

<論 説>

給与所得控除と同族会社の役員等の 給与規制についての考察

金 山 剛

目 次

1. はじめに	149
2. 給与所得控除の意義と問題点	152
2.1 給与所得控除の意義と根拠	152
2.2 給与所得控除と所得税の課税ベースの狭小化	157
2.3 概算控除額としての必要経費の検討	159
2.4 給与所得者の必要経費についての主要国間の比較	161
2.5 事業所得者と給与所得控除	163
3. 給与所得控除と同族会社の役員等の給与規制との関係試論	164
3.1 「特殊支配同族会社の役員給与損金不算入」制度の創設	164
3.2 「二重控除論」の論理の検討	168
3.3 「特殊支配同族会社の役員給与損金不算入」制度の廃止	172
3.4 給与所得控除が同族会社の役員等の給与規制に及ぼす影響	173
4. あるべき給与所得控除と同族会社の役員等の給与規制	176
4.1 給与所得控除の縮減化への動向	176
4.2 給与所得控除と同族会社の役員等の給与規制のあり方	179
5. おわりに	181

1. はじめに

近時のギリシャに端を発した欧州の財政危機は、その後イタリア、スペインへと拡がりを見せ、さながら「ドミノ倒し」の様相を呈し、今やEU（欧州連合）の中軸ドイツやフランスさえも脅かすユーロ圏全体の問題となっている。IMF（国際通貨基金）とEU（欧州連合）による支援も、

一昨年のアイルランドに続き昨年のギリシャへの支援、次いでイタリア国債の金利が7%を超えてさらなる上昇局面にあって、ECB（欧州中央銀行）のIMFを通じた支援問題について検討がなされている。

国家財政の持続可能性については、何もユーロ圏に限ったことだけではなく、日本、米国、英国も大きな問題を抱えている。就中、わが国における財政健全化のための取り組みは、将に待ったなしの状況にあり、財務省の資料¹によれば、2011年末においては政府債務残高が1000兆円超、対GDP比（経済規模に対する債務比率）も200%超にも上り、その規模においては先進国中でも最大である。

ただ、わが国の場合は、個人の金融資産保有額が1400兆円超もあり、しかも国債は国内で十分に消化され、かつ、その9割以上を居住者が保有しているところから、国債の取引は安定し、10年もの国債金利も1.04%前後で推移している。しかし、個人金融資産約1400兆円は、いわば家計の貯蓄であり、その中にはマイナスの資産（例えば住宅ローン等）約350兆円が含まれており、ネットでみたそれは、1000兆円強ということになる。その意味では、大雑把にみた国家レベルでの財政は、対外資産を除けば、約50兆円そこそこの僅かな「のりしろ」があるともいえるが、国債発行残高（政府債務）がこのような家計の貯蓄を超えたときには問題が顕現化するであろう。すなわち、団塊の世代がリタイヤして暫くが経過した4～5年後には徐々に貯蓄を取り崩して生活する者が増えることが予想され、そうなれば家計の貯蓄は漸減し、次第に国債発行残高は家計の貯蓄額を上回るようになり、日本国民が従来のように日本国債を購入することができなくなり、代わって外国人が日本国債を相対的に多く保有するようになると、投機的な思惑などから、日本国債すら暴落する虞も出てこよう。

このように逼迫したわが国の財政状況の中にあって、一方で少子高齢

¹ 財務省ホームページ http://www.mof.go.jp/tax_policy/summary/condition/007.htm

化が急速に進展することによる社会保障関係支出の増大、他方では、東日本大震災後の復興に向けた予算の確保等、今後さらなる歳出増と経済低迷による税収減の両面からの財政赤字は続く傾向にあり、政府債務の対 GDP 比は増大する一方の悪循環に陥り、財政の信認と持続性を維持することがわが国にとって重要な政策課題となっている。これらのいわば国難を受け、事業仕分けに代表される歳出削減努力等が行われてはいるが、そのことをもって現状財政の拡大を抑制し、健全化の方向付けをしていくことは困難であり、今後の消費税増税や新たな税制等に向けた議論が展開されているところである。そのうち、消費税については、漠然とはしながらも、国民の多くもその増税の必要性についてある程度の認識と理解を示しているように思われるが、その増税幅については、国民間の理解度には温度差があるように見受けられる。

因みに、上に述べた財政赤字は、現行の消費税率 5% から 25% に引き上げれば、単純計算で、税収が 50 兆円増えることになり、20 年で解消できることになるが、問題は、国民がそのことを容認するかどうかである。

確かに消費税は、水平的公平の観点からは優れているとされるが、いわゆる「逆進性」の問題も孕み、特に格差社会が拡大している近年においては、担税力を反映した垂直的公平を達成しうる所得税の優位性は見直されるべきものと思われる。

ともあれ、税制を消費税のみに重きを置くことは事実上不可能であり、さまざまな税目を取り入れた、いわゆるタックス・ミックスによるバランスの取れた税体系を構築していくことが必要となる。

また、急速な少子高齢化社会にあつての経済社会の構造変化に対応するため、あるいはさまざまな政策目的のために複雑化している税制の歪や納税者間の不公平を是正し、負担を広く薄く公平に分かち合うことも必要となろう。

然るに、個人所得税における給与所得者への課税については、現行制度があまりにも画一的、硬直的なものであるため、経済社会の構造変化に伴う雇用形態に応じた給与制度の多様化に対応するものとなっていない

い。

加えて、これまでのさまざまな政策目的や政治的過程を反映して、諸控除が拡充されてきた結果、わが国の所得税の課税ベースが狭小化し、結果として、個人所得課税は広く薄く公平な税負担とはなっておらず、このことが法人課税にも少なからぬ影響を及ぼしているものと考えられる。

そこで、本稿では消費税増税とともに議論が進められている税制改革案のうち、個人所得税制、分けても給与所得者を対象とした給与所得控除と法人税法における同族会社の役員等の給与規制との関係を考察し、試論的提言をしてみたいと考えている。

2. 給与所得控除の意義と問題点

2.1 給与所得控除の意義と根拠

給与所得控除とは、給与収入に所得税と住民税を課税するに当たって、その担税力を考慮して、給与収入から課税の対象外とする金額を差し引くことを指す。ここでは給与所得控除の大まかな変遷を政府税制調査会（以下「税調」という。）答申で辿り、その意義や根拠等について概観したい。

当該控除制度は、1913（大正2）年に、給与所得の担税力を考慮して当時の勤労所得について一律10%の所得控除を行った「勤労所得控除」を大宗とし、その名称が現行の「給与所得控除」と変更されたのは、1953（昭和28）年のことである²。この間、1949（昭和24）年のシャープ勧告においては、①個人の勤労年数による一種の減価償却、②勤労による努力及び余暇の犠牲に対する報酬、③勤労に伴う経費の概算的控除、④その他の所得に比べて相対的により正確な税法の適用を受けるための相殺作用、の4点を勤労所得控除の根拠として挙げている³。

² 税調「臨時税制調査会答申」（1956）48頁、国税庁 NETWORK 租税資料

³ 福田幸弘『シャープの税制勧告』霞出版社（1985）94頁

このシャープ勧告後の、1956(昭和31)年の税調答申⁴には給与所得控除の根拠につき、次のような記述がみられる。すなわち、①勤務に伴い必要となる経費の概算的な控除であるとする考え方、②給与所得は、本人の死亡等の場合には直ちにとだえるが、一方資産所得及び事業所得は、資産所有者又は企業主が死亡しても、遺族等が引き継ぐことができる性質のものであり、これらの所得に比べて給与所得は特に担税力が乏しいから、これを調整するためのものであるとする考え方、③給与所得は、他の所得に比べて相対的により正確に把握されやすいから、これを相殺するための控除であるとする考え方、④給与所得については、所得税の源泉徴収が行われるが、その結果、申告納税の場合に比べ平均して約5ヶ月程度早期に納税することになるから、その間の金利を調整する必要があるとする考え方、の4点を列挙している。

