

所得税における控除制度のあり方について

—所得税法 86 条を中心に—

経済学研究科

23M3058 林 菜夏

所得税における控除制度のあり方について—所得税法 86 条を中心に—

経済学研究科 経済学専攻 租税政策研究

23M3058 林菜夏

論文要旨

所得税法 86 条に規定されている基礎控除には、2018 年度税制改正において消失控除制度が導入された。この改正について、平成 30 年度税制改正大綱では、再分配機能回復の観点から消失控除制度を導入したとしている。しかし、基礎控除には最低生活費非課税の原則があり、所得の多寡にかかわらず最低生活費部分はまず保障されるべきだとする意見がある。そこで本稿では、この最低生活費保障という基礎控除の意義をどのような考えれば良いか、基礎控除の意義や目的を整理し、現代における基礎控除のあり方について検討を行った。

まず第 1 章では、基礎控除の意義と現状について把握した。基礎控除は憲法 25 条の要請により最低生活費を保障すべきであることのほか、所得税の対象者を減らす役割や、低所得層において累進性をなだらかにするといった役割もあることが分かった。現状では、基礎控除が所得控除に占める割合が高いこと、配偶者控除や扶養控除の割合が縮小する中で基礎控除の割合は高まっていることから、基礎控除について検討することの重要性を示した。そして、基礎控除額については、最低生活費保障の観点から生活扶助基準額、消費支出額との比較を行い、どちらの基準においても基礎控除額が下回っており、最低生活費を保障できていない現状を示した。

第 2 章では、基礎控除の仕組みからどのような問題点があるのか、沿革から基礎控除の立法当時の議論やその後の改正について見た。基礎控除の仕組みから、所得控除と税額控除の違いを確認し、基礎控除は最低生活費には課税しないとの考えに基づき、所得控除で行うべきであると結論付けた。沿革からは、基礎控除額を決定するにあたっては、最低生活費保障の観点が最重要ということではなく、経済状況や財政状況から見て何が重視されるかが異なっていたことが分かった。

第 3 章では、基礎控除に関する 2 つの判例を取り上げて、最低生活費に課税

されることは、憲法上の問題に抵触しないかを調べた。裁判所は、具体的な金額設定については立法府の広い裁量を認め、それが著しく合理性を欠き、明らかに裁量の逸脱・濫用とみざるを得ないような場合を除き、違憲ではないと判示した。したがって、基礎控除額が生活扶助基準額などの最低生活費と考えられる金額よりも低かったとしても、それは立法裁量の範囲内であり、問題はないというのが過去の判例の見解ではないかと思われる。しかし、青木訴訟において示された、基礎控除額の物価調整という点については、現在の物価上昇を考えると重要な論点であると思われるため、検討を行った。専門家の意見からはやはり、基礎控除額は物価の調整を行うべきであるという意見が多く見られた。

第4章では、再分配効果の観点から、過去の再分配効果に関連する税制改正が再分配係数に与えた影響を分析した。その結果、控除制度の縮小は再分配係数を高め、再分配機能の回復に効果があることが分かった。また、ほとんど適用される対象者のいない最高税率の引き上げよりも対象者の多い控除制度の縮小の方が再分配効果を強化することが分かった。そして最後に、2018年度改正における消失控除制度の導入が再分配効果に与えた影響を見ると、再分配係数は4.7432から4.8713へと高まっており、再分配機能回復に効果があったといえる。

以上のことから、基礎控除は、最低生活費保障の観点からのみではなく、その時の経済・財政状況を踏まえて決定されていくものであり、裁判所もそれを認めていることと、近年の税制改正により再分配機能は回復していることが分かった。

はじめに

第1章 基礎控除の意義と現状

1-1 基礎控除の意義

1-1-1 憲法との関係

1-1-2 人的控除の役割

1-2 基礎控除の現状

1-2-1 所得控除のシェア

1-2-2 基礎控除額について

第2章 基礎控除の仕組みと沿革

2-1 基礎控除の仕組み

2-1-1 所得税の計算方法

2-1-2 所得控除と税額控除について

2-2 基礎控除の沿革

2-2-1 立法趣旨

2-2-2 沿革

2-2-3 所得税法86条の改正

2-2-3 (1) 改正の内容

2-2-3 (2) 消失控除制度について

2-2-3 (3) 高所得者層に基礎控除を適用しないことの経済学的意味

第3章 基礎控除に関する判例

3-1 総評サラリーマン税金訴訟

3-1-1 事実の概要

3-1-2 争点

3-1-3 上告人の主張

3-1-4 裁判所の判断

3-2 青木訴訟

3-2-1 事実の概要

3-2-2 争点

3 - 2 - 3 原告の主張

3 - 2 - 4 裁判所の判断

3 - 3 基礎控除額は物価の変動を考慮すべきか否か

3 - 3 - 1 基礎控除額と物価の変動に関する専門家の意見

3 - 3 - 2 物価調整をした場合の基礎控除の必要額

3 - 3 - 3 物価調整の方法

3 - 3 - 4 インデクセーション導入に関する専門家の意見

第4章 基礎控除の経済分析

4 - 1 所得税制の再分配効果

4 - 1 - 1 先行研究

4 - 1 - 2 分析手法

4 - 1 - 3 分析結果

4 - 2 2018年度税制改正による再分配効果への影響

おわりに

はじめに

所得税における基礎控除は、「憲法 25 条の生存権の保障の租税法における現われである」とされている¹⁾。しかし、現行の基礎控除額は 48 万円であり、憲法 25 条に規定される健康で文化的な最低限度の生活が保障されているとは考えにくいと思われる。また、高所得者ほど所得の軽減額が大きくなるという問題点や、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等の理由から、2018 年度税制改正により、基礎控除は所得 2,400 万円超から控除額が逡減し、所得 2,500 万円超で消失する仕組みとなった²⁾。

税制調査会（2015a）では、個人所得課税について議論された際に、「家族を形成する経済的余裕のない若年層も増加しており、家族がいても十分な経済力がなく、お互いの生活を支えることができない場合が増えるなど、家族のセーフティネット機能も低下している。若年層・低所得層が意欲を持って働き、安心して結婚し子どもを産み育てることができるようにする観点から、所得再分配機能の重要性が高まってきている」としている³⁾。また、所得税の再分配機能の回復については、税率構造の見直しと各種控除制度の見直しにより行うことができるが、税率構造に関しては、最高税率が国・地方を合わせて 55%に達していることから、労働供給の阻害や労働力の海外への移動などを懸念して、「所得控除方式を採用している諸控除を見直し、税負担の累進性を高めることを通じて、低所得層の負担軽減を図っていくことを中心に検討すべきである」としている⁴⁾。

つまり、基礎控除は、最低生活費の保障を目的とする一方で、再分配機能回復の観点から控除の縮小が求められるといった現状もある。そこで本稿では、基礎控除の意義や目的を整理し、現代における基礎控除のあり方を検討したい。

本稿の構成は具体的には以下のとおりである。

第 1 章では、まず、基礎控除の意義と現状について見る。基礎控除と憲法との関係、人的控除の役割から基礎控除の意義を考察し、基礎控除について検討

¹⁾金子（2022）p. 210 引用。

²⁾財務省「平成 30 年度税制改正の解説」p. 88 参照。

³⁾税制調査会（2015a）p. 3 引用。

⁴⁾税制調査会（2015a）p. 7 引用。

するにあたり、何を考慮すべきであるのかといったことを見ていく。次に、現状を見ることで、基礎控除について検討することの重要性や現在の基礎控除額の状況等を見ていく。

第2章では、基礎控除の仕組みからどのような問題が生じるのか、それに対する専門家の意見を見ていく。そして、沿革を見ることで、時代に合わせてどのような議論がされ、改正がされてきたのかを見ていく。

第3章では、基礎控除に関する判例を取り上げて、最低生活費と憲法25条との関係について裁判所の判断を確認する。また、取り上げた裁判における原告の主張において示された、基礎控除額は物価の上昇を加味すべきであるという考えについて、専門家の意見等を見ていく。

そして、最後に第4章で、所得再分配機能回復の観点から再分配効果の分析を行う。過去の税制改正とその時の再分配係数の変化を見ていくことで、どのような改正が再分配効果に影響したのかを見ていく。また、2018年度改正において導入された消失控除制度が再分配効果にどのような影響を及ぼしたのかについても確認する。

第1章 基礎控除の意義と現状

この章では、基礎控除の意義について法学の観点と財政学の観点から見ていく。

1-1 基礎控除の意義

基礎控除を含む人的控除について金子（2022）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持たない、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、憲法の要請に応えるものであるとしている⁵⁾。基礎控除の意義を考えるにあたり、まず、憲法との関連をみていくことにしよう。

1-1-1 憲法との関係

税負担をどのように配分するかについて、憲法では別段の規定は置いていないが、憲法 14 条で、「すべて国民は、法の下に平等であつて、人種、信条、性別、社会的身分又は門地により、政治的、経済的又は社会的関係において、差別されない」と規定していることから、税負担の配分においては水平的公平性が要求されていることがわかる⁶⁾。また、憲法 25 条において「すべて国民は、健康で文化的な最低限度の生活を営む権利を有する」と規定しており、前述したとおり、租税法において生存権を保障することを要請しているということになる⁷⁾。したがって、税負担の配分において垂直的公平性が要求されていると思われる⁸⁾。

そして、生存権の保障について奥谷（2004）は、「税法領域における最低生活費保障について生存権を捉える場合、これは国家に対して積極的な介入を要請する社会権としての性格ではなく、国家に対し当該金額への租税介入を禁止するという自由権的側面にに基づくものであると捉えなければならない」と主張し

⁵⁾ 金子（2022）p. 210 引用。

⁶⁾ 日本国憲法 14 条引用。

⁷⁾ 日本国憲法 25 条引用。

⁸⁾ 金子（1996）p3 参照。

ている⁹⁾。この主張を奥谷教授は、憲法 13 条に規定されている「すべて国民は、個人として尊重される。生命、自由及び幸福追求に対する国民の権利については、公共の福祉に反しない限り、立法その他の国政の上で、最大の尊重を必要とする」を根拠としているが、憲法 25 条の規定からも同様に自由権的側面からの主張が数多くされている¹⁰⁾。

基礎控除と憲法の関係について、金子(1996)は、「累進税率を内容とする「担税力に即した税負担の配分」の観念は、憲法が否定していないばかりか、暗黙の前提としているところであると解することが可能であり、したがって、日本国憲法の下においても、それは租税政策が依拠すべき基本的な準則である、といてよいと思われる」としている¹¹⁾。谷口(2009)は、「人的控除を憲法上どのように位置づけ構成すべきかという議論は、人的控除のあり方を検討する上で考慮に入れるべきものであろう。すなわち、人的控除は「現代所得税の構造的要素」といわれることがあるが、そうであるからこそ、人的控除のあり方を立法政策論にのみ帰着させるのではなく、…(中略)…憲法論をも視野に入れて検討していくべきであらう」としている¹²⁾。

以上のことから、基礎控除を含む人的控除は憲法の要請に応えるものであり、最低限度の生活を保障するため生活費には課税しないことが原則とされていることが分かった。谷口(2009)は、「近時は、最低生活費保障機能の地位ないし重要性は相対的に低く捉えられるようになってきた」としている¹³⁾。確かに、過去の税制調査会においては、「課税最低限については、いわゆる最低生活費に税負担が食い込まないように定められるべきものである」として、生活費をもとに課税最低限の水準について議論されていたが、近年ではそのような議論は行われていない¹⁴⁾¹⁵⁾。基礎控除を含む人的控除制度について議論される際には、

⁹⁾ 奥谷(2004) p. 37 引用。

¹⁰⁾ 日本国憲法 13 条引用。

¹¹⁾ 金子(1996) p. 3 引用。

¹²⁾ 谷口(2009) p. 101 引用。

¹³⁾ 谷口(2009) p. 99 引用。

¹⁴⁾ 武田(1983) p. 4875 引用。

¹⁵⁾ 課税最低限についての立法府の動向は、佐々木(1997)が詳しい。

この生活費に課税されていないかという点についても考慮して検討すべきであろう。

1-1-2 人的控除制度の役割

次に、人的控除制度の役割について見てみよう。佐々木（1997）は「人的控除の役割については様々な議論があるが、伝統的にいわれてきたのは、①申告書の総数を税務行政上処理可能な水準に保ち、徴税費を安価にする（税務行政上の便宜）、②最低生活水準の維持に必要な所得に対する課税の回避（最低生活費の非課税）、③税率表の下端の実効税率がなだらかな累進性をもつようにする（垂直的公平）、④世帯の人数に応じた租税負担の相違を設ける（水平的公平）」としている¹⁶⁾。④は配偶者控除や扶養控除が該当するため、基礎控除の役割としては、①から③であるといえる。

①の税務行政上の便宜については、佐藤（2018）において、人的控除の設定によって具体的にどのくらい税務行政の効率化に影響するのかが記述されている¹⁷⁾。具体的には、税額の計算上人的控除が適用される所得税の納税義務者数と、人的控除の額が所得税よりも小さい住民税所得割の納税義務者数、人的控除が適用されない住民税均等割の納税義務者数の比較が行われている。比較可能な最新の2022年の数値で見ると、所得税の納税義務者数は約5,000万人、住民税所得割は約5,900万人、住民税均等割は6,400万人であり、所得税と住民税均等割では約1,400万人の差がある。人的控除の設定によりこれだけの納税義務者数を減らすこととなる¹⁸⁾。

②の最低生活費の非課税については、藤田（1992）において「最低生計費に対する課税の免除は、人的控除のもっとも重要な機能のひとつである」として

¹⁶⁾ 佐々木（1997）p. 69 引用。

¹⁷⁾ 佐藤（2018）p. 45 参照。

¹⁸⁾ 所得税の納税者数のデータは、国税庁「民間給与実態統計調査結果」第20表の納税者数と「税務統計から見た申告所得税の実態」第1表の申告納税者数を合わせた数である。

住民税の納税義務者数のデータは、総務省「地方税に関する参考計数資料」地方主要税目の納税義務者数の推移より取得した。

おり、同様の主張が数多くされている¹⁹⁾。

③の垂直的公平について、藤田（1992）は、「累進税率表とならんで人的控除が重要な役割を演じる」としている²⁰⁾。

1-2 基礎控除の現状

次に、基礎控除の現状から、基礎控除の重要性や問題点を見てみよう。

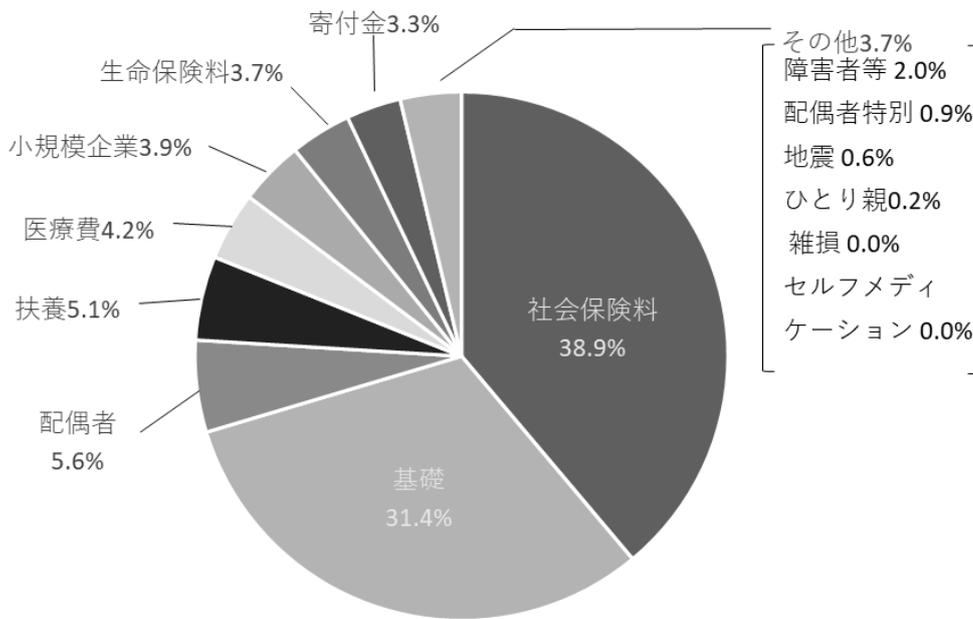
1-2-1 所得控除のシェア

以下では、基礎控除が控除制度に占める割合を統計データで確認しておこう。図 1 の 2022 年の状況では、所得控除の中で最も占める割合が大きいのは社会保険料控除で 38.9%となっている²¹⁾。社会保険料控除に次いで 2 番目に占める割合が大きいのは、基礎控除で 31.4%となっている。次に配偶者控除が 5.6%、扶養控除が 5.1%と人的控除が続いており、人的控除について検討を行うことは重要であると言えるだろう。また、人的控除の中でも基礎控除の占める割合がかなり大きくなっている。これは、制度改正により配偶者控除や扶養控除が縮小されてきていることが関係している。詳しくは 2-2-2 の沿革で見ると、扶養控除については、2011 年に子ども手当制度の創設により 16 歳未満の扶養親族への扶養控除の適用がなくなり、配偶者控除については 2017 年に納税者の合計所得金額 1,000 万円超で配偶者控除の適用がなくなるなど縮小傾向にある。また、共稼ぎ世帯の増加など世帯類型の変化も影響しているだろう。このような時代の変化とともに人的控除の中で基礎控除の占める割合が高まっている。具体的にどのくらい人的控除の中で基礎控除の割合が大きくなっているのか、扶養控除等が縮小される前の 2010 年の所得控除のシェアと比較し、確認してみよう。

