

国立国会図書館 調査及び立法考査局

Research and Legislative Reference Bureau
National Diet Library

論題 Title	諸外国の課税単位と基礎的な人的控除—配偶者控除の見直しをめぐって— (資料)
他言語論題 Title in other language	Tax Units and Methods of Giving Standard Relief (Basic, Marriage and Children) in OECD Countries
著者 / 所属 Author(s)	鎌倉 治子 (Kamakura, Haruko) / 国立国会図書館調査及び立法考査局 財政金融課
雑誌名 Journal	レファレンス (The Reference)
編集 Editor	国立国会図書館 調査及び立法考査局
発行 Publisher	国立国会図書館
通号 Number	798
刊行日 Issue Date	2017-07-20
ページ Pages	71-87
ISSN	0034-2912
本文の言語 Language	日本語 (Japanese)
摘要 Abstract	所得税における家族の税負担を見るうえで最も基本的な要素の一つとして、課税単位と、納税者本人、婚姻 (配偶者)、扶養児童に係る負担調整措置を概観する。対象は、OECD 加盟国。

* 掲載論文等は、調査及び立法考査局内において、国政審議に係る有用性、記述の中立性、客観性及び正確性、論旨の明晰 (めいせき) 性等の観点からの審査を経たものです。

* 意見にわたる部分は、筆者の個人的見解であることをお断りしておきます。

諸外国の課税単位と基礎的な人的控除 —配偶者控除の見直しをめぐって—

国立国会図書館 調査及び立法考査局
財政金融課 鎌倉 治子

目 次

はじめに

I 課税単位

II 負担調整の手法

III 納税者本人に係る負担調整措置

1 概要

2 基礎控除等の水準

IV 婚姻（配偶者）に係る負担調整措置

1 個人単位課税の場合

2 世帯単位課税の場合

3 配偶者控除等の意義

V 扶養児童に係る負担調整措置

おわりに

要 旨

一般に、所得税における家族をめぐる税負担は、その国が採用する課税単位（個人単位か、世帯（夫婦又は家族）単位か）に大きく規定されるが、さらに、その課税単位の枠組みの中で、世帯に関する負担調整措置が設けられている。

経済協力開発機構（OECD）加盟国における課税単位や世帯に関する負担調整のありようは様々であるが、負担調整の手法に関しては、累進税率の下で高所得者に有利に働く所得控除よりも、税負担の軽減額が所得水準によらないゼロ税率や税額控除等が、主流であるといえる。

日本では、2017年度の税制改正で、配偶者控除及び配偶者特別控除の見直しが行われた。今後は、数年をかけて、基礎控除をはじめとする人的控除等の見直しが議論される予定である。諸控除の見直しを含む所得税改革は、実現すれば、戦後税制の基礎となったシャウプ税制改革以来の抜本的な改革になるともいわれており、今後の議論の動向が注視される。

はじめに

日本における税制改革の焦点の一つとして、所得税の基礎控除や配偶者控除を含む人的控除等の見直しが浮上している。

一般に、所得税における家族をめぐる税負担は、その国が採用する課税単位（個人単位か、世帯（夫婦又は家族）単位か）に大きく規定されるが、さらに、その課税単位の枠組みの中で、世帯に関する負担調整措置が設けられている。

本稿では、経済協力開発機構（OECD）加盟国⁽¹⁾について、課税単位と、納税者本人、婚姻（配偶者）、扶養児童に係る負担調整措置を概観する。その際、夫婦それぞれの基礎的な控除等に加えていわゆる「二重の控除」⁽²⁾があるか、という点にも着目する。

I 課税単位

所得税における世帯に関する負担調整の仕組みを見ると、最も基本的な要素は、課税単位である。

課税単位の類型は、個人単位課税と世帯単位課税に大別される⁽³⁾。このうち、世帯単位課税

* 本稿は、鎌倉治子「諸外国の課税単位と基礎的な人的控除—給付付き税額控除を視野に入れて—」『レファレンス』706号, 2009.11, pp.103-130. <http://dl.ndl.go.jp/view/download/digidepo_999574_po_070605.pdf?contentNo=1>のうち、課税単位と負担調整措置に係るデータを更新するものである。本稿におけるインターネット情報の最終アクセス日は、2017年6月9日である。

(1) ラトビアを除く34か国を対象とした。

(2) ここでは、配偶者が基礎控除等の適用を受けるとともに、納税者本人も配偶者控除等の適用を受けるために、「片稼ぎ世帯」や「共稼ぎ」世帯よりも「パート世帯」の方が控除等の合計額が大きくなることを指す。

(3) 以下、子の所得はないものとする。

には、合算非分割課税と合算分割課税がある。合算非分割課税とは、世帯の所得を合算して、税率表を適用する方式である。合算分割課税とは、世帯の所得を合算した上で分割し、分割された所得のそれぞれに対して税率表を適用する方式である。この合算分割課税制度には、世帯の所得を合算し均等分割する方式と、世帯の所得を合算し不均等分割する方式がある⁽⁴⁾。

累進税率の下での課税単位の特徴は、公平性、中立性、簡素さの観点から、理念的に次のように整理できる(表1)。個人単位課税の長所は、個人間の公平性(同じ所得をもつ個人同士では、税負担も同じであること)が確保され、中立性に優れていること(結婚や配偶者の就労に対して中立的であること)であるが、その一方で、世帯間の公平性(同じ所得をもつ世帯(夫婦又は家族)同士では、税負担も同じであること)が阻害されるという短所がある。世帯単位課税の長所は、生活の実態に適合しており、個人単位課税のように夫婦の所得の組合せで税負担が大きく異なる⁽⁵⁾ことはない点であるが、その一方で、結婚や配偶者の就労といった個人の選択に対して中立的でないという短所がある。合算分割の世帯単位課税(2分2乗とN分N乗)の最大の問題点は、高額所得の片稼ぎ夫婦に非常に有利に働く⁽⁶⁾ことである。簡素さについては、納税者と税務当局のいずれの立場から見ても、個人所得課税の方が世帯単位課税よりも優れている。

表1 課税単位の特徴

		個人単位	世帯単位		
			合算非分割	2分2乗	N分N乗
公平	世帯間	×	○	○	× (世帯員が多いと有利)
	個人間	○	× (既婚者に不利)	× (単身者に不利)	× (単身者に不利)
中立	結婚	○	× (結婚へのペナルティ)	× (結婚へのギフト)	× (結婚へのギフト)
	配偶者の就労	○	× (就労を阻害)	× (就労を阻害)	× (就労を阻害)
簡素	納税者	○	×	×	×
	税務行政	○	×	×	×

(出典) 大田弘子「女性と税制—配偶者控除等の検証—」『税研』13(76), 1997.11, pp.9-13; 田中康男「所得控除の今日的意義—人的控除のあり方を中心として—」『税務大学校論叢』48号, 2005.6, pp.47-49等を基に筆者作成。

