

租税法における「配偶者」について¹⁾

肥 後 治 樹*

はじめに

- 1 租税法における「配偶者」等の規定
- 2 租税法上の「配偶者」等の意義
- 3 外国法に基づく法律婚の取扱い
- 4 まとめ

はじめに

日本国憲法は、第24条において、「婚姻は、両性の合意のみに基いて成立し、夫婦が同等の権利を有することを基本として、相互の協力により、維持されなければならない。」と規定し、民法は、第2章において、婚姻適齢（第731条）、重婚の禁止（第732条）等「婚姻」についての諸規定を置いている。民法には、婚姻についての定義規定はない²⁾が、第739条（婚姻の届出）第1項において、

*国税庁課税部資産評価企画官。なお、本論文は、筑波大学大学院ビジネス科学研究科教授時に執筆したものである。

- 1) 本論稿は、国際課税をテーマにした博士論文の審査の場において、故元永和彦教授が、大要、「租税法における「配偶者」等の意義につき、国際結婚の場合に何を準拠法とすべきかについて議論がある。例えば、親族について、相続税法は、扶養義務者について、「配偶者及び民法第877条（扶養義務者）に規定する親族をいう。」と規定しているが、国際結婚の場合の相続税法上の扶養義務者の範囲はどうなるのか、と云った点について検討すべき事項が多い。」とコメントされたことに示唆を受けたものである。なお、筆者は、偶然のことながら、故元永教授とは、高校の同窓であり、筆者の本学への着任時以降、不肖の先輩をよく立てていただき、色々と教えていただいた。
- 2) 棚村正行「男女の在り方・男と女」ジュリスト1126号20頁

「婚姻は、戸籍法（昭和22年法律第224号）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。」と規定しているように、法律婚主義の建前に立ち、法的社会的に承認された男女関係としての婚姻を基軸に置いている³⁾。

しかし、第二次世界大戦前から、民法が届出婚主義をとっていることから生ずる法と現実の乖離⁴⁾により、父母や戸主の同意が得られないと云った理由のほか、様々な理由により婚姻届を出せない夫婦など、事実上夫婦でありながら、法律上は夫婦ではないカップル⁵⁾が存在したほか、近年では、私生活としての実質を尊重し、婚姻の届出に意義を見出さないカップルや、夫婦別姓を実現するために届出をしないカップル等、意識的に法律婚を拒否するカップルが、一定の社会的広がりをもって現われており⁶⁾、事実婚はより一般化していると言える。

また、日本国憲法第24条が「婚姻は、両性の合意のみに基いて成立」すると規定していることから、当事者たりうるのは男女であり、かつ、その自由な合意が要求されていると一般には理解されてきた⁷⁾ことから、我が国の場合、同性カップルは、異性愛でないこと、法的な家族の枠組みに入らないことで、社会的拒否反応は、男女のカップルである事実婚の場合よりも大きく⁸⁾、同性

3) 棚村政行・前掲注3・20頁

4) 太田武男＝溜池良夫『事実婚の比較法的研究』（昭和61年 有斐閣）6頁

5) 二宮周平『事実婚の現代的課題』（平成2年 日本評論社）5頁

6) 二宮周平・前掲注5・i頁

7) 棚村政行・前掲注3・25頁。国会における質疑においても、平成16年11月17日の参議院憲法調査会において、赤坂正浩参考人（神戸大学大学院法学研究科教授）が、「同性婚に関して言いますと、これは議論がありますが、日本国憲法の場合には24条で法律上の婚姻が尊重されるべきであるという規定があって、そこには婚姻は両性の合意に基づくということになっていますので、通常解釈は、法律上の結婚は男性と女性と、両性というのはそういう意味だと。もちろん、ラジカルに、両性というのは二つの性ということなので、男性と男性、女性と女性というも解釈上あり得るといごくごく少数の説がありますが、一般には日本国憲法の現行規定で同性の法律上の婚姻を認める制度は設けられないことになっているんだと思うんです…」と説明している。

8) 二宮周平・前掲注5・258頁。

婚を含め、これまで同性カップルの法的権利が積極的に主張されることはなかった⁹⁾。

その一方で、ヨーロッパでは1980年代末から北欧諸国を皮切りに、登録パートナーシップ制度の導入など、同性カップルの生活共同体に一定の法的保護を認める法制度の整備が進んでいる¹⁰⁾。このような法制度には、大きく分けて二つのものがあり、一つは、同性カップルの共同体は、「婚姻」ではないことを前提に、婚姻と「同等の」保護を与えると云う法制度であり、もう一つは、同性カップルの共同体を、法的な意味での「婚姻」であると定義することで、異性カップルとの差別・区別を撤廃しようとする法制度である¹¹⁾。前者の法制度を採用している国は、北欧諸国やイギリス、ドイツなどであり¹²⁾、後者の法制度を採用し、同性婚の結婚を認めている国は、平成18年7月時点で、オランダ、ベルギー、スペイン及びカナダの4カ国となっている¹³⁾。

このような海外の動向も受けて、今後、我が国においても、欧米諸国のように同性カップルたちが自由な生き方を公然と求め、自分たちの関係の社会的法的認知を迫る運動がますます大きく展開されていくことになると云う見方¹⁴⁾もある。

そこで、本稿においては、租税法上用いられている「配偶者」や「親族」、「寡婦」、「寡夫」と云った概念につき、どのように解されているのか、これらの概念については、民法等の法律に基づいた婚姻又は養親子の関係にある者（以下「法律上婚姻等関係にある者」という。）に限定しているのか、それとも、事実上婚姻又は養親子の関係にある者（以下「事実上婚姻等関係にある者」と

9) 棚村政行・前掲注3・25頁

10) 水野紀子『家族—ジェンダーと自由と法』（平成18年 東北大学出版会）147頁

11) 山下純司「カナダにおける市民婚姻法の成立と同性婚訴訟」法学教室第316号（平成19年）6頁

12) 山下純司・前掲注11・6頁

13) 杉浦郁子=野宮亜紀=大江千束『プロブレムQ&A パートナーシップ・生活と制度』（平成19年 緑風出版）90頁

14) 婚姻法改正を考える会『ゼミナール 婚姻法改正』（平成7年 日本評論社）42頁

いう。)も含まれるのか、さらには、今後、広がりを見せると思われる同性婚に基づいた関係についても適用の余地があるのかなどについて、検討することとしたい。

具体的には、まず、租税法の個々の条項において配偶者、親族等についてどのような規定が置かれているか、また、それらの条項において、それらの概念がどのような意義を有しているかについて概観し、配偶者や親族と云った概念が条項により事実上婚姻等関係にある者が含まれるものと含まれないものがあることを明らかにし、次に、租税法上用いられている配偶者や親族等と云った概念について、何故、条項により事実上婚姻等関係にある者が含まれるものと含まれないものがあるのか、その要因等について検討することとする。さらに、同性婚を含め、外国法に基づけば法律上婚姻等関係にある者と認められる者について、租税法上の配偶者等に係る規定は適用できるのかどうかについて、法の適用に関する通則法等を基に検討し、最後に、租税法における配偶者等の意義等について、私見をまとめることとする。

1 租税法における「配偶者」等の規定

(1) 租税法の解釈

租税法の解釈については、租税法が侵害規範であり、法的安定性の要請が強く働くから、原則として文理解釈によるべきであり、みだりに拡張解釈や類推解釈を行うことは許されないとされる¹⁵⁾。

また、租税法と私法の関係において、租税法に用いている概念のうち、他の法分野で用いられている概念を用いているものについては、借用概念と呼ばれ、租税法において用いられている当該借用概念については、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、それとも徴収確保ないし公平負担の観点から異なる意義に解すべきかが問題となり、わが国では、統一説・独立説・目的適合説の三つの見解があるが、借用概念は他の法分野におけると同じ

15) 金子宏『法律学講座双書 租税法 第14版』（平成21年 弘文堂）102 - 103頁

意義に解釈するとする統一説が、租税法律主義＝法の要請に合致しているとされる¹⁶⁾。

(2) 租税法の解釈により私法（民法等）の概念と同義に解するもの
イ 「配偶者」

租税法における「配偶者」等の概念については、統一説の立場に立つ判例があり、所得税法第83条（配偶者控除）は、「居住者が控除対象配偶者を有する場合には、その居住者のその年分の総所得金額、退職所得金額又は山林所得金額から38万円（その控除対象配偶者が老人控除対象配偶者である場合には、48万円）を控除する。」と規定し、納税者に、その配偶者でその者と生計を一にするもののうち、一定の要件に該当する者がある場合には、所得税額の計算上、総所得金額等から、所定の金額を配偶者控除として差し引くことができる旨規定している¹⁷⁾が、当該規定に係る「配偶者」につき、最高裁第三小法廷平成9年9月9日判決（平成8年（行ツ）第64号）訟務月報44巻6号1009頁は、「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る」と判示し、「所得税法は、一定の要件の下に、配偶者を有する者について、配偶者控除及び配偶者特別控除を認めている。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。」と判示した第一審（名古屋地裁平成7年9月27日判決（平成7年（行ウ）第12号）訟務月報44巻6号1015頁）及び原審（名古屋高裁平成7年12月26日判決（平成7年

