

国際相続における課税管轄権行使の国際的調和化に関する研究

—属人主義の法理論的妥当性を探る—

大野 道千

概 要

経済のグローバル化を背景に今後は国際的多重課税の問題など国際相続に係る租税の問題の顕在化が予想される。本稿では、現在の世界の条約類型が属人的基準を基本としていること及び各国の「住所」概念の相違によって完全には多重課税が解消されない場合があり得るとする指摘も見出されることに鑑みて、国際的調和の観点から国際私法上の統一概念である「常居所」概念の配分基準適用性の検討を中心に、わが国が相続税条約において採り得るべき課税管轄権の配分基準について探究することを目的とする。

第1章では、法の適用に関する通則法で採用される「常居所」を中心に検討を加えた。「常居所」概念は、学説上、単なる一時的な居所ではなく、相当長期間の居所という客観的事実が必要とされ、主観的要素は当事者の居住の意思が客観的に認識可能な状態にある場合にのみ考慮されるに止まり、単一の常居所を原則とする見解が通説である。相続準拠法（通則法36条）は、相続と私法を「国籍」によって連結するが、現代では国籍を有する国と私的生活の場所が一致しないなどの理由から連結点に「国籍」を用いることに対する批判は少なくなく、実際に、反致や実効的国籍の理論など様々な理論構成や法的操作によって、被相続人が国籍を有する国以外の法律が適用されるという本国法主義の修正が生じており、事案検討から相続に最も密接な関連を有する場所として被相続人の常居所地が適用される可能性は高く、平成3年水戸家裁ほか家族法分野および財産法分野における事案の検討から「常居所」の要件とされる相当長期間について、少なくとも数年以上の期間が必要とされるとの結論に至った。

第2章では、日米相続税条約が唯一の相続税条約であるわが国では、納税義務の範囲を画する「住所」、「国籍」、「財産の所在」といった基準が課税権の配分基準としての機能を果たしているともいえることから相続税法における当該基準を中心に検討を行った。相続税法が属地主義に従った「財産の所在」基準から被相続人の「住所」基準に移行した経緯から、財産の分散投資や財産形態の多様化が進んだ現代においては属人的基準が妥当すると考えられる。租税においては、国家と私人の間の経済的所属を示す徴憑としては「住所」が適切であると考えられるため、「国籍」基準の追加的導入は、国籍を主とした課税の公平の実現及び租税回避対応策のみを理由とするものではなく、相続税

法の課税根拠を個人と国家との間の長期的・安定的な経済的結びつきに求めた結果であるとの結論に至った。相続税法上、「住所」については明文規定がなく借用概念とされる。民法上の「住所」の解釈について租税法がとるべき解釈については、主観意思を積極的に考慮すべきではなく、複数住所について認めることは妥当ではないとの理解に至った。「住所」の解釈に客観主義と単一主義を採っている点で「常居所」は「住所」と親和的であり、「住所」に安定性を付加できる点で「常居所」は相続税課税における配分基準として妥当するとの結論に至った。

第3章では、相続課税における課税管轄権と「住所」、「国籍」、「財産の所在」基準の関係について国際的視座から検討した。国家の課税管轄権について、相続税を目的とする居住概念については、個人と国家との間に少なくとも長期に亘るつながりを反映すべきであり、理想的にはその間にどれだけの富が蓄積されたかを考慮すべきであるとされる。「常居所」は、客観的な判断基準と単一の場所に相当期間の滞在を必要とする国際的統一概念であり、居住地概念は①国家間の公平性、②管理可能性、③操作困難性を満たすものでなければならないという理論的要件を満たすと考えられることから、課税管轄権の観点からも配分基準として妥当し得るとの結論に至った。また、属人的基準要素としての被相続人と相続人については、平成25年度税制改正によって創設された「被相続人」の住所が重視される相続税法1条の3第2号ロの規定について「被相続人」と国家との間に経済的帰属を認める見解があること、偶発的所得に担税力を見出しつつも基準を「被相続人」の住所地においていた歴史的経緯があること等から取得後に経済的連関を持つと考えられる「相続人」より「被相続人」の方が経済的関連性は強く、課税方式と帰属の間の関連性も乏しいため「被相続人」を属人的基準に採ることにも一定の合理性があるとの結論に至った。

第4章では、相続課税権の国際的調和の観点から、財産所在地型条約である日米相続税条約および住所地型条約であるOECDモデル相続税条約の検討を行ったのち、域内自由移動の原則のもと、課税管轄権の調和ないし調整の種々の課題問題、理念を包摂するEUにおける判例および勧告、報告書から配分ルールの示唆を得た。日米相続税条約は、財産の分散投資や財産形態の多様化が進む現代においてはその複雑性から適用面に困難がある。一方、OECD相続税モデル条約には、締約国間で居住概念が異なる状況が起り得るという問題がある。欧州司法裁判所は、2009年Block事件（Case C-67/08）において、

国際的二重課税における国際的調和に消極的な判断を下している。以降も国際的調和に向けた判決は見当たらない。2015年発表のEUの報告書は、国際的な相続税の障碍の原因の一つに各国の税制や居住地概念の相違があるため可能な限り簡素化されたルールが必要であり、相続税は多くの加盟国で被相続人と課税国との長期的な連関を認識しようとするルールに従って課税されていることから常居所は相続税制の相続適用性を判断するのに適しているとした。以上の議論から国際相続に係る多重課税問題には簡素化された解決策が適当であり、国際的事実概念である常居所は基準として妥当するとの示唆を得た。この先、国際的な相続税の問題によって個人が被る経済的不利益と資本移動の重要性を考慮した場合、「常居所」基準の検討を端緒として、国際的調和化に向けた議論がわが国でもなされる意義はあると考える。

目 次

はじめに	1
1. 国際私法における「相続」に係る連結点	6
1. 1 国際相続に係る規律とその適用関係	6
1. 1. 1 国際私法の鳥瞰	6
1. 1. 2 相続に係る法の適用関係	8
1. 2 「相続」における「常居所」「国籍」の解釈・適用	9
1. 2. 1 常居所の意義と解釈	9
1. 2. 2 国籍の有用性	13
1. 3 相続準拠法および常居所に係る裁判理論の検討	15
1. 3. 1 本国法主義が修正された事案	15
1. 3. 2 「常居所」の判断に係る事案	17
小括	20
2. 国内相続税法における「相続」の課税根拠と属人的基準の検討	21
2. 1 相続税の課税根拠	22
2. 1. 1 相続税法第10条の機能と位置づけ	22
2. 1. 2 「国籍」の位置づけと意義	25
2. 1. 3 租税回避と拡張的基準導入の関係	28
2. 2 「住所」の意義と解釈・適用	30
2. 2. 1 個別概念の是非	30
2. 2. 2 「住所」の解釈・適用	32
2. 3 裁判事案にみる「住所」の意義と整合性	33
2. 3. 1 最高裁平成23年2月18日判決（判時2111号 3頁・武富士事件）	33
2. 3. 2 東京高裁令和元年11月27日判決（税資269号 順号13345）	37
小括	40
3. 課税管轄権と「国籍」・「住所」・「財産の所在」の意義	42
3. 1 課税管轄権の鳥瞰と相続課税権	42
3. 1. 1 課税管轄権の意義	42
3. 1. 2 相続課税における課税管轄権	44
3. 2 国際相続における課税管轄権の適用基準	47
3. 2. 1 「住所」基準・「国籍」基準	47
3. 2. 2 「財産所在地」基準	48

小括	49
4. 配分ルールの国際的調和の可能性	50
4. 1 「財産所在地」型条約の検討	50
4. 1. 1 租税条約の目的と解釈・適用	50
4. 1. 2 日米相続税条約	52
4. 2 「住所地」型条約の検討	56
4. 2. 1 OECD相続税モデル条約	57
4. 2. 2 配分ルールの検討	61
4. 3 EUにおける配分ルールからの示唆	64
4. 3. 1 国際相続に係る欧州司法裁判所の判断および勧告	64
4. 3. 2 欧州委員会報告書「Ways to Tackle Inheritance Cross- border Tax Obstacles Facing Individuals within the EU」	68
小括	71
おわりに	72
参考文献	78

はじめに

経済のグローバル化は企業等の事業活動に限らず、国家間の人的移動¹や個人財貨の移動を促し、国際結婚や国際養子縁組など複数の法域と関係して生活する人々の数²や資産の分散管理等を目的として外国財産を保有する人々の数は増加した³。加えて、超少子高齢社会⁴と労働人口減少というわが国固有の事情を背景に出入国管理及び難民認定法が改正され、2019年4月から「特定技能」資格での外国人労働者の導入が始まった⁵。これは、これまで認められなかった単純労働者にも門戸が開かれるもので、このわが国の外国人労働者を巡る大きな政策転換によって在留外国人数は、今後ますます増加するものと考えられる⁶。こうした人・財貨・資本等の国家間の移動は、波及効果として国際相続数の増加をもたらし⁷、相続税における国際的な問題を惹起す

¹ 外務省による海外在留邦人数（永住者と長期滞在者の合計。永住者は、滞在している国から永住権を認められた個人をいい、長期滞在者は、永住者以外で3ヵ月以上滞在している個人をいう。）の調査（外務省領事局政策課「海外在留邦人数調査統計令和2年版」（令和元年10月1日現在））によれば、1989年（平成元年）には58万6,972名だった海外在留邦人数は、30年後の2019年（令和元年）に約2.4倍の141万0,356人に達し、統計を開始した昭和43年以降最多となった。他方、法務省の在留外国人統計では、在留外国人の数は293万3,137人に達し、こちらも過去最高を記録した（http://www.moj.go.jp/isa/publications/press/nyuukokukanri04_00003.html（2021年2月27日最終閲覧））。

² 澤木敬郎＝道垣内正人『国際私法入門〔第8版〕』73頁（有斐閣、2018）。

³ 酒井ひとみ＝BDO税理士法人『国際相続の法務と税務〔第二版〕』3頁（税務研究会出版局、2020）。

⁴ WHO（世界保健機関）と国連の定義に基づき、65歳以上の人口（老年人口）が総人口（年齢不詳を除く）に占める割合（高齢化率）が21パーセント超の社会を指す。わが国の2019年の高齢化率は28.8パーセントである（令和3年版高齢社会白書（全体版）2頁（内閣府HP https://www8.cao.go.jp/kourei/whitepaper/w-2021/zenbun/pdf/1s1s_01.pdf）（2021年9月16日最終閲覧））。

⁵ 酒井克彦『改正入管法対応キャッチアップ外国人労働者の税務』2頁（ぎょうせい、2019）。

⁶ 同上〔酒井〕。総務省が発表した2020年10月の国勢調査結果によると外国人人口は15年の191万人から275万人へと43.6%増加した。厚生労働省「外国人雇用状況」によれば、外国人労働者は2010年から2020年までの間に65万人から172万人へ2.6倍に伸びている。政府は2021年11月18日、人手不足が深刻化している14業種に関して、外国人労働者の在留資格「特定技能」のうち熟練者については、事実上、在留期限を撤廃する方針を固めたと報道された（外国人就労「無期限」に 熟練者対象、農業など全分野：日本経済新聞（<https://www.nikkei.com/article/DGXZQOUE019ZY0R00C21A9000000/>）（2022年1月29日最終閲覧））。

⁷ 国税庁によれば、2008（平成20）年事務年度には475件だった海外資産関連事案の実地調査件数は、2018（平成30）年事務年度には1202件となり、10年で大幅

る素地をつくりつつある。

わが国の相続税制に目を転じると、2013（平成25）年度税制改正では、基礎控除引き下げ及び最高税率引き上げを含む税率構造の見直しが行われ、課税強化の方向にある。これにより、平成27年分の被相続人数（死亡者数）に対する相続税の申告書の提出に係る被相続人の割合は8.0パーセントとなり、改正法施行前の平成26年分の割合4.4パーセントと比べて約2倍になった⁸。この割合は、昭和33年の相続税制改正以降、最も高い数字となっている⁹。

こうした国際相続数の増加と相続税における課税強化を背景として、国際相続に係る租税の問題の顕在化が予想される。しかし、所得税・法人税に比して、外国税額控除制度、課税財産の範囲、課税権の配分、所得税と相続税との関係、租税回避など、国際相続に係る相続税の問題は現在までなおざりにされてきた¹⁰とされる。このような状況について、わが国における相続税の税収全体に占める割合がわずかであること¹¹や世界的には相続税を廃止した国もあることから、相続税は将来の発展性のない租税である¹²との見方もある。しかし、国家的規模では些

に増加している（国税庁「平成30事務年度における相続税の調査等の状況」（令和元年12月発表））。

⁸ https://www.nta.go.jp/information/release/kokuzeicho/2016/sozoku_shinkoku/index.htm（国税庁HP令和3年09月01日現在）。平成30年分の割合は8.5%

（https://www.nta.go.jp/information/release/kokuzeicho/2019/sozoku_shinkoku/pdf/sozoku_shinkoku.pdf 1頁（国税庁HP令和3年09月01日現在））。

⁹ 渋谷雅弘「税制改正大綱を評価する—資産課税—」税研193号71頁（2017）。

¹⁰ 本庄資『租税条約の理論と実務』52頁（清文社、2008）。

¹¹ 令和2年度の相続税の国税収入における割合は3.7%であった。所得税、法人税、消費税による税収が約8割を占める

（https://www.nta.go.jp/about/introduction/torikumi/report/2020/01_3.htm（国税庁HP令和3年09月01日現在））。

¹² 久米和夫＝後藤次郎「相続税の課税根拠と課税方式」四国大学37号119頁（2012）。しかし、近年では、Pikettyによる（経済的）不平等への対策に関する研究結果を受けて、毎年の（純）富裕税や相続税、遺産税、贈与税といった非経常的な富裕移転税を（再）検討する必要性が議論されていると指摘もある（See, J.K. Szczepański, *Integration of taxes on inheritances, estates and gifts into the OECD Model Tax Convention on Income and on Capital: the curious case of special provisions - part 1*, 73 Bull.Intl.Taxn. 543, 543 (2019).）。OECDが2021年5月に公表した、Inheritance Taxes in OECD Countries (<https://www.oecd-ilibrary.org/sites/e2879a7d-en/index.html?itemId=/content/publication/e2879a7d-en> 2021年10月14日最終閲覧)では、相続税は、現在の状況では特に重要な役割を果たす可能性があるとして、「富の不平等は、ここ数十年の間、継続的に高い水準にあり、一部の国では増加している。相続財産は世帯間でも不平等に分配されてお

末な問題であっても納税者個人にとっては重要な問題である。特に国際的¹³二重課税の問題は、他の租税同様、個人に過重な租税負担を強いることになる。これに加えて、相続税の場合は、各国における税制やその解釈が複雑多様である故に、二重課税は、三重、四重の問題ともなり得るといふ点に深刻さがある¹³。こうした多重課税が排除されない場合は、「外国への投資は相対的に不利になり、相続税の世界的な資金等の動きに対する中立性が害される」¹⁴ことにもなりかねない。

相続税における国際的¹⁵二重課税の救済方法には、国内法による救済と租税条約による救済がある¹⁵。わが国では、国内法による救済措置として外国税額控除方式の規定（相続税法20条の2）を置いており、これに定める範囲において、相続税の国際的¹⁶二重課税が調整される¹⁶。外国税額控除方式は、居住者の全世界財産に課税することを前提として¹⁷、複数国家間で同一の財産について、課税管轄が抵触する場合に、財産所在地国に優先的な課税権を認めることによって居住地管轄を制限するものであることから、居住地国による課税管轄の一方的な譲歩であり、国家間の合意を前提とする租税条約とは異なる点で片務的救済として位置付けられる¹⁸。このような一方的片務的な救済は、各国家の政策的判断に委ねられる場合がある¹⁹ため、国際的調和の観点からは、

り、裕福な世帯ほど高額な相続財産を報告している。今後、資産価格における傾向が続けば、相続額は増加し、団塊の世代が高齢化していく中で相続件数も増加することが予想される。また、平均寿命の延長により、高齢者層への富の集中が進むことが予想され、こうした傾向は、不平等をさらに強める可能性がある。また、COVID-19の危機により、各国は追加の税収を確保し、パンデミックの開始以来悪化している不平等に対処する必要性に迫られることになる（“Inheritance taxation could play a particularly important role in the current context. Wealth inequality has been persistently high and has increased in some countries over recent decades. Inheritances are also unequally distributed across households, with wealthier households reporting more and higher-value inheritances. In the future, inheritances are expected to grow in value if trends in asset prices continue, and in number as the baby-boom generation ages. Moreover, as a result of longer life expectancies, wealth concentration among older cohorts is expected to increase. These trends could further reinforce inequality. The COVID-19 crisis will also place countries under greater pressure to raise additional tax revenues and address inequalities, which have been exacerbated since the start of the pandemic.”）」と説明している。

¹³ 佐藤英明「相続税と国際的¹³二重課税」日税 33号 272頁（1995）。

¹⁴ 同上 [佐藤]。

¹⁵ 宮本十至子「国際相続と二重課税」立命 59巻 6号 1488頁（2011）。

¹⁶ 同上 [宮本]。

¹⁷ 同上 [宮本]、1486頁。

¹⁸ 小林尚志「相続・贈与に係る国際的¹⁵二重課税－外国税額控除の在り方を中心として－」税大論叢 59号 753頁（2008）。

¹⁹ 中里実「タックスシールドの最近の動向」租税研究 650号 66頁（2003）。

国家間の合意である租税条約による救済を検討する必要がある。日本税理士会連合会は、相続税における国際的・二重課税のリスクの増加について認識し²⁰、2017年から現在まで継続して「相続税条約を締結している米国以外の国とも相続税に係る租税条約を締結することによって、当該リスクを解消する必要がある」として「国際的な相続税の二重課税及び租税回避防止の観点から、相続税に関する租税条約の締結を進めること」を要請している。このことにみられるように、その緊急性は高まっているといえる。

そこで、わが国の相続税条約の締結状況をみると、米国との間に締結した日米相続税条約（1954年署名・1955年発効）が唯一で、米国以外の国との締結は見られない。この日米相続税条約は、財産の所在地について、「日米相続税条約に明文の規定を置き、財産の所在地国を確定して、まず財産の所在地国が課税することを認め、納税義務者（……）の住所地国が同一財産に対し課税を行う（……）場合には、財産所在地国の税額を外国税額控除する」²¹という方式のものであり、「財産所在地」型とされる。この「財産所在地」型条約は、1966年のOECDモデル相続税条約公表前に締結された旧型と呼ばれる条約類型であり、現在の世界の潮流は、国際的に被相続人の住所地を決定し、その居住国に優先的課税権を与える新型の「住所地」型条約に移行しているとされる²²。しかし、この「住所地」については、各国で様々な定義がなされており、住所地概念の衝突により完全には多重課税が解消されない場合があり得るとされる²³。住所地概念の衝突に関して、わが国の国際私法分野では、国際的統一の理念の下に「住所」に代って「常居所」が導入されている。相続税の分野においても、国際的多重課税の解消と国際的調和の観点から「常居所」を基準とする相続税条約を検討すべきである。

²⁰ 日本税理士会連合会は「平成30年度税制改正に関する建議書」で「平成29年度税制改正により、相続税及び贈与税の納税義務の範囲が見直され、国内に住所を有していない期間の基準が5年以内から10年以内に改正された。これにより国外財産を含めたすべての取得財産に係る相続税及び贈与税の課税範囲が拡大され、その結果、国際的な二重課税が生じるリスクも高くなっている」と指摘している。

²¹ 武田昌輔監修『DHCコンメンタール相続税法』5702頁（加除式）。

²² 佐藤・前掲注13）283頁。

²³ 宮本十至子によれば、OECDモデル相続税条約は住所の定義を定めているが二国間で住所の概念が異なる場合があるとされる（村井正『入門国際租税法〔改訂版〕』437頁（清文社、2020））。

そこで本稿では、国際的調和の観点から、相続税法における属人主義及び「常居所」の配分基準妥当性を検討し、そのうえで、「財産所在地型条約」である日米相続税条約および「住所地型条約」であるOECD相続税モデル条約における配分基準について考察し、わが国が採り得るべき相続税条約における課税管轄権の配分基準について探究することを目的とする。

本稿の構成は以下の通りである。

第1章では、「常居所」概念を採用する国際私法を中心に検討を加える。第1節では、国際私法の鳥瞰と相続に係る国際私法の適用関係を確認し、第2節では、国際私法における「常居所」の意義・解釈から、「常居所」概念について明らかにする。また、租税法は相続とそれを規律する私法を前提とするとされるところ、わが国の国際私法である法の適用に関する通則法では、相続と私法の連結点として「常居所」ではなく「国籍」が用いられていることから、相続と私法における連結関係についても検討を加える。第3節では、相続準拠法において本国法主義が修正された事案および常居所の判断に係る事案を取り上げ、相続準拠法上の連結問題について確認するとともに「常居所」の第一要件である相当長期間について、判例から画一的な基準が見出せるか考察する。

第2章では、日米相続税条約が唯一の相続税条約であるわが国においては、納税義務の範囲を画する「住所」、「国籍」、「財産の所在」といった基準が課税権の配分基準としての機能を果たしているともいえることから相続税法における当該基準を中心に検討を行う。第1節では、当該基準について、沿革及び法理論から相続税の課税根拠及び3者の位置づけから相続税課税に妥当する基準を探究する。第2節及び事案検討では相続税課税における「住所」の解釈・適用について検討し、「常居所」との異同を探る。

第3章では、相続課税における課税管轄権と「住所」、「国籍」、「財産の所在」基準の関係から当該基準について検討する。第1節では、課税管轄権の意義を踏まえて相続課税権における属人的基準について考察する。第2節においては「住所」、「国籍」、「財産の所在」の各基準について考察し、「常居所」の相続課税権行使のメルクマールとしての妥当性を検討する。

終章では、相続課税権の国際的調和の観点から、財産所在地型条約である日米相続税条約および住所地型条約であるOECD相続税モデ

ル条約の検討を行う。然るのち、域内自由移動の原則のもと、課税管轄権の調和ないし調整の種々の課題問題、理念を包摂するEUにおける判例（Case C-67/08）および勧告（「Commission Recommendation regarding relief for double taxation of inheritances (2011/856/EU)」）、報告書（“Ways to Tackle Inheritance Cross-border Tax Obstacles Facing Individuals within the EU”）から配分ルールの示唆を得る。

1. 国際私法における「相続」に係る連結点

1. 1 国際相続に係る規律とその適用関係

1. 1. 1 国際私法の鳥瞰

一般的に、国際相続とは、被相続人又は相続人のいずれかが外国籍を有する、被相続人の居住地・死亡場所・相続人の居住地のいずれかが外国である、相続財産の所在が外国である等、相続関係に関する何らかの要素が外国にあり、複数の国の法制に関連して生じる相続のことを指す²⁴。このような複数の国との間に法的関連性を有する渉外的私法関係においては、諸国の私法の内容をそれぞれ異にするため、従うべき国の法を決定する必要性が生じる²⁵。これを準拠法の決定といい、渉外的私法関係に適用すべき私法（準拠法）を指定する法則を国際私法という²⁶。わが国では、法の適用に関する通則法（以下、「通則法」）がこれに該当する。

国際私法は、渉外的私法関係にいかなる法律が適用されるか不明であるという問題の解消を一つの目的とし、準拠法の定め方を明らかにすることで法的安定性を確保する機能を有し²⁷、各国がそれぞれの立場から渉外的私法関係の安定した規律の為に適用すべき法を独自に定める実定法であり国内法である²⁸。国内法であるが故に、「ある国で裁判が起きたときにはその国の国際私法によって準拠法が定まるとすると、国によって国際私法が異なる場合にはどの国で裁判が行われるかによって準拠法が異なることになる。そうすると、裁判をする国によって

²⁴ 酒井＝BDO 税理士法人・前掲注 3) 2 頁。

²⁵ 同上 [酒井＝BDO 税理士法人]、18 頁。

²⁶ 山田鎌一『国際私法〔第 3 版〕』2 頁（有斐閣、2004）。

²⁷ 神前禎ほか『国際私法〔第 4 版〕』8 頁（有斐閣、2019）。

²⁸ 奥田安弘『国際家族法〔第 2 版〕』26 頁（明石書店、2020）。

は、同一の事件に正反対の判決が下されることもありうることになり、法的安定性という観点からは問題がある」²⁹とされる。そこで、国際私法自体を統一することによって、同じ準拠法を適用できるようにするべきと主張されており³⁰、国際私法の統一という理念のもとにある法律である。

渉外的法律関係において、国際私法は、「法律関係を直接規律する法律でなく、直接規律するいずれかの国の法律を指定する法律である」³¹ことから「法の法」であるといわれる³²。国際的私法関係における問題の解決は、国際私法の適用によって実質法が決定され、その実質法が適用されて初めて具体的に成されることになる³³。国際的私法関係の規律はこうした二段構造をなし³⁴、「国際私法は、内外の実質私法とは、その存在の段階を異に」³⁵し、諸国の実質私法を下位法とする上位法としての性格を有する³⁶。

国際私法による準拠法決定は、何らかの要素を媒介にしてなされ、この媒介を連結点という³⁷。連結点は、「単位法律関係にとって最も相応しい規律は、それと最も密接な関係のある地の法が準拠法となることによって与えられる」³⁸との見地から、「国籍や住所、行為地、目的物所在地といった特定の地の法律を導き出すことができる場所的な要素の中」³⁹から連結点が決定される。当該連結点には、「国籍」、「住所」、「常居所」といった人に着目する属人法主義、「法廷地」、「目的物所在地」といった場所に着目する属地法主義、当事者の意思によって準拠法を決めようとする立場である「当事者自治の原則」がある⁴⁰。

