

『配偶者控除のあり方とは-所得税法 83 条を中心に-』

関西大学 経済学研究科

18M3062 嶋村 彩

要旨

配偶者控除は 2017 年度改正により、夫に認められる配偶者控除の妻の適用所得が 38 万円から 85 万円に増額され、配偶者控除の適用が認められる夫の年収にも制限が加えられることになった。このような制度改正がおこなわれた背景には、近年多くの論者が主張してきた「配偶者控除廃止論」の影響が考えられる。

配偶者控除廃止論は、以下のようにまとめることができる。第 1 に、女性の社会進出を妨げられている 103 万円の壁が存在するため、片働き世帯を優遇する配偶者控除を廃止すべきという考え方である。第 2 に、家事労働によって生じる利益（帰属所得）により、片働き世帯の担税力が高まるため片働き世帯において配偶者控除を廃止すべきという考え方である。第 3 に、片働き世帯が共働き世帯と比べて家事関連費用が生じないため、片働き世帯は共働き世帯より担税力が高くなるため配偶者控除を廃止すべきであるという考え方である。本稿の目的は、これらの配偶者廃止論での主張が正しいのかを検証し配偶者控除のあり方について明らかにすることである。

本稿で得られた結果は、以下のようにまとめることができる。

第一に、帰属所得を含めると片働き世帯において担税力が増加するため配偶者控除を廃止すべきという主張は成り立たないことがわかった。本稿において、帰属所得を含めた形での世帯類型ごとの税負担率の比較を行い、配偶者廃止案の理由の一つである帰属所得を含むと税負担能力を減殺する要因になり得るのかについて検証を行った。その結果、600 万円世帯以下以外の世帯において片働き世帯が共働き世帯の税負担率を上回っているという結果となり、帰属所得を含めても中高所得世帯の片働き世帯は共働き世帯と比べて税負担が大きくなるため配偶者控除を廃止すべきではないことがわかった。

第二に、片働き世帯が共働き世帯と比べて家事関連費用が生じないため、片働き世帯は共働き世帯より担税力が高くなるという主張も成り立たないことがわかった。本稿では、共働き世帯の消費が高くなると考えられる外食及び調理食品に絞り、世帯類型別の消費性向の分析を行った。その結果、300-500 万円世帯及び 1500 万円以上の世帯は共働き世帯が片働き世帯より消費性向が高いということがわかった。そこで、このような変化は、どの項目が影響を与えているのか各項目の消費額の推移を用いて比較した。その結果、外食においては、片働き世帯の方の消費額が高くなっており、調理食品に関しては、共働き世帯

が片働き世帯の消費額を上回っているという結果であった。したがって、消費性向の分析による担税力の比較という観点からも、配偶者控除を廃止すべきとは言えないことになる。

第三に、配偶者控除のあり方としては、所得控除を採用し平成 29 年改正以前の制度での配偶者控除が好ましいという結論に至った。なぜなら、配偶者控除は、課税最低限を構成するものであり、最低生計費部分には課税しないために創設されたものであるからだ。所得格差是正の観点から配偶者控除を税額控除化すべきという意見はこの点を考慮していない。

これらのことを踏まえると、配偶者控除を廃止すべきでないということがわかった。また、平成 29 年改正において 1000 万円以上の世帯においては、配偶者控除が適用されなくなったが、配偶者控除の趣旨及び本稿での分析結果を踏まえると、このような配偶者控除に対する所得制限も好ましいものとは言えないであろう。

『配偶者控除のあり方とは-所得税法 83 条を中心に』

経済学研究科 経済学専攻

財政学 18M3062

嶋村 彩

はじめに

第1章 配偶者控除に関する所得税法上の意義

1-1 配偶者控除及び配偶者特別控除の意義

1-1-1 配偶者控除および配偶者特別控除とは

1-1-2 配偶者控除の現状

1-2 所得控除と税額控除

1-2-1 所得控除及び人的控除

1-2-2 所得控除と税額控除の経済的効果の違い

1-3 課税単位

第2章 配偶者控除の歴史的沿革と改正の理由

2-1 配偶者控除の歴史

2-2 配偶者控除の議論

(1) 税制による 103 万円の壁と解消

(2) パート世帯における二重の所得控除

(3) 女性の社会進出

2-3 配偶者控除の改正案と評価

2-3-1 配偶者控除の改正案

(1) 配偶者控除の廃止と子育て支援の拡充

(2) 移転的基礎控除の導入及び子育て支援

(3) 夫婦控除

第3章 判例研究

3-1 事実婚「配偶者控除」訴訟の概要

3-2 争点

3-3 上告人の主張

3-4 裁判所の判断

3-5 評釈

第4章 配偶者における控除についての分析

4-1 帰属所得についての議論

4-2 世帯類型別の消費性向の推計

終わりに

補章

(1) 代替費用アプローチを用いた場合

(2) 2009年及び2004年のデータを用いた場合

『配偶者控除のあり方とは-所得税法 83 条を中心に』

経済学研究科 経済学専攻

財政学 18M3062

嶋村 彩

はじめに

配偶者控除は、女性の就労を促進させるため、2017 年に税制改正が行われた。改正の際に、帰属所得を踏まえると納税者の税負担能力を減殺する要因にはならない及び配偶者の就労調整により配偶者控除の廃止案や働き方の選択に対して中立な税制となるように控除方式の変更などの改正案が出ていた。しかし、2017 年の改正は、働きたい人が意識せずに働くことができるように、夫に求められる配偶者控除の妻の適用所得を 38 万円から 85 万円に増額し、税收中立や所得の再分配の観点により、配偶者控除の適用が認められる夫の年収に制限を加えるという改正にとどまるものであった。

このような制度改正がおこなわれた背景には、近年多くの論者が主張してきた「配偶者控除廃止論」の影響が考えられる¹。配偶者控除廃止論は、以下のようにまとめることができる。第 1 に、103 万円の壁が存在し、女性の社会進出を妨げられており片働き世帯を優遇する配偶者控除を廃止すべきという考え方である。第 2 に、家事労働によって生じる利益（帰属所得）により、片働き世帯の担税力が高まるため片働き世帯において配偶者控除を廃止すべきという考え方である。第 3 に、片働き世帯が共働き世帯と比べて家事関連費用が生じないため、片働き世帯は共働き世帯より担税力が高くなるため配偶者控除を廃止すべきであるという考え方である。

そこで、本稿の目的は、これらの配偶者廃止論での主張が正しいのかを検証し配偶者控除のあり方について明らかにすることである。

本稿の具体的な構成は以下の通りである。

第 1 章では、配偶者控除に関する所得税法上の意義についてみていく。配偶者控除のあり方を考えるうえでは、その創設の意図を知ることが重要だからだ。この章では配偶者控除の仕組みについても詳しく言及する。配偶者控除の仕組みを正しく把握することは、第 4 章での配偶者控除に関する分析の際にも不可欠なものである。また所得控除と税額控除の違いについても言及する。配偶者控除の見直しの議論では、現行税法のもとで所得控除と

¹ 配偶者控除廃止論の代表的な論者には、大田(1994)が挙げられる。

されているものを税額控除化すべきという主張も散見される。配偶者控除に関する所得税法上の取り扱いを知ることにより現行制度を把握することができ配偶者控除の分析においても必要であるため、配偶者控除及び配偶者特別控除の制度及び当控除と控除方式の関係や課税単位についてみている。

第2章では、配偶者控除の歴史的沿革及び改正の理由をみていく。配偶者控除の歴史的沿革や改正理由を見ることで、現行税法の課題を明確化することができるからだ。

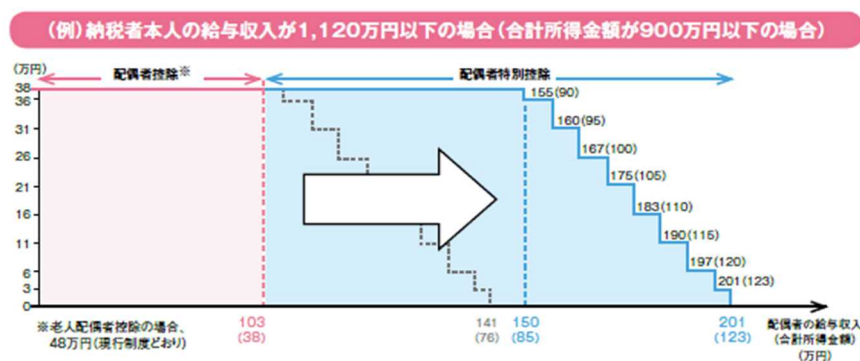
第3章では、判例研究として、「事実婚の妻」は配偶者控除を適用できるかについて争われた判例を取り上げている。この判例を取り上げた理由としては、本判例の中で配偶者控除の創設趣旨が議論にあがっているためである。

第4章では、帰属所得を含めた形での世帯類型ごとの税負担率の比較、世帯類型別の消費性向の分析を行う。前者の分析では、配偶者廃止案の理由の一つである帰属所得を含むと税負担能力を減殺する要因になり得るのかについてみることができる。後者の分析では、専業主婦世帯や共働き世帯の担税力の比較を行うことができる。

第1章 配偶者控除に関する所得税法上の意義

この章では、配偶者控除に関する所得税法上の意義を明らかにするために、1-1において、当控除の制度及び現状を明らかにし、1-2において、控除方式について議論、1-3において、課税単位について見ていく。

1-1-1 配偶者控除及び配偶者特別控除とは



出所：財務省「平成 29 年度税制改正」より引用。

(https://www.mof.go.jp/tax_policy/publication/brochure/zeisei17/01.htm#a01: 閲覧日: 1 月 11 日)。

図 1.1 配偶者控除及び配偶者特別控除（合計所得金額 900 万円以下の世帯）

配偶者控除とは、所得のない配偶者の「基礎控除」を「配偶者控除」として主な納税者の所得額から一定額の所得控除している制度である²。この制度は、専従者控除とのバランスを図る及び配偶者の家庭内での働きを評価するために創設された。また、配偶者特別控除は、配偶者控除による世帯収入の逆転現象の問題を解消できる制度である。世帯収入の逆転現象とは、配偶者の収入が一定額を超えると配偶者控除を受けることができず、配偶者収入を一定額以下にとどめている場合の方が家庭内収入の合計が高くなるという現象を意味している。そのため、この制度は、妻の収入が一定額を超えても一気に控除額を減らすのではなく段階的に減額する制度である。これらの制度は、2017 年に女性の就労の増加等の社会情勢の変化により、配偶者控除及び配偶者特別控除が改正された。そこで、2017 年（平成 29 年度）改正の制度内容について見てきたい。

² 三木（2014）p. 142 を参照。

表 1.1 納税者収入による配偶者特別控除及び配偶者控除の適用額

主な納税者所得	一般の控除対象配偶者	老人控除対象者
900 万円以下	38 万円	48 万円
900 万円超 950 万円以下	26 万円	32 万円
950 万円超 1000 万円以下	13 万円	16 万円

出所：所得税法 83 条を参照。

配偶者控除とは、居住者が所得税法上の控除対象配偶者を有している場合において、一定の金額の所得控除が受けられる制度である。所得税法上の控除対象配偶者とは、納税者本人の合計所得金額が 1000 万円以下であり、以下の 4 点に該当する人をいう³。1 点目は、民法上の規定による配偶者であること⁴。2 点目は、納税者と生計を一にしていること⁵。3 点目は、年間の合計所得金額が 38 万円（給与収入 103 万円）以下（令和 2 年以降は 48 万円以下）であること。4 点目は、青色申告の専従者としてその年を通じて一度も給与の支払いを受けていない又は白色申告者の専従者でないこと。この 4 点に該当する配偶者において、主な納税者の所得から当控除が受けることができる。また、控除額に関しては、主な納税者（夫）の合計所得金額により控除額が表 1.1 のようにかわる。なお、控除対象配偶者が 70 歳以上の場合においては、老人控除対象者となり、一般の控除対象者と異なり、控除額が表 1.1 のように増加する。

³ 所税 2 条、所税 83 条、所基通 2-46 を参照。

⁴ 当論文の 3 章の判例を参照されたい。

⁵ 生計を一にするとは、「必ずしも同一の家屋に起居していることをいうものではないから、次のような場合は、それぞれ次による。(1)勤務、就学、治療等の都合上他の親族と日常の起居をともにしていない親族が入る場合であっても、次に掲げる場合に該当するときは、これらの親族は生計を一にするものとする。イ 当該他の親族と日常の起居をともにしていない親族が、勤務、就学等の余暇には当該他の親族のもとで起居をともにすることを条例としている場合 ロ これらの親族感において、常に生活費、学資金、治療費等の送金が行なわれている場合 (2) 親族が同一の家屋に起居している場合には、明らかにお互いに独立した生活を営んでいると認められる場合を除き、それらの親族は生計を一にするものとする。」（法令解釈通達 2-47）とされている。

表 1.2 配偶者特別控除の所得控除額（平成 30 年及び令和元年分）

配偶者の給与と収入（合計所得金額）→（単位：万円）												
納税者本人の給与収入（合計所得金額）	配偶者控除⑤	配偶者特別控除										
	～103 （～38）	～150 （～85）	～155 （～90）	～160 （～95）	～167 （～100）	～175 （～105）	～183 （～110）	～190 （～115）	～197 （～120）	～201 （～123）	201～ （123～）	
	～1,120 （～900）	38	38	36	31	26	21	16	11	6	3	—
	～1,170 （～950）	26	26	24	21	18	14	11	8	4	2	—
	～1,220 （～1,000）	13	13	12	11	9	7	6	4	2	1	—
	1,220～ （1,000～）	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—
	※老人配偶者控除については、納税者本人の給与と収入（合計所得金額）が、①～1,120万円（～900万円）の場合、控除額48万円、②1,120～1,170万円（900～950万円）の場合、控除額32万円、③1,170万円～1,220万円（950～1,000万円）の場合、控除額16万円、④1,220万円超（1,000万円超）の場合、適用なし。											

出所：財務省「平成 29 年度税制改正」より引用。

(https://www.mof.go.jp/tax_policy/publication/brochure/zeisei17/01.htm#a01：閲覧日：1 月 11 日)

配偶者特別控除とは、居住者が生計を一にする配偶者（青色事業専従者等を除く）で控除対象配偶者に該当しない⁶場合に、配偶者の合計所得金額が 38 万円を超えても段階的に配偶者の収入金額に応じて一定の金額の所得控除を受けられる制度である。当控除額は、居住者の合計所得金額が 900 万円から 950 万円以下において配偶者特別控除の額を 3 分の 2 相当額、合計所得金額が 950 万円から 1000 万円以下の居住者については、配偶者特別控除の額を 3 分の 1 相当額と表 1.2 のように、主な納税者の所得により控除額が異なる制度と改正された⁷。

2017 年改正により、配偶者控除は、主な納税者に所得制限が設けられた点と主な納税者所得により所得控除額が異なる点について改正された。また、配偶者特別控除は、配偶者控除を満額受けられる配偶者の合計所得金額が 38 万円（給与収入 103 万円）から 85 万円（給与収入 150 万円）に増額された点と配偶者控除同様に主な納税者の金額により所得控除額が異なる点が改正された。配偶者特別控除は、女性の社会進出や就労規制の観点から行われ、配偶者控除は、妻を養うことで担税力が低くなるため、配偶者控除により妻の最低生計費を夫の所得から控除する制度であるのかかわらず、所得の再分配の観点から主な納税者の合計所得金額が 1000 万円以上の片働き世帯において考慮されなくなった。

⁶ 主な納税者の合計所得金額が 1000 万円以下の配偶者に限る。

⁷ 所税 83 条の 2 を参照。

1-1-2 配偶者控除の現状

次に配偶者控除及び配偶者特別控除の適用について平成 29 年度から過去 5 年間を比較し、平成 29 年度の配偶者控除及び配偶者特別控除の所得階級別適用人数（給与所得者）について見る。

表 1.3 配偶者控除の適用人数及び控除額

	千人	億円	%	千円
配偶者控除	適用人数	控除額	控除適用者割合	平均控除額
H29	1,719	6,917	29.8	402
H28	1,737	6,963	27.2	401
H27	1,763	7,060	27.9	400
H26	1,746	6,991	28.5	400
H25	1,822	7,283	29.3	400

出所：国税庁「標本結果（税務統計から見た申告所得税の実態）」を加工。

表 1.4 配偶者特別控除の適用人数及び控除額

	千人	億円	%	千円
配偶者特別控除	適用人数	控除額	控除適用者割合	平均控除額
H29	152	361	2.4	238
H28	153	366	2.4	239
H27	151	361	2.4	238
H26	145	348	2.4	240
H25	147	355	2.4	241

出所：国税庁「標本結果（税務統計から見た申告所得税の実態）」を加工。

表 1.3 及び表 1.4 より、平成 25 年から配偶者控除の適用人数及び配偶者控除額は減少しているが、配偶者特別控除の適用人数が増加していることがわかる。配偶者控除の減少は、配偶者のパートタイマーの就労が年々増加しているために配偶者特別控除の適用人数が増えているためである⁸。また、配偶者控除の適用人数が減少傾向であるにもかかわらず、平均控除額が増加傾向で控除額 40 万円であることは、老人控除対象者の控除金額が 48 万円と一般の控除対象者より高く、一般の控除対象者より老人控除対象者が増加していることが起因していると考えられる。配偶者特別控除をみると、適用人数は増加しているが控除額に大きく変化がない。そこで、一人当たり控除額を求めるため単純に所得控除総額を配偶者特別控除の適用人数で割ると、237,500 円の控除となる。これは、配偶者の給与収入が

⁸ 厚生労働省『I 働く女性の状況 第 1 章 平成 28 年働く女性の状況』p. 4 を参照されたい。
(<https://www.mhlw.go.jp/bunya/koyoukintou/josei-jitsujo/dl/16b.pdf> : 閲覧日 2020 年 1 月 14 日)

120-125 万円程度の収入を得ていることを意味している。一概に言えないが、配偶者特別控除より社会保険料等を支払う必要がある 130 万円を超えないように就労調整を行うことで、このような配偶者の給与収入の平均になっていると考えられる。

次に、世帯の所得階級別の配偶者控除及び配偶者特別控除の現状についてみる。

表 1.5 平成 29 年の配偶者控除及び配偶者特別控除の現状

配偶者控除					配偶者特別控除			
	配偶者計	金 額	所得階級別配偶者割合	一人あたり控除額	人 員	金 額	所得階級別配偶者割合	一人あたり控除額
給 与 所 得 者	人	百万円	%	百万円	人	百万円	%	百万円
100万円 "	742	286	0.0968%	0.39	525	86	0.7%	0.163809524
150万円 "	19,732	7,818	2.5739%	0.40	3,478	755	4.9%	0.217078781
200万円 "	56,099	22,314	7.3177%	0.40	6,977	1,585	9.8%	0.227175004
250万円 "	74,215	29,408	9.6807%	0.40	8,574	1,997	12.0%	0.232913459
300万円 "	66,880	26,442	8.7240%	0.40	7,684	1,802	10.8%	0.234513274
400万円 "	104,024	40,996	13.5691%	0.39	12,833	2,978	18.0%	0.232057976
500万円 "	72,699	28,357	9.4830%	0.39	9,634	2,232	13.5%	0.231679469
600万円 "	54,297	20,975	7.0826%	0.39	7,230	1,685	10.1%	0.233056708
700万円 "	47,957	18,442	6.2556%	0.38	5,717	1,349	8.0%	0.235962918
800万円 "	38,379	14,732	5.0062%	0.38	3,931	935	5.5%	0.237852964
1,000万円 "	53,034	20,360	6.9179%	0.38	4,664	1,109	6.5%	0.237778731
1,200万円 "	35,557	13,661	4.6381%	0.38	—	—	—	—
1,500万円 "	39,162	15,042	5.1084%	0.38	—	—	—	—
2,000万円 "	46,377	17,798	6.0495%	0.38	—	—	—	—
3,000万円 "	34,506	13,268	4.5010%	0.38	—	—	—	—
5,000万円 "	15,285	5,896	1.9938%	0.39	—	—	—	—
1億円 "	5,999	2,322	0.7825%	0.39	—	—	—	—
2億円 "	1,315	510	0.1715%	0.39	—	—	—	—
5億円 "	320	124	0.0417%	0.39	—	—	—	—
10億円 "	33	13	0.0043%	0.39	—	—	—	—
20億円 "	11	4	0.0014%	0.36	—	—	—	—
50億円 "	2	1	0.0003%	0.50	—	—	—	—
100億円 "	—	—	—	—	—	—	—	—
計	766,625	298,768	1	0.39	71,247	16,512	100.0%	0.225807164

