

相続税における居住ルール  
Residence Rules in Inheritance Tax

—相続税法上の住所概念の検討を中心として—  
Evaluating Fiscal Domicile  
in the Inheritance Tax Law in Japan

根岸 英人

## 1. 研究の目的

近年の交通・通信手段の飛躍的な発達により、人々は国を越えて移動し、生活するようになった。このように個人の活動がグローバル化するに伴い、相続税の課税においても複数の国が関わる国際相続が増加しつつある。

相続税の課税においては、被相続人もしくは贈与者または相続人もしくは受贈者がその国の居住者である場合には、その全世界相続財産に対して課税し、非居住者である場合には、自国に所在する相続財産に対してのみ課税するという課税原則が日本を含む世界各国で一般に採用されている。ここでは、相続税の課税権の決定に居住者と財産の所在地という二つの概念が重要な役割を果たしている。本論文では、このうち居住者概念を論考の対象とする。

課税上の居住者を決定するためには、以下の3つの事項が考慮されなければならない。

### ① 居住者の判定基準として、どのような基準を採用するか（判定基準）

日本の場合には、判定基準として住所が採用されている。一定の場合に一部国籍も考慮される。

### ② 居住者の判定基準をどの者にあてはめるか（判定対象）

日本の場合には、判定対象は原則として、相続人または受贈者であるが、一定の場合には被相続人または贈与者も対象となる。

### ③ 居住者の判定をどの時点で行うか（判定時点）

日本の場合には、判定時点は原則として財産を取得した時であるが、一定の場合には、財産取得時以前5年間の居住地が問題とされる。

このような居住者を決定するための一連のルール（判定基準・判定対象・判定時点）を本論文では居住ルールとよぶ。

本論文の研究の目的は、日本の相続課税における居住ルールを検証し、その問題点を明らかにすることである。検証にあたっては、居住ルールが日本の法令上、どのように規定されているかを詳細に検討し、ルール上明確にされなければならない点を明らかにする。また、本論文では、日本の居住ルールと世界各国の居住ルールとの比較研究を重視する。これは、国際相続が増加しつつある現在、各国間の居住ルールの差異が国際的な二重課税および租税回避等の問題を引き起こす要因となっていると考えられることによる。日本の居住ルールにつき、明らかとなった問題点については可能な限り、具体的な対策を提言したい。

## 2. 問題の所在

相続税の課税上、重要な役割を果たしている居住者概念であるが、以下のような問題がある。

まず、第一に居住者の判定基準である住所の認定が非常に不安定なことである。贈与税課税上の住所が争点の一つとなった武富士事件においても、納税者と課税庁とで住所に関する判断が分かれている。また同一の事実に対し、地裁と高裁で、住所に関して全く異なった判定が行われた。住所の認定について、このように判断が分かれば、かつ時間がかかる状況は決して放置しておいてよいものではない。もし、日本の現行の居住ルールに住所の認定を困難にする要因があるとすれば、それを指摘し、ルールを改善しなければならない。

次に、第二の問題点は、相続税法に規定されている居住ルールは現代社会の実情に見合ったものであるかどうかという点である。社会が複雑化し、人々の生活がグローバル化するに従って、個々人の実態を反映した居住者の判定は困難さを増しつつある。高度に移動手段の発達した現代では、生活の拠点が複数存在することも充分ありうる。このような場合に生活の中心をどのような基準で決定するかということは簡単なことではない。しかし、居住ルールが不明確なままでは、居住の実態を操作することによる租税回避を助長することになる。居住ルールはこのような現代の社会状況に適応したものでなければならない。

第三の問題点は、国際的調和という観点である。各国の居住ルールが異なると、二重居住者による二重課税の問題、あるいは課税の空白といった問題が生ずることとなる。各国はそれぞれ自国の国内法により独自に居住ルールを定める権限を有するが、国際相続が増加しつつある現在、他国のルールとの不整合が大きい居住ルールを持つ国の納税者は、高い課税リスクを背負うこととなる。この点で、日本の相続税法上の居住ルールを他国の居住ルールと比較検討することが必要となる。また、二国間の居住ルールが不整合である場合には、租税条約により問題の解決が図られることとなる。相続税の国際租税条約における居住ルールについても検証が必要である。

第四の問題点は、日本の居住ルールにおける判定基準の適用対象の問題である。日本では、今後、総人口の減少に伴う急速な高齢化および生産年齢人口の低下が進行する。これに伴い定住外国人労働者の増加が予測されている。このような変化に伴い、将来日本に居住する外国人に関わる相続の問題が発生することが予想される。相続税の課税上は、日本および諸外国の居住ルールの不整合により起こる二重課税の問題が懸念される。特に問題なのは、日本においては相続人等の居住地をもとに納税義務を定めていることである。日本の相続課税における居住ルールの適用対象の問題については、十分に検証する必要がある。

### 3. 論文の構成

第2章では、我が国の相続税法における居住ルールについて検証を行う。次に、第3章では、日本の居住ルールを各国の国内法における居住ルールと比較し、日本の居住ルールの問題点を

明らかにする。最後に第4章では、相続税租税条約における居住ルールについて考察する。

#### 4. 結論

日本の国内法である相続税法における居住ルールについては、住所の規定に関し、住所を私法からの借用概念として規定している構造が租税法律主義に基づく法的安定性および予測可能性を損ねていると結論した。住所の判定について混迷した状況を作り出している大きな要因の一つが、税法上の住所を私法からの借用概念としていることにあると思われる。税法上、住所について明文の規定をおかず、その結果、議論が解釈論に終始することは、納税者にとって有用な結果を生み出すことにはつながらない。課税上の住所を法定し、その判定にあたり、どのような客観的事実を考慮すべきかを議論すべき時期に来ていると考えられる。また、現在相続税基本通達に規定されている「居住者」「居所」などの用語については本法または政令で規定すべきである。

次に、日本の相続課税における居住ルールは、現代社会に適応し、特に居住実態を操作することによる租税回避行為に対抗できるものになっているかどうかという点については以下のように結論づけた。租税回避防止という観点では、日本では、住所規定そのものを変更するのではなく、①住所と国籍等、複数の基準を採用する。②被相続人、相続人双方の住所を基準にする。③ある一定期間の住所を問題にする。等の方策が採られた。同様の方策は国際比較の結果、各国で徐々に広がりつつあることが明らかとなった。これらの方策は、たしかに住所の移転による租税回避を防止する効果はあると思われる。しかし、この方策は居住概念を精緻化することではなく、単に居住者として判定される範囲を拡大することにより、租税回避に対抗しようとするものである。居住者として判定される範囲が広がるということは、無制限納税義務の範囲が広がるということである。各国がこのような方策を採用する結果、拡大した各国の無制限納税義務が衝突し、二重課税の可能性が高まっていることは否定できない。住所の移転による租税回避に対抗するという観点からだけでなく、今日の高度に移動・通信の手段が発達した現代社会に適応するという意味においても、現在の社会背景を反映した税法上の住所の規定が望まれる。

続いて、国際的調和化の観点からは、日本の居住ルールはどのように評価できるかという点についてである。この点につき、本論文では、日本の相続人等の住所を基準に納税義務を決定する方式が大きな問題であると結論づけた。そのように結論した論拠としては、第一に、相続人方式は課税根拠の裏付けが乏しいことが挙げられる。将来、日本において増加が見込まれる定住外国人の相続において、その全世界相続財産に対して課税することは説得力に欠ける。第二に、相続人方式を採用する国は被相続人方式を採用する国と容易に二重課税状態になってしまうことが挙げられる。相続税における国際的二重課税は国家の税収という観点からは微々た

る問題であっても、納税者個人にとっては大きな問題である。第三に、このような各国との摩擦を解消するため、租税条約による解決を図ろうとしても、相続人方式を採用する限り、現在世界で主流となっている被相続人に住所を基準とした住所地型の租税条約を締結することは難しいという点である。このような問題の解決を図るため、現在の納税義務者と課税の範囲とともに相続人等の住所を基準に決定している方式から、課税の範囲のみ、被相続人方式に移行する案について提案した。

また、最後に、租税条約上用いられている用語については、用語の意義および訳語について、より一層整備することが必要であると結論づけた。

はじめに.....	1
<b>第1章 序論.....</b>	<b>5</b>
<b>第1節 問題の背景.....</b>	<b>5</b>
第1項 国際相続の増加.....	5
第2項 租税回避.....	5
第3項 国際的二重課税.....	8
<b>第2節 問題の所在.....</b>	<b>11</b>
<b>第2章 日本の相続税法における居住ルール.....</b>	<b>14</b>
<b>第1節 居住者の判定基準としての住所.....</b>	<b>14</b>
<b>第2節 相続税法における規定.....</b>	<b>14</b>
<b>第3節 所得税法との比較.....</b>	<b>15</b>
<b>第4節 借用概念としての住所.....</b>	<b>18</b>
<b>第5節 民法上の住所.....</b>	<b>20</b>
第1項 民法上の住所の意義.....	20
第2項 住所複数説について.....	20
第3項 客観説と主観説.....	21
第4項 居所の意義.....	22
<b>第6節 税法における「生活の本拠」の解釈.....</b>	<b>22</b>
第1項 税法における住所複数説.....	22
第2項 武富士事件の事実の概要.....	23
第3項 国の主張—住所複数説について.....	24
第4項 税法における客観説・主観説について.....	26
<b>第7節 課税上の住所の必要性.....</b>	<b>28</b>
<b>第3章 日本の居住ルールの特徴と問題点.....</b>	<b>29</b>
<b>第1節 相続税制度の現況.....</b>	<b>29</b>

第1項	縮小しつつある相続税制度 .....	29
第2項	相続税の多様性 .....	32
<b>第2節</b>	<b>相続税課税上の居住ルール .....</b>	<b>36</b>
第1項	居住者の判定基準.....	36
第2項	各国の居住者判定基準.....	39
第3項	適用対象 .....	57
第4項	適用時点 .....	59
第5項	日本の居住ルールの特徴と問題点.....	60
第6項	住所法定の可能性.....	62
<b>第4章</b>	<b>相続税条約における居住者の決定 .....</b>	<b>63</b>
<b>第1節</b>	<b>相続税条約の概要 .....</b>	<b>63</b>
第1項	租税条約の目的 .....	63
第2項	非常に少ない相続税条約.....	63
<b>第2節</b>	<b>相続税条約における居住ルールの役割.....</b>	<b>64</b>
<b>第3節</b>	<b>財産所在地型条約 .....</b>	<b>65</b>
<b>第4節</b>	<b>日米相続税条約 .....</b>	<b>65</b>
第1項	日米相続税条約の意義.....	65
第2項	日米相続税条約における居住者に関する規定.....	65
第3項	日米相続税条約の問題点 .....	66
<b>第5節</b>	<b>住所地型条約.....</b>	<b>67</b>
第1項	概要 .....	67
第2項	課税上の住所 (fiscal domicile) .....	67
第3項	居住者決定のためのタイブレークルール.....	68
<b>第6節</b>	<b>住所地型条約導入上の問題点.....</b>	<b>69</b>
<b>第5章</b>	<b>結論.....</b>	<b>72</b>

おわりに.....74

参考文献.....75



## はじめに

### 国際相続の増加

通信及び交通の高度に発達した現代では、人の生活圏は拡大し、人々は国を越えて移動し、居住するようになった。国際結婚等も珍しいことではない。また、海外における資産の保有も規制の緩和も相まって増大している。このように個人の活動がグローバル化するに伴い、相続も国際化しつつある<sup>1</sup>。相続税<sup>2</sup>の課税においても複数の国の課税関係が複雑に交錯する事例が増えつつある。

### 相続税の課税権の配分

国家が課税権を行使し、個人の相続財産に対して相続税を課するためには、国家と個人、または国家と財産との「つながり」(connecting factor, nexus)が必要とされる<sup>3</sup>。ここで、国家と個人とのつながりとしては、一般に居住性及び国籍の有無が問題とされ、国家と財産とのつながりとしては、財産の所在地が問題となる。国家の課税権を確定し、各国間で課税権の配分を行うためには、これらの国家と個人とのつながり及び国家と財産とのつながりが明確にされなければならない。本論文では、相続課税における課税権の決定に重要な国家と人との「つながり」および国家と財産との「つながり」のうち、国家と人との「つながり」(personal nexus)を論考の対象とする<sup>4</sup>。

---

<sup>1</sup> 「グローバル化」および「国際化」という言葉は様々な意味で用いられている。両者はある事象が世界的に拡大するという点では共通しているが、相違点もある。「国際化」は国家と国家の間で生じる現象であるのに対して、「グローバル化」は地球規模で生じるものであり、国境の存在の有無という点で区別される。本論文では、この違いを意識して両者を使い分ける。

<sup>2</sup> 「相続税」の意義および範囲について、本論文では、「人の死亡を契機に財産が移転する場合に、その財産に対して課される租税」の意味で「相続税」という用語を用いる。よって、遺産取得税 (inheritance tax) のみならず、遺産税 (estate tax) まで含めた広い範囲の租税を、人の死を契機に課される租税 (death tax) として統一的に捉え、考察の対象とする。また、贈与税については相続税を補完するものとして、これを含めて考察する。

<sup>3</sup> 国家の課税権の問題については、関野泰子「相続税・贈与税の課税管轄をめぐる諸問題」税大論叢 25 号 (1995)、本庄資『租税条約』(税務経理協会、2000)、本庄資「国際法の変容と租税法-国際租税法の変遷-」『関連法領域の変容と租税法の対応』(財経詳報社、2008) 矢内一好『租税条約の論点』(中央経済社、1997) 参照

<sup>4</sup> 相続税の課税権を決定する上では、財産の所在地も重要な要素であるが、本論文では考察対象外とする。相続課税と財産の所在地の問題については、関野・前掲注 (3) 参照

## 居住ルールの意義

相続税の課税上、課税権の確定に関わる国家と人との「つながり」として考慮される基準は二つある。ひとつは居住に基づく居住者概念であり、もうひとつは国籍である。現在の世界における相続税の課税では、居住者概念が広く用いられ、国籍は副次的に用いられるにすぎない。すなわち、今日、自国の居住者にはその全世界相続財産に対して課税し、非居住者には自国内に所在する相続財産に対してのみ課税するという課税原則が世界各国で一般的に採用されている。ここでは、居住者概念が国家と個人との「つながり」を示す基準として課税の範囲を決定する機能を果たしている。

課税上の居住者を決定するためには、次の三つの事項が考慮されなければならない。

① 居住者の判定基準として、どのような基準を採用するか（判定基準）

相続税課税上の居住者の判定基準としては、住所・居所がある<sup>5</sup>。

② 居住者の判定基準をどの者にあてはめるか（判定対象）

一般的に遺産課税方式の場合は被相続人または贈与者の居住地が、遺産取得課税方式の場合には相続人または受贈者の居住地が問題となる<sup>6</sup>。

③ 居住者の判定をどの時点で行うか（判定時点）

一般的に相続により財産を取得した時点で判定が行われる。

このような居住者を決定するための一連のルール（判定基準・判定対象・判定時点）を本論文では居住ルールとよび、以下、主な考察の対象とする。

## 日本の相続税制度における居住者概念

わが国の相続税制度においては、原則として住所の有無により納税義務者を類別した上で、住所を有する者については、その全世界相続財産に対して課税し、住所を有しない者については、国内に所在する相続財産に対してのみ課税するという方式で課税の枠組みが規定されている。これは、世界各国で採られている課税原則と基本的には同一のものである。では、日本の

<sup>5</sup> 各国で採用されている基準については第3章第2節第2項において詳述。

<sup>6</sup> 贈与税を相続税と統一的に捉える場合、財産の移転を通じて、「被相続人または贈与者」と「相続人、受遺者または受贈者」が関わるが、特に区別の必要がない限り、それぞれ「被相続人等」および「相続人等」と呼称する。

相続税法においても居住者の概念は用いられているのだろうか。

先行研究として、本庄資教授は日本における相続税の課税権について、「居住者」という用語を用いて理論構築をしている<sup>7</sup>。

日本の相続税に関する法令には、「居住者」「非居住者」についての明文規定はないが、相続税基本通達において、「居住無制限納税義務者」「非居住無制限納税義務者」という用語が使用されている<sup>8</sup>。また、相続税法において「住所の有無」という居住性の判定が用いられている<sup>9</sup>ことから、規定こそないものの、相続税課税上、「居住者」という概念は想定されているものと考えられる。以下、本論文では、日本の相続税法が「居住者」「非居住者」という概念のもとに構築されているとの前提で論考を進める。

日本の相続課税における居住ルールは以下のようなになる。

- ① 居住者の判定基準としては、住所が採用されている。一定の場合に一部国籍も考慮される。
- ② 判定対象は原則として、相続人等であるが、一定の場合には被相続人等も対象となる。
- ③ 判定時点は原則として財産を取得した時であるが、一定の場合には、財産取得時以前5年間の居住地が問題とされる。

## 研究の目的

本論文の研究の目的は、日本の相続課税における居住ルールを検証し、その問題点を明らかにすることである。検証にあたっては、居住ルールが日本の法令上、どのように規定されているかを詳細に検討し、ルール上明確にされなければならない点を明らかにする。また、本論文では、日本の居住ルールと世界各国の居住ルールとの比較研究を重視する。これは、国際相続が増加しつつある現在、各国間の居住ルールの差異が国際的な二重課税および租税回避等の問題を引き起こす要因となっていると考えられることによる。日本の居住ルールにつき、明らかとなった問題点については可能な限り、具体的な対策を提言したい。

---

<sup>7</sup> 本庄資「相続税の租税条約の必要性」『租税条約の理論と実務』（清文社、2008）58頁

<sup>8</sup> 相続税基本通達1の3・1の4共-4

<sup>9</sup> 相続税法第1条の3

## 本論文の構成

第1章において問題の背景を述べた後、問題の所在を明らかにする。続いて、第2章では、我が国の相続税法における居住ルールについて検証を行う。次に、第3章では、日本の居住ルールを各国の国内法における居住ルールと比較し、日本の居住ルールの問題点を明らかにする。最後に第4章では、相続税租税条約における居住ルールについて考察する。

## 第1章 序論

### 第1節 問題の背景

#### 第1項 国際相続の増加

近年、交通や通信の手段が発達したことにより人々の移動は容易になり、海外で居住することも珍しいことではなくなった。海外の在留邦人数は 113 万人にもおよび、そのうち3分の1にあたる 37 万人が海外永住者である<sup>10</sup>。

逆に日本に入国する外国人数も年々増加している。平成 20 年に日本に入国した外国人のうち、観光、商用以外の長期滞在者は 180 万人余りになる<sup>11</sup>。

国際結婚および国際離婚数も増加している。平成 20 年では、日本国内で結婚した日本人 73 万人余りのうち、約 5%にあたる 3 万 7 千人が国際結婚をしている。また、同年における離婚者数 25 万 3 千人のうち 7%が国際離婚である<sup>12</sup>。

このように個人の生活がグローバル化するにつれ、相続も国の境界を越えて国際化することとなる。また、相続税の課税においても複数の国が関わる国際相続が増加していくことが予想される。国際相続では、以下に述べる租税回避および二重課税が大きな問題となる。

#### 第2項 租税回避

国際相続の増加に伴って起こる課税上の問題のひとつが租税回避<sup>13</sup>である。租税回避について考えるときには、富裕層の存在を無視できない。「World wealth report 2010<sup>14</sup>」によると、世界の富裕層（主な居住用不動産等を除き、最低 100 万ドル以上の投資可能資産を保有する個人）人口は、2009 年末に 1,000 万人に達した。さらに超富裕層（(主な居住用不動産等を除き、最低 3 千万ドル以上の投資可能資産を保有する個人)）に着目すると、その数は富裕層全体の 0.9%に過ぎないのに対し、その保有資産は富裕層全体の 35.5%にも上る。このことから世界で富の集

<sup>10</sup> 外務省領事局政策課 海外在留邦人数調査統計 平成 22 年速報版（2010 年 6 月）

<sup>11</sup> 法務省入国管理局 平成 21 年版入国管理白書（2009 年 11 月）

<sup>12</sup> 厚生労働省 平成 21 年人口動態統計（2010 年 1 月）、国立社会保障・人口問題研究所 人口統計資料集（2010 年 3 月）

<sup>13</sup> 本論文では、租税回避の意義を「私法上の選択可能な法形式の中から、税法の予定しない、常識を破る法形式を選択して、結果として意図した経済目的を達しながら、税法の予定した法形式について定める課税要件に抵触することを免れ、ひいては税負担の減少または排除をもたらすこと」（本庄資 『租税回避防止策—世界各国の挑戦』(大蔵財務協会、1998) 75-76 頁)とし、「税法が予定するところに従って税負担の減少を図る行為」（本庄資・藤井保憲『法人税法 実務と理論』(弘文堂、2008) 250 頁)と区別して用いる。

<sup>14</sup> Capgemini/Merrill Lynch.(2010) World wealth report 2010

## 第1章 序論

中が進んでいることがわかる。国別では、日本が 165 万人とアメリカに次ぎ第二位となっており、世界有数の富裕層輩出国であることがわかる。

問題はこのような富裕層の持つ資産の多くが、いわゆるタックスヘイブンやオフショア金融センターと呼ばれる地域で運用、管理され、その実態がつかみにくいことである<sup>15</sup>。また、これら富裕層は高額な報酬を支払ってでも税金対策に費用対効果が認められるため、しばしば非常に過激な節税スキーム (aggressive tax planning) を用いることが報告されている<sup>16</sup>。

