

相続・贈与に係る国際的二重課税

—外国税額控除の在り方を中心として—

小 林 尚 志

〔 研究科第 43 期 〕
〔 研 究 員 〕

要 約

1 研究の目的（問題の所在）

近年、経済のグローバル化に伴い、国境を超えた人・財貨・資本等の移動が盛んとなり、富裕層を中心として個人の海外投資が急拡大し、国境を跨いだ相続・贈与の件数が増加しており、その結果、各国の相続税等に係る課税方式の相違や納税義務者あるいは課税財産の範囲の規定の相違を原因として、複数の国家で課税権が競合し、国際的二重課税の発生という問題が深刻化している。このような国際的二重課税の発生は、相続税の負担水準を著しく引き上げ、経済関係の発展及び個人的な資本移動を特に阻害することから、この負担水準をある一定の範囲に抑えるために、国際的二重課税を調整する必要性が生じる。

そこで、本研究は、相続・贈与に係る国際的二重課税の発生原因を分析した上で、国際的二重課税を適切に対処するための措置の在り方を論ずることを主な目的としている。

2 研究の概要

（1）相続・贈与に係る国際的二重課税の発生原因

相続・贈与に係る国際的二重課税の発生原因については、全世界財産に対して課税する無制限納税義務とそれ以外の国内に所在する財産についてのみ課税する制限納税義務という課税範囲の概念に基づいて、次の3つの態様に分類することができる。なお、このような分類は、関係国において同一の課税方式を採用している場合のみならず、例えば、A国では遺産税方式、B国では遺産取得税方式などの異なる課税方式を採用している場合であっても、税の納付の起因となった経済的取引を重視すればあてはまる点には留意する必要がある。

①無制限納税義務と制限納税義務間の競合

A国の居住者がB国の財産を取得する場合であって、最も典型的なケ

ースといえる。すなわち、居住地国における無制限納税義務と財産所在地国における制限納税義務が併存することによって国際的二重課税が発生する。

②無制限納税義務相互間の競合

A国の居住者がB国の居住者でもある場合又はA国の居住者がB国の国籍を有しているような場合であって、AB両国で無制限納税義務が課されることによって国際的二重課税が発生する。

③財産の所在地概念の競合

複数の国から本国所在の財産であることを理由に納税義務を課される場合であって、財産の所在に関する考え方の相違から生じる。例えば、同一株式について、発行法人の本店所在地国と物理的な株式の所在地国の双方から課税されることによって国際的二重課税が発生する。

(2) 国際的二重課税の対応策

上記の原因により発生した国際的二重課税に対しては、国内法上の措置のみにより解消するものもあれば、国内法による片務的な救済措置のみでは不十分であり、租税条約により国内法とは異なる要件を定めるなど双務的な救済措置をあわせて講じることが必要な場合もある。そして、国内法上は専ら上記(1)①に起因して発生する国際的二重課税を調整することに重点が置かれ、その調整方法として外国税額控除による方法が採用されている。しかし、現行の国内法上の措置では、対象となる外国租税の適示が不明確であるという問題があり、これについては、対象とする税目を明らかにする租税条約による措置をあわせて講じることが国際的二重課税の緩和に効果的といえる。

なお、相続税条約については、そもそもどのようなアプローチに立脚して締結するのが望ましいかという問題があり、これについては、相続税条約をOECDモデル相続税条約等が採用し、現在、国際的に主流な条約類型である「住所地型」の条約と日米相続税条約において採用されている「財産所在地型」の条約に大別し、どちらの条約類型がより国際的二重課税を調

整する上で効果的であるかという見地から検討した。その結果、「財産所在地型」の条約は、財産の所在地について統一的な規定を置くことを重視するので、同一の財産が同時に両国に存在することが原則として無くなり、合意された財産所在地を基準として、制限納税義務としての課税・非課税の決定がなされる等の長所を有するものの、無体財産をはじめとした多様な財産についてそれぞれ所在地を定めることが困難であるという問題点が指摘されている。一方、「住所地型」の条約は、合意により被相続人の課税上の住所地を一国に決定し、その国のみが全世界的に無制限課税し、非住所地国は国家との結びつきが強い不動産など条約で許された財産に対してのみ課税するため、財産の所在地に関する問題が生じることがなく、効果的な国際的三重課税の調整という重視すべき点についてメリットが多いことから、今後は我が国でも「住所地型」の条約の締結が望ましいと考えるが、「住所地型」の条約が第一に問題とするのは被相続人の住所地であるのに対して、我が国の相続税法が納税義務者を区分する基準は、基本的には、相続人の住所地であるため、現行制度との整合性の観点からは問題がある。これについては、被相続人の住所地が日本であるならば、相続人に対してその者の住所地に関わらず無制限納税義務を課す制度の導入が課題となるものの、遺産税方式をとるアメリカと遺産取得税方式をとるドイツ間の相続税条約のように、課税上の住所地を決定し、例外的な課税につき合意する等の措置を講じることで対処できるものとする。

(3) 外国税額控除の在り方に関する論点整理

我が国が締結している相続税条約については、50年以上前に締結した日米相続税条約が唯一であるという現状を踏まえると、相続・贈与に係る国際的三重課税を解消するためには、国内法上の外国税額控除による措置しかとり得ない場合が多い。そこで、相続税法上の外国税額控除に関する論点について整理すると、まず、外国税額控除については、対象とする外国租税を明確にすることが課題であるものの、現行法上対象とする外国租税の範囲については、「相続税に相当する税」及び「贈与税に相当する税」と

しか規定されず、具体的な明示がなされていない。この点については、個人の国際的経済活動を円滑にする必要性から、各国の法制度や課税方式に捉われずに、「課税の公平性」を一つの指標として、相続税法独自の見地から「実質的な判断」による解決が求められるものと考え。とりわけ、「実質的な判断」により、相続税の課税物件を「被相続人の死亡を原因として移転あるいは取得した財産」と捉えることは、各国の相続法の仕組みに由来する相続税制の差異を度外視し、相続税の課税対象が日本と同じ相続税制度及び課税方式を採用する国の納税義務者に限られるという矛盾を解消できるので、国際的三重課税の緩和には効果的といえる。

次に、「実質的な判断」によるアプローチを行い、我が国と異なる相続税制度を採用する国の租税を外国税額控除の対象とすることの妥当性は、アメリカやドイツが制度上対象とする租税について、国外の相続法の差異を当然の前提として、自国の課税方式に限定せずに広く明文化している点からも確認し得よう。確かに、相続税法上の「相続」が民法からの借用概念の通説的理解である統一説では、原則として、民法上の「相続」と同意義に解釈していることとの整合性を考えると疑問が生じうるが、統一説においても本来の法分野における制度の趣旨目的によっては別意に解釈すべきことを容認しているので、上記の「実質的な判断」は、統一説による枠組みの範囲内で法的効果を一義的に判断しているに過ぎず、従来の統一説による解釈を逸脱するものではないといえよう。

最後に、これまでの考察結果を念頭において、相続税法上の外国税額控除の対象となる「相続税に相当する税」及び「贈与税に相当する税」の具体的判断事例として、①アメリカの世代跳躍移転税、②韓国の贈与税、③日本・ドイツ・スイスの三国間にわたる相続課税、④デンマークでの贈与に係る課税、⑤カナダのみなし譲渡課税を採り上げ、「実質的な判断」に焦点を当てて検討を行った。その結果、基本的には、「実質的な判断」に基づいて課税物件を捉えることで我が国租税との同質性が認められるものについては、たとえ我が国には存在しない課税制度に基づく租税であつ

ても、相続税法上の外国税額控除の対象とすることが妥当であるという結論を確認することができた。例えば、「実質的な判断」に基づいて課税物件を捉えた結果、外国税額控除の対象とならないことが明らかとなったカナダのみなし譲渡課税を採り上げると、カナダのみなし譲渡課税は、相続税と同様に個人の死亡を契機とするものであるとしても、被相続人が死亡直前に所有していた資産を処分したものとみなす場合の純利益が課税対象であることから、外国税額控除の対象となる「相続税に相当する税」に該当しないものと解される。また、このような解釈については、カナダでのみなし譲渡課税の対象とされた租税が、アメリカで課税された遺産税から外国税額控除できるか否かが争われた事件に対する 1985 年のアメリカ租税裁判所での判決においても同様の判示がなされている。

3 結論

上記のような対応を行うことによって、国際的二重課税の問題への効果的な対応が可能となると考えるが、このようなアプローチによっても、十分に対応しきれない問題が残る。これらの問題については、国内法上の措置や租税条約において個別対応が必要となろう。この点は、例えば、上記 2 (3) のアメリカの裁判例は基本的には妥当性があると考えられるものの、相続税とカナダのみなし譲渡課税との課税のタイミングが等しいことに対する納税者の租税負担を考慮すれば、相続税法における債務控除の対象とするという見地から別途検討する必要性があることから示唆されよう。

目 次

はじめに	715
1 研究の背景	715
2 問題の所在	716
3 研究の目的	716
4 本稿の構成	717
第1章 相続・贈与に係る国際的二重課税の発生原因	720
第1節 国際的二重課税の発生原因とその態様	720
1 相続・贈与に係る国際的二重課税の発生原因	720
2 課税管轄	722
3 相続課税及び贈与課税の課税根拠及び課税方式	725
(1) 相続課税及び贈与課税の課税根拠	725
(2) 相続課税及び贈与課税の課税方式	727
4 国際的二重課税の態様	729
第2節 相続税法における課税権の配分原則	730
1 相続税法における納税義務者	730
(1) 相続税法の規定	731
(2) 所得税法の規定	732
(3) 相続税法と所得税法との納税義務者の差異	733
2 相続税法における住所地の判定	734
(1) 借用概念と固有概念	735
(2) 住所地の判定	737
(3) 国外の住所地概念に関する検討	741
(4) 小括	743
3 相続税法における財産所在地の判定	744
(1) 現行の相続税法の規定	745
(2) 財産所在地の検討	746

第2章 相続税法における国際的二重課税の調整	748
第1節 国際的二重課税を調整する必要性	748
第2節 国際的二重課税の調整方法	749
第3節 外国税額控除制度の概要	751
1 外国税額控除制度の沿革	751
2 現行相続税法における外国税額控除の位置づけ	752
3 相続税法における外国税額控除の特徴	755
(1) 外国税額控除法の採用	755
(2) 一括限度額計算方式	756
第4節 外国税額控除の対象となる租税	756
1 外国税額控除の対象となる相続・贈与に係る外国の租税	756
2 外国税額控除の対象となる外国法人税及び外国所得税	760
第3章 租税条約による国際的二重課税の調整	763
第1節 日米相続税条約による国際的二重課税の調整	763
1 日米相続税条約の目的	763
(1) 租税条約と国内租税法の関係	763
(2) 日米相続税条約の目的	765
2 日米相続税条約の特徴	766
3 日米相続税条約における国際的二重課税の調整	770
4 国内法による外国税額控除との関係	772
第2節 モデル条約による国際的二重課税の調整	773
1 アメリカモデル相続税条約と OECD モデル相続税条約の概要	773
2 住所地の判定	775
3 課税財産の範囲の判定	776
4 モデル相続税条約における国際的二重課税の調整	777
(1) アメリカモデル相続税条約	778
(2) OECD モデル相続税条約	779
第4章 主要各国における国際的二重課税の調整	784

第1節	アメリカ	784
1	税制の概要	784
2	アメリカの外国税額控除制度	786
3	遺産税廃止による所得課税への影響	786
4	アメリカが締結している租税条約	789
第2節	ドイツ	790
1	税制の概要	790
2	ドイツの外国税額控除制度	791
3	ドイツが締結している租税条約	792
第3節	イギリス	793
1	税制の概要	793
2	イギリスの外国税額控除制度	796
3	イギリスが締結している租税条約	797
第4節	韓国	797
1	税制の概要	797
2	韓国の外国納付税額控除制度	799
第5章	外国税額控除の問題点と在り方	800
第1節	国内法における外国税額控除	800
1	我が国の外国税額控除の問題点	800
2	外国税額控除の対象とする「相続税に相当する税」及び「贈与税に相当する税」	802
(1)	借用する私法上の概念の解釈	802
(2)	相続の同質性判断	803
(3)	「相続税に相当する税」及び「贈与税に相当する税」の意義	805
(4)	外国税額控除の対象とする租税の範囲	809
3	他税目間との二重課税調整の必要性	811
(1)	相続税及び贈与税と所得税の二重課税	811
(2)	相続税及び贈与税と譲渡所得課税の二重課税	814

(3) 相続税及び贈与税とその他税目の二重課税	819
4 みなし譲渡課税との関係	821
(1) カナダの遺産税、相続税及び贈与税廃止とみなし譲渡課税 制度の導入	821
(2) みなし譲渡課税とアメリカの遺産税	822
(3) みなし譲渡課税と我が国の相続税法における外国税額控除の 適用	825
(4) みなし譲渡課税と我が国の相続税法における債務控除の適用	826
5 外国税額控除の限度額計算	827
(1) 法人税法及び所得税法の規定	827
(2) 相続税法における外国税額控除限度額の計算	828
6 外国税額控除に関する要件の整備	829
第2節 租税条約における外国税額控除	830
1 日米相続税条約における問題点	830
2 租税条約締結に際して留意すべき事項	831
第3節 結語	834
おわりに	838

はじめに

1 研究の背景

近年、経済のグローバル化に伴い、国境を超えた人・財貨・資本及びサービスの移動が盛んになり⁽¹⁾、富裕層を中心として個人の海外投資が急拡大している。例えば、個人の外貨資産残高は、投信や預金、債券などを合わせて平成 18 年末時点で約 40 兆 300 億円となり、3 年余りで 2 倍に膨らんだ⁽²⁾。このような状況は、国境を跨いだ相続・贈与というケースを増大させる可能性を秘めている。

実際、平成 19 年 6 月までの 1 年間に行った相続税の海外資産関連の調査で判明した国内資産も含めた申告漏れ総額（課税価格）は 148 億円となり 6 年連続で増加した⁽³⁾。このような実態の背景には、海外資産絡みは税務当局に容易に見えられないという相続人等による考えが存在しているものと思料され、国境を跨いだ相続・贈与に対する課税の適正化という課題は、年々、その重要性や困難性が高まっている。

そして、国境を跨いだ相続・贈与の件数が増加すると、各国の相続税等に係る課税方式の相違や納税義務者あるいは課税財産の範囲の規定の相違によって、国家間の課税権の競合による国際的な二重課税の発生という問題が深刻化する。特に我が国の場合には、平成 12 年に租税回避行為の防止等のため納税義務者の範囲の拡大が行われたことから、海外投資の拡大と相俟って国際的二重課税が発生する可能性が高まってきている。このような「国際的

(1) 平成 18 年 10 月 1 日時点で全世界に在留している日本人の数は、戦後統計資料初めて 100 万人を突破した前年をさらに 5.05% 上回るに至っている（外務省「平成 18 年度海外在留邦人数調査統計」7 頁（外務省 HP 平成 19 年 10 月現在、<http://www.mofa.go.jp/mofaj/toko/tokei/hojin/07/pdfs/1.pdf>））。

(2) 平 19・3・31 日本経済新聞朝刊「外貨資産残高、昨年末、個人 40 兆円、生保を逆転、新たな円安要因に」。

(3) 国税庁ホームページの報道発表資料の相続税の申告実績（平成 18 年分）及び調査実績（平成 18 事務年度分）（国税庁 HP 平成 20 年 5 月現在、<http://www.nta.go.jp/kohyo/press/press/2007/6368/01.htm>）参照。

重課税を調整することは、国際課税の基本的課題であ(り)」⁽⁴⁾、我が国が締結している相続税及び贈与税に係る租税条約はアメリカとの間のもののみであることから、国際的二重課税の調整は、専ら国内法たる相続税法に規定する外国税額控除制度によることとなる。

2 問題の所在

国境を跨いだ資産の相続・贈与に係る国際的二重課税を調整する主な手段が外国税額控除である。そして、相続税法 20 条の 2《在外財産に対する相続税額の控除》及び 21 条の 8《在外財産に対する贈与税額の控除》では、①相続又は贈与により国外にある財産を取得した場合に、②当該財産につきその地の法令により相続税又は贈与税に相当する税が課されたときには、③その財産に係る日本の相続税額及び贈与税額を限度としてその外国の相続税等を税額控除する旨を定めている。

しかし、対象となる外国の相続税又は贈与税の範囲については、法文上「相続税に相当する税」又は「贈与税に相当する税」としか規定されておらず、明確かつ具体的な判断基準が十分に示されていない。また、諸外国の相続(贈与)制度はその伝統、社会事情及び国民感情等を反映して異なる上に、税体系も極めて多様であることから、主要各国の相続税等のうち、我が国の相続税法に定める外国税額控除に該当するものの適示も不明確であるという問題点が指摘されている。

3 研究の目的

これまでのところ、我が国の相続税及び贈与税における外国税額控除の適用件数が少ないことから⁽⁵⁾、その解釈等について争いになる事件は殆ど見当

(4) 水野忠恒『租税法〔第3版〕』534頁(有斐閣、2007)。

(5) 平成13年分から平成18年分の相続税及び贈与税における外国税額控除を適用した相続人の数及びその適用金額は、下表のとおりである(国税庁ホームページの統計情報(国税庁HP平成20年6月現在、<http://www.nta.go.jp/kohyo/tokei/>))

たらないが、今後は、資産の海外移転が進行し、外国税額控除制度はますます重要性を増していくものと思われる。そこで、本研究は、外国税額控除制度に係る諸問題のうち従来余り言及されることのなかった相続税法20条の2及び21条の8上の、外国における「相続税に相当する税」又は「贈与税に相当する税」の意義及びそこから派生する問題点等を中心として、租税条約及び外国税制との比較・分析も踏まえながら具体的な考察を行い、国際的二重課税調整方法である外国税額控除の在り方について研究することを目的とする。このような研究は、租税法主義が要請する法的安定性と予測可能性の観点から、相続税法における外国税額控除の解釈に寄与するところが大であると考えられる。

4 本稿の構成

本稿では、第1章「相続・贈与における国際的二重課税の発生原因」において、相続・贈与に係る国際的二重課税の発生原因について考察を加える。国際的二重課税は、対人主権や領土主権に基づく課税権が競合することによって生じるが、各国の課税権の在り方を決定する上で重要であるのが、①課税の根拠・方式、②納税義務者の定義、③住所・財産についての定義と解釈である。そこで、相続・贈与における国際的二重課税の発生原因を分析するために、相続税及び贈与税の課税根拠に関する学説及び主要国の課税方式を整理し、国際的二重課税が具体的にどのような問題に起因して発生している

([kokuzeicho/tokei.htm](#)) より作成。)

○相続税

年 分	18	17	16	15	14	13
相続人の数 (人)	32	29	54	51	27	21
金額 (百万円)	2,440	970	1,519	1,905	2,854	281

○贈与税

年 分	18	17	16	15	14	13
受贈者の数 (人)	5	1	6	1	2	1
金額 (百万円)	56	67	6	0	0	0

のかを納税義務者、住所地及び財産所在地に焦点を当てて検討する。特に相続税法上の住所地の判定については、国外財産の贈与における受贈者の住所地の認定が争点とされたT事件に対する東京高裁平成20年1月23日判決(判例集未登載)及びその原審である東京地裁平成19年5月23日判決(判例集未登載)を素材として、私法上の概念を借用するというやり方が今後行き詰る可能性について指摘している。

第2章「相続税法における国際的二重課税の調整」においては、まず、国内法に目を向け、相続・贈与に係る国際的二重課税の調整の必要性について学説等を踏まえて検討し、国際的には外国税額控除法が調整方法として主流であることを確認する。次いで、国際的二重課税の調整方法として、外国税額控除制度を採用している我が国の相続税法を沿革的に概観し、その位置づけ及び特徴を法人税法及び所得税法の規定との比較を交えて検討する。そして、外国税額控除が対象とする外国租税の範囲については、当該制度の趣旨を踏まえてある程度明確化する必要性について言及している。

第3章「租税条約による国際的二重課税の調整」においては、国内法による片務的な救済措置を講じたとしても、必ずしもそれのみで国際的二重課税が調整できるとは限らないため、それとあわせて租税条約による双務的な救済措置を講ずることが必要であるという視角から、相続税及び贈与税に対する租税条約として、我が国が唯一締結している日米相続税条約の目的及び特徴を明らかにし、同条約が国際的二重課税の調整方法として採用している外国税額控除について考察する。また、アメリカ相続税モデル条約及びOECDモデル相続税条約について概観し、今後、我が国が条約を締結する際の示唆を得ることを試みる。

第4章「主要各国における国際的二重課税の調整」においては、諸外国が採用している外国税額控除制度について、主として、アメリカ、ドイツ、イギリス、韓国を採り上げ、各国の現状を概略的に紹介し、併せて、それらの国が相続税等に関する租税条約を締結している状況について概観することにより、課税方式を中心とした我が国制度との類似点や相違点及び我が国がそ

のような国家と租税条約を締結する可能性や問題点を抽出する足がかりを得る。

最後に、第5章「外国税額控除の問題点と在り方」においては、前章までの検討を踏まえて、国内法における外国税額控除の問題点とその在り方を整理する。そこでは、我が国の外国税額控除の対象とする「相続税に相当する税」及び「贈与税に相当する税」の解釈について論究し、外国税額控除の対象とする租税の射程範囲をみなし譲渡課税との関係の考察も加えることでより明確にする。また、日米相続税条約における外国税額控除に関連する問題点を指摘し、併せて今後我が国が租税条約を締結する際に留意すべきと思われる事項について若干の提言を行なうこととする。

第1章 相続・贈与に係る国際的二重課税の発生原因

第1節 国際的二重課税の発生原因とその態様

1 相続・贈与に係る国際的二重課税の発生原因

通常、国際的二重課税は、国境を越える事実関係をその基礎としており、この事実関係は、納税義務者が複数の国から課税を受けることから、複数の国で納税義務が生じるところにある⁽⁶⁾。この場合の国には、「連邦の州、カントン、ラントのような国に属する地方公共団体で、それらが相異なる国家の構成単位である場合も含む」⁽⁷⁾ものとされ、各国の税制（税法）は言うまでもなくその国特有の経済的、社会的諸事情を背景に、それぞれ自主的に決められてきたものであるから、各国がその持つ課税権を普遍的に行使するということになると、課税権が抵触する（重複して行使される）場合が出てくるのは当然である。特に、近年のように税率が高くなってくると国際的二重課税のもたらす影響は大きいものとなる⁽⁸⁾。

国際的二重課税は、第一に、複数の国⁽⁹⁾が、同一の経済事象に対して、同

(6) 木村弘之亮「二重課税の概念」法研 72 卷 2 号 1 頁以下 (1991)。さらに、木村教授は、「二重課税のケースは国際関係においてのみ生じるわけではない。二重課税の事例は、自らの領域を有する同格の租税高権の競合する対象の性質にしたがって、二重課税は国内二重課税と国際二重課税とに区分される。両者はさらに、垂直的、水平的及び潜在的二重課税に細分される。国際二重課税のカテゴリーのなかで水平的国際二重課税（例えば、国家／国家、又は一国の州／他国の州）及び混成的国際二重課税（一国の州／第三国）が現在重要である。しかしながら、垂直的二重課税も考えられる。例えば、(EUなどの超国家的共同体のような)域内共同体が将来原初的租税高権を求めるようになり、この租税高権が加盟国のそれと抵触することとなるならば、垂直的二重課税がおきるであろう。」と述べられる。

(7) 木村弘之亮「国際二重課税の原因、形態及び評価」法研 70 卷 12 号 91 頁 (1997)。

(8) 小松芳明『国際租税法講義 [増補版]』3 頁 (税務経理協会、1998)。

(9) 国とそれに属する地方公共団体による国内的状況における二重課税は、全体としての税収を確保するための政策的な行政手段にすぎないため本稿での二重課税とは区別する。

一又は同種の納税主体に対して課税することによって発生する。そして、この国際的¹⁰⁾二重課税については、経済事象と納税主体の関係を、法的二重課税と経済的¹¹⁾二重課税という区分に基づいて検討することが有用であると考えられる。まず、法的二重課税とは、同一の所得が同一の納税主体に対し複数の国によって課税されることを意味する。例えば、2005年 OECD 所得と財産に対するモデル租税条約 23 条 A 及び 23 条 B（二重課税の排除の方法）に関するコメントリー 1. A. 1. では、「両条は、同一の所得又は財産が二以上の国によって同一の者に対して課税される場合の、いわゆる法的二重課税を扱っている。」とされる。次に、経済的¹²⁾二重課税とは、同一の所得について二以上の納税主体に対し複数の国によって別々に課税されることを意味する⁽¹⁰⁾。例えば、2005年 OECD 所得と財産に対するモデル租税条約 23 条 A 及び 23 条 B（二重課税の排除の方法）に関するコメントリー・パラ 2 では、「これは、いわゆる経済的¹¹⁾二重課税、例えば、二人の異なる者が、同一の所得又は財産に関し課税される場合とは、特に区別されなければならない。二国が経済的¹²⁾二重課税の問題の解決を望むならば、二国間条約の交渉によってそれを行わなければならない。」⁽¹¹⁾とされる。

第二に、国際的¹⁰⁾二重課税は、課税期間と課税物件⁽¹²⁾が同一であることによ

(10) 法的二重課税と経済的¹¹⁾二重課税については、本庄資『ゼミナール国際租税法』72 頁（大蔵財務協会、2002）、木村弘之亮『国際税法』93 頁（成文堂、2000）参照。

(11) なお、9 条 2 項（特殊関連企業の課税）に関するコメントリー・パラ 5 では「第 1 項で想定されている状況下における特殊関連企業間の取引の修正は …経済的¹²⁾二重課税（異なる者の手元での同一の所得に対する課税）を生じさせるであろう。…このような状況においては、…当該二重課税を救済するために適当な調整をなすべき旨を規定している。」と説明し、経済的¹³⁾二重課税の救済を義務付けている（Commentary on the Articles of the 2003 OECD Model Income and Capital Tax Convention. なお、以下邦訳として、川端康之監訳『OECD モデル租税条約 2005 年版（所得と財産に対するモデル租税条約）』（社団法人日本租税研究協会、2006）参照）。

(12) 課税物件とは、課税の対象とされる物・行為又は事実のことで、納税義務が成立するための物的基礎をなし、租税立法者は担税力を推定させるような物・行為又は事実をとらえて課税の対象とする（金子宏『租税法〔第 12 版〕』143～144 頁（弘文堂、2007）参照）。

って発生する。そして、国際的¹³⁾二重課税の調整のための規範は、通常、厳密な意味での課税物件の法的同一性でなく、課税物件の経済的同一性をその対象としていることから、本質的に同様な課税物件が補足されればそれで十分であり、課税物件の厳密な意味での法的同一性の放棄は、特に二重課税の調整にとって有意義であると考えられる¹³⁾。

最後に、国際的¹⁴⁾二重課税は、同種の租税が対象となることによって発生する。ただし、同種の租税といっても、課税物件の場合と同様に、厳密な意味での同一性を必要とするわけではないし、厳密な意味での同一性は、各国の租税法の相違により、どのみち存在しない。むしろ、とりわけ課税物件及び税負担効果の点における比較可能性が決定的に重要であるとされる¹⁴⁾。

上記のとおり、国際的¹⁵⁾二重課税は、複数国が同種の租税に対し、同一の課税期間と課税物件に基づいて課税を行うことによって生じる。この場合、厳密な意味での同一性は必要でないことを考慮すると、相続・贈与に係る国際的¹⁵⁾二重課税の発生については、税の納付の起因となった経済的取引を重視すべきであり、そのように解したとしても、比較可能性が担保されるのであれば、租税法主義が要請する法的安定性及び予測可能性は充足されるものと考ええる。

したがって、相続・贈与に係る国際的¹⁵⁾二重課税については、経済的¹⁵⁾二重課税を踏まえて「同一又は同種の納税主体に対し同一の税源及び同一の課税期間について、国際法上の複数の課税主体が、同種の租税を課税すること」¹⁵⁾により発生すると解するのが妥当であると考えられる。

2 課税管轄

前述したように、国際的¹⁵⁾二重課税は、国家間の課税権が競合することにより発生する。そこで、以下では、この国際的¹⁵⁾二重課税の発生原因を明瞭にす

(13) 木村・前掲注(6)・4頁参照。

(14) 木村・前掲注(6)・5頁参照。

(15) 木村・前掲注(6)・5頁参照。

るため、課税管轄について簡潔に検討することとする。

課税管轄とは、「国家の主権に基づくものであり、国家の課税権が行使される範囲が管轄である」⁽¹⁶⁾とされるので、国家管轄権⁽¹⁷⁾の一形態であるといえることができる。そして、租税法上における管轄の基準は、「通常、国籍や「居住」の事実に基づく「本拠地管轄」(domiciliary jurisdiction)ないし「居住地管轄」(residential jurisdiction)と、課税対象となる領域内の経済的活動や財産の所在の事実を定める「源泉地管轄」(source jurisdiction)との二つである。これを、国際法における国家管轄の中でとらえ、前者を「属人主義」、後者を「属地主義」⁽¹⁸⁾に置き換えて考えることができる。

