

同性配偶者に関する課税取扱と 私法上の婚姻概念

～アメリカの同性配偶者への控除否認処分違憲判決を素材に

石 村 耕 治

◆はじめに

- I 婚姻防衛法（DOMA）、ウインザー事件違憲判決の所在
 - 1 アメリカにおける同性婚法制の動き
 - 2 違憲とされた婚姻防衛法（DOMA）
 - （1）DOMA立法の経緯
 - （2）合衆国 対 ウインザー事件判決とDOMAの所在
 - 3 合衆国 対 ウインザー事件判決の分析
 - （1）ニューヨーク連邦地裁判決
 - （2）連邦第2巡回控訴裁判所判決
 - （3）連邦最高裁判所判決
 - 4 諸州における同性婚法認をめぐる動向
 - （1）ニューヨーク州での婚姻平等法の制定
 - （2）イリノイ州での宗教の自由・婚姻公正法の制定
 - （3）加州での同性婚法認をめぐる攻防
 - 5 連邦婚姻尊厳法案の動向
- II わが国の同性カップルに関する法制と税制
 - 1 わが国では同性カップルの婚姻届は不受理に
 - 2 わが国で同性婚は認められるか
- III 婚姻法と税法との接点上の課題
 - 1 「借用概念論」の日米比較
 - （1）わが国での「借用概念論」の展開
 - （2）アメリカでも「借用概念論」が展開されているのか
 - 2 アメリカの州の婚姻法と連邦税法との接点
 - （1）居所と住所
 - （2）連邦課税取扱における婚姻上の適格の決定
 - 3 IRSの婚姻州／婚姻地基準ルーリングの分析
 - （1）婚姻州／婚姻地基準を採用した背景
 - （2）連邦行政への婚姻州／婚姻地基準の拡大
 - （3）シビルユニオンやドメスティックパートナーシップ等への婚姻州／婚姻地基準の不適用の理由
 - 4 連邦の婚姻州／婚姻地基準の採用と州税上の課税要件との乖離
 - （1）同性婚を法認しないネブラスカ州での個人所得税申告
 - （2）同性婚を法認するニューヨーク州での個人所得税申告

◆むすび

◆はじめに

アメリカ合衆国(以下「アメリカ」という。)では、同性配偶者にも連邦税法上の配偶者控除(とりわけ、遺産税上の配偶者控除〔内国歳入法典(IRC=Internal Revenue Code) 2056条 a 項])が認められるべきかが問われた。連邦最高裁判所(U.S. Supreme Court)は、2013年6月26日の合衆国対ウインザー(United States v. Windsor, 570 U.S. 12 [2013])事件判決(以下「ウインザー事件」、「ウインザー事件判決」、「ウインザー事件違憲判決」という。)において、「婚姻を男性と女性間に限る」とした連邦の「婚姻防衛法(DOMA=Defense of Marriage Act)」が当該納税者に適用される限りにおいて違憲としたうえで、同性婚配偶者にも配偶者控除が認められるべきである、との判決を下した。

この判決を契機として、連邦課税庁/内国歳入庁(IRS=Internal Revenue Service)は、2013年8月29日新たなレベニュールーリング(Revenue Ruling 2013-17)/運営方針を発遣して、同性配偶者に対しても連邦税法上の配偶者控除を認める課税取扱を公式に発表した。

一方、わが国では、自治体が、憲法の24条1項の「婚姻は、両性の合意のみに基いて成立」との規定を典拠に、同性カップル(生活共同体)から幸福を追求して出された婚姻届を不受理としている。また、同性婚が法認されていないことに加え、わが国固有の税法上の「借用概念論」の展開も相まって、各種税法の課税要件に取り込まれた「配偶者」の категорияに事実婚カップルや同性カップルは当てはまらないものと解されている。

本稿では、ウインザー事件違憲判決およびアメリカにおける同性配偶者にかかる連邦税(遺産税)法上の配偶者控除の課税取扱を素材とし、私法(婚姻法)と税法との接点上の課題について日米比較において精査してみる。とりわけ、連邦税法や州税法の課税要件に州婚姻法上の文言ないし概念が取り込まれている場合に、税法は当該州法上の文言ないし概念と同義に解釈すべきか、あるいは税法独自の目的などを斟酌して独自に解釈すべきな

のかなどの問題を含め、わが国での議論との比較において分析してみたい。

I 婚姻防衛法（DOMA）、ウインザー事件違憲判決の所在

1996年に、当時のクリントン政権は、連邦の「婚姻防衛法（DOMA＝Defense of Marriage Act）」を制定し、「婚姻を男女間に限る」とした。このため、連邦課税庁（IRS）は、連邦税法上の配偶者控除は、DOMAのもとで同性婚配偶者には認められないとして、その適用を否定してきた。しかし、同性婚カップル当事者ないし同性配偶者が、こうした法の適用・解釈は、合衆国憲法修正5条の適正手続条項（Due Process Clause）および同条項から導き出される法の平等な保護（equal protection of the laws）に抵触し違憲であるとして各地で法廷闘争を続けていた⁽¹⁾。2013年6月2月に、連邦最高裁判所は、合衆国 対 ウインザー（United States v. Windsor）事件判決において⁽²⁾、同性婚配偶者の主張を認め、こうした連邦課税庁（IRS）による法の適用・解釈は、合衆国憲法修正第5条の適正手続条項（Due Process Clause）および同条項から導き出される法の平等な保護（equal protection of the laws）に抵触し違憲であると判示した。

(1) これに対して、その時代の政権は同性婚に消極的・保守的な主張を続けていた。例えば、2004年2月、当時のジョージ・ブッシュ大統領は、DOMAが司法の場で攻撃にあっていて現状を憂い、全米規模での同性婚を禁止するために、連邦憲法を修正すべきであると訴えている。

(2) 本件におけるX（原告・被控訴人・被上告人）は、女性であるエディス・ウインザー（Edith Windsor）である。ウインザーは同性であるティア・スパイアー（Thea Spyer）と、アメリカ・ニューヨーク州の居住者として、約40年間同居生活を続けていた。当時、ニューヨーク州では同性婚を法認していなかったために、2007年にカナダ・オンタリオ州トロントに赴いて同州のシビル婚法（Civil Marriage Act）に準拠して結婚した。2009年に、スパイアーは、彼女の全財産をウインザーに遺贈する旨の遺言をのこして死去した。スパイアーの遺言執行者であるウインザーは、配偶者控除を行ったうえでスパイアーの連邦遺産税を計算し申告を行った。しかし、連邦課税庁（IRS）は、DOMA3条に基づき、同性配偶者には配偶者控除が認められないとし否認したうえで増差額36万ドルを超える課税処分を行った。このため、スパイアーは、連邦裁判所に当該処分は違憲であるとし取消を求めて訴訟に及んだものである。

1 アメリカにおける同性婚法制の動き

アメリカでは、民商法が一元化されている。また、アメリカは連邦国家(federal state)であり、私法(private laws)については、州(state)が立法管轄権を有している。したがって、家族法(family laws)や法人法(incorporated organization laws)などについては、各州(state)がそれぞれ立法権を行使し制定してきている。

「婚姻」や「配偶者」の概念、あるいは「婚姻(marriage)、配偶者(spouse)とは何か」については、本来、私法上の事項であり、各州法で定めることになる。2014年6月現在、19州と連邦の首都であるコロンビア特別区(Washington D.C.)が、「同性婚(same-gender marriage、same sex marriage)」を州制定法で法認している⁽³⁾。

アメリカ連邦税法は、「婚姻」関係にある「配偶者」に対して各種の配偶者控除を認めている。とりわけ、連邦遺産税(estate tax)の計算において、生存配偶者が取得した相続額はその全額が配偶者控除となる(IRC 2056条a条)。また、連邦贈与税(gift tax)の計算において、配偶者が受贈した全額が配偶者控除となる(IRC 2523条a条)。こうした控除の仕組みから、連邦遺産税や連邦贈与税上、「婚姻」関係にあり「配偶者」にあたると認定されないと、事案によっては、同性婚関係にある納税者は、異性婚関係にある納税者よりも多くの税負担を強いられる結果になる。

(3) 2014年6月末現在、イリノイ、カリフォルニア、コネティカット、デラウエア、アイオワ、メリーランド、マサチューセッツ、ミネソタ、ニューハンプシャー、ニューヨーク、ロードアイランド、バーモント、ワシントンなど19州とコロンビア特別区である。その他の州では、同性の同棲(civil union)を同性婚として法的に取り扱うなどしている。一方で、残りの州は、依然として「配偶者(spouse)」について、男性と女性との結合を前提とした定義規定をおいている。See, National Conference of State Legislatures, "Defining Marriage: Defense of Marriage Acts and Same-Sex Marriage Laws." Available at: <http://www.ncsl.org/research/human-services/same-sex-marriage-wverview.aspx>; Michael A. Laing, "Supreme Court Rulings on Same Sex Marriage," ALI CLE Course of Study Materials (September, 2013). なお、邦文の文献としては、井樋美枝子「アメリカの州における同性婚法制定の動向」外国の立法250号(2011年12月)参照。

また、連邦個人所得税上も、配偶者間の財産／資産の移転や離婚に伴う財産／資産の移転／譲渡については、いかなる利得(gain)または損失(loss)も認識されない(IRC 1041条 a 項 1号・2号)。したがって、この場合、一方の配偶者から当該資産を譲受した他方の配偶者は、取得価額をそのまま引き継ぐことになる。譲渡所得課税は、当該他方配偶者が当該財産／資産を処分する時点まで繰り延べられ(carrying-over)る。つまり、当該財産／資産を処分した時点で、利得(gain)または損失(loss)が認識される。

しかし、カップルが、連邦個人所得税上「婚姻」関係上の「配偶者」にあたると認定されないと話は異なる。事案によっては、同性婚関係にある納税者は、通常の財産／資産の譲渡と同様に課税を受け、異性婚関係にある納税者よりも多くの税負担を強いられる結果になる⁽⁴⁾。

さらに、アメリカの多くの州では、州独自の個人所得税や遺産税、贈与税などを導入している。これらの税目においても、「婚姻」関係にあり「配偶者」にあたると認定されないと、事案によっては、同性婚関係にある納税者は、異性婚関係にある納税者よりも多くの税負担を強いられる結果になる。

2 違憲とされた婚姻防衛法(DOMA)

1996年に、当時のクリントン政権は、連邦の「婚姻防衛法(DOMA=

(4) 課税繰延べが適用にならないとする。この場合、一般に、連邦個人所得税の計算にあたり、財産／資産の譲渡／移転または交換などの処分により実現される利得(gains)または損失(losses)が認識された(recognize)時点で課税される。この場合、原則として、その利得には課税されるが、損失は控除できる。すなわち、財産／資産の処分により「実現された利得または損失(realized gains or losses)」額は、実現金額(amount realized)からその資産の税務上の簿価(taxpayer's basis of the property/以下「税務簿価」という。)を差し引くことにより算出する(IRC 1001項 a 項、財務省規則 § 1.1001-1 (a))。算出された額がプラスの数値になる場合には、「利得」となり、原則として総所得金額に算入され、課税対象となる(IRC 61条 a 項 3号)。一方、マイナスになる場合には「損失」となり、税法が認めるときにはその額を控除できる。なお、財産／資産の処分の過程で生じた「譲渡／移転費用(selling expenses)」は、実現金額の計算にあたり、これを控除することができる。