日本においてもこのような租税回避スキームは用いられているのだろうか。以下の表 1 は、日本の相続税に関する課税状況を示している。

---

<sup>15</sup> タックスヘイブンの実態については、本庄資「タックスヘイブンおよびオフショア金融センターを利用する国際的脱税・租税回避の現状と諸問題」名古屋経済大学大学院企業法制研究所第 20 回公開講演会発表資料 (未公刊) (2010 年 10 月 22 日) および稲吉佳織「タックスヘイブンの実態と規制強化の必要性」名経法学 28 号(2010)を参考にした。

<sup>16</sup> OECD.(2009) Engaging with high net worth individuals on tax compliance

表1 相続税の課税状況

### 5-2 相続財産価格階級別 Breakdown of Inherited Property by Value Range

## (1) 人員、課税価格、税額

Number of persons, Taxable value, and Amount of tax

課税価格階級 Taxable amount class	被相続人の数 Number of ancestors	課税価格 Taxable amount	うち相続時精算課税適用財産価額	うち暦年課税分贈与財産価額	納付税額 Amount of tax payment	法定相続人の数 Number of legal heirs
			Donated property value (taxation system for settlement at time of inheritance) included in taxable value	Donated property value (calendar-year taxation) included in taxable value		
	人 Person	百万円 Million yen	百万円 Million yen	百万円 Million yen	百万円 Million yen	人 Person
1 億円以下 Less than 100 million yen	10,812	897,593	19,862	4,392	12,973	25,213
1 億円超 Over 100 million yen	22,430	3,128,125	26,935	18,095	128,041	73,217
2 億円 "	200	6,979	1,689,332	10,898	9,903	24,897
3 億円 "	300	4,524	1,712,283	12,421	10,562	16,520
5 億円 "	500	1,465	858,307	6,381	4,279	5,516
7 億円 "	700	881	727,160	5,189	3,542	3,360
10 億円 "	1 billion yen	703	938,668	5,717	3,769	2,657
20 億円 "	2	130	310,531	2,203	1,083	509
30 億円 "	3	64	241,015	2,310	1,093	244
50 億円 "	5	14	78,461	70	165	45
70 億円 "	7	11	90,885	-	385	44
100 億円 "	10	3	53,080	-	349	12
合計 Total	48,016	10,725,440	91,986	57,619	1,250,464	152,234

調査対象等：平成20年中に相続が開始した被相続人から、相続、遺贈又は相続時精算課税に係る贈与により財産を取得した者（同一被相続人から財産を取得した者全員が差引税額のない場合を除く。）について、平成21年10月31日までの申告（株式等納税猶予の特例の創設に伴い申告期限が平成22年2月1日まで延長されている者については、同日までに提出された申告を含む。）（修正申告書を除く。）に基づいて作成した。

出典：国税庁 平成20年統計年報

相続税の納税者の大部分が富裕層に属することがわかる。これら富裕層の人々は実際に海外資産による相続税の租税回避行為を行っているのだろうか。国税庁の発表によれば、平成20年度において海外資産に関連して相続税353億円の申告漏れが指摘されている<sup>17</sup>。また、読売新聞が行った国税庁への情報公開請求では、「日本人が海外で保有していた預金や不動産などの相続を巡り、27遺族が全国の国税局の税務調査を受け、2009年6月までの2年間に約74億円の遺産隠しを指摘されていた。」との事例が明らかにされている<sup>18</sup>。このような租税回避行為を放置することは課税の公平上の見地から問題がある。なぜなら、タックスプランニングのために高額な報酬をタックスプロモーターに支払うことができない、または費用対効果が認められない

<sup>17</sup> 国税庁 平成20事務年度における相続税の調査実績について 報道発表資料（2009年12月）

<sup>18</sup> 読売新聞 報道記事 「海外遺産隠し74億円、27遺族がハワイなどに」（2010年11月5日）

## 第1章 序論

一般の納税者のみが、隠すことのできない財産に対して相続税を課税される結果になるからである<sup>19</sup>。

また、国際相続贈与においては意図的な住所操作により租税回避を図る事例が問題とされた、いわゆる武富士事件が有名である<sup>20</sup>。

### 第3項 国際的二重課税

国際相続において、解決しなければならないもう一つの問題は国際的二重課税の問題である。

国家が課税するためには、課税する対象である人や財産と国家との間に「つながり」(connecting factor, nexus)が必要とされる。国家の課税権を定める「つながり」として、相続課税においては「人の居住地」および「財産の所在地」が基準として用いられる。現在、世界各国で居住者にはその全世界相続財産に対して課税するという原則が採られている。また、「財産の所在地」については、財産所在地国は自国内に所在する財産に対して課税するという原則を採っている。この「居住地国としての課税」と「財産所在地国としての課税」が衝突することにより二重課税が生まれる<sup>21</sup>。

以下、国際的二重課税の態様を分類する<sup>22</sup>。

#### 1 無制限納税義務の競合

これは各国の「居住」概念の相違から納税者が複数国の居住者とされる場合である。現在、各国では、被相続人等または相続人等がその国の居住者である場合、その全世界相続財産に課税するという課税方式が採られている。複数の国から居住者と認定された場合、無制限納税義務の競合が起り、深刻な二重課税が発生する。また、これとは逆にどの国の居住者とも認定されないような場合には、課税の空白が生じてしまう<sup>23</sup>。このような複数の居住者概念間の差異

---

<sup>19</sup> 平成23年度税制改正においては、相続税の基礎控除額の引下げによる課税ベースの拡大が提言されている(財務省 平成23年度税制改正大綱、2010年12月16日)。富裕層に対する課税を強化するという見地からではなく、国内資産、海外資産の双方に対して真に中立的な相続税制、すなわち、財産を国内で保有しようとして海外で保有しようと同様に課税される制度を確立することが、新たに相続税を納付することとなる納税者の納税インセンティブの向上につながるのではないかと。

<sup>20</sup> 東京高裁平成20年1月23日判決(平成19年(行コ)第215号 贈与税決定処分取消請求控訴事件)(判タ1283号119頁)第2章第6節第2項参照

<sup>21</sup> 本庄資『租税条約』(税務経理協会、2000)4頁

<sup>22</sup> 本庄・前掲注(7)53頁

<sup>23</sup> 所得課税では、複数の滞在地を転々とし、居住者としての課税を逃れる「永遠の旅人」(perpetual traveler)スキームが問題となっている。(国税庁タックスアンサー No.2012 居住者・非居住者の判定(複数の滞在地がある人の場合))



により引き起こされる二重課税は外国税額控除等の片務的な救済措置では解決することができない。

## 2 無制限納税義務と制限納税義務の競合

これは被相続人等の財産に対して、居住地国と財産所在地国の双方により課税される場合である。相続課税においては、相続時に自国内に存在する財産に対して課税する権利を主張する国が多い。これは特に相続財産が不動産である場合に顕著である。この場合、人と国のつながりから居住地国が課す無制限納税義務と人と財産のつながりから財産所在地国が課す制限納税義務が競合することとなる。通常は、財産所在地国が優先課税権を持ち、居住地国が税額控除により救済措置を施すこととされるが、控除対象などにつき、問題となることが多い<sup>24</sup>。

## 3 財産所在地国の競合

これは「財産所在地」概念の差異により同一財産につき複数国から課税される場合である。近年、相続財産として知的財産権等の無形資産が増大するにつれ、問題になりつつある<sup>25</sup>。また、従来所在場所がほとんど問題にならなかった土地などの不動産についても、証券化等の手法により、その所在場所が自明でないケースも増えつつある。

ある財産が日本と他の国の双方に所在するとされた場合、双方の国から課税されるが、これは我が国の相続税法で規定する外国税額控除の対象にはならない。なぜなら、外国税額控除制度は「在外財産」に対する相続税額または贈与税額のみを税額控除の対象としていることから、我が国に所在するとされた財産に対して課された税は控除の対象とならないためである。

## 4 課税方式の差異による同一財産に対する経済的競合

これは遺産課税方式による国の被相続人課税と遺産取得課税方式による国の相続人課税の双方が同一財産に対して行われる場合である。例として、アメリカに被相続人等の居住地があり、日本に相続人等の居住地がある場合などが挙げられる。この場合には、双方の国から無制限納税義務が課される。逆にアメリカに相続人等の居住地があり、日本に被相続人等の居住地がある場合には課税の空白が生じる。このタイプの二重課税は租税条約が締結されない限り解決さ

<sup>24</sup> 本庄・前掲注(7) 54頁、小林尚志「相続・贈与に係る国際的二重課税」税大論叢 59号(2008) 756頁

<sup>25</sup> 本庄・前掲注(7) 60頁

## 第1章 序論

れない。

以上のように、国際的な二重課税はその発生要因により、いくつかの種類に分かれる。このうち、本論文で扱う居住者決定の問題との関連では、1の無制限納税義務の競合と4の課税方式の差異による同一財産に対する経済的競合が特に問題となる。

二重課税の解決が必要とされる理由として、以下の2点が挙げられる。一つは納税者の負担であり、もう一つは投資に対する中立性の観点からである。

まず、納税者の負担について考えてみる。国際的な二重課税については、現在ほとんどの国にとって相続税は大きな税収源とはなっていない<sup>26</sup>ことから、二重課税を解決する必要性は低いという見方がある。しかし、これは課税サイドとしての国家に言えることであって、納税者個人にとっては二重課税による負担増は無視できない大きな問題である。

一例として、2009年にヨーロッパで二重課税が争われたブロックの事例がある<sup>27</sup>。この事例では、ドイツの居住者である原告が相続したスペイン所在の財産に対して、ドイツとスペインの双方から課税された。このとき、被相続人が居住者であることを根拠に無制限納税義務を課すドイツと、財産が自国に所在していることを根拠に制限納税義務を課すスペインの課税権が衝突し、二重課税状態となった。通常、無制限納税義務と制限納税義務の競合のケースでは、無制限納税義務を課す居住地国（この場合はドイツ）が、税額控除による救済措置を施すこととなる。しかし、このケースではドイツがスペインに所在する財産を外国税額控除の対象となる財産に含めなかったため、税額控除は行われなかった。二重課税の結果、重複して支払われた税額は63,500ユーロ（約700万円）であったが、これは税額全体の60%に達した。この事例で欧州司法裁判所が下した判断は二重課税を認めるというものであった。これは、ドイツ・スペイン国間に租税条約等の双方の合意に基づく取決めがない限り、それぞれの国は独立に課税する権利を有し、その権利は何者にも侵害されないという論理に基づくものであった。

このように、一個人の生涯にわたって蓄積された財産に対して課税される相続税では、一課税期間内に稼得された所得に対して課税される所得税に比して、二重課税による納税者の負担

<sup>26</sup> 第3章第1節第1項1「相続税の税収」参照

<sup>27</sup> European Court of Justice (ECJ、欧州司法裁判所) judgment in the Margarete Block case (C-67/08)

は大きなものになる。国際的な二重課税の問題は決して放置しておいてよい類いものではない。

また、もう一つの投資の中立性という観点からも二重課税は問題とされる。なぜなら、もし海外に投資した結果得た国外資産に対して、相続税の二重課税のリスクが高いこととなれば、人々は海外に投資することを控えるようになることが予想される。これは、日本人が日本国外に投資する対外投資だけでなく、外国人による日本国外からの対内投資にも影響する。これは税制が個人の投資行為に中立でないことを示すものであり、解決が必要な問題である。

日本においては、相続税の二重課税が取り上げられることはまだ少ないが、二国間の調整を図る規定として日米相続税条約しか存在しない現在、多くの潜在的納税者が二重課税のリスクに直面しているのが現状である。

## 第2節 問題の所在

今日、日本も含めた世界各国の相続税の課税においては、居住者に対しては、その全世界相続財産に相続税を課し、非居住者に対しては、自国内に所在する相続財産にのみ相続税を課すという課税原則が一般的に採用されている。このように、相続税の課税権の決定は居住者概念の上に構築されている。

相続税の課税上、重要な役割を果たしている居住者概念であるが、その居住者を決定する居住ルールには、次のような問題がある。

まず、第一に居住ルールが非常にあいまいなことである。日本では住所が居住者の判定基準として用いられているが、日本における住所の認定も不安定な状況にある。武富士事件においても、納税者と課税庁とで住所に関する判断が分かれている。また同一の事実に対し、地裁と高裁で、住所に関して全く異なった判定が行われた。この事件については現在も最高裁に上告中である。住所の認定について、このように判断が分かれ、かつ時間がかかる状況は決して放置しておいてよいものではない。もし、日本の現行の居住ルールに住所の認定を困難にする要因があるとすれば、それを指摘し、ルールを改善しなければならない。

次に、第二の問題点は、相続税法に規定されている居住ルールは現代社会の実情に見合ったものであるかどうかという点である。租税法を適用し租税を課する際は、実質課税の原則のも

## 第1章 序論

と、法的な形式によってではなく、経済的な実質を考慮して課税すべきという議論がある<sup>28</sup>。住所についても、住民票登録地等の形式ではなく、生活実態に基づく客観的な事実によって判定されるものとされている。しかし、社会が複雑化し、人々の生活がグローバル化するに従って、個々人の実態を反映した居住者の判定は困難さを増しつつある。高度に移動手段の発達した現代では、生活の拠点が複数存在することも充分ありうる。このような場合に生活の中心をどのような基準で決定するかということは簡単なことではない。しかし、居住ルールが不明確なままでは、居住の実態を操作することによる租税回避を助長することになる。富裕層はそのような居住ルールの不備をついた租税回避スキームを実行する動機と手段を共に有している。租税回避行為を行うのは納税者全体のごく一部であるとはいえ、富がごく少数の者に集中している現代では、そのような富裕層が相続課税の主たる対象であることは前述したとおりである。居住ルールはこのような現代の社会状況に適応したものでなければならない。

第三の問題点は、国際的調和という観点である。各国の居住ルールが異なると、二重居住者による二重課税の問題、あるいは課税の空白といった問題が生ずることとなる。各国はそれぞれ自国の国内法により独自に居住ルールを定める権限を有するが、国際相続が増加しつつある現在、他国のルールとの不整合が大きい居住ルールを持つ国の納税者は、高い課税リスクを背負うこととなる。この点で、日本の相続税法上の居住ルールを他国の居住ルールと比較検討することが必要となる。また、二国間の居住ルールが不整合である場合には、租税条約により問題の解決が図られることとなる。相続税の国際租税条約における居住ルールについても検証が必要である。

第四の問題点は、日本の居住ルールにおける判定基準の適用対象の問題である。日本では、今後、総人口の減少に伴う急速な高齢化および生産年齢人口の低下が進行する<sup>29</sup>。これに伴い定住外国人労働者の増加が予測されている。現在でも製造業および介護等の分野では、外国人労働者の増加が予測されている。現在でも製造業および介護等の分野では、外国人労働者の増加が予測されている。

<sup>28</sup> 田井良夫「国際的（法的）二重課税と国際的（経済的）二重課税の排除」本庄資編著『租税条約の理論と実務』（清文社、2008）101頁

<sup>29</sup> 2030年には、65歳以上の高齢者人口は総人口の31.8%を占めるのに対し、15歳以上64歳以下の生産年齢人口は58.5%まで低下すると予測されている。（国立社会保障・人口問題研究所 日本の将来推定人口（2006年12月））

働者に依存した構造が見受けられる<sup>30</sup>。このような変化に伴い、将来日本に居住する外国人に関わる相続の問題が発生することが予想される。相続税の課税上は、日本および諸外国の居住ルールの不整合により起こる二重課税の問題が懸念される。特に問題なのは、日本においては相続人等の居住地をもとに納税義務を定めていることである<sup>31</sup>。先行研究においては、すでに本庄資教授により次のような指摘もなされている。「外国人である居住者に対し、その被相続人の財産に対する全世界課税は、相続税の課税根拠として被相続人に対する所得税の補完税であるとの説による場合もまた被相続人の生前所得の精算課税であるとの説による場合も、必ずしも説得力のあるものではない<sup>32</sup>。」日本の相続課税における居住ルールの適用対象の問題については、十分に検証する必要がある。

次章では、日本の相続税法における居住ルールについて考察していく。

---

<sup>30</sup> 日系定住外国人施策に関する基本指針 日系定住外国人施策推進会議 内閣府（2010年8月31日）

<sup>31</sup> Miyamoto, T. (2010) Death as a taxable event and its international ramification, Branch report Japan for the 2010 Rome Congress of the International Fiscal association, Cahiers de droit Fiscal international, Vol. 95b, 2010. 504 頁

<sup>32</sup> 本庄・前掲注（7）59 頁

## 第2章 日本の相続税法における居住ルール

### 第1節 居住者の判定基準としての住所

相続課税における居住ルールの根幹は居住者の判定に用いる判定基準である。各国で採用されている基準としては、住所、居所がある。日本の相続税法においては、原則として住所を採用し、一定の場合には国籍を考慮することとしている。以下、日本の相続税法における住所の決定方法につき考察する。

### 第2節 相続税法における規定

日本の相続税法においては、どのように住所を決定することとされているのであろうか。以下、関連する規定をたどりながら住所を決定する枠組みを検証する。

納税義務者を規定した相続税法第1条および課税財産の範囲を規定した相続税法第2条には以下のように規定されている。(下線は筆者による。)

(相続税の納税義務者)

第1条の3 次の各号のいずれかに掲げる者は、この法律により、相続税を納める義務がある。

1 相続または遺贈（贈与をした者の死亡により効力を生ずる贈与を含む。以下同じ。）により財産を取得した個人で当該財産を取得した時においてこの法律の施行地に住所を有するもの

2 相続または遺贈により財産を取得した日本国籍を有する個人で当該財産を取得した時においてこの法律の施行地に住所を有しないもの（当該個人または当該相続若しくは遺贈に係る被相続人（遺贈をした者を含む。以下同じ。）が当該相続または遺贈に係る相続の開始前五年以内のいずれかの時においてこの法律の施行地に住所を有していたことがある場合に限る。）

3 相続または遺贈によりこの法律の施行地にある財産を取得した個人で当該財産を取得した時においてこの法律の施行地に住所を有しないもの（前号に掲げる者を除く。）

(相続税の課税財産の範囲)

第2条 第1条の3第1号または第2号の規定に該当する者については、その者が相続または遺贈により取得した財産の全部に対し、相続税を課する。

2 第1条の3第3号の規定に該当する者については、その者が相続または遺贈により取得した財産でこの法律の施行地にあるものに対し、相続税を課する。

このようにまず、住所の有無によって納税義務者を類別し、続いて各々の納税義務者について課税財産の範囲を決定するという形式をとっている。

では、住所はどのように規定されているのだろうか。住所の意義は本法および政令にはおかれておらず、相続税基本通達によって以下のとおり定められている。

（「住所」の意義）

1の3・1の4共-5 法に規定する「住所」とは、各人の生活の本拠をいうのであるが、その生活の本拠であるかどうかは、客観的事実によって判定するものとする。この場合において、同一人について同時に法施行地に2箇所以上の住所はないものとする。

これをみると、「住所」とは個人の「生活の本拠」と同等であるとされている。したがって、次に「生活の本拠」の意義が問題となるが、国税庁通達では、「生活の本拠」は客観的事実によって判定されるとのみ述べられており、どのような客観的事実によって判定されるかは記されていない。

このように税法に定義規定が置かれていない概念は一般に他の法律からの借用概念であるとされる。住所については民法からの借用概念であるとされている。

### 第3節 所得税法との比較

所得税法においても、相続税法とほぼ同様の課税原則が採用されている。すなわち、住所の有無によって無制限納税義務と制限納税義務の区別がされている。しかし、その規定の方式には若干の違いがある。所得税法第2条は、以下のように規定している。

（定義）

第2条 この法律において、次の各号に掲げる用語の意義は、当該各号に定めるところによる。

3 居住者 国内に住所を有し、または現在まで引き続いて一年以上居所を有する個人をいう。

5 非居住者 居住者以外の個人をいう。

## 第2章 日本の相続税法における居住ルール

このように、居住者および非居住者の定義がおかれている。この定義規定に則って所得税法施行令では第2編に居住者の納税義務が、第3編に非居住者の納税義務がそれぞれ規定されている。

このように所得税法では、「居住者」および「非居住者」の概念が明確に定義付けられ、その上に各規定が構築されている点に特徴がある<sup>33</sup>。

ここで、先にみた相続税法の規定と比較して、次の3つの疑問点が生ずる。

- ① 相続税法において「居住者」および「非居住者」という概念は規定されているか。
- ② 相続税法において「居所<sup>34</sup>」の概念は用いられているか。
- ③ 相続税法および所得税法上の「住所」の概念は同じものか。

まず、①については、相続税法および相続税施行令上に「居住者」および「非居住者」に関する規定はない。しかしながら、相続税基本通達において次のように「居住」「非居住」という用語が用いられている。(下線筆者)

(納税義務の範囲)

1の3・1の4共-3 法第1条の3各号または第1条の4各号に掲げる者の相続税または贈与税の納税義務の範囲は、それぞれ次のとおりであるから留意する。(平15課資2-1改正)

(1) 無制限納税義務者(法第1条の3第1号または第1条の4第1号に掲げる個人(以下「居住無制限納税義務者」という。))または第1条の3第2号または第1条の4第2号に掲げる個人(以下「非居住無制限納税義務者」という。)をいう。以下同じ。) 相続若しくは遺贈または贈与により取得した財産の所在地がどこにあるかにかかわらず当該取得財産の全部に対して相続税または贈与税の納税義務を負う。

