

平成16年(行ウ)第313号

原告 宮岡孝之

被告 足立税務署長

平成16年12月8日

準備書面

東京地方裁判所 民事第38部合議B係 御中

原告 宮岡孝之

平成16年11月2日最高裁判所第三小法廷判決と本件との関係について

平成16年11月02日 最高裁判所第三小法廷判決は平成16年(行ツ)第23号 所得税更正処分取消等請求事件判決で、それぞれが独立した事業を営んでいる夫である弁護士が妻である弁護士に対して支払った費用(以下、「妻弁護士事件」という)について所得税法56条を適用して、その経費性を否定し、上告を棄却している。

この判決は、それぞれが独立して事業を行っているという点で、本件事案と共通する事実関係を含んでいるので、この最高裁判所の判決理由について検討する。

1 所得税法56条の立法目的等について

1) 最高裁判所の見解

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。

2) 最高裁判所の見解についてのコメント

ここで、注意しなければならないのは、最高裁判所は所得税法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そ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に規定された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、従前被告らが主張していた夫婦関係には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ない。

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をいうのである。」(金子宏「税制の公正負担の原則 所得税
を中心として一」)。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。

ここ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。先に述べたように所得税法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、
所得税法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、所得税法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、仮に所得税法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、所得税法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。

また、所得税法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
部の者にのみ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 事案についての所得税法56条適用の有無について

1)最高裁判所の立場

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。

2)妻弁護士事件の特殊性

妻弁護士事件の事実関係については、既に平成16年11月1日原告準備書面で主張したとおりであるが、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ぬことになる。そこで、最高裁判所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所得税法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)本件事案との差異について

ところで、本件事例は原告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、原告が先に提訴した事案に対する東京高等裁判所判決は、原告の妻に対する平成7年から同9年までの報酬額が正当であることを認めているのである。したがって、原告の妻に対する税理士報酬の支払いは原告の事業等の関係で対価性を有している点で、弁護士事件とは異なっていることを明確に意識しなければならない。

3 所得税法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

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。

2)最高裁判所の見解の問題点

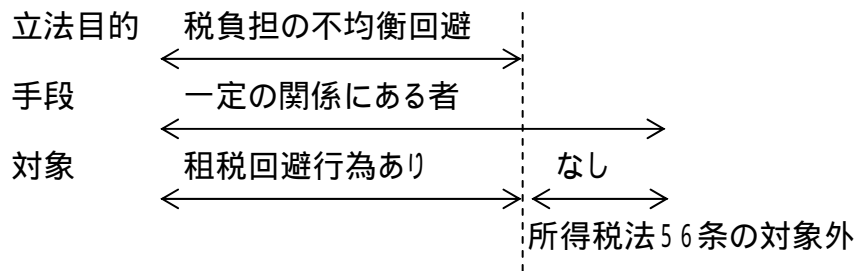
この見解は、立法目的が租税回避の防止という正当なものであっても、その目的達成のために要件を明確に規定した結果、もともと租税回避行為を行っていない者がその対象となることを想定していないと思われる。なぜならば、その規制手段が本来の目的を超えて租税回避行為を行っていない者をも対象としているのであれば、その手段は基本的には合理性を欠くというのが一般的な判断である。

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対して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所得税法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、本件事案のように原告も訴外友子も青色申告をしており、もともと原告の訴外友子に対する支払は、訴外友子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る。したがって、各自の申告で経費となるか否かを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、所得税法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。

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、この規定を適用して本件のようにその支払を受けた者の収入に占める支払を受けた額の割合によって、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、所得税法56条の適用範囲が広範にかつ明確に規定され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。

以上のことから、租税回避行為を対象と規定の適用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帰結である。

立法目的を租税回避行為に限定した場合



4 所得税法57条との関係について

1) 最高裁判所の見解

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。

2) 上記の見解の問題点

上記の見解は、所得税法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、本来所得税法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

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えることができる。

2) この差が憲法14条1項に違反するかの検討

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。

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、裁量的判断を尊重しなければならないとはしていないことに注目しなければならない。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お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、本件事案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。

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、租税の徴収を确实・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いうことを認定していることである。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ということである。

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、ひっきょう、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と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のである。

したがって、本件事例にあっては、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、この差は夫婦という関係によって生じた不当な結果である。したがって、このような結果を生じる所得税法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、所得税法56条が最高裁判所の判断のように、合憲であるとしても、本件事例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、原告の訴外友子に対する支払は、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。そればかりでなく原告は訴外友子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に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、所得税法57条が本件事案に適用されないことによって差が生じているのであり、この差を放置して所得税法56条を本件事案に適用することは違憲であるといわなければならない。

以上