

課税単位と所得分割

福島千幸

はじめに

1. シャープ勧告
2. 所得分割の拡充過程
3. 2分2乗方式再論
4. 個人単位課税の維持
5. 配偶者特別控除制度の創設
6. 資産所得の合算課税廃止
7. 抜本改革後の動き

おわりに

はじめに

現在の日本の税制における課税単位を規定するのは、昭和24（1949）年のいわゆるシャープ勧告である。この勧告においてシャープらは、原則的には個人を課税単位としたが、三種類の所得については例外的に世帯単位の合算課税を取り入れた。その例外とは、資産所得、扶養親族の所得、そして家族専従者に対する労働報酬であった。

この勧告に関して筆者はつぎのような仮説を立ててみたい。

「もしシャープ勧告が家族専従者に対する労働報酬の事業主への合算課税を採用しなかったならば、いいかえれば、家族専従者に対する労働報酬についても個人単位課税の原則を適用していたならば、事業所得者の所得分割問題と、それに追随した給与所得者の所得分割論、すなわち2分2乗方式の導入問題は生じなかった」。

累進税率構造のもとでは所得の分割は税負担の軽減をもたらす。事業所得者に対する所得分割の容認は、所得を分割できない他の者、おもに給与所得者との間に不公平感を生みだし、結局は給与所得者にも所得分割を容認する方向へと向かう。

この事業所得者の所得分割化の下地となったのが、シャープらによる家族専従者に対する報酬の合算課税の勧告、だったのではないか。別言すれば、家族専従者に対する報酬が原則どおり個人単位課税とされていたならば、所得分割問題などそもそもありえなかったのではないか。

むろん歴史にifはない。しかし課税単位の変遷をみる本稿においては、前述の仮説を意識

において、その流れを明らかにしたい。

1. シャウプ勧告

前述のとおり、現在の日本の税制における課税単位を規定したのは、昭和24年のシャウプ勧告である。この勧告にもとづいて、日本に個人単位の課税方式が導入された。

シャウプらの課税単位に関する勧告はおもに2つの部分からなる¹⁾。前半部分は、当時の合算課税が有する問題点の指摘と個人単位課税の導入の勧告、これに対して後半は、個人単位課税を採用した場合に起こりうる問題を回避するための、例外的措置としての合算課税の採用の勧告であった。

明治20(1887)年の所得税制創設以来、日本においては三親等内の同居親族の所得を合算して税額を算定する合算課税が採用されてきた。これに対してシャウプらは、①所得を合算すると、合算しない場合に生活水準および担税力が同じ納税者に適用される税率よりも高い税率で課税されることになり、税負担の配分が不公平になること、②合算による税負担の増大が世帯分解の人為的誘因になること、③同居親族の判定が困難で、基準の適用にも統一性を欠くこと、④税額の配分手続きが複雑であること、の四つの問題点を挙げ、合算課税を改めて個人単位課税を導入するよう勧告した。

この個人単位課税の勧告については、これこそがその後の日本の税制における課税単位を規定したものであって、その意義はあらためて問われるまでもないだろう。しかし他方、課税単位をめぐる議論との関わりにおいて、むしろその重要性が見出されるのは、後半部分の内容である。この後半での勧告が、結果的には課税単位の見直し論の下地をつくることになったのである。

シャウプらは原則的には個人単位の課税方式を導入したが、いくつかの所得については例外的に世帯単位の合算課税を勧告した。合算課税が要求されたのは、資産所得、扶養親族の所得、および家族専従者に対する労働報酬、の三種類であった。

累進税率構造のもとでは、所得の分割は税負担の軽減をもたらす。これらの所得については、納税者が家族間で資産ないし所得を恣意的に分割することによって税負担を軽減する可能性があると考えられたのである。たとえば、事業所得者であれば、自らの事業に配偶者やその他の家族を雇用し、これに労働報酬を支払うという形をとることで、事業主のみが課税される場合よりも税負担が低く抑えられるという事態が想定された。

シャウプ勧告はこのような所得分割による税負担の回避行動に対して、世帯を単位とする合算課税を例外的に取り入れることによって、これを封ざることができるとした。すなわち、たとえば事業所得者については、家族専従者に対する労働報酬を事業主の所得に合算して課税することで、恣意的な税負担の軽減を防ぐことができるとしたのである。

当時のシャープらの合算課税の勧告、その意図は十分に理解できるものである。しかし、このうち、事業所得者の所得分割の拡充によって合算課税がなし崩し的になり、個人単位課税という原則の見直しにまで波及したことを考えると、この例外的な合算課税の採用について、「個人単位課税という原則を大きく損なうものではない」²⁾と述べられたことは皮肉である。

2. 所得分割の拡充過程（昭和26年度税制改正～昭和36年度税制改正）

累進税率構造のもとでは、所得の分割は税負担の軽減をもたらす。したがって、ある者に対する所得分割の容認は、所得を分割できない他の者との間に不公平感を生じ、やがては他の者に対しても所得分割を波及的に容認することになる。この動きは昭和36（1961）年度の税制改正で一つの頂点に達する。

(1) 所得分割の連鎖

昭和27（1952）年度の税制改正において、青色申告の普及を促進するという目的から、青色専従者控除（配偶者は除く）という制度が創設される。これは青色申告者に5万円を上限とする専従者控除を認めるもので、これによって家族専従者に対する労働報酬の事業主への合算課税という規定が一部修正されることになった。

昭和27年度の改正における青色専従者控除制度の創設には、事業所得者の所得分割という意味合いはまだみられない。しかしながらこの改正が、事業所得者の所得分割とそれ由来する課税単位の見直し論の布石であったことは、その後の展開をみる限り否定できない。

事業所得者の所得分割化傾向は、昭和29（1954）年度の税制改正において、青色専従者控除の対象が配偶者にまで拡大されたこと、また青色専従者控除の限度額が基礎控除と同額とされたことでさらに強まるが、所得分割の悪循環が集約した形であられるのが、昭和36年度の税制改正である。この改正は青色申告者、白色申告者、および給与所得者に対して、連鎖的に所得分割を制度化した。

結果からいえば、昭和36年度の改正において、白色専従者控除および配偶者控除という制度が新設され、青色専従者控除および扶養控除がいずれも年齢別に引上げられた。

ここに至るまでの経緯を述べると、まず法人企業と個人企業との負担均衡という観点から、法人企業では家族従業員に対する給与支払いが損金に算入されるのに対し、個人企業にあっては、青色申告者に8万円を上限とする専従者控除が認められるにすぎないことから、個人企業における家族専従者に対する労働報酬の取扱いが再検討された。そして、青色申告者の専従者控除が引上げられるとともに、青色申告者と白色申告者との負担均衡と

いう観点から、白色申告者について新たに定額の専従者控除制度が設けられた。

しかし、このように事業所得者について専従者控除の新設ないし拡充がおこなわれると、こんどは当時すでに最も負担が重いとされていた給与所得者との負担の不均衡がいつそう拡がり、また「家族が事業に従事する場合の労働報酬を控除することを認める場合には、企業と家計の分離があいまいなわが国の個人事業者の実態からすれば、給与所得者の家庭における家族の労働との関係が微妙な問題となり、ことに主婦の家事労働をどうみるかが大きな問題」³⁾となった。そこで家族専従者の労働と専業主婦の家事労働とのバランスを図り、所得獲得に対する配偶者の貢献を評価するために、扶養控除から分離して新たに配偶者控除を設けるとともに、他方、扶養控除の引上げがおこなわれたのである。

