

講演録

家族形態の多様性と所得税制

—配偶者控除など各種控除の議論—

中央大学商学部教授
酒井克彦

◆SUMMARY◆

本稿は、平成 27 年 11 月 17 日（火）に税務大学校和光校舎で開催された「税に関する公開講座」での酒井克彦教授（中央大学商学部）による講演内容を取りまとめたものである。

本講演では、「家族形態の多様性と所得税制—配偶者控除など各種控除の議論—」と題し、租税法に求められる公平な課税、これを前提とした所得控除の意味や配偶者控除などの人的控除の在り方、そして、女性の社会進出や格差社会などの我が国経済社会の構造変化と所得控除に係る課題と展望について説明されている。

なお、本講演録を取りまとめるに当たり、酒井克彦教授による必要に応じた若干の加筆等を行っていただいた。（この講演は、当時の議論を基にしている。）

（平成 28 年 11 月 30 日税務大学校ホームページ掲載）

（税大ジャーナル編集部）

本内容については、全て執筆者の個人的見解であり、税務大学校、国税庁あるいは国税不服審判所等の公式見解を示すものではありません。

目 次

はじめに	16
1 租税法に求められているもの	16
2 所得控除の持つ意味	18
3 配偶者控除などの人的控除	19
I 配偶者控除等の意義	20
1 租税法上の配偶者控除等	20
(1) 配偶者控除	20
(2) 配偶者特別控除	20
2 配偶者控除の現状	22
3 配偶者控除の意義	23
(1) 担税力による説明	23
(2) 所得稼得貢献論 — 「内助の功」の評価という説明	24
II 課税単位論	25
III 家事労働とインピューテッド・インカム課税	27
IV 就業調整と女性の社会進出への障壁	29
1 就業意欲と配偶者控除	29
2 幾つかの誤解	29
3 中立性阻害要因としての配偶者控除	31
V 二重控除という問題・移転的基礎控除という解決策	31
おわりに	34

はじめに

1 租税法に求められているもの

本日は、「家族形態の多様性と所得税制」と題し、今、話題となっている所得税法の控除の問題、いわゆる「配偶者控除などの各種控除の議論」についてお話したいと思います。

おそらくお話の中心は配偶者控除に集約されるかと思いますが、関係するいくつかの控除制度についても一緒に勉強していきたいと思えます。

まず、「租税法に求められているもの」、とりわけ所得税制に求められているものについてお話をします。

所得税は所得に対する課税であり、高額所

得者には高い税率、低所得者には少し低めの税率が課されています。これは、「所得」を一つの指標として、「担税力」、すなわち税金を負担する力に応じて負担してもらおうという考え方です。人それぞれいろいろな生活スタイルがあり、家族構成も様々です。また、収入の内容や金額もまちまちですから、国民全員一律に一人いくらという人頭税のような税制ではなく、一人一人が稼得している所得の大きさに応じて税金を負担すべく「所得という担税力に配慮した課税」を構築しています。

ところで、我が国が採用している税制には二つの公平性があります。一つは「水平的公平」です。わかりやすく言いますと、一律に

同じ負担を負うということです。例えば、来年は日本の国家運営経費に 95 兆円かかるといった場合に、これを国民の人数 1 億 3,000 万人で割り勘にすればいいのではないかという発想です。

ただし、ここでいう公平は、必ずしも私たちが望む公平ではないかもしれません。社会が成熟してくると、病気の人、障害を持っている人が同じ税率、負担というのはかわいそうではないか。あるいは、高額所得者にはもっと負担をしてもらえばいいのではないかというような考え方が出てきます。

そういうものを織り込んだ公平を「垂直的公平」と言います。水平線 (horizontal) に対するパーティカル (vertical) として、「垂直的公平」というものが重要になってきます。

これをいつも大学ではどのように説明するかといいますと、大学のゼミのコンパを例にしています。幹事の学生が参加者から会費を 3,000 円ずつ集めるとします。そして、コンパが終わって会費を精算するときに、遅れて参加したスズキ君は会費 3,000 円ではかわいそうだから 2,000 円にしてあげようか。あるいは、ナカムラさんはお酒が飲めないから会費を 2,500 円にしてあげようかと個々の事情を配慮するような場合があります。

最初にお話した「水平的公平」は、このような個人的な事情には配慮しません。言ってみれば、みんな一律割り勘という考え方です。これに対して「垂直的公平」というのは、その人の事情や状況に応じて課税の負担を考慮しようとするものです。

これを我が国の税制について当てはめると、一律 3,000 円のコンパ代という「水平的公平」にするのか、あるいは、お酒の飲めない人は 2,500 円、大学教授・ゼミの先生は 1 万円とするなど、事情や状況に応じて負担を考慮するという「垂直的公平」とするのか。これは、国民がみんなで決めればいだけのことです。

我が国の税制は、水平的、垂直的な考え方の両方を備えています。例えば、一律 8% の税率の消費税はまさに「水平的公平」です。「消費税は公平性に反する」という話を耳にするかもしれませんが、消費税は水平的な意味では公平です。これに対して、今日お話しする所得税は「垂直的公平」を指向していると言われています。

所得税制は累進構造であり、高い税率の人と低い税率の人がいます。あるいは、先ほど言いましたように、障害を持っている人、子供がたくさんいる人などは、「垂直的公平」という観点からすれば、税金の負担を少し軽くしてあげようという考え方が出てくるわけです。

我が国の所得税制の問題の厄介さはここにあります。できれば「垂直的公平」の方が、より「公平」ではないかと思われやすいですね。個々人の状況に応じて課税の負担を考えるのですから、より配慮され、きめ細かく適切といえるかもしれません。だから、「垂直的公平」の方がいいと言えます。

なお、消費税のように「水平的公平」であれば、個々の事情には配慮しませんので、お金持ちが高級外車を買う場合にも、そうでない人がパン 1 枚を買う場合にも同じ 8% の税率が課されます。個々の事情を配慮しないためわかりやすく、とても仕組みが簡単です。これを「簡索性」と言います。消費税は、簡素という意味では優れていると言えるでしょう。

これに対し所得税は、個々の事情を配慮することから、とても複雑な構造になっています。

例えば、1 級障害者の人と 4 級障害者の人を同じに考えてよいか。あるいは寡婦控除にしても、子供がいて所得が低いといった場合などは、その配慮もより手厚くしなければならぬのではないか。こんなふうに考えれば考えるほど、すなわち「垂直的公平」を指向

すれば指向するほど、制度が複雑になってくることは否めない事実です。

要するに、我が国の税制を簡素なものとして捉えたほうがいいのか、あるいは個々の事情に配慮して、複雑なものを承認してやっていくのかと考えたときに、わかりやすさという点では「水平的公平」が簡素でいいのですが、そうは言っても、担税力に応じたきめの細かい公平さは「垂直的公平」でしか担保できないというような問題があるわけです。

2 所得控除の持つ意味

続いて所得控除について考えていきたいと思いますが、その前に、所得控除と税額控除について簡単に説明します。

所得税法上の所得控除には、例えば、配偶者控除や扶養控除、寡婦（夫）控除、あるいは、基礎控除や医療費控除などがあります。

例えば、サラリーマンが税金の計算をする場合、給与から給与所得控除という特定の控除を引いて給与所得を算出します。そこで求められた給与所得から更に一定の要件の下で控除をしましょうというのが所得控除です。