(4) 均等分割する方式には、例えば2分2乗方式がある。2分2乗方式は、夫婦の所得を合算して均等分割し、算出した税額を2倍する。不均等分割の方式としては、例えばフランスのN分N乗方式(世帯の所得を合算して世帯の人数に応じた数Nで分割し、算出した税額をN倍する方式)がある。フランスのN分N乗の場合、家族除数(N)は、単身者の場合1、夫婦者の場合2、夫婦子1人の場合2.5、夫婦子2人の場合3、以下、被扶養児童が1人増すごとに1を加算する。

(5) ごく簡略化した例を挙げると以下ようになる。所得が500万円の場合の平均税率を10%、1000万円の場合の平均税率を20%とする。個人単位課税の下では、夫婦の所得を合算した金額が同じ1000万円の場合、専業主婦世帯(夫の所得1000万円、妻の所得0円)の場合の税額は200万円(=1000万円×20%)であるが、共稼ぎ世帯(夫、妻の所得がともに500万円)の場合の税額は100万円(=500万円×10%+500万円×10%)となる。森信茂樹『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, 2015, pp.210-213を参照。

(6) ごく簡略化し、平均税率は前掲注(5)と同じ例を考える。2分2乗の下では、単身者の所得が1000万円の場合の税額は200万円(=1000万円×20%)であるが、結婚して専業主婦世帯を形成すると、税額は100万円(=1000万円÷2×10%×2)となる。結婚によって減少する税額(100万円)が2分2乗による「結婚へのギフト」であり、夫と妻の所得の差が大きいほど(高額所得の片稼ぎ夫婦ほど)「結婚へのギフト」は大きくなる。

中立性と世帯間の公平性の間、そして個人間の公平性と世帯間の公平性の間にはトレードオフの関係があり、どちらをより重視するかは政策判断の問題となる。

勤労性所得に着目すると、諸外国では、1970年代以降、多くの国が夫婦単位又は家族単位での課税から個人単位課税に移行している。OECD加盟国では、個人単位課税を採用する国は日本、イギリス、カナダ、スウェーデンなど23か国、個人単位と世帯（夫婦又は家族）単位の選択制はアメリカとドイツなど8か国、世帯（夫婦又は家族）単位はフランスなど3か国である（表2）。

もっとも、実際の各国の制度は多様で、個人課税単位の短所を緩和すべく配偶者控除を設けたり、世帯単位課税の短所を緩和すべく複数税率表の採用（個人、共稼ぎ世帯、片稼ぎ世帯などの類型に応じて異なる税率表を適用すること）をしたりといった、各種の調整措置が設けられている。

表2 OECD加盟国の課税単位（2015年）

国	個人 単位	世帯（夫婦又は家族）単位			合算 非分割 課税	1970年以降の主な変更（勤労所得） ^{(*)1}
		合算分割課税				
		2分 2乗	N分 N乗	複数 税率表		
個人単位課税の国						
オーストラリア	○					—
オーストリア	○					1973年：夫婦合算から移行
ベルギー	○					1989年：家族合算から移行
カナダ	○					—
チリ	○					2010年時点で個人単位
チェコ	○					1993年時点で個人単位 2005～2007年：子のいる夫婦は、個人と2分2乗の選択制
デンマーク	○					1970年：夫婦合算から移行
フィンランド	○					1976年：夫婦合算（複数税率表）から移行
ギリシャ	○					—
ハンガリー	○					1992年時点で個人単位
アイスランド	○					1980年：夫婦合算から移行
イスラエル	○					2010年時点で個人単位
イタリア	○					1977年：家族合算から移行
日本	○					—
韓国	○					—
メキシコ	○					1992年時点で個人単位
オランダ	○					1973年：夫婦合算から移行
ニュージーランド	○					—
スロバキア	○					1993年時点で個人単位
スロベニア	○					1997年時点で個人単位
スウェーデン	○					1971年：夫婦合算（低所得者に限り2分2乗。勤労所得についてのみ個人単位との選択制）から移行
トルコ	○					1999年：個人単位（一定額を超えると夫婦合算）から移行
イギリス	○					1972年：夫婦合算から、勤労所得についてのみ個人単位との選択制に移行 1990年：個人単位に移行
個人単位課税と世帯単位課税の選択制の国						
エストニア（夫婦）	○	○				1997年時点で個人単位と2分2乗の選択制
ドイツ（夫婦）	○	○				—
アイルランド（夫婦）	○			○		1980年：夫婦合算から、2分2乗と個人単位との選択制に移行 2000年：2分2乗から複数税率表に移行
ノルウェー（夫婦）	○				○	2006年：個人単位と複数税率表の選択制から移行
ポーランド（夫婦）	○	○				1993年時点で個人単位と2分2乗の選択制
ポルトガル（家族）	○		○			1989年：家族合算と個人単位の混合から、個人単位と2分2乗の選択制に移行 2015年：2分2乗からN分N乗に移行 ^{(*)2}
スペイン（家族）	○				○	1989年：家族合算から移行
アメリカ（夫婦）	○	○		○		—
世帯単位課税の国						
フランス（家族）			○			—
ルクセンブルク（夫婦）		○				1991年：N分N乗から移行
スイス（夫婦）				○		1989年：夫婦合算から移行

(*)1 資料上の制約から1970年時点の状況が判明しなかった国については、可能な限り遡り、確認できた最も古い時点の状況を記載した。「—」は大きな変更がないことを示す。

(*)2 ポルトガルは2016年から2分2乗に戻っている。

(出典) OECD, *Taxing Wages 2016*, Paris: OECD Publishing, 2016; IBFD, *European tax handbook*, vol.26, 2015, Amsterdam: IBFD; Ken Messere, *Tax Policy in OECD Countries: Choices and Conflicts*, Amsterdam: IBFD, 1993; OECD, *Personal income tax systems under changing economic conditions*, Paris: OECD, 1986; OECD, *The Treatment of family units in OECD member countries under tax and transfer system*, Paris: OECD, 1977等を基に筆者作成。

