

# 所得税法56条の功罪

金井恵美子  
(税理士)

## 目 次

- |                                  |                                  |
|----------------------------------|----------------------------------|
| I はじめに                           | 1 税負担の増加                         |
| II 必要経費の意義                       | 2 対価の支払いを受けた親族の必要経費に算入されるべき金額の算定 |
| III 法56条創設の背景と沿革                 | 3 「生計を一にする」という要件                 |
| 1 シャープ勧告の指摘                      | 4 所得の人的帰属の変更                     |
| 2 シャープ勧告と改正所得税法との違い              | 5 実質所得者課税の原則との不整合                |
| 3 修正の理由                          | 6 贈与税課税との不整合                     |
| 4 「みなす事業所得」から「親族に支払う対価の必要経費不算入」へ | 7 働き方改革との不整合                     |
| 5 青色事業専従者給与の必要経費算入の特例            | 8 男女共同参画基本計画における検討課題             |
| 6 二度廃止された資産所得の合算制度               | 9 女子差別撤廃委員会の指摘                   |
| 7 小括                             | 10 法律婚と事実婚                       |
| IV 法56条をめぐる争い                    | VI 法56条の廃止の検討                    |
| 1 不動産賃借料の必要経費算入が否認された事例          | 1 法56条を正当化する2つの理由                |
| 2 弁護士報酬の必要経費算入が否認された事例           | 2 家計と事業の区分                       |
| 3 税理士報酬の必要経費算入が否認された事例           | 3 合理的な対価の算定                      |
| 4 解釈による救済の是非                     | 4 小括                             |
| V 法56条の問題点                       | VII おわりに                         |

## I はじめに

所得税法56条（以下「法56条」という。）は、総収入金額を得るために必要な費用であっても、納税者と生計を一にする親族に対して支払われるものは、必要経費に算入することを認めない。これに対応して、その親族のその対価に係る所得金額の計算上必要経費に算入されるべき金額は、その納税者の事業所

得等の金額の計算上必要経費に算入され、その親族が支払を受けた対価の額及びその必要経費に算入されるべき金額はなかったものとみなされる。

法56条は、個人単位主義をとる所得税に、家族単位主義の要素を加味するものである<sup>(1)</sup>。

(1) 金子宏『課税単位及び譲渡所得の研究（所得税の基礎理論 中巻）』（有斐閣、1996年）42頁参照。

この規定が置かれた理由は、親族間では、税負担を軽減する目的で、家族間に所得を分割することが容易であるため、あらかじめ防止する措置を講じておく必要があるからと説明される。

税制の基本理念は、負担の公平であり、法56条はその目的のために設けられている。しかし、もしそれによって新たな不公平が生ずるとすれば、あるいは、犠牲となることを見過ごせない不合理な状況を作り出すとすれば、その制度の存在自体が問われることになる。

本稿では、法56条創設の背景と経緯を明らかにする。そのうえで、裁判例を参照し、問題点を整理して、あるべき方向性を検討する。

## II 必要経費の意義

法56条は、必要経費の別段の定めである。必要経費の意義を簡単に確認しておこう。必要経費に算入すべき金額は、「総収入金額に係る売上原価その他当該総収入金額を得るため直接に要した費用の額及びその年における販売費、一般管理費その他これらの所得を生ずべき業務について生じた費用（償却費以外の費用でその年において債務の確定しないものを除く。）の額とする」（所法37①）と規定されている。事業等に関する所得については、必要経費概念を法人税の損金概念に近づけ、法人税法上の費用・損失に準ずるものとして認識されている<sup>(2)</sup>。ただし、所得税法は個人の

所得を対象としていることから、発生した経費を必要経費と家事費及び家事関連費とに区分する必要がある<sup>(3)</sup>。

必要経費の解釈上の参考として、アメリカ内国歳入法162条(a)の必要経費の定義があげられる。162条(a)は、「営業もしくは事業を営むについて、課税年度中に支払い若しくは負担したすべての通常かつ必要な経費は控除することが認められる」<sup>(4)</sup>と定め、所得の計算上、控除が認められるのは、「通常」かつ必要な経費であると規定している。しかし、日本の所得税には、「通常」の要件が付されていないことから、必要経費であればすべて控除の対象となると解される<sup>(5)</sup>。

すなわち、必要経費は、家事費及び家事関連費を厳格に区分することを前提に、債務確定主義に立脚して認識される事業の遂行上必要な経費のすべてであり、別段の定めによってその範囲が補正される。

## III 法56条創設の背景と沿革

### 1 シャウプ勧告の指摘

昭和21年、日本国憲法が制定され、あらゆる制度の民主化がすすめられた。税制においては、昭和22年に基本的転換が始まり、昭和25年にはシャウプ勧告に基づく全面的改革となった。所得税の課税単位は、明治創設以来、日本の伝統的家族制度を基盤とする家族単位

(2) 「法37条1項の定め方は、法人税法22条3項1号及び2号に対応しており、その考え方も、ほぼ法人税法に一致しているとみることができる」（碓井光明「必要経費の意義と範囲」日税研論集31号（1995年）17頁）。

(3) 「個人が所得稼得活動の主体であると同時に消費活動の主体でもあるのに対して、法人には個人と

同じ意味での消費（心理的満足）を観念することができない」谷口勢津夫『税法基本講義〔第6判〕』（弘文堂、2018年）331頁。

(4) 大蔵省主税局国際租税課「米国内国歳入法典(1)」（1965年）134頁。

(5) 金子宏『租税法〔第23版〕』（弘文堂、2019年）314頁参照。

主義であった<sup>(6)</sup>が、昭和22年度税制改正において個人単位主義に転換した。しかし、税額の計算方法として、同居親族の所得を合算し累進税率を適用する所得合算制度が創設され、戦後「家」制度の廃止に伴い、税法から「戸主」や「家族」等の用語が削除された後も、実質的に従来と変わらない制度が維持されていた。

昭和24年のシャウプ使節団によるシャウプ勧告は、所得合算制度には次のような問題があるとした<sup>(7)</sup>。

- ① 所得合算をされた者は、同一の生活水準、同一担税力水準にある納税者に適用される税率よりも高い税率によって税負担の不公平な分配を受けることとなり、不満を感じ納税道徳を悪化させる。
- ② 税負担の増大は、大世帯を小世帯に分解する人為的誘因をなしている。
- ③ 2以上の納税者が現実に同居の親族か否かの判定が困難である。
- ④ 税額を決定し、これを各世帯員に分配する手続きは複雑で時間を浪費する。

以上の理由から、所得合算制度の廃止を勧告した<sup>(8)</sup>が、これに伴う課税上の弊害についても指摘している。所得合算制度の廃止に対するシャウプ勧告の危惧は、家族に所得を分散して、税負担の軽減を図ろうとする「要領の良い納税者」の出現である。「配偶者または子

供に財産及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」また、「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」<sup>(9)</sup>というおそれがあった。このような税負担回避を阻止するため、個人単位主義を原則としながらも、配偶者及び未成年者の資産所得及びその納税者の事業から受ける給与所得については、所得合算制度を維持すべきであるとしている。

また、当時の扶養控除の対象が、60歳を超えて働けない者又は19歳未満の者とされており、これに該当しない成年親族については、所得がなくても扶養控除の対象とされなかったため、これを救済する意味で、所得合算か扶養控除かの選択適用を認めるものとした<sup>(10)</sup>。

## 2 シャウプ勧告と改正所得税法との違い

昭和25年度税制改正に関する基本要綱では、「昭和25年度の税制改正については、概ねシャウプ税制使節団の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適當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」とが、改正の方針として謳われている。

「適當と認められる調整」は、シャウプ勧告と改正所得税法とに、以下のような差異をもたらす。

(6) 「これは、わが国の所得税のモデルとされたプロイセンの制度にならったものであって、わが国戦前の家族制度に合致するものであった」(金子・前掲注(1)1頁)。

(7) シャウプ使節団『日本税制報告書』(全国青色申告総連合、2000年)36-37頁参照。

(8) 税制審議会「税制改正に関する中間報告」(1949年7月)9頁も、所得合算制度について、「大所得者は別として少所得者には酷に過ぎ、現在の経済

事情に引あわない」としている。

(9) シャウプ使節団・前掲注(7)37頁。

(10) 納税者から、生活費の半額以上を受ける者に限定する。そのため、扶養親族となる要件を備えるため、給与を支払ったものとする場合もあろうが、現実にその親族の収入となっていればあえて反対しないとしている。ただし、当時の日本でその支払いが一般的な慣習とはなっていないことを指摘している(シャウプ使節団・前掲注(7)37-38頁参照)。

シャープ勧告	昭和25年度改正所得税法
所得合算制度は廃止。但し、次の所得は合算。	所得合算制度は廃止。但し、次の所得は合算。
A 配偶者及び未成年者の資産所得	A 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
B 扶養親族として申請をなされた者の所得	B 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
C 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	C-2 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

シャープ勧告は、基本的に所得合算の対象となる者を配偶者と未成年者に限定し、その資産所得と納税者から受ける給与について所得分割の防止規定を置こうとしている。納税者が、自己の支配の下に配偶者又は未成年者に資産の名義を移してそこから生ずる所得の帰属を分散することや、対価相当額の労働の事実または支払いの事実がないにもかかわらず、給与の支払いを装うことによって税負担を軽減しようとするのは、容易に予想され

る問題であった。特に、配偶者については、当時、夫が行う事業に対して、妻が労働を提供するのは当然のことであり、対価を支払うべき行為とは認識されていなかった。あえてこれに給与の支払いがあるとすれば、それは税負担の軽減を動機とする形式的なものである可能性が極めて高い。

