

給与所得控除と基礎的人的控除における 改革の現状

——最近の税制改正大綱における議論の検討を中心として——

宮 崎 裕 士

〈目次〉

1. はじめに
2. 給与所得者における特有の事情
3. 給与所得控除の意義再考
4. 基礎控除の意義再考
5. 配偶者控除の意義再考
6. むすびに代えて——平成29年度および平成30年度の税制改正議論への検討を踏まえて——

1. は じ め に

昨今の継続的な税制改正の議論として、給与所得者を取り巻く課税の在り方が取り沙汰されている。特に、平成24年度の税制改正では、昭和48年度の税制改正以来青天井であった給与所得控除について、「勤務費用の概算控除」と、「他の所得との負担調整」との観点から上限を復活させ（当時245万円）、現在においても段階的に上限を切り下げている最中であり、与党の平成30年度税制改正大綱（脱稿後に閣議決定）では、給与所得控除の上限と所得制限の引下げ、および、給与所得控除額と公的年金等控除額から同額を基礎控除額へ移換するという画期的な税制改正が行われることが耳目を集めている。

これらの税制改正をどのように考えるべきか。目下のところ、国際的な市場競争対策として、所得税の前取りとされる法人税の実効税率の引き下げと、法人から支払われる給与に対する個人所得課税の強化というパッケージ、あるいは、負担と受益の関係として、増加する社会保障費を賄うための財源としての個人所得課税強化というパッケージというようにも考えられるが、これらはいわばタックスミックスの議論であると整理することも可能ではある。それはともかくとして、平成30年度税制改正の目玉である給与所得者に対する課税強化の手段としての給与所得控除の調整と基礎控除の調整、および、平成29年度税制改正の目玉であった配偶者控除の改正について、その沿革や意義を振り返りながら、それらを一体的に改正することについての意味と背景について考察を行ってみたい。

2. 給与所得者における特有の事情

(1) サラリーマンであるための要件としての従属性とは

給与所得を考える場合に、判例・通説では雇用契約関係に拘泥せずにこれに類する関係をも前提とした上で給与所得を理解するという立場を採用している¹⁾が、本稿では、雇用契約の下での労働提供に対する対価としての給与所得者を題材として、その外延を、「一定の勤務関係に基づき、その勤務に対して受ける報酬」²⁾と定義し、その上で、一般に労働提供の対価が「給料」の名称で支払われるものは、事務的あるいは精神的労働の場合が多く、特に、民法では、雇用契約に基づく被用者の報酬を意味するものとして「給料」なる語句を使用している（民法174）³⁾という前提に立つ。したがって、給与所得者を、いわゆる「サラリーマン」を対象として限定し、考察を進めることにする。

サラリーマンを対象とするということで、まずは、大島訴訟の地裁判決⁴⁾を概観すると、サラリーマンの給与所得について「要するに、給与所得とは、使用者との間の雇傭契約に基づいて、非独立的に提供する労働の対価として使用者から受ける金銭的給付をいうものと解することができる」と判示しており、雇用契約の存在とともに、労働者の独立性の否定、つまりは雇用者の指揮命令に服するという従属性を挙げて、サラリーマンにおける特有の事情を考慮している。

これらは、給与所得の意義として、「給与所得とは、雇傭契約又はそれに類する原因に基づき使用者の指揮命令に服して提供した労働の対価として使用者から受ける給付をいう」と弁護士顧問料事件⁵⁾において確立され、その後の給与所得と他の所得との区分において先例となった。ただし、昨今では、インターネットやそれを利用したクラウドサービスが充実しており、在宅での労働提供を可能にしているという労働環境の多様化により、「使用者の指揮命令に服して」提供される労働の対価であるとする、いわゆる「従属性」が薄れつつあることが指摘された判例もある⁶⁾。

ここで、「従属性」要件の再確認をしておきたい。家庭教師や塾講師の個別指導の人材派遣においてその労働の対価が事業所得か給与所得かを争った事案である、東京地裁平成25年4月26日判決⁷⁾は、「労働の提供等が使用者の指揮命令を受けこれに服してされるものであること」を「労働の提供等の従属性」としている。また、本件地裁判決を見るに、弁護士顧問料事件判決の議論を前提とし、「労働の提供等の従属性」とは、同最高裁が説

1) 酒井克彦『所得税法の論点研究』（財経詳報社、2011）137頁。

2) 注解所得税法研究会編『注解所得税法』五訂版（大蔵財務協会、2011）470頁。

3) 武田昌輔・神谷修監修『DHC 所得税務積義』（第一法規、〔所得税 229〕、加除式）1135頁参照。

4) 京都地裁昭和49年5月30日判決（昭和41年（行ウ）第10号）民集39巻2号272頁。

5) 最高裁昭和56年4月24日判決（昭和53年（行ツ）第90号）民集35巻3号620頁。

6) 東京高裁平成25年10月23日判決（平成25年（行コ）第224号）税資263号順号12319。なお、これは脚注7)の控訴審判決である。

7) 東京地裁平成25年4月26日判決（平成22年（行ウ）第308号）税資263号順号12210。

示するように、使用者の指揮命令を受けて労務が提供されること、あるいは、空間的・時間的拘束を受けて労務が提供されることを指していると考えられる⁸⁾。

本件地裁で原告は、この従属性を給与所得の要件であるとする一方で、被告は給与所得の必要要件ではないと反論している。すなわち、原告は、「そもそも、給与所得は、雇用契約又はこれに類する原因に基づき、指揮命令を受けて提供した労務の対価をいうものと解されているのであって、この点において、給与所得の本質的な性質として、『従属性』要件が必要になる」と主張したが、本件地裁は、最高裁平成17年1月25日判決（ストックオプション事件）を引用し、当該事件で最高裁がストックオプションの行使利益が給与所得と判断されるにあたって、「雇用契約又はこれに類する原因に基づき提供された非独立的な労務の対価として給付されたものとして、所得税法28条1項所定の給与所得に当たる」と判示したことを引用し、「労務の提供等の従属性」は、当該労務の提供等の対価が給与所得に該当するための必要要件とはいえないと判示した⁹⁾。本件は、控訴され、東京高裁平成25年10月23日判決で原告敗訴が言い渡された後、平成27年7月7日の上告不受理決定¹⁰⁾により確定するが、当該高裁も、最高裁平成13年7月13日判決（りんご生産組合事件）と先のストックオプション事件判決を参照した上で、再度原審を支持する内容で結審している。

以上から、本件地裁判決の認定した給与所得の要件を確認すると以下の3つの観点から判断されているようである¹¹⁾。

①最高裁昭和56年判決（弁護士顧問料事件）は、「一応の基準」にすぎないこと。

②所得税法28条1項の規定の内容に必ずしも一致するとはいえないこと。

③最高裁平成17年判決（ストックオプション事件）によって従属性要件はなくなった。

これらから、本件地裁判決が捉えた給与所得の要件を考察すると、まず、①からは、弁護士顧問料事件が使用者の指揮命令ないし空間的・時間的拘束によって労務の提供の態様を判示していることが明らかであり、すなわち、同判決のいう空間的・時間的拘束とは、使用者の指揮命令等が示す「従属性」の態様を例示しているものと解される。この点、酒井氏は、「従属性ないしそれを代替する観念としての空間的・時間的拘束という労務態様というものを原則的に給与所得の要件として捉えるべきとの考え方が示されたと理解すべきである」¹²⁾と述べている。

また、これから②の観点が導かれる。すなわち、本件地裁判決は、「従属性」と「時間的・空間的拘束」をあたかも別のものと捉えており、従属性が認められない場合であっても、「時間的・空間的拘束」等の諸要素を総合的に考慮した結果として給与所得に該当す

8) 酒井克彦『裁判例からみる所得税法』（大蔵財務協会、2016）193頁。

9) 同旨を酒井、前掲注8）、194頁、および、木山泰嗣「給与概念の確立と変容」青山法学論集57巻4号134頁で述べている。

10) 最高裁平成27年7月7日不受理決定、税資265号順号12690。

11) 酒井、前掲注8）、193-194頁参照。

12) 同上、194頁。

る場合があることになり、ここから敷衍して「時間的・空間的拘束」は、使用者の指揮命令に服していない状況下においては、重要な要件となるということになるであろう¹³⁾。

最後に③の観点から分かることは、上記のような「従属性」が希薄な場合であっても、「非独立性」¹⁴⁾さえ明らかであれば給与所得と判断するのが相当とする見解があるということである。この「非独立性」の要件については、次節で少し詳述する。

(2) 「非独立性」要件と他の所得との区分

まず、「非独立性」とは、給与所得を積極的に定義付ける要件ではなく、事業所得に該当しないための消極的な要件であることに留意しなければならない。その点において、給与所得を積極的に定義付けることのできない「非独立性」のみで給与所得か否かを判断するのは、法的安定性および予測可能性に鑑みるならばおよそ不可能であり、他の諸要素を比較衡量しながら給与所得か否かを判断することになるのが必然となろう。この点において、当該高裁判決が示した従属性要件不要論について、様々な学者からの批判に晒されることになった¹⁵⁾ことは至極当然であると考ええる。

