

第3号
JTI 税務ニュース
Japan Tax Newsletter No.3

《ISSN 2188-7489》

— 内容目次 —

【巻頭言】 沖縄の基地移転をめぐる行政手続の応酬と憲法95条の所在
～行政不服審査法は、国民／納税者の権利救済のためにはなかったのか？

石村耕治

【税界観測】 日弁連が国税庁へ「税務調査の手続要件を回避する税務行政に
関する要望書」提出

JTI編集部

【解説】 平成27年度税制改正の解説

浅野洋・石村耕治

【論説】 同性婚をめぐる税法と婚姻法制の日米比較

～アメリカの同性配偶者への控除否認処分違憲〔ウインザー〕判決を素材に

石村耕治

【新税制十事例研究】 新たなキャピタルフライト（資産の海外逃避）対策
税制の研究

～国外転出をする場合の譲渡所得等の特例（出国時課税制度）の創設

辻村祥造

発行：JTI 国民税制研究所

【巻頭言】

沖縄の基地移転をめぐる行政手続の応酬と憲法95条の所在

～行政不服審査法は、国民／納税者の権利救済のためにあるのではなかったのか？

◆ 沖縄の米軍辺野古への移転と行政不服審査法の解釈の「怪」

沖縄での米軍普天間基地の名護市辺野古への移転問題は、泥沼状態である。沖縄県（処分庁）は、3月23日、7日以内の30日を回答期限に、国の組織である沖縄防衛局に出した水産資源保護法に基づく県漁業調整規則により出した掘削調査と作業を停止の指示（処分）をした。これに対し、政府は、対抗措置として、水産資源保護法を所管する農林水産省（上級審査庁）に行政不服申立法に基づき審査請求をした。

行政不服申立法は、「審査請求人から申立てがあった場合において、処分、処分の執行又は手続の続行により生ずる重大な損害を避けるために緊急の必要があるときは、審査庁は、執行停止をしなければならない。ただし、公共の福祉に重大な影響を及ぼすおそれがあるとき、処分の執行若しくは手続の続行ができなくなるおそれがあるときは、・・・この限りでない。」（34条4項）と定める。

農水大臣は、県の出した指示を不服審査手続が終わるまで一時的に執行を停止した。このことから、政府は、作業を続けることに成功したようにもみえる。しかし、行政不服審査法は、本来、行政の違法行為や不当な処分などに対し、国民／納税者が不服申立てをし、権利救済を求める法律で

ある。このような手続の使われ方は同法の予定するところではない。事実、2011年1月に、辺野古の環境調査を許可しない名護市の処分に対する沖縄防衛局が行った審査請求は却下されている。

菅官房長官は「執行停止手続の審査は公正中立に行われた」と主張する。しかし、誰が見ても、馴れ合いの判定であることは自明のところだ。もっと問題なのは、政府対政府の間での争訟において執行停止手続を活用するといった行政不服審査法の使われ方である。翁長知事が批判したのも当然である。

◆ 市民のくらしに活かせる憲法95条【特別法の住民投票】の解釈を

沖縄の民意は、数度の選挙結果からしても、米軍普天間基地の名護市辺野古への移転反対で一貫している。それにもかかわらず、国政において民意は無視され、今や国と沖縄県の対立は、司法の場に持ち込まれようとしている。この背景には、憲法を市民のくらしに十分活かす努力をされていないことがあるのではないのか？

憲法95条【特別法の住民投票】は、「一の公共団体のみに適用される特別法は、法律の定めるところにより、その地方公共団体の住民投票においてその過半数の同意を得なければ、国会は、これを制定す

ることができない。」と定める。

これまで、憲法95条の手続で制定された法律は、全部で15件、18自治体にのぼる。「広島平和記念都市建設法」（1949年法律第219号）や「長崎国際文化都市建設法」（1949年法律第220号）に続き、首都建設法や旧軍港市転換法などが制定された。ただ、1950年代初頭までこの手続でつくられた特別法の多くは観光振興策をねらいとしている。しかし、その後、憲法95条はまったく使われない状況が続いている。

この裏には、この手続の使い勝手を悪くする憲法解釈がはびこっている問題がある。

憲法95条の立法趣旨のとらえ方は一様ではない。しかし、一般には、全国的に一律に規制が及ぶ法律が、当該自治体だけに適用される場合には、その自治体の自治権侵害のおそれもでてくる。そこで、事前に住民の同意を得ることで、自治体の自主性を確保しようとする趣旨をとらえられている。

改めて憲法95条の今日的意義が問われるのは、沖縄においてである。全国土の0.6%の沖縄には、在日米軍基地の75%が集中し、基地関係の法律も数多く制定・適用されてきた。だが、沖縄県民には、これまで憲法95条に基づく住民投票のチャンスはなかった。そのわけは、憲法95条にいう「一の地方公共団体のみに適用される」という場合の「適用される」の意味が、当該地方自治体それ自体の組織や運営、権限などに関わる法律を指すと解されてきたからである。つまり、沖縄の米軍に関する事務は、国の組織である沖縄防衛局などが担当しており、憲法95条にいう「特別法」にあたらなとする理屈である。

このことは同じく地域性の強い法律にもいえる。例えば、北海道開発法（1950

年法律126号）は、そのタイトルからすれば北海道民の住民投票が要るようにも読める。だが、国の事務としての北海道開発について定めた法律なので、憲法95条にいう「特別法」にあたらないと解されている。

ただ、こうした解釈に従うと、1950年代に住民投票に付された前記15件も、国からの財政支援を仰ぐことを狙いとした法律であることから、本来、住民投票に付す必要はなかったということになる。

憲法を市民のくらしに活かすという視角から、もう少し市民の常識に照らした読み方をする必要がある。憲法95条にいう住民投票は「一の地方公共団体のみに適用される法律制定」、つまり「一の自治体の範囲内に適用ある、場合に必要とすると解すべきであろう。米軍基地の名護市辺野古への移転問題も、こうした憲法解釈に沿い、もう一度原点に立ち返り、住民投票を要件とする特別法をつくり解決策を探るべきであろう。

安倍政権は、憲法を護ろうとする気概に欠けている。解釈改憲で、軍事国家を目指しているようにも見える。しかし現行の憲法を市民のくらしに活かせるセンスなくして、改憲など語る資格に欠けるようにも思えるのだが。

2015年5月3日 憲法記念日
国民税制研究所
代表 石村耕治

【税界観測】《日弁連が手続通達による「調査行為」と「非調査行為」峻別へ異論！》

日弁連が国税庁へ要望書

日弁連「税務調査の手続要件を回避する税務行政に関する要望書」

◆ はじめに～問題の所在

2011〔平成23〕年12月の税制改正では、これまで個別税法に盛り込まれていた「課税処分のための調査」についての質問検査の規定は、大幅に見直しされ、新たに国税通則法に盛り込まれた。また、国税庁は、「国税通則法第7章の2（国税の調査）関係通達」（以下「手続通達」という。）で、「調査に該当する行為（調査行為）」を定義する一方で、5つの類型の「調査に該当しない行為（非調査行為／行政指導）」を明示し、双方を峻別した。

調査行為と非調査行為について、手続通達では、次のように規定している。

（「調査」の意義 1-1）【調査行為】

- (1) 法第7章の2において、「調査」とは、国税（法第74条の2から法第74条の6までに掲げる税目に限る。）に関する法律の規定に基づき、特定の納税義務者の課税標準等又は税額等を認定する目的その他国税に関する法律に基づく処分を行う目的で当該職員が行う一連の行為（証拠資料の収集、要件事実の認定、法令の解釈適用など）をいう。
（注）法第74条の3に規定する相続税・贈与税の徴収のために行う一連の行為は含まれない。
- (2) 上記(1)に掲げる調査には、更正決定等を目的とする一連の行為のほか、異議決定や申請等の審査のために行う一連の行為も含まれることに留意する。
- (3) 上記(1)に掲げる調査のうち、次のイ又はロに掲げるもののように、一連の行為のうち納税義務者に対して質問検査等を行うことがないものについては、法第74条の9から法第74条の11までの各条の規定は適用されないことに留意する。

- イ 更正の請求に対して部内の処理のみで請求どおりに更正を行う場合の一連の行為。
- ロ 期限後申告書の提出又は源泉徴収に係る所得税の納付があった場合において、部内の処理のみで決定又は納税の告知があるべきことを予知してなされたものには当たらないものとして無申告加算税又は不納付加算税の賦課決定を行うときの一連の行為。

（「調査」に該当しない行為 1-2）【非調査行為／行政指導】

当該職員が行う行為であって、次に掲げる行為のように、特定の納税義務者の課税標準等又は税額等を認定する目的で行う行為に至らないものは、調査には該当しないことに留意する。また、これらの行為のみに起因して修正申告書若しくは期限後申告書の提出又は源泉徴収に係る所得税の自主納付があった場合には、当該修正申告書等の提出等は更正若しくは決定又は納税の告知があるべきことを予知してなされたものには当たらないことに留意する。

- (1) 提出された納税申告書の自発的な見直しを要請する行為で、次に掲げるもの。
 - イ 提出された納税申告書に法令により添付すべきものとされている書類が添付されていない場合において、納税義務者に対して当該書類の自発的な提出を要請する行為。
 - ロ 当該職員が保有している情報又は提出された納税申告書の検算その他の形式的な審査の結果に照らして、提出された納税申告書に計算誤り、転記誤り又は記載漏れ等があるのではないかと思料される場合において、納税義務者に対して自発的な見直しを要請した上で、必要に応じて修正申告書又は更正の請求書の自発的な提出を要請する行為。
- (2) 提出された納税申告書の記載事項の審査の結果に照らして、当該記載事項につき

税法の適用誤りがあるのではないかと思料される場合において、納税義務者に対して、適用誤りの有無を確認するために必要な基礎的情報の自発的な提供を要請した上で、必要に応じて修正申告書又は更正の請求書の自発的な提出を要請する行為。

- (3) 納税申告書の提出がないため納税申告書の提出義務の有無を確認する必要がある場合において、当該義務があるのではないかと思料される者に対して、当該義務の有無を確認するために必要な基礎的情報（事業活動の有無等）の自発的な提供を要請した上で、必要に応じて納税申告書の自発的な提出を要請する行為。
- (4) 当該職員が保有している情報又は提出された所得税徴収高計算書の記載事項の確認の結果に照らして、源泉徴収税額の納税額に過不足徴収額があるのではないかと思料される場合において、納税義務者に対して源泉徴収税額の自主納付等を要請する行為。
- (5) 源泉徴収に係る所得税に関して源泉徴収義務の有無を確認する必要がある場合において、当該義務があるのではないかと思料される者に対して、当該義務の有無を確認するために必要な基礎的情報（源泉徴収の対象となる所得の支払の有無）の自発的な提供を要請した上で、必要に応じて源泉徴収税額の自主納付を要請する行為。

「調査行為」も「非調査行為」も、学問上の「事実行為」であるという意味では同じともいえる。あえて分けるとすれば、「調査行為」は「権力的事実行為」、そして「非調査行為」は「非権力的事実行為」の性格を有するといえる。

手続通達でとられる論理は、「非調査行為」事項（類型）にあてはまることの要請（指導）を受けた場合には、納税者による自発的な「資料の提供」、「修正申告」などでの対応を促すことにある。納税者は、課税庁の要請（指導）に応じれば、過少申告加算税が課されないなどの恩典がある。しかし、当該要請（指導）に不服があるとしても不服申立て

