

2016年度

修 士 論 文

(演習科目：租税法C演習Ⅱ)

(指導教員：佐藤謙一客員教授)

事実婚・同性婚に対する所得税法のあり方

—配偶者控除を中心として—

聖学院大学大学院
政治政策学研究科
政治政策学専攻（修士課程）

学籍番号 115MP012 矢澤 暁子

【目次】

はじめに	P. 1
第一章 配偶者控除の沿革	P. 4
第一節 配偶者控除の意義	P. 4
第二節 配偶者控除の沿革	P. 4
1. 扶養控除の創設と沿革	P. 5
2. 配偶者控除の創設	P. 6
3. 配偶者控除の役割	P. 8
第三節 廃止に向けた議論について	P. 9
1. 配偶者控除を廃止すべきとする理由	P. 9
2. 配偶者控除と女性の社会進出の関係性	P. 11
3. 見直しを前提としての本稿の意義	P. 13
第二章 配偶者控除の適用範囲	P. 15
第一節 所得税法上の配偶者の意義	P. 15
1. 配偶者と控除対象配偶者	P. 15
2. 租税法における固有概念と借用概念	P. 16
3. 配偶者控除における配偶者の概念	P. 16
第二節 婚姻の成立要件と事実婚・同性婚	P. 17
1. 婚姻の成立要件	P. 17
2. 事実婚	P. 18
3. 同性婚	P. 19
第三節 民法上の配偶者の意義	P. 21
第三章 配偶者控除の適用をめぐる裁判例	P. 23
第一節 大阪地裁昭和 36 年 9 月 19 日判決	P. 23
1. 事実の概要	P. 23
2. 裁判所の判断	P. 24
3. 私見	P. 25

第二節	最高裁平成9年9月9日判決	P. 27
1.	事実の概要	P. 27
2.	裁判所の判断	P. 28
3.	私見	P. 29
第三節	直近の判例にみるわが国の現状	P. 31
第四章	今後のあり方	P. 33
第一節	結婚をめぐる国際的動向	P. 33
1.	多様化する結婚の形と国際的動向	P. 33
2.	フランスにおける結婚と税制	P. 34
第二節	配偶者控除の適用範囲の拡張に向けて	P. 36
1.	他の法律における内縁の取扱い	P. 36
2.	厚生年金保険法における内縁保護	P. 38
3.	多様性を認める新たな表現として	P. 40
おわりに		P. 42
脚注		P. 43
参考文献		P. 46

はじめに

平成 28 年、所得税法に規定されている「配偶者控除」は、岐路に立たされていた。多くのメディアによって報道されていたように、配偶者控除の抜本的な見直しが検討されていたのである。

男女雇用機会均等法（以下、「均等法」という。）が制定されたのは、今から約 30 年前にあたる、昭和 60 年のことであった。この均等法は、従来の「男は仕事、女は家事」という役割分担の固定概念を廃し、労働市場において補助的役割を担うことの多かった女性を、男性と平等に労働へ従事させることを目的としていた。事実、均等法が制定された昭和 60 年以降、女性の就業率は年々増加する傾向にあった¹。しかし、国税庁民間給与実態統計調査によると、依然として、男性よりも女性の方が、年収が低いとの調査結果が出されている²。また、総務省就業構造基本調査によれば、男性は約 7 割が正規労働に従事しているのに対し、女性は約 7 割が非正規労働に従事しており、非正規労働に従事しているのは、男性よりも女性の方が圧倒的に多いことが分かっている³。

こうした実態の原因の 1 つとして問題視されてきたのが、配偶者控除であった。配偶者控除は、年収の低い配偶者（多くの場合は妻）を扶養する者（多くの場合は夫）について、その扶養による担税力の減殺を考慮し、税負担を軽減する措置である。この制度が、女性の就労抑制に繋がっているとの指摘がなされてきたのである。いわゆる「103 万円の壁」の問題であり、平成 5 年頃から提起されてきたものである。

そして、ついに、配偶者控除にメスが入れられようとしていた。その当初の見直し案は、3 種類に大別することができる。すなわち、①配偶者控除の廃止、②移転的基礎控除への転換、③夫婦世帯を対象とする控除への転換の 3 つである。このうち有力視されていたのは、③の案、いわゆる「夫婦控除」と呼ばれているものであるとされており、平成 29 年度税制改正に盛り込まれるものと見込まれていた⁴。

しかし、平成 28 年 12 月 8 日、政権与党である自由民主党および公明党が公表した平成 29 年度税制改正大綱（以下、「平成 29 年度大綱」という。）では、配偶者控除および配偶者特別控除の諸要件を改正する案が提言された。すなわち、配偶者控除の廃止は見送られたのである。しかしながら、平成 29 年度大綱は、「配偶者控除・配偶者特別控除の見直しは、個人所得課税改革の第一弾」であり、今後も「各種控除等の総合的な見直しを丁寧に検討していく必要がある」と述べ、改革の意欲を示している⁵。

さて、配偶者控除がこのような局面にある中、本稿では、あえてこのテーマについて述べることにした。しかし、その目的は、配偶者控除という制度そのものについて、その是非を論じ、存続あるいは廃止を訴えることではない。

近年、国際的に、同性婚を認める動きが広まっている。2001年に、オランダが世界で初めて同性婚を法的に認めたことを皮切りに、ヨーロッパを中心とした世界各国で、同性婚が法制化されている。また、2013年、アメリカの最高裁において、結婚を男女間に限ると規定した連邦法「結婚防衛法（DOMA）」は違憲であると判決されたことは、日本メディアでも数多く取り上げられた⁶。

こうした動きは、日本においても広まりつつある。記憶に新しいのは、平成27年より渋谷区において開始された、「パートナーシップ証明」の発行であろう。この取組みは、同性カップルを異性カップルと同等に扱うことにより、多様性を認める社会を構築することを目的としている。こうした渋谷区の取組みは、全国の自治体へと波及している。

しかし、これはあくまでも各自治体での取組みであり、法的措置に影響を及ぼすものではない。周知の事実であるが、日本の法律では、同性婚は認められていない。したがって、日本で暮らす、事実上「ふうふ（夫夫、あるいは婦婦）」と相違ない関係にある同性カップル（以下、日本では法制化されていないが、便宜的に「同性婚」と呼ぶこととする。）は、たとえ2人が単なる恋人同士ではなく、家族として生活を営んでいようとも、法律上は赤の他人であるため、あらゆる法的権利や義務を負わないこととなる。その1つが、上述の配偶者控除である。

現行の配偶者控除における配偶者の定義は、法律上の配偶者に限られるとする解釈が、一般的通説となっている。この解釈は、事実婚に対して配偶者控除の適用を求めた過去の裁判例においても用いられている。すなわち、事実上夫婦と相違ない関係であったとしても、事実婚には配偶者控除は適用されないこととなる。これは、同性婚についても同様である。

しかし、法律上の夫婦と、事実婚や同性婚の生活との間に、果たして特別な差異が存在するのであろうか。ともに生活する2人の生活実態が、法律上の夫婦と相違ないのであれば、配偶者控除の適用はあって然るべきではないだろうか。

昨今、見直しが検討されていた配偶者控除について、様々な専門家が、あらゆる観点から意見を述べている。しかし、いずれの見解も、「配偶者控除における配偶者とは、男女の夫婦のうちの一方である」ことが大前提とされている。すなわち、事実婚や同性婚の存在

は、議論の俎上にすら上がっていないのである。

前述のとおり、配偶者控除の廃止は見送られたが、人的控除等の見直しは引続き検討されることとされている。しかし、議論の現状を見るに、今後の改革において、事実婚や同性婚を保護する姿勢が見受けられるようになる可能性はゼロに等しいといっても過言ではないだろう。

そこで、本稿は、配偶者控除の意義や立法趣旨を整理するとともに、事実婚に対する配偶者控除の適用を求めた過去の裁判例を手掛かりとして、事実婚や同性婚で事実上配偶者と相違ない関係にある者（以下、本稿では便宜的に「事実婚の配偶者」「同性婚の配偶者」と表現することとする。）に対する配偶者控除の適用可能性について検証する。

第一章 配偶者控除の沿革

第一節 配偶者控除の意義

配偶者控除は、所得税法 83 条に規定されている。同条は、「居住者が控除対象配偶者を有する場合には、その居住者のその年分の総所得金額、退職所得金額又は山林所得金額から 38 万円（その控除対象配偶者が老人控除対象配偶者である場合には、48 万円）を控除する。」と定めている。

ここでいう控除対象配偶者とは、所得税法 2 条 1 項 33 号において、「居住者の配偶者でその居住者と生計を一にするもの（第 57 条第 1 項（事業に専従する親族がある場合の必要経費の特例等）に規定する青色事業専従者に該当するもので同項に規定する給与の支払を受けるもの及び同条第 3 項に規定する事業専従者に該当するものを除く。）のうち、合計所得金額が 38 万円以下である者をいう。」と定義されている。また、同 34 号において、老人控除対象配偶者とは、「控除対象配偶者のうち、年齢 70 歳以上の者をいう。」と定められている。

また、国税庁のホームページなどでは、この控除対象配偶者について、納税者が所得税の確定申告書を提出する年分の 12 月 31 日の現況において、次に掲げる 4 つの要件をすべて満たしている場合に、配偶者控除の適用を受けることができるとしている⁷。その要件とは、「(1) 民法の規定による配偶者であること（内縁関係の人は該当しません。）。(2) 納税者と生計を一にしていること。(3) 年間の合計所得金額が 38 万円以下であること。(4) 青色申告者の事業専従者としてその年を通じて一度も給与の支払を受けていないこと又は白色申告者の事業専従者でないこと。」である。これは、上述の所得税法 2 条 1 項 33 号に基づき、控除対象配偶者の定義として要請されていることと同じ要件を掲げているにすぎない。しかしながら、「控除対象配偶者には内縁関係の者は含まれない」との見解を明確に示していることに注目される。すなわち、国税庁は、民法上の配偶者でない限り、配偶者控除の適用は受けることはできないとの見解を明示しているのである。したがって、課税実務上、内縁の配偶者に関しては、配偶者控除の適用は認められないこととされているのである。

第二節 配偶者控除の沿革

さて、現行の所得税法においては、民法の定めるところによる配偶者でなければ、配偶

者控除の規定の適用を受けることができないことは前節で述べたとおりであるが、この節では、配偶者控除の規定がどのような経緯で創設されたかについて振り返ってみたい。

1. 扶養控除の創設と沿革

日本において所得税法が創設されたのは、明治 20 年のことであった。その創設時の所得税法においては、「所得金高 300 円未満の者に対しては所得税を課さないとする免税点方式」により、現在の基礎控除に相当する制度が設けられていた。一方で、納税者の個人的事情に基づく担税力の差については、所得税法の創設から約 30 年間にわたって、一切考慮されていなかった。

このような個人的事情による担税力の差を考慮し、納税者間の税の負担感を平準化することを目的として、大正 9 年の改正により、新たに扶養控除の制度が設けられた。具体的には、「第 3 種所得金額が 3,000 円以下（勤労所得の控除後）の場合には、その年 4 月 1 日現在の同居の戸主及び家族中年齢 18 歳未満、若しくは 60 歳以上の者、又は不具廃疾者について、納税者の申請によってその所得から」一定の金額を控除すると定められていた。

このように、家族に関する所得控除として扶養控除が創設された当初においては、所得控除の要件の対象となる者の中に、配偶者は含まれていなかった。すなわち、配偶者に関する所得控除は存在しなかったのである。

そして、扶養控除の制定から 20 年後の昭和 15 年の税制改正において、「甲種の勤労所得、乙種の勤労所得、不動産所得、事業所得又は山林の所得については、扶養家族（妻を含む。）1 人につき、150 円の 8% に相当する 12 円を分類所得税額から税額控除する」こととされ、この時はじめて、妻を扶養することによる担税力の減殺が考慮されたのであった。

その後、シャープ勧告により、課税単位が家族単位主義から個人単位主義へと移行したことに伴い、昭和 25 年において、次のような規定に改められることとなった際に、扶養控除の枠内で、配偶者も所得控除の対象として扱われることとなった。

昭和 25 年所得税法

〔扶養控除〕

第 11 条の 5 第 1 条第 1 項の規定に該当する個人に扶養親族がある場合においては、扶養親族 1 人につき 1 万 2,000 円を、その個人の総所得金額から控除する。

〔扶養親族の意義〕

第 8 条 この法律において扶養親族とは、納税義務者と生活を一にする配偶者その他の親族で、第 9 条の規定により計算した総所得金額（当該親族の所得の金額が第 13 条の 2 第 1 項の規定により合算される場合においては、総所得金額から同項に規定する資産所得の金額を控除した金額）が 1 万 2,000 円以下である者をいう。この場合において、納税義務者が 2 人以上あるときは、命令の定めるところにより、納税義務者のいずれか 1 人の扶養親族であるものとする。

上述の規定のとおり、昭和 25 年度改正時の扶養控除においては、扶養親族の人数にかかわらず、要件を満たす全ての扶養親族に対して同額を控除することとされていた。その後、昭和 26 年度改正による控除額の引上げを経た昭和 27 年度の税制改正により、扶養控除にかかる控除額について、扶養親族 3 人目までは 1 人につき 2 万円とされ、4 人目以降は 1 万 5,000 円とされた。

