

みなし法人課税選択制度をめぐる諸問題

相 原 安 夫

(税務大学校  
租税理論研究室教授)

## 目次

|                    |    |
|--------------------|----|
| はじめに               | 四三 |
| 一 みなし法人課税選択制度の概要   | 四三 |
| 1 特色               | 四四 |
| 2 概要               | 四四 |
| (一) 適用対象者          | 四四 |
| (二) 適用期間           | 四四 |
| (三) 適用を受ける手続       | 四四 |
| (四) 事業主報酬の額        | 四五 |
| (五) 所得の区分          | 四五 |
| (六) 所得税額の計算        | 四五 |
| (七) その他参考事項        | 四六 |
| 二 みなし法人課税選択制度創設の経緯 | 四九 |
| 1 趣旨               | 四九 |
| 2 背景               | 四九 |

|                      |    |
|----------------------|----|
| (一) 専従者控除制度の揺籃期      | 五〇 |
| (二) 専従者控除制度の拡充期      | 五三 |
| (三) 事業主報酬制度への道       | 五五 |
| 三 みなし法人課税選択制度の利用状況   | 五八 |
| 四 みなし法人課税選択制度をめぐる諸問題 | 六〇 |
| 1 みなし法人課税選択制度の問題点    | 六〇 |
| (一) 複雑難解さについて        | 六一 |
| (二) 事業主報酬の額の変更の問題    | 六一 |
| (三) 過大報酬額の問題         | 六三 |
| (四) 留保金の問題           | 六六 |
| (五) 源泉徴収の問題          | 六八 |
| (六) 事業税の問題           | 六九 |
| (七) 再選択の禁止について       | 七〇 |
| 2 所得税法体系との関係         | 七一 |
| (一) 事業主報酬の概念         | 七一 |
| (二) 給与所得の概念との関係      | 七五 |
| (三) 担税力の評価の問題        | 七七 |

|                   |    |
|-------------------|----|
| (四) 配当所得の概念との関係   | 八〇 |
| 五 税負担の均衡への試み      | 八二 |
| 1 中小企業税法案         | 八二 |
| 2 法人税累進課税論        | 八三 |
| 3 みなし法人課税選択制度の再検討 | 八四 |
| 4 勤労所得軽減の考え方      | 八四 |
| おわりに              | 八七 |

## は　じ　め　に

所得税は、各種の人的控除と累進税率の組合せによって、個人の担税力に即応した負担を求めることができる、近代的、合理的な租税<sup>(注1)</sup>であり、所得の再分配に効果的に寄与しうるところから、税体系の中心的地位を占めるべきものとされて<sup>(注2)</sup>いる。それだけに、税負担の公平に関する要請も強い。

ところで、昭和四八年七月から所得税の青色申告者を対象に、五年六カ月間の租税特別措置として、みなし法人課税選択制度が発足したが、これは企業が個人形態によった場合と法人形態によった場合の税負担の差を縮小させる目的を含むと考えられる。しかしながら、所得税法体系から見ると、種々の問題を孕んでおり、特に、負担の質的公平（所得の性格による公平）の面において、新たな波紋を投げかけたものではなからうか。

本稿は、このみなし法人課税選択制度をめぐる諸問題を考察しつつ、併せて、所得税の存立基盤である負担の公平についても、若干の検討を試みようとするものである。

### 一　みなし法人課税選択制度の概要

みなし法人課税選択制度（以下「みなし法人制度」と呼ぶ）は、昭和四八年四月二〇日、租税特別措置法（以下「措置法」と呼ぶ）の一部改正（昭和四八年、法律第一六号）により誕生し、その適用期間は、昭和四八年七月一日から昭

和五三年二月三十一日までの、五年六カ月間とされている。その後、昭和四九年の税制改正により、法人税法が一部改正されたことに伴って、適用税率等が改正されたほか、手続規定が簡素合理化された。

以下、本稿の前提として、「みなし法人制度」の概要を簡単に紹介する。<sup>(注3)</sup>

## 1 特色

「みなし法人制度」は、個人経営の事業所得者又は不動産所得者が稼得する、事業所得又は不動産所得（以下「事業所得等」と呼ぶ）のうち、あらかじめ税務署長に届出た事業主報酬の額を給与所得の収入金額とみなし、残余（みなし法人所得）から、法人税及び法人住民税相当額を控除した額を配当所得の収入金額とみなすことにより、個人形態のままで、法人成した場合と類似した課税上の取扱いを受ける道を開いたものである。

## 2 概要<sup>(注4)</sup>

### (一) 適用対象者

事業所得等を生ずべき事業を営む居住者のうち、青色申告書の提出の承認を受けている者である。従って、青色申告者であれば、医師、弁護士、芸能人あるいは農業経営者であっても適用される。

ただし、一度、選択の取りやめ届を提出すると、再選択は許されない。

### (二) 適用期間

前述のごとく、昭和四八年七月一日から昭和五三年二月三十一日までの間である。年の中から施行された昭和四八年分及び開廃業の場合を除き、年の中で選択又は取りやめをすることはできない。

### (三) 適用を受ける手続

適用を受けるべき年の前年末日までに（新規開業の場合は開業の日から二カ月以内に）、事業主報酬の額等を記載した選択届出書を税務署長に提出する。一たん提出すれば、引き続き効力があり、連年提出する必要はない。

#### 四 事業主報酬の額

選択者は、前記(三)の選択届出書に記載した事業主報酬の額について、一定の日に毎月支払経理し、一般の給与と同様、源泉徴収を行うが、年末調整は不要である。事業主報酬の額を変更しようとするときは、その前年末日までに変更届出書を提出する。年途中で増減することはできない。

事業主報酬の額のうち、不相当に高額な部分は、過大報酬として、税額計算上特別な取扱いを受ける。

#### 五 所得の区分

(1) 事業所得等の金額は、なかったものとみなされる。

(2) 事業主報酬の額（過大報酬と認定された部分を含む）は、給与所得の収入金額とみなされる。

(3) 事業所得等の金額から、事業主報酬の額を控除した残額は、みなし法人所得額とされる。このみなし法人所得額から、法人税相当額及び法人住民税相当額を控除した残額は、事業主に対する利益の配当（配当所得の収入金<sup>(注5)</sup>額）とみなされる。

#### 六 所得税額の計算

「みなし法人制度」の選択者の所得税額は、次の(1)と(2)の合計額である。

(1) <sup>(注6)</sup>みなし法人所得額に二三・九パーセント（七〇〇万円を超える部分については三四・一パーセント）を乗じた額。

なお、過大報酬と認定された部分については、二八パーセント（みなし法人所得額と合算して七〇〇万円を超える部分については四〇パーセント）を乗じた額。

- (2) 前記(四)の(2)または(3)により給与所得の収入金額又は配当所得の収入金額とみなされた金額について、それらの所得金額を他の所得金額と合算し、総合課税の方法により算出した税額。

(四) その他参考事項

- (1) みなし法人所得の損失額

みなし法人所得額が赤字となった場合は、その損失額は他の所得との損益通算は認められないが、法人の損失額と同様に、前後の年のみなし法人所得額への繰戻し又は繰越しが認められる。

- (2) 青色申告控除<sup>(注7)</sup>の不適用

「みなし法人制度」の選択者には、青色申告控除の適用はない。

- (3) 選択による税負担の変動

「みなし法人制度」を選択した場合と選択しなかった場合との税負担を比較すると、選択した場合の税額の變動要素は、

- ① 事業所得等の金額のうち、事業主報酬の額が給与所得とみなされることにより、給与所得控除額が課税総所得金額の計算上減算（減額要素）、

- ② みなし法人所得額のうち、法人税及び法人住民税相当額が課税総所得金額の計算上減算（減額要素）、

- ③ みなし法人所得額のうち、配当所得とみなされる額について、配当控除の適用（減額要素）、

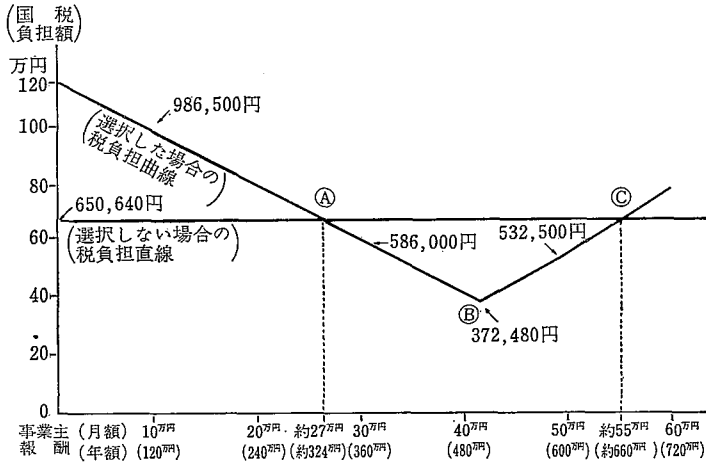
④ みなし法人所得額について、所得税の最低税率よりは高率の、みなし法人税相当所得税率の適用（増額要素）、

⑤ 青色申告控除（一〇万円）の不適用（増額要素）である。

右の結果、「みなし法人制度」を選択した場合において、事業所得等の金額と事業主報酬の額との差が小であるほど、前記①の減額要素が強く働いて税額は減少し、両者が一致した場合に最小となるが、これに対して、みなし法人所得額（黒字）が大となった場合は、前記④の増額要素が働いて税額は増加し、選択したことにより税負担が大となることがある。また、事業所得等の金額に対して事業主報酬の額が大である場合は、みなし法人所得額が赤字となるが、この赤字は、課税総所得金額の計算上通算されないから、この場合においても、その年分に関する限り、給与所得控除後の金額が、事業所得等の金額から一〇万円（青色申告控除、「みなし法人制度」選択者には適用されない）を控除した金額を上回る等により、税負担が大となることがある。

以上の関係を図示すれば、左図のとおりである。

＜事業所得 500 万円（青色申告控除前）の場合＞



(摘要)

1. 菊池衛「みなし法人課税の選択」（「税経通信」第30巻第3号、123頁）から引用した。
2. 事業所得の金額 500 万円のほかに所得がなく、扶養親族(子供 2 人)、妻は青色事業専従者、社会保険料 93,200 円として、昭和 49 年改正法の平年度分により計算されている。
3. 事業主報酬の額が④点から⑤点の範囲内であれば、選択したことにより税額が減少し、③点（事業主報酬の額が 500 万円）のとき、税額が最小となる。
4. ③点から左は、みなし法人所得額が黒字、右は赤字である。

## 二 「みなし法人課税選択制度」創設の経緯

「みなし法人制度」が創設された経緯は、政治力学的に見るとなかなか興味深いものがあるが、それは、本稿の主目的とするところではないので、趣旨並びに背景を概観するにとどめたい。

### 1 趣旨

「みなし法人制度」創設の趣旨は、「中小企業を取り巻く社会情勢の変化進展は、中小企業、特に個人企業の経営の合理化を強く要請するに至っている」が、「個人企業に事業主報酬の支払を認めることは、これにより法人組織の場合と同様に、『企業』と『家計』の経理区分を明確にすることを可能にするものであり、これを通じて企業経営の近代化、合理化を推進することに資するもの」と<sup>(注8)</sup>されている。

更に、これに加えて、「『みなし法人課税』という方式により、社会的経済的実態が法人と特に異なるところのない個人事業主に、個人形態のまま法人の場合とはば同様の課税を受ける道を開くという趣旨も含まれていると考えられる」と説明されている。<sup>(注9)</sup>

### 2 背景

「みなし法人制度」創設の背景は、さかのばればそのまま、家族労働報酬に対する戦後の所得税制の歩みと見ることもできる。

所得税法では、居住者と生計を一にする配偶者その他の親族が居住者の経営する事業から給与等の対価の支払を受け

ている場合であっても、事業所得等の金額の計算上必要経費とは認めず、その居住者の所得に含めて課税する建前となっているが、その特例として、昭和二十七年に、まず青色申告者を対象に専従者控除制度が設けられ、昭和三十六年には、これが白色申告者にも認められることとなり、現在に至っている（別表一参照）。

そこで、この歩みを便宜、(一) 昭和二十七年に専従者控除制度が創設されてから、それが青色申告の普及策として、青色申告者にのみ認められていた昭和三五年までを専従者控除制度の揺籃期、(二) それが昭和三十六年に白色申告者に対しても認められ、逐年、限度額が上昇し、青色申告者については、その限度額が撤廃された昭和四三年までを専従者控除制度の拡充期、(三) その後、青色事業特別経費準備金制度、青色申告控除制度を経て、いわゆる事業主報酬制度に至る現在までを事業主報酬制度への道とし、この三期に分けて、その推移、背景などを振り返って見よう。

#### (一) 専従者控除制度の揺籃期

ここでは、専従者控除制度が青色申告者のみに適用されていた、昭和二十七年から昭和三五年までの状況について、昭和三十一年の臨時税制調査会の答申（「最近の諸状況に即応すべき税制改正の方策に関する諮問に対する答申」、以下「三十一年答申」と呼ぶ）を中心に、概観しよう。

戦後、税制の絡んだ異常現象の一つに、個人事業経営者の法人組織への変更、いわゆる法人成現象があるが、その最も著しかったのがこの時期<sup>(注10)</sup>で、別表二のとおり、戦前約一〇万件であった法人数は、昭和二五年には約二四万件となり、以後毎年数万件の増加を見ている。この中には、戦時中の不自然な統合に対する反動、あるいは財閥解体の影響もあるが、同族法人の急増にも見られるとおり、法人成現象が主力をなしていることは疑いない。

この原因としては、ゆるやかな登記制度を背景として、個人形態と法人形態による企業の税負担の差異があげられ

ており、臨時税制調査会の「三一年答申」は、概要次のとおり分析している。<sup>(注1)</sup>

① 事業税による差異

法人企業になると、個人事業主の事業所得の一部が給与所得に転化するので、その部分は事業税の対象とならない。

② 給与所得控除による差異

前記給与所得に転化した主人および家族の所得について、給与所得控除を受けられる。

③ 分割課税による差異

法人企業になると、主人と家族の間に所得が分割されるので、個人所得に対する累進税率の適用上有利となる。

④ 比例税率と累進税率との差異

多額の収益をあげる企業の場合には、所得税の方が法人税より重い。

⑤ その他の差異

(略)

