

# 海外財産の相続と相続税法適用上の問題点

— ハワイ州におけるジョイント・テナンシーを中心として —

浦上章夫

〔国税庁課税部  
資料調査課〕

目次

はじめに.....	五三		
第一章 問題の提起.....	五九		
第一節 ハワイ州におけるジョイント・テナ ンシーの相続税の課税問題.....	五九		
一 事例の概要.....	五九		
二 相続税法適用上の問題点の指摘.....	五九		
第二節 一般的な海外財産の相続と相続税法 適用上の問題点.....	五〇		
第二章 ジョイント・テナンシーについて.....	五〇		
第一節 ジョイント・テナンシーの概要.....	五一		
第二節 ジョイント・テナンシーの成立と終 了.....	五三		
第三節 他の共有形態と比較したジョイント ・テナンシーの特色.....	五四		
一 他の共有形態.....	五四		
(一) 共有財産権.....	五四		
(二) 夫婦全部保有制.....	五四		
(三) 夫婦共有財産制.....	五五		
(四) パートナiership合有権.....	五五		
二 ジョイント・テナンシーの特色.....	五六		
(一) 配偶者や子の権利との関係.....	五六		
(二) 被相続人の債権者との関係.....	五七		
(三) ハワイ州におけるジョイント・テナ ンシー.....	五七		
第四節 ジョイント・テナンシーに対するア メリカでの課税関係.....	五八		
一 連邦贈与税の取扱い.....	五八		
(一) ジョイント・テナンシーの創設に係 る連邦贈与税の扱い.....	五九		
(二) ジョイント・テナンシーの終了に係 る連邦贈与税の扱い.....	五〇		
二 連邦遺産税の取扱い.....	五〇		

(一) 非居住者被相続人に対する連邦遺産					
税の概要……………	三二				
イ 納税義務者……………	三二				
ロ 財産の所在地……………	三三				
ハ 課税標準……………	三三				
ニ 税額計算……………	三三				
ホ 税率……………	三三				
ヘ 税額控除……………	三六				
ト 財産評価……………	三六				
(二) ジョイント・テナンシーの終了に係					
る連邦遺産税の取扱い……………	三九				
三 ハワイ州の遺産税の取扱い……………	三〇				
第三章 ジョイント・テナンシーについての相					
統税法適用上の問題点……………	三〇				
第一節 相統準拠法の決定と適用範囲……………	三〇				
一 相統準拠法の決定……………	三六				
(一) 相統統一主義の採用……………	三六				
(二) 反致原則及び公序良俗違反の適用……………	三五				
二 相統財産の構成の問題について……………	三五				
第二節 借用概念……………	三五				
第三節 ジョイント・テナンシーについての					
相統税法適用上の問題点……………	三二				
一 取得時点の贈与税の問題点……………	三二				
二 終了時点の贈与税又は死亡時点の相統					
税の問題点……………	三三				
三 ジョイント・テナンシーについての死					
亡時点の相統税課税の問題点……………	三三				
四 取得時期……………	三六				
第四章 ハワイ州の相統法及びアメリカ不動産					
取引……………	三六				
第一節 ハワイ州の相統法……………	三六				
一 概要……………	三六				
二 非居住者の適用範囲……………	三六				
三 遺産管理手続……………	三六				

(一) 宣誓供述書……………	五二	ホ 寄与分……………	五二
(二) 小規模財産権……………	五二	ヘ 特別受益……………	五二
(三) 略式遺産管理手続……………	五二	ト 遺留分制度……………	五二
(四) 正式遺産管理手続……………	五二	六 財産の取得時期……………	五四
イ 遺言がある場合……………	五三	第二節 アメリカ不動産取引……………	五六
ロ 無遺言である場合……………	五五	一 外国人の土地所有に対する規制……………	五六
四 人格代表者の権限及び職務内容……………	五五	二 登記制度……………	五七
五 相続人に対する分配方法……………	五五	(一) レコーディング制度とトレンス制度の併存……………	五七
(一) 相続人の範囲、相続分……………	五六	(二) 権原保険制度……………	五六
イ 生存配偶者の相続分……………	五六	三 不動産取引手続……………	五九
ロ 生存配偶者以外の相続分……………	五六	(一) エスクロー制度……………	五九
ハ まとめ……………	五六	(二) 不動産取引の流れ……………	五九
(二) その他の特記事項……………	五六	第三節 相続・遺贈による財産移転の具体的登録手続……………	五〇
イ 非嫡出子の相続分……………	五〇	第五章 相続準拠法の適用範囲と相続税法の諸規定……………	五七
ロ 養子の相続権……………	五一		
ハ 半血の親族の相続権……………	五一		
ニ 胎児の相続権……………	五一		

第一節 相続人の範囲、相続分……………	五五	時期……………	五二
一 準拠法選択と国際裁判管轄・外国判決の承認……………	五七	二 相続税法上の財産取得時期と相続税の納税義務の成立の時期との関係……………	五四
(一) 外国判決の承認……………	五七	三 相続税の納税義務の成立の時期と相続税法の適用年分との関係……………	五五
(二) 非訟事件裁判の承認……………	五七	四 財産の評価時点……………	五六
二 具体的移転手続……………	五七	五 申告期限……………	五七
第二節 相続財産の管理・相続財産の移転……………	五八	六 まとめ……………	五九
第三節 私法上の財産取得の時期と相続税法上の諸規定との関係……………	五八	第四節 相続税の課税の根拠と沿革……………	五九
一 私法上の財産取得の時期と相続税法上の財産取得の時期……………	五九	一 相続税の課税の根拠……………	五九
(一) 相続による財産取得の時期……………	五九	二 我が国の相続税の沿革……………	五九
(二) 遺贈による財産取得の時期……………	五九	第六章 まとめ……………	六〇
(三) 民法九五八条の三による財産分与を受けた場合の財産取得の時期……………	六一	第一節 ハワイ州に所在する財産についての相続税法諸規定の検討……………	六〇
(四) 停止条件付遺贈でその条件が遺贈者の死亡後に成就する場合の財産取得の時期……………	六一	一 相続人の範囲・相続の意義（相続税法一、三、一二条）……………	六一
		二 基礎控除及び相続税の総額（相続税法……………	六一

一五、一六条)	六〇七	おわりに	六三
三 債務控除(相統税法一三、一四条)	六〇八		
四 在外財産に対する相統税額の控除(相統税法二一条)	六〇九		
(一) 「相統税に相当する税」の範囲	六一〇		
(二) 評価との関係	六一〇		
五 財産評価(相統税法二二条)	六一一		
(一) 評価時点	六一一		
(二) 評価方法	六一三		
(三) 為替レートの換算時期	六一四		
六 財産の取得時期に関する諸規定(国税通則法一五条二項、相統税法一条)	六一五		
第二節 残された問題	六一七		
一 遺産集団が権利主体と解される場合の課税関係	六一七		
二 未分割のときの課税関係(相統税法五五条)	六一九		

## はじめに

最近、国際的な経済活動が活発化しており、人・資本・財貨・サービスなどの国際的移動がますます盛んになって  
いる。こうした中で、一九八五年からの数年間で、海外不動産投資が、法人・個人を問わず急増したと言われて  
いる。<sup>(1)</sup>これには、いろいろな理由が考えられるが、以下のようなものが挙げられる。<sup>(2)</sup>

- ① 一九八五年のブラザ合意に端を発する円高の加速（八五年二月二六三円↓八八年一月二〇円）
- ② 金利低下による金余り現象
- ③ 不動産所得の赤字を他所得と損益通算する節税対策の海外への波及
- ④ 日本の地価高騰や長期金利の低下により、相対的に海外資産の投資利回りが向上したこと<sup>(3)</sup>
- ⑤ 日本の地価高騰により、日本での投資機会の減少
- ⑥ アメリカ、オーストラリアなどはカントリーリスクが低く、不動産の価格が相対的に割安
- ⑦ 海外不動産投資に規制が少なく<sup>(4)</sup>、外国においても外国人の不動産投資に規制が少なく、所有権が保証されていること
- ⑧ リゾートブームにより福利厚生施設に利用したり、海外にセカンドハウスをもつ精神的満足感
- ⑨ 海外旅行が一般化して、外国が身近なものに感じられること<sup>(5)</sup>
- ⑩ 昭和六三年一二月の相続税の規制の強化により相続税・贈与税のない国<sup>(6)</sup>へ資産をシフトすること

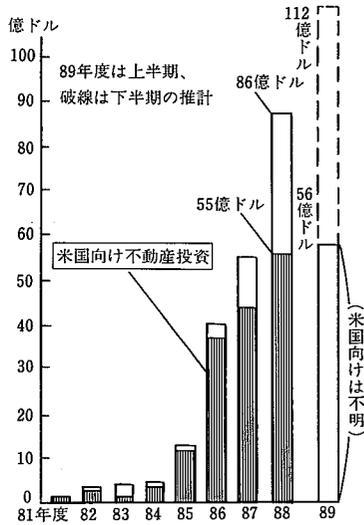
こうした状況下において、個人の海外不動産所有者が死亡したときの相続税の課税件数が今後増加することが十分予想される。更には、投資先がアメリカ・オーストラリアを中心に各国に拡がっていること<sup>(7)</sup>や財産所有形態、相続の仕組み等が日本と異なることなどから、この課税には多様かつ複雑な問題があることを想起させる。相続税の課税問題として、①そもそもその相続の手続、②外国法と日本法との抵触を規律する国際私法上の問題及び③相続税法の適用上の諸問題（住所の判定、相続の意義、取得時期、財産の評価等）が挙げられるが、これらの問題のすべてを一挙に、更に各国別に解決することは困難である。

そこで、本稿においては、最も典型的なケースである被相続人及び相続人のいずれもが日本人で、日本の居住者であり、かつ、財産が海外にある場合を想定し、この場合の海外財産の相続に関する具体的な法的手続、方法はいかなるものなのか、また、その相続に関して現行相続税法の適用関係はどうなるのかという点を中心としてこれを説明し論及する。なお、その研究の手掛かりに、相続税の課税問題の事例を想定して、それに対する相続税法の具体的適用関係を明らかにすることを糸口とし、一般的な海外財産<sup>(8)</sup>の相続と相続税法適用上の問題点の一端を説明することとしたい。

なお、本稿で参照する法律等は、平成三年十二月現在のものである。

(1) 総額をおさえる統計がないので全容をとらえるのは、困難である。ましてや、個人・法人別の計数となると概数すら存在しない。ただし、大蔵省が対外不動産投資について発表したものがあるのでここに掲げる（財政金融統計月報四五二号「対外民間投資特集」四二・四三、五〇・五一頁（大蔵省印刷局、平一・一二））。

対外不動産投資の推移



しかし、上記統計には、日本企業が海外で資金調達して不動産を購入した分は含まれておらず、全体の1/2から1/3程度しかとらえていないという声がある(朝日新聞二・二・五)。

特に多い対米不動産投資の額について、アメリカの有力な不動産調査機関の調べによると、一九八五年に一八億ドルに過ぎなかったが、八七年は一二七億ドル、八八年は一六五億ドルと急増したが、八九年には一四八億ドル、九〇年は一三〇億ドル、九一年は三〇〜五〇億ドル程度と減少傾向にある。八九年の内訳は、カリフォルニア三六%、ハワイ三〇%、ニューヨーク一六%で事務所ビルからホテル・リゾート施設へと変化している(一九八九年版現代用語の基礎知識三七頁、日経新聞二・三・一三(夕)、日経新聞四・二・二二(夕))。九〇年度の海外不動産投資は、金融引締めや海外不動産不況の悪化などの影響で減少に向かう公算が大きく(日経新聞三・二・二二)、不動産各社は、海外不動産投資を縮小する傾向である(日経新聞三・四・一五)。

個人で海外不動産投資が、中小企業のオーナーや大手企業の役員、医者といった資産家層に増えているといわれる(日経新聞二・九・一〇)。また、法人が投資をしても、それを国内において個人に分譲しているケースもあると思われる。したがっ

て、相続税・贈与税において海外財産が問題となるケースが増加するものと思われる。

(2) 以下のものを参照した。

- 前仲邦昭『実践海外投資Q&A』一一九・一二〇頁(清文社、平二)  
 澤田壽夫『新国際取引ハンドブック』三四〇・三四一頁(有斐閣、平二)  
 緑川正博「節税対策が海を越える理由・背景」速報税理平二・四・一一号、二七・二八頁  
 三菱信託銀行ほか編『日本列島空間開発メカトランド』二五三・二五四頁(東洋経済新報社、平一)  
 林俊明『アメリカで儲ける本』三九から一〇五頁(ダイヤモンド社、昭六二)

速報税理昭六二・一〇・一一号、一六頁

納税通信二〇九八号、五頁(平一・一一・一三)

税経通信昭六二・九、臨時増刊号、二〇七頁

木頭信男『海外不動産投資がわかる本』一〇から二二頁(リクルート出版、昭六二)

- (3) 現在、アメリカの主要都市では供給過剰等による不動産不況が始まっており、空き部屋率は上昇し住宅価格は下がっているが、ハワイでは逆に年率三六%の値上がりをしているといわれる(日経新聞二・一一・一三、二・一二・一四)。日本の対米不動産投資も、八九年の一四八億ドルから九〇年は一〇〇から一三〇億ドル、九一年は七〇から一〇〇億ドルに落ち込むと予想されている(日経新聞二・一二・一五)。

- (4) 海外不動産取得についての日本の規制の推移は以下のとおりである(財政金融統計月報四六〇号「国際収支特集」八九から九〇頁(大蔵省印刷局、平二・八))。

四六・七・一 実需(個人住宅用、事業所用等自己のために使用するもの)に基づくものは、日銀自動許可。

四七・六・八 すべて日銀自動許可。

四九・一・一八 実需原則の復活。

五二・六・二七 実需原則を撤廃し、すべて日銀自動許可。

五三・四・一 南アフリカ共和国等特定地域にある不動産を除き、許可制から事前届出制へ。

五五・一二・一 自由化

(5) 海外旅行者数は八六年に五〇〇万人だったが、九〇年は一、〇九九万人となり、主な渡航先は、ハワイ、グアム島などアメリカが三三%と一番多い(日経新聞三・五・四)。

(6) 贈与税の制度が全くない国、あるいは低税率の国に資産を買い求め、その後、子供をその国に住まわせ、非居住者に該当させた段階で資産を贈与するという節税策が紹介されている(納税通信二二五四号(平二・一二・二四)一頁)。そこで、海外不動産投資が多い主要国の相続税及び贈与税を掲げる。なお、こうした節税策に対する対応として、第二章注(28)参照。

オーストラリア……相続税及び贈与税はない。財産の生前贈与は当該財産の価値が贈与者の所有期間に増加した場合、贈与者へ譲渡益課税となることもある。譲渡益は一般に死亡時には生じないものとして取り扱われる(現金以外の財産が非課税財団等へ移転する場合は除く)。しかし、資産が執行者又は受益者により売却されるとき、譲渡益が認識される(Coopers & Lybrand "1988 International Tax Summaries", 以下「Summaries」と略す)。

カナダ……相続税及び贈与税はない。しかし、贈与時、死亡時又は移民時に資産は譲渡したものとみなされてキャピタルゲイン課税の対象となる(緑川正博「国外の資産課税の現状と実務上の留意点」税経通信平三年六月号、九九・一〇〇頁)。

イギリス……相続税(遺産課税方式)は累進で最高六〇%の税率で、居住者は全世界財産、非居住者はイギリス所在の財産のみが課税対象となる。非課税金額は、一二十八ポンドである。贈与税はないが、死亡前七年以内の贈与は次の割合で遺産に含まれる。三年以内は一〇〇%、四年以内は八〇%、五年以内は六〇%、六年以内は四〇%、七年以内は二〇%の割合である(Summaries)。

フランス……相続税(遺産取得者課税方式)及び贈与税については、居住者は全世界財産、非居住者はフランス所在の財産のみが課税対象となる。相続税の基礎控除は、配偶者・直系血族については二七万五フランと高く、他の者は一万フランである。配偶者・直系血族に対する最高税率は四〇%であるが、他の者は親等が遠くなるほど税率は高くなる(Summaries)。

旧西ドイツ……連邦税として相続税(遺産取得者課税方式)及び贈与税が課税される。税率は三%から七〇%までの累進税率であり、親等が遠くなるほど税率は高くなる(Summaries)。

香港……遺産税は累進で最高一八%の税率で、死亡時の個人の香港の財産に課税される。遺産税の非課税金額は、二百万香港ドルである。贈与税はないが、死亡時の三年前までになされた贈与は遺産に含まれる。被相続人の居住用家屋は遺産から除かれる (Summaries)。

韓国……相続税及び贈与税は受益者が韓国に住所のある場合、すべての財産に課税される。制限納税義務者は韓国に所在する財産のみが課税対象となる。相続税の税率は一八%から六〇%、贈与税は三二%から六七%で更に二〇%の防衛税が追加される (Summaries)。

ニュージーランド……贈与税は二七、〇〇〇NZドルを超える部分について課税される。遺産税は四五、〇〇〇NZドルを超える純財産に課税される (Summaries)。

フィリピン……遺産税が課税され、三%から六〇%の税率で課税される。贈与税は暦年毎に課税され、累積で課税されることはない。贈与税は一・五%から四〇%まで贈与者に課税される (Summaries)。

アメリカ……第二章第四節参照

(7) オーストラリア……クインズランド州は外資の半分は日本企業である (日経新聞二・四・一八)。

香港……八九年は、約一、六〇〇億円で前年の二倍である (日経新聞二・二・一七)。

イギリス……八九年は約七、〇〇〇億円で前年の二・七倍である (日経新聞二・三・二七(夕))。

ヨーロッパ……八九年は約八、〇〇〇億円の前年比七五%増で、イギリス、フランス、西ドイツの順であり (日経新聞二・七・一六(夕))、ニューヨーク中心からロンドンへと対象が拡がっている (日経新聞二・二・一八)。

(8) 個人の海外不動産投資には、直接投資と間接投資があるとされ、間接投資では個人が現地法人の株式を所有することになり、相続の課税問題はこの株式に関することになる。しかし、本稿においては、直接投資の場合、すなわち個人が不動産を直接所有しているケースを考えることとする。

# 第一章 問題の提起

## 第一節 ハワイ州におけるジョイント・テナンシーの相続税の課税問題

### 一 事例の概要

本稿で想定する事例は、以下のとおりとする。

『日本に居住していた被相続人は、アメリカハワイ州所在の土地、建物を残して死亡した。被相続人、相続人とも日本に居住する日本人である。そして、被相続人と相続人の一人である配偶者は、本件不動産を合有不動産権者 (Joint Tenants) として所有していた。ジョイント・テナンシーの最大の特質は、合有者の一人が死亡した場合、その者の有した権利が相続の対象とならずに、生き残った合有者に帰属することである。』

### 二 相続税法適用上の問題点の指摘

上記事例に関して、以下のような問題点が考えられる。

『相続財産の構成問題は、私法上の問題であり、個別的権利の準拠法がある権利を相続財産に含まれることを認めない限り、相続準拠法がこの権利を相続財産中に含まれると定めても、実効あらしめることはできず、ジョイント・テナンシーなる権利は、相続税法一条に言う「相続に因り取得した財産」にならない。したがって、相続税の課税対象とはならないのではないか。』

そこで、第二章においてジョイント・テナンシーについて検討し、第三章においてジョイント・テナンシーについての相続税法適用上の問題点を指摘し、この事例に対する相続税法を適用する上での考え方を整理することとする。

## 第二節 一般的な海外財産の相続と相続税法適用上の問題点

更に、ジョイント・テナンシーの事例を糸口にして、いわゆる相続により海外財産の所有権が移転する場合の具体的な法的手続、方法を解明し、その相続に関して現行相続税法の適用関係はどうなるのかという点を解明し、論及することとしたい。なお、相続の手続について各国別あるいは各州別に一挙に解明することは困難であるので、ハワイ州における相続の具体的な法的手続、方法を解明し、ハワイ州に所在する遺産があるときの相続税法適用上の問題点を指摘し、解明することとしたい。

そこで、第四章においてハワイ州の相続法を検討し、日本人がハワイ州の財産を相続するためには、どのような手続、方法で移転を達成するのかを解明し、第五章において相続準拠法の適用範囲という国際私法の問題点について検討していき、一般的な海外財産の相続に関する相続税法適用上の問題点を明らかにして、この問題点についても考え方を整理することとする。

## 第二章 ジョイント・テナンシーについて

ジョイント・テナンシーなる権利は、いかなるものなのか。本章において、ジョイント・テナンシーについて概要

・内容を明らかにし、ジョイント・テナンシーに対するアメリカでの課税関係、特に贈与税・相続税に相当する税についてのそれをみていくこととする。

そもそも、アメリカは、イギリスから独立した当初は、一三のそれぞれ主権を有するSTATESのゆるい連合体として発足し、その後、共通の問題をよりよく処理するために、合衆国憲法を制定し、中央政府により多くの権限を与え、一個の連邦を構成するにいたった。このような建国の由来からいって、合衆国は、合衆国憲法によって与えられた権限のみを有する。<sup>(1)</sup>立法、司法、行政の三権は、合衆国憲法により連邦に特に与えられていない限り、各州に保留されている。不動産についての私人間の法律関係を規律する取引法も、その意味で州法が第一義的法源である。財産権法や相続法も同様である。<sup>(2)</sup>

したがって、本章では、ジョイント・テナンシーについて、なるべく具体的にハワイ州における内容を検討していくこととし、場合によってアメリカ法一般、英米法一般における内容について言及する。

## 第一節 ジョイント・テナンシーの概要

ジョイント・テナンシーについて、ハワイ州法には、定義規定は置かれていない。これは、ジョイント・テナンシーが、英米法上、周知の概念なので法律の中には特に定義してないのであり、英米法に関する各法律辞典等には明確に定義されている。アメリカの学生の間で最も広く使われている<sup>(3)</sup>Black's, Law Dictionary (rev. 6th ed. 1990) では、以下のように記されている。

「ジョイント・テナンシーとは、二人以上の者が同一の譲受又は譲与により、同一の不動産につき取得する単純封

土権 (estate in fee simple) 限嗣封土権 (fee tail) 生涯権 (for life) 定期不動産権 (for years) 任意不動産権 (at will) 等の財産権をいう。合有者 (joint tenants) は、目的の財産につき、同一の時期から同一の時期まで、同一内容の利益と占有権を有する。その主要な特質は、合有者の一人が死亡すると、この持分は相続されず生存合有者に移転し、結局ただ一人の生存者に帰属する点 (survivorship) にある。ジョイント・テナンシーとは、二人以上による不動産又は動産の所有形態の一つである。」

ジョイント・テナンシーが最も一般的に利用されるのは不動産であるが、上記の辞典も述べているとおり動産にも創設され、①自動車その他の車、②国債、③社債、株式、④契約上の権利、約束手形、抵当権、⑤農機具、家財その他有形・無形の動産、等と多種多様のものにわたり創設されるとされている。

ちなみに、以上に述べたジョイント・テナンシーは、コモン・ロー上のジョイント・テナンシーと呼ばれる。生存者権 (survivorship) の権利を伴う共同所有形態には、このコモン・ロー上のジョイント・テナンシーの他に複数当事者口座 (multiple-party account) がある。これは、一般的には契約上の関係として、共同預金者と金融機関との間に生存者権の権利を発生させるもので、ハワイ州においても後述する統一遺産管理法典の § 560 : 6-101 ~ 113 において規定されている。それによると、複数当事者口座には、共同生存者口座 (joint account) 、「信託口座 (trust account)」、「死亡時支払口座 (payable on death account) の三つがある。この中で本稿と関連があり興味深いのは、死亡時支払口座であり、これは、二人以上の者が共同で口座を開設し、それぞれのものが生存中引き出し権を有していて、共同預金の一人が死亡すると生存者へ口座に残っている残高を支払うというものである。

アメリカにおいては、第四章に述べる相続法とは別の手段によってちょうど同じぐらいの財産が次の世代へと承継

されている。このような相続以外の財産移転の手段は、生存者権に基づいたものと契約法に基づいたものである。生存者権に基づいたものの例としては、大多数の住居、大多数の非商業的当座預金及び多くの有価証券が、合有と呼ばれる形態で合有者たる生存者への権利帰属が認められていることが挙げられる。このような概念の下では、一方合有者の死亡後は生存者が合有財産のすべてを絶対的かつ自動的に所有することになる。契約法に基づいたものの例には、生命保険が挙げられる。生命保険は、被保険者の死亡後契約に基づいて、直接受取人に保険金の支払いがなされる契約である。このような二つの方法によって移転される財産の承継は遺産管理手続の外で行われる。遺産管理手続によらない財産の移転がきわめて広範囲に利用されており、ほとんどすべての死者が遺産管理手続によらない財産移転によって承継される財産をいくらかはもっているのが普通であるとされている。<sup>10)</sup>

以上のように、ジョイント・テナンシーは相続されることがなく、所有者には任意にも強制でも分配する権利は与えられていない。要するに、相続とは別の法の作用により所有権は移転するので遺言によっても変更することはできない。<sup>10)</sup>

## 第二節 ジョイント・テナンシーの成立と終了

ジョイント・テナンシーとするためには、その創設の際に以下の四条件が充足されていなければならない。その条件とは、①全合有者が同時に所有権を取得すること、②全合有者が同一の証書によって所有権を取得すること、③各自の持分内容が均等であること及び④各自が財産全体を占有していること、の四つである。

ジョイント・テナンシーは、合有者全員の合意による売却、交換、その他の譲渡による処分により当然に終了す

る。更に、各合有者は分割請求又は各合有者間で分割協議をすることによりジョイント・テナンシーを終了させることができ<sup>(11)</sup>。また、合有者が第三者に自己の持分を譲り渡せば、その時から、その共同所有の性質はジョイント・テナンシーから次に述べるテナンシー・イン・コモンに変化する<sup>(12)</sup>。

### 第三節 他の共有形態と比較したジョイント・テナンシーの特色

#### 一 他の共有形態

アメリカにおいては、二人以上の者が財産を所有する形態として、ジョイント・テナンシーの他に四つの共有形態が存在する<sup>(13)</sup>。

#### (一) 共有財産権 (Tenancy in Common)

二人以上の共有関係であるが、財産全体の占有を共同にしているだけでよく、各自の持分はそれぞれ独立している。各自の持分割合が均等である必要はない。共有者の一人が死亡した場合、その者の持分について相続が開始するだけで、共存共有者の権利には何らの影響を及ぼさない。更に、所有、占有に入ったときの根拠、権利の内容も同一でなくともよい<sup>(14)</sup>。

#### (二) 夫婦全部保有制 (Tenancy by Entirety)

夫婦による共同所有であり、夫婦への財産譲与であることを明記するだけで成立するが、ジョイント・テナンシーの場合と同様に譲与が同時になされること、譲与のときに二人が結婚していること、占有が共同であること及び夫婦が共同で取得することが要件となっている。夫婦の一方が死亡した場合、ジョイント・テナンシーと同じく生存合有