その翌年、昭和 28 年度の税制改正により、最初の 1 人目の扶養親族について、控除額を 3 万 5,000 円に引き上げられることとされた。この 1 人目の扶養親族については、居住者が配偶者を有する場合には、その配偶者が該当することを想定して控除額の引上げがされたものと考えられる。これは、昭和 34 年度の税制改正において、「納税者に配偶者があり、しかもその配偶者の所得が 5 万円を超える場合には、1 人目の扶養控除額は、5 万円」（これに該当しない場合の 1 人目の扶養控除額は 7 万円）とする規定が新たに設けられたことから窺い知ることができる。

こうした配偶者の有無により扶養控除額に差異を設ける措置は、昭和 49 年度の税制改正により、老人扶養親族以外の扶養親族に係る控除額が一律とされるまで採用されていた。また、同年改正以後、基礎控除、扶養控除および配偶者控除の規定による所得控除は同額とされており、現在においても、いずれも原則として 38 万円で統一されている。

2. 配偶者控除の創設

そして、昭和 36 年度の税制改正により、扶養控除制度から独立して配偶者控除の制度が創設された。その改正前年となる昭和 35 年 12 月の税制調査会（以下、「昭和 35 年税調」という。）では、配偶者控除制度創設の趣旨について、「妻は単なる扶養親族ではなく、家事、子女の養育等、家庭の中心となって夫が心おきなく勤労にいそしめるための働きをし

ており、その意味で夫の所得のか得に大きな貢献をしている。このような家庭における『妻の座』を税法上も認めるために、配偶者について扶養控除から切り離して独自の配偶者控除を設け」るべきであると説明している⁸。そのうえで、扶養控除の改正により、当時の扶養控除の枠内で、配偶者の割り当てである 1 人目の控除額をさらに引き上げるだけでは不十分であるとする理由として、次の 2 点を示している。

まず、課税単位の問題である。前述のとおり、所得税の課税単位については、シャープ勧告に基づく昭和 25 年の所得税法の改正以後、個々の納税者を単位として所得税を課すこととしている。ただし、そこには一部の例外もあり、個人単位主義を原則としながらも、所得の性質に応じ、一定の所得について部分的に家族単位主義を併用する折衷主義によっている。そうした中で、「夫婦という共同体にあっては、おのおの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ではなく、全体の所得水準と各人の必要によって決められるのが普通であり、税制上これを担税力を求める最小の単位とみることは、むしろ自然の考え方と思われる」との考えが示されたのであった⁹。

なお、このような議論の過程において、昭和 35 年税調では、配偶者控除を創設するのではなく、アメリカなど諸外国で採用されている、いわゆる二分二乗方式の導入も検討されていた。しかし、①税制が複雑化すること、②高額所得者に大きな利益を与えるものであることを理由として、簡単に踏み切るべきではないと結論付けている。したがって、昭和 35 年税調では、夫婦の所得の合算制度に代えて、配偶者控除を創設することは適切であると判断されたのである¹⁰。

2 点目は、所得処分に対する影響力である。これについて、昭和 35 年税調は、夫婦を担税力の最小単位とみることは税制上自然であるとの考えを踏まえたうえで、「夫婦の所得が一体としてみられるべきこと、夫のみが所得をか得している場合でも妻は家庭内の勤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を考えれば、妻は夫の得た所得の処分に対して大きな発言権を持っているものという」ことができ、また、単に夫に扶養されるものとしてではなく、妻として、所得者たる夫と同額の控除を認めるべきとしている。さらに、新たに配偶者控除を創設することは、当時の扶養控除における 1 人目の控除額を引き上げることよりも、世帯間の税負担のバランスを改善し得るとも述べられている。

以上の理由に加え、同時期に、事業所得において専従者控除の額が拡充されることを受けて、事業所得者と給与所得者の双方に対して実質的公平をもたらす効果も期待され、昭

和 36 年度税制改正により、配偶者控除の規定が創設されるに至ったのであった。

昭和 36 年所得税法

〔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。

ここで注目すべき点は、昭和 35 年税調が、夫婦を共同体と表現したうえで、「税制上これを担税力を求める最小の単位とみることは、むしろ自然の考え方」であるとしたことである。つまり、婚姻意思を持って共同生活を営む夫婦という共同体については、いわゆる 1 つの財布を共有する状態であると考えすることに違和感はなく、むしろ当然のことであるとの考えを示したといえるのである。そのうえで、その共同体のうち一方が所得を稼得し、他方が家庭内のつとめを果たしている場合において、所得稼得者である前者に対し、後者は、直接的には所得を稼得していないが、間接的に、前者の所得の稼得に大きく貢献しており、また、そうして得た所得の処分についても影響を与える立場にあるとし、所得者と同等、すなわち、基礎控除と同額の控除を認めるべきであるとしたのである。

前述のとおり、昭和 49 年度改正以降、配偶者控除による所得控除の額は扶養控除によるものと同額となっており、こうした夫婦を特別とみる考え方は反映されていない。しかし、このような考え方に基づいて創設された制度である点は、配偶者控除について語るうえで非常に重要であるといえるだろう。

3. 配偶者控除の役割

ところで、現在、所得税法には 14 種の所得控除がある。これらの所得控除は、社会政策的配慮から設けられている物的控除と、納税者の個人的事情を考慮するために設けられている人的控除とに大別される。このうち、配偶者控除が該当するのは、後者の人的控除である。この人的控除とは、「所得のうち本人およびその家族の最低限度の生活を維持するのに必要な部分は担税力をもたない、という理由に基づくものであって、憲法 25 条の生存権

の保障の租税法における現われである」とされている¹¹。

本節において、扶養控除の創設から配偶者控除の創設に至るまでの経緯を振り返った中でも分かるとおり、扶養控除とは人的控除の典型であり、その扶養控除から派生して設けられた配偶者控除もまた同様であるといえる。すなわち、配偶者控除とは、配偶者の内助の功を認めて創設されたものであるが、同時に、憲法 25 条において保障されている最低限度の生活の維持を目的として創設されたということもできるのである。

第三節 廃止に向けた議論について

以上が配偶者控除の意義および沿革であるが、この配偶者控除については、従前より、当該制度の廃止を含めた見直しが検討されてきた。そうした中で、本稿で配偶者控除について論ずる意義を明確にするためにも、この節では、これまでの廃止に向けた議論について述べることとする。

1. 配偶者控除を廃止すべきとする理由

近年、配偶者控除が女性の就業の抑制に作用し、社会進出を阻んでいるという問題提起がなされるようになってきている。たとえば、ある納税者の配偶者が一定以上の年収を得ると、その納税者の所得税額の計算において控除対象配偶者とすることができなくなるため、配偶者が意図的に就業時間を抑制する場合がある。このような場合においては、配偶者控除が存在することによって、女性の就業が抑制される方向に作用しているという指摘がなされているのである。

こうした問題をいち早く指摘したのは、全国婦人税理士連盟であった。同連盟は、配偶者控除の廃止を訴える理由として、次の 3 点を挙げている¹²。まず、世帯間における税金の負担に差が出る点である。自営業世帯とサラリーマン世帯が混在する中で、さらに、片働き世帯・共働き世帯・独身者世帯といった世帯の違いがあるが、配偶者控除の存在は、そうした世帯の中の一部について、基礎控除と配偶者控除の二重の控除を認めているとしている。次に、2 点目として、女性の社会進出を阻害することがある。配偶者控除は、いわゆる内助の功を評価することを目的としているとの論調に対して、減税額は高額所得者ほど大きく、また、減税されるのは配偶者ではなく納税者であるうえに、「男は仕事、女は家庭という固定的な役割分担を前提として考えられている配偶者控除は、もっと働きたいと思う女性にとって足かせとなっている」と指摘している。最後は、社会の変化による女

性の担う役割の変化である。社会が少子高齢化する中では女性も社会貢献することが求められ、したがって、内助の功だけを期待される妻は減少傾向にあるとしている。そのうえで、「望ましい社会作りを阻むような税制であってはならない」と結論づけている。

税制調査会では、平成 5 年 11 月の答申において、基礎控除と配偶者控除の二重控除の問題を指摘し、女性の社会進出を阻害しているとする指摘を紹介した¹³。そして、平成 12 年 7 月の答申では、配偶者特別控除の問題点について、「配偶者に係る控除、とりわけ、配偶者特別控除については、女性の社会進出、男女共同参画社会の進展などを踏まえ、就業に対する税の中立性の観点から、その性格、あり方の見直しが必要であるとの意見が高まってきた」と指摘した。そのうえで、「就業している配偶者であっても、所得が一定額以下であれば、自らは基礎控除の適用を受けて課税関係が生じない一方で、その者の配偶者である納税者本人は、その課税所得金額の計算上、配偶者控除等の適用を受けており、その意味ではいわば二重の人的控除を享受する結果となってい」とし、「女性の社会進出、男女共同参画社会の進展などを踏まえ、税負担能力（担税力）の減殺を調整するといった所得控除の趣旨や他の基礎的な人的控除とのバランス、制度の簡明性などの観点から、配偶者に係る控除のあり方について検討を加える必要がある」との考えを示した¹⁴。

この平成 12 年 7 月の答申における考えは、平成 14 年 6 月の答申（以下、「平成 14 年税調」という。）にも引き継がれている。すなわち、平成 14 年税調は、3 つの考えを提示した¹⁵。1 つ目の考え方は、配偶者控除と扶養控除の区別をなくし、あるいは、配偶者控除を廃止し、基礎控除との 2 控除にする案である。2 つ目は、配偶者控除を廃止し、さらに扶養控除の対象となる親族を児童と老齢のものに限定することにより、自ら所得を稼働できる状況にあると考えられる親族を扶養することに対する所得控除を認めない考え方である。3 つ目は、配偶者控除および扶養控除をともに廃止し、児童を扶養する場合には税額控除する制度を設ける考え方である。なお、このうち 2 つ目と 3 つ目の考え方については、基礎控除の額を拡充することもあわせて検討されていた。

そして、平成 26 年 11 月の第一次レポート（以下、「平成 26 年税調」という。）では、配偶者控除の見直しに関する選択肢として、次の 5 つを示した¹⁶。すなわち、①配偶者控除の廃止、②配偶者控除の適用に所得制限を設ける、③いわゆる移転的基礎控除の導入、④いわゆる移転的基礎控除の導入・税額控除化、⑤夫婦世帯を対象とする新たな控除の導入である。

この平成 26 年税調において示された選択肢について、平成 28 年 11 月の中間報告は、

①配偶者控除の廃止による影響が大きい点是否めないこと、②移転的基礎控除の実現は実務上困難であること、③夫婦控除という新制度の設計次第では様々な論点が生じることを課題として挙げた¹⁷。また、「税込中立の考え方を踏まえつつ、配偶者の収入制限である『103万円』を引き上げることも一案との意見があった。」としたうえで、「この問題は家族のあり方や働き方に関する国民の価値観に深く関わる問題でもあることから、国民的議論が十分に尽くされることを望みたい。」とした¹⁸。

2. 配偶者控除と女性の社会進出の関係性

このような議論を踏まえると、配偶者控除を廃止する根拠は、次の2点に集約される。すなわち、まず1点目は、基礎控除と配偶者控除との二重控除による世帯間（専業主婦世帯と、共働き世帯または単身者世帯）の税負担に不公平が生じることであり、2点目は、配偶者控除がいわゆる103万円の壁をつくり、女性の就労を阻害していることである。

このうち、世帯間における税負担の不公平緩和について、碓井光明教授は、「女性の就業状況の変化があるとしても、専業主婦世帯も依然として無視しえない一定割合で存在するのであるから、もしも専業主婦世帯に着目した税制であるとするならば、なぜ専業主婦世帯に配慮する必要がなくなったのかを示さなければならないはずである。」と述べている¹⁹。

確かに、女性の社会進出は進んでおり、共働き世帯が増加するに伴い、専業主婦世帯の数は減少する傾向にある²⁰。しかし、配偶者控除の制度が創設された当初においても、その数は少ないながらも共働き世帯は存在していたはずであり、そうした世帯は配偶者控除の適用を受けることができなかったと考えられる。また、二重控除の問題も、当時から存在していたはずであるが、専業主婦世帯が主流であった当時は、それを指摘する声が少なかったと考えられる。それが、現在において専業主婦世帯と共働き世帯との数が逆転したからといって廃止するのは、配偶者控除の趣旨に反するものであり、あまりにも早計すぎるのではないだろうか。

また、103万円の壁に関して、佐藤英明教授は、平成9年3月に厚生省年金局が実施した「女性パートタイム労働者等に関する調査」の調査結果を踏まえて、3つの指摘をしている²¹。第1に、103万円の壁は確かに存在すること。第2に、配偶者控除の存在自体が女性の就労を阻む強力な要素とはいえないこと。第3に、企業における配偶者手当をはじめとした社会的な制度と税制上の措置が相まって、103万円の壁を形成していることである。

ここで佐藤教授が指摘しているように、やはり103万円の壁なるものは、現実として存

在しているものと考えられる。しかし、この壁は、税制によって築かれているわけではない。所得税法においては、平成 15 年度改正において、配偶者特別控除の制度内容が一新されたことにより、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は逆転しない仕組みとなったことから、税制上の 103 万円の壁は解消されている。しかしながら、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、配偶者控除から配偶者特別控除へ切り替わることなどによる心理的な壁によって、103 万円の壁は形成されているのである²²。

しかし、その 103 万円の壁を取り払い、女性の就労を促進することを目的として、配偶者控除を廃止することは、いささか乱暴なのではないかと考える。なぜなら、パートタイム労働に従事し、収入を 103 万円以下に意図的に抑えている人々の中には、家庭や個人の事情により長時間働くことができないために、自ら短時間勤務を選択している場合もあり得るからである。全国労働組合総連合女性部事務局長である大西玲子氏は、「女性が結婚して、子どももほしいと願えば、夫婦のどちらかが仕事をセーブせざるを得ない状況に追い込まれ」と指摘したうえで、「一般職など比較的残業のない定型業務に従事する女性たちは、総合職を選ばず、昇進を希望しない理由として『仕事と生活の両立が困難になる』というのが理由の第一番」であるとの調査結果を紹介している²³。

