

修士論文（平成16年度）

所得税法における課税単位の研究

主として所得税法56条の解釈について

金沢学院大学 大学院
経営情報学研究科

氏 名 大坂 公恵

(論文要約)

所得税法における課税単位の研究 ―主として所得税法56条の解釈について―

氏 名 大坂 公恵

本論文では、所得税法56条の現在的意義を探るべく、特に3つの問題意識を持ちつつ検討を行う。まず、立法趣旨からの検討である。所得税法56条は、恣意的に所得を分散させる租税回避行為を防止する目的で作られた。しかし、従来の複数の裁判例では、対価の支払が租税回避目的に行われたものでなかったとしても、所得税法56条は適用され、必要経費への算入は否認されてきた。「同一生計親族に支払う対価であれば、それが恣意的なものか否かにかかわらず、一律に所得税法56条を適用する。」という一義的な判断が繰り返されてきたのである。このような判断は、明らかに立法趣旨と乖離しており、問題である。これについては、実際の裁判例も紹介しながら検討していく。次に問題となるのが時代の変遷への対応である。所得税法56条は昭和24年のシャープ勧告に基づき作られた旧所得税法11条の2を前身としている。したがって、その創設からは50年以上の月日が流れている。特にこの戦後50年間はわが国がめざましい発展、変化を遂げてきた時期と重なる。しかし、所得税法56条は、創設以来、改正されることなく現在に至っている。戦後まもなくは「家」制度の名残が強く、家族で事業を営んでいる場合が多かったが、現在は、女性の社会進出もめざましく、個人が自立する時代に変化してきた。問題となるのは、所得税法56条が、創設当初には想定できなかったような事案に対してまで、一義的に適用されている点である。これについては東京地裁で平成15年7月16日に下された判決を基に詳細に検討していく。最後に問題となるのが、課税所得の計算において「生計を一にする」ことを適用要件とすることへの問題提起である。生計要件は、所得税法56条および所得税法57条を除いては、所得控除の判定の際に用いられている。所得税の計算は、いくら所得を稼いだか、つまり、所得の稼得段階に着目して行われる。しかし、「生計を一にするか否か」という要件は、稼得した所得を消費する段階において用いられるものである。したがって、所得税法56条の解釈において、生計要件を用いること自体に問題があるといえるのではないか。さらに、この要件は、過去の裁判例などを見ても、所得税法56条の解釈において、特に重視されている傾向が見受けられる。「生計を一にする」を判断基準としているこ

と自体に対して議論が必要である。

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されるといった立法的措置により是正されるべきである。社会の現状と乖離した法が存在すると、その法を巡る利害関係者の対立を招く。もし立法的措置による対応がなされなければ、当該法規定の立法目的を十分に踏まえた適正な法解釈により対応することが必要不可欠となってくる。

納税者の権利を十分に保護することにより、国家の課税権の行使、国民である納税者の理解と協力を得るといった思考は、先進諸国間においてひとつの潮流となってきたようである。ところがわが国の場合には、この潮流を敢えて無視しているかのように思えるほどに、国家は納税者の権利保護思考について鈍感であり続けてきたように思える。租税法は納税者のために存在する。所得税法56条が制定された当時も、納税者間で税負担に不均衡が生じないように、納税者すべてが納得して納税できるように、という思いで、所得税法56条は作られたはずである。それから50年以上経った今、その当時のままの所得税法56条を適用することが、今の納税者にとって、どんな意義があるのか、またどんな問題があるのか、検討すべきである。所得税法56条の制定以来、その適用の有無について多くの裁判が繰り返されてきた。これは、納税者側と課税庁側において、所得税法56条の解釈に相違があることを証明するものである。あくまでも納税者の立場に立った判断、解釈を望みたい。また、納税者側の私達も所得税法56条の解釈について、よりいっそうの理解を深められるよう努めたい。

国民の生活があつて税があるのであり、税のために生活があるのではない。国民の生活の有り様が変われば、税もそれに応じた対応をすべきであり、ましてや立法趣旨を超えて時代の流れを無視するような有り方は改められるべきである。

【凡例】

本論文において使用する法令等は原則として、省略せずに表記するが省略する場合は下記による。

<法令>

憲……………憲法

所法……………所得税法

<判決>

最判……………最高裁判所判決

高判……………高等裁判所判決

地判……………地方裁判所判決

<判例集>

民集……………最高裁判所民事判例集

税資……………税務訴訟資料

<裁判所>

最高裁……………最高裁判所

高裁……………高等裁判所

地裁……………地方裁判所

目 次

はじめに	1
第1章 課税単位論	3
はじめに	3
第1節 最高裁昭和36年9月6日大法廷判決の検討	3
はじめに	3
第1項 事案の概要	4
第2項 判旨	4
第3項 検討	5
第4項 問題提起	5
第2節 各国における課税単位の変遷	6
はじめに	6
第1項 課税単位の類型	6
第2項 わが国における課税単位の変遷	7
第3項 アメリカにおける制度	7
第4項 イギリスにおける制度	8
第5項 ドイツにおける制度	8
第6項 フランスにおける制度	9
第7項 イタリアにおける制度	9
第8項 スウェーデンにおける制度	10
第3節 課税単位における問題点の検討	10
第1項 課税単位が問題とされるようになった背景	10
第2項 課税単位を検討する際の複雑性	11
第3項 課税の公平という基準	11
第4項 租税回避への誘引という基準	11
第5項 税制の婚姻中立性の要請という基準	12
第6項 小括	12
第4節 人的控除のあり方と課税単位	13
第1項 事業専従者と人的控除の問題点	13
第2項 配偶者控除の創設	14
第3項 配偶者特別控除の問題点	14
第4項 小括	15
第5節 ボーリス・ビトカーの課税単位論	15

第2章 同一生計親族に対する対価の取扱い	17
はじめに	17
第1節 所得税法56条の沿革	17
第1項 家族単位課税制度	17
第2項 シャウブ勧告	17
第3項 旧所得税法11条の2	19
第4項 資産所得合算課税制度の廃止	20
第2節 立法趣旨	21
第3節 諸外国における制度	21
はじめに	21
第1項 アメリカにおける制度	22
第2項 イギリスにおける制度	22
第3項 ドイツにおける制度	22
第4項 フランスにおける制度	23
第5項 イタリアにおける制度	23
第3章 所得税法56条の解釈	25
～東京地裁平成15年7月16日判決の検討を中心に～	
はじめに	25
第1節 事案の概要	25
第1項 事案の概要	25
第2項 本件の争点	26
第3項 原告の主張	26
第4項 被告の主張	27
第5項 判旨	28
1. 「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	28
2. 「従事したことその他の事由」の「その他の」の意義	28
3. 立法趣旨を踏まえた所得税法56条の適用範囲	29
4. 税理士の独立業務性	29
5. 課税処分の「重大な瑕疵」の存否	30
第2節 平成15年7月16日判決からみる所得税法56条の解釈	30
第1項 伝統的解釈	30
第2項 時代の変遷	31
1. 時代の変遷	31
2. 女性の社会進出	31

第3項 法人成り課税との整合性	32
第4項 所得税法57条の創設	33
はじめに	33
1. 沿革	33
2. 立法趣旨を踏まえた検討	34
3. 生計を一にする親族が他に職業を有する場合	35
第5項 所得税法56条の適用範囲	36
第6項 親族への対価の支払は租税回避と言えるのか	36
第7項 「生計を一にする」の意義	38
はじめに	38
1. 区分基準	38
2. 判断の基礎となるべき要因	39
3. 検討事項	39
第8項 「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	41
1. 「従事したこと」の意義	41
2. 「その他の事由」の意義	41
第9項 実質所得者課税の原則	42
第10項 所得税法56条と基本通達との整合性	42
第11項 文理解釈と目的解釈	43
第12項 本件における所得税法56条適用は合憲か違憲か	43
はじめに	43
1. 憲法11条（基本的人権の享有）	44
2. 憲法14条（法の下での平等）	44
3. 憲法30条（納税の義務）	44
4. 憲法84条（租税法律主義）	44
5. 本件における所得税法56条適用は合憲か違憲か	46
第13項 租税法律主義と公平の原則	46
第14項 所得税法における必要経費	48
第15項 相続税法および消費税法との相違	48
第16項 従来の裁判例	49
はじめに	49
1. 国税不服審判所平成12年5月15日裁決	49
2. 東京地裁平成15年6月27日判決	52

第3節 所得税法56条擁護論	54
はじめに	54
第1項 平成15年7月16日判決の問題点	55
第2項 個人単位主義と消費単位主義	55
第3項 事業者は夫婦でも合理的でいることができるのか	56
第4項 小括	57
第5項 所得税法56条擁護論についての検討	57
第4節 控訴審判決	58
はじめに	58
第1項 判旨	58
1. 当然無効の判断について	58
2. 旧所得税法11条の2とシャープ勧告	58
3. 「事業に従事したことその他の事由」の解釈と所得税法57条の関係	59
4. 「生計を一にする」の要件	59
5. 所得税法56条の憲法適合性について	59
6. 本件各処分適用違憲	60
第2項 検討	60
1. シャープ勧告と昭和25年改正法の相違点	60
2. 所得税法56条の立法趣旨からの検討	62
3. 所得税法56条と所得税法57条の関係	62
4. 適正な対価とは	63
第3項 小括	63
第4章 所得は誰に帰属させるべきか	64
はじめに	64
第1節 一般的な帰属の判定基準	64
第2節 親族間における帰属の判定基準	65
第3節 なぜ生計の中核にある者一人に所得を帰属させるのか	66
第4節 「生計を一にする」という帰属の判定基準	68
はじめに	68
第1項 肯定説	68
第2項 否定説	68
おわりに	68
第5節 小括	69

第5章 所得税法56条の現在の意義	70
第1節 立法趣旨からの検討	70
第2節 「生計を一にする」を判断基準とすることの意義	70
第3節 対価の「事業性」による判断	71
第4節 所得税法56条の現在の意義	72
第1項 立法論からの検討	72
第2項 解釈論からの検討	73
おわりに	75
注記事項	77
参考文献	81

はじめに

わが国の所得税法は個人単位課税を原則としている。そして所得税法は累進税率を適用している。したがって、家族で事業を営んでいる場合、事業主から家族従業員に対価を支払うことによって所得を分散させることができれば、各人の所得税率を低く抑えることが可能となる。結果として家族全体の税負担は軽減することとなる。所得税法 56 条は、このような所得分散を恣意的に行うことを防止するために創設された。したがって、所得税法 56 条を適用すれば、家族に支払った対価については必要経費に算入できないこととなる。所得税法 56 条は、「居住者と生計を一にする配偶者その他の親族がその居住者の営む不動産所得、事業所得また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いを受ける場合には、その対価に相当する金額は、不動産所得、事業所得または山林所得の金額の計算上必要経費に算入しないものとし、かつ、その親族のその対価に係る各種所得の金額の計算上必要経費に算入されるべき金額は、その居住者の当該事業に係る不動産所得、事業所得または山林所得の金額の計算上必要経費に算入する。この場合において、その親族が支払いを受けた対価の額及びその親族のその対価に係る各種所得の金額の計算上必要経費に算入されるべき金額は、当該各種所得の金額の計算上ないものとみなす。」という規定である。

この所得税法 56 条の解釈について、特に 3 つの問題意識を持ちつつ検討を行うこととしたい。まず、立法趣旨からの検討である。所得税法 56 条は、恣意的に所得を分散させる租税回避行為を防止する目的で作られた。しかし、従来の複数の裁判例では、対価の支払が租税回避目的に行われたものでなかったとしても、所得税法 56 条は適用され、必要経費への算入は否認されてきた。「同一生計親族に支払う対価であれば、それが恣意的なものか否かにかかわらず、一律に所得税法 56 条を適用する。」という一義的な判断が繰り返されてきたのである。このような判断は、明らかに立法趣旨と乖離しており、問題である。これについては、実際の裁判例も紹介しながら検討していきたい。次に問題となるのが時代の変遷への対応である。所得税法 56 条は昭和 24 年のシャープ勧告に基づき作られた旧所得税法 11 条の 2 を前身としている。したがって、その創設からは 50 年以上の月日が流れている。特にこの戦後 50 年間はわが国がめざましい発展、変化を遂げてきた時期と重なる。しかし、所得税法 56 条は、創設以来、改正される

ことなく現在に至っている。戦後まもなくは「家」制度の名残が強く、家族で事業を営んでいる場合が多かったが、現在は、女性の社会進出もめざましく、個人が自立する時代に変化してきた。問題となるのは、所得税法56条が、創設当初には想定できなかったような事案に対してまで、一義的に適用されている点である。これについては東京地裁で平成15年7月16日に下された判決を基に詳細に検討していきたい。最後に問題となるのが、課税所得の計算において「生計を一にする」ことを適用要件とすることへの問題提起である。支払った対価が必要経費となるか否かを判断する際には、その者が事業に従事していたか否か、またそれが適正な必要経費といえるかどうかの問題となるのであって、その者が事業主と家族関係にあるのか、または生計を一にしているのか、という事情には全く関係しない。また、問題となるのは、所得税法56条の存在により、明文に規定がないにもかかわらず、家族で事業を営んでいる場合の様々な判断が、「生計を一」「親族」という基準によってなされている実情があることである。これらについては、所得の帰属という側面から所得税法56条の存在理由を検討していきたい。

時代にそぐわなくなっている所得税法56条に一義的な解釈を続けていくと、納税者の権利、憲法との関係、所得の帰属など様々な問題を派生させることとなってしまふ。所得税法は原則的に個人単位課税を採っているのであるから、所得税法56条は、あくまでもその例外規定である、という認識をもって解釈すべきである。所得税法56条の解釈について研究することは、所得税の担税力をどのような単位で捉えるべきか、という課税単位の問題に帰結すると考えられる。課税単位の問題は、各国それぞれの歴史や社会、法律の下で、単に課税技術上の課題というだけでは済まされない問題である。税制上、考慮すべき問題以外に、その国固有の課題もあり、すぐに結論が得られるものではない。特に日本の場合、核家族化が進み、世帯自体の単位がどんどん縮小してきている。¹課税単位の問題は、所得概念の問題と並んで、所得税の最も基本的な問題の一つであるといえる。そこでまず、課税単位について先行研究を参考にしながら検討する。さらに、焦点を所得税法56条の解釈に絞り、所得税法56条の現在的意義を探るべく、本論文を進めていきたい。

第1章 課税単位論

はじめに

所得税法において、「課税単位」という場合、二つのことが考えられる。一つは、いわゆる「担税力」を把握・測定するにあたり、どの範囲の者を単位とするか、つまり、稼得者個人ごとに担税力を把握・測定するのか、又は、消費世帯ごとにあるいは夫婦世帯ごとに担税力を把握・測定するのか、という問題である。いま一つは、どの期間内に生じた所得を課税標準とするのか、つまり、所得金額を算定する期間的単位の問題である。²本章では、これらのうち、前者の意味する課税単位について検討していく。

課税単位の問題は、所得税法において基本的な論点であり、それをめぐる議論も様々である。とりわけ夫婦を課税単位としてみた場合、家族法上の妻の地位の評価ともからんで、学説上の対立は著しい。³そこで、課税単位に関する最高裁の判例、また諸外国における課税単位の変遷も紹介しながら、検討を進めていく。

第1節 最高裁昭和36年9月6日大法院判決の検討

はじめに

日本国憲法によって男女平等が保障され、婦人の地位が向上するに伴って、所得税法上、婦人をどのように扱うか、特に妻の地位を課税上どのように見るべきか大きな問題となった。これについてわが国の所得税法は、個人単位課税の発想に立ち、夫の所得は夫に、妻の所得は妻に、別々に課税する制度を堅持してきた。これに対し、アメリカ流の二分二乗方式（夫婦の所得を合算し、それを折半した金額をそれぞれ夫および妻の所得として課税する方式）を採用してはどうか、という主張も繰り返しなされてきた経緯がある。以下、紹介する判決は、税務訴訟上、男女の実質的平等を主張した最初の判決ではないかと思われる。課税単位について研究を進めるにあたって、この最高裁判決を検討することは不可避であるとする。そこで、まずこの判決について検討を行う。

第1項 事案の概要

納税者Xが、所得税の確定申告をするにあたり、その所得のうち、給与所得と事業所得は、家事労働その他の妻の協力によって得られたものであるから、その半分は妻に帰すべきものであるとの考え方のもとに、給与所得および事業所得の半額に配当所得を加算した金額を自己の所得として申告し、給与所得および事業所得の残りの半額を妻の所得として申告したところ、税務署長は、給与所得および事業所得の全額がXに帰属するとして、Xに対して増額の更正および過少申告加算税の賦課決定をなした。これに対しXは、上記2つの処分の取消を求めて出訴し、夫婦別産制を定める民法762条1項⁴、及び、それを基礎として夫がその名で得た所得をすべて夫の所得として課税する所得税法の規定は憲法24条⁵に違反すると主張した。これに対し、第一審および第二審において裁判所は、いずれもXの請求を棄却し、最高裁判所も次のように判示しXの上告を棄却した。

第2項 判旨

まず憲法24条の法意から、「結局、継続的な夫婦関係を全体として観察した上で、婚姻関係における夫と妻とが実質上、同等の権利を享有することを期待した趣旨の規定と解すべく、個々具体の法律関係において常に必ず同一の権利を有すべきものであるというまでの要請を包含するものではないと解するを相当とする。」とした。次に民法762条1項の規定について、「夫婦は一心同体であり一の協力体であって、配偶者の一方の財産取得に対しては、他方が常に協力寄与するものであるにしても、民法には、別に財産分与請求権、相続権ないし扶養請求権等の権利が規定されており、当該夫婦相互の協力、寄与に関しては、これらの権利を行使することにより、結局、夫婦間に実質上の不平等が生じないように立法上の配慮がなされているといえることができる。」として、憲法24条の法意に照らし、この条項に違反するものということとはできないとした。

そして所得税法については、「所得税法が生計を一にする夫婦の所得の計算について、民法762条1項によるいわゆる別産主義に依拠しているものであるとしても、同条項が憲法24条に違反するものといえないことは、前記のとおりであるから、所得税法もまた違憲ということとはできない。」とした。⁶

第3項 検討

判決では曖昧な表現をとってはいるものの、民法762条1項のいわゆる別産主義に関する規定は、憲法24条に違反しているとはいえない。そして、民法上の別産主義に依拠している所得税法もまた違憲ではない、という理論構成をしている。⁷この理論構成には問題があると考える。民法上、「別産主義」が採用されていることと、所得税法上、「稼得者個人単位課税方式」を採用していることは、別の次元の問題であり、さらに両者の合憲性の判断も個別になされるべきである。民法に依拠しているか否かに関係なく、「夫婦の所得計算」に関し、所得税法が「稼得者個人単位課税方式」を採用していること自体について合憲性の判断をすべきであったと考える。

第4項 問題提起

本件は、税務訴訟上、男女の実質的平等を主張した最初の判決ではないかと思われる。この事件が提訴され、最高裁の判決が出されるまでの昭和30年代の前半は、夫が外で稼得し、妻は家事に専念して家庭を守ることが一般的であり、その結果、夫名義で財産形成がなされてもそれは当然のことと受け止められるような時代であった。⁸本件でXが採用しているのは、所得を夫婦に分散して税額を計算する二分二乗方式と言われるものであり、夫婦世帯単位課税方式を採る法制の下における税額計算方法である。

課税所得の計算については、所得の稼得者ごとに捕捉する「稼得者個人単位課税方式」、夫婦の所得を合算して捕捉する「夫婦世帯単位課税方式」、消費世帯の所得を合算して捕捉する「消費世帯単位課税方式」などがある。わが国の現行所得税法は、「稼得者個人単位課税方式」を採用している。

課税単位が問題とされるのは、所得税法が累進税率を適用していることに大きく起因する。家族で事業を営んでいる場合、主たる稼得者の所得を家族構成員に分散することができれば、各人の所得税率を抑えることが可能となり、家族全体の税負担は軽減される。これは個人単位課税を適用していることを前提とした上での話である。本件のように、もし夫婦世帯単位課税を採った場合、現行の単一累進税率構造の下では、高額所得者と低額所得者、共稼ぎ夫婦と片稼ぎ夫婦そして独身者、などの間で税負担の不公平を来すことになってしまう。⁹したがっ

て、本件でXが主張した二分二乗方式を仮にわが国で採用した場合には、家族構成、また税率構造など様々な面から問題が生じてくることとなる。だからといって、稼得者個人単位課税方式を採用している現行の制度が理想的であるとは言い切れない。つまり、課税単位の問題は、各国において歴史的・社会的・経済的・法律制度的背景の相違に応じて多様であり、ある一つの方法がベストだと言い切れるものではなく、様々な要素に応じて、より良い方法を選択していくしかないのではないかと考える。諸外国においても、課税単位については、歴史とともに実に様々な試みがなされてきているようである。そこで、第2節以降では、諸外国における変遷を紹介しながら、課税単位はどうあるべきかについて検討していく。

