

同性婚と相続税・遺産税

—— Burden 判決・Windsor 判決を中心として ——

加 藤 友 佳[※]

- I 結婚と租税法
- II 相続税と Civil Partnership Act～イギリス
- III 遺産税と DOMA～アメリカ
- IV 結びにかえて

I 結婚と租税法

近年、国際的に社会全体がめまぐるしく変化している。様々な分野でグローバル化がすすみ、租税法においても経済取引の多様化・国際化に応じて、既存の税制の見直しや新制度の創設等が行われている。加えて、近年変化を遂げている分野は経済取引だけではない。女性の社会進出が進み、家族のあり方、人のあり方、ひいては人生に対する価値観の変化によって、あらたな家族の形が国際的に認められ始めている¹⁾。これまで、家族をめぐる租税法の議論としては、マリッジペナルティ・マリッジボーナスや課税単位、配偶者控除の是非が主要な論点となっていたが、こうした議論の前提となっていた家族そのものに変化が生じているのである²⁾。そもそも家族とは時代や場所によって変化を伴うため普遍的な存在で

『一橋法学』（一橋大学大学院法学研究科）第14巻第2号 2015年7月 ISSN 1347-0388

※ 岡山商科大学法学部講師

- 1) 婚姻については法律婚のみを意味する狭義の婚姻と、内縁等の社会的に承認された関係を含む広義の婚姻があるが、本稿では広義の婚姻をさす場合には結婚を用いることとする。なお、所得の帰属、課税単位の議論については、水野忠恒『租税法〔第5版〕』（有斐閣、2011年）を参考とした。
- 2) 家族モデルの社会学的研究としては Rajkai Zsombor Tibor『競合する家族モデル論（変容する親密圏・公共圏）』（京都大学学術出版、2014年）がある。

はないが、特に近年は婚姻制度が大きく変容し法改正も進んでいる。具体的には、歴史的・伝統的制度とされる異性婚のほかに、同性婚を認める国が増え、さらには婚姻に準じる制度としてシビルパートナーシップ、シビルユニオン、サムボ、PACSなど多様な形態が存在する。このような結婚と租税法との関係としては、配偶者や子供に対する優遇措置や控除制度等があり、その基本となる家族という社会単位については各国の歴史や経済情勢もあわせて、税制上様々な角度から検討されてきた。しかし、家族という単位そのものが議論されている今、租税法もそのあり方を検討する必要がある。そこで本稿では、新しい家族の形に対して租税法の適用が争われた事案として、シビルパートナーシップと相続税、同性婚と遺産税の関係性が争点となった代表的判例を検討する³⁾。

相続税法・遺産税法は、所得税法等に比較すると納税者として対象になる機会は少ないが、配偶者や親族の死を契機として課税され、その課税所得も多額になることから争いは少なくない。遺言書の作成により被相続人の遺志に基づいた遺産の分配は可能であるが、税制上の優遇措置まで指定することはできない。

2014年に同性婚が合法化されたイギリスでは、その前段階とするシビルパートナーシップ制度の導入に伴い、配偶者優遇措置の適用を拡充させた。そのため、相続税制上の不平等議論は生じないかと思われたが、シビルパートナーまで広げた優遇措置の適用範囲に兄弟姉妹を含めないことについて欧州人権裁判所での審議がなされた。

一方アメリカでは、DOMA (Defense of Marriage Act ; 婚姻擁護法) 第3条によって婚姻は男女間のみに成立すると定めていることから、同性婚を認める州法と連邦法との間にミスマッチが生じている。1996年に同法が制定されてから、その違憲性が度々問題になっていたが、2013年に連邦最高裁判所によって違憲判決がくだされ、世界的に大きな注目を集めた。

本稿では、シビルパートナーシップと相続税、同性婚と遺産税をめぐる議論について上記判例を中心にその概観を示し、新しい家族の形と租税法のあり方について考えたい。

3) 同性婚、シビルパートナーシップに係る所得税の問題については、拙稿「租税法と家族の新たな問題：米国 DOMA・英国 CPA を中心として」租税研究 768 号 211 頁。

II 相続税と Civil Partnership Act～イギリス

1. 相続税と CPA

被相続人の死を契機とする相続人への資産移転に対して、イギリスでは相続税 (inheritance tax) が採用されている。2013-2014 年度における課税最低限は £ 325,000 となっており、これを超える相続資産に対しては一律 40% の相続税が課税され、2011 年度の相続税による税収は歳入全体の 0.1% (£ 27,000 億) となっていた。このようなイギリス相続税制においては、配偶者間譲渡に係る課税免除制度が 1974 年に資産譲渡税において導入されて以来、1988 年に相続税へと改正されてからも主要制度となっている。

