



所得課税論の再考

著者	林 宏昭
雑誌名	関西大学経済論集
巻	67
号	4
ページ	563-573
発行年	2018-03-10
その他のタイトル	On the Income Taxation in Japan
URL	http://hdl.handle.net/10112/16859

所得課税論の再考

林 宏 昭

日本では、戦後の税制の基礎となったシャープ勧告で直接税中心主義が掲げられる。直接税は所得税と法人税であるが、シャープ勧告では法人税については法人税を所得税の前取りと見なす法人擬制説の立場が示されたことから、基本的には所得税中心の税体系となった。個別間接税である物品税や相続税は所得税の補完と位置づけられた。

1980年代の税制改革論では、「直間比率の是正」も大きなかけ声となり、物品税等の個別間接税に替えて一般的な間接税である消費税が導入される。税体系の中での間接税の比重は高まっているが、所得税は依然として重要な基礎税である。近年、配偶者控除などの控除制度のあり方を巡って、政府税制調査会でも集中的に議論が行われるようになった。

1. 所得税の課題

税制は、制定時点で望ましい構造を確立したとしても、社会や生活の変化に伴って課題が生じ、対応を講じる必要性が高まる。

シャープ勧告により累進的な負担配分となる所得税が成立したが、1960年代～70年代までの課題は、高度成長期を経て毎年のように上昇する所得に応じて、所得税負担がそれよりも速いスピードで増加し、負担率が上昇することへの対応であった。これは税率表が累進的であるほど重大な問題となり、インフレに伴う所得上昇によって、実質的な所得が増加しなくても負担率が大きく上昇する結果になる。

この状況を抑制するため、80年代半ばまでほとんど毎年のように“物価調整減税”が行われる。具体的には、基礎控除等の人的控除と課税最低限の引上げと、税率表の刻みの拡大である。その後、安定成長期を経て、1980年代には特に給与所得者の分配状況の不平等が縮小し、“一億総中流”と言われるようになる。同じ時期には、欧米で供給重視の経済学（サプライサイドエコノミクス）が注目された。所得税については、税率の累進性が強すぎると、むしろ勤労意欲などの経済活動にマイナスの影響を及ぼすと主張され、税率のフラット化が国際的な潮流となる。

1980年代に入り、アメリカやヨーロッパの国々で所得税がフラット化され、日本でも“広く薄い税負担”の実現が目標として示されるようになる。アメリカでは、所得税制に設けられた様々な課税ベースの漏れを防ぐことで所得税収を維持しながら税率表のフラット化を目指した。これに対して日本ではアメリカのように所得税の課税ベースの拡大で税率引下げに対応することはできず、“広く薄い税負担”の実現のために一般的な消費税の導入も併せて提案された¹⁾。

日本の所得税の税率表は、1988年、1989年と続けて改正されるが、累進性緩和の効果が明確になるのは1995年の所得税改正であった²⁾。

一方、平等化が進んだ日本の給与所得者の分配状況は、バブル期以降不平等度が高くなる。バブル期には、金融や不動産といった一部の業種で所得の上昇が生じたことに伴うものであったが、バブル期崩壊後の“失われた20年”と言われる期間は、低所得の給与所得者が増加するかたちでの不平等度の高まりであった³⁾。給与所得者間での不平等度の拡大は近年まで続いており、フラット化や“広く薄い税負担”という方向性については再検討の時期が来ている。

2. 所得控除の見直し

政府税制調査会では、2014年に「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」、2015年には「経済社会の構造変化を踏まえた税制のあり方」をとりまとめる。そして、2016年には「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」を発表する。

大きな論点の1つは、安倍内閣のもとで、“女性の活躍”が大きな目標として掲げられたこともあり、税制上の配偶者の取扱い、つまり配偶者控除のあり方であった。

配偶者の労働については、長く“103万円の壁”と言われるように、パート従事者が、世帯主の配偶者控除が適用される範囲に勤務時間を調整することが指摘されてきた。パート従業者は通常女性であることが多く、この点が“女性の活躍”の観点から批判の対象となった。この103万円は、給与所得者に適用される給与所得控除の最低保障額65万円と基礎控除38万円の合計で、単身者にとっての課税最低限のことである。日本の所得税制は1960年