大西氏が指摘するとおり、子育てのみならず、親の介護などによっても、夫婦のどちらかが就業時間を抑える、あるいは退職せざるを得ない状況となることは、大いにあり得ることである。確かに、配偶者控除が廃止されれば、現在のように収入額にとらわれず働くことができるようになるであろう。だが、そもそも長時間働くことができない人々にとっては、配偶者の給与収入は変わらないにもかかわらず、世帯の手取り収入が減ることとなり、負担が増大する結果を招くことになりかねない。また、時間的制約がなかったとしても、社会保険制度などその他の制約もあるのであるから、配偶者控除が廃止されたとしても、壁の位置が、103 万円から 106 万円あるいは 130 万円に移動するだけとなり、社会に対して大きな影響を与えることができないのではないだろうか。

また、品川芳宣教授は、少子化問題の観点から配偶者控除廃止論について批判的に論じた中で、「現行の配偶者控除であっても、当該配偶者が育児や介護に専念して従事せざるを得ない世帯にとっては相当の支えになっているはずである。その支えを奪うことのメリットとデメリットを冷静に検討されるべきである。また、社会進出に必要な能力を有している女性にとっては、僅か年 38 万円の所得控除を得るために家庭に縛られることもないであ

ろうから、配偶者控除が女性の真の社会進出の弊害になっているとも考えられない。」と指摘している²⁴。そのうえで、働きながら育児や介護ができる環境を整備するなど万全の対策を講じれば、配偶者控除の適用者は自然と減少していくと述べている。

以上のことから、女性の就労促進を目指すのであれば、働く意思はあるが、家庭や個人の事情により長時間働くことができない人々の、その働けない原因を取り除くことが最重要課題であるといえるのではないだろうか。そうした対策を実施し、十分な成果が得られる前に、配偶者控除という税制上の優遇措置のみを真っ先に廃止すべきではないと思われることから、更に丁寧な議論を尽くされるべきであるものとする。

3. 見直しを前提としての本稿の意義

さて、平成 28 年 12 月 8 日、政権与党である自由民主党および公明党は、平成 29 年度税制改正大綱を公表した。その中では、配偶者控除の廃止ではなく、適用要件や控除額の改正が提言されている²⁵。具体的には、①配偶者控除ならびに配偶者特別控除における、居住者の合計所得金額に応じた控除額の逡減および、②配偶者特別控除の対象となる配偶者の合計所得金額の拡充である。

平成 29 年度大綱は、配偶者控除の廃止を見送った理由について、「わが国の個人所得課税においては、一定の収入以下の扶養親族を有する場合に、それぞれの事情に応じて納税者の担税力の減殺を調整することとしており、配偶者控除もその調整の仕組みの一つである。また、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。こうした点を勘案すれば、配偶者控除を廃止して、配偶者に係る配慮を何ら行わないことには問題がある。」としたうえで、「また、夫婦世帯を対象に新たな控除を設けることについて、国民の理解が深まっているとは言えない。こうした問題を踏まえると、これらの考え方を具体的な制度改正の案として直ちに採用することは難しい。」としている²⁶。

このように、配偶者控除の廃止はひとまず見送られることとなったが、ここで忘れてはならないのは、本稿は、配偶者控除という制度の仕組みについて、その是非を論じようとしているのではないということである。本稿は、事実婚や同性婚など、事実上配偶者と変わらない立場にある者に対して、配偶者控除の適用が可能であるか否かを論じることを目的としている。今後、配偶者控除が存続するにしろ、廃止されて新たな制度が導入されることとなったにしろ、その適用対象者については、現行の配偶者控除における配偶者の定義を引き継ぐこととなるだろう。すなわち、事実婚の配偶者や同性婚の配偶者である人々

は、配偶者控除の改正や廃止が検討される議論の中で、まったく考慮されていないのである。

筆者は、事実婚や同性婚による事実上の配偶者に対しても、法律上の配偶者と同様の権利が認められるべきだと考えており、その1つとして、今回、事実上の配偶者に対する配偶者控除の適用可能性を検討することとした。この問題は、今後、配偶者控除が廃止され、新たな制度が創設されたとしても、変わらず残ることとなるだろう。配偶者控除がいずれ廃止されたとしても、今後の税制に必ず寄与するものであると考え、以降の検討を進めていくこととする。

第二章 配偶者控除の適用範囲

第一節 所得税法上の配偶者の意義

配偶者控除に関しては、制度内容ではなく、その適用対象をめぐって、しばしば問題提起がなされている。その主な内容は、所得税法における配偶者の定義に、内縁の配偶者が含まれるか否かに関するものがある。そこで、本節では、所得税法における配偶者の意義について整理することとする。

1. 配偶者と控除対象配偶者

第一章で述べたとおり、配偶者控除は、所得税法 83 条において、「居住者が控除対象配偶者を有する場合には、その居住者のその年分の総所得金額、退職所得金額又は山林所得金額から 38 万円を控除する。」と定められている。

ここで気を付けたいのは、居住者が「配偶者」を有する場合に所得控除をするのではなく、居住者が「控除対象配偶者」を有する場合に所得控除をすると定めている点である。すなわち、配偶者のうち所得税法の定める要件を満たしたもの（＝控除対象配偶者）を有する場合に、配偶者控除の規定が適用されるのである。

そして、その要件を定めているのが、所得税法 2 条 1 項 33 号である。そこにおいては、控除対象配偶者とは、「居住者の配偶者でその居住者と生計を一にするもの（第 57 条第 1 項（事業に専従する親族がある場合の必要経費の特例等）に規定する青色事業専従者に該当するもので同項に規定する給与の支払を受けるもの及び同条第 3 項に規定する事業専従者に該当するものを除く。）のうち、合計所得金額が 38 万円以下である者をいう。」としている。

ここで問題となるのが、所得税法が規定している「配偶者」とは何か、ということである。これについて、国税庁は、ホームページ²⁷や所得税基本通達 2-46²⁸において、所得税法における配偶者とは、民法の規定による配偶者をいうとの見解を示している。これらは法律ではないため、いわゆる法的拘束力はない。しかしながら、過去の裁判例²⁹においても同様の解釈が採用されており、民法が規定する配偶者であることを前提とすることは、一般的通説となっている。

2. 租税法における固有概念と借用概念

租税法に限らず、あらゆる法律に関して、ある一定の事実に対して法を適用する際には、法の意味内容を明らかにする必要がある。これを、法の解釈という。租税法においては、「法的安定性の要請が強くはたらくから、その解釈は原則として文理解釈によるべきであり、みだりに拡張解釈や類推解釈を行うことは許されない」とされている。しかしながら、「文理解釈によって規定の意味内容を明らかにすることが困難な場合に、規定の趣旨目的に照らしてその意味内容を明らかにしなければならない」ともされている³⁰。

租税法の解釈においては、2種類の概念がある。それは、固有概念と借用概念の2つである。まず、固有概念とは、租税法が独自に用いている概念である。たとえば、配偶者控除の規定においては、控除対象配偶者がこれにあたる。一方、借用概念とは、他の法分野で用いられている概念である。これは、配偶者控除の規定における配偶者が該当する。

この借用概念については、その概念（たとえば、配偶者控除の規定における配偶者）を、「他の法分野で用いられているのと同じ意義に解すべきか、それとも徴収確保ないし公平負担の観点から異なる意義に解すべきか」が問題となる。この点について、わが国においては3つの見解（統一説・独立説・目的適合説）が対立しているが、一般的には、統一説によることが通説とされている。その理由について、金子宏教授は、「借用概念は他の法分野におけるのと同じ意義に解釈するのが、租税法律主義＝法的安定性の要請に合致している。すなわち、私法との関連で見ると、納税義務は、各種の経済活動ないし経済現象から生じてくるのであるが、それらの活動ないし現象は、第一次的には私法によって規律されているから、租税法がそれらを課税要件規定の中にとりこむにあたって、私法上におけるのと同じ概念を用いている場合には、別意に解すべきことが租税法規の明文またはその趣旨から明らかな場合は別として、それを私法上におけるのと同じ意義に解するのが、法的安定性の見地からは好ましい。その意味で、借用概念は、原則として、本来の法分野におけるのと同じ意義に解釈すべきであろう」と述べている³¹。

3. 配偶者控除における配偶者の概念

これまでも幾度か述べているとおり、所得税法においては、配偶者控除の対象として、控除対象配偶者については定義を設けているが、配偶者については明文規定を置いていない。この配偶者については、租税法とは別の私法の搬出である民法において定義されている。すなわち、所得税法が規定する配偶者とは、税法に特段の規定がなく、他の私法ある

民法において定義されている概念であることから、民法からの借用概念であると理解できる。これは、国税庁のホームページや所得税基本通達 2-46 から明らかである。

そして、借用概念であるのであれば、その概念については統一説により解釈することが通説とされているのだから、原則として、本来の法分野と同じ意義に解釈すべきなのである。したがって、配偶者控除の規定においては、配偶者について特別の明文規定を置いておらず、かつ、その趣旨から配偶者について特別の解釈を要求しているともいえないため、所得税法における配偶者とは、民法の規定による配偶者であると解釈すべきこととなるのである。

第二節 婚姻の成立要件と事実婚・同性婚

さて、第一節のとおり、所得税法においては、配偶者とは民法の規定による配偶者であると解すべきこととされている。では、どのような者が、民法の規定による配偶者であるのだろうか。

1. 婚姻の成立要件

わが国の民法は、親族編の第 2 章において、婚姻について定めている。その第 1 節は、婚姻の成立に関する事項であり、731 条から 741 条までにおいて婚姻の成立要件について、742 条から 749 条までにおいて婚姻の無効および取消しについて定めている。このうち、婚姻の成立要件については、「実質的要件」と「形式的要件」の 2 つがある。

実質的要件とは、婚姻意思の合致、および婚姻障害事由の不存在（婚姻適齢に達したこと、重婚でないこと等がこれにあたる。）に関する規定である。このうち、婚姻意思の合致について、民法は条文として規定はしていない。しかし、婚姻が無効となる原因として、「人違いその他の事由によって当事者間に婚姻をする意思がないとき（742 条 1 項）」と定めていることから、婚姻の意思が必要であるとされている³²。

この婚姻の意思については、大別して 2 つの解釈論がある。それは、「実質的意思説」と「形式的意思説」である。実質的意思説とは、婚姻意思とは、社会通念上夫婦と認められる関係を形成しようとする意思であり、このような意思が届出という形式で表示されることにより、有効な婚姻が成立すると考える立場である。こうした立場からすると、夫婦となることを目的としてではなく、法律上の効果（生まれた子に嫡出子としての地位を与えること等）を目的とした婚姻は、婚姻意思が不存在であるため無効であると解釈できる。

これに対して、婚姻に付与された法律上の効果を目的とする意思も婚姻意思であり、婚姻の成立要件として十分であるとする立場が、形式的意思説である³³。

しかし、いずれの場合においても、婚姻の意思は、あくまでも不存在であったと認められる場合に婚姻が無効になり得るにとどまるのであり、ただちに婚姻が取り消されるわけではない。すなわち、婚姻意思についてどのような立場であろうとも、その意思が届出という方式によって表示されることにより、法律上の婚姻が成立するのである。この届出の手續が形式的要件であり、「婚姻は、戸籍法の定めるところにより届け出ることによって、その効力を生ずる。(739条1項)」と定められているものである³⁴。

このように、法律上の手續（たとえば届出）を要求する立場は、「法律婚主義」と呼ばれている。これに対して、社会習俗上の儀式（たとえば結婚式）だけでよいとする立場が、「事実婚主義」である。前述のとおり、わが国の民法は、届出を要求していることから分かるように、法律婚主義を採用している。なぜなら、婚姻による法的効果には、夫婦財産権や相続などがあり、第三者の利害もからむためである。すなわち、婚姻の成立が、客観的かつ明確に判定できなければならないこととなる。そのため、届出という法的手續を要求することとなったのである³⁵。

2. 事実婚

さて、わが国の民法は、婚姻の成立要件として届出を要求している。そのため、法律上の婚姻と認めるにふさわしい夫婦の実体があるにもかかわらず、婚姻の届出をしていないことから、法律上は婚姻と認められないケースが生じうることとなる。これが、内縁である。

内縁とは、婚姻の社会的実体はあるが、婚姻の届出がされていない男女の関係をいう。内縁に関しては、民法が婚姻の成立要件として届出を要求している以上、いくら社会的実体があったとしても、婚姻としての法的効果は認められないとされている³⁶。

そもそも、なぜ婚姻の届出がなされず、内縁という実体が生ずることとなるのか。今日においては、その主な要因として3つが考えられている。1つは、重婚などの婚姻障害があるため、婚姻届を出せない場合。次に、届出の意思はあるものの、単に手續上の理由から遅れている場合。そして3つ目は、同棲して共同生活を営む意思はあるが、婚姻の制度に縛られたくない等の理由から意図的に届出をしない場合である³⁷。

事実婚という表現は、この第3の類型である「主義としての内縁（意図的に選択された

内縁の関係)」に対して用いられることが多い。本稿においては、配偶者控除の適用可能性を探るものとして、この類型を想定している。よって、以後、本稿における事実婚とは、「実質的要件は満たしているが、形式的要件の充足を拒否している男女」を指すものとする。