Defense of Marriage Act)」を制定し「婚姻は男女間に限る」ものとした。DOMAは次のような2つの主要な規定から成る。2条〔州の留保された権限〕では、州に対して他の州の法律に基づいて認められた同性婚を認証するのを拒否する権限を付与している。また、3条〔婚姻の定義〕では、同性間で婚姻をした夫婦を、あらゆる連邦法のもとで「配偶者 (spouse)」として認めることを禁止している。加えて、3条では、「婚姻」とは、「一人の男性を夫とし一人の女性を妻とする法的結合である」と定義し、かつ、「配偶者」とは「夫または妻である異性たる者を指す」と定義している。DOMAは、1,000を超える連邦制定法 (federal statutes) およびそれらの委任の範囲内で制定された連邦規則 (Federal regulations) に適用になる。

(1) DOMA立法の経緯

連邦の婚姻防衛法 (DOMA) の制定は、1993年にハワイ州最高裁判所が、厳格審査 (strict scrutiny) 基準を適用したうえで、全米ではじめて「同性婚」を法認する姿勢を示したことが直接の契機である⁽⁵⁾。連邦議会は、この判決が先駆けとなり、各州が次々と同性婚を法認することを危惧し、DOMAの制定にこぎつけた。立法事由は、伝統的な結婚観の保全、異性間結婚を前提とした連邦法令の適用の継続などである⁽⁶⁾。

すでにふれたように、「婚姻」や「配偶者」のような私法上の事項につ

(5) See, Baehr v. Lewin, 852 P. 2d 44, at 68 (Haw. 1993). 同州最高裁は、性に基づく区分がハワイ州憲法に規定する法の平等保護条項に抵触するかどうかにあたっては、厳格審査基準が適用になる、と判示している。ちなみに、厳格審査 (strict scrutiny) とは、違憲立法審査において、問題とされた立法が、人権、市民的な自由など (精神的自由権) に関係する場合には、合憲性の推定は覆され、政府が立証責任を負うという考え方である。See, Richard H. Fallon, Jr., "Strict Judicial Scrutiny," 54 UCLA L. Rev. 1267 (2007).

(6) DOMAは、連邦議会下院では、賛成342対反対67の多数で可決された (142 Cong. Rec. 17,094 (1996))。また、連邦議会上院では、85対14で可決された (142 Cong. Rec. 22,467 (1996))。See, Joshua Baker & William Duncan, "As Goes DOMA: Defending DOMA and the State Marriage Measures," 24 Regent U.L. Rev. 1 (2011/2012).

いては伝統的に州が先占的な立法管轄権を有するとされてきた⁽⁷⁾。DOMAは、連邦議会が「婚姻」や「配偶者」などを法的に定義することで、こうした確立された立法管轄ルールに風穴をあける役割を担った連邦法の一つであると解されている⁽⁸⁾。

（２）合衆国 対 ウインザー事件判決とDOMAの所在

合衆国 対 ウインザー（United States v. Windsor）事件において、X（原告・被控訴人・被上告人）は、DOMAの法令違憲を争った（facial constitutional challenge/facial invalidation of statutes）のではなく、一般に、適用違憲／処分違憲を争った（as-applied constitutional challenge）ものであると解されている⁽⁹⁾。すなわち、DOMAは、同性婚した個人と異性婚した個人とを差別して取り扱うことになることから法の平等な保護（equal protection of the laws）を否定し、同法に基づいて行った課税処分は、合衆国憲法修正第5条の適正手続条項（Due Process Clause）および同条項から導き出される法の平等な保護（equal protection of the laws）に抵触し違憲であるとして争ったものである。したがって、連邦最高裁の本

(7) アメリカでは、判例法の積重ねを通じて「連邦法先占の法理（federal preemption doctrine/federal preemption of state law）」が法認されている。すなわち、連邦法と州法がぶつかった場合には、原則として連邦法が州法に優先するとされる。一般的に、その根拠は合衆国（連邦）憲法に求められる。なぜならば、連邦憲法は、「憲法に準拠して制定される合衆国の法律〔中略〕は国の最高法規である。各州の裁判官は、州の憲法または法律に反対の定めがある場合でもこれに拘束される。」（6条2項）と定めるからである。また、司法も、連邦憲法6条に定める連邦法の最高法規条項（Supremacy Clause）に依拠した連邦法先占の法理（federal preemption doctrine）を根拠に判例法を形成してきている。本稿は、アメリカにおける「連邦法先占論」の分析については射程外である。詳しくは、See, Stephen A. Gardbaum, “The Nature of Preemption,” 79 Cornell L. Rev. 767 (1994). ちなみに、DOMAについては連邦法の留保が州の婚姻法にまで及ぶのかどうかといった観点から論的展開をすることも可能であろう。See, Patricia L. Donze, “Legislating Comity: Can Congress Enforce Federalism Constraints Through Restrictions on Preemption Doctrine?,” 4 N.Y.U.J. Legis. & Pub. Pol’y 239, at 246 (2000).

(8) See, Nicholas A. Mirkay, “Equality or Dysfunction? State Tax Law in a Post-Windsor World,” 47 Creighton L. Rev 261, at 263 (2014).

件違憲判決は、DOMA2条を無効であると判示したものではなく、適用違憲であると判示したものと考えられている。言い換えると、本件判決後も、各州が、「婚姻」や「配偶者」について独自に定義をすることを否定するものではないと解されている。

連邦最高裁による本件違憲判決の結果として、連邦政府は、同性婚を法認する州法に準拠した同性婚カップル (same-gender married couples/same-sex married couples) に対する連邦法令の適用において、異性婚カップル (different-gender couples/heterosexual married couples) と差別的な取扱いをしてはならないことになったわけである。

3 合衆国 対 ウインザー事件判決の分析

合衆国 対 ウインザー (United States v. Windsor) 事件での訴えの概要は、次のとおりである。

【表1】 ウインザー事件訴訟の概要

・ X(原告・被控訴人・被上告人)であるエディス・ウインザー (Edith Windsor) は、2007年にカナダで結婚した女性同士の同性婚夫婦で

- (9) アメリカにおいては、法令違憲と適用違憲の分類、定義等についてはさまざまな角度から議論されている。一般に、裁判所は、法令違憲については、当該法令がどのような事案においても無効となると立証できる極めて例外的な場合にのみ宣言／判決することができるものと解されている。また、裁判所は、法令違憲と宣言／判決しても、当該法令の廃止には立法府の手続によらざるを得ない。こうしたことを織り込んで考えると、究極的には、大多数の事例においては、適用違憲と判示せざるを得ないのではないかと主張も多い。詳しくは、See, Alex Kreit, “Making Sense of Facial and As-applied Challenges,” 18 Wm. & Mary Bill of Rts. J. 657 (2010) ; Richard H. Fallon, “As-Applied and Facial Constitutional Challenges and Third-Party Standing,” 113 Harv. L. Rev. 1321 (2000). 拙論「租税立法違憲訴訟と立法裁量論」〔石村耕治編〕『現代税法入門塾〔第7版〕』(清文社、2014) 115頁以下所収参照。なお、わが国においては、法令違憲と適用違憲の分類、定義等について、土着の議論展開をみているが、本稿ではふれない。また、適用違憲については「処分違憲」という言い回しも使われている。

あり、その後、その婚姻はニューヨーク州法に基づき認証された。

- ・ Xは、2009年に同性配偶者が死亡したので、連邦遺産税の申告を行った。その際に、生存配偶者に認められる遺産税控除（federal estate tax exemption for surviving spouses）（以下「配偶者控除」という。）（IRC2523条 a 項）を適用して申告を行った。
- ・ しかし、連邦課税庁（IRS）は、DOMA 3 条に基づき、同性配偶者には配偶者控除が認められないとし否認したうえで増差額36万ドルを超える課税処分を行った。
- ・ Xは、36万ドルを納付したうえで、2010年11月 9 日に、同性配偶者から受け継いだ遺産に対して配偶者控除の適用を否認することにつながるDOMA 3 条は、合衆国憲法修正 5 条の適正手続条項（Due Process Clause）および同条項から導き出される法の平等な保護（equal protection of the laws）に抵触し違憲であるとして、当該課税処分の取消および納付税額の還付を求め、連邦地裁に訴えを提起した。

（1）ニューヨーク連邦地裁判決

連邦地裁ニューヨーク南部支部（United State District Court, Southern District of New York）（以下「NY地裁」という。）は、2012年6月6日に、原告勝訴の判決を下した（Windsor v. U.S., 833 F. Supp. 2d 394 (2012)）。

本件では、連邦法務長官（Attorney General）が、司法省（DOJ=Department of Justice）がDOMAの適用強制をしない旨を表明した。その理由として、法務長官および大統領は、性的指向（sexual orientation）に基づく差別に適用される合憲性の判断基準は厳格審査基準によるべきであり、厳格基準によるとDOMAの本案への適用は違憲であることをあげた。この執行府の意見表明に対し、連邦議会下院の機関である超党派法律諮問会議（BLAG=Bipartisan Legal Advisory Group of the U.S. House of Representatives）

【1993年に下院の設けられた常設機関】が異論を唱え、DOMAの合憲性を擁護するねらいで訴訟参加を申し立て、2011年6月2日にこの申立ては認められた。同年6月24日に、原告は、略式判決(summary judgment)を求める申立てをした。一方、BLAGは、8月1日に、原告(X)の請求を棄却するように申し立てた。

NY地裁は、BLAGの申立てに基づき原告適格の有無について、次の3つの観点から審査を行った。①法的に保護された権利の侵害があったかどうか、②原告の権利侵害と被告の行為との間に因果関係があるかどうか、そして③権利侵害があったとする判決による回復可能性があるかどうかである。①および③の要件が充足できることについては疑問の余地はない。しかし、BLAGが申し立てたように、本件においては②の要件を充足できるか疑問もあった。

NY地裁は、2012年6月6日に、原告は、原告適格を有するとしううえで、DOMA3条を原告に適用し遺産税控除を認めない課税処分をすることは合衆国憲法修正5条の適正手続条項および同条項から導き出される法の平等な保護に抵触し違憲(処分違憲)であると判示した。そして、被告(Y)に対し、原告(X)が納付した遺産税額の利子を加えた額を還付するように命じた。さらに、原告(X)が被告(Y)に対して訴訟費用の請求をすることを認めた(Windsor v. U.S., 833 F. Supp. 2d 394 (2012))。