者権があり、生存配偶者が単独で所有権を取得する。離婚の場合には、夫婦全部保有制は終了し、上記の共有財産権となる。夫婦のいづれからも分割請求はできないが、両者の協議により財産を分割又は処分することはできる。<sup>(15)</sup>

### (三) 夫婦共有財産制 (Community Property)

婚姻中に夫又は妻が取得した収入及びその収入によって得た財産が、夫婦共有財産となり、夫婦の共有とされる<sup>(16)</sup>。アメリカでは、現在、夫婦共有財産制がアイダホ、アリゾナ、カリフォルニア、ネバダ、ニューメキシコ、オクラホマ、ルイジアナ、テキサス、ワシントンの九州において採用されている<sup>(17)</sup>。ハワイ州でも一九四五年に夫婦共有財産制が導入されたが、一九四九年には廃止されている。この理由については次のように説明されている<sup>(18)</sup>。二分二乗方式により個人所得税の申告ができることに着目して、ハワイ州ほか五州で夫婦共有財産制を新たに採用したが、一九四八年に夫婦共有財産制を導入していない州との不平等を除去するための所得税法の全州統一法が制定された。この統一法により、所期の目的を達したハワイ州ほか五州は、夫婦共有財産制を廃止したものである。なお、ハワイ州財産法五一〇章 (§ 510-1~510-30) で夫婦共有財産制について規定しているが、一九四五年から一九四九年の間に夫婦で取得した財産に関するものである。

### (四) パートナリーシップ合有権 (Tenancy in partnership)

パートナリーシップとは、共同所有者として、利益のために事業を営む二名以上の者の団体である。そして、このパートナリーシップ合有権は、ほとんどの州で採用されている Uniform Partnership Act で定義されており、ハワイ州においてもこの法典を一九七二年に採用し、その § 425-125 に定義規定を置いている。それによると、パートナリーシップ合有権の特質は、①各パートナーは、パートナリーシップ財産に等しい権利を持つこと、②各パートナーの財産に対す

る権利は、各人単独では譲渡できないこと、③各パートナーの財産に対する権利は、パートナーシップそのものに対する請求を除き、差押えや強制執行の対象とはならないこと及び④パートナーの一人が死亡したときには、各パートナーの財産に対する権利は、生き残っているパートナーに帰属し、最後の一人であれば、相続人に帰属すること、等にあるとされている。

## 二 ジョイント・テナンシーの特色

以上のように、ジョイント・テナンシーの他にもいろいろな共有形態が存在するが、ジョイント・テナンシーが利用される理由は、①最も明白な理由として、相続法上の遺産管理のような面倒な手続きを経る必要がなく、遺産管理費用も軽減できる点であり、もう一つの理由は、②簡易・迅速に生存合有者に財産を移転できる点にある。更に、以下の二つの側面も持っていると言える。それは、③相続において特定の配偶者又は子供の権利を排除する点、④死亡合有者の債権者からの追及を免れる点である。この③・④については、個人の財産は債権者並びに配偶者及び子供の権利に服するべきであるという公序に反するため、その内容はアメリカ各州において以下のような制限が加わっている。<sup>(19)</sup>

### (一) 配偶者や子の権利との関係

アメリカでは、いわゆる遺留分は配偶者以外には認められていない。被相続人の最終意思は尊重されており、遺言書の作成後に生まれた子を除き、遺言において何の供与も受けていない子は、もはや遺産を取得することはできない。<sup>(20)</sup> ジョイント・テナンシーによる財産移転があった場合も同様で、合有権者以外の相続人はその財産について何の供与も受けられない。

配偶者については、被相続人の最終意思とは別に、拡大財産権 (augmented estate) の 1/3 を取得する選択権を有している。この拡大財産権には、通常の遺産のほかに、被相続人の死亡により移転するジョイント・テナンシーの権利等も含むことになっている。<sup>(21)</sup> 例えは、長男が被相続人とジョイント・テナンシーを設定して被相続人の死亡によりこの権利を取得したときに、生存配偶者はこの権利の 1/3 を取得する権利を持っている。

(二) 被相続人の債権者との関係

通常の遺産による遺産管理手続は、日本の限定承認に近いものであり、積極財産の範囲でしか債務は弁済されず、債務が相続人等へ承継されることはない。そして、原則として、生存合有権者は被相続人の債権者に対して責任を負わない。したがって、債権者はジョイント・テナンシー設定の有効性を攻撃するか、詐害性を立証するしか手段はない。<sup>(22)</sup> ただし、銀行預金口座のジョイント・テナンシーによる生存合有権者は、法律の規定により、被相続人の債権者に対して責任を負う。<sup>(23)</sup>

(三) ハワイ州におけるジョイント・テナンシー

アメリカ法は、ポリシーとしては、ジョイント・テナンシーを好まず、ほとんどの州が制定法によって、ジョイント・テナンシーの成立を制約する方向に向かった。すなわち、当事者たちが、特にジョイント・テナンシーを創設する意図を表明していなければ、二人以上の者になされた不動産贈与、財産の移転等は共有財産権を創設するものと解されるというのが、一般原則である。そこで、不動産の所有者が無遺言で死亡すると、その相続人らは、共有財産権を取得する。<sup>(24)</sup> ハワイ州においても、財産法 § 509-1 で、譲渡証書の中で明確な意思表示がないときは、ジョイント・テナンシーや夫婦全部保有制は創設されずに、共有財産権が創設されるとしている。しかし、同法 § 509-2 では、譲渡証

書の中で明確な意思表示さえあれば、ジョイント・テナンシーや夫婦全部保有制が有効に創設されるとしている。したがって、ハワイ州では、ジョイント・テナンシーなる権利状態を明確な意思表示を条件に認めていると言える。

ジョイント・テナンシーを創設するには、書面での旨を明確にうたうことが必要であるとされている。<sup>(25)</sup>

## 第四節 ジョイント・テナンシーに対するアメリカでの課税関係

それでは、ジョイント・テナンシーに対して、アメリカではどのような課税を行っているのでしょうか。以下において創設時及び終了時の贈与税及び遺産税について検討していく。

アメリカの連邦税 (Federal Tax) は、内国歳入法 (Internal Revenue Code) 以下「IRC」という<sup>(26)</sup>法律の中で各租税実定法と租税手続法を一括して規定されている。IRCの中で連邦贈与税 (Gift Tax) と連邦遺産税 (Estate Tax) は、世代を超えた財産移転に対する税 (Tax on Generation Skipping Transfers) とともに一つの章を形成して規定されている。連邦贈与税と連邦遺産税は統合されており、基礎控除・税率表とも同一であり、生涯累積額に対して課税を行う累積課税方式である。

### 一 連邦贈与税の取扱

連邦贈与税は、贈与者が納税義務者であり (IRC § 6019)、贈与をした翌年四月一五日までに申告書を提出することになっている (IRC § 6075)。贈与者が、外国人非居住者である場合には、課税対象はアメリカに所在する不動産と有形動産に限られている (IRC § 2501(a)(2), 2511)。税率は、連邦遺産税と同一であり (IRC § 2502(a))、評価は贈与の日における時価である (IRC § 2512, 連邦税規則 (Federal Tax Regulations, 26 CFR) § 25.2512-1)。

受贈者一人当たり年一〇、〇〇〇ドルは、課税対象から除かれる (IRC § 2503(b))。

なお、贈与者がアメリカ市民又はアメリカ居住者であり、受贈者が贈与時点で配偶者であれば、原則として贈与税は課税されない (IRC § 2523(a)、一九八一年までは1/2のみ非課税であった)。贈与者がアメリカ市民又はアメリカ居住者であっても、受贈者がアメリカ市民でない場合は、この配偶者控除の適用はなく、右の一〇、〇〇〇ドルを一〇〇、〇〇〇ドルに置き換えて適用されるのみである (IRC § 2523(i))。贈与者が外国人非居住者である場合はこの配偶者控除の適用はない。

(一) ジョイント・テナンシーの創設に係る連邦贈与税の取扱い

① 一九五四年以前の創設

自己の持分と不均衡な出資をすれば、贈与税の問題が生じた。例えば、夫婦でジョイント・テナンシーを創設した場合に、1/2を超えて資金を出資してある財産を購入した者は、その1/2を超えて出資して部分は、配偶者に対する贈与であるとされた。

② 一九五五年～一九八一年の間の創設

原則として、いくら出資したかにかかわらず、贈与とは考えない取扱いをした。ただし、贈与者が選択すれば、上記①と同一の取扱いを受けた (旧IRC § 2515, Reg § 25.2515-1(a)(b))。

③ 一九八二年以後の創設

一九八二年以後はIRC § 2515が廃止され、特に明文の規定はなくなったが、一九五四年以前の創設と同じ取扱いに戻り、自己の持分と不均衡な出資をすれば、贈与税の問題が生じる<sup>(27)</sup>。ただし、前述の複数当事者口座を開設したとき

の課税関係は、引出時に贈与税の問題が生じるとされている (Reg § 25.2511-1(b)(4))。

(二) ジョイント・テナンシーの終了に係る連邦贈与税の取扱

まず、終了とは、財産の売却、交換、贈与その他の方法による処分、合有者間の合意による分割、合有者の一方が第三者に売却することにより共有財産権に変わった場合等のことである (Reg § 25.2515-1(d)(2))。

贈与者は、その終了の時期にかかわらず、分配の方法によって贈与と取り扱われることがある (Reg § 25.2515-1(d))。例えば、一九五六年に夫が三〇、〇〇〇ドルを出し、妻が一〇、〇〇〇ドルを出し、四〇、〇〇〇ドルの不動産をジョイント・テナンシーの形態で購入したとする。そして、贈与の選択をしなかったとする。後にその不動産を六〇、〇〇〇ドルで売却し、夫が三五、〇〇〇ドルを受取り、妻が二五、〇〇〇ドルを受取ったとする。すると、このジョイント・テナンシーの終了により夫が妻へ一〇、〇〇〇ドルを贈与したことになる。計算は、以下のとおりである。米の本来の取り分：60,000ドル×30,000ドル÷40,000ドル=45,000ドル、妻への贈与分：45,000ドル-35,000ドル=10,000ドル (Reg § 25.2515-3, 例1)。この例で、購入時が一九五六年ではなく、一九八二年以降であれば、購入時に一〇、〇〇〇ドルの贈与が夫に認定されており、各々1/2の権利を持っていることになるので、売却時には各々三〇、〇〇〇ドルづつ受取ればジョイント・テナンシーの終了時の課税問題は生じない。

## 二 連邦遺産税の取扱

ジョイント・テナンシーに対し連邦遺産税ではどのような課税を行っているのかをみていくが、その前に、連邦遺産税とはどのような仕組みなのかを概観することとする。これは、日本の相続税法で外国税額控除を適用するに際しても参考になり非常に意義あることであると思われる。したがって、被相続人がハワイ州に居住していない場合の規

定を中心に見ていくことにする。

(一) 非居住者被相続人に対する連邦遺産税の概要

連邦遺産税は、被相続人がアメリカ市民又はアメリカ居住者（以下本章において「居住者等」という。）である場合（IRC § 2001～§ 2057）と外国人非居住者である場合（IRC § 2101～§ 2108）とに分けて規定されている。居住者等である場合は、全世界の遺産が課税対象となる（IRC § 2031<sup>(28)</sup>）。外国人非居住者である場合は、アメリカに所在する財産のみが課税対象となる（IRC § 2103）。

外国人非居住者とは、死亡時点においてアメリカの居住者でなく、アメリカの市民でもない者を言う。そして、アメリカとは、五〇州及びコロンビア特別区のみを指す（Reg § 20.0-1(b)(1)）。居住者とは、死亡時点においてアメリカに住所を有する者のことであるが、短期間の居住であっても、将来アメリカから離れるという明確な意思がない限り居住者となる（Reg § 20.0-1(b)(2)）。アメリカ市民とは、アメリカ国籍を有する者のことであるが、アメリカで生まれた者は、他国で国籍を取得しない限りアメリカ市民権を失うことはない。<sup>(29)</sup>

イ 納税義務者

連邦遺産税の納税義務者は被相続人であるが（IRC § 2101）、実際上は被相続人の遺言執行者（executor）が申告納税義務を負う（IRC § 6018(a)(2)）。

遺言執行者とは、遺産管理人（administrator）をも含み、更に両者がいないときは、事実上被相続人の財産を占有する者をも指すことになる（IRC § 2203）。ここで事実上被相続人の財産を占有する者とは、被相続人の代理人も含むものであるが、アメリカにある財産を保管・管理する者、有価証券の売買仲介人でその有価証券を預かっている者やア

メリカで被相続人に債務を負っている者なども含まれる (Reg § 20.2203-1)。遺言執行者は、被相続人の死亡後九か月以内に (IRC § 6075(a))、内国歳入庁 (Internal Revenue Service Center, 日本の国税庁に当たる機関) へ申告書 (Form 706 NA) を提出しなければならない。

#### ロ 財産の所在地

外国人非居住者はアメリカに所在する財産のみが課税対象となるため、財産の所在地をどう判定するかが重要な問題となる。そこで、IRC § 2104 と IRC § 2105 に種々の財産についての規定を置いている。例えば、法人の株式は、アメリカ法人によって発行された場合に限りアメリカに所在する財産とみなされ、生命保険金は、外国人非居住者たる被相続人が保険の目的であればアメリカに所在する財産とはみなされない。

#### ハ 課税標準

アメリカに所在する財産の価額から次のものを控除したものが課税標準となる。控除項目は、①葬式費用、債務等の額のうちアメリカ内遺産の全世界遺産に占める割合、②慈善控除、配偶者控除である (IRC § 2106)。

葬式費用、債務等に含まれるものは、葬式費用、弁護士費用などの遺産管理費用、被相続人の債務・未払税金及び遺産管理中の火災などにより生じた遺産の損失である (IRC § 2053～§ 2054)。

慈善控除とは、連邦や州に対する寄附金などの控除である (IRC § 2055)。

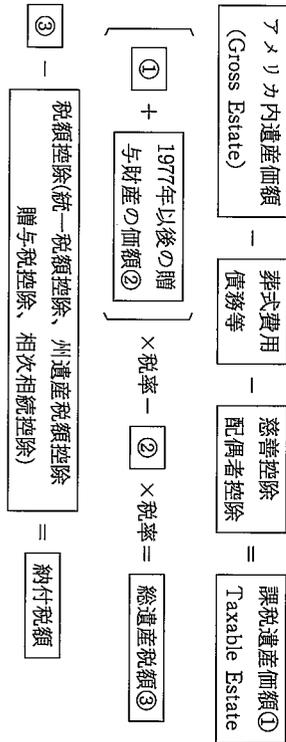
配偶者控除とは、生存配偶者に対する財産移転は課税遺産価額に含まれないというものであり、一九八八年一月一〇日以前に死亡した場合には、生存配偶者がアメリカ市民でない場合にも適用されたが、その日より後は、生存配偶者が非市民である場合には適用されないこととなった (IRC § 2056)。

更に、課税標準には、一九八二年以後に死亡した被相続人が、一九七七年以後に贈与した財産も加算される（IRC § 2101(b)）。

## 二 税額計算

一九七七年以後の被相続人による贈与財産の価額(A)に課税遺産価額を加えたものに、後述の税率を乗じたものから、(A)に対して税率を乗じたものを減算する（IRC § 2101(b)）。その結果から後述への税額控除を控除したものが、納付すべき税額となる。

このことを図示すると以下のようになる。



## ホ 税率

一九八八年一月一〇日後に死亡した被相続人に適用される税率表は、以下のとおりである（IRC § 2101において、居住者等に適用されるIRC § 2001の税率表を外国人非居住者にも適用している）。

課税遺産価額		Aに対する税額		税率
(A) 超		以下		%
(ドル)	(ドル)	(ドル)	(ドル)	
二、〇〇〇、〇〇〇	二、〇〇〇、〇〇〇	一、七六四、八〇〇	五五	五五
一、〇〇〇、〇〇〇	一、〇〇〇、〇〇〇	一、四〇〇、八〇〇	六〇	六〇
三、〇〇〇、〇〇〇	一、〇〇〇、〇〇〇	一、二九〇、八〇〇	五五	五五
二、五〇〇、〇〇〇	三、〇〇〇、〇〇〇	一、〇二五、八〇〇	五三	五三
二、〇〇〇、〇〇〇	二、〇〇〇、〇〇〇	七八〇、八〇〇	四九	四九
一、五〇〇、〇〇〇	二、〇〇〇、〇〇〇	五五五、八〇〇	四五	四五
一、二五〇、〇〇〇	一、〇〇〇、〇〇〇	四四八、三〇〇	四三	四三
一、〇〇〇、〇〇〇	一、〇〇〇、〇〇〇	三四五、八〇〇	四一	四一
七五〇、〇〇〇	一、〇〇〇、〇〇〇	二四八、三〇〇	三九	三九
五〇〇、〇〇〇	一、〇〇〇、〇〇〇	一五五、八〇〇	三七	三七
二五〇、〇〇〇	五〇〇、〇〇〇	七〇、八〇〇	三四	三四
一五〇、〇〇〇	二五〇、〇〇〇	三八、八〇〇	三二	三二
一〇〇、〇〇〇	一五〇、〇〇〇	二三、八〇〇	三〇	三〇
八〇、〇〇〇	一〇〇、〇〇〇	一八、二〇〇	二八	二八
六〇、〇〇〇	八〇、〇〇〇	一三、〇〇〇	二六	二六
四〇、〇〇〇	六〇、〇〇〇	八、二〇〇	二四	二四
二〇、〇〇〇	四〇、〇〇〇	三、八〇〇	二二	二二
一〇、〇〇〇	二〇、〇〇〇	一、八〇〇	二〇	二〇
〇	一〇、〇〇〇	〇	一八	一八

(注) 税率は、Aの額を超える部分に適用される。

税率は、課税標準のうちAの額を超える部分に適用されるため、以下の算式により税額は算出される。例えば、課

税標準が七〇、〇〇〇ドルであれば、 $(70,000 - 60,000) \times 26\% + 13,000 = 15,600$ となる。

一九九三年以後は、二、五〇〇、〇〇〇ドル超の区分が以下のように改正されることが明文化されている (IRC § 2001)。

課税遺産価額 (ドル)	Aに対する税額 (略)	税率 (略)
二、五〇〇、〇〇〇	一〇、〇〇〇、〇〇〇	一、〇二五、八〇〇
一〇、〇〇〇、〇〇〇	一八、三四〇、〇〇〇	四、七七五、八〇〇
一八、三四〇、〇〇〇	—	九、三六二、八〇〇
		五〇

なお、一九八八年二月一〇日以前に死亡した外国人非居住者たる被相続人に適用される税率表は、居住者等に適用される税率表とは全く異なるものが採用されていた。それは、以下のとおりである。

課税遺産価額 (A) 超	(ドル) 以下	Aに対する税額	税率 %
一〇〇、〇〇〇	一〇〇、〇〇〇	—	六
一〇〇、〇〇〇	五〇〇、〇〇〇	六、〇〇〇	一二
五〇〇、〇〇〇	一、〇〇〇、〇〇〇	五四、〇〇〇	一八
一、〇〇〇、〇〇〇	二、〇〇〇、〇〇〇	一四四、〇〇〇	二四
二、〇〇〇、〇〇〇	—	三八四、〇〇〇	三〇

(注) 税率は、Aの額を超える部分に適用される。

非居住者にとっては、一九八八年のこの税率改正はかなりきつい課税強化となっているようである。

#### ～ 税額控除

非居住者である被相続人の連邦遺産税の計算上、以下の四つの税額控除が認められている (IRC § 2102)。それは、①統一税額控除、②州遺産税控除、③贈与税控除、④相次相続控除の四つである。

統一税額控除とは、定額基礎控除であり、一九八八年一月一日後からの税率改正に合わせて、六、〇〇〇ドルから一三、〇〇〇ドルへと改正された。税額がこの基礎控除額一三、〇〇〇ドルとなる課税標準は六〇、〇〇〇ドルであり、したがって六〇、〇〇〇ドルを超える遺産をアメリカに残した被相続人のみ申告をすればよいことになる (IRC § 6018)。しかし、アメリカと相続税に関する租税条約を締結している国<sup>(30)</sup>の国籍を持つ被相続人の遺産に対しての統一税額控除は、上記とは異なる。日本は、アメリカとの間で「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(昭和三〇年条約二号)」を締結しており、その四条(控除の配分)において、「被相続人がアメリカの国籍を有していたか、アメリカに住所を有していたとすれば認められる特定の控除を、アメリカ内に所在する遺産の全世界に所在する遺産に占める割合以上は行う」ものとされている。この条約を受けて、IRC § 2102(c)(3)では、「居住者等に認められる統一税額控除一九二、八〇〇ドルのうちアメリカ内に所在する遺産の全世界に所在する遺産に占める割合部分のみの控除を認めている。

州遺産税控除の限度額は、調整課税遺産価額に対する控除限度額(下表参照)×アメリカ内遺産価額÷全世界遺産価額という算式で規定されている (IRC § 2102(b) 及び § 2011)。

調整課税遺産価額に対する控除限度額算出表

調整課税遺産価額 (A)		調整課税遺産価額 (D)		Aに対する控除額		控除率	
七、	〇四〇、〇	八、	〇四〇、〇	六五〇、	八〇〇	一三・六	
六、	〇四〇、〇	七、	〇四〇、〇	五二二、	八〇〇	一二・八	
五、	〇四〇、〇	六、	〇四〇、〇	四〇二、	八〇〇	一一・〇	
四、	〇四〇、〇	五、	〇四〇、〇	二九〇、	八〇〇	一一・二	
三、	〇四四〇、〇	四、	〇四四〇、〇	二三八、	八〇〇	一〇・四	
三、	〇四四〇、〇	三、	〇四四〇、〇	一九〇、	八〇〇	九・六	
二、	〇四四〇、〇	三、	〇四四〇、〇	一四六、	八〇〇	八・八	
二、	〇四四〇、〇	二、	〇四四〇、〇	一〇六、	八〇〇	八・〇	
一、	〇四四〇、〇	二、	〇四四〇、〇	七〇、	八〇〇	七・二	
一、	〇四四〇、〇	一、	〇四四〇、〇	三八、	八〇〇	六・四	
	八四〇、〇		〇四四〇、〇	二七、	六〇〇	五・六	
	六四〇、〇		八四〇、〇	一八、	〇〇〇	四・八	
	四四〇、〇		六四〇、〇	一〇、	〇〇〇	四・〇	
	四四〇、〇		四四〇、〇	三、	六〇〇	三・二	
	二四〇、〇		四四〇、〇	一、	二〇〇	二・四	
	一四〇、〇		二四〇、〇		四〇〇	一・六	
	九〇、〇		一四〇、〇		〇〇〇	〇・八	
	四〇、〇		九〇、〇		〇〇〇	〇	
	〇		四〇、〇		〇	〇	
	〇		〇		〇	〇	%
	超		以下				

八、〇四〇、〇〇〇	九、〇四〇、〇〇〇	七八六、八〇〇	一四・四
九、〇四〇、〇〇〇	一〇、〇四〇、〇〇〇	九三〇、八〇〇	一五・二
一〇、〇四〇、〇〇〇	—	一、〇八二、八〇〇	一六・〇

(注) 控除率は、Aの額を超える部分に適用される。

調整課税遺産価額Ⅱ課税遺産価額一六〇、〇〇〇ドル

贈与税額控除とは、被相続人が一九七六年以前に行った贈与でそもそも総遺産に含まれる贈与に係る贈与税額の控除である (IRC § 2012)。

相次相続控除とは、被相続人の死亡前一〇年以内に死亡した者(以下、「譲渡者」という。)から被相続人に譲渡された財産について、譲渡者の遺産税を以下の割合で控除するものである。譲渡者が被相続人の死亡前二年以内に死亡している場合には一〇〇%の控除が認められ、以下二年超四年以内であれば八〇%、四年超六年以内であれば六〇%、六年超八年以内であれば四〇%、八年超一〇年以内であれば二〇%の控除が認められる (IRC § 2013)。

ト 財産評価

外国人非居住者の場合の財産評価は、居住者等の場合の評価方法を準用している (IRC § 2103)。その準用されたIRC § 2031では、原則として死亡時の価額で評価すると規定するに止まっている。これを受けたReg § 20.2031-1(c)では、適正な市場価額 (Fair market value) で評価するとされ、適正な市場価額とは、競売による売買ではなく、売主と買主が適切な情報を合理的に知っている状況の中で取引される価額であり、日本の固定資産税に当たるハワイ州の地方税のために評価されたものは、それが適正な市場価額と認められない限り、申告には適用されないとされている。

実務的には、評価の専門家（日本の不動産鑑定士に当たるものと思われる。）の証明書（鑑定書）のコピーを申告書に添付することになっており、<sup>(31)</sup> 専門家の証明書はいつも認容されるとされている。また、評価日に近い取引価格は、自然で重要な証拠となるとされている。<sup>(32)</sup> 一般的に、評価水準はいわゆる時価にかなり近いと言われている。

評価時点は死亡時が原則だが、遺言執行者が選択をすれば、①財産が死亡後六か月以内に分配されたり、売却されたり、その他の処分がなされたときには、その分配等があった日、又は②①のような分配等がないときは死亡後六か月後によってもできる（IRC § 2032）。これらの日を選択できるのは、必ず総遺産と遺産税額が減少するときに限られている。そして、一部でもこれらの日を選択したら、すべての財産について死亡時以外による評価方法（上記①又は②）を採用しなければならず、取り消すことはできない（IRC § 2032(c)(ii)）。

(ii) ジョイント・テナンシーの終了に係る連邦遺産税の取扱

ジョイント・テナンシーは、前章でみたように相続はされずに合有者に移転してしまうが、被相続人の遺産に対して課税する連邦遺産税においては、別条文を設けて遺産の中に含めることによる課税対象としている（IRC § 2040(a)）。

課税対象となる範囲は、一九五四年以前の創設、一九五五年から一九八一年の間の創設で贈与を選択した場合又は一九八二年以後の創設のときは、取得のときに不均衡の抛出があれば贈与税が課せられており、自己の持分、例えば二人のジョイント・テナンシーであればいくらか抛出したかにかかわらず1/2について、連邦遺産税の対象となる。

一九五五年から一九八一年の間の創設で贈与を選択しなかった場合の課税対象となる範囲は、以下の例のように説明されている（Reg § 20.2040-1(c)）。

① 被相続人が購入金額の全部を出している財産については、財産全体が課税対象である。

- ② 被相続人が購入金額の一部を出している財産については、その出資割合に相当する部分が課税対象である。
- ③ 被相続人が購入金額を全く出していない財産については、課税対象とはならない。

