

事業所得者等の専従者制度に関する分析と考察

その他のタイトル	On the Salary Payments to Family Employees Exclusively Engaged in the Business as Necessary Expenses
著者	田口 方美, 林 宏昭
雑誌名	関西大学経済論集
巻	71
号	2-3
ページ	45-65
発行年	2021-12-10
URL	http://doi.org/10.32286/00025754

論 文

事業所得者等の専従者制度に関する分析と考察¹⁾田 口 方 美*
林 宏 昭**

はじめに

今日の日本の所得税は1949年のシャープ勧告をそのスタートとし、時代とともに様々な変遷を経てきた。シャープ勧告に基づく所得税の特徴は、個人単位ですべての所得を合算して1つの税率表を適用する総合課税を目指したことであり、納税については申告を基本とする。

事業所得や不動産所得の申告納税者は、毎年の総収入金額から必要経費を控除して所得金額と税額の計算を行う。その際、事業主の配偶者や親族に給与を支払った場合に、青色申告者は「青色事業専従者給与」、白色申告者は「事業専従者控除」として事業主の経費として算入することが認められる。世帯の所得税負担を考慮すると、配偶者や親族に支払う給与への専従者制度の適用によって世帯の税負担が減少している可能性があり、その実態の客観的な把握は、所得税制が抱える問題点や改善点を考察するうえで重要な視点の一つである。

本稿の目的は、申告納税者に認められている専従者制度の問題点を指摘し改善の方向性を検討することである。まず1で、シャープ勧告を受けて青色申告制度が導入されたことと、その税制上の特典の一つである専従者制度導入の背景についてまとめ、専従者制度の概要と、申告納税の状況を把握する。

2では、専従者制度を利用することによる所得税負担への影響を考察するため実証分析を行う。具体的には、専従者制度が存在しない場合の所得税と実際の所得税を算出して比較する。その際、事業主から給与の支払いを受ける専従者の給与所得から発生する所得税額を算出し、これを事業主が専従者給与を必要経費に算入したことで減収となる所得税額から差し

1) 本稿は、田口が2020年度に関西大学に提出した修士論文「所得税法56条・57条についての考察～専従者制度が所得税負担に及ぼす影響と所得区分の見直し～」を元に発展させたものである。

* 関西大学大学院博士課程後期課程。 ** 関西大学経済学部教授。

引くことで専従者制度によるネットの減収額、減収率を求める。これは専従者制度による Tax Expenditure（租税支出）の推計である。

そして3では、専従者制度の見直しの具体策を検討する。所得税法では、恣意的な所得分割を排除するために原則として事業主が配偶者その他の親族に支払った対価について必要経費に算入することを認めていないにもかかわらず、家族への給与という形での所得分割が認められている。そして専従者本人の給与所得を算出する際、給与収入から給与所得控除額を差し引くが、事業所得全体として見れば、この給与所得控除分は経費の二重控除と同じ効果を持つこととなる。

サラリーマンと自営業者の所得税については、“クロヨン”問題と呼ばれる所得捕捉の差が指摘されるなど、両者の間には不公平が存在すると言われてきた。事業所得者に適用される専従者制度によって、事業所得に対する課税の中に、給与所得に対する課税方式が組み込まれている。本稿の主張は、家族間で分割される所得であっても、事業所得は事業所得として課税すべきという点である。

1. 専従者制度の意義と概要

戦後日本の税制の基礎となったシャープ勧告では、個人単位での総合課税と申告納税を原則とする所得税を税制の柱とすることが勧告された。本節では、事業所得等の申告において適用される専従者制度導入の背景と、家族に対する給与額の変遷と申告納税の状況について確認する。

1. 1 シャープ勧告における所得税

わが国で所得税が創設されたのは1887（明治20）年のことである。当時の所得税法では、個人所得のみを課税対象とし、年間300円以上の所得がある者が対象であった。所得税は国にとって大きな税収を上げる税源であり得ること、また、すべての人に公平な税負担を求めることを目的として導入したのであるが、実際に納税者となったのは富裕層が中心で1887（明治20）年の内国税の総額は、6,211万9,693円で、所得税は52万7,724円と、わずか0.8%にすぎなかった²⁾。

その後、1940（昭和15）年の大改正、1947（昭和22）年の申告納税制度の導入を経て、1949（昭和24）年には、コロンビア大学のカール・S・シャープ博士が来日し『シャープ使

2) 大蔵省編（財政経済学会）（1940）『明治大正財政史第5巻』p.531-532第1章附表「累年内国税収入額表」。

節団日本税制報告書』をまとめた。これがシャープ勧告と言われるものであり、1950（昭和25）年の改正によって、所得税における基本的な枠組みが形づくられた。

1. 2 専従者制度導入の背景

シャープ勧告以前の日本の所得税は、家族の所得を家長（世帯主）に合算する世帯単位課税であったが、勧告によって個人単位での課税へと移行する。しかしながら、個人で事業を営む者が家族間での恣意的な所得分割によって税負担の軽減を図る“要領の良い納税者”となることを防ぐため³⁾、所得は事業主が一括して申告することが求められた。つまり、事業所得については世帯単位課税の枠組みが残された。所得税法（56条）では、配偶者等の親族が事業主の営む事業から対価の支払いを受けたとしても、その対価の金額は事業主の必要経費に算入することを認めず、親族が対価を受け取るのに要した経費がある場合は、事業主の必要経費として算入されることとされている。

ところがその後すぐに、継続的に帳簿記帳を行うことで家族従業者に支払われた給与額が明らかになるのであれば経費への算入を認めてもよいのではないかとの主張に基づいて国会での議論が始まる⁴⁾。そして、他で就職しているならば相当な給与を得られるのに、家族の事業に従事することに対する報酬としての給与を認めないのは不合理であること、個人企業から法人成りした同族会社の場合、配偶者その他の親族が役員や従業員として法人から給与や賞与の支払を受けたとしても正当な金額であれば法人の損金算入が認められることとのバランスも考慮され、1952（昭和27）年、青色申告者の特典の一つとして青色専従者控除が創設された⁵⁾。

1952（昭和27）年の専従者制度導入以降の専従者給与の変遷は表1のとおりである。

1952年に青色専従者控除が始まってからの2年間は、配偶者については対象から外れていた。この点について塩崎（1968）は、「配偶者（妻）が専従者控除から除外されたのは、サラリーマンの妻の内助の功は零とされているのとくらべて、中小企業者の妻に専従者控除を認めることは給与所得者と事業所得者の税負担を不均衡にするとの理由による」⁶⁾と述べている。

3) 『シャープ使節団日本税制報告書』（1949）p.73-74。

4) 塩崎（1968）p.6によると当時の平田主税局長が「しかしながら経理がはっきりなった場合において現実家族従業者に給料を払って、その支払いが帳簿によって確認できる・・・（中略）でたらめなこともできない」と答弁している。

5) 青色申告の特典は、正確な記帳と申告納税の奨励のために設けられた制度で、この他に青色申告特別控除、貸倒引当金の計上、3年間の損失繰越控除、少額減価償却資産の一括経費計上等がある。

