

デンマークにおける児童手当と移転的基礎控除

—税制上のジェンダー平等化過程に着目して—

倉地 真太郎

後藤安田記念東京都市研究所研究員

はじめに

デンマークは、家族・児童関係社会支出の規模が国際的にみて大きく、同時に制度上でも高いレベルでジェンダー平等化を達成する国である。税制に関していえば扶養控除や配偶者控除がない代わりに、移転的基礎控除と児童手当等の様々な所得保障制度を組み合わせることで制度上でのジェンダー平等化と高い所得再分配機能を達成している。

しかし、歴史的にみればデンマークでの制度上のジェンダー平等化や「子育ての社会化」の過程は紆余曲折を経たもので、他の北欧諸国と比べて遅く、政策レベルでも1980年代まで消極的な態度が取られていた。また、デンマークでは1960年代から女性の社会進出が急速に進んだものの、児童手当や子育てサービスの不足を背景に、1980年代まで深刻な少子化に直面していた。一体、1980

年代にどのような経緯でジェンダー平等化と「子育ての社会化」が進んだのだろうか。

そこで本稿では、1980年代に実施された税制上のジェンダー平等化(移転的基礎控除)、児童手当の拡大・普遍主義化、そして所得税制の再編(二元的所得税の導入)の過程を、制度的文脈と形成過程に着目して分析したい。

本稿の構成は以下の通りである。最初に所得税導入から1980年代までの制度的文脈を概観し、次に1987年税制改革の政策形成過程を明らかにする。最後に結論を述べて本稿を締めくくりにする。

女性の社会進出、租税抵抗、税制上のジェンダー平等化

ジェンダー間の平等に関して、デンマークでは、1920年代に婚姻法改正でいち早く経済的市民としての平等や女性個人の権利が認められた一方で、税制上の女性個人の平等と権利が認められるまでには、それから60年近くの年月を要した。

デンマークの所得税制は、1903年に始まる。この時、所得税は夫婦合算課税方式であり、妻や児童は税法上、独立した存在して認められていなかった。同年に「扶養控除(所得控除方式)」、1912年には家庭外雇用で生じる世帯支出増加に伴う補てんとしての「妻控除(Hustrufradrag)」(1975年に廃止)、1922年には夫が受け取る「配偶者控除(housewife bonus)」(所得控除方式、1956年か

くらち しんたろう

慶應義塾大学大学院経済学研究科博士課程単位取得退学。修士(経済学)。専門分野は、財政学。慶應義塾大学経済学部助教を経て、後藤安田記念東京都市研究所研究員。

著書に『社会的分断を越境する 他者と出会いなおす想像力』(2017年、青弓社、共著)、『最低生活保障と社会扶助基準 先進8ヶ国における決定方式と参照目標』(2014年、明石書店、共著)、『「社会保障・税一体改革」後の日本財政』(2014年、有斐閣、共著)など。

ら税額控除方式)が導入された(Ravn and Bente 2010:52;Ravn 2000:116; Christensen 2003:4)。そして1970年に、夫婦合算課税方式が個人単位課税方式に改正される。これにあわせて新しい配偶者控除制度が導入されて、片働き世帯に対しては夫に対して二人分の税額控除を認める制度が導入された(Ravn 2000:116)。

個人単位課税制度は、1950年代から政策形成レベルで検討され始めたが、約85%の納税者が当時のシステムで租税負担のメリットを受けていて、社会民主党でさえも夫婦合算課税の支持者であり、個人単位課税化の道のりは遠かった(Ravn 2008:69)。

しかし、1950年代後半に転機が訪れる。当時、国内では労働力不足が深刻で、これを解消するために、女性が家庭に留まるのではなく労働市場に参画していく必要性が検討されるようになったからである。配偶者課税の政府委員会(1961年)は、夫婦合算課税こそが「結婚のペナルティ」であり、個人単位課税こそが結婚に対する中立性を確保することから、個人単位課税の導入、家族向け税制優遇措置の廃止、そして児童控除の引き上げ等を提案した(Ravn and Bente 2010:54)。改革案が実行された場合、当時一般的であった専業主婦世帯に対する租税負担は増加するが、対して家庭外雇用の既婚女性の世帯は負担が軽減される。この提案に対して、社会民主党側は粘り強い抵抗を見せたのだが、交渉を経て1967年に法案がようやく可決されたのであった。