ところで、事業所得に該当しない場合とは給与所得に限られるものではなく、他の所得区分（例えば雑所得）に該当することも考慮されなければならない。このように考えると、事業所得と他の所得との所得区分を争うにつき、主に事業所得が他の所得区分への非該当要件によって構成されることも整合的である。さらに、事業所得と雑所得との区分が不明瞭となることの問題もこのような事業所得の定義にあると想起される。つまり、雑所得はその条文（所得税法35条1項）を見る限り、他のいずれの所得分類に該当しない場合のバスケットカテゴリーとして存置されているからである。

したがって、現状のサラリーマンを取り巻く環境としては、従来考えられてきたような、まずは会社に通勤し、就業規則に基づき、会社の指揮命令に服して会社の内部や外部で労働を提供すること等の空間的・時間的拘束を特徴とする労働形態とは別の労働形態が存在していることを意識しなくてはならず、そして、それは給与所得以外への所得区分に該当され得るものとなっており、絶えず争訟の苗床として課税要件明確主義の観点からは問題視されるべきものとなっている。

このような多様な労働形態において、一般的に整理検討されることは、同種同量の労働を提供する場合にあたって、個人事業主として会社に請負で仕事を斡旋してもらう契約な

13) 同上、195頁参照。

14) この場合の「非独立性」とは、「従属性」とは別の要件であると、判例上も学説上も整理されているようである（佐藤英明『スタンダード所得税法』第2版（弘文堂、2016）161頁）。したがって、給与所得における「非独立性」とは、「自己の危険と計算によって行う」のではないという、報酬受給の態様を表していると考えることができる（同書、161頁）。

15) 例えば、谷口勢津夫『税法基本講義〔第5版〕』（弘文堂、2016）275-276頁、酒井克彦「所得税法の給与所得と『従属性』（下）」税務事例46巻2号、26-27頁、長島弘「塾講師等に支払う報酬の給与所得該当性（下）」税務事例47巻2号、29頁等がある。

のか、それとも、会社と雇用契約を結び、労働提供の対価として給与を得るのかという所得分類上の区別である。

個人事業主であれば事業所得として、自己の危険と計算において、いわゆる必要経費となる労働提供にかかる諸経費を客観的な証憑とともに記録し、申告する必要があるが、給与所得者においては、必要経費の概算控除とされる給与所得控除があるため、その必要はない（特定支出を除く）。この場合において、個人事業主の必要経費と給与所得控除とが比較されるが、判例¹⁶⁾においては、給与所得における実額の必要経費と、概算額である給与所得控除とを対比した場合には、一般に実額が概算額を上回るとはいえないと考えられている¹⁷⁾。

しかし、給与所得控除額と基礎控除額とを足して、所得税の課税標準が零になる範囲内で働いている給与所得者においては、明らかに概算控除が有利である。もっとも、これは徴税実務上の問題であり、少額不追求として考えられるものでもある。また、個人事業主と給与所得者との差異としては、公的年金制度が意識され、基礎年金や国民健康保険のみを払い込む個人事業主とは雇用保険等の有無とそれに伴う社会保険料の支出額（個人負担分）および受取年金額の差異があるが、他方で、小規模企業共済等の個人事業主のための制度もあり、ひいては個人的な消費選好の問題となるため、一概に個人事業主と給与所得者を支出の面で対比することは困難を極める。

したがって、給与所得上の実額と概算額との対比の検討は判例上確立されているが、事業所得の必要経費と給与所得の給与所得控除との対比としては考察されていない点に注意が必要である。特に、それぞれの収入が1,000万円を超えた場合には、消費税納税の有無という明らかな差異が表出する。

また、現行所得税法において、給与所得額1,000万円超では給与所得控除額が220万円で打ち切られることになっていることにみられるように¹⁸⁾、一般に、収入と必要経費との関係では費用収益対応の原則が意識されるが、たとえ概算額であっても経費が所得と連動せず打ち切りとなることは、給与所得において当該原則は働かないことを意味するであろう。これは、給与所得と給与所得控除との特有の性質として留意しなくてはならない¹⁹⁾。

つまり、給与所得と給与所得控除においては、費用と収益の対応関係は及ばず、あくま

16) 最高裁昭和60年3月27日判決（昭和55年（行ツ）第15号）民集39巻2号247頁（大島訴訟）および、最高裁昭和53年8月29日判決（昭和48年（行ツ）第3号）税資102号281頁（日本フィルハーモニー交響楽団員事件）。

17) 西山由美「大島訴訟」『租税法の発展』（有斐閣、2010）196-197頁、および、金子宏『租税法〔第22版〕』（弘文堂、2017）239-240頁。

18) 平成26年度税制改正により措置された。なお、後述するが、平成32年1月1日からは給与所得額850万円超は給与所得控除額が195万円となる税制改正がなされる。

19) この点、「給与所得、退職所得及び公的年金等に係る雑所得はこの様な必要経費の観念になじみにくく、そのため必要経費の控除の意味をも兼ねた特殊の控除制度を設け、収入金額からその控除額を控除して所得金額を計算する仕組みがとられている」という見解がある（武田昌輔『DHC コンメンタール所得税法』（第一法規、加除式）1393頁）。

でも概算控除にすぎない給与所得控除は、他の所得との負担調整として政策により変動するものであることの確認でもある。

3. 給与所得控除の意義再考

(1) 給与所得者を取り巻く事情の給与所得控除への反映

このような給与所得者の事情は、かつては判例²⁰⁾により以下のように整理されていた²¹⁾。

- ①給与所得については、必要経費の個別認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給与所得が勤労性所得であってその担税力が資産性所得や資産勤労結合所得より低いこと。
- ③給与所得の捕捉率が他の所得よりも高いこと²²⁾。
- ④給与所得はその支払のたびごとに源泉徴収されるのに対し、事業所得等は2回にわたる予定納税をするのみであるため利息相当額を調整する必要のあること。

しかし、大島訴訟最高裁判決における、伊藤・谷口両裁判官の捕捉意見に代表される見解²³⁾を考慮し、昭和61年10月の税制調査会答申である「税制の抜本的見直しについての答申」において、サラリーマンにおける給与所得控除の在り方について検討を行った。その結果は以下のとおりである。

当時の給与の収入金額における給与所得控除の割合は約30%に達し、サラリーマンの勤務等に伴う費用の観点から見て十分高いにもかかわらず、サラリーマンの間に不満感、不公平感が強いのは、給与所得控除の性格が必ずしも明らかでないこと、経費について実額控除を行えないこと、および、その結果として給与所得者には、原則として、自らの所得を計算して申告納税に参画する機会がないことにあるのではないか²⁴⁾との基本認識から出発し、「現行の給与所得控除は、勤務に伴う費用を概算的に控除することのほか、給与所得の特異性に基いて他の所得との負担の調整を図ることを主眼として設けられたものである」²⁵⁾との考え方を示した。また、この際、給与所得控除の性格を明らかにする趣旨から、それを、「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」とに一对一の割合で二分し、「勤務費用の概算控除」について、選択により実額控除を認

20) 京都地裁昭和49年5月30日(大島訴訟地裁)判決、東京地裁昭和55年3月26日判決(昭和45年(ワ)第7088号)行裁例集31巻3号673頁(総評サラリーマン税金訴訟地裁判決)がある。

21) 金子, 前掲注17), 237-238頁。

22) この点、西山氏は、「シャープ報告書では、制度趣旨から断固排除されるべきであるとしている。なぜならば、捕捉率が高いことに配慮することは、脱税行為の正当化となるからである。このような捕捉率の不公平は、負担の調整によるのではなく、執行の強化により是正されるべきであるとする」と述べている(西山, 前掲注17), 195頁)。

23) 最高裁昭和60年3月27日(大島訴訟)判決、および、金子宏「大嶋訴訟について—給与所得課税の在り方—」税大ジャーナル5号, 10-11頁参照。

24) 税制調査会昭和61年10月「税制の抜本的見直しについての答申」(税制調査会, 1986) 30頁。

25) 同上, 30頁。

め、給与所得者にも申告納税の途を拓くことを提案した²⁶⁾。

この提案は、税制調査会の答申としては画期的なものであったが、給与所得者および税務行政の双方にとって実額控除および申告納税に対応することが困難であるとの理由により、制度化されることなく終わった²⁷⁾。代わりに採用されたのが、特定支出控除の制度である（所得税法57条の2）。当時の特定支出控除は、給与所得控除の総額を超える部分について特定支出控除を認めるものであったため、実際の利用者は、多い時でも10人前後というものであったが、その意義については、「その総額を超える部分についてこの控除を認めるということは、立法者ないし立案者の意図はともかくとして、論理的には、給与所得控除の全体が必要経費であることを前提としている」²⁸⁾という考え方を基礎とするというものであった。つまり、当時においては、給与所得と給与所得控除の費用収益対応の原則は考慮されていたものと考えられるであろう。