2005 年 12 月から施行された CPA (Civil Partnership Act) 2004 は、従来の異性カップルの権利および義務を、同性カップルに対しても特定の租税控除および社会保障給付のみに対して認める旨を記載した条文で構成されていた。これに対して、政府がシビルパートナーに対しては租税政策上夫婦と同様の待遇を受けるべきであるとする姿勢を明らかにし、2005 年財政法 (Finance Act 2005) 第 103 条が制定された。この規定により、すべての租税または債務につき「civil partnership」が「marriage」としてみなされることとなった。したがって、シビルパートナーシップ登録が完了した時点から、租税優遇措置および租税回避否認規定が、夫婦同様にシビルパートナーにも適用される。

上述したように、イギリスでは優遇措置の一つとして、夫婦間の資産譲渡については贈与または遺贈にかかわらず原則的に無制限で免税となる。この原則は、CPA および財政法によってシビルパートナー間の贈与または遺贈にまで拡充された。この他にも、キャピタルゲイン税、利子所得が非課税となる ISA (Individual Saving Account; 個人貯蓄口座)、年金制度、継承的財産設定等についても、シビルパートナーを含む改正が行われた。

この CPA 制定に伴う税制改正に対し、専門家のなかには相続税法の規定について、免税対象をシビルパートナーだけではなく兄弟姉妹まで広げるべきであるという提案を政府に対して行う者もいたが、同提案は実現には至らなかった。しかしこのことから、夫婦およびシビルパートナーにのみ、相続税法の配偶者に対

する免税措置を認める規定が適用され、兄弟姉妹がその対象から外れていることは欧州人権条約に違反するとの争いが生じたのである。

表1 シビルパートナーシップ登録数

	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012
Q1		4,869	1,686	1,248	978	962	913	1,077
Q2		4,363	2,366	1,931	1,656	1,665	1,874	2,000
Q3		4,492	2,963	2,459	2,277	2,331	2,527	2,406
Q4	1,953	1,713	1,713	1,531	1,370	1,427	1,481	1,554
合計	1,953	15,437	8,728	7,169	6,281	6,385	6,795	7,037

出典：Office for National Statistics から作成4)。

2. Burden 判決

前述したように、CPA2004の施行によって1984年相続税法(Inheritance Tax Act 1984)第2編第1章第18条に規定する「配偶者間の譲渡(Transfers between spouses)」は「配偶者間またはシビルパートナー間(Transfers between spouses or civil partners)」と変わり、それに伴い条文内の「譲渡者の配偶者(transferor's spouse)」に「または、シビルパートナー(or civil partner)」という文言がそれぞれ付け加えられている。これによって、シビルパートナーも租税法上は夫婦同様にみなされ、相続税上の配偶者免税措置適用対象者となった。この相続税における免税措置の姉妹への適用を求めて、欧州人権裁判所⁵⁾まで争われたケースがBurden 判決⁶⁾である。

4) Office for National Statistics, National Records of Scotland; Northern Ireland Statistics and Research Agency.

5) 欧州人権裁判所(European Court of Human Rights)は、1950年に採択された欧州人権条約にもとづき、1959年にストラスブールに設置された国際裁判所である。個人および国家による欧州人権条約の侵害に係る訴えを対象とし、1998年から常設となった。設立から60年以上経った今、欧州人権裁判所の判決数は10,000件を超えている。

6) Burden and another v United Kingdom, 13378/05 [2008] ECHR 357.

(1) 事実と経緯

Burden 姉妹は共同名義の自宅に 30 年以上居住しており、この自宅のほかにも資産（£ 325,000）や投資金（£ 150,000）を共同名義で保有していた。姉妹はそれぞれの資産の持ち分（以下、当該資産とする。）を互いに遺贈する意思を有しており、自宅の評価額（2006 年）は £ 425,000（土地含む £ 550,000）であった。イギリスでは、1984 年相続税法第 18 条 1 項において配偶者からの相続資産に対する課税免除規定が定められていたが、CPA2004 の制定に伴い、新たにシビルパートナーシップに対しても同規定が適用されるようになった⁷⁾。

これに対して原告は、夫婦またはシビルパートナー同様、長年共に連添ってきた姉妹が亡くなった場合に、配偶者への相続税免除規定が適用されないことにつき、欧州人権条約第 1 条（権利および自由の保障）および第 14 条（差別の禁止）違反であるとして、欧州人権裁判所への出訴にいたった。

(2) 欧州人権裁判所判決

① 兄弟姉妹と夫婦およびシビルパートナーシップの違い

「姉妹の関係性が親族である一方で、婚姻またはシビルパートナーシップ登録が一定の親族間で禁止されていることは明白である。原告が、夫婦またはシビルパートナーらのように長年同居することを選択してきた事実は、これら制度の本質的な違いを変えるものではない。」

② 婚姻の法的地位

「婚姻が両当事者に特別な地位を付与することは明白な事実である。婚姻の権利の行使は欧州人権条約第 12 条で保障されており、社会的、個人的および法的結果を生じさせる。『婚姻は、両当事者に対する特定の地位の付与という広く受け入れられた法制度として存在している』ことから、遺族給付金（survivors' benefits）の趣旨において夫婦と未婚カップルとの同一性が否定された Shackell 判決⁸⁾があるが、当法廷においても、同判決の考えを支持する。」「イギリスにお

7) Finance Act (2005, s98).