II 負担調整の手法

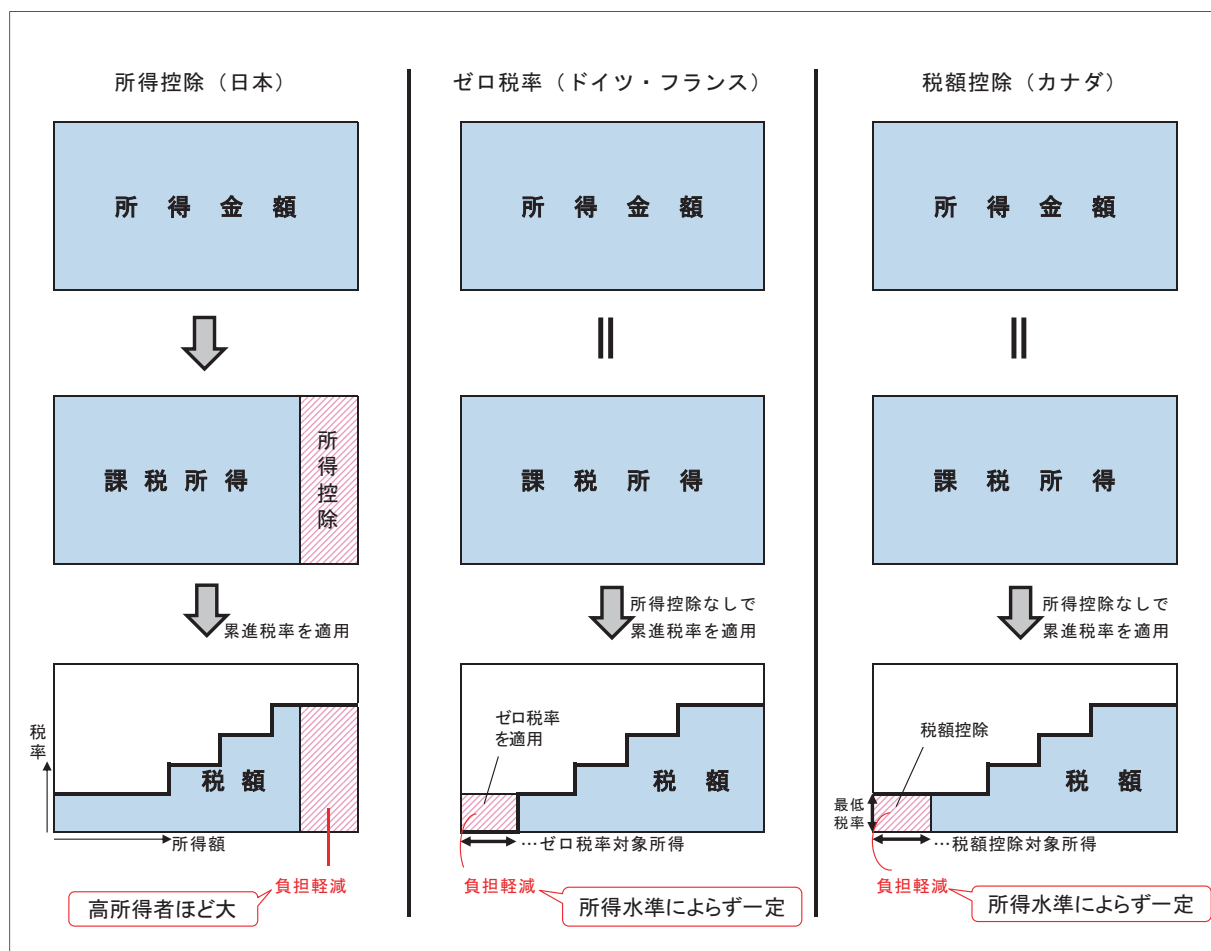
所得税負担の累進度は、主に「課税ベース」と「税率構造」の組合せによって実現される。それぞれの国が採用している課税単位の枠組みの中で、負担調整を行うための主な手法としては、所得控除、ゼロ税率、税額控除がある（図1）。

所得控除とは、税率適用前の所得から控除する仕組みである。日本の基礎控除や配偶者控除は所得控除である。

ゼロ税率は、課税所得の一部にゼロ税率を適用することにより税負担を求めないこととする方式である。ドイツやフランスが採用している。

税額控除は、税率適用後の算出税額から控除する仕組みである。一定の金額に最低税率を乗じて算出された額を税額から控除する形を取る場合もある。

図1 負担調整の主な手法

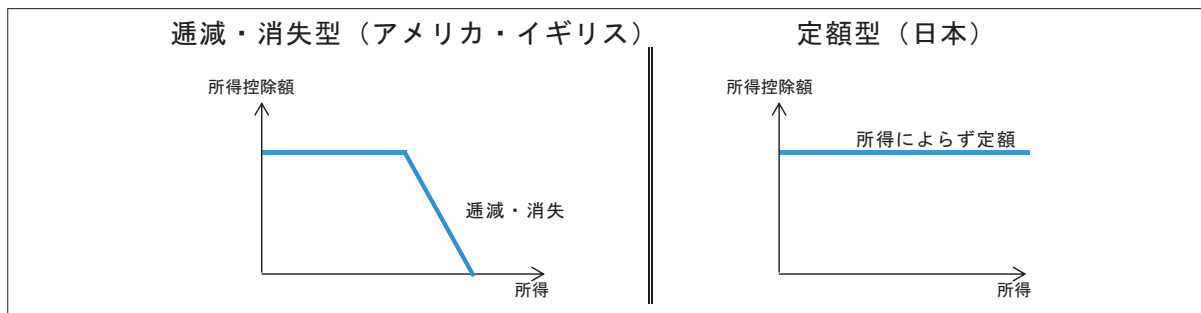


(出典) 財務省「参考資料〔所得税〕」(税制調査会第8回資料(総8-3))2016.11.14, p.8. 内閣府ウェブサイト <<http://www.cao.go.jp/zei-cho/gijiroku/zeicho/2016/28zen8kai.html>> を基に筆者作成。

累進税率の下では、所得控除は、高所得者ほど税負担の軽減額が大きくなる⁽⁷⁾のに対し、ゼロ税率と税額控除は、税負担の軽減額は所得水準によらず一定である⁽⁸⁾。両者のこのような性質の違いのため、所得再分配上の観点から、所得控除による高所得者の優遇を改めるべしとする考え方が、広く支持されている⁽⁹⁾。OECD加盟国では、世帯に係る税負担の調整措置として、ゼロ税率又は税額控除を採用する国が多いが、その中でも特に注目すべきは、所得再分配の観点から、基礎的な人的控除のすべてを所得控除から税額控除に切り替えた、カナダとオランダの例であろう⁽¹⁰⁾。

なお、同じく所得再分配の観点から、所得控除を採用しつつも納税者の所得水準によって控除額を逡減・消失させる国もある（アメリカ、イギリス）（図2）。

図2 所得控除の2類型



（注）納税者本人に係る基礎控除等の場合。

（出典）財務省「参考資料〔所得税〕」（税制調査会第8回資料（総8-3））2016.11.14, p.8. 内閣府ウェブサイト <<http://www.cao.go.jp/zei-cho/gijiroku/zeicho/2016/28zen8kai.html>> を基に筆者作成。

(7) 日本の場合を例に取れば、基礎控除（38万円）による税の軽減額は、総所得金額が最低税率（5%）の適用範囲におさまる納税者の場合は19,000円（＝38万円×5%）、最高税率の（45%）適用がある納税者の場合は171,000円（＝38万円×45%）となる。