ができず、事案によっては実質的に調査なしでの修正申告の勧奨を受けるに等しくなる。租税手続の適正化の面から見ると問題なしとはしない。

この点について、日本弁護士連合会（以下「日弁連」という。）も、異論を唱えた。いわく「改正国税通則法第24条は、『その調査により・・・更正する』と定めており、他方、納税者自身が行う修正申告は税務署長による『調査』を手続的な前提とはしていないので、その意味で『税務調査』と『行政指導』とを区別する必要はあろう。この点、納税申告書の明らかな記載ミスなどの自主的な補正を要請する行為が、改正国税通則法第7章の2に規定する、『国税の調査』において必要があるときに認められる「質問検査権」の行使に該当しないことは、およそ異論の余地がない。しかし、上記（2）ないし（5）、特に（2）は、内容および方法によっては、行政指導の名を借りながら課税処分を目的とする『調査』に該当するおそれが多分にあると言わねばならない。」と。

以下に日弁連が2015年2月20日に公表した要望書を掲載する。

◆ 日弁連の要望書

日弁連総第111号

2015年（平成27年）2月20日

国税庁長官 林 信 光 殿

日本弁護士連合会
会長 村 越 進

税務調査の手続要件を回避する税務行政に関する要請書

第1 要請の趣旨

平成23年に改正された国税通則法により、税務調査の事前通知や調査終了時の説明責任などの適正手続が明記されたところである。税務に関する調査においては、「行政指

導」に名を借りてこれらの適正手続を潜脱する手法をとることなく、同法の改正の立法趣旨に従って、適正手続を誠実に履践すべきである。

第2 理由

1 はじめに

平成23年に改正された国税通則法（以下「改正国税通則法」という。）に基づく課税手続が平成25年1月から施行されており、課税手続の明確化と透明化によりこれを適正なものとするとの法律の趣旨に従った適切な運用が期待されている。とりわけ新設の「納税義務者に対する調査の事前通知」（第74条の9）や「調査の終了の際の手続」のうち「更正決定等をすべきと認める場合」の「調査結果の説明責任」（第74条の11第2項）、「不利益処分の理由の提示」（第74条の14、行政手続法第14条）など課税庁側の新たな責務について、誠実な実践が求められることは論をまたない。

ところが、改正国税通則法施行後の税務行政の現場において、これら新たな法的手続の回避を意図したと疑わざるを得ない状況が見受けられ、適正な手続の遵守を求める立場からは、強い懸念を抱かざるを得ない。

2 国税庁による調査に該当しない行為に関する通達

改正国税通則法施行に先立ち国税庁長官が発した、平成24年9月12日付調査手続の実施に当たっての基本的な考え方等について（事務運営指針、平成26年4月3日改正）では、「調査と行政指導の区分」を第2章の「基本的事務手続及び留意事項」の冒頭に掲げ、平成24年9月12日付「国税通則法第27章の2（国税の調査）関係通達」（法令解釈通達、平成26年4月3日改正）（以下「調査通達」という。）では、1-1（「調査」の意義）において「特定の納税義務者の課税標準等又は税額等を認定する目的その他国税に関する法律に基づく処分を行う目的で当該職員が行う一連の行為（証拠資料の

収集、要件事実の認定、法令の解釈適用など）をいう。」と定義づけた上で、1-2（「調査」に該当しない行為）について、次のようなものを列挙している。

（1）提出された納税申告書の自発的な見直しを要請する行為で、次に掲げるもの

イ 提出された納税申告書に法令により添付すべきものとされている書類が添付されていない場合において、納税義務者に対して当該書類の自発的な提出を要請する行為。

ロ 当該職員が保有している情報又は提出された納税申告書の検算その他の形式的な審査の結果に照らして、提出された納税申告書に計算誤り、転記誤り又は記載漏れ等があるのではないかと思料される場合において、納税義務者に対して自発的な見直しを要請した上で、必要に応じて修正申告書又は更正の請求書の自発的な提出を要請する行為。

（2）提出された納税申告書の記載事項の審査の結果に照らして、当該記載事項につき税法の適用誤りがあるのではないかと思料される場合において、納税義務者に対して、適用誤りの有無を確認するために必要な基礎的情報の自発的な提供を要請した上で、必要に応じて修正申告書又は更正の請求書の自発的な提出を要請する行為。

（3）納税申告書の提出がないため納税申告書の提出義務の有無を確認する必要がある場合において、当該義務があるのではないかと思料される者に対して、当該義務の有無を確認するために必要な基礎的情報（事業活動の有無等）の自発的な提供を要請した上で、必要に応じて納税申告書の自発的な提出を要請する行為。

（4）当該職員が保有している情報又は提出された所得税徴収高計算書の記載

事項の確認の結果に照らして、源泉徴収税額の納税額に過不足徴収額があるのではないかと思料される場合において、納税義務者に対して源泉徴収税額の自主納付等を要請する行為。

- (5) 源泉徴収に係る所得税に関して源泉徴収義務の有無を確認する必要がある場合において、当該義務があるのではないかと思料される者に対して、当該義務の有無を確認するために必要な基礎的情報（源泉徴収の対象となる所得の支払の有無）の自発的な提供を要請した上で、必要に応じて源泉徴収税額の自主納付を要請する行為。

3 「調査」と「行政指導」の区別

改正国税通則法第24条は、「その調査により・・・更正する」と定めており、他方、納税者自身が行う修正申告は税務署長による「調査」を手続的な前提とはしていないので、その意味で「税務調査」と「行政指導」とを区別する必要はあろう。

この点、納税申告書の明らかな記載ミスなどの自主的な補正を要請する行為が、改正国税通則法第7章の2に規定する、「国税の調査」において必要があるときに認められる「質問検査権」の行使に該当しないことは、およそ異論の余地がない。しかし、上記(2)ないし(5)、特に(2)は、内容および方法によっては、行政指導の名を借りながら課税処分を目的とする「調査」に該当するおそれが多分にあると言わねばならない。

現に平成25年4月には「申告書の書き方が変わったので指導する」として納税者から平成22年から24年の3年間の帳簿書類を提出させて実質的な税務調査を行った上、平成21年に申告した前受金を22年の売上に計上するよう指示して平成22年の申告につき修正申告をさせた事例が伝えられている。当該納税者は、そのため消費税の課税業者とされ、所得税や消費税のほか、加算税、延滞

税など追徴金に加え、国保税や住民税の加算納付まで迫られる事態に立ち至ったのである。結果的には納税者の更正の請求で救済されたが、「行政指導」と「税務調査」との実務上の峻別が求められる所以である。

4 税務行政における不当な「行政指導」

課税事務の第一線においては、「行政指導」の名のもとに納税者に対する接触が各地で進められており、改正国税通則法施行後の税務行政の方針となりつつあるように見受けられる。具体的には、「行政指導」として税務署長から送付される文書には「所得税の確定申告書の見直し・確認について」あるいは「所得税の確定申告についてのお尋ね」などの表題が付されているが、いずれも「この文書による行政指導の責任者は表記の税務署長です。」との記載がなされ、「日時」の指定のほか、「お尋ねしたい事項」として「事業所得内容について（事業の内容・売上、仕入及び、経費の明細等）」、「必要な書類」として「事業所得の金額が分かるもの（帳簿、売上、仕入及び、経費の領収書・請求書等）」「印鑑」などと記載されている。この「お尋ねしたい事項」及び「必要な書類」の記載例は、正に「調査」の場合と全く共通しているので、その内容及び方法において、改正国税通則法による「納税義務者に対する調査の事前通知」などの手続規定を潜脱する意図があると推測され、結果として課税手続の公正に対する納税者の信頼を損うおそれが大である。上記の税務署長から送付される文書には、「上記の期限までに、出署いただけない場合には、調査を実施する場合があります。この調査の結果、申告内容を是正することになったときは、過少（無）申告加算税が課されることがあります。」との注意書きが付され、更に、「この行政指導に基づき提出された修正申告書等については、過少申告加算税は課せられません。ただし、上記の期限までに、見直しを行っていただけないなど必要があると認められたときは、調査を実施する場合があります。この調査の結果、申告内容を是正することとなったとき

は、過少（無）申告加算税が課されることがあります。」との警告が記載されている事例もある。これらの注意書きは、「行政指導」と記載しながら、これに従わないときは、税務調査や課税処分を行う旨を予告し、これを受け取った納税者をして、事実上この指導に応じざるを得ない状況に追い込んでいく。

以上のような「行政指導」は、文言が共通していることから見て、各税務署長の指示というよりも、国税庁ないし国税局の指示に基づくものと推測されるが、これによって国税通則法の税務調査に関する手続規定が潜脱される事態となっており問題である。

5 調査に関する適正手続の遵守

このような「行政指導」は、税務調査における納税義務者に対する「事前通知」や調査終了に伴う更正すべき場合の説明責任を履践すべきことなど、改正国税通則法が明記した適正手続を潜脱する手段として行われている可能性を否定できず、納税者の権利保障及び適正手続の保障の見地から強い懸念を抱かせるものである。

税務調査においては、「行政指導」の名を借りて、調査の事前通知や調査終了時の説明責任などの適正手続を回避する手法をとるべきでなく、平成23年国税通則法改正の立法趣旨に従って、適正手続を誠実に履践すべきである。

以上

◆ JTI 編集局コメント

わが国の現行の仕組みでは、課税庁が一方的に、調査行為である①「課税標準等または税額等を認定」や「処分」事項にあたるのか、それとも非調査行為とされる行政指導である②「計算違いまたは記載の誤りなど」の事項にあたるのかを判断できる基準を通告で示している。そして、後者②にあたることになれば、納税者は、争訟のかたちで異論をはさむことはゆるされず、しかも実質的に法が予定していない調査なしの「修正申告の勧奨」

（国税通則法74条の11）を誘導されるに等しくなっているように見える。

しかし、今後、単なる計算違い等の事例なのかどうかを納税者が争うケースも増えてくることが想定される。まさに、納税者が限界事例を問える租税手続の確立が求められている。

国民税制研究所刊の『国民税制研究』第1号掲載の石村耕治著「調査行為と非調査行為の峻別と租税手続の日米比較～計算違い等を理由とする更正処分の適用除外と租税手続のあり方」（2014年）<http://jti-web.net/wordpress/wp-content/uploads/2014/03/9b06cd7f-86a5c9a4c85777e5da71ef24.pdf> では、この点に関して、アメリカ合衆国（以下「アメリカ」という。）の連邦税法（内国歳入法典／IRC=Internal Revenue Code）では、

「計算違い等を理由とする略式賦課通知手続（summary assessment notice for mathematical errors）」または「計算違い等を理由とする更正処分の適用除外手続（math error exception procedure）」法制化の実情をわが国の現状の見直しの必要性を含めて精査している。

アメリカの制度のもとでは、まず、「計算違い等」にあたる事項（類型）をIRC本法に限定列挙して、これらの事項（類型）に特有の租税手続を設けることにより納税者の手続上の権利を護る姿勢を明確にしている。課税庁（内国歳入庁／IRS=Internal Revenue Service）は、納税者に対し、この通知を使い事実確認のための照会や証明資料の提出を要請する、さらには①計算違い等にあたる旨の理由を附記した略式賦課額（増差額に延滞税もしくは加算税をプラスした額または過大申告額の減額。以下「増差税額等」という。）を通知をし、納税者がその略式賦課に同意したうえで職権変更、増差税額等の納付に応じるか、あるいは②その略式賦課通知に応じない（不同意。一部不同意を含む。以下同じ。）で60日以内に略式賦課の停止（abatement）を求めたうえで税務調査に基づく正式な更正処分（決定処分を含む。）を受けるか、を選