¹⁹⁾ 藤田（1992）p. 66 引用。

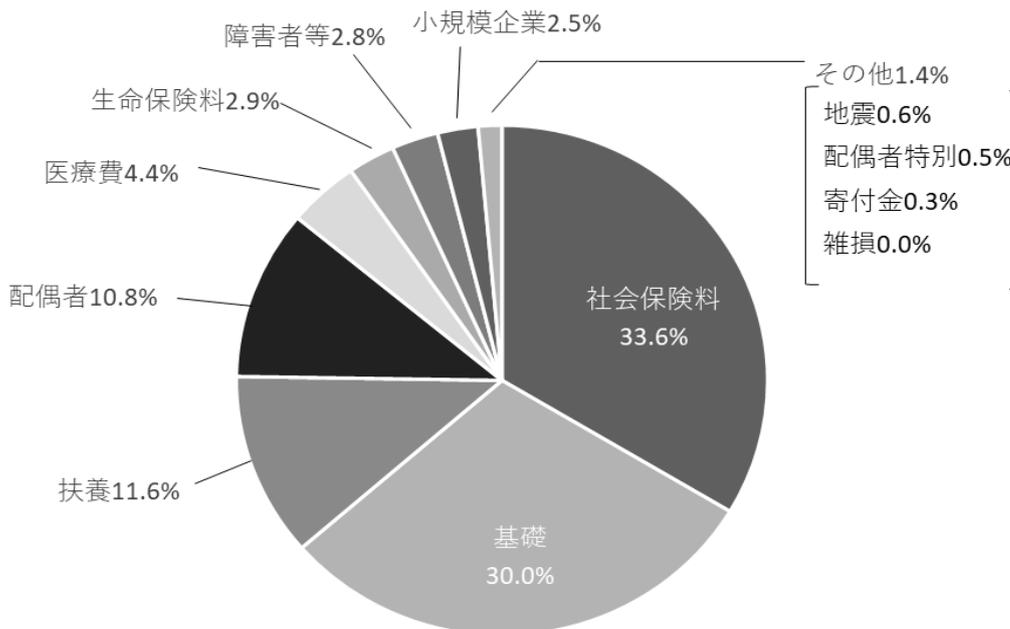
²⁰⁾ 藤田（1992）p. 66 引用。

²¹⁾ 社会保険料控除については、将来の税収ロスに繋がると言われている。詳しくは森信・前川（2001）を参照されたい。



出所：国税庁『税務統計から見た申告所得税の実態』参照。

図 1 所得控除のシェア（2022年）



出所：国税庁『税務統計から見た申告所得税の実態』参照。

図 2 所得控除のシェア（2010年）

図 1 と図 2 を比較すると、やはり扶養控除と配偶者控除の割合が縮小していることが分かる。扶養控除は 2010 年では 11.6%であったが 2022 年では 5.1%となっており、配偶者控除は 2010 年では 10.8%であったのが 5.6%と半分ほど縮小している。一方、基礎控除は 2010 年の 30.0%から 2022 年には 31.4%と割合が高くなっている。

これらのことから、基礎控除の重要性は高まっているといえる。したがって、本稿では基礎控除に重点を置いて検討を行う。

1-2-2 基礎控除額について

1-1-1 で見たとおり、基礎控除は憲法の要請に応えるものであり、最低生活費を保障しなければならないと考えられるが、1-1-2 の人的控除制度の役割で見たとおり、基礎控除の役割は憲法の要請に応えるのみではない。また、具体的に基礎控除額を検討するにあたっては、金子（2003）は「健康で文化的な最低限度の生活」という概念は、きわめて漠然としたもので、一義的にその内容を決めることは困難である²²⁾。現状の基礎控除額が適当な金額であるか検討してみよう。

日本税理士連合会（2023）では、基礎控除額の検討が行われており、生活保護制度との比較が行われている。8 種類の扶助に分類される生活保護制度の中でも食費・被服費・光熱費などを対象とする生活扶助基準額が、基礎控除額の比較対象として相当であるとして 20～40 歳の単身世帯の生活扶助基準額と基礎控除額の比較が行われた。下記がその比較結果である。

表 1 20～40 歳の単身世帯の生活扶助基準額と基礎控除額の比較

級地	①生活扶助基準額（年間）	②基礎控除額	②／①
1 級地-1	917,040 円	480,000 円	52.34%
3 級地-2	804,600 円	480,000 円	59.65%

出所：日本税理士連合会（2023）p12 図表 1 引用。

²²⁾ 金子（2003）p. 6 引用。

生活保護制度は、生活扶助基準額を定めるにあたり生活様式や物価の違いを考慮して6つの区分に分類されており、1級地-1が最も高い区分で、3級地-2が最も低い区分となっている。日本税理士会連合会（2023）は、表1から、生活扶助基準額に対する基礎控除額の比率は概ね50～60%の水準であったことが分かり、生活保護制度における生活扶助基準額と基礎控除額には大きな乖離があるとしている^{23) 24)}。

憲法25条の保障という同様の目的を持つ両者に差があることは公平性の面から問題があるといえる。このことについて奥谷（2018）は、「税法上の基礎控除が生活扶助基準額よりも低い場合、生活扶助基準と同額の所得を得た者は課税され手取金額が減るのに対し、社会保障として同額を受給した者はそれが非課税扱いであれば全額を手もとに残すことになる。このような不平等を回避するためにも、最低生活費を保障するという同じ目的をもつ両者の水準は、同一でなければならぬと考えられる」としている²⁵⁾。金子（2022）においても「人的控除の水準は、財政事情さえ許せば、生活保護の水準に合わせるべきであろう」としているように、人的控除の額と生活保護の額は同等であるべきだとする意見が多い^{26) 27)}。

また、藤田（1992）では生活扶助基準との比較の他、平均消費水準との比較も行われている²⁸⁾。本稿では消費水準との比較を行ってみよう。『家計調査年報』家計収支編 第5表 年間収入階級別1世帯当たり1か月間の収入と支出のデータを使用し、年間収入階級については、生活扶助基準の検討において一般低所得世帯の消費実態との均衡が図られることから、本稿では年間収入階級100万円未満の勤労世帯を対象とした。そして、消費支出額は、生活に最低限

²³⁾ 生活保護の水準は、生活保護制度を受ける者の居住地により物価が異なることを加味しているため、50～60%と幅のある結果となっている。

²⁴⁾ 日本税理士連合会（2023）p.12 参照。

²⁵⁾ 奥谷（2004）p.6 引用。

²⁶⁾ 金子（2022）p.213 引用。

²⁷⁾ 生活保護と所得課税では制度が異なるため、単純な比較には問題があるとする意見もある。岡村（1999）、林（2023）などを参照されたい。

²⁸⁾ 藤田（1992）p.88 参照。

必要と考えられる、食料、住居、光熱・水道、被服及び履物の4項目に限定し、その合計額に12を乗じた金額とした。

表2 年間収入階級100万円未満の単身世帯の消費支出額と基礎控除額の比較

①消費支出額（年間）	②基礎控除額	②／①
675,756円	480,000円	71.03%

出所：『家計調査年報』家計収支編（2023年）第5表より作成。

表2の結果から、消費支出額との比較においても基礎控除の額は足りていないことが分かる。消費支出額に対する基礎控除額の割合は71.03%と、表1の生活扶助基準額に対する割合よりは高くなっているが、消費支出額の項目は上記で述べた4項目であり、通信や保健医療など通常必要と考えられるような費用についても消費支出額の項目から除いている。つまり、必要最低限の4つの項目に限定してもなお、基礎控除額はこれをカバーできていないというのが現状である。

現在の基礎控除額は、生活保護制度の生活扶助基準額との比較、消費支出額との比較のどちらにおいても足りておらず、最低生活費を保障していないため、基礎控除額は引き上げるべきであると考えられる。

第2章 基礎控除の仕組みと沿革

この章では、基礎控除の課題を探るため、基礎控除の仕組みと沿革についてみていくことにしよう。

2-1 基礎控除の仕組み

ここでは、基礎控除の持つ意味を明確にするために、所得税の計算方法について説明する。

2-1-1 所得税の計算方法

所得税の計算に際しては、世帯構成の違いが税額の差を生じることになる。本稿では、夫婦子1人の世帯について所得税の計算方法を解説することにする。

子どもの数を 1 人と想定した理由は、1 世帯における子どもの人数としては 1 人が最も多いためである²⁹⁾。なお、世帯主の給与収入は 800 万円とし、配偶者はパートタイム労働者で給与収入が 120 万円、子どもは一般扶養控除の対象となる 16 歳として計算する。

まず、所得金額を計算する。所得税法 28 条 2 項によると、「給与所得の金額は、その年中の給与等の収入金額から給与所得控除額を控除した残額とする」とされている³⁰⁾。給与所得控除の金額は、所得税法 28 条 3 項を参照し作成した表 3 をもとに計算する。

表 3 給与所得控除（2023 年）

収入金額	控除額
162.5万円以下	55万円
162.5万円超から180万円以下	収入金額×40%－10万円
180万円超から360万円以下	62万円＋(給与収入－180万円)×30%
360万円超から660万円以下	116万円＋(給与収入－360万円)×20%
660万円超から850万円以下	176万円＋(給与収入－660万円)×10%
850万円超	195万円

出所：所得税法 28 条 3 項参照。

世帯主の給与収入が 800 万円の場合、表 3 より給与所得控除が 190 万円となり、給与所得は 610 万円となる。

$$\begin{aligned}
 \text{給与所得} &= \text{給与収入} - \text{給与所得控除} \\
 &= 800 - 190 \\
 &= 610 \text{ (万円)}
 \end{aligned}$$

²⁹⁾ 厚生労働省「2022（令和 4）年 国民生活基礎調査の概況」によると、児童のいる世帯のうち、児童が「1 人」いる世帯は 49.3%、児童が「2 人」いる世帯は 38.0%、児童が「3 人」以上いる世帯が 12.7%と、一世帯における子どもの人数としては 1 人が最も多いことが示されている。

³⁰⁾ 所得税法 28 条 2 項（令和 5 年法律第 79 号）引用。

次に、課税所得を計算する。課税所得は給与所得から所得控除を差し引くことにより計算する。所得控除の金額はそれぞれ、所得税法 86 条 1 項（基礎控除）、同法 83 条 1 項（配偶者控除）、同法 84 条 1 項（扶養控除）、租税特別措置法 41 条の 16 第 1 項（同居の老親等に係る扶養控除の特例）を参照し作成した表 4 から表 6 をもとに計算する。

また、社会保険料控除は、所得税法 74 条 1 項において「居住者が、各年において、自己又は自己と生計を一にする配偶者その他の親族の負担すべき社会保険料を支払った場合又は給与から控除される場合には、その支払った金額又はその控除される金額を、その居住者のその年分の総所得金額、退職所得金額又は山林所得金額から控除する」と規定されており、1 年間に支払った社会保険料の全額が控除の対象となる³¹⁾。

社会保険料とは、健康保険・介護保険・厚生年金保険・雇用保険・労災保険の 5 つの社会保険に係る保険料のことであり、各種の保険制度ごとに税率が異なる。また、給与所得者の場合は、給与収入の金額にもとづいて計算される。そのため本稿では、財務省が給与所得者の所得税負担額を算定する際に使用している表 7 を利用する。

表 4 基礎控除（2023 年）

納税者本人の合計所得金額	控除額
2,400 万円以下	48 万円
2,400 万円超 2,450 万円以下	32 万円
2,450 万円超 2,500 万円以下	16 万円

出所：所得税法 86 条 1 項参照。

³¹⁾ 所得税法 74 条 1 項引用。

表 5 配偶者控除（2023 年）

控除を受ける納税者本人の 合計所得金額	控除額	
	一般の控除対象配偶者	老人控除対象配偶者
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1,000万円以下	13万円	16万円

出所：所得税法 83 条 1 項参照。

注：老人控除対象配偶者とは、控除対象配偶者のうち、年齢 70 歳以上の者をいう。（所得税法 2 条 33 の 3）

表 6 扶養控除（2023 年）

区分	控除額	
一般の控除対象扶養親族（16～18歳、23～69歳）	38万円	
特定扶養親族（19～22歳）	63万円	
老人親族（70歳～）	同居老親等以外の者	48万円
	同居老親等	58万円

出所：所得税法 84 条 1 項、租税特別措置法 41 条の 16 第 1 項参照。

表 7 財務省による社会保険料控除の簡易計算方式

給与収入	900 万円以下	1,800 万円以下	1,800 万円超
	15%	3% + 108 万円	162 万円

出所：財務省（2022）『財政金融統計月報（租税特集）』第 841 号 第 12 表 備考欄 1 参照。

基礎控除額は世帯主の合計所得金額が 610 万円であるため 48 万円、配偶者控除は、配偶者の給与収入が 120 万円であるため 38 万円、扶養控除は 16 歳の子どもを想定しているため 38 万円、社会保険料控除は、表 7 より 120 万円となる。給与所得から各種の所得控除を差し引くことで課税所得 366 万円が算出される。

$$\begin{aligned}
 \text{課税所得} &= \text{給与所得} - \text{所得控除} \\
 &= 610 - (48 + 38 + 38 + 120) \\
 &= 366 \text{ (万円)}
 \end{aligned}$$

その後、課税所得に税率を適用することで所得税額を算出する。所得税額は、所得税法 89 条 1 項において適用税率が記載されている。1 年間の課税所得のうち、195 万円以下の部分には 5%、195 万円超 330 万円以下の部分には 10%と税率を適用したものを合計した金額が所得税額となる。

表 8 所得税の税率 (2023 年)

所得金額	税率
195 万円以下	5%
195 万円超 330 万円以下	10%
330 万円超 695 万円以下	20%
695 万円超 900 万円以下	23%
900 万円超 1,800 万円以下	33%
1,800 万円超 4,000 万円以下	40%
4,000 万円超	45%

出所：所得税法 89 条 1 項参照。

$$\begin{aligned}
 \text{所得税額} &= 195 \times 5\% + (330 - 195) \times 10\% + (366 - 330) \times 20\% \\
 &= 30.45 \text{ (万円)}
 \end{aligned}$$

先ほど求めた所得税額には、特定の場合に税額控除が適用される。主な税額控除としては、所得税法 92 条 (配当控除)、租税特別措置法 41 条 (住宅借入金等を有する場合の所得税額の特別控除) などがある。所得税法 92 条は、法人税と所得税の二重課税を防止するために導入された控除であり、内国法人から配当所得を得た場合に、一定金額を所得税額から差し引くことができるものである。法人税と所得税の二重課税について林 (2023) は、「法人税は、付加価値のうち利潤に対して課税するものであり、その位置づけに関しては 2 つの考え方がある。1 つは、会社の利潤はその所有者である株主のものであり、会社は

課税対象となる独立した存在とはみなさない“法人擬制説”である。法人擬制説の視点に立てば、法人税は株主が受け取る所得に対する課税の前取りであり、何らかの調整を行わなければ、法人税と所得税の二重課税が生じる。これに対して、会社は担税力を持つ株主とは別の独立した存在と考えるのが、“法人実在説”である。この法人実在説の視点に立てば、法人税と所得税はそれぞれ課税すべきであり、二重課税の調整は必要ない」と説明している³²⁾。ただし、配当所得は、金融所得の一体課税の推進、金融所得課税の簡素化、有価証券、特に株式への投資の奨励等を目的として、源泉分離課税等の特例措置が設けられているため、配当控除の利用者は多くない³³⁾。租税特別措置法 41 条は、住宅取得を促進するために導入された控除であり、国内において居住用の家屋で一定の要件を満たしたものを購入した際に、家屋購入のための借入金があった場合には、一定の期間に限り、一定金額（借入金の年末残高に控除率を掛けた金額）を所得税額から差し引くことができるものである。