⑥ 経理上の操作の可能性

法人企業の場合は、役員報酬の額およびこれらの家族への配分をどうするかが、ある程度法人の自由意思にゆだねられているところに、法人形態企業の有利さがある。

それでは、これに対する立法上の処方せんは、どのように考えられていただろうか。同じく「三一年答申」では、まず同族会社に対する組合課税方式は、実務上あまりにも多くの難点があるとして退け、法人企業を個人企業的に課

税する案と、その逆に、個人企業を法人企業的に課税する案の、二つの方向を提示している。<sup>(注12)</sup>

まず、法人企業を個人企業的に課税する案は、

- ① 同族役員及び同族従業員の受ける給与は損金に算入しない
- ② 同右の給与には給与所得控除を認めない
- ③ 同族会社の事実上の経営者である個人の給与所得、配当所得と、家族の給与所得を所得課税上合算することと内容とするものであり、次に、個人企業を法人企業的に課税する案は、
- ④ 個人事業税の基礎控除を大幅に引上げる（又は一定範囲内の事業主給与及び家族従業員に対する給与を控除する）

- ⑤ 一定範囲の事業主給与を認め、その部分は給与所得として取扱う

- ⑥ 無制限に家族従業員に対する給与の支給を認める

ことを内容とするものである。

注目すべきことは、既にここで、事業主給与の考え方が述べられていることであるが、結局、いずれの案も難点が多いとして、「三一年答申」では、「同族会社が同族たる役員及び従業員に対して支給する給与について、損金算入承認の範囲を規制するための規定を設ける。」と答申するにとどまり、青色申告者の専従者控除額の限度額（当時八万円）は据置くこととした。<sup>(注13)</sup>

このほか「三一年答申」では、法人企業と個人企業の負担不均衡の問題とシャープ勧告の関係についても論及し、本来シャープ勧告では、法人税の基本的建前として、法人企業と個人企業の税負担が等しくなるようにすべきである

として、所要の調整措置をしていたにもかかわらず、シャープ勧告があまり重点を置かなかった分野、すなわち、わが国に特有な事業税および給与所得控除の面から、不均衡が生じた<sup>(注14)</sup>と述べている。

以上のように、まだ白色申告者に対して専従者控除制度が認められていないこの当時の考え方としては、専従者控除制度は青色申告制度最大の特典として、青色申告普及の手段とされており、これを法人・個人間の負担均衡の手段として拡充するときは、青・白申告者間の制度上のアンバランスが拡大することとなるところから、<sup>(注15)</sup>むしろ法人の側において、同族関係者に対する給与の損金算入額を規制し、個人との差が拡大しないように図ろうとしたものである。

しかしながら、もちろん、この程度の措置によって問題が解決されるものでなく、とうとうたる法人成現象がなお続いた。当時の個人企業にとって、その事業所得の相当部分が給与所得に転化する法人課税システムが、極めて魅力的であったことが推測される。

## (二) 専従者控除制度の拡充期

続いて、白色申告者に対する専従者控除制度が創設された昭和三六年から、青色申告者に対する専従者給与の金額制限が撤廃された昭和四三年までの時期を振り返ってみよう。

この第二期の幕を切って落したのは、いわゆる農業法人問題である。農業法人は、昭和三三年ごろから西日本の果物栽培農家を中心に設立され、昭和三三年八月には約六〇〇社に達したものであるが、農地法の制約及び実質所得者課税の原則により、その所得は農地の所有者である個人に帰属するものであると判定され、争いとなったものである。<sup>(注16)</sup>

これについて、昭和三五年一二月の税制調査会の答申（「当面実施すべき税制改正に関する答申」（税制調査会第一次答申））、以下「三五年第一次答申」と呼ぶ）では、

「わが国の農家は一般に記帳の慣習が乏しく、また、その仕事の性質上これに正確な継続記帳を求めることも実際問題として困難が多い。従って、農業所得者中、青色申告者は昭和三四年度ではわずか全体の一・五パーセントにすぎず、その青色申告制度の普及は遅々として進んでいない。のみならず、農地法上、法人形態による農業経営に制限があり、営業所得者のように簡単に法人成が認められない事情がある。」<sup>(注17)</sup>  
と現状を認識した上で、

「白色申告者については、一定の外形的な基準の下に事業専従者を認定し、その専従者について一定の控除を定額で行う方法を取ることが適当であらう。」<sup>(注18)</sup>

として、白色申告者に対する専従者控除制度の創設に踏み切った。

一方、

「白色申告者に対して何らかの形で家族労働報酬の控除を認めるとすれば、青色申告者についても、一步法人に近付け、専従者控除の限度額を引上げることが必要であらう。」<sup>(注19)</sup>

として、青色申告者に対する専従者控除の拡大に踏み出したのである。

また、このほか、事業所得者と給与所得者との間の税負担の差の拡大を防止するために、主婦の家事労働報酬を考慮する見地から、配偶者控除が創設された。<sup>(注20)</sup>

この結果、「三五年第一次答申」では、基礎控除九万円（据置き）、配偶者控除九万円（新設、前年の扶養控除に比

し二万円増額)、白色専従者控除七万円(新設)、青色専従者控除二五才未満九万円、二五才以上一二万円(一ないし四万円引上げ)の体系となり、ほかに給与所得控除について定額控除制度(一万円)が創設された。<sup>(注21)</sup>

以下、このパターンで次第に各控除額が引上げられ、<sup>(注22)</sup>昭和四三年には、ついに青色申告者に対する専従者控除限度額の撤廃(いわゆる完全給与制の実現)を見るに至るのである。

このように、第二期においては、専従者控除を拡充することによって、言い換えれば家族労働に対する所得税法上の評価を改めることによって、個人企業と法人企業との税負担の差を縮小しようとして来たのである。しかしながら、このため事業所得者と給与所得者との間のバランスの問題を考慮せざるを得なくなり、配偶者控除制度の新設拡充と、給与所得控除の拡大を図ることとして来たのであるが、このうち後者(給与所得控除の拡大)はまた法人企業の役員に有利に作用することとなり、専従者控除拡充による税負担調整効果は、ブーメランのように、再び振出しに返される結果をもたらしたのである。

### (三) 事業主報酬制度への道

既に見て来たように、法人企業と個人企業の税負担の差異の根源は、法人になると、個人事業所得の相当部分が給与所得に転化するところにある。この給与所得には、事業主自身の分と、家族労働報酬分が含まれているが、青色申告者に関する限り、後者の分については、昭和四三年にいわゆる完全給与制が実現されたことにより問題は解決された。いわば外濠が埋められた形で、ここにおいて、事業主報酬問題が正面に登場することになる。

もとより、この問題は今に始まったことではない。青色申告会では、例えば「個人企業における自家労賃の問題は、店(企業会計)と奥(家計)を区分させる青色申告制度が創設された時から生まれたものである。」<sup>(注23)</sup>として、古く

からの懸案であったことを主張している。

青色申告会が事業主報酬制度の実現を求める論拠は、おおむね次のようなものである。<sup>(注24)</sup>

- ① 事業所得には事業主の労働に基づく勤労性所得（事業主報酬）が含まれている。従って、事業所得は、企業所得と給与所得とに分離して計算し、しかる後に総合課税すべきである。
  - ② シヤウプ勧告では、勤労控除は農業所得及び中小企業所得にも適用されるべきものであるとしており、勤労性所得である事業主報酬部分に対して給与所得控除を認めるべきである。
  - ③ サラリーマン減税の趣旨から、給与所得控除の引上げを見ているが、これによって個人企業と法人企業の税負担のアンバランスは、更に拡大することになる。
  - ④ 法人企業に比して、個人企業では勤労性所得が事業税の課税標準に含まれ、負担が重くなっている。
  - ⑤ 事業主報酬の支払については、想定段階は過ぎ、昭和四十六年三月の大蔵省告示改正によって「月ぎめ事業主賃」の記帳が認められ、実際に支払を行なう者が生まれている。
- 一方、税制調査会においても、前述の臨時税制調査会の「三一年答申」で、既に「事業主給与」について検討するなど、早くから注目していたところであるが、その実現については一貫して消極的態度を取っていた。その主たる論拠はおおむね次のようなものである。
- ① 事業所得は、資産から生ずる所得部分と勤労から生ずる所得部分が、混然一体となったもので、これを分別する理論的基準を求めることはなほだ困難である（もし強いて区別するとすれば、勤労部分の評価は事業主の恣意に左右されるおそれがある）。<sup>(注25)</sup>

② 事業所得の勤労部分に給与所得控除を認めることは、勤務に伴う必要経費の概算控除及び他人に雇傭されて得る所得の担税力の弱さ等に着眼して設けられた給与所得控除の趣旨から見て適当でない。<sup>(注26)</sup> また、給与所得者とのバランスが再び問題となり、悪循環に陥る。<sup>(注27)</sup>

以上要するに、青色申告会は、法人企業とのバランスを重視し、税制調査会は、法人・個人間のバランスに注目しつつも、事業所得者と給与所得者との間のバランスをも無視し得ない立場を示したものといえよう。

このような状況を背景として、税制調査会の「昭和四六年度の税制改正に関する答申」では、「青色事業主特別経費準備金」制度が答申され、措置法により誕生した。これは、事業所得の五パーセント（最高一〇万円）を限度として準備金への繰入れを認め、個人事業主の老後保障、いわば退職金的なものをねらったものであるが、一定の条件に達して取崩す際、一時所得として取扱うこと、及び、金額に制限があることなどのため、あまり歓迎されず、一年だけで廃止され、昭和四七年度からは、「青色申告控除制度」（一〇万円）が措置法により誕生した。<sup>(注28)</sup>

更に、税制調査会の中に、小規模企業課税特別部会が設置（昭和四七年六月）され、事業主報酬制度について、「みなし法人」課税方式を中心とする小規模企業課税に関する改正試案（以下「試案」と呼ぶ）が検討された。試案の内容はおおむね次のとおりである。<sup>(注29)</sup>

① 青色事業所得者に「みなし法人」課税の選択を認め、選択を行なった者については、事業主報酬の支払を認める。

② 事業主報酬については、今後サラリーマンの給与所得控除の二分の一の控除を認める。

③ 法人の代表者については、将来サラリーマンの給与所得控除が引上げられ現在の倍額になるまで、現行給与所得

控除制度のまま据置く。

この試案について、税制調査会は、「昭和四八年度の税制改正に関する答申」（以下「四八年答申」と呼ぶ）において、次のとおり消極的態度を表明している。

「この試案は『みなし法人』という擬制を採ることによって、その実質的な地位の類似性に着目し、個人事業主を法人経営者（給与所得者）と同様に扱うことにより、従来、法人と個人という私法上の截然たる区分に立脚して長い期間にわたって維持されて来たサラリーマン、個人事業主、同族法人の三者間のバランスを、実質的には相当程度変えることとなるのである。このような実質的な税負担の変動が世間一般の常識から見ても妥当なものと考えられるかどうか、特に、サラリーマンと『みなし法人』課税方式を選択した事業主との間において均衡が正しく保たれることとなるかどうかといった点については、種々疑義があるので、当調査会としては、現段階においてこのような方法を所得税の基本税制の中に採り入れることは適当でないと認めた。<sup>(注3)</sup>」

結局、昭和四八年度の税制改正では、この試案のうち、②と③は切捨て、①のみが措置法により創設され、事業主報酬制度は、昭和四八年七月から五年六カ月の時限立法ながら、「みなし法人課税選択制度」として、曲がりなりにも日の目を見たわけである。

### 三 みなし法人課税選択制度の利用状況

「みなし法人制度」の三年目までの利用状況は、別表三のとおりである。第一年目の昭和四八年は七月から適用され

るため仮決算を必要としたこと等の事情もあって、利用率は青色申告者総数約二〇〇万人に対し、約一パーセントの二万人弱であったが、平年度化した昭和四九年はほぼ倍増し、昭和五〇年分の利用者は、約六万人（利用率約二・五パーセント）となっている。

具体的な業種別の利用状況は、把握されていないが、大まかな区分別に見ると、医師、自由業などの「その他事業」所得者の利用率が最も高く、農業所得者の利用率が最も低い（別表三参照）。二、三の税務署について、利用状況を調査したところ、別表四に見られるとおり、業績が比較的安定し、収支見込の立てやすい業種に利用者が多い。これは、あらかじめ届出た事業主報酬の額と比較して事業所得等の金額が予想以上に変動した場合、前述（四六〇四八頁）の如く、減税効果が十分期待し得ない（場合によっては増税となることもある）仕組みとなっているためと考えられる。

一方、いったん選択してから取りやめた者は、推算するところでは、利用者総数に対して一パーセント台である（別表三の摘要4参照）。これは、利用者が、選択する以上かなり慎重に検討した上で利用したからであろう。二、三の税務署で、取りやめた事情を調査したところ、<sup>（注32）</sup>「商況の変動が激しい」「明年以降の所得が分らない」「営業不振」等が目立ち、所得が見込みどおりでなかったことがうかがわれる。

また、青色申告者総数に対する利用率を、昭和五〇年分について国税局別に見ると、別表五のとおりであり、東京国税局管内の三・八パーセントが最も高く、以下、名古屋、高松と続き、大阪及び福岡国税局管内の〇・九パーセントが最も低い。

なお、利用者の届出た事業主報酬の額の状態を、昭和五〇年分について見ると、別表六のとおりであり、利用者一人あたりの平均は約二五〇万円となっている。このうち、「その他事業」所得者の平均が高額であるのは、比較的高額