昭和36年度の税制改正の図式は、法人企業における家族従業員に対する給与支払いが、青色申告者および白色申告者の家族専従者に対する所得分割へと波及し、事業所得者、とりわけ企業と家計とが未分離な白色申告者の家族専従者に対する所得分割が、給与所得者の家族、とくに配偶者に対する所得分割へと波及する、というものであった。要するに、税負担のより低い者に合わせるといって形でバランスが図られたのである。

(2) 2分2乗方式

しかるに、この昭和36年度の税制改正は所得分割を連鎖的に制度化したというだけの意味をもつものではなかった。所得分割は課税単位の見直し論に及んだのである。

昭和36年度の改正以前には、所得のない配偶者は納税者の扶養親族として位置づけられ、他の扶養親族とともに扶養控除の対象とされてきた。しかし昭和36年度の改正では、所得獲得に対する配偶者の貢献を評価すべきとの意見、また、共稼ぎ世帯と片稼ぎ世帯との負担均衡問題、すなわち、共稼ぎ世帯ではそれぞれが別個に課税され、各自が基礎控除を受けるのに対して、片稼ぎ世帯では一方のみが課税され、その配偶者については扶養控除しか認められず、結果として、世帯としての所得は同一でも片稼ぎ世帯の税負担のほうが重くなり、負担均衡の観点からみて適当ではないとの意見が提起された。そしてこれを背景に、2分2乗方式を導入すべきではないのか、との論調が生まれるのである⁴⁾。

累進税率構造においては、世帯としての所得が同一でも所得獲得者数が多いほど税負担は少なくなる。世帯間の負担均衡問題はこの点を述べたものである。しかし個人を課税単位とする限り、この負担の相違はむしろ自明のことであつたはずで、世帯間の負担均衡を問題とするのであれば、課税単位としても世帯単位が前提となる。昭和36年度の税制改正で共稼ぎ世帯と片稼ぎ世帯との負担均衡が問題とされたのは、おそらく事業所得者における所得分割形態と共稼ぎ世帯における所得獲得形態とが混同されたことによるものと考えられる。

いずれにせよ、最終的には、2分2乗方式が税制を複雑にすることや高額所得者に有利になるなどの理由からその導入は見送られ、所得獲得に対する配偶者の貢献等については、

扶養控除から分離して基礎控除と同額の配偶者控除制度を設けることによって一応の解決が図られた。

しかしながら、配偶者控除という形ではあったにせよ、給与所得者の所得分割が容認されたわけで、これによってシャープが勧告した個人単位課税という原則が揺ぎ、世帯単位課税へと一歩近づくことになったわけである。他方、配偶者控除制度の創設によって、所得のない配偶者は納税者の扶養親族としてではなく、所得獲得の一部を担う者として位置づけられることになった。

このように昭和36年度の税制改正においては、事業所得者の所得分割の拡充に端を發して、給与所得者の所得分割論、すなわち2分2乗方式の導入問題が取り沙汰されたのである。「シャープ勧告が家族専従者に対する労働報酬の事業主への合算課税を採用しなかったならば、……給与所得者の所得分割論、すなわち2分2乗方式の導入問題は生じなかった」という冒頭の仮説と思われされる。

(3) 資産所得課税

本節の最後に、この間の資産所得課税の動きにふれておこう。

いわゆるシャープ税制登場の翌昭和26（1951）年度の税制改正において、税制の簡素化という理由から、資産所得および扶養親族の所得について合算課税が廃止された。しかしながら、昭和32（1957）年度の税制改正においては、いったんは廃止された資産所得の合算課税が、一定以上の所得者について復活した。これは日本経済が復興にするにつれて次第に資産所得が増加しつつあるという状況を背景にして、資産の名義分割による税負担の回避行動を封ずるという見地からなされたものであった⁵⁾。

3. 2分2乗方式再論（昭和39年長期答申～昭和43年長期答申）

給与所得者の所得分割論の背景には事業所得者における所得分割化問題があるが、この事業所得者の所得分割が無制限におこなわれてしまうのであれば、給与所得者への2分2乗方式の導入、すなわち課税単位の見直しがその実現へ向けて動きだしたとしても、それは無理からぬことである。これが具体化したのが昭和43（1968）年度の税制改正における青色専従者控除の限度額撤廃とそれに続く2分2乗方式の導入論であった。

(1) 2分2乗方式に対する消極論

昭和30年代の終りから昭和40年代の初期までの時期における税制調査会の答申をサーベイすると、そこでは、2分2乗方式の導入について、否定的ないし慎重な姿勢が崩されていない。たとえば、昭和39（1964）年の『長期答申』では、家庭生活が夫婦を中心に営ま

れているという実態や共稼ぎ世帯と片稼ぎ世帯との負担均衡という観点から、夫婦を課税単位とすべきとの意見に対し、「比較的低額の所得者の多い夫婦共稼ぎ世帯の実態からみて、特に共稼ぎにより得た所得を合算して課税し、夫婦の一方が所得を得ている世帯との税負担のバランスを図る必要もないと認められる」⁶⁾とし、また、所得獲得に対する配偶者の貢献を考慮して、2分2乗方式を採用すべきとの見解に対しては、これが「高額所得者に累進税率適用緩和による受益が偏しがちであるという問題」⁷⁾があることから、2分2乗方式の採用は適当ではないと確認している。

昭和41(1966)年の『中間答申』も2分2乗方式の導入には慎重である。この答申によれば、世帯単位課税は消費生活との融合性には適うが、「わが国の現実の社会生活の法制度的仕組みや生活感情からみて、勤労による所得まで世帯単位に移行するには問題」⁸⁾があり、また、所得獲得に対する配偶者の貢献や共稼ぎ世帯と片稼ぎ世帯との負担均衡の見地から、2分2乗方式をとることは、税制を複雑にするほか税率などの根本的改正を必要とし、慎重に検討する必要があると指摘している。

この時点までのところは、税制調査会の態度は課税単位の変更におおむね否定的であった。

(2) 完全給与制の導入と課税単位論

税制調査会の態度が一転変化するのは、『中間答申』の二年後に出される昭和43年の『長期答申』においてである。

そこでは「消費単位課税は、すでに諸外国にその立法例をみるところであって、わが国の社会生活の実態に照らしても、課税単位のあり方として今後十分に研究に値するものと考えられる」⁹⁾という積極的な姿勢が示されたのである。

この『長期答申』はまた、従来の問題、つまり所得獲得に対する配偶者の貢献等を根拠とする2分2乗方式の導入問題のほかに、家族構成を異にする所得者間、とりわけ家族専従者を有する事業所得者とその他の所得者との負担均衡という観点から、家計内の消費生活の一体性に着眼し、世帯の所得を合算しそれを家族数に応じ分割して課税する、いわゆるN分N乗方式の採用を提起している。

昭和41年の『中間答申』と昭和43年の『長期答申』との間の税制調査会の論調の変化は、またしても、事業所得者の所得分割化問題から波及している。

青色専従者控除については、かねてより給与水準の実態に適合するよう制度の整備が求められていたが、昭和43年度の税制改正において、青色専従者控除の限度額が撤廃され、完全給与制が実現する。これによって昭和27年度にはじまった青色申告者の所得分割化は一応の完了をみる。

