

都村敦子「税制と社会保障」『租税構造の理論と課題』税務経理協会（1995）

古田精司「企業課税の理論と課題」『企業課税の理論と課題』税務経理協会（1995）

Summers,L. "Some Simple Economics of Mandated Benefits" American Economic
Review 79(2) (1989)

橋本恭之「法人税の応用一般均衡分析」

厚生労働科学研究費補助金（政策科学推進研究事業）

「税制と社会保障に関する研究」

分担研究報告書

「児童手当と税制上の控除の関係に関する考察」

分担研究者 尾澤恵 国立社会保障・人口問題研究所研究員

研究要旨

本研究は、子どもを持つ家族への所得保障制度のあり方をどのように考えていけばよいかという枠組みの中で、児童手当と税制上の控除の関係を考えることを目的とする。平成 17 年度は、(1)わが国の児童手当と税制上の控除の関係と、(2)カナダ連邦児童給付制度について考察を行った。

(1)わが国の児童手当制度には諸外国とは異なる特徴があることから、今後も児童手当と税制上の控除とを併存させていくという選択肢もあり得るが、ともに子育てに係る経済的な支援という機能を有するため、両制度の位置づけは考えておく必要がある。子どもを持つ家族への所得保障制度は、児童の所得や身分によって不利にならないようにしていく必要がある。

(2) (1)についてとりまとめた G-1 の結果からは、児童手当と税額控除の制度の優劣はよく分らなかった。そこで、(2)では、児童扶養控除、家族手当、払戻型児童税額控除、非払戻型児童税額控除の諸制度を経験した後で、払戻型の税額控除に一本化したカナダ連邦児童給付制度について検討した。カナダが 1992 年に家族手当を廃止して払戻型税額控除に一本化した理由は、水平的平等よりも貧困対策をより重視するものに政策を転換したためである。わが国の子どもを持つ家族への所得保障制度のあり方は、わが国の制度の独自性や制度を取り巻く状況を踏まえて独自に考えていくほかないが、さまざまな方法を経験した諸外国を参考にしつつ、これについて引き続き研究を行いたい。

A. 研究目的

本研究は、わが国の子どもを持つ家族への所得保障制度のあり方をどのように考えていけばよいかという枠組みの中で、児童手当と税制上の控除の関係を考えることを目的とする。

B. 研究方法

(1)わが国の児童手当と税制上の控除の関係について、制度の概要と調整をめぐる議論の状況を整理し、支給要件に掲げられる者（支給要件者）の身分の違いによる対象者の範囲の違いについて、家族形態の変容を踏まえて

検討した。

(2)児童扶養控除、家族手当、払戻型児童税額控除、非払戻型児童税額控除の諸制度を経験した後で、払戻型の税額控除に一本化したカナダ連邦児童給付制度について、払戻型の税額控除を選択した理由を中心に調査、分析した。

(倫理面への配慮)

なし

C. 研究結果

(1)については、G-1 で挙げた論文「家族形態の変容と子どもを持つ家族への所得保障－児童手当・扶養控除の対象の考察－」にとりまとめた。

(2)については、「カナダ連邦児童給付制度に関する予備的考察」を行った。

D. 考察

(1)について

わが国の児童手当制度は、支給要件者の年齢が低年齢に限定されており、費用負担に事業主からの拠出金制度があり、所得制限があるなどの扶養控除との違いがある。他方、扶養控除には、課税最低限についてどう考えるかという問題がある。また、扶養控除は児童福祉を目的としているわけではなく、児童への影響は間接的なものであるが、児童手当は、児童を直接給付の対象にしているわけではないものの、所得保障と児童福祉を目的として

いる。

このような差異を考えると、わが国においては、児童手当と扶養控除の調整は必ずしも行わなくても良いという考え方もできる。しかし、両制度はともに子育てに係る経済的な支援という機能を有してきたし、今後児童手当の支給要件者の年齢が拡大され、税制が必要経費的なものへの配慮以上に踏み込んで子育て世帯への財政支援を行っていくということになれば、両制度はこれまで以上に重なり合うことになるため、子どもを持つ家族への所得保障のあり方をどのようにすればよいかという観点から、両制度の位置づけを考慮しておく必要がある。

両制度は、所得による公平という観点からは、①児童手当、払戻型の税額控除、②非払戻型の税額控除、③扶養控除の順になる。また、支給要件者の身分による対象者の範囲の違いという点では、扶養控除よりも児童手当の方が児童にとっては公平である。

(2)について

カナダの連邦児童給付の変遷は、①扶養控除だけの逆進的な給付が行われた時期（1918年から1945年まで）、②家族手当の導入により普遍的な給付が行われた時期（1945年から1970年代はじめまで）、③家族手当法の改正などにより普遍的な給付が拡大された時期（1970年代はじめから1980年代半ばまで）、④給付対象者の絞り込みが行われた時期（1980年代半ば以降現在まで）の4つの時期

に分けて考えることができる。

カナダの連邦児童給付制度は、児童税給付が導入されるよりも前の 1980 年代半ば以降その目的に変化が生じ、1993 年の児童税給付の導入によって家族手当制度は消滅し、水平的平等よりも貧困対策をより重視するものへと変化した。

E. 結論

(1)について

子どもを持つ家族への所得保障のあり方も、家族形態の変容を考慮し、児童が所得や身分によって不利にならないような制度にしておく必要がある。

(2)について

カナダ連邦児童給付制度が払戻型の税額控除に一本化したのは、①給付総額を増額し、給付対象を低所得及び所得が多くない家族に絞り込むこと、②稼働低所得家族への支援の強化、③ばらばらに行われていた児童給付を整理することを目指したためである。

F. 健康危険情報

なし

G. 研究発表

1.論文発表

「家族形態の変容と子どもを持つ家族への所得保障－児童手当・扶養控除の対象の考察－」『季刊社会保障研究』41 巻 2

号(2005 年)122 頁－136 頁

2.学会発表

なし

H. 知的所有権の取得状況の出願・登録状況

1.特許取得

なし

2.実用新案登録

なし

3.その他

なし

家族形態の変容と子どもを持つ家族への所得保障 －児童手当・扶養控除の対象の考察－

尾澤恵

国立社会保障・人口問題研究所 社会保障応用分析研究部 研究員

I はじめに

子どもを持つ家族への所得保障制度には、児童手当、児童扶養手当、特別児童扶養手当と、所得税法及び地方税法上の扶養控除などがある。このうち児童手当と税制上の扶養控除は、目的は異なるものの、「子育てに係る経済的な支援という機能面では、児童手当と同様の機能を有するものと考えることができる」〔児童手当制度研究会 2004, p.49.〕。税制調査会基礎問題小委員会では、子育て支援の観点から、所得税法上の扶養控除を税額控除にすべきか否か、児童手当との関係をどうすべきかなどが検討されている¹⁾。