(8) ゼロ税率の性格は、必ずしも明らかではない。第1ブラケットの一部をゼロ税率にしたと見れば税額控除と同値であり、各ブラケットをゼロ税率適用所得区分の分だけ上方にスライドさせたと見れば所得控除と同値であるためである。ただし、特に個人単位課税の下で、配偶者や扶養児童の有無など個別の事情について負担調整を行うおうとする場合には、ブラケットのスライドでは対応できないこと等を考慮し、本稿ではゼロ税率を税額控除と同値のものとして扱っている。ゼロ税率の性格については、小塚真啓「所得控除方式のあり方」『税研』31(6), 2016.3, pp.43-49が詳しい。

(9) 知原信良「人的控除の役割とそのあり方」『税研』31(6), 2016.3, p.51. また、基礎的な人的控除に限らず、所得税制で家計を直接支援する方策として、税額控除を採用する国が増えている。勤労税額控除や児童税額控除について、鎌倉治子「諸外国の就労促進・子育て支援等のための税制上の措置—所得課税に関連して—」『レファレンス』795号, 2017.4, pp.103-119. <http://dl.ndl.go.jp/view/download/digidepo_10337842_po_079505.pdf?contentNo=1> を参照。

(10) カナダ（1988年税制改革）でもオランダ（2001年税制改革）でも、所得控除を税額控除に変更した背景には、累進課税の下では所得控除は高額所得者に有利であるとの認識があった。「政府税制調査会海外調査報告（アメリカ、カナダ）」（税制調査会第30回資料（総30-3））2016.5.16, p.7. 内閣府ウェブサイト <http://www.cao.go.jp/zei-cho/gijiroku/zeicho/2016/_icsFiles/afildfile/2016/05/17/28zen30kai4_2.pdf>; 「政府税制調査会海外調査報告（フランス、ドイツ、オランダ）」（税制調査会第7回企画会合・第2回調査分析部会合同会議資料（企画7-2調査2-2））2007.4.13, p.20. 同 <<http://www.cao.go.jp/zeicho/siryou/pdf/k7t2kai2.pdf>>; 田近栄治・八塩裕之「還付可能な税額控除をどう執行するか—欧米の経験—」『税経通信』62(8), 2007.6, p.35等を参照。

Ⅲ 納税者本人に係る負担調整措置

1 概要

納税者本人に関する基礎控除等は、最も基本的なものであるため、諸外国でも多くの国で何らかの措置を講じている⁽¹¹⁾。その手法は、第Ⅱ章で示したとおり、ゼロ税率（ドイツ、フランス等）又は税額控除（カナダ、オランダ等）が主流である。アメリカやイギリスでは、逡減・消失型の所得控除を採用している。2015年時点で、累進税率の下で所得控除方式を採用し、所得制限を設けていない国、換言すれば、高所得者に有利な仕組みを採用している国は、日本、韓国など少数にとどまる（表3）。

なお、世帯単位課税の下では、2分2乗又はN分N乗といった仕組みを通じて、基本的に、夫婦2人分の基礎控除が適用されることになる。

(11) 基礎控除等のない国（イタリア、ニュージーランド等）も存在するが、そうした国でも、所得が一定額以下の勤労者に対して何らかの控除等が設けられている場合が多い。

表3 世帯に係る税制上の負担調整措置 (2015年)

個人単位課税の国	納税者本人に関する減免措置 (基礎控除等) ^(*)		婚姻に関する減免措置 (配偶者控除等)	配偶者がある場合の減額		配偶者の未使用分基礎控除等の納税者本人への移転	扶養児童に関する減免措置 ^(*) (扶養控除等)	(参考) 児童手当
	控除等の方式	金額		控除等の方式	金額			
オーストラリア	ゼロ税率	18,200 オーストラリア・ドル (165.5 万円)	-	-	×	×	なし	○
オーストラリア	ゼロ税率	11,000 ユーロ (147.7 万円)	-	-	×	×	税額控除 (全額給付) ^(*)	○
ベルギー	税額控除 (連減)	7,380~7,090 ユーロ (99.1~95.2 万円) の控除を最低税率帯から適用	夫婦の勤労所得を合算した額の30%と、所得の低い方の配偶者の所得との差額を移転可能。移転額の上限は10,230ユーロ (137.3 万円)	○	×	×	税額控除 (給付付き)	○
カナダ	税額控除	控除税額は1,699.05カナダ・ドル (16.1 万円)	控除税額は1,699.05カナダ・ドル (16.1 万円) 配偶者の所得1カナダ・ドル当たり0.15カナダ・ドル減額	○	×	×	税額控除	○
チリ	ゼロ税率	7,283,000 チリ・ペソ (134.8 万円) ^(*)	-	-	×	×	なし	○
チェコ	税額控除	控除税額は24,840 チェコ・コルナ (12.2 万円)	控除税額は24,840 チェコ・コルナ (12.2 万円) 配偶者の所得が68,000 チェコ・コルナ (33.5 万円) 以下の場合に適用可	○	×	×	税額控除	○
デンマーク	税額控除	43,400 デンマーク・クローネ (78.1 万円) の控除を最低税率帯に適用	-	-	○	○	なし	○
フィンランド	ゼロ税率	16,500 ユーロ (221.5 万円)	-	-	×	×	税額控除 (連減・消失) ^(*)	○
ギリシャ	なし	-	-	-	-	-	なし	○
ハンガリー	なし	-	-	-	-	-	税額控除 ^(*) 社会保険料からも控除可	○
アイスランド	税額控除 地方所得税からも控除可	控除税額は610,824 アイスランド・クローナ (56.0 万円)	-	-	○	○	なし	○
イスラエル	税額控除	控除税額は5,886 イスラエル・シケケル (18.3 万円) ^(*)	-	-	×	×	なし ^(*)	○
イタリア	なし	-	控除税額は800ユーロ (10.7 万円) 配偶者の年間所得が2,840.51ユーロ (38.1 万円) 未満の場合に適用可。納税者本人の所得に応じて連減し、80,000ユーロ (1074.0 万円) で消失	○	-	-	税額控除 (連減・消失)	×

