

所得税法上の「配偶者」の範囲

吉 田 隆 一

〔 税 務 大 学 校 〕
〔 研 究 部 教 育 官 〕

論文の内容については、すべて執筆者の個人的見解であり、税務大学校、国税庁あるいは国税不服審判所等の公式見解を示すものではありません。

要 約

1 研究の目的（問題の所在）

所得税法上、「配偶者」という用語には定義規定が置かれていないところ、課税実務では、所得税基本通達において、「配偶者」という用語は民法からの借用概念であることを明らかにしており（所基通 2-46）、この解釈は、過去の裁判例（最判平成 9 年 9 月 9 日、大阪地判昭和 36 年 9 月 19 日など）においても支持されている。

しかしながら、今後、法律婚をあえて選択しない（又はできない）者が増加することが見込まれることを考慮した場合に、所得税法上の「配偶者」について、必ずしも法律婚のみに限定するのではなく、法律婚以外の場合、すなわち、事実婚や同性婚の場合も含めて良いのではないかとの考え方も採り得るところである。

更に、平成 30 年の通常国会（第 196 回国会）において、法務委員会における民法改正法案の議論の中で、多様な価値観が混在している現代社会において、法律婚の場合と事実婚や同性婚の場合とで差異を設けることが適当かといった観点からの議論が行われるなど、現在、社会的な関心も高まっている状況にある。

こうしたことから、所得税法上の「配偶者」の範囲について、特に法律婚の場合に限定するべきなのか否かといった観点から研究・考察を行うこととしたものである。

2 研究の概要

（1）現行所得税法における「配偶者」に関する制度と「配偶者」の範囲

イ 配偶者控除（所法 83）

（イ）制度の概要等

配偶者控除とは、居住者が控除対象配偶者を有する場合に、総所得金額等から一定の金額を控除する制度である。「控除対象配偶者」とは、

同一生計配偶者のうち、合計所得金額が 1,000 万円以下である居住者の「配偶者」をいい(所法 2①三十三の二)、「同一生計配偶者」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のうち、合計所得金額が 38 万円以下である者をいう(所法 2①三十三)。

(㍑) 「配偶者」の範囲

所得税法においては、この「配偶者」という用語に対して特段の定義は与えられていないが、課税実務においては、この「配偶者」という用語は、民法の規定による配偶者をいい、いわゆる内縁関係にある者は、これに該当しないと解されている(所基通 2-46)。

(㍒) 制度の趣旨と変遷

昭和 15 年改正において、「妻」が扶養控除(大正 9 年創設)の対象とされた。これは、独身者と妻帯者との間に相当、担税力に差があることを認めたためである。

更に、昭和 36 年改正において、扶養控除から独立する形で配偶者控除が創設された。これは、配偶者の所得の稼得に対する貢献や、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、扶養控除とは別に基礎控除と同額の控除を設けて税制上配慮することが適当であるとされたためである。

その後、昭和 49 年改正により、配偶者控除の控除額と扶養控除の控除額は同額とされたことから、配偶者の所得の稼得に対する貢献等の考慮という意義は薄れている。したがって、配偶者控除は、今日的には、配偶者を扶養していることによる、担税力の減殺を考慮したものであるという性格の方が強いといえることができる。

ロ 所得税法上の「配偶者」の範囲を巡る裁判例

(イ) 最判平成 9 年 9 月 9 日(確定)

借用概念論(統一説)に基づき、所得税法上の「配偶者」は民法の規定による配偶者と同義に解すべきとした。

(㍑) 大阪地判昭和 36 年 9 月 19 日(確定)

当時の扶養控除の制度趣旨を仔細に考察し、扶養控除の制度趣旨を踏まえれば、内縁の配偶者に扶養控除を適用することには合理性があることに言及したものの、結論としては、借用概念論（統一説）に基づき、所得税法上の「配偶者」は民法の規定による配偶者と同義に解すべきとした。

ハ 借用概念の解釈を巡る三つの学説

租税法の中で用いられる概念には、借用概念と固有概念とがある。借用概念は、他の法分野（とりわけ私法）で用いられている概念を租税法が借用しているものである。借用概念の解釈を巡っては、次の三つの学説がある。

(イ) 統一説（通説）

法秩序の一体性と法的安定性を基礎として、借用概念は、原則として私法における概念と同義に解すべきであるとする考え方。ただし、制度趣旨等からして同義に解さないことが明らかな場合はこの限りではないとする。

(ロ) 独立説

租税法が借用概念を用いている場合でも、それは原則として独自の意義を与えられるべきであるとする考え方。

(ハ) 目的適合説

租税法においても目的論的解釈が妥当すべきであって、借用概念の意義は、それを規定している法規の目的との関連において探求すべきであるとする考え方。

これら三つの学説のうち、独立説については、納税者の法的安定性と予測可能性が損なわれるおそれがあり、解釈方法として妥当ではないと考える。

次に、統一説と目的適合説については、完全に対立し合うものではなく、両者の違いは、借用概念を、私法における概念と同義に解することを原則とするか、それとも中立的な立場でそれを判断するかの違いとい

うことになる。

しかし、目的適合説の立場を採ると、借用概念について自由な解釈が行われやすく、その結果、納税者の法的安定性と予測可能性が損なわれるおそれがあることは否定できない。

したがって、借用概念の解釈に当たっては、統一説の立場を採るべきである。

二 所得税法上の「配偶者」の範囲（現行）

ハでの考察を踏まえると、所得税法において定義規定が置かれていない「配偶者」の範囲については、配偶者控除の制度趣旨から考えても、内縁の配偶者も含めて解すべきであることが明らかであるとはいえないことから、借用概念論（統一説）の原則どおり、民法の規定による配偶者と同義に解すことになる。

しかしながら、制度論的には、配偶者控除の制度趣旨に鑑みて、民法の規定による配偶者と同義とすることが妥当なのかという疑問が生じることから、以下、このことについて検討する。

（2）事実婚に対する民法における対応と社会立法における対応

イ 我が国における内縁発生理由（明治時代～第二次世界大戦前）

我が国の民法は、婚姻の効力の発生には届出が必要であるとしており、届出婚主義を採用している。このように、法律上の夫婦と認められる中身を審査して、登録公証させる建て前のことを法律婚主義という。

届出婚主義は、明治民法（明治 31 年法律第 9 号）によって確立された。立法時には、起草委員は、届出を基準に婚姻と非婚姻を区別するという立場から、届出の励行によって婚姻が近代化することを期待し、届出をしない男女結合については、やむを得ないと考えていた。

しかしながら、実際には、起草委員の期待とは裏腹に、多数の内縁関係が発生することになった。その原因としては、(イ) 当時、婚姻は家と家との結びつきであり、家風に合うかどうか、また、跡継ぎが出産できるかどうかといったことが重視され、それが判断できるまでは届出をし

ない、というような伝統的な婚姻慣行が存在したこと、(ロ) 明治民法では、厳しい「家」制度が採用されており、法的な婚姻障害が存在していたこと、(ハ) 当時の一般的な工場や鉱山などの労働者層においては、法律知識の欠乏や無関心といった事情に加え、届出制度がこうした人々にとって利用しにくいものであったことが挙げられる。

ロ 民法における内縁保護の法理の形成

イで述べたような、いわばやむを得ず生じた内縁に対して、民法の判例・学説は内縁を保護するための法理を形成していった。

(イ) 大連判大正 4 年 1 月 26 日（確定）（婚姻予約有効判決）

挙式後、届出前に離別された女性からの損害賠償請求に対して、婚姻の予約は有効であり、婚姻の締結の強制はできないが、正当な理由なく違約した者には債務不履行として損害賠償責任があると判示し、その請求を認めた事案である。

この判決に対し、学説は、婚姻予約の法理では、実際の生活上の問題（日常家事債務など）に対処できないとして、内縁の性質を、婚姻に準ずるもの、すなわち準婚関係と捉えて保護を図る準婚理論が唱えられた。判例も次の(ロ)の判決においてこの準婚理論を採用するに至った。

(ロ) 最判昭和 33 年 4 月 11 日（確定）

挙式後、届出前に離別された女性からの損害賠償請求及び医療費分担請求に対して、以下のとおり判示し、その請求を認めた事案である。

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ではできないが、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はなく、これを婚姻に準ずる関係というを妨げない。内縁も保護せられるべき生活関係に他ならないのである。

このように、民法は、法律婚主義を採用する一方で、内縁を婚姻に準ずる関係と捉えて保護する、いわば、ダブルスタンダードを採っている。

なお、この準婚理論によれば、夫婦に関する民法の規定のうち、i 同

居協力扶助義務（752 条）、ii 婚姻費用の分担（760 条）、iii 日常家事債務の連帯責任（761 条）、iv 帰属不明財産の共有推定（762 条 2 項）等の規定は、内縁についても準用されることになる。

ハ 社会立法における内縁への対応

民法の分野において、大正 4 年に婚姻予約有効判決が出された後、社会立法においても内縁をどのように取り扱うかが議論された。特に、工場における労働災害の多発と労働者家族に内縁関係が多かったことから、内縁関係を無視できない状況となり、工場法において「本人の死亡当時其の収入に依り生計を維持したる者」という表現で、内縁の配偶者が遺族補償の受給資格者に含まれることとなった（大正 12 年）。その後、社会立法においては、『配偶者』……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」というような、より直接的な表現によって、内縁の配偶者を法律上の配偶者と同様に取り扱うようになり、現在では、これがスタンダードになっている。社会立法において、これがスタンダードになったのは、社会立法は、その規範によって社会を律するというものではなく、現実の社会を受け止めて規範を定立することに重きがあるからであると考えられる（社会あつての法）。

ニ 事実婚発生理由の変化

今日では、事実婚の発生理由がかつてと大きく異なっている。すなわち、戦後の民法改正により、「家」制度が廃止され、昭和 30 年代半ば以降、高度経済成長、農村の変化と都市化、女性の高学歴化や社会進出などに伴い、伝統的習俗は衰退した。こうした社会変化の中で、婚姻の届出の励行が着実に浸透していった。こうしたことから、今日、事実婚の発生理由の多くは、届出をしないことに当事者がそれ相応の意味を認めている場合（例えば夫婦別姓を実現するためなど）といえる。かつてのやむを得ず生じた内縁から、当事者の選択する事実婚へと変化したのである。

こうした状況の変化を受けて、現在、民法の分野では、内縁保護を支

えてきた準婚理論のあり方の再検討がなされるようになっている（当事者の選択する事実婚にも準婚理論を適用して保護を図るべきか否か）。

ホ 新たな論点の登場

今日では、LGBT という言葉が一般化するなど、同性婚という論点も顕在化してきている。

LGBT とは、Lesbian（女性の同性愛者）、Gay（男性の同性愛者）、Bisexual（両性愛者）、Transgender（トランスジェンダー）の頭文字から作られた言葉である。

我が国では、日本国憲法において、「婚姻は、両性の合意のみに基いて成立」と規定されている（憲法 24 条 1 項）。したがって、婚姻の当事者たり得るのは男女であって、同性婚は、社会観念上、婚姻的共同生活関係とは認められず、婚姻意思ありとはいえないから無効であるとするのが通説であり、政府の公式な見解も、同性婚の成立を認めることは想定していないとしている。また、準婚理論による保護も認められていない。

更に、明文の規定によって事実婚保護を図っている社会立法においても、同性婚については、保護の対象とはなっていない。

このように、現在、我が国では、同性婚に対する法的保護がかなり弱い状況にある。

ヘ 小括

以上のように、今日の我が国においては、かつて、内縁を準婚理論という法理や社会立法により保護を図っていった時代とは状況が大きく異なっている。今日、課題となっているのは、当事者の選択する事実婚や同性婚に対してどのように対応していくか、ということである。

このように考えると、こうした複雑化した課題に対して、所得税法のみで対応するというのは困難であり、まずは、民法における議論がなされた上で、それを踏まえて検討するべきではないかと思われる。

(3) 主要国における事実婚・同性婚に関する立法例と我が国地方公共団体における取組

イ 主要国における配偶者の存在を考慮した税制上の制度

諸外国においては、その国が採用する課税単位に応じて、配偶者の存在を考慮した税制上の制度が存在する。主要国における配偶者の存在を考慮した税制上の制度についてまとめたものが下の表である。なお、主要国において、税法上、我が国の社会立法のような事実婚を法律婚と同様に扱う規定を設けるという立法は一般的ではない。

	日 本	ド イ ツ	フ ラ ンス	イ ギ リ ス	ア メ リ カ (トランプ税制改革前)
配偶者の存在を考慮した仕組	配偶者控除	夫婦単位課税 (二分二乗方式)	世帯単位課税 (N分N乗方式)	婚姻控除	・夫婦単位課税 (実質二分二乗方式) ・人的控除 (配偶者の控除)
課税単位	個人単位課税	個人単位課税と 夫婦単位課税の 選択制	世帯単位課税	個人単位課税	個人単位課税と 夫婦単位課税の 選択制

ロ 主要国における事実婚・同性婚に関する立法例

当事者の選択する事実婚や同性婚にどのように対応していくかという課題は、我が国だけに生じているのではなく、諸外国でも同様に生じている。しかしながら、特にヨーロッパの国々を中心に、この課題に対しては、様々な私法上の立法措置が講じられている。主要国における事実婚・同性婚に関する立法例についてまとめたものが下の表である。

	制 度 名	制定年	適用対象 (同性・異性)	相互扶養 義務	所得税 (パートナー関係)	社会保障 受給権	関係解消方法	同性婚の可否	同性婚認容後 の対応
ドイツ	生活パートナーシップ	2001	同性のみ	あり	あり (合算分割)	あり	婚姻と同じ	2017年 同性婚認容	新規登録不可
フランス	PACS (民事連帯契約)	1999	同性・異性	あり	あり (合算分割)	あり	婚姻と異なる (同意付後即時)	2013年 同性婚認容	影響なし
イギリス	シビルパートナー シップ	2004	同性のみ	あり	あり (婚姻控除)	あり	婚姻と同じ	2013年 同性婚認容	異性間にも 拡大方針
アメリカ	(州によって異なる) ○シビル・ユニオン ○ドメスティック・ パートナーシップ など	1997~							

○連邦レベルでは、DOMA(婚姻防衛法 1996)により、婚姻が男女間に限られていた。
○州レベルでは、シビル・ユニオンやドメスティック・パートナーシップといった制度が創設された。
○その後、2013年6月にDOMAが違憲と判断され、更に2015年6月に州が同性婚を認めないことが違憲と判断された。これにより、全美で同性婚が認められることとなった。

上の表のように、主要国においては、この課題に対して、まずは、私法上、法律上の婚姻とは別に、「パートナーシップ制度」という枠組みを設けることによって解決を図ろうとしてきた（所得税についてもそのパッケージの一部である）。各国のパートナーシップ制度は、同性のみを対象とするもの、同性だけでなく、異性も対象とするものなど国によって様々である。もちろん、各国とも、政治的な理由や宗教上の理由、また、法律上の婚姻の地位を低下させるのではないかといった懸念から、立法においてはかなりの議論が行われたようであるが、パートナーシップ制度に婚姻との違いを持たせること等により、制度創設までこぎ着けている（いずれの国も、その後、同性婚が認容されている）。なお、いずれの制度も、パートナーとして法的保護（権利）が与えられることの前提として、パートナー相互間に相互扶養義務が課されているということも重要な点である。

ハ 我が国地方公共団体における取組

我が国においては、現在のところ、国の制度として、パートナーシップ制度を導入するという動きは見られない。

一方で、一部の地方公共団体において、パートナーシップ制度を導入する動きが見られる。もともと、地方公共団体レベルの制度なので、保護の程度は限定的ではある。

具体的には、平成 27 年に渋谷区と世田谷区が同性パートナーシップ制度を導入したのを皮切りに、現在では、伊賀市、宝塚市、那覇市、札幌市、福岡市、大阪市など、多くの地方公共団体で導入されている。

さらに、平成 31 年には、千葉市が、同性だけでなく異性も対象としたパートナーシップ制度を導入した。

このように、現在、地方公共団体では、パートナーシップ制度導入の流れが加速している。こうした流れは、今後、国の制度として導入すべきとの流れにつながってくるかもしれない。

(4) 所得税法上の「配偶者」の範囲の在り方

イ 現行所得税法上の「配偶者」の範囲とその理由

(1) での考察のとおり、現行所得税法上の「配偶者」は、民法の規定による配偶者と同義であると解される。

このように、現行所得税法上の「配偶者」が、民法の規定による配偶者と同義とされる主な理由としては、次のことが考えられる。

(イ) 毎年、膨大な数の債権債務が生じる租税法の特殊性から、執行上の公平性を確保するため、画一的な取扱いが可能である必要があるところ、民法の規定による配偶者は、届出という形式的要件を備えていることから、外形上、「配偶者」に該当することが明らかであり、執行上の公平性が確保されること

(ロ) 事実婚や同性婚といった民法の規定による配偶者以外を控除の対象とした場合、家族という私的領域において、控除の対象となる「配偶者」に該当するか否かの事実認定を行う必要が生じるが、これは困難を伴うこと

(ハ) 民法の規定による配偶者には、民法 752 条の同居協力扶助義務が存すること

ロ 社会立法と租税法における対応の違いについての考え方

(2) において確認したように、社会立法では、事実婚を民法の規定による配偶者と同格に位置付ける立法がスタンダードになっている。これは、「配偶者」の範囲を民法の規定による配偶者に限定する租税法と対照的である。

社会立法は、生存権を根拠とした生活保障を目的とし、貧困化の契機となるべき社会的事故（例えば生計を支えていた者の死亡など）の発生に際し、予防的に所得保障を図る制度として発展してきたものであり、受給権者等の生活実態が民法の規範的要請に優先する（生活実態が重視される）という考え方にに基づき、配偶者の範囲に事実婚を含めるという対応をしている。もちろん、この対応をするに当たっては、社会立法で

は、受給権者等からの請求に基づき、保険者（給付者）がその請求内容を審査した上で給付がなされるため、保険者において、1つ1つの事案を給付前（事前）に精査することが可能であるということも大きいのではないかと思われる。

一方、租税法は、公共サービスの資金とするために、何らかの利益と直接結びつくことなく強制的に徴収される租税について、国民の納税義務を定める法であり、その意味で国民の財産権への侵害を根拠付ける、いわゆる侵害規範である。したがって、租税負担は国民の間に公平に配分されなければならない、公平性の確保は極めて重要とされる。そして膨大な数の債権債務が同時期に申告等によって確定するという特殊性から、執行上の公平性を担保するため、画一的な取扱いが可能となることを重視するという考え方にに基づき、「配偶者」の範囲を民法の規定による配偶者に限定している。

具体的には、申告納税制度を採用する所得税では、確定申告の時期に大量の申告書が提出される。仮に適用を誤った申告書が提出された場合でも、一旦、その誤った申告内容で租税債権が確定する。課税庁がこれを是正するためには、納税者に対して税務調査を行うなどして、修正申告や更正処分といった手続を経なければならない。それでも、是正がなされればよいが、税務調査がスムーズに進まなかったり、大量の申告書の処理の中で見落とされるというようなことがあれば、適用を誤った申告書がその申告内容で確定してしまうこととなり、適正な申告をしている者との公平性が維持できなくなる。こうしたことから、画一的な取扱いが重視されるのである。

このように、社会立法と租税法とでは、その制度の目的や事実認定のプロセスなど様々な側面で違いがある。したがって、社会立法と租税法とで対応が異なっても問題はないと考える。それぞれの制度において、それぞれの目的に基づき、判断がなされるべきである。

ハ 所得税法上の「配偶者」の範囲の在り方

(1)での考察のとおり、配偶者控除は、配偶者を扶養していることによる担税力の減殺の考慮という趣旨で設けられている制度であり、単純にこの考え方に基づけば、事実婚や同性婚の場合であっても、実際に「扶養の事実」が認められる場合には、控除の対象とされるべきという考え方は、採り得なくはない。

しかしながら、現行制度が、民法の規定による配偶者のみを控除の対象としているのは、前述の執行上の公平性の確保等の理由だけでなく、民法上の同居協力扶助義務が存する配偶者を扶養しているという事実を重視しているということが大きいと思われる。これは、「扶養の事実」を認定する場合に、その背景に、民法上の同居協力扶助義務が存するということが大きな拠り所になる（「扶養の事実」が強く推定される）と考えられているということであろう。

すなわち、所得税法において配偶者間の関係を議論する際は、民法上の同居協力扶助義務が存するということが出発点とされるべきであり、それを念頭に置いた議論が必須である。

ところで、(2)での考察のとおり、現在、当事者の選択する事実婚については、民法の分野においてその保護の必要性（準婚理論を適用して保護を図るべきか否か）が議論されている状況である。また、同性婚については、民法の分野においても認めるべきか否かも含めて議論が進んでいない状況である。

こうした現状に鑑みれば、まずは、民法の分野において、事実婚や同性婚といった課題に対して、保護を図るべき対象なのか否か、また、保護を図るとすればどのような手段が適当なのかなど、どのように対応していくべきかが議論され、一定の結論が示される必要があると考える。

そして、その民法の分野における議論の内容を踏まえ、所得税法としてどのような対応をするべきか、議論をしていくことが必要であると考える。

3 結論

事実婚や同性婚といった課題については、私法上の対応（例えばパートナーシップ制度の創設等）に併せて所得税法も対応するというのが妥当である。

2（3）で確認したように、主要国では、この課題を解決するためにパートナーシップ制度を創設することなどで対応しており、所得税もそのパートナーシップ制度のパッケージの一部となっている。

こうしたことから、我が国においても、同様の制度を創設するという流れになった場合には、当該制度に基づきパートナー関係になり相互扶養義務が課せられた者（パートナー）を配偶者と同視し、配偶者控除の適用を認めるという改正を行うというのが最も望ましい対応であると考えられる。

目 次

はじめに	193
第 1 章 現行所得税法における「配偶者」に関する制度と 「配偶者」の範囲	195
第 1 節 配偶者控除と配偶者特別控除	195
1 配偶者控除と配偶者特別控除の概要	195
2 配偶者控除と配偶者特別控除の変遷	200
3 配偶者控除と配偶者特別控除の今日的意義	209
第 2 節 「配偶者」に関するその他の制度	211
1 現行所得税法における「配偶者」に関する主な規定	211
2 所得税法上の「配偶者」の用例	213
第 3 節 所得税法上の「配偶者」の範囲	213
1 所得税法上の「配偶者」の範囲を巡る裁判例	213
2 借用概念論についての考察と所得税法上の「配偶者」の範囲	218
第 4 節 小括	227
第 2 章 事実婚に対する民法における対応と社会立法における対応	228
第 1 節 我が国における内縁の歴史的展開	228
1 民法における婚姻制度の概要	228
2 我が国における内縁発生理由（明治時代～第二次世界大戦前）	229
第 2 節 民法における内縁保護の法理の形成	231
1 明治時代の判例・学説	231
2 大連判大正 4 年 1 月 26 日（婚姻予約有効判決）	232
3 最判昭和 33 年 4 月 11 日	233
4 準婚理論	234
第 3 節 社会立法における内縁への対応	235
1 工場法における内縁への対応（大正時代）	235
2 法令における内縁保護の表現方法	238

3	第二次世界大戦後～現在の社会立法の規定例	239
第 4 節	事実婚発生理由の変化と新たな論点の登場	240
1	事実婚発生理由の変化と民法における反応	240
2	新たな論点の登場	242
第 5 節	小括	243
第 3 章	主要国における事実婚・同性婚に関する立法例と 我が国地方公共団体における取組	244
第 1 節	主要国における配偶者の存在を考慮した税制上の制度	244
第 2 節	主要国における事実婚・同性婚に関する立法例	246
1	ドイツ	247
2	フランス	252
3	イギリス	255
4	アメリカ	260
5	主要国における事実婚・同性婚に関する立法例の総括	265
第 3 節	我が国地方公共団体における取組	267
1	渋谷区・世田谷区・千葉市におけるパートナーシップ制度	267
2	国の制度としてのパートナーシップ制度の導入の動き	270
第 4 節	小括	270
第 4 章	所得税法上の「配偶者」の範囲の在り方	272
第 1 節	所得税法上の「配偶者」の範囲の在り方	272
1	現行所得税法上の「配偶者」の範囲とその理由	272
2	社会立法と租税法における対応の違いについての考え方	273
3	所得税法上の「配偶者」の範囲の在り方	275
第 2 節	所得税法に求められる対応	277
	結びに代えて	278

凡 例

本稿で使用している法令等の略称は、次のとおりである。

なお、これらの法令等の規定は、特に記載のない限り、平成 31 年 3 月 31 日現在のものに基づく。

《法令等》	《略 称》
所得税法	所法
所得税法施行令	所令
所得税基本通達	所基通

はじめに

所得税法上、「配偶者」という用語には定義規定が置かれていないところ、課税実務では、所得税基本通達において、「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」（所基通 2-46）として、「配偶者」という用語は民法からの借用概念であることを明らかにしており、この解釈は、過去の裁判例（最判平成 9 年 9 月 9 日、大阪地判昭和 36 年 9 月 19 日など）においても支持されている。

しかしながら、今後、法律婚をあえて選択しない（又はできない）者が増加するということが見込まれることを考慮した場合に、所得税法上の「配偶者」について、必ずしも法律婚のみに限定するのではなく、法律婚以外の場合、すなわち、事実婚や同性婚⁽¹⁾といった場合も含めても良いのではないかという考え方も採り得るところである。