以上のように、所得税を減額する控除の方法としては、税率表を適用する前の課税所得を減額する所得控除と、税率表を適用した後の所得税額を減額する税額控除とがある。

2-1-2 所得控除と税額控除について

上記の計算方法で見てきたように、所得税における控除制度としては所得控除と税額控除の 2 つがある。両者は、税率表を適用する前か後かといった控除のタイミングの違いにより効果が異なる。所得控除の場合は、税率表を適用する前の課税ベースを縮小させるため、超過累進税率を採用している所得税においては、同額の所得控除であっても、限界税率の違いにより控除額が異なることになり、高所得者ほど税負担の軽減額が大きくなる。これに対して税額控除の場合は、税率表を適用した後の所得税額を減少させるため、税負担の軽減額が所得にかかわらず一定となる。この違いから、税制改正において人的控除を所得控除とすべきか税額控除とすべきかの検討が行われてきた。

人的控除の大きな改正が行われた 2018 年度税制改正においても、所得控除は「適用される限界税率が高い高額所得者ほど軽減される税額が大きくなることから、所得再分配機能を高める観点から、所得控除方式に代わる制度のあり

³²⁾ 林（2023） p. 121 引用。

³³⁾ 金子（2022） p. 233 参照。

方についても検討を行う必要がある」として基礎控除の改正において、税額控除や税額控除と同じ効果を持つゼロ税率方式、消失控除制度の検討が行われた³⁴⁾。ゼロ税率方式および税額控除方式について税制調査会（2015a）は、「ゼロ税率及び税額控除の場合には、所得水準にかかわらず一定の税負担の軽減がなされ…（中略）…るため、我が国の所得控除方式と比べ、より累進的な税負担の構造を実現することが可能となる」と説明している³⁵⁾。ここでの所得控除方式とは、消失控除制度導入前のものである。

消失控除制度については2-2-3（2）で見ていくため、ここでは人的控除の控除方式として所得控除と税額控除のどちらが望ましいかの検討を行うことにしよう。

人的控除は税額控除で行うのが望ましいという考えには次のような意見がある。岡村（1999）は「最低生活費の領域で第一に考慮しなければならないのは、やはり貧しい人々」とし、「最低生活費…（中略）…を重視すると、所得控除という方法では、最も必要とする者には生存の保障を届けることができず、反対にその必要がない者ほど利益を受ける点で極めて不公平かつ不効率であるから、…（中略）…補助金や還付可能な税額控除（負の所得税）方式が採られるべきだ」としている³⁶⁾³⁷⁾。石島（1982）は、「人的控除を真の担税力の把握のための制度であると解し、課税最低限の設定は憲法二五条の生存権保障の租税における表現であるとすれば、…（中略）…担税力がないから課税しないとの理解が正しい」とし、「高所得者に対しても一率（原文ママ）に人的控除（老年者控除には所得制限がある）を認めているのは、理論的に正しいとは言えないであろう」としている³⁸⁾。「担税力がないから課税しない」との考えのもと高所得者に対して人的控除を認めるべきではないとしていることから、税引後の所得において担税力の有無を判断していると思われる。土居（2023）では、日本家計パネル調査（JHPS/KHPS）の個票データを用いたマイクロシミュレーション

³⁴⁾ 税制調査会（2015a）p. 7 引用。

³⁵⁾ 税制調査会（2015a）p. 8 引用。

³⁶⁾ 岡村（1999）p. 24 引用。

³⁷⁾ 岡村（1999）p. 25 引用。

³⁸⁾ 石島（1982）p. 50 引用。

ヨソ分析の結果をもとに考察が行われている。その結果、所得控除の縮小により所得再分配効果を強めることはできるが、その効果は大きくないとしている。そして、所得再分配効果をさらに強化するには、「多用されている所得控除を税額控除に変換することなどが必要である」としている³⁹⁾。

一方で、人的控除は所得控除で行うのが望ましいという考えには次のような意見がある。石（1990）は、「基礎控除及び扶養控除は、所得のうち最低生活費と認められる部分はいわゆる「不可侵の所得」であるから、これを非課税とすべきであるとの要請に立脚しているものであって、理論上も当然所得控除であるべきである」としている⁴⁰⁾。税制調査会（1977）は、「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、これに累進構造をも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」としている⁴¹⁾。奥谷（2004）は、基礎控除について「租税国家は国民に市場・法秩序を整備提供し、国民はそのなかで自由な経済活動を行う。そして、そこから生じる新たな利益の一部を国家に租税として納めているといえる。このような市場での経済活動を個人が行えるための前提条件として、個人が生存していること、最低限の生活が保障されていることがあげられるのである。したがって、これは租税国家における課税の下限を律する基準といえよう」としている⁴²⁾。人的控除は所得控除で行うべきだとする意見は、担税力を税引後の可処分所得ではなく、税率を適用する前の課税所得において判断されなければならないことを根拠としている。

また、所得控除と税額控除の役割の違いから人的控除は所得控除であるべきだとする意見もある。橋本・呉（2006）は、「所得控除は課税最低限を構成する基礎控除、配偶者控除、扶養控除など人的控除に用いられてきた。これは、最低生活に必要な部分については課税対象からはずすという発想から実施されている措置である。一方、税額控除は、住宅取得控除に見られるように特定の政

³⁹⁾ 土居（2023）p. 106 引用。

⁴⁰⁾ 石（1990）p. 27 引用。

⁴¹⁾ 税制調査会（1977）p. 9 引用。

⁴²⁾ 奥谷（2004）p. 38 引用。

策目的で設置された控除に用いられてきた」としている⁴³⁾。石（1990）は、老年者、寡婦及び勤労学生に対する税法上の特別考慮は、基礎的人的控除のように最低生活費非課税の要請に応えるものではなく、所得獲得上又は社会的立場上等において普通一般人に比して担税力が弱いことを考慮したものであり、「いわば一種の国家補助のごとき性格を有し、所得の大小にかかわらず同額とすべきものであり、所得控除よりむしろ税額控除の方が、その趣旨をより明らかならしめるものである」と述べている⁴⁴⁾⁴⁵⁾。宮崎（2018）は、「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で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」としている⁴⁶⁾。

以上のことから、人的控除については所得控除で行うべきであると考え。税引後の所得で担税力の有無を判断するという考えもあるが、憲法の要請に応える基礎控除の本来の意味を考えると、最低生活費を課税対象としないことが適当であると思われるためである。

2-2 基礎控除の沿革

この章では、基礎控除がどのような趣旨で作られ、改正の際にどのような議論が行われたかを見ていくことで、基礎控除について検討する上での考えや基準を整理していきたい。

⁴³⁾ 橋本・呉（2006）p. 4 引用。

⁴⁴⁾ 石（1990）p. 27 引用。

⁴⁵⁾ 1990年当時、65歳以上で、総所得金額が1,000万円以下である居住者には老年者控除が所得控除の形で存在していた。所得税法80条（平成16年法律第14号の一部改正により削除。）

⁴⁶⁾ 宮崎（2018）p. 280 引用。

2-2-1 立法趣旨

基礎控除は、1940年に分類所得税の枠内において導入されたが、当時の基礎控除は現行所得税法における基礎控除とは性格が異なっていた。当初どのような目的で導入され、どのようにして現在のようない目的を持つようになったのかその変遷を見ていこう。

前述したとおり、1940年に分類所得税の枠内において基礎控除は導入された。分類所得税とは、所得の種類ごとに課税されることであり、各種所得間の負担の均衡をはかることを目的としていた。そのため、資産所得に重く、勤労所得に軽く税負担を求めるようになっており、基礎控除の額は、事業・山林所得には500円、勤労所得には720円と異なっていた。そして、基礎控除導入時の帝国議会の議事録では、「分類所得税ノ中デ勤労所得、竝ニ事業所得ニ對スル基礎控除ノ問題ニ付キマシテ、右ハ生活最小限ト云フモノヲ考慮ノ中ニ入レテ拵ヘタノデアアルカト云フヤウナ御話デアリマス、此ノ點ハ御質問ノヤウナ意味ガ含まレテ居ナイトハ申シマセヌケレドモ、負擔ノ緩和ヲ致スト云フコトヲ主眼ト致シタノデアリマシテ、家族控除モ等シクヤハリ其ノ實體ヲ考慮シテ、負擔ノ緩和ヲ目標ト致シテ決定致シタモノデアリマシテ、生活最小限度ト云フコトハ、一番主要ナル要素ニハ考ヘテ居ラナイ次第デアリマス」とされていた⁴⁷⁾。つまり、基礎控除の導入時においては、最低生活費の保障というよりは、税負担の緩和、税負担の累進性、各種所得間の公平というのが目的となっていた。

その後、1947年度の所得税の全文改正において分類所得税が廃止され、基礎控除額は4,800円に統一されたことで、各種所得間の負担調整という意味合いはなくなった⁴⁸⁾。

シャウプ勧告においては、「現行所得税法の基礎控除額一万五千元は低きに失する」として基礎控除額の引き上げが勧告され、実際に1950年度の改正にお

⁴⁷⁾ (旧)大蔵省主税局「第75回帝国議会 衆議院 所得税法改正法律案外三十三件委員会 第22号 昭和15年3月12日」
<https://teikokugikai-i.ndl.go.jp/#/detail?minId=007511581X02219400312¤t=1> p.2 引用。
(閲覧日：2025年1月12日)

⁴⁸⁾ 武田 (1983) p. 4963 参照。

いて二万五千円まで引き上げられた⁴⁹⁾⁵⁰⁾。しかしこの時、最低生活費を保障する基礎控除は10万円以上が必要であるとの主張がでた。これに対しシャープ勧告は、「政府もまた根本的に生活に不可欠なものである。戦争によつて資本設備に重大な損害を蒙り、しかも資源の乏しい日本のような国においては、普通所得の市民が十分な食糧衣服等の生活必需品を手に入れ、なおかつ十分な政府の便益を受けるということは、どう考えても、無理なのである」としている⁵¹⁾。したがって、ここでも最低生活費の保障は考慮されつつも、経済状況から考えて完全に最低生活費をカバーするような基礎控除は規定されなかった。これについて金子(1983)は、「報告書は、基礎控除は最低生活費をカバーするのに足りる金額であるべきだという考え方を、完全に排斥しているわけではない。基礎控除の決定に当っては、カテゴリーカルな考え方で割り切ることはできず、種々のレバントなファクターを考慮に入れなければ、というのがその真意ではないかと思われる」としている⁵²⁾。

1956年の税制調査会においては、「課税最低限はいくらがよいかという問題は、いわゆる最低生計費に所得税負担が食い込まないようにすべきであるという観点から、吟味しなければならない問題であろう」として、貯蓄を行う余裕のある者は、最低生活費以上の所得があるとの考えのもと、貯蓄が始まる所得金額と最低生活費との比較が行われている⁵³⁾。この時、基礎控除を含む課税最低限の額を検討するにあたり、最低生活費の保障が重視されていることが分かる。

まとめると、1940年の基礎控除の導入時から最低生活費保障の考えはあった。しかし、他の目的や、経済状況等から一番重要な要素とは考えられていなかった。そして、1947年に分類所得税が廃止されたことで、各種所得間の負担調整という意味合いはなくなり、その後経済が発展していく中で、徐々に最低生活費保障の観点が重視されるようになっていったことがわかる。

49) シャープミッション(1949) p. 66 引用。

50) 武田(1983) p. 4963 参照。

51) シャープミッション(1949) p. 66 引用。

52) 金子(1983) p. 25 引用。

53) 臨時税制調査会(1956) p. 28 引用。

2-2-2 沿革

ここでは、基礎控除の控除制度の中での位置づけを見るため、他の人的控除も含めて沿革を見ていくことにしよう。

人的控除は、シャープ勧告に基づき行われた 1950 年の税制改正において、税負担の公平化と個人の事情を考慮した改正が行われ、基礎控除の金額が引き上げられ、扶養控除の年齢制限が撤廃された。1961 年には「配偶者の所得の稼得に対する貢献や、夫婦共稼ぎ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、配偶者控除が創設された⁵⁴⁾。1972 年には、「老人、寡婦等社会的に必ずしも恵まれていない階層を対象とした減税を行なう」として、扶養控除に代えて老人扶養控除が置かれた⁵⁵⁾。

1987 年・1988 年には、抜本的税制改革が行われ、消費税導入を含む税制改革の一環として所得税の減税が実施された。まず、1987 年に「いわゆるパート問題、すなわちパートで働く主婦の所得が一定額を超える場合に、配偶者控除が適用されなくなることから、かえって世帯全体の税引後手取額が減少してしまうという手取の逆転現象への対応の観点などから」配偶者控除に上乘せする形で配偶者特別控除が創設された⁵⁶⁾。配偶者特別控除には、手取りの逆転現象を解消するため、消失控除制度が採用された⁵⁷⁾。1988 年には、扶養控除の改正が行われ、一般扶養控除、老人扶養控除の金額が引き上げられるとともに、19 歳から 23 歳までの扶養親族に対して一般扶養控除（35 万円）に代えて特定扶養控除（45 万円）が創設された。扶養控除に関しては、1999 年に、16 歳未満の扶養親族に対して一般扶養控除額にプラス 5 万円する年少扶養控除が創設された。2004 年には、共働き世帯が専業主婦世帯を上回っていることや、配偶者控除と配偶者特別控除の 2 つを適用できることは納税者本人や扶養親族に係る配慮と比較してかなり大きいことを理由に配偶者特別控除の上乗せ部分が廃止された。

2011 年には自民党から民主党に政権交代が行われ、「控除から手当へ」とい

⁵⁴⁾ 武田（1983）p. 4876 引用。

⁵⁵⁾ 税制調査会（1972）「昭和 47 年度の税制改正に関する答申」p. 3

⁵⁶⁾ 武田（1983）p. 4887 の 4 引用。

⁵⁷⁾ 消失控除制度については 2-2-3（2）で詳しくみる。

うスローガンのもと、16歳未満は扶養控除の対象から外され（年少扶養控除の廃止）、子ども手当制度（「平成22年度等における子どもの手当の支給に関する法律」平成22年法律第19号）が導入された。子ども手当制度は、自民党政権において存在していた児童手当と同じく子どもの育成を経済的な面で支援するものであるが、子ども手当では所得制限が撤廃され、すべての子どものいる世帯が対象となった。また、高校の実質無償化（「高等学校等就学支援金の支給に関する法律」平成22年法律第18号）も同時に行われ、16歳から19歳の特定扶養控除の上乗せ部分が廃止され一般扶養控除となった⁵⁸⁾。その後再び政権は自民党へと戻り、子ども手当は児童手当となったが、16歳未満に対する扶養控除は廃止されたままとなっている⁵⁹⁾。

2017年には、配偶者控除・配偶者特別控除において、控除があることにより就労調整することがない仕組みを構築する目的から、配偶者控除の適用を受ける配偶者の収入の上限が103万円から150万円へと引き上げられた。併せて、納税者本人の所得による制限が設けられ、納税者本人の合計所得金額900万円で控除額が通減し、1,000万円を超えると控除の適用がなくなることとなった。

2018年度改正（2020年実施）においては、1995年以降25年間金額が据え置かれていた基礎控除の金額が48万円に改正された。これは、働き方の多様化への対応を目的としており、特定の種類の所得に適用される給与所得控除と公的年金等控除の金額が10万円引き下げられ、所得の種類に関わらず適用される基礎控除の金額が10万円引き上げられた⁶⁰⁾。つまり、控除の種類が振り

⁵⁸⁾ 財務省 HP 扶養控除の見直しについて（22年度改正）

⁵⁹⁾ 子ども手当は、すべての子どもが対象であったため同様の目的であった扶養控除は廃止されたが、児童手当の場合、給付を受けるためには所得制限があり、すべての子どもを対象とした扶養控除とは異なる。したがって、子ども手当から児童手当に変わった時点で扶養控除は復活されるべきであったと考える。ただ、子ども手当導入前の旧児童手当では、所得制限が775万円（配偶者控除の対象である扶養親族と子ども1人の3人世帯の場合）であったのに対し、子ども手当廃止後の新児童手当の所得制限の上限は934万円であり、児童のいる世帯の平均所得金額は785万円である（所得900万円以上の世帯は31.6%である）ことから、多くの世帯で児童手当を受けられるようになったため、扶養控除は廃止されたままとなったのかもしれない。（2024年10月から所得制限は撤廃されている。）

⁶⁰⁾ 大島訴訟（最高裁判所大法廷 昭和55年（行ツ）第15号 昭和60年3月

替えられたのであり、多くの給与所得者にとっては課税所得の水準を変えるものではなかった。しかし、フリーランス等の事業所得者にとっては基礎控除の引き上げのみであるため、税負担は減少している。また、同時に給与所得控除においては控除額の上限の引き下げと適用される収入の上限の引き下げが行われ、基礎控除においても消失控除制度が導入されたため、高所得層においては税負担が増加している。

2-2-3 所得税法 86 条の改正

前述したとおり、2018 年度改正において 25 年間据え置かれていた基礎控除の額の引き上げ、消失控除制度の導入などの変更が行われた。具体的な内容やその意味合いについて見てみよう。

