

判決を創る — 所得税法 56 条の適用範囲について —

宮岡孝之*

平成 16 年 9 月 25 日に小杉伸次教授の紹介で札幌学院大学大学院法学研究科で「例外規定の定め方 — 所得税法 56 条を素材として —」というテーマで特別講義を行う機会を得た。そこで、その講義の内容を明らかにするとともにその後の所得税法 56 条についての平成 16 年 11 月 2 日最高裁判所第三小法廷判決等も視野に入れて、法 56 条について訴訟当事者としてどのような活動を行ってきたかを明らかにすることとする。

第 1 事例

1 足立税務署の税務調査と更正決定

平成 6 年 4 月、夫弁護士はそれまで勤務していた法律事務所を辞め港区で同期の弁護士と共同して事務所の経営を始めた。時を同じくして妻税理士も勤務していた会計事務所を辞めて、足立区で独立して事務所を設けた。

夫弁護士と妻税理士は、顧問税務契約を締結して、弁護士の収支等について月次の会計処理と税務申告を依頼した。それ以後、この契約に基づいて妻税理士はその業務を行い、夫弁護士は報酬の支払いを行った。

平成 10 年 10 月、足立税務署はこの夫弁護士に対する税務調査を行った。その結果、平成 11 年 2 月 26 日に妻税理士に対する約 300 万円の報

*今村記念法律事務所代表弁護士 専修大学法科大学院教授

酬の支払いを所得税法 56 条 (以下、「法 56 条」という) を根拠に否認し、更正決定を行った。

2 更正決定に対する対応

1) 国税不服審判所に対する不服申立と裁決

① 不服申立

平成 11 年 4 月 8 日に国税不服審判所に対して更正決定についての審査請求を申し立てる。この理由として、法 56 条の目的は租税回避行為の防止であるのにその規制手段が広範であること、法 56 条は憲法 14 条 1 項の「法の下での平等」に反すること、仮に法 56 条が合法・合憲であるとしても本件について法 56 条の救済措置規定を適用しないのは不当であると主張した。

② 裁決

平成 12 年 5 月 15 日、国税不服審判所は法 56 条の「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。」という救済措置規定を適用して、妻税理士の所得を得るに要した経費の一部を夫弁護士士の所得の経費とした。この経費算出は妻税理士の経費全額に妻税理士が夫弁護士から得る収入割合を乗して得るという方法を用いている。

この裁決は「妻の経費は夫の経費」として紹介されている。

③ 裁決の問題点

先ず、妻税理士の経費を夫の経費として算出するのであれば、厳密には固定経費と当該事務処理を行うために必要とされる経費に分けて算定しなければ正確な経費算出が出来ないのではないかという問題がある(ただ、裁決が本件の救済措置としてやむを得ず、この規定を適用したという価値は認められる)。

次に、この規定自体が居住者と生計を一にする配偶者の事業が居住者の事業との関係で独立性を有している場合には、その独立性を否定する

ことになるという法 56 条自体の問題性を看過している。すなわち、配偶者の事業が独立性を有している場合には、その収入はその事業に帰属し、その事業の収入として費消され、その利益に対して課税されるのである。ところが、法 56 条はその事業の独立性を否定するからこそ、このような救済規定があるということに着目すれば、本件については法 56 条自体の適用がないとすべきである。

第 2 訴訟提起に当たっての検討事項

この裁決によっても返還されなかった約 50 万円の支払を求めるためには、訴訟を提起することになる。この場合一般的には取消訴訟を提起することになるのだが、本件では出訴期間を徒過していたため、更正処分自体が違法・違憲であるという主張を行う必要があった。そこで、先ずその更正処分の根拠となった法 56 条の立法目的等について検討する必要に迫られた。

このことが、訴訟の請求原因の中核として法 56 条の解釈論を展開する原因ともなっているのであるが。

1 法 56 条について

1) 法 56 条の構造を分析すれば、

① 対象者

居住者と生計を一にする配偶者その他の親族

② 対象事業

I その居住者の営む、不動産所得、事業所得、山林所得を生じる事業に従事したこと

II 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

③ 対応

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、事業所得、山林所得の計算上、必要経費に算入しない。

④ 救済措置

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、その居住者の各種所得の計算上、必要経費に算入する。

2) 以上のように法 56 条自体は、一見その適用範囲について、文言上無限定ともとれる規定となっているが、そのような無限定なものとして認められるかを明らかにするためには立法目的等を検討する必要がある。

2 法 56 条の立法目的について

1) 課税単位について

① 夫婦関係にある場合にどのように課税するかについては、個人単位課税、夫婦単位課税、2分2乗方式があり得る。それぞれの立場のメリットとデメリットは表裏の関係にあるといえる。

個人単位課税は婚姻中立性を確保できるが、合算所得が同一である場合には等しい課税をという水平的な要請を満たさないことと、課税回避行為が行いやすいという問題がある。

これに対して、夫婦単位課税は、課税についての水平的要請を満たすとともに、課税回避行為の意味がなくなるというメリットがある反面、婚姻中立性を害するという問題点が指摘されている。

2分2乗方式は、妻の内助の功を評価するが、所得を2分することで婚姻した者を独身者、また共稼ぎ夫婦より片稼ぎ夫婦を有利に扱うことになり、高額所得者に利益を与えることになる。

② 次に夫婦間の課税の在り方について、夫婦間ではプールとシェアの関係が認められることが夫婦合算課税の根拠としてあげられる。しかし、この考え方は共稼ぎと片稼ぎの夫婦の経費についての考察を欠くものである。すなわち、共稼ぎ夫婦は双方が勤務するためには育児費を負担しなければならないということを見逃しており、夫婦所得合算課税の根拠とはなり得ないと思われる。

③ この課税単位をどのように考えるかは、いずれが問題点が少ない

か、また問題点を解消する方策をとりうるか否かという観点から判断することも可能である。しかし、国がいかなる課税単位を採用するかは国の政策の問題であり、その当否の議論を行うことは出来ても、直ちに違法の問題を生じないといえる。ところで、我が国はシャープ勧告を契機として、夫婦単位課税から個人単位課税に変更されていることから、このシャープ勧告の目的を検討する必要がある。

2) シャープ勧告

① 合算課税から個人課税主義に

昭和25年当時の所得税法は、同居家族全員の所得を合算して累進課税を行っていた。しかし、このような制度は、ア) 合算すると、合算しない場合に生活水準が同じである納税者より高い税率が課されることになり、税負担の不公平が生じること、イ) この不公正は、大世帯を小世帯に分解することになり、このことは住居不足の時に混乱を生じること、ウ) 同居の家族かどうかの判定が難しく、認定が統一性を欠いていること、エ) 税額を決定して、これを世帯員に按分する手続は複雑で時間がかかるという問題があることから、同居親族の所得合算を廃止して、各人が別々に申告するように勧告した。

② 個別課税に伴う弊害の防止

個別課税によって申告させることで、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、これに賃金を払うなどの抜け道を防止するために、例外的に合算課税して「要領の良い納税者」の出現を防止することを提言している。

