

# 未婚の母に対し所得税法の寡婦控除を 認めないことの適否について

中 尾 太 郎

## —目次—

- 1 はじめに
- 2 問題の前提
  - (1) 所得税法の「寡婦控除」及び「寡婦」
  - (2) 寡婦控除の創設から現在まで
  - (3) 未婚の母が受ける経済的不利益
  - (4) 憲法14条1項に反するのではないか
- 3 誰と誰との区別であるのか
- 4 立法府の裁量
  - (1) 裁量の広狭について
  - (2) 若干の裁判例
- 5 未婚の母に寡婦控除を認めないことは裁量の範囲内か
- 6 司法的救済の可否
- 7 結論

## 1 はじめに

本稿では、未婚の母に対し所得税法の寡婦控除を認めないことの適否という問題について検討する。

この問題については、平成30年6月以降、寡婦控除に関する所得税法の規定を流用している子ども関係、障害関係及び健康関係の25の事業等<sup>1)</sup>につい

---

1) 難病医療費助成制度自己負担額の決定、小児慢性特定疾病医療費助成制度、自己負担額の決定、小児慢性特定疾病児童等日常生活用具給付事業、自己負担額の決定、肝炎治療特別促進事業自己負担額の決定、ウイルス性肝炎患者等の重症化、予防推進事業、自己負担額の決定、感染症医療費負担金自己負担額の決定、結核医療費負担金自己負担額の決定、訪問介護利用被爆者助成事業適用対象者の決定、ハンセン病療養所退所者給与金給与金月額額の決定、特定配偶者等支

て、厚生労働省による政令又は通知等の改正があり、未婚の母に対する寡婦控除のみなし適用が行われることとなった。

さらに、令和元年12月12日に与党である自由民主党及び公明党が公表した令和2年度税制改正大綱によれば、

- ① 生計を一にする子を有すること
- ② 合計所得金額が500万円以下であること
- ③ 住民票に事実婚の記載がないこと

の3要件を満たす未婚の母に対して35万円の所得控除を適用することが記載され、同時に「現行の寡婦控除の特例を廃止する」こととされた<sup>2)</sup>。

そして、今般、上記の改正を含む所得税法その他の法令を改正する法律案が令和2年3月27日参議院本会議において可決し、3月31日に公布され、翌4月1日に施行された結果、未婚の母に対して所得税法の寡婦控除を認めないことの適否という問題は立法により解決された。

筆者も、立法による解決が最も望ましいと考えるが、司法による解決を目指した場合を想定し、以下において、この問題に含まれる憲法上の問題を指摘した上で、その解決方法を示すことを試みる。

---

援金（ハンセン）、支援金月額決定、事業等名適用内容、特別児童扶養手当等給付諸費、手当の支給を制限する場合の所得額の計算法、障害者自立支援給付費負担金（自立支援給付費）、利用者負担額決定、障害者自立支援給付費負担金（補装具費）、利用者負担額決定、障害児入所給付費等負担金利用者負担額決定、障害児入所医療費等負担金利用者負担額決定、障害者医療費負担金、自立支援医療の支給対象者とする市町村、民税額の算定方法、利用者負担額決定、精神障害者措置入院費等利用者負担額決定、事業等名適用内容、子どものための教育・保育給付、交付金、利用者負担額決定、高等職業訓練促進給付金給付額決定、ひとり親家庭等日常生活支援事業利用料決定、児童入所施設措置費等徴収額決定、未熟児養育医療費給付事業徴収額決定、結核児童療育給付事業徴収額決定、児童手当、手当の支給を制限する場合の所得額の計算法、児童扶養手当、手当の支給を制限する場合の所得額の計算法

2) 令和2年度税制改正大綱39頁

## 2 問題の前提

まず、問題の前提として、「寡婦控除」及び「寡婦」並びに創設から現在の定義に至るまでの経緯を示した上で、寡婦に該当しない未婚の母が受ける経済的な不利益の一部を示す。

### (1) 所得税法の「寡婦控除」及び「寡婦」

「寡婦控除」とは、「居住者が寡婦である場合には、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」ことをいう（所得税法81条1項、2項）。