(2) 連邦第2巡回控訴裁判所判決

連邦法務長官(Attorney General)や司法省(DOJ)は、本件NY地裁判決を受け入れた。しかし、司法省は、連邦議会下院の超党派法律諮問会議(BLAG)による婚姻防衛法(DOMA)の防御点についてさらなる判断を仰ぐために、2012年6月14日に、ニューヨーク州にある連邦第2巡回控訴裁判所(United States Court of Appeal for the Second Circuit)(以下「NY控訴裁判所」という。)に控訴した。

BLAGも、7月19日に、原告／被控訴人（X）は、本件訴訟を起こす当事者適格を欠くとの理由で、申立てをした。原告／被控訴人（X）も、控訴裁判所へ連邦最高裁への飛躍上告を認めて移送命令を出すように申立てをした。

訴訟当事者による一連の攻防を経て、控訴裁判所は、9月27日に審理を開始した。そして、NY控訴裁判所は、10月18日に、本件には、厳格審査基準が適用になる旨を明らかにしたうえで、被告／控訴人は、「性を基準に分類（sex-based classification）」し、同性婚カップルと他のカップルとを差別的に取り扱うことに正当な理由を証明していないことを指摘した。

このことから、NY控訴裁判所は、DOMA 3 条を X に適用し遺産税控除を認めない課税処分をすることは合衆国憲法修正 5 条の適正手続条項および同条項から導き出される法の平等な保護に抵触し違憲であるとする地裁の判断を支持する判決を下した（Windsor v. U.S., 2nd Cir., 2012）。この判決は、性的指向（sexual orientation）に基づく差別に適用される合憲性の判断基準は厳格審査基準であることを連邦裁判所が初めて認めたものと評価されている。

ちなみに、ウインザー事件と対比される事件としては、ジル 対 OPM（Gill v. Office of Personal Management）事件がある。ジル事件とは、2009年3月3日に、マサチューセッツ州に準拠して結婚した複数の同性婚カップルが、連邦の宣言的判決法（Declaratory Judgment Act, 28 合衆法典 2201-2202条）⁽¹⁰⁾に準拠して、性的指向の違いを差別的に取り扱うDOMA 3 条は合衆国憲法修正第 5 条の適正手続条項（Due Process Clause）および同条項から導き出される法の平等な保護に抵触し違憲であるとの宣言的〔確認〕判決を求めて連邦裁判所へ訴えを起こしたものである。

2010年7月8日に、連邦地方裁判所マサチューセッツ支部（Federal District Court for the District of Massachusetts）は、同性カップルの訴え

(10) 「宣言的」判決のほか、「確認」判決という邦訳をあてることもできる。

を認め、DOMA 3 条を違憲であると宣言をした(699 F. Supp. 2d 374, 397 [D. Mass. 2010])。

また、本件控訴審において、ボストンにある連邦第1巡回控訴裁判所(United States Court of Appeal for the First Circuit)は、2011年5月31日にDOMA 3 条を違憲と判示した(682 F.3d 1, 2011)。しかし、本件判決では、ウインザー事件とは対照的に、厳格審査基準が適用になる事例にはあたらないとしている⁽¹¹⁾。

(3) 連邦最高裁判所判決

ウインザー事件に話を戻すが、2013年6月26日に、連邦最高裁判所は、5対4の多数意見において、連邦控訴裁判所の判決を支持し、上告を棄却した(U.S. v. Windsor, 570 U.S. 12, 133 S. Ct. 2675 (2013))。納税者ウインザー(X)は勝訴した。

①ケネディ裁判官の多数意見の要旨

法律上の結婚を異性のカップルの限定することは、数世紀にわたって必要かつ基本と考えられてきた。しかし、いまやニューヨーク州をはじめとしていくつかの州においては不公平な差別であると考えられるにいたっている。本判決が下されている時点において、ニューヨーク州は、他の11州およびワシントンD.C.とともに、同性のカップルに対しても婚姻の権利を認め⁽¹²⁾、誇りを持って生活し、他の婚姻している人たちと平等な地位を有すると認めることを決定したのである。DOMAは、まさにニューヨーク州が保護しようとしている同性のカップルの階層に損害を与えようとしている。このことは、連邦政府に適用される合衆国憲法修正第5条の適正

(11) ジル事件では、被告/控訴人側が、最高裁に対して上告を受理してもらうための移送命令(certiorari)の発遣を求めたが、認められなかった(2013年7月27日)。

(12) のちにふれるように、ニューヨーク州は2011年に婚姻平等法(Marriage Equality Act)を制定した。

手続条項および同条項から導き出される法の平等な保護に抵触する。

②スカリア裁判官の少数意見の要旨

スカリア（Scalia）裁判官は、少数意見として、最高裁判所は、民主的な手続を経て制定されたDOMAを無効とする憲法上の権限を有していないと述べた。

③アリート裁判官の少数意見の要旨

アリート（Alito）裁判官は、次のような少数意見を述べた。アメリカでは同性婚について白熱した議論が展開されている。本件訴訟において原告／被控訴人／被上告人が求めているのは、連邦憲法が婚姻とはカップルの性の違いを問わないという特定の考え方を尊重して欲しいという判決である。しかし、婚姻をどのように考えるかはそれぞれの選択の問題であって、連邦憲法がどちらかを選択しているわけではない。選挙民の代表で構成される立法府が、連邦レベルか、州レベルかを問わず、どちらかを選択した立法を行うことに問題はない。したがって、連邦議会がDOMA 3条を制定し、結婚を定義したことが原告／被控訴人／被上告人の連邦憲法上の権利を侵害してことにはならない。

4 諸州における同性婚法認をめぐる動向

同性婚を法認するかどうかをめぐる賛成派と反対派とのせめぎ合いは、全米規模での広がりを見せている。また、ウインザー事件を契機に、連邦でも、同性婚を法認する動きが活発化している。以下においては、いくつかの州の動きを分析・紹介する。

（1）ニューヨーク州での婚姻平等法の制定

ニューヨーク州は、2011年7月24日に、州議会両院が「婚姻平等法

(MEA=Marriage Equality Act)」（以下「NY州婚姻平等法」ともいう。）を通過させ、州知事の署名を得て、同日に公布した⁽¹³⁾。この州法は、同性婚を認めていなかったニューヨーク州家事関係法（DOM=Domestic Relations Law）（以下「NY州家事関連法」ともいう。）を修正し、同性婚を法認することが主なねらいである。また、この州法は、連邦の婚姻防衛法（DOMA）の廃止につなげる意味を持った法律でもある⁽¹⁴⁾。

NY州婚姻平等法（MEA）の成立を受けて、NY州家事関係法（DOM）⁽¹⁵⁾のなかに異性婚カップルと同性婚カップルを差別することにつながらないように必要な規定が盛られた。これら改正規定のうち最も重要なものはNY州家事関係法（DOM）第3章（10条～25条）に新たに盛られた10条のaの規定である。邦訳すると、次のとおりである。

【表2】 NY州家事関係法（DOM）10条のaの邦訳（仮訳）

- ・ 第10条のa【婚姻の当事者】第1号 婚姻は、他で有効とされない場合を除き、当該婚姻の当事者が同性か又は異性かを問わず、有効なものとする。
- ・ 第2号 婚姻に関する行政上の取扱若しくは法的地位、効力、権利、便益、特典、保護又は責任に関し、法律、行政規則若しくは裁判所規則、公序、コモンローその他法源がいずれであるかを問わず、当該婚姻の当事者が異性であるかまたは同性であるかによって

(13) 2004年にマサチューセッツ州が全米ではじめて同性婚を法認したのを皮切りに同性婚を法認する州が増加して行った。NY州婚姻平等法（MEA）の制定は2011年と比較的遅かったが、ニューヨーク州でのMEA制定は、同性婚に理解のある州でのMEA（および同類の法律）の制定ないし州議会へのMEA（および同類の）法案上程の流れをつくる起爆剤となった。

(14) See, Megan Filoon, “New York State of Mind : How the Marriage Equality Act Foreshadows the Repeal of DOMA and the Potential Tax Consequences for Same-Sex Couples,” 10 Rutgers J.L. & Pub. Pol’y 31 (2013).

異なってはならないものとする。法律に規定された配偶者の権利及び義務の履行に必要な限りにおいて、すべての性を特定する言語若しくは文言は、あらゆる種類の法源において性中立のかたちで解釈するものとする。

NY州婚姻平等法の制定およびそれに伴うNY州家事関係法（DOM）への新たな規定の挿入により、「婚姻に関する行政上の取扱若しくは法的地位、効力、権利、便益、特典、保護又は責任において、当該婚姻の当事者が異性であるか又は同性であるかによって異なってはならないものとする」（10条のa）とされた。このことから、ニューヨーク州においては、例えば婚姻許可状（marriage license）の発給申請があった場合に、地方団体の発給権限ある当局は、当事者が同性か異性かの観点に基づいてその発給を拒否してはならないことになった。発給を受けたカップルは、婚姻許可状発行後法定期間（60日）以内に挙式（宗教婚または民事婚）をし

- (15) NY州法典〔NY Code : Domestic Relations〕に編入されている「ニューヨーク州家事関係法（New York Domestic Relations Law）」は、全15章（articles）からなる。具体的には、第1章〔略称、定義〕（1条～2条）、第2章〔婚姻〕（5条～8条）、第3章〔挙式、婚姻の証明および効力〕（10条～25条）、第4章〔夫と妻との一定の権利及び義務〕（50条～61条）、第5章〔子供の賃金及び子供の保護〕（70条～74条）、第5章のA〔統一子供保護管轄・執行法〕（75条～78条のA）、第6章〔後見人〕（80項～85項）、第7章〔養子縁組〕（109項～117項）、第8章〔代理母出産契約〕（121条～124条）、第9章〔婚姻無効訴訟または婚姻無効宣告訴訟〕（140項～146項）、第10章〔離婚訴訟〕（170条～175条）、第11章〔別居訴訟〕（200条～203条）、第11章のA〔離婚及び別居に関する特例〕（210条～211条）、第12章〔猥褻を理由とする婚姻の解消〕（220条～221条）、第13章〔1つ以上の形態の婚姻関係訴訟に適用ある規定〕（230条～255条）、第14章〔削除〕、第15章〔廃止された法律、発効日〕（270条～272条）で構成される。Available at : <http://public.leginfo.state.ny.us/LAWSSEAF.cgi?QUERYTYPE=LAWs+&QUERYDATA=@LLDOM+&LIST=LAW+&BROWSER=BR OWSER+&TOKEN=10753664+&TARGET=VIEW> ちなみに、アメリカ諸州における「婚姻に関する法律（marriage law）」は、内容に加え、名称についても、州により異なる。例えば、ニューヨーク州では「家事関係法（domestic relations law）」という呼称を用いている。これに対して、イリノイ州では、「州婚姻及び離婚法（Illinois Marriage and Dissolution of Marriage Act）」〔イリノイ州法典（ILC Illinois Compiled Statutes）750巻5章／750 ILCS 5所収〕という名称を用いている。

