



## みなし法人課税制度に関する一考察(上)

佐藤, 英明

---

(Citation)

神戸法學雑誌, 39(1):103-163

(Issue Date)

1989-06

(Resource Type)

departmental bulletin paper

(Version)

Version of Record

(JaLCD0I)

<https://doi.org/10.24546/81004748>

(URL)

<https://hdl.handle.net/20.500.14094/81004748>



## みなし法人課税制度に関する一考察（上）

佐藤英明

- 103      みなし法人課税制度に関する一考察（上）
- 一 はじめに
  - 二 現行のみなし法人課税制度の問題点
    - 一 問題点の指摘
    - 二 考察の進め方
  - 三 みなし法人課税制度の法的位置づけの検討
    - 一 学説の整理
    - 二 考察
  - 四 租税特別措置としての合理性の検討
    - 一 序

二 みなし法人課税制度の目的の合理性の検討

三 みなし法人課税制度が用いている手段の合理性の検討

四 租税負担の公平に対する影響

五 小 括 (以上本号)

一 はじめに

昭和四八年に、いわゆる「みなし法人課税制度」が租税特別措置法（以下、単に「措置法」とも言う）二五条の二に規定されてから、すでに一五年間が経過した。この制度は、当初五年間の時限立法として立法されたものが、その後も三度にわたって五年間ずつ適用期限が延長され、現在の規定では、昭和六八年まで、その適用が認められているものである。

導入時に提起された、租税負担の公平に関する問題点にもかかわらず、この制度は、その後大きな反対もなく、数度にわたってその期限を延長されてきたが、最近の税制改革の論議においては、ようやく、再び、——「不公平税制」を代表する制度の一つとして、槍玉にあげられるという形であるにせよ——議論の対象としてとりあげられるようになってきた。しかし、理論的には、この制度のどこが、どのように「不公平」であるのか、という点を明らかにした研究はあまり見当たらないように思われる。他方では、みなし法人課税制度の事業税への適用が争われた訴訟に関連して発表された諸論稿をはじめとして、この制度が、むしろ公平な制度であり、特別措置というよりは、所得税法の中に取り込まれるべき原則的な制度であると論じられることも、たびたびあったことを忘れることはできない。

そこで、昭和六三年度から二年間をめぐりにこの制度が「見直される」とされたことに際して、この制度に関する理

論的な研究を試みることは、それなりに意義のないことではないように思われる。

また、このみなし法人課税制度は、個人事業主の所得に法人に準じた課税方式で課税しようとするものであるから、これに関する議論は、それが個人所得課税であるという観点から、個人事業主と給与所得者の租税負担の公平に関連し、それが企業課税であるという観点から、個人事業主と法人、特に、個人事業とその実態が似ているとしばしば指摘される、中小同族法人との租税負担の公平に関連する。いわば、それは、個人所得課税と法人所得課税との一つの接点ともいえるべき制度なのである。そのため、みなし法人課税制度について考察することにより、現在の所得課税制度において尖鋭化しつつある、租税負担の公平に関する問題点を考察する手掛かりも得られると考えられる。ここにも、みなし法人課税制度について研究を試みる意義を見出すことができる。

そこで、本稿においては、この「みなし法人課税制度」をめぐる、解釈論上、立法論上の問題点を整理し、それらの解決についての若干の展望を得ることを目的としたい。

(1) 周知のように、政府税制調査会は、昭和四八年の段階でも、みなし法人課税制度の導入には、極めて消極的であった。よく引用されるものであるが、同調査会の昭和四七年二月の答申から、関連部分を引用しておく。

「二. (3) 事業主報酬問題の検討

(前略) この試案は、「みなし法人」という擬制をとることによって、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きたサラリーマン、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ものである。

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みて妥当なものと考えられるかどうか、とくに、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、種々の疑義があるので、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。」

- (2) 昭和六二年度の税制改革に関しては、みなし法人課税制度が問題となり、後述するように、一定限度以上の事業主報酬を、過大報酬とみなすこととされた（改正後の租税特別措置法二五条の二第六項）。また、昭和六三年度の税制改革においても、この制度は問題となったが、結局、改正は見送られることとなった。参照、朝日新聞昭和六二年二月三日朝刊九面「二重控除 自営業者らに「制度の利」（税制・そのゆがみ）」、日経新聞昭和六三年五月一日朝刊三面「みなし法人課税廃止見送り、不公平是正の後退はつきり——間接税を優先」、同昭和六三年五月一日朝刊二面「自民税調、医師優遇見直し確認——みなし法人課税も、党内批判受け方針転換」など。

なお、朝日新聞昭和六一年八月三〇日朝刊九面によると、大蔵省の調べでは、当時、青色申告をしている事業所得者は約三八七万人で、このうち七パーセントにあたる二七万人がみなし法人課税を選択していたとのことである。この数字は、昭和五〇年度に関しては、青色申告をしている事業・不動産所得者総数約二〇〇万人に対して、みなし法人課税選択者はその約二・五パーセントの六万人とされていた（相原安夫「みなし法人課税選択制度をめぐる諸問題」税大論叢九号五九頁および一〇一頁別表三）のに比べて、比率の上でも、実数の上でも、かなり増大していると言いうるであろう。

- (3) 東京地判昭和五七年五月三一日判時一〇四三三七頁、控訴審判決、東京高判昭和五九年二月二五日判時一一〇五号三七頁。  
 (4) たとえば、新井隆一「事業主報酬の必要経費性と事業主控除」税弘二八巻七号六頁、吉川精一「現行事業税制の問題点」判例研究日本税法体系三巻一三九頁、北野弘久「事業主報酬と課税」税理二六巻三二八頁など。その他、後に引用するように、この訴訟に直接関わるものでなくても、このような見解をとる論者は他にもおられる。

- (5) 日経新聞昭和六三年九月二日朝刊二面「与野党政策担当国会議員、二年かけ見直し——みなし法人課税で「一致」による。

## 二 現行のみなし法人課税制度の問題点

## 一 問題点の指摘

## (1) 実税法に関する問題点

では、最初に、これまでみなし法人課税制度について、指摘ないし主張されてきた問題点を概観することによつて、このような問題点として最初に挙げられるべきものは、この制度の租税実法的な側面に関するいくつかの問題点である。

## ① みなし法人所得の残額の所得区分（配当所得とすることの合理性）

第一に、これはあまり争われている点ではないが、みなし法人所得の残額、すなわち、事業所得から事業主報酬と法人税相当分とを差し引いた残額を、事業主の配当所得として課税する根拠があまり明らかでないという疑問が提出されている。

## ② 過大報酬部分の所得区分

第二に、比較的争いがあるのが、事業主報酬のうち、過大であるとされた「過大報酬部分」の扱いである。現行法上は、このような過大報酬部分は、事業主報酬の一部（給与所得とされる）に含まれたまま、同時にみなし法人所得にも算入され、配当された利益に対する軽減税率に相当する税率ではなく、通常の法人税率に相当する税率で課税されることになっている。これは、中小同族法人の役員報酬の過大部分に対する扱いと、取扱いを揃えたものである。

しかし、これに対しては、このような過大報酬部分は、資産勤労結合所得たる事業所得のうち、勤労所得部分としては過大であるとして資産所得部分に加算された「擬制の否認」であるから、その部分は、給与所得から除き、かつ、これをみなし法人所得に算入して、配当軽減税率に相当する税率で課税すべきであるという異論がある。

この意見に対しては、さらに反論がなされている。それによると、第一に、この説に従うと、過大報酬があつてもほとんど増税にならず、これでは、過大報酬の規定が形骸化され、法人に比してみなし法人課税を選択した事業所得者等の取扱いが寛大に過ぎることになるし、第二に、事業主報酬を事業所得と一致させるときに減税効果が最大になることや、経済成長・物価上昇のために所得が増大傾向にあることから、事業主報酬は過大になる傾向があるが、この制度はあくまでも「適正な」事業主報酬の支払経理を通じて個人企業経営の近代化・合理化を目指すものであるから、事業主報酬を適正なものにする歯止めが必要であるとされる。さらに、出資者と経営者が一致する企業においては、企業主への支払いの性格は企業が決定すべきことがらであり、課税庁が過大報酬額と認定しても、それが給与の性格を失うことにはならない、と言われている。

③事業主に対する退職金・賞与が認められていない点

第三に挙げられるのは、みなし法人課税制度において事業主に対して支払いが認められるのは通常の事業主報酬のみであり、彼に対する退職金が認められていないことが、法人との均衡を害するという論点である。ただし、この点は、みなし法人課税制度が始動した時点では、個人事業主からの不満として挙げられていたが、その後はあまり議論の対象とはなっていない。

また、現行法では、年間の事業主報酬が届出により決定され、これを一二で割ったものが毎月の事業主報酬として源泉徴収の対象となる。換言すれば、事業主に対する賞与も、毎月の事業主報酬の中に含められて支払われ、源泉徴収の対象となることになる。これは、企業経営の常態とは言えず、中小法人の経営者との間で不均衡を生じているので、合理的な方法で事業主の賞与分をも認める事業主報酬制度の樹立が望まれる、という意見もある。

④内部留保が認められていない点

第四にあげられるのは、みなし法人所得から法人税相当分を差し引いた残りは、金額、事業主に配当されたものと

して扱われることが、法人との均衡を欠く、という論点である。これは別の言い方をすると、みなし法人に内部留保が認められていないのは、法人との均衡を欠くのではないか、という問題であり、この点は、これまでみなし法人課税制度を論じた論稿において、しばしば争われてきた。

この問題に関して、詳細に留保金の必要性を説かれた右山氏によれば、その根拠としては、第一に、この配当とみなされる部分には、支払い・受取りという事実がなく、そのようなもので配当とみなすことは行き過ぎであること。第二に、留保金を認めないことは、事業所得は、その発生の都度家計に属し、そのうちから税金相当額を支払い、その残額は処分という形態を経ることなく、そのまま家計に帰属する、という考え方に基礎を置いており、家計と経営との分離という制度の趣旨に反し、さらに第三に、法人と同様の課税という制度の趣旨にも反すること。そして、第四に、みなし法人課税を選択しうることにより、法人企業と同様、個人企業にもみなし法人所得の税金相当分控除後の所得をいかに処分するか酌量の余地が生じてきたのであり、その処分を事業主の裁量に委ねることが、経営の近代化、合理化という制度の目的につながるものであること、などが挙げられている。

これに対して、みなし法人に留保金を認めることに消極的な立場からは、(a)留保金が認められても、その恩恵をことうむるのは、ごく一部の高額所得者のみである。(b)留保金を認めることは、人格の同一という基本的な考え方を排し、擬制を拡張し、税法を複雑にすることになり、デメリットが大きい。(c)一般に個人企業は法人への転換が認められているし、法人になりにくい業種は競争者も同様であるから、留保金の有無が企業の競争力に影響を与えることは少ない。(d)みなし配当課税を全廃すると、みなし法人課税の方が法人課税よりも有利な税制になるほか、累進課税される他の八種の所得課税との均衡上の問題が生ずる、などの反論がなされている。

#### ⑤ 法人との所得計算方法の異同

実体法に関する問題点の最後として、これは特に争われているものではないが、ここで重要と思われる論点は、み



なし法人と法人とは、税額計算の過程は（留保金が認められない等の点を除くと）ほとんど同じであるが、その前提となる課税標準の計算の方法がやや異なっている、という点である。換言すれば、みなし法人課税の前提となる事業所得等は、法人税法の益金・損金の概念ではなく、所得税法の収入金額および必要経費の概念によって計算される、という点である。

そのような計算上の差異としては、たとえば、収入金額ないし益金に関するものとしては、(a)事業用減価償却資産の譲渡損益の扱いや、(b)利子・配当の扱い。必要経費ないし損金に関するものとしては、(c)引当金・減価償却などが所得税法上のみ青色申告が要件とされていること、(d)交際費・寄付金の扱い、(e)事業用減価償却資産や繰延資産の償却方法、(f)所得税法上は事業主・専従者に対する退職金、地代・家賃・支払利息等は必要経費にならないが、法人税法上はこれらも損金になる（さらに、白色申告の個人の場合は、専従者に対する給与も全額は認められない）、などの点が挙げられる。また、法人は計算期間を自由に選べるが、個人事業主は暦年に従って計算しなければならない点も、両者が異なる点である。

なお、これらの点に関連して、逆に、みなし法人所得に関しては、繰戻し還付額の計算方法が、法人と同じ比例方式であり、所得税法上の控除方式ではないことが、妥当か、という問題も生じうる。

## (2) 手続的な問題

### ⑥ 事業主報酬額の変更に關する制限

第二に、みなし法人課税制度に關する手続きについての問題点がいくつか指摘されてきた。そのようなものの第一としては、事業主報酬額の変更が非常に制限されている点が挙げられる。

すなわち、措置法上は、一旦届出た事業主報酬の変更の手続きは厳格に定められており、これを変更する場合は、その適用のある年の前年末までに、これを届出なければならず、しかも、この変更は、ある年の所得につき一回に限

られるとされていたのである。

このように事業主報酬の額の変更が厳しく制限されているのは、みなし法人課税制度を選択した場合は、事業主報酬の額により、個人事業主が全体として負担する租税の額が大きく変わるので、事業主報酬額の変更を簡単に認めると、それが租税負担を軽減する操作に用いられるおそれがあるからである。

しかし、経済の動きは必ずしも予測の範囲に納まるとは限らないし、やむを得ない休業などの場合もありうるのであるから、このようなやり方はやや硬直的にすぎるといふ意見もあり、また、法人の経営者の場合との均衡の見地から、企業の前年の営業成績が明らかに、それを基礎として本年度の経営成績が見通せる時期、すなわち、確定申告書の提出期限日までの変更を認めるべきであるという意見もあった。

このような批判を受けて、昭和五十八年度の税制改正において、この手続きは改正され、現在では、事業主報酬額の変更は、それを適用する年の三月一五日までに届出ればよく、その変更は翌月から適用されることとなっている（措置法施行令一七条の六第一項）。したがって、残るのは、急激な経済や事情の変化に應じた、これ以外の年度途中の変更を認めるべきか否か、という問題である。