3) 大蔵省のシャープ勧告についての理解

2) で見たように、シャープ勧告は個人単位課税を採用し、その結果生じる租税回避行為という問題点を解消するために例外的に合算課税して「要領の良い納税者」の出現を防止しようとしたのであるが、この点についてこの勧告に従って所得税法の改正案を作成することになる大蔵省がどのように理解していたのかは注目に値する。そこで、当時の大蔵省の見解を概観すればシャープ勧告と同一であることが理解できるので

ある。すなわち、

① 昭和24年10月1日発売の「日本週報」で大蔵省主税局は、シャ
アップ勧告の同居親族合算課税の廃止について次のように解説している。

税額の計算について、勧告書に示された改正点の「第二は、同居親族
の所得合算課税の原則的廃止であります。現行法では、同居親族の所得
は、これを合算した上、一本の基礎控除をし、所得総額に対して累進税
率を使って税額を決めておりました。このような伝統的な日本の家族制
度に伴う制度は、好ましくならぬ幾多の効果を発生させているとし、原則
として、合算課税を廃止するように勧告しております。したがって、同
居親族が別々に累進課税率を使って税額を計算すればよいことになりま
した。

しかし、この合算課税廃止、単独課税の利益を不当に乱用して、税負
担の軽減が行われることを防ぐため、次のような場合には、合算課税を
存続することになっております。すなわち、(1)納税者と同居する配偶者
及び未成年の子の資産所得は、必ず合算課税する。(2)納税者の経営する
事業に雇われている配偶者及び未成年の子の給与所得も、納税者の所得
として課税する。(3)扶養家族として扶養控除の申請をした者の所得も合
算課税する、というものです。

② また、昭和24年10月1日発行のファイナンス・ダイジェス
ト、別冊特集号「シャアップ勧告と税制改革」、大蔵省主税局監修、財団法
人大蔵財務協会発行によれば、所得合算範囲の縮少というタイトルの下
に次のように解説されている。

「現行法では、同居親族の所得はすべて合算することになっている。こ
れは同居している、即ち同じ『かまど』の飯を食っているという関係が、
生計費の比較的な安上り、従ってより多くの担税力を意味するという根
拠に基づいてとられてきた制度であるが、実際問題として一世帯で二以
上の所得者がある場合の多くは最低生活線を低徊する所得層であるか
ら、この現行制度に対して強い批判が提起されてきた。調査団はこの点
に対して、原則として合算を廃止すること、但し例外的に、(1)所得者の

妻及び未成年の子の資産所得について、及び(2)所得者の配偶者及び未成年の子が雇用人として受取る給与所得については、これを合算すべきものとしている。なお、扶養控除を受ける者については、その所得を合算することを要求されているが、実際問題として、合算の結果基礎控除の権利を失うよりも、扶養控除の権利を放棄して基礎控除の権利を確保し、かつ分離課税の利益を得ることに優る場合はないと思われる。」としている

③ 大蔵省主税局のシャープ勧告についての理解

大蔵省主税局が合算課税の対象とした範囲は、配偶者らへの資産所得の配分、事業に従事した配偶者らに対する給与所得、扶養控除を受けた場合と極めて限定的に理解していたことはシャープ勧告の内容の理解として重要である。

そして、少なくとも資産所得を得ている場合と事業主に配偶者らが雇用されているという関係以外の場合には、扶養家族として合算課税の対象とするか、分離課税かを選択できることになっており、その選択の結果、分離課税が促進されると考えていたことにも注意を要する。

4) 提案理由の説明から

① 昭和25年2月24日衆議院委員会での個別課税等についての池田大蔵大臣の提案理由について

「所得税合算制の縮小であります。すなわち原則として同居親族の所得合算制は、これを廃止し、各所得者ごとに課税することといたしました。ただ、例外として、納税義務者と生計を一にする配偶者又は未成年の子等が資産所得を有する場合には、当該資産所得の金額を、又納税義務者の扶養親族として控除の申請をした場合にはその扶養親族の所得の金額を合算して課税することにとどめたのであります。これにより、例えば独身者の場合等の負担は相当軽減されるものと考えられるのであります。なお、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から所得を受けた場合には、当該所得をその納税義務者の所得として課税することといたしました。」と説明している。

② ここで、注意しなければならないのは、「なお、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た場合には、当該所得をその納税者の所得として課税することとした。」としていかなる場合でも合算課税するかのような表現を用いていることである(後に検討する平成16年6月9日東京高等裁判所判決はこのことを法56条がいかなる場合でも合算課税を認めた根拠として挙げている。)

この説明は、国の政策として合算課税を廃止して、個人単位課税を採用したことを明らかにして、その例外として一定の関係にある者が扶養親族として控除の申告をした場合には合算課税することにしたとしている。したがって、例外的に合算課税できるのはその配偶者等が独立した事業を営んでおらず、夫婦家族として扱われる場合を予定しているといえる。この例外に関する説明に続けて、「なお」という「引き続いて変わらず。もとの通り。」(広辞苑)という副詞の後にこのような説明がされているのに、例外を超えて一般的に合算課税を認めたということは出来ないというべきである。

仮に、このような場合に合算課税するというのであれば課税側でその必要性及び合理性等の根拠を明らかにしなければならないというべきである。なぜならば、課税行為は個人の財産に対する制約であり、この正当性は侵害者である国が立証責任を負うというのが原則だからである。

5) 法律科学体系コメントルの解説

それでは、この規定が制定された当時のコメントル等ではこの規定についてどのように解釈されていたのであろうか。現在、入手できるもっとも古いコメントルである日本評論新社出版、東京国税局直税部長岩尾一編による所得税法(1)では、所得税法改正前の規定である旧第11条の2について次のように解説している。

① [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]

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

する事業に労務また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、賃貸料、貸金利息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旨を規定したものである。

② この説明は、一見するといかなる場合でも、「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。」としていると理解出来る。現に平成16年6月9日の高等裁判所判決はこの解釈を根拠として法56条を無限定な規定であるとしている。

しかし、この解説はこの説明に続けて「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。」としている。したがって、少なくとも、事業の会計と家計との分離計算が出来る場合には、課税単位の原則である個人単位課税に立ち帰るべきであることを想定していると解釈すべきである。

3 法56条の文言解釈的考察

1) ところで、法56条は、合算課税の対象とする事業について、

I その居住者が営む不動産所得、事業所得又は山林所得を生ずべき事業に従事したこと

II 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

と規定していることから、この関係が問題となる。

通常であれば、I・IIの関係は同一と考えられるので、Iのその事業に従事したと同視できる事案を捕捉するためIIのような規定を置いたと考えられる。すなわち、このIIは実体はその事業に従事しているのに、外形的にそのような形態をとらず、この従事したという要件の欠如を理由として、本条の適用を免れて、課税回避を行う者の出現を防止するための規定であると解釈するのが、通常であると思われる。そこで、「その他の」の意味を検討する必要がある。

2) 法令用語としての「その他の」と「その他」との関係については、

① 最新法令用語の基礎知識改訂版（田島信成、ぎょうせい、平成14年1月31日）によれば、

「その他の」は、それによって結びつけられる用語が全体と部分の関係にある場合に用いられ、「その他」は、結びつけられる用語が別個独立のものであって、いわばこれを並列的に結びつける場合に用いられると説明されている。