そのため、所得合算制度の継続は、次の2つの側面からA及びCが提言されている。

- |   |     |
|---|-----|
| ●一人の納税者に帰すべき外部から流入する資産所得を形式上の資産の名義により分散すること | → A |
| ●一人の納税者が得た事業所得を世帯内における形式上の給与の支払いにより分散すること   | → C |

これに応ずる形で所得税法は改正され、外部との取引を対象としたAの資産所得の合算については、シャープ勧告とほぼ同様の規定となった。扶養親族であることを要件とするBについても修正はない。

しかし、世帯内部の取引を対象としたCについては、所得合算の適用対象者を「配偶者及び未成年者」から「生計を一にする配偶者その他の親族」に広げ、さらに、「給与所得」を「事業から受ける所得」に修正し、同一世帯内における対価の支払いは、所得の計算上すべて否認する「みなす事業所得」の制度が

設けられた(C-2)。

このことは、シャープ勧告と改正所得税法との大きな認識の違いとして指摘することができる。個人単位主義を実際の制度(以下「個人単位課税」という。)とするにあたって、所得分割を利用した税負担の軽減を防止するための措置は、シャープ勧告の意図するところを逸出した。親族間における対価の授受は、あたかもそのすべてが恣意的な所得分割を目的に行われることを前提としているかのような対応である。立法の過程において、その基本認識についての議論が充分であったとはい

えないだろう。次のような資料が残されている。

### 3 修正の理由

当時の大蔵省の資料<sup>11)</sup>には、シャープ勧告と改正所得税法との相違点及びその修正の理由として次が掲げられている。

イ) わが国の個人経営事業においては事業に従事する親族に対し給与を支払うことは殆どなく、雇傭契約を形式上結んでいる場合にこれを給与と認めることは却って不合理な結果となる。

ロ) 親族に対する給与の支給を認めるときは、作為的方法により負担の軽減を図ることが行われることとなり、負担が実質的に不公平となる。

ハ) 成年の専従者について分離課税<sup>12)</sup>することとすれば、農家の場合等には著しく減収となるからである。

また、当時の所得税法基本通達（昭和26.1.1直所1-1、第11条の2関係324）は、「法第11条の2の『当該納税義務者の経営する事業から所得を受ける』とは、給料、手当等の形式により受ける場合はもちろん、共同経営による利益の分配の形式を採っている場合

についても、適用があるものとする」としている。

すなわち、イ)、ロ)は親族に支払う給与の必要経費算入を否認する理由であり、ハ)は一つの事業の分割を防止する必要性を説明するものである。個人経営者の親族が、その事業に無償の労働を提供することはごく自然に行われることであり、「事業主による事業の支配と対価の決定において、従として働く家族の自主性の欠如」<sup>13)</sup>が前提となっている。農家等<sup>14)</sup>では、家族とはすなわち労働力であって、家族が一丸となって働くことにより農業所得は確保され、家族労働者に対する給与の支払いや所得の分配を行うような経済的状況にはなかった。

しかし、「家」制度が廃止され、民法は各個人が平等に資産を相続するものに改正されたのである<sup>15)</sup>。事業者が、親族の有する資産を使用する可能性は高まったが、この点が修正の理由において検討された形跡はない。

### 4 「みなす事業所得」から「親族に支払う対価の必要経費不算入」へ

上述のような理由で創設された「みなす事業所得」の規定は、次のとおりであった。

#### 旧所得税法11条の2（みなす事業所得）

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。（後段略）

11) 大蔵省主税局『昭和25年度シャープ税制使節団提出資料集その1—税制改正の経過についての報告に関する事項—』（発行年不詳）66-67頁。

12) 納税者ごとにそれぞれの事業所得とすることと解される。

13) 田中治「税法の解釈における規定の趣旨目的の意義」（税法学563号（第100回大会記念号）、2010年）217頁。

14) 昭和25年の産業3部門15歳以上就業者の割合

（全国）は、第1次産業48.5%、第2次産業21.8%、第三次産業29.6%である（総務省統計局「平成17年国勢調査」（<https://www.stat.go.jp/data/kokusei/2005/sokuhou/03.html>）：2021年8月12日最終確認）。

15) 「旧世帯課税方式から所得稼得者課税方式へと転換するに至った最大の理由の一つとして民法構造の変化との対応をあげることができる」（村井正『租税法と私法』（大蔵省印刷局、1982年）376頁）。

昭和27年の全文改正により、生計を一にする親族への対価の支払い、事業所得の金額の計算上、必要経費に算入されないものとする規定ぶりとなり、32年、それまで不明確であった不動産所得及び山林所得の金額の計算についても、事業所得に準じて取扱うことが明記され、現行法のようになる。その後、昭和40年の全文改正にあたって法56条に置き代えられ、これ以後改正はない<sup>16)</sup>。

生計を一にする親族に対する対価の支払いについて必要経費不算入とする思考は、個人単位課税の出発点において「みなす事業所得」として確立しており、創設以来、一貫して維持されているといえる<sup>17)</sup>。

## 5 青色事業専従者給与の必要経費算入の特例

青色事業専従者給与の必要経費算入の規定は、生計を一にする親族への対価の支払いについて、必要経費算入を認める唯一の規定として存在し、個人単位課税の原則に引き戻すものとして機能している。

### (1) 限度額控除制から完全給与制へ

シャウプ勧告により提言された青色申告制

度は昭和25年に始まった。27年には給与のうち法定限度額まで必要経費算入を認める青色専従者控除が創設され、その後、法定限度額を引き上げる改正が毎年のように行われた<sup>18)</sup>。法定限度額を設定していることの是非について、昭和39年の答申は、「専従者控除の控除限度の撤廃もわが国の個人企業の実態からみて直ちに採用することは困難で、控除額の引上げの方向で対処することが適当である」<sup>19)</sup>としたが、昭和42年度税制改正において、支払われた適正給与額を必要経費に算入する完全給与制に転換する。

専従者が受ける給与は業種や提供される労働によって様々であり画一的な限度額を設けておくことは実情に合わない。完全給与制への改正の基盤は、「基本的には、個人事業者の事業主なり家族従業員の意識の変化、つまり月給を支払うという慣行も定着し、また、それが不自然な現象でないとする社会意識の変化、進展」<sup>20)</sup>であり、税制の簡素化の必要性等<sup>21)</sup>から、その受けるべき給与の実態に即した制度の整備<sup>22)</sup>が行われた。

16) 昭和27年には、青色申告者について、事業に専従する親族に支払う給与の必要経費算入を認める専従者控除制度が創設され、本条に2項として追加された。36年の改正では、白色専従者控除制度の規定が第3項として追加され、これらは昭和40年の全文改正において本条と分離され、57条となった。

17) 「その立法趣旨や内容に変更が加えられることなく、文言上のみの改正が加えられて、法56条として規定されるに至ったもの」(東京高判平成16年6月9日・税資254号順号9665)。

18) 昭和27年創設当時の限度額は5万円であったが、28年に6万円、29年に7万円、30年に8万円、36年に12万円(25歳未満は9万円)、37年に20歳未満は9万円、38年に12万5,000円(20歳未満は9

5,000円)、39年に15万円(同12万円)、40年に18万円(同15万円)、41年に24万円(年齢差限度額廃止)と、改正された。

19) 税制調査会「『今後におけるわが国の社会、経済の進展に即応する基本的な租税制度のあり方』についての答申」(1964年12月)11頁。

20) 齋藤信雄「親族が事業から受ける対価の取扱いについての一考察」税務大学校論叢30号(1998年)301頁。

21) 税制調査会「税制簡素化についての第1次答申」(1966年12月)47頁は、1年間の所得が確定してから給与の額がさかのぼって制限されるという複雑さを排除する必要を指摘した。

22) 税制調査会「昭和42年度の税制改正に関する答申」(1967年2月)70頁参照。

(2) 白色申告者及び法人企業との負担のバランス

シャープ勧告によって、戦後の混乱期に導入された申告納税制度は、その定着と水準の向上が課題であった。そのためには、正確に記帳された帳簿書類を基礎とした申告を奨励する青色申告制度の普及が要請され<sup>23</sup>、青色申告者には、白色申告者に認められない各種の特典<sup>24</sup>が与えられた。青色申告者に与えられる特典をどのように捉えるかは、次の二つが考えられる。一つは、本来の税負担を特別に軽減させると解するものであり、もう一つは、税務会計上認識されるべき経費等について、帳簿の正確な記録があることを条件に控除を認めると解するものである。

青色事業専従者給与の必要経費算入は、理論的には後者である<sup>25</sup>。ただし、創設当時は、青色申告者の専従者控除は「青色申告者は帳簿の記録を正確に行い、企業と家計とが明確に区分されているから、給与支払の事実を明

白に確認できるという理論的な裏付けのほか、正確な記帳と誠実な申告により、従来は握されなかった所得が表現される場合に生ずる税負担の増加を調整するという、実質的な優遇の意味もある」「専従者控除を含めて、青色申告者に対し各種の優遇措置がとられたのは、青色申告者は、正確な記帳と誠実な申告を行うから、優遇措置を講じないと白色申告者よりも税負担が、重くなるという想定に基いている」<sup>26</sup>とされ、正確な記帳と誠実な申告による税負担の増加を緩和するという目的が大きかった。

背景には、税負担の軽減を目的とする不自然な法人成りの問題があった。法人企業と個人企業との負担の調整として、法人と個人との間に税負担の差を生じる一番大きな原因である家族労働報酬について専従者控除を認めることで、この問題が相当程度解決されると考えられた<sup>27,28</sup>。

