

## 《研究ノート》

## 所得税法第56条に関する覚書

普 家 弘 行

## I はじめに

## 1 所得税の課税単位

本稿は所得税法第56条について考察するものである。はじめに、議論の前提として、所得税の納税義務者や課税単位について整理しておきたい。

所得税は個人の所得に対する租税であり、所得税法が主要な法源である。<sup>1</sup>所得税の税額を算定する人的単位、つまり課税単位をどうするかという問題があるところ、課税単位のあり方としては、個人を単位とする方式（個人単位主義）、夫婦を単位とする方式（夫婦単位主義）、家族を単位とする方式（家族単位主義）の3つがある<sup>2</sup>が、現行の所得税法は、個人単位主義に立脚しているものと考えられる。これは、所得税法第5条第1項において「居住者は、この法律により、所得税を納める義務がある」、同じく第2条において居住者の定義として「国内に住所を有し、又は現在まで引き続いて一年以上居所を有する個人をいう」と定められていることなど、明文をもって規定されていることから明らかであろう。つまり、所得税の課税単位は、基本的に個人なのである。

しかしながら、所得税法第56条は、「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」を定めているところ、これは見方によっては夫婦単位主義や家族単位主義を一部取り入れているようにもみえ、個人単位主義にとって重大な例外措置となっているのである。当該規定はシャープ勧告によって制定されたという側面があるが、当然のことながらシャープ勧告当時とは社会情勢も大きく変化しているし、実際に当該規定をめぐる争訟に至ったケースもある。

以下、いわゆる弁護士夫婦事件を主要な題材として取り上げ、所得税法第56条について考察してみる。

## 2 関連法令等について

所得税法第56条は次のように定められている。

(所得税法)

第56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。

1 金子宏『租税法（第24版）』（弘文堂、2021年）192頁

2 前掲注1）202頁

所得税法第56条については、所得税基本通達において、次のようなことが示されている。

(所得税基本通達)

56-1 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居住者と生計を一にする配偶者その他の親族がその有する資産を無償で当該事業の用に供している場合には、その対価の授受があったものとしたならば法第56条の規定により当該居住者の営む当該事業に係る所得の金額の計算上必要経費に算入されることとなる金額を当該居住者の営む当該事業に係る所得の金額の計算上必要経費に算入するものとする。

当該通達の趣旨は、次のようなものである。<sup>3</sup>

法第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）は、「事業から対価の支払を受ける場合には（中略）その親族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（中略）所得の金額の計算上、必要経費に算入する」と規定していることから対価の支払を受けていない場合には、形式的には、親族の有する資産に係る必要経費に算入されるべき金額は、事業主の営む事業の所得の金額の計算上必要経費に算入されないこととなる。本通達は、法第56条の規定が事業の所得における世帯単位課税を考慮した規定であることに着目し、事業主が事業主と生計を一にする親族の有する資産を無償で使用している場合であっても、その資産に係る必要経費に算入されるべき金額を事業主の事業に係る所得の金額の計算上必要経費に算入することを認めることを明らかにしたものである。なお、この場合、事業主の事業に係る所得の金額の計算上必要経費に算入された金額は、その親族の各種所得の金額の計算上なかったものとされる。

この通達が想定している端的な具体例として、夫が事業者であり、妻が所有権を有する土地を事業の用に供している場合が挙げられる。この場合において、当然に妻は固定資産税の納税義務者であるが、夫が土地の賃貸料を妻に支払っているか否かにかかわらず、当該固定資産税は夫の事業に関する必要経費に算入することが認められるわけである。

## II 弁護士夫婦事件（概要）

ここで、弁護士夫婦事件について、整理しておく。<sup>4</sup>第1審判決は平成15年6月27日付東京地裁、第2審判決は平成15年10月15日付東京高裁により行われ、平成16年11月2日付最高裁第三小法廷判決で結審したものである。

(事実の概要)

X（原告）は東京都港区に事務所を開設して弁護士業務を営む弁護士であり、Xの配偶者Aは東京都新宿区に事務所を開設して弁護士業務を営む弁護士である。つまり、XとAはそれぞれ独立して、異なる名称で弁護士業を営んでいる。また、XとAは同居しており、生計を一にしている夫婦である。