もっとも、国際法は、課税管轄を制限するものではないとの考えからすれば⁽¹⁹⁾、課税権は、国家の主権ないし統治権に内在するものであるため、各国はその主権(対人主権及び領土主権)の及ぶ範囲内で自由にその課税権を行使することができることとなる。その結果、各国は、①その対人主権に基づき、自国民に対して自国にいるか外国にいるかを問わずに無制限にその課税権を及ぼすことができ、②その領土主権に基づき、自国にいる外国人に課税できるし、また、国内にある資産や国内で行われた取引等に対し課税権を及ぼすことができる⁽²⁰⁾。

また、いずれの場合であっても、国家との何らかの経済的な結び付きであ

(16) 水野忠恒『21世紀を支える税制の論理 第4巻 国際課税の理論と課題〔二訂版〕』4頁(2005)。課税管轄については、アメリカ合衆国における有名な判決として、クック対テート事件判決(Cook v. Tait (1924), 265U.S.47, 56.)を引用され、国家との結び付きが認められ、政府から利益を受けているということが課税権、つまり課税管轄の基礎となると例示される。

(17) 国家管轄権については、関野泰子「相続税・贈与税の課税管轄をめぐる諸問題—財産の所在の判定を中心として—」税大論叢 25号 251頁以下(1993)に詳しい。

(18) 水野忠恒「国際租税法の基礎的考察」『憲法と行政法』733頁(良書普及会、1987)。

(19) 水野・前掲注(18)・737頁。国際司法裁判所のロータス事件判決において、国際法上は、課税管轄を制約するものはないことが明らかにされている(水野・前掲注(16)・4頁)。

(20) 関野・前掲注(17)・261頁。

る経済的帰属が存在する限りは課税管轄が認められ⁽²¹⁾、居住地管轄と源泉地管轄はその一般原則となっており、居住者については、居住地管轄によってその全世界の所得に課税することができ、他方で、非居住者については、所得源泉地管轄によってその国内源泉所得に課税しうることが認められる⁽²²⁾。

ところで、居住地管轄と源泉地管轄における課税の根拠として、税制調査会平成12年7月の税制調査会答申「わが国税制の現状と課題—21世紀に向けた国民の参加と選択—」⁽²³⁾では、次のように示している。すなわち、居住地管轄の考え方において居住者の国外に源泉がある所得に対して課税することについて、同一国の納税者が同じ水準の所得を有する場合には、所得の源泉が国内であるか国外であるかにかかわらず等しい税負担を求めるべきであることが根拠とされ⁽²⁴⁾、また、源泉地管轄の考え方において非居住者に対し

- (21) 経済的帰属について、水野・前掲注(16)・4頁では、「もっとも、国家は、課税権の範囲(課税管轄)を定めるに当たってまったく制約がないというものではない。課税をするには、国家との何らかの経済的な結び付きが要求されるのである。セリングマンらによって作成された国際連盟の報告書では経済的帰属(economic allegiance)と名付けた。また、アメリカ合衆国の州税に関するものであるが、合衆国最高裁判所は、境界外の活動から生ずる所得に対して課税する根拠として、やはり、結び付き(nexus)を要求しているのである。」と論じられる。
- (22) 水野・前掲注(18)・738～742頁参照。なお、課税権配分の原則については、竹中知華子「国際的二重課税論争の発生—国際連盟・経済専門家委員会『二重課税に関するレポート[Report on Double Taxation]』(1923)の検討—」経済論究第94号293頁以下(1996)も参考にした。
- (23) 税制調査会答申平成12年7月「わが国税制の現状と課題—21世紀に向けた国民の参加と選択—」336頁以下(内閣府HP平成19年10月現在、<http://www.cao.go.jp/zeicho/tosin/pdf/zeichof12.pdf>)。ただし、本答申では、居住地国課税と源泉地国課税の考え方は国際課税の問題を議論する際の基礎となるものであり、近年では、企業の海外展開の多様化・複雑化に伴い、例えば、企業のグループ化・多国籍化が進み、企業がいずれか一つの国の居住者であると明確に判断することが困難な場合も出てきており、こうした考え方のみに基づいて議論を進めることが適切でない場合もあるとしている。
- (24) なお、居住地管轄の課税根拠について、中野百々造『国際課税の理論と実務〔第2巻〕外国税額控除』3頁(税務経理協会、2000)では、「その国の居住者が稼得した所得は、それが国外で得たものであっても、その者に帰属する限り、担税力を示すものであるから、国家がそのすべてを所得課税の対象とすることは、租税原則の一

て源泉地国で課税することについては、源泉地国での活動から生じる所得がある以上、非居住者であっても源泉地国における公共サービスなどの便益を享受することから応分の負担をすべきであること、国内における経済活動についてはその活動が居住者によるものでも非居住者によるものでも等しく取り扱うべきであることが根拠とされる。

これらの考え方は、国際的な経済活動に対する課税権の範囲を、居住地管轄の場合は、国とその国に居住する者との関係により、また、源泉地管轄の場合は、国とその国に源泉がある所得との関係により画するが、その結果、国外に源泉のある所得に対しては居住地管轄に基づく無制限納税義務と源泉地管轄に基づく制限納税義務のそれぞれの考え方に基づいて重複して課税が行われる可能性が生じることになる。

3 相続課税及び贈与課税の課税根拠及び課税方式

諸外国の租税制度は、それぞれの課税権に基づき、各国の実状に即して自主的に構築されており、特に、相続・贈与制度は各国で異なる上に、税体系も極めて多様であることを考慮すると、主要各国における相続課税・贈与課税⁽²⁵⁾の課税根拠及びその課税方式については、相続・贈与に係る国際的二重課税の発生原因を考察し、その態様を区分する上で非常に重要となるので、以下において検討することとする。

(1) 相続課税及び贈与課税の課税根拠

相続課税の課税根拠については、税制調査会平成12年7月の答申「わが

つである租税負担の公平の見地からも首肯されるものである。さらに、国民の外国での経済活動を可能ならしめるのは直接的には当該外国政府の保護によることは勿論であるが、その保護が受けられるのもいわば本国の威光があつてはじめて可能であるといふことができる（パスポート要請文参照）のであつて、そのために本国政府がその活動資金の負担を国民に求めることは租税国家として当然のことでもある。」と述べられるが、適切な表現であると思われる。

(25) 本稿では、相続に対する課税の意で「相続課税」、贈与に対する課税の意で「贈与課税」の語を用いるので「相続課税」には、相続税のみならず遺産税も含む。

国税制の現状と課題－21世紀に向けた国民の参加と選択－⁽²⁶⁾では、次のように示している。すなわち、①基本的に遺産の取得（無償の財産取得）に担税力を見出して課税するもので、所得の稼得に対して課される個人所得課税を補完する、②その際、累進税率を適用することにより、富の再分配を図る、③また、相続課税を被相続人の生前所得について清算課税を行うものと位置付ける考え方であり、これは、相続課税が、経済社会上の各種の要請に基づく税制上の特典や租税回避などによって結果として軽減された被相続人の個人所得課税負担を清算する役割を果たしている、④さらに、公的な社会保障が充実してきている中で、老後扶養が社会化されることによって次世代に引き継がれる資産が従来ほど減少しない分、資産の引継ぎの社会化を図っていくことが適当であるという点であり、これらの相続課税の役割が一層重要になってきているとする議論もあるとしている⁽²⁷⁾。

また、税制調査会第18回企画会合（平成19年10月16日開催）提出資料⁽²⁸⁾においても、「所得、消費、資産等の多様な課税ベースに適切な負担を求めていく観点や最近の機会の平等の確保に対する要請の高まりを考慮すると、資産の再分配機能を有する相続税の役割は一層重要」、「少子・高齢化の進展や老後扶養の社会化に伴い、相続後に残された資産の一部を社会に還元する観点から負担を求める必要性の高まり」等を掲げ、相続課税

(26) 税制調査会・前掲注(23)・290頁以下参照。

(27) この辺りの学説上の議論については、梅原英治「経済格差の拡大と相続税改革の課題」日本租税理論学会編『相続税制の再検討』17頁（法律文化社、2003）、高野幸大「相続税の存在意義等の法的検討」日本租税理論学会編『相続税制の再検討』61頁以下（法律文化社、2003）、小池正明「相続税制の再検討－現行相続税制の実務上の問題点」日本租税理論学会編『相続税制の再検討』77頁以下（法律文化社、2003）、田中治「相続税・贈与税一体化による資産移転」税通58巻1号55頁以下（2003）、三木義一「相続・贈与税改革の論点」税研102号29頁以下（2002）において、詳細に論じられる。

(28) 政府税制調査会平成18年9月5日「これまでの審議等を踏まえた主な論点（抄）」13頁参照（財務省HP平成19年10月現在、<http://www.cao.go.jp/zeicho/siryou/pdf/k18kai18-3-2.pdf>）。

の重要性について述べている。

さらに、贈与課税の課税根拠については、我が国のように贈与税は、相続税の存在を前提に、生前贈与による相続税の回避を防止するという意味で、相続課税を補完するという役割を果たすことから、相続課税の在り方と密接に関連している⁽²⁹⁾。また、相続課税と同様、贈与という無償の財産取得に担税力を見出して課税する位置付けもある⁽³⁰⁾。

(2) 相続課税及び贈与課税の課税方式

相続課税の課税方式については、上述した相続課税の課税根拠と密接に関連し、遺産税方式と遺産取得税方式に大別できる。

遺産税方式は、アメリカ、イギリスなどの英米系の国々及び韓国で採用され、人が生存中に蓄積した富の一部を死亡にあたって社会に還元すべきという考え方にに基づき、死亡した者の遺産を対象として課税する方式であるから、財産に対する租税であり、課税制度が単純明快で実務上も簡明である反面、税負担が相続人の数、分割の程度には関係なく決まるため、遺産分割の促進にはならない。

一方、遺産取得方式は、ドイツ、フランスなどのヨーロッパ大陸諸国で採用され、人が相続によって取得した財産を対象として課税する制度であるから、所得に対する租税とされ、遺産分割を促進し、偶然の理由による富の増加を抑制するという機能を有している⁽³¹⁾。

また、贈与課税の課税方式については、贈与課税は相続課税を補完するという役割を果たすことから、相続課税について遺産税方式を採用する場合には贈与者課税方式、遺産取得税方式を採用する場合には受贈者課税方式に大別できることとなる。

以上のように、遺産税方式あるいは遺産取得税方式を採用するかは、各

(29) 税制調査会・前掲注(23)・290～291頁。

(30) 税制調査会答申平成14年6月「あるべき税制の構築に向けた基本方針」10頁(内閣府HP平成19年10月現在、<http://www.cao.go.jp/zeicho/tosin/pdf/140614.pdf>)。

(31) 梅原・前掲注(27)・17頁。

国により異なるが、これは、このような課税方式が、その国特有の経済的、社会的諸事情を背景に、それぞれ自主的に決められてきた結果にすぎず、税の納付の起因となった経済的取引を重視する観点から見れば、いずれも人の死亡を契機とした同一の課税物件に基づいている点では同一である。したがって、課税方式の相違により納税主体が異なっていたとしても、同一財産の移転あるいは取得に対し重複して課税されることになると、国際的二重課税⁽³²⁾が発生することから、このような課税を放置すれば、納税者に何らかの不公平感が生じることが容易に想像できる⁽³³⁾。

ところで、我が国の課税方式についてみると、相続税が昭和 21 年までは、遺産税方式により課税されていたが、当時、財産の贈与に対する贈与税課税はなく、翌 22 年に、家督相続に対する課税の廃止とともに贈与税を創設し申告納付制度が導入された。この改正により昭和 24 年まで相続税は遺産税方式、贈与税は贈与者課税方式により課税が行われてきた。その後、シャープ勧告に基づく昭和 25 年の全文改正により、相続税を贈与税と一本化し、一生の贈与を累積し相続と合わせて課税するという方法が採られるようになった（一生累積課税制度は、主に執行上の理由から 3 年後の昭和 28 年に廃止された。）。また、課税方式が、相続税は遺産税方式から遺産取得税方式に、贈与税は贈与者課税方式から受贈者課税方式に変更され⁽³⁴⁾、昭和 33 年には、税制特別調査会における我が国の相続税の在り方についての幅広い議論を踏まえ、遺産取得税方式を採りつつも、税負担総額は各相続人の実際の取得にかかわらず法定相続人の数と法定相続分によって一律に算出するという我が国独特の制度（法定相続分課税方式）が創設された⁽³⁵⁾。

(32) 相続税の二重課税の問題が、三重課税、四重課税の問題として現実化する事例として、佐藤英明「相続税と国際的二重課税」日税研論集 33 号『国際課税制度』72 頁（日本税務研究センター、1995）参照。

(33) 品川芳宣『課税所得と企業利益』61 頁以下（税務研究会出版局、1982）参照。

(34) 神戸都市問題研究所地方行財政度資料刊行会編「戦後地方財政資料 別巻 1 シャープ使節団日本税制報告書」102 頁以下（勁草書房、1983）参照。

(35) このような課税方式は、世界で唯一我が国が採用している方式である（小野塚久

4 国際的二重課税の態様

相続・贈与に係る国際的二重課税の発生原因については、全世界財産に対して課税する無制限納税義務とそれ以外の国内に所在する財産についてののみ課税する制限納税義務という課税範囲の概念⁽³⁶⁾に基づいて、次の3つの態様に分類することができる⁽³⁷⁾。なお、このような分類は、関係国において同一の課税方式を採用している場合のみならず、例えば、A国では遺産税方式、B国では遺産取得税方式などの異なる課税方式を採用している場合であっても、税の納付の起因となった経済的取引を重視すればあてはまる点には留意する必要がある。

① 無制限納税義務と制限納税義務間の競合

これは、A国の居住者がB国の財産を取得する場合に生じ、最も典型的なケースといえる。すなわち、居住地国における無制限納税義務と財産所在地国における制限納税義務が併存することになる。そして、国内法はも

枝『21世紀における相続税改革』186頁（税務経理協会、2003）。なお、財務省平成19年12月19日「平成20年度税制改正の大綱」17頁（財務省HP平成20年5月現在、<http://www.mof.go.jp/genan20/zei001.pdf>）には、「この新しい事業承継税制の制度化にあわせて、相続税の課税方式をいわゆる遺産取得課税方式に改めることを検討する。その際、格差の固定化の防止、老後扶養の社会化への対処等相続税を巡る今日的課題を踏まえ、相続税の総合的見直しを検討する。」との記述があり、税制調査会平成19年11月「抜本的な税制改革に向けた基本的考え方」27頁（内閣府HP平成20年5月現在、<http://www.cao.go.jp/zeicho/tosin/pdf/191120a.pdf>）も、「課税方式のあり方については、こうした点を踏まえ、導入当時の相続の実態の変化や各種特例の整備状況も考慮し、さらに具体的かつ実務的な検討が必要である。」と述べ、相続税の課税方式については、今後、遺産取得課税方式へ移行することが予想される。

- (36) 無制限納税義務及び制限納税義務は、我が国相続税法に規定する無制限納税義務者及び制限納税義務者とは区別している。すなわち、無制限納税義務者及び制限納税義務とは課税範囲についての概念であり、無制限納税義務者及び制限納税義務者というように納税義務者の概念は含んでいない。納税義務者の概念については、別途、課税方式を含めた各国間の比較が必要となる。
- (37) この点については、木村・前掲注(7)・107頁以下に大幅に拠っている。また、小松・前掲注(8)・31頁以下、渡辺淑夫『最新版外国税額控除－国際的二重課税の理論と実務－』4頁以下（同文館出版、2002）にも触れた。

とより租税条約もこの併存の解決に最大重点を置いてきている。

② 無制限納税義務相互間の競合

これは、二重居住地若しくは重複居住地の場合又は一方で居住地と結節し、他方で国籍と結節している場合に、複数の国において無制限納税義務が併存することにより生じる。このような場合には、租税条約により、一定の基準を設けいずれか一方の国の居住者として振り分けることによって効果的に解決されるものといえる。

③ 財産の所在地概念の競合

これは、国外財産の範囲や計算方法が、我が国の国内法によって定められることにより、複数の国から自国所在の財産であることを理由に納税義務を課される場合であって、財産の所在地に関する考え方が各国で相違することから生じる。例えば、同一株式について、発行人の本店所在地国と物理的な株式の所在地国の双方から課税されるケースをいう。このような場合には、それが二国間の事例の場合は租税条約でいずれかの国を決定できるが、三国間以上になると国際的二重課税が重疊になる可能性があり解決が困難となる。

第2節 相続税法における課税権の配分原則

1 相続税法における納税義務者

前節で述べたように、国際的二重課税は、複数の国家で納税義務が生じ、国家間の課税権が競合することを原因とする。そして、我が国の相続税法は、居住地管轄及び源泉地管轄の2つを課税管轄の基本とし、居住地管轄に基づく無制限納税義務者と源泉地管轄に基づく制限納税義務者とに区分して課税している。

そこで、以下においては、国家間の課税権を配分する原則として重要と思われる相続税法における納税義務者の規定について、所得税法との差異を中心として検討することとする。

(1) 相続税法の規定

我が国では、平成10年4月に外国為替管理法が改正され、内外の資本取引が原則自由となったことを受けて、国境を超えた人・財貨・資本及びサービスの移動が盛んになり、富裕層を中心として個人の海外投資が急拡大した。

そして、このような状況を背景に、税制調査会平成11年12月の「平成12年度の税制改正に関する答申」⁽³⁸⁾では、「相続税については、国際化などの経済社会状況の変化への対応も求められており、税制の信頼を高める観点から、海外への資産移転による租税調整行為の防止などについても必要な措置を検討する必要がある」との指摘がされていた。このような指摘を受け、平成12年度の税制改正における租税特別措置法（相続税・贈与税関係）の改正では、課税の公平の確保、租税調整行為の防止等のため相続税及び贈与税の納税義務者の範囲の拡大⁽³⁹⁾が行われ、その結果、海外投資の拡大と相俟って相続税及び贈与税における国際的二重課税の発生の可能性が高まってきている。

そこで、納税主体に関する現行の相続税法の規定を確認すると、まず、

(38) 税制調査会平成11年12月16日「平成12年度の税制改正に関する答申」9頁以下参照（内閣府 HP 平成19年10月現在、<http://www.cao.go.jp/zeicho/tosin/pdf/zeichod.pdf>）。

(39) 改正前の相続税又は贈与税については、相続人等又は受贈者が相続等により財産を取得した時点でその相続人等又は受贈者が日本国内に住所を有する場合にのみ国外財産を課税対象とし、一方で、財産を取得した時点で日本国内に住所を有しない場合には、取得した財産のうち国内財産のみを課税対象としていたが、経済のグローバル化等に対応して引き続き課税の公平を確保し、あわせて、租税回避行為を防止するため、国内に住所を有していない者で日本国籍を有する相続人等又は受贈者については、原則として、相続等又は贈与の時点で国内に住所を有していない場合であっても、国内に住所を有する者と同様、国外財産も相続税又は贈与税の課税対象とする措置を講ずることとされた（旧税特措69）（中村信行ほか「平成12年改正税法のすべて」371頁以下（大蔵財務協会、2000）。）。また、平成15年度の税制改正により、旧租税特別措置法69条（相続税の納税義務者）に規定されていた相続税及び贈与税の納税義務者の特例が廃止され、納税義務者については相続税法において規定されることとなった（相続1の3、1の4）。

納税主体が無制限納税義務者と制限納税義務者に区分され、その内無制限納税義務者は、居住無制限納税義務者⁽⁴⁰⁾と非居住無制限納税義務者⁽⁴¹⁾とに区分されている。そして、無制限納税義務者には、その者が取得した財産の全部に対し相続税又は贈与税を課税される（相税 2①、2 の 2①）ことから、いわば、財産の所在地を問わずその者の全世界財産がその課税対象となる。

一方、制限納税義務者は、相続若しくは遺贈又は贈与によりこの法律の施行地にある財産を取得した個人で当該財産を取得した時においてこの法律の施行地に住所を有しない者をいい（相税 1 の 3 三、1 の 4 三）、その者が取得した財産でこの法律の施行地にあるものに対してのみ相続税又は贈与税を課税される（相税 2②、2 の 2②）⁽⁴²⁾。

（2）所得税法の規定

所得税法は、納税義務者を居住者⁽⁴³⁾と非居住者⁽⁴⁴⁾に区分し、居住者のうち日本の国籍を有しておらず、かつ、過去 10 年以内において国内に住所又は居所を有していた期間の合計が 5 年以下である個人を更に非永住者と規定している（所税 2①四）⁽⁴⁵⁾。

(40) 居住無制限納税義務者とは、相続若しくは遺贈又は贈与により財産を取得した個人で当該財産を取得した時においてこの法律の施行地に住所を有する者をいう（相税 1 の 3 一、1 の 4 一）。

(41) 非居住無制限納税義務者とは、相続若しくは遺贈又は贈与により財産を取得した日本国籍を有する個人で当該財産を取得した時においてこの法律の施行地に住所を有しないもので、当該個人又は当該相続、遺贈に係る被相続人若しくは当該贈与をした者が当該相続若しくは遺贈又は贈与に係る相続の開始前又は贈与前 5 年以内のいずれかの時においてこの法律の施行地に住所を有していたことがある者をいう（相税 1 の 3 二、1 の 4 二）。

(42) 納税義務者については、これらの他に贈与（死因贈与を除く）により相続税法 21 条の 9 第 3 項の規定の適用を受ける財産を取得した個人である特定納税義務者の区分がある（相税 1 の 3 四）。

(43) 居住者とは、国内に住所を有し、又は現在まで引き続いて 1 年以上居所を有する個人をいう（所税 2①三）。

(44) 居住者以外の個人を非居住者としている（所税 2①五）。

(45) 平成 18 年の税制改正により非永住者の範囲の見直しが行われ、日本国籍を有する

課税される所得の範囲は、納税義務者が非永住者以外の居住者(永住者)、非永住者又は非居住者のいずれに該当するかにより次のように異なる。すなわち、永住者の場合には、国内及び国外で生じたすべての所得に対して課税され(所税 5①、7①一)、非永住者の場合には、国内源泉所得及びこれ以外の所得(以下「国外源泉所得」という。)で国内において支払われ、又は国外から送金されたものに対して課税され(所税 5①、7①二)、非居住者の場合には、国内源泉所得に対してのみ課税される(所税 5②、7①三)。

(3) 相続税法と所得税法との納税義務者の差異

以上のように、我が国では、相続税法と所得税法で納税主体を区分する基準が異なる点に特色があるといえる。具体的には、所得税法での無制限納税義務を負う居住者は、国内に住所を有するという要件を満たす個人のほかに、現在まで引き続いて1年以上居所を有する個人も含んでいるという点で、相続税法に規定する居住無制限納税義務者よりも範囲が広いといえる。

しかしながら、相続税法では、国内に住所を有しない納税義務者であっても日本国籍を有する相続人又は受贈者の場合には、これらの者若しくは被相続人又は贈与者が相続の開始前又は贈与前5年以内のいずれかの時において国内に住所を有していたことがあれば、これらの相続人又は受贈者にも無制限納税義務を課している。

これに対して、所得税法の場合には、国内に住所を有しない者は日本国籍を有していても制限納税義務を負うのみであり、さらに、国内に住所又は1年以上居所を有していても非永住者に該当すれば無制限納税義務者より課税の範囲が制限されている。すなわち、国籍基準が相続税法では課税範囲を拡大するために採用され、所得税法では課税範囲を制限するために採用されている。

このように、相続税法と所得税法で納税義務者の対象とする範囲が異な

者は、非永住者とされることはなくなった(青木孝徳ほか「平成18年改正税法のすべて」451頁以下(大蔵財務協会、2003))。

るのは、相続税が所得税の補完税であるという側面を重視すれば両者には整合性がないように思われる。しかし、個人所得課税が課税対象とする反復・継続的なキャッシュフローと、相続課税が課税対象とする偶然にもたらされる所得である相続財産等とは性質が異なるという側面を考えると、形式的に相続税を個人所得課税に取り込んだとしても、実質的には他の所得課税とは別体系の課税方法を採用することも可能であるといえる。

さらに、相続による財産移転に関しては、次のように、通常の財産移転（譲渡）とは異なる課税根拠についての社会的意識があるといえるので、これらの点からも他の所得課税とは別体系の課税方法を採用ことは可能といえる。すなわち、「相続による財産移転に対しては、一方で遺産を子孫等に残したいという人の自然な願望は容認されるべきであるとしても、それは、他方で、いわゆる人生の初期条件（人生の外的条件）については同一であるべきとの「正義」（もしくは公平概念）によって修正・制限を受けなければならないとのことは、一般的な社会的承認が存在していると考え」られている点⁽⁴⁶⁾や、「自己の能力や努力と無関係の遺産による資産を有する者と、そのような資産を有しない者とのあいだには、自己のコントロールがきかない次元で、すでに人生の初期条件において大きな不平等が発生しているので、相続による財産移転については、（遺産を残したいという願望を容認したうえで）この不平等を一定範囲で是正するという目的を加えて、通常の財産移転とは異なる、課税原理・基準を設定してゆく」ことが是認されている点⁽⁴⁷⁾である。

2 相続税法における住所地の判定

前述したように、我が国の相続税法は、原則として、「人の所在」を基準として納税義務者を区分し、この納税義務者の区分に応じて課税の範囲を決定する。そして、この課税の範囲は、「財産の所在」を基礎とする。以下では、

(46) 首藤重幸「相続税改革の視点」税研 87 号 19 頁（1999）。

(47) 首藤・前掲注(46)・19 頁。

人の所在の基準となる住所地の判定について検討することとする。

(1) 借用概念と固有概念

住所地の判定を行うに当たっては、まず、住所とは何かが問題となるため、租税法に用いられる概念について整理する。ここでは、租税法の概念について、他の分野で用いられ、既にはっきりした意味内容を与えられている借用概念と他の分野では用いられておらず、租税法が独自に用いている固有概念とに分類することとする⁽⁴⁸⁾。

そして、我が国の租税法の解釈に当たって、固有概念については、私法上の法律関係にとらわれることなく、租税法独自の見地からその意味内容を判定するという解釈論に特に異論は認められない。

しかしながら、借用概念については、独立説、統一説、目的適合説の複数の解釈論があり、学説及び判例の立場は、基本的には統一説で固まってきた⁽⁴⁹⁾。統一説について金子宏教授は、「借用概念は他の法分野における同じ意義に解釈するのが、租税法律主義＝法的安定性の要請に合致している。すなわち、私法との関連で見ると、納税義務は、各国の経済活動ないし経済事象から生じてくるのであるが、それらの活動ないし現象は、第一次的には私法によって規律されているから、租税法がそれらを課税要件規定の中に取り込むにあたって、私法上におけると同じ概念を用いてい

(48) 金子・前掲注(12)・102頁。なお、金子・同書・102頁では、借用概念の代表例として、「相続によって財産を取得した者は相続税を課される旨の規定(相続1条)における「相続」の概念」を挙げられ、固有概念について、「その意味内容は、法規の趣旨・目的に照らして租税法独自の見地からきめるべきである。たとえば、所得という概念は、固有概念の一つであるが、それは経済上の利得を意味するから、ある利得が所得であるかどうかは、その利得の原因をなす行為や事実の法的評価をはなれて、実現した経済的成果に即して判定すべきである」とされる。

(49) 金子・前掲注(12)・103頁。谷口勢津夫「借用概念と目的論的解釈」税法539号105頁(1998)。なお、独立説とは、租税法が借用概念を用いている場合も、それは原則として独自の意義を与えられるべきである、とする考え方であり、目的適合説とは、租税法においても目的論的解釈が妥当すべきであって、借用概念の意義は、それを規定している法規の目的との関連において探求すべきである、とする考え方である。

る場合には、別意に解すべきことが租税法規の明文又はその趣旨から明らかな場合⁽⁵⁰⁾は別として、それを私法におけると同じ意義に解するのが、法的安定性の見地からは好ましい。」⁽⁵¹⁾とされ、さらに、「租税法が全法秩序の一部であり、また私法と密接な関係をもっていることからすると、統一説は、租税法の私法への従属を意味するものでなく、種々の利益（公平負担の要請、法的安定性の要請等）の比較衡量の結果として導き出される結論の一つなのである。」⁽⁵²⁾と論じられる。

