簿」への記録及び手術室の課長のチェックによって管理されている。原告の勤務地は勝木会手術室と定めら

れている。また、手術に携わる症例の件数は病院によって指定されており、原告が提供する労務又は労務提供の内容は他律的に決定されている。

そして、原告の報酬額の定め方は、1か月当たり基本給として30万円ないし32万円の定額を支払うが、手術が5例を超えた場合には1例（2時間）につき4万円、1例当たり2時間を超過した場合には30分ごとに5000円を支払うこととされており、報酬額は、一定程度あらかじめ定められている。さらに、原告の麻酔手術に必要な器具、薬剤、術衣等は、勝木会が費用負担して準備することとなっており、交通費も勝木会が支給している。

したがって、原告の労務提供の態様は、勝木会から時間的、空間的な拘束を受け、その指揮監督に服するもので、原告の報酬受給の態様は、自己の危険と計算によって行うものとはいえないのであって、原告が勝木会から支給された報酬は、給与所得に該当する。

(イ) 協友会

原告の勤務日は毎週水曜日と決められており、勤務時間も午前9時から午後5時30分までとされている。原告の勤務時間は、タイムカード及び看護部長の「勤務報告書」への記載によって管理されている。原告が麻酔管理等を行うのは協友会手術室である。また、手術に携わる症例の件数は病院によって指定されており、原告が提供する労務又は労務提供の内容は他律的に決定されている。

そして、原告の報酬額の定め方は、1回の勤務当たり基本給として13万1250円の定額を支払うが、手術が3例を超えた場合には1例ごとに4万8000円、手術が午後5時30分を超過した場合には30分ごとに5000円を追加して支払うこととされており、原告が所定の勤務日に勤務すれば、少なくとも基本給として所定の額を受給することができる。さらに、原告の麻酔手術に必要な器具、薬剤、術衣等は、協友会が準備したものを使用することとされている。

したがって、原告の労務提供の態様は、協友会から時間的、空間的な拘束を受け、その指揮監督に服するもので、原告の報酬受給の態様は、自己の危険と計算によって行うものとはいえないのであって、原告が協友会から支給された報酬は、給与所得に該当する。

(ウ) 石心会

原告の勤務日は毎週火曜日と決められており、勤務時間は午前9時から午後5時までとされている。原告の勤務時間は、「麻酔科医師勤務実績表」への記載及び麻酔科の部長の確認によって管理されている。また、原告が麻酔管理等を行うのは石心会手術室である。

そして、原告への報酬額の定め方は、1か月当たり基本給として42万円の定額を支払うが、午後5時を超えて勤務した場合には1時間ごとに1万円を支払うこととされており、原告は各月に概ね基本給として42万円を受給していた。さらに、原告の麻酔手術に必要な器具、薬剤、術衣等は、石心会が準備したものを使用することとされており、1回につき5000円の交通費は石心会が支給している。

したがって、原告の労務提供の態様は、石心会から時間的、空間的な拘束を受け、その指揮監督に服するもので、原告の報酬受給の態様は、自己の危険と計算によって行うものとはいえないのであって、原告が石心会から支給された報酬は、給与所得に該当する。

(エ) 田口会

原告の勤務日は毎週土曜日の午前中と決められており、原告の出勤の有無は、「病院日誌」で確認されている。また、原告が麻酔外来管理を行うのは田口会である。

そして、原告の報酬額については、1回の勤務につき5万5000円を支払うこととされており、外来患者数に応じて金額が変動することはなく一定である。さらに、器具、薬剤は、田口会において準備するものがあり、交通費として1回につき1万円を田口会が支給することとされている。

したがって、原告の労務提供の態様は、田口会から時間的、空間的な拘束を受け、その指揮監督に服するもので、原告の報酬受給の態様は、自己の危険と計算によって行うものとはいえないのであって、原告が田口会から支給された報酬は、給与所得に該当する。

(オ) 聖蹟会、誠寿会、水戸医療センター及び霞会

聖蹟会、誠寿会、水戸医療センター及び霞会における原告の労務又は労務提供の態様は、第三者からの紹介等により臨時に勤務したものであり、具体的な勤務条件について契約書等を取り交わしたことはないが、原告が上記医療機関から要請された特定の日に当該病院を訪れて、医療機関の要請に従い麻酔等を行っていたものである。

また、原告には、聖蹟会においては平成17年2月度給与として基本給14万円、残業手当7万5000円、交通費2920円が、誠寿会においては各月ごとに「日・当直料」として10万円又は5万円が支給されており、水戸医療センターにおいても給与として金員が支給され、交通費が1回につき2万円支給されていた。そして、いずれの病院においても、原告の麻酔手術に必要な器具、薬剤、術衣等は、病院が準備することとされていた。

したがって、原告の労務提供の態様は、上記病院から時間的、空間的な拘束を受け、その指揮監督に

服するもので、原告の報酬受給の態様は、自己の危険と計算によって行うものとはいえないのであって、原告が上記病院から支給された報酬は、給与所得に該当する。

(原告の主張)

ア 原告の収入が事業所得に当たること

(ア) 原告が各病院から指揮命令や場所的、時間的拘束を受けないこと

原告は、麻酔医療について高度の専門性を有する手術のコンダクターであり、麻酔医療を実施するか否かを含め、麻酔医療という役務を提供するにつき、病院の誰からも指揮命令・監督を受ける立場にない。

また、原告と各病院との間の契約において、原告を場所的、時間的に拘束する旨の定めはなく、原告の報酬が雇用契約又はこれに類する原因から発生したと評するような事実関係はない。原告は、手術室における麻酔を受託しているのであるから、麻酔を行う場所を病院の手術室とするのは業務の性質上当然のことであるし、手術の開始時から終了時まで滞留するのも業務の性質上当然のことであって、このことは、原告が各病院から支給された報酬が給与所得とされる根拠とはなり得ない。

さらに、原告には、麻酔業務のキャンセル権や原告の指定する代替医師による医療行為の提供が認められており、これは、原告と各病院との間の契約が雇用契約ではなく業務委託契約であることを示すものである。

(イ) 原告が自己の計算と危険において麻酔科医師業を営んでいること

原告は、各病院との間で、1例分の単価に基づいて症例数に応じて出来高を定め、最終的に時間に応じて出来高を調整する報酬の定め方をしているが、これは、請負ないし業務委託契約の労働対価の定め方そのものであるといえ、原告の収入は、一定しておらず極めて不安定である。

麻酔手術に必要な器具や機器は、呼吸回路につながっており、原告が病院に持ち込むことは物理的にも安全対策上も不可能であるし、術衣や手袋についても、手術室内の安全対策と環境保持のためには、外部から持ち込むことは考えられない。そして、原告は、麻酔器具等の設備の使用料や消耗品代をディスカウントした上で各病院との間の報酬を決めており、これらの費用を実質的に負担している。

また、麻酔薬剤は、麻薬又は劇薬として保管について法の規制を受けており、これを原告が携行、持参することは考えられないし、原告は、各病院との間で、薬剤代については各病院が患者又は保険者に請求して受領することを承諾した上で業務委託契約を締結している。

原告は、交通費を実費として精算することが必要と考えた遠方の病院について交通費を受領しているが、これは契約関係の継続を希望する双方の意思が合致したもので、交通費の支給は事業所得であることを否定する根拠とはならない。

