

テーマ

## 所得税法 56 条の検討 ～宮岡事件を題材に～

はじめに	研-1
I 所得税法 56 条についての一考察	研-5
II 「生計を一にする」について	研-13
III 「従事したことその他の事由」について	研-20
おわりに	研-27

名古屋青年税理士連盟 研究部

## はじめに

### 【照会要旨】

弁護士業を営む個人が、会計及び確定申告業務につき契約に基づいて税理士に支払った税理士報酬は、必要経費に算入されますか。

### 【回答要旨】

本件税理士報酬は、必要経費に算入することができません。

なお、税理士が、当該個人からの税理士報酬を得るために負担した必要経費相当額は、当該個人の必要経費に算入することとなります。

この質疑応答は当然間違いである。ただし、「税理士に」の部分が「当該個人と生計を一にする配偶者である税理士に」となると、正しい質疑応答となる。根拠法令は“所得税法第 56 条”である。この説明で“宮岡事件”をすぐ思い浮かべることができる方は少なくないであろう。

さらに一歩踏み込んで「当該個人と生計を一にする配偶者である税理士に」ではなく、「当該個人と生計を一にする配偶者が代表を務める税理士法人に」となると、間違った質疑応答に逆戻りとなり、税理士報酬はその個人の必要経費に算入できることとなる。

日本の所得税は、個人単位課税方式である。夫婦単位や家族単位でなく、配偶者や子供、親の所得とは切り離し、その個人単独の所得に基づいて課税が発生する。しかし、この個人単位課税方式を悪用して租税回避を考える「要領のよい納税者」を抑制するために設けられているのが所得税法第 56 条（以後、「所得税法」を「所法」という）である。

所法 56 条について争った事例は数多く存在し、その争点は①「生計を一にする」か否か、②「事業に従事したことその他の事由により対価の支払いを受ける場合」に該当する否かに集約される。中でも①について争われるケースが多く見られるが、上記の宮岡事件では②が主な争点であった。

今回は、宮岡事件を中心テーマとして、所法 56 条の内容となりたち、及び争点となる「生計を一にする」、「事業に従事したことその他の事由」について検討する。

### <所得税法>

（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）

第五十六条 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。

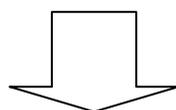
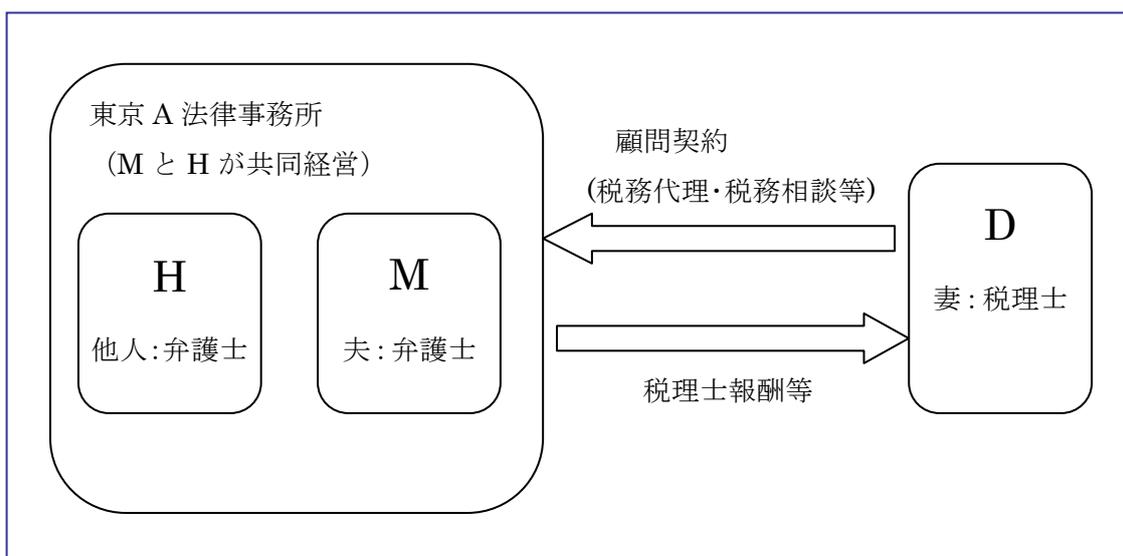
#### <宮岡事件の概要>

弁護士である夫が、税理士である妻に支払った税理士報酬を、弁護士報酬を得るための必要経費に算入して申告した。しかし、その妻への税理士報酬は所得税法 56 条の規定により、夫の必要経費に算入できないとされた更正処分について争われた事件である。

##### (1) 前提となる事実

- ・ 原告 M は、弁護士であり、H 弁護士とともに東京 A 法律事務所を経営している。
- ・ M の妻 D は、税理士を営んでいる。
- ・ M 及び D はそれぞれ平成 6 年 4 月以降独立した事務所を開設して業務を行っている。
- ・ M 及び H 弁護士は、D との間で顧問税理士契約を締結し、平成 7 年から平成 9 年にかけて下記のとおり税理士報酬等を支払っている。各年分の税務申告において、M は支払った税理士報酬を、弁護士報酬を得るための必要経費に算入して申告した。

◇ 平成 7 年分	721,000 円
◇ 平成 8 年分	1,133,500 円
◇ 平成 9 年分	1,059,000 円



平成 11 年 2 月 26 日、足立税務署長は、M が妻 D に支払った上記の税理士報酬等は、**所得税法第 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り、**必要経費に算入することができない**として平成 7 年分ないし平成 9 年分の各申告につき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をした。

## (2) 争点とポイント

争点 1：所法 56「従事したことその他の事由により対価の支払いを受ける場合」の意義

### ◆ ポイント

- M 及び妻 D はそれぞれ独立した事業を営んでいる。M は弁護士、D は税理士とその事業内容は異なり、事業の従属性はないといえる。
- D は顧問契約に基づき税務代理、税務相談及び記帳代行業務等に対する対価として M から税理士報酬を受け取っている。

争点 2：所法 56「生計を一にする」の意義

### ◆ ポイント

- M と D は同居しており、食事を共にしている。
- 上記の食事や子供の学費、旅行の費用等についておおよそ M が 6、D が 4 という一律の割合で負担している。
- D は自宅と同住所に事務所を構え事業を行っているが、事業に係る経費はすべて D が支払い、家計とは区別されている。また D の平成 7 年度ないし平成 9 年度の総収入及び所得は、独立して生計を維持するには十分なものである。

争点3：所法 56 並びに本件各処分、各事業税増額決定処分の合憲性

(※憲法に係る部分につき今回は割愛する)

(3) 判断

① 第一次宮岡訴訟

第一審の東京地裁では、争点1につき所法 56 条の立法経緯及び立法趣旨の検討により、独立の事業者として、その事業の一環として納税者たる事業者との取引に基づき役務を提供して対価の支払いを受ける場合については「従事したことその他の事由により対価の支払いを受ける場合」に当たらないとして、所法 56 条の要件に該当しないとした。その余の争点については判断するまでもないとしている。