いてはCPAが施行されているので、今日では同性カップルも婚姻に相当する法的関係を締結する選択権を有する。」

③ シビルパートナーシップ制度の法的地位

「婚姻と同様に、パートナーらが明示的かつ意図的にその効果を生じさせるためのCPAに基づくシビルパートナーシップの法的効力は、単なる同居により形成される関係性から乖離するものと考えられる。これらの決定要因は、両者の関係性の期間または性質よりはむしろ、法によってもたらされる権利の主体および契約上の義務といった公的契約の存在にある。夫婦およびシビルパートナーシップ登録カップルと、同居しているが婚姻またはシビルパートナーシップ登録を選択しなかった異性カップルまたは同性カップルとの間に類似性は見受けられない。原告における法的拘束力に係る契約の欠如は、その関係性が長期的であることにかかわらず、婚姻またはシビルパートナーシップの関係性とは基本的に異なる同居となる。原則的に国家が租税政策上異なる法整備を行うことは認められているが、加盟国が婚姻、シビルパートナーシップおよび親族に係る相続に関する法規を採用し、これらの遺族に対して相続税免除規定のように他者と異なる政策が適用されている場合においても、本判断は影響を受けない。」

3. シビルパートナーシップの動向

Burden 判決では、長年居住を共にしている姉妹間の相続税につき、夫婦またはシビルパートナーシップ登録カップルに係る相続税法第18条1項の免税規定を適用しないことに対して、欧州人権条約第1条および第14条違反には該当しないと判断された。これまで、欧州人権裁判所の判例である Shackell 判決によ

8) Shackell v United Kingdom, 45851/99 (27 April 2000).

Shackell 判決では、未婚の異性カップルに対して相続税免除規定が適用されないことが差別に該当するとして争われたが、「伝統的な婚姻の概念からは外れているが、安定した個人的な関係性は社会的に受け入れられ始めている」としたものの、「しかしながら、依然として、婚姻は両当事者に特定の地位を与えるものとして広く認められている法制度である。」と判示し、未婚カップルへの相続税免除規定の適用を認めなかった処分に対しての差別該当性を否認した。

って、夫婦と未婚カップルとの税制優遇措置の適用差異は、その両者における法的拘束力の有無の違いからも差別には該当しないとされていた。Burden 判決においては、同判決が引用されつつも、CPA に基づくシビルパートナーシップ登録カップルも夫婦と並列に扱われることが明らかとなった。

EU では加盟国 28 ヶ国中、17 ヶ国が登録パートナーシップ制度 (registered partnerships) を採用しており、各国の制度の詳細は様々ではあるものの、国レベルでの同性パートナーの権利保護は主流になりつつある。Burden 判決では、CPA に基づきシビルパートナーシップ登録に婚姻と同等の法的権利を認めているが、他国の制度ではパートナーシップ制度に対して同等の権利を認めていない場合もある。同判決では、登録パートナーシップ制度の違いおよび適用する租税優遇措置の差異における各国の裁量を認めつつ、夫婦および同制度登録カップルと、兄弟姉妹または未婚カップル等の関係性は法的効力に鑑みて、これらに影響されないと判示している。

同法が施行となった 2005 年 12 月にはおよそ 2000 組のカップルがシビルパートナーシップに登録し、2012 年 12 月までには 59,785 組が登録されている。マイノリティの権利擁護を掲げてシビルパートナーシップを導入してから 10 年が経過した今、イギリス国内の情勢および政治的動向が変わり始めている。キャメロン首相は、2011 年の保守党大会で同性婚を支持する方針を明らかにし、2012 年には 1973 年婚姻事件法の「夫と妻」という文言の削除および「婚姻当事者 (parties to a marriage)」の採用を含めた同性婚法案が議会に提出され、2013 年に同性婚法 (Marriage (Same Sex Couples) Act 2013) が成立した。シビルパートナーシップには婚姻と同等の権利が付与されている前提ではあったが、遺族年金の受給額の減少や期間の短縮、他国へ移住した際の権利関係の引継ぎ等、婚姻と比べて若干不利な点が存在していた。同性婚法が施行されてからは、シビルパートナーシップから同性婚への移行も可能となっており、今後は同性婚の選択が増加すると思われる。