また、給与については、支払った給与の代

23 「納税者が自ら所得金額および税額を計算し自主的に申告して納税する申告納税制度のもとにおいて、適正課税を実現するために不可欠な帳簿の正確な記帳を推進する目的で設けられたもの」(最判昭和49年9月20日・刑集28巻6号291頁)。

24 課税庁にとっては、記帳を中心とする課税資料を収集する手段であるとの指摘があることと、その特典は「自主的に申告する者を多くして税収入をふやすことがねらい」(日本経済新聞1956年6月15日)であることが紹介されている(首藤重幸「青色申告制度の目的と沿革」日税研論集20号(1992年)4頁、14頁)。

25 首藤・前掲注24)16頁には、どの特典が税負担の特別の軽減で、どの特典が本来の経費かという捉え方ではなく、立場によって、特典そのものをどう捉えるか見解が分かれている旨が示されている。

26 臨時税制調査会「臨時税制調査会答申 最近の諸情勢に即応すべき税制改正の方策に関する諮問

に対する答申」(1956年12月)194頁。

27 税制調査会「当面実施すべき税制改正に関する答申(税制調査会第一次答申)及びその審議の内容と経過の説明」(1960年12月)9-10頁参照。

28 これに関連して、岡村忠生「所得税と家族一課税単位および配偶者控除を中心として一」日税研論集74号(2018年)50-53頁は、「配偶者控除は、(あ)法人税とのバランスを取るために事業所得者における専従者控除の拡充が必要となり、その減税とのバランスを取るため、主に給与所得者を対象とし、扶養控除よりも大きな金額の控除として着想され、(い)配偶者控除と夫婦単位課税との連続性が認識される中で、家庭内にある配偶者の所得獲得への貢献や夫婦の消費のあり方、共稼ぎと片稼ぎとのバランスからは夫婦単位課税が適切であると認識されつつも、税制として複雑になることから採用に踏み切れず、その代替として導入された」と整理している。

わりに算入すべき親族の必要経費がないことがあげられる<sup>29)</sup>。人件費は重要な生産要素であり、その支払いをなかったことにすれば、勤労所得の色彩が濃い事業では、必要経費の大半が否認されることとなる。

さらに、資産や金銭の貸付け等が単なる保有資産の提供であるのに対し、人的役務の提供は個人が現に労働を日々積み上げてゆくものであり、その努力という点において所得獲得に貢献している実感が当事者間ではより強い。個人課税主義を基本とする以上、生計を一にする親族に対する対価の支払いをすべて否定してなんらの手当てもされないのでは、恣意的な税負担軽減に対する防止策への偏重に過ぎるともいえ<sup>30)</sup>、専従者控除額の累次の引上げの改正と完全給与制への移行は、この問題を緩和する緩衝制度<sup>31)</sup>の歴史でもあるといえよう。

### (3) 白色申告書の記帳義務

平成25年度税制改正により、白色申告であっても、事業所得、不動産所得又は山林所得を生ずべき業務について記帳及び帳簿を保存しなければならないものとされた。この義務化により、青色申告書についてのみ親族に支

払った給与の必要経費算入を認める理由は乏しいものとなった。青色専従者給与と専従者控除の取扱いの違いは、再考されるべき局面を迎えているといえる。

### 6 二度廃止された資産所得の合算制度

資産所得の合算制度は、税制の簡素化の見地から、創設の翌年、扶養親族申告者の所得の合算制度とともに廃止された。

しかし、資産の名義を分割することによる税負担の軽減は、財産所有者にのみ与えられる節税の機会である<sup>32)</sup>。戦後経済の復興により、国民所得が大幅に増加したこと、全所得に占める資産所得の割合が大きくなり高額な資産所得者が出現したこと、高額な所得者は配偶者や子が資産所得を有する場合が多いことなどから「単に税制上の簡素化という観点から課税上の不合理を見逃すことはできず、何らかの措置をとらざるを得なくなった」<sup>33)</sup>と考えられ、昭和32年度税制改正において、高額所得者を対象として、資産所得の合算制度が復活した。当時の答申は、「世帯員の資産所得は、名義のいかんをとわず、通常世帯主が自由に処分できるのがわが国の実情」<sup>34)</sup>であるという認識の下に、「同居親族の資産所得は合

29) 「給与の場合はその支払いを受けた者の経費を事業主の必要経費とするということもありえないので無理が目立つ」大島隆夫＝西野攘一『所得税法の考え方・読み方』（税務経理協会、1987年）341頁。

30) 「個人単位の課税方式をとっている以上、家族が現実に事業に従事して所得をあげるのに貢献しているのを無視してその給与その他の支払いを否認するだけではやはり無理がある」（大島＝西野・前掲注29）341頁。

31) 「民法における法制度上の後楯を失っているこの段階に至っては、もはや戦前のような理論的使用分け（ダブルスタンダード）をすることによって

は、同合算規定の存続を図ることが事実上不可能となっていた。同規定を維持したままこの矛盾を克服するためには、必然的に何らかの代替的緩衝制度の存在が必要とされたのである」黒川功「戦後家族における身分関係の変化と親族所得の『合算課税制度』（四・完）」日本法学61巻2号（1995年）127頁。

32) R・グード（塩崎潤訳）『個人所得税』（日本租税研究協会、1966年）267頁参照。

33) 安藤元久「資産合算制度に関する一考察」税務大学校論叢3号（1970年）183頁。

34) 臨時税制調査会・前掲注26）209頁。

算して累進税率を適用することとした方が、かえって担税力に応じた公平な負担になる<sup>35)</sup>と判断している。

また、資産の贈与について贈与税が課税されることについては、「贈与税は、資産が将来相続によって移転する際に課さる（ママ）べき相続税をあらかじめ徴収しておくという性格を持ち、本来相続税の補完税たる性格のものである。贈与の時から相続の時までの間の所得に対する所得税の課税がいかにあるべきかということは、所得税制の中で解決しなければならない問題である<sup>36)</sup>」としている。

しかし、資産所得の合算制度は、昭和63年12月の昭和63年第二次税制改正において、再び廃止される<sup>37)</sup>。答申は、「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<sup>38)</sup>と指摘し、次のように改正の理由が示された<sup>39)</sup>。

① 事業所得の場合には、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

② 恣意的な名義分割の場合に限って合算課税を行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困難であること

③ 所得分布の平準化が進んでいること

④ 税率の累進構造の緩和が図られること

このような指摘や②③④の理由については、法56条についても同様にいえることであるが、法56条についても併せて廃止するべきではないかといった議論は行われなかった。それは、①の理由に明らかにされているといえる。すなわち、法56条は、法57条によって有名無実の規定になっているという認識<sup>40)</sup>であり、給与以外の支払対価については必要経費算入が認められないという問題を直視してこなかったからであろう。

## 7 小括

法56条はシャープ勧告を受け入れて誕生したが、青色事業専従者給与は必要経費算入が認められ、資産所得の合算制度は相当の議論を経て、二度廃止された。

結局、シャープ勧告が必要とした不当な所得分割を防止するために必要とした措置は、A、B及びCのすべてが消失したといえる。残されたのは、昭和25年度税制改正の調整と

35) 臨時税制調査会・前掲注26)212頁。

36) 臨時税制調査会・前掲注26)212頁。

37) 昭和63年第二次税制改正においては、税制改革法案及び消費税法案等6本の法案が同時に提案された。税制改革法案4条は、「今次の税制改革は、所得課税において税負担の公平の確保を図るための措置を講ずるとともに、税体系全体として税負担の公平に資するため、所得課税を軽減し、消費に広く薄く負担を求め、資産に対する負担を適正化すること等により、国民が公平感をもって納税し得る税体系の構築を目指して行われる」として

おり、資産所得の合算制度を廃止する事理が整えられた。

38) 税制調査会「税制の抜本の見直しについての答申」（1986年10月）39頁。

39) 税制調査会・前掲注38)39頁及び同「税制改革についての中間答申」（1988年）16頁参照。

40) 金子・前掲注(5)202頁も同様に評価している。また、中里実ほか『租税法概説〔第3版〕』（有斐閣、2018年）130頁〔浅妻章如〕は、「57条及び法人成りにより56条は骨抜きになっている」としている。

して加えられた——シャウブ勧告が掲げなかった—— 給与以外の対価の支払いである。

#### IV 法56条をめぐる争い

従来、法56条の適用をめぐる争いの多くは、生計を一にする親族であるかどうかであった<sup>(41)</sup>。

法56条が創設された当時は、農業を中心とする一般的な経済水準の低さと、生計を一にする親族間の経済的独立性の希薄な社会状況が制度を受け入れる土壌となった<sup>(42)</sup>。したがって、独立して事業を営む夫婦間において対価を支払うといったことは、ほとんど想定されていなかった。しかし、家族のありようやその意識、産業形態等が変化し、個人や女性の権利を尊重する現在においては、家族あるいは夫婦であっても、独立した意思で財産を所有・管理・処分することや、別々に事業を営むことは、珍しいことではない。このような社会環境の変化に伴い、恣意的な所得分割の防止規定としての射程として、その適用範囲には制約があるとする考え方<sup>(43)</sup>（以下「限定適用説」という。）が注目されるようになった。

