

【判決タイトル】 所法56条ノ生計を一にする妻へ支払った弁護士報酬の必要経費性

【判決年月日】 平成16年11月2日

【発表者(執筆者)】 高橋 創

【事案の概要】

(1) 原告とAとの身分関係等

Aは、原告の配偶者であり、両者は、同居して、生計を一にしている。

(2) 原告とAの事業形態等

原告は、弁護士であり、事務所を開設して弁護士業務を営む者である。

Aは、弁護士であり、原告とは独立して事務所を開設して弁護士業務を営む者である。

上記事務所に係る経費は、原告の営む事務所における経費とは別であり、それぞれの事務所において記帳されている。

(3) 原告の事業からAへの弁護士報酬の支払

Aは、原告の営む事業に従事した労務の対価として、原告の事業の総収入金額の中から平成9年ないし平成11年に毎年595万円ずつの弁護士報酬(以下、これらを併せて「本件弁護士報酬」という。)の支払を受けた。この金額は、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。

原告は、本件弁護士報酬の支払について、その都度源泉徴収して納税し、他方、Aも、同報酬を自らの事業の総収入金額に計上して、各年分の所得税の申告を行った。

(4) 確定申告及び本件各処分等の経緯

原告は、被告に対し、平成9年分ないし平成11年分の所得税につき、法定申告期限内にそれぞれ確定申告(以下「本件各申告」という。)を行った。本件各申告において、原告は、各年の事業所得の総収入金額からAへの本件弁護士報酬の支払を必要経費として計上して控除した。

これに対し被告は、平成12年12月25日付けで、原告の本件各申告について、必要経費に算入した本件弁護士報酬を否認する更正処分及び過少申告加算税賦課決定処分を行った。

【争点】

(1) 争点1(所得税法56条の解釈について)

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、一方配偶者が他方配偶者の事業に従事したことにより他方配偶者の事業から対価の支払を受けたときに、他方配偶者の各年分の事業所得の金額の計算上、一方、配偶者に対する対価の支払につき、所得税法56条の適用があるか否か。

すなわち、同法56条の要件は、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(以下「要件1」という)と、その支払いの事由が「その居住者の営む不動産所得、事業所得又は山林所得を生ずべき事業に従事したことその他の事由により当該事業から対価の支払を受ける場合」であること(以下「要件2」という)であるが、独立性の高い事業を営む事業者に対して支払われた報酬に関しても無条件で同法56条を適用すべきか否かが争点とされている。

(2) 争点2 (所得税法56条の妥当性について)

本件弁護士報酬の支払について所得税法56条を適用し、これを必要経費として控除することが許されないとする、必要経費として控除が認められる青色申告者や親族以外の他人を使用する者と比較し、不合理な差別となり、憲法14条1項に違反するか否か。

すなわち、同法56条により必要経費不算入とされる「生計を一にする親族に対する対価」のうち一部(専従者に対する給与)は法57条により必要経費に算入され、また、親族以外の者に対して対価の支払をした場合にも当然に必要経費に算入される。これに対し、本件弁護士費用の場合には、上記の場合と同様に正当な対価として支払っているにもかかわらず、文言上特に何らの限定がないという理由のみで必要経費に算入されない。このような差別をする合理的な理由があるか否かが争点とされている。

【原告の主張】

東京地裁、東京高裁において原告側が主張した主な内容は以下の通りである。(1) については東京高裁のみ)

(1) 争点1 について

同法56条の適用要件のうち、「要件1」には、事業主として「居住者」と別に独立して事業に従事する者は含まれないと解すべきであり、「要件2」には、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。

同法56条の「従事する」の用語の意味は、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から、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から委任に基づいて事務を処理し対価を得る場合には前記要件には該当しない。

また、同条の「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り、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は含まれない。

(2) 争点2 について

それぞれ独立して事業を営む家族は、一方の親族が他方の親族に従属する関係にはないので所得税法57条の専従者控除の適用を申請することはできず、親族への適正な労務の対価の支払であったも例外なく同法56条が適用されて、必要経費としての控除が認められないというのは不合理である。