#### ⑦自由職業人に対する二重の源泉徴収

みなし法人課税の手続きに関する問題点の第二は、弁護士や税理士などの自由職業人がこの制度を選択すると、二重の源泉徴収を受けることになるという点である。このような問題が生じるのは、所得税法二〇四条一項各号、特に二号の適用を受ける事業所得者は、この規定によって同二〇五条に定めるところに従い、源泉徴収を受けるが、このような事業所得者がみなし法人課税制度を選択すると、さらに、措置法二五条の二第三項三号の規定により、毎月支払経理をする事業主報酬についても源泉徴収をしなければならないからである。この場合も、確定申告によって精算されるので二重課税のおそれはないのであるが、その間の金利を失うことは事実であり、この点が問題とされてきた

ところである。<sup>⑧</sup>

この点に關し、みなし法人課税制度を選択した弁理士が、このような二重の源泉徴収を受けることは憲法一四條に違反するとして、弁理士報酬等についての源泉所得税の納税告知処分等の取消を求めた事例について、高松地裁は、二重に源泉徴収を受けることにより納税者がその間の金利を失い、この点で、みなし法人課税制度を選択した者のうち所得税法二〇四條に該当しない納税者と比較して徴税上の區別が存在することを認めつつも、長年にわたり自発的にこの課税制度を選択していた原告が、後になってその適用違憲を主張することは、特段の事情がない限り、禁反言の法理に照らして許されないし、また、措置法二五條の二の適用につき憲法一四條一項の規定に違反すると言わなければならぬほど著しい金利上の不利益等が、原告に生じているとは言えない、として、この訴えを退けている。<sup>⑨</sup>

#### ⑧ 年末調整および再選択の問題

以上述べた二点の他に、みなし法人課税制度が導入された当初には、その手続的な面に關して、さらに二つの問題点が指摘されていた。

その第一は、みなし法人課税制度を選択した場合には、事業主報酬に關しても年末調整が義務づけられており、この制度を選択した事業主は確定申告も義務づけられることから、二重の手続的な負担が生じると考えられたことであり、その第二は、この制度を一旦選択した後に選択を取り止めると、もはや再びこの制度を利用することができないとされていたことである。

しかし、前者に關しては、早々に昭和四九年の改正により年末調整が不要となり、問題が解決された<sup>⑩</sup>し、後者は、五年間の時限立法であることと継続性の要求とから再選択が禁止されていたものであるが、この点も、昭和六三年度の改正によって、選択の取り止め後三年間過ぎれば、再びみなし法人課税制度を選択しうるものとされた（現在の措置法二五條の二第一項但し書参照）。おそらくこれは、五年間の時限立法の形をとりながら、實際には、すでに一五

年間存続し、現在の規定において認められている期間を併せると、二〇年間の長期にわたる存続が予定されることになることに鑑みた改正であろう。これにより、この再選択の問題も、實際上、問題とならなくなつたと考えられる。

### (3) 具体的な問題の例

⑨ 以上にいくつかの問題点を指摘したが、これらの問題点が組み合わさることによって、具体的に租税負担の公平を害すると考えられる可能性がある問題が生じうる。例えば、みなし法人課税制度を選択した年度において、事業が失敗し、廃業して事業用資産を譲渡した場合には、事業所得にいかにか大きな損失があつても、事業主報酬分には給与所得としての課税が行われ、かつ、この事業損失と事業用資産の譲渡から生じた譲渡益とを通算する方法はない。

これは、(a)みなし法人課税制度においては、みなし法人所得とそれ以外の所得との間では損益通算が認められておらず、(b)しかも、前述したように、事業主報酬の額の変更も、制度の選択のとりやめそのものも、(三月一五日を過ぎると)年度内にはできず、(c)さらに、事業所得の計算自体は所得税法の本則に従うため、そのような事業用資産の譲渡所得が事業所得に含まれないことから生じるものである。みなし法人損失は、各事業年度のみなし法人所得相互間で通算され、具体的には繰戻し還付、繰越控除が認められるものであるが、このように廃業してしまえば、繰越控除による救済はありえない。この場合、この事業主が本年度に開業した場合や、前年度のみなし法人所得が赤字ないし本年度の赤字を埋めることができない程度の利益しかない場合には、問題が生じると指摘されている。

### (4) 事業税の問題

第四に問題となるのは、このみなし法人課税制度が事業税にも適用があるか、という問題である。周知のように、この問題は、前述の東京地判・東京高判の事件で争われ、学説も、この問題をめぐって様々な議論を展開してきたところである。この問題に関しては、事業税の本質論など、本稿の目的とはやや異なる論点も含まれているので、論点をみなし法人課税制度に関する解釈論上の問題に限ると、ここで争われたのは、(a)みなし法人課税制度は、事業税に

適用があるか。(b)みなし法人課税の規定の「事業主報酬」と事業税の「事業主控除」との関係。(c)地方税のうち、住民税に關してのみ、みなし法人課税の規定が存在し、事業税に關しては、同様の規定が存在しないことをどのように解釈するか、という三点であると考えられる。

⑩ みなし法人課税の事業税への適用

事業税の課税標準が「事業の所得」であり、それが結局は所得税法の規定に従って計算される事業所得等の額と同一であると考えられることから、事業税にみなし法人課税制度の適用があるか否かは、措置法二五條の二のみなし法人課税制度の規定が、所得税法上の事業所得の額を変更するものかどうか、という形で争われた。この議論は、次節でみるように、事業所得というものをどのように考えるか、という問題に關する論点を含んでいるが、ここでは、簡単に結論だけを略述することにする。

すると、事業主報酬はもともと所得税法上認められているものであり、措置法二五條の二の規定はその具体的な算定方法を定めたものであるから、事業税の課税標準となる事業所得の額自体もこれによって変更されるという考え方が、措置法二五條の規定は、事業所得の額を変更するものではなく、単に税額計算の特例を定めたものにすぎないから、それが地方税法上の特別の規定を待たずに直接、事業税に適用されるものではないという考え方が、ここで対立する両極端の考え方であり、この中間的な考え方として、現在の所得税法が、事業所得の計算上事業主報酬を認めているとは言えないが、措置法二五條の規定は、税額計算の特例ではなく、所得税の課税標準をも変更するものであるから、それを通じて、事業税にも適用があると解釈されるという説があった。

判例は、事業主報酬は現在の所得税法上認められているものではなく、措置法上のみなし法人課税制度は、税額計算の特例に過ぎないとして、前述の第二説を採用した。

⑪ 「事業主報酬」と「事業主控除」との関係

⑩の問題において事業税へのみなし法人課税制度の適用があると考える立場においては、措置法に規定されている「事業主報酬」と事業税の計算上認められる「事業主控除」との関係が問題とされた。なぜなら、一般には、「事業主控除」は零細事業者の租税負担を軽減させる立法政策から配慮された租税負担軽減措置相当部分と、個人事業主が事業に提供する労務の対価に相当する部分とから成ると考えられているから、現在すでに事業税の計算上「事業主控除」が認められているということは、事業税の計算上、みなし法人課税制度の適用がない、という論拠となりうるからである。

この問題については、事業主控除は事業主報酬部分の概算控除であるから、実際の事業主報酬がそれを超えるときには当然にその超過部分は控除されるべきであるし、事業主控除の額に事業主報酬が満たない場合には、その差額部分は零細な事業者が事業税がかかることを防ぐための措置であると解することができる。事業主控除は事業主報酬部分の概算定額控除であり、それは第二義的なものにすぎないから、みなし法人課税制度が選択され、本来的な事業主報酬が現れた以上は、その適用が排除されると解して問題はない、などと説かれていた。

#### ⑪ 地方税法附則三三条の二との関係

最後に、地方税法附則三三条の二に、所得税法上みなし法人課税制度を選択している納税者は、住民税に関しても、それを適用しうる旨の規定があるが、事業税に関しては、そのような規定がないことをどのように解するか、という問題がある。

この点については、みなし法人課税制度が当然に事業税に適用されるものではない、という立場からは、住民税と対比して事業税に関してはこのような規定がないことは、みなし法人課税制度が事業税には適用されないことを示すものであると解釈され、反対の立場からは、この法附則三三条の二の規定は、当然のことを定めた確定的規定である、個人住民税においては、その課税標準たる所得のうちの事業にかかる所得をその個人(事業主)の配当所得に相当す

る部分と給与所得に相当する部分とに区分して計算する必要があるが、事業税においては、その本質上、その必要がないから、規定がない、などと主張されている。

(5) 租税負担軽減効果に関する問題

⑬ 租税負担軽減効果の予想の困難性

みなし法人課税制度の問題点としてこの他に挙げられるのは、この制度に関する法令の規定が複雑難解である、ということである。このことには、租税負担軽減効果（以下、単に「減税効果」とも言う）の予想が困難である、ということも含まれていると言われている。みなし法人課税制度を選択する納税者は、それによって自らの所得税額が減少することを期待してそれをなす場合がほとんどであろうから、この点は実は、かなり大きな問題である。

このような減税効果の予想が困難なのは、みなし法人課税制度を選択したときの税額は、予め届け出た事業主報酬額と結果として明らかになる事業所得等の額との関係によって変わり、その両者の額によっては、この制度を選択しないときよりも税額が減少するとは限らないからである。

その理由は次の通りである。まず、みなし法人課税制度においては、みなし法人所得部分はみなし法人税分の分離課税を受ける他に、事業主の配当所得として総合課税にも取り入れられ、税額計算上二度課税所得に含められることになるので、この部分が大きければ、すなわち、事業主報酬があまり少額だと、この制度を選択しない場合よりも税額が大きくなりうる。では、事業主報酬額を多額にすればよいかと言えば、そうではない。事業主報酬は給与所得とみなされて累進税率に服するので、この額があまりに多額だと、高い累進税率が適用され、この場合も、結局、この制度を選択したことにより、税額が却って増えることになりかねないのである。

しかし、みなし法人課税の仕組みから明らかなように、減税効果を最大にするためには、みなし法人所得を零にしつつ、事業主報酬を最小にすればよいのだから、そのためには、結局、事業所得と同額の事業主報酬を定めればよい

ことになる。それゆえに、翌年の事業所得額が、ある程度信頼性をもって予測できるならば、減税効果の予測、したがって、この制度の選択は、それほど困難ではないともいえる。これに関しては、前述のように、事業主報酬額変更の届出の期限がその年の三月一五日になったことで、一層事業所得の予想がつき易くなったと言えよう。また、実際に、減税効果を持つ事業主報酬の範囲はかなり広く、よほどの見込み違いがなければ、一般にはみなし法人課税制度を選択した方が、所得税は安くなると言われていた。

ところが、昭和六二年の改正により、この点は大きく変わった。この改正は、事業主報酬のうち、前三年間の事業所得等の平均額の八割を超える部分は過大報酬とし、この部分には、さらに三〇パーセントの税率で課税する、というものである。これにより、予想される事業所得の額をそのまま事業主報酬にすれば減税額が最大になるとは断定できなくなったのみならず、この制度を選択したことによって税額が最少となる場合の減税額が減少し、かつ、この制度の選択により減税効果を受けうる事業主報酬等の範囲も著しく狭められたのである。そのため、この改正により、本制度の選択による減税効果の予想は、一層、困難の度を増したものと考えられる。

#### ⑭ 過大報酬規定の評価

事業主報酬額による減税効果の違いに関連して、実務上問題となっていたのは、過大報酬に関する規定をどのように考えるか、という問題である。この規定は、過大報酬部分に対する給与所得としての課税を残したまま、これをみなし法人所得の中に組み入れて、通常の法人税率に相当する税率で課税しようとするものであるから、この規定が適用されると、税額は一気に増大することになる（このような計算方法に異論があることは、②で述べた）。そのため、この規定の発動を避けることは、実務上の最重要事とされ、この規定の発動はありうるか、それともあまりないか。また、どのような場合にこの規定が適用されるか、ということが議論されていたのである。

しかし、実際には、この規定の適用は非常に困難であるため、前述のように、六二年改正により、事業主報酬のう



ち前三年間の事業所得等の額の平均額の八割を超える部分は過大報酬額とみなすとされ、画一的な処理が図られたものではなからうか。そうだとすれば、この問題は、理論的にはともかく、実際上は、解決済みということになるように思われる。

#### (6) 理論的な問題

##### ⑬ 給与所得控除の適用による必要経費の二重控除の問題

最後に、みなし法人課税制度に関する理論的な問題点を二点挙げておこう。まず、その第一としては、この制度において、事業主報酬に、普通の給与所得者とまったく同じ給与所得控除を適用することが、必要経費の二重控除となるのではないか、という問題が挙げられる。

この点を否定する見解は、事業所得の計算上控除される「必要経費」は、「企業自体」のコストであり、事業主報酬から控除される給与所得控除によつて控除されるのは、その「企業」で働く勤労者としての事業主のコストであるから、この両者は峻別されねばならず、この点で二重控除は生じないとしている<sup>43)</sup>。

これに対して、事業主報酬への給与所得控除の全面的な適用が、経費の二重控除になる、とする説においては、このことは当然の前提とされており、二重控除否定説に対する有効な反論はなされていないように思われる<sup>44)</sup>。

##### ⑭ 「事業主報酬」の性格とその決定方法の合理性

第二に、「事業主報酬」の性格とその決定方法の合理性に対する疑問がある。それは、仮に、現行の事業所得が、事業主の勤労所得と資産所得とに分離されるとしても、この両者を分ける客観的な基準はなく、現実には、現行のみなし法人課税制度における「事業主報酬」が、その勤労所得部分にあたるという保証はないではないか、という疑問である<sup>45)</sup>。それは別の言い方をすれば、現在の「事業主報酬」は事業主による届出のみによつて決定されるが、これはそのような手続きで決定されてよいのか、という問題である。