また、1967(昭和42)年の税調答申になると、給与所得者の負担の軽減を積極的に支持する意見の論拠として、①給与所得は事業所得者の自主納税と対照的にその支払源泉において源泉徴収され、いわゆる所得の捕捉率が完全に近く、税負担が他の所得に比べ相対的に過重であること、②給与所得は個人の健康と労働力に依存しているため、所得の性質が特に財産所得に比べて不安定であること、③給与所得者は労働の強制、余暇の犠牲及び居住地選択の制限という形において実質的な費用を負担しなければならないこと、の3点を挙げている。しかし、この答申で、同時にそれらの論拠の弱い点として、捕捉率については客観的な尺度がないこと、また実質的な費用の推定にしても測定が難しく、事業における収入と経費というような明確な関係を求めることが難しいことにも触れ、これらの困難を解決する唯一の手段として、画一的であっても、概算的に控除を認める給与所得控除による方法以外にはないとしている⁵。

⁴ 税調「臨時税制調査会答申」(1956)49頁

⁵ 税調「長期税制のあり方についての中間答申、税制簡素化についての第一次答申、

その後の大嶋訴訟における最高裁判決⁶は、「…税制調査会の答申及び立法の経過によると、右の給与所得控除は、前記のとおり給与所得に係る必要経費を概算的に控除しようとするものではあるが、なおその外に、(1)給与所得は本人の死亡等によってその発生が途絶えるため資産所得や事業所得に比べて担税力に乏しいことを調整する、(2)給与所得は源泉徴収の方法で所得税が徴収されるため他の所得に比べて相対的により正確に捕捉されやすいことを調整する、(3)給与所得においては申告納税の場合に比べ平均して約5ヶ月早期に所得税を納付することになるからその間の金利を調整するとの趣旨を含むというが、それらがどの程度のものであるか明らかでない」と述べている。

また、この訴訟において上告人が、給与所得にも事業所得の場合と同様に実額による必要経費の控除を認めるべきで、これを認めないのは給与所得を不当に差別するものとして憲法14条1項に違反すると強く主張していたこともあり、1987（昭和62）年の所得税法の改正によって特定支出⁷の実額控除制度が導入された。この制度は、極めて限定的ながらも、給与所得者が以下に挙げる特定支出をした場合において、その合計額が給与所得控除の金額を超える場合には、その超える金額を控除することができるとするものである。ここで特定支出とは、①通勤費（一般の通勤者として通常必要であると認められる通勤のための支出）、②転勤費（転勤に伴う転居のために通常必要であると認められる支出のうち一定のもの）、③研修費（職務に直接必要な技術や知識を得ることを目的として研修を受けるための支出）、④資格取得費（職務に直接必要な資格を取得するための支出）、⑤単身赴任者の帰宅旅費（単身赴任などの場合で、その者の勤務地又は居所と自宅の間の旅行のために通常必要な支出のうち一定のもの）にかかる支出であり、当該控除は確定申告を通じてのみ

昭和42年度税制改正大綱についての答申、昭和42年度の税制改正に関する答申」（1967）11頁

⁶ 最高裁昭和60年3月27日大法廷判決、民集39巻2号247頁

⁷ 所得税法57条の2

これを行うことができるとされる⁸。

しかし、不完全とはいえ、このような形で、いわば「苦勞して勝ち取った」給与所得者にも実額控除への道を拓く制度であったが、当該特定支出控除の制度を適用し、実額控除の申告した件数は、表1にみるように極めて少数である。

国税庁の資料によれば⁹、平成22年分の民間給与所得者、すなわちサラリーマン約5,500万人のうちせいぜい10名程度がこの制度を利用してに過ぎないこととなっており、当該制度利用の不便さを差し引いても、勤務費用の概算控除としての給与所得控除自体が過大ではないかとの議論を惹起するところとなっている。

表1 特定支出控除を適用した確定申告書の提出件数

年分	63	元	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21
申告者数	16	5	9	8	7	4	7	1	3	1	3	3	7	4	5	10	9	13	9	7	6	9

（出所）平成22年度第13回税制調査会（11月25日参考資料）、11頁

以上にみるように、累次の改正を経て、税調答申における給与所得控除の具体的内容とともにその制度自体の意義も次第に変容していき、1986（昭和61）年の税調答申においては「勤務費用の概算控除」と「他の所得との負担調整のための特別控除」とされている¹⁰。

その後2009（平成21）年には政権が交代し、税調自体の組織も変更されたが、（新）税調において給与所得控除の見直しの必要性については触れられているものの、その具体的な意義、根拠等について未だ示されておらず、現在のところは、従来の認識を踏襲しているものと思われる。

ここまで給与所得控除に関する議論を、主として（旧）税調答申を中

⁸ 国税庁ホームページ <http://www.nta.go.jp/taxanswer/shotoku/1415.htm>

⁹ 国税庁ホームページ http://www.nta.go.jp/kohyo/tokei/kokuzeicho/jikeiretsu/01_02.htm

¹⁰ 税調「税制の抜本的見直しについての答申」（1986）30頁

心に概観してきたが、それというのも、レジーム・チェンジ以前の税調は、内閣総理大臣の公的諮問機関として政令により設置され、その答申において税率等の具体的な数値を提示するのみならず、税制改革のための基本的方向についても提言をなし、この提言をベースとして、個別税法においてそれぞれの議論が展開され、そして法改正へと繋がっていていた。このことから、税調は、わが国の租税制度に関する事項を調査審議する機関として位置付けられ、そこでの審議結果としての答申は、その後のわが国の税制改正に多大な影響力を及ぼしてきた経緯があるからである。

一方、レジーム・チェンジ後の新税調は、政治主導色を前面に押し出すべく、これまでの財務省主税局の主導による有識者会議の形態から、財務大臣を会長とし、財務・総務両省の副大臣・政務官を査定役とし、その他の各省庁の副大臣が委員として参加する組織に再編成されている¹¹。しかし、政権の存立基盤の弱さに加えて政権担当に不慣れなこともあり、平成23年度税制改正大綱に盛り込まれていた①給与所得控除の上限設定、②特定支出控除の見直しについても、野党の協力が得られず、一旦、税制改正法案から削除されることになり、新税調そのものの影響力には疑問符のつくものとなっている。（後にみるように、平成24年度税制改正大綱では再度盛り込まれている。）

他方、現在の学説における給与所得控除は、①必要経費の個別的算定が困難であるため、概算経費控除を認める必要があること、②勤労性所得であり、その担税力が他の所得より低いと考えられること、③捕捉率が他の所得に比べ高いこと、④支払の都度、源泉徴収されるのに対して、事業所得等は2回の予定納税をすればよいため、その期間に相当する利息額を調整する必要があること、の4つの理由に基づいて設けられてい

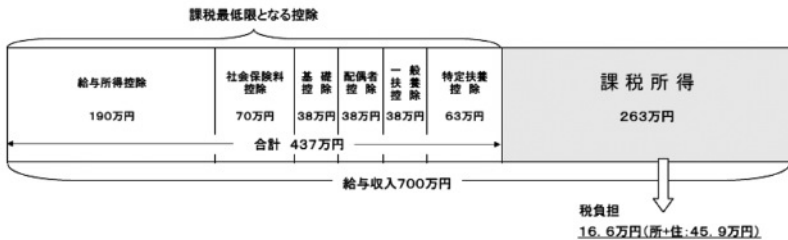
¹¹ また、民主党の政策調査会に置かれていた税制改正PTが、野田政権誕生を機に、民主党税制調査会として組織変更され、党内で要望をまとめた結果を重点要望として政府税調に示すことによってこれを踏まえた租特等改正案が作成されることになった。