第2節 各国における課税単位の変遷

はじめに

課税単位に関する各国の制度は、それぞれの歴史的・社会的・経済的・法律制度的背景の相違に応じて多様である。したがって、個人単位主義が近代的個人主義の高度に発達した社会に対応し、消費単位主義が近代的個人主義の成熟度の低い社会に対応するという図式は必ずしも妥当しない。後述するが、例えばアメリカ合衆国（以下「アメリカ」と略称する。）では、当初、個人単位主義が採用されていたが、その後、個人単位主義と消費単位主義（二分二乗制度）との選択が認められるに至っている。

第1項 課税単位の類型

課税単位の類型は、まず、個人を課税単位とする方式（個人単位主義）と夫婦、家族など消費生活上の単位を課税単位とする方式（消費単位主義）に分けられる。そして消費単位主義はさらに、夫婦単位主義と家族単位主義に分けられる。

また、消費単位主義における税額計算方法には、消費単位の構成員の所得を合計した金額にそのまま税率表を適用する方法（合算非分割主義）、構成員の間で分割して税率表を適用する方法（合算分割主義）がある。さらに消費単位主義における税率表の適用には、独身者と夫婦ないし世帯に対して同一の税率表を適用する方法と、異なる税率表を適用する方法がある。消費単位主義を適用した場合、

これらの様々な組み合わせが考えられることとなる。

第2項 わが国における課税単位の変遷

わが国では、明治20年に所得税法が創設されて以来、戸主および同居家族の所得はこれを合算し、その総額に税率を適用して所得税額を算出することとされてきた。これはわが国の戦前の家族制度に合致するものであった。その後、昭和24年のシャウプ勧告により、原則的に個人単位課税に改められた。したがって、戦前は家族単位合算非分割主義が採用され、戦後、個人単位主義に変わったこととなる。わが国の制度が、このように転換するに至った根拠の一つとして民法構造の変化に対する対応をあげることができる。¹⁰

第3項 アメリカにおける制度

アメリカは夫婦の所得の二分二乗方式による課税で有名である。アメリカは伝統的に個人単位課税を採ってきたが、州により夫婦別産制、夫婦共有財産制を採っているなど一律ではなかった。かつて、夫婦共有財産制を採る州の夫婦が、夫の所得は夫婦の共有に属するという解釈の下に、夫婦がその2分の1ずつの所得を申告し、内国歳入庁がその全額を夫の所得として更正したことに対して、裁判で争った結果、最高裁判所が夫婦の申告を認めた、という事件があった。(Seaborn 事件、1930年)。この判決の理論を適用することによって、夫婦別産制の州の住民と夫婦共有財産制の州の住民との間の税負担に著しいアンバランスが生じることとなってしまう、大きな政治問題に発展していった。そこで1948年、夫婦の所得について、個人単位課税のほかに、選択的に夫婦の共同申告による二分二乗制、すなわち夫婦の所得を合算し、その半額について算出した税額を2倍したものを夫婦の税金とする制度が採用された。

現在は、税額計算の技術としては、二分二乗方式に代え、個別課税を選択する場合の税率表と比べてそのブラケットをちょうど2倍にした夫婦用の税率表を作成し、これにより共同申告書を提出する夫婦の税額を計算しているが、その効果は二分二乗制と変わらない。ちなみにこの二分二乗制は、独身者、特に扶養親族を有する独身世帯主との間のアンバランスが大きかったため、配偶者の死後2年間は扶養親族を有する寡婦(夫)について二分二乗制による申告を認め、さらに、

独身者用及び扶養親族を有する独身世帯用の税率表を別に設け、相互の税負担のバランスを調整する措置が採られるようになった。¹¹

第4項 イギリスにおける制度

伝統的に夫婦の所得には合算課税制が採られてきた。もともと、合算される妻の勤労所得には一定の控除が認められたため、少額所得の場合には合算課税のほうがかえって有利になった。さらに婦人の社会的進出に伴い、妻の勤労所得は選択により夫の所得と分離して個別課税が認められるようになった。かつて子女の投資所得は親の所得に合算していたが、いったん保守党政権によって廃止された後、再び復活した。その後、夫婦合算課税制度の下では、夫婦者世帯のほうがより高い限界税率を適用される場合があり、独身者世帯に比較して相対的に税負担が重くなることや既婚女性のプライバシーと独立性が損なわれていることなどを考慮し、1988年、夫婦合算課税が廃止された。¹²そして1990年、個人単位課税に移行された。すなわち、夫と妻はそれぞれ別個の主体として自己の所得について申告と納税義務を負うとする制度への転換である。妻は資産所得も含めて、給与所得、事業所得などすべての各種所得を自己の所得として課税されることとなった。¹³

第5項 ドイツにおける制度

夫婦の所得は、選択により合算二分二乗方式により課税される。かつては、夫婦の所得のほか未成年の子女の所得にも合算課税が行われ、独身者に比し夫婦に重い税負担が課される結果となっていた。ところが連邦憲法裁判所は、ある夫婦からの訴えに基づき、1957年、夫婦合算課税制は婚姻に対して重課するもので、婚姻及び家族の保護を定めるボン憲法6条に違反する旨の違憲判決を下した。さらに1964年、子女の所得の合算についても同様の判決を下した。これらの違憲判決を契機に、税率構造に大幅な手直しを加えた上で、アメリカの制度とほぼ同様の二分二乗制が採用され、また、子女の所得の合算制も廃止された。¹⁴

第6項 フランスにおける制度

個人所得税の課税単位は家族であり、納税義務者の家族状況および扶養に応じた家族除数制度が採用されている。¹⁵ 夫婦及び扶養義務のある未成年の子女の所得を合算し、それを家族人数（独身1、夫婦2、以下扶養子女1人につき0.5、第3子以降については1加算）で除した金額について算出した税額を家族人数倍したものをその世帯の税額とする。（俗称 N 分 N 乗方式）。フランスでも、かつては単純な世帯合算制が採られていたが、第二次大戦後、主として人口政策上の考慮から、この方式が採用された。

ちなみに、アメリカ及びドイツの夫婦合同申告制は夫婦に連帯納税義務を負わせ、イギリス及びフランスの合算制は夫の名において妻または家族の所得を含めて申告する制度が採られている。これに対して、わが国で採用されていた資産所得の合算課税は、一定の世帯単位で税額が計算されるのみであり、夫婦間の連帯納税義務もなく、納税者はあくまでも個々の所得者である、という建前が採られている。制度上では、西欧の制度のほうが家父長制度の色彩が残っており、興味深い。¹⁶

第7項 イタリアにおける制度

夫婦に対する課税方法は、個人単位課税であるが、申告については夫と妻がそれぞれ別々に申告する個別申告と、両者が一緒に申告する併合申告との2種の方法が認められている。ちなみに併合申告をするためには、以下の要件を満たしている必要がある。（1）夫婦は法的に有効な別居をしていないこと（2）両配偶者とも申告義務があること（3）夫婦は、個人所得税の予定納税について併合して支払う措置がとられていること、などである。なお、ひとつの申告書の中に、各配偶者の固有の所得、共有財産からの所得、家産的基金からの所得、未成年の子に法的果実があれば、その所得も記載しなければならない。イタリアにおける家族は、財産的に独立した個人が、身分的に家族（夫婦）共同体を形成しているといえる。¹⁷

第8項 スウェーデンにおける制度

スウェーデンの課税単位制度は、課税単位に関する議論の動向と他の国々の制度に大きな影響を与えた点で、きわめて興味深い。スウェーデンでは今世紀初頭、夫婦単位合算非分割主義が採用されていた。その後、1952年に制度の改正が行われ、従来の単一税率表の代わりに、独身者と既婚者用の2つの税率表が設けられた。既婚者用の税率表においては、低所得層に限って、所得段階の刻みが独身者用の税率表のその2倍とされた。この制度は、①本格的な複数税率表制度の最初の試みであったという点、また、②二分二乗の効果を低所得層のみに与え、中所得段階において独身者との税負担の相違を徐々に狭め、やがて高所得段階でその相違を完全に排除することによって、二分二乗が垂直的公平に与える好ましからざる影響を防止している点でも、きわめて興味深いものであった。

1965年には、妻の勤労所得については、一定の条件の下に、夫の所得と区別した独身者用の税率表適用の選択制度が設けられた。さらに1970年には、従来の二重税率表を廃止して税率表を一本化し、妻の勤労所得はすべて完全に分離して課税の対象とすることとした。この改正によって、消費単位主義から個人単位主義に移行したことになるが、妻の資産所得がなお夫の所得と合算して課税されることからすると、現行の制度は消費単位主義と個人単位主義の折衷形態であると見るのが妥当である。¹⁸

第3節 課税単位における問題点の検討

第1項 課税単位が問題とされるようになった背景

所得税の課税対象となる各種所得は、それぞれ個人に帰属する。しかし、それぞれの個人は、自己に帰属する所得のみによって生活しているとは言い切れない。たとえば、子供や専業主婦は夫の所得に支えられているケースが多い。そうすると、課税単位として個人を選択すべきか、あるいは世帯を選択すべきか、そして公平で効率的な税制を確立するためには、どちらが好ましいのか、などの問題が出てくる。課税単位のあり方については、近年、各国でさかんに議論されているようであるが、その背景には次のような理由が考えられる。(1)既婚女性の就業傾向が増大したこと。また、その就業形態が多様化していることから、異なる家

族構成と就業形態を持つ世帯間における課税の公平を考慮する必要性が出てきた、
(2) 離婚率の増大、事実婚の増加、男女差別への社会的批判が高まり、従来の世帯単位課税に対する問題点が注目されるようになった、などである。

第2項 課税単位を検討する際の複雑性

課税単位はどうあるべきかについては、次のような複雑な側面があるため、定説は存在しないといつてよい。(1) 家族構成と就業形態が異なる世帯間における課税の公平の問題は、多様な側面を持つため、明らかな解決法を見出すことは困難である。(2) 課税単位を選択する際、①公正の観点から、また②効率の観点から推奨される方式が正面から衝突しやすい。(3) 課税単位を選択する際、執行面における簡便性を考慮すると同時に、人為的な所得分割による租税回避を防止しなければならない。¹⁹

以上のように、課税単位はどうあるべきかについては、様々な側面が存在し、何を判定基準とするかについても明確とされるものはないが、考えられる以下の基準を紹介しながら検討を進めていく。

第3項 課税の公平という基準

所得税が、所得の稼得に着目して課税する税であるとする、個人単位主義が公平の観点からは好ましい。しかし、夫婦ないし家族は、通常、家計において、それぞれの所得を拠出し、合算して消費を行っているから、「合計所得の等しい夫婦ないし家族には等しい税負担を」という意味における課税の公平の観点からは、夫婦単位主義または家族単位主義が好ましいこととなる。このように何をもって課税における公平とするかは、必ずしも単純ではない。

第4項 租税回避への誘引という基準

一般に、個人単位主義のもとでは、夫婦や家族の間で、正当な理由なく所得を分割して税負担を逃れる試みがなされやすい、と言われる。これに対して、夫婦ないし家族を単位として課税した場合、家族間で所得を分割し租税回避を行うことは意味を持たないこととなる。おそらく、個人単位主義の下において、正当な

理由なく所得を分割した者に対する課税処分が間違いなく行われるのであれば、そのような行為は相当に減少するものと思われる。一方、夫婦単位主義や家族単位主義の下において、家族構成員の所得の合算が適正に行われているかどうかのチェックが十分でないならば、所得を分割する試みは抑制されず、理由のない税負担の軽減をもたらすことになりかねない。このように、個人単位主義の下で、租税回避、軽減がなされやすいというのであれば、それは、制度原理がもつ内在的欠陥ではなく、一定の条件の下で生じるかもしれない、一つの傾向を示したものであると言えるのかもしれない。

第5項 税制の婚姻中立性の要請という基準

個人単位主義は、税制の婚姻中立性の要請に最も適合するといえる。一方、夫婦ないし家族単位主義は既婚者と独身者との間に差別を作り出し、税制の婚姻中立性の要請に反することになる。例えば、夫婦の所得を合算して均等分割のうで課税する二分二乗方式の場合、片稼ぎ世帯における妻の内助の功を評価するには役立つが、独身者には既婚者よりも重い税負担が課されることとなる。二分二乗方式の場合、さらに共稼ぎ夫婦との間で公平を損ない、高額所得者により大きな利益を与え、女性の社会的進出を妨げる、などの問題点が指摘されている。

20

第6項 小括

わが国の所得税法は累進税率を適用している。累進税率のもとでは、「合計所得の等しい夫婦ないし家族には等しい税負担を」という公平の要請と税制の婚姻中立性の要請を同時に満たすことは不可能である。²¹ 夫の事業に妻がフルタイムで雇用された場合の専従者控除以外には、夫から妻への賃料等の対価の支払を認めていない点で、わが国の制度は完全に婚姻中立的であるとはいえない。例えば、課税単位を検討する際に、税制の婚姻中立性を重視するか、それとも「合計所得の等しい夫婦ないし消費単位間の公平」を重視するか、どちらを重視するかによって、選択肢も変わってくる。これについては、配偶者控除や扶養控除のあり方も考慮しつつ、家族の経済学の観点から、より突っ込んだ研究が必要である。²² 夫婦間の課税を考える場合に、必ずしも二分二乗方式が合理的であるとはいえず、

税率や人的所得控除でカバーしても同じ結果になると思われる。また二分二乗方式を仮に導入するとしても、所得類型ないしは夫婦の職業の相違を考慮しなければならない。こうした議論は、憲法レベルというよりも、税法レベルでの合理性の問題になるのではないかとと思われる。²³

最近における各国の所得税改革では、過度の累進税率の弊害を是正するため修正フラット税にしようとする傾向がみられる。このような傾向がさらに進むとすると、公平の観点から家族の所得を分割する必要性は弱まることとなる。高所得層の問題をクリアしなければならないが、個人単位課税を適用し、そのうえで派生してくる問題を解決していく方向が賢明なのではないかと考える。²⁴

第4節 人的控除のあり方と課税単位

第1項 事業専従者と人的控除の問題点

青色事業専従者に該当するもので青色事業専従者給与の支払を受けるもの及び白色事業専従者に該当するものは、いずれも控除対象配偶者及び扶養親族には当たらず、配偶者控除、配偶者特別控除、および扶養控除を受けることはできない。²⁵これは昭和62年の改正に基づくものである。改正前、青色事業専従者が専従者給与の支払を受けていても、納税者が確定申告の段階で当該給与を自己否認し、配偶者控除他の適用を受けるとともに、すでに国に納付済みの専従者給与に係る源泉所得税の還付を受ける例が少なからず見られた。これを起因として、制度の趣旨を明確にするために上記のような改正が行われた。しかし、これは事業専従者が上記所得控除を受けることができない理由としては、成り立たないのではないかと考える。

専従者給与は、所得の大きさを測定するために、労務提供の対価として収入金額から控除されるものである。一方、配偶者控除などの所得控除は、担税力の減殺要因に配慮し、最低生活費を保障するために設けられたものであり、世帯を単位として捉えている制度であるといえる。したがって、専従者給与と配偶者控除の規定は、両者の趣旨、目的は全く異なっているといってよい。青色事業専従者給与の自己否認とその代替としての配偶者控除他の適用を禁止できるよう対策を考えることができれば、現行の規定を見直すことが出来るのではないかと考える。

第2項 配偶者控除の創設

配偶者控除は、税法における妻の地位を尊重するために創設された。1950年代から女性の社会的地位の向上の気運が高まり、アメリカ、ドイツでは二分二乗方式が採用された。一方、わが国では二分二乗方式について、共有制と同様な効果が得られる反面、①高額所得者にもっとも有利であること、②共稼ぎ世帯と片稼ぎ世帯とで不均衡が生じること、などからこれに代わる意味で配偶者控除が創設された、と言われている。²⁶さらに白色事業専従者にも専従者控除が適用されることとなったこととの均衡上の理由もあった。²⁷1964年の長期答申の中でも、配偶者控除は、「所得税の課税単位の問題に関連し、配偶者の所得の稼得に対する貢献や、夫婦共稼ぎ世帯と夫婦の一方が所得を得ている世帯との税負担のバランスを考慮して、扶養控除とは別に基礎控除と同額の控除を設けて税制上配慮することが適当である。」という趣旨であることが説明されている。配偶者控除は、課税単位を世帯単位で捉えている制度であるといえる。

第3項 配偶者特別控除の問題点

1986年の税制調査会の答申で、「主として家事労働を行う配偶者の他方の配偶者の所得稼得への貢献といった事情を念頭に置き」という内助の功に対するものと、当時問題とされていた、いわゆる「パート逆転現象」に対応するものとして、1987年に配偶者特別控除が創設された。第2項でも述べたが、配偶者控除は、事業専従者控除制度の創設による所得分割とサラリーマン世帯との税負担の均衡を考慮して創設された。しかしこれだけでは不満であるというサラリーマン世帯の声に傾向した、という創設理由もあったようである。

配偶者特別控除の問題点については、税制調査会の答申にも「所得の稼得に対する配偶者の貢献という点については、共稼ぎ世帯や事業所得者の世帯においても同様の状況にあるのではないかとする指摘や配偶者特別控除についても二分二乗方式の場合と同様に女性の社会進出を抑制するおそれがあるという意見があった。」という指摘があった。これは当然の指摘である。所得制限によって配偶者特別控除が適用されない世帯では内助の功はないのか、ということにもなり、また、「パート逆転現象」についても企業の家族手当等により実質的には解消されていない。²⁸1960年代においては妻が専業主婦といった家庭が一般的だったかも

しれないが、女性の社会的進出が進んだ現代においては、これらの所得控除はそぐわなくなってきたおり、改正・廃止の方向で議論すべきであると考えている。なお、従来、配偶者控除に上積みして適用が可能だった配偶者特別控除については、平成16年度から廃止されている。

第4項 小括

配偶者控除、扶養控除などの所得控除は、基本的に政策的必要性に左右される。例えば、少子高齢化社会においては、子供を生み育てることを奨励するため一定の施策が必要かもしれない。

配偶者特別控除は、その根拠となる「内助の功」をどう捉えるかが焦点であったといえる。個人単位課税からすれば、内助の功の存否は納税者の担税力とは関係がない。また配偶者控除についても個人単位課税を徹底し、女性の自立を促進する見地から、廃止の方向で検討すべきであると考えている。夫婦が自由な意志に基づいて専業主婦を選択した場合は、税制上、配慮がなかったとしてもやむを得ない。²⁹

女性の自立や社会進出を促進し、性別を問わず、自立した個人が共同して生きる社会を目標として掲げるならば、税制もそのような方向で再編成する必要がある。稼得者がどれだけの担税力を持つかどうかを判断するためには、課税上、当該個人に帰属する所得の総体をもれなく把握しなければならない。人が婚姻するかどうか、また、どのような家族形態をとるかは、個人の選択に委ねられている。税制がこのような選択に影響を与えることは、できるだけ避けるべきである。³⁰

基本的には個人単位課税を基礎とし、その徹底を図る方向で改革を行い、現行制度の見直しを行っていくことが望ましいと考える。

第5節 ボーリス・ビトカーの課税単位論

ボーリス・ビトカーは、1975年に『連邦所得税の家族』と題する論文をスタンフォード・ロー・レビューに発表した。この論文は、課税単位の問題を含め、所得税における家族の取扱いをめぐる諸問題について、アメリカにおける制度と理論の発展に即しつつ、多角的に論じたものである。この論文は、課税単位の問題をめぐるその後の研究において最も重要な参考文献の一つとして、常に参照さ

れており、その後の議論の枠組みを作ったものとして評価されうる。ビトカーは、本論文の目標として、内国歳入法典を形成した理論や圧力を検討すること、その諸規定が、結婚、女性の権利、共稼ぎ夫婦、産児制限、人口爆発、家族間の権利・義務等に対する社会の変化の渦中でいかなる成り行きをたどるかを示唆することをあげている。

ビトカーは、「家族と所得税」に関して、①家族の所得を合算すべきかどうか、②家族の所得を合算するとした場合に、家族の税負担と独身者の税負担との間の関係をどう考えるべきか、③扶養控除についてどう考えるべきか、④家族構成員の間の取引を課税上どう取り扱うべきか、いかなる課税目的のために家族のある構成員の所得や財産を他の構成員に帰属させるべきか、以上4つの問題を掲げている。これらの中でも特に、租税の公平性と婚姻中立性について、(1)累進性(2)等しい所得の夫婦に対する等しい税負担(3)婚姻中立的税制、の三者は両立しえないことを指摘している。累進所得税は、所得や財産に対する夫婦の法的権利が結婚後もそのまま妥当し、夫婦が各自の所得を別々に申告する場合には、婚姻中立的でありうるが、税額が夫婦の合算所得を基礎とする場合には、婚姻中立的ではありえないことになる。また、独身者と既婚者の税負担の関係についても、力を入れて論じている。結婚によって夫婦の所得には種々の制限が課される(たとえば扶養義務)から、夫婦の所得と独身者の所得は必ずしも同じものとして課税されなければならないわけではない。また、規模の利益について、夫婦や家族のみではなく、独身者が共同生活をしている場合にも生じうる、と指摘した。そして、規模の利益が夫婦の担税力に影響し、その税負担を決めるにあたって考慮されるべきであるとしても、それを測定することは著しく困難である、とも述べている。