控訴審の東京高裁では一転、所法 56 条は租税回避の意志や納税者の個別の事情により適用が左右されるものでなく、本件の場合も「従事したことその他の事由」に該当するとした。また争点2につき、DはMと同居し食事も共にしていることから「生計を一にする配偶者」に該当するとした。食事等の費用負担や、事業の経費支払い等の事情は、事業の区分あるいは事業と家計の区分にすぎず消費生活を区分するものではないから、判断に影響しないとされた。上告審でも控訴審を支持している。

② 第二次宮岡訴訟

Mは、不服申立期間の徒過のため不当利得返還請求として争った第一次宮岡訴訟の後、今度は課税処分取消請求として提訴した。第一次宮岡訴訟の第一審判決直後に異例の連年調査があったことから税務調査の違法性を争点として加えている。しかしこの第二次宮岡訴訟においても「所法 56 条を現実の租税回避行為を防止するという目的のみの規定と解することはできない」などとし、Mの主張に理由がないとして訴えを斥けられている。

<第一次宮岡訴訟> 不当利得返還請求

第一審：東京地裁	平成 15 年 7 月 16 日判決	一部納税者勝訴
控訴審：東京高裁	平成 16 年 6 月 9 日判決	納税者敗訴
上告審：最高裁	平成 17 年 7 月 5 日判決	納税者敗訴

<第二次宮岡訴訟> 課税処分取消請求

第一審：東京地裁	平成 17 年 9 月 14 日判決	納税者敗訴
控訴審：東京高裁	平成 18 年 1 月 31 日判決	納税者敗訴
上告審：最高裁	平成 18 年 6 月 16 日判決	納税者敗訴

## I 所得税法 56 条についての一考察

### 1 所得税法 56 条の概要

#### (1) 必要経費の通則

所得税法では、事業所得等の金額の計算上必要経費に算入すべき費用について、所法 37 条 1 項において、次のように規定している。

その年分の事業所得等の金額の計算上必要経費に算入すべき金額は、別段の定めがあるものを除き、①その所得の総収入金額に係る売上原価その他その総収入金額を得るため直接に要した費用の額、②その年における販売費、一般管理費、③そ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。

従って、本来であれば事業所得等を得るために要した費用は、上記①②③のいずれかに該当する限り、その支払先の如何にかかわらず、事業所得等の金額の計算上必要経費に算入されるべきである。

#### (2) 所法 56 条の内容

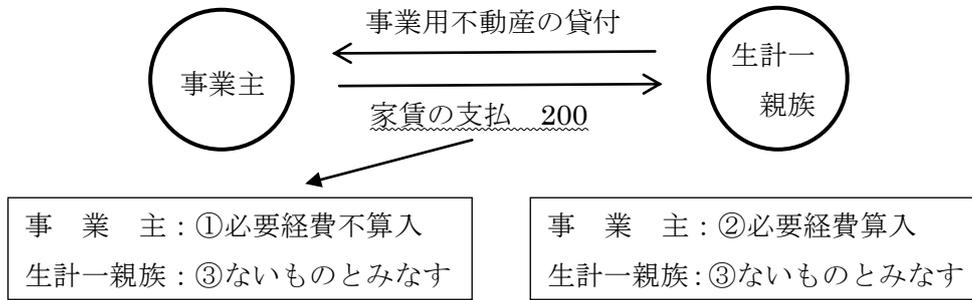
所法 56 条では、次の内容を規定している。

- ① 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事業所得等を生ずべき事業に従事したことその他の事由により当該事業から対価の支払を受ける場合には、その対価に相当する金額は、その居住者の当該事業に係る事業所得等の金額の計算上、必要経費に算入しないものとする。
- ② 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事業所得等の金額の計算上、必要経費に算入する。
- ③ 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、当該所得の金額の計算上ないものとみなす。

①において、本来所法 37 条の規定により必要経費に算入されるべき費用であっても、それが生計を一にする親族に対して支払われる場合には、事業主の必要経費に算入しないと規定し、その代替措置として②において、事業主から対価の支払を受けた親族が、その対価を得るために掛かった費用の額は、事業主の必要経費に算入すると規定している。

一方で③において、①により事業主の必要経費に算入されない対価及び②により事業主の必要経費に算入した親族において掛かった経費の額は、対価の支払いを受けた親族の所得金額の計算上ないものとみなすと規定している。

所法 56 条の規定について、簡単な例を使って図解すると、次のような関係となる。



●所法 56 条の適用がないと仮定した場合

事業所得（事業主）		不動産所得（生計一親族）	
家賃 200	収入 600	経費 100	収入 200
その他 経費 200		所得 100	
所得 200			

●所法 56 条の適用がある場合

事業所得（事業主）		不動産所得（生計一親族）	
①② 経費 100	収入 600	③ 収入・経費・所得 0	
その他 経費 200			
所得 300			

### （3） 所法 57 条との関係

#### ① 所法 57 条 1 項の内容

青色申告者と生計を一にする配偶者その他の親族（年齢 15 歳未満である者を除く。）で、専らその青色申告者の営む不動産所得、事業所得又は山林所得を生ずべき事業に従事するもの（以下、「青色事業専従者」という。）が、その事業から支払を受けた給与の額で、次

のア、イのいずれにも該当するものは、所法 56 条の規定にかかわらず、その青色申告者のその給与の支給に係る年分のその事業に係る所得の金額の計算上必要経費に算入し、その給与の額は、その青色事業専従者のその年分の給与所得に係る収入金額とする。

- ア 青色事業専従者給与に関する届出書に記載されている方法に従い、記載されている金額の範囲内であること
- イ 労務に従事した期間、労務の性質等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

## ② 所法 57 条の立法趣旨

所法 57 条は、主に次の理由で創設されたと考えられる。

- ア 個人事業主が家族に給料を支払っても、所法 56 条により必要経費に算入されないが、実態は同じでも法人成りした場合には必要経費に算入できるという不公平の解消のため
- イ 青色申告者は複式簿記による記帳義務を履行しており、適正な給与支払か否かが行政執行上合理的に認定できるため

すなわち所法 57 条は、たとえ親族間であっても、報酬等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規定であると言える。

## 2 立法経緯・立法趣旨

### (1) 所得税法 56 条の立法経緯

#### ① 概要

明治 20 年の所得税法立法時から第 2 次世界大戦終了後の昭和 25 年の法改正前までの間は、同居する親族について所得を合算して課税する世帯単位課税制度が採用されていた。この制度はシャープ勧告を反映した昭和 25 年の法改正により廃止され、個人単位課税制度へと移行されることとなる。この個人単位課税制度を利用して租税回避を図る「要領のよい納税者」を抑制するために旧所法 11 条の 2 が導入されたのだが、その趣旨は所法 56 条において現在も引き継がれている。

② 所得税法 56 条立法までの主要な変遷

改正年度	内 容
明治 20 年	当時の民法上の家族制度である「家」制度を反映して、「戸主」を納税義務者と定め、その戸主と同居する家族の所得については、すべて戸主の所得に合算する課税制度の立法
大正 2 年	所得合算して算出した税額を同居家族の所得に応じて按分するよう改正
昭和 22 年	民法上の「家」制度が廃止されたことにより、所得税法上も「戸主」の用語が抹消され「同居親族」（配偶者及び 3 親等内の親族で生計を一にするもの）の概念が導入
昭和 25 年	世帯単位課税制度の廃止・個人単位課税制度の採用、個人単位課税制度の例外規定として旧所法 11 条の 2 を制定
昭和 27 年	青色申告者について専従者控除制度を追加
昭和 32 年	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及び山林所得を追加
昭和 36 年	白色申告者にも専従者控除制度を適用するよう改正
昭和 40 年	旧所法 11 条の 2 が所法 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」と所法 57 条「事業に専従する親族がある場合の必要経費の特例等」へと分離