所得者の利用者が多いためと思われる。

#### 四 みなし法人課税選択制度をめぐる諸問題

「みなし法人制度」については、その制定の過程において、いわゆる事業主報酬問題として、国会あるいは税制調査会の席上種々論議されて来たところであるが、ここでは、

- ① 「みなし法人制度」自体の問題点
  - ② 税体系、特に所得税法体系との関連（負担の公平の問題を含む）
- の二点に分けて考察を進めたい。

##### 1 みなし法人課税選択制度の問題点

「みなし法人制度」自体の問題点としては、これが発足して日がまだ浅いこと、あるいは利用者が比較的少ないこともあって、十分論議が尽されているとは言えない段階にあるが、主な批判ないし問題点としては、① 制度が複雑難解であること、② 事業主報酬の額を年の中で変更できないこと、③ 過大報酬額否認の問題があること、④ 留保の制度が設けられていないこと、⑤ 税理士等自由職業者の場合、所得税法第二〇四条と同法第一八三条により、「二重」に源泉徴収されること、⑥ 事業税には適用がないこと、⑦ いったん取りやめると再選択できないこと等があげられている。

なお、制度の創設当初（昭和四八年）には、事業主報酬の額（給与所得）について、年末調整が義務付けられていた

ため、確定申告と二重手間になるとして、簡素化を求める要望があったが、これについては、昭和四九年の改正（措置法施行令第一七条の八第八項）により年末調整は不要となり、問題は解決された。

## （一）複雑難解さについて

「みなし法人制度」に対しては、当初から難しくなじみにくいとする声が多く、<sup>（注33）</sup>利用率の低い一つの原因と考えられている。昭和四九年一月に国税庁が実施した「税を知る週間」においても、事業所得等に関する意見・要望六二一件のうち、「みなし法人課税の取扱いを簡単にしてほしい」とするものが九五件（二五パーセント）に達している。

もともと、いわゆる応能負担を原則とする所得税と、どちらかといえば応益負担的性格を帯びている法人税とのい

わば中間的存在<sup>（注35）</sup>として、種々の擬制の上に組立てられた制度である以上、規定や計算の複雑化を免れ得ないことは宿

命的であろう。こうしたことについては、既に昭和三七年の税制調査会の答申<sup>（注36）</sup>においても予見されており、日本とは

背景を異にするので直ちに比較はできないが、アメリカにおける立法例——個人又はパートナーシップ（組合）を対

象とする法人課税の選択制度、及びその逆の、小法人を対象とする個人所得税の選択制度——を見ても、何れも極め

て複雑であり、前者については、最高四五件が利用したにすぎず、<sup>（注37）</sup>創設一二年後に廃止されている。

制度のうち、どの部分が複雑難解であるかを特に示した意見には接していないが、恐らく、事業主報酬の額控除後のみなし法人所得の取扱いが中心であろう。ただし、この複雑難解とする受け止め方の中には、減税効果の予測が付け難いという意味合いもかなり含まれていると見られる（四六～四八頁参照）。

## （二）事業主報酬の額の変更の問題

東京青色申告会連合会が昭和四九年六月に、「みなし法人制度」を利用している者を対象に行なったアンケート

(以下「青色申告会アンケート」と呼ぶ<sup>(注38)</sup>)において、制度に対する改善要望意見が最も集中しているのが、この事業主報酬関係で、報酬額を年の中で変更できるようにして欲しいとするものが一五五件に達しており、このほか、年の中途における選択開始又は取りやめの要望まで含めると、改善要望意見三八一件中二七九件(七三パーセント)に達している。筆者が東京・名古屋地区の一部の税理士から聴取したアンケート(以下「税理士意見」と呼ぶ)においても、制度に不満を表明している者の全員が、この、途中で事業主報酬の額を増減できない点をあげている。

このように、事業主報酬の額に利用者の関心が集まっているのは、「みなし法人制度」を選択した場合に、事業所得等に対する事業主報酬の額の割合が、減税効果に大きく影響することにあると思われる。一般的には、両者が等しいときに減税効果は最大となり、両者の差が大となったときは逆に増税となることもあり得る<sup>(注39)</sup>。

ところで、事業主報酬の額は、本年分の決算が確定する前の段階である一二月三一日までに、あらかじめ翌年分の収益の見込等を勘案し、適正な額を決定して税務署長に届出なければならない(措置法第二五条の二第四項)。そして、年の中途における事業主報酬の額の変更あるいは選択の取りやめは、死亡又は事業の全部を廃止するときを除き一切認められない<sup>(注40)</sup>。

従って、例えば石油危機等により物価が年の中途で三〇パーセント上昇し、それにつれて名目所得が大幅に上昇したような場合においても、事業主報酬の額の増減は認められず、また、事業所得を生ずべき事業は廃止し、不動産所得を生ずべき事業のみとなった場合、あるいは交通事故等で長期間休業し、事業所得が相当減額する場合においても、事業主報酬の額を減額することは認められない。

これに対して、① 法人の役員報酬と同様、企業の前年の営業成績が明らかになり、それを基にして本年分の経営

成績が見通せる時期に、事業主の判断により報酬額の変更届出をなさせるべきである、② 休廃業、物価の高騰に基づく使用人の給与の引上げ等、経営成績の見通しや経済情勢に著しい変化がある場合は、事業主の判断による変更（減額）の届出を受理すべきである、とする意見がある。<sup>(注41)</sup>

また、「税理士意見」の中にも、事業主報酬の額の届出の提出時に立てた翌年の所得見込に比して、予想以上に収入が増大するときは、働けば働くほど増税となり、勤労意欲を阻害する、あるいは、収入除外ないし繰延べによる脱税誘因となる恐れがある、とする意見さえも見られる。

ところで、租税特別措置は、「特定の政策目的を達成するための手段として、租税の傾斜的誘引効果を期待しようとするもの」である<sup>(注42)</sup>とされている。「みなし法人制度」の場合、特定の政策目的は、経理の明確化を通じての企業経営の近代化、合理化の実現と考えられるが、それを誘引すべき減税効果の方は、あらかじめ届出て固定されている事業主報酬の額の、事業所得等の額に対する割合如何により左右され、前述（四六～四八頁）のように、場合によっては逆に増税となることもあり得る。この点が、「みなし法人制度」を難解とする要素であり、利用率の低い主たる原因であろう。

もとより、事業主報酬の額をもって所得操作の具とすることを可能ならしめるような措置は認めるべきでないが、特殊異例な場合についても、一切、事業主報酬の額の変更を認めていない現行規定は、やや硬直的にすぎる感がないでもない。

### (三) 過大報酬額の問題

過大報酬額とは、あらかじめ届出された事業主報酬の額のうち、不相当に高額の部分と言う（措置法第二五条の二

第五項）。相当か不相当かの判定基準（措置法施行令第一七条の七）は、法人の役員報酬の場合（法人税法施行令第六九条）とほぼ同様であるが、この場合「総会の決議額」は該当がないので除かれている。

過大報酬額は、事業主報酬の額から除外されることなく、給与所得の収入金額として総合課税の取扱いを受けるとともに、みなし法人所得に加算され、配当課税ではない通常の法人税率（二八パーセント、七〇〇万円を超える部分については四〇パーセント）に相当する税率が適用される（措置法第二五条の二第五項）。従って、過大報酬額と認定されたときは、この後者（通常の法人税率に相当する税率）による税額が加算されることになる。

過大報酬額には二つの問題がある。①は、判定基準の明確性の問題、②は、過大報酬額の性格（所得区分）の問題である。①は、運用上難しい問題であるが、法人の場合とほぼ共通する問題であり、「みなし法人制度」固有の問題ではないので省略する。

②は、事業主報酬の額の性格に関連する問題であり、これについて、過大報酬額はみなす給与でなくみなす配当と認定すべきであるとする意見がある。<sup>(注4)</sup>

その論拠とするところは、事業主報酬の額は事業所得等のうち勤労部分を構成すると考えられるところ、調査によりその一部が不相当とされた以上、資産運用部分とみなすべきであり、会社役員のように委任の立場にある身分関係がある場合と異なり、給与所得としてのよりどころとなる法律的关系のない個人事業主の場合に、否認された分までも給与所得とみなす根拠が乏しい、とするところにある。

これについては、次の理由により、現行規定は妥当であると考ええる。

まず、法人と比較した場合、法人では、過大報酬額は利益処分として損金性を否認され、法人・個人（役員）を通

算すると、給与所得としての所得税課税のほか法人税並びに過少申告加算税が課せられるが、「みなし法人制度」の場合に、もし、過大報酬額をみなす給与所得から除外してみなす配当所得とするときは、単なる所得区分の振替のみであり、算出税額にはほとんど差がない。<sup>(注45)</sup>これは、法人に比して「みなし法人」に対する取扱いが寛大にすぎるとともに、過大報酬額の規定を事実上形骸化することを意味する。思うに「みなし法人制度」の趣旨は、その事業にふさわしい事業主報酬の額の支払を通じて、個人企業の経営の近代化、合理化を推進するところにあると考えられるが、税負担の面から見ると、できる限り、事業所得等の金額に事業主報酬の額を接近させることが得策である。一般に、経済成長又は物価の上昇により、所得は増大傾向にあるから、事業主報酬の額を多目に見積る性向が生ずるのである。この点から見ても、過大報酬とならないよう、何らかの歯止めが必要と考えられる。

もともと、同族会社又は個人企業のように、企業主が経営者でもあり出資者でもある場合に、企業がその企業主に支払う金員を、給与（報酬又は賞与）とするか配当とするかは、まずもって企業の決定すべきことであり、行政庁の介入によって左右されるべき性質のものではない。従って、課税庁が過大報酬額と認定したところで、それが給与の性質を失うということにはならないと考える。

ただし、過大報酬額の認定は、事業主報酬の額の、年の中途での変更が認められていないことと関連し、十分慎重な態度が望まれる。認定の基礎となる時点は、届出の期限である前年末の現況において予想し得る状況が基準になるわけであるが、その後休業あるいは予期せざるほど高率の従業員の賃上げ、著しい景気後退等、事業主の責めに帰し難い要因により所得が予想より減少し、結果的にみなし法人所得が赤字になったとしても、これをもって直ちにその事業主報酬の額が過大であると認定することは適当でない。

#### 四 留保金の問題

「みなし法人制度」について、どこまで法人とみなされたか、が議論される中で、特に、この「留保金」が認められていない点について、せっかく、個人企業者と個人類似法人との課税のアンバランスを是正する制度を創設したのに、これでは片手落ちであるとする意見がある。<sup>(注46)</sup> その考え方によると、みなし法人所得のうち、どの部分を留保し、どの部分を配当とするかの処分方法は、事業主の裁量にゆだねるべきで、これがこの制度の目的とする企業の近代化・合理化の趣旨にも合っているとするものである。<sup>(注47)</sup> 「青色申告会アンケート」の中にも、「強制配当の廃止」を望む声がある。

もともと、事業主報酬制度実現の論議の過程において、事業主報酬額控除後の所得をどう見るかということが、一つの焦点であった。<sup>(注48)</sup> これに対する当時の青色申告会側の提案は、① 事業所得とする、② 法人税法を適用する、③ 中小企業税法を創設する等のものであり、特に留保金の制度を表面には出していない。<sup>(注49)</sup>

税制調査会においても、事業主報酬そのものの性格及び給与所得控除の適用関係に審議の重点が向けられ、事業主報酬の額控除後のみなし法人所得の性格については、十分論議する余裕がなかったかに認められる。恐らく、現行法の立法化にあたっては事業所得のうち勤労部分が事業主報酬の額として給与所得とみなされたことから、残余は資産運用部分として、換言すれば、経営者であり出資者である事業主の出資者たる地位に基づく所得として、配当所得とみなされたものであろう。これはいわゆる親族会社の法人・個人間の所得に対する二重課税を除去する方法である紙上配当法（一名、組合課税法）の方法にやや類似している。<sup>(注50)</sup>

ところで、もし「みなし法人制度」に留保金の制度を導入するならば、その課税関係はどのようになるであろう

か。そのような試案が作成されたことはないと思われるので、現行法人税法等から類推すると、留保控除額が一五〇万円に引上げられたことから、ほとんどの場合、同族会社の特別税率に相当する税率の適用は生じないであろう。しかしながら、留保金額である以上、配当輕課でなく通常の法人税率に相当する税率が適用されるから、二八パーセント（七〇〇万円を超える部分については四〇パーセント）の相当税率による分離課税ということになるであろう。一般的には、みなし法人所得が七〇〇万円を超えることは希有であろうから、七〇〇万円以下の場合について、配当と留保のそれぞれの税負担を比較すると、

① 配当の場合は、配当輕課税率に相当する税率（みなし法人所得×二三・九パーセント）によるみなし法人税相当所得税が課せられるほか、みなし配当所得（みなし法人所得×七二パーセント）は総合課税されるが、配当控除（一〇パーセント）の適用がある。

② 留保の場合は、通常の法人税率に相当する税率（二八パーセント）が課せられる。

右の事情と、所得税の超過累進税率の仕組みにより、所得金額が相当高額に達したときは、留保することにより税負担が減少するが、所得金額が高額でないときは、むしろ税負担は大となることが予想される。今仮に、事業主報酬の額が事業所得の八〇パーセント相当であり、みなし法人所得の全額を留保したとして、試算すると、その限界点は事業所得等が五〇〇万円程度のところである。<sup>(注1)</sup> 一方、申告所得者の所得金額階級別分布の判明しているものうち、最新の資料（昭和四八年分）Ⅱ別表七Ⅱによると、所得金額五〇〇万円超は、特に法人との競争関係が問題となる営業所得者の場合、全体の二・二パーセント（このうち、青色申告者では三・四パーセント）を占めるにすぎない。

ところで、この「みなし法人制度」における留保金の問題については、法人の場合であれば、たとえ一人会社であ

るにしても、私法上人格は截然と区別されているから、法人の所得を個人たる構成員に直ちに分配せず留保するという概念も成立する余地があるが、もともと一個の自然人たる個人事業主の場合においては、それが給与所得であれ何であれ、事業主自身が稼得した所得に相違があるわけでなく、いかに「みなし法人」という擬制を設けたにしても、留保といった観念は生じない、とするのが基本的考え方であらう。<sup>(注52)</sup>

