

所得税法56条の今日的意義と その適用範囲についての考察

妻税理士事件

齋藤美樹

(法学専攻・ビジネス・ローコース)

はじめに

第一章 判例からみる所得税法56条の意義と適用範囲の伝統的解釈

第一節 立法趣旨・目的

第二節 適用要件

第三節 適用範囲

第四節 合憲性

第二章 判例検討「宮岡事件 東京地裁平成15年7月16日判決，東京高裁平成16年6月9日判決，最高裁平成17年7月5日判決」

第一節 事案の概要

第二節 争点「事業に従事したことその他の事由」

第三節 地裁判決

第四節 高裁判決

第五節 最高裁判決

第三章 所得税法56条を立法目的から再検討

第一節 所得税法56条の立法経緯

第二節 所得税法56条の趣旨

第三節 適用範囲

第四章 「事業に従事したことその他の事由」の文理解釈

第一節 「従事する」という用語の意義

第二節 「A その他のB」の意味

第三節 所得税法57条との関係

おわりに

はじめに

第二次大戦後、「家」制度が廃止され、所得税法は個人単位主義を原則

とすることに変更された。しかし、それ以前は「家」制度の下、家族単位主義を採用してきたため、そのまま単純に個人単位に移行してしまうと、家族間で所得を分散し不当に累進課税を逃れるという租税回避行為が横行するなどの弊害が懸念された。そのため、親族間での取引は例外的に所得税法56条(以下「法」と略称。)に規定され、配偶者その他の親族に支払った対価の額については事業者の必要経費に算入されないこととなった。

たしかに、個人事業は家族ぐるみの協力と家族の財産を共同管理使用して成り立つことから家長たる事業経営者による支配関係があるため、実際は個々の対価の支払はない場合が多く、またその労働や役務に対する相当の対価の認定も困難であった。また、個人事業では家計と事業を全く切り離して考えること自体にも無理があった¹⁾。戦後のこのような状況の下では、法56条により家族間の恣意的な租税回避的行為を厳しく取り締まる必要があった。

しかし、その後事業に専従する親族に対する報酬に限り法57条が導入され、法56条の意義は大きく失われたといえる²⁾(ただし、地代、家賃や借入金利子等の扱いについては未だなお効力を有している。)。法56条の制定時の戦後間もない時期から比べ、社会は大きく変化し、さらには近年の女性の社会進出などにより社会の構造ひいては家族のあり方までもが著しい変化を遂げている。また、従来法56条を争ってきた判例・裁判例のほとんどはその対価を受ける者の立場が従属的なものであったために、「生計を一」にしているか否かの判断が中心であった。しかし、近年従属的な立場ではなく、独立した事業者としてその事業の一環として親族間で取引を行う場面が生じてきており、法56条の争点も「生計を一にする」の解釈や憲法14条の合憲性の判断だけではなく、「従事したことその他の事由」の解釈という新しい争点が生まれてきた。このように従来所得税法が想定していなかった家族関係も表れてきており、法56条は従来そのままの解釈ではその適用において不合理な結果につながるおそれが生じている。

これについて最近、親族が独立した事業者である場合に、対等な立場に

よる専門的な知識に基づく役務提供により受けた対価について法56条の適用があるか否かが争われた事件についての判決が下され社会的に大きな注目を集めた。本稿では、そうした事案の一つである「宮岡（妻税理士）事件」³⁾を採り上げ、現在の家族のあり方や社会情勢を考慮した上で、今日的な視点から法56条の解釈及びその適用範囲について考察したい。

まず、第一章では法56条の判例からみる伝統的解釈について述べ、第二章では本稿で採り上げる「宮岡（妻税理士）事件」の事案を紹介したうえで、地裁判決から最高裁判決までの判例を検討する。第三章では、法56条をその立法当事のシャウブ勧告にまで遡って再検討し、その立法趣旨・目的を改めて確認した上で法56条の今日的意義を考察する。そして、第四章では、法56条の要件である「従事したことその他の事由」の文理解釈を行い、現在の社会状況に沿った法56条の解釈・適用のあり方を検討し、法56条のこれからについて論じたい。

第一章 判例からみる所得税法56条の意義と 適用範囲の伝統的解釈

法56条の規定の適用要件は、対価支払の対象が「居住者と生計を一にする配偶者その他の親族」であること、対価支払の事由が「居住者の営む不動産所得、事業所得又は山林所得を生ずべき事業に従事したことその他の事由により当該事業から対価の支払を受ける場合」であることの二つである。従来裁判で争われてきた事案の多くは、対価を得た親族の独立性が乏しく、それゆえ上記の「生計を一」にしているかどうかの事実認定と法56条が憲法14条に違反しているか否かが主として争われたものであった⁴⁾。

本章では、まずこれまでの判例・裁判例において、法56条がどのように解釈され、適用されてきたのかをみていきたい。

第一節 立法趣旨・目的

従来の法56条をめぐるリーディングケースともいえる東京地裁平成2年11月28日判決⁵⁾において、その立法趣旨・目的は、「もともと個人事業は、家族全体の協力のもとで家族の財産を共同で管理・使用して成り立つものが多く、その際に、それについて必ずしも個々の対価を支払う慣行があるものとはいえないこと、また、仮に対価が支払われる場合であっても、支払われた対価をそのまま必要経費として認めることとすると、個人事業者がその所得を恣意的に家族に分散して不当に税負担の軽減を図るおそれが生じ、さらに、適正な対価の認定が実際上困難であることから、そのような方法による税負担の回避という事態を防止するために設けられたものであるといわれている。」と判示されている。また、別の事案においても、「法56条の規定は、家族間では給与等対価を支払う慣行がないこと、事業から生じる所得は通常世帯主が支配していること、家族間における恣意的な所得分割を防止する必要があること、記帳の実際に照らし給与等の対価の支払の事実を確認することが困難であることを考慮して設けられたものと理解できる⁶⁾。」とされている。あるいは、その他の事案でも、「法は個人単位主義を原則としている。しかし、個人単位主義のみを採用すると、個人所得を恣意的に分散することによって税負担の軽減を図ることが可能になる場合には、これを防止し、税負担の公平を実現する見地から、例外的に担税力の測定単位を経済生活単位ごとに捉えて課税する経済生活単位主義を採用している。すなわち生計を一にする親族の場合、個人単位主義の下では、当該事業に従事している者の賃金の名目で必要経費を増加させることにより当該事業の収益を圧縮し、税負担の軽減を図る一方で、被傭者に支給した賃金を自己の所得として内部留保することが可能となるため、それを規制する役割をもって規定されたのが法56条である⁷⁾。」と、同様の立法趣旨や目的が述べられている。

以上のように、法56条の立法趣旨や目的は、個人単位主義を徹底した場

合に起こる親族間の所得分割による租税回避行為を防止するためであるといえる。

第二節 適用要件

法56条の規定の適用要件は、対価支払の対象が「居住者と生計を一にする配偶者その他の親族」であること、対価支払の事由が「居住者の営む不動産所得、事業所得又は山林所得を生ずべき事業に従事したことその他の事由により当該事業から対価の支払を受ける場合」であることの二つである。そして、法56条の規定は、この二要件が備わっていれば、家族の財産を活用する事に対する対価が妥当なものであるか否かといった個別の事情如何にかかわらず一律に適用されることが予定されている規定であることは明らかである。しかも、そう解したとしても、当該規定は合理的な根拠を有するものと考えられる⁸⁾。このように法56条の適用は、実質的な内容によるのではなく、要件を満たしているのであれば適用されるという極めて形式的なものであった。

また、過去の多くの判例・裁判例においては、の要件である居住者と親族が「生計を一」にしているか否かの事実認定のみが争点となり、「生計を一」にしていると判断されると個別の事情如何にかかわらず一律に法56条が適用されるものとされてきた。

「生計を一」にする親族の判断

法は「生計を一にする」についての定義を規定していないため、判例や学説、通達によりその判定基準が形成されてきた。「生計を一にする」の意義については既に最高裁の判断が示されているとおり、「同条にいう『生計を一にする』とは日常生活の糧を共通にしていること⁹⁾」、すなわち、消費段階において同一の財布のもとで生活していることと解され、これを社会通念に照らして判断すべきものであるとされている。その一方で、「現行所得税法基本通達2 - 47が、『生計を一にする』の意義につき、親族