ないと当該許可状は無効になるが、同性カップルが婚姻許可状発行自体を拒否されることはなくなった。

ちなみに、ニューヨーク州憲法は「礼拝の自由、宗教の自由」を保障していることから(第1章3条)、同性婚を認めない宗派/教派の宗教教師(聖職者)は、同性カップルが宗教婚の挙式を求めた場合には、その求めを拒否できる(NY州家事関係法第3章10条のb)。

(2) イリノイ州での宗教の自由・婚姻公正法の制定

ニューヨーク州は、同性婚を法認しないNY州家事関係法(DOM)を修正するためにNY州婚姻平等法(MEA)を制定した。これにより、同州は、同性婚を法認した。

こうした州法の制定により同性婚を法認する州は、他にも存在する。一例としては、イリノイ州をあげることができる。

①修正前のイリノイ州婚姻及び離婚法

イリノイ州は、従前から「婚姻(marriage)」について、州婚姻及び離婚法(Illinois Marriage and Dissolution of Marriage Act)⁽¹⁶⁾で、次のように定義していた。

【表3】イリノイ州婚姻及び離婚法における「婚姻」〔旧〕の定義(仮訳)

<p>・第201条〔旧〕 この州においては、一人の男性と一人の女性との婚姻を有効なものとし、本法に基づき婚姻許可状が発行され、挙式をし、かつ、登録できる。(A marriage between a man and a woman licensed, solemnized and registered as provided in this Act is</p>

(16) See, イリノイ州法典(ILC= Illinois Compiled Statutes) 750巻5章/750 ILCS 5 所収
Available at : <http://www.ilga.gov/legislation/ilcs/ilcs5.asp?ActID=2086&ChapterID=59>

valid in this State.)」

・第212条〔旧〕 次のような婚姻は、禁止される。

第1項～第4項〔邦訳省略〕

第5項 同性の二人の個人間での婚姻 (a marriage between 2 individuals of the same sex)

以上のような規定振りからもわかるように、イリノイ州婚姻及び離婚法は、「婚姻」を「一人の男性と一人の女性の間 (between a man and a woman)」の関係と定義している。言い換えると「兩人間 (between 2 persons)」としていない。また、同州では、異性婚 (different-gender marriage) は有効とされてきたものの、同性婚 (same-gender marriage) は禁止されてきたわけである。

イリノイ州では、2011年以降、同性のシビルユニオン (civil union) 【州法で法的に承認されたパートナーシップ関係で、アメリカ諸州では同性カップルにのみ適用される。】は法認されている。しかし、同性のシビルユニオンは、法的権利保障の面で、異性婚の場合と同等ではなかった。このため、とりわけ、州が異性婚カップルに認めてきたさまざまな社会保障や課税取扱上の権利・利益が、同性婚カップルにも同等に認められなかった。

②州宗教の自由・婚姻公正法の制定による州婚姻及び離婚法の修正

2013年6月のウインザー事件判決において、連邦最高裁が、「婚姻を男性と女性間に限る」とした連邦の「婚姻防衛法 (DOMA=Defense of Marriage Act)」を当該納税者に適用することは違憲であるとしたことから、イリノイ州議会で、(Illinois General Assembly) 同性婚を禁止したイリノイ州婚姻及び離婚法のあり方が問題となった。州議会は、同性婚の禁止をやめ、同性婚と異性婚とを同等に取り扱うため、州婚姻及び離婚法

の修正をねらいに「宗教の自由・婚姻公正法 (Illinois Religious Freedom and Marriage Fairness Act)」の制定に動きだした。

2013年11月、イリノイ州知事は、州議会が同性婚を法認するねらいで制定した同州の「宗教の自由・婚姻公正法」に署名した。同法は、署名後ただちに公布され、2014年6月1日から施行された⁽¹⁷⁾。ちなみに、イリノイ州の宗教の自由・婚姻公正法は、次のように規定する。

【表4】 イリノイ州宗教の自由・婚姻公正法の主要規定 (仮訳)

・第10条 婚姻への平等な機会 (Equal access to marriage)

第a項 この州において婚姻に適用されるあらゆる法は、制定法か、行政裁決若しくは裁判所の判決か、政策か、コモンロー又はその他民事法か刑事法かその典拠を問わず、異性カップルの婚姻及び同性カップルの婚姻並びにそれらカップルの子供に対して等しく適用する。

第b項 婚姻の当事者及びその子供は、当該婚姻が同性カップルからなる又は異性カップルからなるかを問わず、すべてにおいて法に基づく同等の権益の享受や保護を受け、かつ責任を負うものとする。この場合において、当該権益や保護、責任は、それらが制定法、行政裁決若しくは裁判所の判決、政策、コモンロー又はその他民事法か刑事法を典拠とするものかを問わないものとする。

第c項 婚姻の当事者に対して法を適用するにあたり、「配偶者 (spouse)」、「親族 (family)」、「直系親族 (immediate family)」、「相続人 (next of kin)」、「妻 (wife)」、「夫

(17) See, Illinois Public Act 098-0597. Available at : <http://www.ilga.gov/legislation/publicacts/fulltext.asp?Name=098-0597>

(husband)」、「新婦 (bride)」、「新郎 (groom)」、「婚姻関係 (wedlock)」その他夫婦関係を言い表す若しくは表示する文言を定義する又は使用する場合、当該婚姻当事者が同性であるか異性であるかを問わないものとする。

第 d 項 この州の法が連邦法の規定を準用する又は適用している場合、同性婚の当事者及びその子供に対しては、同性カップルの婚姻を承認する連邦法をこの州の法として適用し取り扱うものとする。

・第15条 宗教の自由

この法律は、いかなる宗派、インディアン国家 (Indian Nation) 若しくはインディアン部族 (Indian Tribe) 又は先住民団 (Native Group) の礼拝行為に介入するまたは当該礼拝行為を規制するものではない。いかなる宗派、インディアン国家若しくはインディアン部族又は先住民団も、婚姻の式典又は挙式を自由に選択できる。

・第201条〔新〕 この州においては、兩人一人の男性と一人の女性との間の婚姻を有効なものとし、本法に基づき婚姻許可状が発行され、挙式をし、かつ、登録できる。(A marriage between 2 persons ~~a man and a woman~~ licensed, solemnized and registered as provided in this Act is valid in this State.)」

・第212条〔新〕 次のような婚姻は、禁止される。

第 1 項～第 4 項〔邦訳省略〕

第 5 項—同性の二人の個人間での婚姻 (a marriage between 2 individuals of the same sex)

イリノイ州では、州宗教の自由・婚姻公正法の施行により、同州の結婚許可状を発給する権限ある各カウンティ(countries/郡)当局は、6月1日から、同性カップルに対し、申請に基づいて、婚姻許可状(marriage license)の発給を開始している。

(3) 加州での同性婚法認をめぐる攻防

2000年に加州家族関係法に「カリフォルニア州においては、1人の男性と1人の女性との婚姻のみを有効とする」旨の規定を追加する内容の提案22(Proposition 22)が住民投票により可決された。しかし、反対派は訴訟を提起したIn re Marriage事件において、2008年5月28日に、加州最高裁判所は、性的指向(sexual orientation)に基づく差別に適用される合憲性の判断基準は厳格審査基準であることを認めるとともに、婚姻を異性カップルに限定する州法や住民投票案は、州憲法には違反するとの判決を下している(43 Cal. 4th 757(2008))。

また、2008年11月4日に、カリフォルニア州では、「カリフォルニア州では、男性と女性との婚姻が有効であるかつ承認される」旨を定めた提案8について賛否を問う住民投票が実施され、またもや可決された。これにより、同州では異性間の婚姻を違法とすることになった。

同州で結婚を考えている二組の同性カップルが訴訟を提起したホーリングワース 対 ペリー事件(Hollingsworth v. Perry)事件では、2008年の州憲法改正案であるカリフォルニア州の提案8「同性カップルの婚姻権の剥奪(Proposition 8: Eliminating Rights of Same-Sex Couples to Marry)」の合憲性が問われた。

この法律の執行にあたる州当局は、提案8は違憲であることに同意し、訴訟に加わって防御に回ることを断念した。しかし、州は提案8の支持者たちが訴訟に参加し、加州の利益を代表することに対しては反対しなかった。

2010年8月4日に、連邦地方裁判所カリフォルニア北部支部(U.S.

District Court for the Northern District of California) は、提案 8 は、合衆国憲法修正 5 条の適正手続条項および同条項から導き出される法の平等な保護に抵触し無効であり、その執行を禁じる旨の判決を下した (704 F. Supp. 2d 921 [N.D. Cal., 2010])。飛躍上告がなされたが、連邦最高裁判所は、具体的事件に関連し目に見える権利侵害がないことから、上告人は当事者適格がないとの理由で不受理とした (570 U.S. ___, 133 S. Ct. 2652 (2013))。連邦最高裁が上告を受理しなかったことから、連邦地裁の判決が確定し、提案 8 は無効となった⁽¹⁸⁾。

5 連邦婚姻尊厳法案の動向

一方、連邦議会には、婚姻防衛法 (DOMA) が伝統的な結婚観の保全に資するものの、他方では婚姻観や価値観の多様化、同性婚を望む人たちに差別的に作用するなどのマイナス要因を危惧する声もある。2009 年から DOMA を廃止するための議員立法が提案されてきている。2011 年のニューヨーク州婚姻平等法の制定や 2013 年の州宗教の自由・婚姻公正法の制定は、連邦議会にも大きな影響を与えている。

2012 年以降、連邦議会には、連邦政府が同性婚を法認すること、このために DOMA を廃止することをねらいに「婚姻尊厳法 (RFMA=Respect for Marriage Act)」案が提出された (例えば、2013 年下院法案 2523 号 [H.R. 2523]、2013 年上院法案 1236 号 [S. 1236])⁽¹⁹⁾。筆頭対案者は、DOMA 制定を主導したのと同じボブ・バー (Bob Barr) 下院議員である。オバマ大統領も、RFMA を支持し、同性カップルに対する社会保障給付を拡大する旨アナウンスしている⁽²⁰⁾。

(18) See, California Court Judicial Branch Home Proposition 8 Cases : Available at : <http://www.courts.ca.gov/6464.htm>

(19) Available at : <https://beta.congress.gov/bill/113th-congress/senate-bill/1236>

(20) See, Osh Lederman, "Obama expands government benefits for gay couples," Associated Press (June 20, 2014). Available at : http://news.yahoo.com/obama-expands-government-benefits-gay-couples-210710970--finance.html;_ylt=AwrSyCMtjaZTzj8AP4LQtDMD

もつとも、法案調査NGOであるGovTrackの予測によると、この法案(RFMA/婚姻尊厳法)が成立する可能性は、2014年7月現在で、5%程度と見込まれている⁽²¹⁾。

II わが国の同性カップルに関する法制と税制

わが国では、自治体が、憲法の24条1項の「婚姻は、両性の合意のみに基いて成立」するとした規定を典拠に、同性カップルから幸福を追求して出された婚姻届を不受理としている。しかし、わが国では、同性婚は法制上認められないのであろうか⁽²²⁾。また、同性カップルに対する配偶者控除などは認められないのであろうか。