昭和43年の『長期答申』が、事業所得者とその他の所得者との負担均衡を重視し、課税単位の見直しに一転前向きとなったのは、この青色申告者に対する完全給与制の導入とい

う背景があつてのことであつた。事業所得者における所得分割の拡充は、ふたたび給与所得者の所得分割論、つまりは課税単位の見直し論を引きおこすのである。

しかし結果をいえば、この段階でも課税単位の変更は見送られた。課税単位の変更は「負担調整のため同時に控除、税率についても根本的な改正を要する等その影響するところがきわめて広汎である」¹⁰⁾ため、さらに総合的な検討が必要であると結論されたからである。だがこの答申については、それが課税単位の変更を今後の検討課題としてそこに可能性を残した点は少なくとも重視されるべきであろう。

課税単位の見直し論は事業所得者の所得分割化問題に追随する。そして、この所得分割化問題の源をたどれば合算課税の勧告にいきつく。「シャープ勧告が家族専従者に対する労働報酬の事業主への合算課税を採用しなかったならば、……給与所得者の所得分割論、すなわち2分2乗方式の導入問題は生じなかった」かもしれない。

(3) 配偶者控除の変質

さてところで、昭和36年度の税制改正で所得獲得に対する配偶者の貢献等の見地から設けられた配偶者控除制度は、そののちその意味合いに変化が生じてくる。昭和37（1962）年度の税制改正では、基礎控除および配偶者控除がそれぞれ同額引上げられたが、翌昭和38年度の改正においては、財源的な制約から基礎控除と配偶者控除とに格差が生じ¹¹⁾、また昭和39年度の改正では、配偶者控除の引上げが他の控除に比して低く抑えられたため、その差はさらに広がった。

この点に関連して、昭和39年の『長期答申』は、「配偶者控除は基礎控除と同額であることが望ましいという意見もあるが、配偶者控除も生計費控除の一環として考えるべきであり、この面からはこれを基礎控除と同額にすべき理由に乏しいとみとめられる」¹²⁾としている。つまり、配偶者控除制度の創設からわずかに3年足らずで、その所得分割的な意味合いが否定され、生計費としての性格が強調されることになったのである。この基礎控除と配偶者控除との格差が是正されるのは、昭和42（1967）年度の税制改正、すなわち青色専従者控除の限度額撤廃が税制調査会答申で提言された年のことであつた。

(4) 資産所得課税

本節の最後に、この間の資産所得課税の動きをみておこう。

一定以上の高額所得者に対する資産所得の合算課税は昭和32年度に復活するが、その後の論点は合算の対象となる限度額の引上げ問題に終始している。たとえば、昭和39年の『長期答申』では、限度額は税率の累進構造と照応しつつ、どの程度の階層から名義分割による弊害があらわれているかという見地から判断すべきで、所得水準の上昇に応じて引上げる性質のものではなく、税率の累進度の緩和と相俟ってこれを引上げるのが適当としている。また、昭和43年の『長期答申』でも、限度額は税率の累進度を緩和する機会に見直す

と述べている。これをうけて合算の対象となる所得限度額は段階的に引上げられることになった。

4. 個人単位課税の維持（昭和46年長期答申～昭和58年中期答申）

昭和36年度の税制改正における事業所得者の所得分割化の拡充、すなわち青色専従者控除額の引上げと白色専従者控除制度の新設は、給与所得者の所得分割、すなわち配偶者控除制度の新設を結果し、昭和43年度の税制改正における事業所得者の所得分割化の完了、すなわち青色専従者控除の限度額撤廃は、給与所得者の所得分割の拡大、すなわち2分2乗方式の実現可能性を高めた。給与所得者の所得分割論は、事業所得者の所得分割化問題に追随して生ずる。

しかし他方、事業所得者の所得分割について目立った動きがなくなると、給与所得者の所得分割を求める動きも鈍化する。昭和50年代はこうした時期にあたる。

(1) 2分2乗方式の功罪

前述の昭和43年の『長期答申』をうける形で、昭和46（1971）年の『長期答申』は2分2乗方式の問題点を整理し、課税単位の変更について早急な結論を求める。

この46年『長期答申』は社会生活の実態、世帯間の負担均衡、現行諸制度との関連、という三つの見地から2分2乗方式の問題点を整理した。

2分2乗方式の長所については次のように述べている。現在の社会生活は夫婦を中心とする消費世帯を単位として営まれており、その消費生活を支える収入は夫婦共同のものとして観念すべきであるという立場にたてば、世帯単位課税は実情に即している。また、世帯としての所得が同一ならば税負担も同一であるべきとの考え方からすれば、2分2乗方式によって、所得獲得に対する配偶者の貢献の評価や給与所得者と事業所得者との負担均衡を図ることができ、さらには所得分割による税負担の回避を封ずることも可能となる。

これに対して、その短所については次のようにいわれる。共稼ぎ世帯には共稼ぎにともなう有形無形の負担を余儀なくされるという事情があり、2分2乗方式によって片稼ぎ世帯との均衡を図ることは、共稼ぎ世帯の負担を相対的に重くすることになる。これは共稼ぎ世帯が増加しつつある社会の傾向にも逆行する。また、独身者世帯および寡婦世帯は2分2乗方式を適用されないことから、所得分割による税負担の軽減を受けられないため、その税負担は相対的に重くなる。さらには、給与所得者の源泉徴収制度との関連で、年末調整等の手続きが繁雑になる。

昭和46年の『長期答申』は2分2乗方式の導入が求められる背景とその採用にともなう問題点を以上のように整理し、「課税単位の変更は、税率、諸控除等制度の各般にわたって

多くの影響を与えることに留意し、早急にその結論を得るよう努めることが望ましい¹³⁾、とまとめる。なお、この答申では共稼ぎ世帯と片稼ぎ世帯との負担均衡について、専業主婦の帰属所得という考えがはじめて示された点が留意される。

(2) 個人単位課税の確認

しかし、この『長期答申』の示唆にもかかわらず、課税単位の変更問題については昭和50年代にはいってもしばらくは態度が保留され、最終的な結論は昭和58(1983)年の『中期答申』にまでもちこされる。

昭和52(1977)年の『中期答申』は、「現行制度を変更しなければならない状況にあるとは認められない¹⁴⁾」が、課税単位の変更については、いましばらく事態の推移を見守っていくのが適当として、その態度を保留した。

この答申が課税単位の変更に慎重な態度を示した背景には、1970年代の諸外国の動きがある。1970年代に諸外国の課税単位は、世帯単位から個人単位へという大きな転換点を迎える。たとえば、デンマークは1970年、スウェーデンは1971年、イアリアおよびフィンランドは1976年にそれぞれ世帯単位課税から個人単位課税へと移行している¹⁵⁾。『中期答申』はこうした世界の動きを背景に、課税単位の変更に対する判断を見送ったものと推察される。

これに対して、昭和55(1980)年の『財政体質改善答申』になると、2分2乗方式の問題点として、共稼ぎ世帯と片稼ぎ世帯との負担均衡、夫婦世帯と独身者世帯との負担均衡、そして夫婦別産制をとる民法との兼ね合いが指摘され、「現段階でこの方式を採用することは適当でない¹⁶⁾」との判断が下される。このころになると、課税単位は2分2乗方式から個人単位へとその流れが変わる。そして、昭和58年の『中期答申』において個人単位の維持が明確にされる。

昭和58年の『中期答申』では「現行の仕組みを今後とも維持するのが適当¹⁷⁾」であって、「課税単位の変更を行うのは適当でない¹⁸⁾」、つまり課税単位の変更は否、とする結論が出された。