「寡婦」とは、「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で政令で定めるもののうち、扶養親族その他その者と生計を一にする親族で政令で定めるものを有するもの」（同法2条1項30号イ）及び上記「に掲げる者のほか、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で政令で定めるもののうち、第七十条（純損失の繰越控除）及び第七十一条（雑損失の繰越控除）の規定を適用しないで計算した場合における第二十二条（課税標準）に規定する総所得金額、退職所得金額及び山林所得金額の合計額（以下この条において「合計所得金額」という。）が五百万円以下であるもの」（同法2条1項30号ロ）をいう。

したがって「夫と死別し、若しくは夫と離婚した後婚姻をしていない母」（以下「法律婚を経た母」という。）は「寡婦」に当たるが、最初から法律上の婚姻をしていない母（以下「未婚の母」という。）は「寡婦」には該当しないことになる。

### (2) 寡婦控除の創設から現在まで

つぎに、寡婦控除の制度の創設から現在までの経緯を示す。

寡婦控除の制度は、創設（昭和26年）から現在までに数次の改正を経てい

る。

寡婦控除の制度は昭和26年に創設され、寡婦<sup>3)</sup> について4000円の税額控除を認めるものであった(当初は1万5000円の所得控除であったが、同年11月に成立した「所得税法の臨時特例に関する法律」(昭和26年法律第273号)により同年分の所得税について税額控除とされ、さらに翌年の所得税法改正により臨時特例ではなく所得税法上も税額控除とされた。)。当時の寡婦の定義は概ね、現在の所得税法2条1項30号イに相当するものであり、その趣旨は、「社会政策的な点を考慮いたしまして、特に担税力の低い方面に対しまして、特別の控除を行おう<sup>4)</sup>」とするものであり、戦争の遺族である未亡人について「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、又この場合には特別の経費も要することが予想される<sup>5)</sup>」ことにあった。

創設後、寡婦控除の制度は何度も改正がなされている。改正は法律効果(控除額及び控除方式)に関するものと法律要件(対象者)に関するものとに分けることができると思われ、法律効果に関するものとしては、物価の上昇に合わせた控除額の引き上げのほかに、それまで税額控除であったものが所得控除とされたこと(昭和42年)などが含まれる。

他方、法律要件に関するものとしては<sup>6)</sup>、

① 扶養親族を有しない死別の寡婦への適用拡大(昭和47年)

---

3) 当初は「扶養親族を有すること」及び「老年者でないこと」が要件とされていたが、次の文末脚注記載のとおり、前者については昭和40年に、後者については平成16年に改正されている。

4) 第10回国会・衆議院・予算委員会・第2号議事録(昭和26年1月30日) 平田敬一郎政府委員発言

5) 武田昌輔編『DHC コメンタール所得税法3』(第一法規、昭和58年) 4847頁

6) 本文に挙げたもののほかに、所得制限の額の改正並びに昭和40年及び平成16年に対象者に関する改正があった。昭和40年改正は、改正前の対象者であった扶養親族を有する者に加えて基礎控除額以下の所得の子を有する者が含まれるようになった。これは、昭和40年当時は、扶養親族の所得限度額が5万円である一方、基礎控除額が12万円であるために行われたものであるが、現在は扶養親族の所得限度額も基礎控除額も38万円であるため改正の理由が失われている。また、平成16年改正は、老年者控除が廃止されたことに伴い対象者から老年者でないことを除外するものであるが、実質的な影響はない。

## ② 寡夫控除の創設（昭和56年）

## ③ 特定寡婦控除の創設（平成元年）

が挙げられる。

以下において、上記①から③までの趣旨と概要を示す。

①については、現在の所得税法の2条1項30号ロに対応するものである。その趣旨は、「扶養家族が幸いにして一人前になって巣立っていくというときには、扶養控除が適用にならなくなると同時に、その瞬間にまた寡婦控除も適用にならなくなるという事例<sup>7)</sup>」を念頭に、そのような事例において寡婦が受けるショックを緩和するというものであった。しかし、このような改正の趣旨は創設時の趣旨とは明らかに異なる。現に政府委員の説明においても、戦争の遺族である未亡人に対する「社会政策的な点を配慮」したのではなく、「若干社会福祉的な考慮も入れての制度」であるとされ、とりわけ老年の女性を念頭に置いている<sup>8)</sup>。それゆえに、この改正によって、寡婦控除（2条1項30号）には異なる趣旨の規定が混在することになった。

②については、遅くとも昭和48年頃には「奥さんがなくなって、あとの子供の扶養その他に非常に困っておる、子供が足手まといになって十分に働けないということで、非常に難渋をしておる人<sup>9)</sup>」の存在が認識され、男女平等の観点から創設された。

