

論 文 題 目

「生計を一にする親族」への対価支払の必要経費算入の可否

— 所得税法 56 条を中心に —

熊本学園大学大学院 経営学研究科

氏名 並川 奈甫美

「生計を一にする親族」への支払対価の必要経費算入の可否
～所得税法 56 条を中心に～

所得税法 56 条は、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を定めている。この規定は、昭和 25 年のシャープ勧告を受けた税制改正により、個人単位を導入した際に個人単位課税の特例として規定されたもので、家族間の意図的な税負担の軽減を防止するために設けられた規定である。その背景には当時のわが国における個人事業が、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なかったことがあげられる。このような場合、親族間の対価の支払は所得の分割と考えるのは相当である。

しかし、この規定の制定から今日まで約 50 年余りが経過し、家族の有り様や労働の態様、個人事業の形態にも変化が生じている。たとえば、居住者と親族がそれぞれ独立した事業を営んでいる場合に、純粹にその事業に対する対価の支払についてまでこの規定は適用されるべきなのであろうか。しかし、当初法はこのような場合は予定していなかった可能性もある。問題は、事業主が所得を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、なおも形式的に所得税法 56 条の適用を強制すべきかどうかである。

本論文では、所得税法 56 条の射程を判断するべく、第一章で問題提起としていくつか判例を掲げ、従来の判決の所得税法 56 条の解釈と東京地裁平成 15 年 7 月 16 日判決における同法の解釈を比較検討する。第二章では、従来の判断基準であった「生計を一にする」ことについて考察を加え、同時に画期的な所得税法 56 条の解釈を打ち出した東京地裁判決の「事業に従事したことその他の事由」の解釈を研究した。

また、東京地裁判決では、所得税法 56 条の解釈に当たって、立法趣旨に立ち返り検討していたため、第三章で、所得税法 56 条の立法当初の目的や改正経緯を追うことにより、同条の本来の存在意義を究明した。その結果、所得税法 56 条のみでの解釈には限界があると判明したので、それを補完するために所得の帰属について規定している所得税法 12 条の通達 12-5（親族間における事業主の判定）で独立した事業を営む親族の所得の帰属について定めているので、これを所得税法 56 条の解釈に援用することで、東京地裁平成 15 年 7 月 16 日の判例での親族間の対価の支払の必要経費への算入の可能性を試みた。

ケーススタディを伴う研究を進めた結果、所得税法基本通達 12-5 は、規定の前提が 2 通り考えられ、この前提次第で必要経費に算入できるか否かが決せられることとなった。所得税基本通達 12-5 の規定の前提が広義であれば、つまり親族間の取引が行われることも前提となっていればその所得は親族に帰属することとなり、事業主もその支払対価を必要経費に算入できることとなる。しかし、その前提が狭義であれば、つまり親族間の取引が行われることが前提となっていなければ親族間の取引は所得税法 56 条に

より一律にその損金算入が否定されるのである。

所得税法 56 条の立法当初は、親族が独立して事業を行うことは前提とされていなかったし、従来の判例は親族が独立して事業を行っているという事例がなかった。そのため、「生計を一にする親族」との間での取引は一律に必要な経費に算入されないこととなっていた。立法当初とは個人事業の形態が変化してきている今日、従来の裁判例を単に踏襲し、その判断が社会通念と乖離していることに裁判所が異を唱えないとすれば、司法権の衰退をもたらす。

また、これまでの判例には、同通達で所得は親族に帰属すると認めながら、所得税法 56 条を適用することによりその必要経費性が否定されることとなっていたものがある。所得の帰属は親族であることを認めながら、事業主の必要経費には算入できないというのは、理論上の整合性に欠ける。

本論文は、現在の社会情勢に適合するような法律の柔軟な解釈が司法の場で行われることを願うものである。

【目 次】

はじめに	1
第一章 所得税法 56 条の取扱い	3
第 1 節 従来判決	3
第 2 節 判例に基づく研究と問題提起	6
(1) 事実の概要	6
(2) 裁判所の判断	7
第 3 節 社会情勢の変化	8
第二章 所得税法 56 条の解釈における論議	11
第 1 節 「生計を一にする」ことの意義	11
(1) 用語の意義	11
(2) 従来解釈	12
(3) 宮岡事件における検討	12
第 2 節 「従事したことその他の事由」の意義	15
(1) 宮岡事件第一審判決	15
(2) 宮岡事件控訴審判決	17
(3) 小括	18
第 3 節 所得税法 57 条との関係	20
第三章 世帯単位課税の特例と実質所得者課税	24
第 1 節 世帯単位課税の特例としての所得税法 56 条	24
(1) 旧所得税法 11 条の 2	24
(2) 旧所得税法 11 条の 2 の改正経緯	25
(3) 所得税法 56 条	27
第 2 節 実質所得者課税の原則との関係	29
(1) 親族間取引と所得税法 12 条	29
(2) 所得税基本通達 12-5	32
第 3 節 小括	37
おわりに	39
《参考文献》	41

はじめに

所得税法 56 条は、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を定めている。簡単に説明すると、事業主と生計を一にする親族がその事業主の事業に従事したことその他の事由により事業から対価の支払を受けた場合には、その対価の支払はなかったものとされ、その代わりに、その対価を得るために親族において掛かった必要経費を、事業主の必要経費にするというものである。

この規定は、戦前の「家」制度とつながった世帯合算制度に対する批判から、昭和 25 年のシャープ勧告を受けた税制改正により、個人単位を導入した際に個人単位課税の特例として規定されたものである。個人単位課税を基本とする所得税において、夫婦や家族間でいわゆる所得の恣意的分散によって意図的に税負担を少なくしようとする行動を引き起こす可能性があるため、その家族間の意図的な税負担の軽減を防止するために設けられたのである。その背景には、当時のわが国における個人事業が、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なかったことがあげられる。このような場合、親族間の対価の支払は所得の分割と考えるのは相当である。

しかし、この規定の制定から今日まで約 50 年余りが経過し、家族の有り様や労働の態様、個人事業の形態にも変化が生じている。たとえば、居住者と親族がそれぞれ独立した事業を営んでいる場合に、純粹にその事業に対する対価の支払についてまでこの規定は適用されるべきなのか。しかし、当初法はこのような場合は予定していなかった可能性もある。問題は、事業主が所得を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、なおも形式的に所得税法 56 条の適用を強制すべきかどうかである。

この所得税法 56 条の解釈を巡っての争いは数多くあげられるが、従来の判決では事業主と親族が「生計を一に」しているかどうか争点となっており、「生計を一に」していると判断されれば、この所得税法 56 条が適用され、親族に支払う対価は必要経費に算入されないこととされていた。これらは、従来の判決における納税者と親族との関係が、親族が納税者の事業に従事していたケースばかりであったためである。近時、東京地裁でこの所得税法 56 条をめぐる、従来の所得税法 56 条の解釈を打ち破る判決がでた。そこでは今までの判断基準であった「生計を一に」しているか否かについて多少触れてはいるものの、それが決定的な判断基準となったわけではなく、「事業に従事」していたかどうかという、従来の判決では焦点とならなかった新たな判断基準を導入することによって、所得税法 56 条は適用されないと判断したのである。しかし、この控訴審判決及び上告審判決では、従来どおりの判断基準で居住者と親族が「生計を一に」しているため、所得税法 56 条の適用により、居住者の必要経費算入が認められないこととなった。

そこで、本論文では、所得税法 56 条の射程を判断するため、第一章で問題提起としていくつか判例を掲げ、従来の判決における所得税法 56 条の解釈と東京地裁平成 15 年 7 月 16 日判決における同法の解釈を比較検討する。第二章では、従来の判断基準であった「生計を一にする」ことについて考察を加え、同時に画期的な所得税法 56 条の解釈を打ち出した東京地裁判決の「事業に従事したことその他の事由」の解釈を研究したい。また、東京地裁判決では、所得税法 56 条の解釈に当たって、立法趣旨に立ち返り検討していたため、第三章で、所得税法 56 条の立法当初の目的や改正経緯を追うことにより、同条の本来の存在意義を究明する。その結果、所得税法 56 条のみでの解釈には限界があると判明したので、それを補完するために所得の帰属について規定している所得税法 12 条の通達 12-5（親族間における事業主の判定）で独立した事業を営む親族の所得の帰属について定めているので、これを所得税法 56 条の解釈に援用することで、東京地裁平成 15 年 7 月 16 日の判例での親族間の対価の支払の必要経費への算入の可能性を試みた。

この研究により、所得税法 56 条の新たな解釈を打ち出したいと考える。

第一章 所得税法 56 条の取扱い

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を受ける場合には、その対価に相当する金額は、その居住者の当該事業にかかる不動産所得の金額、事業所得の金額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、必要経費に算入する。この場合において、その親族が支払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。」と規定されている。

所得税法 56 条の適用を巡っては、従来から多くの判例¹が見受けられるが、従来の判例は「生計を一に」しているかどうか争点となっているものばかりであった²。

本章では、従来の判例における裁判所の判断を概観しながら、これらから得られる「生計を一に」することの意義および所得税法 56 条の適用範囲を検討するとともに、これまで通例的に採用されてきた解釈を打ち破った画期的な判例を一つ紹介する。

第 1 節 従来の判決

ここでは、所得税法 56 条の適用について争った判例(不服審判所判決を含む)をいくつか抽出し、裁判所の判断を観ていく。しかし、次に掲げるものはすべて「生計を一に」しているか否かが中心に判断されているものばかりである。「事業に従事したことその他の事由」について争った判例は見当たらないため、ここでは取上げることはできなかった。

¹ 名古屋地裁昭和 46 年 8 月 30 日判決(昭和 42 年(行ウ)第 36 号『TKC 税務判決(裁決)データベース』文献番号 21036810)、東京地裁平成 2 年 11 月 28 日判決(平成 2 年(行ウ)第 86 号『TKC 税務判決(裁決)データベース』文献番号 22004972)、東京高裁平成 3 年 5 月 22 日判決(平成 2 年(行コ)第 174 号『TKC 税務判決(裁決)データベース』文献番号 22005508)、徳島地裁平成 9 年 2 月 28 日判決(平成 6 年(行ウ)第 7 号『TKC 税務判決(裁決)データベース』文献番号 28040445)、高松高裁平成 10 年 2 月 26 日判決(平成 9 年(行コ)第 6 号『TKC 税務判決(裁決)データベース』文献番号 28050951)、最高裁平成 10 年 11 月 27 日判決(平成 10 年(行ツ)第 146 号『TKC 税務判決(裁決)データベース』文献番号 28061084)。

² 松山地裁昭和 49 年 1 月 21 日判決(昭和 41 年(行ウ)第 11 号『TKC 税務判決(裁決)データベース』文献番号 21045011)、大阪地裁昭和 49 年 12 月 10 日判決(昭和 39 年(行ウ)第 103 号『TKC 税務判決(裁決)データベース』文献番号 21048590)、最高裁昭和 51 年 3 月 18 日第一小法廷判決(昭和 48 年(行ツ)第 30 号『TKC 税務判決(裁決)データベース』文献番号 21053570)、国税不服審判所平成 5 年 12 月 17 日裁決(『TKC 税務判決(裁決)データベース』文献番号 26010856)など、ほか多数。

① 高松高裁平成 10 年 2 月 26 日判決³

「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、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が、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て生活を営んでいると認められる場合を除き、親族は納税者と生計を一にすると規定しているのは、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と考えられることから、両者間で日常の生活費における金銭面の区別が不明確である場合は、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される。本件において、X と養父母夫婦は、消費段階において同一の財布のもとで生活していると推認され、養父母夫婦は、所得税法 56 条所定の X と生計を一にする親族に該当するというべきである。

② 国税不服審判所平成 5 年 12 月 17 日裁決⁴

X らと妻の両親は、同一の家屋に居住していると認められ、又、家事上の必要経費についての実費の精算が行われているとする明らかな事実が認められないことから、X らと妻の両親が、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特段の事情は認められず、そうすると、Y が、X と妻の両親が生計を一にする親族に当たるとして、X の各年分の事業所得の計算上、必要経費の特例の規定により、妻の両親に支払った給与・賃金等の額、並びに実母に払った地代家賃を必要経費に算入しなかったことは相当である。

③ 最高裁昭和 51 年 3 月 18 日判決⁵

印刷業を営む X の長男及び次男に対して支払われた金員については、右兩名はいずれも当時期既に結婚して X と別居していた者であり、また X の事業が親子だけによる小規模な個人企業であることを考えると、毎月の支給金額および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、このことから直ちに、右の支給金員が X の事業に従事したことの対価であることを否定し、家族間の扶養の一態様として支給された生活費に過ぎないとみることは、社会通念に照らし当を得たものとはいいがたく、長男らは、毎月支給を受ける右金員のうちから自らの責任と計算でそれぞれの家賃や食費その他の日常の生活費を支出し、時に X から若干の援助を受けることがあったものの、基本的には独立の世帯としての生計を営んでいたことが窺われるのであり、生計の源泉が専ら X の事業にあったからといって、X と有無相扶けて日常生活の