るとするが、このうち最も重要なのは、①の理由であるとする説が有力である¹²。

2.2 給与所得控除と所得税の課税ベースの狭小化

個人所得税制のうち、給与所得者を対象とする給与所得控除及びその延長線上にある課税ベースないし所得税負担額は、以下の過程を経て算出されることになる。すなわち、「給与収入」から概算控除としての「必要経費」（後に議論する給与所得控除や特定支出控除等）を差し引くことで「所得」が導かれ、ここで出てきた所得から、さらに基礎控除や配偶者控除をはじめとする、いわゆる「人的控除」や社会保険料控除、医療費控除等の「その他の控除」である「所得控除額」を差し引くことで「課税ベース」としての「課税所得」が計算される。（図1を参照）このように、二段階で控除するのは、前者の「給与所得控除」が勤務費用の概算控除としての機能を持つことに対して、後者は生存権の保障に代表される機能を有する「人的控除」及び「その他の控除」であり、両者は明らかにその役割が異なるからである。しかし、こうした諸控除が存在することにより課税ベースが狭小化することも事実であり、図1に見るよう

図1 所得税の課税ベース（給与収入700万円の場合）



※ 夫婦子2人(子のうち1人が一般扶養控除、1人が特定扶養控除の対象)の給与所得者の場合を想定している。

出所 財務省ホームページ

¹² 金子宏『租税法』第十六版 弘文堂(2011)210頁

に、給与収入が700万円の世帯の場合は37%強になっていて、これを平均的な世帯とした場合、給与収入の4割弱程度しか実際には課税の対象になっていないことになる。

ともあれ、こうして求められた課税所得のそれぞれの額に見合う「税率」（超過累進税率）を適用、それらに乗じて、漸く所得税負担額、すなわち「税額」が算出されることになり、個人の所得税負担額は、適用される税率だけではなく、「課税ベース」の大きさに影響を受けることになる。また、課税所得を計算するに当たって給与収入から控除される給与所得控除及び所得控除等の大きさが、給与所得者の所得税における課税ベースの広狭を左右することになり、そのことは、取りも直さず国庫の税収をも左右することにも繋がる。そうだとすると、給与所得控除や所得控除が本来予定された機能を果たすとしても、それにかかる費用が、もたらされる便益を相対的に上回るものであれば、課税ベースを侵食していくことになる。そのためそれらの控除については、コスト・ベネフィットが十分に考慮されたものでなければならないのは自明の理であるが、給与所得控除については、勤務費用の概算控除の機能だけではない側面を持つことや、後に触れる特定支出との関係において、その額が過大ではないかとの議論が従来から存するところである。

例えば、図1のように、給与収入が700万円であるとすると、2011(平成23)年現在で、そのうちの190万円が給与所得控除(月平均16万円弱に相当)、この他に247万円の所得控除も認められ、合計すると437万円が控除されることになり、結局、課税ベースは263万円となってしまう。そこで問題となるのは、毎月16万円も仕事に係る必要経費を使うサラリーマンが果たしてどの位いるか、ないしはそれが平均的なサラリーマン像かということである。

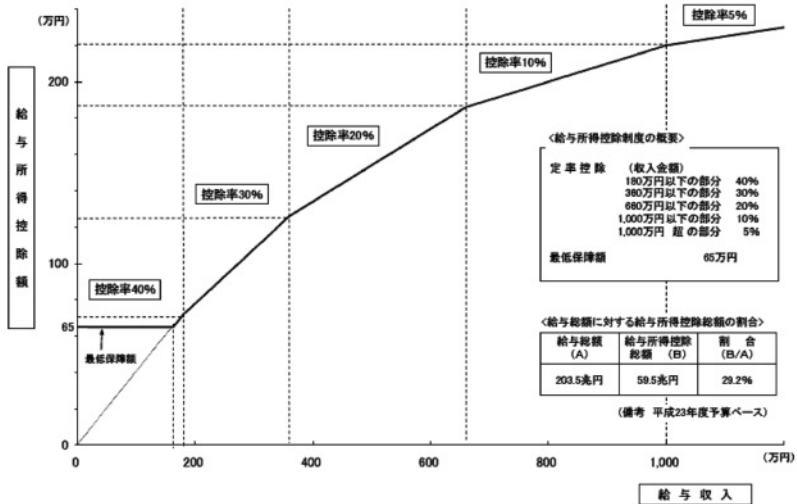
なお、図1に見るように、現行の所得税には給与所得控除以外の所得控除(人的控除、その他の控除に分類される控除で、それは15種類にも及ぶ)が存在するが、それらの諸控除と課税ベースのとの関係については紙幅の関係で本稿では触れないこととする。

2.3 概算控除額としての必要経費の検討

給与所得控除を、表現に若干の違いはあるとしても、2.1にみるように、概算経費控除とし、それを給与所得者が勤務をするために支出する費用とみた場合、その問題点は、図2にみるように、当該控除の給与収入に対する比率が給与収入の額が増すにつれて逡減するとはいえ、金額そのものにはかなりの開差が生じる点、及び当該制度を青色申告者の事業専従者給与や（白色申告者の）事業専従者給与についても認めている点にある¹³。

また、給与所得控除の金額を、上限を設けることなく適用している点にも問題があるといえる。すなわち、確かに給与収入の増加に伴って経費の負担は増えていくことになるが、ある一定水準に達すれば、そこか

図2 わが国における給与所得控除



出所 財務省資料 給与所得控除制度（給与収入に応じた給与所得控除）より

¹³ 所得税法 57 条 1 項、3 項、所得税法施行令 164 条 1 項、165 条 1 項、所得税法施行規則 36 条の 4

らの比例関係はなくなると考えられるからである。

それらは、結果として、高額な給与収入部分にも必要経費が認められることになり、本来の制度趣旨であるはずのごく一般的な給与所得者の負担を軽減するという観点からは、当該制度の趣旨、目的が十分に達成されてはいないことになるのである。

一方、租税負担の公平という観点からは、給与所得控除における控除率の逡減と所得税の累進税率との相乗効果を伴って、高額所得者ほど税負担率が急角度で上昇することになり、担税力を反映した垂直的公平を達成し得る所得税の優位性を考慮しても、その許容範囲を超える虞も出てくると考えられるところが問題となろう。

他方、給与所得控除は、家事関連費にかかるものを除く職務に関連するもので、雇用者が負担しないため已むなく支出する交通費、出張旅費、職務上の交際費、背広等の被服代、職務に関連した研修費用、書籍や文具代、コピー代、自宅等からかける電話代、クリーニング代等の費用であり、これらは給与収入を得るための必要経費としての性質を持っているところから、課税に当たってそれらに配慮するために設けられている制度である。したがって、この概算控除を利用する給与所得者のさまざまな支出につき、それらの個々についての必要経費としての証憑類の保存、提示を不要とし、また、実際に支出したか否かを問わず、一定の金額の控除が認められているのである。しかしながら、給与所得者が実際に負担していると思われる必要経費額はかなり低く、現行の概算控除額の30%にも満たない程度と試算されている¹⁴。

ここまでの検討と考察及び図2及び表2から、わが国の必要経費の概算控除額である現行の給与所得控除額が過大となっていることが認識できよう。

¹⁴ 税調「勤労世帯の年間収入5分位階級別1世帯当たり品目別年間支出金額調」『基礎問題小委員会資料21-1』（2004）9頁

表 2 給与所得控除の控除率と金額

給与収入金額	控除金額
180 万円以下	収入金額×40%（最低 65 万円）
180 万円超 360 万円以下	収入金額×30%+18 万円
360 万円超 660 万円以下	収入金額×20%+54 万円
660 万円超 1,000 万円以下	収入金額×10%+120 万円
1,000 万円超	収入金額× 5 %+170 万円

（出所）国税庁ホームページ NO.1410「給与所得控除」をもとに作成した

2.4 給与所得者の必要経費についての主要国間の比較

上述しているように、わが国の現行給与所得控除額の過大性は確信的にみて取れるが、事ほど左様に、税調の議論においても直接あるいは間接的に、そのことがしばしば取り上げられているところである¹⁵。

以下では、主要国における給与所得者の必要経費の控除制度について、財務省が公表している資料を取り上げ、それをもとに比較、検討してみたい。

表 3 は、わが国、アメリカ、イギリス・ドイツ、フランスにおける概算控除と実額控除を示している。これをみると、主要国にもわが国の給与所得控除に類似する制度が存在しているが、総じてその控除金額自体が大きくなり、また図 2 のく給与総額に対する給与所得控除総額の割合をみると、マクロベースでは約 3 割になっていることがわかり¹⁶、その意味では経費の概算控除である「給与所得控除額」は主要国に比してこどもかなり高いといえる。