XはAに対し、Xの事業に従事した対価として平成9年から11年の3年に渡り、毎年595万円ずつの弁護士報酬を支払った。また、当該弁護士報酬の支払いに当たっては、その都度Xは源泉徴収を行い、納付もしていた。そのうえで、Xは平成9年、10年、11年の所得税確定申告において、当該弁護士報酬を事業所

3 櫻田明他『令和3年版所得税基本通達逐条解説』（大蔵財務協会、2021年）707頁

4 当該事案の概要等については、清水誠「所得税法56条の適用範囲」『租税判例百選（第7版）』（有斐閣、2021年）64頁から65頁に基づいている。

得の経費として計上した。

これに対し、Y（被告たる税務署長）は、当該弁護士報酬をXの経費とは認めず、追徴課税を行ったものであり、最終的に裁判になったものである。

（双方の主張について）

原告Xの主張は、概ね次のようであった。

- ①対価を受けた者（この場合はA）は、Xとは独立した事業主であり、所得税法第56条の適用を受けるべきではない。
- ②それぞれ独立した事業者である夫婦が他方親族の事業に従事して得た報酬につき、所得税法第56条の適用を受けるのであれば、家族労働につき適正な対価の支払が経費として認められる青色申告者の場合（所得税法第57条が適用される）と比較しても、また、家族以外の他人を使用する者と比較しても、あまりに不合理であり憲法第14条に違反する。

被告Yの主張はある意味において単純であり、当該弁護士報酬は「生計を一にする親族間のもの」であり、所得税法第56条に当てはまるので、経費算入はできないというものであった。

（判決の概要）<sup>5</sup>

第1審は、所得税法第56条が適用される要件は、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」、②支払の事由が「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」の2つであることが文理上一義的に明らかであり、その者の営む事業の形態、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、対価の支払事由、対価の額の妥当性等の個別事情によって同条の適用が左右されることを窺わせる定めは全く存在しないため、前記の2つの要件が備わっている限り、個別に事情にかかわらず、同条が適用されるなどと判示した（X側の敗訴）。

第2審は、第1審判決を維持した。

最高裁もXの上告を棄却し、結審した。最高裁の判決概要は、次のようなものであった。

「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、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。」

5 この部分は、前掲注4）64頁に基づいている。

「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、同条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期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条が上記の通り定めていることを前提に、個人で事業を営むもの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。同条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って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。」

このようにして、当該事件は原告の敗訴に終わったのである。

### Ⅲ 所得税法第56条に関する検討（弁護士夫婦事件を題材に）

#### 1 はじめに

ここで、弁護士夫婦事件を題材として、所得税法第56条について、いくつかの観点から検討してみる。

まず、検討の前提として、弁護士夫婦事件は脱税や事実認定による否認といった事案ではないということを確認しておきたい。弁護士夫婦事件においては、夫婦はそれぞれ独立して弁護士業の事業を営んでおり、夫が妻に弁護士報酬を実際に支払い、その報酬に関する源泉徴収も行い、適正に納付もしていたという事実がある。これについては、原告と被告の間においても争いはなく、そのように裁判上も事実認定がされたのである。つまり、原告は税務申告に関して、全く逃げも隠れもしていないのである。また、当該弁護士報酬の支払という事実そのものを税務当局が否認したわけでもない。

よって、当該事件は脱税でも事実認定による否認といった事案ではなく、あくまで所得税法第56条に関する法令解釈及びその当てはめに関する事件であったわけである。

以下の検討では、このことを前提に議論をすすめる。

#### 2 所得税法第56条の趣旨（租税回避要件説と一律必要要件否認説）

所得税法は、課税単位として個人課税主義を採用しているのであるが、所得税法第56条はその例外となっている。この規定が設けられた趣旨として、金子宏教授は「わが国は、戦前は家族単位主義を用いてきたが、戦後は個人単位主義に移行した。ただし、家族構成員の間に所得を分割することを防止するため」<sup>6</sup>と説明している。これについては、酒井克彦教授も「所得税56条を租税回避否認規定と位置付けることについては、学説においてもおおむね異論はないと思われる。」<sup>7</sup>と解説している。おそらく、立法当時の立法趣旨は、そうであったものと思われる。この点に関連し、水野忠恒教授は「この規定は、シャープ勧告