³ 平成 9 年（行コ）第 6 号『TKC 税務判決（裁決）データベース』文献番号 60036768。

⁴ 『TKC 税務判決（裁決）データベース』文献番号 66011784。

⁵ 昭和 48 年（行ツ）第 30 号『TKC 税務判決（裁決）データベース』文献番号 60003035。

資を共通にして(下線筆者)⁶いるものと認めるに足りない。

④ 大阪地裁昭和 49 年 12 月 10 日判決⁷

旧所得税法(昭和 40 年 3 月 31 日法律 33 号施行前のもの)11 条の 2(親族等が事業に従事する場合の所得の計算及び専従者控除)第 1 項の「生計を一にする」というためには、納税義務者の親族等の生計が実質的に納税義務者の計算において営まれていることを要するのであり、もし親族等が、納税義務者の経営する事業に従事し、その提供した労働力にみあう賃金を支給され、その賃金によって独立の生計を営んでいる場合には、これに当らず、その支給された賃金は、同条 10 条(収入金額、必要経費等の計算)2 項により納税者の事業所得の計算上必要経費に算入できると解すべきところ、(1)長男は、X の事業に従事し、妻と共に X 方居宅南側の 6 畳間を専用して起居しているが、34 年 12 月 14 日、X から世帯を分離して住民登録をし、食事は X 夫婦とは別にし、その費用は X から支払を受けた賃金によって賄っており、光熱費も X との間において取り決めた自己の負担部分を賃金から支払っていたこと、(2)次男は、X の事業に従事し、妻と共に X 方北側の増築した部屋を専用して起居し、食事の点や、食費及び光熱費の支出に関しては、長男の場合と同様にしていたこと、(3)三男は、X の事業に従事し、X 方の敷地内に建てられた従業員の寮に起居し、他の住込みの従業員と同じく X の妻から賄の世話をしてもらい、X から支給された賃金から賄費を支払っていたこと、が認められ、これらの認定事実に照らせば、長男、次男、三男は、36 年当時、X から支給された賃金によって、自己の計算において独立の生計を営んでおり、X と生計を一にしていなかったと認めるのが相当であり、右 3 名に対する賃金は雇人費として必要経費に算入すべきである。

①の判例では、「生計を一に」しているかどうかを、「消費段階」において区別されるべきことを明示した。つまり、同一の家屋に起居している場合には、日常生活の糧を共通にしていると考えられるため、「消費段階」が同じであるというのである。この場合、「生計を一に」していないと判断させるためには、「明らかに互いに独立して生活を営ん

⁶ この文言は、旧通達(昭 26 所基通 50)にある。この通達は、複数の世帯が同居していた時代に作られた旧所得税法 8 条(控除対象配偶者等の定義、昭和 40 年の全文改正前のもの)についてのもので、その内容は次のとおりである。

【旧所得税基本通達 50】「生計を一にする」とは有無相扶けて日常生活の資を共通にしていることをいうのであるから、次の諸点に留意する。

一 公務員、会社員等が勤務の都合上妻子等と別居し、又は就学、療養中の子弟等と起居をともにしていないような場合においても、常に生活費、学費金、又は医療費等を送金して扶養しているときは、生計を一にするものとする。

二 同一の家屋に起居する親族であっても互いに相独立し、日常生活の資を共通にしていない場合は、生計を一にしないものとする。

その後、この規定は現行の【所得税基本通達 2-47】となっている(第二章注 2 参照)。

⁷ 昭和 39 年(行ウ)第 108 号『TKC 税務判決(裁決)データベース』文献番号 60005907。

でいると認め」られなければならない、そのためには、日常の生活費における区別がされなければならないと判断したものである。

②においても同様で、日常の生活費の区別を、家事上の必要経費の実費精算が必要であるとした。

③は別居しているため、日常の生活費は区分されている。問題となったのは、長男および次男の生活費が事業主からの給与のみで賄われており、時に事業主から若干の援助を受けていたことである。しかし、「生計を一に」していないと判断されたのは、①にいう「消費段階」が別であったためである。

④の場合は同一家屋内であるが、長男、次男及び三男が納税義務者とは独立した生計を営んでいると判断されたものである。

①から④の判例で分かるように、従来、問題とされてきたのは「生計を一に」しているかどうかであった。また、四つの判例でもう一つ見えてくるのが、親族が事業主と同じ事業を行っているということである。

第2節 判例に基づく研究と問題提起

第1節の従来の判例を踏まえたうえで、今度は事業主と親族が別の事業を行っている場合に、事業主から親族に対価が支払われた場合についてはどのように判断すればよいのか疑問が生じてくる。

次に掲げる判例はこの疑問に応えるべく、事業主である夫が弁護士、親族である妻が税理士という、それぞれが別の事業を行っており、夫から妻へ支払った対価を必要経費と認めるかどうかを争った判例（以下「宮岡事件」という。）である。

第一審：東京地方裁判所 平成15年7月16日判決 平成13年（行ウ）第423号

控訴審：東京高等裁判所 平成16年6月9日判決 平成15年（行コ）第209号

上告審：最高裁判所第三小法廷 平成16年11月2日判決 平成16年（行ツ）第23号

（1）事実の概要

原告であるXは、弁護士業を営む者であり、その妻（訴外Y）は税理士業を営んでいた。両者は平成6年4月以降独立した事務所を開設しており、それぞれの業務を営んでいた。Xにおいては訴外F弁護士とともに法律事務所を営んでいるところ、平成7年から平成9年までの間、訴外Yとの間で顧問税理士契約を締結し税理士報酬を支払った。その契約内容は、所得税等に関する税理士法2条第1項に定める業務のうち税務代理及び税務相談、原告の事業に係る税理士法2条第2項に定める会計業務についての顧問及び記帳代行業を委嘱内容とする顧問契約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Y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年に72万余円、平成8年に113万余円、平成9年に105万余円支払った。

原告Xはこれらの報酬を各年分の所得税の申告の際、弁護士報酬を受けるための必要経費に算入して申告したところ、被告（A税務署長）は、平成11年2月26日付けで、Xに対し、Xが訴外Yに対して支払った本件税理士報酬等は、所得税法56条に規定する「生計を一にする配偶者」に対して支払われたものであるから、必要経費に算入することができないとして、平成7年ないし平成9年分の各申告につき本件各更正処分をするとともに、各過少申告加算税賦課決定処分（以下「本件各賦課決定処分」といい、本件各更正処分と本件各賦課決定処分とをあわせて「本件各処分」という。）をした。これを受けて原告Xは、平成11年3月25日、被告Aに対し、本件各処分により新たに負担させられた税額（延滞税を含む。）を支払った。

そこで、原告Xは、それを不服として審査請求を行い、国税不服審判所長は、原告Xの所得についての必要経費を算定するに当たっては、原告Xと生計を一にする訴外Yが対価として得た収入のために要した費用の限度で、原告Xの所得についての必要経費に算入されるべきであるとして、平成7年分及び平成8年分の各所分につきその一部を、平成9年分の各処分につき、その全部を取り消す旨の裁決をした。しかし、これらの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、被告国に対し訴外Yに支払った報酬を原告の経費として認められないことにより、原告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、誤納金の返還を請求して出訴した事案である⁸。

（2）裁判所の判断

第一審判決では、弁護士である夫から税理士である妻に対して支払った対価を夫の弁護士事業に係る必要経費として算入することを認めた。その理由は以下である。

「所得税法56条の『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したこと』の意義について、『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、前記納税者からの委任に基づいてその事務を処理して対価を得たものが納税者たる事業者の配偶者であったとしても、所得税法56条の要件の前半部分には該当しないというべきである。」⁹。

しかし、この判決は控訴審および上告審で逆転することとなった。まず、第一審の「別

⁸ 国税不服審判所平成12年5月15日裁決『TKC税務判決（裁決）データベース』文献番号26011419。

⁹ TAINSコードZ888-0748第3.1.1(2)。

個独立の事業」を行っていれば所得税法 56 条の要件に該当しないという判断について、最高裁は「居住者の営む事業に従事して対価の支払を受けた親族が居住者と別に事業を営む場合であっても、所得税法 56 条の適用がある」¹⁰とした。

また、「生計を一に」しているか否かの判断については、第一審では判断されなかったけれども、原告は、妻の所得が独立して生計を維持するのに十分なことや生活費を夫と妻でおよそ 6 対 4 で実費精算しているため「生計を一に」していないと主張した。これに対して被告は、すべて一律の割合で精算するのは実費精算に該当しないと主張し、控訴審判決でこれらの実費精算の「家計費を一定の割合で負担している事実は、『生計を一にする』との要件の充足を否定する方向に働くものとはいえず、むしろ逆にこれを裏付けるものである。」¹¹と判示された。

地裁・高裁・最高裁における所得税法 56 条の解釈について総合的に検討してみると、所得税法 56 条を理解するうえで、次の二つの疑問を抱くのである。一つは、「生計を一にする」ことの意義は何なのか、もう一つは、「事業に従事したことその他の事由」とは一体どういう場合を指すのかである。

この疑問は、宮岡事件における原告・被告のそれぞれの主張と第 1 節で掲げた従来の判例とを比較しながら第二章で詳しくみていくこととするが、東京地裁のような判決がでた背景には、次節で述べるような社会情勢の変化が生じているためであると考えられる。

第 3 節 社会情勢の変化

農業や自営業を中心とした戦前から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から賄うなど多様な在り方が展開され、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。

日本税理士連合会に登録した「税理士の数」に占める「女性税理士数」の割合は、下記のとおりである。

	税理士総数①	うち女性税理士数②	割合 (②/①)
昭和 26 年 12 月 25 日現在	4,438 人	12 人	0.27%
平成 14 年 1 月 31 日現在	65,782 人	6,272 人	9.53%
この間の伸び	14.8 倍	522.6 倍	

昭和 26 年、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、全国で僅か 12 人であった。このことは、昭和 25 年、所得税法 56 条が創設された当時の社会背景を十分に物語るものであって、制定当時は、女性

¹⁰ 最高裁第三小法廷平成 16 年 11 月 2 日判決平成 16 年(行ツ)第 23 号、国税庁ホームページ「最近の最高裁判決」<http://courtdomino2.courts.go.jp>。

¹¹ TAINS コード Z888-0847 第 3、3(2)イ(ウ)。

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、半世紀がすぎた今日、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示していることから、女性の社会進出の目覚ましい現実を知ることができよう。

このような背景が、所得税法 56 条の解釈にも影響を及ぼすのではないか。

所得税法 56 条の解釈にあたって、同法の規定の趣旨が社会情勢の影響を受け始めていることを判決文に明示した東京地裁および東京高裁の判例があるので、紹介する。

所得税法 56 条の規定の趣旨について、東京地裁平成 2 年 11 月 28 日判決平成 2 年 1 (行ウ) 第 86 号は、次のように述べている。

「所得税法 56 条は、もともと個人事業は家族全体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ず、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、また、適正な対価の認定を行うことも實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と考えられる¹²から、右 56 条の規定は、それ自体合理的な根拠を有するものであり、そうすると、右法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り、しかも、そのように解したとしても、この規定は合理的な根拠を有するものと考えられる¹³」¹³。

このため、憲法 11 条（基本的人権の享有）及び憲法 13 条（個人の尊重・幸福追求権・公共の福祉）に違反するものではないと判示し、この控訴審判決¹⁴でも、原審と同様の判決を下した。

しかし、控訴審判決では、「原審判決の内容に所得税法 56 条が設けられてから今日までの間における、社会の経済構造の変化や個人の権利意識の高揚に伴う個人事業の実態の変化、税務当局の徴税体制の充実等を考慮すれば、所得税法 56 条の規定の立法の背

¹² シャープ勧告については第三章で詳しく説明を入れるが、シャープ勧告では、世帯単位課税から個人単位課税への移行に伴い、世帯内での税負担の回避を防ぐため次のように勧告した。

「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、彼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およ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…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。」と勧告している（シャープ使節団『日本税制報告書』第一編第四章E節「世帯単位の取扱い」、全国青色申告会総連合会、2000年、37頁）。

¹³ 『TKC 税務判決（裁決）データベース』文献番号 60025273。

¹⁴ 東京高裁平成 3 年 5 月 22 日判決 平成 2 年（行コ）第 174 号。

景とされた個人事業の実態や税務当局の徴税能力に変化が生じてきていることも否定できなくなってきたことを指摘した。結局は、これらの変化によつて所得税法 56 条の立法理由とされた租税負担回避防止の必要性がなくなり、所得税法 56 条の規定がその合理性を失うに至つたものとまでは認められない¹⁵と判断し、所得税法 56 条を無差別、画一的に適用した場合に不公平や弊害が生ずるから不条理の規定であるとの原告の主張に関して、「いまだ判断を左右するほどのものとはいえない」との判決理由を追加している¹⁶。

控訴審判決でこのような理由が追加されたということは、所得税法 56 条が制定された当初の、「もともと個人事業は家族全体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かったこと」や、「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」なかったことが、今日では個人事業であっても家族全体で共同で財産を管理、使用して行うことに限定されなくなったり、親族であっても一個人と認め、個々の対価を支払う慣行が現れたこと¹⁷などにより、対価の算定が可能になってきていることを示唆しているものと思われる。

¹⁵ 『TKC 税務判決(裁決)データベース』文献番号 60026900。

¹⁶ 同上。

¹⁷ 現に事業に従事したことに対する対価の支払について専従者控除の規定（所得税法 57 条）が認められている。

第二章 所得税法 56 条の解釈における論議

第 1 節 「生計を一にする」ことの意義

所得税法 56 条について争ってきた従来の判例は、第一章で述べたように「生計を一に」しているか否かが問題であった。第一章の第 2 節で取り上げた判例は「生計を一に」しているかどうかの判断についてはほとんど触れられていない。しかし、従来から争点となっていたことから、所得税法 56 条にいう「生計を一にする」とは一体どういうことを指すのかという疑問が生じる。また、先に述べたように今日の社会情勢では「生計を一に」しているかどうかのみで所得税法 56 条の適用の有無を判断することには無理がでてきているのではないとも考えられる。そこで、「生計を一にする」ことの意義について検討していく。