アメリカにおいては、課税単位の問題をめぐる、基本的に異なる主張が対立している。ビトカーが指摘するように、「等しい所得の夫婦に等しい税負担を」という公平の要請と、税制の婚姻中立性の要請とは相互に矛盾し合う関係にあり、そのどちらを重視するかによって結論が異なる。今後も、この二つの要請が相互に矛盾し合うものである以上、問題の解決について基本的な一致が成立することはありえない。これらの論点も含め、課税単位に関する論文のほとんどは、ビトカーが行った論点の整理に依拠して主張が展開されているようである。ビトカーが従来の議論や問題点を客観的に整理し総括したことの意義は非常に大きい。³¹

第2章 同一生計親族に対する対価の取扱い

はじめに

第2章以降も、課税単位についてさらに検討していきたいと考える。わが国における課税単位を研究する際に避けることのできないのが所得税法56条の解釈である。所得税法56条はわが国独特の制度であり、創設以来、所得税法56条の適用の有無をめぐる数多くの訴えが繰り返されてきた。そして創設から50余年、創設当時と現在では家族の有り様や労働の態様に大きな変化が生じており、すでにその存在意義は失われている、との批判も聞かれる。所得税法56条の解釈についての研究は、所得税の担税力をどのような単位で捉えるべきか、という課税単位の問題に帰結すると考えられる。所得税法56条を理解するにあたっては、所得税法56条がどのような歴史、社会的背景のもとに作られていったのかを理解することが非常に重要となる。そこで第2章では、所得税法56条の沿革から立法趣旨、諸外国における制度を研究し、第3章では、これを踏まえて所得税法56条の詳細な解釈に努めたい。

第1節 所得税法56条の沿革

第1項 家族単位課税制度

わが国では、明治20年の所得税法創設以来、同居の家族の所得は戸主の所得に合算するという家族単位課税制度が採られてきた。第二次大戦後、新憲法が制定され、「家」制度は廃止された。そして同居親族の合算所得に累進税率を適用する制度へと変わったが、それは、実質的な変更ではなかった。

第2項 シャウブ勧告

昭和24年、シャウブ税制使節団は、上記合算課税制度について次のような指摘を行った。

「日本の現行所得税法では、同居親族の全員の所得は累進税率を適用するために合算することを要する。この措置は形式的には伝統的な日本家族制度に従うも

のである。しかし実際においてはこれは幾多の好ましからざる効果を伴っている。・・・(中略)したがって、同居親族の所得合算は、これを廃止して各納税者が独立の申告書を提出し、他の所得と合算することなく各人の所得額に対する税額を別々に納めさせるように勧告する。しかし、扶養控除が行われる場合には、扶養親族と主張されている者の所得は納税者の所得に合算しなくてはならぬ措置を講じておくのは適当である。

しかし、個別申告制に、ある程度の制限を設けておかないと、要領のよい納税者は、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、相当の問題の起こ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。納税者と同居する配偶者及び未成年者の資産所得はいかなる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避けられるのであるが、これは個人申告の原則を大して犠牲にするものとはいえない。同様に、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。」³²

所得税法56条を解釈するにあたっては、まず、シャウプ勧告が言わんとしている趣旨を理解しなければならない。シャウプ勧告を受けて、わが国は世帯単位課税から個人単位課税に移行することになり、所得税法56条の前身となる旧所得税法11条の2が創設されたからである。つまり、所得税法56条の解釈はシャウプ勧告の理解から始まる。上記の勧告から、特に注目すべき部分は、①個人単位課税への移行により、要領のよい納税者が恣意的に所得を分散させることを防止すべきである、また、②配偶者および未成年者の資産所得と給与所得については納税者の所得に合算すべきである、と言っている点である。①については、「要領のよい納税者」という表現をとっていることから、家族に対して、あくまでも恣意的に税負担を軽減する目的で対価を支払った場合に限定していると捉えることができる。しかし、この趣旨を基に創設された所得税法56条の解釈にあたっては、親族への対価の支払が恣意的なものであるか否かについて検討された裁判例は皆無に等しい。対価の支払が恣意的で租税回避目的ではなかった場合にまで、所得税法56条が適用されてきた経緯に強く疑問を感じる。また②について、資産所得と給与所得に適用範囲を限定しているにもかかわらず、これらの所得にあてはまらない対価についてまで、所得税法56条は適用されてきた。第3

章で検討する判例では、夫から妻に支払った税理士報酬が争点となっている。シャウプ勧告が所得税法 56 条の前身であると言えるのであれば、現行の所得税法 56 条の適用には問題点が極めて多いと言わざるを得ない。

第 3 項 旧所得税法 11 条の 2

上記シャウプ勧告を受けて、昭和 25 年の税制改正で所得税法は原則世帯単位課税から個人単位課税に移行した。しかし、その例外として、納税者の経営する事業から納税者と生計を一にする配偶者その他の親族に支払われた所得については、納税者の所得とする「みなす事業所得」の規定（旧所得税法第 11 条の 2）が設けられた。なお、昭和 27 年の改正で、本条の整備が行われた。納税者と生計を一にする配偶者その他の親族が当該納税義務者の経営する事業から所得を受ける場合においては、当該親族の当該所得の収入金額に相当する金額は、当該納税者の事業所得の金額の計算上これを必要経費に算入されないこととされた。一方、当該親族の当該所得の金額の計算上必要経費に算入すべき金額は、当該納税義務者の事業所得の金額の計算上必要経費に算入するものとされた。この場合において、当該親族の所得の金額の計算については、当該事業から受けた所得の収入金額及び当該所得の金額の計算上必要経費に算入すべき金額は、いずれもないものとみなすこととされた。また、同年の改正において、個人事業者に対する青色申告制度の普及を奨励する見地から、青色申告者について、当該事業に専従する親族に支払う給与の必要経費算入（控除額限度方式）を認める専従者控除制度が創設され、本条に第 2 項として追加されている。昭和 32 年の改正では、納税者と生計を一にする親族が、当該納税者の経営する事業から受ける所得の範囲に不動産所得と山林所得が追加された。昭和 36 年の改正では、青色申告者とのバランスから白色申告者に対しても一定の控除を認める白色専従者控除制度が設けられ、本条に第 3 項として追加されている。昭和 40 年には所得税法の全文改正が行われ、本条から専従者控除制度の規定が分離され、本条は第 56 条、専従者控除の規定は第 57 条として置き換えられた。そして昭和 42 年の改正において青色事業専従者給与の限度額が分離され、現在に至っている。

第4項 資産所得合算課税制度の廃止

資産所得合算課税制度は、昭和31年の臨時税制調査会の答申に基づき設けられたものであり、その趣旨は次のとおりである。①合算対象世帯員の中に資産所得を有する者がいる場合には、その者が勤労所得を有する者等に比較して高い担税力を有すること②担税力に応じた課税を実現するという見地からみて、資産所得については、むしろ世帯単位に担税力を捉えるほうが生活の実体に合致すること③資産所得については、生計を一にする世帯員に資産を分割することによって所得の分散を図り、税負担の軽減を図ることが容易であること④生計を一にする一定範囲の緊密な関係にある親族間においては、その性質上、世帯員の資産所得をも含めて管理支配することが容易であること、などである。

この制度に関し、昭和61年10月に税制調査会から提出された「税制の抜本の見直しについての答申」において、「この制度をめぐっては、資産所得の恣意的な名義分割が行われる場合についてのみ適用すれば足りるのであって、婚姻前から所有している財産あるいは婚姻後に稼得した所得によって取得した財産から生ずる資産所得については、累進課税回避の意図が認められないことから、この制度の適用を除外すべきであるとの意見がある。・・・(中略) 生計を一にする親族が営む事業については、既に専従者給与の支給によって所得の分割が行われ、それを踏まえた課税が行われていること、恣意的な名義分割の場合についてのみ合算して課税するとしても、その判定が納税者にとっても税務当局にとっても極めて難しいこと、所得分布の平準化が進んでいること等を考慮すれば、この際、税制の簡素化の見地から資産所得の合算課税制度を廃止する方向で検討するのが適当であろう。」との提言が行われた。さらに昭和63年4月の税制改革についての中間答申において「既に事業所得の場合には、生計を一にする親族に対する専従者給与の支給を通じて所得の分割が行われ、それを踏まえた課税が行われていること、恣意的な名義分割の場合に限って合算課税を行うということも考えられるが、その判定は納税者にとっても税務当局にとっても極めて難しいこと、さらに税率の簡素化の見地から資産所得の合算課税制度を廃止するのが適当である。」と述べられている。³³そして、これらの答申の趣旨に沿って、資産所得合算課税制度は平成元年の所得税から廃止された。この機会に所得税法56条のあり方についても議論がされるべきだったと考える。

第2節 立法趣旨

所得税法は累進税率を適用している。家族で事業を営んでいる場合、主たる稼得者の所得を家族構成員に分散することができれば、各人の所得税率を抑えることが可能となり、家族全体の税負担は軽減される。したがって、所得税法56条の立法趣旨は、基本的に同居家族間における恣意的な所得分散の防止にあると考える。前述のように、家族間における所得の分散が問題とされるのは、現行の所得税法が家族単位ではなく、個人単位課税を原則としているからである。所得税法56条の適用の有無を争った先行判例では、その立法趣旨について次のように理解されている。

わが国における個人事業は家族全体の協力のもとに家族の個人財産を共同で管理、使用して成り立つものが多く、それについて個々の対価を支払う慣行があるとはいえない。家計と事業から生ずる所得を切り離して考えること自体に無理があり、個人財産の使用に対する対価を一般に必要経費に認めることとすると家族間の取決めによる恣意的な所得分散を許すこととなり、税負担の不公平をもたらす結果となる。また、その対価の額も恣意的に決められることが多く、客観的に合理的な対価の額を算出することが實際上困難である。³⁴

所得税法56条の立法趣旨は、同居家族間における恣意的な所得分散の防止にある。したがって、所得税法56条は対価の支払が恣意的でない場合には適用されるべきではなく、対価の支払を“所得分散”と表現することもその行為が恣意的な場合のみに限るべきである。

第3節 諸外国における制度

はじめに

諸外国における同一生計親族に対する対価の取扱いは、どうなっているのだろうか。下記に掲げる各国においては、たとえ家族従業員であっても、労働の対価は必要経費として認定したうえで、恣意性の介入、事実認定について問題とする傾向にあるようである。

第1項 アメリカにおける制度

事業の遂行上提供された役務に対する対価は必要経費とし、そうでないもの（贈与や個人的支出等）は必要経費に算入しないという基本原則を適用している。³⁵ 家族労働報酬については、法人企業、個人企業を問わず事業経費控除の規定が適用され、次の要件に該当する場合には控除が認められる。

①事業若しくは営業を行うことについて通常かつ必要な経費であること、②合理的な金額であること、③実際に提供された役務に対し支払われるものであること④実際に支払い又は負担するものであること、などである。³⁶

第2項 イギリスにおける制度

家族労働者が通常の条件で雇われている限り法人企業、個人企業を問わず所得税、法人税の計算上控除が認められる。所得税法137条の「事業目的に全体としてかつ専ら使用される経費」のみが控除される、という一般原則の解釈として認められるものである。判例によれば、「事業目的に全体としてかつ専ら使用される経費」としての給料、報酬とは、「合理的金額」の範囲内のものでなければならず、これは、仮に他人を雇うならば支払われるであろう金額とされている。

スイット及びイングハム対トレヘルン事件（1924年）では、父親がその息子を事業に使用し、報酬として、その労務の対価に不相当な額を支払った場合に「合理的な金額を超える額は控除することができない。」と判示されている。³⁷

第3項 ドイツにおける制度

親子間、夫婦間の雇用契約は、一定の要件を満たしていれば税法上も認められる。その際、支払報酬は合理的な範囲において事業支出とされる。夫婦間における対価については、真面目に雇用契約が結ばれ、かつ、事業上も実行されている（労働の提供と経常的な賃金の支払い）場合においては、夫婦間の雇用契約の存在が税法上容認される。「真面目である」ことの尺度は、雇用関係における夫婦の地位が、他人との間におけるそれと实际的に等しいことである。子女の雇用については、農林業と営業の場合で区分されている。まず（1）農林業の場合は、雇用関係が民法上有効で、かつ、真面目に実行される場合には、両親と子女との間

の雇用関係は原則として税法上も認められる。雇用関係は書面又は口頭による明示を必要としない。他人の間での雇用関係の場合と同様に、諸事情から判断されるものである。(2) 営業の場合は、両親の営業に労働力を補給する青年又は未成年の子女に対する報酬は、通常労賃又は共同所有に基づく純益持分とされる。子女に対する賃金は、その地方で習慣となっている水準までの金額のみを事業支出として取り扱う。労賃の追加支払がなされた場合には、その追加支払が総報酬の範囲内において適当であり、労働給付と合理的関連に立って決定され、かつ、実際に支払われた場合にやはり賃金とされる。³⁸

第4項 フランスにおける制度

原則的に、家族労働に対する報酬は、法人企業、個人企業を問わず、当該報酬が実際に行われた労働に対して現実に支払われ、かつ、当該労働の質及び量から判断して相応であると認められる限度において経費控除することができる。

妻に対する報酬については次のように具体的に条件が決められている。(1) 共有財産制を排除していない場合には次を条件として控除が認められる。①年額にして1,500フランを限度とすること、②その額が県平均賃金未満でないこと、③社会保障掛金、家族手当掛金の払込み及び5%の概算課税の対象となること、また(2) 共有財産制を排除している場合には、上記の原則的扱いとなる。また、その他の家族に対する報酬についても上記の原則的扱いとなる。³⁹

第5項 イタリアにおける制度

イタリアでは、1975年の家族法の改正により、家族事業の規定が導入された。これは、農家や小売店、家内工業において典型的にみられるような配偶者や親族の家業への寄与者に所得を保障したものである。配偶者その他の親族が、家族内労働あるいは家族経営体の労働に従事している場合、家族の財産状態に応じて生計費についての権利を持ち、労働の質と量に応じて、事業の利益及びその利益により取得した財産や事業の拡張分に参加する権利を有する。この参加権は、この権利を持つ他の家族全員の同意があつて、家族の利益のためになる場合を除いて、譲渡することができない一身専属的なものであり、労働が停止したり、あるいは事業が譲渡されたとき、この参加権は、金銭によって精算される。家族経

営体の運営は、参加している全家族員によってなされる。利潤および投資の拡張などの決定、通常の実管理行為および生産方針についての決定は多数決による。未成年者に関しては、親権を有する者が、代理人となる。女性の労働は、男性と同等に評価される。なお、農業に従事する家族における共有財産は、この規定に反しないかぎり、慣習によって規律される。⁴⁰

第3章 所得税法56条の解釈

～東京地裁平成15年7月16日判決の検討を中心に～

はじめに

東京地裁は、平成15年7月16日、「弁護士である夫が税理士である妻に支払った税理士報酬について、夫の弁護士業務に対する必要経費に算入することを認める。」という判断を下した。この原審の判断に賛成である。所得税法56条創設から50余年、所得税法56条の適用の有無をめぐる数多くの裁判が繰り返されてきた。この間、わが国は戦後、所得税法56条が創設された当時では考えられない変化を遂げてきた。しかし、裁判所は、それを判断材料に含めてきたことはほとんどなかったようである。恣意的な所得分散を防止するため、所得税法56条は創設された。これには非常に意義がある。しかし、変化していく社会に目を向けず、一義的な判断を繰り返してきたことに問題がある。時代にそぐわなくなっている所得税法56条に一義的な解釈を続けていくと、納税者の権利、憲法との関係、所得の帰属など様々な問題を派生させることとなってしまう。所得税法は原則的に個人単位課税を採っているのであるから、所得税法56条は、あくまでもその例外規定である、という認識をもって解釈すべきである。以下、本判決を詳細に検討していくことで、所得税法56条のどこに問題があるのか、また、所得税法56条には現代においてどのような存在意義があるのか研究していく。

なお、東京高裁は、平成16年6月9日、平成15年7月16日に下された原告勝訴の判決とは一転し、原告逆転敗訴の判断を下した。これに対し、原告側は上告し、現在も係争中である。控訴審判決については、原審判決の検討を行った後に引き続き検討していく。

第1節 事案の概要

第1項 事案の概要

原告（以下「X」という。）は、弁護士業を営む者であり、その妻（以下「訴外T」という。）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していたが、平成 6 年 4 月に F 弁護士とともに、訴外 T との間で顧問税理士契約を締結した。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を委嘱するというものであった。同契約に基づき、平成 7 年から平成 9 年にかけて、X は訴外 T 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（以下「本件税理士報酬等」という。）を、平成 7 年分 7 2 万余円、平成 8 年分 1 1 3 万余円、平成 9 年分 1 0 5 万余円支払った。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 T 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、A 税務署長は、当該支払報酬は、所得税法 5 6 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等を理由として各更正の決定（以下「本件各更正決定」という。）をした。X は、これを不服として審査請求をした上、これに対する各裁決により経費と認められ、一部取り消された後の本件各更正決定は違憲又は違法であるとして、被告国（以下「Y¹」という。）に対し、訴外 T 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請求するとともに、被告東京都（以下「Y²」という。）に対し、同様の理由により、平成 7 年分から平成 9 年分の事業所得に係る個人事業税賦課決定処分により原告が負担させられた税額の一部について、誤納金として返還するよう請求して出訴に及んだ。

第 2 項 本件の争点

本件の争点は、税理士である妻に支払った報酬が、所得税法 5 6 条の適用を受けるか否かにある。7 月 1 6 日の原審では、所得税法 5 6 条が規定する「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、また、所得税法 5 6 条の立法趣旨からの解釈を中心に判断が行われた。

第 3 項 原告の主張

所得税法 5 6 条の立法趣旨は、シャウプ勧告の提言に求められる。その上で、この立法趣旨を踏まえると、所得税法 5 6 条は、個人単位課税制度における例外

的な措置であるから、その解釈はきわめて限定的になされるべきである。また所得税法57条が、所得税法56条の「みなし事業所得」の不合理性を解消するために規定されたものであるところに着目すると、所得税法56条の適用範囲を拡大することにより、その不合理性が助長される結果を招くので、同規定の解釈には限定を付すべきである。したがって、本件の妻である税理士のように、独立した事業を営み、その事業の存在がその所得を支払う事業主の存在とは別に事業としての独立性を有しているような場合は、合算課税の前提としての事業者の事業との密接な関連性を欠いているのであるから、そもそも所得税法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」に該当しないものというべきである。またこの主張を補強する意味で、「従事したことその他の事由による」の「従事」は、雇用契約による給与の支払を想定するものであり、「その他の」の意義は、従事した場合以外の一切の対価の支払を意味するのではなく、従事したことが契約自体ばかりでなく、その実態関係からも評価できる一切の場合を指すものと解釈すべきであるから、従事したといえる関係にない独立した事業者への対価の支払は、同規定の範囲外の支払と解される。

第4項 被告の主張

原告が検討した所得税法56条文言中の「従事したことその他の事由により…」とは、所得税法56条に定める各事業との対価性を意味するものであり、それ以上に、例えば雇用契約に基づく給与として支払われたことを要する等の限定を付したものと解すべきではない。また、そう解することの妥当性は、所得税法57条が「給与の支払を受けた場合」というように限定的な要件を定めているのに対して、所得税法56条が「事業に従事したことその他の事由により」と規定し、対価の発生事由に何ら限定を付していないことから明らかである。また、同条の法文上用いられている「その他の」という文言は、通常前に置かれた名詞又は名詞句が、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ものであり、『その他の』に続く名詞又は名詞句が、『その他の』の前に置かれた名詞又は名詞句に準じる場合に限定されることを意味するものではない。また、「その他の」の意義は、無限定に解すべきであるから、事業者の事業に従事している場合だけに限定されるのではなく、支払の相手方である親族の事業の独立性は、所得税法56条適用の除外要件を構成しない。

第5項 判旨

1. 「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

要件の前半部分である「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」の意義については、被告も原告の主張を明示的には否定していないところであるが、念のため検討するに、「従事する」との用語は、法律用語として定まった意義を有するものではないこと、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ものの、自ら事業の中心となっていく活動には用いないと考えられること、旧所得税法11条の2第2項及び所得税法57条がいわゆる青色事業専従者の活動を指す用語として用いていることからすると、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すべきである。

そうすると、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とはできないから、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には該当しないというべきである。

2. 「従事したことその他の事由」の「その他の」の意義

被告らは、前記の主張の根拠として、一般に法令において「A その他の B」という表現を用いる場合は、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する。

確かに上記のような用例においてAがより広い意味を有するBに包含される関係にあることは、法令用語に関する文献等が一致して説くところである。(前田正道編「ワークブック法制執務〈全訂〉」620頁、林修三「法令用語の常識」17頁、田島信威「最新法令用語の基礎知識改訂版」29頁が、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のであって、現に他の法令の解釈において、このような解釈が所管官庁やその関係者等によって採用されている場合がある。……（中略）以上によれば、要件の後半部分の「その他の事由」については、被告らが主張するように全く無限定のものと解すること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べきものである。

