

給与所得控除の性格等に関する指摘

【税制の抜本的見直しについての答申（抄） 昭和 61 年 10 月 税制調査会】

この際、給与所得控除の性格を明らかにする趣旨から、現行の給与所得控除を、以下に述べるように「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」に分け、その適用関係の整理を行うとともに、その上で、「勤務費用の概算控除」について、選択により現実に勤務に要した費用の控除ができるようにし、給与所得者にも申告納税の途を拓くこととしてはどうかと考える。

① 給与所得控除の性格の明確化

「勤務費用の概算控除」は、給与所得者が、勤務ないし職務の遂行のために支出する費用を概算的に控除するものである。

(省 略)

他方、「他の所得との負担調整のための特別控除」は、端的には給与所得の担税力が弱いことに対する配慮である。いわゆるサラリーマンは、専ら身一つで、使用者の指揮命令に服して役務提供を行うことから、失業などの不安定性ほか、空間的・時間的な拘束や居住地選択の制限等他の所得にはみられない有形、無形の負担を余儀なくされていることは否定できず、しかも、その対価としてその役務の提供による成果の如何にかかわりなくあらかじめ定められた定額の給与の支給を受けるにどどまるといった事情に対してしん酌を加えるものである。

給与所得控除を「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」に分ける場合、具体的にどのように分けるかについては、必ずしも客観的な基準があるわけではなく、給与所得控除の各々二分の一相当額をもって概算控除部分と特別控除部分とすることが適当であろう。

【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—（抄） 平成 12 年 7 月 税制調査会】

これまで見てきたように、給与所得者は社会の典型的な就業形態となっていること、雇用形態の多様化などが進み、被用者としてのサラリーマン特有の事情にも変化が見られること、手厚い水準の給与所得控除は職業選択など就業に対する中立性を損なうおそれがあるとも考えられること、主要国の概算控除の水準はわが国に比較して低いことなどを踏まえると、給与所得者に対して「他の所得との負担調整」といった一定の配慮を加える必要性があるとしても、その必要性は薄れてきていると考えられます。

したがって給与所得控除については、今後、勤務費用の概算控除としての性格をより重視する方向で、そのあり方について検討を行っていく必要があると考えます。

(省 略)

なお、同族会社の役員に対する報酬等について給与所得控除が認められていますが、一般の被用者とは相当に事情が異なるにもかかわらず、被用者に対する「他の所得との負担調整」の性格を含んだ給与所得控除の適用を認めるのは適当ではないとの指摘がありました。

株式会社の役員と一般従業員の比較

○ 株式会社の役員と一般従業員とは、会社における法的地位、給与の決定方法が異なっている。

	株式会社の役員 【取締役、会計参与、監査役、執行役】	一般従業員
契約形態	委任契約 (民法 643 条、会社法 330 条、402 条)	雇用契約 (民法 623 条)
労働基準法 上の扱い	使用者 〔事業主又は事業の経営担当者その他その事業の労働者に関する事項について、事業主のために行為をするすべての者（労働基準法 10 条）〕	労働者 〔事業に使用される者で、賃金を支払われる者（労働基準法 9 条）〕
報酬・給与の 決定方法	<p>定款で定めるか、株主総会の決議で定める（注） （会社法 361 条、379 条、387 条）</p> <ul style="list-style-type: none"> ・株主総会の議題は、取締役会で決定される。 ・総会で決議する場合には、取締役への報酬の総額を定めることが一般的（各取締役への配分は取締役会に委ねられる）。 <p>（注）委員会設置会社では、株主総会の決議によらず、報酬委員会で取締役・執行役の個人別の報酬等の内容を決定する（会社法 409 条）。</p> <div style="border: 1px solid black; padding: 2px; margin-top: 5px; width: fit-content;">一人オーナー</div> <p>オーナー及びその同族関係者が株式を 90% 以上保有し、労務に従事する役員の過半数を占めている同族会社のオーナー</p>	労働条件として、就業規則により決定 （労働基準法 89 条）

