

親族が事業から受ける対価の取扱い
についての一考察

齋藤 信雄

(税務大専科研究部教育官)

目 次

はじめに	259
第1章 「親族が事業から受ける対価」の取扱い	260
第1節 事業から対価を受ける親族がある場合の必要経費の特例	260
1 立法趣旨	260
2 所得税法56条の沿革	261
3 税制調査会における審議	264
4 資産所得合算課税制度の廃止	266
5 租税回避	269
6 所得分割	271
第2節 所得税法56条をめぐる諸問題	275
1 家族を単位とする社会の変化	275
2 判例にみる所得税法56条の解釈	280
3 アメリカにおける家族労働報酬の取扱い	282
4 各国の家族労働報酬に対する課税の取扱い	284
第3節 まとめ	289
第2章 青色申告制度と白色申告者の記帳義務	291
第1節 青色申告制度と事業専従者	291
1 青色申告制度	291
2 青色申告制度の由来	292
3 青色申告制度の意義と今後の在り方	293
4 青色申告の取消益に関する問題	296
5 事業専従者	299
6 「生計を一にする親族」	302
第2節 白色申告者の記帳義務	307
1 記帳制度創設の経緯	307
2 青色申告制度と記帳義務	308
3 白色申告者の記帳義務と青色申告	309

第3節	まとめ	313
第3章	企業の課税と所得税	315
第1節	個人企業と法人成り	315
1	法人成りの要因	315
2	判例における見解	317
3	法人成りに対する考え方	319
第2節	民法上の組合と所得課税	322
1	民法上の組合と所得税の課税	322
2	民法上の組合と所得税法56条	324
3	裁判例にみる組合課税	324
4	アメリカにおける家族組合の取扱い	326
第3節	まとめ	331
第4章	課税単位	332
1	わが国における課税単位	332
2	課税単位の類型	334
3	諸外国における課税単位の動向	336
4	裁判例にみる課税単位の見解	337
5	所得税法56条及び57条と課税単位の問題	338
6	まとめ	340
第5章	結論	342

はじめに

所得税においては、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は、その対価の額は、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（所得税法56条）こととしている。

この規定は、現行法の基礎となった昭和23年改正法により設けられた規定であり、所得税法の基本とする個人単位課税の特例であると理解されている。

ところで、申告納税制度は創設以来既に50年余を経過していることから、納税者の間に定着しているといわれている。そして納税者環境についても、戦後生まれの世代が壮年期を迎えた今日において、家族関係も大幅に変化し、納税者意識もまた大幅に変化している。そのような中で、個人事業者の所得計算において「親族が事業から受ける対価」の必要経費算入を認めないという所得税法56条の規定の合理性について、疑問が投げかけられている。

また、昭和60年から白色申告者に対する記帳義務制度が施行され、一定の要件に該当する白色申告者には記帳義務が課されることとなったが、事業専従者の取扱いについては、従来どおり一定の事業専従者控除しか認められていないのは、青色申告者の事業専従者給与の取扱いと比較して不合理ではないかという見解から、青色申告者に認められている特典のうちのいくつかは、記帳義務の課される白色申告者にも認めるべきではないかという意見も出されている。そこで、本稿においては、現行法における「親族が事業から対価の支払いを受ける場合の取扱い」についての問題点等について考察し、今後の取扱いについての私見を述べたいと考えている。

第1章 「親族が事業から受ける対価」の取扱い

第1節 事業から対価を受ける親族がある場合の必要経費の特例

現行の所得税法における課税所得の計算は、所得の種類を10種類に分類し、その所得の稼得者を単位として課税する個人単位の課税が基本とされている。しかし、10種類に分類された所得の中で、事業所得については「事業から対価を受ける親族がある場合の必要経費の特例」が設けられており、実質的には世帯単位課税となっている。

この特例は所得税法56条において規定されており、「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いを受ける場合には、その対価の額は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、かつ、その親族のその対価に係る各種所得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。この場合において、その親族が支払いを受けた対価の額及びその親族のその対価の額に係る各種所得の金額の計算上必要経費に算入されるべき金額は、当該各種金額の計算上ないものとみなす。」というものである。

「親族が事業から受ける対価」の取扱いを考察するに当たって、まず、この節においては、現行法における取扱いとこれを規制する規定の立法趣旨やこれまでの経緯などを概観し、次節において、現行法における取扱いの問題点を整理することとする。

1 立法趣旨

所得税法56条の規定の趣旨は、わが国における個人事業が家族全体の協力のもとに家族の個人財産を共同で管理、使用して成り立つものが多く、それについて個々の対価を支払う慣行があるとはいえないため、家計と事業から生ずる所得を切り離して考えること自体に無理があり、個人財産の使用に対

する対価を一般に必要な経費に認めることとすると家族間の取決めによる恣意的な所得分割を許すこととなり、税負担の不公平をもたらす結果となること、また、その対価の金額も恣意的に決められることが多く、客観的に合理的な対価の額を算出することが實際上困難であることなどを根拠として設けられた規定である⁽¹⁾と説明されている。

これに対して、所得税法57条では「事業に専従する親族がある場合の必要経費の特例等」として、特例である所得税法56条の特例として青色事業専従者給与及び事業専従者控除の必要経費算入を認めている。したがって、所得税法56条の原則規定は、青色申告者の事業に専従する親族に対する対価の支払いに関する限り、前述の所得税法57条により実効を失わしめている。もっとも、家族労働報酬以外の点、つまり、事業主と生計を一にする親族が事業から地代、家賃等を得ているときには、その必要経費算入が認められないという点においては、所得税法56条は今日なお実効力をもっている。⁽²⁾

この青色申告者に対する専従者給与の規定は、青色申告の最大の特典である。この特典の在り方については、白色申告の事業所得者に対して、昭和59年の法改正により所得税法231条の2の規定（記帳義務）が追加され（所得制限はある）、また、消費税法における仕入控除の規定においては帳簿の備付けがなければ仕入控除ができないことなどの点において、専従者給与の規定を、従来の青色申告の特典として位置づけておくことが妥当か否かについての疑問が投げかけられている。⁽³⁾この点については、青色申告制度の検討において、改めて触れることとする。

2 所得税法56条の沿革

わが国における所得税の制度は明治20年に創設されている。この時に制定された所得税法の第1条但し書きにおいて、「同居ノ家族ニ居スルモノハ総テ戸主ノ所得ニ合算スルモノトス」という規定が設けられている。この規定はわが国のモデルとされたプロイセンの制度にならったものであって、わが国の戦前の家族制度に合致するものであったといわれている。⁽⁴⁾

この規定は明治32年に全文改正が行われているが、この合算課税制度はそのまま引き継がれ、更に、これに加えて「戸主ト別居スル家族2人以上同居スルトキ」も合算の対象とすることとされた。そして、大正2年の法律改正で、同居家族の所得は合算して累進税率を適用した上で、その税額を各人に按分することとなった。その後、大正9年の所得税法の全部改正、昭和15年の所得税法の全文改正、そして昭和22年の全文改正に当たっても、同居家族の合算課税制度はそのまま存続された。

しかし、昭和24年8月27日のシャウプ勧告において、当時施行されていた合算課税制度について次のような指摘を受けた。「同一の生活水準、同一の担税力水準にある納税者より高い税率で課税する不公平な制度である。したがって、合算課税制度を廃止して個人別に課税するよう改めることとする。ただし、『要領のよい納税者』に対する“抜け道”封じのための個別申告制の制限措置として、①納税者と同居する配偶者及び未成年者の資産所得は、納税者の申告に記載させ合算して課税する。②納税者の経営する事業に雇用されている配偶者及び未成年者の給与所得は、納税者の所得に合算する。」⁹⁾

以上のような勧告を受けて、昭和25年の税制改正では、世帯単位課税から個人単位課税へと移行したが、その例外として「みなす事業所得」の規定が設けられた。その際の条文は次のとおりであった。

旧所得税法（昭和22年法律27号）

【みなす事業所得】

第11条の2 納税者と生計を一にする配偶者その他の親族が、当該納税者の経営する事業から所得を受ける場合においては、当該所得は、これを当該納税者の有する事業所得とみなす。この場合においては、第8条第1項の規定の適用については、当該親族は、当該納税義務者の経営する事業から所得を受けていないものとみなす。

なお、昭和27年の改正で、本条の規定の整備が行われ、次のように全文改正された。すなわち、納税者と生計を一にする配偶者その他の親族が当該納税義務者の経営する事業から所得を受ける場合においては、当該親族の当該

所得の収入金額に相当する金額は、当該納税者の事業所得の金額の計算上これを必要経費に算入されないこととされた。一方、当該親族の当該所得の金額の計算上必要経費に算入すべき金額は、当該納税義務者の事業所得の金額の計算上必要経費に算入するものとされた。この場合において、当該親族の所得の金額の計算については、当該事業から受けた所得の収入金額及び当該所得の金額の計算上必要経費に算入すべき金額は、いずれもないものとみなすこととされた。また、同年の改正において、個人事業者に対する青色申告制度の普及を奨励する見地から、青色申告者について、当該事業に専従する親族に支払う給与の必要経費算入（控除額限度方式）を認める専従者控除制度が創設され、本条に第2項として追加されている。

続いて、昭和32年の改正では、納税者と生計を一にする親族が、当該納税義務者の経営する事業から受ける所得の範囲に不動産所得と山林所得が追加され、これに伴う条文整理が行われた。この改正は、不動産所得の貸付業及び山林経営の場合には本条のような規定がなく、その所得計算が不明確であったため、これらの所得についても事業所得の場合に準じて取り扱うことにしたものである。

この結果、現行法のように規定が整備された。

昭和36年の改正において、青色申告者とのバランスから白色申告者に対しても一定の控除を認める白色専従者控除制度が設けられ、本条に第3項として追加されている。昭和40年の改正においては、所得税法の全文改正が行われ、本条から専従者控除制度の規定が分離され、本条は第56条、専従者控除の規定は第57条として置き換えられた。そして、2年後の昭和42年の改正において、青色事業専従者給与の限度額が撤廃され、現在に至っている。

なお、資産所得の合算課税制度については、昭和63年4月の税制調査会答申「税制改革についての中間答申」において、「資産所得の合算課税制度は廃止するのが適当である」という答申がなされ、この答申を受けて平成元年分から廃止された。

3 税制調査会における審議

所得税法56条関係が税制調査会において取り上げられたのは、昭和46年8月の長期答申が最初である。この時には課税単位の問題として議論されているが、本格的な検討ではなく、問題提起に止まっている。¹⁰⁾この答申においては、次の二点について事業所得関連の意見が紹介されている。第一点は「事業専従者を有する事業所得者とその他の所得者との間の実質的負担の均衡を図る見地」であり、二点目は、「この方式の導入によって、所得の稼得に対する配偶者の貢献の評価や一般の給与所得者の世帯と配偶者に給与の支払いを行っている同族法人の経営者や事業所得者の世帯との間の税負担の均衡を図りうるという利点も考えられる。」というものである。

ここでの議論の前提は、同族法人及び個人事業における稼得所得はすべて代表者あるいは個人事業主に帰属し、家族従業員に対する給与は所得分割であることを前提としている。確かに、従業員ではあっても、その者が家族従業員であった場合の給与の支払いの場合には所得の分割ではある。しかし、それが労働報酬に対する正当な対価である限りは問題とすべきではないと思われる。個人事業にあつては、資本と労働の投下により稼得した収益について、その労働の対価として支払われる家族従業員に対する給与は、それが実際に従事した労働の対価である限りにおいては、認めうる所得分割ではなからうか。

所得税法56条の規定は、事業に従事する親族に対する対価の支払いを対象としていることから、妻に限らず、成人した子やその他の親族も対象とされる。課税単位の問題にあつては、そのグループをどのようにするかは難しい問題とされている。そして、税制調査会での、税負担の比較が問題とされる際の比較の対象がサラリーマン世帯の夫婦であることを考えた場合、この問題は同一レベルで考える問題とは異なるのではないかと考える。所得税法56条の規定はあくまでも事業所得の金額の計算を行うに当たつての特例規定である。事業所得の金額の計算と、支払われた給与を事業主の所得と合算するかどうかは別の問題であり、課税単位の問題として捉える場合には、家族

従業員に支払われた給与を法人の代表者なり事業主の所得と合算するかどうかというところでの議論であるべきだと思われる。

次に取り上げられたのは昭和52年の答申であり、「今後の税制のあり方答申」の中で簡単に触れられている。ここでも「課税単位」の問題とし、現状維持が適当であるという答申を行っている。⁷⁾

ところが、昭和61年2月25日に出された「税制の抜本の見直しについての答申・報告」において、課税単位に関する専門小委員会は「所得税法56条及び57条と課税単位」の問題として、「近時、(イ)専業主婦の夫の稼得に対する貢献(内助の功)を評価する方策を考へてはどうか、(ロ)中堅所得層の負担の緩和を図るために、二分二乗制を採用してはどうか、(ハ)事業所得者等が完全給与化された青色専従者給与の支払を通じ「所得分割」を行うことにより、累進課税が大幅に緩和されているため、給与所得者との間に負担のアンバランスが生じていることにどう対応するか、あるいは(ニ)パートに出ている主婦の所得が一定額を超えた場合にかえって家族全体の税引後手取り所得が減少するという断層減少(いわゆる「パート問題」)を解消する方策とならないか、といった点から、課税単位を見直すべきではないかという意見が出されている。」⁸⁾という報告を行っている。

以上のように、専門小委員会においては、それぞれの意見を紹介しながらも、「給与所得者が抱いている『所得分割』を通じた累進税率回避に対する不公平感への対処という点については、所得税の税率構造自体の累進度を緩和する等の方向で、対応していくことが適当であると考える。」⁹⁾と結んでいる。しかし、この報告を受けた税制調査会の意見としては、「青色の事業所得者において事業専従者に対し所得を分与することについては、就労の実態がある限りにおいて税制としてそれを否定することには無理があり、過大な給与の支払いがある場合には制度の厳正な運用により対処していくのが適当である。」¹⁰⁾との答申がおこなわれ、必ずしも、『所得分割』を通じた累進税率回避とは断じていないように思われる。

上記の税制調査会の小委員会において問題とされているのは、一つには、

家族間の取決めによる恣意的な所得分割の場合であり、もう一点は、所得分割が行われている事業所得者と所得分割ができない給与所得者との間における税負担の問題であると思われる。

第一点の恣意的な所得分割の防止の問題については、青色申告者の事業専従者給与制度の導入時において同様の問題が提起され、法57条において必要経費に算入できる金額を規定し恣意的な所得分割の防止を図っている。従って、同様の規定を設けることにより、その目的は達せられるものと思われる。

第二点にいう税負担のバランスの問題については、家族従業員に対する給与を経費として認めるか否かという問題と、課税単位をどのようにするかという問題とを混同した見方であり、本来は別問題として捉えるべき問題である。

以上、これまでに触れた問題については、後述するように、アメリカやドイツ・フランス・イギリスにおける所得税の計算においては妻に対する給与は必要経費として認めている。その上で、夫婦の所得を合算して税額を計算するか、あるいはそれぞれの所得として税額を計算するかの問題を課税単位の問題として捉えている。ただし、これらの国においては、いずれも夫婦単位の課税を採用しており、フランスを除く3国は選択により個人単位の課税も認めている。⁽¹¹⁾

4 資産所得合算課税制度の廃止

資産所得合算課税制度は、昭和31年の臨時税制調査会の答申に基づき設けられたものであり、その趣旨は、要約すると、次のとおりである。

すなわち、資産所得合算課税制度は、①合算対象世帯員の中に資産所得を有する者がいる場合には、その者が勤労所得を有する者等に比較してより高い担税力を有すること、②担税力に応じた課税を実現するという見地からみて、資産所得については、むしろ世帯単位に担税力を捉える方が生活の実体に合致すること、③資産所得については、生計を一にする世帯員に資産を分割することによって所得の分散を図り、税負担の軽減を図ることが容易であ

ること、④生計を一にする一定範囲の緊密な関係にある親族間においては、その性質上世帯員の資産所得をも含めて管理支配することが容易であること、等を理由として設けられたものである。

しかし、この制度をめぐるのは、昭和40年代の後半から全国各地で多くの違憲訴訟が提起され、その判決が昭和50年代に入って相次いで出されたが、その中でいくつかの問題が提起された。

例えば、東京高裁昭和53年1月31日判決（税資97号137頁）では、「資産所得合算課税の制度がたとえ控訴人らの主張するごとく婚姻生活に対する国家の妨害措置であるとしても、ドイツ連邦共和国の基本法のような婚姻と家庭を国家の妨害的措置から保護する特別の規定の設けられていないわが国の憲法のもとにおいては、右のことが憲法に違反するものとはなし得ない。」として、この制度は婚姻に対する国家の妨害的措置であると認めている。また、大阪高裁昭和56年6月26日判決（税資117号756頁）では、「所得税法が規定する、扶養親族を定義するにあたっての所得限度額の設定及び世帯主と合算対象世帯員との間での社会保険料の控除方法は不合理である」との原告の主張に対して、「右規定は、立法政策上も立法技術上もその定立の趣旨が首肯できるものであるから、立法府が裁量権の範囲を逸脱し、明らかに合理性を欠くものということができない。けだし、租税法規の定立に関する立法府の何が公平・適切であるかの技術的、政策的観点からの判断は、単に形式的整合性だけを要するものではなく、高度の価値選択を要するものであり、憲法は国会に対し租税法規の定立に関し、広範な裁量権を与えているのである。」として訴えを退けている。更に、大阪地裁昭和59年5月10日判決（税資136号521頁）では、「合算課税の対象となる所得を資産所得に限定したこと、一定の利子・配当所得を特例により合算対象から除外したことは合理性を欠く」との原告の主張に対して、「憲法の定める諸原則の下において制度上許容されるべき合理的限界をはるかに超え、国民の正義公平の観念に照らして到底許容できないなど、立法府がその裁量権を逸脱行使し、当該租税法規が著しく不合理であることが明白な場合に限り、これを違憲としてその効力を否定