出所：国税庁「標本結果（税務統計から見た申告所得税の実態）」を加工。

表 1.5 は、2017 年の所得階級別の配偶者控除及び配偶者特別控除の現状を示したものである。配偶者控除の適用割合は、納税者の合計所得金額が 400-500 万円の世帯の適用が一番高くなっている。2017 年改正の配偶者控除を適用した場合、配偶者控除が適用されていた約 3 割の 1000 万円以上の世帯は、配偶者控除が適用できないため増税となる。そのため、この統計上では、88,999 百万円分課税所得が増える。また、配偶者特別控除の適用者も、配偶者控除と同様に 250-600 万円の世帯の適用が高いことが所得階級別配偶者の割合よりわかる。2017 年の改正により、配偶者特別控除の適用は妻の給与収入が 103 万円から 150

万円の家計に増額された。そのため、統計上では、配偶者特別控除が適用されていた 1,000 万円以下の 71,247 人に一定額⁹の配偶者特別控除が適用されるため、少なくとも 9,897.54 百万円の所得控除額が増加する。

1-2 経済学的な視点からの所得控除と税額控除について

この節では、所得控除方式と人的控除の関係及び所得控除と税額控除の関係について議論していく。1-2-1 において、配偶者控除は所得控除を採用し控除されているため、所得控除と人的控除の関係について議論し、1-2-2 において、配偶者控除の改正案において税額控除方式と所得控除方式の議論が存在するため、所得控除方式と税額控除方式の違いについてみていく。

1-2-1 所得控除と人的控除

この章では、所得控除における考え方や概要について様々な観点からみていく。



出所：吉野（2017）を参照に作成。

図 1.2 所得控除の分類

所得控除は、「所得税額を計算するときに各納税者の個人的事情を加味しようとするため¹⁰」創設された。所得控除は、金子（2016）によると、5つに分けることができる。1つ目は、基礎控除や配偶者控除などの人的控除をさし、「所得のうち本人およびその家族の最低限度の生活（minimum standard of living, Existenzminimum）を維持するのに必要な部分は担税力をもたない、という理由」に基づき控除を行うものである¹¹。2つ目は、障害者控

⁹ 当論文の 1-1 の制度内容の控除額を参照されたい。

¹⁰ 国税庁「No. 1100 所得控除のあらまし」より引用。

(<https://www.nta.go.jp/taxes/shiraberu/taxanswer/shotoku/1100.htm> : 閲覧日 2019 年 10 月 26 日)

¹¹ 金子（2016）p. 196 より引用。

除などの「通常の者と比較して生活上追加経費が必要である、という配慮」を加味して控除するものである¹²。3つ目は、医療費控除のような「一定の金額をこえる雑損失や医療費は納税者の担税力を弱めるという考え方」に基づいて控除している¹³。4つ目は、社会保険料控除のような「法令によって加入が義務づけられるか、あるいはそうでないにしても大多数の人々にとって加入するのが普通であるため、所得のうちこれらの保険料の支払いに充てた部分は担税力が弱いという理由」により控除されている¹⁴。5つ目は、寄付金控除のような「公益的事業への個人の寄附を奨励することを目的としており、その意味で一種の特別措置である」ための控除である¹⁵。

配偶者控除及び配偶者特別控除は、1つ目の人的控除に該当する。「人的控除は、①その時々国民生活水準からみて通常必要とされる生計費に対応する部分を、課税外におくこと、②納税者数を、税務行政上処理可能な限度に保つこと、③税率とともに所得税の累進構造を形成し、所得の低い階層の累進度を緩和すること、④家族の構成内容、家族数等に応じて税負担の差を設け、応能原則に適合せしめること、の四つの機能を有しているといわれる。（昭和四十六年の長期税制答申別冊七十四頁）」とあり、憲法 25 条の生存権（家族の生活最低費の保障）に対するもので、主な納税者の担税力を調整するために存在する¹⁶。そのため、生存権との関係で言えば、通常必要とされる生計費は、税額控除ではなく所得控除とすべきという考え方が成立する。このような主張をしているものとして、水野（2015）、金子（2016）がある。

水野（2011）は、「所得控除とは、納税者の個人的支出であり、本来、所得の消費にあたるものである。しかし、居住者またはその者と生計を一にする配偶者の親族で一定の者（所得税 205 条以下）については、担税力を相殺する事情がある場合に、その控除を認めるものである。¹⁷」とし、「最低生活費の保障は、むしろ、生活保護、失業手当等の社会保障費の支出によりまかなうべきであるという考え方も強いが、租税政策と社会保障費の支出とについて、歳入と歳出との項目が必ずしも連携がなされとは限らないので、租税政策として人的控除をみとめる。」とあり人的控除は所得控除が望ましいとしている¹⁸。

¹² 金子（2016）p. 198 より引用。

¹³ 金子（2016）p. 198 より引用。

¹⁴ 金子（2016）p. 198-p. 199 より引用。

¹⁵ 金子（2016）p. 200 より引用。

¹⁶ 畠山・渡辺（2000）p. 110 より引用。

¹⁷ 水野（2018）p.325 より引用。

¹⁸ 水野（2011）p. 285 より引用。

金子（2016）は、人的控除とは、「所得のうち本人およびその家族の最低限度の生活（minimum standard of living, Existenzminimum）を維持するのに必要な部分は担税力をもたない、という理由に基づくものであって憲法 25 条の生存権の保障の租税法における現れである」として人的控除は所得控除で控除すべきとしている¹⁹。

1-2-2 所得控除と税額控除の違い

配偶者控除は、基礎的な人的控除に位置付けられており、所得控除方式で控除されている。そこで、配偶者控除を所得控除方式から税額控除方式に変えると、どのような違いがあるかみていく。所得控除と税額控除の違いとして、控除されるタイミングが異なることと節税額が異なるがあげられる。そこで、年収が 500 万円と 2000 万円の単身者について寄付金控除（特定寄付金）を例に所得控除方式と税額控除方式で適用した場合について税額を計算する。寄付金控除とは、「居住者が、各年において、特定寄付金²⁰を支出した場合において第一号に掲げる金額²¹が第二号に掲げる金額²²を越えるときは、その超える金額を、その者のその年分に総所得金額、退職所得金額又は山林所得金額から控除する。²³」制度をいう。寄付金控除は、寄付金額（総所得金額の 40%）から 2000 円控除した金額が所得から控除される所得控除である。しかし、特定寄付金の場合は、所得控除か税額控除を選択適用することができる。そこで、年収が 500 万円と 2000 万円の単身者が所得控除方式の寄付金控除を行った場合と行わない場合を比較する。所得税の計算においては、基礎控除、給与所得控除、社会保険料控除、寄付金控除のみ考慮して求める。2000 万円の単身者が 202,000 円の寄付金をおこなって例を用いて以下の 3 つのステップにより税額を計算する。

① 給与所得＝給与収入－給与所得控除

$$\text{給与所得} = 2,000 - 220 = 1,780 \text{（万円）}$$

給与所得は、給与収入から給与所得控除を引いて求めることができる。給与所得控除は、所得税法第 28 条③において、以下の表 1. 6 に適用して計算することができる。

¹⁹ 金子（2016）p. 196 より引用。

²⁰ ①国又は地方公共団体に対する寄付金 ②指定寄付金 ③特定公益増進法人に対する寄付金 ④認定 NPO 法人に対する寄付金 ⑤政治活動に関する寄付金をいう。

²¹ その年中に支給した特定寄付金の額の合計額

²² 二千元

²³ 所得税法 78 条より引用。

表 1. 6 給与所得控除の計算方法

収入金額	控除額
180 万円以下	収入金額×40%
180 万円超 360 万円以下	収入金額×30%+180,000
360 万円超 660 万円以下	収入金額×20%+540,000
660 万円超 1000 万円以下	収入金額×10%+1,200,000
1000 万円超	2,200,000

出所：所得税法第 28 条③を参照し作成(2019 年度)。

② 課税所得＝給与所得－所得控除

課税所得＝1,780－(38+162+20)=1560（万円）

課税所得は、給与収入から所得控除を適用することで計算できる。当分析においては、基礎控除（38 万円）、社会保険料控除²⁴（162 万円）、寄付金控除（20 万円²⁵）が所得控除に該当する。また、社会保険料控除の計算は、財務省 HP に記載している簡易計算表（表 1. 7）を用いて計算をおこなった。

表 1. 7 社会保険料控除の計算方法

【社会保険料控除】			
給与収入金額		割合	加算額
9,000千円以下		15%	—
9,000千円超	18,000千円以下	3%	1,080,000円
18,000千円超		—	1,620,000円

出所：財務省 「所得税の課税最低限の内訳及び算出方法」より引用。

(https://www.mof.go.jp/tax_policy/summary/income/043.htm：閲覧日 2020 年 1 月 11 日)

③ 所得税額＝課税所得×累進税率

所得税額＝195×5%＋(330-195)×10%＋(695-330)×20%＋(900-695)×30%＋

²⁴ 当分析においては、簡易計算表を用いて計算している。実際は、保険料の実額が控除され、職種によって生命保険が異なることにより一定額ではないことを留意されたい。

²⁵ 202,000-2,000=200,000

(1780-900) × 33% = 361.2 (万円)

所得税額は、課税所得に上記のように税率（表 1. 8）をかけることで計算できる²⁶。

表 1. 8 課税所得の適用税率

課税所得	税率
195 万円以下の金額	5 %
195-330 万円の金額	10 %
330-695 万円の金額	20 %
695-900 万円の金額	30 %
900-1800 万円の金額	33 %
1800-4000 万円の金額	40 %
4000 万円以上の金額	45 %

出所：所得税法 89 条より引用 (2019 年度)。

表 1. 9 寄付金控除の有無による税額

	500 万円	2,000 万円
寄附あり	115,500 円	3,612,000 円
寄附なし	135,500 円	3,678,000 円
節税額	20,000 円	66,000 円

出所：筆者作成。

表 1. 9 は、寄付金控除の有無による税額を計算したものである。500 万円のケースは、上記の 2000 万円のケースと同様に税法にしたがって求めた。表 1. 9 によると、寄付金の有無より、500 万円の単身者は、20,000 円、2000 万円の単身者は、66,000 円節税することができ、高所得者の単身者の方が、節税額が高くなっていることがわかる。このことより、所得控除方式を採用すると、高所得者ほど節税額が高くなる。そこで、年収が 500 万円と 2000 万円の単身者について特定寄付金控除を 202,000 円したと仮定し、所得控除方式と税

²⁶ 実際の所得税額は 1,000 円未満切り捨てとされるが、当論文においては考慮しない。

額控除方式での節税額の違いについてみる。先ほど所得控除方式における税額計算を行ったので、2000 万円の単身者の税額控除方式による税負担額を求める。

① 給与所得＝給与収入－給与所得控除

$$\text{給与所得} = 2,000 - 220 = 1,780 \text{ (万円)}$$

② 課税所得＝給与所得－所得控除

$$\text{課税所得} = 1,780 - (38 + 162) = 1,580 \text{ (万円)}$$

③ 所得税額＝課税所得×累進税率

$$\begin{aligned} \text{所得税額} &= 195 \times 5\% + (330 - 195) \times 10\% + (695 - 330) \times 20\% + (900 - 695) \times 30\% + \\ &\quad (1580 - 900) \times 33\% = 3,678,000 \text{ (円)} \end{aligned}$$

④ 所得税額＝所得税額－税額控除額（税額控除がある場合）

$$\text{税額控除額} = (202,000 - 2,000) \times 40\% = 80,000 \text{ (万円)}$$

$$\text{税額} = 3,678,000 - 80,000 = 3,598,000 \text{ (円)}$$

表 1.10 所得控除と税額控除の節税額

	500 万円	2,000 万円
所得控除	20,000 円	66,000 円
税額控除	80,000 円	80,000 円

出所：筆者作成。

表 1.10 は、所得控除と税額控除による節税額を示したものである。500 万円のケースは、上記の 2000 万円のケースと同様に税法にしたがって求めた。表 1.10 によると、500 万円の単身者が、所得控除方式を採用すると 2 万円節税できるのに比べ、税額控除方式を採用すると、8 万円節税できる。また、2,000 万円の単身者は、所得控除方式を採用すると 6 万 6

千円節税できるのに比べ、税額控除を採用すると8万円節税できるという結果となった。

表 1.10 からわかるように、所得控除を採用すると高所得者ほど節税額が高くなるが、税額控除方式を採用した場合は、年収にかかわらず、控除額が同額になる。このように、所得控除方式は、所得階級が上がると適用限界税率が上がるため節税額が高くなるのに対し、税額控除の場合は、所得に関わらず節税額が同額であるという特徴がある。

そのため、配偶者控除においても所得控除方式から税額控除方式に変更することにより夫の所得にかかわらず節税額が同額となる。そこで、配偶者控除における控除方式の議論についてみておこう。「昭和52年1月答申」によると、「減税を行う場合の具体的方式として、減税の効果をできる限り高額所得者に及ばさないようにするとの観点から、これを税額控除によつて行つてはどうかという考え方がある。」とあり以前から人的控除を税額控除にするという議論はあった²⁷。しかし、「平成19年11月抜本的な税制改正に向けた基本的考え方」によると、「家族構成等の納税者の個々の事情に関し、納税者の担税力の減少に配慮するという考え方から、一定額を所得から差し引く所得控除による対応を基本として」人的控除について所得控除を採用している²⁸。また、税額控除は、「税額から一定額を差し引く負担調整の仕組みであり、財政的支援としての性格が強いもの」であるため、控除の性格上、配偶者控除は所得控除を適用することが好ましい²⁹。

1-3 課税単位

配偶者控除に関する所得税法上の意義として、課税単位について考える必要がある。なぜなら、「本人に関する基礎控除以外の人的控除は、各納税者が扶養する人員に応じて課税所得（担税力）を調整するためのもの」であり個人単位課税を採用している日本においての世帯への考慮が必要となるからだ³⁰。そこで、配偶者控除と課税単位³¹について考える。

課税単位には、「所得を稼得する個人ごとにその稼得する所得に対して課税する方式（個人単位課税）と消費生活を同じくする世帯ごとに夫婦又は世帯の構成員の稼得する所得を

²⁷ 税制調査会(1977)「昭和52年度の税制改正に関する答申」p.4より引用。

²⁸ 税制調査会(2007)「平成19年11月抜本的な税制改革に向けた基本的考え方」p.14より引用。

税制調査会(1977)「昭和52年10月今後の税制のあり方答申」においても、「負担能力に応じた公平な課税を実現する観点から、すべての納税者について、その所得の一部をまず基礎的非課税部分として控除し、その残額を課税所得として、これに累進構造を持つ税率を適用することにより累進的な負担を求める所得控除方式が最も簡明適当であるとする考え方」と同様な指摘がされている。(p.9-p.10より引用)

²⁹ 税制調査会(2007)「平成19年11月抜本的な税制改革に向けた基本的考え方」p.14より引用。

³⁰ 林(2018)p.122より引用。

³¹ 課税単位とは、「所得税の税額は算定する人的単位」のことをさす。(金子(2016)p.189より引用)

合算して課税する方式（夫婦又は世帯単位の合算課税）」がある³²。現行の所得税法は、昭和 25 年度のシャープ勧告に基づき世帯合算非分割税制から個人単位課税の制度に変更され、人的控除等の控除において税額控除方式から所得控除方式に変更された。

そこで、配偶者控除を中心に、個人単位課税と世帯単位課税についての特徴についてみていく。個人単位課税を採用すると、妻や子供を扶養することにより担税力が損なわれるために配偶者控除などの人的控除より家族の事情に配慮することが必要である。個人単位課税は、現行の税制であり「近代的個人主義の原則ならびに税制の婚姻中立性の要請には合致する。³³」ため優れている。一方、夫婦単位課税（二分二乗課税）を採用すると、世帯所得の合計額に対して課税を行うため、青色申告専従者給与による所得分割との均衡を図ることができ「パート問題³⁴」などの当控除から生じる問題を解消することができる。しかし、夫婦単位課税は、「配偶者の有無による税負担の変動が大きくなりすぎることで、あるいは共稼ぎが相対的に不利になつて、女性の社会進出を抑制するおそれがある」ため、女性の社会進出を促進している現在においては個人単位課税を採用すべきである³⁵。

第 2 章 配偶者控除改正の議論

この章では、配偶者控除の歴史及び議論を踏まえて、2017 年改正の際において議論された改正案について様々な観点からみる。また、2017 年の改正案についてどのような意図で

³² 税制調査会（1986）「昭和 61 年 10 月税制の抜本的見直しについての答申」 p. 36 より引用。

³³ 金子（2016） p. 190 より引用。

³⁴ 当論文の 2-2（2）を参照されたい。

³⁵ 税制調査会（1986）「昭和 61 年 10 月税制の抜本的見直しについての答申」 p. 37 より引用。

改正されたのかを明らかにする。

2-1 配偶者控除の意義と背景

表 2.1 配偶者控除及び配偶者特別控除の変遷

年	出来事
1987 年	配偶者特別控除の創設 当時の配偶者特別控除は現行の配偶者控除との認識と異なり配偶者控除に上乗せするという形であった。1987 年の配偶者控除の内容は、配偶者の合計所得金額が 800 万円以下の場合、16 万 5000 円を主な納税者所得から控除することができ、配偶者の収入に応じ段階的に控除されるものである。
1988 年	配偶者特別控除の改正 合計所得金額が 800 万円から 1000 万円へと緩和され控除額が 35 万円へと増額された。
1994 年	配偶者控除の改正 1994 年配偶者控除および配偶者特別控除の引き上げ（35→38 万円）及び所得要件引き上げ（年間給与所得 103 万円）が行われた。
2003 年	対象配偶者について配偶者控除に上乗せされる部分が廃止 配偶者の上乗せから現行の配偶者特別控除へと変更された。
2017 年	配偶者控除等の改正 2017 年に、配偶者控除の適用金額の増加（103→150 万円）に変化し、主な配偶者の合計所得金額が 1000 万円以上ある家庭には、配偶者控除が適応されない制度へと変更された。

出典：伊田賢司（2014）及び岩田陽子（2002）を参照し作成。

配偶者控除及び配偶者特別控除の変遷について見ていく。配偶者控除は、1940 年（戦時中）に人口政策目的及び低所得者に対する減税の手段として扶養控除に配偶者が含まれたことが起源である³⁶。その後、1958 年の臨時税制委員懇談会（現：政府税制調査会）で家庭

³⁶ 当時は、世帯単位課税方式（世帯単位課税合算非分割）であり、扶養控除も所得控除ではなく税額控除であった。その後、1950 年のシャウプ勧告により、課税単位は世帯単位課税から個人単位課税へ、扶養控除は税額控除から所得控除に変化した。