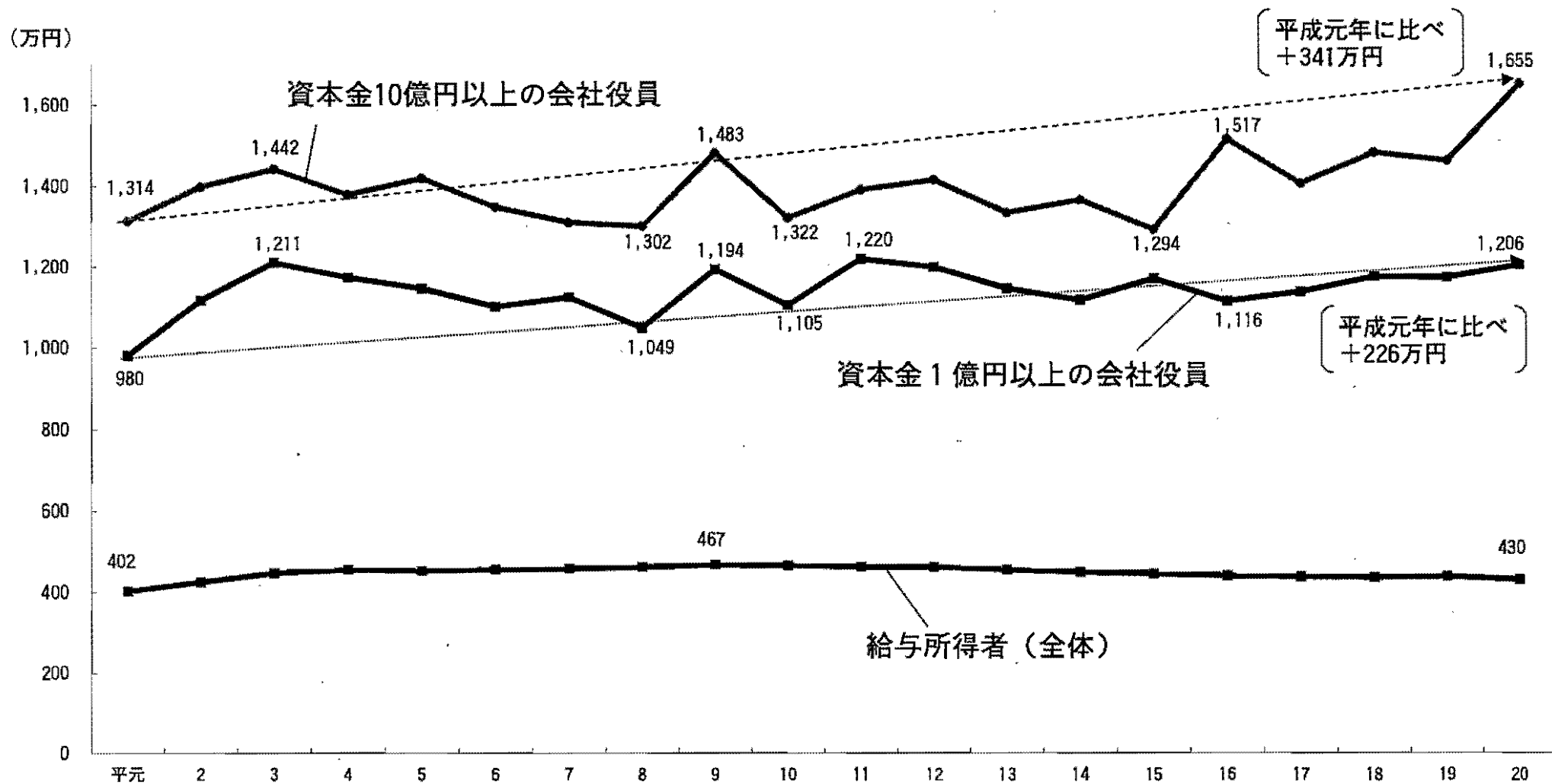
「給与所得」とは

- 判例によれば、給与所得は、勤労性所得（人的役務からの所得）のうち、雇傭関係またはそれに類する関係において使用者の指揮・命令のもとに提供される労務の対価を広く含むもの。非独立的労働ないし従属的労働の対価とも観念されている。
- ⇒ こうした判例に照らすと、役員給与は、その法的な地位や勤務の実態からみて、一般従業員の給与とは、相当に性格が異なるものと考えられる。

- 給与所得とは、「俸給、給料、賃金、歳費及び賞与並びにこれらの性質を有する給与に係る所得」（所法第 28 条）をいう。
- 具体的には、「雇傭契約又はこれに類する原因に基づき使用者の指揮命令に服して提供した労務の対価として使用者から受ける給付をいう。なお、給与所得については、とりわけ、給与支給者との関係において何らかの空間的、時間的な拘束を受け、継続的ないし断続的に労務又は役務の提供があり、その対価として支給されるものであるかどうかを重視されなければならない」（最高裁昭和 56 年 4 月 24 日判決）とされている。

平均給与額の推移（平成元年～）

- 給与所得者全体の平均給与額は、平成9年の467万円をピークに減少し、平成20年は430万円。
- これに対し、会社役員（資本金1億円以上）の平均給与は、会社の業績等による変動はあるが、総じて増加傾向。



