



配偶者控除及び配偶者特別控除の歴史

ひき ち えい じ
引 地 栄 二



所得控除のうち配偶者控除などの人的控除のあり方は、所得税制の基本的な問題であり、これまでの税制調査会答申等においても、しばしば議論されてきている。

ここでは配偶者控除及び配偶者特別控除の制度のうち平成29年度改正前後の控除額の歴史について、触れていく。

1. 改正前の配偶者控除

我が国に所得税法が創設されたのは明治20年(1887年)である。そして、扶養控除が導入されたのは大正9年(1920年)であるが当初、配偶者は扶養親族に含まれていなかった。昭和15年(1940年)にようやく配偶者が扶養親族に含まれ扶養控除を受けられることとなった。時を経て、他の扶養親族とは異なり配偶者には内助の功があるとして扶養控除よりも控除額を多くした配偶者控除制度が創設されたのは、昭和36年(1961年)度の税制改正である。その条文及び導入の経緯は、次のとおりである。

昭和36年新所得税法
(配偶者控除)

第11条の8 居住者に控除対象配偶者がある場合においては、その者の総所得金額、退職所得の金額又は山林所得の金額から9万円を控除する。

2 前項の場合において、控除対象配偶者が青色専従者給与額の支給を受けるときは、その者に係る控除額は、同項の規定にかかわらず、9万円から当該青色専従者給与額を控除した額とする。

(本条の規定による控除額を配偶者控除額という。)

配偶者については、従来、通常は第1人目の扶養親族として7万円の扶養控除を認めていたが、

妻は家事、子女の養育等家庭の中心となって夫を援助しており、その意味では夫の所得の稼得に大きな貢献をしているといえることができる。また、夫婦という共同体の消費ないし生活水準は、夫婦のうちのいずれが所得を得たかということには関係なく、全体の所得水準と各人の必要によって認められるものであり、夫婦の所得は一体とみるのが自然である。

このような考え方にたつときは、アメリカの税法のように夫婦の所得を合算して2分2乗の課税方式をとるといような考え方も出てくるが、この課税方式をとるときは、その手続も複雑で、特に高額所得者に有利となり、また、夫婦の所得に対する税負担をいたずらに軽減することは他の所得者との権衡上必ずしも適当ではない。

しかし、従来のように配偶者をその生計費の見地から扶養控除の対象としてのみみることは、その実情に即さないもので、妻は夫の得た所得の処分に対して大きな発言権をもつ事実に着目するとともに他面、他の所得者との負担のバランスを考慮して、扶養控除額より高額で、夫の基礎控除額と同額の配偶者控除を認めることとされたのである。

昭和35年(1960年)12月第一次答申には、次のように記されている。

〔1〕 課税最低限

所得税の課税最低限は、累次の引上げにより、現在いわゆる最低生活費と考えられるところよりは、ある程度高めにあると認められ、すでに昭和15年の水準を相当こえている。

(2) 配偶者控除及び扶養控除の問題

ここにおいて、われわれは、一方において以上の問題を配偶者控除の創設の問題や扶養控除のあり方の再検討の問題と関連して考えるとともに、他方において、給与所得控除の拡充の問題をとりあげた。

もとより配偶者控除の問題は、所得税の課税単位(所得税の課税を所得を稼得する個人ごと

に行なうか、消費支出を共通する夫婦、世帯等を単位とするか)の問題とからみ、扶養控除の問題も納税者が扶養親族の生活費を負担するための担税力の減殺を調整するという制度本来の立場から検討を要する問題である。

(3) 配偶者控除の創設

配偶者について扶養控除(7万円)に代えて、基礎控除(9万円)と同額の配偶者控除を新設する。

(4) 扶養控除の引上げ

扶養控除に年齢差を設け、満15歳以上の扶養親族の控除額を5万円に引き上げる(現行3万円)。」

その後、配偶者控除は、課税最低限の議論を基に昭和52年(1977年)までは毎年のように控除額が増加している。その控除額の経緯については後述する。

また、昭和48年(1973年)までは配偶者控除額21万円に対し扶養控除額16万円と制度創設の趣旨の通り配偶者控除額の方が多かったが、昭和49年(1974年)からはともに同額の24万円となり配偶者控除額の利点はなくなった。