	納税者本人に関する減免措置（基礎控除等） ^{(*)1}		婚姻に関する減免措置（配偶者控除等） ^{(*)1}		配偶者の未使用分基礎控除等の納税者本人へ ^{(*)1} の移転	扶養児童に関する減免措置 ^{(*)1} （扶養控除等）	(参考) 児童手当
	控除等の方式	金額	控除等の方式	金額			
個人単位課税の国（続）							
日本	所得控除	38万円	所得控除 ^{(*)12}	38万円 配偶者の所得が38万円以下の場合に適用可。配偶者の所得が38万円超76万円未満の場合、配偶者特別控除を適用可（最大38万円。納税者本人の所得が1000万円以下の場合に限る。）	×	所得控除 ^{(*)13}	○
韓国	所得控除	1,500,000韓国ウォン（16.1万円）	所得控除	1,500,000韓国ウォン（16.1万円） ^{(*)14} 配偶者の所得が1,000,000韓国ウォン（10.7万円）未満の場合に適用可	×	所得控除 税額控除	○
メキシコ	なし	-	なし	-	-	なし	×
オランダ	税額控除 ^{(*)15} （連減） 社会保険料からも控除可	控除税額は2,203～1,342ユーロ（29.6～18.0万円）	なし	-	一部○ ^{(*)16}	なし	○
ニュージーランド	なし	-	なし	-	-	税額控除 （連減・消失、 給付付き）	×
スロバキア	所得控除 （連減・消失）	3,803.33ユーロ（51.1万円） 年間所得が19,809ユーロ（265.9万円）を超えると控除額が連減し、35,022.31ユーロ（470.2万円）で消失	所得控除 （連減・消失）	配偶者の年間所得が3,803.33ユーロ（51.1万円）未満の場合に、3,803.33ユーロ（51.1万円）との差額を控除可 配偶者が3歳までの子の面倒をみている場合又は配偶者が無職の場合に適用可。納税者本人の所得が35,022.31ユーロ（470.2万円）を超えると連減し、50,235.62ユーロ（674.4万円）で消失	×	税額控除 （給付付き）	○
スロベニア	所得控除 （連減・消失）	6,519.82～3,302.70ユーロ（87.5～44.3万円）	所得控除	2,436.92ユーロ（32.7万円） 配偶者が無職で所得が2,436.92ユーロ（32.7万円）未満の場合に適用可	×	所得控除	○
スウェーデン ^{(*)18}	所得控除 （連増・連減）	13,100～34,300スウェーデン・クローネ （18.8～49.2万円）	なし	-	×	なし	○
トルコ	なし	-	なし	-	-	なし	×
イギリス	所得控除 （連減・消失）	10,600ポンド（196.2万円） 所得が100,000ポンド（1850.7万円）を超えると、2ポンド超過するごとに控除が1ポンド連減し、121,200ポンド（2243.1万円）で消失	なし	-	一部○ ^{(*)19} 移転先の納税者の所得制限あり	税額控除 （連減・消失、 全額給付）	○

	納税者本人に関する減免措置（基礎控除等） ⁽¹⁾		婚姻に関する減免措置（配偶者控除等） ⁽¹⁾		配偶者の未使用分基礎控除等の納税者本人への移転 ⁽¹⁾	扶養児童に関する減免措置 ⁽¹⁾ （扶養控除等）	(参考) 児童手当
	控除等の方式	金額	控除等の方式	金額			
個人単位課税と世帯（夫婦又は家族）単位課税の選択制の国							
エストニア	税額控除 ⁽²⁰⁾	1,848ユーロ（24.8万円）の控除に税率（単一税率）を適用 ※夫婦共同申告の場合、2分2乗の仕組みを通じて、税額控除が夫婦2人分適用される	2分2乗	-	-	税額控除 ⁽²⁰⁾	○
ドイツ	ゼロ税率	8,472ユーロ（113.7万円） ※夫婦共同申告の場合、2分2乗の仕組みを通じて、ゼロ税率が夫婦2人分適用される	2分2乗	-	-	所得控除 ⁽²²⁾	○
アイルランド	税額控除	控除税額は1,650ユーロ（22.2万円） ※夫婦共同申告の場合、控除額が2倍になる	複数税率表	-	-	税額控除（配偶者の所得が少ない場合）	○
ノルウェー ⁽²³⁾	税額控除 ⁽²⁴⁾	50,400ノルウェー・クローネ（75.7万円）の控除に税率（単一税率）を適用 ※夫婦共同申告の場合、控除額が74,250ノルウェー・クローネ（111.4万円）になる	なし	-	-	なし	○
ポーランド	税額控除	控除税額は556.02ポーランド・ズロチ（1.8万円） ※夫婦共同申告の場合、2分2乗の仕組みを通じて、税額控除が夫婦2人分適用される	2分2乗	-	-	税額控除（第1子分は所得制限あり。社会保険料等からも控除可）	○
ポルトガル	なし	-	N分N乗	-	-	N分N乗税額控除	○
スペイン	税額控除	5,550ユーロ（74.5万円）の控除を最低税率から適用 ※家族共同申告の場合、追加の控除3,400ユーロ（45.6万円）を最低税率から適用	なし	-	-	税額控除（一部、給付付き）	○
アメリカ	所得控除（運減・消失）	4,000米ドル（48.4万円）。単身者の場合、所得が258,250米ドル（3,126.0万円）を2,500米ドル超過することにより控除額が2%減し、380,750米ドル（4,608.8万円）で消失 ※夫婦共同申告の場合、夫婦2人分の所得控除が与えられる。所得が309,900米ドル（3,751.2万円）を2,500米ドル超過するごとに控除額が2%減し、432,400米ドル（5,233.9万円）で消失	複数税率表 2分2乗	-	-	所得控除（運減・消失） 税額控除（運減・消失。勤労者のみ給付付き）	×

世帯（夫婦又は家族）単位課税の国	納税者本人に関する減免措置（基礎控除等） ^(*)		婚姻に関する減免措置（配偶者控除等） ^(*)		配偶者の未使用分基礎控除等の納税者本人への移転 ^(*)	扶養児童に関する減免措置 ^(*) （扶養控除等）	(参考) 児童手当
	控除等の方式	金額	控除等の方式	金額			
フランス	ゼロ税率 9,700ユーロ（130.2万円） ※N分N乗の仕組みを通じて、ゼロ税率が夫婦2人と子の分適用される	金額	N分N乗	-	(*)21	N分N乗 ^{(*)25}	○
ルクセンブルク	ゼロ税率 11,265ユーロ（151.2万円） ※2分2乗の仕組みを通じて、ゼロ税率が夫婦2人分適用される ^{(*)26}	金額	2分2乗	-	(*)21	税額控除（全額給付）	○
スイス	ゼロ税率 単身者は14,500スイス・フラン（182.4万円） ※夫婦のゼロ税率帯は28,300スイス・フラン（355.9万円）となる。さらに、夫婦者には2,600スイス・フラン（32.7万円）の所得控除が与えられる ^{(*)27}	金額	複数税率表	-	(*)21	所得控除 税額控除	×

(*)1 オーストラリアは2014-2015年度、ニュージーランドとイギリスは2015-2016年度の記述。原則として、多くの納税者に適用される基礎的なものを記載し、低所得者向けのものは除いた。婚姻に関する減免措置については、児童の有無を要件とするものは除いた。扶養児童に関する減免措置については、名称に tax credit とあるものは税額控除に分類し、tax benefit とあるものは児童手当に分類した。邦貨換算レートは、IMF, *International Financial Statistics*, 2016.7の2015年平均による。

(*)2 夫婦の稼ぎ方の違い（片稼ぎの場合、共稼ぎで従たる稼ぎ手の稼ぎが少ない場合、共稼ぎで2人とも十分な稼ぎがある場合）によって、控除等の額に差が生じるかどうかで判定した。