²⁹ 神前ほか・前掲注 27) 9 頁。

³⁰ 同上 [神前ほか]。

³¹ 溜池良夫『国際私法講義 [第 3 版]』11 頁 (有斐閣、2005)。

³² 同上 [溜池]。溜池によれば、国際私法は、渉外的法律関係において、「国際的私法関係に適用すべき法律を内外の私法の中から選択指定する法律」及び「国際的私法関係に関し、内外の私法の適用範囲を定める法律」の 2 つの定義が与えられるとされる (同上 [溜池])。

³³ 同上 [溜池]、12 頁。

³⁴ 同上 [溜池]。

³⁵ 同上 [溜池]、14 頁。

³⁶ 同上 [溜池]。

³⁷ 同上 [溜池]、81 頁。

³⁸ 澤木＝道垣内・前掲注 2) 16 頁。

³⁹ 同上 [澤木＝道垣内]。

⁴⁰ 石黒一憲『現代国際私法 [上]』9 頁 (東京大学出版、1986)。

1. 1. 2 相続に係る法の適用関係

通則法は、国際的な相続に係る規定として、36条（以下、「相続準拠法」）及び37条（以下、「遺言準拠法」）を置いている⁴¹。遺言準拠法は、遺言という意思表示のみに関する規定であり、相続の問題を規律する主たる規定は相続準拠法であるとされる⁴²。相続準拠法は、総括準拠法⁴³と呼ばれ、相続の開始原因、相続人の範囲や順位、相続の承認・放棄、相続財産の構成、相続分や遺留分といった相続に係る問題を一般的にその対象とする。この相続準拠法の適用範囲に関して、諸国の国際私法上、「相続分割主義」と「相続統一主義」の2つの考え方が対立している⁴⁴。相続分割主義とは、不動産相続と動産相続を区分し、不動産相続には不動産所在地法を適用し、動産相続には被相続人の死亡時の住所地法を適用するという考え方であり、相続統一主義とは、不動産相続と動産相続を区分せずに統一的に被相続人の属人法を適用する考え方をいう⁴⁵。両主義は、相続制度を身分法的に捉えるか、財産法的に捉えるかという理念の観点及び両主義の適用における難易性および実効性といった適用の面から争われる⁴⁶。理念的には、相続分割主義は、相続は財産の帰属の問題であり、財産法上の問題と捉えているとされ、相続統一主義は、相続は被相続人の親族への財産承継であり、家族法的に捉えている⁴⁷とされる。わが国は、相続準拠法を「相続は、被相続人の本国法による。」と規定し、相続に係る準拠法を被相続人の本国法一つに定めていることから、相続を家族法的に捉えて相続統一主義を採ったものである⁴⁸と解されている。

このように、相続は、被相続人の本国法を準拠法とすることとなるが、通則法41条は「当事者の本国法によるべき場合において、その国の法に従えば日本法によるべき時は、日本法による。」と規定⁴⁹し、

⁴¹ 櫻田嘉章＝道垣内正人『注釈国際私法 第2巻』184頁（有斐閣、2011）。

⁴² 同上〔櫻田＝道垣内〕。

⁴³ 総括準拠法とは、相続財産全体について適用される相続準拠法のようなものを指す（道垣内正人『ポイント国際私法各論』124頁（有斐閣、2014））。

⁴⁴ 溜池・前掲注31）539頁。

⁴⁵ 同上〔溜池〕。

⁴⁶ 山田・前掲注26）566頁。

⁴⁷ 長田真里「相続の準拠法をめぐる立法論的課題」民商135巻6号992頁（2007）。

⁴⁸ 奥田・前掲注28）457頁。

⁴⁹ 同法41条は、その但書において「ただし、第二十五条（第二十六条第一項及び第二十七条において準用する場合を含む。）又は第三十二条の規定により当事者

反致が認められている。ここでいう反致とは、「法廷地の国際私法の本
来の法則のみに基づいて準拠法を決定せず、外国の国際私法をも考慮
して準拠法を決定する考え方」⁵⁰をいう。この反致の適用により、被相
続人が相続分割主義を採用している英米法系の国籍を有している場合
に、被相続人の不動産の所在が日本である、または、動産について、
日本に住所があると判断された場合は反致が生じることになる⁵¹。

1. 2 「相続」における「常居所」「国籍」の解釈・適用

1. 2. 1 常居所の意義と解釈

「常居所」は、諸国の実質法上の住所概念に極めて差があるため、
条約に住所概念を用いると様々な解釈上の紛争を生じる⁵²ことから、国
際私法統一を目的として、ハーグ国際私法会議で導入された概念であ
る⁵³。

わが国では、ハーグ条約を国内法化した「遺言の方式の準拠法に関
する法律（1964年）」及び「扶養義務の準拠法に関する法律（19
86年）」への「常居所」の導入によって、わが国実定法の中に取り入
れられ、次いで、平成元年の法例改正の際に、主に家族法分野におい
て導入された⁵⁴。当時、すでに諸国の立法例において「常居所」概念が

の本国法によるべき場合は、この限りでない。」と定めることから、婚姻の効力
（第25条）、夫婦財産制（第26条）、離婚（第27条）、親子関係（第32条）にお
いては適用外となるが、相続については反致条項が適用される。

⁵⁰ 小出邦夫『逐条解説 法の適用に関する通則法 [増補版]』370頁（商事法務、
2014）。

⁵¹ 酒井＝BDO 税理士法人・前掲注3）58頁。

⁵² 溜池・前掲注31）122頁。

⁵³ 道垣内正人『ポイント国際私法総論』146頁（有斐閣、1999）。横山潤によれ
ば、ハーグ国際私法会議は「*résidence habituelle*」という文言を1896年の民事訴
訟条約において用いて、その後、属人法の決定についてもこの概念を用いるよう
になったとされる（横山潤『国際私法』49頁（三省堂、2012））。また、村岡二郎
によれば、「*résidence habituelle*」ということばの直訳に近い言葉を考えた結果、
「常居所」という訳語になったとされる（江川英文ほか「座談会 渉外遺言の方式
—ハーグ条約への加盟と国内法の制定—」ジュリ296号18頁（1964））。

⁵⁴ 高橋和之ほか『法律学小辞典 [第5版]』646頁（有斐閣、2016）。これらの規
定は、平成18年の通則法制定に際して現代語化されたが、内容的には変更がなく
新法に継受されている（申美穂「法適用通則法における常居所概念—契約・不法
行為に関する新规定の導入を契機として—」明学108巻28頁（2020））。「婚姻の
効力（通則法25条）」、「夫婦財産制（通則法26条）」、「離婚（通則法27条）」、
「親子関係（通則法32条）」、重国籍者や無国籍者の本国法の決定基準（通則法
38条1項2項）、常居所地不明の場合の処理（通則法39条）、人的不統一法国に
つき常居所が参照される場合の処理（通則法40条）に導入された。

広く浸透しており、わが国においてもすでに上記2法令で用いられていたことや国際私法規定は世界的に統一されなければならないという理念的動機などから「常居所」の法例への導入は支持された⁵⁵。その後、平成18(2006)年に成立した「法の適用に関する通則法」では、契約、不法行為といった財産法分野の諸規定にその範囲を広げ⁵⁶、現在では、通則法において広く用いられる概念⁵⁷となっている。この通則法制定によって、それまで法例下で用いられてきた「住所」は条文から姿を消すこととなった⁵⁸。「住所」は、その存否の認定が困難な法律概念であるのに対し、「常居所」はその認定が比較的容易な事実概念であることから、国際的統一に資するものと考えられたことが「住所」に代わって「常居所」が採用された理由とされる⁵⁹。

「常居所」は、住所概念を国際的に統一化し、国際私法における様々な解釈を排除できる点で、国際的調和の観点から参考になる。また、「常居所」は、家族法分野だけでなく財産法分野でも用いられていることから、その両分野の要素を併せ持つ相続についても妥当性は高いと考えられる。その概念とは、どのようなものか。この点、その概念について、同会議では定義を定めておらず、わが国の通則法上もその定義や具体的な決定基準に関する規定は存在しない⁶⁰。これは、「常居所」という概念の解釈ができる限り国際的に統一的行われるように、つまり、ハーグ国際私法条約を中心とした超国家的法源および(同じくこの連結素を用いる)日本を含めた諸国の国際私法において統一的使用されることが望ましいために、あえてこの概念を定義する規定は設けられていない⁶¹ことを理由とされる。この姿勢からもわが国の国際私法における「常居所」は国際的統一の理念を大きく志向するも

⁵⁵ 道垣内・前掲注53)146頁。

⁵⁶ 通則法8条2項(法律行為の成立・効力の準拠法に関し、当事者が法律行為当時、準拠法を選択しなかった場合に準拠法となる最密接関係地法の推定規定)、同法11条(消費者契約の特則)、同法15条(不当利得・事務管理の準拠法につき、より密接な関係がある地の法の例示としての当事者の同一常居所地法)、同法18条但書(生産物責任につき引渡地における引渡が通常予見することができないものであったときの補充規定)、同法19条(名誉・信用棄損に関する不法行為の特則)、20条(不法行為の準拠法に関してより密接な関係がある地の法の例示としての当事者の同一常居所地法)の6か条に導入された(申・前掲注54)24頁)。

⁵⁷ 高橋ほか・前掲注54)646頁。

⁵⁸ 申・前掲注54)28頁。

⁵⁹ 笠原俊宏「常居所の認定基準」『国際私法の争点』81頁(有斐閣、1996)。

⁶⁰ 申・前掲注54)28頁。

⁶¹ 横山・前掲注53)49頁。

のであるといえる。しかし、その適用上、現実には、その解釈および決定基準について学説上議論が生じている⁶²ため、以下では国内学説を整理する。

(1) 定義

村岡二郎は、常居所とは「人が常時居住する場所」であり、「単なる居所と異なり、人が相当長期間にわたって居住する場所であることを要する」⁶³とし、国友明彦は「人が常時居住する地、単なる居所とは異なり、人が相当期間居住する地、または、現に所在していて、これから相当期間居住するであろうと客観的に認められる地」⁶⁴であるとして、「わが国の学説は、常居所の取得のためには、単なる一時的な居所ではなく、相当長期間の居所という客観的事実が必要であるという点において一致している」⁶⁵とされる。

(2) 意思の考慮

学説上、見解が分かれるのは、意思の考慮についてである⁶⁶。村岡二郎は、「常居所は、人がその場所に常時居住するという客観的事実のみを要素とし、定住の意思を要素としない点で、住所と区別される」⁶⁷とし、「主観的要素を排除し、国際的に統一的な内容を持つ概念として国際条約によって認められた」⁶⁸概念であるとする。池原季雄も、「相当期間居住しようとする意思」⁶⁹を重視することは、「常居所の決定を不統一にするとともに、同じ期間の滞在でも本人の主観的条件によって常居所の有無が異なるという不明確さを招くことになって、住所に代えて常居所を用いる意味を失わせる虞れがないではない」⁷⁰としており、主観意思の取扱いの差異が常居所導入の理由とされたことが窺える。このことから、常居所概念と住所概念との間の大きな相違点は主観意思の取扱いであるといえよう。ただ、池原は「かような意思も、それ

⁶² 櫻田＝道垣内・前掲注 41) 278 頁。

⁶³ 村岡二郎「遺言の方式の準拠法に関する法律の解説」曹時 16 卷 7 号 80 頁 (1964)。

⁶⁴ 国際法学会編『国際関係法辞典〔第 2 版〕』464 頁 (三省堂、2005)。

⁶⁵ 笠原・前掲注 59) 81 頁。

⁶⁶ 櫻田＝道垣内・前掲注 41) 280 頁。

⁶⁷ 村岡・前掲注 63) 80 頁。

⁶⁸ 同上 [村岡]。

⁶⁹ 池原季雄『国際私法 (総論) [法律学全集]』169 頁 (有斐閣、1973)。

⁷⁰ 同上 [池原]。

が客観的に認識されうる限りにおいては考慮されてよいであろう」⁷¹とし、道垣内正人もこれと同旨の立場をとる。道垣内は、意思が客観的に認識されうる例として、「日本人の場合は長期の海外勤務から帰国して従来からの会社等に勤務し続けていること、外国人の場合は在留資格を長期滞在可能なように変更したことなどが考えられ(る)」⁷²とし、一般的な例としては「居住不動産の購入や、回収に長期間を要するような営業資本の投下」をあげている⁷³。奥田安弘は「客観的な要素としては、ある国に相当期間継続的に居住しているという事実が重視され、一時的に他の国に滞在しても、常居所は変更されない。また、主観的な要素は、外部から確認出来る限りで考慮されることがあるが、永住の意思までは必要ないであろう」⁷⁴とする。

国際的統一という国際私法の理念から考えると、池原季雄が述べるように「相当期間居住しようとする意思」⁷⁵を重視することは、「常居所の決定を不統一にするとともに、同じ期間の滞在でも本人の主観的条件によって常居所の有無が異なるという不明確さを招くことにな(る)」⁷⁶ため、好ましくなく、意思の考慮を認める見解も積極的に意思の考慮を認めるものとはいえない。

以上の検討から、国際私法の「常居所」の認定には、第一に相当期間の継続的な居住の事実という客観的要素が必要とされ、主観的要素は、当事者の居住の意思が客観的、外部的に認識可能な状態にある場合に考慮されるに留まるものであると結論できる。特に相続の場合、死亡の時に後の居住意思を問われることはないため、常居所概念は主に客観的事実によって認定されると考えられる。

(3) 複数常居所（重常居所）の認否

同一人の複数常居所が認められるかどうかについては、学説上、複数常居所を否定する見解が通説である⁷⁷。

奥田安弘は、「複数の国に生活の本拠があり、一定期間ごとに居住国を変更しているからといって、重常居所が認められるわけではない。

⁷¹ 同上 [池原]。

⁷² 道垣内・前掲注 53) 155 頁。

⁷³ 同上 [道垣内]。

⁷⁴ 奥田・前掲注 28) 544 頁。

⁷⁵ 池原・前掲注 69) 169 頁。

⁷⁶ 同上 [池原]。

⁷⁷ 櫻田＝道垣内・前掲注 41) 291 頁。

このような場合も、居住期間だけでなく、その他の事情（……）を考慮することによって、ひとつの国に常居所を認定すべきである。通則法に重常居所に関する規定がないのは、法の欠缺ではなく、重常居所を認めない趣旨であると解される⁷⁸と論じる。横山潤は、「家族との関連における生活の中心地と職業上の生活の中心地とが異なる場合には、前者が優先されることが多いであろう⁷⁹」としていずれかを常居所とする見解を示す。国友明彦は、「たしかに、（……）準拠法を一本化しなければならない連結においてはそのとおりである⁸⁰」として通説を認め、準拠法を一本化しなければならないわけではない場合も「通常はこれらの場合にも生活の本拠は1つの法域に定まるであろう」とし、ただし、「例年甲国と乙国で1年のだいたい半分ずつを過ごすといったような場合⁸¹」のように「生活の本拠が2つの法域に分散しているとみられる場合には、限定的当事者自治を認める通則法26条2項2号と択一的連結を認める遺言準拠法2条においては（……）いずれも常居所と認めてよいのではないか⁸²」として、複数常居所を認める立場をとっているが、複数常居所を認めるか否かは限定的な解釈にとどまっている。以上の検討から、わが国は相続準拠法を「相続は、被相続人の本国法による。」と規定し、相続に係る準拠法を被相続人の本国法一つに定めていることから、いずれの見解をとっても、相続について複数常居所を認めることは適切ではないと考えられる。

1. 2. 2 国籍の有用性

相続準拠法は「相続は、被相続人の本国法による。」と規定し、相続に係る準拠法を被相続人の本国法に定めている。本国法とは、「当事者の国籍の所属国の法律にほかならないから、国籍が連結点として国際私法上問題⁸³」になる。すなわち、「相続」に関する法律関係と最も密接な関係のある地の法を「国籍」によって連結することの是非が問題となる。租税法は、相続とそれを規律する私法を前提とするため、「相続」と「私法」を連結する「国籍」の有用性について検討する必要がある。

⁷⁸ 奥田・前掲注28) 546頁。

⁷⁹ 横山・前掲注61) 51頁。

⁸⁰ 櫻田＝道垣内・前掲注41) 291頁。

⁸¹ 同上 [櫻田＝道垣内]。

⁸² 同上 [櫻田＝道垣内]。

⁸³ 山田・前掲注26) 99頁。

国際私法の連結点として「国籍」が採用されている理由として、一般的に「国籍」の変更は容易ではないため、安定的であることがあげられる⁸⁴。しかし、その硬直性ゆえに、相続準拠法の連結点に「国籍」が用いられることに対する批判は少なくない⁸⁵とされる。なぜなら、グローバル化を背景に国籍と私的生活の場所が一致せず、国籍が形骸化することも少ないからである。木棚照一は「解釈論上は、内国籍が当事者と内国の関連性を実効的に示さず、当事者が内国ときわめて稀薄な関係にあるにすぎない場合には、内国籍を実効性のない国籍とみて、内外国籍の抵触がないとして、外国法を本国法とすることが考えられる」⁸⁶として、国際私法独自の解釈姿勢を示す。これに対して、道垣内正人は「国籍という国家の構成員を示すものを連結点として採用している以上、国際私法独自の国籍概念が創設されているとは解されない。(……) 国籍を連結点とすることのメリットの一つとされる明確性・安定性を損なうことになる」⁸⁷とする。この「国籍」が有する明確性・安定性と本国との関連性の有無の議論は、国際的な人的移動が進む現代において避けられないものであろう。平成元年の国際私法改正の際には、本国法主義を踏襲するか、あるいは生活の中心である常居所を連結点として採用すべきかについて議論がなされている⁸⁸。結果的に、常居所概念の曖昧さ、本国法主義において実務上、特段の問題が生じていないことなどから相続準拠法における常居所地法の採用は見送られ、本国法主義が維持された⁸⁹とされる。

しかし、長田真里は、国際私法改正において「国籍」基準に特段の問題が生じていないとされた背景として、次の松岡博の指摘にみられるような実際上の本国法主義の修正傾向を指摘する⁹⁰。すなわち、同氏によれば「相続における、被相続人の本国法主義は、様々の理由によりその適用が排除され、被相続人の本国法以外の国の法律が最終的に適用される場合が相当程度存在するといえるであろう」⁹¹とされる。2

⁸⁴ 奥田・前掲注 28) 43 頁。

⁸⁵ 長田・前掲注 47) 993 頁。

⁸⁶ 木棚照一ほか『国際私法概論 [第 5 版]』48 頁 (有斐閣、2007)。

⁸⁷ 道垣内・前掲注 53) 152 頁。

⁸⁸ 長田・前掲注 47) 994 頁。

⁸⁹ 同上 [長田]。

⁹⁰ 同上 [長田]、997 頁。

⁹¹ 松岡博「国際相続の準拠法」『国際家族法の理論』141 頁 (大阪大学出版会、2002)。早川眞一郎「国際的な局面における相続」国際私法 1 号 81 頁 (1999) も同旨。

007年の長田論文によれば、法例が改正された平成元年以降、相続準拠法が問題となった事例12例中、本国法が適用された事例は5例であり、これに対して、本国法ではなく、所在地法または住所地法が適用された事例は7例あり、長田は「現行法の解釈の枠内でもかなり高い割合で本国法の適用が回避される場合があるといえる」と結論付けている⁹²。相続事案については、国籍ではなく財産の所在地や常居所地といった場所的連結要素が適しているとみることができよう。さらに長田は上記12例中、日本に常居所が認められない事例は2例のみであるとし、残りの10例は日本に生活の本拠を有している外国人の相続が日本で問題になった事例である点を指摘する⁹³。人の国境を越えた移動が活発化した現代においては、長田が述べるように、「被相続人の生活関係、法律関係に最も密接な関連を有する場所は、本国ではなく、常居所地である」⁹⁴と考えられる。

1. 3 相続準拠法および常居所に係る裁判理論の検討

1. 3. 1 本国法主義が修正された事案

相続事案においては、様々な理論構成や法的操作によって被相続人の本国法主義が排除され、被相続人の本国法以外の国の法律が適用される場合が相当程度存在するという指摘があった⁹⁵。以下では、被相続人の本国法主義が住所地法に修正された事例について検討を行う。

東京家裁昭和45年3月31日審判（家月22巻10号101頁）は、イギリス法からの反致を認めた事案である。当家裁は、「英法においては、相続に関する国際私法の原則として不動産物権については所在地法、人的財産すなわち不動産以外の権利については被相続人の住所地法によるという原則が確立されている」と判示し、反致を認めている。近年の事案として、東京家裁平成13年9月17日審判（家月54巻3号91頁）があげられる。この事案は、インド国籍を有するAが東京法務局所属の公証人のもとで公正証書遺言をした後死亡したが、指定された遺言執行者がいないため、受遺者であるXが東

⁹² 長田・前掲注47) 997頁。

⁹³ 同上 [長田]。

⁹⁴ 同上 [長田]。

⁹⁵ 松岡博「涉外相続の準拠法について」曹時49巻12号18頁(1997)、長田・前掲注47) 997頁。

京家庭裁判所に遺言執行者の選任の申し立てを行った事案である。当家裁は、最後の住所地が日本にあることを理由にわが国に国際裁判管轄を認めた上で、法例26条により、遺言執行者選任に関する準拠法は遺言者の本国法によるとし、被相続人の本国法であるインド相続法では、「不動産については不動産の所在地法が適用されると解されている（同法5条1項参照）。また、動産（不動産以外の財産）については被相続人死亡時の住所地の国の法律が適用される（同法5条2項）。（…）したがって、法例32条により反致が成立することになる」と判示した。当審判は従来の通説判例に従ったもの⁹⁶であり、相続分割主義をとる英米法系の国との間では、現在も相当程度、被相続人の住所地が基準とされる場合が存することになる⁹⁷。

既に述べた通り、国籍基準の適用については、国籍の形骸化を問題視する見解がみられたが、この点については、富山家裁昭和56年2月27日審判（家月34巻1号80頁）が参考となる。この事案は、親権に関する事案であるが、日本に居住する朝鮮人について、当家裁は、「大韓民国、朝鮮民主主義人民共和国のいずれにおいても生活したことがなく、又、今後もその意思もないことが認められ、以上の事実によれば相手方の本国法決定の基準である国籍をいずれともきめかねる事態であり、むしろ無国籍に準じて処理すべきものと解し、法例27条2項に準じ、同人の住所地法である日本法をもつてその本国とみなすべきものと判断する」と判示して、実効的国籍の理論によって本国法主義を修正した。実効的国籍の理論とは、「もはや形骸化し、実効的でなくなった国籍を国際私法上の連結点として認めるべきでないとする」⁹⁸理論である。この理論の適用には、政治的難民などが例としてあげられる⁹⁹が、松岡博が「難民条約上の難民にあたらぬ者であって

⁹⁶ 南敏文「判批」判タ1125号241頁（2003）。

⁹⁷ このほかにもアメリカからの反致を肯定したものとして昭和38年11月18日調停（家月16巻4号165頁）、イギリス法からの反致を肯定したものとして、東京高裁昭和63年10月5日判決（判タ703号215頁）、東京家裁昭和48年4月20日審判（家月25巻10号113頁）、オーストラリア法からの反致を肯定したものとして神戸家裁昭和56年9月21日審判（家月34巻7号89頁）、中国からの反致を肯定したものとして東京高裁平成2年6月28日判決（判時1361号56頁）がある。松岡博によれば「カナダ、フランス、ベルギー、アイルランド、メキシコなどの諸国についても、反致の成立が問題となる」とされる（松岡・前掲注91）144頁）。

⁹⁸ 松岡・前掲注95）24頁。

⁹⁹ わが国について1982年に発効した「難民の地位に関する条約」12条1項は

も、本国との関係が形骸化し、その点では条約上の難民と実質的に同視しうる場合には、このように実効的でない国籍を基準にその者の身分能力についての準拠法を決定すべきではない¹⁰⁰と述べるように、国籍の形骸化とともに、この理論の適用可能性も高まると考えられる。このように日本と同様に相続統一主義を採る大韓民国の国籍を有する被相続人には反致が問題とされず本国法が適用されるが、日本に居住し上記のような事実が認定されれば、住所地法によって準拠法が決定されることになろう。以上の検討から、相続に最も密接な関係のある地として常居所が適用される可能性は高いと考えられる¹⁰¹。

1. 3. 2 「常居所」の判断に係る事案

常居所の解釈および認定基準について、学説上、相当長期間の居所という客観的事実が必要であるという点で一致していたが、どの程度の期間をもってその要件を充たすかについては明らかに一致した見解はないとされる¹⁰²。そこで「常居所」の判断に係る事案からその相当期間を中心に検討を行う。

水戸家裁平成3年3月4日（家月45巻12号57頁）は、フランス国籍を有する妻がイギリス国籍を有する夫に対して、離婚及び子（イギリス国籍とフランス国籍の二重国籍を有する）の親権者指定調停を