ところで、近年、内縁保護の観点から、内縁に対しても婚姻に準ずる効果を与える傾向がある。このような、内縁を婚姻に準ずる関係と捉え、婚姻に準じた保護を与えるべきだとする立場を、「準婚理論」という。この準婚理論からすると、内縁に対しては、法律婚の効果のうち、婚姻費用分担義務や財産分与などについて、準用を認める余地があるとされている。一方、姻族関係の発生や相続権等については、内縁には認められないものとされている³⁸。

この内縁の保護により、内縁の効果をどこまで認めるかは、内縁の類型、および問題の所在に応じて、その扱いを考える必要があるとされている。それは、内縁の範疇である事実婚についても同様である。すなわち、「法律婚としての効果を一切拒否するのが当事者の意思であるかどうかは、慎重に判断する必要がある」のである³⁹。

3. 同性婚

さて、筆者は、事実婚の他にも、もう1つ、配偶者控除の適用を受けられるようにすべき類型があると考え。それが、同性婚である。

同性婚とは、男性同士あるいは女性同士が結婚することをいう。この同性婚という言葉から連想されるのは、平成27年3月に、渋谷区議会において、「渋谷区男女平等および多様性を尊重する社会を推進する条例」が成立し、同年11月から、同条例に基づき、「パートナーシップ証明」の発行が始まったことであろう。

パートナーシップ証明とは、「法律上の婚姻とは異なるものとして、男女の婚姻関係と異なる程度の実質を備えた、戸籍上の性別が同じ二者間の社会生活における関係を『パートナーシップ』と定義し、一定の条件を満たした場合にパートナーの関係であることを証明するもの」である⁴⁰。渋谷区は、このパートナーシップ証明の発行により、同性カップルの存在を公に認め、事業所などに対して、異性カップルと異なる取り扱いをしないよう求めている。

渋谷区と同様の取組みは、他の自治体へも広がりを見せ始めている。たとえば、世田谷区では、渋谷区と同じく平成27年11月から、「世田谷区パートナーシップの宣誓の取扱い

に関する要綱」に基づいて、パートナーシップの宣誓の取組みが始まった。また、兵庫県宝塚市や、三重県伊賀市も、同様の取組みを始めている⁴¹。

これらの自治体の取組みは、「同性カップルがパートナーシップに基づいて、家族として共同生活を送っていることを承認し、そして尊重し、同性カップルであることを理由にした差別や不利益が生じないように努める」ものである⁴²。たとえば、渋谷区の条例は、パートナーシップ証明の発行により、「性別等にとらわれず、多様な個人が尊重され、一人ひとりがその個性と能力を十分に発揮し、社会的責任を分かち合い、ともにあらゆる分野に参画できる社会の実現を目指し」ている⁴³。すなわち、パートナーシップ証明とは、「婚姻届のように、届け出をすることによって夫婦という特別な関係になるのではなく、すでに特別な関係にある同性の2人が、パートナーシップ証明を受け、そのカップルである事実が確認される」ものなのである⁴⁴。

このような点は、事実婚に通じるものがある。民法の学説は、内縁保護の論理として、「内縁関係にある夫婦は、将来婚姻しようという意思をもっているのではなく、すでに婚姻しているつもりでいるから、内縁を婚姻に準ずる関係（準婚関係）と捉え、婚姻に準じた保護を与えるべきだ」と説いている⁴⁵。この、「すでに婚姻しているつもりでいる」という点は、パートナーシップ証明を受けた人々も同様であるものと考えられる。したがって、内縁とは、「婚姻の社会的実体はあるが、婚姻の届出がされていない男女の関係をのことをいう」とされているが、この「男女の関係」という部分を除けば、同性婚も内縁の一種であるといえることができる。すなわち、男性同士あるいは女性同士が、同棲して共同生活を営む意思を持っている状態は、「同性婚の事実婚」といえるのである。

しかし、事実婚と同性婚には、決定的な違いがある。それは、事実婚は、意図的に婚姻の届出を「しない」のに対し、同性婚は、そもそも婚姻の届出が「できない」という点である。

民法は、同性同士であることを、婚姻障害事由とはしていない。しかし、それは同性婚を否定していないのではなく、単に想定されていなかったにすぎないと考えられている。たとえば、婚姻届には結婚する2人の名前を書く欄があるが、その欄には「夫になる人」、「妻になる人」という表現が用いられている。この、「夫」あるいは「妻」という言葉は、もともと性別が特定されるものである。したがって、民法における婚姻とは異性間のものである、という考えが通説とされている⁴⁶。

同様のことは、憲法にもいえる。憲法24条1項は、「婚姻は、両性の合意のみに基づい

て成立し、夫婦が同等の権利を有することを基本として、相互の協力により、維持されなければならない。」と定めている。この「両性の合意」について、両性とは男女であるとする見解が通説であるが、これに対して、同性同士も含むとする意見もある。しかし、その直後に「夫婦」という文言が用いられていることから、両性とは、「男性と女性」という意味での両性であるとの考えが一般的である。以上のことから、現行の憲法や民法のもとでは、婚姻は異性間のものであり、同性婚は、法的には認められていないとされている。

第三節 民法上の配偶者の意義

ところで、配偶者とは、「夫婦の一方からみた他方をいう」とされている⁴⁷。しかし、民法は、婚姻の成立要件については定めているが、配偶者について、具体的な定義を示していない。

民法における婚姻に関する規定については、婚姻の成立要件の他にも、「夫婦は、婚姻の際に定めるところに従い、夫又は妻の氏を称する。(民法 750 条)」、「夫婦の一方が死亡したときは、生存配偶者は、婚姻前の氏に復することができる。(民法 751 条 1 項)」などと定められている。これらの規定から、間接的に、配偶者とは「夫婦の一方からみた他方」であり、夫婦とは「婚姻関係にある男女の一組」であると解釈することができるといえるだろう。

しかしながら、配偶者とはどのような者を指すのか、という点については明示されていない。したがって、借用概念における統一説に基づく考えによると、所得税法上の配偶者とは、民法上の配偶者であると解釈すべきであるとされているが、その借用元である民法における配偶者の概念は、明確であるとはいえないこととなる。

これに関して、酒井克彦教授は、「民法上の配偶者とは、婚姻関係が適法に成立した場合の配偶者をいうとしているが、その点について疑問の余地はないのだろうか。民法上の婚姻成立要件を具備した配偶者も、内縁関係の配偶者も、いずれも民法上の配偶者ではないのかという疑問である。」とする見解を述べている⁴⁸。

筆者も、酒井教授と同意見であり、「単純同棲関係とは異なるような、内縁関係が明らかである場合（届出の失念が明らかであるような場合）にまで、届出がなかったという一点のみで配偶者として扱わないというのが本当に妥当であるのかについては、やや釈然としないものを感じ」ている⁴⁹。特に、配偶者控除に関しては、その創設の趣旨として、配偶者が、納税者の所得の稼得に対して間接的に貢献している点について、税制に反映するこ

とが掲げられていたことを鑑みると、対象となる配偶者は、いわゆる民法上の配偶者のみとは限らないのではないだろうか。すなわち、事実婚や同性婚の配偶者も、民法上の配偶者と同様に、納税者の所得の稼得に対して間接的に貢献している可能性は、大いに考えられるのである。

しかし、このような事実婚主義的な見解に基づいて考えると、必ず立ちはだかる問題がある。それは、婚姻成立の判定である。

仮に、現行の法制度のまま、事実婚や同性婚の配偶者も、民法上の配偶者と同様に扱うように、配偶者の概念が拡張されることとなったとしよう。そうした場合には、その対象をどこまでとするかは、必ず問題となるだろう。たとえば、単純同棲関係や契約同棲関係、妾関係は対象から外れることとなるであろうが、その関係性を客観的かつ明確に峻別することは困難であろうと予想される。あるいは、仮面夫婦や別居契約、事実上の離婚などといった状況にある民法上の配偶者は、どのように扱うべきなのかについても検討する必要があることとなるだろう。さらに、所得税法以外にも「配偶者」という表現を用いている法律が多数あることから、他の法律との兼ね合いも問題となる。これらの懸念材料があることから、配偶者の解釈を拡げることにより、配偶者控除の適用対象者の範囲を拡張することは、困難であるといわざるを得ない。

事実婚や同性婚には、民法上の婚姻の成立のような、届出の有無といった明確な成立要件が存在しない。所得税法の対象は個人であり、その件数は膨大であることを考えると、不明確な基準を持ち込むことは、課税実務の負担増につながりかねない。配偶者の概念を拡張するには、事実婚や同性婚に対する定義付けを明確にするとともに、配偶者の範囲に含めるべきでない様々な関係性についても意識を向ける必要があるだろう。しかしながら、事実婚や同性婚に対しては、伝統的な家族制度が崩壊すると懸念する声が根強い。現行法制度において、解釈によって、配偶者の概念を改めることは、容易ではないだろう。

以上のことから、配偶者控除の適用対象者となる「民法上の配偶者」とは、「民法上の婚姻を経た夫婦の一方からみた他方」とせざるを得ないものとする。

第三章 配偶者控除の適用をめぐる裁判例

さて、第二章で述べたとおり、現在、わが国における婚姻は男女間のものとされており、婚姻の届出をした男女が夫婦であり、配偶者であるとされている。この通説に基づくと、事実婚や同性婚は、それぞれ事情は異なるが、どちらも法的な手続を経ていない関係であるため、法律が定めるところによる夫婦には該当しないこととなる。したがって、配偶者控除をはじめとした、夫婦間に認められている様々な法的優遇措置を受けられないのである。

筆者は、配偶者控除が創設された趣旨からすると、その実態は事実上夫婦と相違ない関係であるのならば、事実婚や同性婚の関係にある者に対しても、法律上の夫婦と同等の取扱いをする余地はあるものと考ええる。しかしながら、事実婚の関係にある配偶者を有する居住者が、過去に配偶者控除の適用を求めて出訴した過去の裁判例においては、所得税法における配偶者とは民法上の配偶者であるとされているため、内縁の配偶者は、控除対象配偶者とはなり得ないと判断されている。

本章では、そうした裁判例の中でも特に注目を集めたものとして、大阪地裁昭和 36 年 9 月 19 日判決および最高裁平成 9 年 9 月 9 日判決について検証する。

第一節 大阪地裁昭和 36 年 9 月 19 日判決⁵⁰

1. 事実の概要

X（原告）は、その雇人である訴外 A が昭和 34 年 10 月 8 日に結婚し（婚姻届は昭和 35 年 4 月 12 日に提出）、扶養家族を得たことを原因とする年末調整として、源泉徴収所得税の過納分について還付を求めた。しかし、Y（税務署長 - 被告）は、「戸籍法に定める婚姻届を了らない配偶者は事実上配偶者として扶養されている場合でも、所得税法第 8 号にいう扶養親族とは認められない」として、X の請求を棄却した。X はこれを不服とし、出訴したものである。

X は、課税庁の棄却理由について、法令の解釈を誤っており、違法であるとして、処分を取り消しを求めた。これに対して、課税庁は、A が昭和 34 年 10 月 8 日に事実上の婚姻をし、配偶者を得たとする X の主張事実は認めるが、所得税法上扶養親族とされる配偶者は、その年の 12 月 31 日において婚姻届を了している者に限られるのであるから、昭和 34 年 12 月 31 日において婚姻の届出のされていない A の配偶者は扶養親族に当たらないとし

た処分は適法であると主張した。

なお、配偶者控除は昭和 36 年度の税制改正により創設されたため、昭和 34 年度においては、納税者に扶養されている配偶者は、扶養控除の枠内で取り扱われていた。しかしながら、第一章第二節で述べたとおり、当時の扶養控除における配偶者の取扱いは、後に創設された配偶者控除における取扱いと同等であったといえる。したがって、当該裁判例における「扶養控除」を「配偶者控除」、「扶養親族」を「控除対象配偶者」として考察することに支障はないものとする。

2. 裁判所の判断

大阪地裁は、結婚により夫婦として共同生活をしているが婚姻届を提出していない、事実婚の関係にある配偶者に対して扶養控除が認められるか否かについて、次のような判断を示した。

まず、扶養控除の趣旨について、納税義務者の個人的事情を斟酌し、その者に対する税負担を、できるだけその負担能力に合致させようとするものであると解釈した。そして、扶養控除の認否について、納税義務者の現実生活における扶養の実体を把握することが重要であるとした。

そのうえで、大阪地裁は、事実婚を含む内縁を、法律上の婚姻に準ずる関係とする、準婚理論を採用することとしている。これは、最高裁昭和 33 年 4 月 11 日第二小法廷判決において、「いわゆる内縁は、婚姻の届出を欠くがゆえに、法律上の婚姻ということはできないが、男女が相協力して夫婦としての生活を営む結合であるという点においては、婚姻関係と異なるものでなく、これを婚姻に準ずる関係というを妨げない。そして民法第 709 条にいう『権利』は、厳密な意味で権利といえなくても、法律上保護せらるべき利益があれば足りるとされるのであり、内縁は保護せらるべき生活関係に他ならないのであるから、内縁が正当の理由なく破棄された場合には、故意または過失により権利が侵害されたものとして、不法行為の責任を肯定することができるのである。されば、内縁を不当に破棄された者は、相手方に対し婚姻予約の不履行を理由として損害賠償を求めることができるとともに、不法行為を理由として損害賠償を求めることもできるものといわなければならない」と判示されたことを根拠としている⁵¹。