(2) 所得税法 56 条の立法趣旨

① 検討方法

昭和 40 年の旧所法 11 条の 2 の全文改正で新たに制定された現行の所法 56 条については、同条の改正の趣旨が具体的に検討された形跡がないため、その立法趣旨を理解するためには、旧所法 11 条の 2 の立法趣旨及び経緯を検討することが必要不可欠となってくる。

② シャウプ勧告

旧所法 11 条の 2 が制定されるに至ったのは、昭和 24 年 8 月に来日したシャウプ使節団が作成した日本税制報告書、いわゆるシャウプ勧告に原因を置く。公平性を重視した恒久的・安定的な税制と税務行政を構築することを目的として来日したシャウプ使節団にとって、当時の世帯を課税単位とする所得合算制度は「同一の生活水準、同一の担税力水準にある納税者より高い税率で課税する不公平な制度」であったため、合算課税制度を廃止して個人単位課税制度を採用するよう提言された。ただし、この個人単位課税制度を利用して家族構成員間で所得を分散させて租税回避的な行為を図る「要領のよい納税者」の出現を予想して、その対抗措置として個別申告制に以下のア、イの例外措置を設けること、ま

た、扶養控除との調整からウの例外措置を設けることが提言された。

ア 納税者と同居する配偶者及び未成年者の資産所得の合算

イ 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の合算

ウ 扶養親族と主張された者の所得合算

このうちイの内容が旧所法 11 条の 2、現行の所法 56 条において反映されることとなる。

### ③ 旧所得税法 11 条の 2

上記シャープ勧告を受けて、昭和 25 年の税制改正で現行の所法 56 条の前身となる個人単位課税制度の例外規定である旧所法 11 条の 2 が制定された。その条文内容は以下のとおりであった。

**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。**

(注) 第 8 条第 1 項は、扶養親族の定義であり、「扶養親族とは、生計一親族で総所得金額が一万二千円以下である者」という内容であった。

旧所法 11 条の 2 とシャープ勧告とでは、所得の合算対象者が「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」から「納税義務者と生計を一にする配偶者その他の親族」へと範囲が拡大され、その合算の対象となる所得の範囲についても「給与所得」から「納税義務者の事業から受ける所得」へと拡大された点で相違が生じている。

制定後間もない昭和 28 年に当時の東京国税局直税部長岩男一が編集した注釈書では、「本条は、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又は役務を提供している場合に、それに対して支払われる金額は給与、利益の分配、賃借料、貸付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」と記載しており、合算の対象となる所得の範囲を無制限となるよう旧所法 11 条の 2 の文言を編成した意図が読み取れる。

ただし、同氏はこの記載に続いて「家族労働の対価を納税義務者の事業所得の計算上必要経費としない理由は、個人の事業においては事業の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。」と記載し、この解説の見出しを「親族たる従業者が事業から所得を受ける場合の事業所得の計算の特例」としているため、「家族労働の対価」＝「親族たる従業者が事業から受ける所得」と読み取ると、旧所法 11 条の 2 の立法目的はあくまでシャープ勧告と同じ給与所得の合算だとも解釈できる。

上記の注釈書の内容は、旧所法 11 条の 2 が所得の合算対象者及び合算の対象となる所

得の範囲をシャウプ勧告より拡大した点については具体的な説明を欠くため、この点については当時の社会的・政策的な事情を勘案することも必要だろう。

#### ④ 判例からみる立法趣旨

これまで裁判所で判示された所法56条の立法趣旨については、主に以下のとおりである。

ア 家族間では対価を支払う慣行があるものとはいえない

イ 家族間の恣意的な所得分散の防止

ウ 適正な対価の認定が事実上困難

エ 給与等の支払の事実の確認が困難

### 3 課税単位からの考察

#### (1) 課税単位の類型

どのような単位に対して所得税を課税するかの人的単位を「課税単位」という。課税単位の類型は、まず個人を単位とする個人単位課税方式と世帯を単位とする世帯単位課税方式に大別される。そして世帯単位課税方式は更に、夫婦を単位とする夫婦単位課税方式と家族を単位とする家族単位課税方式に分類される。

既に述べたように、我が国は、戦前は家族単位課税方式を採っていたが、昭和24年のシャウプ勧告により家族単位課税方式を廃止することが勧告されたことから、昭和25年の所得税法の改正で個人単位課税方式を採ることとなり、現在に至っている。

#### (2) 諸外国の課税単位

##### ① 諸外国の類型

次の表のように、現在においては個人単位課税方式を採用する国が多数にのぼる。

課税単位	実施国
個人単位課税方式	イギリス、スウェーデン、イタリア、カナダ オーストラリア、ニュージーランド 他
夫婦単位課税方式	スペイン、ノルウェー
家族単位課税方式	フランス
2分2乗方式(注)と個人単位課税方式の選択制	アメリカ、ドイツ

(注) 2分2乗方式とは、夫婦の所得合計を2で割った金額に、所得税率を適用して仮の税額を計算し、その税額を2倍するという課税方式である。

## ② 諸外国の動向

所得税の母国であるイギリスは、1799年に所得税を導入して以来、1971年まで長期に渡って夫婦単位課税方式を採ってきた。しかし、就労女性の激増や高所得職業への進出も増えたことから、1971年以降、夫婦単位課税方式との選択制で、妻の勤労所得を夫の所得から分離することが認められるようになった。その後、1990年からは完全な個人単位課税方式に移行した。同様に他の多くの国々が1970年代以降、世帯単位課税方式から個人単位課税方式に移行している。

### (3) 課税単位の比較

各課税単位を比較検討するにあたり、次の三つの論点がある。

#### ① 垂直的公平性

所得再分配の観点から、負担能力の大きな人にはより多くの税負担をしてもらい、高所得者と低所得者との間の公平を達成しようとする考え方である。我が国をはじめ先進諸国は、いずれも所得税において累進税率を採用している。また包括的所得概念も取り入れ、担税力をより正確に把握することにより、垂直的公平性を図ることができる。

#### ② 水平的公平性

同じ所得を有する世帯は、世帯の税負担も同じであるべきとする考え方である。ここで、夫婦を経済学的にみると1個の経済単位であり、いわば「財布は1つ」と考えられる。そうすると、片稼ぎであるか共稼ぎであるかに関わらず、合計所得の等しい夫婦には等しい税負担をとという水平的公平性を図ることが要請される。

#### ③ 婚姻中立性

個人が結婚するか否かを選択する際に、課税単位が影響を及ぼさないようにすべきという考え方である。つまり、結婚以前の男女の税負担の合計は、結婚したという事実以外状況に変化がないならば、結婚後も増減しないことが要請される。上記の論点を踏まえ、次の表において各課税単位の長所・短所を比較する。

