

ジェンダーと租税法

概要

Jd100003

加藤 友佳

本稿の目的は経済的ジェンダー格差に着目し、ジェンダーについての国際的情勢をふまえたうえで女性の社会進出や現代の家族構成の変化をとりあげ、租税法を中心にジェンダーバイアスの存在を明らかにするものである。

まず第1章では、ジェンダー格差が文化的分析だけではなく経済的側面からも多様な関連性を有しており、これまで中立性を前提としていた租税法を含めた国家の政策にもジェンダーバイアスが存在することを明らかにした。ジェンダーバイアスを含んだ法政策が長期的経済発展にネガティブな影響を与えることは近年の研究でも明らかにされていると同時に、新たな視点からの格差是正の取組が世界的に注目されていることから、まずはジェンダー分析に不可欠である経済的ジェンダーバイアスの第一次的要因ともいえる労働分野における問題を中心にジェンダー格差についての考察おこなった。そこで、ジェンダー分析が最も進んでいる労働・雇用分野の格差是正策について、アメリカ合衆国、イギリス、EUを中心に代表的判例から考察を行った。ここでは歴史的、文化的背景から世界的に女性の財産権の確保や社会進出が男性に比べて遅れたことから、一般的に女性が経済的弱者になりやすい社会情勢に至ってしまい、これを是正するために多様な法規則が整備されたものの、こうした背景を含めた分析が制定時に行われてこなかったために実質的なジェンダー平等が未だ実現できていないということを明らかとした。女性に男性と同等の財政権を認めることから始まり、雇用格差を是正するために同一賃金、同一待遇を要請する法整備を行い、当該法規に基づき具体的事案に即して裁判所で判断されることで判例が形成されると同時に、当該法規の適用範囲または課題が明らかとなるのである。

これらの過程をアメリカ合衆国、イギリス、EUにおいて検討した結果、いずれのジェンダーバイアスも労働分野における平等条項の整備だけでは、完全なジェンダー格差の解消は難しいという結論に達した。その理由としては、これまで考察してきた平等条項はジェンダー格差是正のために制定されたものではあるが、そのスタートラインについては着目されていないためである。つまり、そもそも男女間では社会的認識や文化等が影響することによって、正規雇用への就労困難性が異なっているのである。したがって、雇用条件等、労働分野のみにおける平等条項の整備ではジェンダー平等の完全な達成には至らないため、より効果的かつ実質的なジェンダー格差是正にはあらゆる分野におけるジェンダー分析が必要と考えた。このことから、第2章ではこの問題を解決するために法制定を含めたあらゆる段階においてジェンダー視点による分析を導入することによって、従来に比べより実質的なジェンダー平等を実現することを目標とするジェンダー主流化、およびその具体的な実現手段であるジェンダー予算が近年国際的に採用されていることに注目し検討を行った。これは中立性を前提としている租税法を分析する上

でも必要な分析法であり、同時に効果的なジェンダー格差是正策を構築するうえで不可欠な措置である。本稿では特に、財政政策におけるジェンダーバイアスの存在に焦点をあてた。

ジェンダー主流化は国連、EUをはじめとして国際機関が主導的役割を担って各国における導入を国際的に働きかけているが、各国によって導入方法や措置が異なっていることからジェンダー平等に対する政府の取り組み姿勢がうかがうことができるものである。一方で課題としては、労働分野における平等条項のような国レベルの強制力は備えられていないことがあげられるため、まずはジェンダー主流化を国レベルで実現させ、政策決定の段階で導入することを確保することが目下の目標と考えた。もちろん、短期的にこれを実現することは難しいが、アメリカのようにまずは市レベルから実践させてゆき、長期的実現目標として国レベルの導入を目指す施策も有効である。また、日本ではジェンダー主流化は導入されているが、ジェンダー予算や租税法等を含んだ経済面における政府レベルのジェンダー分析はほとんどおこなわれていない。ジェンダー主流化が明文化されてから15年以上経過している今日におけるこの状況では、日本国内における認知度もいまだに高いとは言えないだろう。これまでジェンダーバイアスが存在しないとされてきた租税法等のあらゆる分野においてもジェンダー視点を組み込むことができるジェンダー主流化は、多分野にわたり存在する不平等を対象としたジェンダー分析を可視化できるものであるため、今後の実績が期待されるものである。