このことから、「居住者」「非居住者」という用語こそ定義されていないものの、所得税と同様の「居住者」の概念は想定されているものと思われる。

すると、次に相続税法の「居住者」には、所得税同様、居所を有する者も含まれるかどうか

<sup>33</sup> 昭和29年度の税制改正により、「居住者」および「非居住者」の用語が所得税法上、法定された。(国税庁『調査資料 所得税・法人税制度史草稿』(国税庁、1955)467頁)

<sup>34</sup> 居所とは、「人が、ある程度継続的に滞在居住するものの、その生活との度合いが住所ほど密接でなく、『生活の本拠』とまではいえないような場所をいう。」(河上正二「民法総則講義」(日本評論社、2007)、116頁)



が問題となる。(②の疑問) これについては相続税基本通達に次のような規定がある。(下線筆者)

(居住無制限納税義務者の判定)

1の3・1の4共-4 相続税または贈与税の納税義務者が居住無制限納税義務者であるかどうかの判定は、その者が相続若しくは遺贈または贈与により財産を取得した時において、法施行地に住所を有するかどうかによるのであつて、被相続人(遺贈をした者を含む。以下同じ。)または贈与をした者の住所が法施行地にあるかどうかは問わないのであるから留意する。

したがって、相続若しくは遺贈または贈与により法施行地にある財産を取得した者で当該財産を取得した時において法施行地に住所を有しないものは、たとえ、当該財産を取得した時において法施行地に居所を有していても、居住無制限納税義務者には該当しないのであるから留意する

この国税庁通達は二つの事柄を表現しているので、ややわかりづらいが、前段部分では住所の有無を問題にするのは、財産を取得した相続人等であつて、被相続人等ではないことを述べている。次に後段では、相続税法における居住者概念には、「居所」を有する者は含まれないことが述べられている。このことから、相続税法においては「居所」の概念は用いられていないといえよう。

以上、相続税法において、「居住者」「非居住者」および「居所」の概念が用いられているかどうかを相続税基本通達の表現から推察した。これらの概念は、課税上の居住者を決定する上で極めて重要であるため、本来国税庁通達ではなく、本法または政令に規定されるべきであると考え。

最後に③の相続税法および所得税法上の住所概念は同じものかという疑問に対しては、明文上の規定はない。所得税法における住所の意義については、所得税基本通達に次のように述べられている。

(住所の意義)

2-1 法に規定する住所とは各人の生活の本拠をいい、生活の本拠であるかどうかは客観的事実によって判定する。

相続税基本通達における住所の意義とはほぼ同一の内容である。住所に関する明確な定義がないことから、相続税、所得税ともに住所は私法からの借用概念であるといえるが、それ以上のことは条文からは判断ができない。

所得税法と相続税法は、住所と居所の区別については、両者を別個のものとして取り扱うという点で共通している。すなわち、所得税法上の「居住者」は、「住所または（1年以上引き続き）居所を有する者」である。一方、相続税法上の「居住者」は「住所を有する者、居所は不可」とされている。両者の表現を比較すると、所得税法および相続税法では共に「住所」と「居所」を独立の概念として用いていることがわかる<sup>35</sup>。このことは、民法上の居所が規定上、みなし住所とも読め、住所が居所を内包する概念とも受け取れることと対照的である。

次節では、借用概念としての住所の問題について考察する。

### 第4節 借用概念としての住所

民法からの借用概念として住所という概念を定めることの問題点は、住所の決定が民法の「解釈」に委ねられてしまうことである。その結果、住所の決定に際し、租税法律主義の求める法的安定性と予測可能性が害されることがあってはならない。

租税法律主義の求める法的安定性と予測可能性について金子宏教授は、「今日では、租税は、国民の経済生活のあらゆる局面に関係をもっているから、人は、その租税法上の意味、あるいはそれが招来するであろう納税義務を考慮することなしには、いかなる重要な経済的意思決定をもなしえない。むしろ租税の問題は、多くの経済取引において、考慮すべき最も重要なファクターであり、合理的経済人であるならば、その意思決定の中に租税の問題を組み込むはずである。その意味では、いかなる行為や事実からいかなる納税義務が生ずるかが、あらかじめ法律の中で明確にされていることが好ましい。したがって、租税法律主義は、単にその歴史的沿革や憲法思想史的意義に照らしてのみでなく、今日の複雑な経済社会において、各種の経済上の取引や事実の租税効果について十分な法的安定性と予測可能性とを保障しうるような意味内

---

<sup>35</sup> 民法第23条には、「住所が知れない場合には、居所を住所とみなす。」とされており、居所はみなし住所として、住所に内包される概念とも受け取れる表現がされている。このように相続税法・所得税法と民法とでは、居所の意義をめぐり住所の意味する範囲に違いがあるが、このことが税法上、住所を借用概念として用いることと矛盾していると考えられることもできる。

容を与えられなければならない<sup>36</sup>。」と述べている。

他の法分野からの借用概念については、その解釈については統一説・独立説・目的適合説の3つの見解がある。現在では、そのうち統一説が定説であるとされている<sup>37</sup>。金子宏教授は、統一説の根拠を租税法律主義が求める法的安定性に求め、「私法との関連で見ると、納税義務は、各種の経済活動ないし経済現象から生じてくるのであるが、それらの活動ないし現象は、第一次的には私法によって規律されているから、租税法がそれらを課税要件規定にとりこむにあたって、私法上におけると同じ概念を用いている場合には、別意に解すべきことが租税法規の明文またはその趣旨から明らかな場合は別として、それを私法上におけると同じ意義に解するのが、法的安定性の見地からは好ましい。その意味で、借用概念は、原則として、本来の法分野におけると同じ意義に解釈すべきであろう<sup>38</sup>。」と述べている。

さらに、過去の裁判例においても統一説が支持されている。たとえば、昭和60年12月2日神戸地裁判決では「民法におけるのと同じ用語を使用している場合に、同法が特に明文をもつてその趣旨から民法と異なる意義をもって使用していると解すべき特段の事由がある場合を除き、民法上使用されているのと同じ意義を有する概念として使用するものと解するのが相当であるから、『住所』の意義について右と同様であり、所得税法の明文またはその解釈上、民法21条の住所の意義、即ち各人の生活の本拠と異なる意義に解すべき根拠をみだし難いから、所得税法の解釈においても、住所とは各人の生活の本拠をいうものといわなければならない。」としている<sup>39</sup>。

では、統一説に則った解釈によって、相続税における住所の決定は租税法律主義の要請する法的安定性および予測可能性が得られているのだろうか。以下、民法における住所の議論を概観し、税法における住所との関連について考察する。

<sup>36</sup> 金子宏『租税法』（弘文堂、第15版、2010）70頁

<sup>37</sup> 金子・前掲注（36）109頁

<sup>38</sup> 金子・前掲注（36）109頁

<sup>39</sup> 神戸地判昭和60年12月2日税資147号519頁。この他にも借用概念としての住所については、東京高判平成20年1月23日判タ1283号119頁、月報55巻2号244頁、東京高判平成20年2月28日判タ1278号163頁等の裁判例において、本来の法分野におけると同じ意義に解して、概念の統一的理解を重視する見解が出されている。

## 第5節 民法上の住所

### 第1項 民法上の住所の意義

民法上、住所については第22条に次のように規定されている。

第22条 各人の生活の本拠をその者の住所とする。

民法第22条は、各人の「生活の本拠」をその者の「住所」とするとしているが、「生活の本拠」についてはなんらの判断基準も示していない。

この民法第22条の意義については、「形式上の条件により住所を定める形式主義に対して、実質主義を採用した点にある<sup>40</sup>」とされている。すなわち、旧民法では、現実の生活事実に関係なく、本籍や住民登録に示された場所などの形式的基準によって、画一的に住所を認定する形式主義が採られていた。これに対し、現行民法は、形式主義によらず、実質的な生活関係にもとづいて住所を認定する実質主義を採用することを明らかにしたのが、第22条の趣旨であるというのである。しかし、「実質」の内容については、なんら法定されていないのが現状である。

住所の法定については、個人の居住「意思」の要否が議論されてきた。すなわち、住所の法律による認定に際し、ある場所への居住の事実以外に、個人がその場所に恒常的に居住する「意思」を考慮する必要があるかどうかの問題となってきたのである<sup>41</sup>。

このような住所認定に関し意思を要するか否かについて、主観説と客観説が対立している。また、民法との関係において、住所が一つしかないのか、複数ありうるのかについても単一説と複数説が対立している。以下、住所複数説および主観説・客観説について民法上の議論を概観する。続いて民法上の議論が税法上の住所の解釈にどのように関わっているかを考察する。

### 第2項 住所複数説について

個人の住所は一つに定まるのか、それとも複数ありえるのだろうか。例えば、海外に留学し、一年の大半は現地で過ごす、学校の休暇期間中は不定期に郷里に帰省し、また学位の取得後、日本と現地国のどちらで就職するかは未定であるといった場合、生活の本拠は必ずしも明らかではない。住所単一説は、生活の「本拠」というからには、すべての社会生活を通じて当然一

<sup>40</sup> 谷口知平・石田喜久夫（編）『新版注釈民法（1）』（有斐閣、2002）402頁

<sup>41</sup> ドイツ民法では、住所の認定には原則的に個人の居留意思が必要であるとし、例外的に意思能力を欠くか、きわめて意思能力の弱い者（乳幼児等）には法定住所を定めるとしている（石田・前掲注40、403頁）。

カ所であると説く。一方、住所複数説は、生活の中心が複数ある場合、複数の住所もありえるとする。

民法学説上、大正末期から昭和に入るまでは、単一説が圧倒的であった<sup>42</sup>。しかし、その後社会生活が複雑化するにつれ、複数説が優勢となる。現在では、「今日の重層的・多面的に複雑な生活関係のもとでは、生活の中心は複数でありうるのであって、問題となった法律関係につき最も深い関係のある場所をもって住所とすべきである<sup>43</sup>」と、複数説が定説であるとされている。

この住所複数説の主張において最も重要な点は、異なる法域ごとにその法律の趣旨・目的から住所を判定すべきということである。よって選挙権を持つのは千葉であるが、納税するのは東京であるということも充分ありうる。要するに住所が複数あることを強調しているのではなく、法律問題ごとに異なる住所が認定されうるということを主張しているのである。この意味では、複数説を住所複数説というより、法律関係基準説と呼ぶ方が適切であるともいわれている<sup>44</sup>。

### 第3項 客観説と主観説

住所の認定に当たって、「定住の意思」という主観を取り入れるか否かという議論が主観説と客観説の対立である。ここで、まず注意しなければならない点は、主観説といえども、客観的な事実を廃除するものではないということである。すなわち、ある個人につき、一定の定住の事実があるにも関わらず、「定住の意思はない」と主張することで住所の認定が変わることはない。したがって、客観説と主観説の論争とは、客観的な居住の事実のみで住所の認定を行おうという客観説に対し、客観的な事実だけでは充分ではなく、それに加えて居住の意思を考慮して住所の認定を行う必要があるとする主観説との対立であるといえる。

民法の学説上、近年は客観説が優勢であるとされているが、その根拠としては次のような点が挙げられている<sup>45</sup>。

- ① 「生活の本拠」という語が意志的要素を含まないこと
- ② 意思の動きは外部より判断できないこと

<sup>42</sup> 石田・前掲注(40) 405-406頁

<sup>43</sup> 石田・前掲注(40) 406頁

<sup>44</sup> 山崎寛『基本法コンメンタール民法総則』遠藤浩編(日本評論社、第5版、2005)

<sup>45</sup> 石田・前掲注(40) 404頁

## 第2章 日本の相続税法における居住ルール

③ 住所が他人との接触の場で問題となるからには、客観的に明確でない意志を要件とすれば、債務の履行や裁判管轄などに際し、場所的基準が恣意に流れ、取引の安全を害するおそれがあること

なお、客観説においても、個人の定住の意思は考慮されているという見解もある。すなわち、「生活の本拠としているという客観的事実は、原則として定住意思の具体化されたものとみることが妥当であるところから、客観説も、意思を無視するのではなく、住所の認定につき本人の意思が補充的に考慮される<sup>46)</sup>」という説である。この説を発展させ、主観的な定住の意思はその意思に従った行動の結果として客観的な事実に出ると考えれば、客観説と主観説の差異を論ずる意義はほとんどなくなるものと思われる。

### 第4項 居所の意義

居所については、民法第23条に次のように規定されている。

第23条 住所が知れない場合には、居所を住所とみなす。

住所が不明な場合には、居所に住所と同じ法律的效果が生じる。居所とは一般に、「人が、ある程度継続的に滞在居住するものの、その生活との度合いが住所ほど密接でなく、『生活の本拠』とまではいえないような場所<sup>47)</sup>」とされている。

住所と居所の区別については、主観説にたてば、定住の意思をもつか、一時的居住の意思をもつかによってなされることになる。一方、客観説によれば、客観的にみてその個人の生活関係の中心をなしているか否かによって区別されることになる<sup>48)</sup>。

### 第6節 税法における「生活の本拠」の解釈

税法における「生活の本拠」の解釈において、住所複数説と単一説および主観説と客観説の対立の論点はどのように捉えられているのだろうか。

#### 第1項 税法における住所複数説

民法における住所複数説とは、異なる法域ごとにその法律の趣旨・目的から住所を判定すべきであり、その結果、住所が複数になることもありえるというものであった。住所複数説の立

<sup>46)</sup> 山崎・前掲注(44) 70頁

<sup>47)</sup> 河上・前掲注(34)

<sup>48)</sup> 石田・前掲注(40) 423頁

場に立つと、どのような法分野が独立の異なる法域を形成するのか（したがって異なる住所を持つことができるか）ということが問題となる。

これを税法にあてはめると、まず、税法と他の法律を比較し、税法が他の法律と異なる趣旨・目的を持ち、他の法律とは異なる法域を構成するのかが問題となる。次に、税法全体の中で各税法が異なる趣旨・目的を持ち、異なる法域が構成されうるかが問われることになる。

まず、前者については、例えば公職選挙法上、選挙権を行使する住所と、所得税法上、納税地を決定する住所が異なっているとしても、通常問題とされないことから、税法と他の法律とは異なる法域を形成しうるといってよいだろう。

一方、後者については、簡単に結論は出せない。たとえば、所得税と相続税では、それぞれの税の趣旨・目的が異なるのだから、それぞれに異なる住所を持つことが許されるという主張は成り立つのだろうか。

相続税法における住所の認定の問題については、いわゆる武富士事件を通じて多くの議論がなされ、その中で住所複数説についても取り上げられてきた。ここでは、まず武富士事件の概要を述べ、当該裁判を通じて行われた議論をもとに税法における住所複数説について考察する。

## 第2項 武富士事件の事実の概要

争われている事案は、一部上場会社・T社の株式を所有する亡A（父）およびB（母）が、当該株式を外国会社に譲渡した後、当該外国会社の株式を贈与税が課されない香港に出国し居住している原告C（長男、以下「C」、「原告」または「被控訴人」という。）に贈与した事案である。これについて、課税庁は、贈与税回避のための香港への出国であり、Cの住所は、出国後もなお亡Bの杉並の自宅であると認定して贈与税の課税処分を行った。この課税処分について争われているのが、いわゆる武富士事件である。この訴訟において、東京地裁平成19年5月23日判決<sup>49</sup>は、客観的な生活の本拠である住所は香港にあると認定して納税者勝訴の判決を言い渡した。ところが、その控訴審である東京高裁平成20年1月23日判決<sup>50</sup>では、CはT社の亡Aの後継者であり重要な人物である等の理由から、香港滞在を長期間予定していなかったと認められると認定し、さらに、Cの香港への出国（平成9年6月）は租税回避目的のために外形を整えるため

<sup>49</sup> TAINS Z888-1248

<sup>50</sup> TAINS Z888-1305

## 第2章 日本の相続税法における居住ルール

の香港居住であると認定した。この一審判決とは正反対の事実認定により「住所」は日本にあると認定して課税処分を適法と判断した。

この事件では、生活の本拠がどこにあるかをめぐり、住所の概念が争点とされた。一審、控訴審を通じて国は、Aの住所は日本であると主張していた。以下、国の主張する論拠のうち、住所複数説に関連する部分を抜粋し、検討する。

### 第3項 国の主張-住所複数説について

一審における国の主張のうち、住所複数説に関連する部分は次の通りである。

「被告（国）が、本件で問題とされている平成9年6月29日（以下「日本出国日」という。）から平成12年12月17日（以下「香港出国日」という。）までの期間（以下「本件滞在期間」という。）について、原告（A）に対し、所得税の課税処分を行わなかったことは、被告が原告の所得税法上の住所が国外にあったと認定したことを意味するものではない。のみならず、所得税は、年・月などをもって定期的に課される期間税であるのに対し、贈与税は、課税物件が随時に生じる随時税であること、所得税は一般に暦年の終了の時に納税義務が成立するのに対し、贈与税は贈与による財産の取得の時に納税義務が成立することなど、租税としての性質や課税体系を異にするから、所得税における住所と贈与税における住所は必ずしも同一ではない。」

また、控訴審においては、次のように主張している。

「仮に、香港に被控訴人（A）の住所があったとしても、法律上の『住所』は、法律の趣旨等を考慮して、法律問題ごとに相対的に定められるべきものであるから、そのことから直ちに、日本に住所があったことが否定されるわけではない。（中略）なお、基本通達1・1の2共-5第2文（平成12年6月23日付け課資2-258による改正前のもの）は、『同一人について同時に法施行地に2箇所以上の住所はないものとする。』と定めているが、これは、本邦内における住所の個数について定めているにすぎず、本邦内の住所と本邦外の住所を有する場合については何ら言及していない。この定めは、本邦内に2カ所以上の住所を有するとした場合に管轄税務署が複数存在することとなる可能性があるため、徴税の便宜の観点から定められたものであり、かえって、実態的には、2カ所以上の住所が存在することがあり得ることを前提としたものである。」



これらの住所複数説に関する国の主張をまとめると以下の二点になる。

- ① 同一の法律の範囲内であっても、国内と国外で複数の住所を持つことはあり得る。
- ② 相続・贈与税における住所と所得税法における住所は同一ではないことがあり得る。

まず、①については民法上の住所複数説の議論とは全く異なる。民法上の住所複数説の議論は法律関係基準説と呼ぶべき、異なる法域ごとにその法律の趣旨・目的から住所を判定するというものであった。この民法でいう異なる法域とは外国法まで含むのであろうか。この住所複数説の議論が民法上の議論であることから、議論の範囲を民法の及ぶ範囲、つまり我が国の法施行地内に限ることは想定されているものと思われる。法施行地外に他の住所が認められるかどうかということは民法上の住所複数説の議論の範囲外の主張である。

一方、②については、まさに民法上の住所複数説が問題とするところである。相続税法においては、他の税法と趣旨・目的が異なるから、異なる住所が認められるべきという主張は成り立つのであろうか。

この点につき、地裁判決では、「相続税が、相続による財産の取得というかなり長期の間の偶然の一時的における事象をとらえて課税されるものであることを考えると、たまたま一時的な居住地によって課税対象財産の範囲を異にすることには問題があり、一定期間外国における勤務や外国における事業活動のため永住許可を得て外国に居住するなどの事実があっても、外国における勤務等が終わった後は日本に帰る予定である者、または外国における勤務中も日本において家庭を持ち、社会的に定住していると認められるような者の住所は、日本にあるものとして扱われるべきであろうとされている<sup>51</sup>ことが参考になる。」と、相続税の独自性を積極的に打ち出した見解を述べている。

このような税法上の住所複数説を肯定する見解に対し、反対する意見も多い<sup>52</sup>。しかし、その否定の論理は「住所複数説に立つと不合理が生ずる<sup>53</sup>。」というものであり、民法上の住所複数説の議論に沿った相続税の趣旨・目的の議論にはなっていない。民法上の法律関係基準説とし

<sup>51</sup> この学説は、桜井四郎『相続と相続税法』（財経詳報社、1996）201頁を引用したものである。

<sup>52</sup> 三木義一「税法における『住所』概念—東京地裁平成19年5月23日判決を素材にして—」税経通信（2010.7）46頁、大淵博義「租税負担軽減の住所移転と相続税法上の『住所』の認定（1）—武富士事件判決を素材として—」税務事例 Vol.40 No.4（2008）2頁等。

<sup>53</sup> 大淵・前掲注（52）では、住所複数説は①現行の相続税基本通達、②相続税の外国税額控除制度、③旧日米租税条約の居住者振分条項と矛盾するという点を挙げている。

## 第2章 日本の相続税法における居住ルール

での住所複数説の立場から税法上の住所複数説を否定するには、「独立した複数の住所を認めるほどに、各税法間の趣旨・目的は異なっていない」という点が主張されるべきである。

このような逸脱は、税法上の住所複数説が住所の「解釈論」として論じられていることが原因だと思われる。

筆者は、税法上の住所複数説については、これを認める立場と否定する立場のどちらもありうると考えている。例えば、相続税法上の住所を所得税法と独立に認めるべきかどうかという点については、所得税が一定期間に稼得された所得に対して課税するのに対し、相続税は長期間蓄えられた財産に課税するという財産の形成過程を重視する立場から、税法上の住所複数説を認めると主張することも可能であろう。一方、今日多くの国で相続税が所得税に統合されている現状から、相続税と所得税の差異はそれほど大きなものではないとして、税法上の住所複数説を否定することにも根拠があるように思われる。

税法上の住所複数説の可否については、どちらの立場がより法的安定性・予測可能性を担保するかという観点から議論することが大切だと思われる。住所の認定が複雑になりつつある今日の社会で、相続税課税上の住所を他の税目と独立に定めたほうが、納税者の利益になるのか、かえって混乱を招くのか、様々な観点から論じる必要がある。現状の税法上の住所複数説の議論は主に解釈の合理・不合理を論じており、納税者に益するところが少ないといわざるをえない。

