

〈論文〉

## 所得税法 56 条が家族間パートナーシップに及ぼす影響

宮 崎 裕 士

キーワード：所得税法 56 条、家族間パートナーシップ契約、「生計を一にする」、  
「実質所得者課税の原則」、「arm's length rule」

### はじめに

所得税法 56 条とは、事業主と「生計を一にする」親族が事業から対価の支払いを受ける場合に、その対価を原則としてその事業主の事業所得の金額の計算上必要経費に算入しないとする必要経費の別段の定めである。つまり、例外となる専従者控除や専従者給与の場合を除き、家族世帯で行う事業については、事業主は家族への給料を必要経費にできず、また、労働を提供した家族は給与所得を得られないことになる。

しかし、事業を家族世帯で行うのであれば、そこで発生する所得を単純に世帯構成員数で割る、もしくは、構成員の労働の提供度合いにより按分する方法が妥当であり、課税の公平の観点からも平等な考え方である。なお、後者の考え方は、ファミリーパートナーシップ (family partnership) としてアメリカで実際に採用されている<sup>1</sup>。しかしながら、その世帯において世帯構成員というのは必ずしも明らかなものではないため、世帯構成員を定義づける「生計を一にする」規定の解釈のしかた如何により、今度は世帯間に不公平が発生してしまうことになる。

したがって、「生計を一にする」規定の厳格な適用を求められるのは当然であるが、少なくとも同一世帯内での所得合算は、生計までを考慮するのであれば平等であり、また公平をも充たすことになる。そういう意味で所得税法 56 条が採用されたのであれば、「要領のよい納

---

1 アメリカ内国歳入法典 (IRC) § 704 (e) “family partnership”. この条項は、節税スキームであるパートナーシップの中でも、配偶者、尊属、直系卑属およびこれらの者を受益者とする信託により持分を所有されているパートナーシップを家族パートナーシップと定義づけるものである。なお、パートナーシップ間の出資の方法は、人的役務の提供、あるいは現物資本の提供として区分する。この場合、役務の提供度合い、現物出資の額等の合理的な金額を用いて、出資割合を判定し、利益もしくは損失を配分する。また、出資の形態だけでなく、事業の態様等を考慮に入れることで、形式的なパートナーシップの形成を防止し、世帯員への所得分散による租税回避を防いでいる (伊藤公哉『アメリカ連邦税法第 5 版』(中央経済社、2013) 444-446 頁)。

税者」の所得分割による租税回避を防ぐためという、あたかも「家族世帯が租税回避スキームの一部」である<sup>2</sup>かのような考えには至らないのではなからうか。

実際、シャープ勧告には、「…しかし、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、配偶者また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、かれらは妻子を同族の事業に雇傭して、これに賃銀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<sup>3</sup>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<sup>4</sup>。同様に、納税者の経営する事業に雇傭されている配偶者およ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(下線筆者)。」<sup>5</sup>として、一見「要領のよい納税者」が自己の家族に所得を分割して税負担の軽減を計ることが当然であるかのような記述がある。

しかしながら、シャープ勧告自体は、当時の納税者や課税庁の税負担の認識等を綿密に調査した結果を取り入れてまとめられているものである<sup>6</sup>ことを考えると、「家族世帯が租税回避スキームの一部」、すなわち「要領のよい納税者」によって、家族間で常態に行われる所得分割というものを必ずしも念頭においたものではなく、家族間における所得移転の不透明さを考慮して、事実を適正に反映しない形での恣意的な所得分割を防ぐものであったと考えるほうが自然である。このことは、個人単位課税が稼得者単位課税であることに忠実であろうとするものであり、そうであればこそ、実際の稼得者以外の者に所得を付け替える行為が問題になり得るのである。

一般的に「家族」は、生計の資を共にすると考えられている。この考えは「家」制度や「生計を一にする」規定と整合するものである。この場合において、家族構成員のそれぞれの稼得の種類や大小に違いこそあれ、持ち寄ったそれぞれの稼得がいったん生計の資の原資となれば、「家」の維持や発展のために消費されることになる。このことは「家」が現在の「核

2 酒井教授は論文の中で、「所得金額の計算上、居住者の事業に従事する親族を一種の導管とみて、いわゆるパスルー課税を行っているに等しいのではないと思われる。」と述べている(酒井克彦「導管理論と所得税法(上)―同一生計内親族間における対価の支払に係る必要経費性―」『税務事例』37巻12号、9頁)。

3 扶養親族の資産所得合算については、所得税法56条と同様に、資産所得合算制度として法制化されたが、昭和63年に廃止された。

4 個人単位課税という原則の中に世帯単位としての例外規定を置くことについて、シャープ勧告では、「個人の尊厳」等の憲法適合性を念頭に入れず、「家族」という特殊な個人間の共同体を念頭に入れたものであるため、「大して犠牲にするものとはいえない」としたと解することができよう。

5 シャープ使節団『シャープ使節団日本税制報告書』(日本税理士会連合会出版局、1979)、53-54頁。なお、原文には脚注はないが、括弧書内は脚注下線部を含めてすべて同文献からの引用である。

6 神川和久「シャープ勧告の再考」『税大ジャーナル』9号、94頁。

家族」に変遷しても変わることはなかった。ということはつまり、これは本来の「家」の持つ役割としてのものであったといえよう。

また、「家」の居住者たる納税者が、個人で事業を営み家族がそれに従事している場合、所得税法 12 条<sup>7</sup>に規定される実質所得者課税の原則により、家族の構成員の誰かを生計主宰者とみなす必要があるとされる。この規定は、誰を基準に「生計を一にする」のかを判定するものであり、事業内容や家族従業員それぞれの事業からの独立性を判定するものではない。これらのことからわかることは、「家族」は「生計を一にする」ものであり、「生計を一にする」家族で営む事業は、その事業内容に関係なく、その「家族」の生計主宰者を基盤とした支配従属関係により家族従業員が従事することが予定されているということである。

つまり、「家族」を構成する家族構成員の生計の資を得る手段は、生計主宰者からの支配従属関係にある限り、事業からの独立性の判断基準は無いとされるのである。このことは、「家族」を基準とすることに基因する支配従属関係の埋没、もしくは混同により、事業からの独立性が必要とされてこなかった理由につながると考えられる。これらを検討するにあたり、その論拠として、所得税法 56 条の規定である、「生計を一にする」規定および「事業に従事することその他の事由」規定を用いることによって、「家族」の生計、あるいは事業主宰者からの独立性の判断基準とすることができるのではないかと考えられるが、その検討は既に先行研究<sup>8</sup>においてなされ、それを踏まえた拙稿<sup>9</sup>において、所得税法 56 条は、「arm's length rule」による経営的支配従属関係と、「生計を一にする」家計的支配従属関係はそれぞれ居住者からの支配従属関係によって別個に判定されるものであるから、それらの両方が充たされた場合のみ同条の適用範囲となるという結論を得ている。