このように、従来はジェンダー格差との関連性があまり考察されなかった租税法であるが、その背景には各国の財政源という経済的にも重要なポジションからジェンダーにおける不均衡を是正するための議論として租税法を用いるべきではないとする批判が存在した。つまり、租税法は公平かつ効果的に租税を徴収するために構成されるべきであり、複雑な経済問題を解決する議論に用いるものではないという主張である。しかしながら、本稿では租税法は各国政府による女性の貧困への取組に係る基本的姿勢や対応の影響を強く受けているうえ、国によっては再分配機能も持ち合わせているため、この分野における議論の価値およびその効果を過小評価するべきではないと考え、第3章以下では租税法とジェンダーの関係性につき各国の租税システムおよびそれに付随する判例を分析し、これらに係る学説を模索することによって具体的な検討を行った。

これまでフェミニストが経済的アプローチにおいて勢力を有することができなかった要因の一つに、同一待遇、市場労働奨励、無償労働支援という代表的な競合的目標の存在や、経済的救済策の抽象化の問題があった。これに対しては、租税歳出の実用性および政策の明確性を備えることによってこの問題背が減少されることから、租税政策決定におけるプロセスの具体化がすすめられている。さらに、租税政策に対する意識にお

けるジェンダー差異が存在することも明らかにされている。tax compliance においては女性が男性よりも social desirability bias の影響を受けやすいため、租税倫理が高いとされており、また比較的男性に有効とされている脱税告発等の強固な対策よりも友好的な friendly persuasion が女性にはポジティブな影響を有しているとの結果からも、租税政策における女性の経済的役割の増加および納税者としての地位の確保が国家にとっても重要である。

次に、女性が経済的弱者に陥りやすい要因の一つである家族における第2次稼得者としての家族内ポジションに着目した。家族というジェンダーバイアスが存在する単位と課税単位は深く関係性を有しており、また所得分割を分析する上でも有効である。租税法上、重要な地位にあるアメリカ合衆国とイギリスを比較することでその政策や法整備、また、そこに存在するジェンダーバイアスを明らかにした。アメリカでは夫婦単位または2分2乗制の選択制を採用していたため、夫婦間の所得分割が主なスキームであった。これに対して、イギリスでは歴史的に妻への財産権が認められてこなかったことも影響して子供、法人を介して承継的財産設定を主流とした所得分割スキームが今日の Patmore 判決まで使用されている。この差異は文化的由来に基づく差異ということができ、このことから租税法と文化的歴史が深く関わっていることがわかる。さらに、こうした課税単位の議論は、マリッジボーナス・ペナルティの問題もあわせもっている。これは国民のライフスタイルの選択に影響を及ぼしており、マリッジペナルティが重いイギリスでは未婚率が大幅に上昇し、これに伴う婚外子の増加、ひいては少子化へもつながっている。両国においてもこれを解消するために国家レベルで是正すべく、共稼ぎ控除や補助金導入をおこなっていたが完全な解消には至っていない。

さらに租税法が抱える家族に関する問題には、家族内の他に家族間の平等の問題が存在する。これは特に LGBT の人々に係わる新たなジェンダーの問題についても同様にいえることである。同性婚をめぐる最近の動向としては、2013年にはフランスで大規模なデモが起きたが3月には同性婚を認める法案が上院で可決されたことにより夏には発効となる見通しとなっており、アメリカでも同性婚についての初の連邦最高裁判決が出される見込みである。2001年に同性婚がオランダで初めて認められてから10年以上が経過した今日においても、いまだ同性同士の結婚を認める国は多いとは言えないが、同性カップルに対して異性夫婦と同様の権利を認める制度を導入している国は増えている。イギリスで制定された CPA2004 では、各法につき「または、シビルパートナー」という言葉を加えることによって、同性パートナーらに対しても異性カップル同様の権利を認めている。一方で、連邦制を採用しているアメリカ合衆国では連邦レベルでは DOMA 第3条によって同性婚が禁止されているのに対し、同性婚やパートナーシップ等を認めている州も存在するため、各州間はもちろん連邦税と州税の間にも差異が生じ

ている。もちろん、異性夫婦と同等の権利が認められるということは、同性カップルも租税法においては特定関係者としてみなされるという一面も持ち合わせているが、FRINGE BENEFIT や IRA 等所得税だけをみても夫婦を対象とした租税優遇措置は多いため、これを合理的根拠なく同性夫婦に認めないということは、彼らの財産権の侵害にも値するため、LGBT の人々を取り巻く租税法の改正は急務となるだろう。

