



56

16 11 2

91 2020 10 2

※MJS 租税判例研究会は、株式会社ミロク情報サービスが主催する研究会です。

※MJS 租税判例研究会についての詳細は、MJS コーポレートサイト内、租税判例研究会のページをご覧ください。

<MJS コーポレートサイト内、租税判例研究会のページ>

<https://www.mjs.co.jp/seminar/kenkyukai/>

令和2年10月2日

醍醐広子

所得税法56条の適用範囲の考察

(最高裁平成16年11月2日判決)

- ・ 裁決 平成14年2月5日
- ・ 東京地判 平成15年6月27日
- ・ 東京高判 平成15年10月15日
- ・ 最高裁 平成16年11月2日

1. 事実の概要

弁護士業を営む原告（以下、「X」という。）が、平成9年分ないし平成11年分の所得税の申告について、被告（以下、「Y」という。）が平成12年12月25日付けで行った更正及び過少申告加算税の賦課決定の各処分（以下、「本件各処分」という。）につき、所得税法56条を理由にXが弁護士である妻（以下、「A」という。）に対して支払った報酬をXの事業所得の計算上、必要経費に算入することを認めなかったのは、同条の解釈適用を誤ったもので違法であるとして、本件各処分の取消を求めた事案である。

2. 前提となる事実

- (1) AはXの配偶者であり、同居して生計を一にしている。
- (2) XとAは異なる弁護士会に属し、Xは港区内に、Aは新宿区内に、それぞれ独立して事務所を開設し弁護士業を営んでいる。
- (3) XはAに対し、平成9年ないし平成11年に毎年595万円を弁護士業務の報酬として支払い、その都度報酬源泉税を徴収し、納税していた。また、Aはその報酬を自らの弁護士業務に係る事業所得の総収入金額に計上し、所得税の申告を行っていた。
- (4) Xは、平成9年分ないし平成11年分の所得税の申告において、事業所得の計算上、Aに支払った報酬額を事業所得の必要経費として計上し控除した。
- (5) Yは、平成12年12月25日付けで、Aに対する報酬額は所得税法56条により必要経費に算入されないとして、Xの平成9年分ないし平成11年分の所得税に係る更正処分及び過少申告加算税賦課決定処分を行った。(平成14年2月5日付け裁決により、一部取り消し)

3. 争点

- (1) 生計を一にする夫婦がそれぞれ独立した事業主として事業を営む場合において、一方の事業に従事したことにより他方が対価の支払いを受けたとき、その対価について所得税法56条が適用されるか否か。
- (2) 所得税法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。

4. 被告(Y)の主張

争点(1)について

所得税法56条が適用される要件は、支払の対象者が「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、及び支払の事由が「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。

AがXの配偶者(妻)であって生計を一にする者であること、及び本件弁護士報酬がXの営む弁護士業にAが従事したことによりXの事業からAが支払を受けた対価である事は、当事者間に争いがないのであるから、Xの事業所得の金額の計算上、本件弁護士報酬の支払につき、同条が適用されないのは当然である、同条は、上記二つの要件以上にその適用を限定する要件を規定していない。

所得税法12条や所得税基本通達12-5(2)は、ある収益が誰に帰属するかを定めたものであり、X及びAが同通達の定める要件に該当する場合、X及びAが各自従事している事業の事業主がそれぞれX及びAであり、各事業から生ずる収益の享受者がそれぞれX及びAであることは、認める。

しかし、原告の主張は、上記通達の定めに基づきいったん原告に帰属するものと認められた収益の中から、XがAに対して支払った本件弁護士報酬を、さらに同通達の定めによって原告の所得から減額し、Aに帰属する収益とすべきであるとするものにほかならず、同通達の趣旨の理解を誤っている。

収益の帰属を決する所得税法12条の規定と、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条の規定は無関係であり、同法12条によって、いったんXに帰属した収益の中から生計を一にする配偶者であるA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条の解釈に影響を及ぼすものではない。