そこでは、おおよそ次のように述べられる。すなわち、個人単位課税はすでに日本に定着しており、また、諸外国における合算分割方式は、合算非分割方式による税負担の不均衡調整や、夫婦財産制度の差異による税負担の調整という歴史的な要請を反映したものであるが、こうした要請は日本においてはみられない。したがって、現行制度の維持が適当である。

また、共稼ぎ世帯と片稼ぎ世帯、事業所得者と給与所得者との負担均衡を図るために2分2乗方式を導入すべきとの見解については、専業主婦の帰属所得が課税対象外とされていることを考えれば、世帯間の負担に問題となるほどの不均衡は認められないこと、他方、これを採用すれば共稼ぎ世帯や独身者世帯が相対的に不利になることが指摘される。さら

に、事業所得者の所得分割は基本的には給与水準の問題であること、源泉徴収制度は効率的である、などの理由から、課税単位の変更は適当ではないと結論している。

このように昭和46年の『長期答申』によって提起された問題の結論は、昭和58年の『中期答申』でようやく出された。結論は、個人単位の維持、であった。

昭和43年度の青色専従者控除の限度額撤廃以後、事業所得者の所得分割化問題については、白色専従者控除額の引上げ以外、目立った動きがなかった。給与所得者における課税単位の見直し論は、これに照応するかのように、昭和50年代にその姿をいったん消すのである。

(3) 資産所得課税等

本節の最後に、このほかの動きを若干みておこう。

昭和58年の『中期答申』では主婦のパート問題への言及がはじめてみられた。すなわち、主婦のパート収入が一定額を超えると、自らが独立の納税者となり、また夫には配偶者控除の適用がなくなるため年末に就労を自制するという現象や、パート収入が一定額を超えた場合に世帯としての税引後手取り所得が減少するという断層現象が生じている。そして、これを回避するためには配偶者控除をパート収入を差し引いた消失控除にすべきとの意見が提起された。

これに対して『中期答申』は、主婦であっても一定以上の所得があれば相応の負担を求めるのが相当であり、他方、消失控除はその執行が極めて複雑であること、またパート収入について独自の課税制度を設けることは、税制をこれ以上複雑にすることになるため適当ではないとして、「パート問題については、当面は、給与所得控除と配偶者控除の適用限度額の組み合わせという現行制度の枠内で対処していく」¹⁹⁾ことを確認した。

他方、一定の高額所得者に対する資産所得の合算課税については、個人単位課税が原則である以上、これを廃止すべきとの意見もあるが、利子所得および配当所得のあり方が検討されている状況のもとでは、これを維持するのが適当とした。そして、資産所得の合算対象限度額の引上げが併せて検討された。

5. 配偶者特別控除制度の創設（昭和62年度税制改正）

昭和62（1987）年度の税制改正は、昭和25年度のシャープ税制以来といわれる一連の抜本的税制改革のなかに位置づけられるが、この改正、とくに所得税改革が必要とされた理由を『抜本答申』は次のように述べている。

「個人所得税に対する不平、不満の背景には、働き盛りのサラリーマン等いわゆる中堅所得者層を中心とした税負担の累増感の問題と、各種所得者間とりわけサラリーマンと他

の所得者との間における税負担の不均衡感の問題があると考えられる」²⁰⁾。

このうち給与所得者とその他の所得者、おもに事業所得者との税負担の不均衡感を生みだしてきた要因の一つは、事業所得者に対する所得分割の容認、すなわち、青色申告者は家族専従者への給与支払いという形で所得分割を図りうるのに対し、給与所得者には所得を分割できる手立てがないことに対する不満であった。

それゆえ、給与所得者と事業所得者との税負担の不均衡感を解消するためには、給与所得者にも所得分割の途を拓くこと、すなわち2分2乗方式を導入することがその解決策としてまたまた浮上したのである。

(1) 専門小委員会報告

税制調査会は抜本的改革に向けての体制づくりに着手、三つの特別部会などが設置された。このうち所得税および住民税の問題は第二特別部会の担当とされた。また、専門小委員会が設けられ、各部会においてとくに理論的、専門的な検討を必要とされたテーマについて審議するものとされ、この委員会での検討結果は専門小委員会報告として各部会に提出されることとされた。

昭和60年10月18日、第二特別部会の第1回会合が開かれるが、この時点で課税単位は検討項目の一つに挙げられている。そして、課税単位は専門小委員会での検討テーマに指定され、審議はいったん小委員会に移される。この課税単位専門小委員会の検討結果をまとめたものが、昭和61年2月25日に提出された『課税単位に関する専門小委員会報告（以下、小委員会報告と略す）』である。

『小委員会報告』は四つの内容から構成されている。課税単位の意義および問題意識、論点の検討、合算制の評価、そして今後の検討の方向である。

2分2乗方式の採用など課税単位の見直し論がでてくる背景には、所得獲得に対する配偶者の貢献（いわゆる「内助の功」）の評価、中堅所得者層の負担緩和、事業所得者との負担均衡、および主婦のパート問題などがあるが、小委員会はさまざまな角度から2分2乗方式を導入した場合の影響を検討している。

①「内助の功」に関しては、共稼ぎ世帯と片稼ぎ世帯との負担均衡の見地から、専業主婦の帰属所得に対する課税あるいは共稼ぎの妻への控除の検討が必要になること、婚姻による規模の利益のために独身者に比べて夫婦者が著しく有利となること、などの問題点が指摘される。

②中堅所得者層の負担軽減については、独身者と夫婦者、共稼ぎ世帯と片稼ぎ世帯、低所得者と高所得者といったグループ間の相対的負担関係が課税単位の変更によってかなり変動するので、変更にあたってはこの関係をまず想定する作業が必要となることが報告される。

③事業所得者との負担均衡については、妻であっても、実際に事業に従事している場合

には、その給与支払いは本来的に正当な対価として認められるべきであるという意見、給与支払いを所得分割とみるのは適当ではないとの意見、他方、事業所得者に所得分割を認めてきたことの延長線上で、給与所得者にも、妻の貢献の実態に応じて、所得分割を検討する余地があるのではないかという意見などが提起される。

④パート問題に関しては、合算制度の副次的効果として断層現象が解消される点は評価できる。がしかしパート問題はあくまでも限定的な問題であって、このために課税単位の変更を論議するのは適当ではないとされる。

⑤婚姻に対する中立性に関しては、合算制度は婚姻に対する中立性を失うが、そのような効果をもつ税制を仕組むことをどうとらえるか、などの問題が残るとする。

⑥労働インセンティブに与える影響については、合算分割方式は専業主婦が相対的に有利になるため、女性の社会進出を阻害する作用をもつのではないかという指摘があるとされる。

⑦財産制度との関連では、税制と財産制とはそれぞれ独立に定めることができると解してもよいのではないかとする。

⑧納税手続きへの影響に関しては、とくに源泉徴収制度との関わりから年末調整による処理が困難になるなどの問題があるとされる。

⑨諸外国の状況については、合算課税から個人単位課税への推移が指摘される。

専門小委員会は以上のような検討から、2分2乗方式の導入には慎重な構えをとる。すなわち、合算分割方式には、高額所得者に有利となる、単身者世帯と夫婦者世帯との間の負担の不均衡から婚姻に対する中立性を失う、共稼ぎ世帯が不利になることから女性の社会進出を抑制する、という諸々の問題がある。したがって、諸外国の動向や個人単位課税がすでに日本に定着しているという現状に照らして、「強制的な合算制度への移行には極めて慎重な検討を要する」²¹⁾との判断を下すのである。