6 前掲注1) 203頁

7 酒井克彦『所得税法の論点研究』（財経詳報社、2011年）357頁

に基づくとされる。当時のわが国では、特に家族的事業においては、①そもそも記帳慣行がなく、②家族間の給与という認識が薄かったこと、③家族間での経費の支出などを認めることにより所得分割がなされやすくなるというのが立法の趣旨であった。」と指摘している。<sup>8</sup>

しかし、単純に当該規定を租税回避否認規定（もしくは租税回避防止規定）と考えることには、いささかの躊躇を覚えるのである。第1に、所得税法第56条の適用により、租税負担がかえって軽減されることが起こり得ることが挙げられる。酒井克彦教授の設例による解説<sup>9</sup>によると、「夫よりも高額な所得を得ている妻が夫の事業に従事したことによって夫が妻に支払う対価についても、所得税56条の適用により必要経費性が否定され、結果において夫婦のトータルでみた場合の所得税額の負担が軽減される」ケースが考えられ得るのである。第2に、租税回避否認規定と考えるならば、同条の適用は租税回避のおそれがある場合のみ適用されるべき規定であるとする見解（租税回避要件説）と、同条の性質は租税回避否認であると言い得たとしても、租税回避のおそれがある場合のみならず、必要経費の特例として一定の要件さえ充足されれば適用されるべき規定であるとする見解（一律必要要件否認説）という見解の対立が考えられる。<sup>10</sup>このような租税回避要件説と一律必要要件否認説の対立に関しては、弁護士夫婦事件の最高裁判決を見てもわかるように、判例は一律必要要件否認説に立っていることがわかる。実際、弁護士夫婦事件における原告の主張はまさに、租税回避要件説そのものであったといえるが、原告敗訴に終わっているのである。この点に関連して別途、東京地裁平成2年11月28日判決があり、所得税法第56条について、「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にいかんにかかわらず一律に適用す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」としており、この判示について酒井克彦教授は「同条を租税回避防止のために設けられた規定であるとしつつも、租税回避がなされているか否かにかかわらず一律に適用される規定であると説示する。」<sup>11</sup>と指摘している。

このように、現行法の法令解釈としては、一律必要要件否認説に分があるといえる。

### 3 所得税法第56条の趣旨（支配従属関係限定説と支配従属関係非限定説）

同条の条文には、「事業に従事したことその他の事由により」という文言がある。そこで、従事したことその他の事由の意義について、支配従属関係を前提とした概念であるとする見解（支配従属関係限定説）と支配従属関係に限定しない概念であるとする見解（支配従属関係非限定説）があり、これについて検討する。

これについては、弁護士夫婦事件と類似した税理士報酬事件があり、こちらを取り上げてみる。この事件の第1審は東京地裁平成15年7月16日、第2審は東京高裁平成16年6月9日、上告審は最高裁第三小法廷平成17年7月5日にそれぞれ、判決が下された。

事件の概要<sup>12</sup>については、次のようであった。

Z（原告）は、弁護士業を営む者であり、その妻Dは税理士業を営んでいるところ、平成7年から平成

8 水野忠恒『大系租税法（第4版）』（中央経済社、2023年）341頁

9 前掲注7）356頁から357頁

10 前掲注7）357頁から358頁

11 前掲注7）359頁

12 酒井克彦『裁判例からみる所得税法（二訂版）』（大蔵財務協会、2021年）629頁に基づき記述。

9年までの間で、顧問税理士契約を締結し税理士報酬等を支払ったため、上記各年分に係るZの税務申告の際、同支払を弁護士報酬の経費として申告した。所轄税務署長は、Dに支払った報酬は所得税法56条の規定する「生計を一にする配偶者」に対して支払ったものに該当するから、経費として認められないこと等を理由として各更正の決定をした。

判決の要旨<sup>13</sup>については、次のようであった。

第1審判決は、次のように判示され、Z（原告）の主張が認められた。

「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、又は事業者により雇用され、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というべきである。」