なお、所得税法57条は、一般的に親族に対する労務の対価の支払を必要経費として認めたものではない。青色申告制度の普及等の政策目的等のため、親族が事業から受ける対価についての原則を規定した同法56条の特例として、その適用範囲を制約すべく種々の限定を加えた上で設けられたものである。したがって、同法57条に照らして、同法56条の適用範囲も限定すべきであるというXの主張は、失当である。

また、Xは、本件弁護士報酬につき、Aが従事した際の作業内容を具体的に明らかにしないし、そもそも本件弁護士報酬は各年595円と一定額であるところ、その報酬額と仕事量の間に関連関係はなく、いわば顧問料と同じような報酬である等と主張するのであるから、仮に、Xが青色申告者で、乙が青色事業専従者であったとしても、本件弁護士報酬に直ちに同法57条が適用されるとは言い難い。この点からしても、同条との均衡等から、本件弁護士報酬の支払につき、同法56条の適用を除外すべきであるというXの主張は失当である。

争点(2)について

所得税法56条は、夫婦や家族などの個人を超える消費生活上の単位を課税単位とする方式(以下、「消費単位課税」という。)を採用しているが、これは、単なる租税回避を目的とする行為を否認するという趣旨にとどまらず、事業者の総収入のうち**担税力**の認められる部分について課税することにより、ひいては、憲法30条、84条が要請する租税の公平な分担を実現することを目的としている。事業者の配偶者等に対する対価の支払は、生計維持費用の分担としての性質を有するところ、事業者の担税力の観点からすれば、事業者が配偶者等以外の者に支払った場合と異なり、事業者が配偶者等に対価を支払った場合、自らの所得から生計維持費用を支出することと変わりなく、その部分には担税力が認められることになるから、租税回避を目的とした対価の支払のみを除外することなく、一律に配偶者に対する対価の支払に相当する費用すべてについて必要経費に算入しないこととし、いわばこの場合において消費単位課税を採用したとしても、かかる手段の採用に合目的な合理的関連性がある。

そして、所得税法56条は、居住者の事業所得等の金額の計算上、生計を一にする配偶者に支払った対価を必要経費として参入しないものと規定するとともに、他方において、親族が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すべき金額を居住者の事業所得等の金額の計算上必要経費に算入することとし、生計を一にする親族間の所得金額の算定においても相互調整を図っているものであるから、この点においても著しく不合理な区分とはいえない。

また、他の事業に勤務する生計を一にする親族が、休日に事業者の事業に従事し、事業者が対価を支払ったとしても、当該親族は、事業者が営む事業に専ら従事していないから、所得税法56条の規定により、当該対価を事業者の必要経費に算入することはできないのであり、本件のような場合のみを不利益に取扱っているわけではない。

加えて、所得税法は、生計を一にする親族間の取引について課税所得の発生を認識するような法体系になっていない以上、政策的な配慮から一定のものの必要経費算入を認めるとしても、必要以上にその対象を広げると、親族間における所得分割による税負担の軽減といった弊害を生ずるばかりでなく、給与所得者をはじめ、不動産所得、事業所得又は山林所得を生ずべき事業を営む者以外の者の所得金額の計算上は、生活を一にする親族

からされた役務の提供の対価が考慮されることはないことと均衡を失することになる。そもそも、Xの主張するような相当な対価を算定することは事実上極めて困難であるから、立法技術上一律に算入するかしないかのいずれかを採用することにも合理性があるところ、所得の恣意的な移転を図られることにより適正な課税が阻害された場合の不利益、ないしはこれが阻害される可能性の排除の必要性に比べれば、相当な対価部分につき必要経費の参入が認められなかったとしても、当該対価に係る必要経費、つまり対価の支払を受けた親族において必要経費に算入されるべきものについては、経費算入を認めている点も考えあわせると、その不利益性は低く、結局、合理性が認められるというべきである。

したがって、所得税法56条は、目的に正当性と合理性が認められ、その手段に合理的関連性が認められるから、憲法上の問題が生ずる余地はなく、憲法14条1項違反というXの主張は、失当である。