することができるが、」と判示している。

これらの判決において、いずれも違憲ではないとしてはいるものの、少なからず不合理性のあることが指摘されている。

その後の昭和61年10月に税制調査会から提出された「税制の抜本的見直しについての答申」では、資産所得合算課税制度について、「この制度をめぐっては、資産所得の恣意的な名義分割が行われる場合についてのみ適用すれば足りるのであって、婚姻前から所有している財産から生ずる資産所得については、累進課税回避の意図が認められないことからこの制度の適用除外とすべきであるという意見がある。これに対し、恣意的な名義分割のみこの制度を適用するとしても、その資産所得の起因となった財産が婚姻後に自ら稼得した財産であるかどうか明らかにすることは、納税者にとっても税務当局にとっても極めて困難であるとする等の意見もある。生計を一にする親族が営む事業については、既に専従者給与の支給によって所得の分割が行われ、それを踏まえた課税が行われていること、恣意的な名義分割の場合についてのみ合算して課税するとしてもその判定が納税者にとっても税務当局にとっても極めて難しいこと、所得分布の平準化が進んでいること等を考えれば、この際、税制の簡素化の見地から資産所得の合算課税制度を廃止する方向で検討するのが適当であろう」との提言がなされ、これを受けて、資産所得合算課税制度は昭和62年の税制改正により廃止されている。⁽¹²⁾

なお、昭和63年4月の「税制改革についての中間答申」においては、「資産所得の合算課税制度については、抜本答申で述べているように、既に事業所得の場合には、生計を一にする親族に対する専従者給与の支給を通じて所得の分割が行われ、それを踏まえた課税が行われていること、恣意的な名義分割の場合に限って合算課税を行うということも考えられるがその判定は納税者にとっても税務当局にとっても極めて難しいこと、更に税率の累進構造の緩和が図られること等を考慮すれば、この際、税制の簡素化の見地から資産所得の合算課税制度を廃止するのが適当である」と述べられている。

以上のような経過を経て、資産所得の合算課税制度が廃止されているわけ

であるが、この理由の中で、「事業所得の場合」が説明材料とされ、「生計を一にする親族に対する専従者給与の支払いを通じで所得の分割が行われ、それを踏まえた課税が行われている」としており、さらに、「恣意的な名義分割の場合に限って合算課税を行うということも考えられるがその判定は納税者にとっても税務当局にとっても極めて難しいこと、更に税率の累進構造の緩和が図られること等を考慮すれば、この際、税制の簡素化の見地から」としている。このような理由であるならば、当然に、所得税法56条についても検討の対象としてもよかったのではないかと思われるが、この際には触れられていない。

もっとも、税制調査会は、所得税法56条は課税単位の問題であるとして検討しており、課税単位については、諸外国の動向を踏まえ慎重に検討を要するとの構えであることから、ここしばらくはこのままでいくものと思われる。

5 租税回避

租税回避とは、私法上の選択可能性を利用し、私的経済取引プロパーの見地からは合理的理由がないのに通常用いられない法形式を選択することによって、結果的には意図した経済目的ないし経済的成果を実現しながら、通常用いられる法形式に対応する課税要件の充足を免れ、もって税負担を減少させあるいは排除することである。⁽¹³⁾そして、納税者の行為が理論上租税回避といえるためには、少なくとも三つの客観的要件が必要であると考えられる。すなわち、納税者が、①不相応な方法又は異常な行為形式を選択し、②それによって通常の行為形式を選択したときと同一の経済目的を達成し、③その結果、多額の租税を軽減する。この場合のこの納税者の「異常な行為」をここでいう租税回避という。もっとも、異常な行為形式が選ばれたことにつき、正当な理由があるときには、租税回避行為は成立しない、⁽¹⁴⁾と説明されている。

租税回避の概念については、以上のように説明されており、不相応な方法又は異常な行為形式の選択が要件とされる。

翻って、所得税法56条の立法趣旨が説明される場合に、「所得税法における事業所得や不動産所得、山林所得について、納税義務者の事業にその親族が従事し給与等の対価が支払われる場合、所得分割の方法による租税回避を招きやすいことは明らかである。そこで、所得税法は、親族に支払われる対価の必要経費算入を認めない原則をとっている（56条。）」と説明される場合がある。ここでは、家族従業員に対する労働の対価等の支払いを所得分割による租税回避とみているのであるが、ここには、租税理論上の「租税回避」の客観的要件である「不相応な方法又は異常な行為形式の選択」は存在していないことから、租税回避行為にはあたらないといえるのではないだろうか。

また、「家族従業員に対する労働の対価等の支払い」を正当な労働報酬の対価であるとみるのか、それとも所得分割とみるのかは意見の分かれるところである。もっとも、通常の所得分割は対価の支払いという形式で行われるのであり、労務の対価だけではなく、土地・建物などの賃貸料や貸付金の利子等という形式もあることから、その対価の額の事実認定が難しいという行政上の問題に対する配慮が求められる。

この点に関し、金子宏教授はシャウプ勧告の中で“抜け道封じ”としての法56条の規定を設けることとした背景を次のように述べておられる。

「シャウプ勧告は恐らくアメリカにおける個人単位主義の問題に対する一つの回答として、資産合算と、それから生計を一にする親族への支払いを必要経費として認めないこと、この二つの制度を考え、提案しているのではないかと思うのです。つまり、アメリカでは1948年にジョイント・リターン制度、2分2乗の制度ができるまでの間は、納税者はいろいろな方法で家族の構成員の間に所得を分割して高い累進税率の適用を免れて、そして税負担を軽減しようという、ありとあらゆる試みを繰り返したわけです。(省略)これに対して、歳入庁は様々な理論を用いてこれを否認する。そうすると納税者の側が裁判所に訴えてそれを争う。そこで裁判所で内国歳入庁が勝つ場合もあるし、納税者が勝つ場合もある。そしてそこにはいろいろなロスも生じてきます。紛争が次々に起きて、内国歳入庁もいろいろエネルギーを使わなけれ

ばならないし、納税者の側でも租税回避のためにエネルギーを使うということで、税務が大変複雑化し、また社会的に見てエネルギーのロスが生じてきた。そういう事態は、もちろんシャープ使節団のメンバーはよくご存じだったわけですね。特に法律家が何人も入っていましたから、恐らくシャープ使節団の方々はアメリカのようになったら大変である、だから個人単位主義を採用するけれども、きちんと手当てはしておこう、そういうことでこの二つができたのではないかと思うのです。』⁽¹⁵⁾

と述べておられる。シャープ勧告が出された当時の社会情勢は、戦前の家父長制度の下における家長が絶対的な権力を有する家族制度から民主的な家族制度へと大きく変化した直後であり、民主的な家族制度が定着していない状況にあったことが想定される。そのような中で申告納税制度を導入した場合には、納税者は当然のことながら、課税庁側においても、上記のような混乱の生ずることが予想されたはずであり、当時の情勢としては、所得税法56条の規定は必要なものであったものと思われる。

6 所得分割

累進税率の構造をもつ所得税制度の下では、主たる稼得者の所得を家族構成員に分割することにより、それぞれが低い所得税率の適用を可能にすることにより税負担を軽減することができる。これが家族間の所得分割であり、その原因として、課税単位が消費単位である「家族（世帯）」ではなく「個人」単位となっている点にある。⁽¹⁶⁾

この点について、大阪地裁で世帯所得合算課税の合憲性が争われた「所得税決定処分等取消請求事件」（昭和59年10月26日判決・税資36号521頁）において、事業所得と租税回避について、次のように判示している。「事業所得は財産と勤労との協働から生じる所得であるが、通常は個人が多く労働等を費やして所得を得ていることから、給与所得や退職所得と同じく勤労所得と分類することも可能である」とし、「近時青色申告の普及に伴い、事業主が生計を一にする配偶者その他の親族に対し、労務の対価として不相応な巨

額の青色事業専従者給与を支払うことにより、所得の分散を図る行為が見受けられることを指摘する者もあるが、同条項は、事業主と生計を一にする配偶者その他の親族がもつばら事業主の営む事業に従事する場合に限り、その労務の対価として相当と認められる金額について青色事業専従者給与を認めているのであるから、この制度の濫用に対しては、現行税制の下でも、課税庁が適切な措置を講じて所得の分散による累進課税の回避を図ることが可能である。」と判示している。この判決においては、事業所得については、もともと労働集約的な所得であり、その事業に従事した者に対する労働の対価として相当と認められるものについては所得分割ではなく、その制度を濫用した場合に所得分割としての租税回避に当たるとする見解を示している。

また、アメリカにおける所得の概念について、判例法は「資本、労働、もしくは両者の結合から生ずる利得」と定義するのに対応して、所得の帰属については、通常、(a)役務から生ずる所得（報酬、給与）と(b)財産から生ずる所得（利子、配当、賃貸所得等）とが区別される。そして、所得の帰属は、法律上の権限のみによることなく所得の稼得者や所得を処分する力を持つ者が誰であるのかということが重視されるべきであるとされている。しかし、家族的企業のような事業から生ずる所得を扱うような場合には別の観点が要求される。事業所得は労働と財産との結合した所得であるからであり、家族的企業の所得では、家族の人的役務（労働）と資産とを基礎としているからである。労働に着目すれば、ルーカス対アール事件の判例⁽¹⁷⁾により、稼得する者に所得が帰属することになる。したがって、従業員による労務の提供の場合にはその対価は使用者の所得に帰し、従業員はその一部を給与として受け取るということになる。ここでは所得の分割がなされているのであり、稼得所得では所得分割が許されないのではないかという疑問も生じるが、所得分割では一般に租税負担軽減の目的の存在を前提としていること、従業員の労務の提供は自ら所得生産に参加しているという事実があることを考えれば、両者は同一に取り扱うべきでないともいえる。⁽¹⁸⁾

このように、アメリカにおける家族的企業の家族従業員に対する給与の取

扱いは、基本的に、労務の提供者にその所得が帰属するのであって、一般的な所得分割とは区別されているのである。

なお、この点についての日本の税制調査会の見解は、昭和61年2月に出された「税制の抜本的見直しについての答申・報告」の中で、課税単位に関する専門小委員会は「事業所得者等が完全給与化された青色専従者給与の支払いを通じ『所得分割』を行うことにより、累進課税が大幅に緩和されているため、給与所得者との間に負担のアンバランスが生じていることにどう対処するかという問題意識の下に」⁽¹⁹⁾との表現がなされていることから分かるように、家族従業員に対する給与の支払いは「租税負担の軽減を目的とした所得分割」と認識している。しかし、昭和61年10月に出された税制調査会としての答申では、「青色の事業所得者について事業専従者に所得を分与することについては、就労の実態がある限りにおいて税制としてそれを否定することには無理がある。」としており、微妙な表現を用いている。この点で、アメリカの取扱いとの間には、基本的な認識の相違が伺える。

〔注〕

- (1) 東京地裁 平成2年11月28日「所得税更正処分取消請求事件」税務訴訟資料181号 P422
- (2) 注解所得税法 286頁
- (3) 首藤重幸「日税研論集」『帳簿書類』（財）日本税務研究センター1992.MAYVOL. 20P85
- (4) 金子宏「所得税における課税単位の研究」 田中二郎先生古希記念『公法の理論』中巻 1976.1
- (5) シャウプ使節団、日本税制報告書（第1編第4章E節「世帯単位の取扱い」の一部抜粋）
- (6) 項目別 税制調査会答申集〔社団法人 財政研究所編〕財形詳報社
【昭和46年8月長期答申】 P258
- (7) 前掲 項目別 税制調査会答申集 P263

- (8) 「税制の抜本的見直しについての答申・報告・審議資料総覧」より
I 課税単位に関する専門小委員会報告 61.2.25

「所得税法56条及び57条と課税単位」

- (9) 前掲「課税単位に関する専門小委員会報告(61.2.25)」P267
 (10) 昭和61年10月「税制の抜本的見直しについての答申」P37 税制調査会
 (11) 金子宏「所得税の理論と課題」税務経理協会 平成8年3月 P77
 (12) 昭和63年 改正税法のすべて P315
 [世帯員が資産所得を有する場合の税額の計算の特例制度の廃止]
 (13) 金子宏「租税法」第6版弘文堂 1997.3 P118
 (14) 確井光明「所得税における必要経費」租税法研究3号P72～
 (15) 「家族労働の対価」創刊100号記念座談会税務事例VOL.10No.1P14 1978.1
 (16) 水野忠恒「アメリカにおける中小企業課税」日税研論集VOL.4P202P202
 (17) LucasV. Earl事件

[281U.S.111,50S.CT.2414L.ED.731 (1930) .]

Holmes判事現行法上給与はそれを稼いだ者に課税されるのであって、連邦所得税は、給与が一瞬たりともそれを稼いだ者に帰属しないほど巧妙に案出されたものであっても、事前の対応や契約によっては回避することができないよう規定されていることに疑問の余地はない、それが今回当法廷の審議した現行法の意味するところと判断されるのであり、また果実をその育った木と異なる木に帰属せしむるが如き対処行動をもたらず動機のためにはいかなる例外も認められない。

- (18) 前掲 水野 P212
 (19) 課税単位に関する専門小委員会報告(61.2.25)〔税制の抜本的見直しについての答申・報告・審議資料総覧〕税制調査会編P263

第2節 所得税法56条をめぐる諸問題

個人事業における所得計算において、「親族が事業から受ける対価」の取扱いが規制された背景については、前節において述べたとおりである。しかし、この規定が設けられてから既に50年近くを経過しており、この間、家族関係や税務を取り巻く環境は大きく変化していることから、種々の問題が生じている。そこで、この節においては、所得税法56条の立法趣旨の観点から論ぜられている問題点について、整理・検討を行い、現状における所得税法56条の存在意義について考察する。

1 家族を単位とする社会の変化

(1) 所得税制度と家族

現行の所得税法は、個人の課税単位を基本としているが、その中にあって「所得控除」や「事業所得の金額」の計算は「世帯単位」となっている。このように、基本的には個人単位課税制度を採用しながら「所得控除」及び「事業所得の計算」については世帯単位を採用している。この点について、所得控除は「個人の担税力の強弱をいわばその者の経済生活単位ごとにとらえ、これを租税の面で考慮する趣旨のものである。」とされ、また、事業所得は「もともと個人事業は家族ぐるみの協力と家族の財産を共同管理使用して成り立つものであり、それについて個々の対価を支払う慣行もなく、かつ、仮に対価の支払いがあっても相当する対価の設定も税務執行上難しく所得分割の恣意性を排除する趣旨のものである。」¹¹⁾と説明されている。

「所得控除」と「所得計算」とではその基本的性格が異なるため、それぞれの角度からの検討が求められる。「所得控除」は課税所得算出上担税力をどの様に考慮するかの問題である。これに対して「事業所得の計算」では、事業所得の金額の計算上の問題であり、基本的には個人単位で各種所得の計算を行うという中での例外規定として位置づけられる。

所得税法においては「家族」の考え方が基本にあると言われているが、所得税法に「家族」の考え方が用いられた背景について、中里実教授は「基本的にアングロ・サクソンの個人主義の考え方を基礎として成立した経済学において、消費主体として、個人ではなく家計が分析の対象とされてきたことの意味は決して小さくない。これは、課税等の公的介入の存在する以前に基礎的な経済単位として家計というものが存在していた（個人が国家以前に存在するように）ことの反映であると思われる。」と説明している。そして、「家計の行動に対して現行の所得税法上の個別的仕組みが影響を与えるとすれば、主に、課税単位と所得控除の制度を通じてであろう。」¹²⁾とも述べている。

戦前における旧民法においては、家、夫婦、親子のいずれの間でも、戸主、夫、親たる立場の者が、戸主権、夫権、親権を背景に、家族、妻、子に対して支配的影響力を及ぼし、また、経済的にも戸主は家産を独占し、夫は妻の、家にある父は子の財産の管理権を集中的に納める立場にあったのであるから、家族集団の経済的権限は前者に集中し、後者はこれに依存するという関係にあった。¹³⁾このような家族制度が背景にあったことから、所得税法においても合算非分割の世帯単位課税制度が採用されていたのである。

しかし、終戦後に民主的憲法が制定され、民法における家父長制度は廃止されて民主的な家族制度に改められたことから、所得税法においても、昭和24年の改正において従来の世帯所得合算非分割の制度から個人単位の課税に改正されている。しかし、民法が改正されて家父長制度が廃止されたとはいっても、直ちに一般社会の間に新しい制度が浸透するわけではなく、家父長制度の名残が色濃く残っていた戦後において、個人単位をそのまま施行することについてためらいがあったために56条の規定を設けられたのである。そして、この規定は、現行の所得税法においてもほとんどその内容に変更が加えられることなく存続している。

現代社会における家族の有り様と戦後間もないころのそれとの間にさほ

どの変化がないものとするれば、戦後間もなく設けられた世帯を単位とする考え方がそのまま妥当するのであろうが、しかし、家族関係については、近年はこれと異なるいくつかの報告が行われている。⁶⁴⁾

(2) 家族を単位とする社会の変化

明治民法（旧法）は「家」制度をその基本原理としたため、戸主の家族に対する大幅な権限が定められ、男尊女卑の規定を多く含んでいたが、敗戦による憲法改正を受けて1947年に全面改正され、「家族における個人の尊厳と両性の本質的平等」（憲法24条）の実現のため「家」制度が廃止され、形式的な男女平等がもたらされた。そして、現行法施行後約半世紀を経た1996年に、男女・親子・家族関係の「多様化」「自由化」「平等化」をキーワードとして婚姻法の改正作業が開始され、1996年2月に選択的夫婦別氏制、5年別居離婚、非嫡出子相続分の平等化などを内容とする民法改正要綱がまとめられ、家族法の改正作業が進められている。⁶⁵⁾

このことは、家族についての人々のふるまい方のルールが変わっていることについて、80年代から多くの人々が感じ、かつ論ぜられてきた現象によいよ民法改正という形で法的にも対応が検討されているということである。80年代には「家族危機」「家族崩壊」と呼ばれ社会病理扱いされたこの現象が、一つのシステム内での逸脱というよりシステム自体の変動としてとらえるべきであったことが、公に認知されるようになったということであろう、⁶⁶⁾とされている。

家族関係の変化について、落合恵美子氏は、家族社会学の立場から2回の「人口転換」を主体とした家族変動論により、次のように説明している。「人口転換とは、社会の近代化に伴い、多産多死から小産小死への人口学的状態の移行が起きることである。多くの社会ではその間に多産小死の時期を経験する。日本においては多産多死が1925年生まれ世代、多産小死の時代はその後1950年代生まれ世代、小産小死なのはそれ以降の世代であるといわれている。第一の転換とは、高出生率・高死亡率から低出生率・低死亡率へと人口学的状態が移行することである。少子化は子供の価値