内における配偶者を考慮すべきという議論により、1961年に配偶者控除（所税 83 条）が扶養控除（所税 84 条）からの独立という形で創設された。創設理由としては、「①納税者の所得の稼得に対する配偶者の貢献を認める、②主婦の家事労働に配慮する、③事業者の専従者控除とのバランスを図る³⁷。とされている³⁸」および相互扶助の関係にある等の観点により創設された。そのため、当時の配偶者控除は、扶養控除が 7 万円の所得控除額に比べ、配偶者控除は 9 万円と扶養控除より 2 万円高く控除されていた³⁹。

1987 年に、配偶者控除に控除額を上乗せする配偶者特別控除が導入された。改正の経緯としては、「世帯としての税負担の軽減を図る見地⁴⁰」また、「パート世帯問題⁴¹の対応という見地から、同控除を控除対象配偶者以外の少額の所得を有する配偶者に対しても適応することが適切である⁴²」として納税者の所得制限（合計所得金額 800 万円）を設けた。その制度の内容としては、「配偶者に所得がある場合には、その所得状況に応じて世帯としての税負担が滑らかに変化するよう配偶者特別控除額を配偶者の所得に対応して調整する仕組み⁴³」（現制度のように配偶者の収入により控除額が通減する所得控除方式をさす）及び配偶者控除に上乗せ控除する配偶者特別控除を導入した。

1988 年に、配偶者特別控除の適用が、「給与所得者世帯における税負担の調整やパート問題への配慮⁴⁴」のため、夫の合計所得金額が 800 万円から 1000 万円以下に緩和され当控除額が 16.5 万円から 35 万円へと増額された。

1994 年に、配偶者控除および配偶者特別控除の引き上げ（35→38 万円）及び所得要件引き上げ（年間給与所得 103 万円）が行われた。この控除は、「所得税の課税最低限については、国際的にみて高い水準にあるものの、税制改革による消費税の引き上げに伴う少額納税者への配慮から、課税最低限を構成する基礎的な人的控除が引き上げる。⁴⁵」ため改正された⁴⁶。

³⁷ 専従者控除とのバランスを図るとは、個人事業主（青色申告や白色申告者）が税負担を軽減するために、家族従業員に所得分割が可能になったことに対して、雇用者にも減税をもたらすべきであることをさす。（豊福（2017）を参照）

³⁸ 岩田（2002）p. 4 より引用。

³⁹ 伊田（2014）p. 13 参照。

⁴⁰ 税制調査会（1986）「昭和 62 年度税制改正に関する答申」p. 4 より引用。

⁴¹ パート世帯問題とは、配偶者控除の制度により、配偶者控除を適用できない場合より、配偶者控除が適用できる収入に抑えることより世帯所得が高くなるという世帯所得の逆転が起きるという問題である。

⁴² 税制調査会（1986）「昭和 62 年度税制改正に関する答申」p. 4 より引用。

⁴³ 税制調査会（1986）「昭和 62 年度税制改正に関する答申」p. 4 より引用。

⁴⁴ 『昭和 63 年改正税法のすべて』（国税庁）p. 303 を参照。

⁴⁵ 『平成 7 年税制改正のすべて』（国税庁）p. 30 より引用。

⁴⁶ 伊田（2014）p. 14 より引用。

2003年に、配偶者の上乗せ控除を廃止し現行の配偶者特別控除へと変更された。改正の背景としては、配偶者特別控除が創設された当時は、専業主婦世帯が最も典型的であったのに対し、経済社会情勢の変化により共働き世帯が片働き世帯を上回っているという配偶者の就労状況にある。こうした変化において、「平成15年度改正税制のすべて」では、「生計を一とする配偶者が控除対象配偶者である場合には、配偶者控除に上乗せして、いわば「二つ目」の控除として配偶者特別控除が適用されることから、納税者本人や他の扶養親族に対する配慮と比べ、過度な配慮を行う結果となっていると指摘⁴⁷⁾し、配偶者控除に上乗せされていた配偶者特別控除が廃止された。

2017年に、配偶者控除の適用金額が(103→150万円)に増加し、配偶者の合計所得金額により配偶者特別控除を受けられる所得控除額が異なるという制度へ改正された。また、配偶者控除において、主な納税者の合計所得金額が1000万円以上ある家庭には、配偶者控除が適用されないという所得制限を設けられた。改正の経緯としては、平成29年版改正税法のすべてにおいて、「生産年齢人口が減少を続け人手不足と感じている企業が多い中、・・・(中略)女性を含め、働きたい人が就労調整を意識せずに働くことができる環境づくりに寄与する観点から、今回、配偶者控除等の見直しを行うこと⁴⁸⁾とあり配偶者の労働就労を促進させるために改正された。また、所得制限を設けた理由としては、「税収中立の観点から必要な財源を確保する必要があつたことや、所得税が本来発揮すべき所得再分配機能を回復される等の考え方から、合計所得金額が1000万円を超える居住者」は適用されなくなった⁴⁹⁾。

2-2 配偶者控除の議論

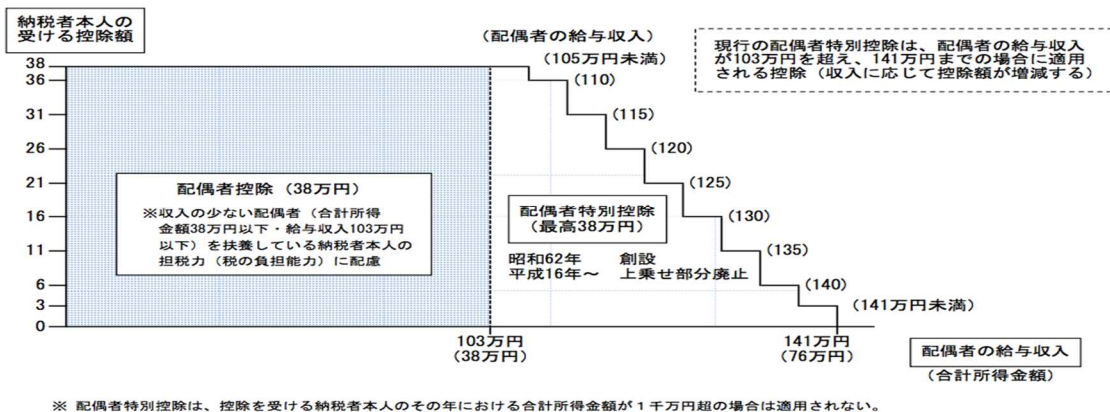
配偶者控除の議論としてこの論文では、以前問題視されていた配偶者控除と労働供給の関係とパート世帯における二重の所得控除についてみる。

(1) 税制による103万円の壁と解消

⁴⁷⁾ 『平成15年改正税法のすべて』(国税庁) p.14より引用。

⁴⁸⁾ 『平成29年改正税法のすべて』(国税庁) p.89より引用。

⁴⁹⁾ 武田(2018) p.4871の5より引用。



出所：財務省資料より引用。

(<https://www.cao.go.jp/zei-cho/shimon/28zen8kai4.pdf> : 閲覧日 2019 年 10 月 21 日)

図 2.1 配偶者控除のしくみ (H29 改正前)

「103 万円の壁」とは、配偶者の給与収入を 104 万円より 103 万円で抑える方が世帯所得を増加させるという配偶者控除によって引き起こされる世帯収入の逆転現象をさす。この現象は、1987 年の抜本的税制改革以前の配偶者控除に関する制度⁵⁰の下で生じており、妻の収入が上限⁵¹を超過すると、当控除を全額所得控除されないという制度により引き起こされていた。そこで、1987 年及び 2003 年改正⁵²により税制上の 103 万円の壁が解消され、配偶者が労働調整を行う必要がなくなったのかみていく。そこで以下では、妻の給与収入の増加に従い、世帯全体での税引き後所得がどのように変化するのかを数値例をもって説明していく。

まずは、現行制度ではなく、1987 年改正以前の配偶者控除において生じていた世帯収入の逆転現象についてみていく。世帯の税負担を計算するにあたって、夫婦ともに給与所得者で子供がいない世帯であると仮定し、実際の所得税法に従って計算をおこなった。また、夫の給与収入を 397 万円と固定し、妻の給与収入が 103 万円時と 104 万円時の世帯税負担額を比較する。そのため、配偶者控除は、平成 29 年度改正以前の 103 万円を超えると 38 万円の所得控除を受けることができないとして計算を行った。また、所得税額は、配偶者控除、基礎控除、給与所得控除のみ考慮して 1 章 2-2 のように税額計算を行った。

⁵⁰ 詳しくは 2-1 を参照されたい。

⁵¹ 1987 年改正度における配偶者控除による壁は、100 万円であった。

⁵² 配偶者特別控除による配偶者の上乗せ控除から現行(図 2.1)の配偶者特別控除へと変更された。

表 2.2 配偶者控除のみ採用した場合の税額（所得税）

妻の収入額	妻の税額	夫の税額	世帯の税負担額	世帯の手取額
103 万円	0 円	94,000 円	94,000 円	4,906,000 円
104 万円	500 円	128,600 円	129,100 円	4,880,900 円

出所：筆者作成。

表 2.2 は、妻の給与収入が 103 万円と 104 万円の世帯の負担額を示したものである。妻の収入が 103 万円世帯の所得税額は、基礎控除 38 万円、給与所得控除 65 万円を控除すると課税所得が 0 なため所得税が生じない。そのため、世帯負担額は、397 万円の夫の税額のみとなり、9.4 万円の税負担額となる。一方、妻の給与収入が 104 万円の場合は、基礎控除及び給与所得控除を控除したのちの課税所得が 1 万円のこる。その 1 万円に対し、最低税率 5 %をかけると、所得税額が 500 円となり、夫の所得税額は、配偶者控除が適用されないため 12.86 万円となる。そのため、給与収入が、夫 397 万円、妻 103 万円の世帯の手取額が 4,906,000 円に対し、夫 397 万円、妻 104 万円の世帯 4,880,900 円となる。そのため、妻の収入が 1 万円ふえると、世帯の手取額が 25,100 円の税負担が減少するという手取りの逆転現象が生じる。

上記のような手取りの逆転現象を防ぐため、1987 年の税制改正により、妻の給与収入が一定額増加すると所得控除額が消失するという配偶者特別控除⁵³(図 2.1 は 2003 年度改正)が制定された。そこで、世帯所得の逆転減少が解消されたのかを検証するため、妻の所得が 103 万円時と 104 万円時を比較する。

表 2.3 配偶者特別控除を採用した場合の税額（2003 年改正使用）

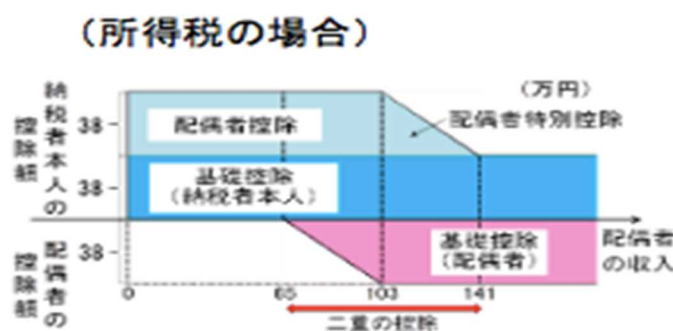
妻の収入額	妻の税額	夫の税額	世帯の税額	世帯の手取額
103 万円	0 円	94,000 円	94,000 円	4,906,000 円
104 万円	500 円	94,000 円	94,500 円	4,915,500 円

出所：筆者作成。

⁵³ 配偶者特別控除については、第 1 章参照されたい。

妻の所得が 103 万円時は、先ほどとまったく同じケースなので、世帯の税負担額は、94,000 円となる。一方、妻の給与収入が 104 万円時は、基礎控除 38 万円、給与所得控除 65 万円が適用されるため妻の課税所得が 1 万円となる。これに、最低税率 5 %をかけると妻の所得税額が 500 円となる。夫の所得税額においても配偶者特別控除（38 万円）が適用されるため 103 万円世帯と同額となり世帯の税負担額は 94,500 円となる。このように、2003 年の税制改正に従うと、世帯の手取額が、夫 397 万円、妻 104 万円は 945,000 円、夫 397 万円、妻 103 万円世帯は、94,000 円の税負担が生じ、世帯収入が 1 万円増加すると、世帯の手取り金額は、9,500 円増加し、配偶者控除による所得の逆転現象が生じない。このことから、配偶者特別控除により、配偶者控除における税制上の 103 万円の壁は解消されていることがわかった。

（２） パート世帯における二重の所得控除



出所：税制調査会「働き方の選択に対して中立的な税制の構築を始めとする個人所得課税改革に関する論点整理（第一レポート）p4 より引用。

(<https://www.cao.go.jp/zei-cho/shimon/26zen12kai7.pdf> : 閲覧日 2020 年 1 月 12 日)

図 2.2 配偶者控除・配偶者特別控除による所得の二重控除

パート世帯における二重の所得控除は、平成 28 年税制調査会「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」において配偶者控除に関する問題点の 1 つに挙げられている。森信（2014）によると、「配偶者が就労しても、パート収入が 103 万円以下であれば、給与所得控除と基礎控除が適用されるので、自らには課税関係が生じないうえに、夫は 38 万円の配偶者控除や配偶者特別控除が受けられる。つまり、妻と夫がダブルで控除

を受けられるので、「二重控除」ではないかという問題である。⁵⁴」と指摘している⁵⁵。これは、一部のパート世帯が、妻の基礎控除及び配偶者控除と二重に控除されているため他の世帯と比べて一人分多く控除されているという問題である。そのため、パート世帯は、専業主婦世帯や共働き世帯とくらべ節税額が高くなり、同額の税負担額の世帯において世帯間の公平性の観点から問題となる。平成 29 年度の配偶者特別控除改正は、妻の配偶者控除適用収入を 103 万円から 150 万円に増加させる改正となったため、パート世帯における二重の所得控除が適用される世帯が 65 万円から 188 万円に増加し、依然としてこの問題は残っており当改正によって解決されていない。

（３）女性の社会進出

配偶者控除の改正の背景に、片働き世帯が主流であった配偶者控除創設時と異なり、近年は、女性の社会進出がすすみ、共働き世帯が片働き世帯より増加するなどの家族や働き方の構造に変化が起きた点が挙げられている。森信（2002）によると、「女性の社会進出が増加していくにつれ、専ら専業主婦に適用される配偶者控除と配偶者特別控除が、女性の社会進出を妨げているとの批判が大きくなってきている。」と指摘している⁵⁶。このような批判は、女性の社会進出の「基本的な問題として、女性が男性と平等に働ける社会・環境を構築することが最重要な課題」であるとされ、「現行の税制を含む諸制度で、これを阻害しているものがあるならば、改めていくべき」という風潮からなるものである⁵⁷。しかし、女性の社会進出による当控除の廃止論は、配偶者控除を「所得のゼロの配偶者がいる夫婦の場合は所得のある者が、自分の健康で文化的な支出を『基礎控除』として、所得のない者の代わりに支出している分を『配偶者控除』として引いているだけである。」と考えると、女性の社会進出により配偶者控除を廃止すべきという議論は成り立たない⁵⁸。

2-3 配偶者控除の改正案と評価

⁵⁴ 森信（2014）「時代に合わなくなった現行の配偶者控除は廃止 移転的基礎控除を基に「家職控除」の導入を」(<https://diamond.jp/articles/-/54996?page=3> : 閲覧日 2020 年 1 月 13 日) より引用。

⁵⁵ 林（2011）においても同様の指摘を行っている。

⁵⁶ 森信（2002）p. 58 より引用

⁵⁷ 森信（2002）p. 59 より引用。

⁵⁸ 三木（2018）p. 39 より引用。

2-3 では、配偶者控除の改正案について書かれている政府税制調査会「働き方の選択に対して中立的⁵⁹な税制の構成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）」（以下、第一次レポートとする）を元に改正案や論点を明らかにする。

2-3-1 配偶者控除の改正案

配偶者控除の改正案には、大きく分けて A 配偶者控除の廃止、B 配偶者控除にかえて、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の導入（以下、移転的基礎控除とする）、C 配偶者控除にかえて、夫婦世帯に対し配偶者の収入に関わらず適用される新たな控除（以下、夫婦控除とする）の 3 つある⁶⁰。この 3 つの案は、第一次レポートにおいて、表 2.5 のように細かく 5 つの案に分類されている。そこで、5 つの案の内容と論点について触れていく。

表 2.4 配偶者控除の改正案

区分		改正案
A	A-1	配偶者控除の廃止
	A-2	一定以上の世帯に対して配偶者控除を廃止
B	B-1	所得控除による移転的基礎控除
	B-2	税額控除による移転的基礎控除
C	C	夫婦控除

出所：政府税制調査会「働き方の選択に対して中立的な税制の構成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）」参照し筆者作成。

（1） 配偶者控除の廃止と子育て支援の拡充（A 案）

⁵⁹ 働き方の選択に対しての中立的とは、①配偶者の働き方（収入）によって納税者本人の控除額（及び税負担額）が影響を受けない、という意味での中立性②配偶者の働き方（収入）によって控除による夫婦二人の税負担軽減額の合計が影響を受けない、という意味での中立性③配偶者の働き方（収入）によって夫婦二人の所得控除の合計が影響を受けない、という意味での中立性をいう。（「働き方の選択に関して中立的な税制に関連する課題に対する検討の視点」を参照）

⁶⁰ 税制調査会「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（第一レポート） p. 5 参照

A-1 は、配偶者控除を廃止し、廃止分の財源を「子供を産み育てようとする世帯」に配慮し子育て支援を拡充する案である。この案は、第一次レポートによると、共働き世帯が増加している中、片働き世帯に当控除を行うことで配偶者の労働供給を歪める可能性があることや片働き世帯には帰属所得が生じている等の理由より当控除を廃止しようとする案である。この案に対し、森信（2017）は、配偶者控除の財源（歳入）を子育て支援（歳出）を一体的に考えることが最も効果的・効率的なのは間違いない⁶¹として、配偶者控除を廃止して子どもの数に応じた児童税額控除にすべきであると提言している⁶²。一方で、三木（2003）は配偶者控除を廃止すべきでないとしている。三木（2003）は、上記の配偶者控除の廃止という案に対して、「所得ゼロの配偶者がいる夫婦の場合は所得のある者が、自分の健康で文化的な支出を『基礎控除』として、所得のない者の代わりに支出している分を『配偶者控除』として引いているだけである。所得のある女性は基礎控除として控除し、所得のない専業主婦は、自分の分を他方配偶者の『配偶者控除』として引いているたけなのである。⁶³」として配偶者控除は必要であると主張している。藤田（2003）は、配偶者控除等の人的控除は、「扶養親族を持つ所得稼得者は最低生計費が増大し、担税力が低下することを配慮するために、税負担を軽減する救済措置⁶⁴」として認められてきたとして所得のない配偶者への考慮が必要であるとしている。

次に A-2 の案について見ていく。A-2 は、平成 29 年度改正で施行された改正案であり、控除適用要件に所得制限を設けられた制度⁶⁵である。この制度の考え方は、所得が多いほど配偶者控除による控除額（所得控除による節税額）が大きくなるため、配偶者控除の適用に夫（納税者所得本人）の所得の制限を設けるという案である。この案は、高所得者の節税額が大きくなる等の税額・税収面からみた考え方であり、三木（2003）、藤田（2003）の「夫の収入に関わらず妻の最低生計費に課税しない」という考え方に従えば、夫の所得が高いからといって、所得が 0 の配偶者を養っている夫に配偶者控除が適用できないという考え方は成立しないと考えられる。

（２） 移転的基礎控除の導入及び子育て支援（B 案）

⁶¹ 2016 年 10 月 12 日日経新聞朝刊 29 ページ参照。

⁶² 森信（2016）は、配偶者控除を廃止して、子どもの数に応じた児童税額控除にすべきであると提言しているが、省庁がまたがる歳入歳出改革は、難しいので次善策として移転的基礎控除（B 案）を採用すべきとしている。（森信（2016）「配偶者控除をどう見直すか」を参照）