しかし、各国とも実額控除が認められることから、その面では、わが国より必要経費としての透明度は高く、公平性が確保され得る制度となっている。

¹⁵ 税調「抜本的な税制改革に向けた基本的考え方」（2007）13 頁、「その他の主な意見」（2007）1 頁、「個人所得課税に関する論点整理」（2005）3 頁

¹⁶ 給与所得控除は、マクロ的にみるとその総額 59.5 兆円は、平成 23 年度予算ベースでは、給与総額 203.5 兆円の 29.2%となっている。

表 3 給与所得者の必要経費についての各国の制度の概要比較

(2011年1月現在)

	日本	アメリカ	イギリス	ドイツ	フランス
概算控除	給与所得控除（給与収入金額に応じ、控除率が40%～5%の5段階、最低65万円）が認められる。	標準（概算）控除（夫婦共同申告の場合） 11,600ドル (95.1万円)	なし	被用者概算控除 920ユーロ (10.3万円)	必要経費概算控除 社会保険料控除後の給与収入の10% 最低控除額 421ユーロ (4.7万円) 最高控除額 14,157ユーロ (158.6万円)
実額控除	通勤費等に直接必要な特定支出の額が給与所得控除を超える場合は、その超える部分につき、特定支出控除が認められる。	上記に代えて、必要経費については実額控除が認められる。	必要経費については実額控除が認められる。	上記に代えて、必要経費については実額控除が認められる。	上記に代えて、必要経費については実額控除が認められる。

(注) 財務省ホームページ http://www.mof.go.jp/tax_policy/summary/income/056.htm より
アメリカでは、実額控除を選択した場合には、給与所得者の必要経費の他、医療費や慈善寄付金といった職務以外の個人的な経費についても控除が認められる。

(備考) 邦貨換算レートは、1ドル=82円、1ユーロ112円：2010（平成22）年11月中の実勢相場の平均値である。

イギリスについては、必要経費の概算控除制度はなく、必要経費の実額控除のみが認められ、しかもそれは非常に限定されたものとなっており、その水準は最も低いものとなっている。また、実額控除に関しては、わが国を含むいずれの国についても勤務に直接要した経費に限られているところから、わが国の給与所得控除は、政策的理由から概算控除自体がある種雑駁な方式を採っているため、実額控除を選択するよりもかなり有利になっていることが窺えるのである。

これは、給与所得控除制度が本来予定されている機能を果たしているかどうか、また、コスト・ベネフィットについての検証を十分にしないままに、今日に至っていることを表しているものと考えられる。

上にみるように、わが国の給与所得控除額の水準は、主要国に比して、

かなり高いことが判る。これは、主要国に比して課税ベースが狭く、課税最低限が高くなっていることを示し、同時にそのことは、所得税の納税をしていない者が多く、租税負担の公平が保たれていないことをも表しているのである。

2.5 事業所得者と給与所得控除

既に触れたように、給与所得控除制度は、本来、給与所得者のために設けられた制度であるにも拘わらず、いわばその恩恵が事業所得者にも及んでいるという問題点も指摘することができる。そこでここでは、青色申告者及び白色申告者が配偶者等の事業専従者に対して支払う給与についてみていく。

所得税法における事業所得の所得金額の算出は、総収入金額から必要経費の額を控除して計算するが、この場合の必要経費の範囲は、収入を得るために直接要した費用等とされる¹⁷。しかし、青色申告事業者及び白色申告事業者が、事業に専ら従事する親族に対して支払う給料については特例が認められている。

つまり、事業を営む青色申告者が当該事業の専従者に支給した青色専従者給与額は、事業の所得の金額の計算上、必要経費に算入する、という青色専従者給与の特例が認められており、白色申告者に対して、事業を営む白色申告者が事業専従者を有する場合は、事業の所得の金額の計算上必要経費に算入する、という特例が認められているのである。

これらの特例により、青色申告専従者の給与及び事業専従者の給与は、事業所得金額の計算上、必要経費への算入が認められ、青色申告専従者及び事業専従者にとっては給与収入となり、これには給与所得控除が適用されることになり、この部分がいわゆる「経費の二重控除」になっているのではないかという議論が成立する余地がある。

同様の論理から、かつては経費の二重控除であるとし、これらの事業

¹⁷ 所得税法 37 条 1 項

所得者に対する、いわばこの部分の恩典をなくすことを目的として「特殊支配同族会社の役員給与の損金不算入」制度が導入されることとなったのである¹⁸。

これは、給与所得控除を「経費の控除のため」のものとするとき、経営実態が個人事業者と同様で実質的な一人会社のオーナー経営者の場合、法人税の段階で事業経費が控除され、自らの所得税の段階でも給与所得控除により控除が行われるところから、結局、「経費の二重控除」になっているとするものであった。

そこで以下では既に廃止された制度ではあるが、「特殊支配同族会社の役員給与損金不算入規定」の内容について概観し、そこでのいわゆる「二重控除」の論理について再検討し、所得税法上の給与所得控除が法人税法上の役員給与規制に及ぼす影響を指摘したい。

3. 給与所得控除と同族会社の役員等の給与規制との関係試論

3.1 「特殊支配同族会社の役員給与損金不算入」制度の創設

上に述べたように、給与所得者と個人事業主との課税の不均衡を是正し、「二重控除」の問題を解消するとして、平成18年度税制改正により、特殊支配同族会社の業務主宰役員給与の損金不算入制度に係る規定が法人税法35条に創設された。

特殊支配同族会社とは、内国法人である同族会社¹⁹の業務主宰役員²⁰および業務主宰役員関連者²¹が、その同族会社の発行済株式または出資の総数または総額の90%以上に相当する数または金額の株式または出

¹⁸ 平成18年度の税制改正により、法人税法35条に「特殊支配同族会社の役員給与の損金不算入規定」が置かれた。

¹⁹ 同族会社は法人税法上の概念であり、会社法上は株式譲渡制限中小会社の一類型である。

²⁰ 業務主宰役員とは、法人の業務を主宰している役員を指していた。

²¹ 業務主宰役員関連者とは、その業務主宰役員の親族などでその同族会社の役員である者および業務主宰役員とこれらの者により支配されている他の同族会社をいうとされていた。

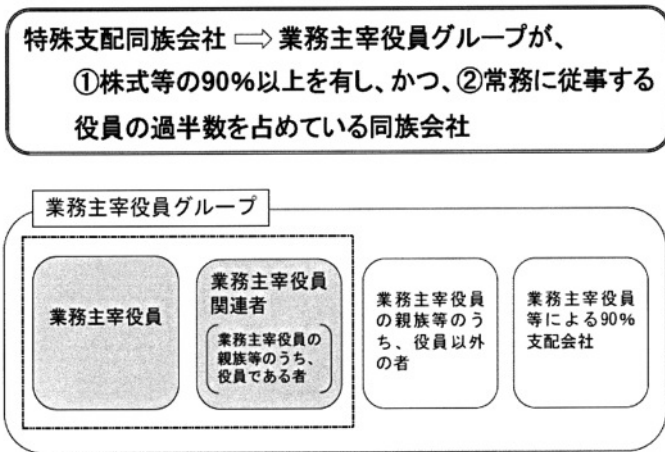
資を有する場合で、かつ、業務主宰役員および常務に従事する業務主宰役員関連者の総数が常務に従事する役員総数の半数を超える同族会社のことを指すものとされていた。