択できる途を拓いている。

わが国においても、計算違い等を理由とする申告指導や修正申告の指導手続の濫用のないように、非調査行為にかかる手続の適正化・透明化を急ぐ必要がある。この場合、アメリカの租税手続法制を参考にすることも一案である。すなわち、税法（国税通則法）本法で計算違い等にあたる事項（類型）を限定列挙するとともに、対象となる納税者に対して、どの事項にあたることを理由に申告指導を行っているのか、さらには増差税額等や減額など当初申告に変更が生じる場合には①当該変更内容、②正しい計算式や根拠法令などを含む具体的な変更理由、および③課税庁の担当部署名や担当官氏名、電話番号を含む応答先などを附記した文書で通知をし、修正申告の指導に同意するなら法定期間内（例えば通知から30日以内¹⁾）にその旨の意思表示を求め、当該納税者が不同意の場合で、その不同意に合理的な理由がないと思われるときに課税庁が税務調査を実施したうえで更正処分を行うこととするような手続を確立してはどうか²⁾。これにより納税者は争訟権を確保できる。加えて、納税者支援調整官³⁾を活用した非調査行為（非権力的な事実行為）に関する苦情処理制度を立ち上げるのも一案である。

さらに、本来的には調査行為にあたる事項が非調査行為事項（類型）として取り扱われていないか、あるいはその逆、の限界事例を年次ベースでスクリーニング（審査）し公表する仕組みも要る。こうした手続や苦情処理制度を確立し、透明化策を実施することにより、「租税手続鎖国」⁴⁾から「租税手続開国」へと大きく舵を切り、納税者の手続上の権利を保護するとともに納税者の争訟権を保障する途を確かなものにする一歩とすべきである⁵⁾。

日弁連が手続通達による「調査行為」と「非調査行為」峻別へ異論を唱えた国税庁長官への要望書は、時機を得たものであると評価できる。見方を換えると、こうした要望書が、日税連から出てこないところにわが国の税務専門職界のあり方が問われている。

- 1 納税者が課税庁からの要請を慎重に検討するに必要とされる相当な期間を確保すべきであるとの視点に加え、課税庁の対応能力や事務処理の効率化、還付申告が遅延しないことなどの視点も織り込んで合理的な期間設定を行う必要がある。
- 2 アメリカのような課税庁に職権による暫定的な賦課を認める略式賦課通知手続のわが国への導入については、大きな制度改革を伴うことから慎重な検討を要する。
- 3 国税庁長官「納税者支援調整官の事務運営について（事務運営指針）」〔2001年6月29日〕参照。
- 4 2011年の国税通則法の改正はそれまでの運用上の取扱を超えて手続をあらたに追加する趣旨ではなかったこと、また、税務分野における行政指導／非権力的な事実行為の性格を有する「非調査行為」は、現行法制上はトータルに行政手続法の適用除外（国税通則法74条の14）となることなどから、課税庁は納税者に対する自発的な情報提供や申告書の提出要請、修正申告書の提出要請を文書で行う必要はないとの反論もありうる。
- 5 ちなみに、こうした紛争処理手続が確立されていない現状では、計算違い等を理由とする申告指導に不服な納税者は、訴訟論的には、ハードルは高いが、不服申立前置主義の適用のない、更正処分を求める義務付けの訴え（行政事件訴訟法3条6項、同37条の2・37条の3）を活用する途を探るのも一案である。税務関係義務付け訴訟の現状分析と課題について詳しくは、石村耕治編『宗教法人の税務調査対応ハンドブック』（清文社、2012年）483頁以下参照。

【解説】

平成27年度税制改正（主要項目）の解説

浅野 洋 《JTI 評議員・税理士》

石村 耕治 《JTI 代表・白鷗大学教授》

1 基本的な考え方

平成27年度税制改正においては、現下の経済情勢等を踏まえ、デフレ脱却・経済再生をより確実なものにしていくため、成長志向に重点を置いた法人税改革、高齢者層から若年層への資産の早期移転を通じた住宅市場の活性化等のための税制上の措置を講じられました。地方創生に取り組むため、企業の地方拠点強化、結婚・子育ての支援等のための税制上の措置を講じられた。さらに、経済再生と財政健全化を両立するため、消費税率の10%への引上げ時期の変更等のための税制上の措置を講じられた。BEP S（ベップス）

（税源浸食と利益移転／Base Erosion and Profit Shifting）プロジェクト等の国際的取組を踏まえ、国境を越えた取引等に係る課税の国際的調和に向けた税制上の措置が講じられた。その他所要の税制上の措置が講じられた（平成27年1月14日に閣議決定された「平成27年度税制改正の大綱」を参照）。

主要な税制改正のポイントを解説すると、次のとおりである。

2 個人所得課税

（1）NISA（ニーサ）（非課税口座内の少額上場株式等に係る配当所得及び譲渡所得等の非課税措置）の拡充

①ジュニアNISA（J-NISA）を創設

20歳未満の若者を対象としたJ-NISAが創設された。その概要は、次のとおりである。

【図表1】J-NISAの概要

非課税対象	20歳未満の者が開設するJ-NISA口座内の少額上場株式等にかかる配当所得および譲渡所得
年間投資上限額	80万円
非課税投資総額	最大400万円（80万円×5年間）
口座開設期間	最長5年間
運用管理条件	親権者等の代理または同意のもとで投資。18歳になるまでは原則として払出しは不可

② 現行NISA投資上限額の引上げ

現行のNISAについては、年間の投資上限額（現行100万円）を毎月の定額投資に適した金額として、平成28年から年間120万円（毎月10万円×12ヵ月）に引上げられた。（年間100万円⇒120万円）

（2）住宅ローン減税等の適用期限の変更

各種住宅ローン減税の拡充等の措置について、その適用期限が1年半延長された（平成29年12月31日から⇒平成31年6月30日まで）。

住宅取得については、取引価額が高額に及ぶことから、平成25年度の税制改正により、平成26年4月1日からの消費税率引上げ前後の駆け込み需要やその後の反動等を勘案して住宅取得にかかる措置が拡充・延長されたことは承知のところである。

平成27年度の改正では、消費税率引上げが平成29年4月まで1年半延期されたことから、対応的措置として自動的に延長されたものである。

（3）ふるさと納税（ふるさと寄附金）の拡充・整備

個人住民税上の公益寄附金控除（いわゆる、ふるさと納税／ふるさと寄附金）制度が、次のように拡充・整備された。

【図表2】ふるさと納税（ふるさと寄附金）の拡充・整備

<ul style="list-style-type: none"> ・特例控除額の拡充（上限：個人住民税所得割額の1割⇒2割） ・返礼品送付について、寄附金控除の趣旨を踏まえた良識ある対応の要請 ・申告手続の簡素化（確定申告不要な給与所得者等がふるさと納税を行う場合、寄附先の自治体が本人に代わって控除手続を行うことによりワンストップで控除を受けられる仕組み「ふるさと納税ワンストップ特例制度」の導入） ・申告手続の簡素化は平成27年4月1日以後の寄附から、特例控除額の対応は平成28年度分から適用
--

3 資産課税

（1）住宅取得等資金に係る贈与税の非課税措置の延長・拡充

直系尊属から住宅取得等資金の贈与を受けた場合の贈与税の非課税措置は、適用期限が平成26年12月31日から平成31年6月31日まで延長され、かつ、非課税枠は現行1,000万円から最大3,000万円まで拡充された。

（2）特定資産の買換え特例（9号）の延長・見直し

特定資産の買換え特例のうち9号買換え（長期保有〔10年超〕土地等の買換え）が、平成28年3月末まで延長された。ただし、買換え資産のうち、①機械装置・コンテナ用貨車が除外され、かつ②圧縮率が一部引き下げられた。

（3）事業承継税制の拡充

事業承継税制のうち、非上場株式等の贈与税の納税猶予制度の適用を受けている者（通称2代目）が、3代目に対する再贈与、すなわち再度この猶予制度を使う場合に、贈与税の納税義務を免除する措置が講じられた。

（4）子や孫の結婚・出産・育児に要する資金の一括贈与に係る贈与税の非課税特例措置の創設

子や孫の結婚、出産、育児費用の支払に充てるために直系尊属（贈与者）が金銭等を金融機関等に信託した場合に、受贈者1人につき1,000万円（結婚費用は300万円まで）を非課税とする制度が創設されました。

非課税取扱いを受けるためには、次の要件を充たす必要があります。

【図表3】子や孫の結婚・出産・育児費用一括贈与の非課税特例措置の概要

①贈与者	受贈者の直系尊属（父母・祖父母等）
②受贈者の要件	20歳以上50歳未満の個人
③適用時期	平成27年4月1日から平成31年3月31日までの間に拠出されること。
④適用要件	贈与者は、拠出した金銭を金融機関【信託会社（信託銀行を含む。）、銀行等および金融商品取引業者（第一種金融商品取引業者に限る。）】に信託等を行うこと。
⑤適格結婚・出産・育児費用の内容	（a）結婚 結婚に際して支出する婚礼（結婚披露宴を含む。）に要する費用、住居に要する費用および引越に要する費用のうち一定のもの （b）出産・育児 妊娠に要する費用、出産に要する費用、子の医療費および子の保育料のうち一定のもの（不妊治療費、産後ケア費、ベビーシッター費などを含む。）
⑥信託資金管理契約の終了時期	（a）受贈者が50歳に達したとき。 （b）受贈者が死亡したとき。 （c）信託財産の価額がゼロとなった場合において終了の合意があったとき。
⑦終了時の残額の取扱い	上記⑥の事実があった日における残額に相当する金額の贈与があったものとして贈与税を計算する。
⑧信託期間中に贈与者が死亡した場合の取扱い	贈与者の死亡の日における残額（支出精算後）に相当する金額を受贈者が贈与者から相続または遺贈により取得したものとみなして、贈与者の相続税の課税価格に加算する。ただし、この残額に対応する相続税額については2割加算の適用はなし。
⑨申告手続	受贈者は、当該資金を払い出した金融機関を通じて、結婚・出産・育児資金贈与の非課税申告書を所轄税務署長へ提出するように求められる。また、受贈者は、払い出した金銭の贈与税の非課税取扱いを受けるためには、適格な結婚・子育て費用の支払に充てたことを証する書類を金融機関に提出するように求められる。

(5) 子や孫の教育資金の一括贈与を受けた場合の贈与税の非課税特例措置の延長・拡充

すでに、子や孫の教育費用の支払いに充てるために直系尊属（贈与者）が金銭等を金融機関等に信託した場合に、受贈者1人につき1,500万円までを贈与税非課税とする教育資金特例制度がある。この贈与税非課税特例の適用期限が、平成27年12月31日から平成31年3月31日まで延長された。また、非課税となる「教育資金」の範囲に、通学定期券代、進学時の引っ越し代、留学渡航費等が追加・拡充された。

(6) 株式等に係る譲渡所得等の損益通算制限

平成25年度改正で、金融所得課税一体化法案として平成28年以後の公社債等の課税方式を見直すとともに、株式等に係る譲渡所得等の分離課税制度（租税特別措置法37条の10）を、上場株式等にかかるもの（同法37条の11）と一般株式等（同法37条の10）にかかるものとの2つの制度に区分し、それぞれのグループ内でのみ譲渡損益の通算ができることとされた。

また、公社債についても、特定公社債等と一般公社債等に区分され、上記の同区分の株式譲渡損益との損益通算が可能とされるとともに、確定申告において上場株式等にかかる譲渡損失と配当所得との損益通算の対象に、特定公社債等にかかる利子所得および譲渡所得等が追加された（同法37条の12の2）。