② また、法令用語の常識（林修三、セミナー叢書、日本評論社）によれば、

「その他の」が使われる場合は、「その他の」の前に出てくることばは、後に出てくる一そう意味の広いことばの一部をなすものとして、その例示的な役割をはたす趣旨で使われるのである。これに対して、「その他」ということばが用いられる場合は、その「その他」の前にあることばと後にあることばとは、「その他の」の場合とちがって、全体対一部の関係にあるのではなくて、並列関係にあるのが原則であるとされている。

③ 以上の説明によれば、「その他の」という用語が用いられている場合には、少なくともこの前の言葉が例示としての役割を果たし得なくなるほど、広範なものを包摂する概念と解釈することは許されないというべきである。なぜならば、このような解釈を許すとすれば、例示としての機能を喪失させ、「その他の」という言葉を使用すればいかなる場合でも対象を無限定に拡大することを認めることになり、租税法が明確な規定であることを要求した趣旨を没却することになるからである。このことは、特に課税単位として個人課税単位を採用し、その例外規定として設けられた法56条についてはその適用範囲を厳格にしなければならないことは、その例外規定としての性格上いうまでもない。仮に、この例外規定を超えて、合算課税を採用するというのであれば、この必要性及び限界を個人の財産権を規制する国がそのことを主張・立証しなければならないことは、既に述べたとおりである。

法56条が昭和40年改正で「その事業に従事し」と規定することで、

従前の「要領のよい納税者」と強く推定される範囲を明確にしたものと理解される。

4 法 57 条との関係について

1) 法 57 条の立法趣旨から見る法 56 条の不合理性

57 条の立法趣旨は、DHC コメンタール所得税法(第一法規出版)では、次のように説明されている。

事業所得者と生計を一にする配偶者その他の親族が当該事業から給与の支払を受けている場合においては、その給与の支払を認めず、その親族の所得は事業主の所得とし(みなす事業所得)、その親族は当該事業からは所得を得ていないものとして、単に扶養控除の適用を認めるに過ぎなかった。これは家族専従者に所得を分散して所得税負担の軽減を図ることを防止する意味のものであったが、これらの親族が成年であった場合、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であろうに、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ということは不合理であるし、同族会社であっても家族に支払われる給与が妥当な限度内のものであれば損金に算入することを認められていることとの権衡もあり、元来個人についてのみ必要経費として認められなかったのは主として事業と家計との分離が十分でなかったからであった。しかし、青色申告者についてはその点を明確にし得るので、青色申告書を提出する納税者に限り、5 万円を限度として、家族専従者に支払った給与は必要な経費として控除することとされた。ただし、配偶者及び 18 才未満の者については雇用関係を推定することが実状にそわないので専従者とは認めないこととされた。

2) 法 57 条の改正について

その後、法 57 条は、控除額の拡大をはかりながら、昭和 36 年には、その対象を白色申告にも拡大している。ここに至り、法 56 条による合算課税は、同居の親族に勤務実態がある限り否定されたのである。また、当初法 57 条は、青色申告の促進という性格を有していたとしても、白色

申告にもこれを認めたことで青色申告の促進は重要な立法目的でなく副次的効果であるといえる。

5 憲法 14 条 1 項について

1 社会的身分について

法 56 条の違憲性を判断する際に、婚姻関係にあることが憲法 14 条 1 項後段の例に該当するか否かで審査基準が異なる可能性があるので、この点について検討する。

1) 憲法 14 条 1 項後段の文言で婚姻関係を対象とする可能性があるのは「社会的身分」である。この意味は、憲法 14 条 1 項後段に「門地」が規定されていること、2 項に「華族その他の貴族の制度は、これを認めない」と規定されていること及び憲法の規定に実質的な意味をもたせて、憲法保障を実効性あるものとするために憲法 14 条 1 項後段の例示規定を「疑わしい範疇」として機能させるために、人が社会において後天的にしめる地位で一定の社会的評価を伴うものと理解される。婚姻関係は、この要件に該当し、「社会的身分」であると考えられる。

2 平等原則違反の判断基準について

1) 違憲判断基準 — 憲法 14 条 1 項について —

① それでは、社会的身分によって差が生じている場合、どのように当該法律の合憲性を判断すべきであろうか。この点について、平等違反の違憲審査基準として一般的な学説（憲法・芦部信喜著・岩波書店）は次のように述べている。

「憲法 14 条 1 項は、一般的には、民主主義ないし個人主義の理念に照らして不合理と考えられる理由による差別を禁ずるものである。そこで、憲法 14 条 1 項後段の厳格な基準の適用が求められる列挙事由以外の事由による差別の場合でも、精神的自由権と経済的自由権を区別し、精神的自由権について立法目的が必要不可欠なものであるかどうか、立法目的の達成手段が必要最小限度のものであるかを検討し、経済的自由権に

あつては立法目的が正当なもので、目的と手段に合理的関連性が存在すればよい。」とする。そして、憲法 14 条 1 項後段の列挙事由を例示と解した上で、列挙事由に該当する場合には、「民主主義の理念に照らして、原則として不合理なものであるから、それによる差別が争われた場合には、立法目的が『やむにやまれぬ』必要不可欠なものであることを要求する『厳格な審査基準』または立法目的が重要なものであることを要求する『厳格な合理性』の基準を適用することが妥当である。」とされる。そして、人種、信条による差別の場合には、厳格な審査基準が、性別、社会的身分による差別には「厳格な合理性」が適用されるという。この基準では、立法目的が重要なものであること（重要とは正当よりも審査が厳しく、不可欠よりは弱い）、目的と手段の実質的関連性が存在することを要求されるという。

② 法 56 条について

この憲法 14 条 1 項後段に該当する場合の判定基準は、差別される人権という視点を欠いているように見える。例えば、社会的身分を理由として精神的自由権を侵害された場合には、憲法 14 条 1 項後段による基準ではなく、精神的自由権の重要性から導かれる厳格審査基準が適用されるという説明でも充分に救済が可能であり、特に憲法 14 条 1 項を持ち出すまでもないからである。

したがって、憲法 14 条 1 項後段に該当するということが重要な意味を持つのは、差別の理由が社会的身分等であり、差別された人権が経済的自由権である場合、仮に立法目的が積極目的規制であっても、違憲審査基準としては厳格な合理性の基準が適用されるということと、経済的自由権の制限であっても、国がこの合憲性を立証しなければならないことにあるといえる。

婚姻関係を社会的身分として理解すれば、本件のように、生計を一にする夫婦ということで、通常は経費として認められるものが認められないという不合理な差が生じている以上、国が合憲性を立証しない限り違憲ということになる。

6 いわゆる大島判決（昭和60年3月27日大法廷判決民集39巻第247頁）の射程

1) 従前、法56条が憲法14条1項に違反するとして上告した事件について、最高裁判所はいわゆる大島判決を引用して、法56条は合憲であるとするので、ここで、大島判決の射程について確認しておくこととする。

2) 増田英敏専修大学教授は、その著書「租税・憲法学」で次のように大島判決を分析している。

先ず、租税全体を支配する基本原則として、租税法律主義と租税平等主義の二つがあり、この原則に若干劣るものとして、実定租税法の基本的特徴の一つとして、徴収確保主義を挙げることが出来る。