が納税者と同一の家屋に起居している場合には、明らかに互いに独立した生活を営んでいると認められる場合を除き、これらの親族は納税者と生計を一にするものとするとして規定しているのは、親族が納税者と同一の家屋に起居している場合、通常は日常生活の糧を共通にしているものと考えられるから、両者間で日常生活における金銭面の区別が不明確である場合には、事実上の推定が働くことを注意的に明らかにしたものと解することができる¹⁰⁾」ともされている。しかし、最高裁¹¹⁾においては、親族に対する給与につき源泉徴収が行われておらず、親族等も住民税の納付をしておらず、これらの給与の支給金額、支給日が一定せず通常の給与体系と異なるものであったとしても、小規模の個人企業については、これらの金員が役務に対する対価であること(経費性、人件費の存在)を安易に否認し、これを直ちに生活費の支給(扶養行為)とみることは妥当ではないとし、下級審を中心に「生計を一」にする基準を異常に厳しく解する判断について警告ともとれる判断を示したものもある。

しかし最近の判決では、住民票が別でそれぞれ別々の収入を得て源泉所得税を支払っていても、消費段階において同一の財布のもとで生活している場合には、「生計を一」にしていると推認される¹²⁾などの判断が示されている。

「事業に従事したことその他の事由」の判断基準

過去にこの要件について争われた事例はほとんどなかった。その中でも「その他の事由」の範囲について判断を示したものを挙げると、本件のような場合とは異なり妻の所有する部屋を夫の事務室に使用して支払った賃料について争ったものであったが、ここでも「法56条の規定は、そこに定められた要件が備わっていれば、家族の財産を使用することに対する対価が妥当なものであるか否かといった個別の事情如何にかかわらず一律に適用されることが予定されている規定である¹³⁾」と判示された。この判断からも「その他の事由」とは必ずしも「事業に従事したこと」に限定され

ず、地代や家賃など広く対価の支払であれば租税回避的行為として法56条の守備範囲としてきた。

しかし、本件と同様な事案として、弁護士を営む夫が独立した弁護士である妻に支払った報酬につき法56条の適用が争われた「妻弁護士事件」では、「その者の営む事業の形態がいかなるものか、事業から対価の支払を受けるその者の親族がその事業に従属的に従事しているか否か、対価の支払はどのような事由によりされたのか、対価の額が妥当なものであるのか否かなどといった個別の事情によって、同条の適用が左右されることをうかがわせる定めは、同条及び同法の他の条項に全く存在しない。したがって、前記の二つの要件が備わっている限り、このような個別の事情いかにかわりなく、同条が適用されると解すべきである¹⁴⁾。」ただし、当該事案においては弁護士である妻の行っていた業務がやや補助的な内容であり、また毎年定額という給与の支払状況などにより、結局は「生計を一」にしていると判断されたため「事業に従事したことその他の事由」についての明確な判断を示すことなく法56条が適用されてしまった。

本来、法56条は、「生計を一にする」と「事業に従事したことその他の事由」の2要件をともに満たしたときのみ適用されるべきである。それにもかかわらず、の適用要件が不明確であり、また、判例においても未だにその解釈が議論され明確に判断されてきていないことから、の「生計を一にする」の要件が備わっている限りその他個別の事情如何については考慮されることなく法56条が適用されてきたのである。

第三節 適用範囲

法56条の規定は、そこに定められた要件が備わっていれば、家族の財産を活用することに対する対価が妥当なものであるか否かといった個別の事情の如何にかかわりなく一律に適用されることが予定されている規定であることは明らかである¹⁵⁾。また、法56条は所得を分散し、税負担を軽減するという事態が生ずることを一般的に防止するという目的を有している。

さらに上記目的のみにとどまらず、事業者の総収入から、配偶者や家族に対して支払がなされている部分であっても、実質的に全体をみれば事業者にとって担税力の認められる部分については課税する¹⁶⁾など、伝統的解釈からみる立法趣旨で確認した範囲よりもより広い範囲を包括するものとなっていた。

このような制度の合理的根拠として課税庁側は、生計を一にする親族に対して給与を支払う慣行がなく事業から生ずる所得は事業主が支配していると考えた方が実情に即している、わが国の個人企業においては企業と家計とが十分に分離されていない、親族に対する給与所得の支払を認めると家族内の恣意的な所得分割を許すことになり税負担の軽減が行われる危惧がある¹⁷⁾、といった考え方をとっている。

第四節 合 憲 性

「妻弁護士事件」の第一審東京地裁平成15年6月27日判決において、定立の是非について「大嶋訴訟」最高裁昭和60年3月27日大法院判決（民集39巻2号247頁）を引用し、「一般的には、配偶者等の労務に対する対価の支払は、他の第三者の労務に対する対価の支払いと比べて、その労務の内容も、対価の額の適否も把握し難く、それが当該事業上の労務の対価なのか、それとも他の労務の対価又は他の趣旨の支払を含むものであるのかが不明であるため、所得の分散のために容易にこのような支払が行われかねない。また、同一生計の家族、すなわち『生計を一にする親族』は、経済生活の基本単位であり、一戸の消費単位としてその構成員の所得を一つとして家計を考えているのが常態であり、この社会現象に照らしてみると、その構成員一人一人の所得の大きさを基準としてではなく、消費単位そのものの所得の大きさを基準として担税力を測定することは公平の要請に沿うものである¹⁸⁾。」と判断した。

第二章 判例検討「宮岡事件 東京地裁平成15年7月16日判決，東京高裁平成16年6月9日判決，最高裁平成17年7月5日判決」

本章では、「宮岡（妻税理士）事件」について事案を紹介したうえで、地裁判決から最高裁判決までのそれぞれの判決について検討したい。なお、本件では、「生計を一にする」の意義（予備的主張）と、法56条並びに本件各処分及び本件各事業税増加額決定処分の合憲性についても争われていたが、本稿においては、「事業に従事したことその他の事由」の意義に絞って検討し、それにより、法56条の適用があるか否かについて論じることとする。

第一節 事案の概要

原告 X（以下「X」という。）は、弁護士業を営む者であり、その妻 D は税理士業を営んでいた。両者は独立して事務所を開設して、それぞれの業務を営んでいた。X は、訴外 F 弁護士とともに法律事務所を経営するが、平成 6 年 4 月に F 弁護士とともに、妻 D との間で顧問税理士契約を終結し、平成 7 年から 9 年にかけて、X は妻 D に対し、税理士業務に対する対価として、顧問税理士報酬及び税務申告手数料を、平成 7 年分 72 万余円、平成 8 年分 113 万余円、平成 9 年分 105 万余円支払った。その契約内容は、弁護士業務に係る所得税等の税務代理及び税務相談、会計業務についての顧問及び記帳代行業を委託するというものであった。X は、平成 7 年から平成 9 年までの各年分の所得税の申告に際し、訴外妻 D に支払ったこれらの報酬を、弁護士報酬を得るための経費として申告したところ、被告 Y は、当該支払報酬は法56条の規定する「生計を一にする配偶者」に対して支払ったものに該当するから、経費として認められないことを理由に各更正の決定をした。

そこで X は、これを不服として審査請求を行ったところ、国税不服審判所長は、平成12年5月15日付けで、処分の一部を取消したものの、妻 D に対し支払った報酬の額は法56条の特例により必要経費には算入されないとし X の主張を退けた。

その後、法56条は違憲又は違法であるとして妻に支払った報酬を X の経費として認められないことにより、X が負担させられた金額について誤納金として返還するように請求した事案（不当利得返還請求）である。

第二節 争点「事業に従事したことその他の事由」

本件の争点は、原告 X が独立した事業を営んでいる妻 D に対して支払った正当な対価である税理士報酬が、法56条が規定するように、独立した事業を営んでいる原告 X の事業に従事その他事由により受け取った対価の支払いに該当するか否かである。このほか「生計を一にする」の意義（予備的主張）と、法56条並びに本件各処分及び本件各事業税増加額決定処分の合憲性についても争われた。