なお、統一説においても、「借用概念は、あくまでも条文上の文言の意義についての解釈の問題であり、この段階において、私法上の効力は問題としないと考えられ」⁽⁵³⁾、租税法規の明文又はその趣旨から明らかな場合には、租税法上の規定の趣旨目的と法律の制定に当たり私法概念を借用した経緯・趣旨・意味等について十分に検証し、租税法上の規定の解釈にあたって、私法上の概念と別意に解釈すべき場合があることを容認しているという点に留意すべきといえる。

(50) 例えば、「所得税法 60 条（贈与等により取得した資産の取得費等）1 項 1 号にいう「贈与」には贈与者に経済的な利益を生じさせる負担付贈与を含まないと解」される（最三小判昭 63・7・19 判時 1290 号 56 頁）。主な判例評釈として、高梨克彦「判批」シュト 329 号 9～23 頁（1989）など。

(51) 金子・前掲注(12)・103 頁。

(52) 金子宏「租税法と私法」租税 6 号 30 頁（1978）。

(53) 小柳誠「租税法と準拠法—課税要件事実の認定場面における契約準拠法の考察—」税大論叢 39 号 125 頁（税務大学校、2002）。

なお、私法上の効力が問題にならない例として、最高裁昭和 35 年 10 月 7 日第二小法廷判決（民集 14 卷 12 号 2420 頁）では、所得税法が規定する「配当」の概念について、「所得税法中には、利益配当の概念として、とくに、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、したがって、所得税法上の利益配当とは必ずしも、商法の規定にしたがって適法になされたものにかぎらず、商法が規則の対象とし、商法の見地からは不適法とされる配当（たとえば蝸配当、株主平等の原則に反する配当等）の如きも、所得税法上の利益配当のうちに含まれるものと解すべき」であると判示する。

(2) 住所地の判定

「住所」という用語については、相続税法等に特段の定義規定が設けられていないので、租税法上の解釈においては、いわゆる借用概念の典型であると解されている⁽⁵⁴⁾。そして、住所について、民法 22 条では、「各人の生活の本拠をその者の住所とする。」と規定し、民法 23 条では、「住所が知れない場合には、居所を住所とみなす。」と規定している。また、公職選挙法に規定する「住所」の解釈が争点とされた最高裁昭和 29 年 10 月 20 日大法廷判決（民集 8 卷 10 号 1907 頁）は、「およそ法令において人の住所につき法律上の効果を規定している場合、反対の解釈をなすべき特段の事由のない限り、その住所とは、各人の生活の本拠を指すものと解するのが相当である。」と判示する。さらに、この場合の生活の本拠とは、「その者の生活に最も関係の深い一般的生活、全生活の中心を指すものである」（最三小判昭 35・3・22 民集 14 卷 4 号 551 頁）とされている。

上記判決を踏まえ、租税法において、各人の生活の本拠がいずれの土地にあると認めるべきかについては、「租税法が多数人を相手方として課税を行う関係上、便宜、客観的な表象に着目して画一的に規律せざるを得ないところからして、住居、職業、国内において生計を一にする配偶者その他の親族を有するか否か、資産の所在等の客観的事実に基づき、総合的に判定するのが相当である」（東京地判平 17・1・28 判タ 1204・171 頁）⁽⁵⁵⁾とされ、さらに、相続税基本通達 1 の 3・1 の 4 共-5 では、「法に規定する「住所」とは、各人の生活の本拠をいうのであるが、その生活の本拠であるかどうかは、客観的事実によって判定するものとする。この場合において、同一人について同時に法施行地に 2 箇所以上の住所はないものとする。」と

(54) 金子・前掲注(12)・103 頁等参照。

(55) その他の判決として、神戸地判昭 60・12・2（税資 147 号 519 頁）、控訴審は大阪高判昭 61・9・25（税資 153 号 817 頁）、上告審は最二小判昭 63・7・15（税資 165 号 324 頁）を参照。

解釈指針を示し、その解説⁽⁵⁶⁾において、「住所」の意義については、①相続税法上も民法上と同様に解するのが相当であること、②生活の本拠の判断においては定住の意思（主観説）に拘束されず、定住という客観的事実だけで足りること、等が明らかにされている⁽⁵⁷⁾。

ところで、上記のような借用概念による租税法上の解釈について、私法上の概念と別意に解すべきことが租税法規の明文又はその趣旨から明らか場合には、私法上におけると同じ意義に解すべきではないとされたが、この「別意に解すべき」事情を具体的にどのように捉えるべきかが問題となる。

このような問題について、例えば、国外財産の贈与における受贈者の住所地の認定が争点とされた、東京地裁平成19年5月23日判決（判例集未登載、以下「東京地裁平成19年判決」という。）⁽⁵⁸⁾、その第二審である東京高裁平成20年1月23日判決（判例集未登載、以下「東京高裁平成20年判決」という。）⁽⁵⁹⁾を素材として、租税回避目的を企図した住所の移転が、「別意に解すべき」事情に該当するかについて考察することとする。

本判決の事件の概要については、納税者Xは、香港に居住すれば将来贈与を受けた際に贈与税の負担を回避できるという認識の下で香港に居住することとし（平成9年6月）、T社が同時期に設立した香港関連会社の役員に就任するという形式を整えた上で、平成11年12月27日付けでT社株を大量所有するオランダ法人の株式の贈与が実行されたというものである。結局、Xは、平成9年6月から平成12年12月までの3年半ほど香港に住

(56) 香取総編『相続税基本通達逐条解説』36頁参照（大蔵財務協会、2006）。

(57) ただし、同通達は、日本国内に同時に住所は重複しないが、国外と国内に同時に住所を有するかどうかについては言及していないため、複数の国家に同時に生活の本拠である住所を有することによって、それぞれの国において無制限納税義務者が併存する場合は考え得る。

(58) 主な判例評釈として、品川芳宣「判批」税研135号80頁以下（2007）。

(59) 主な判例評釈として、占部裕典「判批」税理51巻5号86頁以下（2008）、大淵博義「判批」税務事例40巻4号1頁以下、40巻5号1頁以下（2008）。納税者上訴中（平20・2・5日本経済新聞夕刊）。

居を有し、その間の約 65%を香港で滞在する一方、約 26%は国内に滞在していた。

東京地裁平成 19 年判決は、「住所」の判定において、一般的には、客観的事実に基づき、総合的に判定するのが相当であるとし、「主観的な居住意思は、通常、客観的な居住の事実に具体化されているであろうから、住所の判定に無関係であるとはいえないが、かかる居住意思は必ずしも常に存在するものではなく、外部から認識し難い場合が多いため、補充的な考慮要素にとどまるものと解される。」と判示し、贈与税回避の目的等の主観的諸事情を考慮してもなお、贈与日において、日本国内に住所すなわち生活の本拠を有していたと認定することは困難であるとして、結果的に客観的事実である滞在期間を重要視して国外に住所があるとの判断を示した。

一方、東京高裁平成 20 年判決は、「住所」の判定において、客観的事実に基づき、総合的に判定するのが相当であるとしながら、「特定の場所を特定人の住所と判断するについて、その者が間断なくその場所に居住することを要するものではなく、又単に滞日数が多いかどうかによってのみ判断すべきものでもない」（最三小判昭 27・4・15 民集 6 卷 4 号 413 頁）と判示し、国内に住所を判断する基準として、①国内居宅の状況、②帰国頻度と生活実態、③内国法人の役員としての業務従事状況、④職業活動上最も重要な拠点が国内、⑤家財道具等の国外移動の事実、⑥重要資産の所在地、⑦居住意思といった事情を列挙して、Xの香港の住居は、香港における生活の拠点であったものの、Xの生活全体からみれば、生活の本拠ということとはできないとの判断を示した。

すなわち、東京地裁平成 19 年判決が、贈与税回避の目的等の主観的諸事情を考慮しつつ、結果として、客観的事実である滞在期間を重要視して住所の認定をしているのに対し、東京高裁平成 20 年判決は、客観的事実の認定に当たって、納税者の真の意思を探求するかたちで、贈与税回避の目的等の諸事情を考慮し、他の事情も総合的に勘案して生活の本拠を判断している。

このことは、東京高裁平成20年判決が、贈与税回避の目的等の諸事情を借用概念の解釈における「別意に解すべき」事情として検討しているかは判然としないものの、租税回避を企図した種々の工作は、事実認定の一要素として重要であることを示唆している。もっとも、本事件のように、生活の本拠の判断が国境を跨いで問題となる場合、上記事実認定にしたがって判断され、結果として、単なる私法上の形式的な意味での行為以外の要素が加味されたことは、相続税法上の「住所」の判定は、相続税法上の規定の解釈として解決すべきであり、その解釈にあたって、租税回避を企図した種々の工作により住所が移転しているような場合には、従前の解釈と「別意に解すべき」事情を一層強く考慮すべきであると考えられる⁽⁶⁰⁾。

なお、相続税法上の納税義務者の住所を判定したとしても、被相続人は、遺産税の形態を採用する国に住所を有し、相続人は、遺産取得税を採用する国に住所を有しているといったように、それぞれの国の課税方式が異なる場合には、国際的二重課税は単なる相続人の住所地の判定のみでは調整できないという問題が生じる可能性もある。ただし、その場合であっても、遺産税方式が被相続人住所地主義、遺産取得税方式が相続人住所地主義という結びつきが必然的でないことは、例えば、遺産取得税方式を採っているドイツでは、被相続人の住所地を採用し、遺産税方式を採っている韓国では、贈与税で受益者の住所地を採用していることから明らかであり、課税方式と住所地の関係について、各国で相違している点には留意する必

(60) 品川・前掲注(58)・83頁参照。この点に関しては、「我が国における租税回避行為の否認原則からして、生活の本拠地（課税要件事実）の判断に当たり租税回避の目的や租税回避の意図といった主観的要素を取り込んで判断することは許されない。」（占部・前掲注(59)・93頁）との批判がある。しかしながら、本稿は、そもそも「民法上の態度が必ずしも明確でない場合にそれでも民法の概念理解に合致させようとする努力は果たして、そこにいう法的安定性や予測可能性を充足するものなのであるか」（酒井克彦「永遠の旅人と「生活の本拠」（上）—所得税法2条1項3号にいう「住所」概念—」税通63巻1号61頁）と説明されるように、適用する法令の観点から合目的に解釈できるとする立場をとる。

要があるといえる。

(3) 国外の住所地概念に関する検討

住所地の概念は、各国で異なることから、国ごとの住所地概念の相違によって、2つ以上の国において住所地在存することが生じる可能性あるが、その結果、複数の国において無制限納税義務が併存することを理由として国際的二重課税が発生する場合には、租税条約により一定の基準を設け、いずれか一方の国の居住者として振り分けることによって一応の解決を図るものとされている。

ここでは、そもそも我が国の相続税法上の住所地の概念に、外国の私法上の住所地の概念も含まれるかどうかについて、租税法と私法との関係の議論を踏まえて検討する。

まず、租税法で借用した私法の概念に外国の私法が含まれるかについては、国際社会の中で生起する法律関係にいずれの国の私法が適用されるかに関する国際私法⁽⁶¹⁾についての検討が必要になると思われる。国際私法とは、「一般に、国際社会の中に複数の法秩序が地域的に併存していることを前提として、そこで生起する法律関係に適用すべき法を決定するための法である。」⁽⁶²⁾と定義される。そして、国際私法は地球上に異なる法律制度を有する国や州など(あわせて法域という)が併存していることを前提として、法律関係の類型ごとに、適用されるべき法域の法である準拠法を決定する。純粋な国内事案に内国法が適用されるのも、国際私法を通じて内国法が準拠法として指定されるからである⁽⁶³⁾。

また、国際私法は、国家間の関係を規律する国際法とは異なりあくまでも各国が独自に定めた国内法であり、法廷地の国際私法により準拠法が指定される。

(61) なお、我が国の国際私法規範は、「法の適用に関する通則法(平成18年6月21日法律78号)」により規定されている。

(62) 澤木敬郎=道垣内正人『国際私法入門〔第6版〕』6頁(有斐閣双書、2007)。

(63) 澤木=道垣内・前掲注(62)・5頁～6頁(2007)。

ただし、国際私法の適用の直接の結果として定まるのは、いずれかの国の私法が決定するのみであり、この決定にしたがってその私法が適用されて初めて問題が具体的に解決することになる⁽⁶⁴⁾。

このようにして国際私法により外国の私法が指定された場合、租税法の解釈において借用した私法の概念にも外国の私法概念が含まれるかどうかについては、世界各国の様々な法制度の下では、同じような概念、用語が存在したとしても、その意味、内容が同じであるとは限らないのであるから、そのような状況の下では、当然にその意義を一義的に確定できないことになり、かえって法秩序の一体性、法的安定性を害することになる⁽⁶⁵⁾。このことは、法的安定性の見地を重視する借用概念の議論と矛盾し妥当でない⁽⁶⁶⁾。

したがって、租税法上の解釈においては、租税法と借用する私法概念との関係が、租税法と国際私法を媒介として指定される外国の私法概念との関係に単純に移行するものではない。すなわち、我が国の相続税法上の住所地の概念に、外国の私法上の住所地概念は含まれないと考えるのが相当といえる。

しかしながら、租税法で借用する私法上の概念については、我が国の法制度を前提として判断することは意味するものの、租税法規の趣旨等の範囲内で、経済的成果等に着目し租税法独自の認定を必要とする場合には、

(64) 溜池良夫『国際私法講義〔第2版〕』111～112頁参照（有斐閣、1999）。

(65) 小柳・前掲注(53)・125頁参照。

(66) 準拠法として外国の私法概念を用いない場合について、大阪地裁平成13年12月14日判決（民集59巻10号2993頁）では、「所得」は我が国租税法固有の概念であり、その「所得」に該当するか否かを判断するために準拠すべき法は我が国租税法であることは疑いがない。そして、所得に対する課税は、所得自体に担税力を認めて課税するものであるから、その原因行為の私法上の効力は原則として問題となる余地がなく、「所得」とみられる利得が、利得者が私法上有効に保有し得る場合のみでなく、私法上無効であっても、それが現実的に利得者の管理支配のもとに入っている場合には、課税の対象となると解すべきである（最一小判昭38年10月29日集民68号529頁、最一小判昭46年11月9日判民集25巻8号1120頁）」と判示しており、妥当であると考えられる。

借用する私法上の概念とは別意に解すべき事情があるとして、外国の私法概念を借用概念に取り込んで考慮する余地があると考えられる⁽⁶⁷⁾。

(4) 小括

相続税法上の「住所」については、借用概念と解されるが、我が国の相続税法上の住所地の概念に外国の私法上の住所地の概念も含まれるかどうかについては、国際私法の適用により当事者の法律問題に対する準拠法が外国私法になるとしても、租税法で借用する私法上の概念には、直ちにその準拠法に基づく効力が問題になることはない。

また、住所地について、租税法規の趣旨等の範囲内で外国の私法概念を考慮することができるかについて、浦東久男教授は、「住所」の場合のようにどの範囲の者を税法の対象とするのかに関わる規定を解釈する場合には、そこにあらわれる法概念はもっぱら我が国の法制度を前提として判断すべきであろう。なぜなら、これらの規定は、我が国の課税権の及びうる範囲を宣言することによってそれを明らかにしようとするものであるから、それを決定するための基準に関して外国法制を取り込むべきではないからである。他国の制度において一定の概念に当てはまる者について、我が国において課税義務を負わせようとすることは、課税権の行使の対象範囲を外国法制度にゆだねることになってしまうから、立法論としても解釈論としても適当ではない」とされ、「納税義務者の範囲の決定は、課税を行おうとする国の国内法によってもっぱら行われるべきと考える。このような法原則があらゆる公法的領域について認められるかどうかは別として、国内法で定められている納税義務者など課税主権の及ぶ範囲を決める規定に使用されている法概念を解釈するに際しては、国内法制度におけるそれとして

(67) なお、外国の私法に基づく法的関係が、我が国の租税法上考慮されるかについて、特に、相続税法に定める相続等の概念が外国の私法概念を含むかが本稿では重要となるが、この点については、相続税法の規定では明文上明らかでなく、法律の制定に当たり私法概念を借用した経緯・趣旨・意味等について検討すべきと考えられ、第5章にて改めて論ずる。

解釈されるべきだといえるだろう。」⁽⁶⁸⁾と論じられ、租税法上の規定の趣旨目的を著しく逸脱した租税回避行為がある場合等、借用する私法上の概念とは別意に解すべき事情がある場合を除いては妥当な結論であると考えられる。

3 相続税法における財産所在地の判定

財産については、我が国の相続税法には何ら規定がないことから、一応民法の規定によって解決すべきであるが、民法上は、財産の範囲について、積極財産だけを指すと解されている場合（民 306、768 等）もあれば、消極財産をも含むと解されている場合（民 25、896 等）もあり、広義には、「経済的価値を有する物及び権利義務の集合」⁽⁶⁹⁾と解されている。そして、消極財産については、相続税法 13 条に債務として規定されていることから、同法にいう財産とは、積極財産のみを指すものと解される⁽⁷⁰⁾。

そして、この積極財産について、身分権など相続の対象にならない一身専属権以外の財産権の対象となる一切のもの及び権利が含まれると解され⁽⁷¹⁾、さらに、相続税基本通達 11 の 2-1 では、「法に規定する「財産」とは、金銭に見積ることができる経済的価値のあるすべてのものをいう」と解釈指針を示し、その留意事項として、①財産には、物権、債権及び無体財産権に限らず、信託受益権、電話加入権等が含まれること、②財産には、法律上の根拠を有しないものであっても経済的価値が認められているもの、例えば、営業権のようなものが含まれること、③質権、抵当権又は地役権（区分地上権に準ずる地役権を除く。）のように従たる権利は、主たる権利の価値を担保し、又は増加させるものであって、独立して財産を構成しないことを明らかにし

(68) 浦東久男「税法において使用される法概念について—外国法の概念は含まれるか」税法 536 号 11 頁以下（1996）。

(69) 我妻榮『民法総則』206 頁（岩波書店、2004）。

(70) 武田昌輔監修『DHC コメントール相続税法』587 の 3 頁（第一法規出版）。

(71) 神戸地判平 8・3・12（判タ 922 号 285 頁）、平 17・6・20 裁決（裁決事例集 69 巻 217 頁）参照。

ている。

(1) 現行の相続税法の規定

我が国の相続税法は、財産の所在地について、次のように、財産の種類に応じて分類している（相税 10）。

類型 i 物理的な所在地型（対象となる財産が存する場所）

- ① 動産・不動産・不動産の上に存する権利（相税 10①一）
- ② 鉱業権・租鉱権・採石権（相税 10①二）
- ③ 漁業権・入漁権（相税 10①三）
- ④ 営業上・事業上の権利（相税 10①十二）

類型 ii 債務者主義型（債務者に該当する者等の所在）

- ① 預金・貯金・積金・寄託金（相税 10①四）
- ② 保険金（相税 10①五）
- ③ 退職手当金・功労金・その他これらに準ずる給与（相税 10①六）
- ④ 貸付金債権（相税 10①七）
- ⑤ 社債・株式・法人に対する出資（相税 10①八）
- ⑥ 合同運用信託・投資信託・特定目的信託に関する権利（相税 10①九）
- ⑦ 国債・地方債・外国公債（相税 10②）

類型 iii 登録地型（対象となる財産を登録又は発行をした機関の所在）

- ① 船舶・航空機（相税 10①一ただし書き）
- ② 特許権・実用新案権・意匠権・これらの実施権で登録されているもの・商標権・回路配置利用権・育成者権・これらの利用権で登録されているもの（相税 10①十）
- ③ 著作権・出版権・著作隣接権でこれらの権利の目的物が発行されているもの（相税 10①十一）

類型 iv 債権者主義型（債権者に該当する者等の所在）

その他の財産（相税 3）

上記のとおり、現行の相続税法 10 条 1 項及び 2 項は、財産目的物のうち、

所在地が判定できる財産を限定列挙し、そこに列挙されていない財産目的物は、同項3項によりすべて債権者である被相続人、遺贈者又は贈与者の住所地にあると規定している。

なお、そもそも所得とは、資産（財貨及び人的資産）の運用から生み出されたものであるため、相続税法上の「財産の所在」については、所得税法における概念と重なる部分が多いものと思われるが、課税対象が、所得課税は個々の経済活動から生じるものであるのに対し、相続課税は、その所得が蓄積されたものであることから、両者の判定に違いが生じる面も考えられるといえる。

（2）財産所在地の検討

財産の所在地については、ある財産が国内にあるか国外にあるかが、課税管轄の基礎となり、制限納税義務者は、その者の取得財産が国内にあるかが納税義務の有無及び課税範囲の決定に際して重要となるばかりでなく、無制限納税義務者が国外にある財産を取得した場合においても、当該財産に対しその地の法令により相続税又は贈与税に相当する税が課せられたときは、外国税額控除（相税20の2、21の8）の対象となる場合があるので、財産の所在地が国外であるか否かは、国際的三重課税の調整の点から重要となり、その判定は、当該財産を相続、遺贈又は贈与により取得した時の現況によると規定されている（相税10④）。

また、相続税法上明文の規定がない財産については、一律に相続税法10条3項により、すべて債権者である被相続人、遺贈者又は贈与者の住所地に所在するものとされるため、制限納税義務者が取得した財産にこのような財産が含まれていた場合、被相続人、遺贈者又は贈与者の住所地が国外にあるならば、日本での課税権が放棄されることとなる一方、被相続人、遺贈者又は贈与者の住所地が国内にあるならば、日本での課税権が強化されることとなる。

しかしながら、相続税法上明文の規定がない財産について、国家との何らかの経済的な結び付きである経済的帰属の存在が必要であるという課税

管轄についての観点に照らすと、一律に債権者の住所地で判断することには疑問が残る。なぜなら、制限納税義務の場合は、課税国との結びつきがその土地(領土)との結びつきだけに求められるので、実質的に財産の所在の判断を放棄したに等しいことになるからである。

したがって、相続税法 10 条 3 項により判断することが馴染まない財産については、その財産の属性に応じて個別にその所在地について検討していく必要性は認められる⁽⁷²⁾。例えば、OECD モデル相続税法条約 6 条 6 では、「一方の締約国の居住者の遺産又は贈与財産の一部をなす動産が、自由職業の遂行又はその他の独立の性格を有する活動のために使用され、当該他方の締約国にある一定の場所に付随している場合、当該他方の締約国は租税を課することができる。」⁽⁷³⁾と規定しており、このような規定は、財産の所在について実質的判断により決定するものであると考えられることからすると、相続税の課税においても、実質的判断により財産の所在を決定することは十分に妥当性があるといえる。

さらに、財産所在地の判定は、課税権の範囲を決定することとなるので、それによって、課税権の競合が生じるという問題のみならず、逆に、いずれの国も自国所在の財産でないとした場合には、課税の空白状態を引き起こすこととなり、租税負担の公平という見地からも望ましくない。このような問題は、片務的な国内法のレベルでは解決することができないので、双務的な救済措置である租税条約の締結について検討する必要があるものと考ええる。

(72) 関野・前掲注(17)・357頁参照。なお、財産の属性については、経済的帰属が一つの判断基準になるものと考ええる。

(73) 横浜国際租税法研究会「1982年OECDモデル相続税法条約」租税研究618号・99頁(2001)。なお、本稿における1982年OECDモデル相続税法条約の邦訳に際して参考としている。

第2章 相続税法における国際的二重課税の調整

第1節 国際的二重課税を調整する必要性

所得課税と相続課税及び贈与課税とでは、国際的二重課税の発生原因が異なること、相続課税及び贈与課税は、「所得の稼得や財貨・サービスの消費では捉えきれない税負担能力に着目して課されるもの」⁽⁷⁴⁾であること等を考慮すれば、国際的二重課税を調整する趣旨について、両者を同様のものとして捉えることはできないといえるものの⁽⁷⁵⁾、国際的二重課税の調整の必要性について考慮した場合、相続課税及び贈与課税は、そもそもフローの所得を補完したり、清算したりする役割を担うという側面も有しており、適正な負担水準を超えて課税すれば、結局のところ、財、サービス及び人の自由な移動を阻害する点では両者は一致している。この点については、1982年 OECD モデル相続税条約コメントリー⁽⁷⁶⁾においても遺産税あるいは遺産取得税が複数の国で課税される場合には、経済関係の発展及び個人的な資本移動を特に阻害すると解説している。

また、租税が公的サービスの費用を国民皆で広く分かち合うものであること

(74) 税制調査会・前掲注(23)・288頁。

(75) 所得課税における国際的二重課税については、同一納税義務者が複数の国家によって課税されていることであり、このことは、法的二重課税を意味する。そして、「このような二重課税が問題とされるのは、国際取引にかかる租税の過重負担が、資本・人的サービス等の国際的交流を妨げ、国際経済の発展を阻害するから」(水野・前掲注(18)・733頁)であるとされている。

したがって、所得課税において国際的二重課税を調整することは、居住者が投資を国内で行うか国外で行うかについての選択に課税が影響を及ぼさないという「資本輸出中立性」と、ある国に対して国外から投資を行う者が当該国における競争について課税の影響を受けないという「資本輸入中立性」に寄与するので、財、サービス及び人の移動を自由にする上で有効であり、企業や個人の海外進出に対する障害を除去し国際的な経済交流を活発にするという意義があるといえる(木村・前掲注(10)・79頁、税制調査会・前掲注(23)・347頁参照。)

(76) OECD, "Commentary on the Articles of the 1982 OECD Model Double Taxation Convention on Estates and Inheritances and on Gifts. II. IMPLEMENTATION OF THE 1966 ESTATE TAX DRAFT para 6." (1982).

を考量すると、所得・消費・資産等に対する課税を適切に組み合わせ、どのような組合せがその国にとって適正であるかを考えることによって、全体として偏りのない租税体系を構築することが重要といえ⁽⁷⁷⁾、税の公平性や中立性の観点から、国際的二重課税を放置することにより特定の租税のみ負担が過度に異なることは望ましくない。

さらに、国際的二重課税により相続税の負担水準を著しく引き上げることにについて、木村弘之亮教授は、次の理由から相当でない⁽⁷⁸⁾と論じられる。すなわち、①投資又は財産の国際的流れに対する中立性の確保、②過大な相続税負担による健全な蓄財努力の阻害、③国際的相続税回避・脱税の防止、④過剰相続税の防止などである⁽⁷⁸⁾⁽⁷⁹⁾。

このように考えてくると、相続・贈与課税の適正な負担の水準は、「具体的には色々な考え方があっても、自からある一定の範囲におさまると考えられ⁽⁸⁰⁾、ここに、著しい負担を伴うような、相続・贈与に係る国際的二重課税を調整する必要性を見出すことができる。

第2節 国際的二重課税の調整方法

相続・贈与に係る国際的二重課税を調整する方法としては、①外国税額控除法又は②免除法があり、これらの方法は OECD モデル相続税条約⁽⁸¹⁾でも採用さ

(77) 税制調査会・前掲注(23)・289頁。

(78) 木村・前掲注(10)・509頁。

(79) 佐藤・前掲注(32)・72頁では、①あまりに高率な租税は、法理論的にみてその相続人ないしその財産の担税力を超える可能性があること、②社会経済的に、あまりに大きな相続税等の負担は次の世代へ引き継ぐべく健全な蓄財をする努力を阻害するか、または、財産を隠匿して脱税しようとする意思を助長するおそれがあること、③さらに、それ自体として、投資ないしはより広く財産の動きの全世界的な中立性を確保するという機能を果たすことが期待されること、④国際的二重課税が排除されない場合には、外国への投資は相対的に不利になり、相続税の世界的な資金等の動きに対する中立性を害されると論じられる。

(80) 佐藤・前掲注(32)・271頁。

(81) 1982 OECD Model Estate, Inheritance, and Gift Tax Convention Article 9A, 9B.