この点はあまり議論されていないが、みなし法人課税制度の検討に際しては、重要な論点の一つであると思われる。

## 二 考察の進め方

みなし法人課税制度は、前項で見たように、ただ概観しただけでも、かなり多くの問題点を含んでいる。そこで、これらの問題を検討するためには、まず、この制度に対する一定のスタンスを定める必要があると考えられる。このようなスタンスの決定は、第一に、以上に見たような多くの問題に対する検討をアド・ホックなものではなく、一貫したものにするために必要であるし、第二に、これらの問題点を検討したこれまでの論稿の多くは、この制度に対する何らかの一定の態度を背景に持っていると考えられるため、それらとの整合的な議論をするためにも、これが必要であると思われる。

このようなスタンスの決定のための議論には、次の二つの論点が含まれる。それは、解釈論的ないし法的にこの問題を考える場合、現在のみなし法人課税制度を、現行税法上、どのように位置づけるかという論点と、立法論的ないし政策論的には、みなし法人課税制度を拡大する方向、換言すれば、個人事業主と中小法人経営者との実態が類似している側面を強調し、この両者の課税の公平を重視する立場を採るか否かという論点である。これらの論点に従って検討した場合、そこから導かれる「スタンス」は次のようになると考えられる。

まず、制度の法的な位置づけを考える場合には、この制度は本来的に現行の所得税法に内在する制度か否か、という問題がある。この問題は別の言い方をすれば、現行所得税法上、事業主報酬は事業所得等の必要経費とされるべきものであるか、という問題である。もしも、この問いが肯定されるのであれば、現行税法上、措置法に規定されているみなし法人課税制度は、より拡充の方向で検討されるべきであるということになる。

逆に、現行所得税法上、事業主報酬が認められる余地はないとすれば、この制度は、現行税法上は、租税特別措置で

あると位置づけられることになる。すると、その場合に次の問題は、その特別措置の目的は合理的なものか、また、そこで用いられている手段は、目的達成のために合理的なものか、という二つの問題であり、さらに、この制度が租税負担の公平をどのように歪めるかについても検討されなければならない。

そして、もしも、この制度の目的・手段が合理的であり、かつ、それによる租税負担の公平の攪乱が容認できる程度のものであるならば、現行法は、特別措置としての制度の趣旨・目的に従って解釈されるべきである、ということになる。しかし、これらの点が否定されるのであれば、この制度には合理性がなく、現行法の解釈上、みなし法人課税制度は限定的に解釈されるべきであるということになろう。

また、現行所得税法上、事業主報酬は事業所得等から分離されるべきものとはされていない、とされた場合には、以上のような租税特別措置としての法的な検討の他に、さらに、立法論・政策論として、事業主報酬は所得税法上、事業所得等から分離されるべきか、という問題が出てくる。もしも、この問題に肯定的に答えるのであれば、現行のみなし法人課税制度に関する措置法上の規定は、立法政策上望ましい結果をもたらす解釈論上の手掛かりとなる規定として、柔軟に拡充の方向で解釈されるべきである、ということになろうし、この問いも否定されるのであれば、結局、みなし法人課税制度は限定的に解釈されるべきである、ということになろう。

そこで、みなし法人課税制度に関する諸々の問題点を検討する前提として、まず、この制度をいかに考えるべきか、という問題を検討することにした。その検討の順序は、ここで挙げた順序に従うことにする。

(1) 島山武道『みなし法人課税』日税研論集四号一〇九頁。

なお、相厚氏は、『みなし法人課税』選取者の場合に、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のであろう。現行の一〇種の所得区分中、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、性格的に見ても最も抵抗が少なくと考えられるし、法人企業とのバランスの面から見ても無難である(相原安夫「みなし法人課税選択制度をめぐる諸問題」税大論叢九号八一頁)とされている。

(2) 右山昌一郎「みなし法人課税制度の問題点」税理一七卷二二号六十七頁。

(3) 相原、前掲注一、六四一六五頁。

(4) 雑誌「税理」編集部「みなし法人課税制度の実態を探る」税理一六卷一〇号三三頁に簡単な指摘がある。ただし、ここでも、「退職金」については、専従者の退職金についての議論が先行すべきであり、事業主の退職金については今後検討すべき問題が多々あると思う」として、それほど大きな問題として認識されているわけではない。

(5) 北野弘久「みなし法人」課税制度」商事法務一〇七二号五四八頁。

(6) このうな「内部留保」をみなし法人にも認めるべきかとするものとしては、雑誌「税理」編集部、前掲注四、三三頁、右山、前掲注二(同一号、一五一一八頁)、北野、前掲注五、五四八頁などがあり、反対に、そのようなものは認められないとするものとしては、相原、前掲注一、六六一六八頁、畠山、前掲注一、一〇九頁などがある。

(7) 右山、同前。ただし、右山氏は、このようにみなし法人に留保金を認めることとした場合には、所得税法の所得には所得の分類があることに関連して、「例えば、定期預金の利子がそのまま加算され一体として事業資産として運用された場合、その所得は利子所得として分離し、貸借対照表も事業所得、不動産所得を源泉とする留保金とその他の所得を源泉とする留保金とに分類整理する必要がある、また留保金の支出も、どの留保金から支出したかを明確にする必要がある(同、一八頁)。」と、極めて重要な指摘をしておられる。

(8) 相原、前掲注一、六六一六八頁。

(9) 畠山、前掲注一、一〇九頁。相原、同前が、留保金を認めることは、新たな分離課税を認めることになる、とされるのも、

同様の趣旨である。

(10) この点は、野水雄雄「みなし法人の所得計算と申告手続」税理二八卷一〇号四〇頁においても指摘されていた。

(11) 参照、富岡幸雄「個人企業課税の基本的問題一二六頁以下、補論 法人企業と個人企業の所得計算上の差異」。ただし、もちろん、これは網羅的な列挙ではない。

(12) 相原、前掲注一、六二一六三頁、右山、前掲注二、二七七頁。

(13) 相原、同前。

(14) 右山、前掲注二、二七七頁。

(15) 立法当局の考えによると、「変更届出書の提出期限が、『その変更しようとする年の三月一五日まで』とされたのは、前年の事業収益の状況は、この時期までには確定していること、また、この期限までなら税負担の軽減を図るために意図的に事業主報酬額を変更するといった弊害もないと考えられること等が考慮されたもの」とされている(神谷修・乾文男「租税特別措置法(土地・住宅税制以外の所得税関係)の改正」税協四〇卷五号七三頁)。

(16) 参照、右山、前掲注二、二七七頁。北野、前掲注五、五四七～五四八頁。

(17) 相原、前掲注一、六八～六九頁。

(18) 高松地判昭和六三年四月一四日。この判決は判例集には未登載だが、事案の紹介が、訟月三四卷一号別冊(訟務座談会)二〇五頁以下に、また、判決速報が税務事例二〇卷九号七二頁に掲載されている。

(19) 相原、前掲注一、六〇～六一頁。

(20) 相原、前掲注一、七〇頁。

(21) この点に関する立法当局の考えとして、同旨、鷺見周久「租税特別措置法(所得税関係)の一部改正」税弘三六卷六号三八頁。

(22) 近藤一久「みなし法人の欠損金の取扱いと損益通算」税理二八卷一五号六六頁。

- (23) このうち、特にしばしば議論の対象となるのは、事業税が物税である、という論点である。この点は、事業税にみなし法人課税制度を適用すべしという立場からは、人税であり勤労所得への課税が認められている所得税すら事業主報酬を認めているのだから、物税たる事業税においては、より一層、それを認める理由がある、と主張され(例えば、吉川精一「現行事業税制の問題点」判例研究日本税法体系三巻一四五―一四六頁、反対の立場からは、事業税が物税だから必要経費さえも控除する必要はないという解釈にすら結びつき得る(畠山、後掲注二六、一七三頁)とされている。この点は、畠山教授が指摘されるように、事業税の性格やあり方にまで通って、包括的に考察されるべき問題である(畠山、前掲注一、一一〇頁)。
- (24) 後述するように、住民税についてはみなし法人課税制度を適用するという規定が設けられたが、事業税についてはそのような規定は作られなかった。この理由は、第一に、事業税が物税であること。第二に、事業税に関しては、すで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、の二つの理由が挙げられている(相原、前掲注一、六九―七〇頁)。
- (25) 新井隆一「事業主報酬の必要経費性と事業主控除」税弘二八巻二二頁、吉川、前掲注三、一四三頁。
- (26) 畠山武道、判例批評、判評二八七号一七二頁、中里実、判例研究、税理二七巻六号八九頁、平石雄一郎「事業税における『事業主報酬』の必要性をめぐって」税理二八巻四号一八頁。なお、平石教授は、この他に、事業主以外に活動の法的主体となるものはなく、その活動の成果も事業主に帰属するものである以上、事業主報酬を含めた事業所得を個人企業の実業活動の指標とし、これを事業税の課税標準とすることには合理的な根拠がある、と言っておられる。
- (27) 富岡、前掲二一、一〇五―一〇六頁。
- (28) また、事業税に関して、事業主報酬の必要経費算入を条例で認めることは、現行地方税法上、積極的に禁止されておらず、それを規定した方が、法人企業と個人企業との租税負担のバランスをよりよく保つことができるのであるから、各自自治体は、そのような条例を設けることができる、とする見解もある(北野弘久「事業主報酬と課税」税理二六巻三三三四頁)。
- (29) 東京地判昭和五十七年五月三十一日判時一〇四三三七頁、控訴審判決、東京高判昭和五十九年一月一五日判時一〇五号三七頁。

および、最判昭和五八年一月一日判時一一〇一号三七頁（一審広島地判昭和五四年七月一七日行集三一巻三十四四頁、控訴審広島高判昭和五五年三月一九日行集三一巻三十四七三頁）。

(30) 参照、新井、前掲注二五、一三頁。

(31) 新井、前掲注二五、一三―一四頁。

(32) 富岡、前掲一、三九―四〇頁。

(33) 島山、前掲注二六、一七五頁注九。

(34) 富岡、前掲注二一、三七―三九頁。

(35) 新井、前掲注二五、一三頁。

(36) 相原、前掲注一、六一頁。

(37) もともと、みなし法人課税制度は、①法人組織にすることが法律等により制限されている職種であっても、法人と同じ比例税率による課税を選択できるし、②比例税率を採用するまでもない低所得の個人事業者であっても、事業主報酬の決め方次第で税負担の軽減を図ることができる、として、政府与党の選挙向け減税公約から打ち出されたものである、とも言われている（伊藤哲夫「みなし法人の計数分析と経営改善指導」税理二八巻一五号三二頁）。

(38) 右山昌一郎「みなし法人の決算」税理二八巻一五号二九頁も、これとは逆の面からであるが、「みなし法人所得の金額をいかに縮小するかということに、節税の鍵があるものと思われる。」とされる。

(39) 蒲原良一「所得階層別にみて事業主報酬はいくらが有利か」税理二八巻一五号四九頁。

なお、参照、菊地衛「みなし法人課税の選択」税通三〇巻三号一三三頁の図。

(40) 蒲原、同前、五〇頁。

(41) 参照、(図一―一四)本稿第四節三(2)。

なお、添付したグラフやそれに基づく本文中の計算例は、厳密な経営的分析を目的としたものではない。そのため、便宜

上、所得控除をすべて無視している。また、実際には、みなし法人課税制度を選択しない青色申告者は青色申告控除（措置法二五条の三、年額一〇万円）の適用を受けるが、ここでは、この点も考慮に入れずに、計算を簡略化している。以上の点は、本稿において、これらのグラフから得られる結論を左右するものではないと考えられる。

(42) 右山、前掲注三八、三〇頁は、過大報酬は、「みなし法人課税の実務に際して最大に留意すべき事項だと判断される。」とされる。また、蒲原、前掲注三九、五五頁も参照。

(43) 北野、前掲注五、五四九頁、富岡、前掲注一一、一一七一―一一八頁。

(44) 例えば、相原、前掲注一、八〇頁、古田精司「税制改革、政府が生んだ不公平是正を」、日経新聞昭和六三年一月九日朝刊「三面などを参照。

ただし、島山、前掲注一、一〇六頁は、「給与所得控除には、必要経費部分が含まれていると解されているのは周知のとおりであるから、必要経費の二重控除を防止するためには、勤労部分にかかる必要経費を区別し、その部分を事業所得の必要経費から控除する必要がある。」と慎重な指摘をしておられる。

(45) 相原、前掲注一、七五頁。

### 三 みなし法人課税制度の法的位置づけの検討

#### 一 学説の整理

##### (1) 序

前節の終わりに述べたように、ここでは、まず、みなし法人課税制度の所得税法上の位置づけについて考察する。

具体的には、現在、措置法二五条の二によって認められている事業主報酬が、現行所得税法上、本来的に、事業所得の必要経費として認められているのかどうかということが、ここでの論点である。現在では、所得税に關しては同条



の規定が、また、住民税に関しては地方税法附則三三条の二が、みなし法人課税制度の選択を認めているから、このことを議論する解釈論上の直接の実益は、事業税へのこの制度の適用の可否を論じる際にあるにすぎず、その点に關しても、事業主控除の額がかなり高額——現在の地方税法七二条の一八第一項によれば年間二四〇万円——である現在においては、あまり論じる実益はないとも言いうる。しかし、前述のような、現在のみなし法人課税制度の性格の分析の一環としては、やはり重要な論点であると考えられる。

さて、この点に關する学説を概観すると、それらは、まず、現行所得税法上の事業所得が、定性的に資産所得と勤勞所得とを含むと考えるか否かによつて、大きく二つに分かれ、これを肯定する説は、さらに、この両者は現実に分離可能であると考える説とに分けられる。このうち、両者の分離が渾然一体となつたもので、両者の分離は實際上は不可能であるとする説とに分けられる。このうち、両者の分離が現実に可能であると考える説においては、みなし法人課税制度は本来的に所得税法が予定していた課税方法であるとされることがになり、その他の二説では、そうでないとされることになる。そこで、以下では、これらの三つの説の主張とその論拠を簡単に整理してみることしよう。