(備考) 国税庁「民間給与実態調査」の1年を通じて勤務した役員データのデータによる。

特殊支配同族会社(いわゆる一人オーナー会社)の役員給与の損金不算入制度の廃止

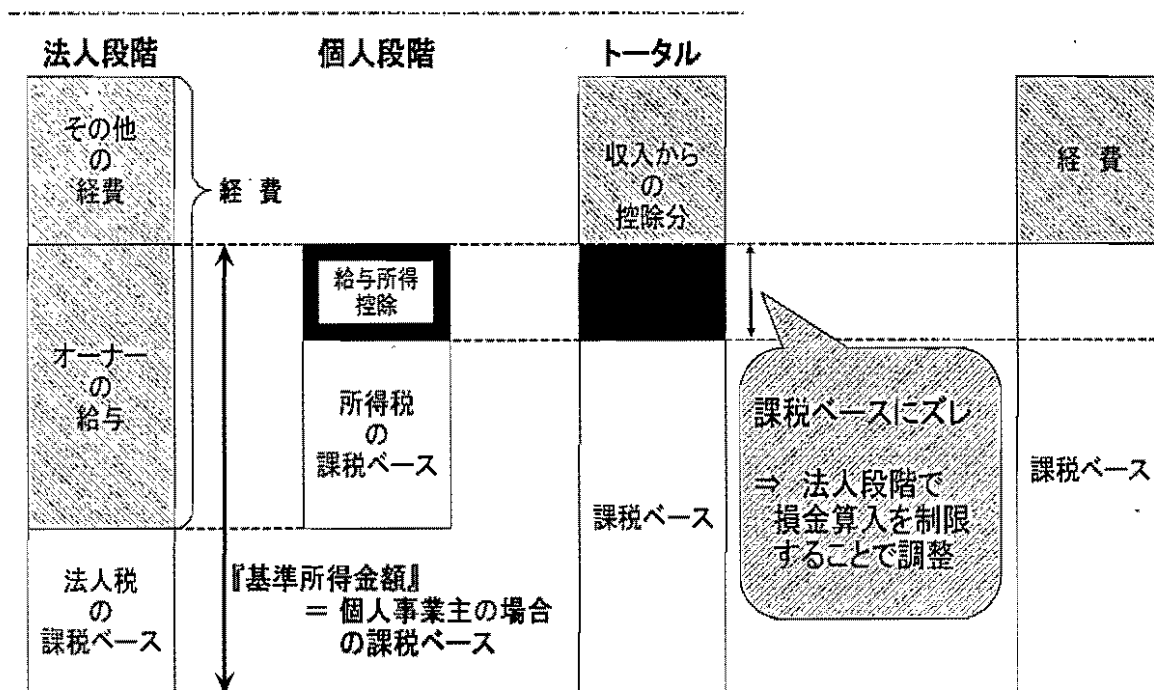
【改正前の制度の概要】

新会社法における一人会社の全面的解禁や最低資本金規制の撤廃等を背景として、個人事業主との負担の公平性を確保する観点から、いわゆる一人オーナー会社において発生する「経費（オーナー給与に係る給与所得控除相当額）の二重控除」を是正する措置。

- ・ 対象企業：オーナー及びその同族関係者が株式の90%以上を保有し、常務に従事する役員が過半数を占めている同族会社
- ・ 適用除外：基準所得金額（法人所得+オーナーの給与）が1,600万円(19年度改正で800万円から引上げ)以下の法人
基準所得金額が1,600万円超3,000万円以下で、オーナー給与の割合が50%以下の法人

【オーナー企業】

【個人事業主】



【参考】給与所得控除の額

オーナー給与の額	給与所得控除額
1,000万円	220万円
1,500万円	245万円
2,000万円	270万円
3,000万円	320万円
5,000万円	420万円
1億円	670万円

【参考】平成20年分民間給与実態調査によると、給与所得者の平均給与は430万円(収入金額ベース)

特殊支配同族会社(いわゆる一人オーナー会社)の役員給与の損金不算入制度の適用状況等

○ 本制度により納税額が増加した法人数等

年度	適用除外基準 (基準所得金額)	法人数	税額
20	1,600万円	8.3万社	602億円
19	1,600万円	9.3万社	672億円

(備考)平成19、20年度分の会社標本調査等のデータを基にした推計

(参考)制度導入時の推計

	適用除外基準	法人数	税額
制度導入時 (18年度)の推計	800万円	5~6万社	290億円
要件緩和時 (19年度)の推計	1,600万円	2~3万社	160億円
過去に実施したサンプル調査に基づく推計			
19年3月決算法人	800万円	11.7万社	—
20年3月決算法人	1,600万円	5.6万社	—