### 第4項 税法における客観説・主観説について

武富士事件では、客観的な居住の事実に加え、定住の意思という主観を重視するかどうかで、地裁・高裁判決が分かれた。

地裁判決は、「主観的な居住意思は、通常、客観的な居住の事実在具体化されているであろうから、住所の判定に無関係であるとはいえないが、かかる居住意思は必ずしも常に存在するものではなく、外部から認識し難い場合が多いため、補充的な考慮要素にとどまるものと解される。」として主観を補助的要素として位置づけた。

これに対し、高裁判決は、「一定の場所が生活の本拠に当たるか否かは、住居、職業、生計を一にする配偶者その他の親族の存否、資産の所在等の客観的事実に、居住者の言動等により外

部から客観的に認識することができる居住者の居住意思を総合して判断するのが相当である。」として主観を総合判断の一要素として他の要素と同格に扱うこととした。

このような居住意思に対する扱いの差から、地裁判決では、「贈与税回避の目的等諸事情を考慮しても国内に生活の本拠を有していたと認定することは困難である。」と判断したのに対し、高裁判決では、「贈与税回避を認識し滞在日数を調整していたと認められること、その他の諸事実から香港を生活の本拠としようとする意思は強いものであったとは認められない。」と判示し、生活の本拠を杉並自宅と認定した。

裁判における住所の認定では、さまざまな個人的事情が事実として認定された後、判断がくだされる。武富士事件においては、住居の場所、滞在日数、職業、資産の所在場所、親族の状況などの要素が考慮された。このうち滞在日数については、日本よりも香港に滞在した期間が長かったにもかかわらず、居住意思を重くみた高裁判決においては重視されなかった。このような高裁判決の主観重視の姿勢には批判が強い<sup>54</sup>。

住所の認定にあたって、主観を重視するかという点については、主観説と客観説は真っ向から対立するものではない。民法上の主観説・客観説の議論においてもみたように、主観および客観というものをどのように捉えるかによって、様々な立場がありうる<sup>55</sup>。たとえば、主観的な定住の意思は、その意思に導かれた行動の結果として客観的な事実に出示するという立場に立てば、客観説・主観説の議論はそれほど意味のあるものではない。

両裁判を通じて明らかとなったのは、住所の認定にあたり主観を考慮するかしないかという以前に、どのような客観的事実をもって認定するか、という住所認定の枠組みが明確にされていないという点である。同一の事実に対し、地裁判決と高裁判決とで正反対の判断がくだされたという結果は、住所の認定について法的安定性や予測可能性が非常に低い状況にあることを示している。大切なことは住所の認定にあたって考慮される客観的事実を明確にすることである。住所の認定にあたっては、住居の有無、滞在日数、職業、親族の居住場所等、様々な事実が考慮されるが、現行の相続税法では、「生活の本拠の判定は客観的事実による」として、どの

<sup>54</sup> 占部裕典「贈与税の租税回避行為と『住所』の認定」税理(2008.4)86頁、品川芳宣「国外財産の贈与における受贈者の『住所』の認定-武富士事件-」税研135号(2007)等

<sup>55</sup> 租税法上の住所をめぐる客観主義と主観主義については、佐藤正勝「武富士事件と租税法上の住所の意義 -住所の判定要素と関連理論の考察-」『税大ジャーナル10』税務大学校(Feb. 2009)参照

ような客観的事実によるかは明記していない。その結果起こる解釈論は、租税法律主義が求める法的安定性・予測可能性を高めるために決して益のあるものではない。

### 第7節 課税上の住所の必要性

民法からの借用概念である住所について、法的安定性・予測可能性が保たれているかという観点から検証してきた。借用概念の解釈については、統一説が定説となっていることは述べたが、統一説による場合の問題点の一つは、私法上の概念の意義が明確でない、または複数の説が私法上対立している場合に、税法においてどのように解釈すべきかという点である<sup>56</sup>。民法上、住所の概念については複数説・単一説および客観説・主観説の対立があり、それらをどのように解するかで、税法上の住所に関する議論が混乱している。

今後、民法上の住所の解釈を精緻化する方向で議論を進めることが、税法上の住所に関する法的安定性・予測可能性を高めることにつながるかどうかについては疑問が残る。人々の国境を越えた移動が盛んになり、その生活圏が拡大しつつある現代社会では、相続税課税上の住所を法定することが必要とされているのではないだろうか。住所を借用概念ではなく固有概念として法定することには異論もあるだろう。しかし、現在の日本の相続税に関する法令上の住所規定は、人々が課税上の可能性やリスクを判断して自らの行動を決定するだけに十分な情報を提供していない。住所の認定が裁判等で事後的に行われるのではなく、十分な予測をもって行われるよう、課税上の住所の決定ルールを策定する必要がある。

課税上の住所を考えるにあたっては、各国の居住ルールにおける判定基準を考慮する必要がある。なぜなら、住所は課税権の配分上、人と国とのつながりを示す基準として機能していることから、国際相続上の二重課税や租税回避といった問題と深く関わっているからである。次章では、現行の日本の相続税課税上の居住ルールを各国の制度と比較し、その特徴と問題点について考察する。

---

<sup>56</sup> 渋谷雅弘「借用概念解釈の実際」金子宏（編）『租税法の発展』（有斐閣、2010）47頁

## 第3章 日本の居住ルールの特徴と問題点

### 第1節 相続税制度の現況

本章では、日本と各国の相続税課税上の居住ルールの比較を行うが、ここでは、各国の相続税制度の違いが問題となる。ここで議論に先立ち、各国の相続税制度がどのような点において異なるか概観することとする<sup>57</sup>。

#### 第1項 縮小しつつある相続税制度

日本においては、相続税の課税ベースの拡大と最高税率の引上げにより、相続税制度の拡大が図られている。これと対照的に世界的には相続税制度は縮小する傾向にある。相続税を廃止した国も多い。

---

<sup>57</sup> 本項の考察は基礎資料として、前述した国際租税協会（IFA）の2010年ローマ大会のレポートに寄るところが大きい。ここで、このレポートの概要を記しておくこととする。

IFA2010年ローマ大会では、死を契機として課税される租税（death tax）が議論のテーマとして取り上げられた。大会に先立ち、加盟国にそれぞれの国が自国の制度について報告書を提出することが求められた。具体的には、人の死を契機としてどのような租税をどのように課すか、また、どのような私法制度にもとづいて課税がなされているか、二重課税の救済は国内法と租税条約のそれぞれのレベルでどのように行われているか等について詳細な報告がなされた。特筆すべきは、報告書のフォーマットが厳密に定められているため、各国間の制度比較が可能になっていることであり、資料としての価値は極めて高い。

1 相続税の税収

各国の2008年における相続税の税収に占める割合は以下の通りである。

表2 相続税の税収に占める割合（2008年）

ベルギー	5.16	
ポルトガル	4.33	※
日本	3.3	※
セルビア	2.8	※
デンマーク	2.3	※
台湾	2.09	※
フランス	2.07	
フィンランド	1.36	
オランダ	1.3	※
アメリカ合衆国	0.978	
ハンガリー	0.91	
ドイツ	0.8518	
韓国	0.75	
ルクセンブルグ	0.62	
ブラジル	0.58	
イギリス	0.5	
ポーランド	0.2	※
チリ	0.2	※
ギリシャ	0.2	
ノルウェー	0.18	※
南アフリカ	0.12	
イタリア	0.085	※
スペイン	0.03	※
クロアチア	0.027	※
チェコ共和国	0.0189	

(※) 贈与税による税収を含む。

出典：Maisto, G. (2010) Death as a taxable event and its international ramification, General report for the 2010 Rome Congress of the International Fiscal association, Cahiers de droit Fiscal international, Vol. 95b, 2010. 33頁を参考に作成

これを見ると、日本、ベルギーなどの国を除き、ほとんどの国で相続税は税収のわずかな部

分を占めるにすぎないことがわかる。この傾向は、過去数十年あまり変わっていない<sup>58</sup>。

## 2 相続税の廃止と所得税との統合

表 3 相続税制度が廃止された国

	遺産取得課税	遺産課税	その他
コロンビア	なし	なし	所得税に統合
ウクライナ	なし	なし	所得課税に統合（相続人に対して課税）
ウルグアイ	なし	なし	
カナダ		なし（1971年廃止）	遺産に対してキャピタルゲイン税（一定の場合には課税繰延）
ペルー	なし（1979年廃止）	なし（1979年廃止）	相続による財産の移転は所得課税の対象外
オーストラリア		なし（1980年廃止）	遺産に対してキャピタルゲイン税（一定の場合には課税繰延）
イスラエル		なし（1981年廃止）	所得課税に統合
インド		なし（1985年廃止）	1985年に所得課税に統合
ニュージーランド		なし（1992年廃止）	所得課税（被相続人に対する清算課税）
アルゼンチン	なし（1976年廃止）		
メキシコ	なし（1980年廃止）		所得課税に統合
ポルトガル	なし（2003年廃止）		
スウェーデン	なし（2004年廃止）		所得課税（遺産に対する清算課税）
ロシア	なし（2006年廃止）		
オーストリア	なし（2008年廃止）		
エストニア	なし（2009年廃止）		所得税に統合

出典：International Fiscal Association. (2010) Report from 2010 Rome congress: Cahiers de droit

fiscal international, death as a taxable event and its international ramifications, 95b を

参考に作成

相続税が廃止された国も多い。しかし、それらの国でも、死を契機とした課税が行われなくなった訳ではなく、多くが相続税を所得税と統合した結果、相続税が廃止されている。

代表的な国としてオーストラリア、カナダおよびスウェーデンなどが挙げられる。どちらも、

<sup>58</sup> 1985年のIFAデンバー大会では、相続税の税収に占める割合が1.5%を超えたのは調査した21各国中、4カ国のみであったと報告されている。(Goodman, W. D. (1985), International double taxation of inheritances and gifts, Cahiers de droit Fiscal international, Denver 18頁)

被相続人の死を契機にキャピタルゲイン課税がされる点では共通しているが、オーストラリアでは、相続財産の簿価引継により、実質的に相続財産を売却する時まで、課税が繰り延べられている点異なる<sup>59</sup>。

## 第2項 相続税の多様性

### 1 異なる私法に基づいていること

日本の相続税法がその一般法として民法を持つように、各国の相続税法はその国の私法（相続法）によっている。そして、この私法が各国間で様々に異なっていることが課税制度の差異に直結しているといわれる<sup>60</sup>。

各国の相続法は大別して大陸法（civil law）を基礎としたものと英米法（common law）を基礎としたものに分かれる<sup>61</sup>。

大陸法に基づく相続法では、積極財産および消極財産双方とも相続時に被相続人から相続人に直接相続されると考える。（direct transmission）そのため、資産とともに債務も相続の対象となる。包括承継主義ともいわれる。

一方、英米法に基づく相続法では、財産はいったん遺産管財人または遺言執行人のもとに渡り、そこで積極財産と消極財産の清算が行われた上で、残余財産が相続人のものとなる。（indirect transmission）管理清算主義ともいわれる。

このような相続に関する考え方の違いは相続税法にも大きな影響を及ぼし、後述する課税方式の違い（遺産取得課税方式と遺産課税方式税）の違いに結びつく。

また、このような相続法の根本的な考え方の差異だけでなく、相続に関わる様々な個別概念にも差がある。例えば、ほとんどの国の相続税制度で配偶者は税額控除を受ける仕組みがあるが、「婚姻」の概念は各国の私法で様々に異なる。同様のことは「死」の概念や財産の「所有」概念にも当てはまる。

---

<sup>59</sup> Flynn, M. & Stewart, M. (2010), Death as a taxable event and its international ramification, Branch report Australia for the 2010 Rome Congress of the International Fiscal association, Cahiers de droit Fiscal international, Vol. 95b, 2010. 97 頁

<sup>60</sup> 首藤重幸「日本における相続税の現状」日税研論集（2004）5-19 頁

<sup>61</sup> Maisto, G. (2010) Death as a taxable event and its international ramification, General report for the 2010 Rome Congress of the International Fiscal association, Cahiers de droit Fiscal international, Vo.l 95b, 2010. 22 頁



## 2 国際私法の違い

各国の相続法が異なっている状況で、国際相続の場面において、どの法によって相続を扱うか、準拠法を決定するルールが国際私法<sup>62</sup>である。国際私法もまた、一国の国内法であるので、各国によって異なる。相続に対する国際私法の考え方を類型化すると以下の二つに大別される<sup>63</sup>。

一つは相続統一主義といわれ、相続される財産の種類や所在地等について区別することなく、すべての相続関係を被相続人の本国法で決めるという考え方である。その中でもさらに被相続人の最後の住所地による住所地主義と被相続人の国籍による本国法主義に分かれる。

もう一つは相続分割主義といわれ、相続される財産を動産（現金、預金、株など）と不動産（土地、建物など）に分け、動産は被相続人の本国法により、不動産はそれが所在する国の法律により相続関係を定めるとする考え方をいう。

日本では、わが国の国際私法である法の適用に関する通則法第36条で「相続は被相続人の本国法による」とされている。したがって、相続統一主義により動産、不動産を問わず、すべて原則として被相続人が国籍を持つ国の法律によることとなる。

## 3 課税方式の違い

相続税の課税方式には遺産税と遺産取得税という二つの方式がある。

遺産税は、被相続人が残した遺産全体を課税対象とする。そのため、個別の相続人等が取得した財産は原則として問題とならない。また、この方式によれば、相続税は遺産に対する一種の債務であると考えられる。相続税が課税された後の残余財産が相続の対象となる。前述の相続の考え方との関連では、英米法系の管理清算主義と結びつく。

一方、遺産取得税は、相続人等が富を取得したことに対する課税である。相続人等に対する所得税の一部と捉えられ、その場合、相続税は所得税の分離課税として位置づけられる。大陸法系の包括承継主義と結びつく。

これら二つの課税方式は相続税の課税根拠の議論とも関連が深い。一般に相続税の課税根拠

<sup>62</sup> アメリカでは、各州の法制度が異なるため、一国の中でもどの法を準拠法とするかが問題となる。そのため、準拠法を決定するルールは、複数の法令の抵触を解決する法規範という意味で抵触法（Conflict of Laws）ともよばれる。

<sup>63</sup> この項の記述は、折茂豊『国際私法』（有斐閣、1974）を参考にした。

### 第3章 日本の居住ルールの特徴と問題点

としては<sup>64</sup>、①遺産の取得による担税力、②富の再分配、③被相続人の生前所得の清算課税、④資産の引継の社会化などが挙げられる。このうち、遺産税は被相続人の生前所得の精算課税や、資産の引継の社会化という考え方と親和性を持つ。一方、遺産取得税は、遺産の取得による担税力という考え方と親和性を持つ。

---

<sup>64</sup> 課税根拠の分類は、渋谷雅弘「相続税の本質と課税方式」税研 139（2008）23 頁による。

両者の特徴をまとめると以下のようになる。

表 4 相続税の課税方式

	遺産課税方式	遺産取得課税方式
意義	<ul style="list-style-type: none"> <li>・相続の開始があった場合に、被相続人の死亡の時ににおける遺産額を課税標準として課税する方式</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>・被相続人の遺産額に関係なく、相続の開始により相続人等が相続または遺贈により取得した財産の価額を課税標準として課税する方式</li> </ul>
根拠	<ul style="list-style-type: none"> <li>・相続税の課税は富の集中を抑制するという社会政策的な意味を持つ</li> <li>・生前に稼得した所得に対する所得税・財産税の清算</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>・相続税は遺産の偶然の帰結による不労所得に対する課税であり、遺産の取得に対する特殊の形態の所得税である</li> <li>・個人の経済的な機会均等を実現する</li> </ul>
長所	<ul style="list-style-type: none"> <li>・その者の一生の租税負担の清算という目的に適合する</li> <li>・税務執行が容易</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>・遺産取得者の担税力による合理的な課税ができ、公平な租税負担を期待できる</li> <li>・富の集中を抑制するという目的に適合</li> <li>・相続人間の平等の原則に基づく相続法の趣旨に合致</li> </ul>
短所	<ul style="list-style-type: none"> <li>・遺産取得者の担税力による合理的な課税ができず、不公平な租税負担になる。</li> <li>・富の集中を抑制するという目的に合致しない</li> <li>・相続人間の平等の原則に基づく相続法の趣旨に反する</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>・遺産分割の観念があいまいな場合には、負担の軽減を図るために遺産の分割を偽装した申告が行われるなどの弊害が生じる</li> <li>・税務執行が困難</li> </ul>

出典：関野泰子「相続税・贈与税の課税管轄をめぐる諸問題」税大論叢 25号（1995）、248頁

#### 4 課税主体のレベルの違い

相続税は国税として課されるとは限らない。国税として相続税が課されないスイスやブラジ

### 第3章 日本の居住ルールの特徴と問題点

ルでは地方税として相続税が課される。2010年に遺産税が期限付きで廃止されたとされるアメリカにおいても、州税としては20の州で相続税が課されている。

## 第2節 相続税課税上の居住ルール

### 第1項 居住者の判定基準

#### 1 日本の相続税法における住所の位置付け

日本においては、課税上の居住者の決定に際し、考慮される判定基準は主に住所であることから、第2章では住所の決定の枠組みについてみた。日本の相続税法における住所決定方法をまとめると次のようになる。

① 住所とは生活の本拠をいう。生活の本拠は客観的事実により決定する。客観説によれば、生活の本拠は個人の生活の中心という意味合いを持ち、定住の意思は関与しない。また、居所は判定の対象外とされる。(居住者の判定基準)

② 住所を問題にする対象は原則として相続人等であるが、一定の場合には被相続人等の住所も考慮される。(居住者の判定対象)

③ 住所を問題にする時点は財産を取得した時であるが、一定の場合にはある期間にわたる住所が考慮される。(居住者の判定時点)

以下、相続税課税上の居住ルールとして、次のような観点から国際比較を行う。

どのような基準をあてはめるか (居住者の判定基準)

どの者に基準をあてはめるか (居住者の判定対象)

どの時点で基準をあてはめるか (居住者の判定時点)

#### 2 居住者を判定する基準の種類

居住者を判定する基準としては、住所または居所がある。居住性の判定に加えて国籍が考慮されることがある。

##### ① 住所

住所の概念は国により異なる。我が国の相続税法ではこの住所が居住者決定のための基準として採用されている。

##### ② 居所

居所とは、「人が、ある程度継続的に滞在居住するものの、その生活との度合いが住所ほど密接でなく、『生活の本拠』とまではいえないような場所」をいう。

### ③ 国籍

国籍とは、「個人の特定国家の構成員たる資格」をいう<sup>65</sup>。そして、一国の国籍をもつ個人をその国の国民という。したがって、国籍とは、国家と個人との間の政治的公法的な紐帯であるといわれる。税法上は、市民権も国籍と同様の効果をもつ<sup>66</sup>。

これらの基準が用いられることの根拠については、租税の根拠に立脚するものと準拠法を定めることに立脚するものの二つがある。

#### (1) 租税の根拠に立脚する説明

国家の課税権の根拠として租税利益説(応益原則<sup>67</sup>)に基づくものがある。この立場に立てば、国際課税においては、誰が政府のサービスの利益を享受しているのかということが重要となる<sup>68</sup>。そして、この「政府のサービスの利益の享受」を国家と人がどのような点で結びついているかという点から捉えると、居住地を決定するルールにおける判定基準は次のように説明される<sup>69</sup>。

#### ① 住所

単なる政治的帰属に基づく国籍主義に対して、経済的帰属という観点に結びつく基準として住所主義がある。これは、恒久的ないし永続的に一定の場所に居住するものは、当然その土地の発展と福祉に貢献すべきであり、それが生活の本拠である以上、その者がその社会の構成員となった共同経済組織に対して、その一員として納税すべき義務が発生するとの考え方による。

#### ② 居所

<sup>65</sup> 溜池良夫『国際私法講義(第3版)』(有斐閣、2005)、94頁。1931年の万国国際法学会(Institut de Droit International)の調査によると、世界に50の異なった住所の定義があったとされている。

<sup>66</sup> 特に市民権を問題とする箇所以外は以後「国籍」という用語を「市民権」を含むものとして取り扱う。

<sup>67</sup> 応益原則については、「租税負担配分の原則には、応益原則と応能原則がある。応益原則とは、租税は個人が国家活動から受ける利益に応じて、各個人に配分されるべきであるとする原則をいい、応益課税原則、応益負担の原則、利益説などともいう。応益原則は、租税の根拠に関する学説のうち、租税を国家活動から受ける利益の対価と考える租税利益説に対応する。一方、応能原則とは、国家給付と租税との間に報酬関係を認めずに、納税者の経済上の能力を基準として課税すべきであるとする原則をいい、応能課税原則、応能負担の原則、能力説などともいう。」と述べられている。(関野泰子「相続税・贈与税の課税管轄をめぐる諸問題」税大論叢25号(1995)、290頁)

<sup>68</sup> 水野忠恒「国際租税法の基礎的考察」『小嶋和司博士東北大学退官記念 憲法と行政法』(良書普及協会、1987)741頁

<sup>69</sup> 関野・前掲注(3)263頁

### 第3章 日本の居住ルールの特徴と問題点

課税権配分の原則として居所を挙げるのは、国境外にある移住者は自国民といえども課税を免れるが、国内に居るすべての外国人は国内に居住する自国民と同様の課税に従うとする考え方による。