（http://japantax.jp/iken/file/20161101_5.pdf：閲覧日 2020 年 1 月 14 日）

⁶³ 三木（2003）p. 39-p. 40 より引用。

⁶⁴ 藤田（2003）p. 50 より引用。

⁶⁵ 控除内容については、第 1 章参照されたい。



出所：筆者作成。

図 2.4 移転的基礎控除の仕組み

B-1 の移転的基礎控除は、「『単身世帯』との消費バランスを考え、夫婦 2 人に対し単身者の 2 倍の所得控除を適用する。」という考え方である⁶⁶。これは、配偶者控除の制度とは異なり、配偶者（妻）が基礎控除を全額使いきれなかった場合に、妻が使い残した基礎控除額を夫の所得から控除する制度である。この制度を採用すると、どの夫婦であろうと夫婦ともに 38 万円の基礎控除を受けることができ、パート世帯における二重控除を解決することができる。そのため、専業主婦世帯や共働き世帯に税負担の影響はなく、二重控除されているパート世帯のみ影響をあたえることになる。そこで、移転的基礎控除の所得控除方式を採用すると税負担がどれほど影響をあたえるかみる。表 2.6 は、夫の収入 530 万円、妻の収入 70 万円の世帯の税額を現行税制⁶⁷と移転的基礎控除の所得控除方式で計算したものである。

表 2.5 現行と所得控除方式の税負担の計算

⁶⁶ 税制調査会（平成 28 年）「働き方の選択に対して中立的⁶⁶な税制の構成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）」p.9 より引用。

⁶⁷ 基礎控除の増額を含まない平成 29 年改正を現行制度として計算している。

現行	夫	妻
給与収入	530	70
社会保険料控除	79.5	0
基礎控除	38	5
給与所得控除	160	65
配偶者控除	38	0
課税所得	214.5	0
所得税額	11.7	0

移転的基礎控除（所得控除方式）	夫	妻
給与所得額	530	70
社会保険料控除	79.5	0
基礎控除	38	5
給与所得控除	160	65
夫への移転額	33	33
課税所得	219.5	0
所得税額	12.2	0

出所：筆者作成。

現行税制では、妻の収入が 103 万円以下は、配偶者控除（38 万円）が適用されるため、世帯の税負担額は、11.7 万円となる。それに対し、所得控除方式の移転的基礎控除を採用すると 70 万円の収入の妻は、33 万円（＝38－（70－65））の使い残した基礎控除を夫の所得から所得控除されることより所得税額が 12.2 万円となり、5,000 円の負担が増加する。このことから、所得控除方式の移転的基礎控除を採用することで、妻が使い残した基礎控除分の控除にとどまるため、パート世帯における二重控除の問題が解消され、どの世帯においても妻の基礎控除の 38 万円が所得控除される。また、移転的基礎控除は、妻の所得に対応して妻の基礎控除が消失控除する制度であるため、妻の収入の増加により世帯所得が逆転するという現象は生じない。

三木（1994）は、この案を支持している。三木（1994）は、配偶者控除の所得要件を基準とする企業の配偶者手当の悪影響を回避する⁶⁸ため、「所得要件を撤廃して、所得の有無にかかわらず、夫婦は、自己の所得から基礎控除を控除するか、それとも他方配偶者の所得から配偶者控除を控除するか、自由に選択できるようにすればよい」としている⁶⁹。

次に、B-2 について見ていく。B-2 は、B-1 の移転的基礎控除の控除方式を所得控除方式から税額控除方式にかえたものである。所得控除方式から税額控除方式に変えることにより、所得に関わらず世帯で控除される税額は一定になる。そのため、税額控除方式の移転的基礎控除を採用すると、配偶者控除が適用されている片働き世帯及びパート世帯の税

⁶⁸ 西口（2018）は、税制による 103 万円の壁は解消されたため、企業の雇用政策、給与体系に問題があると考え、どの程度の企業が配偶者控除の税制と連動して配偶者手当の支給基準を決めているか調べるために、企業アンケートを行っている。アンケートの結果、西口（2018）は、「103 万円の壁」の主な原因は配偶者手当（生活給）によるものであるとしている。（西口（2018）p. 99 参照）

⁶⁹ 三木（1994）p. 112 より引用。

負担額に影響をあたえる。そこで、移転的基礎控除の税額控除方式を採用すると税負担額にどれほど影響するか数値例でみる。

表 2.6 現行と税額控除方式の移転的基礎控除

(夫の給与収入 530 万円、妻の収入 70 万円の世帯)

現行	夫	妻	移転的基礎控除（税額控除方式）	夫	妻
給与収入	530	70	給与所得額	530	70
社会保険料控除	79.5	0	社会保険料控除	79.5	0
基礎控除	38	5	基礎控除	38	5
給与所得控除	160	65	給与所得控除	160	65
配偶者控除	38	0	課税所得	252.5	0
課税所得	214.5	0	所得税額	15.5	0
所得税額	11.7	0	夫への移転額	1.65	33
			支払う所得税額	13.85	0

出所：筆者作成。

表 2.7 現行と税額控除方式の移転的基礎控除

(夫の給与収入 600 万円、妻の収入 0 の世帯の税負担)

現行	夫	妻	移転的基礎控除（税額控除方式）	夫	妻
給与収入	600	0	給与所得額	600	0
社会保険料控除	90	0	社会保険料控除	90	0
基礎控除	38	0	基礎控除	38	0
給与所得控除	174	0	給与所得控除	174	0
配偶者控除	38	0	課税所得	298	0
課税所得	260	0	所得税額	20.05	0
所得税額	16.25	0	夫への移転額	1.9	38 × 5 %
			支払う所得税額	18.15	0

出所：筆者作成。

表 2.6 は、夫の給与収入 530 万円妻の収入 70 万円の世帯を現行税制と税額控除方式移転的基礎控除の税額を計算したものである。税額控除方式の移転的基礎控除は、所得控除方式の移転的基礎控除方式と同様に、妻の使い残した基礎控除 33 万円に所得税の最低税率 5 %をかけた 1.65 万円が所得税額から控除される。そのため、現行と比べて 2.15 万円、所得控除方式と比べて 1.65 万円税負担が増加する。表 2.7 は、夫の給与収入 600 万円、妻

の給与収入 0 の世帯を現行税制と税額控除方式移転的基礎控除の税額を計算したものである。夫の給与収入が 600 万円の専業主婦世帯は、妻の基礎控除 38 万円に 5 % をかけた 1.9 万円が所得税額から控除される。そのため、現行と比べて税負担が 1.9 万円増加する。これは、夫の所得税率で控除される所得控除方式と異なり、どの世帯においても一定額の税額控除が受けられるため、税負担が増加する。

森信（2015）は、この制度を次善策として支持している。森信（2015）は、配偶者収入が 65-141 万円の世帯における当控除による二重控除が問題であると指摘している。その解決案として、配偶者控除にかえて、『夫婦それぞれが基礎控除を持ち、妻が使い切れない場合には夫が使える』移転的基礎控除という考え方を、『家族控除』として導入する。」として移転的基礎控除を導入するべきとしている⁷⁰。さらに、「オランダで導入されているように、所得控除方式での採用ではなく、税額控除方式とする考え方」を採用すべきとしている⁷¹。これは、「個人単位税制を原則としつつ、夫婦がともに家庭を築いていこうという思想に基づくもの⁷²」で、「控除を夫婦で分け合うという思想は、ワークシェアリング⁷³、ワークライフバランス⁷⁴を実践しているオランダなどの思想で、働きながら出生率を増やすという政策と親和性が高いものである⁷⁵」とも指摘している⁷⁶。

しかし、三木（2003）・藤田（2003）の意見で紹介したように、配偶者控除は、最低生計費を課税しないとする所得控除方式の根拠があることから、配偶者の就労促進や格差是正などの政策目的により、所得控除方式から税額控除方式に変えることは好ましいとは言え

⁷⁰ 森信（2015）p. 207 より引用。

⁷¹ 森信（2015）p. 207 より引用。

⁷² 森信（2015）p. 207 より引用。

⁷³ オランダモデルといわれるワークシェアリングとは、「パートタイム勤務とフルタイム勤務の待遇の差別を以下のように改正したことをさす。①同一賃金統一労働②社会保険、育児・介護休暇等も同じ条件で寄与③フルタイム労働とパート労働の転換は労働者の請求によって自由にえられる。」（家庭問題情報誌ふざみりお第 30 号より参照）

⁷⁴ オランダにおけるワークライフバランスとは、「夫婦 2 人で 1.5 人分を働き、0.5 人分は、他の人に譲り、その時間を家族のための時間にあてようというもの」であり、母親の就労が家庭の中に会社人間を 2 人つくることにならないように、父親や家庭にいる時間を増やし、家庭の中に閉じ込められていた母親を解放し、自己実現の時間にあてさせよう」というものである。（家庭問題情報誌ふざみりお第 30 号より引用）

⁷⁵ 森信（2015）p. 209 より引用。

⁷⁶ オランダにて、2001 年の税制改正により、以下の経緯で所得控除方式から税額控除方式に控除方式を変えた。「富裕税の廃止を望んでいた右派政党と、所得再分配の観点（所得控除は所得が大きい者ほど負担軽減額が大きい）が、税額控除は高所得者も低所得者も同額の控除が受けられるため、税額控除の方が所得再分配の効果が大きいから所得控除の税額控除への変更を望んでいた左派政党による政治的な交渉の結果として実現した。」（政府税制調査会海外調査報告書 p. 2 より引用）

ないだろう⁷⁷。

(3) 夫婦控除 (C 案)

夫婦控除とは、「配偶者控除に代えて、『夫婦世帯』に対し、若い世帯の結婚や子育てに考慮する観点から新たな控除を創設する」という制度である⁷⁸。そのため、夫婦控除は、『夫婦を形成し子どもを産み育てようとする世帯』に対する政策的な考慮を行うものであり、税負担能力への配慮を行ってきた配偶者控除とは考え方が根本的に異なる⁷⁹。言い換えると、この案は、就労の有無にかかわらず、夫婦世帯に恩恵を受けることができる。そのため、妻の就労調整が解消され、夫婦世帯において子育て支援が可能になるとの利点があげられる。しかし、第一次レポートでは、税制が婚姻に対して中立的でなくなるとともに、結婚せず子育てしている世帯への配慮をどのようにおこなうのかなどが懸念点として挙げられている。

⁷⁷ 本稿の1-2を参照されたい。

⁷⁸ 税制調査会「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（第一レポート）」p. 11より引用。

⁷⁹ 税制調査会「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（第一レポート）」p. 11より引用。

第3章 判例研究-配偶者控除の配偶者の意義

この章では、配偶者控除にいう「配偶者」の意義について平成9年9月9日の最高裁第三小法廷判例をもとに議論する。この争点は、かつて昭和36年9月19日に大阪地裁において、配偶者控除は、法律婚だけに限られるか事実婚についても認められるかというかたちで同様の裁判が行われていた。昭和36年9月19日の判決では、裁判所は「所得税法第八条第一項では単に『配偶者』と規定しているに過ぎなく、内縁の配偶者を含ましめることがうかがえるような特別の表現が用いられていないから、同法では内縁の配偶者を扶養親族に含めしめていないと解せざるをえない。⁸⁰⁾」としつつ、「扶養控除の制度の趣旨からすれば、法律上の配偶者と内縁のそれとを区別すべきいわれはないように思われる。しかしながら、現行所得税法の解釈上では内縁の配偶者を扶養控除の対象としているものということができない。⁸¹⁾」と判断され、配偶者控除は、法律婚の配偶者についてのみ適用されるという判断であった。その後、以下で検討する事案で再度争われ、平成9年に最高裁が判断を下したのである。この判例は、配偶者控除のみならず扶養控除等の議論も行われているが本稿では配偶者控除に着目して検討する。

3-1 事実婚「配偶者控除」訴訟の概要

第一審：名古屋地方裁判所 平成7年（行ウ）第12号 平成7年9月27日 棄却

控訴審：名古屋高等裁判所 平成7年（行コ）第21号 平成7年12月26日 棄却

上告審：最高裁判所第三小法廷 平成8年（行ツ）第64号 平成9年9月9日 棄却

本裁判は、原告X（原告・控訴人・上告人）は、事実上の配偶者Aに対して平成2年分から平成4年分まで、配偶者控除及び配偶者特別控除等の控除を適用し申告していた。そのため、被告Y（被告・非控訴人・非上告人）は、配偶者控除が適用される配偶者は、民法に規定する婚姻の届出をした配偶者を意味するとして、平成2年から4年分における適用を否認し更正及び過少申告加算税の決定処分を下した。本件は、XがYによる処分の取り消しを求め控訴したものが当裁判である。

⁸⁰⁾ 大阪地裁昭和36年9月19日行政事件裁判例集12巻9号1801頁。

⁸¹⁾ 大阪地裁昭和36年9月19日行政事件裁判例集12巻9号1801頁。

Xは、Aと平成2年以前から事実上の婚姻関係にあったが、平成5年まで婚姻届は出されていなかった。しかし、Aとの経済実態は、婚姻の届出をした夫婦と「同様の生活を営んでいる」と主張しているため、法律婚と同様である。また、Xは、Aとの間に子供がおり、出生時から扶養している。

3-2 争点

本件の争点は、「事実上の配偶者」は、所得税法83条及び83条の2の「配偶者」に該当するか否かというものである。

3-3 上告人の主張

第1審では、Xは、所得税法が「配偶者」に関して明文規定をおいていないため、「配偶者の所得に対する貢献や夫婦共稼ぎ世帯との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考慮して創設されたものである」という配偶者控除の趣旨を勘案すると、事実婚の配偶者においても適用すべきであると主張した⁸²。しかし、「所得税法は、ここでいう『配偶者』について定義規定を置いていないが、身分関係の基本法たる民法は、婚姻の届出をすることによって婚姻の効力が生ずる旨を規定し（七三九条一項）、そのような婚姻をした者を配偶者としている（七二五条、七五一条等）から、所得税法上の『配偶者』についても、婚姻の届出をした者を意味すると解すべき」であるとして、Xの主張を棄却した⁸³。また、Xは、「婚姻の届出をした配偶者やその者との間の子を有する者について配偶者や子に関する所得控除を認め、同様の生活を営んでいる婚姻の届出をしていない事実上の配偶者」に当控除を認めないことは、憲法14条に違反していると主張した⁸⁴。それに対し、裁判所は、「憲法一四条は、不合理な差別を禁止する旨の規定であるところ、法律が婚姻の方式として届出を要するとすることには、右のとおり十分な合理性があり、婚姻の届出した配偶者やその者との間の子を有する者について配偶者や子に関する所得控除が認められ、婚姻の届出をしていない事実上の配偶者やその者との間の子を有する者に右所得控除が認められないとしても、そのことは、右のような婚姻の方式に届出を要する制度をとつ

⁸² 名古屋地裁平成7年9月27日訟務月報44号6号1015頁。

⁸³ 名古屋地裁平成7年9月27日訟務月報44号6号1015頁。

⁸⁴ 名古屋地裁平成7年9月27日訟務月報44号6号1015頁。

た以上やむを得ないことであるということが出来るから、それをもって不合理な差別ということはできない。」として憲法違反でないと判断した⁸⁵。

第2審においても、Xは、第一審と同様な主張をし、配偶者趣旨の観点において、第1審と同様な判断が下された。また、憲法14条の主張においては、「憲法一四条は、不合理な差別を禁止する旨の規定であるところ、民法が婚姻の方式として届出を要することとは、要件の欠けた婚姻の発生を防止するとともに婚姻の成立を公示するための制度として、十分に合理性を有するものであって、所得税法がこれを前提として、婚姻の届出をした配偶者やその者との間の子を有する者について配偶者や子に関する所得控除を認め、婚姻の届出をしていない事実上の配偶者・・・（中略）憲法一四条に違反するものということとはできない。」として棄却された⁸⁶。そこで、以下の理由により上告したのが当裁判である。

Xの上告理由として、「処分」の違法性（平等権侵害）の審査と第二審の理由不備の2点について挙げられている。

1つ目の所得税更正の「処分」の違法性の審査とは、配偶者控除の創設趣旨及び憲法違反の観点において、「処分」に違法性があるという主張である。創設趣旨による「処分」の違法性（平等権侵害）とは、当控除における配偶者に関して「条文上の明文規定がないにもかかわらず排除した国家行為が、配偶者及び配偶者特別控除の制度目的に対してはたして必要であり合理的関連性を有するかということ」があげられる⁸⁷。つまり、当控除の趣旨を勘案すると、「事実上の配偶者についても右制度の適用を認めるのが社会的に妥当であり制度目的の達成にも実効をもたらすものである。」という主張である⁸⁸。憲法違反からの「処分の違法性」とは、「自己の人格的存立にかかわる強い信条から、事実婚主義を採っていたが、これは、婚姻届を提出しないという不作為によってのみ表現可能であったものであるが、この精神的自由を必然的に侵害するというかたちでの財産権の侵害についても、憲法上の解釈は緻密に行わなければならない。」という主張である⁸⁹。

2つ目は、「第二審裁判所は合理性の基準をあまりに広く認定し、違法の解釈に誤りを生じているほか、上告人の右主張に審議を尽くしておらず、理由不備と考え」られるとの

⁸⁵ 名古屋地裁平成7年9月27日訟務月報44号6号1015頁。

⁸⁶ 名古屋高裁平成7月12月26日訟務月報44巻6号1025頁。

⁸⁷ 最三小判平成9年9月9日訟務月報44巻6号1009頁。

⁸⁸ 最三小判平成9年9月9日訟務月報44巻6号1009頁。

⁸⁹ 最三小判平成9年9月9日訟務月報44巻6号1009頁。

主張である⁹⁰。これは、第二審における裁判所の判断として、「『民法が婚姻の方式として届出を要するとすることは、……十分に合理性を有するものであって、所得税法がこれを前提として、……事実上の配偶者やその者との間の子を有する者に右所得控除を認めないとしても、……婚姻の方式に届出を要する制度をとった以上やむを得ない』と述べているが、ちなみに最高裁判所判決によれば、農林漁業団体職員共済組合法二四条一項の『配偶者』は『社会通念上夫婦としての共同生活を現実に営んでいた者』と解すべきである（最判昭五八・四・一四民集三七卷三号二七〇頁）としており、第二審裁判所が本件に関して示した『婚姻の方式に届出を要する制度をとった以上やむを得ない』との判断は裁判所の理由として採りえない。また、上告人は毎年の確定申告を通じ、妻及び第一子、第二子の扶養の事実を被上告人に知らしめてきたものであり、被上告人に対する公示の機能は全うできていたにもかかわらず、被上告人は不平等な取扱いである戸籍調査を行ってまで上告人を差別したものである。憲法第一四条に抵触するこのような手続き上の平等権侵害に関しても、原審は審理及び判断をしておらず、理由不備が認められる。」との主張である⁹¹。

3-4 裁判所の判断

判旨 上告棄却

裁判所は、創設趣旨の観点による所得税更正の「処分」の違法性について、第一審と同様に「所得税法は、一定の要件の下に、配偶者を有する者について、配偶者控除及び配偶者特別控除を認めている。所得税法は、ここでいう『配偶者』について定義規定を置いていないが、身分関係の基本法たる民法は、婚姻の届出をすることによって婚姻の効力が生ずる旨を規定し（七三九条一項）、そのような法律上の婚姻をした者を配偶者としている（七二五条、七五一条等）から、所得税法上の『配偶者』についても、婚姻の届出をした者を意味すると解すべきことになる。」と判示した⁹²。

憲法違反の観点から「処分」の違法性及び理由不備については、「憲法二四条一項は、婚姻は両性の合意のみに基づいて成立すると規定するが、婚姻の方式として届出を要するとすることは、要件の欠けた婚姻の発生を防止するとともに婚姻の成立を公示するための制度として、十分に合理性を有しているといえることができるから、憲法二四条一項は、法