限定適用説の主張に対して、裁判所は、法56条の規定は、事業の独立性や資産の保有状況その他の個別の事情のいかんを問わず、生

計を一にする親族に支払う対価に一律に適用されることが予定されているものと判断している。以下これを「一律適用説」という。

#### 1 不動産賃借料の必要経費算入が否認された事例

##### (1) 事件の概要

- ① 原告は、妻乙から建物を賃借して、その賃料を支払い、これを必要経費に算入した。
- ② 平成元年3月3日、税務署長は、法56条の規定の適用があることを前提として、更正処分及び過少申告加算税賦課決定処分を行った。
- ③ 平成2年3月7日、国税不服審判所は、審査請求を棄却した。原告は、これを不服として出訴した。

##### (2) 争点

（争点）原告が妻乙に支払った賃料について法56条の規定を適用すべきか。

##### (3) 一審の判断（棄却，原告控訴）<sup>(44)</sup>

原告は、法56条の規定は、憲法11条の保障する基本的人権、特に憲法13条所定の幸福追求に対する国民の権利を制限する条項であり、

(41) 松山地判昭和49年1月21日・税資74号52頁，東京地判平成2年11月28日・税資181号417頁，徳島地判平成9年2月28日・税資222号701頁，東京高判平成3年5月22日・税資183号799頁，高松高判平成10年2月26日・税資230号844頁，最判平成10年11月27日・税資239号139頁，東京高判平成12年6月29日・税資247号1428頁，他。

(42) 「事業主（世帯主）による事実上の支配関係を残しつつ、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事実を直視してこの規定を立法したものとみてよいであろう」（田中治「親族が事業から受ける対価」税務事例研究

77号（2004年）30頁）。

(43) 田中・前掲注(42)25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46巻14号（2003年）10頁参照。木村弘之亮『租税法学』（税務経理協会，1999年）277頁は、「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」としている。

(44) 東京地判平成2年11月28日・税資181号417頁。

これを適用しなければ公共の福祉が明確に阻害される場合に限って適用されるべきであるとし、業務を営むために事務所を賃借する必要がある原告が、その配偶者がもともと賃貸用に所有している貸事務所を賃借して賃料を支払ったのであり、その額が妥当なものである限り、不当な所得分割ではなく、国は何ら税収を失うものではない、と主張している。

これに対し、一審は、「個人事業は家族全体の協力のもとで家族の財産を共同で管理、使用して成り立つものが多く、そ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。したがって、右法56条の規定は、それ自体合理的な根拠を有するものであつて、憲法11条又は13条に違反しない」とし、「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、一律適用説をとった。

#### (4) 控訴審の判断（棄却，確定）<sup>(45)</sup>

控訴審は、法56条について、「右規定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、右規定の立法の背景

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い」としながらも、「右規定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、右規定がその合理性を失うに至ったものとまでは認められない」とし、控訴人が、法56条を無差別、画一的に適用した場合に生ずると主張する不公平や弊害も、「判断を左右するほどのものとはいえない」として、原審を引用し、控訴を棄却した。

#### 2 弁護士報酬の必要経費算入が否認された事例（以下「弁護士報酬事件」という。）

##### (1) 事件の概要

- ① 弁護士である原告は、原告が営む事業に従事した労務の対価として、弁護士である妻乙に対し、平成9年ないし平成11年に毎年595万円（妻乙が営む弁護士業務の総収入金額の約4分の1を占める）の弁護士報酬を支払い、これを事業所得の金額の計算上必要経費に算入した。
- ② 平成12年12月25日、税務署長は、妻乙に支払った報酬は法56条に規定する生計を一にする親族に支払った対価に該当し、原告の事業所得の金額の計算上必要経費に算入することはできないとして、更正処分及び過少申告加算税賦課決定処分を行った。
- ③ 平成14年2月5日、国税不服審判所は、請求人（原告）とその妻乙がそれぞれ独立した事業主であるとしても、本件弁護士報酬の額は、法56条により、原告の事業所得の金額の計算上、必要経費に算入されず、妻乙の事業所得に係る必要経費のうち、本件弁護士報酬に係る部分の金額については、

<sup>(45)</sup> 東京高判平成3年5月22日・税資183号799頁。

原告の事業所得の計算上、必要経費に算入すべきであると認められ、その金額は、妻乙の必要経費に妻乙の総収入金額のうち本件弁護士報酬の占める割合を乗じて算定するのが合理的であるとした<sup>46)</sup>。原告は、これを不服として出訴した。

(2) 争点

(争点1) 原告と妻乙のようにそれぞれが独立した事業主として事業を営む場合において、一方親族が他方親族の事業に従事したことにより他方親族の事業から対価の支払を受けたときに、他方親族に当たる原告の各年分の事業所得の金額の計算上、一方親族に当たる妻乙に対する本件弁護士報酬の支払につき、法56条の適用はないと解すべきか否か。

(争点2) 原告の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ついて法56条が適用されるとすると、憲法14条1項に違反するか否か。

(3) 一審の判断(棄却, 原告控訴)<sup>47)</sup>

この判決も、一律適用説である。一審は、争点1について、「その者の営む事業の形態がいかなるものか、事業から対価の支払を受け

るその者の親族がその事業に従属的に従事しているか否か、対価の支払はどのような事由によりされたのか、対価の額が妥当なものであるのか否かなどといった個別の事情によって、同条の適用が左右されることをうかがわせる定めは、同条及び同法の他の条項に全く存在しない。したがって、前記の二つの要件が備わっている限り、このような個別の事情のいかんにかかわらず、同条が適用されると解すべきである」とした。

また、所得税法12条(実質所得者課税)を根拠に、法56条を限定的に解釈すべきであるという原告の主張に対し、「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同法56条及び57条の規定とは無関係である。同法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である乙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、あくまでも同法56条又は57条の解釈によって決せられる」とした。

争点2については、大島訴訟判決<sup>48)</sup>を引用し、「法56条が消費単位課税を採用し、同条の適用される『生計を一にする配偶者その他の親族に対価を支払う場合』と同条の適用され

46) 平成14年2月5日裁決(非公開裁決。日税連税法データベース(TAINS)コード:F0-1-122)。

47) 東京地判平成15年6月27日・税資253号順号9382。

48) 「租税法の定立については、国家財政、社会経済、国民所得、国民生活等の実態についての正確な資料を基礎とする立法府の政策的、技術的な判断にゆだねるほかはなく、裁判所は、基本的にはその裁量的判断を尊重せざるを得ないものというべきである。そうであるとすれば、租税法の分野

における所得の性質の違い等を理由とする取扱いの区別は、その立法目的が正当なものであり、かつ、当該立法において具体的に採用された区別の態様が右目的との関連で著しく不合理であることが明らかでない限り、その合理性を否定することができず、これを憲法14条1項の規定に違反するものということとはできないものと解するのが相当である」(最大判昭和60年3月27日・民集39巻2号247頁)。

ない『それ以外の者に対価を支払う場合』との間に設けた区別は、合理的なものであり、憲法14条1項の規定に違反するものではない」としたが、本件への適用に係る違憲性については、明確に答えていない。

(4) 控訴審の判断（棄却，控訴人上告及び上告受理申立て）<sup>49)</sup>

法56条の要件となる「従事する」の用語の意味は、「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、「『その他の事由』とは、無限定なものではなく、従属的な立場で事業に関係した場合を指すと理解すべきである」という控訴人の主張に対し、控訴審は、「事業の一員として参加するか、あるいは事業者に雇用され従業員として労務を提供する等従たる立場で当該事業に関係し、ないしそのような従属的な立場で当該事業に関係する場合に限定されると解すべき根拠は、規定の文言上何ら見当たらないのみならず」、本件弁護士報酬の支払を適用対象外とすべき合理的な事情も存しないとした。

(5) 最高裁の判断<sup>50)</sup>

上告棄却。

法56条の趣旨及び文言に照らせば、居住者と生計を一にする配偶者その他の親族が居住者と別に事業を営む場合であっても、そのことを理由に同条の適用を否定することはできないとした。

3 税理士報酬の必要経費算入が否認された事例（以下「宮岡訴訟」という。）

(1) 事件の概要

① 弁護士である原告は、丙弁護士とともに

法律事務所を経営しており、丙弁護士とともに税理士である妻乙との間で顧問契約を締結し、同契約に基づき、平成7年に72万円、平成8年に113万円、平成9年に105万円の税理士報酬を支払い、これを事業所得の金額の計算上必要経費に算入した。

② 平成11年2月26日、税務署長は、妻乙に支払った報酬は法56条に規定する生計を一にする親族に支払った対価に該当し、原告の事業所得の金額の計算上必要経費に算入することはできないとして、更正処分及び過少申告加算税決定処分を行った。

③ 平成12年5月15日、国税不服審判所は、法56条の規定により、妻乙に支払われた税理士報酬の額は請求人（原告）の事業所得の計算上必要経費に算入されず、原告の事業所得の計算上必要経費に算入される金額は、妻乙が原告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とし、その額は、妻乙の事業所得の必要経費の額に、その総収入金額に対する本件税理士報酬の額の占める割合を乗じて算出した金額とすることが相当であるとした<sup>51)</sup>。