先の試算によれば、留保によるメリットが生ずるのはごく一部の高額所得者であり、それらについて、右の基本的考え方を排して擬制の観念を拡張し、税法を複雑にし、更に、総合課税を建前とする所得税において、最近、各種の分離課税が再検討されているときに、新たな一種の分離課税の制度を設けてまでも、留保金制度を「みなし法人制度」に導入する必要があるであらうか。

留保金の多寡が企業の競争力の原資として影響するという意見<sup>(注53)</sup>についても、一般の営業所得者は、「みなし法人制度」が施行されたからといって、法人に組織変更することが妨げられたわけではなく、農業及び自由職業者は、法人化し難い点においては同業種同条件であるから、留保金制度の有無により特に競争上不利となることは考えられず、この面から見ても、「みなし法人制度」に留保金制度を導入すべきであるとする意見には賛成し難い。

#### (五) 源泉徴収の問題

自由職業者等が「みなし法人制度」を選択した場合、<sup>(注54)</sup>「二重」に源泉徴収されるという問題がある。これは、所得税法第二〇四条により、弁護士、税理士等の業に関する報酬等については、一〇パーセント（一回一〇〇万円超は二〇パーセント）の所得税が源泉徴収される一方で、「みなし法人制度」を選択したことにより、事業主報酬の額については、給与等の支払をなすものとみなされて、自らが源泉徴収義務者となって、同法第一八三条により所得税を源

泉徴収し納付しなければならない（措置法第二五条の二第三項第三号）ことによる。この間に別段、調整規定はないから、いわゆる「二重」の源泉徴収がなされる。

自由職業者の場合は、所得税法第二〇四条に基づく報酬等からの源泉徴収税額のみにより、既に確定申告時に還付となることがあり、これに事業主報酬の額に対する源泉徴収額が上積みされることになるから、前納による金利負担が必ずしも僅少であるとは言い難い。<sup>(注55)</sup>「税理士意見」を見ても、税理士自身が「みなし法人制度」を選択しなかった理由として、その四〇パーセントがこの「二重」に源泉徴収される点をあげている。

臨時特例である「みなし法人制度」選択者のうち、更にその一部の者を対象として特例を設けることは、いたずらに税法を複雑にするのみであるという点も否定し得ないところではあるが、これら「二重」に源泉徴収される者に対する何らかの軽減、緩和の方策が検討されてもよいのではないかと考える。

#### (六) 事業税の問題

青色申告者の事業主報酬制度要望の理由のうち、大きな比重を占めていたのが、この事業税の問題である。その論拠とするところは、同族会社の場合においては、役員報酬を損金として控除した後の所得に対して事業税が課せられるのに対して、個人事業主の場合は、事業所得等のうちその勤労部分に対してまで事業税が課せられ、不公平であるとするにある。<sup>(注56)</sup>

事業主報酬制度は、「みなし法人制度」として昭和四八年中途から発足したものであるが、事業税については事業主報酬の額をそのまま控除することとはなっていないため、「青色申告会アンケート」の中にも、「事業税にも適用して欲しい」とする意見が六一件（改善要望意見中一六パーセント）見られる。これに対して、事業税に事業主報酬

制度が導入されなかった理由として、① 事業税が物税であること、② 既に事業主の勤労性部分を概算控除する事業主控除制度が設けられていること、があげられている。<sup>(注57)</sup>

昭和五〇年度から事業主控除が一八〇万円に引上げられたことにより、<sup>(注58)</sup> 比較的零細な所得者については、「みなし法人制度」の選択の有無にかかわらず、事実上その不満は解消されたが、事業税に事業主報酬の概念を取入れるか否かの問題は、物税とされている事業税の本質、所得金額を課税標準としていることの是非、法人・個人により、また、個人は業種により税率を異にしていることの適否等とも合せて、今後更に検討されるべき課題であろう。

(四) 再選択の禁止について

「みなし法人制度」の適用を取りやめたときは、以後再び選択することは認められないこととされている（措置法第二五条の二第一項カッコ書）。これについて、社会的・経済的流動性に対処して特別な措置を図るのが措置法の建前ならば、運用においても流動性を勘案して、再選択の自由を認めるべきである、とする意見がある。<sup>(注59)</sup> 「税理士意見」においても、制度に不満があったとした者の六〇パーセントの者が、「再選択できない」ことをあげている。

この問題は結局、五年間という存続期間を前提とした場合において、継続性の原則をどの程度重視するかにかかっているが、もともと、「みなし法人制度」の趣旨が、適正な事業主報酬の額の支払を通じての、中小企業の経営の近代化、合理化の推進であり、税法規定上も、法人税と所得税の中間的存在といえるほど特殊なものである以上、継続性の原則を軽視すべきではないと考える。

なお、第三章で見たように、「みなし法人制度」創設当初の昭和四八年から選択した者で、翌年以降の選択を取止めた者は極めて少数と見られるから、現実には該当するケースは比較的に少いであろう。

そのほか、これに関連して、時限立法でなく恒久法にすべきであるという意見<sup>(注60)</sup>、あるいは、措置法でなく所得税法の中で規定すべきであるとする意見もあるが、この事業主報酬制度の問題は、所得税法体系の根本にかかわる問題であり、個人事業主と法人企業の税負担の均衡を重視する余り、もう一方の個人事業主とサラリーマンの間の税負担の均衡について十分検討を加えることなく、性急に恒久制度化することには大きな疑問がある。

## 2 所得税法体系との関係

みなし法人課税選択制度をめぐる諸問題のうち、次に、「みなし法人制度」と所得税法体系との関係を考えて見たい。「みなし法人制度」が誕生する過程において、種々論議がかわされ、税制調査会の「四八年答申」においても、「現段階においてこのような方法を所得税の基本体制の中に採り入れることは適当でない<sup>(注61)</sup>」として、消極的態度を表明しているのは、事業所得者とサラリーマンとの間の税負担の均衡に関する疑問もさることながら、その背後には、これによって生ずる事業主報酬あるいは各種のみなし所得の概念と、所得税法上の既存の概念との関係についての懸念があったためではなからうか。そこでまず、事業主報酬の概念について考察してみたい。

### (一) 事業主報酬の概念

事業主報酬の額について、措置法上の定義は、「みなし法人制度」選択者が、事業所得等を生ずべき事業から受ける報酬の額として、「みなし法人課税の選択届出書」に記載して税務署長に届出した額とされている（措置法第二十五条の二第二項第一号）。このほか、税額の算出上、事業主報酬の額を給与所得の収入金額とみなし、他の所得と合算すること（措置法第二十五条の二第三項）、及び、過大報酬についての計算特例（措置法第二十五条の二第五項）が規定されているに過ぎない。

このように、事業主報酬の額は、「みなし法人制度」の選択者が稼得した事業所得等の一部を構成するものであり、必要経費ではないことは明らかであるが、その性格は何かということについては、法文上必ずしも明確ではない。

ところで、事業主報酬制度の創設の経過を見ると、次の三つの点が国会あるいは税制調査会の審議過程で問題となっている。

①は、事業所得等には、事業主の勤労部分（経営的手腕を含む、以下同）と、資産運用部分が含まれるとしても、果してこれらが分離可能であるかという問題である。

青色申告会側の主張は、法人組織を持っている企業では、現実に役員報酬という形で企業の稼得した所得（法人所得）からの分離が行なわれ、給与所得控除が適用され、事業税の課税標準から控除されているのに対し、個人企業では、事業所得等として一体課税されているため、アンバランスになっているから、勤労部分の分離を認めるべきであるとするもので、交通事故による損害賠償額の算定の際、個人企業経営者の逸失利益算定の基礎は、企業収益中に占める経営者の個人的労務の割合を基準として算定すべきであるとする「労務価額説」が通説となりつつあることを援用している。<sup>(注64)</sup>

これに対して、立法当局の見解は、事業所得等はそれぞれ別個に発生した勤労部分と資産運用部分の合計と觀念されているのではなく、もともと勤労と資産とが混然一体となって生じた所得であって、これを区分することはできない、とするものであった。<sup>(注65)</sup>

交通事故による逸失利益算定に関しては、特に公式見解が示されていないが、これについて私見を述べると、個人企業の経営者が死亡した場合の逸失利益算定の方法としては、全額説と比較すると労務価額説の方が説得的である<sup>(注66)</sup>

が、具体的な適用の段階では、青色申告会が援用している最高裁判所の判決<sup>(注67)</sup>においても、経営者の死亡前と死亡後の所得差額を以て経営者の個人的労務部分とするなど、極めて大ざっぱなものであり、また、存命中の経営者に対する基準としては次元が異なるので、これにより勤労部分を定量的に抽出する客観的基準を求めることは不可能であると考ええる。

このように、事業所得等には経営者の勤労部分と資産運用部分が含まれているという定性的分析については争いは見られないが、その割合についての定量的分析は至難であり、これについての特殊な例外は、大工等のいわゆる一人親方の受ける報酬について、課税上の便宜のため執行通達により判定基準を設けているのみである<sup>(注68)</sup>。

次に、②として、同一人格者が、自分自身に対して報酬を支払うことはどうか、という点、すなわち、法人組織であれば、たとえ一人会社にしても、私法上独立した法人格を有するものが、役員たる個人に支払うものであるから、報酬支払という形態も納得できるが、もともと自然人たる個人事業主の場合において、自身が稼得した所得のうちから、自身に対して報酬を支払うという觀念が成り立ち得るものであるかどうか、という点である。

青色申告会側の主張は、元来、青色申告制度は、「店」と「奥」との分離を明確にすることを出発点として育って来たものであり、事業主報酬の支払は、正にその精神の当然の帰結であって、何ら不自然なところはない、とするものである<sup>(注69)</sup>。

これに対して、立法当局の見解は、本来、個人企業の事業所得等は事業主自身に帰属するものであり、自分に対して報酬を支払うことを想定すること自体、意味をなさないし、適当でないとしていた<sup>(注70)</sup>。

最後に、③として、これは、①、②の結果の問題であるが、事業主報酬を給与所得と見る場合に、給与所得控除の

適用をどうするか、という点である。

青色申告会側の主張は、法人組織の場合の役員報酬との権衡、及び、第一次シャープ勧告における勤労控除に対する考え方<sup>(注71)</sup>を論拠に、全面的に給与所得控除を適用すべきである、とする<sup>(注72)</sup>。

これに対して、立法当局の見解は、給与所得控除は給与所得者の必要経費を斟酌することを主たる理由とするもので、シャープ勧告が批判した当時の勤労控除とは性格を異にするものであるとし、事業所得者に給与所得控除を適用すれば、「二重」に経費が控除される懸念及び給与所得者とのバランスの問題を考慮する必要があるとしている<sup>(注73)</sup>。

これらの論議からうかがわれることは、事業所得等の中には、事業主自身の勤労部分が含まれていることについては、見解は一致していると見られるが、これを定量的に抽出することは困難であること、同一人格内での支払という観念及び給与所得控除の適用に問題があること等の点で見解が対立していることである。

さて、措置法により立法化された「みなし法人制度」では、前記②の、同一人格内での支払の問題は、「みなし法人」という擬制を設けることにより、問題を解決ないし回避し、③の給与所得控除の適用については、当初、税制調査会の小規模企業課税特別部会の試案において、サラリーマンの二分の一とされていたのを、臨時特例による租税特別措置であることを理由に<sup>(注74)</sup>、そのまま適用することとし、最も問題の多い①の事業所得等の分解については、事業主報酬の性格を明示することなく、事業主の届出方式により、その自主性を尊重することとし、事業の規模等から見て著しく不相当な場合に、過大報酬額否認の規定を置くにとどめた。

以上の経過から判断すると、

- ① 事業所得等の中には定性的に事業主の勤労部分が含まれていること

② 事業主報酬制度そのものが、事業所得等のうち、勤労部分の抽出の法制化を求める要望から出発していること

③ 立法上、給与所得に擬制されていること

等から見て、事業主報酬の額の中の相当部分は事業主の稼得する所得の中の勤労部分であると推定できよう。

しかしながら、

① 業態及び事業規模により、勤労部分の割合は各種各様であり、判例等を見ても、客観的に明確な基準は見られないこと

② 「みなし法人制度」の制度上、事業主報酬の額の決め方如何により税額が増減する要素があり、事業主が自主的に事業主報酬の額を決める場合において、この減税効果を考慮に入れる可能性があること

等から見て、現実に届出られた事業主報酬の額イコール事業所得等の中の勤労部分と見る保証はなく、なお割り切れない要素が残ることは否定できない。

## (二) 給与所得の概念との関係

「みなし法人制度」では、選択者の事業所得等は所得税の計算上ないものとし、このうち、事業主報酬の額は給与所得の、残余は配当所得の収入金額とみなして、総合課税を行なっている。そこで、所得税法上の既存の給与所得又は配当所得の概念との関係を検討してみたい。

まず、給与所得であるが、所得税法には、「俸給、給料、賃金、歳費、年金（過去の勤務に基づき使用者であった者から支給されるものに限る。）、恩給（一時恩給を除く。）及び賞与並びにこれらの性質を有する給与に係る所得をいう。」（所得税法第二八条第一項）と定義されており、このほか、各種年金について給与とみなす規定がある（所得

税法第二九条)。そして、これらの収入が稼得される基盤は、雇傭関係又はこれに類する原因に基づくものであると考えられている。

給与所得をめぐる所得区分上の問題としては、特に、医師、楽士等人的役務の提供による所得について、事業所得との区分が問題となることが多く、注目すべき判例がある。例えば、楽団員たるヴァイオリニストが楽団から受ける金員が、給与所得に該当するとされた事例の判決要旨では、