しかし、金子氏は、「給与所得の必要経費は、平均的には、現行の給与所得控除の金額よりもずっと少ないと考えてよい。その意味で、現行の給与所得控除の全額を必要経費と見るのは非現実的である」²⁹⁾と述べた上で、「大島訴訟の大法廷判決が述べているように、給与所得者の場合には、職務を遂行するために必要な設備や道具の類の大部分と職務の遂行に必要な経費（出張旅費・通勤費等）の大部分は雇用者によって負担されており（しかも受給者にとっては非課税である）、勤務のために必要なその他の支出の多くは、家事費ないし家事関連費に相当するものが多い。そのため、精査してみた場合に、サラリーマンの必要経費が意外に少ないことは確実であると思われる」³⁰⁾とする。この点において、さらにサラリーマンの税制のあり方への提案として、給与所得控除を三分し、第一と第二の部分は、それぞれ給与所得の概算経費控除と負担調整費控除として、給与所得控除の中に残し、第三の部分は給与所得控除の金額から除外し、総所得金額からの控除とすること、さらに、給与所得の必要経費が概算控除部分を超える場合には、選択的に実額控除を認めることとするのが合理的³¹⁾とする。

この考え方の第三の部分、すなわち、給与所得控除における総所得からの所得控除への移換は、先日（平成29年12月14日付）の与党による平成30年度税制改正大綱（以下、「平成30年度税制改正大綱」という）により実現した。その後、平成29年12月22日に閣議決定され、平成30年度税制改正の大綱となった。その平成30年度税制改正大綱によれば、「個人所得課税については、平成29年度税制改正大綱において、見直しに向けた基本的方向性をとりまとめた。この基本的方向性に沿って、平成30年度税制改正においては、以下のとおり個人所得課税の見直しを進める。」³²⁾とし、平成29年度税制改正大綱と基本的な方向性

26) 同上、31頁。

27) 金子宏「第24章所得税制の構造改革」『租税法理論の形成と解明』上巻（有斐閣、2010）578頁。

28) 税制調査会、前掲注24）、30頁。

29) 金子宏、前掲注27）、578頁

30) 同上、578頁

31) 同上、578頁

を揃えること、つまり、基礎的人的控除の見直しを含めた個人所得税における抜本的改革な改革を行うことの確認をしている。

その具体的な内容として、「給与所得控除・公的年金等控除から基礎控除への振替」を挙げ、「様々な形で働く人をあまねく応援し、『働き方改革』を後押しする観点から、特定の収入にのみ適用される給与所得控除や公的年金等控除から、どのような所得にでも適用される基礎控除に、負担調整の比重を移していくことが必要である。こうした基本的考え方の下、負担の変動が急激なものとならないようにするため、まずは、給与所得控除・公的年金等控除を10万円引き下げるとともに、基礎控除を同額引き上げることとする。」³³⁾とし、まずは10万円であるが、給与所得控除および公的年金等控除から基礎控除へと移換することにしている。この移換の効果については複数考えられるが、基礎控除の考え方の変容がその根底にあると考えられる。

すなわち、「基礎控除は、憲法25条に定める生存権を所得税法上に顕現させたものであって、最低生活費保障額と考えられるもの」とする考え方³⁴⁾から、「単に課税最低限を定めたものに過ぎないもの」とする考え方³⁵⁾への変容である。特に、後者の考え方は、わが国に所得税法が採用された明治20年当時からある免税点と同じ考え方であり、明治20年所得税法の免税点の沿革³⁶⁾から考えると先祖還りをした、というよりも、そもそも基礎控除と免税点が同じ意義を持っていたことの確認である。基礎控除に生存権の性格を付与したのは、世界的に見ても近代国家による社会保障等の社会政策の必要性が意識され始めてからであり³⁷⁾、わが国でも基礎控除の初期段階から考慮されていたものではないことは、その沿革を辿れば明らかになるため、次節において基礎控除の沿革を再度確認する。

また、給与所得控除については、平成26年度の与党税制改正大綱において「現行の水準は、所得税の課税ベースを大きく浸食しており、実際の給与所得者の勤務関連支出に比しても、また主要国の概算控除額との比較においても過大となっていることから、中長期的には主要国並みの控除水準とすべく、漸次適正化のための見直しが必要である」との基本的方向性が示され³⁸⁾、その反映として、同年度改正において、給与所得控除の上限を245万円（給与収入1,500万円超）から220万円（給与収入1,000万円超）に25万円引き下げ

32) 自由民主党・公明党「平成30年度税制改正大綱」（平成29年12月14日付）5頁。

33) 同上、5頁。

34) 金子、前掲注27), 580頁。

35) この点において、金子氏は、「サラリーマンの課税最低限は、給与所得控除の金額を含めて計算されているが、もし、給与所得控除の全部または一部が必要経費であるとしたら、その限度で、課税最低限という観念は、そこまでは課税されない金額を意味するに止まり、最低生活費保障額とは別個の観念であることになる」と述べている（同上、580頁）。

36) 次節で詳述する。

37) 次節で確認するが、社会権を措置したのは第1次大戦直後のドイツのワイマール憲法が初出であり、当時のアドルフ・ワーグナーをはじめとした財政学者によって税制に取り込まれていったものである。わが国でもワーグナーの影響を受けていたことは明らかであった。

38) 自由民主党・公明党「平成26年度税制改正大綱」6頁。

られた。さらに、平成30年度税制改正大綱は、「給与所得控除や公的年金等控除といった所得計算上の控除については、働き方の多様化の進展状況等も踏まえ、基礎控除への更なる振替を検討するとともに、今回の見直しの考え方やこれまでの税制改正大綱に示された方針を踏まえ、そのあり方について引き続き丁寧を検討する。」³⁹⁾としており、高所得になるにつれての通減・消失控除の採用と、給与所得控除・公的年金等控除の概算控除の人的控除への移換を引き続き行う方針であることが見て取れる。

つまり、税率そのものによる累進強化ではなく、所得控除の税率反射を利用した累進強化と、概算控除の人的控除化による事業所得等の他の所得分類との負担の調整、しかも、所得分類ごとに調整額を勘案するような細目的な調整を今後も行っていく方針であると示唆しているのである。

また、この点につき、所得税の仕組みとしては、より複雑化・精緻化していることが見て取れるのであり、わが国の税制の基本原則である、「公平・中立・簡素」からは些か遠ざかっている印象を受ける。平成29年度および平成30年度税制改正大綱は、抜本的な給与所得控除と人的控除の改正がその特徴であるが、その複雑さ故に、特に源泉徴収義務者への負担が重くなることが問題点として考えられる。しかし、この点については未だ議論の俎上に上がっていないため、今後注視していく必要があるだろう。

(2) 給与所得控除には所得控除としての機能があるのか

所得控除とは、各個人の事情を、その個人の確定申告時、あるいは、年末調整時に主観的に反映させるものであるから、そこに相対的な公平を認めることは難しく、同じ控除対象となった場合の金額が等しいこと、すなわち水平的公平以外の公平を求めることは困難である。つまり、絶対的な所得控除の金額そのものが公平性の判断基準となる。この点において、医療費控除および雑損控除については、定額控除ではなく、さらに計算に個人の恣意性が入り込む余地があるため、他の控除と比較した場合に負担の公平という見地からは問題を残すように思われる。

他方で、累進所得税を意識した場合の公平においては、主に応能負担の原則と、所得の再分配機能という意味での、「等しき者は等しく扱い、等しからざる者は等しからざるように」という相対的な公平が要請されるとすれば、「課税標準は租税公平主義を適用する際における公平の判断尺度としての機能を持っている」⁴⁰⁾と考えることができる。

また、所得控除の段階では定額の控除額という絶対的な公平が加味されることにより、仮に所得金額において金銭的な線引きを行った上で、それより所得が多い者は所得控除を受けられないという措置を採ることは、平等原則に反することになるといえるし、既に累進税による応能負担として、低額所得者と比べて多額の納税を行っている高額所得者にとっては過度の負担となるであろう。高額所得者の所得控除額が低額所得者のそれより多くな

39) 自由民主党・公明党、前掲注32)、6頁

40) 吉村典久「所得控除の意義について」税研 vol.136、19頁。

るのは単に累進税の反射としての作用であって、高額所得者への優遇措置ではない⁴¹⁾ことは留意しなくてはならない。したがって、高額所得者においては扶養控除や配偶者控除等を累進的に減額（逡減控除）する、あるいは控除を廃止・消失させるといった議論は、低額所得者層におもねるだけの木を見て森を見ない議論であるという他はない。しかし、平成29年度税制改正大綱と今回の平成30年度税制改正大綱を見る限り、それは所得再分配機能の強化ということでは認されているようである。