イ 各病院について

(ア) 勝木会

原告は、勝木会における麻酔医療について、勝木会から指揮命令を受ける立場になく、また、原告と勝木会との間の業務委託契約において、原告を場所的、時間的に拘束する旨の定めはない。原告は、業務委託契約書第1条のとおり、麻酔業務日に原告に代わる代理麻酔医を派遣することで麻酔業務の責任を果たすことができる契約としており、また、原告及び勝木会双方には、1週間前までに麻酔の委託又は受託をキャンセルできる旨のキャンセル権が担保されており、現に双方がキャンセル権を行使したことがあった。

報酬額については、麻酔方法が全身麻酔を含むこと、勝木会が石川県小松市という遠方に所在することを踏まえ、麻酔のために利用する器具や設備の使用料を控除しても、医科診療報酬点数表に基づいた1例分の全身麻酔料6万1000円のうち6万円を受領しなければ原告の業務が成立しないと考えて基本料金及び超過報酬を定め、交通費として実費相当額を受領を申し出たものである。1例分の単価に基づいて症例数に応じて出来高を定める報酬の定め方は、請負ないし業務委託契約の労働対価の定め方そのものであり、原告の収入は、一定しておらず極めて不安定である。原告は、麻酔器具等の設備の使用料や消耗品代をディスカウントした上で勝木会との間の報酬を決めており、麻酔に必要な設備の使用料や消耗品代を実質的に負担している。

したがって、原告が勝木会から支給された報酬は、事業所得に当たる。

(イ) 協友会

原告は、協友会における麻酔医療について、協友会から指揮命令を受ける立場になく、また、原告と協友会との間の覚書において、業務提供時間が午前9時から午後5時30分までとされているが、開始時間については午前中からという程度の意味しかなく、終了時間についてはこれに拘束されることなく、当日予定されていた手術が終了すれば、病院から退出することができた。また、業務委託契約書及び覚書には規定されていないが、双方ともキャンセル権についての合意をしており、現に原告がキャンセル権を行使したことがあった。

報酬額については、保険点数に基づいた1例分の全身麻酔料6万1000円を根拠としつつ、麻酔方法としては脊椎麻酔（医科診療報酬点数表に基づいた2時間までの麻酔料が8500円）が多いことや1日に手術が3例以上予想されることを考慮して、4万円×3例＝12万円に5000円を上乗せして消費税を加えた13万1250円を1回分の基本的な報酬としたもので、原告の収入は、一定しておらず極めて不安定である。原告は、麻酔に必要な設備の使用料や消耗品代を実質的に負担している。

したがって、原告が協友会から支給された報酬は、事業所得に当たる。

(ウ) 石心会

原告は、石心会における麻酔医療について、石心会から指揮命令を受ける立場になく、場所的、時間的に拘束されることもない。キャンセル権や代替医師による医療行為の提供も認められていた。

報酬額については、毎年更新されてきた聖マリアンナ医科大学麻酔科医局と石心会との間の報酬規定に拘束される立場にあると考え、報酬1日10万円（消費税込みで1か月42万円）、交通費1回5000円の約定で麻酔業務を受託した。原告は、麻酔に必要な設備の使用料や消耗品代を実質的に負担している。

したがって、原告が石心会から支給された報酬は、事業所得に当たる。

(エ) 田口会

原告は、田口会における麻酔医療について、田口会から指揮命令を受ける立場になく、また、原告と田口会との間の業務委託契約において、原告を場所的、時間的に拘束する旨の定めはない。原告は、業務委託契約書第1条のとおり、麻酔業務日に原告に代わる医師を派遣することで業務の責任を果たすことができる契約としていた。

報酬額については、慶應義塾大学のL教授（以下「L教授」という。）の紹介先であることや群馬県館林市という遠方にあることを考慮し、1回につき5万5000円、交通費1万円で合意した。原告は、麻酔に必要な設備の使用料や消耗品代を実質的に負担している。

したがって、原告が田口会から支給された報酬は、事業所得に当たる。

(オ) 聖蹟会、水戸医療センター、誠寿会及び霞会

原告は、本来の麻酔手術担当医に支障が生じたことなどから、上記病院において不定期に麻酔手術等を受託したものであるが、上記病院における麻酔医療について、上記病院から指揮命令を受ける立場になく、場所的、時間的に拘束されることもなかった。

報酬額については、聖蹟会及び水戸医療センターについては紹介者である株式会社メディカル・プリンシプル社（以下「プリンシプル社」という。）と各病院との間の協議により決定され、誠寿会については紹介者であるL教授と誠寿会との協議により1回につき5万円と決定され、霞会については1回につき6万円と決定された。原告は、麻酔に必要な設備の使用料や消耗品代を実質的に負担している。

したがって、原告が上記病院から支給された報酬は、いずれも事業所得に当たる。

(2) 本件各更正処分等が憲法14条、29条に違反するか

(原告の主張)

原告と同様の業態で事業を営む麻酔科医師に対して事業所得としての確定申告が許容されている事例が全国的にあるところ、各税務署長の裁量によって事業所得にも給与所得にも認定され得るという取扱いには、合理的な根拠がない。したがって、本件各更正処分等は、平等原則及び財産権の保障を定めた憲法14条1項及び29条に違反し、違憲、違法である。

(被告の主張)

原告が本件において取消しを求めているのは、本件各更正処分等であるから、本件各更正処分等が適法であるか否か、すなわち原告の収入が事業所得と認められるべきか給与所得と認められるべきかを、本件における事実関係に照らして具体的に主張、立証すべきであって、本件と事実関係が異なる他の納税者に対していかなる課税がされているかは、本件各更正処分等の判断に何ら影響を与えるものではないから、原告の主張は失当である。

(3) 本件各更正処分等の調査手続及び理由附記に違法があるか

(原告の主張)

本件各更正処分等は、原告が精査すべきとして提出を申し出た帳簿書類等を調査せず、原告の各病院からの収入が給与所得であるとの結論の下に、これに沿った調査、事情聴取及び証拠作出の上でした処分であり、調査手続に違法がある。

また、本件各更正処分等に付された理由は、原告の収入が給与所得に該当するとの法的評価を記載するとどまり、麻酔科医師業における事業所得と給与所得の区別基準を明らかにするのではなく、区別基準に該当する事実等の理由附記が著しく不十分であるから、本件各更正処分等は違法である。

(被告の主張)

原告が白色申告をした平成17年分の所得税に係る更正処分については、そもそも帳簿書類の調査を

行ったか否かは問題となり得ないし、原告が青色申告をした平成18年分及び平成19年分の所得税に係る各更正処分についても、給与所得の金額の計算誤り等を是正するもので所得税法155条1項1号が適用され、帳簿書類を調査することなく更正処分ができるため、仮に本件調査において原告の帳簿書類の調査を行わなかったとしても、それは本件各更正処分等の適法性に何ら影響を与えるものではなく、原告の主張は失当である。

また、本件調査担当者は、原告に対し、繰り返し帳簿書類の提示及び提出を求めたが、原告が提示したのは一部の契約書等のみであり、原告が帳簿書類の提示を申し出た事実は全くなかった。