16) 金子宏・前掲注15・106頁

17) 税務大学校「所得税法（基礎編）平成21年度版」（平成21年 税務大学校）78、92頁
（<http://www.nta.go.jp/ntc/kouhon/syotoku/mokuji.htm>平成21年6月1日閲覧）

（行コ）第21号）訟務月報44巻6号1025頁）の判断を支持した。

この点については、所得税基本通達2-46（配偶者）も「法に規定する配偶者とは、民法の規定による配偶者をいうのであるから、いわゆる内縁関係にある者は、たとえその者について家族手当等が支給されている場合であっても、これに該当しない。」とし、前述の所得税法第83条に規定する配偶者控除に係る「配偶者」のほか、第72条（雑損控除）、第73条（医療費控除）、第74条（社会保険料控除）、第76条（生命保険料控除）、第77条（地震保険料控除）、第83条の2（配偶者特別控除）などの規定における「配偶者」も、民法の規定による配偶者、すなわち戸籍法の定めるところにより市区町村長等に婚姻の届出をした配偶者をいうものであることを明らかにしている¹⁸⁾。

このほか、相続税法第19条の2（配偶者に対する相続税額の軽減）に規定する「被相続人の配偶者」、第21条の6（贈与税の配偶者控除）に規定する「その者との婚姻期間が20年以上である配偶者」の「配偶者」についても、同様に、民法の規定する配偶者をいうとされる^{19)、20)}。

ロ 「親族」

「親族」については、所得税法第84条（扶養控除）が、「居住者が扶養親族を有する場合には、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、その扶養親族一人につき38万円（その者が特定扶養親族で

18) 河合厚＝宮澤克浩＝阿瀬薫『平成19年版 所得税基本通達逐条解説』（平成19年 大蔵財務協会）47頁

19) 相続税法第19条の2につき、相続税法基本通達19の2-2（内縁関係にある者）は、「法第19条の2第1項に規定する配偶者は、婚姻の届出をした者に限るものとする。したがって、事実上婚姻関係と同様の事情にある者であっても婚姻の届出をしていないいわゆる内縁関係にある者は、当該配偶者には該当しないのであるから留意する。」としている。

20) 相続税法第21条の6につき、相続税法施行令第4条の6（贈与税の配偶者控除の婚姻期間の計算及び居住用不動産の範囲）第2項において、「婚姻につき民法第739条第1項（婚姻の届出）の届出があつた日」と規定していることを踏まえると、当該配偶者についても、民法上の配偶者と同義に解し、事実上の婚姻関係にある配偶者が含まれないものと解される。

ある場合には63万円とし、その者が老人扶養親族である場合には48万円とする。)を控除する。」と規定し、納税者に一定の要件を満たす扶養親族がある場合には、所得税額の計算上、総所得金額等から、所定の金額を扶養控除として差し引くことができる旨規定していることについて、最高裁第一小法廷平成3年10月17日判決(平成2年(行ツ)第12号)訟務月報38巻5号911頁は、「所得税法…2条1項34号に規定する親族は、民法上の親族をいうものと解すべきであり、したがって、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との間の未認知の子又はその者の連れ子は、同法84条に規定する扶養控除の対象となる親族には該当しないというべきである。」と判示し、所得税法が規定する当該親族については、民法が規定する親族と同義に解すべきとしている。その理由については、本判決では触れられていないが、原審(東京高裁平成元年9月19日判決(昭和62年(行コ)第110号)税務訴訟資料173号744頁)は、①ある法律において、「親族」と規定している場合に、当該法律にその定義規定を置いていないときは、特段の理由がない限り、民法上の親族を指すものと解すべきであること、②行政法分野では、事実上の婚姻(配偶者)又は事実上の子を、法律上の婚姻(配偶者)又は法律上の子と同様に取り扱う場合には、その旨の明文の規定が置かれていること、③所得税法が、扶養控除の対象となる親族を法律上の親族に限定していることは、著しく不合理であるとまではいえないことを挙げている²¹⁾。

したがって、実務上も、所得税法で用いられている「親族」の概念については、民法第725条の規定による親族、すなわち、①6親等内の血族、②配偶者及び③3親等内の姻族をいう²²⁾こととしている。

このほか、所得税法第56条(事業から対価を受ける親族がある場合の必要経費の特例)に規定する「居住者と生計を一にする配偶者その他の親族」、国

21) 二宮周平「事実婚の家族と所得税法上の扶養控除」法学教室第141号(平成4年)102頁

22) 河合厚=宮澤克浩=阿瀬薫・前掲注18・47頁。ただし、「親族」から「配偶者」が除かれる場合がある。

税徴収法第37条（共同的な事業者の第二次納税義務）に規定する「その者と生計を一にする配偶者その他の親族」についても、民法の規定する親族をいうとされる^{23～25}）。

ハ 「寡婦」・「寡夫」

所得税法第81条（寡婦（寡夫）控除）第1項は、「居住者が寡婦又は寡夫である場合には、その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27万円を控除する。」と規定し、納税者が一定の要件を満たす寡婦又は寡夫である場合に、所得税額の計算上、総所得金額等から、所定の金額を寡婦（寡夫）控除として差し引くことができる旨規定している²⁶）が、国税不服審判所平成19年2月26日裁決は、寡婦控除に係る「寡婦」につき、「夫と死別し若しくは夫と離婚した後婚姻をしていない者又は夫の生死の明らかでない者」、あるいは「夫と死別した後婚姻をしていない者又は夫の生死の明らかでない者」に該当することが「寡婦」たる要件の一つとされているところ、ここにいう「夫」の意義については、所得税法及び租税特別措置法において格別の定義規定が設けられていないことからすれば、身分法の基本法たる民法が定める婚姻関係（以下「法律婚」という。）にある男子を意味するものと解するのが相当である」として、寡婦控除の適用要件の一つである「夫」とは、身分法の基本法たる民法が定める婚姻関係にある男子を意味するものであるとの判断を示し、事実上婚姻関係にある者で離婚した場合には、寡婦控除の適用は認められないとした。

23) 河合厚＝宮澤克浩＝阿瀬薫・前掲注18・47頁

24) 国税徴収法基本通達・第37条関係（共同的な事業者の第二次納税義務）の7（親族）は、「法第37条第1号の「親族」とは、民法第725条各号《親族の範囲》に掲げる者、すなわち、配偶者、六親等内の血族及び三親等内の姻族をいう。」としている。

25) 冬木千成『全訂版 国税徴収法基本通達逐条解説』（2008年 大蔵財務協会）317頁

26) 税務大学校・前掲注17・78、90頁（<http://www.nta.go.jp/ntc/kouhon/syotoku/mokuj-i.htm>平成21年6月1日閲覧）

(3) 租税法の規定により私法（民法等）の概念よりも広義に解するもの

前述の東京高裁平成元年9月19日判決の判示にもあるように、行政法の分野では、健康保険法第5条第7項第3号²⁷⁾、厚生年金保険法第63条第1項第3号²⁸⁾、児童扶養手当法第3条第3項²⁹⁾等のように、事実上の子を法律上の子と同様に取り扱うものとする趣旨の規定を置いているもの、また、健康保険法第1条第2項第1号³⁰⁾、厚生年金保険法第5条第7項第1号³¹⁾、国民年金法第5条第8項³²⁾、児童扶養手当法第3条第3項³³⁾、母子及び寡婦福祉法第6条第1項³⁴⁾、労働者災害補償保険法第16条の2第1項³⁵⁾等のように、事実上の婚姻

27) 「被保険者の配偶者で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ものの父母及び子であって、その被保険者と同一の世帯に属し、主としてその被保険者により生計を維持するもの」

28) 「直系血族及び直系姻族以外の者の養子（届出をしていないが、事実上養子縁組関係と同様の事情にある者を含む。）となつたとき」

29) 「この法律にいう「婚姻」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場合を含み、「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み、「父」には、母が児童を懐胎した当時婚姻の届出をしていないが、その母と事実上婚姻関係と同様の事情にあつた者を含むものとする。」

30) 「被保険者（日雇特例被保険者であった者を含む。以下この項において同じ。）の直系尊属、配偶者（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。以下この項において同じ。）、子、孫及び弟妹であって、主としてその被保険者により生計を維持するもの」

31) 「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。」

32) 「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。」

33) 「この法律にいう「婚姻」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場合を含み、「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み、「父」には、母が児童を懐胎した当時婚姻の届出をしていないが、その母と事実上婚姻関係と同様の事情にあつた者を含むものとする。」

34) 「この法律において「配偶者のない女子」とは、配偶者（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。以下同じ。）と死別した女子であつて、現に婚姻（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場合を含む。以下同じ。）をしていないもの及びこれに準ずる次に掲げる女子をいう。」

（配偶者）を法律上の婚姻（配偶者）と同様に取り扱うものとする趣旨の規定を置いているもののように、立法者が、事実上婚姻等関係にある者を、法律上婚姻等関係にある者と同様に取り扱うべきものと考えた場合には、その旨の明文の規定を置いている事例が少なからず見受けられる。