## (2) 資産所得・勤勞所得分離可能説

まず、事業所得には、資産所得と勤勞所得とが含まれており、かつ、この両者の分離は現実にも可能であると考えられる説を紹介する。

この説を主張される論者の論拠には、二つの考え方があつた。その第一は、新井教授の考え方である。新井教授の説かれるところによれば、所得税法が予定している「事業」と「家計」との分離は、必然的に、家族と事業主の報酬を必要経費とすることを導くものであり、事業主報酬の「必要経費」算入という前提がない限り、みなし法人課税の規定の誕生はあり得ないのであるから、みなし法人課税の規定は、「この規定によつてはじめて、所得税法上否定されている事業主報酬の『必要経費』算入を容認することになる」という意味での創設の規定ではなく、単に、所得税法

がすでに予定している事業主報酬の「必要経費」算入についての方法を特定している規定なのである。

また、このことの実定法上の根拠としては、所得税法においては、(a)同法五六条の規定の存在は、逆に、家族報酬が、本来ならば、必要経費性を持つことを示しており、同様に事業主報酬も、必要経費性を本来持つものであることと、(b)五七条一項が、青色申告者には、条件つきで、家族報酬を本来に戻って、実額で必要経費に算入することを認めていることは、青色申告者は、事業主報酬を、実額で必要経費に算入しうることを黙示していることが挙げられ、また、みなし法人課税の規定からは、(c)その「みなし法人課税」という条文見出し自体が、この規定が「実質的には個人事業主を法人とみなし、企業の会計と事業主個人の家計の分離を前提とし、事業主（企業）が事業主個人に対して資本の利潤（配当）と労務の対価（報酬）との支払いをすることであることを法的に確認している」規定であることを示していることと、(d)同条は、その第一項において、所得税法第二編第二章「課税標準及びその計算並びに所得控除」の内容に代替する内容を含んでいることが前提とされており、単に税額の計算だけの内容のものではないことが挙げられている。

これとはやや違った角度から、事業主報酬の事業所得からの分離と事業主報酬の必要経費算入を説かれる北野教授の説によれば、事業所得には資産所得と勤労所得とが含まれるが、この両者は質的担税力を異にするものであるから、質的担税力に応じた課税の見地から、理論的に峻別して課税されねばならない。そして、そのように事業所得から事業主の勤労所得が事業主報酬として分離されるからには、事業主報酬は当然に企業体の必要経費となり、事業主報酬自体は事業主の給与所得として課税されるべきであるということになる、とされている。

この説は、理論上、事業主報酬が事業所得の必要経費とされるべきであるということと、現在の所得税法上、それが必要経費に算入されるということとの間の関係を、北野教授のいわゆる質的担税力に応じた課税の要請——これは憲法一四条から導かれる要請であるとされる——によってつないだ点に、その特徴を見出すことができる。

また、これらの考え方に属する見解によれば、自ら労働することが決してない法人とは異なり、「個人事業者は、企業活動の主体としての地位を有しているだけでなく、自らが労働する主体である」から、「個人事業者の得る『事業所得』には、実は、彼の企業活動に対する利益、資本の利潤たる部分だけでなく、彼の労働の対価たる部分が含まれているのである。」とされ、さらに、事業主への不法行為に対する損害賠償額算定の基礎は、事業所得全体ではなく、事業主の労働の対価部分に限られる、とした最高裁判決が引用されて、事業所得に勤労所得と資産所得とが含まれていると考えるべき理由については説明がなされている。しかしながら、そのような性質をもつ事業所得が、現実にも二つの部分に分離可能であると考えられる理由については、あまり明らかにされていないように思われる。

なお、必ずしも「理論的」な根拠とは言えないが、この説においては、個人事業と中小同族法人とが社会的・経済的な実態を同じくするものと考えられ、両者の租税負担の公平が強く主張される場合がある。

### (3) 資産所得・勤労所得一体化説

次に事業所得は資産所得部分と勤労所得部分とからなるが、両者は、渾然一体となって事業所得を形成しており、この両者の分離は不可能であるとする説を紹介する。

この説を説かれる相原氏、畠山教授、宮岡教授等の論拠は、おおよそ次のように整理することができる。

#### 事業所得の分割可能性に関して――

① 事業所得算出の過程で「店」と「奥」とを区別すること、事業所得自体を「店」と「奥」とに区別しうるかということとは別個の問題であり、後者を認めるためには、明示的な根拠が必要であると考えられる。

② 事業主本人への支払いが認められるなら、所得税法五七条がそのことに言及していないのはおかしい。

③ 所得税法五六条は、所得の分割を禁止した規定であり、事業主に対する事業主報酬の支給も所得の分割であるから、事業に従事する親族に対する給与が認められないのであれば、事業主についても同様に解するべきである。

④ 別人格である「配偶者その他の親族」への給与支払いが認められるからといって、納税者本人内部での帳簿上の操作に過ぎない事業主報酬の支払いが当然に認められるとは言えない。

⑤ 明文の規定なしに事業主報酬の支払いが認められるとすると、青色申告控除の規定の説明がつかない。

⑥ 租税法は、第一義的に当事者の選択した民商法上の行為形式を尊重すべきであるが、民法上、事業主本人との雇用契約が認められている節はなく、それを租税法上認めさせるには、特別の規定が必要である。

⑦ 事業所得等に含まれる勤労所得部分と資産所得部分の割合についての定量的な分析は至難であり、事業主報酬の額は恣意的になり易い。

事業主報酬の必要経費性に関して――

⑧ 事業所得を資産部分と勤労部分とに分けることが可能だとしても、それは所得の分割を可能にするだけで、理論上、事業所得の一部を構成することにかわりはない。勤労部分を必要経費と解するためには、事業所得を純粹に資産運用による利益と解することが必要であるが、現行法上は、そうは考えられていない。

⑨ 事業主報酬は、必要経費の満たすべき条件（事業活動との直接の関連性、事業遂行上の必要性、原則として現実に生じた経費の額によること、その年における債務の確定（このためには、債務の成立、具体的給付原因の発生、金額の合理的算定可能性が必要である）を満たしているか疑問である）。

⑩ 立法過程からすると、立法者は事業主報酬の必要経費性を否定していたと考えられる。

(4) 資産・勤労一体化説

最後に、やはり、現行所得税法上、事業主報酬は認められないとする説であるが、その論拠として、(3)の説と異なり、事業所得は、現行所得税法上、定性的にも分離不能な一体のものとして構成されていると考える説がある。

これは、中里助教教授によって支持されているもので、それによると、「事業所得が資産勤労結合所得とよばれるのは、

それが資産所得部分と勤労所得部分とに分けられるためではなく、担税力において、資産所得と勤労所得の中間に位置する事業所得についてその担税力に応じた課税を考慮しようとする政策的な意味合いを持つ」ものであり、仮に事業所得が給与所得と配当所得とに分けられるのであれば、事業所得という所得類型を設ける意味がなくなる、と説かれている。ここから、事業所得は資産と勤労の結合によりもたらされる不可分一体の所得である、とされるのである。

また、この説においては、事業主報酬は同一人格内における理念的な「支払い」であるから、それが役員報酬と同質性を持つとは言えない、とされている。

## 二 考察

(1) では、以上の三つの説のどれに従うべきであろうか。

まず、第一に言えることは、新井説の提出する論拠は、どれも資産所得・勤労所得一体化説によって十分に批判されているということであろう。すなわち、事業所得算定の過程で「家計」と「事業」との分離が求められていることから、事業所得自体が「家計」と「事業」とに分けられることが、論理必然的に導かれるわけではないし、現行のみなし法人課税制度をみなし法人所得と事業主のみなし給与所得・みなし配当所得に分割する規定と考えれば、事業主報酬の所得税法における必要経費算入ということを前提としなくても、この規定を理解することができる。そして、所得税法五六、五七条や措置法二五条の二に関する規定は、どれも所得税法が事業主報酬を予定していないことを示すものと言えよう。

第二に、畠山説・相原説が主張するように、事業主報酬に客観的な基準がないことは、解釈論上、ないし実際の制度運用上、決定的な問題点となると考えられる。これについては、富岡教授のように、第一に問題なのは事業主報酬

の性格であり、もしも、それが事業所得から控除されるべきものであるとされたなら、その額の決定は、課税庁と納税者の便宜によればよいとい意見もある。しかし、仮に事業所得が観念的に勤労所得と資産所得とに分割されるとしても、その具体的な基準がないのであれば、実際には、それは分割できないと考えるべきであろう。

これに対して、北野教授をはじめとする憲法上の根拠を持ち出す説には、その前提を認めるならば、一定の説得力を認めざるを得ない。この説は、現在の所得税法の文言や体系よりも、所得税に対する憲法上の要請を重視し、そのような要請に適合的に——論者によれば「合憲的に」——所得税法を解釈すべきとする説であるから、現在の所得税法の規定がもしも事業主報酬を認めていないように見えることに違憲のおそれがあるなら、それが事業主報酬を認めているように解釈すべきとされ、現在の所得税法の規定に根拠を置く、畠山説や相原説は——繰り返しになるが、北野説の前提を認める限り——この見解に対する有力な反論たりえないからである。

(2) そこで、次に、これらの説が一応前提として認めている、事業所得には定性的には資産所得と勤労所得とが含まれる、という前提は無条件で認められるものであるのか、という点について考えてみたい。

これらの説が黙示的、明示的に認めているこの前提の根拠は、事業所得の稼得には、事業主の労働力と資本の投下とが必要であるから、そこから生じる所得も、この両者——労働力と資本——に対応するものであり、それらがまとめて現行法上事業所得とされているのであれば、その事業所得の中には、投下された労働力に対応する部分——勤労所得——と資本に対応する部分——資産所得——とが、少なくとも定性的には、含まれていることになる、というものである。

しかし、ここで、労働力と資本とが投下されるから、産出される所得もその両者に対応する部分に区分される、というのは、論理の飛躍ではなからうか。

事業所得が「資産勤労結合」所得とされるときには、その「結合」という点が重視されるべきであろう。すなわち、

この性格づけの意味するところは、この所得が労働力のみによって稼得されたものでも資産のみによって稼得されたものでもなく、その両者が、この所得の稼得に共に必要であつたことなのである。したがって、そのような所得をその両者が起因する部分に分離しようとすることは、正当ではないと言ふべきだと考えられる。

また、事業所得が資産所得部分と勤労所得部分とに分割されうると考えて、事業所得を資産勤労結合所得と性格づけるのであれば、そのような分析の意義は、最終的に事業所得を資産所得と勤労所得とに分割することにあることになるから、その論理的な帰結は、事業所得という概念を無意味にすることである。なぜならば、この考え方に従う限り、事業所得は、勤労所得（給与所得）と資産所得（配当所得）とに分割され、事業所得という独立の所得類型を考える意義はなくなるからである。したがって、現行所得税法に事業所得という所得類型があることを認める以上、事業所得を資産勤労結合所得と考えることの意義は、資産勤労一体化説が説くように、その担税力を、資産所得と勤労所得との中間の程度のものであると考える、という政策論的な点にあると見るべきであろう。

これに対しては、事業所得には、事業主からも独立した「企業体」の所得としての意義が残るから、現在の事業所得を勤労所得と資産所得とに分けることは、事業所得という所得類型を無意味にするものではない、という意見もあるかも知れない。しかし、この説にも賛成し難い。もしも、そのような事業主からさえ独立した「企業体」の所得として事業所得を考えるのであれば、それが何故、独立の納税者たる「企業体」の所得とならず、事業主の所得の一部を構成するとされるのかの説明がつかないし、それが企業から事業主への利潤の分配という形をとって事業主に帰属するのであれば、それはまさに配当所得に類するものであり、この場合には事業所得はやはり独立の所得類型としての意義を失うからである。また、さらに遡って言えば、現在の所得税法にそのような「企業自体」の所得という概念を容れる余地があるとは考えられないことも付け加えられるべきであろう。

このように考えると、一に述べた三説の中では、少数説ではあるが、資産勤労一体化説に従うべきであると考えら

れる。この考え方は、現行法の立場を説明するものとして優れているのみならず、前述したような北野説の考え方とも、一部整合しうるものである。なぜなら、資産勤労一体化説においても勤労所得の軽課ということは考えられているからである。北野説は勤労所得軽課を実現するために、事業所得に定性的に含まれているとされる勤労所得部分を分離し、それを一般の勤労所得と同様の方法で課税することを主張するものであるが、資産勤労一体化説はそのような定性的な分析を拒否しつつも、事業所得の稼得には労働力の投下が不可欠であり、その意味でこの所得が勤労による所得と共通する面を持っていることを、事業所得の担税力を——資産勤労結合所得であるとして——資産所得と勤労所得との中間のものとして位置づけることにより、考慮しているのである。換言すれば、北野説は不確実な擬制によって勤労所得として分離した部分を軽課することを主張し、資産勤労一体化説は所得全体の担税力の評価にそのような軽課すべき要素を加味したものであるから、この両者の意味するところは、その結論に現れた主張ほどには隔たっていないと考えるべきであるように思われる。

(3) 以上で行った学説の検討からわかったことは、現在の事業所得は、事業に投下された労働力と資本との結合から生じた単一の所得であり、それから労働力に対応する部分として事業主報酬を分離することは、現在の所得税法上当然に認められたものではないということである。したがって、現在、「事業主報酬」を認めている措置法二五条の二の規定は、原則的な所得計算規定ではなく、何らかの政策目的によって、原則的な所得計算方法を修正ないし変更した、租税特別措置である、ということになる。では、そのような租税特別措置として考えた場合、現在のみなし法人課税制度は合理性のある制度だと言いうるであろうか。この点が次節において、検討されなければならない。