2. 改正前の配偶者特別控除

配偶者特別控除は、昭和62年(1987年)の改正において創設され、昭和62年分以後の所得税から適用されている。

制度導入の趣旨について、昭和62年「改正税法のすべて」では、次のように述べられている。

「事業所得者においては青色事業専従者給与の支払を通じて実際上所得分割を行うことができるのに対して給与所得者にはそのような途がないこと、さらに、所得を稼得する者に対する配偶者の貢献の評価、いわゆるパート問題(パートで働く主婦の所得が一定額を超える場合に、かえって世帯全体の税引手取所得が減少してしまうという逆転問題)への対応といった見地から所得税の課税単位を見直し、二部二乗制を導入してはどうかとする考え方があるわけですが、この二部二乗制については、税制調査会で学者委員を中心とする専門小委員会を設けて慎重に検討が行われ、昭和61年10月「税制の抜本的見直しについての答申」において「個人所得課税の課税単位に基本的な変更を加える二部二乗制のような端的な合算分割制

の採用については、配偶者の有無による税負担の変動が大きくなりすぎる、あるいは共稼ぎが相対的に不利になって、女性の社会進出を抑制する恐れもあること等の様々な問題があるので、慎重に対応すべきである」とされたところです。

また、同答申は、「二部二乗制の導入については、問題が多く慎重に対応すべきであるとしても、事業所得者においては青色事業専従者給与の支払による配偶者への所得の分与を通じて負担緩和を図り得ること等を考えると、主として給与所得者世帯について配偶者の有無や所得の稼得形態の際に着目して何らかの税負担の調整を図ることは、十分考慮に値する問題である。」とした上で、「片稼ぎの給与所得者世帯にあっては、所得を稼得する仕事に直接従事しているのはたとえその一方であるにせよ、他方の配偶者もその稼得をとお考へるのがおそらくは自然であり、その意味では所得税及び個人住民税の課税に当たって、何らかのしん酌を加えるのが妥当ではないと思われる。」と述べ、その場合、「所得の稼得に対する配偶者の貢献といった事情をも念頭におきつつ、世帯としての税負担の軽減を図る趣旨で、現行の配偶者控除に加え、おおむねその半分程度を目途として(中略)配偶者特別控除を設けることが適当である。」として、配偶者特別控除の創設を提言しています。さらに、その場合、「配偶者特別控除は所得の稼得に対する配偶者の貢献への配慮に加えて、税負担の調整を図る趣旨から設けるものであること、今回税率の累進構造が大幅に緩和されることを考慮すれば、一定額以上の多額の収入を得ている者についてまで適用することには問題なしとしない」との指摘が行われているところです。

そこで、抜本答申に述べられているように、家庭にある主婦も夫の所得の稼得に相応の貢献をしていること、事業所得者においては、青色事業専従者給与の支払による配偶者への所得分与を通じて負担調整を図ることができること等を考慮し、主としてサラリーマン世帯について、税負担の調整を図る趣旨から、…配偶者特別控除を創設することとされました。」

また、平成15年(2003年)度の税制改正において、所得税の「空洞化」の状況を是正し、広く公平に負担を分かち合うとの基本的考え方の下、経済社会の構造変化に対応して個々人の選択に中立的な

税制を構築していくという観点から、配偶者特別控除のうち控除対象配偶者（合計所得金額が38万円以下の配偶者をいう。）に適用される部分（配偶者控除と重複して控除される部分）が廃止され、