したがって、それらの先行研究を踏まえて、本論文では所得税法 56 条が、「生計を一にする」という文言で表わされる家計的支配従属関係<sup>10</sup>を強固にする役割を果たすものではないかと考え、税制によって家族間の結合がより強化されることがあるのか否かを検討する。

7 （実質所得者課税の原則）第 12 条

資産又は事業から生ずる収益の法律上帰属するとみられる者が単なる名義人であって、その収益を享受せず、その者以外の者がその収益を享受する場合には、その収益は、これを享受する者に帰属するものとして、この法律の規定を適用する。

8 田中 治「親族が事業から受ける対価」『税務事例研究』第 77 巻参照。

9 拙稿「所得税法 56 条の新解釈—2 要件独立説の見地から—」熊本学園大学会計専門職紀要第 2 号 111-131 頁参照。

10 家計における支配従属関係は、名古屋地裁平成 4 年 5 月 8 日判決（名古屋地裁平成 4 年 5 月 8 日判決（昭和 62 年（わ）第 560 号）LEX / DB 【文献番号】28045083）がいうように、居住者を代表する生計主宰者の支配が前提とされていたと考えられ、また、当判決およびその控訴審（名古屋高裁平成 5 年 10 月 25 日判決（平成 4 年（う）第 145 号）LEX / DB 【文献番号】28045082）、上告審（最高裁平成 9 年 4 月 23 日決定（平成 5 年（あ）第 994 号）LEX / DB 【文献番号】28045081）は一貫して、「家計は生計主宰者一人に支配されていることを前提」とする。

したがって、まずは所得税法56条の特徴であった稼得者個人単位課税の例外である点に焦点をあてて、夫婦別産制度における夫婦財産契約との整合性（所得税法56条は夫婦の稼得した所得を合算するが、民法では原則別産と定める）と、形式上「生計を一にする」規定を含む実質所得者課税の原則と、婚姻要素の違い（法律婚か事実婚か）に家族法はどのような関わりを持つのかを、家族法の見地から検証していく。

そして、夫婦別産制度を定める家族法と、家族法上の規定がないわが国の家族間パートナーシップにおいて、所得税法56条によりいかなる影響を受けることになるかについて、先行研究でも経営的支配従属関係の判定に用いた独立当事者間原則である「arm's length rule」を用いて検証を行うことにする。

## 1 個人単位課税が生計を一にする「家族」に及ぼす影響

### (1) 夫婦財産制度と所得課税

拙稿<sup>11</sup>でも既に触れているが、「家」制度を創設した旧家族法においても、夫婦財産制度は夫婦別産制として存在した<sup>12</sup>。これは、当時の課税単位である世帯単位を考えれば一見不適合に見えるのであるが、やはり、当時は戸主権がある「家」制度があったため、夫婦別産制が夫婦共有制かを問わず、有名無実となっていたと考えられる。

そして、戦後における現行家族法の夫婦財産制度と課税単位との関係については、新憲法の公布に伴う民法の改正により、夫婦にはそれぞれ、個人の尊厳と男女同権を与えられた。また、租税法ではシャープ勧告により、世帯単位課税から稼得者個人単位課税とされたため、夫婦という生計を一にする消費経済単位からみると、夫婦が結婚時にそれぞれの持ち寄った財産、または、結婚後にそれぞれが稼得した財産を、たとえ結婚中は共有であったとしても、婚姻の清算時<sup>13</sup>には、夫婦どちらかに帰属させることで、個人の尊厳と財産の帰属が一体となることになった。ただし、夫婦財産契約を用い、共有財産とする旨の契約登記をした場合、個人の尊厳と、個人の財産の帰属が相克してしまうことになる。

以上のように、夫婦別産制は、夫婦の財産所有関係は婚姻によって何らの影響も受けないものである<sup>14</sup>から、個人単位課税はやはり別産制と積極的に結びつくものであるといえよう。

11 拙稿「人的控除の機能－課税単位との係わりを中心として－」『熊本学園商学論集』第18巻第2号、101頁以下参照。

12 夫婦財産契約登記取扱手続（明治三十二年五月三十一日司法省令第15号）参照。

13 もっとも、婚姻の清算として相手方の死亡時というのは問題とならず、離婚時においてのみが問題となる。本稿では離婚時について言及しないこととする。

14 泉 久雄『家族法読本』（有斐閣、2005）50頁。

個人単位課税は、夫婦という家族の単位を無視し、それぞれ個々の人として課税されるものであるが、家族法と同様に扶養義務は斟酌される。さらに、個人単位課税では、事業所得のある夫婦だけが、雇用契約、あるいは組合契約の形態によって租税を節約できるという短所を有するのである<sup>15</sup>。

ここまでは、現行所得税法における個人単位主義の夫婦財産制度への影響を述べてきたが、これからは、夫婦財産契約との間での所得税法の解釈問題を採り上げる。

まず、所得の帰属であるが、婚姻中に配偶者の稼得した所得について誰が所得税の納税義務を負担するかということは、所得の人的帰属に関する一般理論だけで決定されず、課税単位の制度と深い関わりを有している。所論の主張者<sup>16</sup>は、両配偶者が夫婦財産契約で夫婦財産共有性を取り決めた場合、その契約が所得税法の採用している個人単位課税方式まで変更させる効果を持つか否かという問題を提起する。しかし、ここでの問題は、個人単位課税方式の下、所得税法の領域において夫婦財産契約による夫婦財産共有制等をどのように解釈することができるかにある。

この問題を例示すると、「夫婦の財産に対する課税の面で、夫婦財産契約を締結することによって、所得税法が課税単位を個人（夫または妻）としているのを、夫婦に変更させる効力まで生じさせるというのは無理」<sup>17</sup>と解し、それ以上に立ち入ろうとしない方が良いのか、稼得者個人単位課税の下で別の理論構成の余地があるのか否かが該当する。

この点について、各配偶者がいかなる所得を稼得するかについては、その者が単独で（又は両配偶者が共同で）第三者との関係において有している法律関係のみが意義を有しているだけではない。同じく、配偶者が相互に有している法律関係もまた、租税法上重要な所得の基礎となりうる。そのような根拠として、夫婦相互を拘束する合意などから明らかになる協力が考えられ、また特別な契約上の法律関係や夫婦財産法上の取り決めも考えられる<sup>18</sup>。

さらに、夫婦財産契約により一切の所得を夫婦の共有とする旨を定めた場合において、所得税法の適用がどのようになるのかという疑問が想起される。実際に締結され登記された夫婦財産契約の中にも、「婚姻中双方が得たる財産は各共有とする」とか、「婚姻中夫が新たに得た財産は夫婦の共有とする」とかの契約条項が見られる<sup>19</sup>。これらの契約は、外部との経済取引の主体までも変更させるわけではなく、夫婦に流入した後の財産の帰属を定めるもの