3. 立法趣旨を踏まえた所得税法56条の適用範囲

昭和24年8月のシャープ勧告を受けて、昭和25年の旧所得税法改正の際には、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、所得税法56条の前身である旧所得税法11条の2が制定された。したがって、旧所得税法11条の2の立法趣旨がそのまま所得税法56条の立法趣旨に当てはまるといえる。そしてその旧所得税法11条の2の立法趣旨は、所得合算課税制度から個人単位課税制度への移行により、家族構成員への所得分散による「要領のよい納税者」の租税回避的行為を封ずるための措置に求められるとした。その立法趣旨を踏まえると、所得税法56条の「従事したことその他の事由により（中略）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か、又は事業者には雇用され、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場合や、これらに準ずるような場合を指し、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については、所得税法56条の上記要件に該当しないものというべきである。

4. 税理士の独立業務性

「税理士法1条は、『税理士は、税務に関する専門家として、独立した公正な立場において、申告納税制度の理念にそって、納税義務者の信頼にこたえ、租税に関する法令に規定された納税義務の適正な実現を図ることを使命とする。』と規定し、税理士が、税務の専門家として、独立した立場に立ち業務を行うことを明らかにした上、税理士という資格を国家の資格として公認し、法の定める者にのみその資格を与えるとともに（同法3条）、これに税理士業務を独占させている（同

法52条)。そうすると、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る。したがって、訴外Tは、原告とは別個独立の事業者として、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ることができ、所得税法56条の適用を受けるものではないと解するべきである。

5. 課税処分の「重大な瑕疵」の存否

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、課税処分については、更正についての期間制限等が規定されていること、徴税行政の安定とその円滑な運営の要請を斟酌してもなお、不服申立期間の徒過による不可争的効果の発生を理由として、その不利益を納税者に甘受させることは著しく不当と解されるから、上記各処分は、いずれも当然に無効なものであるというべきであり、原告は、上記各処分の取消しを求めることなく、各処分の無効を主張して直ちに誤納金の返還を求めることができるものと解される。⁴¹

第2節 平成15年7月16日判決からみる所得税法56条の解釈

第1項 伝統的解釈

所得税法56条の解釈について従来の裁判では、「生計を一にする親族に支払う対価であれば、個別の事情のいかんにかかわらず、すべてその適用対象とする。」と判断されてきた。東京高裁平成3年5月22日判決では、「所得税法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のいかん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。」として、所得税法56条が適用されている。⁴²すなわち、支払った対価が、①生計を一にする親族に対する支払であること、②その居住者の営む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ていること、これらの要件を満たせば所得税法56条の適用範囲であり、個別的な事情は一切考慮しないのである。

そして、「その他の事由」については、地代や家賃についても所得税法 56 条の適用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ないとしている。これが所得税法 56 条の伝統的な解釈であるといえる。⁴³

第 2 項 時代の変遷

1. 時代の変遷

この規定が創設された昭和 25 年当時と現在では、家族を取り巻く環境は様変わりしている。創設当時の立法趣旨は、すでにその論拠を失っているものも少なくない。現在では個人の権利意識が向上し、同一生計といえども、労務を提供されればその対価を請求されるのが当たり前である。さらに女性の就業率が格段に上昇し、本件のように国家資格をもつ女性も相当数に上っている。所得税法 56 条制定当時は女性が働くこと自体が珍しく、働いたとしても家庭内が中心であった。⁴⁴所得税法 56 条に関して、「事業に従事したことその他の事由」につき争われた過去の判決・裁決を検討すると職業、所得の種類にも時代の変遷が感じられる。昭和 46 年以降、事業主の職業は、印刷業、洋服仕立業、自動車修理業、靴販売業、木型製作販売業、製本業等の小規模な家内工業的業種が並んでおり、時代が下るにつれて医師、弁理士、弁護士、歯科医師等の専門職が増加している。また、生計を一にする配偶者等の親族が得た所得の種類は、昭和の時代には主として給与、家賃、利息、地代等の雇用又は資産の貸付けに伴う所得であり、まさにシャウプの予想した所得類型であったが、現在では、本件のように独立した専門職を営む妻に対する報酬というように新しい類型が出現してきている。⁴⁵

2. 女性の社会進出

農業や自営業を中心とした戦前の産業構造の下では、女性の働く場は家庭が中心であったが、戦後の高度経済成長の下でその就業構造は急速に変化し、家事も商品化され外部で担うなど、多様なあり方が展開され、国家資格を持って働く女性の数も増加することとなった。

日本税理士会連合会に登録した「税理士総数」に占める「女性税理士数」の割

合は、下記のとおりである。

	①税理士総数	②うち女性税理士数	割合(②/①)
S26.12.25	4,438 人	12 人	0.27%
H14. 1.31	65,782 人	6,272 人	9.53%
増加倍率	14.8 倍	522.6 倍	

昭和26年当時、日本税理士会連合会における税理士の総数は4,438人であったが、そのうち女性税理士の総数は、全国でわずか12人であった。このことは、昭和25年、所得税法56条が制定された当時の社会的背景を十分に物語るものであって、制定当時は女性が専門職として家の外で夫と対等に働くということは全く想定されていなかったとしても不思議ではない。その後、半世紀が過ぎた今日、男性税理士の総数の伸びが約15倍にとどまるのに比し、女性は実に522倍と驚異的な伸び方をしていることから、女性の社会進出の目覚しい現実を知ることができる。⁴⁶

第3項 法人成り課税との整合性

所得税法56条の解釈について検討する際、法人成り課税との整合性の検討を避けて通ることはできない。わが国は、諸外国に比し例を見ないほど「法人成り家族企業」が増加している。法人増加の原因には、①所得税法では累進税率適用に加えて、親族に対する対価について所得税法56条の制限が働くこと、②法人税法が比例税率を適用していること、などがあげられる。法人形態をとった場合、特に中小規模の事業者にとって所得税法56条の存在は大きい。同族会社間では給与や賃料を支払うことは当たり前に行われている。その場合に、対価が適正金額であるか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はまずあり得ない。家族間で事業を営んでいる場合に、事業形態を法人にするか個人にするかは納税者の選択に任されている。しかし、これは納税者が選択すればそれでいい、という問題ではない。法人化すれば家族間における対価の支払は今日実際に認められている。ということはやはり所得税法56条のみが時代錯誤の規定であるとはいえないだろうか。家族間で同様の取引が行われたときに、対価の相当性を問われるのではなく、取引する相手が誰かによって取扱いが異なることは、

不公平なのではないかと考える。そして、この法人成り家族企業と個人の税負担のバランスをとるため、所得税法 57 条が制定された経緯がある。

第 4 項 所得税法 57 条の創設

はじめに

所得税法 57 条 1 項は、「青色申告書を提出することにつき税務署長の承認を受けている居住者と生計を一にする配偶者その他の親族（年齢 15 歳未満である者を除く。）で、専らその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するもの（以下、「青色事業専従者」という。）が、当該事業から所定の書類に記載されている方法に従い、その記載されている金額の範囲内において給与の支払を受けた場合には、所得税法 56 条の規定にかかわらず、その給与の金額で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、その居住者のその給与の支給に係る年分の当該事業に係る不動産所得の金額、事業所得の金額又は山林所得の金額の計算上必要経費に算入し、かつ、当該青色事業専従者の当該年分の給与所得に係る収入金額とする。」という規定である。

1. 沿革

所得税法 57 条 1 項に規定する青色事業専従者給与の前身である青色専従者控除は、昭和 27 年に創設された制度である。青色申告制度が導入された当初、個人事業者の青色申告の普及率が極端に低く、また納税者の間でも、青色申告に対する税法上の特典が少なく、しかも、小規模の事業者が利用できる特典はほとんど存在しないという不満があった。そこで当初は、青色申告の普及育成という目的を達成するため、多くの青色申告者が利用できる特典として、青色専従者控除が認められるようになった。その後、青色専従者控除は、導入当初は認められていなかった配偶者にも認められるようになった。昭和 40 年には所得税法の全文改正が行われ、本条（旧所得税法 11 条の 2）から専従者控除制度の規定が分離

され、本条は第56条、専従者控除の規定は第57条として置き換えられた。昭和42年の改正により、事前届出制を採用するとともに、控除限度額方式が廃止され、専従者に対して支払う給与の全額を必要経費に算入できるようになった。

2. 立法趣旨を踏まえた検討

本裁判で原告は、所得税法57条は所得税法56条の不合理性を解消するために規定されたもので、所得税法57条の趣旨からすれば、所得税法56条の範囲は極めて限定的に解釈されなければならないと主張している。昭和36年の改正では、白色申告者にも専従者控除を認めるとともに、所得税法57条の適用範囲を配偶者にも拡大している。そしてその改正理由も、専従配偶者の実情、法人の負担とのバランスを挙げ、実際に給与を支払っている場合に生じる不都合を回避しようとするものであった。したがって、所得税法56条による不都合を回避する目的がうかがわれるため、所得税法56条の範囲は極めて限定的に解釈されなければならないと主張している。⁴⁷

これに対し被告は、所得税法57条は、青色申告の普及育成という政策的な目的を達成するために作られたものであって、所得税法56条とはその立法趣旨を異にするものである。したがって、所得税法57条は所得税法56条の不合理性を解消するために規定されたものであるという原告の主張は失当である、と主張している。

所得税法57条の立法目的は、①個人事業の事業主は家族に給料を実際に支払っても、所得税法56条により必要経費に算入することができない、しかし、実体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、また②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、これらの2点に求められる。⁴⁸ 所得税法57条は、たとえ家族間であっても、報酬の支払対価が適正であり、その状況が帳簿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して創設されたものである。⁴⁹ したがって、被告の「所得税法57条は、政策的な目的を達成するために作られたものであって・・・」とする見解は妥当ではないと考える。

3. 生計を一にする親族が他に職業を有する場合

過去の判決・裁決では、次のように、生計を一にする夫婦であったとしても、相手方の配偶者が、他に職業を有している場合には、専従者には該当しないと判断されてきた事例がある。

(1) 医師である妻は青色事業専従者に該当しないとされた事例

医師である妻 A は、夫 B と生計を一にしていたが、妻 A は、①夫 B の営む病院経営業から独立して医業を営んでいること、また、②B と関係のある会社の役員を兼務している者であること、が認められ、他に職業を有する者に該当することは明らかであるとして、青色事業専従者に該当しないと判断された。⁵⁰

(2) ピアノ調律師である夫は青色事業専従者に該当しないとされた事例

司法書士である妻 C の夫 D は、ピアノ調律師として事業を行っているが、C の司法書士業務にも年間を通じて 6 月以上従事していることから、青色事業専従者に該当すると主張した。しかし、夫 D は、「他に職業を有する者」に該当し、しかも、自己の事業に年間 240 日以上従事している等の事実が認められるから、C の事業に専ら従事する者には該当しないと判断された。⁵¹

(3) アパート管理人である妻は事業専従者にはならないとされた事例

納税者 E の妻 F は、E の事業について記帳に従事していたが、その一方で、別人の所有するアパートの管理人としても従事し、年間 60 万円程度の報酬を受け取っていた。また妻 F の管理人としての職務内容は、毎日の共用部分の清掃、居住者宛郵便物の保管、その他原則として自由な外出ができない性質のものであり、妻 F は、管理事務のかたわら家事及び記帳に従事していたというべきであり、所得税法 57 条 3 項に規定する専ら居住者の営む事業に従事する者とはいえないため、事業専従者控除の適用はないと判断された。⁵²

第5項 所得税法56条の適用範囲

所得税法56条は所得税法57条の創設により、その中枢的な部分において空文化しているが、地代、家賃、利子などを得ているときは必要経費に算入できない、という点で今日なお実効力を持っている。⁵³税制上からみれば、個人単位課税をすべてについて貫くべきであろうが、個人事業は家族ぐるみの協力と家族の有する資産を共用して成り立っているものであり、家計と事業を完全に切り離すことは、理論上はともかくとして、実際上は困難であることが多い。地代家賃、借入金の利子に関しては、事業に対する対価の適正額を認定することが執行的にもむずかしいという実情を配慮したものであると理解できる。⁵⁴

シャウプ勧告を受けて制定された旧所得税法11条の2の立法目的はそのまま所得税法56条にあてはまると考える。そして、その立法目的について、「親族が、納税者の事業に雇傭され、または納税者に金銭その他の資産を貸し付けた場合に支払を受ける給与または利子・賃料が、これに当たる。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。⁵⁵」と、金子宏教授は述べておられる。

シャウプ使節団は、同居親族の資産所得はいかなる場合にも合算課税することを、そして、資産所得以外の所得のうち、「納税者と雇用関係にある親族への給与所得」についてのみ、納税者との合算課税を勧告している。すなわち親族の資産所得及び給与所得に限定して、個人単位課税の例外としているのである。⁵⁶

給与、利子、賃料が所得税法56条の適用範囲であるとすれば、本件のように、妻に支払った税理士報酬は、この範囲には当てはまらない。所得税法56条が創設された当時では想定されていなかった対価の支払形態が出現してきているといえる。そのような事案にまで一義的に所得税法56条を適用することには、あまりにも無理がある。

第6項 親族への対価の支払は租税回避と言えるのか

前項で述べたとおり、所得税法56条は資産所得及び給与所得について適用される規定であると捉えることができる。たしかに親族間における給与や家賃の支払は租税回避を招きやすい。しかし、その支払が租税回避目的でなかったとしても、例えば、親族に家賃を支払った場合、現行の所得税法56条では必要経費算

入は認められない。対価の支払が租税回避目的で行われたか否か、という判断自体が全く行われないのである。①生計を一にする親族に対する支払であること、②その居住者の営む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ていること、これらの要件を満たせば、租税回避が目的でなかったとしても所得税法56条は適用される。給与の場合、言い換えれば、事業に従事した親族の労働は全く評価されないこととなる。木村弘之亮教授は、「所得税法56条は、親族が個人単位課税制度を濫用することを防止することを目的とする。この規定は、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偽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、個人の尊厳を基礎にする個人単位課税制度を侵害すべきではない。」と述べておられる。⁵⁷

所得税法56条の立法目的は租税回避行為を防止することにある。そうである以上、親族間で支払われた対価の支払が租税回避を目的としていない場合は、所得税法56条は適用されるべきではない。これについて増田英敏教授は、「所得税法56条は、現行所得税制度の例外的措置であるがゆえに、その適用範囲は厳格に解されなければならないことは当然であり、例外規定の適用範囲を、その立法目的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。」と述べておられる。⁵⁸

原則は個人単位課税である。そして、それを利用して租税回避を行うことを防止するため、例外規定として所得税法56条は作られた。したがって、所得税法56条の適用は、個別の事情を斟酌して限定的に行われるべきである。本件の場合、夫は租税回避目的のために妻に税理士報酬を支払ったとは考えられない。独立して事務所を営む税理士の場合は、親族に対し給与や家賃を支払うケースに比べて、対価は報酬規定により認定することが可能であり、顧問契約や支払の実態は容易に立証されるものであり、恣意性が介入する可能性は低い。本件の原審判決では、これらも含めて斟酌された判断が行われており、従来の一義的な判断とは異なり、非常に意義深い。

第7項 「生計を一にする」の意義

はじめに

所得税法において、「生計を一にする」との用語（文言）は、控除対象配偶者、扶養親族等の定義規定や事業から対価を受ける親族がある場合の必要経費の特例など種々の規定において用いられている。これらの規定は、①現行の所得税法が個人を課税単位としてその者の稼得所得に課税する、あるいは②個人の担税力の強弱をいわばその者の経済生活単位にとらえ、これを租税負担の面で考慮する趣旨のものであり、あるいは③所得稼得者の恣意的な所得の分散による所得税負担の軽減を排除しようとする趣旨のものである。したがって、「生計を一にするか否か」により、その所得者の課税所得計算が異なることとなる。ここでいう「生計を一にする」とは、一般的には、同一の生活単位（家族、世帯など）に属し、相助けて共同の生活を営み、ないしは日常生活の糧を共通にしていることをいうものと解されている。したがって、必ずしも一方が他方を扶養する関係にあることをいうものではなく、また、必ずしも同居していることを要件とするものとはなっていない。⁵⁹

所得税法56条の適用上、「生計を一にする」か否かは極めて重要な要件であるにもかかわらず、法令上の定義づけはされていない。事業者にとって人を雇ったり事務所を借りたりすれば対価を支払うのは、雇用契約あるいは賃貸借契約の常識である。所得税法56条が制定された当時は「家」制度が残存し、家族に対価を支払う慣習がなかった時代であったが、現在では、家族といえども、事業を手伝え対価を要求するのは当然のことである。所得税法56条の存在を知らず、自然な形で給与等が支払われている場合も多い。このように、「生計を一にする」の要件は、事業者にとって、事業遂行上最も基本的な必要経費となるべき給与等の支払いが認められるか否かのカギを握るものである。⁶⁰ 本判決では、この要件について特に判断は示されなかったが、以下、「生計を一にする」の意義について検討していく。

1. 区分基準

「生計を一にする」かどうかを判断する場合に、いくつかの形式基準を設け、その形式基準にあてはまるかどうかによることは不可能である。つまり、一般的

な社会通念に従い、個々のケースごとに判断せざるを得ない。取扱通達及び裁判事例による判断要素を参考にすると、一応、次のような判断基準が考えられる。

(1) 継続的な扶養関係が存在する親族の場合（親族の他方に独立して生計を維持するに足りる程度の収入がない場合）

①同居する親族・・・生計を一にすることに疑いない。

②別居する親族・・・生計を一にすると判定して差し支えない。

なお、送金等の額が極めて少ない場合には、扶養関係の有無自体が問題となるが、この点は社会通念に従って判断するほかない。

(2) 継続的な扶養関係が存在しない親族の場合（親族のいずれにも独立して生計を維持するに足りる程度の収入がある場合）

①同居する親族・・・原則として生計を一にするものと判断する。

②別居する親族・・・通常は生計を別にするものと判断する。⁶¹

2. 判断の基礎となるべき要因

取扱通達及び判例から、「生計を一にする」かどうかの判断の基礎となるであろう要因を挙げると次のとおりとなる。

①同一家屋に同居しているか

②世帯は別か

③給与等の支給をしている場合に源泉徴収を行っているか

④食事は別か

⑤共通経費（水道光熱費や電話代等は実費）の精算が行われているか

⑥資産の管理等は自己が行っているか

⑦他に恒久的な所得を有するか

3. 検討事項

(1) 「生計を一にする」の意義は所得税法のそれぞれの規定の趣旨によって判断するのか（規定が異なれば内容も異なるのか）

扶養親族等の判定に関しては、金銭的な扶養関係に重点を置いた表現をとっているのに対し、現在は廃止されているが資産所得合算の対象となる親族の判定に関しては、扶養関係よりも「共同生活」に重点を置いた表現をとっていた。このことから、それぞれの規定の趣旨に応じ「生計を一にする」親族の範囲を判断すべきではないかとの疑問が生じることになる。⁶²しかし、租税法の解釈・適用にあたっては、「憲法を頂点におく同一法体系の下においては、同一の用語は格別の理由がない限り同一の意味に解することを原則とする。」⁶³と解されていることからみても、異なる意義で使用する旨の明文の規定がある場合や異なる意義で使用されていると解すべき合理的理由がある場合を除き、所得税法中における同一用語は同一の意味に解すべきであると考えられる、⁶⁴という意見も存在する。

(2) 上記(1)に対する異論

上記「所得税法中における同一用語は同一の意味に解すべきであると考えられる。」との指摘は、課税庁からすれば当然かもしれないが、納税者によっては納得しがたい面がある、という意見もある。

「生計を一にする配偶者その他の親族」は所得税法をはじめ、法人税法や租税特別措置法等の適用要件として規定されており、所得税法では56条、57条、ほか所得控除の適用要件として規定されている。「生計を一にする」の要件は、①納税者を有利に導くもの（所得控除、小規模宅地等の特例）と②納税者を不利に導くもの（所得税法56条）に区別することができる。本稿で問題とする上記②の場合、納税者にとっては、できるだけ狭く解釈したいところである。しかし課税庁は所得分割を回避するという所得税法56条の趣旨に従い広く解釈しようとし、納税者の立場とは相反することとなる。

「生計を一にする」という要件については法令の規定がなく、一つの通達（所得税基本通達2-47）で処理されている。所得税基本通達2-47(2)は、「生計を一にする」の意義について、「親族が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、これらの親族は生計を一にするものとする。」と定めている。この通達は、上記①の場合の控除対象配偶者等の定義のための旧通達を基にしている。所得税法56条の解釈にあたって広く解釈される要因がここにある。⁶⁵

(3) 不確定概念化

「生計を一にする」は、上記のように所得控除の要件でもあることから、現代の多様化した家族生活状況に適合するよう、より広く解釈されるようになった。そして、如何なる社会的事実が生計を一にするということなのか、はっきりしなくなっている今日、所得税法 56 条をはじめとする諸規定の適用の有無は、納税者はおろか専門家にとってもますます予見し難いものとなっている。⁶⁶

第 8 項 「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

1. 「従事したこと」の意義

「従事する」の用語は、法律用語として定まった意義を有するものではない。国語的にも「仕事に従う」「仕事に携わる」「仕事としてその事に関係する」など漠然とした意義に解されている。しかし、自ら事業の中心となって行う活動には用いないと考えられること、旧所得税法 11 条の 2 第 2 項、所得税法 57 条がいわゆる青色事業専従者の活動を指す用語として用いていることからすると、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すべきである。