平成16年（2004年）分以後の所得税について適用することとされた。

具体的な配偶者特別控除額の経緯については、次に述べる。

3. 改正前の配偶者控除額及び配偶者特別控除額（最高控除額）の経緯

年度	配偶者控除額		配偶者特別控除額	
	一般控除対象配偶者	老人控除対象配偶者	居住者の所得要件	最高控除額
昭和36年	9万円			
昭和37年	10万円			
昭和38年	11万円			
昭和39年	12万円			
昭和41年	13万円			
昭和42年	15万円			
昭和43年	16万円			
昭和44年	17万円			
昭和45年	18万円			
昭和46年当初	19万円			
昭和46年減税	20万円			
昭和48年	21万円			
昭和49年	24万円			
昭和50年	26万円			
昭和52年	29万円	35万円		
昭和59年	33万円	39万円		
昭和62年	—	—	800万円以下	165,000円まで1万円刻み
平成1年	35万円	45万円	1,000万円以下	35万円まで5万円刻み
平成7年	38万円	48万円	1,000万円以下	38万円まで5万円刻み
平成15年	—	—	配偶者控除との重複適用廃止	

4. 改正前の配偶者特別控除額の経緯

① 平成7年分から平成15年分まで

控除対象配偶者に当たる場合		控除対象配偶者に当たらない場合	
配偶者の合計所得金額	控除額	配偶者の合計所得金額	控除額
0円～49,999円	38万円	380,001円～399,999円	38万円
50,000円～99,999円	33万円	400,000円～449,999円	36万円
100,000円～149,999円	28万円	450,000円～499,999円	31万円
150,000円～199,999円	23万円	500,000円～549,999円	26万円
200,000円～249,999円	18万円	550,000円～599,999円	21万円
250,000円～299,999円	13万円	600,000円～649,999円	16万円
300,000円～349,999円	8万円	650,000円～699,999円	11万円
350,000円～379,999円	3万円	700,000円～749,999円	6万円
380,000円	0	750,000円～759,999円	3万円

② 平成16年分から平成29年分まで

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

参考文献:第一法規 コンメンタル所得税法

5. 配偶者控除等の平成29年改正の経緯・考え方等

(財務省:平成29年度税制改正の解説より)

(1) 改正の経緯

これまで、女性を含め、配偶者が就業時間を調整することによって、納税者本人に配偶者控除が適用される103万円以内に給与収入を抑える傾向があると指摘されてきました(いわゆる「103万円の壁」)。これについては、配偶者特別控除の導入によって、配偶者の給与収入が103万円を超えても世帯の手取り収入が逆転しない仕組みとなっており、税制上、いわゆる「103万円の壁」は解消しています。それにもかかわらず収入を抑える傾向が生じる要因として、「103万円」という水準が企業の配偶者手当制度等の支給基準に援用されていることや、いわゆる「103万円の壁」が心理的な壁として作用していることが指摘されています。

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、給与収入を一定の範囲内に抑えるために就業時間を抑える傾向は、最低賃金が引き上げられていくにつれ、更に強まるのではないかと懸念されています。こうした喫緊の課題に対応し、女性を含め、働きたい人が就業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としたものです。

なお、今般の見直しに当たっては、(2)で後述する「配偶者の収入制限の引上げ」のほかにも、配偶者控除を廃止する案や、夫婦世帯に対し配偶者の収入にかかわらず適用される控除、いわゆる「夫婦控除」を導入するとの案も議論されました。しかし、与党の「平成29年度税制改正

大綱」(平成28年12月8日)において、配偶者控除は、扶養控除と同様、一定の収入以下の配偶者がいる納税者の担税力の減殺を調整する仕組みであり、諸外国においても配偶者の存在を考慮した仕組みが設けられていることを踏まえれば、配偶者控除を廃止して何らの配慮も行わないことには問題があると指摘されています。また、いわゆる「夫婦控除」についても、高所得者の夫婦世帯にまで配慮を行えば、非常に多額の財源を必要とすること、国民の理解が深まっているとはいえないことなどの問題があるとされたところです。

