

# 夫婦間における事業取引の必要経費性 —所得税法 56 条の現代における妥当な適用解釈とは—

浅野 美香

## 序章 はじめに

本稿は、事業所得の事業主が生計を一にする親族に支払う報酬を必要経費に算入することを否定する所得税法 56 条（以下「法 56 条」）について、その合理性を検討し、その適用の是非及び妥当な適用解釈を明確にすることを目的とする。親族関係には様々な態様があるが、本稿では配偶者間の取引に重点を置き、現代の夫婦関係の在り方を踏まえ、その妥当な帰結点を探るものである。

昭和 24 年のシャープ勧告以降、我が国では明治 20 年の所得税の制定当初より続いた所得合算制度が廃止され、個人単位課税制度が導入され<sup>1)</sup>た。個人単位課税の導入にあたっては、所得を家族構成員の間に分散し、高い累進税率の適用を排除して、租税の回避を図ろうとする納税義務者の出現が予想された。そこで法が用意したのが、事業所得者が家族構成員に支払った対価を必要経費に算入することを否定する制度、現在の法 56 条である<sup>2)</sup>。

法 56 条は、個人単位課税を貫くことによる弊害を避けるために設けられた、個人単位課税の例外的な規定といえる<sup>3)</sup>。つまり、事業所得の金額の計算の場面においては、世帯単位課税とするものである。

この規定は、「生計を一にする」親族に支払った対価の内容が、租税

回避目的で行われたものではない場合、すなわち純粋に家族に労働の対価として支払うべき部分であっても、一律に必要な経費に算入することを認めていない。

その趣旨は、伝統的に次のように説明されている<sup>4)</sup>。①我が国においては、いまだ一般に家族の間において給与等の労務の対価を支払う慣行がなく、事業から生ずる所得は通常世帯主が支配しているとみるのが実情に即している(実質面)。②給与等の対価の支払いを一般に必要な経費と認めることとすると、家族間の取り決めによる恣意的な所得分割を許すことになり、税負担のアンバランスをもたらす結果となる(課税目的上の理由)。③我が国では記帳習慣がまだ一般的なものになっておらず、企業と家計との区分为必ずしもはっきりしていないから、給与等の対価の支払いの事実の確認に困難が伴う(行政上の理由)。

これらの理由から、法56条の要件である「生計を一にする」親族に対する労務対価と認められるものは、個別の事情を考慮することなく一律損金不算入とされてきたのである。

法56条制定当初、個人事業の典型的な形態は、親族は事業主(世帯主)の営む事業に従属的に従事し、その労務対価の決定は事業主が支配しており、また、家庭の消費活動においても世帯主があらゆる家族活動を支配している状況であり、その背景においては上記の法56条の趣旨は意味のあるものであった。

さて、法56条の原型とされる旧所得税法11条の2が制定されてから66年が経過し、制定当時と比較して、家族の在り方、夫婦の労働に対する意識、世帯の家族構成員の個人意識等が大きく変容してきている<sup>5)</sup>。そして、法56条の存在意義である、上記3つの趣旨に必ずしも当て嵌るとは言えない事例が散見されてきているのである。

その顕著なものとして、夫婦が独立してそれぞれ別の事業を営み、その事業に関する業務を、業務委託契約等において夫婦間で依頼する(業務委託を受けた側もその営む業務の一部として業務遂行する)場合にも法56条

は適用されるのか争われた判例がある<sup>6)</sup>。妻は夫の営む事業に従属的に従事するのではなく、一事業者として夫と対等に業務委託契約を結び、その対価として報酬を受け取る。つまり租税回避ではなく、労務に対する純然たる対価の支払いにあたと認められるとしても法 56 条が適用されるのが争点となった。これについて判例は、法 56 条の適用し、独立した事業者間の取引形態の報酬であれ、「生計を一にする」親族に支払われた報酬は納税者の必要経費にはできないと断じた。

この結論は、法 56 条をその条文の文言通りにとらえ、従来の判例同様にその要件を満たすものは一律に必要経費不算入としたものである。しかし、法 56 条の存在の根拠は前述の 3 つの趣旨がいまだに正当性を持ち得るかという疑問が残る。つまり、①現代の夫婦の労働形態においては、夫婦で職務上取引をした結果、労務対価を支払う状況もあろうし、②かならずしもその対価の支払いが所得分割を目的として恣意的に行われたものではなく、③事業が記帳を適切に行っており、対価が労務によるものか、事業とは別の家事費であるかは判別が容易であるといった事情であっても、法 56 条を一律に適用し、その必要経費性を排除し、個人単位課税の原則を排除すべきであるのか、という疑問である。

現代では夫婦間の報酬の授受に、法 56 条が防止しようとする租税回避行為の危惧が存すると一概に言えなくなってきており、そのような租税回避行為の虞ありと明らかにいえない場合でも法 56 条を適用すべきとするならば、その法益は何かを検討し明らかにする必要があるだろう。

そこで本稿では、法 56 条の現代における問題点を整理し、夫婦間の報酬の授受について、あるべき課税の在り方を検討する。

まず第一章において、上記の問題提起となった二つの判例を取り上げ、判例の主張を確認する。第二章において、法 56 条をめぐる有識者の意見を整理し検討する。第三章において現代の夫婦のあり方を多角的に分析する。第四章で結論及び私見を述べる。

## 第一章 判例研究

従来、法56条が適用されるか否か争われる事例は、納税義務者の経営する事業に直接従事する配偶者その他の親族が「生計を一にする」ものといえるか否かが争点となるものがほとんどであった。<sup>7)</sup>

これに対し、最高裁第三小法廷17年7月5日判決(以下、通称である「弁護士・税理士夫婦事件」という。)と最高裁第三小法廷平成16年11月2日判決(以下、通称である「弁護士夫婦事件」という。)は、納税義務者の経営する事業とは別個独立した事業者として納税義務者から依頼を受け業務を行い、その業務に対する報酬を得た事例であった。

これらの判例の納税義務者は、報酬を受けた配偶者が、納税義務者とは独立した事業主であるゆえに、条文の文理上の要件である「従事した」に当たらないこと、また法56条が防ごうとする所得分散に明らかに当たらないといえる場合は法56条を適用すべきではないこと等を主張する。

そこで本稿では、類似の事例でありながら対極の結論となった両判例の第一審を取り上げる。

### 第一節 弁護士・税理士夫婦事件

#### (1) 概要

X(原告・被控訴人・上诉人)は弁護士であり、Xの妻Aは税理士である。XとAは、同居しており食費、子供の学費等の家計費はXが6、Aが4の割合で負担している。XとAは平成6年4月以降、独立の事務所を開設して業務を行っている。

Xは訴外B弁護士とともに法律事務所を営んでいるところ、平成6年にBとともにAとの間で税理士顧問契約を締結し、同契約に基づき、平成7年から平成9年にかけて、Aに対し、税理士報酬を支払っ

た。具体的な金額は、平成7年分72万1000円、平成8年分113万3500円、平成9年分105万9000円である。

Xは上記税理士報酬を、各年分の所得税の申告の際、税理士報酬を受け取るための必要経費に算入して申告をした。

これに対し、所轄税務署長Y(被告・被控訴人・被上告人)は、本件税理士報酬は、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り必要経費に算入することができないとして、更正処分及び過少申告加算税賦課決定処分を行った。

Xは上記処分を不服として、国税不服審判所長に対し、審査請求を行った。国税不服審判所長はXの必要経費は、Aの総収入金額の必要経費の額に、Aの総収入金額に対するXからの報酬の占める割合を乗じて算出した金額であると認定し、平成9年分は全部取消し、平成7年分及び8年分は一部取消しとなったものの、所得税法56条の適用の解釈についてはXの主張を退けた。

更正処分及び過少申告加算税の賦課処分の取消訴訟についてはすでに出訴期限が徒過していたため、Xは負担した金額について誤納金の返還請求を求めた。

(2) 第一審 平成15年7月16日 東京地裁判決平13(行ウ)423号 一部認容。以下に争点ごとの裁判所の判断を整理する。

(ア) 「従事する」の意義

当判例では、当事者は法56条の「従事したことその他の事由による対価の支払を受ける場合」の意義について、シャープ勧告までさかのぼり、その適用範囲を明確にすべく争った。