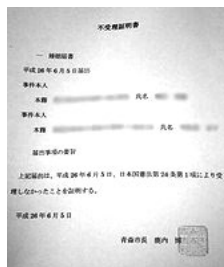
1 わが国では同性カップルの婚姻届は不受理に

2014年6月5日、「青森市のAさん(46)とBさん(29)の女性同士のカップルが、青森市役所に婚姻届を提出した。同市は憲法を根拠に受理せず、2人の求めに応じ不受理証明書を発行した。」と報じられた。

「2人は同日午後、各地から駆けつけた支援者ら10人と青森市役所を訪れ、婚姻届を提出した。本来の書式のほか、「夫」「妻」の項目を消したものと計3種類の婚姻届を提示。市は本来の書式を受け付けた。同市は約1時間後、不受理の判断を2人に伝え、その後、『日本国憲法第24条第1項により受理しなかったことを証明する』と記した不受理証明書を発行した。」という⁽²³⁾。

(21) Available at : <https://www.govtrack.us/congress/bills/113/hr2523#overview>

(22) 筆者は婚姻法については専門外である。したがって、以下、本稿では、代表的な文献をあげるにとどめる。棚村政行「同性愛者の婚姻は法的に可能か」法学セミナー476号(1994年8月号)、鈴木伸智「同性婚と婚姻・婚姻意思」『民法学の現在と未来』(法律文化社、2012年)所収などを参照。また、婚姻と税制について、若干古いが、木村弘之亮・人見康子編『家族と税制』(弘文堂、1998年)所収論文参照。



青森市から2人が受け取った不受理証明書

【出典】Web 東奥

2 わが国で同性婚は認められるか

わが国の憲法24条1項は「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」、2項は「配偶者の選択、財産権、相続、住居の選定、離婚並びに婚姻及び家族に関するその他の事項に関しては、法律は、個人の尊厳と両性の本質的平等に立脚して制定されなければならない」〔傍点引用者〕と定める。つまり、婚姻は男性と女性、両性のものと定義する。一方、民法は、「婚姻」を直接的に定義していない。しかし、「婚姻年齢」というかたちで、「男は18歳に、女は、16歳にならなければ、婚姻するこ

- (23) 記事「青森の女性カップルが婚姻届、市は憲法根拠に不受理」Web 東奥日報2014年6月6日参照。<http://dailynews.yahoo.co.jp/fc/science/homosexual/?id=6118946> ちなみに、同記事によると「2人は『性的少数者の存在に目を向けてほしい、婚姻制度を使えない人がいることを知ってほしい』と思い提出した。不受理の判断が出たここからが始まりだと思う』と話している。」という。「2人は、同性パートナーが社会生活を営む上で、法的に認められている夫婦と大きな差があることを指摘。『同性愛者というだけで、なぜ特別な努力をしなければならないのか。社会の中で私たちは見えない存在なのか』と訴えた。」という。「憲法24条1項で『婚姻は、両性の合意のみに基いて成立』（原文のまま）と記されており、性的少数者のサポートを行っている岩手レインボー・ネットワーク代表の山下梓さんは今回の婚姻届提出について『社会制度の変革に向けて大きな一歩になっただけでなく、地方にも性的少数者が生きているということを発信した。この意味は大きい』と話している」と報じられている。

とができない。」(731条)〔傍点引用者〕と定め、異性 (opposite gender) 間の結び付きを前提に「婚姻」を間接的に定義している。ちなみに、法的な性別は生物学的性別で決められるのが原則となっている。

しかし、2003年に成立した「性同一性障害者の性別の取扱いの特例に関する法律」では、同法の定める「性同一性障害者」で要件の満たす者について、他の性別に変わったものとみなすと規定する。要件を満たす者は、家庭裁判所に対して性別の取扱いの変更の審判を請求でき、許可が得られれば、戸籍上の性別の変更が認められる。

また、わが国の民法は、「配偶者」を血族、姻族でもなく親等もない親族とする(725条)。こうした規定振りからは、配偶者は必ずしも生物学的な異性である必要がないようにも読める。しかし、法令を読む限りでは、同性婚を法認することには極めて消極的な法環境にあるといえる⁽²⁵⁾。

当然、わが国では、法律上有効な婚姻であると認められないと、所得税や相続税、贈与税、住民税など各種税法上の配偶者控除が認められない。加えて、原則として各種社会保障給付プログラムでの配偶者としての適格性などは認められない⁽²⁶⁾。

III 婚姻法と税法との接点上の課題

「婚姻」や「配偶者」の概念を精査する場合に織り込んでおくべきことがある。それは、税法に取り込まれている私法上の概念は、税法上の「国

(24) 憲法24条に規定する「両性」を「婚姻する両人」の意味であるとする解釈も考えられる。しかし、こうした解釈は、憲法9条の解釈で集団的自衛権を認めるようなもので、立法事実などから見て“想定外”とする見方もある。ただ、憲法24条の立法趣旨は、戦前の家族制度の廃止が主眼であり、両性婚を法認する立法を否定する意味ではないと解される。大島梨沙「日本における『同性婚』問題」法学セミナー709号(2013年11月号)参照。ちなみに、戦前の家族制度のもとでは、所得税の課税単位として「家族単位主義」を採り、夫だけが納税主体であり、妻の所得、さらには未成年の子供の所得も夫に帰属する原則となっていた。

(25) わが国における同性カップルをめぐる各種法律問題について詳しくは、棚村政行「事実婚・同性婚の法的保護」『21世紀の家族と法』(法学書院、2007年)所収、319頁以下参照。

有概念”ではなく、“借用概念”であるということである。借用概念が税法の課税要件に組み込まれている場合には、税法上の解釈と私法上の解釈とを同一と解すべきなのか、あるいは別個のものと解するのかが問題となる。課税要件を私法上の概念と一致させることは納税者に予測可能性、法的安定性を与えるが、その反面、税法解釈を硬直化させるとの指摘もある。

1 「借用概念論」の日米比較

わが国において、借用概念は、一般に、税法が、その法分野（例えば民法）で使われている意義と異なる意義づけをしない限り⁽²⁷⁾、その法分野（民法）で使われている意義と同じに解すべきであるとされる⁽²⁸⁾。こうした

(26) わが国では1日でも誕生日が違えば養子縁組が可能なことから、同性カップルは養子縁組のかたちで戸籍登録してきている法環境にもある。ちなみに、市民団体(LGBT)のなかには、民法の配偶者の規定に、同性カップルに適用できる「特別配偶者」という枠をつくり、同性カップルにも異性カップルと同等の権利を保障すべきであると訴えているところもある。政党のなかには、同性カップルにも婚姻制度を適用すべきとする意見、同性カップルか異性カップルかを問わず利用できる欧米流のパートナーシップ【法律婚ではないが、異性カップルまたは同性カップルに対し、一定の手続を踏むことを前提に、法律婚と同様あるいは類似する法的権利を認める法的仕組み】を制度化すべきとする意見がある一方で、婚姻は異性間に限るべきとする意見もあるようである。特別配偶者法（パートナーシップ法）全国ネットワーク (<http://partnershiplawjapan.org/>) などのHP参照。また、二宮周平「仮想婚・同性婚」[内田貴／大村敦志編]ジュリスト増刊『民法の争点』(有斐閣、2007年)、同「性的少数者の権利保障と法の役割」法社会学77号(2012年)参照、渡邊泰彦「同性パートナーシップの法的課題と立法モデル」家族〈社会と法〉27号(2013年)所収参照

(27) 例えば、民法上、養子縁組が有効に成立しているとすれば養子の「数」に制限はない(民法792条以下)。この点、相続税法は、税額の計算上、15条2項および63条で、相続税負担の不当減少につながらないことがないようにとの趣旨で、法定相続人の「数」に算入する養子の「数」に制限を加えている。これは、民法上の養子縁組を制限するとか、相続権をはく奪するなどの趣旨ではない。言い換えると、民法上の養子であることに変わりがないことから、法定相続人の「数」には算入されないものの、生命保険金や死亡退職金の非課税規定、未成年控除などの規定の適用はある。

考え方は、一般に「借用概念論」と呼ばれる⁽²⁹⁾。

わが国のような単一国家(single state)の場合、「婚姻」や「配偶者」の概念を定めているのは国法の一つである民法である。このことから、原則として民法上「婚姻」関係にある、「配偶者」にあたりとされれば、税法上も、この法分野で別途に特段の概念規定をしない限り、「婚姻」関係にある、「配偶者」にあたりと解することになる。

これに対して、連邦国家(federal state)であるアメリカの場合は、各州においては、州憲法のなかに「婚姻」のみならず「配偶者」などの文言を詳しく定義する規定を置いている場合もある。また、「婚姻」については、同性婚のみならず、異性婚なども含めて定義する州もある。このことから、アメリカにおける「借用概念論」の検討にあたっては、州ごとの異なる家事関係法(domestic relations law)、婚姻法(marriage law)など(州により名称は異なる。)の“私法”はもちろんのこと、州憲法その他の州制定法などに規定された「婚姻」や「配偶者」などの文言も織り込んだうえで、精査する必要がある。

(1) わが国での「借用概念論」の展開

わが国では、配偶者には、贈与税の配偶者控除(相続税法21条の6)や、配偶者に対する相続税額の軽減(相続税法19条の2)が認められている。贈与税の配偶者控除においては、相続開始前3年以内の贈与の相続財産への加算(相続税法19条)の特例の適用もない。したがって、相続については、「配偶者」と認められるかどうか重要なポイントとなる。社会保障給付などの面では、事実上の婚姻(*de fact marriage*/内縁)関係に

(28) 税法の固有概念と借用概念との違いについては、石村耕治編『現代税法入門塾[第7版]』注9・155頁以下参照。また、今村隆「借用概念論・再考」税大ジャーナル16号(2011年)参照。

(29) わが国における借用概念論の提唱者による分析としては詳しくは、金子宏「相続税法と私法～借用概念及び租税回避について」[金子編]『租税法理論の形成と解明(上)』(有斐閣、2010年)所収、金子宏『租税法[第19版]』(弘文堂、2014年)114頁以下参照。

あるカップルも受給権が認められているケースも散見される⁽³⁰⁾。しかし、税法分野では、法律婚（*de jure marriage*）主義が厳格に貫かれている。したがって、事実婚や同性カップルなどは、「配偶者」としては認められていない。他に相続人がいない場合に特別縁故者（民法958条の3）として財産分与を受ける途はあるが、相続権自体は認められていない。

また、所得税法上の「配偶者控除」（83条）、「配偶者特別控除」（83条の2）、「障害者控除」（79条）、「寡婦（寡夫）控除」（81条）⁽³¹⁾などの適格性の判定においても、法律婚主義が厳守されている。加えて、個人住民税上もこれらの控除については法律婚主義が厳格に貫かれている。