第三節 地裁判決

(1) 判 旨

第一審の東京地裁判決では、他の争点である「生計を一にする」の意義及び合憲性については判断せず、専ら「従事したことその他の事由」について判断し、納税者の主張を全面的に支持した。

法56条の「従事したことその他の事由により対価の支払を受ける場合」の意義

「従事する」とは、事業の一員として参加し又は事業に雇用される等従たる立場で当該事業に関係していることを指すと解釈すべきである。

すると、納税者たる事業者とは別個独立の事業を行う者が、自己の事業の一環として前記納税者たる事業者からの委任に基づいて、その事務を処理して対価を得る場合には、当該納税者たる事業者の事業に従たる立

場で関係したということはできないことから、たとえ対価を受けた者が納税者たる事業者の配偶者であったとしても、前記要件の前半部分である「従事する」には該当しないというべきである。

「従事したことその他の事由」については、「A その他の B」の意味の検討を行った。一般に法令において用いる場合は、A はより広い意味を有する B に包含される関係にある旨を示し、B が A に準じるものに限定されることを意味しないと指摘し、これは法令用語に関する文献等¹⁹⁾が一致して説くところである。しかし、A が B の例示であることもまた上記文献が一致して認めるところである。そうである以上、B の部分の意味内容がそれ自体から明確でない場合には、その例示である A の部分の意味内容に照らして B の部分のそれを解釈するほかに、その限度で B の内容が A の内容によって限定されたものとなることは避けられない。なぜなら現に他の法令の解釈においてもこのような解釈が採用されている場合があり、被告主張のように全く無限定のものとするのは、法令用語の常識にも反するものであり、その例示である要件の前半部分に関する前記の解釈やその立法趣旨等を参酌して検討すればこのような解釈が妥当といえるからである。

法56条の立法経緯及び立法趣旨からの適用範囲

昭和25年の旧法改正により、法56条の前身である旧法11条の2が制定された。その後何度かの改正を経て、昭和40年には法の全文が改正され、現行の法56条が制定されるに至った。このとき初めて「従事したことその他の事由により」という文言が付け加えられたが、当時の改正資料からはその立法趣旨や内容に変更が加えられた形跡はなく、文言上のみの改正が加えられたと考えられる。

そこで旧法11条の2の想定する適用範囲についてシャウプ勧告、衆議院大蔵委員会における議事録その他立法資料、注釈書、旧法に関する基本通達等を検討するに、旧法11条の2は、シャウプ勧告のいう「要領のよい納税者」の行う租税回避的な行為を封ずるものであるが、それにと

どまらず、本来必要経費と認めるべき労務の対価等についても、それが家計費すなわち法45条にいう家事関連費との区別が困難であることを理由に、一律に経費に算入しないこととしたものであって、その限度でシャープ勧告の内容とは異なるものを含むものである。しかし、同条のうちシャープ勧告と異なる部分については、当時の所管官庁の理解からしても親族等が事業自体に参加又は雇用されて得た対価に限定されるものと解すべきであるし、その立法理由からもそれらの支払は家事関連費との区別が困難であるという点に尽きるのである。そうであるとすると、納税者たる事業者の親族等が、自らも独立に事業を営み、その事業の一環として納税者たる事業者と取引をして何らかの対価を得る場合には、所管官庁が想定している場合には含まれないし、納税者たる事業者の家事関連費との区別が困難であるという事情もないのであるから、旧法11条の2が想定しているものとは認められず、これを受け継いだ法56条の適用もないというべきである。

必要経費性

ある支出が必要経費であるか否かは、それが客観的にみて事業活動と直接関連を持つものか否か、事業遂行上必要なものであるか否かといった観点から定められるべきものであって、その支払を受けた者がそれをいかなる用途に用いるかは、客観的な観点からの検討をする際に経費性を否定する方向の間接事実として考慮されることにとどまり、そのこと自体が経費性を否定するものにはなり得ない。

また、妻 D のように他からの収入も得ており所得額自体も相当額に及ぶ場合には、配偶者等が生計維持費用として負担する額はその所得の一部分にすぎないのであって、配偶者等は当該事業者からの支払がなくても自己の分担すべき生計維持費用の全部又は一部を負担できるのであるから、当該事業者が配偶者に対価を支払ったことが、当該事業者の生計維持費用の分担額を減じるものか否か、また減じたとしてその額がいかなるものかは容易に判断できない問題であって、課税庁側が主張する

ように支払額全額につき担税力を肯定する考え方はあまりに短絡的であり、むしろ担税力の有無及び範囲が容易に定め難いものについては、法令上明示の定めがない限り、担税力は認めがたいものとして取扱うべきである。

その上、租税負担の公平の観点からも、事業者が同様の支出をその親族以外の者に支出した場合にその経費性を肯定する以上、親族等への支払についても経費性を肯定することが租税負担の公平にかなうところであり、不十分な根拠によって両者の取扱いを異にする課税庁側の主張こそが租税負担の公平を損なうものといわざるを得ない。

また、「各種所得」との用語も限定的に解釈をしてしまうと共同経営や仮装経理の場合の事業所得が含まれなくなってしまうので、事業所得は含まれないという限定的な解釈は誤りがあり採用できない。

さらに税理士法1条と3条を引用し、税理士は依頼者からの依頼に応じ、依頼者の指揮監督に基づかず、独立した立場で、その意思と能力に基づき裁量を持って独占的に業務を行うものと解され、このような業務の性質や上記の判断事項を照らすと妻Dは、原告Xとは別個独立した事業者として、その事業の一環として原告と取引を行い、その対価を取得したものと認められることができ、法56条の適用を受けるものではないと解すべきである。

以上によれば、本件各決定及び本件各個人事業税賦課決定には、いずれも現行法の根幹をなす個人単位課税の原則を採用する法の解釈適用を誤ったという点で重大な瑕疵が認められるというべきであり、各処分についてはいずれも当然に無効とされた。

(2) 地裁判決の意義と問題点

地裁判決は法56条の適用・解釈をシャウブ勧告にまで遡って詳細に検討しなおし、今まで従来採られてきた伝統的解釈を一蹴し、全く異なる判断を下した点において画期的な判断であったといえる。過去数十件にのぼる

類似の事件の中ではこのような判断を示したのは初めてのことであり社会的にも多くの関心を集めた。多くの研究者や実務家からも指示を得ており²⁰⁾その論拠としては、「従来の裁判所の判断は機械的なまでに同法の適用要件を形式的に解釈し、同法の適用を是認してきたが、本判決は従来の裁判所の判断のスタンスに大きな疑問を提示したところに意義を見出すことができる²¹⁾。」「シャウプ勧告を検証し、個人単位課税を原則とする現行所得税制度における例外的措置として法56条が位置付けられていることを指摘する。その立法目的と規定の位置付けを踏まえた上で、同法の規定は解釈されるべきであることを指摘している²²⁾。」「または「今日では家族間の消費活動も構成員個々の独立性を帯びてきており、家族間取引とはいえ、真に労務等を提供して対価を授受している取引を税法上否認する必要はもはやないというべきである²³⁾。」「あるいは「法56条の守備範囲について、常々『支配主従関係がある場合に限定されているのではないか』という疑問を抱いていたので、本判決の解釈は大いに評価している²⁴⁾。」「などがあり従来の画一的な取扱いから脱却した判決として大きな評価を得ているといえる。

しかしその一方で、法的安定性という観点から判断に疑問も呈され²⁵⁾、また法解釈上も多くの問題点を惹起していることが指摘されている²⁶⁾。法56条の旧規定である旧法11条の2が制定されてから50年余、裁判例は一貫して本判決とは別の見解を示してきた所により²⁷⁾、法的安定性という観点からは、「法56条の守備範囲については、既に判例において伝統的解釈があり、実務上の処理及び税務相談では、これに沿った取扱いや回答がなされていた²⁸⁾。」「今まで裁判所も認め、既に実務上は解決しつつある伝統的な法56条の解釈について、課税庁が伝統的な解釈・適用を行った場合に『解釈に誤りがあるから無効である』とまで言い切ることができるのかについては甚だ疑問であり、法的安定性という観点からは理解でないところである²⁹⁾。」「あるいは「従前の裁判例に沿ってきた課税実務にも大きな混乱を惹起する相当身勝手な判断といえよう。従前の裁判例を余りにも無視