その争点に対して判例は、まず①「従事する」という用語の意義を、自ら事業の中心となっていく活動には用いないとし、あくまでも「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」と明確にした。その理由として、

「『従事する』との用語は、法律用語として定まった意義を有するもの

ではないこと、国語的にも『仕事に従う』『仕事にたずさわる』『仕事としてその事に関係する』等やや漠然とした意義に解されているものの、自ら事業の中心となつて行う活動には用いない (下線筆者、以下同じ。)と考えられること、旧法11条の2第2項及び法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」

その上でこれを本件に当て嵌め、税理士として、別個の事業である弁護士業を営むから夫から委任に基づきその事務を処理して対価を得る場合は、この要件には該当しないと判断した。

(イ) 「その他の事由」の意義

次に②「その他の事由により当該事業から対価の支払いを受ける場合」の意義については、「A その他のB」という表現を用い、「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」としながらも、「AがBの例示であることもまた上記文献が一致して認めるところである」「Bの部分の意味内容がそれ自体から明確でない場合には、その例示であるAの部分の意味内容に照らしてBの部分のそれを解釈するほかなく、その限度でBの内容がAの内容によって限定されたものとなることは避けられない」とした。

その直前の部分が例示となる解釈を認め、Aにあたる「従事したこと」が例示であり、Bにあたる「その他の事由」は「従事したこと」との関係が全く無限定のものとして解することは法令用語の常識にも反するものとし、「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。」とし、論点を法56条の立法経緯及び立法趣旨に移した。

(ウ) 法56条の立法趣旨

判例は法56条の制定当時にさかのぼり以下のように検討した。

56条の前身となる旧法11条の2は「当該納税義務者の経営する事業から所得を受ける場合」と規定されており、その文言から「所得」の範囲を限定していないこと、及び昭和28年に当時の東京国税局直税部長編集の旧法注釈書に、同条の趣旨について、「親族が、その納税義務者の経営する事業に労務又は役務を提供している場合に、それに対して支払われる金額は、「名義の如何にかかわらず」原則としてその納税義務者の事業所得の計算上必要経費に算入しない旨を規定した趣旨であるとの記載がされている」ことを認めた。

しかし続けて、「上記注釈書は、同条に「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」との見出しを付し…(中略)…『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合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。』との記載をしており、双方の記載を併せると、同条の記載は全体として『事業者が家族労働の対価として親族に支払った金額は名義の如何にかかわらず』原則として必要経費に算入しないという趣旨に理解できるところであり、その限度で親族等が受ける所得の範囲を限定的にとらえているものといえることができる。」とした。

そして、「以上の検討によれば、法56条の『従事したことその他の事由により(中略)対価の支払を受ける場合』とは、親族が、事業自体に何らかの形で従たる立場で参加するか、又は事業者には雇用され、従業員としてあくまでも従属的な立場で労務又は役務の提供を行う場合や、これらに準ずるような場合を指し、親族が、独立の事業者として、その事業の一環として納税者たる事業者との取引に基づき役務を提供して対価の支払を受ける場合については、同条の上記要件に該当しないものといふべきである。」とした。

## 第二節 弁護士夫婦事件

### (1) 概要

X (原告・控訴人・上诉人) は弁護士であり、X の妻 A も弁護士である。X と A は、同居し生計を同じくしているが、別々に事務所を構えて業務を行い、経理処理も別に行っている。具体的には、X は第二東京弁護士会所属の弁護士であり、東京都港区のビルの一室に自己の名称で事務所を開設して弁護士業務を営むものであり、A は第一東京弁護士会所属の弁護士であり、東京都新宿区内の集合住宅の一室に、X とは独立して、自己の名称で事務所を開設して弁護士業務を営む者である。また、各事務所において、その事務員、事務所設備、購入図書等に係る経費等は別であり、それぞれの事務所において記帳されている。

X は、平成9年から平成11年まで、A に対し毎年595万円ずつ弁護士報酬を支払った。その金額は、A が営む弁護士業務の総収入金額のうち、約4分の1程度を占めている。

X はその営む弁護士業に A が従事していたとして、その労務の対価として支払った報酬を自己の事業所得の金額の計算上必要経費に算入して所得税の申告をした。

これに対し、所轄税務署長 Y (被告・被控訴人・被上诉人) は、法56条の規定を適用し、X と A との間の報酬支払について、その金額は X の事業所得の計算上必要経費に算入されないとして、更正処分及び過少申告加算税賦課決定処分を行った。

X は上記処分を不服として、審査請求を経て出訴した。

### (2) 第一審 平成15年6月27日 東京地裁判決平14(行ウ)82号 請求棄却。

X は、法56条の「生計を一にする」を理由に X が妻 A に対して支払った報酬を必要経費に算入することを認めなかった本件各処分は、同条の適用を誤った違法なものであること、及び、同様の取引において必要経費として控除が認められる青色申告者の事例と比較し、不合理な差



別となることは明らかであり、憲法 14 条 1 項に反し、違憲・違法な処分であることから、取り消されるべきであると主張して出訴した。これに対する裁判所の要旨は以下の通りである。

(ア) 支払を受けた親族が独立した事業を営む場合の法 56 条の適用の可否

「所得税法 56 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』であること及び〈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。」

とし、法 56 条の要件を明確にした。そして、その適用につき、「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。」と判断し、法 56 条を解釈する際に、個々の事業は一切考慮しない旨を明確にした。

そしてこの解釈を本件の事実にあてはめ、「そうすると、B 子は原告の配偶者であって原告と生計を一にする者であること及び本件弁護士報酬は原告の営む弁護士業に B 子に従事したことにより原告の事業から支払を受けた対価であることは、前記『前提となる事実』欄に記載のとおり当事者間に争いがないのであるから、原告と B 子が別個に独立した事業主であり、B 子が原告の事業に従属的に従事しておらず、かつ、仮に B 子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、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は、所得税法 56 条が適用され、これを必要経費に算入することはできないというべきである。」とした。従属的な労務ではないこと、適正な

対価であること、さらには、法56条の目的である「恣意的な所得の分散」に該当しないものであっても、一律に法56条を適用すると断じた

## 第二章 学説

### 第一節 「形式要件説」と「限定適用説」

法56条の解釈については、あらゆる有識者が考察しているところである。その主張は突き詰めると大きく二つの主張に区分することができる。

一つは、法56条を適用するか否かにあたっては、その要件を形式的に満たすのであれば、個別の事情を考慮せず一律に必要経費不算入とする説である。本稿ではこの見解を、便宜的に「形式要件説」とする。

そしてもう一つは、法56条を適用するか否かにあたっては、法56条の趣旨に照らし個別の事情を考慮し、その適用を限定的にとらえる説である。本稿ではこの見解を便宜的に「適用限定説」とする<sup>8)</sup>。

本章では、この「形式要件説」と「適用限定説」の二項対立を念頭におき、さらに判例、学説が法56条の適用を検討するうえでの要素を次の二つに分類し、これらの説が主張する見解を整理しまとめていく。

### 第二節 形式的解釈

#### (1) 「従事する」の意義及び解釈

「従事」の国語的な意味は、「ある物事に関係してそれを仕事としてつとめること。たずさわること。」<sup>9)</sup>とされ、単に仕事を行う、仕事に携わる、といった意味で用いられている。そこに「従たる立場で」といった、いわゆる使用人としての立場に限定する意味は含まれていないと解される。

「形式要件説」は、この「従事する」という文言を、本来の国語用語的にとらえ、単にその事業に関わって受けた対価であれば法56条の適

用があるとする。そのため、対価の支払を受け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を考慮しない。

一方、「適用限定説」は、「従事する」という文言に国語の用語以上の意味を見出す。すなわち、「従事する」とは、事業者の営む事業に直接に雇用される等、その事業者の指揮管理の及ぶ状態、つまり事業者に「従たる立場で」従事することを指すものであると主張する。