本稿では、児童手当と税制上の控除の関係が検討課題とされる中で、子どもを持つ家族への所得保障制度のあり方をどのように考えていけばよいかという問題の一部として、児童手当と子どもに関する所得税法上の扶養控除の対象者の範囲を採り上げ、家族形態の変容という観点から、児童手当と扶養控除等の調整について考える。後で述べるように、両制度の関係については、これまで所得の違いによる効果の違いや所得と年齢による対象者の範囲の違いなどが指摘されてきたが、児童の身分による対象者の範囲の違いという点に関しては検討されてこなかった。ともに「子育てに係る経済的な支援」という機能を有することから両制度の関係を検討するのであれば、その経済的な支援が届く先にいる児童の違いについても検討する必要があるだろう。この点について、本稿では、最1小判平成3年10月17日〔訟月38巻5号911頁〕をもとに検討する。

本稿の構成は、次の通りである。IIでは、まず、現行の児童手当制度と子どもに関する扶養控除の概要を確認し、児童手当と扶養控除等の調整をめぐる状況を整理する。次に、IIIで児童手当制度と子どもに関する所得税法上の扶養控除の対象者の範囲の違いについて検討する。最後に、IVで家族形態の変容という観点から、児童手当と扶養控除等の調整の問題を考察する。

Ⅱ 児童手当制度と扶養控除等の関係

1 児童手当制度と扶養控除の概要

(1) 児童手当制度の概要

児童手当制度は、児童手当法（昭和 46 年法律第 73 号）を根拠とし、①「日本国内に住所を有する」という住所要件（同法第 4 条 1 項）、②支給要件児童（3 歳未満の児童。特例給付は、3 歳以上小学校第 3 学年修了前の児童。）を監護し、一定の生計関係（父母の場合は生計同一、父母以外の場合は生計維持。）を有するという養育要件（同法第 4 条 1 項）、③所得が一定額に満たないという所得要件（同法第 5 条 1 項）を満たす者に支給される²。児童手当の額は、第 1 子及び第 2 子が月額 5 千円、第 3 子以降が月額 1 万円である。

児童手当制度の目的は、「児童を養育している者に児童手当を支給することにより、家庭における生活の安定に寄与するとともに、次代の社会をになう児童の健全な育成及び資質の向上に資すること」である（同法第 1 条）。このうち「家庭における生活の安定」の部分は所得保障施策の一環としての役割を有し、「次代の社会をになう児童の健全な育成及び資質の向上」の部分は児童福祉施策の一環としての役割を有しているとされる³。

わが国の児童手当制度の特徴としては、受給要件・給付が全国単一であること、費用負担に事業主からの拠出金制度があること、他の公的給付と併給されること、所得制限があること、支給対象を低年齢に限定していること、制度創設が諸外国に比べて遅かったことなどが指摘されている⁴。

(2) 扶養控除の概要

扶養控除は、所得税法及び地方税法上の所得控除の一つで（所得税法第 84 条、地方税法第 34 条第 1 項第 11 号、同法第 314 条の 2 第 1 項第 11 号）、基礎控除、配偶者控除等とともに「人的控除」と呼ばれる。人的控除は、「所得のうち本人およ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、という考慮に基づくもの」であり、「憲法 25 条の生存権の保障の租税法における現れ」だとされる〔金子 2005, p.194.〕。

子どもに関する所得税法上の扶養控除は、居住者⁵が、①所得税法第 2 条第 1 項第 34 号に規定される扶養親族を有する場合、扶養親族 1 人につき 38 万円、②同法第 2 条第 1 項第 34 の 2 号に規定される特定扶養親族を有する場合、特定扶養親族 1 人につき 58 万円を、当該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控除するというものである（同法第 84 条第 1 項）。また、子どもに関する地方税法上の扶養控除は、個人の道府県民税と市町村民税⁶の所得割の部分で行われており、所得割の納税義務者⁷が、①地方税法第 23 条第 1 項第 8 号又は同法 292 条第 1 項第 8 号に規定される扶養親族を有する場合、扶養親族 1 人につき 33 万円、②同法第 34 条第 1 項第 11 号又は同法第 314 条の 2 第 1 項第 11 号に規定される特定扶養親族を有する場合、特定扶養親族 1 人につき 43 万円を、当該所得割の納税義務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控除するというものである。このうち、現在児童手当との関係が問題になっているのは、所得税法上の扶養控除である⁸。以下、本稿では、子どもに関する所得税法上の扶養控

除を「扶養控除」と言うこととする。

2 児童手当と扶養控除等の調整をめぐる状況

(1) 児童手当と扶養控除等の問題点と制度比較

児童手当と扶養控除の関係については、両制度が子育てに係る経済的な支援という点で同様の機能を有することから、審議会の答申等においても児童手当制度発足前からたびたび言及が行われてきた⁹。そこで指摘されてきた扶養控除の主な問題点は、低所得者には非課税になった段階でそれ以上の負担軽減効果が及ばなくなるということと、高所得者ほど負担軽減効果が大きいということである¹⁰。他方、児童手当の問題点としては、支給対象児童の年齢が低年齢に限定されていることが挙げられる¹¹。

現在、両者の関係は、税額控除との関係も含めて検討課題とされているので、ここでは税額控除の問題点等についても確認しておきたい。税額控除の場合、税額 \geq 税額控除であれば、適用される税率の高低にかかわらず負担軽減度合いは常に等しくなる。税額控除の問題点としては、扶養控除よりも手続きが煩瑣になるということが挙げられる。扶養控除の場合、課税所得がゼロになればそれ以上の計算は不要であるが、税額控除の場合、「税率を適用して税額を算出し、それから税額控除をして初めて納付税額の有無が明らかになる」

〔注解所得税法研究会 2005, p.222.〕。現在扶養控除等との関係で検討課題になっている税額控除は、非払戻（非還付）型の税額控除であるが¹²、税額 $<$ 税額控除の場合に差額の全部又は一部を給付する払戻（還付）型の税額控除の場合には、手続きはさらに煩瑣になると思われる¹³。「表 1」は、以上で述べた児童手当、扶養控除及び税額控除の主な問題点も含め、諸制度を比較したものである。

〈→表 1〉

(2) 先行研究

類似の機能や目的を持つ制度の類似点に着目し、それらを一緒に考える視点の重要性は、ティトマスによって指摘され〔ティトマス 1967, pp.25-47.〕、日本では、福祉施策のハーマニゼーション問題として都村らによって論じられてきた¹⁴。そこでは、児童手当と扶養控除の調整の必要性が説かれている¹⁵。

両制度の調整に加えて、税額控除にも言及した先行研究は少ない¹⁶。このうち、税額控除について最も踏み込んだ言及をしているのは、都村 1985 である。都村 1985 は、福祉政策の調整の方法として、①社会保障給付を所得税と合併する方法（負の所得税）、②所得控除を税額控除に置き換える方法、③社会保障給付と所得税の機能を分離し、税制上の福祉的給付を社会保障給付に一元化する方法（例えば、扶養控除を廃止して児童手当に統合すること。）の 3 つを挙げ、①は「多くの点で事態を一層悪化させることがしばしば指摘されており」、②は、「低所得グループにとっては、負の所得税の制度を税額控除と連動させない限り、potential benefit は失われることになる」ので¹⁷、③が適切であるとしている。