(1) 用語の意義

「生計を一にする」という用語は、所得税法では、事業から対価を受ける親族がある場合の特例であるこの所得税法 56 条のほかに、控除対象配偶者、扶養親族、寡婦および寡夫の定義に関する規定（所得税法 2 条）、事業に専従する親族がある場合の必要経費の特例等の規定（同法 57 条）、雑損控除（同法 72 条）、医療費控除（同法 73 条）、社会保険料控除（同法 74 条）、損害保険料控除（同法 77 条）および配偶者特別控除（同法 83 条の 2）に関する規定等に用いられている¹。

この「生計を一にする」については、法律には明確な定義がない。所得税法基本通達 2-47²では、「生計を一にする」とは、これらの規定が個人の担税力の強弱をいわばその者の経済生活単位ごとにとらえ、これを租税負担の面で考慮する趣旨のものであるといえるところから、一般的には、同一の生活共同体に属して日常生活の資を共通にしていることをいうものと解されている³。したがって、この場合の「生計を一にする」とは、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

¹ 法人税法でも、同属関係会社の範囲の規定（法人税法施行令 4 条）、相続税法では小規模宅地に関する特例の規定（租税特別措置法 69 条の 3）において、それぞれ「生計を一にする」という文言が用いられている。

² 【所得税基本通達 2-47】法に規定する「生計を一にする」とは、必ずしも同一の家屋に起居していることをいうものではないから、次のような場合には、それぞれ次による。

(1) 勤務、修学、療養等の都合上他の親族と日常の起居を共にしていない親族がいる場合であっても、次に掲げる場合に該当するときは、これらの親族は生計を一にするものとする。

イ 当該他の親族と日常の起居を共にしていない親族が、勤務、修学等の余暇には当該他の親族のもとで起居を共にすることを常例としている場合

ロ これらの親族間において、常に生活費、学資金、療養費等の送金が行われている場合

(2) 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。

³ 石井敏彦ほか編『所得税基本通達逐条解説 平成 14 年版』（財）大蔵財務協会、47 頁。

居していることを要するものでもない。親族が同一の家屋に起居している場合には、通常は日常生活の資を共通にしているものと考えられるところから、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特段の事情があるときを除き、その場合の親族は、実務上は、生計を一にするものとして取り扱うことが明らかにされている⁴。

(2) 従来の解釈

ここで、第一章第1節で取り上げた判例の判断と見比べてみると、第一章第1節の①及び②の判例は、親族が同一の家屋に起居しているため、明らかに互いに独立した生活を営んでいると認められなければならないところ、日常家事上の共通経費の実費精算が行われず、生活の金銭面の区別が不明確であるため、両者は生計を一にしていると判断された。③については、親族と納税者は別居しており、親族と納税者が親子であり、毎月の支給金額及び支給日が一定せず、親族が時に納税者から若干の援助を受けていたとしても、親族は自らの責任と計算で日常の生活費を支出して生活していたため、事業主と日常生活の資を共通にしていないと判断された。④は①及び②と同じように長男も次男も三男も事業主と同じ家屋に起居しているが、それぞれの食費や光熱費を本人の負担分を精算し、それぞれ事業主から支給された賃金によって、自己の計算において独立の生計を営んでいるため、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特段の事情に該当し、事業主とは生計を一にしていないと判断されたことになるのである。

(3) 宮岡事件における検討

宮岡事件判決では、従来争点とされていた「生計を一にする」ことについて、東京地裁ではまったく触れられず、控訴審・上告審においてもあまり立ち入って判断されていなかった。しかし、原告と被告との間で争点となっていたためそれぞれの主張を比較し検討する。

宮岡事件においては、事業者である夫と妻は同一の家屋に起居していた。そのため、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ため、「生計を一に」しているか否かの判断は、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特段の事情があるかどうかということになる。

第一審では、原告である納税者は、『生計を一にする』の解釈については、一般的な社会通念に従い、個々のケース毎に判断せざるを得ないと考えられつつも、場合を分けて検討されている（昭和52年6月27日付け国税速報第2997号）。このうち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であり、かつ、同居している場合の基準は、①その者の所有する資産及び収入を独自に管理し、処分しているか否か、②食事を別に

⁴ 石井前掲書（注3参照）、47頁。このほか、所得税基本通達2-47の規定について、「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と考えられる」と判示した判決（高松高裁平成10年2月26日判決（平成9年（行コ第6号）『TKC税務判決（裁決）データベース』文献番号28050951）などがあり、これが通説となっている。

しているか、③食事を共にする場合には、実費の精算が行われているか否か、④水道光熱費等の共通経費について実費の精算が行われているか否か、⑤専用する居室について家賃、部屋代の支払いがあるか否か、⑥その他家事上の支出に関して親族間における債権債務の発生、決済の状況が明確にされているか否か、である」ことを掲げ⁵、原告と妻は同居しているものの、妻は独立して生計を維持するのに十分な所得を得ていて、食事を共にしていても、およそ6対4の割合で実費精算している。その他、子供の学費や旅行の費用等についても上記の割合で実費精算していることを挙げ、両者は生計を一にしていなると主張した⁶。

これに対し、被告課税庁側は、原告が主張する事実は、原告が営む事業と原告の配偶者の事業の区分の問題、あるいは、原告の配偶者の事業と家計との区別の問題にすぎず、いずれも消費生活における区分を述べているものではなく、また、すべて一律の割合で分担する等という主張は、おおよそここにいう実費精算に該当しないものといわざるを得ない、と主張した⁷。

これらに関して、第一審では判断を下しておらず、控訴審判決では、実費精算しているにもかかわらず、これが逆に生計を一にしていることを裏付けていると判示した⁸。

「生計を一にしている」かどうかを、第一章で掲げた従来判決に当てはめると、宮岡事件は①及び②の場合と同様に原告と妻が同居しているため、その判断を「消費段階」の区別により行うこととなる。そうすると、この場合、原告と妻は、生活費をおよそ6対4の割合で実費精算していることから、「消費段階」を別にしていないと考えられ、「生計を一に」していないといえる。

しかし、被告課税庁側は、6対4という一律の割合で分担するという原告の主張は、実費精算に該当しないと述べた。

こうなると、実費精算はどのように行えばよいのかという疑問が生じる。一般的に考えれば、たとえば食費の場合、食べる回数や量などでその負担割合が区分できる。また、水道光熱費等は使用量に応じての区分が可能かと考えられる。最も実費精算の区分が困難であると考えられるのが子供の学費等の負担割合である。子供を区分するとは、子供に対する所有割合で区分するのか、または会話の数で区分するのか。いずれにせよ子供の負担割合を求めるのは不可能に近い。子供を区分することは不可能であると述べる根拠は、子供を育てる過程に負担割合があると考えるのが不自然であるからである。親から子供に対する責任の負担割合があるとすれば5分5分ではないであろうか。

原告は、子供の学費や旅行等の費用も食費と同様6対4の割合で負担していた。これを、課税庁側と控訴審及び上告審の裁判官は所得の割合により区分（つまり、「生産単位」で区分）していると判断したのではないか（あくまでも推測である。）。

⁵ TAINS コード Z888-0748 第2, 3(3)ア(ア)。

⁶ TAINS コード Z888-0748 第2, 3(3)ア(イ)b。

⁷ TAINS コード Z888-0748 第2, 3(3)イ(イ)。

⁸ TAINS コード Z888-0847 第3, 3(2)イ。

原告のように負担割合を6対4とした理由が、妻の内助の功による負担割合を考慮してのもの（妻の内助の功の負担部分を夫が金銭で負担するという考え方）であるとすれば、その負担割合を6対4としたことも納得させられるような気もする。となると、内助の功の負担割合とはどのように測れるのであろうか。

内助の功の負担割合を金額で表しているものに、所得税や贈与税、相続税などの配偶者控除がある⁹。しかし、内助の功を厳密に算定するのは大変困難である。その算定しにくい配偶者や親族の内助の功に対する対価の支払いによる租税回避を避けるために、所得税法56条において、居住者の営む事業に従事した配偶者・親族に対する対価を必要経費に算入しないことと規定したとも考えられる。

「生計を一にする」の判例に関して、共同の生活、または日常の生活の資を共通にするといっても、その具体的な形態や程度は、それぞれの親族間において異なることから、これらについて、例えば幾つかの形式基準を設け、その形式基準に従い、個々のケースごとに判断せざるを得ないというのがこの問題に関する妥当な結論といえるという課税庁サイドの見解¹⁰が出されている。不確定な要件をさらに不確定な概念である社会通念に従って判断するところに、この問題の難しさがある。

「生計を一にする」については、法令の定義づけがないことから、次のように判決において通達の解釈が行われているものがある。

「…『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（裁判昭51.3.18. 訟務月報22巻6号1659頁参照）¹¹、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が、現行所得税基本通達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ことから、両者間で日常生活の生活費における金銭面の区別が不明確である場合は、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。」¹²。

所得税法56条の解釈に関し、条文ではなく通達により判断されるような状態、つま

⁹ 「夫婦の間で居住不動産の贈与があったときは、贈与税の申告をすれば基礎控除の65万円の他に最高2,000万円までの配偶者控除が受けられます。」また、「配偶者が財産を相続した場合には、亡くなった配偶者が遺産分割や遺贈により実際に取得した正味の遺産額が、一億六千万円までか一億六千万円を超えていても正味の遺産額（配偶者が取得する正味の遺産額農地、隠ぺい又は仮装に係わる部分は除かれます。）の法定相続分に相当する金額までであれば、配偶者に相続税はかかりません」（beenetclub 税の資料 http://www.beenet-club.com/zei/zei01_2.html）。

¹⁰ 国税庁審理室企画専門官富永賢一「『生計を一にするか否か』の区分基準について」『税務事例』第29巻第12号54頁、国税庁審理室中村芳一「『生計を一にするか否か』の区分基準について」『税務弘報』第46巻第8号172頁。

¹¹ 昭和48年（行ツ）第30号（第一章注5参照）。

¹² 徳島地裁平成9年2月28日判決平成6年（行ウ）第7号『TKC 税務判決（裁決）データベース』文献番号60035279。

り、法令を欠き、課税庁も裁判所も通達に依存している状況は、租税法律主義に反するものである。また、所得税法 56 条の「生計を一にする」の概念が不確定化し、納税者不利の方向に拡大して解釈されることは、納税者の予測可能性を欠き、法的な安定性が得られないことから、租税法律主義、課税要件明確主義に反するため、法令上明確にすべきである、との指摘もある¹³。

第 2 節 「従事したことその他の事由」の意義

(1) 宮岡事件第一審判決

所得税法 56 条には、「…居住者の営む…事業に従事したことその他の事由」という文言がある。第一章第 1 節で掲げたような従来の判例では争われなかったところであり、宮岡事件ではその文言の表す意義を立法趣旨に立ち返り判示している。

「従事したことその他の事由」の意義について、宮岡事件の第一審判決は以下のよう
に判示した。

『「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すべきであり、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、前記納税者からの委任に基づいてその事務を処理して対価を得たものが納税者たる事業者の配偶者であったとしても、所得税法 56 条の要件の前半部分には該当しないというべきである。』¹⁴

また、その根拠は次に示す理由からである。

所得税法 56 条は「事業に従事した事その他の事由により」と定めており、これを「A その他の B」と置き換え、被告は、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主張する。しかし、裁判所は、その解釈も成り立つ事を示した上で、「A が B の例示である事もまた上記文献が一致して認めているところである。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になることは避けられない」との判断を示した¹⁵。

B に相当する「その他の事由」の意味が解釈により明確に理解できない場合に限り A に相当する「事業所得等から生ずべき事業に従事した」という文言を「その他の事由」の例示として解することが妥当であるとしているのである。まさに、妥当な解釈といえよう。

¹³ 山本守之・守之会著『検証税法上の不確定概念』中央経済社、2000 年、205 頁。

¹⁴ TAINS コード Z888-0748 第 3.1(2)イ。

¹⁵ TAINS コード Z888-0748 第 3.1(3)ア。

租税特別措置法 61 条の 4 の交際費課税に関する規定¹⁶の解釈をめぐり、松沢智教授は、『その他の費用』とは『その他費用』と異なって、交際費以下の文言は例示であるが、その後に受けるその他の費用は、例示された費用と部分対全体の関係で同質のものの費用に限られる¹⁷と述べられておられるが、本件裁判所の見解と同じ旨の解釈論を示されている。「A その他の B」と規定する場合には、A と B は部分全体の関係にあり、両者は同質のものに限定して解釈がなされるべきで、B の範囲は A の例示により限定されるものである、と述べておられる。

そう解釈すべき理由は、まさに租税法律主義の要請に求められる。もし、当該規定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るのである。被告の解釈をとるのであれば、法が前半部分で、あえて具体的な対価支払い事由を明示する必要はなく、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る。

これはすなわち、被告主張の解釈を採用すると、「その他の事由」を一義的に明確にすることを行わないことで、本判例の裁判所の判断のような「その他の事由」を前文の従事したことという例示に関するその他という解釈もあれば、課税庁らのような「その他の事由」を全く無限定のものとする解釈もありうる。課税庁らのように解釈すると、生計を一にする親族間における取引について例外なく適用させるということとなり、本判例の親族間の取引も否定されることとなる。