6) 塩崎（1968）p.7。

表1 家族専従者給与の変遷

内 年	青色専従者給与		白色専従者控除	
1952	青色専従者控除創設 配偶者および18才未満除く	50,000円	白色申告者については 1952年～1960年までは 適用控除なし。	
1953	配偶者および15才未満除く	60,000円		
1954	15才以上（配偶者含む）	67,000円		
1955	15才以上（配偶者含む）	75,000円		
1956	15才以上（配偶者含む）	80,000円		
1957	15才以上（配偶者含む）	80,000円		
1958	15才以上（配偶者含む）	80,000円		
1959	15才以上（配偶者含む）	80,000円		
1960	15才以上（配偶者含む）	80,000円		
1961	25才以上 25才未満～15才以上	120,000円 90,000円	白色事業専従者控除創設 15才以上	70,000円
1962	20才以上 20才未満～15才以上	120,000円 90,000円	15才以上	70,000円
1963	20才以上 20才未満～15才以上	123,750円 93,750円	15才以上	73,750円
1964	20才以上 20才未満～15才以上	143,800円 113,800円	15才以上	86,300円
1965	20才以上 20才未満～15才以上	172,500円 142,500円	15才以上	112,500円
1966	20才以上 20才未満～15才以上 初めて源泉税がかかる	225,000円 217,500円	15才以上	142,500円
1967	15才以上	240,000円	15才以上	150,000円
1968	完全給与制実施	給与全額	15才以上	150,000円
1971			15才以上	170,000円
1973			15才以上	200,000円
1974			15才以上	300,000円
1975			15才以上	400,000円
1984			15才以上	450,000円
1988			配偶者の場合 その他の親族 15才以上	600,000円 450,000円
1989			配偶者の場合 その他の親族 15才以上	800,000円 470,000円
1995			配偶者の場合 その他の親族 15才以上	860,000円 500,000円

出所) 1968年まで、塩崎潤監修 全国青色申告会総連合事務局編（1968）、p.24、1969年以降、大田弘子・坪内浩・辻健彦（2003）より筆者加工。

表1でもわかるように、白色申告者については1952（昭和27）年から1960（昭和35）年まで専従者控除の適用はなかった。1961（昭和36）年から白色事業専従者控除が創設されるが、青色申告者の青色専従者給与よりもその控除額は少ない。青色申告者の青色専従者給与の場合、1968（昭和43）年からは、完全給与制となっているが、白色申告者の白色事業専従者控除は、上限額が決まっている。これは現在においてもそのまま、白色申告者の配偶者は86万円、その他の親族は50万円が上限となっており、青色申告者の専従者給与とは大きな

差があると言える。

2 専従者制度の問題点と所得税負担への影響

この節では、申告納税者が利用している専従者制度によって、所得税負担にどのような影響をもたらしているかを考察する。

まず、専従者制度が利用可能となる申告納税者の状況を確認しておく。表2は、国税庁の『申告所得税標本調査』（平成29年）による2017年の申告納税の状況である。2017年の申告納税者は641万人、申告された所得額は41.5兆円、そして、算出税額は6.1兆円である。申告納税者のうち主たる所得に基づく所得区別に内訳を見ると、医療費控除など、年末調整では考慮されない所得控除の利用や他に所得がある場合などで給与所得者の申告が最も多くなっており、事業所得者が170.0万人、不動産所得者が109.7万人、給与所得者が251.8万人で、雑所得等その他の所得者が109.8万人となっている。

表2 申告納税の状況（2017年分）

区分	合計所得		所得控除額	課税所得金額	算出税額	税額控除額	源泉徴収税額		申告納税額
	人員	金額					人員	金額	
合計	6,412,916	41,513,502	8,806,194	32,707,308	6,176,752	100,201	3,760,848	2,994,920	3,209,579
事業所得者	1,700,251	7,040,173	2,210,466	4,829,706	836,762	23,204	294,803	210,292	620,467
不動産所得者	1,096,711	5,670,161	1,441,728	4,228,433	703,374	5,093	432,727	55,357	657,595
給与所得者	2,517,523	18,037,384	3,914,393	14,122,991	3,099,955	45,811	2,291,901	2,477,552	640,844
雑所得者	753,962	1,905,626	814,974	1,090,652	123,279	1,302	562,705	38,962	85,583
他の区分に該当しない所得者	344,469	8,860,159	424,633	8,435,526	1,413,382	24,790	178,712	212,758	1,205,090

出所)『申告所得税標本調査』（平成29年）

2.1 専従者制度によって生じる問題点

専従者制度は、事業所得者の所得の一部を家族従業者に給与として支払うことを認める制度である。シャープ税制の確立後、1952年の改正以降継続されている制度であるが、いくつかの問題を指摘することができる。

第1は、世帯としての所得の分割による所得税負担の減少である。もともとシャープ勧告は個人単位課税を目指しながら、所得分割による“要領の良い”税の軽減を防ぐために事業所得は全て事業主に帰属して課税することを求めた。シャープ勧告で示された事業所得への課税と比較すれば専従者制度によって所得税の減少が生じていることになる。そこで本稿では、一次接近として現状の枠組みで専従者制度による所得分割が認められないと想定した場合の所得税収を求め、専従者制度による税収の減少額と減少率を算出する。シャープ勧告で

は、事業所得の家族間の分割を認めないことを原則としたが、その後、法人化した事業体であれば家族従業者でも給与が支払われていること等の配慮から専従者給与の枠組みが認められたわけであるが、一方で所得分割を行うことができないサラリーマン世帯とのバランスは欠くことになる。

個人事業主は専従者制度を利用して配偶者その他の親族に支払った給与の金額を必要経費に算入することで世帯所得の分割と同じ効果もたらされる。専従者制度による第2の問題は、経済単位を世帯として考えた場合、所得分割のできないサラリーマンと比較すると、個人事業主に所得分割が認められることで課税の公平性が損なわれていることになる。1987年に創設された配偶者特別控除は、サラリーマン世帯ではいわゆる専業主婦について家事労働が世帯主の稼得に貢献していることを考慮して従来の配偶者控除に上乘せするものとして設定されたが⁷⁾、2003年の税制改正によって上乘せ部分は廃止され、片稼ぎサラリーマン世帯の配偶者の所得稼得への貢献を配慮するための軽減はなくなっている。

第3の問題は、家業に従事する専従者の就業形態についての中立性に関する問題である。専従者として認められるためには、勤務日数、勤務時間、従事内容等の要件が設けられていることから、必ずしも不当な所得分割が起きていると決めつけることはできないが、現実には世帯の所得税負担に対して所得分割と同様の効果をもたらす専従者制度は、可能な限りトータルの税負担を最小化する行動を取ることになり、家族間の所得分割に税制が影響を及ぼしている⁸⁾。