「ところで、税理士法1条は、『税理士は、税務に関する専門家として、独立した公正な立場において、申告納税制度の理念にそって、納税義務者の信頼にこたえ、租税に関する法令に規定された納税義務の適正な実現を図ることを使命とする』と規定し、税理士が、税務の専門家として、独立した立場に立ち業務を行うことを明らかにした上、税理士という資格を国家の資格として公認し、法の定める者にのみその資格を与えたとともに、これに税理士事務を独占させている。そうすると、税理士は、依頼者からの依頼に応じ、依頼者の指揮監督に基づかず、独立した立場で、その意思と能力に基づき裁量を持って独占的に業務を行うものと解されるのである。このような業務の性質や（中略）同人の業務の形態（中略）に照らすと、Dは、Zとは別個独立の事業者として、その事業の一環としてZと取引を行い、その対価を取得したものと認めることができ、法56条の適用を受けるものではないと解するべきである。」

しかし、第2審判決では、次のように判示され、第1審判決が覆った。

「『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場合、事業者により雇用されて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及びこれらに準ずるような場合のみを指すものと解することはできず、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、上記の要件に概要するというべきであり、事業の形態・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、対価の支払事由、対価の額の妥当性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とは解されない。」

「生計を一にする親族間で支払われる対価に相当する金額については、支払を受けた者ではなく、支払をした者の所得に対応する累進税率によって所得税を課税すべき担税力を認めたものと理解される。」

最高裁判決は、第2審判決を維持した。つまり、最終的にZ（原告）が敗訴したのである。

税理士報酬事件の判決をみるに、第1審は支配従属関係限定説に立っていたと考えられるが、第2審及び最高裁判決ではそれが覆り、支配従属関係非限定説が採用されたと整理できる。この点については、従事という文言の意味が問われているといえるわけであるが、通常日本語の使用法としての意味合いはさ

13 前掲注12) 629頁から630頁に基づき記述。

ておき、租税法においては文理解釈が優先されるべきこと<sup>14</sup>からすると、租税法令における使用例が重要になってくるものと考えられる。例えば、次のような使用例がある。

「農業協同組合法第七十二条の十第一項第二号の事業を行う農事組合法人、漁業生産組合又は生産森林組合でその事業に従事する組合員に対し給料、賃金、賞与其他これらの性質を有する給与を支給しないものの組合員が、同法第七十二条の三十一第二項、水産業協同組合法第八十五条第二項又は森林組合法第九十九条第二項の規定によりこれらの法人の事業に従事した程度に応じて受ける分配金の額は、配当所得、給与所得及び退職所得以外の各種所得に係る収入金額とする。」(所得税法施行令第62条第2項)

「役員 法人の取締役、執行役、会計参与、監査役、理事、監事及び清算人並びにこれら以外の者で法人の経営に従事している者のうち政令で定めるものをいう。」(法人税法第2条第15号)

これらの条文では、従事という文言が農業協同組合の組合員や法人の役人に用いられており、従属的な立場にある者とはさすがに読めないであろう。

よって、現行法の法令解釈としては、支配従属関係非限定説に分があるといわざるを得ないであろう。

結局、支配従属関係にあるかどうかにかかわらず、つまり、独立した事業者同士であったとしても、生計を一にする親族関係にある限り、現行法の法令解釈及び適用においては、その親族間の支払に関する経費算入は否認されることになると考えられる。

#### 4 「生計を一にする」との関係

所得税法第56条では、「生計を一にする配偶者その他の親族」間での支払の必要経費算入を否認することとされている。このため、配偶者や親子であるとしても、生計を一にしていなければ本条の適用はないと考えられる。では、「生計を一にする」意義は、どのようなものであろうか。法には「生計を一にする」という状況の内容を定めた規定はなく、解釈に委ねられている。<sup>15</sup>これについては所得税基本通達2-47において、課税庁の解釈が次のように示されている。

(所得税基本通達2-47)

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) 略

(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。

当該通達では、同居の配偶者・親族は同一の家屋に起居している場合は通常、生計を一にしているものとして取り扱われることが明らかにされている。弁護士夫婦事件においては、この点が争われたわけではなく、この夫婦は弁護士事務所を別々に構えていたものの、自宅では同居するなど、「財布を共有している関係」にあったことは、明らかであったと思われる。よって、所得税法第56条が適用されたわけであるが、ではこの夫婦が「事実婚」だったらどうであったか、法律婚ではあるものの別居していたらどうであったかなどといった点で、疑問は残るところである。