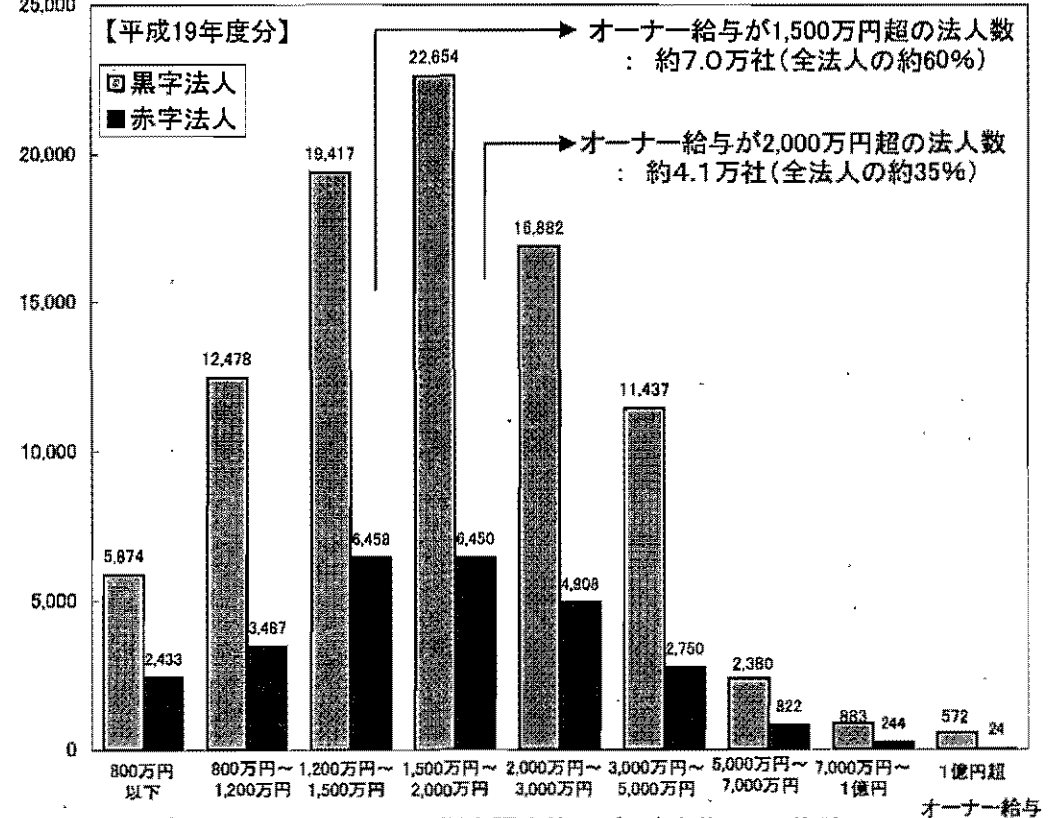
【参考データ】

本調査(平成19年度分)における適用対象法人のオーナー給与の中位数 1680万円

○ 適用会社におけるオーナー給与の水準

年度	適用法人数		オーナー給与平均額		オーナー給与最高額	
	19	20	19	20	19	20
黒字法人	9.3万社	8.3万社	2,048万円	1,937万円	3億8,200万円	4億600万円
赤字法人	2.8万社	2.7万社	1,926万円	2,059万円	3億6,000万円	2億1,600万円
全体	12.0万社	11.0万社	2,020万円	1,968万円		

(法人数)
25,000



退職所得の課税方式

- 退職所得は、長年の勤務に対する勤続報償的給与であって、給与の一部の一括後払いの性質を有する。
- それが一時にまとめて支給されること、退職後の生活の原資であり担税力が低いと考えられること等に鑑み、累進税率の適用を緩和する措置がとられている。

○他の所得と区分して次により分離課税

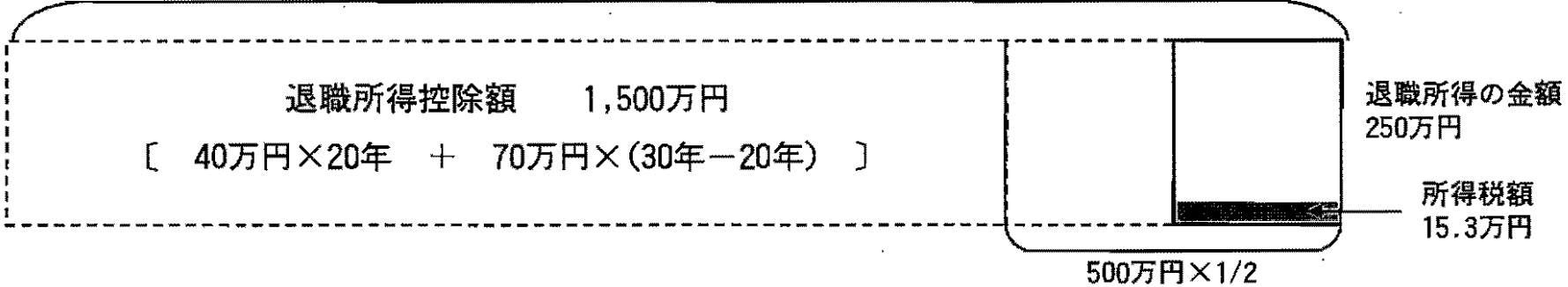
・ (収入金額 - 退職所得控除額) × 1/2 = 退職所得の金額

勤続年数20年まで	1年につき40万円
勤続年数20年超	1年につき70万円

・ 退職所得の金額 × 税率 = 所得税額

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

(例) 勤続年数30年の場合 退職一時金 2,000万円



退職所得に関する指摘

【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－（抄） 平成12年7月 税制調査会】

退職金は、一般に、長期間にわたる勤務の対価の後払いとしての性格とともに、退職後の生活の原資に充てられる性格を有しています。

（省 略）

現行の退職所得課税の仕組みは、勤務年数が長いほど厚く支給される退職金支給形態を反映したものとなっていることから、退職金の支給形態の変化などを踏まえると、今後も長期勤続の場合を特に優遇していくことが適当かどうか検討する必要があると考えられます。

他方、現行の退職所得課税を前提とした税引後収入が老後の生活設計に織り込まれているという実態や、企業における給与体系の変更には時間を要することを考慮する必要があるとの意見がありました。

なお、近時、短期間のみ在職することが当初から予定されている役員などに対して、給与支給を通常より少なくして、その分、退職金を手厚く支給するといったことが行われているとの指摘があり、この動きに対しては適切な対応が必要であると考えます。

【抜本的な税制改革に向けた基本的考え方（抄） 平成19年11月 税制調査会】

近年、就業構造や雇用形態が変化する中、退職金の支給に代えて在勤中の給与の引上げや退職年金の支給を行うなど、退職金等の支給形態が多様化している。また、給与の受取りを繰り延べて高額な退職金を受け取ることにより、税負担を回避するといった事例もある。

このような状況を踏まえれば、退職金課税については、現行の勤続20年を境に1年当たりの控除額が急増する仕組みや勤務年数が短期間でも退職金に係る所得の2分の1にしか課税されないという仕組みを見直し、全体として多様な就労選択に中立的な制度とすることが求められている。