独立した事業を営むものの業務は、顧客の「事業」そのものに、「従事」し、対価を得るとは通例いわない、とし、事業所得等を「生ずべき事業に従事したこと」、「事業から対価を受ける」という要件は、居住者と親族とが、同一の事業を、従属的關係において営む状態を指すものであり、法 56 条はそのような状態を前提としている規定であるとするのである。<sup>10)</sup>

この限定適用説の主張は、文理解釈としてはいささか苦しいのではないかと<sup>11)</sup>の疑問が呈されている。

たしかに、法 56 条はその文言に忠実に即してみれば、事業の形態がどのようなものか、事業から対価の支払を受け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等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文言が存在しない。素直に文理解釈をすれば、「事業者の営む事業に従事」し、「当該事業から対価の支払を受ける」とは、その事業者の営む事業に従たる立場で従事することを限定しておらず、その事業に関わって何らかの労務提供をし、その対価として支払いを受けたものは、すべて本条の適用範囲であると解される。

そこで論点は、租税法の原点に立ち返り、法 56 条が立法趣旨に鑑みて限定解釈をすることが認められるか否かについて、租税法律主義及び租税法の解釈に基づき検討する必要があると考える。この点については、以下（3）で検討する。

## （2）「その他の事由」の意義及び解釈

「A その他の B」という文言のとらえ方は大きく二分している。第一

にBはAより広い概念であり、AはBの一部の例示にすぎないとする説(以下、便宜的に「広義説」という。)、第二に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部分を解釈するという説(以下、便宜的に「狭義説」という。)である。

以下に「広義説」と「狭義説」の主な相違をまとめた(表3)

弁護士・税理士事件の第一審が示すように、「Aその他のB」との文言は、「広義説」と「狭義説」のどちらも法令用語の常識として認められるものである。したがって、どちらが妥当であるかは結局のところ解釈によるしかないが、増田英敏教授はその点を次のように述べている。「租税法は、『侵害規範 (Eingriffsnorm)』であるから、租税法律主義の要請が強く働く。したがって、文理解釈により規定の意味内容を明らかにすることが困難な場合には、規定の趣旨目的に照らして適正な解釈を加えることが特に重要である。」<sup>18)</sup>

「その他の事由」の解釈についても、論点は租税法の原点に立ち返り、租税法律主義の観点から検討すべきであると解される。「従事する」を限定解釈すべきか否かと同様、租税法律主義及び租税法の解釈理論に基づき、以下(3)で検討する。

### (3) 租税法律主義が許す解釈の範囲

租税法律主義とは、法律の根拠に基づくことなしには、国家は租税を賦課・徴収することはできず、国民は租税の納付を要求されることはないという原則である。<sup>19)</sup>この租税法律主義の今日的な機能は、国民の経済生活に法的安定性と予測可能性を与えることにあると考えられている。<sup>20)</sup>

この租税法律主義に基づき、法律および政令等の課税要件の定めは、なるべく一義的で明確でなければならないとされている(課税要件明確主義<sup>21)</sup>)。したがって、租税法においては、行政庁の自由裁量を認める規定を設けることは原則として許されないと解すべきであるが、一方で法の執行に際しては税負担の公平を図るために、ある程度の不確定概念を

表3 A その他のB

	AはBの例示に過ぎず、Bはより広い概念を指す (広義説)	AはBの例示でBはAの内容に限定して解釈される (狭義説)
解釈	<p style="text-align: center;">A                      その他のB</p> <p style="text-align: center;"><u>従事したこと</u>                  <u>その他の事由</u></p> <p style="text-align: center;">↓    ↓</p> <p style="text-align: center;">例示の一つ                  <span style="border: 1px solid black; padding: 2px;">より広い概念</span></p>	<p style="text-align: center;">A                      その他のB</p> <p style="text-align: center;"><u>従事したこと</u>                  <u>その他の事由</u></p> <p style="text-align: center;">↓    ↑</p> <p style="text-align: center;">例示                  → 解釈の際、意味を拘束する</p>
理由	一般的な法令の使用例では、Aはより広い意味を有するBに包含される。(法令用語の常識的解釈である)	「その他の事由」がその文言だけでは何を指すのか不明確である。 <sup>12)</sup> 「その他」ではなく「の」が挿入されている表記である。 <sup>13)</sup>
使用例	「社債その他の有価証券」	地方税法6条1項 「公益上その他の事由」 地方税法343条4項 「震災、風水害、火災その他の事由」
適用範囲	※仮に、「従事したこと」が「事業者の事業に従たる立場で従事すること」を指すとすると 従たる立場以外の形態も適用	従たる立場に類する形態のみ適用
批判	Bの部分の意味内容がそれ自体から明確でない場合には、その例示であるAの部分の意味内容に照らしてBの部分のそれを解釈するほかなく、その限度でBの内容がAの内容によって限定されたものとなることは避けられない。 <sup>14)</sup> 「その他の事由」という表現を無限定に解釈すると、すべての場合が含まれることになり、わざわざ「A その他の事由」という表現をする必要がなくなり、一種の不確定概念になってしまう。 <sup>15)</sup> 「その他の事由」を解釈により一義的に明確にすることができず、課税要件明確主義を要請する租税法律主義に抵触する。 <sup>16)</sup>	「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」の「その他の事由」の意味内容は、当該事業から対価の支払を受けるあらゆる事由を意味するのであり、それが不明確であるとは考えられず、また、法令用語の解釈上その内容が「事業に従事したこと」に準ずる事由のみに限定されるとは解することはできない。 <sup>17)</sup>

用いることが不可欠であり、また必要であると解されている<sup>22)</sup>。

一見不明確に見えても、法の趣旨・目的に照らしてその意義を明確になしうるものについては、課税要件明確主義の問題ではなく、「法の<sup>23)</sup>解釈」の問題となり、裁判所の審査に服する<sup>24)</sup>。法56条の要件を検討することは、法の解釈の問題であると解される。

租税法の解釈については、「租税法は侵害規範 (Eingriffsnorm) であり、法的安定性の要請が強くはたらくから、その解釈は原則として文理解釈によるべきであり、みだりに拡張解釈や類推解釈を行うことは許されな<sup>25)</sup>い。」と一般的に解されている。もっとも、文理解釈によって規定の意味内容を明らかにすることが困難な場合には、規定の趣旨目的に照らして<sup>26)</sup>その意味内容を明らかにしなければならない。

租税法の解釈は、厳格な文理解釈だけが認められるものではなく、実際にはその法規の趣旨・目的に照らして広く認められている。これらを無視した解釈はありえず、租税法を解釈するに際しては、租税法規の立法趣旨・目的の適切な役割に關しての正確な理解が不可欠であるとして<sup>27)</sup>いる。

占部教授は裁判例を詳細に検討し以下のように結論している。

「予見可能性や法的安定性の確保といった視点からは、常に『厳格な文理解釈』が支持されるべきであるとの見解も存しようが、そのような解釈はそもそも租税法律主義や租税平等主義が許容するところではない。租税法律至上主義のもとで租税法規の立法趣旨・目的を無視して厳格な文理解釈を行った結果、著しく不合理な結果が生じたとして許容されると解することは、むしろ、租税法律主義や租税平等主義に反するものとなる。」<sup>28)</sup>

また、税法の解釈において従来から「疑わしきは国庫の不利益に」という概念が用いられており、これを積極的に支持する見解とそうでない見解とに分かれている<sup>30)</sup>。この点、清永敬次教授は次のように述べている。

「このような『疑わしい場合』にはどちらかに選択をしなければならず、その場合、不明確な立法をしたことによる不利益を課税する側に負担させることはあながち不当なものとは思われないから、結局『国庫に不利益に』判断しなければならないと考える。ただ、税法上許される解釈をどのようなものとするかについては、恐らく意見が分かれること<sup>31)</sup>になろう。」

以上の見解から、厳格な文理解釈が必ずしも租税法律主義に適うものではないこと、また不明確な立法の解釈の結果、その不利益を納税者が負うことの不合理性を確認した。よって、租税法の解釈は厳格な文理解釈のほか、立法趣旨・目的を参酌し、やや柔軟性を持った解釈をすることも必要であると解する。