1) 一般的な消費税の導入は、それまで物品税を中心とした個別間接税のみであった消費課税では、消費の多様化には対応できないことから要求される。1987年に売上税として提案されるが、それは一旦廃案となり、1989年に消費税として導入される。

2) 1995年の所得税減税は、1997年からの消費税率の引上げ(3%から地方消費税と合わせて5%)に先立って実施されたものである。

3) 拙著(2011)、第4章 参照。

代の高度成長期から1980年代まで、所得が上昇する中で物価調整減税が繰り返されてきたが、女性のパート労働が広がるにつれて、給与所得控除の最低保障額が引き上げられ、それが“パート減税”と叫ばれるようになる。給与所得控除はそれまで定額控除額とそれを超える給与収入に一定率が適用されていたが1974年に現在の最低保障額の方式に変更される。表1はその後の推移と、その時点での基礎控除額の推移を示したものである。この合計額は単身者の課税最低限と同じ意味であり、学生アルバイト⁴⁾やいわゆるフリーターと呼ばれる従業者にも適用される。

表1 給与所得控除（最低保障額）と基礎控除の推移

年	給与所得控除 最低保障額	基礎控除	合計
1974	50万円	24万円	74万円
1984	57万円	29万円	86万円
1989	65万円	35万円	100万円
1995	65万円	38万円	103万円

単身者の課税最低限を構成する人的控除の中で特に近年焦点を当てられてきたのが配偶者控除である。上記のように、基礎、配偶者、扶養の基本的な人的控除は同額である。しかし、パート収入の増加によって単身者の課税最低限を超えると、世帯主の配偶者控除が全額適用されなくなり、世帯主の税額が増える。これは“逆転現象”とも言われ、以前より問題視されてきた。

そこで、1987年の税制改正において、配偶者特別控除が設けられることになる。これにより、“逆転現象”に対応するため、配偶者の所得に応じて控除が段階的に減少する方式が採用された。同時に、世帯構成員の間で所得分割が可能な自営業者に対してサラリーマン世帯では分割が不可能であることに対応するため、サラリーマン世帯の“内助の功”に配慮して配偶者控除の上乗せ分が設定された。所得のない配偶者については配偶者控除と同額（初年度は2分の1）の配偶者特別控除が適用され、配偶者の所得が増加するにつれて減額される。

もともとは、自営業者世帯とサラリーマン世帯との間でのバランスを取ることを目指して導入された配偶者に関する控除の拡大であったが、しだいに専業主婦優遇という批判が大きくなる。そこで2003年に配偶者控除への上乗せ部分が廃止され、現在は世帯主の配偶者控除を配偶者の収入に応じて段階的に減らす部分についてのみ残されている。

子どもや親を扶養している場合に適用される扶養控除についてもこれまでいくつかの変更が加えられてきた。シャープ勧告において、それまでの税の軽減を目的とした税額控除から、

4) 学生の場合は、申告によって勤労学生控除も適用される。

担税力の調整をするための所得控除へと移行した点は、配偶者控除と同じである。その後、高齢者や障害者の扶養家族については増額が行われていたものの、基本的には一律の所得控除であった。しかし、1988年、配偶者特別控除と同じ時期、16歳から22歳の子どもについては、高等学校、大学と教育負担が拡大するという観点から、通常の控除額に割増が適用されるようになる。

その後、2008年の民主党政権下で15歳以下の子どもに対して一律の子ども手当が支給されるようになったことに伴い15歳以下の扶養控除が廃止される。自民政権になり2012年から子ども手当から児童手当に変更されるが、扶養控除はそのまま15歳以下は適用なしになっている。また、2010年から高等学校の無償化が導入されたことから、16歳から18歳については扶養控除の割増分は廃止され、現在割増の適用は19～22歳の子どものみとなっている。