(1) 新井隆一「事業主報酬の必要経費性と事業主控除」税弘二八巻七号八一—二頁。

(2) 北野弘久「みなし法人」課税制度」商事法務一〇七二号五四七頁。



(3) この点に関しては、北野弘久・税法學原論(第二版)一一六一―一七頁に詳しい。

(4) 吉川精一「現行事業税制の問題点」判例研究日本税法体系三卷一四一頁。

(5) 裁判昭和四三年八月二日民集二二卷八号一五二五頁。

(6) 吉川、前掲注四、前掲箇所。播久夫「専従者給与・事業主報酬の理論的根拠」税通四〇卷一三三四二頁、同「みなし法人課税は不公平か」税弘三四卷六号一〇七頁。

(7) このことは、とりわけみなし法人課税制度の立法過程において強く主張されたものである。参照、相原安夫「みなし法人課税選択制度をめぐる諸問題」税大論叢九号四九一五八頁、平石雄一郎「事業税における『事業主報酬』の必要性をめぐる」税理二八巻四号一七―一八頁。また、この立法の推進役であった青色申告会の立場を示すものとしては、橋、前掲注六、税通四〇卷一三三三九頁、同税弘三四卷六号一〇五頁。

(8) この説と、後に述べる資産動労一体化説との違いは、記述の上では大変微妙であるが、一言で言えば、この説が、事業所得を資産所得部分と動労所得部分とが渾然一体となっているものと考えているのに対して、資産動労一体化説では、投下された資産と動労とが渾然一体となつて一個の所得が生み出された、と考える点にその違いがある。

この違いは、実際の記述の上ではあまり意識されず、そのため、若干混乱が生じているように思われる。例えば、富岡教授は、「このような事業から生ずる所得は、従来事業主の動労と資産とが渾然一体となつて生じた所得であり、事業主の動労部分と資産運用部分とから成るとされる。」(富岡幸雄・個人企業課税の基本的問題四八頁)とされるが、この前段は、まさに資産動労一体化説の理解であり、後段は、この(3)に分類した説の理解なのである。また、相原氏は、「事業所得等は、それぞれ別個に発生した動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、もともと動労と資産とが渾然一体となつて生じた所得であつて、これを区分することはできない」という立法当局の考え方を挙げた後で、「このように、事業所得等には経営者の動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」と整理しておられるが(前掲注七、七二―七三頁)、この整理にも、若干の問題を感じる。

なお、畠山教授は、このどちらの考え方に与えられるのを明らかにされておらず、また、結論的には前述の昭和五七年の東京地裁判決を引用されるのであるが、問題の分析が「現行法は、資産運用部分と勤労部分の分離を許容しているか」という点から始まり(畠山武道「みなし法人税」日税研論集第四号一〇頁)、この問題提起のしかたそのものに異議を唱えておられないようにみうけられるところから、一応(3)のグループに分類して紹介することにした。

(9) 畠山、前掲注八、一〇四頁。東京地判昭和五七年五月三一〇四三号一六―一七頁。

(10) 畠山、同前。同、判例批評、判評二八七号一七三頁。

(11) 富岡、前掲注八、四五頁。

また、これに関連して、所得税法五六、五七条が「当該事業から…支払いを受ける」という文言を用いていることを捉えて、所得税法が「事業」を事業主と異なる経済主体として認めているという主張もなされていたが、東京地判、前掲注九によつて、「所得税法第五六条は、居住者と同居の親族という特殊の関係に基づく所得分割による租税負担回避を防止するため、所得税法が採用する個人単位主義の例外措置として世帯単位主義を採用するための規定であり、…右文言から直ちに個人事業所得につき事業主とそれ以外の経済主体としての事業とを区別し、事業主が事業に提供した労働の対価を事業主報酬として、これを事業の所得金額の計算上必要経費とすることを容認した規定と解することはできない。(判時一〇四三号一七頁)」として否定されている。

(12) 畠山、前掲注八、一〇四―一〇五頁、富岡、前掲注八、四七頁。

(13) 畠山、前掲注八、一〇五頁。

(14) 畠山、同前。

(15) 相原、前掲注七、七三頁、畠山、前掲注一〇、一七四頁。

ただしこれには、まず、事業主報酬の分析が先行すべきであり、「両者の所得部分を分離し把握することは、測定技術的な問題」であるから、「租税運営の配慮の見地から納税者および課税当局にとって、共により円滑に遂行しうる方法が選択

されればそれでよいことになる。」という反論や(富岡、前掲注八、五一頁)、事業税に關してではあるが、報酬が過大になるおそれはみなし法人の場合のみならず、中小同族法人の場合も同様であるから、みなし法人に關してのみ、ことさらにこの点をとりあげるのはおかしい(吉川精一「現行事業税制の問題点」判例研究日本税法日本税法体系三卷一四六頁)などという反論がなされている。

(16) 島山、前掲注八、一〇五頁、相原、前掲注七、七一―七二頁。

(17) 島山、同前。

(18) 島山、前掲注八、一〇五―一〇六頁。

(19) 島山、前掲注一〇、一七三頁。

(20) なお、立法当時の立法当局の考えを示すものとしては、国税庁・昭和四八年改正税法のすべて五二頁は、「今回創設されみなし法人課税制度は、現行所得税制における『事業所得』、『不動産所得』という所得概念を前提として設けられたものであり、事業主報酬は、選取者が稼得した『事業所得』なり『不動産所得』の一部をなすものとして構成されているものです。その意味からすれば、今回の制度は、事業主報酬を必要経費として認めたものではないといえます。」としている。

(21) 中里実、判例研究、税理二七卷八八頁。

(22) 中里、同前八九頁。

(23) 富岡、前掲注一五。

(24) この点に關しては、家事関連費の規定においては、その支出の一部が事業等の遂行に關係があつても、その部分の金額が客観的に決定できなければ、その全部を必要経費に算入しえないものとされていることが想起される。参照、所得税法四五条一項一号、所得税法施行令九六条。

(25) 本節では考察の対象を事業所得に限ったが、現行のみなし法人課税制度においては不動産所得もその対象となっており、この所得の租税力の評価には事業所得とは別の考慮を要する。この点については、第五、第六節で触れる。

## 四 租税特別措置としての合理性の検討

## 一 序

前節における検討により、現在のみなし法人課税制度は租税特別措置と考えるべきであることが明らかになった。そこで、本節において、さらに、この制度は租税特別措置として合理性のある制度であると考えられるか、という点について考察を進めることにする。

すると、みなし法人課税制度は、少くともその制度が狙いとする効果は、これを選択した個人事業主の所得税を軽減することにあると考えられるから、これは租税優遇措置である。

ところで、租税優遇措置については、それが憲法一四條違反の不合理な優遇となるかという判断に際しては、「①その措置の政策目的が合理的であるかどうか。②その目的を達成するのにその措置が有効であるかどうか。③それによって公平負担がどの程度に害されるか。」等の諸点が主として問題となるという指摘がなされている。本節での考察は、より広く、みなし法人課税制度の租税優遇措置としての合理性を検討するものであり、直接この制度が憲法一四條に違反するか否かを問題とするものではないが、やはりここでも、この見解によって指摘されている諸点について検討することが必要であり、また適当でもあると考えられる。

そこで以下では、現在のみなし法人課税制度の合理性に関して、できるだけ法的な観点から、これらの論点について検討を加えることとした。<sup>1)</sup>

## 二 みなし法人課税制度の目的の合理性の検討

## (1) みなし法人課税制度の目的

みなし法人課税制度の目的の合理性を検討するためには、まず、この制度の目的が明らかにされなければならない。立法時に説明されたこの制度の目的は、第一に、個人企業に事業主報酬の支払いを認めることにより、法人組織の場合と同様に、「企業」と「家計」の経理区分を可能し、これを通じて企業経営の近代化、合理化を推進することであり、第二に、「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とはば同様の課税を受ける途を開くことである。

そこで、本稿でも、この二点をみなし法人課税制度の目的として、これらを検討の対象とすることにしよう。

## (2) 「会計の明確化を通じた経営の近代化・合理化」という目的の合理性

ではまず、前述の第一の目的から検討する。この目的は短く「会計の明確化を通じた経営の近代化・合理化」と呼ぶことができよう。このように要約した場合、少なくともこの目的自体には、なんらの問題もないように思えるが、必ずしもそうとは言い切れない。なぜなら——これは租税優遇措置ではないが——正確な記帳慣行を普及させ、それに基づく申告納税を励行するために、既に青色申告制度が存在しており、この青色申告を通じて、個人企業における「企業」と「家計」——いわゆる「店」と「奥」——との分離が押し進められてきたと考えられるから、この上、みなし法人課税制度を設けることにどのような意味があるのか、明らかにされねばならないからである。

この両者の違いは、考えるまでもなく、みなし法人課税制度においては事業主に対する報酬の支払い経理が認められているが、単なる青色申告においてはそうではない、という点である。それゆえに、みなし法人課税制度の一見あまりにも当然と思われるこの第一の「目的」には個人企業において事業主報酬の支払いを認めることは、青色申告制度が実現しようとしている以上の、合理的な個人企業会計である、という論理が内在していることになる。

しかし、このような考えには、疑問がないわけではない。例えば、平石教授は、「個人企業活動で得られた成果は一切が事業主に帰属するのであって、そのような法律的状态を素直に、つまり真実性の原則に即して経理すればよいのであって、法律的に一つの実態を任意性が充分に入り易い事業主報酬というものによって区分経理することによって却って合理化がすめられるという意味が理解しかねるものである。個人企業にとって事業主との取引はいわば一種の資本取引であって、これによって個人事業主に帰属する持ち分がその総額において示されることによってこそむしろ個人企業の適正な経営成績と財政状態が示されるのではなかろうか。」とされるし、中里助教も、事業所得は勤労と資産の結合によりもたらされる不可分一体の所得であるので、その計算は資本のリターンを計算することを目的とする企業会計とは必然的に異なるとしておられる。

これらの見解に従うならば、この制度の第一の目的とされるところは、あまり合理性がないものと言わねばならなくなるのではなかろうか。

### (3) 「法人類似の課税」という目的の合理性

前述のみなし法人課税制度の第二の目的としてあげられる点は、短く「法人類似の課税」と呼ぶことができる。この点は、特に、法人化することが法律で制限されている職種や、法人化するには零細すぎる個人事業に関して、強調されてきた点である。

このように、個人事業主に法人企業と同様の課税を受ける途を開くという「目的」の合理性は、個人企業も法人企業と同様の課税方式で課税されるべきか否かということにかかってくる。すると、この問題は、後に、立法論として事業主報酬が所得税法上規定されるべきかどうかを検討する際に検討すべき問題と同様の問題であるから、詳しい検討はそこでの議論に委ねることにする。

### 三 みなし法人課税制度が用いている手段の合理性の検討

#### (1) みなし法人課税制度が用いている「手段」

みなし法人課税制度がその目的を達成するために用いている手段とは、この課税方式を選択した者に措置法二五条の二に定められた税額計算の特例の適用を許し、それにより、その者の租税負担を軽減することである。この定義は、同条の適用が常に租税負担軽減の効果を持つものではない点、および、そのような計算方式をとらせることそのものが、前述したこの規定の目的の一部を成すとされている点において、二重に不十分な定義であるといわざるを得ないが、以下の議論のためには、一応、この定義で役に立つと思われる。

#### (2) 租税負担軽減効果の不明確性

そこで、この制度の手段合理性を検討する際にはどのような要素が重要であるかを考えると、まず、この制度の「手段」が、この制度の選択を誘引することを目的とするものである以上、そのような誘引効果が大きいことが、その手段の合理性の一部に含まれるであろう。そして、そのような誘引効果は租税負担の軽減によってもたらされるのであるから、この誘引効果の大きさは、第一に、軽減される租税負担の額に大きく左右されることになる。次に、軽減される租税負担の額が一定であるときには、それによって生じうる誘引効果が大きいほど、手段としての合理性は高いと評価されると言いうる。

ところで、このみなし法人課税制度は、周知のように、その選択——およびそれに伴う事業主報酬額の決定——を、その年の所得額が決まるよりもかなり早くにしなければならぬから、そこで誘引要素として問題になるのは、結果としてどのくらい租税負担が軽減されたかというよりも、この制度を選択することによって、どの程度の租税負担の軽減が期待できるか、ということであると考えられる。

このように考えると、この制度が手段として合理的であると言いうるためには、その減税効果がどの程度明確

に予想できるか、ということが重要な考慮要素となることがわかる。

無論、この制度の選択の結果、大小の差はあつても、結果として租税負担がそのような選択をしないときよりも軽減されるのであれば、結果の予想の難しさが、この制度の選択の有無に及ぼす影響は小さいと言いうるかも知れない。しかし、第二節で述べたように、このみなし法人課税制度は、これを選択することによって、却つて租税負担が増大する可能性を持つ制度なのである。そうであれば、租税負担の軽減——場合によっては増大——の予測の難易は、この制度の手段としての合理性に大きく影響するものであることになる。

このような観点から、現在のみなし法人課税制度を見ると、その合理性にはかなりの疑問を禁じえない。なぜなら、前述したように、この制度を選択した場合の租税負担軽減の度合いは、予め決定する事業主報酬額とその年の現実の所得額との関係によつて決まり、必ずしも容易に予測しうるものではないからである。

しかし、例えそうであつても、減税となる範囲がある程度広ければ、納税者にとつてはこの制度を選択するインセンティブが小さいとは言えないであらう。いくら租税負担が軽くなるかはともかく、軽くなることには違いないという点で——手続きが煩雑であるというコストはあるにせよ——ある程度の安心ができるからである。こう考えると、昭和六二年改正以前は、前述したように、よほどの見込み違いをしない限り、この選択が租税負担の増大を結果することはないと言われていたから、この点で、制度に合理性が乏しかったとは言えないようにも思える。

だが、昭和六二年の改正によつて、この点に関する状況は大きく変わった。この改正によつて、この制度を選択した場合に実現しうる最大の租税負担軽減の程度が著しく縮小され、かつ、結果的に租税負担が軽減されることになる事業所得等の額や事業主報酬額の範囲が非常に狭められてしまったからである。例えば、改正前であれば、結果的にその年分の事業所得等が一〇〇〇万円であつた場合、最高六二万円強、比率にして約三〇パーセントの減税効果を受けられたが、改正後はこれが最高でも二七万円強、約二三パーセントの租税負担軽減しかできなくなった。また、租



税負担軽減となる範囲については、この場合、改正前であれば、六四〇万円ないし一二二〇万円の事業主報酬額を届出していれば、この制度を選択しない場合よりも租税負担が重くなることはなかったのであるが、この改正後は、租税負担軽減となる事業主報酬額は約一〇〇〇万円が上限となる。