#### ③ 国籍

国籍を課税権配分の原則と捉えるのは、国家の存立発展に必要な経費は、当然その国民が負担すべきであり、その者が外国に居住する時といえども、本国に対して常にその責に任ずべきとする考え方による。

#### (2) 準拠法を定めることに立脚する説明

人が本来所属する地域から離れて他国におもむいた場合にも適用される法律を属人法という。国際私法上、相続の問題もこの属人法が適用される分野とされている。例えば、ある個人が外国を旅行中に死亡したとする。死亡と同時に相続が発生するが、相続人の決定や相続財産の決定は、その者が死亡した時に存在していた国の法律によるのではない。その者が本来所属するものとされる国の法律によるのである。このとき、なにをもってその者が本来所属するとされる国を定めるかという点について、国際私法上、本国法主義と住所地法主義が対立している。

まず、本国法主義とは、「ある者が国籍を有する国の法律をその者の属人法として適用する主義<sup>70</sup>」をいう。属人法決定のための連結点として国籍を基準とするところから国籍主義ともいわれる。これに対し、住所地主義とは、「ある者が住所を有する地の法律をその者の属人法として適用する主義<sup>71</sup>」をいう。属人法決定のための連結点として住所を基準とするところから住所主義ともいわれる。

この両主義の妥協として、本国法主義を原則としながら、当事者が本国以外の国に一定期間継続して住所を有するときは、住所地法によるとする提案がある<sup>72</sup>。このような考え方は相続税の租税条約において、二重居住者の振分けの場合に採用されている。すなわち、ある者のある国への居住期間が一定期間以下の場合には、その者が国籍または市民権を有する国の居住者として扱うが、一定期間を超えた場合には、現在居住している国の居住者として扱うというもの

<sup>70</sup> 溜池・前掲注(65)、89頁

<sup>71</sup> 溜池・前掲注(65)、89頁

<sup>72</sup> 溜池・前掲注(65)、92頁

である。

### 3 住所主義と国籍主義の長短

相続税の課税上、住所を基準として課税することの利点は二つある。一つは国籍による差別を排除できる点である。もう一つは形式ではなく個人の現在居住している場所という実質に基づいた課税が行われる点である。一方、住所として、住所は国籍と比較して容易に変更できるため、一つの場所に定まらず不安定になる恐れがあることが挙げられる。さらに、この点を利用した租税回避にも利用される可能性がある。また、国によって住所の概念が異なるため、住所が容易に定まらない、二重居住者が発生するなどの問題が起こる恐れがある。

国籍により課税することの長短は、住所を採用した場合と逆になる。国籍は住所と比較して、なによりも安定していることが特徴である。そのため、人が国を越えて頻繁に居住場所を変えた場合にも、課税することができる。二重国籍などの問題も住所基準による二重居住者の問題に比較すれば、あまり問題とならない。さらに、住所変更による租税回避等も防止できる。住所は、固定性があまりに高いゆえに、個人の生活状況を反映した課税が行われなくなることである。

## 第2項 各国の居住者判定基準

### 1 訳語の問題

以下、本論文では、各国において様々に異なる居住者の判定基準について考察する。ここで問題になるのが訳語の問題である。居住者の概念が国によって異なるということは、同じ概念を表す用語が他の国に存在しない可能性があるということである。また、あるときには、類似の概念は存在するのだが、その異同についての議論が深められていないため、同じ語に対して異なる訳者が異なる訳語をあてはめていることがある。このような訳語の乱れは議論を著しく混乱させることとなる。このような状況を鑑みて、本論文では、まず定訳の存在する語については異論のない限り、同じ訳を用いることをこころがける。一方、定訳が定まっていないと思われる語については、筆者による訳もしくは言語のカタカナ表記に括弧で言語を付すこととした。

### 第3章 日本の居住ルールの特徴と問題点

本論文で用いる訳語のうち、定訳が定まっているものとしては以下の語を挙げる<sup>73</sup>。

resident 居住者

domicile 住所

residence 居所

permanent home 恒久的住居

center of vital interests 重要な利害関係の中心

habitual abode 常用の住居

このうち、「domicile」は住所と訳されているが、日本の「住所」とは大変異なる概念である。この点を考慮して、本論文では「ドミサイル」と表記する。以下、まずドミサイルの意義について明らかにしたい。

#### 2 「ドミサイル」の意義と「居所」との相違点

「ドミサイル」とは法律と人とを結びつけ、準拠法を定めるために、特に英米法を中心に用いられてきた概念である。

West's encyclopedia of American law によると、「ドミサイル」とは、

「恒久的な生活の中心となる住居のある場所で、ある個人が（仮にその場所を離れていたとしても）戻ってくる、あるいは戻ってくる意思のある場所。ドミサイルは、どの州で被相続人の遺言を検認されるか、あるいは、どの州で所得税または相続税を課されるかを決定する上で重要である。ある個人が複数の居所を持っている場合、どの州にドミサイルがあるかは証明されなければならないことがある。<sup>74</sup>」（以上、筆者訳）とされている。

また、「ドミサイル」と「居所」の違いについて同書では、

「ある個人のドミサイルと居所は通常同じ場所にあり、二つの用語はしばしば同じ意味を持つかのように用いられるが、両者は同意義ではない。ある個人は居所を二カ所に（例えば都会と郊外に）持つことができるが、ドミサイルは一つしか持てない。居住とはある特定の地域に

<sup>73</sup> 財産法人納税協会連合会『平成21年版 租税条約関係法規集』（清文社、2009）および川田剛・徳永匡子『OECDモデル租税条約コメンタリー逐条解説』（税務研究会出版局、2009）による。

<sup>74</sup> 原文は "the place where a person has his/her permanent principal home to which he/she returns or intends to return. This becomes significant in determining in what state a probate of a dead person's estate is filed, what state can assess income or inheritance taxes, where a party can begin divorce proceedings. （中略） Where a person has several "residences" it may be a matter of proof as to which is the state of domicile."



住むことを意味するが、ドミサイルはその特定の地域に定住の意思を持って居住することを意味する。居所を決めるにはある場所で生活しているという物理的な居住実態があれば足りるが、ドミサイルの決定には物理的な居住実態だけではなく、そこに定住するという個人の意志が不可欠である。

このドミサイルと居所の区別は、そのキャリアの間に頻繁に移動することが多い軍人の他、州立大学の奨学金や研究基金に応募しようとしている学生の応募資格の有無、さらに仕事を退職した人たちの納税場所の決定などに関連する。ドミサイルはまた、選挙権のある場所や運転免許証の発行地にも関わる。<sup>75)</sup> (以上、筆者訳) としている。

---

<sup>75)</sup> “Although the domicile and residence of a person are usually in the same place, and the two terms are frequently used as if they have the same meaning, they are not synonymous. A person can have two places of residence, such as one in the city and one in the country, but only one domicile. Residence means living in a particular locality, but domicile means living in that locality with the intent to make it a fixed and permanent home. Residence merely requires bodily presence as an inhabitant in a given place, whereas domicile requires bodily presence in that place and also an intention to make it one's permanent home. This distinction is relevant for members of the military, who may move frequently during the course of a typical career; college students, whose state of domicile may affect whether they are eligible for scholarships and grants from a state university; and retired individuals, whose domicile will determine where they pay taxes. Domicile determines where a person votes and where a person's driver's license is issued.”

3 各国で用いられている居住者の判定基準

相続税が採用されている主な国で採用されている居住者の判定基準は以下の通りである。

表 5 相続税課税上の居住者の判定基準

	居所	ドミサイル	国籍（市民権）
ギリシャ	○	○	○
日本	○	○	○
アメリカ合衆国	○	○	○
ドイツ	○	○	
韓国	○	○	
ベルギー	○	○	
ハンガリー	○		○
オランダ	○		○
台湾	○		○
ヴェネズエラ	○		
クロアチア	○		
フィンランド	○		
イタリア	○		
ルクセンブルグ	○		
ポーランド	○		
セルビア	○		
スペイン	○		
デンマーク	○		
ノルウェー		○	○
チリ		○	
フランス		○	
イギリス		○	
ブラジル		○	
スイス		○	

出典：International Fiscal Association. (2010) Report from 2010 Rome congress: Cahiers de droit fiscal international, death as a taxable event and its international ramifications, 95b を参考に作成

この表では、居所・ドミサイル・国籍の三つの基準により分類している。それぞれの意義について、まず、国籍は出生により各国の法令を根拠に取得されるものである<sup>76</sup>。次に居所は

<sup>76</sup> 出生による国籍の取得については、親の血統と同じ国籍を子に与える立法、すなわち自国民から生まれ

「residence」の訳語であり、一般的には定住の意思は関与しないものとされている。これに対してドミサイルは、その認定に際し、定住の意思が必要とされる。また、ドミサイルは出生によって発生することから、国籍に類似した面もある。

ここで、日本の居所および住所とこの分類上用いられている居所およびドミサイルとの異同が問題となる。日本の住所につき主観説によれば、住所は定住の意思が関わることとなり、ドミサイルに分類される。一方、客観説によれば、定住の意思は考慮しないことから、日本の住所は（日本の相続税課税上、居所は考慮外としたにもかかわらず）居所に分類されることとなる。このように「residence」の訳語としての「居所」と日本の相続税課税上または民法上の「居所」の意義には差異があることを認識しておく必要がある。また、このような事情により、日本で採用されている居住者の判定基準としては、居所・ドミサイル・国籍のすべてが当てはまることとした。

以下、数カ国を例に挙げ、採用されている居住者の判定基準について考察する。

#### イギリス<sup>77</sup>

イギリスでは、被相続人等のドミサイルを居住者決定の基準とし、居所や国籍は問題とはならない。

一般的に個人はその個人の恒久的住居（permanent home）を持つ場所にドミサイルがあるとされるが、恒久的住居が物理的な事実であるのに対して、ドミサイルは法律上の概念である点が異なる。その他、ドミサイルが恒久的住居と異なる点としては次の三点が挙げられる。

① 定住の意思が必要とされること

② すべての個人が持たなければならない。したがってホームレスのようにたとえ住居が定まらない者に対してもドミサイルは定まるとされる。

③ 16歳以下は両親と同じドミサイルを持つ。したがって子が両親と異なる恒久的住居を持つ場合には恒久的住居とドミサイルが異なることとなる。

---

た子に自国の国籍の取得を認める血統主義と、出生地の国籍を子に与える立法、すなわち自国で生まれた子に自国の国籍の取得を認める生地主義とがある。日本は血統主義を採用している。

<sup>77</sup> この項は、HM Revenue & Customs Inheritance tax manual（英国歳入税関庁相続税マニュアル、以下、IHTMと略記）および Mckeever, M. and Skeffington, S. (2010), Death as a taxable event and its international ramification, Branch report United Kingdom for the 2010 Rome Congress of the International Fiscal association, Cahiers de droit Fiscal international, Vol. 95b, 2010. 813 頁を参考に記述した。

### 第3章 日本の居住ルールの特徴と問題点

また、常用の居所 (habitual residence) とは、定住の意思が求められるという点で共通しているが、ドミサイルが一つしか持てないのに対して、常用の居所は複数持つことが可能である点が異なる。

ドミサイルは私法上、婚姻や遺言の有効性など幅広い分野に関連している。英国歳入税関庁相続税マニュアル (IHTM) には、ドミサイルが居住 (residency) および国籍 (nationality) とは、はっきり異なる概念であることが明記されている。例として、イギリス国籍を持ち、スペインに居住し、なおかつアメリカにドミサイルを持つ例が挙げられている。

ドミサイルには、次の3つの原則がある。

- ① 個人は必ずドミサイルを持たなければならない。
- ② ドミサイルは必ず一つに定まる。
- ③ ドミサイルを変更する場合には、新しいドミサイルを得るまで、以前のドミサイルをもっているとされる。

具体的にドミサイルは次のような仕組みで決定される。

まず、出生児は嫡出子の場合は父親、非嫡出子の場合は母親と同じドミサイルを得る<sup>78</sup>。

(domicile of origin、本源住所<sup>79</sup>)

それから16歳までは、父親または母親と同じドミサイルを有する。父親または母親のドミサイルが変更された場合には、その子も父親または母親と同じドミサイルに自動的に変更される<sup>80</sup>。

(domicile of dependence、従属住所<sup>81</sup>)

16歳になると、独立のドミサイルを持つ権利が与えられ、(domicile of independence、独立住所) ドミサイルの変更が可能となる<sup>82</sup> (domicile of choice、選択住所<sup>83</sup>) が、変更には、新たな国への居住の事実と定住の意思を示す必要がある。居住は長期間である必要はない。例えば、移住者は移住先で即座に新しいドミサイルを得ることができる。(ただし、違法な滞在がドミサイルの決定上考慮されるべきかどうかには議論がある。) 定住の意思を示すためには、

---

<sup>78</sup> IHTM13021

<sup>79</sup> 訳語は、溜池・前掲注(65)、120頁による。

<sup>80</sup> IHTM13023

<sup>81</sup> 溜池・前掲注(65)、120頁

<sup>82</sup> IHTM13022

<sup>83</sup> 溜池・前掲注(65)、120頁

あらゆる個人的な事情が勘案される。

ドミサイルを他国に変更したが、その後その国に定住することをやめた場合には、新たにドミサイルを取得しない限り、出生時のドミサイルに復帰することとなる。

ドミサイルに関する以上の規定はドミサイルに関わるすべての税目に共通であるが、相続税独自のドミサイルのみなし規定が法定されている。そののみなし規定とは、次の場合に本人が持つドミサイルに関わらず、イギリスのドミサイルを持つものとみなされる<sup>84</sup> (deemed domicile) という内容のものである。

イギリス以外のドミサイルを取得してから、相続の時までに 3 年未満しか経過していない場合

現在から過去 20 年間に 17 年以上イギリスの所得税法上の居住者である場合<sup>85</sup>

#### フランス<sup>86</sup>

フランスではドミサイルが居住者の基準とされている。ドミサイルの基準は私法によらず、税法で法定されている<sup>87</sup>。以下の者は税法上のドミサイルをフランスに持つとされる。

フランスに「世帯」(household) または「居所の中心地」(main place of residence) を持つ者。「居所の中心地」(main place of residence) の決定には、その個人の居住を問題とし、その家族の居住は考慮しない。通常、6ヶ月以上居住している場合には、「居所の中心地」(main place of residence) があるとされる。次の一定の場合には、国外に居住している期間のほうが国内に居住している期間より長い場合にも、「居所の中心地」(main place of residence) はフランスにあるとされることがある。

フランスで職務に従事している者

雇用契約がない場合には、フランスで一定規模の事業を行っているかが問題となる。職務に従事している場所の判定にあたっては、その職務に従事する日数にもとづき判断され、その職

<sup>84</sup> IHTM13024

<sup>85</sup> イギリスの所得税の規定によれば、一年のうち 183 日以上イギリスに滞在していた者はイギリスの居住者とされる。(S.831(1)Income Tax Act2007)

<sup>86</sup> この項の記述は、Monassier, B. (2010), Death as a taxable event and its international ramification, Branch report France for the 2010 Rome Congress of the International Fiscal association, Cahiers de droit Fiscal international, Vol. 95b, 2010. 371 頁による。

<sup>87</sup> article4B French Tax Code

### 第3章 日本の居住ルールの特徴と問題点

務が生み出す所得は問題とならない。

フランスにその個人の経済的なつながりが最も深いとされる者

たとえば、多額の投資をしていること、業務上の役職があること、個人の資産管理を行っていることなどが例とされる。

#### ドイツ<sup>88</sup>

ドイツの居住者決定の基準は居所もしくはドミサイルである。居所とドミサイルの定義は税法 (General Tax Act セクション8、9) に規定されている。

まず、居所についてみる。居所とは、居住空間 (housing space) を所有することと定義される<sup>89</sup>。居住空間 (housing space) とは、居住に適したあらゆる住居若しくはその一部をいう。非常に簡便な住居であってもこの要件は満たすことができる。電気や水道の設備があり、悪天候をしのげる場所であれば充分である。その居住空間 (housing space) が一定の生活レベルを維持するものであるかどうか、または、その居住人の社会的な地位にふさわしいものであるかは、全く問題とならない。

居住空間 (housing space) は、その所有者がそれを維持し、使用する意図があれば居所となる。居住人が住居にときおり戻ってくるのであれば、居所の要件は充分満たすこととなる。その住居がその居住人の最も中心となる住居であるかどうかは問題とならない。ドイツの税法上、別荘も居所とみなされる。居所の定義は滞在期間の長さとは無関係である。短期間の、しかし頻繁な住居への往来は居所とみなされる可能性がある。

個人は必ず居住空間 (housing space) を所有するものとされる。これは、個人が賃貸人または賃借人である場合にもあてはまる。どのような物理的所有の実態でも充分である。例えば、ある個人がアパートの鍵を所有し、そのアパートを時折使用していたとすれば、税法上、居所とするに充分である。アパートを使用する意図はそのアパートに私物を保管している事実により示される。

---

<sup>88</sup> この項の記述は、Watrín, B. (2010), Death as a taxable event and its international ramification, Branch report Germany for the 2010 Rome Congress of the International Fiscal association, Cahiers de droit Fiscal international, Vol. 95b, 2010. 394 頁による。

<sup>89</sup> S.8 General Tax Act

ドミサイルは、ドイツ国内に継続して6ヶ月以上滞在することにより付与される<sup>90</sup>。滞在期間の計算上、短期間の断続は問題とならない。

### アメリカ<sup>91</sup>

アメリカの遺産税の課税範囲は2つの基準によって決定する。一つは市民権 (citizenship) であり、もう一つは居所 (residence) によって決まる居住者である<sup>92</sup>。このうち、居住者 (resident) は税法で定義されており、「居住者 (resident) とは、その死亡の時点においてアメリカにドミサイルを有する者」と規定されている<sup>93</sup>。ドミサイルについては同じ規定に定義規定<sup>94</sup>がおかれており、ある場所に居住する個人は、その場所を離れる意思がない場合にはその地でドミサイルを獲得することが明記されている。また、その際、居住する期間は問題とはならない。定住の意思が確認できず、単に居住しているのみではドミサイルの認定に不十分である。また、ドミサイルを変更する場合には変更の意思だけでなく、実際にその地を離れることが必要とされる。

### クロアチア<sup>95</sup>

クロアチアでは、相続税の課税上、居住者は相続人等の居所 (residence) または常用の住居によって決定し、ドミサイルや国籍にはよらない。居所および常用の住居の意義は、税法で規定されている。まず、居所の意義は、「納税者は、その所有する住居を1年若しくは2年の期間内に183日以上所有している場合は居住者とみなされる。実際に居住していたかどうかは問題とならない<sup>96</sup>。」(以上、筆者訳)とされている。次に常用の住居の意義は、「納税者の常用の住居は、その納税者が居住している場所で、居住の状況からして一時的に居住しているのではな

<sup>90</sup> S.9 General Tax Act

<sup>91</sup> この項の記述は、Levin, L. D. and Stapper, E. J. (2010), Death as a taxable event and its international ramification, Branch report the United States for the 2010 Rome Congress of the International Fiscal association, Cahiers de droit Fiscal international, Vol. 95b, 2010. 840頁を参考にした。

<sup>92</sup> IRC S.2001(a)

<sup>93</sup> IRC S.20.0-1(b)

<sup>94</sup> 前掲注(93)原文は、"A person acquires domicile in a place by living there, for even a brief period of time, with no definite present intention of later removing therefrom. Residence without the requisite intention to remain indefinitely will not suffice to constitute domicile, nor will intention to change domicile effect such a change unless accompanied by actual removal."

<sup>95</sup> この項の記述は、Dukic, I. (2010), Death as a taxable event and its international ramification, Branch report Croatia for the 2010 Rome Congress of the International Fiscal association, Cahiers de droit Fiscal international, Vol. 95b, 2010. 269頁による。

<sup>96</sup> Art.38 of General Tax Act. 原文は、"Taxpayers shall be deemed to have residence in the home they own or possess for not less than 183 days in one or two calendar years. Actual residence in such a home is not required."

### 第3章 日本の居住ルールの特徴と問題点

いと結論できる場所をいう。常用の住居は、1年若しくは2年の期間内に183日以上居住していた場合には、定住地またはその期間内に最も関係の深い居所とみなされる。常用の住居の決定にあたり、1年以内の短期間、その居所を離れていた事実は考慮外とされる<sup>97</sup>。」(以上、筆者訳)

#### スペイン<sup>98</sup>

スペインの相続税の課税上、居住者は「常用の居所」(habitual residence)によるものとされる。ここに「常用の居所」とは、納税義務が発生するまでの一年間に最も滞在していた日数が長かった地をいう。滞在期間の決定にあたって、「常用の住居」(habitual dwelling)が存在する居住地を短期間離れていた場合、その事実は考慮される。しかし、離れていたことを証明できない場合には、「常用の住居」(habitual dwelling)が存在する居所に滞在していたものとされる。ここに「常用の住居」(habitual dwelling)とは、3年間以上継続して居住していた住居をいう。

上記のルールによっても居住者が決定しない場合は、個人の利害関係の中心地(main center of interests)を居住地とする。ここに利害関係の中心地とは、所得税の課税上、最も関わりの深い地とされる。すなわち、(a) 給与所得の得られた地、通常は職業活動に従事している地をいう。(b) 不動産所得または不動産の譲渡所得が得られた地、通常は不動産の所在場所とされる。(c) その他経済活動によって得られた所得、通常は経営の中心地がある場所とされる。

上記のルールによっても居住者が決定しない場合は、その個人の最後の所得税の確定申告が行われた場所をもって居住地とする。

#### 韓国<sup>99</sup>

韓国の相続税の課税上、居住者は居所(residency)によって決まる。居所はさらにドミサイ

<sup>97</sup> 前掲注(96) ”The habitual abode of taxpayers shall be determined as that location in which they reside under circumstances which generally lead to the conclusion that they do not reside there only temporarily; the habitual abode shall be deemed the permanent or chronologically linked residence with duration of not less than 183 days in one or two calendar years. Brief pauses not longer than one year shall not be relevant to the determination of habitual abode.”