することは、租税法律主義が保障している納税者側の予測可能性と法的安定性にかえて支障が生じる³⁰⁾。」と疑問視する声が多い。やはり、従来の実務がとってきたやり方を重要な瑕疵があり無効とまで言い切ったところに問題があるといえる。また法解釈上の観点からは、「法解釈の面から検討するに、法56条は、その条文の表現から、形式的にはその定められた要件が備わっておれば、その対価が妥当なものであるか否かといった個別の事情如何にかかわらず、一律に適用されることが予定されている規定であると読まざるを得ないと考える³¹⁾。」「法56条は租税回避の可能性を排除するためにある条文であるから、法56条は別個独立した事業者である生計を一にする親族に対する支払も想定しているものとする³²⁾。」などの指摘がある。このように本件判決の法解釈の考え方については、その法解釈のあり方自体が根本的に間違いである、または、所得課税のあり方としては理解されるところであろうが、現行法の文理解釈としては困難である、などと問題点が指摘されている。

第四節 高裁判決

(1) 判 旨

控訴審の東京高裁判決では、「従事その他の事由」の意義、「生計を一にする」の意義及び合憲性の全てについて判断し、その結果、被控訴人(X)の控訴人らに対する請求はいずれも理由がないものと判断し、原判決中控訴人らの敗訴部分を取り消し、被控訴人の請求を棄却した。

法56条の立法経緯及び立法趣旨からの解釈

旧法11条の2の「当該納税義務者の経営する事業から所得を受ける場合」との文言は、「所得」の範囲を全く限定していないものであることが明らかであり、また旧法の注釈書においては、同条の趣旨について、納税義務者と生計を一にする親族が、その納税義務者の経営する事業に労務又は役務を提供している場合にそれに対して支払われる金額は、「名義の如何にかかわらず」、原則としてその納税義務者の事業所得の計

算上必要経費に算入しない旨を規定したものである。以上によると、旧法11条の2はシャープ勧告のいう「要領のよい納税者」の行う租税回避的な行為を封ずるものであるが、それにとどまらず、本来必要経費に認めるべき労務の対価等についても、一律に経費に算入しないこととしたものであって、シャープ勧告の内容と異なるものを含むものである。

法56条の「当該納税義務者の経営する事業から所得を受ける場合」の解釈

「所得」の範囲を全く限定していない。これは、池田勇人大蔵大臣の提案理由説明及び注釈書からも明白で、同条の規定について当初から何らかの限定解釈がされていたとは認められず、むしろ、弁論の全趣旨によれば、同条の規定及びこれを引き継いだ法56条の規定は、課税実務上、一貫して何らかの限定解釈もされることなく適用されてきたものと認められる。

まず、法56条には、対価の内容に関して何らかの限定をするようなことをうかがわせる文言が全く見当たらない。また、「A その他のB」という表現についても、確かに法令において、Bの部分の意味内容がそれ自体から明確でないため、その例示である部分の意味内容に照らしてBの部分のそれを解釈する他なく、その限度でBの内容がAの内容によって限定されたものとなる場合もある。しかし以上の検討からすれば、法56条の「その他の事由」については、特段の限定を付する趣旨を読み取ることはできない。なお、法56条の「居住者と生計を一にする配偶者その他の親族」も、まさに「A その他のB」という表現の一例であるが、ここでいう「親族」は民法725条の規定による親族を意味するものであり、「その他の」との文言に「配偶者」に準じる親族に限定する趣旨は含まれないことは明白である。「従事したことその他の事由」と同一条文中であり、解釈も同様である。なお、法57条の規定は、青色申告の普及育成という政策的目的によるものであると認められるから、同条の存在及び解釈は、法56条の上記解釈に影響を及ぼすものではない。

以上の検討によれば、法56条の「事業に従事したことその他の事由により当該事業から対価の支払を受ける場合」とは、親族が、事業自体に何らかの形で従たる立場で参加する場合、事業者には雇用されて従業員としてあくまでも従属的な立場で労務又は役務の提供を行う場合及びこれらに準ずるような場合のみを指すものと解することはできず、親族が独立の事業者として、その事業の一環として納税者たる事業者との取引に基づき役務を提供して対価の支払を受ける場合も、上記要件に該当するものというべきである。上記事業の形態がいかなるものか、事業から対価の支払を受ける親族がその事業に従属的に従事しているか否か、対価の支払はどのような事由によりされたのか、対価の額が妥当なものであるか否かなどといった個別の事情によって、同条の適用が左右されるものとは解されない。

合 憲 性

たしかに法56条の規定が設けられてから今日に至るまでの間、家族関係の在り方や社会の経済構造、個人の権利意識の高揚に伴う個人事業の実態及び税務当局の徴税体制の充実等の事情に変化が生じてきていることは否定することができない。しかしながら、法56条について、現時点で、著しく不合理であることが明らかとはいえず、したがって、上記のような諸事情の変化により、法56条について、その合理性が失われたとして改廃するかどうか、また、どのような内容の改正をするかについては、立法府の判断を待つべきものといわざるを得ない。

(2) 高裁判決の意義と問題点

法56条の解釈・適用を巡っては従来から多くの紛争があったが、本件地裁判決において初めて従来の裁判例が採用してきた伝統的解釈を放棄し納税者の主張を認容したため、学界をはじめ社会的にも注目を集めた高裁判決であった。しかし、高裁の判断は、地裁判決を全面的に破棄し、従来の裁判例がとってきた立場を維持したものであった。

高裁判決においては、いずれの争点についても判断は下しているものの、

その判断について合理的な理由を明示せずに、従来の伝統的解釈に従った形式的判断に終始していた。地裁判決を破棄して従来からの伝統的解釈を採用するのであれば、伝統的解釈の正当性についての説明が必要であろう。また、現行所得税体系の理論的な整合性の維持を射程に、きわめて理論的に理由を展開し判断を下した地裁判決に比べ、裁判所はその説明責任を十分に果たしているとはいえないといわざるを得ない。

また、高裁では課税処分は無効性についても争点となっていたが、「ただ、事業所得の金額が争われているにすぎない」と判示し、Xの事業所得が存在していることは疑う余地はなく、申告された事業所得金額の大小が争点とされているのであるから、無効原因たる重大な瑕疵が存在するとはいえないとした。このように条文の解釈適用を問題にするのではなく、金額の問題にすり替えてしまっていることについて、「本件が少なくとも事実認定の問題ではなく、法56条の解釈・適用の問題を争点としていることは自明である。法56条の解釈・適用の問題は、所得課税の根幹にかかわる問題であり、憲法適合性の問題も提起されているところからすれば、本件を単なる事業所得の大小の問題として捉える姿勢は皮相的すぎる³³⁾」などの批判を受けている。

ある法規定が実際の社会の現状に対応できないと認識された場合には、その法規定は速やかに改廃といった立法的措置により是正されるべきである。そして本件の争点とされた法56条は50年余りに前に制定されたものであり、現在の家族観や社会通念とかなり乖離した内容となっており、その解釈・適用について十分な議論が必要とされている問題であるのにそれをすることなく、また合理的な説明もなく伝統的解釈を形式的に適用し続ける高裁の姿勢には納得がいかない。

第五節 最高裁判決

(1) 判 旨

最高裁においても、なんら新たな判断もなされることなく、高裁同様に

上告人の請求は棄却された。

所得税法56条、57条の規定が憲法14条1項に違反しないことは、最高裁昭和55年（行ツ）第15号同60年3月27日大法廷判決・民集39巻2号247頁の趣旨に徴して明らかである³⁴⁾。

居住者と生計を一にする配偶者その他の親族が居住者とは別に事業を営む場合であっても、そのことを理由に所得税法56条の適用を否定することはできず、同条の要件を満たす限りその適用があるというべきであるから、上告人に対する各更正、各過少申告加算税賦課決定及び各事業税賦課決定は、同条の適用を誤ったものではない。このように解しても憲法14条1項に違反するものではない³⁵⁾。