15 木村弘之亮「総論：平等原則と配偶者課税」、人見康子・木村弘之亮『家族と税制』（弘文堂、1998）17頁。

16 山田二郎「判例時報 1297 号」『判例評論』361 号、186 頁。

17 山田二郎、同上。

18 木村弘之亮、「夫婦財産法上の合意と人的帰属」『法学研究』第 64 巻第 12 号、82 頁。

19 佐藤良雄「資料・夫婦財産契約とその登記」『成城法学』第 8 号、117、202、204 頁参照。



であるから、実質所得者課税の原則を適用するにあたっては、何らの影響もうけないという解釈もあろう<sup>20</sup>。

しかし、瞬時の帰属に着目して課税することには疑問がある。そこで、共有にする旨の夫婦財産契約の存在を配慮した解釈論としては、所得計算の上では夫婦の持分に応じて（持分の定めがない場合には各人等しいもの）と推定して按分した上、所得税法を適用するということになると思われる<sup>21</sup>。ただし、その場合にも、配偶者の一方の勤労に源泉を有する給与所得について、総額について算出された給与所得控除額を夫婦双方に二重に認めることは不合理である。また、給与所得控除額が給与所得の収入金額に応じて定まる仕組みであることに鑑みると、給与所得控除額を夫と妻の得た金額に応じて算出するということも合理的ではない（この方法によれば、給与所得控除の面でも有利となる）。同じことは、退職所得控除の方法についても妥当する<sup>22</sup>。

結局、給与所得控除や退職所得控除は、収入金額の総額から一括して控除し、しかる後にその残額を夫婦間で按分するという方法によらざるを得ないのではなかろうか。もっと一般的に言えば、総所得金額、退職所得金額、山林所得金額の算定までの過程においては、夫婦財産契約の影響をうけることはなく、各人について計算し、その後に合算して按分するということになるのである<sup>23</sup>。

また、事実婚と法律婚における所得税法上の取扱いの違いについて、木村教授は、「婚姻関係にない生活共同体は所得税規定と結びつく法律要件でない。憲法24条1項は婚姻関係にない生活共同体に及んでいない。（中略）。婚姻関係にない生活共同体のパートナーは共同財産制または夫婦財産制により生活する夫婦と法的に比較することはできない。婚姻関係にない生活共同体のパートナーが現実にも共同して経済生活を営んでいるかどうか、どの程度そうなのか、いかなる期間そうなのかは、相当の手段をもってしても検証されえない。婚姻関係にない生活共同体について述べたことは、同性愛者や事実婚にも当てはまる。」として、所得税法上、法律婚と事実婚は相容れないものとしている<sup>24</sup>。

この場合、所得税法56条が家計的支配従属関係の支配者である、生計主宰者を基準とした判定を行うに当たって、事実婚のような形式的な婚姻関係を前提としなければならないはずはない。なぜならば、いかに実質的夫婦関係にあるような内縁配偶者であっても、通説判例

20 夫婦財産契約の場合の所得税法の解釈の問題を指摘する文献として、金子 宏『租税法（第20版）』（有斐閣、2015）188-190頁がある。

21 碓井光明「家族法の展開と租税法」『横浜経営研究』第5巻第1号、86-87頁。

22 同上、87頁。

23 同上、87頁。

24 木村弘之亮、前掲注15、15頁。

はこれを配偶者控除の対象となる控除対象配偶者の前提としての「配偶者」概念から除外しているからである<sup>25</sup>。また、所得税法 56 条の適用についても、「生計を一にする」概念を同条項に持ち込んでいることからすれば、「生計を一にする」範囲とはならない形式的な婚姻関係を前提とした同条項の適用が考えられるからである。

「生計を一にする」文言を要件として含む規定は所得税法に多数存在する。そのほとんどが所得控除に関する規定であり、稼得した所得の消費場面において、担税力の減殺として作用する。また、このように考えると、所得税法は、「生計を一にする」という要件によって、同じ財布から得られる世帯を一つの担税力保有単位としてみる仕組みを構築しているともできよう<sup>26</sup>。また、たとえば所得税法 73 条の定める医療費控除にみるような、「自己と生計を一にする配偶者その他の親族」という規定からすれば、ここでも文理解釈上、事実上の配偶者は排除され、多くの所得控除について適用を受けることができないことになる。

このように考えると、事実婚夫婦の場合、収入面にのみ「生計を一にする」規定が適用されてしまうことの問題点が、納税者への不利益を考慮した場合、より深刻なものになる。しかしながら、生計主宰者を基準とした判定や所得税基本通達による形式に縛られなかったとしても、実質所得者課税の原則の適用において、収益の帰属の認定が事実上の夫となることは十分にあり得るのであるから、そのような疑問は不要であろう。それよりは、配偶者該当性や親族該当性の判定が借用概念論のみによって規律されていることに問題があるのであって、実質的な課税の実現は借用概念によって遮断されてしまっているということこそが重要であると考え<sup>27</sup>。

もっとも、事実婚の場合、所得税法 56 条の適用がなく、夫の所得計算上、妻の役務提供対価を当然に必要経費に算入することができることになるため、妻も当然に自己の収入とできる面もあるということは述べておく。

## （2）家事労働における「arm's length」と租税法との関係

家事労働とは、家計の支配従属的な相互扶助としての「内助の功」として扱われるもので

25 確井教授は、内縁関係の定義に着目して、「この点で最も問題となるのは内縁関係にあると言えるかどうかの認定であろう。民法の関係する紛争に関しては、いわば散発的に、裁判所が処理すればよいのであるが、租税法においては大量に処理しなければならないのであるから、単なる同棲生活などと内縁の共同生活を個別に判定することは、相当な事務量の増大となるはずである。一般論としては、このような理由で、内縁関係にある者を配偶者と同じに扱っていないのであろう。」と述べている（確井光明、前掲注 21、91 頁）。

26 酒井克彦「所得税法上の所得控除規定に見られる生計同一要件－所得税法上の『生計を一にする』概念の意義－」『税務弘報』57 巻 6 号 160 頁以下参照。

27 酒井克彦「所得税法上の『配偶者の意義』（上）－内縁関係の保護理論・諸外国法制との付き合い方－」『税経通信』63 巻 4 号 65-68 頁参照。

ある。観念的には「そもそも家事労働は、家族の構成を問わず発生するものであり、それぞれ各家庭によって千差万別であるため、客観的な金額として評価されることはない」<sup>28</sup>とする解釈も見受けられる。

ここで、家事労働と租税法との関係を考慮した場合、たとえば家族構成員を夫婦とするときに、夫婦のどちらかが家事労働に従事するかは租税制度により決められるわけではなく、課税以前の要因により（夫婦間で）決定されるもの<sup>29</sup>とされる。さらに、中里教授は、「租税が存在しなくとも、人間が結婚し、家庭をつくるのであれば、租税制度は、租税以前の存在である家計（夫婦や家庭）のあり方に介入すべきではない。租税制度が、その適用対象である現実（例えば、夫が働き、妻が家事に従事するという傾向）を変更する役割を果たすべきか、あるいはそのような役割を果たすための手法として適しているかは疑問である（下線筆者）」と述べている。これはつまり、家計（夫婦や家庭）のあり方を租税制度（租税法）の枠組みの中に捉えることは困難であるという見解であろう。