「難民の属人法は住所地法とする。住所がない場合には居所地法とする」と規定する。

¹⁰⁰ 松岡・前掲注95) 24頁。

¹⁰¹ 相続事案に対する実効的国籍の理論の裁判例として、住所地法である日本民法を適用して相続財産を分与した大阪家裁昭和52年11月18日審判（家月30巻11号71頁）がある。本件は、国籍の有無が不明な被相続人の相続財産について、その内縁の妻との間の子が特別縁故者であるとして相続財産の分与を申し立てた事案である。松岡博は、被相続人は法例27条2項に規定する「国籍を有せざる者」について、「ある者の国籍が不明であることが、その者が有する国籍が実効性を喪失したことの一つの証左であると考えれば、国籍不明者に住所地法を適用した本件審判は、間接的に実効的国籍の理論を考慮した裁判例とみることもできようか」と述べている（同上〔松岡〕、25頁）。松岡は、反致や実効的国籍の理論以外に判例によって活用されてきた論理として公序をあげ、「比較的広大な土地について、その個人所有を禁じ、それを相続の対象としていないと解される朝鮮民主主義人民共和国法を適用して、わが国内に居住する同国国民の相続権を剥奪する結果を認めることは（……）公序条項に反するとして、土地の個人所有を禁ずるかも知れない朝鮮民主主義人民共和国法の適用を排除した事例」を紹介している（松岡・前掲注91) 144頁）。

¹⁰² 笠原・前掲注59) 81頁。

申し立てた事案である。法例 14 条¹⁰³（現通則法 25 条）を準用する法例 16 条¹⁰⁴（現通則法 27 条）の離婚準拠法の決定に関して、フランス人とイギリス人夫婦の同一常居所地が問題となった。判旨は以下のように述べ、夫については、日本が常居所地であり、妻については、日本は常居所地ではないとし日本を最密接関係地として認定した。「本件においては、当事者はその本国を異にし、また、妻の日本における滞在期間は、1979 年 5 月から 3 年半余及び今回の 1990 年 5 月以降現在までのもののみであり、妻は、その後夫としばらくして別居しており、以上の生活状況からすると、法例 14 条及び 16 条にいう常居所を日本に有するとはいえない（……）夫は、前記のとおり日本との関わりを持ち、1963 年に初めて日本に来てからは、その後 1967 年から 3 年、1971 年から約 7 年、1979 年から 3 年半余日本に滞在して語学教師等をして生活し、日本を離れていた時は、殆どヨットで世界を転々と巡りながら生活してきており、ここ 20 年間は日本以外には落ち着いて生活したことがないような生活状態であった。以上であるとすれば、少なくとも現時点においては、夫は法例 14 条及び 16 条にいう常居所を日本に有するということができ（……）」と判示し、合計 4 年余りの日本滞在期間を有する妻については、常居所を日本に有するとはいえないとし、過去の日本滞在期間の合計が 13 年を超える夫については、日本に常居所を有するとした。奥田安弘は「本審判は、過去の滞在期間を重視しすぎており、結局は滞在期間の総計によって常居所を認定した点に疑問がある。むしろ外部から認定できる限りで、当事者の意思なども考慮すべきであった」¹⁰⁵とし、奥田は、妻について「日本人と結婚して、引き続き日本に留まるつもりであるから、（……）日本における常居所は（……）肯定される可能性もあった」¹⁰⁶と評している。しかし、これは、道垣内正人が「常居所の判断材料としては考慮すべきではないとされている当事者の主観的な予定ではないであろうか」¹⁰⁷と述べるように、判断材料に組み込む

¹⁰³ 法例 14 条は「婚姻ノ効力ハ夫婦ノ本国法ガ同一ナルトキハ其法律ニ依リ其法律ナキ場合ニ於テ夫婦ノ常居所地法ガ同一ナルトキハ其法律ニ依ル其何レノ法律モナキトキハ夫婦ニ最モ密接ナル関係アル地ノ法律ニ依ル」と定める。

¹⁰⁴ 法例 16 条は「第十四条ノ規定ハ離婚ニ之ヲ準用ス但夫婦ノ一方ガ日本ニ常居所ヲ有スル日本人ナルトキハ離婚ハ日本ノ法律ニ依ル」と定める。

¹⁰⁵ 奥田安弘「判批」別冊ジュリ 133 号 25 頁（1995）。

¹⁰⁶ 同上 [奥田]、24 頁。

¹⁰⁷ 道垣内・前掲注 53) 164 頁。

べきではないと考えられる。

同じく法例16条（現通則法27条）が問題となった事案である横浜地判平成3年10月31日（家月44巻12号105頁）は、ともに元日本人である米国人夫妻X（夫）、Y（妻）相互間の離婚請求の準拠法決定において共通常居所地法の存否が判断された事案である。当裁判所は「Xは、（……）日本に相当期間定住する意思で自ら希望して米国軍属として、同じく沖縄県を郷里（……）とするYとともに（……）来日し、以後10年間以上日本に定住していることが認められるから、XとYは、日本を常居所としているものであり、日本民法が共通常居所地法と認められる」と判示している。鳥居淳子が、常居所の決定は相当期間の安定的な居住の事実や居住状況などを総合的に考慮すべきであろうとして、この観点からは『定住の意思』に重きをおきすぎているように解されるとはいえ、認定した事実からXYの常居所は日本にあると解した判旨は妥当であると考える¹⁰⁸と評しているように、10年間以上の定住期間を有するXとYの相当期間の判断については先の事案と比較しても妥当であると考えられる。

財産法分野の常居所が争われた事案としては、東京地判平成26年9月5日（判時2259号75頁）がある。本件は、日本人夫婦のX1（夫）と不貞関係にあったYが、X1の妻X2から不貞行為の追及を受け、Yがそれを隠ぺいする目的でXらは精神病である等の内容を記した電子メールを日本及びNY在住のXらの知人に送信するなどしたため、XらがYに対し、名誉毀損行為をしたとして不法行為に基づき損害賠償を請求した事案である。当裁判所は、通則法19条¹⁰⁹に定める名誉・信用毀損の準拠法の決定にあたり、X1及びX2の常居所を次のように述べて判示した。曰く「X2は、平成8年頃、ニューヨークに渡航し、（……）ニューヨークに約13年もの長期間居住して（……）いたことからすると、X2が相当期間にわたって常時居住する場所はニューヨークであり、X2の常居所は、ニューヨークにあったものと認められる。（……）。」一方、「X1は、平成8年頃、ニューヨークに渡航し、平成13年同地で会社を設立し、同地でカメラマンとし

¹⁰⁸ 鳥居淳子「判批」ジュリ1024号286頁（1993）。

¹⁰⁹ 通則法19条は「第十七条の規定にかかわらず、他人の名誉又は信用を毀損する不法行為によって生ずる債権の成立及び効力は、被害者の常居所地法（被害者が法人その他の社団又は財団である場合にあっては、その主たる事業所の所在地の法）による」と定める。

て活動をしていたが、その一方で、平成18年頃、東京都内に不動産を借り、日本の会社とマネジメント契約を締結し、日本国内でもカメラマンとして活動を行い、平成20年8月頃、アメリカの会社とのマネジメント契約を解消し、以後は、日本中心で仕事を行っていたこと、平成21年から平成22年にかけての渡航歴をみると、日本での滞在期間が一番長かったことからすると、X1の常居所は、日本にあったと認められる。」として、平成20年以降裁判年までの6年間の滞在期間を日本に有するX1について、日本に常居所があるとした。X1の常居所の判断について、中西康は「日本とニューヨークのいずれも生活の本拠であるかかもしれず、前提として第1に、いずれもX1の常居所とすることの可否も検討すべきであるかと思われる」¹¹⁰と評すが、本判決は重常居所については検討していない。これについて、中西も「(……)国際私法自律的概念である常居所を、わざわざ複数認めうるとして準拠法の決定を複雑にする必要はなかろう。」¹¹¹と結論している。当判決では、複数常居所が争点となっていないことから判断は難しいが、複数常居所について検討していないことから基本的には通説の立場をとっているといえるのではないだろうか。

直近の事案として東京地裁令和2年10月23日（判例集未搭載）がある。妻XがYに対し、Yが当時Xと婚姻関係にあったXの元夫と不貞行為に及んだとして、不法行為に基づく損害賠償として慰謝料等の支払いを求めて通則法17条の結果発生地が争われた事案であるが、その中で、日本を離れてから約17年が経過し、元夫とのカリフォルニア州での婚姻共同生活が約10年にわたるXの常居所について、カリフォルニア州であると認定している。

「常居所」の認定は、「個別の事案ごとに関係者の居住年数、居住目的、居住状況等諸要素を総合的に斟酌して行うのが相当」¹¹²とされ、滞在期間のみで判断されうるものではないが、相当期間の判断については、上記検討から、少なくとも数年単位での期間が必要とされると考えられる。

小括

第1章では、「常居所」概念を採用する国際私法を中心に検討を加え

¹¹⁰ 中西康「判批」ジュリ1492号302頁（2016）。

¹¹¹ 同上〔中西〕、303頁。

¹¹² 南敏文「常居所・最密接関係地」ジュリ185号11頁（2007）。

た。国際私法は、渉外的私法関係の安定した規律の為に適用すべき法を定める国内法でありながら、法的安定性の見地から国際私法の統一という理念が強く表れた法律である。わが国の国際私法である通則法では、住所概念の国際的統一を目的として「常居所」が広く用いられている。常居所概念は、超国家的法源および諸国の国際私法において統一的に使用されることが望ましいとの考えの下、あえて概念の定義規定は設けられていないが、学説は、単なる一時的な居所ではなく、相当長期間の居所という客観的事実が必要であるという点で一致している。見解が分かれるのは、(1) 意思の考慮の有無と(2) 複数常居所の認否についてである。(1) については、主観的要素を排除する見解と客観的に認識されうる限りにおいては考慮されてよいとする見解に大別されるが、いずれにしても居住の意思を積極的に重視することは認めていない。(2) については、学説上、これを否定する見解が通説であり、これを認める立場も限定的に認めるとするものである。通則法36条は、相続と私法を「国籍」によって連結するが、現代では国籍を有する国と私的生活の場所が一致しないなどの理由から連結点に「国籍」を用いることに対する批判は少なくなく、実際に、反致や実効的国籍の理論など様々な理論構成や法的操作によって、被相続人が国籍を有する国以外の法律が適用されるという本国法主義の修正が生じているとの知見を得た。第3節の事案検討では、反致を認めた東家裁昭和45年3月31日審判や実効的国籍の理論によって本国法主義が修正された富山家裁昭和56年2月27日審判などから、相続に常居所が適用される可能性は高く、また、「常居所」の要件である相当長期間については、水戸家裁平成3年3月4日ほか家族法分野および財産法分野における事案の検討から、少なくとも数年以上の期間が必要とされると考えられる。以上の検討から、相続に最も密接な関連を有する場所は、被相続人の常居所地であり、「常居所」の認定には、第一に相当期間の継続的な居住の事実という客観的要素が必要とされ、主観的要素は、当事者の居住の意思が客観的に認識可能な状態にある場合にのみ考慮されるに止まり、単一の常居所を原則とするのが妥当であるとの知見を得た。

2. 国内相続税法における「相続」の課税根拠と属人的基準の検討

2. 1 相続税の課税根拠

2. 1. 1 相続税法第10条の機能と位置づけ

相続税法第1条の3は、「国籍」及び「住所」によって相続税の課税範囲を画している。これらによって、わが国の相続税の納税義務者は、無制限納税義務者と制限納税義務者に大別され、無制限納税義務者は相続等により取得した全世界財産に対して、制限納税義務者は「財産の所在」を定める相続税法10条に基づき、相続税法の施行地に所在する財産（国内財産）のみに対して相続税が課される。したがって、相続税法において、「国籍」、「住所」、「財産の所在」は、課税範囲を画する基準となっているといえる。本項では、相続税法の沿革から基準の変遷及びその背景について確認する。

相続税法が創設された明治38年当時、相続税法（明治38年1月1日法律第10号）1条は「相続開始シタルトキハ、開始地カ帝国内ニ在ルト否トヲ問ハス又被相続人若ハ相続人カ帝国臣民タルト否トヲ問ハズ本法施行地ニ在ル相続財産ニハ本法ニ依リ相続税ヲ課ス」と規定し¹¹³、相続税法の施行地である国内に所在する相続財産については、住所を問題とせず、また、国民であるか否かを問わず、相続税を課税する旨規定していた¹¹⁴。住所については、同法2条1項で、「被相続人カ本法施行地ニ住所ヲ有スルトキハ左ニ掲クル財産ヲ以テ本法施行地ニ在ル相続財産トス」¹¹⁵として、同条同項1号で国内に所在する動産及び不動産、2号で不動産の上に存する権利、3号でこれら以外の財産権を掲げ、同条2項で「被相続人カ本法施行地ニ住所ヲ有セサルトキハ前項第1号及第2号ノ財産ヲ以テ本法施行地ニ在ル相続財産トス」¹¹⁶と規定して、国内財産か否かの判定に住所が用いられている¹¹⁷。この解釈について勝正憲が「相続税法第1條は、(……) 先づ原則として其の相続開始の場所の如何、相続の当事者の如何を問はず、すべて其の相続に依つて移転した財産本位の見地からして、税法所定の要件に従ひ、相続税が賦課される旨を規定している。従つて相続開始地が日本の領土内に在ると否と、将た又被相続人若は相続人が

¹¹³ 武田・前掲注21) 101頁。

¹¹⁴ 前田洋希「相続税法における財産の所在について」税大論叢94号300頁(2018)。

¹¹⁵ 武田・前掲注21) 101頁。

¹¹⁶ 同上[武田]。

¹¹⁷ 前田・前掲注114) 300頁。

日本臣民なると否と、を問はない。(……)日本人が、日本内地で相続しても、新領土や外国に在る財産は、課税すべき財産に算入されないものである。即ち、相続税法の施行される地域内にある財産を本体とし、其の財産本位の見地から相続税を課税すべき範囲を決定するのであって、(……)属地主義に従っている」¹¹⁸と述べるように、財産の所在地を優先的に考える属地主義に基づいて基準を置いていたと考えられる。

しかしながら、松原有里によれば、昭和12年ごろに国外財産が議論されることになる¹¹⁹。その背景には、「日本人が国外で不動産等の投資をした場合、そこから生じる収益に対しては非課税であるにもかかわらず、当該国外財産を取得するために要した費用(例：借入金利子)については、わが国の相続財産の価額から控除することが認められ、課税上不合理な問題が生じていた」¹²⁰事情があったとされる。松原によれば、「そこで、従来わが国の課税範囲を拡大すべきとなったのであるが、実際に課税するにあたり、その当時『外地』と呼ばれていた地域だけを分離して課税するのか、あるいは内地・外地の区別なく総合課税するのか大蔵省内でも見解の相違があった」¹²¹とされる。議論の結果、「原則として、被相続人に住所がある場合には、総合課税にした方が相続財産の捕捉が容易であるのみならず、累進税率課税制度の下で適当であるという考え方が多数を占め」¹²²、1937(昭和12)年の改正から、当時の南樺太と満州にも適用されることとなり、その上で、国内に住所がある者に対しては、「内外人を問わず、総合課税主義をとることを原則としたため、(……)日本国籍を有しない者も、納税義務者となった」¹²³とされる。国外財産の所有を契機として、個別財産ではなく、財産とのつながりを有する人が総合的な主たる基準となった経緯から、財産の分散投資や財産形態の多様化が進んだ現代においては属人的基準が相続税課税の基準として妥当すると考えられる。

¹¹⁸ 勝正憲『相続税の話』61頁(千倉書房、1932)。

¹¹⁹ 松原有里「エステート・プランニング - 相続・贈与税の国際課税をめぐる基本問題」『租税法の基本問題』652頁(有斐閣、2007)。

¹²⁰ 同上 [松原]。

¹²¹ 同上 [松原]。

¹²² 同上 [松原]。

¹²³ 同上 [松原]。

昭和13年には、相続税法の全面的改正が行われている¹²⁴。その主たる改正の一つに「被相続人が本法施行地に住所を有するときは相続財産の全部に対し相続税を課すること」¹²⁵とした点があげられている。すなわち、相続税法（昭和13年3月31日法律第47号）2条1項において、「被相続人カ本法施行地ニ住所ヲ有スルトキハ相続財産ノ全部ニ対シ相続税ヲ課ス」¹²⁶同条2項で「被相続人カ本法施行地ニ住所ヲ有セサルトキハ本法施行地ニ在ル相続財産ニ付テノミ相続税ヲ課ス」¹²⁷として住所を基準とする規定ぶりとなったことから、国内財産の所在を定める規定が必要となり¹²⁸、同法2条の2で船舶以外の「動産」、「不動産」、「不動産の上に存する権利」および「船舶」の所在規定および「これら以外の財産」の所在規定がおかれ明確化されるに至った¹²⁹。

昭和22年には相続税法の全面的改正が行われ¹³⁰、財産の所在規定は相続税法（昭和22年4月28日法律第87号）14条としておかれた¹³¹。武田昌輔によれば、現行法10条の沿革は、「昭和22年4月法律第87号により、第14条として（……）規定されたのが最初である」¹³²とされる。さらに、シャープ勧告によって、課税方式は遺産課税方式から遺産取得課税方式へ変更し、財産の所在規定は相続税法（昭和25年3月31日法律第73号）10条として新設（全文改正）される¹³³。この相続税法第10条の規定は、「相続税法（昭和22年4月28日法律第87号）14条の内容と実質的に変わらない」¹³⁴とされ、「特許権」、「実用新案権」、「意匠権」、「商標

¹²⁴ 武田・前掲注21) 116頁。

¹²⁵ 同上 [武田]。

¹²⁶ 相続税法中改正・御署名原本・昭和13年・法律第47号

(<https://www.digital.archives.go.jp/DAS/meta/listPhoto?LANG=default&ID=F0000000000000035646&TYPE=> (2022年1月29日最終閲覧))。

¹²⁷ 相続税法中改正・御署名原本・昭和13年・法律第47号

(<https://www.digital.archives.go.jp/DAS/meta/listPhoto?LANG=default&ID=F0000000000000035646&TYPE=> (2022年1月29日最終閲覧))。

¹²⁸ 前田・前掲注114) 301頁。

¹²⁹ 同上 [前田]。

¹³⁰ 武田・前掲注21) 133頁。武田昌輔によれば、昭和22年の主要改正項目は憲法及び民法の改正による家督相続の廃止や贈与税の新設、申告納税制度の採用などがあげられるとされる（武田・前掲注21) 133頁。）。

¹³¹ 同上 [武田]、139頁。

¹³² 同上 [武田]、1104頁。

¹³³ 同上 [武田]。

¹³⁴ 前田・前掲注114) 303頁。

権」の所在規定が追加され、昭和25年12月法律第290号により、「砂鉱権」「砂鉱区」が削除された¹³⁵。その後、昭和27年度税制改正で「貸付金債権」「株式又は法人に対する出資」の所在規定が追加され、さらには昭和28年度税制改正で「航空機」、「社債」、「実施権」、「著作権」、「国債、地方債及び外国国債等」の所在規定が追加され¹³⁶、所在規定は増加していく。その後、昭和46年度税制改正で「外国預託証券」、「証券投資信託に関する権利」の所在規定が追加され¹³⁷、昭和60年度税制改正で「回路配置利用権」、平成15年度税制改正で「保険金」、「退職手当金等」、「低額譲受により贈与等により取得をしたものとみなされる金銭」の所在規定が追加された¹³⁸。現行法の財産の所在規定の範囲は、財産形態の多様化に伴い、限定列挙された14の類型（相続税法10条1項1～13及び2項）とそれ以外の財産の所在を一括して定める同法3項の15に及ぶ。

2. 1. 2 「国籍」の位置づけと意義

課税範囲を画する主たる基準は「財産の所在」から「住所」へ変わったが、現行法は、属人的基準として「国籍」と「住所」を併用した基準をとっている。これは、平成12（2000）年度税制改正において「国籍」基準が追加的に導入されたことによる。それまでは、相続人等受益者の「住所」が国内にあるか否かのみによって課税範囲が画され¹³⁹、「国籍」は基準として用いられていなかった¹⁴⁰。しかし、平成12（2000）年度税制改正において、租税特別措置法等の一部を改正する法律（平成12年法律第13号）により、相続税の納税義務

¹³⁵ 武田・前掲注21) 1104頁。

¹³⁶ 同上 [武田]、1105頁。

¹³⁷ 同上 [武田]。

¹³⁸ 同上 [武田]、1105の2頁。

¹³⁹ 高野幸大「国家管轄権と国際租税法の関係－資産税の側面からの基礎的考察」租税42号80頁（2014）。

¹⁴⁰ 平成12年度改正前相続税法は、「相続又は遺贈（……）により財産を取得した個人でその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ている者は、その相続又は遺贈により取得した財産のすべてに対し相続税を納める義務がある」と相続税の無制限納税義務者について規定し（相続税法1条1号、2条1項）、「相続又は遺贈により財産を取得した個人でその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ていない者は、その相続又は遺贈により取得した財産のうちこの法律の施行地にある財産にたいしてのみ相続税を納める義務がある」と相続税の制限納税義務者について規定（同法1条2号、2条2項）していた。

者等の特例が設けられた（租税特別措置法69条1項）¹⁴¹。同法69条1項は「相続又は遺贈（……）により相続税法の施行地外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同法の施行地に住所を有しない者のうち日本国籍を有する者（その者又は当該相続若しくは遺贈に係る被相続人が当該相続又は遺贈に係る相続の開始前5年以内において同法の施行地に住所を有したことがある場合に限る。）は、相続税を納める義務があるものとする。」¹⁴²と定め、国外に住所を有する相続人等であっても日本国籍を有する者は原則として無制限納税義務を負うこととなった¹⁴³。改正理由については、経済のグローバル化・ボーダレス化等による国境を越えた「人」や「財産」の移動の活発化を背景に、相続人等の住所地のみを基準とする制度のままでは課税の公平を確保し難く、あわせて、租税回避行為を防止するためと説明されている¹⁴⁴。

しかし、この改正は、租税回避が意図されている場合に限定適用されるものではなく、この要件に該当する者に一般適用される¹⁴⁵ため、租税回避防止策以外の視点からの検討も必要であろう。

課税の公平の観点からは「国籍」を日本国民と納税の義務を課す国家との間の公法的・政治的紐帯とする考え方も導き出される。すなわち、居住、非居住によって課税の有無が生じる点を不公平と捉え、これを日本国民であることをもって解消しようとする考え方は、国籍保持を納税義務の要件とする考え方にも通ずる。この点、「国籍」について、相続税法の適用上、明文規定は設けられていない¹⁴⁶。しかし、「『日本国籍』という用語の意義の解釈については、いわゆる借用概念を持ち出すまでもなく、（……）国籍法における日本の『国籍』と同じ意義のものと解するのが、一般の法令用語の解釈として相当である」と¹⁴⁷とされる。国籍法は「日本国民たる要件は、法律でこれを定める」と

¹⁴¹ 武田・前掲注21) 563の2頁。

¹⁴² 同上 [武田]、563の2頁。この規定は、平成15年度改正において削除され、本法第2号に同様の規定が設けられた（同上 [武田]）。

¹⁴³ 中村信行ほか『平成12年版 改正税法のすべて』372頁（大蔵財務協会、2000）。

相続税の納税義務者を定める現行法においても、第一条の三第一項第二号で「イ日本国籍を有する個人であつて次に掲げるもの」を掲げ、国外に居住する者もイに該当する場合は無制限納税義務を負う旨、規定している。

¹⁴⁴ 同上 [中村ほか]、372頁。

¹⁴⁵ 高野・前掲注139) 80頁。

¹⁴⁶ 小林栢弘『相続税法の論点』178頁（財大蔵財務協会、2015）。

¹⁴⁷ 同上 [小林]。

規定する日本国憲法10条の要請を受けて制定されたものであり¹⁴⁸、国家の構成員としての資格である国籍に基づいて法律効果が発生する¹⁴⁹とされる。日本国憲法は、第30条において「国民は、法律の定めるところにより、納税の義務を負う。」と規定し、国民の義務としての「納税」義務を定めている。しかし、この規定は、日本国籍保持者である国民が全世界財産に対してその納税義務を負うということには直結しないと考えられる。なぜなら、日本国憲法第30条は、「法律の定めるところ」という要件を定めており、租税法に定める範囲で「納税の義務」を負うことを確認している規定と解されるからである¹⁵⁰。

相続税法は平成12年まで国籍保持を納税義務者の要件としておらず、追加的に導入したものであるから、国籍すなわちそれは納税義務者の判断基準とは理解しがたい。納税義務については、憲法30条に定める「国民」の意義との関係で「外国人も、日本国に居住し、課税の目的たる物を所有し、行為を為す場合には、納税の義務を負うのが原則である」¹⁵¹とする学説が見出される。この点、判例では、憲法30条の「国民」の範囲について、東京地裁昭和42年4月11日判決（行集18巻4号399頁）¹⁵²が「国民の納税義務を宣言的な意味で定めたものにすぎず、納税義務者の範囲を国民または法人に限定する趣旨を有するものではない。納税の義務は、国民のみならず外国人や法人はもちろん人格なき社団であっても、憲法第84条に基づき法律をもってすれば負わせることができるのである」と判示して外国人も国民に含むとする解釈をとっている¹⁵³。谷口勢津夫は「現行の租税法律の合憲性を前提とすれば、国籍を有する法的所属員を意味するのではなく、国内における居住、所得の獲得、財産の所有、消費行為等の、経済的所属の徴憑を有する者を意味すると解すべきである」¹⁵⁴と論じ、租税の根拠は、国家との間における経済的所属や経済的連関に帰着す