(2) 改正の考え方

上記(1)で述べたような就業調整をめぐる喫緊の課題に対応するため、今般、配偶者特別控除について、所得控除額38万円の対象となる配偶者の合計所得金額の上限を85万円(給与所得のみの場合、給与収入150万円)に引き上げるとともに、従前の制度と同様、世帯の手取り収入が逆転しないような逡減・消失型の仕組みを設けることとしました。配偶者特別控除は、税引き後の手取り額の逆転現象を防ぎ、就業調整が生じないようにする観点から設けられているものであり、今回の見直しの趣旨を踏まえれば、その収入制限の引上げにより対応することが適切と考えられます。

他方、配偶者控除については、対象となる配偶者の合計所得金額の上限(38万円)に変更はありません。配偶者控除は、合計所得金額が一定金額以下の配偶者を有する納税者について、その納税者本人の担税力の減殺を調整する趣旨から設けられているものであり、他の扶養親族との間で収入制限の水準に差を設けるべき事情はないことによるものです。

また、今般の見直しにおいては、高所得者にまで担税力の減殺を調整する必要性は乏しいと考えられることや所得再分配機能を回復する必要があることを踏まえ、配偶者控除や配偶者特別控除が適用される納税者本人に収入制限を設けることとしました。これにより、国・地方を通じた税収中立を確保しています。

具体的には、改正前の配偶者特別控除における収入制限を参考に、合計所得金額が1,000万円(給与所得のみの場合、給与収入1,220万円)

を超える者に対しては、配偶者控除や配偶者特別控除を適用しないこととしました。その上で、所得に応じた税負担の差をなだらかにするため、合計所得金額が900万円（給与所得のみの場合、給与収入1,120万円）を超える者の所得控除額を逓減させる仕組みとしています。

（参考1） この給与収入150万円という水準は、安倍内閣が目指している最低賃金の全国加重平均額である1,000円の時給で1日6時間、週5日勤務（大多数を占める中小企業において被用者保険が適用されない短時間労働者の勤務時間の上限が週30時間であり、週休2日制を勘案して週5日勤務、1日当たりの労

働時間を6時間と設定）した場合の年収（144万円：年末年始や夏休みなど各家庭で一般に想定されるライフイベントの分を控除して年間の勤務を48週として計算）を上回るものであり、パートで働く女性の8割以上をカバーしています。

（参考2） 経済財政運営と改革の基本方針2016（平成28年6月2日閣議決定・抜粋）

最低賃金については、年率3%程度を目途として、名目GDPの成長率にも配慮しつつ引き上げていく。これにより、全国加重平均が1,000円となることを目指す。

6. 平成29年改正後の配偶者控除及び配偶者特別控除（平成30年分の所得税から）

	配偶者の合計所得金額(円)	(参考) 給与収入に換算した金額	居住者(納税者)の合計所得金額(円)		
			0 ～ 9,000,000	9,000,001 ～ 9,500,000	9,500,001 ～ 10,000,000
			1,120万円以下	1,120万円超 1,170万円以下	1,170万円超 1,220万円以下
配偶者控除	控除対象配偶者 0～380,000	103.0万円以下	380,000	260,000	130,000
	老人控除対象配偶者	103.0万円以下	480,000	320,000	160,000
配偶者特別控除	380,001～ 850,000	103.0万円超 150.0万円以下	380,000	260,000	130,000
	850,001～ 900,000	150.0万円超 155.0万円以下	360,000	240,000	120,000
	900,001～ 950,000	155.0万円超 160.0万円以下	310,000	210,000	110,000
	950,001～1,000,000	160.0万円超 166.8万円未満	260,000	180,000	90,000
	1,000,001～1,050,000	166.8万円以上175.2万円未満	210,000	140,000	70,000
	1,050,001～1,100,000	175.2万円以上183.2万円未満	160,000	110,000	60,000
	1,100,001～1,150,000	183.2万円以上190.4万円未満	110,000	80,000	40,000
	1,150,001～1,200,000	190.4万円以上197.2万円未満	60,000	40,000	20,000
	1,200,001～1,230,000	197.2万円以上201.6万円未満	30,000	20,000	10,000