また、その家計を考えた場合、基本的に「生計を一」にしていれば、誰彼を問わず稼得者の所得を一旦生計に組み入れた上で、家族が生計を維持する費用もしくは文化的な生活を営む費用として配分されと考えられる。ここでの稼得者とは、家庭に金銭収入をもたらす者と定義づけることができるが、その定義に従うと「内助の功」とされる家事労働担当者は家庭に実質的な金銭収入はもたらさない。

しかし、近年では女性の地位向上の観点から、マルクスらが唱えた労働価値説を用い、家事労働を外部委託したとみなして、もしくは保険金算定時には逸失利益の算定根拠として、他の清掃担当者や家政婦等の賃金を「相当な対価」とし、家事労働を金額計算しようとする機運が高まっている。

たとえば、損害賠償額算定時の判例として、最高裁昭和49年7月19日判決<sup>30</sup>では、「妻がその家事労働につき現実に対価の支払を受けないのは、妻の家事労働が夫婦の相互扶助義務の履行の一環としてなされ、また、家庭内においては家族の労働に対して対価の授受が行われないという特殊な事情によるものというべきであるから、対価が支払われないことを理由として妻の家事労働が財産上の利益を生じないということとはできない」としており、逸失利益を用いて財産的損害額を評価しているが、それは被害者救済の観点からの措置であり、当

28 谷口彩子ほか「配偶者控除の現状と課題」『熊本大学教育学部紀要』人文科学47号、70頁参照。

29 中里 実「家庭と租税制度（家族の変貌と家族法の課題－自立する個人と家族の連帯＜特集＞－家族法の遠景）」『ジュリスト』1059号、36頁。

30 最高裁昭和49年7月19日判決（昭和44年（オ）第594号）、LEX/DB【文献番号】27000426。



該判例を用いて家事労働が客観的貨幣価値を生むとするのは、家事労働が金銭的評価をされるべきものであるという前提としているにすぎないのではなかろうか<sup>31</sup>。さらに同時に、外部委託した場合の労働価値は「相当な対価」といえるのであろうかという疑問が想起されよう。

確かに家事労働を外部委託すれば、そこに貨幣の交換価値が生まれ、相応の報酬を支払うことが当然となる。しかし、社会的には、家事労働は、家庭内において家族の生計の維持のために行われる内部労働であり、そのため、租税法の観点からも伝統的に生計主宰者からの支配従属関係としての「内助の功」や、「相互扶助」として扱われるものであったといえよう。さらに、家事労働は自己の便益のためだけでなく、家族構成員全体の便益のために行うものであると考えることにより、家計の支配従属関係を考慮せずとも家事労働である限り「arm's length」の範囲内となるものであって、「相当な対価」とはなり得ないことになる。

それでもなお、仮に家事労働に対する報酬を支払うならば、家計の主宰者を雇用者とし、家事労働担当者を被用者とした労働契約を結んだ場合のみにおいて、契約により賃金が支払われることになるのであろう。この場合の報酬額は、当事者間での取決めにおいて行われるであろうから、「arm's length price」にはなり得ない。したがって家事労働に報酬を支払う場合においても、結局は所得税法 56 条の適用範囲となるのであろう。

またここで、「所得税法は民法所定のいわゆる別産主義に依拠し、民法 762 条 1 項により上告人の収入に対する妻の協力の度合いが半額程度の評価をなしうる場合であっても、事業所得が上告人名義で取得された本件においては、すべて上告人の所得とみなされ、夫婦の各自に二分して帰属するものではない等として上告人の請求を退けた原判決は正当であるとし、民法 762 条の規定は憲法 24 条等に違反するものではない」と判示した最高裁昭和 36 年判決<sup>32</sup>と関連して、「消費共同生活についての合意を『家族法上の組合関係』と構成し、そこに提供された財産、例えば生計費は、組合員である夫婦の共同所有（＝含有）となる。」<sup>33</sup>という見解が示されている。この見解はつまり、消費共同生活を営む関係を家族間の組合関係とした上で、家族構成員のそれぞれの稼得を家族の共同資産として扱うということを述べて

31 たとえば、大阪地裁昭和 43 年 3 月 12 日判決（昭和 41 年（ワ）第 4197 号）、（LEX / DB【文献番号】27421738）によれば、「家事に専従している主婦が、傷害により稼働能力を減少した場合には、家事に従事し得なくなった程度に応じて通常家政婦を雇傭し、若くは夫が本来妻の労働にも従事しなければならなくなり、このような夫の余分の労働力の消費は家政婦を雇傭することと同視することができるので、右家政婦代若しくは夫が余分に労働力を消費したための財産的損害は、夫婦の経済的損害と解し、家政婦相当額の賠償を認めるべき」だと述べ、逸失利益の損害として請求してきたものを、家政婦代相当額の損失と同視している（下線筆者）。

32 最高裁昭和 36 年 9 月 6 日判決（昭和 34 年（オ）第 1193 号）、LEX / DB【文献番号】21015240。

33 宮崎俊行「夫婦の協力をめぐる民法と税法」高梨公之教授還暦祝賀論文集『婚姻法の研究（上）』（有斐閣、1976）166 頁。

いる点で大変興味深いものである。

この見解からは、家族法上の組合関係である、いわばわが国における“family partnership”ともいふべき「家族間パートナーシップ」という共同体は、消費を考えた場合「生計を一にする」にしていることを要件としているのであるし、その構成員は「家族間パートナーシップ」を維持、発展させることによって、配当として何らかの対価を得ているという考えを導くことができよう。しかも、組合への出資は金銭であることを問われない<sup>34</sup>ので、家事労働専従者は、家事労働を出資として「家族間パートナーシップ」の構成員となっていると捉えられなくもないであろう。ただし、家族間の組合関係である「家族間パートナーシップ」が、社会通念上の「家族」と同一視できるかという疑問もある。この点については、さらに詳しく後述する。

次に、簡単に贈与税との関係についても確認しておくことにする。

現行所得税法における所得税法56条と同じ趣旨の規定である、旧所得税法11条の2第3項が、憲法27条（勤労の義務）、25条（生存権）および14条（平等権）に違反するとして争われた事件において、名古屋地裁昭和46年8月30日判決<sup>35</sup>は、「旧所得税法11条の2第3項は生計を一にする親族の賃金を否認する趣旨を規定するところ、これは課税政策上賃金を必要経費として控除の対象とすることを否認するに止まり、同親族は扶養控除ないし事業専従者控除の取り扱いを受けるものであり原告の言うが如く右の否認をもって大家族主義の下に家族従属労働を強いるものとは言い難く、生計を一にする親族が事業主たる親族より勤労の対価を受けることを拒否しているものでないことが明らかである。」として、原告の請求を退けている。このように、同条は、一方親族の労務提供に対する他方親族からの対価の支払について、その勤労の対価としての性質を否定するものではない。したがって、同条から派生した所得税法56条においても、一方親族が事業主たる親族から労務の対価を得ているとしても、かかる労務の対価性を否定することなく、単に課税上追求しないという措置を採用しているともいい得るのではなかろうか。