2-2-3 (1) 改正の内容

2018 年度改正（2020 年実施）においては、働き方の多様化への対応を目的に、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の控除額が 10 万円減額され、どのような所得においても適用される基礎控除の控除額が 10 万円増額された。併せて、給与所得控除、公的年金等控除、基礎控除の適正化も行われ、給与所得控除の適正化による税負担の増加を子育て世帯等について配慮した所得金額調整控除の創設も行われた⁶¹⁾。これらの改正について、具体的にどのような人に影響を与えたのかを見ていくことにしよう。ここでは、基礎控除と給与所得控除の変更について見ていく。

まず、基礎控除の改正について見ていく。働き方の多様化を踏まえ、「働き方改革」を後押しする観点から給与所得控除から基礎控除への振替が行われ、控除額が 10 万円引き上げられることとなった。また、基礎控除は所得控除方式をとるため、高所得者ほど税負担の軽減額が大きくなることや、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等の指摘から、合計

27 日判決) において、給与所得控除の性格は①必要経費の概算控除②他の所得より正確に捕捉されやすいことへの調整とされた。

⁶¹⁾ 令和 7 年度税制改正大綱では、国民民主党の課税最低限引き上げの要求に応じるため、最低保障額を再び 10 万円引き上げることが明記されている。

所得金額 2,400 万円超から控除額が減少し、2,500 万円超で控除の適用がなくなることとなった⁶²⁾。

表 9 2018 年度税制改正による基礎控除額の変更

合計所得金額	控除金額	
	改正前	改正後
2,400万円以下	38万円	48万円
2,400万円超～2,450万円以下		32万円
2,450万円超～2,500万円以下		16万円
2,500万円超		0円

出所：所得税法 86 条 1 項（令和元年法律第 16 号）、所得税法 86 条 1 項（平成 31 年法律第 6 号）参照。

次に、給与所得控除について見ていく。基礎控除への振替により、給与所得控除の控除額は 10 万円引き下げられた。また、給与所得控除の上限額が適用される給与等の金額が 850 万円とされるとともに、その上限額は 195 万円に引き下げられることとなった⁶³⁾。これは、税制調査会（2011）において「給与所得控除については、「勤務費用の概算控除」と「他の所得との負担調整のための特別控除」（以下「他の所得との負担調整」といいます。）の二つの性格を有しているものとされています。しかし、就業者に占める給与所得者の割合が約 9 割となっている現状で、「他の所得との負担調整」を認める必要性は薄れてきているのではないかと考えられます。また、現在の給与所得控除については、マクロ的に見ると、給与収入総額の 3 割程度が控除されている一方、給与所得者の必要経費ではないかと指摘される支出は給与収入の約 6 %であるとの試算もあり、主要国との比較においても全体的に高い水準となっています」として⁶⁴⁾、それまで上限なく給与収入の増加にともない控除額も増加していたのを、2013

⁶²⁾ 自由民主党・公明党（2017）pp. 4-5 参照。

⁶³⁾ 大蔵財務協会（2018）p. 84 参照。

⁶⁴⁾ 税制調査会（2011）p. 5 引用。

年から、給与収入 1,500 万円を超える場合には控除額が 245 万円の上限が設けられることとなった。その後、税制調査会（2013）においても、「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、2016 年に給与収入 1,200 万円超で控除額 230 万円、2017 年には給与収入 1,000 万円超で控除額 220 万円と上限の引き下げが実施されてきた⁶⁵⁾。今回の 2018 年度の改正においても、この方針に沿って、引き続き給与所得控除の上限の引き下げが行われた⁶⁶⁾。

表 10 2018 年度税制改正による給与所得控除額の変更

給与収入	控除金額	
	改正前	改正後
162.5万円以下	65万円	55万円
162.5万円超～180万円以下	収入金額×40%	収入金額×40%-10万円
180万円超～360万円以下	収入金額×30%+18万円	収入金額×30%+8万円
360万円超～660万円以下	収入金額×20%+54万円	収入金額×20%+44万円
660万円超～850万円以下	収入金額×10%+120万円	収入金額×10%+110万円
850万円超～1,000万円以下		195万円（上限）
1,000万円超	220万円（上限）	

出所：国税庁 HP

<https://www.nta.go.jp/taxes/shiraberu/taxanswer/shotoku/1410.htm>

（閲覧日：2025 年 1 月 10 日）参照。

2018 年度の改正では、給与所得控除から基礎控除への 10 万円の振替による影響はないが、給与所得控除の上限の設定がなされたことにより、給与収入 850 万円を超える給与所得者には税負担が増加することとなる。

⁶⁵⁾ 税制調査会（2013）p. 6 引用。

⁶⁶⁾ 大蔵財務協会（2018）p. 84 参照。

表 11 2018 年度税制改正による影響

給与収入	～850万円以下	850万円超～ 2,595万円以下	2,595万円超～
給与所得控除の増減	10万円減	10万円～25万円減	25万円減
基礎控除の増減	10万円増	10万円増	6万円増、22万円増、 38万円増のいずれか
所得税への影響	無し	860万円超で増税	増税

出所：所得税法 28 条 3 項（平成 31 年法律第 6 号）、所得税法 28 条 3 項（令和元年法律第 16 号）、所得税法 86 条 1 項（平成 31 年法律第 6 号）、所得税法 86 条 1 項（令和元年法律第 16 号）参照。

そこで、所得金額調整控除（租税特別措置法 41 条の 3 の 3）が創設された。これは、給与収入が 850 万円を超える者で、①本人が特別障害者に該当する者、②年齢 23 歳未満の扶養親族を有する者、③特別障害者である同一生計配偶者または扶養親族を有する者のいずれかに該当する場合に、{給与等の収入金額（1,000 万円超の場合は 1,000 万円）－ 850 万円}×10%を給与所得から控除することができる制度である。これにより子育て世帯等においては、給与所得控除の上限設定による税負担の増加は生じないことになる。

表 12 所得金額調整控除による影響（給与収入 1,000 万円の場合）

控除	改正前	改正後	
		子育て世帯等	子育て世帯等以外
給与所得控除	220万円	195万円	195万円
基礎控除	38万円	48万円	48万円
所得金額調整控除		15万円	
控除額合計	258万円	258万円	243万円

出所：所得税法 28 条 3 項（平成 31 年法律第 6 号）、所得税法 28 条 3 項（令和元年法律第 16 号）、所得税法 86 条 1 項（平成 31 年法律第 6 号）、所得税法 86 条 1 項（令和元年法律第 16 号）、租税特別措置法 41 条の 3 の 3（令和元年法律第 16 号）参照。

したがって、2018年度税制改正の個人所得税における影響は、給与収入 2,595 万円（合計所得金額 2,400 万円）を超える者と、給与収入 860 万円を超える者で、所得金額調整控除の対象とならない者が増税となる。なお、給与所得控除の対象とならない事業所得者等は、基礎控除の影響のみとなるため、合計所得金額 2,400 万円以下の場合は減税となる。

2-2-3 (2) 消失控除制度について

2-2-3 (1) で見てきたとおり、2018年度の改正において基礎控除が消失控除制度とされた。消失控除制度は納税者の所得が一定額を超えると控除額が減少し、より高い一定額に達すると控除の適用がなくなる仕組みである。消失控除制度は、所得控除のもつ高所得者ほど税負担額の軽減が大きくなるという問題に対して有効な措置である。しかし、1-1-1において見てきたとおり、基礎控除は憲法 25 条の最低生活費保障の要請に応えるものである。そのため、消失控除制度導入によって基礎控除の適用がなくなることには問題があるとも言われる。このような消失控除制度の採用に関しては賛成と反対の両方の考えが存在する。そこで本稿では、基礎控除において消失控除制度が採用されることの是非を検討する。

平成 30 年度税制改正大綱では、基礎控除において消失控除制度が導入された理由として、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と、という税引後の所得において最低生活費が保障されていれば良いという考えに基づく意見がある⁶⁷⁾。すなわち、所得再分配機能の回復を重視し、消失控除制度の導入を決定したわけだ。消失控除制度導入に賛成の意見としては専門家の間では次のような意見が見られる。金子(2022)は、「累進税率のもとでは高所得者ほど税負担の軽減額が大きくなるという定額控除方式の問題点を是正するという点で、逡減消失控除方式が累進所得税制度の趣旨・目的に最もよく適合した妥当な方式である。」と評価している⁶⁸⁾。また、佐藤(2022)では「基礎控除が所得控除であることから生じる公平上の問題点を解消して、

⁶⁷⁾ 平成 30 年度税制改正大綱 p. 4 参照。

⁶⁸⁾ 金子(2022) p. 211 引用。

所得税の累進度を維持・強化する」と説明している⁶⁹⁾。

一方、消失控除制度導入に批判的な専門家の意見には以下のようなものがある。谷口（2021）は、基礎控除への消失控除制度の導入について、「配偶者特別控除とは異なり、最低生活費非課税の原則に照らして、その当否が租税理論上も憲法上も再検討されるべきである」としている⁷⁰⁾。配偶者特別控除（所得税法 83 条の 2）については「最低生活費非課税の原則に基づくものではなく、「パートの壁」問題の解決のために定められた消失控除型の技術的な所得控除と理解すべきであろう」とされており、消失控除制度の導入に当たっては各種の控除制度の目的を考えなくてはならないと思われる⁷¹⁾。佐々木（2010）は、「最低生活費控除という機能を考えれば、高所得者でも最低生活費には担税力はない。人間は利益の稼得活動をするために、まずは存在していなければならない。最低生活費部分は人間の生きるための必要経費と考えるならば、その意味合いは高所得者でも同じである」として、高所得者においても基礎控除は適用されるべきだとしている⁷²⁾。小塚（2016）は、「所得控除方式を維持しつつ控除額の通減・消失を定めたりすることで生じる累進性の高まりは、税率表の変更によって生じるものと実質的に同じである。したがって、労働供給の阻害要因となったり、人の移動がグローバル化している中で人材流出の要因となったりすることそれ自体が避けられるわけではない」とし、「一部の納税者のみをターゲットとして個人所得税の累進性を高めることは、税制をより複雑にするだけでなく、個人所得税の公平性も損なうものであるように思われる。何らかの正当化事由が明確に示されない限り、累進性の強化は税率表の改定を通じて行われるべきであろう」としている⁷³⁾。林（2023）は、「高所得者の所得控除を制限することで、所得税の所得再分配機能の向上を図ることができるという考え方もできるが、分配構造全体では、それほど大きな再分配効果がもたらされるわけではない。所得税としての再分配という観点からは、分布がそれほど多くない高

⁶⁹⁾ 佐藤（2022）p. 353 引用。

⁷⁰⁾ 谷口（2021）p. 370 引用。

⁷¹⁾ 谷口（2021）p. 371 引用。

⁷²⁾ 佐々木（2010）p. 208 引用。

⁷³⁾ 小塚（2016）p. 46 引用。

所得層のねらい打ちではなく、たとえば、最高税率はそのままにして課税所得の695万円以上の税率（現行23%）を少しずつ引き上げるといった抜本的な検討が必要である」としている⁷⁴⁾。中村（2023）は、「今後においては、逡減・消失の対象となる所得上限額の見直しが容易に行われる可能性があることには注意が必要である」としている⁷⁵⁾。このように最低生活費保障の観点からは、基礎控除への消失控除制度導入に対して反対の意見も多い。反対の意見としては、憲法25条の生存権保障との関係で安易に基礎控除の適用をなくすことは適当ではないということが示されている。

しかし、反対派意見では、消失控除制度のもつ経済学的なメリットについてはほとんど考慮されていない。この点については2-2-3（3）において図で詳しく見るが、消失控除制度の導入は、単に高所得者層の税負担を増加して累進性を強化するだけでなく、限界税率を上げないという大きなメリットがある。限界税率を上げないことは、労働意欲の阻害を防ぐことができると考えられる。小塚（2016）において、「何らかの正当化事由が明確に示されない限り、累進性の強化は税率表の改定を通じて行われるべきであろう」とされているが、この限界税率を上げることなく高所得者層において税負担を増加させることは正当化事由と考えることができると思われる⁷⁶⁾。

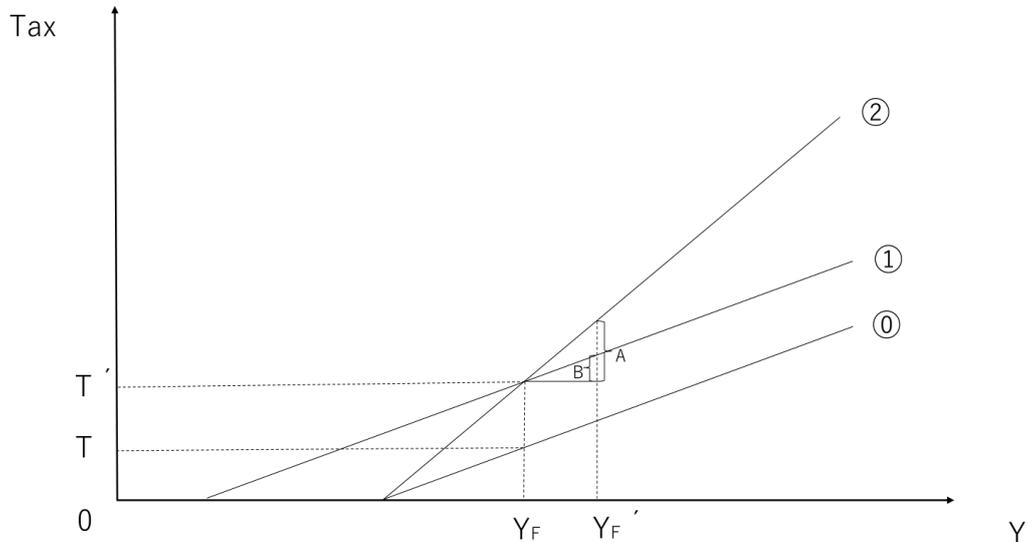
以上のことから消失控除制度の導入については、最低生活費保障の観点からは問題があるが、再分配機能回復の観点からは支持される。また、限界税率を上げずに再分配効果を強化することができるというメリットも考えると、基礎控除において消失控除制度が導入されることは適当であると考えられる。ただし、中村（2023）において指摘されているように、逡減・消失の対象となる所得については慎重に検討すべきであると考えられる。

⁷⁴⁾ 林（2023）p. 89 引用。

⁷⁵⁾ 中村（2023）p. 61 引用。

⁷⁶⁾ 小塚（2016）p. 46 引用。

2-2-3 (3) 高所得者層に基礎控除を適用しないことの経済学的意味



出所：筆者作成。

図 3 控除額縮小と税率引き上げの限界税率の違い

所得税法 86 条は、2018 年度の改正において高所得層への基礎控除の適用額が減少、又は不適用となる逡減・消失控除制度が導入された。この高所得者への基礎的な人的控除を逡減又は不適用とする仕組みは、1980 年代のアメリカにおけるレーガン税制改革の際に導入されたものである。アメリカの消失控除制度については橋本（1987）が詳しい⁷⁷⁾。

所得税は 2-1-1 で見たとおり、各種の控除と税率によって税額が決められる。したがって、税収を増加させるために増税を行う場合、①控除の額や項目を減らすか、②税率を引き上げるかの 2 つの方法がある。図 3 は縦軸に税額、横軸に所得をとり、線①②③の傾きは税率を示し、線の接点と 0 との距離が控除額を示す。ここでは、説明をわかりやすくするため、Y は、所得稼得に必要な費用である給与所得控除を引いた後の金額とし、控除には基礎控除のみを考慮することとする。

⁷⁷⁾ 橋本（1987）p. 238-246 参照。

図 3 において T から T' へ増税された際に、控除の額や項目を減らす方法は、線①を平行移動させた線②で示されており、税率を引き上げる方法は、線①と Y の接点と同じ線②で示している。課税最低限の引き下げという増税手段を採用した場合には、 Y_F から $Y_{F'}$ へ納税者が所得を増加させようと、追加的に労働時間を増加させると増税額は B になる。税率の引き上げという増税手段を採用した場合には、納税者が追加的に労働時間を増加させると増税額が A となり、課税最低限の引き下げの場合より増税額が大きくなる。増税手段としては、線①の控除の額や項目を減らす方法よりも線②の税率を引き上げる方法の方が労働意欲を阻害することになる⁷⁸⁾。

第 3 章 基礎控除に関する判例

過去に最低生活費の保障を根拠に憲法違反が争われた裁判が存在する。この章では、いわゆる総評サラリーマン税金訴訟と青木訴訟の 2 つの裁判を取り上げて、基礎控除における最低生活費保障の考えについて裁判所の判断を見ていこう。