専従者制度に関する先行研究としては、林（1995）で行われた実証研究があるが、この1995年の実証分析はデータ等が限定的なものである。また税法分野の研究では、いずれもその解釈の観点から現行の専従者制度の維持を支持するものが多く、所得税負担や所得税収への影響を考察し、本稿と同様のシミュレーションに基づいて改善点を示す文献は見当たらない。また、所得税の分析として、所得捕捉や所得控除による課税ベースの脱漏の推計もいくつか行われている⁹⁾が、専従者制度に焦点を当てた考察は行われていない。

2. 2 専従者制度による所得税負担への影響

上記のように、現行の専従者制度は、事業主の家族への所得分割と同様の効果を持つ。つまり、事業主の所得申告において、専従者給与（白色申告者は専従者控除）が必要経費に算

7) 税制調査会（1987）『税制の抜本の見直しについての答申・報告・審議資料総覧』p.1049。

8) 八塩（2006）では、専従者給与と事業主のそれぞれに適用される限界税率に着目して、自営業者の節税行動を考察している

9) 森信（2002）など。

入されることで、申告納税者の課税ベースが縮小し、結果的に納税額の減少が生じている。2017年の申告所得のうち、専従者制度を利用できる事業所得等（営業所得、農業所得、不動産所得）は総額約13兆667億円で、青色申告者の専従者給与は1兆4,600億円、白色申告者の専従者控除は833億円、合計で1兆5,433億円となり申告所得の1割を上回っている。

ここでは、現在の専従者制度があることで、申告納税者が負担する所得税がどれだけ減収になっているかを検証する。専従者制度は、現行の枠組みにおいては家族従業者にとっての正当な報酬と見なされるものであるが、制度が持つ税収への効果を明らかにするために、専従者制度が存在しない場合を想定した税収を算出する。これを現行制度のもとでの税収と比較することで専従者制度による減収額と減収率を事業主の所得階級別に求める。

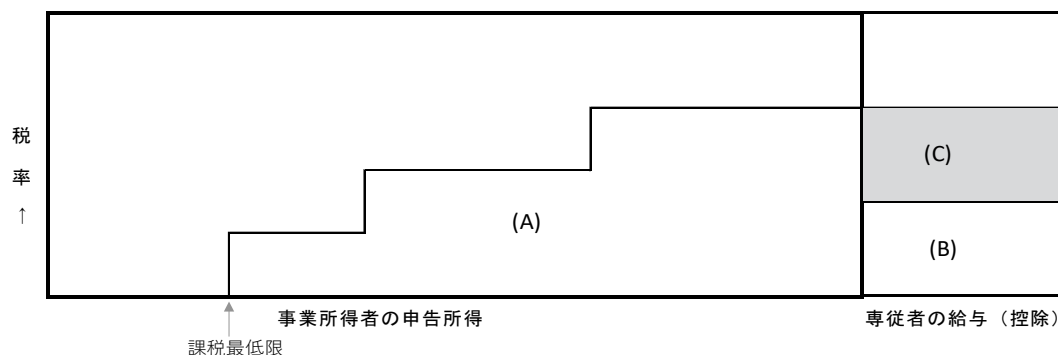
他方、事業主から給与の支払いを受けている専従者本人は、その金額が給与所得に関する課税最低限を上回っている時には所得税を負担している。したがって、現行制度のもとでの税収は、事業主の所得税に、家族従業者がその給与から支払う所得税を加えたものとする。

これを簡単な図で示したのが図1である。図で全体の長方形は専従者のいる事業主の所得で、これが本人と専従者とに分けられるものとする。図1の右側の専従者の給与としている部分を青色申告をしている納税者は専従者給与、白色申告をしている納税者は専従者控除として必要経費に算入し、事業主の申告所得金額を求めている。図は、課税最低限を超える所得に累進税率で課税される状況を示しており、現行制度のもとで専従者制度を利用している申告納税者の所得税額は（A）で示される。

専従者の給与で（B）としている部分は、専従者給与、専従者控除として給与の支払いを受ける給与所得者本人が負担する所得税額を示している。現行制度のもとでの事業主と家族従業者である専従者の税負担の合計、つまり世帯の所得税は合計で（A）+（B）となる。

専従者制度が存在しなければ、専従者給与、専従者控除の額だけ申告納税者の課税所得金

図1 専従者制度を用いる納税者の所得税



出所) 筆者作成。

額が拡大し、申告納税者の納付すべき所得税額は、(A) + (B) + (C) となる。そして、専従者が負担している所得税額 (B) を除いた (C) が実際の (ネットの) 減収額となる。

ここでの計測およびシミュレーションに用いるデータは、国税庁の『申告所得税標本調査』（平成29年）に記載されている申告納税者の情報である。同資料には所得区分別、所得階級別に申告所得金額と人員が記載されている。所得控除や算出税額については、全納税者の数値が記載されているが所得区分別には情報が得られない。専従者に関するデータとしては、申告納税者の所得区分別、所得階級別に人員と専従者給与（控除）の金額が得られる。

国税庁の『申告所得税標本調査』（平成29年）によると、2017年の所得税制のもとでの申告納税者の算出税額は6兆1,767億円である。ここでの分析では、専従者制度がない場合の税額を課税所得等のデータに税制を適用するシミュレーションによって算出するため、基準となる現行制度のもとでの算出税額も税務統計に記載された金額ではなく所得金額から求める必要がある。そこでまず、基準となる現行制度のもとでの税額を実際の課税所得から算出する。税額の算出に当たっては、各階級の1人当たり課税所得に2017年税制の税率表と¹⁰⁾、2.1%の復興特別所得税¹¹⁾を適用した。

ここで留意しなければならないことは、申告所得税には金融所得等の分離課税分が含まれることである。日本の所得税は、全ての種類の所得を合算して累進税率の税率表を適用する総合課税（包括的所得税）を原則としている。しかし、現行の所得税制においては、一定の所得については、他の所得と分離して税率表とは異なる税率で課税する申告分離課税制度がある。申告分離課税では、税率表よりも低い税率での課税となる高所得層で税額の算出に影響が生じる。そこで、これらの分離課税の所得金額を除いて課税所得を求めたシミュレーションを行うことによって正確な分析結果が得られる¹²⁾。

課税所得金額	税率
195万円以下の金額	5/100
195万円を超え330万円以下の金額	10/100
330万円を超え695万円以下の金額	20/100
695万円を超え900万円以下の金額	23/100
900万円を超え1,800万円以下の金額	33/100
1,800万円を超え4,000万円以下の金額	40/100
4,000万円を超える金額	45/100

- 10) 課税所得金額と税率の対照表。
- 11) 2011年12月2日に東日本大震災からの復興のための施策を実施するために必要な財源の確保に関する特別措置法（平成23年法律第117号）が公布され、復興特別所得税が創設された。個人については、2013年から2037年までの各年分の確定申告時に所得税と併せて納付する必要がある。税率は、基準所得税額×2.1%である。
- 12) 『申告所得税標本調査』（平成29年分）を使い、申告分離課税の対象となっている山林所得、退職所得、土地や建物の譲渡所得（短期、長期）、株式等の譲渡所得等を除いた課税所得を求める。