妻が行った税理士業務は夫との契約により行ったものであり、夫の事業に従事した行為ではない。したがって、必要経費算入は認められるべきである。

2. 「その他の事由」の意義

事業に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「その他の事由」の解釈については、原審が下した判断に賛成である。

被告らは、『「A その他の B」』という表現を用いる場合は、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。」と指摘した。これに対し裁判所は、その解釈も成り立つとした上で、「B の部分の意味内容がそれ自体から明らかでない場合には、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ることは避けられない。」とした。

裁判所の解釈に賛成する理由は、租税法律主義の要請⁶⁷に求められる。もし、

当該部分を被告が主張するように解釈すると、「その他の事由」の範囲は無限定になり、あえてその前の部分で具体的に「事業所得等を生ずべき事業に従事したこと」と具体的に対価の支払事由を明示した意義はなくなってしまう。所得税法が前半部分で、あえて具体的な支払事由を明示する必要はなくなってしまうのである。被告の解釈をとると、対価の支払を受ける場合には、その事由は問わず、すべて所得税法 56 条の規定が適用されることになってしまう。もし、この被告の主張が採用されるのであれば、「その他の事由」を解釈により一義的に明らかにすることができず、課税要件明確主義⁶⁸を要請する租税法律主義に抵触することとなってしまう。まさに、「その他の事由」は不確定概念と評価されることとなってしまう。⁶⁹

第 9 項 実質所得者課税の原則

所得税法 12 条は、「資産又は事業から生ずる収益の法律上帰属するとみられる者が単なる名義人であって、その収益を享受せず、その者以外の者がその収益を享受する場合には、その収益は、これを享受する者に帰属するものとして、この法律の規定を適用する。」という規定で、いわゆる実質所得者課税の原則と呼ばれるものである。ここでは所得税法 56 条と所得税法 12 条との整合性について検討していく。夫は妻に対する報酬を必要経費に算入し、妻は自らの事業に対する対価としてそれを収入に計上する。支払われた対価が妻の所得に帰属することは当然のことであり、同時に、夫はその対価を必要経費に算入する。本件に対しても所得税法 56 条が適用されることがあれば、それは、所得税法 12 条からすると矛盾した判断となってしまう。

第 10 項 所得税法 56 条と基本通達との整合性

所得税基本通達 12-3～12-5 は、「生計を一にする」夫婦間あるいは親子間などのいわゆる親族間での事業主判定のための基準を示している。生計主宰者の親族が自由職業者として共に事業に従事している場合には、その親族に係る収支と生計主宰者に係る収支が区分されており、かつ、その親族が生計主宰者に従属して従事していない場合には、主宰者の収支については主宰者が事業主、その親族の収支に係る事業主は親族と考えるとしている。(所得税基本通達 12-5)

この通達を本件にあててみると、夫婦は生計を一にしている以上、夫は弁護士、妻は税理士としてそれぞれの事業の収支計算を区分している以上、夫と妻はそれぞれを事業主と捉えてよい、ということになる。基本通達において、区分計算を前提にして所得の帰属を認めながら、夫婦間の取引に係る必要経費、収入の計上を所得税法５６条により否定することは理論上整合性に欠けるのではないか。⁷⁰

第１１項 文理解釈と目的解釈

金子宏先生は租税法の解釈について、「租税法は侵害規範であり、法的安定性の要請が強くはたらくから、その解釈は原則として文理解釈によるべきであり、みだりに拡張解釈や類推解釈を行うことは許されない。文理解釈によって規定の意味内容を明らかにすることが困難な場合に、規定の趣旨目的に照らしてその意味内容を明らかにしなければならないことは、いうまでもない。」⁷¹と述べておられる。

本件の場合、判決では所得税法５６条について「事業に従事したことその他の事由により対価の支払いを受ける場合」について詳細な文理解釈がされている。文理解釈といっても、所得税法５６条は、規定の文言のなかに不確定な概念を含むため、解釈する者によって見解は分かれるかもしれない。しかし、裁判所は所得税法５６条の立法趣旨、目的に基づいて判断をしている。したがって本判決は妥当な判断だといえる。

第１２項 本件における所得税法５６条適用は合憲か違憲か

はじめに

日本国憲法は、本文としてわずか９９カ条しか有しない。それにもかかわらず、憲法は租税について直接的に２カ条の条文を割いて規定している。これはおそらく、現代における租税問題の重要性を認識してのことであると考えられる。⁷² 租税法は憲法の範囲内で制定されなければならない。本判決では、所得税法５６条の憲法適合性については検討されなかったが、所得税法５６条を解釈するにあたり、関わりのあると思われる条文を紹介し、検討していく。

1. 憲法 11 条（基本的人権の享有）

憲法 11 条は、「国民は、すべての基本的人権の享有を妨げられない。この憲法が国民に保障する基本的人権は、侵すことのできない永久の権利として、現在及び将来の国民に与えられる。」としている。国による課税の行使に対して、納税者の基本的人権は尊重されなければならない。

2. 憲法 14 条（法の下での平等）

憲法 14 条 1 項は、「すべて国民は、法の下に平等であつて、人種、信条、性別、社会的身分又は門地により、政治的、経済的、又は社会的関係において、差別されない。」として法の下での平等を規定している。本件の場合、親族に対する対価の支払が租税回避を目的として行われたものでない限り、所得税法 56 条を適用すべきではない。個人の尊厳は尊重されなければならない。憲法 14 条は、租税公平主義の根拠となり、租税法の領域でも重要な法的基準となっている。⁷³

3. 憲法 30 条（納税の義務）

憲法 30 条は、「国民は、法律の定めるところにより、納税の義務を負う。」と規定している。国民の定める租税により国家財政が維持され、国政が運営されるのであるから、このような明文の規定をまつまでもなく、国民は納税の義務を負う。⁷⁴

4. 憲法 84 条（租税法律主義）

憲法 84 条は、「あらたに租税を課し、又は現行の租税を変更するには、法律又は法律の定める条件によることを必要とする。」と定め、租税法律主義を規定している。つまり、法律の根拠に基づくことなしには、国家は租税を賦課・徴収することはできず、国民は租税の納付を要求されることはない。⁷⁵ 憲法 84 条は、「財政」の章において、財政の観点から租税法律主義を規定し、憲法 30 条は、「国民の権利及び義務」の章において、国民の納税義務の観点から租税法律主義を規定している。⁷⁶ そして租税法律主義は、「租税の賦課、徴収がともに法律で定めら

れることを含むが、その内容で重要なものは、課税要件法定主義、及び、課税要件明確主義である。課税要件法定主義は、納税義務者・課税物件・課税標準・税率などの課税要件、租税の賦課・徴収の手続の法定を意味し、課税要件明確主義は、その課税要件と賦課・徴収手続の内容が明確に定められなければならない。」ことを意味する。⁷⁷

また租税法律主義からは、様々な具体的法理が抽出される。(1)租税法の領域においては不確定概念、概括条項、自由裁量規定の導入が禁止される。もしある条項の規定の仕方があまりにも不明確で、その法的意味を解明することが不可能である場合には、当該条項は租税法律主義に違反し違憲無効となる。納税者、裁判所は違憲無効の条項に従う必要はない。(2)とりわけ「通達」の法としての形式の否定が強調される。例えば、法令上規定がないのに、通達である支出を必要経費として扱わない、などと規定することによって事実上納税者の課税関係に影響を与えることは法理論的に許されない。納税者、裁判所は、通達に拘束されないで独自に租税法の解釈・適用を行うことができ、また行わなければならない。

(3)租税法規の類推・拡張解釈が禁止される。(4)税務行政庁での実務上の取扱いが多年にわたって繰り返し行われている場合の「先例」や「慣例」を一種の法としてみることは許されない。(5)いかに法律の明文規定によっても納税者の不利益に租税法律を遡及的に適用することは許されない。しかし法律の明文規定によって納税者の利益に租税法律を遡及的に適用することは許される。この租税法律不遡及の原則は単なる立法政策ではなく憲法上の要請であるので、この原則に違反する租税法は違憲無効となる。違憲無効の租税法には納税者、裁判所は従う必要はない。(6)原理論的に租税法規の解釈、要件事実の認定にあたって、複数の見解が成り立つ場合には、「疑わしきは国庫の不利益に」、つまり納税者の利益に、という法理が成立する。⁷⁸

租税法律主義をめぐる違憲訴訟の争点について、増田英敏教授は次の4つに分類されている。(1)租税法規定が存在しないことを問題とする場合(課税要件法定主義違反)、(2)法規定は存在するがその規定が不確定概念を含み、一義的な解釈が不可能な場合(課税要件明確主義違反)、(3)法規定には問題はないが、租税行政庁の租税法規定の適用に問題がある場合(合法性の原則違反)、(4)租税の賦課・徴収の手続が適正に履行されていない疑いがある場合(手続的保障原則違反)、以上の4つである。本件事案は上記(2)にあたると考える。上記(2)にあたる訴訟は、租税法規の規定自体が不存在か不明確であるために租税行政庁

の裁量権の乱用を許し、納税者の法的安定性と予測可能性が確保できないために、租税法律主義に反し違憲性が問われる可能性がある。本件事案でいうと、先に述べたように、「生計を一にする」「その他の事由」など不確定概念が租税法規に存在した場合には、まず、①争点とされる不確定概念が税負担の公平を図るためにやむをえず用いられているものかどうか、また②立法趣旨などに照らした合理的解釈によってその意義を明らかにすることができるかどうか、が問われることになる。⁷⁹

5. 本件における所得税法56条適用は合憲か違憲か

以上、租税法に関する憲法条文を紹介してきた。これらの条文を本件にあてて検討してみたが、本件に所得税法56条を適用することは違憲であると考えられる。その理由は、妻への対価の支払が租税回避目的に行われたものであるとは考えられないことにある。所得税法56条の適用は、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ものである。本件のように顧問契約に基づく税理士報酬については、恣意性が介入する可能性は低い。税理士業務に対する対価については、合理的で客観的な金額の算定が可能である。これに比べれば、親族に対する給与の支払のほうが圧倒的に恣意性の介入の恐れが大きい。しかし、今日、親族に対する給与については、所得税法57条により必要経費算入が認められている。本件は、妻に対する対価の種類が給与ではなく、税理士報酬であった。所得税法56条の創設当初、想定できなかった対価について、斟酌されることもなく一義的な解釈のみで所得税法56条が適用されるとすれば、それは違憲である。

第13項 租税法律主義と公平の原則

租税法の基本原則として「租税法律主義」と「公平の原則」がある。前者は、憲法84条および憲法30条により、課税は法律の規定に基づいて行われるべきであり、法律に規定されない限り課税されない、とする原則である。後者は、憲法14条1項の「法の下での平等」の規定及び税法の条理から課税されるべきで、実体が同じなら同じ様に課税されるべきである、とする原則である。⁸⁰ 所得税法56条の解釈について研究する際、この2つの立場から検討することは非常に有

意義であるとする。従来の判決では、裁判所は条文の文言どおり一義的に解釈し、例外は認めない、という租税法律主義から、また納税者側は、実質を訴える公平の原則からお互いの主張を行ってきた。検討中の本判決は、条文の解釈も詳細に行ったうえで、事由の実質を追求したものとして評価できる。

法律の規定は、その性質上一般的・抽象的であって、生起しうるすべての場合につき予想して規定されてはいないため、その適用にあたり常に解釈を必要とすることになる。そして租税法の解釈にあたっては、租税法における租税法律主義と公平の原則の2つの基本原理を踏まえたうえで、そのいずれにも偏ることなく、両者の妥当な調和を図りつつ、何が租税正義であるかを発見することが必要である。⁸¹

この2つの原則は共に基本的に重要な原則であり、税法の立法上の原則とされるべきは勿論、税法の解釈、適用上の基本原理でもある。しかしながら具体的事案にこの二原則を適用しようとする際、いずれの原則に重きを置くかにより、結論が分かれてくる場合がある。特に、形式的には税法の規定に反しない法形式によっているが、実質的には税負担を軽減する結果となるよう意図されたような取引について、どのように考えるべきかは税法解釈の基本問題である。これが「租税回避行為の否認」の問題といわれるものであるが、わが国における学界の通説としては、租税法律主義の原則に重点を置き、法理論上も実務的にも「極めて複雑なそして決め手のない負担を背負う」ことを避けるため、法律の根拠がない限り租税回避行為の否認は認められないとされている。⁸²しかし、現実の事案について、税負担回避のためとしか考えられないような取引を法律の個別的規定がないというだけで、為すがままに放置するということも公平の観点から許されることではない。各国では租税法律主義と税負担公平の原則を如何にしてバランスの取れたものとし、租税正義を実現するか efforts が法制や歴史の中で展開されているようである。わが国の状況は、問題があれば個別の否認規定を設ければ良いというのが学説としての通説である。しかし、立法によってすべての事態に対処することは不可能であり、解釈によらざるをえない部分は必ずある、という指摘もなされている。

税務当局は、明文の規定がなくても納税者の行為を否認し、課税することを常識的に行っている。納税者は法律に反しない範囲で、税負担を最小にする権利がある、というような考えよりも税務当局の考えに左右されるという実情もなお存在することは否定できないようである。同じ事案について同じ裁判所が異なった

判断をするというような事もある。納税者の「法的安定性」と「予測可能性」が十分に確保されている、とは言えないのが実情ではなかろうか。⁸³

本件の場合においても、判断においてこの二つの原則に照らし合わせることは非常に難しい問題である。規定の文言を拡大解釈することは許されない。しかし、事案によっては、解釈によらざるを得ない、又は解釈を試みることは必要であるとする。これまで様々な観点から本件に所得税法56条を適用することの有無について検証してきた。やはり納税者の立場に立って判断されることを切望する。

第14項 所得税法における必要経費

わが国の所得税法においては所得金額を計算する際、必要経費の控除が認められている。そして、ある支出が必要経費として控除されうるには、①それが事業活動と直接の関連をもち、②事業の遂行上必要な費用でなければならない。⁸⁴ 必要経費に該当するか否かは、この①と②の2つの基準を用いて、個別的に支出金額の相当性や支出状況を実質的に判断していくこととなる。⁸⁵

東京地裁は平成15年6月27日、弁護士である夫が夫とは別に事務所を有していた弁護士である妻に支払った報酬について、所得税法56条を適用する、との判断を示した。この判旨のなかに、「所得税法56条の適用について、その対価支払の個別事情を考慮して判断せよ、との文言が条文にない以上、個別事情には左右されない。」という部分があった。

所得税法において必要経費と判断するときは、上記①と②の基準により個別的に判断していく。しかし、所得税法56条において必要経費にできないと判断するときは、事業の形態やその支出金額の相当性といった個別事情には左右されない。⁸⁶ これは明らかに不合理である。

第15項 相続税法及び消費税法との相違

同一生計親族に対して支払われた対価については、以下のように国税のなかでも取扱いが異なる。所得税法においては、同一生計親族に対して支払われた対価については、その金額が適正か否かにかかわらず、所得税法56条によって必要経費算入を否定される。一方、贈与税においては、対価相当額を超える部分の金額については、資産の貸付けや労務の提供に関係のない単なる金銭の贈与として

課税関係が生じることとなる。贈与税においては、適正対価の測定が常に必要なチェックとして働いており、測定不可能を理由として課税対象から除外されることはない。一つの取引に対して、所得税では、適正対価の測定が困難であるという理由で課税し、贈与税では、適正対価の測定を前提として課税する。⁸⁷同じ国税の中でこのような相違が生じていることは、国税のなかでの整合性に欠け、問題である。また消費税基本通達5-1-10（親族間の取引）では、個人事業者が生計を一にする親族との間で行った資産の譲渡及び貸付並びに役務の提供について、それが事業として対価を得て行われるものであるときは、これらの行為は、資産の譲渡等に該当する、と規定している。消費税法は同一生計親族に対する対価の支払を課税取引として認めている。消費税では、親族に対する対価を課税仕入として認め、所得税では必要経費に算入しない。贈与税の場合と同様に、国税のなかでのこのような矛盾には問題がある。所得税法56条だけが時代錯誤だといえるのではないだろうか。

第16項 従来の裁判例

はじめに

これまで平成15年7月16日判決を通して、所得税法56条の解釈について検証してきた。本判決では、所得税法56条適用の有無を争ってきた従来の裁判のなかでは下されたことのない画期的な判断が行われた。従来の裁判では、本判決と事実関係がほとんど同様の事例であっても所得税法56条が一義的に適用されてきた。本項ではそのうちいくつかの判例を紹介し、検討していくことで、さらに所得税法56条の問題点について検証していく。

1. 国税不服審判所平成12年5月15日裁決

～夫（弁護士）が妻（税理士）に支払った税理士報酬は必要経費に算入されないとした事例～

はじめに

平成15年7月16日判決と事実関係がほとんど同様の事例であるが、従来どおりの解釈を踏襲した判断であった。

（１）事案の概要

弁護士である夫（甲）は、その事業所得の金額の計算上、顧問契約に基づき、税理士である妻（乙）に、平成７年分 721,000 円、平成８年分 1,133,500 円、平成９年分 1,059,000 円の税理士報酬を支払った。原処分庁は、所得税法５６条の規定により、甲の支払った税理士報酬を必要経費に算入することは認められないとして、更正処分及び過少申告加算税の賦課決定処分を行った。

（２）審査請求人（甲）の主張

甲と乙は法律上は夫婦関係にあるが、それぞれが弁護士業と税理士業を営む独立した事業主体であり、両者の間には従属的關係は存在せず、また、本件各税理士報酬は、甲と乙の顧問契約に基づいて適正に行われたものである。一般的に弁護士が業務委託契約に基づき税理士に報酬を支払った場合の当該報酬は、必要経費に算入されるが、税理士が甲と生計を一にする配偶者である場合には必要経費に算入されないという解釈は合理性を欠くものであり、甲と乙のようにそれぞれが独立した事業活動を営み、それぞれが独立した経済生活単位であると認められる場合には、本件特例の適用がないと考えるのが正当な解釈である。

弁護士が税務申告に要した費用を必要経費に算入することについては争いがない。そうすると、それぞれが独立した経営をしながら、支払先が生計を一にする配偶者であるというだけで税務申告に要した費用を必要経費に算入しないこととするのは憲法違反である。

（３）原処分庁の主張

甲は各年分の事業所得の金額の計算上、本件各税理士報酬を必要経費に算入しているが、乙が甲と生計を一にする配偶者である以上、本件特例により、各税理士報酬を必要経費に算入することはできない。

甲は、本件特例の解釈として原処分庁が主張する以外の解釈が許されないならば、本件特例は経済実態にそぐわないものであり、憲法違反である旨等主張するが、立法論はともかく、いずれも法規定を無視する独自の見解である。

（４）審判所の判断

甲は、「乙とは法律上は夫婦関係にあるが、それぞれが弁護士業又は税理士業を営む独立した事業主体であり、両者は従属的關係にあるとはいえないから、本件

特例の適用はないと考えるのが正当な解釈であり、また、現在のように激動する社会にあって税法の規定が実態にそぐわなくなった場合には、課税庁が合理的解釈をすることにより納税者を救済すべきである」旨、主張する。

しかし、所得税法 56 条の規定は、そこに定められた要件が備わっていれば、①納税義務者の営む事業の形態はいかなるものか、②事業から対価の支払を受ける者がその事業に従属的に従事しているか否か、③対価の支払はどのような事由によりなされたのか、④対価の額は妥当なものであるか否か、といった個別の事情のいかん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解される。したがって、本件税理士報酬が、甲が営む事業から甲と生計を一にする親族である乙に支払われたものである以上、たとえそれが甲と乙がそれぞれ独立した事業主体として締結した顧問契約に基づくものであったとしても、本件特例により、甲の各年分の事業所得の金額の計算上、必要経費に算入されないというべきである。なお、課税庁は、法律を遵守し誠実に執行する機関であるから、請求人が主張するような法律の解釈をすることはできないというべきである。したがって、この点に関する甲の主張には理由がない。

甲は、仮に本件特例の解釈として、原処分庁が主張する以外の解釈が許されないならば、本件特例は、憲法 14 条第 1 項及び第 24 条第 2 項の規定⁸⁸に反する旨主張するが、本件特例が憲法に反するか否かの判断は、当審判所の権限に属さないことであり、審判の限りではない。⁸⁹

（５）検討

平成 15 年 7 月 16 日判決と事実関係がほとんど同じである。審判所の判断は、従来の所得税法 56 条の判断においての典型的な伝統的解釈であるといえる。まず、①個別の事情のいかんにかかわらず一律に適用する、そして、②甲と乙が独立した事業主体であると認めているにもかかわらず、法律の解釈をすることはできず、合憲か違憲かの判断は当審判所の権限に属さないので判断はできない、という内容である。事案の内容が個別に検討されないのであれば、そのような判断は、「疑わしきは納税者の利益に」という租税法律主義に抵触することとなる。