④ 原告は、出訴期間である裁決があったことを知った日から3ヶ月以内に取消訴訟を提訴することはなかった。

⑤ 平成13年12月28日、原告は、上記処分は違憲または違法であるとして、国および東京都に対して、更正処分により負担させられた金額について誤納金として返還するよ

<sup>49)</sup> 東京高判平成15年10月15日・税資253号順号9455。

<sup>50)</sup> 最判平成16年11月2日・税資254号順号9804（平成16年10月22日上告受理申立て不受理決定・税資254号順号9788）。

<sup>51)</sup> 平成12年5月15日裁決・裁決事例集59集75頁。

う提訴した。

(2) 争点

本件の争点は、次のように整理されている。

(争点1) 法56条の「従事したことその他の事由により対価の支払を受ける場合」の意義。

(争点2) 法56条の「生計を一にする」の意義(予備的主張)。

(争点3) 法56条並びに本件各処分及び本件各事業税増額決定処分の合憲性。

(争点1)は、独立した事務所を運営している税理士がその業務に基づき税理士報酬を受けることは、支払者の「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」に該当するのか。(争点2)は、夫婦のそれぞれに独立して生計を維持するに足りる収入があり、生活費を一定の割合で実費精算している場合は、「生計を一にする」に該当するのか。(争点3)は、法56条は憲法14条に違反するか、又は、法56条は限定的に解釈すべきか、について、原告、被告双方の主張が展開された。

原告とともに法律事務所を経営している丙弁護士においては、原告と同様の顧問契約に基づく税理士報酬の支払いが必要経費に算入され、原告においては、それが妻乙への支払いであるという一点を理由に必要経費算入を否認する更正処分を受けている。

(3) 一審の判断(一部認容、被告控訴)<sup>52)</sup>

一審は、上記争点2の「生計を一にする」の意義及び争点3の違憲性については判断せず、専ら争点1に係る判断として、限定適用説に立ち、次のように説示して、本件税理士報酬は法56条の適用を受けないと判断した。

「Aその他のB」という用例において、「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」が、AはBの例示であり、「Bの部分の意味内容がそれ自体から明確でない場合には、その例示であるAの部分の意味内容に照らしてBの部分のそれを解釈するほかに、その限度でBの内容がAの内容によって限定されたものとなることは避けられない」から、文理的に「事業に従事したことその他の事由」にいう「その他の事由」は、「事業に従事したこと」という例示によって限定されるとした。

そして、「旧法11条の2は、シャープ勧告のいう『要領のよい納税者』の行う租税回避的な行為を封ずるものであるが、それにとどまらず、本来必要経費と認めるべき労務の対価等についても、それが家計費、すなわち法45条にいう家事関連費との区別が困難であることを理由に、一律に経費に算入しないこととしたものであって、その限度でシャープ勧告の内容とは異なるものを含むものであり、被告らの主張もこの限度で正当である」。しかし、「当時の所管官庁の理解からしても親族等が事業自体に参加又は雇用されて得た対価に限定されるものと解すべきであるし、その立法理由もそれらの支払は家事関連費との区別が困難であるという点に尽きる」から、「納税者たる事業者の親族等が、自らも独立に事業を営み、その事業の一環として納税者たる事業者と取引をして何らかの対価を得る場合には、上記の所管官庁が想定している場合には含まれないし、納税者たる事業者の家事関連

<sup>52)</sup> 東京地判平成15年7月16日・税資253号順号9393。

費との区別が困難であるという事情もないのであるから、同条が想定しているものとは認められず、これを受け継いだ法56条の適用もない」とした。

また、本件各処分には、「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」として、取消訴訟によらずとも、当然無効と主張して過誤納金の返還請求ができるものであるとした。

いわゆる藤山判決である。

- (4) 控訴審の判断(控訴人ら敗訴部分取消し、被控訴人の請求棄却、被控訴人上告及び上告受理申立て)<sup>53</sup>

控訴審は、上記争点のすべてについて検討したうえで、原判決の控訴人敗訴部分を取り消した。

- (i) 当然無効の判断

まず、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<sup>54</sup>を引用して、本件処分の内容は課税要件の根幹にかか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。

- (ii) 法56条の解釈適用

顧問契約に基づく税理士の業務は「事業に従事したことその他の事由」に該当しないと主張する原告の主張については、「Aその他のB」という表現について、文理解釈上Aの内容によってBの内容が限定される場合があるとしながらも、法56条の解釈にあたっては、その立法趣旨および立法の経緯から、適用範囲を限定したものではないとしている。

- (iii) 「生計を一にする」の要件

また、「生計を一にする」かどうかの判断に

ついては、原告の妻乙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る収入を有していることは、原告の事業とその妻乙の事業との区別、ないしは妻乙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乙の生計が別であると主張することはできない、また、原告とその妻乙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。

- (iv) 法56条の憲法適合性

さらに、原告が法56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、制定当時に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があり得るとしたうえで、法56条の制定当時と今日とでは、家族関係の在り方、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(大島訴訟判決の引用)。

- (v) 本件各処分の適用違憲

適用違憲については、「本件税理士報酬等の支払は、夫婦とはいえ、独立した事業者である弁護士と税理士との間でされたものであり、本件税理士報酬等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、同一の顧問契

<sup>53</sup> 東京高判平成16年6月9日・税資254号158頁順号9665。

<sup>54</sup> 最判昭和48年4月26日・民集27巻3号629頁。

約に基づく丙弁護士税理士報酬等の支払については必要経費算入を認められることと対比すると、違和感を抱かれることも理解することができなくはない」としつつも、しかし、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、その妻乙においてその妻乙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とはいえないとした。

#### (5) 最高裁の判断<sup>55)</sup>

上告棄却。

最高裁は、法56条及び57条の規定が憲法14条1項に違反しないことは、大島訴訟判決の趣旨に徴して明らかであり、居住者と生計を一にする配偶者その他の親族が居住者とは別に事業を営む場合であっても、そのことを理由に法56条の適用を否定することはできず、同条の要件を満たす限りその適用があるとした。

#### 4 解釈による救済の是非

宮岡訴訟の一審、藤山判決は、シャウプ勧告に遡り、旧法11条の2のみならず事業所得の解釈として、「親族等が事業自体に参加又は雇用されて得た対価に限定されるものと解すべき」であり、「納税者たる事業者の親族等が、自らも独立に事業を営み、その事業の一環として納税者たる事業者と取引をして何らかの対価を得る場合」には、旧法を受け継いだ法56条の適用がないと判断している。そうすると、この様な区分を行わず、画一的に法56条を適用するという解釈は、昭和25年当時から誤りであったということになる。しかし、こ

のような見解で、伝統的解釈である一律適用説を覆す実務は可能であろうか。

原告は、審査請求において、「税法の規定が実態にそぐわなくなった場合に、それに即応するように合理的な解釈をすることは租税法主義に反するものではなく、課税庁が納税者の有利に、課税の公平、公正を図る方向において合理的類推解釈を行うことは何ら禁じられていない」と主張している。租税法主義の目的は、税法の執行機関である税務行政庁や裁判所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。租税法は、強行法であり、「国民の財産権への侵害を根拠づける、いわゆる侵害規範」<sup>56)</sup>である。納税者の権利擁護と納税者間の公平とを保証するために、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、立法趣旨に沿って文理が解釈される。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。

たとえその条文が時代に変化に遅れた不合理なものであったとしても、時代の要請に応じて解釈を変更すること、つまり法の改正がないにもかかわらず課税要件を変更することは、極めて困難と言わざるを得ない。もしそれが可能であるとすれば、納税者の法的安定性と予測可能性は保証されないし、税務行政にも常に先例を疑う難しい判断が求められることになる。

上述のとおり、資産所得の合算制度は、「恣意的な名義分割が行われる場合についてのみ

<sup>55)</sup> 最判平成17年7月5日・税資255号順号10070 (平成17年6月24日上告受理申立て不受理決定・税資255号順号10063)。

<sup>56)</sup> 金子・前掲注(5)33頁。

適用すれば足り」、したがって、「恣意的な名義分割の場合についてのみ合算課税を行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困難であること」を理由に廃止された。資産所得の合算制度は、限定適用説に立ち、その実務の困難さゆえに廃止されたのである。

限定適用説による解釈は、法56条の問題を解決しない。法的安定性と予測可能性を確保するためには、伝統的な一律適用説によるしかなく、限定適用説に立てば、資産所得の合算制度と同様に、この規定を廃止せざるを得ないという結論を導くものと考えられよう。

## V 法56条の問題点

### 1 税負担の増加

生計を一にする親族間であっても、所得の獲得に貢献する財や労務の提供には、各人の経済的独立性を尊重して、適正な対価の授受があるべきと考えることは、今日では、希観とはいえないであろう<sup>59</sup>。しかし、所得の金額の計算上は、その支払いは、法56条によって

なかったものとみなされる。結果として、上記の各事例において、夫婦合計の税負担は、いずれも増加しているものと考えられる。たとえば、不動産の賃貸について、簡単な係数を確認してみよう。

例) 夫は、事業の用に供する建物を賃借し、年額1500万円での賃借料を支払っている。妻は、年額1500万円の賃貸料で、不動産を賃貸している。夫は、事業所を妻が所有する建物に移転することとし、妻との間で、不動産賃貸借契約を締結した。賃貸料の額は従前と同額であるが、夫婦の税額は次のように変化する。

夫から妻へ支払われる賃貸料は、妻の固有の財産を使用したことに対する適正な対価であり、所得の分割による税負担の軽減を意図するものではない。しかし、必要経費算入が認められない。この例では、他に賃貸した場合に比べて、夫婦合計の税負担はおよそ180万円増加し、法56条の適用がない場合の1.5倍を超える。さらに、その増加部分と本来妻が納付すべきであった部分とをあわせ、すべては夫が負担することになり、財産を持つ妻に課