「給与所得は、雇傭又はこれに類する原因に基づき非独立的に提供される労務の対価として受ける報酬及び実質的にこれに準ずべき給付を意味し、報酬と対価関係に立つ労務の提供が、自己の危険と計算とによらず、他人の指揮命令に服してなされる点に、事業所得との本質的な差異がある。従って、提供される労務の内容自体が事業経営者のそれと異ならず、(中略)労務内容につき本人にある程度自主性が認められる場合であっても、その労務が雇傭契約等に基づき他人の指揮命令の下に提供され、その対価として得られた報酬若しくはこれに準ずるものである限り、給与所得に該当する<sup>(注75)</sup>」  
としている。

このように見てゆくと、所得税法上の給与所得とする指標は、その地位が従属的、非独立的事であることと、その勤労が自己の危険と計算に基づかないことの、二点に求められていることが認められる。この点からすれば、事業所得者の所得の一部を給与所得とみなすことは、所得税法体系の中においては相いれない要素を有することは明白であろう。本来、性格が類似していないものを「みなす」のであるから、これはかなり無理な擬制である。

しかしながら、今日、所得税の全納税者の八〇パーセント以上を占めると推定される約二八〇〇万人の給与所得者<sup>(注76)</sup>

の中には、国会議員、大学教授、大法人の社長から店員等まで極めて広範な職種が含まれており、前記、給与所得の定義にしても、これらのすべてについて、全く適合していると考えるにはためらわざるを得ない。これはあたかも、世界のビッグ百社に名を連ねるマンモス法人も、一人会社も、同じ法人税法の適用を受けており、これが法人税の性格とか転嫁の問題についての論議を紛糾させる大きな要因の一つとなっていることを思い浮ばせる。

ここにおいて、同じ給与所得者の名の下に、広範に性格の異なる層を包含していることは是非、特に、「みなし法人制度」に即して言えば、みなし給与所得の問題と合せて、法人の支配的地位にある役員給与所得についての検討が必要となる。これは結局、担税力の評価の問題と深く関連するので、次に項を改めて論ずることとしたい。

### (三) 担税力の評価の問題

「みなし法人制度」は、みなし法人という擬制を採ることにより、同一人格内での事業主報酬支払への道を開いたが、その事業主報酬の額の性格については、前記のように、なお、不明確な要素があり、しかも、これが全額、給与所得の収入金額とみなされて給与所得控除が適用されることにより、特に給与所得者との間において、負担の権衡の問題に新たな石を投じた。

所得税法では、所得を、利子、配当、不動産、事業、給与、退職、山林、譲渡、一時及び雑の十種に区分し、必要により、控除、適用税率等を異にしている。これは、その所得の発生源が資産所得か勤労所得か、また、発生態様が継続的か臨時的か等の事情に応じた計算を行うことにより、担税力に応じた課税の公平を図ろうとするもので、所得税法の基本となるものである。

ところで、「みなし法人制度」では、事業所得等を分解し、このうち事業主報酬の額はみなし給与所得とし、残余

のみなし法人所得は配当所得とみなしたものであるが、後者については、法人擬制説的立場に立って、みなし法人所得に対して法人税相当分の税率を課した上で、総合課税の対象とし、配当控除の適用をしているので、理論的には特に大きな問題はないであろう。

問題は給与所得とみなされる事業主報酬の額の取扱いである。従来、事業所得等と給与所得とは、所得税法上はあくまでも別種の所得として厳然と区分されていたのであるが、「みなし法人制度」では、事実上事業所得等の大部分が給与所得に転化し、全面的に給与所得控除が適用されることになったわけである。

さて、その給与所得控除の性格については、シャープ勧告をはじめ、数次の税制調査会、近くはサラリーマン税金訴訟の第一審判決（前注55参照）においても、種々論議されている。

昭和二十四年の第一次シャープ勧告当時、それは勤労控除の名称の下に、給与所得者を対象として適用され、控除率は二五パーセントであった。シャープ勧告では、この控除の根拠のうち、① 給与所得者とその他の所得者の把握の差の要素は、立法上考慮すべきでないとし、② 勤労に対する税制上の配慮は、給与所得者に限らず農業所得者や中小商工業所得者にも同じく認められるべきであるから、勤労控除を、勤労所得軽課ということでなく、給与所得者の勤務に伴う経費の概算控除と解するならば、その控除の割合は大幅に減少するのが適當であるとした。<sup>(注17)</sup> この、②の前後が、事業所得者に対して何らかの勤労控除を認めよとする主張の一つの論拠となっている。

シャープ勧告では、二五パーセントの控除率を一〇パーセントに引下げることが勧告したが、結局、昭和二五年度の税制改正では、この名称を給与所得控除とし、控除率を一五パーセント、最高限度額を三万円として施行、以後、次第に引上げられて、昭和四九年度の税制改正では、控除率一〇パーセントないし四〇パーセント、最低五〇万円ま

で認められるとともに、最高限度額は撤廃されるに至ったものである。

この給与所得控除の性格についての、税制調査会における代表的な見解は、① 勤務に伴い必要となる経費の概算的控除、② 給与所得は本人の死亡等の場合には直ちにとどめるが、一方、資産所得及び事業所得は、資産所有者又は企業主が死亡しても、遺族等が引継ぐことができる性質のものであり、これらの所得に比べて給与所得が特に担税力に乏しいことによる調整、③ 給与所得は、他の所得に比べて相対的により正確に把握されやすいから、これを相殺するための調整、④ 所得税の源泉徴収が行なわれる結果、申告納税の場合に比べて平均約五カ月程度早期に納税することとなるため、その間の金利の調整、以上の四点について、いずれも一つだけで現行の給与所得控除制度を完全に説明することはできないにしても、それぞれ相当の根拠を持ち、これらを総合して現行給与所得控除の趣旨とすることが妥当である、とするものである。<sup>(注78)</sup>

前記、サラリーマン税金訴訟の第一審判決（前注55参照）においても、これを引用し、給与所得控除制度の趣旨は、① 必要経費の概算控除、② 担税力の調整、③ 補捉率の格差の調整、④ 金利調整の四つの内容を含み、これらが総合されてその趣旨をなしていると判示した上で、更に、これら四要素の定量的分析は必ずしも明確に画定されていないが、②、③、④の要素については、重要視するに相当でない、あるいは、僅少な額にとどまると認められる理由があるので、結局、①の、勤務に伴う経費の概算控除分が、その主要な地位ないし部分を占めていると認めるのが相当である、と判示している。<sup>(注79)</sup>

これを、「みなし法人制度」選択者について考察すると、④の金利調整分については、みなし給与所得が源泉徴収の適用を受けるので、理由があり、③の補捉率の格差の調整については、本来、行政サイドの問題を立法面に反映さ

せることには疑問があるが、一般に青色申告者が白色申告者に比して、その収支について正確な記帳を行ない誠実な申告が期待されていることを勘案すれば、全く否定する理由も乏しいと考えられる。

しかしながら、②の担税力の弱さについては、正に本来の給与所得者独自の控除理由であり、①の勤務に伴う経費については、「みなし法人制度」選択者の場合は、既に事業所得等の計算においてすべて控除されており、更にここで考慮するときは二重控除となるから適用の余地がない。  
(注80)

このように見ると、「みなし法人制度」選択者に直ちに給与所得控除を全面的に適用する理由は、所得税法体系から見る限りにおいては、根拠に乏しいと考える。

#### 四 配当所得の概念との関係

事業所得等から事業主報酬の額を控除した残余は、みなし法人所得とされ、法人税（配当輕課）相当税率が課せられるとともに、法人税、法人住民税相当分を控除した残額は、配当所得の収入金額とみなされて、他の所得と合算課税される。

配当所得の定義は、所得税法上、「配当所得とは、法人から受ける利益の配当、剰余金の分配（出資に係るものに限る）、基金利息及び公社債投資信託以外の証券投資信託の収益の分配に係る所得をいう。」とされている（所得税法第二四条）。なお、この「利益の配当、剰余金の分配」には、法人が確定した決算において、利益又は剰余金の処分により、株主に対しその株主である地位に基づいて供与した経済的利益が含まれる、と解されている（所得税基本通達二四—一）。このほか、株式の消却等の場合に、みなし配当所得の規定がある（所得税法第二五条）。

ところで、同族法人のように、資本と経営が分離していない場合の法人の利益処分については、原則として株主た

る地位に基づいて利益処分されたものは配当とされ、しからざるものは役員賞与（給与）とされるものと解されるが、「みなし法人制度」選択者のように、（これは同族法人のうち一人会社についても言えることであるが）基準となる株式等がない場合において、その利益処分（個人の場合は所得への帰属）が、いかなる性格のものであるかは、結局、処分決定者の意思の問題であり、外形基準は求め難い。

「みなし法人制度」選択者の場合に、事業所得等から事業主報酬の額を控除した残余を配当所得の収入金額とみなしたことは、まず、事業所得等の中の勤労部分と想定される事業主報酬の額を、事業主の意思により届出させることによって、その残余は、事業所得等の中のもう一つの要素である、資産運用部分と推定したものであろう。現行の十種の所得区分中、事業所得及び不動産所得はないものとされるので、他の所得区分から求めるならば、この配当所得に擬制することが、性格的に見て最も抵抗が少いと考えられるし、法人企業とのバランスの面から見ても無難である。

なお、支払の事実がないにもかかわらず、配当所得とみなすことは、課税適状等の点で無理があるとする意見もあるが、みなし法人という擬制を採っているにしても、本来、私法上自然人である事業主の所得を、いかなる形態の所得として帰属させるかの問題にすぎず、人格を異にする者の間における、支払の事実の不存在の問題とは次元が異なると考える。もともと、「みなし法人制度」自体が、このみなす配当所得にしても、事業主報酬の額にしても、厳密な意味での支払の事実を度外視したところで存立していると見るべきであらう。

## 五 税負担の均衡への試み

税において、負担の公平の原則が重視されなければならないことは、論ずるまでもないところであろう。応能負担を存立基盤とする所得税において、所得をその発生の源泉及び性格により区分し、計算方法に差異を設け、諸控除を設けていることも、担税力に応じた税負担を実現することを目的としていると考えられる。

ところで、戦後の税制を振り返ってみると、税負担の均衡問題の震源地が幾つか数えられるが、本稿に関係するものとしては、① 同じ事業経営者でありながら、法人形態と個人形態の差による税負担の差異の問題と、② 事業所得者と給与所得者の税負担感の問題があげられる。そこで、この①の問題についての調整策を概観し、次に、②の問題も含めて、所得税法体系全体の中の税負担の均衡への試みに触れてみたい。

まず、法人企業と個人企業の税負担の差の調整策であるが、既に見てきたように（一〇五～一〇六頁）、臨時税制調査会の「三一年答申」において、① 同族会社に対する組合課税方式、② 法人企業を個人企業的に課税する案、③ 個人企業を法人企業的に課税する案の三案が検討されたが、いずれも難点が多いとして斥けられている。本稿では、最近考えられてきた若干の調整策について検討してみよう。

### 1 中小企業税法案

法人企業と個人企業の税負担の差の調整策の一つに、中小企業税法創設案がある。これは、経済的に存立基盤や活動状況を同じくする小規模事業経営者を対象として、私法上の法人・個人の区分に関係なく同一の税法を適用しようとする

る考え方である。

確かに、マンモス法人から零細法人まで、一率に同一の法人税法を以て律することには、いろいろと無理があろう。現に、一二一万件の普通法人のうち、資本金五〇〇万円未満が九四万件、二〇〇万円未満は六二万件であり、この九〇パーセント以上は同族法人と推定される。<sup>(注82)</sup>これに、個人の事業所得者三八六万人を合せて、一種の、事業所得税法といった形の税法の傘下を含める考え方も生まれて来よう。

しかしながら、法人・自然人という私法上の区分に基づいて行なわれている経済取引行為、計算を整理して、同一税法の規定の枠の中に組込むことが技術的に可能なものであるかどうか、また、本来の法人税法の適用を受ける者と、この中小企業税法の適用を受ける者のボーダーラインをいかに引くか、更に、企業は拡大成長することが予想されるが、中小企業税法の適用を受けていた者が法人税法に移る際、滑らかに移行し得るかどうか等の点を考えると、実定法としては各種の擬制を設けるなど極めて複雑なものにならざるを得ないであろう。このように見ると、この案は、着想としては十分理解できるが、実現は困難と思われる。

## 2 法人税累進課税論

法人の方が税負担が低いから不自然な法人成があるというならば、法人税を累進課税にしたらどうかという意見がある。<sup>(注84)</sup>また、近時、法人重課論者からも、こうした意見が出ている。これはまた、法人・個人間の問題であるとともに、大法人と中小法人の負担の権衡の問題でもある。<sup>(注85)</sup>

しかしながら、この累進課税論については、法人税の性格が必ずしも明らかでなく、転嫁の問題についても意見が分れている現在、消極的にならざるを得ない。技術的にも、投下資本に対する法人所得の割合をどう考えるか、<sup>(注86)</sup>また、企

業分割による回避にどう対処するか等、種々の問題がある。

### 3 みなし法人課税選択制度の再検討

法人・個人間の税負担の調整策として、以上の二案は何れも難点があり、このように見ると、「みなし法人制度」が比較的難点が少いと考えられる。しかしながら、「みなし法人制度」には、事業主報酬の額の決め方いかんによっては、逆に税負担が増す場合があること、それと関連して、所得金額の見込みの立て難い業種にあっては、その選択に消極的にならざるを得ないこと、また、青色申告を要件とするところから当然のことながら、記帳能力の乏しい層については適用の道が険しいこと等のネックがある。

更に、給与所得控除を全面的に適用していることから、事業所得者と給与所得者の負担の均衡の問題に、新たな火種を投げた感がある。これについては、次に項を改めて考察を加えたい。

### 4 勤労所得軽減の考え方

事業所得者と給与所得者の間の均衡の問題は、立法上というよりは行政上の、理論的というよりはむしろ感覚的要素の強い問題であった。これが、「みなし法人制度」の創設により、事業所得者にも全面的に給与所得控除が適用されることとなったので、理論的にも厄介なことになって来ている。