これに対し、税額控除は、所得金額に税率を掛けて算出された税額から更に税金を控除しようというもので、控除する性質が所得控除とは異なります。所得控除は税率適用前の所得金額から控除する、税額控除は税率適用後の税額の額から控除するというわけです。なお、税額控除にはあまり種類がありません。一般的なものとしては、住宅ローン控除（住宅借入金等特別控除）とか配当控除というものがああります。

所得控除と税額控除については、ある時期まで税額控除であったものが途中から所得控除になったり、所得控除だったものが一部税額控除になったり、変遷が激しく揺れ動いていました。その変遷による計算上の取扱いといたしましうか、影響力というものは大変大

きいわけです。

例えば、所得控除の代表的なものとして、医療費控除があります。病院に行くなどして、医療費の支払額が合計所得金額の5%を超えるか年間10万円以上になると、医療費控除を受けることができることは皆さん知っておられると思います。医療費控除は所得控除ですから、控除金額に対して税率が適用されます。要するに、どれだけ税金が減るかという点、これは「控除金額×税率」分だけ影響・効果があるわけですね。

例えば、20万円の医療費控除の申告をした場合、所得税は累進税率を採用しているため、その人の税率が10%であれば、税額としては2万円相当の控除を受けることができるわけです。これに対して、同じ20万円の医療費を払っていても、税率が40%の人であれば税額にして8万円相当の控除を受けることができることとなります。

先ほど言いましたように、我が国の所得税制は垂直的公平を指向していますから、税率の高い人は稼げば稼ぐほど税率が高くなります。同じ20万円の医療費を負担した場合、片や税率の低い人は2万円の効果しか受けられないのに対して、税率の高い人は8万円の効果を受けることができる。これが所得控除に内在する大きな問題であり、この問題がよく指摘されています。

所得税制は担税力に応じた課税をするものと申し上げました。医療費を相当額支払うということは、経済的な負担が大きいということです。医療費控除は、その経済的負担、すなわち担税力を減殺している要因を少しでも配慮・考慮しましょうというものです。

これが医療費控除の趣旨・目的であるならば、効果として得られるものが果たしてその趣旨等に合致した仕組みになっているかという疑問が提示されます。税額控除と所得控除の違いについてはこういうところがよく論じられています。

3 配偶者控除などの人的控除

続いて、配偶者控除の廃止を巡る議論を見ていきます。

配偶者控除廃止論については、長い間議論が続いてきました。平成 26 年 11 月 7 日に政府税制調査会は、「働き方の選択に対して中立的な税制の構築をはじめとする個人所得課税改革に関する論点整理」というものを出しました。そこでは「働き方の選択に対して中立的な税制の構築」に向けた選択肢として、次の三つが提示されています。

A	配偶者控除の廃止
B	配偶者控除に代えて、配偶者の所得の計算において控除しきれなかった基礎控除を納税者本人に移転するための仕組み（いわゆる移転的基礎控除）の導入
C	配偶者控除に代えて、諸控除のあり方を全体として改革する中で、夫婦世帯に対し配偶者の収入にかかわらず適用される新たな控除の創設

Aは、配偶者控除を廃止しようというものです。例えば、よく使われるワードで言うと、「103 万円の壁」という問題意識がありますね。

Bは、配偶者控除に代えて、配偶者の所得の計算において控除しきれなかった基礎控除を納税者本人に移転するための仕組み、すなわち、移転的基礎控除を導入するという意見です。

Cは、所得控除のあり方を全体として改革する中で、配偶者控除に代えて、夫婦世帯に対し配偶者の収入にかかわらず適用される新たな控除を創設するという意見です。

かつて、平成 14 年に政府税制調査会が「あるべき税制の構築に向けた基本方針」というものを出しまして、その中で、配偶者控除について次のように言っていました。「婚姻、育

児、老齢といった個人の事情を斟酌し税負担の調整を図るということは所得税の長所であるが、社会保障などの生活のインフラが整備されてきたことから、税制として、簡素化・集約化を進めることが必要である。」と。

我が国の所得税法は今や複雑なものとなってしまうことから、これを簡素化、あるいは集約していく、すなわち、幾つかの所得控除あるいは税額控除を一つにまとめるというような何らかの手当・工夫が必要と言われてきたわけです。

平成 14 年当時は小泉内閣による自民党政権でありましたが、当時野党であった民主党は、政権交代の前年である平成 20 年に「民主党税制抜本改革アクションプログラム」⁽¹⁾として「所得控除から手当・税額控除へ」というスローガンを掲げていました。

所得控除は、先ほど申し上げましたように、その人に適用される税率によって効果が変わるものですから、それよりは税額控除がよいのではないかと。なぜなら、税額控除は税率適用後の話ですから、税率の大きさによって効果が変動を受けることはないからです。要するに、先の医療費控除の例で言いますと、所得控除の場合には税率の違いによって 2 万円と 8 万円という差が生じましたが、税額控除であれば一律の控除額とすることができるため、より公平なのではないかということです。

このように、税額控除への転換というスローガンの下、高額所得者に有利な所得控除に代えて、税額控除・現金給付への転換を図ろうという政策⁽²⁾が前政権下では強く叫ばれていました。

I 配偶者控除等の意義

1 租税法上の配偶者控除等

(1) 配偶者控除

配偶者控除制度については、「居住者が控除対象配偶者を有する場合には、その居住者のその年分の総所得金額、退職所得金額又は山林所得金額から 38 万円（その控除対象配偶者が老人控除対象配偶者⁽³⁾である場合には、48 万円）を控除する。」と規定されています（所法 83 条）。

【図表 1】

	一般
一般の控除対象配偶者	38 万円
70 歳以上の控除対象配偶者	48 万円

【図表 1】のとおり、一般の控除対象配偶者は、網掛け部分の 38 万円を控除することができます。

典型的な例で言いますと、妻が専業主婦で夫がサラリーマンの場合、妻のことを控除対象配偶者と言い、その場合には 38 万円、妻が 70 歳以上の場合には 48 万円が控除されます。なお、配偶者等が障害者であった場合には別途障害者控除の適用があります。

この配偶者控除とは別に、配偶者特別控除というものもあります。配偶者特別控除とは「居住者が生計を一にする配偶者で、控除対象配偶者に該当しないものを有する場合には、その居住者のその年分の総所得金額、退職所得金額又は山林所得金額から一定の金額を控除する。」（所法 83 条の 2）というものです。すなわち、配偶者特別控除は、配偶者控除を受けていない場合に対象となるわけです。

先ほど説明した配偶者控除というのは、居住者が、所得金額 38 万円を超えない低額所

得の配偶者を有している場合に受けることができる制度です。

例えば、妻の給与収入が 100 万円だった場合、妻の給与所得は 100 万円から 65 万円の給与所得控除を引いて計算します。そうしますと、妻の給与所得は 35 万円になります。配偶者控除というのは、配偶者自身の合計所得金額が 38 万円を超えてはいけませんから、35 万円ですとぎりぎり配偶者控除が受けられるわけです。

ぎりぎりというか、もっと受けられますよね。もっと言えば、あと 3 万円、つまり給与収入が 103 万円までであれば、38 万円ですりぎりですから、103 万円まで妻にパート収入などがあっても、夫は配偶者控除を受けることができます。

(2) 配偶者特別控除

配偶者特別控除は、この配偶者控除を受けていない場合に対象となります。すなわち、妻の収入が 103 万円を超えた場合です。スーパーで働く妻の収入が 104 万円だった場合、65 万円を給与所得控除として引くと、給与所得が 39 万円となります。そうすると、妻の所得金額は 38 万円を超えていますので、配偶者控除は受けられないということになります。