家族は最も小さく、そして身近にジェンダーバイアスが存在する単位である。したがって、この解消には家族と租税法との関係性を分析する必要があるとの結論に至ったため、第 4 章では夫婦間だけではなく、子供の存在を中心としてチャイルドケアと租税法にかかるジェンダーバイアスについて検討した。チャイルドケアと経済的ジェンダー格差の関係性については、2012 年 12 月に OECD が発表したジェンダー格差レポートでも報告されており、その中でも子供をもつ男女間の賃金格差については日本が先進国で最も大きいことが明らかとなっている。子供の有無によって影響を受ける格差には、子供を持つ女性がその育児期において子供がいない女性に比べて所得が低くなる母親の育児ペナルティ(motherhood penalty)の存在が問題とされている。その一方で、男性では父親になると子供がいない男性に比べて所得が高くなるのがアメリカの調査で確認されており、こうした男性の育児ボーナス(fatherhood bonus)の存在はジェンダーに対する育児効果の非対称性をさらに際立たせている。育児ペナルティ、育児ボーナスといった育児に携わる男女間の賃金格差の背景には、主に出産に伴う離職と再就職時の低賃金がある。母親の低賃金が深刻化している現状においても、離婚した場合に子供の育児を継続する役割はほとんど女性が担っている。つまり、近年増加傾向にある一人親世帯の貧困リスクは高い上に、その経済状況は子供の教育費を含めたチャイルドケア費に直接的に影響を及ぼしこれが子供の生涯所得を左右するため、経済成長にも長期的インパクトを与える。このような関係性の存在から、租税法には社会保障的役割を担っているという側面もあるため、租税法と家族との分析にあたっては夫婦だけではなく子供を含めた分析も必要であると考え、第 4 章では女性が最も経済的弱者に陥る契機となるうちの一つである、離婚と税制について検討した。

租税法では離婚に伴う扶養料、財産分与、養育費に対して支給者、受給者にそれぞれの課税措置を定めている。日本でも財産分与に伴う課税関係につき、錯誤があったことを理由としてその取引を無効とする判決が出されているように、支払がどのケースに該当し、その課税関係がどうなるのかは支給配偶者だけではなく受給配偶者にも非常に大切な考慮要素となるのである。単純に受給配偶者の課税負担を軽減するだけでは問題の解決にはならない。これは、支払受給者がその決定権を有している現状がその背景として存在するためである。解決策としては、当事者だけではなく第 3 者が介入し、一定の基準に基づいて強制的に支給者からの財産移転を可能にさせるシステムを構築するこ

とがあげられる。養育費や財産分与の裁判所判断としては **Jones** 判決にあるように実質的な解釈がなされており、同判決が判例となれば主たる責任を有する親とその扶養児童に追い風となるであろう。しかし、この施策は国民の財産権の侵害と表裏一体となるため、適用には慎重性を有するべきであり、したがってまずは扶養児童にも影響する養育費のみに採用するべきであると考ええる。

また上述した通り、最も貧困リスクが高いとされている一人親世帯では、その所得に比例してチャイルドケアコストも減少している。さらにチャイルドケアコストと当該児童の生涯所得が比例するというデータもあるため、チャイルドケア格差は個人の問題ではなく社会全体で取り組むべき課題である。これに対して租税政策では児童税額控除といった給付税額控除が導入されている。勤労税額控除や、児童税額控除といった主な給付付き税額控除の他にも **HDCC** 等各国によってチャイルドケアにかかる租税政策は存在するが、これらは基本的に配偶者間の分割が認められていない。したがって、離婚した場合には扶養児童に対し「主たる責任」を有している一方の親にのみ控除の適用が認められる。**Humphreys** 判決ではこの非分割原則が父親に対して差別性を有しているものの、合理性があるとしてその正当性が認められている。当該制度趣旨は、扶養児童を含めた一人親世帯の貧困解消であるため同判決は確かに支持できるものであるが、一方で父親の育児離れを助長させてしまう可能性も有している。つまり、父親が母親に比べ育児に消極的な背景には第 1 次稼得者としての役割だけではなく、離婚した際に扶養児童にかかる主要な権利がほとんど母親に帰属してしまうことも関係していると考ええる。自身の労働力や資金を投資しても最終的には手に入らないものであるならば、社会的ポジションとして確立されている家長または第 1 次稼得者として自身の仕事を優先させることは至極自然な流れであるためである。したがって、私法レベルにおいては共同親権を認めるべきであると考えるが、租税法においてはその趣旨に基づき非分割原則を維持すべきであろう。

本稿ではその目的を租税法におけるジェンダー分析としているが、第 5 章では新たなジェンダーとして法律だけではなく経済活動においても注目されている **LGBT** との関係性につき相続を中心に検討した。租税法は私法において形成された法的ステイタスを基盤としているため、相続にかかる税は私法と公法の関係性においても重要性を有している。私人間の取引を前提としている私法と私人対公人を対象としている公法とではその解釈の仕方等が異なり、従来から相続と租税法の関係は代償分割等においても議論されている。しかし、**LGBT** の人々に対する権利が認められるに伴い、租税法における権利についての議論も必要となった。前章では、所得税について検討したが、第 5 章ではさらに相続税および遺産税とジェンダーについてイギリスおよびアメリカ合衆国の判例を取り上げた。