14 例えば、金子宏「租税法解釈論序説」『租税法と市場』(有斐閣, 2014年) 6頁には、いわゆるホステス報酬事件を取り上げ、「租税法の解釈は原則として文理解釈によるべきであるという考え方を採用した判決として非常に重要な判決」と整理されている。

15 佐藤英明『スタンダード所得税法(第4版)』(弘文堂, 2024年) 40頁

## 5 「内助の功」との関係

家族や親族をめぐる課税問題を考える際、「内助の功」を指摘されることがある。所得税法においては、第2条第1項第33号「同一生計配偶者 居住者の配偶者でその居住者と生計を一にするもの」と定めがあり、これが配偶者控除、配偶者特別控除の対象とされていた経緯があった。この配偶者控除等についてはまさに、担税力の測定において内助の功を配慮しようというものであったといえなくもない。しかし、弁護士夫婦事件のような事案において、内助の功は関係あるだろうか。

所得税法第56条の立法趣旨は前述のとおり、シャープ勧告に基づくものであり、特に当時の家族的事業の状況を踏まえたものであったといえる。<sup>16</sup>つまり、個人商店を営む夫とともに店舗を切り盛りしている「女将さん」のようなケースを前提に、制度が出来上がっているのではないだろうか。個人商店の女将さんであれば、場合によっては無給で働いている場合もあるだろうし、夫から給与を得ているとしても、結局は同居し生計を一にしている限り、無給か有給かによって担税力が増えるわけでも減るわけでもないことは確かであろう。

ただ、弁護士夫婦事件の場合は、それぞれが独立した事業者であり、弁護士としての役務を提供するとともにそれに対する対価として弁護士報酬を受け取るという極めて正当な取引をしたものである。ある意味偶然にも夫婦間の取引であったがために、夫の側においては必要経費に算入できない一方、妻の側においては収入に計上しないこととなったわけである。しかしながら、所得税法第56条をいったん度外視して取引全体としてみた場合、弁護士夫婦と課税庁の主張のいずれに合理性があるかといえば、弁護士夫婦なのではあるまいか。当該事件の場合には、内助の功は無関係であり、あくまで事業者間の報酬のやり取りとして、検討されるべきではなかろうか。

## 6 法人間、個人と法人間の取引であったらどうなるか

弁護士夫婦事件は、夫婦それぞれが弁護士業を個人事業として営んでいたものであり、当然に所得税の事案であった。ここで、やや視点を変えて、夫婦の両方もしくは一方が法人成りしていたとすればどうだっただろうか。

弁護士夫婦事件においては妻に弁護士報酬を支払っていたわけであるが、次のように考えられる。

(パターン1) 夫婦双方が法人成りしていた場合

夫が営む弁護士法人から妻が営む弁護士法人への支払いとなるわけで、当然に法人間の取引ということになる。自明なことであるが、法人は法人税の課税対象であり、所得税は基本的に関係がない。<sup>17</sup>よって、夫側の弁護士報酬支払は当然に法人税法上の損金となる一方、妻側の弁護士報酬受取は当然に法人税法上の益金となる（源泉徴収税額は「法人税の前払分」として法人税額の計算上控除される）。

(パターン2) 夫のみが法人成りしていた場合

夫が営む弁護士法人から個人事業として弁護士業を営む妻個人に対する支払いとなる。夫側の弁護士報酬支払は法人税法上の損金となる一方、妻側の弁護士報酬受取は所得税法上の収入となる。支払者は法人であり、所得税法第56条の適用がないことは自明であろう。

(パターン3) 妻のみが法人成りしていた場合

個人事業として弁護士業を営む夫個人から妻が営む弁護士法人への支払いとなる。夫側の弁護士報酬支払は所得税法上の必要経費となる一方、妻側の弁護士報酬受取は法人税法上の益金となる。受取者は法人であり、所得税法第56条の適用がないことは自明であろう。