4 法人課税

成長志向に重点を置いて、次のような法人税改正が実施された。

(1) 法人税率の引下げおよび法人実効税率の引下げ

法人税率は、平成27年度から、現行の25.5%から23.9%に引き下げられた。ま

た、大法人向けの法人事業税所得割（地方法人特別税を含む。）は、外形標準課税の拡大にあわせて、現行の7.2%の標準税率が、平成27年度に6.0%に引下げられた。さらに平成28年度には4.8%に引下げられる。

これにより、国・地方を通じた法人実効税率（東京都の外形標準課税適用法人の場合には、平成27年1月現在では34.62%）は、平成27年度には32.11%（▲2.51%）、平成28年度には31.33%（▲3.29%）となる。

また、中小法人等や公益法人等などの軽減税率の特例（19%、特例15%）【800万円以下に適用】は2年間延長された。

(2) 課税ベースの拡大等

法人税率は引き下げられましたが、税収中立の視角から、法人税の課税ベースの見直しが行われた。

① 欠損金繰越控除の見直し

大法人の欠損金の繰越控除限度額が、従来所得の80%から、平成27年度以降は65%に引き下げられました。加えて、平成29年度には50%に引き下げられる。

ただし、一定のベンチャー企業や、経営再建企業については、7年間100%控除できる制度が新たに導入された。

また、すべての法人について繰越期間が、平成29年4月1日以後に開始する事業年度において生じる欠損金については、従来9年間で10年間に延長された。これに伴い、欠損金にかかる更正期間や更正の請求期間、さらには帳簿保存期間も10年に延長された。

② 受取配当等益金不算入の見直し

受取配当等益金不算入は、従来、持株比率25%未満の場合には50%、25%以上の場合は100%認められた。平成27年度改正により、持株比率が5%以下の場合には20%、5%超3分の1以下の場合には50%、3分の1超の場合には100%益金不算入を

【図表4】法人税率の引下げおよび法人実効税率の引下げ

法人税率等	27年度前	27年度	28年度
①普通法人（ただし②・③以外） 資本金1億円超の株式会社など	25.5%	23.9%	23.9%
(a) 法人事業税所得割（標準税率）	7.2%	6.0%	4.8%
(b) 国・地方の法人実効税率	34.62%	32.11% (▲2.51%)	31.33% (▲3.29%)
②中小法人等	25.5%【800万円以下は19%、特例15%】	23.9%【800万円以下は19%、特例15%】	23.9%【800万円以下は19%、特例15%】
③公益法人等	19%【800万円以下は19%、特例15%】	19%【800万円以下は19%、特例15%】	23.9%【800万円以下は19%、特例15%】

【図表5】欠損金の繰越控除の見直しの概要

法人区分	制限	適用年度			
		27年度前	27年度	28年度	28年度
大法人	所得制限	80%	65%	65%	50%
	繰越期間	9年	9年	9年	10年
中小法人等	所得制限	100%	100%	100%	100%
	繰越期間	9年	9年	9年	10年

【図表6】受取配当等益金不算入制度の見直し

平成27年度以後		平成27年度前	
区分	不算入割合	区分	不算入割合
持株比率100%（完全子会社株式等）	100%	持株比率100%（完全子会社株式等）	100%
持株割合1/3超（関連法人株式等）		持株比率25%以上（関係法人株式等）	
持株比率が5%超	50%	持株比率が25%未満	50%
持株割合5%以下（非被支配目的株式等）	20%		

認めることになった。

(3) 法人事業税の外形標準課税の見直し

①外形標準課税の課税ベース拡大

法人事業税の外形標準課税については、資本金又は出資金の額（以下「資本金」という。）が1億円超の普通法人の場合、平成28年度までに従前の税率が順次「①付加価値割」（0.48%⇒0.72%⇒0.96%）および「②資本割」（0.2%⇒0.3%⇒0.4%）が引き上げられ、税負担額は2倍に拡大される。

一方、「③所得割」の税率（7.2%⇒6.0%⇒4.8%）は、平成28年度までに従前の2/3に引き下げられる。

【図表7】資本金1億円超の普通法人の場合の法人事業税の標準税率

	27年度前	27年度	28年度以降	
①付加価値割	0.48%	0.72%	0.96%	
②資本割	0.2%	0.3%	0.4%	
③所得割	年400万円以下の所得	3.8% (2.2%)	3.1% (1.6%)	2.5% (0.9%)
	年400万円超800万円以下の所得	5.5% (3.2%)	4.6% (2.3%)	3.7% (1.4%)
	年800万円超の所得	7.2% (4.3%)	6.0% (3.1%)	4.8% (1.9%)

②地方法人特別税の税率の改正

資本金1億円超の普通法人の地方法人特別

税の税率は、次のとおりとし、それぞれ平成27年4月1日から平成28年3月31日の間に開始する事業年度および平成28年4月1日以後に開始する事業年度から適用される。

【図表8】資本金1億円超の普通法人の場合の地方法人特別税の課税標準

	27年度前	27年度	28年度以降
①付加価値割額、②資本割額および③所得割額の合計額によって法人事業税を課される法人の所得割額に対する税率	67.4%	93.5%	152.6%

③所得拡大促進税制～賃上げした企業への特例

法人税の所得拡大促進税制の要件を満たす場合に、法人事業税の外形標準課税において、給与等支給額の増加分を付加価値割の課税ベースから控除する特例が導入された。この特例は、法人事業税の外形標準課税の税率見直しに対応するかたちで、賃上げした企業への特例〔平成29年度末までの3年間〕として適用されるものである。ちなみに、この特例は赤字法人にも適用される。

この特例では、適用年度に国内従業員へ支払った給与総額が基準年度に比べて一定割合増加している場合に、当該増加額を「報酬給

与額」（付加価値割の課税ベースである「付加価値額」の一部）から控除することが認められる。つまり、賃上げ分にかかる付加価値割額を税額控除することが可能になるわけである。

④中堅企業への特例～負担変動に対する配慮措置

外形標準課税の税率見直しに伴い、中堅企業への特例～負担変動に対する配慮措置〔平成28年度末までの2年間〕が講じられた。ちなみに、この特例は、赤字法人にも適用される。

この特例では、適用年度の課税標準に、前年度の税率と適用年度の税率をそれぞれ掛けて、適用年度の方の負担が重くなる場合、適用年度の付加価値額が30億円以下となる法人については、当該負担額の50%を控除できる。

また、適用年度の付加価値額が30億円超40億円未満となる法人については、その額に応じて50%まで消失控除できる。

（4）租税特別措置の見直し・整理

法人税関係の各種租税特別措置が見直された。主なものとしては、①研究開発税制の見直し【控除限度額の総枠「法人税額の30%」は維持しつつ、特別試験研究費の控除限度を別枠化（5%）した。また、限度超過額の繰越制度は廃止された。】、②生産等設備投資促進税制の廃止、③太陽光発電設備の即時償却の廃止などをあげることができる。

5 消費課税

（1）消費税率の10%への引上げ時期の変更等

消費税の引上げ時期が平成27年10月1日から平成29年4月1日に変更された。また、消費税率の10%への引上げにかかる適用税率の経過措置について、請負工事等にかかる適用税率の経過措置の指定日が平成28年10月1日とされた。さらに、景気判断条項（国税に係る税制抜本改革法附則18条3

項および地方税に係る税制抜本改革法附則19条3項）は削除された。

（2）消費税転嫁対策特別措置法の期限の延期

消費税率の10%への引上げの施行日を平成29年4月1日にすることにあわせて、「消費税の円滑かつ適正な転嫁を確保するための消費税の転嫁を阻害する行為の是正等に関する特別措置法」（消費税転嫁対策措置法）の期限が平成30年9月30日まで延長された。

（3）国境を越えた役務提供に対する消費税課税の見直し

わが国の消費税法は、仕向地主義（消費地課税主義）を原則としている。しかし、海外からの国境を越えた電子書籍・広告・音楽の配信など、インターネットのような電気通信回線を介して直接、国外事業者（所得税法上の非居住者である個人事業者および法人税法上の外国法人を指す。）から行われる役務の提供（以下「電気通信役務の提供」という。）には消費税が課されていない。その一方で、同一の役務の提供であっても、国内事業者からの電気通信役務の提供には消費税が課されている。このことは、課税におけるイコールフットング（競争条件の対等化）・中立性を確保する観点から、久しく問題となっていた。

①電気通信役務の提供にかかる内外判定基準の見直し

そこで、平成27年度の税制改正では、国外事業者からの電気通信役務の提供にかかる内外判定基準について、仕向地主義（消費地課税主義）原則を見直すことにより、「役務提供者の事務所等の所在地」から「役務提供を受ける者の住所地等」に変更された。今回の内外判定基準見直しの結果、国外事業者が日本市場向けに国境を越えて行われる電子通信役務の提供は、国内取引として消費税が課税されることになった。

ここでいう電気通信役務の提供には、電気通信役務提供以外の資産の譲渡等に付随して行われる役務の提供や、単に通信回線を利用させる役務の提供は含まれない。具体的には、国外で実施された調査結果を国内にメール送付するような行為などが、他の取引に付随して行われるもの、または単に通信回線を利用させる役務の提供にあたるものと解される。

ちなみに、これまで、「著作物の利用の許諾」にあてはまる取引、さらには電子書籍・広告・音楽の配信などは、税法上の取扱いが「役務の提供」にあたるのか「資産の譲渡・貸付」にあたるのか定かではなかった。しかし、今回の改正で、電気通信役務提供とされたことから、「役務の提供」として明文化されることになった。

③境越えのB2B取引に対するリバースチャージ方式による消費課税

一般に、消費税の課税対象となる国境越え取引に関する課税問題については、大きく

「事業者間取引（B2B取引＝business to business transaction）の場合と、「事業者－消費者間取引（B2C取引＝business to consumer transaction）の場合とに分けて検討される。

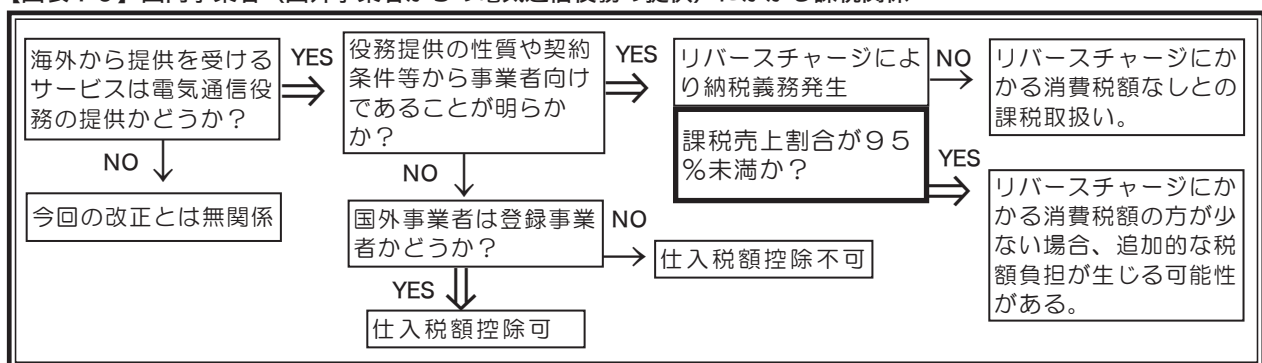
国境越えの事業者間取引（B2B）取引にかかる消費税の課税にあたっては、「リバースチャージ」方式が導入された。通常の場合、役務／サービスの提供者（売手）が消費税の納税義務者になる。これに対して、リバースチャージ方式では、役務／サービスの購入者（買手）が納税義務を負うことになる。