現行制度のもとでの所得税は所得階級ごとの1人当たり課税所得（分離課税分を除く）に税率表を適用して1人当たり税額を求め、総額を求める際には各階級の人数を乗じてから合算する。分離課税の対象となる金融所得等を除いて各階級別に求めた課税所得から税額を算出した結果が表3である。

各階級の平均額に人数を乗じて合計すると計算上の算出税額は4兆6,471億円となる。ここで計算から除外した分離課税の対象となっている所得に、それぞれの課税方式を適用して税額を算出すると1兆2,203億円、先の算出税額と合わせると5兆8,674億円で、税務統計上の算出税額6兆1,767億円と比較すると誤差は5%となる。分離課税の対象となっている所得には一部総合課税になっている部分もあり、それによる誤差は生じていると考えられるが、分離課税分を除く階級ごとの算出税額（合計4兆6,471億円）については専従者制度による税収への効果を求める上で基準とするに足る結果と考える。

次に、専従者制度の適用がない場合の所得税額の算出を行う。具体的には、表3の現行制

表3 分離課税を除いた1人当たり課税所得金額と算出税額

合計所得階級	人 員	課税所得金額	1人当たり課税 所得金額	1人当たり算出 税額	算出税額
	人	百万円	千円	千円	百万円
合 計					
70万円以下	180,719	2,277	13	1	116
100万円〳	286,910	67,082	234	12	3,425
150万円〳	698,481	312,778	448	23	15,967
200万円〳	772,198	573,969	743	38	29,301
250万円〳	677,511	731,619	1,080	55	37,349
300万円〳	541,475	781,919	1,444	74	39,917
400万円〳	782,795	1,574,042	2,011	106	82,784
500万円〳	523,789	1,461,306	2,790	185	97,057
600万円〳	366,170	1,314,176	3,589	296	108,530
700万円〳	274,457	1,197,646	4,364	455	124,765
800万円〳	201,267	1,033,585	5,135	612	123,210
1,000万円〳	265,450	1,656,249	6,239	838	222,343
1,200万円〳	173,867	1,359,383	7,819	1,187	206,322
1,500万円〳	175,506	1,708,521	9,735	1,712	300,414
2,000万円〳	182,105	2,326,095	12,773	2,735	498,144
3,000万円〳	151,003	2,639,634	17,481	4,322	652,561
5,000万円〳	91,860	2,379,137	25,900	7,723	709,405
1億円〳	46,658	1,899,500	40,711	13,808	644,254
2億円〳	13,911	885,497	63,654	24,349	338,723
5億円〳	5,133	519,864	101,279	41,636	213,717
10億円〳	1,071	219,499	204,948	89,267	95,604
20億円〳	364	119,103	327,206	145,438	52,939
50億円〳	162	60,630	374,259	167,057	27,063
100億円〳	40	34,962	874,050	396,686	15,867
100億円超	14	16,148	1,153,429	525,046	7,351
計	6,412,916	24,874,625	-	-	4,647,130

出所)『申告所得税標本調査』(平成29年分)のデータに基づき筆者作成。

度のもとでの所得階級別の事業所得者（世帯主）1人当たりの課税所得に、必要経費に算入されている専従者給与（控除）を加えて課税所得とし、税率表を適用して税額を算出する。この手順を、専従者の人数に応じて（1人から4人）行い¹³⁾、所得階級ごとに合算する。

青色申告者、白色申告者それぞれについて、専従者給与（控除）を経費算入することによる減収額は、現行制度のもとでの算出税額との差である。

以上の計測から、全ての申告納税者（分離課税所得を除く。以下同じ。）について専従者制度による所得税額への影響を合計所得階級別にまとめたものが表4である。

(I)が、専従者制度を利用する現行制度のもとでの算出税額（表3の右端の欄）であり、青色申告者が専従者給与を、白色申告者が専従者控除をそれぞれ必要経費に算入したことにより減収となっている所得税額が表4の(II)と(IV)である。結果は、青色申告者については3,262億円、白色申告者については81億円となる。なお、この結果は現行制度で家族への報酬分を経費として認めないと考えた一次的な効果である。もし仮に専従者給与を認めないということになれば、事業主はそれまでの専従者について、配偶者控除もしくは扶養控除を適用して申告すると考えられる。この点を考慮するならば、専従者制度がない場合を想定した算出税額の総額は4,700億円程度減少する。

さらに、現行税制のもとでの税収としては、現在の専従者自らが給与所得から負担している所得税を事業主の所得税算出額に加える必要がある。青色申告者の専従者給与については、その1人当たり給与額が単身者の課税最低限を超えている場合に所得税負担が発生している。専従者制度が適用されないと想定した場合には、当然その専従者の所得税はなくなるために、専従者制度が適用されることによる減収額を求めるためには、その金額を控除しなければならない。専従者給与からの所得税は、所得階級別に得られる1人当たりの給与から税額を算出し、階級ごとに専従者数を乗じて総額を求める。この専従者の給与からの所得税は358億円である(III)。なお、専従者控除額に上限のある白色申告者の専従者については、専従者自身の所得税は発生していない。

専従者制度を適用することによって生じる所得税の減収の状況を申告所得の合計所得階級別に見ると、所得金額が低い70万円以下の階級で70%を超えており、世帯内での所得分割の効果が大きいことがわかる。専従者制度による所得税への効果は、事業主の所得階級とともに専従者給与（控除）の金額によって決まる。専従者がその給与から負担している所得税を差し引いた減収額は、事業主の所得階級が400万円以下から5,000万円以下まで厚く分布して

13) 『申告所得税標本調査』（平成29年分）では、専従者の数は、1人、2人、3人以上に区分されている。ここでは、3人以上を3人もしくは4人とみなし、3人以上の専従者のいる者の数を算式によって3人と4人に振り分けた。