更に、平成 30 年の通常国会（第 196 回国会）において、法務委員会で民法改正に関する議論がなされた際に、多様な価値観が混在している現代社会において、法律婚の場合と事実婚や同性婚の場合とで差異を設けることが適切かといった観点からの議論が行われるなど、現在、社会的な関心も高まっている状況にある。

こうしたことから、所得税法上の「配偶者」の範囲について、特に法律婚の場合に限定すべきなのか否かといった観点から研究・考察を行うこととした。

具体的には、まず、第 1 章において、「配偶者」という用語を民法からの借用概念であるとする現行の解釈について、これが妥当であるか否かを明らかにする。続いて、第 2 章において、所得税法上の「配偶者」の範囲を考察する際に

(1) 本稿において、「事実婚や同性婚」というように、二者間の関係性を表す用語として「同性婚」という用語を用いる場合があるが、後述のとおり、我が国では、現在、同性婚は認められていないから、これは同性間の事実上の婚姻関係を表す用語として用いているものである。

有効と考えられる、民法や社会立法において事実婚や同性婚に対してどのように対応してきたのか、また、その対応に変化はみられるのかといった事項について考察する。更に、第 3 章において、主要国においては事実婚や同性婚に対してどのように対応してきたのか、また、我が国地方公共団体が行っている取組とはどのようなものであるのかといった事項について考察する。そして、第 3 章までの考察を基にして、第 4 章において、所得税法上の「配偶者」の範囲の在り方について考察を行うこととする。

第 1 章 現行所得税法における「配偶者」に関する制度と「配偶者」の範囲

所得税法では、「配偶者」に関する様々な制度が設けられている。本章においては、現行所得税法における「配偶者」に関する制度にはどのようなものがあるのかを確認した上で、この「配偶者」という用語の範囲について考察することとする。

第 1 節 配偶者控除と配偶者特別控除

所得税法における「配偶者」に関する制度として、最も重要なのは、配偶者控除と配偶者特別控除であろう。まず、本節では、これらの制度について考察することとする。

1 配偶者控除と配偶者特別控除の概要⁽²⁾

(1) 配偶者控除

所得税法は、同法 83 条で、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等から一定の金額⁽³⁾を控除することとしており、この制度を配偶者控除という（所法 83②）。ここで、控除対象配偶者とは、同法 2 条 1 項 33 号の 2 で、同一生計配偶者のうち、合計所得金額が 1,000 万円以下である居住者の「配偶者」をいうとされ、同一生計配偶者とは、同項 33 号で、居住者の「配偶者」でその居住者と生計を一にするもののうち、合計所得金額が 38 万円以下である者をいうとされている。

-
- (2) ここで述べている配偶者控除と配偶者特別控除の概要は、平成 29 年改正後の制度である。平成 29 年改正の内容については、後述することとする。
- (3) 控除額は、控除対象配偶者を有する場合、当該居住者の合計所得金額に応じて 13 万円～38 万円、老人控除対象配偶者（所法 2①三十三の三）を有する場合、当該居住者の合計所得金額に応じて 16 万円～48 万円となる。

このように、所得税法上、配偶者控除の対象は、居住者の「配偶者」であることが一つの要件とされているところ、所得税法においては、この「配偶者」という用語に対して特段の定義は与えられていない。この点について、課税実務においては、所得税基本通達 2-46 で明らかにされているように、この「配偶者」という用語は、民法の規定による配偶者をいい、いわゆる内縁関係にある者はこれに該当しないと解されている。

(2) 配偶者特別控除

所得税法は、同法 83 条の 2 で、居住者が生計を一にする「配偶者」で控除対象配偶者に該当しないものを有する場合には、その居住者のその年分の総所得金額等から一定の金額⁽⁴⁾を控除することとしており、この制度を配偶者特別控除という（所法 83 の 2③）。なお、この「配偶者」については、合計所得金額が 1,000 万円以下である居住者の「配偶者」に限られている。また、配偶者控除と配偶者特別控除の適用要件を対比してみると明らかなように、現行の配偶者特別控除は、「配偶者」の合計所得金額が 38 万円を超え、配偶者控除の適用が認められないこととなる場合の手取り逆転現象を防止する機能を有しているといえることができる。

この配偶者特別控除においても、配偶者控除と同様、所得税法においては、この「配偶者」という用語に対して特段の定義は与えられておらず、課税実務では、民法の規定による配偶者をいい、いわゆる内縁関係にある者はこれに該当しないと解されている。

(3) 配偶者控除と配偶者特別控除の制度趣旨

配偶者控除と配偶者特別控除⁽⁵⁾は、基礎控除、扶養控除とともに、基礎

(4) 控除額は、当該居住者の合計所得金額及び当該「配偶者」の合計所得金額に応じて 1 万円～38 万円となる。

(5) 配偶者特別控除については、基礎的人的控除に含めるのか、それとも障害者控除、寡婦（夫）控除、勤労学生控除とともに特別的人的控除に含めるのかという点において、論者によって見解が異なる（谷口勢津夫「人的控除」税研 146 号 86 頁 [86 頁]（2009））。しかしながら、配偶者特別控除が、配偶者控除の適用が認められないこととなる場合の手取り逆転現象を防止する機能を有していることからすれば、配偶者控除と一体となってその役割を果たす制度であると考えられ、配偶者控除と同様

的人的控除と呼ばれるものであり、通説では、これらの制度が設けられている趣旨は、個人の所得のうち、本人及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り、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⁽⁶⁾。言い換えれば、家族を扶養している場合には、扶養に要する支出が伴い、その扶養に要する支出の分だけ担税力が減殺されると考えられるため、基礎的的控除を設けることによって、課税の対象となる所得を減らそうというのである。

ところで、我が国の所得税法は、その制度体系から、包括的所得概念を採用しているとされており⁽⁷⁾、包括的所得概念の下では、所得は、所得額＝期中消費額＋期中純資産増加額という式で表されるから⁽⁸⁾、包括的所得概念の考え方を厳格に貫くならば、扶養に要する支出も消費に他ならず⁽⁹⁾、基礎的的控除も本来的、理論的には所得金額の計算上、控除される性質のものではないということになる⁽¹⁰⁾。しかしながら、既に述べたように、基礎的的控除は、我が国法体系における最高法規である憲法が要請する生存権の保障の租税法における現われと観念することができる制度であることからすれば、所得税法において、基礎的的控除の制度が設けられていることは、認められなければならないだろう。

この点について、吉村典久教授は、所得控除に対する評価を決定する要

に、基礎的的控除に含めることが適当であろうと思われる。

- (6) 金子宏『租税法〔第 23 版〕』208 頁（弘文堂、2019）。
- (7) 金子宏教授は、所得税法は、譲渡所得・山林所得・一時所得等の所得類型を設けて、一時的・偶発的利得を一般に課税の対象とする一方、雑所得という類型を設けて、利子所得ないし一時所得に含まれない所得をすべて雑所得として課税の対象とする旨を定めており、これは、すべての所得を課税の対象とする趣旨を示すものであることから、源泉のいかん、形式のいかん、合法性の有無にかかわらず、担税力を増加させる利得はすべて所得を構成すると解されているとし、包括的所得概念の考え方が妥当すると述べられている（金子・前掲注(6)196 頁）。
- (8) 佐藤英明『スタンダード所得税法〔第 2 版補正版〕』6 頁（弘文堂、2018）
- (9) 佐藤英明「人的控除の検討—制度改正の選択肢」租税研究 40 頁〔41 頁〕（2018）。
- (10) 佐藤・前掲注(8)329 頁。

素は、そもそも包括的所得概念のみを所得税課税の唯一の基準と解するか、それとも、包括的所得概念以外にも所得税課税に対する規制ルールとして想定するかの基本的価値判断にかかっていると考えざるを得ない。担税力に応じた公平課税の理念からは、所得税の課税対象は可処分所得であるとする見解も主張され、これは、担税力に応じた公平課税の理念は、「担税力」、つまり国家に対し租税を納付することができる能力に応じた課税を求めるということであり、このことからすれば、不可避的な私的支出は課税標準の算定に当たって控除されなければならない、憲法的価値判断によれば、所得税課税の基準として選択されるべきは、経済的所得概念という意味における包括的所得概念ではなく、法的価値判断に基づく可処分所得であると述べられている⁽¹¹⁾。

これに対して、佐藤英明教授は、包括的所得概念の下で考えれば、扶養に要する支出も消費に他ならず、消費であれば、それは所得の一部であることは間違いない。そうであるにもかかわらず、その部分は担税力を持たないという説明をされているということはやや整合性を欠く。所得控除とは、合理的な立法政策に基づいて、所得の一定部分を課税対象から除く手順にすぎない。担税力論を議論すると、担税力の見地からは、こうあるべきだ、これが正しいといった議論が通常なされるところだが、立法政策と位置付ければ、唯一正しいというものはない。価値判断や考慮要素を明らかにした上で、合理性を論じればいいではないかという、かなりラフなス

(11) 吉村典久「所得控除の意義について」税研 136 号 16 頁〔17、18 頁〕(2007)。吉村典久教授は、所得控除を控除する前の段階は、納税者の担税力に影響を及ぼす個人的事情は所得税額の計算上考慮されておらず、いわば客観的に納税者の経済的な担税力が算出される段階であるため、ここまでの段階は、納税者の「客観的担税力」の計算過程ということができる。また、この「客観的担税力」の計算過程の次の段階として、納税者各個人の担税力の相違に配慮するため、納税者及びその扶養家族の生存に必要な不可欠な費用等が控除され、課税標準が算出される。この段階においては、明らかに納税者の担税力に影響を及ぼす個人的事情を租税上考慮するための計算がなされているため、この段階は、「主観的担税力」の計算過程ということができると述べられている（吉村典久「所得控除と応能負担原則—所得税法における主観的担税力の考慮—」金子宏編『所得課税の研究』235 頁〔239 頁〕(有斐閣、1991)。

タンスが取れると述べられている⁽¹²⁾。

このように、基礎的的人的控除の制度趣旨を考える際に、「担税力」という概念を用いるか否かについては議論の分かれるところではあるが、「担税力」を、金子宏教授が言われるように、税についての「各人の経済的負担能力」⁽¹³⁾であると理解すれば、仮に、同じ所得を得ているA氏、B氏がおり、A氏には扶養している配偶者がいるが、B氏には扶養している者がいないとすれば、生活をする上で必要な支出が多くなるのは明らかにA氏であり、どちらが「担税力」が大きいかと問われれば、自ずとB氏ということになるであろう。したがって、「担税力」という概念を用いて基礎的的人的控除の制度趣旨を説明することには合理性があるというべきである。

一方で、佐藤英明教授が言われるように、一般的には消費と観念される扶養に要する支出を考慮して控除を行うということは、純粋な包括的所得概念の理論からの乖離を意味するものであり、これを際限なく許容すれば、租税理論からの乖離が著しく進んでしまう、というのも事実である。結局、制度の合理性をしっかりと判断しなければならないというのも、当然のことと言わなければならない。

こうしたことを踏まえて、配偶者控除と配偶者特別控除について考えてみると、既に述べたように、これらの制度は、憲法 25 条の生存権の保障の租税法における現われであり、家族を扶養している場合には、扶養に要する支出が伴い、その扶養に要する支出の分だけ担税力が減殺されると考えられることから設けられているとすることができるから、制度に十分な合理性が認められるとすることができるであろう。

この点について、次に、配偶者控除と配偶者特別控除の制度の変遷を確認することにより更に考察を進めることとする。

(12) 佐藤・前掲注(9)41～43頁。

(13) 金子・前掲注(6)89頁。

2 配偶者控除と配偶者特別控除の変遷⁽¹⁴⁾

前項では、配偶者控除と配偶者特別控除の概要を確認したが、ここでは、これらの制度の歴史的な変遷について確認する。

(1) 大正 9 年改正⁽¹⁵⁾ (扶養控除の創設)

我が国の所得税において、人的控除が初めて導入されたのは、大正 9 年改正による。同改正法案では、「少額所得者に対する家族扶養費の控除」と称して、「幼者・老者又は不具廢疾者の多少は之を扶養する納税者の負担力に著しき影響あるは勿論なるを以て、改正案に於ては所得金額 3 千円以下の所得者に対しては、其の申請に依り特別控除を行ふことと為し、即ち其の年 4 月 1 日現在の同居の戸主又は家族中、年齢 18 歳未満若くは 60 歳以上の者又は不具廢疾者あるときは、」一定の金額を控除すると概説していた⁽¹⁶⁾。

この改正については、「従来の所得税法の構想に大きな変革をもたらしたものであって、わが国の所得税法はこの改正によって近代的な性格を有するに至ったのである。……従来の所得税法はその課税組織において幾多の不備があり、その不完全な課税組織のもとに増徴を行っても負担の公平を得ることはできないばかりでなく一方戦後の社会思想の変革に伴い所得税法を始め各種の租税立法に当り社会政策的考慮を払う必要があったので、政府は彼此勘案し、所得税制度の一大革新を行うとともに増税の目的を達しようとし、所得税法の全文改正案を……大正 9 年の第 42 回帝国議会上に提出した」と説明されている⁽¹⁷⁾。したがって、ここで扱われた「社会政策的考慮」の一つとして、扶養控除が創設されたとみることもできるである

(14) この点については、武田昌輔監修『DHC コンメンタール所得税法(1)』176頁以下(第一法規、加除式)、谷口・前掲注(5)87頁以下に詳しい。本稿の記述もそれらによったところが大きい。

(15) 所得税法(大正 9 年法律第 11 号)。所得税法の全文改正が行われた改正である。

(16) 大蔵省編纂『明治大正財政史 第 6 卷 第 5 編 内國税(上)』1088 頁(財政經濟學會、1937)。

(17) 大蔵省主税局調査課=雪岡重喜『所得税・法人税制度史草稿:調査資料』13 頁(国税庁、1955)。

う⁽¹⁸⁾。

ただし、この改正により創設された扶養控除では、妻（配偶者）は控除の対象とはされていなかった。

(2) 昭和 15 年改正⁽¹⁹⁾（扶養控除の税額控除化、「妻」が扶養控除の対象に追加）

昭和 15 年改正においては、所得税を分類所得税と総合所得税とに区分⁽²⁰⁾して課税することとされ、扶養控除は、分類所得税についてのみ認められ、税額控除化されることとなった。これは、所得の種類によって税率を異にする分類所得税においてどの種類の所得から控除しても負担に差が生じないようにするための措置であったといわれている⁽²¹⁾。

注目すべきは、この改正において、「本法に於て扶養家族とは当該所得を有する者の同居の妻並に同居の戸主及家族中年齢 18 歳未満若は 60 歳以上又は不具廢疾の者を謂う」（下線筆者）と規定され、扶養控除の対象に「妻」が加えられたことである。このことについては、独身者と妻帯者との間に相当負担力の差があることを認めたのと、人口政策をも加味して、妻も扶養家族として控除することになったと説明されている⁽²²⁾。

また、この改正後の扶養控除の適用を巡る事例問答において、内縁の妻

(18) 谷口・前掲注(5)87、88 頁。

(19) 昭和 15 年法律第 24 号による全文改正。

(20) 所得税には、分類所得税と総合所得税の二つの類型があるとされる。分類所得税というのは、所得をその源泉ないし性質に応じていくつかの種類に分類し、各種類の所得ごとに別々に課税する方式であり、極端な場合には、所得の種類ごとに控除の金額や適用税率が異なる。これに対し、総合所得税は、課税の対象とされる所得をすべて合算したうえ、それに一本の累進税率表を適用する方式である（金子・前掲注(6)200 頁）。

(21) 田中康男「所得控除の今日的意義—人的控除のあり方を中心として—」税大論叢 48 号 1 頁 [18 頁] (2005) <<https://www.nta.go.jp/about/organization/ntc/kenkyu/ronsou/48/tanaka/ronsou.pdf>>。昭和 15 年改正においては、扶養控除は、分類所得税についてのみ認められ、税額控除化されるなど、現行所得税法上の扶養控除とは性格を異にするものではあった（谷口・前掲注(5)88 頁）が、扶養控除は、昭和 22 年改正において分類所得税が廃止され、総合所得税一本建てとなった後も、外形上は引き継がれており、現行所得税法上の配偶者控除、扶養控除について考察する上で有効な手がかりを与えてくれるものであると考える。

(22) 片岡政一『戦時下に於ける國民の税法』232 頁（第一書房、1940）。

に扶養控除が認められるかという問に対し、「遺憾ながら認められない。…
…。(内縁の妻に扶養控除を認めることは)我が国では未だ不可能である。
……。併しながら我が大蔵省主税局に於て目下調査研究中であるから、或
は将来認めるやうに改正されるかも知れない」との回答がなされている⁽²³⁾。
このことは、後に所得税法上の「配偶者」の範囲を考察する上で、重要な
手がかりを与えてくれるものである。

(3) 昭和 25 年改正⁽²⁴⁾ (シャープ勧告に基づく改正、扶養控除の所得控除化)

昭和 15 年改正により税額控除化された扶養控除は、昭和 22 年改正にお
いて分類所得税が廃止され、総合所得税一本建てとなった後も税額控除の
まま引き継がれていたが、昭和 25 年改正において、所得控除化されるこ
ととなった。

この改正は、シャープ勧告に基づく改正であるが、シャープ勧告は、我
が国の人的控除のあり方を質的にも量的にも変えたと考えられている⁽²⁵⁾。
シャープ勧告は、扶養控除の所得控除化について、税率のレベルおよび負
担の全般的配分に関係している技術上の改正として捉え、その利点につい
て、①基礎控除は既に所得控除制をとっており、納税者にとっては、所得
税の申告の際の控除方法を今までの二本建てから一本建てにした方が簡単
であること、②所得控除の方法は、扶養親族によって生ずる所得税額の差
異を所得額が増加するにしたがって増加させるものであるが、この結果、
全体的には高額所得階層における大世帯と小世帯との間では税負担の配分
がより公平なものとなることなどと述べている⁽²⁶⁾。

なお、この改正後の扶養控除の規定は、「……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」とされ、この扶養親族の定義は、「納税義務者と生活を一に

(23) 福田高行『實例問答 新税法解説』12 頁 (巖翠堂書店、1940)。

(24) 昭和 25 年法律第 71 号による改正。

(25) 谷口・前掲注(5)89 頁。

(26) シャープ使節団『日本税制報告書』1 卷 4 章 B (1949)。邦訳は、福田幸弘監修・
シャープ税制研究会編『シャープの税制勧告』81～83 頁 (霞出版社、1985) による。

する配偶者その他の親族で、……総所得金額……が 1 万 2,000 円以下である者をいう」と規定されていた。

(4) 昭和 36 年改正⁽²⁷⁾ (配偶者控除の創設)

昭和 25 年改正により所得控除化された扶養控除は、昭和 28 年改正において、1 人目の扶養親族に係る控除額が引き上げられる⁽²⁸⁾など、控除額の引上げが漸次行われた。

そして、昭和 36 年改正において、配偶者のみが独立して新しい控除が創設されるに至った。配偶者は、昭和 15 年改正以来、扶養控除の対象とされてきたが、この改正において、「配偶者の所得の稼得に対する貢献や、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、扶養控除とは別に基礎控除と同額の控除を設けて税制上配慮することが適当であるという趣旨で」⁽²⁹⁾、扶養控除から独立する形で配偶者控除が創設されたのである。

なお、この改正後の配偶者控除の規定は、「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」とされ、この控除対象配偶者の定義は、「納税
義務者と生計を一にする配偶者で、……総所得金額、退職所得の金額及び
山林所得の金額の合計額……が 5 万円以下であるものをいう」と規定され
ていた。

その後、昭和 40 年改正により、所得税法の全文改正が行われたが、配
偶者控除の規定は、ほぼ同じ形で規定された⁽³⁰⁾。

(27) 昭和 36 年法律第 35 号による改正。

(28) 1 人目の扶養親族に係る控除額が他の扶養親族の控除額よりも大きく設定されていたのは、配偶者に対する考慮であると考えられていた（掃部実「所得税法等の一部改正について」国税速報（昭和 36 年度改正税法総解）84 頁〔84 頁〕（1961））。

(29) 税制調査会昭和 39 年 12 月『『今後におけるわが国の社会、経済の進展に即応する基本的な租税制度のあり方』についての答申』9 頁。

(30) 昭和 40 年改正当時の所得税法（昭和 40 年法律第 33 号）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 12 万円を控除する」と規定され、この控除対象配偶者の定義は、「居住者の配偶者でその居住者と生計を一にするもののうち、……総所得金額、

(5) 昭和 49 年改正⁽³¹⁾ (配偶者控除の控除額が扶養控除の控除額と同額化)

昭和 36 年改正により配偶者控除が創設され、配偶者控除の控除額は扶養控除の控除額よりも大きく設定されたが、その後、控除額の引上げが漸次行われた中であっても、配偶者控除の控除額が扶養控除の控除額よりも大きい状況が続いていた。

しかしながら、昭和 49 年改正において、「このような考え方（筆者注：配偶者の貢献等を考慮し、配偶者控除の控除額を扶養控除の控除額よりも大きく設定するという考え方）は、それなりに意味をもっていたものと思われるが、課税最低限がある程度の水準になってくると必ずしもこれに固執する必要があるとは考えられない。むしろ、現行制度は一般納税者にとってなじみにくく、これらの控除額を同額とした方がわかりやすいとする考え方をかねてより主張する向きもあった。また、従来から教育費その他の特別な支出の家計への影響を重視して、これらについて新規控除を認めよとの要望が強いが、当調査会の従来の答申においてしばしば述べられているように、個別的事情を税制上しん酌するにはおのずから限界があると認められる。結局、これらの要望に実質的に応えたとすれば、扶養控除の大幅な拡充によることが適当であろう。従って、所得税の課税最低限の引上げに当り、人的控除の額を本人、配偶者及び扶養親族それぞれ同額とし、納税者に理解しやすい税制を組立てることが適当」⁽³²⁾との考え方にに基づき、配偶者控除の控除額と扶養控除の控除額が同額とされたのである。

この改正後も、控除額の更なる引上げは漸次行われているが、制度の基本的な枠組みは現在も維持されている。

(6) 昭和 62 年改正⁽³³⁾ (配偶者特別控除の創設)

昭和 62 年改正は、税制調査会における税制の抜本の見直しの議論に基

退職所得金額及び山林所得金額の合計額……が 5 万円以下であるものをいう」と規定されていた。

(31) 昭和 49 年法律第 15 号による改正。

(32) 税制調査会昭和 48 年 12 月「昭和 49 年度の税制改正に関する答申」3 頁。

(33) 昭和 62 年法律第 96 号による改正。

づく改正であり、この議論の中では、所得税の課税単位に関して、二分二乗方式⁽³⁴⁾の導入が本格的に検討された。しかしながら、課税単位に基本的な変更を加える二分二乗方式のような端的な合算分割主義の採用については、配偶者の有無による税負担の変動が大きくなりすぎることで、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おそれもあること等の様々な問題があるため、慎重に対応すべきである⁽³⁵⁾と結論付けられた。

その一方で、「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うることを考えると、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差異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。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支えていると考え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ことが妥当ではないかと思われる。その場合、配偶者が所得を稼得する仕事に直接従事しているわけではないことから、所得を分与する形でしん酌するには無理があると考えられる。そこで、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置きつつ、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所得税においては 15 万円、個人住民税においては 12 万円の配偶者特別控除を設けることが適当であ

(34) 所得税の税額を算定する人的単位を課税単位といい、課税単位のあり方としては、個人を単位とする方式（個人単位主義）、夫婦を単位とする方式（夫婦単位主義）、家族を単位とする方式（家族単位主義）の 3 つがある。夫婦単位主義と家族単位主義の下では、夫婦又は家族の所得が合算して課税されることになるが、これには、合算した金額にそのまま税率表を適用する方式（合算非分割主義）と合算した金額を夫婦又は家族の間に均等あるいは不均等に分割し、各分割額に税率表を適用する方式（合算分割主義）がある。二分二乗方式は、夫婦の所得を合算した上で二分割にし、税率表を適用するという夫婦単位主義かつ合算分割主義の課税方式である（金子・前掲注(6)201～203 頁）。

(35) 税制調査会昭和 61 年 10 月「税制の抜本的見直しについての答申」37 頁。

る」⁽³⁶⁾とされた。そして、「現行の仕組みの下では、納税者の配偶者及び扶養親族に一定額以下の所得があっても、少額不追求の観点から、所得のない者と同様に取り扱うこととして配偶者控除又は扶養控除を適用することとしている。これにより、そうした一定額以下の所得を有する配偶者や扶養親族は、自らは基礎控除の適用を受けて課税関係を生じない一方、納税者の所得税額の計算上、更に配偶者控除又は扶養控除の適用が受けられることになり、いわば二つの基礎的な人的控除を享受していることになる。このような状況の下で、この少額不追求限度額が漸次引き上げられて基礎控除額と同額にまで達するとともに、低所得者に対する給与所得控除が拡充されてきたことにより、パート問題にみられるように、控除対象配偶者の所得が少額不追求限度額を超えた場合に世帯全体の税引後の手取所得が少なくなるという逆転現象の拡大をもたらしている。そこで、配偶者等に所得がある場合とない場合との間の所得税及び個人住民税負担のバランスを回復するとともに、配偶者等の収入状況に応じて世帯としての税負担が滑らかに変化するよう、配偶者等に所得がある場合には、その所得に応じて配偶者控除、配偶者特別控除又は扶養控除の額を調整する仕組みを導入し、もってパート問題の解決にも資することが考えられる」⁽³⁷⁾として、配偶者等に所得がある場合の配偶者控除等の調整の必要性についても言及した。