【判決要旨】

上記原告の主張に対する判決の要旨は以下のとおりである。

<東京地裁、東京高裁>

(1) 争点1 について

同法56条が適用される要件は、「要件1」及び「要件2」の二つであることが、その文理上一義的に明らかである。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、存在しない。二つの要件が備わっている限り、同条が適用されると解すべきである。

(2) 争点1 について

「要件2」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

(3) 争点2について

他の企業等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る場合を想定してみると、対価を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等の独立した事業を営んでいる場合のみを必要経費不算入扱いにしているわけではない。

< 最高裁の判決 >

所得税法 56 条は、事業を営む居住者と密接な関係にある者がその事業に関して対価の支払を受ける場合にこれを居住者の事業所得等の金額の計算上必要経費にそのまま算入することを認めると、納税者間における税負担の不均衡をもたらすおそれがあるなどのため、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した上で、これに伴い、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こととするなどの措置を定めている。

同法 56 条の上記の趣旨及びその文言に照らせば、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ず、同条の要件を満たす限りその適用があるというべきである。

同法 56 条の上記の立法目的は正当であり、同条が上記のとおり要件を定めているのは、適用の対象を明確にし、簡便な税務処理を可能にするためであって、上記の立法目的との関連で不合理であるとはいえない。このことに、同条が前記の必要経費算入等の措置を定めていることを併せて考えれば、同条の合理性を否定することはできないものというべきである。他方、同法 57 条 1 項は、青色申告書を提出することにつき税務署長の承認を受けている居住者と生計を一にする配偶者その他の親族で専らその居住者の営む前記の事業に従事するものが当該事業から給与の支払を受けた場合には、所定の要件を満たすときに限り、政令の定める状況に照らしその労務の対価として相当であると認められるものの限度で、その居住者のその給与の支給に係る年分の当該事業に係る事業所得等の金額の計算上、必要経費に算入するなどの措置を規定し、同条 3 項は、上記以外の居住者に関しても、同人と生計を一にする配偶者その他の親族で専らその事業に従事するものがある場合について一定の金額の必要経費への算入を認めている。これは、同法 56 条が上記のとおり定めていることを前提に、個人で事業を営む者と法人組織で事業を営む者との間で税負担が不均衡とならないようにすることなどを考慮して設けられた規定である。同法 57 条の上記の趣旨及び内容に照らせば、同法が 57 条の定める場合に限り 56 条の例外を認めていることについては、それが著しく不合理であることが明らかであるとはいえない。

以上によれば、本件各処分は、同法 56 条の適用を誤ったものではなく、憲法 14 条 1 項に違反するも

のではない。このことは、当裁判所の判例〔最高裁昭和55年(行ツ)第15号同60年3月27日大法院判決・民集39巻2号247頁〕の趣旨に徴して明らかである。これと同旨の原審の判断は、正当として是認することができ、原判決に所論の違法はない。論旨は採用することができない。

【 研究 】

1. 各争点に関する従来判例

所得税法56条に関する主な判例は主に「生計を一にする」か否かを争点としたものであるが、本事例と類似する争点を持つ判例には以下のものがある。

(1) 争点1についての判例

不動産貸付けという「従事」といえないよう場合でも同法56条が適用されたケース
「東京高裁平成2年(行コ)第174号所得税更正処分等取消請求控訴事件」

納税者の妻が化粧品受託販売業の用に供している納税者所有の建物に係る必要経費は、たとえ化粧品本舗から妻に対し家賃援助金の支払があつたとしても、これを妻の事業所得の計算上控除すべく、納税者の不動産所得の計算上控除すべきでないとした事例

(2) 争点2についての判例

同法56条の画一的な適用を是認したケース

「名古屋地裁昭和50年(行ウ)第25号所得税更正処分取消請求事件」

同法56条の規定を無差別、画一的に適用した場合不公平や弊害が生ずるから、右規定は不条理の規定であるとの納税者の主張が、右規定の立法理由である租税負担回避防止の必要性に照らし、右主張のような事由をもつて、右規定が合理性を失うということとはできないとして排斥された事例

2. 妻税理士事件における東京地裁判決

所得税法56条の適用に関し、本件と類似する事例としては、いわゆる「妻税理士事件」がある。「妻税理士事件」においては本件に比べ、同法56条の限定解釈について「用語の意義」単位で細かく論じられている。本件でも争点となった部分について、原告勝訴となった東京地裁判決(平成15年7月16日判決)の一部を紹介する。