原告は、自らした確定申告の内容について、自らの労務又は労務提供の態様や金員の受給の態様等を具体的に説明しようとしなかったため、本件調査担当者は、反面調査等により把握した事実に基づいて原告が受領した金員が給与所得に該当するとの判断に至ったものであるから、給与所得であるとの結論の下に本件調査を行った旨の原告の主張は事実と反する。

原告が白色申告をした平成17年分の所得税に係る更正処分については、そもそも更正の理由附記が問題となることはないし、原告が青色申告をした平成18年分及び平成19年分の所得税に係る各更正処分についても、所得税法155条1項1号及び2項括弧書きが適用され、理由附記をしなければならない場合に当たらないから、更正の理由附記についての原告の主張は失当である。仮に、理由附記をしなければならない場合に当たるとしても、本件各更正処分等に係る各更正通知書には、原告が各病院から得た収入を事業所得として申告している事実に対し、上記収入は所得税法28条の給与所得と認められること及びその結果としての各年分の原告の給与所得の金額が具体的に記載されているから、理由附記として欠けるところはないというべきである。

(4) 原告が得た不動産所得について、原告妻に対する給与額を青色事業専従者給与として不動産所得の必要経費に算入しなかった違法があるか

(原告の主張)

平成19年分の所得税に係る原告妻の事業専従者給与については、原告の青色申告事業専従者給与に関する届出書において原告妻が不動産管理、経理業務に関する青色事業専従者であることが確認できるにもかかわらず、帳簿書類等の調査を一切行わないまま、事業所得が不存在であるとの一方的評価を下して更正処分を行ったもので、青色事業専従者給与を不動産所得の必要経費に算入しなかった違法性は明らかである。

(被告の主張)

そもそも、原告が平成19年分の所得税の確定申告において提出した不動産所得の青色申告決算書(甲3の9ないし11枚目)には、専従者給与の記載がされておらず、事業所得の青色申告決算書(甲3の6ないし8枚目)に原告妻の専従者控除の記載がされている。そして、これは、税理士が、原告が備付けていたと思われる現金出納帳及び経費帳に記載されている取引等を確認した上で、所得税法施行令167条に基づいて、その専従者給与が原告の事業所得に係る必要経費になるとして計算し、その金額を事業所得に係る必要経費に算入していたのであるが、もともと原告の事業所得に係る収入金額として認められるものが存在しない以上、それに係る必要経費として控除した原告妻に対する事業専従者給与を事業所得の必要経費として認めることはできない。

また、平成19年分の所得税に係る更正処分は、所得税法155条1項1号の規定に基づいて行われたものであるから、本件の調査において帳簿書類の調査を行わなかったとしても、それは上記更正処分の適法性に何ら影響を与えるものではない。

さらに、原告は、本件の調査において、調査担当者の再三にわたる帳簿書類の提示及び提出の要請に対して、一部の契約書等しか提示しなかったのであって、原告妻が事業所得又は不動産所得のいずれの事業に従事していたかはもちろんのこと、原告妻に対して給与が支払われたか否か、支払があったとして労務の対価として相当か否かなどを確認できる状況にはなかった。

よって、原告妻に対する給与額を青色事業専従者給与として不動産所得の必要経費に算入しなかったことは、適法である。

第3 当裁判所の判断

1 争点(1)(原告が各病院から得た収入は事業所得か給与所得か)について

(1) 事業所得と給与所得との区別の基準

所得税法27条1項は、事業所得について、「農業、漁業、製造業、卸売業、小売業、サービス業その他の事業で政令で定めるものから生ずる所得(山林所得又は譲渡所得に該当するものを除く。)をいう。」と規定し、この規定の委任を受けた同法施行令63条は、1号ないし11号に具体的な事業を列挙した上で、12号において「前各号に掲げるもののほか、対価を得て継続的に行う事業」と規定している。そして、ここにいう事業所得とは、自己の計算と危険において独立して営まれ、営利性、有償性を有し、かつ反覆継続して遂行する意思と社会的地位とが客観的に認められる業務から生ずる所得をい

うと解するのが相当である（最高裁判所昭和56年4月24日第二小法廷判決・民集35巻3号672頁参照）。

これに対し、所得税法28条1項は、給与所得について、「俸給、給料、賃金、歳費及び賞与並びにこれらの性質を有する給与に係る所得をいう。」と規定しているところ、給与所得とは、雇傭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と解するのが相当であり、給与所得該当性の判断に当たっては、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を重視するのが相当である（上記最高裁判決参照）。

このように、事業所得の本質は、自己の計算と危険において独立して反復継続して営まれる業務から生ずる所得である点にあり、給与所得の本質は、自己の計算と危険によらず、非独立的労務、すなわち使用者の指揮命令ないし空間的、時間的な拘束に服して提供した労務自体の対価として使用者から受ける給付である点にあると考えられる。

そうすると、営利性や有償性を有し反復継続して行われる業務ないし労務提供という経済的活動から得られる収入が事業所得に該当するか給与所得に該当するかは、自己の計算と危険によってその経済的活動が行われているかどうか、すなわち経済的活動の内容やその成果等によって変動し得る収益や費用が誰に帰属するか、あるいは費用が収益を上回る場合などのリスクを誰が負担するかという点、遂行する経済的活動が他者の指揮命令を受けて行うものであるか否かという点、経済的活動が何らかの空間的、時間的拘束を受けて行われるものであるか否かという点などを総合的に考慮して、個別具体的に判断すべきである。

(2) このような視点から、原告が各病院から得た収入が事業所得に当たるか給与所得に当たるかについて、病院ごとに以下具体的に検討する。

ア 勝木会

(ア) まず、勝木会から原告に支払われる報酬についてみるに、証拠（甲27の1の1, 2, 甲27の2の1, 2, 甲27の3の1, 2, 甲27の4の1, 2, 甲28の1ないし4, 乙2）によれば、原告は、本件の課税対象期間とされる平成17年から平成19年までの間、勝木会との間で、勝木会における手術室医療が円滑かつ安全に行われるための術中麻酔管理やハイリスク症例並びに合併症を有する症例に対しての術前コンサルテーションを業務内容とする契約を締結していたこと、勝木会から原告に支払われる報酬は、平成17年4月28日までは、1例2時間までの2例分までは12万円、追加1例（2時間）ごとに4万円、1例当たり2時間を超過した場合には30分ごとに5000円とされ、平成17年3月31日から平成19年3月31日までは、いずれも1例2時間まで5例分までは30万円、追加1例（2時間）ごとに4万円、1例当たり2時間を超過した場合、30分ごとに5000円とされ、平成19年4月1日から平成19年12月31日までは、1例2時間までの5例分までは32万円、追加1例（2時間）ごとに4万円、1例当たり2時間を超過した場合、30分ごとに5000円とされていたことがそれぞれ認められる。

そうすると、原告に対しては、術例数が1例であっても2例であっても定額の報酬が支払われ、手術の件数が3例以上に増えたり時間が2時間を超過した場合には、それぞれ割増された報酬が支払われるものの、手術や麻酔施術の難易度や用いる薬剤等の価格などに応じて変動する仕組みにはなっておらず、医療行為等に対する対価として患者や公的医療保険から勝木会に支払われる診療報酬の金額の多寡に応じて原告に対する報酬が変動する報酬体系にはなっていないと認められる。