なお、上記の規定にかかわらず、夫婦によるジョイント・テナンシー形態の財産の保有及び夫婦全部保有制の財産の保有に対しては、財産の1/2の価額を課税遺産価額に算入するとされている(RC § 2040(b))。この規定は、共有財産権形態(Tenancy in Common)の財産の保有に対しては適用がな<sup>ら</sup>ず(Reg § 20.2040-1(b))。

### 三 ハワイ州の遺産税の取扱

ハワイ州では、一八九二年から一九八三年までは相続税(inheritance tax)を採用していたが、一九八三年七月一日以後に死亡した被相続人からは遺産移転税(estate and transfer tax)を採用して<sup>(33)</sup>る。

ハワイ州法二三六D章で遺産移転税について規定している。それは、連邦遺産税と同じく被相続人の遺産に対して課税するもので、居住者と非居住者とで規定を分けている。非居住者とは、死亡時にハワイ州に居住していなかった者を言う (§ 236D-2)。

居住者に対しては全世界財産が課税対象となるが (§ 236D-3)、非居住者に対しては、ハワイ州に所在する財産のみが課税対象となる。税額は、連邦遺産税の州遺産税控除額×ハワイ州所在財産価額÷アメリカ所在財産価額という算式により算出される (§ 236D-4)。この場合の財産の評価額は、連邦遺産税の評価額と同じである。連邦遺産税の申告義務を負っている人格代表者は、連邦遺産税の申告期限(死亡後九か月)以前にハワイ州税務署に申告し、税金を納付しなければならぬ。その申告書には、報告書と連邦遺産税の申告書のコピーを添付しなければならない (§ 236D-5, 6)。

ハワイ州の遺産税といっても、ハワイ州独自に税率を決定できる仕組みとはなっておらず、連邦遺産税において認められた州遺産税控除額という税額控除のうちハワイ州分を納付してもらおう制度となっている。したがって、租税という形態をとりながら、連邦から州への補助金のような性格を持っていると言える。

以上のように、ハワイ州においても、ジョイント・テナンシーについて遺産移転税が課せられる。なお、ハワイ州には贈与税に関する規定はなく、ハワイ州においては贈与税はない。

(1) 田中英夫ほか『外国法の調べ方』一〇頁(東京大学出版会、昭三九)

(2) 國生一彦『アメリカの不動産取引法』一一・一三頁(商事法務研究会、昭六二)

(3) 田中英夫ほか、前掲(1)四二頁

(4) アメリカにおける土地の諸権利は、イギリスでの土地所有権の考え方に由来するものである。イギリスでは、完全な不動産所有権は国王にのみあり、個人は国王から封地され、土地に対して一定の権利を保有するに止まる。封地を受けた領臣は、領主に対して封地を受けた対価として、一定の役務を提供することを要し、領臣はその条件で一定期間不動産を保有しており、その役務の内容によって定まる土地保有関係の性質を存続期間の面からみた物権を期間的不動産権という。期間的不動産権は、自由保有権と自由保有権以外の期間不動産権とに大別される。自由保有権の中の単純封土権(*fee simple*)は、大陸法の所有権に機能的には最も近い。限嗣封土権(*fee tail*)は、アメリカのほとんどの州で廃止されたが、生涯権(*for life*)はいぜんとして存在している。自由保有権以外の期間不動産権とは、自由保有権に劣る期間不動産権の意味で、定期不動産権(*for years*)、任意不動産権(*at will*)からなる(木下毅『アメリカ私法』二二三から二三六頁(有斐閣、昭六三))。

(5) 日本では、一般的にジョイント・テナンシーは合有不動産権と訳されている(高柳賢三ほか編『英米法辞典』(甲斐閣、平一))が、動産にも利用される点からやや正確性に欠けるのではないか。合有財産権のほうがよいと思われるが、合有ということとは、必ずしも日本における合有の意味とは一致しないことから、本稿では、ジョイント・テナンシーとそのまま用いる

らていする。後述する Tenancy in Common も前掲『英米法辞典』では共有不動産権と訳されているが、動産にも利用される点から、本稿では共有財産権と訳す。

- (6) Michael L. Johnson, "Survivorship Interest with Persons Other than a Spouse, The Costs of Probate Avoidance" 20-4 Real Property, Probate and Trust Journal ; pp987-988 (1985)
  - (7) コモン・ローとは、慣習法、あるいは広く英米法のことを指す(前掲(5))『英米法辞典』。
  - (8) Michael L. Johnson、前掲(6)九八七頁
  - (9) 石川稔「統一遺産管理法典について」ジュリスト六七二から九五頁(昭五三)
  - (10) Michael L. Johnson、前掲(6)九九五頁
  - (11) 伊藤迪子『アメリカにおける不動産取引の手引』五一頁(有斐閣、平一)
  - (12) 國生一彦、前掲(2)二三頁
  - (13) 國生一彦、前掲(2)二二・二三頁と浅見公子「共有関係」ジュリスト英米判例百選Ⅱ一四一頁(昭五三)では、(1)から(3)の三つと説明されている。
  - (14) 伊藤迪子、前掲(11)五〇から五二頁
  - (15) 伊藤迪子、前掲(11)五〇から五二頁
  - (16) 鴻常夫ほか『英米商事法辞典』一五七頁(商事法務研究会、昭六一)
  - (17) Frank G. Option, "Decedents' Estates, Wills and Trust in the U. S. A." p61 (1987)
  - (18) 鈴木喜久江「アメリカ法における夫婦共有財産制」比較法研究二六卷八九・九〇頁(昭四〇)
  - (19) Michael L. Johnson、前掲(6)九八八・九八九頁
  - (20) 例えは、ハワイ州統一遺産管理法典§ 560 : 2-302 参照。本稿第四章第一節五(ト)①に記述した。
  - (21) 例えは、モンタナ州統一遺産管理法典72-2-702(1), 705(1)(c)参照。
- ちなみに、コロラド州統一遺産管理法典13-11-201では拡大財産権の1/2を超えない部分とされている。ハワイ州にはこの拡大財産権という概念はなく、ハワイ州では配偶者の選択権は純財産 (net estate) の1/3が認められているだけである。

この純財産には、ジョイント・テナンシーの権利は含まれない。本稿第四章第一節五(二)トに記述した。

- (22) Michael L. Johnson, 前掲(6)九八九・九九〇頁
- (23) 例え、ハワイ州統一遺産管理法典 § 560 : 6-107 参照。
- (24) 浅見公子, 前掲(13)一四一頁
- (25) 國生一彦, 前掲(2)二四頁
- (26) IRC, Reg. 20.2057, "U. S. CODE CONGRESSIONAL & ADMINISTRATIVE NEWS" の一九九〇年版及び "Bender's TAX RETURN MANUAL for 1990" (申告書S書を付) を使用して調査した。
- (27) Jacob Rabkin はか, "Federal Income, Gift and Estate taxation" p5161 (1989)
- (28) 日本も、無制限納税義務者の範囲に日本国籍を有する者を入れるべきではないかと考える。最近の節税対策として、子供が外国に居住しているときに海外財産を贈与するものが紹介されており、特に贈与税又は相続税のないオーストラリア、カナダ、香港、シンガポールなどに子供が居住していれば、効果は大きいとしており(納税通信二二四六号、八頁(平二・一〇・二九)、タックス&マネー(平二・七号)一九頁)、更にアメリカの居住者である場合に、上記の贈与税のない香港などの財産を贈与しても、日本・アメリカ・香港のどこでも課税を受けないとも紹介されている(税理三三卷、三号、二〇五頁)。このような節税策に対し、住所の判定を厳格にする方法もあろうが、①日本人による海外不動産投資に対して、税制(ここでは相続税・贈与税)中立性を保つべきである。②日本による海外不動産投資が批判を浴びている今、税制面が誘因となることは避ける必要がある。③財産所在地で課税を受けていれば、外国税額控除制度があり、実際に日本で納付するのは、全くないか少額である。④法人税のタックス・ヘイブン税制の考え方の導入である、などの理由により無制限納税義務者の範囲に日本国籍を有する者を入れるべきであると考えられる。もっとも、日本国籍があれば誰でも無制限納税義務者とするのも問題であり、日本との牽連性の点から日本の居住者であった年数でしほりをかけることが考えられる。
- (29) Jacob Rabkin はか, 前掲(27)五二二一b頁
- (30) 現在アメリカと相続税に関する租税条約を締結しているのは、オーストラリア、フィンランド、フランス、ギリシア、アイerland、イタリア、オランダ、ノルウェー、スイス、南アフリカ、イギリスそして日本である。カナダは一九六一年に締結

たが廃止されている(前掲(27)五二一六頁)。

(31) "Bender's TAX RETURN MANUAL for 1990"のA表(不動産の部)の書き方の説明書きのところに記載されている。

(32) Jacob Rabkinほか、前掲(27)五二二〇頁

(33) Russell S. Bockほか"Taxation of Hawaii, 1990 Edition" p214 (27 ed, 1990)

### 第三章 ジョイント・テナンシーについての相続税法適用上の問

#### 題点

前章でみたように、ジョイント・テナンシーは、ハワイ州法上認められている権利であり、合有者の一人が死亡するとその持分は、相続とは別の法理により生存合有権者に移転し、遺言による変更もできないことがわかった。このジョイント・テナンシーに対して、アメリカ連邦遺産税及びハワイ州の遺産税では、別条文を設けて遺産の中に含むことにより課税している。原則として遺産取得者課税体系をとっている我が国の相続税において、このジョイント・テナンシーに対してどういう課税を行うべきかを検討することとする。その際には、まずハワイ州法と日本の法との適用関係をどうみるかという国際私法の観点から検討を加えた上で、相続税法の適用関係をみることにする。

#### 第一節 相続準拠法の決定と適用範囲

渉外的な相続問題に関する法律関係を規整するにあたっては、その基本的な立場について、従来から、単一の法に

よつて統一的にすべての相続問題を規律するのか、又は、それぞれの相続財産の性質及び所在地のいかんによつて個別に考慮すべきか、の見解に分かれて対立しており、これが今日に至るまで解消されていない。前者の立場を採るものが相続統一主義であり、後者に属するものが相続分割主義と呼ばれている。

相続統一主義とは、相続の準拠法の決定について、相続財産の種類及び所在地のいかんを問わず、すべての相続問題を統一的に、単一の法、すなわち被相続人の属人法によつて規律しようとするものである。相続統一主義を採用する国は、ドイツ、ギリシャ、イタリア、スペイン、ポルトガル、オランダ、スカンディナヴィア諸国、ポーランド、チェコスロヴァキア等にわが日本である。

相続分割主義とは、相続の問題について統一的な準拠法を設けず、それぞれの相続財産の種類及びその所在地いかんによつて別個の準拠法の規律にゆだねようとする見解である。したがつて、相続財産を動産と不動産に分け、動産を被相続人の住所地法、不動産を所在地法によらしめている。相続分割主義を採用する国は、イギリス、アメリカ、フランス、ベルギー、オーストリア、アルゼンチン、チリ、コスタリカ、エルサルヴァドル、ルクセンブルク、トルコ等である。<sup>(1)</sup>

なお、各国の国際私法の統一を行うために条約の作成等を行っているハーグ国際私法会議は、一九八八年一〇月に「死亡による財産の相続の準拠法に関する条約」を採択した。この条約においては、統一主義の立場が遺産の細分化を防止するという観点から近時次第に優勢になりつつあることを考慮して、原則的には統一主義の立場を採用することになったが、分割主義の立場との妥協を図るために、準拠法の指定の場面においては例外的に分割主義を許容することになった。<sup>(2)</sup> 日本はいまだこの条約を締結・批准していない。

## 一 相統準拠法の決定

## (一) 相統統一主義の採用

日本の法例は、二六条で「相統ハ被相統人ノ本國法ニ依ル」と規定し、相統統一主義を採用している。したがって、遺産が不動産であろうと動産であろうと、相統に関する問題は、もっぱら被相統人の本國法によることを原則とする。ここで言う「被相統人ノ本國法」とは、被相統人の死亡当時における本國法、すなわち国籍を有していた国の法を意味するものと解されるべきことについては異論をみない。<sup>(3)</sup>「相統」の適用範囲については、以下の二で取り扱う。

## (二) 反致原則及び公序良俗違反の適用

相統分割主義を採用する国の国民が、その国の国際私法上の意味における住所をその本国に有しており、しかもその所有にかかる不動産を日本に残して死亡したとすれば、その不動産に関する相統問題は、動産に関するそれと異な<sup>(4)</sup>って、結局において日本法を準拠法とすることとなる(法例三三條)。

また、被相統人の本國法を適用する結果、例えば宗教上の死亡のような場合で、被相統人の本國法がこれを相統開始の原因としても、このような原因による相統開始を認めることは、日本の公序良俗に反すると解されるときは、被相統人の本國法の適用は排除される(法例三三條<sup>(5)</sup>)。

我が国の法例では相統準拠法の決定について、以上のような反致原則及び公序良俗違反の原則を規定しているが、本稿で考えているのは、日本に居住していた日本人が被相統人であり、日本の民法が準拠法となる場合であるので、これらの適用の問題は、これ以上触れない。

## 二 相統財産の構成の問題について

法例二六条に言う「相続」の範囲については、我が国の国際私法学説上の通説ではきわめて広いとされている。通説では、相続開始、相続能力、相続欠格、相続人の廃除、相続順位、相続分、相続財産の構成・移転、相続の承認（限定承認を含む）、相続放棄、遺産分割、遺留分とその減殺、相続人の存否、<sup>(6)</sup>等およそ相続法上の問題として觀念されうるほとんどすべての問題が被相続人の本国法によらしめられている。法例二六条によらしめられないのは、①外国人が日本で失踪宣告を受けた場合、その失踪宣告が相続開始原因となるか否かの点、②いわゆる先決問題（例えば妻の相続権を論ずる前提としての当該婚姻の有効性）、③相続人不存在の場合の遺産の帰属、等の事項に過ぎない。<sup>(7)</sup>以下では相続財産の構成の問題について検討することとしたい。

日本の国際私法上、被相続人の財産（積極財産も消極財産も含めたもの）のうちどのようなものが相続の対象となり、どのようなものが相続の対象とならないかという問題についての準拠法の決定については以下の三つの説がある。

まず第一に、通説的と目されている見解で、相続の準拠法と相続されるか否かが問題とされる個別の権利義務の準拠法（以下、「個別準拠法」と呼ぶ。）との双方を重疊的に適用し、その双方によって相続財産への帰属が認められない限り、その財産権は相続財産に組み込まれないとする説である。<sup>(8)</sup>

第二に、上記の説を修正したもので、相続の準拠法と個別準拠法とを重疊的に適用するのではなく、配分的に適用するという考え方をとる説である。配分的な適用というのは、ある財産が相続の対象となるか否かを決するには、財産が相続されるために必要な属性が何であるかについては相続準拠法が規律し、問題となる財産がそのような属性を有しているか否かについては個別準拠法が規律するという適用方法のことである。<sup>(9)</sup> その一つの説明として、相続準拠

法が例えば一身専属権を相続財産より除外する場合でも（民法八九六条参照）、ある権利が果たして一身専属権かどうかは権利の属性に関する問題であるから個別準拠法によるものとして、債務についても同様であるものとして、<sup>(10)</sup>

第三に、被相続人に帰属していた財産権のうち相続という一つのメカニズムに組み込まれるものは何かという当面の問題は、いわば相続メカニズムの入口の問題であり、この点まで相続準拠法の守備範囲に含める理由もさほどなく、個別準拠法のみによらしめるといふ説である。<sup>(11)</sup>

更に、論理的には、相続の準拠法のみを適用し、個別準拠法は考慮しないと見る見解がありうるわけだが、現在わが国にはこの見解を主張する論者は見当たらない。<sup>(12)</sup>

日本民法を準拠法とする裁判例は極めて少なく、以下のものが参考になると思われる。日本人学生が、アメリカカリフォルニア州（加州）に留学中におこした不法行為に基づく損害賠償債務は、債務者（日本人）の遺族に相続されるか争われた事件<sup>(13)</sup>であり、裁判所は、「法例二五条（現二六条）によれば、本件債務は、相続財産を構成し債務者の死亡により、直ちにその相続人たる被告らに承継されるものといわざるをえないかのごとくである。ところが、一方、法例二一条一項の規定によれば、本件事故によって生ずる損害賠償債権債務関係の成立及び効力は、不法行為地たる加州の法律に準拠して決されるものといわなければならない。しかるに、加州において、債務の相続性が認められず、被相続人の債務は相続の対象にならないということになる。このようにみると、本件債務の相続性につき、法例二一条一項と同二五条とは相矛盾する内容の二個の準拠法の適用を命じているといえ、しかも、いずれかを優先的に適用すべきものとする根拠も見当たらない。そうであるとすれば、本件債務の相続性を肯定し、これが相続によって被告らに承継されることを肯認するには、加州も、日本法もともにこれを認めていることを要するといわなければならない。

ならず、いずれか一方でもこれを認めないときは、結論としてそれを否定すべきものと解するよりほかはない。そうすると、本件債務は相続によって被告らに承継されることはない。」と述べ、債務の相続性を否認するに際し、第一の説の重畳的に適用する説を採用したものと思われる。

第一から第三の説のどれが妥当であるかは、判断しかねるところである。裁判例も地裁レベルのものであり、消極財産の相続についてのものであることから、今後、具体的事例を積み重ねつつ、なるべく統一の見解がでることを期待するほかはない。

一般的に、私法上相続財産とされないものを相続税法一条に言う「相続に因り」取得した財産に含めるためには、立法による規定が必要となるであろう。相続税法三条は、私法上相続財産とはならないと考えられている生命保険金・退職手当金・生命保険契約に関する権利等を相続により取得したものと同みなすことにより、これらの財産に相続税を課していることが例として挙げられる。

本稿の関連で問題となるのは、ジョイント・テナンシーが相続財産となるか否かということである。ジョイント・テナンシーは第二章でみたとおり、ハワイ州において相続性をもたず、相続とは別の法の作用により生存合有者に所有権は移転する。したがって、第一から第三の説のどれを採用しようとも、ジョイント・テナンシーは日本においても相続性をもたずに、相続人には承継されないと断言するのはないか。したがって、ジョイント・テナンシーについて、相続税法上、「相続に因り」取得したものと同みなす規定がない以上、「相続に因り」取得したとしての相続税を課することはできない。そうすると、相続税法一条に規定する「遺贈（贈与者の死亡に因り効力を生ずる贈与を含む。）に因り」取得したと解することができれば相続税を課することになるが、そう解することができなければ、所

得税（一時所得を構成すると解される。）を課す他はないとの疑問が生ずることとなる。

そこで、租税法で用いている概念について、いわゆる借用概念について以下で検討することとする。

## 第二節 借用概念

元来、租税法が他の法律分野で用いられている概念を用いるときに、どのように考えるかについて、金子宏教授は以下のように述べておられる。<sup>(14)</sup>

「借用概念の解釈については、抽象的に言って、三つの見解がありうる。第一は、独立説とも呼ぶべきもので、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とする見解である。これに対し、第二の見解は、統一説と呼ぶことができ、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、とする考え方である。さらに、第三の見解は、目的適合説とも呼ぶべきもので、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、とする考え方である。……三つの見解のうち、独立説は少数説にとどまっている。……統一説と目的適合説が、それぞれ有力に主張されている。もちろん、この二つの説は完全に対立し合うものではない。統一説といえども、借用概念について、租税法規がその意義を明文の定めで修正している場合や、明文の定めがなくても規定の趣旨や意味関連からそれを別意に用いることが明かな場合にまで、その本来の意義に拘泥するものではない。また、目的適合説も、その本来の意義から離れた自由な解釈を認めるものではない。」

裁判例は、以下のような見解をとっている（最近の例と代表的な例を挙げた。他にも多数の同様な裁判例があ

る。

① 所得税法六〇条一項一号の「贈与」に負担付贈与が含まれるか否かについて争われた最判昭六三・七・一九（判時一二九〇―五六）は、「租税法の解釈であつても、必ずしも法文上の文言のみにとらわれるべきものではなく、当該法条の実質的意義を考察し、その意義に照らして合理的な解釈をすべきものであるから、同条一項一号にいう贈与について、贈与者に経済的利益を生ずる負担付贈与を含まないと解すことをもって租税法主義に反するとすることはできない」とした。

② 株主相互金融会社の株主優待金が源泉徴収対象の配当にあたるか否かについて争われた最判昭三五・一〇・七（民集一四―二二―二四二〇）は、「所得税法中には、利益配当の概念として、特に、商法の前提とする、取引社会における利益配当の観念と異なる観念を採用しているものと認むべき規定はないので、所得税法もまた、利益配当の概念として、商法の前提とする利益配当の観念と同一観念を採用しているものと解するのが相当である」とした。

裁判例は、私法の分野で用いられている意義と同一に解することを原則としながらも、明文の規定や法条の実質的意義に照らした合理的な解釈により別異に解することも租税法主義には反しないとの見解と推測できる。

私は、納税者にいわゆる不意打ちを食らわせるようなことになることは、租税法の法的安定性と予測可能性の見地から好ましいことではないという点から統一説の考えには賛同しうるが、公平な課税・租税の徴収の確保という点から、目的適合説の立場に立つて考えたい。もっとも、本来の意義から離れた自由な解釈をするというものではなく、法の目的、趣旨、意味関連をよく検討すべきであることは言うまでもない。

以上是国内的事件の場合であり、涉外的事件においては、国際私法上、例えば船舶の差押えの際に抵当権が問題と

なつたとき、日本法を準拠法としながら、国内で発生したものと国外で発生したものを同一順位と考える場合がある。日本の法制度と等価値であることが肯定されれば、同一のものとされ配当されるのである<sup>(15)</sup>。これは、外国法制度間の等価性・代替可能性の問題であり、外国法上の制度とびたり符合する制度が日本にあることはもとより常に前提しうることではなく、日本に類似の制度があれば極力そのための手続を転用して外国法上の制度に基づく処理を行うべきである<sup>(16)</sup>。抵当権のほかにも、例えば、家事事件の「婚姻」や、「養子縁組」を考へても同様のことが言える。

ハワイ州のジョイント・テナンシーについても等価性・代替可能性の考え方に即して解釈すべきである。とりわけ、民商法解釈論において支配的地位を占めている利益衡量論<sup>(17)</sup>のもとでは、法律効果ごとに分けて考へていくことになり、本件の場合は、相続税法上どう考へるかということが、私法上も要求されることになる。ジョイント・テナンシーなる制度の概括的なもので決定されることはもはやできないのであり、予定された法制度と異質だと課税できないとするのは不公平である。ちなみに、ドイツの相続税の国際課税に関して、ドイツの判例は、外国の遺産を取得するとき、自国の相続税法で定められていることはないのだから、経済的実態が同じなら課税してもいいのではない<sup>(18)</sup>。か、と述べ、経済的実態を重視してかなり広汎に、自国民法上の制度と外国法上の法制度との同質性を肯定している。ハワイ州のジョイント・テナンシーについて、前述の借用概念に加えて、涉外事件のこのような特殊性を考慮する必要がある、次節三においてこの立場により結論を導き出した。

### 第三節 ジョイント・テナンシーについての相続税法適用上の問題点

#### 一 取得時点の贈与税の問題点

ジョイント・テナンシーを夫婦間でであろうが、兄弟間・親子間で創設しようとも、自己の持分に見合う資金を拠出していない者は、贈与税の対象とするのが、合理的な課税方法であろう。

なぜなら、①ジョイント・テナンシーは、日本の共有とほぼ同じものであり、共有に対する日本の贈与税課税の方法と異なる取扱いをする理由が見当たらない、②一九八一年までのアメリカのような課税方法、すなわち、取得時点には原則として課税関係を持ち出さず、終了時点又は死亡時点に拠出分を考慮して決定する方法を採用するとすれば、取得時点の拠出分を終了時点又は死亡時点に別途調査する必要がある、契約書だけではこの拠出分は把握できず、税務執行上相当の困難が生じるおそれがあるからである。

## 二 終了時点の贈与税又は死亡時点の相続税の問題点

これは、上記の取得時点の取扱いと表裏一体のものであり、取得時点で、例えば二人によるジョイント・テナンシーなら、それぞれ1/2づつと確定させるわけだから、終了時点（財産の売却、交換、贈与その他の方法による処分、分割等）又は死亡時点には、その確定させた1/2についてのみ考えればよいということになる。

## 三 ジョイント・テナンシーについての死亡時点の相続税課税の問題点

それでは、死亡時点において、上記の例でいけばその1/2についてどのような課税をすることができるのか、またすべきなのか。

そもそも、死因贈与とは、「自分が死んだら、特定の家屋を贈与する」という不確定期限付贈与契約を言い、贈与契約とは、贈与者から受贈者に対して無償で財産的出捐することを目的とする諾成契約である。<sup>(19)</sup>そして、死因贈与は、単独行為である遺贈と類似していることから遺贈に関する規定に従うとされ（民法五五四条）、その遺贈の意義に

つては、「人は生前において自由に財産を処分できたのであるから、その延長として彼に死後の遺産のゆくえも決定させてやろうという考えから認められた制度である」との説明がある<sup>(20)</sup>。

ジョイント・テナンシーなる概念は、英米法独自の概念であり、これについての日本の法律、とりわけ相続税法の適用・解釈については、その権利の持つ経済的、実質的意義を重視することが必要であり、渉外的事件においては、法制度の等価性・代替可能性を重視すべきであることも前節で述べたとおりである。ジョイント・テナンシーは、合有関係を創設しようとする当事者が、その不動産を取得する際に当事者間での合意（ジョイント・テナンシーを創設するという契約書上における合意）によって、創設されるものである。日本の共有制度に非常に近い共有財産権（Jointancy in Common）による取得とせず、わざわざジョイント・テナンシーとして取得したものと考えられる。したがって、その合意の意義は、合有者の一人が死亡した場合には、その合有権は他の生存合有権者に帰属することを当事者が任意の契約により承諾することとあり、そういう法の効果を享受することに当事者間で合意したということが出来る。この当事者間の合意という点に着目すると、どちらが先に死ぬかわからないため、お互いに「自分が死んだら、この合有の財産を贈与する」という契約を行つたとみることが出来る。また、ジョイント・テナンシーが利用される理由が、前述のとおり、ハワイ州では相続法上の遺産管理手続を避けるためや相続において特定の者に財産を移転したいという意思のあらわれであることは、日本においてみると、分割協議対象とせずに特定の者に遺産を移転したいという、上でみた死因贈与ないしは遺贈の意義である死者の最終意思の尊重という点に極めて近いと言える。以上により、他の生存合有権者が取得する権利は、日本の法律に照らしてみると、その法的性質・効果においては日本の民法五五四条の死因贈与により取得した財産と解することができ、その結果、相続税法一条に規定する「贈