れており、二重課税調整の基本的な方法として一般化されているといえる⁽⁸²⁾。外国税額控除法とは、国家の課税権を属人的にとらえて、自国の国民の財産が国内にあるか国外にあるかを問わず、そのすべてを課税の対象とする制度をとった上で、外国政府に納付した相続税ないし贈与税の税額を自国の相続税ないし贈与税の税額から控除する方法であるとされ、この方法の下で自国の税額から外国税額を控除することをいう。また、免除法とは、課税権を属地的にとらえて、国外にある財産を課税の対象から除外する方法であるとされる⁽⁸³⁾。

そして、外国税額控除法は、全世界財産主義と体系上適合しており、国内にある財産と国外にある財産との間の課税の公平の維持に役立つのみでなく、投資経済活動を国内において行うかそれとも国外において行うかについて税制の中立性を維持することにも役立つ（内外投資の中立性）⁽⁸⁴⁾という資本輸出の中立性が確保される。一方、免除法は、国外にある財産に対して免税を認めることによって、国内財産及び国外財産についてのそれぞれひとつの相異なる給付能力が認められることとなりうる。これによって、同時に、外国からの投資に比べ国内からの投資の競争中立性である資本輸入の中立性が保証される。

すなわち、全世界財産課税を一貫して実現するならば、たしかに原則として外国税額控除法だけが国際的二重課税を防止するための方法として求められるものの、免除法は国外における担税力を指向する課税を斟酌するという利点がある⁽⁸⁵⁾。

したがって、外国税額控除法と免除法のいずれが二重課税の調整方法として優れているかは一概に論じられないが、いずれの方法を採用するかまたその方法をどのように定めるかは、基本的には、各国における税法の立法政策の問題⁽⁸⁶⁾であると考えられている。

(82) 水野・前掲注(18)・733頁以下参照。

(83) 金子・前掲注(12)・388頁参照。

(84) 金子・前掲注(12)・388頁参照。

(85) 木村・前掲注(10)・560頁、占部裕展「外国税額控除—なぜ外国税額控除方式なのか—」租税21号103頁(1993)参照。

(86) 中野・前掲注(24)・4頁。

しかしながら、現実的に相続課税及び贈与課税は、各国でその制度が様々であることを考えると、免除法の採用は、各国の租税制度を度外視するので、公平及び経済的中立性の観点から疑問が生じる⁽⁸⁷⁾。特に、経済関係の発展及び個人的な資本移動を阻害する相続・贈与に係る国際的二重課税の調整方法としての免除法の採用には批判が想定され、我が国以外にもアメリカ、イギリス、ドイツ、韓国の主要各国において外国税額控除法が採用されていること、我が国が相続税関係の条約として、唯一、米国と締結している租税条約においても同様の方法が採用されていること⁽⁸⁸⁾を考慮すると、相続・贈与に係る国際的二重課税の調整方法としては、外国税額控除法が現在の主流であることを意味するものと思われる。

そこで、次節においては、国際的二重課税の調整方法として、相続税法における外国税額控除制度について述べることにする。

第3節 外国税額控除制度の概要

1 外国税額控除制度の沿革

我が国では、昭和25年シャープ勧告に基づく相続税法において、従来と同一の内容の外国税額控除が設けられ⁽⁸⁹⁾、その後、昭和28年の贈与税の導入、昭和33年の遺贈により財産を取得した者についての相続税課税に伴い条文

(87) 外国所得免除法についての議論であるが、アメリカでは、「国の法と保護をひとしく受ける国内企業を不公平に扱うことは好ましくない、また、外国投資を国内投資より優先する理由はない、さらに外国企業との競争のため免税を認めることは外国の租税政策が国内企業の負担を決定することになり不合理である。」と考えられており、独特の租税制度を有する相続税及び贈与税も同様であるとする（水野・前掲注(18)・747頁）。

(88) ただし、アメリカとフランスの間の条約（France, United States: 1978 Estate, Inheritance, and Gift Tax Convention, Chapter IV Relief From Double Taxation, Article 12 Exemptions and Credits）のように、条約により、アメリカは外国税額控除法、フランスは免除法という方法も技術的には可能である。

(89) 武田・前掲注(70)・1552頁。

の整理がなされているが、現在に至るまで制度的な改正は行われていない。

これに対して、法人税法や所得税法では、外国税額控除制度が昭和 28 年に導入されて以来、昭和 37 年に外国税額の控除限度額の算定に当たり国別限度額計算方式の他にすべての国外所得を一括して計算する一括限度額計算方式が認められるなど、制度の拡充が行われ、併せて住民税における外国税額控除制度が創設された。その後、計算方式は一括限度額計算方式に一本化され、経済の国際化の一層の進展の中で主要国が自国の課税ベースの侵食に対応するために外国税額控除制度を厳格化してきたことから、我が国においても、国際的な二重課税の調整という制度本来の趣旨に基づいて数次にわたり制度的な改正が行われている⁽⁹⁰⁾。

以下では、相続税法における国際的二重課税の調整方法としての外国税額控除について、現行の制度の概要について概観する。

2 現行相続税法における外国税額控除の位置づけ

前述したように、我が国の相続税法は、国際的二重課税の調整方法として、外国税額控除法を採用している。具体的には、相続税法 20 条の 2《在外財産に対する相続税額の控除》及び 21 条の 8《在外財産に対する贈与税税額の控除》において、①相続又は遺贈（死因贈与を含む。）⁽⁹¹⁾あるいは贈与により国外にある財産を取得した場合に、②当該財産につきその地の法令により相続税に相当する税あるいは贈与税に相当する税が課されたときには、③その財産に係る日本の相続税額あるいは贈与税額を限度としてその外国の相続税等を税額控除する旨が定められており、無制限納税義務者に発生した国際的

(90) 税制調査会・前掲注(23)・347頁、武田昌輔監修『DHC コメントール所得税法』5164頁以下（第一法規出版）。

(91) 本稿では、研究目的及び紙幅の関係から、検討対象を「相続により国外にある財産を取得した場合」に限定することとする。なお、相続の定義を相続制度といった意味で使用するときは、そこには遺言による財産の処分である遺贈も含まれ（我妻榮ほか『民法3 親族法・相続法（第二版）』235頁（勁草書房、2005）、相続税法上、遺贈には死因贈与を含んでいる。

二重課税を調整するための外国税額控除について規定している⁽⁹²⁾。

また、外国税額控除による国際的二重課税の調整は、国家がその主権の及ぶ範囲内で自由にその課税権を行使し、居住者の全世界財産に課税するという、一般的に承認された原則を前提として⁽⁹³⁾、複数の国家間で同一の財産について課税管轄が抵触する場合に、財産所在地国に優先的な課税権を認めるので、居住地管轄を制限し、居住地国による課税管轄の譲歩を意味することとなる。そして、この課税管轄の譲歩は国家間の合意を前提としたものではなく、一方的に自国の課税管轄を譲歩することから、我が国の外国税額控除法は、片務的救済方法であると位置づけることができる。

その一方で、外国で課された相続税に相当する税の税率が高い場合にその全税額の控除を認めると、国外財産に対する外国税額のみならず、我が国の国内に所在する財産に対する相続税額についても控除を認めることとなってしまふ。そこで、国内に所在する財産については、我が国の相続税の課税権を放棄するべきではないという趣旨から、外国の相続税額の控除は、課税価格全体のうちで国外財産の価額の割合までのみ認められている⁽⁹⁴⁾。

以上のような外国税額控除の性格を考慮すれば、結局のところ、外国税額控除により同一の財産(所得)に対する国際的二重課税を調整し、課税の中立性を実現するか否かは各国家の政策的判断により決定される事項ではないかと思われる⁽⁹⁵⁾。この点については、最高裁平成17年12月19日第二小法

(92) 制限納税義務者は、在外財産が課税対象とされていないことから外国税額控除を適用できない。

(93) 水野・前掲注(18)・745頁。

(94) 水野・前掲注(4)・600～601頁参照。

(95) 中里実『タックスシェルター』230頁(有斐閣、2004)参照。さらに中里教授は、「この点については、surrey 前掲論文(Stanley Surry, Current Issues in the Taxation of Corporate Foreign Investment, 56 Columbia Law Review 815 (1956) 参照。)にも明示されている。また、外国税額控除に関する古典的な書物である Elizabeth A. Owens, The Foreign Tax Credit, 1961 においても外国税額控除の政策性に関して明示的に述べられている。ある国家が内国法人の全世界所得に課税するという方式を採用する場合であっても、外国税額控除を認めることは当該国家の義務ではないのである。国家は一定の政策的考慮に基づいて、外国税額控除を認め

廷判決(民集 59 卷 10 号 2964 頁)において、法人税法 69 条の定める外国税額控除の制度は「同一の所得に対する国際的二重課税を排斥し、かつ、事業活動に対する税制の中立性を確保しようとする政策目的に基づく制度である。」⁽⁹⁶⁾と同様の立場により判示している。

このような立場に対する反論として、政策的課税減免とは、「いいかえるならば、特定の政策目的による租税優遇措置であり、いわば、租税特別措置の性格を有する」⁽⁹⁷⁾ものとして、相続税法の基本的構造を構成する規定と區別され、外国税額控除が本法に規定されている以上、政策目的による租税優遇措置ではないとする。また、「国際的二重課税は、全世界所得を課税対象とする国の納税者にとっては不可避であり、自らの努力によっては、如何ともしがたい問題である。このような前提に立てば、国際的二重課税を排除するのは、国家の当然の責務であるといえよう。国際的二重課税の排除の方法として、外国税額控除制度を採るか国外所得免除制度を採るかは国家の租税政策の問題であると思われるが、いずれかの制度により国際的二重課税を排除するのが、「国家による一方的な恩恵措置」であろう筈がない。」⁽⁹⁸⁾とする。

しかしながら、外国税額控除制度が国際的二重課税を排除するための立法政策上必ず採用すべき必然の制度か否かについては⁽⁹⁹⁾、課税すべきでないものを課税対象としているということで憲法 29 条等に反する問題であるかという側面から検討した場合、各国がそれぞれの憲法体制をもっている以上、

たり認めなかつたりすることができるし、また、外国税額控除を認める場合であってもそれに一定の制限を付することができる。」と論じられる。

(96) 第一審大阪地判平 13・12・14 (税資 251 号順号 9035 頁、控訴審大阪高判平 15・5・14 (税資 253 号))。主な判例評釈として、さしあたり、杉原則彦「判批」曹時 58 卷 6 号 177~192 頁 (2006) 等がある。その他、同旨判決として最一小判平 18・2・23 裁時 1406 号 8 頁参照。

(97) 水野忠恒「外国税額控除に関する最近の裁判例とその問題点」月刊国際税務 23 卷 3 号 6 頁以下 (2003)。

(98) 社団法人日本貿易会経理委員会「外国税額控除制度改正に関する提言」月刊国際税務 23 卷 10 号 49 頁 (2003)。

(99) 今村隆「外国税額控除制度の濫用—日米の判例を比較して—」駿河台 20 卷 1 号 52 頁 (2006)。

各国の課税権の行使は、各国における憲法問題であり、他国による課税権行使を自国の憲法問題と考える理由はないと思われる。

また、我が国の外国税額控除制度は、我が国の税率に相当する部分（実効税率）の税額の範囲内で外国税額控除を認めることとしているので、国際的二重課税を排除するといっても、あくまでも自国の徴税権を侵害しない範囲で設けられた制度であることからすると、立法政策上必ず採用しなければならない、いわば必然の制度であるとの説明ができず⁽¹⁰⁰⁾、例えば、国民の外国での経済活動が未だ活発でない場合には、それぞれの課税を行ない、なんらの調整をしないことも選択肢として考えられる⁽¹⁰¹⁾。

3 相続税法における外国税額控除の特徴

(1) 外国税額控除法の採用

前述したように、国際的二重課税を調整する方法として、我が国では、外国税額控除法を採用しており、この方法については、細かな差異・変形を度外視すると、次のように二つの態様がある。すなわち、①財産所在地国で納付された租税は、当該租税が、その国外課税客体に係る部分の国内税額を上回るか否かを問わず、完全に税額控除を受けるという「完全税額控除方式」と、②通常、外国租税は、居住地国の租税のうち、国外課税客体にかかった部分だけから控除され、国内税額を上回る金額は、租税債務から控除されないという「通常の税額控除方式」である。

「通常の税額控除方式」は、国外財産に居住地国の実効税率を乗じて計算した税額を限度として外国税額の控除を認める。つまり、限度を超過した金額については、財産所在地国でのみ課税されているにすぎないから経済的二重課税を生ぜしめない。しかも、外国税額控除が財産所在地国への課税管轄の譲歩であるため、それが財産所在地国による税率の引上げを誘発する危険がある。したがって、その超過額は居住地国の国庫収入に犠牲

(100) かかる論点については、今村・前掲注(99)・53頁に大幅に拠っている。

(101) 中野・前掲注(24)・4頁。

を求める正当事由を有さないといえる。

そして、我が国の現行の相続税法に規定する外国税額控除は、いずれも算出税額に、在外財産の価額が課税対象財産に占める割合を乗じた金額を控除限度額としており、その限度超過額は税額控除を許容されていないことから「通常の税額控除方式」を採用している⁽¹⁰²⁾。

(2) 一括限度額計算方式

外国税額控除の具体的な計算方式について、我が国の相続税法では、控除限度額計算の簡便さという観点からいわゆる一括限度額計算方式を採用している。この方式によれば、全世界財産を通算することから、低税率国と高税率国の財産の通算が行われ、一方の国に限度超過額が生じ、他方の国で控除余裕額がある場合、それらの過不足を融通することができ、よりよく二重課税が調整されると考えられている⁽¹⁰³⁾。

これに対するものとして、ドイツのように、控除限度額を各国ごとに計算する国別限度額計算方式があり、この方式では、例えば、A国で超過しB国で余裕があっても、これらを通算することは認められていない。

第4節 外国税額控除の対象となる租税

1 外国税額控除の対象となる相続・贈与に係る外国の租税

税制調査会では、外国税額控除制度について、本制度の対象となる外国において所得に対して課される税は、外国の制度に基づくものであり、その性格を把握することは容易でなく、また、わが国の企業の国際的な活動の多様化に伴い控除対象となる外国租税の範囲についてどのように考えるのかという問題が一層難しくなっている。こうした状況の中で、控除対象となる外国租税の範囲について、二重課税の排除という制度の趣旨を踏まえて、明確化

(102) 水野・前掲注(18)・745頁、木村・前掲注(78)・562頁以下参照。

(103) 木村・前掲注(10)・566頁以下参照。

することが求められていると指摘している⁽¹⁰⁴⁾。これは、所得に対する外国税額控除の指摘であるが、外国租税の範囲の明確化については、相続税及び贈与税についても同様の状況にあるといえる。

そして、相続に係る外国租税は、我が国と同様に、その国の相続制度と密接に関連し、相続制度を前提して相続課税制度が設計されるものと考えられ、この相続制度について最高裁平成7年7月5日大法廷判決（民集49巻7号1789頁）は、「相続制度は、被相続人の財産を誰に、どのように承継させるかを定めるものであるが、その形態には歴史的、社会的にみて種々のものがあり、また、相続制度を定めるに当たっては、それぞれの国の伝統、社会事情、国民感情なども考慮されなければならない、各国の相続制度は多かれ少なかれ、これらの事情、要素を反映している。さらに、現在の相続制度は、家族というものをどのように考えるかということと密接に関係しているのであって、その国における婚姻ないし親子関係に対する規律等を離れてこれを定めることはできない。これらを総合的に考慮した上で、相続制度をどのように定めるかは、立法府の合理的な裁量判断にゆだねられているものというほかない。」と判示している。したがって、相続課税制度も各国で当然多様になるものと想定される。

また、前述したように、相続課税の課税方式については、遺産税方式と遺産取得税方式に大別され、贈与課税の課税方式については、贈与者課税方式と受贈者課税方式に大別される。そして、各国がいかなる課税方式を採用するかは、その国特有の経済的、社会的諸事情を背景に、それぞれ自主的に決められてきたものであるから、これに関連する外国の法令は千差万別となる⁽¹⁰⁵⁾。特に我が国の相続税は、遺産取得税方式を採りつつも、税負担総額は

(104) 税制調査会・前掲注(23)・348頁参照。

(105) 中野・前掲注(24)・25頁では、「世界には数多くの国が存在しており、税金の賦課徴収は国会の定める法律の根拠をもって行われるのが普通である（租税法律主義）が、土侯国（部族の首長が支配する国家）の税金の賦課徴収が勅令をもってなされることもみられるところであり、このような場合は、勅令もこの法律に該当すると解される。」と指摘される。

各相続人の実際の取得にかかわらず法定相続人の数と法定相続分によって一律に算出するという独特の法定相続分課税方式を採用していることから、我が国の相続税と全く等しい税というものとは存在しない⁽¹⁰⁶⁾。

すなわち、相続課税については、国ごとにある程度の違いが生じることが当然予想され、それにもかかわらず、我が国の外国税額控除制度の対象として、相続・贈与に係る外国租税を認めるということは、対象となる外国租税と我が国の相続税及び贈与税との間にある程度の違いがあったとしても、そのような違いを許容するというを制度の前提としていえると考えられ、我が国の相続税及び贈与税との類似性を殊更強調し、対象とする外国租税の範囲を限定することは、そのような制度の趣旨にそぐわないといえることができる。

したがって、外国税額控除の対象となる相続・贈与に係る外国租税は、国際的二重課税を調整するという外国税額控除の制度趣旨を踏まえれば、我が国の相続税及び贈与税と全く等しい税である必要はなく「相続税に相当する税」及び「贈与税に相当する税」であれば足りるものと解される。

ただし、外国税額控除制度については、租税という概念によって控除の対象を限定しようとしていることが明らかであるから⁽¹⁰⁷⁾、国又はその地方公共団体により課されるものが対象とされるが、国等に納付するものであっても、租税ではない性質のもの、例えば、罰金、科料、過料、交通反則金のような刑事罰、行政罰として課されるものや、国からの特定の給付に対し納付

(106) 贈与税についても、我が国の受贈者課税方式を採用する国は、フィンランドや韓国など少数であり、大多数の国は、贈与者課税方式を採用している (Goodman, "General Report, International Double Taxation of Inheritances and Gifts" Cahiers de Droit Fiscal International vol. 70b. p. 56 (1985).)。

(107) 租税概念については、税法において、その定義ないし範囲を明らかにしていないが、最高裁平成 18 年 3 月 1 日大法廷判決 (民集 60 卷 2 号 587 頁) は、「国又は地方公共団体が、課税権に基づき、その経費に充てるための資金を調達する目的をもって、特別の給付に対する反対給付としてでなく、一定の要件に該当するすべての者に対して課する金銭給付は、その形式のいかんにかかわらず、憲法 84 条に規定する租税に当たるというべきである。」と判示している。

されるもの、例えば、資産の利用に関する使用料、手数料、特許料、負担金、利権料等は対象とはならない。また、租税としての性質は有するが、納税義務者が、税の納付後任意にその金額の全部又は一部の還付を請求できるなど、納付や還付に関し納税者の裁量が広範である税や延滞税、加算税⁽¹⁰⁸⁾及び利子税のように国税に附帯して徴収される税についても対象とはされない。逆に、税の名称が付されていないが、租税と認められるものがあるので、租税かどうかは、名称ではなくその実質をもって判断しなければならない⁽¹⁰⁹⁾。なお、租税であればその課税方式が申告納税方式、賦課課税方式、源泉徴収方式であるかを問わないと考える。

さらに、外国租税が、相続税という名称をもっている、それが我が国の基準に照らして相続税に該当しない場合には、それは外国税額控除の対象にならず、逆にそれが相続税という名称をもっていなくても、我が国の基準に照らして相続税に該当する場合は、外国税額控除の対象になると解すべきであり、さもなければ、外国税額控除の可否は全面的に外国の税制に依存することになり、我が国の税収に好ましくない影響を与えるのみでなく、納税者側の公平性ないし税制の中立性の維持が不可能になってしまう⁽¹¹⁰⁾。

以上のことから、外国税額控除の対象とする外国租税が、外国における「相続税に相当する税」及び「贈与税に相当する税」に該当するか否かの判断に

(108) 加算税が租税といえるかどうかについて、金子・前掲注(12)・8頁では「学説上は、これは、行政罰の一種でこれに刑罰を併科することは憲法39条の二重処罰の禁止にふれるという見解も有力であるが、最高裁判所は、重加算税(通則68条)の前進である追徴税についても(最(大)判昭和33年4月30日民集12巻6号938頁)、重加算税についても(最判昭和36年7月6日刑集15巻7号1054号、最判昭和45年6月11日判時586号97頁、最判昭和45年9月11日刑集24巻10号1333頁)、さらに過少申告加算税についても(最判昭和36年5月2日刑集15巻5号745頁)、それは刑事制裁ではないから、これと刑罰とを併科しても憲法39条には違反しない、と判示した。その実質は、租税でも行政罰でもなく特殊な性質をもつ経済上の負担である解すべきであろう。」とされ妥当な結論であると考ええる。

(109) 中野・前掲注(24)・25頁参照。

(110) 金子宏「外国税額控除制度」租税法学会編『国際租税法の諸問題』租税10号92～93頁(有斐閣、1982)参照。

際しては、相続税法には特に規定されていないため、我が国の租税概念等に当てはまるのかどうかの検討を加える必要があるが、その際には、我が国の相続税及び贈与税との比較も、その類似性等により判断の一要素となり得るものといえる。

なお、「相続税に相当する税」及び「贈与税に相当する税」に関する更なる考察については第5章にて後述する。

2 外国税額控除の対象となる外国法人税及び外国所得税

外国税額控除の対象となる外国相続税及び外国贈与税について検討するに当たっては、導入時以降数次にわたり改正のあった法人税法及び所得税法における外国税額控除との比較が有益である。そこで、以下では、法人税法及び所得税法における外国税額控除の対象とする外国法人税及び外国所得税の判断基準について考察する。

まず、外国税額控除の対象となる外国法人税とは、外国の法令により課される我が国の法人税に相当する租税で、外国又はその地方公共団体により法人の所得を課税標準として課税されるものであり（法税 69①、法令 141）⁽¹¹¹⁾、この外国法人税の意義については、「外国の法令により課される税であって、我が国の法人税に相当する税でなければならないというものであり、この「法人税に相当する税」については、その規定振りから、我が国の法人税と「全く等しい税」である必要はなく「相当する税」であれば足りる」⁽¹¹²⁾ものといえる。

すなわち、外国税額控除の対象となる外国法人税について、我が国の法人税とのある程度の違いは許容するというを制度の前提にしているものと考えざるを得ないのであって、我が国の法人税との類似性を殊更強調することは、制度の趣旨にそぐわないと考える点⁽¹¹³⁾は相続税法の場合と同様であ

(111) 武田昌輔監修『DHC コメントール法人税法』4253頁（第一法規出版）。

(112) 平12・6・30判決（裁決事例集No.59・178頁）。

(113) 東京地判平18・9・5（判例集未登載、裁判所HP平成19年9月現在、<http://www.>

り、「外国法人税は外国の法令に基づいて外国又はその地方公共団体により課される税であるが、その外国の法令は千差万別であることから、我が国の法人税と全く等しい税制が存在するとは考えられず、また、外国の法令に基づいて外国又はその地方公共団体により課された税について我が国の法人税に合致する部分に限り認めるということは現実的でないという考えから、我が国の「法人税に相当する税」という表現を用いたもの⁽¹¹⁴⁾と解されている。

次に、外国税額控除の対象となる外国所得税とは、外国の法令により課される我が国の所得税に相当する租税で、外国又はその地方公共団体により個人の所得を課税標準として課税されるものであり（所税 95①、所令 221）⁽¹¹⁵⁾、法人税の意義と軌を一に解することができる。

ところで、我が国の法人税及び所得税についてみると、法人税法 21 条《各事業年度の所得に対する法人税の課税標準》、所得税法 22 条《課税標準》の規定からも明らかなように、いずれも「所得」を課税標準として課される税である。また、法人税法施行令 141 条 1 項において「法人税に相当する税で政令で定めるものは、・・・法人の所得を課税標準として課される税」、所得税法施行令 221 条 1 項において「所得税に相当する税で政令で定めるものは、・・・個人の所得を課税標準として課される税」と規定していることから明らかなように、「法人税に相当する税」あるいは「所得税に相当する税」であるためには、法人あるいは個人の所得を課税標準として課されている税⁽¹¹⁶⁾であることが最低限必要な要件であって、これは外国税額控除に関する規定が同一所得に対して国際的二重課税を排除することを目的としていることからしても当然のことであるといえる。

したがって、外国の法令に基づき外国又はその地方公共団体により課され

courts.go.jp/hanrei/pdf/20070307142030.pdf 参照。

(114) 裁決・前掲注(112)・178 頁。

(115) 武田・前掲注(90)・5167 頁。

(116) なお、アメリカでは、外国租税が外国税額控除の対象とされるかの基準として、アメリカの財務省規則において、「合衆国所得税の意味において、…所得税の決定的性質を有していること」が必要であるとしている（Regs. § 1.901-2(a)(1)）。

た税であっても、およそ我が国の基準に照らして法人あるいは個人の所得を課税標準としていない税については、「法人税に相当する税」あるいは「所得税に相当する税」に当たらないと解され⁽¹¹⁷⁾、この点に関して、我が国の法人税法及び所得税法では、外国又はその地方公共団体により課される租税のうち、外国法人税及び所得税に含まれるものと含まれないものと明らかにしている⁽¹¹⁸⁾。

(117) 裁決・前掲注(114)参照。

(118) 外国又はその地方公共団体により課される次に掲げる税は、外国所得税(法人税)に含まれるものとされる(所令221②、法令141②)。

超過所得(利潤)税その他個人(法人)の所得の特定の部分を課税標準として課される税

個人(法人)の所得又はその特定の部分を課税標準として課される税の附加税

個人(法人)の所得を課税標準として課される税と同一の税目に属する税で、個人(法人)の特定の所得につき、徴税上の便宜のため、所得に代えて収入金額その他これに準ずるものを課税標準として課されるもの

個人(法人)の特定の所得につき、所得を課税標準とする税に代え、個人(法人)の収入金額その他これに準ずるものを課税標準として課される税

一方、外国又はその地方公共団体により課される次に掲げる税は、外国所得(法人)税に含まれないものとされる(所令221③、法令141③)。

税を納付する者が、当該税の納付後、任意にその金額の全部又は一部の還付を請求することができる税

税の納付が猶予される期間を、その税の納付をすることとなる者が任意に定めることができる税

所得税法25条1項各号(法人税法24条1項各号)に掲げる事由により交付を受ける金銭の額及び金銭以外の資産の価額に対して課される税(当該交付の基因となつた同項に規定する法人の株式又は出資の取得価額を超える部分の金額に対して課される部分を除く。)

外国所得(法人)税に附帯して課される附帯税に相当する税その他これに類する税

第3章 租税条約による国際的二重課税の調整

第1節 日米相続税条約による国際的二重課税の調整

1 日米相続税条約の目的

(1) 租税条約と国内租税法の関係

租税条約とは、主として国際的二重課税の防止ないし排除のために締結される国際的合意であり、その目的の実現のために締約国間での課税権の配分を通じて締約国の課税権の範囲を制限することを中核的な内容とするので、国内法とは別のそれ自体完結した法領域を形成する国際法であるといえる。したがって、租税条約は、国内法を補充したり、国内法が定めていない税源を開発したりするものではなく、複数の抵触する課税権のうち、どの課税権が後退しなければならないかを定めるものである⁽¹¹⁹⁾。

ところで、条約は法律制定という国内法化のための特段の手続を経る必要なく、そのままの形で国内的効力（国内法としての効力）を有するものと解されており（一般的受容方式）、このことは、租税条約にも妥当すると解されている。すなわち、租税条約の国内的効力に関しては、税法の法源性が一般的に承認されている⁽¹²⁰⁾。

(119) 谷口勢津夫『租税条約論—租税条約の解釈及び適用と国内法—』1頁（清文社、1999）参照。

(120) 谷口・前掲注(119)・29頁参照。なお、租税条約の国内的効力について谷口教授は、「もし締約国がそれぞれの立場で租税条約（特に配分規範）について異なる解釈を行い、その解釈に基づいて租税条約を国内法に適用することになると、…少なくとも租税条約の目的に反することになることは確かである。というのも、配分規範を統一的に解釈し適用すれば排除可能であるような国際的二重課税が、配分規範の適用によっては排除されなくなったり、…場合によっては、いずれの締約国にも課税権が配分されない結果、国際的二重免除が発生したりすることになる。」と述べられ、したがって「租税条約を解釈しなければならない者の任務は、[締約国間での解釈の]統一性の要求と、国境を越える課税のケースにおいてもできる限り自国の税法を適用することができるという締約国の利益との間に、それ相応の調整を見出すことである。」と論じられる（谷口・前掲注(119)・8～9頁。引用 K. Vogel/R. Prokisch (N2),

ただし、租税条約が国内的効力を有していたとしても、その国内適用の可能性（以下「国内適用可能性」という。）については、別途検討が必要になる。すなわち、租税条約は、外交交渉の結果として、租税法律による場合よりも納税義務を軽減し又は免除する規範（以下「課税制限規範」という。）だけでなく、納税義務を拡大し又は創設する規範（以下「課税根拠規範」という。）を定めることもできると解され、租税条約上の課税根拠規範については、国内適用可能性を認めるべきではないと思われるからである⁽¹²¹⁾。これは、租税条約を適用する場合における事実上普遍的な原則とされているので、租税条約によって付与される課税権を生かすためには、国内法による新たな立法措置が必要であると考え⁽¹²²⁾。