この答申を受け、配偶者控除との重複適用が可能であり、配偶者控除の適用がなくなった場合でも手取り逆転現象が起きないようにするための措置として、配偶者特別控除が創設されたのである。

(7) 平成 15 年改正⁽³⁸⁾ (配偶者特別控除の上乗せ部分の廃止)

配偶者特別控除は、昭和 62 年改正で創設された後、控除額の拡充が行われ、平成 15 年改正前の時点では、配偶者控除の控除額が 38 万円である

(36) 税制調査会・前掲注(35)38 頁。

(37) 税制調査会・前掲注(35)39、40 頁。

(38) 平成 15 年法律第 8 号による改正。

のに対して、配偶者特別控除の控除額の最高額も 38 万円であり、配偶者控除と同額という状況にまでなっていた。

そのような中、平成 15 年改正では、「配偶者特別控除が創設された際には、主に専業主婦世帯を中心に税負担を軽減することが念頭に置かれていた。その当時は、専業主婦世帯が最も典型的な家族類型であったが、その後の経済社会情勢の変化により、現在では、共働き世帯数が専業主婦世帯数を上回るようになってきた。女性の就業状況にも世帯主の補助的な就労から本格的な就労への移行傾向が見られるようになってきている。こうした経済社会の構造変化も顧みれば、配偶者控除に上乘せして、言わば『二つ目』の特別控除を設けている現行制度は、納税者本人や他の扶養親族に対する配慮と比べ、配偶者に過度な配慮を行う結果となっている。したがって、当調査会としては、配偶者特別控除は廃止すべきであると考え。その際には、負担増に配慮して段階的な縮減も考えられる。また、パート労働者の就労を阻害しないよう、税引き後の手取りの逆転現象に対する所要の配慮措置を講じる必要がある」⁽³⁹⁾として、配偶者特別控除について、配偶者控除との重複適用を認めないとする改正が行われた。すなわち、配偶者特別控除は、配偶者の合計所得金額が増加することにより、配偶者控除の適用が受けられなくなった後の税引き後の手取りの逆転現象が起らないようにするための配慮措置としての性質を有する制度に変容したのである。

(8) 平成 29 年改正⁽⁴⁰⁾ (配偶者控除及び配偶者特別控除の見直し)

平成 29 年改正当時、配偶者控除及び配偶者特別控除は、配偶者の合計所得金額が一定額以下の場合に適用が受けられる制度となっていることから、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⁽⁴¹⁾に給与収入を抑える傾向があ

(39) 税制調査会平成 14 年 11 月「平成 15 年度における税制改革についての答申—あるべき税制の構築に向けて—」 5 頁。

(40) 平成 29 年法律第 4 号による改正。

(41) 所得金額の計算上控除される給与所得控除額 65 万円と配偶者控除が適用される配偶者の合計所得金額の上限 38 万円の合計額が 103 万円である。

るといことが指摘されていた⁽⁴²⁾。また、実際には、配偶者特別控除の存在により税引き後の手取りの逆転現象は生じないように配慮されているため、税制上、この「103 万円の壁」は解消しているものの、それでもなお、103 万円以内に収入を抑える傾向が生じる要因として、企業の配偶者手当制度等の支給基準として「103 万円」という水準が採用されていることや、「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た⁽⁴³⁾。

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、更に強まることが懸念され、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、平成 29 年改正において、配偶者控除及び配偶者特別控除の見直しが行われた。

具体的には、配偶者特別控除については、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（給与収入では 150 万円）に引き上げるとともに、従前の制度と同様、税引き後の手取りの逆転現象が生じないような通減・消失型の仕組みを設けることとされた。これは、配偶者特別控除が、税引き後の手取りの逆転現象を防ぎ、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制度であることを踏まえてのものである⁽⁴⁴⁾。

他方、配偶者控除については、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、配偶者控除が適用される納税者本人に所得制限を設けるこ

(42) 財務省「平成 29 年度税制改正の解説」89 頁<https://www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2017/explanation/pdf/p0089-0100.pdf>（最終閲覧：令和元年 6 月 18 日 9:30 頃）。

(43) 財務省・前掲注(42)89 頁。

(44) 財務省・前掲注(42)90 頁。

ととされた⁽⁴⁵⁾。所得制限の水準については、既存の配偶者特別控除の所得制限の水準が参考にされ、納税者の合計所得金額が 1,000 万円とされた⁽⁴⁶⁾。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に、納税者の合計所得金額が 900 万円を超えた場合に、控除額を逡減させる仕組みとされたのである⁽⁴⁷⁾。

3 配偶者控除と配偶者特別控除の今日的意義

前項では、配偶者控除と配偶者特別控除の歴史的な変遷を確認したが、ここでは、それを基に、配偶者控除と配偶者特別控除の今日的意義について考察してみたい。

(1) 配偶者控除の今日的意義

前項で確認したように、配偶者に係る控除は元々、扶養控除の一部とされていた。それが、昭和 36 年改正において、配偶者の所得の稼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の考慮といった観点から、扶養控除とは別に基礎控除と同額の控除を設けて税制上配慮することとされたのである。すなわち、昭和 36 年改正後の状況は、配偶者控除の控除額が扶養控除の控除額よりも大きく設定されており、改正趣旨にあるように配偶者の所得の稼得に対する貢献等を考慮した制度であったといえることができるであろう。

しかしながら、この状況は昭和 49 年改正によって変わる事となる。この改正によって、配偶者控除の控除額と扶養控除の控除額が同額とされたのである。このような状況では、配偶者控除の持つ、配偶者の所得の稼得に対する貢献等という制度趣旨は薄れてしまっているといわざるを得ないであろう。そうすると、配偶者控除は、扶養控除と同じように、配偶者を扶養している場合には、扶養に要する支出が伴い、その扶養に要する支

(45) 財務省・前掲注(42)90 頁。

(46) 財務省・前掲注(42)90 頁。

(47) 財務省・前掲注(42)90 頁。

出の分だけ担税力が減殺されると考えられることから設けられているというのが今日的な意義ということになるであろう。

ただし、配偶者控除には、配偶者特別控除という税引き後の取りの逆転現象が生じないようにするための配慮措置が設けられており、制度として、配偶者が、単なる被扶養者ではなく、世帯の中で所得の稼得主体ともなり得ることを想定したものとなっている。このことからすれば、配偶者の所得の稼得に対する貢献等という制度趣旨も失われた訳ではないというべきであろう。

なお、平成 29 年改正における配偶者控除の見直しの際、配偶者控除を廃止するという案も検討されたが、「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⁽⁴⁸⁾として、配偶者控除は存置された。このように考えられることから、配偶者控除が設けられていることには、十分な合理性が認められるということができると考える。

(2) 配偶者特別控除の今日的意義

前項で確認したように、配偶者特別控除は、配偶者の所得の稼得に対する貢献等といった事情をも念頭に置きつつ、世帯としての税負担の軽減を図る趣旨で、配偶者控除に加えて創設されたものであり、当初は、配偶者控除との重複適用が可能であり、配偶者控除の適用がなくなった場合でも手取り逆転現象が起きないように設計された制度であった。

これが、平成 15 年改正において、経済社会の構造変化も顧みれば、配偶者控除に上乘せして、言わば「二つ目」の特別控除を設けているのは、

(48) 自由民主党・公明党「平成 29 年度税制改正大綱」3頁。

納税者本人や他の扶養親族に対する配慮と比べ、配偶者に過度な配慮を行う結果となっていると指摘され、配偶者控除との重複適用が認められないこととなった。すなわち、配偶者特別控除は、この改正により、配偶者の合計所得金額が増加することにより、配偶者控除の適用が受けられなくなった後の税引き後の手取りの逆転現象が起こらないようにするための配慮措置としての制度に変容したのである。したがって、今日、配偶者特別控除には積極的な存在意義は見出せず、配偶者控除とセットでその意義が見出せるもの、すなわち配偶者控除の補完措置として機能する制度ということができるであろう。

第 2 節 「配偶者」に関するその他の制度

前節では、配偶者控除と配偶者特別控除について考察を行ったところであるが、本節では現行所得税法における「配偶者」に関するその他の主な制度について考察することとする。

1 現行所得税法における「配偶者」に関する主な規定

配偶者控除と配偶者特別控除以外にも、所得税法においては、「配偶者」に関する規定が多く存在する。主な規定をまとめて一覧表にしたものが下の表である。

条文	対象者 (所得税法の規定)	制度の概要等	制度の趣旨等	内縁 対象
所得税法 56 条	生計を一にする「配偶者」その他の親族 (所法 56①)	生計を一にする配偶者その他の親族が事業に従事したことに対して支払われた対価等は必要経費として認められない。	シャープ勧告に基づき個人単位主義による課税に移行した際に、要領のよい納税者が配偶者その他の親族に所得を分割することを防止するために創設された ⁽⁴⁹⁾ 。	×
所得税法 9 条 1 項 9 号	「配偶者」その他の親族 (所法 9 ① 九)	自己又はその配偶者その他の親族が生活の用に供する	家庭用動産は、本来投資又は投機を目的として所有し	×

(49) 武田昌輔監修『DHC コメントール所得税法(3)』4192 頁(第一法規、加除式)。本制度は、昭和 25 年改正により創設されたもので、昭和 40 年改正により全文改正がなされた。

		家具、じゅう器、衣服その他の資産の譲渡による所得については、非課税とする。	ているものではなく、通常、その取得価額以上で売却できることは殆ど考えられない等といった事情に鑑み、シャープ勧告に基づく譲渡所得課税整備の際に創設された ⁽⁵⁰⁾ 。	
所得税法 9条1項15号	使用人の「配偶者」その他の当該使用人と政令で定める特別の関係がある者 (所法 9①十五ロ)	学資に充てるため給付される金品の非課税規定について、その非課税の対象から、法人である使用者から当該法人の使用人の配偶者その他の当該使用人と特別の関係がある者の学資に充てるため給付される金品を除いている。	学資に充てるため給付される金品については、学術奨励の観点から非課税とされているが、奨学金の態様が多様化する中で、取扱いがアンバランスであるとの指摘がなされていたところ、課税対象となる学資金の範囲について、課税の潜脱を防止するという趣旨を踏まえつつ、真に課税の適正性・公平性を損なうおそれがあると思われるものに限定するための改正が行われた ⁽⁵¹⁾ 。	○
所得税法 施行令 29条1項	当該使用人の親族 (所令 29①一) 当該使用人と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 (所令 29①二)			
所得税法 73条	生計を一にする「配偶者」その他の親族 (所法 73①)	自己又は自己と生計を一にする配偶者その他の親族に係る医療費を支払った場合、一定の金額を総所得金額等から控除する。	費用のかかる疾病は、納税者の税の支払能力に相当な支障を来すことになるため、このような費用には適当な控除が与えられるべきであるとのシャープ勧告に基づき創設された ⁽⁵²⁾ 。	×
所得税法 157条	株主等と政令で定める特殊の関係のある居住者 (所法 157①)	同族会社等の行為又は計算で、これを容認した場合にはその株主等又は当該株主等と特殊の関係のある者の所得税負担を不当に減少させる結果となると認められる場合、税務署長の認めるところにより、所得金額を計算できる。	同族会社等とその株主等との間で取引を作為し、これによって租税負担の軽減を図ることを防止するために創設された ⁽⁵³⁾ 。	○
所得税法 施行令 275条	当該株主等の親族 (所令 275一) 当該株主等と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 (所令 275二)			

- (50) 武田昌輔監修『DHC コメントール所得税法(2)』385頁(第一法規、加除式)。本制度は、昭和 25 年改正により創設されたもので、昭和 40 年改正により全文改正がなされた際に、親族の生活用動産も非課税の対象となることが明らかになった。
- (51) 財務省「平成 28 年度税制改正の解説」81～84 頁<https://www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2016/explanation/pdf/p0081_0150.pdf>(最終閲覧: 令和元年 6 月 18 日 9:30 頃)。本制度は、昭和 22 年改正により創設されたもので、昭和 40 年改正により全文改正がなされた(武田・前掲注(50)469 頁)。その後、平成 28 年改正において、本改正が行われた。
- (52) 武田・前掲注(49)4673 の 2 頁。本制度は、昭和 25 年改正により創設されたもので、昭和 40 年改正により全文改正がなされた。
- (53) 税制調査会昭和 36 年 7 月「国税通則法の制定に関する答申」16 頁。本制度は、大正 12 年改正により創設されたもので、昭和 28 年改正によりほぼ現行の規定ぶりに近い規定となり、その後、昭和 40 年改正により全文改正がなされた。

2 所得税法上の「配偶者」の用例

前項の表からも明らかなように、所得税法において、「配偶者」という用語は、そのほとんどが「親族」の例示として用いられている。そして、現在の課税実務においては、この「配偶者」、「親族」という用語については、配偶者控除の場合と同様に、民法の規定による配偶者、親族をいうものと解されており、これらの制度は、原則として、いわゆる内縁関係にある者には適用されない。しかしながら、所得税法 9 条 1 項 15 号の規定や同法 157 条の規定のように、「事実上婚姻関係と同様の事情にある者」というのを明文で規定している場合があり、このような場合には当然、内縁関係にある者にも適用があるということになる。

第 3 節 所得税法上の「配偶者」の範囲

前節までに考察したように、現在の課税実務において、所得税法上の「配偶者」は、民法の規定による配偶者をいうものと解されている。本節においては、このような解釈が妥当なものなのか否かについて考察することとする。

1 所得税法上の「配偶者」の範囲を巡る裁判例

所得税法上の「配偶者」の範囲を考察するに当たり、まず、これまでに「配偶者」の範囲について争われた裁判例を確認することとする。

(1) 最判平成 9 年 9 月 9 日⁽⁵⁴⁾

イ 事案の概要

X (個人) 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、内縁関係にある訴外 A について、配偶者控除を適用して申告を行った。これに対して、Y (税務署長) は、配偶者控除の対象となる「配偶者」とは民法の規定による配偶者であり、内縁の妻はこれにあたらな

(54) 訟月 44 卷 6 号 1009 頁。

いとして、その適用を否認し更正処分を行った。

Xは、配偶者控除の制度趣旨、すなわち、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という制度趣旨に照らして、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適用すべきであると主張し、Yの上記更正処分の取消しを求めて訴訟を提起した。なお、Xは、配偶者控除の適用を認めないことは、憲法 24 条、14 条、25 条等に違反するとも主張していた。

ロ 第 1 審（名古屋地判平成 7 年 9 月 27 日⁽⁵⁵⁾）及び控訴審（名古屋高判平成 7 年 12 月 26 日⁽⁵⁶⁾）における判断

第 1 審では、名古屋地裁は、「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ことになる」と判示し、事実上の配偶者については、配偶者控除の適用は認められないとした。

また、憲法に違反するという X の主張について、婚姻の方式として届出を要するという制度を設けていることには十分な合理性があり（憲法 24 条違反ではない）、そのような制度をとっている以上、事実上の配偶者に配偶者控除が認められなくても不合理な差別ではなく（憲法 14 条違反ではない）、また、配偶者控除を認めなくて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い（憲法 25 条違反ではない）とし、X の主張を認めなかった。X は控訴したもの、控訴審においても、名古屋高裁は、第 1 審の判断をほぼ全面的に支持し、控訴を棄却した。これを受けて、X は上告した。

(55) 訟月 44 卷 6 号 1015 頁。

(56) 訟月 44 卷 6 号 1025 頁。

ハ 最高裁における判断（確定）

上告審において、最高裁は、「所得税法 83 条及び 83 条の 2 にいう『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」と判示し、X の上告を棄却した。すなわち、所得税法上の「配偶者」とは、民法の規定による配偶者をいうと判断されたのである。

(2) 大阪地判昭和 36 年 9 月 19 日⁽⁵⁷⁾

イ 事案の概要

X（法人）は、その使用人である訴外 A（個人）が昭和 34 年 10 月 8 日に結婚し（婚姻届の提出は昭和 35 年 4 月 12 日）、扶養する家族を得たことを原因として、昭和 34 年分の源泉所得税に係る年末調整において過納分の還付承認を求めたが、Y（税務署長）は、これを認めない決定をした。X は、当該決定は法令の解釈を誤っており違法であると主張し、訴訟を提起した。なお、この訴訟は、配偶者に係る控除が配偶者控除に改組される前の扶養控除の時代のものである。

ロ 大阪地裁における判断（確定）

大阪地裁は、以下のように判示し、X の主張を認めなかった。

「扶養控除の制度は納税義務者の個人的事情を斟酌して、できるだけ税負担をその負担能力に合致させようという趣旨にでているものと解せられる。納税義務者が所得を同じくする場合には、扶養家族のない者とこれのある者、又は扶養家族の少ない者と多い者とでは、それぞれの担税力に差異があるからである。従ってこの制度では、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。ところで、いわゆる内縁は男女が相協力して夫婦としての生活を営む結合である点においては、婚姻関係と異なるものではなく、内縁の当事者は夫婦として互に、同居、協力、扶助の義務を有するものと解すべきである（最高昭和 33

(57) 行裁例集 12 卷 9 号 1801 頁。

年 4 月 11 日判決参照)。このように考えると、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き扶養される者であるという点では差異はないから、内縁の配偶者のある納税義務者にも扶養控除を認めることに合理性はある。扶養控除の対象を婚姻した配偶者に限定したとしても、婚姻の届出をすることによりその利益を受けることができる。しかし、そのことの故を以て、内縁の配偶者につき扶養控除を否定すべきではない。婚姻の届出は、当事者双方によりなされるべく、扶養控除を欲する納税義務者が単独でなし得るところでない。内縁の存在は古来の慣習その他種々の複雑なる事情に基くものであって民法が法律婚主義を採用している以上は免れ難いところである。されば、学説判例も立法（各種の社会立法、給与法等）も、この現実を肯定し、内縁関係にも婚姻関係と同様の保護を与えるべく、努力が続けられているのである。そして、税法上内縁の配偶者を法律上の配偶者と同一に取扱うことは、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。」

「以上のとおり、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合理性があり、一方そうすることによって、なんらかの不都合を生ずるおそれもない⁽⁵⁸⁾から、内縁の配偶者に扶養親族と同じ取扱いを認

(58) 本文中で引用を省略している部分において、大阪地裁は以下のような考察を行っている。

「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が、他の納税義務者との関係で、又は徴税事務との関係でなんらかの不都合を生じないかを考えてみる。所得税額は法律の定める税率によって各納税義務者毎に計算されるのであるから、内縁の配偶者のある納税義務者に扶養控除を認めたとしても、他の納税義務者に不利益をもたらすいわれはない。問題は徴税事務に重大な支障を来たしはしないかの点である。もし徴税機関が内縁関係（いかなる男女間の関係を指すかは学説、判例又は健康保険法等の各条項により、容易に判明するところである。）の発生日時を確定しなければならないとすると、その認定は非常に困難である。この点が問題の大部分である。しかし所得税法第 8 条第 7 項により扶養親族であるかどうかは毎年 12 月 31 日の現況によるのであるから、徴税機関が右発生日時を確定する必要はない。そうすると、あとは申告書に記載ある場合に 12 月 31 日現在において、納税義務者と生計を一にする者が、内縁の配偶者であるかどうかを認定しさえすればよいことになり、これはさほど困難ではなく、婚姻届のなされている配偶者の場合に比して特段の差を認めることができない。」

めるべしとする原告の主張は一応もつともである。

ところで、所得税法⁽⁵⁹⁾第 8 条第 1 項によると『この法律において扶養親族とは、納税義務者と生計を一にする配偶者その他の親族……をいう』と規定せられているから、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いえる。そしておよそわが法体系上、ある法律分野における法律用語は他の分野においても同一意味を有するのが原則であるから、ある法律で単に『配偶者』及び『親族』と規定している場合には民法上の配偶者（すなわち婚姻届をした配偶者）及び親族を指称するものと解すべきである。又民法以外の法律分野において、法律上の配偶者のみならず、いわゆる内縁の配偶者をも問題とする場合には、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）等の表現により、その旨を規定しているのが通常である。右の如き表現によっていない恩給法第 72 条の遺族中には内縁の配偶者は包含せられないものと解せられ、そのように取扱われてきた。してみれば、所得税法第 8 条第 1 項では単に『配偶者』と規定しているに過ぎなく、内縁の配偶者を含めし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から、同法では内縁の配偶者を扶養親族に含めしめていないと解せざるをえない。」

すなわち、所得税法上の「配偶者」とは、民法の規定による配偶者をいうと判断されたのである。

(3) 裁判例に関する考察

所得税法上の「配偶者」の範囲を巡る裁判例では、いずれも、所得税法上の「配偶者」とは、民法の規定による配偶者をいうとの判断がなされている。しかしながら、(1) と (2) の裁判例では、結論に至るまでの過程において、若干の温度差が感じられる。すなわち、(1) の裁判例は、後に考察する借用概念論を根拠として、機械的に当てはめをして判断を行って

(59) 昭和 36 年改正前の旧所得税法のことである。

いる印象を受けるのに対し、(2)の裁判例は、最終的には(1)の裁判例と同様に借用概念論を根拠として判断を行っているが、当時の扶養控除の制度趣旨を仔細に考察し、扶養控除の制度趣旨を踏まえれば、扶養控除を適用することには合理性があると判示している。このことは、後に所得税法上の「配偶者」の範囲の在り方を考察する際に考慮しなければならない点である。

2 借用概念論についての考察と所得税法上の「配偶者」の範囲

前項で所得税法上の「配偶者」の範囲を巡る裁判例について考察したが、いずれの裁判例においても所得税法上の「配偶者」とは、民法の規定による配偶者をいうと判断されている。ここでは、このような解釈の当否について考察する。

(1) 借用概念の解釈を巡る三つの学説

通説では、租税法の中で用いられる概念には、2種類のものがある⁽⁶⁰⁾とされる。1つは、他の法分野で用いられている概念であり、他の法分野から借用しているという意味で、これは借用概念と呼ばれる。借用概念には、種々の法分野からのもがあるが、主として問題となるのは、民商法等の私法からの借用概念である。そしてもう1つは、他の法分野では用いられておらず、租税法が独自に用いている概念であり、これは固有概念と呼ばれる⁽⁶¹⁾。

借用概念について問題となるのは、それ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、それとも異なる意義に解すべきかという問題である⁽⁶²⁾。ここで、借用概念の解釈を巡る三つの学説を確認する。

イ 統一説

統一説とは、法秩序の一体性と法的安定性を基礎として、借用概念は

(60) 金子・前掲注(6)126頁。

(61) 金子・前掲注(6)126頁。

(62) 金子・前掲注(6)127頁。

原則として私法における概念と同義に解すべきであるとする考え方である⁽⁶³⁾。もっとも、統一説を採った場合でも、借用概念について、租税法規がその意義を明文の定めで修正している場合や、明文の定めがなくても規定の趣旨や意味関連からそれを別意に用いていることが明らかな場合にまで、その本来の意義に拘泥するものではない⁽⁶⁴⁾ことに留意が必要である。すなわち、統一説とは、借用概念について、租税法規に本来の意義とは別意であることを示す明文の定めがなく、かつ、規定の趣旨や意味関連からしても本来の意義と別意に解することが明らかでない場合には、法秩序の一体性と法的安定性を基礎として、私法における概念と同義に解すべきとする考え方ということになる。

我が国においては、この統一説が通説となっており⁽⁶⁵⁾、中川一郎教授⁽⁶⁶⁾、金子宏教授、清永敬次教授⁽⁶⁷⁾など多くの論者によって支持されている。

-
- (63) 金子宏「租税法と私法—借用概念及び租税回避について—」『租税法理論の形成と解明 上巻』385 頁〔388 頁〕(有斐閣、2010〔初出 1978〕)。
- (64) 金子・前掲注(63)395 頁。
- (65) 谷口勢津夫「借用概念と目的論的解釈」税法学 539 号 105 頁〔105 頁〕(1998)、渋谷雅弘「借用概念解釈の実際」金子宏編『租税法の発展』39 頁〔39 頁〕(有斐閣、2010) など。
- (66) 中川一郎教授は、「税法と私法との関係を、法秩序の統一という見地から再検討し、税法に全法秩序を攪乱するようなわがままを絶対に許さないとするのが現代的な考え方である。税法と私法とは各々独立しながら、しかも全法秩序の一部を形成している。私法上の形成や概念は、税法によってではなく、私法により法的価値判断を受ける。かかる私法上の形成や概念を税法が受け入れ、しかも立法によりこれに別意の意味を与えていない限りは、当然に私法による法的価値判断を受けることを前提としているものといわなければならない」と述べられている(中川一郎「税法と私法」『石田先生古希記念論文集』345 頁〔365、366 頁〕(石田先生古希記念論文集刊行会、1962))。
- (67) 清永敬次教授は、「税法がその規定の中に他の法領域において用いられている概念をとりこんで規定する場合、当然他の法領域においてそれに与えられている意味内容を知ってこれをなすのであり、もしこれと異なる意味内容を与える場合にはその旨の特別の規定がおかれると考えるのが自然であり、また税法独自の解釈がどこまで広がるかについての明確な枠が見出せないため、特に納税者の経済生活における安定性を阻害するおそれがあること等を考えると、一定の意味内容が確立している借用概念について税法独自の解釈を認める考え方はこれをとることができない」と述べられている(清永敬次『税法〔新装版〕』40 頁(ミネルヴァ書房、2013))。