3 小括

児童手当と他の制度の調整については、児童扶養手当の児童手当への統合を論じるものもあり〔福田 1999, pp.23-75.〕、税制上の控除との関係だけでなく、子どもを持つ家族への所得保障制度のあり方をどのように考えていけばよいかという観点から考えていくべき問題であると思う。児童手当と扶養控除等の調整の問題はこのうちの一部であるが、現行の扶養控除のあり方の問題点の一つとして、低所得者には非課税になった段階でそれ以上の負担軽減効果が及ばなくなり、高所得者ほど負担軽減効果が大きいことが挙げられる。この問題点に対処する方法としては、①逡減的所得控除に改正する方法、②非払戻型税額控除に改正する方法、③払戻型税額控除に改正する方法、④児童手当に一元化する方法の4つが考えられる¹⁸。ここでは、児童手当と扶養控除等の調整をめぐる状況を整理するとどめ、次節以降、児童手当制度と扶養控除の対象者の範囲の違いという観点から、児童手当と扶養控除等の調整の問題を考えてみたい。

III 児童手当と扶養控除の対象者の範囲の違い

社会保障制度に属する児童手当と税制上の扶養控除とでは、対象者の範囲に違いがある。これまで指摘されてきた両制度の対象者の範囲の違いは、所得による違いと年齢による違いである。すなわち、児童手当は所得制限があり、高所得者は対象とならないが、扶養控除は課税標準<課税最低限の場合、負担軽減効果は課税されないという限度でしか及ばず、高所得者ほど負担の軽減度合いが大きくなる。また、児童手当は、支給要件に掲げられた対象者の年齢が3歳未満（児童手当に相当する特例給付は小学校第3学年修了まで。）に限定されている。しかし、両制度は、対象者の身分によっても範囲に違いが生じる。以下、この点について検討する。

1 扶養控除において対象となる児童の範囲～最1小判平成3年10月17日

最1小判平成3年10月17日は、事実上の父であるX（原告、控訴人、上告人）が、Xの事実上の配偶者である訴外Aの連れ子で同一生計内の訴外C及びDと、Aとの間の未認知の子で同じく同一生計内の訴外Eを扶養親族とする確定申告を行ったが、認められず、更正処分が行われたため、その取消し等を求めて訴えを提起した事案（以下、「本件事案」とする。）の上告審判決である。同判決では、扶養控除において対象となる児童の範囲が問題になり、最高裁判所では初めて、扶養控除の対象となる親族は民法上の親族に限られ、事実上の子は扶養控除の対象とならないと判示された¹⁹。

同判決では、第1に、事実上の子（Aの連れ子及びAとの間の未認知の子）が所得税法第2条第1項第34号の「親族（その居住者の配偶者を除く。）」に該当するか、第2に、事実上の子が扶養控除の対象となる親族に該当しないとされた場合（第1審判決²⁰及び控訴審判決²¹の立場）、所得税法第84条及び同法第2条第1項第34号は、憲法第13条、同法第14条第1項、同法第24条、同法第25条等に反するかが争点になった²²。

第1の争点について、同判決は、所得税法第2条第1項第34号に規定される「親族は、

民法上の親族をいうものと解すべきであり」、事実上の子は所得税法第2条第1項第34号の「親族（その居住者の配偶者を除く。）」には該当せず、よって「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」とした²³。租税法律主義の原則から、課税要件は明確に法律で定められなければならないし、租税法が「私法上におけると同じ概念を用いている場合には、別意に解すべきことが租税法規の明文またはその趣旨から明らかな場合は別として、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は好ましい」〔金子2005, p.122.〕。所得税法が、明文の規定によらず、独自の解釈によって「親族」に事実上の子を含めることはできないと思われる。

それでは、所得税法第84条及び同法第2条第1項第34号は、憲法第14条第1項等に反するであろうか。同判決はこれを否定したが、その理由として最大判昭和60年3月27日（サラリーマン税金訴訟事件）〔民集39巻2号247頁〕の趣旨を、その他の主張が違憲の問題を生じさせない理由として、最大判昭和30年3月23日（固定資産税賦課取消請求事件）〔民集9巻3号336頁〕と最大判昭和57年7月7日（堀木訴訟上告審判決）〔民集36巻7号1235頁〕の趣旨を挙げ、立法府の広範な裁量の問題として、扶養控除において事実上の子と法律上の子を区別することが著しく不合理ではない理由については踏み込んで述べなかった。

扶養控除における事実上の子と法律上の子の区別については、立法的な解決を示唆した裁判例もあり²⁴、本件控訴審判決も、「法律上の子となるか事実上の子となるかは、親の意思に基づくもので、子の意思とは全くかわりがない場合が多いのであり、（中略）両者に対する取扱の差異が生ずるのは親の責めに帰すべきであるから、子に対してはこれをすべて撤廃すべきであるとの主張は、立法論としては格別、（中略）現行法の解釈としてはにわかに採用することができない。」と述べている。そのような区別が著しく不合理ではないとしても、合理的ではないということになれば、所得税法を改正して事実上の子に扶養控除を適用する規定を置くということも考えられる。そこで、扶養控除における事実上の子と法律上の子の区別が著しく不合理ではない理由についてももう少し具体的に述べた本件第1審判決を手がかりにして、その区別の合理性について検討したい。

2 扶養控除における事実上の子と法律上の子の区別の合理性

本件第1審判決は、所得税法が扶養控除の対象となる親族に事実上の子を含まないことが著しく不合理であるとまではいえない理由として、①民法が「法律上の子を事実上の子と区別する態度を維持していること」、②「事実上の子を法律上の子とすることについて、民法上、子の認知及び養子縁組の届出といった手続が認められ、その手続をするにつきさほどの困難性は認められないこと」、③「身分法分野における解釈においても、事実上の子を法律上の子に準じて取り扱うものとはしつつ、なお、両者の間に有意な差異の存在が肯認されていること」の3つを挙げた。これらは、扶養控除における事実上の子と法律上の子の区別を合理化し得るだろうか。

(1)法文規定の変遷

本件第 1 審判決が述べるとおり、「民法は、親族、実子及び養子について、それに関する規定を置き、法律上の子を事実上の子と区別する態度を維持している」。それでは、民法、所得税法及び児童手当法において、本件事案で問題になった規定にこれまで変化はあったのだろうか。以下、それについて見てみる。

①民法

民法第 725 条は、親族の範囲を、6 親等以内の血族、配偶者及び 3 親等以内の姻族と規定する。本件事案において、事実上の父である X と A の連れ子は養子縁組をしておらず、A との間の子も未認知であるので、X と事実上の子の間には血族関係は生じない。また、X と A は婚姻していないので、X と事実上の子の間には姻族関係も生じない。X と事実上の子は民法上は親族とは言えないということになる。A と C、D 及び E は、1 親等の血族であり、民法上の親族である²⁵。民法における親族の範囲は、明治民法成立時から変わっていない。

②所得税法

所得税法上初めての扶養控除の規定は、所得税法（大正 9 年法律第 11 号）第 16 条である。一定所得以下の場合で、「同居ノ戸主及家族中年齢十八歳未満若ハ六十歳以上ノ者又ハ不具癱疾者」がいる場合に、所得を有する者の申請により扶養控除が認められた。同法では、「家族」の範囲については特に述べられていない。