課税方式	メリット	デメリット
個人単位課税方式	婚姻中立性を確保できる	・水平的公平性を害する ・高い累進税率の適用を逃れるため、家族間の租税回避を招きやすい
夫婦単位課税方式	・水平的公平性を満たす ・夫婦間の租税回避は意味がなくなる	・婚姻中立性を害する（夫婦で合算課税され高い累進税率が適用されることにより税負担が重くなる）
2分2乗方式	妻の家事労働（いわゆる内助の功）を評価できる	・垂直的公平性を害する（高額所得者に有利である）

		<ul style="list-style-type: none"> <li>・婚姻中立性を害する（結婚後の方が結婚前より税負担が軽くなる）</li> <li>・水平的公平性を害する（片稼ぎ夫婦に有利に働く）</li> </ul>
--	--	---

このように比較してみると、いずれの課税方式も一長一短であり垂直的公平性、水平的公平性、婚姻中立性のすべての要請を満たす課税単位は存在し得ないと言える。

すなわち、課税単位の問題は、累進税率制度を採ることを前提にして、水平的公平性と婚姻中立性を確保するには、どのような課税方式を採るべきかとの問題に置き換えられる。この点について、我が国が個人単位課税方式に移行した昭和 25 年当時と比べて、女性の社会進出や個人尊重意識の高まり、婚姻形態の多様化など様々な社会情勢が変化してきており、個人の独立性や婚姻中立性を重視すべきという要請は、むしろ当時より高まっていると考えられる。その意味では個人単位課税方式が現在においてもなお、最も合理的であり、この方式の下で、水平的公平性を可能な限り確保することを目指すべきである。

#### （４） 所法 56 条との関係

所法 56 条は、我が国が個人単位課税方式を採るが故に存在する規定である。しかし、個人単位課税方式を採ることが、現在でもなお合理的であるということと、所法 56 条の制定当時の立法趣旨が、現在もなお合理性を有するということとは、別の問題である。

所法 56 条が個人単位課税の例外として世帯単位課税を規定したのは、所法 56 条の前身である旧所法 11 条の 2 が制定された昭和 25 年当時においては、我が国の個人事業が、家族全体の協力の下に行われていることが多く、また、必ずしも家族従業員に対して給与等の対価を支払う慣行がなかったことを反映したものと考えられる。しかし、前述したように、その後社会事情は変化してきており、所法 56 条の立法趣旨が、現在でもなお合理性を有するかどうかについては、甚だ疑問である。

## Ⅱ 「生計を一にする」について

### 1 概要

#### (1) 趣旨

「生計を一にする」とは、一般的には、同一の生活単位（家族、世帯など）に属し、相扶けて共同の生活を営み、ないしは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る。

しかし、所得者の子女で収入がなく担税力がない場合については異議がないと考えられるが、一定の収入があり、同居しているにも関わらず、独立した生活を営んでいる場合について「同一の生活単位」と考えられるかについては疑問が残る。

#### (2) 意義

「生計一」について法令上の具体的な規定は設けられていない。

具体的に「生計一」について制定してある規程が下記の所基通2-47である。

#### 2-47（生計を一にするの意義）

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

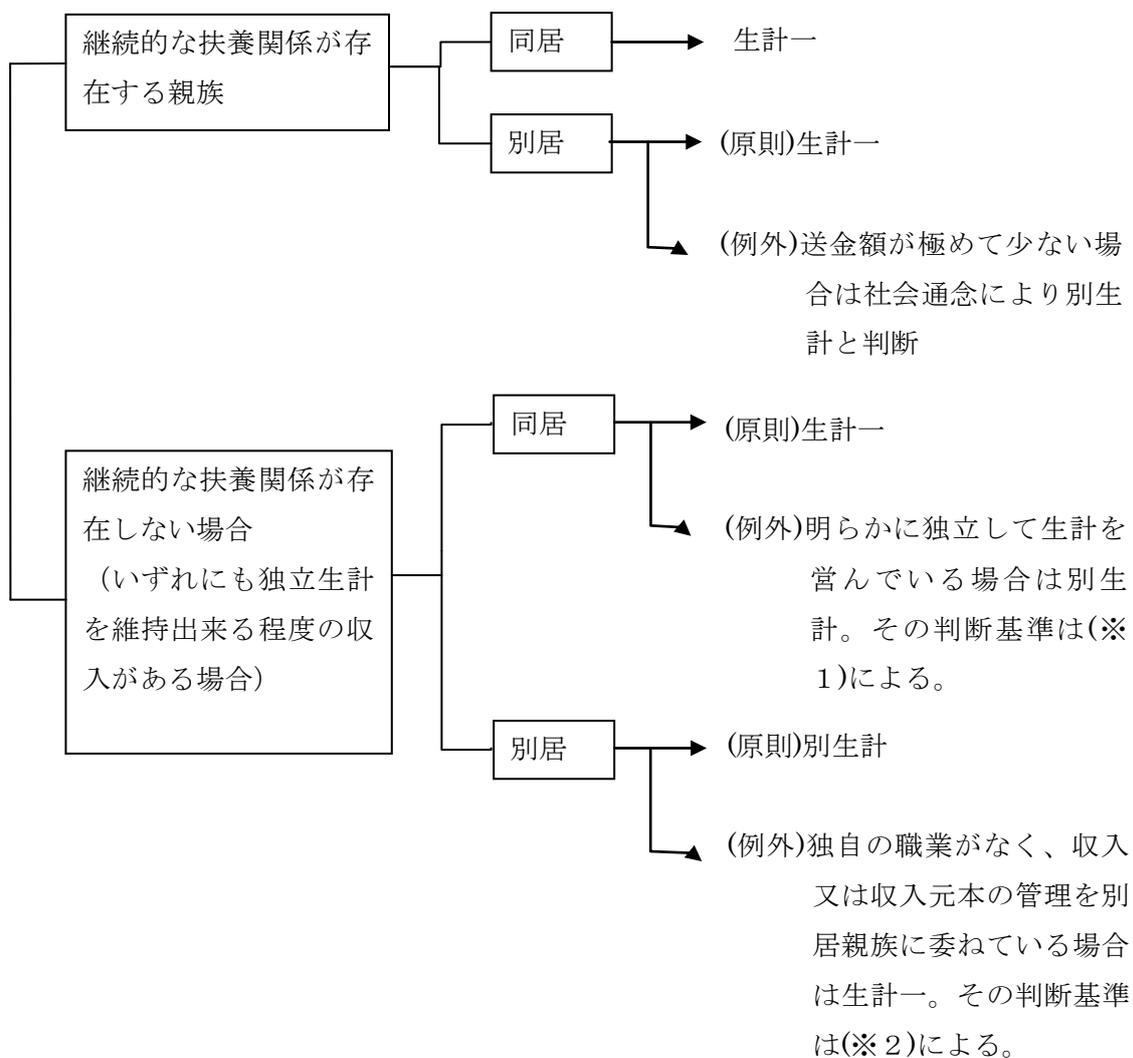
(2) 親族が同一の家屋に起居している場合には、明らかに互いに独立した生活を営んでいると認められる場合を除き、これらの親族は生計を一にするものとする。