ただし、男女平等が貫徹されているかという点、そうではない。「奥さんが亡くなったり、あるいは奥さんと離婚をした、その後すぐ何と申しますか、大体男の方はそのまま働いておられますし、あるいは事業を継続しておられるということで、直ちに女性の寡婦の場合と違いまして、つまり女性の寡婦の場合は旦那さんが亡くなられますと、翌日からいわば家庭を支える柱がなくなるというふうな事態になりますけれども、男性の場合はそういうこと

7) 第68回国会・衆議院・大蔵委員会・第25号議事録（昭和47年5月10日）高木文雄政府委員発言

8) 前記脚注に同じ

9) 第71回国会・衆議院・地方行政委員会・第14号議事録（昭和48年4月12日）折小野良一委員発言

ではなからう<sup>10)</sup>」という理由から、当時の寡婦控除と異なり、生計を一にする子を有することが法律要件とされた上、所得制限が設けられた。

このような男女の区別は今般の改正までも解消されていなかった。すなわち、寡夫控除の概要は、所得制限の額（平成2年改正により500万円）及び所得控除の額（現在は27万円）について改正があったものの、この昭和56年当時とほぼ同じである。その結果、寡夫控除には所得制限があるが、寡婦控除には所得制限がない。また、寡夫控除の法律要件は、「寡夫」（「妻と死別し、若しくは妻と離婚した後婚姻をしていない者又は妻の生死の明らかでない者で政令で定めるもののうち、その者と生計を一にする親族で政令で定めるものを有し、かつ、合計所得金額が五百万円以下であるもの」（所得税法2条1項31号））であり、その法律効果は27万円の所得控除であるが、性別を除いてこれと全く同じ法律要件である後述③特定寡婦控除（租税特別措置法41条の17）の適用がある女性（以下「特定の寡婦」という。）は35万円の所得控除を受けることができる。このような、寡夫と特定の寡婦との区別は性別を理由とした区別というほかない。いうまでもなく性別は憲法14条1項後段の列挙事由であり、「特に『差別』を警戒し、その事項に関してはやむにやまれざる特別の事情が証明されない限り『差別』として禁止される<sup>11)</sup>」ものと考えられ、このことは一般に国の裁量が広いと言われる租税法においても妥当すると考えられるところ<sup>12)</sup>、上記「男性の場合はそういうことではなからう」という説明が「やむにやまれざる特別の事情」に該当するとは考えられず、違憲であると考えられる。

③については、租税特別措置法の改正により創設され、「女手一つで子供を抱えながら家庭を支えている母子家庭につきまして、しかも所得の少ない

---

10) 第94回国会・参議院・大蔵委員会・第12号議事録（昭和56年3月30日）梅澤節男政府委員発言

11) 佐藤幸治『日本国憲法論』（成文堂、平成23年）201頁

12) いわゆるサラリーマン税金訴訟判決（最（大）判昭和60年3月27日・民集29巻2号247頁）における伊藤正己氏<sup>⑦</sup>番館の補足意見

方を対象<sup>13)</sup>」とするものである。これは一見、「寡婦で1名以上の扶養親族を抱えている者」を対象とする点で、創設時の趣旨に適うもののように思われるが、実際には異なる。創設時の趣旨は、上記のとおり「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、又この場合には特別の経費も要することが予想される」という追加的な経費に着目したものである。そのような追加的な経費は所得の多寡に関わらず生じるのであり、所得制限を設けて「所得の少ない方」のみを対象とする理由がない。創設時の趣旨を徹底するのであれば、それまでも数度行われたように控除額を引き上げれば足りる。それゆえに、③特定寡婦控除の趣旨は、その他の寡婦控除の趣旨とは異なり、低所得者に対する救済としての面を有していると考えなければならない。

以上のとおり、寡婦控除の制度には、数度の改正を経て異なる趣旨の法規が複数混在してしまっている。

### (3) 未婚の母が受ける経済的不利益

上述の改正を経て、現在の「寡婦控除」は、所得控除の1つで「寡婦」であれば27万円を所得から控除されるものである。しかも、扶養している子がいて、所得金額が500万円以下であれば「特定寡婦控除」として35万円を所得から控除される。