ところで、我が国では、租税条約と国内租税法の関係⁽¹²³⁾が、憲法 98 条 2 項により、「国内法への編入・変型・受容など格別の国内措置をとらなく

19f. S. auch K. Vogel, Doppelbesteuerungsabkommen, 3. Aufl, München 1996, Einl. Rz. 63.)。

(121) 谷口・前掲注(119)・29～32 頁参照。

(122) 小松芳明「租税条約と国内租税法の関係」月刊国際税務 17 巻 1 号 10～11 頁(1997) 参照。なお、谷口・前掲注(119)・32～33 頁では、租税条約を国内的に実施に移すための国内法が存在しない場合を租税条約と国内法との間の消極的抵触といい、「このような両方の抵触は、「国家の最高機関」（憲法 41 条）として憲法の枠内で国政全般について総合調整をなすべき地位にある国会の法的責任（総合調整機関説）において、調整すべきであろうし、そうすることが締約国の国際法上の義務（条約法条約 26 条）を遵守することにもなる。ここでの抵触が、国際協調主義に租税法律主義を優先させた結果生じるものであるだけに、そのような調整が立法者にいっそう強く要請されることになろう。租税法律主義によって国内適用可能性を否定された租税条約の条項は、まず、立法者の右のような調整義務を帰結するのである。」とされる。

(123) 租税条約と国内租税法との関係については、次のように、いくつかの形態がある。すなわち、①日本、アメリカ、オランダ、ベルギーなどでは、国際条約は、それが発効すれば直ちに、自動的に国内法の一部になる。したがって、特別な施行措置は必要でない。②イタリア、ドイツなどでは、国際条約そのものは国内法の効力を持たない。国際条約は法律による編入を必要とするが、この法律による措置が講じられると、その効力は①と同一である。③イギリス、デンマーク、イスラエルのなどでは、条約規定を国内法に変形することが必要である。すなわち、条約自体は法的効力をもっておらず、法的効力は、条約に則した国内法規範によって生ずる（木村弘之亮「二重課税条約の解釈」法研 68 巻 6 号 9 頁以下（1995）参照。）。

でも自動的、かつ包括的に国内法の一部になり、国内法として拘束力を有する」⁽¹²⁴⁾ことから、条約は国内法に優る効力をもつが、アメリカでは、我が国と異なり租税条約を国内租税法と同等と位置づけており、後法である国内法に抵触する限り条約であっても不適用となる（後法優位論）。すなわち、アメリカ法制における後法優位論は我が国では通用しない。

しかしながら、国際条約は、およそそれが締結されている以上、遵守すべきは当然であって、アメリカ法制はアメリカ国内的には容認されても、「合意は守られなければならない (pacta sunt servanda)」という締約国の国際法上の義務違反の問題が残ることから問題の調整に努力すべきとされている⁽¹²⁵⁾。

(2) 日米相続税条約の目的

我が国とアメリカとの間には、「遺産、相続及び贈与に対する租税に関する二重課税の回避及び脱税の防止のための日本国とアメリカ合衆国との間の条約（昭和30年4月1日号外条約2号）」⁽¹²⁶⁾（以下「日米相続税条約」という。）が、昭和29年4月16日に署名され、昭和30年4月1日、批准書の交換とともに効力を生じ、現在まで適用されているのであるが、我が国が締結している相続税及び贈与税に関する条約については、同条約が唯一存するに留まっている。一方で所得税条約については、平成19年6月現在、我が国は45の条約を締結し56カ国に適用されている。

また、日米相続税条約は、9カ条から構成され、第1条は対象税目、第2条は用語の定義、第3条は財産の所在地、第4条は制限納税義務者に対す

(124) 木村弘之亮「国際租税法の法源（一）」法研70巻7号15頁（1997）。

(125) 谷口・前掲注(119)・9頁参照。

(126) 関連する法令として、「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の実施に伴う相続税法の特例等に関する法律（昭和29年6月23日法律第194号）」及び「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の実施に伴う相続税法の特例等に関する法律の施行に関する省令（昭和44年6月17日大蔵省令第36号）」がある。

る特別控除の適用、第5条は外国税額控除の方法、第6条は情報の交換及び徴収共助、第7条は異議の申立、第8条は同条約の解釈、第9条は条約の発効及び終了となっている。

そして、日米相続税条約締結の目的については、我が国とアメリカの相続及び贈与課税について、我が国の相続税及び贈与税は、相続人又は受贈者に対し課税される（相続財産又は受贈財産に対する課税）のに対し、アメリカにおける連邦遺産税及び連邦贈与税は、被相続人又は贈与者に対し課税される（遺産又は贈与財産に対する課税）という制度の相違に基因して不可避免的に発生する国際的二重課税を調整しようとするところある⁽¹²⁷⁾。

さらに、「こうした課税に基因する国際的二重課税を回避するため、日米相続税条約が採用している基本的な方策は、財産所在地国の優先課税（第一次課税権）の容認である。すなわち、日米相続税条約に明定の規定を置き、財産の所在地国を確定して、まず財産の所在地国が課税することを認め、納税義務者の住所地国が同一財産に対し課税を行う場合には、財産所在地国の税額を外国税額控除する」⁽¹²⁸⁾ものとされる。

2 日米相続税条約の特徴

日米相続税条約は、アメリカ側では連邦遺産税及び連邦贈与税、日本側では相続税及び贈与税についてその適用関係を規定している。したがって、アメリカ側の州の遺産税、相続税又は贈与税（州によって税目が異なる。）は、日米相続税条約の対象とはされていない⁽¹²⁹⁾（日米相続税条約1（1））。

また、日米相続税条約は、相続人と被相続人又は受贈者と贈与者という属

(127) 武田・前掲注(70)・5701頁。例えば、被相続人がアメリカに居住し、相続人が日本に住所を有する場合には、被相続人の死亡という同一の事実に対し、アメリカと日本の双方で同一の財産を課税対象とする無制限納税義務を負担することになり、国際的二重課税が発生する。

(128) 武田・前掲注(70)・5702頁。

(129) アメリカ側の州の遺産税、相続税又は贈与税は、国内法における外国税額控除の規定により控除するものと考えられる。

性の異なる者に対して、同一の財産（の移転）に関する課税という経済的二重課税を扱っている点が特徴的であるといえる⁽¹³⁰⁾。

なお、日米相続税条約は、条約締結後創設されることのある遺産、相続又は贈与に対する他の租税で、アメリカにおける連邦遺産税又は連邦贈与税及び日本における相続税又は贈与税と実質的に同様の性質を有し、いずれか一方の締約国によって課税されるものについても適用の対象としている（日米相続税条約 1 (2)）。

例えば、アメリカでは、日米相続税条約締結後の 1976 年に世代跳躍移転税（Generation-Skipping Transfer Tax 以下「GST 税」という。）⁽¹³¹⁾が導入され、世代を超えた資産の移転に確実に課税する制度が創設されている⁽¹³²⁾。そして、この GST 税が同条約の対象となるかどうかについては、次の二つの側面から検討することができる⁽¹³³⁾。

第一に、GST 税が日米相続税条約 1 条(2)にいう、「連邦遺産税及び連邦贈与税と実質的に同様の性質を有」している租税か否かであり、この点につい

(130) OECD 所得と財産に対するモデル租税条約（2005 年）23 条 A および 23 条 B（二重課税の排除の方法）に関するコメンタリー・パラ 1 では、「同一の所得又は財産が二以上の国によって同一の者に対して課税される場合の、いわゆる法的二重課税を扱っている。」と説明されているように、通常所得と財産に対する条約は、経済的二重課税ではなく、法的二重課税が扱われている点が相続税条約との大きな相違点であると考えられる。

(131) 渋谷雅弘「資産移転課税（遺産税、相続税、贈与税）と資産評価（一）ーアメリカ連邦遺産贈与税上の株式評価を素材として」法協 110 巻 9 号 96 頁（1993）では、GST 税の課税根拠について、「財産は、通常は一世代ずつ承継されていくので、遺産税又は贈与税が、一世代に一回は課税されることになる。しかし、ある者が、二世代以上若い世代の者へ直接遺産又は贈与を行い、あるいは信託を利用して財産を移転すれば、遺産税又は贈与税が課税される回数を減少させることができる。このような場合に、財産が一世代ずつ継承される場合との公平を保つために、遺産税又は贈与税とは別に課税されるのが、この世代跳躍税（GST 税）である。」（筆者：かっこ書加筆）と説明される。

(132) 佐藤・前掲注(32)・278 頁。しかし、この立法はきわめて複雑であった上、大きな抜け穴があり実効性に乏しかったため、これに関する規定はその後 1986 年に全面的に改正され現在に至っている。

(133) この辺り議論については、佐藤・前掲注(32)・286 頁以下に大幅に拠っている。

ては、同税の課税根拠を勘案すれば、同税がこれまでの連邦遺産税又は連邦贈与税と実質的に同様の性質を有する租税であるといえることから、同税への条約の適用を否定するものではないと考えられる⁽¹³⁴⁾。

第二に、日米相続税条約5条(4)では、「本条の規定による一方の締約国の租税からの他方の締約国の租税の控除は、両締約国の租税が被相続人の死亡の時又は贈与の時に同時に課せられる場合にのみ行うものとする。」(筆者：下線加筆)と規定していることから、例えば、一方で課税原因が生じても他方で課税原因が生じない場合には、税額控除は認められないこととなる。したがって、GST税と我が国の相続税又は贈与税が、同時に課せられる租税であるといえるかがここでの問題となる。

GST税は、財産の継承の形態から、直接跳躍(a direct skip)、課税利益終了(a taxable termination)及び課税分配(a taxable distribution)に3分類することができ(米国内国歳入法典(以下「内国歳入法典」という。)2611(a))⁽¹³⁵⁾、いずれの場合も、税額は財産の移転の価額に連邦遺産税の最

(134) 佐藤・前掲注(32)・286頁以下。なお、アメリカが外国と締結した相続税条約との関係では、従来の相続税条約の多くは連邦遺産税のみを対象税目とし、連邦贈与税すら対象としていなかったが、最近の条約は連邦贈与税をも対象としている他、GST税が導入された1976年以降の条約は、しばしばGST税も対象としている。具体的には、イギリス、フランス、オーストリア、デンマーク、スウェーデン、ドイツとの間の相続税条約は、明示的にGST税も対象としている。ただし、これらの条約は1976年法を念頭に置いていたことが明らかであるため、大幅に改正された1986年法にそのまま妥当するかどうかは、不明であるとの指摘もなされている。

(135) 渋谷・前掲注(131)・96頁以下参照。

① 直接跳躍とは、移転者(transferor)が、2世代以上若い世代の者(これを跳躍者(skip person)という。内国歳入法典2613)へ財産を移転することをいう(内国歳入法典2612(c))。受領者(transferee)の受取額が、課税対象額であり(内国歳入法典2623)、納税者は、移転者又は信託の受託者(trustee)である(内国歳入法典2603(a)(2)・(3))。

② 課税利益終了とは、信託に保有される財産に対する何者かの利益が終了し、以後跳躍者のみが、その財産に対して利益を有するという場合をいう(内国歳入法典2612(a))。利益終了にかかる財産の価額が、課税対象額であり(内国歳入法典2622)、納税者は、移転者又は信託の受託者である(内国歳入法典2603(a)(2))。

③ 課税分配とは、信託から跳躍者への利益の分配であって、上記の①②に該当し

高税率を適用して計算され（内国歳入法典 2641）、一定の金額までは課税除外とされている（内国歳入法典 2631）。

例えば、アメリカに居住する被相続人 A が日本に住所を有する孫 B に 500 万ドル遺贈する直接跳躍の場合、A の死亡を理由として、アメリカでは連邦遺産税と GST 税が、日本では相続税がそれぞれ課税され⁽¹³⁶⁾、課税の時点は、いずれも被相続人の死亡の時であるから同時に課せられる租税であるといえる。

また、被相続人 A が、信託へ 500 万ドルを遺言により移転し、その信託の設定内容が、子 C（A の相続人は C が 1 人とする。）が生存中は継続的に収益（受益権）を有し、残余財産は孫 B が有するものである場合（いわゆる「後継ぎ遺贈」）、アメリカの連邦税法では、信託設定時に A の遺産に遺産税が課税され、C の死亡が課税利益終了に該当し、信託受益者である B に GST 税が課税され、日本の相続税法上では、A の相続開始の時点で C は A から遺贈により受益権を取得したものとみなされて相続税が課税されるとともに（相続 9 の 2①）、B に対しては C が死亡した時に B から遺贈により受益権を取得したものとみなされて、相続税が課税される（相続 9 の 2②）⁽¹³⁷⁾。すなわち、

ないものをいう（内国歳入法典 2612（b））。受領者の受取額が、課税対象額であり（内国歳入法典 2621 条）、納税者は、受領者である（内国歳入法典 2603（a）（1））。

なお、これは、財産の受領者が課税される唯一の例である。

(136) 被相続人には清算すべき債務はないものと仮定する。

(137) 後継ぎ遺贈については、相続法秩序に反するが故に無効であるあるという解釈もあり、その有効性について確定した解釈がなされていなかったが、新しい信託法（平成 18 年法律 108 号）が平成 18 年 12 月 15 日に公布の日され、平成 19 年 9 月 30 日に施行されている。受益者連続型信託が制度化されたことを受けて、受益者連続型信託が後継ぎ遺贈的に用いられる場合につき、その有効性を確認している（信託法 91）。なお、受益者連続型信託は後継ぎ遺贈ためだけの制度ではなく、受益者連続型信託の一類型として、後継ぎ遺贈型のそれがあるとされる（金子宏＝岡正晶＝道垣内弘人＝佐藤英明「信託法制と信託税制の改革」税研 133 号 1 頁以下（2007）参照）。

そして、信託法の改正を受けて平成 19 年度税制改正（平成 19 年法律第 6 号ほか）により、相続税法において、新しい信託法の施行日以後に効力が生じる信託について適用することを原則とする信託税制の所要の整備が行われ（以下「改正相続税法」という。）、受益者連続型については、委託者の遺言又は信託契約によって受益者が

いずれの租税も同時期に課せられる租税であるといえる。

課税分配に対する GST 税の場合も、受託者による現実の分配決定はある者の死亡が停止条件とされていると解すれば、上記の場合と同様であるといえる。

以上のことから、GST 税は、我が国の相続税又は贈与税と同時に課せられる租税であるといえ、日米相続税条約が相続、贈与等の財産の移転に関する租税を包括的に対象としていることを考慮すれば、GST 税を同条約の対象に含めることは可能であるものと解される。

3 日米相続税条約における国際的二重課税の調整

日米相続税条約における国際的二重課税の調整規定については、まず、同条約 3 条に財産の所在地について統一的な規定を置いている⁽¹³⁸⁾。これは、「同一財産であって同時に日米の両国に存在するというようなことは原則として無くなるということにとどまらず、制限納税義務者としての課税、非課税を決定

連続して指定されるので、理論的には各受益者の取得する受益権は委託者からの贈与又は遺贈になるものの、改正相続税法では第二次受益者以降の受益権は委託者からではなく、直前の受益者から贈与又は遺贈されたものとみなすという法的擬制が行われている（相税 9 の 2）（野島喜一郎「受益者連続型信託の創設～その仕組みと相続税課税」税理 50 巻 6 号 38 頁（2007）参照）。

以上のことから、改正相続税法では、B は A からではなく C から遺贈されたとみなすことにより受益者連続型信託の課税関係を整理している。

- (138) 我が国の相続税法 10 条とは、次の点で相違している。すなわち、日米相続税条約 3 条では、①有体動産（通貨及び発行地で法貨として認められているすべての種類の貨幣を含み、本条において他に特別の規定がある財産を除く。）は、それが現実にある場所にあるものとし、運送中である場合には、目的地にあるものとする（1 項 (b)）、②債権（債券、約束手形、為替手形、銀行預金及び保険証券を含み、債券その他の流通証券で持参人払式のもの及び本条において他に特別の規定がある債権を除く。）は、債務者が居住する場所にあるものとする（1 項 (c)）、③前各号に規定されていない財産は、いずれか一方の締約国が自国内に財産があることのみを理由として租税を課する場合には、その締約国の法令で定めている場所にあるものとし、また、いずれの締約国も自国内に財産があることのみを理由として租税を課するのではない場合には、各締約国の法令で定めている場所にあるものとする（1 項 (k)）と規定している。

する場合に同一の基準でその判定がなされ、また無制限納税義務者が相手国に所在する財産につき相手国で課税された租税を外国税額控除するに当たり、それが同一基準でなされるということになれば、国際的な二重課税は効果的⁽¹³⁹⁾に調整できるからであると説明される。

次に、日米相続税条約5条(1)では、「いずれの一方の締約国も、被相続人、贈与者、被相続人の遺産の受益者又は贈与の受益者が自国の国籍を有し、又は自国内に住所を有していることを理由として租税を課する場合には、自国の租税（本条の規定を適用しないで計算したもの）から、相続又は贈与の時に他方の締約国内にある財産で両締約国によって租税の対象とされるものについて当該他方の締約国が課する租税を控除するものとする。」と規定して、国際的二重課税は、自国の無制限納税義務者が相手国又は第三国に所在する財産について課税された相手国の税額を自国の税額から控除する外国税額控除法によって調整することとしている。

ただし、この場合における税額控除は、相手国に所在する財産で、しかも両締約国で同時に課税される財産に帰せられる自国の税額を限度とする。また、当該規定は、一方の締約国において制限納税義務者となり、他方の締約国において無制限納税義務者となるような事例に通常適用されるが、双方の締約国において同時に無制限納税義務者となるような事例においても、この外国税額控除法が適用されるものと考えられている⁽¹⁴⁰⁾。

さらに、第三国にある財産又は所在地の考え方が両国で異なっている財産⁽¹⁴¹⁾についての税額控除は、日米相続税条約5条(2)において、「各締約国が被相続人、贈与者又は受益者が自国の国籍を有し、又は自国内に住所を有していることを理由として租税を課する場合には、各締約国は、自国の租税（本条の規定を適用しないで計算したもの）から、他方の締約国が課する租

(139) 武田・前掲注(70)・5718頁。

(140) 武田・前掲注(70)・5735頁。

(141) 具体的には、①各締約国がともに自国内にあるとする財産、②一方の締約国がいずれか一方の締約国にありとし、かつ、他方の締約国が両締約国外にあるとする財産、③各締約国が他方の締約国にあるとする財産（日米相続税条約5条(2)）をいう。

税で当該財産に帰せられるものの一部を控除するものとする。本項の規定によって各締約国が行う税額控除の額の合計額は、各締約国が当該財産について課する租税の額のうちいずれか少ない方の額に等しいものとし、且つ、当該財産について各締約国が課する租税の額に比例して両締約国間に配分されるものとする。」と規定されており、多重課税となっている場合の課税の配分方法については、日米両国の租税のうち税率の高い方の国の税額に等しい税額を限度として、両国に按分して課税することにより国際的⁽¹⁴²⁾二重課税が調整される⁽¹⁴²⁾。

4 国内法による外国税額控除との関係

日米相続税条約によって認められる外国税額控除は、同条約5条(3)により、控除を行う各締約国の国内法令による外国税額控除に代わるとされていることから、同条約の規定が確認規定であること示しており、認められる控

(142) 具体的に次のような設例により説明することができる(説明の便宜上、通貨単位をドルで統一する。)

【設例】

被相続人がアメリカに住所を有し、相続人が日本に住所を有し、相続財産としてイギリス法人の株式が10万ドルあったと仮定し、日本の税率が40%、アメリカの税率が30%、イギリスの税率が15%であり、イギリスの税額(15,000ドル)について日米両国がそれぞれの国内法により外国税額控除を認めているとすると、各国の税額は、次のように計算される。

①イギリスの税額 15,000 ドル

②日本の税額 $(100,000 \times 0.4 - 15,000) - (15,000 \times 40,000 / (40,000 + 30,000)) = 16,429$ ドル

③アメリカの税額 $(100,000 \times 0.3 - 15,000) - (15,000 \times 30,000 / (40,000 + 30,000)) = 8,571$ ドル

すなわち、まず、それぞれの国内法によって認められる第三国(イギリス)の税額を控除した後に、この相続財産に係る日米両国のうち少ない税額であるアメリカの税額30,000ドルからイギリスの税額15,000ドルを控除した差額の15,000ドルを日米両国で外国税額控除前の各課税額に比例して按分控除する。その結果、3カ国の税額の合計は40,000(=15,000+16,429+8,571)ドルとなり、3カ国で最も高い日本の税率を限度として、当該税額が各国に配分されることとなり、国際的⁽¹⁴²⁾二重課税が完全に調整される(武田法研究グループ「相続税・贈与税に関する日米租税条約(2)」月刊国際税務23巻11号48頁、武田・前掲注(70)・5736~5737頁参照)。

除額は、同条約の規定による場合と国内法令による場合のいずれか多い金額によることとされている。そして、特定の財産に関する各締約国の租税の額は、その財産につき課せられる租税に関して行うすべての軽減又は控除（税額控除を除く。）を計算に入れた後に確定されるものとされている

第2節 モデル条約による国際的二重課税の調整

1 アメリカモデル相続税条約と OECD モデル相続税条約の概要

相続税や贈与税に関する条約の締結状況については各国で異なるが、OECD 加盟国の二国間条約の締結に際しては、この OECD モデル相続税条約⁽¹⁴³⁾や同コメントリーが重要な役割を果たしており、さらに、アメリカが他国と二国間条約を締結するに際しては、アメリカ独自の相続税モデル条約（以下「アメリカモデル相続税条約」という。）⁽¹⁴⁴⁾があり参考とされる。

そして、アメリカモデル相続税条約は、遺産、相続、贈与及び世代跳躍移転に対する租税に関する二重課税の排除及び脱税の防止をその目的とし、原則的には、①死亡時に、一方又は双方の締約国に住所を有していた個人の遺産の移転、②贈与時に、一方又は双方の締約国に住所を有していた個人の贈与による財産の移転、③みなし移転の時に、一方又は双方の締約国に住所を有していた個人のみなし移転者の世代跳躍移転に対して同条約を適用するこ

(143) OECD モデル相続税条約（1982 OECD Model Estate, Inheritance, and Gift Tax Convention）は、1982年にOECDにより公表された。これは、「1966年の草案を改訂したものである。その規定の内容は、所得と資本に関するOECDモデル租税条約と類似する点が多いが、その他に相続税条約独自のものも数多く含まれている。現在のところ、遺産取得税方式を採用している我が国は、遺産税方式を採用しているOECDモデル相続税条約について、全面的に留保している」（横浜国際租税法研究会・前掲注(73)・97頁）。

(144) アメリカモデル相続税条約（U.S. Model Estate, Inheritance, and Gift Tax Convention.）は、1977年3月16日にアメリカ財務省により公表され、その後1979年、1980年と改定されているが、以下の議論においては、1980年のアメリカ相続税モデル条約を前提とする。

ととしている（アメリカモデル相続税条約 1①）。

一方、OECD モデル相続税条約は、遺産税、相続税及び贈与税について、被相続人の死亡時又は贈与者の贈与時の各国の多様な国内法の基準に従った課税に基因する国際的二重課税の調整をその目的として、「一方の締約国又は当該一方の国の地方政府若しくは地方公共団体のために課される遺産、相続及び贈与に対する租税（課税方法を問わない）について適用」（OECD モデル相続税条約 2①）⁽¹⁴⁵⁾し、「遺産に係る租税、相続税、移転税あるいは死因贈与に係る租税の形式で、死亡を原因として課される租税は、遺産税及び相続税とされる。無償あるいは著しく低額による生存者間での移転に課される租税は贈与税とみなされる。」（OECD モデル相続税条約 2②）と規定している⁽¹⁴⁶⁾。

したがって、いずれのモデル相続税条約も、日米相続税条約と同様に相続人と被相続人又は受贈者と贈与者という属性の異なる者に対して、同一の財産（の移転）に関する課税という経済的二重課税を扱っているものと評価することができる。

そこで以下では、今後我が国が相続税条約を締結する際の参考とするであろうアメリカモデル相続税条約と OECD モデル相続税条約を採り上げ、両モデル条約における住所地及び課税財産の範囲の判定について概観し、次いで、

(145) なお、遺産税、相続税、贈与税及び移転税は、OECD モデル所得税条約における財産に対する租税の対象から除かれている（川端・前掲注(11)・237 頁参照）。

(146) OECD の統計上は、資産課税 (Taxes on property) は経常不動産課税 (Recurrent taxes on immovable property)、経常純資産税 (富裕税) (Recurrent taxes on net wealth)、遺産税・相続税・贈与税 (Taxes on estates and inheritances and gifts)、金融・資本取引に対する有償譲渡課税 (Taxes on financial and capital transactions)、その他 (Other non-recurrent taxes on property、Other recurrent taxes on property) に分類されている。また、遺産 (estate) 税は遺産全体の大きさを基準とし、相続 (inheritance) 税は、個々人に分配された遺産の大きさを基準とするという違いはあるものの、同種のものとして分類されている。

なお、資産課税の分類から譲渡所得課税 (taxes on capital gains resulting from the sale of a property) は除外されている (OECD, "Revenue Statistics SPECIAL FEATURE: TAXES PAID ON SOCIAL TRANSFERS 1965-2005." OECD Publishing, pp. 292-294 (2006).)。

それぞれの国際的二重課税の調整方法について考察する。

2 住所地の判定

課税上の住所地 (Fiscal Domicile) については、アメリカモデル相続税条約の適用上は、1人の個人は1つの住所を有するものとし、移転者がアメリカの法令に基づきアメリカの居住者又は国籍を有する場合には、同国に住所があるものとしている (アメリカ相続税モデル条約 4①)。

一方、OECDモデル相続税条約の適用上は、「一方の締約国に住所を有する者」とは、その遺産や贈与が当該一方の国の法令の下において、住所、居所、事業の管理の場所その他これらに類する基準により当該一方の国において課税を受けるべきものとされる者をいう。ただし、この用語には、当該一方の国に存在する財産のみについて、当該一方の国において課税を受ける遺産又は贈与財産を有する者を含まない。」(OECDモデル相続税条約 4①) ものとされている。

また、これらの規定により、双方の締約国の居住者に該当した場合について、アメリカモデル相続税条約では、次のように「国籍テスト」を実施して住所地を判定する。すなわち、①一方の締約国の国籍を有するが、他方の締約国の国籍は有しない場合、②両締約国に住所を有していた場合、③他方の締約国に死亡時又は贈与時の直前10年間に計7年(一時的な不在の期間を含む。)以下住所を有していた場合には、その者の住所は、その個人が国籍を有する締約国に住所を有していたものとみなされるのである (アメリカ相続税モデル条約 4③)。

さらに、国籍テストによっても住所地が判定できない場合には、①個人が使用する恒久的住居が所在する国、その使用する恒久的住居が双方の締約国に存在する場合には、その人的及び経済的関係の密接な国 (重要な利害関係の中心がある国)、②その重要な利害関係の中心がある国の決定ができない場合又はその使用する恒久的住居がいずれの締約国にも存在しない場合には、その常用の住居が存在する国、③その常用の住居が双方の締約国に存在する

場合又はいずれの国にも存在しない場合には、自己が国民である国に住所があるものとみなされ、④その個人が双方の締約国の国民である場合又はいずれの国の国民でもない場合には、両締約国の権限のある当局が合意により住所の問題を解決することとされている（アメリカ相続税モデル条約4②）。

一方、OECDモデル相続税条約は、双方の締約国の居住者に該当した場合について、アメリカモデル相続税条約のように国籍テストについて詳細に規定されていないものの、その他の住所地の判定はほぼ同様である⁽¹⁴⁷⁾。また、OECDモデル相続税条約コメンタリーでは、「一方の締約国に住所を有する者」の概念は、次のような場面で重要になると説明する。すなわち、①租税条約の適用対象となる遺産、相続財産、贈与財産の確定、②同一人が二重の住所を有することによる二重課税の発生事案の解決、③住所地国と財産所在地国の両国が課税することによる二重課税の発生事案の解決の場面である（OECDモデル相続税条約4条コメンタリー・バラ2）。

3 課税財産の範囲の判定

租税条約の規定に従って移転者の課税上の住所地国が確定されると、その国のみがその者に係る遺産税、相続税又は贈与税等の租税を全世界的に無制限に課する権限を有し、住所地国以外の国（以下「非住所地国」という。）は、自国内にあるとされる不動産、恒久的施設の事業用資産等を構成する財産についてのみ課税権を有するにすぎないとするのは、アメリカモデル相続税条約の場合もOECDモデル相続税条約の場合もほぼ同様である（アメリカモデル相続税条約5、6、OECDモデル相続税条約5、6、7）。