この準婚理論に則って考えると、法律上の配偶者も内縁の配偶者も、ともに現実生活において扶養義務に基づいて扶養されている点について差異はないのであるから、内縁の配

偶者のある納税義務者に対して扶養控除を認めることには合理性があると判断している。また、税法上内縁の配偶者を法律上の配偶者と同一に取り扱うことは、決して民法が法律婚主義を採用した趣旨に反するものではないとした。

このような見解のもと、大阪地裁は、内縁の配偶者のある納税義務者に扶養控除を認めることにより不都合が生じる可能性を検証している。第1に、他の納税義務者との関係については、所得税額は納税義務者ごとに計算されることから、他の納税義務者に不利益をもたらすことはないとした。そして第2に、徴税事務との関係については、内縁関係の発生の認定は非常に困難であるとしながらも、扶養親族であるかどうかの認定は、毎年12月31日の現況によるのであり、その発生日時を確定する必要はないことから、婚姻届を提出している配偶者の場合と比して特段困難とはいえないとした。したがって、内縁の配偶者に扶養親族と同じ扱いを認めるべきとする原告の主張はもっともであるとしている。

しかし、一方で、扶養控除の規定によると、扶養控除を受けることができるのは、配偶者その他の親族を扶養している場合であるとされており、この配偶者および親族とは、民法上の配偶者および親族を指すものであるとの解釈を示した。そして、他の法律において、法律上の配偶者のみならず、内縁の配偶者を含む場合には、「配偶者（届出をしないが事実上婚姻関係と同様の事情にある者を含む）」等の表現が用いられていることが通常であると指摘している。このことから、単に「配偶者」と規定している所得税法においては、内縁の配偶者を、配偶者の定義に含めることがうかがえるような特別の表現が用いられていないことから、内縁の配偶者を扶養親族に含めていないと解さざるを得ないとの判断を示した。

以上の理由から、大阪地裁は、扶養控除の制度の趣旨からすれば、法律上の配偶者と内縁の配偶者とを区別すべきではないが、現行所得税法の解釈上では、内縁の配偶者を扶養控除の対象としているとはいえないため、課税庁の決定に違法はないとし、Xの請求を棄却した。

3. 私見

この裁判例において注目すべきは、扶養控除（現行の配偶者控除）の趣旨からすると、内縁の配偶者もその適用対象とされるべきであるとの考えが示されている点である。また、内縁の配偶者に対して配偶者控除の適用を認めることにより不都合が生じることはないとしている点も、非常に興味深い。

この大阪地裁の判断の根拠となっているのは、内縁に関する係争において内縁を保護する傾向にあった民法と、内縁に対しても民法上の配偶者と同様に適用を認めることとしている、社会保険をはじめとする他の法律の姿勢の影響を受けたものであると考えられる。すなわち、準婚理論に基づいて考えると、民法上の配偶者と同様に、内縁の配偶者は配偶者控除の適用対象となり得る存在であり、さらに、課税実務の現場においても、社会保険等において内縁の配偶者を民法上の配偶者と同等の扱いとしていることから、所得税においても同様の取組みを行うことは不可能でないとしたのである。

ここで、大阪地裁が、内縁の配偶者を有する場合において、配偶者控除を適用したとしても不都合がないとしたことについて、改めて検証したい。

なお、本件におけるXとAは、翌年4月に婚姻の届出をしていることから、婚姻の意思を持ちながらも、何らかの事情により届出が遅延していた、あるいは失念していただけであるといえる。すなわち、単に届出が遅れていただけであり、届出を拒否しているわけではないため、厳密には事実婚とは異なり、事実婚よりも民法上の婚姻に近い状態であったといえるのである。この前提をもって、大阪地裁が検証した3点について考察する。

まず、他の納税義務者に不利益をもたらすことはないとした点についてである。その理由として、大阪地裁は、所得税額は納税義務者ごとに計算されることを挙げている。確かに、本件のXとAの関係性であれば、他者が不利益を被ることはない。しかし、それをもって、すなわち内縁のすべてに準用できるかといえ、そうではないだろう。たとえば、内縁には、近親や重婚などの婚姻障害事由がある場合も含まれる。このうち、法律婚と重婚関係にある内縁（重婚的内縁）である場合には、内縁の配偶者は、納税義務者の他に、法律上の配偶者を有していることとなり、その法律上の配偶者に不利益をもたらす可能性が生じる。したがって、内縁の配偶者を民法上の配偶者と同等に扱っても他者に不利益が生じないとの判断は、内縁の中でも事実婚に相当する関係の場合に限定されるということができる。

次に、課税実務上の不都合のうち、内縁関係の発生の認定について考える。大阪地裁は、内縁関係の発生日を認定することは困難であるが、配偶者であるかどうかは、毎年12月31日の現況によるため、内縁関係の発生日を確定する必要はないことから、課税実務に影響はないとした。確かに、結婚式を挙げている場合はまだしも、そうでなければ、いつから単純同棲関係ではなく内縁になったのか、具体的な日時を客観的に判断することは難しい。しかし、配偶者控除は、その判定を、毎年12月31日の現況によって行うこととして

いるのであるから、発生日を特定する必要はない。したがって、問題は、いつから内縁であるのかではなく、12月31日の時点で内縁に該当するか否かである。

この、内縁の配偶者であるか否かの判断について、大阪地裁は、婚姻届を提出している配偶者の場合と比して特段困難とはいえないとしている。しかし、第二章で述べたとおり、単純同棲関係と内縁とを峻別することは、容易ではない。なぜなら、内縁とは、婚姻成立の実質的要件（婚姻意思）は備えているが、形式的要件（届出）が満たされていない関係をいうものとされているが、そもそも、実質的要件を具備しているか否かは、目に見えて判断できるものではない。恐らく、その判断には少なからず主観が影響すると考えられるため、配偶者控除の適用を求める内縁の関係ごとに、内縁であるか否かを判定する必要性が生じることとなるだろう。そうすると、徴税事務の負担は膨大なものとなる。しかしながら、後述するように、現行の社会保険制度においては、内縁の配偶者を民法上の配偶者と同等に取扱うこととされている。この取扱いの基に行われる判定を準用すれば、負担増とはならないように思われる。大阪地裁が、判定は困難でないとした根拠は、ここに求められるだろう。

以上をもって、大阪地裁は、内縁の配偶者に扶養親族と同じ扱いを認めるべきとする原告の主張はもっともであるとした。しかし、Xの主張は退けられた。それは、所得税法の配偶者の概念が、民法からの借用概念であると解釈されたためである。すなわち、大阪地裁は、「内縁関係にいう配偶者を、所得税法上の配偶者とみる理論的余地を説示しながらも、結果的には、借用概念論および文理解釈を重視する立場」を示したのであった⁵²。

こうした借用概念の壁は、後の裁判例においても大きく立ちはだかっている。そこで、次節では平成9年の最高裁判決について考察する。

第二節 最高裁平成9年9月9日判決⁵³

1. 事実の概要

X（原告・控訴人・上告人）は、平成2年以前から訴外Aと事実上の婚姻関係にあり、平成5年12月に婚姻届出をした。Xは、平成2年分から平成4年分までの所得税の確定申告において、Aを控除対象配偶者とし、配偶者控除を適用して申告を行った。これに対し、Y（税務署長 - 被告・被控訴人・被上告人）は、いずれの年分の確定申告についても、Aは控除対象配偶者には該当しないとして、更正処分および過少申告加算税の賦課決定処分を行った。Xはこれを不服として、所定の不服申立手続を経たうえで、更正処分等の取消

しを求めて出訴した。

Xは、配偶者控除は、配偶者の所得に対する貢献や、夫婦共稼ぎ世帯と夫婦の一方が所得を得ている世帯との税負担のバランスを考慮して創設されたものであり、その趣旨からすると、婚姻の届出をしていない事実上の配偶者を有する者についても、配偶者控除をすべきであると主張した。また、婚姻の届出をした配偶者に関して配偶者控除を認める一方で、同様の生活を営んでいる婚姻の届出をしていない事実上の配偶者を有する者に配偶者控除を認めないことは、憲法 14 条（法の下での平等）に違反するうえに、配偶者控除を認めないことにより、その分だけ苦しい生活を余儀なくさせるため、憲法 25 条（最低生活の保障）にも違反するとも主張した。

これに対して課税庁は、従前から、所得税基本通達 2-46 において、「法に規定する配偶者とは、民法の規定による配偶者をいうのであるから、いわゆる内縁関係にある者は、たとえその者について家族手当等が支給されている場合であっても、これに該当しない」としており、所得税法に規定する配偶者とは、民法の規定による配偶者をいい、内縁関係にある者は該当しないと取り扱ってきた。配偶者控除は、一定の要件の下で、配偶者を有する者について認められるものであるところ、配偶者に該当するかどうかの判定は、基準日（各年の 12 月 31 日）の現況によることとされているが、A は当該基準日に配偶者ではないから、配偶者控除を認めることはできないと反論した。

2. 裁判所の判断

第一審（名古屋地裁平成 7 年 9 月 27 日判決）において、名古屋地裁は、X の請求を棄却した。その根拠は、次のとおりである。

まず、配偶者の定義について、「所得税法は、ここでいう『配偶者』について定義規定を置いていないが、身分関係の基本法たる民法は、婚姻の届出をすることによって婚姻の効力が生ずる旨を規定し（739 条 1 項）、そのような法律上の婚姻をした者を配偶者としている（725 条、751 条等）から、所得税法上の『配偶者』についても、婚姻の届出をした者を意味すると解すべき」であるとした。したがって、平成 2 年分から平成 4 年分までの各年において、A は配偶者に該当しないことから、X は配偶者控除の適用を受けることはできないとした。

次に、X が主張する憲法違反について、「憲法 14 条は、不合理な差別を禁止する旨の規定である」としたうえで、婚姻の方式として届出を要するとした民法には十分な合理性が

あり、そのような制度を採った以上、婚姻の届出をした配偶者を有する者について配偶者控除が認められ、婚姻の届出をしていない事実上の配偶者を有する者には認められないとしてもやむを得ないことであり、不合理な差別とし、憲法 14 条に違反するものということとはできないとした。

また、憲法 25 条についても、「1 項において、すべての国民は、健康で文化的な最低限度の生活を営む権利を有すると規定し、2 項において、国の責務として、社会福祉、社会保障及び公衆衛生の向上及び増進に努めなければならない旨を規定」していることを踏まえ、婚姻の届出をしていない事実上の配偶者を有する者に配偶者控除を認めなくとも、直ちに健康で文化的な最低限度の生活を営むことができなくなるわけではなく、そうした事実は合理性を欠くものでもないため、憲法 25 条にも違反しないと判断した。

第二審（名古屋高裁平成 7 年 12 月 26 日判決）において、名古屋高裁は、第一審の判断を引き継ぎ、X の控訴を棄却した。さらに、最高裁においても、配偶者控除における配偶者は、「納税義務者と法律上の婚姻関係にある者に限られると解するのが相当であり、これと同旨の原審の判断は、正当として是認することができ、原判決に所論の違法はない」として、X の上告を棄却した。

3. 私見

この最高裁の判決では、第一節で取り上げた大阪地裁での判決のように、配偶者控除の創設趣旨に重きを置いた検討がなされていない。これは、大阪地裁が、配偶者控除の趣旨からすると内縁の配偶者も適用対象とすることは合理的であるとしながらも、借用概念の通説からすると、内縁の配偶者を適用対象とはできないと判示したことが影響したものと考えられる。すなわち、昭和 33 年の時点で、内縁の配偶者にも配偶者控除を適用させるための壁は借用概念であるということが明確に判断されており、その解釈は今なお揺るぎないものであるから、借用概念に関してのみ判断を示したと考えられるのである。したがって、この最高裁判決をもって、配偶者控除の趣旨の解釈によって、内縁の配偶者に対して同規定を適用することの合理性が否定されたとはいえないと思われる。

しかしながら、大阪地裁判決と同様に、借用概念の壁は越えられなかった。つまり、所得税法における配偶者とは民法上の配偶者であり、民法上の配偶者とは、民法に定められる婚姻の手続きを経た者であると断言したのである。したがって、民法が定めているのは婚姻についてのみであり、配偶者の定義は具体的に示されていないと反論する余地を断

ったといえる。

さらに、本判決においては、配偶者の定義に内縁の配偶者を含めないことは、憲法違反には当たらないとする判断も、同時に示されている。本件において、Xは、内縁の配偶者に配偶者控除の適用を認めないことは、憲法 14 条および 25 条に違反していると訴えた。以下、これらについて検討する。

まず、憲法 14 条についてである。憲法 14 条 1 項は、「すべて国民は、法の下に平等であつて、人種、信条、性別、社会的身分又は門地により、政治的、経済的又は社会的関係において、差別されない。」と定めている。これは、いわゆる租税公平主義の根拠となるものである。確かに、内縁の配偶者と民法上の配偶者との間で取扱いに差異があることは、民法において内縁保護の傾向があることも考慮すると、租税公平主義に反するといえる。しかし、租税公平主義は、しばしば租税法律主義と対立する。本件においても、租税公平主義の観点から、内縁の配偶者も配偶者控除の適用対象とすることは、その対象は民法上の配偶者であると解釈すべきとする租税法律主義の観点と相反する。こうした場合、どちらの立場が優先されるかという問題があるが、最高裁が、本件において「不合理な差別ではない」として請求を棄却したように、理不尽な差別が生じるような事態でない限り、租税公平主義は、租税法律主義を越えられないものと考えられる。すなわち、事実婚については、自らの意思で届出を拒否しているのであるから、そうした意思によって取扱いに差付けられたとしても、それをもって不合理な差別とはいえないものと考えられるのである。したがって、憲法 14 条に違反しているとはいえないこととなる。