ところが、未婚の母は「寡婦」には該当しないことになる結果、所得税の納税額が「寡婦」よりも高くなる。

くわえて、所得税以外にも同じく所得を課税標準とする住民税の額も高くなってしまう（地方税法34条8項）。

さらに、不利益は所得税・住民税などの租税だけに止まらず、たとえば、公営住宅の入居の可否については、入居収入基準が定められており（公営住宅法23条2号）、応募者の月収を基準として入居者の選考を行うところ、こ

---

13) 第114回国会・衆議院・大蔵委員会・第5号議事録（平成元年3月23日）尾崎護政府委員発言

の月収の計算に当たっては所得税法における寡婦控除の規定を公営住宅法施行令が流用しているため（同1条3号ホ）、単純に同じ所得があった場合、寡婦に該当する法律婚を経た母と寡婦に該当しない未婚の母とでは、寡婦に該当しない未婚の母の方が公営住宅への入居が困難になる。

この他にも、寡婦控除に関する所得税法の規定を流用していた子ども関係、障害関係及び健康関係の25の事業等に関する厚生労働省による政令又は通知等の平成30年6月の改正前は、これらの事業等においても未婚の母が不利益を受けていたが、これらの不利益が改正により解消されたことは1「はじめに」記載のとおりである。

#### （４） 憲法14条1項に反するのではないか

このように法律婚を経た母と未婚の母とでは、未婚の母に大きな経済的不利益が及ぶところ、寡婦と未婚の母との違いは、法律婚を経たか否かである。しかし、法律婚を経たか否かによって、ここまでの違いがあってもよいのだろうか。

寡婦控除の制度が創設された趣旨（「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力も要し、又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）は、法律婚を経たか否かによらず当てはまるし、また特定寡婦控除の趣旨の1つである低所得者に対する救済も、法律婚を経ているか否かによって区別される理由がない。

所得税法2条1項30号の規定は、憲法14条1項に反するのではないだろうか。

未婚の母に対し所得税法の寡婦控除（特定寡婦控除を含む。）を認めないことには、このような憲法上の問題が存在している。

### 3 誰と誰との区別であるのか

法律が憲法14条1項に反するか否かを問うにあたっては、法律によって生



じる区別が誰と誰との間の区別であるかを特定する必要がある。

この点について、未婚の母に対して所得税法の寡婦控除を認めないことによる不利益は、少なくとも事実上は母だけでなく生計を一にする子にも及ぶと思われるところ、このような子に及ぶ事実上の不利益に対して法的な保護が必要であるか否かについては議論が分かれると思われる。生計を一にする子に及ぶ不利益が法的な保護に値しないのであれば、所得税法2条1項30号の規定によって生じる区別は法律婚を経た母と未婚の母に過ぎず、それらの母と生計を一にする子の区別は法的に議論する必要がないという帰結になると思われる。他方、それらの子に及ぶ不利益が法的な保護に値するのであれば、法的に議論すべきは母子間の区別であるということになると思われる。

もちろん、簡明な考え方は前者の考え方、すなわち、子に及ぶ不利益は法的な保護に値せず、法律婚を経た母と未婚の母の区別を議論すればよいという考え方である。所得税法によって納税義務を負う居住者（所得税法5条1項）は母であり、子ではない。したがって、所得税法によって直接不利益を受けるのは母であり、子が受ける不利益は所得税法の反射的な効果に過ぎない、という方が理屈上は簡明である。

しかし一方では、法律婚を経た母子と非婚の母子との間の区別であるという考え方もあり得る。子と生計を一にする母が経済的な不利益を受ければ、子も不利益を受けるためである。このことは、平成25年に制定された子どもの貧困対策の推進に関する法律1条が「この法律は、子どもの現在及び将来がその生まれ育った環境によって左右されることのないよう、全ての子どもが心身ともに健やかに育成され、及びその教育の機会均等が保障され、子ども一人一人が夢や希望を持つことができるようにするため、子どもの貧困の解消に向けて、児童の権利に関する条約の精神にのっとり、子どもの貧困対策に関し、基本理念を定め、国等の責務を明らかにし、及び子どもの貧困対策の基本となる事項を定めることにより、子どもの貧困対策を総合的に推進することを目的とする」と定めるところ、「その生まれ育った環境」には母が受ける経済的な不利益も含まれると考えられるのであり、そうであれば、