表4 専従者制度による所得税額への効果（申告納税者全体）

単位：百万円

合計所得階級	現行制度の下 での算出税額 (Ⅰ)	青色申告者		白色申告者	専従者の給与か らの所得税を差 し引いた減収額 [(Ⅱ)+(Ⅳ)-(Ⅲ)]	減収率 [(Ⅱ)+(Ⅳ)-(Ⅲ)] / [(Ⅰ)+(Ⅱ)+(Ⅳ)]
		専従者制度に よる減収額 (Ⅱ)	専従者の所得税 (Ⅲ)	専従者制度に よる減収額 (Ⅳ)		
70万円以下	116	515	87	109	428	72.5
100万円〳	3,425	1,063	70	304	1,297	27.1
150万円〳	15,967	3,325	502	614	3,437	17.3
200万円〳	29,301	5,079	924	628	4,784	13.7
250万円〳	37,349	7,365	1,309	566	6,621	14.6
300万円〳	39,917	8,786	1,472	610	7,924	16.1
400万円〳	82,784	25,277	3,465	1,261	23,073	21.1
500万円〳	97,057	24,797	2,732	1,024	23,089	18.8
600万円〳	108,530	22,999	2,342	878	21,535	16.3
700万円〳	124,765	18,893	1,961	534	17,466	12.1
800万円〳	123,210	15,768	1,599	333	14,502	10.4
1,000万円〳	222,343	25,378	2,443	376	23,312	9.4
1,200万円〳	206,322	21,975	1,839	204	20,340	8.9
1,500万円〳	300,414	26,268	2,060	217	24,425	7.5
2,000万円〳	498,144	30,454	2,643	167	27,979	5.3
3,000万円〳	652,561	37,197	3,672	117	33,641	4.9
5,000万円〳	709,405	28,920	3,629	65	25,356	3.4
1億円〳	644,254	17,169	2,458	35	14,746	2.2
2億円〳	338,723	4,096	573	11	3,534	1.0
5億円〳	213,717	689	57	4	636	0.3
10億円〳	95,604	108	10	-	98	0.1
20億円〳	52,939	70	24	-	45	0.2
50億円〳	27,063	21	8	-	13	0.1
100億円〳	15,867	-	-	-	-	-
100億円超	7,351	-	-	-	-	-
計	4,647,130	326,213	35,880	8,057	298,281	6.0

出所) 筆者作成。

いるが、相対的な効果を見る減収率では400万円以下の階級を中心に20%前後に達しており、所得分割の負担軽減への効果が大きくなっていることが明らかになった。

申告納税者は、その主たる所得の種類に応じて区分されており、事業所得者以外の納税者も含まれている。2017年の申告納税者のうち、主たる所得が事業所得である者（以下、事業所得者）は全体の26.5%であり、青色申告を行っている事業所得者のうち専従者のいる者は42.0%、そして青色申告者のうち専従者のいる納税者を所得区分別に見てみると、70%以上が事業所得者で、青色申告者の専従者給与は、総額1兆4,600億円のうち1兆2,318億円が事業所得者によるものである。

そこで次に、専従者制度を利用している事業所得者について、同制度が所得税負担に与えている影響を考察する。対象を専従者のいる事業所得者のみにすることによって、専従者給与（控除）を事業主の必要経費に算入することによる効果をさらに正確に把握することがで

きる。

表5は、専従者のある事業所得者のデータを取り出して、先と同様に専従者制度による影響を合計所得階級別に算出したものである。

専従者本人の給与所得に対する所得税について見れば、表4の申告納税者全体で求めた場合よりも、事業所得者のみを取り出した方が、各階級の1人当たり専従者給与額が高くなることから専従者の所得税額も高くなり、青色申告者の専従者分として351億円の所得税額となる。白色申告者の場合は、専従者控除は配偶者86万円、その他の親族50万円が限度額であるため、課税所得はゼロとなり、給与所得からの所得税額は発生しない。

これらの効果を合算した専従者制度による所得税減収の効果は以下のとおりである。

専従者制度を利用することによる所得税の減収率は34.0%となり、表4で見た申告納税者

表5 専従者制度による所得税額への効果（申告納税者のうち専従者のいる事業所得者）

単位：百万円

合計所得階級	現行制度の下での算出税額 (I)	青色申告者		白色申告者	専従者の給与からの所得税を差し引いた減収額 [(II)+(IV)-(III)]	減収率 [(I)+(II)+(IV)]
		専従者制度による減収額 (II)	専従者の所得税 (III)	専従者制度による減収額 (IV)		
70万円以下	5	409	71	97	435	85.1
100万円〃	161	908	78	283	1,113	82.3
150万円〃	772	2,903	489	549	2,964	70.2
200万円〃	1,535	4,595	885	546	4,256	63.7
250万円〃	2,266	6,636	1,236	491	5,891	62.7
300万円〃	2,787	7,854	1,368	531	7,017	62.8
400万円〃	6,545	22,750	3,151	1,088	20,686	68.1
500万円〃	8,621	21,513	2,397	889	20,004	64.5
600万円〃	10,347	19,555	2,044	703	18,214	59.5
700万円〃	11,568	16,049	1,681	410	14,778	52.7
800万円〃	10,889	13,431	1,338	239	12,332	50.2
1,000万円〃	19,646	22,401	2,028	292	20,665	48.8
1,200万円〃	17,692	19,110	1,531	172	17,751	48.0
1,500万円〃	26,225	21,325	1,727	130	19,728	41.4
2,000万円〃	41,810	26,601	2,724	92	23,969	35.0
3,000万円〃	69,549	32,367	3,932	59	28,493	27.9
5,000万円〃	89,514	26,175	4,438	24	21,761	18.8
1億円〃	84,692	14,842	2,993	8	11,857	11.9
2億円〃	35,880	3,354	809	3	2,547	6.5
5億円〃	10,810	388	84	0	303	2.7
10億円〃	2,136	50	15	0	35	1.6
20億円〃	2,543	61	39	0	22	0.9
50億円〃	3,219	19	9	0	10	0.3
100億円〃	-	-	0	0	-	-
100億円超	-	-	0	0	-	-
計	459,212	283,296	35,068	6,606	254,834	34.0

出所) 筆者作成。

全体で求めた6%を大きく上回り、専従者制度を利用している納税者に限定するとほぼ3分の1の所得税が減収となっていることが示される。

所得階級別には、納税者の所得金額が1,000万円を超える階級で減収総額の2分の1を占める。これは、納税者自身に適用されている限界税率が高いことと、専従者1人に支払われている給与水準が高いことによる。一方、減収率で見れば、所得の低い階級でその比率は高くなっており、家族への給与支払分も含めた事業所得者の所得全体に占める専従者給与の割合が高いことが影響している。

以上は、国税庁の『申告所得税標本調査』（2017年）に基づく専従者制度の効果についての分析であるが、税制による効果は、その時点での経済の状況や社会環境にも影響を受ける。日本では、個人事業者の状況も、小規模な個人商店の減少や個人企業が法人としての事業に移行するいわゆる“法人成り”の拡大などによって変化してきている。

申告納税に関する国税庁の統計によると、事業所得者と事業所得が多くなっているのは1990年頃のバブル期で、1949年以降事業所得が最も多額になっているのは1991年である。そこで、この1991年における専従者制度の所得税負担に及ぼしていた効果を計測し、2017年の状況との比較を行う。1991年の申告納税に関する統計では、事業所得者は、営業所得者と農業所得者に区分されており、その人数は340万人、申告所得は12兆円に達していた。また1991年についても、税額は分離課税の対象となる所得を除外して算出した¹⁴⁾。

1991年では専従者制度による専従者の給与所得からの税収を考慮したネットの所得税の減収額は約5,400億円で、2017年のおよそ2倍の金額になっている。減収率は、2017年の34.0%に対して38.4%で、2017年よりも大きな効果を持っていた。近年は、社会経済環境の変化の中で、申告納税を行う事業所得者の数そのものが減少し、専従者制度による絶対的な減収額は縮小している。しかしながら、その利用による所得税の縮小の大きさを減収率によって相対的に見れば、依然としてその利用者にとって有利な制度であり、世帯全体として見た場合に同程度の所得があっても、給与所得者世帯のように専従者制度を利用することのできない納税者とのバランスを欠く状況は依然として大きいと言える。