(1) 「従事する」の意義

「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とはできないから、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、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) 「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

しかしながら、昭和24年8月のシャープ勧告を受けて、昭和25年の旧法改正の際には、原則として所得合算制度が廃止され、個人単位課税制度が採用されるとともに、法56条の前身である旧法11条の2が制定された。そして、旧法11条の2は、その後昭和27年改正、同32年改正、同36年改正を経て、昭和40年には法の全文が改正され、現行の法56条が制定されるに至った。(中略)

そうすると、旧法11条の2第1項(昭和36年改正後のもの)については、ないしの趣旨から、その立法趣旨や内容に変更が加えられることはなく、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と解するのが相当である。

そこで、法56条にいう「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」の解釈をするに当たっては、同条の文言のみならず、これと同趣旨の規定である旧法11条の2の立法趣旨及び改正経緯を検討する必要がある。

もっとも、このようなシャープ勧告を受けて規定された旧法11条の2は、別紙1記載のとおり、「当該納税義務者の経営する事業(中略)から所得を受ける場合」と規定されており、その文言からは「所得」の範囲を限定していないようにも読み取れるし、その制定後まもない昭和28年に当時の東京国税局直税部長が編集した旧法の注釈書には、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限定した趣旨であるとの記載がされている〔証拠略〕。

しかしながら、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」との見出しを付した上(この見出しは、旧法自体の内容をなすものではないが、後記の基本通達の記載にも類似の見出しが用いられていることからすると、当時の所管官庁の同条に対する理解の内容を示すものと考えられる。)、前記の記載に続いて「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合計(ママ)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。また、旧法に関する基本通達もまた、「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。」としており、経費に算入しない金額の意義を納税者たる事業者の親族が、当該事業に雇用又は共同経営の形で労務を提供した場合や生産手段又は資本を提供した場合等当該事業自体に参加したことによって得た対価と理解しているものと認められる(仮に、親族等が事業から支払われる金額は一切経費とは認めないと考えているならば、通達においては、その旨端的に表現するのが通達の性質にかなうものである。)。

以上によると、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、同条のうちシャープ勧告と異なる部分については、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のである（前記注釈書においても、前記各記載に続いて、「然し、この制度は、通常ならば他に勤務して独立した所得者として納税しうる者が、たまたま自己の親族の経営する事業に従事するためにこれから受ける所得がその親族の所得に事実上合算されるという不合理な結果を生ずることとなるので、記帳によって事業会計と家計とが明確に分離できる青色申告者については、この点を是正する意味も含めて専従者に対する給与の一定額を、納税義務者の必要経費として認容することとしているのである。」との記載がある。）。そうであるとする、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条の適用もないというべきである

3. 私見

本事例においては、弁護士という独立性の高い業種であっても、業務の内容、対価の支払形態などから、実質的には原告の営む事業に「従事する」状態であったと考えられるため、本件弁護士報酬に所得税法56条を適用するという処分は妥当と考える。

とはいえ、シャープ勧告においては個人単位課税の例外を認めるケースとして「同居する配偶者及び未成年者の雇用」及び「配偶者または子供に財産およびこれから生ずる所得を譲渡」という場合が挙げられているのみであり、親族が営む弁護士や税理士のような独立性の高い事業に対する報酬に関しては想定しているとは言えず、同法56条の創設された趣旨から考えると「妻税理士事件」のような、本来の目的を超えていると考えられるケースにまで同法56条を適用することには疑問は残る。

ただし、各規定の適用にあたり、その創設の趣旨までを勘案して判断をすることは実務上不可能に近く、また、過去の判例においても「従事」といえない不動産貸付をも同法56条の対象としていることなどから現行の同法56条の解釈としては「妻税理士事件」についても高裁（原告側の逆転敗訴）の判断は妥当なものであると考える。

【参考文献】

1. 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」
税理2003年11月号
2. 『判決を創る 所得税法56条の適用範囲について -』宮岡孝之
札幌学院法学 第21巻第2号（2005年3月）別刷
3. 『DHCコンメンタール所得税法』第一法規出版