なお、特殊支配同族会社の意義については、下の図表を参照のこと。

特殊支配同族会社の役員給与損金不算入制度は、中小企業の大半を占める同族会社のうち、一定の要件を充足する経営者（業務主宰役員）の職務執行の対価であり、当該会社にとっての人員費たる報酬（役員給与）を、経費と認めず、役員給与の給与所得控除額相当分を会社の損金の額に算入させないとするものであった。すなわち、当該会社以外の会社がその役員に対して1,000万円の給与を支払った場合、その全てを費用として損金に算入することができるのに対し、この制度の下での特殊支配同族会社が当該会社の業務主宰役員に支払った1,000万円の給与に対応する給与所得控除額220万円は損金に算入できず、この220万円が「法人税」の課税対象となるとするものである。

ところで、この制度を導入するに当たって、財務省は当時、以下のよ

特殊支配同族会社の意義



出所：財務省資料

うな趣旨及び理由を明らかにしていた。

曰く、「いわゆる実質的な一人会社（オーナー企業ともいい、当該会社のオーナー役員を法人税法上は業務主宰役員と定義していた。）においては、オーナーが自らへの役員給与を法人段階で経費として計上し、損金算入する一方で、その役員給与については、個人段階で給与所得控除を受けることが可能となっている。こうした、いわゆる経費の二重控除については、個人事業者との課税上の不公平をもたらすとともにオーナー企業における課税所得の操作の余地を与えるものとなっていて、法人の経費のあり方として従来から問題として指摘がなされてきたところである。」「…今回の税制改正において、オーナーによる支配の度合いが高い、実質的な一人会社のオーナーへの役員給与については、法人段階で経費の二重控除に相当する部分、すなわち給与所得控除の相当分につき、損金に算入しない²²…」とするとした。すなわち、旧法人税法のままで、商法が改正され、平成 18 年度から会社法が施行されることになれば、実質的な一人会社のオーナーは、自らへの役員給与の支給において、法人段階では経費として計上して損金に算入し、その一方で、当該役員給与を受け取る個人段階では所得税法所定²³の給与所得控除を受けることが可能となる。このような控除のあり方は、いわゆる「経費の二重控除」に相当し、法人と個人事業者との課税上の不公平を齎すとともにオーナー企業における課税所得を算出する際の利益操作の余地を与えるものだとしていた。

そこで、そのような課税の不公平を是正するには新会社法が施行されるのに対応して、平成 18 年度税制改正において、新たに「特殊支配同族会社の業務主宰役員」の給与の損金算入を規制して、実質的な一人会社のオーナーと個人事業者との課税ベースをイコールフットィングし、課

²² 当時の日本税理士会連合会専務理事、小林健彦氏の質問に答えた財務省主税局税制第三課課長補佐、佐々木浩氏談（マルチメディアによる全国統一研修会 緊急解説 会社法施行と法人税改正）

²³ 所得税法 28 条、同 57 の 2、所得税法別表 5

税上の不公平を是正する必要があると説明していたのである。

しかし、当時の財務省はこの説明における「給与所得者と個人事業主との課税の不均衡を是正し、二重控除の問題を解消する」という理念は理解できるとしても、新たな制度導入に際しての論理的で十分な説得力を持つものではなかった。

なぜなら、「特殊支配」なる冠を付ける同族会社とそれ以外の同族会社、さらには、その他の中小会社とを法人格において区別することによって、新たに生まれる課税上の「不公平」の問題等を置き去りにしてまでも、この制度を導入、維持しなければならない論理的ないし合理的理由を明らかにするものではなかったからである。

すなわち、役員給与は同族会社においてのみが支給されるものではなく、同族会社以外の会社においても同様に支給されるものであり、財務省が主張するように、給与所得控除が「経費の二重控除」に当たるのであれば、特殊支配同族会社以外の会社にも「経費の二重控除」が生じることになり、一人会社のオーナーのみを対象としたこの制度、規定は、租税公平主義の観点からも問題が存すると評価されることになるのである。

この外の問題点としても、後にも触れるが、所得税法上の給与所得控除における問題点を税法体系の異なる法人税法上の役員給与において調整しようとするもので、自然人（個人）と法人を混同するもので人格と権利を無視しているとするもの。

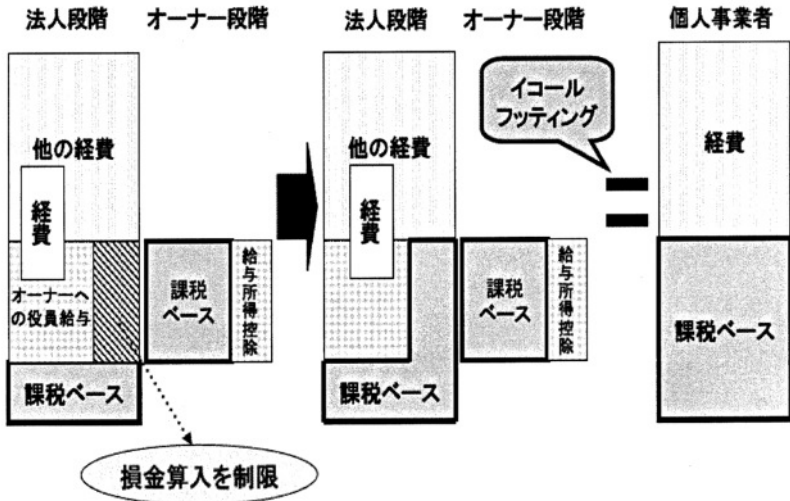
特殊支配同族会社の役員に支給した給与に係る給与所得控除分は、既に社外流失しており、当該会社にとっての担税力とはなり得ないこと。

また、商法を現代化することを目的に改正された会社法において、小規模の株式会社を設立しやすくして、わが国の経済社会の活性化を図ろうとした趣旨に反すること等の議論が挙げられていた。

なお、特殊支配同族会社の役員給与損金不算入制度の概念図を図3に示した。

図3 特殊支配同族会社の役員給与損金不算入制度の概念図

【実質的な一人会社】



財務省資料を一部修正した。

3.2 「二重控除論」の論理の検討

上に特殊支配同族会社の役員給与損金不算入制度の概要と概念図を示した。財務省が当初主張していた会社法の施行を理由とする法人税法における新たな役員給与規制の創設、導入は、結果として、中小零細企業（同族会社）の法人格を差別的に取り扱うことによって、新たな課税上の「不公平」を付加するものにしかなり得ないものであった。

すなわち、この制度の「肝」である、いわゆる「二重控除」の問題を論理的整合性を持って国民（納税者）に説明することができず、一旦、導入された制度が廃止に追い込まれることになったのである。

給与所得控除は、政治的過程で極めて政策的な配慮から徐々にその控除額の幅が拡大してきたものであり、そのいわば無秩序に広がったことによる課税ベースの狭小化を是正するには、確固たる信念（政治力と置き換えてもよいと思われる）に基づく政策でそれを縮小するか、あるいは

は別の手段としての増税をするかの二者択一でしかない。

経済社会の構造変化に伴って雇用形態も変化し、それに応じて給与制度も多様化してきていることから、労働の対価も然り、給料日に受け取ったことで、いわゆる伝統的な「給与」としての給与所得に該当するのか、あるいは事業所得に当たるのか判然としないケースも出てこよう。仮に事業所得としての性格を持つようなケースにまでも、画一的、硬直的に給与所得控除を認めざるを得ないとすれば、制度趣旨としての妥当性を欠くことになる。そのような場合は、確固たる信念に基づく政策で肅々と対応、縮小すべきことを国民に説明すればよい。

それを小手先の弥縫策ともいえる二重控除論を持ち出し、租税基礎理論を無視して所得税の歪を法人税で正そうとしたところに国民の反発があったように思われるのである。

そこで、再度、特殊支配同族会社の役員給与規制とは何であったか、またそこで展開されている「二重控除論」の本質は何かについて検討したいと思う。

ここまで幾度となく触れてきた、いわゆる「二重控除論」は、特殊支配同族会社の役員に対して支払った給与等は当該法人の所得の金額の計算上は損金の額に算入され、当該法人の課税所得を減少させ、一方、当該給与等は当該役員の給与所得の収入金額に一旦は含まれるが、給与所得控除の適用を受けて課税所得の相当部分が減少してしまうものである。