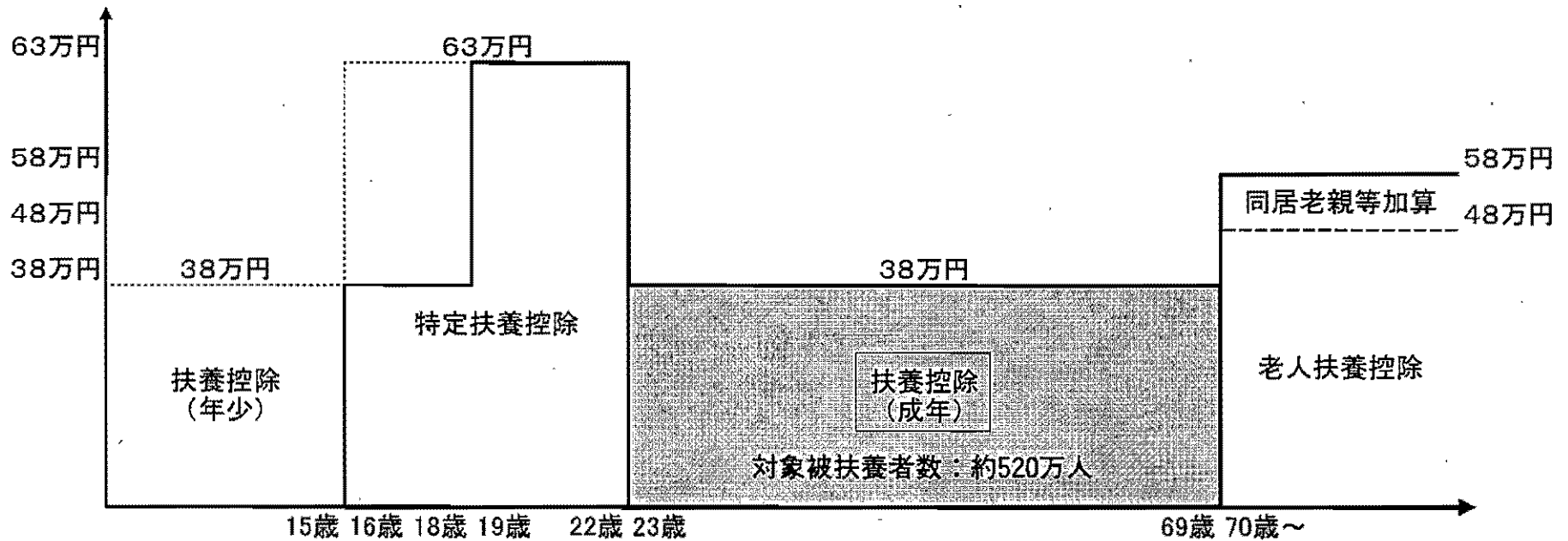
3. 成年扶養控除について

【平成 22 年度税制改正大綱（抄）（平成 21 年 12 月 22 日閣議決定）】

23 歳から 69 歳までの成年を控除対象とする扶養控除についても、（中略）就労している人と就労していない人の公平の観点からも検討を行ってきましたが、さらに議論を深めて幅広い国民的な合意を得ながら、今後、その見直しに取り組むこととします。

成年を控除対象とする扶養控除の概要

- 控除対象者 : 23歳から69歳までの扶養親族
- 控除額 : 38万円



(注) 対象被扶養者数は、平成22年度予算ベースである。

主要国における成年の扶養親族が対象となりうる税制上の配慮措置（未定稿）

（2010年7月現在）

	アメリカ	イギリス	ドイツ	フランス		
	【人的控除】	なし	【児童控除】	【N分N乗】	【成人した子に係る扶養料控除】	【尊属に係る扶養料控除】 (注5)
控除額	3,650 ドル[34 万円] (所得控除)	—	7,008 ユーロ[81 万円] (所得控除)	家族除数適用による実質的な控除 (注3)	最大 3,309 ユーロ[38 万円]の概算控除及び実額控除(所得控除)(注4)	3,309 ユーロ[38 万円]の概算控除及び実額控除(所得控除)(注6)
適用要件	<ul style="list-style-type: none"> ○以下の全ての要件を満たす両親・子・直系卑属等 <ul style="list-style-type: none"> ・ 被扶養者の総所得が 3,650 ドル (34 万円) 未満 ・ 扶養者が被扶養者の生計の半分超を支援 ○以下の全ての要件を満たす子・直系卑属等 <ul style="list-style-type: none"> ・ 障がい者であること ・ 扶養者と半年超同居 ・ 扶養者が被扶養者の生計の半分超を支援 ○以下の全ての要件を満たす子・直系卑属等 <ul style="list-style-type: none"> ・ 適格教育機関に通っていること ・ 24 歳未満 ・ 扶養者と半年超同居 ・ 扶養者が被扶養者の生計の半分超を支援 	—	<ul style="list-style-type: none"> ○障がい者である子又は孫(注2) ○以下の全ての要件を満たす子又は孫(注2) <ul style="list-style-type: none"> ・ 学生又は職業訓練等を受けていること ・ 25 歳未満 ・ 被扶養者の年収が 8,004 ユーロ (92 万円) 以下 	<ul style="list-style-type: none"> ○障がい者である子 ○扶養者と恒常的に同居している障がい者 ○以下の全ての要件を満たす子 <ul style="list-style-type: none"> ・ 学生 ・ 25 歳未満 	<ul style="list-style-type: none"> ○障がい者である子 ○以下の全ての要件を満たす子 <ul style="list-style-type: none"> ・ 学生 ・ 25 歳未満 	<ul style="list-style-type: none"> ○扶養者と同居している尊属 ○十分な資力がない尊属
その他	—	—	児童手当とどちらか有利な方のみ適用	—	N分N乗を選択している場合には認められない	—