3. 所得控除の課題

前節で見たように、日本での所得控除を巡る議論は、配偶者控除については、妻（女性）の働き方に関するものであった。サラリーマン世帯の専業主婦についていわゆる内助の功を配慮したかたちで所得分割が可能な自営業者とのバランスを重視し、その後は、同じサラリーマン世帯でも、共稼ぎの夫婦と片稼ぎの夫婦の間でのバランスが言われるようになる。また、共稼ぎであっても単身者の課税最低限以下に収入を抑えるケースがあり、その場合には、夫婦それぞれの基礎控除に加えて世帯主の配偶者控除が適用されることから人的控除に関する不平等が生じる。そして、単身者の課税最低限以下に収入を抑えることから、労働力の拡大が現在は、“女性の社会進出”とほとんど同じ文脈で議論されるようになる。つまり、上記のように学生アルバイトやいわゆるフリーターと主婦のパートは税制上は同じ扱いであるが労働力の抑制との関連で議論されるのは配偶者のみであり、配偶者に限って段階的に消失する仕組みが組み入れられている。

一方、扶養控除に関しては、年齢による控除の割増、さらには手当との関係で廃止、または減額という変更が加えられてきた。

税制調査会の議論ではこれまでも所得控除の見直しに関しては様々な検討が加えられてきた。それは大きくは2つに分けられる。1つは、所得控除の複雑化に対する懸念である。人的控除は各個人に対する一律の基礎的な控除と、対象者の個別の事情を配慮するための特別な控除に分けることができる。上記の扶養控除の割増もその1つである。税制の簡素化は、1980年代からの税制改革議論でも大きなテーマとなっており、その後も検討が続けられてきている。

所得控除を巡る検討のもう1つは、所得控除から税額控除への移行である。そして、その根拠となった考え方の中心は、所得控除の場合は高所得者層ほど有利になるという主張である。所得から所得控除を差し引いた課税所得に税率を適用する所得税制では、所得控除を適用した場合の税額と適用しない時の税額の差が、当該所得控除による所得税の軽減額となる。税率が累進的であれば高い税率が適用される高所得者ほど軽減額が大きくなる。この観点から見れば、高所得者ほど大きな負担軽減の効果をもたらす所得控除から、所得水準に関係なく軽減がもたらされる税額控除への移行が主張されるということである。子ども手当の支給から今日の児童手当への移行後も、給付の対象となる年齢の子どもについては扶養控除が適用されなくなっており、これは所得控除から税額控除へのシフトの一種と見なすこともできる。通常税額控除は、その全額よりも算出された税額の方が低ければ税額がゼロになるだけであるが、給付の場合は全額給付されることになり、いわゆる給付付き税額控除と同じことである。

児童手当は年齢により、また第何子かによって、月額1万円もしくは1万5,000円である。中学生の場合には1万円で、年12万円である。これは所得控除としての意味を求めると税率10%（課税所得195～330万円）の納税者にとっては120万円、税率20%（課税所得330～695万円）の納税者にとっては60万円、そして税率33%（課税所得900～1,800万円）では36万円の所得控除と同じ軽減効果を持つことになる⁵⁾。

4. 所得控除と税額控除を巡る議論

前節のように、所得控除を巡っては様々な観点から検討と制度変更が行われてきた。

ここで改めて、所得控除のあり方について検討したい。人的控除とその他の物的控除は、所得のうち担税力を減殺する事情を考慮して税率が適用される課税所得を縮小させるためのものである。シャープ勧告において、扶養家族に対する控除をそれまでの税額控除から所得控除へと移行したのも担税力を考慮することが強調されたものであり、2000年の政府税制調査会『我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—』でも、「所得控除は、様々な事情により納税者の税負担能力（担税力）が減殺されることを斟酌して、これを調整するため、所得から一定額を差し引くものです。」⁶⁾とあり、基本的にはシャープ勧告と同じ立場である。一方、2015年の政府税制調査会の『個人所得課税に関する論点整理』の中では、扶養控除について「子どもの扶養を担税力の減殺要因と見て対応すべきか、財政支援の対象