以上と同旨の原審の判断は、正当として是認することができ、原判決に所論の違法はなく、上告人の主張する論旨は採用することができないと判示された。

(2) 最高裁判決の意義と問題点

高裁同様に納税者の主張は全面的に棄却される結果となった。そしてその判示事項についても高裁同様、納税者の主張していた法56条の解釈・適用についての判断ではなく、法56条の伝統的解釈に基づき過去の事案と同様に憲法14条違反はないため高裁判決に所論の違法はないと述べるにすぎず、納税者にとっては納得のいかない判決であったといえる。

第三章 所得税法56条を立法目的から再検討

本件も含めて過去の判例・裁判例をみても法56条の解釈は従来の伝統的解釈から何ら変わらないものであったといえる。しかし、日々社会は変化しており、また租税法規もその時代の変化に合わせて変容していかねばならない。本章では、まず法56条の立法時に遡りその立法目的を確認してから、法56条の解釈や適用のあり方について現在の社会や租税法規にふ

さわしいものにするにはどのようにしたらよいかを検討していく。

第一節 所得税法56条の立法経緯

戦後の「家」制度の廃止に伴い税法規定から「戸主」や「家族」等の用語が削除され、昭和24年8月のシャウブ勧告を受けて昭和25年の旧法改正の際には、原則として所得合算制度が廃止され、個人単位課税制度が採用されるとともに、法56条の旧規定である旧法11条の2が制定された。旧法11条の2はその後昭和27年改正、同32年改正、同36年改正を経て昭和40年には全文が改正され、現行の法56条が制定されるに至った。

法56条に「従事したことその他の事由」との文言が入られたのは、昭和40年改正によるものであるが、改正の際の資料を検討しても、同条の改正の趣旨が具体的に記載され検討された形跡はない。当時の改正資料によれば改正の大要は、税法の体系的な整備、表現の平明化、規定の整備合理化であるが、旧法11条の2第1項については何ら検討及び説明がなされた形跡は認められないため、ないしその趣旨から、その立法趣旨や内容に変更が加えられることはなく、文言上のみの改正が加えられて法56条として規定されるに至ったものと解される。そのため法56条にいう「従事したことその他の事由により対価の支払を受ける場合」の解釈をするに当たっては、同条の文言のみならず、これと同趣旨である旧法11条の2の立法趣旨及び改正経緯から検討する必要がある。

第二節 所得税法56条の趣旨

(1) 旧法11条の2の趣旨

個人単位課税の例外となる旧法11条の2は、シャウブ勧告において、個人単位課税を利用した家族構成員間の所得分散による租税回避行為を図る、いわゆる「要領のよい納税者」の出現を予想し、この問題に対する防止策として、「納税者と同居する配偶者および未成年の子供の資産所得は、どのような場合にも納税者の申告書に記載させ、合算して課税することに

よって、この種の問題は、個人申告の原則を大きく犠牲にすることなく避けることができよう。同様にして、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、かれの所得に合算させるようにするべきであろう³⁶⁾。」との提言を受けて制定された。

旧法11条の2を含む所得税法の一部を改正する法律案の提案理由³⁷⁾について、当時の国務大臣が「シャープ税制使節団の勧告は、御承知の通り税制全般にわたる画期的改正を提案しておるのでありまして、政府といたしましては、おおむねシャープ勧告の基本原則に即応し、さらにわが国現下の財政経済諸事情に適合するよう、これに適切と認められる調整を加えて、現行税制の全般にわたり改正を行わんとするものであります。」と述べているが、「当時の立法資料からは、新たに採用された個人単位課税の例外を定めるにつきシャープ勧告の指摘内容をことさらに拡大したり、あるいは『わが国現下の財政経済諸事情』から、シャープ勧告とは異なる内容の改正を提案する旨の指摘は何らされていない。」と本件地裁判決では判示されている。

まず、シャープ勧告と昭和25年改正法との相違点はあるか否かを検討してみると、所得合算の適用対象者の記載が「配偶者及び未成年者」から「生計を一にする親族」に広げられ、さらに「給与所得」は「納税者の事業から受ける所得」に修正され、同一世帯内における対価の支払は所得の計算上すべて否認するものとその範囲を広げていた。つまり、法56条はシャープ勧告の意図するところを越えた包括的な規定として立法されたといえる。その理由は当時の社会状況にあり、家族はすなわち労働力であり、それぞれが家業を維持経営するために一丸となって働くことにより所得は稼得されていたのである。

そう考えると、当初法56条は夫婦のそれぞれが独立した事業主体として所得を有する今日的状況を想定しておらず、あるいはこのような場合を議論する必要がなかったという消極的な要因で、結果として包括的な規定となっていたと考えられる³⁸⁾。

ではここで、現在とは違う制定時の社会状況においてどのような立法趣旨をもって法56条が制定されたのかみると、まず制定後まもない昭和28年に当時の東京国税局直税部長が編集した旧法の注解書には法56条の趣旨について、「親族が、その納税義務者の経営する事業に労務又は役務を提供している場合に、それに対して支払われる金額は、『名義の如何にかかわらず』原則としてその納税義務者の事業所得の計算上必要経費に算入しない」と記載されているが、その見出しには「親族たる従業者が事業から所得を受ける場合の事業所得の計算の特例」となっており、それに続いて「家族労働の対価を納税義務者の事業所得の計算上必要経費としない理由は、個人の事業においては事業の合計と家計との分離計算が至難であり、しかも、事業所得の計算は家計費排除主義をとる税法の根本原則に基づいて計算されるからである。」とされている。双方の記載を併せると、同条の記載は全体として「事業者が家族労働の対価として親族に支払った金額は名義の如何にかかわらず」原則として必要経費に算入しないという趣旨に理解できる。したがって、親族等が受ける所得の範囲は当時想定していた「家族労働」に対して支払った金額の範囲内に限定される、ということである。また旧法に関する通達³⁹⁾もまた、「法11条の2の『当該納税義務者の経営する事業から所得を受ける』とは、給料、手当等の形式により受ける場合はもちろん、共同経営による利益の分配の形式を採っている場合についても適用があるものとする。」としており、経費に算入しない金額の意義を納税者たる事業者の親族が、当該事業に雇用又は共同経営の形で労務を提供した場合や生産手段又は資本を提供した場合等当該事業自体に参加したことによって得た対価が対象であるように示している。もし仮に親族等が事業から支払われる金額は一切経費とは認めないと考えているならば、通達においては、その旨を端的に表現しているはずである。

さらに、大蔵省主税局長及び国税庁長官を歴任された水野勝氏はその著書の中で法56条の立法趣旨と立法目的について、「シャープ勧告に基づく昭和25年の改正で個人単位課税とする改正の際に導入されたものであるが、

もともと個人事業は家族ぐるみの協力と家族の財産を共同管理して成り立つものであり、それについて個々の対価を支払う慣行もなく、かつ、仮に対価の支払があったとしても適正な対価の認定も税務執行上難しいことから、所得分割の恣意性を排除する趣旨で採られたものである⁴⁰⁾。」と述べている。また、金子宏教授も法56条の立法目的を「これは、家族構成員の間に所得を分割して税負担の軽減を図ることを防止することを目的とする制度である⁴¹⁾。」と明確に述べられている。

以上の通り、法56条は、やはり制定当時は本件のような独立した事業主体である親族間取引までは想定していなかったといえる。当時の社会状況から考えられる個人単位課税を利用した「要領のよい納税者」が、自らの所得を恣意的に分散し、不当に累進課税を逃れるために実際は対価の支払がないにも関わらず、親族に対して対価を支払ったことにする、あるいは実際の勤務の実態に照らして適正とは言い難い過大な対価を必要経費に算入するなどの行為を防止することをその趣旨としていたと考えられる。

(2) 時代の変化への対応の必要性

法56条制定時と現在では社会状況はだいぶ変化している。次に、当時と現在で家族のあり方や法56条の対象となる個人事業主とその親族との関係はどのように変化しているのかみてみたい。

本件における親族は、事業主の配偶者である妻であるため、まず女子の就業率で社会の変化をみていく。昭和25年の女子労働力人口は1417万人であり、その女子就業者のうち61.3%とおよそ三分の二が家族従業者で、雇用者は26.2%、自営業12.3%であった。このデータから法56条制定当時は女性が働くこと自体が珍しかったが、働いたとしても家庭が中心であったことがわかる。それが平成2年になると、女子労働力人口は2507万人へと約1.8倍になっている。またその内訳も雇用者が75.4%と四分之三を占め、家族従業者、自営業者の割合は低下した⁴²⁾。このように現在は、家族従業者の数が減り、逆に雇用者の数が大きく上回っている。