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。

租税平等主義とは、租税負担は国民間に平等に配分されなければならない、各種の租税法律関係において国民は平等に取り扱われなければならない、という原則である。

徴収確保主義とは、租税は財政需要ないし公的要求の充足を目的とするものであり、その意味では高度の公益性を有するから、その徴収は確実にかつ能率的に行わなければならない、という原則である。租税法の定めるところに従って確実・的確に租税収入をあげることが出来なければ、財政上の需要を賄う上で支障を生ずるだけでなく、ひいては、租税負担の公平の原則にも反する結果となる。また、租税の徴収に多大の徴収費用を要する等、租税債権の実現が非能率的になれば、それだけで課税の目的は減殺される。

本判決は、給与所得に係る必要経費は家事費又は家事関連費との区別が困難であること、給与所得者はその数が膨大であることを指摘し、実額控除を認めることは、技術的及び量的に相当の困難を招来し、ひいては租税徴収費用の増加を免れず、税務執行上少なからざる混乱を生ずる

ことが懸念され、また、各自の自主的事情や立証技術の巧拙によってかえって租税負担の不公平をもたらすおそれなしとしないところ、給与所得に係る必要経費につき実額控除を排除し代わりに概算控除の制度を設けた立法目的は右のような弊害を防止することにあり、それは徴収確保主義及び租税公平主義の実現を図るものとして正当性を有する。

3) この大島判決の事案と本件事案の関係をどのように理解するかが、大島判決を本件事案に適用して良いかを決することになる。この点については、後に検討する。

第3 訴訟

1 訴えの提起

以上の検討を基に作成した訴状の骨子は次のとおりである。

1) 憲法14条違反について

原告の配偶者に対する税務顧問料の支払いを法56条によって経費と認めない税務署の処分は、原告が親族でない者に税務顧問料を支払った場合には当然に経費と認められることと比較して、婚姻関係にあることに基づく不合理な差別といえ、憲法14条1項に反し無効である。

2) 合憲性判断基準

本件は原告とその妻が「婚姻関係にあること」という後天的に人の占める社会的地位で一定の社会的評価を伴うものとして「社会的身分」（憲法14条1項後段）にあたる。とすれば、憲法が歴史的に不平等な取り扱いが不合理である可能性の高い分野を敢えて憲法14条1項後段に列挙した趣旨に鑑み、厳しい基準で合憲か否かを判断するのが適當である。

3) 所得税法第56条の立法趣旨

法56条の立法目的は、いわゆるシャープ勧告に基づき、現行憲法の定める個人の独立・夫婦別産制の下では合算主義は好ましい制度とはいえないため、原則として個人単位で課税を行うこととした。だが、他方、個人ベースの課税を行った場合、資産・収入を家族名義に分散して課税を逃れるケースが予想される。そこで、同居の親族に給与を支払ったこ

とにする等して税負担を一部免れるといった抜け道を封じるために、親族への支払金額につき経費と認めない扱いを定めた例外規定である。(その後の準備書面で、「その他の」の意味についても問題として指摘して、先に述べた主張を行っている。)

4) 過度に広汎な規制であること

このように、法 56 条が本来の目的を超えて一律に適用されていることによる弊害は大きい。親族や配偶者とともに事業を行っている場合であっても、その内容は様々であり、他人と同様の扱いになっている場合もある。実態を無視して、親族・配偶者ということをもって不利益な取り扱いをすれば、憲法 14 条 1 項に違反すると言わざるを得ない。法 56 条が個々の家族の事情を考慮する規定を一切置いていないこと、それに基づいて課税処分を行っていることは、立法目的との関係で過度に広汎な規制となり許されない。

よって、法 56 条は憲法 14 条 1 項に反する。

5) 予備的主張 (合憲限定解釈の必要性)

仮に、法 56 条自体が一般的に違憲無効といえなくても、上記趣旨に鑑みれば限定的に解釈されなければならない。法 56 条は、個人の独立を定めた現行憲法からすれば弊害防止のためにやむを得ず規定されたものであり、規制の必要な場合にその効果を発揮できれば充分であり、法 56 条の文言は憲法の趣旨に合致するように限定的な解釈を行わなければならない。

6) 出訴期間との関係について

この点、租税確定行為には、無効なものを取り消しうるに止まるものがあり、無効な租税確定処分の場合は、不服申立期間ないし出訴期間にかかわらず、返還を求めることができるとされる (金子宏「租税法」弘文堂 483 頁)。

そして、両者の区別について判例は、①課税処分に課税要件の根幹に関する内容上の過誤が存し、②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、③不服申立期間の徒過による不可争的效果の発生を

理由として被課税者に右処分による不利益を甘受させることが、著しく不当と認められる場合という要件のもと、無効の主張を認めている（最高裁昭和48年4月26日民集27巻3号629頁）。

本件については、課税の根拠となった法56条自体が違憲無効なのであって、違憲無効な法律を適用した課税行為は、具体的な事案の性質を問うまでもなく、当然に無効となり、原告の不当利得返還請求が認められるべきである。また、仮に法56条が憲法違反でないとしても、個人単位課税を否定するような解釈は許されないと考えられ、無効な租税確定処分といえる。

7) この訴訟提起は、取消訴訟としての出訴期間を徒過していたため、無効訴訟としての主張を全面に出すということが必要であったことから、憲法論や法56条の目的等について議論を集中せざるを得なかったという特質がある。

2 平成15年7月16日東京地方裁判所判決

(1) 東京地方裁判所は、次のような見解を示して、原告の請求を認容した。

① 「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。

1) 被告らは、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が、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。そうである以上、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に、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のである。

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よく無限定のもので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。

2) そこで以下、法 56 条の立法経緯及び立法趣旨について検討する。

シャープ勧告は、昭和 24 年 8 月、所得合算課税について「所得額を合算すると生活水準、同一の担税力水準にある納税者に適用される税率よりも高い税率で課税されることになる。それが税負担の不公平な分配であることは広くみとめられているところである。納税者は不満を感じ納税道徳は悪化する」等の問題点を指摘した上、「同居親族の所得合算は、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させるように勧告する。」とする一方、この個別申告制にある程度の制限を設けておかないと、要領のよい納税者は、配偶者又は子供に財産およびこれから生ずる所得を譲渡することによって税負担を軽減しようとするから、相当の問題の起こることが予想される。同様にして、彼等は、妻子を同族の事業に雇用して、これに賃金を支払うという抜け道を講ずるであろう。納税者と同居する配偶者および未成年者の資産所得はいかなる場合にも納税者の申告書に記載させ課税することによってこの種の問題は避けられるのであるが、これは個人申告の原則を大して犠牲にするものとはいえない。同様にして、納税者の経営する事業に雇'傭されている配偶者及び未成年者の給与所得は、納税者の所得に合算させるようにすべきである。」旨を勧告して、世帯単位での所得合算課税を廃止する一方で、個人単位課税を貫いた場合の弊害を避けるため、個人単位課税にも例外を設けるべき場合があることを指摘していた。

なお、当時の立法資料からは、新たに採用された個人単位課税の例外を定めるにつき、シャープ勧告の指摘内容をことさらに拡大したり、あるいは「我が国現下の財政経済諸事情」から、シャープ勧告とは異なる内容の改正を提案する旨の指摘は何らされていない。