¹⁴⁸ 同上 [小林]。

¹⁴⁹ 江川英文ほか『国籍法 [第三版]』9頁（有斐閣、1997）。

¹⁵⁰ 松沢智『租税法の基本原則－租税法は誰のためにあるのか－』14頁（中央経済社、1983）。

¹⁵¹ 樋口洋一ほか『注釈日本国憲法 [上巻]』696頁（青林書院新社、1984）。

¹⁵² 税務署長が人格のない社団である原告が開催する「例会」について、入場税賦課処分をし、これに対して、原告が人格のない社団は納税義務の主体となりえない等の主張をして課税処分の無効を主張した事案である。（LEX/DB インターネット TKC 法律情報データベース文献番号 21025512）。

¹⁵³ 樋口ほか・前掲注 151) 696頁。

¹⁵⁴ 谷口勢津夫『税法基本講義 [第7版]』100頁（弘文堂、2021）。

る。谷口は「憲法は、法律が経済的所属原則に従って、国家に経済的に所属する者を納税義務者とすること、を許容していると解される」¹⁵⁵としていることから、租税法上の経済的所属の観点から国籍を考えると、形式的な国籍は実質的な住所に劣後するものといえる。矢内一好が「国際法では、対人主権において、『国籍』を連結点としているが、経済取引を対象とする税法は、このような法的側面のみでは規定できず、経済的側面を重視せざるを得ない。すなわち、『国籍』に代わる概念として、税法では『居住』するという事実を連結点とするものである」¹⁵⁶と論じるように、租税においては、「住所」を国家と私人の間の経済的所属、経済的連関を示す徴憑となる主要素として、「国籍」をその延長線上にある副次的な要素として位置付けていると考えられる。実際、居住基準に対するこうした国籍基準の追加的導入は、拡張的無制限納税義務として解されている¹⁵⁷。田中治は「立法者は、国と納税者との結びつきを端的に示すものとして、住所を課税要件として明記したものということができよう。」¹⁵⁸と述べており、他の租税同様に経済的連関が重視される相続税法においては、明確性より安定性に「国籍」基準の意義を見出し得る。したがって、「国籍」は、経済的所属を示す「住所」基準に安定性を付加する意義を有しているということができよう。

2. 1. 3 租税回避と拡張的基準導入の関係

国籍基準および被相続人の住所地基準の導入の理由の一つとして、租税回避行為の防止があげられている。租税回避の定義や範囲は様々であるが、谷口勢津夫は「課税要件の充足を避け納税義務の成立を阻止することによる、租税負担の適法だが不当な軽減または排除」¹⁵⁹と定義し、「実定法上の課税要件は、法形式や法律行為だけでなく、事実

¹⁵⁵ 同上 [谷口]。

¹⁵⁶ 矢内一好「課税管轄権の諸問題」経理研究 38 号 115 頁 (1994)。

¹⁵⁷ 村井・前掲注 23) 429 頁。

¹⁵⁸ 所得税法における住所の意義に関して述べられたものであるが、同氏は、住所に基づき課税権が行使される理由として、わが国との場所的又は生活上の結びつきの程度が高くなるにつれて、課税権行使の許容性、妥当性が高まるからであろうとし、「なお、この理は、所得税にとどまらず、相続税、贈与税において特に異なることはないと思われる」としている。田中治「多国間を移動する役員の居住者該当性」TKC 税研情報 30 卷 3 号 5 頁 (2021)。

¹⁵⁹ 谷口勢津夫「租税回避論 - 税法の解釈適用と租税回避の試み - 」2 頁 (清文社、2014)。

行為をも要件要素として取り込んでいる」¹⁶⁰としている。そうすると、国籍離脱や住所地の変更という事実行為によって納税義務者の要件充足を回避することは租税回避に該当することになるため、改正理由として妥当するようと思われる。しかし、一方で、国籍離脱や住所変更は、租税回避目的でなくとも行われるものである。この点、拡張的無制限納税義務の導入をどのように解すべきであろうか。

租税回避否認規定がある場合は、その要件に従って租税回避を否認することができる¹⁶¹とされるが、相続税法1条の3の納税義務の規定には否認規定は存在しない。そこで、否認規定がない場合にも否認が認められるかが問題となる¹⁶²。課税の公平の見地からは、租税回避の意図を重視して否認することも考えられる¹⁶³。しかし、租税法は、種々の経済活動ないし経済現象を課税の対象としている¹⁶⁴。したがって、この私的事実を基に課税を行うべきであり、この私的事実に租税回避の意図を重ねて事実認定することは妥当ではない¹⁶⁵。これは、私的経済活動が第一次的に私法により規律されており、この私法上の法律関係に即して課税を行うのが法的安定性の担保という租税法律主義の目的にもかなう¹⁶⁶という点で妥当であると考えられる。学説上も、「租税回避の否認に関する明文の否認規定の要否」¹⁶⁷については、租税法律主義のもとで否認規定必要説の立場がほとんどである¹⁶⁸とされる。したがって、相続税法の納税義務者規定の改正における拡張的無制限納税義務の導入は、租税回避のみを対象としたものではないと結論付けることができる。そこで、こうした国籍の追加的導入について、もう一つの解釈の余地が生じてくるのではないだろうか。すなわち、人的移動が活発化した社会において、相続税法が追及しているものは、租税回避ではなく、社会との編入によってなされる個人と国家との長期的・安定的な経済的結びつきであるといえる。

¹⁶⁰ 同上 [谷口]、6 頁。

¹⁶¹ 金子宏『租税法 [第 24 版]』138 頁 (弘文堂、2021)。

¹⁶² 同上 [金子]。

¹⁶³ 同上 [金子]。

¹⁶⁴ 同上 [金子]、129 頁。

¹⁶⁵ 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 (2) - 武富士事件判決を素材として -」税事 40 卷 5 号 5 頁 (2008)。

¹⁶⁶ 金子・前掲注 161) 129 頁。

¹⁶⁷ 谷口・前掲注 159) 199 頁。

¹⁶⁸ 同上 [谷口]。

2. 2 「住所」の意義と解釈・適用

2. 2. 1 個別概念の是非

「財産の所在地」や「国籍」に優先して国家と私人の間の経済的関連の徴憑とされる「住所」とはどのようなものであろうか。この点、相続税法上、「住所」について、明文の定義規定は設けられておらず、したがって、借用概念ということになる¹⁶⁹。

借用概念の解釈をめぐっては、租税法上、「統一説・独立説・目的適合説」の3説が対立している¹⁷⁰。統一説とは、「法秩序の一体性と法的安定性を基礎として、借用概念は原則として私法におけると同義に解すべきである」¹⁷¹とする考え方をいう。独立説とは、「租税法が借用概念を用いている場合も、それは原則として独自の意義を与えられるべきである」¹⁷²とする考え方をいう。目的適合説とは、「租税法においても目的論的解釈が妥当すべきであって、借用概念の意義は、それを規定している法規の目的との関連において探究すべきである」¹⁷³という考え方をいう。

現在の通説・判例は統一説であり¹⁷⁴、その論拠を「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の中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。」¹⁷⁵とするものである。

¹⁶⁹ 租税法が用いている概念には、固有概念と借用概念の2種類がある。固有概念とは、租税法独自に用いられているものを指す。これに対して借用概念とは、他の法分野で用いている概念を借用したものを指す（金子・前掲注161）126頁）。

「税法既定の文言」については、課税要件明確主義の下、「文理解釈」が要求されるが、「住所」の文言について、相続税法上独自の意義を定める規定は存しないことから、「住所」を「固有概念」と解する余地はなく、私法である民法からの借用概念であるということになる（占部裕典「租税法における『住所』の意義とその判断基準・考慮要素」同法60巻1号27頁（2008））。

¹⁷⁰ 同上 [金子]、127頁。

¹⁷¹ 金子宏『租税法理論の形成と解明 上巻』388頁（有斐閣、2010）。

¹⁷² 同上 [金子]。

¹⁷³ 同上 [金子]。

¹⁷⁴ 増田英敏「借用概念としての住所の認定と贈与税回避の意図－武富士事件」ジュリ1454号116頁（2013）。

¹⁷⁵ 金子・前掲注161）127頁。

しかし、統一説に拠る場合に、私法（民法）の「住所」概念の不明確性を問題視する見解も見出される。すなわち、民法では、民法22条において住所の規定を設け「各人の生活の本拠をそのものの住所とする。」として定めるが、「生活の本拠」について、（1）客観主義と主観主義¹⁷⁶および（2）単一説と複数説¹⁷⁷の対立が見られ、民法上その概念が定まらない点を指摘するものである。ここからは租税法における住所概念を民法からの借用概念によることは民法上の不安定な解釈によって住所決定が行われてしまう点を問題とし、租税法固有の住所概念の必要性を説く見解も見出され得る。そこで、まず、租税法固有の住所概念を創設することは適当であるか、という点について検討を行う。

先の検討結果から、租税法上の「住所」は、経済的所属のメルクマールを示す。経済的所属のメルクマールとして住所が用いられている点について、田中治は、「国内に住所がある個人を無制限納税義務者として、課税対象を限定することなく、国がその者に対して全面的に課税権を行使するのはなぜか。その理由は必ずしも明確ではなく、十分な検討はない」としつつ、「おそらくその理由は、我が国との場所的若しくは生活上の結びつきの程度が高くなるにつれて、我が国の課税権行使の許容性、妥当性が高まり、その程度が大きくなればなるほど、全面的な課税権の行使（……）が正当化されるからであろう」¹⁷⁸として、道路、港湾、水道・ガス・電気、医療、消防、警察、行政サービスといった社会インフラの整備、維持を賄うための財源としての租税は、「社会の相互依存や共存共栄の理念を具体化するもの」¹⁷⁹であるとし、「そうだとすれば、個人がその生活の基礎を置く国において、当該公共事務を実施するために、各個人が一定の負担を負うのは当然」¹⁸⁰であると結論する。この理解によれば、租税法は、個人が生活基盤を築いていることを根拠として、「住所」を国家との結びつきのメルクマールに用いていると考えられる。そうすると、「住所」は、人々の私的生

¹⁷⁶ 住所の認定にあたって、客観的事実に基づいて判断する考え方を「客観主義」「定住の意思」を基準に判断する考え方を「主観主義」という。判例は、一時、主観主義をとっていたが、その後、客観主義の傾向にある（四宮和夫＝能見善久『民法総則〔第9版〕』84頁（弘文堂、2018））。

¹⁷⁷ 「単一説」とは、住所はその者について一つであるとする見解であり、「複数説」とは、複数存在するという見解である。学説は複数説が支配的であるとされる。判例の態度は明確ではない（同上〔四宮＝能見〕）。

¹⁷⁸ 田中治「税法の解釈方法と武富士判決の意義」同法64巻7号210頁（2013）。

¹⁷⁹ 同上〔田中〕。

¹⁸⁰ 同上〔田中〕。

活や経済活動の中に社会通念として観念的に形成されるべきものであり、財産の侵害規範である租税法の側から「住所」の基準を設けることは適切ではない。

2. 2. 2 「住所」の解釈・適用

(1) 主観意思の考慮の是非

「住所」が社会通念上、観念されるものであるならば、「本来、生活の本拠の確認は、本人の意思を重視すべきものである。」¹⁸¹とする見解もあり得ろう。しかし、「居住意思が認定要素とされるのは、生活実体を証明する種々の要素が存在し、その具体的事実からのみでは、一方の地を生活の本拠と認定するには疑義を挟む余地がある場合に、その者の生活実情から認定される居住意思を判断要素として」¹⁸²補充的に考慮するに留まるべきである¹⁸³。なぜなら、不明瞭な主観要素を租税における判断要素とした場合、恣意的な判断によって納税義務が決められる恐れがあり、租税法律主義によって担保される法的安定性や予測可能性が損なわれると考えられるからである。また、そうした恣意的判断によって「住所」において異なる判断がされた場合には、納税義務者ごとに結果が変わることになり、課税の公平の観点からも好ましくないと考える。

(2) 複数住所の検討

国際相続の場合、わが国と他国の双方に「住所」を有することも考えられるため、複数住所についても検討する必要がある。この点、わが国と他国の双方に「住所」を有することとなった場合、わが国は原則として全世界財産に課税し、一方の他国が「住所」を基準に課税範囲を決定している場合には、他国からも全世界財産に課税されることになると考えられる¹⁸⁴。この場合に、二重課税の排除は、相続税法の外国税額控除の規定（相続税法20の2）によることになるが、相続税法20の2は、「在外財産に対する相続税額又は贈与税額」のみを税額控除の対象としており、上記のように双方に住所を有した場合には、

¹⁸¹ 林仲宜「住所の本質 - 武富士事件最高裁判決に関連して - 」税務 59 巻 5 号 152 頁 (2011)。

¹⁸² 大淵・前掲注 165) 4 頁。

¹⁸³ 同上 [大淵]。

¹⁸⁴ 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 - 」税事 40 巻 4 号 3 頁 (2008)。

日本に所在がある財産に対して他国で課税された相続税額又は贈与税額は「在外財産に対する相続税額又は贈与税額」には該当しないことになる¹⁸⁵。したがって、複数住所を前提にすれば、相続税額等の二重課税の調整の決定的な不合理が生じることになる¹⁸⁶。また、「住所」と国家との経済的結びつきという観点からは、この結びつきをわが国と他国の双方に有することを理由に双方に「住所」を認めるとする見解もあり得ろう¹⁸⁷。しかし、国家と個人との経済的結びつきという観点は、租税法独自の解釈であり、これを私的事実に混入させることは許容されるものではない¹⁸⁸。

2. 3 裁判事案にみる「住所」の意義と整合性

2. 3. 1 最高裁平成23年2月18日判決（判時2111号3頁・武富士事件）

【事実の概要】

本件は、以下のような背景の下に住所の概念が争われた事案である。平成12年3月31日以前の相続税法は、受贈者が日本に住所を有さない場合は国内財産のみに課税され、国外財産には課税が及ばない一方、受贈者が日本に住所を有する場合は、国外財産を含め全世界財産に対して課税が行われる規定となっていた。このような規定を利用して、贈与税が課されない国に住所を移した上で、国外財産を受贈することで贈与税を回避する方法が、当時一般に紹介されていたところ、C社の株式を所有する父Aおよび母Bが、当該株式を外国会社Dに譲渡した後、平成11年12月、当該外国会社D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長男X（原告・被控訴人・上告人）に贈与した。課税庁側は、Xの香港への出国は、贈与税回避のためのものであり、Xの住所は、出国後もなおA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。これに対してXは、香港に住所があるとして争った事案である。東京地裁平成19年5月23日判決（訟月55巻2号267頁）では、客観的な生活の本拠である住所は香港

¹⁸⁵ 同上 [大淵]、4頁。

¹⁸⁶ 同上 [大淵]、3頁。

¹⁸⁷ 占部・前掲注169) 30頁。

¹⁸⁸ 同上 [占部]。

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（訟月55巻2号244頁）では、XはC社のAの後継者であり重要な人物である等の理由から、Xは、香港滞在を長期間予定しておらず、Xの香港への出国（平成9年6月）は租税回避を目的とした外形を整えるための香港居住であると認定した。東京高裁は、一審判決とは正反対の事実認定によって「住所」は日本にあるとして課税処分を適法と判断した。本件は、これに対してXが上告受理申立てをした。

【争点】

Xの住所認定の前提問題として、租税法における「住所」をどのように解釈するかという点が中心に争われた。

【判旨】破棄自判。

「生活の本拠、すなわち、その者の生活に最も関係の深い一般的生活、全生活の中心を指すものであり、一定の場所がある者の住所であるか否かは、客観的に生活の本拠たる実態を具備しているか否かにより決すべきものと解するのが相当である。（……）一定の場所が住所に当たるか否かは、客観的に生活の本拠たる実態を具備しているか否かによって決すべきものであり、主観的に贈与税回避の意図があったとしても、客観的な生活の実態が消滅するものではない」

【検討】

本判決で第1審、控訴審、上告審の見解が分かれたのは主観意思の取扱いである。すなわち、居住意思の考慮の程度である。「常居所」概念についても同様の議論があることから、本項では、主観主義・客観主義の観点から検討を加える。

まず、税法上の「住所」の意義について、第1審、控訴審、上告審はともに、公職選挙法上の「住所」の意義について、「同一の法律用語がその都度別個の意義において解釈適用せられたならば、甚だしく法律生活の安定を害する結果を生じ、紛争混乱なくして円滑に行われ得ないことは明らかで、その実行上に特段の戒心を要することは言を俟たない（法解釈の全体性又は統一性の緊要は、殊に行政上強い）」と判示して、民法における住所概念を参照した最高裁昭和29年10月20

日判決（民集8巻10号1907頁）¹⁸⁹を参照して「反対の解釈をすべき特段の事由のない限り、住所とは、各人の生活の本拠を指すものと解するのが相当」と判示した。また、生活の本拠とは、最高裁判所第三小法廷昭和35年3月22日判決（民集14巻4号551頁）¹⁹⁰を参照して「その者の生活に最も関係の深い一般的生活、全生活の中心を指すものである」と判示した。これらのことから、租税法上の「住所」について、3審とも、固有概念ではなく民法からの借用概念であるとの一致した判断を示したものと見える。さらに、上告審では「法が民法上の概念である『住所』を用いて課税要件を定めている」と判示していることから相続税法が「住所」を借用概念としていることは明らかである。

民法の生活の本拠としての「住所」概念には、主観主義と客観主義の考え方があがるが、第1審は「租税法が多数人を相手方として課税を行う関係上、客観的な表象に着目して画一的に規律せざるを得ない」として、「一般的には、住居、職業、国内において生計を一にする配偶者その他の親族を有するか否か、資産の所在等の客観的事実に基づき、総合的に判定するのが相当である。これに対し、主観的な居住意思は、通常、客観的な居住の事実に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

¹⁸⁹ 被上告人（原告）Xらが、上告人（被告、渡里村選挙管理委員会）に対し、基本選挙人名簿に対する被上告人らの異議申立てを棄却した決定の取消しを求めて提訴した事案の上告審において、被上告人らが本件基本選挙人名簿に登録されるべきか否かを判断する上で、基準日における被上告人らの住所の確定が争点となり、大学生であり渡里村内にある学生寮に居住している被上告人らについて、寮のある場所を住所と認めて請求を認容した原判決を支持し、およそ法令において人の住所に着き法律上の効果を規定している場合、反対の解釈をなすべき特段の事由のない限り、その住所とは各人の生活の本拠を指すものと解するを相当とすると判示して、上告を棄却した事例である（LEX/DBインターネットTKC法律情報データベース文献番号27003120）。

¹⁹⁰ 原告（上告人・被控訴人）Xが、その両親から外国法人に係る出資持分の贈与を受けたことにつき、贈与税の決定処分及び無申告加算税の賦課決定処分を受けたため、原告は上記贈与を受けた時において国内に住所を有しておらず贈与税の納税義務を負わない旨主張して、本件各処分の取消しを求めた事案の上告審において、原告は、本件贈与を受けた当時、香港に赴任しつつ国内にも相応の日数滞在していたが、本件香港居宅は生活の本拠たる実体を有していたものというべきであり、相続税法1条の2第1号所定の贈与税の課税要件である国内における住所を有していたということはできないとし、請求を棄却した原判決を破棄し、被告の控訴を棄却した事例である（LEX/DBインターネットTKC法律情報データベース文献番号27002479）。

な考慮要素にとどまるものと解される。」として、常居所の通説と同様の見解に立つ。

控訴審は、「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」と判示して、意思の程度を客観と同等におき¹⁹¹、「その者が間断なくその場所に居住することを要するものではなく、単に滞在日数が多いかどうかによってのみ判断すべきものでもない」として、租税回避目的が存在するのであるから居住意思が香港にあったとは言えないと推認した¹⁹²。

これに対し、上告審では、「一定の場所がある者の住所であるか否かは、客観的に生活の本拠たる実体を具備しているか否かにより決すべきものと解するのが相当である。(……)客観的な生活の実態は消滅するものではない」と判示した。

そこで、主観意思を考慮した控訴審についてしてみると、控訴審は主観意思の中に租税回避目的を見出して問題視したといえる。しかし、「住所の認定において租税回避の意図を重視する、すなわち事実認定に意図を組み込むことにより、租税回避の個別否認規定によることなしに租税回避行為を否認することが可能かどうか」¹⁹³については、増田英敏が述べるように「租税回避の目的という『居住意思』の要素を住所概念に加えることは租税法独自の考慮要素を加えることを意味するものであり、借用概念の解釈としては独立説に該当する考え方である。(……)しかし、侵害規範である租税法の解釈適用は租税法律主義の支配の下におかれるから、借用概念の解釈は借用元と同意義に解すべきとする統一説が支持されることになる。仮に租税法独自の意義を追加するというのであれば、個別租税法に明文の規定によりその旨を定めることが要求される。そうでなければ租税法律関係における予測可能性と法的安定性は担保されない」¹⁹⁴とする見解が妥当であると考えられる。この理解に立てば、租税回避意思を拾い出してそれを理由に相続税法上の「住所」を判断することは適当ではないと考えられる。控訴審の問題点について、淵圭吾が「定住の意思を考慮したことにある

¹⁹¹ 浅妻章如「判批」百選（第7版）253号31頁（2021）。

¹⁹² 増田英敏「判批」ジュリ1454号117頁（2012）。

¹⁹³ 同上 [増田]、116頁。

¹⁹⁴ 同上 [増田]、117頁。

のではなく、租税回避という動機があることによって定住の意思が瑕疵を帯びると判断したことにある」¹⁹⁵と述べるように、租税回避の意図も私的経済生活の選択要素の一部と考えることが妥当である。また、控訴審は定住の意思のみによって「住所」を判断したわけではなく、控訴審において、居住意思は7つの考慮要素のうちの最後の1つであることから、控訴審の結論は「従来の判例の判断枠組みから逸脱したというわけではなく、客観的事実についての評価の違いが結論に影響しているにとどまる」とする浅妻章如の見解が妥当するであろう。したがって、3審とも客観的事実を中心に「住所」を判断していると結論付けることができる。

2. 3. 2 東京高裁令和元年11月27日判決(税資269号順号13345)

【事実の概要】

X(原告・被控訴人)は、所得税法2条1項5号の「非居住者」に該当するとの認識の下、平成21年分から平成24年分まで所得税の申告を日本ではなく、シンガポールで行っていたところ、所轄税務署長から同項3号の「居住者」に該当するとして、期限後申告を勧奨されたため、期限後申告を行ったうえで更正の請求等をしたが、認められなかったためその取り消しを求めた事案である。

Xは、経営する会社の海外展開を目指し、インドネシア、米国、シンガポール、中国に現地法人を設立し、これらの現地法人および日本の内国法人2社で代表を務めていた。Xは、日本、米国およびシンガポールに居所を有し、平成21年から平成24年までの滞在日数合計は、日本が409日、米国が363日、シンガポールが300日である。平成24年末時点のXの資産状況は、日本国内に約1億9800万円、米国に約440万円、シンガポールに約1780万円であった。

原審である東京地裁令和元年5月30日(金判1574号16頁)は、上記武富士事件最高裁判決でも示された住所概念の解釈「『住所』とは、生活の本拠、すなわち、その者の生活に最も関係の深い一般的生活、全生活の中心を指すものであり、一定の場所がある者の住所で

¹⁹⁵ 瀧圭吾「判批」ジュリ1440号216頁(2012)。

あるか否かは、客観的に生活の本拠たる実態を具備しているか否かにより決すべきものと解するのが相当である」と示し、「客観的に生活の本拠たる実態を具備しているか否かは、滞在日数、住居、職業、生計を一にする配偶者その他の親族の居所、資産の所在等を総合的に考慮して判断するのが相当である」として考慮要素を検討した結果、Xの請求を認容した。これを不服として課税庁が控訴した。

【争点】

上記事実のもと、Xが日本の居住者といえるかが争われた。

【判旨】控訴棄却（確定）。

「経営する会社の活動を日本から海外に広げ、日本と海外に複数の居所を有し、海外滞在日数が徐々に増加していったのであるから、通常の引越しのよう、特定の日又は期間に目に見える形で生活の本拠が日本から海外に移転するというイベント的なものが存在しないのは当たり前のことである。このような者に対して、過去に日本にあった生活の本拠たる実態が時系列的にみて日本から海外に移転したかどうかを精緻に時系列的に検討することは、検討手法として時代遅れである。

(……) Xは、インドネシア等への渡航の利便性をも考慮して、定住できる態勢の整った居宅をシンガポールに構えていたから、シンガポールをハブ（拠点）とする他国への短期渡航はシンガポール滞在と実質的に同一視する方が経済社会の実態に適合する。(……) Xは日本国籍を有し、生計を一にする妻らの生活の本拠も日本であったから、金額及びその質の面から日本国内の保有資産が大きくなるのは自然なことである。しかし、資産の所在は、それだけで居住者判定に大きな影響力を与える要素ではない。資産の大半をカリブ海の国又は地域で保有していても、主に日本に滞在し、主に日本で経済活動をしている者は、居住者である。本件各海外法人の業務への従事状況、シンガポールを中心とする日本国外滞在日数を考慮するとき、資産の所在を理由に日本国内の居住者と判定するには無理がある。」