<sup>98</sup> この項の記述は、Bernabeu, B. P. and Ribes, A. R., B. (2010), Death as a taxable event and its international ramification, Branch report Spain for the 2010 Rome Congress of the International Fiscal association, Cahiers de droit Fiscal international, Vol. 95b, 2010. 717 頁による。

<sup>99</sup> この項の記述は、Baik, J. H. and Ok, M. S.. (2010), Death as a taxable event and its international ramification, Branch report Korea for the 2010 Rome Congress of the International Fiscal association, Cahiers de droit Fiscal international, Vol. 95b, 2010. 519 頁による。



ルまたは住居 (abode) によって決定される。ドミサイルは個人の状況を総合的に勘案して決定されるが、特に家族の居所、資産の所在場所などが重視される。例として、韓国に一年間以上継続して滞在することを必要とする職業に従事している者および、韓国に家族が居住し、かつその職業および資産の所在場所から韓国に一年間以上滞在するものと推定される個人は韓国にドミサイルを持つものとされる。

一方、住居 (abode) とは、個人が一定期間以上居住している場所を示すものとされ、相続税の課税上は一年以上の居住が要件とされる。

### フィンランド<sup>100</sup>

フィンランドでは、相続税課税上の居住者は被相続人死亡時の被相続人または相続人の「中心的な住居」(main home) の場所によって決まる。中心的な住居の特定にあたっては、それが常用の住居 (habitual abode) であるかどうかの判定のめやすとなる。常用の住居の判定には実質が重視され、当事者のあらゆる事実および個人的事情が考慮される。住所登録等の形式は全く問題とならない。

中心的な住居の判定にあたっては、居住期間の長さは唯一の決定要因とはならない。これは、所得税課税における居住者の判定基準とは非常に異なる点である。所得税の課税上は二つの居住者判定ルールがある。ひとつはフィンランド国内に6ヶ月以上滞在している者は居住者とみなす(6ヶ月ルール) というものであり、もうひとつはある者がフィンランドを離れても、その後3年間はフィンランドに居住するものとみなす(3年ルール) というものであるが、相続税の課税においてはこれらのルールを単純に当てはめ、中心的な住居の判定をくだすことはできない。

住居が国外と国内に複数ある場合には、どの住居が最も中心的であるかを判定しなければならない。判定にあたっては、定住の意思が重視され、次のような点が考慮される。

- ・ 家族の住居の所在地
- ・ 勤務地および勤務期間

---

<sup>100</sup> この項の記述は Rabina, P. (2010), Death as a taxable event and its international ramification, Branch report Finland for the 2010 Rome Congress of the International Fiscal association, Cahiers de droit Fiscal international, Vol. 95b, 2010. 344 頁を参考にした。

### 第3章 日本の居住ルールの特徴と問題点

- ・自営業の場合には事業を行っている場所
- ・住居での滞在期間
- ・それぞれの国での滞在期間
- ・資産の所在場所
- ・所得税課税上の居住者に該当するか
- ・市民権
- ・労働許可証または短期滞在許可証

#### ハンガリー<sup>101</sup>

居住者の判定は、市民権、居所およびドミサイルによる。相続税上の居住者の判定が問題となった場合には、所得税法上の居住者の判定基準に従うこととされている。所得税法には居住者の判定基準が次のように規定されている。

・ハンガリーの市民権を持つ者（他の国の市民であり、かつハンガリー国内に恒久的住居および常用の住居のいずれも持たない場合を除く）

- ・外国の市民権を持つ者または市民権を持たない者で、ハンガリーの居住許可証を持つ者
- ・ハンガリーに年間 183 日以上滞在した者で、次のいずれかの要件を満たす者

恒久的住居をハンガリーにのみ持つ者

恒久的住居をハンガリー以外にも持つ者またはハンガリー国内に恒久的住居を持たない者で、重要な利害関係の中心をハンガリー国内に持つ者

恒久的住居をハンガリー以外にも持つ者またはハンガリー国内に恒久的住居を持たない者で、常用の住居をハンガリー国内に持つ者

#### イタリア<sup>102</sup>

相続税の課税上、居住者の定義は税法におかれていない。したがって、居住者の概念は私法からの借用概念となる。私法（article 43 Civil Code）では、居所（residence）とはある個

<sup>101</sup> この項の記述には、Csikos, K. & Locsei, T. (2010) Death as a taxable event and its international ramification, Branch report Hungary for the 2010 Rome Congress of the International Fiscal association, Cahiers de droit Fiscal international, Vol. 95b, 2010. 436 頁を参考にした。

<sup>102</sup> この項の記述は、Saccardo, N. (2010) Death as a taxable event and its international ramification, Branch report Italy for the 2010 Rome Congress of the International Fiscal association, Cahiers de droit Fiscal international, Vol. 95b, 2010. 479 頁を参考にした。

人が常用の居所 (habitual abode) を持つ場所であると規定されている。

常用の居所は二つの要因により定められる。一つはイタリア国内に所在する不動産との客観的なつながりであり、もう一つはイタリア国内に定住する意思である。定住 (habitualness) とはその住居に居住した期間の長さや、その住居を現実に使用した度合いによって示されるものではなく、その個人の意志によるものであるとされている。このことは、その住居が断続的にしか使用されないか、あるいは極端なケースでは全く使用されなくとも、その個人に将来その住居に戻ってくる意思があり、その住居が自らの常用の住居であるという認識があれば判定には充分であるということの意味する。現実的には、そのような定住の意思はその個人の行動や住居との関わり-例えば私物を置いている、家族が居住している、他に住居を所有していないなど-によって示される。この常用の居所を考慮した上で、居所の判定にはイタリアに滞在した日数が重要とされる。

所得税課税上の「居住者」は相続税の課税上は全く関連がない。所得税法の居住者とは次の3つの要件のいずれかを満たす者をいう。①イタリア国内に常用の居所 (habitual abode) を持つ者、②イタリア国内にドミサイル (重要な利害関係の中心をいう) を持つ者、③イタリア国内に住民登録をしている者。

相続税課税上の「居住者」は所得税課税上の「居住者」と次の点で異なる。相続税課税上、居住者は判定する時点は (所得税が課税期間を問題にするのに対し) 被相続人の死亡の時点である。また、ドミサイルは相続税課税上、考慮されない。また所得税課税上は、住民登録がある場合にはそれだけで居住者とされるに充分であるが、相続税課税上の居住者の判定では不十分である。

### ルクセンブルグ<sup>103</sup>

相続税課税上、ある個人がルクセンブルグの居住者とされるのは、ルクセンブルグにドミサイルを持つ場合である。ドミサイルとは、被相続人等およびその親族が継続して居住していた場所で、被相続人の重要な利害関係の中心が存在していたものをいう。相続税課税上のドミサ

<sup>103</sup> この項の記述は、Gobel, A. & Schaffner, J. (2010) Death as a taxable event and its international ramification, Branch report Luxembourg for the 2010 Rome Congress of the International Fiscal association, Cahiers de droit Fiscal international, Vol. 95b, 2010. 539 頁を参考にした。

### 第3章 日本の居住ルールの特徴と問題点

イルは私法上のドミサイルとは異なる。相続税課税上のドミサイルの認定には、現実の継続した居住 (effective and continuous dwelling) の要件を満たすことが求められる。

相続税課税上のドミサイルは所得税課税上のものとも異なる。所得税課税上、ドミサイルとは中心的な住居 (principal place of abode) がある場所とされる。相続税課税上のドミサイルは、ルクセンブルグとのより強固な結びつき、特に定住の意思、が必要とされる。例えば、ルクセンブルグの居住者が治療のため海外の病院に数年間滞在したとする。この場合、相続税課税上は、この者のドミサイルは明らかにルクセンブルグにある。重要なのは個人の意思である。一時的に居住地を離れていることはドミサイルの変更にはつながらない。

#### オランダ<sup>104</sup>

相続税課税上の居住者の判定は、まず被相続人の居所によって行われる。この判定により非居住者とされた者は、次にみなし居住者に該当するかどうか判定される。被相続人が死亡時以前10年以内にオランダを出国した場合において、出国時と死亡時にオランダ国籍を持つ者はみなし居住者とされる。

居所の判定に当たっては、すべての関連する事実と状況を考慮することとされているが、税法上、明確な規定はない。私法上は、恒久的住居の取得の可能性、家族の居所、子供が学校に通っている場所、取引のある銀行の場所、職場および国籍などが居所の判定上考慮される。

#### ノルウェー<sup>105</sup>

居住者の判定基準はドミサイルおよび市民権である。ドミサイルは相続税法上、規定されていない。判例によれば、ノルウェーの相続税課税上のドミサイルは国際私法上のドミサイルと同意義に解することとされている。ノルウェーの国際私法上、ある個人のドミサイルとは、その個人が定住の意思を持って居住する地にあるとされる。定住の意思を判定するために考慮される要素としては、親族、特に配偶者と子供の居所、住居その他の資産の所有地、定職の有無、

---

<sup>104</sup> この項の記述は、Richelle, F. M. & Sonneveldt, F. (2010), Death as a taxable event and its international ramification, Branch report Netherlands for the 2010 Rome Congress of the International Fiscal association, Cahiers de droit Fiscal international, Vol. 95b, 2010. 568 頁を参考にした。

<sup>105</sup> この項の記述は、Walby, L. H. (2010) Death as a taxable event and its international ramification, Branch report Norway for the 2010 Rome Congress of the International Fiscal association, Cahiers de droit Fiscal international, Vol. 95b, 2010. 600 頁を参考にした。

無期限の居住または労働許可証の有無などがある。重要な利害関係の中心も主要な考慮要素のひとつである。滞在の目的が判定の要となるため、定住の意思が重視される。ゆえに、収監または意思にもとづかない滞在はドミサイルの判定上、考慮されない。留学は一時的な居住とみなされる。

相続税課税上のドミサイルは所得税課税上のドミサイルとは異なる。所得税課税上は、ある一定の滞在日数を超えると自動的にドミサイルを持つものとみなされるが、相続税課税上はこのようなことはない。

市民権はドミサイルと比較してはるかに明確な基準であるが、必ずしも公平なものとはいえない。他の国に市民権を持っていても、ノルウェーの市民権さえあれば、ノルウェーの居住者とされるからである。

所得税課税上のドミサイルは滞在日数判定により半強制的に与えられるのに対し、相続税課税上のドミサイルは滞在日数判定がない。このため、相続税課税上のドミサイルは所得税課税上のものよりも、容易に他の国に移すことができる。このようなドミサイルを移転することによる租税回避を防止するため、相続税課税上のドミサイルを所得税と同じものにするのがしばしば議論されるが、国際私法上の判断がそれを阻んでいる。

市民権はドミサイルよりも明確な判定基準であるため、居住者の判定基準としてのドミサイルの意義は薄れつつある。近年では、この市民権による居住者の範囲を拡大し、ノルウェーの市民権を持つ者は、ノルウェー出国後5年間は相続税の納税義務を持つものとする案が検討されている。

#### ベルギー<sup>106</sup>

居住者の判定基準は居所である。判定の時点は死亡の時である。被相続人が死亡の数日前に居所をベルギー国外に移していた場合には、ベルギー国内に所在する不動産を除き、相続税は課されない。

居所の概念は明確ではない。私法では、居所の判定は事実認定の問題であるとし、被相続人

---

<sup>106</sup> この項の記述は、Deblauwe, R. (2010) Death as a taxable event and its international ramification, Branch report Belgium for the 2010 Rome Congress of the International Fiscal association, Cahiers de droit Fiscal international, Vol. 95b, 2010. 155 頁を参考にした。

### 第3章 日本の居住ルールの特徴と問題点

が持っていた親族との関係および職務上の関係の中心の場所であるとされている。居所は客観的な事実のみから判定され、ドミサイルや市民権とは異なることがありうるとされている。相続税課税上の居所の判定では、親族との関係または職務上の関係のどちらかの中心の場所であれば充分である。

移民に関しては特別なルールがあり、ベルギーに移住した者は移住初日から相続税課税上の居住者となる。

#### 台湾<sup>107</sup>

居住者の判定基準は国籍および居所である。被相続人等が台湾国籍を持ち、かつ居所が台湾国内にある場合にのみ、無制限納税義務が課される。被相続人等が死亡または贈与の時点から2年以前に台湾国籍を失っていた場合には、相続税課税上は台湾国籍を持つものとみなされる。

## 4 考察

### 国籍基準の採用

居所またはドミサイルの他に国籍を判定基準として併用する国が増えつつある。日本においては平成12年度改正によって国籍基準が採用された。ノルウェーにおいても市民権の採用が検討されている。これは、居所またはドミサイルと比較して国籍が容易に判定できる基準であることに加え、居所またはドミサイルを移転することによる租税回避防止を狙ったものだと考えられる。しかし、物理的な居住地の移動により、変化する居所またはドミサイルに対し、国籍は固定度が高いため、二重課税発生の要因となることが懸念される。

また、国籍のみを判定基準とする国はない。

### 同一の基準の意味するものの違い

同一の分類に属していても、各国の判定基準の意味するものは非常に異なる。事実、居所(residence)とドミサイルという二つの基準は、それぞれ非常に広い意味で用いられている。

たとえば、ドミサイルについて考えてみたい。元来、英米法によって用いられる概念とされてきたドミサイルは、居住の事実に加えて定住の意思が必要とされると言われている。実際に

---

<sup>107</sup> この項の記述は、Cjung, C. (2010) Death as a taxable event and its international ramification, Branch report Chinese Taipei for the 2010 Rome Congress of the International Fiscal association, Cahiers de droit Fiscal international, Vol. 95b, 2010. 230 頁を参考にした。

イギリスの規定では、そのように明記されている。しかし、他の国々におけるドミサイルという用語の用法では、定住の意思を重視しないか、全く問題にしないことがある。これは大陸法系の国々で顕著である。事実、フランスにおいては、ドミサイルの認定は定住の意思を考慮しない。また、ドイツのドミサイルの認定には滞在期間の要件があるが、アメリカでは滞在期間の長短は全く問題とならない<sup>108</sup>。

また、ドミサイルは通常、住所と翻訳されるが、英米法上のドミサイルと日本の民法上の「住所」の違いについて考えてみたい。第一にドミサイルと「住所」はその決定の方法が根本的に異なっている。ドミサイルが持つ本源住所、従属住所および選択住所といった構造は「住所」にはない。ドミサイルはこの独特のドミサイル決定のメカニズムにより、常に一つに定まるとされているが、住所は常に一つに定めるとは限らない。ドミサイルの持つこの決定のメカニズムにより、ドミサイル認定の裁判では、まず本源住所がどこにあるかを定め、その後、選択住所を得たことがあったか、あったとしたら、それは有効な変更であったかどうかを個人の一生にわたってたどっていくというプロセスを経る。その結果、現在のドミサイルがどこにあるかが確定することとなる。「住所」の確定には、このような何年も前の住所や、ましてや出生時の住所などは問題とはならない。

第二に、ドミサイルの認定には定住の意思が必要とされる点が、「住所」とは異なる。この意味では、ドミサイルは明確な主観説にたつものといえる。

### 異なる基準間の相違

居所 (residence) とドミサイルという二つ基準間の区別も曖昧である。韓国やアメリカでは居所 (residence) の定義にドミサイルが用いられており、各国間の比較を困難なものにしている。

### 税法上の居所またはドミサイルを法定している国

課税上の居所またはドミサイルを定めるという点からは、税法上独自の規定をおいている国として、イギリスのみなしドミサイルやクロアチアの居所の規定がある。また、課税上の居所

---

<sup>108</sup> Reese, W. L. M. (1955). Does domicil bear a single meaning?. *Netherlands International Law Review*, 2 15-23 頁

### 第3章 日本の居住ルールの特徴と問題点

またはドミサイルを定めざるを得ないケースもある。例えばアメリカの場合、50州すべての州において私法上、独立のドミサイル規定が存在している。そのため、国税である遺産税の課税上、州法とは別個にドミサイルの規定をおく必要がある。

また、個人の国を越えた移動を伴う国際的な租税回避スキームに対する対抗手段として、税法上の居所またはドミサイルの認定基準を私法の基準よりも拡大するという方策が考えられる。イギリスのみなしドミサイルの規定はこのような方策の一つとして考えられる。



## 第3項 適用対象

相続税の課税上、居住者の決定に当たって、どの者を居住者として判定の対象とするかということが、問題となる。すなわち、被相続人等または相続人等のどちらの居住地を問題とするかということである。各国の居住者判定の対象と課税方式との関係を示したものが、次の図である。

表6 相続税課税上の居住者判定の対象および課税方式

	遺産取得課税	遺産課税	被相続人の住所地	相続人の住所地
日本	○		一部該当	該当
ドイツ	○		該当	該当
台湾		○	該当	該当
フランス		○	該当	該当
クロアチア	○			該当
チェコ共和国	○			該当
フィンランド	○			該当
ハンガリー	○			該当
ポーランド	○			該当
セルビア	○			該当
スペイン	○			該当
ギリシャ	○		該当	
イタリア	○		該当	
ルクセンブルグ	○		該当	
オランダ	○		該当	
ノルウェー	○		該当	
韓国	○	○	該当	
アメリカ合衆国		○	該当	
ベルギー		○	該当	
チリ		○	該当	
デンマーク	○	○	該当	
南アフリカ		○	該当	
イギリス		○	該当	
ヴェネズエラ	○			

出

典：International Fiscal Association. (2010) Report from 2010 Rome congress: Cahiers de droit fiscal international, death as a taxable event and its international ramifications, 95b を

### 第3章 日本の居住ルールの特徴と問題点

参考に作成

これから、以下のような特徴点が挙げられる。

① 被相続人等と相続人等では、被相続人等の居住地を基準にしている国（以下、被相続人主義とよぶ。）のほうが相続人等の居住地を基準にしている国（以下、相続人主義とよぶ。）よりも多い。課税方式との関連では、必ずしも整合していない。

② 被相続人等と相続人等の両者に基準を当てはめる国も少なくない。

以上の点につき、以下考察する。

#### 1 適用対象と課税方式との関係

理論上、被相続人等の遺産に対して課税する遺産課税方式は、被相続人主義と整合性があり、一方、相続人等が取得した財産に対して課税する遺産取得課税方式は、相続人主義と整合性があると考えられる。

しかし、実際の分布をみると両者は必ずしも一致していない。具体的には、遺産課税主義を採る国はすべて被相続人主義を採用しているのに対し、遺産取得課税主義を採る国の中で、相続人主義によらず、被相続人主義を採用している国がある。これらの国はギリシャ、イタリア、ルクセンブルグ、ノルウェー、オランダであるが、それらの国の規定みると、課税財産の範囲と納税義務が独立に規定されていることがわかる。

#### 2 適用対象と課税根拠との関係

相続税の課税根拠には、①富の再分配、②被相続人に対する所得税の補完税、③被相続人の生前所得の清算課税等の説が挙げられている<sup>109</sup>。このうち、被相続人に対する所得税の補完税および被相続人の生前所得の清算課税という課税根拠は被相続人主義と整合性がある。逆に、相続人主義は、相続税の課税根拠の裏付けは乏しいといえる。

#### 3 適用対象と二重課税との関連

相続人主義をとる国と被相続人主義をとる国との間では、基準を適用する者が異なるため容易に国際的二重課税が発生してしまう。例えば、相続人は日本の居住者であり、被相続人はアメリカの居住者である場合には、それぞれの国が無制限納税義務を課すこととなる。

---

<sup>109</sup> 水野忠恒「相続税の根拠と課税方式の変遷」税研139号（2008）、33頁

#### 4 適用対象の拡大と租税回避防止

フランスにおいては相続税の課税上、1998年までは、被相続人等のドミサイルが唯一の居住者判定の基準とされた。しかし、1999年以降、被相続人等のドミサイルと共に相続人等のドミサイルも考慮されることとなった。ドイツにおいても被相続人等、相続人等共に考慮の対象になっている。我が国においても平成12年度および15年度改正において、被相続人等の住所が一部考慮されることとなった。

日本の改正は住所の移転による租税回避を防止するために採られた措置であるが、フランスとドイツにおいても同様の意図があったかどうかは定かではない。しかし、相続税の課税の範囲を決定する上で、被相続人等と相続人等の両方の居住地を考慮することは、無制限納税義務の飛躍的に拡大することを意味し、二重課税の増大が懸念される<sup>110</sup>。

#### 第4項 適用時点

最後に適用時点の問題について取り上げる。これは、相続税課税上の居住者の判定を行うにあたり、どの時点での居住・非居住を問題にするかという問題である。典型的な例としてはイギリスのみなしドミサイルの規定が挙げられる。のみなしドミサイルとは

① イギリス以外のドミサイルを取得してから、相続の時までに3年未満しか経過していない場合

② 現在から過去20年間に17年以上イギリスの所得税法上の居住者である場合

には、イギリスの居住者とみなす、というものであった。①のルールは相続の時から3年間過去にさかのぼった時点までのドミサイルを問題にしている。また、②のルールは過去20年間の居住・非居住を問題にしている。

日本においても、平成12年度改正および平成15年度改正を経て、非居住無制限納税義務者に関する次のような規定が創設された。（下線筆者）

相続税法 第一条の三

二 相続または遺贈により財産を取得した日本国籍を有する個人で当該財産を取得した時においてこの法律の施行地に住所を有しないもの（当該個人または当該相続若しくは遺贈に係