ロ 独立説

独立説とは、租税法が借用概念を用いている場合でも、それは原則として独自の意義を与えられるべきであるとする考え方である⁽⁶⁸⁾。

我が国において、この独立説の立場を採る論者は極めて少数であるが、田中勝次郎教授の見解はこの独立説に分類されるべきと考えられている⁽⁶⁹⁾。田中勝次郎教授の主張は、租税法の独立性を認め、旧来の民商法依存主義を捨て、租税法固有の理論を誕生させることであった⁽⁷⁰⁾が、一方で、独立説に対するドイツのガイラー博士⁽⁷¹⁾の批判を紹介した論文の中で、借用概念について次のようなコメントをされている。

「私の解釈では、ガイラーが言わんとするところは、極端な税法独立論をいましめるもので、いかに税法の独立論を唱えるからといって、必要以上に民事法概念を離脱することは許されない。要は、税法の真意を確かめ、もし、それが税法の真の意味であるならば、法安定性の原則も法明瞭性の原則も顧慮する必要はない。税法の真の意味に向かって邁進すべきである。しかし、そのためには一步退いて、果たしてそれが税法上是非とも必要な法安定性を犠牲にしてまでもこれを尊重しなければならないほど重大な問題であるかどうかを検討した上で、どうしても税法の精神の方を尊重しなければならないという結論に達したとき、はじめて民事法上の法概念とは異なった法概念の存在を認めなければならないという意味に解すべきものとする。」⁽⁷²⁾

このことからすれば、田中勝次郎教授の学説は、分類的には独立説になるのであろうが、借用概念について、私法における法概念にかかわらず、租税法において法概念を決定するというような極端な独立説ではな

(68) 金子・前掲注(63)388頁。

(69) 金子・前掲注(63)393頁。

(70) 田中勝次郎「税法の独立と税法学の誕生」税法学9号1頁〔15頁〕(1951)。

(71) ガイラー博士は、1920年代ドイツの独立説優位の時代において少数であった統一説を唱えた論者である(金子・前掲注(63)393頁)。

(72) 田中勝次郎『法人税法の研究』733頁(税務研究会、1965)。

く、後述する目的適合説に近いものであったといえることができるであろう⁽⁷³⁾。

なお、今日、我が国において、借用概念について、この独立説の立場を採る論者はほとんど見受けられない⁽⁷⁴⁾。これは、借用概念について独立説の立場を採った場合、納税者の法的安定性や予測可能性が損なわれる可能性があると考えられるからであろう⁽⁷⁵⁾。

ハ 目的適合説

目的適合説とは、租税法においても目的論的解釈が妥当すべきであって、借用概念の意義は、それを規定している法規の目的との関連において探求すべきであるとする考え方である⁽⁷⁶⁾。我が国においては、田中二郎教授⁽⁷⁷⁾による学説が最も代表的な目的適合説であるとされてい

(73) 金子・前掲注(63)393、394 頁。

(74) 中里真紀子「借用概念に関する一考察—所得税法上の配偶者概念を中心に—」白鷗大学大学院法学研究年報 11 号 265 頁 [275 頁] (2016)。

(75) 統一説の立場を採る中川一郎教授は、「概念内容や法的形成内容を不明確にしておき、課税のため必要な内容をいかなる場合でも与えることができるというような全能的権限は、財政権力に認められない。財政権力といえども常に憲法を根幹とする法秩序内において、その秩序を維持してのみ活動が許されるに過ぎない」と述べられ、独立説を批判されている (中川・前掲注(66)366 頁)。

(76) 金子・前掲注(63)388 頁。

(77) 田中二郎教授は、「租税法のなかに私法の規定を引用したり、私法上の概念を用いたりしている場合には、特別の規定を設けていない以上、租税法のもとでも、一応は、私法上の規定又は概念をその本来の意味において理解してよいであろう。そして、もし、租税法上、特に私法上のそれと異なる意味をもたしめようとする場合には、立法的にこれを明示することが望ましいといえよう。しかし、これを絶対的な原則とする考え方には、にわかに賛成しがたい。元来、私法の規定は、私的自治の原則を前提として承認し、原則として、その補充的・任意的規定としての意味をもつものであり、当事者間の利害の調整という見地に基づく定めである。そこに用いられている諸概念も、もともと、そのような見地において用いられているものと解される。ところが、租税法は、当事者間の利害調整という見地とは全く別個に、これを課税対象事実又はその構成要件として、これらの規定又は概念を用いているのであるから、同じ規定又は概念を用いている場合でも、常に同一の意味内容を有するものと考えるべきではなく、租税法の目的に照らして、合目的的に、従って、私法上のそれに比して、時にはより広義に、時にはより狭義に理解すべき場合があり、また、別個の観点からその意味を理解すべき場合もあることを否定し得ない。規定の表現又は概念を示す文言に囚われることなく、その経済的意義の理解が必要とされるゆえんである。……租税立法に当たっては、できるだけ精緻かつ明確に、そして疑問の余地のないように規定

る⁽⁷⁸⁾。目的適合説を推し進めていくと、最終的には、租税法におけるすべての規定は、その趣旨や目的に照らして解釈されるべきということになるから、租税法上の概念を借用概念と固有概念に分類する意味と実益は失われることになる⁽⁷⁹⁾。

(2) 三つの学説に関する考察

(1) で確認したように、借用概念の解釈を巡っては、統一説、独立説、目的適合説という三つの学説がある。それでは、いずれの考え方が採られるべきなのであろうか。

まず、独立説についてであるが、独立説の立場を採った場合、例えば、納税者が租税法で用いられている私法と同一の用語を私法における意義と同一に解して申告を行ったとしても、課税庁から私法とは別意に解すべきと主張され否認を受ける、といったことが起こり得る。これは、納税者からすれば意表を突かれることであり、納税者の法的安定性や予測可能性が損なわれる⁽⁸⁰⁾。したがって、解釈方法として妥当とはいえないであろう。

(1) ロでも述べたように、今日、我が国において、独立説の立場を採る論者がほとんど見受けられないのは、このような理由からであろう。

次に、統一説と目的適合説についてである。(1) イで述べたように、我が国では、統一説が通説的な立場であるが、目的適合説も有力に主張されている⁽⁸¹⁾。この二つの学説に関して、金子宏教授は、完全に対立し合うも

をととのえることが望ましいのであるが、現行租税法には、幾多の不備・欠陥のあることが否定できない現在、たとえ私法上の規定を引用し、又はその概念を用いている場合でも、租税法上、直ちに私法上のそれと同一に解すべきではなく、規定又は概念の相対性を認め、租税法の目的に照らし、その自主性・独自性を尊重して、その目的に合する合目的的解釈をなすべきことを承認しなければならない」と述べられている(田中二郎『租税法〔第3版〕』126、127頁(有斐閣、1990))。

(78) 金子・前掲注(63)394頁。

(79) 金子・前掲注(63)394頁。

(80) 金子宏ほか「金子宏先生に聞く 第1回 租税法の解釈・適用、租税法と私法」法律時報 84 卷 4 号 64 頁〔69 頁〕(2012)。

(81) 金子・前掲注(63)395頁。

のではないと述べられている⁽⁸²⁾。すなわち、統一説の立場を採った場合であっても、借用概念について、私法における概念と同義に解すべきというのはあくまで原則であり、租税法規がその意義を明文の定めで修正している場合や、明文の定めがなくても規定の趣旨や意味関連からそれを別意に用いていることが明らかな場合には、私法における概念と別意に解することは例外としてではあるが許容されているのであり、そうすると、統一説の立場を採った場合でも目的適合説の立場を採った場合でも、租税法の規定の趣旨や意味関連を検討するということは常に要求される⁽⁸³⁾ことになり、結局、両者の違いは、私法における概念と同義に解することを原則とするか、それとも中立的な立場でそれを判断するかの違いということになるだろう。

しかしながら、目的適合説の立場を採ると、借用概念について自由な解釈が行われやすく、その結果として、納税者の法的安定性や予測可能性が損なわれる可能性のあることは否定できない⁽⁸⁴⁾。法的安定性と予測可能性は、租税法における基本原則である租税法律主義が有するそもそもの機能であり⁽⁸⁵⁾、これらの必要性を過少に評価することは適当ではないと考えら

(82) 金子・前掲注(63)395頁。

(83) 谷口・前掲注(65)132頁。

(84) 金子・前掲注(63)395頁。

(85) 金子宏教授は、租税法律主義が有する機能について、「国民の経済生活に法的安定性 (legal certainty) と予測可能性 (predictability) とを与えることにあってよいであろう。すなわち、今日では、租税は、国民の経済生活のあらゆる局面に関係をもっているから、人は、その租税法上の意味、あるいはそれが招来するであろう納税義務を考慮することなしには、いかなる重要な経済的意思決定をもしない。むしろ租税の問題は、多くの経済取引において、考慮すべき最も重要なファクターであり、合理的経済人であるならば、その意思決定の中に租税の問題を組み込むはずである。その意味では、いかなる行為や事実からいかなる納税義務が生ずるかが、あらかじめ法律の中で明確にされていることが好ましい。したがって、租税法律主義は、単にその歴史的沿革や憲法思想的意義に照らしてのみでなく、今日の複雑な経済社会において、各種の経済上の取引や事実の租税効果 (タックス・エフェクト) について十分な法的安定性と予測可能性とを保障しうるような (別の表現を用いれば、不確実性を排除し、確実性を確保しうるような) 意味内容を与えられなければならない」と述べられている (金子・前掲注(6)80頁)。

れることから、借用概念については、原則として、私法における概念と同義に解すべきであり、したがって、統一説が採用されるべきであろう⁽⁸⁶⁾。

(3) 所得税法上の「配偶者」の範囲

ここまでの考察を基に、所得税法上の「配偶者」の範囲について考察する。所得税法上、「配偶者」という用語には定義が置かれていない。他方で、民法においては、一般的に、夫婦の一方から見た他方をいい、この身分は婚姻によって取得し、婚姻の解消によって失うものという意味で理解される⁽⁸⁷⁾、配偶者という用語それ自体には定義が置かれていないが、同法739条1項において、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、その効力を生ずると規定されており、婚姻の届出がなければ婚姻の効力は生じないから、間接的にはあるが、配偶者という概念は、婚姻の届出がなされた、法律上の夫婦に対して用いられる概念であるということが出来る。このことは、逆説的ながら、民法において、法律上の夫婦でない、事実上婚姻関係と同様の事情にある者に対しては、準婚理論という法理によって保護を図っている⁽⁸⁸⁾ということからも理解することができるであろう⁽⁸⁹⁾。

このように、民法においては、配偶者という概念は、婚姻の届出がなされた、法律上の夫婦に対して用いられる概念であることが確立しており、所得税法上の「配偶者」は、民法からの借用概念であるということが出来る⁽⁹⁰⁾。

次に、所得税法上の「配偶者」について、統一説の原則どおり、民法の

(86) 金子・前掲注(6)127頁。

(87) 新村出編『広辞苑〔第7版〕』2309頁(岩波書店、2018)。

(88) 詳細は、次章を参照のこと。

(89) 酒井克彦教授は、このことについて、「民法上は、形式的には婚姻関係が適法に成立した場合の配偶者を配偶者と理解した上で、実質的には法律上の配偶者と類似の法的保護を内縁の妻にも与えているというダブルスタンダードを採っている」と述べられている(酒井克彦『ステップアップ租税法－租税法解釈の道しるべー』105頁(財経詳報社、2010))。

(90) 有力な学説においても、所得税法上の「配偶者」は借用概念であると解されている(金子・前掲注(6)128頁、清永・前掲注(67)40頁)。

規定による配偶者と同義に解すべきか否かについて考察する。何度も述べているように、所得税法上、「配偶者」という用語には定義が置かれていないから、規定の趣旨や意味関連からして別意に解することが明らかであるか否かを検討する。

第 1 節で確認したように、配偶者控除は、配偶者の所得の稼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の考慮といった観点から創設された制度であり、また、元々は扶養控除であったことから分かるように、配偶者を扶養している場合には、扶養に要する支出が伴い、その扶養に要する支出の分だけ担税力が減殺されると考えられることから設けられている制度でもある。こうした制度趣旨を踏まえれば、前項（2）の裁判例で指摘されたように、内縁の配偶者に対して配偶者控除を適用させることに合理性はあるとも考えられるが、これはあくまで、適用させてもいいのではないかということであり、この制度趣旨から、所得税法上の「配偶者」には、内縁の配偶者をも含めて解すべきであることが明らかであるとまではいえないというべきであろう。したがって、所得税法上の「配偶者」は、統一説の原則どおり、民法の規定による配偶者と同義に解すべきである。

また、既に確認したように、配偶者控除が創設されたのは昭和 36 年改正であるが、その改正時には既に、所得税法の別の規定において、内縁関係にある者を制度の対象に取り込むための用例、すなわち、「事実上婚姻関係と同様の事情にある者」というような規定は存在していたのであり、もし、所得税法上の「配偶者」に民法の規定による配偶者とは別の意義、すなわち内縁の配偶者をも含むとの意義を持たせるのであれば、その旨明記されていたはずであると考えられる。更に、次章において詳述するが、社会立法では、大正時代末以降、内縁の配偶者を制度の対象とする立法が一般化しており、例えば、厚生年金保険法では、「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」（同法 3 条 2 項）とされている。

こうした規定との対比で考えても、所得税法上の「配偶者」は民法の規定による配偶者と同義であり、内縁の配偶者は含まないと解すべきであろう。

なお、第1節で確認したように、扶養控除の対象に「妻」が追加された昭和15年改正後の扶養控除の適用を巡る事例問答において、内縁の妻に扶養控除が認められるかという問に対し、「遺憾ながら認められない……」。

(内縁の妻に扶養控除を認めることは)我が国では未だ不可能である。……併しながら我が大蔵省主税局に於て目下調査研究中であるから、或は将来認めるやうに改正されるかも知れない」との回答がなされていることも、所得税法上の「配偶者」には内縁の配偶者は含まないと解する重要な根拠となり得よう。

(4) 借用概念論を踏まえた裁判例の再考察

ここまでの考察で、所得税法上の「配偶者」は、統一説の原則どおり、民法の規定による配偶者と同義に解すべきであることが明らかとなった。ここでは、この借用概念論を踏まえて、先ほど確認した裁判例を再度考察する。

既に述べたように、統一説の考え方に基づけば、借用概念について、租税法規に本来の意義とは別意であることを示す明文の定めがなく、かつ、規定の趣旨や意味関連からしても本来の意義と別意に解することが明らかでない場合には、法秩序の一体性と法的安定性を基礎として、借用概念は私法における概念と同義に解すべきこととなる。このことを踏まえて先ほどの裁判例を見てみると、前項(1)の裁判例においては、制度趣旨についての考察がなされていないことに気がつく。統一説の立場を採った場合であっても、規定の趣旨や意味関連によっては例外がある訳であり、その点について考察を行っていないこの裁判例は、考察が不十分であるといわざるを得ないであろう。もちろん、結論に異論はないが、制度趣旨にも触れるべきであったろう。これは、本事案については、既に同内容の過去の裁判例の蓄積があったことも影響しているのかもしれない。その意味で、前項(2)の裁判例は、制度趣旨についての考察をしっかりと行った上で、

借用概念論により結論を導いており、借用概念の考察として正当なものとして評価することができると思う。

第 4 節 小括

本章においては、現行所得税法における「配偶者」に関する制度と「配偶者」の範囲についての考察を行った。結論としては、所得税法においては、配偶者控除や配偶者特別控除をはじめとして、「配偶者」に関する制度が多数存在するが、所得税法における規定からすれば、所得税法上の「配偶者」は、民法の規定による配偶者と同義に解すべきことになる。

しかしながら、ここで一つの疑問が生じる。すなわち、前節 1 (2) の裁判例における判示で指摘された内容に関してである。本章で確認したように、配偶者控除は、配偶者の所得の稼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の考慮といった観点から創設された制度であり、また、元々は扶養控除であったことから分かるように、配偶者を扶養している場合には、扶養に要する支出が伴い、その扶養に要する支出の分だけ担税力が減殺されると考えられることから設けられている制度でもある。そうすると、配偶者控除について、民法の規定による配偶者のみに適用を限定することが果たして適当なのであろうか。

そこで、次章以下では、内縁の配偶者を所得税法上の「配偶者」の対象とすることの是非について考察してみたい。この論点について考察するに当たっては、前節 1 (2) の裁判例においても触れられているように、まず、民法において内縁の配偶者がどのように取り扱われているか等を確認することが有効であろう。そこで、次章では、民法や社会立法において、内縁の配偶者がどのように取り扱われているかを確認してみることとする。

第 2 章 事実婚に対する民法における対応と 社会立法における対応

本章においては、内縁の配偶者を所得税法上の「配偶者」の対象とすることの是非を考察するに当たり、まず、民法や社会立法において、内縁の配偶者がどのように取り扱われているかを確認することとする。

第 1 節 我が国における内縁の歴史的展開

1 民法における婚姻制度の概要

民法は、同法 739 条 1 項で、「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」と規定しており、届出婚主義を採用している⁽⁹¹⁾。すなわち、法律上の夫婦となるためには、婚姻適齢に達していること（民法 731 条）、重婚でないこと（民法 732 条）、再婚禁止期間を経過していること（民法 733 条）、近親婚でないこと（民法 734 条～736 条）、婚姻の意思があること（民法 742 条）などの実質的要件のほか、戸籍法所定の届出という形式的要件を満たしていなければならない⁽⁹²⁾。このように、法律上の夫婦と認められる中身を審査して、登録公証させる建て前のことを「法律婚主義」という。これに対して、社会習俗的に夫婦と認められる関係があれば、法律上も婚姻として認める考え方を「事実婚主義」という⁽⁹³⁾。すなわち、我が国では、法律上の夫婦となるためには、届出（いわゆる婚姻届）が必要であり、この届出という要件を介して、法律婚主義が採用されているのである。

届出をし、法律上の夫婦になると、夫婦で同じ氏（姓）を名乗り（民法 750 条）、同居し協力扶助する義務を負う（民法 752 条）。また、婚姻から生ずる

(91) 棚村政行『結婚の法律学〔第 2 版〕』6、7 頁（有斐閣、2006）。

(92) 棚村・前掲注(91)150 頁。

(93) 棚村・前掲注(91)150 頁。

費用の分担（民法 760 条）、日常家事債務の連帯責任（民法 761 条）、特有財産、帰属不明財産の共有推定規定（民法 762 条）、財産分与（民法 768 条）などの権利義務を負担する。夫婦の他方が死亡したときは、配偶者として相続権を有するし（民法 890 条）、社会立法上は遺族給付の受給権ももつ（厚生年金保険法 59 条等）。このように法律上の夫婦は、民法その他の法律の適用上、最も手厚い保護を受けることになる⁽⁹⁴⁾。

しかしながら、届出による法律婚主義を採用することの当然の帰結として、婚姻の意思をもって事実上夫婦として共同生活を営んでおり、夫婦としての実体を備えているにもかかわらず、届出がされていないという状況が発生する。こうした関係を、一般的に、「内縁」とか「事実婚」と呼んでいる⁽⁹⁵⁾。まず、次項では、我が国における内縁の発生理由について確認することとする。

2 我が国における内縁発生理由（明治時代～第二次世界大戦前）

前項で述べたように、我が国では、届出婚主義を採用している。これは、明治民法（明治 31 年法律第 9 号）によって確立されたものである⁽⁹⁶⁾。明治民法の立法に際し、起草委員が婚外関係に対して、「段々其儀式を挙げる日に届出をすると云ふことに為らうと思ひます。乍併此儀式を先きに挙げて置き後とから届出をするやうなことがあつたら、夫れはどうも仕方ない、さうしないが宜しいが、すれば仕方ない」、「届出と云ふものが婚姻成立の要素になった以上は、其要素を缺いて居るものは最早私通であつて婚姻ではない」と述べているように、起草委員は、届出を基準に婚姻と非婚姻を区別するという立場から、届出の励行によって婚姻が近代化することを期待し、届出をしない男女結合については、やむを得ないものとし、法的には非婚姻、私通であつ

(94) 棚村・前掲注(91)150、151 頁。

(95) 棚村・前掲注(91)148 頁。実際は、「内縁」と「事実婚」は論者によってかなり用法が異なる。同じ意義で用いる論者もいれば、区別して用いる論者もいる。以下、本稿では、可能な限り、事実上の夫婦である場合全般を「事実婚」といい、そのうち伝統的理由による従来型の実事婚を「内縁」と呼ぶことにする（異なる意義で用いる場合、これが一般的な用法と思われる）。

(96) 二宮周平『事実婚の現代的課題』2 頁（日本評論社、1990）。

て無効であると考えていたのである⁽⁹⁷⁾。

しかしながら、実際には、起草委員の期待とは裏腹に、多数の内縁関係が発生することになった。その原因としては、①伝統的な婚姻慣行、②法的な婚姻障害、③届出制度が利用しにくいものであったこと等が挙げられる⁽⁹⁸⁾。

①については、当時の我が国では、婚姻は家と家の結びつきであり、新たに迎えた嫁がその家の家風に合うかどうか、あるいは家の跡継ぎの子を出産できるかどうかということが重視されていた。したがって、それについて判断ができるまで届出をしないということが一般的に行われていたのである。届出という方式は、戸籍制度と緊密に結びつくことによって、婚姻の成立としてだけでなく、入籍という家の一員たる地位の取得としての意義をも有していたので、慎重に吟味した上で判断するというのが、当時の人々の慣行であった。届出を重視する家的意識が届出を遅らせ、内縁を発生させていたのである⁽⁹⁹⁾。

②については、明治民法は、封建的、家父長的な「家」制度を基礎に置いており⁽¹⁰⁰⁾、妻は婚姻によって夫の家に入り、婿養子の場合は夫は妻の家に入るようになっていたが、法定推定家督相続人は、裁判上の廃除判決がない限り、家を去ることができず（相続人去家禁止の原則）、戸主は、誰か家督相続人を立てて隠居しない限り、家を廃止することができない（廃家禁止の原則）ことになっていた。また、明治民法では、男は 30 歳、女は 25 歳まで、婚姻について父母の同意が必要であり、更に年齢に関係なく戸主の同意も必要であった。こういった法的な婚姻障害が、内縁を発生させていたのである⁽¹⁰¹⁾。

③については、当時、資本主義経済の進展につれて増大した工場や鉱山等の労働者層において内縁が多数存在し、これが内縁問題を一層深刻にしていた。こうした層では、法律知識の欠乏や無関心というのももちろんであるが、

(97) 二宮・前掲注(96) 2 頁。

(98) 二宮・前掲注(96) 3～5 頁。

(99) 二宮・前掲注(96) 3 頁。

(100) 小川富之「日本の事実婚」広島経済大学研究論集 16 巻 2 号 11 頁 [14 頁] (1993)。

(101) 二宮・前掲注(96) 3、4 頁。

それ以上に、当時の届出制度がこうした人々にとって馴染みのない、利用しにくいものであったことが大きな理由といえる。こうした人々は、経済的に貧しく、日々の生活に追われており、届出をしなくても自分たちの家庭生活に影響もほとんどなく、そもそも役場に行くには仕事を休んでいかななくてはならないのだから、届出がなされず、放置されるというのも当然の結果ともいえる⁽¹⁰²⁾。

このように、やむを得ない理由により生じた内縁はかなりの数にのぼり、大正期には内縁率は約 16%~17%にまでなっていたといわれている⁽¹⁰³⁾。

第 2 節 民法における内縁保護の法理の形成

1 明治時代の判例・学説

前節で述べたように、明治民法の起草委員は、届出を基準に婚姻と非婚姻を区別するという立場から、届出の励行によって婚姻が近代化することを期待し、届出をしない男女結合については、やむを得ないと考えていた。これを受け、当時の判例・学説もこの考え方に忠実に従い、社会的に数多く生じていた内縁の事実には注目していなかった⁽¹⁰⁴⁾。しかしながら、明治時代末になると、事実上の婚姻であっても、我が国の慣行上婚姻の予約は有効であり、これに違約した者には損害賠償責任を課すべきだとする学説も登場し始めていた⁽¹⁰⁵⁾。

(102) 二宮・前掲注(96)4、5頁。

(103) 戸田貞三『家族と婚姻』54頁(中文館書店、1934)。戸田貞三教授が、大正7年までの人口静態統計と大正9年、大正14年の国勢調査から推計した数値によれば、内縁率(有配偶者総数に占める内縁配偶者の割合)は、男性約17%前後、女性約16%前後であったとのことである。

(104) 二宮・前掲注(96)8頁。

(105) 二宮・前掲注(96)8頁。

2 大連判大正4年1月26日⁽¹⁰⁶⁾ (婚姻予約有効判決)

そのような中、大正4年に大審院はそれまでの判例とは異なる重要な判断を下すこととなった。これが、いわゆる婚姻予約有効判決である。

(1) 事案の概要

挙式後、届出をしないうちに、数日の同居で離別された女性が相手方男性に対して損害賠償を求めた事案である。

(2) 大審院における判断 (確定)