この所得税法は、所得税法（昭和 15 年法律第 24 号）で全部改正され、扶養控除は税額控除に改められた。同法第 24 条は、「甲種ノ勤勞所得ニ對スル分類所得税ニ付テハ命令ノ定ムル所ニ依リ其ノ年一月一日現在ノ扶養家族一人ニ付年百五十圓ノ割合ニ依リ給與ノ支給期間ニ應ジテ算出シタル金額ノ百分ノ八ニ相當スル金額ヲ分類所得税額ヨリ控除ス」と規定し、同法第 25 条では、「不動産所得、事業所得、乙種ノ勤勞所得又ハ山林ノ所得ニ對スル分類所得税」について同様に規定している。「扶養家族」の範囲については、同法第 26 条で、「本法ニ於テ扶養家族トハ當該所得ヲ有スル者ノ同居ノ妻並ニ同居ノ戸主及家族中年齢十八歳未満若ハ六十歳以上又ハ不具癱疾ノ者ヲ謂フ」とされている。

この所得税法は、さらに所得税法（昭和 22 年法律第 27 号）で全部改正された。同法第 14 条は、「第一條第一項の規定に該当する個人については、扶養親族一人につき二百四十円を、前條の規定を適用して計算した所得税額から控除する。」と規定する。ここに言う「扶養親族」は、同法第 8 条第 3 項で、「この法律において扶養親族とは、納税義務者の同居親族のうち配偶者及び年齢十九歳未満若しくは六十一歳以上又は不具癱疾の者（命令で定める者を除く。）をいう。」とされ、さらに同法第 8 条第 1 項で、「この法律において同居親族とは、配偶者及び三親等内の親族で生計を一にするものをいう。」と規定されている。

この所得税法は、昭和 25 年のシャープ税制において扶養控除が税額控除から所得控除に改正された後、現在の所得税法（昭和 40 年法律第 33 号）に全部改正される。現行の方が扶養親族に里親に委託された児童等も含めるなど、扶養親族を広く規定してはいるが、

事実上の子との関係で問題になる部分については、所得税法（昭和 40 年法律第 33 号）制定時から規定のしかたは変わっていない。本件事案において、A と C、D 及び E は民法上の親族であるので、A は扶養控除を受けることができる。しかし、A の所得は低いため、A が扶養控除を受ける場合にはその効果は限定的なものになる〔森 1992,p.87.〕²⁶。

③児童手当法

現在の児童手当法（昭和 46 年法律第 73 号）は、制定時から、「この法律にいう「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った者を含むものとする。」とし（制定時第 3 条第 3 項。現第 3 条第 2 項。）、他の要件をみたせば、事実上の父が児童手当を受給することを認めていた²⁷。本件事案においては、X と A がともに児童手当を受給することはできないが（児童手当法第 4 条第 2 項）、他の要件をみたせば、X が児童手当を受給することは可能である。

民法は、一貫して事実上の子を法律上の子と区別してきたが、児童手当法は、当初から事実上の親子関係を念頭に置いている。所得税法は、大正 9 年法律第 11 号及び昭和 15 年法律第 24 号では同居の家族という緩やかな概念を用いていたが、昭和 22 年法律第 27 号以降、より厳格な親族という文言を用いている。

(2)原告の状況～事実上の子を法律上の子にしなかった経緯

子どもが X の民法上の親族であれば、X が扶養控除を受けられないという問題は生じなかった。X が A と婚姻すれば、事実上の子は X の 1 親等の姻族になる。また、X が C 及び D と養子縁組し、E を認知するか E と養子縁組すれば、子どもは皆、1 親等の血族になる。X が A と婚姻するか、X が事実上の子を養子としたり認知したりすれば、子どもは X の民法上の親族となり、X は扶養控除を受けることができる。本件第 1 審判決は、事実上の子を法律上の子とする手続きにさほどの困難は認められないと述べている。それではなぜ、X はそのような手続きをとらなかったのであろうか。X と A は、ともに離婚経験がある事実婚カップルで、事実上の子どもは皆、A の氏を名乗っている。A の氏は A の前夫の氏であるが、A は子どもの氏の変更に配慮して離婚による復氏を行わなかったとされる〔森 1992, p.75., p.81.〕。「表 2」は、本件事案の身分関係をまとめたものである。〈→表 2〉

まず、X と A が事実婚のまま、X が C 及び D と養子縁組し、E を認知するか E と養子縁組する場合を考えてみる（「表 2」(b)の場合）。C、D 及び E は本件の訴えを提起した時点で未成年であったので、A の同意と家庭裁判所の許可があれば X は C、D 及び E と養子縁組をすることができる²⁸。その場合、C、D 及び E の氏は養親となった X の氏に変更され（民法第 810 条）、親権も X が行うことになる（民法第 818 条第 2 項）。戸籍も A の戸籍から X の戸籍に移ることになり（戸籍法第 18 条第 3 項）、戸籍の続柄の記載も、A の戸籍に入っていた時の「長男」等²⁹から「養子」に変わる。E は X の実子なので、X は E を認知することもできる。X が E を認知しても、氏等には必ずしも影響しない。

この方法をとる場合、C と D については氏、親権、戸籍に変更が生じる。氏等の変更の問題もあるが、実親である A が養育できるにもかかわらず親権が A から X に移ってしま

うのは、CやDにとって良い方法だとは思えない。XがEを認知した場合には、氏等は従前のままとなるのが原則である³⁰。XがC及びDと養子縁組していたとすると、Eと兄弟であるC及びDとでは氏と親権が異なることになる。この方法は、子どもの氏の変更や子どもの福祉の点で問題があり、「子どもたち5人³¹を分け隔てなく、できるかぎり平等に育てたい」〔森1992, p.80.〕と考え、子の氏の変更配慮するXとしても採りがたいと思われる。

また、XがAと婚姻し、Aの氏を称することにした場合（「表2」(c)・(d)の場合）、子どもの氏は変更せずすむが、XがAの前夫の氏を称することになる。この点についてはX自身、「大きな疑問が残る。」と述べている〔森1992, p.81.〕。

XがAと婚姻してXの氏を称することにし、子どもと養子縁組や認知をしなかった場合（「表2」(e)の場合）、子どもがXの氏を称ことにすると、戸籍の続柄の記載はAの戸籍に入っていた時の「長男」等から「妻の長男」等へと変わる。子どもがXの氏を称さないことにすると（Xが子どもと養子縁組や認知を行うまで、子どもは原則としてAの氏のまま。）、両親と子どもの間で氏が異なることになる。

XがAと婚姻してXの氏を称することにし、C、D及びEと養子縁組した場合（「表2」(f)の一類型）、親権はXとAとで行えるようになるが、戸籍の続柄の記載が「長男」等から「養子」に変わる。XがAと婚姻してXの氏を称することにし、C、Dと養子縁組し、Eを認知した場合（「表2」(f)の別類型）、EについてはX及びAの実子をAとともに養子にしなければならない事態は回避できるが、Eと兄弟であるCとDとの戸籍の続柄の記載が違うという問題は残る。