租税法においても、国税徴収法第75条（一般の差押禁止財産）は、滞納者及び滞納者と生計を一にする親族の最低生活の保障、滞納者の最低限度の生業の維持及び精神生活の尊重を図るために³⁶⁾、差押を禁止する財産（一般の差押禁止財産）を掲げ、当該財産として、同条第1項第1号は、「滞納者及びその者と生計を一にする配偶者（届出をしていないが、事実上婚姻関係にある者を含む。）その他の親族（以下「生計を一にする親族」という。）の生活に欠くことができない衣服、寝具、家具、台所用具、畳及び建具」と規定しており、同号の「生計を一にする親族」に含まれる「配偶者」には、「届出をしていないが、事実上婚姻関係にある者を含む。」との括弧書きにより、事実上婚姻関係にある配偶者も含まれることが法令上明らかにされている。

なお、国税徴収法第76条（給与の差押禁止）が規定する「生計を一にする親族」については、第75条における定義が適用されるから、同様に、納税者の配偶者を含み、当該配偶者には、事実上婚姻関係にある配偶者も含まれることとなる。

上記のほか、国税徴収法第38条（事業を譲り受けた特殊関係者の第二次納税義務）、第39条（無償又は著しい低額の譲受人等の第二次納税義務）、第58条（第三者が占有する動産等の差押手続）及び第142条（搜索の権限及び方法）

35) 「遺族補償年金を受けることができる遺族は、労働者の配偶者、子、父母、孫、祖父母及び兄弟姉妹であつて、労働者の死亡の当時その収入によつて生計を維持していたものとする。ただし、妻（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つた者を含む。以下同じ。）以外の者にあつては、労働者の死亡の当時次の各号に掲げる要件に該当した場合に限るものとする。」

36) 税務大学校「国税徴収法（基礎編）平成21年度版」（平成21年 税務大学校）17頁（<http://www.nta.go.jp/ntc/kouhon/tyousyu/mokuji.htm>平成21年6月1日閲覧）

が規定する「親族その他の特殊関係者」については、国税徴収法施行令第13条（納税者の特殊関係者の範囲）第1項第1号により納税者の配偶者が含まれ、当該配偶者には、事実上の婚姻関係にある者が含まれることが法令上明らかになっており³⁷⁾、また、国税通則法第97条（審理のための質問、検査等）が規定する「審査請求人と特殊な関係がある者で政令で定めるもの」については、国税通則法施行令第34条（審査請求人の特殊関係者の範囲）の規定により、「審査人の配偶者」が含まれ、当該配偶者には、事実婚の配偶者も含まれることが法令上明らかになっている³⁸⁾。さらに、相続税法第38条（延納の要件）第1項が規定する「納付を困難とする金額として政令で定める額」に係る相続税法施行令第12条（延納の許可限度額）第1項第2号の「その者と生計を一にする配偶者その他の親族」についても、括弧書きで「その者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及び当該事情にある者の親族を含む。」と規定し、事実上婚姻等関係にある者が含まれることが法令上明らかになっている³⁹⁾。

（4）租税法の解釈により私法（民法等）の概念よりも広義に解するもの

行政法の分野では、事実上の婚姻等を法律上の婚姻等と同様に取り扱うべき場合には、その旨を法令の規定上明らかにしていることを逆に解せば、その旨

37) 国税徴収法施行令第13条第1項第1号は、「納税者の配偶者（結婚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。）、直系血族及び兄弟姉妹」と規定し、国税徴収法基本通達・第38条関係（事業を譲り受けた特殊関係者の第二次納税義務）の2（配偶者、直系血族等）は、「令第13条第1項第1号《納税者の特殊関係者の範囲》の「配偶者」又は「直系血族及び兄弟姉妹」には、納税者と生計を一にしていない者も含まれる。この場合において、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が含まれる。」としている。

38) 国税徴収法施行令第34条第1項第1号は、「審査請求人の配偶者（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。）その他審査請求人と生計を一にし、又は審査請求人から受ける金銭その他の財産により生計を維持している親族」と規定している。

の明文の規定のない行政法規については、事実上の婚姻等を法律上の婚姻等と同様には取り扱わないとの立法者の意図が表明されているものと解する根拠となる、と解することも可能である。

しかし、実際には、法令上、事実上の婚姻等を法律上の婚姻等と同様に取り扱う旨の明文の規定がないにもかかわらず、法令の解釈上、事実上の婚姻等を法律上の婚姻等と同様に取り扱うこととしているものも散見される。

イ 配偶者

国税通則法第46条（納税の猶予の要件等）第2項前段は、「税務署長等は、次の各号の一に該当する事実がある場合（前項の規定の適用を受ける場合を除く。）において、その該当する事実に基づき、納税者がその国税を一時に納付することができないと認められるときは、その納付することができないと認められる金額を限度として、納税者の申請に基づき、1年以内の期間を限り、その納税を猶予することができる。」と規定し、納税者が災害その他やむを得ない理由に基づき、国税を一時に納付することができない場合には、税務署長等は、その納税者の申請に基づき、その国税の全部又は一部につき、その納税を猶予することができる旨規定している⁴⁰⁾。

納税の猶予制度は、債務者である納税者を保護する観点から設けられたものであり⁴¹⁾、そのうち、国税通則法第46条第2項に規定する納税の猶予の制度を「通常の納税の猶予」と言う⁴²⁾。この通常の納税の猶予を受ける要件とな

39) 相続税法施行令第12条第1項第2号は、「納税義務者が前号の相続税額に係る納期限又は納付すべき日において有する現金、預貯金その他換価の容易な財産（法第41条第2項各号に掲げる財産を除く。）の価額に相当する金額からその者及びその者と生計を一にする配偶者その他の親族（その者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及び当該事情にある者の親族を含む。）の生活のために通常必要とされる費用の三月分に相当する金額（その者が負担すべきものに限る。）並びにその者の事業の継続のために当面必要な運転資金の額を控除した残額」と規定している。

40) 志場喜徳郎＝新井勇＝山下元利＝茂申俊『平成19年改訂 国税通則法精解』（平成19年 大蔵財務協会）493頁

41) 志場喜徳郎＝新井勇＝山下元利＝茂申俊・前掲注40・475頁

る事実の一つとして同項第2号に「納税者又はその者と生計を一にする親族が病気にかかり、又は負傷したこと。」が挙げられているが、当該規定中の「親族」の意義につき、国税通則法基本通達（徴収部関係）は、第46条関係（納税の猶予の要件等）の10（親族）において、「この条第2項第2号の「親族」とは、民法第725条各号（親族の範囲）に掲げる者をいう。」とした上で、「なお、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は、配偶者と同様に扱う。」とし、当該親族については、民法第725条各号に掲げる者のほか、配偶者については、事実上婚姻関係にある者も含まれるとしている。

ロ 親族

国税徴収法第144条（搜索の立会人）前段は、「徴収職員は、搜索をするときは、その搜索を受ける滞納者若しくは第三者又はその同居の親族若しくは使用人その他の従業者で相当のわきまのあるものを立ち合わせなければならない。」と規定しているところ、当該規定中の「同居の親族」については、「同居の親族」とは、滞納者又は第三者と同居する（生計を一にするとしないとを問わない。）民法第725条に規定する親族をいうが、立会人制度の趣旨及び他の立会人の資格とのバランスを考慮するときは、事実上の婚姻関係にある者も含むものと解すべきであろう⁴²⁾とされ、同法第145条が規定する「同居の親族」についても、同様に、事実上の婚姻関係にある者も含まれるものと解されることとなろう。

また、前述したように、国税徴収法第75条第1項第1号が規定する「滞納者及びその者と生計を一にする配偶者」については、事実上婚姻関係にある者も含まれることが法令上明らかになっているのに対し、「その他の親族」については、法令上、特に定義規定を設けていないが、国税徴収法基本通達の第75条関係（一般の差押禁止財産）の2（生計を一にする親族）は、「法第75条第

42) 荻野豊『平成17年版 実務国税通則法』（平成17年 大蔵財務協会）325頁

43) 吉国二郎『第17版 国税徴収法精解』（2009年 大蔵財務協会）884頁

1項第1号の「その他の親族」とは、滞納者の六親等内の血族及び三親等内の姻族（民法第725条）のうち、滞納者と生計を一にする者をいい、縁組の届出はしていないが、滞納者と事実上養親子関係にある者は、「その他の親族」と同様に取り扱うものとする（執行法第97条第1項参照。）とし、「縁組の届出はしていないが、滞納者と事実上養親子関係にある者」を「その他の親族」と同様に取り扱うこととなし、その理由については、民事執行法における取扱いと平仄を合わせたものである、と説明されている⁴⁴⁾。この取扱いは、国税徴収法第76条が規定する「滞納者と生計を一にする親族」についても同様であると解される⁴⁵⁾。