⁹⁰ 最三小判平成9年9月9日訟務月報44巻6号1009頁。

⁹¹ 最三小判平成9年9月9日訟務月報44巻6号1009頁。

⁹² 名古屋地裁平成7年9月27日訟務月報44号6号1015頁。

律が婚姻の方式として届出を要するものとするを妨げるものではない。また憲法二四条二項は、家族に関する事項に関しては、法律は、個人の尊厳に立脚して、制定されなければならない旨を規定しているが、婚姻の方式として届出を要するものとするには、右のとおり十分な合理性があるから、原告の信条に反するとしても、個人の尊厳を侵すものではない。」との理由から、精神的自由を必然的に侵害するというかたちでの財産権の侵害による憲法違反について「処分」の違法性はないと判示した⁹³。

また、憲法十四条に対する違法性については、「憲法一四条は、不合理な差別を禁止する旨の規定であるところ、法律が婚姻の方式として届出を要することには、右のとおり十分な合理性があり、婚姻の届出をした配偶者やその者との間の子を有する者について配偶者や子に関する所得控除が認められ、婚姻の届出をしていない事実上の配偶者やその者との間の子を有する者に右所得控除が認められないとしても、そのことは、右のような婚姻の方式に届出を要する制度をとった以上やむを得ないことであるということが出来るから、それをもって不合理な差別ということはできない。」と判示した⁹⁴。

以上の判断により「所得税法八三条及び八三条の二にいう『配偶者』は、納税義務者と法律上の婚姻関係にある者に限られると解するのが相当であり、これと同旨の原審の判断は、正当として是認することができ、原判決に所論の違法はない⁹⁵」。上告理由は、「原審の右判断における法令解釈の誤りを論難するものにすぎず、採用することができない。」として棄却された⁹⁶。

3-5 評釈

当判決に関して、配偶者控除における配偶者は、民法上の配偶者という判決となった。このように、「租税法が用いている法的概念のうち、他の分野で用いられている概念を『借用概念』』という⁹⁷。この判決に対し、配偶者控除の配偶者は、民法上の配偶者とすることは、法的安定性から望ましいが、当控除の創設趣旨を鑑みると事実婚である配偶者においても配慮すべきであると考ええる。そこで、当裁判における議論として、「借用概念と所得税法の『配偶者』及び「配偶者控除の意義と当判決の関係」の2点を議論する。

⁹³ 名古屋地裁平成7年9月27日訟務月報44号6号1015頁。

⁹⁴ 名古屋地裁平成7年9月27日訟務月報44号6号1015頁。

⁹⁵ 最三小判平成9年9月9日訟務月報44巻6号1009頁。

⁹⁶ 最三小判平成9年9月9日訟務月報44巻6号1009頁。

⁹⁷ 早川（2016）p.92より引用。

1 借用概念と配偶者の「配偶者」

当裁判は、配偶者控除における配偶者は、借用概念である民法上の配偶者という判決となった。借用概念は、金子（2016）において、独立説と統一説と目的適合説の3つあると述べている。そこで、3つの借用概念の定義と当裁判の判決について検討する。

統一説とは、「法秩序の一体性と法的安定性を基礎として、借用概念は原則として私法における同義に解すべきである」という考え方である⁹⁸。目的適合説は、「租税法においても目的論的解釈が妥当すべきであって、借用概念の意義は、それを規定している法規の目的との関連において追求すべきである、とする考え方」である⁹⁹。独立説とは、「租税法が借用概念を用いている場合も、それは原則として独自の意義を与えるべきであるとする見解」をいう¹⁰⁰。金子（2016）によると、「私法との関連で見ると、納税義務は、各種の経済活動ないし経済現象から生じてくるのであるが、それらの活動ないし現象は、第一次的には私法によって規律されているから、」「私法上におけると同じ概念を用いている場合には、別意に解すべきことが租税法の明文またはその趣旨から明らかな場合は別として、それを私法上におけると同じ意義に解することが、法的安定性の見地から好ましい。」として借用概念は統一説としている¹⁰¹。本裁判における借用概念においても、統一説による借用概念がとられた。本裁判において、配偶者控除の趣旨から考えると、原告は、婚姻関係の夫婦と同様な生活を行っているので、目的適合説により配偶者控除の配偶者を事実婚の配偶者にも適用させることも可能であると考ええる。しかし、法秩序が明確で安定して適用されるためには、統一説による民法上の配偶者で理解されるべきである。

本判決において、統一説が妥当であるとしている学者は、奥谷（2011）・早川（2016）・谷口（1999）がある。奥谷（2011）及び早川（2016）は、所得税法上「配偶者」について、「明文規定もなく、また所得税法 83 条及び 83 条の 2 の趣旨からも明らかでない」ため、民法と同義に解することが望ましいとしている¹⁰²。谷口（1999）においても、配偶者控除の「『配偶者』については、所得税法の規定（八三条、八三条の二及び二条一項三三号）の文言及び文脈・意味関連からは、民法におけると異なる意義に解釈することを正当化するような趣旨を明らかにすることはできないように思われるので、結論的には、本件各判決

⁹⁸ 金子（1978）p. 4 より引用。

⁹⁹ 金子（1978）p. 4 より引用。

¹⁰⁰ 金子（1978）p. 4 より引用。

¹⁰¹ 金子（2016）p. 119 より引用。

¹⁰² 奥谷（2011）p. 92 より引用。

の解釈は妥当であろう。」としている¹⁰³。このように、条文上において、配偶者控除における配偶者は、事実上の配偶者が適用できると解することができないので、配偶者の定義を民法上の配偶者と解すべきであるという考え方である。

これらのことを踏まえると、所得税の「配偶者」を身分関係の基本法にあたる民法と同義と解することで、法秩序が安定するため、借用概念の統一説を採用すべきである。しかし、当裁判のような配偶者が法律婚の配偶者と同様な生活をおくっている場合においては、「配偶者の所得に対する貢献や夫婦共働き世帯と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考慮して創設されたものである」という創設理由に鑑みると、事実婚の配偶者においても考慮すべきであると考え¹⁰⁴。そこで、配偶者控除の意義と本判決の関係について見ていきたい。

2 配偶者控除の意義と本判決の関係

配偶者控除とは、所得が少ない妻を扶養すると夫の担税力が減少するため当控除が存在している。そのため、法律婚と同様に暮らしている事実婚の配偶者においても所得要件を満たしている場合において考慮できないという点は問題になる。そのように考えている者として、奥谷（2011）や植田（2002）がいる。ここでは、同様な主張であったため奥谷（2011）のみ紹介する。

奥谷（2011）は、当判決は妥当であるとしながら、「配偶者控除の趣旨から考えると、内縁関係とはいえ実際の扶養にかかる担税力の減少を考慮できないという点で問題があるようにも思われる」との指摘している¹⁰⁵。配偶者控除は、基礎控除と同様で基礎的な人的控除であるため「本来すべての人に認められるべきである。そのため、事実上の配偶者を扶養にする場合であってもその適用を認められるべきという考えも否定できない¹⁰⁶。」その解決策として、「女性の社会進出などとの関係から、民法における婚姻制度の見直しも含めた現行法のもとでの解釈論ではなく、立法論による解決を待つことになる。」としている¹⁰⁷。筆者もこの意見に同意する。なぜなら、当判決においては、事実上の妻は、把握することが困難であるため民法上の配偶者と解することが制度上簡便であるためである。しかし、

¹⁰³ 谷口（1999）p. 184 より引用。

¹⁰⁴ 最三小判平成9年9月9日訟務月報44巻6号p. 1009より引用。

¹⁰⁵ 奥谷（2011）p. 92より引用。

¹⁰⁶ 奥谷（2011）p. 92より引用。

¹⁰⁷ 奥谷（2011）p. 92より引用。

事実上の配偶者においても同様な経済形態をしている場合においては、配偶者控除の趣旨からすると、配慮をすべきである。その解決策としては、奥谷（2011）及び植田（2002）同様に、民法における配偶者の定義を広義とするなど立法からの解決が好ましいと考える。なぜなら、近年において、夫婦別姓や LGBT のために事実婚を選択するなど事実婚が増加しているため、民法上での議論が必要であることが挙げられる。また、社会保障による法律¹⁰⁸においては、法律上の配偶者だけでなく、事実上の配偶者において適用されており、立法からの解決により様々な問題を簡便に理解できると考えるからである。

これらのことは踏まえると、当判決において、配偶者控除の趣旨を批判しているわけではなく、所得税法上の配偶者の定義を改めて議論しているのにとどまっている。そのため、この判決は、租税法律主義や借用概念の統一説の考え方から配偶者控除における「配偶者」は民法の「配偶者」と捉えることが法的安全性等の観点から妥当であると考ええる。しかし、当控除の趣旨から考えると婚姻関係にある妻と同様の経済実態をしている事実上の配偶者や内縁の妻においても今後なんらかの形で解決は必要であろう。

¹⁰⁸ 厚生年金保険法 3 条の 2 で「社会保健の扶養」については、事実上の配偶者であっても適用される。

第4章 配偶者控除の議論に関する分析

第4章では、2つの分析を行う。4-1では、配偶者控除廃止の主張の1つである帰属所得を考慮しても片働き世帯が共働き世帯より、税負担率が高くなり配偶者控除の廃止の主張がまちがっているのかを検証する。4-2では、共働き世帯は片働き世帯より家事時間をもてないため、特定の食品等の消費性向異なることが考えられる。そこで、共働き世帯は片働き世帯より特定の食品等の消費が労働形態の違いによって異なっているのか検証する。

4-1-1 分析にあたって

配偶者控除廃止案の主張として、帰属所得¹⁰⁹を考慮すると担税力が高くなるため配偶者控除を廃止すべきという議論がある¹¹⁰。そこで、帰属所得を含めて計算しても、Oldman and Temple(1960)の原則¹¹¹の1つである「片働き世帯は共働き世帯より多く税負担を行うべき」という原則が成り立つのかを検証する。

先行研究として、鈴木（2018）及び西口（2018）がある。

鈴木（2018）は、総務省統計局「平成26年全国消費実態調査」の資料を用いて、①共働き世帯②片働き世帯③帰属所得（192.8万円）を考慮した片働き世帯の3つのパターンを用いて税負担率を比較している。鈴木（2018）によると、「共働き世帯と帰属所得を考慮した片働き世帯では、所得階層300万円～400万円階層の片働き世帯の負担率が0.04%だけ高くなっている。しかし、多くの世帯が含まれる400万円～1,000万円の世帯において、共働き世帯の負担率が帰属所得を考慮した片働き世帯よりも上回っている。」とされている¹¹²。しかし、1,000万円以上の所得階層世帯においては、共働き世帯より片働き世帯の負担率が高くなるという結果であった¹¹³。

¹⁰⁹ 帰属所得とは、「通常の市場取引の外において、自己の財産や労働に直接帰せられる所得」のことをいう。（増井（2018）「租税法入門{第2版}」p.68より引用）

¹¹⁰ 大田（1994）を参照されたい。

¹¹¹ Oldman and Temple(1960)とは、担税力の基準を示す以下の3つの原則をいう。①合計所得が同じ片働き世帯と共働き世帯では、片働き世帯のほうが共働き世帯より税負担を多くすべきである。②共働き世帯と2人の単身世帯の合計が同じ場合は、スケールメリットが存在するため、共働き世帯のほうが多く税負担すべきである。③単身世帯と片働き世帯の所得が同額である場合、同じか単身世帯が片働き世帯より多くの税負担をすべきである。

¹¹² 鈴木（2018）p.34より引用。

¹¹³ 鈴木（2018）p.34参照。

西口（2018）は、帰属所得の額を政府（2013）の片働き世帯の帰属所得（304 万円）を採用し配偶者控除を廃止した場合と廃止しない場合の帰属所得を含めた片働き世帯と共働き世帯の税負担率を比較している。西口（2018）によると、「帰属所得を踏まえて考えると、年収 300 万円から 500 万円の世帯では配偶者控除を廃止したほうがいい。そして、年収 600 万円から年収 1500 万円の世帯では配偶者控除を廃止しない方が良い¹¹⁴」としている。

先行研究の鈴木（2018）及び西口（2018）と本稿の違いとして、3 点あげられる。1 点目は、片働き世帯と共働き世帯のみの比較でなく、パート世帯についても分析対象としたことがあげられる。パート世帯を分析対象とした理由としては、配偶者控除の議論の一つとして、パート世帯における二重控除問題を取り上げており、パート世帯における税負担率を求め他の世帯と比較するために採用した。2 点目は、帰属所得を計算した点があげられる。鈴木（2018）及び西口（2018）は、内閣府経済社会総合研究所計算部地域・特別勘定課（2013）で算出された帰属所得額を片働き世帯の帰属所得のみに考慮して税負担を計算している。しかし、共働き世帯やパート世帯においても家事労働をしているため、本稿では、片働き世帯・共働き世帯・パート世帯の帰属所得を計算し税負担を求めた。3 点目は、鈴木（2018）は、世帯収入を総務省統計局「平成26年全国消費実態調査」の年収における資料を用いて税負担額及び税負担率を求めているが、本稿では、西口（2018）と同様に世帯収入の内訳を自ら仮定している点があげられる。

4-1-2 分析手法

（1）家事関連時間の算出

表 4.1 無償労働時間（単位：時間）

無償労働時間	共働き世帯	パート世帯	片働き世帯
1 日	2.2	4.2	6.1
1 年	809.1	1,545.2	2,226.5

出所：総務省統計局「平成 28 年生活基本調査 B」を加工し筆者作成。

家事関連時間の算定には、総務省統計局の平成 28 年生活基本調査 B「第 5-2 表 共働き

¹¹⁴ 西口（2018）p.106 より引用。

か否か、行動の種類別種行動の総平均時間一週間全体、妻」の家事関連時間の資料を使用した。この資料では、片働き世帯と共働き世帯については分離されているが、パート世帯と共働き世帯が分離されていなかったため、片働き世帯の無償労働時間のみを使用した。共働き世帯及びパート世帯においては、平成 28 年生活基本調査 B「第 4-3 表 雇用形態、行動の種類別主行動の総平均時間・行動者平均時間・行動者率 1 週全体、雇用されている人、女」の無償労働時間を使用した。また、家事関連時間を算定するにあたり、子供のいない世帯を想定して計算しているため、無償労働時間から育児時間を引いて計算をおこなった。その結果、片働き世帯は、1 日の家事関連時間は、共働き世帯 2.2 時間、パート世帯 4.2 時間、片働き世帯 6.1 時間という結果となり、それを年間の家事関連時間に換算するため、1 日の家事関連時間に 365 をかけ、年間の家事関連時間を求めた。

（２）時間あたり賃金の算定

時間あたり賃金の算定にあたっては、内閣府経済社会総合研究所計算部地域・特別勘定課（2013）「家事活動等の評価について—2011 年データによる再推計—」を参考にした。内閣府経済社会総合研究所計算部地域・特別勘定課（2013）では、機会費用法（OC 法）¹¹⁵と代替費用スペシャリストアプローチ¹¹⁶と代替費用法ジェネラリストアプローチ¹¹⁷の 3 つの賃金率の算出方法が紹介されている。しかし、代替費用スペシャリストアプローチは家事内容別の時間あたり賃金を求める必要があるため、本稿では、機会費用法（OC 法）と代替費用法ジェネラリストアプローチの 2 つの賃金率を求めた¹¹⁸。機会費用法と代替費用法の賃金率を算出したが、機会費用法で算出した賃金率を用いて帰属所得を算出すると内閣府（2013）が算出した帰属所得額に近い金額（192.8 万円）になったため、代替費用法の賃金率及び分析においては、付録を参照にされたい。機会費用法（OC 法）の賃金は、厚生労働

¹¹⁵ 機会費用法とは、「家計が無償労働を行うことによる逸失利益（市場に労働を提供することを見合わせたことによって失う賃金）で評価する方法である。」（内閣府経済社会総合研究所計算部地域・特別勘定課（2013）p. 2 より引用）

¹¹⁶ 家計が行う無償労働を市場で類似サービスの生産に従事している専門職種の賃金で評価する方法である。（内閣府経済社会総合研究所計算部地域・特別勘定課（2013）p. 2 より引用）

¹¹⁷ 代替費用法ジェネラリストアプローチとは、「家計が行う無償労働を家事使用人の賃金で評価する方法である。」（内閣府経済社会総合研究所計算部地域・特別勘定課（2013）p. 2 より引用）

¹¹⁸ 代替費用ジェネラルアプローチは、補章参照されたい。

省「平成 29 年度賃金構造基本統計調査」の「表 1 年齢階級別きまって支給する現金給与額、所定内給与額及び年間賞与その他の特別給与額（産業計）」の資料を用いて、女性の所定内給与を所定内実労働時間数で賃金率を割り求めた。その結果、一般労働者の賃金率は、1510 円であった。また、短時間労働者についても同様の資料¹¹⁹があったため使用したところ、女性の 1 時間あたり所定内給与額の 1,021 円であった。

（3）帰属所得の算定

表 4.2 妻の就労形態別帰属所得（単位：円）

帰属所得	OC法（一般）	OC法（短時間）
賃金率	1,510	1,021
片働き世帯	3,362,015	2,273,257
パート世帯	2,333,202	1,577,615
共働き世帯	1,221,716	826,074

出所：厚生労働省「平成 29 年度賃金構造基本統計調査」及び総務省統計局「平成 28 年生活基本調査 B」を加工し筆者作成。

次に、帰属所得を計算する。以下の表は、家事関連時間と賃金率をかけた帰属所得を示したものである。片働き主婦世帯の OC 法（一般労働者）は 3,362,015 円、OC 法（短時間労働者）は 2,273,257 円であり、パート世帯の OC 法（一般労働者）は 2,333,202 円、OC 法（短時間労働者）は 1,577,615 円であり、共働き世帯の OC 法（一般労働者）は 1,221,716 円、OC 法（短時間労働者）は 826,074 円という結果になった。片働き世帯の短時間労働者の帰属所得が、内閣府（2013）の帰属所得 192.8 万円に近いと、短時間労働者の賃金率を用いた帰属所得を採用した。

（4）帰属所得を考慮した就労体系が異なる家庭の税負担の算出方法

先ほど求めた帰属所得額を用いて、共働き・片働き世帯の給与所得者の世帯間の税負担

¹¹⁹ 「平成 29 年賃金構造基本統計調査」の産業別 短時間労働者の年齢階級別 1 時間あたり所定内給与額及び年間賞与その他の特別給与額を用いた。

を推計していく。ここでは、帰属所得を含めた場合の税負担率と含めない場合の税負担率の変化を比較して、帰属所得による影響について明らかにしていく。税負担率は、以下の式で求めた。

ケース 1 帰属所得を含まない場合

- 1 片働き世帯：税負担率＝所得税額/主な納税者所得
- 2 共働き世帯：税負担率＝所得税額/（主な納税者所得＋配偶者所得）
- 3 パート世帯：税負担率＝所得税額/（主な納税者所得＋配偶者所得）