２．東京地裁平成１５年６月２７日判決

～夫（弁護士）が妻（弁護士）に支払った弁護士報酬は必要経費に算入されないとされた事例～

はじめに

平成１５年７月１６日判決と、ほとんど時を同じくして下された判決であるが、従来どおりの解釈を踏襲した判断であった。

（１）事案の概要

原告である夫は弁護士であり、独立した事務所を開設していた。原告の妻は夫とは別の弁護士会に所属する弁護士であり、夫とは独立して事務所を開設していた。２人は同居して生計を一にしていた。妻の事務所の人件費や経費は区分して記帳されていた。夫は妻に対して平成９年ないし平成１１年に毎年５９５万円の弁護士報酬を支払った。確定申告において、夫は各年の事業所得の総収入金額から妻に支払った弁護士報酬を必要経費として控除した。これに対し、課税庁側が更正処分及び過少申告加算税賦課決定処分を行った。そこで夫である原告は、処分の取消を求めて争った。

（２）本件の争点

①夫婦がそれぞれ独立した事業を営んでいる場合に、一方の親族が他方の親族の事業に従事したことにより、他方の親族から受ける対価が、所得税法５６条の適用を受けるか否か、②所得税法５６条の適用は、所得税法５７条の適用が受けられる青色申告者と比較しても不合理であり、憲法１４条違反となるのか否か、が争点となった。

（３）原告の主張

①所得税法５６条にいう「その居住者の営む事業所得を生ずべき事業に従事したことその他の事由」には、本件のように自ら独立した事業主からの役務の提供を含まない。②所得税基本通達１２－５（２）では、他の親族が、医師等の者が当該親族に係る収支と生計を主宰している者に係る収支が区分され、かつ、当該親族の当該従事している状態が、生計を主宰している者に従属して従事していると認められない場合は、その親族が事業主であるとしていることや所得税法１２

条に規定する実質所得者課税の原則に照らすと、当該親族の事業から生ずる所得は、実質的に当該親族に帰属する所得として課税すべきである。

（４）裁判所の判断

所得税法５６条が適用される要件は、①支払対象者が「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、②支払事由が「その居住者の営む事業所得等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、が文理上明らかである。当事者間の個別の事情によって、所得税法５６条の適用が左右されることをうかがわせる定めは、所得税法５６条及び所得税法の他の条項に全く存在せず、上記２つの要件が備わっている限り、個別の事情のいかんにかかわらず所得税法５６条が適用される。そうすると本件は、原告と妻が別個に独立した事業主であり、妻が原告の事業に従属的に従事しておらず、かつ、仮に妻の労務の対価として適正な額の本件弁護士報酬が支払われたものであって、恣意的な所得分散がされているのではないとしても、原告各年分の事業所得の金額の計算上、本件弁護士報酬の支払には、所得税法５６条が適用され、これを必要経費に算入することはできない、とした。また、所得税法１２条（実質所得者課税の原則）や所得税基本通達１２－５（２）の規定との関係については、所得税法１２条は、ある収益がだれに帰属するかを定めたものにすぎず、当該収益に係る労務の対価を生計を一にする親族に支払った場合の取扱いを規定する所得税法５６条及び所得税法５７条とは無関係であり、所得税法１２条によって、いったん原告に帰属した収益の中から生計を一にする配偶者に対して支払われた本件弁護士報酬を必要経費に算入することができるかどうかは、あくまでも所得税法５６条又は所得税法５７条の解釈によって決せられるものであり、所得税法１２条が所得税法５６条の解釈に影響を及ぼすものでないことは明らかである、と原告の主張を一蹴した。⁹⁰

（５）検討

平成１５年７月１６日判決と、ほとんど時を同じくして下された判決であるが、従来どおりの解釈を踏襲した判断であった。

その理由も従来の所得税法５６条に関する判決例をほぼそのままの形で引用しており、これが過去の事案と異なり、独立した事業者間の対価の支払であることには触れていない。そうでありながら、憲法１４条違反でない理由を挙げている

所得税法 56 条の規定の合理性について、「一般に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明らかでないため、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。」とした。この論理が独立した事業者間の取引にあてはまるのか、大いに疑問である。少なくとも、労務の内容や対価の額の適否は容易に把握できるはずである。また、判旨のなかに、支払った対価が、①夫の事業に従属的に従事したのではなく、②適正な金額であり、③恣意的な所得分散が行われているのではないとしても、文理上、一義的に所得税法 56 条を適用する、という部分があった。所得税法 56 条は、対価の支払が「恣意的な租税回避目的」で行われた場合にのみ適用される規定である。裁判所は、恣意的な所得分散ではなかったとしても所得税法 56 条は適用される、と述べている。立法目的について全く斟酌することなく、条文の文言のみで強引に判断している印象を受ける。租税法は納税者のために存在する。このように、所得税法 56 条の文言どおりに一義的な解釈のみが続けられている現状をみると、やはり、今、所得税法 56 条の存在自体を議論しなければならない必要性を強く感じる。

なお、平成 15 年 6 月 27 日に下されたこの地裁判決は、その後、高裁、最高裁でも原告敗訴の判断が下された。平成 16 年 11 月 2 日に下された最高裁判決においても、所得税法 56 条適用の判断について、「所得税法 56 条の合理性を容認し、本件各処分は憲法 14 条 1 項（法の下での平等）に違反するものではない。」と判示された。

第 3 節 所得税法 56 条擁護論

はじめに

これまで、所得税法 56 条についての問題点を様々な角度から検証してきたが、本節では平成 15 年 7 月 16 日判決に肯定的ではない、また所得税法 56 条を擁護する意見について佐治俊夫氏の文章を紹介しながら、さらに所得税法 56 条の解釈について検討していく。

第1項 平成15年7月16日判決の問題点

同一生計親族の事業者間での役務提供に対する対価の支払いは、適正な対価であれば、租税回避とは言えず、必要経費となるか否かは、収益に貢献したか否かという基準で判断されるべきであり、支払が「生計を一にする親族」に対するものであるか否かは判断基準ではないはずである。しかし、所得税法56条の条文をどう読むかは別問題である。

本判決は、シャープ勧告以来の租税法の沿革、個人単位課税を柱とする現行租税法の理念を中心に構成されている。理論の正当化はさておき、このような理論構成まで要求されて、租税実務は機能することができるのであるだろうか。シャープ勧告から引き出されてきた個人単位課税を中心とするという理論が所得税法56条の条文解釈に影響するという考え方を実務家が採用しなければならないとすると、税理士の専門家責任の範囲は、かなり広いものとなるだろう。少なくとも、法令集や通達集では容易に解釈できないことを本判決は正当化の議論で全面に打ち出している。

本判決は租税法規の特色を軽視していると思われる。租税法は、(1)成文性(2)強行性(3)複雑性・技術性(4)外観性・形式性、にその特色がある。

91

検証することが難しい沿革や理念が、条文の文字通りの解釈に優先するものなのか。仮に限定的に法の適用をすることが正当であるとするならば、適用基準は、成文化(明確化)されずに、司法の解釈で十分ということになるのであるだろうか。本判決は、所得税法56条の解釈に多くの混沌(法的不安定性・予見不能性)を持ち込んでいる。また本判決が、所得税法56条の存在意義を上回る重要課題であるという判断をしたのであれば、立法的議論に直結する「違憲判決」で対応すべきであった。本判決は、租税法の世界に独自の理論を持ち込んで、租税法が重視している「予測可能性」を放棄させる結果を導いているように思えてならない。本判決では租税実務が持たないのではないだろうか。⁹²

第2項 個人単位主義と消費単位主義

所得税法56条のあり方を議論することは、その背景にある課税単位論について考えることにも結びつく。ここ数年の政府税制調査会で議論されてきた個人課

税のあり方の主眼は、「個人単位課税」の一層の躍進であった。佐治氏は、「適正な担税力という観点から、『消費単位主義』を採用すべきだ。」と考えておられるので、「少子・高齢社会における税制のあり方」という表題の政府税制調査会の答申が、「今後は世帯構成の多様化も踏まえ、個人を中心とした考えを重視する必要がある。」としていることに、当惑を隠せない。結果として少子・高齢社会における不可欠の担い手である家族（家庭）を軽視したものとなったように思われる。

仮に、本裁判例について、「消費単位主義」の立場で判決文を書くと次のようになる。「所得税法５６条は、個人単位主義の特例として規定されたものであり、その意義は、租税回避の防止といった観点からも失われておらず、限定的に適用すべきではない。生計を一にする親族という消費単位主義から見た場合の『妥当な』制限が加えられているのであるから、特段の不合理とは認められない。」

第３項 事業者は夫婦でも合理的でいることができるのか

「生計を一にする事業者間であっても、弁護士、税理士などの独立事業者間の取引については、報酬の必要経費、収入への計上を容認し、個人単位課税の原則を適用すべきである。」とするのが、本判決の判示である。「事業に従事した」という所得税法５６条の文言から、独立事業者間の取引が所得税法５６条の適用除外になることを文理上、理解することができたとしても、「適用範囲（射程）」は明確にならない。また、生計を一にする夫婦間であれば、独立事業者だということと第三者との取引と同条件での取引を擬制できるのであろうか。独立事業者という「理」の関係が優先する場合も、夫婦という「情」の関係が優先する場合もあると考える。「情」の关系到踏み込まないという意味で、所得税法５６条の「生計を一にする親族」というのは、妥当な枠組みであると考ええる。「生計を一にする親族」＝「一消費単位」と理解することもできる。

ある開業弁護士の立場で考えてみた。学生時代の友人から法律相談を受けた場合に、その弁護士は、「報酬」を請求するのが通例であろうが、「情」を優先して、菓子折りや飲み代で終わらせることもあるだろう。弁護士が、より密接な関係である妻（税理士）から「法律相談」を受けた場合に、妻が税理士という事業者であるからといって、「適正な対価」を請求するという社会慣行が確立されているとは考えにくい。顧問料を前提とした税理士報酬では、比較的对価の見当をつけやすいかもしれないが、事業者全体に適用する場合に、所得税法５６条を無限定に

適用することには、十分な合理性が認められるのではないだろうか。

第4項 小括

所得税法56条の適用問題は、「個人重視」か「家重視」という新民法と旧民法の理念争いのような部分もある。「個人の自立」も「家庭の役割」もわが国にとって不可欠なものであり、理念的に際立たせることで、いずれかを税制で優先すべきかという問題にする必要はないだろう。国際的に見ても、「個人の自立」と「課税単位」に直接の関係があるとは思えず、いまさら、単位としては擬制である「家」が、明確な単位である「個人」に優先するような制度は構築しえないであろう。

ただ、課税上の問題として生計を一にする親族（夫婦）間の取引にまで、課税当局に踏み込んでもらう必要はないと考える。夫婦（生計を一にする親族）は、「情」の世界であり、課税は「理」の世界のことだと考えるからである。所得税法56条という「情」と「理」の防波堤は擁護すべきである。⁹³

第5項 所得税法56条擁護論についての検討

もし、所得税法56条について個別の事案ごとに解釈を行っていった場合、租税実務は混乱することが予想される。また、その解釈の度合い、事案ごとの判断に、客観的な基準を設けることは事実上不可能である。よって、佐治氏のご意見は、所得税法56条を解釈するにあたって非常に貴重なものである。

しかし、筆者は個人単位主義を徹底すべき立場から、平成15年7月16日判決の判断に賛成であり、所得税法56条は存在自体を議論すべき時期に来ていると考える。佐治氏の文章の中に、「所得税法56条における『生計を一にする親族』という枠組みは、妥当である。」という部分があった。しかし筆者は次のように考える。あくまでも個人単位主義の立場から、妻に対する税理士報酬が夫の事業上の経費になるか否かの判断は、その委嘱した内容によるべきであって、依頼者が生計を一にする妻であるという、個人的な要素にはまったく関係しない。所得税法56条の解釈について検討を進めていくと、課税単位はどうあるべきか、また、所得の帰属についての問題に帰結していくこととなる。所得の帰属については、第4章で詳細に検討する。

第4節 控訴審判決

はじめに

東京高裁は、平成16年6月9日、平成15年7月16日に下された原告勝訴の判決とは一転し、原告逆転敗訴の判断を下した。

第1項 判旨

1. 当然無効の判断について

本件処分が当然無効と認められるかどうかについては、昭和48年最高裁判決⁹⁴を引用して、本件処分の内容は課税要件の根幹に関わる過誤を争うものであるとはいえ、事業所得の金額の認定に関する不服の主張である以上、取消訴訟によるべきであるとした。

2. 旧所得税法11条の2とシャウブ勧告

昭和25年の改正により設けられた旧所得税法11条の2は、「納税義務者と生計を一にする配偶者その他の親族が、当該納税義務者の経営する事業から所得を受けられる場合には、当該所得は、これを当該納税義務者の有する事業所得とみなす。この場合において、当該親族は、当該納税義務者の経営する事業から所得を受けていないものとみなす。」と規定している。

上記「当該納税義務者の経営する事業から所得を受けられる場合」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る。また、その制定後もない昭和28年当時の旧所得税法の注釈書には、旧所得税法11条の2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との記載がされている。

以上によると、旧所得税法11条の2は、シャウブ勧告のいう「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、一律に経費に算入しないこととしたものであって、シャウブ勧告の内容とは異なるものを含むものである。

３．「事業に従事したことその他の事由」の解釈と所得税法５６条の関係

所得税法５６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、所得税法５６条の存在及び解釈は、所得税法５５条の上記解釈に影響を及ぼすものではない。以上によれば、所得税法５５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などといった個別の事情によって、所得税法５５条の適用が左右されるとは解されない。

４．「生計を一にする」の要件

「生計を一にする」かどうかの判断については、原告の妻が事業に必要な経費を自ら支払い、そのうえで独立して生計を維持するに足りる収入を有していることは、原告の事業とその妻の事業との区別、ないしは妻の事業と家計との区別であり、これをもって原告とその妻の生計が別であると主張することはできない、また、原告とその妻が家計を一定の割合で負担している事実は、「生計を一にする」ことを否定するものではなくむしろこれを裏付けるものである、とした。

５．所得税法５５条の憲法適合性について

原告が所得税法５５条は違憲無効と主張している点について、ある法律の規定について、制定当時は合理性があったが、時の経過とともにその合理性が疑問とされる事態が生じることはあり得る、としたうえで、所得税法５５条の制定当時

と今日とでは、家族関係のあり方、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、税務当局の徴税体制の充実等の事情に変化が生じていることを認めた。しかし、その変化を鑑みても所得税法56条が現時点において著しく不合理であるとはいえず、またその合理性が失われたとしても、それは法の改廃等によって解決されるものであり、立法府の判断を待つべきものであるとした。

6. 本件各処分 of 適用違憲

本件各処分について、本件税理士報酬は、独立した事業者である弁護士と税理士との間で支払われたものであり、その金額が不当に高額であるといった事情はうかがわれず、原告と共同事務所を営む弁護士においては、同一の契約に基づく税理士報酬が必要経費に算入されていることと対比すれば、違和感を抱くこともできる、とした。しかし、所得税法56条の適用の有無によって生ずる効果は、原告において原告の所得に対応する累進税率に従って課税されるか、その妻においてその妻の所得に対応する累進税率に従って課税されるかだけであり、家計内で所得税の負担調整をすれば解決できるから、本件各処分が適用違憲である⁹⁵とはいえないと断じた。⁹⁶

第2項 検討

1. シャウブ勧告と昭和25年改正法の相違点

所得税法56条は、旧所得税法11条の2の「みなす事業所得」を母体としている。わが国所得税は昭和24年のシャウブ勧告を受けて、昭和25年度税制改正において世帯単位課税から個人単位課税に移行し、それと同時に「みなす事業所得」の規定が創設された。その後幾度かの改正が行われたが、所得税法56条の立法趣旨は「みなす事業所得」の規定に集約されるといい。

昭和25年度の税制改正では、「概ねシャウブ勧告の基本原則に従うこととするが、更に一層実情に即するように、これに适当と認められる調整を加え、税制の合理化及び税負担の軽減適正化を図るものとする。」と謳われた。「适当と認められる調整」とは、シャウブ勧告と昭和25年改正税法に次のような差異をもたらす。①と②については、ほぼ同様の規定となっている。しかし、③については、

所得合算の適用者が「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、所得の範囲は「給与所得」から「納税義務者の経営する事業から受ける所得」となっている。つまり、「みなす事業所得」の規定は、シャウプ勧告の意図するところを超え、同一世帯内における対価の支払については、所得の計算上、すべて否認するものとなっている。この修正による相違点は、本判決の争点そのものとなっている。⁹⁷

シャウプ勧告	昭和25年度改正所得税法
所得合算制は廃止 ただし、次の場合は合算 ①配偶者及び未成年者の資産所得 ②扶養親族として申請をなされた者の所得 ③納税者の経営する事業に雇用されている配偶者及び未成年者の給与所得	所得合算制は廃止 ただし、次の場合は合算 ①納税義務者と生計を一にする配偶者及び未成年の子等が利子所得、配当所得、又は不動産所得を有する場合における当該所得の金額 ②納税義務者の扶養親族として控除の申告をした者の所得の金額 ③納税義務者と生計を一にする配偶者その他の親族が、当該納税義務者の経営する事業から所得を受ける場合においては、当該所得を当該納税義務者の所得として課税

控訴審の判旨中には、「旧所得税法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、一律に経費に算入しないこととしたものであって、シャウプ勧告の内容とは異なるものを含むものである。」という文言があった。これは、上記差異を意図するものかもしれないが、租税回避行為を封ずる目的にとどまらず、対価の支払についてすべて否認するとまで言い切る根拠はどこにあるのか疑問である。これについて増田英敏教授は次のように述べられている。「この控訴審の見解には、なぜ、所得税法56条の前身である旧所得税法11条の2の立法趣旨が租税回避行為の阻止にとどまらず、シャウプ勧告の内容と異なるものを含むといえるのかについて、その合理的理由が示されていない。租税回避行為の阻止以外に立法目的があるとすれば、それを明示すべきである。当時の注釈書の記述を引用しているが、そのいずれもが、全く説明を欠いている。仮に所得税法56条の立法趣旨が租税回避行為の阻止にとどまらず、他に存在するのであれば、所得税法56条の適用範囲はさらに拡張する結果をも

たらず。」⁹⁸

2. 所得税法56条の立法趣旨からの検討

水野勝氏は、大蔵省主税局長及び国税庁長官を歴任され、国の租税行政の中心的存在として租税法の執行を担ってこられた。同氏は、その著書のなかで、所得税法56条の立法趣旨について、「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、対価の支払があっても適正な対価の認定も税務執行上難しいこと等から、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。⁹⁹」と述べられている。同氏は、「所得税法56条の立法趣旨は所得分割の恣意性を排除することである。」と明言されているのである。これに対し、控訴審の見解は、その目的について「租税回避的な行為を阻止することにとどまらず、本来必要経費と認めるべき労務の対価等についても、一律に経費に算入しないこととしたものである。」としている。国の租税行政の中心的存在として租税法の執行を担ってこられた水野氏の見解と控訴審の見解は明らかに矛盾している。控訴審は所得税法56条の立法趣旨がなぜ租税回避行為の阻止にとどまらないのか合理的理由を示さずに、必要経費と認めるべき対価についても否認する、と言っている。個人単位課税の例外として限定的に解釈されなければならない所得税法56条は、理由も示されないまま拡張解釈される傾向にある。

3. 所得税法56条と所得税法57条の関係

控訴審判決では、「所得税法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、所得税法57条の存在及び解釈は、所得税法56条の上記解釈に影響を及ぼすものではない。」としているが、これは租税公平主義の存在を無視するものである。

所得税法57条は、対価の支払が家族間における恣意的な租税回避目的によるものでないことが、体系的な帳簿記載事実により容易に立証できるのであれば、必要経費算入を容認することを示している。所得税法57条は、所得税法56条の解釈・適用を制約するものであり、恣意的に所得を分散する納税者に対しての

み所得税法 56 条が適用されることを示しているのである。¹⁰⁰ そうすると、控訴審判決の「所得税法 57 条の存在及び解釈は、所得税法 56 条の解釈に影響を及ぼすものではない。」という見解は誤りだといえる。

4. 適正な対価とは

親族に対して対価を支払う場合、恣意的な要素が他の場合と比べて多分に含まれるため、その額は適正な額でなければならない。本件のように独立して事務所を営む税理士の場合は、親族に対し給与として支払うケースに比べて、対価は報酬規定により認定することが可能であり、顧問契約や支払の実態は容易に立証されるものであり、恣意性が介入する可能性は低いと考えられる。

第 3 項 小括

原審が現行所得税体系の理論的な整合性の維持をも射程に、きわめて理論的に判断理由を展開し、その判断の合理性を追求するといった姿勢を貫いていたのに対し、控訴審は、判断は下しているが、その判断にいたる合理的な理由を明示せず、または判断理由に不備が見受けられ、形式的判断に終始している。¹⁰¹ 本控訴審判決には反対である。原審をくつがえす説得力のある根拠を見出すことはできなかった。「本判決は、従来の裁判例を単に踏襲し、社会通念と乖離しているものであり、個人単位課税を大きく歪める結果をもたらす恐れがある。」と増田英敏教授は述べられている。¹⁰² この控訴審判決を受けて、原告側は上告し、現在も係争中である。