このように一つの条文で解釈が二つに分かれることは、「法律またはその委任のもとに政令や省令において課税要件および租税の賦課・徴収の手続に関する定めをなす場合に、その定めはなるべく一義的で明確でなければならない。」¹⁸という「課税要件明確主義」に反している。

租税法律主義の目的は、税法の執行機関である課税庁の恣意的判断を防止し、国民の人権を擁護することにある。この意味において、拡張解釈・類推解釈が禁止され、納税者の不利益になる限定解釈もまた禁止されるものである。他方、租税法は国民の財産権への侵害を根拠づける、いわゆる侵害規範であり、強行法の性質をもつ。多数の納税者にかかわりをもつから、相手方の意思いかんにかかわらず画一的に取扱うのでなければ、その適用がまちまちになり、納税者の権利擁護と納税者間の公平を維持することが困難になる¹⁹。したがって、租税法は、納税者の権利擁護と納税者間の公平を保証するもの

¹⁶ 【租税特別措置法 61 条の 4 第 3 項】交際費等の損金不算入

第一項に規定する交際費等とは、交際費、接待費、機密費その他の費用で、法人が、その得意先、仕入先その他事業に関係のある者等に対する接待、供応、慰安、贈答その他これらに類する行為のために支出するもの（専ら従業員の慰安のために行われる運動会、演芸会、旅行等のために通常要する費用その他政令で定める費用を除く。）をいう。

¹⁷ 松沢智『新版租税実体法 補正版』中央経済社、1999 年、327 頁。

¹⁸ 金子宏『租税法 第 9 版増補版』弘文堂、2004 年、82 頁。

¹⁹ 同上、33 頁。

であり、租税法の解釈もこのような観点から行われるものでなければならない。法的安定性と予測可能性を確保し納税者間の公平を保つ視点で、画一的に、立法趣旨に沿って解釈されるべきであるが、本判例において、制定当時の立法事実が相当に変化しているなか、新たな解釈を行った本判決は、意味を成すものであると賛同する。

しかし、従前の判例を無視した判決であったことに関して、「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ことにも留意する必要がある。」²⁰との指摘もある。

(2) 宮岡事件控訴審判決

控訴審判決では、第一審とは異なった解釈を行った。その内容は以下のとおりである。

「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」について、所得税法 56 条には、対価の内容に関して何らかの限定をすることをうかがわせる文言がまったく見当たらない。かえて、「その親族のその対価に係る各種所得の金額」にいう「各種所得」は、所得税法 2 条 1 項 21 号で定義されているとおり、「利子所得、配当所得、不動産所得、事業所得、給与所得、退職所得、山林所得、譲渡所得、一時所得及び雑所得」のすべてを含むものであるところ、これを給与所得当に限定するか、あるいは事業所得を除外するとかの規定は存しない。確かに、法令において「Aその他のB」という表現が用いられている場合のうちには、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、その限定で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、所得税法 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、所得税法 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²¹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が明白である。同一条文中の「事業に従事したことその他の事由」の解釈も、これと同様である。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²²。

また、「生計を一にする」との要件の解釈適用について、被控訴人の妻は、住所地にお

²⁰ 品川芳宣「弁護士が生計を一にする妻に対して支払った税理士報酬の必要経費性」『TKC 税務情報』2004 年、48 頁。

²¹ 【民法 725 条】親族の範囲

左に掲げる者は、これを親族とする。

一 六親等内の血族
二 配偶者
三 三親等内の姻族

²² TAINS コード Z888-0847 第 3, 3(2)ア(ウ)。

いて税理士事務所を経営しており、被控訴人の住宅は、区分所有形態となっているところ、税理士事務所の建築費に関するローン、水道光熱費等の経費は妻名義の銀行預金口座から支払われていること、現況も自宅と税理士事務所の玄関とは全く別になっていることなどのような事情があるとしても、それらは、被控訴人が営む事業と妻の事業とが区分されていること、あるいは、妻の事業と家計とが区分されているというにすぎず、いずれも消費生活における区分を述べるものではないから、「生計を一にする」との要件を満たすとの前記判断は左右されない。また、家計費を一定の割合で負担している事実は、「生計を一にする」との要件の充足を否定する方向に働くものとはいえず、むしろ逆にこれを裏付けるものである。と判示した²³。

所得税法 56 条の「事業に従事したことその他の事由」の解釈と所得税法 57 条の関係について、青色事業専従者の給与の必要経費算入を認める所得税法 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、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²⁴。

以上の検討によれば、所得税法 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、事業者により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、事業からの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なされたか、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²⁵。

(3) 小括

宮岡事件の第一審判決とその控訴審判決の裁判例を踏まえて見えてくるものは、所得税法 56 条の立法当時には、夫が弁護士、妻が税理士（あるいは弁護士）など、夫婦がそれぞれ別々に独立して事業を営む事案は想定していなかったと考えられることである。東京高裁判決が「今までの課税実務上においても何らの限定解釈もされることなく適用されてきた」と言及しているが、今までの課税実務上に今回のようなケースがなかったから、逆にこの問題がクローズアップされてこなかったといえるのではないだろうか（故に所得税法 56 条を限定解釈する必要性もなかった訳である。）。そのため、第一審判決では、今まで想定していなかったケースを従来の課税実務の取扱いにないし従前の解釈を適用し

²³ TAINS コード Z888-0847 第 3.3(2)イ(ウ)。

²⁴ TAINS コード Z888-0847 第 3.3(2)ア(ウ)b(c)。

²⁵ TAINS コード Z888-0847 第 3.3(2)ア(エ)。

てあっさり切捨てるのではなく、限定解釈という手法を用いることによって、解決の道を探ろうとしたのではないかと思われる。

宮岡事件の裁判はその点を問題提起したという意味で非常に重要なものだと思う。なぜならば、これらの裁判がきっかけで法制度の改正などが行われる端緒となれば裁判の結果だけでなく、今後の類似ケースの取扱いもはっきりしてくるであろうからである。

類似ケースとして、実はこの判決の出る一ヶ月前に、夫と妻が共に弁護士という共に独立した専門職業であったにもかかわらず、所得税法 56 条の伝統的な解釈を採ったといえる東京地裁平成 15 年 6 月 27 日判決²⁶がある。

ここでは、以下の二点が争点とされた。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、自ら独立した事業主である当該親族が「居住者」の事業に従事したことを含まないと解すべきであること²⁷。②所得税基本通達 12-5(2)では、他の親族が、医師等の者で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 条の規定する実質所得者課税の原則に照らすと、生計を一にする親族が他方親族に従属することなく、共同でその親族の事業に従事する場合でも、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²⁸。

これに対して裁判所は所得税法 56 条が適用される要件は、①支払いの対象者が「居住者と生計を一にする配偶者その他の親族」であること及び②支払いの事由が「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ことが、その文理上一義的に明らかである。しかも、当事者間の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、同条及びその他の条項に全く存在せず、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に関わりなく、同条が適用されたとした²⁹。また、所得税法 12 条や所得税基本通達 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 条及び同法 57 条の規定とは無関係である。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 条又は同条 57

²⁶ 東京地方裁判所平成 14 年（行ウ）第 82 号。TAINS コード Z888-0738。この裁判の判例評釈として、三木義一・市木雅之「専門家たる妻への報酬支払いと所得税法 56 条」『税経通信』第 58 巻第 13 号、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』第 58 巻第 13 号がある。

²⁷ TAINS コード Z888-0738、第 2, 3。

²⁸ TAINS コード Z888-0738、第 2, 4, 1(1)(2), (2)(2)。

²⁹ TAINS コード Z888-0738、第 3, 1, 1。

条の解釈によって決せられるものであり、同法 12 条が所得税法 56 条の解釈に影響を及ぼすものではないことは明らかである³⁰、と原告の主張を一蹴した。

本件の場合、弁護士である妻の職務内容がやや補助的な色彩があること³¹と、数年間にわたって定額が支払われている点³²など、その独立性から見て疑問視しうる点もあるが、裁判所はそういう点に関わりなく、所得税法 56 条は上記の二要件を満たしていれば、個別の事情に関わりなく、いかに独立していようが適用されると断言したことになる。

このように、夫婦が共に専門家で独立はしているが、同じ専門家で一方が他方の業務を委託された場合、あるいは双方がお互いに業務を委託しあう場合などをどう解すべきなのだろうか。所得税法 56 条が世帯間の恣意的な所得分割を規制するために設けられたことからすると、当該取引が合理的な理由もないのになされている場合は、所得税法 56 条の対象に含める余地がありえよう。しかし、同業者同士とはいえ、それぞれの得意分野が異なることもあり得るのであり、そうした点を補う等の合理性があれば、やはり所得税法 56 条の対象外というべきである。

第 3 節 所得税法 57 条との関係

所得税法 56 条を議論する際に、青色専従者給与の必要経費算入を規定する所得税法 57 条³³を無視することはできない。この規定により所得税法 56 条は、「生計を一にする」親族に対して支払われる給与以外の対価について、適用されるものとなったからである³⁴。

³⁰ TAINS コード Z888-0738、第 3、1、2。

³¹ これについては、控訴審判決における裁判所の判断において当事者間に争いがないものとして次のように記載されている。

「本件弁護士報酬は、控訴人の事業すなわち控訴人が弁護士として依頼人から受任した訴訟事件にかかる法律事務で控訴人が処理すべきもののうち、ア. 訴状、準備書面等の起案の下書き、イ. 起案に必要な判例、学説の調査、ウ. 訴訟外での和解、交渉等における関連判例、学説の調査を、妻が控訴人の委任を受けて処理したことの対価として…」『TKC 税務判決（裁決）データベース』文献番号 28090431。

³² 「本件弁護士報酬は各年 595 万円と一定額であるところ、その報酬額と仕事量の間に関係はなく、いわば顧問料と同じような報酬である」TAINS コード Z888-0738、第 2、4、1(1)および同(2)。

³³ 【所得税法 57 条第 1 項】事業に専従する親族がある場合の必要経費の特例等

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（年齢十五歳未満である者を除く。）で専らその居住者の営む前条に規定する事業に従事するもの（以下この条において「青色事業専従者」という。）が当該事業から次項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、前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。

³⁴ 『親族が事業から受ける対価』について所得税法 56 条が原則的規定として存置されているが、事業に専従する親族に対する報酬に関する限り、前述の同法 57 条がこれに置き換わっており、同法 56 条はその中核的内容において空文化しているといってもよい。もっとも、家族労働報酬以外の点、つまり、納税者の事業からそれと生計を同じくする親族が、地代、家賃等を得ているときは、その必要経費算入が認めら

所得税法 56 条の存在要請は、「家計と事業をまったく切り離して考えること自体無理があり、事業に関するさまざまな対価について、個々に適正な対価を認定することは执行的にも困難であること等を考慮すると、このような取扱いはやむを得ない」³⁵と説明される。換言すれば、所得税法 56 条の論点は、給与以外の経費についての[1]家計と事業との区分³⁶、及び[2]適正な対価の測定³⁷ということになる。

まずは[1]家計と事業との区分から見ておこう。

「生計を一にする」とは、「日常生活の資を共通にしている」と説明されていたが、これは、生活費の財布が同じであることを意味する。課税所得の計算において、事業上の経費と家事上の経費とはもっとも厳格に区別されるべきものである。家事費（生活費）は、各所得の計算上完全に排除され、その次の段階すなわち所得控除の段階における計算要素となる。この家事費控除の要件として用いられるのが「生計を一にする」という概念である³⁸。したがって、所得控除の計算段階において適用されるべき「生計を一にする」という概念を、各所得の金額の計算段階に持ち込むことは、所得計算の基本的な枠組みを逸脱してもなおその要件として採用する必要性が認められるかという疑問を生じさせるものである。

また、家計と事業との区分の問題は、親族に対する対価に限って起こるものではない。例えば、税理士に支払う報酬が事業上の経費か否かは、その委嘱した内容によるものであり、依頼者と税理士との個人的関係によって判断されるものではない。また、地代家賃についての家事家賃との区分は、その建物の所有者が誰かではなく、現実に事業施設として使用されているか否かに視点が置かれるはずである。借入金の利子についても、誰から借りたのかではなく、事業を継続するための資金であるかどうかを検討されるであろう。事業と家計との混同は、対価の支払い先が生計を一にする親族であるために起こる問題ではないというべきである。

次に[2]適正な対価の測定という観点から見る。

親族への対価の支払いは、恣意的な所得分割の方途として利用することが可能である。したがって、これを必要経費に算入するためには、「対価として相当である」ことが絶対

れないという点では、所得税法 56 条は今日なお実行力をもっている。」（注解所得税法研究会編『三訂版注解所得税法』2001 年、796 頁）。

³⁵ 水野勝『租税法』有斐閣、1993 年、192 頁。

³⁶ 判例においても所得税法 56 条の立法趣旨について「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割を許すこととなり、税負担の不公平をもたらす結果となる」と判示されている。（東京地裁平成 2 年 11 月 28 日平成 2 年（行ウ）第 86 号『TKC 税務判決（裁決）データベース』文献番号 22004972）。よって、家計と事業から生ずる所得を切り離して考えることが無理でなければ、つまり、家計と事業とが区分されていれば、必要経費に算入できると考える。

³⁷ 前記判例（注 36 参照）において「また、その対価の金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実際上困難であること等を根拠として設けられた規定」とであると説明されていることから、適正な対価の測定が可能であれば、必要経費に算入できると考える。