	従前の賃貸（生計一親族以外への賃貸）		夫への賃貸	
	妻	夫	妻	夫
所得区分	不動産所得	事業所得	不動産所得	事業所得
総収入金額	1500万円	3000万円	ないものとみなす	3000万円
必要経費	固定資産税 100万円 減価償却費 400万円	建物賃借料1500万円 その他 500万円	ないものとみなす	その他 500万円 固定資産税 100万円 減価償却費 400万円
所得金額	1000万円	1000万円	0円	2000万円
所得控除	48万円	48万円	-	48万円 <sup>59</sup>
所得税	1,639,300円	1,639,300円	0円	5,117,200円
税額合計	3,278,600円		5,117,200円	

せられるべき税を持たざる夫が支払うこととなる。看過することができない事實は、たとえ、夫婦の合計の所得の金額に変化はなくとも、夫の所得の計算においては、投下資本部分が課税所得となっている点である<sup>57)</sup>。

宮岡訴訟の高裁判決は、原告又は妻のいずれの累進税率で課されるかというだけの問題であるとした。しかし、そもそも法56条の存在意義は、所得税の累進税率に由来するのである。低い税率を適用するための恣意的な所得分割を防止することを目的とする規定が、現実には、事実による計算よりも高い税率を適用する結果をもたらす。

租税公平主義は、担税力に即した税負担の配分を要請する。法56条には、担税力を欠く者に課税するという問題がある。

#### (1) 家計内の負担調整

宮岡訴訟の高裁判決は、不公平な負担の配分は、家計内で所得税の負担調整をすれば解決できるとしている。しかし、対価の支払いをやめるという選択は、家族が行う事業に奉仕したいという自発的な心機の行動ではない。真正な契約に従って適正な対価の支払いを行ったならば、結果的に不公平な負担の分配と

なるので、最終的な可処分所得を平等にするために、やむを得ず行う調整である。

法56条の規定は、必要経費に算入することを否定しているのであって、対価の支払いを否定しているわけではない。しかし、担税力に応じた公平な負担ではないため、納税者にとっては、対価の支払い自体を否定するかのよう働くのである<sup>58)</sup>。これは、税制が、家族であれば無償の提供を行うはずであるという旧態依然の良識を振りかざして個人の自由な経済活動を抑制する構図であり、その奥には、家族間の主従関係による無償の提供を基盤としなければ維持できない脆弱な個人事業を顧みない、国家の冷徹さがあることを浮き彫りにしている。

「租税が存在しなくとも、人間が結婚し、家庭をつくるのであれば、租税制度は、租税以前の存在である家計（夫婦や家庭）のあり方に介入すべきではない<sup>60)</sup>」という考え方が尊重されるべきである。

#### (2) 法人の設立

そもそも各人の所得であるべきものが、法56条によって一人の納税者に集められ、より高い税率が適用されて税負担そのものが増加

57) たとえば筆者は、コロナ禍の外出自粛でスタッフが出勤できないことを補うために、娘にデータ入力作業をさせ、タイムチャージで報酬を支払った。彼女の時間を自分の業務に提供させたのだから、当然のことである。これは、家事を手伝うこととは次元が異なる。しかし、青色専従者ではないので、必要経費には算入していない。

58) 控除を受ける納税者本人の合計所得金額が1000万円を超える場合は、配偶者控除の適用はない。

59) 黒川・前掲注(31)133頁は、法56条は、個人課税単位の例外ではなく、所得概念を変質させるものであるとしている。

60) その意味において、名古屋地判昭和46年8月30日・税資63号374頁の「これは課税政策上該賃金を必要経費として控除の対象とすることを否認するに止り」、「大家族主義のもとに家族従属労働を強いるものとは言い難く、生計を一にする親族が事業主たる親族より労務の対価を受けることを拒否しているものでないことが明らかである」という説示は、詭弁であると批判されよう。

61) 中里実「家庭と租税制度（家族の変貌と家族法の課題—自立する個人と家族の連帯—特集—家族法の遠景）」ジュリスト1059号（1995年）、36頁。

する。これに対応するために、妻と夫の賃貸借契約の間に法人を経由させて、その適用を回避する手法が考えられる。

法人を設立することによって問題が解決するということは、両者が公平な課税でないことを意味する。本来、租税には、中立<sup>62)</sup>の原則があり、企業形態の選択に対しても中立性が配慮されなければならない。青色事業専従者給与の必要経費算入の特例は、個人企業の税負担が法人成りした企業の税負担に比して重くなるため、両者の間の負担の公平を図る意味で設けられた。事業主報酬の必要経費算入を認めたまなし法人課税制度も、その導入の主な理由は、法人成りした企業と個人事業との間の負担の公平を図るものであるとされている。

みなし法人課税制度は平成4年に廃止されたが、それはこの制度特有の問題、例えば、個人事業を法人に擬制する取扱いは非理論的であること<sup>63)</sup>、法人とのバランスを解消しても給与所得者とのバランスの問題が生じていること、もともと法人になれない零細な事業所得者の実態にそぐわず適用事業者が少なかったこと等<sup>64)</sup>による。

## 2 対価の支払いを受けた親族の必要経費に算入されるべき金額の算定

上記のような不動産の貸付け、一律の価格で販売されている商品やその調達に係るコストが明らかな資産等の提供であればまだしも、役務の提供を行った場合には、対価の支払いを受けた「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」(以下「特例経費」という。)の算定は、容易ではない。

宮岡訴訟では、原処分庁は、「原告がその金額を明らかにしなかった」として、原告の事業所得の金額の計算上、特例経費の額を必要経費に算入していない。しかし、国税不服審判所は、法56条の適用にあたっては、特例経費の額を必要経費に算入すべきであるとした。そのうえで、妻の事業所得に係る個々の必要経費を個々の収入金額に個別に対応させることは不可能であるから、「特例経費の額は、妻が各年分の総収入金額を得るために要した必要経費の額に本件各税理士報酬が各年分の総収入金額に占める割合を乗じて算定するのが合理的である」<sup>65)</sup>とした。この算出方法は、必

62) 租税法においては、「(租税公平主義または租税平等主義は)近代法の基本原理である平等原則の課税の分野における現われであり、直接には憲法14条1項の命ずるところであるが、内容的には、『担税力に即した課税』(taxation according to ability to pay, Besteuerung nach Leistungsfähigkeit)と租税の『公平』(equity, Gleichheit)ないし『中立性』(neutrality)を要請するものである」(金子・前掲注(5)89頁)とされるように、「公平」と「中立」とは、同意に捉えられてきたと考えられる。ただし、税制改革法(昭和63年法律第107号)3条は「税制の経済に対する中立性」としており、今日において「中立」は、税制が個人や企業の経済活動における選択を

歪めないという経済学ないしは財政学における概念(神野直彦『財政学〔改訂版〕』(有斐閣, 2007年)37頁参照)として用いられることが多い。

63) みなし法人課税について、税制調査会「所得税法及び法人税法の整備に関する答申」(1963年12月)9頁は、「法人個人の負担のバランスの点については別に検討されるべき問題であるが、制度としては個人の事業所得は事業主に事業所得一本として帰属すると観念すべきが当然であって、これを分割することは擬制に過ぎる」としており、答申はその導入以前から消極的であった。

64) 福家俊朗『現代租税法の原理』(日本評論社, 1995年)80頁参照。

要経費算入を否認された税理士報酬の額が適正な対価であることが前提である。宮岡訴訟では、原告と共同で事務所を営む丙弁護士が同様に税理士報酬を支払っており、利害の対立する第三者との取引において成立する対価の額であることが証明されているといえる。

しかし、法56条の存在意義として強調されるのは、親族間では支払う対価の額を適正に算定することができないという点である。宮岡訴訟のように、現実に支払った対価の額を基礎に特例経費を計算することができる場合には、法56条を適用する必要性を見出すことはできない。

### 3 「生計を一にする」という要件

「生計を一にする」とは、「日常の生活の資を共通にしている」と説明される<sup>66)</sup>。つまり、生活費の財布が同じことを意味するから、所得税法において、「生計を一にする」とは、家族共同の生活費の控除、すなわち所得控除の次元において働く概念であると思われる。

「所得獲得のために必要な経費の控除に関する制度と納税義務者の個人的事情に基づく支出の控除にかかわる制度とは、その各々の制度が働く段階を異にしているといわざるをえない<sup>67)</sup>」であり、「消費生活の共同関係を理由に、所得の稼得段階における各人への所得の帰属を否定することまでも、法が予定しているとは考えられない<sup>68)</sup>」から、個人から個人

への対価の支払いについて、生活費の支出が共同であるという理由で、所得控除のフィルターをそのまま所得の金額の計算に用いることは、これに代わる他の合理的な方法がないことの検証が求められるべきであろう<sup>69)</sup>。

### 4 所得の人的帰属の変更

所得の人的帰属の変更には、法56条を利用することができるという側面もある。

事業の収益が、その店舗等の立地条件によってもたらされるものである場合には、相続税対策として、早期に事業承継を検討することになる。同一生計の親族間では、現実に対価の支払いがなくとも、資産を提供する親族の必要経費に算入されるべき金額は、提供を受けた納税者の事業所得等の金額の計算上必要経費に算入される(所基通56-1)のであり、人的帰属の変更によって固定資産税や減価償却費等の資産に係る経費がロスすることはない。また、被相続人と生計を一にしていた被相続人の親族の事業の用に供されていた宅地等は、特定事業用宅地等として小規模宅地の特例の対象となる。