2分2乗方式の導入の可能性は、専門小委員会のこの判断によってほぼなくなる。

これをふまえて、専門小委員会が提案した改革の方向は、まず所得獲得に対する配偶者の貢献の評価という点については、専業主婦に対する特別控除制度を設けてこれに対応し、またこの控除を消失控除とすることで「パート問題」にも対応する。他方、中堅所得者層の負担緩和および事業所得者との負担調整は累進税率構造の緩和によって対応を図るのが適当、というものであった。

(2) 配偶者特別控除制度の創設

専門小委員会からの報告をうけた第二特別部会は、昭和61年4月25日、『中間報告』を公表する。この『中間報告』の内容は、最終答申としてまとめられたものと主要部分はほぼ同じであり、最終答申の内容を先取りしたものとも受け取れるが、この『中間答申』を経て、昭和61年10月に『抜本答申』が提出される。

『抜本答申』の課税単位に関するコメントは六つの事項からなる。課税単位の意義、2分2乗方式、配偶者特別控除制度の創設、白色専従者控除額の調整、資産合算課税、そして配偶者に所得がある場合の配偶者控除額等の調整。このうち中心となるのは、むしろ配偶者特別控除制度の創設であった。

配偶者特別控除制度の創設趣旨はおもに二つ、事業所得者の所得分割による税負担軽減との調整を図ること、および片稼ぎ世帯における所得獲得に対する配偶者の貢献を評価すること、であった。先の『小委員会報告』によれば、事業所得者との負担調整は累進税率構造の緩和によって図るのが適当とされていたのに対し、『抜本答申』はこれを配偶者に対する特別控除によって対応する、という異った結論を出したのである。これについては次のように述べられる。

事業所得者が配偶者に対する給与の支払いによって所得分割による税負担の緩和を図ることができることを考えると、給与所得者についても、配偶者の有無や所得稼得形態の差異に着目して、「何らかの税負担の調整を図ることは、十分考慮に値する」²²⁾。この場合、片稼ぎ世帯において、配偶者は直接仕事に従事していなくとも所得獲得を支えていると考えるのが自然であり、課税上「何らかのしん酌を加えることが妥当」²³⁾と考えられる。

こうして税制調査会は、事業所得者との負担調整、そして「内助の功」の評価を理由として、配偶者特別控除制度の創設を提案した。すなわち、直接仕事に従事していない配偶者に所得を分割することには無理があるため、所得獲得に対する配偶者の貢献を考慮して、「世帯としての負担の軽減を図る趣旨で、現行の配偶者控除に加え、おおむねその半分程度を目途として……配偶者特別控除を設けることが適当」²⁴⁾との提言がなされた。

この税制調査会の答申をうけて、昭和62年度の税制改正において、配偶者特別控除制度が新設された。

昭和36年度の配偶者控除制度の設置は、事業所得者の所得分割の拡充が給与所得者にまで波及したことの産物であった。他方、昭和62年度の配偶者特別控除制度の新設は、青色申告者の所得分割の実態、つまり家族専従者に対する給与支払いが給与所得者の所得分割の拡充を正当化したことの産物である。いずれにおいても、事業所得者の所得分割が給与所得者の所得分割の誘因となったわけである。

さて他方、この昭和62年度の改正では、給与所得者の所得分割の拡充とのバランス論から白色申告者の所得分割問題が浮上し、給与所得者に対して配偶者特別控除が適用されるのであれば、白色申告者の家族専従者が配偶者である場合の調整が必要ということになって、控除の引上げがおこなわれた。こうして昭和36年度の場合と同様に、一つの所得分割が他の所得分割を連鎖的に制度化せしめたのである。

なお、『抜本答申』は青色申告者の所得分割問題について興味あるコメントをしている。すなわち、青色申告者の所得分割は「就労の実態がある限りにおいて税制としてそれを否定することには無理があり、過大な給与の支払い等がある場合には制度の厳正な運用によ

り対処していくのが「適当」²⁵⁾とされている。税制調査会の見解によれば、青色申告者の所得分割問題は要するに給与水準の問題であって、所得分割それ自体は労働の実態がある限り問題なし、というわけである。

昭和35年の『第一次答申』以後の2分2乗方式に関する論点の推移、および人的控除関係の推移をまとめたものが〔表1〕および〔表2〕である。

〔表1〕2分2乗方式に関する論点の推移

年	答 申 等	趣 旨	問 題 点	備 考
昭和35年	第一次答申関係	所得獲得に対する配偶者の貢献 共稼ぎ世帯、片稼ぎ世帯間の負担均衡	税制の複雑化 高額所得者の受益	
36	税制改正			配偶者控除制度の創設
38	所得税等の整備答申	所得獲得に対する配偶者の貢献	高額所得者の受益	
39	長期答申	所得獲得に対する配偶者の貢献 共稼ぎ世帯、片稼ぎ世帯間の負担均衡 家庭生活の実態	高額所得者の受益 共稼ぎ世帯における所得水準の低さ	
41	中間答申	所得獲得に対する配偶者の貢献 共稼ぎ世帯、片稼ぎ世帯間の負担均衡	税制の複雑化 税率の根本的改正の必要性	
43	長期答申	所得獲得に対する配偶者の貢献 共稼ぎ世帯、片稼ぎ世帯間の負担均衡	税率等の根本的改正の必要性	
46	長期答申	社会生活の実態 共稼ぎ世帯、片稼ぎ世帯間の負担均衡 給与所得者、事業所得者間の負担均衡 所得獲得に対する配偶者の貢献 所得分割の防止	共稼ぎ世帯の増加傾向 共稼ぎ世帯の実質的負担増加 独身者世帯の相対的負担増加 源泉徴収制度との関連	
55	財政体質改善答申	妻の座の優遇	共稼ぎ世帯、片稼ぎ世帯間の負担均衡 独身者世帯、夫婦者世帯間の負担均衡 夫婦別産制との関係	
58	中期答申	諸外国の状況 所得獲得に対する配偶者の貢献 共稼ぎ世帯、片稼ぎ世帯間の負担均衡 給与所得者、事業所得者間の負担均衡	諸外国の状況との相違 専業主婦の帰属所得との関係 共稼ぎ世帯および独身者世帯の負担増加 中高額所得者の受益 源泉徴収制度との関連	
61	専門小委員会報告	所得獲得に対する配偶者の貢献 中堅所得者層の負担軽減 給与所得者、事業所得者間の負担均衡 パート問題	高額所得者の受益 婚姻に対する中立性の問題 女性の社会進出の抑制	
"	抜本的見直し答申	給与所得者、事業所得者間の負担均衡 所得獲得に対する配偶者の貢献 パート問題	配偶者の有無による税負担の変動 女性の社会進出の抑制	
62	税制改正	給与所得者、事業所得者間の負担均衡 所得獲得に対する配偶者の貢献 パート問題	配偶者の有無による税負担の変動 女性の社会進出の抑制	配偶者特別控除制度の創設