³⁸ 先に述べたように、所得税法 56 条、57 条及び用語の規定としての 2 条を除いて「生計を一にする」という要件が見られるのはすべて所得控除の規定である。

の要件と考えられる³⁹。

現行法は、青色事業専従者給与の必要経費算入を認めている。宮岡事件控訴審判決は「青色事業専従者の給与の必要経費算入を認める所得税法 57 条の規定は、青色申告の普及育成という政策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、所得税法 56 条の上記解釈に影響を及ぼすものではない。」⁴⁰と判示した。しかし、この見解は誤りである。なぜなら、所得税法 57 条で家族専従者への対価の支払を必要経費へ算入可能にした理由としては、以下のようなことが掲げられるであるからである。

「親族が成年者であって、もしその事業の専従者とならなければ他に就業して相当の所得を得られたであろうに、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は不合理であるし、同属会社であっても家族に支払われる給料が妥当なものであれば損金に算入することを認められることとの権衡もあり、元来個人についてのみ必要経費として認められなかったのは主として事業と家計との分離が充分でなかったからであった。しかし、青色申告者についてはその点を明確にし得るので…」⁴¹。

この点に関し、増田英敏氏は次のように指摘しておられる。

「法 57 条の立法目的を単なる政策目的であるとする控訴審の見解は、租税法の基本原則である租税公平主義の存在を無視するものであり、あまりに独善的といえよう。」⁴²。

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。」⁴³。これはすなわち、所得税法 57 条は、家族間の恣意的な所得分割による租税回避目的のための対価支払ではないということが、複式簿記による帳簿の記録という事実により容易に立証できるという制度的な保証があれば、必要経費算入は容認されるということを示している。

増田氏は、「家族への対価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、ということを経 57 条の存在が示しているということができるのである。」⁴⁴とも述べられている。

独立して事務所を営む税理士に対する報酬については、勤務の形態や本人の能力によってさまざまに変化する給与より、適正価額の検討のための材料は多いといえるだろう。また、不動産の賃貸料は、近隣の相場や他者への賃貸の経験等による客観的かつ固定的な算定が、市場のレートを参考にすれば個別事情を考慮してもその範囲はかなり限定されたものとなるだろう。そうであれば、所得税法 57 条で給与に対する必要経費算入を

³⁹ 親族に支払われる対価以外については、「金額が不当という理由のみで必要経費性を否定することは困難であるように思われる」（確井光明「必要経費の意義と範囲」『日税研論集』31号35頁）。

⁴⁰ TAINSコードZ888-0847第3、3(2)ア(ウ)c。

⁴¹ 武田昌輔監修『DHCコンメンタール所得税法』第一法規、4214頁。

⁴² 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—宮岡事件控訴審判決」『税務事例』、第36巻第9号、7頁。

⁴³ 水野前掲書（注35参照）、191頁。

⁴⁴ 増田前掲稿（注42参照）、7頁。

認めているのであるから、給与よりも適切な金額を算定することができる税理士報酬や不動産賃貸料も必要経費に算入することを認めるべきであり、これが所得税法 56 条の存在により一律に必要経費に算入できないこととするのであれば、所得税法 57 条のように個別に規定を設けるべきである。

第三章 世帯単位課税の特例と実質所得者課税

第1節 世帯単位課税の特例としての所得税法 56 条

わが国の所得税の制度は明治 20 年に創設されたものであるが、所得税法 56 条は、昭和 25 年のシャープ勧告による税制改正において世帯単位課税から個人単位課税へ改めるにあたって、個人単位課税の例外として創設された規定である。当時、所得税法 56 条は、旧所得税法 11 条の 2 として制定されていた。ここでは、この旧所得税法 11 条の 2 の立法趣旨から所得税法 56 条へ改正されていった経緯を追ってみることとする。

(1) 旧所得税法 11 条の 2

シャープ勧告では、個人単位課税の導入にあたり、世帯内での給与の支払により所得の分散が生じ、租税回避が行われるであろうことについて次のように述べている。

「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、この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、彼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およ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。」¹⁾

シャープは、要領のよい納税者に対する抜け道を封じるため、納税者と同居する配偶者等の資産所得を合算すること、また、納税者の経営する事業に雇用されている配偶者等の所得を、納税者の所得に合算することを勧告しているのである。

この勧告を受けて、個人単位課税の例外として「みなす事業所得」の規定を創設した。すなわち、「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。この場合においては、第 8 条第 1 項の規定の適用については、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。」(旧

¹⁾ 「シャープ使節団」『日本税制報告書』第一編第四章 E 節「世帯単位の取扱い」、全国青色申告会総連合会、2000 年、37 頁。

所得税法 11 条の 2)、とされたのである。

所得税法 11 条の 2 の規定の趣旨は、「わが国における個人事業が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ため、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な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割を許すこととなり、税負担の不公平をもたらす結果となること、また、その対価の金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こと等を根拠として設けられた規定」²であると説明されている。

以上からすると、所得税法 56 条の旧法である旧所得税法 11 条の 2 の規定の立法当時は、個人事業が家族全体の協力により成り立っていることが前提となっていたことがわかる。宮岡事件のように、生計主宰者と親族が別個独立の事業を行うことは前提となっていなかったのである。個人事業主も、青色申告が浸透することにより、対価の金額の算定が客観的に合理的に行えるようになった。また、帳簿をつけることにより、家計と事業から生ずる所得も切り離して考えることが可能となっている。このように、所得税法 56 条の立法当初からすると、個人事業の事業構造や家族の協力のあり方は、大きく変化が生じているのである。

(2) 旧所得税法 11 条の 2 の改正経緯

旧所得税法 11 条の 2 は昭和 25 年の所得税法の改正により、「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、当該所得は、これを当該納税者の有する事業所得とみなす。この場合においては、…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。」として条文化された。

所得税法 11 条の 2 は、その後、昭和 27 年に、「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、当該所得の収入金額に相当する金額は、当該納税義務者の事業所得の金額の計算上これを必要な経費に算入せず、当該親族の当該所得の金額の計算上必要な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な経費に算入するものとする。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な経費に算入すべき金額は、いずれもないものとみなす。」と改正された³。

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、

² 東京地裁平成 2 年 11 月 28 日平成 2 年（行ウ）第 86 号『TKC 税務判決（裁決）データベース』文献番号 22004972。

³ 岩尾一編『所得税法 I コンメンタール』日本評論新社、1953 年、479 頁。

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（控除限度方式）を認める専従者控除制度が創設され、次のように 11 条の 2 第 2 項として追加された⁴。

「前項の規定は、青色申告書を提出する納税義務者と生計を一にする親族（当該納税義務者の配偶者及びその年 1 月 1 日現在において 15 歳未満であるものを除く。）で専ら当該納税義務者の経営する事業に従事するものが当該事業から支給を受ける給与の金額（その額がその年を通じて 6 万円をこえる場合においては、6 万円）については、これを適用しない。但し、その給与の金額が、労務に従事した期間、労務の提供の程度、労務の性質並びに当該事業の種類及び分量等に応じ通常受くべき給与の金額に比して著しく多額と認められるときは、その著しく多額と認められる部分の金額については、この限りでない。」⁵

これは、「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また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、給与、利益の分配、賃貸料、貸金利子等その他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」であり、その理由を「個人の事業においては事業の会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。」として「通常ならば他に勤務して独立した所得者として納税しうる者が、たまたま自己の親族の経営する事業に従事するためにこれから受ける所得がその親族の所得に事実上合算されるという不合理な結果を生ずることとなるので、記帳によって事業会計と家計とが明確に分離計算できる青色申告者については、この点を是正する意味も含めて専従者に対する給与の一定額を、納税義務者の必要経費として認容することとしている。」⁶と説明されている⁷。

ここで注意しておきたいのは、納税義務者と生計を一にする親族が納税義務者から受ける金額で専従者給与に該当するもの以外は「名義の如何にかかわらず」一切必要経費に算入できなかったものと解されることである⁸。しかし、このときはまだ、配偶者に対する給与の支払については認めてはいなかったのである。ここで言う親族とは、配偶者以外の親族のことである。その後、昭和 30 年の改正で配偶者についても専従者控除が認められることとなったのである⁹。その理由として「従来、配偶者について専従者控除が認められなかったのは、配偶者については、家計のための労働と事業のための労働とを区分することが困難であったためであるが、青色申告制度も既に四年を経過し、漸次

⁴ 武田昌輔監修『DHC コメントール所得税法』第一法規、4193 頁。

⁵ 岩尾前掲書（注 3 参照）、479 頁。

⁶ 同上、478 頁。

⁷ その後、昭和 30 年の改正で専従者給与の限度額を 7 万円まで引き上げられた。

⁸ 同様の解釈を行った判例として、「個別の事情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」と判示した東京地裁平成 2 年 11 月 28 日判決（平成 2 年（行ウ）第 86 号『TKC 税務判決（裁決）データベース』文献番号 22004972）がある。

⁹ 『小六法昭和三十年版』有斐閣、246 頁。

軌道に乗ってきたので、記帳によって明確に配偶者への給与の支払が確認され、それが実情にそっていると認められる場合は、配偶者についても専従者控除を認めるのが至当であると考えられ¹⁰たためであることがあげられている。

また、昭和 32 年の改正については、納税者と生計を一にする親族が、当該納税義務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、これに伴う条文改正が行われた¹¹。この改正は、不動産所得の貸付業及び山林経営の場合には本条のような規定がなく、その所得計算が不明確であったため、これらの所得についても事業所得の場合に準じて取り扱うことにしたものである。この結果、現行法のように規定が整備された。

昭和 36 年の改正において青色申告者について専従者控除を認めていたこととのバランスから、青色申告者については昭和 30 年の改正による限度額の 7 万円から 12 万円(青色事業専従者の年齢が 25 歳未満であるときは、9 万円)へ変更され、白色申告者についても 7 万円を限度とする専従者控除が認められることとなり、本条の第 3 項として追加された¹²。

昭和 40 年の改正においては、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¹³。その後、昭和 42 年の改正により、青色事業専従者控除については限度額方式を廃止して、専従者給与の支払額の全額を必要経費に算入する制度(完全給与制)に改められた¹⁴。

(3) 所得税法 56 条

以上の同条の立法趣旨ないし改正経緯からかんがみれば、所得税法 56 条のように「従事したことその他の事由により」との文言が取り入れられたのは、昭和 40 年の改正の際であったことがわかる。そのころの税制調査会の関係資料を見てみると、昭和 39 年 3 月の税法整備小委員会資料に、親族が事業に従事する場合の所得計算の原則として、「納税義務者と生計を一にする配偶者その他の親族が、その納税義務者の経営する事業で、不動産所得、事業所得又は山林所得を生ずべきものから、その事業に従事して受ける給与や、納税義務者に対して貸与している土地、家屋又は金銭について受ける地代、家賃又は利子がある場合には、これらの収入は、その納税義務者の所得計算上の必要経費とならず、親族のその収入をうるための必要経費は、納税義務者の所得計算上の必要経費とされる。また、その収入及び必要経費はその親族の所得の計算上なかったものとみな

¹⁰ 岩尾一編『改正所得税法 所得税法追録 I』日本評論新社、1955 年、132 頁。

¹¹ 武田前掲書(注 4 参照)、4193 頁。

¹² 『小六法昭和三十七年版』有斐閣、277 頁。

¹³ 『六法全書昭和四十一年版』有斐閣、491 頁。

¹⁴ 『六法全書昭和四十五年版』有斐閣、530 頁。

される。」と説明されている¹⁵。

また、同資料には、生計を一にする同居親族の事業所得の帰属で親族が自由職業者である場合をあげ、「他の親族が医師、歯科医師、はり、きゅう、あんま等の療術者、弁護士、税理士、公認会計士、著述家、映画演劇の俳優その他の自由職業者である場合には、その者が生計を主宰していると認められる者の経営に係る事業に単に従事しているにとどまると認められたときを除き、その名義に係る事業から生ずる所得はその名義人たる他の親族に帰属するものとする。(基 159)」¹⁶と、親族が自由職業者である場合についての取扱いを明確にしている。同規定は、現行の所得税基本通達にも、所得の帰属の判定における所得税基本通達 12-5 として存在している。この規定に関しては、第 2 節で述べることとする。

所得税法 56 条は数次にわたる税制改正の結果、事業に専従する親族に対する報酬に関する限り、所得税法 57 条がこれに置き代わっており、所得税法 56 条は親族間の対価の支払についての取扱いについて規定しているものであるため、「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」の規定の中から、報酬に関する規定が個別に切り離された現在、「その他の事由」に該当する場合のみに適用されると考えられ、「その他の事由」が明確でなければ、所得税法 56 条はその中核的内容において空文化していると考えられるが、地代、家賃等を得ているときは、その必要経費算入が認められないという点では、所得税法 56 条は今日なお実行力をもっている¹⁷。

また、山本守之教授も「現在では、地代家賃、借入金の利子等に対して実効性のあるものとなっている。税制上からみれば、個人単位課税制度を全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つものであり、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面が多く、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状を配慮した規定であると解すべきであろう」¹⁸と指摘されている。

金子宏教授が「親族が、納税者の事業に雇われ、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」と例示されている¹⁹ように、所得税法 56 条にいう「親族が事業から受ける対価」には、雇用又は資産の貸付けに係る対価が予定されている。また、このことは、先に述べたように昭和 39 年の税制調査会の資料においても「その事業に従事して受ける給与や、納税義務者に対して貸与している土地、家屋又は金銭について受ける地代、家賃又は利子がある場合」²⁰にこれらの収入が、配偶者その他の親族の所得とはならず、納税義務者の所得となるこ