の上昇を伴い、子供にたっぷり愛情を注ぎ、母親が子供の養育と教育にかかりっきりになるという近代家族的家族観の成立であり、少子化の原因であり結果であったとも指摘されている。第二の転換は、出生率の低下、離婚率の上昇、事実婚の増加、婚外出生率の上昇などの一連の人口学的変化をさしている。これは、宗教規範の弛緩（世俗化）や消費水準の高度化による個人主義の徹底といったことを原因とする社会のかなり深い部分からの変化であると分析されている。家族変動という観点からは、現在起きている現象は揃って、婚姻の公的意味付けの消失、子供や配偶者を持たないライフコースの一般化など、家族に属するということが人々の人生にとって必ずしも自明でも必然でもない社会の到来を指し示している。このように、第一の「人口転換」により全ての人々が家族に属し家族が社会の基礎単位であるという「家族の時代」が出現し、第二の「人口転換」ではこれが否定され、個人が社会の基礎単位となる時代へと変化したのである。ここでいう「個人が社会の基礎単位となっている時代」とは、生活目標の設定や生活時間の使い方、財産の所有などは個人を単位にしていながら、男女や親子と一緒に生活することを選ぶということである。¹⁷⁾として、出生率の低下による家族構成の変化によって、家族関係も「家族の時代」から「個人が社会の基礎単位となっている時代」へと変化していることを説明されている。

(3) 「世帯」に対する「個人」の優位

前述のように、家族関係が「家族の時代」から「個人が社会の基礎単位となっている時代」へと変化するにより、家族関係についての考え方も変化してくると考えられるが、この点について、前出の落合恵美子氏は次のように説明している。「家族関係が『家庭』を中心とする考え方から個人を重視する考え方への変化と、就労機会の拡大により所得稼得が容易になったことと相まって、稼得所得の費消についての考え方も変化し、家族構成員個人の稼得所得は個人単位で費消するという考え方へと変化したものと考えられる。家庭は形成されていながら、各人が所得を稼得し、そ

の所得を自らの欲求を満たすために費やしはじめたところで、基礎的な経済単位は世帯から個人へと転換しつつあるといえなくもないであろう。人々が家庭を形成することが当たり前でなくなった現状、また、家庭は形成されながら、世帯の欲求充足よりもむしろ個人の欲求充足が優先され、個計化が現れてくるような現状においては、経済生活は世帯よりもむしろ個人を単位に営まれているという認識の方が現実味を帯びてくる。そして「課税等の公的介入の存在する以前の」経済単位としての個人ないし個計が存在する社会においては、個人を単位とする社会システムの構築が求められることとなる。」⁹⁾として、従来から説明されてきた最小の経済単位としての「家族」という考え方については、再考が求められる状況が近づいていることを述べている。

このように、家族の形態、あるいは家族関係が異なってきたという報告が行われていることを考えるならば、家族の中の世帯主の影響力なり、夫婦間における支配的影響力を行使できる状況等については、家族関係の変化に伴って同様に変化しているものと考えられる。そして、これらを前提として考えるならば、事業所得の計算の特例である「事業から対価を受ける親族がある場合の必要経費の特例」を設けて、所得の計算について事業所得だけを世帯単位で課税をすることについての理由の一部について、その理由が薄れてくるのではないかと考えられる。その理由の一つに「給与の支払慣行が一般化していない状況」というのがあるが、「家庭は形成されながら、世帯の欲求充足よりもむしろ個人の欲求充足が優先され、個計化が現れてくるような現状」が多くなっているとすれば、家族企業における家族従業員の場合にも、「個人の欲求を充足する」という考え方の下では、当然に労働報酬の対価としての給与の支給を求めるのが自然の考え方であると思われる。家族で事業を営んでいる場合、その事業に専従する妻は当然のことながら、その成人した子の場合には、給与の支払いを求める要求は妻以上に強くなっているものと考えられる。

2 判例にみる所得税法56条の解釈

親族に支払った給与の必要経費算入の可否をめぐる争いとして、主に、生計を一にするか否かを中心に争われる事例が多いが、中には憲法違反を主張する事例もある。

例えば、現行法56条の前身である旧所得税法11条の2第3項（親族が事業に従事する場合の所得の計算及び専従者控除）が憲法27条（法の下での平等）・25条（生存権等）及び14条（勤労の権利等）に違反するとして争われた「更正処分取消請求事件」（名古屋地裁昭和46年8月30日判決・税資63号374頁）がある。この事件では、旧所得税法11条の2第3項の規定の意味について、次のように判示している。「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。

また、現行法57条3項が憲法14条（法の下での平等）に違反するとして争われた「青色申告承認取消処分取消請求事件」（長崎地裁昭和59年11月30日判決・税資140号459頁）でも、「①わが国では、必ずしも家族従業員に給与等対価を支払う慣行がなく、却って、家族従業員に多額の給与を支払う形式を取って経費を水増しし、あるいは現実に労働に従事していない家族従業員に右対価を支払う例も少なくないこと、②家族間の恣意的な取決めによる税負担のアンバランスをもたらすことを防止するために、所得の起因となる一切の取引が正確に組織的かつ継続的に記録された信頼性の高い帳簿を備えていない白色申告者の親族に対する事業専従者控除を制限する必要があること、③専従者控除の制限の態様も必要経費性を全く否定するものでないばかりか、青色申告制度を活用することによって専従者控除の対象を広げる途もあること、以上の諸点を考慮すれば、合理的な差別というべきであって憲

法14条に違反しない。」と判示している。

以上のように、昭和年代の判例においては、親族に対する給与を租税上どのようにするかは課税政策上の問題であり、その規定には合理的な根拠がある、という見解であり異論は生じていないようである。

しかし、現行法56条は憲法11条（基本的人権の享有）又は13条（幸福追求権）に違反するから、法56条を適用しなければ公共の福祉が明確に阻害される場合に限って適用されるべきである、として争われた「所得税更正処分取消請求事件」（東京地裁平成2年11月28日判決・税資181号417頁）においては、第一審では同条の規定の趣旨について従来の見解を踏襲した見解を示したが、控訴審では従来と異なった見解が示された。この事件は地代家賃の必要経費算入の可否をめぐる争いであり、一審の判決では「もともと個人事業は家族全体の協力のもとで家族の財産を共同で管理、使用して成り立つものが多く、それについて必ずしも個々の対価を支払う慣行があるものとはいえず、対価が支払われる場合であっても、支払われた対価をそのまま必要経費として認めることとすると、個人事業者がその所得を恣意的に家族に分散して不当に税負担の軽減を図るおそれが生じ、また、適正な対価の認定を行うことも實際上困難であることから、そのような方法による税負担の回避という事態を防止するために設けられたものと考えられる。したがって、右所得税法56条の規定は、それ自体合理的な根拠を有するものであって、憲法11条又は13条に違反しないことは明らかである。」と判示し、「同規定は、そこに定められた要件が備わっていれば、家族の財産を使用することに対する対価が妥当であるか否かといった個別の事情のいかんにかかわらず一律に適用することが予定されている規定であることは明らかであり、しかも、そのように解釈したとしても、この規定は合理的な根拠を有するものと考えられるから、仮に原告が主張するような事情が認められるとしても、なお、本件について所得税法56条の規定を適用することが不合理なものとはいえない。」として原告の請求を排斥した。しかし、控訴審判決（東京高裁平成3年5月22日判決・税資183号799頁）では、「もともと、右規定が設けられてから今日

までの間における、社会の経済構造の変化や個人の権利意識の高揚に伴う個人事業の実態の変化、税務当局の徴税体制の充実等を考慮すれば、右規定の立法の背景とされた個人事業の実態や税務当局の徴税能力に変化が生じてきていることも否定できない。」との見解を示したものの、「右の変化によって前記のような右規定の立法理由とされた租税負担回避防止の必要性がなくなり、右規定がその合理性を失うに至ったものとは認められない。」として、一審同様に原告の主張は排斥されている。

この判決では、東京高裁の見解として、「社会の経済構造の変化や個人の権利意識の高揚に伴う個人事業の実態の変化、税務当局の徴税体制の充実等を考慮すれば、右規定の立法の背景とされた個人事業の実態や税務当局の徴税能力に変化が生じてきている」ことを認めており、それまでにはない見解が示されたことは注目すべき点であると思われる。このことは、更に「変化」が進行すれば、若しくは、別の要因が加われば、「立法理由とされた租税負担回避防止の必要性がなくなり、右規定がその合理性を失う」可能性を示唆している、ともとれる見解である。

3 アメリカにおける家族労働報酬の取扱い

現行所得税法が、親族に対する対価の支払いについて、56条の規定を設けることにより必要経費への算入を認めないこととしたのは、シャープ勧告によるところが大であることから、アメリカの所得税法における「親族に対する対価の支払い」の取扱いも参考になると思われる。この点について、黒川功教授は『戦後家族における身分関係の変化と親族間の「合算課税制度」(三)』⁹⁾の中で次のように述べている。

「米国では、如何に時代を遡っても、親族に対する妥当な賃金が、連邦所得税法上の必要経費として控除できない等という議論は、後に紹介する小さな例外（現在では存在しない）を除いては、全く発見することができない。1918年（大正7年）のEstate of K.Threefoot事件は、綿取引業等を営む組合の組合員たる父親が、健康上の理由から執務に支障を来たし、もともと組

合に雇用されていた二人の息子に個人的に依頼して自らの組合員業務の相当部分を代行させ、この追加的業務には組合から従来支給されていた給与の増額をもって応えたという事案である。また、組合はこの追加賃金を当該組合員（父）の個人的経費としてその利益分配額から差し引き、本人もこれを自らの事業上の所得に係る経費として認識してそのとおりに申告している。一般に近親者が変則的な取引をした場合、税務においてその正当性が疑われることが多いが、本件でも税務当局は当該追加給与の経費性を否認し、事件は父の死後に至るまで争われることとなった。結局、租税申立審議会は、当該追加賃金は父の業務において息子が提供した役務に対する相当な対価であることを確認し、所得税法の経費規定の原則通りその控除を認めた。1920年前後の米国では、既に現在のわが国以上に変則的で複雑な親族間での給与の支払いが行われていたが、米国の裁判所は、当事者の設定した権利義務関係を具体的に分析し、その法的性格を解明した上で、事業の遂行上提供された役務に対する対価に相当するものは必要経費とし、そうでないもの（贈与や個人的支出等）は必要経費としないという基本原則を適用している（また、利益分配に当たるものは、各人の分配利益として扱うものとしている。）。こうした態度は、所得税の運用としては筋の通った妥当かつ合理的なものであり、当然そうあってしかるべきものであるといえよう。」⁽¹⁰⁾

このように、アメリカにおいては、親族に対する支払賃金の必要経費性については確立されており、事実認定だけの問題であるように思われる。

わが国における白色申告者の親族に対する支払賃金の必要経費性に関する判例⁽¹¹⁾においては、所得税法56条の規定があることにより、「生計を一にする」か否かが問題とされ、その事実認定が問題の焦点とされる。その結果、「生計を一にしていない」と認定されれば必要経費として認め、「生計を一にする」と認定された場合には事業専従者と判断されることとなる。このことからみると、裁判所は「親族に対する支払賃金の必要経費性」は認めているのである。

4 各国の家族労働報酬に対する課税の取扱い

各国の家族労働報酬に対する税務上の取扱いについては、昭和40年に主税局で調査をしている。これらの取扱いは、大筋においては現在も変更されていない⁽¹²⁾ので、昭和40年に出された資料により、主要4か国の取扱いを見てみると、次のようになる。

(1) アメリカ

家族労働報酬については、法人企業たると個人企業たるとを問わず事業経費控除（法第162条(a)）の規定が適用され、次の要件に該当する場合には控除が認められる。

- ① 事業若しくは営業を行うことにおいて通常かつ必要な（ordinary and necessary）経費であること。
- ② 合理的な（reasonable）金額であること。
- ③ 実際に提供された役務に対し支払われるものであること。
- ④ 実際に支払い又は負担するものであること。

（参考） 法第162条(a)

「当該課税年度において事業若しくは営業を営むため支払われたすべての通常かつ必要な経費については、次の場合を含めて控除が認められる。

(イ) 実際に提供された人的役務に対する合理的な給与またはその他の報酬額

(ロ) (以下省略)

(2) イギリス

家族労働者に対する報酬については、その家族労働者が通常の条件で雇われている限り法人企業たると個人企業たるとを問わず所得税、法人税の計算上控除が認められる。これは、所得税法第137条 ((a)の「事業目的に全体としてかつ専ら（wholly&exclusively）使用される経費」のみが控除される、という一般原則の解釈として認められるものである。判例によれば、「事業目的に全体として、かつ専ら使用される経費」としての給料、

報酬とは、「合理的金額」の範囲内のものでなければならず、これは、仮に他人を雇うならば支払われるであろう金額」とされている。スイット及びイングハム対トレヘルン事件（1924年）では父親がその息子を、事業に使用し、報酬として、その役務の対価に不相当な額を支払った場合に「合理的な金額を超える額は控除しえない」と判示されている。

(3) 西ドイツ

親子間、夫婦間の雇用契約は、一定の要件を充たしていれば税法上も認められる。その際、支払報酬は合理的な範囲において事業支出とされる。

① 夫婦間の雇用契約

真面目に (ernsthaft) 雇用契約が結ばれ、かつ、事実上も実行されている（労働の提供と経常的な賃金の支払い）場合においては、夫婦間の雇用契約の存在が税法上容認される。「真面目である」ことの尺度は、雇用関係における夫婦の地位が、他人との間におけるそれと実際的に等しいことである。（省略）

② 子女の雇用

農林業の場合と営業の場合とを区分されている。

(イ) 農林業の場合

雇用契約が民法上有効で、かつ、真面目に実行される場合には、両親と子女との間の当該雇用契約は原則として税法上も認められる。

雇用契約は書面又は口頭による明示を必要としない。他人の間での雇用契約の場合と同じく、諸事情から判断されるものである。

（省略）

(ロ) 営業の場合

両親の営業に労働力を補給する青年又は未成年の子女に対する報酬は、通常労賃又は協同所有に基づく純益持分とされる。

（省略）

子女に対する賃金は、その地方で習慣となっている水準までの金額だけが事業支出として取り扱われる。労賃の追加払いがなされた場合

には、その追加払いが総報酬の範囲内では適当なものであり、労働給付と合理的関連にたつて決定され、かつ、実際に支払われた場合にはやはり賃金とされる。

(4) フランス

① 原則

家族労働に対する報酬は、法人企業、個人企業を問わず、当該報酬が実際に行われた労働に対して現実に支払われ、かつ、当該労働の質及び量から判断して相応であると認められる限度において経費控除することができる。

② 妻に対する報酬

イ 共有財産制を排除していない場合

次を条件として控除が認められる。

(イ) 年額にして1,500フランを限度とすること。

(ロ) その額が県平均賃金未満でないこと。

(ハ) 社会保障掛金、家族手当掛金の払込み及び5%の概算課税の対象となること。

ロ 共有財産制を排除している場合

1の原則に従う。

③ その他の家族に対する報酬

1の原則に従う。⁽¹⁹⁾

以上のように、これらの各国はいずれも原則的には親族に対する支払賃金を事業上の必要経費に算入を認めている。なお、いずれに国においても、親族に対する対価の額の決定には事業主等の恣意性の存在を予定し、その対策を規定に盛り込むことによって解決を図っている。

わが国においては、家族従業員に対する支払賃金の取扱いは、税制調査会では「課税単位」をどのようにするかという問題であるとしているが、上記の諸外国においては、たとえば、家族従業員ではあっても、労働の対価は必要経費として認定し、「課税単位」の問題については、別の問題として捉えて

いるものと思われる。ただし、これらの国はいずれも個人単位課税はとっておらず、夫婦あるいは夫婦と子供を課税単位とし、合算分割あるいは非分割など、様々な方式を採用している。したがって、わが国のように、個人単位を採っている国ではどうかというと、なお検討の余地があるので、この点については、後に詳しく検討する。

〔注〕

- (1) コメントール所得税法P4193 第一法規
- (2) 中里実「家庭と租税制度」 ジュリストNo.1059 1995.1P31
- (3) 黒川功「戦後家族における身分関係と親族所得の『合算課税制度』(2)日本法学第六十一巻第二号P177
- (4) 次のような論説がある。
 - ① 中里実「家庭と租税制度」ジュリスト No.1059 1995.1 P31
 - ② 落合恵美子「個人を単位とする『社会』と親子関係の双系化」
ジュリスト No.1059 1995.1
 - ③ 福島千幸「個人単位課税と公平性」大東文化大学経済論集 70-4
1997.
 - ④ 黒川功「戦後家族における身分関係の変化と親族所得の合算課税制度」日本法学 60巻二号～61巻二号
- (5) 床谷文雄「民法と現代社会」法学教室 No.188 1996.5 P65
- (6) 落合恵美子「『個人を単位とする社会』と『親子関係の双系化』」
ジュリストNo.1059 1995.1 P37
- (7) 前掲 落合 ジュリストNo.1059 1995.1 P41
- (8) 前掲 落合 ジュリストNo.1059 1995.1 P39
- (9) 黒川功「戦後家族における身分関係の変化と親族間の『合算課税制度』(三)」日本法学 第61巻第1号 P140～
- (10) 前掲 黒川功日本法学 第61巻第1号 P152～
- (11) 「生計を一にする」とされた事例
本稿44頁参照

「生計を一にしていない」とされた事例として

本稿44頁参照

(12) 村井正『課税単位論』税務経理協会「所得税の理論と課題」P77. 1996.3

(13) 部内資料

第3節 まとめ

現行の所得税法における56条の規定は、個人単位の課税を基本とする体系の中にあつて、事業所得については世帯を課税単位とする例外規程として位置づけられている。この規定が設けられた当初の趣旨は、「要領のよい納税者に対する、“抜け道封じ”のための個別申告制の制限措置」であり、その理由として、①わが国では、必ずしも家族従業員に対して給与等対価を支払う慣行がないこと、②家族間の恣意的な取決めによる税負担のアンバランスをもたらすことを防止する必要があること、③対価の金額について、客観的に合理的な対価の額を算出することが實際上困難であること、という3項目をもって説明される。しかし、所得税法57条において、56条の特例として事業専従者給与及び事業専従者控除の規定により必要経費算入を認めており、青色申告者については給与等の支払いに関する限り実効のないものとなっている。

なお、「親族が事業から受ける対価」の諸外国における取扱いは、概ね、その支払金額が妥当な範囲内である限り、その金額を事業の必要経費として認める制度となっている。ただし、課税単位については、アメリカ、イギリス、フランス、ドイツなどにおいてはそれぞれ異なっており、わが国のように個人単位の課税単位を採っている国はなく、また、給与所得における概算控除の制度もないので、一概には比較できない面がある。

わが国における申告納税制度は、平成9年に50周年目を迎えたが、この間、社会経済情勢は大きな変革を遂げた。税を取り巻く環境も大幅に変化し、申告納税制度も納税者の間に定着したといわれている。また、家族を単位とする社会についても変化が生じ、所得税の基本となる家庭の在り方についても変化しており、必ずしも戸主なり事業主が家庭における財産の支配権を有しているとはいえない状況になっていると考えられる。そのような中で、民法の家族法が見直しの対象とされ、現在、改正作業が進められている。このような変化の中で、納税者の意識も変化し、「親族が事業から受ける対価」の取扱いについて、幾つかの違憲訴訟が行われてきたが、平成3年5月の東京高裁における控訴審