3. 専従者制度の改善に向けて

前節では、専従者制度を利用することによる所得税への影響を算出したが、これは、シャープ勧告、そしてそれ以前の世帯の所得を世帯主に合算する世帯単位課税を基準とした比較になっている。事業所得者の専従者制度について、「サラリーマンには所得分割の方策はな

14) 1991年の分離課税の対象は不動産の譲渡所得が中心で、2017年のように大きな割合を占めていない。

い」との批判はあるものの、事業に深く関わっている親族といわゆる専業主婦を同列に考えることにも無理はある。むしろ、分割される事業所得に対する課税の適正化を検討する必要があると考える。

所得税法56条では、事業主は、配偶者その他の親族に支払った対価を必要経費に算入することは認められず、また、配偶者その他の親族は対価が支払われたとしてもその金額はなかったものとみなす(必要経費不算入)という規定とともに、親族の対価のために生じた経費は事業主の所得計算において経費とすることとされている。同法57条では例外的に専従者に支払う給与の必要経費算入が認められているが、専従者の受け取る対価である給与については、給与所得者に対する経費の考慮である給与所得控除の適用が可能であり、その合理性について検討すべきである。

3. 1 専従者給与への給与所得控除適用の効果

専従者制度の利用は、事業を営む個人事業主本人の課税ベースを縮小する所得分割の意味を持ち、世帯(夫婦)の所得税負担を考慮すると、その負担額が減少することは2の実証分析の結果からも明らかになった。

事業主から対価として給与の支払いを受けた専従者本人は、その金額は当該年分の給与収入となり、給与収入から給与所得控除額を差し引いた金額が給与所得となる。そして現在では給与所得控除はサラリーマンにとっての経費についての控除の意味が最も大きい¹⁵⁾。

現行の規定では、家族従業者が事業からの対価を得るための経費は事業主の経費に算入されており¹⁶⁾、また、専従者本人の給与所得を求める際に経費の概算控除である給与所得控除額が適用される。つまり、家族従業者に対する給与所得控除の適用は事業所得算出に関する必要経費を二重に控除しているのと同じ効果を持つこととなる¹⁷⁾。

そこでまず、専従者給与に適用されている給与所得控除額の総額を算出してみる。事業所得者の専従者について、給与と給与所得控除の階級別の金額を事業主の所得階級別に示したものが表6である。青色申告者の場合、専従者給与の総額1兆2,317億円に対して37.9%に当たる4,673億円が給与所得控除で、事業主の所得階級別には専従者数の多い400万円以下と500万円以下の所得階級で大きくなっている。白色申告の事業所得者の専従者は専従者控除

15) 最高裁判決昭和60年3月27日のいわゆる大島訴訟では、給与所得控除には、経費としての意義のほかサラリーマンが源泉徴収による早期納税を行っていることの利子、事業所得等と比較した場合の給与の担税力と所得捕捉の差の調整の意味であるとされた。

16) 所得税法56条では、親族がその対価を得るために他に支払う賃借料、借入金の利子等の金額は、その事業の経営者である居住者の所得の計算上、必要経費に算入することとされている。

17) 野口(2004)の第6章でも、同様の指摘がなされている。

表6 事業所得者の専従者給与総額と給与所得控除総額

合計所得階級	青色申告者				白色申告者			
	専従者数	専従者給与 総額 (A)	給与所得控 除総額 (B)	(B)／(A)	専従者数	専従者給与 (控除)総額 (A)	給与所得控 除総額 (B)	(B)／(A)
事業所得者	人	百万円	百万円	%	人	百万円	百万円	%
70万円以下	5,771	7,334	3,750	51.1	3,105	1,900	1,900	100.0
100万円〳	14,847	16,829	9,658	57.4	7,463	5,533	4,850	87.7
150万円〳	39,567	50,331	25,720	51.1	13,770	10,687	8,954	83.8
200万円〳	48,048	66,850	31,246	46.7	13,301	10,425	8,645	82.9
250万円〳	49,812	75,518	32,381	42.9	11,637	9,088	7,568	83.3
300万円〳	46,527	74,702	30,222	40.5	9,553	7,428	6,211	83.6
400万円〳	79,342	151,965	60,087	39.5	13,318	10,284	8,659	84.2
500万円〳	59,749	115,113	45,446	39.5	7,871	6,048	5,118	84.6
600万円〳	43,324	91,920	35,426	38.5	4,492	3,441	2,921	84.9
700万円〳	31,640	72,449	27,489	37.9	2,627	2,009	1,708	85.0
800万円〳	22,344	55,345	20,645	37.3	1,514	1,166	984	84.4
1,000万円〳	29,445	80,334	29,424	36.6	1,657	1,261	1,077	85.4
1,200万円〳	18,285	57,518	20,582	35.8	733	561	477	85.0
1,500万円〳	17,173	61,821	21,636	35.0	503	387	327	84.5
2,000万円〳	16,419	72,255	23,326	32.3	353	272	230	84.4
3,000万円〳	14,420	79,196	23,636	29.8	188	144	122	84.9
5,000万円〳	9,057	61,556	17,023	27.7	73	58	47	81.8
1億円〳	3,877	32,304	7,887	24.4	23	18	15	83.1
2億円〳	721	7,299	1,587	21.7	9	6	6	97.5
5億円〳	93	844	196	23.2	-	-	-	-
10億円〳	9	109	20	18.2	-	-	-	-
20億円〳	4	133	9	6.6	-	-	-	-
50億円〳	2	42	4	10.5	-	-	-	-
100億円〳	-	-	-	-	-	-	-	-
100億円超	-	-	-	-	-	-	-	-
計	550,476	1,231,766	467,398	37.9	92,190	70,717	59,820	84.6

出所) 筆者作成。

額に上限があるため、専従者給与の総額707億円のうち84.6%に当たる598億円が給与所得控除総額として課税ベースから外れていることになる。

ここで求めた給与所得控除総額を青色申告者と白色申告者で合計すると5,272億円となり、この金額は事業所得全体から見て必要経費の二重控除と考えられる。専従者給与のうち4割近くが経費の控除である給与所得控除となって課税対象から外れている。この問題を解消するためには、専従者に対する報酬（給与）を給与所得ではなく事業所得と見なす、つまり所得区分の見直しを検討すべきと考える。

3. 2 給与所得から事業所得への移行

専従者制度は、法人化した事業者とのバランスを考慮して創設された経緯がある。しかし

ながら、世帯の所得で考えた場合、所得分割のできないサラリーマンと比較すると課税の中立性と公平性が損なわれていることになる。法人とのバランスという趣旨で1973年に個人事業主の報酬を給与と見なして課税するみなし法人課税が導入されたが、この制度を選択した青色申告者の報酬に対して給与所得控除が認められることについて経費の二重控除に当たると指摘され、同制度は1992年に廃止されている。