3) 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うべきである。

しかし、法 56 条を上記のように限定的に解釈しても、納税者たる事業者の親族が、従たる立場で共同で事業を行う場合や、形式的には独立の事業者かのような外観を作出しつつ実質的には納税者たる事業者に雇用されて当該事業に従事した場合には、その受ける対価については同条の適用があることとなり、これらの者の所得は少なくとも形式上は事業所得といわざるを得ない場合が生ずる余地もあることから、同条はこのような場合を想定して「各種所得」との用語を用いているとみるのが相当である。したがって、被告らの主張は、上記のような限定的な解釈を採ると、法 56 条にいう「各種所得」に事業所得が含まれなくなるとしている点に誤りがあり、採用できない。

4) 以上によれば、本件では、原告の所得の算定に関し、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、訴外友子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、訴外友子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不当に高額である等の主張は一切していない)。

② 無効確認訴訟の提起の可否

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效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。

(2) 東京地方裁判所の意味するもの

東京地方裁判所の判決は、法 56 条の解釈を明確にして、原告を救済したという意味では画期的な判決である。このような判決が下されたのは原告がどのような主張をしたか、また、真に救済に値する事件かということが大きく影響していることを理解してもらえればと考えている。

また、原告が、法 56 条についての憲法違反等を主張した点について触れなかったのは、司法消極主義との関係でやむを得ないことであるが、今後少なくとも最高裁判所の判決については何らかの対応がとれないのかを検討する必要はあると思われる。

2 平成 16 年 6 月 9 日東京高等裁判所判決とその問題点

東京高等裁判所は、控訴人である国側の主張を全面的に採用して、控訴をみとめ、被控訴人敗訴の判決を言い渡した。

この東京高等裁判所判決の法 56 条解釈上の問題点については、既に判例研究で明らかにしたので、本稿では上告審でのポイントのみを述べることとする。

1) 控訴審判決の法 56 条についての判断

控訴審は、法 56 条は昭和 25 年改正当時の趣旨を承継しており、「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を受けた場合」の解釈に当たっては、同条の文言のみならず、これと同趣旨である旧所得税法 11 条の 2 (以下、「旧法 11 条の 2」という) の立法趣旨及び改正経

緯を検討する必要があるとする。

(1) そして、シャープ勧告については、個人課税によって生じる問題を解決するために、「要領のよい納税者は、配偶者又は子供に財産及びこれから生じる所得を譲渡することによって税負担を軽減しようとするから相当の問題が起こることが予想される。同様にして、彼らは、妻子を同族の事業に雇用して、これに賃金を支払うという抜け道を講ずるであろう。納税者と同居する配偶者及び未成年者の資産所得はいかなる場合にも納税者の申告書に記載させ合算して課税することによってこの種の問題は避けられるのであるが、これは個人申告の原則を大して犠牲にするものとはいえない。同様にして、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は、納税者の所得に合算させるようにすべきである。」旨を勧告して、世帯単位での所得合算課税を廃止する一方で、個人単位課税を貫いた場合の弊害を避けるために、個人単位課税にも例外を設けたとする。

なお、控訴審では意識されていないが、シャープ勧告は妻及び未成年者は配偶者控除の対象であることを前提としていた。

(2) ところが、昭和 25 年 2 月 24 日の池田勇人大蔵大臣の提案理由説明及び昭和 28 年に東京国税局直税部長が編集した旧法の注釈書には、旧法 11 条の 2 について、「納税義務者と生計を一にする親族が、その納税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」原則として納税義務者の事業所得の計算上必要経費に算入されないとしていることから、旧法 11 条の 2 の「当該納税者の経営する事業から所得を受ける場合」との文言は、「所得」の範囲を全く限定していないものであることが明らかであるとする。その上で、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、それにとまらず、本来必要経費と認める労働の対価等についても一律に経費に算入しないこととしたものであって、シャープ勧告の内容と異なるものを含むものであるとしてシャープ勧告が想定した立法目的を大きく超える規

制手段を採用したと認定している。

ただし、控訴審においては、何故、個人課税主義の原則をやぶり、本来必要経費と認められる対価についても一律経費に算入しないとしたのかという立法理由及びこれに対応する立法事実の存否については全く検討されていない。

(3) そして、旧 11 法条の 2 に関する注釈書や通達の中に、同条が適用される典型的場合として、家族労働や共同経営の場合を念頭に置いた説明をしている例が見られるとしても、同条の規定について当初から何らかの限定解釈がされていたとは認められない。むしろ、弁論の全趣旨によれば、同条の規定及びこれを引き継いだ法 56 条の規定は、課税実務上、一貫して何らの限定解釈もされることなく適用されていたと認められるとする。

なお、この控訴審の立場は、ある差が生じた場合にその差が容認できるか否かについて、立法事実と立法目的、規制手段の合理性の存否によって判断するという手法を放棄している。

更に、課税実務が誤っている場合に、それを是正・救済するという司法権の使命を否定することになっている。

(4) 法 57 条については、青色申告の育成という政策的目的によるものであると認められるから、同条の存在及び解釈は、法 56 条の解釈に影響を及ぼすものではないとする。

ここで、注意しなければならないのは、控訴審判決では法 57 条の立法目的を青色申告の育成という限定的解釈をした根拠が示されておらず、また、法 57 条を制定することによって解消しようとした不都合について配慮をしていない。

(5) 更に、控訴審判決は、被控訴人と訴外友子の事業と家計が区別されていることを認めながら、いずれも消費生活における区分を意味するものではないとして、「生計を一にするとその要件の充足を否定する方向ではたらくものとはいえず、むしろ逆にこれを裏付けるものである。」とする。

2) 控訴審の法 56 条の憲法適合性判断について

(1) 租税の特色についての理解

控訴審は、「租税は、国家が、その課税権に基づき、特別の給付に対する反対給付としてではなく、その経費に充てるため資金を調達する目的をもって、一定の要件に該当するすべての者に課する金銭給付であるが、およそ民主主義国家にあつては、国家の維持及び活動に必要な経費は、主権者たる国民が共同の経費として代表者を通じて定めるところにより自ら負担すべきものであり、我が国の憲法もかかる見地の下に、国民がその総意を反映する租税立法に基づいて納税義務を負うことを定め、新たに租税を課し又は現行の租税を変更するには、法律又は法律の定める条件によることを必要としている。それゆえ、課税要件及び租税の賦課徴収の手続は、法律で明確に定めることが必要であるが、憲法自体は、その内容について特に定めることをせず、これを法律の定めるところにゆだねているのである。思うに、租税は、今日まで、国家の財政需要を充足するという本来の機能に加え、所得の再配分、資源の適正配分、景気の調整等・社会政策等の国政全般から総合的な政策判断を必要とするばかりでなく、課税要件等を定めるについて、極めて専門技術的な判断を必要とすることも明らかである。したがって、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、技術的な判断にゆだねるほかになく、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というべきである。そうであるとすれば、租税法の分野における所得の性質の違い等を理由とする取扱の区別は、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右目的の関連で著しく不合理であることが明らかでない限り、その合憲性を否定することができず、これを憲法 14 条 1 項の規定に違反するものということとはできないものと解するのが相当である。」としている。しかし、この意見は憲法 14 条 1 項の趣旨を否定し、憲法が租税平等主義を採用した事を失念している。