判決において、注目すべき見解が示された。それは、「社会の経済構造の変化や個人の権利意識の高揚に伴う個人事業の実態の変化、税務当局の徴税体制の充実等を考慮すれば右規定の立法の背景とされた個人事業の実態や税務当局の徴税能力に変化が生じてきている」として、税を取り巻く環境の変化を認めているのである。

この判決において指摘された「右規定の立法の背景とされた個人事業の実態や税務当局の徴税能力の変化」は、まだ、違法事由とはいえない程度のものであるとされているが、56条の規定に不合理性が生じていることは事実であり、いずれ見直しが迫られるものと思われる。

以上のように、所得税法56条の立法趣旨の観点からは、その背景となった社会情勢や税務を取り巻く環境は大きく変化しており、この規定を存続させる積極的な理由が見いだし得ない状況にある。したがって、所得税法56条の規定は削除すべき時期にきていると思われる。

第2章 青色申告制度と白色申告者の記帳義務

青色申告制度はわが国独特の制度であり、申告納税制度の定着に果たした役割には多大なものがある。この制度は、記帳慣行の定着化を目的とした制度であり、その普及のために多くの特典が設けられている。しかし、一方においては、納税者の間に記帳慣行は定着したとして、白色申告者に対する記帳義務制度が施行されている。このため、青色申告者に与えられている特典については、記帳義務の課されている白色申告者との間の整合性についての疑問が投げかけられていることから、これらの疑問点について考察する。

第1節 青色申告制度と事業専従者

1 青色申告制度

不動産所得、事業所得又は山林所得を生ずべき事業を行う個人は、税務署長の承認を受けて、所得税の確定申告書及びその修正申告書を青色の申告書により提出することができる（所法143条）。

この青色申告は、これによらない申告（白色申告）に比較すると様々な租税上の特典が承認され（平成9年分について、55項目が青色申告の特典とされている。）、これらの特典の中で最も多く利用されているのが「青色事業専従者給与」である。

以上のような内容を持つ青色申告制度の目的については、申告納税制度の下での帳簿書類を基礎とした正確な申告を奨励するためである、と説明され、これ以外の目的を指摘するものはほとんど見出し得ない。¹¹⁾

これは、判例においても同様である。代表的な例（最高裁昭和49年9月20日判決・刑集28巻6号291項）によれば、青色申告制度とは「納税者が自ら所得金額及び税額を計算し自主的に申告して納税する申告納税制度の下において、適正課税を実現するために不可欠な帳簿の正確な記帳を推進する目的で設けられたものであって、適式に帳簿種類を備えつけてこれに取引を忠実

に記載し、かつ、これを保存する納税者に対して特別の青色申告書による申告を承認し、青色申告書を提出した者に対しては、推計課税を認めないなどの所得計算上の特典を与えるものである。」と解釈されている。

このように青色申告制度の目的は、申告納税制度の下における適正課税を実現するために不可欠な「帳簿の正確な記帳」を推進するために設けられたものであると理解されている。

2 青色申告制度の由来

わが国における申告納税制度は昭和22年に導入されているが、この時期は戦後の混乱期であることに加えて、国民の間では記帳慣行が未成熟であったことから、申告をめぐっての税務行政に大混乱が発生することになった。このような混乱を收拾するための手段として導入されたのが青色申告制度である。この制度はシャープ勧告に基づき昭和25年に設けられた制度であり、わが国独特のものである。このシャープ勧告書には、シャープ博士が調査した当時の日本の税務環境が、次のように記録されている。

青色申告制度のもとにおける適正な納税者の協力は、納税者が自分の所得を決定するための正確な帳簿を記録する場合にのみ可能である、ということは自明の理である。今日、日本における記帳は嘆かわしい状態にある。多くの営利会社は帳簿記録を全然持たない。他の会社は帳簿記録をあり余るほど多く備えているが、その納税者にしかどれが本当のものでどれが仮装のものにすぎないかわからない。その結果は悪循環となる。すなわち、税務職員は正確な信用すべき帳簿がないから標準率およびその他の平均額を基礎とする賦課課税によるほかはないと主張する。一方納税者は、例え、正規の帳簿を付ける能力があったとしても、税務職員が帳簿を信用しないから、それは意味がないという。この悪循環を断ち切らなければならない。納税者が帳簿をもち、正確に記帳し、その正確な帳簿を税のために使用するように奨励、援助するようあらゆる努力と工夫を傾けなければならない。同様に、税務職員がそのような正確

な帳簿に基づいた申告を尊重するようあらゆる努力と工夫を傾注しなければならない。

教育と道具の掲示だけでは恐らく不十分であろう。このような道具を納税者が利用するように積極的に奨励する見返りを与えねばならない。一つの可能性は帳簿記録を行う納税者には特別な行政上の取扱を規定することである。こうして、このような特別な取扱を希望する納税者は正確な帳簿記録を行う意図があることを税務署に登録する。これらの帳簿は税務署で認可された様式を用いて記録される。それは先に述べた各種の発達した様式の中の一つであろう。このように帳簿記録を行っている納税者は他の納税者と区別されるように異なった色の申告書を提出することを認められる。⁽²⁾

このように、当時の申告納税制度を取り巻く環境は一般的記帳義務の導入を許容するような状況ではなかった。そこで、申告納税制度という枠組みを崩さない形で、しかも、記帳慣行が未熟という条件の下で、早期に正確な記帳に基づく適正な申告の実現によって混乱を収集するために選択された手段が、青色申告制度であったのである。⁽³⁾

3 青色申告制度の意義と今後の在り方

青色申告制度は、昭和25年以来今日に至るまでの間、申告納税制度の定着と発展に果たした役割には非常に大きいものがある。この点については、異論のないところであろうと思われる。

しかし、この青色申告制度が租税制度に本来的なもの、ないしは恒久的な制度として考えるべきかどうかという疑問は残る。シャウプ博士はこの制度を「正しい記帳のための誘因策」とよび、また別のところでは、次のように述べている。「このような制度は諸外国に例をみないものである。この制度創設当時の意図を考え、その後のこの制度の歩みをみれば、やはりこの制度は、本質的には過渡的なものとして理解をすべきであろうと考える。そうして、将来、納税者のすべてが記帳の必要性を認識しました記帳能力をもつよう

になったときには、記帳義務制度が納税者すべてについて無理なく実施できることとなり、その暁には、青色申告制度はその使命を終えて発展的に解消すべきことになる筋合いのものであろう。⁴⁾」

そして、現在、この青色申告制度を将来的にどのようなものとして考えてゆくかについての問いが提出されている。これは、主として次の三つの側面からの青色申告制度に対する問い直しである。⁵⁾

第一には、青色申告に認められている特典に関連するものである。これには、膨大な数に達する特典のそれぞれについて存続させる合理性があるか。また、特典を白色申告には認めない、もしくは青色申告に比し極めて制限的にし認めないことについて合理性があるかという問題である。特に、白色申告における事業専従者控除の厳しい限度額の設定が問題とされる。そして、これらの青色申告における特典の合理性に対する批判には、これを青色申告制度の廃止に結合させる立場と、青色申告制度の存続は前提とする立場がある。

第二は、白色申告者への記帳義務が導入されたことによるものである。青色申告制度が一般的な記帳義務導入の過度的措置と考える立場からは、この白色申告への記帳義務が導入されたのを契機に青色申告制度の発展的解消が提案される。

この点につき、白色申告者の記帳義務創設の基礎となった昭和55年の「中期税制答申」（政府税制調査会）は、記帳義務と青色申告制度との関連につき次のように説明している。

（ロ. 青色申告制度との関係）

「……青色申告制度が現在まで大きな役割を果たしてきたことを考えると、記帳義務制度と青色申告制度は併存させ、また、求めるべき記帳の水準に差を設けることにより、この両者を制度的に整理すべきであると考え。納税者としては、記帳せざるを得ないのであれば、特典のある青色申告を選択した方が有利であるとして、おのずとより高度な記帳に移行していくことが期待される。」

しかし、この期待に反して、青色申告の普及割合はそれほど上昇することにはなかった。国税庁統計年報書によれば、導入前の58年度の普及割合が51%であったのに対し、導入後5年目では53%と導入前より2ポイント上昇してピークに達したが、この年を境に減少に転じ、平成5年度においては50%と導入前より減少するに至っている。⁶⁾ この普及割合の変化についてははっきりとした理由は不明であるが、個人事業者は一定規模になると法人成りしていることや、青色申告者数は増加しているが、分母となる納税者数が増加していること等が考えられる。また、青色申告の特典を利用できない者が多数存在しているということも一因ではないかと考えられる。

この記帳義務と青色申告制度との関係についての税制調査会の考え方は、基本的には昭和36年の「国税通則法の制定に関する答申」に基づくものであるが、ここでも同様な立場に立っていた。ただ昭和36年答申は、青色申告制度を高く評価しながらも、諸外国に例を見ないこのような制度は、本質的には過渡的なものであり、シャープ使節団もこのように考えていたことは明白であるとしている。そして、「将来、納税者のすべてが記帳の必要性を認識しまた記帳能力をもつようになったときには、記帳義務制度が納税者に無理なく実施できることになり、その暁には、青色申告制度はその使命を終えて発展的に解消すべきことになる筋合いのものであろう。」と述べているのである。

また、白色申告における記帳義務につき要求される記帳事項の内容は、青色申告において承認されている現金式簡易帳簿よりも精密なものでありながら、青色申告におけるような特典は認められていない、この点についてバランスを失するのではないかという異論が出されている。⁷⁾ 青色申告制度が、あくまでも「自己賦課制度」の適正な運用とその確保に目的を置くとするならば、白色申告との間における租税負担の格差が大であるということは、あまり望ましい制度ではないように思われる。⁸⁾

第三は、青色申告のみなし承認に関連するものである。青色申告の承認がなされた場合、税務署長は当該申請をなした納税義務者が法の定める帳簿書

類の記録・保存を実行しているかどうか、帳簿書類に不実の記載がないかの調査をなしたあとに青色申告の承認もしくは拒否をなす（所法145条）。これが青色申告の承認について法が想定している通常の手続きである。しかし、青色申告の承認の申請をしたにもかかわらず一定時期を過ぎても何らの処分もなされないという場合には、その時期にみなし承認があったものとみなされる（所法147条）。しかし、みなし承認のあと何年かして承認申請のときから存在する帳簿書類の不備を指摘されて青色申告の承認が取り消されるような場合を考えてみれば、納税義務者の責任だけではすまされない問題があるのではないかの指摘がなされている。過年度に遡る青色申告の承認の取消しによる納税義務者の負担にはかなり重いものがあるだけに、一般的にも承認の取消し自体も制約的に運用される必要があるだろうが、特にみなし承認が原則となってしまう現在の、この事実と適合した青色申告の運用が検討されるべきであるとの指摘がある。⁹⁹

4 青色申告の取消益に関する問題

青色申告者が記帳不備等の理由により青色申告の承認を取り消された場合には、青色申告の特典を利用していた者はその特典が全て認められなくなる。この青色申告の承認取消により増加する所得が取消益といわれている。¹⁰⁰

この際に、最も申告な影響を及ぼすのが「青色事業専従者給与」である。他の特典については金額的に多額になるものは少ないが、「青色事業専従者給与」の場合は、給与として支払われた金額のうち、白色事業専従者控除との差額がすべて課税所得と認定されてしまうこととなり、その影響は深刻なものとなるのである。

この点について裁判で争われた「所得税法違反事件」（東京高裁昭和57年12月20日判決・税資132号1491頁）では、次のように判示している。「青色申告の承認を受けた者が、所得税を免れる目的で、所得を隠蔽するなどして所得を過少に申告する遁脱行為は、青色申告承認制度とは根本的に相容れないものであるから、当該年の所得税額について遁脱行為をする以上、確定申告

をするに当たり、青色申告承認の特典を享受する余地はなく、しかも遁脱行為の結果として、後に青色申告の承認を取り消されるであろうことは行為時において当然認識できることであり、したがって、青色申告の承認を受けた者が所得税を免れるために遁脱行為をし、その後当該年に遡ってその承認が取り消された場合における当該年の遁脱税額は、青色申告の承認がないものとして計算した所得金額から申告にかかる所得税額を控除した額と解すべきである。被告人の妻〇〇は、産婦人科医として〇〇病院の産婦人科を担当しているものの、被告人と生計を一にする配偶者であり、同病院の経営には何ら関与していないから、同病院は、専ら被告人の収支計算に基づいて経営されていると認められるのであって、被告人とその妻との共同経営によるものとは認められない。また、所得税法56条によれば、居住者と生計を一にする配偶者が居住者の営む事業所得を生ずべき事業に従事したことその他の事由により当該事業から対価の支払いを受けた場合には、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の金額の計算上、必要経費に算入しないものとされているのであるから、妻〇〇が被告人から受けた対価は、その名義の如何を問わず、これを被告人の事業所得を計算するに当たり、その必要経費に算入できない。」というものである。この裁判においては、青色申告が取り消された場合の専従者給与額と白色申告者の専従者控除額との差額についても遁脱犯を構成する所得に該当すると判示している。当該事件における専従者は、資格を有する医師であり、産婦人科を担当しているのである。専従者に対する給与について、青色の取消しに伴って専従者給与を否認することについては制度上の問題であり異論はないが、遁脱犯を構成する所得に含めることについては過重な刑事罰を課することとはならないだろうかという疑問が生ずる。この問題は、家族従業員が事業に従事した労務の対価の支払いを、青色申告の特典としての事業専従者給与として規定していることから生ずる問題である。この事件のように、専従者が資格を有する医師で産婦人科を担当していた点を考慮すると、本来の所得の概念からは当然に必要な経費を構成するものと考えられる。その部分についてまで遁脱犯を構成

する所得に含めることについては過重な刑事罰を課することとは言えないだろうか。

この点について金子宏教授は、「納税者が帳簿書類への虚偽記入を行い、それに基づいて過少申告をしたため、遁脱犯として刑事訴追をされる一方、その年度に遡って青色申告の承認が取り消された場合に、その年度の遁脱税額は青色申告の承認の取消によって増加した所得（青色申告取消益）にかかる税額をも含むかどうかが問題となるが、判例はこれを積極的に解している。しかし、一般論として、青色申告の承認の取消によってあとから増加した部分についてまで遁脱の故意があったと考えることは困難であるから、判例の見解には疑問が残る。」と述べている。

青色申告者の特典について、その一部を白色申告者にも認めるべきではないかという疑問が出されていることについては、先に述べたとおりであるが、このような観点に立てば、専従者給与が青色申告の特典とされている現行法が、この事例のような場合に妥当するかということについて疑問が残る。専従者に対する給与を必要経費として認めないという法56条の規定は、所得分散を防ぐ目的のものであり、本来的には当然に必要経費性を有するものであることを考慮する必要があると思われる。

昭和59年に白色申告者の記帳義務制度が制定されたが、この時に出された政府税制調査会の答申によれば、一般の納税者に対して記帳義務を課してもこれに耐え得るほど記帳慣行が定着してきた、としている。一般に記帳慣行が定着し、給与の支払慣行も定着してきたとなれば、法56条の特例を廃止する条件が整ってきたと言えるのではないかと思われる。また、「家族関係」についても、現行制度制定当時の時代背景は民法の改正や社会情勢の変化に伴ってそれまでの家父長制度から民主化された家族関係へと大幅に変化しており、それに伴って家族事業の態様も変化していることから、これを見直すべきであると思われる。

5 事業専従者

個人事業は家族全体の協力の下で家族の財産を共同で管理して成り立つものが多い。そして、家族従業員の労働は個人事業の経営にとって重要な位置を占めるのが通常であるが、その対価の取扱いについては、所得税法57条の規定により、白色申告者は定額の控除とし、青色申告者に対してはその特典として、実際に従事した労働の対価として支払われた給与について相当と認められる金額の必要経費算入を認めている。親族が事業から受ける対価については所得税法56条で規制しているが、青色事業専従者の給与については金額の制限なしに相当と認められる金額の必要経費算入を認めている。この取扱いは、一方においては、所得税法56条の規定の実効性を失わせているといわれ、他方においては、記帳義務の課された白色申告者との比較において不合理な取扱いであるとされる規定である。

そこで、青色専従者給与の規定が制定された沿革等を概観し、判例における見解を検討することにより、専従者給与の規定が制定された当時の個人事業がどのように捉えられていたかを明らかにし、現状との相異を考察する。

(1) 青色事業専従者給与の沿革

この規定は、所得税法56条に定める「事業から対価を受ける親族がある場合の必要経費の特例」の特例規定として、昭和27年の税制改正により創設された青色申告の専従者控除制度に始まる。

青色申告制度は、昭和24年8月に出されたシャープ勧告を受けて、昭和24年12月に「所得税の臨時特例に関する法律」が制定され、この法律により制定されている。創設当初は、青色申告者には実質的な所得調査は行わず記帳指導に重点を置き、申告を尊重するという対応をとることによって青色申告制度の普及を図ったが、昭和25年度において青色申告を申請したのは法人の場合が全体の50パーセント、個人営業者が5パーセント（9万4千人）という状況であった。

シャープ勧告の実施状況を観るために再来日したシャープ使節団は、青色申告制度の普及の低迷を危惧し、この制度について第二次勧告で触れて

いる。その特徴は、第一に、帳簿の簡素化を再び強調していることであり、第二は、青色申告制度の誘因策として実体法上の特典につき、誘因策としての特典採用に一定の枠を設定しようとしていることである。⁽¹¹⁾

また、当時の青色申告者の間でも、青色申告に対する税法上の特典が少ないという不満が存在していた。このため、青色申告者に対して、「誠実控除」ないし「記帳費控除」や、専従親族の給与制度を認めることが要望されていた。⁽¹²⁾

このような背景の中で、青色申告制度の普及の為の誘因策の一つとして専従者控除制度が導入された訳であるが、導入の経緯及び制度の本質について臨時税制調査会は昭和31年に出した答申において述べているので紹介する。