### 第三節 実質的解釈

第一節で考察したように、租税法の適用にあたっては、租税法律主義に基づき、法文に忠実であることが求められるが、一方で立法趣旨等に基づく解釈が認められる余地もある。限定適用説は、法 56 条は租税法の原則である個人単位課税に対する例外規定であることから、その適用は限定的にすべきであるとして、解釈によってその適用を制限する。そのため、法 56 条を解釈する際には、あらゆるファクターを取り上げ、形式的に一律適用することの不合理性を説いている。本節ではそのファクターごとに有識者の見解をまとめ、その問題点と妥当な帰結点を探ることとする。

#### (1) 必要経費性

我が国の所得税法では、不動産所得・事業所得・山林所得及び雑所得の金額の計算上、必要経費の控除が認められている<sup>32)</sup>。それらの所得金額の計算上、ある支出が必要経費として控除されるためには、①「支出の事業活動との関連性」②「支出の事業遂行上の必要性」という、二つの基準を満たすことが必要であり、それは個別的に支出金額の相当性や支

出状況から実質的に判断されると解されている<sup>34)</sup>。この必要経費の観点からみると、法56条は「必要経費の要件に当てはまる費用、すなわち総収入金額を得るため業務に関連して生じる費用であっても、生計を一にする配偶者に対して支払われるものは、特例として必要経費に算入することを認められない<sup>35)</sup>」と説明される。

形式要件説は、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か否かといった個別の事情を考慮しない<sup>36)</sup>。これは、要領のよい納税者は必要経費の名のもとに所得を分割するのであるから、それを防止する必要があること、また、親族に支払う対価が真に必要な経費性を有するかは確認に困難が伴う等の伝統的な法56条の立法趣旨に基づくものであると解される。したがって、形式要件説は法56条の適用にあたって、対価の支払が真に必要な経費性を有しているか否かを問題にしない。

この点、限定適用説からは次のような主張がなされている。

まず、必要経費と家事費との区別が難しいことから、法56条の一律適用を認める伝統的な解釈に対し、田中治教授は次のように述べている。

「家事費混合論は、居住者が事業からその親族に対して対価を支払うことは、居住者が自らの所得から直接生計維持費用を支出することと同じである、とするものである。しかしながらこの考え方は、当該対価と事業との関係を切断する点において相当ではない、というべきである。

問われるべきは、親族への支払が必要経費性を持つかどうかであり、その支払いを受けた者がそれをどのように使うかは、必要経費性の判定において直接の関係はない。」

また、一般的な必要経費の判断の取扱いと、法56条の適用について整合性がとれないとの批判がある。つまり、一般に、ある支出が必要経費であるか否かは個別に実質的に判断されているのに対し、法56条の適用場面においては個別に実質的に判断することをせず、一律に必要経



費性を否定するのは整合性が取れないと考えるのである。<sup>37)</sup>

加えて、同族会社との課税の公平性からの指摘がある。木島裕子氏は次のように説明している。

「よく知られているとおり、わが国には実態は個人事業を変わない同族会社が多数存在する。同族会社でそのオーナー親族を役員として給与を支払ったり、オーナー所有の不動産を賃借して賃料を支払ったりすることはごく当たり前に行われている。その場合にその適正対価が問題になることはあっても、その取引自体が否認されることはまずない。

同族会社であれば許されることが個人事業では認められないというのは課税上不公平ではないだろうか。

また、同族会社で適正対価が問題となるにしても、時価をどのように算定するかについてはすでに多くの事例が積み重なっているため、適正対価の算定ができないということはない。<sup>38)</sup>」

このように、法 56 条の必要経費性を否定することが、現実問題として、租税法の体系上矛盾となる場合があることが指摘されている。

## (2) 恣意的な所得分割の可能性

法 56 条の創設の経過によると、法 56 条の立法目的は「要領のよい納税者による所得分割の防止」という一点に集約される。この点はほとんどの学説も異論のないところである。<sup>39)</sup>

しかし、「形式要件説」は、法 56 条の目的を達成するためには、恣意的な所得分割の可能性があるにしろ、ないにしろ、法 56 条の適用範囲を広くとり、堅固な態度で適用すべしとし、<sup>40)</sup>「限定適用説」は法 56 条の立法趣旨を重視し、あくまで恣意的な所得分割の可能性のある範囲で法 56 条は適用すべきであり、その可能性が否定されるのであればその適用を認めるべきではないとする。

「形式要件説」の見解は、弁護士夫婦事件の第一審から最高裁までの判例が一貫して主張しているものである。法 56 条の立法趣旨は、家族間での恣意的な所得分割を「排除」することであるから、あえて家族を

業務に従事させ、その家族に対価の支払を行っているのであれば、「一律」に同条の適用があると考えるのが立法趣旨に適うものであるとす<sup>41)</sup>る。したがって、家族が別個独立に事業を営んでいるか否かといった個別の事情によって同条の適用は左右されず、「法56条の要件に当てはまりさえすれば必要経費不算入」とすることで、恣意的な所得分割を排除するという目的を達成しようとするのである。

その根拠として、法56条が別個に「親族が独立に事業を営んでいる場合には、同条の要件には該当しない」等の限定的に解釈する文言上の根拠が存在しないことを主張する。<sup>42)</sup>

つまり形式要件説は、法56条を「恣意的な所得分割の可能性」を排除するために「恣意的な所得分割」が誕生する前にその芽を摘む趣旨であるととらえられる。

このような「形式要件説」の主張は「限定適用説」から強い批判をうけるところである。

法56条の制定当時、「我が国の個人事業は、基本的に、事業主(世帯主)の支配的影響力のもとにあり、個々の家族による労働提供、財産の提供などは、対価関係という事実がないか、たとえ対価関係という事実がある場合でも、その対価は恣意的に定められる可能性が大きい、という基本認識」があったとし、法56条はその「基本認識」と分かちがたく結びついているということは特に重要である」とする。当時、個人事業は世帯ぐるみで正当な対価関係によることなく営まれていたという社会的現実に基づいて法56条は立法されており、このような実態があるからこそ、法56条の取扱いは正当といえるのであるとする。

限定適用説は、法56条はあくまでも「恣意的な所得分割の可能性」を排除する趣旨であるので、「恣意的な所得分割の可能性」がないのであれば、それは法56条を適用すべきではないとする。

### (3) 法57条との整合性

法57条1項は、青色申告者が専従者に支払った給与は、その労務の

対価として相当であると認められる金額であれば、必要経費に算入することを認める規定である。また、法 57 条第 3 項は、白色申告者について、専従者がいるときは、その専従者 1 人につき一定額を事業専従者控除額として必要経費とみなす規定である。

これらの規定は、旧 11 条の 2 の規定を形式的に適用することにより発生する、現実的な不都合を避けるために創設されたものである。すなわち、事業所得者の親族が成年者であり、もしその事業の専従者とならなければ他に就職して相当の所得を得られたところ、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こととなることは不合理であること、また、同族会社であれば家族に支払われる給料は妥当な限度内のものであれば損金に算入されることが認められることとの権衡である<sup>43)</sup>とされる。

法 57 条が段階的に専従者の雇用関係を認める範囲を広げてきた点につき、その時々<sup>44)</sup>の社会背景に合わせて政策的に決定されているものと考察されている。つまり昭和 27 年の法 57 条の制定当初は、配偶者等の親族を「雇用」という状況ですら珍しいものであったが、その後、個人事業者が親族を「雇用」し、親族はその事業に専従して働く形態が増え、それに伴い所得税法も専従者控除の範囲を広げていったのである。

そうであるとする、さらに時代は変わり夫婦は独立して働いているという生活形態が多くなってきているのであるから、法も柔軟に社会背景に合わせていくべきであると限定適用説は主張するのである。具体的には、法 57 条において控除を認められる家族の範囲について「専従者」に限らず、業務に「従事」した家族に対する支払いについては、必要経費性を認めるべきであることが提言<sup>45)</sup>されている。