(2) 法 56 条の理解の誤りについて

控訴審は「法 56 条は、対価の支払いを受けた者が、『生計を一にする配偶者その他の親族』に該当する場合には必要経費算入を認めないこととして、そうでない場合と区別している。これは、前記のとおり、『要領のよい納税者』の行う租税回避的な行為を封ずる目的にとどまらず、同条がなければ必要経費と認めるべき対価についても、一律に必要経費に算入しないこととしたものである。」としていることから、親族関係にある場合には通常経費とされるべきものが事業等を営む者の所得から控除されず、その者に累進税率を課すことを目的とした規定とする。

このような解釈は国家が課税しようとするればどのような課税でも許されるという解釈を許す危険性を孕むものである。更に、控訴審判決は「法 56 条の立法目的は累進課税率を適用することにより、憲法 30 条・84 条が要請する税の公平な分担を実現するものと解されるから、正当なものと認められる。」とする。けれども、このような考え方は憲法 30 条・84 条自体も憲法 14 条・24 条の制約下にあることを忘れたものである。

そして、「法が採用した個人単位課税については、世帯を単位とした担税力を考慮することにもなお一定の合理性があることにかんがみ、『生計を一にする』者を対象として、配偶者控除及び扶養控除をはじめとする各種所得控除制度も設けており、個人単位を貫徹しているわけではない。そして、生計を一にする親族間で支払われた対価は、家計から逸失しておらず、生計を一にする親族内で留保されているとみることもできることからすれば、対価の支払いがないものとして累進税率によって所得税を課税すべき担税力を認めたことについて、直ちに合理性を否定することは出来ない。」とする。

しかし、「生計を一にする」という文言は同一でも一方は担税力を考慮して所得控除を行うという納税者に有利な結論を導いているのであり、「生計を一にする」ことで納税額が他の場合と比較して増加している本件の説明にこれを利用することができないということに気づいていない。

控訴審判決は続けて、「また、法 56 条は、適用対象を生計を一にする

親族間の対価に限定していることからすれば、親族間で家計の一環として所得税の負担を調整することが可能であるから、前記のように一律に必要な経費に算入せず、支払をした者に課税することをもって、上記立法目的との関連で著しく不合理であることが明らかであるとはいえない。」とする。このような可能性の指摘は、租税回避目的で所得税の負担を調整した事例に課税する根拠とはなっても、控訴審も認めているように実際には親族間で所得の調整を行っていない本件にこの規定が適用される根拠とならないことは言うまでもない。

控訴審が「租税法の定立については立法府の裁量的判断を尊重せざるを得ない」として、法 56 条の内容を検討することなく立法府の広範な裁量を認めている点は問題である。加えて、「法 56 条は極めて明確な規定であるから課税要件を明確に定めるべきという要請に反する点もない。」とする。ここに至っては、いかなる悪法でも明確であればその適用に問題は無いという判断を行っているのに等しい解釈である。

第 4 平成 16 年 11 月 2 日最高裁判所第三小法廷の妻弁護士事件判決の射程と妻税理士事件との関係について

現在、本件は上告中であり、最高裁判所第 3 小法廷に継続している。ところで、この最高裁判所第 3 小法廷で平成 16 年 11 月 2 日に妻弁護士事件についての判決が出され、上告人の上告が棄却されているので、この判決についてコメントすることとする。

1 法 56 条の立法目的等について

1) 最高裁判所の見解

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。

2) 最高裁判所の見解についてのコメント

① ここで、注意しなければならないのは、最高裁判所は法56条の立法目的について、「一定の関係にある者が対価を支払った場合にこれを経費として認めると、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」としている点である。税負担の不均衡が生じる場合として、例えば、AがBを雇用して給与の支払いを行っていたところAとBが婚姻したためAのBに対する支払が経費とならないような場合、Aは他の事業主が経費とすることが出来る支払を経費とすることが出来ないという不均衡を生じる場合を想定することも出来る。しかし、このような本来身分関係が生じなければ経費とできるものが、身分関係が生じたために経費とできないという不均衡が生じることは、本来容認できないことは明らかである。そうすると、最高裁のいう「税負担の不均衡が生じる場合」とは、一定の関係にある当事者の一方が他方に対して対価の支払いを行いこれを経費として算入することで、その者がこのような関係にない者との関係で有利に扱われる場合を想定し、このような事態を防止するための規定と理解していることになる。この立場は所得税法56条の立法目的がシャープ勧告と同様に課税単位として個人単位課税を採用しながら、例外として合算課税を採用する根拠として租税回避行為を防止するために規定されたことを認めたと評価できるのである。したがって、従前国等が主張していた法56条は夫婦間で所得をシェアとプールすることが出来るという担税力を考慮した規定であるということは認めていない。

② この目的論との関係で、課税行為における公平についての、次の見解が参考になる。「公平とは、もともとは、近代法の基本原則である平等原理の課税における表現であって、同一の状況にある者は同一に、異

なる状況にある者は異なって、課税上取り扱われるべきであることを意味する。いいかえれば、納税者相互の間に公平が維持されるべきことである。」（金子宏「税制の公正負担の原則—所得税を中心として—」）。この課税における公平についての見解によれば、弁護士であれば、税理士に対する支払は経費になることは特段の事由のない限り同一に扱わなければならないことになる。

次に、弁護士と税理士との間に夫婦関係がある場合に「異なる状況にある者」という評価を行うことが出来るかが問題となる。法 56 条の立法目的を租税回避を防止するという消極的・警察的目的であるとすると、夫婦関係があってもこの金員の支払と税理士による職務執行に対価関係が認められる以上、法 56 条の要件論との関係で弁護士がその支払をした者が妻であるということで、法 56 条適用の結果、経費とされないということになった場合に、一般の弁護士の経費と異なった扱いを受けたことになり、公平に反することになる。

換言すれば、仮に法 56 条の立法理由として担税力があげられているのであれば、課税対象を拡大するという積極的・政策的目的があるということ（もっともこのような解釈が許されるかは、個人課税を原則としたこととの関係で問題であるが）で、「異なる状況にある者」に対して適切な差異を設けることが出来るという垂直的公平の要素が働くことはあり得るところである。しかし、法 56 条がそのような目的をもっていない以上、夫婦関係を「異なる状況にある」ということはできない。

③ 法 56 条の立法目的を納税者間における税負担の不均衡をもたらすおそれを防止するというのであれば、その発動は現にこのおそれが実現化される場合になされるべきであるということが、課税行為の特質から導かれる。すなわち、租税の賦課は国民の財産権に対する重大な制約を意味するから、租税の負担が一部の者にも課せられ、また一部の者に対し軽減されるについては、そのための十分合理的な理由が存在するかどうかについて慎重な考慮が払われなければならない（清永敬次 税法と平等原則）といわれている。

2 法 56 条適用について

1) 最高裁判所の立場

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。

2) 妻弁護士事件の特殊性

妻弁護士事件の事実関係は、夫である弁護士が夫とは独立して弁護士業を営む妻に対して 3 年間にわたり妻の収入の約 4 分の 1 に相当する金 595 万円を毎年支払ったというものである。そして、この対価の支払と妻が行った業務内容については具体的な対価関係の説明がなされなかったという事情がある。