103 万円を超えた場合には控除が受けられなくなると言う方が多くいらっしゃるようですが、実はそうではありません。配偶者控除は受けられなくなりますが、それとは別に配偶者特別控除を受けることができるわけです。

【図表 2】

配偶者の合計所得金額	配偶者特別控除額
380,001 円～399,999 円	38 万円
400,000 円～449,999 円	36 万円
450,000 円～499,999 円	31 万円
500,000 円～549,999 円	26 万円
550,000 円～599,999 円	21 万円
600,000 円～649,999 円	16 万円
650,000 円～699,999 円	11 万円
700,000 円～749,999 円	6 万円
750,000 円～759,999 円	3 万円
760,000 円～	0 万円

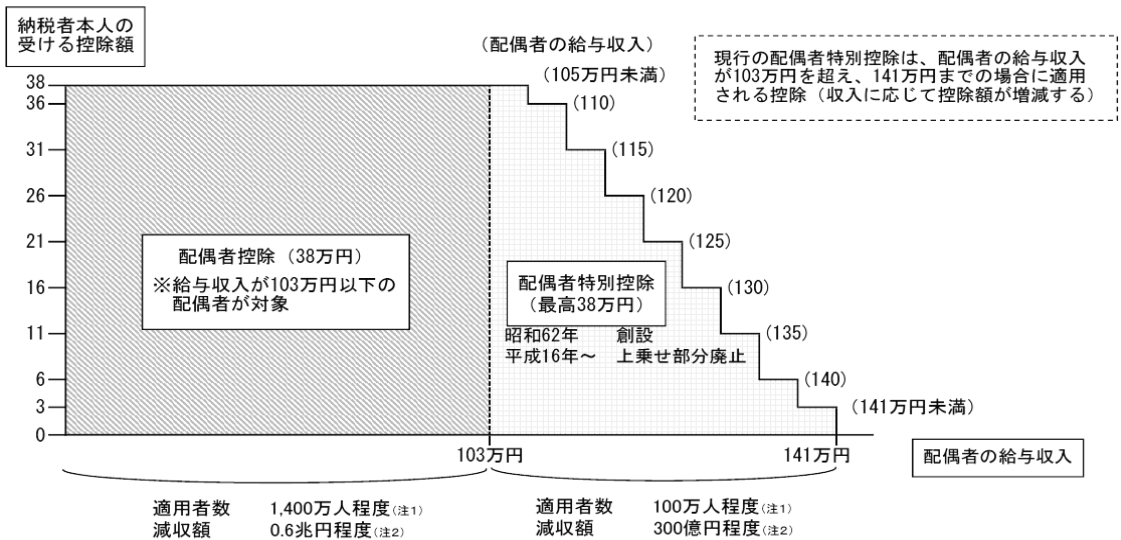
【図表 2】をご覧ください。

配偶者の合計所得金額が 38 万円までであれば配偶者控除が受けられます。

配偶者の合計所得金額が 38 万 1 円から 39 万 9,999 円となった場合は 38 万円の配偶者特別控除を受けることができるわけです。所得金額が 39 万 9,999 円ということは、収入に直すと、65 万円を足して、104 万 9,999 円という金額になります。

配偶者の合計所得金額が 40 万から 44 万 9,999 円の場合は、36 万円の配偶者特別控除を受けられます。このように配偶者特別控除は配偶者の合計所得金額が増えるにつれて徐々に減っていきます。すなわち、配偶者の所得が増えれば増えるほど控除を受けることができる配偶者特別控除の額が下がっていくわけです。

【図表 3】 配偶者が給与所得者の場合の配偶者控除等



(平成 26 年 4 月 14 日政府税制調査会資料より)

【図表 3】をご覧ください。

横軸を配偶者の収入、縦軸を納税者本人が控除を受けられる額とします。

最初は 38 万円の配偶者特別控除を受けることができますが、配偶者の合計所得金額が 40 万円になってしまうと配偶者特別控除額が下がってきます。正確に言いますと、妻の

合計所得金額が 39 万 9,999 円まで、これを収入の額で言いますと、65 万円を足しますから、104 万 9,999 円までは 38 万円の配偶者特別控除を受けることができるということになります。妻の収入が 105 万円になると、夫の受けることのできる配偶者特別控除額が少し下がってしまうことになります。

妻の収入が 110 万円だった場合には、合計所得金額は 45 万円となります。したがって、【図表 3】のとおり、更に配偶者特別控除額は下がることとなります。このように階段みたいに下がっていく控除、これを消失控除と言います。最後はどこまで行くかという、収入金額ベースで 141 万円まで行くわけです。妻の収入が 141 万円になってしまうと、夫は配偶者特別控除を受けることができなくなります。

実は、これ以前に、消失控除ではなくて、定額控除（配偶者控除）として 38 万円丸々受けられるレベルがありましたね。ここが 103 万円でした。103 万円の壁があると言われてはいますが、壁の向こうは断崖絶壁から海に落ちこちてしまうのではなく、平野が続きだんだんだんだん下がっていく。坂道といいますか階段式になっています。したがって、103 万円の壁というのは、所得税制を考えた場合には正確な表現ではないということになります。103 万円の壁を越えると、いきなり控除が受けられなくなるというわけではない

のです。配偶者控除は受けることができませんが、階段式の配偶者特別控除を受けることはできますので、「壁」という表現はやや正確でない言い方かもしれません。

これに対して、扶養控除は別です。お子さんがアルバイトをしているという場合、扶養控除には、扶養者特別控除というのはありませんから、それは断崖絶壁です。お子さんのアルバイト収入が 103 万円を超えてしまったら扶養控除は受けられません。そこが扶養控除と配偶者控除の違いです。

2 配偶者控除の現状

配偶者控除の適用状況は【図表 4】のとおりです。配偶者特別控除は昭和 62 年の税制改正により導入されました。パート等で働く主婦（夫）の収入が一定額（103 万円）を超える場合には、納税者の所得税の計算上配偶者控除が適用されなくなり、かえって世帯全体の税引き後の手取額が減少するという逆転現象が生じていたことから、その対応として創設されたものです。

【図表 4】

	配偶者控除			配偶者特別控除		
	適用人数	控除総額	申告者 1人当たり 控除額	適用人数	控除総額	申告者 1人当たり 控除額
	人	百万円	千円	人	百万円	千円
昭和 38 年分	1,403,269	144,264	103	—	—	—
昭和 43 年分	1,919,973	302,461	158	—	—	—
昭和 48 年分	2,549,131	528,945	208	—	—	—
昭和 53 年分	1,720,081	503,119	292	—	—	—
昭和 58 年分	2,172,129	661,104	304	—	—	—
昭和 63 年分	2,418,862	812,797	336	1,994,945	291,379	146
平成 5 年分	2,655,575	951,076	358	2,411,225	753,067	312
平成 10 年分	1,807,441	707,781	392	1,580,080	517,204	327
平成 15 年分	2,065,022	815,110	395	1,887,455	613,109	325
平成 20 年分	2,471,462	1,009,760	409	199,213	53,843	270
平成 25 年分	1,821,972	728,267	400	147,466	35,514	241

国税庁長官官房企画課「申告所得税の実態」を基に加工

平成 25 年分を見ますと、配偶者控除は約 180 万人が適用しており、配偶者控除の総額は約 7,300 億円となっています。1 人当たり約 40 万円です。一方で配偶者特別控除は約 15 万人が適用しており、控除総額は約 350 億円に上っています。