氏や子どもの身分の変動について考えていくと、事実上の子を法律上の子とする手続に「さほどの困難性は認められない」とは簡単には言えないと思われる。

(3)事実上の子や親子関係への法的権利関係の拡大の状況

本件第1審判決は、事実上の子と法律上の子の取扱いにはなお有意な差異があるとし、民法第732条ないし第736条の婚姻障害の規定が事実上の婚姻に適用されないことと、事実上の婚姻又は事実上の子に相続権がないことを挙げた。それでは、事実上の子や親子関係への法的権利関係の拡大の状況は、どのようになっているであろうか。

平成17年8月現在、直接事実上の子に言及した規定を置いている法令は少なくとも18あるが、そのほとんどは給付金等の失権等についての規定である³²。しかし、事実上の子を法的に保護する方向で働く規定もいくつかあり、「被扶養者」の定義に事実上の子を含める法令が6法令³³、介護休暇の付与要件となる者に事実上の子を含める法令が1法令³⁴ある。事実上の子を給付の対象者として直接規定する現行法令は少ない。これに対して、「事実上婚姻」という文言のある法令は99ある。この中には事実上の親子関係を法的に保護する方向で働く規定もあり、児童手当法もこのうちの一つである。同法は、母が児童を懐胎した当時の事実上の配偶者を「父」に含めることによって（同法第3条第2項）、事実上の父が児童手当を受給することも認めている。児童手当法よりも前に制定された児童扶

養手当法(昭和36年法律第238号)も、母が児童を懐胎した当時の事実上の配偶者を「父」に含めるが(同法第3条第3項)、これは、事実上の親子関係がある場合を支給対象から除外する方向で機能している³⁵。事実上の配偶者への法的権利関係は相当程度拡大されてきているが〔青山・有地編1989, pp.255-276.〕、事実上の子や親子関係への法的権利関係の拡大は、まだ限定的だと言える。

3 考察

民法は、当初から事実上の子を法律上の子と区別しており、所得税法も、昭和22年法律第27号以降、家族という緩やかな概念ではなく、より厳格な親族という文言を用いている。また、事実上の子や親子関係への法的権利関係の拡大は、まだ限定的である。親子関係が“婚姻した夫婦と婚姻した夫婦から生まれた子”という枠組みから外れた場合、子どもの氏や身分は親の選択に大きく影響され、複雑化する。本件事案においてX及びAが「表2」の(a)の方法を選択していることは必ずしも最良とは言えないかもしれないが、その背景には戸籍の記載等の問題があると思われ、手続に「さほどの困難性は認められない」と簡単には言い切れない面もある。このように見てくると、本件第1審判決が所得税法が扶養控除の対象となる親族に事実上の子を含めないことが著しく不合理であるとまではいえない理由として述べたことは、扶養控除における事実上の子と法律上の子の区別を合理化し得る理由にまではならないと思われる。

しかし、現在及びこれまでの規定のしかたでは対応できないケースに所得税法が対応していくべきかは、扶養控除の目的と実現可能性も考慮して決める必要があると思われる。法律上の子であっても事実上の子であっても、実際に扶養しているのであれば「担税力への配慮」の必要性には変わりはない。「担税力への配慮」という扶養控除の目的からすれば、事実上の子への適用を認める方がむしろ素直であると思われる。

実現可能性については、手続き上の問題を考慮する必要がある。本件控訴審判決において、被控訴人は、扶養控除において事実上の子と法律上の子を区別することの合理性の根拠として、「扶養控除の対象となる親族に事実上の親族も含まれるとした場合には、その認定に非常な困難を伴い、大量かつ回帰的に行われる租税の徴収に支障をきたすので、これを戸籍の記載等の明確な徴憑を有する法律上の親族に限定して、確実かつ的確な租税の徴収を図ることにした」と述べている。税務手続き上の問題に関しては、さほど困難ではないと述べた裁判例もあるが³⁶、事実上の婚姻関係の真偽や事実上の親子関係の真偽は「認定判断が非常に難しく、大量・反復・継続的に行われる税務審査にはなじまない。そればかりか、プライバシーに直結する法律関係の審査を税務職員に委ねること自体、問題である」という指摘もある〔岩崎1993, p.153.〕。本稿注27で述べたとおり、児童手当法が制定時からなぜ事実上の父に受給を認めたのかは明らかではないが、児童手当の認定及び支給の事務を市町村長が処理することとした理由については、「受給資格者の便宜を図ること、地域における児童福祉施策の一環としての効果が発揮できること、さらには受給資格

者の家族構成、所得等の状況を現行公簿により市町村長が確認できるので事務処理的的確、簡素化が図られること等を考慮したものである。」と説明されている〔児童手当制度研究会2004, p.84.〕。また、市町村長は、受給資格者に対して受給資格の有無等について調査権を行使することができ（児童手当法第27条第1項）、受給資格者の資産又は収入の状況について郵便局その他の官公署に対し資料の提供等を求めることができる（同法第28条）。他方、税務署の職員等も、納税義務者等の事業に関する帳簿書類その他の物件の検査をすることはできるし（所得税法第234条第1項）、官公署又は政府関係機関に所得税に関する調査に関し参考となるべき資料等の提供等を求めることはできる（同法第235条第2項）。所得税法第235条第2項に基づき市町村に家族構成等の資料の提供等を求めれば、税務署の職員が事実上の婚姻関係の真偽や事実上の親子関係の真偽の認定に必要な資料を入手することは可能であると思われる。ただ、「大量・反復・継続的に行われる税務審査」になじむか否か、「プライバシーに直結する法律関係の審査を税務職員に委ねること」が適切か否かという点については疑問が残る。

IV 家族形態の変容と子どもを持つ家族への所得保障のあり方

先に述べたとおり、児童手当と扶養控除の関係は、目的は異なるものの子育てに係る経済的な支援という点で同様の機能を有することから、児童手当法発足前からたびたび言及が行われてきた。諸外国においても、児童手当と扶養控除の調整は行われている³⁷。わが国の児童手当制度は、支給対象が低年齢に限定されており、費用負担に事業主からの拠出金制度があり、所得制限があるなどの扶養控除との違いがある。他方、扶養控除には、課税最低限についてどう考えるかという問題がある³⁸。また、扶養控除は児童福祉を目的としているわけではなく、児童への影響は間接的なものであるが、児童手当は、児童を直接給付の対象者にしているわけではないものの、所得保障と児童福祉を目的としている。このような差異を考えると、わが国においては、児童手当と扶養控除の調整は必ずしも行わなくても良いという考え方もできよう。しかし、両制度はこれまでも児童一般についての経済的な支援という機能を有していたし、今後児童手当の支給対象が年齢的に拡大され、税制が必要経費的なもの以上に踏み込んで子育て世帯への財政支援を行なっていくことになれば、両制度はこれまで以上に似てくることになる。今後も両者を並存させていくにせよ、子どもを持つ家族への所得保障のあり方をどのようにすればよいかという観点から両制度を位置づけを考えておくことは必要だと思う。