5. 原告(X)の主張

争点(1)について

所得税法56条は、生計を一にする親族間で対価が支払われる場合に、その対価を必要経費として認めると、税負担の軽減を図ることを目的として親族に対価を支払い恣意的に所得を分散し、税負担を回避することを防止するために設けられていると解される。

XとAのように、それぞれ独立して事業を営んでいる場合に、AはXに従属する関係とはならず、所得税法57条の専従者控除の適用を受けることはできない。仮にAが独立して事業を営んでいないのであれば、所得税法57条の適用を受けることができる一方で、同じように適正な労務の対価の支払いであっても独立した事業者であることで例外なく所得税法56条が適用され、必要経費として控除されないのは不合理である。

そもそも、自らが独立した事業主として他方親族とは別に事業を営む者が、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には、一方親族と他方親族とでそれぞれ収支が区別され、当該事業に対する適正な対価を設定することができ、それぞれが自己の事業について確定申告することを前提に、所得の起因となる取引について正確に継続的に帳簿を付けているのであるから、一方親族の所得を他方親族に恣意的に分散して不当に税負担の軽減を図ることは困難である。

また、独立した事業主としてそれぞれ所得申告するのであるから、各所得の計算において所得税法45条1項1号により必要経費から家事関連費用が除かれ、事業と家計とが明確に区別されているから生活維持費用が対価として混入するおそれもない。

したがって、所得税法56条の適用要件のうち、①「居住者と生計を一にする配偶者その他の親族」には、Aのように自ら事業主として「居住者」と別に独立して事業に従事する者に含まれないと解すべきである。

また、②「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 A のように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。

このように解すれば、X とは別に独立して弁護士業を営む A が、X の営む弁護士業に従事してその労務の対価として本件弁護士報酬の支払を受けたのであるから、原告の事業所得の金額の計算上、本件弁護士報酬の支払につき、所得税法 5 6 条は適用されないことになる。

また、所得税基本通達 1 2 - 5 (2) は、他の親族が、医師、歯科医師、薬剤師、弁護士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する。

このような事業主の判定基準の解釈及び所得税法 1 2 条の規定する実質的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事することなく、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べき所得は、実質的に当該親族に帰属する所得として課税するとは、共同で事業に従事する他方親族の所得に合算して課税をしないということを意味するにほかならず、同法 5 6 条による合算課税をしないことを対価を受領する側の側面から裏付けるものである。

このことからしても、A が X の事業に従事して受領した本件弁護士報酬は、A を事業主とする事業における所得として課税すべきであって、X を事業主とする事業における所得に合算して課税してはならず、したがって、X の事業所得の金額の算定における本件弁護士報酬の支払につき、所得税法 5 6 条は適用されないと解すべきである。

争点 (2) について

本件のように、それぞれ独立して事業を営む夫婦の一方 (X) が他方親族 (A) の事業に従事した場合において、一方親族が他方親族から労務の対価として支払を受けた報酬について、所得税法 5 6 条が適用され、他方親族の事業所得の金額の計算上、必要経費に参入することが認められないのであれば、家族労働につき適正な対価の支払が必要経費として認められる青色申告者の場合 (所得税法 5 7 条が適用される) と比較しても、また、家族以外の他の人を使用する者と比較しても、余りにも不合理であって、その区別の態様において憲法 1 4 条 1 項に違反するというべきである。

5. 判示

争点 (1) について

- ・所得税法 5 6 条が適用される要件は、同条の規定によると、
 - ① 支払の対象者が「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
 - ② 支払の事由が「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。

その者の事業の形態、対価の支払事由、対価の額の妥当性などといった個別の事情により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まったく存在しない。したがって、前記①②が備わっている限り、個別事情のいかんに関わりなく、同条が適用される。