所得の性質による税負担の差の調整を図る場合に、二つの面が考えられる。一つは、所得の発生態様から見て、それが一時的、臨時的なものか、継続的、回帰的なものかの区分であり、今一つは、資産性か、勤労性かの区分である。本稿に直接関係するのは、このうち、資産性か勤労性かの区分の問題である。

わが国の所得税制史上、資産所得重課ないし勤労所得軽減の思潮は古くから見られるところであって、例えば明治三

一年には、所得を「不動産・利子」「事業」「給料・手当」等に分類し、異なった税率を適用しようとする案、また、明治四一年には、「資産所得」「資産勤労共働所得」「勤労所得」の三種に区分して、それぞれ一〇〇パーセント、八五パーセント、七〇パーセントを課税所得に算入しようとする案が提案されたことがある。<sup>(注87)</sup>

これらの考え方が一応の結実を見せたのは、昭和一五年に総合所得税制との二本立の形で施行された分類所得税制であり、その税率構成等はおおむね次のようなものであった。

○ 不動産所得

一〇パーセント

○ 配当・利子所得

・ 国債利子

九パーセント

・ その他

一〇パーセント

○ 事業所得

・ 営業（商工業）

八・五パーセント

・ 原始産業・自由業

七・五パーセント

○ 勤労所得

六パーセント

○ 山林所得

五、七・五パーセントの二段階

○ 退職所得

六ないし四〇パーセント

このうち、勤労所得については七二〇円、山林所得は五〇〇円、退職所得は一万円の基礎控除が設けられていた。

また、これらの所得を合算して、五〇〇〇円を超えるときは、一〇パーセントないし六五パーセントの総合所得税が

課される仕組みとなっており、その際、勤労所得は一万円以下のときは、一〇パーセントの控除をされていた。<sup>(注88)</sup>

当時の政府の税制改正の方針は、この趣旨を次のように説明している。すなわち、分類所得税については、「各種所得間の負担均衡を図るため、所得をその性質により区分し、負担力に応じ税率に差等を設け課税すること」、総合所得税については、「各種の所得を総合し、所得金額中一定金額を越ゆる部分に対し累進税率により課税することとし、所得階級間の負担の均衡を図ること」というものである。<sup>(注89)</sup>

以上のように、分類所得税方式の下にあっては、現行給与所得に相当する勤労所得は、最も担税力が低いものとして最低税率にランクされ、総合課税の際も一〇パーセントの控除を受け、事業所得についても資産所得と比較すると若干軽減され、特に勤労要素が多いと見られる原始産業及び自由業にあっては、更に軽減されていたことが認められる。<sup>(注90)</sup>

事業主報酬制度論の主たる論拠が、事業所得者にも一種の勤労控除を認めよとすることにあることを考え合せると、将来の問題として、事業所得者に対しても、純然たる資産所得ないし不労所得との関係上、何らかの調整を図るべきだとする考え方の下に、検討を加える価値があるのではなからうか。

この場合、現行の給与所得控除の性格を根本的に再検討する必要も生じて来ようが、仮に、これに勤労所得軽減の要素を加味するとすれば、① 非独立的、従属的給与所得者、② 自由職業による事業所得者、③ 原始産業による事業所得者、④ 商工業の事業所得者ならびに同族法人等法人の支配的地位にある役員（給与所得者）等のグループ別に、異なった控除率を設ける等、何らかの段差を設けるべきであろう。ただし、かかる質的区分による税負担の差の調整は、一定限度以上の高額所得者に対してまでは、配慮する必要はないと考える。

## おわりに

以上、「みなし法人制度」の問題点、及び、それに関連する所得税における担税力の評価の問題を検討したが、その内容は必ずしも理論的なものではなく、むしろ常識的なものである。国民の権利義務に深く関与するものである以上、税制が理論的に精緻である必要性は論を俟たないが、所得税法のように、極めて多数の国民に直接かわり合う税法分野においては、同時にそれが平明であり、税負担の公平について広く合意が得られるものであることが大切である。税制について国民の関心の高まっている今日、「みなし法人制度」の包含している問題点が正しく理解され、これを一つの端緒として、所得税負担の公平の問題について、建設的な検討が加えられることを期待するものである。

(現 教育第二部教授)

(注1) 税制調査会「長期税制のあり方についての答申」(昭和四六・八・三)三頁。

(注2) 同右、六頁。

(注3) 「みなし法人制度」についての規定は、措置法第二五条の二、同法附則第五条、同法施行令第一七条の二ないし九、同法施行令附則第六条及び同法施行規則第九条の三ないし五を参照。

(注4) 以下の説明では、税率等は昭和五〇年分に適用されるものによった。また、年の中途から施行された昭和四八年分の経過規定その他特殊異例なものは省略した。

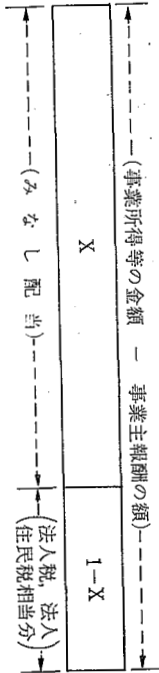
「みなし法人制度」の詳細な解説としては、柴田幸一、野水鶴雄「問答式みなし法人課税制度詳解」(「税理」第一六卷第一〇号別冊附録)、昭和四九年改正法について、菅原時夫「昭和四九年度改正税法詳解」(「税理」第一七卷第七号、五七頁以下)等がある。

(注5) 配当所得の収入金額とみなされる部分は、みなし法人所得額の七二パーセント(七〇〇万円を超える部分は六〇パーセン

7)である。

なお、算式は次のとおり。

みなし配当部分の課税算式



○ みなし配当割合を求める算式

(1) 700万円以下の部分

$$\left\{ x \times \frac{22}{100} + (1 - x) \times \frac{28}{100} \right\} \times 1.173 = 1 - x \quad x \neq 0.7224 \longrightarrow \boxed{72\%}$$

(2) 700万円を超える部分

前計算式の  $\frac{22}{100}$  は  $\frac{30}{100}$ ,  $\frac{28}{100}$  は  $\frac{40}{100}$  となるから,

$$x \neq 0.6013 \longrightarrow \boxed{60\%}$$

(備考)

・ 法人税率

| 区分    | 700万円以下 | 700万円超 |
|-------|---------|--------|
| 支払配当分 | 22%     | 30%    |
| その他分  | 28%     | 40%    |

・ 法人住民税率（標準）

|       |       |
|-------|-------|
| 市町村民税 | 12.1% |
| 道府県民税 | 5.2%  |
| 合 計   | 17.3% |

・ 前記算式の1.173は、「法人住民税込み」を示す。

（注6）二三・九パーセント（又は、三四・一パーセント）は、みなし法人所得額の全額を事業主に配当するものとした場合の法人税率に相当する税率である。

なお、算式は次のとおり。

○ みなし法人税相当所得税の率（ $y$ ）を求める算式

(1) 700万円以下の部分

$$y(1 + 0.173) = 1 - x$$

$$x = 0.72 \quad \text{であるから}$$

$$y = \frac{0.28}{1.173} \div 0.2387 \longrightarrow \boxed{23.9\%}$$

(2) 700万円を超える部分

前記算式の $x$ は0.60となるから、

$$y \div 0.3410 \longrightarrow \boxed{34.1\%}$$

（注7）「青色申告控除」制度は、青色申告者に対して一〇万円（青色申告にかかわる不動産所得、事業所得又は山林所得の金額の合計額が一〇万円未満のときはその合計額）の所得控除を認めるもので、これは、既設の「青色事業主特別経費準備金」制度（個人企業者のための一種の退職準備金制度）に代えて、昭和四七年に創設された制度である（措置法第二五条の二、なお、昭和四八年から第二五条の三）。

(注8) 国税庁「昭和四八年改正税法のすべて」四六頁。

(注9) 同右、四六頁。

(注10) いわば合法的な節税方法ともいえる法人成のほか、昭和二五年から三〇年にかけての企業組合に対する課税問題も、この時期を彩るものである。企業組合は昭和二四年七月施行された中小企業等協同組合法による特殊法人であるが、実質的には個人で独立して事業を営みながら、この法人形態を隠れ蓑として利用した者が生じたため税務訴訟事件となったものである(広瀬時江「判例を中心とする税金問題の研究」八五頁)。

(注11) 臨時税制調査会「三一年答申」(昭和三一・一二・二五)一七五〜一八〇頁。

(注12) 同右、一八一〜一八三頁。

(注13) 同右、一五頁。

(注14) 同右、一八〇〜一八一頁。

(注15) 青色専従者控除制度が昭和二七年に創設されてから昭和三五年までの八年間に、専従者控除額は五万円からわずかに三万円引上げられて八万円になったにすぎない。

(注16) 税制調査会「第一次答申(昭和三六年度税制改正)関係資料集(その一)」(昭和三六・四)一五六〜一六一頁。

(注17) 税制調査会「三五年第一次答申」(昭和三五・一二・九)五九頁。

(注18) 同右、六三頁。

(注19) 同右、六三頁。

(注20) 同右、四七〜四八頁。

(注21) 同右、一四頁。

(注22) 昭和三六年から昭和四三年までの各控除額の引上げ状況は、左表のとおりである。

| 区 分         | 昭和三六年 | 昭和四三年 | 引上げ額 |
|-------------|-------|-------|------|
| 基礎控除        | 九万円   | 一六万円  | 七万円  |
| 配偶者控除       | 九万円   | 一六万円  | 七万円  |
| 白色申告者の専従者控除 | 七万円   | 一五万円  | 八万円  |
| 青色申告者の専従者控除 | 一二万円  | 二四万円  | 一二万円 |
| 給与所得控除(定額分) | 一万円   | 一〇万円  | 九万円  |

(備考) 1 専従者控除はいずれも一人あたりの金額である。

2 青色申告者の控除額は昭和四三年から法定限度額が撤廃されたので、この表では昭和四二年の額を掲げた。

(注23) 全国青色申告会総連合(以下「青色申告会」と呼ぶ)「事業主報酬に関する政府見解に対する反論(以下「政府見解に対する反論」と呼ぶ)」「青色申告」昭和四七年九月号、七頁。

(注24) 同右、五～一二頁。

(注25) 税制調査会「昭和四一年度の税制改正に関する答申及び審議の内容と経過の説明(以下「四一年答申」と呼ぶ)」「昭和四〇・一二・二九」一三四頁。

(注26) 税制調査会「長期答申(今後におけるわが国の社会経済の進展に即応する基本的な租税制度のあり方についての答申及びその審議の内容と経過の説明)(以下「長期答申」と呼ぶ)」「(昭和三九・一二・一二)一五二頁より要約。

(注27) 税制調査会「四一年答申」一三四頁。

(注28) 税制調査会「昭和四六年度の税制改正に関する答申」(昭和四五・一二・二二)一頁。

(注29) 措置法第二五条の二(昭和四七年法律第一四号)。なお、昭和四八年の改正により、第二五条の三となり現在に至る。

(注30) 税制調査会「税制調査会関係資料集」(昭和四八・五)二九二頁。

(注31) 税制調査会「四八年答申」(昭和四七・一二・三〇)二～三頁。

(注32) 「みなし法人制度」の選択を取りやめるときは、措置法第二五条の二第七項により、取りやめる年の前年末までに、税務

署長に届出ることとされており、措置法施行規則第九条の三第四号により、「選択をやめようとする事情」を記載することとされている。

(注33) 「税のしるべ」(昭和四九・八・五号)、及び、「税理」編集局「みなし法人課税制度の実態を探る」(「税理」第一六巻第一〇号、二三頁)。

(注34) 税制調査会「長期答申」(昭和三九・一二・一二)一五一頁。

(注35) 「中間的存在」ということについて、高木主税局長(当時)の発言、「所得税でもなし法人税でもなしちょうどまん中み  
たいなものを作った」(昭和四八・四・四、衆議員大藏委員会)、及び、主税局税制第一課有馬課長補佐(当時)談(「税理」  
編集局、前掲、三六頁)。

(注36) 税制調査会「昭和三七年度の税制改正に関する答申」(昭和三六・一二・七)六七～六八頁。

(注37) 税制調査会「昭和三六年度の税制改正に関する答申」(昭和三五・一二・九)別冊二〇〇～二〇三頁。(選択者数は大蔵省  
主税局調)。

(注38) 昭和四九・六・一〇集計、発送数三三二一通、回答数二二一通。

改善要望意見中、事業主報酬関係の意見の内訳は左のとおり。

- |                           |      |
|---------------------------|------|
| ○ 報酬額を年の中途で変更できるようにして欲しい  | 一五五件 |
| ○ 報酬額の変更届出を延期して欲しい        | 五九件  |
| ○ 事業主についても賞与の支払を認めて欲しい    | 二九件  |
| ○ 報酬額の届出は最高額の届出にして欲しい     | 一三件  |
| ○ 報酬額の変更届出制を廃止して欲しい       | 一二件  |
| ○ 年の中途でも選択できるようにして欲しい     | 五件   |
| ○ 年の中途でも選択の取消ができるようにして欲しい | 三件   |
| ○ 選択の取消を申告時まで延ばして欲しい      | 三件   |

(注39) 柴田幸一「設例による事業主報酬制度の有利な算定方法」(「税務弘報」第三二卷第一三三頁、一三三頁)。なお、本稿四六頁以下参照。

(注40) 事業主報酬の額の変更手続について、措置法第二五条の二第八項、同法施行令第一七条の六。年の中途における取りやめのできないことについて、措置法第二五条の二第七項。死亡又は事業の全廃の場合、同法施行令第一七条の三第二項第二号。