2 租税法上の「配偶者」等の意義

行政法において、「親族」と規定している場合に、当該法律にその定義規定を置いていないときは、特段の理由がない限り、民法上の親族を指すものと解

44) 冬木千成・前掲注25・760頁

45) 国税徴収法第38条に規定する「親族その他の特殊関係者」については、納税者の配偶者が含まれ、当該配偶者には、事実上の婚姻関係にある者が含まれることが法令上明らかになっているが、「親族」については、国税徴収法施行令13条第1項第2号が「前号に掲げる者以外の納税者の親族で、納税者と生計を一にし、又は納税者から受ける金銭その他の財産により生計を維持しているもの」と規定し、当該規定について、国税徴収法基本通達・第38条関係（事業を譲り受けた特殊関係者の第二次納税義務）の3（親族）は、「令第13条第1項第2号《納税者の特殊関係者の範囲》の「親族」とは、民法第725条《親族の範囲》に規定する親族のうち、配偶者、直系血族及び兄弟姉妹を除いた六親等内の血族及び三親等内の姻族をいう。」としていることから、国税徴収法第38条に規定する「親族その他特殊関係者」に含まれる「親族」については、法律上婚姻等関係にある者に限られ、事実上婚姻等関係にある者は含まれないこととなると思われ、これは、国税徴収法第39条、第58条及び第142条が規定する「親族その他の特殊関係者」に係る「親族」についても、同様であると思われる。ただし、これらの者が、国税徴収法施行令13条1項3号（前二号に掲げる者以外の納税者の使用人その他の個人で、納税者から受ける特別の金銭その他の財産により生計を維持しているもの）又は4号（納税者に特別の金銭その他の財産を提供してその生計を維持させている個人（第1号及び第2号に掲げる者を除く。））に該当すれば、「親族その他の特殊関係者」に含まれることとなる。

すべきであり、事実上の婚姻等を法律上の婚姻等と同様に取り扱うべき場合には、その旨を法令の規定上明らかにしているものと考えられるが、租税法においては、所得税法や相続税法は、原則として法律上の婚姻等を婚姻等として取り扱い、事実上の婚姻等を法律上の婚姻等と同様に取り扱うべき場合には、その旨を法令の規定上明らかにしているのに対し、国税通則法や国税徴収法には、国税通則法第46条や国税徴収法第144条の規定のように、事実上の婚姻等を法律上の婚姻等と同様に取り扱うべき旨が法令の規定上明らかになっていないにもかかわらず、通達や解釈において、事実上の婚姻等を法律上の婚姻等と同様に取り扱うこととしているものもある。

その相違については、いくつかの説明が考えられる。

(1) 「配偶者」等に係る制度の趣旨・目的の相違

まず、租税法上の配偶者等の意義につき、税法により区々となっている理由について、当該「配偶者」等に係る制度の趣旨・目的に拠り、そのような相違が生じているのではないかと考えられる。すなわち、「配偶者」等の意義につき、法律上婚姻等関係にある者に限ることとしているのは、当該「配偶者」等に係る制度の趣旨・目的から見て、事実上婚姻等関係にある者は含まれないからであるとする考え方である。

それでは、法律上婚姻等関係にある者に限るとする配偶者控除や寡婦（寡夫）控除については、制度の趣旨から見ても、当該制度に係る「配偶者」等の意義は、同様に、法律上婚姻等関係にある者に限られているのであろうか。

イ 配偶者控除

所得税法は、総所得金額等から、雑損控除等の各種の控除を行うべきことを定めており、これらの控除は一括して所得控除と呼ばれ、5つに大別される⁴⁶⁾。

所得税法における配偶者控除は、基礎控除や配偶者特別控除、扶養控除とともに、一括して人的控除と呼ばれる。

46) 金子宏・前掲注15・8頁

人的控除については、その根拠として、論者によって力点に相違はあるものの、①税務行政の観点から納税者数を制限すること、②最低生活に必要な所得を課税対象から除くこと、③税率が低い部分で実効税率の変化をなめらかにすること、④家族の大きさに応じて租税負担を変化させることなどであるとされる⁴⁷⁾。

特に、②の最低生活に必要な所得を課税対象から除くことについては、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持たない、と云う理由に基づくものであって、租税法における最低生活費非課税の原則と密接に関係したものであると言える憲法第25条第1項の「すべて国民は、健康で文化的な最低限度の生活を営む権利を有する。」という生存権の保障の租税法における現われであるとされる^{48～50)}。

また、配偶者控除については、上記の人的控除の意義に加え、その創設時の議論を基に、①納税義務者の所得の稼得に対する配偶者の貢献を認めること、②主婦の家事労働に配慮すること、③事業者の専従者控除とのバランスを図る必要があること、④課税単位との関係で二分二乗方式への移行は急激な税負担の軽減を招くためその緩衝方法とも位置付けられること等の性格があると指摘され⁵¹⁾、その趣旨につき、妻は単なる扶養親族ではなく、子女の養育等家族の中心となって夫が心おきなく勤労にいそしめるための働きをしており、その意味で夫の所得の稼得に大きな貢献をしていると云う特殊な地位を税制上も何らかの形で反映したものととしてしかるべきであると説明されている⁵²⁾こ

47) 佐藤英明「配偶者控除および配偶者特別控除の検討」日本税務研究センター『所得税の研究』日税研論集第52号（2007）133-135頁

48) 金子宏・前掲注15・173頁

49) 吉村典久「所得控除と応能負担原則」金子宏『所得課税の研究』（平成3年 有斐閣）243頁

50) 金子宏「総説—所得税における所得控除の研究」日本税務研究センター『所得税の研究』日税研論集第52号（2007）6頁

51) 品川芳宣「租税理論からみた配偶者控除是非論の検証(上)」税理第40巻第5号（平成9年）13頁

とを踏まえ、配偶者を対象とする所得控除につき、従来の生計費の見地から扶養控除の対象としてのみ見る考え方を排し、「内助の功」と云う「妻の座」を尊重する考え方に立つものであったとされる⁵³⁾。この点につき、「夫婦は同居し、互いに協力し扶助しなければならない。」との民法第752条（同居、協力及び扶助の義務）の規定や、民法第760条（婚姻費用の分担）、第761条（日常の家事に関する債務の連帯責任）等の規定を踏まえると、夫婦の関係である相互協力扶助義務は、生活力のない者を養うと云う意味である民法第877条（扶養義務者）の規定する「扶養」とは本質的な差があるとされる^{54、55)}点は、配偶者控除の意義を考える上で興味深い。

したがって、配偶者控除の意義が、最低生活費の保障や「内助の功」と評される一方の配偶者の他方の配偶者に対する貢献の評価等にあるとすれば、そのことを以て、対象となる配偶者について、法律上婚姻関係にある者と事実上婚姻関係にある者を区別する必要性は少ないと考えられる⁵⁶⁾。

ロ 寡婦（寡夫）控除

寡婦（寡夫）控除は、障害者控除や勤労学生者控除とともに、特別人的控除と呼ばれ、特定の状況にある納税者は、追加的な支出が必要であるとする事情

52) 税制調査会「当面実施すべき税制改正に関する答申（税制調査会第一次答申）及びその審議の内容と経過の説明」（昭和35年12月）44-47頁

53) 碓井光明「女性の社会進出に対する税制の影響—配偶者控除等の廃止論をめぐって」ジュリスト第1238号（平成5年）73頁

54) 遠藤みち「配偶者控除を考える—高齢者社会に向けて所得控除のあり方とともに—」税経通信第52巻第8号（平成9年）50頁

55) 青山道夫『注釈民法(20)親族(1)』（昭和41年 有斐閣）331頁

56) 昭和62年に創設された配偶者特別控除については、当時の立法趣旨を基に、二分二乗方式の導入がなお時期尚早であるため、事業所得者と給与所得者の課税のバランス、配偶者の所得稼得に対する貢献の評価、片稼ぎ世帯と共稼ぎ世帯の課税のバランス等を考慮し、次善の措置として創設されたものと考えられ（品川芳宣・前掲注51・14頁）、その背景として、消費税導入を前に、事業所得者との税負担の均衡と云う観点から、給与所得者の重税感を解消しておく必要があったとの指摘（遠藤みち・前掲注54・50頁）もあるが、「内助の功」の反映、と云う点で、配偶者控除と同様の趣旨・目的を持つと言えよう。

を考慮し、その追加的支出の一部を賄うために認められている控除であるとされる^{57、58)}。

寡婦(寡夫)控除は、まず、昭和26年度の税制改正により、「担税力の比較的に薄弱と認められる老年者、寡婦及び勤労学生」⁵⁹⁾について、老年者控除、勤労学生控除とともに創設され、「これらの者の所得から一万五千円を特別に控除する」こととされた。寡婦控除については、寡婦で1名以上の扶養親族を抱えている者は、職業の選択も制限され、所得を得るために特別の労度も要し、また、この場合には、特別の経費も要することが予想されることなどを考慮したものとされる⁶⁰⁾が、その背景には、第二次世界大戦によって生活の柱であった夫を失った戦争未亡人の問題が大きな社会問題となっていて、特に、GHQの占領政策により、戦争未亡人に支給されていた扶助料の支給が昭和21年から昭和28年まで停止され、その生活が困窮を極めるようになったと云う事情もあると指摘されている⁶¹⁾。