#### 第四節 小括

あらゆる観点から検討してきたが、「形式要件説」と「限定適用説」は、恣意的な所得分割の防止という、そもそもの目的同じくしながら、

異なる結論となる。その分岐点は、法56条を「一律適用して所得分割を未然に防ぐ」ものと位置付けるか、「あくまでも恣意的な所得分割を防ぐ」ものと位置付けるかの違いであろう。

前者のように、未然に防ぐために一律適用することが認められるには、その法の存在に確固たる正当性が必要である。特に法56条は、所得税の大原則である個人単位課税の例外規定であるから、その正当性が確保されるには相当の社会的事情、統計に基づく裏付け等、国民の大多数が納得せざるを得ないほどの合理的理由が求められるだろう。法56条の制定当時はそのレベルの合理的理由が認められたが、時の経過による経済情勢の変化、事業種を取り巻く家族の在り方、夫婦の就業状況、女性の社会進出等の事情等、変容し続ける現代においては疑問が残る。法56条を一律適用できる正当性はあくまでも法56条制定当時のものであり、それが現代において既に遺失したものならば、法56条を形式的に適用することはもはや認められるべきではないだろう。ある法の存在について、いわば法の土台となる共通の社会的な認識が国民にないならば、その法は国民に不公平感、不信感をぬぐえなくなるのは当然の結果と言える。上記の「実質的解釈」に挙げた各ファクターは、法56条の立法趣旨に鑑みた適用を促す方向に働き、一律に適用することの不合理性を際立たせる結果となると解される。

### 第三章 現代の夫婦の在り方

法56条の是非を検討する上では、その時代の家族の在り方の研究が必要であると考えられる。法56条の制定時、その必要性は「恣意的な所得分割の防止」の観点から肯定されるものであった。すなわち、昭和25年の旧法11条の2の制定当時はいわゆる家族制度の名残もあり、父親の事業を手伝うということは生活共同体の一員として当然の行為であると観念され、そのような家族労働をもって労働の対価を支払うというこ

とは一般的な社会感情にそぐわない状況<sup>46)</sup>という社会的な事情があった。法56条はそういった社会背景の土台の上に正当性をもつ法であると考えられる。

そこで本章では、現代においていまだその土台は存在するといえるかを多角的に考察する。第一節では法をはなれた家族社会学の見地からの分析を概観する。そして第二節では、統計データを用い立法当時から現在までの変容を概観し、家族をめぐる社会背景の移り変わりの中の現代の位置を確認する。

### 第一節 家族社会学からの考察

家族社会学者である落合恵美子教授は、1995年の雑誌論文で近代を「第二の人口転換」期であるとしている。教授によると、日本では1950年代半ばに「第一の人口転換」があったという。「第一の人口転換」とは、社会の近代化に伴い、高出生率・高死亡率（いわゆる多死多産）から低出生率・低死亡率（小産小死）へと、人口学的状態が移行することである。そして「第一の人口転換」は、「近代家族」の大衆化を反映したものだという。「近代家族」とは、外界から切り離されプライバシーを重んじ情緒的絆で結ばれた家族であって、夫は外で働き、妻は家事專業になって子供の世話をする、という家族類型をいう。中流階級だけでなく、ほぼ全ての社会成員がこの「近代家族」に所属するようになり、単なる量的拡大ではなく社会全体のシステムの変容であったと分析されている。ここで、家族が社会の基礎単位であるような社会が初めて成立したとしている。このような「人口転換」は通常一回限りの不可逆の変化をいうが、近年「第二の人口転換」が起りつつあることが主張されている<sup>48)</sup>という。

「第二の人口転換」とは、ヨーロッパや北アメリカ中心に1970年代から進行している、出生率の低下、離婚率の上昇、事実婚の増加、婚外出生率の上昇などの一連の人口学的変化を、一過性のものではなく不可逆

の変化ととらえるものである。これは宗教規範の弛緩（世俗化）や消費水準の高度化による個人主義の徹底といったことを原因とする社会のかなり深部からの変化であるとされている。

落合教授は、この「第二の人口転換」を、家族という観点からみると、婚姻の公的意味付けの消失、子供や配偶者を持たないライフコースの一般化など、家族に属するということが必ずしも自明でも必然でもない社会の到来を示しており、「第一の人口転換」により成立したシステムの否定であると分析している。そして、「第一の人口転換」により出現したのが、全ての人が家族に属し家族が社会の基礎単位であったシステム、いわば「家族の時代」であったのに対して、「第二の人口転換」は「個人の時代」であるとする。すなわち、「生活目標の設定や生活時間の使い方、財産所有などは個人を単位としていながら、男女や親子と一緒に生活をするを選ぶということは、じゅうぶん<sup>49)</sup>にありうる。一緒に生活していても、家族全体の効用を最大化しようというのではなく、個人が各々の効用を最大化しようとしていて、家族のために自分の幸せを長期的に犠牲にするというような選択をしないなら、それは『個人化』した家族というべきだろう。」と述べている。この意味での家族はすでに現実に散見されており、家族を作ることは個人にとって選択された一つのライフスタイルであり、人生の一つのエピソードであり、解散も可能なものであるとする。<sup>50)</sup>

また、特に夫婦関係を社会学見地から分析したものとして、佐々木美智子教授は「現代は夫と同様に妻も職業や社会活動などに参加し、家族の集団生活の内外に個人の活動領域が形成され妻も『私』を主張するようになり、(中略)『家族の個人化』が顕在化している。」<sup>51)</sup>と述べている。

そして、「既婚女性の自己意識も『家庭人としての自己』『職業人としての自己』『個人としての自己』などの多くの側面をもっている。子どもをもつ既婚女性の理想は、妻や母という『家族人としての自己』を今

より減らし、『個人としての自己』を増やしたいと答えている。<sup>52)</sup>とし、「このような社会の変化と個人化の進行により、標準家族モデルとしての近代家族への規範的拘束が弱まり、現代の家族は、個々の家族の現実に即して使い勝手のよいものに変えながら、家族の枠組みを広げ、多様な家族の共存・家族のライフスタイル化が進行している。」<sup>53)</sup>と述べている。

## 第二節 統計データからの考察

本節では、夫婦の働き方の変容について統計データを用いて概観する。法 56 条の制定当時と比較すると、最も顕著な変化はやはり女性の社会進出に伴う夫婦の働き方であろう。まずは夫婦がともに働いている世帯、いわゆる共働き世帯の推移である（表 4）。

平成 9 年にいわゆる専業主婦世帯に対して共働き世帯数が上回って以降、一貫して共働き世帯数が専業主婦世帯数より多い。昭和 55 年には専業主婦世帯が全体の約 3 分の 2 を占めていたのに対し、平成 27 年には共働き世帯がほぼ 3 分の 2 に達しており、いまや共働き世帯が多数派となっている。夫が外に勤めあるいは事業主として稼ぎ、妻は家で家事に専念あるいは家の事業を無償で手伝うといった夫婦のあり方が、現在は少数派となりその現象が進行中であるとみることができる。

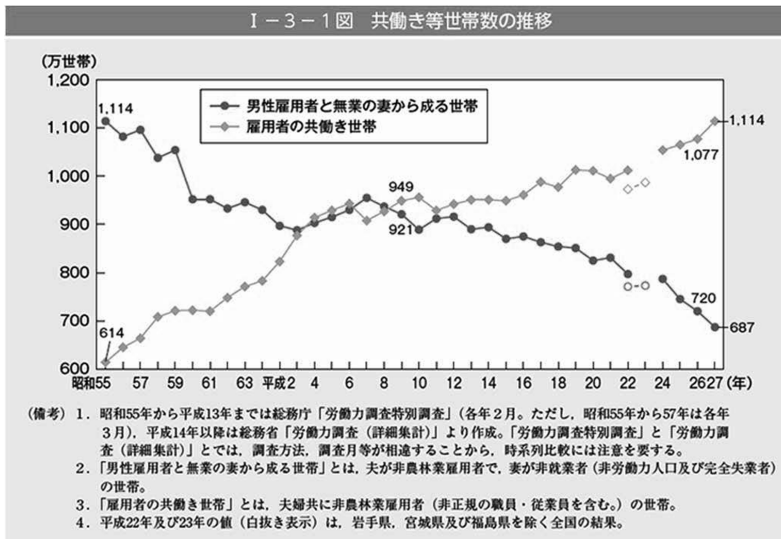
このように女性が就業の選択をする理由は、近年の賃金の減少などを理由に共働きを選択することのほか、女性の社会参加への意欲が高まり婚姻してもなお仕事を続ける選択をする女性の増加が考えられよう。理由は何であれ、婚姻しても女性は「就業すること」が決してマイノリティではないという現状が読み取れる。