(*)3 オーストラリア：これ以外にも、児童を有する片稼ぎ世帯（配偶者の所得制限あり）を対象とする税額控除がある。

(*)4 カナダ：配偶者の所得の増進に従って、当該配偶者に移転される所得額が事実上減額する仕組みである。

(*)5 チリ：所得税率表はインフレ調整のため毎月変更される。ゼロ税率の対象となる額は、年間ベースに換算した金額を記載した。

(*)6 フランス：児童に係る税額控除は2015-17年のみ。

(*)7 ハンガリー：ただし、新婚カップルに除く控除がある。

(*)8 スロバキア：女性には1,308イスラエル・シケル（4.1万円）の追加的な税額控除が認められる。

(*)9 日本：2017年度の税制改正で、配偶者控除は通称・消失型となり、配偶者特別控除は配偶者の所得が38万円超123万円以下の場合に適用されることとなった（2018年から）。

(*)10 韓国：このほか、配偶者を有し所得を有する女性（所得制限あり）を対象とする所得控除がある。

(*)11 オランダ：2016年からは通称の上、消失。

(*)12 オランダ：2009年から15年かけて年に6.67%ずつ縮小し、2024年で廃止。

(*)13 スロバキア：配偶者の所得の増進に従って、納税者本人に認められる配偶者控除等の額が通称する仕組みである。

(*)14 スウェーデン：地方所得税に関する記述。国税である所得税は、一部の高額所得者のみに付加的に課税される。

(*)15 イギリス：最大1,060ポンド（19.6万円）を移転可能。ただし、移転先の納税者の所得が31,785ポンド（588.2万円）以下（20%の基本税率のみ適用）の場合に限る。未使用分控除の配偶者への移転は2015-2016年度から。

(*)16 エストニア：単一税率であるため、所得控除でも税額控除でも効果は同一となるが、税額控除に分類した。

(*)17 エストニア：単一税率であるため、所得控除でも税額控除でも効果は同一となるが、基礎控除額が倍額になる。ただし、ノルウェー、スペイン、スイスなど倍額に満たない国もある。

(*)18 ドイツ：児童控除と児童手当の有利な方のみ適用される。

(*)19 ノルウェー：一般所得に関する記述。ノルウェーでは、資本所得を含むすべての所得に、諸控除等を適用して算出した一般所得に対し、単一税率が適用される（国税と地方税）。一定額以上の個人所得（勤労所得）に対し、別途、累進税率が適用される（国税。諸控除の適用なし）。

(*)20 ノルウェー：単一税率であるため、所得控除でも税額控除でも効果は同一となるが、税額控除に分類した。

(*)21 フランス：N分N乗の仕組みを通じて、夫婦2人分に加えて、各児童についても対応する除数の分だけゼロ税率が適用される。児童の存在によるN分N乗の税負担軽減額には上限が設定されている。

(*)22 ルクセンブルク：このほか、夫婦共同申告の共稼ぎ世帯に認められる所得控除がある。

(*)23 スイス：このほか、共稼ぎ世帯に認められる所得控除がある。

(*)24 OECD, *Taxing Wages 2016*, Paris: OECD Publishing, 2016; IBFD, *European tax handbook*, vol.26, 2015, Amsterdam: IBFD 等を基に筆者作成。

2 基礎控除等の水準

納税者本人に関する負担調整措置（基礎控除等）の詳細は表3のとおりであるが、国によって所得控除と税額控除が混在しており、金額の比較が難しい。

そこで、基礎控除等の金額を対象所得額に換算し、一般的な勤労者の収入に占める割合を試算すると、表4のとおりとなる。単純な国際比較は困難であるが、各国の割合を単純平均すると19.4%で、日本は、スウェーデンやアメリカとともに、低い水準にある⁽¹²⁾。

表4 OECD加盟国の勤労者の平均給与に対する基礎控除（対象所得額換算）の割合（2015年）

国	基礎控除相当額		平均年間給与		割合 (%)
	本国通貨単位表示	万円表示	本国通貨単位表示	万円表示	
オーストラリア	18,200	165.5	80,774	734.5	22.5%
オーストリア	11,000	147.7	43,484	583.8	25.3%
ベルギー	7,090	95.2	46,693	626.8	15.2%
カナダ	11,327	107.2	50,877	481.5	22.3%
チリ	7,283,000	134.8	7,556,043	139.8	96.4%
チェコ	165,600	81.5	317,924	156.4	52.1%
デンマーク	43,400	78.1	405,876	730.2	10.7%
エストニア	1,848	24.8	12,926	173.5	14.3%
フィンランド	16,500	221.5	43,536	584.5	37.9%
フランス	9,700	130.2	37,792	507.3	25.7%
ドイツ	8,472	113.7	47,042	631.5	18.0%
ギリシャ	0	0.0	20,296	272.5	0.0%
ハンガリー	0	0.0	3,172,122	137.5	0.0%
アイスランド	2,672,021	245.2	7,440,480	682.7	35.9%
アイルランド	8,250	110.8	34,847	467.8	23.7%
イスラエル	58,860	183.3	137,958	429.6	42.7%
イタリア	0	0.0	30,710	412.3	0.0%
日本	380,000	38.0	5,005,807	500.6	7.6%
韓国	1,500,000	16.1	42,162,723	451.2	3.6%
ルクセンブルク	11,265	151.2	55,553	745.8	20.3%
メキシコ	0	0.0	105,924	80.9	0.0%
オランダ	18,211	244.5	49,235	661.0	37.0%
ニュージーランド	0	0.0	56,110	473.6	0.0%
ノルウェー	50,400	75.7	552,012	828.6	9.1%
ポーランド	3,089	9.9	45,521	146.2	6.8%
ポルトガル	0	0.0	17,280	232.0	0.0%
スロバキア	3,803	51.1	10,616	142.5	35.8%
スロベニア	3,303	44.3	18,109	243.1	18.2%
スペイン	5,550	74.5	26,259	352.5	21.1%
スウェーデン	13,100	18.8	421,364	604.7	3.1%
スイス	14,500	182.4	90,286	1,135.6	16.1%
トルコ	0	0.0	32,048	142.6	0.0%
イギリス	10,600	196.2	36,017	666.6	29.4%
アメリカ	4,000	48.4	50,964	616.9	7.8%

(注) 基礎控除相当額は、所得控除の基礎控除やゼロ税率で与えられている場合にはそのままの金額で、税額控除の基礎控除が与えられている場合には、最低税率で割り戻して税額控除対象所得額に換算した金額。世帯の構成によって金額が異なる国（ノルウェー、スペイン、スイス）については、単身者の場合の金額とした。基礎控除の額が所得によって変化する国（オランダ、スロベニア、スウェーデン、イギリス、アメリカ）については、原則として、平均給与を得ている場合の金額とした。基礎控除の額が性別によって異なる国（イスラエル）については、男性の場合の金額とした。邦貨換算レートは、IMF, *International Financial Statistics*, 2016.7 の2015年平均による。