母が経済的な不利益を受けないことは、子にとっても法的な保護の対象であると考えられる。また、上記の「子どもの貧困対策」は低所得者に対する救済という特定寡婦控除の趣旨とも合致し、そうであれば、とりわけ特定寡婦控除の適用において、母の法律婚の有無によって子どもを区別すべきではないと考えられる。

この点についてどちらの考え方を取るかは、次の合憲性判断基準の内容にも影響する。すなわち、後者の考え方、法律婚を経た母子と非婚の母子との間の区別であると考え、このような区別は、とくに子にとっては自ら選択する余地のない事柄を理由とするものであり、そのような区別によって子に不利益を及ぼすことは許されない（民法900条4号旧ただし書の違憲判決（最判平成25年9月4日民集第67巻6号1320頁）、国籍法違憲判決（最判平成20年6月4日民集第62巻6号1367頁））から、次に述べる合憲性の判断は厳格に行うべきことになる。これに対して前者の考え方をとれば、そのような事情はないということになる。

議論の分かれ目は、不利益の程度、とりわけ納税額の多寡ではないかと思われる。納税額に大きな差があれば、当然、世帯の手取り収入額にも大きな差が生じ、世帯に属する子どもにも不利益が及ぶ。むろん納税額は収入（売上）額、家族構成などによって大きく変わるが、以下のような給与収入、家族構成を想定し<sup>14)</sup>、国税庁の確定申告書等作成コーナー<sup>15)</sup>を利用して納税額を計算すると、寡婦控除（特定の寡婦控除）がある法律婚を経た母と未婚の母との納税額（還付額）は、前者が23,271円の還付、後者が5,404円の還付で17,867円異なる計算になる。

### 収入及び家族構成の想定

14) このほかに付与した条件は給与所得者、本人及び本人を除く障害者なし、源泉徴収税額及び社会保険料額は本文記載の額、生命保険・介護医療保険・個人年金保険非加入、借家（住宅借入金・地震保険料なし）、税額控除なし、当然ながら予定納税なし

15) <https://www.keisan.nta.go.jp/kyoutu/ky/sm/top#bsctrl>

収入：243万円（母子世帯の母自身の平成27年の平均年間収入）<sup>16)</sup>

家族構成：16歳以上の子（控除対象扶養親族）1人

上記の想定において納税者が健康保険及び厚生年金に加入している、いわゆる正社員の場合、収入が243万円であれば、概算であるが、源泉徴収税額は月額2,200円で年額26,640円、社会保険料月額28,598円（健康保険料9,960円、厚生年金保険料17,828円、雇用保険料810円）で年額343,176円（賞与等なし）程度と思われ、いわゆる手取年収額は2,060,184円、同月収額は171,682円となる。この収入を前提として上記の納税額（還付額）の差、すなわち法律婚を経た母は23,271円の還付、未婚の母は5,404円の還付であることの差が生計を一にする子に与える影響を大きいと評価するか小さいと評価するかが議論の分かれ目であるように思われる。

## 4 立法府の裁量

### （1）裁量の広狭について

上に述べた誰と誰との区別と考えるかによっても合憲性判断基準は変わると思われるが、合憲性判断基準を考えるにあたっては、誰と誰との区別かという問題のほかに、所得税法とりわけ所得控除の法律要件を定める際の立法府の裁量の広狭を考える必要があると思われる。

立法府の裁量については2つの考え方があると思われる。

1つ目は、以下の理由から立法府の裁量は広範であると考えられる。

いわゆるサラリーマン税金訴訟（最（大）判昭和60年3月27日民集39巻2号247頁）が「租税法の定立については、国家財政、社会経済、国民所得、

---

16) 厚生労働省「平成28年度全国ひとり親世帯等調査結果報告」35頁

国民生活等の実態についての正確な資料を基礎とする立法府の政策的・技術的な判断にゆだねるほかはなく、裁判所は、基本的にその裁量的判断を尊重せざるを得ないというべきである。そうであるとすれば、租税法の分野に於ける所得の性質の違い等を理由とする取扱いの区別は、その立法目的が正当なものであり、かつ、当該立法において具体的に採用された区別の態様が右目的との関連で著しく不合理であることが明らかでない限り、その合理性を否定することができず、これを憲法14条1項の規定に違反するものということとはできない」と述べるのとおり、租税法における法律要件及び法律効果の定立においては、立法府の広範な裁量が認められている。

くわえて、寡婦控除における法律要件及び法律効果の定立においては、その改正の経緯（上記2(2)）からみても、より広範な立法府の裁量が認められると考えられることは可能である。