5) 子ども手当以前にも児童手当の制度は存在したが、その時点では、税制の扶養控除とは関連付けられてはいなかった。

6) 政府税制調査会（2000）『我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—』106ページ。

とみるべきか議論が分かれるところであろう。」⁷⁾としたうえで、「政策的に子育てを支援するという見地からは、税制において、財政的支援という意味合いが強い税額控除という形態を採ることも考えられる。」⁸⁾と、税額控除の検討の必要性が述べられる。子ども手当創設に伴う扶養控除の廃止は、実質的にはこの方向性を実現したものと言える。

その後、近年になってからは改めて、所得控除が高所得者ほど軽減が大きいことが取り上げられるようになる。2017年の政府税制調査会『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②』では「我が国の人的控除については、基本的に所得の多寡によらず一定金額を所得から控除する所得控除方式が採用されているが、高所得者にまで税負担の軽減効果を及ぼす必要性は乏しいのではないかと指摘がある。」⁹⁾と述べられるようになる。このような議論を反映してか、新聞報道等ではしばしば“所得税負担を軽減するための所得控除”という表現が用いられるようになった。

この点について、上記の2010年の答申では、「所得控除により所得が大きいほど税負担軽減額が大きくなるのは、大きな所得に対して累進税率が適用される結果、より大きな税負担を求めていることの『裏返し』にすぎません。」¹⁰⁾としており、控除の所得税の軽減としての意義については否定している。近年の数年間で同じ現象についての捉え方が大きく変わったと見なすこともできる。

5. 課税単位について

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る。つまり、扶養人員が多いほど累進税率の適用される課税所得が低くなり、結果的に税負担が減少するもので、日本の所得税は所得の稼得者ごとに課税する個人単位課税のもとで、世帯単位課税の要素も含まれていることになる。

所得税の課税単位を世帯あるいは夫婦と見なす方式は海外でも見られる方法であり、第2次大戦前の日本は家長制度のもとで、家族の所得は全て家長（世帯主）の所得に合算して課税する世帯単位課税が実施されていた。海外では、アメリカのように夫婦の所得を合算して課税する方式の選択が認められており、またフランスでは子どもを2分の1にカウントしたうえでn分n乗方式の世帯単位課税が実施されている。

日本でも世帯単位課税の導入が検討されることもあるが、基本的にはシャープ勧告でそれ

7) 政府税制調査会（2015）『個人所得課税に関する論点整理』7ページ。

8) 同上、9ページ。

9) 税制調査会（2017）『経済社会の構造変化を踏まえた税制のあり方に関する中間報告②』10-11ページ。

10) 政府税制調査会（2000）『我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—』97ページ。

までの世帯単位から個人単位へと移行して以降、具体的な提案にはいたっていない。

子どものことを別にすれば、夫婦を基本として考えられる方式には2つの考え方がある。それは、合算非分割と合算分割（2分2乗）の課税方式である。夫婦の合計所得が同じであれば、それぞれの税負担が等しくなるという意味で、いずれの方式のもとでも世帯間の公平は実現されるが、累進税率表を前提にすればこの2つは税負担への効果が異なる。

例えば、夫婦の給与収入の合計が1,000万円のケースでは、片稼ぎで1人が1,000万円というパターンと、それぞれが500万円ずつの2つのパターンがある。共稼ぎの場合は、この両者の中間に位置することになる。

現行の個人単位の累進課税のもとでは、片稼ぎの世帯のほうが500万円ずつの世帯よりも税負担は重くなっている。これは累進課税のもとでは、収入1,000万円の人は収入500万円の人の2倍以上の税負担を求められることから当然の結果である。

ここで夫婦単位の課税を考えるとときにはこの両者は同じ税負担が求められることになるが、その場合には、現在の片稼ぎ世帯と共稼ぎ世帯のいずれの負担水準になるように設定するかを考えなければならず、その負担の変化のバランスを取り合意を得ることはこんなである。