3 配偶者控除の意義

(1) 担税力による説明

さて、配偶者控除の意義については、内縁の妻が配偶者控除の前身である扶養控除の適用対象となる親族に該当するか否かが争点となった大阪地裁昭和 36 年 9 月 19 日判決（行裁例集 12 巻 9 号 1801 頁）⁽⁴⁾において、「扶養控除の制度は納税義務者の個人的事情を斟酌して、できるだけ税負担をその負担能力に合致させようという趣旨に出ているものと解せられる。納税義務者が所得を同じくする場合には、扶養家族のない者とこれのある者、又は扶養家族の少ない者と多い者とは、それぞれの担税力に差異があるからである。」と判示されています。当時は、配偶者控除の制度はなく、扶養控除として、扶養する子供がいることと妻がいることを同じように扱っていました。これも、先ほど申し上げた担税力に応じた課税ということでした。

そして、「個人的事情を斟酌して」と言っていますから、垂直的公平を求めていると判決では言っています。「納税義務者が所得を同じくする場合には、扶養家族のない者とこれのある者、又は扶養家族の少ない者と多い者とは、それぞれの担税力に差異がある」と説示しているわけです。

この判決は、内縁の妻が配偶者控除、すなわち、当時の扶養控除の対象となるか否かが争われた大変重要な判決です。結論から言いますと、内縁の妻は配偶者控除の対象とはならないと判断されました。

このように、担税力という観点から配偶者控除を考えると、言ってみれば、基礎控除や

扶養控除といった様々な控除と同じように一世帯の課税最低限を決定するという考え方⁽⁵⁾、もう少し言うと、憲法 25 条の生存権保障というところにこの考え方の由来があるのです⁽⁶⁾。人に関して控除を受けることを人的控除と言いますが、こういったものはみんな生存権保障のためにあると考えられているわけです。

ただし、先ほど見たように、配偶者控除はもともと扶養控除の中がありました。この考え方を先にお話します。

基礎控除は 38 万円の控除を受けることができるというものです。この 38 万円というのは、誰もが適用を受けることができるベーシックな所得控除です。言ってみれば、人が 1 年間生きていくのに当たって、この 38 万円の部分については課税をしないでおこう。なぜなら、憲法は文化的で最低限の生活を保障すると言っているのですから、少なくとも税金が課されない領域を作っておかなければならないからです。そのアンタッチャブルな領域を 38 万円と規定しています。

この金額が高いか低いかというのは政策の問題です。私は 38 万円の基礎控除は低いのではないかと思います。そこは措いておくこととします。

また、基礎控除に加えて、配偶者がいると 38 万円の配偶者控除を受けられます。配偶者がいるというか、配偶者の所得が低い場合には配偶者控除が 38 万円、ということでした。更に扶養する子供が一人いると 38 万円の扶養控除を受けることができます。そして、二人目の子供がいれば、更に 38 万円の控除を受けることができます。更に子供がいれば 38 万円。

このように、一人当たり 38 万円の金額の積上げ計算でこの仕組みができていくということがわかりますよね。言ってみれば、世帯全体での担税力、この大きさを見ていこうということです。

さて、先ほどの大阪地裁昭和 36 年判決の当時は、この扶養控除と配偶者控除は同じものと考えられており、扶養控除という名称でした。これについてはやはり疑問が生じます。扶養控除というくりでよいのだろうかということです。

扶養控除には、養われているというイメージがあります。夫か妻かという性別は関係ないのですが、多くのケースとして、妻が夫から養われていると見るのか、あるいは、妻も夫と一緒に家計の主宰者側として子供たちを養っているとするのか。これは些細な話ではありません。女性を被扶養者側の観点から見るのか、夫とともに所得を稼得する側として考えるのか。従前からこういった議論がありました。

そこで、今日的には、扶養控除と配偶者控除を別枠にすると考えているというわけですが、この考え方の背景には、その捉え方には議論のあるところではありますが、「内助の功」という捉え方があります。

よく「共働き」とか「片働き」という言葉を耳にするかと思いますが、果たしてこういった言葉は正しいのでしょうか。片働きと言うと、専業主婦は働いていないかのごとく感じられるように思います。専業主婦だって家事を働いているわけですから、どこの家も共働きと言うこともできるわけです。

(2) 所得稼得貢献論

－「内助の功」の評価という説明

こういった問題は「内助の功」の議論として長らく所得課税法の中で議論されてきました。

難しい言葉で言うと、「所得稼得貢献論」という言い方をします。皆さんご存じのとおり、民法は、夫婦別産制というのを採っております。

民法が夫婦別産制を採用し、夫または妻の婚姻前からの所有財産や、婚姻中に自己の名で得た財産は、それぞれその特有財産である

としていることから、婚姻時の持参財産もなく、婚姻中も所得稼得の機会を得ない多くの勤労者家族の専業主婦にとって、夫婦別産制や、あるいは、個人単位課税方式というのは、専業主婦の家事労働の評価という観点において矛盾が生ずると言われてきたわけです。

夫婦別産制、すなわち、稼ぐのは夫で、妻は内助の功だと言っても、結局は妻の固有財産が生じないと考えると、妻の内助の功というものがこれまで十分に法律的な意味で評価されてきたのかということに対する疑問、あるいは、不安を感じるという意見があるのもわかるわけです。

そもそも、配偶者控除は、配偶者に対する配慮を前提として昭和 36 年に創設されたと説明されています。配偶者特別控除の創設についても、昭和 61 年 10 月付けの政府税制調査会答申では、給与所得世帯での「所得の稼得に対する配偶者の貢献といった事情を念頭に置きつつ、世帯としての税負担の軽減を図る趣旨」⁷⁾と説明されていまして、言ってみれば、所得税法においては内助の功というものが評価され成立してきたと言われているわけです。

男性は生産活動、女性は再生産活動という役割分担という意見がある中にありまして、働く夫を妻が支えるという日本の伝統的な夫婦観念の産物であるなどということも言われますが、配偶者控除は、労働供給の面から専業主婦の存在は不可欠として価値が高まっていったことの表れであると指摘することもできるかもしれません。

そういう意味では、配偶者控除が扶養控除から独立したということは非常に大きな意味があるのではなかろうかと思えます。

実は、租税法の学界の中では、内助の功というものを租税法の中に織り込むことについて一定の疑問、すなわち、配偶者の貢献論というのをわざわざ持ち込まなくても、むしろ生活最低限の議論として検討をすればいいの

ではないかというような見解もあります。

つまり、所得のない妻の文化的最低限の生活保障を国に代わって夫が行っているとみれば、夫は一人の稼ぎで二人分の文化的最低限の生活を賄っているということもできる。憲法 25 条が保障するその最低生活ラインは基礎控除で手当てされるから、夫には二人分の基礎控除として、すなわち、妻の分の基礎控除こそが配偶者控除なのだ論じることでもできるわけです。この考え方は、後に紹介する移転的基礎控除の議論に親和性があります。

II 課税単位論

それでは、配偶者控除の廃止論をお話する前に、課税単位論を確認しましょう。

課税単位論とは、分かりやすく言うと、税金を納める計算の単位をどのように考えるかということです。

今、我が国の所得税法は、個人単位課税と言って、個々の人ごとに担税力を見ています。最初に、担税力というのは、個々の人ごとに違うという話をしました。ところが、果たして本当にそういった個人単位課税というのが適切かどうかについては疑問もあるわけです。

具体的な提案をお話しましょう。2分2乗方式⁶⁾という考え方があります。これは、n分n乗方式といった方式の一つです。

ちょっと具体例を考えてお話をしましょう。例えば、夫が所得として1,000万円を稼いでいる。そして、妻は所得500万円を稼いでいる。こういう夫婦がいたとしましょう。