大審院は、以下のように判示し、相手方男性に損害賠償責任があると判断した。

「婚姻の予約は将来に於て適法なる婚姻を為すべきことを目的とする契約にして其契約は亦適法にして有効なりとす法律上之に依り当事者をして其約旨に従ひ婚姻を為さしむることを強制することを得ざるも当事者の一方か正当の理由なくして其約に違反し婚姻を為すことを拒絶したる場合に於ては其一方は相手方か其約を信したるか為めに被むりたる有形無形の損害を賠償する責に任すべきものとす」

すなわち、大審院は、届出がされていなくても、婚姻の予約は有効であり、婚姻の締結の強制はできないけれども、正当な理由なくその予約に違反した者には、債務不履行として損害賠償責任があると判断したのである。

(3) 本判決の意義と学説による批判

本判決は、今日的には、内縁保護の出発点をなした画期的判決であり、民法の判例の中でも一番大きな意味をもつものと評価されるものである⁽¹⁰⁷⁾。

しかし、判決が出された当時の学説は、内縁破棄被害者救済への道を拓くものとしてこの判例変更を歓迎した一方で、内縁を婚姻の予約と考える強引な法律構成には異を唱えた。すなわち、婚姻の予約との表現を用いて

(106) 民録21輯49頁。

(107) 久留都茂子「判解」我妻栄編『民法の判例 基本判例解説シリーズ4』187頁〔188頁〕(有斐閣、1967)。

いるが、実際に保護しようとした当事者の関係はもはや予約段階ではなく、本契約の履行に入っている段階であると考えたのである⁽¹⁰⁸⁾。そして、この婚姻予約という法理では、第三者に対する関係（事故死の賠償、遺族給付、日常家事債務など）には対処できないとして、事実上の婚姻としての内縁の性質を、婚姻に準ずるもの、すなわち準婚関係と捉えて保護を図るべきとした。この考え方が準婚理論である⁽¹⁰⁹⁾。そして、この準婚理論は戦後にかけて通説として内縁保護を進める根拠となっていくこととなる⁽¹¹⁰⁾。しかしながら、判例と通説の考え方は対立したままであった。

3 最判昭和 33 年 4 月 11 日⁽¹¹¹⁾

考え方が対立していた判例と通説であったが、この最判昭和 33 年 4 月 11 日により、判例も準婚理論を採用するに至った。

(1) 事案の概要

挙式後、届出をしないうちに、離別された女性が相手方男性に対して損害賠償及び医療費の分担を求めた事案である。なお、当該医療費は、内縁関係にあった状況下で罹患したと考えられる当該女性の肺結核の治療のための医療費である。

(2) 最高裁における判断（確定）

最高裁は、以下のように判示し、相手方男性に損害賠償責任及び医療費分担義務があると判断した。

「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はなく、これを婚姻に準ずる関

(108) 大島梨沙「判解」水野紀子・大村敦志編『民法判例百選Ⅲ 親族・相続〔第2版〕』50頁〔51頁〕（有斐閣、2018）。

(109) この準婚理論は、昭和 10 年頃に中川善之助教授によって完成された理論である（大村敦志『家族法〔第3版〕』231頁（有斐閣、2010））。

(110) 二宮・前掲注(96)12頁。

(111) 民集 12 卷 5 号 789 頁。

係というを妨げない。……内縁も保護せられるべき生活関係に外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、故意又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とともに、不法行為を理由として損害賠償を求めるともできるものといわなければならない。」

「内縁が法律上の婚姻に準ずる関係と認むべきであること前記説明の如くである以上、民法 760 条の規定は、内縁に準用されるものと解すべきであり、従つて、前記被上告人の支出した医療費は、別居中に生じたものであるけれども、なお、婚姻から生ずる費用に準じ、同条の趣旨に従い、上告人（筆者注：相手方男性）においてこれを分担すべきものといわなければならない。」（下線筆者）

このように、最高裁も、通説が主張するように、内縁が「婚姻に準ずる関係」であることを承認し、準婚理論を採用したのである。なお、婚姻予約の不履行を理由として損害賠償を求めるとも述べており、婚姻予約の法理を否定した訳ではないことにも念のため触れておく。

（3）本判決の意義と学説の動向

本判決の意義は、勿論、判例が通説の主張していた準婚理論を採用したことにある。細部について問題が全くないとはいえないものの、本判決の内容は、もともと準婚理論を主張していた学説からは概ね歓迎されたといえる⁽¹¹²⁾。

4 準婚理論

ここまで述べてきたように、判例・通説は、内縁を「婚姻に準ずる関係」として捉え、準婚理論を採用することでその保護を図ってきた。具体的には、

(112) 大島・前掲注(108)51頁。

内縁について、夫婦の氏（民法 750 条）、姻族関係（民法 725 条）、相続権（民法 890 条）、成年擬制（民法 753 条）など婚姻の届出を前提とするもの以外
の共同生活の法効果に関しては、同居協力扶助義務（民法 752 条）、婚姻費用の分担（民法 760 条）、日常家事債務の連帯責任（民法 761 条）、帰属不明財産の共有推定（民法 762 条 2 項）等の民法の規定を準用するという形で保護を図っている⁽¹¹³⁾。したがって、準婚理論により、内縁に対する法的処遇はかなりの程度まで婚姻に対する法的処遇に近づいたといえることができる⁽¹¹⁴⁾。

このように、民法は、法律婚主義を採用する一方で、内縁を「婚姻に準ずる関係」と捉えて保護するという、いわばダブルスタンダードを採っているのである⁽¹¹⁵⁾。

なお、既に述べたとおり、準婚理論による保護の対象となる内縁というのは、婚姻の意思をもって事実上夫婦として共同生活を営んでおり、夫婦としての実体を備えているにもかかわらず、届出がされていない状況をいうので、準婚理論が適用されるためには、①婚姻の意思と②事実上の夫婦としての共同生活という要件を満たしていなければならない。すなわち、これらの要件を満たしており、婚姻の届出のみを欠く状況にあること、これが内縁として準婚理論による保護を受けるための要件ということになる⁽¹¹⁶⁾。

第 3 節 社会立法における内縁への対応

1 工場法における内縁への対応⁽¹¹⁷⁾（大正時代）

資本主義経済の進展につれて増大した工場や鉱山等の労働者層において内縁が多数存在していたことは既に述べたが、具体的には、工場法改正に際し

(113) 棚村・前掲注(91)152 頁。

(114) 大村・前掲注(109)230 頁。

(115) 酒井・前掲注(89)105 頁。

(116) 棚村・前掲注(91)148 頁、二宮・前掲注(96)12 頁など。

(117) この点については、二宮・前掲注(96)21～24 頁に詳しい。本稿の記述もそれによったところが大きい。

て大正 14 年 4 月、5 月に実施された社会局⁽¹¹⁸⁾の実態調査では、内縁率は、工場においては男性 20.2%、女性 30.3%、鉱山においては男性 29.6%、女性 40.2%となっていた⁽¹¹⁹⁾。これは、既に述べた国民一般の内縁率（約 16%～17%）を大きく上回る数値である。

このように、労働者の家族に内縁が多数存在していたことは、当時、工場における労働災害の多発と相まって、必然的に遺族扶助について、内縁の妻を受給対象とすることを求める結果となった。それが最初に議論されたのが、大正 5 年の工場法施行令の制定時である。このときは、枢密院⁽¹²⁰⁾による反対もあり、内縁の妻を遺族扶助の受給対象とすることは見送られたが、その後、大正 12 年の工場法改正によって実現することとなった。改正後の工場法の条文は、「遺族若は本人の死亡当時其の収入に依り生計を維持したる者を扶助すべし」となっており、この「本人の死亡当時其の収入に依り生計を維持したる者」という文言により、内縁の妻がこれに含まれるという理解がされていた。

大正 12 年の工場法改正後、法の細かい内容は工場法施行令に委ねられていたことから、社会局は工場法施行令の改正に着手した。そして、社会局による当初の要綱案では、遺族扶助に関して、「内縁の夫婦を配偶者に準ずること（令第 8 条、令第 9 条、令第 10 条）従来遺族は法律上の関係に在る者のみを指し内縁の夫婦関係に在る者を認めざりしを今回新にこれを認め大体配偶者に準ぜしむること」となっていた。つまり、当初案では、内縁について、

(118) 社会局は、第一次世界大戦による経済の好況、国際労働問題等の影響の下、本格的な労働立法が必要とされたことから、政府が労働行政統一の目的で大正 11 年に設置した内務省の外局である（二宮・前掲注(96)22 頁）。

(119) 北岡壽逸「工場法の改正に就て（四）」國家學會雑誌 41 卷 1 号 82 頁〔121、122 頁〕（1927）。

(120) 枢密院とは、憲法草案審議を行うため、枢密院官制及事務規程（明治 21 年勅令第 22 号）に基づいて創設され、大日本帝国憲法でも天皇の最高諮問機関と位置づけられた機関である（衆議院憲法調査会事務局平成 15 年 5 月「明治憲法と日本国憲法に関する基礎的資料（明治憲法の制定過程について）：最高法規としての憲法のあり方に関する調査小委員会（平成 15 年 5 月 8 日の参考資料）」43 頁、大日本帝国憲法第 56 条）。

単なる受給者ではなく、配偶者に準ずる地位を与えようとしていたことが分かる。このことについて、この要綱案の作成に参画した北岡壽逸社会局事務官は、その論文の中で、「職工鉦夫には内縁関係が頗る多い。工場法の如き民衆の實際生活の保護を目的とする法律に於てかくの如き法律上の手続（筆者注：婚姻の届出）の有無に依りて或は保護し或は捨てて省みざるは甚しく不合理なものと曰はねばならぬ」⁽¹²¹⁾と述べている。こうして作成された当初の工場法施行令案では、「配偶者なき場合に於ては職工死亡当時之と内縁の夫婦関係に在りたる者」と規定されていた。

しかしながら、この工場法施行令案の諮詢を受けた枢密院で、この規定は削除されることとなった。削除されることとなったのは、この規定により内縁の夫婦関係を配偶者に準ずる取扱いとする結果、戸籍上の届出を軽視することに繋がらないかなどといった懸念が示されたからである。最終的には、「職工の死亡当時其の収入に依り生計を維持したる者」という文言となり、この中に内縁の妻を含ませるという取扱いとなったのである。このことについて、北岡事務官は、「一日の暇をつぶして代書人⁽¹²²⁾に依頼する余裕のないもの又は之を怠ったものを淳風美俗に反するものとして被扶養者としての権利を奪はなければならないか余輩は其の理を発見するに苦しむ」⁽¹²³⁾と批判した。

このように、この工場法改正は、当初案から比べれば若干トーンダウンしたものの、社会立法において内縁の保護が図られる第一歩となったのである⁽¹²⁴⁾。

(121) 北岡・前掲注(119)120頁。

(122) 婚姻の届出の代書を依頼する代書人という意味である。

(123) 北岡・前掲注(119)123頁。

(124) 太田武男「内縁配偶者の労働立法上の地位—遺族補償の問題を中心として—」*廣島法學* 2巻2・3合併号 15頁〔21頁〕(1978)。

2 法令における内縁保護の表現方法⁽¹²⁵⁾

工場法改正以降、鉱夫労役扶助規則（大正 15 年内務省令第 17 号による改正後）、労働者災害扶助法施行令（昭和 6 年勅令第 276 号）等が、工場法の規定と同様に、「生計を維持したる者」という表現により補充的に内縁の妻に受給資格を認めていった⁽¹²⁶⁾。

一方、官業共済組合規則では、早い時期から、直接的な表現による内縁の保護が図られていた。専売局共済組合規則（昭和元年大蔵省令第 4 号）を例にとると、同規則 72 条 1 項において、遺族給付の受給資格として第一順位に配偶者を挙げ、同条 2 項で「前項第 1 号の適用に付ては内縁の夫婦関係に在る者は之を配偶者と見做し」と規定していた。また、警察共済組合規則（昭和 10 年内務省令第 50 号による改正後）では、同規則 20 条の 2 において、「本令の規定に依る救済金の給与に付ては配偶者たるの事実ありと認むべき者は民法第 775 条の届出を了へすと雖も之を配偶者と看做す」と規定していた。

その後、法律・勅令レベルでも「配偶者（届出を為さざるも事実上婚姻関係と同様の事情に在る者を含む）」というような表現が用いられるようになった。もっとも、最初は、遺族扶助料受給資格の喪失事由などを定める規定の文言として用いられた。つまり、遺族が内縁関係に入ったり、生計困難な母に内縁の夫がいれば、受給権がなくなるという消極的な側面で、婚姻と内縁が同一視されたということである。受給権を認めるというような積極的な側面の規定の文言としてこうした表現が使われるようになったのは、労働者年金保険法施行令（昭和 16 年勅令第 1250 号）からであった⁽¹²⁷⁾。

(125) この点については、二宮・前掲注(96)24、25 頁に詳しい。本稿の記述もそれによったところが大きい。

(126) 太田・前掲注(124)22 頁も参照。

(127) 太田武男「内縁保護の法理と展開」『家族法の理論と展開』3 頁〔26 頁〕（一粒社、1988）。

3 第二次世界大戦後～現在の社会立法の規定例⁽¹²⁸⁾

第二次世界大戦後、我が国に要請されたのは、民主主義及び基本的人権の確立であった。したがって、社会立法においても、基本的人権たる生存権や労働権を是認し、労働者の地位の向上が図られていくこととなる。これまで述べてきた戦前の工場法等は、その保護水準も当時の国際的水準を下回るものであったため、上記のような戦後の新しい方向性に対応するものとして、労働基準法（昭和 22 年法律第 49 号）が制定されることとなった。

この新しく制定された労働基準法においては、遺族補償につき、「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」（同法 79 条）旨規定し、これを受けた労働基準法施行規則（昭和 22 年厚生省令第 23 号）において、「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」（同規則 42 条 1 項）旨規定した。すなわち、戦後登場した労働基準法に基づく遺族補償に関しては、内縁についても、法律上の配偶者と同格に位置づけられることとなったのである。

更に、社会立法においては、内縁を法律上の配偶者と同格に位置づける立法が相次いでなされ、国民年金法の遺族年金受給権（同法 5 条 7 項、37 条の 2 1 項）、厚生年金保険法の遺族年金受給権（同法 3 条 2 項、59 条 1 項）、健康保険法の各種給付の受給権（同法 3 条 2 項、110 条～114 条）、労働者災害補償保険法の遺族補償年金の受給権（同法 16 条の 2）、国家公務員共済組合法の共済給付の受給権（同法 2 条）などの勤労者立法、児童扶養手当法の手当受給資格（同法 3 条 3 項）などの社会福祉立法、更に公害健康被害の補償等に関する法律の遺族補償費の受給資格（同法 30 条）や公営住宅法の入居資格（同法 27 条）など内縁保護は拡大し、ほとんどの社会的給付に関する分野において、法律上の配偶者と同じ取扱いを受けるまでになった。社会

(128) この点については、太田・前掲注(124)22、23頁、二宮・前掲注(96)28頁に詳しい。本稿の記述もそれらによったところが大きい。

立法では、内縁を法律上の配偶者と同格に位置づける立法がスタンダードになったのである。

ここで、国民年金法を例にとって、内縁を法律上の配偶者と同格に位置づける立法がなされた理由についてみてみると、公的年金制度が、死亡した者によって実質的に生活を支えられていた者の生活の安定を図ることを目的としているからであると説明されている⁽¹²⁹⁾。すなわち、社会保障法は、法あつての社会ではなく、社会あつての法であり、社会保障法の規範によって社会を律するというよりも、現実の社会を受け止めて規範を定立することに重きがおかれているのである⁽¹³⁰⁾。このような考え方は、社会立法に共通するものであると考えられ、社会立法において、内縁を法律上の配偶者と同格に位置づける立法がスタンダードになったのも、このような考え方をとるが故のことであつたといえるだろう。

第 4 節 事実婚発生理由の変化と新たな論点の登場

1 事実婚発生理由の変化と民法における反応⁽¹³¹⁾

第 1 節から前節までにおいて、我が国においては、明治民法制定以降、内縁がかなりの数にのぼり、こうした内縁に対応するために、民法においては婚姻予約の法理や準婚理論により、社会立法においては立法措置により、その保護が図られてきたことを確認した。こうした対応が採られた背景としては、単に内縁の数が多かったというだけでなく、内縁当事者の責めに帰し得ない外的事情、すなわち、「家」制度上の婚姻障害、伝統的習俗、経済的貧困などから、内縁がやむを得ず生じていたという認識があつたのである。そして、当時の女性の社会的地位の低さがあつたということも忘れてはならない

(129) TAC 株式会社『国民年金法 逐条解説テキスト』11 頁 (TAC 株式会社、2015)。

(130) 伊奈川秀和『(概観) 社会保障法総論・社会保険法』5 頁 (信山社、2018)。

(131) この点については、二宮・前掲注(96)31、32 頁に詳しい。本稿の記述もそれによつたところが大きい。

であろう。すなわち、内縁保護が図られた背景には、内縁当事者に無責任と弱者性が認められたという事実があったのである。

しかしながら、第二次世界大戦後の民法の改正により、「家」制度が廃止され、昭和 30 年代半ば以降、高度経済成長、農村の変化と都市化、女性の高学歴化や社会進出などに伴い、伝統的習俗は衰退した。こうした社会の変化の中で、婚姻の届出の励行が着実に浸透し、内縁率も低下していった⁽¹³²⁾。今日、婚姻をするためには届出が必要だということは、ほとんどの人が認識していることであろう。こうしたことから、従来型の内縁に関する問題については、「ほぼ解決したといえるかもしれない」⁽¹³³⁾、「内縁配偶者を保護することにはたしてどれだけの必要性和意義を見出しうるかの点は疑わしい」⁽¹³⁴⁾などと述べられているほどである。

こうした中、今日的に生じているのは、例えば夫婦別姓を実現するためなど、婚姻の届出をしないことに当事者がそれ相応の意味を認めている場合の事実婚である。すなわち、事実婚を巡る状況は、かつてのやむを得ず生じた内縁から、当事者の選択する事実婚へと変化したのである。

こうした変化を受けて、現在では、民法の学説において、この当事者の選択する事実婚に対して、準婚として保護する必要があるのか疑問視する見解も現われ、内縁保護を支えてきた準婚理論の再検討がなされるようになっていく。更に、近年では、意図的に婚姻の届出を出さなかったとみられるカップルの関係解消について、損害賠償請求を否定する裁判例⁽¹³⁵⁾も登場し、注目を集めている⁽¹³⁶⁾。

(132) 今日における内縁率は、およそ 2% と推測されている（泉久雄『親族法』172 頁（有斐閣、1997））。

(133) 二宮・前掲注(96)まえがきの i 頁。

(134) 太田・前掲注(124)48 頁。

(135) 最判平成 16 年 11 月 18 日（判時 1881 号 83 頁）。

(136) 大村・前掲注(109)233 頁。

2 新たな論点の登場

今日では、LGBT という言葉が一般化するなど、同性婚という論点も顕在化してきている。LGBT とは、Lesbian (女性の同性愛者)、Gay (男性の同性愛者)、Bisexual (両性愛の者)、Transgender (トランスジェンダー) の頭文字から作られた言葉であり、性的少数者の総称として用いられている⁽¹³⁷⁾。

我が国では、日本国憲法において、「婚姻は、両性の合意のみに基いて成立」と規定されている(憲法 24 条 1 項)。したがって、婚姻の当事者たり得るのは男女であって、その自由な合意が要求されていると理解されてきた⁽¹³⁸⁾。したがって、婚姻は社会的に夫婦と考えられる一男一女の終生にわたる精神的・肉体的結合であって、同性婚は、社会観念上、婚姻的共同生活関係とは認められず、婚姻意思に欠け無効と解する立場、明文の規定はないが、婚姻の本質から婚姻障害の一つとして男女の結合でなければならないとし、同性婚を無効と解する立場が通説とされてきた⁽¹³⁹⁾。政府の公式な見解も、同性婚の成立を認めることは想定していないというものである⁽¹⁴⁰⁾。

また、これまで、同性カップルについて先に述べた内縁保護の法理の適用が問題となった公表裁判例はないが⁽¹⁴¹⁾、実務的には、同性カップルには内縁としての法的保護は難しいと考えられている⁽¹⁴²⁾。

(137) 棚村政行＝中川重徳編著『同性パートナーシップ制度 世界の動向・日本の自治体における導入の実際と展望』はしがきの i 頁(日本加除出版、2016)。

(138) 宮沢俊義『憲法Ⅱ〔新版〕』430 頁(有斐閣、1974)。

(139) 我妻栄『親族法』14 頁(有斐閣、1961)、中川善之助『新訂親族法』160、161 頁(青林書院新社、1967)、星野英一『家族法』59 頁(放送大学教育振興会、1994) など参照。

(140) 平成 30 年 5 月 11 日付「衆議院議員逢坂誠二君提出日本国憲法下での同性婚に関する質問に対する答弁書」。

(141) 二宮周平『家族法〔第 5 版〕』160 頁(新世社、2019)。

(142) 曾田多賀ほか編著『内縁・事実婚をめぐる法律実務』30 頁(新日本法規出版、2013)。同性カップルに対して内縁保護の法理が適用されるか否かについて、大村敦志教授は、内縁に一定の法的保護が与えられるのは、それが婚姻に似たものであるからであり、同性間では婚姻が不可能である以上、内縁もあり得ないと述べられている(大村敦志「性転換・同性愛と民法(下)」ジュリスト 1081 号 61 頁〔65 頁〕(1995))。

更に、事実婚に対して明文の規定によって保護を図っている社会立法においても、同性カップルについては、保護の対象とはなっていない⁽¹⁴³⁾。

このように、現在、我が国では、同性婚に対する法的保護がかなり弱い状況にある。

第 5 節 小括

本章においては、事実婚に対する民法における対応と社会立法における対応について考察を行った。その結果、今日の我が国においては、かつて、内縁を、婚姻予約の法理や準婚理論、社会立法により保護を図っていった、図っていかざるを得なかった時代とは状況が大きく異なっていることが分かった。今日、課題となっているのは、当事者の選択する事実婚や同性婚といった課題に対してどのように対応していくか、ということなのである。

このように考えると、こうした複雑化した課題に対して、所得税法のみで対応していくというのはなかなか困難なのではないだろうか。まずは、こうした課題に対して、民法において、ある程度、対応の方向性が示される必要があるのではないだろうか。そこで、次章では、こうした課題に対して主要国はどのように対応しているのか、また、我が国においても、こうした課題に対して解決を図るために、地方公共団体が様々な施策を実施しているため、その施策の内容とはどのようなものであるのかを確認してみることとする。

(143) 杉浦郁子ほか編著『プロブレム Q&A パートナーシップ・生活と制度 結婚、事実婚、同性婚 [増補改訂版]』58 頁 (緑風出版、2016)、大阪弁護士会人権擁護委員会性的指向と性自認に関するプロジェクトチーム『LGBTs の法律問題 Q&A』83 頁 (弁護士会館ブックセンター出版部 LABO、2016) など参照。

第 3 章 主要国における事実婚・同性婚に関する立法例と我が国地方公共団体における取組

本章においては、当事者の選択する事実婚や同性婚といった課題に対して主要国はどのように対応しているのか、また、近年、この課題に対しては、我が国の地方公共団体が様々な施策を実施しているが、この施策の内容とはどのようなものであるのかを確認することとする。

第 1 節 主要国における配偶者の存在を考慮した税制上の制度

主要国における事実婚・同性婚に関する立法例について確認する前に、まず、主要国における配偶者の存在を考慮した税制上の制度について確認しておきたい。主要国における配偶者の存在を考慮した税制上の制度をまとめたものが下の表⁽¹⁴⁴⁾である。

	日 本	ド イ ツ	フ ラ ンス	イ ギ リ ス	ア メ リ カ (トランプ税制改革前)
配偶者の存在を考慮した仕組	配偶者控除	夫婦単位課税 (二分二乗方式)	世帯単位課税 (N分N乗方式)	婚姻控除	・夫婦単位課税 (実質二分二乗方式) ・人的控除 (配偶者の控除)
課税単位	個人単位課税	個人単位課税と 夫婦単位課税の 選択制	世帯単位課税	個人単位課税	個人単位課税と 夫婦単位課税の 選択制

(144) この表は、財務省ウェブサイト<https://www.mof.go.jp/tax_policy/summary/income/030.pdf> (最終閲覧：令和元年6月18日9:30頃)、GOV.UKウェブサイト<<https://www.gov.uk/marriage-allowance>> (最終閲覧：令和元年6月18日9:30頃)、岡村忠生＝沼尾波子「政府税制調査会 海外調査報告 (アメリカ・カナダ)」第10回税制調査会 (2017年6月19日) 資料〔総10-6〕、増井良啓＝土居丈朗「政府税制調査会 海外調査報告 (フランス・イギリス)」第10回税制調査会 (2017年6月19日) 資料〔総10-8〕、財務省「説明資料〔所得税①〕」第2回税制調査会 (2016年9月15日) 資料〔総2-1〕、伊藤公哉『アメリカ連邦税法〔第6版〕』318～330、345、346頁 (中央経済社、2017)、デロイトトーマツ税理士法人編『欧州主要国の税法〔第3版〕』116～121、152～162頁 (中央経済社、2017) を基に、筆者が作成したものである。