リバースチャージ課税方式の消費課税の仕組みは、次のとおりである。

【図表9】国境越えの事業者間取引（B2B）取引へのリバースチャージ方式の採用

<p>(a) 事業者向けの役務提供を受ける国内事業者への「リバースチャージ方式」の採用</p> <p>国外事業者が、国内事業者との間で行う電気通信役務提供取引に対しリバースチャージ方式を導入したことに伴い、国外事業者が行う電気通信役務の提供のうち、その役務提供の性質や契約条件等から、当該役務提供を受ける者が事業者であることが明らかである場合は、「事業者向け電気通信役務提供」と区分される。</p> <p>「事業者向け電気通信役務提供」には、その取引にかかる消費税の納税義務を、当該役務提供を受ける事業者にシフトする「リバースチャージ方式」で課税される。これにより、役務の提供を受ける国内事業者が納税義務者となる。</p>
<p>(b) 役務の提供を行う国外事業者</p> <p>国外事業者で、国内事業者向け電気通信役務の提供を行う者は、消費税を上乗せすることなしに、当該国内事業者に電気通信役務を提供することになる。</p> <p>国外事業者で、国内事業者向け電気通信役務の提供を行う者は、あらかじめ、その役務の提供を受ける国内事業者が消費税の納税義務者になる旨を表示するように求められる。</p>
<p>(c) 役務の提供を受ける国内事業者</p> <p>国内事業者は、消費税の上乗せなしの対価で国外事業者から事業者向けの電気通信役務の提供を受ける。なぜならば、リバースチャージ方式では、国内事業者が、国外事業者に代わって消費税の納税義務者となるからである。また、国内事業者は、当該取引（特定仕入れ）にかかる消費税を仕入税額控除の対象にすることができる。ちなみに、国内の免税事業者が国外事業者から事業者向けの電気通信役務の提供を受けた場合には、消費税の納税義務はない。</p> <p>国内事業者は、消費税申告にあたり、課税売上割合が95%以上の場合には、リバースチャージにかかる消費税はなかったものとして取り扱われる。つまり、リバースチャージ税額と仕入税額控除額は同額とみなされる。したがって、申告に反映する必要はない。逆に、課税売上割合が95%未満の場合で、リバースチャージにかかる消費税額が少ないときには、追加的な消費税を負担する必要性が出てくる可能性がある。</p>

【図表10】国内事業者（国外事業者からの電気通信役務の提供）にかかる課税関係



④境越えのB2C取引に対する消費課税

国境越えの事業者－消費者間取引（B2C）取引に対する消費税の課税方式（国外事業者申告納税方式）は、次のとおりです。

【図表11】事業者-消費者間（B2C）取引と登録国外事業者制度

<p>(a) 消費者向け電気通信役務の提供</p> <p>国外事業者が行う電気通信役務の提供のうち、事業者向け以外の電気通信役務の提供が、「消費者向け電気通信役務の提供」に区分されることになる。仮に国外事業者が、クラウドサービスのように、事業者および個人の最終消費者の双方に対して電気通信役務の提供を行っているとする。この場合で、役務の性質や契約条件等から当該役務の提供を受ける者が事業者であることが明らかでないときには、消費者向け電気通信役務の提供に区分されることになる。</p>
<p>(b) 課税方式（国外事業者申告納税方式）</p> <p>国外事業者が、国内の消費者向けに行う電気通信役務の提供については、消費税の課税対象となり、当該国外事業者がわが国消費税の納税義務者となる。しかし、国外事業者は、わが国の課税管轄内に所在しないことから、納税義務の履行を求めるのはそうたやすいことでは無い。また、国外事業者が、納税なき仕入税額控除【EU域内および域外の事業者との間での国越えの（クロスボーダー）取引を通じた「回転木馬型VAT不正還付スキーム（Carousel VAT Fraud Scheme/MTIC=missing trader intra-community）」（いわゆる「キャロセルスキーム」）】のような不正なスキームに仕入税額控除制度を悪用する可能性も皆無ではない。</p> <p>そこで、今回の税制改正では、タックスコンプライアンス向上の観点から「登録国外事業者制度」を創設し、一定の場合に限り国外事業者における仕入税額控除が認められることとされている。当分の間、登録した国外事業者に対し例外的に仕入税額控除を認めることとしているわけである。このことから、実際には「消費者向けの役務提供に係る国外事業者に支払った消費税の仕入税額控除制度の不適用」がルールになっている。</p>
<p>(c) 登録国外事業者制度の創設</p> <p>国外事業者で、国内において電気通信役務の提供を行う者は、その所轄税務署長を経由して国税庁長官に申請し、登録を受け、登録国外事業者になることができる。登録国外事業者になるには、次の要件を充足しなければならない。</p> <ul style="list-style-type: none"> ・国内において行う電気通信役務の提供にかかる事務所、事業所およびその他これらに準ずるものの所在地が国内になることまたは納税管理人を指定していること。 ・国内に事務所を有しない場合は、納税管理人を指定していること。 ・国内の滞納がないことおよび登録国外事業者の登録取消から1年を経過していること

ちなみに、登録国外事業者の氏名または名

称、住所もしくは居所または本店もしくは主たる事務所の所在地および登録番号等については、インターネットを通じて登録後速やかに公表されることになっている。

これらの改正は、平成27年10月1日以後に国内で事業者が行う資産の譲渡等及び課税仕入について適用される。

(4) たばこ税（旧3級品）の見直し

旧3級品の紙巻たばこ（わかば、ゴールデンバットなど国産6銘柄）に係る特例税率（一般税率よりも低い税率）は、WTO協定等の内外無差別原則を厳守することをねらいに、段階的に縮減・廃止される。

(5) 車体課税の見直し

エコカー減税（自動車重量税・自動車取得税）について、燃費基準の円滑な移行や足元の自動車消費の喚起の観点から、減免税車の対象範囲を見直したうえで、適用期限が2年延長された。

平成27年度に新規取得した一定の環境性能を有する軽四輪車等の軽自動車税については、その燃費性能に応じたグリーン化特例（軽課）が導入されました。二輪車にかかる税率の引上げ時期が、平成27年4月1日から平成28年4月1日に1年延期された。

(6) 狩猟税の見直し

対象鳥獣捕獲員にかかる狩猟者登録を非課税（現行：1/2）とする措置等が、平成30年度（平成31年3月31日）まで実施される。

6 国際課税

G20・OECDが推進しているBEPS（ベップス）（税源浸食と利益移転／Base Erosion and Profit Shifting）プロジェクト等の国際的取組を踏まえ、国境を越えた取引等に係る課税の国際的調和に向けた税制上の措置が講じられた。

(1) 外国子会社配当益金不算入制度の適正化

外国子会社配当益金不算入制度の適正化策が講じられ、外国子会社において損金に算入される配当が外国子会社配当益金不算入制度の適用対象から除外された。二重非課税を防止するのがねらいである。具体的には、ブラジルやオーストラリアの優先株式など、子会社の所在地で損金算入が認められる配当については、支払を受けた日本の親会社の益金に算入して課税することとされた。

(2) 外国子会社合算課税（タックス・ヘイブン対策税制）におけるトリガー税率の引下げ

外国子会社合算課税は、一般に「タックス・ヘイブン対策税制」と呼ばれる。この合算課税は、法人の税負担割合が一定割合以下のいわゆるタックスヘイブン（軽課税国）を利用した国際的な租税回避を防ぐための制度である。この合算課税適用の引き金（トリガー）となる税率は「トリガー税率」と呼ばれる。トリガー税率は、これまで「20%以下」（20%を含みます。）とされてきたが、今回の改正により「20%未満」（20%を含まない。）となった。平成27年4月1日以後に開始する事業年度から適用になる。

(3) 非居住者に係る金融口座情報の自動的交換制度の整備

各国税務当局間で非居住者の金融口座情報を自動的に交換することについてG20サミット等で合意したことを受けて、非居住者の金融口座情報の自動的交換のため、金融機関に対し非居住者の金融口座情報の報告を求め、制度が整備されることになった。

(4) 国外転出をする場合の譲渡所得等の特例（出国時課税制度）の創設

各国との租税条約では、株式等の譲渡益（キャピタルゲイン）は、「株式等を譲渡した者の居住地国に課税権がある」とされている。このため、巨額の含み益がある株式を保有したまま、キャピタルゲイン税のかからな

い国（シンガポールや香港など）に出国し、その後当該株式を譲渡することで課税を免れる手法が、BEP S問題の一つになっていた。

こうした問題に対応するねらいから、時価1億円以上の有価証券等を有する等、次にかかげる一定の要件に該当する日本の居住者が国外に転出する際に、その有価証券等の譲渡等をしたものとみなして課税する特例が創設された。

【図表12】 出国時課税特例の適用要件

①対象者	出国時の有価証券等の評価額が1億円以上、かつ出国直近10年間において5年を超えて日本の居住者であった者。贈与・相続・遺贈により非居住者に有価証券等が移転する場合も含む。
②課税対象	(a) 所得税法に規定する有価証券・匿名組合契約の出資持分 (b) 未決済デリバティブ取引・信用取引・発行日取引
③課税方法	出国時に含み益の課税。つまり、有価証券等のみなし譲渡、未決済デリバティブ等のみなし決済による。
④所得税の納税猶予	出国時に含み益の課税。つまり、有価証券等のみなし譲渡、未決済デリバティブ等のみなし決済による。
⑤適用時期	平成27年7月1日以後に国外に転出する場合、または平成27年7月1日以後の贈与・相続・遺贈

7 納税環境整備

(1) 財産債務明細書の見直し～財産債務調書への変更

国外転出をする場合の譲渡所得等の特例（出国時課税制度）の創設に伴い、従来の「財産債務明細書」は「財産債務調書」に変更された。提出要件についても、改正前の①「その年分の所得金額が2,000万円超」であることに加え、②「総資産3億円以上または出国時課税制度対象資産1億円以上」であることの要件が追加された。

このため、②に該当しなければ、今後、財産債務調書の提出は不要になる。また、調書の提出があれば、所得税の過少申告加算税等

が5%軽減される。一方、提出がない場合には、無申告加算税が5%過重される。

平成28年1月1日以後に提出すべき財産債務調書から適用になる。

(2) 税務関係書類のスキャナ保存制度の見直し

税務調査の際に証拠となる紙の領収書や契約書などの税務関係書類は、スキャナで読み取りそのデータを保存すれば原本を捨てることができる。しかし、スキャナ保存の要件は厳しすぎるとの指摘もあった。こうした声に応え、次のとおり、金額基準の廃止など要件が緩和された。

【図表13】税務関係書類のスキャナ保存制度の見直しポイント

①金額基準の廃止
これまでスキャナ保存は、金額が税込3万円未満の契約書や領収書に限り認められていた。この金額基準が廃止されて3万円以上のものでも認められることになった。ただしスキャナ保存が認められるには、従来どおり社内規程と設備が整えられたうえで適正な事務処理が実施されていることが条件となる。
②電子署名は不要
スキャナで書類を読み取る際には、入力者の(a)電子署名と、(b)タイムスタンプ(財団法人日本データ通信協会が認定する、電子文書に付与する時刻の情報)が必要であった。今回の見直しにより、スキャナで読み込んだデータに付するものは、(b)タイムスタンプのみでよいことになった。(a)電子署名は不要となった。
③書類管理の見直し
領収書や請求書のスキャナで読み取った後には、その書類の大きさに関する情報を保存することが義務付けられていた。しかし、今回の見直しで、この義務が廃止された。また、データの保存はカラーに限定されていたが、グレースケール(白黒)でも認められるようになった。