しかし、この議論は既に指摘してきているとおり、その出発点からして、法人税法上の問題と所得税法上の問題、すなわち異なる法体系間の問題を、いわば「緋い交ぜ」にする甚だラフなものである。

個人が受けるべく給与所得控除額を対象として、その支払法人に課税しようとするものであり、法人と個人（自然人）間の所得の帰属する人格と権利を無視し、課税理論上も正当性を有し得ないものに担税力を求めようとするところに問題があった。

これは詰まるところ、法人税と所得税とを無秩序にミックスした議論

であり、理論的、法的なバックボーンを有しない、「はじめに増税ありき」すなわち、「取りやすいところから取る」とする考え方に軸足を置くものといわれても反論のしようがないものである。

確かに、給与所得控除は給与収入を得るための経費の概算控除であり、これが過大であるという議論はここまでも触れてきたところである。仮に、そのことを問題視するものだとすれば、概算控除をやめ、実額控除に変更したらどうかという議論なら格別、給与所得者という個人に認められている、いわば「所得計算上の権利」である給与所得控除を法人の所得計算上、損金に算入しないというのであれば、「租税法」に至る以前の租税の「基礎理論」を無視したものと評価されよう。

この点で、会社法の施行とそれに伴って生起するとされる法人成りの容易化、さらにそれによって齎されるとしている課税の不公平を是正すること、すなわち二重控除を排除するという論理構成には破綻がみられ、結局、この議論は、法人税制と所得税制間の整合性や独立性を冒すものといえよう。

そもそも、この制度の導入に当たって、その前提となっている経費の控除が二重となっているかどうかの議論の吟味すらなされてきていたのかも気になるところである。

というのも、法人が役員に支払った経費（役員給与等）は、法人が収益を得るためにかかったものであり、給与所得控除額は経費の概算控除額でこそあれ、その経費は給与所得の収入金額を得るためにかかったものである。

これら二種類の経費は、同じ「経費」という名称とはいえ、全くそのインプリケーションを異にするものであり、このことを指して同じ経費を二回控除したという意味での経費の「二度控除」ないし「二重控除」といえないのは自明の理であったであろう。

給与所得控除については、勤労所得と資産所得との対比においては、その担税力を考慮して設けられている、どちらかといえば人的控除の性格を持つものである。その意味では、給与所得控除の全て、ないしはそ

の主要部分がそうであり、経費の概算控除、すなわち給与所得者の必要経費はゼロないしはそれに近いものとも考えることもできようが、そう考えること自体が、この議論の前提を欠くものと思われるのである。

然るに、この議論は、当時の所得税制体系の中で給与所得控除についての抜本の見直しを検討されるというならともかく、結果として、特殊支配同族会社という名の中小零細企業を差別、これを標的にした虐めとしかいいようのない制度を作り上げることに貢献していた。すなわち、この制度は、無抵抗で財務体質のきわめて脆弱な中小零細法人に、差別的に、過重な租税負担を求めるものであったのである。

法人、つまり特殊支配同族会社のオーナーにおいては、確かに、財務省が指摘、主張するような「課税所得の操作」に繋がる、いわゆる乱脈経理による利益操作擬きの側面が少なからず存在するのは事実である。

しかし、その反面、大多数のオーナーは、手形の決済期日、あるいはその他の支払日が到来し、その決済のための資金が不足する場合、また会社が危急存亡の折等は、自己の資金を提供し、あるいは、金融機関からの融資に際しては連帯保証人となり、かつ、労働者としても現場で額に汗し、私財を投げ打つ覚悟で、公私の分け隔てなく働き、会社を維持している現実も存在するのである。

そのような中小零細法人のオーナーの役員給与とその他の法人の役員給与につき、租税負担上に、事実上、不利益な差別を設け、かつ、担税力を有しない給与所得控除分を当該法人の所得と認定してまでも、正に取りやすい所からは何が何でも取るといった租税行政庁の姿勢には、課税理論上の合理性を見出すことができないものである。

給与所得控除の問題は、あくまでも所得税法個別の問題であり、それは個人税制の中で調整すべきものであろう。

法人税法と所得税法という異なる法体系間の問題を無視し、給与所得控除の本質、すなわち給与所得と他の所得との担税力の差を考慮し、個人の給与所得の概算控除として設けられた経緯をも無視し、「二重控除」だとし、これを法人所得に加算して課税することは、租税法自体を自己

否定するものといえよう。

3.3 「特殊支配同族会社の役員給与損金不算入」制度の廃止

この制度の導入は平成18年度の税制改正によるものだったが、上に述べる内容面での諸問題の他にも、根本的な問題として、税制改正の決定手続においてもそれはみられた。

2005（平成17）年11月25日の税調「平成18年度の税制改正に関する答申」は、「2 法人課税」において「…法人の設立が容易になる中で、個人形態と法人形態との税負担の差に由来する不公平は是正すべきである。」とした。しかし、ここでは何らの具体的な検討も議論もされていない。これを受ける形で、自民党税調が2005（平成17）年12月15日付で税制改正大綱を公表している。これを受け、平成18年1月17日「平成18年度税制改正の要綱」として閣議決定され、法案化され国会に上程され、3月27日に成立して4月1日の施行となっている。

この間、国会においての十分な審議を経ずして、また国民の理解を得る努力もせず、将に「由らしむべし、知らしむべからず」を地で行く手法で、立法手続が進行していた。

「due process of law」は何人も法の定める適正な手続によらない限りは、生命、自由又は財産を奪われないとする原則であり、日本国憲法においても31条²⁴でこの趣旨を採り入れているとされ、同84条²⁵規定の租税法律主義の解釈、適用に当たっても、この要請は尊重されるべきものと思われる。

そうだとすれば、この考え方は当然に租税法の執行段階のみならず、その前段階である税制改正の場面においても同時に尊重されるべきもの

²⁴ 「何人も、法律の定める手続によらなければ、その生命若しくは自由を奪はれ、又はその他の刑罰を科せられない。」とする規定である。

²⁵ 「あらたに租税を課し、又は現行の租税を変更するには、法律又は法律の定める条件によることを必要とする。」とする規定である。

であり、税制改正にあつては、一定の周知期間を経て広く国民の理解の下に当該改正手続は進められるべきものである。その意味でも、この制度は立法手続においても問題があつたといえよう。

このように、拙速、強引にことが進められていったが、その後、レジーム・チェンジがあり、政権は交代するところとなつた。

そこで、新政権における税調は、「納税者主権の確立へ向けて」とのサブタイトルを付した平成 22 年度税制改正大綱の中で、「この制度については、二重控除を是正する手法として適当かといった批判があります。このため、本制度は平成 22 年度税制改正で廃止します。その上で、給与所得控除を含めた所得税のあり方について議論をしていく中で、個人事業主との課税の不均衡を是正し、『二重控除』の問題を解消するための抜本的措置を平成 23 年度税制改正で講じること²⁶」すると表明、実質的には、いわゆる「二重控除論」の考え方を維持しつつも、制度自体は廃止することを公表している。

3.4 給与所得控除が同族会社の役員等の給与規制に及ぼす影響

上記のような経過を辿って、一旦導入された「特殊支配同族会社の役員給与の損金不算入」制度は廃止されることになったが、そのことは、当該制度が適用される中小企業経営者にとっては減税となるが、反面、国の税収面には穴が開く結果にもなっているのである。

もとより、平成 22 年度税制改正大綱で触れられているような、「給与所得者と個人事業主との課税の不均衡を是正し、『二重控除の問題』を解消する」ことには至っておらず、また、代替税源も手当てされていない。

ここまでみえてきたように、給与所得控除額が過大であることと、それに加えて人的及びその他の控除等の控除項目を差し引くと、給与所得者に対する課税ベースはかなり狭小化していることが判る。このことを直截に裏付けるものではなく、またデータも若干古く 2003 (平成 15) 年