我が国の制度については第 1 章において既に確認しているので、その他の国の制度について簡単に確認しておくこととする。

ドイツでは人的控除はないが、二分二乗方式の選択が認められている。フランスでも人的控除はないが、家族数に応じた N 分 N 乗方式により配慮がなされている。アメリカ⁽¹⁴⁵⁾では配偶者について、納税者本人、その他の扶養親族と同じ人的控除が適用される。また、実質的な二分二乗方式⁽¹⁴⁶⁾の選択が認められている。イギリスでは婚姻控除が認められている。これは、一定の要件の下に、夫婦の一方が自己の基礎控除額の一部を他方に移転することができる制度である。なお、二分二乗方式や N 分 N 乗方式の下では、一般的に、共稼ぎ夫婦より片稼ぎ夫婦に有利に働くことなどから、内助の功を評価することに役立つ制度と考えられている⁽¹⁴⁷⁾。

また、主要国において、税法上、前章で確認した我が国の社会立法のような、事実婚を法律婚と同様に取り扱う規定を設けるといふ立法は一般的ではない。アメリカにおいて、私法上、事実婚を法律婚とみなしている州があり、その場合は、税法上も、法律婚として取り扱われているが（これをコモンロー婚という）⁽¹⁴⁸⁾、これは、私法上、事実婚が法律婚とみなされることの反射的効果によるものである。

(145) アメリカでは、いわゆるトランプ税制改革で、それまで納税者本人、配偶者、その他の扶養親族に認められていた人的控除が、概算控除に統合されることになり、その分、概算控除の金額が引き上げられるという改正が行われた（日向寺裕芽子＝塩田真弓『「トランプ税制改革」について」ファイナンス 627 号 20 頁〔27 頁〕（2018）〈https://www.mof.go.jp/public_relations/finance/201802/201802h.pdf〉（最終閲覧：令和元年 6 月 18 日 9:30 頃））。そのため、ここでは、トランプ税制改革前の制度を確認することとする。

(146) アメリカでは、夫婦個別申告用の 2 倍の税率適用所得区分（ブラケット）を持つ夫婦共同申告用の税率表が作成されており、二分二乗方式を実質的に保持したまま税額計算の簡便化が図られている（税制調査会平成 12 年 7 月「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－」116 頁）。

(147) 金子・前掲注(6)201 頁。

(148) 佐々木潤子「アメリカを素材とする内縁関係と人的控除の適用に関する一考察」税法学 539 号 83 頁〔90、91、102 頁〕（1998）。なお、コモンロー婚についての詳しい文献としては、少し古い文献であるが、不破勝敏夫『米国のコモン・ロー・マリッジ』（有斐閣、1961）がある。

第 2 節 主要国における事実婚・同性婚に関する立法例

当事者の選択する事実婚や同性婚についての課題は、我が国だけに生じているものではなく、諸外国でも同様に生じている。しかしながら、この課題に対しては、特にヨーロッパの国々を中心に、これまでに様々な立法措置が講じられてきた。ヨーロッパにおいて、こうした立法措置が講じられてきたのは、欧州連合（以下「EU」という。）加盟国においては、加盟国間の条約で同性カップルに対する差別が禁止されているということも一因であろう⁽¹⁴⁹⁾。

こうしたことを背景に、各国で立法措置が講じられたが、実際に導入された制度は国によって様々である。これらの制度をいくつかの類型に分類するならば、①法律婚の異性パートナーと同様に婚姻を認める同性間婚姻、②法律婚ではないものの①の地位に準じる地位を認める登録パートナーシップ制度、③同棲関係に一定の法律上の地位を認める法定同棲、④成年 2 人間の共同生活に関して、財産的効果を中心とした契約に基づく届出制度である民事連帯契約の 4 つに分けられる。また、②～④の制度については、同性パートナーのみに適用される制度としている国もあれば、同性パートナーだけでなく異性パートナーにも婚姻に代わる選択肢として適用される制度としている国もある⁽¹⁵⁰⁾。この

(149) 鳥澤孝之「諸外国の同性パートナーシップ制度」レファレンス 711 号 29 頁 [30、31 頁] (2010)。まず、1997 年のアムステルダム条約により改正された「ヨーロッパ共同体を設立する条約」(EC 条約)では、全会一致で性的指向などに基づく差別と闘うための適当な行動を定めることができると規定された。その後、2000 年 11 月 27 日には、「雇用及び職業における均等待遇のための一般の枠組みを設定する理事會指令」が採択され、性的指向などを理由とする雇用差別の禁止規定を講ずることが EU 加盟国に義務付けられ、同年 12 月 7 日に公布された「欧州連合基本権憲章」においては、性的指向を含め、いかなる理由による差別も禁止されると規定された。またヨーロッパのほとんどの国は、「ヨーロッパ人権条約（人権及び基本的自由の保護のための条約）」の締結国となっており、同条約では個人の人権侵害の申立てに対してヨーロッパ人権裁判所という国際的司法機関が判決を下す仕組みが確立している。同条約では、私生活及び家族生活が尊重される権利（8 条）、婚姻の権利（12 条）、差別の禁止（14 条）などが関わってくる（鳥澤・前掲注(149)30、31 頁、小畑郁「ヨーロッパ人権条約における国内的実施の進展と補完性原理—知のヘゲモニーと埋め込まれた不平等」法律時報 80 巻 5 号 48 頁 [48 頁] (2008)）。

(150) 鳥澤・前掲注(149)31 頁。

ように、各国の制度は、各国の事情により様々ではあるが、これらの制度に共通していえるのは、相続・社会保障・税制・養子関係の形成などにおいてパッケージとして法的保護（権利）を与えるための制度であるということである⁽¹⁵¹⁾。

我が国において生じている当事者の選択する事実婚や同性婚についての課題を解決するためには、この課題に対して諸外国がどのように解決を図ろうとしてきたのかを考察することは極めて有益であると考え。そこで、本節では、主要国における事実婚・同性婚に関する立法例について、考察することとする。

1 ドイツ

(1) 生活パートナーシップ制度導入の経緯⁽¹⁵²⁾

ドイツの連邦憲法裁判所 1993 年 10 月 4 日決定は、婚姻とは共同生活に向けられた男性と女性の間の合意であるとして、同性カップルによる婚姻は認められないと結論づけた。しかしながら、この決定では、伝統的な婚姻の概念に基づいて、同性カップルの婚姻を認めるほど変化しているとはいえないことを理由として挙げていたため、憲法上の婚姻概念が変化すれば、同性婚の可能性が開けるのではないかという希望も与えることになった。そのため、憲法解釈の問題として婚姻に同性婚を含めることを主張する立場や同性カップルの保護まで憲法が禁止するものではないとして婚姻以外の制度により立法的に解決する立場が登場してきた。そのような中、1995 年に男性間の同性愛に関する刑法の規定が削除されると、同性カップルが法的に不利益を受けていることに対して、より多くの目が向けられることになった。その後、1998 年に社会民主党（SPD）と同盟 90/緑の党の連立政権が誕生すると、同性パートナーシップに関する法律を定めること

(151) 鳥澤・前掲注(149)31 頁。

(152) この点については、渡邊泰彦「ドイツ・オーストリア」棚村＝中川・前掲注(137)26 頁 [26～38 頁]、同「同性の生活パートナーシップとは？—ドイツ生活パートナーシップ法成立をめぐる議論—」徳島文理大学研究紀要 62 号 81 頁 [81～124 頁] (2001)、杉浦ほか・前掲注(143)119～123 頁、鳥澤・前掲注(149)35、36 頁に詳しい。本稿の記述もそれらによったところが大きい。

を連立協定に入れるなど、同性パートナーシップ制度の導入に向けて具体的に動き出すこととなった。

同性パートナーシップの導入への議論が連邦議会で始まった 1999 年、ハンブルク市において、身分登録所で同性間の継続的なパートナーシップの登録が認められることとなった。いわゆる「ハンブルク婚」と呼ばれた制度である。これは、地方自治体ができる範囲で同性カップルを公的に認める制度であり、このパートナーシップ登録は、連邦法に定める身分登録簿に影響を与えず、同性パートナーに権利も義務も生じさせないものであった。つまり、登録をしても、同性カップルが同氏を称することも、相互に扶養の義務を負うこともなく、法定相続人になることも、年金や税制で婚姻のように取り扱われることもない制度であった。しかしながら、こうした動きに見られるように、当時のドイツにおいて、同性パートナーの保護に向けた動きが活発化していたのは確かであった。

このような流れの中、政権与党であった社会民主党と緑の党は、2000 年 7 月 4 日に「同性の共同体“生活パートナーシップ”の差別を廃止するための法律案」を議会に提出した。しかしながら、当時のドイツの議会では、連邦議会（下院）では政権与党が多数派であったが、連邦参議院（上院）では政権与党は過半数を割り込んでおり、そのままでは、法案が否決されるおそれがあった。そのため、この法案を①連邦参議院の同意⁽¹⁵³⁾を必要としない「同性の共同体“生活パートナーシップ”の差別を廃止するための法律案」と、②連邦参議院の同意を必要とする「生活パートナーシップ法及び他の法律を補足する法律案」に分離して審議することとなり、その結果、①の法案のみが 2001 年 2 月 16 日に成立し、同年 8 月 1 日に施行された（この施行された法律（Lebenspartnerschaftsgesetz）を以下「生活パートナーシップ法」という。）。こうして、生活パートナーシップ制度が導入されたのである。

(153) ドイツでは、州の財政権限や財政に関するものなどについては、連邦参議院の同意が必要とされている（鳥澤・前掲注(149)35 頁）。

(2) 生活パートナーシップ制度の内容と変遷⁽¹⁵⁴⁾

生活パートナーシップ法に基づき、生活パートナーとなった当事者双方は、相互に世話と扶助の義務を負い、共同の生活形成について義務を負うこととされ、また、扶養義務について、パートナーシップでの共同体を適切に扶養すると規定されており、婚姻とほぼ同等の相互扶養義務が課されている。一方で、2001年の導入当時の生活パートナーシップは、現行制度と比べると、婚姻との違いも大きい制度であった。

まず、婚姻では法定夫婦財産制（付加利得共通制）が採用されているのに対し、生活パートナーシップでは財産制について当事者の宣言を必要とし、宣言のない場合には別産制とされていた。また、生活パートナーシップの適用者が重ねて婚姻をすることができないとする規定は、婚姻の成立を妨げ、婚姻の特別の保護に反する⁽¹⁵⁵⁾おそれがあることから、民法の婚姻に係る規定に加えられていなかった。更に、(1)で述べたような政治的状況により、法案を分離して審議することとなり、連邦参議院の同意を必要とする法案については廃案になったことから、税法や社会保障法において、生活パートナーシップを婚姻と同様に扱う規定は設けられていなかった。

その後、2004年成立、2005年施行の改正法によって、生活パートナー当事者間の財産制は婚姻と同様とされ、また、生活パートナーシップの適用者は、重ねて婚姻をすることができないとする規定が民法において規定されるなど、民法において定められた婚姻の効果とほぼ同じ効果を生活パ

(154) この点については、前掲注(152)に掲げたもののほか、渡邊泰彦「ドイツ生活パートナーシップ法の概観（一）」東北学院法学 65号 81頁 [81～150頁] (2006)、同「ドイツ生活パートナーシップ法の概観（二・完）」東北学院法学 66号 1頁 [1～79頁] (2007) に詳しい。本稿の記述もそれらによったところが大きい。

(155) ドイツの憲法である基本法 6 条 1 項は、「婚姻と家族は国家の特別の保護のもとにある」と定めており、生活パートナーシップが婚姻と同じ効果を有するならば違憲となる危惧があった。しかし、その後、連邦憲法裁判所 2002 年 7 月 17 日判決によって、生活パートナーシップ法は、婚姻締結の自由を害するものでも、婚姻の地位を低下させるものでも、婚姻への助成を奪うものでもないから、婚姻の保護を定める同項に違反しないと判断された（渡邊・前掲注(152)31、32頁 (2016)）。

ートナーシップに認めることとされた。しかしながら、この改正においても、税法や一部を除く社会保障分野では、生活パートナーシップを婚姻と同様に取り扱う規定は設けられていなかった。

その後、ドイツでは、2005 年 11 月に政権交代により、キリスト教民主同盟 (CDU) ⁽¹⁵⁶⁾によるメルケル政権が誕生すると、それまで積極的に行われていた生活パートナーシップ法改正の動きが止まることとなった。そうした中、連邦憲法裁判所は、所得税法、贈与税・相続税法、公務員の遺族年金等の事案で、生活パートナーを配偶者と同様に取り扱わない規定を違憲と判断することとなった⁽¹⁵⁷⁾が、こうした連邦憲法裁判所の積極姿勢に対して、政府は、違憲判断が出された限りにおいて法改正により対応するという姿勢を維持した。

それでも、数次の法改正を経て、民法において定められた婚姻の効果とほぼ同じ効果が生活パートナーシップに認められているだけでなく、税法や社会保障法においても生活パートナーシップを婚姻と同様に取り扱うこととされ、今日では、親子関係など一部を除けば、概ね、生活パートナーシップと婚姻は、ほぼ同様の効果を持つものとなっているといつてよいであろう⁽¹⁵⁸⁾。なお、生活パートナーシップを解消する手続も、婚姻を解消する手続 (離婚手続) とほぼ同様のものとなっており、一年間の別居生活をしていて、当事者双方が解消を申し立てているか一方の申立てに他方が同意しているときは、裁判所は、生活パートナーシップを解消することができることとされている。

(156) キリスト教民主同盟は、同性カップルの婚姻について明確に反対の立場を採っていた (杉浦ほか・前掲注(143)120、121 頁)。

(157) 所得税法に関する判決は、生活パートナーに係る所得税の申告について、生活パートナーシップ制度が導入された 2001 年まで遡って、二分二乗方式による申告を完了させることを所得税法に明文化する法改正を義務付けるものであった (加藤友佳「家族のあり方と租税」金子宏監修『現代租税法講座 第 2 巻 家族・社会』3 頁 [24 頁] (日本評論社、2017))。すなわち、遡及的に、所得税法上、生活パートナーシップ制度が導入された 2001 年当初から、生活パートナーは配偶者と同様であることとされたのである。

(158) 渡邊・前掲注(152)34 頁 (2016)。

(3) 生活パートナーシップ制度から同性婚の制度化へ⁽¹⁵⁹⁾

2017年7月、「同性の人のために婚姻締結の権利を導入する法律(Gesetz zur Einführung des Rechts auf Eheschließung für Personen gleichen Geschlechts)」(以下「同性婚法」という。)が成立し、同年10月1日から施行された。この法律は、民法や生活パートナーシップ法などの改正を含むもので、同性カップルに婚姻を認めるとともに、生活パートナーシップの新規登録を認めないようにするものであった。この法律により、同性カップルは、婚姻に伴う権利を完全に認められることとなった。

同性婚法の法案は、社会民主党や緑の党が政権をとる州のイニシアティブにより、2015年6月に連邦参議院に提出され、連邦参議院提出法案として同年11月に連邦議会に提出された。しかし、2013年9月の連邦議会選挙後、連立政権を組むために、キリスト教民主同盟及びキリスト教社会同盟(CSU)と社会民主党が結んだ連立協定では、同性婚の合法化は合意できておらず、そのため、社会民主党も審議には消極的であったことから、この法案は廃案になるものと思われていた。

しかしながら、メルケル首相が、2017年6月26日に出席した女性誌開催の公開イベントにおいて、この法案について、党議拘束を外し、政権与党の議員が賛成票を投じることを認めることなどについて言及すると、これに社会民主党も反応し、法案の審議を求めると、メルケル首相はこれに応じ、同月28日に委員会が開かれ、法案を無修正で議決するよう勧告がなされた。このように、メルケル首相がこの法案の審議に応じたのは、同年9月に迫る連邦議会選挙で同性婚が争点となるのを避けるためであったとする報道もあった。

いずれにせよ、同年6月30日の連邦議会の本会議で会派の拘束を外し

(159) この点については、戸田典子「海外法律情報/ドイツ すべての人のための婚姻—同性婚法施行」論究ジュリスト 23 号 128 頁 [128、129 頁] (2017)、渡邊泰彦「ドイツにおける同性婚導入」京都産業大学総合学術研究所所報 13 卷 1 頁 [1～30 頁] (2018) に詳しい。本稿の記述もそれらによったところが大きい。

て行われた採決では、賛成 393、反対 226、白票 4 で可決された。その後、同年 7 月 7 日にこの法案は連邦参議院で可決され、同年 10 月 1 日から施行されることとなった。

この同性婚の導入を巡っては、ドイツ国内では激しい反対はみられなかった。連邦反差別局 (Antidiskriminierungsstelle des Bundes) が 2017 年 1 月に公表した世論調査でも、同性婚に「賛成」又は「どちらかといえば賛成」とした者が 82.6%にも上っていた。この背景として重要なのは、法学的な議論が既に十分行われていたために、国民も同性婚に拒否反応を示さなかったと考えられることである⁽¹⁶⁰⁾。このことは、政治的経緯で導入されたことばかりが目目される中で、忘れてはならない重要な点であろう。

2 フランス

(1) PACS 導入の経緯⁽¹⁶¹⁾

フランスの PACS (le pacte civil de solidarité=民事連帯契約) は、1999 年 11 月 15 日の法律により成立し、施行された。PACS は、同性カップルだけでなく、男女カップルも利用できる点に大きな特徴がある。この PACS の立法が検討される契機となったのは、男女の内縁カップルに認められていた効果を同性カップルに承認することが否定された 1989 年 7 月 11 日の破毀院判決⁽¹⁶²⁾である。これにより、同性カップルの生活保護のための何

(160) 渡邊・前掲注(159)23 頁。

(161) この点については、大島梨沙「フランス・ベルギー」棚村=中川・前掲注(137)39 頁 [39~64 頁]、杉浦ほか・前掲注(143)109~112 頁、鳥澤・前掲注(149)33~35 頁、フィリップ・ジェスタツ (野村豊弘=本山敦訳)「内縁を立法化するべきか—フランスの PACS 法について」ジュリスト 1172 号 98 頁 [102 頁(訳者あとがき)](2000) に詳しい。本稿の記述もそれらによったところが大きい。

(162) 具体的には、エールフランス社の客室乗務員の配偶者に認められている同社航空機チケットの特典が同性カップルにも与えられるかを争った事案と、疾病保険・出産保険の適用に関する 1978 年 1 月 2 日の法律が受給権者の資格を認めている夫婦同様の生活をしている者に同性カップルが該当するかを争った事案について、破毀院は、男女の内縁関係の当事者には与えられる保護を、同性カップルに与えることを否定する判決を出したものである。更に、破毀院は、1997 年 12 月 17 日に、エイズにより死亡し賃借人だった同性カップルに、「周知の内縁関係にある者」に認められる

らかの立法が必要であるとの認識が広がり、議員の一部が法案を提出する動きを見せるようになった。この時の法案は立法には至らなかったが、その後、社会党が議会の多数派を形成するに至ったことで、このような立法が現実味を帯びることとなったのである。

PACS 法案は、1998 年 4 月、国民議会（下院）の法務委員会に議員立法として提案され、同年 9 月に、政府はこの法案を議会に提出することを認めることとなった。そして同年 10 月から国民議会で審議が開始され、同年 12 月 9 日、国民議会第一読会で可決された。この国民議会第一読会での可決を受けて、賛成派、反対派の両陣営が大掛かりなデモを行うなど、激しく対立することとなった。その後、度重なる法案修正を経て、1999 年 10 月 13 日に国民議会の最終読会で可決、成立した。法案が可決、成立した後、即日、憲法院に違憲審査が申し立てられたが、憲法院は、同年 11 月 9 日に合憲との判断を下した。そして、同年 11 月 15 日に、「連帯に基づく民事契約に関する 1999 年 11 月 15 日法律第 99-944 号」（以下「PACS 法」という。）が公布されることとなった。

(2) PACS の内容と変遷⁽¹⁶³⁾

1999 年に導入された PACS は、2006 年に比較的大きな改正が行われ、その他にも細かな改正が何回か行われている。2006 年 6 月 23 日の法律による改正は、PACS の法技術的な不備を修正するものであり、当事者が特に契約を結んでいないときの財産関係のあり方が別産制に変更されたこと、

賃借権の移転が生じるのかどうか争われた事案について、「内縁関係は、婚姻の外観をもつ、安定的で継続的な関係からのみ生じ得るため、1人の男性と1人の女性の間（にのみ成立しうる）」（括弧内筆者）として、同性カップルが内縁関係に含まれないことを明らかにした（鳥澤・前掲注(149)34頁）。

(163) この点については、前掲注(161)に掲げたもののほか、大島梨沙「フランスにおける非婚カップルの法的保護(1)ーパックスとコンキェビナーージュの研究ー」北大法学論集 57 卷 6 号 370 頁 [370~314 頁] (2007)、同「フランスにおける非婚カップルの法的保護(2・完)ーパックスとコンキェビナーージュの研究ー」北大法学論集 58 卷 1 号 210 頁 [210~167 頁] (2007)、ロランス・ド・ペルサン（齊藤笑美子訳）『パックス 新しいパートナーシップの形』（緑風出版、2004）に詳しい。本稿の記述もそれらによったところが大きい。

PACS を締結した旨が身分証書の欄外に記載されるようになったことなどが主たる改正点であった。しかし、いずれの改正も、運用上の不都合を修正するものであり、PACS を抜本的に改正するものではなかった。

先ほど述べたとおり、PACS は、同性カップルだけでなく、男女カップルも利用できる点に大きな特徴がある。フランスは、同性カップルを男女カップルとは異なる特別のカテゴリーとすることを回避するため、早い段階から男女カップルも利用できる制度としての立法を目指したのである。

PACS を締結すると、当事者双方は、物質的に扶助する義務を負うこととなり、共同生活にかかる費用を分担し、日常生活に必要な債務についての連帯責任を負う。日常家事債務についても連帯責任を負う。また、一方の当事者の社会保険の受給権者に他方の当事者になることができる。所得税においては、N分N乗方式による合算課税となる⁽¹⁶⁴⁾。これらの効果は、婚姻の場合と同等である。

一方、法的効果が婚姻の場合と異なるものとしては、相続、財産制度、親族関係の発生、父性推定、共同養子縁組などがある。具体的には、婚姻の場合には、相手方に相続権がある、特に契約がなければ後得財産共通制、親族関係が発生する、子に父子推定が働く、共同養子縁組ができるのに対して、PACS の場合には、相手方に相続権はない、特に契約がなければ別産制、親族関係は発生しない、子に父子推定は働かないので親子関係を生じさせるには父の認知が必要、共同養子縁組はできない。

また、PACS の解消については、当事者双方又は一方からの書面による届出によって解消することとされており、これは、裁判所での離婚手続を要する婚姻と比べて、かなり容易な手続となっている。このように婚姻との違いがあるのは、そもそもこの PACS という制度は、婚姻ではなく、自

(164) 所得税の合算課税については、PACS 導入当初、「3年以上 PACS を締結している当事者」について適用することとされていた。このような要件が設けられたのは、税負担の軽減のみを目的として締結されるいわゆる「偽装 PACS」に合算課税を適用させないためであったが、この要件は、2004年12月30日の法律により、2005年1月1日以後廃止された（大島・前掲注(163)・(1)354頁）。

由結合 (concubinage=コンキュビナーージュ、内縁と訳されることが多い) に置き換わるものとして考えられたものであり、法的効果も、それらの中間に位置づけられるものとなっているからである。

(3) PACS から同性婚の制度化へ⁽¹⁶⁵⁾

(2) で述べたように、PACS には養子縁組等の場面で制限があることから、フランス国内では同性婚の制度化に期待が寄せられた。そうした中、同性婚の制度化を選挙公約として掲げていた社会党のオランド大統領が誕生すると、政府は、2012 年 11 月 7 日に同性婚を制度化するための法案を議会に提出し、審議を経て、2013 年 5 月 17 日に法律第 2013-404 号として成立した。この法律は、主に民法典を改正し、同性婚を制度化するとともに、養子縁組等に関する規定を改正するものであった。しかし、この法案の審議に当たっても、保守層の反発は激しく、大規模なデモが繰り返されるなどした末の法案成立であった。

このように、フランスでは、現在、同性婚の制度化まで至っており、PACS は同性カップルの承認という役割は終えているともいえる。しかしながら、PACS の利用者のうち大多数が男女カップルであることから分かるように、現在では、PACS は婚姻制度と並ぶ選択可能な手段として完全にフランス社会に定着している⁽¹⁶⁶⁾。

3 イギリス⁽¹⁶⁷⁾

(1) シビルパートナーシップ制度導入の経緯⁽¹⁶⁸⁾

(165) この点については、服部有希「【フランス】同性婚法の成立」外国の立法 256-1 号 12 頁 [12、13 頁] (2013)、同「フランスの同性婚法—家族制度の変容—」外国の立法 258 号 22 頁 [22~25 頁] (2013) に詳しい。本稿の記述もそれらによったところが大きい。

(166) 杉浦ほか・前掲注(143)112 頁。

(167) ここでは、イギリスとは、イングランド (England) 及びウェールズ (Wales) を指すこととする。

(168) この点については、橋本有生「イギリス」棚村=中川・前掲注(137)65 頁 [65~84 頁]、杉浦ほか・前掲注(143)124~130 頁、鳥澤・前掲注(149)32、33 頁に詳しい。本稿の記述もそれらによったところが大きい。

イギリスでは、2004 年シビルパートナーシップ法 (Civil Partnership Act 2004.以下「シビルパートナーシップ法」という。)が 2004 年 11 月 18 日に公布、2005 年 12 月 5 日に施行され、同性カップルがお互いをパートナーとして登録するシビルパートナーシップ制度が導入された。