本稿2では、申告納税者が専従者制度を利用することで失われている所得税収を求めたが、これは家族への所得分割を一切認めないことを意味し、全てを事業主の所得とするシャウプ勧告時の制度への回帰ということになる。しかしながら、現実には専従者制度が認められてきたように家族で協力して事業を展開することは十分に考えられる。そこで、筆者は、家族が共同して事業を展開しているのであれば、事業主も家族従業員もそれぞれの事業所得として課税するのが望ましいのではないかと考える。

そうすると現行税制のもとで生じている不合理は、事業所得から給与として家族に分割される際に適用される経費の概算控除としての給与所得控除ということになる。事業に従事する家族従業員の経費は事業所得算定において経費として計上されているものと考えられ、事業に従事することによる対価としての給与から給与所得控除を差し引くことは明らかに二重控除である。

そこで現行の専従者給与を受け取る専従者についても、事業所得者と同様に給与所得控除を適用することなく所得金額を算出する、つまり専従者についてはその対価を事業所得と見なす課税方式を検討し、その場合に、専従者の所得税額がいくらになるかを算出してみる。なお、家族従業員の所得を事業所得として課税するケースでは、家族従業員自身が課税対象となるため、事業主(世帯主)への配偶者控除等は適用されない¹⁸⁾。

計算方法は以下のとおりである。事業所得者の所得階級別に、1人当たりの専従者給与額から、専従者本人の基礎控除額38万円を控除した金額を課税所得金額とし、所得税額を求め、そして、算出した所得税額に専従者の人数を乗じて所得階級別を求めて合計する。

また、家族従業員への報酬を事業所得と扱った場合には、それが一定以上の金額であれば専従者本人の社会保険料を考慮しなければならないが、ここでは2.で行った実証分析の給与所得としての所得税額と比較するため、納税者となる専従者本人の基礎控除額のみを考慮

18) 現行の制度では、配偶者を専従者とし、専従者給与(控除)を必要経費に算入することを選択した場合、その給与金額が配偶者控除もしくは配偶者特別控除の適用範囲内であっても、納税義務者本人の課税標準の計算上、これらの控除を適用することはできない。しかしながら、家族従業員の所得を事業所得として課税する制度変更をしたならば、それぞれが個人事業主となり、所得金額を基礎控除額以下まで引き下げる調整を行い、配偶者控除を適用する可能性も考えられる。

した。これをまとめたものが表7である。

青色申告で所得階級の高い事業所得者の専従者は支払われている給与収入が高いことから、所得階級が上がるごとに税額は大きくなる。白色事業専従者1人当たりの給与収入の金額は、配偶者86万円、その他の親族50万円と限度額があるため、事業所得者の所得階級に関係なく事業専従者へ支払われる給与金額は、おおむね70万円台で、基礎控除38万円のみを適用した所得金額からの税額は2万円前後となっている。

青色申告を行う事業所得者の専従者について、専従者への対価を事業所得として課税した場合の所得税の総額は720億円である。現行の専従者制度の下での専従者本人の所得税額は351億円であり、この差額の369億円が、つまり現在の税収の2分の1相当の額が家族従業者への対価を事業所得として課税した場合に増加する所得税額と推計できる。所得階級別に構成比を見てみると400万円以下では専従者数が多い階級であるため8.6%となり、3,000万円以下、5,000万円以下の所得階級では10%を超える負担率となった。

表7 家族従業者への対価を事業所得として課税した場合の所得税額

合計所得階級	青色申告者			白色申告者		
	専従者1人当たりの税額	所得階級ごとの所得税額	所得階級別構成比	専従者1人当たりの税額	所得階級ごとの所得税額	所得階級別構成比
	千円	百万円	%	千円	百万円	%
70万円以下	45	262	0.4	12	37	2.0
100万円〳	38	571	0.8	18	138	7.6
150万円〳	46	1,802	2.5	20	278	15.3
200万円〳	52	2,481	3.4	21	274	15.1
250万円〳	58	2,889	4.0	20	238	13.1
300万円〳	63	2,911	4.0	20	194	10.6
400万円〳	78	6,219	8.6	20	267	14.6
500万円〳	79	4,717	6.6	20	156	8.6
600万円〳	89	3,852	5.4	20	89	4.9
700万円〳	97	3,085	4.3	20	52	2.8
800万円〳	115	2,560	3.6	20	30	1.7
1,000万円〳	140	4,129	5.7	19	32	1.8
1,200万円〳	183	3,343	4.6	20	14	0.8
1,500万円〳	229	3,936	5.5	20	10	0.5
2,000万円〳	385	6,314	8.8	20	7	0.4
3,000万円〳	607	8,759	12.2	20	4	0.2
5,000万円〳	874	7,914	11.0	21	2	0.1
1億円〳	1,218	4,722	6.6	21	0	0.0
2億円〳	1,715	1,236	1.7	15	0	0.0
5億円〳	1,393	130	0.2	-	-	-
10億円〳	2,384	21	0.0	-	-	-
20億円〳	10,569	42	0.1	-	-	-
50億円〳	5,566	11	0.0	-	-	-
100億円〳	-	-	-	-	-	-
100億円超	-	-	-	-	-	-
計	-	71,905	100.0	-	1,822	100.0

出所) 筆者作成。

白色申告の事業所得者の場合も同様に、家族従業者への対価（現在の専従者控除）を事業所得として課税した場合の所得税の総額は18億円、現行制度の下では税負担が発生していないためにこの18億円が増加する所得税額となる。

以上の結果は、現行制度のもとでの家族従業者への対価を全て事業所得として課税したケースである。言うまでもなく、事業所得の家族間での分割にあたっては、最も税負担が小さくなるように調整するという恣意性を排除しなければならない。事業主の事業から支出されている専従者への支払いについてキャッシュフローを明確にすること、青色申告者の場合、受けられる青色申告特別控除等の特典は主たる事業主のみであること、事業に係る必要経費についても主たる事業主のみに計上し、事業主と専従者が分割して計上することを認めない現行制度は維持すること等、事業主の裁量で恣意的な所得分割となることのないよう規定を設けなければならない。また、事業と家計の分離を事業主の立証責任も含み確実にすることが求められる。

個人事業主の場合、専従者給与について必要経費とは認められず国税不服審判所や裁判所で争われることも多い。また、現在では同一世帯の中で医師や弁護士などの高度な専門性のある職を持ち、事業主と報酬を受け取って従事する家族との区別が難しいケースもある。家族の形も働き方も大きく変化する中、改めて家族間の所得分割、家族への所得に対する課税のあり方を視野にいれた検討も必要と考える。