〔表2〕 人的控除および専従者控除の推移

年度	区分	基礎控除	扶養控除	配偶者控除	配偶者特別控除	青色専従者控除	白色専従者控除
昭和25年度		25,000	12,000				
26		38,000	17,000				
27		50,000	20,000			創設50,000	
28		60,000	35,000 (20,000)			60,000	
29		70,000	40,000 (25,000)			70,000	
30		80,000	"			80,000	
31		"	"			"	
32		90,000	50,000 (25,000)			"	
33		"	"			"	
34		"	70,000 (30,000)			"	
35		"	"			"	
36		"	50,000 (30,000)	創設90,000		120,000 (90,000)	創設70,000
37		100,000	"	100,000		"	"
38		110,000	50,000 (35,000)	105,000		125,000 (95,000)	75,000
39		120,000	50,000 (40,000)	110,000		150,000 (120,000)	90,000
40		130,000	60,000 (50,000)	120,000		180,000 (150,000)	120,000
41		140,000	60,000	130,000		240,000	150,000
42		150,000	70,000	150,000		"	"
43		160,000	80,000 (100,000)	160,000		限度額廃止	"
44		170,000	100,000 (110,000)	170,000			"
45		180,000	120,000 (130,000)	180,000			"
46		200,000	130,000 (140,000)	200,000			170,000
47		"	140,000 (150,000)	"			"
48		210,000	160,000 (180,000)	210,000			200,000
49		240,000	240,000	240,000			300,000
50		260,000	260,000	260,000			400,000
51		"	"	"			"
52		290,000	290,000	290,000			"
53		"	"	"			"
54		"	"	"			"
55		"	"	"			"
56		"	"	"			"
57		"	"	"			"
58		"	"	"			"
59		330,000	330,000	330,000			450,000
60		"	"	"			"
61		"	380,000 (特例)	"			"
62		"	330,000	"	創設112,500		450,000 (600,000)
63		"	"	"	165,000		"
平成元年度		350,000	350,000	350,000	350,000		470,000 (800,000)
2		"	"	"	"		"
3		"	"	"	"		"
4		"	"	"	"		"
5		"	"	"	"		"
6		"	"	"	"		"
7		380,000	380,000	380,000	380,000		500,000 (860,000)

注) 扶養控除 昭和35年度までの扶養控除の対象者には配偶者を含む。
 昭和28年度から昭和35年度までの()内は、2、3人目の扶養控除額。
 昭和36年度から昭和38年度までの()内は、15歳未満の扶養控除額。
 昭和39年度から昭和40年度までの()内は、13歳未満の扶養控除額。
 昭和40年度から昭和48年度までの()内は、配偶者がいない場合の1人目の扶養控除額。
 青色専従者控除 各年度の金額は控除の上限をあらわす。
 昭和36年度の()内は、25歳未満の控除額。
 昭和37年度から昭和40年度までの()内は、20歳未満の控除額。
 白色専従者控除 ()内は家族専従者が配偶者である場合の控除額。

(3) 配偶者特別控除制度の仕組み

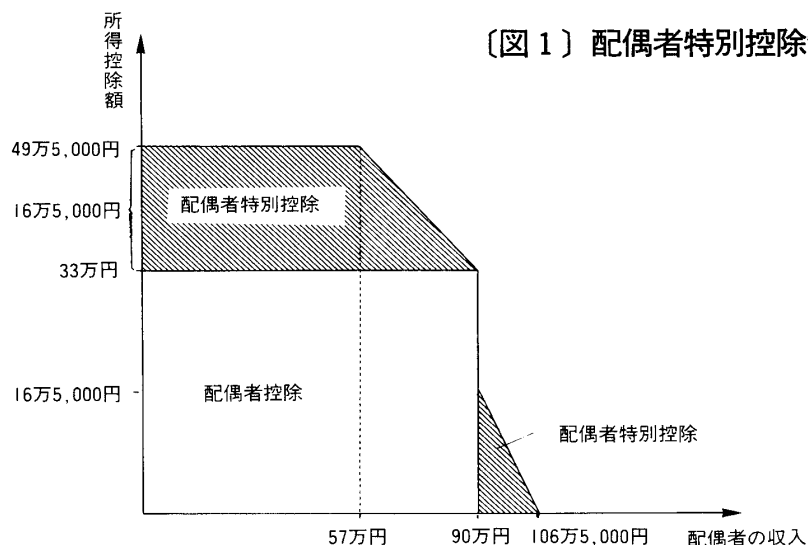
さて、配偶者特別控除の特徴はそれが消失控除、つまり配偶者の所得に応じて控除額が減少する仕組みとなっている点にある。

主婦のパート問題、つまりパート収入が一定額を超えた場合に世帯としての税引後手取り所得が減少するという断層現象、への対応として配偶者控除を消失控除とすることについて、昭和58年の『中期答申』はその複雑さから否定的であった。これに対して、先の『小委員会報告』においては、このパート問題は新設の特別控除を消失控除として仕組むことでもって対応しうる、と報告されていた。

『抜本答申』の内容は、この『小委員会報告』の見解をほぼ受け容れたものとなっている。すなわち、配偶者等に所得がある場合には、その収入状況に応じて世帯の税負担が滑らかに変化するように、所得に応じて配偶者控除や配偶者特別控除、扶養控除の額を調整する仕組みを導入し、「もってパート問題の解決にも資する」²⁶⁾としたのである。

なお、『抜本答申』の段階では、配偶者特別控除以外にも配偶者控除や扶養控除が調整の対象とされているが、他方、昭和62年度の税制改正では配偶者特別控除のみが調整の対象とされている。またこの税制改正では、累進税率の大幅緩和との関係で年間所得が800万円を超える者には配偶者特別控除を適用除外としている。この措置は「一定額以上の多額の収入を得ている者についてまで適用することには問題なしとしない」²⁷⁾という『抜本答申』の見解に対応したものであった。

昭和62年度の税制改正における配偶者特別控除制度の仕組みを示せば〔図1〕のとおりである。配偶者の収入が57万円以下であれば、納税者は配偶者控除33万円と配偶者特別控除16万5,000円（昭和63年度以降分）との合計49万5,000円を全額うけることができるが、収入が57万円を超えると配偶者特別控除が徐々に減額され、配偶者の収入が90万円に達するといったん配偶者特別控除の適用はなくなる。他方、配偶者の収入が90万円を超えると今度は定額の配偶者控除はなくなり、代わりに配偶者特別控除が復活し、収入が106万5,000円に達するまでふたたび消失する仕組みとなっている。



(4) 配偶者特別控除制度への批判

以上のような経緯をもって導入された配偶者特別控除制度であったが、これについて反対意見がなかったわけではない。『抜本答申』によれば、所得獲得に対する配偶者の貢献は片稼ぎ世帯の配偶者ばかりではなく、共稼ぎ世帯および事業所得者世帯の配偶者についても同様のことがいえるという意見、また、配偶者特別控除制度には2分2乗方式と同じく女性の社会進出を抑制するおそれがあるという意見などがあったことが付記されている。

また、昭和62年度の所得税改革は事業所得者と給与所得者との税負担の不均衡是正がその柱の一つであったが、ここでは論点が事業所得者世帯と片稼ぎ世帯とのバランス論に移行してしまっている。しかし、事業所得者と給与所得者との不均衡是正は事業所得者世帯と共稼ぎ世帯との間の問題でもあるはずである。『抜本答申』はこの点への配慮を欠いている。昭和62年度の配偶者特別控除制度の設置によって、これまで配偶者控除のみであった給与所得者の所得分割は一挙に拡大することになった。この点については、2分2乗方式の導入が見送られたとはいえ、その創設によって課税単位問題は新たな段階、すなわち世帯単位課税へと踏み込んだといわざるをえない。