片稼ぎ世帯の場合は、家事労働が発生することから帰属所得があり、夫婦の合計所得が同じ1,000万円であっても片稼ぎ世帯の方を重課すべきという考え方もある。しかしその場合でも、片稼ぎ世帯と共稼ぎ世帯の合計所得が同じであるように調整すれば、世帯の稼得状況によって異なる負担の増減が生じることになる点は同じである。

6. 所得税制のいっそうの検討を

これまで、所得控除についての経済とそれを巡る議論について述べてきた。それを踏まえて筆者なりの今後の課題を検討してみたい。

まず、今日は所得控除を巡っては幅広い視点から様々な主張が行われている。まず配偶者控除に関しては、女性の就労や勤労の抑制、さらには女性の社会進出といった問題と、夫婦の獲得状況（フルタイム、パート、専業主婦）の違いによる不平等の問題である。扶養控除に関しては、社会的には少子化への対応が求められる中で、子育て世代をどのように支援するかが問われる。そして配偶者控除、扶養控除いずれについても、所得控除は高所得者ほど有利という論理がある。

筆者はまず、所得控除の根拠については、シャープ勧告や2000年の政府税制調査会と同じく、稼得者が、親族を扶養することによって減殺する負担、能力（担税力）を調整するためという立場をとる。結果的に所得税負担の軽減額が高所得者ほど大きくなるのは、もとも

と負担が大きいことの裏返しである。軽減額が問題になることが多いが、所得控除方式では、子どもの独立や配偶者の就業によって世帯主の控除がなくなるケースでは、それによる世帯主の負担増は高所得者ほど大きくなり、累進課税のもとではむしろこの方が望ましい。

配偶者控除については、パートやアルバイト収入がある時に本人の基礎控除と世帯主の所得控除が二重になるというのは扶養控除も同じことであり、配偶者にのみ特化した話ではない。収入の少ない配偶者の場合は厚生年金制度において、第3号被保険者として、世帯主の保険料のみですむという優遇があり、この点は他の扶養家族とは大きく異なっているが、税制上は扶養控除と同じである。もともと配偶者控除が扶養控除と区別されるようになったのは1960年代に扶養控除よりも大きな所得控除が適用されるようになったからである。金額に差を設けることの合理性が否定された今日（配偶者特別控除の上乗せ分が認められた時期は除いて）、配偶者控除と扶養控除を区別する必要性はなくなっている。近年、配偶者控除廃止論も見られるが、納税者が親族の扶養に伴って減殺する担税力について、配偶者のみ配慮しないという合理性はない。一定の年齢（例えば成人）で学生でもない人については、勤労しないことへの罰則の意味で扶養に関する配慮はしない、という方向性は考えられるが、これについては勤労に対する社会的な議論が必要であろう。

2017年の税制改正では、配偶者控除及び配偶者特別控除について次のような変更が加えられた。その主な内容は、世帯主の所得（給与収入）に応じて配偶者に関する控除も減額するというものであり、具体的には表2で示される。

配偶者特別控除は、配偶者自身の収入（所得）に対応して減額が行われていたものが、世帯主の収入（所得）による減額が行われるようになり、制度としてはかなり複雑なものになっている

また、2013年から設けられた給与所得控除の制限はしだいに引き下げられており、2017年12月に発表された自民党の税制改正大綱では、2018年からは195万円となることが示された。給与所得控除は、最低保障額（定額控除）を65万円から55万円に引き下げ、定額部分を超える給与所得控除も一律に10万円引き下げられることになった。これにより、年収850万円の納税者の給与所得控除は195万円となり、それ以上の給与収入についてもこの195万円が上限となる。同時に、基礎控除を10万円引き上げる変更も行われることになった。つまり、結果的には年収850万円までの給与所得者については、基礎控除と給与所得控除を合わせた額は同じになり、増減税は生じない。一方、年収850万円を超える給与所得者は、10万円以上の給与所得控除の減少となるため、この見直しに関しては増税となる。

さらに高所得者については基礎控除が減額されることになっている。具体的には、合計所得金額が2,400万円以下の48万円に対して、2,450万円以下は32万円（つまり16万円減