ケース 2 帰属所得を含む場合

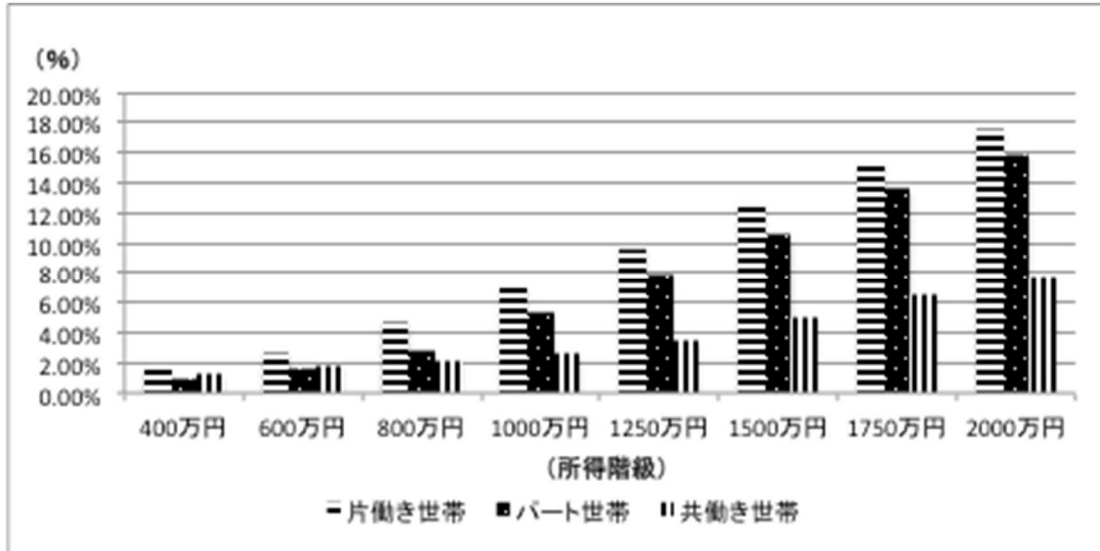
- 1 片働き世帯：税負担率＝所得税額/（主な納税者所得＋帰属所得）
- 2 共働き世帯：税負担率＝所得税額/（主な納税者所得＋配偶者所得＋帰属所得）
- 3 パート世帯：税負担率＝所得税額/（主な納税者所得＋配偶者所得＋帰属所得）

この分析では、税額及び負担率の比較が行いやすいようにするため、片働き世帯、パート世帯、共働き世帯の世帯収入を同額とした。また、世帯収入の内訳は、1000 万円の世帯の場合、片働き世帯は夫の収入を 1000 万円とし、共働き世帯は、夫 500 万円、妻 500 万円とし、パート世帯においては、妻の収入 100 万円に固定し、残りの収入の 900 万円を夫の収入とした。所得控除の内訳としては、基礎控除・社会保険料控除・配偶者控除¹²⁰の 3 点考慮した。社会保険料控除は、財務省の HP で掲載している簡易計算表を用いて計算を行い、配偶者控除は、所得制限がされていない 2017 年改正以前の制度を採用した。所得税の計算手法については、第 1 章を参照されたい。

¹²⁰ 平成 29 年改正以前の配偶者控除及び配偶者特別控除制度を採用している。

4-1-3 分析結果

分析結果として、帰属所得を含まない税負担率（ケース1）についてまずみていく。

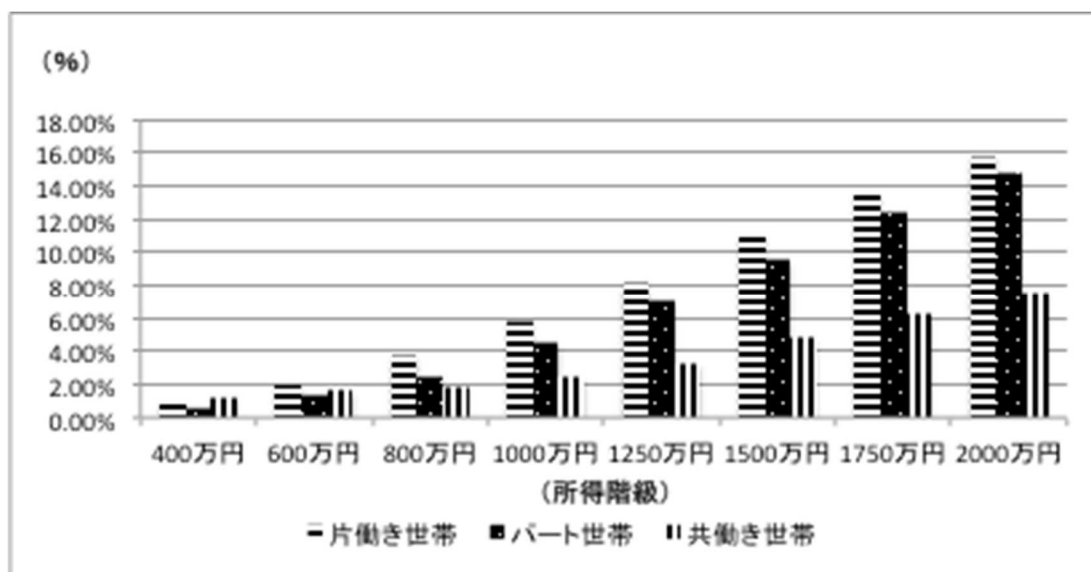


出所：筆者作成。

図 4.1 帰属所得を含まない収入階層別世帯税負担率

図 4.1 は、帰属所得を含まない収入階層別世帯税負担率である。この図によると、600 万円の世帯では、片働き世帯（2.71%）＞共働き世帯（1.82%）＞パート世帯（1.63%）の順で税負担が重くなり、800 万円以上を超えると、片働き世帯（4.76%）＞パート世帯（2.89%）＞共働き世帯（2.10%）の順で税負担が重くなっていることがわかる。これは、パート世帯の妻の給与収入を 100 万円に固定しているため、妻の収入に課税されていないことより 800 万円以下の世帯において税負担が軽くなっていると考えられる。また、世帯収入が 800 万円を超えると夫の適用税率が高くなること及び共働き世帯の収入を妻と夫に二分割と仮定して計算しているため給与所得控除が高くなることより、税負担が片働き世帯＞パート世帯＞共働き世帯の順に重くなったと考えられる。これらを踏まえると、帰属所得を含まない税負担率は、どの世帯においても、片働き世帯が共働き世帯のほうより税負担率が重くなっているため、オールドマンとTEMPLの3原則の「片働き世帯は共働き世帯より多く税負担すべき」という原則に当てはまっているように見える。しかし、この結果は、分母に帰属所得が含

められていないため、帰属所得を含めると税負担率の順位が変化あるのかを検証する。



出所：筆者作成。

図 4.2 帰属所得を含めた収入階層別世帯税負担率

図 4.2 は、帰属所得を含めた収入階層別世帯税負担率である。図 4.2 によると、400 万円の世帯は、共働き世帯 (1.12%) > 片働き世帯 (1.04%) > パート世帯 (0.64%) の順で税負担率が重くなるが、600 万円世帯では、片働き世帯 (1.96%) > 共働き世帯 (1.60%) > パート世帯 (1.29%) の順で税負担率が重くなる。その後、800 万円世帯以上において、片働き世帯 (3.70%) > パート世帯 (2.42%) > 共働き世帯 (1.90%) の順で税負担が重くなる。この結果より、帰属所得を踏まえて税負担率をみると、低所得世帯が帰属所得の影響を受けやすいために、600 万円未満の世帯において共働き世帯が片働き世帯より税負担が重くなったと考えられる¹²¹。しかし、帰属所得を踏まえて税負担率を比較しても、600 万円未満の世帯を除く片働き世帯は、パート世帯及び共働き世帯と比べて税負担率が高くなっている。そのため、600 万円以上の片働き世帯において、オールドマンとTEMPLの原則は満たされているといえる。上記

¹²¹ OC 法の一般労働者の賃金率を用いて帰属所得を含めて、分析した結果は、400 万円の世帯は、共働き世帯 (1.03%) > 片働き世帯 (0.88%) > パート世帯 (0.56%) と順で税負担が高くなるが、600 万円世帯においては、片働き世帯 (1.74%) > 共働き世帯 (1.51%) > パート世帯 (1.17%) の順で税負担が高くなり、800 万円を超えると、片働き世帯 (3.35%) > パート世帯 (2.24%) > 共働き世帯 (1.82%) の順で税負担率が高いという結果であり、短時間労働者と同様な結果である。また、代替費用法においても同様の結果となった。(代替費用法による帰属所得の税負担率の比較については、補章を参照されたい)

の結果より、高所得階層の片働き世帯は、限界税率が高くなるため、優遇されていると言われているが、当分析からは優遇されているとはいえない。そのため、当控除に所得制限を設けるべきでないことがわかった。

4-2 消費と労働形態による分析にあたって

4-2では、共働き世帯は、片働き世帯と比べて家事時間が少ないため、片働き世帯より外食費や家事関連費用等がかかり、片働き世帯が共働き世帯と比べて担税力が高くなると考えられる。そこで、同じ収入階級の片働きと共働き世帯での消費割合について比較し、所得と消費の割合の関係性を調べる。

先行研究として西口（2018）がある。西口（2018）は、片働き世帯と共働き世帯の消費性向について比較しており、片働き世帯が共働きより生活費が高いという結果であった。そこで、この論文では、片働き世帯より共働き世帯の消費が多いと考えられる項目（外食・調理食品・家事代行料）にしばり比較する。

4-2-1 分析手法

分析方法としては、「平成 26 年全国消費実態調査」における勤労世帯¹²²のデータを使用し、外食・調理食品・家事代行料の項目において、所得階級別に共働き世帯と片働き世帯の消費額の比較を行った。当資料は、片働き世帯と共働き世帯の世帯収入のデータ範囲が異なっていた。そのため、片働き世帯の所得範囲の「200 万円未満」と「200 万-300 万円以下」を「300 万円未満」に統合し、共働き世帯の「1500 万円以上-2000 万円以下」と「2000 万円超」を「1500 万円以上」に統合した¹²³。

¹²² 片働き世帯は、二人以上の世帯のうち勤労者世帯における「59 表 子供の数、年間収入階級別 1 世帯あたり 1 ヶ月間の収入と支出」の平均のデータを使用し、共働き世帯において、二人以上の世帯のうち勤労者世帯における「46 表 子供の数、年間収入階級別 1 世帯あたり 1 ヶ月間の収入と支出」の「世帯主が勤労者でその配偶者も勤労者である世帯」の平均のデータを使用した。

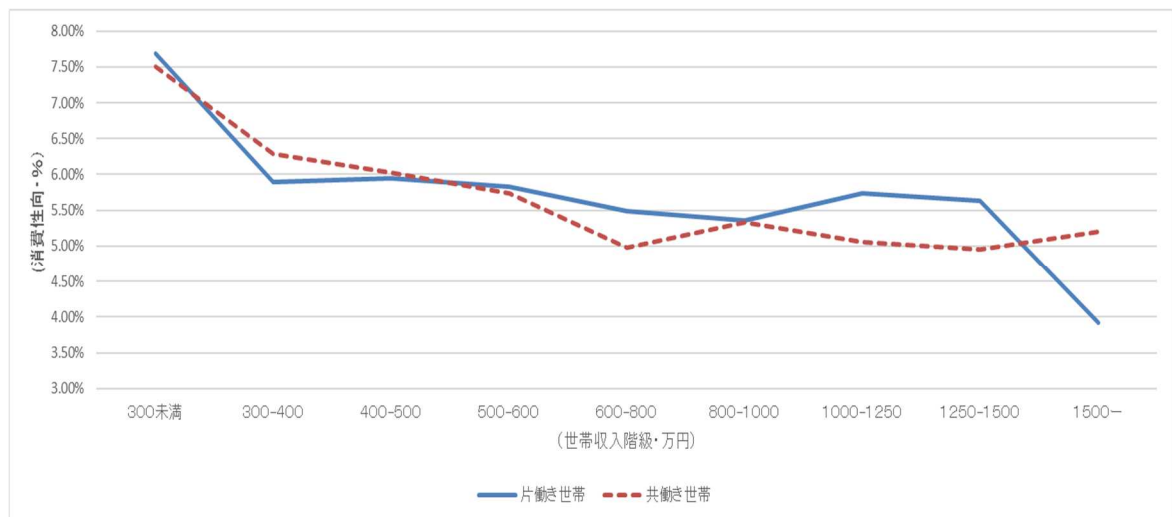
¹²³ 統合の仕方としては、(「A 階層データ」×「A 階層抽出数」+「B 階層データ」×「B 階層抽出数」) / (A 階層抽出数+B 階層抽出数) で統合した。

4-2-2 分析結果

表 4.6 2014 年の共働き世帯及び片働き世帯の消費額及び消費割合（単位：円）

片働き世帯	300未満	300-400	400-500	500-600	600-800	800-1000	1000-1250	1250-1500	1500-
負担率	7.69%	5.89%	5.94%	5.83%	5.49%	5.36%	5.74%	5.64%	3.91%
外食	106560	121248	148488	166,860	200,172	232,836	310,752	350,868	328,356
調理食品	80340	77112	88212	94164	96696	113964	124416	156864	132504
共働き世帯	300未満	300-400	400-500	500-600	600-800	800-1000	1000-1250	1250-1500	1500-
負担率	7.50%	6.29%	6.02%	5.74%	4.98%	5.33%	5.05%	4.95%	5.20%
外食	101448	110652	142932	164148	185052	219876	251184	292956	383906,365
調理食品	94176	98364	97632	107676	114192	126684	139248	150216	166067,9124
家事代行料	24	1164	288	372	600	2124	1056	3612	1704

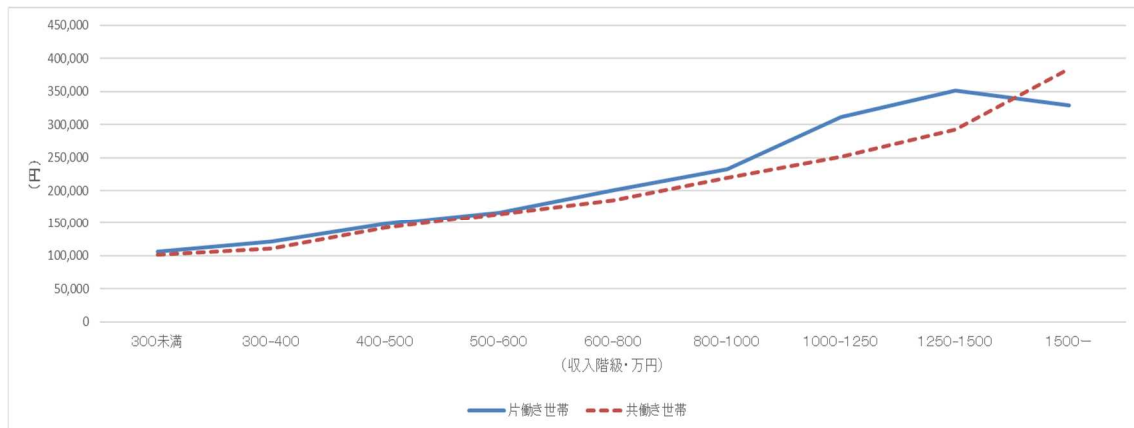
出所：総務省統計局「平成 26 年全国消費者実態調査結果」より作成。



出所：総務省統計局「平成 26 年全国消費者実態調査結果」より作成。

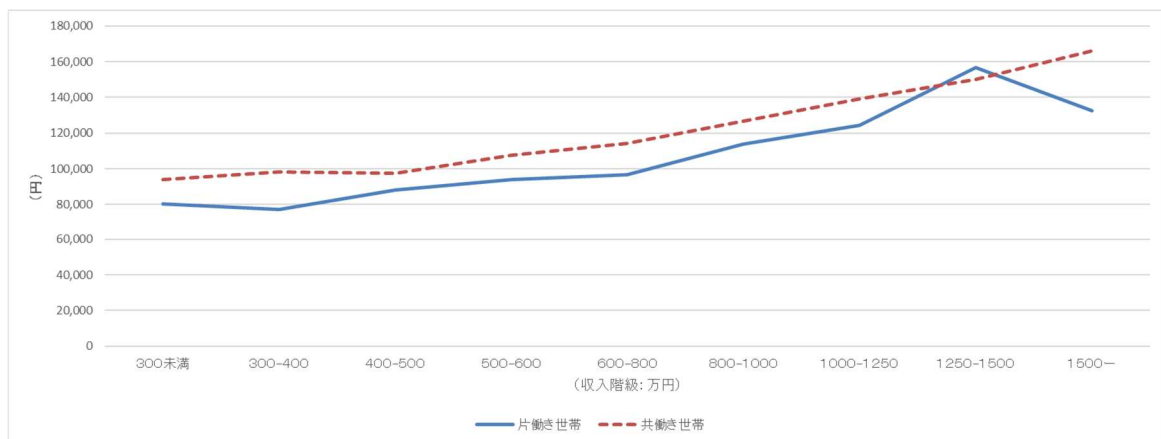
図 4.3 片働き世帯と共働き世帯の収入階級別消費性向

表 4.6 及び図 4.3 は、片働き世帯と共働き世帯における収入に対する外食・調理食品・家事代合計金額の消費割合の推移を表している。この指標によると、300 万円以下の世帯において片働き世帯が共働き世帯より 0.19%だけ消費割合が高くなる。しかし、300 万円から 500 万円世帯では、片働き世帯が共働き世帯より、0.4%-0.08%ほど消費割合が低くなり、500 万円から 1500 万円世帯においては、再び片働き世帯が共働き世帯より 0.69%-0.09%ほど消費割合が高くなる。しかし、1500 万円以上の世帯では、1.28%ほど片働き世帯が共働き世帯より消費割合が低くなる。そこで、このような変化は、どの項目が影響を与えているのか各項目の消費額の推移を用いて比較していく。



出所：総務省統計局「平成 26 年全国消費者実態調査結果」より作成。

図 4.5 2014 年の収入階級別外食の消費額



出所：総務省統計局「平成 26 年全国消費者実態調査結果」より作成。

図 4.6 2014 年の収入階級別調理食品の消費額

表 4.6 及び図 4.5 及び図 4.6 は、2014 年の外食と調理食品の年収階級別消費額である。図 4.5 によると、500 万円から 1500 万円の片働き世帯は、共働き世帯と比べると外食による消費額が高くなっている。これは、片働き世帯の配偶者は、共働き世帯と比べて時間に余裕があり、所得階層が高くなるにつれて、主婦のお茶会など生活費以外に自由に使えるお金があることより、片働きの外食の消費額が高くなっていると考えられる。また、図 4.6 の調理食品は、1250-1500 万円の階層以外は、共働き世帯が片働き世帯より調理食品の消費額が高いことがわかった。これは、共働き世帯は、片働き世帯より家事にかかる時間が少ないため共働き世帯の消費額が高くなっている。また、300-500 万円及び 1,500 万円世帯の

共働き世帯において消費割合が高くなっていた理由は、調理食品が片働き世帯より 1-3 万円ほど消費額が高いためであると考えられる。しかし、これらの変化は、2014 年の調査のみ影響があるかもしれない。そこで、2004 年及び 2009 年の全国消費実態調査においても同様の分析を行った。その結果、2009 年の消費割合に関しては、同様の結果が得られたが、2004 年の消費割合に関しては、近年の片働き世帯における外食費の増加の影響により異なる結果となった¹²⁴。以上より、共働き世帯は、家事時間の削減のため外食費や調理食品など片働き世帯より消費額が高くなると予想していたが、外食は、片働き世帯の方の消費額が高くなっており、調理食品に関しては、共働き世帯が片働き世帯の消費額を上回っているという結果であった。

おわりに

本稿では、配偶者控除について、改正内容や理由及び議論を見ながら、配偶者控除のあり方について検討を行った。では、本稿で得られた結果をまとめることで、結びとしよう。

第 1 章では、2017 年改正の制度、控除方式の議論について見てきた。その結果、配偶者控除は、所得控除方式を採用し、所得制限を設けるべきではないことがわかった。なぜなら、配偶者控除は、課税最低限を構成するものであり、最低生計費部分には課税しないために創設されたものであるからだ。