上記通達では「『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」とされており、裏返せば「同一家屋にて起居」している場合については、原則として「生計を一」にしていると推測される。

ただし、すべての場合が「生計を一」にしていると断定することできない。では、その判断基準として具体的にどういった事項が問題点（分岐点）となっていくのだろうか。

### (3) 一般的な判断基準

取扱通達等による判断要素を参考とすると、一般的にはケース別に次の図表のような判断基準が想定できる。



#### (※1)

- (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

(7) 住民基本台帳の世帯が別となっていることその他対外的にも私法関係、公法関係を通じて世帯を別にしていることが明らかにされていること

(※2)

- (1) 元本及び収入の区分管理の有無
- (2) 元本又は収入の処分者及び処分の状況
- (3) 管理手数料の授受の有無
- (4) 管理費用の支払資金
- (5) 生計費の支出資金、送金事績の記録

## 2 問題点

「生計を一にする」という文言自体の問題点については、法的安定性及び予測可能性の問題、法人との整合性、税種目間の整合性、所得と消費の違い等が指摘されている。

これらについて紹介する。

### (1) 法的安定性及び予測可能性

「生計を一にする」とは個別事例ごとに判断が必要なものであり、仮に形式基準を設け、その形式基準にあてはまるかどうかによって「生計を一にする」かどうかを判断することは、そもそも困難であると思われる。形式的な判断は、不必要な行政の自由裁量を認める可能性をはらんでいる。

所法 56 条に規定する「生計を一にする」という概念は、所得税法施行令、所得税法施行規則等の法令において明確な定義がされていない。その為、「生計を一にする」親族であるかどうかの判断が難しいものとなっている。その判断基準として、所得税法基本通達 2-47 に「生計を一にする」意義が定められているが、ここにおいても判断の範囲が広く定められている。

明らかに互いに独立した生活を営んでいる場合と限定しているが、親族が同一の家屋に起居している場合には、これらの親族は生計を一にするものとしている。同一の家屋に起居していないとしても、勤務、修学、療養等の都合上、これらの親族間において常に生活費、学資金、療養等の送金が行われている場合には、これらの親族は生計を一にするものとする。

しかし近年においては、二世帯住宅など一見ただけでは生活が独立しているのかそうでないのか客観的に判断をすることができない。さらに、年老いた親の生活費を複数の子が共同で負担するような場合も、事業者がその親族の生活を経済的に支配し、その所得を恣意的に分割しているかの判断をすることはできない。

このように、不確定概念を用いることは、ある程度は不可避であり、また必要であるが、それは税負担の公平を図るためでなければならない。しかし所法 56 条は、個人事業者が

その所得を恣意的に家族に分散して不当に税負担の軽減を図るおそれが生じ、さらに、適正な対価の認定が実際上困難であることから、そのような方法による税負担の回避という事態を防止するために設けられた規定である。生計要件は、不当な税負担の軽減を図ったかどうか考慮せず、現代においては生計一であっても対価の判定が可能な場面が多数存在することを考えれば、税負担の公平に資することなく、不必要に行政の自由裁量を認めてしまっている。

## (2) 法人との整合性

個人企業が生計一親族に支払った経費は所法 56 条により認められない。しかし、これを法人成りさせて、同じく支払った場合には正当な対価であれば損金として計上できることになる。実際にこの無効化を狙った法人成りは多いものと思われ、税制の中立性に問題がある。

また、本件のように弁護士や税理士などは、法人成りに一定の制限がある業種もあり、株式会社のように無制限に法人化できるものではない。この事は業種ごとに税負担が変わってしまう結果を招いている。

## (3) 税種目間の整合性

所法 56 条の立法目的として「適正な対価の認定が実際上困難」という点が重視されている。しかし、一方で相続税法 9 条（贈与又は遺贈により取得したものとみなす場合）では、生計一であっても、著しく低い価額の対価で利益を受けた場合には、その価額を控除した価額に贈与税を課税されると規定されている。また、消費税においても、消費税法基本通達 5-1-10「個人事業者が生計を一にする親族との間で行った資産の譲渡及び貸付け並びに役務の提供であっても、それが事業として対価を得て行われるものであるときは、これらの行為は、資産の譲渡等に該当することに留意する」とされている。相続税法や消費税法は生計一であっても対価の認定を前提とした扱いとなっている。

所得税では生計一では適正な対価の認定が困難であることを理由として課税を行う一方、贈与税や消費税は、生計一でも対価を認識することで課税を行っている。すなわち税法間での整合性もとれていないこととなっている。

## (4) 所得と消費の違い

生計要件は、所得税では扶養親族等の所得控除に多く利用されている。これらの規定は、最低限度の生活を保障し、また個人の担税力を弱めるものについては応能課税の要請から、さらには政策的な配慮からその者の消費生活単位にとらえ、これを租税負担の面で考慮する趣旨で設けられている。

立法当初は、家、夫婦、親子のいずれの聞でも、戸主、夫、親たる立場の者が、戸主権、

夫権、親権を背景に、家族、妻、子に対して支配的影響力を及ぼし、また、経済的にも戸主は家産を独占し、夫は妻の、家にある父は子の財産の管理権を集中的に納める立場にあったのであり、消費生活単位と、所得獲得単位は同一であった。

所法 56 条が規制の対象とするのは、居住者の支配的影響力のもと本来居住者に属すべき所得を所得の稼得段階において、名目的、形式的に親族に分割する行為である。親族が居住者の事業に非独立的に従事したこと等によって対価を得た場合について世帯単位課税をしようとしているのであって、それが経済的に独立した親族が生活費用を相互に拋出し、生活を共にしているという理由のみを根拠にその生活共同体に属する親族のそれぞれの所得を世帯単位課税に強制的にするものではないのである。

現代においては、宮岡事件に代表されるように消費単位は同じでも所得単位は全く別という状況が発生している。所法 56 条は、所得単位と消費単位がほぼ同一であった時代にたまたま成り立っていたに過ぎず、所得計算の規定であり消費単位は本来関係の無い段階である。

民法 752 条に「夫婦は同居し、互いに協力し扶助しなければならない」とあるように、夫婦という一つの概念は、「生計を一にする」ことが法的に当然の前提である。

このことは、立法趣旨と生計要件が合致せず法律解釈を混乱させる原因となり、さらには立法趣旨にほとんど即さない要件となっている。

所得段階での区分については、青色申告制度等によって、賦されてきているのであって、56 条の判定要素として生計要件が入っていること自体が現代においては問題である。

### 3 裁判事例

過去の判決・裁決においては、生計を一にするか否かについてその判断がわかるものがある。

#### (1) 「生計を一とする親族」とされた事例（岡山地裁平成 12 年判決）

##### ① 事件の概要

歯科医院を開業する納税者甲は、昭和 60 年分から平成元年分の確定申告において、納税者の弟で甲の歯科医院に勤務する歯科技工士乙（昭和 55 年 12 月以降、甲とは同一の建物で同居していない）に支払った給与または外注費を各年分の事業所得金額の計算上、必要経費に算入した。これに対し課税庁は、所法 56 条の規定により、これを必要経費に算入することは認められないとして更正処分をした。甲はこれを不服とし、訴訟にいたった。