Ⅲ 遺産税と DOMA～アメリカ

1. 同性パートナーと相続

イギリスとは異なり連邦レベルで同性パートナーの権利が認められていないアメリカでは、生前信託 (living trust)、注ぎ込み信託 (pour-trust will)⁹⁾、リビングウィル、医療委任状 (health care proxies)、登録パートナー契約書を含む付加的紙面手続きにおいて、同性カップルが異性カップルよりも \$ 5,500 以上多く支出しているという調査結果が明らかとなっている¹⁰⁾。既存の法体系が異性カップルおよび夫婦を前提に体系化されているため、伝統的な家族形態では必要のない書類や契約書等が、彼らと同等の結果を得ようとする同性カップルにはいくつも必要となるのである。具体的には、夫婦同様の権利を同性カップルがお互いに有するために、リビングウィル、生前信託そして経済および医療委任状を作成するために弁護士費用として \$ 10,000 の支出を要しても、夫婦に認められている権利には及ばないとされる。

加えて、これらの書面によって、既存法が前提としている法定相続人の親族ではなく、同性パートナーが被相続人の資産を相続した場合にも、その遺産税の取り扱いには夫婦との間に差異が生じる。イギリスでは CPA および同性婚法において認められていた同性パートナーへの相続権および相続税優遇措置が、アメリカにおいては認められていないためである。ライフパートナーの死は誰もが直面するものであり、異性カップルにはパートナーと過ごしてきた人生およびその価値が法によって保障されている。しかし、同性カップルにおいては事情が異なる。同性カップルの間では上記必要書類の認識は広がりつつあるが、それでも突発的な事象による書類の不備などの理由でパートナーに相続権が認められないケースは少なくない。

2001 年の Vasquez 判決¹¹⁾は、28 年間居住を共にしながら共同事業を行ってき

9) 有効な生前信託に対して、遺言状によって新たに相続財産を追加する信託。

10) Tara Bernard, Ron Lieber, *The High Price of Bring a Gay Couple*, *New York Times*, October 2, 2009.

11) Frank Vasquez v. Joseph Hawthorne, 33 P. 3d 735 (Wash. 2001).

た同性パートナーが急死した際に遺言状が存在しなかったため、被相続人の親族を相続人としたことから、この相続権について同性パートナーだった原告が出訴した事案である。既存の法制度では、被相続人名義だった資産については原告に相続権を主張する権利がなかったため、長年住んできた住居や資産の相続権が争われた。ワシントン州最高裁判所では、未婚の同性パートナーの権利を保護すべきであると判断しつつも、原告が手にできたものは住居だけで経済的資産は認められず、被相続人の遺志とはかけ離れた結果となった。

また、相続権が認められた場合であっても、夫婦のような相続に係る租税優遇措置は認められない。さらにアメリカでは、連邦遺産税のほかに、23州およびコロンビア特別区においても遺産税または相続税が課税される。同性婚を合法化しているアイオワ州などでは、州法に「夫」や「妻」ではなく「配偶者」と記載しており、州相続税についても同性配偶者と異性配偶者に対して同様の措置を講じている。しかし、DOMA 第3条では婚姻を男女間に成立するものと定め、配偶者についても「異性」と限定していることから、連邦遺産税においては配偶者とみなされず、優遇措置の適用はない。この同性婚をめぐる連邦と州とのミスマッチから、同性パートナーと相続については、その相続権および課税をめぐって幾度となく争われてきたが、2013年のDOMA違憲最高裁判決を受けて、同性パートナーに係る連邦遺産税についての動向が注目されている。

2. 遺産税と Windsor 判決

同性パートナーに係る連邦遺産税について、2013年に最高裁判所の判断がくだされた Windsor 判決は、DOMA を違憲と判断した初の判決となったことから、本国アメリカだけではなく、世界中で大きな注目をあびることとなった¹²⁾。

12) Windsor 判決の原告である、Edith Windsor 氏は Time 誌 2013 年の “Person of the Year” に選ばれており、同誌面に掲載された「マイノリティになりたかったわけじゃない。ただ、普通の生活をしたかっただけ。」という彼女の言葉はメディアに大きく取り上げられた。