総評サラリーマン税金訴訟については、源泉徴収制度の違憲性についても争点となっているが、本稿では、課税最低限と最低生活費との関係に係る裁判所の判断等について検討を行うため、これらの争点には触れないこととする。

3-1 総評サラリーマン税金訴訟

まず、最高裁平成元年 2 月 7 日判決（総評サラリーマン税金訴訟）について、事実の概要、裁判所の判断等を見ていこう⁷⁹⁾。

3-1-1 事実の概要

第一審：東京地方裁判所 昭和 45 年（ワ）第 7088 号 昭和 55 年 3 月 26 日
棄却

⁷⁸⁾ 税収増大の効果は、対象となる納税者数に依存する。

⁷⁹⁾ 総評とは、日本労働組合総評議会の略称で、1950 年に設立された日本最大の労働組合同盟である。本件は、総評指導のもと、全国で行われたサラリーマンに対する所得税減税運動の一環である。

控訴審：東京高等裁判所 昭和 55 年（ネ）第 842 号 昭和 57 年 12 月 6 日
棄却

上告審：最高裁判所第三小法廷 昭和 58 年（オ）第 300 号 平成 1 年 2 月 7
日 棄却

上告人 X ら 2 名（原告・控訴人・上告人）は、幼児 1 名を有する共働き夫婦である。X らは、昭和 46 年中に得た給与の合計約 271 万円につき、合計約 15 万円が源泉徴収制度により国に収納された。これに対し X らは、所得税法（昭和 47 年法律 31 号による改正前のもの。以下旧所得税法という。）に基づく旧所得控除制度は、憲法無効であり、国が X らから源泉徴収した上記税額は不当利得に当たるとして、全額の返還を求めて出訴したのが本件である。

3-1-2 争点

本件の争点は以下のとおりである。

- ① 給与所得者の生活費を必要経費として控除しないことは憲法 14 条 1 項に違反するか否か。
- ② 昭和 46 年分の給与所得に係る課税制度は憲法 25 条 1 項に違反するか否か。
- ③ 給与所得者に係る課税制度の X らに対する適用は憲法 25 条 1 項に違反するか否か。

3-1-3 上告人の主張

争点①について X らは、「共働き世帯の収入が、非共働き世帯の収入に比べて、五割以上多くなることはつとに知られているところである。反面、妻の家庭外就労によつて、外食費、保育教育費、被服費等の家庭内労働を社会的に代替することによつて生ずる支出増、女子用洋服、交通費、労働組合関係費、妻のこづかい等就労のための必要経費的支出増、その他就労によつて強制される所得税、社会保障費等の支出増や、土地家屋等の借金の返済等の増大にみられる、労働力再生産費の増加は妻の就労による非共働き世帯との実収入差の八〇パーセントを超えるものといわれている。更に親への仕送り等の必要から、妻

の就労は多くの場合共働き世帯には経済的に不可欠になっている場合が多いのである」として、これらの費用の実額控除を認めない旧所得税法は憲法 14 条に違反すると主張した⁸⁰⁾。

争点②について X らは、第一審において、最低生活費非課税の原則が憲法 25 条 1 項の要請に応えるものであり、最低生活費へ課税が及ぶことは違憲であるとし、総評が独自に試算した生計費（以下、総評理論生計費という。）を最低生活費の基準として挙げ、X らの昭和 46 年度の人的控除額はこれを下回ることから、X らの昭和 46 年分の給与所得に係る課税制度は憲法 25 条に違反すると主張した。

これについて裁判所は、憲法 25 条 1 項の規定は、「すべての国民に「人間たるに値する生活」を営むことができるように国政を運営すべきことが国の責務であることを宣言したもので、一八、一九世紀における自由権的基本権から一步を進めた国家の積極的関与による生存権的基本権を保障した重大な意義を有するものであるが、同時に国家は国民自らの手による健康で文化的な最低限度の生活を維持することを阻害してはならないのであつて、これを阻害する立法、処分等は憲法の右条項に違反し無効といわねばならない」として、税法上最低生活費を保障すべきであると判示している⁸¹⁾。

そして、その保障すべき金額については、「社会の文化的水準、生活様式、国民経済の動向及び国民の生活感情等の社会的諸条件を総合考慮してはじめて決し得るものである」として、立法府の裁量の範囲であるとし、裁判所では課税最低限が一見明白な程に低額であるかを検討した⁸²⁾。その結果、X らが最低生活費の基準として主張した総評理論生計費は、「国の政策目標として理想的レベルに達するような常に向上改善のための努力が払われるべき性質のものではあるが、現実的に違憲判断の基準として考察する場合にあつては、当該社会の文化的、経済的、社会的諸条件によつて規定されざるを得ないのであるから、前記理論生計費をもつて健康で文化的な最低限度の生活を維持するための

⁸⁰⁾ 最三小判平成 1 年 2 月 7 日訟務月報 35 卷 6 号 1029 頁。

⁸¹⁾ 東京地判昭和 55 年 3 月 26 日行政事件裁判例集 31 卷 3 号 673 頁。

⁸²⁾ 東京地判昭和 55 年 3 月 26 日行政事件裁判例集 31 卷 3 号 673 頁。

生計費の基準とすることは到底できないものといわねばならない」として、総評理論生計費を下回る課税最低限は憲法 25 条違反であるとする X らの主張は前提を誤ったものであり、失当であると判示している⁸³⁾。

争点③については、X らの収入金額が、事件当時の家計調査年報において極めて上位に位置することや、X らの消費支出が、全国平均消費支出金額の約 1.86 倍であること等から、X らに旧所得税法を適用したからといって、X らの健康で文化的な最低限度の生活が侵されるとは認められないとして、この主張についても失当であるとした。

控訴審においても基本的に原審を支持して控訴を棄却され、X らは上告したがその主張は第一審、控訴審と基本的に同様なものとなっている。

3 - 1 - 4 裁判所の判断

判旨 上告棄却

裁判所は、争点①について、「上告人らは、給与所得の金額を計算する際、収入金額から給与所得者の生活費を必要経費として控除すべきであり、これを控除しないものとするは憲法一四條一項に違反する旨主張するが、その趣旨は、所得税法（昭和四七年法律第三一号による改正前のもの）二八條等に定める給与所得控除額が低額にすぎ、同法が事業所得者等に比して給与所得者を不当に差別しているというにあるところ…（中略）…同法が必要経費の控除について事業所得者等と給与所得者との間に設けた区別は、合理的なものであり、憲法一四條一項の規定に違反するものではない」と判示している⁸⁴⁾。

争点②については、「憲法二五條にいう「健康で文化的な最低限度の生活」なるものは、きわめて抽象的・相対的な概念であつて、その具体的内容は、その時々における文化の発達程度、経済的・社会的条件、一般的な国民生活の状況等との相関関係において判断決定されるべきものであるとともに、右規定を現実の立法として具体化するに当たっては、国の財政事情を無視することができず、また、多方面にわたる複雑多様な、しかも高度の専門技術的な考察と

⁸³⁾ 東京地判昭和 55 年 3 月 26 日行政事件裁判例集 31 卷 3 号 673 頁。

⁸⁴⁾ 最三小判平成 1 年 2 月 7 日訟務月報 35 卷 6 号 1029 頁。

それに基づいた政策的判断を必要とするものである。したがって、憲法二五条の規定の趣旨にこたえて具体的にどのような立法措置を講ずるかの選択決定は、立法府の広い裁量にゆだねられており、それが著しく合理性を欠き明らかに裁量の逸脱・濫用と見ざるをえないような場合を除き、裁判所が審査判断するのに適しない事柄であるといわなければならない」と、最高裁昭和 51 年（行ツ）第 30 号同 57 年 7 月 7 日大法院判決（いわゆる堀木訴訟）の判断を引用し、最低生活費がいくらであるかについては立法府の広い裁量を認めている⁸⁵⁾⁸⁶⁾。そして、Xらが給与所得者に対する課税制度の憲法 25 条違反を主張するためには、立法府により定められた課税最低限が著しく合理性を欠き明らかに裁量の逸脱・濫用と見ざるを得ないとする根拠を述べなければならないとした。「上告人らは、もつぱら、そのいうところの昭和四六年の課税最低限がいわゆる総評理論生計費を下まわること主張するにすぎないが、右総評理論生計費は日本労働組合総評議会（総評）にとっての望ましい生活水準ないしは将来の達成目標にほかならず、これをもつて「健康で文化的な最低限度の生活」を維持するための生計費の基準とすることができない」として Xらの主張を棄却している⁸⁷⁾。

争点③については、「原判決の判示するところであり、その過程に所論の違法はない。したがって、Xらの右憲法二五条違反の主張は、その前提を欠き失当である」と判示している⁸⁸⁾。

⁸⁵⁾ 最三小判平成 1 年 2 月 7 日訟務月報 35 卷 6 号 1029 頁。

⁸⁶⁾ 堀木事件とは、子ども 1 人を育てる障害者である上告人が、児童扶養手当法に基づく児童扶養手当を請求したところ、国民年金法に基づく障害者福祉年金を受給している上告人は児童福祉手当法 4 条 3 項 3 号（昭和 43 年法律第 93 号による改正前のもの）に該当し、併給はできないとして却下された。これを不服とした上告人が、この処分取消しを求めた事案で、憲法 25 条等の違反を主張し上告したが、裁判所は具体的な立法措置については立法府の広い裁量を認め、上告人の請求を棄却した。

⁸⁷⁾ 最三小判平成 1 年 2 月 7 日訟務月報 35 卷 6 号 1029 頁。

⁸⁸⁾ 最三小判平成 1 年 2 月 7 日訟務月報 35 卷 6 号 1029 頁。

3-2 青木訴訟

総評サラリーマン税金訴訟では、国が保障すべき最低生活費の基準として総評が独自に試算した総評理論生計費を提示し、裁判所はこれを理想的なものとして現実に基準とすることはできないと判示した。

そこで次に、憲法 25 条の理念に基づき制定された生活保護法における生活保護基準額を最低生活費の基準として、課税最低限の憲法 25 条違反を主張した、東京地裁昭和 61 年 11 月 27 日判決（青木訴訟）について見ていこう。

3-2-1 事実の概要

第一審：東京地方裁判所 昭和 59 年（行ウ）第 59 号 昭和 61 年 11 月 27 日 棄却

原告 X は、昭和 56 年分の所得税の確定申告を行うにあたり、基礎控除額を、当時の所得税法 86 条（昭和 59 年法律第 5 号による改正前のもの。以下、旧所得税法という。）に規定された 29 万円ではなく、35 万円として申告を行った。これに対し、税務署長 Y は、旧所得税法 86 条の規定に基づき更正処分を行った。X がこれを不服であるとし、Y の処分の取消を求めて出訴したのが本件である。

3-2-2 争点

本件の争点は、以下のとおりである。

- ① 基礎控除は憲法 25 条 1 項（生存権）に違反しているか否か。
- ② 基礎控除は憲法 14 条 1 項（平等権）に違反しているか否か。
- ③ 基礎控除額を物価上昇に対応させる立法義務があるか否か。

3-2-3 原告の主張

争点①については、憲法 25 条 1 項と課税最低限との関係についてである。憲法 25 条 1 項の規定は、「すべての国民に「人間たるに値する生活」を営むことができるように国政を運営すべきことが国の責務であることを宣言したものであり、また、国は、国民が自ら健康で文化的な最低限度の生活を維持する

ことを阻害してはならないことを意味している」として、最低生活費を保障しない課税最低限の定めは、憲法 25 条 1 項に違反していると主張した⁸⁹⁾。

争点②については、国が保障しなければならない最低生活費とはいくらであるかについてである。X は、「憲法 25 条 1 項の理念に基づき制定された生活保護法による生活扶助基準は、国が決定した最低生活費を示すものである」とした⁹⁰⁾。そして、事件当時の人的三控除と昭和 56 年度の生活保護基準額との比較を行った。生活保護基準額は、X と同じ 1 級地の標準 4 人世帯で約 162 万円であったのに対し、税法上は、配偶者、扶養（2 人）、基礎のいわゆる人的三控除で、合計 116 万円（29 万円×4 人）と生活保護基準額の 72%弱に過ぎなかった。したがって、基礎控除額の定め（旧所得税法 86 条）は、配偶者控除、扶養控除と合わせて、国が定めた最低生活費（生活保護基準額）を保障しておらず、憲法 25 条 1 項に違反していると主張した。また、同じ憲法 25 条 1 項の理念に基づく旧所得税法 86 条と生活扶助基準額との間に差が生じていることは、憲法 14 条 1 項にも違反すると主張した。

争点③については、物価上昇についての考慮である。昭和 52 年の人的三控除は、生活扶助基準額を上回っていたため最低生活費の侵害はなかった。しかし、その後物価が上昇していることから最低生活費も増加しているとして、「基礎控除額は、少なくとも、物価上昇の割合に応じて上昇させる必要がある」と主張した⁹¹⁾。そして、昭和 56 年の基礎控除額は、昭和 52 年のそれに物価上昇割合を乗じて算出した金額とすべきであるとして、事件当時の確定申告書において基礎控除額を 35 万円で申告を行ったとした。

3 - 2 - 4 裁判所の判断

判旨 請求棄却

裁判所は、争点①について、X の事件当時の総所得金額が最低生活費（生活保護基準額）を大幅に上回っていることから、旧所得税法 86 条規定の基礎控

⁸⁹⁾ 東京地裁昭和 61 年 11 月 27 日行政事件裁判例集 37 卷 10・11 号 1382 頁。

⁹⁰⁾ 東京地裁昭和 61 年 11 月 27 日行政事件裁判例集 37 卷 10・11 号 1382 頁。

⁹¹⁾ 東京地裁昭和 61 年 11 月 27 日行政事件裁判例集 37 卷 10・11 号 1382 頁。

除額 29 万円は、X の健康で文化的な最低限度の生活を侵害しないと判示した。また、「仮に、右主張が、旧法八六条の規定により、抽象的に何人かの健康で文化的な最低限度の生活が侵害される蓋然性があることを根拠とするものであれば、抽象的に法律の違憲判断を求めるものと何ら異なることなく、裁判所としてはこれにつき判断を下す権限を有しない」として X の主張を取り上げなかった⁹²⁾。

争点②については、「生活扶助基準により生活保護を受ける者は健康で文化的な最低限度の生活が保障されるのに対し、所得があり納税する者は旧法八六条の規定が適用される結果その保障がないから、その間に差別取扱いがあるとするものであり、結局のところ、旧法八六条の規定が憲法二五条一項に違反していることをその立論の前提とするものと解されるところ、その前提が認められないことは、右（一）に述べたとおりである。したがって、右主張もまた採用することができない」と判示している⁹³⁾。

争点③については、「租税は、国家の財政需要を充足する機能のほか、所得の再分配、資源の適正配分、景気の調整等の機能をもあわせ有しており、国民の間で租税負担をいかにするかについて、財政、経済、社会政策等の国政全般からの総合的な政策判断を要するとともに、課税要件等を定めるについて、専門技術的な判断を必要とするものであるから、租税法の定立については、立法府の政策的、技術的な判断に委ねるほかはなく、裁判所は、基本的には、立法府の裁量判断を尊重せざるを得ないのである。そして、基礎控除額についても、右に述べたところと異なつた理解をすべき特段の事情があるものとは認め難いから、…（中略）…立法府は、基礎控除額をいかにするかをその裁量判断により定めることができるものというべきであつて、原告が主張するような、基礎控除額を物価上昇の割合に応じて上昇させなければならないといった義務が立法府にあるとは到底解し難い」と、判示している⁹⁴⁾。

以上の理由から、裁判所は X の主張を棄却した。

⁹²⁾ 東京地裁昭和 61 年 11 月 27 日行政事件裁判例集 37 卷 10・11 号 1382 頁。

⁹³⁾ 東京地裁昭和 61 年 11 月 27 日行政事件裁判例集 37 卷 10・11 号 1382 頁。

⁹⁴⁾ 東京地裁昭和 61 年 11 月 27 日行政事件裁判例集 37 卷 10・11 号 1382 頁。

以上、最低生活費の保障を根拠に憲法 25 条違反が争われた 2 つの裁判について見てきた。裁判所としては、基礎控除は最低生活費を保障すべきものであることを認めているが、その具体的な金額については立法府の裁量の範囲内であり、それが著しく裁量の逸脱・濫用と見ざるを得ないような場合を除き違憲ではないとして、総評サラリーマン税金訴訟および青木訴訟のどちらの事件も違憲ではないと判示した⁹⁵⁾⁹⁶⁾。

3-3 基礎控除額は物価の変動を考慮すべきか否か

所得税の基礎控除は、3-2 でみた東京地裁昭和 61 年 11 月 27 日判決において原告が基礎控除額には物価水準の上昇を加味する必要があると主張していた。この点について検討を行うことにしよう。