なお、この点について、アメリカの租税法学者であるB・ビトカーは、「累進性が垂直的公平の問題であるのに対し、扶養控除は水平的公平の問題であるから、所得が同じであるにもかかわらず、家族の数によって税負担に区別を設けるのは所得税の累進性と矛盾することではない⁴²⁾」と述べ、定額所得控除による税負担軽減の利益と所得税の累進構造への影響はないとしている。

しかし、ビトカーは、1975年当時のアメリカでの所得階層についての言及ではあるが、低所得者層と高所得者層にのみ、所得の累進性と税負担における区別の矛盾が生じるのであって、それ以外の層はむしろ所得の増加に応じて控除額を増加させる制度の方が定額控除よりも恣意性が少ないとしている⁴³⁾。これは、低所得者層の課税最低限を基準とした場合、それ以上の所得階層の扶養家族（主に子女）には養育費および生計費の増大が起こることを考慮に入れているためだと思われる。なお、高所得者層についても担税力の減殺は同様に起こるが、それを斟酌せずとも十分に扶養のための支出は賄えるとして無視されているようである。この、所得の増加に応じて控除額を増加させるが高所得者層は担税力の減殺を斟酌しないというビトカーの考え方は、次頁【図表1】のわが国の給与所得控除のブラケットにおいて反映されていることが確認できる。この、【図表1】を見てわかることは、給与収入が0円から180万円までは定額の給与所得控除であり、それ以降の180万円から660万円までと、それ以上の収入では給与所得控除額の上昇率が異なっているということである。つまり、所得の増加により、控除額を逡減させる仕組みを採用しているのである。

また、わが国の平成24年度税制改正で、給与所得者の収入金額が1,500万円を超える者の給与所得控除額について、昭和48年税制改正以来撤廃されていた上限（245万円）が設けられたことにも関わるものであろう。なお、平成29年からは、給与所得1,000万円を上限とした上で、控除額は220万円打ち切られており、平成32年からは、控除額を一律10万円引き下げるとともに、給与所得控除の上限額が適用される給与等の収入金額を850万円、その上限額を195万円に引き下げることになっている⁴⁴⁾。

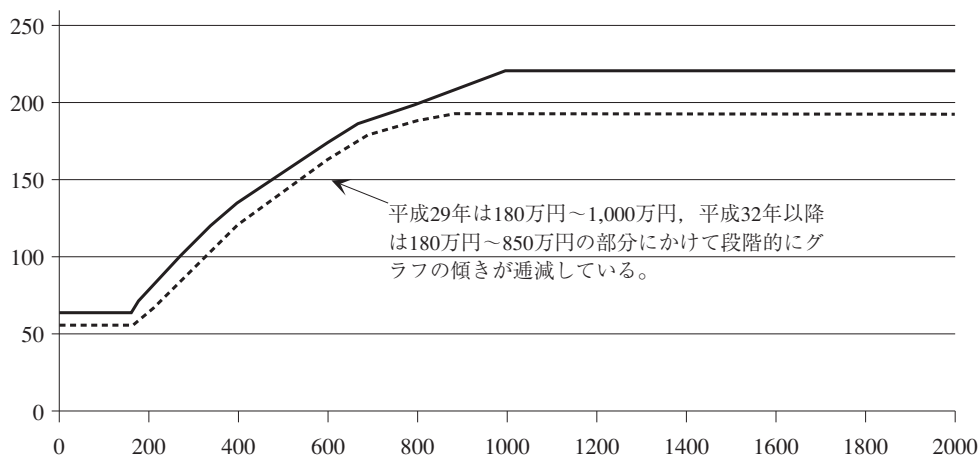
41) 吉村，前掲注40)，19頁，および，田中治「個人所得課税における所得控除と税額控除」同志社法学第62巻第5号1419頁を参照。

42) Boris I. Bittker, “Federal Income Taxation and the Family”, 27 *Stamford Law Review*. (1975). p. 1451. なお、和訳は、金子宏『課税単位及び譲渡所得の研究』（有斐閣，1996）79頁を参考にしている。

43) Bittker, *ibid.*, p. 1450, 金子，同上，78頁参照。

44) 自由民主党・公明党，前掲注32)，7頁。

【図表 1】 平成29年度以降の給与所得控除ブラケットと給与所得との関係



※縦軸は給与所得控除額、横軸は給与収入額（単位：万円）、

実線＝平成29年、点線＝平成32年以降

（国税庁 HP の給与所得控除計算表（平成29年分以降）と平成30年度税制改正大綱を基に筆者作成）

これらからは、給与所得控除を、判例・通説であった必要経費の概算控除と負担調整機能の中でも負担調整機能を主として捉え、さらに他の所得区分との負担調整に加えて給与所得者のブラケットにも負担調整機能を反映させることで、給与所得者間の負担調整も行おうとしていることが垣間見える。つまり、給与所得控除自体を応能負担による負担調整機能、つまり、所得控除と同様として考慮しているということである。

しかしながら、給与所得控除を過度に応能負担の負担調整機能として意味づけることは、同様に概算控除とされているが、必要経費部分が含まれていない退職所得や公的年金等の雑所得における負担調整ならまだしも、確実に必要経費部分が含まれている給与所得控除において、必要経費の概算控除の性質を薄れさせてしまうことにつき、一抹の危惧がある。

（3）課税負担の公平と所得控除の機能との関係

負担調整としての所得控除の機能をあらためて考えた場合、一般的に、所得控除の段階では所得控除額という絶対的な水平的公平を意識するが、その後の税率を乗じる段階においては、累進税という相対的な垂直的公平を意識することによって課税負担の公平が図られる仕組みとなっている。つまり、所得控除は、累進税の採用を基礎とした所得税制の中にあって、唯一、垂直的公平と水平的公平を同時に採り入れたものということもできよう⁴⁵⁾。このような課税負担の公平の議論として、応益負担による水平的公平を重視するべきか、それとも応能負担による垂直的公平を重視するべきかという議論⁴⁶⁾が往々にしてある。し

45) ただし、絶対的な控除額が定まっていない医療費控除、雑損控除は除かれる。

46) この点について、山本栄一氏は、「現実問題として、所得税に対して不公平だとする非難の大半は、この水平的公平に欠けるところがあることによっている。このようなことを考慮すると、応能課税

かし、租税の機能に所得の再分配⁴⁷⁾や財政面でのビルト・イン・スタビライザーを含めた現代の租税にとっては、応能負担による直接累進税は捨てがたいものであるし、課税ベースを広げて応益負担を促進するという観点からは比例税も捨てがたい。

したがって、応能負担と応益負担との折衷策として、タックスミックス、つまり、財政政策としての累進税による課税と比例税による課税との負担調整が行われることになる⁴⁸⁾。つまり、課税負担の公平は、財政政策に依拠するところとなるのであり、所得控除における課税負担の公平も例外ではない。

しかしながら、所得控除独自の機能である、水平的公平と垂直的公平を同時に満たすことができる点、および個人の事情を主観的にはあるが担税力に反映させられる点を考慮すれば、個人単位課税を原則とするわが国の所得税では、所得控除の機能を上手く利用することによって、それらの機能が働かない税額控除等よりも、課税負担の公平に繋がる租税制度を組み立てることが可能となることが導かれる。これは、人的控除の方式において様々な議論や検討が為されてもなお、所得控除が維持され続けている理由の一つであろう。

4. 基礎控除の意義再考

(1) 基礎控除は免税点か

太平洋戦争後、GHQ 占領下での第1次・第2次シャウプ勧告を受けて、わが国の租税体系はほぼ確立されたといえるが、人的控除を巡る議論は、その「最小生活費を控除する」という目的と、絶えず流動的である国民の経済や社会生活を擦り合わせるため、税制改正の都度なされている現状がある。つまり、人的控除を巡る議論はかねてより租税政策論としての位置づけであることが確認できる。

そもそも、免税点は、「免税点以下の所得の者と、免税点を越えた所得の者との間には、課税負担の面で極端な不公平を生じせしめる」ものとして存在している⁴⁹⁾。この免税点を意識した調整が顕著なのは、売上1,000万円（税抜）における消費税の免税事業者か課税事業者かの判定であろう。免税事業者であれば消費税率分の益税が発生するが、越えた場

による負担配分の公平は、何よりも水平的公平の達成無しには実現し得ないといえるだろう。」と述べている（山本栄一「所得税の負担配分問題—カーター委員会報告の場合を中心として—」経済学論究25巻3号79頁）。

47) 「応能負担による負担の公平は、支出面とは切り離された租税面についてののみであるから、その意味から、所得再分配というよりは副次的ともいえる現象である」として、租税の機能には積極的な所得再分配機能は無いとする見方もある。行き過ぎた応能負担が経済的中立性を侵害するが故の見方である（山本栄一、前掲注46）、78頁）。