【検討】

本検討では、所得税と相続税で「住所」の意義が異なるのかを検討した後、判例においてどのような差異が認められるのかについて、本件と武富士事件の比較によって考察することを目的とする。

「住所」は所得税法と相続税法でそれぞれ用いられている。しかし、双方の規定に定義規定はなく、よって、民法からの借用概念と解することになる¹⁹⁶。そこで、その解釈について、租税法に共通する定義か否かが問題となる¹⁹⁷が、租税法律主義の下において、明文規定のない「住所」について、税目ごとに異なる解釈が導かれることは、予測可能性および法的安定性の見地から妥当ではない。したがって、税目ごとにその法解釈を変えることは予定されておらず、すべて統一的に解釈されることとなる¹⁹⁸とされる。

そこで、本件事案を見てみると、当裁判所は、各国の滞在日数について大きな差はないとし、総合的な判断によって住所を決定すべきとし、配偶者の居所は日本にあり、資産の大半は日本にあったが、事業活動の拠点であるシンガポールが住所地であるとするXの主張を認めている。本判決および武富士事件ともに資産の所在については重要視していない点で一致する。したがって、資産の所在を根拠に「住所」における経済的関連を認めることはしていないといえる。

武富士判決と異なる点は事業活動の拠点を重視した点である¹⁹⁹。西山由美は、この判決について「本判決は、『住所』の解釈については武富士判決に依拠しつつ、結論としてXの日本での居住者該当性を認めなかった。これは、Xのように海外でも職業活動を行う者の場合、現役中は日本との紐帯（納税義務者と居住国の繋がり。（……））が弱まるが、現役引退後は再び日本との紐帯が再び強まるのが通常であることを重視した」²⁰⁰と評する。納税義務者と居住国の繋がり、経済的関連によって繋がっており、この場合の紐帯は経済的関連を指すと思われる。この考え方によると、生涯にわたって蓄積される相続財産との経済的関連を示す紐帯としての「住所」の不十分性が指摘できよう。

この点、武富士事件では、第1審において、課税庁側が「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

¹⁹⁶ 占部・前掲注169) 27頁。

¹⁹⁷ 同上 [占部]、26頁。

¹⁹⁸ 同上 [占部]、27頁。

¹⁹⁹ 田中治は「本件判決は、第一に、居住者該当性判断に際して、納税者の職業活動の要素をかなり重視したものである」としている。(田中・前掲注158) 10頁)。

²⁰⁰ 西山由美「判批」ジュリ1554号118頁(2021)。

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、又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ことが参考になる」として見解を紹介しているが、武富士事件東京地裁平成19年5月23日判決は「例えば、我が国における居宅を引き払って、数年間外国に勤務し、その間に我が国に帰国せず、日本国内に生活拠点を保持しなかった場合であっても、将来日本に帰る予定があれば、国内に住所を有することになるが、このような場合にまで『住所』が国内にあるというのは、『住所』の日本語としての通常の意味内容からかけ離れるものといわざるを得ないし、(……) 上記見解は採用し難い」と判示している。個別税法ごとに「住所」について異なる解釈をすることは好ましくないことからこの判示は妥当なものといえよう。しかし、同時に相続税と所得税における国家と個人の間の経済的関連を示すメルクマールは完全に一致するものではないという問題性もみえるのではないだろうか。この点、渕圭吾が「贈与税の納税義務者の範囲を定めるに当たり受贈者の住所のみならず贈与者の住所や受贈者の国籍をも考慮する現行法（相続税法1条の4）には合理性がある」²⁰¹とするように、国内法では拡張的規則によって相続税における経済的関連の安定性が担保されていると解するのが妥当であろう。

小括

第2章では、日米相続税条約が唯一の相続税条約であるわが国においては、納税義務の範囲を画する「住所」、「国籍」、「財産の所在」といった基準が課税権の配分基準としての機能を果たしているともいえることから相続税法における当該基準を中心に検討を行った。相続税法の課税根拠及び「住所」の解釈・適用の考察、事案検討を通じて、相続税法における属人主義の妥当性及び「常居所」の相続税課税の配分基準適用可能性について考察した。相続税法は、創設当時、「財産の所在」基準をとる属地主義に従ったものであった。しかし、昭和12年頃、内外地の財産について、「人」を基準に総合課税にした方が相続財産の捕捉容易性や累進税率課税制度の下で妥当であるとされ、被相

²⁰¹ 渕圭吾「判批」ジュリ1422号107頁(2011)。

続人の「住所」基準が主たる基準となったとされる。この経緯から財産の分散投資や財産形態の多様化が進んだ現代においては属人的基準が妥当するとの結論に至った。「住所」基準に対して、2000年度税制改正で、課税の公平の確保および租税回避対応策を理由として「国籍」基準が追加的に導入されたことから国籍との関係についても検討を行った。日本国憲法第30条における「国民」の意義に関して、学説、判例とも、経済的所属の徴憑を有する場合は外国人も「国民」に含まれると解しており、租税においては、国家と私人の間の経済的所属を示す徴憑としては「住所」が適切であること、納税義務規定には租税回避の否認規定が存在せず、私的経済活動を前提とする租税法においては、この私的事実に租税回避の意図を重ねて事実認定することは妥当ではないことから、「国籍」基準の追加的導入は、国籍を主とした課税の公平の実現及び租税回避対応策のみを理由とするものではなく、相続税法の課税根拠を個人と国家との間の長期的・安定的な経済的結びつきに求めた結果であるとの結論に至った。相続税法上、「住所」については明文規定がなく、借用概念とされる。借用概念の解釈には統一説、独立説、目的適合説の3説があり、統一説が通説である。しかし、租税法固有の住所概念の必要性を説く見解も見出されることから、まず、租税法における固有概念の創設の是非について検討を行った。租税法は、個人が生活基盤を築いていることを根拠として、「住所」を国家と個人の結びつきのメルクマールとして用いているとの理解に立つと、人々の私的生活や経済活動の中に社会通念として観念的に形成される「住所」について、租税法の側から「住所」の基準を設けることは適切ではないため、次に、民法上の「住所」の解釈について租税法がとるべき解釈について（1）主観意思の考慮および（2）複数住所の是非について検討を加えた。（1）については、不明瞭な主観意思を租税の決定要素とした場合、恣意的な判断は租税法律主義によって担保される法的安定性や予測可能性を損なわせ、また、納税義務者ごとに結果が変わることにもなり、課税の公平の観点からも好ましくないと考えられるため、主観意思を積極的に考慮すべきではなく、（2）については、複数住所を前提にすれば、国際的二重課税の調整に不合理が生じることになるため、複数住所について認めることは妥当ではないとの結論に至った。第3節では、武富士事件と所得税法上の「住所」が争われた事案（東京高裁令和元年11月27日判決）を取り上げ、「常居所」概念と「住所」概念の異同の探究と所得税課税と相続税

課税における「住所」概念の整合性を観察し相続税課税のメルクマール要件性を探った。武富士事件では、第1審及び上告審が客観的判断を基本としたのに対して、控訴審は、租税回避目的の存在を理由に居住意思が国外にあったとはいえないとした。租税回避目的という「居住意思」の要素を住所概念に加えることは租税法独自の考慮要素を加えることであり不適切である。この点を排除すると居住意思は控訴審が総合的に考慮した要素のうちの1つにすぎず、したがって、3審とも客観的事実を中心に「住所」の判断を行ったものといえる。また、相続税と所得税における裁判事案の比較検討では、富が蓄積された相続財産と国家の安定した経済的関連を示す紐帯として、「住所」は不十分であり、現行法では国籍等の追加的基準によってこれを担保しているとの理解に至った。以上の検討から「住所」の解釈に客観主義と単一主義を採っている点で「常居所」は「住所」と親和的であり、「住所」に「安定性」を付加できる点で「常居所」は相続税課税における配分基準として妥当するとの結論に至った。

3. 課税管轄権と「国籍」・「住所」・「財産の所在」の意義

3. 1 課税管轄権の鳥瞰と相続課税権

3. 1. 1 課税管轄権の意義

相続税課税において納税義務の範囲を画する「住所」、「国籍」、「財産の所在」は、国際社会におけるわが国の課税管轄権（課税権）の範囲を定める基準となる。

課税管轄権（課税権）とは、租税を賦課、徴収する権力を指す²⁰²。国際法は、国家を基本単位として構成される国際関係を対象とする²⁰³とされる。藤谷武史は「国際法上、各国家には『国家主権の中核（最判平成21年10月29日民集63巻8号1881頁）²⁰⁴（引用者補注）』と

²⁰² 高橋ほか・前掲注54) 124頁。

²⁰³ 山本草二『国際法〔新版〕』2頁（有斐閣、2003）。

²⁰⁴ 被上告人Xが、上告人のシンガポールにおける子会社であるA, kilyosilyo社が租税特別措置法66条の6第1項所定の特定外国子会社等に該当する等とし、上告人の所得の金額の計算上、同条1項に規定する課税対象留保金額に相当する金額を益金の額に参入して本件更正処分及び本件賦課決定処分をしたことから、上告人が、本件各処分の取消しを求めた事案の上告審で、租税特別措置法66条の6第1項（平成12年法律第97号による改正前のもの）の規定は、「所得に対する

しての課税権が認められ²⁰⁵るが、「国家は私人との関係では国内法に基づいて課税権を行使するが、それは国際法上の課税管轄権の制約の範囲内に収まるものでなければならない²⁰⁶とする。山本草二によれば「刑法、行政法、税法、反トラスト法など、公権力の行使にかかわる立法管轄権は、『正当な根拠』または当該事案との間の『真正の連関』のある場合に限り、その域外適用が認められる²⁰⁷とされ、水野忠恒によれば「領域との結びつきが存在する限りは課税管轄が認められ²⁰⁸、課税管轄権の基準は「国籍や『居住』の事実に基づく『本拠地管轄 (domiciliary jurisdiction)』ないし『居住地管轄 (residential jurisdiction)』と、課税対象となる領域内の経済的活動や財産の所有等の事実を定める源泉管轄 (source jurisdiction)」との二つ²⁰⁹であり、「居住地管轄と源泉管轄はその一般的原則となっている²¹⁰とされる。管轄の基準について、セリグマンによれば「人も資本も国際的に移動するようになった現代では、政治的従属はもはや個人の課税上の義務の適切なテストにはならず (……) 理論的には不十分である²¹¹という。同氏は、一時的な居所 (residence)、住所 (domicile)、財産の所在地という3つの基準には、それぞれ一定の正当性があるが完全な正当性はないとし、これら3つの基準を調和させる最終的な基準は、政治的従属という時代遅れの原則の対局にある「経済的便益 (economic interest)、すなわち経済的従属 (economic allegiance)」であると結論する²¹²。水野忠恒は「ここに国際課税の管轄基準としての居住地準則と源泉地準則の意義が示される²¹³とし、わが国でも、「国際法では、対人主権において、『国籍』を連結点としているが、経済取引を対象とする税法は、このような法的側面のみでは規定できず、経済的側面を重視せざるを得な

租税に関する二重課税の回避及び脱税の防止のための日本国政府とシンガポール政府との間の協定 (日星租税条約)」7条1項の規定に違反しないとした事例である (LEX/DB インターネット TKC 法律情報データベース 文献番号 25441416)。

²⁰⁵ 藤谷武史「国際租税法の法源と規範構造」金子宏監修『現代租税法講座〔第4巻〕国際課税』34頁 (日本評論社、2017)。

²⁰⁶ 同上 [藤谷]。

²⁰⁷ 山本・前掲注 203) 244頁。

²⁰⁸ 水野忠恒『国際課税の制度と理論—国際租税法の基礎的考察—』5頁 (有斐閣、1987)。

²⁰⁹ 同上 [水野]、4頁。

²¹⁰ 同上 [水野]、5頁。

²¹¹ Seligman, ESSAYS IN TAXATION, 112(1925).

²¹² *Id.* at 113.

²¹³ 水野・前掲注 208) 7頁。

い」²¹⁴として、「国籍」に代わる概念として、税法では「住所」等を連結点としている²¹⁵と解されており、課税管轄権の範囲を画する基準としても経済的従属が重要であるといえる。

3. 1. 2 相続課税における課税管轄権

相続課税における国家とのつながりを示す基準として、わが国では「財産の所在地」、「国籍」、「住所」が採用されている²¹⁶。

相続税又は遺産税の課税の基礎は、属地主義(Territorial systems)と全世界主義(Worldwide systems)に分かれ、多くの国は全世界主義を採っている²¹⁷。属地主義では、相続人、受遺者(legatees)、被相続人のいずれの国籍、居所(residence)、住所(domicile)に関係なく、当該国の管轄内の財産にのみ相続税又は遺産税を課し、全世界主義では、相続税又は遺産税の適用の範囲は、被相続人、相続人、受遺者(legatees)との人的結びつき(personal nexus)に依拠し、結びつきが充たされた場合は、全世界ベースで課税される受益者に帰属する部分のいずれかに対して課税され、人的結びつきが充たされない場合は、課税権は、通常、当該国のテリトリーにある財産に限り、行使される²¹⁸。

わが国の相続税法は、「住所」を主たる基準にしており、全世界財産主義を基礎にしているといえる²¹⁹。

ところで、この人的結びつきに関して、相続課税では、被相続人等の財産を課税対象としていることから、「人の所在」として、被相続人等と相続人等受益者のいずれに居住地管轄を置くかが問題となる²²⁰。この点、平成12年度改正前の相続税法は、課税の範囲を相続人等の住所のみによって画していたため、居住地管轄の基準として「被相続人等の住所」を検討する余地はなかった。しかし、平成12年度改正時に、相続人等の納税義務の規定に被相続人等の住所地基準が加えられた。これは、改正条文において「(……)日本国籍を有する者」の後

²¹⁴ 矢内・前掲注156) 115頁。

²¹⁵ 同上[矢内]。

²¹⁶ 宮本・前掲注15) 1486頁。

²¹⁷ Maisto, *Death as a taxable event and its international ramification, General report for the 2010 Rome Congress of IFA*, Cahiers de droit Fiscal international, Vol.95b, at 38(2010).

²¹⁸ *Id.*

²¹⁹ 宮本・前掲注15) 1486頁。

²²⁰ 関野泰子「相続税・贈与税の課税管轄権をめぐる諸問題－財産の所在の判定を中心として－」税大論叢25号287頁(1995)。

に続くかっこ書きの中に「(その者又は当該相続若しくは遺贈に係る被相続人が当該相続又は遺贈に係る相続の開始前5年以内において同法の施行地に住所を有したことがある場合に限る。)」とされたものであり²²¹、非居住の国籍保持者である相続人等に対する無制限納税義務を限定する規定ぶりであったことから、当該相続人等に対する無制限納税義務の適用を一定の範囲に止めるためのものであったと考えられる。しかし、その後の平成25年度税制改正において相続税法1条の3第2号は、「相続又は遺贈により財産を取得した次に掲げる者であつて、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」について、「イ 日本国籍を有する個人(当該個人又は当該相続若しくは遺贈に係る被相続人(……)が当該相続又は遺贈に係る相続の開始前5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。)」と「ロ 日本国籍を有しない個人(当該相続又は遺贈に係る被相続人が当該相続又は遺贈に係る相続開始の時においてこの法律の施行地に住所を有していた場合に限る。)」と改正された²²²。上記ロの規定の創設により、「非居住無制限納税義務者においては相続人の国籍よりも被相続人の住所の存在が重視される」²²³に至ったことから、被相続人についても経済的帰属の観点から居住地管轄を検討する余地が生じる²²⁴。また、相続人等の住所地基準の根拠を課税方式に求める見解もあり得る。すなわち、「法定相続分課税方式という遺産取得課税方式を基調とする相続税の課税方式」²²⁵を採るわが国では、財産の取得者である相続人等受益者に納税義務を課すこ

²²¹ 武田・前掲注21) 563の2頁。租税特別措置法69条1項は、「相続又は遺贈(贈与者の死亡により効力を生ずる贈与を含む。以下第70条の8までにおいて同じ。)により相続税法の施行地外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同法の施行地に住所を有しない者のうち日本国籍を有する者(その者又は当該相続若しくは遺贈に係る被相続人が当該相続又は遺贈に係る相続の開始前5年以内において同法の施行地に住所を有したことがある場合に限る。)は、相続税を納める義務があるものとする。」と規定していた。

²²² 同上[武田]、563の3頁。

²²³ 高野・前掲注139) 84頁。

²²⁴ 現行法の第一条の三では、「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」と定め、「二 相続又は遺贈により財産を取得した次に掲げる者であつて、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」のうち、「ロ 日本国籍を有しない個人(当該相続又は遺贈に係る被相続人が外国人被相続人又は非居住被相続人である場合を除く。)」と掲げていることから、現在も、被相続人の居住を根拠とする規定があるといえる。

²²⁵ 宮脇義男「相続税・贈与税の納税義務者制度に関する研究」税大論叢69号286頁(2011)。

とを基本としている²²⁶が、この点に課税管轄権の基準を相続人等に置く根拠を見出そうとするものである。しかし、戦前の相続税は、現行法と同じく偶発的所得に対する担税力に基づいた課税であると説明され²²⁷、納税義務者は同様に相続人等であった²²⁸が、それにおける課税管轄の基準は被相続人の住所地であった²²⁹。また、改正において被相続人等の住所地が導入された理由について、租税回避防止策があげられている²³⁰が、その説明として「アメリカ、イギリス、ドイツ、フランスにおいては、被相続人又は贈与者が国内居住者であれば、相続人若しくは受遺者又は受贈者が国外居住で外国籍の者であっても、相続若しくは遺贈又は贈与により取得した国外財産について相続税又は贈与税を課税することとされてい(る)」²³¹という諸外国の例が示されている。アメリカ、イギリスは遺産課税方式を採り、ドイツ、フランスは遺産取得税方式を採る²³²ため、わが国における相続課税の範囲を画する基準は課税方式に左右されるものではないと考えられる。上記検討により、むしろ、居住地管轄は、経済的従属の観点から決せられるべきものであると思われる。被相続人等の住所地を重視する規定について、高野幸大が「相続税法1条の3第2号イ等が相続人の国籍を問題としていると致しましても、この規定は、被相続人の住所が国内にあるということを重視したものではないか(……)被相続人の住所が当該時点で国内にあることを前提として、被相続人の住所が国内にあればその財産形成に日本が寄与しているということに着目をした規定だと理解できるのではないか」²³³と述べており、財産形成における被相

²²⁶ 同上 [宮脇]。

²²⁷ 稲葉敏『相続税法義解』7頁、20-21頁(自治館出版、1906年)。

²²⁸ 相続税法中改正・御署名原本・昭和13年・法律第47号

(https://www.digital.archives.go.jp/DAS/meta/listPhoto?LANG=default&BID=F000000000000035646&ID=&NO=&TYPE=JPEG&DL_TYPE=pdf) (2022年1月30日最終閲覧))。

²²⁹ 相続税法中改正・御署名原本・昭和13年・法律第47号

(<https://www.digital.archives.go.jp/DAS/meta/listPhoto?LANG=default&BID=F000000000000035646&ID=&TYPE=> (2022年1月29日最終閲覧))。

²³⁰ 平成25年度税制改正の趣旨について「例えば、海外で生まれた孫等で、日本国籍を取得しなかった者に国外に所在する財産の贈与等を行うことによって、贈与税の課税を回避するなどこの平成12年度税制改正後の制度によっても対応できない租税回避行為も見受けられるようになって」きたと説明されている(吉沢浩二郎ほか『平成25年版改正税法のすべて』576頁(大蔵財務協会、2013))。

²³¹ 同上 [吉沢ほか]。

²³² 渋谷雅弘「相続税の本質と課税方式」税研139号23頁(2008)。

²³³ 高野・前掲注139)124頁。

続人等と国家との経済的結びつきは、取得後に居住地国において財産を形成していく相続人等よりも強いと考えられる²³⁴。

3. 2 国際相続における課税管轄権の適用基準

3. 2. 1 「住所」基準・「国籍」基準

居住地管轄を決する基準には、恒久的住所 (parmanent address) や常用の住居 (habitual abode)、国籍といった基準があり、これらの基準は、被相続人か相続人のいずれかについて適用される場合、あるいは両者ともに適用される場合がある²³⁵。わが国は、被相続人と相続人の両者について、「住所」基準と「国籍」基準を併用している。

「住所」を基準とする場合の問題点として、国外移住によって容易に租税を回避することが可能となる²³⁶という変更容易性があげられるが、Dafnomilis は「相続税や贈与税は、所得税のように期間ベースで課税されるものではない富裕税である。所得課税の文脈においては、国家に対する帰属を毎年判断する必要があるため、事実に基づく解釈と日割り計算のルールを組み合わせれば十分である。」²³⁷として所得税と相続税の性質の相違を述べ、Rust は、「相続税・贈与税を目的とする居住概念については、個人と国家との間の生涯にわたる、あるいは少なくとも長期にわたるつながりを反映すべきであり、理想的にはその間にどれだけの富が蓄積されたかを考慮すべきである」²³⁸として、富の蓄積に応じた長期的な帰属を判断する必要があるとする。

Dafnomilis は、国籍について、「国家は、被相続人や受益者の国籍に基づいて世界的な相続税および遺産税の課税権を確立し得る。確かに、国籍は納税者とその国との間の最も安定した関係を表している。しかし、国籍基準は、グローバル化と人々の自由移動 (……) によって、複数の国籍を持つことが珍しくなくなっており、問題が生じる可能性がある。さらに、国籍に基づく課税は、特に、家族や経済的なつながりがなく、時折、その国を訪れるようなことがない場合には、そ

²³⁴ 関野・前掲注 220) 288 頁。

²³⁵ Maisto, *supra* note 217, at 39.

²³⁶ 宮本・前掲注 15) 1487 頁。

²³⁷ Dafnomilis, V., TAXATION OF CROSS-BORDER INHERITANCES AND DONATION: SUGGESTIONS FOR IMPROVEMENT 40 (Kluwer, 2021).

²³⁸ Alexander Rust, *The Concept of Residence in Inheritance Tax Law*, in RESIDENCE OF INDIVIDUALS UNDER TAX TREATIES AND EC LAW by Guglielmo Maisto ed. at 86 (Amsterdam:IBFD,2010).

の国に永住しないという個人の意思を無視しているように思われる」²³⁹として国籍の形骸化の可能性を指摘する。国際租税の局面でも、国際私法と同様の懸念が生じていると考えることができる。同氏は、「国籍は、個人と国家の間に最も長く続くつながりを確立する。さらに、他の国に最低何年か滞在しなければ、新しい国籍を取得することは困難である。そのため、個人と国家との間の長期的なつながりを保証する点を考慮すると、相続税や贈与税において国籍は理想的であると考えられる。」²⁴⁰としつつも「一方で、相続課税の課税管轄の基準に国籍を用いることについて、人は居住地で財産を築き、その財産に対して課税権を持つべきであることから、相続税や贈与税においては、国籍に基づく課税は理想的かつ合理的ではないのではないかとの議論がある」²⁴¹とする。Rust は、「国籍基準は、国家間の公平性の観点からは理想的ではない。(……) 海外に居住する国民には公共財を一切（あるいは一部しか）提供していないのに課税し、国内に住んでいる外国人には十分な公共財を提供しているのに課税しないというのは、税金は政府が提供する公共財の対価として支払われるべきだという考え方に明らかに反している」²⁴²とし、理論的には、居住地の概念は①国家間の公平性、②管理可能性、③操作困難性を満たすものでなければならぬ²⁴³としている。「常居所」は、各国で統一的定義を有するという理念のもと、客観的な判断基準と相当期間の滞在を必要とするため、上記の基準を満たしているといえるのではないだろうか。

3. 2. 2 「財産所在地」基準

わが国の相続税法は、人的なつながりに基づいた全世界財産主義を基本としている²⁴⁴ため、「財産所在地」基準の適用は限定的である。渋谷雅弘は、「今日のように国際的取引が一般的なものとなると、ある財産が相続又は贈与時に国内財産であったか否かと、その財産が日本において形成・蓄積されたものであったか否かとは必ずしも一致しない。

²³⁹ Dafnomilis, *supra* note237, at 18.

²⁴⁰ *Id.* at 43.

²⁴¹ *Id.*

²⁴² Alexander Rust, *supra* note238, at 90.