では、家族に対する給与の支払状況はどのように変化したのであろうか。たしかにシャウブ勧告も指摘しているように、法56条制定当時の昭和25年わが国では家族に給料を支払う慣行は一般的ではなかった。しかし、産業構造の変化の後を追って起こった家の崩壊が進んだ昭和35年頃から⁴³⁾、一般の人々においても意識と慣行を変え始めたのである。それはこの当時から争われ始めた「生計を一にする」親族間の取引に関する裁判例においても明確に表れていた。一部の例外(大阪地裁昭和49年10月15日判決)を除いては、これらの裁判例では基本的に給与の支払事実自体は認めており(少なくとも否定せず)、これを課税上なかったものとみなしうるか否かが争われているということからも、家族の個人的自立と平等化が生活実態の中でも実現し、家族に対する報酬の支払慣行が定着してきたことが認められるのである。さらに、家族の提供した役務に対して妥当な給料が支払われたという事実の確実な証拠は、課税庁自身の税法執行の実績によって最もよく示されている⁴⁴⁾。

また、青色事業専従者給与の適用を受ける際の法律上の要件は、実際に給料の支払がなされているべきこと及びそれが労務の対価として相当であるべきことである。そして、その賃金支払慣行の確認率⁴⁵⁾は、昭和35年の段階で7.7%もあったが、その後も青色申告制度の普及と共に一貫して上昇し続け昭和55年にはほぼ40%にも達している⁴⁶⁾。実態として4割が確認されており、残りの6割についても同様の生活関係の存在が強く推定されるのである。このように青色申告者については、ほぼ給料支払の慣行が確立しているといえる。青色申告をする者とならない者との間に特別の行動様式の差異がないとするならば、個人事業主一般についても、その給料支給の期待値はほぼ同一となり支払慣行が確立しているものと考えられる。

同時に、本件事案のように専門職に就く女性の数も増えてきている⁴⁷⁾ことから、制定当時の解釈や適用の考え方を離れ、現在の社会状況そして家族のあり方に合った法56条を考えていく必要がある。

(3) 現在の社会状況に合わせた法56条の趣旨の解釈

以上の検討から法56条の趣旨は、家族構成員の間で所得を分割して税負担の軽減を図ることを防止すること、すなわち租税回避的行為又は仮装行為の防止のみを目的としている。そうすると、これまでのいかなる事由による所得も法56条の適用範囲に含めるという伝統的解釈は、法56条の立法目的や規定の意義を拡張解釈していいといえる。したがって、法56条の伝統的解釈をそのまま堅持することは現在の社会状況を大きく逸脱することになり、とうてい許されないものと考えられる。

第三節 適用範囲

伝統的解釈に基づけば、適用要件の一つ目である「生計を一」の要件を満たしている限り、法56条が個別の事情如何にかかわらず一律に適用される。しかし、このような法56条の適用に対しては、「法56条の規定は、家族構成員の間に所得を分割して税負担の軽減を図ることの防止すなわち租税回避又は仮装行為の防止を目的としている限りにおいて正当化されるのであって、その目的を逸脱して、個人の尊厳を基礎とする個人単位課税制度を侵害すべきではないからである⁴⁸⁾。」として、法56条は個人単位課税を原則とする現行所得税法における例外規定であるところからすれば、むやみに同規定の適用範囲を拡大することは所得税体系を歪める結果をもたらすことになるゆえに厳に慎むべきである⁴⁹⁾との見解も示されている。

このように個人単位課税を原則とする現行所得税制度の例外規定である法56条の適用範囲は、例外規定であるがゆえに限定的に解されなければならないのは当然であり、例外規定の適用範囲をその趣旨を考慮することなく、拡張して解することは所得税制度そのものに歪みをもたらす結果を招く。そのため法56条の趣旨が租税回避的行為の防止にある以上、同法の適用範囲は租税回避もしくは仮装行為であると認定される事例に限定されるべきであると考えられる。

これを本件のような独立した事業者（税理士）である妻に対する対価の

支払について当てはめてみると、その対価が報酬規定等により適正に認定でき、また顧問契約や支払の実態は容易に立証される。したがって、そこに恣意性の介入がないと認められる場合には租税回避行為には該当せず、法56条の適用範囲ではないといえることができる。

第四章 「事業に従事したことその他の事由」の文理解釈

本章では、上記第三章においてシャープ勧告まで遡って検討しなおした法56条の立法趣旨及び目的から、本稿の中心的な論点である法56条の二つ目の要件である「事業に従事したことその他の事由」の文理解釈を行っていく。

第一節 「従事する」という用語の意義

「従事する」という用語は、法律用語として定まった意義を有するものではなく、国語的にも「仕事に従う」「仕事にたずさわる」「仕事としてその事に関係する」等やや漠然とした意義に解されている。これを地裁判決では、旧法11条の2及び法56条の意義・目的から解釈するに、「事業の一員として参加し又は事業に雇用される等従たる立場で当該事業に関係していることを指す」と判断した。

この地裁判決の解釈に対する反対意見としては、「『従事』の用語については、例えば、法人税法上の『役員』の定義においても『法人の経営に従事している者(法人税法2-5)』と規定しているように、経営を主宰している者についても用いられているわけであるから、本判決のような解釈が常に成り立つわけではない⁵⁰⁾」や、「『従事』とは国語的には『仕事としてその事に関係する』であり、これは法57条においても同様に解釈できる。法57条では『専ら 中略 従事すること』としており、『専ら従事』となって初めて『その仕事の事業の一員として参加し事業に雇用される等従たる立場で当該事業に関係している』となるのではないか。そうすると、

妻は専従していないが独立した税理士として委任を受け弁護士事務所の税務及び会計に関する業務に従事していたといえるのではないか⁵¹⁾」などがある。

しかし、「従事する」を、主従関係を考えずに単に「仕事としてそのことに関係する」と解釈した場合を役員、給与所得者、事業所得者に当てはめて検討してみると、役員の場合にはあまり矛盾は生じないものの、給与所得者と事業者からの委任に基づいて業務を行う事業所得者について並べて検討した場合、給与所得者も事業所得者も役員同様に「仕事としてそのことに関係する」という解釈では、給与所得と事業所得とを区別して課税している所得税法の規定のあり方に矛盾が生じてしまう。また、昭和28年に当時の東京国税局直税部長が編集した注釈書では、同条に「親族たる従業者が事業から所得を受ける場合の事業所得の特例」との見出しが付されており、元来法56条は親族が従業員であることを前提としていたのは明らかである。またその内容の記載から読み取るに「事業者が家族労働の対価として親族に支払った金額は名義の如何にかかわらず原則として必要経費に算入しない」となっていることから、法56条のいう「従事する」という用語は地裁判決のとおり「事業の一員として参加し又は事業に雇用される等従たる立場で当該事業に関係していることを指す」と解釈するのが適切であると考えられる。

第二節 「A その他の B」の意味

税法には「A その他の B」という文言は数多く存在するが⁵²⁾、その解釈としては、「通常、前に置かれた名詞または名詞句が後に続く一層意味内容の広い言葉の一部をなすものとして、その中に包含される場合に用いられる（包括的例示）⁵³⁾」と解されている。地裁判決においては「A が B の例示であること」もまた文献が一致して認めつつも、地方税法を例にとり、B の意味内容がそれ自体から明確でない場合には、「その例示である A の部分の意味内容に照らして B の部分のそれを解釈するほかなく、

その限度でBの内容がAの内容によって限定されたものとなることは避けられない」と判示した。地裁判決が示した以外の条文も同様にAの意味内容に照らしてBの部分のそれを解釈するほうが良いのか検討した結果からいえる⁵⁴⁾。