(イ) 次に、麻酔業務から生ずる費用等の帰属についてみるに、証拠（乙2）及び弁論の全趣旨によれば、原告が手術に伴う麻酔を行うに必要な麻酔設備、麻酔器具、医療行為に必要な包帯やガーゼ等の消耗品については、勝木会が準備したものが使用され、麻酔薬剤については、勝木会が調達した上で、使用した薬剤代金を勝木会が患者又は公的医療保険から受領することとされていること、手術時に過誤があり損害が生じた場合には、原告に重大な過失があった場合は別として原則として勝木会がその責任を負うこと、原告が石川県に所在する勝木会に赴くための交通費は、勝木会が負担していることがそれぞれ認められる。

そうすると、麻酔業務から生ずる費用は、基本的に勝木会が負担しており、原告は、たとえば高額な麻酔機器を購入することによって生じる費用（減価償却費）が麻酔業務から生じる収益を上回るなどして麻酔業務による損益計算が赤字になるというような事業の収支から一般的に生じ得る危険を負担することはない。

(ウ) そして、原告が、業務遂行において勝木会の指揮命令に服していたか否かについてみるに、証拠（甲33の1ないし3）及び弁論の全趣旨によれば、麻酔を担当する患者が誰でありいかなる疾病の患者であるか、その日に原告が麻酔を担当する患者の数、各手術の内容やそれに要する時間、手術や麻酔を施行する場所や患者の入退室予定時間等については、勝木会によって他律的に決定されていたこと、

原告は、麻酔を担当する前日に、勝木会からファクシミリ送信の方法により、こうした情報の提供を受けてこれに従っていたことが認められ、このような麻酔という業務を行う対象、場所、時間など業務の一般的な態様について勝木会の指揮命令に服していたものと認められる。

なお、原告は、そもそも麻酔科医師は、高度の専門性に基づいてその手術に相応しい麻酔の内容を決め、手術を指揮する立場にあることから、病院との間に指揮命令関係はない旨主張するが、後記（４）アにおいて述べるとおり、例えば議員や裁判官のように業務の内容自体が専門性が高く、他者から独立して行われるものであっても、業務を行う対象、場所、時間などの業務の一般的な態様について指揮命令を受けて業務を行っている者について、その報酬は給与所得とされているのであって、ここでいう指揮命令とは、業務内容についての判断が専門的で独立して行われるか否かによって定まるものではないというべきであり、この点についての原告の主張は原告が勝木会の指揮命令に服していたという認定を左右するものではない。

（エ）さらに、原告が勝木会から空間的、時間的拘束を受けていたといえるか否かについてみるに、証拠（甲２７の３の１、甲２７の４の１、２、甲２８の３、４、乙２）によれば、原告の勤務時間は、勝木会と原告との間の契約書により、毎週木曜日及び金曜日に予定された手術の開始時から手術の終了時まで（ただし遅くとも金曜日の最終便に乗ることができる時刻まで）と定められていたこと、原告の業務は、勝木会の経営するやわたメディカルセンターの病院内で患者に対して行われる手術の際の術中麻酔管理等を行うことであったこと、原告の出勤時刻及び退勤時刻は、原告が押印する派遣医出勤簿に記載され、勝木会の手術室の担当課長がこれを確認し、勝木会において他の非常勤職員と同様にこの出勤簿で原告の勤務時間を管理していたことがそれぞれ認められ、勝木会の空間的、時間的拘束に服していたと認められる。

（オ）以上によれば、原告が勝木会から支払を受けた報酬は、自己の計算と危険において独立して営まれる業務から生ずる所得であるということとはできず、原告は、勝木会の指揮命令に基づいて、勝木会による空間的、時間的拘束を受けて行った業務ないし労務提供の対価として報酬を受けたものであるから、所得税法２８条１項に規定する給与所得に当たると認めるのが相当である。

イ 協友会

（ア）まず、協友会から原告に支払われる報酬についてみるに、証拠（甲５０の１の１、２、甲５０の２の１、２、乙３の１）によれば、原告は、平成１７年から平成１９年までの間、協友会との間で、協友会における術中麻酔管理及び術前コンサルテーションを業務内容とする業務委託契約を締結し、覚書を交わしたこと、協友会から原告に支払われる報酬は、平成１７年３月１６日から平成１８年３月１５日までの契約においては、１回につき１３万１２５０円、午後５時３０分以降は３０分を超えるごとに５０００円を加算すると定められ、平成１９年４月１日以降についての契約においては、１回につき３例分まで１３万１２５０円、追加１例ごとに４万８０００円と定められていることがそれぞれ認められる。

そうすると、原告に対しては、術例数が１例であっても２例であっても３例であっても定額の報酬が支払われ、平成１９年４月１日以降は、手術の件数が４例以上に増えた場合には、割増された報酬が支払われるものの、手術や麻酔施術の難易度や用いる薬剤等の価格などに応じて報酬が変動する仕組みにはなっておらず、医療行為等に対する対価として患者や公的医療保険から協友会に支払われる診療報酬の金額の多寡に応じて原告に対する報酬が変動する報酬体系にはなっていないと認められる。

（イ）次に、麻酔業務から生ずる費用等の帰属についてみるに、証拠（乙３の１）及び弁論の全趣旨によれば、原告が手術に伴う麻酔を行うに必要な麻酔設備、麻酔器具、術衣などについては、協友会が準備したものが使用され、麻酔薬剤については、協友会が調達した上で、使用した薬剤代金を協友会が患者又は公的医療保険から受領することとされていること、手術時に過誤があり損害が生じた場合には、原則として協友会がその責任を負うことがそれぞれ認められる。

そうすると、麻酔業務から生ずる費用は、基本的に協友会が負担しており、原告の麻酔業務の損益計算によって赤字になることは考えがたく、原告が麻酔業務から一般的に生じ得る危険を負担することはない。

（ウ）そして、原告が、業務遂行において協友会の指揮命令に服していたか否かについてみるに、証拠（甲５２の１ないし６９）及び弁論の全趣旨によれば、麻酔を担当する患者が誰でありいかなる疾病の患者であるか、その日に原告が麻酔を担当する患者の数、各手術の内容やそれに要する時間、手術や麻酔を施行する場所や患者の入退室予定時間等については、協友会によって他律的に決定されていたこと、原告は、麻酔を担当する前日に、協友会からファクシミリ送信の方法により、こうした情報の提供を受けてこれに従っていたことが認められ、このような麻酔という業務を行う対象、場所、時間など業務の一般的な態様について協友会の指揮命令に服していたものと認められる。

（エ）さらに、原告が協友会から空間的、時間的拘束を受けていたといえるか否かについてみるに、証

拠（甲50の1の1, 2, 甲50の2の1, 2, 乙3の1, 2）によれば、原告の勤務時間は、原告と協友会との契約書により毎週水曜日の午前9時から午後5時30分まで（ただし、平成17年3月16日以前は4時間の勤務とされていた。）と定められていたこと、原告の業務は、協友会の経営する東川口病院内で患者に対して行われる手術の際の術中麻酔管理等を行うことであったこと、原告の出勤時刻及び退勤時刻は、原告が打刻するタイムカードによって記録され、協友会の看護部長がこれを勤務報告書に転記していたことがそれぞれ認められ、原告は、協友会の空間的、時間的拘束に服していたと認められる。