昭和26年に所得控除として創設された寡婦控除については、その後、所得控除方式から税額控除方式に改められ、また、所得控除方式に改められるなどの改正や控除額の見直しなどが行われ、昭和56年度の税制改正により、父子家庭の措置として、新たに寡夫控除が創設され、寡婦(寡夫)控除とその名称が改められた⁶²⁾。寡夫控除を創設した趣旨は、妻と死別し、又は離婚した者

57) 金子宏・前掲注15・174頁

58) 金子宏「所得税制の構造改革—少子・高齢化社会と各種控除の見直し」ジュリスト第1260号(平成16年 有斐閣)240頁

59) 衆議院大蔵委員会議事録(昭和56年03月24日) http://kokkai.ndl.go.jp/cgi-bin/KEN-SAKU/swk_dispdoc.cgi?SESSION=6094&SRV_ID=5&SAVED_RID=3&PAGE=0&TOTAL=0&DPAGE=1&DTOTAL=25&DPOS=10&SORT_DIR=1&SORT_TYPE=0&FRAME=2&MODE=1&DMY=10881 (平成21年6月5日閲覧)

60) 武田昌輔『DHC コメントータル所得税法』(昭和58年 第一法規出版)4847頁

61) 西本佳織「『寡婦』控除規定から見る非婚母子世帯への差別」立命館法政論集第6号(2008年)215頁 <http://www.ritsumeai.ac.jp/acd/cg/law/lex/hosei-6/nishimoto.pdf> (平成21年6月5日閲覧)

62) 武田昌輔・前掲注60・4849頁

(寡夫、鰥夫)について、寡婦と同様の所得控除を認めるべきであるとの議論が昭和50年代初から盛んとなり、また、所得税の寡夫控除に関する請願が度々出されると云う状況の下、「特殊の弱い担税力を持った」⁶³⁾ 父子家庭のための措置として新たに設けられたものである^{64、65)}。

したがって、寡婦控除も寡夫控除も、ともに、「配偶者と死別または離婚した後扶養親族を扶養しなければならない」⁶⁶⁾と云う母子世帯乃至父子世帯の弱い担税力を持つと云う特別の事情を考慮したものであると言え、その意味では、配偶者控除と同様に、対象となる寡婦又は寡夫について、法律上婚姻関係にあった者と事実上婚姻関係にあった者を区別する必要性は少ないと考えられる。

(2) 租税実体法と租税手続法の違い

所得税法等が、租税法律関係のうち、租税債務関係の当事者、租税債務の内容、租税債務の成立・承継・消滅等を扱う租税実体法(租税債務法)であり⁶⁷⁾、所得税法の配偶者等に係る規定は、課税物件たる物、行為又は事実から税額を

63) 参議院大蔵委員会議事録(昭和26年02月13日) http://kokkai.ndl.go.jp/cgi-bin/KENSAKU/swk_dispdoc.cgi?SESSION=21373&SAVED_RID=3&PAGE=0&POS=0&TOTAL=0&SRV_ID=1&DOC_ID=8327&DPAGE=1&DTOTAL=20&DPOS=19&SORT_DIR=1&SORT_TYPE=0&MODE=1&DMY=25539 (平成21年6月5日閲覧)

64) 薄井信明ほか「昭和56年度版 改正税法のすべて」(昭和56年 日本税務協会) 22頁

65) 寡婦(寡夫)控除を含め、特別人的控除については、①それを必要としていない者にも恩恵が及ぶことが少なくないこと、②その適用対象者が納税者の一部に限られること、③控除の金額が必ずしも大きくないため、税負担の軽減額が十分でないこと、④所得税制度を複雑にしていること等、いくつかの問題があるとされ(金子宏・前掲注49・9頁)、寡婦(寡夫)控除については、「女性の社会進出などを踏まえて、両控除の差異も含め、そのあり方を考えていくことが必要」(税制調査会・後掲注67・107頁)とされ、見直しの必要性が指摘されている。

66) 税制調査会「わが国税制の現状と課題—21世紀に向けた国民の参加と選択—」(平成12年7月) 107頁

67) 金子宏・前掲注15・25頁

算出するために、その物・行為又は事実を金額・数量等で表わした課税標準である所得金額等⁶⁸⁾を計算するための規定であり、当該課税標準に税率を乗じて得られる税額は、国民の財産権への介入である課税⁶⁹⁾の具現化であると言えるから、まさに侵害規範であるとして、その解釈は、原則として文理解釈によるべきである⁷⁰⁾のに対し、国税通則法等は、租税債務の確定と租税の徴取の手續を扱う租税手續法（租税行政法）であり⁷¹⁾、納税の猶予や搜索の立会い等に係る国税通則法等の規定は、行政裁量が働くと解する余地がある手續事項であると云う説明が可能かもしれない。

しかしながら、理由を租税実体法と租税手續法の違いに求めることについては、同じ手續事項であると考えられるにもかかわらず、国税通則法第97条や相続税法第38条、国税徴収法第75条の規定については、事実上の婚姻等を法律上の婚姻等と同様に扱うべき旨を法令の規定上明らかにした上で、事実上の婚姻等を法律上の婚姻等と同様に扱うこととしていることを踏まえると、整合性が取れているとは必ずしも言い難く、また、それだけでは、十分な説明にはならないと考えられる。

（3）執行可能性の考慮

所得税法が「配偶者」等について、法律上婚姻等関係にある者に限定したのは、事実上婚姻等関係にある者の場合は、事実上婚姻関係にあるかどうかの認定が困難な場合が多く、それを大量に行われる納税申告等の配偶者控除などの対象とするのは執行の観点から問題があるためであると解される⁷²⁾のに対し、国税徴収法における「配偶者」等に係る規定は、納税の猶予や財産調査の際の立会いなど個別的で、事実上婚姻等関係にある者であるかどうかについての

68) 金子宏・前掲注15・157頁

69) 金子宏・前掲注15・3頁

70) 金子宏・前掲注15・103頁

71) 金子宏・前掲注15・25頁

72) 金子宏・前掲注49・8頁

事実認定が行いやすく、件数も比較的少ないと考えられることから、事実上婚姻等関係にある者を含めることとしても、執行の観点から問題はないという説明も可能であろう。

執行可能性は確かに租税法の構成を考える上で実際的に重要なポイントであり、事実、納税申告等において、配偶者控除の適用を受ける配偶者であるとされる者が、法律上婚姻関係にある者でない場合、当該配偶者が事実上婚姻関係にある者であるかどうかの事実認定は容易ではない。しかし、同様に、扶養控除の対象となる「扶養親族」については、所得税法第2条第34号の規定により、「その居住者と生計を一にするもの」と云う要件が付されているが、当該「生計を一にする」については、必ずしも十分に明確な概念であるとは言えず、生計を一にしているかどうかの事実認定も容易ではないことを踏まえると、事実認定の困難さだけでは十分な説明にはならないのではないかと思われる。

(4) 一般法との関係

国税徴収法の場合、その一般法として位置付けられる民事執行法において、配偶者については、事実上婚姻関係にある者も含まれる規定となっていることから、国税徴収法においても、同様に、配偶者について、事実上婚姻関係にある者を含めることとするとされる⁷³⁾。

民事執行法第131条（差押禁止動産）において、「次に掲げる動産は、差し押さえてはならない。」として掲げられているもののうち、第1号（債務者等の生活に欠くことができない衣服、寝具、家具、台所用具、畳及び建具）、第2号（債務者等の一月間の生活に必要な食料及び燃料）、第11号（債務者等の学校その他の教育施設における学習に必要な書類及び器具）及び第14号（債務者等に必要な義手、義足その他の身体の補足に供する物）に規定される「債務者等」については、同法第97条（建物使用の許可）において、「債務者及びその者と生計を一にする同居の親族（婚姻又は縁組の届出をしていないが債務

73) 冬木千成・前掲注25・760頁

者と事実上夫婦又は養親子と同様の関係にある者を含む。）」と定義されているから、当該債務者の親族で、事実上婚姻等関係にある者も含まれることとなり、国税徴収法第75条の「その他の親族」についても、同様に事実上婚姻等関係にある者も含まれると解することは可能であろう。

3 外国法に基づく法律婚の取扱い

租税法に規定する「配偶者」等については、少なくとも、法律上婚姻等関係にある者については、当該「配偶者」等に係る租税法上の規定の適用を受けることができるかと解されるが、それでは、当該法律上婚姻等関係にある者の範囲は、どこまで認められるのであろうか。換言すれば、外国法に基づけば、法律上婚姻等関係にある者も、我が国において、法律上婚姻等関係にある者として、当該「配偶者」等に係る租税法上の規定の適用を受けることができるのであろうか。

(1) 法律婚の成立

民法第739条第1項は、「婚姻は、戸籍法（昭和22年法律第224号）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、「届出なければ婚姻なし」と云う届出婚主義を採用していることから、婚姻は、戸籍法の定めに従って婚姻届を役所に提出することによって効力を生ずる⁷⁴⁾。なお、民法第739条第1項の条文は、「効力を生ずる」と規定しているが、届出は婚姻の成立要件であるとは一般には解されている⁷⁵⁾。しかし、婚姻届の提出は、婚姻成立のための形式的要件にとどまり、婚姻が有効に成立するためには、当事者相互間に、①婚姻意思が存在し、かつ②民法第731条乃至第737条に規定する婚姻障害事由が存在しないことが必要である⁷⁶⁾。