次に、特に法 56 条の適用が問題視される事例として、女性（妻）が職業専門家として夫と取引をするケースが挙げられるため、女性の職業専門家の変容について概観する。

表 5 は朝倉洋子氏が提示した、日本税理士会連合会に登録した「税理

54)  
表4 共働き等世帯の推移

I-3-1図 共働き等世帯数の推移



士数」に占める「女性税理士数」の割合に最新のデータを加えたものである。

昭和25年の法56条が制定された当時、女性税理士は全体の約0.27%であり、このことから朝倉氏は、「当時の社会的背景を十分に物語るものであって、制定当時は、女性が専門職として家の外で、夫と対等に働くということは、全く想定されていなかったとしても不思議ではない。」と分析している。

また、他の職業専門家のデータとして弁護士、医師の総数における女性の割合を提示する(表6、表7)。いずれも法56条の制定当時は女性職業専門家の割合は極めて少ない。そしてその割合はこの数十年で目覚ましく増加しており、女性の職業選択に対する上昇志向とそれを実現する学術研究の機会といった環境が整ってきていることが伺える。

また、今後の女性事業主の増加の動向を予測するものとして、国家資格の合格者数に占める女性の割合を提示する(表8)。税理士の平成27



<sup>56)</sup>  
表 5 税理士数の推移

	税理士総数①	うち女性税理士数②	割合 (②/①)
S26.12.25	4,438 人	12 人	0.27%
H14. 1.31	65,782 人	6,272 人	9.53%
H28.12.31	76,351 人	11,044 人	14.46%

<sup>57)</sup>  
表 6 弁護士数の推移

	弁護士総数①	うち女性弁護士数②	割合 (②/①)
S25	5,827 人	6 人	0.1%
H14	18,838 人	2,063 人	11.0%
H27	36,415 人	6,618 人	18.2%

<sup>58)</sup>  
表 7 医師数の推移

	医師総数①	うち女性医師数②	割合 (②/①)
S43	113,630 人	10,675 人	9.4%
H14	262,687 人	41,139 人	15.7%
H26	311,205 人	63,504 人	20.4%

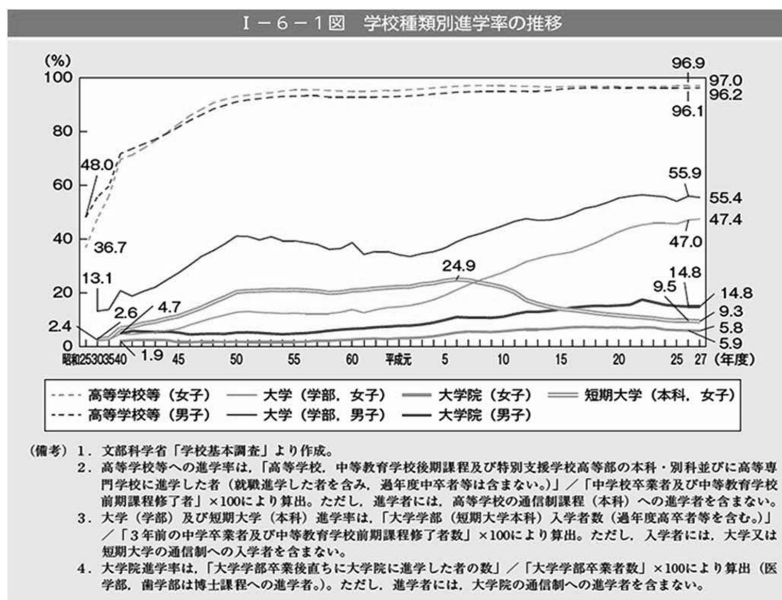
<sup>59)</sup>  
表 8 主要国家試験合格者数

		合格者総数①	女性合格者②	②/①
税理士	H27	6,902 人	1,903 人	27.6%
司法試験	H28	1,583 人	371 人	23.4%
医師	H28	8,630 人	2,828 人	32.8%
司法書士	H28	660 人	157 人	23.8%
社会保険労務士	H28	4,790 人	1,725 人	36.0%

年度の女性登録者の割合は 14.46%であるが、平成 27 年度の税理士試験合格者に占める女性の割合は 27.5%であり、より大きいものとなっている。弁護士、医師に関しても同様である。その他、比較的独立開業して業務を行う国家資格を取り上げたが、いずれも女性が占める割合は税理士・弁護士等と同様に全体の約 23%~36%となっている。現在の登録者数の女性割合より現在の合格者数の女性割合のほうがより大きいことから、将来的にさらに女性の職業専門家が增加することを示唆していると考えられる。

昭和 30 年においては、男子の大学進学率が 13.1%であるのに対して女子は 2.4%であった。女性の大学進学率は、昭和時代は緩やかに上昇

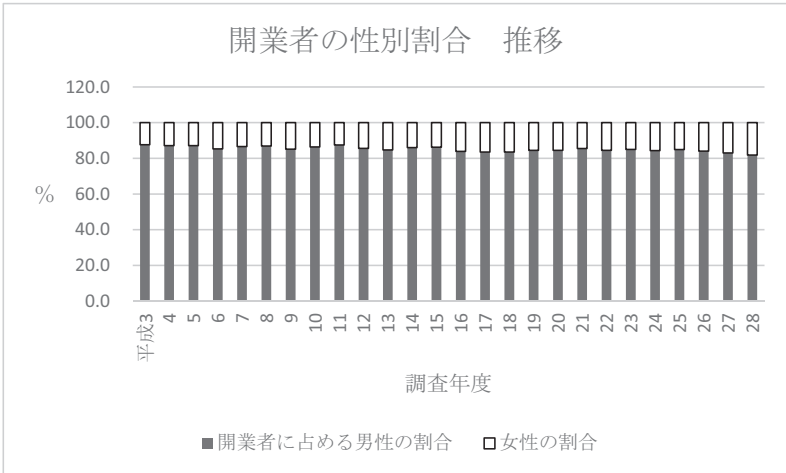
60)  
表9 学校種類別進学率の推移



していたが、平成に入ると急激に上昇し、平成27年度では男子55.4%、女子47.4%と男子の進学率に迫る勢いである。現代においては、大学進学を選択し専門分野の学習をすることは、男女平等に機会が与えられていることがみてとれる。

次に新規開業企業に占める女性起業者の割合である(表10)。これは、日本政策金融公庫国民生活事業が、融資した企業を対象に調査したものである。このデータにおける「新規開業企業」の内訳は、個人企業<sup>61)</sup>61.0%、法人企業<sup>62)</sup>39.0%である。平成3年に女性の割合は12.4%であったものが緩やかに上昇を続け、平成28年では18.2%と最も高い割合となっている。そして、同調査における開業動機の調査でもっとも多かったものが、「自由に仕事をしたかった」(50.6%)、「仕事の経験・知識

64)  
表 10 開業者の性別割合 推移

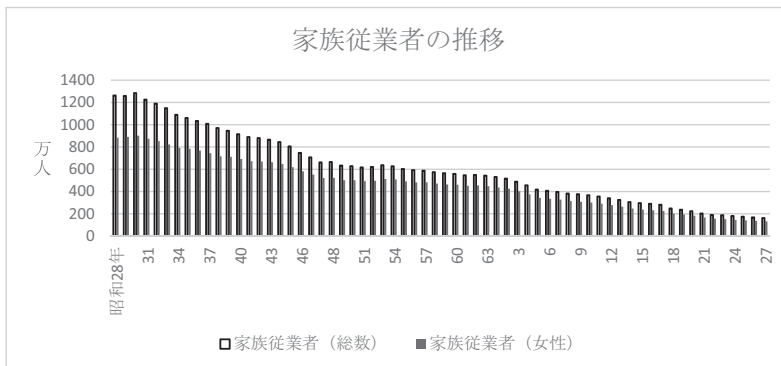


や資格を生かしたかった」(47.6%)<sup>63)</sup> というものである。

このデータは、女性が職業選択の場面において、起業者として就業することを選択する傾向が高まっていることを表している。その要因として、婚姻により家事・子育て等の事情で働く時間が限られている女性が、企業の勤務時間にとらわれず働けること、また、専門的な資格を有した女性がその技能を活かすために起業するなどの理由が考えられよう。また、上記のデータと合わせて検討するに、今後女性企業家の割合は増えていくことが予測される。