（オ）以上によれば、原告が協友会から支払を受けた報酬は、自己の計算と危険において独立して営まれる業務から生ずる所得であるということとはできず、原告は、協友会の指揮命令に基づいて、協友会による空間的、時間的拘束を受けて行った業務ないし労務提供の対価として報酬を受けたものであるから、所得税法28条1項に規定する給与所得に当たると認めるのが相当である。

ウ 石心会

（ア）まず、石心会から原告に支払われる報酬についてみるに、証拠（乙4の1）によれば、原告は、平成17年から平成19年までの間は、聖マリアンナ医科大学麻酔科医局と石心会との間で締結された同医局が石心会に麻酔科医師を派遣する旨の契約（以下「本件派遣契約」という。）に基づいて、石心会の手術麻酔管理等に従事しており、石心会から原告に支払われる報酬は、月額42万円、麻酔業務が延長し時間外に及んだ場合は1時間経過するごとに1万円を加算する、勤務時間外の緊急症例の麻酔を担当した場合は7万円を加算し、4時間を経過した後はさらに30分経過するごとに6000円を加算する、心臓外科症例（開心術・大血管手術）では1件につき3万円を加算するとされていたことが認められる。

そうすると、原告に対しては、勤務時間内に収まる限り、術例数が何例であっても定額の報酬が支払われ、手術が勤務時間外に及んだ場合には、時間に応じて加算された報酬が支払われるものの、時間外の緊急症例や心臓外科症例を除けば手術や麻酔施術の難易度や用いる薬剤等の価格などに応じて報酬が変動する仕組みにはなっておらず、医療行為等に対する対価として患者や公的医療保険から石心会に支払われる診療報酬の金額の多寡に応じて原告に対する報酬が変動する体系にはなっていないと認められる。

（イ）次に、麻酔業務から生ずる費用等の帰属についてみるに、証拠（乙4の1）及び弁論の全趣旨によれば、原告が手術に伴う麻酔を行うに必要な麻酔設備、麻酔器具、術衣などについては、石心会が準備したものが使用され、麻酔薬剤については、石心会が調達した上で、使用した薬剤代金を石心会が患者又は公的医療保険から受領することとされていること、手術時に過誤があり損害が生じた場合には、原則として石心会がその責任を負うこと、原告が石心会に赴くための交通費は、石心会が負担していることがそれぞれ認められる。

そうすると、麻酔業務から生ずる費用は、基本的に石心会が負担しており、原告の麻酔業務の損益計算によって赤字になることは考えがたく、原告が麻酔業務から一般的に生じ得る危険を負担することはない。

（ウ）そして、原告が石心会から空間的、時間的拘束を受けていたといえるか否かについてみるに、証拠（乙4の1, 2）によれば、原告の勤務時間は、本件派遣契約に従って毎週火曜日の午前9時から午後5時までと定められていたこと、原告の業務は、石心会の経営する狭山病院内で患者に対して行われる手術の際の術中麻酔管理等を行うことであったこと、原告の勤務時間及び手術件数は、原告が記載する麻酔科医師勤務実績表によって記録され、石心会の麻酔科の部長がこれを確認し、石心会において他の非常勤職員と同様にこの勤務実績表で原告の勤務時間を管理していたことがそれぞれ認められ、原告は、石心会の空間的、時間的拘束に服していたと認められる。

（エ）以上によれば、原告が石心会から支払を受けた報酬は、自己の計算と危険において独立して営まれる業務から生ずる所得であるということとはできず、原告は、石心会による空間的、時間的拘束を受けて行った業務ないし労務提供の対価として報酬を受けたものであるから、所得税法28条1項に規定する給与所得に当たると認めるのが相当である。

エ 田口会

（ア）まず、田口会から原告に支払われる報酬についてみるに、証拠（乙5）及び弁論の全趣旨によれば、原告は、田口会との間で、平成17年4月2日付けで、麻酔外来管理を業務内容とする業務委託契約を締結し、田口会から原告に支払われる報酬は、1回につき5万5000円と定められていることが認められる。

そうすると、原告に対しては、患者数が何人であっても定額の報酬が支払われ、麻酔や診療の難易度や用いる薬剤等の価格などに応じて報酬が変動する仕組みにはなっておらず、医療行為等に対する対価として患者や公的医療保険から田口会に支払われる診療報酬の金額の多寡に応じて原告に対する報酬

が変動する体系にはなっていないと認められる。

(イ) 次に、麻酔業務から生ずる費用等の帰属についてみるに、証拠(乙5)及び弁論の全趣旨によれば、原告が診療を行うに必要な器具、薬品には、田口会において準備するものがあること、原告が田口会に赴くための交通費は、田口会が負担していることが認められる。

そうすると、麻酔業務から生ずる費用は、基本的に田口会が負担しており、原告の麻酔業務の損益計算によって赤字になることは考えがたく、原告が麻酔業務から一般的に生じ得る危険を負担することはない。

(ウ) そして、原告が田口会から空間的、時間的拘束を受けていたといえるか否かについてみるに、証拠(乙5)及び弁論の全趣旨によれば、原告の勤務時間は、毎週土曜日の午前9時から12時までと定められていたこと、原告の業務は、田口会の経営する新橋病院内で患者に対して麻酔外来管理等を行うことであったこと、原告の出勤の有無は、田口会の病院日誌によって確認されていたことがそれぞれ認められ、原告は、田口会の空間的、時間的拘束に服していたと認められる。

(エ) 以上によれば、原告が田口会から支払を受けた報酬は、自己の計算と危険において独立して営まれる業務から生ずる所得であるということとはできず、原告は、田口会による空間的、時間的拘束を受けて行った業務ないし労務提供の対価として報酬を受けたものであるから、所得税法28条1項に規定する給与所得に当たると認めるのが相当である。

オ 聖蹟会

(ア) まず、聖蹟会から原告に支払われる報酬についてみるに、証拠(乙6)及び弁論の全趣旨によれば、原告は、平成17年2月に2日間、本来の麻酔手術担当医師に支障が生じたため、プリンプル社の紹介により、聖蹟会から要請された日に代替医師として聖蹟会における麻酔手術を臨時に担当したこと、原告と聖蹟会との間で契約書は作成されていないが、聖蹟会から、基本給として14万円、残業手当として7万5000円が支給されたことがそれぞれ認められる。

そうすると、原告に対しては、術例数にかかわらず基本給が定められており、残業があった場合には残業手当が支払われるものの、手術や麻酔施術の難易度や用いる薬剤等の価格などに応じて報酬が変動する仕組みにはなっておらず、医療行為等に対する対価として患者や公的医療保険から聖蹟会に支払われる診療報酬の金額の多寡に応じて原告に対する報酬が変動する報酬体系にはなっていないと認められる。

(イ) 次に、麻酔業務から生ずる費用等の帰属についてみるに、証拠(乙6)及び弁論の全趣旨によれば、原告が手術に伴う麻酔を行うに必要な麻酔設備、麻酔器具、術衣などについては、聖蹟会が準備したものが使用され、麻酔薬剤については、聖蹟会が調達した上で、使用した薬剤代金を聖蹟会が患者又は公的医療保険から受領することとされていること、手術時に過誤があり損害が生じた場合には、原則として聖蹟会がその責任を負うことがそれぞれ認められる。