<sup>110</sup> Watrin・前掲注(88) 395頁

### 第3章 日本の居住ルールの特徴と問題点

る被相続人（遺贈をした者を含む。以下同じ。）が当該相続または遺贈に係る相続の開始前五年以内のいずれかの時においてこの法律の施行地に住所を有していたことがある場合に限る。）

日本の場合には相続の開始前5年以内の居住・非居住を問題にしている。

このように過去にさかのぼって居住・非居住を判定する理由は住所の移転による租税回避を防止するためである。同様の改正は、近年各国においてみられる（オランダ、台湾など）。しかし、ある一定期間の居住要件をもとに居住者として納税義務を課すことは無制限納税義務の範囲の拡大につながるため、国際的二重課税が起こる可能性が増大する懸念がある。

#### 第5項 日本の居住ルールの特徴と問題点

##### ①居住者の判定基準

居住者の判定基準には大別して、居所・ドミサイルのふたつがあった。このうち日本の「住所」は居所またはドミサイルのいずれに該当するのであろうか。ドミサイルと「住所」が質的に非常に異なるものであることは前述した通りである。（しかし、「住所」はしばしば「domicile」と英訳されている。）

では、「住所」は居所のグループに入るのだろうか。日本の相続税法では、住所と居所を明確に区別し、居所は居住者の判定には関与しないものとされていた。ここで、residenceの訳としての「居所」と日本の民法上の居所は概念的に合同でないことがわかる。事実、イタリアでは居所(residence)とはある個人が常用の居所(habitual abode)を持つ場所であると規定され、さらに「常用(habitual)」の判定には定住の意思が問われることとされていた。

このように、各国の居所・ドミサイルの用法が異なるため、日本の「住所」を関連づけるのは困難である。唯一、各国の居住者の決定基準を分類する方法があるとすれば、それは「居所」「ドミサイル」等の使用されている用語によってではなく、それらを認定するための要素によることになるだろう。つまり、滞在日数や住居の有無、定住の意思など、どのような具体的要素を認定にあたって考慮するかによって、分類するのである。各国の用語の用法が安定していない現状ではこれはいたしかたない。

ここで問題になるのが、各国の居住者の判定基準があいまいであることである。つまり、どのような要素をもって決定するかがそもそも明確にされていないのである。日本のように居住

者の判定基準を私法に委ねている国は多く、それがあいまいさに拍車をかけている。

日本の住所を各国の居住者判定基準と比較して、最も問題となるのは日本に住所を持つ外国人が自国のドミサイル若しくは国籍を持つ場合であると考えられる。このような場合には双方の国の無制限納税義務が競合してしまい、租税条約を締結しない限り、救済が困難である。

## ② 居住者判定基準の適用対象

日本は相続人主義をとっていることから、被相続人主義をとる他の多くの国との間で二重課税が起こる等の問題が指摘されている<sup>111</sup>。日本が相続人主義をとっていること遺産取得課税方式をとっていることと関連づける説明がなされるが、そのような結びつきが必然的なものでないことは前述した通りである。

我が国においても、遺産課税方式を採っていた昭和24年までは被相続人の住所を基準に課税財産の範囲を定め、納税義務の規定は、独立しておかれていた<sup>112</sup>。

以後、昭和25年にシャープ勧告により遺産取得課税方式に改めて以来、日本は相続人主義に移行した。現在、日本は相続人主義を採用していることにより、被相続人主義をとるOECDモデル相続税条約にのっとった相続税条約を締結することができず、課税の調和という観点から問題があるという意見があるが<sup>113</sup>、これら各国の状況や日本の歴史的な経緯をみる限り、被相続人主義に移行することは決して不可能なことではないといえる。

相続人主義をとることの最も大きな問題は、日本に住所を持つ外国人に対し、その被相続人の財産のほとんどが日本国外にある場合であると思われる。このようなケースでその全世界財産に課税することは、課税根拠の点からは合理的な説明が困難である。「税制改正のあり方とし

<sup>111</sup> Miyamoto・前掲注(31) 504頁

<sup>112</sup> 昭和22年当時の相続税法の規定は以下ようになっていた。(武田昌輔(監)『DHC コメントール相続税法』(第一法規) 137頁)

第1条 相続が開始した場合において、被相続人がこの法律の施行地に住所を有するときまたは相続財産がこの法律の施行地にあるときは、左に掲げる者は、この法律により、相続税を納める義務がある。

一 相続人  
二 受遺者  
三 (以下略)

第2条 被相続人が相続開始の際この法律の施行地に住所を有するとき、相続財産の全部に対し、相続税を課する。

被相続人が相続開始の際この法律の施行地に住所を有しないときは、この法律の施行地にある相続財産に対し、相続税を課する。

<sup>113</sup> Miyamoto・前掲注(31) 504頁

### 第3章 日本の居住ルールの特徴と問題点

て、被相続人の生前所得のストックの清算課税という側面に注目すると、相続人の住所を基準とする方式ではなく、被相続人の住所を基準として課税財産の範囲を決定する方式を加味することを検討する必要があるのではなかろうか<sup>114</sup>。」という本庄資教授の主張もある。日本が遺産取得課税方式を維持しつつも、課税財産の範囲の決定を被相続人主義に改めることは可能であると前述したが、このような転換は、真剣に検討される必要がある。

#### ③ 居住者判定基準の適用時点

日本では、非居住無制限納税義務者の規定により最長5年の期間、居住者であったかどうかが考慮される。この期間内に国外で居住していた場合、他国の居住者として認定される可能性がある。二重居住者としての無制限納税義務の競合による二重課税は、外国税額控除等では解決されないため、救済措置を講ずる必要がある。

### 第6項 住所法定の可能性

第2章において、日本の相続税課税上の住所を法定することを検討する必要があることを述べた。各国の居住ルールと比較した結果、日本一国の範囲内で住所を精緻化しても、他国の基準との不整合から国際相続における問題は解消されないということがいえる。

このような複数国間の居住者決定の問題を解決するには、二つの方策がある。

ひとつは租税条約による二国間、または多国間の調整である。この租税条約による解決は次章にて述べる。

もうひとつは、多国間で整合性のある居住ルールを構築することである<sup>115</sup>。これは理想的な方策と言えるが、各国の相続税の制度がもついている各国の相続制度が非常に異なるため実現は非常に困難である。

---

<sup>114</sup> 本庄・前掲注(7)、59頁

<sup>115</sup> EU諸国共通の居住者判定基準を採用することが提言されている。(Nass-Schmidt, H.S., Pedersen, T.T., Harhoff, F., Winiarczyk, H.M., Jervelund, C. (2010) Study on inheritance taxes in EU member states and possible mechanisms to resolve problems of double inheritance taxation in the EU, Copenhagen Economics 80頁)

## 第4章 相続税条約における居住者の決定

ここまでの考察によって、各国の相続税課税上の居住ルールが非常に異なっていることを指摘してきた。居住ルールの衝突による二重課税や租税回避の問題に対処するには、二国間あるいは多国間で租税条約による調整を図ることが必要になる。

本章では、相続税条約における居住者の決定の問題について考察する。

### 第1節 相続税条約の概要

#### 第1項 租税条約の目的

租税条約の目的として次の四項目が挙げられている<sup>116</sup>。

- ① 国際的二重課税の排除
- ② 租税条約における課税権の配分
- ③ 国際的な脱税および租税回避の防止
- ④ 国際的課税秩序の確立

このうち課税権の配分については、その意義として本庄資教授は「租税条約の目的は、国際的二重課税が発生した場合にこれを排除するためのルールを二国間で設定するだけでなく、その発生原因である重複する排他的課税権を二国間の合意により、予め人的または物的にいずれか一方の国または双方の国に配分することにより未然に国際的二重課税の発生を防止するルールを設定することである。」と論じ、さらに「租税条約は、①相手国における課税について予測可能性を与え、②各国内法を越えて法的安定性を与える機能を有するが、課税権の配分を十分に達成し得た条約ほどこの二重課税防止機能が優れているといえる。条約交渉に行き詰まり各国内法に委任するところが多い条約は、共通の課税ルールを十分に設定できなかった点での機能が劣るものとなる<sup>117</sup>。」と述べている。

相続税条約においては、この課税権の配分の方法により条約のタイプが分かれる。

#### 第2項 非常に少ない相続税条約

現時点において世界で締結されている相続税条約の数は非常に少なく、100に満たない<sup>118</sup>。ま

<sup>116</sup> 本庄・前掲注(21) 14頁

<sup>117</sup> 本庄・前掲注(21) 15頁

<sup>118</sup> Maisto・前掲注(61) 44頁

## 第4章 相続税条約における居住者の決定

た、今世紀に入ってから締結された相続税条約の数は4条約に過ぎない。実際、2000年以後は相続税の廃止に伴う条約の失効により、機能している相続税条約の数は減少している。

国別にみると、フランスが38条約で最も多く、次にアメリカが15で続いている。日本においてはアメリカとの日米相続税条約のみである。

日本の相続税条約がひとつしかない理由については、日本の相続税法における住所地決定の方法がOECDモデル相続税条約における住所地の扱いと整合しないことが要因の一つだといわれている<sup>119</sup>。

世界的に相続税条約の数が少ない理由は端的には相続税制度が各国間で非常に異なることであると考えられる。

所得課税の制度においては、納税義務者を居住者と非居住者に分け、前者には無制限納税義務を、後者には制限納税義務を課するのは世界のほとんどの国で共通している。そして、条約締結の際には、こうした基盤の下で、課税物件である所得、課税標準である課税所得金額、適用税率等について必要な調整を行うこととされている。

一方、相続税制度においては、第3章第1節で述べたような基本的な体系上の相違がある。各国間の相違点を調整し、相続税条約を締結するためには、所得税条約に比してはるかに大きな労力が必要とされるものと考えられる。

また、一般に相続税による税収は所得税のそれと比較して非常に少ない<sup>120</sup>。結果として条約締結の労力に見合った費用対効果が得られないことが相続税条約を積極的に締結する動機が薄れてきている要因と考えられる。

### 第2節 相続税条約における居住ルールの役割

居住者の決定に関する居住ルールは相続税条約において二つの役割を果たしている。一つは、租税条約の対象となる者を定めるために租税条約の人的適用範囲を決める役割である。これはすべての租税条約に備わっている。もう一つは、租税条約の締約国間において、租税条約適用の対象となる者がどちらの国の居住者となるかを定める役割である。これは課税権の配分を居

<sup>119</sup> 本庄・前掲注(7) 58頁、Miyamoto・前掲注(31) 504頁

<sup>120</sup> 第3章第1節第1項1 相続税の税収参照



住者の振分けによって行うことを意味する。この居住ルールを居住者の振分けに用いる相続税条約を住所地型の条約とよぶ。一方、居住ルールを課税権の配分に用いず、財産の所在地に関するルールのみによって課税権の配分を行う相続税条約を財産所在地型の条約とよぶ。我が国が締結している日米相続税条約は財産所在地型の条約である。一方 OECD モデル相続税条約およびアメリカ財務省モデル相続税条約は住所地型の条約である。以下、それぞれの条約タイプの特徴を述べる。

### 第3節 財産所在地型条約

財産所在地型条約の特徴は、以下の通りである。

- ① 詳細な財産の所在地に関するルールが定められていること。(situs rule)
- ② 財産の所在地国に優先課税権を与えること
- ③ 財産の所在地国以外の国が課税をする場合には②の税額を税額控除すること
- ④ 条約の対象となる者の居住者の振分けは行われないこと

である。

### 第4節 日米相続税条約

#### 第1項 日米相続税条約の意義

日米相続税条約は、日本が唯一締結している相続税条約であり、財産所在地型の条約である。正式名称を「遺産、相続および贈与に対する租税に関する二重課税の回避および脱税の防止のための日本国とアメリカ合衆国との間の条約」といい、1955年に発効した。日米相続税条約は、日米間において相続課税の制度が異なることに起因して、不可避免的に発生する国際的二重課税を防止するために締結された<sup>121</sup>。

#### 第2項 日米相続税条約における居住者に関する規定

日米相続税条約は財産所在地型の条約であるため、居住者に関する規定は条約の適用対象者を定めている第2条のみである。

##### 1 用語の意義（第2条）

第2条は定義規定である。その中で第3項は条約の適用対象となる者について以下のように

---

<sup>121</sup> 武田・前掲注（112）5701頁

## 第4章 相続税条約における居住者の決定

規定している。

「この条約の適用上、各締約国は、被相続人若しくは被相続人の遺産の受益者が被相続人の死亡の時にまたは贈与者若しくは贈与の受益者がその贈与の時に自国内に住所を有していたかどうかまたは自国の国籍を有していたかどうかを、自国の法令に従って決定することができる。」

このように条約適用対象者の住所および国籍の認定については、自国の法令に従い、条約上に定めはかれていない。また、この規定により、日米いずれの国にも住所または国籍を持たない者は日米相続税条約の適用対象とはならない。

### 第3項 日米相続税条約の問題点

日米相続税条約について、居住者の判定と関連する問題点としては以下の点が挙げられる。

#### 1 条約の対象となる被相続人若しくは贈与者、または相続人若しくは受贈者の範囲について

条約の第3条(1)には、以下のように定められている。

「被相続人がその死亡の時に若しくは贈与者がその贈与の時に合衆国の国籍を有し若しくは合衆国内に住所を有していた場合、または被相続人の遺産の受益者がその被相続人の死亡の時に若しくは贈与の受益者がその贈与の時に日本国内に住所を有していた場合には、これらの時における次に掲げる財産または財産権の所在地は（以下、略。下線筆者）」

日本では、平成12年の税制改正により、納税義務者の範囲の拡大が行われ、日本に住所を有しない一定の日本国籍を有する者については、非居住無制限納税義務者として無制限納税義務が課されることとなった。日米相続税条約は、この改正以前の納税義務の範囲に対応しているため、非居住無制限納税義務者については、日米相続税条約の適用がない。

#### 2 「居住」の意義

第3条(1)(c)には次のように規定されている。

「債権は、債務者が居住する場所にあるものとする。」

ちなみに、同規定は英文では、以下のように規定されている。

“Debts shall be deemed to be situated at the place where the debtor resides.”

この「居住する (resides)」という用語の使用は大変興味深い。条約の他の箇所ではすべて、

「住所を有する (domicile) という表現が用いられており、明らかに使い分けがなされていると思われるが、「居住」の定義は規定には存在しない。

この結果、この「居住」という用語も日米それぞれの国内法による解釈がされることとなるが、これは非常に問題がある。なぜなら、双方の解釈が異なった結果、居住地国が相手国に財産が所在しないと結論すれば、納税者は税額控除が受けられないこととなるからである。

## 第5節 住所地型条約

### 第1項 概要

住所地型の相続税条約の基本的な考え方は、被相続人の「課税上の住所」(fiscal domicile)を一国に定め、その国が被相続人等に係る全世界の財産を無制限に課税することができることとし、被相続人の居住地国以外の国は、自国内にあるとされる財産につき限定的に課税しうるにすぎない<sup>122</sup>というものである。課税の順序としては、非居住地国がまず財産の所在にもとづき課税を行い、次に居住地国はその税額を税額控除することとなる。

住所地型の相続税条約では「課税上の住所」(fiscal domicile)が重要な概念となる。

### 第2項 課税上の住所 (fiscal domicile)

第3章第2節でもみたように、各国の居住者の概念は非常に異なっており、また居住者を判定するため考慮する要素についても様々である。国境を越えてグローバルに活動する個人の住所について、各国が異なった居住者の判定を下すことはしばしば起こる。このような状況で、各国が共通の居住者判定を行うために生み出された概念が「課税上の住所」(fiscal domicile)である。「課税上の住所」(fiscal domicile)はみなし住所 (deemed domicile) である。各国の国内法で規定されている居所またはドミサイルの概念とは独立した全く別個の、条約上においてのみ有効な基準である。各国の居所またはドミサイルの概念は非常に異なっているが、統一された単一の「課税上の住所」(fiscal domicile)を基準として用いることにより、そのような異なる基準を持つ締約国間で課税権の配分を行うことが可能となる<sup>123</sup>。

この相続税条約上の「課税上の住所」(fiscal domicile)は「ドミサイル」という言葉が用

<sup>122</sup> 佐藤英明「相続税と国際的二重課税」日税研論集 33号 (1994)、283頁

<sup>123</sup> Schoenblum, J.A. (2003) Bilateral transfer tax treaties, *Tax Management* 939 A-43頁

## 第4章 相続税条約における居住者の決定

いられているが、私法上のドミサイルに代わる新たなドミサイルが定義されるわけではなく、単に一連のテストを居住者が一つの締約国に定まるまで続けていくというものである。この居住者決定のための一連のテストをタイブレイク方式という。次の項では代表的な住所地型の条約である OECD モデル相続税条約におけるタイブレイクルールについてみていく。

### 第3項 居住者決定のためのタイブレイクルール<sup>124</sup>

#### 1 締約国の国内法における居住地の基準

タイブレイクルールの最初のテストは締約国各国の国内法による居住者の判定である。もし、双方の国の居住者判定の基準に照らし合わせて、どちらかの国に居住地が定まれば、ここでテストは終了する。

#### 2 permanent home (恒久的住居)

次の段階は恒久的住居のテストである。この段階にくるには、第1段階において締約国間で居住者認定につき衝突があったことが前提になっている。恒久的住居 (permanent home) という用語のうち home (住居) についてはどのような簡易な住居および借家でもよいとされている。しかし、permanent (恒久的) という要件については常に居住が可能で状態であるとして、短期間の滞在のためのものは除くこととされている。

また、この第2段階のテストで重要なことは、ここで締約国の国内法で決められたドミサイルによる居住者の判定は考慮外とされることである。たとえば、ある個人 X が A 国で出生し (本源住所を獲得し) その後、B 国に移り住んだが B 国に定住の意思があるとまではいえない状況とする。この状況で X が死亡すると、X のドミサイルは A 国のままである。しかし、A 国と B 国の間に OECD モデル相続税条約に準拠した相続税条約が締結されており、両国間で居住者判定の衝突があった場合には、この第2段階のテストでは X の恒久的住居のみが考慮要素となり、本源住所は考慮されない。

#### 3 center of vital interests (重要な利害関係の中心)

ある個人が締約国双方に恒久的住居を持つとされた場合には、次に重要な利害関係の中心

---

<sup>124</sup> この項の記述は、OECD.(2010) Model double taxation convention on estates and inheritances and on gifts による。

(center of vital interests) がどちらの締約国にあるかを判定することになる。人的経済的關係のより密接な国が両国のいずれであるかを確認するためには事実関係に目を向ける必要がある。すなわち、家族関係および社会的関係、職業、政治的、文化的活動その他の活動、事業の場所、財産管理地等が考慮されなければならない。

#### 4 habitual abode (恒常的な居所)

重要な利害關係の中心が特定できない場合には、常用の住居 (habitual abode) が所在する国が居住地国となる。常用の住居の判定に当たっては、滞在の頻度が最も重視され、滞在の理由は考慮されない。この滞在の頻度の判定に当たっては、どの期間の滞在を考慮するかが問題となる。相続税条約の場合、被相続人の死亡後に判定が行われることとなるため、判定する期間が死亡の直前の時期になってしまうことも考えられるが、それでも可能な限り、充分長い期間の行動をもとに判定すべきであるとされている。

#### 5 nationality (国籍)

恒常的な居所により居住地国の決定ができない場合には、国籍による判定が行われる。

#### 6 competent authority (相互協議)

国籍による判定でも決定しない場合には、両締約国の権限のある当局間の合意によることとされている。

### 第6節 住所地型条約導入上の問題点

我が国で住所地型の相続税条約を締結する場合に、居住ルールとの関連では以下の2点が問題となると思われる<sup>125</sup>。

<sup>125</sup> 2004年3月30日に発効した日米所得税条約においては、OECDモデル条約に準拠した二重居住者の振分け基準が採用されている。振分けのためのタイブレークルールは以下の通りであり、ほぼOECDモデル条約と同一の内容となっている。

第4条3 双方の締約国の居住者に該当する個人については、次のとおりその地位を決定する。

(a) 当該個人は、その使用する恒久的住居が所在する締約国の居住者とみなす。その使用する恒久的住居を双方の締約国内に有する場合には、当該個人は、その人的及び経済的關係がより密接な締約国(重要な利害關係の中心がある締約国)の居住者とみなす。

(b) その重要な利害關係の中心がある締約国を決定することができない場合又はその使用する恒久的住居をいずれの締約国内にも有しない場合には、当該個人は、その有する常用の住居が所在する締約国の居住者とみなす。

(c) その常用の住居を双方の締約国内に有する場合又はこれをいずれの締約国内にも有しない場合には、当該個人は、当該個人が国民である締約国の居住者とみなす。

(d) 当該個人が双方の締約国の国民である場合又はいずれの締約国の国民でもない場合には、両締約国の権限のある当局は、合意により当該事案を解決する。

#### 第4章 相続税条約における居住者の決定

ひとつは、日本が相続人等の住所を問題にする相続人主義を採っている点である。タイブレークルールによる居住者の振分けを行うためには、どの者に対してテストを行うかが定まっていなければならない。すなわち被相続人等の居住地を問題とするのか、相続人等の居住地を問題にするのかということである。原理的には相続人等の居住地によるタイブレークルールを盛り込んだ相続税条約を締結することもありうるが、現存する住所地型の相続税条約はすべて被相続人等の居住地を対象にしている。したがって、日本は相続人主義から被相続人主義へと転換しない限り、住所地型の条約を締結することは難しいものと思われる。

もうひとつは、タイブレークルールで用いられる居住に関する各用語の意義である。タイブレークルールはOECDモデル相続税条約上にその説明があるが<sup>126</sup>、そこで使用されている用語は明確に定義されているとは言い難い。用語の意義が不明確であることを裏付けるように、OECDモデル相続税条約に準拠した相続税条約を締結している国でしばしば、どちらの締約国の居住者であるかが裁判で争われていることが報告されている<sup>127</sup>。

また、これらOECDモデル相続税条約上用いられている用語を導入するにあたり、それらの意義を正確に伝える日本語の表現が充分議論されているかどうか、疑問である。例えば、「permanent home」と「habitual abode」はそれぞれ「恒久的住居」「常用の住居」と訳され、どちらも「住居」という言葉が割り当てられているが、両用語の条約上の意味の違いはこの訳語で正確に表現されているのだろうか。

また、これらの用語は日本語との対応だけでなく、条約を締結する相手国の国内法における意義との違いも重要であると思われる。例えば、ドイツでは国際私法において「habitual abode」という用語が定義されているが、その意義は「単なる住居よりはましたが、常用の住居というほどでもない<sup>128</sup>。」と述べられている。仮に日本がドイツと相続税条約を締結した場合、ドイツにおいては「habitual abode」の意義が国内法と同一に解される結果、日本における意義の理

---

この3の規定により一方の締約国の居住者とみなされる個人は、この条約の適用上、当該一方の締約国のみの居住者とみなす。

<sup>126</sup> OECD・前掲注(124) 25頁

<sup>127</sup> Schoenblum・前掲注(123)

<sup>128</sup> Schoenblum・前掲注(123) 50頁。原文は”The concept of habitual abode has been described as less than ‘habitual residence’ but more than ‘abode.’”