第一に、法律要件については、寡婦控除及び寡夫控除の創設及び改正の経緯、すなわち、当初は戦争未亡人の「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、又この場合には特別の経費も要することが予想される」（昭和26年）というものであったが、戦争未亡人であった寡婦の年齢が上がり「扶養家族が幸いにして一人前になって巣立っていくというときには、扶養控除が適用にならなくなると同時に、その瞬間にまた寡婦控除も適用にならなくなる」（昭和47年）ことが加わり、さらに、父子家庭において「奥さんがなくなって、あとの子供の扶養その他に非常に困っておる、子供が足手まといになって十分に働けないということで、非常に難渋をしておる人」（昭和56年）が加わったことから明らかとなっており、まさにサラリーマン税金訴訟がいう「社会経済」や「国民生活」の実態によって変化してきており、また、多分に政策的な要素を含んできたと思われる。このことから、立法府の広範な裁量を認めざるを得ない。

第二に法律効果についても、創設時は所得控除であったものが、直後に臨時特例法によって税額控除とされ、その後、昭和42年にふたたび所得控除に

戻された経緯からも明らかとおり、控除の方式についても技術的な裁量を認めざるを得ない。

以上の理由で、とりわけ寡婦控除の法律要件及び法律効果の定立においては広範な立法府の裁量を認めざるを得ないという考え方は十分に成り立つと思われる。

他方、2つ目の考え方として、寡婦控除及びこれを含む所得控除の性質から立法府の裁量を限定することも可能であると思われる。

第一に、寡婦控除の内、創設時から存在する所得税法2条1項30号イの趣旨は通常の者に比較して生活上追加的経費が必要である、という考慮によるものであるところ、通常の者と同じ課税を行ったのでは、基礎控除（所得税法86条）、配偶者控除（同83条及び83条の2）及び扶養控除（84条）によって保障される「家族の最低限度の生活を維持するのに必要な部分<sup>17)</sup>」を保障できないことを考慮したものであると考えられる。そうだとすると、所得控除の内容を決するにあたって立法府の裁量があるとしても、「人間としての最低生活費を下回っているか否かは特定の時点において客観的に決定する<sup>18)</sup>」から、司法が厳格に審査することは可能である、という考え方は十分に成り立つと思われる。

第二に、寡婦控除に関する法律婚を経た母と未婚の母との区別という問題を考えるにあたっては、納税義務を負う居住者たるこれらの母の担税力と個人的事情を考慮せざるをえない。そのような個人的事情を考慮した上での担税力の評価は、「現実に生じた具体的事実に基づく判断を尊重するという考え方に依拠している<sup>19)</sup>」司法審査に親和的であるから、厳格な合憲性判断基準を用いることが可能ではないだろうか。

この点は、サラリーマン税金訴訟判決の事案と大きく異なる点である。サラリーマン税金訴訟の審査の対象が必要経費についてであり、家事費不算入

---

17) 前掲注200頁

18) 中村睦男・永井憲一『生存権・教育権』（法律文化社、平成元年）122頁

19) 土井真一「法の支配と司法権」佐藤幸治・初宿正典・大石眞編著『憲法五十年の展望Ⅱ』（有斐閣、平成10年）113頁

の原則（所得税法45条1項1号）からも明らかなとおり、およそ個人的事情を考慮する余地のない事案であった。これに対して、寡婦控除については、個人の所得（担税力）や世帯構成などの個人的事情を考慮しなければならない。

以上のとおり、立法府の裁量については広狭いずれの考え方も成り立ち得ると思われるが、後者の立法府の裁量を狭くとらえる考え方については、その根拠について2つの難点があるように思われる。

第一に、寡婦控除の適用がないことによって課税後の手取額が人間としての最低生活費を下回る事態が生じるのであれば、それは寡婦控除の適用がないことが問題なのではなく、そもそも基礎控除の額が低すぎるのが問題であるように思われる。人間としての最低生活費を下回っているか否かについて厳格な司法審査が可能であるとしても、それは基礎控除額の当否について厳格な審査が可能になることを意味するのであり、寡婦控除の適用の有無について厳格な審査が可能になることを意味しないのではないか。