第4章 所得は誰に帰属させるべきか

はじめに

第3章で検討した判例の場合、妻に対する税理士報酬が夫の事業上の経費になるか否かの判断は、その委嘱した内容によるべきであって、依頼者が生計を一にする妻であるという、個人的な要素にはまったく関係しない。また、親族に対する家賃の支払いについても、その建物の所有者が誰であるかという問題よりも、現実に事業の用に供されているかが問題となる。借入金の利子についても、誰から借りたか、ではなく事業の運営資金として借りたかが重視されるべきである。¹⁰³これらはいわゆる「所得は誰に帰属するのか」という問題であり、現行の所得税法56条によると、上記の例を見る限り、様々な矛盾点が存在している。

所得税における所得課税においては、「所得」そのものを課税の対象とし、「所得の帰属者」を納税義務者として課税する。「帰属」という概念が、税法上特に重要視されるのは、それが課税要件の一つであり、かつ、納税義務者の実質的要件の一つとなっているからである。¹⁰⁴特に、親族間における所得の帰属については、所得税法56条と所得税法12条との関係をどう理解するかが重要なカギとなる。所得税法56条にいう「生計を一にする」という要件は、帰属の判定に際して当然に考慮しなければならないのか。また、現行の租税実務は、親族のうち一人に事業所得を帰属させる傾向が強いが、このような二者択一の考え方を採るのではなく、事業実態に応じて、合理的な範囲で親族間の共同事業性を承認すべきではないか。¹⁰⁵所得の人的帰属における現行の問題点を検討していくことにより、所得税法56条の問題点について、第3章とは異なった視点からアプローチしてみることとする。

第1節 一般的な帰属の判定基準

所得の帰属を判定する際の根拠規定として、所得税法12条がある。この規定は、「資産又は事業から生ずる収益の法律上帰属するとみられる者が単なる名義人であって、その収益を享受せず、その者以外の者がその収益を享受する場合には、その収益は、これを享受する者に帰属するものとする。」と定めている。これは実質所得者課税の原則であり、その意義については二つの見解がある。①課税

物件の法律上の帰属につき、その形式と実質とが相違している場合には、実質に即して帰属を判定すべきであるとする「法律的帰属説」と、②課税物件の法律上の帰属と経済上の帰属が相違している場合には、経済上の帰属に即して帰属を判定すべきであるとする「経済的帰属説」である。納税者の立場からは、法的安定性の観点や経済的帰属の判定の困難性から、法律的帰属説が妥当であるといえる。¹⁰⁶ いずれの説であっても、真実の法律関係及び事実関係が明らかにされることがその適用の前提にあるが、①法律関係を確定できない場合、および②法律関係を明らかにすることによって租税立法の趣旨を達せられない場合には、所得の帰属は経済的に判定せざるを得ない。ただしこの場合にも、その所得の帰属の判定基準を明らかにする作業がなされなければならない。それは事実認定のための証拠としての性格を有することを認識しておかなければならない。¹⁰⁷

所得税基本通達 12-2 では、事業から生ずる収益を享受する者が誰であるかは、その事業を営んでいると認められる者（事業主）が誰であるかにより判定する、としている。事業から生ずる所得を取得するのは、事業主であるから、この通達の判断は実質に即した判断として妥当であるといえる。

第2節 親族間における帰属の判定基準

親族間において誰に所得を帰属させるか、つまり、誰を事業主とするのか、については、所得税基本通達 12-5 にさらに定めがある。事業主に該当する判定基準として、①当該事業の経営方針の決定につき支配的影響力を有すると認められる者、②上記①と認められる者が明らかでないときは、「生計を主宰している者」、

③生計主宰者以外の親族が弁護士、税理士等の自由職業者として生計主宰者とともに事業に従事している場合において、両者の収支が区分されており、かつ当該親族が生計主宰者に従属して従事していると認められない場合には、当該親族の収支に係る部分の事業主は当該親族と推定する、などがある。

つまり、基本的には、誰が事業の経営者かという基準で判断するが、これが明らかでないときは、誰が生計の主宰者か、で判断する。また、生計主宰者と事業従事者との間で従属性がない場合は、事業従事者を事業主と判断することとなる。¹⁰⁸ 上記所得税基本通達 12-5 によれば、親族間においても、事業主と従属関係がなく、区分経理されている場合は、一家族のなかでも、それぞれを事業主と

認めていいこととなる。この通達が存在するにもかかわらず、実際の裁判例では、個別の事情を勘案せず、とにかく事業主は一家に一人、という判断が多い。これについては、第3節で詳しく検討していく。

第3節 なぜ生計の中核にある者一人に所得を帰属させるのか

生計を一にする親族間において、なぜ一人に所得を帰属させなければならないのか、複数の事業主体の存在は認められないのか、問題提起をしてみたい。家族間で共同して事業を営んでいる場合に、生計主宰者一人のみに所得を帰属させる根拠は見当たらず、事業の性格、種類、規模などに応じて複数の者に所得が帰属するケースを考えてもよいのではないか。

所得税法は個人単位課税を原則としている。そして恣意的な所得分散を防止する目的で、例外的に所得税法56条で世帯単位課税を規定している。所得税法56条はあくまでも例外規定のはずであるが、所得の人的帰属や基本通達においても、影響力を持っているように思われる。¹⁰⁹ 生計を一にする親族間で事業を営んでいる場合には、生計の主宰者一人のみに所得を帰属させ、親族に対価を支払うという図式が一般的である。家族間で複数の事業主体の存在は認められないのが現状である。

以上のように、現行の租税実務上は、①通達の段階で生計要件を加重しており、②生計を一にする親族間における事業については、世帯単位の考えに基づき、生計の主宰者一人のみに所得を帰属させ、親族の共同事業性を排除している。¹¹⁰

租税実務は、夫婦や親子で事業を行う場合においては、基本的にはその共同事業性を認めていない。したがって、それぞれが独立した事業主として申告することは、認められていないのが現状である。本章の第2節でも触れたが、所得税基本通達12-5は、事業所得の帰属すべき事業主は、基本的には、当該「事業の経営方針の決定につき、支配的影響力を有すると認められる者」は誰か、当該経営主体が明らかでないときは、「生計を主宰している者」は誰か、によって決定すべきだとしている。要するに、親族で事業を行う場合においては、基本的には、いずれか一人が事業主であって、他の者は、事業主とはなり得ないということになる。過去の裁判例でも実際にこのような判断がなされている。以下、東京高裁で平成3年に出了された判例を紹介する。

父親は従来から単独で歯科医院を経営していたところ、息子が新たに歯科医と

なり、開業届を出したうえで、親子で協力して一の事業を営んでいた。この場合において、「ある事業による収入は、その経営主体であるものに帰したものと解すべきであり、従来、父親が単独で経営していた事業に新たにその子が加わった場合においては、特段の事情がない限り、父親が経営主体で子は単なる従業員としてその支配のもとに入ったものと解するのが相当であって、父親と子の診療方法および患者が別であり、いずれの診療による収入か区別することが可能であるとしても、父親が医院の経営主体である以上、その経営による収入は、すべて父親に帰するものというべきである、・・」と判示されている。¹¹¹

この判例のように親族間における共同事業性はなぜ否定されるのか疑問である。特に、医師、歯科医師などの専門性と独立性を要する事業につき、親族であるというだけで、共同事業性を否定する根拠はどこにあるのだろうか。¹¹²

実質所得者課税の原則の意味するところは必ずしも明確ではない。加えて、この規定が個人単位課税の例外を定めた規定であるということが出来るかどうかは定かではない。一方、所得税基本通達 12-5 では、「生計主宰者以外の親族が自由職業者として生計主宰者とともに事業に従事している場合において、両者の収支が区分されており、かつ当該親族が生計主宰者に従属して従事していると認められない場合には、当該親族の収支に係る部分の事業主は当該親族と推定する。」とも規定している。上記判例の場合、この通達の解釈によれば、父親と子それぞれが事業主と認められるべきである。しかし、このような通達が存在するにもかかわらず、親族であるというだけで、共同事業性は否定され続けてきたようである。明確な根拠がないにもかかわらず、なぜこのような判断がなされてきたのか。推測であるが、これには所得税法 56 条の存在が関係しているのではないかと考える。所得税法 56 条は例外規定として世帯単位課税を規定しているが、それが例外規定だという認識は一般的に希薄で、親族で事業を営んでいる場合は、とにかく一人に所得を帰属させ、家族従業員にそれを分配する、という図式が定着している。

自己の危険と計算に基づいて事業が行われるなど、事業とすることが出来る範囲において、夫と妻、親と子の共同事業とみるべき場合を考えることが可能である。¹¹³このような場合においては、「生計を主宰している者」を推定するのではなく、具体的な事実の認定のうえで端的に共同事業性を認めるべきである。生計を主宰するかどうかは、所得を稼得する場面とは何ら直接の関係を持たないからである。

第4節 「生計を一にする」という帰属の判定基準

はじめに

事業主の判定をする際、親族であっても、生計を一にしていない場合には、他の一般的な場合と同様に扱われる。事業所得の人的帰属を判断する際に、なぜ生計を一にするか否かで判断基準が変わるのか、問題提起をしてみたい。

第1項 肯定説

生計を一にする親族間において事業を営む主体は、世帯に属する個人個人ではなく、世帯自身である。¹¹⁴所得税法56条においても生計を一にする親族が協力して事業を営む場合、事業から対価を受ける親族は、独立した稼得の単位とはされず、世帯を単位とした所得計算を行っている。

第2項 否定説

筆者は上記1の説には反対である。今まさに所得税法56条自体の存在意義が議論されている状況である。所得税法56条によって、世帯単位課税を行っている現行を持ち出しても説得力はない。所得は誰に帰属するのか考えた場合、事業に従事している者が家族関係にあるのか、また生計を一にしているのか、その者が家族のなかでどんな地位にあるのか、ということには全く関係がない。生計主宰者を事業主と判断する根拠は、いったいどこにあるのか疑問である。

おわりに

課税所得の金額の計算において、事業上の経費と家事上の経費は最も厳格に区別されるべきものである。「生計を一にする」という要件を用いているのは、所得税法56条、57条を除いて、すべて所得控除の規定である。家事費は各種所得の金額の計算上、完全に排除され、次の所得控除の段階において家事費控除の要件として「生計を一にする」が用いられる。¹¹⁵したがって、所得控除の要件に「生計を一にする」が用いられることには疑問はない。しかし、所得税法56条、

所得税法 57 条にこの要件が用いられる根拠はどこにあるのだろうか。

所得の帰属を判定する際、なぜ、「生計を一にするか否か」を特別に判断基準としているのか。所得税法 12 条には、生計を一にする親族を特別に取り扱うという定めは全く存在しない。一方、所得税法 56 条は、明文をもって、「生計を一にするか否か」によって、課税関係を規律している。所得税法 56 条が阻止しようとしているのは、家族間の恣意的な、正当でない所得の分割である。事業から対価を支払う行為と生計を一にするという要件は所得の帰属を判定する際、同じ土俵で判断する基準ではない。前述したように、所得税法 12 条では、生計要件は明文に存在しない。また所得税法 56 条は、恣意的な所得分散の場合に限り、適用される規定である。

課税の計算または判断において、生計要件がなぜ必要かを問わなければならない。¹¹⁶

第 5 節 小括

所得を稼得することと、従事者が親族関係にあるということは、直接関係がなく、事業を共同で営んでいる場合、従事者が親族関係にあるか、生計を一にしているか、という観点から、所得の帰属を判定すべきではない。事業規模が小さいからといって、個々の親族の事業者性を否定すべきではない。¹¹⁷ 所得税法 56 条の存在により、明文に規定がないにもかかわらず、家族で事業を営んでいる場合の様々な判断が、「生計を一」「親族」という基準によってなされている実情があるようである。このように、所得の帰属という側面からも所得税法 56 条の存在理由を検討する時期に来ていると思われる。

第5章 所得税法56条の現在的意義

第1節 立法趣旨からの検討

所得税法56条は、「わが国の個人事業は、基本的に事業主（世帯主）の支配的影響力のもとにあり、個々の家族による労務提供、財産の提供などは、対価関係という事実がないか、たとえ対価関係という事実がある場合でも、その対価は恣意的に定められる可能性が大きい。」という基本認識の上に立つものということができる。

少なくとも所得税法56条の立法当初は、①戦後、「家」制度が民法上は廃止されたとはいえ、わが国の個人事業は、なお事業主（世帯主）による事実上の支配関係を残しており、②世帯ぐるみで合理的な対価関係によることなく営まれていたという社会的現実を直視して立法されたものと思われる。この規定が妥当する社会的基礎をもつ限りにおいて、所得税法56条の存在は認められる。しかし問題は、①このような社会的基盤が失われた場合、②事業主と他の親族間において事業上の支配従属関係が見出せない場合、あるいは、③もともと事業主に帰属すべき事業所得を事業主が恣意的に家族間に分割する余地が、およそありえない場合にまで、なお形式的に所得税法56条の適用を強制すべきかどうかにある。

第2節 「生計を一にする」を判断基準とすることの意義

生計要件をどう理解するかは、所得税法56条の解釈において重要な問題である。生計要件には次のような二つの考え方が存在する。①消費生活における、居住者との親族との共同関係とする考え方、②消費生活において、居住者にその親族が依存または従属しているかどうか、を重視する考え方である。

所得税法56条においては、これらのうち後者、つまり、生計要件は基本的に居住者の経済力（所得）に親族が依存しているか否かを基準にして理解すべきである。例えば、親族が居住者に生活を依存していないので、たとえ同居していても、生計要件を満たさない、と解する余地は事案によってはありうる。逆に、居住者とその親族とが消費生活において共同関係であることを理由に、生計を一にしていると判断され、それだけで当該親族が受ける対価のすべてが所得課税の範囲から除かれることがある。それぞれ経済的に自立した親族が、生活共同体を維

持するための費用を相互に拠出している場合において、専ら生活を共にするという理由のみを根拠に、その生活共同体に属する親族のそれぞれの所得に世帯単位課税を強制すべきではない。したがって、所得税法５６条の解釈において、生計要件を満たしているかどうかは、消費生活における居住者への依存関係を中心に判断すべきである。親族の消費生活が、居住者の経済力から独立しているか否かを問うことなく、生活の共同性、一体性のみを根拠に、直ちに所得税法５６条を適用することは、生計要件をいたずらに肥大させ、所得税法５６条の適用範囲を理由なく拡張するものであり相当ではない。消費生活上、相互に関係があることを好機として、課税の範囲を不当に拡大することのないように、特段の注意が払われるべきである。

生計要件は、所得税法５６条および所得税法５７条を除いては、所得控除の判定の際に用いられている。所得税の計算は、いくら所得を稼いだか、つまり、所得の稼得段階に着目して行われる。しかし、「生計を一にするか否か」という要件は、稼得した所得を消費する段階において用いられるものである。したがって、所得税法５６条の解釈において、生計要件を用いること自体に問題があるといえるのではないかな。さらに、この要件は、過去の裁判例などを見ても、所得税法５６条の解釈において、特に重視されている傾向が見受けられる。「生計を一にする」を判断基準としていること自体に対して議論が必要である。

第３節 対価の「事業性」による判断

所得税法５６条の適用の際に考慮すべきこととされる生計要件（生計を一にするか否か）と事業要件（親族が事業主の営む事業に従事したか否か）は、所得税法５６条の解釈を適用する際において比重がちがう。第２節でも述べたように、生計要件については、それを判断基準としていること自体に対して議論が必要である。したがって、これらの二つの要件のうち、事業要件の適用に比重を置いて解釈すべきである。所得税法５６条の解釈、適用に際しては、居住者がその親族に支払った対価が、居住者の事業との関連において、その事業に従事したことによって生じたのか、またそれは適正な必要経費とどういうかが問題となる。この対価性の判断が最も重要である。その際、居住者の事業について、当該親族がどれだけの独立性、自立性をもつか、親族による労務、報酬、役務等の提供の事実があるか、これらに対して支払った対価の額は適正か、などが問題となる。

対価の支払につき、居住者が事業に対する自らの支配的影響力を用いて、取引上の事実の基礎がないにもかかわらず対価なるものを支払ったなどの場合は、もともと居住者に属すべき事業所得等を恣意的に分割するものとして、所得税法56条を適用すべきである。所得税法56条は、居住者による恣意的な所得分割を抑止する規定である。したがって、そのような分割がおよそ考えられない事態についてまで、形式的な適用を予定するものとはいえない。親族の事業の独立性が明らかである場合は、事業要件を満たさないこととなる。また、親族が居住者から地代、利子等の支払を受ける場合でも、その親族の地代等の授受が居住者の事業から独立性があるかどうか、また、当該地代はもともと居住者に属すべきもので、それが形式的、名目的に親族に支払われたものにすぎないかどうか、の判断によっては、所得税法56条の適用が排斥される余地があると考えべきである。親族に対する対価の授受が居住者の事業から独立して行われている場合には、所得税法56条は適用されるべきではない。親族が居住者の事業からどれだけの独立性をもつかについての判断如何によっては、所得税法56条は空文化する可能性がある。

第4節 所得税法56条の現在の意義

第1項 立法論からの検討

法がその適用の社会的現実的基盤を失った場合においてもなお、法を形式的に適用することは、かえって弊害を生じることとなり、相当ではない。なお、立法論としては、もし家族関係において、いっそう個人主義化が進み、契約を基礎とした合理的な取引関係が一般的なものになるならば、所得税法56条の存在理由自体が問われてくることとなる。第3章で検討した東京地裁の判例においては、税理士である妻が現実に関税を提供しているかどうか、支払った税理士報酬の金額は適正か、などの点において問題がなければ、必要経費算入は認められるべきである。

今日では、居住者と生計を一にする配偶者その他の親族に対して給与を支払う場合については、所得税法57条が一定の手当てをし、基本的には個人単位課税に服することとなっている。他方で、現行の租税実務のもとでは、所得税法56条は、地代、家賃、利子、報酬などの形で親族が事業から対価の支払を受ける場合

には、必要経費算入は認められない。事業要件を満たしているのであれば、これらの対価についても必要経費への算入を認めるべきである。また、法人成り家族企業との税負担のバランスを考慮する面からも、そうすべきである。

親族間における対価の支払についての必要経費算入は、法人成り家族企業については限定なく認められ、個人事業者についても給与に関しては所得税法57条により認められている。つまり、地代、家賃、利子、報酬などの対価についてのみ、手当てがされないまま、所得税法56条が強制的に適用されているのである。「家族を基礎とする時代」から「個人を基礎とする時代」へと時代は変化してきている。50年以上も前に創設された所得税法56条は、創設当初は予想できなかった現代の社会に対応できなくなっているにもかかわらず、文言どおりの一義的な解釈のみで適用され続けている。

また、生計を一にすれば、居住者の営む事業からその親族が対価を受け取っても、これのすべてを各人の課税計算に反映させないというのも、個人の自立化の動きが強まる中では、余りにも家族主義的で、時代遅れだとの批判も聞かれる。生計要件が漠然としすぎて、必要以上に世帯ぐるみの課税関係に納税者を置こうとする傾向にあることも反省されるべきではないか。また、前述したが、所得税の計算は、いくら所得を稼いだか、つまり、所得の稼得段階に着目して行われる。しかし、「生計を一にするか否か」という要件は、稼得した所得を消費する段階において用いられるものである。したがって、所得税法56条の解釈において、生計要件を用いること自体に問題があるといえる。

個人単位主義を徹底することを基本として、所得税法56条の存在理由を改めて問うべき時期に来ている。引き続き所得税法56条を存続させるのであれば、その存在理由と適用範囲は相当に限定されるべきものである。

第2項 解釈論からの検討

また、所得税法56条の解釈論においても、その趣旨、目的に関し、適切な考慮が必要となる。居住者とその親族との間において、消費生活で共同関係または依存関係があるということと、親族が居住者の事業から対価を得るということとの関係をどのように整序し、解釈において順序づけるかは特に重要である。居住者と親族がそれぞれ独立した事業主である場合、また、居住者にもともと属すべき所得が親族間に恣意的に分割されるなどの事情が全くない場合にまで、消費生

活における共同性を過剰に強調することによって、所得税法 56 条を画一的に適用することは、法の趣旨、目的を逸脱した結果を招くことになりかねない。

所得税法 56 条は、個人単位主義の例外を定めるものであって、その例外の妥当する範囲については、法解釈においても厳格かつ慎重な判断が求められる。

おわりに

立法趣旨は、租税法の解釈・適用を厳格に制約する。租税法の適正な解釈・適用は、立法目的との関係性の中で構築される。

木村弘之亮教授は、仮に納税者の親族から資産を賃貸借した場合であっても、「その賃貸借契約の存在、契約の実施、賃借料の相当性および賃借料の現実の支払いが立証されるかぎり、所得税法56条の規定は本来なら適用されるべきではないだろう。なぜなら、所得税法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または偽装行為の防止を目的としているかぎりにおいて、正当化されるのであって、その目的を逸脱して、個人の尊厳を基礎に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。」¹¹⁸として、所得税法56条がその立法目的との対応において適用されるのであれば、その適用は正当化されないと明言されている。この見解は、所得税法56条が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ことを確認されたものである。