##### ② 判決の要旨

裁判所は、担税力の測定単位を個人単位でみる個人単位主義を原則としている。しかし、「生計を一にする親族の場合、個人単位主義の下では、当該事業に従事している者の賃金

の名目で必要経費を増加させることにより当該事業の収益を圧縮し、税負担の軽減を図る一方で、被傭者に支給した賃金を自己の所得として内部留保することが可能になる」ため、これを防止し税負担の公平性を実現する見地から例外的に経済生活単位ごとに課税する経済生活単位主義を採用している。つまり生計を一にする親族とは「当該事業者と被傭者とは、住居費、食費、光熱費その他日常生活に必要な費用の全部又はその一部を共同して支弁しあう親族関係にあることが要求されているものと解するのが相当である」とした。本件においては甲と乙は母親を中心とした「共同生活を継続していたものであり、そうであれば当然住居費、食費、光熱費その他日常生活に必要な費用の全部又はその主要な一部を共同して支弁しある親族関係にあったものと認められる」ので、甲と乙は生計を一としており、甲が乙に支払った給与および外注費は、甲の各年分の事業所得金額の計算上、必要経費に算入することはできないとした。

## (2) 「生計を一にする親族」でないとした事例（千葉地裁平成6年判決）

### ① 事件の概要

飲食店を開業する納税者甲は、青色申告所承認を受け確定申告を行っていた。しかし青色申告者として備え付けるべき帳簿等が備わっていなかったため、課税庁は青色申告の承認を取り消し推計課税による更正処分を行なった。その際、納税者の弟で甲の飲食店に勤務する乙に支払った給与を甲の事業所得金額の計算上、必要経費として認めなかったため、甲はこれを不服とし、訴訟にいたった。

### ② 判決の要旨

裁判所は、甲と乙およびその両親が同一家屋に居住していたとはいえ、乙は単なる小遣いなしはその生活費の援助としてではなく、甲の事業に従事したことの対価として毎月定期的に給与を支給されていたものである。乙は毎月一定額（2万円）を母親に自己の食費として支払っていた。甲と乙がその父を世帯主として住民登録されていること、甲が乙の負担すべき国民健康保険料を支払い、所法74条一項の社会保険料として申告をしていることを考慮しても、それだけで生計を一にしているとはいえない、とした。

## (3) 考察

『所得税質疑応答集』によると「生計を一にする親族」に該当するか否かの基準は、「その親族が夫婦、親子などを中心として有無相扶けて共同の生活を営んでいる」かどうかであり、「給与として支出された金額が必要経費とされるためには、業務の関連性、必要性、客観性及び金額の合理性により判断することになる」。上記二つの判例について、(1)の判例は所法56条の恣意的な所得分割を防止するという目的を重視したものであり、例外であるはずの経済生活単位主義を拡大解釈しているように感じられる。また(2)の判例は消費生活において、居住者にその親族が依存しているかどうかを重視したものである。

これらの判決に差が生じた理由としては、その事件において「生計を一にしている」かどうかが主要な争点となっているか否かがあげられる。(1)のように、「生計を一にしている」かどうか为主要な争点となっている場合には、具体的な事例について詳細に検討が行なわれており、司法当局に対し、納税者による具体的事例の立証が可能か否かが決め手となろう。しかし(2)のように「生計を一にしている」かどうか为主要な争点でない場合には、必ずしも具体的事例の立証が決め手とはいえない。しかし、主要な争点であるかどうかによって、その結論が大きく異なるということには疑問を感じる。田中治氏も述べているように、「当事者間に相互に経済的な依存関係があるかどうかで判断すべき」であるといえよう。

### Ⅲ 「従事したことその他の事由」について

#### 1 「従事したことその他の事由」の意義

##### (1) 概要

原告が独立した事業を営んでいる妻に対して支払った正当な対価である税理士報酬が、所法 56 条が規定する「従事したことその他の事由」により受け取った対価の支払いに該当するの否かを、宮岡事件を題材に検討する。

##### (2) 「従事したことその他の事由」の解釈

###### ① 「従事する」という用語の意義

「従事する」という用語は、法律用語としては定まった意義を有するものではなく、国語的にも「仕事に従う」「仕事にたずさわる」「仕事としてそのことに関係する」等、やや漠然とした意義に解されている。これを地裁判決では、旧法 11 条の 2 及び所法 56 条の意義・目的から解釈するに、「事業の一員として参加し又は事業に雇用される等、従たる立場で当該事業に関係していることを指す」と判断した。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、納税者たる事業者からの委任に基づいてその事務を処理して対価を得る場合は、当該納税者たる事業者の事業に従たる立場で関係したということとはできない。したがって、地裁判決は、たとえ対価を受けた者が納税者たる事業者の配偶者であったとしても、所法 56 条の要件の「従事したこと」に該当しないとしたのである。

一方、反対の解釈もある。『従事』の用語について、例えば法人税法上の『役員』の定義においても『法人の経営に従事している者』と規定しているように、経営を主宰している者についても用いられているわけであるから、地裁判決のような解釈が常に成り立つわけではない。また『従事』とは国語的には『仕事としてそのことに関係する』ことであり、これは所法 57 条においても同様に解釈できる。

所法 57 条では『専ら<中略>従事すること』としており、『専ら従事』となって初めて『その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』ということになるのではないかということである。そうすると、高裁判決のように、親族が独立の事業者として、その事業の一環として納税者たる事業者との取引に基づき役務を提供して対価の支払を受ける場合も、所法 56 条の要件の「従事したこと」に該当するというべきである。つまり、事業の形態がいかなるものか、事業から対価の支払を受ける親族がその事業に従属的に従事しているか否か、対価の支払はどのような事由によりされたのか、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ではないということになる。

## ② 「Aその他のB」の意味

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

また、「その他の」とは異なり「その他」の語は、この言葉の前後の語句が独立しており、それぞれが一応別個の概念として並列的に並べる場合に用いられる（並列的例示）。所法 56 条において「その他」ではなく「その他の」が使用されていることからAの部分とBの部分の内容は、関連のあるものであるといえる。

地裁での被告側主張のように、Bの意味内容がAの内容に限定されることなく、全く無限定なものと解されることは、法令用語の常識に反するものであると言わざるを得ない。

## 2 宮岡事件-地裁判決-

### (1) 原告の主張

- ① 合算課税が例外的な措置であることについてシャープ勧告は、合算課税の問題点を挙げ、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るように勧告しているが、これによって生じることがあり得る「要領のよい納税者」の出現を防止するために、財産等から生じる所得を譲渡することで税負担を免れることや、妻子を同族の事業に雇用して、これに賃金を払う等の抜け道を防止するために、合算することを例外的な措置として提言している。
- ② シャープ勧告の合算課税の対象とは、親族が独立した事業を営んでおらず、その者の所得が扶養家族としての対象となり得る程度の小額の所得であることであり、個別課税を否定し、合算課税をするためには、その合算課税の対象となる親族がその事業者の扶養家族としてその事業者が扶養家族控除を受けられることが前提となっている。したがって、そもそも「その家族が独立した事業を営み、その事業の存在がその所得を支払う事業主の存在とは別の事業としての独立性を有している」ような場合には、合算課税の前提としての事業者の事業との密接な関係性を欠いているというべきである。
- ③ 所法 57 条により青色申告書を提出する納税義務者について、いわゆる専従者控除を認める規定であるところ、所法 57 条が規定されるまで、所法 56 条の適用対象者については、事業者から配偶者等に対する給与の支払は経費と認定されず合算課税されていた代わりに、実際上は扶養控除の適用があった。したがって、みなし事業所得の規定の適