第二に、サラリーマン税金訴訟との異同について、たしかに経費参入については家事不算入の原則が働き個人的事情を考慮する余地はないが、反面、経費算入は租税目的を達する手段としては、参入されるか否かという2つの手段しかない。これに対して、未婚の母について通常の者に比較して生活上追加的経費が必要である、という目的を達成する手段としては所得控除のほかに、税額控除も考えられるし（現に昭和26年から同42年まではそうであった）、ほかに税率を軽減するという手段も考えられる。そうであるとする、手段の面ではサラリーマン税金訴訟のような経費参入の場面よりも、立法府の技術的な裁量は広いと言えるかもしれない。

## （2） 若干の裁判例

寡婦控除を含む所得控除の法律要件を定める際の立法府の裁量について言及した裁判例としては、最判平成6年9月13日・税務訴訟資料205巻405頁及び最判平成7年12月15日・税務訴訟資料214巻765頁並びにこれらの原審及び

原々審判決がある。いずれも、同一の人物が原告（男性）であり、同人は所得税法の「寡夫」には該当しないが寡夫控除の適用があることを前提に所得税の確定申告を行ったところ<sup>20)</sup>、更正処分及び過少申告加算税賦課決定処分を受けたため、これらの処分の取消しを求めたものである。原告は、寡婦控除と寡夫控除の差異が憲法14条に違反する旨主張して上告したが、上告審はいずれも、これらの処分が「憲法14条、25条<sup>21)</sup>」に違反するものでないことは、当裁判所大法廷判決（最高裁昭和五五年（行ツ）第一五号同六〇年三月二七日判決・民集三九卷二号二四七頁（筆者注：サラリーマン税金訴訟）、最高裁昭和五一年（行ツ）第三〇号同五七年七月七日判決・民集三六卷七号一二三五頁（筆者注：いわゆる堀木訴訟上告審判決）の趣旨に徴して明らかである」として上告人（原告）の上告を棄却している。

そもそも原告は「寡夫」に該当しないのであるから、寡夫控除と寡婦控除の差異が憲法14条に違反するか否かは、これらの処分の当否と無関係な傍論ではあるが、最判平成6年9月13日・税務訴訟資料205巻405頁の原々審（福岡地判平成5年10月28日・税務資料199巻650頁）はこの点について判断し、「所得税法が所得控除の要件を定めるに当たり、所得の性質の違いや、性別や社会的関係等を理由として取扱いに区別を設けたとしても、立法府が裁量権の範囲を逸脱し、その区別が著しく不合理であることが明らかでない限り、その区別の合理性を否定することができず、憲法一四条一項の規定に違反するとはいえない」とした上で、「寡夫と寡婦との間の租税負担能力の違いその他の諸事情を考慮した結果と考えられるのであるから、立法府がその裁量の範囲を逸脱し、この区別が著しく不合理であるということはできない」と示している。

この裁判例の判示部分を前提とする限り、所得控除の法律要件を定めるにあたって立法府の裁量は極めて広い。

---

20) なお、原告は特定寡婦控除と同額の35万円の控除があることを前提にしている。

21) 原告は、憲法25条及び生活保護法の趣旨から約140万円までの所得に対しては所得税を課すべきではない旨主張していた。



しかしながら、この判示部分が正当であるというのは困難である。

第一に、上記2(2)のうち寡夫控除に関する箇所において述べたとおり、憲法14条1項後段列举事由である性別に基づく区別についてまで、立法府の広い裁量が認められるかは甚だ疑問である。

第二に、上記判示部分が述べる「寡夫と寡婦との間の租税負担能力」をいうのであれば、寡夫については所得制限が設けられ租税負担能力が低い者に対象が限られるのに対して、寡婦については租税負担能力の高低を問わない理由が説明できない。

上記(1)のとおり、立法府の裁量が広いことは否定しがたいが、上記判示部分のように、全く正当化できない区別まで裁量の範囲内であるということはできないはずである。

## 5 未婚の母に寡婦控除を認めないことは裁量の範囲内か

以上の立法府の裁量及び未婚の母又は母子が受ける不利益を前提として、未婚の母に寡婦控除を認めないことは立法府の裁量の範囲内であるか否かを考えると、裁量の範囲内であるということは困難であるように思われる。

広範な裁量があることは確かであるが、通常の寡婦控除の趣旨（通常の者に比較して生活上追加的経費が必要である）及び特定寡婦控除の趣旨（上記に加えて低所得者に対する救済）が未婚の母に当てはまらない理由が説明できないし、説明できない理由によって未婚の母子が上記3で述べた不利益を受けてよいはずがない。