<sup>16</sup> 前掲注8)を参照。

<sup>17</sup> 弁護士報酬に対しては、所得税法上の源泉徴収義務があるものの、弁護士法人はあくまで法人税の納税義務者である。

いずれにしても、夫婦の少なくとも一方が法人成りしていれば、所得税法第56条の適用はありえず、弁護士夫婦事件のような事案はそもそも発生していなかったことになる。また、所得税と法人税の間における中立性の観点からも、所得税法第56条が持つ「負の効果」が指摘できるのではあるまいか。つまり、当該規定は所得税と法人税の間で、中立性を阻害していることになるのである。

なお、弁護士法人制度は2001年に創設されたもので、2002年4月から施行されたものである。つまり、弁護士夫婦事件当時には、弁護士法人制度自体が存在していなかったことにも注意が必要であろう。<sup>18</sup>つまり、2002年4月以降にあっては、法人成りした上で弁護士業を営むこととすれば、所得税法第56条の適用を回避することも可能なのである。弁護士業を個人事業として営むか、法人成りして営むかは、純粋に事業者の意思決定に委ねられるべきであるが、その意思決定に税制が介入する可能性があることになり、この点からも当該規定が中立性を阻害しているという見方もできるのではあるまいか。

## 7 租税回避の問題なのか

所得税法第56条は立法趣旨や立法時の経緯として、租税回避への対応策という側面があったことは、前述のとおりである。では、弁護士夫婦事件は、租税回避行為の問題となるような事案であったのだろうか。やや繰り返しになるが、認定された事実として、夫は妻に対して支払った弁護士報酬の源泉徴収及び納付も適正に行った上で、必要経費に計上していたのであり、取引そのものは適正に処理されていたのである。

では、実際に租税回避や租税負担の軽減が、実際に行われたのであろうか。

実際に、所得操作ができないわけでもない。例えば、妻の所得がマイナスで、夫の所得がプラスである場合に、夫から妻へ弁護士報酬を支払う場合である。妻の所得がゼロになる金額だけ弁護士報酬を支払うようにすれば、夫婦全体でみると、税負担は軽減できることになるだろう。結局のところ、そのようなケースに対処するために、所得税法第56条が存在しているということなのだろうが、弁護士報酬事件について考えるに、やや的外れの感はぬぐえないのである。まず、上記のとおり、取引そのものは適正に行われ、記帳を含めた処理も適正に行われている。その上で、租税回避や租税負担の軽減が実際に起こるかどうかは、夫、妻双方の所得の稼得状況次第でもあり、少なくとも事前にはわからないのである。また、所得税法第56条は、親族間での支払に関する必要経費計上を認めない一方で、受取に関する収入計上もないものとみなすことになっている。場合によっては、租税回避どころか、当該規定によって税負担が減じられる可能性すらある。

また、弁護士報酬の金額設定の問題があろうかと思われる。租税回避や租税負担の軽減ができるように、弁護士報酬の金額設定が恣意的にされる場合があることは、確かに想定されるだろう。ただし、弁護士夫婦事件の発生当時は、弁護士報酬は自由化される前であったことには注意が必要であろう。なお、弁護士報酬は2004年4月に自由化された<sup>19</sup>が、「弁護士の報酬に関する規程」<sup>20</sup>が日本弁護士連合会によって示されており、引き続き一定の目安は存在しているといえるのではあるまいか。

いずれにせよ、弁護士報酬事件においては、租税回避や租税負担の軽減が問題になったわけではないし、またそのような懸念を持つ必要そのものがあつたとは、あまり思えないのである。

18 税理士法人制度も、弁護士法人制度と同様に、2001年の法改正で創設され、2002年4月から施行されている。よって、税理士報酬事件においても、同じことが指摘できよう。

19 <https://www.aiben.jp/page/library/chukei/c1602-04.html> (2024年3月30日最終確認)

20 [https://www.nichibenren.or.jp/legal\\_advice/cost/legal\\_aid.html](https://www.nichibenren.or.jp/legal_advice/cost/legal_aid.html) (2024年3月30日最終確認)