次に、憲法 25 条についてである。憲法 25 条は、「すべて国民は、健康で文化的な最低限度の生活を営む権利を有する。(1 項)」、「国は、すべての生活部面について、社会福祉、社会保障及び公衆衛生の向上及び増進に努めなければならない。(2 項)」と定めている。この定めは、わが国における生存権の保障を求めるものであり、配偶者控除をはじめとした人的控除は、「憲法 25 条の生存権の保障の租税法における現われである」とされている⁵⁴。本判決において、最高裁は、内縁の配偶者に配偶者控除を認めないことにより、直ちに健康で文化的な生活を営むことができなくなるわけではないとしている。しかし、果たしてそうであろうか。現行法においては、配偶者控除による控除額は 38 万円であり、最低税率は 5% である。すなわち、配偶者控除により、少なくとも 19,000 円の所得税額が軽減されることとなる。これを、少額であると感じるか否かは、個人の主観によるところもあるだろう。だが、非正規労働者の増加などにより貧困の問題が顕著となってきた昨今にお

いては、少額であるから問題ではないと判断することには、いささか抵抗を覚える。しかしながら、ここでも、租税法律主義が立ちはだかる。事実婚は、自らの意思によって、法律上の婚姻を望まず、内縁の關係に留まっている。そうした者に対して、配偶者控除の適用を認めないことが、租税法律主義を覆すほどの不合理な差別といえるかとなると、なかなか厳しいものがあるだろう。したがって、憲法 25 条についても、違反しているとはいいい難いこととなるのである。

一方、憲法 14 条および 25 条のいずれにおいても、同性婚に関しては、不合理な差別ではないと断言することはできないものと思われる。すなわち、事実婚が「自らの意思で届出を拒んでいる」のに対し、同性婚は「法制度の障害により届出ができない」のであるから、自己の過失によるところは一切ないということが出来るものと考えられる。したがって、この裁判が、同性婚の關係にある者によって起こされたものであったとしたら、判決は異なる結果となっていた可能性もあったのではないだろうか。

わが国においては、同性婚に対する認知は広まり始めたばかりであるため、事例に乏しく、具体的な検証は難しいだろう。しかし、事実婚と同性婚の相違点を整理すれば、これまでの事実婚に対する解釈や、裁判所の示した判断を、同性婚に応用することも可能であるものとする。配偶者控除に関しては、女性の社会進出との關係など、男女間の視点で論じられることが多い。だが、「民法における婚姻制度の見直しも含めた、現行法のもとでの解釈論ではなく、立法論による解決」を待つのは、事実婚だけではないのである⁵⁵。

第三節 直近の判例にみるわが国の現状

昭和 36 年および平成 9 年の判決を経て、わが国における配偶者控除に対する解釈は定まったといえる。すなわち、所得税法における配偶者とは、民法の定めるところによる婚姻の届出をした者を指すこととされているのである。そして、そのような者が、配偶者控除の対象である控除対象配偶者となり得ることとなる。したがって、事実婚や同性婚に対しては、配偶者控除の適用は有り得ないとされている。

こうした解釈は、直近の判決においても貫かれている。たとえば、事実上の婚姻關係にある者を控除対象配偶者として配偶者控除を適用した申告について、その適用を否認されたことを不服として提訴された、東京地裁平成 27 年 2 月 24 日判決でも、納税者側の主張が斥けられている⁵⁶。

この事案において、納税者側は、民法が法律婚以外の婚姻形態を認めていないとの原処

分庁の理解は、民法概念を硬直的に借用した誤解であり、所得税法の立法趣旨に反していると主張した。これに対して、東京地裁は、身分関係の基本法である民法は法律婚主義を採用しており、行政法規上、配偶者に事実婚の婚姻関係にある者が含まれる場合には、「届出をしていないが事実上婚姻関係にある者を含む」というような文言が付記されているのが通例であるが、所得税法が規定する配偶者には、その旨が明らかにされていないため、配偶者控除の適用対象となり得るのは、納税義務者と法律上の婚姻関係にある者に限られると判示した。

この東京地裁の判決内容は、平成9年の最高裁判決とほぼ同じものとなっている。つまり、今日の裁判所の判断は、この平成9年の最高裁の判断を引き継いでいるといえる。すなわち、納税者側が、所得税法の立法趣旨に反するなど、どれだけ解釈論を用いて訴えを起こそうとも、借用概念の壁に弾き返されてしまうのが、事実婚または同性婚に対する配偶者控除の現状なのである。

第四章 今後のあり方

第一節 結婚をめぐる国際的動向

さて、第三章までで述べてきたとおり、わが国では内縁保護の傾向がありながらも、事実婚に対して認められていない法的効果があり、同性婚に至っては、法的にはまったく保護の対象とされていない。しかし、海外へと目を向けてみると、特に同性婚に関して、国として公に認める傾向にあることが分かる。先進国の1つであるわが国としても、こうした国際的潮流に乗り遅れるわけにはいかないだろう。そこで、本節では、結婚にまつわる諸外国の動向について記すこととする。

1. 多様化する結婚の形と国際的動向

同性婚を国として認めていると一口に表現したが、その法制度は、各国の風習や社会背景によって様々なものとなっている。そのため、法律の制定による法的効果は近似しているものの、その方法は多種多様であるのだが、パートナー法ネット⁵⁷によると、おおよそ4つの類型に分けられる⁵⁸。

まず、結婚を定義する法律を改正し、異性同士であるか同性同士であるかの如何に関わらず結婚できることとしている、「婚姻型」である。この婚姻型について、世界で初めて同性間の婚姻関係を立法によって認知したのは、2001年に法制化したオランダであり、現在は、約20ヶ国が、この方法により、国として同性婚を認めている⁵⁹。

次に、婚姻は異性間のものに限るとする態度は変えず、同性カップルを対象とした新たな制度を創設する、「別制度型」である。たとえば、ドイツの「生活パートナー関係法 (Lebenspartnerschaftsgesetz)」や、イギリスの「シビル・パートナーシップ法 (Civil Partnership Act 2004)」が、これにあたる。

3つ目は、別制度型と同様に、婚姻は異性間のものに限るとする態度はそのままに、異性カップルおよび同性カップルの両方を対象とした制度を創設する、「準婚型」である。たとえば、フランスの「パックス制度 (Pacte Civil de Solidarité)」が該当する。

これら3つの類型は、いずれも、わが国における民法に相当する身分法の改正により、カップルとしての権利や義務を一括して保障している。一方、身分法の改正ではなく、社会保障制度や租税法など個々の法律を改正したり、裁判所によって新たな判断が示されたりすることにより、パートナーシップの保障を実現しているケースもある。これが「個別

型」である。たとえば、わが国において内縁関係が保護されるに至ったのは、過去の裁判例⁶⁰によるところが大きいことから、事実婚に関しては、この個別型に当て嵌まるといえるだろう。

各国における結婚に関する法的対応は、以上の4つの類型となっている。このうち、別制度型と準婚型は非常に似た類型であるが、大きな差がある。すなわち、別制度型が対象としているのは同性婚のみであるが、準婚型は、事実婚をも、その射程範囲に含めているのである。これらの類型について要点を整理すると、以下の表のとおりとなる。

【表：結婚に関する法制度の類型】

	結婚	新制度
婚姻型	異性間も同性間も可	—
別制度型	異性間のみ	同性間のみ
準婚型	異性間のみ	異性間も同性間も可
個別型	異性間のみ	法律ごとに対応

2. フランスにおける結婚と税制

さて、各国における結婚に関する法制度の類型については、上述のとおりである。このうち、具体的な事例として、フランスについて取り上げようと思う。

フランスの婚姻形態は、上述のボックス制度を含めて、主として4つに大別される。すなわち、①ユニオン・リーブル（自由婚）、②コンキュビナージュ（同棲婚）、③ボックス（連帯市民契約）、④マリアージュ（結婚）である⁶¹。

ユニオン・リーブルは、法律上は存在しない婚姻の形態であり、日本における単純同棲関係に近い関係であるといえる。フランスでは、ユニオン・リーブルの関係にある者や、その間に生まれた子を差別することはないとされている。ただし、法的義務や権利は一切なく、税制上の恩恵は受けられず、配偶者手当等も支給されない。

コンキュビナージュとは、日本における事実婚に近い関係であるが、わが国とは異なり、フランスでは法的に整備されている。フランスの民法では、「異性または同性の2人の人間が、カップルとして安定的で持続的な特徴をもつ共同生活を営んでいる事実婚（515条8項）」と定義されており、市役所に申請することとされている。この婚姻形態においては、税金は別々に申告し、子は一方の扶養として扱わなければならないこととされており、税

制上の恩恵は制約されている。

このコンキュビナージュと似て非なるものが、パックスである。パックスとは、「異性または同性の、成年に達した2人の自然人による、共同生活を送る旨の契約（515-1条）」である。この制度は、かつて、家族形成を望む同性カップルが、マリアージュではなくコンキュビナージュの婚姻形態を選ばざるを得ず、結果として法的恩恵の一部しか享受できないことに対する救済措置として、結婚に準ずる権利を与えるために設けられた制度である。したがって、マリアージュと同等の義務と権利があり、税制および社会保障上の恩恵が受けられる。一方、法定相続権はなく、養子を迎える権利もない。

パックスは、裁判所へ必要書類（通常、出生証明書および慣習証明書を要求される。）を提出することによって契約できる⁶²。また、離別の際も、書類の手続だけで解約することができる。これに対して、マリアージュは、結婚の際は市長による市役所挙式を執り行うこととされており、離婚の際は、判事や裁判所を通じた煩雑な手続が必要となる。そのため、フランスでは、マリアージュではなく、パックスにより婚姻することが、異性間・同性間を問わず主流となりつつある。

なお、フランスでは、2013年5月より、同性カップルに対してもマリアージュを認めている。これにより、フランスは、世界で14番目、ヨーロッパでは9番目の同性婚合法国家となった⁶³。しかし、パックスを選ぶ異性カップルがいるように、同性カップルにマリアージュが認められても、パックスを選ぶ同性カップルも少なからず存在するだろう。すなわち、このように結婚（マリアージュ）の定義が広がってもなお、フランスの人々は様々な選択肢によって婚姻契約を結び、家族を形成することができ、その選択に応じた権利や義務を負うことができるのである。

ところで、現在のフランス税制は、所得税の課税単位を世帯とする「N分N乗方式」を採用している⁶⁴。N分N乗方式とは、夫婦および扶養される子供の所得を合算した総所得金額を、個々の家族構成に基づいた係数（N）によって除し、その金額から算出された課税所得に累進税率を適用して求めた税額にNを乗じることにより、一世帯あたりの所得税額を算出するものである。この係数Nは、独身者に1単位、既婚者等に2単位が割り当てられ、さらに、2人目までの子供にはそれぞれ0.5単位、3人目以降の子供には各1単位が与えられることとされている。フランスでは、この課税方式によって、世帯人数が多いほど所得税額が減額できる仕組みとなっている。

なお、係数Nについて2単位が割り当てられる既婚者等とは、既婚者およびパックスを

3 年以上結んでいるカップルである。すなわち、ユニオン・リーブル（自由婚）やコンキュビナージュ（同棲婚）の関係にあるカップルは、独身者として税額を計算することとされている。

第二節 配偶者控除の適用範囲の拡張に向けて

さて、ここまで様々な観点から配偶者控除を紐解いてきたが、結論を導く前に、これまでの内容を今一度振り返ろうと思う。

まず、配偶者控除は、①配偶者を扶養することによる納税者の担税力の減殺を考慮すること、②配偶者が納税者の所得の稼得に大きく貢献している点を考慮することなどを目的として、扶養控除から独立する形で創設された制度であった。そして、そうした創設趣旨を鑑みると、事実婚や同性婚の関係にある事実上の配偶者も、配偶者控除の適用対象に含めるという選択肢もないわけでもないと思われる。しかしながら、所得税法における配偶者とは、民法からの借用概念であると解釈するのが相当であるとされているところ、民法においては、婚姻の届出をすることによって婚姻の効力が生じ、そのような法律上の婚姻をした者を配偶者としていることから、所得税法における配偶者の概念には、事実上の配偶者は含まないとする解釈が、今日の一般的通説となっている。

一方、諸外国へと目を向けると、主として、わが国における民法に相当する身分法の改正により、同性婚を国として認める傾向にある。しかし、わが国においては、同性婚に対する反対意見が少なくない⁶⁵。そのうえ、民法を改正する以前に、「婚姻は両性の合意によって成立する」としている憲法 24 条の解釈を変更等することが必要となる。そのため、本稿における問題意識の解決策を、今後長い年月を要すると予想される民法の改正に求めることは、建設的ではないといわざるを得ない。

そこで、本稿において提言したいのは、個々の法律の改正を行う、いわゆる個別型による解決である。所得税法における配偶者は、民法上の配偶者に限るものとされているが、他の法律においては、明文規定を設けることにより、内縁を保護しているものがある。具体的にどのような規定となっているのか、個々に参照することとする。

1. 他の法律における内縁の取扱い

所得税法以外の他の法律においては、関係条文に一定の規定を付記することにより、配偶者の定義に、内縁の配偶者を含めることとしているものがある。たとえば、下記の労

働基準法および厚生年金保険法の他に、国民年金法や国家公務員共済組合法、船員法などがある。

労働基準法

〔遺族補償〕

第 79 条 労働者が業務上死亡した場合においては、使用者は、遺族に対して、平均賃金の千日分の遺族補償を行わなければならない。

労働基準法施行規則

第 42 条 遺族補償を受けるべき者は、労働者の配偶者（婚姻の届出をしなくとも事実上婚姻と同様の関係にある者を含む。以下同じ。）とする。

② 配偶者がいない場合には、遺族補償を受けるべき者は、労働者の子、父母、孫及び祖父母で、労働者の死亡当時その収入によって生計を維持していた者又は労働者の死亡当時これと生計を一にしていた者とし、その順位は、前段に掲げる順序による。この場合において、父母については、養父母を先にし、実父母を後にする。