(1) 事実と経緯

原告とその配偶者（以下、被相続人とする。）は、40年以上同居を続けており、1993年にはニューヨーク州で登録パートナーとなっていた。同州では2007年から他州、他国での同性婚の法的ステイタスを受け入れていたため、原告らは同年にカナダで結婚しニューヨーク州に住み続けていたが、2009年に被相続人が亡くなった。ニューヨーク州では原告に対して配偶者としての相続権を認め、同州遺産税についても配偶者として遺産税法が適用された。しかし、異性間のみに婚姻が成立する旨定めている DOMA に基づいて、連邦レベルでは同性婚を認めていないことから、原告には連邦遺産税が課せられた。これに対して、2010年11月、原告は連邦政府を相手として、被相続人の死によって課せられた \$ 363,053 の遺産税の返還を求めて出訴に至った。

2012年6月6日、連邦地裁は連邦政府が同性婚を認めない根拠となっている DOMA 第3条は合衆国憲法修正第5条に規定する平等条項に違反し、原告の権利を侵害していると判示し、政府に対して原告への遺産税の返還を命じた¹³⁾。しかし同月、BLAG が連邦控訴裁判所に控訴したため結論は持ち越された¹⁴⁾。

(2) 連邦控訴裁判所判決¹⁵⁾

(a) 性的指向の保護対象該当性

「(Baker 判決¹⁶⁾では)『平等条項である合衆国憲法修正第14条においては、国民に対する婚姻の許可が当人への公的区別によって侵害されることはない。』と判示された。BLAG の主張に従えば……平等条項を侵害せずに議会は連邦法に基づいて同性婚を禁止できるという結論に至るが、これには賛同できない。」
「Baker 判決から40年も経った今日では、最高裁判所の平等保護への法的認識に

13) Edith Schlain Windsor v. United States of America, 833 F. Supp. 2d 394 (S.D.N.Y. 2012).

14) the Bipartisan Legal Advocacy Group. オバマ大統領が2011年に司法省に対して DOMA の合憲性を主張しないよう命じてから、裁判において DOMA の正当性を主張し続けている衆議院の超党派団体。

15) Edith Schlain Windsor v. United States of America, 12-2335-cv (L) (2d Cir. October 18, 2012).

16) Baker v. Nelson, 409 U.S. 810, 93 S. Ct. 37, 34 L. Ed. 2d 65 (1971).

も変化がもたらされている。……BLAG は同性愛者への差別は『同性愛者という括りで政治的権利を奪われてはこなかった』ため、少数民族および女性に対する差別とは異なる旨主張している。しかし、その差異は決定的なものではない。」また、「BLAG は、保護条項対象クラスとは異なり、同性愛者は歴史的に見ても長期にわたって差別を受けていないと主張する。その根拠として、アメリカでは1920年代から同性愛者が差別を受けてきたとするが、この90年という期間は『差別の歴史』というに十分である。」

「当法廷において、同性愛は個別のマイノリティクラスを定義するために十分に認識される特性であると判断する。……（これについては、）その特性が明らかとなった場合に、そのクラス特性への差別が生じるか否かが重要である。……同性パートナーが婚姻許可証を申請する場合や、同性婚の配偶者が亡くなった際、配偶者控除を求める場合に、その者の性的指向は必ず明らかにされる。……DOMA 第3条によって影響を受けるクラスは同性婚者のみであり、これらの人々は大きく同性愛というカテゴリーに括られる。……したがって、本法廷では性的指向を同性愛のマイノリティクラスを識別するために十分な区別特性であると結論する。」「政治的権力なくして、マイノリティはマジョリティの政治的手続きによる差別から自身を保護することはできないと思われる。当法廷において、同性愛者は未だ政治面において著しく虐げられていると判断する。……（したがって）性的指向は、高度審査（heightened scrutiny）の対象に該当する。」

(b) DOMA の違憲性

「中間審査基準の要件として、当該区別は『重要な国家利益との実質的関連性』を有していなければならない¹⁷⁾。『実質的関連性』とは当該解釈が『高度に説得的（exceedingly persuasive）』¹⁸⁾であることを必要とする。」

「財政政策は重要な国家利益である。……連邦最高裁判所における『社会福祉

17) Clark v. Jeter, 486 U.S. 456, 461, 108 S. Ct. 1910, 100 L. Ed. 2d 465 (1988). この「実質的関連性」とは当該解釈が「高度に説得的」でなければならないことをさす。(United States v. Virginia, 518 U.S. 515 (1996)) その正当化は真正でなければならない、訴訟に応じて事後仮説または考案されたものでは認められない。

費用の節約という目的は、不当な区別を正当化しえない。』¹⁹⁾との判示もある。……州法に基づいて適正に成立した婚姻の連邦レベルの認識、およびそこから生じる連邦レベルの経済的利益（不利益）を機能的に排除した DOMA は、まさに利益の除去とみなされるものである。さらに、DOMA は財政的事項に何らかかわりのない多数の連邦法にも広範囲に影響を及ぼしている。」