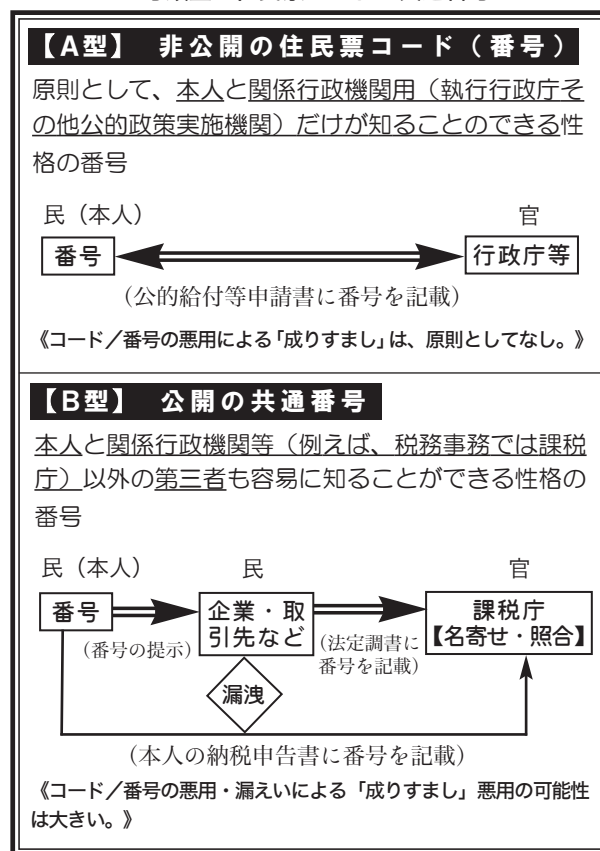
平成27年9月30日以後に行う承認申請について適用になる。

(3) 個人番号(マイナンバー)が付された預貯金情報の効率的な利用に係る措置

平成25年5月に、共通番号制を導入する一連の法律〔行政手続における特定の個人を識別するための番号の利用等に関する法律

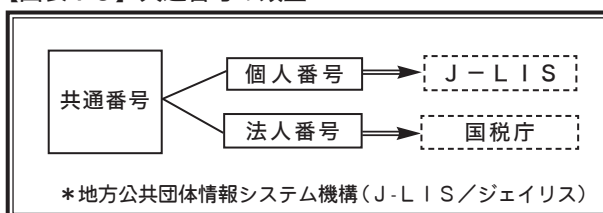
(以下「共通番号法」)ほか〕が成立した。国民総背番号制である共通番号制は、「個人番号(12ケタ)」と「法人番号(13ケタ)」からなる。このうち、「個人番号」を通称で「マイナンバー(私の背番号)」と呼ぶ。個人番号は、図表14のB型からもわかるように、公開して「民-民-官」間で、納税事務にも使われる(国税通則法124条、所得税法194条など)。

【図表14】番号を知ることのできる者の範囲からみた番号類型：住民票コード&共通番号



政府は、平成27年10月から各個人に12ケタの背番号である「個人番号/共通番号」を振り、平成28年1月からの運用をめざしている。

【図表15】共通番号の類型



平成28年1月の共通番号制度の運用開始を待たずして早、政府は、各種審議機関を使って、共通番号の利用拡大する方針を打ち出してきている。その流れの一つは、次の図表に示したように、金融口座〔預貯金〕の番号管理、つまり「預貯金への付番」である。

【図表16】金融口座（預貯金）の共通番号管理への動き

<p>●平成25〔2013〕年8月 社会保障制度改革国民会議報告書【抜粋】</p> <ul style="list-style-type: none"> これまでの「年齢別」から「負担能力別」に負担の在り方を切り替え、社会保障・税番号制度も活用し、資産を含め負担能力に応じて負担する仕組みとしていくべきである。
<p>●平成26〔2014〕年4月 政府税調のマイナンバー・税務執行ディスカッショングループ論点整理（概要）</p> <ul style="list-style-type: none"> 現在、銀行等が個人の顧客に支払う利子の課税については、源泉分離課税で終了することから、利子調書の提出が免除されており、銀行等の預金口座に対してはマイナンバーを付されていない。 社会保障について所得・資産要件を適正に執行する観点や、適正・公平な税務執行の観点からは、国民の多くが保有する預金が把握の対象から漏れている状況は改められるべきであり、預金口座へのマイナンバーの付番について早急に検討すべきである。 その際に、預金口座へのマイナンバー付番は、マネーロンダリング対策や、預金保険などの名寄せ、災害時の迅速な対応といった面でも、その効果が期待できるとともに、将来的に民間利用が可能となった場合には、金融機関の顧客管理等にも利用できることも踏まえた検討が必要である。
<p>●平成26〔2014〕年5月 政府IT戦略本部・新連略推進専門調査会・マイナンバー等分科会中間とりまとめ【抜粋】</p> <ul style="list-style-type: none"> 利用拡大に向けた当面の方針を確認。その第一歩として、現行の「社会保障」、「税」および「災害対策」に加え、新たに①戸籍事務、②旅券事務、③預貯金付番、④医療・介護・健康情報の管理・連携、⑤自動車登録事務という5つの事務でも共通番号を活用できるようにロードマップを整備すべきであるとの考えを打ち出している。
<p>●平成26〔2014〕年12月19日 政府IT戦略本部第13回パーソナルデータに関する検討会へ内閣府大臣官房番号制度担当室が提出した資料「次期通常国会で個人情報保護法等と一括改正を予定しているマイナンバー法改正関係について」（案）に盛り込まれた「預貯金付番に向けた当面の方針」（案）【抜粋】 http://www.kantei.go.jp/jp/singi/it2/pd/dai13/siryou3.pdf</p> <p>「預貯金付番に向けた当面の方針」（案）</p> <ul style="list-style-type: none"> 預貯金付番については、社会保障制度の所得・資産要件を適正に執行する観点や、適正・公平な税務執行の観点等から、金融機関の預貯金口座をマイナンバーと紐付け、金融機関に対する社会保障の資力調査や税務調査の際にマイナンバーを利用して照会できるようにすることにより、現行法で認められてい

る資力調査や税務調査の実効性を高めるものである。また、預金保険法又は農水産業協同組合貯金保険法の規定に基づき、預貯金口座の名寄せ事務にも、マイナンバーを利用できるようにするものである。

- ・利用拡大に向けた当面の方針を確認。その第一歩として、現行の「社会保障」、「税」および「災害対策」に加え、新たに①戸籍事務、②旅券事務、③預貯金付番、④医療・介護・健康情報の管理・連携、⑤自動車登録事務という5つの事務でも共通番号を活用できるようにロードマップを整備すべきであるとの考えを打ち出している。

共通番号法では、番号の民間利用拡大は法施行から3年後のはずである（法附則6条1項）。ところが、政府は、平成27年1月にはじまった通常国会へ「個人情報の保護に関する法律及び行政手続における特定の個人を識別するための番号の利用等に関する法律の一部を改正する法律案」を提出し、前倒しで預貯金口座の共通番号管理を実施する構えである。ただし、平成28年から当面の間は、預貯金口座の共通番号管理は「任意」とし、平成33年以降は「義務」とする方向である。当面の間は任意とするのは、金融口座が人口以上に存在し、付番の完了にかなりの時間を要するからである。

共通番号、とりわけ個人番号の税務利用については、納税者や事業者の個人番号付き個人情報（特定個人情報）の漏えいの危険、特定個人情報漏えいの場合の罰則、厳正な安全管理措置からくる事業者等の過重な負担など、課題が山積している**。

* 個人情報の保護に関する法律及び行政手続における特定の個人を識別するための番号の利用等に関する法律の一部を改正する法律案（同法案概要：個人番号部分については、http://www.kantei.go.jp/jp/singi/it2/senmon_bunka/number/dai8/siryou2.pdf）

** 国税庁「国税分野におけるFAQ」
<http://www.nta.go.jp/sonota/sonota/osirase/mynumberinfo/FAQ/kokuzeikankeifaq.htm>

この解説の作成にあたっては、平成27年1月14日に閣議決定された「平成27年度税制改正の大綱」および同大綱に挿入された図表等、その他財務省や経済産業省（「平成27年度経済産業関係 税制改正について」）などがHP等で公表している資料等を参照した。

【論説】

同性婚をめぐる税法と婚姻法制の日米比較

～アメリカの同性配偶者への
控除否認処分違憲〔ウインザー〕判決を素材に

石村 耕治 《国民税制研究所代表》

◆ はじめに

- I わが国で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 東京都渋谷区の同性パートナーシップ証明書発行に向けた条例制定
 - 3 わが国で同性婚は認められるか
- II 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

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州での個人所得税申告
 - (2) 同性婚を法認する州での個人所得税申告

◆ むすび

◆ はじめに～問題の所在

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」

するとの規定を典拠に、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。一方では、自治体が同性カップルに対してパートナーシップ証明書を発行する条例

の制定に動き出している。もっとも、このパートナーシップ証明は、同性カップルに法的効力を与えるものではない。

各種国税や地方税法上の「配偶者」控除が、同性カップルや事実婚などの場合にも認められるべきかが問われる時代に入っている。わが国では、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」に、事実婚、同性カップルなどは当てはまらないものと取り扱われている。

アメリカでは、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）が認められるべきかが問われた。連邦最高裁判所は、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（適用違憲／処分違憲）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）は、2013年8月29日新たな運営方針（Revenue Ruling 2013-17）を出して、同性配偶者など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行うことになった。

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になることも想定される。この場合、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「婚姻」、「配偶者」など家族法（私法／民法）上の文言ないし概念（借用概念）が取り込まれている場合に、税法は当該私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、精査すべき課題も多い。

本稿においては、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。

1 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」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¹。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

¹ 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、若千古いが、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。

提出した。本来の書式のほか、「夫」「妻」の項目を消したものなど計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²。



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 東京都 渋谷区の同性パートナーシップ証明書発行に向けた条例制定

2015年3月26日、東京都渋谷区は「渋谷区男女平等及び多様性を尊重する社会を推進する条例」（同性カップルに「結婚に相当する関係」を認めるパートナーシップ証明書の発行を盛り込んだ条例案）が東京都渋谷区議会の総務区民委員会を賛成多数で可決した。その後、3月31日の本会議でも可決、成立した。この条例は、男性同士・女性同士の「同性カップル」に対して「結婚に相当する関係」を認めるパートナーシップ証明書を発行することが主なねらいである。渋谷区は、昨年来、有識者らによる検討委員会を立ち上げ、性的少数者（LGBT）の区民からも聞き取りをして条例の内容を検討してきた。条例は、4月1日施行、証明書発行は2015年度内に始まる。

平成27年度渋谷区当初予算／施策事業ガイドなどによると「男女の枠を超え、多様な個人を尊重し合う社会の推進」するために同

区は条例を制定するとしている。同条例の骨子は、①男女および性的少数者（LGBT）【同性愛のレズビアン（L）やゲイ（G）、両性愛のバイセクシュアル（B）、生まれつきの性別に違和感を持つトランスジェンダー（T）などの頭文字を取って総称される。】の人権の尊重、②同性パートナーシップ証明書の発行、③条例の趣旨に反する事業者名を公表、および④男女平等・多様性社会推進会議の設置などである。区内に住む20歳以上の同性カップルが対象で、必要が生じれば双方が互いの後見人となる契約を交わしていることなどを条件とする。カップルを解消した場合は取り消す仕組みもつくる。渋谷区に続き、東京都世田谷区も同性パートナーシップを認める条例を目指す方向を打ち出している。