「所得税法上家族労働報酬を認めることは疑問であったが、法人成りをした事業所得者との税負担の不均衡是正の必要や、青色申告の普及育成を図ることの必要性が特に認識されていたため、この問題を解決する一つ的手段として、帳簿の記録を正確に行い、企業と家計が明確に区分されて、給与支払の事実が明白に確認できる青色申告者に対して『専従者控除』が導入されることとなった。現行法では、所得税は所得を稼得する個人ごとに累進税率を適用する建前を採っているが、事業所得者が生計を一にする親族に給与を支払ったと主張しても、原則としてこれを事業所得の必要経費に認めず、その事業の全体の収益を事業主たる個人の所得とみて課税することされている。これは、企業と家計との分離が明確でないわが国の中小企業では、家族に対する給与の支払は行われないことが多く、また、たとえ行われたとしても、事実の確認はほとんど不可能であり、また、同一生計に属する者への給与支払を認め、所得を分割して課税することが妥当であるかについても多大の疑問があるからである。いわゆる専従者控除は、青色申告に限り、届出の金額の限度内で、この支払給与を必要経費に算入するという制度である。これには、青色申告者は帳簿の記録を正確に行い、

企業と家計とが明確に区分されているから、給与支払の事実を明確に確認できるという理論的な裏付けのほかに、正確な帳簿と誠実な申告により、従来は把握されなかった所得が表現される場合に生ずる税負担の増加を調整するという、実質的な優遇の意味もある。しかも、専従者控除として控除される金額は、地方税たる事業税、住民税の課税も行われなことから、この制度は、特に大きな優遇措置といわなければならない。』⁽¹³⁾

この答申によって、税制調査会が当時の専従者給与についてどのように考えていたかが理解できる。なお、これらの考え方の背景には、民主的な家族制度が定着していないことや、戦後の経済的な混乱がまだ収束していない状況にあり、課税庁においても執行体制が十分に整っていないことなどの理由があったものと思われる。

この制度の創設当時は、専従者控除額について限度額が設けられていたが、数次の改正を経た後、昭和42年の税制改正により限度額が撤廃されて完全給与制に移行した。これは、青色申告の助成措置、法人企業役員とのバランスなど種々の配慮があったが、基本的には、個人事業者の事業主なり家族従業員の意識の変化、つまり月給を支払うという慣行も定着し、また、それが不自然な現象でないとする社会意識の変化、進展がその改正の基盤にあったものである。

なお、青色事業専従者給与の法定限度廃止に伴って事前届出及び変更届出制度が設けられたが、これは、同居親族間の恣意的な所得分割を排除し、事後的に納税者との間で専従者給与の額の水準について無用のトラブルが生ずることのないよう、あらかじめ、その労務の対価としての専従者給与額の適正な水準及びその後における専従者給与額の定め方等を届け出ることとされたものである。⁽¹⁴⁾

(2) 判例にみる専従者給与の法的性格

専従者給与を規定する所得税法57条の規定の合憲性については、これまでに様々な判例が出されているが、所得税法の改正前及び改正後のいずれ

においても合憲であるとしており、特に疑義は出されていない。

しかし、事業専従者に該当するか否かについての争いにおいては、判決の内容も様々である。

個人事業の場合に、家族従業員が専従者に当たるか否かが問題とされるのは、その事業者が白色申告者である場合や、青色申告を取り消された場合などにその給与支給額の経費算入が否認されるからであり、所得金額に大きな開差が生じるため、重大な問題となる。所得税法56条の規定が適用されるのは生計を一にする親族だけであり、生計が別であれば当然に必要な経費への算入が認められることとなる。このため、多くの場合「生計を一にしているか否か」が争点となっている。判例においては、同一家屋に起居していても生計を一にはしていないとされた事例もあれば、近くのアパートに別居していても生計を一にしているとされた事例がある等、「生計を一にしているか否か」の判断はあくまでも事実認定によりなされている。⁽¹⁹⁾そして、「生計を一にする」には当たらないとされた事例においては、いずれもその給与支給相当額を必要経費として認めているのである。

したがって、家族従業員に対する給与については、その必要経費性は認められるが、所得税法56条の特例規定によりこれを必要経費としては認めないのであり、これはあくまでも租税政策上の問題であり、憲法上は何らこれに抵触するものではないと解されているのである。

6 「生計を一にする親族」

所得税法上「生計を一にする」という語は、事業から対価を受ける親族がある場合の課税の特例において用いられているほか、控除対象配偶者、扶養親族、寡婦及び寡夫の定義に関する規定（所法2条第1項31号、31号の2、32号、33号）や、雑損控除（所法72条）、医療費控除（所法73条）、社会保険料控除（所法74条）、損害保険料控除（所法77条）及び配偶者特別控除（所法83条の2）に関する規定にも用いられ、更に、所得税法施行令では、同族関係者の範囲や事業の主宰者の特殊関係者の範囲について同族会社等の行為

又は計算の否認に関する各種規定（所得税法施行令2754条、276条）等に用いられている。

これらの規定における「生計を一にする」とは、これらの規定が個人の担税力の強弱をいわばその者の経済生活単位ごとに捉え、これを租税負担の面で考慮する趣旨のものであるといえることから、一般的には、同一の生活共同体に属して日常生活の資を共通にしていることをいうものと説明されている。⁽¹⁶⁾

(1) 「生計を一にする親族」の意義

「生計を一にする」の意義については、税法上特段の規定はなく、所得税法基本通達2-47において説明しているに止まる。所得税法の基本的な考え方として、稼得所得は個人単位で把握するが、その者の担税力を考慮するに当たっては、消費世帯を考慮にいたした「世帯」を一つの単位として捉えることにより、親族間における共同生活の特殊性に配慮しつつ、各所得者の担税力に応じた公平な課税の実現をめざしているものと考えられる。その代表的なものとして、医療費控除や雑損控除が挙げられる。そして、その延長線上にいわゆる家族的企業としての事業所得者が位置づけられるのではなかろうか。家族的企業の場合には、その性質上、「生計を一にする親族」の間における金銭の授受の不明瞭さから、これを認めないことにより、税務行政の統一性と簡略化を目指しているものと考えられる。「生計を一にする」とは、「同一の生活単位に属し、相扶けて協同の生活を営み、ないしは日常生活の資を共通にしている」ことをいうものと解されるが、共同の生活といい、また日常生活の資を共通にするといっても、その具体的な形態や程度は、それぞれの親族の生活形態によって異なるから、これについて例えばいくつかの形式基準を設け、その形式基準にあてはまるかどうかによって「生計を一にする」かどうかを判定するなどということはもともと不可能であり、つまるところ、この問題は、社会通念に従い、個々のケースごとに判断せざるを得ないこととなる。^{(17) (18)}

この点について、確井光明教授は、「理論的には現行制度が優れている

ことは否定し得ないが、租税行政の大量性、認定の困難性、あるいは行政庁の認定の建前の下に『事実上の裁量』を認めてしまうこと等を考慮するとき、所得税法56条の『生計を一にする』という実態判断を要する部分には問題がある。」と指摘している⁽¹⁹⁾。

(2) 裁判例にみる「生計を一にする親族」の判定基準

所得税法56条の「事業から対価を受ける親族がある場合の必要経費の特例」及び所得税法57条の「事業に専従する親族がある場合の必要経費の特例」の双方に「生計を一にする親族」の語が挿入されていることにより、「生計を一にする親族」に該当するか否かの事実認定をめぐる、課税庁と納税者の間で争われるケースが数多く発生している。

これまでの判例においては、「生計を一にする」というためには、納税義務者の親族等の生計が実質的に納税義務者の計算において営まれていることを要するものとされている。⁽²⁰⁾

「生計を一にする」か否かの判定は事実認定の問題であり、非常に困難な問題である。しかし、この問題は、白色申告者の事業所得計算における家族従業員に対する給与が「専従者給与」に当たるか「雇人費」になるかを左右することとなり、その税額は大きく異なって多大な影響を及ぼすこととなる。

これまでに「生計を一にする」か否かが争われた判例のうち、代表的な判例をみても⁽²¹⁾ 統一的な基準は見当たらず、その判定が非常に困難であり、つとに事実認定の問題であることが伺える。

先に述べたとおり、現行所得税法56条の立法趣旨が「企業と家計との分離が明確でないわが国の中小企業では、家族に対する給与の支払いは行われないことが多く、また、たとえ行われたとしても、事実の確認はほとんど不可能であり」としているが、56条の規定によっても「生計を一にする」か否かの事実認定が難しく、その如何により取扱いが大きく異なることとなり、この問題は深刻なものとなる。

〔注〕

- (1) 首藤重幸 「青色申告制度の目的と沿革」日税研論集
財団法人日本税務研究センター VOL.20 P4
- (2) シャウプ勧告書（第4巻）付録D56頁、D58-60頁
邦訳は、福田幸弘監訳・シャウプの税制勧告による。
- (3) 首藤重幸「青色申告制度の目的」日税研論集 VOL.20May 1992 P3
財団法人日本税務研究センター VOL20.P4
- (4) 税制調査会「国税通則法の制定に関する答申（税制調査会第二次答申）及びその説明」P73
- (5) 前掲首藤重幸 「青色申告制度の目的と沿革」VOL.20P5
- (6) 国税庁「国税庁統計年報書」

〔営業・その他事業所得者の青色申告の状況〕

区 分	申告所得税 納税者数①	青 色 申 告 者 数		普及割合 ②/①	
		有資格者数②	無資格者数		
昭和54年分	2,525	2,577	1,332	1,245	53 %
55	2,622	2,688	1,354	1,334	52
56	2,640	2,788	1,366	1,422	52
57	2,763	2,861	1,426	1,435	52
58	2,877	2,892	1,469	1,423	51
59	2,888	2,934	1,467	1,467	51
60	2,947	2,998	1,497	1,501	51
61	3,013	3,039	1,524	1,515	51
62	3,049	3,073	1,553	1,520	51
63	0,150	3,089	1,630	1,459	52
平成元年分	3,094	3,098	1,625	1,473	53
2	3,171	3,078	1,648	1,431	52
3	3,204	3,050	1,641	1,409	51
4	3,151	3,045	1,601	1,444	51
5	2,972	3,053	1,481	1,572	50

- (7) 前掲 首藤重幸「青色申告制度」日税研論集 VOL.20 P83

財団法人日本税務研究センター

- (8) 齋藤明「租税法の論点」中央経済社1991.10 P74
- (9) 前掲 首藤重幸 VOL20.P7
- (10) 金子宏「租税法」第6版 弘文堂 1997.3 P678
- (11) 首藤重幸「青色申告の目的と沿革」日税研論集MAY,1992 VOL20 P12
- (12) 塩崎潤監修「専従者給与の税務—事業主報酬と家族の月給制」
全国青色申告会総連合事務局編 P3
- (13) 臨時税制調査会答申〔臨時税制調査会編〕昭和31年12月 P194
- (14) 税制の抜本的見直しについての答申・報告・審議資料総覧〔税制調査会〕 P734
～735
- (15) 「生計を一にするか否か」の判例分析表（44頁参照）
- (16) コメンタール所得税法 P4193～4194
- (17) 臨時税制調査会答申〔臨時税制調査会編〕昭和31年12月 P194
- (18) 緑川清弘「『生計を一にする』の意義について」国税速報2997号1977.6
(注) 取扱通達及び判例から、「生計を一にする」かどうかについての一応の判断基準を示している。
- (19) 碓井光明「租税判定研究」ジュリストNo79 Mar,1983 P116
- (20) 「小嶋常雄に対する所得税法違反被告事件」（東京地方裁判所昭和52年10月24日判決税資100号1359頁
- (21) 前掲 5 参照

第2節 白色申告者の記帳義務

現行所得税法における記帳義務は所得税法231条の2において規定されており、不動産所得、事業所得若しくは山林所得を生ずべき業務を行う居住者で、その年の前々年の所得金額が300万円を超える者が対象とされるが、青色申告の承認を受けた者は除かれている。この規定は昭和58年の税制調査会答申を受け、昭和59年度の税制改正により創設されたものである。

申告納税制度は、納税者自身による税額の確定とその自主的な納付を内容とするものであるから、納税者が自らその課税標準と税額を計算しなければならないものであり、具体的には、納税者がその税額を算定するのに必要な資料を持ち、その資料に基づいて適正な申告を行うことを根幹としているというべきものである。その意味において、申告納税制度とは、納税者がその取引の過程で集積された客観的な資料による裏付けのある所得金額をもって申告することを言うものであり、これは、適正な申告水準を維持・確保するため、その他納税協力を含めて納税者の当然の責務ということが出来る。このように考えた場合、記録・帳簿その他客観的資料に基づく申告制度は、申告納税制度に内在し、その原点から当然に導き出されるものである。したがって、この規定は確認規定であると言われている。¹¹⁾

1 記帳制度創設の経緯

シャープ勧告では、申告納税制度と記帳に関して次のように述べている。「申告納税制度の下における納税者の適正な協力は、かれがそれによって自分の所得を算定し得る正確な帳簿と記録をつける場合にのみ、可能であることは自明の理である。今日、日本における記帳は嘆かわしい水準にある。多くの営利会社において、帳簿記録が全く存在しないのである。他の会社ではあり余るほどたくさん帳簿があって、その納税者のみがどれが真実のものでどれが仮面にすぎないものかを知っている。その結果はなんともいえない悪循環となる。税務職員は、正確な信頼すべき帳簿がないから、標準率や他

の平均値を基礎とする官庁式課税による外はないという。納税者は税務職員が帳簿を信頼してくれないから、たとえかれらが記帳能力をもっているとしても正確な帳簿をつけることは意味がないという。この悪循環は断ち切らなければならない。」

この報告を待つまでもなく、納税義務者による正確かつ継続的な記帳が上記のような悪循環を断ち切り、申告又は賦課の適正を図るとともに相互の信頼関係の上に立つ民主的な税務行政を確保する基本にして不可欠な要件であることはいうまでもない。

この記帳の問題について、税制調査会は昭和36年の「国税通則法の制定に関する答申（税制調査会第二次答申）」において、次のように答申している。「納税義務者による正確で継続的な記帳は、申告又は賦課の適正を維持するための基本的かつ不可欠な要件であると認められるが、現行法では、間接税についてののみ記帳義務の制度があって、所得税及び法人税にはこれがなく、別に青色申告の制度がある。青色申告制度は、納税者による記帳の普及を図り、申告納税制度の理想的な運営を目ざして設けられたものであるが、本来は一般的な記帳義務の制度に包摂されるべき性質のものとする。また、青色申告制度の創設後すでに10年余を経て、記帳慣習もかなり高まってきたと認められる。よって、この際、所得税及び法人税についても新たに記帳義務の制度を導入するものとする。」

このような答申が行われたにもかかわらず、この時には、まだ納税環境が熟していないということで見送られ、その後、制度創設まで23年という長い年月を要した。

2 青色申告制度と記帳義務

青色申告制度について、勧告者たるシャープ使節団はこの制度を過渡的なものと考えていたと思われる。シャープ博士はこの制度を「正しい記帳のための誘因策」と呼んでおり、次のように述べている。「このような制度は諸外国にもその例をみないものである。制度創設の意図を考え、その後のこの

制度の歩みをみれば、やはりこの制度は、本質的には過渡的なものとして理解すべきものであろうと考える。そうして将来、納税者のすべてが記帳の必要性を認識した記帳能力をもつようになったときには、記帳義務制度が納税者すべてについて無理なく実施できることとなり、その暁には、青色申告制度はその使命を終えて発展的に解消すべきこととなる筋合いのものであろう。そうして、このような究極的な段階に達するまでは、青色申告制度を誘因策として維持すべきは当然であるが、だからといって、それまでの間はこの制度のみで十分であるとするは適当でないであろう。青色申告をすることがどうかは納税者の選択にゆだねられているため、制度として限界があり、また、その普及率にも近年頭打ちの傾向がみられるからである。そこで、上記の目的達成への一里塚として現行の青色申告制度と平行して、一定範囲の納税者を記帳義務者とする記帳義務制度を導入することが考えられてくる。¹²⁾ 記帳義務制度を採用する場合においても、納税者の記帳水準の向上等を期待する見地から現行の青色申告制度との関係は、上記のように記帳内容の程度に差を設けることにより調整するものとする。¹³⁾

3 白色申告者の記帳義務と青色申告

白色申告者で記帳義務の対象となる者は、事業所得・不動産所得・山林所得を生ずべき業務を行う者で、前2年間のいずれかの年におけるこれらの事業所得等の金額が300万円を超える者としている（所法231条の2）。そして帳簿に記載すべきものは損益取引に関する事項のみに限定し、現金、預金、売掛金それに買掛金等の資産取引については記載を要求していない。この所得金額による記帳義務対象者の範囲の限定により、制度の創設時点で新たに記帳義務を負うに至るのは、白色申告者のうち約8%くらいであるとされていた。

さて、帳簿の記載事項はかなり簡略化されているとはいえ、一定事項につき記帳するにもかかわらず特典は認められていない。とくに、前々年度の所得が300万円以下の青色申告者に認められている現金式簡易簿記よりは記載

事項が多いにもかかわらず、記帳義務の対象者になった白色申告者には青色申告のような特典が認められないため、特典を認めないことについて疑問が投げかけられている。

この点については、現金主義による簿記は、その年中の所得を性格に反映しないきらいがあり、前2年間の事業所得等の金額が300万円を超えるような高額所得者の所得計算には不適當なもので、現金式簡易簿記が認められる300万円以下の小規模事業者と比較して不合理とするのは適當でないとする反論がなされる。記帳義務を有する白色申告者が特典を利用したいのであれば、少なくとも青色申告における簡易簿記の程度の記帳が必要であるとしているのであり、これにより記帳義務の対象者たる白色申告者が青色申告者に移行していくことが期待される、という意見もある。昭和55年の「中期税制答申」(政府税制調査会)もこのような立場にたって、白色申告における記帳義務を採用しても青色申告制度は廃止しないとした。

では、このような特典を認めないことによって白色申告者の青色申告への移行が促進されたのであろうか。白色申告者の記帳義務制度が施行された前後の青色申告普及割合については第2章第1節の3で述べたとおりであるが、平成3年度の53%をピークに減少に転じ、平成5年度には施行前の普及率を割り込み50%にまで減少している。したがって、青色申告の普及割合だけを見る限りでは、記帳義務の課された白色申告者が青色申告へと移行しているとはいえないようである。とすれば、白色申告者の青色申告への移行が近い将来において促進されるとは考えにくくなる。この前提に立つと、白色申告者への記帳義務の導入を機会に青色申告制度を廃止して、一般的な記帳義務を創設すべきとする見解もでてくることとなる。そうなれば、記帳を前提として合理的な範囲にあると考えられる現在の青色申告による特典は、まさしく青色申告のみの特典ではなく納税者の一般的権利として位置づけられるべきことになる。⁽⁴⁾