与者の死因に因り効力を生ずる贈与」により取得した財産に含まれ、相続税の課税対象となると考えられる。

もし仮に、ジョイント・テナンシーの設定行為が、日本の法律に照らしてみてもその法的性質・効果において、民法上の死因贈与と同一に解することができなくても、相続税法一条に規定する「贈与者の死亡に因り効力を生ずる贈与」と解する余地は十分存するものと考えられる。つまり、相続税法上、「相続」について別意に解すべき根拠も合理的な理由も見当たらないが、「遺贈」については、「贈与者の死亡に因り効力を生ずる贈与」を含める旨を規定しており、相続税法上の「遺贈」の概念は私法上の概念とは異なることは明らかである。そして、相続税法一条に規定する「贈与者の死亡に因り効力を生ずる贈与」は、民法五五四条の「贈与者ノ死亡ニ因リテ効力ヲ生ズベキ贈与」という文言と完全に一致しているものではなく、必ずしも民法五五四条の「死因贈与」と同じ意味内容のものに限ると解する必要はないと考えられるからである。

これに対し、このジョイント・テナンシーの合有者が死亡した場合にその合有権は他の生存合有権者に帰属するという点を、日本の民法二五五条の共有者が相続人なくして死亡したときは、その共有持分は他の共有者に帰属することと類似するとして、民法二五五条に対する相続税法適用と同一の解決方法も考えられなくはない。この解決方法によると、生存合有権者は、何らの対価を支払うことなくその持分相当額の財産の増加を来すことになるので、その被相続人の合有権を遺贈により取得したものと<sup>(2)</sup>して、生存合有権者に相続税を課せられることになるか、又は、一時所得に該当するとして生存合有権者に所得税が課せられることになろう。しかし、ジョイント・テナンシーは、合有者のいずれかの者が死亡するまでに終了させない限り、いずれかの者が死亡したときには相続とは別の法の作用により他の残存合有権者に移転するものであり、遺言の対象とも相続の対象ともならないものである。だからこそ、創設時

における死因贈与契約に極めて近いと言えるのである。これに対し、民法二五五条の場合は、相続人なくして死亡したときにも遺言による処分は可能であるし、また特別縁故者への財産分与が行われることもありうる。<sup>(25)</sup>したがって、相続人のいない者がいる者と共有持分を取得したからといって、自分が死亡すれば自分の共有持分は他の共有者に帰属するということを当事者が任意の契約により承諾したとは言えず、そういう法律効果を享受することに当事者間で合意したとはとうてい言えないものである。以上のように、ジョイント・テナンシーを民法二五五条に対する相続税法適用方法で解決するのは無理があると思われる。

#### 四 取得時期

ジョイント・テナンシーは、相続されずに、死亡と同時に相続とは別の法の作用により生存合有権者に移転するものであり、財産の取得時期は被相続人の死亡時と考えて問題はないと思われる。したがって、納税義務の成立時期、税法適用年分は相続開始時で問題はないと思われる。

- (1) 欧龍雲「統一主義と分割主義」ジュリスト(国際私法の争点)一三二頁(昭五五)
- (2) 原優「相続の準拠法条約について」民事研修No.三八二、一九頁(平一)  
この条約については、原優「死亡による財産の相続の準拠法に関する条約」の成立」国際商事法務一七一―一四〇が詳し  
い。
- (3) 折茂豊『国際私法(各論)』四二二頁(有斐閣、新版、昭六〇)
- (4) 折茂豊、前掲(3)四二二頁
- (5) 杉林信義『国際私法』三八九頁(富山房、昭四九)

(6) 第四章でみるように、ハワイ州の相続人の範囲は日本より広く、例えば、日本法ではいどこに相続権はないが、ハワイ州ではある。そうすると、日本人がハワイ州に財産を残して死亡したときに、日本法では相続人不存在として特別縁故者の申立等が始まるときでも、ハワイ州法によりハワイ州の財産は、いとこが取得できる場合があると考えられる。この問題をどう解決をつけるのかという問題に触れた文献・論文は見当たらず、ここではこれ以上触れない。本当に被相続人の本国法にのみよらしめてよいか疑問ではある。

(7) 石黒一憲『国際私法の解釈論的構造』二四一から二四三頁(東京大学出版会、昭五五)

(8) 石黒一憲、前掲(7)二四八・二四九頁

(9) 早川眞一郎「ハーグ準拠法諸条約と「相続財産の構成」」関西大学法学論集三九―四・五、一七六頁(平二・二)

(10) 実方正雄「国際相続法」穂積・中川編『相続(家族制度全集法律篇五)』二五六頁(河出書房、昭一一)

(11) 石黒一憲『国際家族法入門』二五〇頁(有斐閣、昭五六)

(12) 早川眞一郎「相続財産の構成」の準拠法について」関西大学法学論集三八―二・三、三三三頁(昭六三・一〇)

(13) 大阪地判昭和六二・二・二七(判タ六三九―三三三)

(14) 金子宏「租税法と私法」租税法研究六号、一頁以下(昭五三・一〇)

(15) 石黒一憲『金融取引と国際訴訟』三四五から三四九頁(有斐閣、平一)を参照

(16) 石黒一憲『国際私法「新版」』一一四・一一五頁(有斐閣、平二)

(17) 石黒一憲『現代国際私法「上」』一二五頁(東京大学出版、昭六一)では、以下のように述べている。

「言うまでもなく法の解釈は、法規定の文言や体裁のみですべてが片付くようなものであってはならず、立法趣旨の正確な探求、個々の制度の沿革や機能の検討、体系的・論理性を重んずる解釈姿勢、等々を踏まえつつ、最終的には個別の事案において何が正義に合致するかを事案の諸事情を仔細に検討しつつ探求し、判断するという、総合的・全人格的な作業でなければならぬ。」

(18) Otto Taucher, "Internationale Erbschaften", p26-27 (1987)

(19) 遠藤浩編『基本法コンメンタール債権各論「第三版」』五九から六三頁(竹屋芳昭)(日本評論社、昭六三)

(20) 遠藤浩ほか編『民法(9)相続「第三版」』二〇八頁(有斐閣、平二)

(21) 相続税法基本通達九一一二参照

(22) 共有者の一人が相続人なくして死亡した場合に、民法二五五条と民法九五八条の三とどちらが優先するか裁判例、学説とも争いがあったが、最判平一・一一・二四(ジュリスト九五〇一一〇二、平二・二)は九五八条の三を優先すべきことを明らかにした。

## 第四章 ハワイ州の相続法及びアメリカ不動産取引

前章までにおいて、ハワイ州におけるジョイント・テナンシーの課税問題に対する相続税法の具体的適用関係をみてきた。ジョイント・テナンシーは、相続とは別の法理により財産が移転するが、本章以下では、いわゆる相続により財産が移転する場合の具体的な法的手続、方法を解明し、その相続に関して現行相続税法の適用関係はどうなるのかという点を解明し、論及することとしたい。なお、相続の手続は、各国・各州ごとに異なるので、ハワイ州におけるそれを具体的に解明することを手掛かりとする。

### 第一節 ハワイ州の相続法

#### 一 概要

アメリカの五〇州は、それぞれ相続法に関する独自の法典を有している。しかし、相続という極めて重要な法典

が、州ごとに異なるのは望ましいことではない。そこで、統一遺産管理法典<sup>(1)</sup> (Uniform Probate Code) が、一九六九年八月に統一州全国協議会及びアメリカ法曹協会によって承認され、一九八四年現在以下の一七州がこれを採用し、あるいは類似の法典を制定していると言われている。最初に採択したアイダホのほか、アラスカ、アリゾナ、アラバマ、コロラド、フロリダ、メーン、モンタナ、ミンガン、ミネソタ、ニュージャーシー、ネブラスカ、ニューメキシコ、ノース・ダコタ、ユタ、ウィスコンシン及びハワイの一七州である<sup>(2)</sup>。

ハワイ州では、この法典を一九七六年七月一日から発効させており、その後いく度かの改正を重ね、他の州の統一遺産管理法典とは若干内容を異にしている。ハワイ州法五六〇章が、この統一遺産管理法典であり、§ 560 : 1-101 (以下この章において「§ 1-101」のように表示する。) から § 560 : 8-102 まで詳細に規定を置いている。

基本的な相続の仕組みは、人が死亡するとその者の財産は遺産財団 (estate) となり、人格代表者 (personal representative : 遺言執行者 (executor) と遺産管理人 (administrator) の両者を総称してこう呼ぶ。) によって管理され、その人格代表者の手により債権が集められ、債務を支払い、残余のものを相続人又は受遺者に分配することにより遺産管理は終了する、というものである。

## 二 非居住者の適用範囲

そもそも、相続人が外国人であることを理由に何らかの制限があるのかという点について、§ 2-112 では、「何人も本人又は本人が権利を要求する者が外国人であるとの理由で、相続人として相続する資格を喪失しない。」と述べ、何の制限もないことを宣言している。ちなみに、日本人については、「日本国とアメリカ合衆国との間の友好通商航海条約」第九条第三項において、アメリカにある財産を遺言によると否とを問わず、遺産として取得するに際し、外国人

であるとの理由で制限がある場合には、その財産を自由に処分することを許され、五年以上の期間が与えられる。

アメリカ抵触法第二リステイトメント (Restatement of Conflict of Laws, 2d) § 236<sup>(3)</sup> 及び、「所有者が無遺言で死亡したときの土地及び建物の権利の相続人への移転は、物件所在地の裁判所で適用される法によって決定され、その裁判所は、通常、自州の法を適用する。」と述べている。これは、歴史的・感情的・実用的理由からくるものとされ、事柄を複雑にしないためであるとの説明がなされている。<sup>4)</sup> 動産については、同リステイトメント § 208<sup>(5)</sup> において、被相続人の死亡時の住所があったところの法を適用すると述べている。<sup>5)</sup> したがって、アメリカは一般的には、第三章第一節で述べたような不動産、動産異則主義を採用していると言える。

具体的にハワイ州においては、このハワイ州統一遺産管理法典の適用される範囲として、①ハワイ州に住所を有する被相続人に関する相続事件及び遺産、②ハワイ州に住所を有しない非居住者たる被相続人が所有していたハワイ州に所在する財産（不動産及び銀行預金も含んだ動産のすべてが含まれる。）を挙げている (§ 1-101)。更に、非居住者たる被相続人に関して①遺言の検認、ハワイ州での人格代表者の指名・解任及び遺産に関する命令についての略式遺産管理手続又は正式遺産管理手続や②ハワイ州での遺産管理に関する請求者や遺産分配を受ける者その他の者の地位・権限・義務・責任にも適用されるとされている (§ 4-207)。したがって、本件で想定している被相続人及び相続人のいずれもが日本人で、日本の居住者であり、かつ、財産がハワイ州に所在するケースにおいて、ハワイ州に所在する財産についてはハワイ州法の遺産管理手続が開始されることになる。

### 三 遺産管理手続

この統一遺産管理法典においては、金銭に見積もった総遺産の価値（債務等を控除する前の価値）に応じて次の四

この遺産管理の方法が定められている<sup>(5)</sup>。

総遺産価値

遺産管理方法

- 五、〇〇〇ドル以下……………宣誓供述書 (Affidavit)
  - 五、〇〇〇ドル超二〇、〇〇〇ドル以下……………小規模財産権 (Small Estates)
  - 二〇、〇〇〇ドル超四〇、〇〇〇ドル以下……………略式遺産管理手続 (Informal Proceeding)
  - 四〇、〇〇〇ドル超……………正式遺産管理手続 (Formal Proceeding)
- 以下、それぞれの遺産管理方法について概略を見ることとする。

(一) 宣誓供述書 (Affidavit)

遺産が動産しかなく、その価値が五、〇〇〇ドル以下であれば、相続人・受遺者は、宣誓供述書（法廷外で自発的に自己の知っている事実を記載した供述書<sup>(7)</sup>）を作成し、動産を自己のものとする<sup>(8)</sup>ことができる（§ 3-1201）。

(二) 小規模財産権 (Small Estates)

ハワイ州の遺産が二〇、〇〇〇ドル以下であり、人格代表者が指名されていないならば、その遺産が所在する巡回裁判所の事務官が人格代表者として遺産を管理し、被相続人の資産を集めることができる命令を発することができる。この命令は、裁判所の自由裁量ですることができる（§ 3-1205）。

(三) 略式遺産管理手続 (Informal Proceeding)

略式遺産管理手続 (Informal probate and appointment proceeding) とあり、遺産が四〇、〇〇〇ドル以下のときに利用できるものである。これは、次の四に述べる正式遺産管理手続 (Formal Proceeding) に比べ簡略化された手続

であり、申立てに対するヒアリングがないのが特徴であるが、争いが起きれば正式遺産管理手続が利用される (§ 3-301~311)。

上記(一)から(三)までの手続は遺産が少額るときに行われるもので、日本の相続税が課税になるケースは稀であると思われるので、これ以上触れないこととする。

#### (四) 正式遺産管理手続 (Formal Proceeding)

遺産が四〇、〇〇〇ドル超のときに利用できるものであり、最も一般的に使われているものである。<sup>(9)</sup>

ちなみに、遺産が四〇、〇〇〇超のときには、裁判所の監督を受ける遺産管理 (supervised administration) もある。これは誰も彼もが互いに信頼せず、すべての者があい争っているときにのみ用いられる。ここにおいては、人格代表者の権限は制限されていて、通知が発せられた後に、裁判所による聴聞が遺産管理手続中の多くの段階で要求される (§ 3-501~505)。この手続は特殊なものであり、これ以上触れないこととする。

以下、正式遺産管理手続についての流れを見ていくこととする。

#### イ 遺言がある場合

##### (1) 利害関係人の申立て

そもそも遺言がある場合に被相続人の財産を相続人又は受遺者に移転したり、人格代表者として指名をもらうためには、上記(一)の宣誓供述書を除いて、遺言は略式検認 (informal probate) か裁判所の遺言検認の判決により法的に有効と宣言されなければならない (§ 3-102)。そこで、この手続は、利害関係人 (相続人、受遺者、子、配偶者、債権者) その他遺産に関し権利を有する者 (§ 1-201 で定義されている。) の申立てにより開始される (§ 3-401)。その申立て

の内容は、その遺言が法的に有効かどうか、すなわち遺言の検認及び人格代表者の指名である。

(甲) 関係者への通知

この申立てがあると裁判所は、申立てに關するヒアリングの日時と場所を関係者に通知する (§ 3-403)。通常、通知の六―八週間後にヒアリングの日時が設定される。<sup>(10)</sup>

(イ) ヒアリング

ヒアリングにおいて遺言が検認され、人格代表者が指名される。人格代表者は、裁判所の命令により指名を受け、遺産管理令状をもらわなければならない。そして、遺産管理はこの令状の発行により開始される (§ 3-103)。

人格代表者としての指名を求めている人は、指名に先立ち三週間続けて週に一度づつ、その申立てをしている巡回裁判所のあるところで発行部数が多い新聞に、相続債権者に対する通知を公示する。この通知は、自分が人格代表者として立候補していることのほか、相続債権者に対して、最初に新聞に公示されたときから四か月以内に被相続人に債権があったことを申し立てる必要があることを知らせるものである。ただし、人格代表者としての指名を求める申立てが否定されたら、その立候補していた者は、人格代表者として指名された者へ速やかに、債権の存在を告知しなければならぬ。それに不履行があれば、債権者の被った損害の責任を負う (§ 3-802)。通常この通知には最初に新聞に公示されたときから四か月以内に申出のなかった債権者は債権を行使できない旨の除外の効果が認められている (§ 3-803)。しかし、例外的に、遺産の分配後であっても遺産の分配を受けた者に対して請求することが認められている (§ 3-104)。

(二) 清算事務

人格代表者は指名を受けてから三〇日以内に財産目録を調製したうえで (S 3106)、債権を集め、税金や相続債務を支払い、清算事務を行う。

(ホ) 清算事務の終了

人格代表者は、人格代表者としての指名から一年以内に、登録官が相当の理由有りと認めれば、更に延長された期間内に、最終計算書を登録官へ提出することにより清算事務は終了する。最終計算書には、以下のものが示される。

- ① 人格代表者が受け取った収入と支払った費用と手元に残ったすべての財産のリスト
- ② 分配を受ける者と財産のリストを記載した遺産分配案
- ③ 人格代表者が全債権者に対する支払いを済ませ、遺産税・相続税その他死亡に関する税を納付することにより、完全に遺産管理を履行したことを証するもの

④ もし、債権か税金が期限未到来等により未払いになったときは、(a) 分配を受ける人の承諾を得て返済してもらうことを条件に、遺産を分配するつもりである旨を述べたもの、又は、(b) 未払いの債務に何らかの便宜を図ったことを詳細に述べたもの

⑤ 人格代表者の報酬<sup>(1)</sup>

もし、利害関係人が最終計算書に反対の申立てをし、裁判所が相当の理由有りと認めれば、更に訴訟は維持されるが、そのような申立てや裁判所の命令がなければ、ヒアリングなしに、登録官は最終計算書を是認することができる。それに従い分配を命令することができる。この命令により、遺産管理手続は終了し、人格代表者は債権者からの請求や利害関係人の要求などから開放され (S 3103)、相続人又は受遺者は司法的に承認を受けた権限を与えられること

になる。

なお、遺産管理手続中であっても、以下のような場合には、財産の一部が受遺者又は相続人に分配される。<sup>(12)</sup>

① もし、不動産が遺言により特別に遺贈されていれば、債権者の債権が弁済されるか流動資産による弁済が保証される限り分配される。そうするためには、関係者によるヒアリングが行われ、裁判所の命令が必要である。

② 遺産の中の動産が全債務や費用を賄えるならば、最終計算書を提出する前でも、受益者にあん分比例で分配される。この部分的な分配が行われたら、受益者の受取書を裁判所に提出する必要がある。

(b) 非居住者被相続人の遺産の分配

遺産の分配という最終局面において、ハワイ州で指名された人格代表者により管理されている非居住者の遺産財団は、被相続人の住所地の人格代表者が受取を希望すれば、その所在地の人格代表者に分配されるとされている。<sup>(13)</sup>ただし、この規定は、以下の三つの場合にはその限りでなく、このハワイ州の統一遺産管理法典に従って分配されるときに用いられる (§ 3-816)。

① 遺言や適切な法の選択（前述アメリカ抵触法第二リステイトメント § 236 で「所有者が無遺言で死亡したとき  
の土地及び建物の権利の相続人への移転は、物件所在地の裁判所で適用される法によって決定され、その裁判所は、通常、自州の法を適用する」と述べていることからハワイ州法が適用になると考えられる。）により、その相続人又は受遺者が、住所地の法を参照することなしにハワイ州の法律で特定できる場合

② ハワイ州の人格代表者が、適切な調査の後、住所地の人格代表者の存在を知ることができない場合

③ 裁判所又は登録官が、§ 3-1001 か § 3-1003 に定める終了の手続で別の分配方法を定めた場合

したがって、被相続人、相続人とも日本人で日本に住所がある場合にハワイ州に財産を残したときに当面適用になる法は、遺産管理、遺産の分配方法ともハワイ州法になる。そして、とりあえずは、ハワイ州法による相続人の範囲・相続分により、ハワイ州所在の財産は分配されると思われる。

ロ 無遺言である場合

無遺言である場合の遺産管理手続は、利害関係人の申立てにより開始され (§ 5101)、その申立ての内容は、そもそも無遺言である旨の判決を求めると人格代表者（遺産管理人）の指名である。

その他の遺産管理手続は、遺言がある場合と同じである。

被相続人が無遺言で死亡したとき、財産を管理するために遺産管理人が任命されることが通常必要である。負債がある財産権の場合は、通常、遺産管理を要する。しかしながら、被相続人が、生存配偶者に譲渡される後述する免除財産のみを残した場合、又は相続人として遺産分配に対する権利を有する者が一人だけの場合、遺産管理は一般的に不要である。<sup>14)</sup>

四 人格代表者の権限及び職務内容

ハワイ州で人格代表者として、任務につける権利を与えられる者は、原則としてハワイ州に居住する一八歳以上の個人かハワイ州で実際に仕事している法人であるが (§ 5101)、非居住者たる被相続人に関する場合には、妻、親、子がハワイ州に居住していなくても、ハワイ州の人格代表者として任務につくことができるとされている (§ 4207)。人格代表者の指名を求めることができるのは、遺言で遺言執行者の指定がありその者が就任を拒否しなければその指定された者であり、(a)遺言で遺言執行者として指定された者が就任を拒否した場合、(b)遺言はあるが遺言執行者の指

定がない場合及び(○)無遺言の場合、には遺産管理人がそれぞれ指名される。遺産管理人として指名を求める優先権は、①遺言で指定された者、②受遺者である配偶者、③受遺者である子、④その他の受遺者、⑤配偶者、⑥子、⑦その他の相続人、⑧債権者及び⑨巡回裁判所の事務官の順序で与えられている (§ 3-203)。

ハワイ州において、人格代表者は、絶対的所有者が持っているのと同じ権限を遺産に対して持っており、裁判所の命令がなくてもその権限を行使することができる。すなわち、遺産を換価することができるのである (§ 3-711)。しかし、以下のような制限がある。<sup>(15)</sup> 第一に、信託の受益者のようであることである。これは、法のものの特異な関係であり、遺産の債権者、受益者、政府に対し責任を負っている。裁判所の事前の承認がなくても行動できるが、不動産については以下の条件が付されている。第二に、用心深く、慎重に行動しなければならないことである。第三に、保守的に行動しなければならず、疑いをかけられれば弁護士や受益者からチェックされることである。

不動産についての条件は、まず遺言が人格代表者に不動産を売却する権利を与えていることであり、遺言が人格代表者に不動産を売却する権利を与えていなければ、人格代表者は裁判所に遺産の内容を示し、不動産を売却することが好都合で必要なことであることを説明することになる。裁判所は、不動産を売却することが必要であると判断し、利害関係人に通知がなされていれば、売却する権利を与えることができる<sup>(16)</sup>とされている (ハワイ州遺産法 § 531-285)。

以上のほか、人格代表者の遺産管理中に処理すべき事項には、①被相続人が行った契約を履行・拒否をする、②現金や不動産を売却した金を運用する、③遺産であるビルを修理する、④株主権を行使する、⑤災害に備えるため保険をかける、⑥金を貸借する、⑦遺産管理に必要な弁護士や評価鑑定士や投資アドバイザーなどを雇う、⑧債権者に対し訴訟を提起・抗弁する、⑨不動産不動産問わず、遺産を売却・貸付・抵当に入れる、⑩税金や人格代表者の報酬や遺産

管理費用を支払う、⑩債務を支払って遺産を分配する、ことなどがある(§ 3-715)。

## 五 相続人に対する分配方法

遺言がある場合には、それに従い受遺者に対し分配を行えばよい。遺言書は、①作成時の作成した場所の法、②作成時又は死亡時に遺言者が住所を有していた場所又は国籍がある場所の法、のいずれかに従って作成されていれば、ハワイ州において法的に有効であるとされる(§ 2-506)。

遺言がない場合には、日本で言う分割協議というものはなく、この法典に従い相続人に対し分配を行うことになる。ではその法典はどのように規定しているか。以下にみていくこととする。

### (一) 相続人の範囲、相続分

相続人の範囲について特徴的なことは、配偶者、直系卑属及び親を第一次的な集団として把握し、これらの組合せによりまずこれらの者の相続分が定められるということである。したがって、日本法のように配偶者と兄弟姉妹が同順位で相続するということはおこらず、兄弟姉妹は配偶者、直系卑属及び親のいずれもが相続人として存在しないときに初めて相続人となるのである。換言すれば、配偶者、直系卑属及び親が一つの完結した集団としてとらえられ、この集団に属する者がいないときに、これらの者よりも血縁の遠い親族が、被相続人に対して血縁の近い順に相続人としてあらわれるという考え方がとられている。<sup>(16)</sup>

#### イ 生存配偶者の相続分

生存配偶者の相続分は、以下のとおりである。

① 被相続人に生存する直系卑属又は親がいなければ財産全体(§ 2-102(1))。

② 直系卑属又は親がいるときは、財産の $1/2$  (§ 2-102(2))。

□ 生存配偶者以外の相続分

生存配偶者以外の相続分は、上記②の場合には財産の $1/2$ について、又は生存配偶者がいない場合には財産全体について、以下のように分配される。

① まず、被相続人の直系卑属に分配される。直系卑属が全員被相続人への親等が等しければ均等により、また親等が異なれば、より遠縁の者は代襲相続により分配される (§ 2-103(1))。

② 生存する直系卑属がいなければ親に均等に分配される (§ 2-103(2))。

③ 生存する直系卑属、親がいなければ、親の直系卑属すなわち兄弟姉妹やおいめい等に分配され、全員被相続人への親等が等しければ均等により、また親等が異なれば、より遠縁の者は代襲相続により分配される (§ 2-103(3))。

④ 生存する直系卑属、親、親の直系卑属がいなければ、祖父母に均等に分配される。祖父母が既に死亡していれば、その直系卑属のうち同親等のものに均等に分配される。代襲相続はされない (§ 2-103(4))。

⑤ 更に、④に定める者もないときは、曾祖父母に均等に分配される。曾祖父母が既に死亡していれば、その直系卑属のうち同親等のものに均等に分配される。代襲相続はされない (§ 2-103(5))。

⑥ 更に、⑤に定める者もないときは遺産は州に帰属する (§ 2-105)。

ここで、代襲相続とは、最も近い親等にいる生存する相続人及び被相続人より長生きしている直系卑属がいる同親等の死亡した者と同じ数の相続分に、相続権は分割される。最も近い親等にいる生存する相続人は、各々相続分を一つ受取り、同親等の死亡した各々の者の相続分は、同様の方法によってその直系卑属の間で分割される (§ 2-106)。

ハ まとめ

以上の組合せをまとめてみると以下のようになる。

(イ) 第一次集団（配偶者、直系卑属、親）のだれかが生存している場合

① 配偶者のみ

② 配偶者……1/2、直系卑属……1/2

③ 配偶者……1/2、親……1/2

④ 直系卑属のみ

⑤ 親のみ

(ロ) 第一次集団が生存していない場合

① 親の直系卑属（兄弟姉妹やおいめい等）

② 祖父母又はその直系卑属

③ 曾祖父母又はその直系卑属

(二) その他の特記事項

イ 非嫡出子の相続分

非嫡出子は、コモン・ローでは「何人の子にも非ざる子」とされ、何らの民事的効果も与えられなかったが、一六八八年に連邦最高裁が非嫡出子の差別的処遇を違憲であると宣言して以来、次々と非嫡出子の差別的処遇を違憲とする連邦最高裁判決が続いた。その一方、非嫡出子に父に対して相続権を認めなくても合憲である旨の判決も<sup>(イ)</sup>でた。こ

うした中で統一遺産管理法典はきわめて進歩的であり、したがってハワイ州相続法もそうであって、まず子を直系卑属と定義し (§ 1-201(3))、非嫡出子も統一親子法 (Uniform Parentage Act; ハワイ州法五八四章) に従い父子関係が確定したときは、この定義された「子」に該当するとし (§ 2-109)、非嫡出子と嫡出子の区別を法典の中に持ち込まなかつた。