未婚の母に寡婦控除を認めないことは立法府の裁量を逸脱しており、憲法14条1項に違反すると思われる。

## 6 司法的救済の可否

ただし、所得税法2条1項30号イが未婚の母に寡婦控除を認めないことが



憲法14条1項に違反するとして、次に問題となるのが、未婚の母に寡婦控除を適用することが法解釈として可能か否かという点である。

言うまでもなく、憲法14条1項に違反するからといって所得税法2条1項30号イをすべて無効とすることはできない。未婚の母はもちろん、法律婚を経た母に対する寡婦控除まで無効となってしまう。他方、裁判所が、未婚の母を対象とした新たな所得控除を設けることも、租税法律主義から当然に許されない。

この点については、いわゆる国籍法違憲判決（最大判平成20年6月4日・民集62巻6号1367頁）を踏まえる必要があると思われる。上記判決の法廷意見は、国籍法旧3条1項について父から胎児認知を受けた子と出生後に認知されたにとどまる子との区別について、出生後に認知されたにとどまる子も父母の婚姻により嫡出子たる身分を取得したことという部分を除くと解釈する、すなわち「区別に係る違憲の瑕疵を是正するため…同項を全体として無効とすることなく、過剰な要件を設けることにより本件区別を生じさせている部分のみを除いて合理的に解釈」し、司法的な救済を行った。上記の解釈は、国籍法旧3条1項について「意味内容の可分な一部を違憲・無効とするという道筋として理解できる<sup>22)</sup>」ものと言われる。

しかし、このような解釈による救済を所得税法2条1項30号イにおいても行うことができるか否かは検討を要する。国籍法旧3条1項の法律要件である「父母の婚姻及びその認知により嫡出子たる身分を取得した子」、すなわち婚姻準正（民法789条1項）は父の認知という部分と父母の婚姻という部分とに分けることが可能と言いやすい。それゆえに、国籍法違憲判決のような解釈が可能であったと思われる。

これに対して所得税法2条1項30号イの「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」という法律要件から、意味内容の可分な一部を除き、未婚の母に適用があるように解釈することはかなり困難である。未婚の母を含む部分とそれ以外の部分に分けるこ

---

22) 長谷部恭男「国籍法違憲判決の思考様式」ジュリスト1366号83頁

とが可能であるとは言えないように思われる。さらに、未婚の母を含むとしても、同一世帯に母以外に生計を支えている者がいる場合、典型的には父母が事実婚にある場合は、通常の者に比較して生活上追加的経費が必要であるという寡婦控除の趣旨は当てはまらず、寡婦控除の法律要件に当てはまる未婚の母から事実婚にある者を除かなければならない。しかし、それは最早「意味内容の可分な一部を」除くという作業を越えている。「意味内容の可分な一部を違憲・無効とする」作業は寡婦控除の適用対象を広げる作業であるが、事実婚にある者を除く作業は寡婦控除の適用対象を狭める作業であり、「意味内容の可分な一部を違憲・無効とする」作業とは言い難いように思われる。

したがって、未婚の母に寡婦控除を認めないことが憲法14条1項に違反するとしても、これを司法的に救済することには困難があったように思われる。それゆえに、今般の令和2年度所得税法改正により立法解決が図られたことは極めて望ましいことである。

## 7 結 論

私が「未婚の母に対し所得税法の寡婦控除を認めないことの適否について」という問題を知ったのは、竹中先生が契機であった。竹中先生は、平成27年に、同志社大学法科大学院の講義「憲法演習Ⅱ」において上記の問題を取り上げておられたが、当時はまだ世間においてよく知られているとまで言える状況ではなかったように思う（日本弁護士連合会が『寡婦控除』規定の改正を求める意見書』を公表しており（平成26年1月）、古いところでは昭和63年には国会で「未婚の母への寡婦控除適用に関する請願」がされているなど、積極的な活動はされていたが、世間においてよく知られるようになるにはあと一步の状況だったのではないか。）。私も、上記講義にアカデミック・アドバイザーとして参加しており、初めてこの問題を知った。

ところが、その後、世間においてもこの問題が急速に広く知れ渡り、改正の機運が高まって、ついに税制改正大綱への記載に向けた動きにつながった。

先生の先見の明には驚かされるばかりである。

甚だ不十分かもしれないが、本稿は竹中先生が作成された課題に対する回答として提出したい。