表2 配偶者控除及び配偶者特別控除の控除額（2017年）

		給与所得者の合計所得金額 (給与所得だけの場合の給与所得者の給与等の収入金額)			【参考】 配偶者の収入が給与所得だけの場合の配偶者の給与等の収入金額
		900万円以下 (1,120万円以下)	900万円超 950万円以下 (1,120万円超 1,170万円以下)	950万円超 1,000万円以下 (1,170万円超 1,220万円以下)	
配偶者控除	配偶者の合計所得金額 38万円以下	38万円	26万円	13万円	1,030,000円以下
	老人控除対象配偶者	48万円	32万円	16万円	
配偶者特別控除	配偶者の合計所得金額 38万円超 85万円以下	38万円	26万円	13万円	1,030,000円超 1,500,000円以下
	85万円超 90万円以下	36万円	24万円	12万円	1,500,000円超 1,550,000円以下
	90万円超 95万円以下	31万円	21万円	11万円	1,550,000円超 1,600,000円以下
	95万円超 100万円以下	26万円	18万円	9万円	1,600,000円超 1,667,999円以下
	100万円超 105万円以下	21万円	14万円	7万円	1,667,999円超 1,751,999円以下
	105万円超 110万円以下	16万円	11万円	6万円	1,751,999円超 1,831,999円以下
	110万円超 115万円以下	11万円	8万円	4万円	1,831,999円超 1,903,999円以下
	115万円超 120万円以下	6万円	4万円	2万円	1,903,999円超 1,971,999円以下
	120万円超 123万円以下	3万円	2万円	1万円	1,971,999円超 2,015,999円以下
	123万円超	0円	0円	0円	2,015,999円超

(注) 給与所得者の合計所得金額が1,000万円を超える場合には、配偶者控除及び配偶者特別控除の適用を受けることができません。

(出所) 国税庁ホームページより。(http://www.nta.go.jp/gensen/haigusya/pdf/02.pdf)

税)、2,560万円以下は16万円(32万円の減税)、そして2,500万円を超えると適用がなくなる。

図1は、高所得者、低所得者と、配偶者、扶養控除の適用の有無で4つに区分したものである。控除の有無は、控除対象となる扶養家族の有無を表している。したがって、所得が同じであれば①よりも②、③よりも④の方が担税力は高い。高所得、低所得を区分する

図1 所得控除と所得階層

高所得層	② 配偶者控除 扶養控除 なし	① 配偶者控除 扶養控除 あり
	④ 配偶者控除 扶養控除 なし	③ 配偶者控除 扶養控除 あり

水準については、様々な考え方があがるが、ここでは特に具体的にしていない。言うまでもなく、高所得者に限定した控除の不適用は①のグループの人に対する増税であり、所得が同じであれば扶養家族の有無にかかわらず税負担が同じになることである。

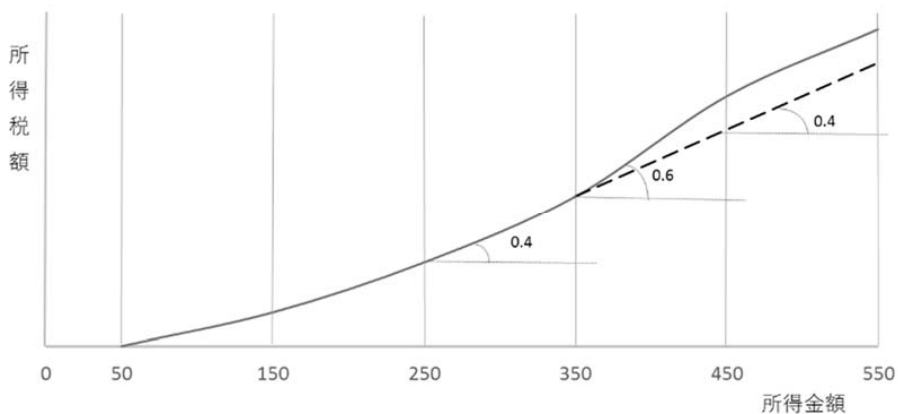
高所得層で基礎控除の適用をなくす方向が示された。基礎控除は全ての納税者に適用されるものであり、基礎控除の不適用は税負担の配分に影響が生じる。