(出典) OECD, *Taxing Wages 2016*, Paris: OECD Publishing, 2016; IBFD, *European tax handbook*, vol.26, 2015, Amsterdam: IBFD 等を基に筆者作成。

(12) 日本における基礎控除の水準の在り方は、課税最低限の水準の在り方とも密接に関連し、基礎控除だけでなく給与所得控除等も含めて検討すべき問題であるが、本稿では割愛する。

IV 婚姻（配偶者）に係る負担調整措置

1 個人単位課税の場合

個人単位課税の場合、配偶者に関する負担調整措置（配偶者の存在を理由として納税者本人に認められる配偶者控除等）は、納税者本人に係る措置と同じ手法によることが多く、措置を講じていない国も比較的多い（スウェーデン、フィンランド、ニュージーランド等）（表3）。

なお、配偶者控除がある国でも、納税者本人の所得制限のない、定額型の所得控除は、日本⁽¹³⁾、韓国など少数にとどまり、さらに、いわゆる「二重の控除」があるのは、日本、韓国など数か国である（表3）。

デンマークやオランダは、配偶者控除はないが、納税者としての配偶者の基礎控除等が、移転可能となっている点に特色がある。移転可能な基礎控除とは、一方の配偶者が自分の基礎控除を使い切れなかった場合に、未使用分を他方の配偶者が使用できることであり、個人単位課税制度の中であって世帯単位の要素をもつ仕組みといえる。

2 世帯単位課税の場合

夫婦単位又は家族単位課税の場合における配偶者分の基礎控除については、第Ⅲ章で示したとおり、2分2乗又はN分N乗といった仕組みを通じて、基本的に夫婦2人分の基礎控除が適用されることになる。また、そもそも、課税単位が2分2乗又はN分N乗である場合には、その中に婚姻に係る負担調整措置が組み込まれており、累進税率の下では個人よりも夫婦（特に高額所得の片稼ぎ世帯）の税額が大きく軽減される仕組みになっている⁽¹⁴⁾。

3 配偶者控除等の意義

日本に目を転じると、2017年度の税制改正で、配偶者控除及び配偶者特別控除の見直しが行われた（実施は、所得税は2018年分から、個人住民税は2019年度分から）。具体的には、第一に、配偶者特別控除が適用される配偶者の所得額が引き上げられ、いわゆる「103万円の壁」が「150万円の壁」となった。第二に、納税者本人の所得に応じて配偶者控除が逡減・消失する仕組みが導入された⁽¹⁵⁾。

与党の2017年度の税制改正大綱は、今回の改正を、個人所得課税改革の第一弾として、就業調整をめぐる喫緊の課題に対応するために行うものと位置付けた上で、今後数年をかけて、基礎控除をはじめとする人的控除の見直し等に取り組んでいくとしている⁽¹⁶⁾。このように、配偶者控除の見直しは一つの決着をみたところであるが、今後も論点となりうることから、以下に、配偶者控除をめぐる議論を簡潔に紹介しておきたい。

そもそも、個人単位課税の下で、配偶者（主として、所得の少ない配偶者）を有する納税者に対

(13) 2017年度の税制改正で、2018年から所得控除（逡減・消失）に移行。

(14) 前掲注(6)参照。

(15) 瀬古雄祐「平成29年度税制改正案の概要」『調査と情報—ISSUE BRIEF—』936号、2017.1.26、pp.3-5、11。<http://dl.ndl.go.jp/view/download/digidepo_10266074_po_0936.pdf?contentNo=1>

(16) 自由民主党・公明党「平成29年度税制改正大綱」2016.12.8、pp.2-5。<https://jimin.ncss.nifty.com/pdf/news/policy/133810_1.pdf>

して、税を減免すべきか否かは、従前から見解が対立している⁽¹⁷⁾。

一方では、配偶者控除の存続を支持するものとして、配偶者を担税力の減殺要因と考える立場⁽¹⁸⁾や、配偶者控除は配偶者による内助の功が評価されたものであると考える立場⁽¹⁹⁾がある。配偶者控除は、配偶者分の基礎控除（最低生活費非課税）に相当するものであって⁽²⁰⁾、憲法第25条が規定する生存権の保障の租税法における現れであるとする有力な見解もある⁽²¹⁾。

他方では、配偶者控除の存在が、配偶者の就労を阻害している等の理由から、配偶者控除の廃止が強く主張されている⁽²²⁾。さらに、専業主婦世帯と共稼ぎ世帯を比較すると、包括的所得概念の下では前者の方が家事サービスの形で帰属所得を得ているとする考え方⁽²³⁾も有力であり、この観点からは、むしろ共稼ぎ世帯よりも専業主婦世帯の税負担を重くすべしとの主張がなされる。また、専業主婦世帯の帰属所得に課税することは事実上不可能であることから、配偶者控除に代えて、勤労配偶者控除を設けること⁽²⁴⁾や、共稼ぎ世帯に対して家事サービス等の経費控除を認めること⁽²⁵⁾が、不公平の緩和策又は機会費用への対応策として提示されることも

(17) 日本の配偶者控除をめぐる議論をコンパクトにまとめたものとして、岩見祥男「配偶者控除の見直しに関する議論」『調査と情報—ISSUE BRIEF—』842号, 2015.1.15. <http://dl.ndl.go.jp/view/download/digidepo_8929057_po_0842.pdf?contentNo=1>; 伊田賢司「配偶者控除を考える」『立法と調査』No.358, 2014.11, pp.11-25. <http://www.sangiin.go.jp/japanese/annai/chousa/rippou_chousa/backnumber/2014pdf/20141104011.pdf>等を参照した。なお、配偶者控除を含む人的控除は、給与所得者と個人事業者の税負担のバランスという大きな問題をはらんでいるが、本稿の範囲を超えるため、ここでは取り扱わない。

(18) 税制調査会『わが国税制の現状と課題—21世紀に向けた国民の参加と選択—』2000.7, p.91.

(19) 1961年度の税制改正で配偶者控除が扶養控除から独立して創設された際には、その理論的根拠として、税制上、夫婦を担税力を求める最少の単位と見ることが自然であるとの認識に基づき、「夫婦の所得が一体として見られるべきこと、夫のみが所得をか得している場合でも妻は家庭内のつとめを果たすことにより夫の所得のか得に大きく貢献していること」との見方が示された（税制調査会『当面実施すべき税制改正に関する答申（税制調査会第一次答申）及びその審議の内容と経過の説明』1960, 答申別冊 pp.39-49.）。これは、当時の「妻の座」の尊重の考え方に立つものであったとされる（碓井光明「女性の社会進出に対する税制の影響—配偶者控除等の廃止論をめぐって—」『ジュリスト』1238号, 2003.2.1, p.73.）。なお、制度創設当初は配偶者控除の額が扶養控除の額より大きかったが、現在では同額となっており、配偶者控除の控除額から内助の功を説明することは困難となったとされる（酒井克彦「配偶者控除及び配偶者特別控除についての一考察（下）」『税務弘報』58(1), 2010.1, p.181.）。

(20) 三木義一編著『よくわかる税法入門 第11版』有斐閣, 2017, p.155.