憲法は婚姻関係を「両性の合意」のみに基づいて成立すると規定する。当初、区議会では条例案が従来の家族制度を揺るがしかねないとする議員の反対も予想された。国も菅官房長官も異論を唱えたりした。しかし、区は、パートナーシップ証明は、法律上の効力はなく婚姻法制度とは全くの別制度と考えているとしている。

3 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

² 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。

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」〔傍線引用者〕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³。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歳にならなければならない、婚姻することができない。」（731条）〔傍線引用者〕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⁴。

現在、わが国では、当然のように、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⁵。

しかし、渋谷区のような自治体の動きが、やがては同性婚の法認を模索せざるを得なくなり、少なくとも住民税上の配偶者控除を同性配偶者にも認める契機となることも想定される。孤独死や独居の生活保護対象者が増える傾向にあることを織り込んで考える必要も

ある。幸福を追求して共に支え合いたいということで同性カップルから出された婚姻届を家族法上や税法上も法認することで、もっと寛容な「配偶者」感を育てる社会づくりをすすめる必要があるのではないか。

わが国法制の実情に評価を加えるために、以下に、近隣のアメリカの実情を精査してみる。

³ 憲法24条に規定する「両性」を「婚姻する兩人」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。

⁴ 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。

⁵ 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。

II 婚姻防衛法 (DOMA)、ウインザー事件違憲判決の所在

アメリカにおける家族法上および税法上の「配偶者」概念は、宗教感なども手伝って、伝統的に「婚姻は男女間に限る」とするドグマの支配のもとにあったといっても過言ではない。

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⁶。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⁷、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 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て制定してきている。

「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⁸。

⁶ 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る現状を憂い、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。

⁷ 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。

⁸ 2015年1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37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)」を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"; 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。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

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」にあたりと認定されないと、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。

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」にあたり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。

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」にあたりと認定されないと、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 = 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) の適用になる。

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)」を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".

⁹ 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。

(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¹⁰。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¹¹。

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¹²。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¹³。

(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¹⁴。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

¹¹ 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)。

¹² 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)。

¹³ See, Nicholas A. Mirakay, "Equality or Dysfunction? State Tax Law in a Post-Windsor World," 47 Creighton L. Rev. 261, at 263 (2014)。

¹⁴ 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のみ宣言 / 判決することができると解されている。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多くの主張も多い。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。

¹⁰ 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)。

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、連邦最高裁の本件違憲判決は、DOMA 2条を無効であると判示したのではなく、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) と差別的な取扱をしてはならないことになったわけである。

2 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1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の本件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に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えて、DOM

A 3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）¹⁵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¹⁶。

（3）連邦最高裁判所判決

¹⁵ 「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。

¹⁶ 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）。

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に限定することは、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¹⁷、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たことにはならない。

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（ME A=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¹⁸。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¹⁹。

NY州婚姻平等法（ME A）の成立を受け

¹⁷ 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。

¹⁸ 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（ME A）の制定は2011年と比較的遅かったが、ニューヨーク州でのME A制定は、同性婚に理解のある州でのME A（および同類の法律）の制定ないし州議会へのME A（および同類の）法案上程の流れをつくる起爆剤となった。

¹⁹ 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).

て、NY州家事関係法（DOM）²⁰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り込まれた。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）に新たに盛り込まれた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）

<ul style="list-style-type: none"> ・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。

²⁰ 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=LAW+&QUERYDATA=@LLDOM+&LIST=LAW+&BROWSER=BROWSER+&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。

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) ²¹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 a man and a woman licensed, solemnized and registered as provided in this Act is valid in this State.)</p> <p>・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)</p>
--

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「二人間 (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。このことから、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²²。ちなみに、イリノイ州の宗教の自由・婚姻公正法は、次頁のように規定する。

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

²¹ 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>

²² See, Illinois Public Act 098-0597. Available at: <http://www.ilga.gov/legislation/publicacts/fulltext.asp?Name=098-0597>

【表4】イリノイ州宗教の自由・婚姻公正法の主要規定（仮訳）

<ul style="list-style-type: none"> • 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 (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するとしている場合、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)

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) 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、訴訟に加わって防衛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²³。

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

²³ See, California Court Judicial Branch Home Proposition 8 Cases: Available at: <http://www.courts.ca.gov/6464.htm>

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〕）²⁴。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²⁵。

もっとも、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「固有概念」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」

²⁴ Available at: <https://beta.congress.gov/bill/113th-congress/senate-bill/1236>

²⁵ 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

²⁶ Available at: <https://www.govtrack.us/congress/bills/113/hr2523#overview>

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ることは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、相続権をな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。

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「租税法と私法～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。

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とはあるが、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、法律婚主義が厳格に守られている。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に限られる」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るが、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

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、「寡夫」と「寡婦」の場合では適用要件が異なるという点で、性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。

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、単一国家のコンテキ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。

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樣ではない。

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,

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>

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。

「〔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会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樣ではない。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、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

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).

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

①当該州に住所を有するかどうか
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
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
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
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

(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な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

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

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。

この婚姻地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は、有効な婚姻をしているものとして取り扱う³⁷。</p> <p>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。</p> |
|--|

上記の婚姻地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。

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) .

「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に事例に対しても等しく適用するものとする。したがって、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／非公式な使われ方である。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。上記レベニュールーリング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、夫婦合算申告書の提出も認めて

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っては、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地／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など多岐にわたる。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。

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／婚姻地基準を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。

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/>

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).

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).

【表7】 現行の連邦個人所得税の申告適格の種類

<p>①夫婦合算申告 (MF J=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号・7703条a項)】</p> <p>②夫婦個別申告 (MF S=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)】</p> <p>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))。】</p> <p>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))。】</p> <p>⑤単身者 (single) 【前記①~④に当てはまらない者 (IRC 1条c項)。】</p>
--

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 (MF J)、②夫婦個別申告 (MF S)、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州税の申告

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 (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。

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

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).

◆ 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る。

⁴⁶ Available at: http://www.tax.ny.gov/pdf/memos/multi-tax/ml1_8c_8i_7m_1mctmt_1r_12s.pdf
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>

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

【新税制＋事例研究】

新たなキャピタルフライト（資産の海外逃避）対策税制の解説 国外転出をする場合の譲渡所得等の 特例（出国時課税制度）の創設

辻村祥造 《JTI 常任運営委員・税理士》

各国との租税条約では、株式等の譲渡益（キャピタルゲイン）は、「株式等を譲渡した者の居住地国に課税権がある」とされている。このため、巨額の含み益がある株式を保有したまま、キャピタルゲイン税のかからない国（シンガポールや香港など）に出国し、その後に当該株式を譲渡することで課税を免れることも可能になる。

こうしたキャピタルフライト（資産の海外逃避）手法が、BEPS（ベップス）（税源浸食と利益移転／Base Erosion and Profit Shifting）

【国境を越えた取引等に係る課税の国際的調和に向けた対策税制】問題の一つになった。

わが国においてキャピタルフライトは、富裕層のみならず、ふつうの市民にも広がってきている。こうしたことが、2012〔平成24〕年度税制改正での「国外財産調書制度」などの導入につながった。さらに、今回の2015〔平成27〕年度の税制改正では、あらたに「国外転出をする場合の譲渡所得等の特例（出国時課税制度）」が創設された。

1 国外転出をする場合の譲渡所得等の特例（出国時課税制度）の概要

国外転出する場合の譲渡所得等の特例（出国時課税制度）は、時価1億円以上の有価証券等や未決済デリバティブ等を保有する、次にかかげる一定の要件に該当する日本の居住者が国外に転出する際に、その有価証券等の譲渡等をしたものとみなして課税する特例制度である。

【図表1】 出国時課税特例の適用要件

①対象者	出国時の有価証券等の評価額が1億円以上、かつ出国直近10年間において5年を超えて日本の居住者であった者。贈与・相続・遺贈により非居住者に有価証券等が移転する場合も含む。
②課税対象	(a) 所得税法に規定する有価証券・匿名組合契約の出資持分 (b) 未決済デリバティブ取引・信用取引・発行日取引
③課税方法	出国時に含み益の課税。つまり、有価証券等のみなし譲渡、未決済デリバティブ等のみなし決済による。
④所得税の納税猶予	出国時に含み益の課税。つまり、有価証券等のみなし譲渡、未決済デリバティブ等のみなし決済による。
⑤適用時期	平成27年7月1日以後に国外に転出する場合、または平成27年7月1日以後の贈与・相続・遺贈

この特例の適用を受けた者が、その国外転出の日から5年を経過する日までに帰国した場合において、その者が国外転出時に保有していた有価証券等でその国外転出の時以後も引き続き保有していたものについては、この特例課税の取消を求めることができる。ただし、帰国までの間に当該有価証券等にかかる計算の基礎となるべき事実の隠ぺいまたは仮装があった場合は除く。この特例課税の取消のための更正の請求は、帰国の日から4ヵ月を経過する日までに行わなければならない。

2 国外転出をする場合の譲渡所得等の特例（出国時課税制度）創設の背景

わが国における株式等の含み益に対する出

国時課税制度の創設の大きな契機となった事件がある。一般に「ユニマット事件」と言われているケースである。

【ユニマット事件の概要】

- ・東京地裁平成19年9月14日判決【判例タイムズ1277号173頁】ユニマット事件（原告勝訴／国側控訴）（通称「ユニマット事件」）
- ・東京高裁平成20年2月28日判決【判例タイムズ1278号163頁】（控訴人・国／棄却／確定／納税者勝訴）

＜事件の概要＞

原告Xは、シンガポール法人（H）の特別顧問として出国していた平成13年当時、株式譲渡所得課税制度のない香港において「ユニマットライフ」の株式を約19億円で譲渡した。当時の日本の税法では非居住者による外国資産の譲渡収入は所得税の課税対象にはならなかった。このため、当時シンガポールの居住していたXは、日本で譲渡所得の申告をしなかった。しかし、処分行政府／国Yは、「株式譲渡時における住所は日本国内にあった」と認定し、平成13年分の株式譲渡所得に係る所得税約3億6,000万円、無申告加算税約5,400万円の賦課決定処分等を行った。そこで、本件において、原告Xは、海外において株式を譲渡した時期（平成13年1月12日）には日本国内に住所を有しなかったことから、納税義務を負う居住者ではないと主張して、決定処分等の取消しを求めた事案である。地裁・高裁において、Xの主張が認められた。Yは最高裁へ上告しなかったため、本件は控訴審段階で確定し、納税者勝訴で決着がついた。

【地裁判決の要旨】

（1）住所の定義

住所とは、各人の生活の本拠を指すものと解するのが相当であり（最高裁昭和29年10月20日判決・民集8巻10号1907頁、東京高裁昭和59年9月25日判決・訟務月報31巻4号901頁など）、生活の本拠とは、その者の生活に最も関係の深い一般的生活、全生活の中心を指すものである（最高裁昭和35年3月22日判決・民集14巻4号551頁）。そして、一定の場所がその者の住所であるか否かは、租税法が多数人を相手方として課税を行う関係上、客観的な表象に着目して画一的に規律せざるを得ないところからして、一般的には、住居、職業、生計を一にする配偶者その他の親族の居所、資産の所在等の客観的事実に基づき、総合的に判定するのが相当である。これに対し、主観