48) カーター委員会報告では、「応能課税をとる背景には、応益課税による税負担配分の公平な方法がないのに対し、応能課税にはあるとする、現実性の立場に立っていると思える」（Chairman: Kenneth Le M. Carter. “Report of the Royal Commission on Taxation”, Vol. 3, Queen’s Printer. pp. 2-3, 和訳：山本、前掲注46）、80頁）とし、さらに、応能課税の課税標準として包括的課税標準を採用していることから（同論文、p. 25.）、応能課税による垂直的公平を重視していることが分かる。

49) 拙稿「所得控除の発展」熊本学園商学論集第18巻第1号8頁参照。

合には消費税も申告せねばならず、消費税免税時と比べ事務手数は膨大なものとなるため、仮に可能であれば故意に調整を行う者も多いと考えられる。このため、消費税においては、益税問題の解消として、免税点を廃止する向きの検討も少なからずある⁵⁰⁾。

このように、免税点があればこそ調整が必要となるという考え方もあるため、同様に、仮に配偶者控除を免税点と捉えた場合、廃止までを含めた検討についても、「女性の社会進出」抑制以外の意義があると考えられる。

そこで、まずは免税点とは何かについてその沿革から確認し、免税点が所得控除とどのように関わっていくのかを概観する。

(2) 支出税における免税点から想起される消費と所得控除との関係

現在は包括的所得概念に基づき所得課税が行われているが、そもそも、最初から包括的所得概念が存在したわけではない。所得を補足するための技術がなかった時代も長く存在した。しかし、消費支出に担税力を観念する考え方（消費型所得概念）は、財産に対する課税と同様に担税力が分かりやすかったため、所得税より採用も容易だったと考えられる。この消費支出に担税力をみる概念での課税は、現在では主に消費税として賦課され、間接税の主流となっている。これを以下「支出税」とし述べていく。

支出税が提起されたのは、ピューリタン革命（1642～1659）においてであり、当時の有名な論者として、T. ホッブズの『リヴァイアサン（Leviathan, 1651）』があるが、後の19世紀にJ. S. ミル、20世紀においてもI. フィッシャー、N. カルドア等が著名な支出税論者として続いている。また、支出税が提起された当時は、地租や個人が生活のために消費する物品において課税し、徴税する方法が主であった。そのため、個人が直接国に納付するという意味での直接税は、徴税技術が確立されておらず、戦時臨時税としての職業や身分による人頭税以外にはほとんど利用されていなかったことも付言しておく⁵¹⁾。

ここで、後の所得控除としての配偶者控除を検討するため、まず、支出税の性質について個人所得との比較で検討する。支出税の代表的な論者であるI. フィッシャーは、消費を $C = Y - S$ (C =消費 (Consumption), Y =所得 (Yield), S =貯蓄 (Stock)) として、支出税賦課の可能性を展開した⁵²⁾。しかし、上記式は、投資貯蓄恒等式 ($I \equiv S$) を用いた見

50) CiNiiArticles で「消費税 益税」をキーワードとして検索したところ1991年から2016年までに37件の検索結果が得られた。

51) 人頭税の歴史は古く、その根源は定かではないが、人頭税において免税対象となる者（身体不慮者、疾病者、差別階級等）はこれまでに存在していた。しかし、所得を対象とした免税点は珍しく、イギリスにおけるウィリアム＝メアリ治世第1年第1議会法律第13号によって課せられたものがある。この法律によって、爵位を持つ貴族、地域の豪族、300ポンド以上の財産を持つ全ての商人がその対象となった（Adam Smith “An Inquiry Into The Nature And Causes Of The Wealth Of Nations”. 大内兵衛・松川七郎訳『諸国民の富』（岩波新書、1959-1966）第五編第二章第四項324-328頁参照）。

52) Fisher. Irving “Income in Theory and Income Taxation in Practice” *Economeirica*, vol. 5. 1937, pp. 1-55. なお、後にN. カルドアは、フィッシャーの支出税を発展させた総合消費税を提唱している（Kaldor. Nicholas “An Expenditure Tax”: 時子山常三郎監訳『総合消費税』東洋経済新報社、1963）。

方によれば、政府支出を除いた一般的な所得恒等式である $Y=I+C$ (Y =所得, I =投資 (Invest), C =消費) と結果として同義となる ($C=Y-I$ となる) ことに留意しておかねばならない。

この点について、「所得税は、貯蓄のもととなる所得と投資からの収益を対象とするが、貯蓄それ自体には課税しない。貯蓄をしようとすることは、必ずしも投資をしようとすることにはならないし、したがって、将来の所得税を負担しようとするということにもならない。実際に投資がなされる場合には、その収益は最初に貯蓄された所得とは全く別の新しい所得を表わすものである。」⁵³⁾ と R. グードが述べているように、I. フィッシャーは、所得恒等式と投資貯蓄恒等式から彼の算式を導いていることになる。つまり、消費支出に課税するためには、総所得から将来の消費として除かれた貯蓄や、その所得を稼得するための投資を控除しなくてはならないことを示しており、それらは個人の私経済を維持するために行われる。

しかし、支出税が提起された当時において、消費は所得を構成しておらず、所得を個人の総収入と捉えた場合、消費支出は所得そのものではない。したがって、支出税への支持は、所得と消費は異なる課税物件であり、また課税物件として所得より消費は公平であるという面から行われた⁵⁴⁾。例えば、J. S. ミルは、「所得税にして貯蓄を免税としていないものは、真に公正な所得税とはいえないのである。…、およそ貯蓄を免税するという条項なしに所得税を設けてはならないものである」と述べ⁵⁵⁾、所得に課税することは貯蓄に対しても課税することになり、不公平な貯蓄二重課税になる⁵⁶⁾として支出税を支持している。

結局のところ、これらの支出税への支持は、「この考えは所得に応じた課税ということをおおまかではあるが完全に言い換えた解釈であったことである。というのは、一般的にいて、人々の消費額は彼らの所得額に応じて変化するからである。したがって、消費に応じた課税という考えを安易に受け入れることは、明らかに所得という伝統的な標準と密接な関連をもつことになった。」⁵⁷⁾ とあるように、所得を意識したものであろう。

このように、支出税採用の論拠は、ある個人の総消費額は、その個人の財産や所得よりも、その個人の能力の適切な指標であり、それに基づいて配分される租税は、公共サービスに対する負担、つまり応益負担について公平であるということであった⁵⁸⁾。

53) R. グード原著：塩崎 潤訳『個人所得税』（日本租税研究協会、1966）29頁。

54) 後に R. グードは、所得と消費の差異について、「私人間に割り当てる場合にも、また個人について長い間に渡って割り当てる場合にも発生する配分上の差異である。個人のライフサイクルからすれば、個人の大部分の可処分所得は消費されてしまうから、これらの違いはそれほど大きなものにはならない。」と述べている（同上、24頁）。

55) Mill, J. S., “*principles of Political Economy*”, (Kelley, 1848) P. 815. (末永茂喜訳『経済学原理(五)』11 (岩波書店、1963) 48頁)。

56) 所得の全部が発生時に課税されるとし、所得を全部消費せずの一部を貯蓄もしくは投資すると、その貯蓄または投資から生み出される収益に対してもう一度課税されるという理論である。

57) 宮本憲一・鶴田廣巳『所得課税の理論と思想』（税務経理協会、2002）22頁。

したがって、支出税は、前述したJ. S.ミルの考えを見ても、ある個人が所得の一部しか消費しない場合を想定しているのみである。また、支出税は、所得の内で貯蓄に回されなかった消費に課税するため、人々の生存に必要な最低限度の消費支出でも行政サービスの対価として徴税可能であるという点では優れている。

しかし、裕福な者においても、その者が儉約もしくは吝嗇であれば、消費支出は控えられるのであって、この点において、支出税の弱点が露見する。つまり、消費ではなく所得そのものへの課税が、応益負担からではなく、徴税確保、および応能負担という意識をもって求められるようになる⁵⁹⁾。

そして、この意識転換にともない、A. スミスの『諸国民の富』から始まる租税政策論において、租税に単純な歳入確保という命題の他に、経済政策的原理と社会政策的原理という二つの一貫性を欠く目的を付加するに至り⁶⁰⁾、産業の促進や、社会的弱者の保護までを行政が担うことによって増大した政府支出を、どのようにして徴税により確保していくのかという、現代の租税における至上命題の淵源をみることになるのである。

消費型所得概念における所得控除は、消費を意識した所得控除、つまり前述した貧困層に対する生活必需品への消費課税の免税点として表れた。この点において、W. ケネディは、「A. スミスは、『国家は、その臣民の収入に直接的、かつ比例的に課税する方法が分からないので、人民の支出に、つまりたいていの場合、その収入にほぼ比例するものと想定されるその支出に課税し、その収入に間接的に課税しようとする』とし、支出税に直接比例税的要素を見出したが、同時に『必需品への支出は、単に賃金を上昇させるという理由で課税されてはならない。したがって、課税は非必需品への支出に限定されることになる』(後略)」⁶¹⁾と述べ、A. スミスが貧困層という社会的弱者の保護を、生活必需品への消費課税免除により実現させようとしていたことを窺わせている。そして、この考え方は、A. ワーグナーによる最低生活費の社会(政策)的免税へと受け継がれていったと考えられる⁶²⁾。