わが国では、判例や裁決においても、一貫して、配偶者控除にいう配偶者は「納税義務者と法律上の婚姻関係にある者の限られる」と解している（最高裁平成9年9月9日判決・税資228号501頁）。また、「所得税法2条1項に規定する親族は、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の婚姻関係と同様の事情にある者」とに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」としている（最高裁平成3年10月17日判決・訟月38巻5号911頁）。

また、例えば、国税不服審判所平成21年4月3日裁決でも、オーソドックスな借用概念論に基づいて、次のように裁断を下し、請求を棄却している（裁決事例集77集150頁）。

「請求人は、10年以上にわたり内縁の夫と同居し生計を一にしている

(30) 例えば、労働災害補償保険法16条の2等。

(31) 「寡婦（寡夫）控除」は、「寡婦」と「寡夫」の場合では適用要件が異なるという点で、性差別的な人的控除との指摘もある。また、「寡婦」に当てはまるためには、配偶者との死別か離婚が要件とされ、この要件を満たさない非適格の非婚のシングルマザーは、適格のシングルマザーに比べ、所得税の負担に加え、住民税や国民健康保険料（税）の負担なども重くなることから、税負担の公平の確保の観点から批判のあるところである。

こと、請求人が加入している健康保険組合において内縁の夫が請求人の扶養配偶者と認定されていること、遺族年金が内縁の配偶者にも支給されること、所得税法の配偶者控除に係る条文に内縁関係の者は除外するとは記されていないことから、内縁の夫を控除対象配偶者と認め、配偶者控除を認めるべきである旨主張する。しかしながら、所得税法第83条第1項は、居住者が控除対象配偶者を有する場合、配偶者控除を適用する旨規定している一方で、同法は上記配偶者についての定義規定を置いていないが、身分関係の基本法は民法であるから、所得税法上の配偶者については、民法の規定に従って解するのが相当であるところ、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(民法第739条第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(民法第725条、第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るのが相当であり、所得税法上の配偶者の意義については、民法上使用されている配偶者の意義と同様に、戸籍法の定めるところにより市区町村長等に届出をした夫又は妻を指し、内縁の夫はこれに含まれないことになる。そして、これを本件についてみると、請求人は、内縁の夫を世帯主とする住民登録上、請求人の続柄として「妻(未届)」と登録されており、また、請求人の戸籍及び内縁の夫の戸籍のいずれにも、請求人及び内縁の夫に係る婚姻の記録はないことからすれば、内縁の夫が、請求人の民法の規定による配偶者であったとは認められない。したがって、内縁の夫は、請求人の所得税法上の配偶者に該当しないから、控除対象配偶者には該当せず、請求人は、配偶者控除を適用することはできない。」

こうした解釈が展開されているわが国の法環境のもとでは、同性カップルに対する法律婚が認められない限り、所得税法などに規定されている配

偶者控除などは認められないものと解される。

（２）アメリカでも「借用概念論」が展開されているのか

これに対して、連邦国家（federal state）であるアメリカでは、同性婚を認める州もあれば、逆に認めない州があり、各州が定義する「婚姻」や「配偶者」などの概念が一樣ではない。したがって、私法上の「婚姻」や「配偶者」などの概念をそのまま税法が借用できない場合も少なくない。

最近の統計によると、アメリカにおいては、約65万の同性カップルがおり、そのうち約11万4,000のカップルが法的に結婚しているという。また、これら同性婚カップルの40%が、同性婚を法認する州に居住しているという⁽³²⁾。残り60%は、同性婚を法認していない州に居住していることになる。

こうした同性婚カップルの居住状況や州婚姻法の相違などを織り込んで考えると、連邦の所得課税や遺産課税、贈与課税、さらには州の所得課税などにあたり、その人的控除にかかる税務処理は必ずしも容易ではない。とりわけ、州税法上の控除、連邦税法上の控除などを受ける際の課税要件に州法上の「婚姻」や「配偶者」などの文言が取り込まれているときには、どの州の婚姻法に準拠して当該文言を定義すべきなのかが問われる。また、準拠すべき州の婚姻法（私法）を選択決定できたとしても、税法上の解釈と当該州の婚姻法（私法）上の解釈とを同一に解すべきなのか、あるいは別個に解すべきなのかの問題に遭遇することもありうる。

したがって、わが国で一般に受け入れられている「借用概念論」が、単一国家のコンテクストでは通用するとしても、連邦国家であるアメリカでも通用するのかどうかは定かではない。

(32) See, Gary J. Gates, Same Sex and Different Sex Couples in the American Community Survey : 2005-2011 (The Williams Institute, 2013). Available at : <http://williamsinstitute.law.ucla.edu/wp-content/uploads/ACS-2013.pdf>

2 アメリカの州の婚姻法と連邦税法との接点

ウインザー事件に見られるように、アメリカでは、税務処理あるいは課税処分にあたっては、州の私法と連邦税法との接点(interaction of state private and Federal tax laws)上の課題を精査することは避けて通れない。

連邦所得税上の納税者の権利や義務の範囲を確定する場合、何らかのかたちで各州の「婚姻」、「譲渡」、「契約」のような私法上の文言の概念に基礎を置かざるを得ない。しかし、わが国のような単一国家とは異なり、アメリカのような連邦国家においては、各州における各種私法上の文言の定義は必ずしも一様ではない。

この点について、連邦最高裁判所は、例えば、内国歳入庁長官 対 ブラウン(Commissioner of Internal Revenue v. Brown, (380 U.S. 563, at 569-71 (1965))事件において、内国歳入法典(IRC)1222条3項にいう「売買(sale)」の概念に関連して、「借用概念」について、次のように述べている⁽³³⁾。

『「売買(sale)」とは何かは、〔中略〕一般に租税分野外でも問題となる行為である。この文言について、税法(IRC)では、定義を絞ることもなく、また、他の分野とは別の意味で使ってきたという立法的な経緯もない。したがって、税法(IRC)で使われている売買という文言については、一般かつ通常の意味において解釈されるべきである。』

本件判決を読む限りにおいては、わが国で一般に受け入れられている「借用概念論」が、連邦国家であるアメリカでも通用するようにも見える。

ところが、州の私法と連邦税法との法的相互関係についての先例とされているバーネット 対 ハーメル(Burnet v. Harmel, 287 U.S. 103 (1932))事件(以下「ハーメル事件判決」という。)において、連邦最高裁判所は、次のように述べる⁽³⁴⁾。

(33) See, Commissioner of Internal Revenue v. Brown, 380 U.S. 563, at 569-71 (1965).

(34) See, Burnet v. Harmel, 287 U.S. 103, at 110 (1932).

〔連邦議会の課税〕権限は、州による規制の対象にはならない。連邦議会は、その意思表示を法律制定のかたちで行うが、連邦の法律にその目的が州法とは異なることを明確にする文言を欠いている場合において、租税を全国規模での統一的に課すために行う統制は連邦議會の意思によるものと解すべきである。〔中略〕州法は、連邦税法が明文ないし適用要件として、その運用を州法に委ねるとしている場合に限り、規制できる。州法は法益を創設することができる。しかし、それに対してどのように課税するかは連邦法が決めることになる。〕

ハーメル事件判決によると、連邦税法は、課税要件として州法等の私法上の文言を用いている場合であっても、必ずしも当該州法に定められた私法上の概念と同義に解釈すべき必要はなく、連邦税法独自の目的などを斟酌して独自に解釈することがゆるされる。いいかえると、単一国家であるわが国で一般に妥当として受け入れられている「借用概念論」は、連邦国家であるアメリカではストレートに成り立ちにくい法環境にあるといえる。

連邦税法（IRC／内国歳入法典）を概観すると、例えば、IRC 6013条 d 項 2 号では、「別居状態にあるとの判決に基づき納税者の配偶者から法的に別れている者は、婚姻関係にあるものとみなさない」旨規定している。このことから、カップルの住所地を管轄する州法の下では婚姻関係にあるとみなされる場合であっても、連邦税法上は婚姻関係にあるとみなされない。その結果、当該カップルには夫婦合算申告書（joint tax return）の提出は認められない。「婚姻」「夫婦」について、連邦税法独自の目的などを斟酌して税法独自の定義ないし解釈を展開している例の一つといえる。

（1）居所と住所

個人所得税を導入している州においては、自州の居住者（residents）に

対しては、その所得源泉がどこかを問わず当該居住個人に対して課税する権限を有している。しかし、「居住者」についての定義は一様ではない。しかし、一般に多くの州では、「居住者」には、「居所 (residence)」を有する個人に加え、「住所 (domicile)」を有する個人を含めている。

また、一般に「住所」には、納税者が帰る意思のある固定したあるいは恒久的な自宅その他の場所 (place)、例えそこに当該納税者が住んでいないとしても、も含むと定義している。したがって、「住所」にあたるかどうかは納税者の意思の帰着することから、挙証責任は納税者が負うことになっている。

言い換えると、納税者が、その州の住所を有していないとしても、一般に、次のような5つ基準のうち1つ以上を充足するかどうかに基づいて、その州の居住者に該当するかが判定される⁽³⁵⁾。

【表5】 自州の「居住者」の判定基準

- | |
|---|
| <p>①当該州に住所を有するかどうか</p> <p>②当該州に、一時的、通過的目的を超えて所在しているかどうか</p> <p>③当該州に、6ヵ月、7ヵ月、9ヵ月といったように、法定の期間にわたり所在しているかどうか</p> <p>④当該州に、特定の期間にわたり永続的居住場所または居住地を有しているかどうか</p> <p>⑤当該州に、特定期間にわたり居住する永続的場所を維持するかたちで所在しているかどうか</p> |
|---|

(35) See, G.T. Altman & F. M. Keesling, Allocation of Income in State Taxation 43 (2nd ed. 1950).