また「その他の」とは異なり「その他」の語は、この言葉の前後の語句が独立しており、それぞれが一応別個の概念として並列的に並べる場合に用いられる(並列的例示)⁵⁵⁾。法56条において「その他」ではなく「その他の」が使用されていることからAの部分とBの部分の内容は、関連のあるものであるといえる。さらに、「生計を一にする親族とのあらゆる取引を対象とするのであれば、このような表記は通常は採用しないものと考えられる⁵⁶⁾。」し、表現上の問題で内容とは異なる表記をしているとしても、「その他の」または「その他」どちらの内容を想定して言葉が使われたとしても、ともにAに類するものを意味する場合に用いられるとされており、いずれにせよ限定的に読むのが通例である⁵⁷⁾ことから、法56条における「A その他のB」は限定的に解釈すべきである。

以上の検討と法56条の旧規定である旧法11条の2の制定時の社会状況からも、当時親族間で専門的・独立性が高い夫婦間の所得まで規制することを意図していたとは到底考えられないことから「事業に従事したことその他の事由」とは、「親族が事業自体に何らかの形で従属的な立場で参加するか又は事業者に雇用され、従業員としてあくまで従属的な立場で労務又は役務の提供を行う場合やこれらに準ずるような場合」と限定的に解釈することが最も論理的であると考えられる。

第三節 所得税法57条との関係

法57条は、他に就職しておれば相当の所得を得られたにもかかわらずたまたま家業に従事するため給与の支給が認められないということの不合理性を解消するため⁵⁸⁾、個人事業の事業主が家族に給料を支払っても法56条により必要経費に算入されないが実態は同じでも法人成りした場

合には必要経費に算入できるといった不公平の解消のため、青色申告者は複式簿記による記帳義務を履行しており適正な給与支払か否かが行政執行上合理的に認定できるため⁵⁹⁾、などを目的もしくは理由として設けられた規定である。まさに法57条は、たとえ親族間であっても、報酬の支払対価の適正さやその状況が帳簿などにより合理的に検証できるのであれば、個人単位課税の原則を尊重し、必要経費に算入することを認めようとの趣旨により創設されたものである⁶⁰⁾。すなわち親族間での恣意的な所得の分散による租税回避目的による対価の支払でなければ必要経費算入は容認されることを法57条は示しているのである。

そうすると法57条の存在は、法56条の解釈・適用を制約するものであるといえる。すなわち、法56条の「事業に従事したことその他の事由」の従事する者とは、文言上の表現は違うとはいえ、法57条が想定している「専ら従たる立場で従事している者」と同様の解釈「その仕事に事業の一員として参加し事業に雇用される等従たる立場で当該事業に関係している者」でよいと考えられる。また家族への対価の支払の適正性を認定できず、恣意的に租税回避を意図する「要領のよい納税者」に対してのみ限定的に法56条は発動されるということ、法57条の規定の存在が示しているということができる。

以上から考えると、法57条の適用外となる「専ら従たる立場でその事業に従事している者でない者」で、さらに法57条の立法理由同様に適正な取引や帳簿管理ができていない本件のような専門家として独立した事業者である妻に対する役務の対価を否認することは法56条の解釈をあまりにも拡張しすぎているのではないかとの懸念が残る。

第四節 独立した事業を営んでいる場合についての 所得税法56条適用の可否

以上で検討したことを本件のように独立した事業を営んでいる場合に当てはめてみる。まず「従事する」という用語は、「事業の一員として参加

し又は事業に雇用される等従たる立場で当該事業に関係していることを指す」と解釈する。すると本件のように、居住者の事業に従たる立場で参加する又は居住者に雇用され従業員としてあくまでも従属的な立場で労務又は役務の提供を行うのではなく、ともに別々の事業者として独立した立場で、その事業の一環として居住者との取引に基づき役務を提供したものについては「従事する」の用語の指す「従事」には該当しないといえる。さらに本件配偶者である妻は税理士であるため、独立した対等な立場での業務の遂行が税理士法の定めからも確実といえるので、補助的な業務であるとも言えず「従事する」には該当しない。

また、「A その他のB」の解釈からもBの内容は、Aの内容に当てはまる「従事したこと」もしくはそれに準ずることに限定すべきである。すると本件のように「従事する」に当てはまらない独立した事業を営んでいる親族については「従事したことその他の事由」にも該当しないといえるのである。

このように本件のように独立した事業を営んでいる親族に対する対価の支払は、法56条の要件の二つ目である、対価支払の事由が「居住者の営む不動産所得、事業所得又は山林所得を生ずべき事業に従事したことその他の事由により当該事業から対価の支払を受ける場合」であることに該当しないため、法56条の適用はない。その結果、通常取扱いを受けるため、居住者については親族に支払った対価の額はその居住者の必要経費に算入し、かつ対価を受け取った独立した事業を営む者についてもその受けた対価の額については、その者の事業に係る収入金額として取扱うこととすべきである。

お わ り に

これまで検討してきたことからわかるように、法56条は個人単位主義を徹底した際に生じる「要領のよい納税者」による家族間での所得分割に

よる租税回避的行為を防止するために導入された規定である。このように法56条は不当な所得分割を規制対象とするものであり、あくまで例外規定として安易にその対象を広げて適用することは不適当である。また、従来の伝統的解釈のまま法56条を適用し続けることは、本来は経費となるべき費用の額の経費性が否定することにつながり、課税の公平性を大きく損なうことになる。

たとえば、わが国には個人事業と変わらない同族会社が多数存在する。同族会社においてはそのオーナーの親族を役員として雇い、給与を支払ったり、オーナー所有の不動産を賃借して賃料を支払ったりすることはごく当たり前に行われている行為であり、その場合においても適正対価が問題になることはあっても、その取引自体が否認されることない。しかし、個人事業においては、法56条が適用され適正対価の認定ではなくその取引自体がなかったものとみなして、その経費性自体が否定されてしまうのである。事業形態の違いによって、親族に対する対価の支払の取扱いが異なることは課税の公平性や中立性の見地からも大きな問題といえる。

よって、法56条は「生計を一」にする親族に対する対価の支払い全てを包括的に適用対象とすべきではない。本件のように独立した事業者であるため二つ目の要件である「従事したことその他の事由」に該当しないような、要件二つをととも満たさないような事案に関しては法56条の適用範囲から外すべきであり、このように法56条の解釈や適用は本来限定的に行うべきである。

しかし、いくら独立した事業者間の取引であり、またきちんとした帳簿を備えていたとしても、親族間であるため第三者間の取引に比べると、租税回避的行為の懸念は大きい。ただし、それら事業者間の取引行為は親族間であろうがなかろうが、法56条の適用を待つまでもなく許される行為ではなく、適正価額に更正されたり、その行為自体が否認されたりするのであり、法56条のような「生計を一にする親族」に対する例外規定のような特別な規定を要しないのである。親族間とはいえ、独立した事業者同士で

かつ帳簿も備わっていれば、適正価額の判断は容易にできるし、家事関連費との区別も行える。それならば、本件のような場合には、法56条によりその取引自体すべてをなかつたものとみなして課税を行うのではなく、法人税法における関連会社間取引における独立企業間価格のように適正価額に戻して課税を行うような規定の方が、より個人事業の経営実態に合った、実質的な課税につながることになる。

以上のように法56条は、立法経緯や趣旨も家族観や社会通念の変化によりその意義は制定当時とかなり乖離した内容となっている。また個人の尊厳や個人主義が中心にすえられる現在の社会においては、法56条の規定はなじまないものとなっていることから廃止論も叫ばれている⁶¹⁾。

しかし、法56条が廃止されないままこの規定を置きつづけるのであれば、租税回避的行為の防止という本来の立法目的に限定して解釈することにより、同規定の弊害、すなわち個人の尊厳を基礎にした個人単位課税の侵害を最小限度に留めることができるであろう。その意味でも法56条に租税回避防止規定以上の効力を与えることは法解釈の観点からも認められるべきではない。租税回避目的ではない、例えば独立した事業者間の適正な取引であると自ら立証し申告した際には、青色事業専従者のように必要経費に認めるなど、法56条の伝統的解釈のように個別の事情如何にかかわりなく画一的に法56条を適用するのではなく、納税者個々の事情をよく考慮すべきである。そして、法56条の適用要件の二つをとともに満たすことなく、租税回避目的の取引ではないと認められた場合には法56条の適用範囲から外すなど、法56条の解釈や適用のあり方も現在の社会により合致したものへと変えていくべきである。