しかし、A. スミスは、国と個人の関係における給付と反対給付の関係から、利益説的に応益負担を導いたとされるが、J. S. ミルは、彼の唱えた功利主義における正義⁶³⁾に基づいた、能力説的な「犠牲の均等」、つまり犠牲は万人に均等であるものの、社会道徳的

58) 同上、22頁。

59) 拙稿、前掲注49)、8頁参照。

60) 宮本・鶴田、前掲注57)、29-37頁参照。

61) Kennedy William. “*English Taxation 1640-1799: An essay on Policy and Opinion*”, (G. Bell and Sons Ltd, 1913, Rep, 1961) pp. 143-144. なお、和訳は宮本・鶴田、前掲注57)、33頁を参考。なお、A. スミスにおける該当箇所は、大内・松川訳、前掲注51)、339-344頁である。

62) 拙稿、前掲注49)、10-13頁参照。

63) ミルはベンサム功利主義を、道徳の観点から修正し、正義を「正義とは、ある種の道徳律をあらわす呼び名であって、処世上のどんな道徳律よりもさらに緊密に人間の福祉の本質にかかわり、したがって絶対的な拘束力をもつ」として定義づけた(関嘉彦編著『世界の名著38 ベンサム J. S. ミル』(中央公論社, 1968) 523頁)。

見地から応能負担的な最小犠牲を採ったとされる⁶⁴⁾。そして、この「犠牲の均等」による課税の平等により、所得課税における最低生活費免税を実現するのである。

このように、所得が消費によって把握されていた時代においては、その所得控除は人頭税における免税点、および生活必需品への消費課税免除として現れたとみることができるであろう。しかし、それらは、当初において徴税の便宜や貧者への同情として行われていたにすぎないのであって、現代のような所得の再分配による垂直的公平の実現という概念まではまだ存在していなかったと考えられるのである。

以上、支出税における免税点は、弱者への同情という社会道徳的見地から発生したが、それは、現在において基礎的人的控除の根幹をなす生存権からの最小生活費保障という考え方の淵源ともいうべきものであるといえよう。つまり、本稿で採り上げる基礎控除配偶者控除についても、それらが基礎的人的控除である限り、「社会道徳的見地」が含まれていることは否定できないと考えられ、それが、昨今の基礎控除・配偶者控除制度の見直し論とどのように整合するかを以下において確認していきたい。

(3) 所得控除の機能としての免税点と「社会道徳的見地」からの免税点

わが国で最初の所得税法は明治20年に採用され、その時すでに免税点が設けられたが、明治20年当時の所得税法の解説書には、「其歳入必要費ヲ償フテ余リナキ者ニ課セザルヲ通法トス」⁶⁵⁾とあることから、国家の課税権を制約する意味で免税点が措置されていたと考えられる。

さらに、その後の明治32年所得税法改正についての議事についてみると、明治31年第十二回帝國議會における所得税法改正案第六条には「法人以外ノ者ノ所得ニ付テハ二百円ヲ控除シテ其ノ所得税ヲ課ス」との規定があった。これについて政府委員であった若槻禮次郎氏は、「人ニハドウシテモ其生計ノ必要費ガアラウ、(中略)、故ニ生計ノ必要費ダケハ、所得税ヲ課セヌコトニシタ方ガ正当デアラウ、其生計ニ必要ナ費用ヨリモ上ニ所得アル人ニ向ッテハ、其上ニ出ルモノダケデ所得税ヲ課スル、斯ウ云フ仕組ニシタ方ガ宜カラウ(後略)」⁶⁶⁾と説明をしており、免税点に最小生活費控除、つまり、「社会道徳的見地」からの控除として意味付けていることがうかがえる。その後、大正期に入っても免税点の引上げ額の多寡については多数論じられるものの、その一方で、どのような控除制度が望

64) F. シェハーブは、最低生活費免税をめぐる議論の代表として、ミルを取り上げている。ミルは、「(1) 必需品の購入に充てられる部分の所得は免税とされなければならない。(2) 租税構造全体において間接税は低所得者に重くかかっているので、現行の免税点を引き下げたり無くしたりすることは大きな過ちである。(3) 全ての所得階層に免税が与えられるべきであり、控除の余剰部分に課税すべきである」とした。つまり、ミルは、所得のうち必需品に充てられる部分は、所得の限界効用が高いので、課税による犠牲を最小化する立場に立てば、各個人間の犠牲の比較はそのような主要な要求が満たされた後に初めて可能になると考えたのである(前掲注55)、87頁)。

65) 井上一郎「安井・今村・鍋島による明治20年所得税法逐条解説」(税大論叢23号, 1994): 今村長善『所得税法詳解』(大倉孫兵衛, 1887) 529頁。

66) 明治31年6月2日、第12回帝國議會衆議院所得税法改正法律案審査特別委員会速記録。

ましいかという議論はあまり行なわれていなかったようである⁶⁷⁾。

例えば、大正4年に行なわれた社会政策学会第9回大会を収録した『社会政策より観たる税制問題』において、小川郷太郎氏は、「(生活必要費は之を免ぜねばならぬという意味で免税点があるという説明の後に) 其の免税点を超ゆる所得又は財産の中にも比較的小所得小財産たるを失わないものがある。之には軽く税するという必要が起る。そこで税率をかける前に或る額を控除するのであります。所謂控除査定というものである。」⁶⁸⁾ (括弧内筆者) と述べている。したがって、この「控除査定」は現行の所得控除の計算順序そのままであることを示していると考えられ、免税点と別に所得控除を捉えている点で特筆すべきものであると考えられる。

つまり、大正4年当時の免税点とは最小生活費の保障を行なうものであって、他の所得控除はそれ以外の個人における担税力の修正を行なうものとして理解されていたことができる。また、現行の所得税法に例えれば、基礎控除のみが免税点であり、扶養控除を含めそれ以外の控除は各自別に意味を持つ所得控除であるという解釈となろう。

以上のような成り立ちから、初期は免税点から想起される絶対的な人的控除額であり、その後、社会政策的見地から最小生活費の保障までを含めた基本的人的控除として戦前から永く存置されていた基礎控除であるが、今回の平成30年度税制改正大綱により、現行所得税法になって初めて、この基礎控除についても制度上の抜本的な変更がなされることになった。

それはすなわち、「わが国の基礎控除については、所得の多寡によらず一定金額を所得から控除する所得控除方式が採用されているが、高所得者にまで税負担の軽減効果を及ぼす必要性は乏しいのではないか、高所得者ほど税負担の軽減額が大きいことは望ましくないのではないかと」の指摘がある。主要国においては、一定の課税所得までは税率をゼロとする『ゼロ税率方式』や、課税所得に累進税率を適用した後一定の控除額を差し引く『税額控除方式』、所得控除方式を維持しつつ高所得者について控除額を逡減・消失させる『逡減・消失型の所得控除方式』が採用されており、いずれもわが国の所得控除方式と比べて所得再分配機能が高い。『ゼロ税率方式』や『税額控除方式』は、所得再分配機能の強化に寄与するものの、現行の所得控除方式から変更した場合、負担の変動が急激なものとなりかねないことから、「逡減・消失型の所得控除方式」を採用する。基礎控除は、人的控除の中でも基本的な控除であり、より広い所得階層に適用されるべきものであることを踏まえ、所得金額2,400万円超から逡減し、2,500万円超で消失する仕組みとする。⁶⁹⁾と、当該大綱が述べる部分に表われている。

この抜本的な変更により、基礎控除はある意味当初において免税点として存置されてい

67) 勤労所得控除および小額所得者控除がはじめて整備された大正2年改正、小額所得者控除が廃止され扶養控除が整備された大正9年改正の前後にあった、『東京経済雑誌』の中の所得税法改正に係る13の記事，論文にて確認した。

68) 小川郷太郎「第二報告」『社会政策より観たる税制問題 [復刻版]』(御茶の水書房，1977) 59頁。

69) 自由民主党・公明党，前掲注32)，4-5頁。

たという本来的な役割に還元したといえる。それは、明治20年所得税法が、所得に応じて免税点を段階的に措置していたことから明らかである。したがって、当時において通減型の免税点として措置されていたことと今回の改正を同視すればよく、それはつまり、2,500万円以上の所得がある基礎控除がない納税者については、名誉なことであるかはともかく、本来平等に付加されるべき憲法の生存権的見地からは合理的な区別をしているといえるのかもしれない。