この夫婦について今の税制はどうなっているかということ、夫の計算をまずしますと、1,000万円の収入から仮に150万円の所得控除額を差し引きます。そうすると、夫にはこの850万円に対して税金がかかります。先に調べておきましたが、850万円の場合は税率が23%となっています。すなわち、850万円×23%=195万5,000円。そして、更に、そ

こから63万6,000円を差し引くこととされています。税率23%を掛けて、63万6,000円を引くことによって、夫の税金131万9,000円が算出されます。

さて、妻の税金も計算してみましょう。妻には500万円の収入がありました。妻の所得控除額を50万円と仮定しますと、税率が適用される前の所得金額は450万円になります。

450万円の所得税率は、当然もっと低い20%です。ここからは42万7,500円を差し引くこととされています。そうすると、47万2,500円が現行の所得税法の下における妻の税金ということになります。現行の所得税法では、夫は夫、妻は妻としてそれぞれ今計算した所得税を納めることとなります。これが個人単位課税です。なお、仮に、この夫婦の税金を合算すると、世帯全体では179万1,500円の税金となりますが、少なくとも現行法では、夫婦といえども別々に税金を計算して納付します。

さて、これに対して、これからお話ししようとしているのは2分2乗方式というものです。n分n乗を話すためにこれが必要なのですが、どういうふうに計算するかということ、2分2乗ですから、まず二つに分けてから、更に2回掛けるというイメージです。

さて、この家庭の2分2乗方式に基づく税金の負担額はどのようになるのでしょうか。まず、夫婦で合算すると所得は幾らですか。1,000万円と500万円ですから、夫婦で1,500万円です。この1,500万円を夫婦二人で割ると、一人当たり750万円となります。

さて、ここから夫の税金の計算をしましょう。夫の所得は750万円と仮置きされるわけです。夫の所得控除は幾らかということ、150万円でした。夫の所得控除が150万円ですから、これを引きます。そうすると、600万円となります。

さて、600万円に対する税率は何%かといえますと、20%です。更には、控除できる金

額が 42 万 7,500 円。したがって、算出される納付すべき税額は 77 万 2,500 円ということになります。これが夫の税金です。

それでは、今度は妻の税金を見ておきましょう。妻も、所得金額は 750 万円と想定されるわけですから、50 万円の所得控除を引くと 700 万円となります。

さて、この 700 万円は税率が逆転してしま

います。税率 23%で、63 万 6,000 円を差し引きます。これが計算式になりますので、妻の負担すべき税金が 97 万 4,000 円ということになります。

夫婦で幾らの税金の合計になるかということ、174 万 6,500 円となります。これが 2 分 2 乗方式に基づく税金になるわけです。

【図表 5】

〔個人単位〕			〔2分2乗〕		
	夫	妻		夫	妻
所得	1,000万円	500万円	所得	750万円	750万円
所得控除	150万円	50万円	所得控除	150万円	50万円
差引	850万円	450万円	差引	600万円	700万円
適用税率	23%	20%	適用税率	20%	23%
税額	131万9,000円	47万2,500円	税額	77万2,500円	97万4,000円
世帯合計	179万1,500円		世帯合計	174万6,500円	

さて、皆さん、どうでしょう。現行税制と今の新しい提案の 2 分 2 乗方式をやったときの税制に基づく税金の金額を比較しますと、179 万 1,500 円と 174 万 6,500 円です。あまり変わらないではないかという気がしますが、決してそんなことはありません。実は大きく変わる場面があります。それは、片方しか収入がない場合です。すなわち、夫しか収入がないケースだとちょっと違ってきます。

夫しか収入がないケースを見てみましょう。仮に夫婦世帯では同じ収入だとします。妻

に収入がない。夫婦世帯では先ほどの例と同じ所得が得られています。こういうようなケースで 2 分 2 乗方式を適用するとどうなるか。

まず、現行税制を見てみますと、これは全然難しくないです。所得は 1,500 万円でした。そして、引けるのが 150 万円でした。そうすると、課税対象所得が 1,350 万円です。ここに税率 33%を掛けます。更に、ここから幾ら引けるかということ、153 万 6,000 円という金額を控除する仕組みになっています。そうすると、現行税制における夫の税額は 291 万

9,000円と算出されます。

これに対して、妻の収入は0円です。すなわち、妻の収入は0円ですから、当然のことですが、夫婦合算をすると291万9,000円が夫婦の税金になるわけです。

先ほど計算したとおり、2分2乗方式で計

算した場合には、174万6,500円でした。

片働き夫婦の場合には、現行税制では291万9,000円という税金を夫婦で納付することになります。これを2分2乗方式にすると、174万6,500円という税額になります。

【図表6】

〔個人単位〕			〔2分2乗〕		
	夫	妻		夫	妻
所得	1,500万円	0円	所得	750万円	750万円
所得控除	150万円	50万円	所得控除	150万円	50万円
差引	1,350万円	0円	差引	600万円	700万円
適用税率	33%	0%	適用税率	20%	23%
税額	291万9,000円	0円	税額	77万2,500円	97万4,000円
世帯合計	291万9,000円		世帯合計	174万6,500円	

確認しますと、共稼ぎの夫婦の場合、現行税制と2分2乗方式の差はほとんどありませんでした。

ところが、片稼ぎ夫婦の場合、現行税制の下での結果と、2分2乗方式での差額は117万2,500円も生ずることになります。片稼ぎ夫婦の場合は120万円ぐらい違うわけです。

Ⅲ 家事労働とインプューテッド・インカム課税

続いては、家事労働とインプューテッド・インカムという問題についてお話をします。

大田弘子教授は、今の配偶者控除に対し一

定の疑問を呈されています⁹⁾。

インプューテッド・インカムとは、日本語に訳すと、「帰属所得」という考え方です。我が国の税制は、「包括的所得概念」を採用しており、所得というのは、いわば、稼ぎや儲けのことを言うわけですが、理論的には非常に広く所得というものを考えているわけです。

例えば、持ち家の人がいたとします。持ち家の人と借家住まいの人を考えた場合に、借家住まいの人は毎月一定の家賃を払わなきゃいけないのに対して、持ち家の人はその金額を払わなくて済んでいます。払わなくて済んでいるというものを、理念的、観念的に所得

を得ていると捉えるという考え方です。一般の市民感覚からすると何だかピンときませんが、そういう考え方を帰属所得と言います。

例えば、自家用車を持っている人は、ふだんレンタカーやバスを使っている人に比べて、レンタカー代や、あるいはバス代というのを一定程度払わなくて済んでいる。この利益として得ている部分を帰属所得と言って、観念的には租税法における所得と考えることができるというわけです。

現在、日本の税制が全般的にこういうものに課税しているわけではありません。なぜなら、帰属所得はとても中間的な概念ですから、その把握と計算が難しく、実務的にも混乱をきたすことになりかねませんから、結局のところ、帰属所得というものに対する課税はあまりしていません。ですが、こういう考え方があるということだけはお伝えしておきましょう。

例えば、専業主婦もそう捉えていいのかわかりませんが、一つの意見として、専業主婦がいると、ベビーシッター代が浮くとか、あるいは家政婦さん代が浮くとかいうようなことがあったりします。そういうものを帰属所得として、本来、課税の対象とすべきではないかという議論があるというわけです。実際、諸外国の例では、持ち家に対する家賃相当額について課税するという制度もあります。

日本でも家事消費といって、例えば、個人事業者であるパン屋さんが自分のうちでパンを食べると、その分だけの経済的利益が得られると考え、売上金相当額について、売価で売上を計上しなければならぬことになっています。