3-3-1 基礎控除額と物価の変動に関する専門家の意見

まず、専門家の意見について見ていこう。橋本・鈴木 (2016) は、「課税最低限の水準は、物価の変動にあわせて絶えず見直していく必要がある。インフレ時に課税最低限を据え置くことは、実質的な増税につながるからだ」としている⁹⁷⁾。林 (1995) は、「負担構造と税収を長期的な視点から安定させるためには、物価水準の変動による負担の変化は取り除いておいた方が良い」としている⁹⁸⁾。石島 (1982) は、「インフレによる税負担の増加は、個々の納税者については必ずしもその実質所得の伸びに比例して増加しないために、真の担税力（経済的負担能力）に添った税負担の分配（租税平等原則の実現）が困難になる」としている⁹⁹⁾。北野 (2008) は、「現代資本主義のもとでは物価調整減税制

⁹⁵⁾ 本稿では直接の対象としなかったが、ドイツにおいては、基礎控除額と最低生活費との関係が争われた際、当時の基礎控除額は基本法に反するとの見解がなされていた。詳しくは、清永 (1996) を参照されたい。

⁹⁶⁾ 本稿では 2 つの判例を取り上げたが、他にも憲法 25 条と課税最低限との関係について争われた判例がある。詳しくは、水野 (2003) を参照されたい。

⁹⁷⁾ 橋本・鈴木 (2016) p. 127 引用。

⁹⁸⁾ 林 (1995) p. 105 引用。

⁹⁹⁾ 石島 (1982) p. 51 引用。

度の導入は憲法上の要請であるといってもよい」としている¹⁰⁰⁾。その理由として、物価上昇による実質増税は憲法上少なくとも2つの問題点が存在している。1つは、憲法83条および84条等に反するということである¹⁰¹⁾。これらは租税法律主義の原則ないし租税条例主義の原則とされ、租税について決める際には国会の議決により行われなければならないことを内容としている。しかし、物価上昇による実質増税は議会のコントロールが行われることなく増税が行われる。したがって憲法83条および84条等に違反している。もう1つの問題点は、憲法25条および14条に反するということである¹⁰²⁾。これらは応能負担原則として憲法の要請に込えている。しかし、物価上昇による実質増税は、低所得者ほど負担が大きくなることから逆進的な構造をもつ¹⁰³⁾。したがって憲法25条および14条等にも違反している。

以上のように、専門家において基礎控除額は物価の変動を加味すべきであるという意見が多く見られる。

3-3-2 物価調整をした場合の基礎控除の必要額

次に、現在、基礎控除額に物価の調整が必要であるか、インフレの程度を示すCPI（消費者物価指数）と、CPIの変化を基礎控除額に反映させた物価調整の必要額について計算を行った。計算する年のCPIを基準年のCPIで除した金額を基礎控除額に乗じることで物価の変動を加味した基礎控除の必要額を計算した。1995年に基礎控除額が38万円に引き上げられたため、物価調整の必要額の計算は、1995年を基準に行った。

¹⁰⁰⁾ 北野（2008）p.89引用。

¹⁰¹⁾ 憲法83条には、「国の財政を処理する権限は、国会の議決に基いて、これを行行使しなければならない。」と規定されている。
憲法84条には、「あらたに租税を課し、又は現行の租税を変更するには、法律又は法律の定める条件によることを必要とする。」と規定されている。

¹⁰²⁾ 憲法25条には、「すべて国民は、健康で文化的な最低限度の生活を営む権利を有する。」と規定されている。

憲法14条には、「すべて国民は、法の下に平等であつて、人種、信条、性別、社会的身分又は門地により、政治的、経済的又は社会的関係において、差別されない。」と規定されている。

¹⁰³⁾ ただし、インフレ下においては、ブラケット・クリープの発生によって相対的に見て高所得層の税負担増が大きくなるようなケースもあるだろう。

表 13 物価を考慮した場合の基礎控除の必要額

	基礎控除額 (万円)	物価調整の必要額 (万円)	CPI
1995年	38	38.00	100.00
1996年	38	38.04	100.10
1997年	38	38.71	101.88
1998年	38	38.95	102.50
1999年	38	38.83	102.19
2000年	38	38.55	101.46
2001年	38	38.32	100.83
2002年	38	37.96	99.90
2003年	38	37.84	99.58
2004年	38	37.84	99.58
2005年	38	37.72	99.27
2006年	38	37.84	99.58
2007年	38	37.84	99.58
2008年	38	38.36	100.94
2009年	38	37.84	99.58
2010年	38	37.56	98.85
2011年	38	37.45	98.54
2012年	38	37.45	98.54
2013年	38	37.60	98.96
2014年	38	38.63	101.67
2015年	38	38.91	102.40
2016年	38	38.87	102.29
2017年	38	39.07	102.82
2018年	38	39.43	103.75
2019年	38	39.62	104.28
2020年	48	39.62(49.62)	104.28
2021年	48	39.54(49.54)	104.07
2022年	48	40.53(50.53)	106.67

出所：総務省統計局 第73回日本統計年鑑 令和6年より作成。

表 13 は、物価を考慮した場合の基礎控除の必要額を求めたものだ。2020 年以降の基礎控除額 48 万円への引き上げは、給与所得控除・公的年金等控除から基礎控除へ振り替えた代替措置であるため、実質的には 38 万円と比較すべきだろう。

この計算結果からは、2016 年までは基礎控除額と物価調整の必要額との差は 1 万円未満となっているが、2017 年にその差は 1 万円を超え、その後差は拡大してきていることがわかる。本稿で使った CPI のデータは各年のデータであり、2022 年が最新となっているが、同じく総務省統計局の月ごとのデータによると、最新の 2024 年 11 月分の調査結果は、2020 年を 100 として 110.0（前年同月比は 2.9%の上昇）となっており、物価はさらに上昇している¹⁰⁴⁾。そうすると、物価調整の必要額もさらに増加しているだろう。

この結果から、物価の上昇による意図しない課税の歪みが生じないようにするために、やはり物価の上昇を加味して基礎控除額は引き上げるべきであると考えられる。

3-3-3 物価調整の方法

上記で、基礎控除額は物価の上昇を加味すべきであると述べたが、物価調整の方法には①裁量的調整方式と②自動的調整方式の 2 つの方法がある。①の裁量的調整方式は政府の自由裁量により、適切な時期に適切なインフレ調整を行う方式であり、②の自動的調整方式は、一定の物価水準指標を選び、その指標に人的控除や税率表の所得区分を連動させることにより毎年自動的にインフレ調整が行われる方式である。②の方式は、一般的にインデクセーションと呼ばれる。アメリカでは、このインデクセーションが採用されているが、日本では①の裁量的調整方式が行われてきた¹⁰⁵⁾。裁量的調整方式について、石(1982)は、「財源が豊富な時必要以上に減税をしてくれるが、いったん財政が苦しくな

¹⁰⁴⁾ 総務省統計局「2020 年基準 消費者物価指数 全国 2024 年(令和 6 年)11 月分」<https://www.stat.go.jp/data/cpi/sokuhou/tsuki/pdf/zenkoku.pdf> 参照。(閲覧日：2024 年 12 月 20 日)

¹⁰⁵⁾ アメリカのインデクセーションについては、石村(2023)が詳しい。

ると減税が後回しにされる」としている¹⁰⁶⁾。実際、上記表 13 において示しているように、近年物価が上昇しているにもかかわらず、基礎控除の額は、1994 年度の改正（1995 年実施）において 35 万円から 38 万円に引き上げられて以来、物価調整減税が行われていない。（2018 年の基礎控除額の引き上げは、「働き方改革」を後押しする観点から行われた給与所得控除・公的年金等控除からの振替である。）

しかし、インデクセーションには、所得税の機能であるビルトイン・スタビライザー（景気自動安定化装置）を弱めるという問題がある。ビルトイン・スタビライザーとは、累進的な構造をもつ所得税において、景気が良い時には国民の所得が増加することにより、適用される税率区分が引き上げられ、税負担が増加し、消費や投資が減ることで景気の過熱を抑えることができ、反対に景気が悪い時には、所得の減少により適用される税率区分が引き下げられ税負担を減少させることができるという機能である。インデクセーションは、この機能を阻害してしまうことになる。日本において、過去にインデクセーションの導入が検討されたが、当時の税制調査会（1988）は、上記のビルトイン・スタビライザーを弱めるという問題点以外に、インフレによって影響を受ける他の分野においても物価調整を導入しなければ、税体系全体のバランスを損なうといったことや、財政収支ギャップが拡大し財政の硬直化を招くおそれがあるといった懸念点を挙げ、インデクセーションの導入には慎重な姿勢を示した¹⁰⁷⁾。そこで以下では、インデクセーションを導入すべきであるか専門家の意見を見てみよう。

3-3-4 インデクセーション導入に関する専門家の意見

日本においてインデクセーションを導入すべきであるとする意見としては、林（1995）、北野（2008）などがある。林（1995）は、「アメリカなどでも実施されているように、所得税制の控除額や税率表の刻みは必ずしも現在のように数万円単位のものである必要はないのであるから、たとえ数パーセントずつで

¹⁰⁶⁾ 石（1982）p. 25 引用。

¹⁰⁷⁾ 税制調査会（1988）p. 15 参照。

あっても所得税を物価水準に合わせて調整するインデクセーションを採用すべきであろう」としている¹⁰⁸⁾。北野(2008)は、「物価調整のための減税政策を恒久的制度(パーマネント・システム)として整備していなければならない」として、諸控除や税率等に対して調整を行うのではなく、それらとは独立した個別の物価調整税額控除制度を導入すべきであるとしている¹⁰⁹⁾¹¹⁰⁾。

一方、インデクセーションの導入に慎重な意見としては、石(1982)、藤田(1992)、横田(1982)などがある。石(1982)は、インデクセーションの導入に関し賛否を示してはいないが、「インデクセーションが自動的に税収減を招きそれが財政赤字に拍車をかける」と、問題点を挙げている¹¹¹⁾。藤田(1992)は、「インフレによる課税ベースの歪みの是正については、問題がきわめて複雑であるから、インデクセーションはもとより困難であり、調整措置の適用自体についても慎重な検討が必要であろう」としている¹¹²⁾。横田(1982)は、「物価上昇といっても2ケタ台の上昇率ではなく、比較的安定しているため、毎年の如く調整する必要はなく、また財政赤字を抱えている現状では、毎年減税することは實際上、不可能であろう」としている¹¹³⁾。

以上のように、インデクセーションの導入に関して専門家の中では、賛否両論がある。物価が上昇している現在においては、最低生活費保障の観点から基礎控除額を上げるべきであるといえるが、物価調整の方法については、現在の財政状況を考えると、裁量的調整方式を採用せざるを得ないだろう。

第4章 基礎控除の経済分析

ここまで、人的控除制自体について憲法との関連や、制度の役割等についてみてきた。そして、生存権の保障の観点等から、基礎控除の重要性を述べてきた。しかし、一方で、基礎控除等の控除制度は、課税ベースを縮小させ、所得

¹⁰⁸⁾ 林(1995) p. 105 引用。

¹⁰⁹⁾ 北野(2008) p. 81 引用。

¹¹⁰⁾ 北野(2008) p. 89 参照。

¹¹¹⁾ 石(1982) p. 25 引用。

¹¹²⁾ 藤田(1992) p. 280 引用。

¹¹³⁾ 横田(1982) p. 159 引用。

税の機能である財源調達機能や所得再分配機能を低下させることになる。少子高齢化が依然として進むわが国においては、所得税の機能の回復も重要な課題である。税制調査会（2015）においても「個人所得課税における税負担の調整のあり方としては、所得の種類ごとに様々な負担調整を行うのではなく、家族構成などの人的な事情に応じた負担調整を行う「人的控除」の重要性が高まっていると考えられる。税負担の調整における「人的控除」の役割を高めるとともに、そのあり方を所得再分配機能の回復や家族のセーフティネット機能の再構築といった視点から見直していく必要がある」としている¹¹⁴⁾。そこで以下では、所得税制の再分配効果についてみておこう。

4-1 所得税制の再分配効果

ここでは、所得再分配機能の回復がどのくらい行われているのか、どのような税制改正が再分配効果に影響を及ぼしたのかを見ていくことにする。

4-1-1 先行研究

表 14 は、所得税制の変更が再分配効果に与えた影響について分析が行われた3つの先行研究をまとめた表である。

土居（2022）は、「2020年所得に対して実施された税制改正とそれに連動する社会保障制度の改正が、所得再分配効果が最も大きかった。この税制改正の中でも、基礎控除の逡減・消失化と給与所得控除の上限引下げと公的年金等控除の上限新設が高所得層への課税強化となったのに加え、基礎控除の引上げに伴う社会保険料の軽減・免除の判定基準（所得の閾値）の引上げにより、給与所得者と年金所得者以外の被保険者、特に低所得層の社会保険料負担が減ったことが作用したと考えられる。…（中略）…本稿の分析から得られるさらなる示唆として、日本では、所得税制で定義される所得が社会保険料の計算にも用いられることから、所得税改革の影響が社会保障制度にも及ぶことを意識すべきである」としている¹¹⁵⁾。

¹¹⁴⁾ 税制調査会（2015a）p. 9 引用。

¹¹⁵⁾ 土居（2022）p. 105 引用。

表 14 再分配効果による先行研究

	分析手法	データ	主な結論
土 居 (2022)	ジニ係数	日本家計パネル調査 (JHPS/KHPS) 等価世帯可処分所得	所得再分配効果が最も大きかったのは、2020年所得に対し実施された税制改正とそれに連動する社会保障制度の改正。 所得控除の縮小により再分配効果を強めることはできるが、ジニ係数の改善度合いは小さい。
橋 本 (2022)	ジニ係数	①『家計調査年報』 勤労世帯 ②『税務統計から見た申告所得税の実態』 申告所得者	①は、給与所得控除の改正により再分配効果が強化。 ②は、給与所得控除の改正による再分配効果の強化をふるさと納税制度が抑制。
林(1995)	ジニ係数	『家計調査年報』 年間収入階級別勤労者標準世帯	高度経済成長期、物価上昇による負担率の上昇を防ぐ目的で減税政策実施。 すべての実施年で再分配係数が低下。 減税政策が物価調整以上に再分配効果を弱める結果となった。

橋本(2022)は、ふるさと納税制度が所得再分配効果に与える影響について分析を行っており、「勤労世帯の再分配効果の分析結果からは、近年における税制改正は再分配効果の強化に貢献していること、申告所得者について税務統計を用いた分析結果からは、ふるさと納税制度が再分配効果を抑制する効果が拡大してきていることがわかった」としている¹¹⁶⁾。

¹¹⁶⁾ 橋本(2022) p. 283 引用。

林（1995）は、1970年から約20年の間におけるインフレーションとその間の税制改正による再分配効果への影響について分析を行っており「各種の控除の引き上げや税率構造の累進度の緩和による減税政策は各所得階層で実効税率を引き下げてきた。そしてこの減税政策を通じて、所得の上昇による所得税のもつ再分配効果の上昇も抑制されることになる。…（中略）…特に1970年代に連続して行われた減税政策によって、ほぼ毎年所得税の再分配効果は、前年の税制を維持した場合よりも小さくなっていることが分かる」としている¹¹⁷⁾。

また、1970年代前半までの所得税の減税政策は、物価上昇による税負担の増加を緩和することが主たる目的とされていたことから、林（1995）では、その間の税制改正について物価調整の観点から分析が行われ、「この間に行われた税制変更が、物価調整以上に再分配効果を弱める結果になっていた」としている¹¹⁸⁾。

分析手法について、不平等度の尺度は、3つの先行研究すべてにおいてジニ係数が用いられている。データは、土居（2022）では、『日本家計パネル調査』の個票データを使用した、マイクロシミュレーション分析が行われている。橋本（2022）、林（1995）では集計データが使用されており、橋本（2022）は『家計調査年報』と『税務統計から見た申告所得税の実態』の2つが使用され、林（1995）では『家計調査年報』のデータが使用されている。集計データを用いた分析について橋本（2022）は、「データの入手の容易さという利点と、税務統計の集計データを利用した場合は、各種の所得控除の所得階級別の利用状況を把握できるという利点がある」としている。なお、これらのうち、土居（2022）、橋本（2022）においては、所得に関するデータを等価所得に変換した上で再分配効果の計測が行われている。等価所得とは、家計における規模の経済を考慮した所得のことであり、等価所得を用いて分析を行うことで、世帯人員の違いを考慮して分析を行うことができる¹¹⁹⁾。

¹¹⁷⁾ 林（1995）p.102 引用。

¹¹⁸⁾ 林（1995）p.103 引用。

¹¹⁹⁾ 等価所得の概念について詳しくは、林（2002）pp.76～81を参照されたい。

4-1-2 分析手法

不平等度をはかる尺度として最も有名なジニ係数を用いて、課税前と課税後のジニ係数の変化率を求めることで再分配係数を算出する方法を行う¹²⁰⁾。式は以下のとおりである。

$$\text{再分配係数} = (\text{課税前ジニ係数} - \text{課税後ジニ係数}) / \text{課税前ジニ係数} \times 100 \quad (4-1)$$