¹⁵ 税制調査会『税制調査会関係資料集－税法整備小委員会資料－』1964年、191頁。

¹⁶ 同上、182頁。

¹⁷ 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年、796頁。

¹⁸ 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、200頁。

¹⁹ 金子前掲書（第二章注 18 参照）、246頁。

²⁰ 税制調査会前掲書（注 15 参照）、192頁。

とを説明している。

以上からすると、親族が独立した事業主体として、対等な立場で専門的知識に基づく役務の提供を行うということは、想定されていないと考えられる。

宮岡事件のように、国家資格である税理士業務を行う妻が、税理士法に定める独立した公正な立場で顧問契約に基づいて行った税理士業務に対する報酬は、必要経費へ算入してはいけなないのであろうか。顧問契約に基づいて行ったとはいえ、「会計業務」は独立した税理士ではなくても行えることから、「会計業務」については事業主の事業に従事したという範囲に該当するとも考えられるが、「申告業務」に関しては、税理士という国家資格をもつものでなければ、税理士の名称を用いて押印して申告できない²¹ことを考えれば、事業主の「事業に従事したこと」には該当せず、所得税法 56 条は適用されないと考える。

第 2 節 実質所得者課税の原則との関係

(1) 親族間取引と所得税法 12 条

所得税法 12 条は、実質所得者課税の原則を規定しており²²、所得の帰属者について「名義人」と「収益を享受する者」とが喰い違う場合に、その所得は後者の所得とすることを明らかにした規定で、税法上の特徴的な考え方の一つである「実質主義」(実質課税の原則)の思想が所得の帰属の問題に顕現したもの、すなわち「所得の帰属に関する実質主義」(実質所得者課税の原則)を宣明した規定として、税法上位置づけられている²³。

宮岡事件において、納税者は、審査請求段階で、納税者から妻に対して支払われた税理士報酬は、「税理士としての業務に対する報酬であり、妻に帰属するものであるのに、

²¹ 【税理士法第 2 条】税理士の業務

①税理士は、他人の求めに応じ、租税(括弧内省略)に関し、次に掲げる事務を行うことを業とする。

一 税務代理、二 税務書類の作成、三 税務相談

②税理士は、前項に規定する業務(以下「税理士業務」という。)のほか、税理士の名称を用いて、他人の求めに応じ税理士業務に付随して、財務書類の作成、会計帳簿の代行その他財務に関する事務を業として行うことができる。ただし、他の法律においてその事務を業として行うことが制限されている事項については、この限りではない。

【税理士法第 52 条】税理士業務の制限違反

税理士又は税理士法人でない者は、この法律に別段の定めがある場合を除くほか、税理士業務を行ってはならない。

「通常、特別な知識、能力及び経験等を必要とする専門的な業務について、独占する資格制度を定める場合、その資格を有しない者に対しては、当該業務を行うことを制限する措置をとっている。」日本税理士連合会『実践税理士法』中央経済社、2002 年、313 頁。

【税理士法第 59 条】

①次の各号のいずれかに該当する者は、2 年以下の懲役又は 100 万円以下の罰金に処する。

三 第 52 条の規定に違反した者

²² 【所得税法 12 条】実質所得者課税の原則

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。

²³ 注解所得税法研究会編前掲書(注 17 参照)、75 頁。

生計を一にする配偶者から支払われたものであることのみを理由に請求人に帰属するものとするは実質課税の原則に明らかに反するものである。」と主張している²⁴。

宮岡事件判決は控訴審及び上告審で所得税法 56 条の適用により必要経費に算入されないと判断された。所得税法 56 条の立法趣旨も、文理解釈からも、生計を一にする親族に対して支払われる対価については、個別の事情いかんにかかわらずすべて必要経費に算入されない²⁵というように、一義的に解されることから、居住者が親族に対して支払った対価は、どのような事情があろうとも、必要経費に算入されないこととなってしまった。そもそも、所得税法 56 条の立法当初は、事業主と親族が別々の独立した事業を営むなどという事態は想定されていなかったのだから仕方ないといえなくもない。

しかし、所得税基本通達 12-5 には、「親族間における事業主の判定」として、親族が自由職業者である場合の取扱いについて規定されている²⁶。この通達は、所得税法 12 条の所得の帰属に関する通達であるが、居住者から支払われた対価の所得の帰属が親族に係るものであることが立証されれば、その対価は親族の所得となり、その対価を支払った生計主宰者も、当然、必要経費として算入できることとなる。

宮岡事件以前にも、「生計を一にする」親族に支払った対価を、所得税法 56 条ではなく所得税法 12 条の実質所得者課税の原則を中心に争った判例等がある。次にこの判例等を、参考にしながら、宮岡事件を実質所得者課税の観点から親族間の取引について考察する。

²⁴ 平成 12 年 5 月 15 日裁判『TKC 税務判決（裁判）データベース』文献番号 26011419。

²⁵ TAINS コード Z888-0738、第 3.1.1。

²⁶ 【所得税基本通達 12-5】親族間における事業主の判定

生計を一にしている親族間における事業（農業を除く。以下この項において同じ。）の事業主が誰であるかの判定をする場合には、その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が当該事業の事業主に該当するものと推定する。この場合において、当該支配的影響力を有すると認められるものがだれであるかが明らかでないときには、次に掲げる場合に該当する場合にはそれぞれ次に掲げる者が事業主に該当するものと推定し、その他の場合は生計を主宰している者が事業主に該当するものと推定する。

- (1) 生計を主宰している者が一の店舗における事業を営み、他の親族が他の店舗における事業に従事している場合又は生計を主宰している者が会社、官公庁等に勤務し、他の親族が事業に従事している場合において、当該他の親族が当該事業の用に供されている資産の所有者又は賃借権者であり、かつ、当該従事する事業の取引名義者（その事業が免許可事業である場合には、取引名義者であるとともに免許可の名義者）である場合 当該他の親族が従事している事業の事業主は、当該他の親族
- (2) 生計を主宰している者以外の親族が医師、歯科医師、薬剤師、弁護士、税理士、公認会計士、あん摩マッサージ指圧師等の施術者、映画演劇の俳優その他の自由職業者として、生計を主宰している者とともに事業に従事している場合において、当該親族にかかる収支と生計を主宰している者に係る収支とが区分されており、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 当該事業のうち当該親族の収支に係る部分の事業主は、当該親族
- (3) (1)又は(2)に該当する場合のほか、生計を主宰している者が遠隔地において勤務し、その者の親族が国もとにおいて事業に従事している場合のように、生計を主宰している者と事業に従事している者とが日常の起居を共にしていない場合 当該親族が従事している事業の事業主は、当該親族

徳島地方裁判所平成9年2月28日判決²⁷

所得税法56条（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）に規定する生計を一にする親族たるXの養父母に支払った給与並びに地代を、必要経費として認めないことは、実質所得者課税の原則に反する旨の主張について、所得税法12条（実質所得者課税の原則）が定める実質所得者課税の原則は、所得の帰属について、名義と実質が一致しない場合に、名義よりも実質を重視して、課税すべきであるという原則であるところ、課税庁は、給与賃金、地代家賃及び租税公課が養父あるいは養母に帰属することを否定しているものではなく、これが養父あるいは養母に帰属することを当然の前提としたうえで、所得税法56条を適用し、Xの事業所得の金額の計算上右給料、賃金等を必要経費に算入せずにこれに代え親族が支払った固定資産税を必要経費に算入しているにすぎないのであるから、なんら実質所得者課税の原則に反するものではない。

この判例は、事業主と養父母が生計を一にしていたという前提があるため、第一章で取上げた判例とは相違する。この判例では、「生計を一に」しているため所得税法56が適用されることとなったのではなく、「生計を一に」しているということが前提となっ
てはいるが、所得の帰属が親族であるためにその対価の支払を必要経費として認めるべきであると納税者は主張した。これに対し、課税庁側が所得税法56条を適用しその対価の支払を必要経費に認めなかったことについて、国税不服審判所は、その対価の支払が「養父あるいは養母に帰属することを当然の前提としたうえで所得税法56条を適用」していると判断したのである。

この解釈に合わせると、宮岡事件も夫からの対価の支払の帰属は妻にあるものの、その対価の支払のために要した妻の必要経費を夫の必要経費として認めていたので所得税法56条の合理性は保たれるということになる。実は、宮岡事件でも国税不服審判所における裁決では、この解釈と同様の判断がされていたのでこれを紹介する。

国税不服審判所平成12年5月15日裁決²⁸

審査請求人が営む弁護士業から請求人と生計を一にする親族である税理士業を営む妻に支払われた税理士報酬の額は、所得税法56条の規定により、請求人の事業所得の計算上必要経費に算入されず、請求人の事業所得の計算上必要経費に算入される金額は、妻が請求人から本件税理士報酬を得るために要した費用の額となる。なお、本件の場合、その費用の額が明らかでないが、その金額は、妻の事業所得に係る必要経費の額に、その総収入金額に対する本件税理士報酬額の占める割合を乗じて算出した金額を請求人の弁護士業に係る必要経費と認定するのが相当である。

これについて、占部裕典及び喜多綾子両氏は、「所得税法56条による特例と同法12

²⁷ 平成6年(行ウ)第7号『TKC税務判決(裁決)データベース』文献番号60035279。

²⁸ 『TKC税務判決(裁決)データベース』文献番号66012461。

条の実質所得者課税の原則が抵触する場面での両規定の適用関係が問題となろう」²⁹ことを指摘し、「夫（弁護士）と妻（税理士）が各々事業者と認められる場合において、親族関係説に基づいて所得税法 56 条を適用すると、夫と妻への支払が必要経費として扱われないと解されることとなる。このような解釈は、所得税法 56 条を所得税法 12 条の特別規定として位置づけることとなる。」³⁰。しかし、区分計算を前提にして所得の帰属を認めながら相互の取引に係る収入と必要経費の計上を否定するということになり、理論上整合性に欠ける、と指摘されておられる³¹。

課税単位の特例と思われる所得税法 56 条と所得の帰属の原則である所得税法 12 条とが、このような適用関係にあるとは考えられず、やはり、このような稼得形態が所得税法 56 条の適用対象として予定されていない、と解釈するのが妥当ではないかと考える。

（２）所得税基本通達 12-5

所得税基本通達 12-5 には、生計主宰者の親族が自由職業者としてとも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るのではない場合には、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。

この規定を解釈するに当たり、以下に具体的ケースを当てはめて検討する。

<ケース 1>

生計主宰者 A が普通事業者（青色申告者）で、親族 B が事業専従者である場合、たとえば生計主宰者 A が花屋（青色申告者）で親族 B が専ら³²生計主宰者 A の花屋の事業の手伝い（花の仕入れ、販売、アレンジ等）をしている場合、親族 B は生計主宰者 A の事業に専従しているので、所得税法 57 条に規定するの事業専従者となる。この場合、親族 B が、生計主宰者 A から、生計主宰者 A の事業に従事したことに対する対価を受けた金額が、税務署長に届け出た書類に記載した金額の範囲内であり、対価に相当性³³があれば全額生計主宰者 A の事業にかかる必要経費として算入することができる。

<ケース 2>

生計主宰者 A が普通事業者（白色申告者）で、親族 B が事業専従者である場合、たとえ

²⁹ 占部裕典・喜多綾子「判例分析ファイル（その 24）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、第 56 巻第 15 号、220 頁。

³⁰ 同上、220-221 頁。

³¹ 同上、221 頁。

³² 親族が事業に専ら従事するかどうかの判定については、所得税法施行令 165 条により「当該事業に専ら従事する期間がその年を通じて六月をこえるかどうかによる」と規定されている。

³³ 所得税法第 57 条には「…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…」と規定されている。

ば生計主宰者 A が花屋（白色申告者）で親族 B がもっぱら生計主宰者 A の花屋の事業の手伝いをしている場合、親族 B は事業に専従しているので、所得税法 57 条 3 項に該当し、その親族 B が配偶者であればその限度額 86 万円、その親族 B が配偶者以外の事業専従者であれば 50 万円と、その事業に係る所得の金額（専従者給与控除をする前の金額）をその事業に係る事業専従者の数に一を加えた数で除して計算した金額のいずれか低い金額を限度として、生計主宰者の事業にかかる必要経費として算入することができる。

<ケース 3>

生計主宰者 A が普通事業者（青色申告者又は白色申告者）で、親族 B が専業主婦、もしくは他に勤務している場合において、時々生計主宰者の事業を手伝う場合、たとえば生計主宰者 A が花屋で、親族 B が普段は専業主婦をしていてほとんどお店に出ることがなく、A が配達に行った際など稀にお店に出た場合、または、親族 B が普段は近所のスーパーに勤めに出ているが、勤めが休みの日にお店の手伝いに出た場合には、所得税法 57 条の規定の事業専従者としての範囲に含まれず、内助の功の範囲となり、生計主宰者 A が親族 B に支払った対価については一切必要経費とならないのが通説である。

<ケース 4>

生計主宰者 A が普通事業者（青色申告者、白色申告者）で、親族 B が自由職業者である場合、たとえば生計主宰者 A が花屋（青色申告者、白色申告者）で、親族 B が税理士という自由職業者である場合に、生計主宰者 A の花屋における事業所得につき確定申告を行う場合³⁴は、所得税基本通達 12-5 により、「当該親族にかかる収支と生計を主宰している者に係る収支とが区分されており、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」には「当該事業のうち当該親族の収支に係る部分の事業主は、当該親族」となり、その親族 B の事業から生ずる所得はその親族に帰属するということである。