厚生年金保険法

〔用語の定義〕

第 3 条 2 項 この法律において、「配偶者」、「夫」及び「妻」には、婚姻の届出をしていないが、事実上婚姻関係と同様の事情にある者を含むものとする。

上述のとおり、これらの法律は、いずれも、「婚姻の届出をしていないが、事実上婚姻と同様の関係にある者を含む。」といった明文規定を設けている。そうすることにより、規定の対象となる配偶者の範囲を拡大し、事実婚の配偶者も適用対象の範囲に含めているのである。

ここで気になるのは、内縁の判定方法である。法律において、配偶者の定義に内縁の配偶者を含む旨を規定したからには、その関係が内縁であるか否かを判断しなければならない。しかしながら、第三章で述べたように、届出という明確な基準を持たない内縁を、客観的かつ明確に判断することは、困難であると考えられる。上述のような明文規定を設けている法律について、実務上、どのように対応されているのだろうか。

これについて、日本年金機構は、厚生年金の被扶養者の認定について、内縁の配偶者に

関しては、「内縁関係を確認するための書類」の添付を要求している⁶⁶。具体的には、内縁関係にある両人の戸籍謄（抄）本、および、被保険者の世帯全員の住民票などである。

また、年金の受給に際しては、年金の受給に関する届出書として、「事実婚関係及び生計同一関係に関する申立書」を用意している⁶⁷。この申立書は、加給年金を受給に関するものと、遺族年金の受給に関するものと2種類あるが、いずれの場合においても、「両者は、『戸籍簿上の婚姻関係にはありませんが、将来において婚姻する意思があることから、現在は夫婦としての共同生活を営んでおり、生計を同じくしております。』」という宣言のもと、両名の自署または押印に加えて、両者の親族ではない第三者による証明を求めている。

このような年金における対処は、所得税の課税実務にも応用ができるものと考えられる。すなわち、事実婚または同性婚の関係にある両人の戸籍謄（抄）本、納税者の世帯全員の住民票、および、事実婚または同性婚の関係に関する申立書の提出を要件とする方法である。

なお、課税実務上の負担の増大を危惧する声もあるだろうが、厚生年金と所得税の対象者は近似であるものと考えられることから、厚生年金と同様の手法を導入すれば、比較的容易に実施できるものと思われる。そして、これによって、課税実務上の負担が著しく増すということはないと同時に、雇用主の負担が増すこともないといえるものと考えられる。

2. 厚生年金保険法における内縁保護

ところで、厚生年金の給付形式の1つである遺族厚生年金には、興味深い裁判例がある。遺族年金の受給資格について、厚生年金保険法59条1項は、「遺族厚生年金を受けることができる遺族は、被保険者又は被保険者であった者の配偶者、子、父母、孫又は祖父母であつて、被保険者又は被保険者であった者の死亡の当時、その者によって生計を維持したものである。」と定めており、このうち配偶者に関しては、同法第3条2項により、内縁の配偶者を含むこととされている。この遺族年金について、法律上の配偶者ではなく重婚的内縁の配偶者に対して支給すべきと判断された例⁶⁸や、近親婚的内縁の配偶者に対して支給すべきだとされた例⁶⁹があるのである。これらの裁判例では、いずれの場合においても、「配偶者の概念は、必ずしも民法上の配偶者概念と同一のものとみなさなければならないものではない」としたうえで、遺族給付は、「家族の生活を保障する目的で支給されるもの」であることを念頭に置き、その経済的な依存関係や生活実態を重視して判断されたものであったと考えられる⁷⁰。

あるいは、基礎年金制度である国民年金法も、配偶者の定義に内縁を含めるとしているが、同法は第1条において、「国民年金制度は、日本国憲法第25条第2項に規定する理念に基づき、老齢、障害又は死亡によって国民生活の安定がそこなわれることを国民の共同連帯によって防止し、もって健全な国民生活の維持及び向上に寄与することを目的とする。」と定めている。この憲法25条2項とは、「国は、すべての生活部面について、社会福祉、社会保障及び公衆衛生の向上及び増進に努めなければならない。」と定めるものであり、租税法においては、所得税法における配偶者控除をはじめとした人的控除に、その姿勢が現れているとされている⁷¹。このことから、国民年金を基礎とする厚生年金保険と、配偶者控除は、いずれも憲法25条の思想が根底にあると考えることができるのである。しかし、一方は内縁の配偶者を保護し、他方は内縁の配偶者を排除する判断を示している。ここに、法律をまたぐギャップがあるといえるのではないだろうか。

第三章において過去の裁判例を振り返ってみたとおり、裁判所は、他の法律には内縁の配偶者を含める旨の明文規定があるが、所得税法には同様の規定がないため、内縁の配偶者に対する適用は認められないと判示している。確かに、厚生年金保険法には内縁の配偶者を含めるとの定めが明記されており、その規定によって、内縁の配偶者が保護されているといえる。しかし、そもそも、家族の生活を保障するという厚生年金保険制度の趣旨目的を鑑みるに、明文規定があるために内縁の配偶者が保護されるのではなく、内縁の配偶者を保護するために明文規定が設けられるに至ったのではないだろうか。そして、内縁の配偶者を保護することは、法律で結ばれた関係ではない家族をも保護することに繋がるのであるから、家族の生活を保障するという目的が果たされることとなる。すなわち、厚生年金保険法における内縁の保護は、憲法25条の理念に基づくものであるということができるのである。

もちろん、法の執行は法律に則っておこなわれるべきものであるとの考えは尤もであるし、配偶者控除の対象に内縁の配偶者を含める解釈は、趣旨解釈の濫用であると指摘されることは、筆者としても望むところではない。しかし、内助の功を認めるという配偶者控除の創設趣旨や、憲法25条の求める生存権の保障という役割の一端を担う制度として、事実婚の配偶者や同性婚の配偶者を排除している現状を、とるに足らないものとして見過ごすことはあってはならないことであると思えてならないのである。

3. 多様性を認める新たな表現として

さて、他の法律の実例を参照することにより、配偶者控除に関して、明文規定を設けることによる障害はさほど大きいものではなく、また、そうした明文規定を設けることは必要であるといえることが分かった。しかしながら、他の法律と同様の明文規定を設けるだけでは、本稿の問題意識は解消されない。なぜなら、他の法律には「婚姻」という文言が用いられているため、同性婚の配偶者は対象となり得ないためである。

第二章で述べたとおり、婚姻は、民法において定義されている。この民法では、婚姻規定において性別に関しては記されていない。しかし、「婚姻は、両性の合意をもって…」と定める憲法について、両性とは男女であると解釈することが通説である。すなわち、婚姻は男女間のものであるとされているのである。したがって、「事実上『婚姻』と同様の関係にある者」との表現は、その対象を異性同士である事実婚に限定し、同性婚を除外することとなるため、本稿の目指すものとして相応しくない。では、「婚姻」という文言を用いずに、事実婚と同性婚の両方を包括できる規定とするには、どのような表現を用いればよいのだろうか。

ここで思い出したいのが、フランスにおけるコンキュビナージュ（同棲婚）やパックス（連帯市民契約）の定義である。今一度記すと、コンキュビナージュとは、「異性または同性の2人の人間が、カップルとして安定的で持続的な特徴をもつ共同生活を営んでいる事実婚」であり、パックスとは、「異性または同性の、成年に達した2人の自然人による、共同生活を送る旨の契約」である。

この2つに関して注目すべきは、『『異性または同性』の『2人の自然人』』という表現である。まず、「異性または同性」とすることにより、異性カップルのみならず、同性カップルをも対象とすることができる。また、夫婦など、性別が限定される表現ではなく、「2人の自然人」と表すことにより、解釈によって異なる見解が生じる余地を排除している。さらに、「カップル（家族）として安定的で持続的な特徴をもつ共同生活」という表現を用いることにより、婚姻の意思および実態を要することも表すことができるだろう。すなわち、「配偶者には、異性または同性の、家族として安定的かつ持続的な共同生活を営む2人の自然人のうちの一方を含む。」といった付記が望ましいこととなる。

さて、こうしたフランスでの表現方法を流用することにより、事実婚のみならず、同性婚をも対象とする表現が可能となるのだが、筆者は、ここでもう一步踏み込んだ表現を提案したいと思う。

同性婚を取り巻く言葉として、近年において認知度が高まってきているものの 1 つが「LGBT」という表現であるが、昨今、この表現の使用は控えられる傾向にある。LGBTとは、「L＝レズビアン（女性の同性愛者）」、「G＝ゲイ（男性の同性愛者）」、「B＝バイセクシャル（両性愛者）」、「T＝トランスジェンダー（性同一性障害者）」の総称である。このLGBTの定義は、いずれも、自らが男性あるいは女性であるという、性自認のもとに成り立つものである。しかし、LGBT以外にも、身体的に男女の区別がつきにくい「インターセックス(I)」や、自分の性別や性的指向に確信がもてない「クエスチョニング(Q)」など、様々な性的少数者が存在する⁷²。すなわち、「LGBT＝性的少数者」ではないのと同時に、「人間＝男性か女性のいずれか」ではないこととなるのである。したがって、「異性または同性」という表現により、あらゆる人々を包括する規定とできるかについては、少々不安要素が残ってしまう。

そこで、筆者は、「性別に関係なく」という表現を用いることを提言したい。この表現を用いれば、事実婚でも同性婚でもない、新たな結婚の形が生まれたとしても、それを許容することができるだろう。

以上のことから、本稿は、所得税法における配偶者の定義に関して、「配偶者には、性別に関係なく、安定的かつ持続的な共同生活を営む2人の自然人のうちの一方を含む。」という規定を付記するとともに、事実上の配偶者に関して配偶者控除の適用を求めるにあたっては申立てを行うことを要件とすべきであるとの提言をもって、その結論とする。

おわりに

現在、世界はあらゆる人権を保護するよう努めている。その1つがセクシャル・マイノリティ（性的少数者）の保護である。ヨーロッパ各国をはじめ、世界中が同性婚の合法化へと動いている。

こうした国際的な動向の中、日本は経済的には先進国であるが、人権問題に関しては後進国であるといわざるを得ないだろう。しかし、世界をリードする国の1つとして、人権問題には積極的に取り組むべきであることは間違いない。それは、人道的な観点のみならず、国際問題の観点からいえることである。

たとえば、国税庁は、配偶者について、所得税基本通達 2-46 において、「法に規定する配偶者とは、民法の規定による配偶者をいうのであるから、いわゆる内縁関係にある者は、たとえその者について家族手当等が支給されている場合であっても、これに該当しない。」としているが、その注記には、「外国人で民法の規定によれない者については、法の適用に関する通則法の規定によることに留意する。」としている。そして、その通則法では、「婚姻の成立は、各当事者につき、その本国法による。（通則法 24 条 1 項）」と定めている。これらに則って考えると、外国籍同士であれば、同性婚の成立が認められ、法的に配偶者として扱われる可能性があることとなる。しかし、日本国籍同士では、法律上の配偶者とはなり得ない。ここに、国籍によるギャップが生じることとなるのである。

本稿は、内縁に対する配偶者控除の適用に関する先行研究や過去の裁判例を手掛かりに、事実婚や同性婚に対して配偶者控除を適用する方法を探ってきた。そして、民法の改正を待たずとも、明文規定を設けることにより、問題の解決を図ることができるとの結論に達した。このような租税法による解決は、所得税法のみならず、相続税法においても必要とされていることであろう。

いずれにしても、筆者としては、わが国が先進国として、多様性に寛容な国へと進化していくことを、切に願うばかりである。

【脚注】

- ¹ 総務省統計局 HP「労働力調査 長期時系列データ」(最終閲覧日：2016/12/17)
<http://www.stat.go.jp/data/roudou/longtime/zuhyou/lt01-a20.xls>
- ² 内閣府男女共同参画局 HP「男女共同参画白書(平成 25 年版)第 1-2-15 図」(最終閲覧日：2016/12/17)
http://www.gender.go.jp/about_danjo/whitepaper/h25/zentai/html/zuhyo/zuhyo01-02-15.html
- ³ 総務省統計局 HP「統計 Today No. 97 最近の正規・非正規雇用の特徴」(最終閲覧日：2016/12/17)
<http://www.stat.go.jp/info/today/097.htm>
- ⁴ 日本税理士会連合会編「旬刊・速報税理(2015/10/11 号)」1-7 頁参照
- ⁵ 自由民主党・公明党「平成 29 年度税制改正大綱」5 頁
- ⁶ 日本経済新聞(2013/6/27) など
http://www.nikkei.com/article/DGXNASGN2601K_W3A620C1000000/
- ⁷ 国税庁 HP「タックスアンサー No. 1191 配偶者控除」(最終閲覧日：2016/06/01)
<https://www.nta.go.jp/taxanswer/shotoku/1191.htm>
- ⁸ 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」(昭和 35 年 12 月) 44 頁
- ⁹ 税制調査会・前掲注 8) 45 頁
- ¹⁰ 税制調査会・前掲注 8) 45 頁参照
- ¹¹ 金子宏「租税法(第 21 版)」196 頁
- ¹² 全国婦人税理士連盟編「配偶者控除なんかいない!？」(日本評論社) 22 頁
- ¹³ 税制調査会「今後の税制のあり方についての答申—『公正で活力ある高齢化社会』を目指して」(平成 5 年 11 月) 24 頁
- ¹⁴ 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」(平成 12 年 7 月) 94 頁
- ¹⁵ 税制調査会「あるべき税制の構築に向けた基本方針」(平成 14 年 6 月) 7 頁
- ¹⁶ 税制調査会「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(第一次レポート)」(平成 26 年 11 月)
- ¹⁷ 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」(平成 28 年 11 月)
- ¹⁸ 税制調査会・前掲注 17) 5 頁
- ¹⁹ 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 巻 76 頁
- ²⁰ 独立行政法人労働政策研究・研修機構 HP「統計情報 専業主婦世帯と共働き世帯」(最終閲覧日：2016/08/07)
<http://www.jil.go.jp/kokunai/statistics/timeseries/html/g0212.html>
- ²¹ 佐藤英明『配偶者控除および配偶者特別控除の研究』日税研論集 52 巻 140 頁
- ²² 自由民主党・公明党・前掲注 5) 3 頁参照
- ²³ 大西玲子『働く女性の現状と要求』日本婦人団体連合会編「女性白書 2015」48-49 頁
- ²⁴ 品川芳宣『少子化対策(人口政策)に逆行する配偶者控除廃止論』税経通信 69 巻 11 号 23 頁
- ²⁵ 自由民主党・公明党・前掲注 5) 17-19 頁参照
- ²⁶ 自由民主党・公明党・前掲注 5) 3 頁
- ²⁷ 国税庁 HP・前掲注 7)
- ²⁸ 所得税基本通達 2-46 は、「法に規定する配偶者とは、民法の規定による配偶者をいうの