「『法概念の伝統性をもってしても、合理的根拠の欠如した権利侵害への特権は付与されることはない。』²⁰⁾伝統性が、重要な国家利益との実質的関連性に係る高度な要求を充たすものとして、その正当性を認められることは極めて稀である。……伝統性の維持そのものが重要な目的であった場合でさえ、DOMA はそれを達成する手段にはならない。これは地裁が『同性カップルが婚姻できるか否かの決定は州法に委ねられているため、厳密に言えば DOMA は男性と女性の間に成立する婚姻慣行を維持していない。』と判示した通りである。したがって、婚姻の伝統的慣行の維持は DOMA の高度に説得的な正当化には該当しない。」

「以上のことから、DOMA による同性配偶者の区別は、国家の重要利益との実質的関連性を有していない。したがって、DOMA 第3条は平等条項を侵害しており、違憲であるものと判断する。」

(3) 連邦最高裁判決²¹⁾

「DOMA は、ニューヨーク州が保護しようとする特定のクラスを害しようとするものであり、連邦政府に適用されるデュー・プロセスおよび平等保護原則に違反する。……婚姻については各州の権限を認め、それを受け入れるという通常

18) *Mississippi Univ. for Women v. Hogan*, 458 U.S. 718 (1982).

Hogan 判決では、Mississippi 州立女子大学が男子学生の入学を認めないことに対して、「高度に説得的な正当性」が欠如しており、平等条項に違反すると判断された。同判決は、その後の *Virginia* 判決 (*United States v. Virginia*, 518 U.S. 515 (1996)). *Virginia* 州立士官学校は男子校であり、非常に厳しい教育システムを採用していた特殊性も鑑み、女子生徒の入学を認めていなかった。これに対して、女子生徒の入学を許可しない学校の方針は憲法修正第14条の平等条項に違反すると判断された事例)においても、「高度に説得的な正当性」の基準が引用されている。

19) *Graham v. Richardson*, 403 U.S. 365, 375, 91 S. Ct. 1848, 29 L. Ed. 2d 534 (1971).

20) *Heller v. Doe*, 509 U.S. 312 (1993).

21) *United States v. Windsor*, 570 U.S. ____ (2013) (Docket No. 12-307).

の慣例からの DOMA の異例の逸脱 (unusual deviation) は、同性カップルから婚姻によって生じる連邦法上の利益と責任を奪うものである。」

「責任は、権利同様、人間の尊厳と統合性を高めるが DOMA は州法に基づいて結婚したカップルから、その権利と責任を奪うよう構成されている。矛盾した 2 つの婚姻制度をうみだすことで、州法上は既婚として、連邦法上は未婚として生活することを同性カップルに強制しており、DOMA は州が有効とし保護することが適切であるとしている基本的個人関係の法的安定性および予測可能性を損なわせている。…… (同性婚を二次的婚姻と位置付ける) その差別は、憲法が保障する道徳的・性的選択および州が尊厳を付与しようとする関係性を貶めるものである。」

「DOMA の主な目的および必然的効果が、合法的に同性婚を結んだ人々を貶めるものであるということは、十分すぎるほど明白である。このことから、DOMA は憲法修正第 5 条によって保障されている個人の自由を剥奪しているため違憲である。」

3. 連邦税の改正～Windsor 判決をうけて～

Windsor 判決では、最高裁判決に比べ控訴審判決においてより詳細に DOMA の違憲性について検討していたことから、本稿では控訴審判決も取り上げることとした。まず控訴審では、同性婚と憲法修正第 14 条の平等条項の先例判決である Baker 判決について再検討の必要性があるとして、DOMA 第 3 条に対して高度審査を行っている。

BLAG からは DOMA の正当性の根拠として、自然分娩や両親との遺伝的つながりから、育児への責任感および出産の奨励が上げられていたが、これに対しては従来の判決通り DOMA との合理的関連性が否定されている。さらに、1982 年の Hogan 判決²²⁾で最高裁が性別に基づく連邦政府の行為を支持する当事者はその区別のために「高度に説得的な正当化」を確証しなければならないと判示されていたことから、本件においてもこの判断基準が採用された。その結果として、