本稿は、両制度の調整を行うべきかという点について検討したものではないが、これまでの児童手当と扶養控除等の調整の議論で出てきた問題点を踏まえると、所得による公平という観点からは、①児童手当、払戻型の税額控除、②非払戻型の税額控除、③扶養控除の順になると思われる。また、本稿で検討してきた身分による対象者の範囲の違いという点では、扶養控除よりも児童手当の方が児童にとって公平である。身分による対象者の範囲の違いの問題は、税法上も解決できないことはないと思われるが、その場合には、家族

構成等に関する情報をどこが扱うのが適切かという点も考慮する必要があると思われる。

本稿で採り上げたような事例は多くはないと思われるが、両制度の関係を考える際には、児童の身分による対象者の範囲の違いも考慮する必要があると思う。大村 2004, pp.274-278.は、「家族の限界」という節の中で、本件事案とはやや異なるが、連れ子のいる再婚型の家族に言及している。そこでは、再婚家庭における継親子関係は、現行民法上は、事実上の継親子として「法的な保護の埒外にとどまるか、養子縁組を結んで実親子に準ずる関係をつくり出す」しかないが、「実際には、両者の中間的な解決、すなわち、実子とは違うが単なる他人でもないという関係の構築が望まれていることが多いのではないか。」と述べられている〔大村 2004, p.277.〕。親子関係が“婚姻した夫婦と婚姻した夫婦から生まれた子”という枠組みから外れた場合、子どもの氏や身分は親の選択に大きく影響され、複雑化する。子どもを持つ家族への所得保障という観点から両制度を考えた場合、そこに言う子どもは、民法上の親族に限定されるべきだろうか。

近年、嫡出でない子の出生数と全出生数に占める嫡出でない子の割合は増加傾向にあり、2003年現在、21,634人(1.93%)である。嫡出でない子の出生数の増加に比べると、認知件数の増加は緩やかである。(*図1)また、子どもがいて離婚する件数も増えている。子どもは、親の離婚を止める要因にはなくなってきたと思われる。(*図2)子どもが置かれている状況は、不安定になりつつある。 <→*の位置に分散するか、この辺又は最後にまとめて、図1、図2を掲載。>

今後、子どもがいて再婚する家族も増えていくと思われる。家族のあり方が一様ではなくなりつつある中で、子どもを持つ家族への所得保障のあり方を考えていかなければならないが、子どもが自分の置かれる状況を選べない以上、経済的な支援が届く先にいる児童が、所得や身分によって不利にならないような制度にしていく必要があると思う。

(おざわ・めぐみ 国立社会保障・人口問題研究所社会保障応用分析研究部研究員)

注

1 税制調査会第37回基礎問題小委員会議事録(平成17年5月27日)等。

2 制定時には「日本国民である」という国籍要件も規定されていたが、「難民の地位に関する条約等への加入に伴う出入国管理令その他関係法律の整備に関する法律」(昭和56年法律第86号)により削除された。なお、「児童手当法の一部を改正する法律」(平成12年法律第84号)及び同(平成16年法律第108号)により、3歳以上小学校第3学年修了前の児童に関して同様の支給要件を満たす者には、児童手当に相当する特例給付が支給されている(同法附則第7条)。

3 児童手当制度研究会 2004, p.46. なお、島崎 2005, pp.86-88. は、後者をさらに「児童の福祉の観点」と「次世代労働力としての児童の観点」の2つに分けて分析している。児童手当制度は、人口政策、賃金政策、雇用政策等を目的とするものではなく、それらは「副次的な効果」と考えられる点に留意する必要がある(児童手当制度研究会 2004, pp.45-48.)。

4 西村 2003, pp.427-428, 都村 2002, p.21, 副田 1986, pp.28-30.

5 「国内に住所を有」するか「現在まで引き続いて1年以上居所を有する」個人(所得税法第2条第1項第3号)。

6 地方税法第1条第2項により、都及び特別区に準用。

7 当該道府県又は市町村内に住所を有する個人(地方税法第24条1項1号、同法第294条第1

項1号)。

⁸「個人所得課税は、子供の扶養を担税力の減殺要因ととらえて所得控除によって対処してきた。政策的に子育てを支援するとの見地からは、税制において、財政的支援という意味合いが強い税額控除という形態を採ることも考えられる。この問題については、今後、少子化対策全体の議論の中で、他の政策手段との関係、諸外国の事例を踏まえ、引き続き検討を深めていく必要がある。」(税制調査会基礎問題小委員会 2005, p.9.)

⁹「児童手当制度について(中央児童福祉審議会児童手当部会中間報告)」(昭和39年10月5日)、「児童手当制度に関する報告(児童手当懇談会報告)」(昭和43年12月20日)、「児童手当制度の基本的あり方について(中央児童福祉審議会意見具申)」(昭和55年9月10日)など。

¹⁰ 所得税は、10%、20%、30%、37%の4段階の段階税率がとられているため(所得税法第89条、経済社会の変化等に対応して早急に講ずべき所得税及び法人税の負担軽減措置に関する法律(平成11年法律第8号)第4条)、高所得者ほど負担の軽減度合いが大きくなる。子ども1人につき38万円の扶養控除の税額負担軽減効果は、10%の税率が適用される場合3万8千円、20%の税率が適用される場合7万6千円、30%の税率が適用される場合11万4千円、37%の税率が適用される場合14万6百円になる。

¹¹ 西村 2003, p.428.は、この点を指摘しつつも、「児童手当の財源につき新たな原資を見つけることが難しい以上、手当の対象となる児童の年齢を一定の範囲に限定することもやむを得ない措置であるといわざるを得ない。」と述べている。

¹²「税制調査会などで前から考えているのは、税額の範囲内で還付を認めるという税額控除の発想ですから、先ほどのお話のように、非納税者の人に及ばない」(税制調査会第37回基礎問題小委員会前掲議事録)。

¹³ 払戻型の税額控除をとる場合には、どのような方式で払戻しを行うかなどについても考える必要がある。本稿執筆時、税額控除の払戻しの方式について詳述した資料を見つけることはできなかったが、払戻型の税額控除に似た概念の「負の所得税」については、2つの代表的な考え方がありとされる(金子 1980『4』, pp.258-259, 岩崎・平野・川端 2001, pp.725-726.参照)。一つはロルフの割戻し所得税と言われるもので、租税額(=所得×税率)が割戻し額に満たないときはその差額分の給付を国庫から受けるという考え方である。もう一つは、フリードマンが提唱した貧困ギャップ補てん方式と言われるもので、所得ゼロの場合には最低保障所得額を、 $0 < \text{所得} < \text{貧困線}$ の場合には、 $(\text{貧困線} - \text{所得}) \times \text{負の所得税率}$ で出た額の給付を受けるという考え方である。

¹⁴ 都村 1977, pp.40-53., 木村 1999, pp.55-56.など。

¹⁵ なお、両者の調整に関して実証分析を行った研究には、次のものがある。都村 2002, p.34-35., 都村 1985, pp.113-114., 都村 1977, pp.46-52.は、扶養控除を廃止し、児童手当に統合すると給付システムはどのように変化するかを試算している。また、阿部 2005, pp.132-136.は、児童手当、児童扶養手当及び扶養控除の貧困削減への効果を、阿部 2003, pp.72-79.は、平成12年に行われた児童手当の拡充と扶養控除の引き下げが有子世帯内及び有子・無子世帯間の所得格差に及ぼす影響を分析している。

¹⁶ 阿部 2005, p.138., 都村 2002, pp.29-31., 都村 1985, p.109., 山田 2001, p.239.