そうすると、麻酔業務から生ずる費用は、基本的に聖蹟会が負担しており、原告の麻酔業務の損益計算によって赤字になることは考えがたく、原告が麻酔業務から一般的に生じ得る危険を負担することはない。

(ウ) そして、原告が聖蹟会から空間的、時間的拘束を受けていたといえるか否かについてみるに、証拠(乙6)及び弁論の全趣旨によれば、原告の業務は、聖蹟会から指定された日時に、聖蹟会の経営する埼玉県中央病院内で行われる手術の際の術中麻酔管理等を行うことであったことが認められ、原告は、聖蹟会の空間的、時間的拘束に服していたと認められる。

(エ) 以上によれば、原告が聖蹟会から支払を受けた報酬は、自己の計算と危険において独立して営まれる業務から生ずる所得であるということとはできず、原告は、聖蹟会による空間的、時間的拘束を受けて行った業務ないし労務提供の対価として報酬を受けたものであるから、所得税法28条1項に規定する給与所得に当たると認めるのが相当である。

カ 誠寿会

(ア) まず、誠寿会から原告に支払われる報酬についてみるに、証拠(乙7)及び弁論の全趣旨によれば、原告は、平成17年3月に2回、同年5月、6月及び9月に各1回、L教授が担当している誠寿会の土曜日のペインクリニックの外来診療の代替をL教授から依頼され、これを担当したこと、原告と誠寿会との間で契約書は作成されていないが、誠寿会から、1回当たりの日・当直料として5万円が支給されたことがそれぞれ認められる。

そうすると、原告に対しては、患者数が何人であっても定額の報酬が支払われ、麻酔等の難易度や用いる薬剤等の価格などに応じて報酬が変動する仕組みにはなっておらず、医療行為等に対する対価として患者や公的医療保険から誠寿会に支払われる診療報酬の金額の多寡に応じて原告に対する報酬が変動する体系にはなっていないと認められる。

(イ) 次に、麻酔等から生ずる費用等の帰属についてみるに、証拠(乙7)及び弁論の全趣旨によれば、

原告が診療を行うに必要な麻酔等の設備、器具、術衣などは、誠寿会が準備したものが使用され、薬剤については、誠寿会が調達した上で、使用した薬剤代金を誠寿会が患者又は公的医療保険から受領することとされていること、医療事故があり損害が生じた場合には、原則として誠寿会がその責任を負うことがそれぞれ認められる。

そうすると、麻酔等の診療業務から生ずる費用は、基本的に誠寿会が負担しており、原告の診療業務の損益計算によって赤字になることは考えがたく、原告が、原告の行った業務により一般的に生じ得る危険を負担することはない。

(ウ)そして、原告が誠寿会から空間的、時間的拘束を受けていたといえるか否かについてみるに、証拠(乙7)及び弁論の全趣旨によれば、原告の勤務時間は、指定された土曜日の午前9時から12時までと定められていたこと、原告の業務は、誠寿会の経営する上福岡総合病院内で患者に対して麻酔等の診療行為を行うことであったことがそれぞれ認められ、原告は、誠寿会の空間的、時間的拘束に服していたと認められる。

(エ)以上によれば、原告が誠寿会から支払を受けた報酬は、自己の計算と危険において独立して営まれる業務から生ずる所得であるということとはできず、原告は、誠寿会による空間的、時間的拘束を受けて行った業務ないし労務提供の対価として報酬を受けたものであるから、所得税法28条1項に規定する給与所得に当たると認めるのが相当である。

キ 水戸医療センター

(ア)まず、水戸医療センターから原告に支払われる報酬についてみるに、証拠(乙8)及び弁論の全趣旨によれば、原告は、平成17年3月及び4月に合計5日間程度、本来の麻酔担当医師に支障が出たため、プリンシプル社の紹介により、水戸医療センターから要請された日に代替医師として水戸医療センターにおける麻酔を臨時に担当したこと、原告と水戸医療センターとの間で契約書は作成されていないが、水戸医療センターから、同年3月分給与として33万5000円、同年4月分給与として24万円が支給されたことがそれぞれ認められる。

そうすると、原告に対しては、給与名目で基本的な報酬が定められており、手術や麻酔施術の難易度や用いる薬剤等の価格などに応じて報酬が変動する仕組みにはなっていることは窺えず、医療行為等に対する対価として患者や公的医療保険から水戸医療センターに支払われる診療報酬の金額の多寡に応じて原告に対する報酬が変動する報酬体系にはなっていないと認められる。

(イ)次に、麻酔業務から生ずる費用等の帰属についてみるに、証拠(乙8)及び弁論の全趣旨によれば、原告が手術に伴う麻酔を行うに必要な麻酔設備、麻酔器具、術衣などについては、水戸医療センターが準備したものが使用され、麻酔薬剤については、水戸医療センターが調達した上で、使用した薬剤代金を水戸医療センターが患者又は公的医療保険から受領することとされていること、手術時に過誤があり損害が生じた場合には、原則として水戸医療センターがその責任を負うこと、原告が水戸医療センターに赴くための交通費は、水戸医療センターが負担していることがそれぞれ認められる。

そうすると、麻酔業務から生ずる費用は、基本的に水戸医療センターが負担しており、原告の麻酔業務の損益計算によって赤字になることは考えがたく、原告が麻酔業務から一般的に生じ得る危険を負担することはない。

(ウ)そして、原告が水戸医療センターから空間的、時間的拘束を受けていたといえるか否かについてみるに、証拠(乙8)及び弁論の全趣旨によれば、原告の業務は、水戸医療センターから指定された日時に、水戸医療センター内で行われる手術の際の術中麻酔管理等を行うことであったことが認められ、原告は、水戸医療センターの空間的、時間的拘束に服していたと認められる。

(エ)以上によれば、原告が水戸医療センターから支払を受けた報酬は、自己の計算と危険において独立して営まれる業務から生ずる所得であるということとはできず、原告は、水戸医療センターによる空間的、時間的拘束を受けて行った業務ないし労務提供の対価として報酬を受けたものであるから、所得税法28条1項に規定する給与所得に当たると認めるのが相当である。

ク 霞会

(ア)まず、霞会から原告に支払われる報酬についてみるに、証拠(乙10)及び弁論の全趣旨によれば、原告は、霞会の理事長の妻と出身大学が同じで面識があったことなどから、平成19年に6回程度、霞会から要請された日に霞会における筋腫手術等の麻酔手術を担当したこと、原告と霞会との間で契約書は作成されていないが、霞会から、1回当たり6万円の報酬が支給されたことがそれぞれ認められる。

そうすると、原告に対しては、定額の報酬が定められており、手術や麻酔施術の難易度や用いる薬剤等の価格などに応じて報酬が変動する仕組みにはなっておらず、医療行為等に対する対価として患者や公的医療保険から霞会に支払われる診療報酬の金額の多寡に応じて原告に対する報酬が変動する報酬体系にはなっていないと認められる。