(注1) 上記の表は、日本における成年を控除対象とする扶養控除の適用のある 23 歳から 69 歳までの者を想定している。

(注2) 孫については、納税者と生計を一にしていることが要件に加えられる。

(注3) フランスでは所得税を計算する際、家族の所得を合算して家族除数(N)で除し、それに累進税率を適用して家族除数(N)あたりの所得税額を算出した後、再びNを乗ずることによって、税額を算出するN分N乗方式を採用している。例えば夫婦で扶養親族が1人の場合の家族除数は2.5、2人の場合の家族除数は3であり、以下扶養親族が1人増えるごとに家族除数が1ずつ増加する。

(注4) 概算控除及び実額控除を合わせた控除上限は 5,753 ユーロ[66 万円]。概算控除の額は、年間の同居月数に応じて変動する。ただし、扶養料は概算控除及び実額控除が認められた額を上限として、子の収入として考慮される。

(注5) この他に、扶養義務のない 75 歳以上の者に対して現物支給による扶養を行った場合、その経費を最大で 3,309 ユーロ[38 万円]控除することができる。

(注6) 実額控除に上限はない。

(注7) 被扶養者が 75 歳以上である場合は 8,309.27 ユーロ[96 万円]の所得制限を満たす必要がある。

(備考) 邦貨換算レートは、1 ドル=92 円、1 ユーロ=115 円 (基準外国為替相場及び裁定外国為替相場：平成 22 年(2010 年)5 月における実勢相場の平均値)。

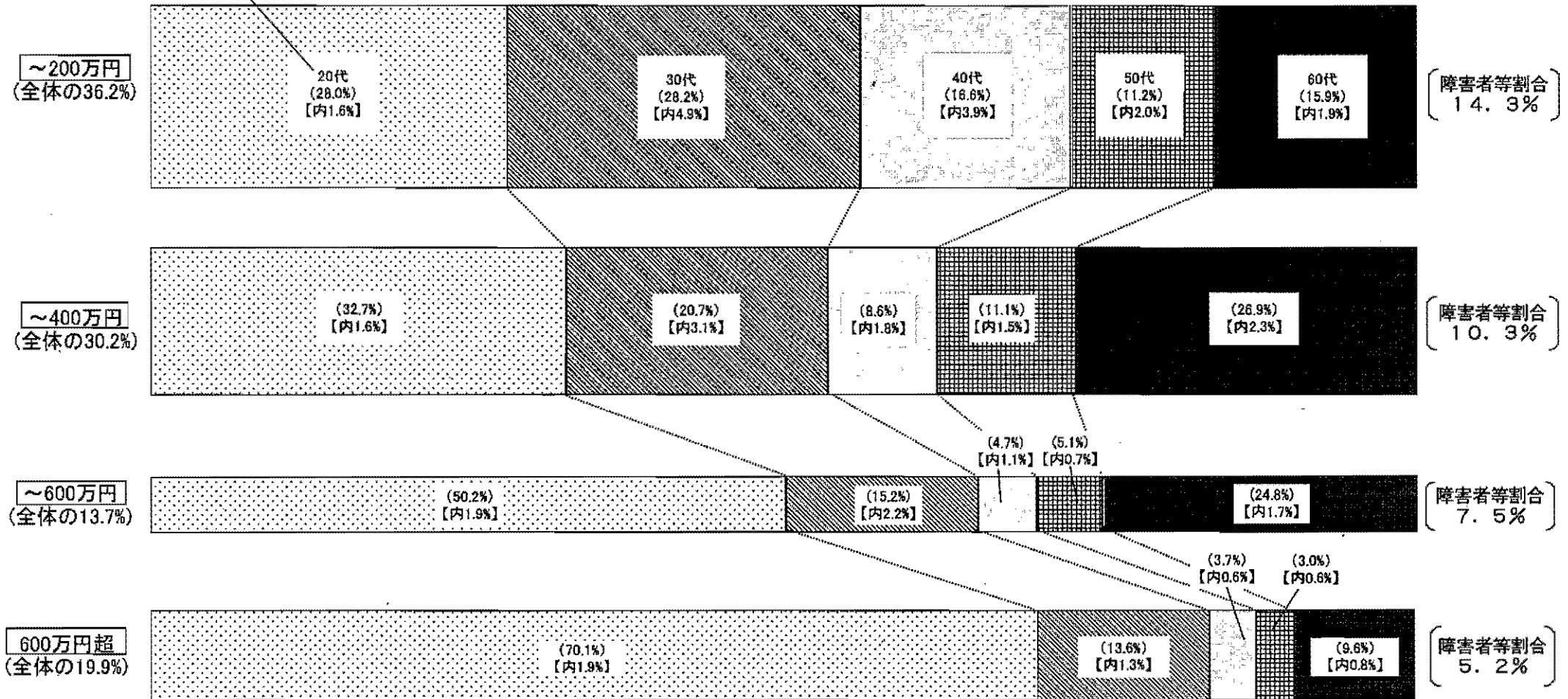
成年扶養控除適用者の状況（合計所得階級別・年代別）
 <総務省サンプル調査ベース>