もともと、個人単位課税化といっても多くの控除が残存し、依然として妻や児童は世帯の一部という扱いに変わりはなかったし、適用される分離所得は既婚女性の稼得所得に限定されていた。さらに同時に源泉徴収課税制度を導入したことで、申告所得税制下よりも課税所得が正確に補足できるようになった分、負担額も急増した。また個人単位課税のもとでは世帯間の公平性、すなわち同じ所得を持つ世帯で租税負担を同じにすることは、阻害される、という短所がある。これらによって多くの納税者が既存の税制のあり方に対して反感を持つように

なったのである。

このような強い租税抵抗をすくい取ったのが、弁護士グリストロップであった。彼は1972年に進歩党を創設し、所得税廃止をスローガンに全国で草の根運動を展開した。低・中所得・ブルーカラーを対象とした選挙運動は彼らの支持を確固たるものとし、1973年12月国政選挙で同党は第二政党まで躍進する。つまり当時のデンマークの人々は税制のあり方に強い反発を持っていた、ということである。

そのような中で政府委員会は配偶者課税のあり方について検討を開始する。1974年報告書では、夫婦合算課税の完全なる廃止は技術的に実現不可能であるため、個人単位課税を維持しつつ、例外として、使いきれなかった基礎控除(税額控除)を配偶者に移転させて適用させる制度、いわゆる移転的基礎控除の導入を提案した(Folketingsudvalg 1974:28)。

だが、政府委員会の提案はすぐに実施されることはなく、1982年5月にようやく実施が決定する。この租税法改正によって、税制上においても夫婦間の平等を確保することが明記された。そして、片働き世帯でも夫婦二人分の控除がフレキシブルに適用できるようになったので、パートタイム世帯等は租税負担が軽減され世帯間の公平性が改善した¹。当時は基礎控除額を年々大幅に引き上げていたことから、移転的基礎控除の恩恵は以前よりも多くの共働き世帯に行き渡ったと考えられる。

しかし、依然として多くの納税者にとって当時の制度は理解することが困難であり、逆に国際資本移動の活発化を背景に所得の種類で異なる資本所得税率、配偶者間の控除・自営業の所得移転を利用することで租税回避が横行していた。

これに対して、配偶者課税に関する政府委員会(1983年10月)は「資本所得が比例で課税され、一方で労働所得が累進で課税される租税モデルが、配偶者課税がもたらす困難さを一定程度克服する」と結論付けた。なぜなら「賃金と他の所得を常に容易に配偶者の一人に割り当てて、配偶者に対してより低い税率を所得に適用することが不可能だ」か

図表1 所得税制・児童控除手当の制度改革一覧

制度改革の年度	1903	1912	1922	1960	1970
所得税制全般	所得税の導入 (夫婦合算課税制度)	社会保障制度の構築のために所得税率を引き上げ			個人単位課税化／源泉徴収課税制度の導入
基礎控除	基礎控除額の導入	基礎控除額の引き上げ			
配偶者控除関連		妻控除の導入	配偶者控除の導入		
児童控除・手当	扶養控除の導入			扶養控除の廃止、手当型に	
育児休暇／子育てサービス関連	世帯所得に応じた保育園の利用料制度			母親休暇の導入	
経済・社会的背景				労働力不足を背景とする女性の社会進出急増	
影響	多くの専業主婦世帯や単身世帯にとってメリットのある税制			夫婦合算課税制度の負担上のメリットが次第に小さくなる。	所得税負担の急増／強い租税抵抗

出所: デンマーク税務省HP; Christensen 2003; Folketingsudvalg 1985; Ravn 2000; 2008; Ravn and Bente (2010) から作成。

らである(Folketingsudvalg 1985:57)。これは、二元的所得税 (Dual Income Taxation) と呼ばれる、労働所得には累進課税、資本所得は合算して比例課税を行う分離課税制度のことを指していて、当時政府委員会内でも導入が検討されていた。この税制は、各所得の最低税率が比例で統一されているため、租税回避を少なくできる。そのため、移転的基礎控除の導入と整合的な制度であった²。