その支払が夫の事業との関係で対価性がなければそもそも経費として認定されない。妻弁護士事件は最高裁判所でこの対価性がないと判断されたと理解することも出来る。このような場合、本来であれば所得税法 37 条によってその経費性を否定すればよいことになるが、課税庁がその立証をしなければならないことになる。そこで、最高裁判所はこのような本来経費とならない場合の支払の経費性を否定するために法 56 条がその適用対象とした租税回避行為が存在したと認めて同条を適用したと理解することが出来るのである。

3) 妻弁護士事件と妻税理士事件との差異について

ところで、妻税理士事件は夫とは別に税理士業を営む妻に対して、税務申告、記帳業務等を依頼した対価の支払をしたものである。そして、先の東京高等裁判所判決において、平成 7 年から同 9 年までの報酬額がいずれも正当であることが認められているのである。したがって、夫の妻税理士に対する税理士報酬の支払いは夫の事業等の関係で対価性を有している点で、妻弁護士事件とは異なっている。

3 法 56 条の立法目的と手段との関係について

1) 最高裁判所の見解

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。

2) 最高裁判所の見解の問題点

① この見解は、立法目的が租税回避の防止という正当なものであっても、その目的達成のために要件を明確に規定した結果、もともと租税回避行為を行っていない者がその対象となることを想定していないと思われる。なぜならば、その規制手段が本来の目的を超えて租税回避行為を行っていない者をも対象としているのであれば、その手段は基本的には合理性を欠くというのが一般的な判断である。

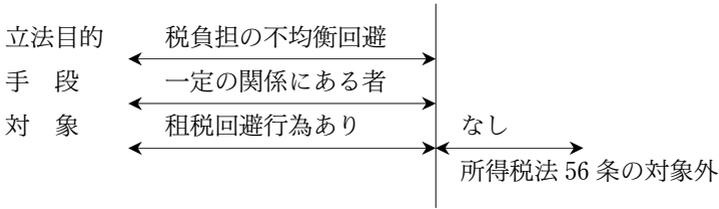
② ところで、最高裁判所は簡便な税務処理という憲法によって租税法に要求される租税法律主義及び租税平等主義の次順位で要請される理念を持ち出すのである。では、この簡便な税務処理という要請が本来対象とされていない者、すなわち租税回避行為を行っていない者に対して法 56 条が適用されることの正当化要素として機能し得るであろうか。この要請は、一般に家事費と事業費の区別が困難であるという場合には、一定の合理的な根拠を有するといえるであろう。しかしながら、妻税理士事件のように夫も妻税理士も青色申告をしており、もともと夫の妻税理士に対する支払は、妻税理士の事業のために用いられるのであり、事業費に家事費が混入するおそれはないのであり、その資料は各自が青色申告書類を税務署に提出していることから税務署でその認定を行うことが困難であるということはない。したがって、各自の申告で経費となるか否かを課税庁は容易に判断できるのであり、租税平等主義に次ぐ要請である簡便な税務処理ということを強調しても、法 56 条でその対象範囲を広範にしたことで生じた不平等な取扱を正当化することはできない。

③ では、次に支払を受けた者がその収入のために要した経費を居住者の経費とするという規定を設けたことでその対象が広範であることによって生じた不平等な結果を容認することができるであろうか。

この点については、この規定はそもそもその支払を受ける者が行う事業が居住者との関係で極めて強い従属性を有するような場合には、その費用全額を居住者の経費とするということを想定した規定であると解される。では、妻税理士事件にこの規定を適用して、その支払を受けた者の収入にしめる夫弁護士が支払った金額の割合によって、その支払を受けた者の経費を按分することで合理性が認められるであろうか。その回答は否である。けだし、居住者の経費となる割合はその支払いを受ける者の収入額の変動によって異なることになる。これは居住者の収益活動と全く関係のない第三者の行為如何によってその経費額が異なるということになる。例えば、その支払いを受ける者の努力によってその収入が倍額になれば、居住者が支払った額のその収入に対する割合が相対的に低下し、居住者の経費額も低下することになる。また、仮にその支払を受ける者が収入を上回る経費を支払った場合には、居住者の経費はそれだけ増加することになる。このように本来の事業と異なる要素によって、居住者の経費額が異なることはこのような支払を受ける者の収入に占める居住者の支払割合という居住者の事業と全く関係のない事情で経費化しようとしたことによって生じる不合理な結果であり、この規定が存在するからといって、法 56 条の適用範囲が広範にかつ明確に規定されたことから生じる不平等を正当化することは出来ないというべきである。

④ 以上のことから、法 56 条の適用によって経費性を否定できるのは、具体的な租税回避行為を防止するために必要な限度であり、その限度を超えた場合には、正当性を喪失するといわなければならない。このことは既に見たように租税法の権利侵害的要素からしても当然の帰結である。

立法目的を租税回避行為に限定した場合



4 法 57 条との関係について

1) 最高裁判所の見解

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、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。法 57 条の上記の趣旨及び内容に照らせば、法 57 条の定める場合に限って法 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。

2) 上記の見解の問題点

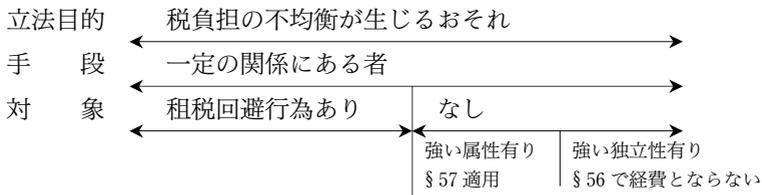
① 上記の見解は、法 56 条の適用によって生じた不合理な結果を解消するため、政令で居住者の事業に従事するという関係にある者についてのみ、必要経費としたことになるという結果を認めている。しかし、このような居住者の事業との関連性が極めて高度であり、本来法 56 条の適用対象となる租税回避行為が行われやすいと考えた類型について経費性

を認め、それ以外の居住者の事業と居住者と一定の関係にある者との事業の関連性が存在しない場合には、居住者の専従者となることができないことから、経費とすることが出来ないという不平等な結果が生じていることをどのように解するのであろうか。

② この点については少なくとも法 56 条の規定が広範な規定であることから、事業の従属性が極めて強い場合には法 57 条でその問題点を解消し、その他の場合にはその不当な結果を放置している以上、その不平等な結果は正当化されないというべきである。したがって、租税回避行為の存在しない妻税理士事件で法 56 条の結果を是正する法 57 条の適用がないことで生じた不平等な結果が解消されない限り、本件事案と専従者控除が認められる事案との差は憲法の要求する租税平等主義に反することは明らかである。

なお、法 57 条が適用される場合は、その対価は全額控除となる。本件事案では法 56 条の支払を受けた者の経費の一部を居住者の経費とすることしかできず、明らかな差が存在するのである。

立法目的を税不均衡が生じるおそれとした場合



5 法 56 条と憲法 14 条 1 項との関係について

1) 最高裁判所の見解

以上によれば、本件各処分は、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 日大法廷判決・民集 39 巻 2 号 247 頁)の趣旨に徴して明らかである。