ロ 養子の相続権

アメリカでは、養子法の改革は一九六〇年代までに終了し完全養子へと移行したと言われる<sup>(18)</sup>。すなわち、養子は養親の子であつて、実親の子ではないとする。したがつて実親方を相続できない。ただし、一方の配偶者の子を他方の配偶者が養子とした場合は実親子関係は何らの影響を受けないとする (§ 2-109(1))。

親族による養子縁組の場合のように、二つ以上の系で被相続人と親族関係のある者は大きい方の相続分のみを受けろ (§ 2-114)。

ハ 半血の親族の相続権

半血の親族も全血の親族のごとくに相続し、血の濃淡で相続分は差別されない (§ 2-107)。

ニ 胎児の相続権

被相続人死亡後に出生した相続人は被相続人の生存中に生まれたもののごとく相続する (§ 2-108)。

ホ 寄与分

寄与分制度はアメリカには存在しない。相続人の寄与によつて不当に遺産が増加した場合には契約ないし準契約に基づき増加分の回復を求めることが可能であるが、通常、子ないし家族による被相続人に対する生前の利益供与は贈

与の意思をもってなされたものと推定されるので、そのような利益供給は無償とされる。ただ、かかる回復請求を支持する確証があるときのみ回復が認められるのである。<sup>(19)</sup>

#### へ 特別受益

特別受益として無遺言相続分の決定に際して考慮されるのは、生前に被相続人からなされた贈与（遺贈は含まない。）だけであり、無遺言相続分の決定に際して考慮してほしい旨の書面が被相続人又は当該相続人によって作成されている場合に限られる（§ 2-110）。

#### ト 遺留分制度

アメリカには、遺留分制度はないが、被相続人の死後の家族の生活保障のための制度がある。これは、一般に家族保護措置と総称されるが、以下この具体的内容を紹介する。

##### (イ) 強制取得分 (forced share)

遺言者が、遺言書の作成後に遺言者と結婚した生存配偶者、又は遺言書の作成後に生まれた子に対し、遺言中で何らの供与をなさなかったときは、その生存配偶者又は子は、もし遺言が存しなかったらば取得するであろう割合の遺産を取得する。ただし、遺言中の生存配偶者又は子に対する無配慮が意図されたものであった場合や遺言者が遺言以外の譲渡により配偶者又は子に供与しており、かつその譲渡が遺言供与に代わるものであるとの意図が遺言者の陳述書又は譲渡額その他の証拠により示された場合にはこの限りでない（§ 2-301, 302）。

##### (ロ) 配偶者の選択権 (right of election)

ハワイ州の居住者である被相続人の生存配偶者には、§ 2-201～207で述べられている制限や条件の下で、純遺産の

1/3の選択相続分を取得する選択権が与えられている。純遺産とは§31805に定める遺産管理費用、葬式費用、家族扶養手当、家産手当、免除財産、連邦遺産税を含めた連邦税、入院費用、州遺産税を含めた州税及びその他の債務のすべての請求を支払った後の分配可能な遺産を指す。

ハワイ州の非居住者たる被相続人の生存配偶者には、ハワイ州にある不動産の諸権利についての上記の選択権が与えられる。

この配偶者の選択権は、配偶者に専属する権利であり、配偶者の生存中のみ行使できるものであり、選択権を行使せずに死亡した場合には遺言による供与を受けたものとされる。この選択権は、被相続人の死亡後九か月以内か遺言の検認後六か月以内かどちらか遅い方までに配偶者が裁判所に申立てることが必要である。そして、裁判所の命令があれば認められる (§ 2-201~207)。

(c) 家産手当 (homestead allowance)

ハワイ州の居住者である被相続人の生存配偶者には、現金か他の財産で五、〇〇〇ドルの家産手当を受取る権利が与えられている。生存配偶者がいなければ、その五、〇〇〇ドルは、被相続人の未成年の子又は被相続人に扶養されていた子によって均等に分割される。この家産手当は、遺産に対する請求から免れ、優先権をもって支給される。この家産手当は、相続分の先取りではなく追加的に支給を受けるものであり、相続分には影響を与えない (§ 2-401)。

(e) 免除財産 (exempt property)

上記の家産手当に加え、ハワイ州の居住者である被相続人の生存配偶者には、五、〇〇〇ドルを超えない限度で生活に必要な家具、自動車、服飾品、器具類及び身の回り品を取得する権利が与えられている。生存配偶者がいなければ

ば、同じものを子が共同して取得する権利を与えられている。この免除財産は、遺産に対する請求から免れ、優先権をもって取得できる。この免除財産は、相続分の先取りではなく追加的に支給を受けるものであり、相続分には影響を与えない。(§ 2-402)。

(\*) 家族扶養手当 (family allowance)

上記の家産手当及び免除財産に加え、ハワイ州の居住者である被相続人の生存配偶者、被相続人の未成年の子及び被相続人に扶養されていた子には、遺産管理中の生活のため、遺産から現金で家族扶養手当の支給を受ける権利が与えられている。この家族扶養手当は、一年間与えられることになっている。遺産が遺贈された財産を除いてもなお十分にあるときは、六、〇〇〇ドルを超えない一時金か月五〇〇ドルを超えない定期金として人格代表者が決定した額が支給される。遺産が不十分なときは、正当な額が支給される (§ 2-403, 404)。

以上の家産手当、免除財産及び家族扶養手当の合計額一六、〇〇〇ドルは、債権者に先立って取得できるものであり、かつ、通常の遺産にあっても、配偶者の無遺言相続分か遺言取得分に加えて与えられるものである。

六 財産の取得時期

以上のような遺産管理手続を経て、遺産は受遺者又は相続人に分配されるわけであるが、受遺者又は相続人の財産取得時期がいつであるのが、日本の相続税法との関係で非常に重要な問題である。この遺産財産なるものの法的性格はいかなるものなのか。遺産財産とは、①単なる相続債権・債務を清算するための技術的なもので、手段にすぎないものなのか、あるいは、②ひとつの所有権の権利主体となりうるものなのか、この点が最大のポイントである。ちなみに、日本民法九五一条以下に規定されている相続財産法人は、所有権の権利主体となりうるものと考えられてお

り、したがって、相続税法三条の二のみなし規定が置かれている。この相続税法三条の二のみなし規定については後述する。

この取得時期に関して、日本においては、遺産財団がいったん取得し、その後受遺者又は相続人が取得するという記述が多い。<sup>(20)</sup> 遺産財団を一つの権利主体とみているようである。したがって、取得時期は遺産管理手続が終了した後の分配時であるとの解釈がなされていると思われる。確かに、イギリスにおける遺産管理手続では、「一般的にいえば、ごく少しの例外を除き、被相続人の保有していた不動産は、死亡時に、遺言による処分にかかわらず人格代表者に帰属する。土地の賃借権なども同様である」とされ、<sup>(21)</sup> 人格代表者、すなわち遺産財団を一つの権利主体とみたり、遺産は直接受遺者又は相続人に移転せず、いったん人格代表者に移転するようである。そして、この遺産管理中の受遺者又は相続人（相続受益者と言う）の地位について、川淳一氏は、「相続受益者は、特定物受遺者を除いて客体に対する権利を有さず、人格代表者に対する対人的権利である chose in action<sup>(22)</sup> を有するのみである、ないしは、客体に対する holding equity<sup>(23)</sup>（浮動担保）を有するのみであるとされ、これは、遺産管理が終了するまでは、客体に対する相続受益者の権利は不確定であることに由来する」と述べておられる。<sup>(24)</sup>

しかし、英米法の人格代表者が、被相続人の遺産を信託的に承継し、これを管理清算した上で、受遺者又は相続人に引渡す地位にあることをもって無雑作に死者の権利全体の仲介者であるともみるとは妥当ではなく、その指名があった国又は州の裁判所の代理者であり、役人であるという性格を多分にもつものと考えられ、この考え方はアメリカで顕著である、との指摘がある。<sup>(25)</sup> また、アメリカにおいては、イギリスの影響を受けずに大多数の州で、不動産は人格代表者に移転しないで、直接受遺者又は相続人に移転するとされている。<sup>(26)</sup>

アメリカは州ごとに相続法を持っていることは前述のとおりであり、それぞれの相続法を検討しなければならず、ハワイ州についてみると、この最大のポイントに関して、統一遺産管理法典 § 560 : 3-101 において、以下のよう<sup>(27)</sup>に規定している。

「遺言によって財産を残す者の権限や債権者・受遺者・相続人がその被相続人の財産に対して持つ権利は、遺産の迅速な分配を容易にするために五六〇章に含まれている制限や期限に従うことになる。そして、その被相続人の不動産も動産も、被相続人の死亡時に以下の人々に帰属する。その人々とは、①最後の遺言書で遺贈された者、②遺言書が失効し<sup>(28)</sup>、遺贈が放棄されるなどの状況下で代わりうる者、③相続人、等である。」

イギリス法による遺産管理手続とハワイ州法のそれは、非常に似ているものと思われるが、それぞれの国での法的性格は異なると言えるのではないか。そして、ハワイ州法の上の条文をみると、財産の取得時期はハワイ州法をみる限りにおいて、相続開始時であると考えられるのではないだろうか。ハワイ州の弁護士向けに作られた遺産管理手続のマニュアルブックでも、「理論的には、不動産は死亡時に受遺者又は相続人に帰属する<sup>(29)</sup>」とされている。

## 第二節 アメリカ不動産取引

ここで、アメリカにおける不動産取引について、外国人の所有に対する規制、登記制度、取引手続の点から概観し、次節において、相続・遺贈による財産移転の具体的登録手続についての規定をみることにする。

### 一 外国人の土地所有に対する規制

そもそも、日本人が、アメリカにある土地・建物などを取得する上で、何か制限があるのかということについて

は、大体の州が明文により外国人の不動産取得を認めており、そのような明文を欠いていたり、禁止条項が成文法規上残っているのは数州である。ただし、禁止条項が残っている州の多くは事実上執行されていないとのことである。<sup>(30)</sup>

取得における制限ではないが、アメリカでは、対米投資の報告義務を課したり、<sup>(31)</sup>非居住者外国人の不動産譲渡代金に源泉徴収する制度を取り入れている。<sup>(32)</sup>

## 二 登記制度

### (一) レコーディング制度とトレンス制度の併存

世界中どここの国でも不動産については何らかの登記制度があるが、これを大別すると、人的ないしは年代順編成主義と物的編成主義になり、日本は後者に入るが、アメリカでは前者による登記が広く行われていると言われている。<sup>(33)</sup>

アメリカにおいては、大別して二つの登記制度が行われている。その一方は、古くから行われているレコーディング制度 (recording system) であり、他方は、トレンス制度 (torrens system) である。いずれの制度を採用かは、各州によって異なるのみでなく、同一の州の中でもカウンティ (郡) によっては全く別個の制度を採用しているものもあったり、同一カウンティ内でも両制度が併存していることも珍しくない。<sup>(34)</sup>

レコーディング制度とは、不動産上の権原 (right) に影響を及ぼす書面を登記所に登録するものであり、登記所はその証書をコピーし、受付順にファイルする。その他に譲渡人名簿と譲受人名簿があるだけである。<sup>(35)</sup>したがって、登記を調査する場合には、譲受人から譲渡人を探し出し、次にその譲渡人を探し出すというようにタイトル (不動産権原) の連鎖を辿っていくしかない。

この制度は、過去の登録された証書の内容の検証上の利便はあるが、①中間の登録未了のためなどにより権利移転

の連続性が証明不可能の事態を生じさせる恐れがある、②登録された証書の中に、土地に関するすべての処分について記載されているかどうかわからない、という二つの弱点がある。<sup>(37)</sup>

トレンス制度とは、一種の土地別登記であり、権利証書 (certificate of title) を準司法機関である官庁 (土地委員会ないし土地裁判所) が発行し、その証書が権利の公示のみならず、ある程度公信の効力をも有するとされている。ハワイ州でもトレンス制度は存在しているが、ワイキキ地区の土地でこの制度により登録し、証書で取引される例は乏しいと言われる。<sup>(38)</sup>

このトレンス制度が合理性・優越性を広く認められながら、現実にはあまり導入されていない主要な理由としては、この制度が強制的なものでなく、その利用は個人の選択に任せられ、所有者が創設登記をして、自分の土地をこの制度の作用の下におかなければ、その土地は依然として古いレコーディング制度の下にあることが挙げられる。現在では、レコーディング制度の枠内でタイトルの調査を何とか簡単に行えるような制度を編み出している。いずれにしても、アメリカの登記制度は各州、各郡により異なるが、レコーディング制度が中心となり、その欠点を補うためにトレンス制度を併存して採用していると言える。<sup>(39)</sup>

## (二) 権原保険制度

個人が、独自に権原調査 (売主に真の権利があるかどうかの調査) することは容易ではなく、権原保険会社 (title insurance company) がタイトル調査の代行を行っている。

権原保険会社は売主に真の権利があることを証明する保険証券 (insurance policy) を発行し、そのとおりのタイトルが得られなければ、それによる損害を支払うという制度が権原保険制度である。万一保険証券の内容と実際の権原

が一致しないという事故があれば、買主は支払った代金の回収は図れることになる。この事故発生率は、小数点以下の低率であると言われる。<sup>(39)</sup> この制度は、レコーディング制度の欠陥を補うものとして広く利用され、きわめて大きな機能を發揮している。<sup>(40)</sup>

### 三 不動産取引手続

#### (一) エスクロー制度

日本では、対象物件の物理的状态・瑕疵及び権利関係を調査して、特に問題がないという結論に達してから、売買契約を締結し、登記手続に入るのに対し、アメリカでは、この順序が逆で、価格・支払条件等の基本的条件について合意に達したら、まず売買契約を締結し、その後、物件の物理的状态・権利関係等を調査して、問題がなければ契約が最終的に成立して、売買代金の授受が行われる。そして、取引手続を円滑かつ安全に進めるために、エスクロー (escrow) 制度がある。

エスクロー制度とは、不動産取引の際、売主は譲渡証書 (grant deed) を、買主は手付金を公平中立な第三者であるエスクロー会社に寄託して、取引完了までの諸手続をゆだねることを言う。取引手続の一環として登記代行を行うが、日本の司法書士とは業務内容が大きく異なる。<sup>(41)</sup>

#### (二) 不動産取引の流れ

不動産取引の流れの概略を紹介する。<sup>(42)</sup>

① 売主と買主は、価格・支払条件等の基本的条件について合意に達すると、売買契約書及び手付金領収書にサインするとともに、エスクロー会社を決定する。そして、エスクロー会社に業務を依頼するために、エスク

ロー指圖書を作成する。

② 不動産業者は、上の売買契約書、手付金領収書及びエスクロー指圖書、そして売主から預かった譲渡証書、買主から預かった手付金をエスクロー会社に寄託する。

③ エスクロー会社は、まず売り物件の権利関係を調査するため、権原保険会社に依頼して、権原調査報告書を取りつけ、対象物件が売主の所有か、法律上の欠陥はないかを確認する。

④ エスクロー会社が用意した新しい譲渡証書に売主、買主、公証人がサインして正式な譲渡証書が完成する。

⑤ エスクロー会社から郡の登記所へ新しい譲渡証書が持ち込まれて、登記手続が行われる。

⑥ エスクロー会社は、権原保険会社から、所有権証明書・権原保険証券を受領して清算時点まで保管する。

⑦ エスクロー会社は、取引完結明細書を作成して、売主には売却代金、買主には新しい譲渡証書<sup>(43)</sup>、所有権証明書、権原保険証券が渡されてエスクローが終了する。

以上のエスクローの開始から終了まで、一〜三か月ぐらいの期間がかかり、エスクロー会社への手数料は、二〇〇ドル十一五ドル×売買代金÷一、〇〇〇ドルという算式で算出される。

### 第三節 相続・遺贈による財産移転の具体的登録手続

相続又は遺贈による財産移転の具体的登録手続について、ハワイ州財産法§§ 501-101は、以下のように規定している。

登録された土地の所有者が、遺言により遺贈をして死亡したときには、その遺言の中で権利を与えられた者は、土

地裁判所の補助登録官へ、①遺言者に交付されている証書の写し、②受遺者の氏名を正確に述べたもの、③受遺者の住所、管轄郵便局の場所、結婚の事情、④遺言のコピー、⑤その遺言を検認した巡回裁判所の命令の確かなコピー、又は略式遺産管理手続であれば、巡回裁判所の登録官の正確な陳述書及び⑥登録されている土地の分配を受ける権利を与えられた者であることを決定し、その分配を指導・認容した巡回裁判所の登録官の陳述書の正確なコピーを提出する。その後直ちに、土地裁判所の補助登録官は、遺言者に対して発行していた証書を無効とし、新しい証書を受遺者に発行する。

登録された土地の所有者が、遺言を残さず死亡したときには、法により権利を与えられた者は、土地裁判所の補助登録官へ、①被相続人に交付されている証書の写し、②相続人の氏名を正確に述べたもの、③相続人の住所、管轄郵便局の場所、結婚の事情及び④相続人を決定した巡回裁判所の判決のコピーと登録されている土地の分配を受ける権利を与えられた者であることを決定し、その分配を指導・認容した巡回裁判所の登録官の命令の正確なコピーを提出する。その後直ちに、土地裁判所の補助登録官は被相続人に対して発行していた証書を無効とし、新しい証書を相続人に発行する。

以上のように、土地の登録を受遺者又は相続人に移転するためには、遺言による場合と、無遺言による場合とを問わず、巡回裁判所の判決が必要となる。

(注) ハワイ州法については、“Hawaii Revised Statutes”の一九八五年版及び一九八九年改正版によって、調査した。

(1) 石川稔「統一遺産管理法典について」ジュリスト六七二号(昭五三)一〇二頁の石川稔氏の訳によった。

- (2) ユージーン・ワイビスキー(久保木康晴訳)『アメリカの相続法』一二七・二二八頁(青書房、昭六三)
- (3) 一九七一年五月に公刊されたもので、州ごとにまちまちであるアメリカにおける州際的・国際的な法の場所的抵触を規律する規範的特徴的なところをまとめたものに過ぎず、もちろん法的拘束力はない(石黒一憲『国際私法「新版」』六五頁(有斐閣、平二))。
- (4) "Conflict of Laws 2d, Vol. 2" 四一頁(リステイトメント § 236 のコメント)
- (5) 前掲(4) 一五頁
- (6) J. R. Conrad "Hawaii Probate Sourcebook 2d, 1986" p2-10, 11 (Pac Law Press Inc) これは、ハワイ州の弁護士向けに作られた遺産管理手続のマニュアルブックである。
- (7) 高柳賢三ほか編『英米法辞典』(有斐閣、平一)
- (8) J. R. Conrad, 前掲(6) p2-26
- (9) 石川稔, 前掲(1) 一〇二頁
- (10) J. R. Conrad, 前掲(6) p2-26
- (11) 人格代表者は次の範囲で、報酬を受ける権利が与えられる (§ 319)。死亡時点の総遺産価額(連邦遺産税のために計算された評価額)により決定され、最初の二五、〇〇〇ドルは四%、次の八五、〇〇〇ドルは三%、次の九〇〇、〇〇〇ドルは二%、次の二、〇〇〇、〇〇〇ドルは一・五%、そして三、〇〇〇、〇〇〇ドル超は一%である。更に、遺産から受け取った果実の五%(五、〇〇〇ドルまでは七%)も加算される。
- (12) J. R. Conrad, 前掲(6) p2-51, 58
- (13) J. R. Conrad, 前掲(6) p2-61

そこでは、ハワイ州に被相続人の住所がないときの遺産管理について以下のように記述している。「普通の遺産管理手続と異なるところは、①財産目録のコピーを、たとえハワイ州税の納税義務がなくても、州税務当局へ提出しなければならないこと、②ハワイ州所在の財産を売却しないのなら、住所地の相続人等から相続費用、税金などを送金してくるのが普通であること、が挙げられる。そして、ハワイ州所在の遺産の分配方法は、①住所地の遺産を無視し、遺産を直接、受益者に分配するも

のか、②ハワイ州所在の遺産のすべてを住所地の人格代表者に分配するもの、がある。そして、②の分配方法は、遺言に争いがあったり、住所地の遺産が訴訟中であれば、非常に役に立つ。」

(14) ユージーン・ワイピスキー、前掲(2)一五三頁

(15) J. R. Conrad, 前掲(9) p4-6, 7

(16) 石川稔「アメリカ法における相続人と相続分」ジュリスト六三〇—一九(昭五二)

(17) 石川稔、前掲(16)一一〇頁

(18) 石川稔、前掲(16)一一〇頁

(19) 石川稔、前掲(16)一一九頁

(20) 以下のものを挙げるが、他にも多くの例がある。

人格代表者は、わが民法における遺言執行者とは異なり、遺産を包括的に承継してこれを占有・保管し、相続税などの遺産債務を弁済した後、残余財産を権利者に分配するなどして、遺産の清算を行う。このような人格代表者の管理処分権は、遺産を自由に売却したり、あるいはこれを担保に供するなど、遺産の換価処分権を前提としている。これに対し受益者は、遺産分配が行われるまでは一種の期待権を有するにすぎない(木下毅『アメリカ私法』二七頁(有斐閣、昭六三))。

民法の当然承継主義に対し、最も合理的な制度とされているイギリス、そしてほぼ同様な仕組みのアメリカにおいては、死者の財産は、直接相続人にゆかず、人格代表者にいったん帰属し、彼らが裁判所の監督のもとで遺産を調査し、債務を支払い清算手続を行う。そして、残余財産があれば、それを相続人Ⅱ受益者に分配する。したがって、そこには、消極財産の相続ということとはおこる余地がないのである(浅見公子『相続開始を知った時』の意義、ジュリスト八一七—六一(昭五九・七一))。

(21) 条文の原文を掲げる。

#### CHAPTER 23 Administration of Estate Act 1925

##### Part I Devolution of Real Estate

1. (1) Real estate to which a deceased person was entitled for an interest not ceasing on his death shall on his death,

and notwithstanding any testamentary disposition thereof, devolve from time to time on the personal representative of the deceased, in like manner as before the commencement of this Act chattels real devolved on the personal representative from time to time of a deceased person.

(22) 訴訟によつて請求できる権利。例え、所有者が現在占有せず、単に訴訟によつて占有を回復できる動産(前掲(7)『英米法辞典』)。

(23) 担保物が固定せず、浮動する形式の担保(前掲(7)『英米法辞典』)。

(24) 川渾一「英国における相続財産管理(1)」東北大学・法学五四—三一—四一(平二)

(25) 矢々崎武勝「英米法の遺産管理に関する抵触法上の一考察(3)」国際法外交雑誌五七—一六四(昭三三)

(26) 木棚照一「英米抵触法における遺産債務をめぐる諸問題」名古屋大学法政論集四七卷四〇頁(昭四四)

(27) この点は非常な重要なもので、原文を掲げる。

§ 560 : 3-101 Devolution of estate at death ; restrictions. The power of a person to leave property by will, and the rights of creditors, devisees, and heirs to the person's property are subject to the restrictions and limitations contained in this chapter to facilitate the prompt settlement of estates. Upon the death of a person, the person's real and personal property vests in the persons to whom it is devised by the person's last will..., in the person's heirs, ...

これは、ハワイ州のみの規定か、統一遺産管理法典を採用する一七州のものか、アメリカ一般にいえるものかは調査が必要なり。

(28) 受遺者になった者が被相続人より先に死亡した場合なり(前掲(7)『英米法辞典』)

(29) J. R. Conrad, 前掲(6) p2-49以下の有名な記述がある。

Real property in a probate estate theoretically vests in the devisees or heirs at the moment of death (HRS § 560 : 3-101). The Personal Representative may assume control and possession of the property if necessary for administrative purposes (HRS § 560 : 3-709) and if he does, he should consider recording his Letters in the Bureau or filing the Letters (along with a Death Certificate) in the Land Court.