青色申告の特典の中には、白色申告法人と比較した場合に個人のみが青色申告の特典とされているものが11項目ほどある。⁽⁵⁾ 必要経費は、青色申告と

は関係なく必要経費として認められる性質のものであり、かつ、記帳の必要な点は、白色申告者に対する記帳義務が昭和59年に創設されたことから、記帳義務対象者は青色申告者と同様となる。したがって、本来必要経費として認められるべき青色申告の特典についてはこれを特典から除外すべきではないかと考えられる。⁶⁾ 特に、生計を一にする親族に対する対価については、これを認めても良いように思われる。何故ならば、法56条で規定する例外措置についての立法趣旨の一つの理由として「記帳慣行に乏しく、家族に対する給与支払いの慣行が乏しいことから恣意的な所得分散のおそれがあるため、これを防止することが目的」が掲げられていた。しかし、白色申告者に対する記帳義務の法制化は記帳慣行の定着化を前提としているのであり、その意味では、法56条の立法趣旨の一つの理由はなくなったものと考えられる。

また、戦前の家父長制度から、戦後は急速に個人主義的傾向が強くなり、個人事業から生ずる所得を全て事業主が処分するとみなすことについては、時代感覚にそぐわないと考えられる。家族従業員に対する給与の必要経費性については数々の判例でも示されているとおり、法56条の規定がなければ当然に経費算入されるものであり、これを記帳義務の課される白色申告者には認めてもよいのではないかとと思われる。

〔注〕

- (1) 大川要「白色申告者に対する記帳義務」税理 Vol.27 NO.12 P68
- (2) 税制調査会「国税通則法の制定に関する答申の説明（答申別冊）」
昭和36年7月 P72
- (3) 税制調査会「国税通則法の制定に関する答申（税制調査会第二次答申）及びその説明」昭和36年7月 P15
- (4) 首藤重幸「青色申告の帳簿をめぐる若干の問題」日税研論集 VOL.20
may1992 P93
- (5) 次頁参照
- (6) 右山昌一郎「青色申告の特典」日税研論集 VOL.20 May1992 P97

(5) 右山昌一郎「青色申告の特典」日税研論集 VOL 20May1992 P101

〔所得税関係の青色申告の特典〕

特 典	所得税法	分 類
1 棚卸資産の低価法による評価の選択	所令99①ニ	棚卸資産評価
2 耐用年数の短縮	所令130①	償却費
3 増加償却	所令133	償却費
4 陳腐化した減価償却資産の償却の特例	所令133の2	償却費
5 貸倒引当金	所法52	引当金
6 返品調整引当金	所法53	引当金
7 退鵬与引当金	所法54	引当金
8 特別修引当金	所法55	引当金
9 製品保証引当金	所法55の2	引当金
10 専従者給与	所法57①	所得計算
11 小規模事業者の収入及び費用の帰属時期	所法67の2	
12～46 その他（数については再度確認）		

第3節 まとめ

青色申告制度は、わが国に申告納税制度が導入された際に、記帳に基づく自主申告の定着を推進するために設けられた制度であり、諸外国には見られないわが国独自の制度である。この制度の果たした役割は大きく、その効果についての異論はみられない。なお、この青色申告制度の普及において、青色申告者に与えられた特典の最たるものである青色事業専従者給与制度の果たした役割は非常におおきく、この特典がなければ、これほどの普及はなかったのではなかろうか。

しかし、この制度については、白色申告者に対する記帳義務の制度が導入されたことに伴い、次のような疑問が投げかけられている。

まず、青色申告制度の創設を提唱したシャウプ博士によれば、「申告納税制度及び記帳慣行の定着のために設けられた過渡的な制度である」と位置づけており、また、昭和36年の税調答申においても同様の趣旨を述べ、「将来、納税者のすべてが記帳の必要性を認識しまた記帳能力をもつようになったときには、記帳制度が納税者に無理なく実施できることになり、その暁には、青色申告制度はその使命を終えて発展的に解消すべきことになる筋合いのものであろう」と述べている。青色申告制度がこのような性格のものであるとするならば、白色申告者に対する記帳義務が創設された今日、その存在意義が問われてしかるべきである。この点について、白色申告者への記帳義務創設を答申した政府税調は、青色申告制度との関係について「青色申告制度が現在まで大きな役割を果たしてきたことを考えると、記帳義務制度と青色申告制度は併存させ、また、求めるべき記帳水準に差を設けることにより、この両者を制度的に整理すべきである」と考える。納税者としては、記帳せざるを得ないのであれば、特典のある青色申告を選択した方が有利であるとして、おのずとより高度な記帳に推移していくことが期待される」としているが、国税庁の統計によれば青色申告の普及割合は一時的には増加したものの、導入後5年を経過した平成5年度では逆に導入前より1ポイント減少しており、税調が想定した方向には移行してい

ないのが現状である。

また、青色申告者に与えられている55項目（平成9年分）の特典のうち、本来経費性を有する11項目については、青色申告法人と比較した場合に個人のみの特典とされているものがあるが、これらの特典については、記帳義務の課されている白色の事業所得者にも認めるべきである。特に、青色事業専従者給与については、青色申告が取り消された場合に、必要経費算入を否認されることとなり、税負担が非常に大きくなり、その格差は非常に大きなものとなると考えると、記帳義務の課された白色申告者と青色申告者との取扱いの差異は不合理なものであると考える。

白色申告者の記帳義務と青色申告制度との関係については、「青色申告制度が現在まで大きな役割を果たしてきたことを考えると、記帳義務制度と青色申告制度は併存させ、また、求めるべき記帳水準に差を設けることにより、この両者を制度的に整理すべき」ことは必要であるとであると考えるが、しかし、青色申告制度が、あくまでも、「自己賦課制度」の適正な運用とその確保に目的をおくとするならば、白色申告者との間における租税負担の格差が大であることは、あまり望ましい制度ではないように思われる。したがって、青色申告の特典については、法人と同様の取扱いをすることが望ましいと思われる。

第3章 企業の課税と所得税

第1節 個人企業と法人成り

現代法は、個人企業に対して各種の企業形態を用意し、その選択を原則として事業者の自由に委ねている。租税制度も、制度の在り方として同じ立場である。税制改革法は、その基本理念として「経済に対する中立性」の保持を掲げている（同法3条）。しかし、わが国の戦後の租税制度は、「法人成り」という表現の中にその顕著な特徴を見ることができるように、個人は法人として課税される方法を選択してきたのであり、その最大の原因は、租税法が法人企業優遇の構造をもち、法人企業と個人企業との間に負担の不均衡をもっていることから、法人成りが租税負担の軽減に役立つことである。そこで、法人と個人間における不均衡是正を図るため、個人の所得課税について種々の措置が講じられたが、その方策は法人の税負担をいかに個人（企業）のそれに近づけるかではなく、その逆の方法を採ってきた、⁽¹⁾とされている。

1 法人成りの要因

家族的企業がいわゆる「法人成り」をして、同族法人化していく要因については、社会的な信用力等の効果も考えられるが、最も期待されるのは法人化による節税効果にあると言われる。「法人成り」することにより、国税の総合負担の面で節税が可能と言われるのは、次の点にあると考えられる。個人事業者と経済的実態が同じである同族法人を比較した場合に、個人事業であれば、所得税法56条で規制される家族従業員に対する給与や事務所の賃貸料が必要経費に算入できるし、また、事業主本人の報酬についても、法人では損金経理できるが、個人の所得税では必要経費への算入はできない。これらの取扱いは、所得税及び法人税だけでなく、地方税である住民税や事業税にも適用されるため、両者の間には著しい開差が生じることとなる。

その原因は、一つには、課税単位を個人とする所得税制度の中で、累進課

税制度を採っていることにある。個人事業の場合は、所得税法56条により世帯単位課税が採られており、「親族が事業から受ける対価」の必要経費算入が認められないことから、事業主に所得が集中し、より高い税率が適用されることとなる。もっとも、青色申告者の場合には、家族従業員に対する給与については、専従者給与として必要経費算入が認められるので、同じ条件となる。ただし、家族従業員に対する退職金の支給は認められていない。二つ目は、事業主の事業所得が給与化されることにより、給与所得控除が受けられることである。その結果、所得が圧縮される結果となり、その分だけ課税所得が減少することとなる。三つ目は、事業税における事業主報酬の取扱いが異なる点にある。個人事業の場合には定額の事業主控除制であるが、法人の場合には代表者報酬は課税標準から除かれているため、両者の間には相当の開差が生じることとなる。

この点について、昭和31年12月に出された「臨時税制調査会答申」において検討された経緯が示されている。この答申においては、法人企業と個人企業の税負担について次のように述べている。「現行税制では、法人形態をとった事業者は、個人形態の事業者よりもおおむね有利となっており、税負担の均衡がくずれている。」と表現している。そして、この問題は、「諸外国では、わが国の事業税のような制度がなく、また給与所得控除のような制度もないので、事業税による差異も給与所得控除による差異もない。また、家族に対する給与の支払いは、個人事業主の所得の計算上必要経費として控除されるとともに、家族間にはある程度合算課税が行われるので、分割課税による差異も少ない。したがって、法人税の比例税率と個人所得税の累進税率との差異だけが法人成りの誘因であり、なんらかの形で留保所得に対する特別課税を用意すれば、法人成りの問題をほぼ完全に解決することができるということが確認された、したがって、法人成りの問題は、わが国税制特有の問題として処理されなければならない。」と述べている。

この問題の解決の方向として、「法人企業の総合税負担をできるだけ個人企業のそれに近づける方向と、個人企業の総合税負担をできるだけ法人企業

のそれに近づける方向が考えられる。」とし、その検討課題の一つとして、「個人の事業所得に対する所得税の課税上、一般的に、かつ、無制限に家族従業員に対する給与の支給を認める。」ことが検討された。その結果、この案については、「現在青色申告者について一定範囲内で認められているが、その趣旨にも疑問の余地があり、一般的に、無制限にこれを認めることは、家族従業員に対して給与を支給することが必ずしもわが国の社会慣習となっていないことからみて、実態に則しない課税に陥るおそれがあり、かえって給与所得者と事業所得者との間の税負担の不均衡を大きくし、現在みられる直接税負担の不合理を激しくするものとして不適當である。」と結論づけられている。⁽²⁾

2 判例における見解

個人企業と法人企業の税負担に関する問題の判例として、事業税関係ではあるが、「事業税の課税について、事業主報酬の取扱いに差を設けているのは憲法違反である」として争われた、「事業税賦課決定処分取消請求事件」（東京地裁昭和57年5月31日判決・行裁例集33巻5号1105頁）がある。この事件は、みなし法人課税を選択した個人事業所得者の事業税の課税標準の算定に際して事業主報酬の控除を認めていないが、法人の事業税の課税標準の算定に際しては役員報酬を控除することができることとなっているため、この取扱いの差は不合理であるとして争われた事例である。課税庁は事業主報酬について、「役員報酬は経費性が認められているのに対し、事業主報酬はこれが認められていないのであるから両者は性質を異にし、したがって、事業税の賦課徴収に当たり、右の両者の取扱いに前項のような差異があっても平等原則違反の問題は生じない。」と主張したのに対し、裁判所の見解は、「個人事業税の賦課徴収につき、事業主報酬に関する現行地方税法上の取扱いが憲法の定める平等原則に適合しているか否かが問題とされている本件においては、役員報酬と事業主報酬が実質的にみた場合に同質性を有するものと認められれば、憲法の定める平等原則適合性の有無が問題となるものとい

うべきところ、既に述べたように、事業主報酬は所得税法においては事業所得の一部として資産性部分と不可分一体のものとして構成されているが、このことは事業所得のうちに占める事業主報酬部分の客観的評価が不可能であることを意味するものではなく、事業主の提供した労務ないし寄与分に対する客観的な金銭的評価すなわち対価相当額の確定は、当該事業主の職務内容、事業自体の収益の状況、使用人に支給する給与の状況及び同種同規模の法人における役員（社長）報酬等を勘案して評価することにより一応可能となるというべきである（措置法第25条の2第5項、措置法施行例第17条の7、法人税法第34条第1項、法人税法施行例第69条参照）。そして、このようにして評価された事業主提供にかかる労務ないし寄与分に対する対価相当額すなわち事業主報酬は、当該事業所得に定める勤労性部分とみることができるから、この意味では法人成りの代表者に対する報酬と同質性を有するものといえよう。」という見解を示し、両者の同質性を認めている。その上で、「事業税の課税標準である所得は、事業の活動量ないし受益量についての一応の指標として理解されるところ、前項に述べたように現行地方税法においては、法人事業税は役員報酬を除いて課税標準が算定されるのに対し、個人事業税は右役員報酬と同質性を有する事業主報酬が課税標準に含めて算定されるのであるから、右地方税法上の取扱いに関し法人と個人事業との間には平等原則の上で問題があるし、また、以上のことは、後記のように、事業主控除の制度が事業主の勤労部分の概算的控除を主要な一要素としていると説明されている事実からも首肯されるものというべきである。したがって、前記被告らの主張は採用できない。」と判示し、「地方税法上の取扱いに関し法人と個人事業との間には平等原則の上で問題がある」と判示して、課税庁の主張を退けている。

しかし、原告の「個人企業と経済実体の異ならないいわゆる法人なり企業に比べて個人事業主は不当に差別されている。」との主張に対しては、「確かに個人企業と何ら経済的実態の異ならない法人成り企業（その多くは同族企業である。）が多数存在することはいわば公知の事実であり、これらの役員

報酬が既に述べたような法人事業税の課税標準算定の方法に従い、全額損金として控除されていることは明らかであるが、個人事業税における事業主の勤労性部分、すなわち事業主報酬の取扱いについては、前記のように事業主控除制度を採用することが事業主報酬の特質に基づくものとして合理的でないとは言えないとされるのであるから、個人企業と経済的実体を同じくする企業が、法律所定の要件を具備することにより法人となり、課税上も法人としての取扱いを受けたからといって、直ちに個人事業主に対する前記取扱いが合理性を失う理由は見出し難いし、また、法律の定める要件を充足することにより法人化する途は等しく開かれているのであるから、前記のような法人成りの事実があるからといって、個人事業主に対する事業税の賦課徴収それ自体が不合理な差別となるともいえない。」として、これを退けている。

以上のように、個人企業と法人成り企業との間においては、法人に有利な制度となっていることは認めているが、これらの取扱いに差を設けることが不合理な差別になるとは言えないと判示し、その理由の一つとして、「法律の要件を充足することにより法人化する道は等しく開かれているのであるから」としているのである。

3 法人成りに対する考え方

租税制度は、本来的には、企業家が個人組織を選択するか、法人組織を選択するかの判断材料としては中立的であるべきところ、現行税法は、個人企業に比較して法人企業に有利な税制となっており、このことが諸外国に例を見ない法人数の激増の一因となっているのではないだろうか。そして、これらのうちの大多数である中小同族法人の大半が赤字申告法人である。⁶⁾ 法人設立の目的の一つが節税対策であり、その効果が最大となるのは限りなくゼロに近い赤字であることを考えれば、赤字申告法人が多くなるのは当然のことと思われる。

税制調査会における「課税単位」に関する議論の中で、給与所得者と個人事業所得者の租税負担の比較が行われるとき、ここに掲げた、いわゆる「個

人類似法人」が比較の対象に論じられないことについては、疑問を感じる。個人の事業専従者を有する青色申告者について、「専従者給与の支払いを通じた所得分割が行われ、それを踏まえた課税が行われている」とするならば、いわゆる「個人類似法人」も同様の所得分割が行われているのであるから、給与所得者と個人事業所得者との比較と同じ土俵で検討すべきであると思われる。

〔注〕

- (1) 石島弘「個人事業者をめぐる税制の変遷と今後の課題」税理VOL.35 No.5 P2
 (2) 臨時税制調査会答申 昭和31年12月
 (3) 欠損法人数の推移 (単位：件・%)

区 分		500万円	500万円	1,000万円	1億円	10億円	合 計
		未 満	以上 1,000万円 未 満	以上 1億円 未 満	以上 10億円 未 満	以 上	
昭 和 40年分	法 人 数	613,781	48,123	41,582	4,356	962	708,804
	欠 損 法 人 数	222,301	16,712	13,714	1,632	243	254,602
	欠損法人割合	36.2	34.7	33.0	37.5	25.3	35.9
昭 和 45年分	法 人 数	729,012	84,467	79,058	6,614	1,348	900,499
	欠 損 法 人 数	158,860	16,637	15,847	1,289	173	191,806
	欠損法人割合	21.8	19.7	20.0	13.0	12.8	21.4
昭 和 50年分	法 人 数	881,215	158,568	158,135	11,189	1,893	1,211,000
	欠 損 法 人 数	320,141	48,502	45,181	3,665	508	417,997
	欠損法人割合	36.3	30.6	28.6	32.8	26.8	34.5
昭 和 55年分	法 人 数	961,580	237,674	233,947	14,066	2,282	1,449,549
	欠 損 法 人 数	510,232	104,501	80,018	4,188	593	699,010
	欠損法人割合	53.1	44.0	34.2	29.8	26.0	920,805
昭 和 60年分	法 人 数	1,019,712	311,392	308,949	17,087	2,870	1,660,010
	欠 損 法 人 数	627,569	163,529	123,397	5,638	672	920,805
	欠損法人割合	61.5	52.5	39.9	40.0	23.4	55.5

平成 2年分	法人数	1,116,613	479,403	453,916	24,143	4,195	2,078,270
	欠損法人数	612,461	223,203	161,724	7,651	897	1,005,936
	欠損法人割合	54.8	46.6	35.6	19.3	21.4	48.4
平成 7年分	法人数	1,086,417	413,625	870,109	28,044	5,832	2,404,027
	欠損法人数	790,233	277,384	466,769	13,213	2,248	1,550,047
	欠損法人割合	72.7	67.1	53.6	47.1	38.5	64.5

(備考) 国税庁企画課「税務統計から見た法人企業の実態」により作成

第2節 民法上の組合と所得課税

ある個人が事業により所得を獲得しようとする場合に、個人単独で活動を行う場合のほか、法人を設立する方法、商法535条以下による匿名組合契約の出資者となるなど、他の事業主体に対する利益配当請求権を行使する方法が存在するが、これらの中に、出資と事業活動の双方からなる民法上の組合契約による方式が考えられる。⁽¹⁾

この節においては、家族的企業と民法上の組合との関係について、わが国における現行法上の取扱い及びアメリカにおける家族組合の税法上の取扱いについて検討し、更に、判例における見解についても検討する。