- ・ A は X の配偶者であり、X と生計を一にする者であること、及び本件弁護士報酬は X の営む弁護士業に A が従事したことにより X の事業から支払を受けた対価であることは、当事者間に争いのないものであるから、X と A が独立した事業主であり、A が X の事業に従属的に従事しておらず、かつ、仮に A の労務の対価として適正な額の本件弁護士報酬が支払われたものであって、恣意的な所得の分散がされているものではないとしても、X 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は、所得税法 5 6 条が適用され、必要経費算入することはできないというべきである。
- ・ X は、所得税法 1 2 条や所得税通達 1 2 - 5 (2) の規定を根拠に、同法 5 6 条を限定的に解釈すべきである旨主張する。しかし、同法 1 2 条は、ある収益が誰に帰属するかを定めたに過ぎず、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 5 6 条及び 5 7 条の規定とは無関係である。同法 1 2 条によって、いったん X に帰属した収益の中から生計を一にする配偶者である A 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 5 6 条又は 5 7 条の解釈によって決せられるものであり、同法 1 2 条が同法 5 6 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。
- ・ その他の点も含め、争点 1 についての X の主張は、同条の解釈の枠を超えた独自の立法論をいうものにすぎない。

争点 (2) について

- ・ X は、各年分の事業所得の計算上、本件弁護士報酬の支払につき所得税法 5 6 条が適用され、必要経費として控除することが許されないとするならば、同法 5 7 条により家族労働につき適正な対価の支払が必要経費として認められる青色申告者の場合と比較しても、また、家族以外の他人を使用する者の場合と比較しても、不合理であり、その区別の態様において憲法 1 4 条 1 項に違反する旨主張する。
- ・ 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、技術的な判断に委ねるほかなく、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。そうすると、租税法の分野における所得の性質の違い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

上記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はできず、これを憲法14条1項の規定に違反するものであるということとはできない。(最高裁昭和60年3月27日大法廷判決)

上記の観点から本件を検討する

- i) 所得税法56条は事業者が当該事業から自己と生計を一にする配偶者等に対価を支払うことにより所得を分散し税負担を軽減するという事態が生ずることを防止するという目的のみにとどまらず、事業者の総収入から、配偶者等に対して支払われる部分であっても、実質的に全体をみれば事業者にとって担税力の認められる部分については課税することにより、憲法30条、84条が要請する租税の公平な分担を実現するという目的を有していると解する。このような目的は、租税公平主義等の観点から正当性を有するというべきである。
- ii) 上記目的を達成する手段として、所得税法56条は、夫婦、家族等をまとめて考慮する消費単位課税の方式を採用し、「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「それ以外の者に対価を支払う場合」を区別して、前者に同条の適用をすることとしている。
- iii) 生計を一にする配偶者等の労務の対価の支払を必要経費として認めると、配偶者等の労務に対する対価の支払は、他の第三者の労務の対価の支払と比べ、その労務の内容も、対価の額の適否も把握し難く、それが当該事業上の労務の対価なのか、他の労務の対価又は他の趣旨の支払を含むものであるのかが不分明であるため、所得の分散を目的としてこのよう支払が行われかねないといえることができる。

また、同一生計の家族、すなわち「生計を一にする親族」は、経済生活の基本単位であり、一個の消費単位としてその構成員の所得を一にして家計を考えるのが常態であり、その社会現象に照らしいてみると、その構成員一人一人の所得の大きさを基準としてではなく、消費単位そのものの所得の大きさを基準として担税力を測定することは公平の要請に沿うものであるといえる。

そして、同条は、居住者の事業所得の金額の算定上、生計を一にする配偶者等に支払った対価を必要経費として算入しないものと規定するとともに、他方において、居住者の親族が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を居住者の事業所得の金額の計算上、居住者の必要経費に算入することとして、生計を一にする親族間の所得金額の算定においても相互調整を図っている。

さらに、他の企業で勤務している生計を一にする親族が事業者の事業にも従事していて、事業者が対価を支払ったという場合を想定してみると、当該親族は事業者の営む事業に専ら従事しているわけではないので、やはり、所得税法57条による青色申告の専従者控除の適用を得て当該対価を事業者の必要経費に算入することはできないのであるから、本件のように生計を一にする親族が弁護士などの独立した事業を営んでいる場合のみを必要経費の特例として不算入扱いにしているわけではな