課税単位問題および所得分割の経緯をまとめたものが〔表3〕および〔表4〕である。

〔表3〕事業所得者の所得分割過程と給与所得者への対応

年	答 中 等	事 業 所 得 者	給 与 所 得 者
昭和25年	シャープ税制	合算課税	個人単位課税
27	税制改正	青色専従者控除制度の創設	
29	税制改正	青色専従者控除の対象拡大（配偶者）	
35	第一次答中	青色専従者控除の引上げ提言 白色専従者控除制度の設置提言	配偶者控除制度の設置提言
36	税制改正	白色専従者控除制度の創設、青色専従者控除の引上げ	配偶者控除制度の創設
43	税制改正	青色専従者控除の限度額撤廃	
〃	長期答中		N分N乗方式の導入検討
46	長期答中		2分2乗方式の導入検討
58	中期答中	専従者給与を給与水準問題として認識	2分2乗方式の導入検討
61	専門小委員会報告	専従者給与を正当な対価として容認	累進税率構造の緩和による対応示唆
〃	抜本的見直しの答中	専従者給与を給与水準問題として認識 配偶者に対する白色専従者控除の引上げ提言	配偶者特別控除制度の設置提言
62	税制改正	配偶者に対する白色専従者控除の引上げ	配偶者特別控除制度の創設

〔表4〕課税単位問題の経緯

年	答 申 等	事 項
明治20年	所得税制創設	同居親族の合算課税
昭和24年	シャープ勧告	個人単位課税の勧告、例外的合算課税の勧告
25	シャープ税制	個人単位課税の採用、例外的合算課税の採用
26	税制改正	合算課税の一部廃止
27	税制改正	青色専従者控除制度の創設
29	税制改正	青色専従者控除の対象拡大（配偶者）
32	税制改正	合算課税の一部復活
35	第一次答申	法人企業、青色申告者、白色申告者、給与所得者間の負担均衡問題、2分2乗方式の検討と見送り、白色専従者控除制度の創設提言、青色専従者控除の引上げ提言、配偶者控除制度の創設提言、扶養控除の引上げ提言
36	税制改正	配偶者控除制度の創設、白色専従者控除制度の創設、青色専従者控除の引上げ 扶養控除の引上げ
38	所得税等の整備答申	2分2乗方式の検討と見送り
39	長期答申	2分2乗方式の検討と見送り
41	中間答申	2分2乗方式の検討と見送り
43	税制改正	青色専従者控除の限度額撤廃（完全給与制の導入）
〃	長期答申	2分2乗方式とN分N乗方式の検討と見送り
46	長期答申	2分2乗方式の検討と見送り
52	中期答申	個人単位課税の変更不要
55	財政体質改善答申	個人単位課税の変更不要、2分2乗方式の検討と見送り
58	中期答申	個人単位課税の維持確認、2分2乗方式の検討と見送り、主婦のパート問題
59	年次答申	抜本的税制改革の必要性提言、主婦のパート問題
61	専門小委員会報告	2分2乗方式の検討と見送り、特別控除制度の設置示唆
〃	第二特別部会中間答申	配偶者特別控除制度の創設提言
〃	抜本的見直し答申	配偶者特別控除制度の創設提言、配偶者に対する白色専従者控除の調整提言、資産所得の合算課税廃止提言
62	税制改正	配偶者特別控除制度の創設、配偶者に対する白色専従者控除の引上げ、資産所得の合算課税廃止
63	中間答申	配偶者特別控除の引上げ提言
平成元年	税制改正	配偶者特別控除の引上げ

6. 資産所得の合算課税廃止（昭和62年度税制改正）

シャープ勧告は個人単位課税の導入に際し、納税者が家族間で資産ないし所得を分割することによって恣意的に税負担の軽減を図ることを回避するため、一部所得については、例外的に合算課税を採用することとした。一部所得とは資産所得、扶養親族の所得、および家族専従者に対する労働報酬であった。

このうち扶養親族の所得合算は昭和26年度の税制改正で廃止、家族専従者に対する労働報酬は昭和43年に青色専従者控除の限度額が撤廃されたことで、事実上廃止されている。他方、資産所得の合算課税は昭和26年度にいったん廃止されたものの、昭和32年度の税制改正で高額所得者を対象に復活、合算課税が続けられてきた。

税制調査会の『抜本答申』は、この資産所得の合算課税について、これを廃止の方向で検討するよう提言した。次のように述べている。

資産所得の合算課税は、生活実態や資産所得の名義分割による税負担回避を防止する趣旨から設けられている。しかし、資産所得の合算課税は恣意的な名義分割がおこなわれる場合にのみ適用すれば足りるのであって、婚姻前から所有している資産および婚姻後に稼得した所得によって取得した資産から生ずる所得については適用除外とすべきとの意見もある。しかし他方、恣意的な名義分割の判定は納税者にとっても税務当局にとっても困難であり、また、事業所得者については専従者給与の支払いによって所得分割がおこなわれ、それを踏まえた課税がなされていること、さらには所得平準化もすすんでいること等を考慮して、「税制簡素化の見地から資産所得の合算課税制度を廃止する方向で検討するのが適当」²⁸⁾との結論がまとめられた。

この答申をうけて、昭和62年度の税制改正において、昭和32年度以来30年間続いてきた資産所得の合算課税が廃止された。これによって、シャープ勧告が一部所得について例外的に導入した合算課税は、完全にその姿を消すことになったのであった。なお、この資産所得の合算課税の廃止に関しては、そこにも事業所得者の所得分割化問題が波及している点を見逃すことはできない。

シャープ勧告以後、昭和62年度の廃止に至るまでの資産所得課税の推移をまとめたものが〔表5〕である。

〔表5〕資産所得課税の経緯

年	答 申 等	事 項
昭和24年	シャープ勧告	合算課税の勧告
25	シャープ税制	合算課税の採用
26	税制改正	合算課税の廃止
31	臨時答申	合算課税の復活提言
32	税制改正	合算課税の復活（ただし一定限度額以上の世帯のみ対象） 限度額 200万円
38	所得税等の整備答申	合算課税の存続確認、限度額の検討
39	長期答申	限度額の検討
41	中間答申	限度額の検討
42	税制改正	限度額の引上げ(300万円)
43	長期答申	限度額の検討
45	税制改正	限度額の引上げ(500万円)
50	税制改正	限度額の引上げ(1,000万円)
58	中期答申	合算課税の維持確認
59	税制改正	限度額の引上げ(1,500万円)
61	抜本的見直しの答申	合算課税廃止の方向で検討
62	税制改正	合算課税の廃止

注) 限度額とは、主たる所得者の総所得額と世帯員の資産所得額とを合算したものの。
資産所得とは、利子所得、配当所得、および不動産所得。

7. 抜本改革後の動き（平成元年度税制改正～）

昭和62年度の所得税改革の修正の動きは、昭和63年の『中間答申』においてすでにみられる。配偶者特別控除はその創設当初、配偶者控除の半分程度を目途とされていたが、『中間答申』は「世帯としての税負担やパート問題への配慮といった観点を踏まえ」²⁹⁾、これを引上げるよう提言した。また、配偶者特別控除額を配偶者の収入に応じて1万円刻みで調整する仕組みについて、これを税制簡素化の見地から見直すこととした。

この『中間答申』の提言をうけて、平成元年の税制改正においては、配偶者特別控除は基礎控除や配偶者控除と同額に引上げられた。こうして抜本改革以後、給与所得者の所得分割の拡充は加速度的にすすむのである。