¹⁷ 税額<税額控除の場合、税額控除から税額を引いた差額の全部又は一部を給付する払戻型の税額控除にしない限り、その差額分の負担軽減効果は及ばない。

¹⁸ ①から③の場合、児童手当との関係について別途考える必要がある。

¹⁹ 内縁の配偶者と内縁の配偶者との間の未認知の子が所得税法上の「配偶者その他の親族」にあたらないとされた裁判例として、岡山地判昭和39年1月28日(行裁集15巻1号101頁)がある。また、「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」と判示した初めての最高裁判決として、最3小判平成9年9月9日(訟月44巻6号1009頁)が、内縁の配偶者は扶養親族には含まれないとされた裁判例として、大阪地判昭和36年9月19日(行裁集12巻9号1801頁)がある。

²⁰ 東京地判昭和62年12月16日(判タ661号167頁)。(以下、「本件第1審判決」とする。)

²¹ 東京高判平成元年9月19日(税資173号744頁)。(以下、「本件控訴審判決」とする。)

- 22 第3の争点として過少申告課税の付加決定処分²²の違法性があるが、ここでは省略する。
- 23 同判決はその理由を述べていないが、第1審判決は、その理由として、「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、社会保障等の分野で「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旨を定めた規定が少なからず存在していることは、立法者において、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べきものと考えた場合には、その旨の明文の規定を置くこととしているものと理解することができ（中略）、その旨の明文の規定のない行政法規については、事実上の子を法律上の子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」されることなどを挙げている。
- 24 岡山地判昭和39年1月28日（前掲注19）は、所得税法においては「内縁配偶者やまだ認知していない子は扶養控除すべき親族に含めてはならないものといわなければならない。もちろん、所得税の扶養控除制度、わが国の内縁関係の本質等を考えると立法論としては議論の存するところであろうけれども現行法上においては、右のように解するほかはない。」と述べている。
- 25 民法上は母子関係も認知によって成立するが（民法第779条）、「今日では、母子関係は分娩の事実によって当然に発生するとされ、認知は不要と解されている（最2小判昭和37年4月27日民集16巻7号1247頁）」（大村2004, p.180.）。
- 26 同一人が複数の者の扶養親族として扶養控除を受けることはできない（所得税法第84条第2項）。Aの所得が低く、Aが扶養控除を受ける場合にその効果が限定的なものになる一方で、Xの方がAよりも所得が多い（本件控訴審判決「第二 当事者の主張」）本件事案においては、Xが扶養控除を受けた方がXとAの世帯にとっては有利である。
- 27 制定時の議事録等では、児童手当法が制定時になぜ事実上の父に受給を認めたのかは明らかでない。
- 28 XとAは事実婚関係なので、民法第795条の夫婦協同縁組の規定は適用されないと思われる。
- 29 Eは非嫡出子であるため、「男」等と記載されていた可能性もあるが、平成16年11月から、非嫡出子でも希望すれば「長男」等と記載ができるようになった。
- 30 民法第790条第2項、同法第819条第4項。ただし、同法第791条第1項及び同法第819条第4項により、氏及び親権を変更することも可能である。氏を変更すれば、戸籍も変わる（戸籍法第18条第2項）。
- 31 本件の訴えの提起時、X及びAと生計を一にし、X及びAが養育していた子は、B、C、D及びEの4人であった。このうち、本件事案に関係する子は、C、D及びEの3人である。森1992が書かれたときには、X及びAと生計を一にし、X及びAが養育している子の数は、5人になった。
- 32 例えば、厚生年金保険法（昭和29年法律第115号）第63条第1項は、遺族厚生年金の受給権が消滅する場合として、「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。）となったとき」を挙げている。
- 33 例えば、健康保険法（大正11年法律第70号）第3条第7項第3号は、被扶養者の一つに「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」を挙げている。同法は、昭和14年法律第74号で「被保険者ト同一ノ世帯ニ屬シ被保険者ニ依リ生計ヲ維持スル者」を保護の対象に加え、昭和17年法律第38号で「世帯員」を「被扶養者」に改めている。この他、国民健康保険法（昭和33年法律第192号）第8条の2第2項第2号、国家公務員共済組合法（昭和33年法律第128号）第2条第1項第2号八、地方公務員等共済組合法（昭和37年法律第152号）第2条第1項第2号八、船員保険法（昭和14年法律第73号）第1条第3項第3号、地方公務員災害補償法施行令（昭和42年政令第274号）第8条第4項第3号がある。
- 34 「職員の勤務時間、休日及び休暇」（平成6年人事院規則第15-14号）第23条第1項。
- 35 同法については、近年、嫡出でない子の法的保護を拡大する方向の法令改正も行われている。

同法第4条第1項第5号は、児童扶養手当の支給要件児童の一つとして「その他前各号に準ずる状態にある児童で政令で定めるもの」を挙げているが、これを受けた同法施行令（昭和36年政令第405号）第1条の2第3号は、「母が婚姻（事実婚を含む。）によらないで懐胎した児童（父から認知された児童を除く。）」と規定していた。この「（父から認知された児童を除く。）」の部分は、平成10年政令第224号により削除された。

³⁶ 大阪地判昭和36年9月19日（前掲注19）。

³⁷ 諸外国で児童手当と扶養控除の調整を行った国としては、イギリス、ドイツ、スウェーデンが挙げられる（島崎2005, pp.93-94., 塩野谷他1999-2000.参照）。また、カナダの連邦児童給付はこれらとは異なる興味深い制度変遷をたどっており、扶養控除が廃止されて非払戻型の児童税額控除が導入された後で、児童手当、払戻型児童税額控除及び非払戻型児童税額控除の3制度の調整が行われている（都村1999, pp.168-173.）。

³⁸ 課税最低限の定義は一樣ではないが、「所得のうちそこまでは課税されない金額という意味であり、給与所得者の場合は人的控除のほか、給与所得控除および社会保険料控除を含むものとして観念されている」（金子2005, p.196.）。伊藤2001, p.23.注193.では、「生存に関わる自らの需要を賄うのに必要な所得は、課税標準から控除されるべきであって（所得控除のこと）、租税債務から控除（税額控除）されるべきではない。」という見解があることが紹介されている。