74) 副田隆重＝棚村政行＝松倉耕作『新・民法学5 家族法』（平成9年 一粒社）31頁

75) 甲斐道太郎＝乾昭三＝椿寿夫『新民法概説(3) 親族・相続』（平成7年 有斐閣）35頁

76) 副田隆重＝棚村政行＝松倉耕作・前掲注74・32頁

したがって、①結婚しようとする意思が当事者（本人たち二人）の間に存すること、②婚姻を法律上妨げる事由がないこと、③戸籍事務管掌者に対して婚姻の届出をすることの要件が満たされれば、婚姻は、法律上有効なものとして成立する⁷⁷⁾ こととなる。

このように、民法等の規定に基づき、法律上有効なものとして成立した婚姻に基づく配偶者、親族等については、前述の租税法の関係する規定の適用を受けられるものと考えられる。

(2) 外国法に基づく婚姻の成立

近年の国際化の進展に伴い、婚姻を巡る動向も着実に変化しており、夫婦の国籍別にみた婚姻の割合は、夫婦の一方が外国籍である婚姻が、昭和50年度の0.6%から、平成17年度には、5.8%に増加している⁷⁸⁾。

また、我が国における夫婦とも外国籍である者の婚姻件数は、平成18年度には4,161件となっている⁷⁹⁾。さらに、外国人登録者数も、平成9年末現在の1,482,707人から平成19年末現在では2,152,973人に増加し、我が国の総人口に占める割合は、1.7%に達しており⁸⁰⁾、この中には、外国法に基づく婚姻関係にある夫婦も相当数含まれているものと考えられる。

このような婚姻関係については、我が国では重婚は禁止されているのに対し、イスラムでは一夫多妻、すなわち、男性は4人の女性とまで結婚できたり、また、韓国ではかつては同姓同本、つまり同じ地方出身の同じ姓の者は結婚できないとされていたり⁸¹⁾、フィリピンなどのカトリック諸国では離婚が禁止さ

77) 甲斐道太郎＝乾昭三＝椿寿夫・前掲注75・32頁

78) 厚生労働省「人口動態統計年報 主要統計表」<http://www.mhlw.go.jp/toukei/saikin/hw/jinkou/suii06/index.html> (平成21年6月3日閲覧)

79) 厚生労働省・前掲注78・<http://www.mhlw.go.jp/toukei/saikin/hw/jinkou/suii06/index.html> (平成21年6月3日閲覧)

80) 法務省「平成19年末現在における外国人登録者統計について」(平成20年6月 法務省入国管理局) <http://www.moj.go.jp/PRESS/080601-1.pdf> (平成21年6月3日閲覧)

81) 松岡博『国際家族法の理論』(平成4年 大阪大学出版会) 5-6頁

れていたり⁸²⁾と、婚姻の要件は、各国法により異なる⁸³⁾。

このように、国際的要素を含む私的法律関係につき、その法律関係にいかなる国の法律が適用されるかを決定することによって、当該法律関係の法的安定性と国際私法の正義を実現するための法律として国際私法があり⁸⁴⁾、我が国においては、実定国際私法として法の適用に関する通則法が制定されていて、現在我が国の実定国際私法の中心となっている⁸⁵⁾。

法の適用に関する法律第24条(婚姻の成立及び方式)は、第1項において、「婚姻の成立は、各当事者につき、その本国法による。」と規定し、また、第2項において、「婚姻の方式は、婚姻挙行地の法による。」、第3項において、「前項の規定にかかわらず、当事者の一方の本国法に適合する方式は、有効とする。ただし、日本において婚姻が挙行された場合において、当事者の一方が日本人であるときは、この限りでない。」と規定しているが、第1項は実質的成立要件についての規定であり、第2項及び第3項は、形式的成立要件の規定であると解される⁸⁶⁾。したがって、我が国の民法に拠らない婚姻であっても、法の適用に関する通則法第24条の適用を受け、婚姻の各当事者についてその本国法による実質的成立要件と形式的成立要件が充足されれば、有効な婚姻として成立することとなる⁸⁷⁾。

租税法においても、前述のように、所得税法に規定する配偶者等については、例えば、所得税基本通達2-46が、「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」としているように、一義的には我が国の民法を前提としているが、日本に居住する外国人の中には、当然のことながら、我が国の民法に拠らない婚姻関係にある者も相当数いると考えられることから、これらの外国人

82) 溜池良夫『国際私法講義 [第3版]』(平成17年 有斐閣) 214頁

83) 松岡博・前掲注81・5-6頁

84) 神前禎=早川吉尚=元永和彦『国際私法 第2版』(平成18年 有斐閣) 2頁

85) 神前禎=早川吉尚=元永和彦・前掲注84・163頁

86) 神前禎=早川吉尚=元永和彦・前掲注84・7頁

87) 神前禎=早川吉尚=元永和彦・前掲注84・7頁

については、同通達2-46の注書きにおいて、「外国人で民法の規定によれない者については、法の適用に関する通則法（平18年法律第78号）の規定によることに留意する。」とされているように、外国人で民法の規定によれない者については、その者の本国法に定める要件を満たすことによって婚姻の成立した配偶者をいうものであることが明らかにされている⁸⁸⁾。

したがって、本国法に定める要件を満たすことによって成立した婚姻に基づく配偶者や親族については、基本的には、我が国における民法の規定による配偶者や親族と同様に租税法の規定を受けられると考えられる。

もっとも、例えば、一夫多妻制を認める国の国民が、既に婚姻している妻がいるにもかかわらず、我が国において第二の婚姻をしようとする場合、法の適用に関する通則法第24条の規定によれば、本国法上一夫多妻制が認められる以上、我が国においても第二の婚姻の成立を認めなければならないこととなるが、そうすると、重婚を禁止する我が国の公序良俗に反し、私法的社会生活の秩序が害されることとなるように、具体的な場合において指定された準拠法を適用すると、内国の公序良俗に反する結果をもたらし、内国の私法的社会生活の秩序が害されるような場合には、たとえ、ある外国法が国際私法の一般原則により準拠法として指定されるときでも、その適用を排斥することが一般に認められている⁸⁹⁾。法の適用に関する通則法も第42条（公序）において、「外国法によるべき場合において、その規定の適用が公の秩序又は善良の風俗に反するときは、これを適用しない。」と規定し、外国法を適用した結果が客観的に見て日本の私法秩序から著しく異なっている場合（適用結果の異常性）で、その事案が日本と一定程度の密接な関係がある場合（事案の内国関連性（内国牽連性））には、当該規定が適用される⁹⁰⁾と考えれば、一夫多妻制の国で法律上の婚姻関係のある者が複数いる場合には、二番目以降の配偶者については、配

88) 河合厚＝宮澤克浩＝阿瀬薫・前掲注18・47頁

89) 溜池良夫・前掲注82・214頁

90) 神前禎＝早川吉尚＝元永和彦・前掲注84・86-87頁

偶者控除は適用できない、ということになろう⁹¹⁾。

もっとも、一夫多妻制の国で法律上の婚姻関係のある者が複数いる場合における配偶者控除の適用については、公序則の適用の如何にかかわらず、所得税法第83条の規定振りが「居住者が控除対象配偶者を有する場合」に38万円を控除するとなっていることから、その控除額は、控除対象者の数にかかわらず、一定金額と云うことになり、したがって、配偶者控除については、配偶者の人数に関係なく一律38万円と解することができるとの指摘⁹²⁾もあり、実務上は、このような考え方により解決を図っている^{93、94)}。

しかし、例えば、我が国の民法は、第731条(婚姻適齢)において、「男は、18歳に、女は、16歳にならなければ、婚姻をすることができない。」と規定しているが、婚姻年齢は国によって異なるから、その本國法上有効に成立している婚姻に基づく配偶者で、我が国の婚姻年齢に達していない者について、配偶者控除の適用が認められるかどうか、と云う問題が生じ得、当該問題は、一夫多妻制の場合のように、人数の問題に転換して現実的な解決を図ることはできない。この点について、その本國法に婚姻年齢の定めがなく、児童婚や幼尼婚を認める法律を有する国における当該本國法の適用については、法の適用に関する通則法第42条に基づき、我が国の公序に反するものとして、その適用を排斥し、その成立を否定すべきであるとされ⁹⁵⁾、その場合には、所得税法上

91) ただし、イスラム法の一夫多妻は公序に反しないとする少数説もあり(溜池良夫・前掲注82・214頁)、ドイツでは、最近、ヨルダン国籍の一夫多妻の納税者の所得税申告につき、第二夫人についての合算課税を認める連邦財政裁判所の判決が出されており(浅沼潤三郎・後掲注114・15-17頁 http://www.rcwob.doshisha.ac.jp/review/10_2/10_2_015.pdf (平成21年6月6日閲覧))、また、事案の内国関連性(内国牽連性)をどう考慮するかによっては、結論は異なる可能性もある。