この点について、例えば、不動産に権利を有する組合や信託の受益権等は、国により不動産として課税されることもあれば不動産以外のものとして課税されることもありうるが、アメリカモデル相続税条約では、その決定を非住

(147) なお、OECDモデル相続税条約4条1項の規定により双方の締約国の居住者に該当する者で個人以外の者は、その者の事業の実質的管理の場所が存在する国の居住者とみなされる（OECDモデル相続税条約4③）。

所地国の国内法に委ねている（アメリカ相続税モデル条約 7②）ことからすると、課税しうるとされる範囲では、非住所地国の方が住所所地国よりもその権限が強い⁽¹⁴⁸⁾。

また、OECD モデル相続税条約 7 条コメンタリー・パラ 3 では、一方の締約国に住所を有する個人の死亡又は贈与の場合、他方の締約国が相続人又は受贈者の住所が自国内にあることをもって全世界課税することは許されないと解説している。

いずれにしても、両モデル相続税条約は、被相続人の課税上の住所地を一国に定め、その国のみがその被相続人に係る遺産税等を全世界的に無制限に課することができることとし、被相続人の住所所地国以外の国は、自国内にある財産につき限定的に課税しうるとしすぎないとする「住所地型」の条約であるといえ⁽¹⁴⁹⁾、財産の所在地について統一的な規定を置くことを重視する「財産所在地型」の条約である日米相続税条約とは基本的な相違点があることが首肯できる。

4 モデル相続税条約における国際的二重課税の調整

移転者の住所所地国及び非住所所地国において課税される財産の範囲が決定されれば、非住所所地国が条約で許された財産に対して課税し、住所所地国がその者の移転財産に対して全世界的に無制限に課税することとなるので、結果として国際的二重課税が発生する。そして、国際的二重課税の調整方法について、アメリカモデル相続税条約は、住所所地国がその者の移転財産に対して課税した上で、非住所所地国で課税された税額を控除する外国税額控除法によって調整することとし、OECD モデル相続税条約は、免除法と外国税額控除法を規定し、具体的な計算方法については、各国の国内法の定めによることとしている（OECD モデル相続税条約 9A・9B 条コメンタリー・パラ 14）。

なお、外国税額控除法を採用する場合の控除金額については、控除の対象

(148) 佐藤・前掲注(32)・285頁。

(149) 佐藤・前掲注(32)・283頁。

となる財産移転に対応する租税の金額を限度とし（アメリカモデル相続税条約 9⑥、OECD モデル相続税条約 9B③）、この租税の額には地方政府に納付された租税も含まれるものと考えられる（アメリカモデル相続税条約 9⑤）。

（1）アメリカモデル相続税条約

個人の住所又は国籍を理由としてアメリカが租税を課す場合には、国際的¹⁵⁰二重課税は次の方法により調整するものとする。すなわち、①アメリカの法令に基づいて計算した税額から、非住所地国が課した租税の内、その国で納付された租税と等しい額を控除し（アメリカモデル相続税条約 9① a）、②アメリカ国民である個人が、財産移転の日に相手国に住所を有していた場合には、アメリカは、その相手国にある不動産、恒久的施設の事業用資産を構成する財産以外の財産移転に対して、自国の法令により租税を計算し、相手国で納付された上記の財産移転に対応する租税と等しい額を控除する。そして、この規定は、アメリカの租税回避をその主な目的の一つとして国籍を喪失した前アメリカ国民については適用しないこととしている（アメリカモデル相続税条約 9② b）。

一方、個人の住所又は国籍を理由として相手国が租税を課す場合には、国際的¹⁵⁰二重課税は次の方法により調整するものとする。すなわち、①アメリカが、非住所地国として自国内にあるとされる不動産、恒久的施設の事業用資産を構成する財産について租税を課す場合には、相手国は、財産移転に対して自国の法令により計算した租税から、アメリカで納付された租税と等しい額を控除し（アメリカモデル相続税条約 9②a）、②個人が、財産移転の日にアメリカに住所を有していた場合には、相手国は、アメリカにある不動産、恒久的施設の事業用資産を構成する財産以外の財産移転に対して、自国の法令により租税を計算し、アメリカで納付された上記の財産移転に対応する租税と等しい額を控除する（アメリカモデル相続税条約 9②b）⁽¹⁵⁰⁾。

(150) なお、非住所地国の国内法に基づく全世界的課税が排除されていない例として米

また、アメリカでは、生前贈与に対しては生涯にわたって累積課税し、遺産税に対しては、過去の納付贈与税額を控除して課税の平準化を図る累積の課税方式が採用されていることもあり（内国歳入法典 2504）、アメリカモデル相続税条約においても生前移転や世代跳躍移転などのみなし移転財産が遺産に含まれて課税される場合に生じる二重課税を調整することとしている（アメリカモデル相続税条約 7③）。

以上のことから、アメリカモデル相続税条約における課税権の順位については、次のように整理することができる⁽¹⁵¹⁾。

第1順位 非住所地国が行う、自国内にある被相続人の不動産又は恒久的施設の事業用資産を構成する財産に対する課税。

第2順位 住所地国が行う、被相続人の遺産のすべてに対する課税。ただし、第1順位に相当する金額は税額控除する。

第3順位 条約で特に認められれば、国内法で被相続人の住所地以外を全世界課税の基準にしている場合の、その国内法に基づく課税、ただし、計算の概念上、第1順位、第2順位に相当する金額を税額控除する。

(2) OECD モデル相続税条約

OECD モデル相続税条約は、被相続人が死亡時に、一方又は両方の締約国に住所を有していた場合に適用されるので、次のような理由で生じる国際的二重課税が条約の適用対象とされる⁽¹⁵²⁾。すなわち、①被相続人が両締約国の国内法によって、住所を有していた場合、②被相続人が一方の締約

独相続税条約 (U. S. -Germany: 1980 Estate, Inheritance, and Gift Tax Convention) 11条 (1) (a) (b)、(2) (b)、(3) (b) が挙げられる。

(151) 佐藤・前掲注(32)・285頁参照。

(152) 条約の適用対象外とされる場合とは、①被相続人が一方の締約国の国民であるが、財産の一部又は全部が他方の締約国に所在していた場合、②被相続人が一方の締約国の国民であるが、相続人が他方の締約国に住所を有していたかあるいは国民であった場合、③被相続人も相続人も一方の締約国に住所を有せずあるいは国民でないが、各締約国の国内法により、同一の財産がそれぞれ自国内に所在していた場合である (OECD モデル相続税条約 9A・9B 条コメンタリー・パラ 1)。

国に住所を有していたが、他方の締約国の国民であった場合、③被相続人が一方の締約国に住所を有していたが、相続人が他方の締約国に住所を有していたか、あるいは国民であった場合、④被相続人は一方の締約国に住所を有していたが、財産の一部又は全部が他方の締約国に所在していた場合である（OECDモデル相続税条約9A・9B条コメンタリー・パラ1）。

そして、国際的二重課税の調整方法としての免除法とは、①被相続人が死亡時に住所を有していたか又は贈与者がその贈与時に住所を有していた一方の締約国は、同一の事象に関連して、かつ、この条約の規定にしたがって、他方の締約国において租税を課される財産について租税を免除する（OECDモデル相続税条約9A①）、②当該一方の締約国は、過去の贈与に関連して、かつ、この条約に規定にしたがって他方の締約国において租税を課される財産についても租税を免除する方法⁽¹⁵³⁾をいう。

一方、外国税額控除法とは、①被相続人が死亡時に住所を有していたか又は贈与者が贈与の時に住所を有していた一方の締約国は、その国の法令にしたがって計算された租税の額から、同一の事象に関連して、かつ、この条約の規定にしたがって当該他方の締約国で課される財産に対して、当該他方の締約国に納付された租税の額と等しい金額を控除することができる（OECDモデル相続税条約9B①）、②当該一方の締約国は、贈与の時に①の規定の下では適用できなかった控除の範囲内で、この条約の規定にしたがって、過去の贈与に対して他方の締約国で納付された租税の額に等しい金額もまた控除することができるとする方法⁽¹⁵⁴⁾をいう

(153) ただし、当該一方の締約国は、自国内にあるとされる不動産、恒久的施設の事業用資産を構成する財産及び一定の固定的施設の動産について当該締約国により課税の対象とされた財産については、財産所在地国の課税を優先するという理由から租税を免除しない（OECDモデル相続税条約9A②）。

(154) ただし、当該一方の締約国は、自国内にあるとされる不動産、恒久的施設の事業用資産を構成する財産及び一定の固定的施設の動産について当該締約国により納付された租税については、財産所在地国の課税を優先するという理由から控除しないものとする（OECDモデル相続税条約9B②、同条約9A・9B条コメンタリー・パラ52）。

ところで、多くの OECD 加盟国が、相続及び贈与時の課税の際に、過去の贈与分を加味することから、過去の贈与に基因した国際的二重課税についても条約の対象としている (OECD モデル相続税条約 9A2、9B2、同条約 9A・9B 条コメンタリー・パラ 17) ⁽¹⁵⁵⁾。我が国でも平成 15 年度の税制改正により、贈与時に、贈与財産に対する贈与税を支払、相続時にその贈与財産と相続財産とを合計した価額を基に計算した相続税額から、既に支払った贈与税に相当する金額を控除することにより贈与税・相続税を通じた納税をすることができるという相続時精算課税制度 (相続 21 の 9) が導入され、これは相続税法 19 条《相続開始前三年以内に贈与があった場合の相続税額》の規定と共に過去の贈与分を加味した制度であることから、同条約の対象となり得るものと考え ⁽¹⁵⁶⁾。ただし、その一方で、生前贈与に基因

(155) OECD 条約 9A・9B 条コメンタリー・パラ 18 では、過去の贈与に基因した国際的二重課税の具体例を次のように挙げている。被相続人は、400 の動産を遺産として、A 国 (住所地国) で死亡した。被相続人は、生前に唯一の相続人である息子に対して B 国所在の不動産を 100 贈与していた。贈与時には、A 国で 15、B 国で 30 の贈与税が課されている。相続時に A 国は、過去の贈与分を相続財産に加算して税金を計算し、その税率は 40% であるから、税額は $200 (= (400+100) \times 0.4)$ となる。また、A 国では、国内法により過去に課された贈与税額分を控除できるので、遺産に係る税金は $185 (= 200 - 15)$ となる。この内、B 国所在の不動産に対応する税金 $25 (= 40 - 15)$ は、贈与時に B 国で既に贈与税が課税されていることから、A 国と B 国間で国際的二重課税が発生している。

(156) その他、OECD 条約 9A・9B 条コメンタリーでは、両締約国が相続税の税額計算に過去の贈与分を含め、相続と贈与という事象に基づいて条約が適用される場合の外国税額控除方法について次のように例示している (OECD 条約 9A・9B 条コメンタリー・パラ 49~51)。

【例 1】贈与時と死亡時で贈与者が同一国に住所を有していた場合

贈与者は贈与時及び死亡時に A 国に住所を有していた。彼は、動産 100 と B 国に所在する不動産 200 を息子に贈与し、その 3 年後に死亡した。彼の唯一の相続人は息子であり、その遺産は、動産 700 と B 国所在の不動産 800 である。

贈与時に B 国は自国所在の不動産 200 に対して税率 20% 乗じて 40。A 国はすべての贈与財産 300 に対する税率 15% を乗じた 45 から、B 国の税額について B 国の財産に対応する A 国の税額 $30 (= 200 \times 15\%)$ を限度として税額控除するので、 $15 (= 45 - 30)$ 課税することとなる。これは、贈与時に B 国の贈与税額の内 $10 (= 40 - 30)$ が、A 国で税額控除されないことを意味する。

死亡時には、B国は自国に所在する遺産の一部である不動産 800 に、生前贈与された自国内不動産 200 を含め、課税価格は 1,000 となり、税率 50% を乗じた 500 から贈与税額 40 を控除して、税額は 460 となる。A国は総遺産 1,500 に生前贈与の合計 300 を含め、課税価格は 1,800 となり、税率 60% を乗じた 1,080 から贈与税額 45 を控除し、税額控除前税額は 1,035 となる。次に、A国は、B国で課税された税額 460 と贈与時にB国がA国から控除されなかった税額 10 を税額控除し、最終的な税額は 565 となる。

【例 2】贈与時と死亡時で贈与者が一方の締約国から他方の締約国に住所を移動していた場合

贈与者は贈与時にB国に住所を有していた。彼は、動産 100 とB国に所在する不動産 200 を息子に贈与し、その後A国に住所を移動し、3 年後に死亡した。彼の唯一の相続人は息子であり、その遺産は、動産 700 とB国所在の不動産 800 である。贈与時にB国は贈与財産 300 に対する税率 20% を乗じた 60 が税額であるが、A国は全く課税していないので、B国の税額から税額控除する金額はない。

死亡時には、B国は自国に所在する遺産の一部である不動産 800 に、生前贈与された自国内不動産 200 を含め、課税価格は 1,000 となり、税率 50% を乗じた 500 から自国内不動産に基因する贈与税額 40 を控除して、税額は 460 となる。A国は総遺産 1,500 に生前贈与の合計 300 を含め、課税価格は 1,800 となり、税率 60% を乗じた 1,080 からB国で課税された税額 460 と贈与時に税額控除されなかった 60 を税額控除し、最終的な税額は 560 となる。

【例 3】贈与時と死亡時で贈与者が一方の締約国から他方の締約国に住所を移動していた場合

贈与者は贈与時にB国に住所を有していた。彼は、動産 100 とA国に所在する不動産 200 を息子に贈与し、その後A国に住所を移動し、3 年後に死亡した。彼の唯一の相続人は息子であり、その遺産は、動産 700 とB国所在の不動産 800 である。

贈与時にA国は自国内に所在する不動産 200 に対する税率 5% を乗じた 10 が税額であり、B国はすべての贈与財産 300 に対する税率 20% を乗じた 60 から、A国の税額 10 を税額控除するので、 $50 (=60 - 10)$ 課税することとなる。それゆえ、B国は贈与時にA国所在の不動産に対して $30 (=200 \times 20\% - 10)$ の税額を課税したこととなる。

死亡時には、B国は自国に所在する遺産の一部である不動産 800 に税率 20% を乗じて税額は 160 となる。A国は総遺産 1,500 に生前贈与の合計 300 を含め、課税価格は 1,800 となり、税率 60% を乗じた 1,080 から贈与税額 10 を控除し、税額控除前税額は 1,070 となる。次に、A国はB国で課税された税額 160 と贈与財産の一部である動産に係る税額 20 を税額控除し、最終的な税額は 890 となる。

【まとめ】

【設例】	課税国	贈与税	相続税	小計	合計
【例 1】	A 国	15	565	580	1,080
	B 国	40	460	500	

する租税を条約の対象としない場合も選択することができ、その場合には、相続税と贈与税を条約上区別して規定することとしている（OECD モデル相続税条約 9A・9B 条コメンタリー・パラ 19）。

【例 2】	A 国	0	560	560	1,080
	B 国	60	460	520	
【例 3】	A 国	10	890	900	1,110
	B 国	50	160	210	

以上より、【例 3】の場合には、他の設例に比べて合計税額が 30 多いことが分かる。これは、相続時に A 国に住所を有するので、A 国において自国内の不動産に対して課税された租税分（贈与時に B 国が A 国不動産に対して課税した贈与税分）を税額控除することができないことによるものと考えられる。

第4章 主要各国における国際的二重課税の調整

第1節 アメリカ

1 税制の概要

アメリカでは、被相続人の死亡を原因として移転した財産を対象として、連邦政府は、死亡時に財産を移転する特権に対する租税として遺産全体の大きさを基準とする遺産税 (estate tax) を課し、大部分の州は、被相続人から財産を受け取る特権に対する租税として個人に分配された遺産の大きさを基準とする相続税 (inheritance tax) を課している。

また、死亡時の課税は、生前贈与による財産移転によって簡単に回避できるという理由から、連邦政府は遺産税と贈与者に課せられる贈与税 (gift tax) とを一体的に制度化している⁽¹⁵⁷⁾⁽¹⁵⁸⁾。なお、州で贈与税を課しているのは、7州にすぎないとされている⁽¹⁵⁹⁾。

アメリカの遺産税は、死亡時の財産の移転に対して適用され、課税方式として遺産税方式を採用していることから、一般的には、「被相続人とその死亡により当該財産に対して権利を有する者との間の関係とは無関係に、当該被相続人が死亡の時点に所有し又は所有するとみなされた財産の価額に対して

(157) 川端康之「アメリカ合衆国における相続税・贈与税の現状」日税研論集 56号『世界における相続税法の現状』23頁(日本税務研究センター、2004)では、「1976年の税制改革においては、遺産税と贈与税が統合され、統一税額控除の制度化、世代跳躍移転税の導入などが行われ、連邦遺産税と贈与税及び世代跳躍移転税は、三者をあわせて一般的な移転税 (transfer tax) としての位置づけが明確になった。」と論じられる。

(158) この辺りの説明については、「JOHN K. McNULTY, "FEDERAL ESTATE AND GIFT TAXATION IN A NUTSHELL FIFTH EDITION" WEST PUBLISHING CO. pp. 1-2(1994).」に大幅に拠っている。なお、連邦贈与税の納税義務者は受贈者ではなく、贈与者である(内国歳入法典 2502(c))。

(159) ジョセフ・A・ベックマン(坂野光敏監修立命館大学財政学研究会訳)『アメリカの租税政策〔第5版〕』177頁(日本税務研究センター、1991)。

適用される」⁽¹⁶⁰⁾租税である。

アメリカの遺産税の特徴としては、第一に、生前贈与に対しては、生涯にわたって累積課税し、遺産税に対しては、過去の納付贈与税額を控除して課税の平準化を図る累積的課税方式が採用されていることが挙げられる（内国歳入法典 2504）。すなわち、「遺産税又は贈与税の税額を算出する際に、過去になされた贈与の価額を遺産又は贈与の価額に加えて、（その合計額に統一移転）税率（内国歳入法典 2001（c））を適用し、得られた金額から過去に納付すべき贈与税額を控除して、最終的税額を算出するという仕組みである」（筆者：かっこ書加筆）⁽¹⁶¹⁾。この累積的課税方式については、基本的には生前贈与を行った場合でも、相続があった場合でも合計の税負担額は変化しないことから、財産を分割して別個に贈与を行うことにより累進課税の適用を免れることを防止していると評価することができる⁽¹⁶²⁾。

さらに、遺産税及び贈与税の両者に共通の統一税額控除（unified credit）（内国歳入法典 2010）、州死亡税税額控除（内国歳入法典 2011）、外国死亡税税額控除（内国歳入法典 2014）などを控除した上で、最終的な納付税額を算出する。

以上のことから、アメリカの相続税制については、遺産税と贈与税が大部分において一体化している点に特徴があるといえる。

第二の特徴として、財産が一代代ずつ継承される場合との公平を保つために、GST 税が設けられ遺産税又は贈与税とは別に課税されていることが挙げられる（内国歳入法典 2611 以下）。GST 税の税率は、遺産税の最高税率に等しく（内国歳入法典 2641）、一定金額までは非課税とされている（内国歳入法典 2631）。

(160) リチャード・L・ドーンバーグ（川端康之監訳）『アメリカ国際租税法』272頁（清文社、2005）。

(161) 渋谷・前掲注(131)・92頁。

(162) 渋谷・前掲注(131)・92頁。

2 アメリカの外国税額控除制度

アメリカでは、連邦遺産税の外国死亡税税額控除すなわち外国税額控除⁽¹⁶³⁾の対象となる租税として、被相続人の死亡を原因として移転・取得した財産に関する租税である遺産 (estate) 税、相続 (inheritance) 税、遺産取得 (legacy) 税、継承 (succession) 税⁽¹⁶⁴⁾などを広く掲げており (内国歳入法典 2014(a))、この点については、我が国でも参考になるものとする。

また、外国税額控除を適用する納税者は、①その租税が実際に国外で納付されている、②各々の納付に関してその金額と日付、③課税された租税の対象となった財産の種類と評価、④外国税額控除の証明と計算のために必要な他のすべての情報といった事項が証明された場合にのみ外国税額控除が認められる (内国歳入法典 2014(d))。

さらに、外国税額控除は、原則として、申告期限後 4 年以内に実際に納付された税額を対象とし、外国税額控除適用の申告⁽¹⁶⁵⁾がなされた場合にのみ適用されることとされている (内国歳入法典 2014(e))。

3 遺産税廃止による所得課税への影響

アメリカでは、連邦遺産税については、2010 年までに段階的に廃止することが決定され⁽¹⁶⁶⁾、GST 税も 2010 年から廃止される。それに対して、連邦贈

(163) アメリカの連邦贈与税には、外国税額控除の制度はない。

(164) 各税の邦訳については、田中英夫『英米法辞典』506 頁 (東京大学出版会、1991) 参照。

(165) なお、遺産税等申告書は、遺言のある場合には遺言執行人 (executor)、遺言のない場合には、管財人 (administrator) あるいは遺産の所有者が作成して提出し、申告の期限は、原則として、死亡後 9 か月以内であるが、申請により申告期限を 6 か月延長することができる。

(166) PUBLIC LAW 107-16 [H.R. 1836] JUN. 07, 2001. 2001 年 6 月にブッシュ政権の下で大型減税法が成立 (ECONOMIC GROWTH AND TAX RELIEF RECONCILIATION ACT OF 2001) したことによる。連邦遺産税の廃止を巡る議論については、1990 年代後半、当時のクリントン民主政権下で活発化し、①小規模事業者、農家その他流動性の低い資産を有する者の遺産税負担の困難さ、②結果としての税負担の過重さ、③制度の複雑さ、④効率の悪さといった点が批判の対象として遺産税の廃止が連邦議会で議論さ

与税は2010年以後も存続することとされている⁽¹⁶⁷⁾。

ところで、アメリカの現行の制度では、贈与により取得した財産及び相続により取得した財産は、受贈者や相続人の財産の増加をもたらすが、連邦所得課税上、受贈者・相続人が贈与や相続で取得した財産は、当該受贈者・相続人の所得には算入されず、取得の時点では所得課税を行わない（内国歳入法典 102(a)）。

そして、贈与の場合には、取得財産について、贈与者の基礎価額（the basis）が受贈者に引き継がれるため（内国歳入法典 1015）、贈与の時点では、贈与者の所有期間中に生じた未実現の増加益（損）は繰り延べられ、受贈者が取得財産を処分した時点で、受贈者の所有期間中に生じた未実現の増加益（損）と併せて当該受贈者の所得として課税されることとなる⁽¹⁶⁸⁾。

一方、相続の場合には、原則として、被相続人の死亡した時点における取得財産の公正市場価額（the fair market value）により、相続人が取得した

れるようになった（川端・前掲注(157)・34頁）。

(167) しかしながら、この減税法は、時限措置とされ、段階的に廃止される連邦遺産税は2010年に完全に廃止される状況になるが、それ以降の廃止状態を続けるためには、そのための修正法案の成立が不可欠であり、それが成立しない場合には、2011年に2002年以前の遺産税制に復帰することとなる。2010年末より前で亡くなるかどうかで、税負担に大きな差がつくため共和党を中心に減税の恒久化が主張される一方で、民主党は10年間で1兆～2兆ドル規模の歳入が失われるなどの試算をもとに廃止に反対している。このため、2005年には、下院で共和党議員が2011年以後も相続税を恒久的に廃止するという法案を提出し、下院で可決された。しかし、上院では民主党の反対で、成立していない。ブッシュ大統領は依然として、減税の恒久化に取り組む姿勢を崩していないが、最近の財政収支悪化・社会保障関係費の増大などにより長期的な減税を行う余裕がなくなりつつあると指摘され、富裕層の中にも存続論を主張する声がある（「相続税 先進国に広がる廃止・軽減の動き 格差是正か事業承継の円滑化か」税務経理 8772号2～3頁（時事通信社、2007）、平18・6・24日本経済新聞朝刊「米、遺産税存廃で国論二分―「廃止は金持ち優遇」」、平18・11・15日本経済新聞朝刊「米政権と議会選挙が変えた構図（3）着地点見えぬ税財政政策、減税・年金改革隔たり。」参照）。

(168) ただし、この贈与者から受贈者に引き継がれる基礎価額が、贈与時点における取得財産の公正市場価額を下回る場合には、贈与時点の公正市場価額が当該財産の取得価額とされ、損失額の算定に用いられる（内国歳入法典 1015(a)）。

相続財産の基礎価額が決定される（内国歳入法典 1014）。したがって、この基礎価額の付け替えにより、被相続人の所有期間中に生じた未実現の増加益に対する課税の機会が永久に失われ、生存中の売買等の処分あるいは生前贈与による課税の繰り延べに比べて納税者に極めて有利なものとなっている⁽¹⁶⁹⁾。

しかしながら、連邦遺産税が廃止されれば、富の集中が排除されないだけでなく、被相続人の生前の未実現の増加益課税を補完する機能が税制から失われることから⁽¹⁷⁰⁾、これを避けるため、相続人、受贈者による取得財産について、2010年には基礎価額の付け替えは廃止され、被相続人の取得財産の基礎価額の引き継ぎによる課税の繰り延べが行われる予定である⁽¹⁷¹⁾。すなわち、アメリカの連邦遺産税の廃止については、被相続人が取得した財産の基礎価額を引き継ぐという形で相続人の所得課税の側面にも影響を与えることとなる。

さらに、基礎価額の付け替えが廃止されたとしても、相続により取得した財産が譲渡されない限り、取得財産の課税は繰り延べられることから、遺産の取得者への課税を徹底させるという見地から、相続や贈与による資産の取得は、個人の担税力を高めるものとしての所得課税という結論に行き着くこととなる。そこで、近年、連邦遺産税廃止の代替案として、相続や贈与による資産の取得者に所得課税をしようとする案、すなわち、相続税及び贈与税

(169) 川端・前掲注(157)・31頁参照。なお、川端教授はこの理由について、「遺産税は贈与税に比べて税率が高いが未実現キャピタル・ゲイン（増加益）は所得課税を受けず、一方、贈与税は遺産税よりも税率が低い未実現キャピタル・ゲイン（増加益）は課税の繰り延べを受け、受贈者による処分時に課税の対象とされる、というのが遺産税・贈与税と所得課税の全体的なバランスとなっていると考えられる。」（筆者：かっこ書加筆）と述べられる。

(170) 柴由花「米国連邦遺産税廃止の背景と包括的所得概念に基づく税制改革案の意義」明海大学不動産学部論集14号66頁（2006）。

(171) 被相続人の死亡により相続人が取得した遺産の基礎価額は、原則として、被相続人が取得した財産の基礎価額と被相続人の死亡日現在の当該財産の公正市場価額のいずれか低い金額とされる（内国歳入法典 1022(a)）（川端・前掲注(157)・36頁参照）。

と所得税の統合案も浮上しており⁽¹⁷²⁾、統合された場合の国際的二重課税の調整方法については、十分な検討な下での実質的な判断が必要になるものと思われ、この点についての考察については、第5章第1節3にて後述する。

4 アメリカが締結している租税条約

アメリカが1946年から1956年までに締結した相続税条約の締結国は、南アフリカ、ノルウェー、アイルランド、ギリシャ、スイス、フィンランド、オーストラリア、日本、イタリア、カナダであり、いずれも財産所在地原則に関する規定を含んでおり、財産所在地国に所与の種類の財産に対して優先課税権を与えることにより二重課税を調整していた。

これに対して、1977年のアメリカモデル相続税条約公表以後に締結されたイギリス、フランス、オランダ、オーストリア、デンマーク、ドイツ、スウェーデンとの条約は、住所地型の租税条約となっている。これは、1966年にOECDが住所地型のモデル相続税条約を公表し、その作成に当たってアメリカも関与したことにより、その後のアメリカの条約交渉の態度については住所地型に変更されたことを理由としている⁽¹⁷³⁾。

なお、この他ベルギーとの条約は署名されているがいまだ批准されておらず、カナダでは1971年に連邦遺産税及び贈与税が、オーストラリアでは1979年連邦遺産税及び贈与税が、イタリアでは2001年に相続税及び贈与税が、スウェーデンでは2004年に相続税及び贈与税が相次いで廃止されている。

(172) 柴・前掲注(170)・66～67頁参照。また、同書・57頁では、米国公認会計士協会による相続や贈与による資産の取得に対する所得課税の議論を紹介している(AICPA's Study on Reform of the Estate and Gift Tax System(2001))。

(173) United States, United Kingdom Senate Foreign Relations Committee Report (S. Exec. Rpt. 96-6, June 15, 1979) QUESTIONS ON THE UNITED KINGDOM ESTATE AND GIFT TAX TREATY 参照。

第2節 ドイツ

1 税制の概要

ドイツの相続税は、課税方式として、遺産取得税の典型的な形態を採用し、相続税法 (Erbchaftsteuer - und Schenkungsteuergesetz, ErbStG) において相続税と贈与税が統合されているので、課税上の差異は日本よりも小さい。相続税及び贈与税の課税物件は、①死亡による取得、②生前贈与、③目的出捐、④一定の要件を満たす場合の財団又は社団 (家族財団) の財産の4つである。納税義務者は財産の取得者であり、国籍に関係なく被相続人又は相続人あるいは贈与者又は受贈者がドイツ国内に住所又は居所を有する者であれば無制限納税義務が課され、また、ドイツ国籍のある者が国外に移住した場合であっても、その移住から5年間は、ドイツ国内に居住地があるとみなされる。そして、この取扱いを避けるには、ドイツの居住地とともにドイツ国籍を同時に放棄しなければならない。同様に贈与者が贈与実行の時にドイツ居住者であった場合あるいはドイツ非居住者となったのが贈与実行以前5年以内である場合は、当該贈与は贈与税の課税対象となる⁽¹⁷⁴⁾。

それ以外の場合には、財産評価法 (Bewertungsgesetz, BewG) 121条でドイツ国内所在とされる財産についてのみ制限納税義務が課される⁽¹⁷⁵⁾。納税義務の成立については、死亡による取得の場合は、原則として、被相続人の死亡時に納税義務が成立し、生前贈与による取得の場合はその履行時、目的出捐については負担者の義務発生時、家族財団については財産又は社団への最初の財産移転時から30年ごとに納税義務が成立する⁽¹⁷⁶⁾。

(174) “GERMAN TAX & BUSINESS LAW GUIDE” CCH, p. 164, 853 (1992).