- であるから、いわゆる内縁関係にある者は、たとえその者について家族手当等が支給されている場合であっても、これに該当しない。」としている。
- ²⁹ 大阪地裁昭和 36 年 9 月 19 日判決、最高裁平成 9 年 9 月 9 日判決など。なお、これら 2 件の判例については、第二章四節で考察する。
- ³⁰ 金子宏・前掲注 11) 115 頁
- ³¹ 金子宏・前掲注 11) 118-119 頁
- ³² 内田貴「民法Ⅳ（補訂版）親族・相続」55 頁参照
- ³³ 内田貴・前掲注 32) 56-58 頁参照
- ³⁴ 内田貴・前掲注 32) 76 頁参照
- ³⁵ 内田貴・前掲注 32) 18 頁参照
- ³⁶ 内田貴・前掲注 32) 141 頁参照
- ³⁷ 内田貴・前掲注 32) 144 頁参照
- ³⁸ 内田貴・前掲注 32) 153 頁参照
- ³⁹ 内田貴・前掲注 32) 145 頁
- ⁴⁰ 渋谷区 HP「渋谷区パートナーシップ証明書の交付を行っています」（最終閲覧日：2016/10/02）
<https://www.city.shibuya.tokyo.jp/est/oowada/partnership.html>
- ⁴¹ 大阪弁護士会人権擁護委員会「LGBTs の法律問題 Q&A」37 頁参照
- ⁴² 大阪弁護士会人権擁護委員会・前掲注 41) 37 頁
- ⁴³ 渋谷区 HP「渋谷区男女平等及び多様性を尊重する社会を推進する条例」（最終閲覧日：2016/10/02）
<https://www.city.shibuya.tokyo.jp/kusei/jorei/jorei/lgbt.html>
- ⁴⁴ 大阪弁護士会人権擁護委員会・前掲注 41) 38 頁
- ⁴⁵ 内田貴・前掲注 32) 142 頁
- ⁴⁶ 杉浦郁子・野宮亜紀・大江千束編「パートナーシップ・生活と制度」71 頁参照
- ⁴⁷ 金子宏・新堂幸司・平井宣雄「法律学小辞典（第 4 版）」973 頁
- ⁴⁸ 酒井克彦『所得税法上の「配偶者」の意義－内縁関係の保護理論－諸外国法制との付き合い方（上）』税経通信 63 巻 4 号 67 頁
- ⁴⁹ 酒井克彦・前掲注 48) 67 頁
- ⁵⁰ 訟務月報 7 巻 12 号 2480 頁
- ⁵¹ 最高裁判所民事判例集 12 巻 5 号 789 頁
- ⁵² 酒井克彦・前掲注 48) 66 頁
- ⁵³ 訟務月報 44 巻 6 号 1008 頁
- ⁵⁴ 金子宏・前掲注 11) 196 頁
- ⁵⁵ 奥谷健『配偶者控除』別冊ジュリスト 207 号「租税判例百選（第 5 版）」92 頁
- ⁵⁶ 日本税理士会連合会編「旬刊・速報税理（2015/9/1 号）」8 頁
- ⁵⁷ 同性カップルに、民法上の配偶者と同等の権利を付与することを目的とし、「特別配偶者法」の創設を目指している。（HP：<http://partnershiplawjapan.org/>）
- ⁵⁸ パートナー法ネット HP「世界の現状」（最終閲覧日：2016/10/16）
<http://partnershiplawjapan.org/global/>
- ⁵⁹ 大阪弁護士会人権擁護委員会・前掲注 41) 15 頁
- ⁶⁰ 最高裁昭和 33 年 4 月 11 日判決（民集 12-5-789）など。
- ⁶¹ 山本三春『フランスの家族事情』日本婦人団体連合会編「女性白書 2013」56 頁
- ⁶² 在フランス日本国大使館 HP「PACS（連帯市民協約）について」（最終閲覧日：2016/10/23）
<http://www.fr.emb-japan.go.jp/jp/taizai/pacs.html>
- ⁶³ 山本三春・前掲注 61) 59 頁
- ⁶⁴ 税理士法人トーマツ「欧州主要国の税法（第 2 版）」210 頁参照

-
- ⁶⁵ 日本経済新聞 (2016/11/29) など
http://www.nikkei.com/article/DGXLASDG29H29_Z21C15A1000000/
- ⁶⁶ 日本年金機構 HP「国民年金第 2 号被保険者が、配偶者を扶養にする時の手続」(最終閲覧日: 2016/10/18)
<http://www.nenkin.go.jp/service/kounen/jigyosho-hiho/hihokenshal/20141204-03.html>
- ⁶⁷ 日本年金機構 HP「生計同一関係・事実婚関係に関する申立をするとき」(最終閲覧日: 2016/10/18)
<http://www.nenkin.go.jp/service/jukyu/todoke/kyotsu/20140425.html>
- ⁶⁸ 最高裁平成 17 年 4 月 21 日判決。判例時報 1895 号 50 頁
- ⁶⁹ 最高裁平成 19 年 3 月 8 日判決。最高裁判所民事判例集 61 卷 2 号 518 頁
- ⁷⁰ 高崎亨『遺族厚生年金保険の受給資格としての「配偶者」』保険学雑誌 606 号 128 頁
- ⁷¹ 金子宏・前掲注 11) 196 頁
- ⁷² withnews「LGBT と性的少数者の違い、日本人の誤解とは? 当事者で対立の歴史も」(最終閲覧日: 2016/12/18)
<http://withne.ws/1SB2C3t>

【参考文献】

1. アーサーアンダーセン「ヨーロッパ各国の税制」中央経済社（平成4年12月）
2. 今村芳乃『婚姻と税制』植野妙実子編「21世紀の女性政策」中央大学出版（平成13年1月）191頁
3. 内田貴「民法Ⅳ（補訂版）親族・相続」東京大学出版会（平成16年3月）
4. 碓井光明『家族法の展開と租税法』横浜経営研究5巻1号（昭和59年6月）79頁
5. 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（平成15年2月）70頁
6. 遠藤みち『配偶者控除見直し案を考える』税研31巻4号（平成27年11月）102頁
7. 大阪弁護士会人権擁護委員会「LGBTsの法律問題 Q&A」弁護士会館ブックセンター出版部 LABO（平成28年6月）
8. 大西玲子『働く女性の現状と要求』日本婦人団体連合会編「女性白書2015」ほるぷ出版（平成27年8月）48頁
9. 奥谷健『配偶者控除』別冊ジュリスト207号「租税判例百選（第5版）」（平成23年12月）92頁
10. 奥山恭子「家族の法－親族・相続－（第2版）」不磨書房（平成26年9月）
11. 加藤友佳『租税政策におけるジェンダー主流化－租税法へのジェンダー視点導入にむけて－』一橋法学12巻3号（平成25年11月）1105頁
12. 加藤友佳『同性婚と相続税・遺産税－Burden 判決・Windsor 判決を中心として－』一橋法学14巻2号（平成27年7月）515頁
13. 金子宏「租税法（第21版）」弘文堂（平成28年4月）
14. 神尾真知子『フランスの女性政策－労働分野を中心に－』日本婦人団体連合会編「女性白書2014」ほるぷ出版（平成26年8月）49頁
15. 熊澤通夫『配偶者控除とアベノミクス』日本婦人団体連合会編「女性白書2014」ほるぷ出版（平成26年8月）94頁
16. 酒井克彦『所得税法上の「配偶者」の意義－内縁関係の保護理論・諸外国法制との付き合い方－（上）』税経通信63巻4号（平成20年3月）61頁
17. 酒井克彦『所得税法上の「配偶者」の意義－内縁関係の保護理論・諸外国法制との付き合い方－（中）』税経通信63巻5号（平成20年4月）38頁
18. 酒井克彦『所得税法上の「配偶者」の意義－内縁関係の保護理論・諸外国法制との

- 付き合い方ー（下）』税経通信 63 巻 6 号（平成 20 年 5 月）50 頁
19. 佐藤英明『配偶者控除および配偶者特別控除の検討』日税研論集 52 号（平成 15 年 4 月）133 頁
 20. 佐藤英明『世帯単位課税と配偶者控除ー勤労配偶者控除の可能性を含めてー』税研 177 号（平成 26 年 9 月）34 頁
 21. 品川芳宣『少子化対策（人口政策）に逆行する配偶者控除廃止論』税経通信 69 巻 11 号（平成 26 年 10 月）17 頁
 22. 自由民主党・公明党「平成 29 年度税制改正大綱」（平成 28 年 12 月 8 日）
 23. 杉浦郁子・野宮亜紀・大江千束編「パートナーシップ・生活と制度」緑風出版（平成 19 年 1 月）
 24. 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」（昭和 35 年 12 月）
 25. 税制調査会「今後の税制のあり方についての答申ー『公正で活力ある高齢化社会』を目指して」（平成 5 年 11 月）
 26. 税制調査会「わが国税制の現状と課題ー21 世紀に向けた国民の参加と選択」（平成 12 年 7 月）
 27. 税制調査会「あるべき税制の構築に向けた基本方針」（平成 14 年 6 月）
 28. 税制調査会「女性の働き方の選択に対して中立的な税制の検討にあたっての論点整理」（平成 26 年 6 月）
 29. 税制調査会「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（第一次レポート）」（平成 26 年 11 月）
 30. 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論点整理」（平成 27 年 11 月）
 31. 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」（平成 28 年 11 月）
 32. 税理士法人トーマツ「欧州主要国の税法（第 2 版）」中央経済社（平成 20 年 7 月）
 33. 全国婦人税理士連盟「配偶者控除なんかいない!？」日本評論社（平成 6 年 6 月）
 34. 高崎亨『遺族厚生年金保険の受給資格としての「配偶者」』保険学雑誌 606 号（平成 21 年 9 月）121 頁
 35. 滝澤多佳子『女性の活躍推進のため配偶者控除を廃止し、基礎控除の引上げを』税

- 理 57 卷 12 号（平成 26 年 10 月）2 頁
36. 谷口勢津夫『判例回顧・所得税法にいう「配偶者」の意義』租税法研究 27 号（平成 11 年 10 月）182 頁
37. 鳥澤孝之『諸外国の同性パートナーシップ制度』国立国会図書館調査及び立法考査局「レファレンス」（平成 22 年 4 月）29 頁
38. 西野徹雄『税漫筆 15・所得税における配偶者の扱い』時の法令 1369 号（平成 2 年 1 月）75 頁
39. 西村健一郎「社会保障法」有斐閣（平成 15 年 12 月）
40. 二宮周平「事実婚」一粒社（平成 14 年 2 月）
41. 日本税理士会連合会編「旬刊・速報税理（2015/9/1 号）」ぎょうせい（平成 27 年 9 月）
42. 日本税理士会連合会編「旬刊・速報税理（2016/10/11 号）」ぎょうせい（平成 28 年 10 月）
43. 日本総合研究所調査部経済・社会政策研究センター「税制・社会保障の基本構想」日本評論社（平成 15 年 4 月）
44. 林仲宣『ザ・税務訴訟－判例から学ぶ税法－配偶者』法律のひろば 55 卷 1 号（平成 14 年 1 月）54 頁
45. 人見康子・木村弘之亮「家族と税制」弘文堂（平成 10 年 7 月）
46. 松嶋康尚『税法上の「配偶者」に関する一考察－民法における「仮想の婚姻の効力」論を踏まえて－』北野弘久先生追悼論集刊行委員会「納税者権利論」（平成 24 年 6 月）451 頁
47. 南和行「同性婚－私たち弁護士夫婦です－」祥伝社（平成 27 年 7 月）
48. 山本三春『フランスの家庭事情』日本婦人団体連合会編「女性白書 2013」ほるぷ出版（平成 25 年 8 月）56 頁

聖学院大学大学院
政治政策学研究科
政治政策学専攻（修士課程）

学籍番号 1 1 5MP 0 1 2 矢澤 暁子