5. 配偶者控除の意義再考

(1) 配偶者控除に求められる機能とその背景

人的控除の中でも配偶者控除は、基礎的人的控除と社会政策目的の控除の両方の側面を持つ控除として存在しているようである。事実、配偶者控除は、1940（昭和15）年所得税法全文改正⁷⁰⁾において、「世帯構成を考慮した所得者間の負担の衡平の観点及び人口政策上の観点から、扶養控除の対象として『配偶者』が初めて追加された」⁷¹⁾という沿革からも、「基礎的人的控除と社会政策目的の控除の両方の側面を持つ控除」であることは変わっていないようである。なお、単独の配偶者控除としては、1960（昭和35）年の税制調査会答申で審議され、翌年、配偶者の「内助の功」を評価する趣旨で現在基礎的な人的控除として位置づけられる扶養控除と切り離して創設された⁷²⁾。この結果、配偶者は、「扶養家族」としてではなく、生計主催者を扶けるものとして位置づけられたのである。しかし、扶養控除から独立した結果、独自の社会政策的な意味を持たされることになり、配偶者控除廃止論が提起されるようになったのは皮肉なようにも見える。

また、1968（昭和43）年の税制調査会において、人的控除を総合勘案し、基礎的人的控除としての扶養控除、配偶者控除についての課税単位を含めた様々な検討がなされたが、「さしあたりは現行制度を維持することが適当」だとされた⁷³⁾。そして、控除額の引き上げ、配偶者特別控除の創設等はあったが、ほぼ当時の制度を維持し、抜本的な改革は先送りされたまま約50年が過ぎようとしている。

しかし、前述したように、絶えず流動的な国民生活としての夫婦の働き方への検討は、この約50年の間も行われ続けていたのである。例えば、昭和61年の「税制の抜本的見直しについての答申」では、配偶者特別控除創設にあたり、「片稼ぎの給与所得者世帯にあっては、所得を稼得する仕事に直接従事しているのはたとえその一方であるにせよ、他方の配偶者もその稼得を支えていると考えるのがおそらくは自然であり、その意味では所得税及び個人住民税の課税に当たって、何らかのしん酌を加えることが妥当ではないかと思われる。その場合、配偶者が所得を稼得する仕事に直接従事しているわけではないことから、

70) 昭和15年法律第24号所得税法

71) 税制調査会「平成22年10月19日税制調査会第8回専門家委員会資料」（税制調査会、2010）59頁。

72) 税制調査会「当面実施すべき税制改正に関する答申（税制調査会第一次答申）及びその審議の内容と経過の説明」（税制調査会、1960）14頁。

73) 税制調査会「長期税制のあり方についての答申」（税制調査会、1968）14頁。

所得を分与する形でしん酌するには無理があると考えられる。そこで、所得の稼得に対する配偶者の貢献といった事情をも念頭に置きつつ、世帯としての税負担の軽減を図る趣旨」である旨の検討がなされていた⁷⁴⁾。

他方で、「所得の稼得に対する配偶者の貢献という点については、共稼ぎ世帯や事業所得者の世帯においても同様の状況にあるのではないかとする指摘や、配偶者特別控除についても二分二乗制の場合と同様に女性の社会進出を抑制するおそれがある」という意見があったことから、この昭和61年当時は、「世帯としての税負担の軽減」として考えられていたのは、「内助の功」であり、「女性の社会進出の抑制」は、議論としてはあるが、まだ表立ってはいない段階であった。

また、さらに約15年が過ぎ、2002（平成14）年になると、「平成13年度国民生活白書—家族の暮らしと構造改革—」（内閣府、2002）の中で、「近年、サラリーマン世帯においては、夫一人の収入に依存するという高度経済成長期に形成された働き方から、夫と妻双方が雇用者として働くという形へと変化してきているといえよう」⁷⁵⁾と述べていることから、政府の家族のライフスタイルへの認識が片稼ぎから共稼ぎへと転換している⁷⁶⁾。

それを踏まえて、「夫婦の間の稼得労働と家庭内労働の分担には、文化的要素・伝統的要素も大きいと考えられることに加えて、男女間の賃金格差等、夫婦間における稼得能力の違いが影響していることが指摘されている。これは、高い所得を得られる者が、より多く稼得労働を分担し、家庭内労働を行う能力が高い者が、より多くそれを分担しようとするインセンティブが働くと考えられる」⁷⁷⁾ことや、「現在のフルタイム就業者の就業スタイルが、長時間の就業を前提としていることなどから、家事・育児・介護といった家庭内での役割をおもに担っている妻がフルタイム就業することは難しい状況である。自営業主世帯が減少し、雇用就業者の割合が上昇する中、こうした家庭内労働を担っている者において、柔軟な働き方のできるパートタイム就業を選択する傾向が強まっている」⁷⁸⁾ことを様々な政府の調査結果から導いている。したがって、国民生活としては、夫婦が雇用者として共働きをしている前提ができあがっており、ここに、夫婦世帯を考えた場合に、それぞれ

74) 税制調査会「税制の抜本的見直しについての答申」（税制調査会、1986）38頁。

75) 内閣府「第1章 家族を巡る潮流変化」『平成13年度国民生活白書—家族の暮らしと構造改革—』（内閣府、2002）なお、国民生活白書については以降も全て国立国会図書館インターネット資料収集保存事業（WARP）ホームページ収蔵版である。<http://warp.da.ndl.go.jp/info:ndljp/pid/9990748/www5.cao.go.jp/seikatsu/whitepaper/wp-pl/wp-pl01/html/13101200.html>。（最終閲覧平成29年12月20日）

76) この白書の提言の前段階として、平成9年国民生活白書「働く女性—新しい社会システムを求めて」を踏まえていると考えられる。なぜなら、平成9年国民生活白書における女性の社会進出への検討結果がほぼそのまま平成13年の白書で引用されているからである。なお、この白書は、平成8年発表の「平成7年厚生労働省『パートタイム労働者総合実態調査報告』」のデータを引用している。

77) 内閣府「第2章 家族の働き方の現状と課題」『平成13年度国民生活白書—家族の暮らしと構造改革—』（内閣府、2002）、<http://warp.da.ndl.go.jp/info:ndljp/pid/9990748/www5.cao.go.jp/seikatsu/whitepaper/wp-pl/wp-pl01/html/13201100.html>。（最終閲覧平成29年12月20日）

78) 内閣府、同上。

の人的控除のみならず、給与所得控除についても考慮しなくてはならない下地が完成していると見るのできるのである⁷⁹⁾。

(2) 統計から見た世帯内での「働き方」が配偶者控除に及ぼす影響

夫婦世帯内での「働き方」の問題として、前掲した「平成13年厚生労働省『パートタイム労働者総合実態調査報告』」によれば、女性パートタイム就業者（正社員以外の者で、正社員よりも所定労働時間が短い者）において、所得税の非課税限度額を考慮して就労調整する者の割合は、1990（平成2）年には30%であったのが、1995（平成7）年には38%に上昇し、所得税以外の理由を考慮して就労調整する者は、90年には28%であったのが、95年には37%に上昇している。このように就労調整を行う者の割合が増加している⁸⁰⁾ことや、「年収等の調整についてみると、何らかの「調整をしている」労働者の割合は、「パート」で22.6%となっており、男女別にみると、男9.3%、女26.7%となっている。また、「調整をしている」労働者について、その理由（複数回答）をみると、「自分の所得税の非課税限度額（103万円）を超えると税金を支払わなければならないから」とする労働者の割合が最も多く、71.7%⁸¹⁾を占めていることから、課税最低限を意識して就労調整をしている者が増加傾向にあることを踏まえ、「現在の夫婦の働き方は、家族の働き方を巡るさまざまな要因を踏まえた家族の選択の結果であると捉えられるが、同時に、このような働き方以外を選択することが難しいことを反映している⁸²⁾」と一応の結論をみている。実際に平成23年の民主党による政権交代までは、現行制度維持が政府税制調査会の基本方針であったようにも思われる。

ここで、比較対象として平成23年厚生労働省「パートタイム労働者総合実態調査報告」をみると、配偶者の有無別では、「就業調整をしている」は、配偶者がいるパートでは男性で9.8%、女性で21.0%となっており、また、就業調整をしているパートの就業調整の理由（複数回答）についてみると、男女とも「自分の所得税の非課税限度額（103万円）を超えると税金を支払わなければならないから」がそれぞれ42.2%（男性）、61.5%（女性）と最も高い割合となっている。また、女性ではこれに次いで「一定額（130万円）を超えると配偶者の健康保険、厚生年金等の被扶養者からはずれ、自分で加入しなければなくなるから」が43.1%、「一定額を超えると配偶者の税制上の配偶者控除が無くなり、配偶者特別控除が少なくなるから」が33.0%の順で高い割合となっている⁸³⁾。

79) 土居氏は、配偶者特別控除との関連で同旨を述べている（土居丈朗「配偶者控除見直しが残した課題」税務事例49巻1号、61頁）。

80) 内閣府、前掲注77)、当該頁へのリンクは <http://warp.da.ndl.go.jp/info:ndljp/pid/9990748/www5.cao.go.jp/seikatsu/whitepaper/wp-pl/wp-pl01/html/13201400.html>。（最終閲覧平成29年12月20日）