このような変化は、この点における制度の合理性をかなり減少させたと言わねばならないだろう。

(3) 「適正」報酬の実現に関する問題

① 措置法二五条の二には過大報酬に関する規定があり、それによれば、事業主報酬のうち過大と考えられる部分は重い租税負担を受けることになるのであるから、現行のみなし法人課税制度は事業主に対する報酬額が「適正」なものであることを望み、それが過大になることを防止しようとしているものと考えられる。これについては前述したように、相原氏が、事業主報酬は過大になる誘因があるが、みなし法人課税制度の目的は適正な事業主報酬の支払いを通じて個人企業経営の近代化・合理化にあるから、事業主報酬を適正なものにする歯止めが必要であると述べておられる。そこであれば、事業主報酬が「適正額」であることが求められていることとの関係で、現行の制度が合理的なものであるかどうか、という点を検討することには意味がある。

② さて、繰り返しになるが、現在の制度は、この税額計算の特例の適用を通じた租税負担の軽減により、納税者にこの制度を選択せよというものであると理解される。そして、その租税負担軽減の度合いは、あらかじめ届出られた事業主報酬額と実際の事業所得等の額との関係によって決定される。そうであれば、納税者は、できるだけ租税負担を軽くするような事業主報酬額を選択するようにするであろう。他方、何度も述べたように、この制度を選択した場合に、納税者の租税負担が最小になるのは、六二年改正前では事業所得と事業主報酬とが一致するときであったから、結局、納税者はこうなるように、すなわち、できるだけ事業所得と近いような事業主報酬額を事前に決定しようとするはずである。そうであれば、この制度は、事業所得と一致するような事業主報酬を決定させる効果を持つ

ていることになるから、もしも事業所得と一致する事業主報酬が適正でなく過大であるならば、これは内在的に過大報酬額を決定させる傾向のある制度であるということになり、この点に関するその合理性は疑わしいものであることになろう。

この点についても、昭和六二年の改正は大きな変化をもたらした。既に述べたように、この改正によって、事業所得が最小となる事業主報酬額は、（事業所得等の額が極端には変化しないとすると）過去三年間の事業所得等の平均額の八割に相当する額であることになったからである。無論、納税者は、この改正によって、この最も有利な租税負担を結果する事業主報酬の額を選択しようとするようになるのであって、制度が目指しているとされるような「適正」な事業主報酬額を決定しようと努力するものではないであろうが、この納税者によって「目標」とされる額自体を見ると、一般には、事業所得等の額全額よりも、その平均的な額の八割相当額の方が、より合理性を持った額であると考えられるのではなからうか。

③このように、現行の制度が「適正」な事業主報酬額の決定をも求めているものであることを前提とすると、もう一点、問題点を指摘しなければならない。それは一般に適正とされる以上の事業主報酬額でなければ租税負担の軽減効果が無いような事業主にとっては、この制度が意味を持たないという点である。

例えば、事業所得が二〇〇〇万円の事業所得者の場合、六二年改正前の制度においても、この制度の選択により租税負担を軽減しうるの最小の事業主報酬は約一二〇〇万円、月額にして約一〇〇万円である。したがって、この事業所得者の「適正」な報酬額が月額一〇〇万円以下であるとされる場合には、この者にとって、現在の制度は、「適正」な事業主報酬の支払い経理を通じて経営の近代化・合理化を図るために租税負担を増大させる制度であると解するか、会計の明確化を通じて経営の近代化・合理化という目的を果たすために、過大な事業主報酬の支払い経理を認める制度であると解するか二つに一つであり、どちらにしても、問題のある制度であるということになろう。

もちろん、これに対しては、「適正」と考えられる報酬額は、常に租税負担の軽減効果を持つ事業主報酬額の範囲に入っているはずである、という反論が考えられる。一般の場合には、その通りであろう。しかし、そのような事業主報酬額の適正さの判断には、事業所得等の総額や事業の規模、同様の法人の経営者の給与等の額との比較等、様々な要素が考慮されるのであろうが、その中でも最も重視されるのは、やはり絶対額ではなからうか。そうであれば、超高額所得者の場合には、この問題はやはり——少なくとも理論的には——考えうるというべきであろう。

この問題点に関しては、六二年改正は、これを拡大する方向に働くと考えられる。なぜなら、この改正により、「超高額所得」といわれる場合に限らず、ある年分の所得が急に増えた場合には、「適正」な事業主報酬額では租税負担軽減効果を生じない場合が出てくるからである。

例えば、過去三年間の事業所得等の平均額が一〇〇〇万円であるような事業所得者の場合、この改正後の「適正」な事業主報酬額の上限は八〇〇万円である。そこで、この者の本年分の事業所得額が一五〇〇万円に増大したとすると、この者はみなし法人課税制度の選択によって租税負担を軽減することができないのである。

このような効果は、低所得者に関して一層顕著であり、過去三年間の所得の平均額が五〇〇万円、したがって、改正後の適正な事業主報酬額の上限が四〇〇万円である事業所得者は、約五四〇万円以上の所得があると、この制度を選択したことが、却って不利に働くのである。改正前だと上限が約七四〇万円であったことを考えると、この改正の影響がいかに大きなものであったかを理解することができる。

そうであれば、このような所得の急増が見込まれる場合には、納税者は早めにこの制度の選択を取り止めると推測されるから、この点で、制度選択の誘因効果を持つという「手段」としての合理性は極めて乏しいといわざるを得ないように思われる。

しかしながら、第二節で述べたように、現実には、昭和六二年改正までは「過大報酬」の規定はほとんど適用され

ることがなかったと考えられるから、ここでの議論に対しては、このような「適正報酬額」の存在を前提とした議論は、単に理論上のものに過ぎない、という反論が考えられる。それでは、そのように「過大報酬」の規定の適用がほとんどないことを前提とすると、どのような問題が他に生じうるであろうか。この点を、次に項を改めて考察する。

#### 四 租税負担の公平に対する影響

##### (1) 序

本節の最後の問題は、金子教授が租税優遇措置の合理性を検討するための論点として挙げられた三番目の点、すなわち、その措置が租税負担の公平をどの程度害するものか、という問題である。

この問題は、本来、色々な状況にある納税者について様々なモデルを考え、それらの租税負担の軽重を比較するという数量的な分析を伴う研究抜きにしては考えられないものである。しかし、そのような考察方法は筆者の能力を超えているので、ここでは、現行のみなし法人課税制度の計算過程に内在する問題点を指摘するという法的な観点からの考察によって、この点の議論の不備を若干でも補うことにしたい。

##### (2) 昭和六十二年改正以前

さて、前節の最後でも指摘したように、昭和六十二年改正により過大報酬額に画一的な基準が設けられるまでは、過大報酬の規定はほとんど適用されなかったと考えられる。この場合には、前述したように、租税負担を最小にするために、この制度を選択した納税者は、事業主報酬額をできるだけその年の事業所得額に近づけようとしたはずである。実際にも、そのような傾向は顕著であったと言われている。<sup>17)</sup> そうであれば、この制度が現実を果たしていた役割とは、事業所得等を資産所得部分と勤労所得部分とに分割することなくではなく、事業所得等を給与所得に転換することであつたことになろう。<sup>18)</sup> これは、この制度が目的としているとされたことと、大きくかけ離れた結果と言うべきではな

かろうか。

無論、事業所得の金額が給与所得とされようが、その一部が給与所得とされようが、事業の経理に対しては理論的な影響はなく、それが事業主報酬の支払いを経理を通じて家計と企業との会計上の分離を促し、個人事業の経営の近代化・合理化につながる点では変わりはないと言いうる。この点では、たとえみなし法人課税制度の実態が、実は「みなし給与所得者課税者制度」であるとしても、制度の目的に沿わないものではないと言いうるかも知れない。しかし、ここで問題となるのは、事業所得が給与所得に転換されることにより、理論上容認しえない不公平が生じていないかということなのである。

このように考えるときに問題となるのは、事業主報酬が給与所得とみなされたときに、一般の給与所得者と同様に給与所得控除が受けられる点ではなかろうか。一旦、所得税法の本法に従って算出された事業所得を税額計算の上で給与所得とみなす場合の、本来の事業所得に関する税額計算との最も大きな計算方法の差は、この点に存するからである。

これはこれまで、事業主報酬に給与所得控除を全額認めることの問題性として議論されてきたところである。この議論においては、給与所得控除の性格論における論点に従い、大別すると、給与所得控除が給与所得者に独自の事由に基づいて認められているとすれば、その点でこれを事業所得者に適用するのは適当ではないのではないかという点と、事業所得の計算過程ですでに必要経費が控除されているから、給与所得控除が給与所得者に対する必要経費の概算控除の性格を持つのであれば、事業主報酬に対して給与所得控除を認めることは、経費の二重控除を認めることになるのではないかという点の二点を中心に論じられてきた。

まず、第一の、給与所得控除のある部分は給与所得が比較的担税力の小さい勤労所得であることを考慮して認められているものである、という論点に関しては、非常に零細な事業を営んでいる事業所得者については同様のことが言

えるという議論には、ある程度の説得力がある。したがって、この点に関しては、事業の規模を問わずに、同じ扱いをしている点の合理性について疑問を呈するに止めよう。

より大きな問題となるのは、経費の二重控除の問題である。この点については、前述したように、事業所得の計算上控除できる必要経費は企業の必要経費であり、給与所得控除として控除できるのは事業主個人の必要経費であつて両者は理論的に峻別されるべきであるから、ここにおいて二重控除は生じていないとする説が理論的には有力であるように思われる。

しかし、果たしてこの説が説くように、事業所得の必要経費と給与所得控除とは、理論上および實際上、そのように峻別されているものであろうか。この点について考察するには、まず、給与所得控除によって概算で控除されているとされる「経費」の内容について考える必要がある。

まず、給与所得控除による必要経費の概算控除の内容として最初に念頭に浮かぶのは、サラリーマンの洋服代や散髪代など、その一部は勤務の遂行上必要不可欠とは認められるものの、家事費と分離が不可能であると考えられる費用である。この点に関しては、事業主についても同じことが言えよう。「店」用の制服や作業服などでないかぎり、被服費や散髪代などは事業の必要経費にはならないし、家事関連費としてそのうち事業に必要な部分を客観的に分離することもできないと考えられるからである。

しかし、給与所得控除がカバーする「経費」の範囲はそのようなものに限られないのではなからうか。例えば、保険外交員や営業担当者の自家用車の購入費用、その維持費、ガソリン代や、かれらの持ち出し接待費など、本来は使用者が支払って必要経費に算入すべきものでありながら、家事費と分離不能であつたり、例え分離が可能でも、使用者に対する請求の方法が取り決められていなかったりして、被雇者が支払っている経費は、計算はできないがかなりの額ののほると考えられるのである。このような費用は、まさに、勤務遂行上の「経費」として給与所得控除によつ

て概算控除されているものであろう。また、給与所得控除が、特定はできないこのような支出までも予定していると考えなければ、現在のような多額の給与所得控除を経費の概算控除と考えることは難しいのではなからうか。ところが、そのような費用は、事業所得者においては、そのほとんどを必要経費に算入することができるものであるから、このような「経費」まで給与所得控除がカバーしているとするなら、事業主報酬に給与所得控除を認めることにより、二重控除が生じうると考えられる。

これに対しては、このような議論は実態調査を不可欠の前提とするのであり、それを欠いて、観念的な議論をしても説得力は乏しいという指摘があるかも知れない。この指摘には正当なものが含まれていると考えられる。しかし、事業所得の必要経費と給与所得控除によって概算控除されるとされている給与所得の「必要経費」とが、実際に峻別されているものではないという考えには、制度上の根拠がないわけではない。それは次のような点である。

昭和六二年の所得税法改正によって、給与所得者の特定支出控除制度が創設された(所得税法五七条の二)。これは、特定支出の金額の合計額がその者の給与所得控除額を超える場合には、その超える部分の金額を給与所得控除額とは別枠で給与等の収入金額から控除することを認めるという趣旨によるものである。

この制度は、その論理的な前提として、現在の給与所得控除の全額が、必要経費の概算控除であると考えていることになる点で問題を含んでいるものの、ここでの議論のコンテクストにおいては、それ以上に、そこで特定支出として列挙されているものは、給与所得控除が概算で控除している必要経費の内容をなすものであるということになる。という点の方に、より興味を惹かれる。なぜなら、その内容に、事業所得者が支出すれば、事業所得の必要経費とされる支出項目が入っていれば、制度的にも、事業所得の必要経費と給与所得控除がカバーする経費の範囲とが、峻別されているわけではないことの一つの証拠になるからである。

そのような観点からは、第一に、所得税法五七条の二第二項第一号に挙げられている通勤費に注目すべきであらう。

このような通勤費は、仮にそれを事業主が支出した場合には、当然に、事業所得の必要経費となるものだからである。第二に、同項三、四号に規定されているいわゆる研修費・資格取得費も問題となりうる。これについては、事業主がそのような支出をした場合に、その費用が事業所得の必要経費となるか否かは若干わかりにくい。現在、は所得税法基本通達三七の二四が、「技能の習得又は研修等のために支出した費用」と題して、「事業を営む者……が当該業務の遂行に直接必要な技能又は知識の習得又は研修等を受けるために要する費用の額は、当該習得又は研修等のために通常必要とされるものに限り、必要経費に算入する。」と規定し、これが、給与所得者の特定支出にはば相当する範囲で、必要経費に算入されるものと解釈されている。

このように、事業主報酬に給与所得者と同額の給与所得控除を認めても必要経費の二重控除は生じないとする論者の前提である、事業の経費と事業主個人の経費との峻別という点は、無条件に認めることができるものではない。とすれば、現実には、現在のみなし法人課税制度において給与所得控除の全額を事業主に対して認めていることは、部分的にせよ、経費の二重控除を生じていると考えなければならない。