- (30) 伊藤迪子『アメリカにおける不動産取引の手引』九頁(有斐閣、平一)
- (31) 商業用地を一〇〇万ドル超で購入した場合等に報告義務がある(伊藤迪子、前掲(30)一一から一五頁)。
- (32) 一九八四年の「赤字削減法」により規定された。しかし、この規定は、所得に関する日米租税条約に反するとの指摘がある(矢内一好「英国不動産投資と租税条約」企業会計四〇―三一八八(平二))。
- (33) 幾代通『不動産登記法「新版」』二から五頁(有斐閣、昭四八)
- (34) 新谷正夫「登記制度の比較的研究―アメリカ」法律時報二四―三一―二七(昭二七)
- (35) 吉村眸「アメリカの不動産権原保険制度と登記制度」(九州大学)法政研究三三卷二号六五・六六頁(昭四二)
- (36) 新谷正夫、前掲(34)二八頁
- (37) 國生一彦『アメリカの不動産取引法』六〇から六二頁(商事法務研究会、昭六二)
- (38) 吉村眸「アメリカの登記制度―その現状と改革」比較法研究三九卷七六・七七頁(昭五二)
- なお、レコーディング制度の枠内でタイトルの調査を何とか簡単に行えるような制度を編み出そうとしている諸改革については、吉村眸「アメリカの土地登記制度の改革」(一九七七―二)アメリカ法一七七頁に詳しい。
- (39) 國生一彦、前掲(37) 六二から六五頁
- (40) 吉村眸、前掲(35)六五頁
- (41) 鈴木豊監修『アメリカ不動産投資(改訂版)』一九頁(中央経済社、平二)
- (42) 鈴木豊監修、前掲(41)二一・二二頁
- (43) 売主から交付を受けた新しい譲渡証書で、登記所の受理スタンプのあるものは、日本の権利証のようなものと考えてよき  
 そうである(國生一彦、前掲(37)六四頁)。

## 第五章 相統準拠法の適用範囲と相統税法の諸規定

前章でみたように、①被相続人が外国人非居住者であっても、ハワイ州に所在する財産の相続についてはハワイ州法が適用になり、相続人・相続分が日本の民法とは異なること及び②ハワイ州における遺産管理手続は日本の制度と異なり、人格代表者なる者の管理を経て行われることがわかった。そこで、そういうハワイ州法と日本の法、とりわけ民法との適用関係について、国際私法の観点から相続人の範囲・相続分、相続財産の管理の二点を中心にみていくこととする。更に、これらに関する相統税法の諸規定をみていき、相統税の課税の根拠と変遷もみていくこととする。

### 第一節 相続人の範囲、相続分

第三章第一節でみたように、法例二六条により、およそ相統法上の問題として觀念されうるほとんどすべての問題が被相続人の本国法によらしめられている。したがって、だれが相続人となるか、相続人の順位、代襲相続、相続能力又は受遺能力、相続欠格、相続人の廃除等、相続人に関する諸問題及び相続分に関する問題も相統の準拠法にとされて<sup>(1)</sup>いる。

ここで、日本人が第三章でみた分割主義を採用する国に不動産を残して死亡したときに、日本の法例によれば相統準拠法は日本法だが、分割主義の国の国際私法によればその不動産に関しては、その国の法が準拠法となり、この場合には解決不能であるとの指摘があるが、<sup>(2)</sup>そうは言っても、解決をして海外にある財産をある一定の者に移転しなけ

ればならないのである。日本人がアメリカに不動産を残して死亡した場合は、被相続人の家族全員が日本に住所を有する日本人であるとしても、不動産相続については、本章で後述する「個別準拠法は総括準拠法を破る」の原則によつて、アメリカの不動産所在地の州法によることになるとの説明はあるが、<sup>(3)</sup> こういう場合の解決方法について直接論じたものは、私が調べた限りにおいては見当たらないので、日本人が被相続人であるとき、すなわち法例二六条により日本民法が相統準拠法となる場合に、海外（本稿ではハワイ州）の不動産をいかなる方法で相続人（ここでは無遺言の場合を考え、遺言がある場合は考えない。）に移転することが可能であるのかについて、検討を試みることにする。ここでは、被相続人が、ハワイ州に居住している場合と日本に居住している場合の双方を念頭に置き、検討する。

前章でみたとおり、ハワイ州遺産管理手続は、被相続人の住所がハワイ州にあるときは全世界財産を対象とし、住所がなければハワイ州所在の財産のみを対象として行われる。したがって、ハワイ州に財産がある限り、その財産の所有者であつた被相続人がハワイ州に居住していても日本に居住していても、ハワイ州の財産についてはハワイ州法を適用し、相続人に分配される。そして、ハワイ州法による相続人の範囲・相続分が日本民法のそれと異なることから、準拠法選択と国際裁判管轄・外国判決の承認の関係がどうなるのかという問題に直面することになる。

#### 一 準拠法選択と国際裁判管轄・外国判決の承認

準拠法選択の問題と国際裁判管轄・外国判決の承認などの国際民法上の諸問題との関係いかんという問題は、理論的にも極めて重要な、基本的なものであり、準拠法選択の論理のみから国際裁判管轄を決定しようとするには理論的に大きな疑問があるとされる。<sup>(4)</sup> そもそも涉外事件の問題処理のためには、<sup>(5)</sup> ①準拠法ルートでの処理と②手続法（国際民事手続法）ルートでの処理との二つがあるとされている。

準拠法の決定を立法管轄、裁判管轄の決定を司法管轄と呼ぶこともあり、それぞれ別個の法則に従って解決されるものであるが、後者の決定が前者の決定を左右する結果となることもある。すなわち、現在、各国の国際私法規定が統一されておらず、各国の裁判所はそれぞれ自国の国際私法規定を適用しているために、国際的裁判管轄権の決定は、その事案に適用されるべき国際私法規定を定める結果になる。したがって、準拠法の選択・決定はそれによって、異なる可能性がある。<sup>(6)</sup>

#### (一) 外国判決の承認

我が国の民事訴訟法二〇〇条は、外国裁判所の確定判決についての承認について規定している。外国判決の承認とは、その外国判決がその外国法上有する効力を我が国においても承認することであるから、その外国判決の効力は基本的にその外国判決をした国で有する効力である。したがって、承認の要件を備えていると認められたときは、その裁判の効力に反する裁判をなしえない。<sup>(7)</sup> 承認の要件は、同条の本文及び各号の定めるところであり、以下のものが挙げられる。

- ① 外国裁判所の行った判決であること
- ② 確定した判決であること
- ③ 日本の法令又は条約で外国裁判所の裁判権を否認しないこと
- ④ 敗訴の被告が日本人である場合に防禦の機会が与えられていたこと
- ⑤ 判決が日本の公序良俗に反しないこと
- ⑥ 判決をした国でも日本の判決を承認するという相互の保証があること

## (二) 非訟事件裁判の承認

日本の民事訴訟法学説上、非訟事件については同法二〇〇条の適用はなく、上記要件のうち④と⑥の承認要件は必要ないとする説がある<sup>(8)</sup>。外国のある裁判が非訟事件であるか否かの基準は、専ら承認する国の法律ないし法律観念を標準とすべきであり、遺産管理に関する裁判は、その形式が訴訟・非訟いずれの手続によってなされても、日本からみれば実質的には非訟事件の裁判と観念しうるものが少なくないだろうとされている<sup>(9)</sup>。

訴訟事件と非訟事件の区別の基準について、従来から民事訴訟学の一つの難問とされているが、最高裁は独自の見解を固めている。この見解によると、権利義務の存否をめぐって争いがあり、この争いについて裁判所の裁判を求めるときは訴訟事件であるが、右の権利義務の存在を前提として、その権利義務の具体的内容について裁判所の裁判を求めるときは、それは非訟事件であると言う。そして、相続権の存否に関する紛争は訴訟事件であり、遺産の分割に関しては、非訟事件手続によって裁判しても違憲ではないとする<sup>(10)</sup>。

非訟裁判（正確に言えば、承認国たる我が国から見てそのように解されるもの）と言っても多種多様であることは、我が国の状況を見ても明らかであるが、更に訴訟と非訟との流動化現象がそこには生じている。執行を要しない外国非訟裁判の承認についても、当該外国で一般の判決と同様の効力を付与されているものについては、やはり民法二〇〇条により承認の可否を考えていくべきであろう（ただ、その際に当事者に対する十分な手続的保障なしにこのような裁判がなされた場合の問題があり、この点のチェックは民法二〇〇条の二号・三号いずれによるにせよ、ともかくなされねばならない。）との指摘がある<sup>(11)</sup>。

## 二 具体的移転手続

以上の準拠法選択と国際裁判管轄・外国判決の承認での考察を踏まえ、日本人が被相続人であるとき、すなわち法例二六条により日本民法が相続準拠法となる場合に、ハワイ州の不動産をいかなる方法で相続人に移転することが可能であるのかについて、検討を試みることにする。

ハワイ州法による相続人の範囲・相続分は、日本民法のそれとは異なることは前章でみたとおりである。日本の民法との異同という観点から、次の四つの場合に分けられる。

- ① 相続人の範囲、相続分とも日本の民法に一致している場合
  - ② 相続人の範囲が日本の民法より広い場合
  - ③ 相続人の範囲が日本の民法より狭い場合
  - ④ 相続人の範囲は一致しているが相続分が日本の民法と異なる場合
- それぞれにつき、一応具体例を挙げると以下のようなになる。

①の例としては、配偶者と子が相続人の場合が挙げられる。②としては、配偶者、直系卑属、直系尊属、兄弟姉妹とその子(おいめい)とも生存していない場合、日本法では相続人不存在となるが、ハワイ州ではいところなど、より遠縁の者にも相続権がある場合が挙げられる。しかし、相続人不存在の場合を例とすると、問題が他のところに波及し複雑になるのでここでは考えないこととし、特殊な例にはなるが、嫡出子の他に相続人となりうる非嫡出子がいた場合で、その非嫡出子が日本法では認知の訴の提起が期限徒過によりできず、結果として相続人となれず、一方ハワイ州法は父子関係が確認され相続人となりえた場合が考えられる。③としては、配偶者と兄弟姉妹が日本法で相続人となるときに、ハワイ州では配偶者のみが相続人となる場合が挙げられる。④としては、配偶者と親が相続人である

ときに日本法では配偶者2/3、親1/3あるが、ハワイ州では配偶者も親も1/2である場合が挙げられる。

①の場合は、私法上及び相続税法上、特に問題はなく、②から④の場合が問題となるがその調整方法として、以下のものが考えられる。

A ハワイ州の遺産管理手続の中で、ハワイ州の裁判所に戸籍謄本と日本民法を英訳して提出して、日本法による相続人の範囲・相続分で分配を受けられるようにハワイ州の裁判所の命令をもらう。更に分割協議が整っていれば、その分割協議書を英訳して提出して、それに基づき日本法による相続人に分配されるようにハワイ州の裁判所の命令をもらう。具体的には統一遺産管理法典 *Uniform Probate Code* に定める命令である(第四章第一節三(四)イ)③参照。

B ハワイ州では、ハワイ州法による相続人の範囲・相続分でしか取得できないときに、日本での全世界財産を対象とする分割協議において調整をする。

C Bのケースで、共同相続人間で争いがあり協議が調わないとき、又は協議をすることができないは、民法九〇七条二項により分割の調停・審判を家庭裁判所に請求して、日本法による相続人の範囲・相続分を実現する。

D 民事訴訟法二〇〇条の準用で、分割の調停・審判において、ハワイ州の遺産管理手続の裁判所の命令がそのまま承認され、日本財産のみを対象として調停・審判される。

それぞれについて検討してみると、Aについては最も合理的・効率的な考えと思われるが、そもそもこういう方法がハワイ州において認められるか否かが不明である点は、いかんともしがたいが、前述アメリカ抵触法第二リステイメント § 236 では、自州の法を適用するとしており、実現困難である可能性が高い。

Bについては、現地の財産と日本の財産とを合計した全世界財産について日本民法により相続人を決定し、相続分

を算出したものと、現地の法により取得した現地の財産との調整を、代償分割なり日本の財産をより多く取得することによることなどして行うことになると考えられる。石黒一憲教授も、日本法による相続人が外国で現実に在外相続財産を自分の物となし得なかった場合に、民法九一条の共同相続人間の担保責任として処理すべきであり、在外相続財産については、当該外国にたまたま相続人がいればその者にその財産を与え、あとは債務負担による分割（家事審判規則一〇九条、いわゆる代償分割）のテクニックを用いるなどの処理をせざるを得ない場合もあると思われると述べておられる。<sup>(12)</sup> ハワイ州法による相続人の範囲・相続分が上記③、④のケースにおいて、共同相続人間で争いがなければ可能であろう。しかし、②のケース、すなわち日本の民法より広い場合、以下のような複雑な問題があると思われる。第一に、ハワイ州でのみ相続人となる者が、ハワイ州の遺産を取得することを望み、他の日本法の相続人もそれを了承し日本財産のみを対象として分割協議をしたときにどう考えるのか、という点である。日本における調停・審判の場で主張すれば、外国判決を不承認として日本民法による相続人・相続分が実現されるのに、主張をしないこと自体がハワイ州のみの相続人への贈与と考えられうる。第二に、ハワイ州のみの相続人が最終的に遺産を取得することを望まないときに、ハワイ州のみの相続人が相続により取得した後、日本法の相続人に贈与したと考えるのか、ハワイ州で取得したのは日本法の相続人が取得するための単なる手続として取得したと考えるのが不明である点である。

C については、日本の家庭裁判所がどのような判断を下すのであろうか。明確な規定はないようである。<sup>(13)</sup>

D については、本件が前節でみたような訴訟・非訴訟のどちらになるのが明確ではない。それは、単なる遺産管理の一環で非訟事件の裁判と観念しうるとも言えるし、そもそもハワイ州財産についてハワイ州法による相続人が相続

権を持つのか否かという相続権の存否に関する紛争であるから訴訟事件であるとも言える。訴訟・非訟の流動化現象の中でその両者の区別にかかわらず、ハワイ州による遺産管理、遺産分配の命令がその裁判所において手続的保障がなされていけば、日本において承認対象となることは異論がないと思われる。もし承認されたときに、相続人の範囲が同一ないしハワイ州の方が狭いときは、あまり問題はなさそうであるが、相続人の範囲がハワイ州の方が広いときは、ハワイ州のみの相続人は相続により取得したと考えるのか否か。Bと同じ問題を含んでいる。

私法上、このいずれの方法により結論がでるのかわからずしも定かではないが、この点に関し以下のような裁判例がある。

① 大判昭九・六・五（民集一三一九六八）

家督相続のころ、ハワイ州に財産を残して日本で死んだ日本人である被相続人の長女が、ハワイ州の法律に従い他の兄弟と平等の割合でその相続財産を取得する権利があると主張した。これに対し、大審院は「戸主ノ死亡ニ因リ我国法ニ依ル家督相続開始シ相続財産ハ……日本ニ在ルト外国ニ在ルトヲ問ハズ同人ノ長男トシテ家督相続人タル……ニ於テ之ヲ承継スベク上告人ハ相続財産ニ付何等権利ヲ有スルモノニ非ズ」と判示した。

② 東京高判昭三八・二・二七（行裁例集一四―二―三八二）

生前アメリカで二男と事業を行っていたが、本人のみ日本に帰国し、長女とその婿養子と居住し、家督相続のころ日本で死亡した被相続人が所有していたアメリカに保管されている外貨債証券につき、「遺産は在米財産たる在日財産たるを問わずすべて…家督相続により…承継する」と判示した。

これらの事例において、①の長女、②の二男が現地の遺産管理手続で現地にある財産を取得することが可能であっ

たのではないか。この問いに対しては、当然にできるはずであり、とりあえず現地法による相続人に分配されるはずであると言える。しかし、その効果を日本で認めるか否かが問題であり、それは外国（非訟）裁判の承認の有無にかかっていることになる。ただし、当時の日本の家制度からは内国牽連性が強いので、民法二〇〇条三項の公序が発動され、不承認となったと考えられる。

確かに、被相続人が日本人であるときに、法例二六条が統一主義を採用した趣旨は、一つの相続事件につき複数の相続が発生することを回避することにあつたと思われ、日本民法で相続人となりえない者が、遺産が外国に在るだけで相続人となることがあるということは、やはり是認できないことであろう。私はAとDのいずれの方法によるにしても、被相続人及び相続人のいずれもが日本人で、日本の居住者であり、かつ、財産がハワイ州にある場合には、二つの裁判例からも日本の民法の相続人の範囲、相続分が適用になるべきだと考える。

更に、このことは被相続人が日本人であれば、いかなる場合にも当てはまることであるのか否かについて検討してみる。相続に関して「一般的には相続に関する訴訟手続は、被相続人の本国が第一次的裁判管轄権を有する」との審判例が示されている<sup>(14)</sup>。しかし、石黒教授は以下のように述べておられる。

「例えば、外国に永年居住する日本人、あるいは日本に永年居住する外国人につき常に本国に戻って裁判をせよというべきかを考えると、安易に本国の国際的な専属的・排他的管轄を認めることは問題であり、<sup>(15)</sup> 国際裁判管轄の有無は、法廷地国と事案の密接関連性（内国牽連性）を基軸として判定されるべきである。<sup>(16)</sup> 当事者の国籍、住所、常居所、等々の客観的ファクターの有すべき意味あいを、まさに個別事案の深みに降りた上で、自然な形で検討してゆくべきだし、決して国際裁判管轄に関する事案の蓄積が十分とは言えない現時点において性急なルール作りをすることの弊

害の方が認識されるべきであらう。<sup>(17)</sup>

このような観点でみると、被相続人がハワイ州に居住しており、ハワイ州で死亡した場合には、以下のようになると思われる。ハワイ州統一遺産管理法典によれば、全世界の財産を対象に遺産管理が開始されるし、日本における内国牽連性が薄いことから、日本において、ハワイ州の遺産管理手続が承認され、ハワイ州法による相続人の範囲・相続分が実現される可能性が高いと思われる。ハワイ州に関連する要素が多くなればなるほど、国籍のみで準拠法を決定することは困難になる。

したがって、だれが、相続税法一条に規定する「相続に因り」取得した個人なのかという判断が困難なケースが予想される。ルール作りができれば非常に望ましいが、それはとても困難であり、現段階では不可能であると思われる。個々の事案ごとに検討していくほかはないのではないか。

## 第二節 相続財産の管理・相続財産の移転

第三章第一節二「相続財産の構成の問題について」のところでもみたように、被相続人に帰属していた権利義務で被相続性を認められたものが、相続人によってどのように承継・取得せられるかという財産の移転に関する諸問題は、わが国の法例上は、被相続人の本国法によって定められることとなる。したがって、例えば、相続人は相続の開始とともに直ちに相続財産を取得するのか、それともまた、被相続人の死亡により、その遺産は一応遺産財団を構成し、人格代表者による遺産の管理清算を経たのちにはじめて相続人によって取得せられることとなるのか、などといった諸問題は被相続人の本国法によって定められることとなると解すべきとされる。<sup>(18)</sup>

しかし、相続財産というものは各個の権利義務から成立つものであるから、相続財産の移転の問題というのは、同時にその構成要素たる個別的の権利義務の移転の問題でもあるわけであり、したがって国際私法上、個別的の権利義務のそのものの準拠法を無視してはその解決を図ることが許されないであろう、ということになる。かくて、例えば被相続人の所有する特定の不動産又は動産について、相続の準拠法によれば、その所有権は相続開始とともに即時的に相続人に移転すべきものとされていても、もしも当該不動産又は動産の所在地法が、このような即時移転を認めていないときには、相続の準拠法が認める所有権の即時移転という効果は、結局において実現しないことになる。この意味において、相続の準拠法が認める相続財産の移転という相続開始の効果は、個別的の権利義務の準拠法たる物の所在地法によって制限を受けることとなるものとみてよいであろう。このことは、相続の準拠法のように、相続財産という多数の個別的財産権の複合体を統一的運命に服せしめる準拠法を、総括準拠法と呼び、これに対してそれらの個別的財産権そのものの準拠法を、個別準拠法と呼びながら、「個別準拠法は総括準拠法を破る」というように表現される<sup>(19)</sup>。

そこで、具体的に、日本に居住する日本人がハワイ州に財産を残して死亡した場合を考えてみる。日本人が外国に財産を残して死亡したときの遺産管理についての裁判例は、少なくとも日本にはない。第四章でみたとおり、ハワイ州統一遺産管理法典は、非居住者といえどもハワイ州に財産がある限り、法典に従って遺産管理をすべきことを明文化している。したがって、この具体的な場合、ハワイ州に所在する財産については、遺言の検認、人格代表者の任命、債務の支払い、遺産分配、等ハワイ州統一遺産管理法典により管理清算が行われることになる。

相続による財産の取得時期は、いつであると考へたらよいのであろうか。

第四章でみたように、ハワイ州法による遺産管理手続はあくまでも受遺者又は相続人が取得するための手段であり、被相続人の死亡時が財産取得時期であると考えられる。しかし、日本民法のような承継取得とは少し異なるものと考えられる。日本民法では、相続人は、相続開始の時から、被相続人の財産に属した一切の権利義務を、単純承認したときは無限に承継する（八九六、九二〇条）。一方、ハワイ州法による権利義務の取得は、どのようなものであるか。イギリスの場合のこの点に関して、川淳一氏は、イギリスの制度と日本の制度と比較して以下のように述べておられる。<sup>(20)</sup>

「英国の制度では、人格代表者と呼ばれる者が死者の債務を清算し、そのような清算を経た後に死者の財産が承継される。従って、英国では、債務の承継に関して、我が国の限定承継と同様の処理が行われている。これは、最も權威のある相続法の教科書の中にも同様の把握の仕方が見出される。」<sup>(21)</sup>

限定承認とは、相続人が相続を承認するが相続債権者のために相続人の固定財産を提供することを避け、ただ被相続人から伝来する相続財産の限度で相続債権者又は受遺者に対する責任を引き受けるといふ留保を付ける承認である。承認であるから被相続人の債務も承継するが、無限に承継するのではなく、責任は相続財産を限度とするのである。<sup>(22)</sup> 限定承認によって、相続財産は一種の凍結状態に入る。凍結の目的は、相続債権者や受遺者に公平な配当弁済をすることにあり、凍結したまま相続人に承継される。自己の財産であつて自己の財産でないような状態が起る。<sup>(23)</sup>

ハワイ州法による遺産管理手続も、日本民法の限定承継に非常に似たものであると言えないか。

法例二六条により日本法が準拠法になるのだから、承継取得と考へて被相続人の死亡時に被相続人の財産に属した一切の権利義務を無限に承継すると考へる見解は、前述の「個別準拠法は総括準拠法を破る」という学説や債務は日

本民法のようにには相続人に承継されないという前述の裁判例（大阪地判昭六二・二・二七（判タ六三九―二三二））からすれば妥当ではなく、ハワイ州法による権利義務の取得は日本民法の限定承認に非常に似ており、積極財産については相続債務や相続費用を支払うという条件つきで相続開始の時から取得したと言え、消極財産については相続によって得た財産の限度においてのみ弁済すればよい、と考えられる

### 第三節 私法上の財産取得の時期と相続税法上の諸規定との関係

第四章第一節六及び本章第二節において、一般的な海外財産の相続に関して、いわゆる清算主義により遺産管理が行われる結果、財産取得の時期が、必ずしも常に相続開始時ではないことが判明した。少なくとも、日本民法のような承継取得ではなく、制限付・条件付取得となる。それでは、こうした私法上の財産取得の時期と相続税法上の財産取得の時期とは、同一に考えてよいのだろうか、異なるのであろうか。この点に関して、第三章で検討したいいわゆる借用概念を踏まえ、私法上の財産取得の時期と相続税法上の諸規定との関係をみていくこととする。

元来、以下の①から⑥の関係は、どうあるべきかを理論的に解明することが、本節の研究の目的である。

- ① 私法上の財産の取得の時期
- ② 相続税法上の財産の取得の時期
- ③ 相続税の納税義務の成立の時期
- ④ 適用すべき相続税法は、何年分か
- ⑤ 評価時期はいつか

⑥ 申告期限はどう考えるか

一 私法上の財産取得の時期と相続税法上の財産取得の時期

相続税の課税においては、「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。以下同じ。）による財産取得の時期」は、極めて重要な概念である。それは、相続又は遺贈による財産の取得の時に相続税の納税義務が成立し（国税通則法一五条二項四号）、相続又は遺贈により取得した財産の価額の合計額をもって、相続税の課税価額とされ（相続税法（以下「相法」ともいう。）二一条の二）、財産の取得の時における時価により評価されるのを原則としている（同法二二条）からである。そこで、相続による財産取得の時期、遺贈による財産取得の時期について検討し、更に私法上、財産取得の時期が被相続人の死亡の日とならないもの、ないしはならないと思われる民法九五八条の三による財産分与を受けた場合と停止条件付遺贈でその条件が遺贈者の死亡後に成就する場合の二つについて検討してみることとする。

(一) 相続による財産取得の時期

民法上、相続とは人の死亡によりその法律上の地位を他の者が包括的に承継することである。すなわち、相続は被相続人の死亡によって開始し（八八二条）、相続人は相続開始の時から、被相続人の一身に専属したものを除き、被相続人の一切の権利義務を承継する（八九六条）。したがって、被相続人に属していた財産は、相続開始と同時に瞬間的に相続人が承継し相続人のものとなる。私法上「相続による財産取得の時期」は相続開始の時と解される。

遺産が未分割である場合に、相続人が現実<sup>(29)</sup>に受領していないものは相続税の課税価格から除外すべきであるか否かが争われた事例において、裁判所は次のように判示している。

「原告らは、現実に受領した遺産のみが相続税の課税価格の対象とされるべきであり、たとえ被相続人の遺産であつても原告らにおいて現実に受領していないものは右対象から除くべきである旨主張する。しかし、被相続人の遺産に含まれるものはすべて相続開始の時から共同相続人に承継取得され、遺産分割が行われるまでは同人らの共有に属するのであつて、そのことは同人らのうちの誰が現実にこれを管理所持しているかといふことはまったく関係がないのである。」

この判決は、遺産が未分割である場合であつても、被相続人に属していた財産は、相続開始と同時に瞬間的に相続人が承継し相続人のものとなり、共有に属するものであるから、相続人は相続開始時に財産を取得していることを確認したものであると言へる。

相続の場合の相続税法上の財産取得の時期を私法上のそれと別意に解すべき理由は見当たらず、相続税法上も相続開始の時であると解される。

## (二) 遺贈による財産取得の時期

民法上、遺贈とは遺言によつてなされる財産的利益の無償譲与であつて、遺言者の死亡の時にその効力を生ずる（民法九八五条一項）。遺贈の効力は遺贈者死亡の時に債権的に、すなわち、遺贈財産は遺贈者の相続人に入った人帰属し、一般に遺贈義務者である相続人に対して受遺者が遺贈の目的物につき権利の移転、引渡、移転登記等を求める権利を取得するに止まると解する説（債権的効力説）と遺贈の効力は物権的に生じ、不動産は遺贈者の死亡により当然に受遺者に移転すると解する説（物権的効力説）とに学説は分かれている。

遺贈は、包括遺贈と特定遺贈に分けられる（民法九六四条）が、包括遺贈の場合には、包括受遺者は相続人と同一

の権利義務を有する（民法九九〇条）ので、相続による権利の移転は当然に物権的である。

特定遺贈の場合に、遺贈の目的物が不特定物であるときは、受遺者が債権的請求権を取得するにすぎないことは明らかであり、遺贈の目的物が特定物か特定債権であるときに、遺贈の効力が物権的か債権的かについて争いになる。<sup>(25)</sup>

しかし、いずれの説にしても、遺言の効力発生と同時に受遺者がこれらの権利（特定物の所有権又は債権的請求権）を取得するということには変わりはない。包括遺贈と特定遺贈により、その財産的利益の帰属の仕方は異なるが、その財産的利益の取得の時期は、いずれも遺言の効力発生の時、すなわち遺言者の死亡の時である。したがって、私法上、「遺贈による財産取得の時期」は相続の場合と同じく相続開始の時と解される。

遺贈の場合の相続税法上の財産取得の時期も私法上のそれと別意に解すべき理由は見当たらず、相続税法上も相続開始の時であると解される。

(三) 民法九五八条の三による財産分与を受けた場合の財産取得の時期

昭和六三年の最高裁<sup>(26)</sup>（以下「六三年判決」という。）は、特別縁故者に対する財産分与の私法上の財産取得の時期については、「財産分与制度の趣旨、とりわけ、同制度が遺言制度の補充として特別縁故者に対し、家庭裁判所の審判をまわっていわば恩恵的に相続財産の分与を認めていることに照らすならば、特別縁故者に対する財産分与による財産の取得時期が、家庭裁判所の審判確定時であることは明らかである」と判示しており、概ね是認できる考え方と思われる。登記実務においても、被相続人からの承継取得ではなく、相続財産法人からの無償贈与と解しており、特別縁故者が単独で「相続財産処分の審判」を登記原因とする権利取得の登記を申請できるとされている。<sup>(27)</sup>したがって、私法上、「財産分与による財産取得の時期」は家庭裁判所の審判確定時と解される。

そして、相続税法上の財産の取得時期について、六三年判決では、相続税法三条の二の擬制により相続税法上は遺贈と同一に取り扱われるべきであり、財産分与による財産の取得時期は、民法上の取得時期いかんにかかわらず、相続税法上は遺贈の場合と同じく相続開始時であると解すべきであると判示する。