かつて、イギリスでは、長い間、男性間の同性愛行為は性犯罪法の対象とされていたが、1967 年に私的な同性愛行為が犯罪でないことが認められ、2003 年にはようやく同性愛、両性愛者に対するあらゆる差別が禁止されることとなった。一方で、結婚観が極めて個人的で多様化していること、同性カップルなどのような従来の家族の定義に収まらない性的マイノリティーの家族法上の問題が浮き彫りになってきたことなどから、家族の定義についての議論がなされるようになった⁽¹⁶⁹⁾。

また、同性カップルが配偶者としての地位を求める訴訟も提起され、特定の限られた法分野においては、権利が認められるようになっていった⁽¹⁷⁰⁾。

同性カップルの権利が徐々に拡大していく状況の中、2001 年-2002 年の議会の会期中に、同性カップルの関係に法的保護を与え得る議員立法の法案が 2 本、議会に提出された。この 2 本の法案は、同性カップルだけでなく、同じように法的保護の強化が必要と考えられていた男女の同棲カップル (cohabitant) をも対象とするものとなっていた。すなわち、この 2

(169) 田巻帝子「家族の再定義と法の役割：英国」比較法研究 65 号 112 頁〔112 頁〕(2003)。

(170) 具体的には、1999 年の *Fitzpatrick v. Sterling Housing Association Ltd* 事件では、同性カップルが死別した相手方の不動産賃借権を相続する権利があるか否かが争点となり、貴族院 (当時は最高裁判所としての機能も有していた) は、同性カップルの相手方を配偶者と取り扱うことはできないが、家族の一員であると認め、相続権を認める判決を下した。また、その後 2004 年の *Ghaidan v. Godin-Mendoza* 事件では、貴族院は、ヨーロッパ人権条約を国内法に取り入れた 1998 年人権法 (Human Rights Act 1998) の施行を踏まえ、相手方の死亡により、生存する他方が賃借権を相続することができることを定めた 1977 年家賃法について、男女カップルに係る規定を同性カップルに適用しないのはヨーロッパ人権条約 8 条、14 条に違反する差別であるため、男女カップルだけではなく同性カップルも含まれる旨の判決を下した (鳥澤・前掲注(149)33 頁)。

本の法案は、性別を問わず、登録を行った同棲カップルに対する法的保護を与えるという内容のものであったのである。しかしながら、保護の対象に男女カップルを含めることは、法律婚（婚姻）との関係をどのように調整するのか、法律婚が侵食されるのではないか、といった議論を生じさせることとなった。こうしたこともあり、この 2 本の法案は、結局、第二読会まで進んだものの、それ以上は進展せず、審議終了となった。

その後、同性カップルの法的保護については、政府（労働党のブレア政権）が主導で法案を作成することとなり、まず、同性カップルの法的保護の枠組みに関してコンサルテーションペーパー⁽¹⁷¹⁾が公表され、国民の意見が集められた。こうしたプロセスを経て 2004 年に政府が議会に提出した法案は、シビルパートナーシップの対象に男女カップルを含めない、法的保護の対象を同性カップルに絞った、男女間の婚姻と類似の制度としてシビルパートナーシップ制度を導入するための法案となった。

この法案の審議の過程では、同性愛を嫌悪するような反応は少なく、むしろ、前の 2 本の法案の時のように、平等の観点から、制度の対象に男女カップルを含めるべきといった主張がなされ、一旦は、貴族院（上院）において、性別や関係にかかわらずパートナーシップ登録ができるというように法案が修正された。このような法案修正は、同性カップルの法的保護のための枠組みづくりを目指していた政府にとっては受け入れ難いものであったが、結果的には、庶民院（下院）において貴族院による修正案は否決され、2004 年 11 月に、シビルパートナーシップ法が同性カップルにのみ適用される登録制度として成立することとなった。

(2) シビルパートナーシップ制度の内容と変遷⁽¹⁷²⁾

(171) Women&Equality Unit, *CIVIL PARTNERSHIP : A framework for the legal recognition of same-sex couples* (2003) .

(172) この点については、前掲注(168)に掲げたもののほか、ジリアン・ダグラス（新島一彦訳）「2004 年シビルパートナーシップ法—同性のパートナーは婚姻と同等かそれとも劣る身分か？」小野幸二教授古希記念論集刊行委員会『21 世紀の家族と法—小野幸二教授古希記念論集』690 頁〔690～708 頁〕（法学書院、2007）、河島太郎【「イギリス」2013 年同性婚法の制定】外国の立法 259—1 号 10 頁〔10、11 頁〕（2014）、

(1) で述べたように、イギリスのシビルパートナーシップ制度は、同性カップルに対して男女間の婚姻と類似の法的権利を付与し、義務を課すために導入されたものであるため、シビルパートナーシップ法の制定当初から婚姻とシビルパートナーシップとの間に大きな相違点は存在しなかった。加えて、制定当初に存在していた婚姻とシビルパートナーシップとの間の相違点のいくつかは、現在は既に取り除かれている。

同性カップルがシビルパートナーシップの登録をすると、婚姻の場合と同様、相互に扶養する義務が生じる。また、相続、年金受給、子の養育費負担などについて、婚姻をした夫婦と同じ取扱いを受ける。所得税においても、婚姻控除 (Marriage Allowance) の適用において、婚姻をした夫婦と同じ取扱いを受ける⁽¹⁷³⁾。パートナーシップの解消についても、2人の関係が修復不可能な状態まで破綻していると認められる場合に、裁判所での手続を経て解消するというように、婚姻を解消する手続 (離婚手続) と同様に取り扱われる。このように、ほとんどの場合において、シビルパートナーシップ登録をした同性カップルは、婚姻をした夫婦と同じ取扱いを受けることとなる。

一方で、婚姻とシビルパートナーシップとの間の相違点としては、婚姻が性的かつ宗教的な制度であるのに対し、シビルパートナーシップは非性的かつ世俗的な制度であるということがあげられる。シビルパートナーシップは、非性的な制度であるため、例えば、婚姻において離婚事由とされる「不貞」に相当する規定はシビルパートナーシップ法には設けられていない。

(3) シビルパートナーシップ制度から同性婚の制度化へ⁽¹⁷⁴⁾

佐久間悠太「同性婚をめぐる諸外国の動向」名古屋市立大学大学院人間文化研究科『人間文化研究』抜刷 20 号 135 頁〔150、151 頁〕(2014) に詳しい。本稿の記述もそれらによったところが大きい。

(173) GOV.UK ウェブサイト・前掲注(144)。

(174) この点については、橋本・前掲注(168)65～84 頁、杉浦ほか・前掲注(143)124～130 頁、河島・前掲注(172) 10、11 頁、佐久間・前掲注(172) 150、151 頁に詳しい。本稿の記述もそれらによったところが大きい。

イギリスでは、2010年に、あらゆる差別や社会的、経済的な不平等をなくすため、2010年平等法 (Equality Act 2010) が制定された。このように「平等」が推進される風潮の中、2012年3月、政府平等省 (Government Equalities Office) は、同性カップルの婚姻の平等化をいかに実現していくべきかを国民に諮るため、コンサルテーションペーパー⁽¹⁷⁵⁾を発行した。これに対して、回答期間中に、228,000件を超える意見が集まり、同性婚を制度として導入することについて賛成が反対を若干上回ることとなった (賛成 53%、反対 46%)。この結果を受けて、2013年1月24日、同性婚法案が議会に提出されることとなった。この法案の審議に当たっては、宗教家が自らの意に反して同性カップルに対するセレモニーの実施⁽¹⁷⁶⁾を強制されるのではないかといった可能性を説くなど、宗教との関係が議会における主なテーマとなった。しかしながら、全ての宗教家が同性婚法案に反対な訳でもなく、むしろ、宗教家による同性カップルに対するセレモニーの実施を一切禁止するとすれば、その方が問題であり、宗教家がセレモニーの実施を強制されないようにすればよいのであるから、同性婚法案の成立を阻むほどの論拠にはならなかった。その他の同性婚法案に反対する意見も、説得的なものではなく、ついに、2013年7月、2013年同性婚法 (Marriage (Same Sex Couples) Act 2013) が成立するに至ったのである。

この法律は、同性カップルが適法に婚姻を行うことを認めるもので、婚姻の効果は、男女カップルの婚姻と同等であり、法律上、配偶者 (spouse)

(175) Government Equalities Office, *Equal civil marriage : a consultation* (2012) .

(176) イギリスでは、婚姻には、民事婚 (civil marriage) と宗教婚 (religious marriage) の2つがある。民事婚では、登録所その他認可された施設において、2名以上の証人の立会の下、登録官監督吏によってセレモニーが執り行われる。これに対して、イングランド国教会による宗教婚では、教会において牧師が聖公会祈祷書 (Book of Common Prayer) の儀礼に従ってセレモニーを行う。これらのセレモニーにおいて交わされる誓約の言葉が婚姻の効力の発生要件となっている (橋本・前掲注(168)70頁)。このように、民事婚と宗教婚が選択できるようになっていることを、選択的民事婚主義という (棚村・前掲注(91)248頁)。これに対して、ドイツやフランスでは、婚姻をするためには、宗教婚ではなく、国家機関で挙式登録する必要があり、これを強制的民事婚主義という (棚村・前掲注(91)249頁)。

という文言には、特に例外がない限り、同性カップルも含まれることとなった⁽¹⁷⁷⁾。

一方で、この法律が施行された後も、シビルパートナーシップ制度は、なお存置されているということも注目すべき点である。現在、男女カップルには婚姻以外に法的な結びつきを得る手段はないが、同性カップルには婚姻とシビルパートナーシップという 2 つの制度が用意されており、結果的に同性カップルの方が多くの選択肢が付与されている状況にある。この点に関して、2018 年 10 月、メイ首相は、男女カップルでもシビルパートナーシップ制度を適用できるようにすると発表した⁽¹⁷⁸⁾。このような制度改正がなされれば、シビルパートナーシップ制度が設けられている意義が大きく変わることになるであろう。今後の動向が注目されるところである。

4 アメリカ

(1) アメリカの法体系等⁽¹⁷⁹⁾

アメリカにおける議論を確認する前に、まず、アメリカの法体系等について確認しておくこととする。

アメリカは、50 の諸州、首都ワシントン D.C. 及び複数の準州 (territory) からなる連邦国家であり、法体系も複雑で、連邦レベルでは、連邦憲法及び連邦法が制定され、州レベルでは、50 の諸州がそれぞれ別個の独立した法域を形成している。すなわち、各州がそれぞれに憲法を有しており、州議会は、連邦憲法や州憲法により禁止されておらず、連邦議会の専属的立

(177) ただし、男女カップルに適用される婚姻法の規定がそのまま適用されない場面もなお存在する。宗教婚におけるセレモニーに関する規定、性的関係などがそれである。

(178) BBC ニュースの 2018 年 10 月 5 日付記事、「異性カップルもシビル・パートナーシップ制度を選べるように 英国」による <<https://www.bbc.com/japanese/45743677>> (最終閲覧: 令和元年 6 月 18 日 9:30 頃)。

(179) この点については、伊藤正己＝木下毅『アメリカ法入門 [第 5 版]』183 頁以下 (日本評論社、2012)、鈴木伸智「アメリカ合衆国」棚村＝中川・前掲注(137)117 頁 [117～134 頁] に詳しい。本稿の記述もそれらによったところが大きい。

法権に属さない事項については、連邦憲法、連邦法又は条約に反しない限り、あらゆることを立法することができることとされている。本稿の対象とする、婚姻や離婚など家族に関わる事項の多くは州の専権事項となっており、州ごとに法律が制定されるため、その内容は州によって異なっている。

また、連邦憲法において「各州においては、全ての他州の一般法律、記録及び司法手続に対して、十分な信頼と信用が与えられなければならない」（4条1節）という規定（以下「十分な信頼と信用条項」という。）があるため、当該規定によらない旨の別段の定めがなければ、ある州が何らかの制度を導入した場合、その制度の効果は他州でも認められることになる。

（2）1970年代～1990年代半ばまでの動き⁽¹⁸⁰⁾

アメリカでは、1970年代以降、同性婚の可否を巡る訴訟が提起されるようになった。もっとも、1970年代の裁判所は、同性婚は婚姻には該当せず、同性カップルには婚姻する基本的権利はなく、同性カップルに婚姻を認めない州婚姻法も合憲であると判断していた。

1980年代に入ると、地方自治体レベル（州の中の市レベル）で、登録をすれば、婚姻関係にない事実上のカップルにも、婚姻をしたカップルに認められる一定の権利及び利益を付与するという制度を設けるところが現われた。1984年12月に、カリフォルニア州パークレー市議会は、アメリカで初めて、ドメスティック・パートナーシップ制度を採択した。当時、この制度を利用できたのは、男女カップル、同性カップルに関係なく、一定の要件⁽¹⁸¹⁾を満たした市職員の事実上のカップルに限られていたが、受けられる利益は、医療、健康保険給付など徐々に拡大していった。その後、ドメスティック・パートナーシップ制度を導入する地方自治体は増加して

(180) この点については、鳥澤・前掲注(149)37～41頁、鈴木・前掲注(179)117～134頁に詳しい。本稿の記述もそれらによったところが大きい。

(181) 双方が18歳以上で、近親婚として婚姻が禁止される関係になく、双方にとって唯一のパートナーであることなどが要件とされていた（鈴木・前掲注(179)122頁）。

いったが、受けられる利益の範囲は、地方自治体ごとに異なっていた。

その後1993年に、*Baehr v. Lewin* 事件⁽¹⁸²⁾で、ハワイ州最高裁判所は、申立人による、同性婚を認容しないことは同性カップルから「婚姻上の地位を条件とする様々な権利及び利益へのアクセスを奪う」という主張を認め、事件を原審に差し戻し、同性婚の実現の可能性を示唆したものとなった。

(3) DOMA (Defense of Marriage Act) の制定 (1996) ⁽¹⁸³⁾

こうした動きを受けて、1996年、アメリカは、連邦法として、婚姻防衛法 (Defense of Marriage Act. 以下「DOMA」という。) を成立させた。DOMAは、「合衆国のいかなる州……も、他の州……の法律において婚姻として扱われる同性の者の関係、又は、当該関係から生じる権利若しくは主張に関して、他の州……の一般法律、記録又は司法手続を実行することを要求されない」(2条)、「連邦議会の法律又は合衆国の各行政機関の裁定、規則若しくは解釈の意味を決定するに際して、『婚姻』という文言は夫と妻としての一男一女の法定結合のみを意味し、『配偶者』という文言は夫又は妻である異性の個人のみをいう」(3条)と規定した。(1)で述べたように、アメリカでは、十分な信頼と信用条項があるため、通常は、A州が同性婚を認容した場合、同性婚を認容しないB州の州民がA州で婚姻をしてB州に戻れば、B州はその同性婚を有効な婚姻として認めざるを得なくなる。しかしながら、DOMA 2条の規定があることにより、そのように取り扱う必要がなくなる。すなわち、DOMAは、仮に同性婚を認める州が現われたとしても、その効果を他州に波及させないようにしたのである。

また、DOMAは連邦法であるため、たとえその州では同性婚が認められ

(182) *Baehr v. Lewin*, 74 Haw. 645;852 P.2d 44 (Haw.1993) .

(183) この点については、前掲注(180)に掲げたもののほか、井樋三枝子「アメリカの州における同性婚法制定の動向」外国の立法 250号5頁〔5～15頁〕(2011)、鳥澤孝之「諸外国の同性婚制度等の動向—2010年以降を中心に—」調査と情報—ISSUE BRIEF—798号〔5～7頁〕(2013)に詳しい。本稿の記述もそれらによったところが大きい。

るとしても、連邦法上に規定のある、連邦税、健康保険、年金等においては、同性の配偶者は、配偶者として認められないこととなった。

(4) DOMA 制定後の各州の動き⁽¹⁸⁴⁾

DOMA の制定と前後して、30 以上の州が州憲法ないし州婚姻法を改正し、同性婚を明示的に禁止したり、DOMA と同様の規定を置いたりした。ハワイ州でも、州憲法を改正して同性婚を明示的に禁止し、これを受けて、ハワイ州最高裁判所は、先に述べた差戻審において、州勝訴の判決を下したのである。

このように、多くの州が同性婚の禁止に向かう中、いくつかの州では、同性パートナーシップ制度が導入された。例えば、バーモント州では、バーモント州最高裁判所が下した判決⁽¹⁸⁵⁾を踏まえ、シビル・ユニオン法を成立させ、2000 年 7 月に施行した。このシビル・ユニオン制度は、男女間の婚姻と要件・効果がほぼ同様のものであり、州税についても婚姻と同様に取り扱われた⁽¹⁸⁶⁾。また、ハワイ州で 2011 年に導入されたシビル・ユニオン制度は、登録資格として同性・異性を問わないものであり、男女カップルも利用可能なものであった。

一方で、上記のように婚姻に代替する制度という形を採らず、同性婚を認容するという判断をした州もあった。マサチューセッツ州では、マサチューセッツ州最高裁判所が下した判決⁽¹⁸⁷⁾を踏まえ、全州に先駆けて、2004

(184) この点については、前掲注(180)・(183)に掲げたものに詳しい。本稿の記述もそれらによったところが大きい。

(185) *Baker v. State*, 170 Vt. 194; 744 A.2d 864 (Vt.1999) は、婚姻に付随する利益保護から同性カップルを排除することは、州憲法に反するとして、同性カップルにも婚姻と同等の法定保護の必要性を示唆した。

(186) なお、州内では婚姻と同様に取り扱われたものの、連邦税などの連邦法に規定のある制度においては、婚姻と同様には取り扱われないということは、先に述べたとおりである。

(187) *Goodridge v. Dept. of Public Health*, 798 N.E.2d 941 (Mass.2003) は、同性カップルに対して、婚姻が与える保護、利益、義務を拒否することは州憲法に違反すると判示した。

年 5 月に、同性カップルに対して婚姻許可状 (marriage license)⁽¹⁸⁸⁾ を発給した。その後、コネチカット州やアイオワ州などが、同性婚を認容する判決を受け、同性婚を認めることとなった。更に、バーモント州⁽¹⁸⁹⁾ などのように、司法の判断によらず、議会の決議によって同性婚を認める州も現われるようになった。

- (5) DOMA 違憲判決 (2013 年 6 月 26 日) と同性婚認容判決 (2015 年 6 月 26 日)⁽¹⁹⁰⁾

2013 年 6 月 26 日、連邦最高裁判所は、DOMA を違憲と判断した。United States v. Windsor 事件⁽¹⁹¹⁾ において、DOMA は、合衆国憲法第 5 修正から導かれる「連邦における法の平等保護」に違反するものであると判示したのである。更に、連邦最高裁判所は、DOMA を違憲とする理由として、DOMA は、州法上の婚姻の一部を区別して不平等に取り扱っており、州によって婚姻と認められているものを連邦が否定し、その価値を損なっていること、DOMA のため、同性婚当事者は、税法、健康保険、破産法等の様々な領域で不利益を受けていること、同性婚家庭の子を他の家族と区別していることなどを挙げた。

このようにして、この判決では、連邦法である DOMA を違憲であると

(188) アメリカでは、ほとんどの州において、婚姻の有効な成立にはセレモニーを必要としており、セレモニーを有効に行うには、州政府により当事者の婚姻に対する婚姻許可状が発給されていなければならない (井樋・前掲注(183) 10 頁)。

(189) 先に述べたように、バーモント州では、同性婚認容に先駆けて、シビル・ユニオン制度を採用していたが、同性カップルに婚姻を認める法改正に併せて、州内のシビル・ユニオンは婚姻に自動的に統合されることとなった (井樋・前掲注(183) 12 頁)。

(190) この点については、鈴木・前掲注(179) 117～134 頁、鳥澤・前掲注(183) 5～7 頁、井樋三枝子「【アメリカ】同性婚に関する 2 つの合衆国最高裁判決」外国の立法 256-2 号 4 頁 [4、5 頁] (2013)、同「【アメリカ】同性婚をめぐる各州の動向」外国の立法 259-2 号 4 頁 [4～7 頁] (2014)、同「【アメリカ】同性婚に関する連邦最高裁判決」外国の立法 264-2 号 4 頁 [4、5 頁] (2015) に詳しい。本稿の記述もそれらによったところが大きい。

(191) United States v. Windsor, 570 U.S. (2013) .カナダのオンタリオ州で婚姻をし、ニューヨーク州に居住する同性カップルの一方が死亡した後、生存している他方の配偶者である Windsor が内国歳入庁 (アメリカ国税庁) に対して、Windsor に対する連邦遺産税の免除を求めた事件である。

判断した一方、州が同性婚を禁じること自体の違憲性については判断を行わなかった。そのため、次の論点は、州が同性婚を禁じることの違憲性についてであった。

この論点に対する判断は、2015 年 6 月 26 日になされることとなった。連邦最高裁判所は、*Obergefell v. Hodges* 事件⁽¹⁹²⁾において、同性カップルに対して州が婚姻許可状を発給しないこと及び他州で認められた婚姻を承認しないことは、合衆国憲法第 14 修正の「州における法の適正手続」⁽¹⁹³⁾及び「州における法の平等保護」⁽¹⁹⁴⁾に違反するものであると判示した。この判決により、全ての州は、同性・異性の区別なく婚姻許可状を発給し、他州で認められた同性婚を承認する義務を負うこととなった。すなわち、アメリカ全体で同性婚が認容され、男女間の婚姻と同様の権利を得るに至ったのである。

5 主要国における事実婚・同性婚に関する立法例の総括

ここまで、主要国における事実婚・同性婚に関する立法例について確認してきたが、その制度の内容は各国ごとに様々である。ドイツやイギリスのパートナーシップ制度は、同性カップルのための婚姻と類似の制度として発展してきたのに対して、フランスの PACS は、同性カップルだけでなく、男女カップルでも利用できる制度として導入され、婚姻とは別の制度として発展してきたのである。こうした経緯から、いずれの国でも同性婚が認められることとなった現在、ドイツでは、生活パートナーシップの新規登録は認められないこととされ、イギリスでは、シビルパートナーシップを男女カップル

(192) *Obergefell v. Hodges*, 576 U.S. (2015). 同性カップルに対して州が婚姻許可状を発給しないこと及び他州で認められた婚姻を承認しないことが合衆国憲法に違反するとしてオハイオ州、テネシー州、ミシガン州及びケンタッキー州に対して提起された 4 つの訴訟の上訴を統合して、連邦最高裁判所が審理した事件である。

(193) 州は法の適正な手続によらなければ、個人の生命、身体、自由又は財産を奪えないということ（井樋・前掲注(190)4頁（2015））。

(194) 州の管轄内に住む個人に対する法の平等な保護を否定できないということ（井樋・前掲注(190)4頁（2015））。

でも利用できるようにする改正が行われようとするなど婚姻とは別の制度へと転換が図られようとしており、フランスでは、PACS は依然として婚姻とは別の制度として定着しているというように、三者三様の発展を遂げている。

一方、アメリカでは、州において同性婚が実現しそうになると、連邦法として DOMA を制定し、連邦法上婚姻を男女間に限ることとし、ある州が同性婚を認容したとしてもその効果をその州だけに留めることとするなどの対応が図られた。しかしながら、まず、2013 年 6 月にその DOMA が違憲であると判断されると、遂に 2015 年 6 月に州が同性婚を認めないことは違憲であると判断され、同性婚が認められるに至ったのである。このように、アメリカでは、司法の判断により、ドラスティックに同性婚認容へと舵が切られたのである。

最後に、ここまで確認してきた主要国の立法例について、所得税に関係する内容を以下にまとめて示しておく⁽¹⁹⁵⁾。各国が導入したパートナーシップ制度は上記のとおり様々ではあるが、主要国では、事実婚や同性婚という課題に対して、まずは、私法上、法律上の婚姻とは別に、パートナーシップ制度という枠組みを設けることによって解決を図ろうとしており、所得税についてもそのパッケージの一部という位置づけになっていることが分かる。また、いずれの制度も、パートナーとして法的保護（権利）が与えられること的前提として、パートナー相互間に相互扶養義務が課されているということも重要な点である。

	制度名	制定年	適用対象 (同性・異性)	相互扶養 義務	所得税 (パートナー関係)	社会保障 受給権	関係解消方法	同性婚の可否	同性婚認容後 の対応
ドイツ	生活パートナーシップ	2001	同性のみ	あり	あり (合算分割)	あり	婚姻と同じ	2017 年 同性婚認容	新規登録不可
フランス	PACS (民事連帯契約)	1999	同性・異性	あり	あり (合算分割)	あり	婚姻と異なる (同意すれば即時)	2013 年 同性婚認容	影響なし
イギリス	シビルパートナーシップ	2004	同性のみ	あり	あり (婚姻控除)	あり	婚姻と同じ	2013 年 同性婚認容	異性間にも 拡大方針
アメリカ	(州によって異なる) ○シビル・ユニオン ○ドメスティック・ パートナーシップ など	1997~	○連邦レベルでは、DOMA(婚姻防衛法 1996)により、婚姻が男女間に限られていた。 ○州レベルでは、シビル・ユニオンやドメスティック・パートナーシップといった制度が創設された。 ○その後、2013 年 6 月に DOMA が違憲と判断され、更に 2015 年 6 月に州が同性婚を認めないことが違憲と判断された。これにより、全米で同性婚が認められることとなった。						