このことはどのような意味を有するのであろうか。夫の収入が夫から妻へ移転しても、原則としてその移転については課税を行わないことになる。また、夫が妻に対して払う対価は、労務の対価であるため、原則として贈与課税の対象とはならないと考えられる。したがって、本来的には夫から妻への労務提供に係る所得に（事業所得、雑所得、給与所得）課税を行うべきところであるが、その家族内の役務対価や付加価値に対する評価の困難性を前提として、

34 我妻 栄『債権各論中巻二』（岩波書店、1968）772頁参照。

35 名古屋地裁昭和46年8月30日判決（昭和42年（行ウ）第36号）、LEX / DB【文献番号】21036810。

これに対する課税を行うことを予定していないという理解が導かれる<sup>36</sup>。

家族法の分野は、財産法の分野に比べて法律自体の拘束が強く、租税法も比較的容易に適用し得るはずであるが、しかし、審判や裁判によらないで、当事者間の話し合いで解決された事案については、租税法の上で交付された金品の性質を決定しなければならないことも多い（財産分与と慰謝料の額が区分されていない場合が典型である）。適用に当たる行政庁は困難な認定に直面せざるをえないことになる<sup>37</sup>。したがって、最小徴税費の原則を充たすという観点からは、租税法を法律婚のみに限定して適用することは、徴税行政上有用な取扱いとなるといえよう。この点を考慮した場合、やはり将来においても租税法は、法律婚においてのみ作用するとみて良いであろう。

したがって、租税法の制度としては、必ずしも民法に合致させる必要性のないことはいうまでもない<sup>38</sup>。そのことから、消費世帯のみを勘案した税制を構築することは可能であるが、拙稿<sup>39</sup>でもすでに検討したように、課税単位との整合性が課題となるのである。

## 2 家族間パートナーシップと所得税法 56 条

### （1）家族とパートナーシップとの整合性

民法上の家族ではないが、家族を擬製するための家族間でのパートナーシップ契約と、先述した「家族法上の組合関係」と同義である「家族間パートナーシップ」とはどのようにして結びつくのであろうか。ここで、まず、家族間でのパートナーシップと民法上の組合の定義の確認をしていきたい。

最初に、家族間でのパートナーシップであるが、これは主に家族法の観点からの定義であり、特に夫婦間のパートナーシップとして考えられるものである。この夫婦間のパートナーシップにおいては、「近時、婚姻中の所得が夫婦の共有になるのは、妻の内助の功を評価するというのではなく、夫婦がパートナーとして共同で担っている婚姻共同生活に充当させるべ

36 酒井克彦「導管理論と所得税法（下）－同一生計内親族間における対価の支払に係る必要経費性－」『税務事例』38 巻 1 号、6 頁。

37 碓井光明、前掲注 21、92 頁。

38 我妻教授は、「民法は別産制の原則をとっているとしても、それは主として私法上の取引関係を顧慮してのことである。実質的には、かえって共有のもの、いわゆる潜在的には共有であるという思想に立っている。だから税の立場は、民法の形式上の立場に拘束される必要はない。税制度の中には、いわゆる実質課税主義という理論が存在している。」（我妻 栄「夫婦の財産関係（下）」『ジュリスト』499 号、99 頁）と述べている。

39 拙稿、前掲注 9、98-105 頁参照。

き特別の共同財産と考えるからである」<sup>40</sup>と示される一方で、「このように婚姻共同体や夫婦間の連帯を強調することは、個人をそれに埋没させられるおそれがある。」<sup>41</sup>という考えを基に、「今日の婚姻は、平等の権利、義務および協力を旨とする自発的な結合であり、共通の利益および利得のための組合（いわゆる婚姻パートナーシップ）であると考えられている。」<sup>42</sup>と示されているのを見る限り、契約で結ばれた夫婦相互が、家族に埋没されない個人と個人という関係で、共同で世帯を盛り立てるためのパートナーシップであるといえよう。

次に、民法上の組合の定義を確認しておく。

まず、民法上の組合契約は民法667条1項<sup>43</sup>によって、各当事者が出資をして共同の事業を営むことを約することによって、その効力を生じるとされ、また同条2項の明文により、労務が独立の出資の対象になりうるものとされている<sup>44</sup>。しかも、各組合員の出資は、必ずしも性質を同じくすることを要しないと解されている<sup>45</sup>。

さらに、民法668条1項<sup>46</sup>では、組合員の出資その他の組合財産は総組合員の共有とされるが、組合契約締結時に無条件に労務出資をする組合員に組合財産の共有権を与える場合や、労務提供の終了までは共有権を与えない場合など契約の仕方によって、組合財産の持分権がいつの時点で移転するかが変わってくることになる。

また、その法的性質については諾成・有償・双務契約に分類できるが、現在の民法学上の通説では契約というよりも合同行為であると解されており、契約法の規定のうち組合の団体法理と相容れない規定の適用は排除される。また、組合に関する規定のうち任意規定については、契約の内容が優先する。よって組合の組織構造は組合によって異なりうる。

そして、民法における組合の成立要件は、次の4点となる。

- ① 2人以上の当事者が存在すること。上限はない。
- ② 各当事者が出資の義務を負うこと。
- ③ 共同の事業を営むことを目的とすること。
- ④ 各当事者が組合の成立を約し、最小限、目的と共同事業を営むことに対して当事者の意思を合致させること。

40 青山道夫＝有地亨『新版注釈民法（21）』（法律文化社、1971）465頁。

41 遠藤みち「第8章：日本の裁判例にみる夫婦財産性と租税法」、人見康子・木村弘之亮『家族と税制』（弘文堂、1998）203頁。

42 島津一郎＝久貴忠彦編『新・判例コンメンタール民法（11）親族（2）』、72頁。

43 （組合契約）第667条1項

組合契約は、各当事者が出資をして共同の事業を営むことを約することによって、その効力を生ずる。

44 我妻 栄、前掲注34、772頁。

45 末川 博『契約法下（各論）』（岩波書店、1975）243頁。

46 （組合財産の共有）第668条1項

各組合員の出資その他の組合財産は、総組合員の共有に属する。

以上は、我妻教授の説明を基礎にしてまとめたものである<sup>47</sup>が、我妻教授はまた、最後に述べた目的と当事者全員の共同の事業として営むという2点の合意があるならば、「すべての当事者は出資をなすべきことになり、その内容・時期などは、解釈によって補充される。また、すべての当事者が利益の分配を受くべき事も推定される」<sup>48</sup>と述べられる。所得税法においても、この2点を要素とする組合契約が真実と認められるならば、組合形態による共同事業と認めてよいだろう<sup>49</sup>。