1987年税制改革 —二元的所得税と児童手当の普遍主義化

当時の政権は、根強い租税抵抗を克服するため、1980年代初頭から1903年以来最大規模の改革の検討を進めていた。しかし税制改革の実施には政党間の幅広い合意が不可欠であった。その鍵となったのが児童控除・手当の改正である。

1983年10月、保守国民党率いる政権は1970年代後半の石油ショックによる財政難を理由に、1984年度予算案で歳出削減政策の検討を開始していた。それは児童手当の歳出額を削減するために、世帯所得制限額を引き下げ、制限額を超える分だけ給付額を削減するという内容であった。ところが、この提案は多方面、特に革新自由党から強い批判を浴びた³。当然、政権側としては野党の意見を無視するわけにはいかなかった。フォイエル財務大臣によれば「現在のデンマーク政府は少数政権にあり、少なくとも一つの野党と協力する必要があることから、社会民主党と革新自由党との合意を得なければ税制改革の半分も達成することはできな」かったのである (Nordiskaskattevetenskapliga forskningsrådets 1986)。

そのため政権側は、児童手当改革と税制改革

	1975	1983	1984	1987	1989
	国の所得税一部減税と地方所得税への税源移譲			二元的所得税の導入 (資本所得税率のと所得間の最低税率の統一) / 国税から地方所得税への税源移譲	
		移転的基礎控除の導入	基礎控除額の引き上げ		
	妻控除の廃止				
			児童小切手の導入 (児童控除の税額控除化)	児童手当の普遍化と給付額の引き上げ(児童家族手当の導入) / 児童給付の導入	
	生活支援法による保育園施設数の拡大・施設運営の分権化		両親休暇の導入で父親も休暇取得可能に	保育サービス費用の財源分権化 / 待機児童を防ぐための地方政府の責任明確化	
強い租税抵抗 / 少子化 / 経済のグローバル化による国際資本移動の活発化					同性パートナーシップ制度(同性婚)が世界で初めて導入
	地方所得税の比重増加・地方政府サービスの拡充	税制上のジェンダー平等化の達成 / 租税回避の増大	貧困世帯が児童小切手を受けられない / 育児休暇が普及 / 少子化への歯止め	租税回避の防止 / 比例資本所得税による世帯間公平性の改善	同性パートナーも税制上の優遇措置の対象に / 同性カップルも含めたジェンダー平等化が達成

を同時に実施し、扶養世帯に児童控除拡大で実質的な減税を図る戦略に切り替え、1984年に控除額の引き上げに併せて、所得控除の代わりに児童小切手 (Børnechecken) と呼ばれる税額控除 (800DKK) を導入した。しかし、いずれにしても当時の児童手当・控除の増加幅は基礎控除額の増加幅に比べて非常に小さく、移転的基礎控除下において相対的に児童扶養世帯のみが不利であることには変わりなかった。確かに1960年代以降、女性の社会進出が急速に進み、共働き世帯が急増していたわけだが、その反面、合計特殊出生率は1980年代中頃まで落ち込み続けていたのであり、不足する児童控除額のために「子育ての社会化」は十分に達成されていなかったのである。

このような中で1984年12月に政党間協議が開始する。交渉過程で中道右派政権は二元的所

得税に加えて、児童手当の導入と児童小切手の維持、つまり手当と控除の組み合わせ案を提出した。だが、交渉の終盤に革新自由党側が児童小切手では不十分であることを理由に改革案を拒否する。その代わりに彼は、税制改革の合意条件として所得や資産にかかわらず給付される普遍主義的な児童家族手当 (Børnefamilieydelse) の導入を要求した⁴。この主張の背景には、二元的所得税制の比例部分が低・中所得者層の負担増をもたらすこと⁵、所得制限の問題に加えて、児童小切手が社会扶助受給者に非適用⁶等、従来の税額控除型での所得分配上の問題が指摘されていたことがある。

結果、政権側は革新自由党の要求を飲み、普遍主義的制度である児童家族手当の導入が決定した(5000DKK、約6.3倍)。控除型から手当化した経緯もあって、児童家族手当は非課税となり、社会扶