未定稿

- 成年扶養控除の被扶養者は20代、30代で約6割を占めている。
- 所得が高い人に扶養されている成年の多くは、20代から30代の比較的若い世代。
- 所得が低い人に扶養されている成年は、40代以上の中高年が多く、また、障害者の割合も高い。

扶養者の
合計所得
(控除適用割合)

被扶養者の年齢



(注1) 総務省サンプル調査（9市1町（うち4市は政令指定都市））による。

(注2) 9市1町の人口規模は、300万人程度（2市）、150万人程度（2市）、数十万人程度（5市）、数万人程度（1町）。

(注3) 上段（ ）はその所得階級全体の人員に占める割合、下段【内 】はその所得階級全体の人員に占める障害者控除の適用を併せて受けている者の割合を示す。

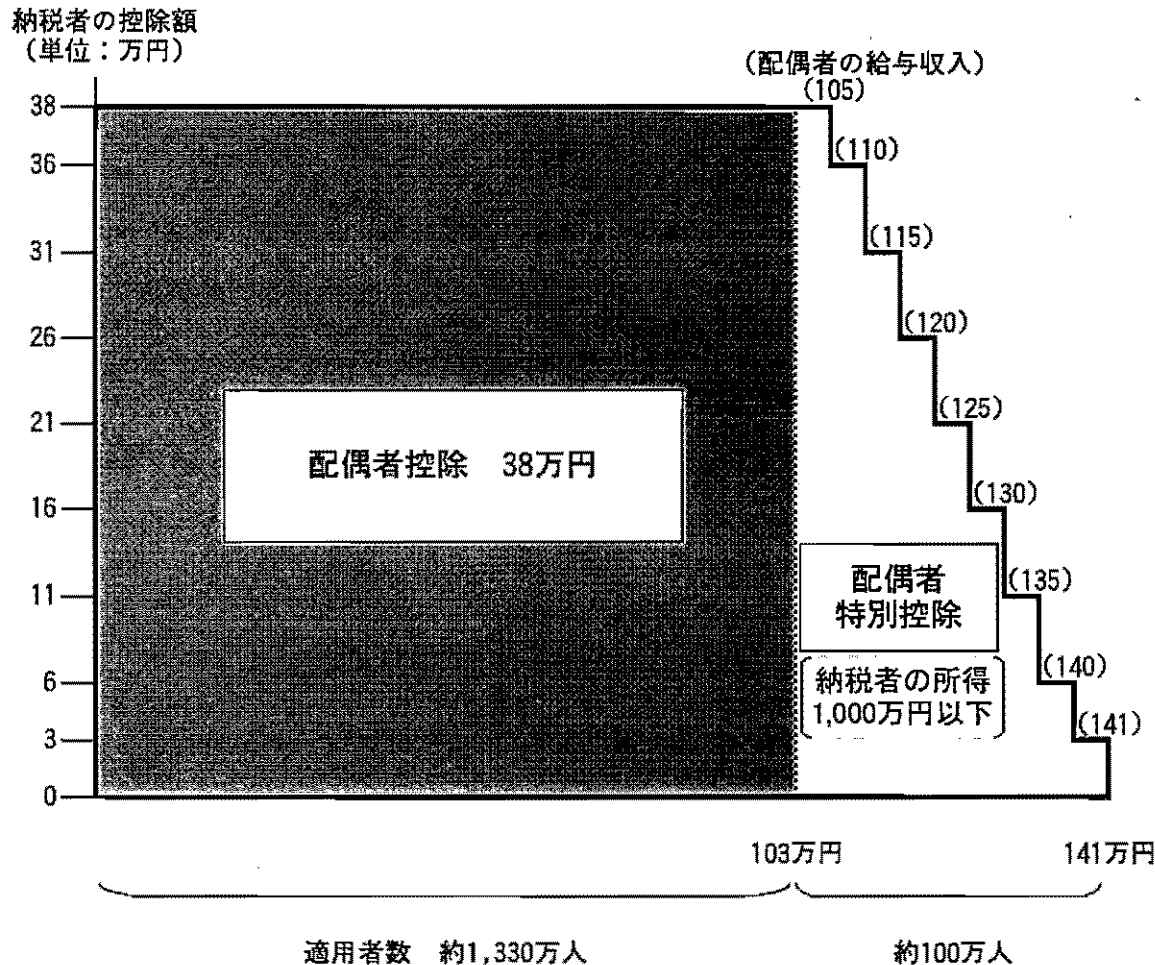
(注4) 障害者の割合は、総務省サンプル調査のうち障害者に係るデータが入手できた6市のデータに基づく分布割合。

4. 配偶者控除について

【平成 22 年度税制改正大綱（抄）（平成 21 年 12 月 22 日閣議決定）】

配偶者控除については、その考え方等について広く意見を聴取しつつ整理を行った上で、今後、その見直しに取り組むこととします。

配偶者控除・配偶者特別控除制度の仕組み（配偶者が給与所得者の場合）



< 現行の配偶者特別控除制度の仕組み >

○ 現行の配偶者特別控除は、配偶者の給与収入が103万円を超え、141万円までの場合に適用され、収入に応じて控除額が増減する仕組み。これにより、手取の逆転現象が解消。