もう一つの動きとしては、平成5年の『長期答申』における人的控除に関する問題提起がある。この『長期答申』は先の抜本的改革の総合的な見直しを意図したものであるが、ここでは次のように人的控除の仕組みが問題にされる。すなわち、一定額以下の所得の配偶者は基礎控除の適用を受けて自らには課税関係が生じない一方、納税者には配偶者控除等の適用があり、いわば二つの人的控除を享受するという問題が生じている。このような仕組みは、配偶者特別控除制度の創設もあって、女性の就業に対する税制の中立性を損な

うことになっているという指摘である。

女性の就業問題への税制の対応、その必要性の認識は「女性の社会進出が着実に増加してきていることなども考え合わせると、雇用や就労の変化に適合した税制のあり方にも留意すべきである」³⁰⁾という税制調査会のコメントにも窺うことができる。しかし『長期答申』は人的控除について具体的な提案まではおこなわず、引き続き検討していく必要を指摘するに留めている。

おわりに

「もしシャープ勧告が家族専従者に対する労働報酬の事業主への合算課税を採用しなかったならば、いかえれば、家族専従者に対する労働報酬についても個人単位課税の原則を適用していたならば、事業所得者の所得分割問題と、それに追随した給与所得者の所得分割論、すなわち2分2乗方式の導入問題は生じなかった」。

シャープ税制の登場以来、2分2乗方式の導入問題がクローズアップされたことは^{みたび}三度ある。一度目は昭和35年の『第一次答申』において、二度目は昭和43年の『長期答申』、最後は昭和61年の『抜本答申』においてであった。

『第一次答申』では法人企業を出発点に、青色申告者および白色申告者に所得分割が連動的に容認されたこととの関係で、それとの均衡を図るため、給与所得者について2分2乗方式の導入が検討された。『長期答申』では昭和43年度の税制改正における青色専従者控除の限度額撤廃、という事態をうけて、2分2乗方式の実現が期待された。そして最後の『抜本答申』では、所得税に対するおもな不満の背景であった各種所得者間の不公平感、とりわけ給与所得者と事業所得者との不公平感を是正するために、給与所得者への2分2乗方式の導入が審議された。

このように、結局、2分2乗方式の導入問題、つまり課税単位の見直し論の源をたどれば、事業所得者の所得分割問題にたどりつくのである。

シャープ勧告は原則的に個人を課税単位とした。だが、三種類の所得については例外的に合算課税を採用した。その一つが家族専従者に対する労働報酬であった。通説では、事業所得者の所得分割問題はシャープ勧告からの逸脱、とみるのであろう。だがもしシャープ勧告が家族専従者に対する労働報酬を事業主への合算課税としていなければ、いかえれば、家族専従者に対する労働報酬も原則どおり個人単位課税としていたならば、事業所得者の所得分割問題はそもそもありえなかったはずである。

『抜本答申』もいうように、家族専従者に対する給与支払いは、その家族が実際に働いており、給与額が実態に適っている限り正当な対価であって、それ自体に何ら問題はない。問題となるのは、家族が働いていないのに給与が支払われたり、給与額が実態に適ってい

ない場合のみである。シャープ勧告は後者の恣意的な給与支払いによる税負担の回避を防ぐために、家族専従者に対する労働報酬を事業主に合算することとした。しかし前者の立場からすれば、家族専従者に対する労働報酬に個人単位課税を採用することはむしろ当然のことである。

もっとも、所得分割による恣意的な税負担の回避を防ぐことと、事業所得者の所得分割とそれに連動した給与所得者の所得分割を防ぐこと、そのいずれをとるか、当時のシャープらにはそれを秤に掛けることができなかったのもまた事実である。

だが、家族専従者に対する労働報酬が個人単位課税とされていたならば事業所得者の所得分割問題はありえず、そして事業所得者の所得分割問題がなければ給与所得者の所得分割論、つまり課税単位の見直し論も起こらなかったのではないだろうか。事業所得者に例外的に合算課税を導入したことによって個人単位の原則が揺らいだのではないだろうか。

シャープ勧告の意義をいま一度問い直したい。

(注記)

- 1) Shoup Mission, *Report of Japanese Taxation*, 1949 [『シャープ使節団日本税制報告書』(復刻版) 日本税理士会連合会出版局、昭和54年、52-54頁]。
- 2) *Ibid* [同上、54頁]。
- 3) 税制調査会『当面実施すべき税制改正に関する答申』(第一次答申) 昭和35年12月、4頁。
- 4) 税制調査会『税制調査会第一次答申関係資料集(その1)』昭和36年4月、92頁。
- 5) 税制調査会『長期税制のあり方についての答申及びその審議の内容と経過の説明』昭和43年7月、103頁。
- 6) 税制調査会『「今後におけるわが国の社会、経済の進展に即応する基本的な租税制度のあり方」についての答申』昭和39年12月、12-13頁。
- 7) 同上。なお、昭和38(1963)年の答申の論調もこれとほぼ同様である〔税制調査会『所得税法及び法人税法の整備に関する答申』昭和38年12月、14頁〕。
- 8) 税制調査会『長期税制のあり方についての中間答申』昭和41年12月、15頁。
- 9) 税制調査会『長期税制のあり方についての答申』昭和43年7月、19-20頁。
- 10) 同上、20頁。
- 11) 税制調査会の答申段階では同額(1万円)の引上げとされていた〔税制調査会『昭和38年度税制改正』(臨時答申) 昭和37年12月、2頁〕。
- 12) 税制調査会、前掲答申6)、9頁。

なお、昭和43年の『長期答申』は、人的控除の世帯控除方式への切り替えを検討している。この『長期答申』によれば、現行の人的控除制度が基礎控除、配偶者控除、扶養控除という三つに区別されているのは沿革的意味しかもたないという評価もあり、

それゆえ、人的控除はこの組み合わせによるのではなく、「より端的に世帯人員の増加に応じて形式的に1人当たり控除額を逡減させる世帯控除方式のほうが簡明であり、かつ、人的控除の生計費をしん酌する性格にも適合するという考え方がある」とされる。しかし一方でこの答申は、個人を課税単位としたままで人的控除のみ世帯控除方式に切り替えたとしても実質的な意義は見出せないため、現行方式を適当とする〔税制調査会、前掲答申9）、14頁〕。

- 13) 税制調査会『長期税制のあり方についての答申』昭和46年8月、10頁。
- 14) 税制調査会『今後の税制のあり方についての答申』昭和52年10月、10頁。
- 15) 福島千幸「税制の婚姻中立性」『経済論集』第66号、1996年5月、143頁。
- 16) 税制調査会『財政体質を改善するために税制上とるべき方策についての答申』昭和55年11月、20頁。
- 17) 税制調査会『今後の税制のあり方についての答申』昭和58年11月、16-17頁。
- 18) 同上。
- 19) 同上、18頁。
- 20) 税制調査会『税制の抜本的見直しに関する答申』昭和61年10月、27頁。
- 21) 大蔵省主税局「課税単位に関する専門小委員会報告」『税制調査会特別部会への専門小委員会報告集I』昭和61年4月、6頁。
- 22) 税制調査会、前掲答申20)、38頁。
- 23) 同上。
- 24) 同上。
- 25) 同上。
- 26) 同上、40頁。
- 27) 同上。
- 28) 同上、39頁。
- 29) 税制調査会『税制改革についての中間答申』昭和63年4月、13頁。
- 30) 税制調査会『今後の税制のあり方についての答申―「公正で活力ある高齢化社会」を目指して―』平成5年11月、5頁。