1 民法上の組合と所得税の課税

民法上の組合とは、数人の者が互いに協力して共同の目的を遂行するために成立する結合体、すなわち広い意味での団体の一種である。⁽²⁾そして、民法667条においては、「組合契約は各当事者が出資を為して共同の事業を営むことを約するに因りその効力を生ず」と規定されている。この場合の共同事業とは、広く事業であれば良く、公益・私益を問わない。そして、共同事業を営むと言い得るためには、各事業者が業務及び組合財産の状況を検査し得るだけの権限を持ち、(3)利益分配を行う組合においては、全員がこれを受けなければならない。⁽⁴⁾また、全ての当事者は出資の義務を負うわけであるが、この出資も極めて広い観念であり、金銭はもとより、地上権、永小作権、技術、信用等の財産的価値のあるもの全てが出資の目的となり得⁽⁵⁾、労務でも良いとの明文（民法667②）も存在する。この組合契約は、法人設立におけるような一定の方式を踏んだ手続きは要求されない諾成契約であり、組合契約書のごときも契約成立の要件ではないため、本来は不要式契約に属するとされている。⁽⁶⁾

この民法上の組合成立の最小限度の要素として、我妻博士は①一定の目的と、②それを当事者全員の共同の事業として営む、という2点をあげている。

そして、「これらの点が定めれば全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、全ての当事者が利益の分配を受くべきことも推定される⁷⁾」と述べておられる。⁸⁾

以上に述べた「民法上の組合」に関しては、所得税法・法人税法には格別の規定は置かれていないが、「人格なき社団等」について法人とみなす旨規定されていること（所法4、法法3）に鑑みるならば、その反対解釈として、組合契約による団体自体（民法上の組合）は独立の納税義務の主体として扱われていないとみるのが素直な解釈であろう。すなわち、組合契約に基づく事業の収益に対しては、組合という団体に対する課税は行わず、直接に組合の構成員の所得に分解して課税するものと理解されるからである。⁹⁾

所得税法の適用の上において、ある事業が組合契約による共同事業と認められるための要件の検討が必要となる。何故ならば、組合契約による共同事業は、一方において、法人及び人格なき社団の課税と区別され、他方において、個人事業と区別された扱いになるからである。特に、後者の点においては、所得税法の累進税率構造との関係における所得分散の可否の問題となる。

前記のように、民法上の組合成立の最小限度の要素は、①一定の目的と、②それを当事者全員の共同の事業として営む、という2点であると言われていたが、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もよいであろう。しかし、なおも、次のような問題がある。第1に、行政過程や裁判過程においては、むしろ、出資義務履行の事実や利益分配の事実により、組合契約の存在が推認されてくることが多いのであって、事実の認定は、上記の議論とは逆の経路をたどることになる。第2に、組合契約の存在が認められても、支配的な組合員が利益を独占している場合で、他の権利者の権利行使が事実上不可能であるような場合には、その事実に従って、租税の上では、当該組合員の単独事業所得と認めざるをえない。¹⁰⁾

2 共同事業と所得税法56条

所得税法56条は、「居住者と生計を一にする配偶者その他の親族がその居住者の営む不動産所得、事業所得又は山林所得を生ずべき事業に従事したことその他の事由により当該事業から対価の支払いを受ける場合」にその対価の支払いをなかったものとして、居住者の所得に集中して課税することになっている。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、租税の面では否認されるのかどうかの問題となる。生計を一にする親族の場合には、組合的共同事業の実態を有するものが多いだけに、この点は重要である。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」に他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。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。

このような考え方の下においては、家族的な企業の場合にあっても、組合契約において出資の内容を明確にすることによって、組合の構成員たる家族間に所得を分散させることが可能となる。わが国において、法人成りの現象が著しいといわれるが、信用力のような租税外の観点や必要経費の実際上の処理の難易などの点を別にすれば、組合課税方式は、きわめて有利な方式であるといえることができる。⁽¹¹⁾

3 判例にみる組合課税

組合関係が擬制された事例として、東京高裁昭和51年5月27日判決（判例時報827号59項）がある。この事例は、商店主死亡後の遺産分配に関するものであるが、ここにおいて裁判所は「被相続人が営んでいた商店の営業を実質上その子夫婦に承継させ、その後営業名義は被相続人としているが、実際

にはもっぱら子夫婦の経営努力によって営業が維持されその利益によってその建物所有権及び敷地の借地権等を取得し、建物を増築し、店の商品等の在庫量が増大するなどその商店に造成された財産は、その一部の所有名義が被相続人になっていても、実質的に被相続人及び子夫婦が、その商店を営むことを目的として一種の組合契約をした結果得られた財産とみられるから、被相続人が死亡し他に共同相続人がいる場合には、組合の解散に準じ、その出資の割合に応じて残余財産を清算し」として、組合理論を適用している。本判決は、「明示的にはもちろん、黙示的にも組合契約の締結という意思表示はなされておらず、組合関係の実質を備えているが故に、事後的に組合関係が擬制されたもの」であり、家族的共同事業について組合的視座の点から画期的なケースとなるであろう、といわれている。⁽¹²⁾

共同経営か個人経営かで争われ、訴えが退けられた事例として、「所得税法違反被告事件」(福岡地裁昭和43年3月28日判決・税資55号508頁)がある。この事例では、4店舗を有する被告人の経営にかかる事業につき、営業店舗名義人を異にする場合、その名義人が被告人と共同経営的立場にあるものと認めながらも、被告人と事実上の夫婦関係にあり、同居の上、経済面を含めて同一家族としての生活をしているものであるから、両者の関係は通常の個人事業体における夫婦関係と何等選ぶところはないとして、各店舗を被告人の個人営業として課税することは実質課税の原則に反しない、としている。

また、同様に組合関係が否定された事例として、広島地裁昭和43.12.24判決(税資53号1033項)がある。この事例は、兄弟姉妹4名の協力による事業について、Xの純然たる単独事業にAら3名が従事員として働いていたというのではなく、Xら4名による共同事業的色彩を高度に帯びたものであったとしつつも、「対外関係殊に税法上においては、本件事業による所得は全部原告に帰属するものとして取り扱われても止むを得ないものと解される」と述べ、内部で相互に利益の分配を請求できるかどうかは別問題であるとしている。

更に、広島地裁昭和40.11.24判決(税資51号620項)は、「本件の場合は、

被告人一人が経営する事業所得として被告人にこれを課税するという意味ではなく、徴税の取扱上から外部に主宰者としてその名をもって代表的に事業している法人その他の社団財団に非らざる課税の対象から生ずる一個の事業収益であるために、その代表者名をもって所得税法の適用を受ける課税の対象となるものと解するを相当という」べきであると判事した。この点について、碓井光明教授は「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する。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。そして、例外的に、租税行政の過程において、ことさらに、個人事業であることを見せかけている場合には、税務署長の信頼保護の観点から、個人事業としての課税も適法視されるものである。」と述べている。⁽¹³⁾

以上のように、裁判例をみても、内縁関係を含む家族間における共同事業について、私法上の共同事業としての関係は認めながらも、税法上は総じて否定的な見解を示しているように思われる。

4 アメリカにおける家族組合の取扱い

(1) 家族組合の税法上の取扱い

アメリカの所得税制度においては、家族的企業の所得分割の方法として組合企業の意義が認められるのが一つの特色となっている。逆に所得分割の利用可能性は、組合企業形態の存在意義の一つであるともいえる。主たる事業者が、家族に資本を贈与することにより組合を設立すること、若しくは、組合設立の後家族に持分を譲渡することにより、事業から生ずる所得の分割がなされているのである。これはアメリカにおける贈与税の実効性の低いことが所得分割を顕著にさせているという背景があると言われている。

アメリカの所得税制度では、何が所得を構成し、また、何が必要経費とされるかということは、基本的には、個人企業に限らず、組合や法人にも同一の規定が適用される構造となっている。所得税制度上の組合とは、

「『組合』の用語は、組合のコモンロー上の意味よりもその範囲が広く、通常には組合と呼ばれない組織も含まれる」とされ、連邦裁判所の判例によれば、組合であるには、「『企業の遂行に共同して参加する意図』の有無が決定的である」とされている。⁽¹⁴⁾この組合は、米国においてはパートナーシップ制度として存在し、これは制度的に早くから発展し、この形態をとるものは多い。米国統一法（the partnership act）によれば、パートナーシップとは、2人又はそれ以上の人々が共同所有者として、利益を目的とした事業を運営する組織であると規定されている。つまり、2人以上の者が、各々の資産・能力・経験を結合することに一致し、合法的に事業を営むものであり、その構成員は、事業からの収益・損失を互いに分かちあうものである。このパートナーシップ制度と、わが国民法上の組合は、若干の相違を除けば共同事業経営体としての共通性を有する非常に類似する制度であるといわれている。

パートナーシップに対する課税の扱いは、I・R・CのサブチャプターKに示されており、これによれば、パートナーシップは純利益を計算するための会計実体であり、個人の場合と同様の方法で計算されたパートナーシップ所得は、パートナーシップの会計期末に、その持分割合に応じて各々のパートナーに帰属し、各々のパートナーに課税されることとなる。しかし、パートナーシップ自体は、納税主体とはなり得ないが、申告書の提出義務は存在する。そして、アメリカにおいては、ファミリーパートナーシップ、つまり家族による共同事業の存在を認めており、I・R・C（704(a)）において規定されている。この規定は、1951年に導入され、また、その3年前の1948年には、夫婦所得合算制度が採用されたことと相まって、それ以前においては、租税回避を目的として形成されたファミリーパートナーシップの有効性を争う判例が多く存在したが、この規定の制定以後は、このようなパートナーシップの有効性を争う判例はほとんど存在していない。⁽¹⁵⁾

(2) 家族組合における所得の帰属

アメリカでは、所得の概念について、判例が「資本、労働、もしくは両者の結合から生ずる利得」と定義するのに対応して、所得の帰属については、通常、(a)役務から生ずる所得（報酬、給与）と(b)財産から生ずる所得（利子、配当、賃貸所得等）とが区別される。そして、判例法によれば、法律上の権限のみに依ることなく所得の稼得者や所得を処分する力をもつ者が誰であるかということが重視されるべきとされている。⁽¹⁶⁾

しかしながら、家族的企業のように、事業から生ずる所得を扱う場合には、新たな考慮が要求される。何故ならば、事業所得は労働と財産との結合した所得であるからであり、家族的企業の所得では、家族の人的役務（労働）と資産とを基礎にしているからである。労働の観点からは、ルーカス対アール⁽¹⁷⁾事件の判決により稼得する者に所得が帰属することとなるが、財産の観点からは、ホースト事件判決⁽¹⁸⁾によって所得の源泉を支配しもしくは所得を処分しうる者に組合所得は帰属されるべきであるということになる。その後、納税者が作りだす様々な組合形態についてその組合の有効性について争われたが、組合に関する法律の規定がなかったことから、裁判例は帰属の認定基準について統一性を欠き混乱していた。そこで、前記のとおり、1951年に家族組合における所得の帰属をめぐる規定が次のように定められたのである。⁽¹⁹⁾

資本が実質的に所得生産要素（material income-producing factor）である組合において資本持分を有する者は、その持分が他の者からの購入もしくは贈与であるとを問わず、所得税の目的で組合員として認められるものとする」（内国歳入法典704条(e)(1)項）

贈与によりなされた組合持分の場合には、組合契約による受贈者の分配持分額は自己の粗所得に含められる。但し、贈与者により組合に提供された役務に対する合理的な報酬額を控除することなく分配持分額を決定した場合、及び贈与された資本に帰属する分配額が贈与者の資本に帰属する分配額に比例する割合を越える場合には、この限りではない」（内国歳入法典704条(e)(2)項）

この規定が設けられたことにより、組合持分が家族間の贈与により与えられたものであっても、その家族が持分の真実の所有者である限りは、その者に所得が帰属することが明らかにされている。そして、この立法により、家族組合について、①資本を所得生産要素とする組合にはその存在を承認するとともに、②人的役務を要素とする組合について制約を加えている。つまり、組合所得は、基本的にその持分（財産）の所有者に帰属するとしつつ、役務の提供の程度により所得の配分を行うこととされたのである。⁹³

[注]

- (1) 碓井 光明「共同事業と所得税の課税」税理VOL.20 No6 P9 1982.5
- (2) 我妻栄「債権各論中巻二」岩波書店 P745
- (3) 星野英一「民法概論Ⅳ」良書普及会 P300
- (4) 星野 前掲書 P301
- (5) 我妻 前掲書 P772
- (6) 末川博「契約法（下）各論」岩波書店 P240
- (7) 我妻 前掲書 P774
- (8) 船木真由美「家族従業者の私法的地位と組合課税」税理 VOL.28 No6 P2 1985.6
- (9) 高橋昭典「所得税法」税務経理協会 P29 1966
- (10) 碓井 前掲書 P13
- (11) 碓井 前掲書 P7
- (12) 船木真由美「家族従業者の私法的地位と組合課税」税理 VOL.28 No6P2 1985.6
- (13) 碓井 前掲書 P13
- (14) 水野忠恒「日税研論集〔アメリカにおける中小企業課税〕」
(財) 日本財務研究センター VOL.4 P202
- (15) 前掲水野「日税研論集」VOL.4 P133
- (16) 前掲水野「日税研論集」VOL.4 P203

(17) ルーカス対アール事件判決（米連邦最高裁判所 1930年判決）

納税者は、当時夫婦別産制をとっていたカルフォルニア州の住民であったが、所得の帰属をめぐる、弁護士である夫がその報酬及び給与を受ける権利を妻と共有する契約を結んだのに対し、裁判所は「契約の有効性については問題はない」としつつも、「制定法は、給与所得を。稼いだ者に課税することができるとしているのであり、給与を支払時点において、稼いだ者にはいらぬようにいかに巧妙に工夫しても、将来のための操作や契約によって課税を免れることはできないと定めていることは疑いがない」との判断を示した。

(18) ホースト事件判決（米連邦最高裁判所 1940年判決）

父親がその保有する利付社債の利札を満期前に息子に贈与した事案につき、「歳入法の主たる目的は、所得を稼いだ者もしくはそれを受けとる権利を創設し、支払時にその利益を享受する者に課税するということである」として、「所得を処分する権利を有することは所有に等しい。他人に対する所得の支払いを保証することは所得の享受である」と判示した。

(19) 前掲水野「日税研論集」VOL.4 P210

(20) 前掲水野「日税研論集」VOL.4 P212

第3節 まとめ

企業活動の形態として、個人単独で活動を行う場合のほか、法人を設立する方法、組合契約による方式等が考えられる。現行法は、これら各種の企業形態を用意してその選択を事業者の自由に委ねており、租税制度も、制度の在り方としては同じ立場である。

しかし、現行の租税法における所得計算の方法は、法人企業と個人企業の間では異なった方式となっており、法人企業に有利な方式となっている。その代表的なものとして、個人企業においては「親族が事業から受ける対価」の必要経費算入が規制されていることにある。このことは、わが国における小規模同族法人数が世界に類を見ないほど多く存在しその約70%が欠損法人であることがその証左であると考えられる。

個人企業に対して法人企業が優遇される理由は、中小企業育成という政策目的があるとすれば、それは、個人企業に対しても同等の機会が与えられるべきであり、法人企業と個人企業の間において異なる所得計算の方法を設ける理由はないと思われる。ベンチャー企業の育成という目的のものであれば、引当金なり準備金なりの措置を講ずるのが本来の方法ではなかろうか。

また、家族的企業の場合には、租税理論上は現行法においても民法上の組合が成立する余地はあるが、現行法においては明確な規定がないため利用する者が少ない状況にある。裁判では、遺産分割の争いに関して、組合関係の実質を備えているが故に事後的に組合関係が擬制された事例はあるが、所得の帰属に関する裁判においては総じて否定的な解釈を示している。その点、アメリカではIRCにファミリーパートナーシップの規定が設けられており、所得計算については大筋において個人企業や法人企業と同様になっている。

税制改革法はその基本理念として「経済に対する中立性」を掲げている（同法3条）のである。そして、現行法が企業家に企業形態を選択する自由を委ねているのであるとすれば、租税法にあっては、個人企業・法人企業・組合企業間における所得計算上の差異はできるだけ少なくすべきであると考えられる。

第4章 課税単位

所得税は個人に対して課されるといっても、人は家族と共に生活し、消費生活を共同にしているので、個々の所得者を対象として課税するのか、あるいは消費生活の単位としての「世帯」に着目して「世帯」に属する個人の所得と一緒に考えて課税するのか、更に「世帯」単位の課税をすとしても、その「世帯」の範囲をどのように考え、また、勤労所得、資産所得等の所得の種類は問わないのか等、様々な問題がある。この問題は、いわば所得税の担税力をどのような「単位」で測定するのがよいのかという問題で、一般に「課税単位」の問題として論ぜられている。¹⁾

親族が事業から受ける対価の取扱いの考察に当たって、この課税単位の問題は非常に密接な関係にある。したがって、この節においては、わが国における「課税単位」に関する議論を整理し、諸外国における課税単位についての議論を参考にしながら、親族が事業から受ける対価と課税単位との関係について考察する。

1 わが国における課税単位

わが国では、明治20年（1887年）に所得税が採用されて以来、昭和25年まで、戸主および同居家族の所得はこれを合算し、その総額に税率を適用して所得税を算出することとされてきた。これは、わが国の所得税のモデルとされたプロイセン²⁾の制度にならったものであって、わが国の戦前の家族制度に合致するものであった。もっとも、わが国の所得合算制度は、少なくとも大正2年以降は、税額計算の技術としての意味合いが強くなり、合算額に税率を適用して算出した金額はこれを戸主およびその家族の所得金額に応じて按分し、その按分額を各々の税額とすることとされた。³⁾

これに対して、シャウブ勧告は、合算制度を廃止すべきであるとして次のような勧告を行っている。「日本の現行所得税法では、同居親族の全員の所得は累進税率を適用するために合算することを要する。この措置は形式的に

は伝統的な日本家族制度に従うものである。しかし実際においてはこれは幾多の好ましからざる効果を伴っている。したがって、同居親族の所得合算は、これを廃止して各納税者が独立の申告書を提出し、他の所得と合算することなく各人の所得額に対する税額を別々に収めさせるように勧告する。しかし、扶養控除が行われる場合には、扶養親族と主張されている者の所得を納税者の所得に合算しなくてはならぬ措置を講じておくのは適当である。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及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、相当の問題が起こることが予想される。同様にして、かれらは妻子を同族の事業に雇用して、これらに賃金を支払うという抜け道を講ずるであろう。納税者と同居する配偶者及び未成年者の資産所得はいかなる場合にも納税者の申告書に記載させ合算して課税することによってこの種の問題は避けられるのであるが、これは個人申告の原則を大して犠牲にするものとはいえない。同様にして、納税者の経営する事業に雇用されている配偶者及び未成年者の給与所得は、納税者の所得に合算させるようにすべきである。しかし、納税者が自分のために働き、成年の世帯員に対して給与を支払う手続きを形式上とする誘因は今なお存するのである。かれらがかようにすることについては原則として反対しないが、但し、給料の支払いはそのを受ける本人の現実の収入にならなければならない。このことは現在のところ一般的な慣習とはなっていないようであり、また扶養控除の緩和を図ることは、旧来の慣習を固執する者に対する差別待遇がある程度より緩和した水準にまで減少せしめることになる。』⁴⁾