商売をやってない人からするとピンとこないかもしれません。税務に携わってない人からすると尚更ピンとこないかもしれませんが、そういう考え方を帰属所得と言います。

考えてみてください。例えば、パン屋さん

が、仕入れた300円のパンを500円で売るとしましょう。300円のパンを500円で売ってお店は原価として300円を仕入に計上しているのですから、300円だけ差引きで経費を自己否認すればいいのではないかと思いますでしょう。しかし、そういう問題ではありません。実は、売上金額として計上しなければなりません。なぜかというと、帰属所得を考えるからです。その分だけ利益を得ていると考えるのです。

今お話しているのは、法人とは違います。法人の場合は別人格ですから、会社から買うということは分かりやすいかもしれません。「個人事業主でもそれをやるの?」と思われるかもしれませんが、専門家の方は、所得税法39条《たな卸資産等の自家消費の場合の総収入金額算入》の、「居住者がたな卸資産…を家事のために消費した場合又は山林を伐採して家事のために消費した場合には、その消費した時におけるこれらの資産の価額に相当する金額は、その者のその消費した日の属する年分の事業所得の金額、山林所得の金額又は雑所得の金額の計算上、総収入金額に算入する。」という規定や、所得税基本通達39-1《家事消費又は贈与等をした棚卸資産の価額》という実務上の取扱いが頭に浮かぶと思いますが、そういう取扱いが実際にあるわけです。

このように考えると、専業主婦は課税されるのが本質です。本当だったら課税されるけれども、今、日本では課税しない仕組みをとっているというわけです。

ですから、課税されて当たり前のところを課税しないだけでも理論上外れているのに、更に輪をかけて控除を受けるのは何事かという見解が生じるわけです。このような考え方が配偶者控除廃止論という議論の比較的道真ん中にあります。そういう問題がありますが、一応指摘があるということにとどめておきましょう。

IV 就業調整と女性の社会進出への障壁

1 就業意欲と配偶者控除

次に、就業調整と女性の社会進出への障壁という話をしていきたいと思います。

平成 10 年当時、経済審議会は、配偶者控除について、「全体として有配偶パートタイム労働者等について労働供給抑制的であるのみならず、勤労意欲や職業能力向上意欲に対してもディスインセンティブを及ぼしていると考えられ、そのあり方に関し検討することが求められる」というような意見を出していました。

また、平成 26 年の政府税制調査会における最近の論点整理でも、やはり配偶者控除の問題を就労という観点、あるいは、労働に対するディスインセンティブという観点で説明をするということがあります。これは皆さんよくご存じだと思います⁽¹⁰⁾。

女性の社会進出に対して、配偶者控除があるがために、これを阻んでいるという一定の見解がありまして、それなりの説得力を持っています。

女性の社会進出については、今、現有勢力が非常に少なくなっており、また、少子高齢化で労働人口の減少というのが大問題になっています。これに何とか歯止めをかけなければならない。子供をたくさん育てるといような政策が安倍政権の新たな 3 本の矢として出ましたが⁽¹¹⁾、果たして出生率 1.8 が実現するのかという議論があるわけです。

他方で、そういった少ない労働力の中で我が国の経済を発展させていくためには、移民政策をとらなければいけないのではないかと。こんな議論がある中であって、能力のある女性が外に働きに出ていることに対する一定の疑問も提示されているわけです。そのときに、103 万円の壁というものが一定の制約となっているのではないかとされています。

問題となるのは、壁の存在があるかないかではありません。多くの人があるような壁が

あると思っているかどうかの問題なのです。絶対に壁の存在はないといったところで、多くの人がある壁の存在があると思って行動に移してしまう。労働制約的に動いてしまえば全く意味がありません。意味がないというか、それはそれで労働制約的になっているという評価をせざるを得ないわけですね。

あるいは、皆さんもう既にお気付きのとおり、103 万円の壁がなくても、例えば、先ほどの【図表 3】で言えば、140 万円ないし 141 万円の壁はあるじゃないとか、あるいは、社会保障法制との関わりで様々な壁があり得るわけです。また、会社の内部規則の中で、幾ら以上稼いでしまうと配偶者手当がもらえなくなるとなれば、それはそれでもう既に壁ができています。

そう考えますと、103 万円の壁というのはある種の誤解ではあるかもしれないけれども、それがベンチマーク化されているのも事実です。ベンチマークというのは、一つの基準になっているということです。

所得税制における「103 万円」というのが基準になって、例えば、地方税法上の取扱いや地方公共団体の様々な施策の取扱い、公共団地の家賃の取扱い、あるいは、保育料、養育費、手当、こういった様々な取扱いや手続の基準となっていることが大きな問題になるわけです。そういう点は無視することができないと言えましょう。そのような影響の洗い出しをする作業の重要性も指摘されています。また、むしろ誤解に基づく配偶者控除の 103 万円の壁をより高くして就業調整をしなくて済むようにすべきだという意見もあり得ます^(編注)。

2 幾つかの誤解

続いて、幾つかの誤解を紹介します。

先ほど、103 万円の壁の話はしましたね。配偶者控除が女性の社会進出に対する障壁になっているのではないかという問題です。

これについては、実は、寡婦（夫）控除との関係を見る必要があります。所得税法上の配偶者控除というのは、「夫が」とか「妻が」というようなことにはなっていない。すなわちジェンダー上の問題、性別上の問題ということに関して中立なのです。だから、「主婦」と言いましたが、「主夫」でもいいわけです。

これに対して、寡婦（夫）控除の場合は少し事情が異なります。そこで、寡婦（夫）控除についてどのような仕組みになっているのかちょっと見ておきましょう。

寡婦控除というのは、夫が先の戦争で戦地に行ってしまうと、戦後、戦争未亡人がたくさん増えたところから始まった制度です。夫と離別、あるいは、死別しているというような人に対して 27 万円の所得控除を認めるという仕組みです。

要件を簡単に幾つか紹介しますと、1 番目の要件は、夫と死別し、その後、結婚してないこと。2 番目が、死別ではなく離婚。離別をして、その後非婚というようなケースです。3 番目は、夫の生死不明。こういう場合に寡婦控除が受けられます。

なお、いずれにしても、生計を一にする子供か、または扶養親族、例えば年老いたお母さんを養っているかといったことが要件とされます。

しかし、子供とか扶養親族がいなくても、1 番目と 3 番目の場合、すなわち、死別と生死不明の場合には、合計所得金額が 500 万円以下であれば寡婦控除を受けることができます。これが寡婦控除です。

これに対して、寡夫控除、夫のほうの控除を見てみたいと思います。夫は少し違っていて、寡夫控除の場合はどんな仕組みになっているかということ、上の 1 番目、2 番目、3 番目の要件は一緒です。「夫」というのを「妻」に読み替えてください。妻と死別して非婚、妻と離別して非婚、妻の生死不明。しかしながら、そうした状況だけではだめなの

です。男性の場合は要件が厳しく、生計を一にする子供がいて、かつ、合計所得金額が 500 万円以下でないと寡夫控除を受けることはできません。このように、寡婦控除より厳しいルールになっています。

要するに、性別で分けているということです。我が国の税制は極めて性別に対して中立的であるのですが、寡婦（夫）控除については、女性だと要件が極めて緩和されているのに対して、男性については要件が厳しくなっています。