第 2 章において、配偶者控除等の歴史や議論及び改正案について見てきた。その結果、配偶者控除は、パート世帯による二重控除など制度的な問題を解決する場合は、所得控除方式の移転的基礎控除を採用すべきであるということであるが実務上の関係により改正前の配偶者控除が好ましいことがわかった。ここでいう実務上の関係とは、移転的基礎控除は、「多数の納税者について控除の移転が行われる中で配偶者の所得を適時・正確に把握して納税者本人に課税を行うことは実務上困難」であるため、現行のような所得控除方式を採用すべきである¹²⁵。また、配偶者控除に夫の年収制限を加えることは、配偶者控除の意義に反することになるため、妻の収入が一定以下の世帯においては、夫の所得額にかかわらず、当控除を適用させるべきである。

第 3 章において、事実婚の配偶者において当控除が適用できるかの判例を取り上げ、配

¹²⁴ 消費の内訳に関しては、補章を参照されたい。

¹²⁵ 武田（2018）p. 4892 より引用

偶者控除の創設理由を中心に見てきた。その結果、配偶者控除の配偶者は、法秩序が明確で安定して適用されるためには、民法上の配偶者で理解されるべきであるという結論に至った。しかし、本裁判は、配偶者控除の趣旨を批判しているわけではないため、法律婚と同様の経済実態の事実婚の配偶者においても、立法からの解決策などによる配慮が必要であると考ええる。

第4章において、配偶者控除廃止論を検証するため、帰属所得を含めた形での世帯類型ごとの税負担率の比較及び世帯類型別の消費性向の分析を行った。帰属所得を含めて税負担率を比較した結果、600万円世帯以下以外の世帯において片働き世帯が共働き世帯の税負担率を上回っているという結果となり、帰属所得を含めても中高所得世帯の片働き世帯は共働き世帯と比べて税負担が大きくなるため配偶者控除を廃止すべきではないことがわかった。

また、世帯類型別の消費性向の分析においては、共働き世帯が片働き世帯より、外食や調理食品を消費していると考え消費性向を分析してきたが、300-500万円世帯及び1500万円以上の世帯は共働き世帯が片働き世帯より消費性向が高いということがわかった。そこで、このような変化は、どの項目が影響を与えているのか各項目の消費額の推移を用いて比較した。その結果、外食においては、片働き世帯の方の消費額が高くなっており、調理食品に関しては、共働き世帯が片働き世帯の消費額を上回っているという結果であった。したがって、消費性向の分析による担税力の比較という観点からも、配偶者控除を廃止すべきとは言えない。

これらのことを踏まえると、配偶者控除を廃止すべきでないということがわかった。また、平成29年改正において1000万円以上の世帯においては、配偶者控除が適用されなくなったが、配偶者控除の趣旨及び本稿での分析結果を踏まえると、このような配偶者控除に対する所得制限も好ましいものとは言えないであろう。

補章

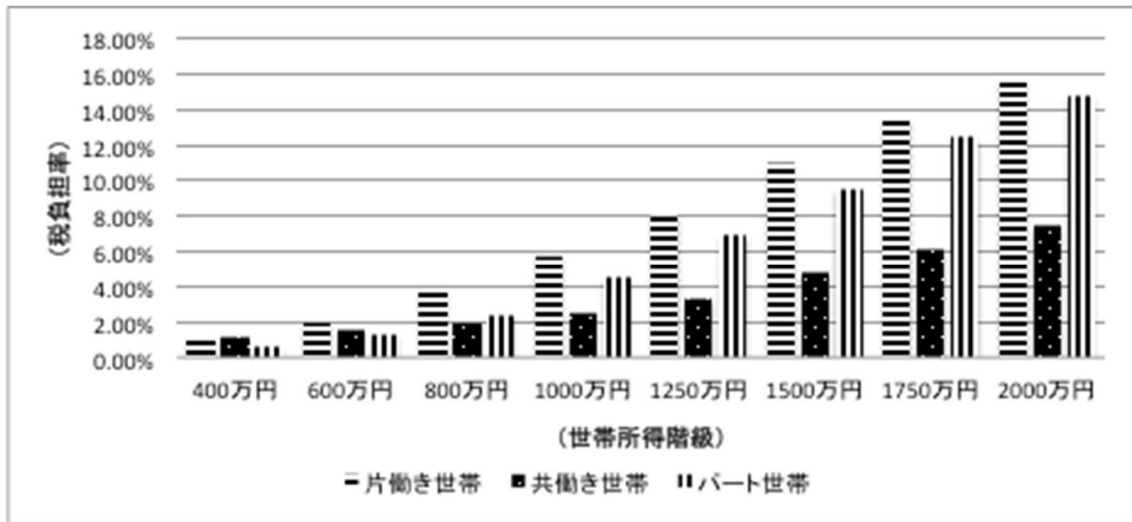
以下では、第4章でおこなった分析の頑健性を確認するために、感度分析をおこなう。感度分析の対象としたものは以下の2つである。ひとつは、帰属所得の推計方法に関するものであり、いまひとつは推計対象として年次に関する違いである。帰属所得の推計方法については、第4章では機会費用法を採用している。補章では、代替費用法ジェネラリストアプローチを利用した場合でも同様な結論がえられるかどうかを確認する。また、第4章での世帯類型の違いによる消費性向の推計に際しては、2014年の統計データを使用している。補章では2009年および2004年のデータを使用した場合も、4章と同様の結果が得られるかを確認する。

(1) 代替費用アプローチを用いた場合

代替費用法ジェネラリストアプローチの算出方法としては、内閣府経済社会総合研究所国民経済計算部地域・特別勘定課(2013)「家事活動等の評価について」と同じ手法を用いた。この手法は、家計が行う無償労働を家事使用人の賃金を、1995年の社団法人日本臨床看護家政協会「一般在宅等勤務者の賃金実態調査」の880円を基準額として、「賃金構造基本統計調査」の一般労働者産業中分類のその他の生活関連サービス業の賃金の伸び率を算出し延長推計して求める。内閣府経済社会総合研究所国民経済計算部地域・特別勘定課(2013)において、2011年までの延長推計が行われていたため、この論文では2011年と2017年の賃金の伸び率をもとめ延長推計を行った。その結果、代替費用法ジェネラリストアプローチの賃金率は1059円となった。

帰属所得は、時間あたり賃金(1059円)に家事関連時間をかけることで算定できる。その結果、片働き世帯は、2,357,864円、パート世帯は、1,636,367円、共働き世帯は、856,837円という結果となった。

帰属所得を含まない税負担率は、4-1の分析と同様の結果なため帰属所得を含めた税負担率についてみる。



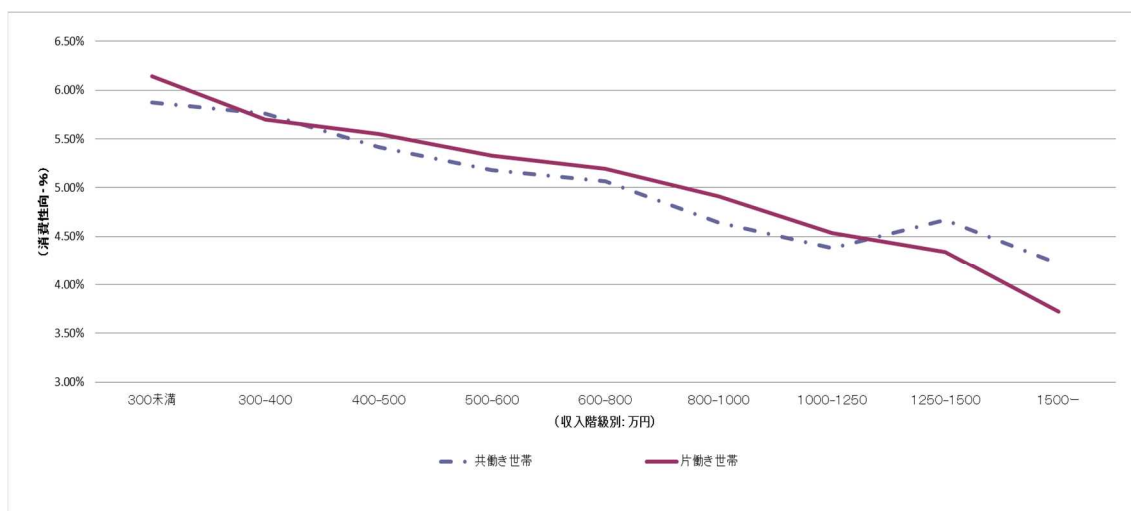
出所：筆者作成。

付図1 帰属所得を含めた収入階層別世帯税負担率

付図1は、帰属所得を含めた収入階層別世帯税負担率である。付図1によると、400万円の世帯は、共働き世帯(1.11%)>片働き世帯(1.02%)>パート世帯(0.63%)の順で税負担が重くなり、600万円世帯では、片働き世帯(1.94%)>共働き世帯(1.59%)>パート世帯(1.28%)の順で税負担が重くなる。その後、800万円世帯において、片働き世帯(3.67%)>パート世帯(2.40%)>共働き世帯(1.90%)の順で税負担が重くなる。この結果は、4-1の機会費用法で計算した場合と同様である。

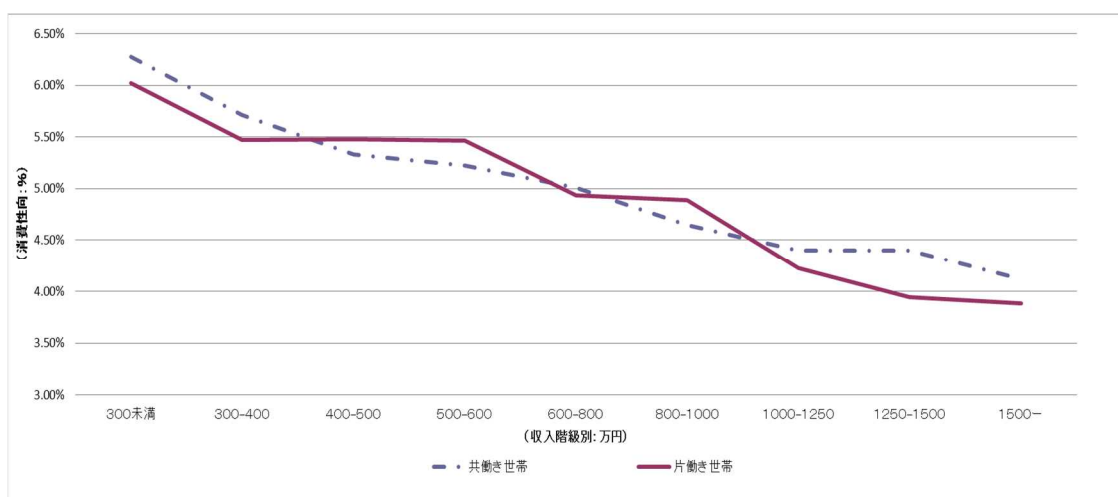
(2) 2009年及び2004年のデータを用いた場合

ここでは、2014年と2009年及び2004年における外食及び調理食品の消費額及び消費割合が同様であるか感度分析を行う。



出所：総務省統計局「平成 24 年全国消費者実態調査結果」より作成。

付図 2 2009 年の共働き世帯及び片働き世帯の消費性向



出所：総務省統計局「平成 19 年全国消費者実態調査結果」より作成。

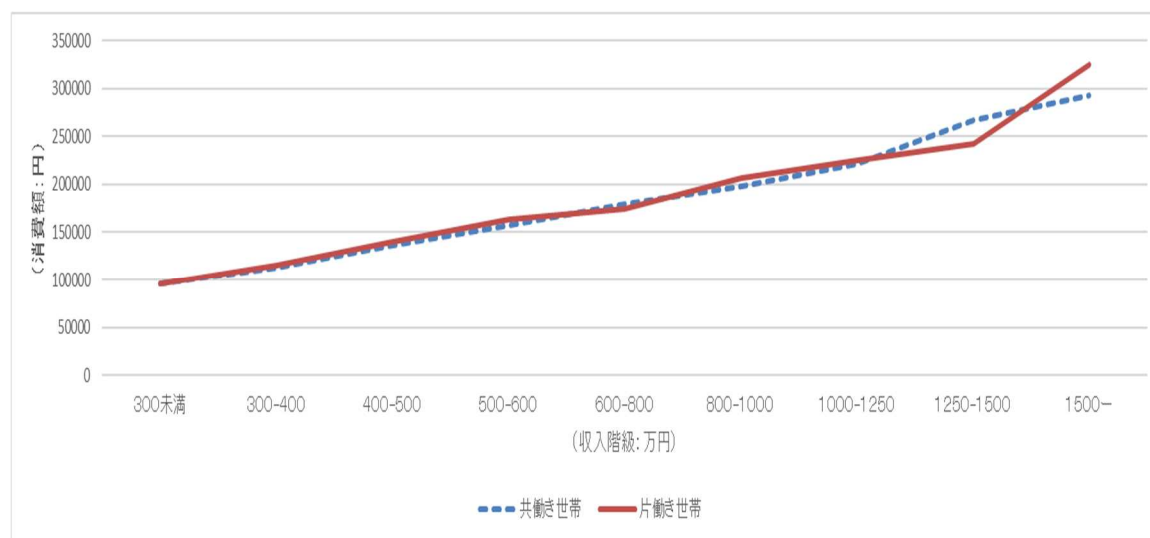
付図 3 2004 年の共働き世帯及び片働き世帯の消費性向

付図 2 は、2009 年の共働き世帯及び片働き世帯の消費割合を示している。この指標によると、300 万円以下の世帯において片働き世帯がより共働き世帯 0.27%だけ消費割合が高くなる。しかし、300 万円から 400 万円世帯では、片働き世帯が共働き世帯より、0.06%だけ消費割合が低くなり、400 万円から 1250 万円世帯においては、再び片働き世帯が共働き世帯より 0.06 %-0.27%ほど消費割合が高くなる。しかし、1250 万円以上の世帯では、

0.33-0.49%ほど片働き世帯が共働き世帯より消費割合が低くなるという結果となった。

2009 年の消費割合は、2014 年と比較すると共働き世帯と片働き世帯の消費割合が逆転する世帯収入階層は異なるが、概ね同様な結果であることがわかった¹²⁶。

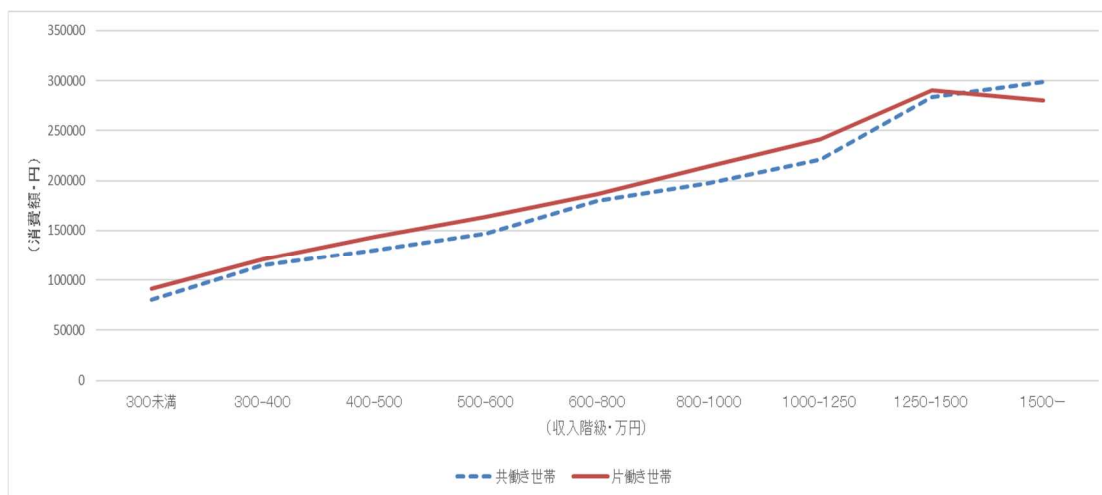
付図 3 は、2004 年の消費性向を示している。この指標によると 400 万円以下の世帯においては、片働き世帯が共働き世帯より 0.25%消費割合が低くなり、400-600 万円世帯においては片働き世帯が共働き世帯に比べて 0.15%-0.24%ほど消費割合が高くなり、600-1000 万円世帯において、再び片働き世帯が共働き世帯より 0.24%だけ消費割合が低くなる。しかし、1000 万円以上の世帯においては、共働き世帯が片働き世帯より消費割合が高くなる。その結果、2004 年の消費割合は、2014 年及び 2009 年の消費割合と比べて、消費割合が逆転する世帯収入階層は異なるが、高所得世帯における共働き世帯の消費額が高いという結果は同様となっている。そこで、2004 年の消費実態が 2009 年 2014 年と比べどのような要因で変化したのかを各項目の消費額の推移を用いて検証していく。



出所：総務省統計局『平成 16 年全国消費実態調査結果』より作成。

付図 4 2004 年の外食消費額

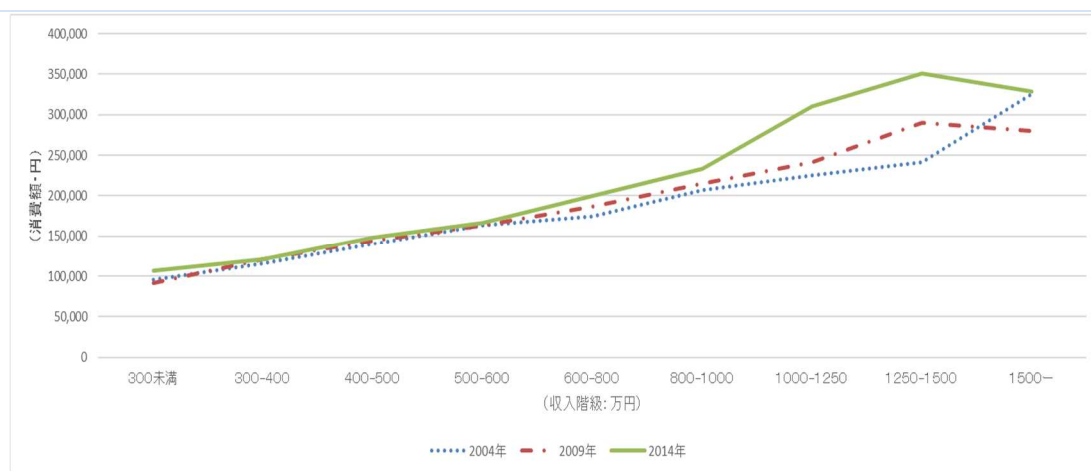
¹²⁶ 2014 年の消費割合は、300 万円以下の世帯において片働き世帯が共働き世帯より 0.19%だけ消費割合が重くなり。300 万円から 500 万円世帯では、共働き世帯が片働き世帯より、0.4%-0.08%ほど消費割合が重くなる。また、500 万円から 1500 万円世帯においては、片働き世帯が共働き世帯より 0.69%-0.09%ほど消費割合が重くなり、1500 万円以上の世帯では、1.28%ほど共働き世帯が片働き世帯より消費割合が重くなるという結果である。