- 1) 武田昌輔監修『DHC コンメンタル所得税法』4193頁(第一法規, 1983年)。
- 2) 注解所得税法研究会『注解所得税法第四版』936頁(大蔵財務協会, 2005年)。
- 3) 東京地判平成15年7月16日(タイムズ Z888-0748), 東京高判平成16年6月9日(タイムズ Z888-0847), 最判平成17年7月5日(タイムズ Z888-1000)。なお、本件と同様に、弁護士を営む夫が独立した弁護士である妻に支払った報酬につき法56条の適用が争われた事案として、「妻弁護士事件」最判平成16年11月2日(平成16年(行ツ)第23号, 最高裁

判所ホームページ）がある。

- 4) 特許事務所賃貸事件（東京高判平成3年5月22日税資183号799頁）では、「その他の事由」について、地代や家賃についてまで法56条の守備範囲としていることから、必ずしも事業に従事している場合やこれに準ずるような場合に限定されず、「広く対価の支払であれば法56条の守備範囲になるものと解する。」と判断された。
- 5) 東京地判平成2年11月28日税資181号417頁。
- 6) 松山地判昭和49年1月21日税資74号52頁。
- 7) 岡山地判平成12年9月19日租税判例年報12号299頁。
- 8) 前掲注(5)判決。
- 9) 最判昭和51年3月18日訟月22巻6号1659頁。
- 10) 徳島地判平成9年2月28日税資222号701頁。
- 11) 前掲注(5)判決。
- 12) 東京地判平成15年6月27日（タイムズ Z888-0738）。
- 13) 前掲注(4)判決。
- 14) 前掲注(12)判決。
- 15) 前掲注(5)判決。
- 16) 前掲注(12)判決。
- 17) 北野弘久編『現代税法講義 [三訂版]』65頁〔三木義一〕（法律文化社、2001年）、その他に水野忠恒『租税法』232頁（有斐閣、2003年）、林大造『所得税の基本問題』62頁（税務経理協会、1969年）及び武田前掲注(1)の法56条の解説においても同様の理由が挙げられている。
- 18) 前掲注(12)判決。
- 19) 前田正道『ワークブック法制執務』620頁（ぎょうせい、1975年）、林修三『法制用語の常識』17頁（日本評論社、1975年）、田島信威『最新法令用語の基礎知識改訂版』29頁（ぎょうせい、2002年）。
- 20) 地裁判決を支持する評釈として、朝倉洋子「判批」T & A master 38号（2003年10月6日号）、三木義一「判批」税理46巻14号10頁（2003年）、三木義一・市木雅之「判批」税経通信58巻13号211頁以下（2003年）、増田英敏「判批」月刊税務事例35巻12号1頁以下（2003年）、木島裕子「判批」税経通信58巻13号201頁以下（2003年）などがある。
- 21) 増田・前掲注(20)5頁。
- 22) 増田・前掲注(20)5頁。
- 23) 三木・前掲注(20)15頁。
- 24) 三木・市木・前掲注(20)211頁。
- 25) 三木・前掲注(20)14頁。
- 26) 地裁判決の判断に疑問を呈する評釈として、品川芳宣「判批」TKC 税研情報13巻1号38頁以下（2004年）、佐治俊夫『藤山判決』では、租税実務がもたない」T & A master 29号33頁以下（2003年）。
- 27) 必要経費として認めないとする裁判例として、福岡高判昭和47年11月20日行裁例集23巻10・11号832頁、最判昭和51年3月18日税資87号858頁、東京高判昭和54年5月22日税資

105号401頁,東京高判平成3年5月22日税資183号799頁,最判平成3年3月8日税資182号585頁,高松高判平成10年2月26日税資230号844頁,最判平成10年11月27日税資239号139頁,東京高判平成12年6月29日税資247号1428頁など参照。

- 28) 三木・市木前掲注(20)218頁。
- 29) 三木・市木前掲注(20)218頁。
- 30) 品川・前掲注(26)48頁。
- 31) 伊藤義一「判批」TKC 税研情報13巻3号(2004年6月)。
- 32) 久乗哲「判批」税研19巻5号90頁(2004年)。
- 33) 増田英敏「判批」月刊税務事例36巻9号(2004年)。
- 34) 最判平成10年6月16日,最判平成16年11月2日裁判集民事215号517頁参照。
- 35) 「大嶋訴訟」最判昭和60年3月27日民集39巻2号247頁の趣旨。
- 36) 福田幸弘監修『シャウブの税制勸告』98頁(霞出版,1985年)。
- 37) 昭和25年2月24日衆議院大蔵委員会議事録。
- 38) 金井恵美子「判批」税理47巻12号52頁(2004年)。
- 39) 所得税法に関する基本通達について,昭和26年1月1日直所1-1国税庁長官・国税局長第11条の2関係・324。
- 40) 水野勝『租税法』191頁以下(有斐閣,1993年)。
- 41) 金子宏『租税法第9版増補版』246頁(弘文堂,2004年)。
- 42) 「女性白書 女性の現状と施策 新国内行動に関する報告書」第四章女性と就業(内閣府,平成8年3月)<http://www8.cao.go.jp/whitepaper/danjyo/woman/06.html>(平成18年1月2日現在)。
- 43) この頃から家族が生計を一にしているかという問題を通じて,盛んに家族労働の必要経費算入問題が争われ始めたのである。(昭和36年~38年分事案の大阪地判昭和49年12月10日および同一案件大阪地判昭和49年12月10日,38年分の大阪地判昭和47年11月29日,39年分の名古屋地判昭和46年8月30日,大阪地判昭和49年10月15日,40年分の最判昭和51年3月18日,41年分の京都地判昭和49年3月22日,41から42年分の東京地判昭和51年3月29日)。
- 44) 黒川功「戦後家族における身分関係の変化と親族所得の「合算課税制度」 所得の帰属・家族労働の対価と所得税法56条の「生計を一にする」の概念」181(919)頁(日本法学第60巻第4号,1994年)。
- 45) 黒川・前掲注(44)183(921)頁。
- 46) しかし,昭和58年以降は事業専従者に関するデータは標本調査に係るものだけとなり,その総数に近い数値すら発表されなくなったが,その後さらに大きな値を示したことは確実である。
- 47) 「平成9年度国民生活白書(要旨)」第1部第1章参考図表(内閣府,平成9年)<http://www5.cao.go.jp/images/s9-1-1.xls>(平成18年1月15日現在)参照。
- 48) 木村弘之亮『租税法』277頁(税務経理協会,平成11年)。
- 49) 増田・前掲注(33)7頁。
- 50) 品川芳宣「所得税法56条の解釈変更と無効事由」税研19巻4号105頁(2004年)。

所得税法56条の今日的意義とその適用範囲についての考察（齋藤）

- 51) 九乗・前掲注(32)89頁。
- 52) 所得税法51条, 所得税法56条, 所得税法134条, 法人税法132条の2, 法人税法132条の3, 相続税法29条の9, 相続税法32条, 地方税法6条, 地方税法72条の48, 地方税法343条に使用されている。
- 53) 伊藤義一『税法の読み方判例の見方』114頁（TKC出版, 1999年）, 『コンサイス法律学用語辞典』1020頁（三省堂, 2003年）。
- 54) 九乗・前掲注(32)評釈88頁。
- 55) 伊藤・前掲注(53)114頁。
- 56) 占部裕典・喜多綾子「親族が事業から受け取る対価～所得税法56条の射程距離」税経通信56巻15号220頁（2001年）。
- 57) 三木・前掲注(20)13頁。
- 58) 武田・前掲注(1)4214頁。
- 59) 水野忠恒・前掲注(17)233頁。
- 60) 水野勝・前掲注(40)191頁。
- 61) 木村弘之亮「配偶者間における雇用関係と租税法上の承認」人見康子・木村弘之亮編『家族と税制』146頁（弘文堂, 平成10年）。同教授は「所得税法56条は原則的に廃止されるべきであろう」と述べられている。その理由としては、「同規定は個人の尊厳を基礎にする個人単位課税制度を侵害するものであるからである。」と指摘している。