さて、これまでの検討を踏まえて、以下からは、夫婦間または家族間でのパートナーシップ契約と民法上の組合契約の整合性について検討する。

まず、夫婦間でのパートナーシップ契約を例に上記の民法の成立要件にそれぞれ当てはめていくと、①については、夫婦が家族の最低単位と考えられるため、これを充たし、②については、夫婦であれば婚姻時にお互いの財産を持ち寄る形態をとられるため、金銭や財産による出資は問題なく充たすであろう。労務出資も含むかについては後ほど別に検討する。③については、夫婦が世帯生活を共同で盛り立てることを目的とし、また、一般の組合契約においてもジョイントベンチャー<sup>50</sup>が存在するのであるから、生計を盛り立てるという同一目的において夫婦それぞれが他事業を営む場合でも、問題はないであろう。

最後に④についてであるが、これは契約関係であり、実際に法律上の家族であるかを問われない。例えば、その夫婦が法律婚か事実婚かを問わず、当然に夫婦共同で家庭生活を盛り立てるという目的をもって、もしくは黙示の行為として、当事者たる夫婦の意思は合致していると考えられるものであるから、夫婦間のパートナーシップ契約については、以上①～④をすべて充たすことになり、民法上の組合契約と整合性がとれることが証明できる。

さらに、以上の検討より、実質的に破綻している形式的法律婚の場合は③および④を充たさないことになるため、夫婦間パートナーシップ契約という形は採れないということがわかる。一方で、先にも述べたが、事実婚という内縁関係であっても、民法上の組合は婚姻要素による区別をしていないので、パートナーシップとなることには問題はない。

また、夫婦間パートナーシップ契約は、夫婦別産制とも整合する。特にわが国が採用していると思われる、夫婦のどちらか一方に所得が一瞬帰属した後に夫婦の共有となるような通

47 我妻 栄、前掲注 34、771 頁以下参照。

48 我妻 栄、前掲注 34、774 頁。

49 碓井光明「共同事業と所得税の課税～任意組合方式の検討～」『税理』25 卷 6 号、12 頁。

50 ここでのジョイントベンチャーは、パートナーシップの一種としてのものであり、ビジネスにおけるジョイントベンチャーとは、厳密には区分されるものである。澤田壽夫・柏木昇・森下哲朗『国際的な企業戦略とジョイントベンチャー』、13 頁参照。



過取得説<sup>51</sup>をとる場合、夫婦相互がお互いの稼得した金銭及び財産を持ち寄り、生活共同体を営んでいくとすれば、一瞬の所得を捉えることに対して異論がある通過取得説を採らずとも、より本来の意味での別産制に整合していくといえるであろう。

そして、基本的に夫婦別産制を採用しているのであれば、前記②で示したように、出資については労務でない共同出資といえるであろう。しかし、片方の配偶者、もしくは夫婦の両方が、持込み財産が無く労務出資のみの場合は、パートナーシップの要件としてはひとまず当てはまるのであるが、さらに、後に述べるような独立当事者間取引を意識する場合には、パートナーシップの要件からは外れることとなり、所得税法 56 条の射程範囲内となる。また、これは、「はじめに」で述べたアメリカ内国歳入法典における“family partnership”の規定と同様の取扱いでもある<sup>52</sup>。

ここまでは、夫婦間でのパートナーシップ契約について検討してきたが、夫婦間を家族間、つまり同居かつ生計を一にする親族間にまで広げるとどうなるであろうか。まず、子供であるが、責任能力がなく、監護の必要がある未成年者であればパートナーシップの要件に当てはまらないと思われる。また、実際問題として、子供自身で稼いだ自己の財産を出資することよりも、労務出資の方が圧倒的に多いと思われる。次に、同居かつ生計を一にする親族であるが、これも金銭または財産出資である場合には問題にならない。したがって子供の場合と同様に、労務出資である場合のみが検討すべき対象となるであろう。

ここまでで、生計を一にする家族間のパートナーシップ契約の中でも、労務出資者である場合のみが検討の対象となっているのは、労務出資の場合、出資者はパートナーの被用者である場合が多い、もしくは被用者とみなされるため、経営的な支配従属関係が問題となるからである。被用者である場合、支配従属関係にあるのは明らかであるため、パートナー同士が独立当事者とはいえなくなる。つまり、パートナー同士がお互いの経営的支配から独立した独立当事者間取引を行うためには、労務出資者を受け入れることはできないのである。したがって、双方従事という形態もパートナーシップとしては受け入れ難いものとなる<sup>53</sup>。

また、もう一方の支配従属関係である、生計を一にする場合の家計的支配従属関係は、出資の種類または金額によって支配関係や従属関係といった区別のない共同出資者というフラットな関係に置き換えられたといえるため、「生計を一にする」ことは、パートナーシップ

51 木村弘之亮、前掲注 18、88 頁。

52 伊藤、前掲注 1、446 頁。

53 酒井教授は、ほぼ同旨として、「所得税法 56 条は双方従事には使えるが、夫婦間パートナーシップ契約を前提とした所得分散が図られた場合には対処できないと思われる。」(酒井克彦「事業所得における実質所得者課税の原則の適用－生計主権者への所得の集中と所得税法 56 条－(下)」『税経通信』65 巻 10 号、59 頁。)と述べている。

の関係においては考慮しなくてよい。つまり、経営的な支配従属関係のみを考慮すればよく、そのため、出資の態様が労務出資のみか否かというだけで、独立当事者か否かを判定することができるのである。

以上より、家族間のパートナーシップ契約は、生計要件たる家計的支配従属関係のフラット化もそうであるが、特に夫婦間において、個人の尊厳と男女平等という憲法概念を充たし、さらに、夫婦別産制の下ではそのパートナーシップ契約が、夫婦財産契約を代替する機能をもつことになるというとても有意義な一面を持つといえよう。

## （2） 家族間パートナーシップ契約と所得税法 56 条

所得税法 56 条は、家計的支配従属関係および経営的支配従属関係の 2 つを充たして始めて適用されることはここまでで繰り返し確認してきた。この規定により、生計を一にする親族間においてはたとえ組合契約による共同事業がなされていても、所得税法 56 条の適用範囲となるか否かが問題となる。碓井教授は、「もし、所得税法 56 条の趣旨を例外的な世帯単位主義にあるとみるならば、共同事業の場合にも、支配的な組合員に集中させる趣旨であると読むことも考えられる。しかし、同条は、あくまでも、特定の居住者の『事業』にほかの親族が従事したこと等による対価の否認を規定しているのであるから、共同事業者（組合員）たる立場による出資について適用されることはないというべきである。」<sup>54</sup>と述べている。