そこで、本項のもともとの問題に戻ると、以上の考察から明らかになったことは、昭和六二年改正以前のみなし法人課税制度は、事業所得を給与所得に転換した上で、これに給与所得控除を適用し、結果として、事業収入から経費の一部を二重に控除することを認めている制度であったということである。無論、このことが租税負担の公平に与える影響を、数量的な分析抜きに即断することはできず、しかも、そのような定量的な分析は、給与所得控除の性格の曖昧さや事業所得の実態が多岐にわたり複雑であることのために非常に困難なものではあるが、これを制度の論理として見たときには、ここから生じる——観念的な——不公平ないし不公正は極めて大きく、制度の合理性に大きな疑問を生じさせるものであったといふべきなのでなかろうか。

(3) 昭和六二年改正後



それでは、昭和六二年のみなし法人課税制度の改正によって、事業主報酬のうち過大報酬とされる部分に画一的な基準が設けられたことは、このような事態にどのような影響を与えたであろうか。

まず第一に言いうることは、これによって、みなし法人課税制度は「みなし給与所得者課税制度」と言われかねない実態を、一般には脱したのではないかということである。もちろん、過去数年間に比べて非常に急に所得が減少した場合には、あいかわらず、事業所得の全部が給与所得に転換されるということはありうるが、毎年の所得が安定ないし増大している場合には——納税者はあえて過大な事業主報酬を定めて大きな租税負担を受けようとはしないと考えられるから——事業所得の二割以上がみなし法人所得として残ることになる。これに伴って、給与所得控除も、事業所得の全額ではなく、一般にはその八割以下の部分に対してしか適用されないことになるから、これにより、経費の二重控除の問題は、十分とは言えないかも知れないが、かなりの程度緩和されたと言えるように思われる。事業主にも勤労者個人として、事業所得の必要経費とは別の経費が必要であることは、二重控除否定説が説く通りであるから、事業主報酬に対する給与所得控除の適用そのものが、直ちに容認しえない租税負担の不公平をもたらすものは断定できないであろう。

## 五 小括

以上のような本節における議論をまとめると、次のようになる。

第一に、現在のみなし法人課税制度が目的とするところは、事業の会計の明確化を通じた経営の近代化・合理化であり、そこで前提とされているように、事業主報酬の支払い経理をすることがそのような経営の近代化・合理化につながるかどうかには疑問の余地がありうるが、仮にその前提が認められるのであれば、その目的は、一応合理的なものであると言いうる。

第二に、しかしながら、その手段として現行の制度で採られている方法は、甚だ合理性を欠くと言わねばならない。それは、減税効果によりこの制度の選択を誘引しようとするという方法であるが、そのような減税効果の予測が困難で、かつ、場合によっては却って租税負担が増大する場合すらあるからである。

また、この制度の目的には「適正」な事業主報酬の支払い経理をさせるということが含まれているとされているが、現在の制度の下では、「適正」な報酬ではなく、単に最も有利な事業主報酬を納税者が選択すると考えられ、そのような事業主報酬額は必ずしも「適正」なものではないと考えられるから、この点でも、現在の制度の合理性には疑問がある。さらに、一定の所得に対して、一定の範囲の事業主報酬額を決定しなければ租税負担の軽減効果を受けることができないから、「適正」な事業主報酬額がその範囲にない事業主がもし存在するならば、現在の制度は極めて合理性のないものとなる。特に、超高額所得者について、このような問題が生じる余地があるように思われる。

第三に、六十二年改正以前のこの制度は、事実上無制限の事業主報酬に対して全面的に給与所得控除を適用することにより、事業の収入金額から経費の一部を二重控除することを許す点で、少なくとも論理のレベルでは、租税負担の公平を大きく害する制度であったと評価することができる。

このような問題点に関して、昭和六十二年の改正は興味深い影響を与えている。それは、この制度を選択した事業所得とその他の個人、特に給与所得者との公平を回復することを目的としたものと考えられ、具体的には、過大報酬規定に画一的基準を定めて事業所得の全額が給与所得に転換されることを防ぎ、それを通じて事業所得等に対する給与所得控除の適用を制限することによって、かなりの程度その目的の達成に成功したものと思われるが、その反面で、この制度の選択による租税負担の軽減の絶対額と、租税負担が軽減されることになる事業所得の額・事業主報酬額の範囲とを共に縮小させ、租税負担の軽減効果という、本制度が政策目的達成のために採用した手段の面でその機能を著しく害し、その手段合理性をかなりの程度減少させた改正であると考えざるべきであらう。

このように考えた場合、現在のみなし法人課税制度は、仮にその目的が合理的なものであるとしても、全体としては合理性を欠く租税優遇措置であり、原則としては、縮小の方向で検討されるべきであると結論される。したがって、本節の考察による限りでは、この制度に関する諸問題を検討する際には、この制度を限定的に解する方向で問題点を解決すべきであると考えられる。

(1) 参照、伊藤、前掲第二節注三七。

(2) 金子宏・租税法(第二版) 八四頁。

(3) ここで「法的」な観点と言うのは、主として、政策的な観点および、数量分析の観点からの分析ではない、ということの意味している。後者は筆者の能力を超えているし、前者は次節の問題だからである。

(4) 国税庁・昭和四八年度改正税法のすべて四六一四七頁、相原安夫「みなし法人課税選択制度をめぐる諸問題」税大論叢九号四九頁、右山昌一郎「みなし法人の決算」税理二八卷一五号二四頁、など。

(5) この「みなし法人課税制度の目的」に関しては、若干の補足説明をしておく必要がある。

議論を「みなし法人課税制度」一般に拡げるならば、この制度の「目的」は、他にも考えられる。たとえば、この制度を設けるべきだとした意見は、他に、(a)事業所得中の勤労の要素の考慮、(b)個人企業との租税負担の均衡などをその根拠として挙げている(参照、国税庁、前掲注四、四三―四四頁)。

しかし、実定法上の本制度については、立法時の若干特殊な状況もあってか、その立法理由としては、本文に挙げた二つの点が挙げられており(同前、四六一四七頁)、その後、この制度の適用期限を延長する際にも、常に、この第一の点が強調されているのである(たとえば、昭和五三年の適用期限延長に際しては、「今回の税制改正においては、制度創設以来の五年間で、その趣旨が中小企業の間で理解されはじめてきたと認められること、企業経営の明確化が定着するまでには、まだしばらく必要と考えられること等を考慮して、適用期間を五年間延長し(た)。(植沼昭男「租税特別措置法(所得税関係)

の改正」・昭和五三年度改正税法のすべて四八頁」とされているし、昭和五八年の適用期限延長に際しては、「個人企業の経理の明確化を図ることは、企業経営の合理化の観点からも必要であるといえますし、またそうした経理が定着するまでには、なおしばらくの期間が必要であるといったこと等が考慮され、今回の改正では、その適用期限が……五年間延長することとされまし（た）」（神谷修・乾文男「租税特別措置法（土地・住宅税制以外の所得税関係）の改正」税協四〇巻五号七三頁）とされている。また、昭和六三年の延長の際にも、「小規模企業の経営の近代化、合理化を進めることは引き続き必要と考えられることから、その適用期限が五年間延長され（た）」（鷲見周久「租税特別措置法（所得税関係）の一部改正」税弘三六巻六号三八頁）とされている。

このような点から、あるいは、真の立法の意図とは異なることとなっても、法的な検討としては、この二点を制度の目的として検討の対象とすべきであると考えた。なお、それ以外の点は、次節で立法論として検討する予定である。

（6）平石雄一郎「事業税における『事業主報酬』の必要性をめぐって」税理二八巻四号二三頁。

（7）中里実、判例研究、税理二七巻六号八八頁。

（8）この「目的」については、法的にみた場合、これはみなし法人課税制度を立法する目的であっても、その制度自体が追求する目的とは言えないのではないか、という疑問がある。

すなわち、租税特別措置とは、「担税力その他の点で同様の状況にあるにもかかわらず、なんらかの政策目的の実現のために、特定の要件に該当する場合に、税負担を軽減しあるいは加重することを内容とする措置のこと」（金子・前掲注二、八四頁）であり、ここで言及されている、「実現されるべき政策目的」が、本節でとりあげている制度の「目的」であるが、立法当時においても、わざわざ租税負担を軽減してまで、法人類似の課税方式を個人事業主に選ばせる必要性が主張されていたのではないのではなからうか。そう考えれば、みなし法人課税制度を選択することによって、個人事業主たる納税者が法人類似の課税を受けることができるようになるのは、この制度を作った結果に過ぎないということになるから、この「法人類似の課税」というのは、ここで言われているような実現されるべき「政策目的」とは言えないように思われる。むしろ、

法人類似の課税方式を選択することにより租税負担が軽減されるのであれば、それは、制度の「目的」というよりは、目的を実現するための手段といふべきなのではなからうか。

- (9) みなし法人課税制度の合理性を最も包括的に検討するとすれば、ここでは、最初に、二で述べたような「目的」達成の手段として、租税を用いることの合理性を検討しなければならないが、本稿ではこの点は割愛する。

- (10) 蒲原良一「所得階層別にみて事業主報酬はいくらが有利か」税理二八巻一五号五〇頁。

- (11) 参照、[図一一一]。

- (12) 相原、前掲注四、六五頁。

ただし、事業主報酬が「適正」な額でなければならないということが、現在のみなし法人課税制度の当然の要請であるかどうかには疑問の余地がある。なぜなら、たとえ過大な事業主報酬であっても、それが毎月支払い経理されることによって、会計上、「企業」と「家計」との分離は果たされるのであり、その上に、事業主報酬が適正であることまで、この目的が当然に要求するものではないからである。

また企業内部の留保を考えるとときには、事業主報酬が「適正額」であることが、経営の合理化、近代化に役立つと考えられるが(参照、右山昌一郎「みなし法人課税制度の問題点」税理一七巻一八頁)、現行のみなし法人課税制度においては、みなし法人税額分を差し引いた残りは、全額が配当されると考えるので、この観点からも、事業主報酬が適正額であることは、要請されない。この点で、みなし法人課税制度を選択した個人事業主と中小法人の経営者とは、その立場を異にすると言えよう。

- (13) 参照、[図一一二]。

- (14) 参照、蒲原、前掲注一〇、五〇―五一頁は、六二年改正前であるが、超高額所得者の場合に、過大報酬に関する規定が発動される可能性を指摘している。

- (15) 参照、[図一一一]。

ただし、この場合は、適正以上の事業主報酬を定めれば租税負担の軽減効果を受けうるのではなく、そのような効果をまったく生じ得ないという点で、改正前とは若干問題状況を異にするとは言いうる。

(16) 参照、〔図二二二〕。

ちなみに、〔図二二二〕と〔図二二二〕との比較および、〔図二二四〕とから明らかなように、現行のみなし法人課税制度においては、事業所得等の額が少額であるほど、この制度を選択した場合に得られる最大の減税効果および、減税効果を得られる事業所得ないし事業主報酬額の範囲は小さく、そのため、この制度を選択しにくいようになってきている。この点で、みなし法人課税制度を、法人成りしえないような零細個人事業者のためのものであることを、あまり強調することは適当ではないように思われる。参照、北野弘久「事業主報酬と課税」税理二六卷三三三頁、吉川精一「現行事業税制の問題点」判例研究日本税法体系三卷一四四頁。

(17) 朝日新聞昭和六一年八月三〇日朝刊九面「みなし法人課税選択の事業所得者、恩典活用でガッチリ節税」に、大蔵省が政府税制調査会に報告したみなし法人課税制度の利用の実態が報道されている。

(18) この場合、制度が本来的に予定していた「みなし配当所得」や「みなし法人損失」の問題は、現実の事業所得額が予想と食い違った部分の処理についての規定となり、例外的な規定として位置づけられることになる。

(19) 相原氏は、この他、給与所得控除の性格に含まれるとされている、源泉徴収による早期徴収分の金利調整と捕提率の格差調整にも言及し、事業主報酬も所得税の源泉徴収の対象となるし、みなし法人課税制度の選択者は青色申告をするために捕提率が高いと言いうるので、この二点は、事業主報酬についてもあてはまる、としておられる(相原、前掲注四、七九、八〇頁)。

(20) 参照、北野弘久「みなし法人課税制度」商事法務一〇七二号五四九頁、富岡幸雄・個人企業課税の基本的問題一一七一—一八頁。

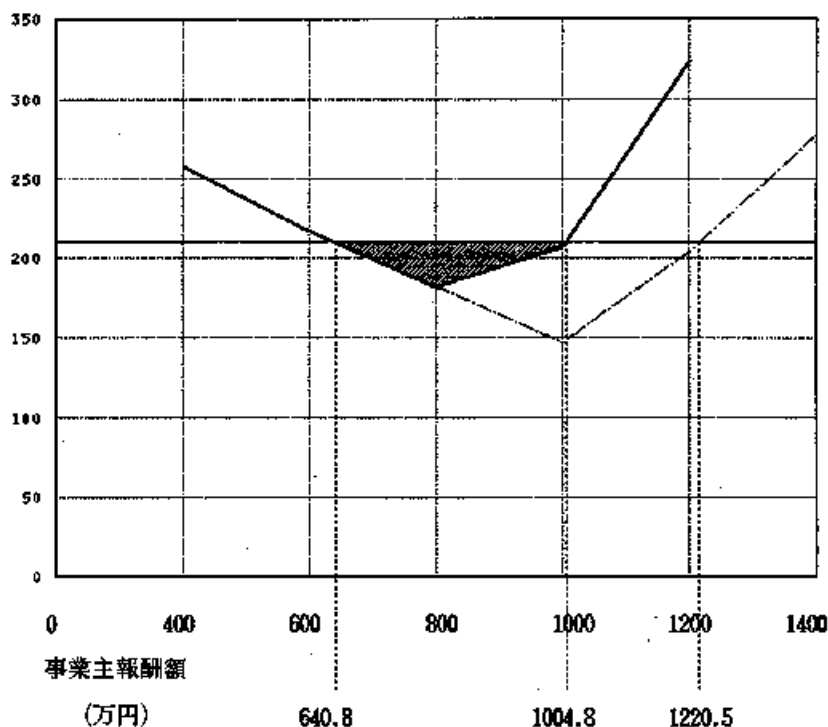
(21) 小田清・佐藤和助「給与所得者の特定支出控除制度の創設について」税通四三卷二二—一四頁。