的な居住意思は、補充的な考慮要素にとどまるものと解される。

（2）原告（X）の住所について

住民票の記載上、Xの住所は平成12年12月4日をもってシンガポールに転出したことになっているところ、Xのシンガポール及び日本の各滞在日数については〔中略〕、有意の差はないものといえる。しかしながら、Xは、〔中略〕日本に帰国する都度、Kホテル等の宿泊施設にチェックインして滞在し、日本を出国する都度、同施設をチェックアウトするなどしていた状況を認めることができる。このような状況に照らせば、この間、日本国内において原告の住居といえる場所は存在しない。

Xは、〔中略〕シンガポールのFアパートを平成12年12月から同14年11月まで継続して賃借し、同月7日にはNHKの番組を視聴するためにケーブルテレビ⁶の加入契約を締結するなどして、シンガポールに滞在する間はFアパートで起居していたと認めることができること、これについて、Yは、Fアパートにおける滞在はホテルにおける滞在与実質的に大差がない旨主張するが、その賃貸借期間の長さや、Fアパートがキッチンなどを備え、日常生活を送るに十分な設備を有しているものと認めることができること、Xがシンガポールを離れ、日本その他の地域に滞在する間も、身の回りの品などの動産をFアパートに置いて保管することが可能であったことなどの諸事情を勘案すると、上記期間におけるXの住居は日本国内には存在せず、むしろシンガポールに存在したものと認めるのが相当である。

（3）原告の職業について

Yは、XとHの間の本件特別顧問契約について、少なくとも本件譲渡期日である平成13年1月12日の時点においては、XがHの特別顧問としての活動をしていなかった旨主張する〔中略〕。しかしながら、XとHの間では、特別顧問契約に基づく報酬が本件特別

顧問契約に基づく報酬と相殺されて、原告が本件特別顧問契約から現実に収入を得ることができないことが約定されていたことにかんがみれば、本件特別顧問契約等を締結した原告のそもそもの意図としては、〔中略〕Hと協力又は提携関係を築き、ヘッジファンドを運営するHから株式取引等に関する助言を受けて本件関係会社のために行う株式取引等から収益を上げること〔中略〕などが主たる目的であったと認めることができる。この点、Xは、平成12年12月4日にシンガポールに渡航して間もなくHの事務所等において株式取引を開始しているところ、インターネットによる取引という性質上、日本に滞在しなければその取引が困難となるものとはいえず〔中略〕、日本国内においては同年3月ころに証券取引法違反に係る有罪判決が確定し、このころ営んでいた経営コンサルタント業も不調であった原告としては、むしろHからの助言等を適時に受けることができるシンガポールにおいて株式取引に従事する方が、より多くの収益を上げることが期待できる〔中略〕などの事情に照らせば、具体的に原告の業務が開始されていなかった〔中略〕としても、〔中略〕株式取引を開始したころから、Xの職業上、その生活の本拠がシンガポールに移転したものと見るのが可能である。

（４）Xが国内において生計を一にする配偶者その他の親族を有するか否かについて

本件譲渡期日当時、日本国内において生計を一にするXの家族又は親族は存在しなかったことが認められる。本件株式譲渡契約を締結するような経済規模を有するXの家族又は親族間における〔中略〕経済的支援をもって、直ちにXの住所が日本国内にあったと認めすることはできない。

（５）資産の所在について

本件譲渡期日前後において、確かにXはシンガポールにおけるよりも日本において多くの資産を有していたものと認められるが、さりとて必ずしもXが日本に居住しなければそ

の使用、収益若しくは処分又は管理等が困難であるといえる資産が存在したとまでは認めることができず、したがって、資産の所在をもって、本件譲渡期日当時、直ちにXが日本国内に住所を有していたと認めることはできない。

（６）租税回避目的について

Xがわが国における課税を回避するためにその住所をシンガポールに移転させたものとうかがう余地もあり得るが、他方において、住居、職業、生計を一にする配偶者その他の親族の居所、資産の所在等の客観的事実に基づき総合的に判断した結果、本件譲渡期日当時、原告が日本国内に住所を有していたと認めることができないことは上記のとおりであり、そうである以上、Xが日本国内に真実の住所を有していたにもかかわらず、シンガポールに住所があるように偽装したと認めることはできず、この限りにおいて、Xが租税回避を目的としていたか否かによってその住所の認定が左右されるものではない。

「ユニマット事件」では「譲渡時の住所がどこにあったか」が大きな争点となった。裁判所は、「住所」の判断にあたって、「住居、職業、国内における親族の有無、資産の所在など客観的事実に基づき総合的に判断するのが相当」とした。その上で、本件ではこれらの基準を全て満たしているとし、原告Xを非居住者と判断した。国Yは最高裁へ上告しなかったためX勝訴で決着がついた。

日本から出国後の株式移動に対する課税（贈与税）の適否が争われた裁判としては、「武富士事件」も記憶に新しい。武富士事件では、第一審で納税者勝訴（東京地方裁判所判決平成19年5月13日判決・タインズZ257-10717）控訴審では一転して国側勝訴（東京高等裁判所平成20年1月23日判決・タインズZ258-10868、判例タイムズ1283号119頁）、そして最高裁では再び納税者勝訴（最高裁判所平成23年2月18日判決・タインズZ888-1

572、判例タイムズ1345号115頁）と、司法判断が目まぐるしく変わった。

3 「税高くして、民（たみ）減ぶ」

日本国内に住む人が得た株式等の譲渡益（キャピタルゲイン）には、所得税と住民税で20%の所得課税がある。一方、シンガポールや香港、スイスなどでは、非課税である。

日本国籍を有する人で、金融所得非課税のシンガポールや香港などで永住権を得ている人の数は、増えている。2013年10月時点で、シンガポールでは約1,850人、香港では約2,150人である。ここ10数年で2倍以上の数に達する。シンガポールや香港では、相続税や贈与税も非課税で、富裕層には魅力ある居住地である。

日本国籍を有する人が、意図的にわが国の非居住者になって租税を回避するケースを放置しておけば納税モラルの低下にもつながりかねないという指摘もわからないわけではない。しかし、徹底的な血税のムダ遣いや歳出削減を明確にしない財政政策や政治姿勢が続いている。その使途の不透明さに大きな疑問符がついている個人に対する長期の復興増税も最たる例である。加えて、消費増税、高所得者をターゲットとした所得税や相続税などを含め増税一辺倒の財政政策や政治姿勢が続く。

他方では、納税者憲章の制定は放置し、税金を徴収する手続の適正化・透明化にはサボタージュを続けている。それでいて、国民全員に一生変えないマイナンバー（私の背番号／個人番号）を強制付番し、データ監視しようとする政策はすすめる。私たちは、毎日のようにパスワードを変えてハッカーやなりすまし犯罪に備えるように求められる時代に生きている。一生変えないパスワード（マイナンバー）を官民に幅広く使わせる政策は、まさに愚策そのものである。こんな危ない背番号制（フラット方式）を稼働させてはならない。番号制度を導入するにしても、「罰

則」ではなく、「システム」で安心・安全が確保できる仕組み（セクトラル方式）のものを導入すべきである。

こうした「税金を払う人たちを大事にしない政治姿勢」に嫌気がさせば、キャピタルフライトを止めるのは難しい。憲法は、「何人も、外国に移住し、又は国籍を離脱する自由を侵されない。」と定めている（憲法22条2項）。富裕層がこの国を離れ、生活者だけでこの国の活力を維持できるとは思えない。このままでは「税高くして、民減ぶ」は現実のものになるおそれがある。富裕層も生活者も共に繁栄できる「安い税金の国」づくりが求められている。

国外財産調書制度とは何か

《JTI 編集局》

「国外財産調書制度」では、各年の12月31日現在で、海外に5,000万円超の資産（預金、株式、不動産などの国外資産）を持つ個人（居住者）は、国外財産の明細を記載した国外財産調書を、年1回所轄の税務署へ報告するように義務が課される。違反した場合（不提出・虚偽記載）には、1年以下の懲役または50万円以下の罰金がかされる。ただし、情状酌量の余地がある場合には罰則は免除される。

それから、国外財産調書が提出されており、所得税ないし相続税について申告漏れがあった場合で、その申告漏れ部分について国外財産調書に記載があるときには、その部分にかかる過少申告加算税（10%、15%）ないし無申告加算税（15%、20%）は、5%低い率で課される。逆に、国外財産調書が不提出で、申告漏れがあった場合には、加算税は5%高い率で課される。

このように、国外財産調書制度は、報告義務と罰則、さらには加算税をあめとむちに使い、課税庁が、納税者が海外に保有する資産にかかる預金利子や株式配当、不動産の貸付

や譲渡にかかる所得をあぶり出すことが主眼である。2014〔平成26〕年から実施された。

わが国の個人居住者は、所得税法上、全世界所得に課税される。また、相続税法上、無制限納税義務を負う。国外財産調書制度は、

個人の資産保有のグローバル化に伴い世界中に散在する居住者の資産が5,000万円を超える場合には、その財産の種類、数量や価額などを課税庁に報告させることにより、所得税や相続税課税を強化していくことがねらいである。

編集後記

『JTI税務ニュース』（電子版）第3号を無事発刊できた。巻頭言では、石村JTI代表に、沖縄での米軍普天間基地の名護市辺野古への移転問題に関し、憲法95条【特別法の住民投票】の適用・解釈のあり方について簡潔に執筆いただいた。憲法記念日の発刊にふさわしいテーマである。次に、JTI編集局が、日弁連が国税庁へ提出した「税務調査の手続要件を回避する税務行政に関する要望書」を紹介し、コメントを加えた。本来は、日税連が提出して欲しい要望書である。税理士も、判断業務に傾注し、納税者の権利を護る姿勢を強める必要がある。記帳を中心とした税務署のお手伝いさんでは難しい時代に入っているからである。浅野洋JTI評議員・石村代表に、平成27年度の税制改正（主なポイント）の解説をお願いした。渋谷区の同性パートナーシップ証明書発行に向けた条例制定に見られるように、わが国でも同性配偶者をめぐる課税取扱が今後重い課題になるものと思われる。石村代表の「同性婚をめぐる税法と婚姻法制の日米比較」は時機を得た論説である。アメリカのウインザー事件判決を契機に大きく変容をとげている同国での同性配偶者に対する配偶者控除の適用の動向を知ることは、わが国での今後の租税政策を考えるうえで有益な文献である。最後に、辻村JTI事務局長には、出国時課税制度とその契機となった裁判例の精査をいただいた。今年10月の問題だらけの「共通番号」「マイナンバー（私の背番号）」の実施を控えて、税界はテンヤワンヤの状態である。次号（第4号）では、「共通番号」特集を予定している。

（編集局長 中村克己）

【入会のご案内】

郵便振込口座番号：00280-7-135937
国民税制研究所（コクミンゼイセイケンキュウシヨ）
《他行からの振込の場合：（店番）029 当座、口座番号0135937》

【電子版】JTI税務ニュース《ISSN 2188-7489》第3号《<http://jti-web.net/>》

2015年5月3日発行 ©2015 国民税制研究所 JTI

編集／発行人：中村克己

国民税制研究所

(JTI=Japan Tax Institute)

発行所：〒220-0044 横浜市西区北幸2-9-10 横浜HSビル4F (税)シンワ会計社内

【Tel/Fax 045-311-5162】 【Eメール：info@jti-web.net】

Contact: JTI=Japan Tax Institute

C/o Shinwa Accounting Co., 4F Yokohama HS Bldg. 2-9-10 Kita-saiwai, Nishi-ku, Yokohama-city,
Kanagawa, 220-0004 JAPAN

【Tel/Fax 045-311-5162】 【Mail add : info@jti-web.net】