²⁶ 税調『平成 22 年度税制改正大綱』(2007) 18 頁

のものだが、「勤労世帯の年間収入5分位階級別1世帯あたり品目別年間支出金額調」なる税調の所得税関係『資料』で見れば、「年間収入額に占める年間支出額」の平均は6.8%と算出されている。これを給与所得者の「必要経費の実費」とみると、「給与総額に対する給与所得控除額」の割合29.2%の30%にも満たないことになり、給与所得控除額の過大性が改めて認識できよう。参考のために、税調作成の資料から、給与所得者の必要経費と考えられる部分をピックアップし、簡略化したものを表4に示すことにする。

このような状況にあって、税調においては予てより給与所得控除額を縮小する方向での議論がなされている。2005（平成17）年6月、税調基礎問題小委員会から公表された「個人所得課税に関する論点整理」において「経費が適切に反映されるような柔軟な仕組みを構築していくべき²⁷」として、経費の概算控除から実額控除へ、そして給与所得控除額を縮小すべきことを示唆している。

また、2000（平成12）年7月の中間答申「わが国税制の現状と課題――

表4 給与所得者の勤務に関連する経費

2003（平成15）年調査

年間収入 5分位階級	年間収入額 (A)	勤務に関連すると考えられ る経費の年間支出額 (B)	(B)/(A)
万円	千円	円	%
I (~445)	3,544	222,675	6.3
II (~586)	4,762	311,404	6.5
III (~738)	5,862	388,232	6.6
IV (~950)	7,170	506,543	7.1
V (950~)	10,135	712,777	7.0
平均	6,295	428,326	6.8

勤労者世帯の年間収入5分位階級別1世帯当たり品目別年間支出金額調をもとに作成した

²⁷ 税調「個人所得課税に関する論点整理」(2005) 3頁

21 世紀に向けた国民の参加と選択——」においては、「給与所得控除については、今後、勤務費用の概算控除としての性格をより重視する²⁸」との考えを公表している。

しかし、「言うは易く行うは難し」であり、給与所得控除額の縮小は、全国のサラリーマン 5,500 万人の既得権益を侵すことになり、この巨大な権力集団の前には、政治も行政も無力といわざるを得ない現実がある。

それゆえ次善の策として、仮令、税法体系が異なっても、立法者は相当の覚悟をもって税収面の穴を埋めるべく、形振り構わず、法人税法上の同族会社の役員等の給与規定を厳格化、策定してきたのではないかと考えられるのである。

それを示唆するものとしては、第三目「役員の給与等」として、法人税法 34 条～同 36 条の規定振りを挙げることができよう。このうち、現在、35 条は、上にみてきたように廃止になっているが、法人税法 34 条柱書き及び同 36 条はいずれも損金不算入を規定する表現方法が採られ、損金算入を規定する表現方法が採られてはいないのである。

すなわち、(役員給与の損金不算入)として 34 条は、法人の役員に対する給与で「定期同額給与、事前届出給与、利益連動給与」以外の給与、また、(過大な使用人給与の損金不算入)として 36 条は、法人がその役員と特殊の関係のある使用人に対する給与のうち不相当に高額な部分の金額は、いずれも損金の額に算入できないとしているのである。

本来、給与等は法人が収益を獲得するために支出する費用であるのに、それを原則税法上の損金に算入せず、例外的に「定期同額給与、事前届出給与、利益連動給与」の 3 つのパターンを損金に算入するというのである。

加えて、本来、実体法である法人税法ないしはその委任を受けた法令に定めを置くべき役員給与の改定に関する規定を、国税庁が作成した「役

²⁸ 税調「わが国税制の現状と課題——21 世紀に向けた国民の参加と選択」(2000)101 頁

員給与に関するQ&A²⁹」という形でこれを公表している。

これは、課税要件法定主義の原則からは外れるものであり、そのことは、憲法 84 条に規定を置く租税法律主義に違反する可能性の高いものと評価されるところとなっている。

4. あるべき給与所得控除と同族会社の役員等の給与規制

4.1 給与所得控除の縮減化への動向

課税行政庁（国）のこうした、一見なりふり構わぬとも映る必死の努力の背景には、本稿の冒頭に述べたような厳しい財政事情があることは容易に理解できよう。こうした中、平成 24 年度税制改正大綱が税調から示された。それによれば、平成 23 年度税制改正における積残し事項への対応として、「課税の適正化等の観点から特に緊要な事項については、平成 24 年度における厳しい財政事情も踏まえつつ、平成 24 年度税制改正において対応す」とし、給与所得控除に上限を設ける見直し等の対応を行うとしている。

しかし、政権基盤の脆弱性から、これまで平成 22 年度税制改正大綱及び同 23 年度版において示されていた事項については、2 年続けて完全に実施されることはなかったこともあり、その実施に向けた決意とは裏腹に実現の可能性は、若干、疑問視されるところではある。

ともあれ、ここにきて、給与所得控除に上限を設けるなどの幾分かの縮減措置をとるとのことのようなので、関係部分について以下に取り上げ紹介したい。

〈個人所得課税〉（所得税）

所得税については、「雇用形態や就業構造の変化も踏まえながら、所得再分配機能等を回復するため、社会保障と税一体改革において、税率構

²⁹ 国税庁ホームページ <http://www.nta.go.jp/shiraberu/zeiho-kaishaku/joho-zeikaishaku/hojin/qa.pdf>（平成 20 年 12 月）

造を含む改革を進める必要がありますが、平成 24 年度税制改正では、それに先立ち、課税の適正化の観点等から、緊要と考えられる以下の見直しを行う」として、以下の項目を挙げている。

① 給与所得控除の見直し

給与所得控除については、『勤務費用の概算控除』と『他の所得との負担調整のための特別控除』の二つの性格を有しているが、「就業者に占める給与所得者の割合が約 9 割となっている現状で、『他の所得との負担調整』を認める必要性は薄れてきてい」としている。そして、現在の給与所得控除については、「マクロ的に見ると、給与収入総額の 3 割程度が控除されている一方、給与所得者の必要経費ではないかと指摘される支出は給与収入の約 6 %であるとの試算もあり、主要国との比較においても全体的に高い水準となってい」としている。

そこで、従来、上限のなかった給与所得控除に以下のように上限を設けるとしている。

イ 給与所得控除の上限設定

現行の給与所得控除は、給与収入に応じて逡増的に控除が増加していく仕組みとなっており、上限は設定されていないが、既に触れたように、給与所得者の必要経費が収入の増加に応じて比例的に増加するとは考えられないこと、また、主要国においても定額又は上限があること等に鑑み、給与収入が 1,500 万円を超える場合の給与所得控除額については、245 万円の上限が設けられることになった。

なお、既述の役員給与等に係る給与所得控除については、「税率構造を含む改革の方向性を踏まえ、引き続き検討してい」としている。

ロ 特定支出控除の見直し

今回の給与所得控除の上限設定に併せ、特定支出控除制度の使用利便性を高めるという観点から、「特定支出の範囲を拡大するとともに、特定

支出控除の適用判定の基準を見直す」としている。

具体的には、職務の遂行に直接必要な弁護士、公認会計士、税理士、弁理士等、法令の規定に基づいてその資格を有する者に限って特定の業務を営むことができる資格の取得費を特定支出の範囲に追加するとしている。

この他、職務と関連ある図書費、職場で着用する衣服の衣服費及び職務に通常必要な交際費も「勤務必要経費」として、特定支出の範囲に追加するとしている。

なお、勤務必要経費については、「高額なものを購入できる高額所得者を過度に優遇するといった不公平が生じないように、上限を設ける」とし、特定支出控除の適用判定の基準となる控除額については、「給与所得控除の二つの性格について、各々2分の1であるとして、『勤務費用の概算控除』部分、すなわち給与所得控除額の2分の1の額とし、給与所得者の実額控除の機会を拡大」するとしている。