ジニ係数とは、横軸に人数の累積百分分布比、縦軸に所得の累積百分分布比をとったローレンツ曲線と完全平等とされる 45 度線の間面積によって不平等度をはかるものである。具体的には、N 人の所得分布 X (X₁, X₂, …, X_N) が与えられた時、次のように定義される。

$$\text{ジニ係数} = \frac{1}{2N^2 \bar{X}} \sum_{i=1}^N \sum_{j=1}^N |X_i - X_j| \quad \text{ただし } \bar{X} = \frac{\sum_{n=1}^N X_n}{N} \quad (4-2)$$

値が 0~1 で示され、0 に近いほど平等（格差なし）であり、1 に近いほど不平等（格差あり）となっている。そして、4-1 式のように課税前のジニ係数と課税後のジニ係数の変化を課税前ジニ係数で割ることにより、どのくらい不平等度が改善したのを見ることができる。この再分配係数の値が大きいほど改善度が大きく、再分配機能が強まっていることになる。

本稿では、総務省統計局『家計調査年報』のデータと国税庁『民間給与実態統計調査結果』のデータの 2 つを使用する。2 つのデータを使用する理由は、『家計調査年報』では所得階級別の世帯人員が示されているため、所得を世帯人員の平方根で割ることにより、等価所得を算出することができる。しかし、『家計調査年報』では、最も高い所得階級でも 1,066 万円以上（2023 年のデータにおいて）となっており、超高所得者層への増税といった税制改正を行った

¹²⁰⁾ 橋本（2022）は、「ジニ係数を利用した分析は、最も有名な不平等尺度であるため既存研究の結果との比較が容易であるという利点がある」としている。

場合に、その影響を見ることができない。一方『民間給与実態統計調査結果』のデータでは、所得階級別の世帯人員がわからないため、等価所得での分析は行えないが、最も高い所得階層が 2,500 万円超となっており、『家計調査年報』のデータよりも高い所得層の状況も見ることができる。したがって、この 2 つのデータを用いることにする。また、『家計調査年報』には、総世帯のデータと勤労者世帯のデータがあるが、総世帯のデータには税に関するデータがないため、勤労者世帯のデータを使用する。

まず、『家計調査年報』のデータを使用した分析方法を具体的に説明しよう。

表 15 『家計調査年報』による分析に使用するデータと計算結果

	年間収入	世帯人員	勤労所得税	課税後所得	等価課税前所得	等価課税後所得	
	万円	人	万円	万円	万円	万円	
I	204	1.29	3.3	201	179.6	176.7	
II	325	1.51	4.6	320	264.5	260.7	
III	409	1.81	6.3	403	304.0	299.3	
IV	481	2.18	8.6	472	325.8	320.0	
V	553	2.64	9.6	543	340.3	334.4	
VI	628	2.76	12.9	615	378.0	370.2	
VII	712	3.04	15.2	697	408.4	399.7	
VIII	815	3.08	24.4	791	464.4	450.5	
IX	961	3.22	33.7	927	535.5	516.8	
X	1,372	3.19	76.2	1,296	768.2	725.5	再分配係数
ジニ係数	—	—	—	—	0.2087	0.2014	3.488

備考：この表で表示している小数点以下 4 桁のジニ係数から求めても四捨五入誤差のため一致しないことに留意されたい。

出所：総務省統計局『家計調査年報』第 3 表（2023 年）より作成。

ここでは、サンプルとして現在利用可能な最新年次である 2023 年のデータを取り上げて説明をする（表 15）。家計調査年報第 3 表「年間収入五分位・十分位階級別 1 世帯当たり 1 か月間の収入と支出」の勤労者世帯のデータから、年間収入、世帯人員、勤労所得税のデータを取得する。勤労所得税は 1 か月当た

りのデータであるため、12 を乗じて 1 年間の金額にする（表 15 の勤労所得税のデータは 1 年間の値となっている）。年間収入を課税前所得とし、勤労所得税を差し引くことで課税後所得を算出する。その後、課税前所得と課税後所得を世帯人員の平方根で割ることで等価課税前所得と等価課税後所得を算出する。

次に、課税前等価所得ジニ係数と課税後等価所得ジニ係数を 4-2 式で計算し、算出した課税前等価所得ジニ係数と課税後等価所得ジニ係数を 4-1 式にあてはめる事で再分配係数を計算する。

同様の手続きを 2007 年から 2022 年まで行う。分析対象を 2007 年からとした理由は、2007 年に三位一体改革として行われた国から地方への税源移譲による影響を除くためである。

次に、『民間給与実態統計調査結果』のデータを使用した分析方法を具体的に説明しよう。こちらも、現在利用可能な最新年次である 2023 年のデータをサンプルとして表 16 に示している。

表 16 『民間給与実態統計調査結果』による分析に使用するデータ

	給与所得者	給与総額	税額	平均給与	平均税額	課税前所得	課税後所得	
	千人	億円	億円	万円	万円	万円	万円	
100万円以下	4,136	33,311	152	81	0.4	81	80	
200 "	6,226	89,041	1,076	143	1.7	143	141	
300 "	7,093	178,957	3,195	252	4.5	252	248	
400 "	8,255	289,913	5,837	351	7.1	351	344	
500 "	7,817	349,945	7,819	448	10.0	448	438	
600 "	5,504	301,532	7,968	548	14.5	548	533	
700 "	3,621	234,136	7,226	647	20.0	647	627	
800 "	2,488	185,792	7,498	747	30.1	747	717	
900 "	1,638	138,980	7,480	848	45.7	848	803	
1,000 "	1,191	112,952	7,394	948	62.1	948	886	
1,500 "	2,035	240,144	22,737	1,180	111.7	1,180	1,068	
2,000 "	451	77,852	12,709	1,726	281.8	1,726	1,444	
2,500 "	143	31,741	6,567	2,220	459.2	2,220	1,760	
2,500万円超	162	68,353	21,248	4,219	1,311.6	4,219	2,908	再分配係数
ジニ係数	—	—	—	—	—	0.3676	0.3488	5.090

備考：この表で表示している小数点以下 4 桁のジニ係数から求めても四捨五入誤差のため一致しないことに留意されたい。

出所：国税庁『民間給与実態統計調査結果』調査結果の概要 第 21 表（2023 年）より作成。

民間給与実態統計調査結果「調査結果の概要」第 21 表（平成 23 年分以前は第 19 表）から、各所得階層の人員、給与所得金額、税額のデータを取得する。『家計調査年報』のデータは十分位階級のデータとなっており、全世帯を所得の低い順に並べ、それを調整集計世帯数の上で十等分したデータとなっている。したがって、各所得階層の人員については考慮せずに計算した。しかし、『民間給与実態統計調査結果』のデータでは、各所得階層の世帯数は調整されず、実際の人員が示されているため各所得階層の人員のデータを使用する。給与所得金額を階層人員で割ることにより各階級の平均給与の金額を算出し、税額を階層人員で割ることにより各階級の平均税額を算出する。その後は『家計調査年報』を使用した分析と同様にして課税前後のジニ係数を計算し、再分配係数を算出する。『民間給与実態統計調査結果』による分析においてもこの手続きを 2007 年から 2022 年まで行う。

4-1-3 分析結果

どのような税制改正が再分配効果に影響を与えたのかを見るために、分析対象期間に実施された再分配効果に関連する税制改正とあわせて、分析結果をみて見てみよう。平年度、初年度は、税制改正による税収増減の見込額を示している¹²¹⁾。

¹²¹⁾ 平年度とは、税制改正の影響が税収に反映された年度のことである。税制改正は、年度の途中で実施される場合や、ある程度の期間を設けて段階的に実施される場合などがあるため、初年度と合わせて、平年度の影響も示されている。初年度とは、税制改正が実施された年度のことある。そのため、年度の途中で税制改正が実施された場合には、残りの期間の影響が示されることになる。

表 17 再分配効果に関連する税制改正の変遷

改正年度 (実施年度)	改正事項	平年度 (単位：億円)	初年度 (単位：億円)
2006 (2007)	①税率構造を5%～40%の6段階に改める ②定率減税(所得税額の10%相当額、限度額12.5万円)の廃止	①▲30,970 ②13,060	①▲4,430 ②1990
2010 (2011)	扶養控除の見直し ①年少扶養控除(～15歳)に対する扶養控除廃止 ②特定扶養親族に係る扶養控除の見直し …高校の実質無償化に伴い、16～18歳までの特定扶養親族に対する扶養控除の上乗せ部分(25万円)を廃止	①5,185 ②957	①818 ②—
2012 (2013)	①給与所得控除の上限設定 …給与収入1,500万円を超える場合に上限(245万円)を設定 ②特定支出控除の見直し …適用範囲に、弁護士、公認会計士、税理士などの資格取得費、勤務必要経費(図書費、衣服費、交際費)を追加 適用判定の基準を給与所得控除額の2分の1(改正前：控除額の総額)とする	842	143
2013 (2015)	所得税の最高税率の見直し …最高税率40%(課税所得1,800万円超)から45%(課税所得4,000万円超)へ	590	—

<p>2014 (2016・2017)</p>	<p>給与所得控除の上限引き下げ …給与所得控除の上限額が適用される給与収入1,500万円(控除額245万円)を、2016年分は1,200万円(控除額230万円)に、2017年分以後は1,000万円(控除額220万円)に引き下げ</p>	<p>380 (2016年分) 810 (2017年分)</p>	<p>— —</p>
<p>2017 (2018)</p>	<p>配偶者控除・配偶者特別控除の見直し ①納税者本人の受ける控除額 …控除額38万円の対象となる配偶者の給与収入の上限を引き上げ(103万円→150万円) ②納税者本人の所得制限 …合計所得金額900万円超で控除額が通減を開始し、1,000万円超で消失する</p>	<p>390</p>	<p>70</p>
<p>2018 (2020)</p>	<p>①給与所得控除・公的年金等控除から基礎控除への振替 …給与所得控除・公的年金等控除▲10万円、基礎控除+10万円 ②給与所得控除の見直し …上限を220万円から195万円に引き下げ 23歳未満の扶養親族や特別障害者である扶養親族等を有する者等は負担の増加なし ③公的年金等控除の見直し …公的年金等収入が1,000万円を超える場合の控除額に195.5万円の上限を設ける 公的年金等以外の所得金額が1,000万円超の場合は、控除額を引き下げる ④基礎控除の通減・消失 …合計所得金額2,400万円超で控除額が通減を開始し、2,500万円超で消失する</p>	<p>①▲370 ②730 ③70 ④350</p>	<p>— — — —</p>

出所：財務省「税制関係パンフレット」税制改正(内国税関係)による増減収見込額より作成。

表 17 は、分析対象期間に実施された再分配効果に関連する税制改正の変遷をまとめたものである。2007 年に実施された改正は、三位一体改革の一環として行われた所得税から住民税への税源移譲を目的に行われたものであり、所得税と住民税のトータルで見ると再分配効果の影響は異なってくる。また、2011 年に実施された扶養控除の見直しについても、「控除から手当へ」のスローガンのもと社会保障制度における子ども手当の創設を伴っている。したがって、税と社会保障の全体で見るとそれほど大きな再分配効果に対する影響はない。表 17 の中で所得税単体での影響を見ることができる改正は、2013 年、2015 年、2016 年、2017 年、2018 年、2020 年実施の改正である。これらの年に行われた税制改正の影響を見たものが表 18、表 19 である。

表 18 は、『家計調査年報』による勤労者世帯の課税前、課税後ジニ係数および再分配係数の推移であり、表 19 は『民間給与実態統計調査結果』による給与所得者の課税前、課税後ジニ係数および再分配係数の推移である。表 18 と表 19 の違いは使用しているデータの違いであり、4-1-2 の分析手法で前述した理由から、本稿では、この 2 つのデータを使用して分析を行う。

以下では表 17 の税制改正の項目について表 18、表 19 で再分配効果にどのような影響を与えたのかを見ていくことにしよう。

まず、2013 年に給与所得者に対する改正が行われた。具体的には、給与所得控除の上限が設定され、改正前は給与収入の一定割合が控除額とされ給与収入が上がるにつれて控除額が上がっていたのが、この改正により給与収入 1,500 万円を超えると 245 万円の控除が上限となった。この結果、再分配効果は、表 18 では 2012 年の 2.567 から 2013 年に 2.691、表 19 では 3.805 から 4.317 へと強化されている。

表 18 家計調査年報による勤労者世帯の課税前、課税後ジニ係数および再分配係数の推移

	課税前ジニ係数	課税後ジニ係数	再分配係数
2007年	0.2269	0.2207	2.725
2008年	0.2276	0.2217	2.583
2009年	0.2335	0.2279	2.386
2010年	0.2307	0.2253	2.362
2011年	0.2278	0.2218	2.626
2012年	0.2250	0.2192	2.567
2013年	0.2252	0.2192	2.691
2014年	0.2323	0.2259	2.735
2015年	0.2262	0.2205	2.543
2016年	0.2268	0.2204	2.787
2017年	0.2186	0.2123	2.890
2018年	0.2232	0.2164	3.025
2019年	0.2191	0.2122	3.146
2020年	0.2175	0.2101	3.410
2021年	0.2313	0.2239	3.184
2022年	0.2104	0.2022	3.893
2023年	0.2087	0.2014	3.488

備考：この表で表示している小数点以下4桁のジニ係数から求めても四捨五入誤差のため一致しないことに留意されたい。

出所：総務省統計局『家計調査年報』第3表 各年版より作成。

表 19 民間給与実態統計調査結果による給与所得者の課税前、課税後ジニ係数および再分配係数の推移

	課税前ジニ係数	課税後ジニ係数	再分配係数
2007年	0.3720	0.3585	3.630
2008年	0.3733	0.3575	4.244
2009年	0.3668	0.3527	3.830
2010年	0.3593	0.3453	3.902
2011年	0.3617	0.3473	3.983
2012年	0.3613	0.3476	3.805
2013年	0.3686	0.3527	4.317
2014年	0.3687	0.3529	4.279
2015年	0.3690	0.3528	4.397
2016年	0.3679	0.3516	4.445
2017年	0.3650	0.3479	4.691
2018年	0.3697	0.3515	4.928
2019年	0.3725	0.3548	4.743
2020年	0.3676	0.3497	4.871
2021年	0.3665	0.3481	5.018
2022年	0.3673	0.3481	5.235
2023年	0.3676	0.3488	5.090

備考：この表で表示している小数点以下4桁のジニ係数から求めても四捨五入誤差のため一致しないことに留意されたい。

出所：国税庁『民間給与実態統計調査結果』各年版より作成。

2015年には所得税の最高税率の見直しが行われ、課税所得1,800万円超で40%が最高税率であったのが、課税所得4,000万円超で45%へと引き上げられた。この結果、再分配効果は、表18では2014年の2.735から2.543へと弱まっており、表19では4.279から4.397へと強化されている。表19において再分配効果が強化されているのは、『民間給与実態統計調査結果』における最も高

い所得階級が 2,500 万円超となっており、高所得層への最高税率見直しの影響を見ることができるからである。

2016 年と 2017 年には給与所得控除の上限引き下げが段階的に行われた。給与収入 1,500 万円超で 245 万円の控除が上限であったものが、2016 年に 1,200 万円超で 230 万円の控除、2017 年に 1,000 万円超で 220 万円の控除へと引き下げられた。この結果、再分配効果は、表 18 では 2015 年の 2.543 から 2016 年に 2.787 へ強化され、2017 年にも 2.890 へと強化されている。表 19 において見ても、2015 年の 4.397 から 2016 年の 4.445、2017 年には 4.691 へと強化されている。これは、2015 年の最高税率引き上げとは異なり、給与所得控除の上限引き下げが家計調査年報の第十分位への所得に対しても影響のある改革であることを裏付けるものであり、『家計調査年報』、『民間給与実態統計調査結果』の両データにおいて再分配効果を強化する結果がでている。ここで言えるのは、ほとんど適用される対象者のいない最高税率の引き上げよりも、対象者の多い給与所得控除の上限引き下げの方が再分配効果の強化に寄与するということだ。

2018 年には配偶者控除の改正が行われた。具体的には、38 万円の控除の対象となる配偶者の給与収入の金額が 103 万円から 150 万円へと引き上げられた。加えて、納税者本人の所得制限が設けられ、納税者本人の合計所得金額 900 万円超から 950 万円以下で 26 万円の控除、950 万円超から 1,000 万円以下で 13 万円の控除、1,000 万円超で配偶者控除が適用されないこととなり、控除の適用範囲が狭められた。この結果、再分配効果は、表 18 では 2017 年の 2.890 から 2018 年に 3.025、表 19 では 4.691 から 4.928 へと強化されている。