2) 最高裁は大島判決を引用して所得税法 56 条が合憲であるとするので、大島判決の構造を検討する。

(1) 最高裁判所昭和 60 年 3 月 27 日大法廷判決のいわゆる大島判決は、次のような構造になっている。

1) 差の存在の確認

旧所得税法は、必要経費の控除につき、事業所得等については、実際に要した金額による実額控除を認めるのに対し、給与所得者については、これを認めず、代わりに同条所定額による概算控除を認めるものであって、この点において、事業所得者等と給与所得者とを区別するものということができる。

2) この差が憲法 14 条 1 項に違反するかの検討

① この差が直ちに憲法違反となるかという点については、「憲法 14 条 1 項は、国民に対して絶対的な平等を保障したのではなく、合理的理由のない差別をすることを禁止したものであって、国民各自の事実上の差異に相応して法的取扱を区別することは、その区別が合理性を有する限り、何ら憲法 14 条 1 項に反するものではない。」とする。

② その上で、「今日における租税は、国家の財政需要を充足するという本来の機能に加えて、所得の再配分、資源の適正配分、景気の調整等の諸機能をも有しており、国民の租税負担を定めるについて、財政・経済・社会政策等の国政全般からの総合的な政策判断を必要とするばかりでなく、課税要件等を定めるにつき極めて専門技術的な判断を必要とすることも明らかである。それゆえ、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、技術的な判断にゆだねるほかになく、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。

したがって、租税法の分野における所得の性質の違い等を理由とする取扱の区別は、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右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ができず、こ

れを憲法14条1項の規定に違反するものということとはできない。」としている。

大島判決の射程距離を検討する上で、この判決は、如何なる課税の場合でも、裁量の判断を尊重しなければならないとはしていない。すなわち、大島訴訟で問題となった所得の性質の違い等を理由とする取扱の区別について立法の裁量権を尊重すべきであるとしているのであり、妻税理士事件のように夫婦という身分関係があることで、合算課税された結果差が生じている場合には、その差の合理性について改めて検討しなければならない。

③ 大島判決は、租税立法の特色について上記のような認定をした後に、給与所得者が勤務に関連して経費を支出した場合について検討して次のように述べている。「給与所得者が勤務に関して費用の支出をする場合であっても、各自の性格その他の主観的事情を反映して、支出の形態や金額を異にするので、その支出と収入金額との関連性が間接的かつ不明確とならざるを得ず、必要経費と家事費又は家事関連費との明瞭な区別が困難であるのが一般である。」として、必要経費の認定の困難性を挙げている。そして、「給与所得者はその数が膨大であるため、各自の申告に基づき必要経費の額を個人的に認定して実額控除を行うこと、あるいは概算控除と選択的に実額控除を行うことは、技術的及び量的に相当の困難を招来し、ひいては租税徴収費用の増加を免れず、また不平等も生じかねない。」という弊害に言及の上で、給与所得者について概算控除を適用する必要性を述べている。そして、立法目的について、「概算控除の制度を設けた目的は、給与所得者と事業所得者等との租税負担均衡に配慮しつつ、右のような弊害を防止することにあり、租税負担を国民の間に公平に配分するとともに、租税の徴収を確実・的確かつ効率的に実現することは、租税法の基本原則であるから、右の目的は正当であるというべきである。」としている。ここで、注意しなければならないのは、旧所得税法は給与所得者と事業所得者との租税負担均衡と、給与所得者について実額控除することによって生じる弊害除去という目的をもってい

ると認定している。したがって、このような目的がなければ、すなわち、国が税金をとるという目的があるというだけでは目的自体の正当性を国は主張できないのである。

④ 目的と手段との相当性の判断については、「右目的との関連において、旧所得税法が具体的に採用する前記の給与所得控除の制度が合理性を有するかどうかは、ひつきょう、給与所得控除の額が、給与所得に係る必要経費の額との対比において、相当性を有するかどうかに係っているものということができる。ところで、給与所得者の職務上必要な諸設備、備品等に係る経費は、使用者が負担するのが通例であり、また、職務に関し必要な旅行や通勤の費用に充てるための金銭給付、職務の性格上欠くことの出来ない現物給付などはおおむね非課税所得として扱われていることを考慮すれば、給与取得者の自ら負担する必要経費の額が一般に同法所定の給与所得控除の額を明らかに上回っているものと認めることは困難であって、右給与所得者の額は、給与所得者に係る必要経費の額との対比において相当性を欠くことが明らかであるということではできないものというほかない。」としている。ここでは、大島判決は概算控除によって給与所得者と事業所得者との間に具体的な違いがあるか、差が生じているかということを相当性の判断要素として具体的差はないことで目的と手段との関係に相当性があるとしている。

⑤ したがって、妻税理士事件にあつては、既に検討したように、他の弁護士や専従者控除を受ける者との差が生じているのであるから、憲法14条1項の問題が生じており、この差は婚姻関係によって生じた不当な結果である。よって、このような結果を生じる法56条は租税法という特性をいかに強調しても目的と手段に相当性を欠いており憲法14条1項に反するといわなければならない。

6 適用違憲について

仮に、法56条が最高裁判所の判断のように、合憲であるとしても、妻税理士事件にこの規定を適用することで不平等な結果を生じていることは明らかであることから、適用違憲と判断すべきである。

けだし、夫の妻税理士に対する支払は、原告に租税回避の目的もなく、またその支払額も正当であり、結果としても不当な支払という認定をされる要素は全く存在していない。そればかりでなく夫は妻税理士が独立した税理士業を営んでいるため配偶者控除も専従者控除も受けられない状態でありながら、このような特定の関係にない弁護士の税理士に対する報酬の支払いが経費となるのに、特定の関係があることでその一部が経費とならないという不平等な結果が生じている。この結果を放置することは、租税法によって婚姻中立性を侵害したことになる。その差別を除去しなければ正義の要請は貫徹されないからである。

また、法 57 条が適用されないことによって差が生じており、この差を放置して法 56 条を適用することは違憲であるといわなければならない。

第 5 まとめに代えて

今回は、税務訴訟の経過とこれに対する各裁判所の判断を明らかにした。このことから、判決は当事者の主張に対して、裁判所が第三者として判断した結果であり、そのような判決を創り出すためには、当事者にチャレンジャー精神と、それを支える体制が必要であることを理解して頂ければ幸いである。私の場合には、現在上告中の第一次税金訴訟では弁護士の仲間の協力を得て、また、同種の事件について取消訴訟及び質問調査権の要件不備を問題として提起している第二次税金訴訟では税理士の方との勉強会を通じて知識を得させて頂いている。

今後、あらためて訴訟記録等を添付して法 56 条についての集大成を行いたいと考えている。また、税理士の方々との共同の在り方についても現在訴訟代理人として担当している退職金に関する更正決定取消訴訟等を素材として研究を深めたいと考えている。

最後に、今回投稿の機会を与えてくださった貴大学の法学研究科学科長である鈴木敬夫教授に感謝の意を表しつつ筆を置くこととする。

文献として

いずれも拙稿であるが

弁護始末記第 30 卷 「妻、ゆえに」

専修総合科学研究第 11 号

例外規定の定め方 — 所得税法 56 条を素材として —

専修大学会計人会 税務訴訟の当事者になって

専修大学法学論集 所得税法 56 条を合憲とした控訴審判決について

(2004 年 9 月 25 日、札幌学院大学大学院にて)