(22) 給与所得者の特定支出となるもののうち、転居費(所得税法五七条の二第二項第三号)、単身赴任に伴う帰宅旅費(同五号)については、個人事業に関しては、その性質上あまり考えられないもので、検討の対象とはしない。

(23) たとえば、前三年分の所得の平均額の八割を事業主報酬として届出ていたところ、本年の所得が、そのような平均額の八割以下となった場合など。

【図1－1】 事業所得1,000万円の場合の事業主報酬額と税額との関係

税額（万円）

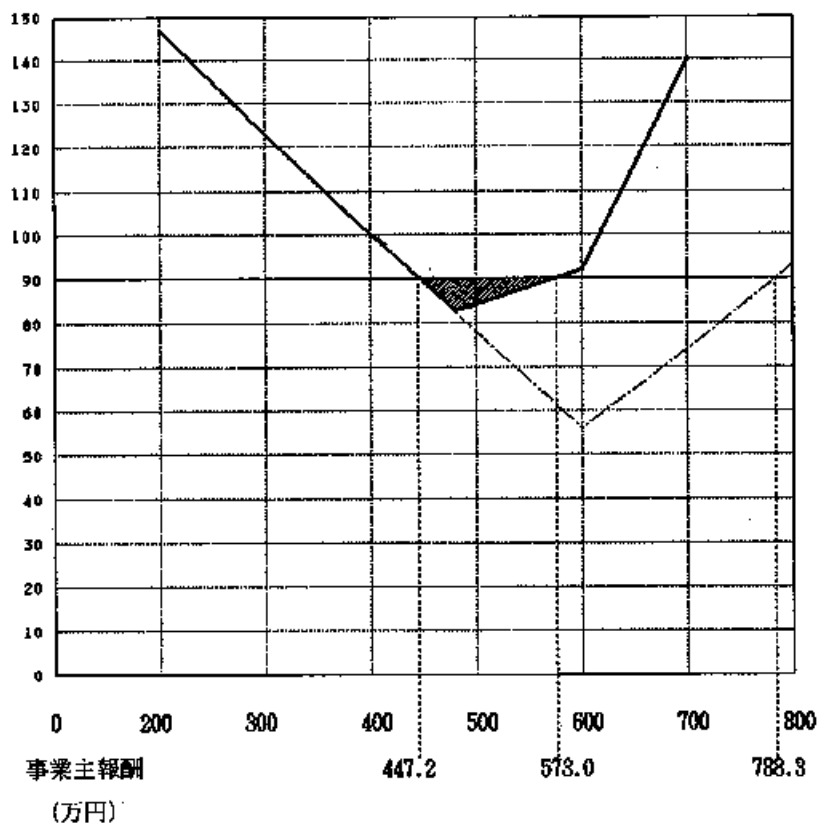


- 昭和62年改正後
- - 昭和62年改正前
- ... みなし法人課税を選択しないときの税額

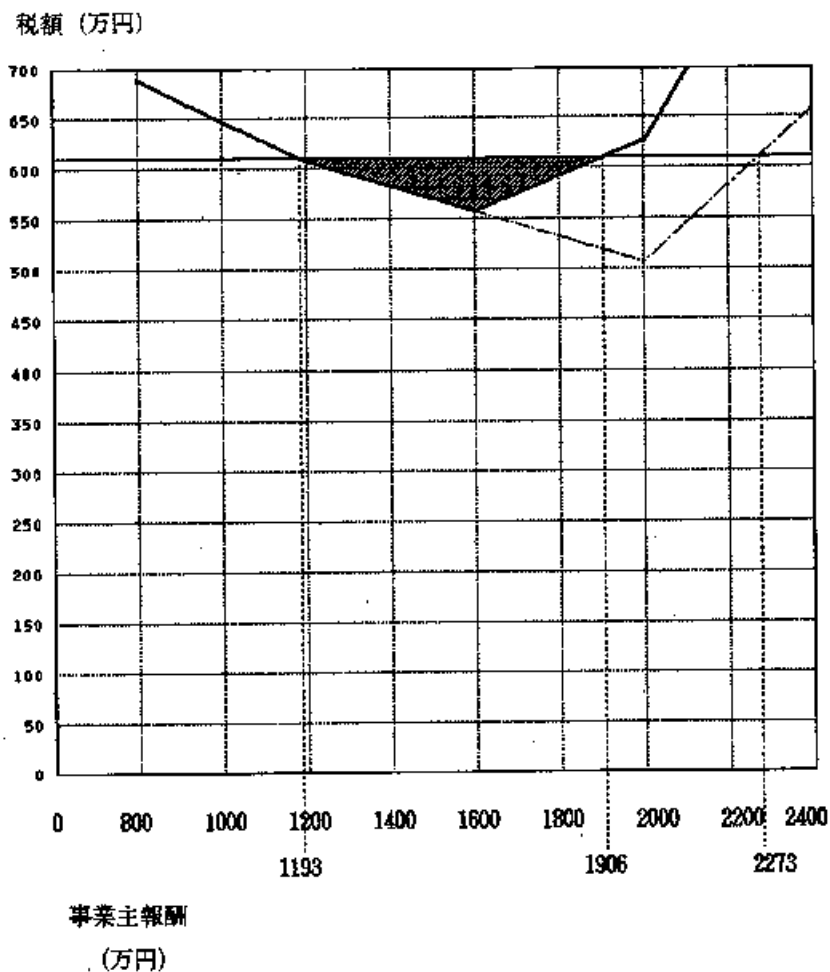


【図1-2】事業所得600万円の場合の事業主報酬額と税額との関係

税額 (万円)

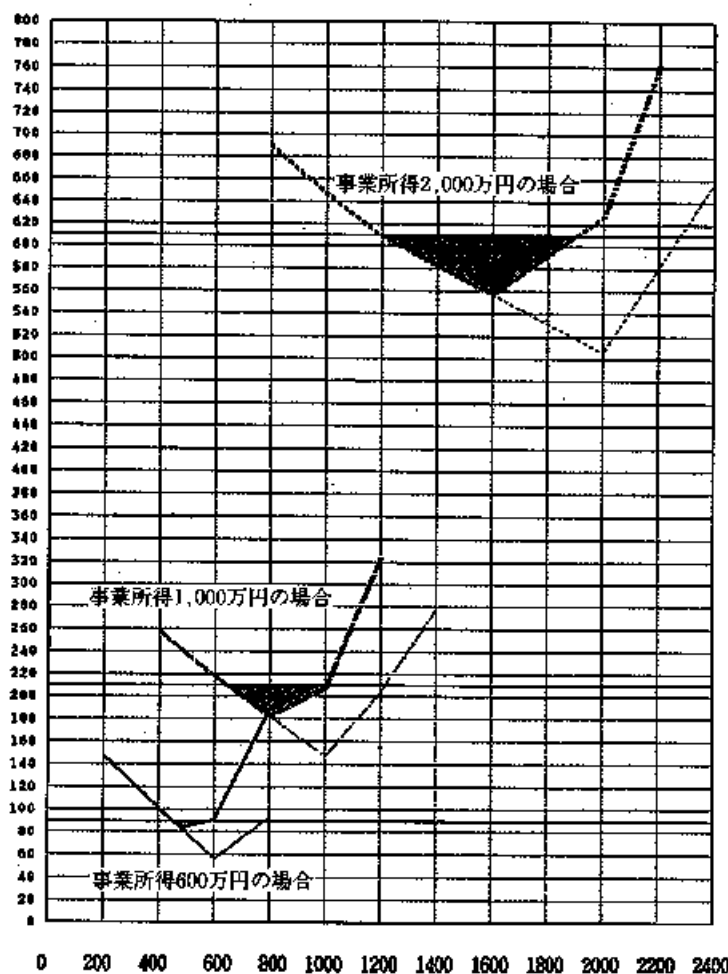


【図1-3】事業所得2,000万円の場合の事業主報酬額と税額との関係



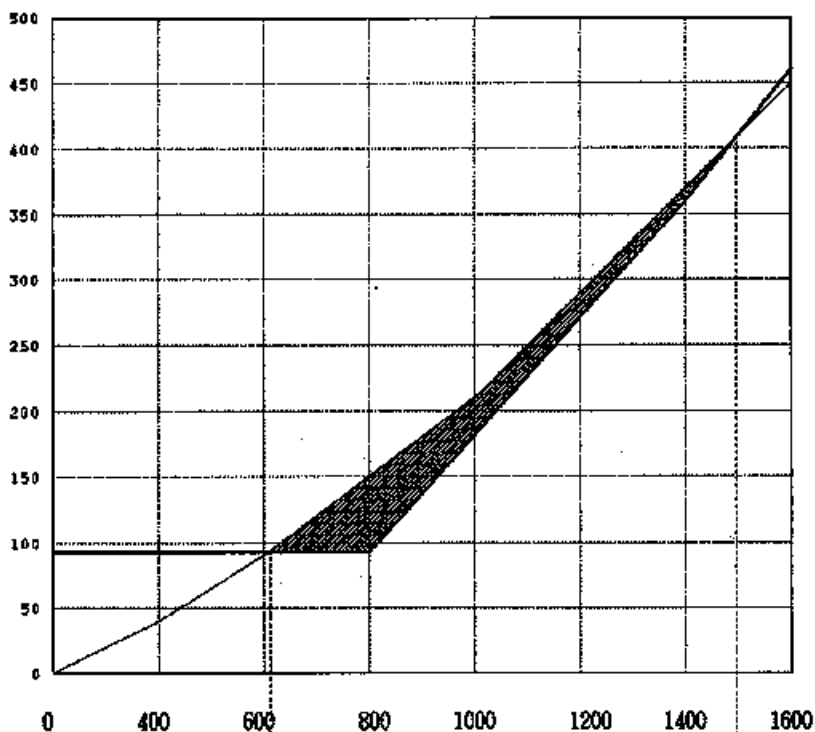
【図1-4】事業所得一定の場合の事業主報酬額と税額との関係(まとめ)

税額(万円)



【図2-1】事業主報酬800万円の場合の所得額と税額との関係

税額（万円）



所得額（万円）

610.5

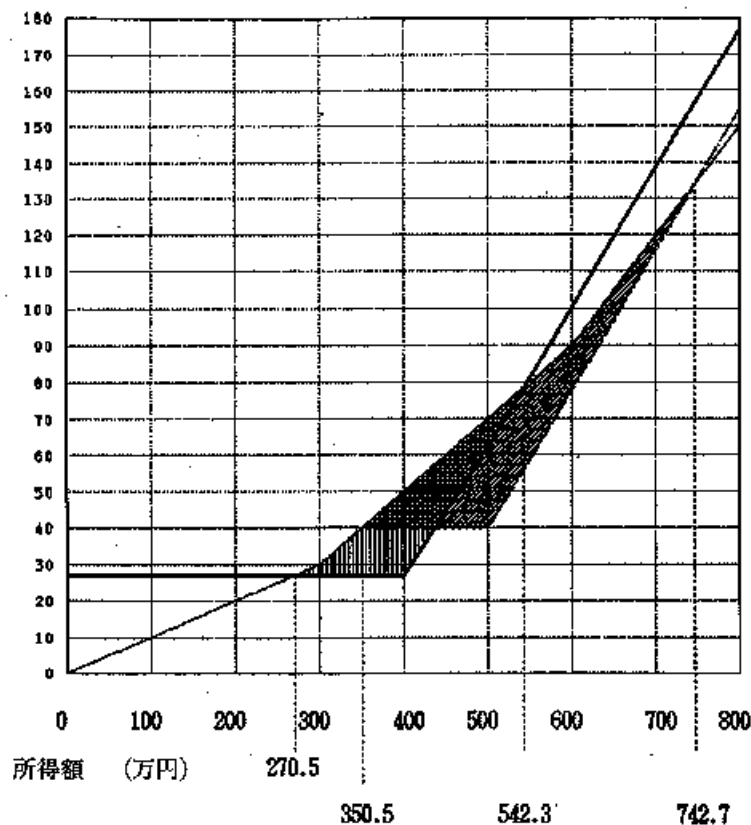
1501.9

—— みなし法人課税制度を選択しない場合

- - - - みなし法人課税制度を選択した場合(事業主報酬800万円)

【図2-2】事業主報酬400・500万円の場合の所得額と税額との関係

税額 (万円)



- みなし法人課税制度を選択しない場合
- - - みなし法人課税制度を選択する場合(事業主報酬400万円)
- ..... みなし法人課税制度を選択する場合(事業主報酬500万円)

※ これらのグラフの基礎となる計算に用いた税率等は昭和63年分の所得税に用いられるものである。参考までに、この3年間の年分の所得税の計算に用いられる数値を挙げておく（この変更は、法人税率が平成2年度から変更される（平成元年度は移行措置）のに伴うものである）。

なお、このような変更は、本文中に述べた結論に影響しないものと考えられる。

|                       | 昭和63年 | 平成元年 | 平成2年（%） |
|-----------------------|-------|------|---------|
| みなし法人税率（2号1号）         |       |      |         |
| 800万円以下               | 25.6  | 27.3 | 28      |
| 800万円超                | 36.7  | 37.5 | 37.5    |
| みなし配当率（3項1号ロ）         |       |      |         |
| 800万円以下               | 70    | 68   | 67      |
| 800万円超                | 57    | 56   | 56      |
| 過大報酬額に対する税率<br>（5項2号） |       |      |         |
| 800万円以下               | 30    | 29   | 28      |
| 800万円超                | 42    | 40   | 37.5    |

※※ 〔図1-1-4〕の各グラフにおいては、本年分および前3年間の所得は一定と仮定した。また、昭和62年改正によって行われた過大報酬に関する規定の変更による変化を比較するため、改正前の税額についてのグラフにおいても、変更するのは改正された過大報酬に関する条件のみとし、税率等は改正後のグラフと同じ値を用いている。