い。

iv) 所得税法56条の採用する消費単位課税の方式が、同条の目的に照らし、その手段として著しく不合理であることが明らかであるといえないから、その合理性を否定することはできないというべきである。

v) 以上のとおりであるから、所得税法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いうべきである。

従って、争点2についてのXの主張は理由がない。

6. 検討

争点(1)について

争点(1)について、下記の理由から本件における所得税法56条の適用は妥当であると考えられる。

・所得税法56条の適用について、条文上明らかである二点

- ① 支払の対象者が「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
- ② 支払の事由が「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

について、個別的事情が考慮されるとするならば、法的安定性が損なわれる恐れがある。

本事例以外にもいくつかの裁判事例があるが、いずれも同様の判断をしているものがほとんどである。判断の過程で争いとなるのは、支払の対象者が「生計を一にしているといえるか」、支払の事由が「従事したことその他の事由」である。それぞれの判断基準が重要といえよう。「生計を一にする」の判断基準について、本事例では双方に争いがないため触れられてはいないが、過去の判決等において「同一の生活共同体に属し、日常生活の資を共通にしていること」という基準が示されている。

また、「従事したことその他の事由」について、裁判所は次のように判断している。「所得税法56条の適用要件のうち②の要件は、事業の一員として参加するとか、あるいは事業者には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者に関係し、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、上記認定のような、控訴人(X)の事業からの配偶者である(A)弁護士への本件弁護士報酬の支払について同条の前記②の要素が適用されないと解すべき合理的な事由も存しないから控訴人(X)の主張は採用できない。」

この判断に基づけば、本事例のように労務の内容が従属的な立場で提供された労務の対価といえないものであったとしても所得税法56条は適用されることとなる。

- ・Xは、本件は所得税法12条及び所得税基本通達12-5によって、同法56条が制限的に解釈されている具体的な例である（控訴審における控訴人の主張（1）ア）と主張しているが、このような解釈が許されるなら所得税法56条が規定されている目的が損なわれる恐れがある。

争点（2）について

所得税法56条は、憲法14条1項に違反するとはいえないと考える。

仮に、所得税法56条が憲法14条1項に反するとした場合、どのような不平等が存在しうるのだろうか。

個人事業者が親族に労務の対価を支払った場合と、法人成りして労務の対価を支払った場合の不平等は所得税法57条により解消されるであろう。

本事例のように、労務の対価が個人事業者間であった場合には、所得税法56条の適用により必要経費に算入することができないことは、どちらかの事業を法人成りすることで解決できるのであれば不平等と言い切ることはできないのではないだろうか。

とは言え、所得税法56条の担税力に応じた納税負担の実現のため「消費単位課税」を採用する点において、シャープ勧告を受けて、それまでの「世帯単位課税」から「個人単位」へ改めたことを考えると、多少の違和感を覚える。

社会情勢が変化し、本件のように夫婦それぞれが自由職業者として独立した事業を営むケースも増えている。それに伴い、本件のように一方が他方の事業に従属的に従事するのではなく、第三者と行う業務委託と同様の形態で対価の支払を受けることも増えると推測される。そのすべてにおいて所得税法56条が適用される事には疑問を感じる。

Xの主張にもあるが、同じ者に対する対価の支払でも、結婚前なら必要経費に算入できるのに対し、結婚し生計を一同となったことで同じ内容の役務につき同じ金額を支払った場合でも必要経費に算入することができないというのは、例えば顧問契約であった場合に個人事業者間で締結された委任契約について期待された効果が生じないことになるのではないか。

これらの疑問は、現状の所得税法56条の条文解釈では解決できないと考える。

将来的に、立法趣旨である所得分散にはあたらない場合として客観的な基準を明確にし、立法により解決されることが望まれる。

現行法の中で解決を臨むのであれば、通達による運用での対応を検討すべきであろう。

なお、本事例の原告（X）の請求が棄却されたことで、Xの更正処分の対象となった期間に対応する原告の妻（A）の行った所得税の申告について更正の請求の対象となる。国税通則法23条1項に定める更正期限を過ぎているが、課税庁において更正処分が行われるものと推測する。