81) 平成13年厚生労働省「パートタイム労働者総合実態調査報告」<http://www.mhlw.go.jp/toukei/itiran/roudou/koyou/keitai/01/kekka2.html#3>。参照（最終閲覧平成29年12月20日）。

82) 内閣府、前掲注77)、当該頁へのリンクは <http://warp.da.ndl.go.jp/info:ndljp/pid/9990748/www5.cao.go.jp/seikatsu/whitepaper/wp-pl/wp-pl01/html/13201600.html>。（最終閲覧平成29年12月20日）

83) 平成23年厚生労働省「パートタイム労働者総合実態調査報告」<http://www.mhlw.go.jp/toukei/list/132->

平成23年度の統計と平成13年度の統計を比較すると、顕著なのは①配偶者がいても就業調整をしないパートタイム労働者の増加であるが、やはり、②女性では非課税限度額（103万）円だけでなく、社会保険加入義務がある（130万円）までを意識する者、配偶者特別控除限度額（141万円）までを意識する者がいることをみると、配偶者控除については政策論として再検討する余地があったと考えられる。

また、現在最新の平成28年厚生労働省「パートタイム労働者総合実態調査報告」では、配偶者の有無別にみると、「就業調整をしている」は、配偶者がいるパートでは男性で6.9%、女性で22.8%となっており、また、就業調整をしているパートの就業調整の理由（複数回答）についてみると、男女とも「自分の所得税の非課税限度額（103万円）を超えると税金を支払わなければならないから」がそれぞれ33.3%（男性）、53.9%（女性）と最も高い割合となっている。また、女性ではこれに次いで「一定額（130万円）を超えると配偶者の健康保険、厚生年金等の被扶養者からはずれ、自分で加入しなければならないから」が49.2%、「一定額を超えると配偶者の税制上の配偶者控除が無くなり、配偶者特別控除が少なくなるから」が40.8%の順で高い割合となっている⁸⁴⁾。

平成28年度の統計と平成23年度の統計を比較すると、顕著なのは(a)配偶者がいて就業調整をしている男性パートタイム労働者が減少する一方で、同女性労働者は増加しているということである。これは、男性労働者が主に世帯所得を稼ぎ出し、その分女性が就業調整を意識しながら働くといった、一昔前の世帯内の「働き方」に戻ったとも考えられる。この背景としては、昨今の良好な景気動向が挙げられよう。

他方で、(b)男性女性ともに非課税限度額（103万）円を意識する者が減少し、社会保険加入義務がある（130万円）までを意識する者、配偶者特別控除限度額（141万円（注：平成28年度当時）までを意識する者が大幅に増加していることをみると、平成28年度は平成23年度と比較して世帯の可処分所得の増加を企図する世帯が増加していることも特徴である。つまり、個々の世帯によって差異はあるであろうが、各世帯所得が社会保険料や所得税を意識して構成されているとも考えられるのであって、それは、各世帯における可処分所得をいかに高めるかとともに、できるだけ納税を回避したいという意識の表れでもあらう。

こういった世帯所得を考慮に入れた課税の在り方を考える際には、所得控除（移転的所得控除を含む）か税額控除かという控除のあり方だけでなく、課税単位も含めた検討が必要であらう。これらについては、今まで散々政府税制調査会でも論議され続けてもなお、現状維持ばかりで結論が出なかったものでもあるが、配偶者控除については、昨年の平成29年度税制改正の検討時において、現行制度維持の方向性を変えて配偶者控除自体の廃止、移転控除、夫婦控除の3点を柱に制度設計をし、その後、平成29年度税制改正大綱と平成30年度税制改正大綱によって、配偶者控除と配偶者特別控除、ならびに基礎控除は、所得

23e.html#02. 参照。（最終閲覧平成29年12月20日）

84) 平成28年厚生労働省「パートタイム労働者総合実態調査報告」<http://www.mhlw.go.jp/toukei/itiran/roudou/koyou/keitai/16/dl/kojin1-2.pdf> 参照（最終閲覧平成29年12月20日）。

控除の中でも通減・消失控除として位置づけられることになった。所得制限による通減・消失型の所得控除と配偶者控除額の拡大は、低所得者の世帯所得への配慮と、高所得者からの所得再分配を狙ったものと考えてよい。その意味で昨今の税制改正は、世帯所得を考慮に入れた抜本的な所得控除改革の端緒となるものであろう。また、配偶者控除は、専業配偶者の基礎控除の移転であるとする考え方⁸⁵⁾からは、基礎控除の額と配偶者控除の額を同額にしなければ平仄が合わないことになるが、平成30年度税制改正大綱を見る限り、配偶者控除は48万円にはなっていない。この点についても、今後議論が必要であろう。

6. むすびに代えて

—平成29年度および平成30年度の税制改正議論への検討を踏まえて—

平成29年度税制改正大綱では、配偶者控除および配偶者特別控除をパッケージとして見直し、また、今回の平成30年度税制改正大綱では、給与所得控除および公的年金等控除と基礎控除をパッケージとして見直している。これらはいずれも所得制限型の通減・消失控除を採用していることについて共通するが、これは所得控除の機能を利用して、高所得者から低所得者への所得再分配機能を強化するものである。したがって、これまで採用されてきた所得控除中心の税制を踏襲するものであること自体は変わらず、さらに、今回のように所得控除自体の「個人の事情を担税力に反映させる」という本来的な機能に併せて、所得税の本来的な機能である所得再分配機能に注目し、所得控除が批判される原因であった「高所得者に有利」な控除であることを意図的に否定し、低所得者層と高所得者層との負担調整を政策的に行ったといえる。

しかしながら、この調整はかつて、納税者間の公平を考慮する際にピトカーが指摘していたことでもあり、今回の税制改正では、その考え方が、給与所得控除自体のみならず、給与所得者が形成する世帯にも採用されたものとして評価することも可能であろう。

平成29年度および平成30年度税制改正大綱で明らかになった税制調査会の考え方をまとめると大きく三点が挙げられる。一点目は、所得控除中心主義の維持であり、二点目は、所得控除の機能を逆手に取った高所得者層への累進強化、そして、三点目は、若年層を中心とした子育て世代への配慮である。また e-Tax, eLTAX の更なる浸透と普及を見越した、電子申告を利用した者とそうでないものとの青色申告特別控除等の調整も目新しいものである。

また、以上のような抜本的な税制改正後もなお、所得控除中心の税制を維持している点を踏まえると、かつて民主党への政権交代時のスローガンとして存在し、現在の複雑な扶養控除の原因である「控除から手当へ」といった議論が仮に再燃する場合は、再度抜本的な改革が必要となろう。その政権交代の際に採用された「税と社会保障の一体改革」であるが、負担としての「税」と受益としての「社会保障」とを単にパッケージしたのであれ

85) 三木義一『日本の税金』(岩波新書, 2003) 33-35頁, および、拙稿「人的控除の機能—課税単位との係わりを中心として—」商学論集第18巻第2号, 88頁以下参照。

ば、議論としては浅薄に過ぎる。例えば、「税と社会保障との一体改革」としては、社会保険料控除や医療費控除について思慮が及ぶが、その控除方式として、所得控除や税額控除、あるいは手当としての支給が考えられる。しかし、これらはそれぞれ機能が全く異なるものであり、それぞれが担う公平も異なっている。以上を踏まえた上で、現政府には、若年層にも老年層にも公平な負担と受益とを実現させ、構想する「人生100年時代」をより良いものにして欲しいと願うばかりである。

参考文献（本文中引用を除く）

- ・泉美之松『税についての基礎知識』[九訂版]（税務経理協会，1968）
- ・奥谷 健「所得の種類に応じた計算方法の妥当性—概算控除を中心に—」税研 vol. 196
- ・金子 宏「給与所得と課税—沿革と問題点」『日税研論集：人的役務と所得税』VOL. 57
- ・兼平裕子「人的控除の現状と今後の役割」税研 vol. 196
- ・武田昌輔『近代税制の沿革：現代税務全集39』（ぎょうせい，1985）
- ・土居丈朗「配偶者控除見直し影響試算の焦点」税務事例48巻10号
- ・水野忠恒「社会構造の変化にともなう新たな給与・報酬形態の課税問題」『日税研論集：人的役務と所得税』VOL. 57
- ・宮崎裕士「人的控除の機能—課税単位との係わりを中心として—」商学論集第18巻第2号
- ・税制調査会平成29年11月20日「経済社会の構造変化を踏まえた税制のあり方に関する中間報告②
（税務手続の電子化等の推進，個人所得課税の見直し）」
（[http:// http://www.cao.go.jp/zei-cho/shimon/29zen16kai6.pdf](http://www.cao.go.jp/zei-cho/shimon/29zen16kai6.pdf)）