この勧告を受けて、昭和25年の所得税法の改正により、それまでの合算課税制度は廃止されている。それ以来、わが国では、各人の所得税額はその所得の大きさに従って別々に算出する制度が採られている。もっとも、シャープ勧告も、前述したように無条件に合算制度の廃止を勧告したわけではなく、財産を妻子に贈与することによる資産所得の分割や、妻子を自己の経営する事業に雇用することによる事業所得の分割を封ずる必要があることを強調し

ており、これを受けて現行所得税法は、資産所得合算課税制度（96条以下〔昭和63年法改正で廃止〕）及び家族従業員への対価の必要経費不算入（56条）を定めている。したがって、戦前の制度と戦後の制度を完全に断絶したものと見ることは妥当でないが、しかし、制度が家族を単位とする制度から個人を単位とする制度に基本的に転換したことは否定できない。

その後、資産所得合算課税制度については前述（第1章第1節4）のとおり昭和61年10月の「税制についての抜本的見直しについての答申」において、廃止するのが適当であるという答申が行われ、昭和63年の法改正により廃止された。したがって、現行法においては「家族従業員への対価の必要経費不算入（56条）」だけが個人単位課税の例外として残っていることとなる。

2 課税単位の類型

課税単位について、金子宏教授は次のように類型化して説明している。

- (1) 課税単位の類型としては、大きく分けると、個人を課税単位とする方式と、夫婦なり家族なり個人を超える消費生活上の単位を課税単位とする方式とがある。前者を個人単位主義（individual unit system）、後者を消費単位主義（consumption unit system）と呼ぶことにする。
- (2) 消費単位主義の中にも、さらに種々の類型がある。まず、消費単位のサイズの取り方によって、夫婦単位主義（marital unit）と家族単位主義（family unit）とに分けることができる。更に、家族単位主義の下においても、夫婦と子供（いわゆる核家族）を単位とするか、それとも扶養父母等も含めた単位とするかの別がある。
- (3) 消費単位主義における税額計算の方法としては、消費単位の構成員の所得を合計した金額にそのまま税率表を適用するか、それともそれを構成員の間に分割して税率表を適用するかによって、合算非分割主義（unit approach）と合算分割主義（income-splitting method）の別がある。更に合算分割主義の中にも、消費単位の構成員の所得の合計額を構成員の間に均等に分割する方法と何らかの傾斜をつけて分割する方法とがあり、前

者を均等分割法と呼び、後者を不均等分割法と呼ぶことができる。

(4) 消費単位主義において適用すべき税率表については、独身者と夫婦ないし世帯に対して同一の税率表を適用する方法と、異なる税率表を適用する方法とがあり得るが、前者を単一税率表制度 (single rstessystem), 後者を複数税率表制度 (二重税率表制度——multiple rstessystem, dual rates system) と呼ぶことにする。

(5) したがって、消費単位主義の中には、2 から 4 までの種々のファクターの組合せによって、いろいろの類型が存在しうることになる。しかも、そのそれぞれについて個人単位主義との選択を認める制度が可能であるので、その数は相当の多数に上ると考えられるが、従来から諸外国で用いられてきた主要な類型としては、次の三つをあげることができる。

① 夫婦単位合算非分割主義

② 夫婦単位合算均等分割主義 (二分二乗制度)

③ 家族単位合算不均等分割主義

①はイギリスで (1986年以降個人単位課税に転換)、②はアメリカ及びドイツで、③はフランスで用いられた方法であり、またスウェーデンは、最近まで①と②を併用する方法を用いてきたが、これらの諸外国においても、最近、伝統的方式に対して種々の批判がなされており、また制度の手直しが行われている。課税単位に関する各国の制度は、租税制度が一般的にそうであるように、それぞれの歴史的・社会的・経済的・法律制度背景の相違に応じて多様であるが、個人単位主義が近代的個人主義の高度に発達した社会に対応し、消費単位主義が近代的個人主義の成熟度の低い社会に対応する、という単純な図式が必ずしも妥当しないことである。確かに、わが国について見ると、この図式は一応妥当する。すなわち、わが国では、前述のように、戦前は家族単位合算非分割主義が採用されていたが、戦後、個人単位主義がそれにとって代わった。これは、おそらく、一つには家族制度の廃止に対応するものであり、個人単位主義の方が、近代的個人主義の理念に合致すると考えられたためであると思われる。しかし、近代的個

人主義の最も発達していると思われるアメリカにおいては、当初は個人単位主義が採用されていたが、その後、個人単位主義と消費単位主義（二分二乗制度）との選択が認められるに至ったのである。このことは、個人単位主義のほうが消費単位主義よりも近代的であるとか、より進歩的であるとは必ずしもいえないことの一つの例証であるといえよう。⁶⁾

3 諸外国にける課税単位の動向

前述のように、諸外国において採用されている課税単位は様々であり、また、それぞれの国において様々な議論が行われているところである。この問題が各国において議論の対象とされ、種々の改革の試みがなされつつあることは、この問題の重要性とその根本的再検討の必要性とを示しているといえる。改革の動きとそれを支える議論の中で特に注目されるのは、二分二乗制度の欠陥が強く指摘されていること、消費単位主義を基礎とする複数税率表制度が識者の強い指示を受けつつあること、夫婦単位合算非分割主義が妻の勤労所得の分離の方向に修正されつつあること、等である。⁷⁾

近年においては、世界的に、既婚婦人の就労に対する配慮、結婚に対する中立性及び個人のプライバシーの保護が一層重視されるようになってきており、このような近年の動向を反映して、所得税における男女の平等な取扱いを論じたEC委員会の覚書〔EC Commission (1884)〕は、男女の平等な取扱いを達成するという見地からは完全な分離課税（個人ベース課税）が推奨されるべきであり、少なくとも夫婦は分離課税のオプションを利用できるようにすべきだと結論している。⁸⁾

なお、事業所得計算については、先進諸国の主な国においては、ほとんどが個人単位で行われており、日本における現行所得税法56条のような規定を設けている国はほとんど見当たらない。⁹⁾ ¹⁰⁾事業所得の計算においては、家族従業員に対する給与は経費として認めた上で、前述のような課税単位の議論を行っているのである。ただし、多くの国において、夫婦合算課税制度又は夫婦合算課税制度と個人単位課税との選択制を採っている国が多いことか

ら、事業所得の計算だけを捉えて判断するわけにはいかない問題である。

したがって、「家族従業員に対する対価」の取扱いを、課税単位の問題として捉えなければならないのか、それとも、課税単位とは切り離し、別の視点から考えるべきか否かにより、所得税法56条に対する考え方も変わってくるものと思われる。

4 裁判例にみる課税単位の見解

課税単位の問題に係る裁判例の一つに、大阪地裁昭和34年1月17日判決の「所得税審査決定取消請求事件」(税資29号12頁)がある。この事例は、夫が稼得した給与所得、事業所得は妻の協力により取得され、夫婦はそれぞれ各半分された所得について申告納税すべきであり、これと異なる審査決定およびこの右決定の根拠となった所得税法は憲法24条(両性の平等等)等に違反する、として争われたものである。この判決においては、「現行所得税法が別産主義に基づきその納税義務を確定せんとするも、もともと課税物件となるべき夫婦の所得が法律制度としての別産主義により規定され、認識しなければならないものであり、かつ右の法律制度が違憲であるとは判断し得ないところであるから、所得税法が原告引用の憲法24条、30条に違反する点ありとはいえず、所論は租税政策の立法論として、所得の概念につき民法からはなれた独自の解釈をなし得る租税法規を制定することの可否に帰着すべき問題をいうにすぎない。」と判示し、その上で、「もっとも、夫婦の協力によりその一方が取得した財産の総額及び取得のために他方が協力した程度の評価において、それが現実的な対価収入をそれぞれに伴ういわゆる夫婦共稼ぎの場合と同一視せられるときといえども、現行所得税法上前者にあつては、実質課税の原則について規定した同法3条の2の適用の枠外にあり、その名で取得した配偶者の一方のみの所得と認定して基礎控除をする外、他方を扶養者として所得額から扶養控除するにとどまり、後者にあつては配偶者のそれぞれに分割された所得とし、各自について右扶養控除より高額な基礎控除をなして所得額を算定するものであるから、税額の累進制の点からも後者が

前者に比し、差別的に優遇されている結果となる不公平を避けたいことは否定し得ないところであるけれども、夫婦の協力の割合を評価して各自に帰属すべき所得額を算定するものとすれば、右の認定は事実上著しく困難であって、実際の運用にあたり迅速簡便な技術と徴税費用の節減とを要求される課税制度の趣旨に反することとなり、右にみた程度の租税法上の不合理があるからといえ、それが先に示した所得税合憲の判断を左右する事由とはなりえない。」と判示した。この判示によれば、程度問題であるとはいうものの、現行法上の夫婦間の所得の帰属について不合理の存在することを示唆しているものと思われる。

5 所得税法56条及び57条と課税単位の問題

現行所得税法は、部分的に世帯単位を考慮した規定を設けている。これらの規定のうち、その多くは所得控除に関するものであり、担税能力を考慮すれば相当のものと考えられる。しかし、所得計算に関する規定である所得税法56条については、必要経費の特例として、所得税法体系の中にあつて例外的な規定となっている。この規定は、家族的企業についてのみ世帯単位課税を行うことを考慮した規定であることから、課税単位の問題として議論されているところである。

税制調査会においても、前述のとおり、昭和61年2月25日に出された「税制の抜本的見直しについての答申・報告」の中で、課税単位に関する専門小委員会は「所得税法56条及び57条と課税単位」の問題であるとして、「近時、(イ)専業主婦の夫の稼得に対する貢献（内助の功）を評価する方策を考へてはどうか、(ロ)中堅所得層の負担の緩和を図るために、二分二乗制を採用してはどうか、(ハ)事業所得者等が完全給与化された青色専従者給与の支払いを通じ「所得分割」を行うことにより、累進課税が大幅に緩和されているため、給与所得者との間に負担のアンバランスが生じていることにどう対応するか、あるいは(ニ)パートに出ている主婦の所得が一定額を超えた場合にかえつて家族全体の税引後手取り所得が減少するという断層減少（いわゆる「パート間

題)を解消する方策とならないか、といった点から、課税単位を見直すべきではないかという意見が出されている。」という報告を行っているが、税制調査会の答申としては、「青色の事業所得者について事業専従者に所得を分与することについては、就労の実態がある限りにおいて税制としてそれを否定することには無理がある。」とし、「過大な給与の支払等がある場合には制度の厳正な運用により対処していくのが適当であると考える。」と結んでいる。

所得税法56条の趣旨は、①家族間において対価を支払う慣行がない、②家族間の取決めによる恣意的な所得分割の防止、③客観的に合理的な単価の額を計算することが實際上困難である、という3項目の理由により家族間における対価の支払いを認めず、結果として、事業所得については家族単位の課税を行うこととされているのであり、課税単位と密接に関係する問題ではあるが、課税単位そのものの問題とは異なる。

所得税法56条の規定は、家族間における対価の支払いを認めないという規定であることから、専従者給与については妻以外の家族従業員が含まれ、また、賃貸料や借入金の利子なども含まれてくるので、違った観点からの検討を要する問題である。

事業所得者については専従者給与の支払を通じて所得分割が行われ、これを踏まえた課税が行われており、所得分割ができない片稼ぎサラリーマン夫婦との間にアンバランスが生じていると言われるが、事業所得者と同じ所得を有する共稼ぎのサラリーマン夫婦とは同じ条件であり、そのバランスはとれていると考えられ、問題はこの3者間の比較の問題となるのであり、ここで始めて、この3者間の比較が課税単位の問題となるのである。

ただし、事業所得者とのバランスを図る見地から、青色事業所得者について夫婦間の所得の分割を認めてきたことの延長線上で、給与所得者についても、その所得の稼得に対する妻の貢献の実態に応じて、課税上妻に所得の分与を行うことを検討する余地があるのではないかという意見については、次のような問題がある。給与所得者の妻の貢献が内助の功としての貢献である

のに対して、事業専従者である妻については、実際に事業に従事し、その従事内容に応じた給与の支払いである点に相違がある。内助の功に対して、その貢献に応じた分与をするのであれば、その前に、内助の功としての帰属所得を評価し、これを所得と認定しなければ不合理なこととなるが、帰属所得についての客観的に妥当な評価方法は確立されていない現状においては、両者の比較は難しいのではないかと考える。

以上のことから、所得税法56条については、課税単位の問題ではなく、現行法における所得計算の特例としての存在意義を検討すべき問題であると考ええる。

6 まとめ

各国の所得税法における課税単位の取扱いは様々であり、また、同一国においても取扱いが変化している場合が多い。課税単位はいかにあるべきかという問題に関する租税専門家の見解には、支配的な定説があるとは言えない。その理由としては次の諸点が指摘される。それは、①家族構成と就業形態が異なる世帯間における課税の公平の問題は、多様な側面を持つため、明快な一義的解決法を提示することができない。②課税単位の選択に関しては、公正の観点から望ましいと判断される方式と、効率の観点から推奨される方式とが、正面から衝突しやすい。③望ましい課税単位の決定にあたっては、執行面における簡便性に配慮すると同時に、人為的な所得分割による租税回避の危惧を小さくしなければならない⁽¹¹⁾というものである。

この問題が各国において議論の対象とされ、種々の改革の試みがなされつつあるのは、その重要性を象徴していると言える。

なお、家族間の取引を所得税との関係でどのように取り扱うかは、課税単位と密接な関係を有する問題である。たとえば、個人単位主義の下では、家族間の取引をそのまま認めると、所得分割を無制限に容認することになりかねない。しかし、この問題は、個人単位主義の下で発生する問題ではあっても、課税単位そのものの問題ではない⁽¹²⁾したがって、家族間の取引につい

ては、その取引が独立当事者間取引（arm's length bargain）の要件を満たしているかどうか、及び租税回避以外の正当な事業目的を持っているか否等について、法整備等対処策を講じればよいのではないかと考えられる。

現行法にあっては、個人単位主義の下での恣意的な所得分散の招きやすい事業所得等について、例外的に家族間取引を規制する措置（所得税法56条）を採っているが、このような制度があるが故の問題点について種々論じられている⁽¹³⁾ことに鑑みれば、この規定は廃止すべきである。

〔注〕

- (1) 注解所得税法研究会編「注解所得税法」大蔵財務協会 1997.2 P49
- (2) ドイツ北部の大部分を占める地方の名称。かつては、ドイツの最も強大な一王国で、ドイツ統一の核心をなした。
- (3) 金子宏「課税単位の研究（所得課税の基礎理論中巻）」有斐閣 1996. 3 P1
- (4) 前掲 金子宏 P 1
- (5) シャウブ勧告 第1編 第4章E節「世帯単位の取扱」 P73
- (6) 金子宏「所得税の理論と課題」 有斐閣 1997.3P4
- (7) 金子宏「課税単位と譲渡所得の研究」有斐閣 P 4
- (8) 藤田晴「所得税の基礎理論」中央経済社 1992.11 P59
- (9) 村井正『課税単位論』税務経理協会「所得税の理論と課題」1996.3 P77
- (10) 次頁参照
- (11) 前掲 藤田 P43
- (12) 金子宏「ボリスビトカーの課税単位論」
- (13) ① 所得税の立法の趣旨とされた個人事業の実態や税務当局の徴税能力は立法当時と比較しての変化している。
- ② 青色申告の特典と白色申告者の記帳義務化の問題として、青色の特典の中の経費性項目について、記帳義務の課された白色申告者に認めないのは不合理ではないか。
- ③ 法人成りした個人類似法人と個人企業との税負担の較差

第5章 結論

親族が事業から受ける対価の取扱いを規制する所得税法56条の立法趣旨は、わが国における個人事業が家族全体の協力の下に家族の個人財産を共同で管理、使用して成り立つものが多く、それについて個々の対価を支払う慣行があるとはいえないため、家計と事業から生ずる所得を切り離して考えること自体に無理があり、個人財産の使用に対する対価を一般に必要経費に認めるとすると家族間の取決めによる恣意的な所得分割を許すこととなり、税負担の不公平をもたらす結果となること、また、その対価の金額も恣意的に決められることが多く、客観的に合理的な対価の額を算出することが実際上困難であることなどを根拠として設けられた規定である。

しかし、この規定が制定されてから既に50年余を経過しており、当時の時代背景や個人事業の実態は、その後の社会経済情勢の変化に伴って大幅に変化し、白色申告者に対して記帳義務を課せる程に記帳慣行が定着したと言われている。また、個人の権利意識や家族関係についても当時とは大幅に異なる状況になっており、更に、課税当局の徴税体制や租税理論の発達も目ざましい状況にある。そして、申告納税制度が定着し、納税者環境も整ってきた今日においては、所得税法56条を存続させる理由が乏しくなっているものと考えられる。

また、所得税法56条は、個人事業における家族間取引の制限規定である「親族が事業から受ける対価の特例」であることから、この規定により次のような不合理が生じている。例えば、白色申告者に対する記帳義務の法制化により、青色申告制度の下における専従者給与の取扱いは、記帳義務の課された白色申告者との関係において不合理な取扱いとなっている。その原因は、本来経費性を有する専従者給与についてこれを56条の規定により規制し青色申告の特典としていることにある。加えて、「法人成り」に象徴される法人企業と個人企業の間における税負担の不公平の問題についても、その大きな原因の一つは、個人企業の所得計算において「親族が事業から受ける対価の特例」により家族間取引が制限されていることによるものであること、等が挙げられる。

そこで、これらの問題を解消するためには、個人単位課税の特例規定であるとされる所得税法56条の規定を廃止し、親族間の取引であっても第三者間取引と同様に取り扱いすることとすべきである。

ただし、この特例の廃止に際しては、親族間の取引における恣意性を排除する必要がある。この問題への対処方法としては、家族従業員に対する給与については、法人税法における「役員の子族である使用人に対する過大な給与の損金不算入規定」（平成10年4月創設・法人税法36条の2）と同様の規定を所得税法にも設けることにより対処できるものと思われる。また、給与以外の親族間取引については、その取引が独立当事者間取引の要件を満たしているかどうか、及び租税回避以外の正当な取引目的を持っているか否か、等を判断基準とする制限規定を設けることにより対処が可能であると考えられる。