## 8 所得税法第57条（事業に専従する親族がある場合の特例）との関係

所得税法第57条では、事業に専従する親族がある場合の必要経費の特例が定められている。これは、弁護士夫婦事件の最高裁判決において、「同法56条が上記の通り定めていることを前提に、個人で事業を営むもの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。」と指摘されている。つまり、生計を一にする親族への支払は所得税法第56条によって必要経費に算入できないのであるが、「専従する」親族に関する給与支払である場合については、さらなる特例として必要経費に算入できるとされているのである。これに関連し、金子宏教授は「この制度（注：所得税法第56条のこと）は、専従者控除（注：所得税法第57条のこと）、法人成り等によって、相当に有名無実になっている。」<sup>21</sup>とも指摘されている。確かに、個人商店における「女将さん」については、その通りであろうと思われる。しかしながら、弁護士夫婦事件のように、別々に事業を営んでいる場合には、専従者に該当しないことは自明であり、所得税法第57条の適用はないことになる。もともと、「女将さん」の労働対価への支出を必要経費に算入できないことを立法趣旨として第56条が制定されているにもかかわらず、第57条によって「女将さん」の労働対価への支出がさらなる特例として必要経費に算入できるとされている。その一方で、第56条の本来の立法趣旨とは異なり、夫婦が別々に事業を営んでいる場合には必要経費に算入できず、第57条の適用もないわけである。この点には、矛盾を感じざるを得ない。

## 9 小括

以上のように、所得税法第56条について、弁護士夫婦事件を題材として検討してみた。

まず、同条の立法趣旨として、親族間での報酬支払等に関する租税回避を防止することがあった。そして、同条の法令解釈としては、一律必要要件否認説及び支配従属関係非限定説が判例の立場である。つまり、納税者に租税回避目的があったかどうかにかかわらず同条の適用があり、そしてたとえ独立した事業者間の取引だとしても同条の適用があることになる。さらに、弁護士夫婦事件においては、納税者に租税回避の意図はなく、適正な取引が行われ、適正に納税も行われていたのであるが、納税者の法令解釈が判例のそれとは違っていたことにより、納税者敗訴となったものである。これについては、いくつかの観点から、疑問な点があることを指摘した。

いずれにしても、所得税法第56条は現実には存在している以上、それに服さなければならぬことは前提であるとしても、弁護士夫婦事件のようなケースにこれが適用されて必要経費が否認されたことは、政策論や立法論として再検討されるべきと考えるものである。

### ※（補論）：民法上の組合による共同事業

やや視点を変えて、弁護士夫婦事件において、民法上の組合を作って共同事業として弁護士業を営んでいたら、どうだっただろうか。

これに関連し、酒井克彦教授は、当該所得税法第56条について、導管理論が採用されている旨を指摘されている。<sup>22</sup>理論的及び経済効果として、所得税法第56条にはパススルー課税の考え方が採用されているのは、そのとおりであろう。また、金子宏教授は「夫婦が民法上の組合を作って共同事業を行った場合は、現行法上これを否認する規定がないから、その利益は持ち分に依じて夫及び妻の所得と解さざるをえないであろう。」<sup>23</sup>と指摘している。そこで、弁護士夫婦事件に当てはめると、夫婦間での弁護士報酬のや

21 前掲注1) 203頁

22 前掲注7) 368頁から377頁

23 前掲注1) 203頁から204頁

り取りは組合の内部取引に過ぎないため、収入にも支出にも計上されることはないであろう。よって、結果的には、弁護士夫婦事件の裁判の結論と同じ課税が行われることになるわけである。結局、夫婦が共同事業を行う場合、第56条が適用されるのと同じ課税効果となる。

#### Ⅳ 終わりに代えて ～所得税法第56条は廃止されるべきか～

前節で述べたように、弁護士夫婦事件を前提に考えたとき、所得税法第56条には問題点があると考えざるをえない。そもそも、当該規定はシャープ勧告に基づいて制定された経緯があるが、すでに70年近く経過しており、その間に社会経済の状況は大きく変化し、家族的事業の在り方にも多くの変化が見られる。時代の変化に見合った制度改正の努力は、不断になされるべきであろう。また、当該規定はすでに法人成りや所得税法第57条の存在により、すでに相当程度、有名無実になっているという指摘もある。それにもかかわらず、弁護士夫婦事件のように、本来の立法趣旨とはあまり関係があるとはいえないケースであるにもかかわらず、同条が適用されてしまう点については、やはり矛盾があるといわざるをえないところである。