²⁴³ *Id.* at 85.日本語仮訳として、高橋麻莉「相続税条約における居住地振り分け規定 - 1982年 OECDモデル相続税条約全部留保の意義 -」日税研究賞入選論文集44号20頁(2021)もまた参照。

²⁴⁴ 宮本・前掲注15)1486頁。

そうすると、相続又は贈与時における財産の所在を基準として、課税対象の範囲を定めることの妥当性が問われることになる²⁴⁵とする。同氏は、「もっとも、『日本において形成・蓄積された財産』というものを法的に定義することは困難であろう²⁴⁶として、また、「新たな種類の財産が重要なものとなった際には、それらについても財産の所在地を検討する必要が生じる²⁴⁷点を指摘している。また、同氏は「相続税・贈与税は、期間税ではなく随時税であるので、長期間にわたって形成された資産に関して、相続や贈与があった時点で課税の範囲が決定されることになる。特に贈与に関しては、納税者がその時期を選ぶことができる。また国内財産を国外財産に転換することが容易である²⁴⁸点をあげ、「このような条件の下で、国外財産の課税範囲を適切に定めることは困難な課題である²⁴⁹としている。現代社会においては「財産の所在」基準も完全な基準とはならないと考えられる。その上、財産形態の多様化に伴って「財産の所在」基準が増えることが予想され、また、上記のような問題は、財産の種類ごとに、僅少な財産についても生じると考えられるため、「財産の所在」基準は、「住所」基準よりも煩雑性が高く主たる基準とはならないと考えられる。

小括

第3章では、相続課税における課税管轄権と「住所」、「国籍」、「財産の所在」基準の関係について国際的視座から検討した。国家の課税管轄権は、国際法上の制約の範囲内に収まるものでなければならず、現代の課税管轄権の基準は、政治的従属ではなく、経済的従属が相応しいとされる一方、相続税を目的とする居住概念については、個人と国家との間に少なくとも長期に亘るつながりを反映すべきであり、理想的にはその間にどれだけの富が蓄積されたかを考慮すべきであるとされることから納税者と国家との間の最も安定した関係を表しているといえる「国籍」が「住所」の補完要素として用いられていると考えられる。理論的には、居住地概念は①国家間の公平性、②管理可能性、

²⁴⁵ 渋谷雅弘「相続税・贈与税の国際的問題」中里実ほか『デジタルエコノミーと課税のフロンティア=Frontiers of Taxation on Digital Economy』248頁（有斐閣、2020）。

²⁴⁶ 同上 [渋谷]。

²⁴⁷ 同上 [渋谷]。

²⁴⁸ 渋谷・前掲注9) 69頁。

²⁴⁹ 同上 [渋谷]。

③操作困難性を満たすものでなければならぬとされ、「常居所」は、国際的統一概念であり、客観的な判断基準と単一の場所に相当期間の滞在を必要とするため、課税管轄権の観点からも配分基準として妥当するのではないかとの結論に至った。また、相続課税においては属人的基準要素に「被相続人」と「相続人」の双方が考えられることから両者の妥当性についても経済的帰属及び課税方式の観点から検討を行った。平成25年度税制改正によって創設された「被相続人」の住所が重視される相続税法1条の3第2号ロの規定について「被相続人」と国家との間に経済的帰属を認める見解があること、偶発的所得に担税力を見出しつつも基準を「被相続人」の住所地においていた歴史的経緯があること、課税方式を問わず諸国の例を参考にして「被相続人」の住所地基準の導入がなされていることから、取得後に経済的連関を持つと考えられる「相続人」より「被相続人」の方が経済的関連性は強く、課税方式と帰属の間の関連性も乏しいため「被相続人」を属人的基準に採ることにも一定の合理性があるとの結論に至った。

4. 配分ルール of 国際的調和の可能性

4. 1 「財産所在地」型条約の検討

4. 1. 1 租税条約の目的と解釈・適用

租税条約は、国際的二重課税の防止ないし排除を目的として締結される国際的合意であり、締約国間で課税権の配分を行うことによって締約国の課税権の範囲を制限することを中核的な内容とし²⁵⁰、「租税条約は国際法に属し、国内法とは別のそれ自体完結した法領域を形成する。」²⁵¹とされる。しかし、租税条約と国内法はいずれも「国家とその課税権に服する私人との間の関係に関わる事象」²⁵²に対する規律であるため、租税条約と国内法との間にどのような適用関係があるかが問題となる。この点、日本国憲法は、第98条2項において「日本国が締結した条約及び確立された国際法規は、これを誠実に遵守することを必要とする。」と定め、同法7条は「天皇は、内閣の助言と承認により、国民のために、左の国事に関する行為を行ふ。」として、その1項

²⁵⁰ 谷口勢津夫『租税条約論』1頁（清文社、1999）。

²⁵¹ 同上 [谷口]。

²⁵² 同上 [谷口]。

に「憲法改正、法律、政令及び条約を公布すること。」を掲げていることから、条約は、国内法化せずともそのままの形で国内法としての効力を有するものと解されている²⁵³。すなわち、「租税条約は、国内的効力に関しては租税法律主義（課税要件法定主義）の憲法上許容された例外として、税法の法源性を一般的に承認されている」²⁵⁴とされ、租税条約が国内法と異なる定めをなしている場合には、租税条約の定めが優先される²⁵⁵。

山本草二によれば「現在、多くの国の憲法（明文の規定または憲法的慣行）は、(……) 条約をそのままの形で国内法として一般に受容し執行するという方式をとっている」²⁵⁶とされる。こうして各国で、租税条約が国内税法の構成要素となった結果、租税条約の解釈にあたって、国内税法の解釈に関する締約国のスタンスの違いや締約国の利害が考慮に入れられる余地も生じてくる²⁵⁷。この点について、谷口勢津夫は「租税条約はそもそもは国際的二重課税の排除を主たる目的として締結される国際的合意であるから、もし締約国がそれぞれの立場で租税条約（特に配分規範）について異なる解釈を行い、その解釈に基づいて租税条約を国内的に適用することになると、『合意は守らなければならない(pacta sunt servanda)』という締約国の国際法上の義務に反することになるおそれがある。」²⁵⁸と指摘する。谷口は、異なる解釈は、「配分規範を統一的に解釈し適用すれば排除可能であるような国際的二重課税が、配分規範の適用によっては排除されなくなったり(……)、場合によっては、いずれの締約国にも課税権が配分されない結果、国際的二重免除（いわゆる『課税の真空』(……) が発生したりすることになる）」として、こうした結果は「少なくとも租税条約の目的に反することになることは確かである」²⁵⁹とし、小松芳明は「租税条約は、国内租税法との違いはもとより、多くの場合、法律の一般概念や言語をまったく異にする国と国との間の合意であるから、用語の解釈の問題も国内税法と一律に論ずることはできない。そこには国内租税法の

²⁵³ 同上 [谷口]、28 頁、清永敬次『税法（新装版）』20 頁（ミネルヴァ書房、2013）。

²⁵⁴ 谷口・前掲注 250) 29 頁。

²⁵⁵ 金子・前掲注 161) 113 頁。

²⁵⁶ 山本・前掲注 203) 102 頁。

²⁵⁷ 谷口・前掲注 250) 8 頁。

²⁵⁸ 同上 [谷口]。

²⁵⁹ 同上 [谷口]、9 頁。

場合とはおのずから異なった解釈態度がなければならない」²⁶⁰と論じる。したがって、「条約文に即した客観的解釈を基本とする条約法文上の一般的解釈規則の枠内において、国際的二重課税の排除という租税条約の目的をできる限り実現するための精緻な解釈論」²⁶¹が必要である²⁶²。

4. 1. 2 日米相続税条約

日米相続税条約は、1954年4月署名、1955年4月に発効されたわが国で唯一の相続・贈与税における租税条約である²⁶³。日米相続税条約は、日米両国間の課税方式の違いによって生じる国際的二重課税の防止を目的とする²⁶⁴。その趣旨については、1954年の外務委員会議において、渡辺喜久造大蔵省主税局長が答弁で明らかにしている。曰く、「一つの相続があり、贈与があつた場合に、その機会において納める税金は二重課税にならぬようにしようじゃないか、相続なら相続、贈与なら贈与という一つの事実がございますので、そこで調整できるのじゃないかというので、この全体の考え方をまとめております。(……) 考え方としましては(……) 制限納税義務者の課税という問題がまず起つて参りますが、これについて、結局相続財産の所在地がどこにあるか、この点がまず問題にあるわけでございます。(……) 相続税の場合においても、日本の税法でございますと、相続人が日本に住所を持つていれば、その受けたものに対して全部課税になります。相続人が日本におりませんでも、日本にある財産について相続をした場合においては課税になる、こういう建前をとつております。アメリカにおきましては、被相続人がアメリカに住所を持つているアメリカのシティズンであれば、その遺産について全部課税になります。そうでなくても、アメリカにある財産について相続が起きた場合には課税になります。(……) 二重課税については、まずもつて財産がどこにあるかということに両国が一致した見解を持つということにできるだけ

²⁶⁰ 小松芳明『国際租税法講義（増補版）』26頁（税務経理協会、1998）。

²⁶¹ 谷口・前掲注250）27頁。

²⁶² 谷口・前掲注250）27頁。

²⁶³ 正式名称を「遺産、相続及び贈与に対する租税に関する二重課税の回避及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（昭和30年4月1日条約第2号）」という。（武田・前掲注21）5701頁）。

²⁶⁴ 武田税法研究グループ「相続税・贈与税に関する日米租税条約（1）」国際税務23巻10号40頁（2003）。

務めると同時に、その、他国の方で払った税金については、もう一つの国の方ではこれを差引く、こういうことで調節をとる。」²⁶⁵

このような趣旨のもと締結された本条約の配分原則は、財産所在地国が優先的な課税権を有することを認めるもので²⁶⁶、財産所在地型条約とされる。同条約第3条1項では、財産の所在地に係る統一的規定を置き、これに基づき財産の所在地国を確定し、財産の所在地国が優先的に課税することを認め²⁶⁷、両締約国が国内法通り無制限納税義務の課税権を有し、条約により優先的課税権を振り分けられた財産の所在地国の租税につき、締約国が相互に外国税額控除を認めることで国際的二重課税を排除する形態をとっている²⁶⁸。また、第三国に所在する財産がある場合にはその税額を外国税額控除することができる点も特徴としてあげることができる²⁶⁹。同条約第5条第2項は、「相続又は贈与の時に両締約国外にある財産（又は各締約国が自国の領域内にあるとする財産、一締約国がいずれか一方の締約国にあるとし、且つ、他方の締約国が両締約国外にあるとする財産若しくは各締約国が他方の締約国内にあるとする財産）について各締約国が被相続人、贈与者又は受益者が自国の国籍を有し、又は自国内に住所を有していることを理由として租税を課する場合には、各締約国は、自国の租税（本条の規定を適用しないで計算したもの）から、他方の締約国が課する租税で当該財産に帰せられるものの一部を控除するものとする。本項の規定によって各締約国が行う税額控除の額の合計額は、各締約国が当該財産について課する租税の額のうちいずれか少ない方の額に等しいものとし、且つ、当該財産について各締約国が課する租税の額に比例して両締約国間に配分されるものとする。」と規定し、第三国に財産が所在し、多重課税となっている場合の課税権の配分方法については、日米両国の租税のうち、税率の高い方の国の税額に等しい税額を限度として、両国に按分して課税することにより国際的二重課税が調整される²⁷⁰設計となっている。これによって国内法の外国税額控除の規定に

²⁶⁵ 第19回国会衆議院外務委員会議録第50号10頁（1954）。

²⁶⁶ 武田税法研究グループ・前掲注264）41頁。

²⁶⁷ 同上〔武田税法研究グループ〕。

²⁶⁸ 赤松晃「相続税・贈与税の国際的側面－日本の相続税条約締結ポリシーへの新たな視点－」日税61号290頁（2011）。

²⁶⁹ 矢内一好「相続税条約」経理研究56号352頁（2013）。

²⁷⁰ 武田税法研究グループ「相続税・贈与税に関する日米租税条約（2）」国際税務23巻11号48頁（2003）。

よって解消が図られなかった第三国に所在する財産についての二重課税の調整が可能となる。大蔵省主税局税制第一課の志場喜徳郎は、この第三国に係る税額の按分控除について、「この控除の方法は、他の租税条約にみられないところの精密な方法とすることができる」とし、これによって「二重課税が完全に回避されている」²⁷¹とする。

本条約については、以下のような問題点が指摘できよう。まず、無制限納税義務者の判定は締約国の各々の国内法に委ねられており²⁷²、この結果、締約国双方に無制限納税義務者が存在し得る²⁷³ことになる。そうすると、納税義務者は双方の締約国において申告を要すことになり、また、財産の内外判定に関する所在地基準は、締約国の国内法の規定を条約によって制限するものではなく、締約国の各々の国内法が定める財産の所在地規定が競合する場合の課税権の振分け規定であることから、複雑な外国税額控除の計算を必要とするなど納税義務者に対して過重な負担が強られる²⁷⁴。

次に、租税条約締結に係る財源、人的資源の問題が考えられよう。租税条約締結一般に関して、本庄資は「海外の主要国と比べると、我が国の租税条約の締結件数は未だとても低いのが実情」²⁷⁵とし、その理由に人員不足をあげている。本庄は「優秀な人々が少数精鋭主義で必死の努力をされていることはよく承知していますが、主要国との格差を埋めるには増員や予算の確保も必要」²⁷⁶と述べる。

財産所在地型の相続税条約における複雑性と所在地決定の困難さは、当初から認識されていた。渡辺喜久造大蔵省主税局長は答弁において次のように述べる。曰く、「動産とか不動産とかそうした有体財産の場合においてはあまり議論はないのでございますが、たとえば債権の所在地はどこにあるか、債務者の住所地にあるか債権者の住所地にあるか、あるいは株式の所在地はどこにあるか、こういうように、そうい

²⁷¹ 志場喜徳郎「日米租税条約について」ジュリ 58 号 39 頁 (1954)。

²⁷² 日米相続税条約第 2 条第 3 項は、「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又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又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」と定める。

²⁷³ 赤松・前掲注 268)。

²⁷⁴ 同上 [赤松]。

²⁷⁵ 本庄資「国際租税には主要国間共通のルール作りが必要」税理 56 卷 7 号 2 頁 (2013)。

²⁷⁶ 同上 [本庄]、3 頁。

う一種の無体財産権的なものになりますと、各国相当税制が違っていていろいろな建前をとっておりますが、大体最近におきましては、国内法的にも日本の考え方とアメリカの考え方とは非常に近くなっております、それほど大きく調整するところはございません。」²⁷⁷

こうして日米相続税条約の締結を成し得たのは、前提に、財産の所在地については日米間では大きな相違がなくなってきたという背景があったと考えられる。それでもなお、渡辺は「幾つかの点ではそれぞれ歴史的な背景を持つておりますために、調節でき得ない分もございます。そこで、まず一応条約において債権所在地を中心に考えまして、お互いが話合いできる限りは話合いして、一応の線をきめております。第三条がそれでございます。ただこれもまだ話合いきれないというか、両方とも譲りきれない分につきましては、両国とも自分の国にあるとして見ることも一応認めまして、それぞれの国内法によりまして、それはあとで別途調整する（……）というような考え方になっております。」²⁷⁸として協議の必要性について述べる。制度上、大きな相違がないとされる日米間においても、財産所在ルールの決定に際して大きな労を要したことが窺える。且つ、財産所在地型条約は、1954年当時、志場が述べるように「相続税条約においては、財産の所在地の定義が重要な問題」であり、「財産の所在地をできるだけ多くの種類のものに互って定めることが望ましい」²⁷⁹とされる。財産の多様化に伴って、新たな財産が現れる都度、追加されてきた相続税法第10条の規定の沿革が示すように、条約上の財産所在地についても、その都度、改正の協議が必要となることが想定される。当初から認識されていた財産所在地型条約の問題は、現代において、より一層、その問題性が指摘されるところであろう。条約相手国である米国では、早くからその問題性が指摘されている。佐藤論文²⁸⁰が参照する Richard B. Stephens *et al.*, FEDERAL ESTATE AND GIFT TAXATION 22 (6th ed, 1991) によれば、各締約国が相続税を課税し、控除を認める仕組みをとる財産所在地型条約（条約の伝統型）の下で、遺産や遺産の受益者が相続税の申告をしたり、財産の所在国で管理人や遺言執行者を雇ったりする必要が生じ、その結果、遺産を減少させる費用が発生している（The

²⁷⁷ 第19回国会衆議院外務委員会議録第50号10頁（1954）。

²⁷⁸ 第19回国会衆議院外務委員会議録第50号10頁（1954）。

²⁷⁹ 志場・前掲注271）23頁。

²⁸⁰ 佐藤・前掲注13）271頁。

traditional form of treaty, which was structured to allow each contracting country to impose a death tax and then allow a credit, made it necessary for an estate or the beneficiaries of the estate to file death tax returns and to hire an administrator or executor in the country of situs of any property, thereby incurring expenses that diminish the estate.) とし、1966年のOECD相続税モデル条約の草案は、この問題を解決するために、被相続人が死亡時に居住していたとみなされる国においてのみが財産に課税できると規定し (The OECD convention sought to alleviate this problem by providing that only the country in which the decedent was deemed domiciled at his death would be able to tax property.)、従前の条約にあった複雑な財産所在地ルールや控除は大幅に簡素化されることとなった (The complicated situs rules and credits found in prior conventions have been vastly simplified.)²⁸¹とされる。

この「居住地」を基準とする1966年のOECD相続税モデル条約の発表を境に、世界の条約類型の主流は、「財産所在地」型条約から「住所地」型条約へと移行している²⁸²ため、国際的調和の観点からも新たに締結する条約に財産所在地型アプローチをとることは難しいと考えられる。また、わが国では、国籍基準と国外居住期間の設定を導入し、これによって、国内に住所を有しなくなってから10年以内に相続等が生じた場合に、相続財産取得時に住所地を有しなくとも日本における納税義務を負うこととなった。よって、相続財産取得時の住所地国における無制限納税義務とも競合することになる²⁸³。このように複雑な財産所在地型条約をもって、関与国が複数に及ぶことが想定される現代の国際相続問題に対処することは、その適用面から難しいと考えられる。

4. 2 「住所地」型条約の検討

²⁸¹ Richard B. Stephens *et al.*, FEDERAL ESTATE AND GIFT TAXATION 22 (6th ed., 1991).

²⁸² 佐藤・前掲注13) 282頁。米国モデル条約もこのOECD相続税モデル条約を基本に住所地型モデル条約を制している (赤松・前掲注268) 290頁)。

²⁸³ 同上 [赤松]。

4. 2. 1 OECD相続税モデル条約

OECD相続税モデル条約（以下、「相続税モデル条約」）²⁸⁴は、1966年の草案に1977年OECDモデル租税条約との整合性の観点からの改定を加えて1982年に採択されたもので、全6章16条から構成される²⁸⁵。OECDモデル相続税条約の核心は、「被相続人・贈与者の課税上の居住地がある一方の国が全世界財産に対する課税権（無制限納税義務）を有し、制限納税義務の課税権を有する他方の国の租税について外国税額控除を認めることで二重課税を排除することにある」²⁸⁶とされる。

(1) 住所地基準

相続税モデル条約1条は、相続税の対象となる財産の範囲について、「被相続人が死亡の時ににおいて、一方又は双方の締約国の居住者である場合の遺産及び相続財産」²⁸⁷と定め、住所地基準をとっている。同

²⁸⁴ 正式名称を「遺産、相続財産及び贈与財産に対する租税に関する二重課税の回避のためのA国とB国との間の条約」という。

²⁸⁵ 第1章（条約の範囲）

第1条：相続税と贈与税の範囲

第2条：対象税目

第2章（諸定義）

第3条：一般的定義

第4条：住所

第3章（課税上のルール）

第5条：不動産

第6条：恒久的施設又は固定的施設となる動産

第7条：その他の財産

第8条：債務の控除

第4章（二重課税排除の方法）

第9条A：国外所得免除方式

第9条B：外国税額控除方式

第5章（特別規定）

第10条：無差別取扱

第11条：相互協議

第12条：情報交換

第13条：外交官及び領事

第14条：適用拡大

第6章（最終規定）

第15条：発効

第16条：終了

（矢内・前掲注269）352頁もまた、参照）。

²⁸⁶ 赤松・前掲注268）302頁。

²⁸⁷ See, OECD Committee on Fiscal Affairs, MODEL DOUBLE TAXATION

1 条に関するコメンタリーによれば「旧来の遺産税条約は、適用範囲を一方の国の国民が有する遺産に限定していたが、1966年の遺産税草案のような最新の条約では、一方または両方の締約国に居住していた被相続人の遺産に適用される (“Whereas certain of the older estate tax conventions limit their scope to estates of nationals of one of the States, most recent conventions like the 1966 Estate Tax Draft apply to estates of deceased persons who were domiciled in one or both of the Contracting States.”)。²⁸⁸とし、「多くの加盟国は、二重課税防止条約の適用範囲を、一方の締約国または両方の締約国に居所 (domiciled) しているか、居住者 (residents) である人の財産に限定することが望ましいと考えている。被相続人は、国籍は持っていないものの、居住している国の経済生活に参加し、その国の国民と同様に公共支出に貢献することで、通常、地域社会に十分に溶け込んでおり、被相続人の居住国で締結されている可能性のある二重課税回避のための国際条約から、被相続人とその相続人が恩恵を受けることが適切であると考えられている (“Most Member countries take the view that it is preferable to limit the scope of a double taxation convention by reference to property of persons who are either domiciled in, or are residents of, one or both of the Contracting States. It is considered that, by taking part in the economic life of the State where he has settled, although not possessing its nationality, and by contributing to the public expenditure there like a citizen of the country, the deceased will normally have become sufficiently integrated in the community for it to be proper for him and his heirs to benefit from any international conventions for the avoidance of double taxation which may be concluded by his State of domicile.”)。²⁸⁹と説明し、相続税モデル条約はこの基本原則に基づいて作成されていることを明らかにしている²⁹⁰。ここからは、Dafnomilis

CONVENTION ON ESTATES AND INHERITANCES AND ON GIFTS,
Art.1(PARIS,1983).[hereinafter cites as The 1982 OECD IHTMTC]日本語仮訳については、横浜国際租税法研究会「1982年OECDモデル相続税条約」租税研究619号97頁(2001)参照。

²⁸⁸ OECD Committee on Fiscal Affairs, MODEL DOUBLE TAXATION CONVENTION ON ESTATES AND INHERITANCES AND ON GIFTS, Art.1(PARIS,1983), Commentary on Art.1, at para.1.

²⁸⁹ *Id.*

²⁹⁰ *Id.* Accordingly to Commentary on Art.1 of the 1982 OECD IHTMTC, at para.1, “This Model Convention has been drawn up on this basic principle: subparagraph a) therefore provides that the Convention shall apply to estates and

が述べるように、相続税モデル条約の起草者たちは、居住地と住所はその国の共同体との統合の度合いを示すが国籍はそうではない（少なくともすべての場合ではない）と考えていたことが窺える²⁹¹が、これは、配分ルールにおいても政治的従属ではなく、経済的従属が重視されたものと捉えることができる。

(2) 居住概念の意義

相続税モデル条約第4条は、「締約国に居住する者（**person domiciled in a Contracting State**）」という用語を定義している。同4条に関するコメントリーによれば、1966年の遺産税草案で使用された「**resident of**」ではなく「**domiciled in**」が使用された点について、コメントリーは、一部の加盟国では、遺産税および贈与税は「**residence**」に基づいているが、「**residence**」は「**domicile**」と実質的に同じ意味を持っているとし、他の加盟国、特にイギリスのコモン・ローに基づく法制度を採用している国において、これらの租税は「**domicile**」に基づいているが、これらの国では「**residence**」とは異なる意味を持ち、「**domicile**」は、当該国とのより永続的なつながりを意味している²⁹²として、相続税モデル条約上の「**domicile**」の意義についてコモン・ローに基づく法制度を採用している国の「**domicile**」との違いを説明している。したがって、条約上の「**domicile**」の意義を広義に解釈することは可能であると考えられる。

しかし、相続税モデル条約4条は、居住者の判定は両締約国の国内

inheritances where the deceased was domiciled in one or both of the Contracting States at the time of his death.”

²⁹¹ Dafnomilis, *supra* note 237, at 83. Dafnomilis describes that “It can be derived from the above section of the Commentary that those who drafted the OECD IHTMTC considered that residence and domicile indicate a degree of integration with the community of the state while nationality not (or at least, not in all cases). Therefore, nationality does not form a *primary* criterion for the establishment of the term ‘fiscal domicile’.” (*id.*)

²⁹² Accordingly to Commentary on Art.4 of The 1982 OECD IHTMTC, at para.1, “Article 4 defines the term ‘person domiciled in a Contracting State’; the definition is similar to the term ‘resident of a Contracting State’ which is used in the 1977 Income Tax Model. Although it was felt desirable that the wording should be similar, ‘domiciled in’ has been used instead of ‘resident of’ as this was the term used in the 1966 Estate Tax Draft. In some Member countries estate and gift taxes are based on ‘residence’ and, for them, ‘residence’ has virtually the same meaning as ‘domicile’. In others, especially those whose legal system is based on English common law, these taxes are based on ‘domicile’ which in those countries has a different meaning from residence, domicile denoting a more lasting connection with the country concerned.”

法によるとしている²⁹³ため、2国間で「住所」の概念が異なった場合²⁹⁴、両締約国に居住するという状況が起こり得る。同条約第2項は、双方居住者の振分け規定を設け、「恒久的住居 (permanent home)」、「重要な利害関係の中心がある国」、「常用の住居 (habitual abode)」、「国籍」の順に課税権を認めている (相続税モデル条約4条2項 a),b),c))。この振分け規定には、宮本十至子が指摘するように、補足的に以前の居住地国の課税権を行使するために定められた拡張的住所概念が反映されていない²⁹⁵ことから、富の蓄積に応じた長期的な帰属という観点からは不十分なものであると考えられる。この点について、Sonneveldt は、「一部の条約は、居住国において個人が財政上の住所を取得するまでの最低居住期間を定めている。しかし、相続税モデル条約には、そのような規定はない (“Some treaties provide a minimum period of residence before the individual acquires a fiscal domicile in the state in which he is living. The OECD Model Convention, however, does not contain such a rule.”)。²⁹⁶としてその必要性を示唆している。この点、Dafnomilis は、コメンタリーにおける「恒久的住居」および「常用の住居」の用語の解釈がこのようなアプローチを支持しているとして、相続税モデル条約4条2項に関するコメンタリーの第19パラグラフと第28パラグラフを示す²⁹⁷。パラ19によれば、第2項の a)の規定は、この条約の適用上、domicile は、個人が住居 (home) を所有または保有する場所であると考えられ、この住居は恒久的なものでなければならない、つまり、短期間の滞在であることが明らかな条件で特定の場所に滞在するのではなく、個人が恒久的な使用のために手配し保持したものでなければならないことを意味する²⁹⁸としていることから、判断基準には

²⁹³ Article 4 of The 1982 OECD IHTMTC provides that “For the purposes of this Convention, the term “person domiciled in a Contracting State” means any person whose estate or whose gift, under the law of that State, is liable to tax therein by reason of the domicile, residence or place of management of that person or any other criterion of a similar nature.”