学生にこの話をすると、「先生、今や女性のほうが強いのに。僕らの世代から見れば昔とは違いますよ。」と言われてしまいます(笑)。

寡婦（夫）控除と比べると、配偶者控除では、そういった性別差は、一応設けられておりません。

例えば、相手と死別して、なおかつ、合計所得金額が 500 万円以下のケースを例として考えてみましょう。

このケースにおいて、二人の人について考えてみます。一人はユカリさんという女性、もう一人はサダオさんという男性。二人はそれぞれのパートナーと死別してしまいました。

二人には子供がいなしとしましょう。生計を一にする子供がいないうちに、ユカリさんの場合は 27 万円の控除を受けられます。サダオさんは男性なので受けられません。男性の場合、生計を一にする子供がいなければ寡夫控除を受けることができないからです。こういう違いです。こうやって見ると分かりますね、男女の違いが。同じ条件でパートナーと死別したのにもかかわらず違うわけです。

一方、生計を一にする子供がいるケースはどうかというと、ユカリさんは 35 万円の控除を受けることができるのに対して、サダオさんは 27 万円の控除という仕組みになっているわけです。

先ほどはお話ししましたが、寡婦控除の場合、生計を一にする子+合計所得金額

500万円以下の二つの要件を満たせば、通常の27万円ではなく、35万円の控除を受けることができます。これに対して、寡夫控除の場合、同じ要件を満たしても27万円しか控除を受けることができません。

それだけ女性の方に手厚くされているということ。この35万円のことを特定の寡婦と言ったりしますが、このような違いがあるということだけ紹介しておきたいと思えます。

さて、このように、女性としての差別・優遇というのは、差し当たりは配偶者控除にはありません。ただし、多くの例として、女性が家庭にいるほうが多いという事実を否定するわけではありません。また、社会的な現象として、女性の社会進出ということも否定するものでもありません。

3 中立性阻害要因としての配偶者控除

それでは、中立性阻害要因としての配偶者控除という話をしたいと思えます。

最近、配偶者控除について様々な議論があったわけですが、どのような議論が提案されているのかというと、次の三つの方法が考えられております。

一つ目は、配偶者の働き方（収入）によって納税者本人の控除額に影響を与えないというような仕組みで中立性を担保すべきだということで、まずは配偶者控除の廃止、あるいは、配偶者控除の適用に所得制限を設けたらどうかというものです。高額所得者も同じ配偶者控除を受けられるということに対する一定の危惧があるわけです。そして、夫婦世帯を対象とする新たな別枠の控除を作ってはどうかという議論があります。

二つ目としては、配偶者の働き方（収入）によらず、控除により夫婦二人で受けられる税負担軽減額の合計額が一致するように中立性を担保するというものです。対策としては、

移転的基礎控除というものがあります。

三つ目としては、配偶者の働き方（収入）によって夫婦二人で受けられる税負担軽減額の合計額が変動しないという意味での中立性を担保すべきというものです。これに対する対策も移転的基礎控除です。

V 二重控除という問題・移転的基礎控除という解決策

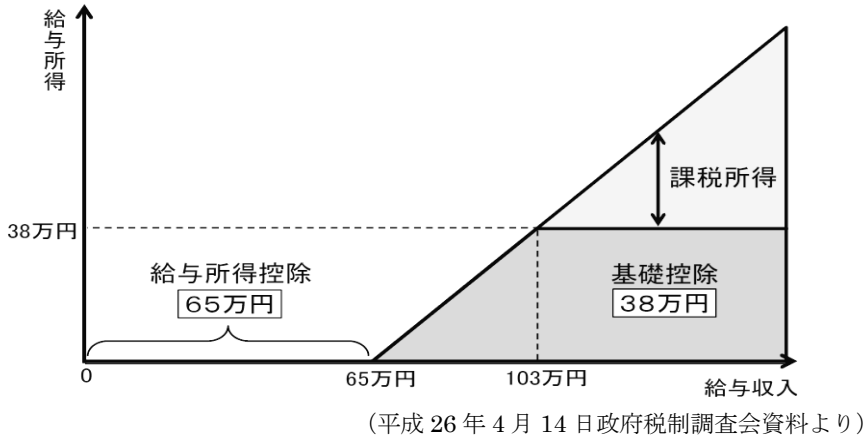
今ホットな話題で、二重控除の議論があります。二重控除というのは2回控除を受けるという意味です。

次のグラフをご覧ください。例えば、夫が働いていて、妻が専業主婦もしくはパート収入等のある場合で、縦軸が妻の給与所得、横軸が妻の給与収入とします。

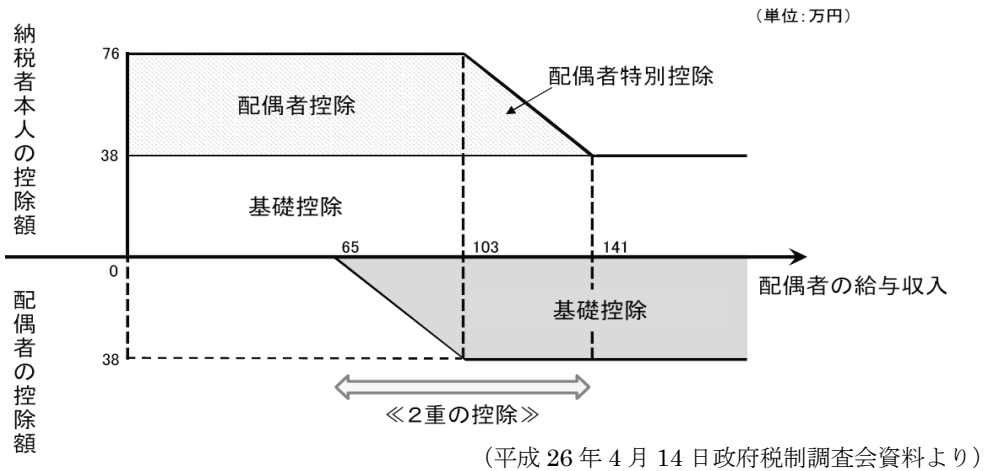
最初、0円の給与収入しかありません。そして、だんだん右に行くと、妻の給与収入が増えてまいります。ところが、妻が給与所得者、サラリーマンや、あるいは、パートタイマー、アルバイトであれば、65万円という給与所得控除を受けることができます。

所得と収入の違いまではお話できませんが、給与収入から一定の給与所得控除を引くと給与所得になります。だんだん稼いでいくと、給与収入が右側に進んでいきます。ところが、65万円までは必ず給与所得控除が認められているため、収入が65万円までは給与所得は0円です。

そして、65万円を過ぎるところから給与所得が発生してきます。しかし、どんなに稼いでも誰でも38万円までは基礎控除を受けられますから、38万円までは税金が課されません。そこから先、つまり65万+38万円=103万円になったときに初めて税金の計算が必要になるというのがこのグラフです。収入の増加とともに所得がだんだん増えるという線になっていくわけです。



世帯で見た各控除の関係



これを念頭に置いて、【世帯で見た各控除の関係】の図をご覧ください。

今度は夫の所得の話をしていきます。左側の縦軸が夫の受けられる控除額です。そして、横軸が配偶者、つまり、先ほど見た妻の給与収入です。先ほどの図を下向きにして張り付けたわけです。妻が働き始めた場合、65万円までは妻の所得は0円になります。そして、更に、妻の収入が103万円付近まで増加していったとしても、38万円のラインまでは税金は課されません(妻の基礎控除)。下に行けば行くほど妻の所得が増えて税金が増えます。