出所：総務省統計局『平成 21 年全国消費実態調査結果』より作成。

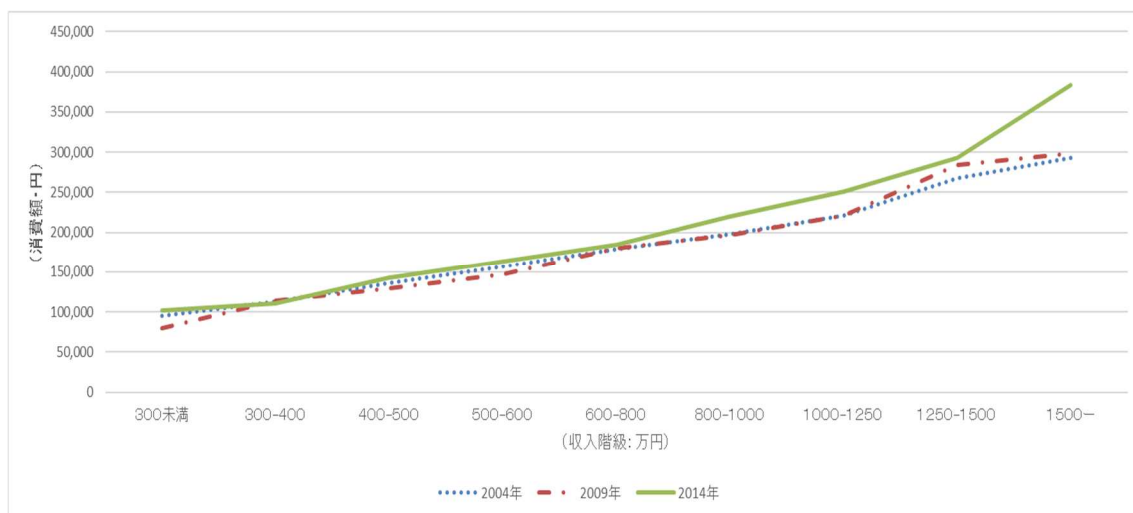
付図 5 2009 年外食消費額

付図 4 及び付図 5 は、外食費の消費額についての図である。付図 4 の 2004 年の外食消費額について示した図によると、300 万円以下及び 600-800 万円及び 1250-1500 万円の世帯の世帯は、共働き世帯が片働き世帯より消費額が高くなっており、2014 年の消費額の推移と少し異なる。しかし、付図 5 の 2009 年の外食消費額は、1500 万円以上の世帯以外は、片働き世帯が共働き世帯より外食費の消費額が高くなっているため 2014 年の消費実態と同様となっている。そこで、なぜ 2004 年の消費実態が 2009 年及び 2014 年の消費実態が異なるかをみていく。



出所：総務省統計局『平成 16. 21. 26 年全国消費実態調査結果』より作成。

付図 6 片働き世帯における外食消費額の推移

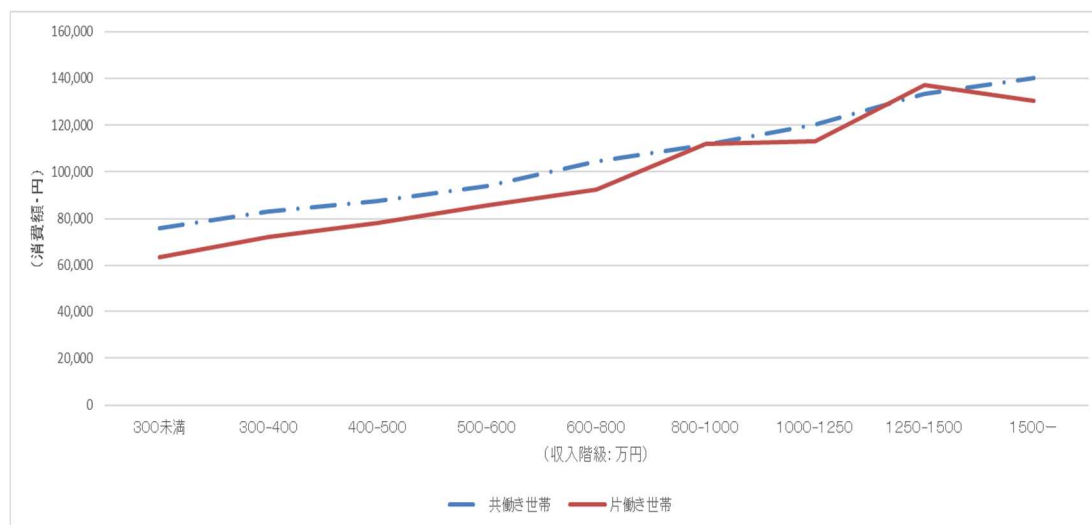


出所：総務省統計局『平成 16. 21. 26 年全国消費実態調査結果』より作成。

付図 7 共働き世帯における外食消費額の推移

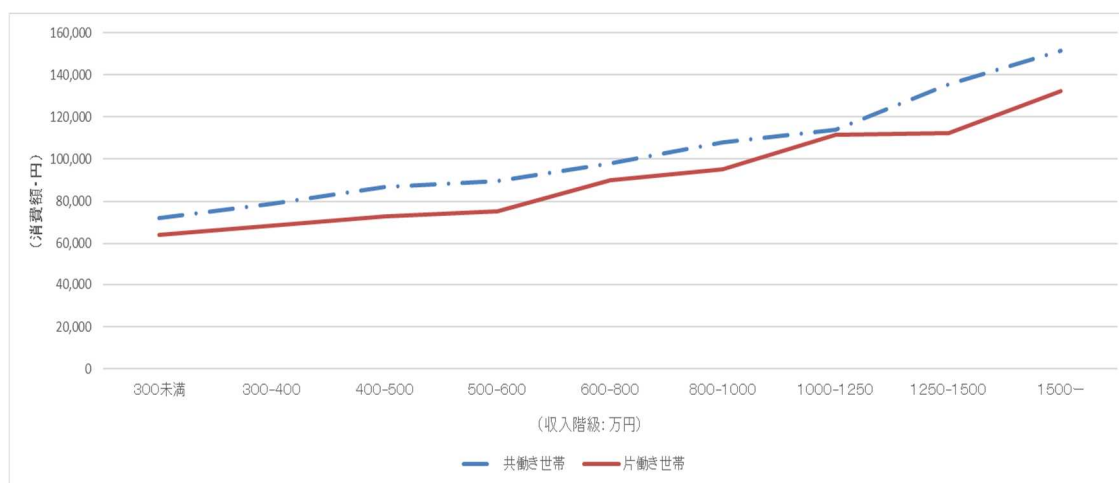
付図 6 及び付図 7 は、2009 年及び 2004 年及び 2014 年の外食消費額の推移である。付図 6 及び付図 7 によると、1000 万円以上の片働き世帯は年々外食消費額が格段に増加しているが、共働き世帯における外食による消費額は、なだらかに増加傾向であることがわかる。そのため、2004 年の消費実態が 2009 年及び 2014 年と異なる理由は、片働き世帯の外食費の消費額が格段に増加していることが挙げられる。この増加の要因として、リーマンショック、デフレの影響が残っていたことや 2014 年の消費税の増税の影響が少なからずあったと予想する。また、2014 年のアベノミクスにより資産価格が増加し高所得世帯において消費が増加したと考えられる。

次に、2004 年及び 2009 年の調理食品の消費実態についてみる。



出所：総務省統計局『平成 16 年全国消費実態調査結果』より作成。

付図 8 2004 年の調理食品の消費額

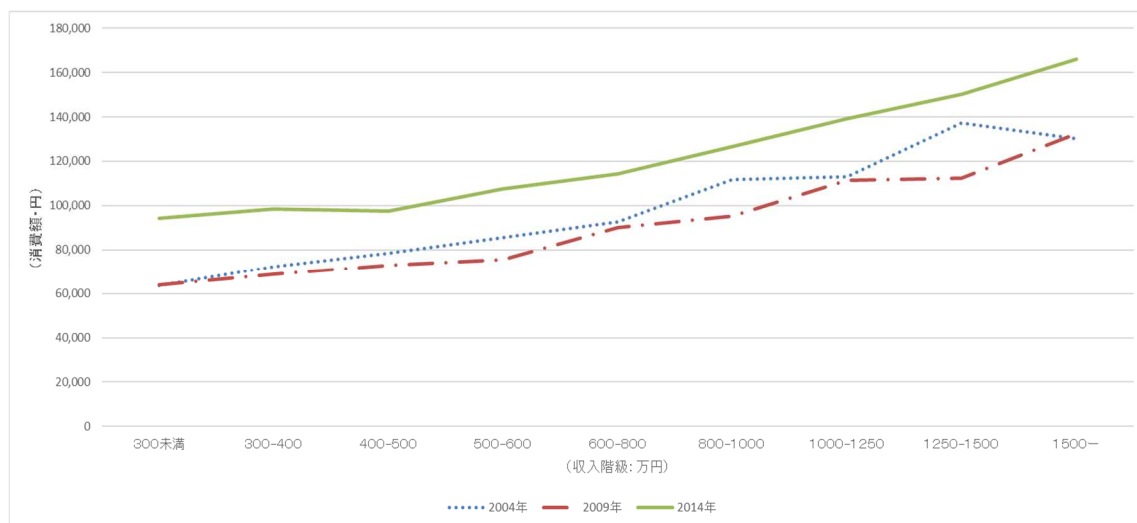


出所：総務省統計局『平成 16 年全国消費実態調査結果』より作成。

付図 9 2009 年の調理食品の消費額

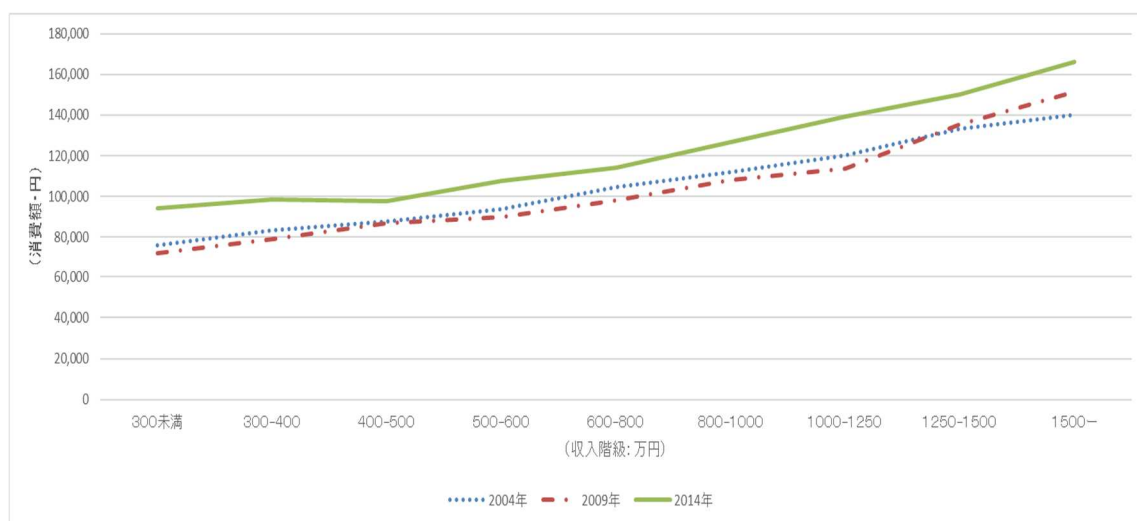
付図 8 及び付図 9 は、2004 年及び 2009 年の調理食品の消費実態の図である。付図 8 の 2004 年の調理食品の消費によると、800-1000 万円及び 1250-1500 万円以外の世帯は、共働き世帯が片働き世帯より消費額が高いことがわかった。そのため、2014 年と 800-1000 万円以外同様な結果であった。また、付図 10 の 2009 年の調理食品の消費によると、すべての世帯において共働き世帯が片働き世帯に比べて消費額が高くなっていることがわかった。

そこで、調理食品の消費額の推移についてみていく。



出所：総務省統計局『平成 16. 21. 26 年全国消費実態調査結果』より作成。

付図 10 片働き世帯における調理食品の消費額推移



出所：総務省統計局『平成 16. 21. 26 年全国消費実態調査結果』より作成。

付図 11 共働き世帯における調理食品の消費額推移

付図 10 及び付図 11 は、調理食品の消費額の推移である。付図 10 及び付図 11 より、調理食品の消費額については、年々増加傾向であるが急な変化は見られなかった。

以上の感度分析の結果からは、代替費用法の帰属所得を含む税負担率の比較においても同様な結果であることがわかった。また、世帯形態の違いによる消費割合においては、2004 年の消費割合は近年の外出費の増加により異なっていたが、2009 年においては、2014 年と

同様な結果となった。また、内訳としては、2014 年同様、外食費において片働き世帯共働き世帯より消費額が高く、調理食品に関しては、共働き世帯のほうが高いということが確認できた。

<参考文献>

- ・ 伊田賢司 (2014) , 「配偶者控除を考える」, 『調査と立法』, No. 358, pp. 11-25.
- ・ 岩田陽子 (2002) , 「課税単位と配偶者控除・配偶者特別控除」, 『調査と情報』, 第 401 号.
- ・ 植田卓 (2002) , 「最新租税基本判例 80/内縁・事実婚の配偶者に対する配偶者控除等」, 『税研』 106 号, pp. 60-62.
- ・ 大蔵財務協会 (1995) , 『改正税法の全て 平成 7 年版』, 一般社団法人大蔵財務協会.
- ・ 大蔵財務協会 (1998) , 『改正税法の全て 昭和 63 年版』, 一般社団法人大蔵財務協会.
- ・ 大蔵財務協会 (2003) , 『改正税法の全て 平成 15 年版』, 一般社団法人大蔵財務協会.
- ・ 大蔵財務協会 (2017) , 『改正税法の全て 平成 29 年版』, 一般社団法人大蔵財務協会.
- ・ 大田弘子 (1994) 「女性の変化と税制-課税単位をめぐって-」 野口悠紀雄編『税制改革の新設計』 第 6 章所収, 日本経済新聞社.
- ・ 大田弘子 (1997) 「女性と税制-配偶者控除等の検証」, 『税研』, Vol. 13, No. 76, pp. 9-13.
- ・ 奥谷健 (2011) , 「53 配偶者控除」, 『租税判例百選<第 5 版> (別巻ジュリスト 207)』 p. 92, 2011 年 12 月, 有斐閣.
- ・ 金子宏 (1978) 「租税法と私法-借用概念及び租税回避について-」, 『租税法研究』, 第 6 号, pp. 1-32.
- ・ 金子宏 (2016) , 『税法第 21 版』, 弘文館
- ・ 公益社団法人家庭問題情報センター (2003) 「オランダ・モデルのワークシェアリング」 『家庭問題情報雑誌ふぁみりお』, 30 号.
- ・ 鈴木善充 (2018) , 「所得税の配偶者控除について」, 『生駒経済論』, 16 巻 1 号, pp. 21-35.
- ・ 武田昌輔 (1983) , 『DHC コンメンタール所得税法』, 第一法規株式会社.
- ・ 谷口勢津夫 (1999) , 「所得税法にいう『配偶者』の意義」, 『租税法研究』第 27 号, pp. 182-185
- ・ 西口尚見 (2018) , 「配偶者控除の見直しについて」, 『税に関する論文』, 14 回, pp. 91-119.
- ・ 橋本恭之・鈴木善充 (2012) , 『租税政策論』, 清文社.

- ・ 畠山武道・渡辺充（2000），『新版租税法』，青林書院.
- ・ 早川眞一郎(2016)「47 配偶者控除」『租税判例百選第 6 版別冊 Jurist』, No. 228 , pp. 92-93
- ・ 林宏昭（2011），『税と格差社会』，日本経済新聞社.
- ・ 林宏昭（2018），「所得課税論の再考」，『關西大學經濟論集』, 67 卷, 第 4 号, pp. 563-573.
- ・ 豊福美紀（2017）「配偶子者控除の変遷と政治的要因」，『社会保障研究』, 第 1 卷, 4 号, pp. 845-860.
- ・ 藤田晴（2003）「所得課税のあり方-控除制度を中心として-」，『税研通信』, 第 58 卷, 第 11 号.
- ・ 増井良啓（2018）『租税法入門第二版』，有斐閣.
- ・ 三木義一（1994），「全国夫人税理士連盟『配偶者控除なんかいない』」，『法律時報』, 66 卷 12 号, pp. 120-122.
- ・ 三木義一（2014），「『配偶者控除』論争と女性の労働」，『婦人之友』, 108 卷 7 号, pp. 140-145.
- ・ 三木義一（2018），『日本の税金第 3 版』，岩波新書.
- ・ 水野忠恒（2011）『租税法{第 5 版}』，有斐閣.
- ・ 水野忠恒（2018）『大系租税法』，中央経済社.
- ・ 森信茂樹（2002），『女性の自立と税制-配偶者控除等の問題』，『時評』, 44 卷, 476 号 pp. 58-61.
- ・ 森信茂樹（2003），『日本が生まれ変わる税制改革』，中公新書ラクレ.
- ・ 森信茂樹（2015），『税で日本はよみがえる：成長力を高める改革』，日本経済新聞出版社.
- ・ 森信茂樹・佐藤主光・梅澤高明・土井丈郎（2017），『税と社会保障でニッポンをどう再生する』，日本実業出版社.

<参考URL>

- ・ 厚生労働省ホームページ：<https://www.mhlw.go.jp/index.htm>（閲覧日：2020 年 1 月 13 日）
- ・ 国税庁ホームページ：<http://www.nta.go.jp>（閲覧日 2020 年 1 月 7 日）
- ・ 財務省ホームページ：<https://www.mof.go.jp>（閲覧日：2020 年 1 月 13 日）
- ・ 総務省ホームページ：<https://www.soumu.go.jp>（閲覧日 2020 年 1 月 7 日）

- ・ 総務省統計局ホームページ : <https://www.stat.go.jp> (閲覧日 2020 年 1 月 7 日)
- ・ 内閣府ホームページ : <https://www.cao.go.jp> (閲覧日 2020 年 1 月 7 日)

<参考資料>

- ・ 政府税制調査会 (2016)「政府税制調査会海外調査報告 (オランダ、ドイツ、スウェーデン)」:
https://www.cao.go.jp/zei-cho/gijiroku/zeicho/2016/_icsFiles/afieldfile/2016/05/16/28zen30kai5.pdf (閲覧日 : 2020 年 1 月 13 日)
- ・ 税制調査会 (1977)「昭和 52 年度の税制改正に関する答申」.
- ・ 税制調査会 (1977)「昭和 52 年 10 月今後の税制のあり方についての答申」.
- ・ 税制調査会 (1986)「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)「昭和 62 年度税制改正に関する答申」.
- ・ 税制調査会 (2007)「抜本的な税制改革に向けた基本的考え方」.
- ・ 税制調査会 (2014)「働き方の選択に対して中立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)」.
- ・ 税制調査会 (2016)「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」.
- ・ 総務省『全国消費実態調査結果』
- ・ 厚生労働省「平成 29 年度賃金構造基本統計調査 (表 1 年齢階級別きまって支給する現金給与額、所定内給与額及び年間賞与その他の特別給与額 (産業計))」
- ・ 総務省統計局「平成 28 年生活基本調査 B (第 5-2 表 共働きか否か、行動の種類別種行動の総平均時間一週間全体、妻)」
- ・ 総務省統計局「平成 28 年生活基本調査 B (第 4-3 表 雇用形態、行動の種類別主行動の総平均時間・行動者平均時間・行動者率 1 週全体、雇用されている人、女)」
- ・ 総務省統計局「全国消費実態調査 (二人以上の世帯のうち勤労者世帯における「59 表 子供の数、年間収入階級別 1 世帯あたり 1 ヶ月間の収入と支出」」 <16. 21. 26 年度>
- ・ 総務省、「全国消費実態調査 (46 表 子供の数、年間収入階級別 1 世帯あたり 1 ヶ月間の収入と支出)」 <16. 21. 26 各年度>
- ・ 内閣府経済社会総合研究所国民経済計算部地域・特定勘定課 (2014)「家事活動等の評価についてー2011 年データによる再推計」:
<https://www.esri.cao.go.jp/jp/sna/sonota/satellite/roudou/contents/pdf/kajika>

tsudoutoul.pdf（閲覧日 2020 年 1 月 7 日）。

- ・ 森信茂樹（2014）「時代に合わなくなった現行の配偶者控除は廃止 移転的基礎控除を基に「家族控除」の導入を」：<https://diamond.jp/articles/-/54996?page=3>（閲覧日：2020 年 1 月 13 日）