解と異なってしまうことは考えられる。このような場合には、条約上の用語が締約国間双方で異なった意味に解されないよう十分な配慮が必要となる。

## 第5章 結論

本論文では、日本の相続税課税上の居住者を判定する居住ルールについて考察した。以下、考察の結果明らかとなった点について述べる。

まず、日本の国内法である相続税法における住所の規定に関し、住所を私法からの借用概念として規定している構造が租税法律主義に基づく法的安定性および予測可能性を損ねていると結論した。本論文の序論において、日本における住所の判定について納税者と課税庁とで判断が分かれていること、さらに裁判でも同一の事実に対して異なる住所判定がなされたことを挙げ、住所の判定が不安定であり、かつ時間がかかることを述べた。このように住所の判定について混迷した状況を作り出している大きな要因の一つが、税法上の住所を私法からの借用概念としてしていることにあると思われる。税法上、住所について明文の規定をおかず、その結果、議論が解釈論に終始することは、納税者にとって有用な結果を生み出すことにはつながらない。課税上の住所を法定し、その判定にあたり、どのような客観的事実を考慮すべきかを議論すべき時期に来ていると考えられる。また、現在相続税基本通達に規定されている「居住者」「居所」などの用語については本法または政令で規定すべきである。

次に、日本の相続課税における居住ルールは、現代社会に適応し、特に居住実態を操作することによる租税回避行為に対抗できるものになっているかどうかという点についてはどうだろうか。租税回避防止という観点では、日本では、住所規定そのものを変更するのではなく、①住所と国籍等、複数の基準を採用する。②被相続人、相続人双方の住所を基準にする。③ある一定期間の住所を問題にする。等の方策が採られた。同様の方策は国際比較の結果、各国で徐々に広がりつつあることが明らかとなった。このことはどう評価すべきであろうか。たしかに住所の移転による租税回避を防止する効果はあると思われる。しかし、この方策は居住概念を精緻化することではなく、単に居住者として判定される範囲を拡大することにより、租税回避に対抗しようとするものである。居住者として判定される範囲が広がるということは、無制限納税義務の範囲が広がるということである。各国がこのような方策を採用する結果、拡大した各国の無制限納税義務が衝突し、二重課税の可能性が高まっていることは否定できない。住所の移転による租税回避に対抗するという観点からだけでなく、今日の高度に移動・通信の手段が



発達した現代社会に適応するという意味においても、現在の社会背景を反映した税法上の住所の規定が望まれる。

続いて、国際的調和化の観点からは、日本の居住ルールはどのように評価できるだろうか。この点につき、本論文では、日本の相続人等の住所を基準に納税義務を決定する方式が大きな問題であると結論づけた。そのように結論した論拠としては、第一に、相続人方式は課税根拠の裏付けが乏しいことが挙げられる。将来、日本において増加が見込まれる定住外国人の相続において、その全世界相続財産に対して課税することは説得力に欠ける。第二に、相続人方式を採用する国は被相続人方式を採用する国と容易に二重課税状態になってしまうことが挙げられる。相続税における国際的二重課税は国家の税収という観点からは微々たる問題であっても、納税者個人にとっては大きな問題である。第三に、このような各国との摩擦を解消するため、租税条約による解決を図ろうとしても、相続人方式を採用する限り、現在世界で主流となっている被相続人に住所を基準とした住所地型の租税条約を締結することは難しいという点である。このような問題の解決を図るため、現在の納税義務者と課税の範囲をともに相続人等の住所を基準に決定している方式から、課税の範囲のみ、被相続人方式に移行する案について提案した。

また、最後に、租税条約上用いられている用語については、用語の意義および訳語について、より一層整備することが必要であると結論づけた。

## おわりに

国家が課税権を行使するには、国家と人との「つながり」が必要とされる。相続課税においても、自国の居住者にはその全世界相続財産に対して課税する方式が一般的であることは述べたとおりである。このように、居住概念は課税原則上、重要な役割を果たしているが、居住性を判定する居住ルールは、非常にあいまいに規定されており、かつ各国間の相違も著しい。現在の相続税制度はこのように、不明確な概念の上に構築されているということを再確認する必要があるように思われる。

本論文では、法的安定性・予測可能性の見地から住所を法定することを提案した。住所の法定に当たっては、生活の本拠の判定には、どのような要素を考慮すべきかという点につき、データの蓄積が必要である。住所判定の個々の事例につき、どのような要素が考慮され、どのような結論に至ったか、検証する作業が欠かせない。住所に関する議論が、私法の解釈論から脱却し、現代社会において住所を判定するためにどのような客観的事実を考慮すべきかという観点から行われるようになることが期待される。

2010年12月16日に財務省から平成23年度税制改正大綱が発表された<sup>129</sup>。相続税制度については、残念ながら国際相続に関する提言は述べられていない。しかしながら、2010年11月9日に税制調査会専門家委員会から発表された「国際課税に関する論点整理」では、相続税についても国際的側面があることが取り上げられ、国際的なルール形成をリードすべきであるとされた<sup>130</sup>。注目すべきは、「国内税制上も国際ルールが執行可能な体制を整えるための方策を検討すべき」としている点である。本論文では日本の相続税制度における居住ルールを整備するために若干の提言を試みたが、残された課題は多い。これらの課題について引き続き深度のある研究を行いたい。

---

<sup>129</sup> 財務省 平成23年度税制改正大綱（2010年12月16日）

<sup>130</sup> 税制調査会 専門家委員会「国際課税に関する論点整理」（2010年11月9日）

## 参考文献

### 和文書籍

- 今村修『相続税法-所得課税としての相続税法の研究-』（税務経理協会、2006）
- 岩下忠吾『総説相続税贈与税第3版』（財経詳報社、2010）
- 折茂豊『国際私法』（有斐閣、1974）
- 海外住宅・不動産税制研究会（編著）『相続・贈与税制再編の新たな潮流～イギリス、アメリカ、ドイツ、フランス、スイス、カナダ、オーストラリア、日本～』（財団法人日本住宅総合センター）
- 金子宏『租税法』（弘文堂、第15版、2010）
- 河上正二「民法総則講義」（日本評論社、2007）
- 川田剛・徳永匡子『OECDモデル租税条約コメンタリー逐条解説』（税務研究会出版局、2009）
- 木棚照一『国際相続法の研究』（有斐閣、1995）
- 国際税務実務研究会（編）『国際税務の実務と対策』（第一法規、2010）
- 国税庁『調査資料 所得税・法人税制度史草稿』（国税庁、1955）
- 財産法人納税協会連合会『平成21年版 租税条約関係法規集』（清文社、2009）
- 桜井四郎『相続と相続税法』（財経詳報社、1996）
- 田井良夫『国際的二重課税の排除の研究』（税務経理協会、2010）
- 武田昌輔（監）『DHC コンメンタール相続税法』（第一法規、2010）
- 谷口知平・石田喜久夫（編）『新版注釈民法（1）総則（1）通則・人』（有斐閣、2002）
- 溜池良夫『国際私法講義（第3版）』（有斐閣、2005）
- 中川善之助・泉久雄（編）『新版注釈民法（26）相続（1）相続総則・相続人』（有斐閣、1992）
- 永峰潤『非居住者・非永住者課税』本庄資・川田剛編 国際課税の理論と実務（税務経理協会、2000）
- 本庄資『アメリカの租税条約』（大蔵省印刷局、1997）
- 本庄資『租税回避防止策—世界各国の挑戦』（大蔵財務協会、1998）
- 本庄資『租税条約』（税務経理協会、2000）
- 本庄資『国際租税法 四訂版』（大蔵財務協会、2005）
- 本庄資『新日米租税条約 解釈研究 —基礎研究—』（税務経理協会、2005）
- 本庄資・藤井保憲『法人税法 実務と理論』（弘文堂、2008）
- 増井良啓・宮崎裕子『国際租税法』（東京大学出版会、2008）
- 三好毅『海外勤務者をめぐる税務』（大蔵財務協会、2010）
- 矢内一好『租税条約の論点』（中央経済社、1997）
- 山崎寛『基本法コンメンタール民法総則』遠藤浩編（日本評論社、第5版、2005）
- 武田昌輔（監）『DHC コンメンタール所得税法』（第一法規、2010）

## 和文雑誌論文等

- 稲吉佳織「タックスヘイブンの実態と規制強化の必要性」名経法学 28号(2010)
- 占部裕典「贈与税の租税回避行為と『住所』の認定」税理 (2008.4)
- 大淵博義「租税負担軽減の住所移転と相続税法上の『住所』の認定(1) —武富士事件判決を素材として—」税務事例 Vol.40 No.4 (2008)
- 川田剛「非居住者の課税問題」水野忠恒(編著)『国際課税の理論と課題』(税務経理協会、1995)
- 木村寛富「国際的調整-国際的二重課税とその防止」金子宏(編)『租税法基礎理論』(帝国地方行政学会、1974)
- 小林尚志「相続・贈与に係る国際的二重課税」税大論叢 59号 (2008)
- 佐藤英明「相続税と国際的二重課税」日税研論集 33号 (1994)
- 佐藤正勝「武富士事件と租税法上の住所の意義 —住所の判定要素と関連理論の考察—」『税大ジャーナル 10』税務大学校(Feb. 2009)
- 品川芳宣「国外財産の贈与における受贈者の『住所』の認定—武富士事件—」税研 135号 (2007)
- 渋谷雅弘「相続税の本質と課税方式」税研 139号 (2008)
- 渋谷雅弘「借用概念解釈の実際」金子宏(編)『租税法の発展』(有斐閣、2010)
- 首藤重幸「日本における相続税の現状」『世界における相続税法の現状 日税研論集 56』(2004)
- 首藤重幸「相続税法における住所」税務事例研究 104号 (2008)
- 関野泰子「相続税・贈与税の課税管轄をめぐる諸問題」税大論叢 25号 (1995)
- 田井良夫「国際的(法的)二重課税と国際的(経済的)二重課税の排除」本庄資編著『租税条約の理論と実務』(清文社、2008)
- 田内彦一郎「海外資産の把握及び法制の異なる資産等の取扱い」税大論叢 52号 (2006)
- 本庄資「相続税の租税条約の必要性」『租税条約の理論と実務』(清文社、2008)
- 本庄資「国際法の変容と租税法—国際租税法の変遷—」『関連法領域の変容と租税法の対応』(財経詳報社、2008)
- 増井良啓「海外財産の贈与と住所の認定—武富士事件」税研 148号 (2009)
- 三木義一「税法における『住所』概念—東京地裁平成19年5月23日判決を素材にして—」税経通信(2010.7)
- 三木義一「相続税の基本原理の法的再検討」『相続税法の原理と政策』租税法研究第23号
- 水野忠恒「国際租税法の基礎的考察」『小嶋和司博士東北大学退官記念 憲法と行政法』(良書普及協会、1987)
- 水野忠恒「相続税の根拠と課税方式の変遷」税研 139号 (2008)

## その他和文文献

- 外務省領事局政策課 海外在留邦人数調査統計 平成 22 年速報版 (2010 年 6 月)
- 厚生労働省 平成 21 年人口動態統計 (2010 年 1 月)
- 国税庁 平成 20 年統計年報
- 国税庁 平成 20 事務年度における相続税の調査実績について 報道発表資料 (2009 年 12 月)
- 国立社会保障・人口問題研究所 人口統計資料集 (2010 年 3 月)
- 国立社会保障・人口問題研究所 日本の将来推定人口 (2006 年 12 月)
- 財務省 主要国における法定資料制度の概要 (個人) (2010 年)
- 財務省 平成 23 年度税制改正大綱 (2010 年 12 月 16 日)
- 税制調査会 専門家委員会「国際課税に関する論点整理」(2010 年 11 月 9 日)
- 日系定住外国人施策に関する基本指針 日系定住外国人施策推進会議 内閣府 (2010 年 8 月 31 日)
- 法務省入国管理局 平成 21 年版入国管理白書 (2009 年 11 月)
- 本庄資「タックスヘイブンおよびオフショア金融センターを利用する国際的脱税・租税回避の現状と諸問題」名古屋経済大学大学院企業法制研究所第 20 回公開講演会発表資料 (未公刊) (2010 年 10 月 22 日)
- 読売新聞 報道記事「海外遺産隠し 74 億円、27 遺族がハワイなどに」(2010 年 11 月 5 日)

## 海外書籍

Capgemini/Merrill Lynch.(2010) *Asia-Pacific wealth report 2010*

Capgemini/Merrill Lynch.(2010) *World wealth report 2010*

Graetz, M. & Shapiro, I.(2005) *Death by a thousand cuts*, Princeton University Press

Group, G. (1998) *West's encyclopedia of American law*

HM Revenue & Customs *Inheritance tax manual*

International Fiscal Association. (2010) Report from 2010 Rome congress: *Cahiers de droit fiscal international, death as a taxable event and its international ramifications, 95b*

Meade, J. E. (1978), *The structure and reform of direct taxation* (George Allen & Unwin for Institute for Fiscal Studies)

Mirrlees, J., Adam, S., Besley, T. Blundell, R., Bond, S. Chote, R. Gammie, M. Johnson, P. Myles, G., Poterba, J. (eds)(2010), *Dimensions of tax design: The Mirrlees Review* (Oxford University Press for Institute for Fiscal Studies)

OECD.(2009) *Engaging with high net worth individuals on tax compliance*

OECD.(2010) *Model double taxation convention on estates and inheritances and on gifts*

OECD.(2010) *Model tax convention on income and on capital*

Shelton, N. (2004) *Interpretation and application of tax treaties* :Lexis Nexis

海外雜誌論文等

- Abrutyn, M. (1977, October) The new U.S. model estate tax convention: relief for the multinational estate, *The Journal of Taxation*, October 1977
- Baik, J. H. and Ok, M. S.. (2010), Death as a taxable event and its international ramification, Branch report Korea for the 2010 Rome Congress of the International Fiscal association, *Cahiers de droit Fiscal international*, Vol. 95b, 2010.
- Barry, J. W., Mikow, J. M. and Eller, M. B. (2001). “Elements of Federal Estate Taxation.” *Rethinking Estate and Gift Taxation* edited by William G. Gale, James R. Hines Jr., and Joel Slemrod. Brookings Institution Press.
- Bernabeu, B. P. and Ribes, A. R., B. (2010), Death as a taxable event and its international ramification, Branch report Spain for the 2010 Rome Congress of the International Fiscal association, *Cahiers de droit Fiscal international*, Vol. 95b, 2010.
- Callmann, H. W., 1961. “One World Concept v. Double Estate Taxes” *The Tax Magazine* Volume 39
- Cjung, C. (2010) Death as a taxable event and its international ramification, Branch report Chinese Taipei for the 2010 Rome Congress of the International Fiscal association, *Cahiers de droit Fiscal international*, Vol. 95b, 2010.
- Csikos, K. & Locsei, T. (2010) Death as a taxable event and its international ramification, Branch report Hungary for the 2010 Rome Congress of the International Fiscal association, *Cahiers de droit Fiscal international*, Vol. 95b, 2010.
- Deblauwe, R. (2010) Death as a taxable event and its international ramification, Branch report Belgium for the 2010 Rome Congress of the International Fiscal association, *Cahiers de droit Fiscal international*, Vol. 95b, 2010.
- Dukic, I. (2010), Death as a taxable event and its international ramification, Branch report Croatia for the 2010 Rome Congress of the International Fiscal association, *Cahiers de droit Fiscal international*, Vol. 95b, 2010.
- Flynn, M. & Stewart, M. (2010), Death as a taxable event and its international ramification, Branch report Australia for the 2010 Rome Congress of the International Fiscal association, *Cahiers de droit Fiscal international*, Vol. 95b, 2010.
- Gately, M. S. and Hoffman, W. H. The United States estate and gift tax treaty program and the post-1970 treaties, *Journal of International Law and Politics*, 1982

- Glod, M. A., 1997. "United States Estate and Gift Taxation of Nonresident Aliens: Troublesome Situs Issues" *Tax Lawyer* Volume 51
- Gobel, A. & Schaffner, J. (2010) Death as a taxable event and its international ramification, Branch report Luxembourg for the 2010 Rome Congress of the International Fiscal association, *Cahiers de droit Fiscal international*, Vol. 95b, 2010.
- Goodman, W. D. (1985), International double taxation of inheritances and gifts, *Cahiers de droit Fiscal international*, Denver
- Kanter, B. W. (1954) United States estate tax treaty program, *Tax Law Review* vol.9
- Levin, L. D. and Stapper, E. J. (2010), Death as a taxable event and its international ramification, Branch report the United States for the 2010 Rome Congress of the International Fiscal association, *Cahiers de droit Fiscal international*, Vol. 95b, 2010.
- Liberatore, F. (2010), Death as a taxable event and its international ramification, Branch report EU for the 2010 Rome Congress of the International Fiscal association, *Cahiers de droit Fiscal international*, Vol. 95b, 2010.
- Maisto, G. (2010) Death as a taxable event and its international ramification, General report for the 2010 Rome Congress of the International Fiscal association, *Cahiers de droit Fiscal international*, Vol. 95b, 2010.
- McKeever, M. & Skeffington, S. (2010), Death as a taxable event and its international ramification, Branch report United Kingdom for the 2010 Rome Congress of the International Fiscal association, *Cahiers de droit Fiscal international*, Vol. 95b, 2010.
- Miyamoto, T. (2010) Death as a taxable event and its international ramification, Branch report Japan for the 2010 Rome Congress of the International Fiscal association, *Cahiers de droit Fiscal international*, Vol. 95b, 2010.
- Monassier, B. (2010), Death as a taxable event and its international ramification, Branch report France for the 2010 Rome Congress of the International Fiscal association, *Cahiers de droit Fiscal international*, Vol. 95b, 2010.
- Nass-Schmidt, H.S., Pedersen, T.T., Harhoff, F., Winiarczyk, H.M., Jervelund, C. (2010) Study on inheritance taxes in EU member states and possible mechanisms to resolve problems of double inheritance taxation in the EU, *Copenhagen Economics*
- Rabina, P. (2010), Death as a taxable event and its international ramification, Branch report Finland for the 2010 Rome Congress of the International Fiscal association, *Cahiers de droit Fiscal international*, Vol. 95b, 2010.



- Reese, W. L. M. (1955). Does domicile bear a single meaning?. *Netherlands International Law Review*, 2
- Richelle, F. M. & Sonneveldt, F. (2010), Death as a taxable event and its international ramification, Branch report Netherlands for the 2010 Rome Congress of the International Fiscal association, *Cahiers de droit Fiscal international*, Vol. 95b, 2010.
- Saccardo, N. (2010) Death as a taxable event and its international ramification, Branch report Italy for the 2010 Rome Congress of the International Fiscal association, *Cahiers de droit Fiscal international*, Vol. 95b, 2010.
- Schoenblum, J.A. (2003) Bilateral transfer tax treaties, *Tax Management* 939
- Sonneveldt, F. (2002) “Application of Death Taxes in the Emigration and the Immigration Countries.” Report on the Proceedings of a Seminar, Inheritance and Wealth Tax Aspects of Emigration and Immigration of Individuals; 56th Congress of the International Fiscal Association, September 2002
- Tsourouflis, A. (2010), Death as a taxable event and its international ramification, Branch report Greece for the 2010 Rome Congress of the International Fiscal association, *Cahiers de droit Fiscal international*, Vol. 95b, 2010.
- Walby, L. H. (2010) Death as a taxable event and its international ramification, Branch report Norway for the 2010 Rome Congress of the International Fiscal association, *Cahiers de droit Fiscal international*, Vol. 95b, 2010.
- Watrin, B. (2010), Death as a taxable event and its international ramification, Branch report Germany for the 2010 Rome Congress of the International Fiscal association, *Cahiers de droit Fiscal international*, Vol. 95b, 2010.