

令和 5 年 6 月 4 日現在

機関番号：32682

研究種目：若手研究

研究期間：2019～2022

課題番号：19K13508

研究課題名（和文）同性婚および登録パートナーシップ制度と租税法上の配偶者概念をめぐる比較法的研究

研究課題名（英文）Comparative law Study on the Concept of Spouse in Tax Law for Same-Sex Marriage and Registered Partnership and

研究代表者

加藤 友佳 (Kato, Yuka)

明治大学・経営学部・専任准教授

研究者番号：50737723

交付決定額（研究期間全体）：（直接経費） 2,400,000円

研究成果の概要（和文）：様々な生き方が選択される現代社会において、家族に係る租税法もその影響を受けている。特に、同性婚や登録パートナーシップ制度との関係においては、従来からの「配偶者」概念の解釈や、「登録パートナー」の位置付けが租税法上問題となる。これらの制度を導入している国々の税制等を分析したところ、既存の租税法を新しい家族制度にどのように対応させるか、というアプローチが異なっていることがわかった。そこで本研究では、租税法上の配偶者概念が、多様化する生き方の選択にどのように対応していったのかを検討した。

研究成果の学術的意義や社会的意義

同性婚や登録パートナーシップ制度を導入している国々の、租税法上の配偶者概念変更の方法、登録パートナー概念の創設の方法を比較検討した。その結果、通達の変更によって配偶者概念を変更する場合や、法令によって変更する場合等があることを明らかにすることができた。また、海外の登録パートナーシップ制度だけでなく日本でも地方自治体単位で導入されているパートナーシップ制度についても分析し、これらの制度の違いと租税法における位置付けについての研究が実現した。

研究成果の概要（英文）：In modern society, where people choose various ways of life, tax laws related to the family are also affected by this trend. In particular, in relation to same-sex marriage and registered partnership systems, the interpretation of the traditional concept of "spouse" and the positioning of "registered partner" are problematic in tax law. An analysis of the tax systems of countries that have introduced these systems reveals that there are different approaches to how existing tax laws should be adapted to the new family systems. Therefore, this study examined how the concept of spouse in tax law responded to the increasingly diverse life choices.

研究分野：租税法

キーワード：租税法 同性婚 配偶者 登録パートナーシップ パートナーシップ制度

1. 研究開始当初の背景

本研究開始当初は同性婚や登録パートナーシップ等の新たな家族制度を認める国が増え続けており、それに伴い租税法の改正が進められている。アメリカでは 2013 年の Windsor 判決によって、内国歳入庁が「配偶者」「夫および妻」に同性婚者も含まれることを明らかにし、2015 年の Obergefell 判決では、アメリカの全ての州において同性婚を異性婚と等しく扱うことが義務化された。両判決の影響により、多くの州がシビルユニオンを同性婚に移行させるよう州法を改正している。この他、イギリス(2014年)、フランス(2013年)、ドイツ(2017年)においても、同性婚および登録パートナーシップ制度の導入に伴い、租税法上の配偶者概念を変化させていた。

他方で国内での動向に目を向けると、わが国の租税法における配偶者は婚姻関係を前提としているため、内縁の配偶者であっても配偶者控除の適用は認められない。租税法上の配偶者は、「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」(最高裁判平成 9 年 9 月 9 日判決)であると解釈されているが、本研究開始当初は国内においても条例や企業等において同性カップルを家族として認める動きもあり、現代社会における家族の形が問われ始めていた。しかしながら、租税法における議論は単なる配偶者控除適用の有無に終始してしまい、総合的な分析を前提とした比較法的アプローチに基づく議論は未だ行われていなかったため、諸外国の配偶者・パートナー概念、および、国内の同性カップル等をわが国でどのように解釈すべきかという問題について、租税法の観点から総合的に比較法研究を行うこととした。

2. 研究の目的

本研究は、諸外国における新たな家族制度に係る租税優遇措置が適用される法的根拠や経緯を明らかにし、これまで十分に研究されてこなかった同性カップルの租税法上の権利について、「配偶者」概念の統一的解釈アプローチを示し、新たな租税法のあり方を提言することを目的とした。研究開始時においては、同性婚や登録パートナーシップを認める国が増え続けており、憲法、家族法、国際私法を中心として、諸外国の判例分析や比較法的研究が行われていた。しかしながら、租税法の観点から行う同性婚や登録パートナーシップ制度研究については社会的な需要に対してその分析が追いついていない現状がある。

そこで本研究は、諸外国の制度を総合的に比較分析することによって、同性婚配偶者およびパートナーらがわが国の租税法上「配偶者」に該当するか否かについて統一的アプローチを示すことを目的とした。本研究は、各国の同性婚および登録パートナーシップ制度を租税法の観点から総合的に分析することにより、これらの制度をわが国租税法においてどのように解釈すべきかという問いに対し、統一的アプローチによる解決策を示し、さらには急務とされるわが国においての租税法の解釈や法整備についても学際的検討を試みた。