ここで、家計的支配従属関係と、経営的支配従属関係との観点からは、前述したように、パートナーシップにおいては、家計的支配従属関係が、支配従属関係のフラット化により充足されないため、生計の資を共にするという消費生活上の共同関係<sup>55</sup>を用いることなく、事業要件のみの判定で所得税法 56 条の適用範囲を測ることになるであろう。家族間パートナーシップによる事業に従事しているか否かという判定の場合、独立当事者であるか、関連当事者であるかの判定と経営的支配従属関係であるか否かという判定は結びつくものであるから、労務出資のみの場合を関連当事者とし、それ以外の出資者を独立当事者とすることで、所得税法 56 条の適用範囲を限定することができる。つまり、関連当事者である場合のみに所得税

54 碓井光明、前掲注 49、14 頁。

55 田中教授は、「生計要件を主として居住者とその親族の共同関係において理解する場合は、居住者とその親族に消費生活上の共同関係があると判断されれば、およそ親族が居住者の事業から受け取る対価について、その対価が適正かどうか、その対価の授受が居住者の所得の恣意的な分散を意図したことによるものかどうか、などは問われることはない。要するに、決め手は、居住者と当該親族が上記の意味において『生計を一にする』か否かである」として、生計要件をその性格上①共同関係と②居住者への依存関係（支配従属関係）との 2 つの考え方に大別した上で、広義の生計要件として共同関係を捉えているようである（田中 治「親族が事業から受ける対価」『税務事例研究』77 号、32-34 頁参照）。

法56条は適用されることになるのであり、それ以外の出資者に対しては同条の適用範囲外となるのである<sup>56</sup>。

上記のような、独立当事者間取引を前提とした所得税法56条の取扱いは、パートナーシップに同条の適用を検討する場合に特に有意義であると思われる。例えば、パートナーシップの形態として、内部的には共同事業を営んでいるが(各組合員への経営への参画・組合管理・業務監視・利益分配等)、対外的な業務執行を専ら組合員中の特定の者の個人の名において処理することと定める場合や、ある特定の行為についてのみ業務執行者自身の名で行うことを委任している場合がある。これらの場合は、内部的には権利義務は組合に帰属し、対外的には行為者に帰属するとされる<sup>57</sup>。

ここで、碓井教授が「関係当事者間において共同事業として営まれている以上は租税面においては、その内部関係に即して課税することが原則となるものと考え。難解な条文とされている所得税法12条の一適用場面であるといってもよい。」<sup>58</sup>と述べられるように、所得税法12条の実質所得者課税の原則を用いることも考えられるが、同条は、先に述べたとおり、生計主宰者基準を前提とするため、生計の主宰者が明らかでないパートナーシップには、その適用は不可能に近く、事業の主宰者を個別的に明らかにするには行政コストの面で、費用対効果の折り合いをつけねばならなくなるであろう。

その点、「arm's length rule」である独立当事者間原則に着目すれば、上記の場合は独立当事者間の取引ではあり得ないため、一律に所得税法56条の適用範囲となる。不確定要素の多い所得税法12条を用いずに済むという点において、租税法律主義の観点からも優れているといえよう。

家族間パートナーシップ契約は、組合契約であり、かつ、その契約当事者間で独立当事者間の取引が行われているとされて、所得税法56条の適用を受けないということは、結局何を示すのだろうか。独立当事者間取引であれば、その構成員への所得分割は相当な対価として行われるものである。ここで、組合というその共同性に着目するのであれば、その共同性は、お互いの稼得を持ち寄って営まれる現代の家庭と同義だといえる。したがって、家庭内の不透明な所得分割を防ぐという目的をもっていた所得税法56条は、独立当事者間取引が行われている家族間パートナーシップにおいては、その意義を失うことになる。

56 この点について、碓井教授が、前掲注49の引用部分に続けて「ただし、出資とは別に、労務等を提供し、その対価を得ることもあり得るので、その場合には、同条が適用される。」(碓井光明、前掲注49、14頁。)とほぼ同旨を述べている。

57 我妻 栄、前掲注34、768頁以下参照。

58 碓井光明、前掲注49、13頁。

しかしながら、このことは家族間パートナーシップという新たな枠組みにおいて、その実態としては、家族という個人と個人の結びつきを契約の観点からのみ結びつけている事の証左であるともいえよう。なぜなら、所得税法 56 条が意義をなさない場合とはつまり、家計的にも経営的にも支配従属関係がない場合のみだからである。そのような契約によってのみ成り立つ関係は、未成年者を監護し扶養する義務や社会教育の役割をもつ通常の家族においてはあり得ないのではなかろうか。ただし、夫婦財産契約がある以上、夫婦間においてのみ実態として考えられなくもないであろうことは付け加えておく。

### 結びに代えて 一所得税法 56 条適用回避としての「家族間パートナーシップ契約」には意義があるのか一

所得税法 56 条の適用を回避するため、あるいは、事実婚における法律関係形成のために行われるとされる家族間パートナーシップ契約による家庭の形成は、実際の夫婦や家族を表しているかといわれればそうではない面も多いだろう。特に、その一形態である夫婦間パートナーシップ契約は、内縁関係者への特別の配慮という、いわば、わが国民法下における事実婚者への宥恕を、組合契約という形で、他の法律婚者と同等の「パートナーシップ」という枠組みで均一化させるだけのものであるといえる。したがって、租税法は今までどおり、そのパートナーシップ契約の有無を問わず、婚姻要素のみで判定するのであるから、夫婦間パートナーシップ契約が、事実婚と法律婚を平等に扱うものではないことは明らかであった。

しかし、家族間パートナーシップ契約は、所得税法 56 条の適用場面において、皮肉にもその解釈を鮮明にする効果をもつことになる。なぜならば、今までの伝統的な解釈論、つまり生計要件のみが充足されていれば所得税法 56 条の適用範囲とするものによれば、生計要件を当然に充たすはずの家族関係において、この「パートナーシップ」があるために、一律に適用できないことになるため、法的安定性、予測可能性、および徴税費最小の原則により用いられてきたとされる伝統的な生計要件充足説では、この新しい枠組みには全く効力を持たないことになる<sup>59</sup>。

しかしながら、生計要件だけでなく、事業要件まで含めた「arm's length rule」によれば、

59 酒井教授は、事業要件の「従事」を支配従属関係としない考え方を基にした上で、「ファミリー・パートナーシップを前提として、(中略)、所得分散が想定されるところではあるが、これについては、所得税法 56 条では対応できないのではないかとの一応の着地をみるのである。」と述べている（酒井克彦、前掲注 53、59 頁参照）。この見解は、事業要件を支配従属関係としないとしながらも、生計主宰者基準の判定という生計要件に含まれる家計的支配従属関係の中に、事業要件を埋没させている考え方の典型的な例といえよう。

たとえ「パートナーシップ」内であろうとも、独立当事者間ではありえない取引であれば、腕の届く範囲とされて、所得税法56条の適用範囲となる<sup>60</sup>。これは、やはり所得税法56条が、現行の解釈である伝統的な生計要件のみによる解釈論ではもはや家内事業の実態に適用できていないことの証左であり、なおかつ、立法論を用いずとも、「arm's length rule」を用いた、家計の支配従属関係と、経営的支配従属関係の2つの支配従属関係から所得税法56条を解釈すれば、現行の条文の規定のまま、文理解釈によってあらゆるケースに対処できることの表れでもあるといえよう。もちろん、この場合には生計主宰者基準での推定は意味を成さなくなるため、その適用範囲の判定に「推定」という不確定要素が持ち込まれる危険も無くなるという、付随的なメリットも生まれることになることは、特筆に値すると思われる。