(21) 金子宏『租税法 第22版』弘文堂, 2017, p.200. 現行の配偶者控除による「二重の控除」（前掲注(2)参照）を回避しつつ、配偶者分の基礎控除を与える仕組みとして、いわゆる移転的基礎控除（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制度）が、有識者を中心に幅広く支持されている。例えば、所得控除の税額控除化に次ぐ代案として、移転的基礎控除を挙げているものとして、森信 前掲注(5), pp.205-210.

(22) 例えば、大沢真理「論点スペシャル なくす？続ける？配偶者控除」『読売新聞』2014.9.24. なお、配偶者特別控除の導入によって、現在、税制上は、いわゆる「103万円の壁」は解消しているが、依然として配偶者が就業時間を調整する傾向が見られるという。こうした傾向の要因として、「103万円」という水準が、企業の配偶者手当の支給基準として援用されていることや、心理的な壁として作用していること等が指摘されている（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」2016.11.14, p.3. 内閣府ウェブサイト <<http://www.cao.go.jp/zei-cho/shimon/28zen8kai3.pdf>>）。憲法第13条及び第24条に基づく個人の自由から検討を加え、配偶者控除を廃止すべしと論じているものとして、谷口勢津夫「個人所得課税の基本概念—人的控除—」『税研』25(1), 2009.7, pp.107-109.

(23) 帰属所得とは、いわば自分に帰属している所得であり、具体的には、①自分の家で野菜を作り自分で消費してしまう場合の、購入費の節約分、②主婦の家事労働への対価（実際には支払われない）、③持家を有する場合の支払い家賃の節約分などが代表的な例である（水野忠恒『大系租税法』中央経済社, 2015, pp.142-143等を参照）。

(24) 知原 前掲注(9), pp.55-56; 佐藤英明「世帯単位課税と配偶者控除—勤労配偶者控除の可能性を含めて—」『税研』30(3), 2014.9, pp.39-47; 金子宏『課税単位及び譲渡所得の研究—所得課税の基礎理論 中巻—』有斐閣, 1996, pp.1, 35.

(25) 大田弘子「女性と税制—配偶者控除等の検証—」『税研』13(76), 1997.11, p.12.

ある。

諸外国に視点を戻すと、配偶者（婚姻）に関する減免措置は、2分2乗など課税単位によるものを除けば、専業主婦世帯を主たる対象とした控除が主流であり、共稼ぎ世帯を対象とした控除は稀である⁽²⁶⁾。ただし、ベビーシッターやハウスキーパーなど、子育てや家事に関連する費用の控除という形で、間接的に共稼ぎ世帯を支援している国は存在する⁽²⁷⁾。

V 扶養児童に係る負担調整措置

扶養児童を有する納税者に対して、税制面で配慮するか否かは、国によって大きく異なる。諸外国では、1970年代を中心に、税制上の減免措置を廃止して児童手当に一本化する傾向が見られたが、その後、税制上の措置が再び採用される動きもあった⁽²⁸⁾。

2015年の状況について、大まかに分類すれば、①税制面の減免措置を設けず、児童手当のみを設けている国（デンマーク、スウェーデン、ノルウェー等）、②税制面の措置と児童手当が併存している国（カナダ、イギリス、フランス等）、③税制上の措置のみで児童手当がない国（イタリア、アメリカ等）となる⁽²⁹⁾（表3）。

おわりに

政府税制調査会が2016年11月に公表した「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」では、「多様な働き方に中立的な仕組みを構築するとともに、安心して結婚し子供を産み育てることができるようにするなど若い世代に光を当てる必要がある」との基本的な考え方の下で、現行の個人単位課税をそのまま継続することを前提とし、配偶者控除については、「働き方の選択に対して中立的な仕組みの構築に向けては、家族や働き方等を巡る状況の変化を踏まえ、これからの社会によりふさわしい税制を構築する観点」から、以下の3案、すなわち①配偶者控除を廃止するとともに、廃止によって生じる財源を子育て支援の拡充に充てる案、②配偶者控除に代えて移転的基礎控除を税額控除方式で導入する案、③配偶者控除に代えて夫婦世帯を対象とした新たな控除を設ける案、について検討を加えている⁽³⁰⁾。

また、所得控除方式の見直しについては「現在の人的控除等で採用されている所得控除方式は高所得者ほど税負担の軽減額が大きいことを踏まえ、所得再分配機能を回復する観点」から、①ゼロ税率方式、②税額控除方式、③所得控除方式を維持しつつ高所得者について所得控除額が減減・消失する仕組み、を選択肢として掲げている⁽³¹⁾。

(26) アメリカは、1981年から86年まで、共稼ぎ世帯への控除を行っていた。2015年時点では、韓国、ルクセンブルク、スイスで、共稼ぎ世帯に対して追加の所得控除が認められている。

(27) 例えば、2015年の時点では、子女の世話費に関する控除を採用している例として、アメリカ、フランス、カナダ、ノルウェー、オーストリアがある。イギリスは、低所得者向けの就労税額控除の中に、子女の世話費を税額控除する仕組みがある。家事関連費の控除については、フランス、ドイツ、スウェーデンの例がある。

(28) 山下篤史「所得税による子育て支援—児童税額控除の課題—」『ESRI Discussion Paper Series』No.190, 2007.8, pp.12-13. <http://www.esri.go.jp/jp/archive/e_dis/e_dis190/e_dis190.html>

(29) G7各国について補足すれば、日本は児童の年齢に応じて扶養控除と児童手当のすみ分けがなされ、ドイツは所得に応じて児童控除と児童手当の一方のみ適用される。

(30) 税制調査会 前掲注(22), pp.1-5.

(31) 同上, pp.6-7.

さらに、個人所得課税において、基礎控除のような「人的控除」の役割の重要性が高まっているとの考えの下で、給与所得控除や公的年金等控除のような「所得計算上の控除」と基礎控除のような「人的控除」の在り方を全体として見直すことを検討すべきである、としている⁽³²⁾。

配偶者控除の見直しは、国民に広く影響を与える上に、家族の在り方に係る価値判断を伴うため、利害調整が困難な事項であるが、女性の活躍推進、公平・中立・簡素な税制の構築、また、所得再分配効果の発揮といった様々な観点から、今後も引き続き議論が深まることが期待される。また、今後数年をかけて取り組むとされる、諸控除の見直しを含む所得税改革は、実現すれば、戦後税制の基礎となったシャウプ税制改革以来の抜本的な改革になるともいわれており⁽³³⁾、今後の議論の動向が注視される。

(かまくら はるこ)

⁽³²⁾ 同上, p.7.

⁽³³⁾ 「所得税、数年かけ改革 配偶者控除や基礎控除 再分配探る」『日本経済新聞』2016.9.17.