²⁹⁴ 宮本・前掲注 15) 1490 頁。

²⁹⁵ 同上 [宮本]。

²⁹⁶ Frans Sonneveldt, *General Report: Avoidance of Multiple Inheritance Taxation within Europe*, 10 EC Tax Rev. 81, 95(2001).

²⁹⁷ Dafnomilis, *supra* note 237, at 96.

²⁹⁸ Accordingly to Commentary on Art. 4(2) of The 1982 OECD IHTMTC, at para. 19, “Subparagraph a) of paragraph 2 means, therefore, that in the application of the Convention (that is, where there is a conflict between the laws of the two States) it is considered that the domicile is that place where the individual owns or possesses a home; this home must be permanent, that is to say, the individual must have arranged

長期的な社会との統合が必要であることを示唆していると考えられないだろうか。パラ 28 は、相続税モデル条約 2 項 b) の規定は、想定される 2 つの状況において、個人が常用の住居 (habitual abode) を有する締約国を優先すると規定しているが、どのくらいの期間にわたって比較を行わなければならないかは規定していないとして、両国でのそれぞれの滞在の常習性および滞在中の期間が判断可能となるように十分な期間を比較しなければならないとコメントを付している。

(3) 財産の所在地

相続税モデル条約は、財産の所在に関して、「不動産、恒久的施設又は固定的施設の動産について、不動産はその所在地、恒久的施設等の動産については恒久的施設の所在地が課税できることを規定し(……)それ以外の財産については、居住者の所在地国のみで課税できることを規定している」²⁹⁹とされ、また、「第三国所在の財産がある場合、双方の締約国において無制限納税義務者として課税を行うのであれば、一方の締約国において他方の締約国において課税を受ける財産に対する一方の締約国の税額相当額を控除することになる」³⁰⁰と規定される。相続税モデル条約第 5 条 2 項において、「『不動産』の用語は、当該財産が存在する締約国の法令における不動産の意義を有するものとする (“The term ‘immovable property’ shall have the meaning which it has under the law of the Contracting State in which the property in question is situated.”)³⁰¹とされていることから、配分は不動産所在地国の国内法令に左右されることになる。また両締約国での「不動産」の用語の定義の相違によって二重課税が生じ得ることになり³⁰²、その解釈の齟齬は、住所よりも大きいと考えられる。

4. 2. 2 配分ルールを検討

(1) 被相続人に基づく住所地基準

住所地型条約について、日本は、この被相続人の住所地を基準とするモデル条約に「日本の国内法の下では、相続、遺産又は贈与による

and retained it for his permanent use as opposed to staying at a particular place under such conditions that it is evident that the stay is intended to be of short duration.”

²⁹⁹ 矢内・前掲注 269) 352 頁。

³⁰⁰ 同上 [矢内]。

³⁰¹ 日本語仮訳については、横浜国際租税法研究会・前掲注 287) 99 頁参照。

³⁰² Dafnomilis, *supra* note 237, at 105.

財産の取得に関する無制限納税義務者の判定は、相続人、受遺者又は受贈者の日本における住所の存在による。被相続人又は贈与者の住所は問題でない。このことは日本の相続税及び贈与税制度をモデル相続税条約に調和させることを極めて困難なものとする。従って、日本はモデル相続税条約全体に対して留保せざるを得ない」として全面的に留保している³⁰³ことから、相続人等受益者と被相続人の住所地基準妥当性について考察する。

第一に、国内法の観点からは、平成25年度改正において、被相続人の住所地基準を根拠に納税義務が課される規定が創設されたことが指摘できる。高野幸大は、相続税法1条の3において被相続人の住所が重視されている点について、「被相続人の住所が当該時点で国内にあることを前提として、被相続人の住所が国内にあればその財産形成に日本が寄与しているということに着目をした規定だと理解できるのではないか」³⁰⁴と述べる。この規定から、わが国が被相続人と国家との間に経済的関連を認めているともみることができよう。したがって、被相続人等の住所地の基準には、一定の合理性があるといえる。

第二に、課税管轄の根拠となる経済的従属の観点からは、わが国の相続財産の経済性は被相続人の蓄積したストックとしての価値の中に有されるものであることが指摘できる³⁰⁵。相続財産が形成される過程において、被相続人の経済活動の蓄積が財産として残っているという事実を考慮すると、被相続人の居住地国と財産との結びつきは、取得者である受益者の居住地国より大きく、被相続人の居住という要素は受益者の居住より重要性が高いと考えられる³⁰⁶。関野泰子が述べるように「被相続人の居住地国は、被相続人の経済活動に対してさまざまな利益を与えており、その財産の形成に多分に寄与しているものと思われる。一方、受益者の居住地国は、いくら当該財産を取得するまで居住していたにしてもその財産の形成には寄与していない」³⁰⁷、また、「受益者の居住地国は、むしろその財産を運用する今後に関係が深ま

³⁰³ 赤松・前掲注 268) 302 頁。

³⁰⁴ 高野・前掲注 139) 124 頁。

³⁰⁵ 「時価」の解釈について、「課税実務においては相続税法上の『時価』はストックの概念としての財産の価額の評価である(……)」という解釈が一般的である」とされている(小林・前掲注 146) 331 頁)。

³⁰⁶ 関野・前掲注 220) 288 頁。

³⁰⁷ 同上 [関野]、351 頁。

る」³⁰⁸と考えられる。

第三に、条約の目的の観点からは、「一定の客観的基準により国家間の課税権の振分けを定め相互に適用することで国際二重課税を排除するという条約の趣旨・目的に照らせば、国内法上の納税義務者でない被相続人・贈与者の住所を基準とすることについて、納税義務者でない者の住所を配分基準とするが故に受入れ難いとする理念論ではなく、基準の設定の仕方によって、①国際二重課税が排除されるか、②国際二重非課税を惹起しないか、③日本の課税権が一方的に制限されないか、という実地的な視点からの評価が重要である」³⁰⁹とする赤松晃の見解が妥当であると考えられる。配分基準を被相続人の住所地に絞ることは、二重課税の排除の観点から合理性を有する。

最後に、わが国の条約相手国である米国を中心に諸国の締結状況を検討する。米国は、被相続人の住所地型条約であるモデル条約を基に国籍条項を加味した米国モデル相続税条約を定め、世界7カ国と新型の相続税条約を締結している³¹⁰。うち、遺産課税方式をとる国は、英国のみである³¹¹。米国同様に遺産税を課すイギリスは13カ国と相続税条約を締結しており、そのほとんどが相続税を課す国（フランス、イタリア、オランダなど）である³¹²とされる。赤松晃が述べるように、「無制限納税義務の判定基準が、被相続人・贈与者の住所であるか、あるいは、相続人・受遺者の住所であるかの違いは、日本がOECDモデル相続税条約に全面的に留保を付すほどに決定的ではない」³¹³と考えられる。

（２）国籍基準との併用

国内法に国籍基準を導入した日本にとって、住所地型のモデル条約ではなく、無制限納税義務の課税権の振分け基準として、財産取得前10年の期間において居住期間の合計が7年以内という要件を付した国籍条項を規定している米国モデル相続税条約を検討する余地がある

³⁰⁸ 同上 [関野]、288頁。

³⁰⁹ 赤松・前掲注268) 307頁。

³¹⁰ 米国が「新型」条約を締結している相手国は、オーストリア、デンマーク、フランス、ドイツ、オランダ、スウェーデン、英国である。(同上 [赤松]、303頁)。

³¹¹ 同上 [赤松]。

³¹² Dafnomilis, *supra* note237, at 101.

³¹³ 赤松・前掲注268) 303頁。

とする見解がある³¹⁴。しかし、矢内一好が指摘するように、国際的二重課税の「解決策としては、相続税・贈与税租税条約を締結することが望ましいのであるが、国内法において国内において国籍基準を採用した非居住無制限納税義務者の範囲の拡充を行ったため、租税条約の適用対象者が複雑になったことは事実である」³¹⁵として、複雑な形態にも課題は残っている。

4. 3 EUにおける配分ルールからの示唆

4. 3. 1 国際相続に係る欧州司法裁判所の判断および勧告

EU加盟国における相続税制の多様化は域内の人の自由移動の阻害要因になる可能性があるとして、EUでは国際相続税の問題は重要な課題³¹⁶としてとらえられている。宮本十至子によれば、「相続における加盟国の私法や租税法の違いは、国際相続において、いくつかの加盟国による二重課税又は重複課税を潜在的に引き起こし得る」³¹⁷とされる。宮本は、二重課税の典型例として、加盟国が同じ財産や債務に異なる評価方法を適用する例をあげ、Block 事件判決 (Case C-67/08)³¹⁸を取り上げている。以下では、宮本論文³¹⁹が取り上げた2009年の当該 Block 事件判決について事実と判決の概要をいま一度、みておく³²⁰。

ドイツ居住者である Ms Block は、1999年にドイツ（被相続人の最後の居住地）で死亡した被相続人の唯一の相続人である。財産はドイツとスペインにあり、Ms Block はスペインの財産について相続税を納付した。ドイツの税務署は、スペインに納付された相続税を考慮せずにドイツにおける相続税を確定した。これに対して、Ms Block は、スペインで納付した相続税とドイツで納付すべき相続税を相殺して、ドイツで納付する相続税額を超えた部分について返還するよう求めて、

³¹⁴ 同上 [赤松]、307 頁。

³¹⁵ 矢内一好「富裕層課税とタックスヘイブンの動向」税理 56 巻 7 号 156 頁 (2013)。

³¹⁶ 宮本・前掲注 15) 1490 頁。

³¹⁷ 同上 [宮本]、1493 頁。

³¹⁸ Case C67/08 Block (2009), Block v Finanzamt Kaufbeuren [2009] E.C.R. I-883.

³¹⁹ 宮本・前掲注 15) 1485 頁。

³²⁰ 以下、事案の概要及び判旨の概要について

<https://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=76503&pageIndex=0&doclang=EN&mode=req&dir=&occ=first&part=1&cid=9296075> (Jan.19,2022)。

異議申し立てをした。ドイツの税務署は、この異議申し立てを受けて、スペインに納付した相続税を債務として控除することを認めたが、Ms Block は、債務控除ではなく、ドイツにおける相続税額から控除するように求め、ドイツの税務署はドイツ相続税法 (ErbStG) 21条1項及び2項に基づいてこれを拒否した。すなわち、ドイツ相続税法 (ErbStG) 21条1項及び2項は、取得者の外国財産についてドイツの相続税に相当する外国税を当該国に納付した場合、一定の条件の下、相続税額からの控除を認めているが、スペインの財産は評価法 (BewG) 121項に該当しないため、ドイツ相続税法 (ErbStG) 21条1項及び2項に定める「外国資産」ではないと主張し、これによって二重課税が発生するが、ドイツの税務当局が他の加盟国を補助することはないとした。

このドイツの税務当局の対応について、資本の自由移動に関する EC 条約第56条および第58条の解釈が、2009年2月12日、欧州司法裁判所によって示された。欧州司法裁判所は、「この財政上の不利益は、関係する2つの加盟国が財政主権を並行して行使した結果であり(……)、共同体法は、その発展の現段階において、また、相続税の支払いに関する状況において、欧州共同体内の二重課税の排除に関連して、加盟国間の権限領域の帰属に関する一般的な基準を定めていない。このことから、現在の共同体法の発展段階では、加盟国は共同体法を遵守する限り、この分野で一定の自治権を享受しており、特に、加盟国が財政主権を並行して行使することから生じる二重課税を排除し、その結果、相続人の居住国以外の加盟国で納付された相続税を控除するために、他の加盟国の異なる税制に自国の税制を適合させる義務はない (“It follows from this that, in the current stage of the development of Community law, the Member States enjoy a certain autonomy in this area provided they comply with Community law, and are not obliged therefore to adapt their own tax systems to the different systems of tax of the other Member States in order, inter alia, to eliminate the double taxation arising from the exercise in parallel by those Member States of their fiscal sovereignty and, in consequence thereof, to allow the inheritance tax paid in a Member State other than that in which the heir is resident to be deducted in a case such as that of the main proceedings…….”)」(para.31) として、国際的調和に対して消極的な判断を示した。当該 Block 事件判決以降

もこれを引用した事案がいくつか見出される³²¹ものの、国際相続に係る二重課税の問題について国際的調和を図る判決は見当たらない。Dafnomilis は、「裁判所の見解では相続と贈与の二重課税はEUレベルでの『二重課税または多重課税を排除するために設計された統一または調和のための措置』によってのみ対処することができるとしているが、現在までそのような措置はEUでは提案されておらず、それどころか、国境を越えた相続や贈与の二重課税の問題は、現在、相続の二重課税の救済に関するECによる勧告 2011/856 という調整措置によって対処されている」³²²としている。当該勧告「Commission Recommendation regarding relief for double taxation of inheritances (2011/856/EU)」は、2011年12月15日、相続税・贈与税の分野における二重課税や差別的な税務処理に関してECによって発表された³²³。この勧告における配分基準は、OECD相続税モデル条約の配分基準に従うもので³²⁴、勧告第4.1条では、不動産およびPEに関連する動産に関する主要な課税権を所在地国であるEU加盟国に割り当てる³²⁵が、同勧告第4.2条は「第4.1(b)条に定める事業用資産以外の動産については、被相続人や相続人が人的つながりを有していない加盟国は、被相続人や相続人が他の加盟国と人的なつながりを有していることを理由に、他の加盟国によって相続税が適用されている

³²¹ Case C253/09 (2011), *European Commission v Republic of Hungary* [2011] (<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/HTML/?uri=CELEX:62009CJ0253&qid=1646539666939&from=EN>)(Jan.29, 2022), Case C303/12 (2013), *Guido Imfeld, Nathalie Garcet v État belge* [2013](<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/HTML/?uri=CELEX:62012CC0303&qid=1646539666939&from=EN>), Case C123/15 (2016)(Jan.29, 2022), *Max-Heinz Feilen v Finanzamt Fulda*[2016] (<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/HTML/?uri=CELEX:62015CC0123&qid=1645476248339&from=EN>)(Jan.29, 2022).

³²² *Dafnomilis*, *supra* note237, at 167. “In the Court's view, double taxation of inheritances and donations can only be addressed through a "uniform or harmonization measure designed to eliminate double or multiple taxation" at the EU level. I observe, however, that to date, such a measure has not been proposed in the EU. On the contrary, the double or multiple taxation problem of cross-border inheritances and donations is currently dealt with by a coordination measure, the EC's recommendation 2011/856 regarding relief for double taxation of inheritances.”

³²³ *Id.*

³²⁴ *Id.* at 169.

³²⁵ Article4.1 of recommendations provides that “When applying inheritance taxes, a Member State should allow tax relief for inheritance tax applied by another Member State on the following assets:

(a) immovable property situated in that other Member State; (b) movable property which is the business property of a permanent establishment situated in that other Member State.”

場合には、相続税の適用を控えるべきである」³²⁶と定め、他の動産に関してEU加盟国の財産の所在ルールを制限している。また、同勧告第4.3条では、「第4.1条を前提として、被相続人がある加盟国と人的なつながりを有し、相続人が他の加盟国と人的なつながりを有するという理由で、2つ以上の加盟国が相続財産に課税を適用することができる場合には、第2の加盟国は、被相続人が個人的なつながりを持っていた加盟国で相続財産に対して支払った租税を軽減すべきである」³²⁷としていることから、被相続人と人的つながりを有するEU加盟国の課税権が、受益者の人的つながりを有するEU加盟国の課税権よりも優先されている。同勧告パラ17では、「相続財産は、多くの場合、被相続人の生涯にわたって蓄積されてきたものである。(……)被相続人の個人的なつながりの性質と重要性、および実務上の理由から被相続人と相続人が異なる加盟国に人的なつながりを有することによる二重課税は、相続人が個人的なつながりを持つ加盟国によって軽減されるべき」³²⁸とコメントが付されていることから、Dafnomilisが解するように、本勧告は相続財産は多くの場合、被相続人の生涯にわたって蓄積されたものであるということを基本原則としている³²⁹と考えられる。同氏は、第2条で、『恒久的施設』、『不動産』、『動産』、『居住者』、『ドミサイル』、『国民/国籍』、『常用の住居 (habitual abode)』、『恒久的な住居』という用語は、当該用語を適用する加盟国の国内法の下で適用される意味を有する」³³⁰とされており、二重課税の解消という

³²⁶ Article 4.2 of recommendations provides that "In respect of movable property other than business property as referred to in paragraph 4.1(b), a Member State with which neither the deceased nor the heir has a personal link should refrain from applying inheritance tax provided that such tax is applied by another Member State by reason of the personal link of the deceased and/or the heir to that other Member State."

³²⁷ Article 4.3 of recommendations provides that "Subject to paragraph 4.3, in cases where more than one Member State can apply taxation to an inheritance on the basis that a deceased had personal links with one Member State and the heir has personal links with another Member State, then the second Member State should give tax relief for the tax paid on the inheritance in the Member State with which the deceased had personal links."

³²⁸ Accordingly to recommendation, at para.17, "Inheritances have often been accumulated over the lifetime of the deceased. (……) Because of the said nature and importance of the personal links of the deceased as well as for practical reasons, double taxation due to the fact that the deceased and the heir have personal links to different Member States should be relieved by the Member State to which the heir has personal links."

³²⁹ Dafnomilis, *supra* note 237, at 169.

³³⁰ Article 2 of recommendations provides that "The terms 'permanent establishment', 'immovable property', 'movable property', 'resident', 'domicile/domiciled',

点で問題性も指摘している³³¹。

4. 3. 2 欧州委員会報告書「Ways to Tackle Inheritance Cross-border Tax Obstacles Facing Individuals within the EU」

2015年12月、欧州委員会の専門家グループは、報告書「Ways to Tackle Inheritance Cross-border Tax Obstacles Facing Individuals within the EU」³³²（以下、「報告書」）を発表した。この報告書は、報告書「Ways to tackle cross-border tax obstacles facing individuals within the EU」³³³とともに、EU域内で国境を越えて活動する個人が直面する税務上の問題の排除に関する欧州委員会専門家グループによる作業の結論を示したものである。報告書では、多重課税を解消する最善策は、被相続人の常居所（the habitual residence）の概念に照らして、適用される税制を1国に決定するEU法制定の採用である³³⁴と結論付けた。以下では、この結論に至った背景ないし理論的な理由について検討する。本項では、とりわけ課税権の配分に着目し、示唆を得ることを目的とする。

（1）問題の背景

報告書では、「2014年1月時点で、本国以外の加盟国に居住する個人の数に1,400万人以上と推定され」³³⁵、「死亡時に2国以上の加盟国に財産を残す人の数は急速に増加している。（……）たとえ低税率であっても、多重課税が収用となるまでに時間はかからない。相続税課税国の国民は、相続税課税のない国の国民と同じくらい容易に、二重・三重課税の対象となり得る。相続税は、居住地、みなし居住地、ドミサイル、財産の所在地など、多くの基準に基づいて課税される。

‘national/nationality’, ‘habitual abode’, and ‘permanent home’ have the meaning applicable under the domestic law of the Member State applying the term.”

³³¹ Dafnomilis, *supra* note237, at172.

³³² Ways to tackle inheritance cross-border tax obstacles facing individuals within the EU - Publications Office of the EU[hereinafter cites as The 2015 EU report] (<https://op.europa.eu/en/publication-detail/-/publication/faa0871d-ca40-11e5-a4b5-01aa75ed71a1/language-en>) (Jan.22, 2022)

³³³ Ways to tackle cross-border tax obstacles facing individuals within the EU - Publications Office of the EU (<https://op.europa.eu/en/publication-detail/-/publication/4bfec942-ca41-11e5-a4b5-01aa75ed71a1>) (Jan.22, 2022)。

³³⁴ The 2015 EU report, *supra* note332, at 23(para.4).

³³⁵ *Id.* at 7(para.3).

すべての加盟国がこの問題の影響を受ける。」³³⁶とし、「このような問題の最も深刻な影響を受けるのは、(……) 多くの場合、一般家庭であり」³³⁷、また、「国境を越えて成長することで生き残りを図り、さらには次世代への承継を目指す中小企業も大きな影響を受ける。(……) 影響を受ける企業の数は急速に増加している。」³³⁸とする。また、報告書は、税務当局側も国境を越えた相続税の問題に対処することは困難であると感じている³³⁹とし、「(……) この問題に影響を受けた個人を支援するための行動は、明らかに不可欠である。何らかの行動せずに、EUの目的の完全実施や優れた税制統治義務の遵守はありえない。」³⁴⁰としている。

(2) 問題の発生原因

報告書では、国境を越えた状況で生じる相続税の障碍の1つである国内の相続税の性質と設計上の障碍に各国の国内法における居住地概念の相違をあげている³⁴¹。各国の居住地基準は、居住地 (residence) 概念 (ベルギー、デンマーク、スペイン、ルクセンブルグ、フィンランドなど)、コモンロー上の居住地 (domicile) 概念 (イギリスなど)、課税上の居住地 (tax residence) 概念 (フランスなど)、国籍概念 (ブルガリアなど)、恒久的住所 (permanent address) 概念 (2014年1月1日までのチェコ共和国)、みなし居住地 (deemed residence) 概念 (オランダなど)、みなし居住地 (deemed domicile) 概念 (イギリスなど) と様々であるため、例えば、居住地とみなし居住地が異なる国にある場合、

³³⁶ *Id.* at 5(para.1-2).

³³⁷ *Id.* at 7(para.4).

³³⁸ *Id.* at 7-8(para.4).

³³⁹ *Id.* at 8(para.6).

³⁴⁰ *Id.* at 5(para.5-6).

³⁴¹ *Id.* at 11(para.3). 報告書の第2章「障碍 (The obstacles)」は、居住地概念以外にも以下のような例をあげている。場所を基準にして相続税を課す国は、相反する規則によって単一の資産の場所を確認することができるとし、単一の資産は、それが保有され、登録され、または利用されている加盟国の法律に従って存置することができる。加盟国は、同じ財産を異なる方法で特徴づけることができるため、資産に関連して行うことができる異なる課税請求の数が増える可能性がある。例えば、土地の所有権は、ある国では不動産とみなされ、他の国では動産とみなされることがある。土地が、不動産会社のような法人格を持つ事業体で保有されている場合、ある国は事業体を見て土地に課税するかもしれず、別の国では、その会社の株式に課税することができる。その結果、一方の国が土地に課税し、他方の国が例えば事業体の株式に課税するというように、重複した課税請求や二重の非課税が発生する可能性があるとしている (*Id.* at 11-13(para.4).).

一人の人間が2つ以上の場所で課税されることがある。また、被相続人の居住地の国では遺産が遺産税の対象となり、その国に国籍がある相続人は相続税の対象となるなど複数の「人」が課税される可能性があることを指摘し、1つの加盟国が2つ以上の課税上の連結要素を使用している場合にはさらに複雑な問題となるとしている³⁴²。

(3) 問題の解決

報告書は「そもそも多重課税の事実をなくすことが必要である。そうすれば、行政の簡素化につながり、個人にも加盟国の行政にもメリットがある」³⁴³として、「EU相続規則のアプローチに従い、ただ1つの加盟国が1つの遺産、その相続人、遺産管理人に関して課税権を有するべきと規定する」³⁴⁴ EU法による統一的な解決を提言した。この方法によれば「(……) 個人は1つの税務当局にのみ対応すればよく、税務当局も相互に対応する必要はない。したがって、このような解決策は、個人と加盟国の双方にとって多くの利点を有する。」³⁴⁵とする。その場合に、いずれの相続税制を適用すべきかの基準について、報告書は「Regulation (EU) No 650 /2012 (相続規則) で採用されているアプローチをとることで最もよく判断することができる。」³⁴⁶としている。すなわち、「この規則に別段の定めがない限り、相続全体に適用される法律は、被相続人が死亡時に常居所を有していた国の法律とする (“ Unless otherwise provided for in this regulation, the law applicable to the succession as a whole shall be the law of the State in which the deceased had his habitual residence at the time of death.”)。」と規定する相続規則第21.1条に従い、被相続人の常居所を基準に置くというものである³⁴⁷。その理由として、「相続税は、多くの加盟国

³⁴² 例えば、ポーランドは、問題となる特定の状況に応じて、国籍 (nationality)、居住地 (residence)、市民権 (citizenship) を使用しており、ハンガリーは、国籍 (nationality) と居住地 (residence) を使用している。ドイツは、居住地 (residence) 民法上の住所 (civil law domicile) を使用している。ギリシャは、国籍 (nationality) と民法上の住所 (civil law domicile) を使用し、ベルギーは、居住地 (residence) と経済的利益のある場所 (place of financial interest) を使用している (*Id.* at 12(para.4-(iii))。

³⁴³ *Id.* at 22(para.37).