では、所得税法第56条を廃止すればよいのであろうか。そうすれば、確かに弁護士夫婦事件の帰結に対する不合理や不条理は、解消されることであろう。しかしながら、同条を廃止することに関しては、親族間での「独立企業間価格算定制度導入への移行をも意味することになる。」<sup>24</sup>という酒井克彦教授の指摘は重大であると思われる。弁護士夫婦事件では、問題となった親族間での支払は、弁護士報酬であった。これは前述のように、2004年4月以降は自由化されているものの、日本弁護士連合会により「弁護士の報酬に関する規程」が示されており、一定の目安が存在している。弁護士報酬に関しては、恣意性が排除され、租税回避の懸念がある程度払拭されることが期待できるのは確かであろう。<sup>25</sup>しかしながら、そもそも所得税法第56条は、親族間での支払に関する租税回避防止を立法趣旨としていた。この点を鑑みるに、やはり親族間での支払の恣意性、利益操作性をどのように排除すべきかについては、やはり慎重に問われるべきではないだろうか。

以上を踏まえ、所得税法第56条について、筆者が考える選択肢は次のようである。

##### ①現状を維持する。

本稿で指摘したように、不合理や不条理なケースはあるものの、弁護士夫婦事件の判決にもあるように、「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」に、現状を維持することもやむを得ないとする。

##### ②所得税法第56条を廃止し、親族間での独立企業間価格算定制度を導入する。

法人税法では、移転価格税制に関連して独立行間価格算定方法等の文書化義務が制定されている。<sup>26</sup>所得税においても同様に、親族間での独立企業間価格算定制度を導入する。理論的には極めて合理性を有すると思われる。ただし、法人税の移転価格税制と同様の制度を措置することには、納税者の負担を含めた

24 前掲注7) 379頁

25 ただし、この規程はあくまで一般の依頼人向けのもと考えられ、弁護士同士の業務委託手数料は、自由に設定される可能性は十分にあると思われる。

26 制度の解説等は、以下のHPを参照（いずれも、2024年3月30日最終確認）。

[https://www.meti.go.jp/publication/pdf/pamph\\_iten.pdf](https://www.meti.go.jp/publication/pdf/pamph_iten.pdf)

<https://www.nta.go.jp/publication/pamph/pdf/h28iten-kakaku.pdf>

実現可能性の観点から、相当にハードルが高いと言わざるをえないであろう。

③所得税法第56条は存置するが、一定の場合の取扱いを別途周知する。

必要経費への算入を認めても課税上の問題が発生しないようなケースについては、必要経費算入を認めることとする。この際、具体的な要件等は、国税庁通達を整備して対応する。

筆者としては、課税処理の合理性や実現可能性を考慮し、③による対応が最も望ましいと考える。

いずれにしても、税制は時代とともに不断に見直されるべきである。所得税法第56条も、そのような事項のひとつであることは、間違いなく指摘できるであろう。

#### 参 考 文 献

- 金子宏（2021）『租税法（第24版）』（弘文堂）  
金子宏（2014）「租税法解釈論序説」『租税法と市場』（有斐閣）  
檜田明他（2021）『令和3年版所得税基本通達逐条解説』（大蔵財務協会）  
清水誠（2021）「所得税法56条の適用範囲」『租税判例百選（第7版）』（有斐閣）  
酒井克彦（2011）『所得税法の論点研究』（財経詳報社）  
酒井克彦（2021）『裁判例からみる所得税法（二訂版）』（大蔵財務協会）  
佐藤英明（2024）『スタンダード所得税法（第4版）』（弘文堂）  
水野忠恒（2023）『大系租税法（第4版）』（中央経済社）  
注解所得税法研究会編（2019）『注解所得税法六訂版』（大蔵財務協会）  
人見康子他（1998）『家族と税制（租税法研究双書4）』（弘文堂）  
松尾弘他（2007）『新訂 民法と税法の接点』（ぎょうせい）

この他、法令や通達等についてはe-gov、国税庁、経済産業省のホームページ、判例については岡山大学図書館のデータベースを利用した。