(イ)次に、麻酔業務から生ずる費用等の帰属についてみるに、証拠(乙10)及び弁論の全趣旨によ

れば、原告が手術に伴う麻酔を行うに必要な麻酔設備、麻酔器具、術衣などについては、霞会が準備したものが使用され、麻酔薬剤については、霞会が調達した上で、使用した薬剤代金を霞会が患者又は公的医療保険から受領することとされていること、手術時に過誤があり損害が生じた場合には、原則として霞会がその責任を負うことがそれぞれ認められる。

そうすると、麻酔業務から生ずる費用は、基本的に霞会が負担しており、原告の麻酔業務の損益計算によって赤字になることは考えがたく、原告が麻酔業務から一般的に生じ得る危険を負担することはない。

(ウ)そして、原告が霞会から空間的、時間的拘束を受けていたといえるか否かについてみるに、証拠(乙10)及び弁論の全趣旨によれば、原告の業務は、霞会から要請された土曜日の午後の指定された時間に、霞会内で行われる手術の際の術中麻酔管理等を行うことであったことが認められ、原告は、霞会の空間的、時間的拘束に服していたと認められる。

(エ)以上によれば、原告が霞会から支払を受けた報酬は、自己の計算と危険において独立して営まれる業務から生ずる所得であるということとはできず、原告は、霞会による空間的、時間的拘束を受けて行った業務ないし労務提供の対価として報酬を受けたものであるから、所得税法28条1項に規定する給与所得に当たると認めるのが相当である。

(3)以上によれば、原告が各病院から得た報酬を給与所得であるとした本件各更正処分等は適法である。

(4)原告の主張について

ア これに対し、原告は、原告が麻酔医療について高度の専門性を有し、手術の指揮監督者(コンダクター)として独立して業務を行い、病院から指揮命令・監督を受ける立場にないから、原告の収入が事業所得に該当する旨主張する。

しかしながら、事業所得が、自己の計算と危険において「独立して」営む業務から生ずる所得であるとされている(前掲最高裁判決参照)のは、前記(1)で述べたとおり、当該業務の内容や成果等に応じて変動する収益や費用が誰にどのように帰属するかという問題であり、そのような変動に応じた報酬を受領し費用を負担することとされている場合に、自己の計算と危険において「独立して」業務を営んでいるとされるのであって、業務遂行に必要な様々な判断等を他者の指揮命令によることなく「独立して」行うからといって、ここにいう「独立」性が認められ、事業所得とされるわけではない。また、同様に、使用者の指揮命令に服して労務を提供するものであるか否かは、労務提供の形態、すなわちその業務を行う対象、場所、時間などを他者が決定し、それに従って労務や役務の提供が行われているか否かという問題であって、業務遂行に必要な様々な判断が自分自身でできるからといって、他者の指揮命令に服していないということにはならないと解すべきである。

このことは、国会議員や裁判官など、職務遂行に必要な判断等については、他者の指揮命令に服することなく独立して行っている職種についても、業務を行う対象、場所、時間などの業務の形態について、たとえば議員でいえば、出席すべき委員会やそこでの議事の対象、委員会や本会議が行われる日時や場所など、裁判官でいえば勤務すべき裁判所や法廷の場所、扱うべき事件や開廷できる時間などについて、他者に規律されて職務を遂行し、その業務の内容や成果等に応じて変動する収益を得たり費用負担をしたりする報酬体系になっていない者については、その報酬は給与所得とされていることから明らかである。したがって、この点についての原告の主張に与することはできない。

イ また、原告は、麻酔器具等の設備の使用料や消耗品代を差し引いた上で各病院との間の報酬を決めているから、原告は実質的にこれらの経費を負担している旨主張する。

しかし、原告の報酬を定めるに当たって、およそ費用を具体的に算出してその合計額を控除して定めたとことを認める足りる証拠はなく、仮に、原告が主張するように、費用の一部を負担する趣旨で相当額を減額して報酬を決めたという事情があったとしても、そのことから「原告が自己の計算と危険において独立して」業務を営んでいることにはならないことは前述したところから明らかであり、原告の上記主張は理由がない。

2 争点(2)(本件各更正処分等が憲法14条、29条に違反するか)について

原告は、原告と同様の事業を営む麻酔科医師に対して事業所得としての確定申告が許容されているとして、本件各更正処分等は、平等原則及び財産権の保障を定めた憲法14条1項及び29条に違反し、違憲、違法である旨主張する。

しかし、病院から支払われる医師の報酬が事業所得に該当するか給与所得に該当するかは、業種によって一般的抽象的に決められるべきものではなく、上記1のとおり、事案に応じて個別具体的に判断されるべきものであるから、仮に原告と類似した麻酔科医師の収入が事業所得として扱われた事例があったとしても、それにより直ちに本件各更正処分等が平等原則に違反するものであるということとはできず、また、原告に対する課税処分が原告の財産権を不当に侵害するものではない。

したがって、憲法14条1項及び29条違反をいう原告の主張は、理由がない。

3 争点(3)(本件各更正処分等の調査手続及び理由附記に違法があるか)について

(1)原告は、帳簿書類の調査をせずにされた本件各更正処分等の手続に違法がある旨主張するので、この点について検討する。

まず、原告が白色申告をした平成17年分に係る更正処分については、そもそも青色申告において求められている帳簿書類への記録や備付け等が求められておらず、前提を欠くから、帳簿書類の調査をしなくても違法となることはない。

次に、原告が青色申告をした平成18年分及び平成19年分に係る各更正処分に、帳簿書類の調査をせずにされたという違法があるかについて検討するに、国税通則法24条は、一般に、納税申告書に記載された課税標準等又は税額等の計算が国税に関する法律の規定に従っていなかったとき、その他当該課税標準等又は税額等がその調査したところと異なるときは、更正を行う旨規定しているところ、所得税法155条1項本文は、青色申告書に係る年分の総所得金額等の更正をする場合の特則として、帳簿書類を調査し、その調査によりこれらの金額の計算に誤りがあると認められる場合に限り、更正をすることができる旨規定する。そして、このような規定が設けられた趣旨は、青色申告に係る所得の計算が法定の帳簿書類による正当な記載に基づくものである以上それを尊重すべきであるとされることから、その帳簿の記載を無視して更正されることがないことを青色申告者に保障する趣旨と解されること、本件における平成18年分及び平成19年分に係る各更正処分は、帳簿書類に記載されている取引や金額等を否認するものではなく、帳簿書類の記載とは無関係に、所得区分に関する法的な評価として、原告が事業所得として申告したものについて処分庁が給与所得に該当するとして行われたものであるから、そもそも所得税法155条1項が予定するものではなく、国税通則法24条の規定する更正の要件を満たしていれば、更正に当たって帳簿書類を調査しなくても、違法になることはないというべきである(なお、原告が青色申告をした平成18年分及び平成19年分に係る各更正処分は、株式等に係る譲渡所得等の金額の計算誤りの是正を含むものであるが、これは、上記所得税法155条1項1号の規定する、帳簿書類を調査することなく更正できる場合に該当する。)