（２）連邦課税取扱における婚姻上の適格の決定

ウインザー事件では、同性婚の納税者が、連邦課税庁（IRS）が同性婚を認めない連邦のDOMA（婚姻防衛法）に基づいて連邦遺産課税の配偶者控除の取扱において、同性婚した個人と異性婚した個人とを差別して取り扱うことは、法の平等保護を否定し、当事者に適用される限りにおいて合衆国憲法修正第5条の適正手続条項に抵触し違憲であるとして争った。連邦最高裁は、2013年7月13日に、課税庁の課税取扱（処分）を違憲と判示した。

この判決を受けて、IRSは、それまでの課税取扱を変更し、同性婚の配偶者にも、連邦遺産税上の配偶者控除を認めることにした。しかし、連邦税法（IRC）には、連邦税法上、二人の個人がした有効な婚姻とは何かを具体的は要件を定めた規定は存在しない。IRC 7703条は、連邦税法上、原則として「個人が結婚しているかどうかの判定は、その課税年の末日になされるものとする。」と規定するに留まる。多くの判例では、カップルが結婚しているのかどうかについて問題が生じた場合には、州法や地方団体の条例に準拠することで連邦税法上の婚姻や配偶者を法解釈により定義し埋め合わせをするように求めている。この場合、結婚した時点ないし離婚や死亡のような身分上の地位が変わった時点で住所を有した州の法令を精査するように求めている。

アメリカでは「婚姻」や「配偶者」のような私法上の事項については伝統的に州が先占的な立法管轄権を有するとされてきた。しかし、すでにふれたように、1996年の制定された連邦のDOMA（婚姻防衛法）は、連邦議会が「婚姻」や「配偶者」などを法的に定義することで、こうした確立された立法管轄ルールに風穴をあける役割を担った連邦法であると解されている。

ところが、連邦課税庁（IRS）は、2013年7月13日のウインザー事件連邦最高裁判決が出るまでは、諸州が次々と同性婚を法律婚（*de jure*

marriage) と認める法律を制定してきている現実を横目に、DOMAに定められた異性婚のみを婚姻とする規定に従って連邦課税取扱を継続してきた。つまり、IRSは、連邦税法が課税要件として州法等の私法上の文言を用いている場合であっても、必ずしも当該州法に定められた私法上の概念と同義に解釈すべき必要はなく、連邦税法独自の目的などを斟酌して独自に解釈することがゆるされるとのスタンスに立ち、連邦法先占ルールを貫いてきたといえる。ところが、ウインザー事件連邦最高裁判決後、IRSは、連邦税法が課税要件として州法等の私法上の文言を借用している場合には、当該州法に定められた私法上の概念と同義に解釈すべきであるとするルールに回帰した。

確かに、こうしたルール変更／元のルールへの回帰は、違憲状態で連邦課税取扱を続けることを回避することに役立つようにも見える。しかし、「婚姻」や「配偶者」の概念について、DOMAに規定された連邦法先占のルールに固執することを止めて、州法先占のルールに立ち戻ることで違憲状態は解消しえても、他方では新たな問題を生じさせる。

例えば、同性カップルが同性婚を法認するニューヨーク州で結婚し、同性婚を法認しないネブラスカ州に居住しているが、一方の配偶者が死亡し、生存配偶者が連邦遺産税の申告において配偶者控除を求めたとする。この事例では、IRSは、州法先占ルールに基づき、居住地基準に従って法律上の配偶者に該当するかどうかを判断する必要がでてくる。この同性カップルは同性婚を法認しないネブラスカ州の居住者であることから、IRSが、連邦遺産税上の配偶者控除を認めることには大きな疑問符がつく。

また、他の身分関係、つまり①シビルユニオン(civil union)【州法で法的に承認されたパートナーシップ関係で、アメリカ諸州では同性カップルにのみ適用される。】や②ドメスティックパートナーシップ(domestic partnership)【特定の地方団体同棲関係】などを婚姻と同等と認める州【カ

リフォルニア州のように①と②双方を法認する州もあれば、①か②にいずれかを法認する州、あるいはいずれも法認しない州がある。】の居住者にかかる連邦遺産税上の配偶者控除の適否についても問題になる。

3 IRSの婚姻州／婚姻地基準ルーリングの分析

ウインザー事件において、連邦最高裁は、連邦課税庁（IRS）が同性婚を認めない連邦のDOMA（婚姻防衛法）に基づいて連邦遺産課税の配偶者控除を認めない処分をすることは違憲であると判示した。ウインザー事件最高裁判決後に、連邦財務省（Treasury Department）と連邦課税庁（IRS）は、同性婚カップルにかかる所得および遺産課税取扱について見直しを始めた。そして、2013年8月29日に、レベニュールーリング 2013-17（Revenue Ruling 2013-17）（以下「婚姻州／婚姻地基準ルーリング」という。）を発遣した。

この婚姻州／婚姻地基準ルーリングは、主に違憲判決後の同性婚にかかる所得および遺産課税取扱、各種従業者給付制度（employee benefit plans）にかかる配偶者の取扱などについてのIRSの運営方針を明らかにしたものである。この婚姻州／婚姻地基準ルーリングにおいては、次の3点を確認したうえで税務行政運営にあたることになった。

【表6】 IRSの婚姻州／婚姻地基準ルーリングに盛り込まれた運営方針

- | |
|--|
| <p>①連邦課税上、「配偶者」、「夫と妻」、「夫」、「妻」の文言には、同性の個人が結婚している場合も含むことを確認する。この場合において、当該結婚が州法の下で合法でなければならない。</p> <p>②婚姻の効力を認定する場合に採られる基準としては、「婚姻州／婚姻地（state/place of celebration rule）基準と住所州／住所地（state/place of domicile rule）基準があるが、IRSは、婚姻州／婚姻地基準を採用す</p> |
|--|

る⁽³⁶⁾。したがって、異性婚か同性婚かを問わず、合衆国内のいかなる州からでも婚姻許可状 (marriage license) を得かつ挙式し、婚姻登録をしたカップルを、有効な婚姻をしているものとして取り扱う⁽³⁷⁾。

- ③IRSは、同性カップルか異性カップルかを問わず、シビルユニオン (civil union) ないしドメスティックパートナーシップ (domestic partnership) などを婚姻と同等と認めない法律のある州の個人カップルを正式な夫婦とはみなさない。

上記の婚姻州／婚姻地基準ルーリング (Revenue Ruling 2013-17) の発遣に至るまでに、IRSは、コモンロー婚 (common-law marriage) にかかる課税取扱を定めたレベニュールーリング58-66 (Revenue Ruling 58-66) を精査した⁽³⁸⁾。ちなみに、同ルーリングは、次のように規定する。

「州法に基づいて決定された婚姻上の適格は、連邦所得税法の執行上も承認されるべきである。したがって、適用される州法がコモンロー婚を承認し、夫と妻と取り扱っている場合、当該州でそうした関係において居住している二人の個人の適格は、連邦所得税上も夫と妻とするものとする。コモンロー婚に関する上記のこのようなIRSの見解は、当該関係を承認している州においてコモンロー婚に入りその後婚姻関係に入るに先立ち挙式を行うことを要件としている州に移動した納税者の事例に対しても等しく適用するものとする。したがって、

(36) アメリカでは、婚姻が有効であるためには、カップルは、住所地を所管する地方団体の権限ある当局から婚姻許可状 (marriage license/marriage certificate) の発給を受け、法律で挙式権限を有する者 (宗教婚の場合は宗教教師、民事婚の場合には裁判所の判事など) が司る「挙式 (celebration)」をする必要がある。一般に、婚姻許可状発行後一定期間内に挙式をしないと、当該許可状は無効になる。

(37) もっとも、同性カップルは、実質的に、同性婚を法認していない州においては婚姻許可状の発給を受けられないことになる。

(38) See, Revenue Ruling 58-66 (1958-1 C.B. 60).

コモンロー婚を承認する州において当該婚に入った納税者は、1954年【現行1986年】内国歳入法典151条【各種の人的所得控除】b項の規定に基づいて個人所得税を個別申告する場合、コモンロー妻について、その妻が総所得を得ておらずかつ他の納税者の被扶養者でない場合に、当該納税者の課税年において暦年につき600ドル【現在2,000ドル】の控除を行うことができる。また、納税者が、内国歳入法典6013条【夫婦による合算申告】a項に基づく合算申告書を提出する場合、コモンロー婚を承認する州においては、コモンロー妻は当該納税者の配偶者と扱うものとする。」

なお、「コモンロー婚 (common-law marriage)」という文言の使われ方は、大きく2つに分かれる。一つは、慣用的／非公式は使われ方である。この意味では、正式な挙式をしないまま同棲婚を続けているカップルを指す。もう一つは、「正式なコモンロー婚 (*true common-law marriage*)」である。正式なコモンロー婚は、歴史的な所産であり、完全に効力を法認された非方式婚の婚姻である。全米で9州およびワシントンD.C.で認められている。上記レバニユールーリング58-66 (Revenue Ruling 58-66) からわかるように、連邦課税庁 (IRS) は、従来から、これら伝統的かつ正式なコモンロー婚の関係にあるカップルを連邦課税上も通常の婚姻関係にある夫婦と同等に取り扱ってきている。したがって、夫婦合算申告書を提出も認めてきている。

(1) 婚姻州／婚姻地基準を採用した背景

すでにふれたように、アメリカにおいて、婚姻の効力を認定する場合に採られる基準としては、「婚姻州／婚姻地 (state/place of celebration rule) 基準」と「住所州／住所地 (state/place of domicile rule) 基準」がある。IRSは、ウインザー事件最高裁判決後に、それまでの住所州／住所地基準

に換えて婚姻州／婚姻地基準を採用する方針を明らかにした。

この背景には、従来から所得および遺産課税上、さらには各種従業者給付制度 (employee benefit plans)、社会保障給付プログラム (entitlement programs) にかかる法制上、カップルないし配偶者適格の判定にあたっては、住所州／住所地基準が幅広く採用されてきたことがある。しかし、異性婚が常識であった時代にあつては、こうした基準を採用していても大きな問題は生じなかった。

ところが、同性婚を法認する州も次第に増加してきた今日、異性婚を法認する州からそれを法認しない州へ転居したカップルは、所得および遺産課税上、さらには各種従業者給付制度 (employee benefit plans)、社会保障給付プログラム (entitlement programs)、軍属遺族年金 (Veterans Affairs benefits) などにおける婚姻関係ないし配偶者適格の判定にあたり、住所州／住所地基準によることは、同性婚カップルを差別的に取り扱うことにもつながる。また、課税関係や社会保障給付関係では住所州基準を採用する一方、入国管理関係では婚姻地基準を採用することでは、連邦行政においてさまざまな不都合や齟齬が生じる。

こうしたことが、IRSが婚姻州／婚姻地基準ルーリング (Revenue Ruling 2013-17) の発遣につながった事情である。

(2) 連邦行政への婚姻州／婚姻地基準の拡大

同性婚擁護を求める市民団体は、連邦のすべての行政機関が、統一基準として婚姻州／婚姻地基準を採用するように連邦議会への働きかけを強めている。オバマ大統領や連邦司法長官もこうした主張に賛同している⁽³⁹⁾。しかし、破産手続における配偶者の資産保護、不治の病の本人に代わって

(39) See, Michael Kitces, "Place of Celebration Vs State of Residence~ Determining Federal Marital Status After DOMA Decision," Taxes (July 3rd, 2013). Available at : <http://www.kitces.com/blog/place-of-celebration-vs-state-of-residence-determining-federal-marital-status-after-doma-decision/>

の配偶者の治療不継続決定手続をはじめとし、連邦の各種手続において異性婚カップルと同性婚カップルとの平等な取扱をするための法令の見直しを多岐にわたる。必ずしも一朝一夕に対応できる状況にはない。

（３）シビルユニオンやドメスティックパートナーシップ等への婚姻州／ 婚姻地基準の不適用の理由

婚姻州／婚姻地基準ルーリング（Revenue Ruling 2013-17）において、IRSは、同性カップルか異性カップルかを問わず、シビルユニオン（civil union）やドメスティックパートナーシップ（domestic partnership）などを婚姻と同等と認めない法律のある州の個人カップルを正式な夫婦とはみなさない旨規定している。すなわち、婚姻州／婚姻地基準ルーリングは、あくまでも連邦課税上「同性婚を異性婚と同等に取り扱う旨」を運営方針のかたちで明確にしたものであるとのスタンスを貫いている。

こうした運営方針に対しては、「等しい状況ある納税者は等しく取り扱うべきであるとする連邦税法の原則（federal tax law must treat all like taxpayers in a like manner）」や連邦憲法修正5条の適正手続条項とぶつかるのではないかとの批判もある⁽⁴⁰⁾。しかし、一方で、諸州において、さまざまなかたちの同性カップルを広く法認していこうとする傾向を強めているが、こうした傾向は、見方を換えると、異性カップルとの関係において、「分離すれども平等（separate but equal）」に資することにつながっているのではないかとの批判もある。IRSには、連邦税法が、こうした批判に耳を傾けずに、課税取扱において「分離すれども平等」傾向を助長する法の適用ないし解釈をすることに対する自戒もある⁽⁴¹⁾。

(40) See, Bittker *et al.*, *Federal Income Taxation of Individuals* : Supplement (3rd ed. Supp. 2013) at S1-3.