³⁴⁴ *Id.* at 18(para.12).

³⁴⁵ *Id.* at 18(para.13).

³⁴⁶ *Id.* at 19(para.16).

³⁴⁷ *Id.*

において、被相続人と課税国との長期的な連関を認識しようとするルールに従って課税される。したがって、常居所と密接な関係は、相続税制の相続への適用性を判断するのに適した基準となる」³⁴⁸ことをあげている。報告書は「また、適用されるルールは可能な限り簡素化される必要があるため、1つの相続に対して1つの相続税制を適用するための他の種類の例外を設けることは望ましくない。したがって、不動産が所在する加盟国は、その不動産に相続税を課することができないようにすべきである。もし加盟国がこの見解を採用しないことを選択した場合には、関係する加盟国間で合理的な基準に基づいて計算された補償金を支払うことで、所在地国の課税権を満たすことができる。これにより、加盟国の利益を満足させつつ、個人が1つの相続に関して1つの加盟国にのみ対応することが可能になる。」³⁴⁹としている。報告書は「EUがどのような解決策を採用するにせよ、この問題の解決は早急に必要である。」³⁵⁰と締めくくっている。

小括

第4章では、相続課税権の国際的調和の観点から、財産所在地型条約である日米相続税条約および住所地型条約であるOECDモデル相続税条約の検討を行ったのち、域内自由移動の原則のもと、課税管轄権の調和ないし調整の種々の課題問題、理念を包摂するEUにおける判例および勧告、報告書（“Ways to Tackle Inheritance Cross-border Tax Obstacles Facing Individuals within the EU”）から配分ルールの示唆を得た。日米相続税条約は、統一的規定に基づき財産ごとの所在地国を確定し、当該国の優先的課税を認める精密なものであるが、財産の分散投資や財産形態の多様化が進む現代においてはその複雑性から適用面に困難がある。一方、OECD相続税モデル条約は、財産所在地ルールを大幅に簡素化した住所地基準をとり、経済的観点から国籍よりも居住を重要視するものであるが、居住者の判定は両締約国の国内法によるとされるため、締約国間で居住概念が異なる状況が起こり得るという問題がある。OECD相続税モデル条約の居住概念に「恒久的住居」や「常用の住居」という用語が用いられていることから、富の蓄積に応じた長期的な帰属という観点をOECD相続税モデル条約が支

³⁴⁸ *Id.* at 19(para.17).

³⁴⁹ *Id.* at 19(para.19).

³⁵⁰ *Id.* at 6(para.11).

持しているとみることもでき、国際的二重課税の防止ないし排除を目的とする国際的合意である租税条約の趣旨から、異なる解釈が生じる余地の少ない「常居所」が基準として適当であると考えられる。加盟国の相続税制の多様化が域内の人の自由移動の阻害要因となる可能性があるとして、国際相続税に係る問題を重要課題とするEUの裁判事案に、国際的二重課税における国際的調和に消極的な判断を下した2009年Block事件（Case C-67/08）がある。欧州司法裁判所は、当該事案について、共同体法は加盟国間の権限領域の帰属に関する一般的な基準を定めていないため、加盟国による財政主権の並行的行使の結果として生じる二重課税を排除する義務はないとした。以降、当該事案の引用事案は見出されるものの国際的調和に向けた判決は見当たらない。ECは2011年に国際的二重課税の解消に向けて、勧告（2011/856/EU）を公表している。当該勧告は被相続人の人的つながりを受益者に優先させる配分基準を採るもので、相続財産は被相続人の生涯にわたって蓄積されたものであることを基本原則としている。2015年発表のEUの報告書では、急速に増加する国際相続の関与者を支援する最善策は被相続人の常居所概念に照らして適用される税制を1国に決定するEU法制定の採用であると結論付けた。報告書は、国際的な相続税の障碍の原因の一つに各国の税制や居住地概念の相違があるため可能な限り簡素化されたルールが必要であり、相続税は多くの加盟国で被相続人と課税国との長期的な連関を認識しようとするルールに従って課税されていることから常居所は相続税制の相続適用性を判断するのに適しているとした。以上の議論から国際相続に係る多重課税問題には簡素化された解決策が適当であり、国際的事実概念である常居所は基準として妥当するとの示唆を得た。

おわりに

国際相続数の増加を背景として生じうる国際相続に係る租税の問題を念頭に、国際的調和の観点から「常居所」概念の相続税条約における配分基準妥当性について、相続税法の課税管轄権行使の基準でもある「住所」、「国籍」、「財産の所在」基準との考察によって探求することが本稿の目的であった。

第1章では、「住所」に代わって「常居所」を採用するわが国国際私法である法の適用に関する通則法を中心に検討を加えた。国際私法は、国内法でありながら、法的安定性の見地から国際私法の統一という理

念が強く表れた法律である。「常居所」概念は、超国家的法源および諸国の国際私法において統一的に使用されることが望ましいとの考えの下、あえて概念の定義規定は設けられていない。学説は、単なる一時的な居所ではなく、相当長期間の居所という客観的事実が必要であるという点で一致している。意思の考慮の有無と複数常居所の認否については見解が分かれているが、主観的要素は当事者の居住の意思が客観的に認識可能な状態にある場合にのみ考慮されるに止まり、単一の常居所を原則とする見解が通説であるとの知見を得た。相続準拠法（通則法36条）の連結点には「常居所」ではなく「国籍」が用いられている。相続という経済的事象と私法の連結が適正に機能することが国際相続に係る租税の前提ともなると考えられることから、相続と私法の連結関係についても検討を加えた。通則法36条は、相続と私法を「国籍」によって連結するが、現代では国籍を有する国と私的生活の場所が一致しないなどの理由から連結点に「国籍」を用いることに対する批判は少なくなく、実際に、反致や実効的国籍の理論など様々な理論構成や法的操作によって、被相続人が国籍を有する国以外の法律が適用されるという本国法主義の修正が生じているとの知見を得た。事案検討では反致を認めた昭和45年東京家裁審判や実効的国籍の理論によって本国法主義が修正された昭和56年富山家裁審判などから、相続に最も密接な関連を有する場所として被相続人の常居所地が適用される可能性は高く、平成3年水戸家裁ほか家族法分野および財産法分野における事案の検討から「常居所」の要件とされる相当長期間について、少なくとも数年以上の期間が必要とされるとの結論に至った。

第2章では、日米相続税条約が唯一の相続税条約であるわが国においては、納税義務の範囲を画する「住所」、「国籍」、「財産の所在」といった基準が課税権の配分基準としての機能を果たしているともいえることから相続税法における当該基準を中心に検討を行った。相続税法の課税根拠及び「住所」の解釈・適用の考察、事案検討を通じて、相続税法における属人主義の妥当性及び「常居所」の相続税課税の配分基準適用可能性について考察した。相続税法は、創設当時、「財産の所在」基準をとる属地主義に従ったものであった。しかし、昭和12年頃、内外地の財産について、「人」を基準に総合課税にした方が相続財産の捕捉容易性や累進税率課税制度の下で適当であるとされ、被相続人の「住所」基準が主たる基準となったとされる。この経緯から財産の分散投資や財産形態の多様化が進んだ現代においては属人的基準

が妥当すると考えられる。「住所」基準に対して、2000年度税制改正で、課税の公平の確保および租税回避対応策を理由として「国籍」基準が追加的に導入されたことから国籍との関係についても検討を行った。日本国憲法第30条における「国民」の意義に関して、学説、判例とも、経済的所属の徴憑を有する場合は外国人も「国民」に含まれると解しており、租税においては、国家と私人の間の経済的所属を示す徴憑としては「住所」が適切であること、納税義務規定には租税回避の否認規定が存在せず、私的経済活動を前提とする租税法においては、この私的事実に租税回避の意図を重ねて事実認定することは妥当ではないことから、「国籍」基準の追加的導入は、国籍を主とした課税の公平の実現及び租税回避対応策のみを理由とするものではなく、相続税法の課税根拠を個人と国家との間の長期的・安定的な経済的結びつきに求めた結果であるとの結論に至った。相続税法上、「住所」については明文規定がなく、借用概念とされる。借用概念の解釈には統一説、独立説、目的適合説の3説があり、統一説が通説である。しかし、租税法固有の住所概念の必要性を説く見解も見出されることから、まず、租税法における固有概念創設の是非について検討を行った。租税法は、個人が生活基盤を築いていることを根拠として、「住所」を国家と個人の結びつきのメルクマールとして用いているとの理解に立つと、人々の私的生活や経済活動の中に社会通念として観念的に形成される「住所」について、租税法の側から「住所」の基準を設けることは適切ではないため、次に、民法上の「住所」の解釈について租税法がとるべき解釈について（1）主観意思の考慮および（2）複数住所の是非について検討を加えた。（1）については、不明瞭な主観意思を租税の決定要素とした場合、恣意的な判断は租税法律主義によって担保される法的安定性や予測可能性を損なわせ、また、納税義務者ごとに結果が変わることにもなり、課税の公平の観点からも好ましくないと考えられるため、主観意思を積極的に考慮すべきではなく、（2）については、複数住所を前提にすれば、国際的二重課税の調整に不合理が生じることになるため、複数住所について認めることは妥当ではないとの理解に至った。第3節では、武富士事件と所得税法上の「住所」が争われた事案（東京高裁令和元年11月27日判決）を取り上げ、「常居所」概念と「住所」概念の異同の探究と所得税課税と相続税課税における「住所」概念の整合性を観察し相続税課税のメルクマール要件性を探った。武富士事件では、第1審及び上告審が客観的判断を

基本としたのに対して、控訴審は、租税回避目的の存在を理由に居住意思が国外にあったとはいえないとした。租税回避目的という「居住意思」の要素を住所概念に加えることは租税法独自の考慮要素を加えることであり不適切である。この点を排除すると居住意思は控訴審が総合的に考慮した要素のうちの1つにすぎず、したがって、3審とも客観的事実を中心に「住所」の判断を行ったものといえる。また、裁判事案の比較検討では、相続税課税においては、富が蓄積された相続財産と国家の安定した経済的関連を示す紐帯として「住所」は不十分であり、現行法では国籍等の追加的基準によってこれを担保しているとの理解に至った。以上の検討から「住所」の解釈に客観主義と単一主義を採っている点で「常居所」は「住所」と親和的であり、「住所」に「安定性」を付加できる点で「常居所」は相続税課税における配分基準として妥当するとの結論に至った。

第3章では、相続課税における課税管轄権と「住所」、「国籍」、「財産の所在」基準の関係について国際的視座から検討した。国家の課税管轄権は、国際法上の制約の範囲内に収まるものでなければならず、現代の課税管轄権の基準は、政治的従属ではなく、経済的従属が相応しいとされる一方、相続税を目的とする居住概念については、個人と国家との間に少なくとも長期に亘るつながりを反映すべきであり、理想的にはその間にどれだけの富が蓄積されたかを考慮すべきであるとされる。このことから納税者と国家との間の最も安定した関係を表しているといえる「国籍」が「住所」の補完要素として用いられていると考えられる。この点、「常居所」は、客観的な判断基準と単一の場所に相当期間の滞在を必要とする国際的統一概念であり、居住地概念は①国家間の公平性、②管理可能性、③操作困難性を満たすものでなければならないという理論的要件を満たすと考えられることから、課税管轄権の観点からも配分基準として妥当し得るとの結論に至った。また、相続税課税においては属人的基準要素に「被相続人」と「相続人」の双方が考えられることから両者の妥当性についても経済的帰属及び課税方式の観点から検討を行った。平成25年度税制改正によって創設された「被相続人」の住所が重視される相続税法1条の3第2号ロの規定について「被相続人」と国家との間に経済的帰属を認める見解があること、偶発的所得に担税力を見出しつつも基準を「被相続人」の住所地においていた歴史的経緯があること、課税方式を問わず諸国の例を参考にして「被相続人」の住所地基準の導入がなされているこ

とから、取得後に経済的連関を持つと考えられる「相続人」より「被相続人」の方が経済的関連性は強く、課税方式と帰属の間の関連性も乏しいため「被相続人」を属人的基準に採ることにも一定の合理性があるとの結論に至った。

第4章では、相続課税権の国際的調和の観点から、財産所在地型条約である日米相続税条約および住所地型条約であるOECDモデル相続税条約の検討を行ったのち、域内自由移動の原則のもと、課税管轄権の調和ないし調整の種々の課題問題、理念を包摂するEUにおける判例および勧告、報告書（“Ways to Tackle Inheritance Cross-border Tax Obstacles Facing Individuals within the EU”）から配分ルールの示唆を得た。日米相続税条約は、統一的規定に基づき財産ごとの所在地国を確定し、当該国の優先的課税を認める精密なものであるが、財産の分散投資や財産形態の多様化が進む現代においてはその複雑性から適用面に困難がある。一方、OECD相続税モデル条約は、財産所在地ルールを大幅に簡素化した住所地基準をとり、経済的観点から国籍よりも居住を重要視するものであるが、居住者の判定は両締約国の国内法によるとされるため、締約国間で居住概念が異なる状況が起こり得るという問題がある。OECD相続税モデル条約の居住概念に「恒久的住居」や「常用の住居」という用語が用いられていることから、富の蓄積に応じた長期的な帰属という観点をOECD相続税モデル条約が支持しているとみることもでき、国際的二重課税の防止ないし排除を目的とする国際的合意である租税条約の趣旨から、異なる解釈が生じる余地の少ない「常居所」が基準として適当であると考えられる。加盟国の相続税制の多様化が域内の人の自由移動の阻害要因となる可能性があるとして、国際相続税に係る問題を重要課題とするEUの裁判事案に、国際的二重課税における国際的調和に消極的な判断を下した2009年 Block 事件（Case C-67/08）がある。欧州司法裁判所は、当該事案について、共同体法は加盟国間の権限領域の帰属に関する一般的な基準を定めていないため、加盟国による財政主権の並行的行使の結果として生じる二重課税を排除する義務はないとした。以降、当該事案の引用事案は見出されるものの国際的調和に向けた判決は見当たらない。ECは2011年に国際的二重課税の解消に向けて、勧告（2011/856/EU）を公表している。当該勧告は被相続人の人的つながりを受業者に優先させる配分基準を採るもので、相続財産は被相続人の生涯にわたって蓄積されたものであることを基本原則としている。2

015年発表のEUの報告書では、急速に増加する国際相続の関与者を支援する最善策は被相続人の常居所概念に照らして適用される税制を1国に決定するEU法制定の採用であると結論付けた。報告書は、国際的な相続税の障碍の原因の一つに各国の税制や居住地概念の相違があるため可能な限り簡素化されたルールが必要であり、相続税は多くの加盟国で被相続人と課税国との長期的な連関を認識しようとするルールに従って課税されていることから常居所は相続税制の相続適用性を判断するのに適しているとした。以上の議論から国際相続に係る多重課税問題には簡素化された解決策が適当であり、国際的事実概念である常居所は基準として妥当するとの示唆を得た。この先、国際的な相続税の問題によって個人が被る経済的不利益と資本移動の重要性を考慮した場合、「常居所」基準の検討を端緒として、国際的調和化に向けた議論がわが国でもなされる意義はあると考える。

参考文献

- ・ 赤松晃「相続税・贈与税の国際的側面－日本の相続税条約締結がリシーへの新たな視点－」日税 61 号（2011）
- ・ 浅妻章如「判批」百選（第 7 版）253 号（2021）
- ・ 池原季雄『国際私法（総論）〔法律学全集〕』（有斐閣、1973）
- ・ 石黒一憲『現代国際私法〔上〕』（東京大学出版、1986）
- ・ 稲葉敏『相続税法義解』（自治館出版、1906 年）。
- ・ 占部裕典「租税法における『住所』の意義とその判断基準・考慮要素」同法 60 卷 1 号（2008）
- ・ 江川英文ほか「座談会 渉外遺言の方式－ヘーグ条約への加盟と国内法の制定－」ジュリ 296 号（1964）
- ・ 江川英文ほか『国籍法〔第三版〕』（有斐閣、1997）
- ・ 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－」税事 40 卷 4 号（2008）
- ・ 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（2）－武富士事件判決を素材として－」税事 40 卷 5 号（2008）
- ・ 奥田安弘『国際家族法〔第 2 版〕』（明石書店、2020）
- ・ 奥田安弘「判批」別冊ジュリ 133 号（1995）
- ・ 笠原俊宏「常居所の認定基準」『国際私法の争点』（有斐閣、1996）
- ・ 勝正憲『相続税の話』（千倉書房、1932）
- ・ 金子宏『租税法〔第 24 版〕』（弘文堂、2021）
- ・ 金子宏『租税法理論の形成と解明 上巻』（有斐閣、2010）
- ・ 神前禎ほか『国際私法（第 4 版）』（有斐閣、2019）
- ・ 木棚照一ほか『国際私法概論〔第 5 版〕』（有斐閣、2007）
- ・ 清永敬次『税法（新装版）』（ミネルヴァ書房、2013）
- ・ 久米和夫＝後藤次郎「相続税の課税根拠と課税方式」四国大学 37 号（2012）
- ・ 小出邦夫『逐条解説 法の適用に関する通則法〔増補版〕』（商事法務、2014）
- ・ 国際法学会編『国際関係法辞典〔第 2 版〕』（三省堂、2005）
- ・ 小林尚志「相続・贈与に係る国際的二重課税－外国税額控除の在り方を中心として－」税大論叢 59 号（2008）
- ・ 小林栢弘『相続税法の論点』（財大蔵財務協会、2015）
- ・ 小松芳明『国際租税法講義（増補版）』（税務経理協会、1998）
- ・ 酒井克彦『改正入管法対応キャッチアップ外国人労働者の税務（ぎょうせい、2019）
- ・ 酒井ひとみ＝BDO 税理士法人『国際相続の法務と税務〔第二版〕』

(税務研究会出版局、2020)

- ・ 櫻田嘉章＝道垣内正人『注釈国際私法 第2巻』(有斐閣、2011)
- ・ 佐藤英明「相続税と国際的二重課税」日税33号(1995)
- ・ 澤木敬郎＝道垣内正人『国際私法入門〔第8版〕』(有斐閣、2018)
- ・ 四宮和夫＝能見善久『民法総則〔第9版〕』(弘文堂、2018)
- ・ 志場喜徳郎「日米租税条約について」ジュリ58号(1954)
- ・ 渋谷雅弘「相続税の本質と課税方式」税研139号(2008)
- ・ 渋谷雅弘「税制改正大綱を評価する－資産課税－」税研193号(2017)
- ・ 渋谷雅弘「相続税・贈与税の国際的問題」中里実ほか『デジタルエコノミーと課税のフロンティア=Frontiers of Taxation on Digital Economy』(有斐閣、2020)
- ・ 申美穂「法適用通則法における常居所概念－契約・不法行為に関する新規定の導入を契機として－」明学108巻(2020)
- ・ 関野泰子「相続税・贈与税の課税管轄権をめぐる諸問題－財産の所在の判定を中心として－」税大論叢25号(1995)
- ・ 高橋和之ほか『法律学小辞典〔第5版〕』(有斐閣、2016)
- ・ 高橋麻莉「相続税条約における居住地振り分け規定 - 1982年 OECDモデル相続税条約全部留保の意義 - 」日税研究賞入選論文集44号(2021)
- ・ 高野幸大「国家管轄権と国際租税法の関係－資産税の側面からの基礎的考察」租税42号(2014)
- ・ 武田税法研究グループ「相続税・贈与税に関する日米租税条約(1)」国際税務23巻10号(2003)
- ・ 武田税法研究グループ「相続税・贈与税に関する日米租税条約(2)」国際税務23巻11号(2003)
- ・ 武田昌輔監修『DHCコンメンタール相続税法』
- ・ 田中治「税法の解釈方法と武富士判決の意義」同法64巻7号(2013)
- ・ 田中治「多国間を移動する役員の居住者該当性」TKC税研情報30巻3号(2021)
- ・ 谷口勢津夫『税法基本講義〔第7版〕』(弘文堂、2021)
- ・ 谷口勢津夫「租税回避論 - 税法の解釈適用と租税回避の試み - 」(清文社、2014)
- ・ 谷口勢津夫『租税条約論』(清文社、1999)
- ・ 溜池良夫『国際私法講義〔第3版〕』(有斐閣、2005)
- ・ 道垣内正人『ポイント国際私法各論』(有斐閣、2014)
- ・ 道垣内正人『ポイント国際私法総論』(有斐閣、1999)
- ・ 鳥居淳子「判批」ジュリ1024号(1993)

- ・ 中里実「タックスシェルターの最近の動向」租税研究 650 号 (2003)
- ・ 長田真里「相続の準拠法をめぐる立法論的課題」民商法雑誌 135 卷 6 号 (2007)
- ・ 中西康「判批」ジュリ 1492 号 (2016)
- ・ 中村信行ほか『平成 12 年版 改正税法のすべて』(大蔵財務協会、2000)
- ・ 西山由美「判批」ジュリ 1554 号 (2021)
- ・ 日本税理士会連合会「平成 30 年度税制改正に関する建議書」
- ・ 早川眞一郎「国際的な局面における相続」国際私法 1 号 (1999)
- ・ 林仲宜「住所の本質 - 武富士事件最高裁判決に関連して - 」税務 59 卷 5 号 (2011)
- ・ 樋口洋一ほか『注釈日本国憲法〔上巻〕』(青林書院新社、1984)
- ・ 藤谷武史「国際租税法の法源と規範構造」金子宏監修『現代租税法講座〔第 4 卷〕国際課税』(日本評論社、2017)
- ・ 渕圭吾「判批」ジュリ 1422 号 (2011)
- ・ 渕圭吾「判批」ジュリ 1440 号 (2012)
- ・ 本庄資『租税条約の理論と実務』(清文社、2008)
- ・ 本庄資「国際租税には主要国間共通のルール作りが必要」税理 56 卷 7 号 (2013)
- ・ 前田洋希「相続税法における財産の所在について」税大論叢 94 号 (2018)
- ・ 増田英敏「借用概念としての住所の認定と贈与税回避の意図 - 武富士事件」ジュリ 1454 号 (2013)
- ・ 増田英敏「判批」ジュリ 1454 号 (2012)
- ・ 松沢智『租税法の基本原則 - 租税法は誰のためにあるのか - 』(中央経済社、1983)
- ・ 松岡博「国際相続の準拠法」『国際家族法の理論』(大阪大学出版会、2002)
- ・ 松岡博「涉外相続の準拠法について」曹時 49 卷 12 号 (1997)
- ・ 松原有里「エステート・プランニング - 相続・贈与税の国際課税をめぐる基本問題」『租税法の基本問題』(有斐閣、2007)
- ・ 水野忠恒『国際課税の制度と理論 - 国際租税法の基礎的考察 - 』(有斐閣、1987)
- ・ 南敏文「判批」判タ 1125 号 (2003)
- ・ 南敏文「常居所・最密接関係地」ジュリ 185 号 (2007)
- ・ 宮本十至子「国際相続と二重課税」立命 59 卷 6 号 (2011)
- ・ 宮脇義男「相続税・贈与税の納税義務者制度に関する研究」税大論叢 69 号 (2011)
- ・ 村井正『入門国際租税法〔改訂版〕』(清文社、2020)
- ・ 村岡二郎「遺言の方式の準拠法に関する法律の解説」曹時 16 卷 7 号 (1964)

- 矢内一好「課税管轄権の諸問題」経理研究 38 号 (1994)
- 矢内一好「相続税条約」経理研究 56 号 (2013)
- 矢内一好「富裕層課税とタックスヘイブンの動向」税理 56 卷 7 号 (2013)
- 山田鐮一『国際私法〔第 3 版〕』(有斐閣、2004)
- 山本草二『国際法〔新版〕』(有斐閣、2003)
- 横山潤『国際私法』(三省堂、2012)
- 横浜国際租税法研究会「1982 年 OECD モデル相続税条約」租税研究 619 号 (2001)
- 吉沢浩二郎ほか『平成 25 年版 改正税法のすべて』(大蔵財務協会、2013)
- 第 19 回国会衆議院外務委員会議録第 50 号 (1954)
- Alexander Rust, *The Concept of Residence in Inheritance Tax Law*, in RESIDENCE OF INDIVIDUALS UNDER TAX TREATIES AND EC LAW by Guglielmo Maisto ed. (Amsterdam:IBFD,2010)
- Dafnomilis, V., TAXATION OF CROSS-BORDER INHERITANCES AND DONATION:SUGGESTIONS FOR IMPROVEMENT (Kluwer, 2021)
- Frans Sonneveldt, General Report: Avoidance of Multiple Inheritance Taxation within Europe, 10 EC Tax Rev.(2001)
- J.K. Szczepański, *Integration of taxes on inheritances, estates and gifts into the OECD Model Tax Convention on Income and on Capital: the curious case of special provisions - part 1*, 73 Bull.Intl.Taxn. (2019)
- Maisto, Death as a taxable event and its international ramification, General report for the 2010 Rome Congress of IFA, Cahiers de droit Fiscal international, Vol.95b(2010)
- Richard B. Stephens *et al.*, FEDERAL ESTATE AND GIFT TAXATION (6th ed., 1991)
- Seligman, ESSAYS IN TAXATION (1925)
- Ways to tackle inheritance cross-border tax obstacles facing individuals within the EU - Publications Office of the EU (2015)