(195) この表は、本節において示した参考文献等を基に、筆者が作成したものである。

第3節 我が国地方公共団体における取組

前節において、主要国における事実婚・同性婚に関する立法例として、主要国において導入されたパートナーシップ制度の内容などについて確認してきたが、我が国においては、現在のところ、国の制度として、パートナーシップ制度を導入するといった動きは見られない。

しかしながら、一方で、一部の地方公共団体において、パートナーシップ制度を導入する動きが見られる。本節では、全ての地方公共団体の制度を確認することはできないが、他の地方公共団体に先駆けて同性パートナーシップ制度の導入に踏み切った渋谷区と世田谷区、そして全国で初めて同性カップル・男女カップルに関係なく締結できるパートナーシップ制度の導入に踏み切った千葉市の例を確認することとする。

1 渋谷区・世田谷区・千葉市におけるパートナーシップ制度⁽¹⁹⁶⁾

平成27年11月5日、渋谷区と世田谷区において、同性パートナーシップ制度の運用が始まった。この制度は、地方公共団体が、法律上の婚姻が認められていない同性カップルに対して、パートナー関係にあることを証明したり(渋谷区)、パートナーシップ宣誓書を受領したことを証したり(世田谷区)

(196) この点については、渋谷区ウェブサイト<<https://www.city.shibuya.tokyo.jp/kusei/shisaku/lgbt/partnership.html>> (最終閲覧：令和元年6月18日10:00頃)、世田谷区ウェブサイト<<http://www.city.setagaya.lg.jp/kurashi/107/157/749/751/d00165231.html>> (最終閲覧：令和元年6月18日10:00頃)、千葉市ウェブサイト<<https://www.city.chiba.jp/shimin/seikatsubunka/danjo/partnership.html>> (最終閲覧：令和元年6月18日10:00頃)、大島梨沙「渋谷区同性パートナーシップ条例の意義と課題」法学セミナー727号1頁〔1～5頁〕(2015)、大川育子『(仮称)渋谷区多様性社会推進条例制定検討会』での議論」棚村＝中川・前掲注(137)150頁〔150～158頁〕、中川重徳「渋谷区男女平等・多様性社会推進会議での議論から」棚村＝中川・前掲注(137)159頁〔159～170頁〕、篠原保男「渋谷区の制度施行と運用の現状」棚村＝中川・前掲注(137)232頁〔232～245頁〕、上川あや「世田谷区における同性パートナーシップの取組について」棚村＝中川・前掲注(137)180頁〔180～209頁〕、若林一夫「世田谷区の制度施行と運用の現状」棚村＝中川・前掲注(137)246頁〔246～256頁〕、杉浦ほか・前掲注(143)136～139頁などに詳しい。本稿の記述もそれらによったところが大きい。

する制度である。こうした制度が導入されたのは、我が国では渋谷区と世田谷区が最初であり、メディアでも大きく取り上げられた⁽¹⁹⁷⁾。その後、他の地方公共団体にも広がりを見せ、現在では、伊賀市、宝塚市、那覇市、札幌市、福岡市、大阪市など、多くの地方公共団体で導入されている。

更に、平成 31 年 1 月 29 日には、千葉市が、同様の制度を同性カップルだけでなく、男女カップルも利用できる制度として導入し、こちらもメディアで大きく取り上げられた⁽¹⁹⁸⁾。

下の表⁽¹⁹⁹⁾は、渋谷区、世田谷区、千葉市のパートナーシップ制度について、その制度の内容をまとめたものである。

	渋谷区	世田谷区	千葉市
制度の根拠	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 [条例]	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 [要綱]	千葉市パートナーシップの宣誓の取扱いに関する要綱 [要綱]
運用開始日	平成 27 年 11 月 5 日	平成 27 年 11 月 5 日 【改正】 平成 31 年 4 月 1 日	平成 31 年 1 月 29 日
対象者 (要件)	(1) 同性であること (2) 区内に居住し、かつ、住民登録があること (3) 20 歳以上であること (4) 当事者以外に配偶者・パートナーがいないこと (5) 近親者でないこと	(1) 同性であること (2) 区内に住所を有すること (3) 成年に達していること (4) 当事者以外に配偶者・パートナーがいないこと (5) 双方の関係等が直系血族又は三親等内の傍系血族の間でないこと	(1) 市内に住所を有すること (2) 成年に達していること (3) 当事者以外に配偶者・パートナーがいないこと (4) 民法 734 条から 736 条までにおける近親者間・直系姻族間・養親子等間の婚姻禁止規定に該当しないこと ※ 同性・異性は問わない。
申請等に	(1) 当事者が相互に相手	パートナーシップ宣誓書	(1) パートナーシップ宣

(197) 制度導入発表時のものとして 2015 年 2 月 12 日付朝日新聞夕刊 1 頁、翌 13 日付朝日新聞朝刊 34 頁、条例成立時のものとして同年 4 月 1 日付朝日新聞朝刊 1、38 頁、運用開始時のものとして同年 11 月 5 日付朝日新聞夕刊 1 頁など。

(198) 制度導入発表時のものとして 2018 年 8 月 24 日付朝日新聞朝刊 30 頁、運用開始時のものとして 2019 年 1 月 29 日付朝日新聞夕刊 10 頁など。

(199) この表は、前掲注(196)に掲げた参考文献等を基に、筆者が作成したものである。

<p>必要な書類</p>	<p>方を任意後見受任者の一人とする任意後見契約に係る公正証書の正本又は謄本 (2) 両当事者が同居し、共同生活において互いに責任を持って協力し、その共同生活に必要な費用を分担する義務を負うこと等についての合意契約に係る公正証書の正本又は謄本 (3) 戸籍全部事項証明書等</p>	<p>(当事者双方が住所、氏名、日付を記入した宣誓書) ※ 事務処理要領において、区の職員は上記の対象者要件に該当することを確認することとされているが、要綱上、何らかの書類の提出を明示的に求めているはない。事実上、戸籍全部事項証明書等は必要となる。</p>	<p>誓書（当事者双方が住所、氏名、生年月日、日付等を記入した宣誓書） (2) 住民票の写し等 (3) 戸籍全部事項証明書等</p>
<p>地方公共団体から発行等される書類</p>	<p>パートナーシップ証明書 ※ 内容審査があり、証明書の発行まで 1 週間程度を要する。</p>	<p>(1) 收受印を表示したパートナーシップ宣誓書の写し (2) パートナーシップ宣誓書受領証 ※ パートナーシップ宣誓当日に受領可能</p>	<p>(1) パートナーシップ宣誓証明書 (2) パートナーシップ宣誓証明カード ※ 原則、パートナーシップ宣誓当日に受領可能</p>
<p>効 果</p>	<p>(1) 区民及び事業者は、その社会活動の中で、パートナーシップ証明を最大限配慮する義務 (2) 区内の公共的団体等の事務所等は、業務の遂行に当たり、パートナーシップ証明を十分に尊重し、公平・適切な対応をする義務 ※ 具体的には、公営住宅の利用許可や公立病院での面会許可、企業が提供する商品やサービスにおいてパートナーを民法上の配偶者と同等に扱うこと等が期待される効果と考えられる。</p>	<p>要綱には定められていない。 ※ 具体的に期待される効果は、渋谷区の場合と差異はないと思われる。</p>	<p>市長は、市民及び事業者がパートナーシップ証明の趣旨を理解し、その社会活動の中で最大限に尊重され公平・適切な対応を行うよう、周知啓発に努める義務 ※ 具体的に期待される効果は、渋谷区の場合と差異はないと思われる。</p>
<p>適切な対応がなされなかった場合の措置</p>	<p>(1) 関係者に対して適切な助言又は指導 (2) (1)に従わない場合、関係者に対して是正勧告 (3) (2)に従わない場合、関係者の公表</p>	<p>要綱には定められていない。</p>	<p>要綱には定められていない。</p>

上の表を見ると、渋谷区のパートナーシップ制度のみ、制度の根拠が条例

にあることが分かる。条例は、地方公共団体独自の法源として、地方公共団体の議会が制定するものであり、法的拘束力をもつ⁽²⁰⁰⁾。これに対して、世田谷区や千葉市のパートナーシップ制度の根拠とされる要綱というのは、地方公共団体における事務処理の仕方について行政内部で定めたもので、法令による根拠はないが、行政組織の中では影響力のある枠組みである⁽²⁰¹⁾。これらのことから分かるように、渋谷区のパートナーシップ制度の方が、法的拘束力があり、より実効性が担保されている制度であるということが出来る。なお、世田谷区や千葉市が、条例ではなく要綱という形式を選択したのは、いきなり条例化を狙うより、行政実務による実現を図る方が安全であり、スムーズに制度の導入を進めることができると考えたからであろう。

2 国の制度としてのパートナーシップ制度の導入の動き

本節の冒頭でも述べたように、我が国においては、現在のところ、国の制度として、パートナーシップ制度を導入するといった動きは見られない。

しかしながら、前節のドイツの項で述べたように、ハンブルク市で導入された「ハンブルク婚」という地方の制度が、国の制度としてのパートナーシップ制度（生活パートナーシップ制度）の導入につながった例もある。現在、我が国においては、地方公共団体においてパートナーシップ制度の導入の流れが加速しており、こうした流れが今後、国の制度として、パートナーシップ制度を導入すべきとの流れにつながってくるかもしれない。

第 4 節 小括

本章においては、主要国における事実婚・同性婚に関する立法例と我が国地

(200) 宇賀克也『地方自治法概説〔第 8 版〕』14 頁（有斐閣、2019）。地方自治法 14 条 2 項では、地方公共団体は、義務を課し、又は権利を制限するには、原則として、条例によらなければならないことを規定している。

(201) 杉浦ほか・前掲注(143)137 頁。

方公共団体における取組について考察を行った。その結果、主要国では、事実婚や同性婚という課題に対して、まずは、私法上、法律上の婚姻とは別に、パートナーシップ制度という枠組みを設けることによって解決を図ろうとしており、所得税についてもそのパッケージの一部という位置づけになっていることが分かった。また、我が国においては、現在のところ、国の制度として、パートナーシップ制度を導入するといった動きは見られないが、地方公共団体においてパートナーシップ制度の導入の流れが加速している。こうした地方公共団体の取組が、国の制度として、パートナーシップ制度を導入すべきとの流れにつながってくることも十分考えられ、今後、我が国において、事実婚や同性婚という課題に対してどのような対応がなされるか、注意深く見ていくことが必要であろう。

第 4 章 所得税法上の「配偶者」の範囲の在り方

本章においては、前章までに行った考察を基に、所得税法上の「配偶者」の範囲の在り方について考察を行うこととする。

第 1 節 所得税法上の「配偶者」の範囲の在り方

1 現行所得税法上の「配偶者」の範囲とその理由

第 1 章での考察のとおり、現行所得税法上の「配偶者」は、借用概念についての統一説の原則どおり、民法の規定による配偶者と同義と解される。

このように、現行所得税法上の「配偶者」の範囲が、民法の規定による配偶者と同義とされる主な理由としては、①毎年、膨大な数の債権債務が生じる租税法の特殊性から、執行上の公平性を確保するため、画一的な取扱いが可能である必要があるところ、民法の規定による配偶者は、届出という形式的要件を備えていることから、外形上、「配偶者」に該当することが明らかであり、執行上の公平性が確保されること⁽²⁰²⁾、②事実婚や同性婚といった民法の規定による配偶者以外を配偶者控除や配偶者特別控除の対象とした場合、家族という私的領域において、これらの控除の対象となる「配偶者」に該当するか否かの事実認定を行う必要が生じるが、これは困難を伴うこと⁽²⁰³⁾、③民法の規定による配偶者には、民法 752 条の同居協力扶助義務が存すること⁽²⁰⁴⁾などが考えられる。これらのことは、第 1 章で確認したように、扶養控除の対象に「妻」が追加された昭和 15 年改正後の扶養控除の適用を巡る実例問答において、内縁の妻に扶養控除が認められるかという問に対し、「遺憾ながら認められない。……。(内縁の妻に扶養控除を認めることは)我が国では未だ不可能である」との回答がなされていることからもうかがい知るこ

(202) 加藤友佳・前掲注(157)28 頁。

(203) 中里真紀子・前掲注(74)319～321 頁。

(204) 中里実「配偶者控除と民法」税研 192 号 16 頁〔16 頁〕(2017)。

とができるところである。

本節では、これらのことについて、次項以降、社会立法と租税法における対応の違いについての考え方や所得税法上の「配偶者」の範囲の在り方を考察する中で、更に詳しく考察していく。

2 社会立法と租税法における対応の違いについての考え方

第 2 章において確認したように、社会立法では、事実婚を民法の規定による配偶者と同格に位置付ける立法がスタンダードになっている。これは、「配偶者」の範囲を民法の規定による配偶者に限定する租税法と対照的である。ここでは、この違いについての考え方について考察してみたい。

まず、社会立法であるが、社会立法は、生存権を根拠とした生活保障を目的とし、貧困化の契機となるべき社会的事故（例えば生計を支えていた者の死亡など）の発生に際し、予防的に所得保障を図る制度として発展してきた⁽²⁰⁵⁾ものであり、受給権者等の生活実態が民法の規範的要請に優先する、すなわち、受給権者等の生活実態が重視される⁽²⁰⁶⁾。このような考え方に基づき、配偶者の範囲に事実婚を含めるという対応が採られている⁽²⁰⁷⁾。もちろん、こうした対応が採られる前提として、社会立法では、受給権者等からの請求に基づき、保険者（給付者）がその請求内容を審査した上で給付がなされることになるため、保険者において、1つ1つの事案について給付前（事前）に精査することが可能である⁽²⁰⁸⁾ということも大きいと思われる。

一方、租税法は、公共サービスの資金とするために、何らかの利益と直接

(205) 加藤智章ほか『社会保障法〔第7版〕』4頁（有斐閣、2019）。

(206) 伊奈川・前掲注(130)45頁。

(207) 伊奈川・前掲注(130)45頁。

(208) 遺族年金を例にとれば、国民年金法 16 条や厚生年金保険法 33 条において、給付を受ける権利は、受給権者の請求に基づいて、保険者が裁定する旨規定されており、この裁定は、年金受給権の存在を確認する行政行為であると解されている（加藤智章ほか・前掲注(205)90頁、最判平成7年11月7日（民集49巻9号2829頁））。したがって、裁定がなされなければ、年金は支給されない。

結びつくことなく強制的に徴収される租税⁽²⁰⁹⁾について、国民の納税義務を定める法であり、その意味で国民の財産権への侵害を根拠付ける、いわゆる侵害規範である。したがって、租税負担は国民の間に公平に配分されなければならない、公平性の確保は極めて重要とされる⁽²¹⁰⁾。この公平性には、制度上の公平性だけでなく、執行上の公平性も含まれる⁽²¹¹⁾が、膨大な数の債権債務が同時期に申告等によって確定するという特殊性から、この執行上の公平性を担保するため、画一的な取扱いが可能であることが重視される⁽²¹²⁾。このような考え方にに基づき、「配偶者」の範囲を民法の規定による配偶者に限定しているのである⁽²¹³⁾。

もう少し具体的に述べると、申告納税制度を採用する所得税では、確定申告の時期に大量の申告書が提出される。仮に法の適用を誤った申告書が提出された場合でも、一旦、その誤った申告内容で租税債権が確定する⁽²¹⁴⁾。課税庁がこれを是正するためには、納税者に対して税務調査を行うなどして、

(209) 金子・前掲注(6)31 頁、清永・前掲注(67)3、4 頁。

(210) 金子宏教授は、「税負担は国民の間に担税力に即して公平に配分されなければならないという原則を、租税公平主義または租税平等主義という。これは、近代法の基本原理である平等原則の課税の分野における現われであり、直接には憲法 14 条 1 項の命ずるところである」と述べられている(金子・前掲注(6)89 頁)。また、清永敬次教授は、「憲法 14 条 1 項の規定は、『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。』と定める。これはいわゆる平等原則を定めたものであるが、租税平等主義というのは、租税の領域にあらわれた平等原則を指すものである」と述べられている(清永・前掲注(67)32 頁)。

(211) 金子宏教授も清永敬次教授も、公平性には、執行上の公平性も含まれると解している(金子・前掲注(6)97 頁、清永・前掲注(67)33、34 頁)。清永敬次教授は、「憲法 14 条の規定は、立法における平等取扱いを求めると同時に、法の執行における平等を要請する。したがって、租税法主義は、税法の執行をなすに当たって、税法の観点から本質的に同じ場合を恣意的に異なって取り扱い、又は本質的に異なる場合を恣意的に同じように取り扱うことを禁ずる。……一般的にほぼ同一の取扱いが税務執行上行われているような場合、ある特定の納税者に対するこれと異なる取扱いは特に異なる取扱いを正当化する特別の事情が存在しない限り、租税平等主義により許されない」と述べられている(清永・前掲注(67)33、34 頁)。

(212) 金子・前掲注(6)33 頁。

(213) 佐藤・前掲注(8)332 頁。

(214) 清永・前掲注(67)228、234、235 頁。

修正申告や更正処分といった手続を経なければならない。それでも、是正がなされればよいが、税務調査がスムーズに進まなかったり、大量の申告書を処理する過程で見落とされるというようなことがあれば、法の適用を誤った申告書がその申告内容で確定してしまうこととなり、適正な申告をしている者との公平性が維持できなくなる⁽²¹⁵⁾。こうしたことから、画一的な取扱いが重視されるのである⁽²¹⁶⁾。

このように、社会立法と租税法とでは、その制度の目的や事実認定のプロセスなど、様々な側面で違いがある。したがって、同一の用語について、社会立法と租税法とで対応が異なったとしても問題はないと考える。それぞれの制度において、それぞれの目的に基づき、判断がなされるべきである。

3 所得税法上の「配偶者」の範囲の在り方

第 1 章での考察のとおり、配偶者控除の今日的意義は、配偶者を扶養していることによる担税力の減殺の考慮にある。単純にこの考え方に基づけば、事実婚や同性婚の場合であっても、実際に「扶養の事実」が認められる場合には、控除の対象とされるべきという考え方は、採り得なくはない。

(215) 例えば、平成 29 年分所得税では、申告納税者 641 万人のうち配偶者控除適用者 172 万人、配偶者特別控除適用者 15 万人（国税庁長官官房企画課「平成 29 年分申告所得税標本調査－調査結果報告－」（2019））、年末調整を行った給与所得者 4,465 万人のうち配偶者控除適用者 949 万人、配偶者特別控除適用者 123 万人（国税庁長官官房企画課「平成 29 年分民間給与実態統計調査－調査結果報告－」（2018））となっている。もちろん、これは現行所得税法の下での適用者数なので、対象となっているのは、民法の規定による配偶者のみである。仮に、事実婚や同性婚といった民法の規定による配偶者以外を配偶者控除や配偶者特別控除の対象とした場合、これだけの数の申告や年末調整が行われる中に、事実婚や同性婚に係る配偶者控除や配偶者特別控除の適用者が含まれることになるため、本来は控除を適用することができないのに、誤って控除を適用した者を是正するということだけでも、かなりの困難が伴うということは想像に難くないであろう。また、この是正作業においては、必要に応じて、税務調査を家族という私的領域に対して行わなければならない、「配偶者」に該当するか否かということの事実認定に困難が伴うということも想像に難くないであろう。

(216) 吉村典久「内縁関係と所得税」専修大学法学研究所紀要 27 号 119 頁〔136、137 頁〕（2002）も参照。租税法における簡素化の要請について述べられている。

しかしながら、現行制度が、民法の規定による配偶者のみを控除の対象としているのは、前述の執行上の公平性の確保等の理由だけでなく、民法上の同居協力扶助義務が存する配偶者を扶養しているという事実を重視しているということが大きいと思われる。これは、「扶養の事実」を認定する場合に、その背景に、民法上の同居協力扶助義務が存するということが大きな拠り所になる、すなわち、民法上の同居協力扶助義務が存することで「扶養の事実」が強く推定されると考えられているということであろう。

このように、所得税法において配偶者間の関係を議論する際は、民法上の同居協力扶助義務が存するということが出発点とされるべきであり、それを念頭に置いた議論が必須である⁽²¹⁷⁾。

ところで、第 2 章での考察のとおり、現在、当事者の選択する事実婚については、民法の分野において、その保護の必要性、すなわち、準婚理論を適用して保護を図るべきか否かが議論されている状況である。この点については、第 2 章で述べたように、民法の学説において議論があるだけでなく、近年では、意図的に婚姻の届出を出さなかったとみられるカップルの関係解消について損害賠償請求を否定する裁判例も登場してきている。また、同性婚については、民法の分野においても、認めるべきか否かも含めて議論が進んでいない状況である。なお、第 2 章で述べたように、現時点では、同性カップルに対して準婚理論を適用して保護を図ることは、消極に解されている。このように、現状は、当事者の選択する事実婚については、民法上の同居協力扶助義務が存するかについて疑義があり、また、同性婚については、民法上の同居協力扶助義務は存しないという状況にある。

(217) 中里実・前掲注(204)16 頁。財務省「説明資料〔所得税③〕」第 5 回税制調査会(2016 年 10 月 25 日)資料〔総 5-1〕8 頁において、「所得税法上の控除対象配偶者・扶養親族の定義と民法上の扶助義務・扶養義務について」というタイトルで民法 752 条等の条文が示されているが、税制調査会会長である中里実教授は、「課税に関して配偶者間の関係を議論する際の出発点は、『夫婦は同居し、互いに協力し扶助しなければならない』と定める民法 752 条の扶助義務であり、それを念頭に置いた議論が必須である。……参考として、民法の条文を掲げた……のは、その点を考慮したからである」と述べられている。

こうした現状に鑑みれば、まずは、民法の分野において、事実婚や同性婚といった課題に対して、保護を図るべき対象なのか否か、また、保護を図るとすればどのような手段が適当なのかなど、どのように対応していくべきかが議論され、一定の結論（方向性）が示されることが必要不可欠であると考ええる。

そして、その民法の分野における議論の内容を踏まえ、所得税法としてどのような対応をするべきか、議論をしていくことが必要であると考ええる。

第2節 所得税法に求められる対応

ここまでの考察のとおり、事実婚や同性婚といった課題については、私法上の対応（例えばパートナーシップ制度の創設等）に併せて所得税法も対応するというのが妥当である⁽²¹⁸⁾。

前章で確認したように、主要国では、この課題を解決するためにパートナーシップ制度を創設することなどで対応しており、所得税もそのパートナーシップ制度のパッケージの一部となっている。

こうしたことから、我が国においても、同様の制度を創設するという流れになった場合には、当該制度に基づきパートナー関係になり相互扶養義務が課せられた者（パートナー）を配偶者と同視し、配偶者控除の適用を認めるという改正を行うというのが最も望ましい対応であると考ええる。

(218) 吉村・前掲注(216)140頁。吉村典久教授は、「こと家族法の問題に関しては、法的安定性と信頼性を確保するため、その展開のイニシアチブは主として家族法に委ねるべきであり、租税法は可能なかぎり家族法の規律を前提として構築されなければならない」と述べられている。

結びに代えて

本稿は、まず、現行所得税法上の「配偶者」の範囲を考察した上で、所得税法上の「配偶者」の範囲の在り方について、民法や社会立法における事実婚や同性婚に対する対応、主要国における事実婚や同性婚に対する対応などを考察し、その考察を基礎として、一定の結論を導いたものである。すなわち、事実婚や同性婚といった課題に対しては、パートナーシップ制度の創設等の私法上の対応に併せて所得税法上も対応するというのが妥当である。

確かに、配偶者控除が、配偶者を扶養していることによる担税力の減殺の考慮という趣旨で設けられている制度であることに鑑みれば、事実婚や同性婚といった民法の規定による配偶者以外であっても、実際に「扶養の事実」が認められる場合には、控除の対象とされるべきという考え方も採り得なくはない。

しかしながら、現行制度が、民法の規定による配偶者のみを控除の対象としているのは、執行上の公平性の確保等の観点だけでなく、民法上の同居協力扶助義務が存する配偶者を扶養しているという事実が重視されているからである。これは、「扶養の事実」を認定する場合に、その背景として、民法上の同居協力扶助事務が存するということが大きな拠り所になる（「扶養の事実」が強く推定される）と考えられているということに他ならない。すなわち、所得税法において配偶者間の関係を議論する際には、民法上の同居協力扶助義務が存するということが出発点とされるべきであり、それを念頭に置いた議論が必須といえる。

現在、当事者の選択する事実婚については、民法の分野においてその保護の必要性（準婚理論を適用して保護を図るべきか否か）が議論されている状況である。また、同性婚については、民法の分野においても認めるべきか否かも含めて議論が進んでいない状況である。

こうした現状に鑑みれば、まずは、民法の分野において、事実婚や同性婚といった課題に対して、保護を図るべき対象なのか否か、また、保護を図るとすればどのような手段が適当なのかなど、どのように対応していくべきかが議論

され、一定の結論が示される必要があると考える。

そして、その民法の分野における議論の内容を踏まえ、所得税法としてどのような対応をするべきか、議論をしていくことが必要であると考え。

最後に、本研究を通じて、事実婚や同性婚といった課題の根深さを痛感させられた。本稿においても可能な限りの考察を行ったが、十分な考察が行えたとは到底いえないと思う。考察が不十分であった点については、今後の自らの課題としたいと考えている。