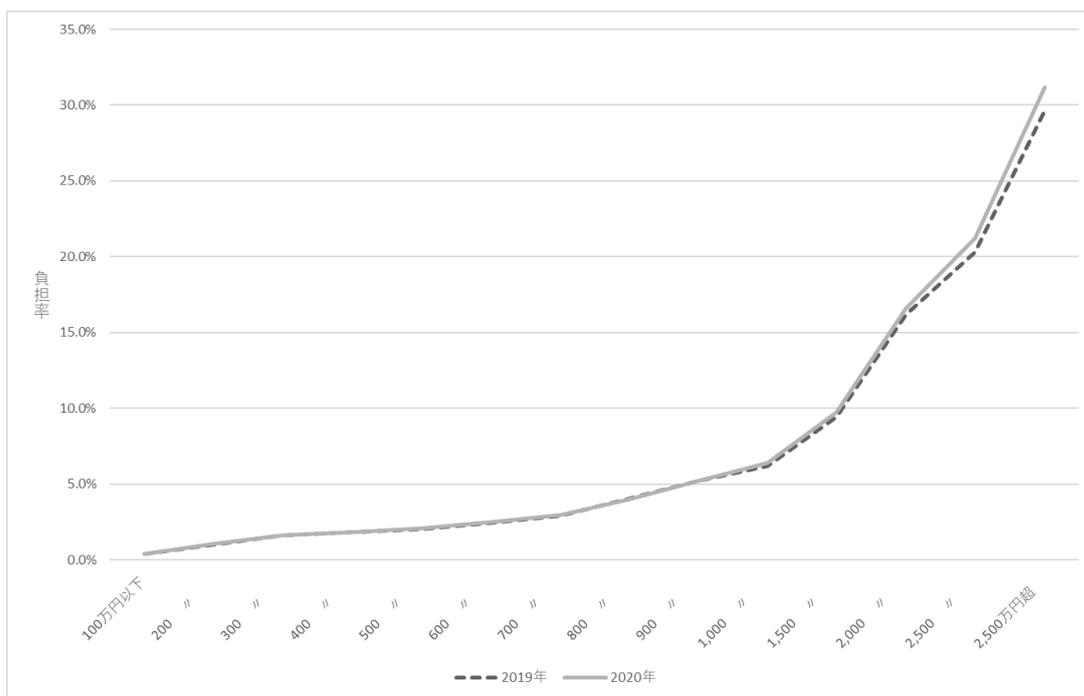
2020 年には、給与所得控除と公的年金等控除から基礎控除への振替が行われているが、この改正については、4-2 で詳しく見る。

4-2 2018 年度税制改正による再分配効果への影響

次に、2018 年度の改正について、基礎控除が適用されなくなった高所得者層の税負担の変化や、再分配機能の回復にどの程度効果があったのかを見ていくことにしよう。

まず、高所得者層の税負担の変化について見ていく。2018 年度の改正は 2020 年度実施であったため、改正前の 2019 年と改正後の 2020 年の比較を行う。各

年の国税庁『民間給与実態統計調査結果』の調査結果報告に記載されている「第21表 給与階級別の給与所得者数、給与総額及び税額」を使用し、給与階級別の給与総額を給与所得者数で除して給与階級別の平均給与を算出し、給与階級別の税額を給与所得者数で除して給与階級別の平均税額を算出し、給与階級別の平均税額を平均給与額で除することにより階級別の税負担率を計算した。



出所：国税庁『民間給与実態統計調査結果』各年版より作成。

図 4 基礎控除における遞減・消失控除制度導入による税負担率への影響

図 4 は、基礎控除が適用されなくなった高所得者層の税負担の変化をみるために、給与所得者の税負担率について、税制改正が実施された 2020 年と実施される前の 2019 年とを比較したグラフである。

2018 年度の改正では、2-2-3 (1) で見たとおり、給与所得控除と公的年金等控除から基礎控除への振替が行われ、基礎控除が 10 万円引き上げられた。その際、基礎控除に消失控除制度が導入され、改正以前は所得の多寡にかかわらずすべての人が同額の控除を受けていた基礎控除が、合計所得金額 2,400

万円超から控除額が逡減し、合計所得金額 2,500 万円超で控除の適用がなくなる仕組みとされた。図 4 から高所得者層において税負担率が増加していることがわかる¹²²⁾。消失控除を開始する水準にも依存するものの、高所得者層における税負担率の増加に伴い、ある程度の税収拡大効果が期待される。基礎控除の消失は合計所得金額 2,400 万円超からであるため、給与収入で言うと 2,595 万円超から消失控除の対象となるが、給与収入 900 万円超から 2,500 万円以下においても負担率が増加している。これは 2018 年度の改正において同時に行われた、給与所得控除の見直しによって給与収入 850 万円超の階層においても税負担が増加することとなったことによるものであり、給与所得控除改正の影響である。

次に、再分配機能の回復にどの程度効果があったのかを見るために、再分配係数を求めた。

表 20 2018 年度改正（2020 年実施）によるジニ係数と再分配効果の変化

年	ジニ係数		再分配係数
	課税前	課税後	
2019年	0.373	0.355	4.7432
2020年	0.368	0.350	4.8713

出所：国税庁『民間給与実態統計調査結果』各年版より作成。

表 20 から再分配係数は 2019 年の 4.7432 から 2020 年の 4.8713 へと上昇しており、2018 年度改正で高所得層において基礎控除の適用を逡減・消失させたことは、再分配効果を高める効果があったことが分かる¹²³⁾。

¹²²⁾ 本稿では異なる年度の統計で階級別の税負担率を計測しているため、各所得階層の平均所得が異なっている。税制改革の対象となっていない所得階層での税負担の増減は平均所得の変動がもたらしたものと考えられる。税制改正の対象となる所得階層での税負担の増減も税制改革の影響だけでなく、平均所得の変動の影響を受けていることに留意されたい。

¹²³⁾ 税収増大がどの程度の規模になるかは、消失控除を開始する所得水準と対象となる納税者数に依存することになる。

おわりに

本稿では、現代における基礎控除のあり方について検討を行った。本稿で得られた結論は以下のようにまとめることができる。第1章では、基礎控除について検討するにあたって考慮すべき点を見てきた。基礎控除は、憲法25条の要請に応じて最低生活費を保障しなければならないこと、また、課税上の公平性や徴税上の便宜といった役割についても考慮すべきであることが分かった。そして、基礎控除が所得控除に占める割合が大きいこと、扶養控除や配偶者控除といった人的控除が縮小されるなか、基礎控除の割合が高まっていることなどから基礎控除について検討することは重要だと言えるだろう。また、基礎控除額については、基礎控除と同様に憲法25条の要請に応える生活保護法における生活扶助基準額との比較、家計調査年報による年間収入階級100万円未満の単身世帯の消費支出額との比較を行った。基礎控除額はどちらの基準においても下回っていたことから最低生活費を保障しているとは言えず、基礎控除額については引き上げるべきであると考えられる。

第2章では、基礎控除の仕組みと沿革について見てきた。所得税の計算方法から所得控除と税額控除の違いを確認した。そして、最低生活費保障は所得控除で行い、政策目的で行われるものは税額控除で行うべきであるという考えから、基礎控除を含む人的控除は、所得控除で行うことが望ましいと言えるだろう。次に、基礎控除の立法趣旨と沿革を見た。基礎控除は1940年に分類所得税の枠内で導入されたが、導入の目的とされたのは税負担の緩和であり、最低生活費保障が主たる目的ではなかったことが分かった。その後、分類所得税が廃止されたことで各種所得間の負担調整という意味合いはなくなり、最低生活費保障の観点が重視されるようになっていったという経緯を見た。そして、2018年度税制改正において導入された消失控除制度については、高所得者ほど税負担の軽減額が大きくなるという問題点を解消し累進度を高めることができるという点や、税率の引き上げよりも控除額の縮小の方が、限界税率を上げずに再分配効果を強化できるという点から、適当であったと考えられる。しかし、最低生活費保障の観点から、逡減・消失の対象となる所得の引き下げには慎重な検討が必要であると思われる。

第3章では、いわゆる総評サラリーマン税金訴訟と青木訴訟の2つを取り上

げて、課税最低限と最低生活費との関係について裁判所の判断を見てきた。いずれの裁判においても裁判所は、基礎控除の基準を定めるにあたっては、国の財政状況や資源の適正配分など、様々な点を考慮しなければならないとして立法府の広い裁量を認め、違憲ではないとした。そして、青木訴訟において原告が主張した、基礎控除額は物価の上昇を加味すべきであるという考えから、現在日本において、基礎控除額の物価調整が必要であるか検討を行った。専門家の意見では、物価が上昇する中で基礎控除額が据え置かれることには問題があるとする意見が多く見られた。また、物価の上昇を反映させた基礎控除の必要額の計算においても、基礎控除額は引き上げるべきであるといえる。物価調整の方法については、インデクセーションという方法もあるが、現在の財政状況を勘案すると裁量的な調整方式を採用せざるを得ないだろう。

第4章では、所得再分配効果の観点から、過去に実施された税制改正が再分配効果に及ぼした影響について分析を行った。その結果、控除制度の縮小は再分配効果を強化することが分かった。また、ほとんど対象者のいない最高税率の引き上げよりも対象者の多い所得控除の縮小の方が再分配効果を強化することが分かった。そして2018年度改正において基礎控除に導入された消失控除制度について、どのように評価できるか再分配効果の変化を見た。結果、再分配係数は4.7432から4.8713へと高まっており、消失控除制度の導入は再分配効果の回復に効果があったといえる。

最後に本稿で残された課題について触れることで結びにしよう。本稿での分析は集計データを利用したものであり、正確な再分配効果を測定するには、個票データの利用が望ましい。最近では、税務統計においても個票データの利用が始まっている¹²⁴⁾。この点については、今後の課題としたい。

¹²⁴⁾ 税務統計における個票データを利用した分析には、國枝・米田（2023）がある。

【参考文献】

- 石弘光（1982）「インフレと税制」『ジュリスト』第 757 号.
- 石弘光（1990）「諸控除の拡大」大蔵省財政史室編 『昭和財政史 昭和 27～48 年度』第 6 巻租税第 1 章所収，東洋経済新報社.
- 石島弘（1982）「低所得者と税制—課税最低限について—」『ジュリスト』第 757 号.
- 石村耕治（2023）「アメリカのタックスインデクセーション(第 9 回)アメリカでは常識の「物価スライド税制」 : Why Tax Indexing Matters : Taxation to Fix Inflation in the US」『月刊税務事例』第 55 巻 第 8 号.
- 岡村忠生（1999）「所得税改革と課税最低限」『税経通信』第 54 巻 第 12 号.
- 奥谷健（2004）「所得税における基礎控除と担税力」『税法学』第 551 号.
- 金子宏（1983）「シャープ勧告と所得税」日本租税研究協会編『シャープ勧告とわが国の税制』第 1 章所収,日本租税研究協会.
- 金子宏（1996）『所得課税の法と政策』有斐閣.
- 金子宏（2003）「総説—所得税における所得控除の研究」『日税研論集』第 52 号.
- 金子宏（2007）『租税法』弘文堂.
- 金子宏（2022）『租税法（第 24 版）』弘文堂.
- 清永敬次（1996）「独憲法裁判所の最近の租税関係判例」榎原猛〔ほか〕編『国法額の諸問題：宮田豊先生古稀記念』第 8 章所収，嵯峨野書院.
- 國枝繁樹・米田泰隆（2023）『日本の所得税制に関する税務データに基づく分析の意義』NTC Joint Research Discussion Paper Series 230100-01ST（通巻 1 号）.
- 佐々木潤子（1997）「所得税法における課税最低限と最低生活費（一）—アメリカ連邦個人所得税における展開—」『民商法雑誌』第 117 巻 第 1 号.
- 佐々木潤子（2010）「基礎的人的控除のあり方—課税最低限を前提として—」『税法学』第 563 号.
- 佐藤英明（2018）「人的控除の検討—制度改正の選択肢」『租税研究』第 820 号.
- 佐藤英明（2022）『スタンダード所得税法（第 3 版）』弘文堂.
- シャープミッション編;日本経済新聞社訳（1949）『税制の改革シャープ勧告全文：日本税制報告書』日本経済新聞社.
- 高木勝一（2007）『日本所得税発達史』ぎょうせい.

武田昌輔監修（1983）『DHC コメントール所得税法』第一法規．

谷口勢津夫（2009）「人的控除」『税研』第 146 号．

谷口勢津夫（2021）『税法基本講義（第 7 版）』弘文堂．

土居丈朗（2023）「2010 年代における所得税改革の所得再分配効果－各税制改正が与えた影響のマイクロシミュレーション分析」日本財政学会編『成長と分配の好循環と財政』第 II 部所収，有斐閣．

中村重和（2023）「人的控除のあり方の再検討」『税研』第 231 号．

橋本恭之（1987）「アメリカの税制改革」橋本徹・山本栄一編『日本型税制改革』第 13 章所収，有斐閣．

橋本恭之・呉善充（2006）「子育て支援税制についての検討」『関西大学経済論集』第 55 卷 第 4 号．

橋本恭之・鈴木善光（2016）『租税政策論』清文社．

橋本恭之（2022）「所得再分配とふるさと納税」『関西大学経済論集』第 71 卷 第 4 号，pp.385-401．

林宏昭（1995）『租税政策の計量分析－家計間・地域間の負担分配－』日本評論社．

林宏昭（1996）「所得税の控除制度と課税単位のあり方について」『総合税制研究』第 4 号．

林宏昭（2002）『どう臨む、財政危機下の税制改革』清文社．

林宏昭（2011）『税と格差社会』日本経済新聞出版社．

林宏昭（2023）『日本の税制と財政（第 2 版）』中央経済社．

藤田晴（1992）『所得税の基礎理論』中央経済社．

水野忠恒（2003）「所得控除と憲法問題」『日税研論集』第 52 号．

宮崎裕士（2018）「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－」『大阪経大論集』第 68 卷 第 6 号．

森信茂樹・前川聡子（2001）「わが国所得税課税ベースのマクロ推計」『フィナンシャル・レビュー』第 57 号．

横田信武（1982）「給与所得課税の動向と問題点」『早稲田商学=The Waseda commercial review』第 295 号．

【参考資料】

大蔵財務協会（2018）『改正税法のすべて 平成 30 年版』大蔵財務協会。
大蔵省主税局「第 75 回帝国議会 衆議院 所得税法改正法律案外三十件委員会 第 22 号 昭和 15 年 3 月 12 日」

<https://teikokugikai-i.ndl.go.jp/#/detail?minId=007511581X02219400312¤t=1>

（閲覧日：2025 年 1 月 12 日）

国税庁『民間給与実態統計調査結果』。

国税庁『税務統計から見た申告所得税の実態』。

財政経済学会（1937）大蔵省編『明治大正財政史 第 6 巻 第 5 編 内国税（上）』。

財務省「平成 30 年度税制改正の解説」

https://warp.da.ndl.go.jp/info:ndljp/pid/11122457/www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2018/explanation/pdf/p0081-0132.pdf（閲覧日：2024 年

12 月 17 日）

財務省（2017）「説明資料〔所得税〕」

<https://www.cao.go.jp/zei-cho/gijiroku/zeicho/2017/29zen13kai3.pdf>（閲覧日：2024 年 12 月 17 日）

財務省（2022）『財政金融統計月報（租税特集）』。

自由民主党・公明党（2017）「平成 30 年度税制改正大綱」。

自由民主党・公明党（2024）「令和 7 年度税制改正大綱」

生活保護制度研究会（2022）『生活保護のてびき 令和 4 年度版』第一法規。

税制調査会（1972）「昭和 47 年度の税制改正に関する答申」。

税制調査会（1977）「今後の税制のあり方についての答申」。

税制調査会（1988）「税制改革についての中間答申」。

税制調査会（2011）「平成 24 年度税制改正大綱」。

税制調査会（2013）「平成 26 年度税制改正大綱」。

税制調査会（2015a）「経済社会の構造変化を踏まえた税制のあり方に関する論点整理」。

税制調査会（2015b）「税制調査会（第 28 回総会）議事録」。

総務省『地方税に関する参考計数資料』.

総務省統計局『家計調査年報』.

総務省統計局『2020年基準 消費者物価指数 全国 2024年(令和6年)11月分』

<https://www.stat.go.jp/data/cpi/sokuhou/tsuki/pdf/zenkoku.pdf>

(閲覧日：2024年12月20日)

筑波経済月報(2020)「2020年からの所得税の改正点について」.

日本税理士会連合会(2023)第49回 日税連公開研究討論会「ライフイベントと税」

臨時税制調査会(1956)「最近の諸情勢に対応すべき税制改正の方策に関する諮問に対する答申」.