図2は、所得金額と税額の関係で控除の消失の効果を示したものである。

課税最低限が50、それを超える所得（課税所得）に対する累進的な税率構造で、200以上の課税所得に40%（0.4）の限界税率が適用されるものとする¹¹⁾。そして、所得金額が350を超えると50の基礎控除が減額されはじめ、450で全てなくなるとする¹²⁾。基礎控除の縮小は課税所得の拡大を意味することになる。もともとは、所得金額が350から450に増えると税額は40増加していたが、基礎控除の不適用によって課税所得が50増加することになる。つまり、所得が350から450に増えることで課税所得は150増加し、これに40%の税率で課税すれば増える税額は40ではなく60になる。したがって所得350から450の間は所得に対する限界税率が60%まで引き上げられるのと同じ効果を持つ。そして450を超えると再び限界税率は40%に戻る。また仮に50の範囲で50の控除を消失させるのであれば所得金額350から400の間での限界税率は80%、400以上は再び40%ということになる。

税率構造との関連で基礎控除の消失を説明すれば上記のようになる。また、350以上の所得層に対して追加的な税負担と読めば、350以上の所得について、図中の税額のグラフと破

図2 所得金額と所得税額の関係



11) 給与所得控除のような収入金額によって金額が変わる所得控除は考慮していない。

12) 一定の所得全額を超えると控除を全て不適用というかたちにする、この水準をはさんで税引後所得に逆転が生じるため、段階的に消失する仕組みを考える必要がある。

線の距離に相当する税額が付加的に課されていることになる。配偶者控除や扶養控除について所得に応じた不適用の導入は、扶養家族のある者についてのみ図2で示されるのと同様の効果をもたらすものである。高所得層で人的控除を消失させる仕組みは海外でも導入されている例があるが、税制の複雑さが増すことは避けられない。

高所得層に対する税負担増を累進税率表の引上げで行う方式も考えられるが、日本の最高税率は住民税と合わせれば55%と国際的に見れば高い水準にある。勤労意欲へのマイナスの影響や海外へのシフトの可能性を考慮すれば最高税率のさらなる引上げは難しい。2018年の改正によって高所得者の所得控除を制限することで、所得税の所得再配分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をもたらされるわけではない。所得税としての再配分という観点からは、分布がそれほど多くない高所得層のねらい打ちではなく、例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を行うべきである。

近年は、所得に応じた控除の扱いとともに、扶養家族についての税制上の取り扱いについても、個別の制度の問題点とその対応策という流れで各年の改正が進められている。年少扶養者の扱いや、大学生の年齢の子どもについての割増については、支出面での配慮との整合性が必要であろう。極端な考え方をすれば、保育や学校教育について家計では追加的な費用が発生しないような制度枠組みがあれば、特別な控除の必要性はなくなる。税制調査会でかつて議論されていたように基礎的な人的控除に加えて、支出面での支援を例えば税額控除のような税制を通じて行うべきか、支出面での充実を行うことで税制上の配慮はなくして良いのか、改めて検討すべき時期が来ているのではないだろうか。この議論があって、はじめて「税と社会保障の一体改革」も進められる。

また、近年の所得税を巡る議論では置き去りにされている金融所得の税率についても引き上げる検討をする必要がある。一方で法人税率については23.4%まで引き下げられることになっているが、地方税を合わせた法人税率の水準までは金融所得に対する税率（所得税+住民税）を引き上げて良いのではないか。所得再配分、という場合、どのグループに負担増を求めるべきなのか、所得階層や所得の種類も含めた大きな議論が必要である。

参考文献

- 林宏昭（2011）『税と格差社会—いま日本に必要な改革とは—』日本経済新聞出版社。
矢吹・吉岡・岩田・渡邊・深瀬（2017）「配偶者控除の経済効果」『青山経済論集』69巻第2号。