さて、夫(納税者本人)のところを見ましょ

う。夫の受けられる控除額ですが、どんなに稼いだところで、夫は38万円の基礎控除を受けられます。

更に妻の収入が103万円になったとしましょう。103万円までは夫は配偶者控除を受けられます。

さて、配偶者控除が切れたら、突然断崖絶壁で夫は所得控除を受けられなくなるわけではなかったですね。夫は、妻の所得に応じて配偶者特別控除を受けることができます。妻の収入が上がれば上がるほど、配偶者特別控除がだんだんだんだん下がって行って、あるところでなくなります。それが141万円です。

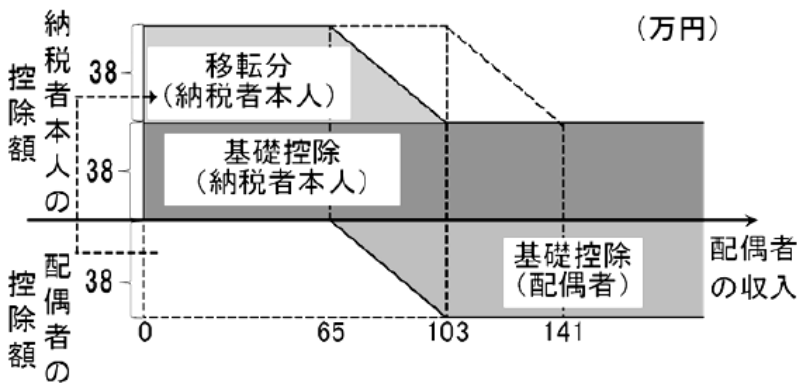
ですから、配偶者控除に対して、こちらは配偶者特別控除で141万円まで傾斜があるわけです。

この部分は、実は、妻の基礎控除と夫が受ける配偶者控除、あるいは、配偶者特別控除の二つを同時に受けているということになります。このことが非常に大きな問題とされておりまして、これに対する新しい提案が移転的基礎控除というものです。

実は、夫と妻の話と一緒にするとき、基

礎控除というのは2回出てきます。夫の基礎控除と妻の基礎控除です。ところが、図でいう左下の点線で囲まれた台形部分は妻の基礎控除を使えていない。使う必要がないからです。

なぜかという、妻の給与所得控除があるので、妻の38万円の基礎控除は使わなくて済んでいるからです。この部分が控除として使えず、いわば捨て去られている状態になっています。



「働き方の選択に対して中立的な税制の構築をはじめとする個人所得課税改革に関する論点整理 (第一次レポート)」より

そうならば、今日勉強したとおり、配偶者控除や配偶者特別控除にはいろいろな疑問がある、あるいは、労働に対する中立性がない。労働意欲に対するディスインセンティブが働いている。もしくは、本当は若干違うかもしれないけれども、ジェンダー的な問題もある。

こういった様々な問題が提起されているので、いっそのこと配偶者控除、ないし配偶者特別控除を廃止して、使っていなかった妻の基礎控除を夫の分にくっつけたらどうだろうかというのが移転的基礎控除という考え方です。

そうすると、二重控除にならなくて済むということになります。

下の台形みたいな白抜きのところ、上のやや灰色がかかったところ、「移転分(納税者本

人)」と書いてありますが、そこへ配偶者控除を持っていつてはどうかということです。

つまり、本来は妻が受けるべきであった基礎控除で使えなかった分を夫の基礎控除にしてあげようというわけです。夫と妻の税率が違う場合において、夫が高い税率の人は、妻の基礎控除で使うよりは、税制上有利になるというメリットがあるわけです。

したがって、配偶者控除の制度をやめて、二つの基礎控除で終わらせるというのがこの議論の終着点になるわけです。

今日的には、まだまだしっかりと議論を続けていかなければいけないところだと思います。今後、より深い議論、また、民法議論なども含めたより広角的な問題関心との関わりで議論されていくところであると思われます。

おわりに

今日はできるだけ平易にお話ししようと思いましたが、やはり難しくなってしまうのでしょうか。今週は正に「税を考える週間」ですから、今日お話したこの問題をもう1回皆さんの頭の中でしっかりと考えていただいで、なるほど、こういうふうになるのであれば、女性の労働に対する中立性は担保できるのではないとかいような、更なる関心事につなげていただければと思います。

今の税制には、依然として様々な宿題、疑問も残されているわけですが、これらの問題について、現在極めて注目される議論が展開されておりますので、御紹介いたしました。

御清聴ありがとうございました。

(注) この講演の後に、平成 29 年度税制改正において配偶者控除及び配偶者特別控除の控除額に一部改正が行われたが、本稿の控除額は講演当時のものである。

- ① 民進党 HP 参照 (<http://archive.dpj.or.jp/news/?num=14851> [平成 28 年 10 月 21 日訪問])。
- ② 平成 21 年 8 月 5 日付け日本経済新聞等参照。
- ③ 老人控除対象配偶者とは、年齢 70 歳以上の控除対象配偶者をいう(所法 2①三十三の二)。
- ④ 判例評釈として、中川一郎「判批」シュトイエル 7 号 17 頁、矢野勝久「判解」『租税判例百選』88 頁参照。
- ⑤ 清永敬次『税法 [新装版]』114 頁(ミネルヴァ書房 2013)。なお、課税最低限とは、通常給与所得について、基礎控除、配偶者控除、扶養控除、社会保険料控除のほか、給与所得控除を加えた金額で示されている。
- ⑥ 金子宏教授は、基礎控除、配偶者控除、配偶者特別控除及び扶養控除といった人的控除 (personal exemption) について、憲法 25 条の生存権の保障の租税法における現れであると論じられる(金子『租税法 [第 21 版]』196 頁(弘文堂 2016))。

また、佐々木潤子准教授は、「次第に配偶者控除は夫婦間・男女間の問題に…変化させられつつ

ある。…憲法 25 条の表れとしての基礎的控除の役割が忘れられてはいないだろうか。」とし、課税最低限保障の観点から配偶者控除廃止論についての疑義を述べられる(佐々木「基礎的控除のあり方」税法学 563 号 207 頁)。

- ⑦ 昭和 61 年 10 月付け政府税制調査会「税制の抜本的見直しについての答申」第二の一の 6 参照。
 - ⑧ 2 分 2 乗方式とは、 n 分 n 乗方式の一類型である。 n 分 n 乗方式とは、 n 人の家族の所得をすべて合算した上で、家族の人数(n)で分割する。そして、分割後の所得金額に応じた税率をそれぞれについて計算し、その後、それぞれの税額を合算するという方式である。これは家族単位課税方式であると説明される。
 - 2 分 2 乗方式は、 n 分 n 乗方式と同様に計算する、夫婦単位課税方式である。夫婦の所得を合算した上で、これを 2 分する。税額計算を行う上で、夫と妻が半分ずつの所得を取得したと擬制するわけである。その後、夫婦それぞれについて税額を計算して合算する。これを夫婦間の取り決めの如何にかかわらず適用されるべき擬制計算のルールとして立法すれば、夫婦共同組合の問題や、夫婦間贈与の問題の解消につながるかもしれない。他面、高額所得者に有利であることや、片稼ぎ夫婦のほうが共稼ぎ夫婦より有利になることなどが指摘されている。そして、その結果、女性の労働中立性を訴外する要因が残されるという点も考えられる。
 - ⑨ 大田弘子『良い増税 悪い増税』96 頁(東洋経済新報社 2002)。
 - ⑩ 平成 10 年 6 月付け経済審議会「経済審議会経済主体役割部会報告書」参照。
 - ⑪ その後、平成 28 年 6 月 2 日には、「ニッポン一億総活躍プラン」が閣議決定されている。
- (編注) なお、平成 29 年度税制改正により、配偶者控除における配偶者の年収上限が 103 万円から 150 万円に引き上げられた。