(41) See, Nicholas A. Mirkay, "Equality or Dysfunction? State Tax Law in a Post-Windsor World," 47 *Creighton L. Rev.* 261, at 273 *et seq.* (2014).

4 連邦の婚姻州／婚姻地基準の採用と州税上の課税要件との乖離

全米的に見ると、41の州が州独自の所得税制を導入しており、そのうち29の州所得税法が課税要件の一つである居住者の所得税額の計算にあたり、連邦と同じ「調整総所得 (AGI=adjusted gross income)」を採用している。これらの州のなかには、連邦のDOMAに類似する州法、あるいは同性婚を認める州法ないし憲法条項を持たない州がある。こうした同性婚を法認していない州では、連邦が婚姻州／婚姻地基準採用し同性婚カップルに配偶者控除などを認めたものの、州所得税の税額計算にあたり、連邦のAGIを利用できないことになる⁽⁴²⁾。つまり、連邦の婚姻州／婚姻地基準ルーリング (Revenue Ruling 2013-17) の発遣は、同性婚を承認していない州における州所得税法上の税額計算をより複雑化することにつながっている。

(1) 同性婚を法認しないネブラスカ州での個人所得税申告

同性婚を法認しない州で、州個人所得税を導入している州においては、連邦所得税と州個人所得税との課税要件の相違によるさまざまな問題が生じている。

ちなみに、現行の連邦個人所得税の申告適格の種類は、次のとおりである⁽⁴³⁾。

【表7】 現行の連邦個人所得税の申告適格の種類

- ①夫婦合算申告 (MFJ=married filing jointly) 【年末時点 (ただし配偶者が年中に死亡した場合にはその時点) において婚姻関係にある場合で、夫婦の所得を合算して確定申告するとき (IRC 1条a項1

(42) See, Ruth Mason, "Delegating Up: State Conformity with The Federal Tax Base," 62 Duke L. J 1267, at 1274 *et seq.* (2013).

(43) See, CCH, U.S. Master Tax Guide 2014, at 30 *et seq.* (97th ed., CCH, 2014).

号・7703条 a 項】

- ②夫婦個別申告（MFS=married filing separately）【年末時点（ただし配偶者が年中に死亡した場合にはその時点）において婚姻関係にある場合で、夫婦がそれぞれ個別に確定申告するとき（IRC 1 条 d 項・7703条 a 項）】
- ③適格寡婦／寡夫（qualified widower, surviving spouse）【寡婦／寡夫の場合で、一定の要件を充足しているときには、配偶者の死後2年間、この適格で、夫婦合算申告に適用される税率表で確定申告できる（IRC 2 条 a 項・財務省規則1.2-2（a））。】
- ④特定世帯主（head of household）【独身者の場合で、適格寡婦／寡夫の要件を充たしていないが、扶養親族などに対して課税年の半分を超える期間、家計維持費を負担しているときは、この適格で確定申告できる（IRC 2 条 b 項・財務省規則1.2-2（b））。】
- ⑤単身者（single）【前記①～④に当てはまらない者（IRC 1 条 c 項）。】

①同性婚を法認しないネブラスカ州での連邦個人所得税申告

例えば、同性婚を法認していないネブラスカ州憲法は、次のように定める。

「ネブラスカ州においては、男性と女性との間での婚姻に限り有効であるまたは認証される。ネブラスカ州においては、シビルユニオン、ドメスティック・パートナーシップその他類似の同性関係（same-sex relationship）にある二人の同性人の結合は有効とされないまたは認証されない。」（1 条29節）

ネブラスカ州においては、州憲法が同性カップルの婚姻を法認しない。しかし、この州に居住する同性婚カップルにかかる連邦個人所得税の申告

は、連邦の婚姻州／婚姻地基準ルーリング (Revenue Ruling 2013-17) に準拠することになることから、異性婚カップルの場合と同様になる。

②同性婚を法認しないネブラスカ州での州個人所得税申告

同性婚を法認していないネブラスカ州において、同性婚カップルが州個人所得税の確定申告ををするとする。この場合、連邦個人所得税申告で選択できる①夫婦合算申告 (MFJ)、②夫婦個別申告 (MFS)、③適格寡婦／寡夫としての申告は、州個人所得税確定申告では選択できない。この州では、同性婚カップルは、⑤単身者、あるいは④特定世帯主の適格で申告しなければならない⁽⁴⁴⁾。

(2) 同性婚を法認するニューヨーク州での個人所得税の申告

同性婚を法認しないネブラスカ州とは対照的に、ニューヨーク州では、2011年に州婚姻平等法 (MEA) が成立している。これを受けて、NY州家事関係法 (DOM) のなかに異性婚カップルと同性婚カップルを差別することにつながらないように必要な規定を盛り込んだ。また、ニューヨーク州居住者が起こしたウンザー事件では、2013年6月に連邦最高裁が「婚姻を男性と女性間に限る」とした連邦の「婚姻防衛法 (DOMA=Defense of Marriage Act)」に基づいて同性配偶者が求めた遺産税上の配偶者控除を否認した連邦課税庁 (IRS) の処分を違憲としたうえで、同性婚配偶者にも配偶者控除が認められるべきである、との判決を下している。

こうした法環境のもと、ニューヨーク州税務当局 (NY租税歳入省／NY State Department of Taxation and Finance) は、州個人所得税申告において、現行の連邦個人所得税の申告適格に準じた扱いをする旨の通達

(44) See, Nebraska Department of Revenue, "Tax Guidance for Individuals in a Same-Sex Marriage" Revenue Ruling 22-13-1 [Individual Income Tax] (October 24, 2013). Available at : http://www.revenue.nebraska.gov/legal/rulings/rr221301_same-sex-marriage.pdf

(technical memorandum) を発遣している。また、この通達では、州遺産税申告において、現行の連邦遺産税の申告適格に準じた扱いをする旨明示している⁽⁴⁵⁾。

◆むすび

本稿では、ウンザー事件違憲判決およびアメリカにおける同性配偶者にかかる連邦税（遺産税）法上の配偶者控除の課税取扱を主な素材にして、私法（とりわけ婚姻法）上の概念が税法の課税要件に取り込まれていることから争われた事例における法の適用・解釈の動向について精査してみた。

ウンザー事件違憲判決後、連邦課税庁（IRS）が発遣した婚姻州／婚姻地基準ルーリング（Revenue Ruling 2013-17）は、連邦所得課税、遺産課税、贈与課税の税額計算の面では、同性婚カップルに対する朗報となったように見える。しかし、他方では、いまだ同性婚を法認していない州での州所得税などの計算の複雑化などマイナスに作用しており、必ずしも全面的に肯定的にとらえられてはいない。

近年、アメリカでは、課税における異性婚カップルに対する優遇への批判、課税における「夫婦単位」主義への風当たりも強くなってきている。連邦税法は余りにも夫婦ないしカップルを優遇しすぎ、独身者にとっては“逆差別（reverse discrimination）”と化しており、「課税と婚姻を切り離すべきである」との主張もある⁽⁴⁶⁾。課税単位が、「個人単位」主義への傾斜を強めているグローバルな動きなども織り込んで考えると、同性婚カップ

(45) See, NY State Department of Taxation and Finance, “The Marriage Equality Act,” Technical Memorandum TBS-M11 (8) C : TBS-M-11 (8) 1 etc. (July 29, 2011). Available at : http://www.tax.ny.gov/pdf/memos/multitax/m11_8c_8i_7m_1mctmt_1r_12s.pdf

(46) Dylan Mathews, “The case for cutting the link between taxes and marriage,” The Washington Post (June 27, 2013). Available at : <http://www.washingtonpost.com/blogs/wonkblog/wp/2013/06/27/the-case-for-cutting-the-link-between-taxes-and-marriage/?print=1>

ルはもちろんのこと、シビルユニオンやドメスティックパートナーシップなどの身分関係にあるカップルまでをも経済的な相互依存関係を重視する課税取扱に取り込むのは時代にそぐわないとの見方もある⁽⁴⁷⁾。

人事交流のグローバル化が顕著である。今後、外国で法認された同性婚カップルがわが国の居住者となり、所得課税、相続課税、贈与課税などの面で各税法の課税要件に組み込まれた「婚姻」、「配偶者」など家族法(私法/民法)上の文言の解釈、適用が問題になることも想定される。この場合、わが国で展開されている借用概念論の再検討を含め、精査すべき課題も多い。

すでにふれたように、わが国においても、実際に同性カップルが自治体へ婚姻届をする事例が出てきている。このことから、同性婚カップルを法的にどう取り扱うか、グローバルな動きを視野に入れて、身分法上はもちろんのこと、税法上、さらには各種の社会保障給付プログラム上も精査が急がれる課題として浮上してきたといえる。この場合、本稿で検証したアメリカにおける同性婚の法認および税法上の対応状況などは重要なサンプルになるといえる。最近の配偶者控除のあり方をめぐる政府での検討の1項目に加えるべきである。

また、こうした検討にあたっては、同時に、所得税法上の「寡婦(寡夫)控除」(81条)についても精査する必要がある。とりわけ、寡婦控除の適用は、配偶者との死別か離婚が要件とされていることから、一度も結婚も離婚もしたことがない子供を抱えた“未婚のシングルマザー”は、この要件を満たさず非適格となる。税負担の公平の確保の観点から立法的な対応が急がれるところである。

さらに、カップル(生活共同体)関係が多様化する今日、事実婚のカッ

(47) See, Anne Alstott, "Taxation and Politics : Updating the Welfare State : Marriage, the Income Tax, and Social Security in the Age of Individualism," 66 Tax L. Rev. 695 (2013).

プルを各種税法上の「配偶者控除」などの面でどのような取扱をすべきかについても、今一度原点に立ち返って精査する必要がある。

* 拙稿をまとめるにあたり、早野俊明白鷗大学教授（民法／家族法）から婚姻法関係の文献についてご教示をいただいた。記して心から謝意を表す。

（本学法学部教授）