参考文献

- 青山道夫、有地亨編 1989『新版 注釈民法（21）』有斐閣
- 阿部彩 2005「子どもの貧困－国際比較の視点から－」国立社会保障・人口問題研究所編『子育て世帯の社会保障』国立社会保障・人口問題研究所
- 阿部彩 2003「児童手当と年少扶養控除の所得格差是正効果のマイクロ・シミュレーション」『季刊社会保障研究』Vol.39, No.1.
- 伊藤嘉規 2000「憲法論から見た課税最低限の再構成（一）」『六甲台論集（法学政治学篇）』47巻2号
- 伊藤嘉規 2001「憲法論から見た課税最低限の再構成（二・完）」『六甲台論集（法学政治学篇）』48巻1号
- 岩崎政明 1993「所得税法上の扶養控除の対象たる「親族」の解釈」『ジュリスト』No.1021.
- 大村敦志 2004『家族法[第2版補訂版]』有斐閣
- 金子宏 2005『租税法 第10版』弘文堂
- 木村陽子 1999「少子化と財政・社会保障」高藤昭編『法政大学現代法研究所叢書18 少子化と社会法の課題』法政大学現代法研究所
- 京極高宣 2002『児童福祉の課題』インデックス出版
- 塩野谷祐一他編 1999-2000『先進諸国の社会保障 1,3～7』東京大学出版会
- 島崎謙治 2005「児童手当および児童扶養手当の理念・沿革・課題」国立社会保障・人口問題研究所編『子育て世帯の社会保障』国立社会保障・人口問題研究所
- 児童手当制度研究会監修 2004『三訂 児童手当法の解説』中央法規出版
- 田中治 1992「所得税法上の扶養控除の対象となる「親族」の意義」『民商法雑誌』106巻4号

-
- 注解所得税法研究会編 2005『注解所得税法』大蔵財務協会
- 都村敦子 1977「福祉政策の”Harmonization”問題について－児童扶養控除制度と児童手当制度の一元化」『季刊社会保障研究』Vol.13, No.2.
- 都村敦子 1985「福祉政策の調整問題」社会保障研究所編『福祉政策の基本問題』東京大学出版会
- 都村敦子 1999「児童給付」城戸喜子、塩野谷祐一編『先進諸国の社会保障 3 カナダ』東京大学出版会
- 都村敦子 2002「家族政策の国際比較」国立社会保障・人口問題研究所編『少子社会の子育て支援』国立社会保障・人口問題研究所
- 福田素生 1999「児童扶養手当と児童手当」『社会保障と構造改革－子育て支援重視型システムへの転換－』中央法規出版
- 副田義也 1986「家族政策の展開と危機」一番ヶ瀬康子、古川孝順編『講座社会福祉 第2巻 現代家族と社会福祉』有斐閣
- 西村健一郎 2003『社会保障法』有斐閣
- 二宮周平 1992「事実婚の家族と所得税法上の扶養控除」『法学教室』No.141.
- 森友義 1992「事実婚と法的扶養」『非婚を生きたい－婚外子の差別を問う』青木書店
- 山田晋 2001「児童手当制度の展望」日本社会保障法学会編『講座 社会保障法 第2巻』法律文化社
- R.M.ティトマス 1967「福祉政策の社会制度上の区分－平等への努力に関する二三の考察－」谷昌恒訳『福祉国家の理想と現実』社会保障研究所
- 岩崎政明、平野嘉秋、川端康之編 2001『全訂版 税法用語辞典』財団法人大蔵財務協会
- 金子宏編集代表 1980『税務百科大辞典 3』・『同 4』ぎょうせい
- 税制調査会第37回基礎問題小委員会議事録（平成17年5月27日）、
- 税制調査会第37回基礎問題小委員会「資料（個人所得課税）」[基礎小37-2]（平成17年5月27日）、
- 税制調査会基礎問題小委員会 2005「個人所得課税に関する論点整理」（平成17年6月21日）〈<http://www.mof.go.jp/singikai/zeicho/top.htm>〉（Last access 2005.8.2.）

<表1 児童手当、扶養控除及び税額控除の比較>

	児童手当（現行）	扶養控除（現行）	税額控除（注1）
目的	所得保障、児童福祉（注2）	担税力への配慮	子育て世帯への財政支援（注2）
概要	一定額の金銭を給付する制度。	課税標準（所得税の場合は所得金額）から一定額を控除する制度。	課税標準に税率を適用した後の税額から一定額を控除する制度。
所得による違い	所得制限があり、高所得者は対象にならない（扶養親族等及び児童の数が3人の所得制限限度額は、所得額415万円（特例給付の場合、574万円）。所得額に給与所得控除額相当分を加算した収入額では、前者が596.3万円、後者が780.0万円。）。	・課税標準<課税最低限（所得のうちそこまでは課税されない金額。夫婦と子2人の給与所得者の場合、325万円。）の場合、負担の軽減効果は課税されないという限度でしか及ばない。 ・段階税率（10%、20%、30%、37%の4段階）をとっているため、高所得者ほど負担の軽減度合が大きくなる（注3）。	<非払戻（非還付）型の税額控除の場合> ・税額<税額控除では、負担の軽減効果は課税されないという限度でしか及ばない。 ・税額≥税額控除の場合には、負担の軽減度合は常に等しい。 <払戻（還付）型の税額控除の場合> ・負担の軽減度合は常に等しい。
負担軽減額	・第1子・第2子 =6万円/年 ・第3子=12万円/年	子ども一人につき 38万円/年 （16歳以上23歳未満の場合、58万円/年）	—————
支給要件に掲げられる対象者（児童等）の年齢	3歳未満（児童手当に相当する特例給付は、小学校第3学年修了まで。）	制限なし （特定扶養親族は、16歳以上23歳未満。）	—————
税率変更の影響	影響なし（児童手当法第16条により非課税）。	税率の引き下げが行われると、負担の軽減効果は小さくなる。	影響なし。
財源	被用者に対する児童手当の支給に要する費用の7/10は事業主拠出金。	一般財源	—————
認定権者/確定権者	市町村長	税務署長	税務署長
受給者数/控除適用者数	5,958,399人（注4）	2,092,886人（ただし、全扶養控除）（注5）	—————
支給対象児童数/一般・特定扶養親族数	6,929,237人（注4）	（一般）2,017,403人 （特定）921,905人（注5）	—————
支給額/控除額	約4353億4471万円（注4）	約1兆7815億8900万円（ただし、全扶養控除）（注5）	—————

筆者作成（平成17年8月現在）

（注1）本文で述べたとおり、税額控除には非払戻（非還付）型の税額控除と払戻（還付）型の税額控除があるが、差異が生じる「所得による違い」の部分でのみ両者を書き分けた。

（注2）税制調査会第37回基礎問題小委員会「資料」p.4.では、所得控除の考え方は「扶養者の担税力の減殺に配慮」、税額控除及び手当の考え方は「子育て世帯への財政支援」だとされている。

（注3）高所得者ほど恩恵が大きいという問題に対しては、所得階層が高くなるに従って所得控除額を漸減する「逡減的所得控除」（vanishing exemption）で対処するという方法もある（注解所得税法研究会2005, p.223.）。

（注4）出典；厚生労働省雇用均等・児童家庭局『平成15年度 児童手当事業年報』p.13.

（注5）出典；国税庁「統計表第3表 所得控除表」『平成15年度 直接税（申告所得税標本調査結果）』
<<http://www.nta.go.jp/category/toukei/tokei/h15/hyouhon.htm>>（Last access 2005.8.31.）