### 5 実質所得者課税の原則との不整合

所得税法には、実質所得者課税の原則がある。法形式上の所得の帰属が、仮装ないし架空のものである場合には、当然、本来の所得の帰属者に課税することが適正な課税であ

65) 弁護士報酬事件の平成14年2月5日裁決(非公開裁決)も、同様の判断をしている。

66) 桜井四郎ほか『税務用語辞典』(経済法令研究会、1999年)143頁参照。

67) 吉村典久「所得控除と応能負担原則」金子宏編『所得課税の研究』(有斐閣、1991年)240頁。

68) 田中・前掲注(42)39頁。

69) 他方、「所得控除も収入金額や必要経費などと同様に、個人所得税の課税物件たる個人の所得を把握するための手段である」(小塚真啓「家族の所得と租税」金子宏監修、中里実ほか編『現代租税法講座第2巻家族・社会』(日本評論社、2017年)45頁)とする見解もある。

る<sup>70</sup>。実質所得者課税の原則は、所得税法の基本原則である。

事業から生ずる所得は、その事業を営んでいる者すなわち事業主の所得となる。法12条は、これを事業に参加する親族間で分割して各人に帰属させることを許さない。それと同時に、この原則は、生計を一にするというだけで、別個の経営者が別個に営む事業を一人の納税者に帰属させることも許さないはずである。

弁護士報酬事件において、東京地裁は、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、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を否認することができるのは法56条であるとする。しかし、この否認は、実質所得者課税の原則と対立している。事業から生ずる所得を正しくその事業を営む者に帰属させるためには、対価の支払いを受けた者は、その収入を認識しなければならない。

## 6 贈与税課税との不整合

法56条は、所得金額の計算上必要経費に算入されるべき対価について、あえてこれを不算入とする規定である。

他方、対価相当額を超える部分は、資産の貸付けや労務の提供に関係なく、無償の利益の供与つまりは単なる金銭の贈与である。したがって、その支払いが必要経費の要件を満たすことはなく、対価相当額を超える金銭を受け取った親族には、当然贈与税の課税関係が生じる<sup>71</sup>。

適正対価の測定は、所得税法のステージでは困難又は不可能であるとして特例が設けられているが、贈与税のステージでは常に必要

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。ひとつの取引に対して、所得税では適正価額の測定が困難であるという理由で課税し、他方、贈与税では、適正価額の測定を前提として課税するということが、現行において並存しているのである。

## 7 働き方改革との不整合

「働き方改革実行計画」<sup>72</sup>は、副業・兼業の普及促進を掲げ、厚生労働省は、そのガイドラインにおいて、「副業・兼業を希望する者が年々増加傾向にある中、安心して副業・兼業に取り組むことができるよう」<sup>73</sup>、「その希望に応じて幅広く副業・兼業を行える環境を整備することが重要である」<sup>74</sup>とし、企業及び労働者が行うべき対応と労働保険、雇用保険、厚生年金保険、健康保険の取扱いを整理している。

副業の場合、親族の経営する事業であった場合には法56条が適用され、給与であってもその事業に「専従」という要件を満たさないため、法57条の適用はない。政府の推進する「働き方改革」に奮起して行動を起こしても、税制上、給与その他の対価の支払いの一切がなかったものとされれば、それはあたかも「働き方改革」が推進する副業と認められていないかのような一つの失望が生じよう。

(70) 税制調査会・前掲注(63)12頁参照。

(71) 梅津武編『税務相談事例集』（大蔵財務協会、1999年）609頁参照。

(72) 働き方改革実現会議決定「働き方改革実行計画」（2017年3月28日）。

(73) 厚生労働省「副業・兼業の促進に関するガイドライン」2018年1月策定（2020年9月改定）3頁。

(74) 厚生労働省・前掲注(73)4頁。

## 8 男女共同参画基本計画における検討課題

平成11年6月、男女共同参画社会基本法（平成11年法律第78号）が制定され、女性が活躍することができる社会の形成が重要とされている。「第4次男女共同参画基本計画」（平成27年12月25日閣議決定）においては、「商工業等の自営業における家族従業者の実態を踏まえ、女性が家族従業者として果たしている役割が適切に評価されるよう、税制等の各種制度の在り方を検討する」とされた。「税制等の各種制度」には、法56条が含まれていることが、国会の答弁で明らかにされている<sup>75)</sup>。

## 9 女子差別撤廃委員会の指摘

国際連合人権理事会は、女子差別撤廃条約の履行を監視するために、女子差別撤廃委員会（Committee on the Elimination of Discrimination against Women）を組織している。女子差別撤廃委員会は、第1375回及び第1376回の会合において、2016（平成28）年2月16日、日本の第7回及び第8回合同定期報告（CEDAW/C/JPN/7-8）を審議し、これに対する最終見解<sup>76)</sup>として、「所得税法が自営業者や農業者の配偶者や家族に対する報酬を事業経費として認めていないため、女性の経済的独立を妨げる影響があることを懸念する」とし、「委員会は、締約国が農山漁村女性の政策形成への参画を制約する全ての障壁を取り除くこと、及び家族経営における女性の

労働を評価し、女性の経済的エンパワーメントを促すため、所得税法の見直しを検討することを要請する」としている。

これに対し、麻生大臣は、法56条は性別を問わず適用され女性の経済的な自立を損なうものではない、日本政府からの修正の申入れは反映をされなかったが、機会を捉えて指摘していくという対国連上の方針を明らかにした上で、国内においては、今後この問題について検討する必要があるとした<sup>77)</sup>。

## 10 法律婚と事実婚

### (1) ひとり親控除の創設

令和2年度税制改正において、ひとり親控除が創設された。改正前においては、未婚のひとり親は寡婦（寡夫）控除の対象とはされていなかったため、過去の婚姻歴の有無で区別することの不公平が指摘されていた。与党は、平成26年度税制大綱以後、継続してこの問題を検討事項とし<sup>78)</sup>、令和2年度税制改正に至って、寡婦控除及び寡夫控除は、「婚姻歴の有無による不公平」と「男性のひとり親と女性のひとり親の間の不公平」を同時に解消する「ひとり親控除」に改組された。

ひとり親控除は、事実婚への対応として、住民票の続柄に「夫（未届）」「妻（未届）」の記載がある者を対象外としている（所法2①三十一、所規1の4）。今日においては、法律婚のみを前提として税制を議論することはできないのである<sup>79)</sup>。

75) 第190回国会衆議院財務金融委員会議録第11号 2016年3月16日〔大岡大臣政務官発言〕参照。  
 (https://www.shugiin.go.jp/internet/itdb\_kaigirokua.nsf/html/kaigirokua/009519020160316011.htm : 2021年8月12日最終確認)。

76) 女子差別撤廃委員会「日本の第7回及び第8回

合同定期報告に関する最終見解」16頁 (https://www.gender.go.jp/kaigi/danjo\_kaigi/siryō/pdf/ka49-2-2.pdf : 2021年8月12日最終確認)。女子差別撤廃委員会第63会期委員会（2016年2月15日－3月4日）において採択された。

77) 前掲注75)〔麻生大臣発言〕参照。

(2) 法56条における事実婚の取扱い

法56条は、その対象を「居住者と生計を一にする配偶者その他の親族」に限定し、結婚の意思で共同生活を営む場合であっても、婚姻届の手続きを行わない事実婚である場合には適用されない。ただしそのような限定は、現在の未婚者の意識と齟齬を生じている。令和2年6月にLINEリサーチが行った調査では、未婚男女の14%が、今後自らが「事実婚をしたい」と回答している<sup>80</sup>。

また、ジェンダー概念の進展に伴い、性のあり方は、男性又は女性に二分されるものではないという考え方が当然となり、いくつかの自治体が同性婚に対応する同性パートナーシップ制度を置いている。

ここに至り、民法に規定された配偶者と親族のみを対象として、所得の金額の計算に重要な例外規定を維持する態度は、一人ひとりのさまざまなジェンダーを前提としてあらゆる多様性と選択を認め、互いの個性を尊重する成熟した社会の形成とはかけ離れたものと批判されなければならない。

VI 法56条の廃止の検討

社会的基盤や家族観、個人の働き方が大きく変貌した現在において、法56条は、創設当時には予定されなかった問題に直面している。

法56条の母体である「みなす事業所得」の規定は、家族が一つの事業を営んでいる場合は、これに参加する者の所得を一つとみなす考え方に立つものである。したがって、それぞれが独立して別個の事業を営んでいる限り、そこから生ずる所得を合算する（すなわち対価の授受を否定する）論理は、事業所得を合算する「みなす事業所得」にまでその根拠をさかのぼっても見出すことはできない。

適正に支払われた税理士報酬が必要経費に算入されないという宮岡訴訟の結論は、不当な税負担の回避を防止する目的で設けられた法56条の立法趣旨にかなうものとは考えられない。法56条は、「事業主が自らの所得を分散する目的で生計を一にする親族への支払対価を、支払の事実がないにもかかわらず支払ったことにする、もしくは、著しく多い金額を支払うことによって必要経費の額を水増しす

(78) 「寡婦控除については、家族のあり方にも関わる事柄であることや他の控除との関係にも留意しつつ、制度の趣旨も踏まえながら、所得税の諸控除のあり方の議論の中で検討を行う」（自由民主党、公明党「平成26年度税制改正大綱」（2013年12月12日）116-117頁、同「平成27年度税制改正大綱」（2014年12月30日）124頁、同「平成28年度税制改正大綱」（2015年12月16日）108頁、同「平成29年度税制改正大綱」（2016年12月8日）131頁）。「子どもの貧困に対応するため、婚姻によらないで生まれた子を持つひとり親に対する税制上の対応について、児童扶養手当の支給に当たって事実婚状態でないことを確認する制度等も参考しつつ、平成31年度税制改正において検討し、結論を得る」（同「平成30年度税制改正大綱」（2017年12月14日）