(注41) 右山昌一郎「みなし法人課税制度の問題点」(「税理」第一七卷第二号、七頁)。

(注42) 税制調査会「長期税制のあり方についての答申」(昭和四三・七・三〇)一一頁。

(注43) 内川澄男「改正租税特別措置法(所得税関係)解説」(「税理」第一六卷第七号、四六〇四七頁)。

(注44) 右山昌一郎、前掲、五七頁。

(注45) 厳密に言えば、給与所得控除が若干減少し、配当控除が若干増加する。

(注46) 「税理」編集局、前掲、三三頁及び三五〇三六頁。

(注47) 右山昌一郎、前掲。「税理」第一七卷第一号、一五〇一八頁。

(注48) 「衆議院議員竹本孫一君提出、個人企業に対する税制に関する質問に対する答弁書」(以下「対竹本代議士、政府答弁書」と呼ぶ)「(税制調査会「税制調査会関係資料集」(昭和四八・五)二六七頁)。

(注49) 青色申告会「政府見解に対する反論」(「青色申告」前掲、一〇〇一一頁)。なお、「経営者死亡のときは、内部留保とともに相続税の問題として解決すればよい。」と述べられているが、この「内部留保」の性格については不明。

(注50) 紙上配当法は、法人税を全廃し、会社の利益については、それが株主に配当されると否とを問わず、その年にすべて配当されたものとみなし、株式の所有高に比例して株主に按分し、株主の所得として所得税を課税する方法(井藤半弥「租税論」一〇六〇一一〇頁)。

(注51) 事業主報酬の額を事業所得等の金額の八〇パーセント相当とし、所得控除額を九〇万円(妻は青色専従者とし、子供二人、生命保険料及び社会保険料控除一二万円)としたときの、昭和五〇年改正法により計算した所得税の負担の比較は次の

とおりである。

なお、事業所得等の金額に対する事業主報酬の額の割合が、一〇〇パーセントに近付けば、みなし配当の方が税負担の低い限界所得金額は、更に高くなる。

| 事業所得等の金額 | 所得税額         |              |               |
|----------|--------------|--------------|---------------|
|          | みなし配(A)当の場合  | 留保の(B)場合     | (A)-(B)       |
| 300万円    | 215,400<br>円 | 231,600<br>円 | ▲ 16,200<br>円 |
| 400 //   | 347,500      | 357,400      | ▲ 9,900       |
| 500 //   | 509,600      | 504,000      | 5,600         |

(注52) 主税局税制第一課有馬課長補佐(当時)談「(税理)編集局、前掲、三五～三六頁」。

(注53) 「(税理)編集局、前掲、三三頁及び三六頁」。

(注54) 「(税理)編集局、前掲、三六頁」。

(注55) 源泉徴収に伴う金利部分については、「サラリーマン税金訴訟」の第一審判決(京都地裁、昭和四九・五・二〇判決(昭和四一(行ウ)第一〇号))「所得税更正処分取消請求事件」(「判例時報」第七四一号、四二頁))において、「月々納付することによる金利調整分が給与所得控除中に含まれているが、その額は税額に対して一・一パーセント程度であり、僅少である。」と判示されているが、一般のサラリーマンの場合は、金利といっても確定申告時に清算すべき年税額を早目に分割納付するにとどまり、大きく還付税額が発生することは少ないから、自由職業者の場合とはやや事情を異にする。

(注56) 青色申告会「政府見解に対する反論」(「青色申告」前掲、六頁)。

(注57) 亀田博「昭和四八年度地方税法改正の概要——事業税、不動産取得税、料理等飲食消費税、軽油引取税等関係——」(「税務弘報」第二一卷第七号、二一四頁)。

なお、事業主控除の性格について、米持克彦「所得税・住民税・事業税における各種控除の関係」(「税経通信」第二九卷

第三号、一二九頁。

(注58) 事業税には、当初、免税点の制度があり、昭和二十七年から基礎控除となり、更に、昭和三十七年から事業主控除となり、逐年、控除額が引上げられている(税制調査会「税制調査会関係資料集」(昭和四八・五)二八九頁)。

(注59) 「税理」編集局、前掲、三五頁。

(注60) 青色申告会「事業主報酬の実現」(「青色申告」昭和四八年三月号、三頁)。

(注61) 税制調査会「四八年答申」(昭和四七・一二・三〇)三頁。

(注62) 国税庁「昭和四八年改正税法のすべて」五二頁。

(注63) 青色申告会「政府見解に対する反論」(「青色申告」前掲、六頁)。

(注64) 青色申告会「事業主報酬理論は正しい」(「青色申告」昭和四七年二月号、一頁)。

(注65) 「対竹本代議士、政府答弁書」(税制調査会、前掲、二六六頁)。

(注66) 個人企業主の逸失利益は、従前取得していた収益の全額を基準として算定すべきであるとする説。

(注67) 最高裁第二小法廷、昭和四三・八・二判決、「損害賠償請求事件」(昭和三七(オ)第六一一号)、民集第二二卷第八号、一五二五頁。

(注68) 通達、昭和三〇・二・二二直所五一八(昭和四九・直所四一一により改正)「大工、左官、とび等に対する所得税の取扱について」。これによると、常時使用人を有せず、かつ、一定の親方に所属していない、いわゆる一人親方の受ける報酬については、一〇〇万円以下八〇パーセント、二四〇万円以下三〇パーセント(この間の刻みについては中略)を乗じた金額を給与所得の収入金額とし、残余は事業所得の収入金額としている。ただし、年収(報酬)が二四〇万円超のとき、及び、店舗、作業場等を有し、常時一般顧客のもとに應じていると認められるときは、この規定は適用されない。

このほか、営業権の評価に関連して、企業の平均利益金額に対する企業者報酬の割合を定めた通達(相続税財産評価通達第七章第九節、評一一六四)があるが、規定の目的を異にしているので、直接参考とはならない。

(注69) 青色申告会「政府見解に対する反論」(「青色申告」前掲、七頁)。

(注70) 「衆議院議員赤松勇君提出、個人企業の税制に関する質問に対する答弁書」(税制調査会「税制調査会関係資料集」(昭和四八・五)二六二頁)。

(注71) 昭和二十四年の第一次シャープ勧告では、当時の勤労控除(給与所得に対する所得控除)が二五パーセントであったのを、一〇パーセントにすべきであるとしている。これは、勤労控除の根拠としてあげられていた、① 勤労年数の減耗に対する一種の減価償却、② 勤務による努力及び余暇の犠牲に対する表彰、③ 勤務に伴う経費の概算控除、④ 給与所得が相対的に正確に把握されていることによる相殺のうち、少くとも①及び②は中小企業所得者及び農業所得者にも適用されるべきであり、給与所得者独自の控除としては高率すぎるとしたためである(「シャープ使節団日本税制報告書」巻一、一七頁及び六八〜七三頁)。

(注72) 青色申告会「政府見解に対する反論」(「青色申告」前掲、九頁)。

(注73) 「対竹本代議士、政府答弁書」(税制調査会、前掲、二六六頁)。

(注74) 高木主税局長(当時)の発言、「第二給与所得控除みたいなものを創設して、それは事業主報酬制度に適用しないような仕組みにする方法があるかないかということ、部内で相当検討いたしました、何といっても事業主報酬制度は臨時特例的なものであつて基本制度でないものですから、(中略)事業所得者とサラリーマンとのバランスの調整の問題は将来の問題にせざるを得ないということで四九年度の改正はやったわけです」(「ジュリスト」第五六七号、座談会「所得税の諸問題」二四〜二五頁)。

(注75) 東京高裁、昭和四七・九・一四判決、国税局長の裁決訂正請求控訴事件(昭和四三(行コ)第二七号、税務訴訟資料第六六号二二三頁)。ただしこの部分について、原審(東京地裁、昭和四三・四・二五判決(昭和四〇(行ウ)第四〇号、税務訴訟資料第五二七五九頁))が引用されている。

(注76) 大蔵省「昭和五〇年度租税及び印紙収入予算の説明」による。

給与所得の納税人員 二七五二万人……①  
申告所得税の納税人員 五五八万人……②

(①+②) +④……八三・一パーセント

(注77) 税制調査会「税制調査会資料集」(昭和三八・三) 六四二頁。

(注78) 臨時税制調査会「三一年答申」(昭和三一・一二・二五) 四九頁。

(注79) 「判例時報」第七四一号、二四頁。

(注80) 税制調査会「長期答申」(昭和三九・一二・一二) 一九頁に、「事業所得に給与所得控除に類した控除を認めることは、勤務に伴う必要経費の概算控除、及び、他人に雇傭されて得る所得の担税力の弱さ等に着目して設けられた給与所得控除の趣旨からみて適當でない。」と述べられている。

(注81) 右山昌一郎、前掲、「税理」第一七卷第一号、一五〜一七頁。

(注82) 国税庁「第九九回国税庁統計年報書(昭和四八年度版)」(昭和五〇・三) 六八頁及び六九頁。なお、本稿別表二参照。

(注83) 同右、三八頁。

(注84) 税制調査会「長期税制のあり方についての答申及びその審議の内容と経過の説明」(昭和四六・八・三) 一二五頁。

(注85) 例えば、全国中小企業団体中央会等から、法人税多段階階税率案が出されている(「納税通信」第一三四二号)。

(注86) 例えば、資本金一〇〇億円の法人があげた一〇億円の年利益と、資本金一億円の法人があげた五〇〇〇万円の年利益について、単純にその大小により税負担を累進させるべきか、といった問題である(松隈秀雄「法人税重課論の波紋」税務弘報 第二一卷第六号)。

(注87) 大村巍「わが国戦前の税制における資産所得重課思想の変遷について」(大蔵省編「財政金融統計月報」第二二三号 一四〜一五頁)。

(注88) 阿南主税「所得税法体系」一七六〜一九九頁。

(注89) 大蔵省昭和財政編集室「昭和財政史」第五卷五一〇頁。

(注90) 利子所得について、総合所得課税の際、四〇パーセント控除をしているのは、理論上首尾一貫しないが、従来分離課税の取扱いを受けていたことと、戦時下の政策的配慮によるものであろう。

別表一

専従者控除制度の沿革

(税制調査会，昭45. 4. 資料集70頁より)

| 年次    | 青色申告者                                                | 白色申告者           |
|-------|------------------------------------------------------|-----------------|
| 昭和27年 | (創設) 配偶者及び18歳未満の者を除く親族<br>50,000円                    |                 |
| 昭和28年 | 配偶者及び15歳未満の者を除く親族<br>60,000円                         |                 |
| 昭和29年 | 15歳未満の者を除く親族<br>70,000円                              |                 |
| 昭和30年 | 80,000円                                              |                 |
| 昭和36年 | (所得限度及び年齢区分制度の採用)<br>～25歳 90,000円      25歳～ 120,000円 | (創設)<br>70,000円 |
| 昭和37年 | ～20歳 90,000円      20歳～ 120,000円                      | 70,000円         |
| 昭和38年 | 〃 95,000円      〃 125,000円                            | 75,000円         |
| 昭和39年 | 〃 120,000円      〃 150,000円                           | 90,000円         |
| 昭和40年 | 〃 150,000円      〃 180,000円                           | 120,000円        |
| 昭和41年 | 240,000円                                             | 150,000円        |
| 昭和42年 | 240,000円<br>(昭和43年以降 限度の法定廃止)                        | 150,000円        |
| 昭和43年 | 限度の法定廃止                                              | 150,000円        |

(注) 各年分の控除額は，平年分の額である。

別表二

## 会 社 数 の 推 移

| 年 度  | 会 社 数 <sup>A</sup> | 内<br>同 族 会 社 <sup>B</sup> | B/A  | 同 族 会 社 の<br>対 前 年 増 |
|------|--------------------|---------------------------|------|----------------------|
| 昭和14 | 88,835             | 68,357                    | 76.9 | 不 明                  |
| 15   | 91,028             | 68,060                    | 74.8 | ▲ 297                |
| 16   | 97,203             | 69,696                    | 71.7 | 1,636                |
| 17   | 101,939            | 67,796                    | 66.5 | ▲ 1,900              |
| 18   | 102,819            | 64,000                    | 62.2 | ▲ 3,796              |
| 19   | 102,316            | 61,542                    | 60.1 | ▲ 2,458              |
| 20   | 95,773             | 55,619                    | 58.1 | ▲ 5,923              |
| 21   | 106,399            | 60,492                    | 56.9 | 4,873                |
| 22   | 144,436            | 83,037                    | 57.5 | 22,545               |
| 23   | 177,490            | 106,152                   | 59.8 | 23,115               |
| 24   | 207,898            | 131,301                   | 63.2 | 25,149               |
| 25   | 238,515            | 187,889                   | 78.8 | 56,588               |
| 26   | 260,465            | 222,161                   | 85.3 | 34,272               |
| 27   | 302,286            | 265,926                   | 88.0 | 43,765               |
| 28   | 362,160            | 322,683                   | 89.1 | 56,757               |
| 29   | 394,706            | 356,135                   | 90.2 | 33,452               |
| 30   | 411,997            | 373,227                   | 90.6 | 17,092               |
| 31   | 400,181            | 373,008                   | 93.2 | 比 較 不 能              |
| 32   | 436,867            | 402,213                   | 92.1 | 29,205               |
| 33   | 477,163            | 449,974                   | 94.3 | 47,761               |
| 34   | 503,034            | 473,274                   | 94.1 | 23,300               |
| 35   | 539,429            | 510,416                   | 94.6 | 37,142               |
| 36   | 578,241            | 545,682                   | 94.4 | 35,266               |
| 37   | 619,240            | 不 明                       | 不 明  | 不 明                  |

| 年 度  | 会 社 数 <sup>A</sup>       | 内<br>同 族 会 社 <sup>B</sup> | B/A           | 同 族 会 社 の<br>対 前 年 増 |
|------|--------------------------|---------------------------|---------------|----------------------|
| 昭和38 | 662,471                  | 不 明                       | 不 明           | 不 明                  |
| 39   | 713,190                  | 〃                         | 〃             | 〃                    |
| 40   | 752,536                  | 〃                         | 〃             | 〃                    |
| 41   | 799,390                  | 〃                         | 〃             | 〃                    |
| 42   | 843,491                  | 〃                         | 〃             | 〃                    |
| 43   | 898,276                  | 〃                         | 〃             | 〃                    |
| 44   | 943,822                  | 〃                         | 〃             | 〃                    |
| 45   | (900,499)<br>986,825     | (850,196)<br>不 明          | (94.4)<br>不 明 | (比較不能)<br>不 明        |
| 46   | (967,726)<br>1,058,102   | (908,007)<br>不 明          | (93.8)<br>不 明 | (57.811)<br>不 明      |
| 47   | (1,028,270)<br>1,128,761 | (969,090)<br>不 明          | (94.2)<br>不 明 | (61,083)<br>不 明      |
| 48   | (1,058,470)<br>1,209,323 | (1,018,998)<br>不 明        | (93.9)<br>不 明 | (49,908)<br>不 明      |