したがって、帳簿書類の調査をせずにされた本件各更正処分等に違法がある旨の原告の主張は、理由がない。

(2)原告は、本件各更正処分等の理由附記が不十分であることの違法を主張するので、次にこの点について検討する。

行政手続法14条1項本文は、行政庁による不利益処分一般について、処分理由を示さなければならない旨規定しているところ、国税通則法74条の2第1項(平成23年12月2日法律第114号による改正前のもの。)は、国税に関する法律に基づき行われる処分等について行政手続法14条1項本文の適用を除外している。そして、所得税法155条2項は、青色申告書に係る年分の総所得金額等の更正をする場合には、その更正に係る更正通知書にその更正の理由を附記しなければならない旨規定しているところ、白色申告については、このような特別の定めはない。そこで、まず、原告が白色申告をした平成17年分に係る更正処分については、理由附記が不十分であることによって違法と評価されることはない。

また、所得税法155条2項が青色申告書に係る更正通知書に理由附記を求めた趣旨は、更正処分庁の判断の慎重、合理性を担保してその恣意を抑制するとともに、更正の理由を相手方に知らせて不服申立ての便宜を与えることにあると解されること(最高裁判所昭和60年4月23日第三小法廷判決・民集39巻3号850頁参照)、証拠(甲5、6)によれば、原告が青色申告をした平成18年分及び平成19年分に係る各更正処分の通知書には、その更正の理由として、「所得税法第27条(事業所得)に規定される事業所得とは、自己の計算と危険において独立して営まれ、営利性、有償性を有し、かつ反復継続して遂行する意思と社会的地位とが客観的に認められる業務から生ずる所得と解するべきであり、所得税法第28条(給与所得)に規定される給与所得とは、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であって、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と解されています。」と事業所得と給与所得の区別の基準が明記され、「あなたが、事業所得の総収入金額として計上した(中略)金員は、当該各病院と各患者との医療契約に基づき当該各病院が各患者を治療する医療行為の一環として、あなたが当該各病院との契約等で定められた曜日、時間に勤務し、役務の提供を行うことにより受領している対価であると認められます。当該各病院において、医療事故が起きた際の賠償責任は当該各病院が負う等、あなたが行っている医療行為は、雇用又はこれに類する原因に基づき当該各病院との空間的、時間的な拘束を受け、自己の危険と計算において独立的に営まれているとは言えず、非独立的に行われたものと認められます。」と処分庁が所得区分を給与所得と評価した理由が明記されているから、処分庁の判断の慎重、合理性を担

保してその恣意を抑制し、原告に不服申立ての便宜を与えるのに十分な記載があるというべきであり、所得税法155条2項が求めている更正の理由附記として何ら欠けるところはない。

(3) なお、原告は、本件各更正処分等が当初から給与所得であるとの結論の下にされた違法な処分である旨の主張もしているが、本件において当初から原告が各病院から得た収入が給与所得であるとの結論の下に調査が行われ、本件各更正処分等が行われたと認めるに足りる証拠はないから、原告の上記主張は理由がない。

4 争点(4)(原告が得た不動産所得について、原告妻に対する給与額を青色事業専従者給与として不動産所得の必要経費に算入しなかった違法があるか)について

原告は、平成19年分の所得税に係る原告妻の事業専従者給与について、原告の青色申告事業専従者給与に関する届出書において原告妻が不動産管理、経理事務に関する青色事業専従者であることが確認できるにもかかわらず、青色事業専従者給与を不動産所得の必要経費に算入しなかった違法がある旨主張する。

確かに、原告は、平成19年9月に西川口税務署長に対して届け出た青色事業専従者給与に関する届出書において、原告妻が不動産管理、経理事務に従事する青色事業専従者である旨届け出ている(乙12)。

しかしながら、原告は、平成19年分の所得税に係る確定申告の際、税理士の関与の下、備付けていた帳簿書類等に基づいて、「事業所得」に係る青色申告決算書において原告妻に対する専従者給与の支給額として280万円を控除した上で所得金額を算出している(甲3の6,7枚目)のに対し、「不動産所得」に係る青色申告決算書においては専従者給与を全く記載していない(甲3の9,10枚目)のであるから、所得税法が、納税者が自ら申告により納付すべき税額を確定することを原則とする申告納税方式を採用し(所得税法120条)、とりわけ法定の帳簿書類の記載に基づいて確定申告を行う者に対して所得金額の計算等において有利な取扱いをする青色申告制度を設けている(所得税法143条以下)趣旨に照らせば、処分庁において、原告妻に対する専従者給与について、不動産所得に係る必要経費に算入するための要件該当性についてそれ以上の調査をすることなくその算入をしないで更正処分を行ったとしても、これが違法になることはないというべきである。

したがって、原告妻の青色事業専従者給与を不動産所得の必要経費に算入しないでされた上記更正処分は、適法というべきである。

第4 結論

よって、原告の請求はいずれも理由がないからこれを棄却することとし、訴訟費用の負担につき、行政事件訴訟法7条、民事訴訟法61条を適用して、主文のとおり判決する。

東京地方裁判所民事第38部

裁判長裁判官 定塚誠 裁判官 坂田大吾 裁判官 渡邊哲

別紙 関係法令の定め

所得税法

(事業所得)

第27条

1 事業所得とは、農業、漁業、製造業、卸売業、小売業、サービス業その他の事業で政令で定めるものから生ずる所得(山林所得又は譲渡所得に該当するものを除く。)をいう。

2 (略)

(給与所得)

第28条

1 給与所得とは、俸給、給料、賃金、歳費及び賞与並びにこれらの性質を有する給与(以下この条において「給与等」という。)に係る所得をいう。

2 以下(略)

(青色申告書に係る更正)

第155条

1 税務署長は、居住者の提出した青色申告書に係る年分の総所得金額、退職所得金額若しくは山林所得金額又は純損失の金額の更正をする場合には、その居住者の帳簿書類を調査し、その調査によりこれらの金額の計算に誤りがあると認められる場合に限り、これを行うことができる。ただし、次に掲げる場合は、その帳簿書類を調査しないでその更正をすることを妨げない。

一 その更正が不動産所得の金額、事業所得の金額及び山林所得の金額以外の各種所得の金額の計算又は第69条から第71条まで(損益通算及び損失の繰越控除)の規定の適用について誤りがあつたことのみを基因するものである場合

二 当該申告書及びこれに添附された書類に記載された事項によつて、不動産所得の金額、事業所得の金額又は山林所得の金額の計算がこの法律の規定に従っていないことその他その計算に誤りがあることが明らかである場合

2 税務署長は、居住者の提出した青色申告書に係る年分の総所得金額、退職所得金額若しくは山林所得金額又は純損失の金額の更正（前項第1号に規定する事由のみに基因するものを除く。）をする場合には、その更正に係る国税通則法第28条第2項（更正通知書の記載事項）に規定する更正通知書にその更正の理由を附記しなければならない。

所得税法施行令

（事業の範囲）

第63条 法第27条第1項（事業所得）に規定する政令で定める事業は、次に掲げる事業（不動産の貸付業又は船舶若しくは航空機の貸付業に該当するものを除く。）とする。

- 一 農業
- 二 林業及び狩猟業
- 三 漁業及び水産養殖業
- 四 鉱業（土石採取業を含む。）
- 五 建設業
- 六 製造業
- 七 卸売業及び小売業（飲食店業及び料理店業を含む。）
- 八 金融業及び保険業
- 九 不動産業
- 十 運輸通信業（倉庫業を含む。）
- 十一 医療保健業、著述業その他のサービス業
- 十二 前各号に掲げるもののほか、対価を得て継続的に行なう事業