(175) 渋谷雅弘「ドイツにおける相続税・贈与税の現状」日税研論集 56号『世界における相続税法の現状』155頁以下 (日本税務研究センター、2004)。日本税法学会運営委員会「西ドイツ相続税法の邦訳 (1)」税法 406号 2頁 (1984)。

(176) 渋谷・前掲注(175)・163～165頁参照。また、過去の取得については、「相続税額または贈与税額の計算上、同じ者から過去10年以内に取得した財産は累積課税の対象となる (ドイツ相続税法 14条 1項)。すなわち、過去に取得した財産の価額を今

2 ドイツの外国税額控除制度

ドイツにおける外国税額控除は、特にドイツ法の下で国外財産とされる資産を対象として課税される外国税について、申告により租税条約の規定が適用されない限りにおいて適用される。取得財産の一部が国外財産である場合には、当該国外財産に係るドイツ相続税額は、納税義務の対象となる国外財産を含む総財産に対して生ずる相続税額を納税義務の対象となる総財産に対する国外財産の割合に配賦してこれを算定する。国外財産が二以上の外国に存在するときは、当該国外財産は、各外国別に分離してこれを算定する⁽¹⁷⁷⁾ (国別限度額計算公式)。

また、被相続人あるいは贈与者がドイツ居住者である場合、「国外資産」とは、ドイツ財産評価法 121 条の規定するところの外国の管轄下にあるような資産及びその資産を利用する権利 (狭義の国外資産) を含んでいる。このことは、外国の管轄下にある資産のすべてが対象となるということ意味するのではなく、仮にその資産がドイツ国内にあるとしたらドイツの管轄権が及ぶと考えられるような海外資産だけを意味する。一方、被相続人あるいは贈与者がドイツ居住者でない場合、「国外資産」とは、ドイツ財産評価法 121 条に規定する「ドイツ管轄資産」とはみなされないもの及びそれらを利用する権利 (広義の国外資産) すべてを含む⁽¹⁷⁸⁾。

外国税額控除の対象となる租税は、死亡 (death) 税、遺産 (estate) 税、相続 (inheritance) 税又は贈与 (gift) 税と認められるものだけであるので、ドイツ相続税又は贈与税と性質が実態的に異なるもの、例えば、第 5 章第 1

回の取得に合算し、税率を適用して税額を算出し、そこから過去の取得に係る税額を控除する。過去に取得した財産は、取得時を基準として評価する。したがって、例えば 1995 年以前に取得した不動産は、統一価格により評価される。」「なお、税額控除しきれない金額があったときでも、還付はなされない。あくまで課税対象は今回の取得であるので、還付ということはありません。」と説明される (渋谷・前掲注 (175)・174 頁)。

(177) 日本税法学会運営委員会・前掲注 (175)・8~9 頁。

(178) 日本税法学会運営委員会・前掲注 (175)・9 頁参照。

節4で後述するカナダのみなし譲渡課税は、控除の対象にならないと考えられており、外国の租税とドイツの相続税が同じ資産に対してのみ課税されること及びその外国の租税が最終的に課税されて納付されることを前提としている。外国税額控除を適用する相続人あるいは受贈者は、外国の課税通知書及び納付書あるいは支払済み小切手を提出して証拠立てする必要があるが、外国の遺産執行人、弁護士又は銀行による最終計算書で十分とみなされる場合もある⁽¹⁷⁹⁾。

さらに、外国税額控除は、外国税の納税義務発生以後5年以内にドイツ相続税の納税義務が発生した場合のみ適用される。この5年間という制限は、遺言信託が関連するような場合に特に重要である。というのは、信託が解散されるまで課税が延期されるからである。

3 ドイツが締結している租税条約

ドイツ相続税に関する租税条約は、OECDモデル相続税条約に基づいてオーストリア、スイス、アメリカ、イスラエル、スウェーデン、デンマークの6カ国と締結されているが、例えば、アメリカとの租税条約は、アメリカモデル相続税条約に基づいているとされるものの、他方の締約国に住所を有していた期間が10年以下の場合には、その被相続人等の課税上の住所地はその国民であった締約国にあるものとみなされ（米独相続税条約4、1998年議定書⁽¹⁸⁰⁾）、本規定はアメリカモデル相続税条約と必ずしも同一の規定とはなっていない。

さらに、ドイツでは、被相続人等以外の受益者の住所地がドイツ国内である場合にも無制限納税義務を課し、アメリカでは、被相続人等の国籍に基づいても無制限納税義務を課しているので、例えば、「被相続人の住所地がドイツとされた場合にも、アメリカ国内法が定める被相続人の国籍に基づく課税が以上の課税に劣後するものとして許されているし（米独相続税条約11(1)

(179) See *supra* note174 p.165, 603.

(180) Germany, United States 1998 Protocol to the 1980 Convention.

(a) (b)、逆に、被相続人の住所地がアメリカとされた場合にも、ドイツ国内法により、相続人等の住所地がドイツ国内であることに基づく課税が以上の課税に劣後するものとして許され⁽¹⁸¹⁾ており（米独相続税条約 11(2) (b)、(3) (b)、租税条約によって国際的な住所地を一か所に定めることにより二重課税を調整している。

第3節 イギリス

1 税制の概要

イギリスの相続税は、課税方式として遺産税方式を採用し⁽¹⁸²⁾、イギリス相続税法のもとのイギリス相続税（Inheritance Tax）は、贈与税と相続税（Death duty）を包含するものであり、贈与、生前のみなし贈与及び遺産（estate on death）に対して課税され⁽¹⁸³⁾、死亡に際して移転する資産又は

(181) 佐藤・前掲注(32)・285頁。

(182) イギリスでは1974年にこれまでの遺産税（estate duty）の廃止に伴い、死亡時における財産移転と生前贈与（lifetime gifts）に課税する資産移転税（Capital Transfer Tax）が導入され、1986年に修正されて相続税（Inheritance Tax）が施行されているが、イギリス相続税は依然として遺産税方式である。その結果、現行制度では、死亡による財産移転（death gifts）と死亡前7年間に行われた贈与が課税の対象とされている。そして、1986年法は、1984年に統合された資産移転税法の改正の形式をとっているため、1984年相続税法（Inheritance Tax Act 1984）と呼ばれる（高野幸大「イギリスにおける相続税・贈与税の現状」日税研論集56号『世界における相続税法の現状』103～104頁（日本税務研究センター、2004）参照。Tiley&Colison “UK Tax Guide 2006-2007” Lexis Nexis p.1411）。

(183) 贈与については、課税贈与（chargeable transfer）、免税贈与（exempt transfer）及び潜在的免税贈与（potentially exempt transfer＝PET）に区分され、大部分の贈与は潜在的免税贈与であり「贈与者（transferor）がその贈与の日から7年以内に死亡しない限り、贈与の累積額に含められることはなく、また当該贈与の時点で課税されることもない。また、潜在的免税贈与が行われ贈与者が7年以内に死亡した場合には、潜在的免税贈与は遡及的に課税されることになり、それゆえ、当該贈与がなされた日の課税贈与として課税されることになる。この場合、税額は当該課税贈与の日以前7年間の課税贈与の累積総額（cumulative total）を勘案して計算されることになる。ただし、潜在的免税贈与が遡及的に課税対象になるとしても、

7年以内に行われた生前贈与の累積額の総額のうち、課税最低限（基礎控除）を超えた部分について 40%（生前贈与部分は 20%）の税率で課税される^{(184) (185)}。

そして、生前贈与の課税計算については、贈与者の死亡前7年以内に行われた課税贈与部分を死亡時の税率で再計算することにより納める税金を算出し、死亡前の年数が3年を超えて7年以下の場合には、適用される死亡時の税率が一定の割合で軽減（tapering relief）される。ただし、過去の納付贈与税額については、税額控除が認められているものの、税率変更等に伴い納めすぎの税金があったとしても還付はなされない仕組みとなっている⁽¹⁸⁶⁾。

適用される税率は死亡時に適用される税率であり、死亡から3年以上前の場合の軽減規定（tapering relief）の適用を受けることになるという意味で、完全な遡及課税が行われるわけではない^{(高野・前掲注(182)・112頁)}とされる（*See supra* note182 p. 1411 参照）。

(184) 高野・前掲注(182)・108頁参照。なお、基礎控除の額については、次のとおりである（*See supra* note182 p. 1418）。

2006—2007	285,000 ポンド
2007—2008	300,000 ポンド
2008—2009	312,000 ポンド
2009—2010	325,000 ポンド

(185) なお、イギリス相続税は、課税贈与による価値の移転に対する課税であるから、考慮するのは、贈与者の財産の価値の減少額であり、受贈者の財産価値の増加は考慮する必要はないことに留意する必要がある^{(高野・前掲注(182)・118頁)}。つまり、「移転された価値は受贈者（transferee）が取得した価値と同額であるとは限らない。例えば、一对の明朝の壺の価額は15,000ポンドであるが、その一つ一つは5,000ポンドである場合、その一对の壺を有している者Xが、一つをYに贈与したとき、Yが取得したのは5,000ポンドである。Xに残されたのは5,000ポンドの壺一つであるから、Xの資産は10,000ポンド減少しており、それが移転された価値」となる^{(高野・前掲注(182)・126頁)}。

(186) Angela Lazda, “International Master Tax Guide 3rd Edition 2006/07” CCH - A Wolters Kluwer Business pp. 1382-1383 (2006). なお、軽減割合（死亡時の税率に対する割合）については、次のとおりである。

3年以上4年以下	80%
4年超5年以下	60%
5年超6年以下	40%
6年超7年以下	20%

また、納税義務者については、贈与の場合には、主たる納税義務者が贈与者等であり、遺産の場合には、一般に人格代表者が納税義務者とされる⁽¹⁸⁷⁾。課税財産の範囲については、本居 (domicile) という概念を基準として区分し、イギリスに本居を有する者 (UK-domiciled individual) 又は本居を有するとみなされる者は、「無制限納税義務者」として、所在地の如何を問わず、その所有する資産のすべてが課税対象とされ、本居をもたない者は、「制限納税義務者」として、イギリス国内に所在する資産のみが課税対象とされる⁽¹⁸⁸⁾。

ところで、イギリスでは、1965年に譲渡益税、いわゆるキャピタルゲイン課税が採用され、相続による資産の移転についても1971年まではその課税原因であったため、結果としてキャピタルゲイン税と遺産税との両方が課税されていた。その代わりとして、遺産総額を計算する段階でキャピタルゲイン税の控除を認めていた。その後、相続時点でのキャピタルゲイン課税は廃止され⁽¹⁸⁹⁾、相続の場合には、原則として、被相続人の死亡した時点における取得財産の市場価額 (the market value) により相続人が取得した相続財産の基礎価額 (base costs) が決定されることとなり⁽¹⁹⁰⁾、相続人の所得とし

(187) イギリス相続税法 4 条 (1) 項では、「何人も死亡に際して、その死の直前の遺産と同額の価値をその死の直前に移転したもとして課税される。」と故人に対して課税することを規定するから、人格代表者等は故人にかわって納税義務を負っていると解することができる (高野・前掲注(182)・108～109頁。)。なお、人格代表者とは、遺言相続の場合に指定された遺言執行者と無遺言相続の場合に家庭裁判所により任命された遺産管財人を含めるとされている。

(188) *See supra* note 186 p. 1380. 高野・前掲注(182)・109頁参照。さらに、納期限については、一般に、資産の移転をした日の属する月の末日から6月が納期限である。すなわち、生前贈与の場合、課税贈与がなされた月の末日から6月以内に納付しなければならないが、4月6日から9月30日までの間になされた生前贈与については、次の課税年度4月末日が納期限となる。(中略) 死亡による移転の場合には、納期限は死亡の月の末日から6月が納期限であるが、人格代表者は納期限前であっても申告の際に租税を納付しなければならない (高野・前掲注(182)・126～127頁)。

(189) OECD, “Taxation of Capital Gains of Individuals POLICY CONSIDERATIONS AND APPROACHES No. 14” p. 56 (2006).

(190) *See supra* note 186 p. 1380. また、「当該資産を配偶者が取得した場合には、イギリス相続税も課税されないが、同様の取扱いをすることとされている。」(高野・前

て課税の対象とされるのは、この相続時点の当該財産の市場価額と処分時点の対価との差額部分のみとされた⁽¹⁹¹⁾。

いずれにせよ、相続による資産の移転に関連して相続税と所得税が並存する場面に対しては、何らかの配慮がなされるというのがイギリスの特色であるといえ⁽¹⁹²⁾、これはキャピタルゲイン課税と相続税とが二重課税であるという視点からではなく、同時課税の不公平感に対する配慮からではないかと推察される。

2 イギリスの外国税額控除制度

イギリス国内法の外国税額控除については、相続税法により、同一の財産について、財産所在地国と被相続人又は贈与者の本居地国が異なることを理由として、それぞれの国で課税されるという二重課税を調整するために片務的救済措置として位置づけられている⁽¹⁹³⁾。

具体的な外国税額控除の方法としては、①国外にある資産に関して外国税が課税される場合には、その全額がイギリスの同一資産に係る税額から控除され、②財産がイギリスと他国との両国を所在地とする、あるいは両国ともに所在地とせず第三国に存在する場合には、次の式により控除額が決定される。すなわち、イギリスの相続税額をA、外国の相続税額をB、AとBのいずれか少ない額をCとすると、税額控除の金額は、 $\{A / (A+B)\} \times C$ という式により計算されることとなる⁽¹⁹⁴⁾。

掲注(182)・153頁)。

(191) 水野忠恒「欧米の相続制度と相続税制」租税研究 505号 42頁(1991)、高野・前掲注(182)・152～153頁参照。

(192) 生前贈与については、キャピタルゲイン税と相続税が課税されるが、死亡予期贈与による取得費の引き上げ(高野・前掲注(182)・153頁)や贈与者と受贈者の選択による課税の繰延べが場合によっては認められている。

(193) See *supra* note 182 p. 1647.

(194) See *supra* note 182 pp. 1647-1648. ただし、第三国で賦課される租税はないものと仮定する。

3 イギリスが締結している租税条約

イギリス相続税に関する租税条約については、フランス、インド、アイルランド、イタリア、オランダ、パキスタン、南アフリカ、スウェーデン、スイス、アメリカの10カ国と締結されているが⁽¹⁹⁵⁾、その内フランス、インド、イタリア、スイスとは、1974年以前に条約を締結していることから、既にイギリスでは廃止された遺産税 (estate duty) が対象とされた財産所在地型の条約であり、1975年以降に締結された他の条約は、OECDモデル相続税条約を基礎として、被相続人の課税上の住所地を一国に定め、その国のみとその被相続人に係る遺産税等を全世界的に無制限に課することができることとし、被相続人の住所地国以外の国は、自国内にある財産につき限定的に課税しうるにすぎないとする住所地型の条約である。

また、租税条約は、原則として、国内法に優先して適用されるものの、国内法を適用した方が有利な場合には、国内法が適用されることとされている。

なお、生前贈与の累積部分を租税条約の対象としているのは、アイルランド、オランダ、南アフリカ、スイス、アメリカの5カ国であることからすると、相続税に関する租税条約に生前贈与の取り決めは不可欠ではないこと、租税条約による取り決めがない場合であっても、国内法の規定により国際的二重課税の解決を図ると考えられている点⁽¹⁹⁶⁾には留意が必要であろう。

第4節 韓国

1 税制の概要

韓国では、一般的に遺産税方式を採用しており⁽¹⁹⁷⁾、相続税の課税財産の

(195) See *supra* note 186 p. 1381.

(196) See *supra* note 186 p. 1384 参照。国内法による外国税額控除は、対象となった財産がイギリスにも条約締結国にもない場合や、両国に所在するとなった場合には制限される。

(197) 高正臣「韓国相続税法の概要とその特徴」税法 548号 54頁以下（日本税法学会、2002）参照。また、その理由として、韓国相続税法施行令 2条の2第1項では、相

範囲⁽¹⁹⁸⁾は、被相続人の死亡時の住所により判定し、被相続人が国内に住所を有し又は1年以上居所を有してした者（以下「居住者」という。）であれば全世界財産が、居住者でない者（以下「非居住者」という。）であれば国内財産が相続税の課税対象財産とされている（韓国相続税法1①）。

一方で、贈与税の課税財産の範囲は、受贈者の住所により判定している（韓国相続税法2①）ことからすると、韓国は、遺産税方式を採用しているにもかかわらず、遺産取得税方式も折衷的に採用されていることが理解できる。

また、納税義務者は、相続税であれば相続人又は受遺者であり、贈与税であれば受贈者とされ（韓国相続税法3、4）、申告期限⁽¹⁹⁹⁾までに、被相続人又は受贈者の住所地の所轄税務署長に申告書を提出し、納付しなければならない

続税額は相続税の総額を各相続人等の相続税の課税価額により按分すると規定しており、さらに、各種相続控除も全体の相続税の課税価額から控除すると規定されていることが挙げられる。

(198) 一定の相続開始前に処分した財産又は負担した債務については、相続人が相続を受けたものと推定して相続税課税価額に算入することとしている。一定の相続開始前に処分した財産又は負担した債務とは、被相続人が相続開始前1年又は2年以内に処分等した財産又は負担した債務のうち一定金額（1年前2億ウォン又は2年前5億ウォン）以上の財産の処分内容又は債務の負担内容が不明な場合、その財産又は債務を相続税の課税価額に算入するというものである（韓国相続税法15）。このような規定は、韓国独特の規定であり、「生前に相続対策をするならば、相続開始2年前の財産処分については、その処分内容を明らかにする証拠を完備しておく必要がある。」（三木義一＝西山慶一＝高正臣『日韓国際相続と税－理論・実務・Q&A－』93頁（日本加除出版、2005）〔高正臣〕）とされる。なお、韓国相続税法の邦訳は同書304頁以下を参照。

(199) 相続税の申告期限については、原則として6月であり（韓国相続税法67①）、被相続人又は相続人が、外国に住所を有している場合には9月に延長される（韓国相続税法67④）。また、贈与税の申告期限は、贈与された日から3月以内とされ（韓国相続税法68）、この点については、日本の贈与税が、原則として採用している暦年課税方式と異なっている。

留意点は、韓国の相続税及び贈与税は、賦課課税方式を採用しているということである。あくまで、納税義務者からの申告を受けて、課税庁が、税額を決定通知することにより税額が確定する（韓国相続税法76、77、韓国相続税施行令78①一）（三木＝西山＝高・前掲注(198)・96頁〔高正臣〕）。なお、申告期限までに申告した場合、納付すべき税額の10%税額控除される（韓国相続税法69①）。これを申告税額控除という。

い⁽²⁰⁰⁾。

2 韓国の外国納付税額控除制度

韓国の相続税法では、被相続人又は受贈者が居住者である場合に、韓国と財産所在地国が同一の財産について、それぞれの国で課税されるという二重課税を調整するために外国納付税額控除の規定がある。具体的には、韓国相続税法 29 条において、「居住者の死亡により相続税を賦課する場合に、外国にある相続財産につき、外国の法令により相続税を賦課された場合は、大統領令が定めるところによりその賦課された相続税に相当する金額を相続税算出金額から控除する。」と規定し、贈与税にも同条規定が準用されている（韓国相続税法 59）。ここで、外国納付税額控除が可能な納税者は、居住者に限定されているが、これは前述したように、非居住者が国内財産のみを課税対象財産としていることによるといえる。

なお、外国納付税額控除額は、相続税算出税額に相続財産全体に占める国外財産の割合を乗じて計算され、国外で実際に納付した税額が限度とされていることなどから⁽²⁰¹⁾、我が国の外国税額控除制度と非常に類似しているといえる。

(200) ただし、被相続人の住所地又は居所地が国外の場合は、国内財産の所在地を所轄する税務署長等が課税し、相続財産が 2 以上の税務署長等の管轄区域内にある場合は、主たる財産の所在地を管轄する税務署長が課税し（韓国相続税法 6①）、受贈者が非居住者の場合又は受贈者の住所及び居所が明らかでない場合には、贈与者の住所地を所轄する税務署長が課税する。また、受贈者と贈与者が共に非居住者である場合には、贈与財産の所在地を管轄する税務署長が課税する（韓国相続税法 6②）。

(201) 永田金司「図解による韓国相続税・贈与税法詳解〔第 9 回〕」月間国際税務 27 巻 4 号 86 頁（2007）。なお、永田・同掲注・86 頁では、外国納付税額控除については、法令通達において細部にわたった規定が現在のところされていないと指摘する。

第5章 外国税額控除の問題点と在り方

第1節 国内法における外国税額控除

1 我が国の外国税額控除の問題点

第2章第3節では、我が国の相続税法に規定する外国税額控除制度の概要について言及したが、本節では、これを踏まえて、我が国の外国税額控除の問題点について、次のように整理し、それぞれの問題点について、項を改めて検討することとする。

第一に、外国税額控除の対象となる外国相続税及び外国贈与税は、相続あるいは贈与により国外財産を取得した場合の租税を前提とし、相続税法の規定で使用する「相続」及び「贈与」の概念は、基本的には借用概念とされ⁽²⁰²⁾、原則として、我が国の法制度を前提とした民法上の概念、すなわち、「相続」とは、被相続人の死亡を原因として、相続人が被相続人の権利義務を包括的に承継取得すること⁽²⁰³⁾、「贈与」とは、当事者の一方すなわち贈与者が自己の財産を無償にて相手方すなわち受贈者に与えることを内容とする契約⁽²⁰⁴⁾という概念を借用すると解されている。これについては、国境を越えて「相続」及び「贈与」が発生し、国際私法の適用により、「相続」及び「贈与」の法律問題に対する当事者の準拠法が外国私法になるとしても、第1章第2節2で述べたように、租税法で借用する私法上の概念には、その準拠法に基づく効力が問題になることはないと考えられる。また、相続税法は相続税及び贈与税の納税義務者について、相続又は贈与により財産を取得した個人（相続1の3、1の4）であると定めていることから、相続税及び贈与税の課税物

(202) 金子・前掲注(12)・102頁参照。

(203) 中川高男『親族・相続法講義』304頁(ミネルヴァ書房、1992)。

(204) 袖木馨＝高木多喜男『新版 注釈民法(14) 債権(5)』19頁(有斐閣、2003)。民法549条。

件は、「相続により取得した財産」、「贈与により取得した財産」となり⁽²⁰⁵⁾、このことから、相続税及び贈与税においては、「相続」及び「贈与」という法律効果自体が課税物件と密接に関連している。

以上のことから、我が国の民法上の概念を前提とすると、相続税の課税物件とは、「被相続人の死亡を原因として、相続人が被相続人の権利義務を包括的に承継したことにより取得した財産」、贈与税の課税物件とは、「受贈者が贈与者から無償にて取得した贈与者の財産」との解釈が一応成り立つ。

しかしながら、我が国の法制度のみを前提として判断し、外国の私法を考慮する余地が全くないとすると、国際的二重課税の調整という外国税額控除の趣旨が充足されるのか疑問であることから、このような判断の妥当性には疑念が生じ、我が国の外国税額控除の対象とする「相続税に相当する税」及び「贈与税に相当する税」についての検討が必要となる。

第二に、外国税額控除の対象とする外国租税の範囲については、各国で相続及び贈与を基因として発生する租税が、相続税及び贈与税には限られないことを考慮すると、各国の租税体系にも留意して判断する必要がある。そこで、その前提として、我が国における相続税及び贈与税と他税目間との二重課税調整の必要性に関する議論を検討することが有用であると考え。そして、この検討を踏まえ、カナダのみなし譲渡課税を採り上げて考察を行う。

第三に、外国税額控除の対象となる租税が決定されると、続いて控除する外国税額の限度額を計算することとなる。相続税法では、「その控除すべき金額が、その者についてこれらの規定により算出した金額に当該財産の価額が当該相続、遺贈又は贈与により取得した財産の価額のうち課税価格計算の基礎に算入された部分のうちに占める割合を乗じて算出した金額を超える場合においては、その超える部分の金額については、当該控除をしない。」(筆者：下線加筆)(相税 20 の 2、21 の 8)と規定するが、この規定中の「当該財産の価額」には、取得した外国に所在する財産のすべてが含まれるのか、ある

(205) 金子・前掲注(12)・143 頁以下参照。

いは、取得した外国に所在する財産のうち、相続税及び贈与税に相当する税が課された財産に限定されるのかという点について明らかでないため問題となる。

最後に、外国税額控除の対象となる租税について、我が国の相続税法では、「相続税に相当する税が課されたとき」及び「贈与税に相当する税が課されたとき」と規定しているが、対象となる租税の課税時期、税額控除の適用時期や期限、さらには租税の納付の有無については何ら規定していないため、外国税額控除に関する要件の整備の必要性の有無が問題となる。

2 外国税額控除の対象とする「相続税に相当する税」及び「贈与税に相当する税」

(1) 借用する私法上の概念の解釈

被相続人の権利義務を定める相続制度は、国際社会においても認められているが、その形態に関する諸外国の法制度の相違は様々であり、国際的に普遍的な相続の概念を定義することは困難であるといえる。このような諸外国の法制度を前提とした場合、国際的二重課税を調整するという我が国の外国税額控除の制度趣旨を踏まえれば、借用する私法上の概念については、租税公平主義、すなわち、税負担は国民の間に担税力に即して公平に配分されなければならない、各種の租税法律関係において国民は平等に取り扱われなければならないという⁽²⁰⁶⁾課税の公平性の見地から、我が国の法制度とは別意に解すべき事情があるとして、外国の私法に基づく法律関係も含めて解釈すべきではないかと考えられる。

また、我が国の法制度を前提として借用する私法上の概念を判断するのは、いわば課税の予測可能性の確保を重要な要素としているためとも考えられるが、私法を尊重する結果として、課税の公平性が著しく害される場合には、かえって借用する私法上の概念を我が国の法制度のみに限定して

(206) 金子・前掲注(12)・73～74頁。

解釈することには疑問が生じる。

したがって、相続税法で借用する私法上の概念については、外国税額控除の制度趣旨を踏まえた場合、課税の公平性の維持を一つの指標として、我が国の法制度のみに限定せず、外国の法制度も含めて実質的に解釈することにより、納税者の予測可能性をより確保できるものとする⁽²⁰⁷⁾。問題は、その対象とする制度の内容であり、その「実質」に着目してどのような共通性を見出すことができるかどうかであるものとする。

(2) 相続の同質性判断

相続税法における「相続」及び「贈与」の概念を課税の公平性の維持を一つの指標として解釈するに際しては、相続税法独自の見地からの判断が必要になるものと想察され、特に国際的に発生した相続については、相続という同質性を実質的に判断し、共通性を見出すことが肝要と考える⁽²⁰⁸⁾。