22) 前掲、注 18)。

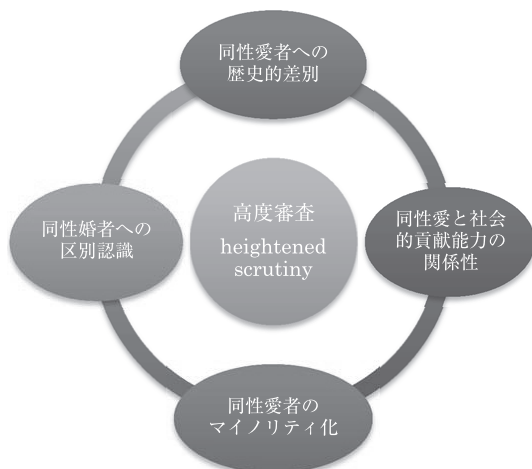


図1 Windsor 判決における高度審査該当性（筆者作成）

DOMA については婚姻における伝統的慣行の維持という重要性をもってしても、高度に説得的な正当化には該当しないと判断されたのである。

また、1970年代の「女性と今日の同性愛者の法的地位には、『ここ数十年で非常に改善されている』が、『政治的にみるといまだに蔓延している差別に直面する』という類似点がある。」として、過去に女性が平等条項の適用により権利を獲得した *Frontiero* 判決²³⁾を引用したことも興味深い。

これに対して最高裁判決では、高度審査該当性についてはふれられていない。最高裁では、歴史的・伝統的に各州に権限を委ねていた婚姻制度につき、連邦法の介入の範囲およびその目的・効果からの違憲性判断がなされている。従来から、移民に係る偽装結婚無効規定等といった個別法令によって、州の権限を制限することは可能とされてきた。しかし、DOMA は社会保障、租税、刑罰等の1,000以上の法令に適用されることから、「本件は遺産税に関する事案ではあるが、DOMA は遺産税が払い戻されるべきか否かという単純な決定以上のものである」として、従来の個別規制とは異なるものと判断された。また、同性婚カップ

23) *Frontiero v. Richardson*, 411 U.S. 677 (1973).

ルに育てられている子供の自尊心を傷つけ、日々の生活を脅かすだけではなく、医療給付への課税による医療費の増額等による経済的負担が DOMA によってもたらされることにも言及している。

同最高裁判決の2カ月後の2013年8月には、財務省および IRS が、「連邦税において、『配偶者 (spouse)』『夫および妻 (husband and wife)』『夫 (husband)』、そして『妻 (wife)』という文言には同性婚者も含めるものとする。」とする個別通達 (Revenue Ruling 2013-17) を制定した。さらに IRS は同月に、「同性婚カップルは、連邦所得税、贈与税および遺産税において夫婦とみなすこととする。本通達は、共同申告、人的控除・扶養控除、基礎控除、従業員給付、IRA および EITC、児童税額控除のように婚姻が要件となっている連邦税条項に適用される。」(IR 2013-72) と発表している。同通達は、2013年9月16日より施行されており、申告方法の修正については、原則として申告書の提出日から3年、または、納税の日から2年まで遡及して還付を受けることができる²⁴⁾。

同判決は、あくまで州が合法とする同性婚を、DOMA に基づき連邦法においては婚姻として扱わないことに対して違憲としたものであり、同性婚を認めないとする法令全般に対する違憲について判断したわけではない。しかし、現在オハイオ州、ケンタッキー州、テネシー州、ミシガン州の同性婚禁止法を支持した控訴審判決の上告審で、憲法修正第14条に基づき州外で成立した同性婚が同性婚を認めていない州において有効に成立するか否かを審議している。つまり、Windsor 判決では避けられた、アメリカ全州に対しての同性婚の是非についての最高裁判所の結論が近々下されることになるのである。

これまでは伝統的なジェンダー問題といえば女性の権利獲得が議論されてきたが、今日におけるジェンダー問題として同性愛者が連邦裁判所において新たに認識されている。2012年の大統領選では、同性愛者支持を表明していたオバマ大統領が再選を果たしたことも追い風となり、ここ数年で連邦レベルでの LGBT 権利保障への動きが加速している。これまで婚姻する権利や家族形成の権利はもちろん、社会保障の対象からも除外されていた同性カップルが、従来の異性カッ

24) なお、Windsor 判決後の婚姻と税制の考察として、David J. Herzog, *Marriage Pluralism: Taxing Marriage after Windsor*, Cardozo Law Review, Vol. 36, No. 1, 2014. がある。

プル同様にタックスプランニングをはじめとする経済効果も含めたライフプランを選択できる権利を獲得する契機となった Windsor 判決の意義は歴史的にも非常に大きいものといえるだろう。

IV 結びにかえて

本稿では新たな家族の形と、それに伴う租税法の問題について、相続を中心に検討した。租税法は私法において形成された法的地位を基盤としているため、相続にかかる租税は私法と公法の関係性という意味でも重要性を有している。私人間の取引を前提としている私法と公法とではその解釈の仕方等が異なり、従来から相続と租税法の関係性については代償分割、遺留分減殺請求等においても議論されてきた。特に相続に関する税制をみると、配偶者への相続について優遇措置を設けている国が多いため、新しい家族の形が認められるに伴い、租税法における議論も必要となっており、シビルパートナーシップや同性婚を認めている国々では、同時に租税法の改正にも着手している。