<ケース 4>でいう、「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」とは、どういう場合を指すのであろうか。

所得税基本通達 12-5 のいう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とは、親族 B が主として自由職業である税理士業務として事業を行って、生計主宰者外である他人から所得を受けていたとする。その傍ら生計主宰者にも他人との契約と同様に税理士業務としての役務の提供を行ったとする。親族 B は主として他人との契約のうえ税理士業務を行っているため、「生計を主宰している者に従属して従事している」とは認められない。となると、この、親族 B が事業として行った

³⁴ ここでいう確定申告とは、税理士が税理士という名義のもとに印鑑を押して申告を行うことを指す。

税理士業務に対する対価は、親族Bの所得となる。同時に、生計主宰者Aが支払った対価も生計主宰者Aが行った事業に関する必要経費に算入できることとなると考えられる。

税理士業務にも様々な業務内容があり、例えば、生計主宰者Aの毎日の帳簿を付ける等の会計処理を行った場合には、親族Bは自ら帳簿の作成が行えることを考慮すれば、他から税理士としての自由職業の名義のもとに所得があったとしても、これは、従属して従事しているに該当すると考えられ、生計主宰者Aの必要経費に算入することはできない。

しかし、委嘱関係における事業に係る会計処理及び確定申告等は別である。ここであげた事業に係る確定申告とは、税理士が税理士という名義のもとに印鑑を押して申告を行うことを指す。これに加えて、毎日の会計処理（帳簿作成を含む）も行ったとする。帳簿の作成も、確定申告も基本的には事業主が自分で作成し、自分で申告することができるが、帳簿の作成も、税理士が行う確定申告までの過程における業務の一環として行っている場合には、これに対する対価を受けたとしてもこれは税理士業務にかかる行為に対する対価に含めてもよいと考える³⁵。

所得税法基本通達 12-5 の「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」という文言の捉え方により、生計主宰者から親族に支払われた対価が親族の所得となる場合とならない場合の二通りの解釈ができる。所得税基本通達 12-5 を広義に捉えた場合（広義説）と、狭義に捉えた場合（狭義説）に分け検討する³⁶。

<解釈1> 広義説

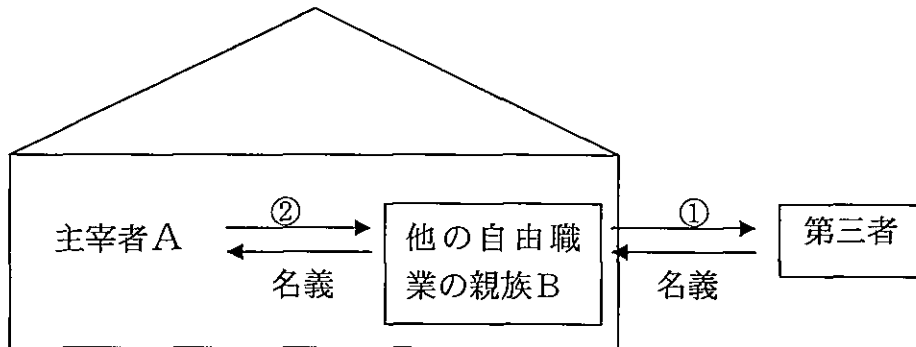
所得税基本通達 12-5 を広義に捉えた場合、自由職業者である親族が生計を主宰していると認められる者の経営に係る事業に従属的に従事していると認められないときには、その自由職業という名義のもとに取得した所得はその自由職業という名義に係る所得となる。広義に捉えるとは、所得の帰属を判定する場合に、所得の範囲を親族間外及び親族間内の広義に捉えるというものである。

たとえば、生計主宰者Aが花屋（白色申告者又は青色申告者）、他の親族Bが税理士であったとする（ケース4の場合と同じ）。親族Bは、通常税理士として業務を行っていて、その傍らでAの花屋の事業に関する確定申告も行ったとする。この場合、Bが行った税理士業務に関する所得を親族間外の第三者から受けた場合には当然Bの所得となり、また、Bが親族であるAから受けた所得も、BがAの経営に係る事業に従属的に従事していると認められないときに該当するため、Bの所得となる考え方である。AからBへの支払

³⁵ 前掲税理士法第2条第2項（注21参照）。

³⁶ 広義説、狭義説ともに私見であるため、学説・通説とはまったく関係ない。

がBの所得となるということは、Aも支払った対価がAの花屋の事業に係る必要経費に算入されると考えられる。図で表すと次のようになる。



まず、①のように親族Bが自由職業のもとに主として第三者（生計を一にするもの以外）から所得を受け、その傍らで②のように生計主宰者Aに対して第三者と同様に自由職業のもとに事業を行いAから対価の支払を受けた場合がこれにあたる。

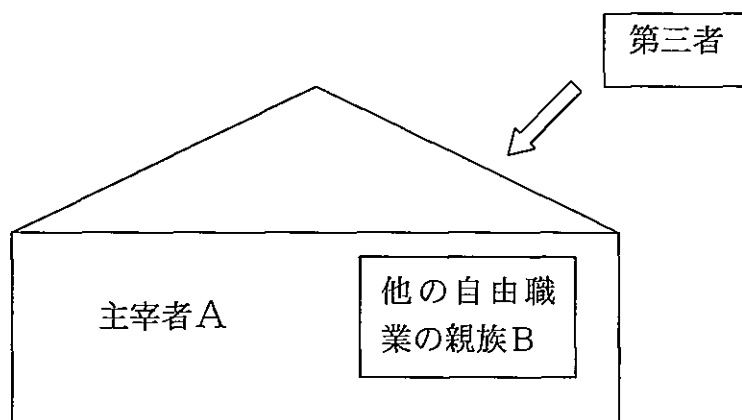
もし、他の親族Bが自由職業の資格をもっていながらこれを利用して事業は行わず、普段から主宰者Aの事業に従事している場合はケース1またはケース2に該当し事業専従者の規定が適用される。また、他の自由職業の親族Bが、普段は専業主婦を行っていて自由職業という名義のもとに所得はなく、たまたま、主宰者Aに対し自由職業という名義のもとに主宰者Aに対し事業を行い、主宰者Aから所得を受けた場合には、Bは主宰者Aに従属して従事していると認められると解し、主宰者Aから受ける対価は、所得とはならず、主宰者Aも必要経費とはならない（Aに専従しているわけではないので専従者にも該当しない）。

<解釈2> 狭義説

次に、所得税基本通達 12-5 を狭義に捉えた場合、自由職業者である親族が生計を主宰していると認められる者の経営に係る事業に従属的に従事していると認められないときであっても、その自由職業という名義のもとに取得した所得が生計主宰者からの支払であった場合には、その自由職業という名義に係る所得にはならないという考え方である。狭義に捉えるとは、所得の帰属を判定する場合に、所得の範囲を親族間外のみ限定し、狭義に捉えるというものである。

この場合は、先程の図のうち、②の行為に関する対価の支払は、除外して考えるという考え方となるので、AからBへの対価の支払は考慮外となり、所得の判定は下記の図のように、親族外からの対価の支払いについてのみの判定となる。この場合、AからBへの対価の支払の所得の帰属の判定は行われないうこととなり、ここで所得税法 56 条の適用が行われ、当然に対価の支払はなかったものとみなされ、親族Bがこの対価の支払に関する費用を支払った場合に、その対価を生計主催者Aの事業所得の計算上必要経費

に算入できることとなる。



上記図のように、親族ではない第三者から所得を受ける場合で、親族間における事業主がだれであるかの判定が困難な場合とは、AとBが同種の事業を行っている場合のみが該当すると考えられる。そうでなければ、Bが自由職業者であってもAがBと同種の自由職業者でなければ事業所得の帰属の判定は困難ではないからである。

具体的にあげると、Aが花屋であるとすれば、Bが医師であっても、歯科医師、薬剤師、弁護士、税理士、公認会計士、あん摩マッサージ指圧師等の施術者、映画演劇の俳優その他の自由職業者であっても、Aと違う職業であれば、所得の帰属の判定は簡単であるからである。

狭義に捉えた場合は、AからBへの対価の支払、つまり親族間の対価の支払は除外して考えるため、その場合の判断を所得税法 56 条に委ねる形となっているのではないであろうか。

今まで見てきた裁判例（本論文で取上げた判例のうち、宮岡事件東京地裁判決以外）は、生計を一にしている親族間の取引については個別の事情いかにに関わりなく、所得税法 56 条を適用させ、その対価の支払いを必要経費に算入することができないとする解釈をとっている。これを所得税基本通達 12-5 に置き換えると、親族同士の対価の支払いを考慮しない後者の狭義説の解釈をとってきたと考えられる。しかし、このような解釈は、親族間の対価の支払いを前提としていないと考えられるため、その前提となっていない親族間の対価の支払を個別の事情いかにに関わりなく所得税法 56 条で縛りにかけて否定されてしまうのは、あまりにも硬直的、機械的すぎるのではないであろうか。

<ケース5>

AもBと同じような自由職業者であれば、所得の帰属の判定はそう簡単ではなくなるのである。たとえば、AもBも弁護士で同じ事業所で事業を行っているのであれば、Bが弁護士としての名義において事業を行っていて、「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とが区分されており、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的に従事していると認められない場合」には、その所得がBの名義によるものであれば、Bの所得となるが、BがAに従属的に従事している場合の所得であれば、これはAの所得となる。

この場合こそが、狭義説を適用した場合に親族間の取引と親族間外の取引との間に不合理をきたしていると考える。生計主宰者Aが弁護士、親族Bが税理士という自由職業者である場合、まさしく東京地裁で画期的な判決が下された場合がこれに当てはまる。

東京地裁では所得税法56条の解釈を、文理解釈と立法趣旨から判断し所得税法56条の適用外と判断したが、高裁・最高裁で逆転することとなった。しかし、これを所得税法56条ではなく、所得税法12条の「所得の帰属」の範囲の問題として争い、基本通達12-5と照らし、これを狭義に捉え、親族間の取引をすべて所得税法56条で一義的に取引を否定することは不合理である旨主張すればよかつたのではないか。

生計主宰者Aは弁護士であり税理士としての業務はまったく行っておらず、親族Bがもっぱら税理士として生計主宰者A以外の他人から所得を受けており、その傍らで生計主宰者Aの確定申告も行った場合、所得税基本通達12-5を広義に捉えれば、親族Bが生計主宰者Aに従属的に従事しているわけではないので、AとBの収支が区分されていれば、AからBへの対価の支払をBの自由職業という名義のもとに発生した所得と考え、その所得はBに帰属し、Aの対価の支払もAの必要経費に算入することができるからである。

第3節 小括

以上をまとめると、「生計を一にする」親族間の対価の支払の取扱いは、一昔前までの親族間で行う事業が、共同に資産を管理して使用する農業のような事業であれば所得税法56条のみで縛りをかけることは、租税回避防止等のため合理的であると考え³⁷が、

³⁷ 農業の事業主の判定については、所得税法基本通達12-4において「親子間における農業の事業主の判定」が規定されている。

【所得税基本通達12-4】親子間における農業の事業主の判定

生計を一にしている親族間における農業の事業主がだれであるかの判定をする場合には、両者の年齢、農耕能力、耕地の所有権の所在等を総合勘案して、その農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が当該農業の事業主に該当するものと推定する。この場合において、当該支配的影響力を有すると認められる者がだれであるかが明らかでないときには、次に掲げる場合に該当する場合にはそれぞれ次に掲げる者が事業主に該当するものと推定し、その他の場合は生計を主宰している者が事業主に該当するものと推定する。

- (1)親と子が共に農耕に従事している場合 当該従事している農業の事業主は、親。ただし、子が相当の年齢に達し、生計を主宰するに至ったと認められるときは、子
- (2)生計を主宰している親が会社、官公庁等に勤務するなど他に主たる職業を有し、子が主として農耕に従事している場合 当該従事している農業の事業主は、子。ただし、子が若年であるとき、又は親が本務の傍ら農耕に従事しているなど親を事業主とみることを相当とする事情があると認められるときは、親
- (3)生計を主宰している子が会社、官公庁等に勤務するなど他に主たる職業を有し、親が主として農耕

夫婦がともに独立した職業をもち、お互いが自らの経営方針と支配的判断力をもって事業を行うようになれば、所得税法 56 条のみで縛りをかけるのは、時代の流れに即応せず、不合理な結果を生じさせるのであると考える。

このように、所得税法 56 条の一義的解釈や所得税基本通達 12-5 の狭義的な解釈は、時代の流れに遅れをとっている。所得税法 56 条の立法当初や基本通達の発令当初は、親族間で取引が行われるという考えや慣習がまったくなかったため、今までの解釈で対応出来ていたが、夫と妻が互いに独立した職業を行うことが稀ではなくなっている今日、また、これからますますそのような夫婦は増加すると考えられる中、所得税法 56 条と所得税基本通達 12-5 は、その解釈をもっと柔軟に行うべきである。