92) 小柳誠「租税法と準税法—課税要件事実の認定場面における契約準税法の考察—」税務大学校論叢第39号(平成14年)132頁

93) 小畑孝雄『源泉所得税質疑応答集 平成17年版』(平成17年 大蔵財務協会)219頁

94) 酒井克彦「所得税法通論の再検証第6回 所得税法上の「配偶者の意義(下)—内縁関係の保護理論・諸外国法制との付き合い方—」税経通信第63巻第6号50頁。

95) 溜池良夫・前掲注82・424頁

の配偶者控除の適用も否定されよう⁹⁶⁾。

また、相続税法第19条の2の規定や第21条の6の規定については、相続税額の軽減等は、配偶者自身に適用されるものであるから、一夫多妻の場合の配偶者について、これらの規定を適用できるかどうかについては、検討の余地があるが、法の適用に関する通則法第42条の規定が適用されれば、これらの「配偶者」に係る規定を一夫多妻の場合の配偶者に適用することは消極的に解することとなろう。

(3) 同性婚の取扱い

同性婚については、同性婚が異性婚と同様に婚姻として認められている国においては、法律婚として取り扱われるものと解される。

例えば、カナダでは、平成17年7月に市民婚姻法（THE CIVIL MARRIAGE ACT）が制定され、その第2条において、「婚姻は、世俗的目的のための二人の人間の適法な共同体で、すべての他者を排除するものである。」⁹⁷⁾と規定し、また、第4条において、「疑いない事実として、婚姻は、配偶者が同性であるというだけの理由で、無効にも、無効可能にもならない。」⁹⁸⁾と規定し、同性婚を異性間の婚姻と同様に扱うこととされた。また、市民婚姻法の制定に伴い、関連法律も改正され、所得税法についても、親子関係や配偶者についての定義が見直されることとなり⁹⁹⁾、カナダ国内においては、租税法上も、同

96) ただし、フランスの民法の規定上は、15歳の女性は婚姻適齢に達しているとされるが、このように、婚姻年齢が我が国の民法よりも若干低いと云うだけでは、直ちにその外国法の適用を公序に反するとはなし得ないとされる（溜池良夫・前掲注82・424頁）から、そのような場合には、当該配偶者控除の適用は認められる余地が生ずるものと考えられる。

97) 山下純司・前掲注11・6頁。原文は、「Marriage, for civil purposes, is the lawful union of two persons to the exclusion of all others.」である（<http://www.canlii.org/en/ca/laws/stat/sc-2005-c-33/latest/sc-2005-c-33.html>（平成21年6月3日閲覧））。

98) 山下純司・前掲注11・6頁。原文は、「For greater certainty, a marriage is not void or voidable by reason only that the spouses are of the same sex.」である（<http://www.canlii.org/en/ca/laws/stat/sc-2005-c-33/latest/sc-2005-c-33.html>（平成21年6月3日閲覧））。

性婚の配偶者についても、異性婚の配偶者と同様に取り扱われることとなったものと考えられる。

それでは、カナダのように、同性婚を法的な意味での「婚姻」であると定義する法制度を採用する国において、法律婚として認められた同性婚に基づく同性カップルが我が国に居住した場合に、その配偶者等について、我が国の租税法の配偶者控除等の規定を適用し得るのであろうか。

我が国の憲法第24条は、婚姻について、当事者たる男女の意思の合致が根本要件であることを明らかにしており、また、婚姻が男女の結合であることは、婚姻の社会的本質からいって当然であるから、このような意味で、我が国においては、同性婚は当然に成立しないとされる¹⁰⁰⁾。

したがって、同性婚については、当該同性婚が外国法に基づいて法的に有効に成立したものであっても、法の適用に関する通則法第42条に基づき、その適用が排斥されることとなり、その場合には、当該同性婚に係る配偶者は、租税法上の配偶者等に係る規定の適用は受けられないこととなるものと考えられる。

4 まとめ

(1) 租税法上の「配偶者」等の意義

租税法上の「配偶者」等の概念については、民法の概念を借用し、①民法の概念と同義に解し、法律上婚姻等関係にある者に限定するもの、②事実上婚姻等関係にある者も含まれることを法令上明らかにして当該事実上婚姻等関係にある者も含まれるとするもの及び③事実上婚姻等関係にある者も含まれること

99) Bill C-38's amendments to provisions of the Income Tax Act replace existing references to “natural parent” with “legal parent” and remove the reference to an individual “of the opposite sex” from a provision related to the extended meaning of “spouse” and “former spouse” (clauses 10-12). (http://www2.parl.gc.ca/Sites/LOP/LegislativeSummaries/Bills_ls.asp?Parl=38&Ses=1&ls=c38 (平成21年6月3日閲覧))

100) 青山道夫・前掲注55・191-192頁

が法令上明らかになっていないが、その解釈上当該事実上婚姻等関係にある者も含まれるとするものがあり、区々となっている。特に、①と③の違いは、条文上は明らかでなく、条文だけからは、法律上婚姻関係にある者に限定されるのか、事実上婚姻等関係にある者も含まれるのかは明らかではない。

この点については、租税法に特に要求される法的安定性、予測可能性の確保の観点から、次の理由により、租税法上の「配偶者」等について、事実上婚姻等関係にある者も含まれるとすべきであれば、その旨を法令上明らかにすべきであると考えらる。

第一に、租税法が、私法上の概念を取り込む場合には、それを私法上におけると同じ意義に解するのが、法的安定性の見地から好ましく、租税法における借用概念については、原則として、本来の法分野におけると同じ意義に解釈すべきであり¹⁰¹⁾、別意に解すべき場合は、その旨を法令上明らかにすべきであろう。

もちろん、別意に解すべきことが租税法規の趣旨から明らかな場合は、本来の法分野におけると別に解釈することも許されるとされ¹⁰²⁾、国税通則法第46条第2項第1号が規定する「親族」や国税徴収法第75条第1項第1号が規定する「その他の親族」、同法第144条が規定する「同居の親族」等について、当該規定の趣旨から、事実上婚姻等関係にある者も含まれると解することは可能である。また、国税通則法第46条に係る規定は、通達によりその取扱いを定めているところ、通達については、法令が要求している以上の義務を通達によって納税者に課すことがあってはならないと同時に、法令上の根拠なしに通達限りで納税義務を免除したり軽減したりすることは許されないとされる¹⁰³⁾が、通達において法令が定める課税要件よりも緩い課税要件を定める場合がしばしば見受けられ¹⁰⁴⁾、このような緩和通達の存在については、裁判例の傾向とし

101) 金子宏・前掲注15・106頁

102) 金子宏・前掲注15・106頁

103) 金子宏・前掲注15・98頁

104) 品川芳宣『租税法律主義と税務通達 第2版』(平成16年 ぎょうせい) 39-40頁

ては、一定の要件を満たすことを条件にこれを租税法律主義の枠内で容認する傾向にあるとされる¹⁰⁵⁾から、課税手続について、通達によりその取扱いを法令の規定よりも緩和することも容認され得ると考えられる。

しかしながら、所得税法第83条が規定する「配偶者」や第81条が規定する「寡婦」又は「寡夫」についても、その規定の趣旨を勘案すれば、事実上婚姻等関係にある者も含まれるべきと解すべきであり、事実、配偶者控除が創設される昭和36年以前に、配偶者もその対象となっていた扶養控除につき、事実上婚姻関係にある者も含まれるかどうか争われた大阪地裁昭和36年9月19日判決（昭和35年（行）第45号）訟務月報7巻12号2480頁も、「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。…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、…法律上の配偶者も内縁の配偶者も、ともに現実生活において扶養義務に基づ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。」と判示し、扶養控除について、その制度の趣旨・目的から、事実上婚姻等関係にある者についてもその適用を認める余地があることに理解を示しながらも、「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。…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。」として、当該扶養控除の対象となる配偶者については、条文上、事実上婚姻等関係にある者も含まれることが明らかとなっていないことから、法律上婚姻等関係にある者に限定

105) 品川芳宣・前掲注104・39-40頁

されると判示している。

そうであれば、国税通則法第46条第2項第1号が規定する「親族」や国税徴収法第75条第1項第1号が規定する「その他の親族」、同法第144条が規定する「同居の親族」等について、事実上婚姻等関係にある者も含まれると解すべきであれば、その旨を法令上明らかにする措置を講ずるべきであると考える。