このような家族と所得税法56条との関わりについては、やはり、所得税法56条が、消費の態様や担税力の大小が家族の構成によって様々に変化し、しかもその関係が表に出ないという不透明さに包まれた家族を、家族の構成要素たる個々人としてではなく、家族という「生計を一にする」コミュニティで一括りにして考えるものであるため、家族の構成要素の検討を必要としたといえよう。

一般的に法の格言にもあるとおり、「法は家庭に入らず」と考えられているため、所得税法56条は、その格言どおりに、家族間での不透明さをその家族の中で解決させる効果をもつものであって、この所得税法56条があるからこそ、家庭の中に、意識せずに行うもの以外の契約や法的なルールを持ち込まずに済んでいるのである。つまり、所得税法56条が、家族がおよそ通常の生活の中で予期しない契約や法律行為から家族を守っているといえるのである<sup>61</sup>。

家族間パートナーシップとは、その実、家族の構成要素たる個々人が、契約関係だけで結ばれている組合形態を意味するのであるが、およそ、社会的にそのような形態で「家族」が構成されることを前提としたことは無いのではなかろうか。社会において「家族」とは、G.P. マードックが示した普遍的な社会構造としての「核家族」が果たす諸機能<sup>62</sup>を考えずと

60 「パートナーシップ」、すなわち組合の共同出資者への配当という面を考慮すれば、確かに組合所得計算上の必要経費性を認めないとする所得税法56条の適用は妥当でないことになるが、その必要経費が「相当な対価」であるか否かというのは別の問題であり、その対価性は、「arm's length transaction」によって判断されることになる。したがって、生計要件だけでなく、事業要件まで含めた「arm's length rule」として「パートナーシップ」を捉えた場合には、生計要件がたとえ出資者という立場で均一化されていようとも、事業要件として「相当な対価」とされる部分につき、必要経費性が認められるということになる。逆説すれば、組合員への支払対価としての必要経費の算入ができないとの理由付けで、「パートナーシップ」への所得税法56条の適用を避けたのも、同条への適用判断が、伝統的な生計要件からのアプローチしかなされていなかった証左であろう。

61 この点、碓井教授は、「所得税法の論理としては、『生計を一にする』状態により、所得税の負担も親族間で調整されることが期待されるということになるであろう。(中略)。税制が、家族の結合をより強化する機能を有しているのである。」と述べている(碓井光明、前掲注21、84頁)。

62 George Peter Murdock 著・内藤莞爾訳『社会構造—核家族の社会人類学』(新泉社、2001)、34-38頁参照。



も、一般的に血縁やその他の何らかの縁で強固に結ばれた特別な共同体であって、そうであればこそ経済合理性から離れた不透明なコミュニティとされているのである。そのような社会一般の「家族観」から離れた「家族間パートナーシップ」は、果たして新しい「家族」の形として受け入れられるのであろうか。

確かに、「家族」という特別な共同体の中の構成要素たる「個人」と「個人」を対等な関係である「出資者」と「出資者」間の関係に擬制し、パートナーシップを形成することは、「個人の尊厳」を前提とする戦後民法において、法形式上は可能であるが、それが、社会通念上の「家族観」と一致しないことは誰の目にも明らかであろう。もし、「生計を一にする」ことを回避する目的で家族間パートナーシップが形成されるようなことがあれば、所得税法 56 条の解釈もそうであるが、「家族」は本来どのような社会的意義をもっていたかについて、再考の余地があるように思われる。

繰り返しになるが、「arm's length rule」を用いるのであれば、たとえ家計的支配従属件を充たしていても、その当事者間での取引が「arm's length price」であれば、経営的支配従属関係の問題として「arm's length transaction」となることで、独立当事者間取引原則を用いることで所得税法 56 条の適用範囲を測ることは容易となるため、「生計を一にする」ことを回避することのみを目的、換言すれば、租税回避目的で家族間パートナーシップとして家族各員がわざわざ契約で結ばなくてもよいという結論を見出すことができる。

つまり、所得税法 56 条は、家族間パートナーシップという租税回避スキームには対応できないのではなく、家計的支配従属関係と経営的支配従属関係という独立した 2 要件を採用している所得税法 56 条であれば、そもそも家族間パートナーシップ契約をその適用範囲の問題としていないといえるのである。したがって、所得税法 56 条の問題とされてきた「家族」は、実は租税法によって何らの影響を受けることはなかったものではないかとも考えられ、家族間パートナーシップ契約には少なくとも租税法上の意味はないといえる。

結局、「家族」は「生計を一にする」ものであり、「生計を一にする」家族で営む事業は、その事業内容に関係なく、その「家族」の家計的支配従属関係により家族従業員が従事することが予定されているために、その支配従属関係を問題とすること自体には意味がない。検討すべきは、その事業において関連当事者が独立当事者かという判定のみであることを改めて主張し、結びと代えたい。

＜ 参 考 文 献 ＞ （本文中引用を除く）

1. 有地 亨『新家族法の判決・審判案内』（弘文堂、1995年）
2. 植松守雄編『注解所得税法〔5訂版〕』（大蔵財務協会、2011年）
3. 内山智裕「日本型パートナーシップ経営の制度的課題とその実態」『農業経営研究』37巻1号。
4. 占部裕典『租税法の解釈と立法政策Ⅰ』（信山社、2002年）
5. 木下和夫・金子 宏『改訂版所得税の理論と課題』（税務経理協会、1999年）
6. 木村弘之亮「夫婦財産法上の合意と人的帰属」『法学研究』64巻12号 慶応義塾大学法学研究会（1991年）
7. ———「租税行政手続における権利義務関係一出发点としてのシャープ勧告」『租税法研究第28号』（有斐閣、2000年）
8. 佐藤英明『スタンダード所得税法〔補正版2〕』（弘文堂、2010年）
9. 島津一郎・久貴忠彦編『新・判例コンメンタール民法（11）親族（2）』（三省堂、1994年）

# A Family Partnership is Affected by Japanese Taxation of Family Unit.

Yuji Miyazaki

A study of In this paper that Japanese income tax law Article 56 may perform to strengthen a rule dependency of the family budget expressed by words “to make living one” in this article and examine it whether interfamily combination may be strengthened more by the taxation system.

If the business between the people concerned “is arm's-length price if I use” arm's-length rule “even if I satisfy a rule subordination matter of the family budget,” it becomes easy to measure coverage of Japanese income tax law Article 56 by using the business principle between the independence people concerned because it is as a problem of the rule dependency of running it with “arm's-length transaction”.

It conclude that a family each member does not need to be bound together as partnership between families in a tax avoidance purpose by contract expressly.