同性婚については、その前段階としてパートナー制度を導入することが多く、2014年に同性婚を認めたイギリスでも、まずシビルパートナーシップ制度が導入され、本稿では相続税における配偶者免税制度についてとりあげた。Burden 判決では、兄弟姉妹と夫婦およびシビルパートナーとの法的関係性の差異が争点となり、欧州人権裁判所では長年同居してきたことをもって両者の性質を同等とみなすことは適切ではなく、その違いは法によってもたらされる公的契約の存在にあるとして両者の類似性を否定した²⁵⁾。確かに、配偶者と兄弟姉妹は相続人の家族という点では同じかもしれないが、社会的観点から見ても婚姻契約を交わした夫婦と同様の関係性を有しているとは言えないだろう。おそらく、Burden 氏も婚姻契約締結者のみに同制度が適用されている段階であれば本件の様な訴えを起こすことはなかっただろうが、その適用範囲が自分たちと同様に婚姻契約を結んでいないシビルパートナーらにまで拡大されたことが本件の契機となったと

25) 前掲、注6)。

考える。つまり、シビルパートナーも兄弟姉妹も、互いに支え合い長年連れ添ってきたにもかかわらず、一方だけ相続税の優遇措置の適用から除外されたと解釈したのである。しかしながら、現行制度のもとでは兄弟姉妹は同制度の適用から除外されたのではなく、そもそも適用対象となり得ない存在である。これは、同制度が婚姻契約を交わした男女を前提としていたことに起因する。シビルパートナーシップ適用者らは異性カップル同様の権利義務を求めて、同契約を交わすことで法的効果を取得する。一方で、兄弟姉妹は相互支援のために同居していても互いの意思に婚姻という前提は存在しない。兄弟姉妹間の婚姻禁止の議論についてはここでは触れないが、少なくとも婚姻と同等の権利が付与されるシビルパートナーシップの対象となっているパートナーらとは権利の主体が異なるのである。以上のことから、同制度の適用にあたっては、夫婦およびシビルパートナーと兄弟姉妹との関係性には類似性が存在しないため、同判決の解釈は妥当であると考ええる。

一方、アメリカではイギリスとは異なり、連邦法である DOMA 第 3 条によって婚姻を異性間のみに成立するものと定めていることから、連邦税と州税の扱いにミスマッチが生じる場合があった。そのため、同性カップルが夫婦同様の権利を得るためには、多額の費用をかけて法的書類を作成しなければならないが、被相続人と築き上げた財産であっても名義が異なる場合には親族に相続権が付与されることから、Vasquez 判決をみても同性カップルをとりまく経済的状況の厳しさがわかる²⁶⁾。

しかし、近年ではその状況に変化が生じており、連邦遺産税と同性婚に係る Windsor 判決では、その違憲性が連邦最高裁判所で認められた²⁷⁾。下級審である控訴裁判所では DOMA の違憲性の議論の前提段階として、まずは事案争点が平等条項の保護対象として違憲審査性を有するか否かの判断につき、高度審査の該当性に対して判示している。DOMA による同性パートナーに対する差別の正当性については、重要な国家利益との実質的関連性が要件とされており、具体的には財政政策との関連性の有無が議論されたが、DOMA は連邦レベルにおける

26) 前掲、注 11)。

27) 前掲、注 21)。

婚姻にかかる利益の除去および財政保護との非関連性により、実質的関連性は認められなかった。これは、ニューヨーク州の同性婚合法化に伴い生じた多大な経済効果や企業がLGBTに着目している点からも明らかであるといえよう。

日本での同性婚導入是非の議論においても、反対派の最大根拠は非生産性および伝統的家族制度の崩壊といえるが、伝統的慣行が基本的権利を侵害する根拠を構成しないことはWindsor判決でも判示されている通り明白である。その一方で、国際的な同性婚反対派の最大理由には宗教的背景があることから、こうした背景による伝統的婚姻慣行の意義についての議論が最も難しいといえるだろうが、これらの要因によって生じるジェンダーバイアスに対する是正策は、労働法分野を中心として今日まで世界各国の様々な分野で構築されている。

租税政策とジェンダーバイアスとの関係については、国の財政を担うという租税の特殊性等からも他の分野に比べこれまであまり議論されてこなかった。しかし、公平性を重視して構築される租税政策に存在するバイアスが、経済格差を助長させる可能性がある²⁸⁾。特に今日では、財政的観点から分析を行うジェンダー主流化が国連をはじめとして国際的に着目されていることから、租税政策とジェンダー格差の関係性については今後も注目したい。

28) ジェンダー予算と租税政策については、拙稿「租税政策におけるジェンダー主流化：租税法へのジェンダー視点導入にむけて」一橋法学第12巻3号1105頁。