(2) 国税徴収法の整合性

所得税法や相続税法については、「配偶者」等の概念につき、事実上婚姻等関係にある者が含まれるか否かが法令上明らかになっているのに対し、国税徴収法については、「配偶者」等の概念につき、民法の規定と同義に解するとするもの(第37条)、民法の規定よりも広義に解することが法令上明らかになっているもの(第75条、第76条)、その趣旨から民法の規定よりも広義に解することとするもの(第144条)と区々になっており、また、その趣旨から民法の規定よりも広義に解することとする場合でも、その旨が通達によって明らかにされている場合と解説書等により明らかにされている場合と区々になっていて、同一の法律の中で整合性が図られているとは必ずしも言い難い。さらに、国税徴収法第75条が規定する「滞納者と生計を一にする配偶者その他親族」に至っては、「配偶者」については、同条第1項第1号において「届出をしていないが、事実上婚姻関係にある者を含む。」と規定して、事実上婚姻関係にある者も含まれることを法令上明らかにしているのに対し、「その他の親族」については、事実上婚姻等関係にある者も含まれることが法令上は明らかになっておらず、通達上、「縁組の届出はしていないが、滞納者と事実上養親子関係にある者は「その他の親族」と同様に扱うものとする」としている。この点、「その他の親族」について、事実上婚姻等関係にある者も含めることとする根拠としている民事執行法は、第97条において、債務者と生計を一にする同居の親族について、「婚姻又は縁組の届出をしていないが債務者と事実上夫婦又は養親子と同様の関係にある者を含む。」と定義し、配偶者についても、親族についても、事実上婚姻等関係にある者が含まれることを法令上明らかに

していることを踏まえると、国税徴収法第75条においても、同様に、これらの点を法令上明らかにすることが望ましいと考えられる¹⁰⁶⁾。

なお、国税徴収法第144条が規定する配偶者には、その規定の解釈上、事実上婚姻等関係にある者も含まれるとされるが、同条と同旨の規定である民事執行法第7条（立会人）第2項前段は、「執行官又は執行裁判所の命令により民事執行に関する職務を行う者（以下「執行官等」という。）は、人の住居に立ち入つて職務を執行するに際し、住居主、その代理人又は同居の親族若しくは使用人その他の従業者で相当のわきまのあるものに出会わないときは、市町村の職員、警察官その他証人として相当と認められる者を立ち会わせなければならぬ。」と規定するところ、当該規定中の「同居の親族」については、特に、定義規定も設けられていないことから、親族の範囲については、民法725条の定めるところにより、6親等内の血族及び3親等内の姻族をいうと解し、「婚姻又は縁組の届出をしていないが債務者と事実上夫婦又は養親子と同様の関係にある者」は含まれないと解すべきであるとも考えられる¹⁰⁷⁾が、学説は、本条の趣旨から、内縁関係の配偶者を含むとする立場に立っており^{108、109)}、姻

106) 相続税法第38条第1項が規定する「納付を困難とする金額として政令で定める額」について規定する相続税法施行令第12条第1項第2号も、同号中の「その者と生計を一にする配偶者その他の親族」について、「その者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及び当該事情にある者の親族を含む。」と規定して、配偶者についても、その他の親族についても、事実上婚姻等関係にある者が含まれることが法令上明らかにしている。

107) 金沢区裁昭和2年9月29日決定（昭和2年(ワ)第214号）法律新聞2774号13頁は、「被申立人カ申立人主張ノ日其主張ノ如キ債務名義ニ基キ仮差押ヲ為シタルコト及右執行ニ際シAカ立会ヲ為シタルコトハ何レモ当事者間ニ争ナキ所ナリ而シテ…右Aハ真実ハ…債務者ノ内縁ノ妻ニ過キスシテ同人ノ家族又ハ雇人ニアラサルコト洵ニ明瞭ナルヲ以テ本件執行ハ民事訴訟法第537条ノ規定ニ違背スル不法ノモノナリ」と判示し、当該親族には、内縁の妻は含まれないとしている

108) 香川保一『注釈 民事執行法〈第1巻〉』（昭和58年 金融財政事情研究会）208頁。その根拠として、旧民事訴訟法第537条の「親族」についても同旨であることが挙げられている（211頁）。

族についても内縁関係にあるものを含むとするもの¹¹⁰⁾もある¹¹¹⁾から、国税徴収法第144条が規定する配偶者について、事実上婚姻等関係にある者も含まれると解釈しても、民事執行法との整合性は図れるが、しかし、その場合に、事実上婚姻関係にある配偶者は含まれるとしても、当該配偶者の姻族まで含まれるかどうかは、民事執行法の解釈は、学説上も分かれているようであり、そうであれば、「同居の親族」の範囲について、より明確にする必要はあろう。

(3) 同性婚についての租税法上の「配偶者」等に係る規定の適用

同性婚のカップルであっても、同性婚を法的な意味での「婚姻」であると定義する法制度を採用する国において、婚姻の各当事者についてその当該国の本国法による実質的成立要件と形式的成立要件が充足されれば、有効な婚姻として成立することとなり、我が国においても、一義的には、法の適用に関する通則法第24条の規定が適用され、租税法上の「配偶者」等に係る各種の規定の適用を受けることができるものと考えられる。しかしながら、同性婚については、憲法第24条の規定に基づく、婚姻は両性の合意に基づくものでなければならぬから、当事者間に婚姻についての自由な合意のあることが要求されるのはもちろんのことであり、また、婚姻が男女の結合であることは、婚姻の社会的本質からいって当然であるから、このような意味で、同性婚はもちろん成立しないとされ¹¹²⁾、同性婚に係る外国法については適用結果の異常性があり、当該同性婚について租税法上の規定を適用することは、事案の内国関連性

109) 鈴木忠一＝三ヶ日章『注解 民事執行法(1)』(昭和59年 第一法規出版) 109頁。前掲注107の金沢区裁昭和2年9月29日決定については、「当時とは、社会通念を異にする。」としている(112頁)。

110) 石川明＝小島武司＝佐藤歳二『注解 民事執行法 上巻』(平成3年 青林書院) 60頁

111) ただし、民事執行法第7条が、「単なる訓示規定ではなく、効力規定であり、本条に違反してなされた職務執行は違反となる」(石川明＝小島武司＝佐藤歳二・前掲注110・60頁)のであれば、本条においても、第97条のように、条文上、明らかに内縁関係の配偶者等も含む旨を規定すべきではないかと考えられる。

112) 青山道夫・前掲注55・191-192頁

（内国牽連性）があるから、法の適用に関する通則法第42条が適用される^{113、114}と考えられ、租税法上の「配偶者」等に係る規定の適用は受けられないと考えられる。

それでは、同性婚カップルについては、法律上婚姻等関係にある者とは位置付けられないとしても、事実上婚姻等関係にある者と位置付けることは可能であろうか。

この点については、事実婚について、内縁の定義である「婚姻の意思をもって夫婦共同生活を営み、社会的にも夫婦として認められているにもかかわらず、婚姻の届出をしていないために、法律上は夫婦として認められない事実上の夫婦関係をいう」¹¹⁵と同義に解すれば、事実婚についても、「婚姻」が要因となることとなり、人類永続のための基礎である男女の性的結合関係のうち、結合が永続し安定することを目的として、その社会で秩序づけられたものが「婚姻」である¹¹⁶とするならば、同性婚については、男女間の結合ではなく、同性間の結合であるから、「婚姻」関係にあるとは言い難く、同性婚カップルについては、事実上婚姻等関係にある者と位置付けることも難しいと考えられる。

もっとも、所得税法上の「配偶者」等に係る規定が、配偶者及び親族の範囲について、法律上婚姻等関係にある者に限定したのは、事実上婚姻等関係にある者を保護する必要がないというような倫理的・道徳的理由によるものではな

113) 神前禎＝早川吉尚＝元永和彦・前掲注84・86-87頁

114) 浅沼潤三郎「国際課税関係と公序良俗基準」同志社大学ワールドワイドビジネスレビュー第10巻第2号（平成21年）19頁 http://www.rcwob.doshisha.ac.jp/review/10_2/10_2_015.pdf（平成21年6月6日閲覧）。浅沼は、ドイツにおけるパートナーシップ法に基づいて、ドイツで同性のドイツ人のパートナーと共同生活を送る日本人パートナーにつき、当該日本人パートナーが死亡したドイツ人パートナーが日本の銀行に相当の預金を残した場合のケースを想定して、当該日本人パートナーが当該預金を相続できるかどうかについて検討し、「同性間パートナーシップは日本の相続制度上認められず、通則法42条の公序規定が適用されることになる。」としている。

115) 二宮周平『事実婚の判例総合解説』（平成18年 信山社）15頁

116) 甲斐道太郎＝乾昭三＝椿寿夫・前掲注75・30頁

いと解すれば¹¹⁷⁾、同性婚カップルについても、租税法上の「配偶者」等に係る規定の趣旨からみて、対象とすべきということになり、そうなれば、法的な措置を講じて、その対象に含めることも考えられよう。

また、同性婚について、同性婚は公序良俗に反するとして、法の適用に関する通則法第42条（控除）の規定に基づき、その適用を排除する考えについては、欧米諸国における同性婚の立法化等を踏まえると、同性婚を一概に公序違反とすることは妥当ではないとの指摘¹¹⁸⁾もあり、同性婚を国際私法上どのように扱うべきかについては、立法論的な検討が今後必要となつてこようと指摘されている¹¹⁹⁾。

追記

本論稿については、故元永教授のご遺族から本研究科企業法学専攻にご寄贈いただいた同教授の国際私法関係の貴重な蔵書を参考文献として参照し、大いに活用させていただいた。末尾ながら、感謝と御礼の念を申し添える。

117) 金子宏・前掲注49・8頁

118) 溜池良夫・前掲注82・486頁

119) 神前禎＝早川吉尚＝元永和彦・前掲注84・181-182頁