(摘要)

1. 国税庁「統計年報書」及び「法人企業の実態」によった。
2. 昭和14年～22年は、昭和23年度「第74回統計年報書」会社表の累年対照によった。
3. 「会社数」は、株式、合名、合名合資及び有限会社の計を示す。ただし、38年度以降は、企業組合、相互会社及び医療法人を含む。
4. 「同族会社」には、非同族の同族会社を含まない。
5. 30年度以前の数字には、決算期末到来分を含むが、31年度以降は含まない。
6. 36年度以前は会計年度末（翌年3月31日現在）、37年度以降は法人税事務年度末（翌年6月30日現在）の数字を示す。
7. 45年度以降の（ ）書は、休業、清算中のものを除いた活動中の会社数を示す。

別表三

「みなし法人制度」の利用状況

(全 国)

| 区 分       | 昭 和 48 年 分              |              |                          | 昭 和 49 年 分              |              |                | 昭 和 50 年 分              |              |                |
|-----------|-------------------------|--------------|--------------------------|-------------------------|--------------|----------------|-------------------------|--------------|----------------|
|           | 青色申告者数<br>(48. 3. 15現在) | 利 用 状 況      |                          | 青色申告者数<br>(49. 3. 15現在) | 利 用 状 況      |                | 青色申告者数<br>(50. 3. 15現在) | 利 用 状 況      |                |
|           |                         | 利 用 人 員<br>A | 利 用 割 合<br>(49. 3. 15現在) |                         | 利 用 人 員<br>B | 利 用 割 合<br>指数A |                         | 利 用 人 員<br>C | 利 用 割 合<br>指数A |
|           |                         |              |                          |                         |              |                |                         |              |                |
| 営 業       | 人<br>1,793,118          | 人<br>16,469  | %<br>0.9                 | 人<br>1,929,655          | 人<br>35,084  | %<br>1.8       | 人<br>2,018,366          | 人<br>52,022  | %<br>2.6       |
| その他<br>事業 | 147,347                 | 2,627        | 1.8                      | 167,363                 | 4,303        | 2.6            | 186,412                 | 5,975        | 3.2            |
| 農 業       | 44,313                  | 38           | 0.1                      | 52,789                  | 93           | 0.2            | 67,002                  | 159          | 0.2            |
| 不動産所得     | 112,669                 | 824          | 0.7                      | 146,443                 | 1,584        | 1.0            | 186,573                 | 2,562        | 1.4            |
| 合 計       | 2,097,447               | 19,958       | 1.0                      | 2,296,250               | 41,064       | 1.8            | 2,458,353               | 60,718       | 2.5            |

(摘要) 1. 国税庁調の計数により作成。但し、利用人員は前年末日現在の届出人員を示す。これに対応する青色申告者数は判明しないため、翌年3月15日現在の人員により利用割合を算出した。従って、利用割合は概数である。

2. 「その他事業」とは、事業所得者のうち、営業、農業以外の者をいう。具体的には、医師、自由業（税理士等）等が含まれる。

3. 「不動産所得」の利用人員は、不動産等の貸付を業とする者である。

4. 昭和49年分の利用人員のうち、前年より継続は19,659人である。従って、昭和48年分の利用人員との差299人が、取り止め人員と推定される。ただし、この中には、随業、法人成および、青色申告取り止めに伴う取り止めの者が含まれる。

$$\left(\frac{299}{19,958} \div 1.5\%\right)$$

## 別表四

## 「みなし法人制度」の業種別利用状況

## (1) 利用者の多い業種目

(東京、関東信越国税局管内A署ほか5署分)

| 業 種 目       | 利用人員 | 業 種 目           | 利用人員 |
|-------------|------|-----------------|------|
| 税 理 士       | 45人  | 機 械 部 品 (受託加工)  | 18人  |
| 理 髪         | 40   | そ の 他 (受託加工)    | 17   |
| 個 人 タ ク シ ー | 27   | 寿 司 店           | 16   |
| 食 堂         | 24   | 医 薬 品 (家庭用) 小 売 | 15   |
| 酒 小 売       | 23   | 食 肉 小 売         | 14   |
| パ ー ヶ       | 21   | パ ン 〃           | 14   |
| う ど ん ソ バ   | 20   | 中 華 ソ バ         | 14   |
| 大 工 工 事     | 19   | 電 気 配 線 工 事     | 14   |

(摘要) 1. 事業所得者の昭和48年分の利用状況について調査したものである。

2. 利用者総数781人のうち、上記16種目により341人(44%)を占める。

3. 税理士の利用率は9.4%である。

## (2) 所得区分および業種区分別利用状況

(関東信越国税局管内B署の例)

| 区 分       | 利用人員 | 百分 比  |
|-----------|------|-------|
| 小 売       | 122人 | 35.8% |
| 卸 売       | 9    | 2.6   |
| 製造小売      | 11   | 3.2   |
| 製造卸売      | 11   | 3.2   |
| 受注加工      | 56   | 16.4  |
| 修 理       | 12   | 3.5   |
| サービス      | 26   | 7.6   |
| 建 設       | 33   | 9.6   |
| そ の 他     | 32   | 9.4   |
| その他事業     | 24   | 7.0   |
| 不 動 産 所 得 | 6    | 1.7   |
| 合 計       | 342  | 100.0 |

(摘要) 昭和49年分の利用状況について調査したものである。

別表五

「みなし法人制度」の利用状況

(国税局別，昭和50年分)

|            | 青色申告<br>者数<br>(昭和50年<br>3月15日<br>現在) | 利 用 人 員       |     |        |       |        | 利 用<br>割 合 |
|------------|--------------------------------------|---------------|-----|--------|-------|--------|------------|
|            |                                      | 事 業 所 得       |     |        | 不動産   | 合 計    |            |
|            |                                      | 営業及び<br>その他事業 | 農 業 | 小 計    |       |        |            |
|            | 人                                    | 人             | 人   | 人      | 人     | 人      | %          |
| 札 幌        | 84,174                               | 2,052         | 13  | 2,065  | 69    | 2,134  | 2.5        |
| 仙 台        | 134,747                              | 2,774         | 15  | 2,789  | 56    | 2,845  | 2.1        |
| 東 京        | 686,912                              | 24,794        | 55  | 24,849 | 1,426 | 26,275 | 3.8        |
| 関 東<br>信 越 | 289,482                              | 6,550         | 27  | 6,577  | 130   | 6,707  | 2.3        |
| 名古屋        | 327,475                              | 9,314         | 34  | 9,348  | 272   | 9,620  | 2.9        |
| 金 沢        | 75,967                               | 1,471         | 2   | 1,473  | 17    | 1,490  | 2.0        |
| 大 阪        | 427,263                              | 3,472         | —   | 3,472  | 288   | 3,760  | 0.9        |
| 広 島        | 159,045                              | 3,806         | 5   | 3,811  | 175   | 3,986  | 2.5        |
| 高 松        | 51,053                               | 1,322         | 1   | 1,323  | 48    | 1,371  | 2.7        |
| 福 岡        | 120,576                              | 1,042         | 1   | 1,043  | 29    | 1,072  | 0.9        |
| 熊 本        | 96,883                               | 1,353         | 6   | 1,359  | 51    | 1,410  | 1.5        |
| 沖 縄        | 4,776                                | 47            | —   | 47     | 1     | 48     | 1.0        |
| 全国計        | 2,458,353                            | 57,997        | 159 | 58,156 | 2,562 | 60,718 | 2.5        |

- (摘要) 1. 国税庁調の計数により作成。但し，利用人員は昭和49年12月31日現在の届出人員である。
2. 利用割合は，概数である。(別表三，摘要1参照)
3. 「事業所得」及び「不動産」の区分は別表三と同様である。
4. 「沖縄」は，沖縄国税事務所管内の計である。

別表六

事業主報酬の額の状況

(昭和50年分)

|              |           | 利 用 人 員     | 事業主報酬額         | 1 人 当 り<br>事業主報酬額 |
|--------------|-----------|-------------|----------------|-------------------|
| 事業<br>所<br>得 | 営 業       | 人<br>52,022 | 百万円<br>118,760 | 千円<br>2,283       |
|              | そ の 他 事 業 | 5,975       | 29,059         | 4,863             |
|              | 小 計       | 57,997      | 147,819        | 2,549             |
|              | 農 業       | 159         | 315            | 1,979             |
|              | 計         | 58,156      | 148,134        | 2,547             |
| 不 動 産 所 得    |           | 2,562       | 7,405          | 2,890             |
| 合 計          |           | 60,718      | 155,539        | 2,562             |

(摘要) 国税庁調。

1. 昭和49年12月31日現在の届出の状況による。
2. 「営業」「その他事業」「農業」及び「不動産所得」の区分については別表三と同様である。

## 別表七

## 申告所得者の所得金額階級別表（昭和48年分）

## (1) 合 計 表

| 所得金額      | 営業所得者     | 農所得者    | その他事業所得者 | その他所得者    | 計         |
|-----------|-----------|---------|----------|-----------|-----------|
| 50 万円以下   | 167,179   | 29,946  | 47,112   | 133,631   | 377,868   |
| 60 "      | 96,642    | 23,810  | 24,783   | 73,843    | 219,078   |
| 70 "      | 125,274   | 30,058  | 25,777   | 86,613    | 267,722   |
| 80 "      | 141,310   | 34,678  | 25,267   | 93,520    | 294,775   |
| 90 "      | 163,752   | 36,870  | 25,463   | 103,567   | 329,652   |
| 100 "     | 163,415   | 38,254  | 21,906   | 104,843   | 328,418   |
| 120 "     | 278,864   | 71,452  | 36,730   | 202,091   | 589,137   |
| 150 "     | 296,024   | 75,677  | 34,076   | 272,469   | 678,246   |
| 200 "     | 260,991   | 48,932  | 27,762   | 367,795   | 705,480   |
| 250 "     | 125,823   | 12,779  | 15,150   | 268,118   | 421,870   |
| 300 "     | 71,001    | 3,841   | 11,063   | 194,205   | 280,110   |
| 400 "     | 68,163    | 2,086   | 17,618   | 241,286   | 329,153   |
| 500 "     | 30,543    | 525     | 14,172   | 175,842   | 221,082   |
| 700 "     | 24,099    | 293     | 19,382   | 194,901   | 238,675   |
| 1,000 "   | 11,836    | 98      | 16,227   | 125,636   | 153,797   |
| 2,000 "   | 7,146     | 31      | 16,199   | 131,916   | 155,292   |
| 3,000 "   | 1,161     | 1       | 2,786    | 38,391    | 42,339    |
| 5,000 "   | 498       | —       | 1,070    | 26,448    | 28,016    |
| 5,000 万円超 | 197       | —       | 258      | 21,645    | 22,100    |
| 合 計       | 2,033,918 | 409,331 | 382,801  | 2,856,760 | 5,682,810 |

- (注) 1. 国税庁「第99回国税庁統計年報書」（昭和48年度版）26頁。  
 2. 昭和48年分の所得税について、申告納税額がある者を対象とし、昭和49年7月31日現在で調査したものである。

(2) 青色申告者

| 所得金額      | 営<br>業<br>所<br>得<br>者 | 農<br>業<br>所<br>得<br>者 | その他事<br>業所得者 | そ<br>の<br>他<br>者 | 計         |
|-----------|-----------------------|-----------------------|--------------|------------------|-----------|
| 50 万円以下   | 65,447                | 792                   | 2,409        | 5,982            | 74,630    |
| 60 "      | 56,325                | 484                   | 1,880        | 6,478            | 65,167    |
| 70 "      | 66,877                | 821                   | 2,195        | 6,053            | 75,946    |
| 80 "      | 72,984                | 872                   | 2,478        | 6,477            | 82,811    |
| 90 "      | 78,888                | 1,012                 | 2,673        | 6,986            | 89,559    |
| 100 "     | 77,005                | 1,042                 | 2,674        | 7,220            | 87,941    |
| 120 "     | 136,270               | 2,078                 | 4,948        | 15,038           | 158,334   |
| 150 "     | 160,089               | 2,276                 | 5,658        | 20,947           | 188,970   |
| 200 "     | 166,707               | 1,854                 | 6,949        | 29,943           | 205,453   |
| 250 "     | 92,851                | 494                   | 5,039        | 23,579           | 121,963   |
| 300 "     | 56,376                | 190                   | 3,958        | 17,972           | 78,496    |
| 400 "     | 57,183                | 95                    | 7,029        | 23,527           | 87,834    |
| 500 "     | 26,306                | 36                    | 5,620        | 13,900           | 45,862    |
| 700 "     | 20,869                | 31                    | 8,081        | 14,888           | 43,869    |
| 1,000 "   | 10,320                | 6                     | 7,205        | 10,587           | 28,118    |
| 2,000 "   | 6,123                 | 3                     | 8,332        | 11,588           | 26,046    |
| 3,000 "   | 984                   | —                     | 1,778        | 3,507            | 6,269     |
| 5,000 "   | 405                   | —                     | 781          | 2,670            | 3,856     |
| 5,000 万円超 | 155                   | —                     | 165          | 2,804            | 3,124     |
| 合 計       | 1,152,164             | 12,086                | 79,852       | 230,146          | 1,474,248 |

- (注) 1. 国税庁「第99回国税庁統計年報書」(昭和48年度版) 27頁。  
2. 昭和48年分の所得税について、申告納税額がある青色申告者を対象とし、昭和49年7月31日現在で調査したものである。