7. 問題点及び改善意見

税制は、時代とともに変遷するものである。配偶者は以前は家で家事を行う「内助の功」的立場であったものが、近年では企業の人手不足を補うため主婦にも思う存分働いてもらおうという方向性に向かっている。税制もそれに合わせようとしたのであるが、いかんせん今回の改正は複雑過ぎる。我々税理士も（少なくとも私は）、年末調整時に顧問先へ「どうせ理解してもらえないんだろうな」と思いながら説明した。果たして、今回の

改正によりどれほどの納税者が配偶者特別控除の恩恵を受けられるのか疑問である。これは社会保障の130万円の壁との関係もある。

「公平・中立・簡素」が租税3原則と言われているが、最近の税制改正は複雑化が目立つ。

私見としては、配偶者控除及び配偶者特別控除については、元の制度に戻すのが一番良いと考えるが、改正したてのものをすぐには元に戻せないであろう。

そうであるならば、配偶者控除にも居住者の合計所得金額要件を配偶者特別控除と同額で付けた

のであるのだから、もはや配偶者特別控除を分ける必要はなく、配偶者控除と配偶者特別控除を合わせて配偶者控除としてはどうであろうか。少し

は簡素になるし納税者にも受け入れやすくなるのではないだろうか。

随 筆



き だいしょうらん
『熙代勝覧』絵巻

みどり かわ ひかる
緑 川 光

11月12日、税を考える週間行事の無料相談業務に従事しているときのこと、何気なく目を止めたのが、三越日本橋本店本館地下コンコースにある『熙代勝覧』という壁面の約17メートルもの大きな作品でした。

時は、11代将軍徳川家斉の世の文化2年(1805年)、所は大江戸八百八町のなかでも、とりわけ名高い日本橋、通りを行き交うのは、1,671人の老若男女に、犬20匹、馬13頭、牛4頭、猿1匹、鷹2羽(解説文)。

今から約210年前、江戸の日本橋から今川橋までの大通り(現在の中央通り)を東側から事細かに描写した作品で、絵師は不明とのこと。作品の中心をなすのは日本橋界隈の当時の賑わいを訪仏させるもので、現代のオープンカフェを連想させる屋台の茶屋、寺子屋に入門するための机を担いだ父親が、いやいやする子供を手引きする親子の姿、町内の防犯・防火のための自身番、町と町との間に設けられた防犯用の町木戸、大きな日傘に商標を付けた立売の菓子屋、魚河岸(魚市場)と生魚を並べて売る商人、生類憐みの令の影響からか市中を闊歩する犬の多いこと、中心に位置するのは江戸店でも随一と言われた呉服商の天下の豪商「三井越後屋」など、温かみ溢れる情景が生き

生きと描かれ、細かい筆致の優れものです。

この作品の原画は、現在、ベルリン国立アジア美術館に所蔵(筆者は当然、現物を見ておりませんが)されており、名橋「日本橋」保存会及び日本橋地域ルネッサンス百年計画委員会が許可を得て、江戸東京博物館の全体監修のもと、制作・設置したもので、絵巻の原画を約1.4倍に拡大し、和紙に印刷した作品(写真参照)です。

現在の日本橋は、コレド室町・コレド日本橋をはじめとする日本橋地域の再開発が行われ、高層建築物が、のきなみ競い合っていますが、どこまでこの作品の賑わいを再現できるか多いに興味あるところです。しかし、日本橋川に架かる五街道の起点となる、お江戸日本橋の高速道路問題等もあり、日本橋人形町等に見られる昔の名残りとの協調等、さまざまな問題がやまずみされており、まだまだ再開発は始まったばかりというところでしょうか。

絵巻のタイトル「熙代勝覧」は、「熙(かがや)ける御代(みよ)の勝(すぐ)れたる大江戸の景観」という意と言われますが、平成最後の年に、世界一の都市と言われた当時の江戸一番の活気ある賑わいをこの絵巻で堪能して見ては如何でしょうか。

皆様のご健勝とご発展をお祈りいたします。