に従事している場合 当該従事している農業の事業主は、12-3 のただし書に準じて判定した者

おわりに

以上みてきたように、所得税法 56 条は制定当初から今日まで厳格に解釈され、適用されてきたことがわかる。社会状況の変化により法律の制定当初の立法趣旨が現在では妥当性を欠いてしまうということがあるが、所得税法 56 条においても、その厳格な解釈による適用が困難になってきたことが窺われる。所得税法 56 条の制定当初のように、個人事業が多く又事業規模も小さいために親族が独立した事業を営むことが少なかった頃は、事業と家計との分離計算が困難であるという理由で親族への労務の対価の支払いを経費に算入しないことも合理性があったと考えられる。しかし、所得税法制定から 50 年余りが経過し、大家族で農業を営む家族はごく少数派となり、サラリーマン家庭が急増した後、妻の大多数は農家の労働者である「嫁」から「専業主婦」に変わり、やがて主婦意識を持つ賃金労働者となった。家族の者が「家」から独立しても食べていけるようになり、「家」の拘束力は崩れていったのである。さらに一層、女性の社会進出が進み、現在では親族が事業者として独立して事業を営むケースも増えている。そのような場合に事業主が独立した親族に支払う対価として妥当なものまで事業主の必要経費への算入を認めないのは、宮岡事件の東京地裁判決が示すように、経費の本質や第三者への支払いが経費算入されることとの比較において不合理と考えられる。

確かに親族間においては役務の提供の内容が不透明であったり、対価額の算定に恣意性が入る可能性があり、要領のよい納税者が存在しうるのも事実であるが、その点は納税者が役務の内容と対価の妥当性の举证責任を負担すれば回避できるのではないかと考える。

このような状況の下、所得税法 56 条の廃止若しくは法改正をという声が叫ばれる¹中、本論文では現行所得税法 56 条に親族間の取引においてもその必要経費を認める余地を残す柔軟な解釈適用、すなわち租税回避行為の防止という立法目的を踏まえた法解釈により、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に留める努力が行われることを期待する。

繰り返しになるが、所得税基本通達 12-5 の解釈、適用にあたって、第三章第 2 節で取り上げた、徳島地方裁判所平成 9 年 2 月 28 日判決や、宮岡事件の国税不服審判所で

¹ 所得税法 56 条は廃止を含め改正等の立法論的な解決がなされることを期待するという判例評釈として、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』第 58 巻第 13 号、201 頁。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 56 条～専門家たる妻への報酬支払をめぐる判例を素材として」『税理』第 46 巻第 14 号、10 頁。田中治・忠岡博「判例分析ファイルその 53 所得税法 56 条における『生計を一にする親族』の意義」『税経通信』第 59 巻第 6 号、197 頁。田中治「最近の租税事件から探る個人所得課税の問題点 所得課税の原則と制度改革の視点」『税理』第 47 巻第 12 号、16 頁。金井恵美子「最近の租税事件から探る個人所得課税の問題点『生計一』親族間における対価の授受～弁護士・税理士事件」『税理』第 47 巻第 12 号、48 頁。増田英敏「租税判例研究 妻への税理士報酬支払と所得税法 56 条の適用範囲—宮岡事件控訴審判決」『税務事例』第 36 巻第 9 号、1 頁が掲げられる。

の裁決では、「生計を一にする親族」に対して支払われた対価について、その対価は支払を受けた親族に帰属するとした上で、所得税法 56 条を適用することによりその必要経費性は認められないこととなっている。このように、区分計算を前提にして所得税法 12 条で所得の帰属を認めながら、所得税法 56 条で親族の収入として計上せず、事業主の必要経費の計上も否定するのは、理論上整合性に欠けている。これを打開するためには、宮岡事件東京地裁判決のように、所得税法 56 条を限定的に解釈し、真に労務等を提供して対価を授受している取引であれば、その必要経費性を認めるべきである。

《参考文献》

【著書】

- 1) 伊東稔博[1967]『わかりやすい所得税講座』税務研究会
- 2) 伊東稔博著[2003]『裁判例・裁決例による所得税法と税務事例』財経詳報社
- 3) 石井敏彦ほか編[2002]『所得税基本通達逐条解説 平成14年版』大蔵財務協会
- 4) 金子 宏[2004]『租税法 第9版増補版』弘文堂
- 5) —— [1996]『課税単位及び譲渡所得の研究 所得課税の基礎理論中巻』有斐閣
- 6) —— [1991]『所得課税の研究』有斐閣
- 7) 金子宏編著[1999]『改訂版所得税の理論と課題 (第2巻)』税務経理協会
- 8) 清永敬次[1995]『租税回避の研究』ミネルヴァ書房
- 9) —— [1999]『税法 (第五版)』ミネルヴァ書房
- 10) 吉良 実[1982]『所得化税法の論点』中央経済社
- 11) クラディア・スコット編・古郡鞆子編訳[1999]『女性と税制』東洋経済新報社
- 12) 最高裁判所事務総局行政局監修[2001]『主要行政裁判例概観 2 (改訂版) - 租税関係編 -』法曹会
- 13) 塩崎潤・植松守雄・西野襄一・岡崎一郎共著[1969]『所得税法の論理』税務経理協会
- 14) 戸松秀典[2000]『憲法訴訟』有斐閣
- 15) 富岡幸雄著[1980]『個人企業課税の基本課題 - 事業主報酬の必要経費性 -』中央大学出版会
- 16) 中川一郎 [1961]『税法の解釈及び適用』三晃社
- 17) 中川一郎編[1977]『税法学体系 全訂増補』ぎょうせい
- 18) 中橋健次郎著[1978]『改訂 所得税法精説 20 訂版』酒井書店
- 19) 日本税理士連合会編・坂田純一著[2002]『実践税理士法』中央経済社
- 20) 日本税理士連合会編[2003]『新税理士法改訂版』税務経理協会
- 21) 林栄夫著[1958]『戦後日本の租税構造』有斐閣
- 22) 人見康子・木村弘之亮編[1998]『家族と税制』弘文堂
- 23) 松沢 智[1999]『新版租税実体法 補正版』
- 24) 水野忠恒[2003]『租税法』有斐閣
- 25) 水野 勝[1993]『租税法』有斐閣
- 26) 村井 正[1982]『租税法と私法』大蔵省印刷局
- 27) 村井正著[1987]『租税法 - 理論と政策 -』青林書院
- 28) 宮本憲一・鶴田廣巳編著[2001]『所得税の理論と思想』税務経理協会
- 29) 山本守之[2000]『税務形式基準と事実認定 第3版』中央経済社
- 30) 山本守之・守之会著[2000]『検証税法上の不確定概念』中央経済社
- 31) 山本守之・守之会編[2004]『検証納税者勝訴の判決』税務経理協会
- 32) R・ガート原著・塩崎潤訳[1966]『個人所得税』日本租税研究協会

【論文】

- 1) 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』2003.10
- 2) —— 「夫（弁護士）が妻（税理士）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』第34巻第4号
- 3) 伊藤義一 「夫（弁護士）が妻（税理士）の支払った税理士報酬は、必要経費算入できるか」『TKC税務情報』第13巻第3号
- 4) 池本征男 「所得税法56条にいう『生計を一にする親族』の判定基準」『税務事例』第34巻第4号
- 5) 内川澄男 「最新判例にみる親族が受ける対価の経費性」『税務弘報』第51巻第13号
- 6) 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』第56巻第15号
- 7) 大田弘子「女性と税制—配偶者控除等の検証」『税研』第13巻第76号
- 8) 金井恵美子「『生計一』親族間における対価の授受～弁護士・税理士夫婦事件」『税理』第47巻第12号
- 9) 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』第58巻第13号
- 10) 吉良 実[1981]「課税単位に関する一考察」日本税法学会30周年記念祝賀「税法学論文集」『日本税法学会』
- 11) 久条 哲「所得税法56条の『従事したことその他の事由』の解釈—宮岡事件を題材に」『税研』第19巻第5号
- 12) 佐藤英明「所得控除の研究—配偶者控除および配偶者特別控除の検討—」『日税研論集第』第52巻
- 13) 品川芳宣「所得税法56条の解釈変更と無効事由」『税研』第19巻第4号
- 14) —— 「弁護士が生計を一にする妻に対して支払った税理士報酬の必要経費性」『TKC税務情報』第13巻第1号
- 15) 田中 治「所得課税の原則と制度改革の視点」『税理』第47巻第12号
- 16) —— 「親族が事業から受ける対価」『税務事例研究』第77巻
- 17) 田中治・忠岡博「所得税法56条における『生計を一にする親族』の意義」『税経通信』第59巻第6号
- 18) 土屋晴行「配偶者特別控除の廃止と課税最低限」『税経通信』第58巻第3号
- 19) 富永英里「判例研究 所得税法56条の解釈をめぐって」『税と経営』第1529巻
- 20) 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』第29巻第12号
- 21) 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』第46巻第8号

- 22) 浜屋 浩「妻に支払った報酬額は必要経費になる？ならない？—所得税法 56 条をめぐる問題」『税務弘報』第 51 巻第 13 号
- 23) 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—宮岡事件」『税務事例』第 35 巻第 12 号
- 24) —— 「妻への税理士報酬支払いと所得税法 56 条の適用範囲—宮岡事件控訴審判決」『税務事例』第 36 巻第 9 号
- 25) 三木義一「親族が共同して事業を行う場合の所得の帰属」『税経通信』第 55 巻第 2 号
- 26) —— 「生計を一にする親族間の対価の支払と所得税法 56 条—専門家たる妻への報酬支払をめぐる判例を素材として」『税理』第 46 巻第 14 号
- 27) —— 「妻が弁護士の場合と税理士の場合」『税研』第 19 巻第 2 号
- 28) 三木義一・市木雅之「専門家たる妻への報酬支払いと所得税法 56 条」『税経通信』第 58 巻第 13 号
- 29) 水野忠恒「基本的人権控除の簡素化」『税研』第 16 巻第 2 号
- 30) 矢田尚子「事例に見る税理士の専門家責任」『税務事例』第 36 巻第 1 号

【その他】

- 1) 岩尾一編[1953]『所得税法 I コンメンタール』日本評論新社
- 2) —— [1955]『改正所得税法 所得税法追録 I』日本評論新社
- 3) 財政研究所編[1983]『項目別税制調査会答申集』財経詳報社
- 4) 税制調査会[1964]『税制調査会関係資料—税法整備小委員会資料—』
- 5) —— [1965]『税制調査会関係資料—税法整備小委員会資料—』
- 6) 武田昌輔『DHC コンメンタール所得税法』第一法規
- 7) 注解所得税法研究会編[2001]『三訂版 注解所得税法』大蔵財務協会

【判例】

- 1) 名古屋地裁昭和 46 年 8 月 30 日判決（昭和 42 年(行ウ)第 36 号『TKC 税務判決(裁決)データベース』文献番号 21036810)
- 2) 松山地裁昭和 49 年 1 月 21 日判決（昭和 41 年(行ウ)第 11 号『TKC 税務判決(裁決)データベース』文献番号 21045011)
- 3) 大阪地裁昭和 49 年 12 月 10 日判決（昭和 39 年(行ウ)第 103 号『TKC 税務判決(裁決)データベース』文献番号 21048590)
- 4) 最高裁昭和 51 年 3 月 18 日第一小法廷判決（昭和 48 年(行ツ)第 30 号『TKC 税務判決(裁決)データベース』文献番号 21053570)
- 5) 東京地裁平成 2 年 11 月 28 日判決（平成 2 年(行ウ)第 86 号『TKC 税務判決(裁決)データベース』文献番号 22004972)

- 6) 東京高裁平成 3 年 5 月 22 日判決 (平成 2 年(行コ)第 174 号『TKC 税務判決(裁決)データベース』文献番号 22005508)
- 7) 国税不服審判所平成 5 年 12 月 17 日裁決 (『TKC 税務判決(裁決)データベース』文献番号 26010856)
- 8) 徳島地裁平成 9 年 2 月 28 日判決 (平成 6 年(行ウ)第 7 号『TKC 税務判決(裁決)データベース』文献番号 28040445)
- 9) 高松高裁平成 10 年 2 月 26 日判決 (平成 9 年(行コ)第 6 号『TKC 税務判決(裁決)データベース』文献番号 28050951)
- 10) 最高裁平成 10 年 11 月 27 日判決 (平成 10 年(行ツ)第 146 号『TKC 税務判決(裁決)データベース』文献番号 28061084)
- 11) 国税不服審判所平成 11 年 6 月 14 日裁決 (『TKC 税務判決(裁決)データベース』文献番号 26011349)
- 12) 横浜地裁平成 11 年 12 月 15 日判決 (平成 6 年(行ウ)第 7 号『TKC 税務判決(裁決)データベース』文献番号 28081094)
- 13) 国税不服審判所平成 12 年 5 月 15 日裁決 (『TKC 税務判決(裁決)データベース』文献番号 26011419)
- 14) 東京高裁平成 12 年 6 月 29 日判決 (平成 12 年(行コ)第 57 号『TKC 税務判決(裁決)データベース』文献番号 28090291)
- 15) 岡山地裁平成 12 年 9 月 19 日判決 (平成 10 年(行ウ)第 13 号『TKC 税務判決(裁決)データベース』文献番号 28091359)
- 16) 東京地方裁判所平成 15 年 6 月 27 日判決 (平成 14 年(行ウ)第 82 号 TAINS コード Z888-0738)
- 17) 東京地方裁判所平成 15 年 7 月 16 日判決 (平成 13 年(行ウ)第 423 号 TAINS コード Z888-0748)
- 18) 東京高等裁判所平成 16 年 6 月 9 日判決 (平成 15 年(行コ)第 209 号 TAINS コード Z888-0847)
- 19) 最高裁判所第三小法廷平成 16 年 11 月 2 日判決 (平成 16 年(行ツ)第 23 号国税庁ホームページ「最近の最高裁判決」<http://courtdomino2.courts.go.jp>)