○ 手取りの逆転現象の解消の具体例

- ① 夫の給与収入1,000万円と妻の給与収入100万円の世帯
- ② 夫の給与収入1,000万円と妻の給与収入105万円の世帯の比較

< 配偶者特別控除がない場合 >

- ① の世帯の手取額：987万円（税負担額113万円）
- ② の世帯の手取額：981万円（税負担額124万円）

⇒ 世帯収入が5万円増えたにも関わらず手取が6万円減少。

< 配偶者特別控除がある場合 >

- ① の世帯の手取額：987万円（税負担額113万円）
- ② の世帯の手取額：991万円（税負担額114万円）

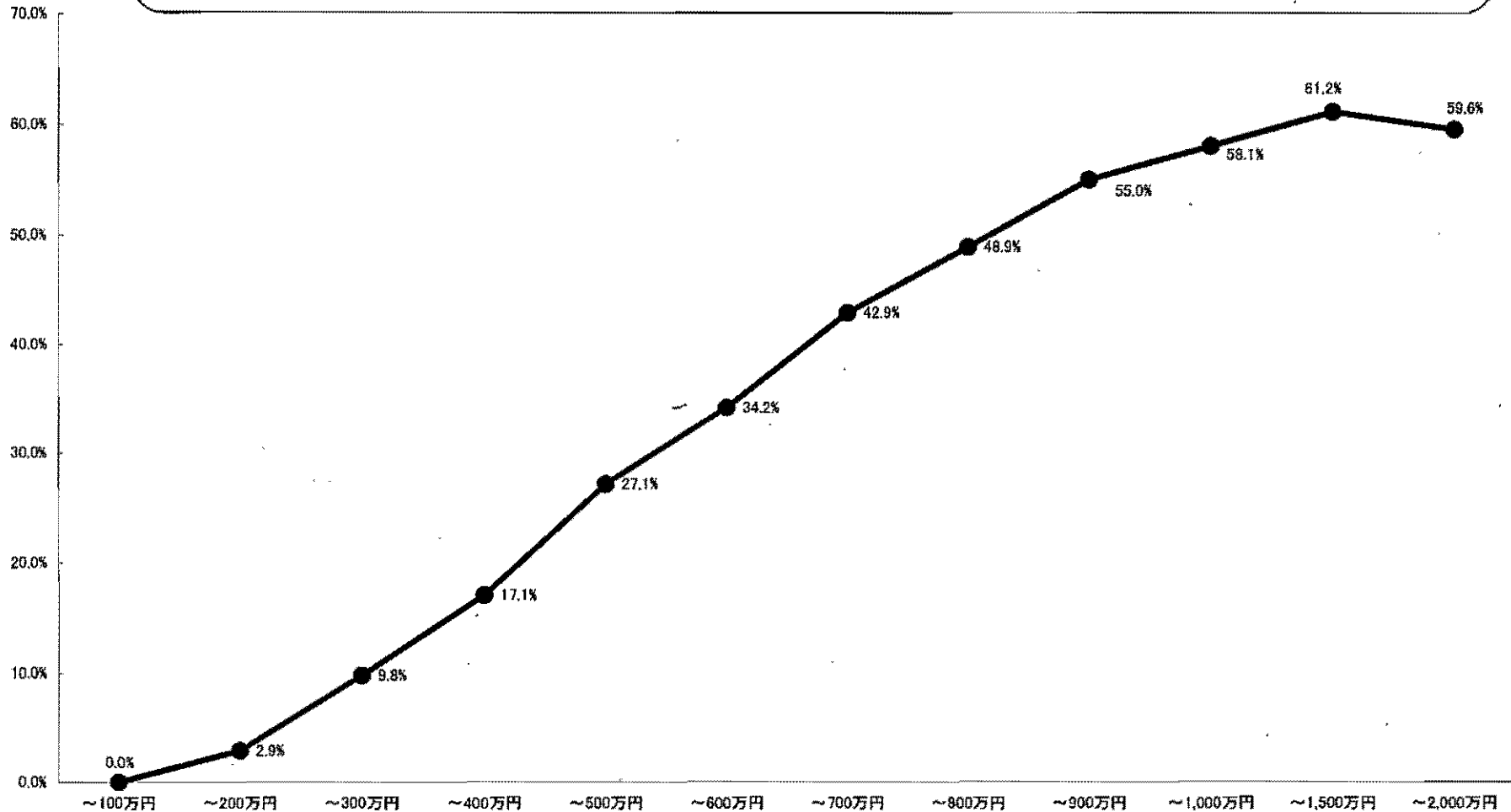
⇒ 世帯収入が5万円増えたことにより手取が4万円増加。

(備考) 適用者数は、平成22年度予算ベースであり、給与所得者以外の人も含めた数である。

給与所得者の適用者数は、配偶者控除：約903万人、配偶者特別控除：約68万人(国税庁「民間給与の実態(平成20年分)」(年末調整を行った1年を通じて勤務した給与所得者(納税者))。26

給与階級別の配偶者控除適用割合

- 配偶者控除の適用割合は、給与収入が高いほど、適用割合は高くなる。ただし、給与収入1000万円程度で頭打ちとなる傾向が見られる。
→ 一定以上の高所得者であれば、配偶者が働かなくとも十分な生活水準を維持することができ、生活費を補完するために配偶者が働く必要がなくなるため、世帯主の収入の配偶者の就労割合への影響は少なくなるのではないか。



(備考) 「税務統計から見た民間給与の実態」(平成20年分)による。

(注) 「年末調整を行った1年を通じて勤務した給与所得者」の総数に対する配偶者控除の適用者の割合である。