用がある場合には、扶養控除の対象になるべきであり、これが認められない場合には、合算課税はその根拠を欠くものといわざるを得ない。

- ④ 以上によれば、その家族が独立した事業を営み、その事業の存在がその所得を支払う事業主の存在とは別に事業としての独立性を有しているような場合は、所法 56 条の「従事したことその他の事由により対価の支払を受ける場合」に該当しないものというべきである。

## (2) 被告の主張

- ① 所法 56 条の要件は、所法 56 条に定める各事業との対価性を意味するものであり、それ以上に、例えば給与として支払われたことを要する等の限定を付する必要はない。このことは、所法 57 条が「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「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」というように限定的な要件を定めているのに対し、所法 56 条が「事業に従事したことその他の事由により」と規定し、対価の発生事由に何ら限定を付していないことから明らかである。
- ② 所法 56 条は昭和 40 年に全文改正されたものであって、これは、昭和 38 年 12 月に税制調査会から出された「所得税法及び法人税法の整備に関する答申」に基づき、①税法の体系的な整備、②表現の平明化、③規定の整備合理化の 3 点を基本方針としてされたものであるが、所法 56 条については、その実質的内容ないし要件の変更を伴うものではない。

所法 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」というのが、同条の定める事業に従事したことにより対価の支払を受ける場合又は「従事したこと」に準じる事由により対価の支払を受ける場合のみに限定され、独立した事業を営み、その事業活動の対価として支払を受けた場合を含まないと解するのであれば、同条がその金額の計算方法を規定する「その親族のその対価に係る各種所得」の中に事業所得は含まれないことになるはずである。

しかし、所得税法上、「各種所得」とは、所法 2 条 1 項 21 号で定義されているのであって、所法 56 条の「各種所得」の解釈に限って事業所得を除外する理由はない。そうすると、所法 56 条は、その文理上も、親族が居住者から支払を受けた対価に係る所得の種類について何ら限定していない。したがって、所法 56 条の定める「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」につき何らかの限定が付されることも予定されていないといわざるを得ないのであるから、居住者が生計を一にする親族に対し支払った対価に相当する金額は一律に必要経費に参入されないと解すべきである。

さらに、改正前後の文言を比較してみても、要件解釈に変更があったことをうかがわ

せる事情は存在しない。旧所法 11 条の 2 第 1 項においては、「納税義務者と生計を一にする配偶者その他の親族が、当該納税義務者の経営する事業で不動産所得、事業所得又は山林所得を生ずべきものから所得を受ける場合においては」と規定しており、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から「所得」を受ける限り、一律に必要経費算入を認めていないことが文理上明らかである。

③ 原告は、所法 57 条は、所法 56 条の不合理的を解消するために規定されたとの理解を前提に、所法 57 条の趣旨からすれば、所法 56 条の範囲は極めて限定的に解釈されなければならないと主張するが、以下のとおり失当である。

ア 青色申告制度は、昭和 25 年、シャープ勧告に基づき、納税者の正しい記帳による適正申告の基盤を築くために設けられたものである。そして、所法 57 条 1 項に規定する青色事業専従者給与の前身である青色専従者控除が、昭和 27 年に創設された理由は、主として青色申告の普及育成という政策的な目的によるものである。

イ また、いわゆる白色申告者について認められた事業専従者控除は、青色申告者とのバランスを図るという政策的意味合いから、必ずしも必要経費として認められないものについてまでも、一定額を控除するという方法により控除を認めた制度である。よって所法 57 条の規定と所法 56 条の規定はその立法目的を異にするものである。

### (3) 東京地裁の判決

① 要件の前半部分である「居住者の営む不動産所得、事業所得又は山林所得を生ずべき事業に従事したこと」の意義については、「従事する」との用語は、(ア) 法律用語として定まった意義を有するものではないこと、(イ) 国語的にも「仕事に従う」「仕事にたずさわる」「仕事としてそのことに関係する」等やや漠然とした意義に解されているものの、自ら事業の中心となつて行う活動には用いないと考えられること、(ウ) 旧所法 11 条の 2 第 2 項及び所法 57 条がいわゆる青色事業専従者の活動を指す用語として用いていることからすると、事業の一員として参加し又は事業に雇用される等、従たる立場で当該事業に関係していることを指すと解すべきである。

そうすると、納税者たる事業者とは別個独立の事業を行う者が、自己の事業の一環として、前記納税者たる事業者からの委任に基づいてその事務を処理して対価を得る場合は、当該納税者たる事業者の事業に従たる立場で関係したということはできないから、たとえ対価を受けたものが納税者たる事業者の配偶者であったとしても、前記要件の前半部分には該当しないというべきである。

② 要件の後半部分である「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」の意義について検討する。

被告らは、前記の主張の根拠として、一般に法令において「Aその他のB」という表

現を用いる場合は、Aはより広い意味を有するBに包含される関係にある旨を示し、BがAに準じるものに限定されることを意味しないと指摘する。確かに、上記のような用例において法令用語に関する文献等や地方税法6条1項、同法343条、同条4項によれば、要件の後半部分の「その他の事由」については、被告らが主張するように全く無限低のものと解することは法令用語の常識にも反するものであり、その例示である要件の前半部分に関する前記の解釈や、その立法趣旨等を参酌して検討すべきものである。

所法56条の「従事したことその他の事由により（中略）対価の支払を受ける場合」とは、親族が、事業自体に何らかの形で従たる立場で参加するか、事業者には雇用され、従業員としてあくまでも従属的な立場で労務又は役務の提供を行う場合等を指す。親族が、独立の事業者として、その事業の一環として納税者たる事業者との取引に基づき役務を提供して対価の支払を受ける場合については、同条の要件に該当しないものというべきである。

- ③ 本件では、前記前提となる事実記載のとおり、訴外乙は原告とは別個独立に税理士業を営んでおり、原告は、訴外乙との間で、法人税、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、原告の業務にかかる税理士法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を締結したことが認められ（甲1）、訴外乙の税理士報酬は、上記委嘱に基づく税理士業務に対する報酬として支払われたものであることが明らかである。本件では、原告の所得の算定に関し、所法56条の規定の適用はないものと解されるから、これに反して同条を適用して、訴外乙に対する報酬を原告の弁護士業務のための経費と認めなかった本件各決定（ただし、各裁決により一部取り消された後のもの。）及び本件各個人事業税賦課決定（ただし、各減額決定により一部取り消された後のもの。）には、いずれも違法があるものといわざるを得ない（なお、被告らは、訴外乙に対して支払われた本件税理士報酬等の金額が、その業務内容に照らして不当に高額である等の主張は一切していない。）
- ④ 以上によれば、本件各決定及び本件各個人事業税賦課決定には、いずれも現行法の根幹をなす個人単位課税の原則を採用する法の解釈適用を誤ったという点で重大な瑕疵が認められるというべきであり、課税処分については、更正についての期間制限等が規定されていること、徴税行政の安定とその円滑な運営の要請を斟酌してもなお、不服申立期間の徒過による不可争的効果の発生を理由として、その不利益を納税者に甘受させることは著しく不当と解されるから、上記各処分は、いずれも当然に無効なものというべきであり、原告は、上記各処分の取消しを求めることなく、各処分の無効を主張して直ちに誤納金の返還を求めることができるものと解される。