3. 研究の方法

まず、各国の同性婚および登録パートナーシップ制度に認められる租税法上の権利の比較分析を行った。具体的には、アメリカ、イギリス、フランス、ドイツの同性婚および登録パートナーシップ制度の導入に伴って整備された租税制度について、適用が認められた租税優遇措置と、その経緯を明らかにした。特に登録パートナーシップ制度は、各国によってパートナー間に生じる権利義務関係が異なるため、比較法的考察を行った。

次に、上記各国における租税法整備の方法に着目し、その手法の違いを比較した。同性婚および登録パートナーシップ制度の導入に伴い、これらの制度に対応するために租税制度も改正されているが、その方法は、現行租税法の解釈変更や、法改正等、各国によって異なるため、各手法の調査・分析を実施する必要がある。

続いて、上記法整備等を踏まえたうえで、同性婚配偶者および登録パートナーのわが国租税法における「配偶者」該当性の検討に着手した。わが国租税法における「配偶者」概念について、判例や学説からその本質的属性を抽出して統一的なアプローチを導出し、上記各国の同性婚配偶者および登録パートナーらの配偶者該当性を明らかにした。

そして最後に、多様化する家族に係わる租税法のあり方の考察を行った。上記研究によって、各国法制度の導入経緯、同性カップルの租税法上の権利の存在、租税法整備の必要性が明らかになったため、これらに基づいてわが国の現行租税法の問題点を具体化したうえで、各国の租税法整備の手法を参考として、家族の多様化に伴う新たな租税法のあり方の研究を試みた。

4. 研究成果

(1) 配偶者概念と個人単位主義

アメリカ、イギリス、フランスの同性婚および登録パートナーシップの制度と租税法の整備について、各国の条文等を分析し、比較整理を行った。さらに、これまでの研究内容を基盤として、わが国の税制を夫婦に着目し個人単位主義と消費単位主義の観点から検討を行った。その結果、EUを中心として、同性カップルに対して租税法上配偶者となる権利を認める動きが加速していたが、今日では実質的公平の観点から夫婦についても個人単位主義の徹底へと移行していることを明らかとした。そこで、この個人単位主義徹底による実質的公平実現への背景とアプロ

一子を分析し、これらの議論がわが国においては配偶者控除を中心とする夫婦に関連する税制へとあてはめることができるという結論に至った。なお、上記研究については、租税法学会において発表を行っている。

(2) 各国の最新法制度比較分析

2010年代は各国の同性カップルに対する姿勢が大きく変化する過渡期であったことから、家族制度と租税法について総合的に検討するにあたっては、過去に検討していた法制度が改正されていることが多かった。本研究では最新の法制度を基盤にする必要があるため、まずは現行制度の確認と全体像の把握に努め、論点の整理を行った。特に、アメリカおよびイギリスは、同性カップルに対する法整備または解釈変更に伴って租税制度が改正されていたことから、改正前後の制度の比較検討を試みた。この作業を行うことにより、本研究でとりあげた同性カップルと租税法をめぐる多くの論点および各国の判例について、最新の法制度に基づく比較・検討が実現した。特に、統計データでは、より現状をふまえた数値を用いることができ、研究成果において図表として可視化することによって、研究内容のより分かりやすい公表へとつなげることができた。

(3) 配偶者概念の解釈

「配偶者」概念の統一的解釈アプローチを示し、新たな租税法のあり方の提言を達成するために、解釈論の研究を行った。(2)から得られる知見をもとに、配偶者およびパートナーの解釈的アプローチとして、アメリカのような通達による解釈変更について、日本における可能性を検討するために、行政通達の性質とその規範性について行政法と租税法のそれぞれの学説および判例の検討を行った。その結果として、租税法における通達の位置付けおよび規範性の特性を分析することができた。近年の家族と租税法に係る論点(家族、夫婦、同性カップル、子ども、社会保障等)についての研究成果を1冊にまとめ公表できたことが、本研究の代表的な成果である。

5. 主な発表論文等

〔雑誌論文〕 計7件（うち査読付論文 3件/うち国際共著 0件/うちオープンアクセス 0件）

1. 著者名 加藤友佳	4. 巻 15515
2. 論文標題 知的財産権の租税法における評価～無体財産権と通達を中心に（上）	5. 発行年 2021年
3. 雑誌名 特許ニュース	6. 最初と最後の頁 1-8
掲載論文のDOI（デジタルオブジェクト識別子） なし	査読の有無 無
オープンアクセス オープンアクセスではない、又はオープンアクセスが困難	国際共著 -