次に家族従業者の推移である(表12)。家族従業者とは、「<sup>65)</sup> 自営業主の家族で、その自営業主の営む事業に無給で従事している者」をいう。法56条の制定当時、事業主は家族の協力のもと成り立っていたとの事実を表すように、昭和28年時は約1262万人が家族の事業に無償で従事しており、自営業主の数と合わせると1自営業主あたり約1.27人の家族従業者がいた計算となる。しかし、家族従業者数は昭和32年頃から早くも減少し、平成27年では約162万人となっている。これは1自営業

67)  
表12 家族従業者の推移



主あたり、家族従業者は約0.29人となり、家族従業者が一人もいない自営業主が大半であることを表している。

法56条制定当時と比較して、最も顕著な変化がこの家族従業者の推移であると考えられる。さらに、家族従業者の減少に対して、女性の就業<sup>66)</sup>者は増加している(表13)。このことから、家の事業に無償で従事することを選択せず、有償で従事するか、あるいは家業から離れて外に出て就業することを選択する女性が増加していることがわかる。

#### 第四章 私見

問題提起となった二つの判例を中心に、法56条の適用をめぐる問題点を検討してきた。判例は、法56条を形式的に一律適用する見解をとっているが、筆者は一律適用すべきではないと考える。

法56条は、当時新たに導入された個人単位課税制度に伴い、超過累進税率を逃れるため家族に所得を分散する納税者の出現を防ぐ目的で創設されたものである。その立法趣旨は、幾度かの改正を経た現代においても変わらないものであった。

着目すべきは、制定当時、事業は家族一体で行われ事業主の利益は

妻・子を含めた家族全体の利益である、という共通認識の下に法 56 条が制定されたことである。当然ながら、その共通認識は現代においても少なからず存在するものである。消費活動を同じくする世帯は、事業主の稼ぎの多寡でその親族に許される消費の多寡が決まるという面は現代においても同様である。そのため、消費活動単位で担税力を測り、担税力に対して課税をする「世帯単位課税」は税負担公平の見地からも大いに必要がある規定と解する。この点で、シャープ勧告に端を発した法 56 条の立法目的は、家族という消費を同じくする共同体が存在する以上、未だ正当性を持ち続けている。

しかしながら、当該目的を達成する手段として、法 56 条の要件に当て嵌りさえすれば一律必要経費不算入とすることは、当時の時代背景の上になり立つものといえる。つまり、制定当時、家族は一丸となって世帯主の営む事業に従事し、いわば家族単位で所得を獲得していた。シャープ勧告が要求したものは、「要領のよい納税者」の所得分割を阻止する規定であったが、それを実現する手立てとして、当時の日本は「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」という策をとった。家族構成員の経済的な独立性が希薄で、世帯主が、事業だけでなく家族構成員の経済面、生活面をも支配していた当時においては、同一世帯内で所得を分散することは極めて容易であり、一律適用は合理性のある手段であったことは間違いない。

それが現代においてもいまだに合理性がある手段と言えるかは、法 56 条が特例規定であることから慎重に検討するべきである。法 56 条はあくまでも恣意的な所得分割を防止する規定であり、一律適用の合理性の検討は、現代の社会情勢、家族の働きかたを考慮し、事業主が親族に恣意的な所得分割を行う蓋然性があるかによって判断されるべきである。

そこで本稿では、第三章において、法 56 条の一律適用という手段が未だ正当性を持つか検討した。

具体的には学術的な観点からの考察として、有識者の見解をまとめた。一律適用をすべしとする見解の最たる理由は、つきつめると、法56条文の文言に忠実に解釈すると一律適用となること一点である。対して、実質的に解釈すべしとする見解は、条文に忠実に解釈し一律適用することにより、結果的に不合理となる部分を指摘する。本稿で取り上げたファクターは、法56条の立法趣旨に鑑みた適用を促す方向に働き、一律に適用することの不合理性を証明するものであった。

また、第五章では現実的に事業者を取り巻く社会の変容、特に本稿の主眼である夫婦関係に重点を置き、関連のあるデータを取り上げた。特筆すべきは家族従業者の大幅な減少である。女性は婚姻して夫の事業に無償で働くという選択は、現代においては少数派となった。また、女性の働く場は婚姻してもなお多岐にわたり、専門的な技能を活かし個人事業主として専門的な職業を選択する女性の増加も著しい。

これらの検討により、恣意的な所得分割を未然に防ぐために法56条を形式的に一律適用することは、その正当性を肯定する要素が、現代においては乏しいと結論づけることができる。

ただし現実問題として、多岐にわたる様々な業種すべての取引の妥当な対価の額を認定するのは、行政庁の負担が過大となり執行は難航が予想される。しかしながら、それを考慮しても法56条を一律適用することにより否定されるものが、現代においては甚大であると筆者は考える。

独立した事業者間の取引を想定しよう。取引相手が例え親族であっても、その依頼に取組むためには、段取り、情報収集、直接的な作業、事務処理等の時間が発生する。どのような業種であっても、そのような労働を経て任務を遂行する。そこに労力を費やしている間は、他人の依頼に対して使う時間を割いて行われる。その正当な労務を頭から所得分割目的と決め付け否定するような法の態度は、経済人に受け入れられるものではないだろう。恣意的な所得分割の排除をするために法56条を個別

具体的な事情を一切検討せず、形式的に一律適用することは、やはり現代においては行き過ぎの感がある。

正当な必要経費は否かを判断する基準は、弁護士、税理士、医師等のあらかじめ報酬規程が法令で定められている業種であれば、その規定が基準となろう。また、その他のあらゆる業種の必要経費性の判断の基準については、各業種の統計的な労務費の割合を算出し、業種ごとに正当な労務費の概算的な割合を算定し、制定する等の対応が可能ではないか。

以上により、法 56 条の適用については、形式的に一律適用することなく、立法趣旨の範囲内で限定的に解し、必要経費か否かの判断は個別に実質的に行うべきであると結論する。

#### 注

- 1) 金子宏『租税法』（弘文堂、第 20 版、2015 年）54 頁。
- 2) 昭和 25 年税制改正において、法 56 条の原型となる旧所得税法 11 条の 2 が制定された。その後一定の改正を経て現行の法 56 条に至る。武田昌輔監修『DHC コメンタール所得税法』（第一法規、1983 年）4191 頁参照。
- 3) 金子・前掲注（1）189 頁、田中治「夫婦間における契約による対価の支払いと必要経費の特例」税研 123 号（2005 年）31 頁。
- 4) 東京地判平 2・11・28 税務訴訟資料 181 号 422 頁。清水敬次『税法』（ミネルヴァ書房、新装版、2013 年）80 頁参照。碓井光明「判批」ジュリスト 650 号 114 頁参照。渋谷雅弘「判批」ジュリスト 1314 号（2006 年）166 頁参照。
- 5) 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 卷（1998 年）277 頁～279 頁参照。また、本稿第三章において詳細に検討する。
- 6) 最判平 17・7・5 税務訴訟資料 255 号順号 10070（通称「弁護士・税理士夫婦事件」本稿第二章第一節参照）、最判平 16・11・2 判例時報 1883・43（通称「弁護士夫婦事件」本稿第二章第二節参照）
- 7) 旧法 11 条の 2 第 1 項にいう「生計を一にする」に当たらないとされた事例として、大阪地判昭 49・12・10 行裁例集 25 卷 12 号 1536 頁、大阪地民 7 判昭 49・12・10 税務訴訟資料 77 号 650 頁、法 56 条にいう「生計を一にする」に親族に当たらないとした事例として、最判昭 51・3・18 訟務月報 22 卷 6 号 1659 頁、東京地刑 25 判昭 52・10・24 税務訴訟資料 100 号 1359 頁、「生計を一にする親族」に当たるとした事例として、東京地民 2 判昭 51・3・29 税務訴訟資料