これに対して、金子宏教授は、『遺贈により取得したものとみなす』という規定は、この財産をみなし相続財産にとりこむための規定であつて、納税義務の成立時期とは関係がないと解すべきであろう」と述べられ、取得時期を相続開始時とまではみなしてはいないと解されているようである。更に後述する納税義務の成立、相続税法の適用年分について、「相続税の納税義務は、被相続人の死亡のときにさかのぼって成立するのではなく、審判の確定により特別縁故者が財産を取得したときに成立すると解すべきであり、したがつてその内容は、審判確定時の相続税法によつて計算すべきである」とも述べられている。<sup>(28)</sup>

私は、①「遺贈により取得したものとみなす」と規定した以上、相続税法上の遺贈に関する規定をすべて適用することになり、取得時期をも相続開始時とみなしていると考えられること、②評価時点をわざわざ「与えられた時」と明文化していることは、相続税法二二条が評価時点は取得の時であるといっている原則の例外を規定しているわけであり、この例外規定自体が、民法九五八条の三による財産分与の相続税法上の取得時期は、「与えられた時」ではないことを物語っていることから、六三年判決の判示と同じく相続税法上、特別縁故者は、相続開始時に被相続人から遺贈により財産を取得することになると解すべきであると考えられる。<sup>(29)</sup>

(四) 停止条件付遺贈でその条件が遺贈者の死亡後に成就する場合の財産取得の時期

停止条件付遺贈とは、例えば、遺産の中の山林は、Aが結婚したとき、そのAに与える、という遺言があつた場合

のように、遺言に停止条件が付されているものである。

六三年判決では、停止条件付遺贈でその条件が遺贈者の死亡後に成就するものについては、私法上及び税法上その条件が成就した時をもって受遺者の受遺財産取得時と解するのが相当とし、停止条件成就による受遺者の納税義務の成立時は停止条件成就の時だが、相続税の課税体系によれば、適用すべき相続税法は相続開始時に施行されていた相続税法である旨判示する。しかし、後述するように納税義務成立時と税法適用時期とが一致すべきであるとの原則と異なり、異なってもよいという根拠が相続税の課税体系しか示されず十分納得のいくものとはなっていない。更に、財産取得時期が条件成就の時とすれば、後述するように財産評価時点は条件成就の時となるが、実務（相続税法基本通達（以下「相基通」という。）二七—四(9)、注意書き）では相続開始時となっている点を何も説明していない。<sup>30)</sup>

そもそも、停止条件付遺贈の効力発生時期について、以下のような説（中川説）がある。

「この遺言は、やはり遺言者死亡の時に効力を生ずる。すなわち、Aは自分が将来結婚したら、遺言書に指定された山林をもらえろという権利を、遺言者死亡の時に取得するのである。ただ普通一般の遺贈では、受遺者が直ちに裸の権利を取得するが、この場合には、停止条件付権利を取得するという違いがあるだけである。このことを民法は、遺言は『条件が成就した時からその効力を生ずる』といった（九八五条二項）。しかし、実際はそうではなく、受遺者は、遺言者死亡の時に、停止条件付権利を取得しているのであるから、遺言は効力を生じているのである。民法の用語は、やや不正確であるという他はない。」<sup>31)</sup>

これに対し、条件の成否未定の間に発生するのは債権でも物権でもなく、事実上の希望又は期待にすぎず、条件成就の時から遺言は法律行為としての効力を生ずるとする説もあるが、この受遺者の希望又は期待は民法一二八、一二

九条の保護を受けられるため中川説との差異は実質的でないといわれている。<sup>(32)</sup>

中川説によると、受遺者は遺言者死亡の時に停止条件付権利を取得し、条件成就の時に裸の権利を取得するとされる。したがって、その条件が成就するまでは、その停止条件付遺贈の目的となった遺産の帰属は浮動状態にあると言え、その条件成就までの間は、相続人が受託者として所有していると言える。<sup>(33)</sup>

相続税実務において、受託者として所有している相続人が遺贈の目的となった財産を相続により取得したものと<sup>(34)</sup>して課税価格を計算し（相基通一一の二―八）、その後、この条件が成就したときには、受遺者は、条件成就の日の翌日から六か月以内に相続税の申告書を提出しなければならず（相基通二七―四）、当該財産について相続税の課税を受けていた相続人は、減少することになる相続税額について、更正の請求をすることができる（相基通三三―三）とされているのは、中川説のような立場に立っていると思われる。

このように、中川説の立場に立ち、停止条件付遺贈でその条件が遺贈者の死亡後に成就したときでも、私法上及び相続税法上とも財産取得時期は相続開始時にさかのぼると解せば、相続開始時に納税義務が成立し、受遺者に適用すべき相続税法は、相続開始時に施行されているそれであると必然的に解される。そして、財産評価時点も相続開始時と解することができる。

## 二 相続税法上の財産取得時期と相続税の納税義務の成立の時期との関係

納税義務の成立とは、国の側からみれば抽象的租税債権の発生であり、納税者の側からみれば抽象的租税債務の発生である。抽象的租税債務は、各税法で定める課税要件を充足することにより発生する。課税要件としては、通常、納税義務者、課税物件、課税標準及び税率が挙げられるが、抽象的租税債務は、特定の者（納税義務者となるべき

者)につき特定の時点において特定の事実又は状態が存することを通じて課税物件がその者に帰属し又は連結し、法律の定めるところに基づいて課税標準の算定及びこれに対する税率の適用が可能となった状態が生ずることによって発生すると解されている。<sup>(35)</sup>

国税通則法一五条二項四号が相続税の納税義務の成立時期を、相続又は遺贈による財産の取得の時と定めているが、この財産の取得の時とは私法上のそれとは言えない。なぜなら、国税通則法四条に「この法律に規定する事項で他の国税に関する法律に別段の定めがあるものはその定めるところによる」とあり、相続税法と国税通則法という同じ税法という範囲の中で全く同一の文言を使っている以上、等しいことを指していると言えないからである。

したがって、相続税法上の財産取得時期と相続税の納税義務の成立の時期は一致することになる。

### 三 相続税の納税義務の成立の時期と相続税法の適用年分との関係

上記の納税義務が成立した時と税法の適用年分とは一致すべきであろうか。この点に関し、裁判所は、「租税の賦課処分は、課税要件完成の当時施行されている法令に基づきなすべきである」旨判示している。<sup>(36)</sup>

納税義務が成立した時と税法の適用年分が一致することは、明文の規定はないが、当然予定されていると考えられる(一致しない例は存在する<sup>(37)</sup>)。

ここで、納税義務がさかのぼって成立して、その適用になる税法もさかのぼって古い年分となるというのではおかしくないのかどうか検討してみる。民法九五八条の三の場合についてみると、六三年判決では財産分与による財産の取得時期が、私法上家庭裁判所の審判確定時であるが、相続税法三条の二により特別縁故者が被相続人から分与財産を遺贈により取得したものとみなして相続開始時にその財産を取得したものとみなしたとし、さかのぼって相続開始

時に施行されている法を適用することは問題はないとしている。また、現行の相続税の課税方式を採用していること自体が、すべての相続税納税義務者について相続開始時を基準とした課税を行うことを予定している、としている。そして、相続税法一一条、一六条、一七条、二九条、三一条、三二条等の規定が特別縁故者の場合に被相続人の死亡時に施行されていた相続税法の適用を前提としていることは明らかである、としている。

停止条件付遺贈で財産を取得した者に適用される相続税法についても、六三年判決は、法定相続人方式による遺産取得税方式により相続開始時の相続税法を適用すべきで条件成就時の相続税法は適用されるべきではない、としている。

相続税法上の財産の取得時期について、①民法九五八条の三の場合は、「遺贈により取得したものとみなす」という明文の規定により、②停止条件付遺贈の場合は、前述のような解釈により、それぞれ相続開始時と解することは十分に合理的と考えられ、納税義務の成立、税法の適用年分とも相続開始時にさかのぼることは、無理な解釈とは言えないと思われる。

#### 四 財産の評価時点

相続税法二二条は、「相続、遺贈又は贈与に因り取得した財産の価額は、当該財産の取得の時に於ける時価による」と評価の原則を定めている。ここでも、財産の取得の時が問題となるわけだが、相続又は遺贈の場合は、先にみたように相続開始の時が財産の取得の時であり、評価時点も相続開始の時となる。これは、未分割状態が長期間続いても同じである。

では、民法九五八条の三の財産分与の場合、少なくとも相続税法上は、分与による財産取得時期が相続開始時と解

される以上、評価時点は相続開始時となるはずである。しかし、相続税法三条の二は「与えられた時の価額をもって」として<sup>(38)</sup>いる。このように明文の規定により、相続税法二二条の例外をつくり出している。

## 五 申告期限

相続税法二七条一項では、「相続開始があったことを知った日の翌日から六か月以内」に申告をすべき旨規定している。したがって、「相続開始があったことを知った日」をどのように解するかにより相続税の申告期限が異なってくることになる。相続税実務上、「相続開始があったことを知った日」とは、自己のために相続開始があったことを知った日をいうとされ(相基通二七―四)、交通通信の発達している現在においては、相続人が自己のために相続開始があったことを知るのは、一般的には、被相続人の死亡の日かその直後であり、特に問題となることは少ないとされている。<sup>(39)</sup>

しかし、相続人以外の者への遺贈の場合は、自己のためにその遺贈のあったことを知った日と実務上修正され、停止条件付の遺贈の場合も、その条件が成就した日と実務上修正されている(相基通二七―四)。

民法九五八条の三による財産分与の場合も、分与による財産の取得を知った日の翌日から六か月以内に相続税の申告を行うことになる(相法二九条一項)。

双方とも、完全な(裸の)権利を取得してから、申告・納付義務を課しているということであろうか。権利を取得することが確実なものとは言えないときは、課税が及ばない趣旨と解される。前述のとおり、停止条件付遺贈でその条件が遺贈者の死亡後に成就する場合に、受遺者は遺贈者の死亡時に「停止条件付権利」を取得するが、相続税実務では、それだけでは相続税法に規定する「財産を取得」したとは捕らえず、課税が及ばないとしている趣旨と解される。



## 第四節 相続税の課税の根拠と沿革

すべての相続税納税義務者について相続開始時を基準とした課税を行うことを予定していると言われる現行の相続税の課税方式がどのような根拠及び経緯で採用されたのかここでみることにする。

### 一 相続税の課税の根拠

相続税の課税の根拠について、次の六つのものが挙げられる。

- ① 相続制限説……国が、一定の場合に相続を制限しようとするもので、相続人についても、また相続財産についても、一定の制限を設けて相続させ、相続されない財産は国に帰属させようという説である。
- ② 相続参加説……国は個人の相続の一部の分配にあずかる権利を有しているという説である。
- ③ 財産分配説……財産の集中を妨げ、社会の貧富の差を調和するために、相続税を課税すべしという説である。
- ④ 報償説……相続税は国が相続を保証するための、その保証手数料として徴収するものであるという説である。
- ⑤ 所得税補充説……所得税で完全に徴収し切れなかった部分を、相続税の課税で補充しようとする説である。
- ⑥ 偶然所得課税説……相続財産の取得という事実に着目し、それを相続による偶然所得の発生であるとして、その所得（財産）に対し、負担能力に応じて課税を行おうとする説である。

そして、①・②の説は、古い時代のものと言え、③～⑥の説は、現在でも、相続税の課税の根拠として挙げられるものである。<sup>40)</sup>

### 二 我が国の相続税の沿革

我が国の相続税は、明治三八年に創設され、<sup>(41)</sup>以来昭和二四年までは「遺産税方式」が採用されていた。

昭和二五年、シャープ勧告に基づく税制改正により、「遺産税方式」を廃して「遺産取得税方式」が採用された。この方式の方が遺産取得者の担税力に依じて公平であり、また遺産の分割を促進し富の過度集中を抑制するというのが改正理由である。この方式は、取得者の担税力に照応した課税を行うという点で多くの長所を有し、更に新憲法のもとにおいて家督相続の廃止によって遺産が通常数人の相続人に分割相続されるという点で、これに照応しているものといえた。しかし、現実には遺産について仮装分割が行われ、相続税の公平を維持することが困難となってきた。特に、農家や中小企業のように実際上分割不可能な財産に対して、その他の分割可能な財産との比較において相対的に重い負担を負わせるという不公平が問題となつた。<sup>(42)</sup>

そこで、昭和三三年の改正では、遺産取得税方式の建前を維持しつつ、このような不公平を除去するために、すべての相続人が納める相続税の総額を、遺産の総額と法定相続人の数とその法定相続分という客観的なものによって決定する方式とされた（これが現行の「法定相続分課税方式」による遺産取得税方式<sup>(43)</sup>である）。

昭和三三年の改正で、相続人以外の者が特定遺贈により財産を取得した場合、従来の課税方式では、贈与税が課せられていたのが、相続税を課せられるように改められたが、これは相続税の課税方式が法定相続分課税方式に改められたことに伴い、できるだけ計算上恣意的な要素を除去するという考え方に基づいたものであり、同じ遺産からの財産取得者である受遺者も相続人と共同して相続税を負担させることとしたものである。<sup>(44)</sup>

そもそも、遺産課税と遺産取得課税のいずれかが妥当であるかについては、それぞれの国の社会制度、相続制度、徴税機構等によって異なるものであり、両方式の長所・短所は以下のように説明される。<sup>(45)</sup>

### ① 遺産課税の長所

- ・ 制度が簡明で税務の執行が容易である。
- ・ 税負担を軽減するために遺産分割を仮装したり現実の遺産分割と異なる申告が行われるといったことがなく、その意味で税負担は公平である。

### ② 遺産課税の短所

- ・ 税負担額は遺産額の大小によって決まり、納税義務者の個別的事情の斟酌になじまないことから、担税力に応じた課税が困難である。

### ③ 遺産取得課税の長所

- ・ 遺産の分割を促進し、富の集中を抑制するという効果は期待しがたい。
- ・ 遺産を取得した個人の担税力に相応した課税をつうじて税負担の公平を図ることができる。
- ・ 遺産の分割を促進し、富の集中を抑制する効果が期待できる。

### ④ 遺産取得課税の短所

- ・ 税負担を軽減するために遺産分割を仮装したり現実の遺産分割と異なる申告が行われるおそれがある等税務の執行が容易でない。
- ・ 遺産の分割が困難な財産（例えば、農地その他の事業用不動産）と分割が容易な財産との間で税負担に相対的に差異が生じる。

現行の我が国の相続税課税方式は、遺産取得税方式を原則的に採用しつつ、その税額の総額を算出するに当たって

は、実際の相続分によらず、法定相続人の法定相続分によることとしている。したがって、相続分を仮装しても相続税の総額は変わることがないので分割し易い遺産であっても、また分割困難な中小企業用資産や農業用資産であっても相続税負担の総額では変わらないこととなる。更に、各財産取得者の納付税額を算出する際には、この相続税の総額を相続人又は受遺者が実際に取得した財産の価額を基礎としてあん分するので、各人の担税力に照応する課税とすようにしている、<sup>(46)</sup>と云える。

この課税体系は日本民法の承継取得を大前提としているのは当然のことであるが、相続財産の国際化、あるいは外国人に対する課税を考えたときに承継取得ではない、いわゆる清算主義が存在し、その状況下で相続税を課税するときにもこの現行の課税体系を採用するならば、それにも見合う法律にするなり解釈をしていく必要があるのではないか。この点は次章で取扱うこととする。

- (1) 山田鎌一「『国際私法』四六四から四六五頁（筑摩書房、昭五七）
- (2) 三井哲夫「外国人遺産の処理に関する日本裁判所の管轄」、判タ六八八号（遺産分割・遺言二二五題）四八三頁（平一）
- (3) 木糊照一「国際相続法における準拠法選択(2)」、立命館法学一一五―六九（昭四九）
- (4) 石黒一憲「涉外相続関係等家事審判事件の現状と問題点」、『家事審判事件の研究(2)』二五九頁（一粒社、昭六三）
- (5) 石黒一憲「ジュヴァイツァーハレ事件とライン川の国際汚染(2)」、法学協会雑誌一〇六一―二二―二二（平一）
- (6) 池原季雄「国際的裁判管轄権」、『新実務民事訴訟法講座』五頁（昭五七）
- (7) 高桑昭「外国判決の承認及び執行」、『新実務民事訴訟法講座』一二七頁（昭五七）
- (8) 海老沢美広「非訟事件裁判の承認」、『ジュリスト（際私法の争点）』一六〇頁（昭五五）
- (9) 鈴木忠一「外国の非訟裁判の承認・取消・変更」、『法曹時報』二六一―九―一四九四（昭四九）

- (10) 鈴木正裕「訴訟事件と非訟事件」ジュリスト(民訴法判例百選Ⅱ)一三頁(昭五七)
- (11) 石黒一憲『国際私法「新版」』二三〇・二三二頁(有斐閣、平二)
- (12) 石黒一憲『国際家族法入門』二二四頁(有斐閣、昭五六)
- (13) 東京家庭裁判所相談室に出向き、伺ったところによると、「明確なものはないが、財産がどこにありと、やはり日本の民法による相続人の範囲・相続分が適用になるのではないか」とのことであった。
- (14) 東京家審昭五二・七・一九(家月三〇一七八二)
- (15) 石黒一憲、前掲(11)一八八頁
- (16) 石黒一憲『現代国際私法「上」』二七四頁(東京大学出版、昭六一)
- (17) 石黒一憲、前掲(16)二八九・二九〇頁
- (18) 折茂豊『国際私法(各論)』四三〇頁(有斐閣、新版、昭六〇)
- (19) 折茂豊、前掲(18)四三一頁
- (20) 川渾一「英国における相続財産管理(1)」東北大学・法学五四―三、一〇四・一〇五頁(平二)
- (21) 中川善之助・泉久雄『相続法「第三版」』三七二頁(有斐閣、昭六三)
- (22) 中川善之助・泉久雄、前掲(21)三七〇頁
- (23) 中川善之助・泉久雄、前掲(21)三七三、三八一・三八二頁
- (24) 東京地判昭四七・九・二六(税務訴訟資料六―二五七)
- (25) 中川善之助・加藤永一編『新版注釈民法(28)相続(3)』一七五から一八〇頁(阿部浩二)(有斐閣、昭六三)
- (26) 最判昭六三・一一・一(税務訴訟資料一六六―六五二)
- (27) 中川善之助・泉久雄、前掲(21)四三二頁
- (28) 金子宏『租税法「第三版」』三一九頁(弘文堂、平二)
- (29) 同旨に山田二郎・判例批評大阪高判昭五九・七・六(行集三五―七八四二)自治研究六二―二一三〇及び岩崎政明・判例批評神戸地判昭五八・一一・一四(判時一一二―一三七七)判時一二六―一八一がある。両判決とも六三年判決の事実と

同一被相続人の相続財産法人からの特別縁故者への財産分与をめぐる別事案の一審と二審である。

- (30) 相基通一・一の二共―八で「停止条件付遺贈でその条件が遺贈者の死亡後に成就するものである場合の財産取得の時期はその条件が成就した時による」と規定しているのは、条件が成就するまでは当該受遺者には課税が及ばないという趣旨と解すべきであり、停止条件付遺贈でその条件が遺贈者の死亡後に成就するものについての私法上及び税法上の財産取得時期については、中川説の立場に立って考え、被相続人の死亡時と考えるべきではないか。ただし、それが確定するのは条件成就のときということになる。

- (31) 中川善之助・泉久雄・前掲(21)五一六・五一七頁

- (32) 中川善之助・加藤永一編・前掲(25)一八四頁(阿部浩二)

- (33) 沢井種雄「最判昭四四・六・二六判例評釈」民商法雑誌六一五―九二(昭四五)

- (34) 相続人が受託者として取得したとされる遺贈の目的物が、相続税法二一条の二にいう相続により取得した財産に該当するか否かが問題となる。通達で、相続により取得したとみなすことは、租税法律主義の観点からはできないのが当然であるから、相続税法上、相続により取得したと解釈できることが必要である。日本民法が私有財産制の立場から財産の無私産化は認めないことからすると、受遺者は遺言者死亡の時に停止条件付権利を取得するといえども、その条件が成就するまでは、相続人が受託者として所有しているといえ、相続税法上、相続により取得した財産に該当すると解する余地は充分存するものと考えられる。

- (35) 志場喜徳郎『国税通則法精解(六版)』二〇一頁(大蔵財務協会、昭六〇)

- (36) 新潟地判昭二五・四・二六(税資四号四〇頁)及び東京高判昭二六・六・二八(行集二巻八号一一六二頁)

- (37) 昭六三、法一〇九号の附則九条によると、「六四・一・一以後に支払うべき給与等について新法を適用し、同日前に支払うべきものについては従前の例による。」となっている。一方、国税通則法一五条二項二号は、源泉徴収による所得税の納税義務の成立時期を給与の支払の時と定めている。したがって、六四・一・一以後に六三年に支払うべき賞与を支払うときは、六三年分の税額表を適用することになり、納税義務の成立時期と税法の適用年分は一致しないことになる。このように、明文の規定があれば一致させないことができるものと思われる。

(38)

これは、特別縁故者への財産分与額が家庭裁判所の形成的審判により決定されるため、その確定があるまではいくらの財産を取得するのかが分からないことに起因すると考えられるが、私は、被相続人が取得してから分与確定の時点でのキャピタルゲインに対する所得税の身代わり課税を実現しようという理由もあるのではないかと考える。

例えば、同一の被相続人から、ある人が遺贈により財産を取得し、他の人が財産分与により財産を取得したとする。遺贈により取得した財産の評価時点は相続開始の時であり、財産分与により取得した財産の評価時点は与えられた時（すなわち審判確定時）となる。つまり、評価時点が二つあることになり、同じく被相続人から財産を取得しても、遅く取得すれば、通常は高い評価額で課税されることになり、より重い負担となりアンバランスとなる。一方、遺贈により不動産を取得した者が、その不動産を譲渡したときには、取得費、取得時期とも被相続人のそれを引継ぐとされ（所得税法六〇条）、したがって、被相続人が取得してから相続開始時までのキャピタルゲインに対する課税も受遺者が負担することになる。しかし、所得税法六〇条にいう遺贈にはみなし規定がない以上、相続税法三条の二により遺贈とみなされた財産分与は含まれない。したがって、財産分与により取得した不動産の取得時期は、相続税法上は相続開始時であるが、所得税法上はみなし規定がないので私法上のそれと同一になる。つまり、特別縁故者がその不動産を譲渡したときの取得時期は、その分与を受けたときであり、取得費はその分与を受けたときの価額となる。結果として、被相続人が取得してから相続開始まで、更には分与確定の時点でのキャピタルゲインに対する課税は、所得税としては課税もれとなってしまう。

そもそも、本章第四節で見るとおり、相続税は、被相続人の生前において受けた社会および経済上の各種の要請に基づく税制上の特典その他租税の回避等による負担の軽減が清算されるといふ考え方があり、与えられた時の価額で評価することにより、被相続人が取得してから分与確定の時点でのキャピタルゲインに対する身代わり課税を実現しようとしたのではないか。もつとも、キャピタルゲインを相続税で課税することや、遺贈により財産を取得した者までそのキャピタルゲインに対する課税を受けることになることなど不完全な形で清算できないことは否定できない。

(39)

尾崎三郎編『平成三年版相続税法基本通達逐条解説』二六〇頁

(40)

大村巍「相続税の誕生」税務大学校論叢九号一三〇・一三一頁（昭五〇）

他に、課税の根拠として、流通税説（相続による財産の移転、流通に対して課税するという説）を挙げるものがある（磯邊

律男『研修相続税法』二頁（新都心文化センター、昭五九）。

(41) 創設の理由には、日露戦争の戦費調達の一環としてのもののほか、相続税は、相続によって一時に多額の財産を取得する者に対して、その一部を租税として納付させるもので、納税者の苦痛は極めて少なく、国庫は確実に巨額の収入をあげることができるのみでなく、国富の発展とともに無限にその収入を増加することができ、はなはだ良好の税種ということができ、というものがある（桜井四郎『相続税』五頁（中央経済社、昭三四））。

(42) 武田昌輔監修『DHCコンメンタール相続税法』五四頁

(43) この現行相続税の基本的仕組みにつき、税制調査会は、「遺産取得課税方式と遺産課税方式の問題点を法定相続分課税の導入により解消した合理的な制度であり、今後とも維持していくことが適当である」としている（昭六一・一〇「税制の抜本的見直しについての答申」及び昭六三・四「税制改革についての中間答申」）。

(44) 武田昌輔監修、前掲(42)五五四頁

(45) 磯邊律男、前掲(40)四から五頁

(46) 武田昌輔監修、前掲(42)五二頁

## 第六章 ま と め

### 第一節 ハワイ州に所在する財産についての相続税法諸規定の検討

本稿において想定している最も典型的なケースである被相続人及び相続人のいずれもが日本人で、日本の居住者であり、かつ、財産がハワイ州にある場合のハワイ州に所在する財産の相続に関して、現行相続税法の適用関係はどう

なるのかという点をみていくこととする。更に、必要に応じ、外国人の相続や外国に居住している場合を想定することとする。相続税法の全条文につき検討を行ったものではなく、考えられうる問題を指摘・整理したものである。

#### 一 相続人の範囲、相続の意義（相続税法一、三、一二条）

相続税法で、「相続に因り財産を取得した個人」とか「相続人」とある場合に、だれがその者であるかという問題がある。私法上、相続により財産を取得する正当な権利を持つ者がこれに該当することになる。

ここで、ハワイ州でのみ相続人となる者が、実際に財産を取得したときはどう考えればよいのであろうか。この点は、私法上の解釈が固まるのを待つことになろうが、現段階としては、本稿で考えている典型的ケースでは日本民法の相続人が全世界財産の相続について権利を有すると考えられる（第五章第一節二参照）ことから、日本民法の相続人が相続により取得し、その後現地のみの相続人に贈与を行ったと解すべきであらう。したがって、この場合には、ハワイ州でのみ相続人となる者は、相続税法三条、一二条という「相続人」には当たらないと解されることになる。

ただし、被相続人がハワイ州に居住していたことなどにより、外国判決が日本の裁判所において承認されるならば、ハワイ州のみの相続人が相続税法一条に規定する「相続に因り」取得したものと考えられるが、家庭裁判所又は普通裁判所において承認されないならば、日本民法の相続人が相続により取得し、その後ハワイ州法による相続人に贈与を行ったと解すべきであらう。

#### 二 基礎控除及び相続税の総額（相続税法一五、一六条）

基礎控除及び相続税の総額の計算の基になる相続人の数については、相続税法一五条で「民法第五編第二章「相続人」の規定による相続人の数」と規定し、相続分については、一六条で「民法第九〇条「法定相続分」及び第九〇

一条「代襲相続分」の規定による相続分」と規定しているが、ここで①日本人が被相続人であっても、不動産所在地の法が適用になり、相続人の数が日本民法と異なるとき、②外国人が被相続人であり、法例二六条によりその本国法が適用になり相続人の数が日本民法と異なるときに、相続人の数及び相続分をどのように考えるのが問題となる。