1. 著者名 加藤友佳	4. 巻 15516
2. 論文標題 知的財産権の租税法における評価～無体財産権と通達を中心に（下）	5. 発行年 2021年
3. 雑誌名 特許ニュース	6. 最初と最後の頁 1-8
掲載論文のDOI（デジタルオブジェクト識別子） なし	査読の有無 無
オープンアクセス オープンアクセスではない、又はオープンアクセスが困難	国際共著 -

1. 著者名 加藤友佳	4. 巻 1557
2. 論文標題 取引相場のない株式の評価と所得税法59条1項にいう「その時における価額」の意義－タキゲン株式譲渡事件	5. 発行年 2021年
3. 雑誌名 令和2年重要判例解説	6. 最初と最後の頁 158-159
掲載論文のDOI（デジタルオブジェクト識別子） なし	査読の有無 有
オープンアクセス オープンアクセスではない、又はオープンアクセスが困難	国際共著 -

1. 著者名 加藤友佳	4. 巻 253
2. 論文標題 課税単位	5. 発行年 2021年
3. 雑誌名 租税判例百選〔第7版〕	6. 最初と最後の頁 62
掲載論文のDOI（デジタルオブジェクト識別子） なし	査読の有無 有
オープンアクセス オープンアクセスではない、又はオープンアクセスが困難	国際共著 -

1. 著者名 加藤友佳	4. 巻 253
2. 論文標題 配偶者控除	5. 発行年 2021年
3. 雑誌名 租税判例百選〔第7版〕	6. 最初と最後の頁 98-99
掲載論文のDOI（デジタルオブジェクト識別子） なし	査読の有無 有
オープンアクセス オープンアクセスではない、又はオープンアクセスが困難	国際共著 -

1. 著者名 加藤友佳	4. 巻 48
2. 論文標題 多様化する家族と税制の対応	5. 発行年 2020年
3. 雑誌名 租税法研究	6. 最初と最後の頁 1 - 16
掲載論文のDOI（デジタルオブジェクト識別子） なし	査読の有無 無
オープンアクセス オープンアクセスではない、又はオープンアクセスが困難	国際共著 -

1. 著者名 水野忠恒, 濱田洋, 坂巻綾望, 加藤友佳	4. 巻 839
2. 論文標題 OECDモデル租税条約2017	5. 発行年 2019年
3. 雑誌名 租税研究	6. 最初と最後の頁 74 - 125
掲載論文のDOI（デジタルオブジェクト識別子） なし	査読の有無 無
オープンアクセス オープンアクセスではない、又はオープンアクセスが困難	国際共著 -

〔学会発表〕 計8件（うち招待講演 3件 / うち国際学会 0件）

1. 発表者名 加藤友佳
2. 発表標題 パートナーシップ・LLCの性質比較からみる租税法上の「法人」該当性
3. 学会等名 租税研究協会会員懇談会（招待講演）
4. 発表年 2021年

1. 発表者名 加藤友佳
2. 発表標題 相続税・贈与税における租税回避 - 通達は誰を拘束しているのか？
3. 学会等名 租税法学会（招待講演）
4. 発表年 2021年

1. 発表者名 加藤友佳
2. 発表標題 ライフコースの変化と租税法
3. 学会等名 亜細亜大学租税法研究会（招待講演）
4. 発表年 2022年

1. 発表者名 加藤友佳
2. 発表標題 多様化する家族と法政策～税制を中心に～
3. 学会等名 法政策研究会
4. 発表年 2020年

1. 発表者名 加藤友佳
2. 発表標題 租税法における通達解釈と法規性
3. 学会等名 税務大専攻校税務研究会
4. 発表年 2021年

1. 発表者名 加藤友佳
2. 発表標題 多様化する家族と税制の対応
3. 学会等名 租税法学会
4. 発表年 2019年

1. 発表者名 加藤友佳
2. 発表標題 多様化する家族と税制
3. 学会等名 国際取引法学会金融税制部会
4. 発表年 2019年

1. 発表者名 水野忠恒, 濱田洋, 坂巻綾望, 加藤友佳
2. 発表標題 OECDモデル租税条約2017
3. 学会等名 日本租税研究協会
4. 発表年 2019年

〔図書〕 計1件

1. 著者名 加藤 友佳	4. 発行年 2021年
2. 出版社 中央経済社	5. 総ページ数 264
3. 書名 多様化する家族と租税法	

〔産業財産権〕

〔その他〕

6. 研究組織

	氏名 (ローマ字氏名) (研究者番号)	所属研究機関・部局・職 (機関番号)	備考
--	---------------------------	-----------------------	----

7. 科研費を使用して開催した国際研究集会

〔国際研究集会〕 計0件

8. 本研究に関連して実施した国際共同研究の実施状況

共同研究相手国	相手方研究機関
---------	---------