88号130頁等がある。

- 8) 同様な学説の区分として、占部教授は、「全面適用説」「租税負担回避防止規定説」と名称している。占部裕典・喜多綾子「判批」税経通信56巻15号(2001年)216頁参照。また田中教授は「解釈上の基本的対立」と述べている。田中・前掲注(3)33頁参照。
- 9) 日本国語大辞典第6巻(小学館, 第二版, 2000年)参照。
- 10) 田中・前掲注(3)34頁参照。
- 11) 品川教授は、「本判決(弁護士・税理士夫婦事件第一審)のような考え方は、現行の法56条に対する改正意見としては評価し得るであろうが、文理解釈としては疑問が残ろう。」と述べている。品川・前掲注(47)106頁参照。また、同意見として、高野・前掲注(28)148頁、塔岡康彦「判批」月刊税務事例36巻11号(2004年)33頁参照。
- 12) 弁護士・税理士夫婦事件, 第一審判旨参照。
- 13) 占部・喜多前掲注(33)220頁参照。
- 14) 弁護士・税理士夫婦事件, 第一審判旨参照。
- 15) 久乗・前掲注(50)89頁参照。
- 16) 増田英敏「判批」月刊税務事例35巻12号(2003年)9頁参照。
- 17) 伊藤・前掲注(29)16頁参照。
- 18) 増田・前掲注(60)10頁。
- 19) 金子・前掲注(1)73頁参照。
- 20) 金子・前掲注(1)75頁参照。
- 21) 金子・前掲注(1)79頁参照。
- 22) 金子・前掲注(1)79頁参照。
- 23) 「具体的な事実を法を適用するために、法の意味内容を明らかにすること」金子・前掲注(1)114頁参照。
- 24) 金子・前掲注(1)80頁参照。
- 25) 金子・前掲注(1)114頁。清永・前掲注(1)35頁。
- 26) 金子・前掲注(1)114頁。清永・前掲注(1)35頁。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(2010年)215頁。
- 27) 占部裕典「租税法における文理解釈の意義と内容」税法学563号(2010年)(71)76頁。
- 28) 占部・前掲注(71)100頁。
- 29) 中川一郎編『税法学体系』(ぎょうせい, 全訂増補版, 1977年)66頁参照。
- 30) 金子・前掲注(1)115頁参照。
- 31) 清永・前掲注(4)36頁。
- 32) 所得税法第37条。
- 33) 金子・前掲注(1)283頁参照。
- 34) 水野忠恒『租税法』(有斐閣, 第5版, 2011年)247頁~255頁, 金子・前掲注(1)282頁~285頁参照。



- 35) 石村・前掲注 (31) 145 頁。
- 36) 塔岡・前掲注 (54) 33 頁参照。
- 37) 増田・前掲注 (60) 8 頁。
- 38) 木島裕子「判批」税経通信 58 卷 13 号 (2003 年) 201 頁。
- 39) 金子・前掲注 (1) 286 頁。増田・前掲注 (60) 6 頁参照。
- 40) 占部・喜多・前掲注 (33) 216 頁, 久乗・前掲注 (50) 90 頁, 外間克巳「判批」月刊税務事例 37 卷 11 号 38 頁参照。
- 41) 久乗・前掲注 (50) 90 頁参照。
- 42) 本稿第二章弁護士夫婦事件判旨参照。同判例の検討及び賛成意見として, 三上・森・前掲注 (48) 109 頁参照。
- 43) 武田・前掲注 (2) 4214 頁
- 44) 三上・森・前掲注 (48) 112 頁。
- 45) 三上・森・前掲注 (48) 112 頁参照。また, 同意見として, 佐々木・前掲注 (43) 359 頁参照。
- 46) 金子ほか・前掲注 (13) 14 頁〔掃部発言〕参照。
- 47) 落合恵美子「『個人を単位とする社会』と『親子関係の双系化』— 家族社会学の観点から」ジュリスト No.1059 (1995 年) 37 頁参照。
- 48) 落合・前掲注 (118) 38~39 頁参照。
- 49) 落合・前掲注 (118) 40 頁。
- 50) 落合・前掲注 (118) 40 頁参照。
- 51) 佐々木美智子「第 4 章 夫婦関係」木下謙治〔監修〕園井ゆり・浅利宙〔編〕『家族社会学 基礎と応用』(九州大学出版会, 第 3 版, 2016 年) 56 頁。
- 52) 佐々木・前掲注 (122) 56 頁。
- 53) 佐々木・前掲注 (122) 57 頁。
- 54) 内閣府男女共同参画局 HP, 平成 28 年度版男女共同参画白書 (概要版) [http://www.gender.go.jp/about\\_danjo/whitepaper/h28/gaiyou/html/honpen/b1\\_s03.html](http://www.gender.go.jp/about_danjo/whitepaper/h28/gaiyou/html/honpen/b1_s03.html), 平成 28 年 12 月 15 日取得。
- 55) 朝倉・前掲注 (86) 27 頁。
- 56) 朝倉・前掲注 (86) 27 頁表に筆者が加筆作成。平成 28 年 12 月 31 日のデータは日本税理士会連合会に問い合わせたもの (平成 29 年 1 月 6 日)。
- 57) 弁護士白書 2015 年版より筆者作成。
- 58) 厚生労働省 HP H26 年度医師・歯科医師・薬剤師調査の概要 統計表より筆者作成。 <http://www.mhlw.go.jp/toukei/saikin/hw/ishi/14/dl/toukeihyo.pdf> (平成 28 年 12 月 16 日取得)
- 59) 国税庁 HP, 法務省 HP, 厚生労働省 HP より筆者作成。
- 60) 内閣府男女共同参画局 HP, 平成 28 年度版男女共同参画白書 (概要版) [http://www.gender.go.jp/about\\_danjo/whitepaper/h28/gaiyou/html/honpen/b1\\_s06.html](http://www.gender.go.jp/about_danjo/whitepaper/h28/gaiyou/html/honpen/b1_s06.html), 平成 28 年 12 月 15 日取得。
- 61) 日本政策金融公庫総合研究所 HP 「2016 年度新規開業実態調査」参照。 <https://>

- //www.jfc.go.jp/n/findings/pdf/topics\_161222\_1.pdf (平成28年12月23日取得)
- 62) 日本政策金融公庫総合研究所 HP「2016年度新規開業実態調査」参照。https://www.jfc.go.jp/n/findings/pdf/topics\_161222\_1.pdf (平成28年12月23日取得)
- 63) 日本政策金融公庫総合研究所 HP「2016年度新規開業実態調査」5頁参照。https://www.jfc.go.jp/n/findings/pdf/topics\_161222\_1.pdf (平成28年12月23日取得)
- 64) 日本政策金融公庫総合研究所 HP「2016年度新規開業実態調査」3頁「図-2性別」を用い筆者作成。https://www.jfc.go.jp/n/findings/pdf/topics\_161222\_1.pdf (平成28年12月23日取得)
- 65) 労働力調査「用語の解説」参照。http://www.stat.go.jp/data/roudou/definit.htm (平成28年12月20日取得)
- 66) 就業者とは、「『従業者』と『休業者』を合わせたもの」である。働ける状態の者(通学、家事に専念等でない者)で失業していないものと解される。また、家族従業者は、無給であっても就業者に含まれている。労働力調査「用語の解説」参照。
- 67) 労働力調査・基本集計・全都道府県・長期時系列データ「従業上の地位別就業者数(自営業主、家族従業者、雇用者など)」より筆者作成。http://www.e-stat.go.jp/SG1/estat/List.do?bid=000000110009&cycode=0 (平成28年12月20日取得)