130頁）。「子どもの貧困に対応するため、婚姻によらないで生まれた子を持つひとり親に対する更なる税制上の対応の要否等について、平成32年度税制改正において検討し、結論を得る」（同「平成31年度税制改正大綱」（2018年12月14日）121頁）。

(79) このような要件でひとり親控除の対象を制限するならば、配偶者控除及び配偶者特別控除が法律婚のみを対象とすることについても見直しが必要であると考えられる。

(80) 「リサーチノート powered by LINE」（<https://research-platform.line.me/archives/36662651.html>：2021年8月12日最終確認）。事実婚を「婚姻届けを出していないが、お互いに結婚の意思があり、事実上夫婦のように生活すること」と説明して質問している。

るような、個人単位課税であればこそ起こりうる親族間の仮装の取引を取り除くことによって、公正な事業所得を算定するための規定であるといえよう<sup>81)</sup>と評価されるのであり、事業主と親族との間に支配従属関係が見いだせない場合において、これを一律に適用することは適当ではない。しかし、現行制度のもとでは、最高裁が示した伝統的解釈を覆してこれを救済することは極めて困難である<sup>82)</sup>。そうであるとすれば、法56条の改正を、その廃止も視野に入れて検討するべきであろう<sup>83)</sup>。

すでに、昭和38年の整備答申において、「個人事業主の家族従業員その他の親族に対する給与、賃借料、借入金利子等の支払いを必要経費と認めず、これを事業主の所得として課税し、別途一定金額の限度内で専従者控除を認める現行制度について、法人形態をとった場合との税負担のバランスの面から、専従者控除の限度額撤廃等の要望がなされている。この問題は、個人事業主の実態からみて現行のような特例を存置する必要があるかどうかという問題として慎重に検討すべきであり、さらに、個人企業と法人企業の税負担のバランスという税制の基本問題としても今後さらに検討すべきものと考え<sup>84)</sup>と記述されている。

法56条を廃止した場合、どのような課税上の弊害が生じるのだろうか。

## 1 法56条を正当化する2つの理由

法56条を肯定する理由は、次のように説明

される<sup>85)</sup>。

- 家計と事業を全く切り離して考えること自体無理があり
- 事業に関する様々な対価について、個々に適正な対価を認定することは執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

換言すれば、家計と事業の区分が行われ、適正な対価の認定が可能であれば、この規定について再考の余地があるということとなる。

## 2 家計と事業の区分

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。親族以外への支払であっても、例えば、借入金の利子、不動産等の維持費、接待交際費、福利厚生費、寄付金等については、事業との関連性とその必要性が常に疑問となりうるし、家事消費をどこまで把握するかという問題もある。

法56条は、青色事業専従者給与の必要経費算入の規定により、地代家賃、借入金の利子等について特に実効性を有するものとなった。地代家賃について、家事費との区分は、その建物等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おかれるはずである。また、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。たとえ事業用資産の取得や経費の支払に充てるために行った金融機関からの借入であっても、その返済よりも家計に支

<sup>81)</sup> 田中・前掲注(13)217頁。

<sup>82)</sup> 解釈論としては最高裁判決もやむなしとし、立法による解決が妥当とするものに、澁谷雅弘「所得税法56条の解釈」ジュリスト1314号(2006年)165頁、長島弘「判批」税務事例34巻4号(2002

年)32頁。

<sup>83)</sup> 法56条の廃止を提言する論考として、齋藤・前掲注(20)255頁参照。

<sup>84)</sup> 税制調査会・前掲注(63)15頁。

<sup>85)</sup> 水野勝『租税法』(有斐閣、1993年)192頁参照。

出する金額を優先すれば、結果として家事上の借入金であると判断しなければならない場合も考えられる。

所得税は、個人に対して課税するものであるから、事業と家計の混同を完全に排除することはできないが、それは、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く、これを必要経費に算入しないことによって解決できる問題でもない。

### 3 合理的な対価の算定

青色事業専従者給与の必要経費算入の要件のうち、税務執行上の便宜によると考えられる<sup>86</sup>ものを除くと、恣意的な税負担の回避を防止する観点から必要なものは、次の二つであると考えられる。

- ① 労働の提供の事実があり、対価として相当であること
  - ② 給与の支払いが実際に行われていること
- 「対価として相当であること」は、恣意的な所得分割を防止するうえでは、絶対の要件である<sup>87</sup>。

適正な対価は、勤務の形態や本人の能力によって様々に変化する給与よりも、それ以外の対価の方がより合理的に求めることが可能である場合が多い。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可能となる。借入金の利子にあっては、市場のレートを参考にすれば、客観的な把握は決して不可能ではなく、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。

また、宮岡訴訟に見られるように、独立して事業を営む親族に対する報酬も比較検討のための材料は、給与の場合よりも相当に多いといえる。

### 4 小括

以上によれば、支払のないものを必要経費とする仮装行為、あるいは形式的な多額の対価の支払による所得分割を防止するために、生計を一にする親族間の対価の授受をすべて否定する法56条を維持する必要性は、極めて乏しい。

多くの問題を擁する法56条を廃止し、生計を一にする配偶者及び親族に対する対価の支払いについては、支払対価の決定にかかる資料、すなわち、適正な対価の額であるかどうかを判断する資料の保存義務を納税者に課す制度を設けるべきである。平成23年12月改正においては、金額基準を撤廃してすべての個人事業所得者等に対して記帳義務を課すこととなったが、その理由として、「そもそも記帳は、税の申告のためだけでなく経営管理にも資するものであり、事業活動を行う限りにおいては、中小・零細な事業者であっても何らかの記帳・記録を行っていると考えられ、また、近年の情報技術の進展により、それほど困難を伴わず記帳ができることになっていること」<sup>88</sup>があげられている。このような認識に立てば、親族への対価の支払を仮装した、あるいは形式的な多額の対価の支払による所得

<sup>86</sup> 労働に見合った給与の支払いであれば、その事業に専従していないことや事業的規模でないことは、本来、必要経費算入を否定する理由にはならないはずである。また、青色申告及び事前届出の要件は、適正対価の検討資料を要求するものであ

って、必要経費の存在自体を問うものではない。

<sup>87</sup> 碓井・前掲注(2)35頁は、生計を一にする親族労働者に対する給与以外については、「金額が不相当である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」としている。

分割は、適正な対価の額を検証するシステムによって防止できるものと考えられる。それでもなお、税負担の公平の見地からその必要経費算入を否定する必要があるとすれば、その範囲を限定して、条文中明確に示されなければならない<sup>88)</sup>。

## VII おわりに

法56条は、所得合算制度を廃止するにあたって、シャープ勧告が必要とした措置ではないことを想起しなければならない。法56条は、昭和25年改正において、シャープ勧告が指摘したものを超える調整措置として生まれた仇花である。生計を一にする親族に支払われる対価の必要経費算入を一律に否定する制度は、家族ぐるみの協力と財産の共同管理が基本であり、帳簿の記録に基づく正確な計算が期待できないといった社会状況にあって創設された。

しかし、戦後70年以上が経過し、今日の家族観においては、経済的独立性と個人の立場が尊重されている。向うべきは、主従関係による無償の提供に個人事業の基盤を求める経営からの脱却であり、現に、親族間においても真正な契約関係が成立し、適当な対価の支払いが行われている。

また、青色申告制度をとおして申告納税制度の水準は向上し、平成26年以後は、白色申告又は青色申告を問わず、記帳及び帳簿の保

存が義務づけられている。コンピュータの普及により納税者の事務負担は格段に軽減され、様々な情報の入手が可能となった。納税者の権利とその義務の実現を支えるインフラは各方面から整備されつつある。

そのような社会環境において、個人を課税単位の基本として累進課税を行うにあたり、親族に所得を分割する不当な税負担の軽減を防止する措置は、対価としての妥当性を検証する資料の保存を納税者に課すことで、充足できると考えられよう。納税者が、支払うべき対価の額の決定を行う際には、相当の資料をもって検討するはずである。個別要因によって変動の大きい給与についてもその必要経費を認める取扱いが定着しているのである。それ以外の費用について、説明資料を求めることが、実務的に不可能とは思われない。税負担の公平の確保は、不当な所得分割を防止するため画一的に必要経費算入を否定することから、適正対価の認定をとおして、自己責任のもとにこれを認める段階に至っている。事業に必要な財やサービスの受入れに対して相当の対価を支払うことは、相手が誰であれ、ごくあたりまえのことである。個人単位主義のもとでは、生計を一にする親族間における取引であっても、他人間取引と同様の取り扱いを基本として、適正な課税を実現する制度を構築するべきである。

88) 財務省「平成24年度税制改正の解説」88頁 ([https://warp.da.ndl.go.jp/info:ndljp/pid/9551815/www.mof.go.jp/tax\\_policy/tax\\_reform/outline/fy2012/explanation/pdf/p085\\_097.pdf](https://warp.da.ndl.go.jp/info:ndljp/pid/9551815/www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2012/explanation/pdf/p085_097.pdf) : 2021年8月12日最終確認)。

89) 酒井克彦「青色申告制度廃止論を巡る議論—所得税法56条の廃止と租税回避否認規定—」Accord Tax Review 3号(2013年)16頁は、「支払金額の

妥当性を判断し、租税回避に該当するものについてのみ否認される立法が設けられるべきではないか」としている。高木夏子「親族に支払われる対価に関する税制上の取扱い—所得税法第56条・第57条をめぐる諸課題—」調査と立法429号(2020年)48頁は「働き方改革との関係等を踏まえ、実態に即した適切な取扱いができるような仕組みへの見直しを検討することが求められる」とする。