所得税法56条は、個人単位主義の適用が困難または相当でない対象や範囲を限定しようというものであって、所得税法56条を形式的に適用し、合理的な根拠もなく、個人単位主義の原則それ自体を一律に否定することまでを意図したものではない。¹¹⁹ 所得税法56条は、半世紀も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を有している。個人の尊厳や個人主義が価値観の中心にすえられている現代の社会に、廃止されても当然といえる規定である。¹²⁰ 所得税法56条が廃止されないとすれば、租税回避行為の阻止という立法目的を厳格に踏まえた法解釈により、同規定の弊害、すなわち個人の尊厳という憲法上の要請を基礎にした個人単位課税の侵害を最小限度に留める努力が法解釈によりなされるべきである。

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されるといった立法的措置により是正されるべきである。社会の現状と乖離した法が存在すると、その法を巡る利害関係者の対立を招く。もし立法的措置による対応がなされなければ、当該法規定の立法趣旨を十分に踏まえた適正な法解釈により対応することが必要不可欠となってくる。

納税者の権利を十分に保護することにより、国家の課税権の行使、国民である納税者の理解と協力を得るといった思考は、先進諸国間においてひとつの潮流となってきたようである。ところがわが国の場合には、この潮流を敢えて無視しているかのように思えるほどに、国家は納税者の権利保護思考について鈍感であり続けてきたように思える。¹²¹租税法は納税者のために存在する。所得税法56条が制定された当時も、納税者間で税負担に不均衡が生じないように、納税者すべてが納得して納税できるように、という思いで、所得税法56条は作られたはずである。それから50年以上経った今、その当時のままの所得税法56条を適用することが、今の納税者にとって、どんな意義があるのか、またどんな問題があるのか、検討すべきである。所得税法56条の制定以来、所得税法56条の適用の有無について多くの裁判が繰り返されてきた。これは、納税者側と課税庁側において、所得税法56条の解釈に相違があることを証明するものである。あくまでも納税者の立場に立った判断、解釈を望みたい。また、納税者側の私達も所得税法56条の解釈について、よりいっそうの理解を深められるよう努めたい。

国民の生活があつて税があるのであり、税のために生活があるのではない。国民の生活の有り様が変われば、税もそれに応じた対応をすべきであり、ましてや立法趣旨を超えて時代の流れを無視するような有り方は改められるべきである。

【注記事項】

- ¹ 木島裕子「生計を一にする妻に支払った税理士報酬」『税経通信』58巻13号 2003 201頁, 208頁～209頁
- ² 吉良実『所得課税法の論点』中央経済社 1984 13頁
- ³ 村井正『租税法と私法』大蔵省印刷局 1982 375頁
- ⁴ 民法762条1項「夫婦の一方が婚姻前から有する財産及び婚姻中自己の名で得た財産は、その特有財産とする。」
- ⁵ 憲法24条1項「婚姻は、両性の合意のみに基づいて成立し、夫婦が同等の権利を有することを基本として、相互の協力により、維持されなければならない。」
- ⁶ 最高裁昭和36年9月6日判決 所得税審査決定取消事件 最高裁民事判例集15巻8号 2,047頁
- ⁷ 金子宏「所得税における課税単位の研究」『公法の理論(中巻)』有斐閣 1977 706頁～707頁
- ⁸ 遠藤みち「日本の裁判例にみる夫婦財産制と租税法」『家族と税制』弘文堂 1998 202頁
- ⁹ 吉良実「課税単位一二分二乗方式」『租税判例百選(第三版)』有斐閣 1992 41頁
- ¹⁰ 村井・前掲書(注3) 376頁
- ¹¹ 注解所得税法研究会『注解所得税法』大蔵財務協会 2001 57～58頁
- ¹² 注解所得税法研究会・前掲書(注11) 58頁
- ¹³ 小石侑子「イギリスにおける夫婦への課税」『家族と税制』弘文堂 1998 77頁
- ¹⁴ 注解所得税法研究会・前掲書(注11) 58～59頁
- ¹⁵ 山田美枝子「家族の多様化とフランス個人所得税」『家族と税制』弘文堂 1998 94頁
- ¹⁶ 注解所得税法研究会・前掲書(注11) 59頁
- ¹⁷ 松浦千誉「イタリア個人所得税法と家族」『家族と税制』弘文堂 1998 120頁, 123頁～124頁, 139頁
- ¹⁸ 金子・前掲書(注7) 723～725頁
- ¹⁹ 藤田晴『所得税の基礎理論』中央経済社 1992 42頁～43頁
- ²⁰ 田中治「課税単位の見直しの論点と課題」『税経通信』53巻10号 1998 26頁～27頁
- ²¹ 金子宏『租税法(第9版)』弘文堂 2003 187頁
- ²² 金子宏『課税単位及び譲渡所得の研究』有斐閣 1996 47頁～48頁
- ²³ 村井・前掲書(注3) 397頁
- ²⁴ 藤田・前掲書(注19) 59頁
- ²⁵ 所得税法2条1項33号, 34号
- ²⁶ 塩崎潤「『妻の座』を認めた配偶者控除」『税と社会』創刊号 検書房 42頁
- ²⁷ 1961年4月税制調査会第一次答申は、「専従者控除を拡充する場合、給与所得者との負担のバランスが問題になる。」としている。
- ²⁸ 遠藤みち「配偶者控除を考える」『税経通信』52巻8号 1997 52頁
- ²⁹ 遠藤みち「配偶者控除を考える(2)」『税経通信』52巻10号 1997 55頁
- ³⁰ 田中・前掲書(注20) 29頁
- ³¹ 金子宏「ボリス・ビトカーの課税単位論」『公法の課題 田中二郎先生追悼論文集』有斐閣 1985 179頁, 181頁～182頁, 184頁～185頁

- 32 シャウブ勧告全文 日本経済新聞社 1949 第1編第4章E節一部抜粋
- 33 齋藤信雄「親族が事業から受ける対価についての一考察」『税務大学校論叢30』税務大学校 1987 262頁～263頁, 266頁～268頁
- 34 東京地裁平成2年11月28日判決 所得税更正処分等取消請求事件 税務訴訟資料181号 417頁, 422頁
- 35 黒川功「戦後家族における身分関係の変化と親族間の「合算課税制度」(三)」『日本法学』61巻1号 152頁
- 36 齋藤・前掲書(注33) 284頁
- 37 齋藤・前掲書(注33) 284頁～285頁
- 38 齋藤・前掲書(注33) 285頁～286頁
- 39 齋藤・前掲書(注33) 286頁
- 40 松浦・前掲書(注17) 128頁～129頁
- 41 東京地裁平成15年7月16日判決 不当利得返還請求事件 判例集未登載
- 42 東京高裁平成3年5月22日判決 税務訴訟資料183号 799頁
「特許事務所を営む夫が妻の建物を事務所として賃借し、これに家賃を支払った場合に所得税法56条を適用した事例」
- 43 三木義一・市木雅之「専門家たる妻への報酬支払と所得税法56条」『税経通信』58巻13号 2003 216頁
- 44 木島・前掲書(注1) 207頁
- 45 朝倉洋子「生計を一にする妻に支払った税理士報酬の必要経費性」『T&Amaster』38号 2003 23頁
- 46 朝倉洋子「夫が妻に支払った税理士報酬の額は必要経費に算入されないとした事例」『税務事例』34巻4号 2002 27頁
- 47 朝倉・前掲書(注45) 19頁
- 48 水野忠恒『租税法』有斐閣 2003 233頁
- 49 水野勝『租税法』有斐閣 1993 191頁
- 50 昭和57年3月24日 非公開裁決
- 51 昭和62年12月25日裁決 裁決事例集62号 27頁
- 52 大阪高裁昭和63年3月31日判決 税務訴訟資料163号 1,112頁
- 53 注解所得税法研究会編『三訂版注解所得税法』大蔵財務協会 2001 796頁
- 54 山本守之『税務形式基準と事実認定(第3版)』中央経済社 2000 200頁
- 55 金子・前掲書(注21) 246頁
- 56 増田英敏「税理士の妻への税理士報酬支払と所得税法56条適用の可否」『税務事例』35巻12号 2003 6頁
- 57 木村弘之亮「配偶者間における雇用関係の租税法上の承認」『家族と税制』弘文堂 1998 146頁
- 58 増田英敏「妻への税理士報酬支払と所得税法56条の適用範囲」『税務事例』36巻9号 2004 7頁
- 59 中村芳一「生計を一にするか否かの区分基準について」『税務弘報』46巻8号 1998 163頁
- 60 山本守之『検証・税法上の不確定概念』中央経済社 2001 201頁
- 61 緑川清弘「生計を一にするの意義について」『国税速報』1977
- 62 中村・前掲書(注59) 171～172頁
- 63 東京高裁昭和34年10月27日判決 源泉徴収所得税等決定取消請求控訴事件
- 64 富永賢一「生計を一にするか否かの区分基準について」『税務事例』29巻12号 1997 53頁

- 65 山本・前掲書（注60）203頁
- 66 例として千葉税経新人会「生計を一にするとは何か」『税経新報』383号
- 67 法律の根拠に基づくことなしには、国家は租税を賦課・徴収することはできず、国民は租税の納付を要求されることはない。
- 68 課税要件と賦課・徴収手続の内容は明確に定められなければならない。
- 69 増田・前掲書（注56）9頁
- 70 占部裕典・喜多綾子「親族が事業から受ける対価～所得税法56条の射程距離」『税経通信』56巻15号 2001 220頁～221頁
- 71 金子・前掲書（注21）118頁
- 72 北野弘久『納税者の権利』岩波新書 2003 13頁
- 73 山田二郎『税法講義（第2版）』信山社出版 2001 20頁
- 74 伊藤正巳『憲法（第3版）』弘文堂 1995 411頁
- 75 金子・前掲書（注21）77頁～78頁
- 76 北野・前掲書（注72）21頁
- 77 辻村みよ子『憲法』日本評論社 2000 521頁
- 78 北野・前掲書（注72）21頁～23頁
- 79 増田英敏『租税憲法学』成文堂 2002 30頁～32頁
- 80 平石雄一郎「『租税回避行為否認』の法理の沿革について」『金沢学院大学紀要』金沢学院大学 2004 9頁
- 81 松沢智『新版租税実体法』中央経済社 2003 7頁～10頁
- 82 金子・前掲書（注21）128頁
- 83 平石・前掲書（注80）15～16頁
- 84 金子・前掲書（注21）244頁
- 85 水野・前掲書（注48）224頁～230頁
- 86 増田・前掲書（注56）8頁～9頁
- 87 金井恵美子「「生計一」親族間における対価の授受」『税理』47巻12号 2004 54頁
- 88 「配偶者の選択、財産権、相続、住居の選定、離婚並びに婚姻及び家族に関するその他の事項に関しては、法律は、個人の尊厳と両性の本質的平等に立脚して、制定されなければならない。」
- 89 国税不服審判所平成12年5月15日裁決 裁決事例集59号75頁
- 90 東京地裁平成15年6月27日判決 判例集未登載
- 91 金子・前掲書（注21）32頁～34頁
- 92 佐治俊夫「「藤山判決」では租税実務がもたない」『T&Amaster』29号 2003 34頁～35頁
- 93 佐治俊夫「私見 所得税法56条擁護論」『T&Amaster』39号 2003 24頁～25頁
- 94 最高裁昭和48年4月26日判決 税務訴訟資料69号1,377頁
- 95 「適用違憲」とは、“法令の規定が文面解釈上は合憲と判断できるにしてもそれを当該訴訟、事件に適用されるかぎりにおいて違憲であると裁判することである” 戸松秀典『憲法訴訟』有斐閣 1999 335頁
- 96 東京高裁平成16年6月9日判決 不当利得返還請求事件 判例集未登載
- 97 金井・前掲書（注87）52頁～53頁
- 98 増田・前掲書（注58）5頁～6頁
- 99 水野・前掲書（注49）191頁
- 100 増田・前掲書（注58）7頁
- 101 増田・前掲書（注58）6頁～7頁

-
- 102 増田・前掲書（注58）9頁
103 金井・前掲書（注87）53頁
104 吉良・前掲書（注2）169頁
105 田中治「事業所得の人的帰属」『税務事例研究』54巻 日本税務研究センター 2000 30頁
106 金子・前掲書（注21）168頁～169頁
107 水野忠恒「アメリカにおける中小企業課税」『日税研論集』4巻 1987 218頁
108 田中・前掲書（注105）31～33頁
109 例えば、所得税基本通達12-5は、生計を一にする親子で農業を営む場合について、親と子の双方が共に事業主になることは、およそ想定していない。
110 田中・前掲書（注105）40頁
111 東京高裁平成3年6月6日判決 課税処分取消請求控訴事件 税務訴訟資料183号864頁
112 田中・前掲書（注20）31頁
113 田中・前掲書（注20）31頁
114 臨時税制調査会答申 昭和31年12月 208頁
115 金井・前掲書（注87）53頁
116 田中治「親族が事業から受ける対価」『税務事例研究』77巻 日本税務研究センター 2004 27頁
117 田中・前掲書（注105）54頁
118 木村・前掲書（注57）146頁
119 田中・前掲書（注116）29頁
120 木村・前掲書（注57）146頁
121 増田英敏『納税者の権利保護の法理』 成文堂 1997 395頁

【参考文献】 50音順

〔書 籍〕

- 飯野靖四 「税制における男女の不平等」『女性と社会保障』社会保障研究所
1993 年
- 伊藤正巳 『憲法（第3版）』弘文堂 1995 年
- 遠藤みち 「日本の裁判例にみる夫婦財産制と租税法」『家族と税制』弘文堂
1998 年
- 大沢真知子 『経済変化と女子労働』日本経済評論社 1995 年
- 金子 宏 「所得税における課税単位の研究」『公法の理論(中巻)』有斐閣
1977 年
- 金子 宏 『租税法（第9版）』弘文堂 2003 年
- 金子 宏 『課税単位及び譲渡所得の研究』有斐閣 1996 年
- 金子 宏 「ボーリス・ビトカーの課税単位論」『公法の課題 田中二郎先生追悼
論文集』有斐閣 1985 年
- 金子 宏 『所得概念の研究』有斐閣 1995 年
- 北野弘久 『税法学原論 第5版』青林書院 2003 年
- 北野弘久 『納税者の権利』岩波新書 2003 年
- 木村弘之亮 「配偶者間における雇用関係の租税法上の承認」『家族と税制』弘文堂
1998 年
- 吉良 実 『所得課税法の論点』中央経済社 1984 年
- 小石侑子 「イギリスにおける夫婦への課税」『家族と税制』弘文堂 1998 年
- 斎藤 明 『税法学の基礎理論』中央経済社 1999 年
- 佐藤孝一 『最近の税務訴訟Ⅲ』大蔵財務協会 2002 年
- 注解所得税法研究会 『注解所得税法』大蔵財務協会 2001 年
- 注解所得税法研究会 『三訂版注解所得税法』大蔵財務協会 2001 年
- 辻村みよ子 『憲法』日本評論社 2000 年

-
- 戸松秀典 『憲法訴訟』 有斐閣 1999 年
- 一杉 直 『所得税法の解釈と実務』 大蔵財務協会 1996 年
- 藤田 晴 『所得税の基礎理論』 中央経済社 1992 年
- 増田英敏 『租税憲法学』 成文堂 2002 年
- 増田英敏 『納税者の権利保護の法理』 成文堂 1997 年
- 松浦千誉 「イタリア個人所得税法と家族」『家族と税制』 弘文堂 1998 年
- 松沢 智 『新版租税実体法』 中央経済社 2003 年
- 水野忠恒 『租税法』 有斐閣 2003 年
- 水野 勝 『租税法』 有斐閣 1993 年
- 村井 正 『租税法と私法』 大蔵省印刷局 1982 年
- 村井 正 『租税法－理論と政策－』 青林書院 1987 年
- 山田二郎 『税法講義（第2版）』 信山社出版 2001 年
- 山田美枝子 「家族の多様化とフランス個人所得税」『家族と税制』 弘文堂
1998 年
- 山本守之 『税務形式基準と事実認定（第3版）』 中央経済社 2000 年
- 山本守之 『検証・税法上の不確定概念』 中央経済社 2001 年

〔雑誌等〕

- 朝倉洋子 「生計を一にする妻に支払った税理士報酬の必要経費性」
『T&Amaster』38号 2003年
- 朝倉洋子 「夫が妻に支払った税理士報酬の額は必要経費に算入されないとした事例」『税務事例』34巻4号 2002年
- 岩崎政明 「夫婦間の契約と所得帰属」『税務事例研究』4巻 日本税務研究センター 1989年
- 碓井光明 「共同事業と所得税の課税」『税理』25巻6号 1982年
- 碓井光明 「収益の帰属者の判定」『税務事例』7巻12号 1975年
- 占部裕典・喜多綾子 「親族が事業から受ける対価～所得税法56条の射程距離」
『税経通信』56巻15号 2001年
- 遠藤みち 「配偶者控除を考える」『税経通信』52巻8号 1997年
- 遠藤みち 「配偶者控除を考える(2)」『税経通信』52巻10号 1997年
- 大野重國 「妻への報酬」『税理』46巻13号 2003年
- 落合恵美子 「「個人を単位とする社会」と「親子関係の双系化」」
『ジュリスト No. 1059』 1995年
- 金井恵美子 「「生計一」親族間における対価の授受」『税理』47巻12号
2004年
- 金子 宏 「租税法における所得概念の構成(一)」『法学協会雑誌』83巻
1966年
- 金子 宏 「家族労働の対価」『税務事例』10巻1号 1978年
- 木島裕子 「生計を一にする妻に支払った税理士報酬」『税経通信』58巻13号
2003年
- 木村弘之亮 「租税法における法適用」『税経通信』52巻11号 1997年
- 木村弘之亮 「所得税」『税経通信』53巻2号 1998年
- 吉良 実 「課税単位一二分二乗方式」『租税判例百選(第三版)』有斐閣
1992年
- 久乗 哲 「所得税法56条の「従事したことその他の事由」の解釈」
『J T R I 税研 114』2004年

-
- 黒川 功 「戦後家族における身分関係の変化と親族間の「合算課税制度」(三)」
『日本法学』61 巻 1 号
- 齋藤信雄 「親族が事業から受ける対価についての一考察」『税務大学校論叢 3
0』税務大学校 1987 年
- 佐治俊夫 「「藤山判決」では租税実務がもたない」『T&Amaster』29 号
2003 年
- 佐治俊夫 「私見 所得税法 5 6 条擁護論」『T&Amaster』39 号 2003 年
- 塩崎 潤 「『妻の座』を認めた配偶者控除」『税と社会』創刊号 検書房
- 品川芳宣 「所得税法 5 6 条の解釈変更と無効事由」『J T R I 税研 113』
2004 年
- シャウブ勧告全文 日本経済新聞社 1949 年
- 首藤重幸 「青色申告制度の目的と沿革」「帳簿書類」『日税研論集』20 巻
1992 年
- 高橋昭典 「申告所得税の半世紀」『税経通信』5 8 巻 1 4 号 2003 年
- 田島信威 『最新法令用語の基礎知識』ぎょうせい 2002 年
- 田中 治 「課税単位の見直しの論点と課題」『税経通信』53 巻 10 号 1998 年
- 田中 治 「事業所得の人的帰属」『税務事例研究』54 巻 日本税務研究センタ
ー 2000 年
- 田中 治 「親族が事業から受ける対価」『税務事例研究』77 巻 日本税務研究
センター 2004 年
- 田中 治 「扶養控除等の法的性格とその適用の可否」『税務事例研究』23 巻
日本税務研究センター 1995 年
- 千葉税経新人会 「生計を一にするとは何か」『税経新報』383 号
- 富永賢一 「生計を一にするか否かの区分基準について」『税務事例』29 巻 12
号 1997 年
- 中里 実 「家庭と租税制度」『ジュリスト No. 1059』1995 年
- 中村芳一 「生計を一にするか否かの区分基準について」『税務弘報』46 巻 8 号
1998 年
- 林 修三 『法令用語の常識』日本評論社 1975 年

-
- 平石雄一郎 「『租税回避行為否認』の法理の沿革について」『金沢学院大学紀要』
金沢学院大学 2004 年
- 平石雄一郎 「納税者の権利保護と国税不服審査制度」『日税研論集』19 巻
1992 年
- 古谷文子 「生計を一にする親族に対する対価の支払い」『守之会論文集』守之会
2002 年
- 前田正道 『ワークブック法制執務』ぎょうせい 1983 年
- 増田英敏 「税理士の妻への税理士報酬支払と所得税法 5 6 条適用の可否」『税務
事例』35 巻 12 号 2003 年
- 増田英敏 「妻への税理士報酬支払と所得税法 5 6 条の適用範囲」『税務事例』
36 巻 9 号 2004 年
- 三木義一・市木雅之 「専門家たる妻への報酬支払と所得税法 5 6 条」『税経通信』
58 巻 13 号 2003 年
- 三木義一 「生計を一にする親族間の対価の支払と所得税法 5 6 条」『税理』46 巻
14 号 2003 年
- 三木義一 「判決の緒＝税理士“春香”の事件簿 妻が弁護士の場合と税理士の
場合」『J T R I 税研 111』 2003 年
- 水野忠恒 「アメリカにおける中小企業課税」『日税研論集』4 巻 1987 年
- 緑川清弘 「生計を一にするの意義について」『国税速報』1977 年