基礎控除及び相続税の総額が、①財産がどの国にあるのか、②被相続人が外国人であるか日本人であるか、によって異なることになれば、租税負担の公平、つまり日本人間の財産所在地により税額が左右されない負担の公平や外国人と日本人とを問わない負担の公平を害する結果を招き、極めて不合理であると考えられる。特に、現地法の相続人の数を採用することになれば、日本の民法より相続人が多くなる国に財産を移すことにより、基礎控除を増やすことが可能となり、これは認められることではない。

したがって、①財産がどの国にあるのか、②被相続人が外国人であるか日本人であるか、に関係なく、相続について日本の民法の規定の適用があるとした場合の相続人の数と日本の民法の規定による法定相続分によることが相当である<sup>(1)</sup>と考える。

### 三 債務控除（相続税法一三、一四条）

制限納税義務者の債務控除は、課税対象財産（相続又は遺贈により取得した財産で相続税法の施行他にあるもの）に係る租税公課、その財産を目的とする抵当権で担保される債務、その財産の取得、維持又は管理のために生じた債務等に限られている（相法一三条二項）。この規定は、制限納税義務者については課税対象も日本国内財産と限定しているかわりに、債務控除の対象もその財産に関するものに限定しているものであり、いわゆるひも付きの債務のみを

控除しようというものであると思われる。

ここで問題となりうるのは、次のケースである。

日本の財産を目的とする抵当権を設定し、その借入金で海外財産を取得した被相続人の相続人が非居住者、すなわち制限納税義務者であるとき、この日本の財産を非居住者が取得したと仮定する。そうすると、相法一三条二項二号によりこの借入金も債務控除の対象となる。課税対象ではない海外財産の取得に係る借入金も控除できるケースである。

この点に関して、アメリカ連邦遺産税では、債務の総額×アメリカ内遺産額÷全世界遺産額という算式により、控除可能な債務の範囲を限定している(第二章第四節二(一)ハ参照)。この全世界総資産あん分法の考え方が、より実態を表しており合理的な制度であると思われる。

更に、債務控除の関係で、問題となりそうなものに、遺産管理費用がある。

ハワイ州の遺産管理手続では、いわゆる清算主義で、遺産管理費用や遺産税も支払われた後の財産の分配を受けるものの、遺産財団に財産が移転するのは、あくまでも手続と考えられ、相続人又は受遺者が被相続人の死亡時に直接、被相続人の財産を取得するとされているので、積極財産と消極財産の双方を計上するという、いわゆる両建て主義により、考えるべきである。遺産管理費用は、相続開始後に発生するものであるから、被相続人の債務でもなく、相続の際に現存する債務でもないので、相法一三条一項一号に定める債務控除の対象となる債務とはならないと解される。

#### 四 在外財産に対する相続税額の控除(相続税法二一条)

実効税率	在外財産	日10億>ア8億			日10億=ア10億			日10億<ア20億		
		6.8	3.2	10	6	4	10	5	8	13
日50%>ア40%		6.8	3.2	10	6	4	10	5	8	13
日50%=ア50%		6	4	10	5	5	10	5	10	15
日50%<ア60%		5.2	4.8	10	5	6	11	5	12	17

(注) 各欄は、左から日本での納税額、アメリカでの納税額、合計額であり、単位は億円である。

(一) 「相続税に相当する税」の範囲

本件の問題でいけば、連邦遺産税及びハワイ州遺産税が対象となろう。相続税法二二条では、州税も特に除外しておらず、含まれるものと解される。州税としての「相続税に相当する税」は、以前は、相続税 (inheritance tax) がほとんどであったが、今では、遺産税 (estate tax) が主流である。<sup>(2)</sup>

(二) 評価との関係

在外財産に対する相続税額の控除は、言うまでもなく、国際的な二重課税の回避、又は、緩和であるが、その趣旨について、「外国にある財産について、その外国の法令により課された相続税に相当する税の税率が高率である場合には、我が国の税率に相当する部分の税額の範囲内で外国税額控除を認めることとし、我が国の税率を超える部分については<sup>(3)</sup>税額は、我が国に所在する財産についての相続税額からは控除しないという趣旨である」という説明がある。

ここで、簡単なモデルで上記の趣旨を検証してみたい。

在外財産について日本での評価額は一〇億円で、アメリカでは、①八億円、②一〇億円、③二〇億円であるとする。実効税率は、日本は五〇%で、アメリカでは、①四〇%、②五〇%、③六〇%であるとする。更に、日本に評価額が一〇億円の資産もあるとする。

計算過程は省略するが、納税者の負担は上記の表のとおりとなる。

この表で問題となるのは、の部分であり、すなわちアメリカの方が高率である場合である。アメリカでの納税額：8億円×0.6＝4.8億円、日本での算出税額：20×0.5＝10、控除限度額：10×10／20＝5、日本での納税額：10億円－4.8億円＝5.2億円という計算過程になるが、本来、我が国の税率を超える部分についての税額は、我が国に所在する財産についての相続税額からは控除しないという趣旨からすると全額控除できないはずのものが、評価の差により全額控除できてしまっている。ただし、日本の税収は、この在外財産をアメリカの評価額八億円で評価するよりも一〇億円で評価する方が、結果として増えることにはなる。

アメリカでは、この点について以下のような通達がある。日本と同じように、外国税額控除限度額は、相手国に所在する財産についての課税相当額であり、控除前算出税額×相手国財産の価額÷全世界財産の価額という算式により限度額を定めている。

この算式中の財産の評価は、その相手国の評価ではなくアメリカ連邦遺産税の規定による評価であると明文化している (IRC § 2014(e), Reg § 20.2014-3(a))。

日本も、日本独自の評価額で評価するというのが原則であると考えられるが、①上記のモデルの検証にみられるように、評価額をアメリカより高くすることには外国税額控除の点で問題があり、②また課税権を守る意味においては、アメリカでの評価額より低くすることは問題がある、ことなどから、アメリカにおける評価額で評価することも、実務上、とりえないものではない。評価方法については、次の五で言及する。

## 五 財産評価(相続税法二二条)

### (一) 評価時点

評価時点は、下記六で述べるとおり相続税法上の取得時期が相続開始時と解される以上、相続税法二二条により相続開始時となることに異論はないであろう。

## (二) 評価方法

海外財産、特に不動産の評価をどうするかということについて、いろいろな考え方がありと思われる。

相続税法二二条は、「この章で特別の定めのあるものを除く外、相続、遺贈又は贈与に因り取得した財産の価額は、当該財産の取得の時における時価によ」と規定している。「特別の定めのあるもの」とは、同法二三条からなる二六条の二までの規定であり、その他の財産の評価については、この二二条の「時価」の解釈にゆだねられている。この「時価」の解釈としての相続税財産評価基本通達一(一)では、「時価とはそれぞれの財産の現況に応じ、不特定多数の当事者間で自由な取引が行われる場合に通常成立すると認められる価額」を言うものとしている。これは、一方において客観的な要素が考慮されるときにも、他方において主観的要素は排除され、買い込みや売り急ぎがなかったものとした場合の価額、すなわち客観的な交換価値を示す価額であるとしている。更に、この評価通達において、具体的個別の評価方法が規定されているが、海外の不動産の評価方法については規定がないので、具体的にどのように評価すればよいかの問題となる。

日本の不動産については、路線価方式又は倍率方式により、具体的に評価額が算出され、これは公示価格制度や固定資産税評価額存在に依拠するところが大きい。しかし、海外の不動産については、同様な方法により、世界中の不動産を画一的な方法により評価することは、技術的に到底無理なことである。したがって、相続税法二二条の「時価」の解釈にゆだねるほかはない。

一方、相続税における日本の土地については、仮にその土地を相続税納付のために売り急いだとしても、その評価額が売買価格を上回ることはないようかた目に考えて、公示価格と同水準の価格の七〇%を目途に評価するとされている。<sup>(4)</sup>しかし、この七〇%程度という評価水準については、「そうした配慮が結果的に金融資産等他の資産に比べ土地の有利性を高め、かえって相続税課税上のゆがみや節税を目的とする不要不急の土地需要を招きさせている。この問題に応えるためには、土地の評価割合をある程度引き上げていく必要がある」との指摘がある。<sup>(5)</sup>

そもそも、租税の公平ないし中立性の原則は、憲法一四一条一項に由来する「平等取扱原則」ないし「不平等取扱禁止原則」を内容とするもので、課税のうえで、同様の状況にあるものは同様に、異なる状況にあるものは状況に応じて異なって取り扱われるべきことを要求する。もっとも、二人の納税者又は二種類の所得を比較した場合に、両者が同様の状況にあるとみるべきか、それとも異なる状況にあるとみるべきか、については見解の分かれることが少なくない。<sup>(6)</sup>

日本の不動産と海外の不動産とが同様の状況にあるのか異なる状況にあるのかについてだが、同じ不動産だからと言って、実際取引価格の七〇%で評価しなければ、租税の公平ないし中立性の原則に反すると言うものではないと考えられる。しかし、実際に海外の土地を相続した納税者が、ある人は取引価格で評価し、ある人は取引価格の七〇%で評価するというようなことがあれば、<sup>(7)</sup>租税の公平ないし中立性の原則に反することになろう。日本の土地の評価水準が公示価格と同水準の価格の七〇%程度とされるのも、あくまでも相続税法二二条の「時価」の解釈にほかならず、海外の不動産についても「時価」の解釈として判断していけばよいと考えられる。

そこで、技術的中立的見地から、海外財産の評価方法を統一する方法として以下のようなものが考えられる。

① 通常の取引価額をベースとすべきである。<sup>(6)</sup>  
 ② 取得価格にその後の土地価額変動率を乗ずる。  
 ③ 通常の取引価額に〇・七（日本の土地の評価水準と同レベルにするという意味である。）を乗ずる。  
 ④ 不動産の所在地で相続税に相当する税が課せられたときの評価額とする。  
 上記のうち、一般的には、不動産の所在地で相続税に相当する税が課せられたときの評価額によることが考えられるが、以下のような問題点を指摘できる。

- A その外国の評価額が課税時期における客観的な交換価値に相当しない場合にどうするのか。  
 B 不動産の所在地で相続税に相当する税が課せられていないときにどうするのか。  
 C 不動産の所在地で相続税に相当する税がそもそもない場合にどうするのか。

したがって、このような場合に備えて、外国に所在する財産についても、海外不動産投資が盛んになっている現在、予測可能性の観点から評価方法の統一的な見解を示す必要があると考えられる。Aの場合には、外国税額控除との関係から、客観的な交換価値に相当しない場合にも、その外国の評価額で評価するということも考えられる（本節四（二）参照）。

最後に、被相続人の取得後三年以内の相続であれば、租税特別措置法六九条の四の規定により一律取得価額によることは、言うまでもない。取得後三年以内であれば、課税時期の時価が取得価額より上昇してはよいが、下落しているようが全く関係ない。

(三) 為替レートの換算時期

課税時期における為替レートで換算すべきであると考えられる。海外資産は原則として、外貨で表示されており、それを邦貨で表したらいくらになるかということであるから、外貨を円転するときの電信買相場(「J」)(「B」)でよいと考えられる。

#### 六 財産の取得時期に関する諸規定(国税通則法一五条二項、相続税法一条)

ハワイ州法により人格代表者の遺産管理を経て、財産を取得した場合に、相続による取得になるのであろうか。この点に関しては、遺産財団に財産が移転するのはあくまでも手続であるのは、第五章第二節でみたとおりであるから、相続人が相続により取得すると考えられる。

取得時期は死亡時と解するので、税法適用年分は死亡の日の属する年分、評価時期は死亡の日とそれぞれ解することとは問題がないと考えられる。

申告期限については、以下のように考えられる。ハワイ州法による権利の取得は、日本の限定承認に近いものであり、相続債権者に公平な弁済をするために、凍結したまま承継される。しかし、この凍結した権利というものは、相続債権者に弁済をすれば、氷解するものであり、前章でみた停止条件付遺贈のケースに比し強い権利といえる。停止条件付遺贈のケースでは、条件が成就するか否かが不確定であるからこそ、受遺者に対して条件が成就するまでは課税をしないと解され、本件の場合は凍結した権利とは言え、死亡の日に権利は取得していると解される。したがって、死亡の日の翌日から六か月以内に申告義務を課すべきであろう。本件の場合に課税を留保することは、租税負担の公平、租税債権の確保の面から妥当ではない。ただし、相続人以外の者が受遺者であり実際に分配を受けるまで分配額が分からないときは、実際に分配を受けるより前に、具体的な申告・納付義務の履行を期待することは困難であ

り、暫定的に相続人が民法の規定による相続分によって取得したものととして課税価格を計算し、後で分配を受けたときに清算課税すべきであると考えられる。

現行制度によると、相続税法の諸規定について以下のように考えられる。

被相続人及び相続人のいずれもが日本人で、日本の居住者であり、かつ、財産がハワイ州にある場合							
取得時期	私法上	被相続人から相続人、受遺者に直接移転すると考えられるので、死亡の日。但し、制限・期限あり。	相法上	死亡の日			
	税法適用年分	死亡の日の属する年分	評価時期	死亡の日			
暫定措置	申告時期	死亡の日の翌日から六か月					
	暫定措置	ただし、相続人以外の者が受遺者であり実際に分配を受けるまで分配額が分らないときは、実際に分配を受けるより前に、具体的な申告・納付義務の履行を期待することは困難であり、暫定的に相続人が民法の規定による相続分によって取得したものととして課税価格を計算し、後で分配を受けたときに清算課税すべきであると考えられる。					
	遺産管理費用	積極財産と消極財産の両建て計上により控除不可					
	外国税額控除	積極財産と消極財産の両建て計上により控除可					

## 第二節 残された問題

### 一 遺産集団が権利主体と解される場合の課税関係

ハワイ州法による遺産管理手続は単なる手続であり、財産の取得時期は死亡時であると解されるのは前述のとおりであり、さほど問題とはならないと思われるが、イギリスの遺産管理手続はイギリス法上、被相続人と相続人・受遺者の間に人格代表者という者の介入を認めており、また一つの権利主体と考えている節がある。これをどう考えるかである。死者の財産をある一定の血縁の者に分配するという相続の効果は全世界共通であり、相続開始とともに抽象的には、相続人に財産は帰属すると言ってよいのではないか。そして、その分配を具体的に実現するために遺産財団というものを擬制し、遺産管理手続を行わせているものと思われる。

しかし、仮に、相続人・受遺者の財産の取得時期が分配時であるとしか解することができなければ、現行法では、分配が死亡後何年も経ったときには、それまで海外財産に対して課税が及ばないこととなってしまう。これは、当然、相続税法が予定していることではないことは言うまでもないが、相続税法二一条の二で相続税の課税価格を「相続又は遺贈に因り取得した財産の合計額」としている以上、財産を取得していなければ課税価格を構成しないとの主張も成り立つわけである。

これに対し、現行の法定相続分課税方式による遺産取得税方式が、すべての相続税納税義務者について、相続開始時を基準とした課税を行うことと予定しており、海外財産と国内財産について、相続税法上の取扱いを異にする理由もなく、死亡の日の翌日から六か月を申告期限とすべきだと考えられなくはない。

しかし、「相続又は遺贈に因り取得」していない者に課税することは、租税法律主義から大変危険であると思われる。そして、遺産財団が相続税法一条に言う「相続に因り財産を取得した個人」と解することはできず、したがって、現行課税体系では分配が完了するまで課税が及ばないこととなり問題となる。そこで、立法的解決として、①遺産財団を個人とみなす方法と②遺産課税方式を採用する方法が考えられる。以下でそれぞれの問題点を検討する。

① 遺産財団を個人とみなす方法

海外財産は、遺産財団が相続人又は受遺者に分配するまでの間、信託的に取得していると言える。停止条件付遺贈の場合は、信託的に取得している相続人がとりあえず申告義務を負っている（相基通一の一の二一八）のは、第五章第三節一(四)でみたとおりである。したがって、信託的に取得したと言える遺産財団を相続税法六六条に規定するように個人とみなして、被相続人から引き継いだ財産について相続税を課し、後日、実際に分配されたときに、その相続人又は受遺者に清算させる方法である。事実、アメリカでは、遺産財団は、被相続人の生前の所得税、遺産財団自体の所得税、被相続人の遺産税についての申告義務を負っている。

しかし、遺産財団は、①最終的に相続人に分配するまでの実体のない財団と考えられること、②分配が済めば消滅してしまふ徴収確保が困難であること、③外国にあるので徴収確保が困難であること及び④分配を受ける相続人又は受遺者が非居住者である場合にその海外財産は課税されない現行法との調整が困難であること、などから採用することには無理があると思われる。

② 遺産課税方式を採用する方法

現行の課税体系は、前述のとおり遺産取得税方式の建前を維持しつつ、すべての相続人が納める相続税の総額を、

遺産の総額と法定相続人の数とその法定相続分という客観的なものによって決定する方式であるが、この方式が採りえるのは、日本民法の承継取得に裏付けされる、「遺産」Ⅱ「相続により取得した財産の合計」という構図があるからこそである。本件のように、死亡時に取得したとは言えないような海外財産があるときには、上の構図が成り立たなくなり、現行相続税法の前提が崩れることとなる。

そこで、日本の相続税法を遺産課税方式に戻せば、海外財産の取得時期がいつであるかという問題は関係なくなくなり、税務の執行が容易になる。現行の課税方法を維持しつつ、相続税の課税価格を相続又は遺贈により取得した財産の合計額とせず、そのまま遺産の総額とするという遺産課税方式が検討に値するのではないかと考える。

## 二 未分割のときの課税関係（相続税法五五条）

相法五五条の規定は、同法一条の二の「相続又は遺贈により取得した財産」には、①未分割である場合の各共同相続人又は包括受遺者の相続分又は包括遺贈の割合に応ずる権利も当然含まれると解する考え方からは、確認規定に過ぎないことになるが、②同条には未分割である場合の権利が含まれないと解する考え方からは、未分割遺産についての課税を創設的に規定したものであることとなる。<sup>(10)</sup>

相法五五条は、「相続により取得した」財産に係る相続税について申告書を提出する場合の規定であり、当然、前者の考え方であり、むしろ、同条は、後日分割があったときの申告のやり直しができる限り少なくなるように、相続人が分割するであろう姿に一番近いと考えられる法定相続分で申告する旨を規定しているのではないか。現に、外国人の相続税については、同条の「民法の規定による相続分」を、相続について適用になる外国法による相続分と解釈しているところである。<sup>(10)</sup>

そこで、相法五五条を「民法(第九〇四条の二を除く。)の規定による相続分又は包括遺贈の割合(法例第二六条により相続について我が国以外の国の法が適用になるときは、当該国の法による相続分又は包括遺贈の割合)」と改正(下線部を追加する。)してはどうだろうか。こうすれば、「①外国人の相続について立法的解決が図れ、②国外財産に 대해서는その外国の法、日本の財産については日本法が適用になりそれぞれの相続分が異なる場合でも適用することができる。」

- (1) 同旨、小林栢弘「外国人の死亡」により取得した財産に係る相続税について」税務通信一七二一四三(昭五六)
- (2) Frank G. Opton, "Decedents' Estates, Wills and Trusts in the U. S. A." p129 (1987)
- (3) 尾崎三郎編『平成三年版相続税法基本通達逐条解説』二二三・二二四頁
- (4) 昭和六二年七月二四日参議院予算委員会における野末陳平議員の質問に対する国税庁日向次長(当時)の答弁、他に昭和六二年六月一九日参議院決算委員会における披山映子議員の質問に対する国税庁門田直税部長(当時)の答弁もある。
- (5) 平二・一〇・三〇の政府税制調査会答申。評価水準については、八〇%程度にまでするとの報道がある(日経新聞二・一一・二六(タ))。
- (6) 金子宏『租税法「第三版」』八二・八三頁(弘文堂、平二)
- (7) 税務執行上の問題であろうが、時価の七〇%でパスしたという実例が紹介されている(納税通信二〇七七号(一・六・一一)一頁)。
- (8) 高木祥吉監修『資産税質疑応答集(平成二年版)』七七〇頁(大蔵財務協会)
- (9) 横田種雄「未分割遺産と相続税課税をめぐる問題点」税務大学校論叢一〇号一三〇頁(昭和五一)
- (10) 東京国税局税務相談室長編『平成三年版税務相談事例集』二七五頁(大蔵財務協会)

## おわりに

本稿は、個別事例（ハワイ州におけるジョイント・テナンシー（合有財産権）の課税問題）に対する相続税法の具体的適用関係を明らかにすることを糸口とし、最も典型的なケースである被相続人及び相続人のいずれもが日本人で日本の居住者であり、かつ、財産が海外にある場合を想定し、この場合の海外財産の相続に関する具体的な法的手続、方法はいかなるものか、また、その相続に関して現行相続税法の適用関係はどうなるかという点を中心としてこれを説明し論及した。

その結果、次のような結論に達した。

ジョイント・テナンシーとは、英米法上広く認められている共有の一形態である合有であり、その大きな特徴は、合有者の一人が死亡するとその持分は、相続とは別の法理により生存合有権者に移転し、生存合有権者が一人となった場合に単独保有形態となる点（サバイバーシップ）にある。そして、①全合有者が同時に所有権を取得すること、②全合有者が同一の証書によって所有権を取得すること、③各自の持分内容が均等であること及び④各自が財産全体を占有していることを条件に設定される。これが利用される理由は、遺産管理手続を省略でき、簡易・迅速に財産を生存合有権者に移転できることである。ちなみに、日本の相続税に相当するアメリカ連邦及びハワイ州の遺産税では、遺産課税方式を採用しており、このジョイント・テナンシーについては別条文を設けて遺産の中に含めることにより課税している。

以上のように、英米法上ジョイント・テナンシーは相続財産ではないと言える。つぎに、日本の法律を適用する上でどう考えるのが問題となる。その点に關し、国際私法上、相続対象となる財産については、①相続準拠法（日本民法）と個別の権利義務の準拠法（ハワイ州法）との関係を重疊的に双方の適用がない限り相続財産への帰属を認めないとする説、②配分的に適用するとする説及び③個別準拠法のみを適用する説があるが、いずれの説によっても、ジョイント・テナンシーは、日本の法律の適用上、相続財産を構成しないと見える。そうすると、相続税法一条に規定する「相続に因り」取得した財産とはならず、相続税の課税対象とはならないのではないかの疑問が生じる。

しかし、外国法制度について日本の法律を適用・解釈するについては、びたり符合する制度がない場合、日本に類似の制度があれば極力それを準用するという国際私法上の慣行がある。こういう観点からみると、ジョイント・テナンシーは、合有関係を創設しようとする当事者が、その財産を取得する際に当事者間での合意（ジョイント・テナンシーを創設するという契約書上における合意）によって、創設されるものである。したがって、その合意の意義は、合有者の一人が死亡した場合には、その合有権は他の生存合有権者に帰属することを当事者が任意の契約により承諾するという点にあり、そういう法の効果を享受することに当事者間で合意したと言うことができる。この当事者間の合意という点に着目すると、他の生存合有権者が取得する権利は、その法的性質においては日本の民法五五四条の死因贈与により取得した財産と解することができる。その結果、相続税法一条に規定する「死因贈与」により取得した財産に含まれ、相続税の課税対象となると考えられる。

ジョイント・テナンシーは、相続法による遺産管理手続対象外であるが、一般的な海外財産の相続は、当然相続法による遺産管理手続対象となる。そこで、ハワイ州の相続法を検討してみたところ、次の二つのことが判明した。

第一は、ハワイ州の相続の仕組みは、人が死亡すると、被相続人の財産は遺産財団となり、人格代表者とよばれる者の管理により、債権が集められ、債務が支払われ、遺産税も支払われた残余のものが、相続人又は受遺者に分配されることである。しかし、遺産財団は、所有権の権利主体とはなり得ず、債権債務を清算するための技術的なもので、単なる手段に過ぎず、被相続人の財産は、理論的には被相続人から相続人又は受遺者に移転する。したがって、財産の取得時期については、相続開始時であると考えられ、原則として我が国の現行課税体系において、十分対応できるものと解される。

第二は、被相続人が日本人で日本の居住者であっても、ハワイ州にある財産の相続についてはハワイ州法が適用になり、相続人・相続分が日本の民法と異なることがあり得ることである。例えば、日本では配偶者と兄弟姉妹が同順位で相続人となる場合、ハワイ州法によると配偶者のみが相続人となる。ハワイ州にある財産について実際にハワイ州法による相続人・相続分により分配が行われた後の調整を、日本にある財産を含めて日本においてどう行うのかという点が私法上必ずしも明確な方法・手続はないので、だれが「相続に因り」取得した者なのか判断が困難なケースが予想される。本稿で考えているケースでは、法例二六条により日本法が準拠法になり内国牽連性が強いことから、日本の民法による相続人の範囲・相続分が最終的に実現されることになると考えられる。

海外財産の評価基準については、不動産の所在地で相続税に相当する税が課せられたときの評価額によることも一つの方法であると考えられるが、①その外国の評価額が課税時期における客観的な交換価値に相当しない場合、②外国で相続税に相当する税が課せられない場合及び③外国に相続税に相当する税がない場合にどうするかといった問題点がある。したがって、このような場合に備えて外国に所在する財産の評価についても、予測可能性の観点から評

価方法の統一的な見解を示す必要があると考えられる。

一般的な海外財産について相続税を課税するには、本稿で考察したケースでも、以上のほかにも種々の問題（債務控除、在外財産に対する相続税額の控除、評価の為替レートの換算時期、住所の判定、財産の所在地等々）がある。更に、被相続人が日本人であっても非居住者である場合では、どこの国（本籍地・住所地・物件所在地）の法が準拠法になるのか不明であり、なお一層問題は複雑になり、特に相続人・相続分が問題となる。また、外国人の相続では、遺産財団が権利主体と考えられる国もあり、財産の取得時期や申告時期の問題が生ずることになる。しかし、課税の公平の確保のために、外国法、民法、国際私法、相続税法など各法律間の整合性に配慮して、個々に妥当性のある解釈論を展開して解決を図っていく必要があると思われる。

本稿は、ジョイント・テナンシーについては一応の結論に到達したものと考えているが、一般的な海外財産の相続に対する相続税法適用上の問題は、その一部を抽出しただけにすぎず、また完全な解釈を行ったわけではない。本稿で検討しなかった住所の判定、財産の所在地も重要な問題である。そして、それらのほかにもまだまだ問題点はあるものと思われる。しかし、本稿が海外財産の相続に対する相続税課税実務の一助となれば幸いであり、今後この問題についての研究が多くなされることを期待する。

本研究に当たっては、東京大学の石黒一憲教授には、多数の文献の紹介、適切かつ貴重なアドバイスを数多く賜りました。更に、国税庁の尾崎三郎資産税課長補佐、山田弘資産評価企画官補佐、税務大学研究部の小林栢弘前主任教授、同じく林武文前主任教授はじめ多くの方々のご教示、ご指導を賜りました。結びに際し、深く感謝の意を表するとともに、心からお礼を申し上げます。