これらの措置については、既述した2005（平成17）年の税調基礎問題小委員会の『個人所得課税に関する論点整理』の中で、給与所得に関しては、「近年における雇用形態、就業構造の変化…（中略）パート・派遣労働者・業務請負等の非正規雇用者の割合が急上昇するなど雇用形態の多様化も進んでいる…（中略）こうした雇用形態の多様化等の状況も踏まえれば、雇用関係の有無だけをもって給与所得者と個人事業者を比較し、その置かれた立場の強弱を一律に論ずることは難しくなりつつある。すなわち、給与所得者であることを理由として、所得の計算にあたって特別な斟酌を行う必要性は乏しくなっているといえよう。そうした意味では、給与所得控除の見直しが課題となる。給与所得控除については、従来より、給与所得者にかかる『勤務費用の概算控除』のほか、被用者特有の事情に配慮した『他の所得との負担調整のための特別控除』という二つの要素を含むものとして整理がなされてきた。このように被用者特有の事情を画一的にとらえて一律の控除を行うという現行の仕組

みを見直し、後述の事業所得にかかる必要経費の取り扱いの見直しとあわせて、給与所得者の控除や申告のあり方についても、経費が適切に反映されるような柔軟な仕組みを構築していくべきである。つまり、より勤務の実態に即したものに変わっていくとともに、職務遂行上の経費として認められる特定支出控除の対象範囲の拡大について検討する必要がある」として示されていたものを実現化しようとするものである。その意味では、レジーム・チェンジ後の新政権（税調）が打ち出した新政策ではなく、若干、手垢のついた感はあるものの、「給与所得者と個人事業主との課税の不均衡を是正する」ための動向として注目されるところである。

4.2 給与所得控除と同族会社の役員等の給与規制のあり方

課税行政庁（国）の行動の背景には、厳しい財政事情があると上述したが、その行動が実を結ぶかどうかは、課税ベースの拡大と課税方法論の問題に尽きるように思われる。

そこで、以下ではここまでで考察、検討してきた中から給与所得控除とそれに関係する同族会社の役員等の給与規制に焦点を合わせて、そのあり方について述べてみたい。

曩にも触れているが、給与所得控除の性格を「概算経費控除」のみと考えた場合でも、その金額が問題となる。それというのも、給与所得者の勤務に必要な経費は、通常はその大部分が使用者が負担しており、給与所得者の勤務に係る必要経費の範囲と具体的金額を明確化することには不可能に近い困難が伴う。税調の2003（平成15）年の所得税関係『資料』によれば、給与所得者の勤務に関連する経費の平均は6.8%であるが、その中には家事費に該当するものも含まれているとされる。そうだとすれば、若干、データが古いこと等を考慮した調整も必要ではあるが、給与所得者の勤務に必要な経費はせいぜい7%程度であると考え、これに現在の有力な学説でもある給与所得控除の存在理由を加える。すなわち、①必要経費の個別的算定の困難性、②勤労性所得の担税力の脆弱性、

③捕捉率の高率性、④源泉徴収による納税の早期性等に由来する給与所得者の持つ不公平感を考慮、その調整分を3%とし、激変緩和策として、給与所得控除の割合を数年にわたって段階的に引き下げ、最終的には、給与所得控除分を給与収入の概ね合計10%程度に納まるようにするのである。

つまりデータ上の実額経費に政策的考慮としての3%を加味し、現行より信憑性をもった額としての給与所得者控除は、全体として10%で済むことになる。また、高額給与所得者については、必ずしも収入が増加するにつれて必要経費も増加するものとは考えられないことから、その割合を通減させるとともに、控除額が一定額を超える場合にはその限度額を設ける必要があると考えている。

すなわち、ある一定の額までは収入に伴って、勤務に必要な経費が増加するとも考えられるが、経済社会の構造変化に伴う雇用形態に応じた給与制度の多様化等に対応し、数億円も稼得する給与所得者も存在する昨今であるところから、彼等に際限なく一定率のそれを認めることは租税負担の公平という点からは問題があると思われるので、歯止めとしての最高限度額が必要となることを考慮すべきであろう。

公平課税の観点から、本稿での最大の関心事は2.5及び3.で検討した給与所得者としての同族会社の役員や個人事業の青色専従者や事業専従者等に「概算経費控除」を適用する場合の、彼等と給与所得者との取り扱いの問題である。この場合においては、一般の給与所得者の必要経費とは異なった損金算入割合を設ける等の差異を設ける必要があると考えられる。

そしてその上で、現行所得税法37条1項の規定を、若干、緩和して給与所得者のみ認められている「概算経費控除」を、所得計算上の公平性及び簡素化の観点から、上に述べているような事業所得者等にも認める必要があると思われる。

なお、その際には、個人事業に類似した形態の家内労働者でありながら、給与所得者に準じた所得計算が認められている家内労働者等の事業

所得等の所得計算の特例³⁰が参考になろう。

これらの手法を併せて駆使することにより、給与所得控除が大会社及び中小会社のサラリーマンや公務員等の給与にも当然に適用されるのに、なぜ特殊支配同族会社の経営者の役員給与と分だけが「経費の二重控除」に当たるとして所得税の上に法人税まで課税されるかといった素朴な不満に対し、税制改正大綱で触れられているような、「給与所得者と個人事業主との課税の不均衡」をある程度是正、解消できるものと考えているものである。

また、それに加え、給与所得控除の枠を超える勤務に必要な経費が発生した給与所得者は、彼等の選択によって実額経費に基づく申告ができるようにすることで、給与所得者と個人事業主との課税の公平性と透明性を確保する有力な政策となり得よう。

5. おわりに

2011（平成23）年12月24日、実質約96兆7000億円に上る過去最大規模の、2012（平成24）年度予算案が閣議決定された。それを歳入面で見ると、新規国債44兆2440億円であるのに対し、税収は42兆3460億円、税外収入³¹約3兆7000億円であり、これに特別会計として、年金交付国債³²2兆5882億円及び震災復興予算3兆7754億円が加わる。

新規国債の発行は新たな国の借金であるのに対して税収は国の収入であるが、4年連続で借金が収入（税収）を上回る異常事態であり、国の借金漬け体質が続いていることがわかる。

³⁰ 租税特別措置法27条

³¹ 「埋蔵金」と俗称される特別会計の積立金などであり、政権交代後の平成22年度には10兆6千億円あったが、平成24年度には3兆7千億になり、殆ど枯渇することになった。

³² 年金交付国債は、発行時点では現金支出する必要はないが、将来的には消費税増税分を償還に充当しなければならない。このため、24年度一般会計には計上されないが、そのことは、「借金を先に延ばしたに過ぎない」こととなる。

また、社会保障費の自然増が来年度以降も毎年1兆円を上回る見通しであることから、借金が税収を上回る状況は、今後もなお継続する可能性が高いものと思われる。

このように、わが国の財政は最早限界にきていることが判るが、そこに政府による厳格な財政規律や明確な政策意思がみえてはこず、また伝わってもこないのが気になるところである。

政府は2012（平成24）年の通常国会に消費税増税法案を提出する予定のようであるが、これまで日本国債の金利が上昇せず、信用が保たれてきたのは、わが国には、消費増税を含む他の税目に係るいまだ増税の余地があったことも大きな要因の1つであると考えられるところである。仮に、消費税増税法案ないし今後の税制改正が頓挫することになれば、日本の金融市場として試練と混乱に巻き込まれることにもなる。

急速な少子高齢化社会の進展や近時の経済社会の構造変化に対応する税制を構築するためには、これまでの税制の歪や課税の不公平を是正し、負担を広く薄く公平に分ち合うものにしていかなければならない。所得格差を税制を通じて是正し、適正な所得の再配分の強化を図るのも政府の役割である。

政権交代を契機に新たな政策を打ち出し、それに伴う税制もこれまでの柵を一新、大胆な改革を行い現下の閉塞状況を脱すべきであろう。

同時に、対GDP比200%超にも上る政府債務残高を縮減する努力に直ちに着手し、現下のわが国の置かれた状況の身の丈に合うよう、徹底した無駄の削減に向けて斬り込むべきである。

政府債務は、極論すれば、インフレを惹き起こす「通貨発行権」か「国民への課税権」の発動によって解消することができるが、政府の最大の資産ともいえるべきは、現在のところ、「国民への課税権」である。