助受給者も併給可能になった。さらに児童家族手当とは別に、ひとり親世帯のための児童給付の導入も決定した。ひとり親世帯のための児童給付は児童家族手当と併給可能な制度であり、高齢者・障がい者がいる児童扶養世帯も給付対象とされた。

以上の議論を経て1985年6月に政党間で合意が交わされた。合意内容について、後に高所得者の総所得に対する累進的付加税が部分的に入ったものの、基本的に二元的所得税と児童家族手当は維持された。このように1903年以降の配偶者課税と児童手当・控除制度の変遷は、税制上の世帯間の公平性を追求していく過程だったといえる。特に児童手当の拡充・普遍化は税制内での公平性の追求の結果、取りこぼされた児童扶養世帯に対する措置であったと考えられる（改革の時系列は図表1参照）。

おわりに

本稿では、デンマークにおける税制のジェンダー平等化と児童控除・手当制度の歴史的発展を分析した。

本稿で論じたように税制上のジェンダー平等化は、実現するまでに長い過程を経る必要があった。まず1970年から個人単位課税が施行されたが、これは専業主婦世帯の負担を急増させ、反税政党の台頭をもたらす一因となった。そして、重い租税負担を逃れるために、多くの納税者が個人単位課税に伴う夫婦間の所得・控除移転をうまく使うことによって租税回避を試み、その結果、所得税制は高い税率に反して形骸化していくことになる。そのため所得税制は抜け穴の少ない簡素な方向が目指された。1983年に政府は移転的基礎控除を導入し、所得税上でのジェンダー平等化を達成する⁷。しかし、世帯間の公平性をより達成するには、負担構造の比例化が望ましい。だからこそ、租税回避の余地を少なくする二元的所得税が必要とされたのである。しかしこの制度は低・中所得者層の負担増のために垂直的公平性の問題を孕んでいた。そこで考えられたのが、総所得に対する累進的付加税と児童手当の普遍化であった。

このように制度的連関を踏まえれば児童手当の拡充・普遍化は、税制上のジェンダー平等化と租税回避の阻止という負担の公平性を追求していく中で理念の普及と相補的に形成されたといえるだろう。■

《注》

- 1 ただし、資本所得の夫婦合算課税は1983年改革でも廃止されなかった。
- 2 ちなみに二分二乗方式は行政的メリットがあるが、ジェンダー平等への後退だと一蹴された。
- 3 "Hun siger stop", Politiken, 13 oktober 1983, p.2.
- 4 "Kontant støtte til børnefamilier" Politiken, 29 April 1985, p.1.
- 5 所得税の比例部分は地方所得税が多くを占めることから、税率引き下げは困難であった。
- 6 "Børnetilskud skal laves om" Politiken, 28 October 1983, p.2.
- 7 ただし、同性パートナーシップ制度（同性婚）が導入されるのは1989年であった。

《参考文献》

- Christensen, H. (2003) *Skatteberegningsreglerne gennem 100 år*, Skatteministeriet.
- Folketingsudvalg (1985) *Beskatning af ægtefæller Betænkning afgivet af det af ministeren for skatter og afgifter nedsatte udvalg*, Betænkning nr. 1041.
- Folketingsudvalg (1974) *Betænkning fra Udvalget til Forbedring af Kildeskatten om Ægtefællers Beskatning*, NR.703.
- Nordisk skattevetenskapliga forskningsrådets (1986) *Den skattemässiga behandlingen av kursvinster och kursförluster på fordringar och skulder*.
- Ravn, A. (2000) 'Gender, taxation, and the welfare state in Denmark 1903-63' Melby, K. eds. *The Nordic Model of Marriage and the Welfare State*, Nord Series, Nordic Council of Ministers.
- Ravn, A. (2008) 'Married women's right to pay taxes: debates on gender, economic citizenship and tax law reform in Denmark, 1945-83', Melby, K., A., Ravn and C. Wetterberg eds. *Gender equality and welfare politics in Scandinavia The limits of political ambition?* .pp.63-83.
- Ravn, A. and R., Bente (2010) 'Competing Meanings of Gender Equality: Family, Marriage and Tax Law in 20th Century Denmark', Fink, Janet, and Lundqvist, Åsa .eds., *Changing Relations of Welfare*, Ashgate. pp.39-63.