まず、イギリスにおける相続税と CPA について **Burden** 判決を中心に検討をおこなった。1988 年から採用されているイギリスの相続税には、配偶者間における課税免除制度が備わっており、CPA 制定後にはシビルパートナーシップについても従来の異性夫婦同様にみなす規定が設けられたため、シビルパートナーらに対しても相続税の免除規定が適用されることとなった。**Burden** 判決では、同規定をシビルパートナーだけではなく兄弟姉妹間での適用を求めて欧州人権裁判所まで争われた。同判決では、兄弟姉妹と夫婦およびシビルパートナーとの関係性の差異が争点となり、欧州人権裁判所では長年同居してきたことをもって両者の性質を同等とみなすことは適切ではなく、両者の違いは法によってもたらされる公的契約の存在にあるとして両者の類似性が否定された。**Burden** 氏は欧州人権条約第 1 条および第 14 条に基づき出訴したが、確かに配偶者と兄弟姉妹は相続人の家族という点では同じかもしれないが、社会的視点から見ても婚姻契約を交わした夫婦と同様の関係性を有しているとは言えないだろう。同判決の背景には、シビルパートナーも兄弟姉妹も互いに援助し合い長年連れ添って人生を送ってきたにもかかわらず、一方だけ適用から除外されたという解釈があると推測したが、現行制度のもとでは兄弟姉妹は同制度の適用から除外されたのではなく、そもそも適用対象となり得ない存在である。これは、同制度が婚姻契約を交わした男女を前提としていたことに起因する。本稿では兄弟姉妹間の婚姻禁止の議論については触れないが、少なくとも結婚と同等の権利が付与されるシビルパートナーシップの対象となっているパートナーらと兄弟姉妹では権利の主体が異なるのである。以上のことから、同制度の適用にあたっては、夫婦およびシビルパートナーと兄弟姉妹との関係性には類似性が存在しないため、同判決の解釈は妥当であると考ええる。

次に、アメリカ合衆国ではイギリスとは異なり連邦レベルでは **DOMA** 第 3 条によって結婚を異性間のみで成立するものと定めているため、連邦遺産税上同性パートナーらは他人とみなされるが、同性婚等によって同性パートナーの権利が認められている州では配偶者に係る租税優遇措置が適用される。しかしながら、ほとんどの同性カップルの間では異性夫婦と同様の権利を得るために多額の費用をかけて法的書類を作成しなければならない現状がある。同性カップル間の相続権の存在について争われた **Vasquez** 判決でも、同性パートナーに認められた相続財産は 28 年間同居していた住居のみであったことから、同性カップルをとりまく状況の厳しさがわかる。連邦遺産税と同性パートナーにかかる最新の判例である **Windsor** 判決では、同性婚の夫婦間における遺産税の違憲性が連邦控訴裁判所で認められ、2013 年 4 月現在最高裁判所での審議が継続している。控訴裁判所では **DOMA** の違憲性の議論の前提段階として、まずは事案争点が平等条項の保護対象として違憲審査性を有するか否かの判断につき高度審査の該当性に対して判示している。詳細は前述し図にもまとめているが、歴史的認識やマイノリ

ティ性等の BLAG の主張は全て認められていない。さらに、DOMA による同性パートナーに対する差別の正当性については、重要な国家利益との実質的関連性が要件とされており、具体的には財政政策との関連性の有無が議論されたが、DOMA は連邦レベルにおける結婚にかかる利益の除去および財政保護との非関連性により、実質的関連性は認められなかった。これは、ニューヨーク州の同性婚合法化に伴い生じた多大な経済効果や企業が LGBT に着目している点からも明らかである。結婚の伝統的慣行が高度に説得的な正当化への該当性を有しない点についても、判示されているように伝統によって基本的権利を侵害される根拠を構成しないことは一見明らかである。しかしながら、同性婚反対派の最大の理由は宗教的理由であることから、宗教的背景による伝統的婚姻慣行の意義についての議論が最も難しいと考える。しかしながら、宗教や文化、伝統によってジェンダーバイアスが生じ、それに対する是正策が様々な分野で構築されてきたことは本稿において述べてきた通りである。ジェンダー格差を形成するジェンダーバイアスには、こうした宗教的、文化的、伝統的背景が深く組み込まれているため、これらの自由は法的に保護しつつも差別の正当性を構成しない姿勢を明らかにすることがジェンダー平等の実現において重要であると考えられる。