### 3 宮岡事件-東京高裁及び最高裁-

#### (1) 原告の主

「事業に従事したこと」とは、雇用契約に基づいて労務を提供する場合をいう。

「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、契約自体からは明らかでないものの実態関係からして「従事した」と評価することができる場合をいう。

従って、必要経費性を否認されるのは、雇用又はそれに準ずる法律関係に基づく役務の提供に対する対価のみであり、独立した事業を営む配偶者との間の契約関係に基づく役務の提供に対する対価については所法 56 条の適用はなく、必要経費として認められるべきである。

#### (2) 被告の主張

所法 56 条の「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」の解釈について、事由の如何を問わず対価の支払を受ける場合のすべてを含むものとせず、「親族が、事業自体に何らかの形で従たる立場で参加するか、又は事業者雇用され、従業員としてあくまでも従属的な立場で労務又は役務の提供を行う場合や、これに準ずるような場合を指す」という限定解釈は下記の理由により誤りである。

- ① 所法 56 条は、居住者と生計を一にする親族等が居住者の営む事業から対価を受け取る場合について、単に「当該事業から対価の支払を受ける場合」と規定しており、その対価がいかなる事由に基づくものであるかを問わず、当該対価に相当する金額は必要経費に算入しないとされている。すなわち、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文言は全く存在しない。また、所法 56 条の見出しは、「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」として当該事業に従属的に「従事」することないしこれに準ずることをうかがわせるような語句は使用されていない。このように、所法 56 条の文言上は、同条において必要経費に算入される対価について、その性質等により限定することの手掛かりとなるような文言は全く存在しない。
- ② 旧所法 11 条の 2 第 1 項の規定上、事業の形態がいかなるものか、事業から所得を受け取る事業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なされたのか、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文言は全く存在しない。上記旧所法 11 条の 2 第 1 項の改正は実質的内容に変更を加えることなく、同一の立法趣旨を維持したままで、文言上の整備を行ったものにすぎない。このような改正経緯からすれば、「事業に従事したことその他の事由」の文言に、限定解釈をすべき必然性は見当たらない。

### (3) 高裁・最高裁判決

所法 56 条の適用要件については次に掲げる判断をした。

所法 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」には、親族が、独立の事業者として、その事業の一環として納税者たる事業者との取引に基づき役務を提供して対価の支払を受ける場合」も含まれると判示した。

事業の形態がいかなるものか、事業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などの個別の事業によって、同条の適用が左右されるものとは解されないとした。

## 4 検討

ここでは所法 56 条の「従事したことその他の事由」の「従事」について、明確な定義が存在しないことから、この「従事」をどのように解釈するかという問題について検討を加えてきた。

法律を文理的に解釈する立場からすれば、所法 56 条には独立した事業者間の取引を除外する文言または制限する文言は規定されていないため、「従事」は、従属を含む広い概念として捉えられる。

これに反する立場からは、所法 56 条の立法趣旨から文理解釈を否定する。所法 56 条の立法趣旨は家族構成員の間で所得を分割して税負担の軽減を図ることを防止すること、すなわち租税回避的行為または仮装隠蔽行為の防止を目的としている。したがって、「従事」の意味を文理解釈する考え方は、所法 56 条の立法趣旨からすると「従事」の意味を拡大解釈していると捉える。

租税法律主義を厳格に適用すると法律を文理的に解釈することが正しく思われるが、だからといって、そもそもの立法趣旨から逸脱することが容認されるべきではない。当該判決は、所法 56 条の適用範囲は租税回避的行為を超えた、きわめて広範囲なものを取り込む結果になっている。本来、所法 56 条の規定は、生計を一にする親族の間で所得を分割して税負担の軽減を図ることを防止すること、すなわち租税負担の回避また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べきであって、その目的を逸脱して、いたずらに適用範囲を広げるべきではないと考える。

## おわりに

以上、所法 56 条を関連訴訟の争点となる 2 点を中心に検討してきた。中心テーマとした宮岡事件については、各種論文等も数多く見受けられ、その解釈、主張も様々である。しかし、宮岡事件については、納税者の主張が最高裁により斥けられていることは事実である。立法趣旨を尊重した東京地裁の判決は画期的であり、税理士業務にとって大きな影響を及ぼす可能性があったが、文理解釈上、独立した事業を営み、租税回避を目的としていないからといって、所法 56 条の適用を外れることは難しいと考える。

「要領のよい納税者」は時代が変わっても存在し続けるかもしれないが、所法 56 条は、「家」制度が廃止されたばかりの昭和 25 年に制定された旧所法 11 条の 2 の流れを受けている。配偶者が別途独立して事業を営むことが特段珍しいことではない現代における「要領のよい納税者」又は租税回避を目的としない善良なる納税者が取りうる行為は、当時とはその性格を異にしている。現代の「要領のよい納税者」を適正に抑制するためには、所法 56 条の見直し、又は事業所得等についても所法 57 条と同趣旨の制度を設けるなど、月並みではあるが立法論による解決が必要と考えられる。

また、一税理士として、顧問先に同様のケースがある場合や、自身がその家族の個人事業の顧問を引き受ける場合には、慎重な対応が求められることは言うまでもない。

<参考文献>

- ・齋藤美樹「所得税法56条の今日的意義とその適用範囲についての考察」立命館法政論集 第4号(2006年)
- ・大阪公恵「所得税法における課税単位の研究」金沢学院大学大学院経営情報学研究科修士論文(平成16年度)
- ・碓井光明「家族法の展開と租税法」横浜経営研究第V巻第1号(1984年)
- ・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」税大論叢30号(1998年)
- ・宮岡孝之「判決を創る：所得税法56条の適用範囲について」札幌学院法学第21巻第2号(2005年)
- ・今村隆「実務 租税法講義」(株)民事法研究会
- ・鎌倉治子「レファレンス 平成21年11月号」国立国会図書館
- ・緑川清弘「国税速報」(昭和52年6月27日第997号)
- ・北岡春二「所得税法56条の適用範囲—所得と費用の帰属について—」法学研究 No.9
- ・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」税大論叢30号
- ・金子弘『租税法 第十七版』弘文堂
- ・所得税法研究会編「所得税質疑応答集」691 新日本法規
- ・所得税法研究会編「所得税質疑応答集」744ノ2
- ・田中治「親族が事業から受ける対価」税務事例研究77号
- ・九乗哲「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(2004.3)

執筆者(五十音順)

赤尾良子 浅野美穂 安藤宣貴 石川広紀 一色陽子 井藤哉 大須賀活志 沖昇吾  
木全洋介 後藤太一 後藤大輔 坂口美穂 新開章 鈴木春美 妹尾明宏 早川功剛  
林雄一 平山優子 舟橋武史 松田健 丸山和秀 三村雄一 美谷脇東治 渡邊和紀