お わ り に

本稿では、専従者制度が所得税負担に及ぼす影響を検証し、専従者給与に対する課税における所得区分の見直しの提案を行った。

現行の専従者制度を利用することによる所得税負担への影響（租税支出）をシミュレーション分析に基づいて算出した。また本稿では、分離課税所得を除く申告納税者全体と専従者制度の利用者のうち大半を占める事業所得者の算出結果を示した。なお税額の算出の際には、金融所得等の分離課税の対象となる所得は、一般の税率表よりも低い税率での課税となる高所得層での影響を考慮して除いている。現行の専従者給与を必要経費に算入した場合の事業主が負担する所得税額と、専従者制度が存在しないと想定した税収の差、つまり減収となる額と減収率を所得階級別に算出した。青色申告者も白色申告者も400万円以下、500万円以下の所得階級に入る事業所得者が高い減収額、減収率を示すことが明らかになった。

事業所得者の専従者制度による所得税減収額（専従者の給与からの所得税負担を考慮）は2,548億3,400万円、減収率は34.0%となった。この結果は、専従者制度による所得税収およ

び税負担への影響を明らかにするという本実証分析の目的を果たしていると考えられる。

シャープ勧告では個人単位課税への移行が行われ、事業主から家族従業員への対価の支払いは、所得税法（56条）で必要経費不算入と規定されている一方で、事業に係る家族従業員の経費は事業主の経費として算入することとされている。専従者給与については所得税法56条の特例の位置づけである57条によってその事業主への経費算入が認められており、専従者自身の所得税算出においては給与所得控除が適用される。つまり専従者給与額を必要経費に算入し、さらにそこから給与所得控除額を差し引くことで経費の二重控除として作用する。

事業所得者について2017年ベースで算出すると、専従者給与から控除される給与所得控除額の総額は約5,300億円となり、それによる所得税の課税ベースの縮小が発生していることになる。専従者給与の仕組みは、個人事業主と法人成りした同族会社との比較では課税に対するバランスを維持しているが、家族間で所得分割をすることができないサラリーマンとの比較では課税のバランスの観点からは不公平が生じているとされ、これが後の配偶者特別控除の上乗せ創設へと結びつく。配偶者特別控除の上乗せは、給与所得者間でのバランスを欠くものとして批判されて廃止される。家族従業員への所得分割の問題は、分割の是非というよりも、分割された所得に対する課税上の取り扱いとして対応することが可能である。

本稿3では、具体的な見直しの方策として専従者給与の所得区分を事業所得へ移行することを提案し、税負担の変化についてシミュレーション分析を行った。

家族への給与の支払いを経費として認める専従者制度の創設時には、現在のような女性の社会進出は考慮されていなかった。また近年、働き方改革が目標とされ、一般のサラリーマンでも副業が認められるケースも増えている。本稿で示した見直しは、家族間の所得配分を事業所得として統一するという考え方になる。家族の形も働き方も制度創設当時とは大きく異なっており、改めて、家族間の所得分割、家族への所得に対する課税のあり方について検討すべきと考える¹⁹⁾。

専従者制度についての考察は、事業所得に対する課税のあり方を考えることでもある。シャープ勧告は個人単位での課税を実現しながら事業所得については全てを事業主の所得とすることで、恣意的な所得分割による節税を防止した。しかし、その後時を置かず家族従業員への給与支払いが経費として認められるようになった。法人成りした事業体とのバランスに配慮したものであるが、すでにその制度以降70年近くが経過している。その間、事業経営の形も多様化しているが、現状では共同事業者という概念での課税は行われていない。事業所得の分割を認めれば累進課税の元では最も税負担が少なくなる2分の1ずつに分割する

19) 高木（2020）でも、社会の変革に対応して、家族従業員の所得の取り扱いを再検討すべきとの方向性が述べられている。

ことが考えられるが、家族であっても従来の専従者給与と同様に事業への貢献度や実働を申告・調査する仕組みは必要になる。

最後に、本稿で考慮できていない課題を述べる。本稿では、個人事業主について、事業所得を家族と分割する際には事業所得として扱うことを提案したが、現在は個人所得税とは別に法人成り（同族会社）によって家族に給与を支払う仕組みが混在している。したがって、家族への給与を事業所得と見なされることで、法人成りを進める方が税負担が低くなる事業者はそれを選択する可能性もある。今後、このような行動変化も考慮した分析が必要であり、これからの課題としたい。ただし、個人事業とほぼ同様の事業であるのに、法人化することで家族を従業者として給与支払いを行うことは、現在の専従者制度と同様に経費の二重控除の問題は残されている。事業所得への課税については、個人と法人の中間的な所得課税（たとえば複数の人の参画による共同事業者としての明確な所得課税制度の構築など）の検討も進めるべきではないかと考える。

【参考文献】

- ・相原安夫（1975）「みなし法人課税選択制度をめぐる諸問題」『税大論叢』第9号。
- ・碓井光明（1975）「所得税における必要経費」『所得税法の諸問題（租税法研究第3号）』有斐閣。
- ・大蔵省編（1940）『明治大正財政史（第5巻）』財政経済学会。
- ・大蔵省財政史室編（1977）『昭和財政史（第8巻）』東洋経済新報社。
- ・大田弘子・坪内浩・辻健彦（2003）「所得税における水平的公平性について」内閣府、景気判断・政策分析ディスカッション・ペーパー No.31。
- ・加藤恒二（2003）「青色申告制度の課題—所得税を中心に—」『税大論叢』第41号。
- ・小塚真啓（2017）「家族の所得と租税」金子宏監修、佐藤英明・伊藤剛志・浅妻章如編『現代租税法講座 第2巻 家族・社会』第2章所収 日本評論社。
- ・財務省（2018）『平成29事務年度 国税庁実績評価書』。
- ・塩崎潤（1968）『青色申告 専従者給与の税務』同文館。
- ・シャウプ使節團（1949）『日本税制報告書』GENERAL HEADQUARTERS。
- ・社団法人日本租税研究協会（1983）『シャウプ勧告とわが国の税制』。
- ・税制調査会（1987）『税制の抜本的見直しについての答申・報告・審議資料総覧』。
- ・高木勝一（2007）『日本所得税発達史』ぎょうせい。
- ・高木夏子（2020）「親族に支払われる対価に関する税制上の取扱い— 所得税法第56条・第57条をめぐる諸課題 —」『立法と調査』第429号。
- ・中村芳昭（1986）「課税単位の問題」不公平な税制をただす会編『国民のための税制論』所収、勁草書房。
- ・野口悠紀雄（2004）『超納税法』新潮社。
- ・林宏昭（1995）『租税政策の計量分析』日本評論社。
- ・藤田晴（1992）『所得税の基礎理論』中央経済社。
- ・三木義一（2003）「生計を一にする親族間の対価の支払と所得税法56条」『税理』第46巻第14号。
- ・宮島洋（1986）『租税論の展開と日本の税制』日本評論社。

- ・ 森信茂樹（2002）『わが国所得税課税ベースの研究』社団法人日本租税研究協会。
- ・ 八塩裕之（2006）「個人自営業者の所得分散行動に関する実証分析—節税動機は専従者給与分配に影響を与えるか」日本財政学会編『少子化時代の政策形成（財政研究第2巻）』所収、有斐閣。