ところで、国際的に発生した相続の同質性を判断する場合には、その前

(207) 佐藤英明「リレー連載基礎法・特別法講義 租税法(4・完)租税法と私法」法教242号126頁以下(2000)では、租税法と私法との関係について、「利子所得の範囲を例にとると、受け取った『利子』が利子所得になる銀行預金等と事業所得や雑所得になる貸金業務とは、その支払が金銭消費寄託契約にもとづくものか金銭消費貸借契約にもとづくものかによって区別する、というのが通説でしたね。しかし、そのような私法上の性質決定は私法の世界ではあまり重要視されているようには思えないのです。」「(中略)それなのに、ひとり租税法だけが、利子所得になるか事業・雑所得になるか、というような非常に重要な区別の基準を、私法上の法的形式の差異に求めるのは、結果として当事者の期待を裏切ることになる恐れはないか、という点が、私としては気になったわけです。つまり、通説の重視する『課税の予見可能性』をより良く確保するために、かえって私法上の法形式を離れる必要がある場面もあるのではないかと論じられ、課税要件を解釈にするにあたって、まず、私法の解釈を参照するというやり方が今後行き詰まる可能性について指摘される。

(208) 同質性の判断について、例えば、最高裁平成9年9月9日第三小法廷判決(訟月44巻6号1009頁)では、所得税法83条(配偶者控除)の規定における「控除対象配偶者」で用いられる「配偶者」の意義については、所得税法上何らの規定もないが、私法上の問題として内縁関係にある者を認めるか否かについて、「納税義務者と法律上の婚姻関係にある者」と判示している。また、所得税基本通達2-46注書では、「外国人で民法の規定によれない者については、法の適用に関する通則法の規定によることに留意する。」として、法律上の婚姻関係があるかどうかは、日本において婚姻関係があるか否かに限る必要はないとされる。

提として、包括承継主義と清算主義という各国相続の法制度の相違を理解する必要がある。すなわち、包括承継主義とは、日本を含めて大陸法系の国々で採用されている制度であり、相続は被相続人の債権債務の包括承継であると考えられ、相続財産は被相続人から相続人に直接移転される。一方、清算主義とは、英米法系の国々で採用されている法制度であり、相続財産はいったん人格代表者に帰属し、人格代表者による管理、清算の過程（administration）と、残余財産の分配、移転の過程（devolution）とを区別し、前者は手続き問題として法廷地法により、後者のみを相続の準拋法の適用事項としているので、右の2つの過程を区別することなく、いずれも相続の準拋法の問題としている大陸法系との間に顕著な対立が存在している⁽²⁰⁹⁾。

このように、相続制度について我が国と同様の制度を採用している国家は限定されており、法律効果自体が課税物件と密接に関連している相続税に至っては、その課税方式の相違も含めて考えると各国間でかなりの隔たりのあることとなる。

そこで、課税の公平性の見地から、相続制度の同質性を判断すると、包括承継主義と清算主義は、いずれも人の死亡による財産の移転を契機とする点で同質であるから⁽²¹⁰⁾、我が国の外国税額控除で規定する相続概念の

(209) 澤木＝道垣内・前掲注(49)・151頁、松岡博『国際家族法の理論』130頁（大阪大学出版会、2002）参照。

(210) 財産の移転という同質性に着目して租税概念を整理すると、「資産移転課税（wealth transfer tax）とは、遺産税、相続税、贈与税等、財産の移転に対して課される租税であり、「資産移転課税は、死亡時の移転に対して課される死亡税（death tax）と、生前の移転に対して課される贈与税（gift tax）に二分される。死亡税は、故人の遺産に対して課される遺産税（estate tax）と、相続人や受遺者に対して課される相続税（inheritance tax）（あるいは遺産取得税）に分けられる。同様に、贈与税も二種類に分けられる。」（渋谷・前掲注(131)・75頁）。したがって、遺産税と相続税はいずれも死亡税として同種の租税として整理することは可能であると考える。

また、相続の同質性については、日米相続税条約が包括承継主義を採用する日本と清算主義を採用するアメリカとの間で締結されていることも参考とできるのでは

解釈に際しては、この同質性を基準として、「死者の所有していた財産が、その者と一定の身分関係を有していた者によって承継される制度」⁽²¹¹⁾であると解釈することにより、この基準の範囲内で外国法の制度の内容を取り込めばよいものとする⁽²¹²⁾。

なお、このような解釈は、統一説による借用概念の枠組みを無視するものではなく、法的効果を一義的に判断しているに過ぎず、また、課税方式の違いについても、そもそも各国がどの方式を採用するかは、その国の租税政策に関する選択の問題であり、国際的二重課税の調整を目的とする上では、対象となる外国租税と我が国の相続税及び贈与税との間にある程度の違いがあったとしても、そのような違いを許容するという外国税額控除制度の趣旨を充足しており特に問題はないと考える。

(3) 「相続税に相当する税」及び「贈与税に相当する税」の意義

相続税法における相続の概念については、課税の公平性の見地から、その同質性をもって解釈したことから、相続税の課税物件についても、同質性を基準として、「被相続人の死亡を原因として移転あるいは取得した財産」という相続税法独自の見地から、各国の相続法の仕組みに由来する相続税制の相違は基本的には問題としない立場により解釈すべきと考える。

ないだろうか。

(211) 澤木＝道垣内・前掲注(49)・150頁。

(212) 外国の私法を考慮する場合の基準について、浦東・前掲注(68)・12頁では、「第1に、「納税義務者」などの課税の対象となる者や課税物件などの課税の対象の範囲を決定する規定については、そこに含まれる概念を解釈するときは、原則的に自国法のみによるべきであろう。第2に、課税要件を計算する過程を定める規定については、そこに含まれる概念を解釈するときは、租税負担能力を適切に把握するために、又は、課税の基礎となっている私法上の法律関係を適切に反映するために、それに関して適用される外国法の概念を取り込んで解釈すべきであろう。第3に納税義務の確定手続き・納付徴収手続きを定める規定については、そこに含まれる概念を解釈するときは、これらの規定が大体において我が国の課税機関や徴税機関と納税者との関係を規律していることから考えて、原則として我が国の国内法の概念のみによるべきだが、我が国の機関が課税・徴税を行なう前提となる納税者の権利義務で、直接的に対課税機関・対徴税機関のものではない事項に関しては、外国法の制度を援用するべき場合もあるであろう。」と論じられる。

そして、このように解釈した場合であっても、相続税は相続という法律効果自体が課税物件と密接に関連していることに影響はなく、さらに、相続税の課税対象が日本と同じ相続制度及び課税方式を採用する国の納税義務者に限られるという矛盾も解消されることとなる。また、この解釈の妥当性については、アメリカやドイツでは、制度上外国税額控除の対象となる租税を自国の課税方式に限定せず広く明文化し、その背景には国外の相続法の差異を前提としていることが管見される点からも確認することができる。

以上のことから、外国税額控除の対象となる外国における「相続税に相当する税」については、被相続人の死亡を原因として移転あるいは取得した財産に対して課税される税であればよく、相続税の課税方式や包括承継主義、清算主義といった各国における相続の法制度による相違を考慮する必要はないものと解する。

ただし、法律効果自体が課税物件と密接に関連していることから、国際的な事案で相続による財産の移転あるいは取得があったかどうかについては、法の適用に関する通則法 36 条を基本とする国際私法の規律により指定された準拠法の効果を含めた法律効果を考察する必要がある⁽²¹³⁾と整理できる。

さらに、第 1 章で述べたように、我が国の贈与税は、相続課税の存在を前提に、生前贈与による相続課税の回避を防止するという意味で、相続課税を補完するという役割を果たすことから、相続税の在り方と密接に関連している。

したがって、外国税額控除の対象となる外国の「贈与税に相当する税」については、贈与者より無償で移転されたあるいは取得した、又は著しく低い価額の対価で財産の譲渡を受けた財産に対して課税される税であれば

(213) 小柳・前掲注(53)・135 頁参照。

よく、贈与税の課税方式等の相違を考慮する必要がないこと、準拠法⁽²¹⁴⁾の効果を含めた法律関係を考察する必要があるのは相続税の場合と同様であると考える。

ところで、前掲したアメリカ、ドイツ、イギリス、韓国における各国の相続税等を素材として、これらの租税が、相続税法に定める外国税額控除の対象となる租税に合致するかについて考察すると、対象とする租税は、それぞれ前提となる私法制度、課税方式等が我が国の制度とは異なっているものの、いずれの国においても、被相続人の死亡を原因として移転あるいは取得した財産に関する「相続税に相当する税」、あるいは、贈与者より無償で移転されたあるいは取得した、又は著しく低い価額の対価で財産の譲渡を受けた財産に関する「贈与税に相当する税」であることが実質的に判断できるので、我が国の相続税法に定める外国税額控除の対象となるといえる。

ただし、アメリカの遺産税のように、総遺産には、「被相続人が死亡の時点で所有していた動産、不動産などの価額の他、生命保険金、一定の第三者との共有財産も含まれ、さらに生前に相続人に贈与した財産も一定の範囲で含まれる」⁽²¹⁵⁾ことから、租税法上の相続財産と私法上の相続財産とは必ずしも一致しない場合がある。

この点については、我が国の相続税法において、本来は、相続等によって取得した財産でなくとも、実質的にそれと同様な経済的効果があると認

(214) 贈与は、無償の財産的出捐を目的とする債権契約であるから、贈与契約の準拠法について、当事者が明示的に準拠法を指定したときには、法の適用に関する通則法7条の「法律行為の成立及び効力は、当事者が当該法律行為の当時に選択した地の法による。」という当事者自治の原則によるべきであり、当事者が明示的に準拠法を指定せず、黙示の意思が探究される場合には、贈与契約の片務契約という性質からして、贈与者の本国法ないしは住所地法によるべき黙示の意思があると解するのが妥当な場合が多い（溜池・前掲注(64)・354頁参照。なお、ハンガリー国際私法(25条[m]項)や旧ユーゴスラヴィア国際私法(20条15号)なども、贈与者の住所(常居所、本拠(営業所)などの所在する地の法律を補充的準拠法と定めている。)

(215) 川端・前掲注(157)・24頁。

められる場合には、課税の公平を図るために、その受けた利益などを相続等によって取得したものとみなして相続税の課税財産として法定されており⁽²¹⁶⁾、このような財産の取り扱いについては、各国で被相続人の死亡を原因として移転あるいは取得した財産以外の財産も含まれることが推量されるため、同一の財産が他国においても同種の租税として課税される範囲内とされているかどうかを個別的に検討し、同種の租税であると認められれば、やはり外国税額控除の対象となる財産として差し支えないものと考えられる。

さらに、贈与税について、韓国にある財産を韓国の居住者が死亡した年に日本の居住者である子供に贈与⁽²¹⁷⁾した事例を素材として考えると、韓国は我が国と異なり、相続開始の年の贈与であっても贈与税の申告に取り扱いの差異を定める規定はないため⁽²¹⁸⁾、贈与税の申告期限は贈与された日から3月以内となる（韓国相続税法 68）。そして、相続時には、当該財産を相続財産に加算し（韓国相続税法 13）、相続財産に加算した贈与財産に対する贈与税は、相続税算出税額から控除する（韓国相続税法 28 条）こととされている。そのため、韓国で贈与税が課せられた贈与財産については、我が国では贈与税の課税対象とされないことから、我が国において、

(216) 相続税法 3 条～9 条。

(217) 韓国相続税法 2 条 3 項では、「この法において“贈与”とは、その行為もしくは取引の名称・形式・目的にかかわらず、経済的価値を計算することができる有形・無形の財産を、他人に、直接もしくは間接的な方法により、無償で移転（極めて低い対価により移転する場合を含む）すること、もしくは、寄与により他人の財産価値を増加させることをいう。」と規定し、「民法上の贈与に当たらないものも、税法上の贈与として課税の対象に含まれることがあるとして」（三木＝西山＝高・前掲注（198）・104 頁〔高正臣〕）あり、我が国のみなし贈与の規定（相続税法 8、9）と同様であると考えられる。

(218) 我が国の相続税法 21 条の 2 第 4 項では、「相続又は遺贈により財産を取得した者が相続開始の年において当該相続に係る被相続人から受けた贈与により取得した財産の価額で 19 条の規定により相続税の課税価格に加算されるものは、前 3 項の規定にかかわらず、贈与税の課税価格に算入しない。」と規定しているとおり、相続開始年の贈与は贈与税の課税対象から除外されている。

贈与税の外国税額控除を適用することができない。したがって、贈与財産が加算された相続税算出税額を基礎として、当該贈与財産について、相続税の外国税額控除を適用することが相当であるといえる。この場合、相続税算出税額は贈与税額控除後の相続税額であるから、当該控除部分についての国際的な二重課税は免れないため⁽²¹⁹⁾、このような問題については、租税条約による解決が望ましいものと思われる。

(4) 外国税額控除の対象とする租税の範囲

外国で課された租税が「相続税に相当する税」及び「贈与税に相当する税」に該当したとしても、外国税額控除の対象となる租税は、取得した財産につき「その地の法令」により課された相続税及び贈与税に相当する税であり、換言すれば、取得した財産の所在地と相続税及び贈与税に相当する税を課した国とが一致する必要がある。

しかしながら、取得した財産の所在地と相続税及び贈与税に相当する税を課した国とが必ずしも一致するとは限らず、これは、国際的に多重課税が発生する場面で特に顕著となることから、国内法で規定する外国税額控除の対象となり得る租税であるかどうかについて、二国間で無制限納税義務者が併存し、取得した財産の所在地と相続税及び贈与税に相当する税を課した国とが一致しない、次のような事例を素材として考察することとする。

例えば、被相続人の住所地がドイツ、相続人の住所地が日本、相続人が取得した被相続人の財産（動産）の所在地がスイスであった場合の相続税の課税関係について考えると、まず、被相続人がドイツ居住者であれば、財産を取得した相続人はドイツにおいて相続税の無制限納税義務者となる。そして、当該相続人は、日本に住所を有しているので、日本においても相

(219) その他、韓国では、相続開始日前10年以内に被相続人が相続人に贈与した財産の価額、相続開始日前5年以内に被相続人が相続人でない者に贈与した財産の価額は、相続財産に加算するものとされており（韓国相続税法10条）、日本における贈与財産の3年の加算期間と異なるため外国税額控除の計算方法について何らかの取り決めが必要であると思われる。

続税の無制限納税義務者となる。さらに、スイスでも一部の州を除き相続税が課され、被相続人がスイス非居住者であれば、スイス国内の動産及び不動産のみが課税財産となる。したがって、被相続人の死亡を原因として、相続人が被相続人から取得した財産については、日本、ドイツ、スイスの三国でそれぞれ課税されるという国際的な多重課税が発生する。

しかしながら、ドイツとスイスの間では、相続税に関する二重課税排除のため租税条約を締結しており（両国と日本との間では相続税に関する租税条約の締結はない。）、同条約8条において、「ドイツの居住者である被相続人がスイスに保有する資産については、その資産がスイスに存する不動産又はスイスに存する恒久的施設に関する資産でない限り居住地であるドイツでのみ課税する。」と規定されている。その結果、相続人が取得したスイスに所在する動産については、ドイツでのみ相続税が課税されることとなり、財産の所在地と相続税に相当する税を課した国とが一致しない。

したがって、本事例のスイス所在の動産に係るドイツの相続税相当部分のように、他国間の租税条約の規定により、財産の所在地国で租税が課されない場合、当該財産は、相続税法に規定する「その地の法令」により租税が課されていないため、我が国での外国税額控除の対象とされず、国際的な二重課税が解消されない⁽²²⁰⁾。

(220) 租税条約は国際法に属し、「その地の法令」とは別のそれ自体完結した法領域であることから、文理解釈上妥当な結論であると考えるが、相続税法における「その地の法令」の解釈には、そもそも租税条約の存在は考慮されていないと思われること、また、ドイツで実際に課税されていることを考慮すると、外国税額控除の趣旨解釈からは疑問が残る。

なお、佐藤・前掲注(32)・275頁によれば、外国税額控除の規定が適用対象としていない場合として、「相続財産のうちA国にある財産につき、B国が相続税を課した場合」を挙げられ、その脚注(佐藤・前掲注(32)・294頁)において、B国では被相続人が自国の国籍を有している場合には遺産税の無制限納税義務が発生するという制度を有している場合に、「被相続人がB国の国籍を有し、相続人がわが国に住所を有している場合などに起こりうる事態である。」と説明される。そして、このような場合は、「国際的な二重課税が生じるにも関わらず、わが国の相続税法上は何ら救済を受けることができない。それは租税条約に委ねられた問題とみるべきであろう

ところで、残された財産に係る日本とドイツの国際的二重課税は、一方で被相続人の居住地、他方で相続人の居住地を基準とした無制限納税義務相互間での競合により発生する。このように、二国間で無制限納税義務が併存し、いずれの国にも課税対象となった財産が存在しない場合に発生した国際的二重課税については、国内法上の外国税額控除の規定により解決することには限界がある。なぜなら、国内法における外国税額控除は、複数の国家間で同一の財産について課税管轄が抵触する場合に、居住地管轄を制限し、財産所在地国に優先的な課税権を認める前提に立つので、課税管轄について経済的帰属の観点から日本とドイツを比較して、どちらも居住地管轄を理由としている場合には、その優劣がつけられないからである。したがって、このような場合には、租税条約にいずれか一方の国の居住者に振り分けるなどの基準を設けることにより、国際的二重課税を調整する必要性について検討すべきであると考えられる。

3 他税目間との二重課税調整の必要性

(1) 相続税及び贈与税と所得税の二重課税

我が国の所得税法は、包括的所得概念を基礎としていることから、納税義務者の担税力を増加させるすべての利得は、原則として、すべて所得として課税対象としている⁽²²¹⁾。

しかしながら、所得税法9条1項15号では、「相続、遺贈又は個人からの贈与により取得するもの」については、所得税を非課税としており、その趣旨について、松山地裁平成7年2月24日判決（訟月42巻10号2533頁）⁽²²²⁾では、「相続という同一原因によって相続税と所得税とを負担させるのは、同一原因により二重に課税することになるのでこれを回避し、相

か。」と述べられる。

(221) 金子宏『所得概念の研究』49頁（有斐閣、1995）。

(222) 控訴審は高松高判平8・8・29（税資220号522頁）であり第一審の判断が維持されている。なお、上告審は最三小判平11・1・29（税資240号398頁）である。

続税のみを負担させる」ためであると判示している。

一方で、この点について、金子宏教授は、「相続・遺贈・個人間の贈与による恩恵的利得を概念上所得には含まれないと考えたためかどうかは明らかではないが、所得税の対象からは除外し、相続税・贈与税の対象としている（6条7号（現行9条1項15号））が、これは世界的な立法の趨勢に従ったものであり、所得概念の包括性を損なうものと直ちに断定することには問題があるといえよう。」（筆者：現行条文部分加筆）とされ、必ずしも、当該非課税規定は、相続税及び贈与税と所得税が二重課税であることを前提としていないようにも思われる⁽²²³⁾。

すなわち、所得税法9条1項15号の規定は、「相続、遺贈又は個人からの贈与により取得するもの」について所得税を非課税としているのであって、「相続税又は贈与税が課税された財産」について所得税を非課税としているわけではない。したがって、同規定が相続税及び贈与税と所得税との二重課税を調整する役割については認められるものの、二重課税防止という機能は、あくまでも相続及び贈与という所得に課税をしないということの結果であるものと考えられることから⁽²²⁴⁾、同規定は、あくまでも政策的な非課税規定であって、論理必然的観点から当然に非課税とすべきという趣旨に出たものではないといえる⁽²²⁵⁾。

(223) 柴由花「相続税と所得税の統合―課税ベースからの考察―」横浜国際社会科学研究所 8 卷 1 号 83 頁（2003）では、所得税法の非課税規定については、「このように所得税法は非課税規定によって相続税と所得税の二重課税を排除しているが、非課税所得の規定が整備された昭和 22 年当時、わが国の相続税は遺産課税方式であったので、二重課税排除の観念は希薄だったと考えられる。むしろ昭和 22 年の「一時所得」の創設にあたり、それまで一時所得として当然に所得から除外されてきた相続や贈与による所得を、「一時所得」から明確に除外するために、非課税所得としたものと考えられる。」と説明される。

(224) 植松守雄『注解所得税法〔四訂版〕』798 頁（大蔵財務協会、2005）。

(225) 酒井克彦「所得税の事例研究―第 21 回―関連者間における所得移転と所得税の課税対象（下）―収入・必要経費を巡る諸問題」税務事例 39 卷 8 号 53 頁以下（2007）参照。この点について、酒井克彦教授は、「本来的には相続によって得られる財産に相続税が課税されていたとしても、所得税の観点からすればこれを非課税とする必

ところで、相続税及び贈与税と所得税の重疊的な課税については他国でも避けられており、例えば、アメリカにおいても、相続税（遺産税）の対象となる所得（贈与）は非課税とされているように⁽²²⁶⁾、相続税及び贈与税と所得税の関連性は肯定する見解が多い⁽²²⁷⁾。しかしながら、どちらの課税を優先すべきかは、各国の政策的判断に依拠すべき部分であり、相続や贈与によって得られた財産に対して、外国で所得税が課税される場合も考えられる。このような場合、当該外国の所得税が、我が国の外国税額控除の対象となる「相続税に相当する税」及び「贈与税に相当する税」に該当するかについては、相続税法で当該二重課税の調整をすべきかどうかという枠組みの中で、各国の規定を吟味して実質的に判断すればよいものと思われる。

例えば、デンマークでは、相続による財産については相続税の課税対象とされているが、贈与による財産について、原則として、所得税の課税対象とされ、例外的に近親者（close family members）に対するものについては、贈与税の課税対象とされている⁽²²⁸⁾。したがって、日本では贈与税が、デンマークでは所得税が課税されるという事例が発生し得る。このような場合、デンマークで課された租税は、受贈者の相違により所得税と贈与税に区分されているに過ぎず、同一の財産を対象として同時に課税されている点を実質的に判断すれば、我が国の外国税額控除の対象となる「贈与税

要はないのであるが、それでは、国民の納得も得られにくいというようなことが考慮されたために所得税法9条1項15号が設けられたにすぎないのである。」とされる。

(226) もっとも、この点については、アメリカの連邦遺産税は被相続人に課税され、贈与税は贈与者に課税されるものであるから、相続人や受贈者の所得と直ちに二重課税となるものではないが、一般的に、被相続人や贈与者に遺産税や贈与税が課税されることをもって、相続や贈与による資産の取得が所得税法から除外されると説明される（John K McNulty, *Federal Income Taxation of Individuals*, at 62(1999). なお、邦訳として、柴・前掲注(223)・83頁）参照。

(227) 水野・前掲注(44)・620～621頁参照。

(228) *See supra* note 186 pp. 456-457. なお、近親者とは、子、子の配偶者、孫、実親、継親、祖父母を指す。

に相当する税」に含めるのが適当であると考える。

すなわち、二重課税となる国家間において、そもそも相続税、贈与税及び所得税が存在する場合には、相続税については相続税から、贈与税については贈与税から、所得税については所得税からのみ外国税額控除を認めるべきであり、各国間に対応する租税が存在しない場合には、実質的な判断が求められる。また、実質的な判断が困難な場合も想定されることから、そのような場合には、二国間の交渉による租税条約で外国税額控除の対象税目を調整することが望ましいと考える⁽²²⁹⁾。

(2) 相続税及び贈与税と譲渡所得課税の二重課税

相続税及び贈与税と所得税の関係については、さらに、所有資産の増加益に対する相続時点ないし贈与時点の課税の在り方についても検討を加える必要がある。

所有資産の増加益については、人の担税力を増加させる利得として所得税の対象となり、我が国では、資産の譲渡によって実現した段階で譲渡所得として課税することとしている⁽²³⁰⁾（所税 33）。その趣旨について、最高裁昭和 43 年 10 月 31 日第一小法廷判決（訟月 14 卷 12 号 1442 頁）⁽²³¹⁾は、

(229) なお、財産税に関する所見であるが、租税条約による調整については、OECD モデル所得税条約 23 条 A と 23 条 B に関するコメントリー・パラ 71 において「両締約国が、二国間の交渉において、財産税と称される租税は所得税に密接に係る性質を有するというに合意し、それ故、財産税を所得税から税額控除し又は所得税を財産税から税額控除することを望んでもよい。」としている（川端・前掲注(11)・263 頁）。

(230) 金子宏「総説—譲渡所得の意義と範囲—」『譲渡所得の課税』日税研論集 50 号・4 頁以下（日本税務研究センター、2002）。なお、譲渡所得に対応する英語は、キャピタルゲインである。

(231) 主な判例評釈として、差し当たり、吉良実「判批」シュト 86 号 8 頁（1969）ほか参照。また、同判決では、「対価を伴わない資産の移転においても、その資産につきすでに生じている増加益は、その移転当時の右資産の時価に照らして具体的に把握できるものであるから、同じくこの移転の時期において右増加益を課税の対象とするのを相当と認め、資産の贈与、遺贈のあった場合においても、右資産の増加益は実現されたものとみて、これを前記譲渡所得と同様に取り扱うべきものとしたのが同法 5 条の 2（現行所得税法 59 条参照）の規定なのである。」（筆者：かつこ書加筆）

「譲渡所得に対する課税は、・・・資産の値上りによりその資産の所有者に帰属する増加益を所得として、その資産が所有者の支配を離れて他に移転するのを機会に、これを清算して課税する趣旨のものと解すべき」と判示して、所有資産の増加益に対する課税であることを明らかにしている。

そして、個人の資産が低額譲渡を含む贈与、相続等による移転があった場合には、それが法人に対するもの又は限定承認等に係るものであるときは、その時点における時価による譲渡があったものとみなし、相続及び遺贈又は贈与時にそれまで生じていた値上がり益に対する課税（以下「みなし譲渡課税」という。）が行われ（所税 59①）、それ以外の個人に対するものであるときは、相続又は贈与の時点では譲渡所得の課税を行わずに、被相続人又は贈与者等のもとで所有資産の取得価額と所有期間は、次の譲渡があるまで相続人又は受贈者等に継承される（所税 60①）。このような所得税の規定は、相続又は贈与において資産の所有権が移転する場合にも、所得の実現があったものと見て譲渡所得課税を行なう一方で、資産の値上がりは相続財産や贈与財産の価格にも反映され、当該資産の相続又は贈与について相続税又は贈与税を課するのは国民感情にそぐわないためであると説明されており⁽²³²⁾、また、被相続人に対してみなし譲渡課税がなされる場合に、相続税法ではその被相続人に係る所得税額は、相続税の計算上控除すべき公租公課として債務控除の対象としている（相税 13、14、相令 3一）。

ここで、相続税及び贈与税と譲渡所得課税の二重課税に関する議論について、水野忠恒教授は、我が国では、「相続の際にキャピタルゲインの課税を繰り延べることにしているが、このような取扱いの前提には、所得税と相続税とを二重課税とみる議論は見られない。相続税を課する以上は所得税を非課税とするのが二重課税にたった結論であると思われるからである。」

と判示している。

(232) 国税庁『改正税法のすべて』62頁（1970）、水野・前掲注(4)・621～622頁参照。

⁽²³³⁾と論じられる。

また、相続、贈与等による資産の移転を機会に譲渡所得を課税するみなし譲渡課税について、学説では、「みなし譲渡方式は、相続税とキャピタルゲインに対する所得税とが同時に課されるという結論をもたらす。これは決して二重課税、換言すれば相対的重課ではなく、せいぜい同時課税と呼ぶべきものである。富を移転するには、まずその富を稼得しなければならず、その稼得に対して所得税、移転に対して相続税・贈与税が課されるのが課税の原則に従った取り扱いである。そして、みなし譲渡方式においては、稼得に対する所得税賦課のタイミングが、移転に対する相続税・贈与税の賦課のタイミングと一致しているに過ぎない。」⁽²³⁴⁾とする見解や、「譲渡益課税から相続税額控除は認められない。なぜなら、相続税は、未実現キャピタル・ゲインの清算税ではなく、これとは別の相続人（子）の資産増加に対する税だからである」⁽²³⁵⁾とする見解がある。

これらのことからすると、みなし譲渡課税を含め、相続税及び贈与税と譲渡所得課税の両者の関係は本質的には二重課税ではないと解釈しているものと認められる。その一方で、このような課税は、「一般常識的には受け入れがたいもの」⁽²³⁶⁾であると指摘されている。

このようなことから、我が国では、租税特別措置法において、相続税を物納した場合には、物納財産について譲渡はなかったものとみなし（税特措 40 の 3）、相続等により取得した財産を相続等の直後に譲渡する場合に

(233) 水野忠恒「所得税と相続税の交錯—非課税もしくは課税繰り延べとされる所得」ジュリ 1020 号 155 頁（1993）。

(234) 渋谷雅弘「相続・贈与と譲渡所得課税」『譲渡所得の課税』日税研論集 50 号 147 頁（日本税務研究センター、2002）。

(235) 野口悠紀雄「相続税に関する基礎的考察」『〈シリーズ・現代経済研究 8〉税制改革の新設計』131 頁（日本経済社、1994）。

(236) 野口・前掲注(235)・131 頁。渋谷教授も前掲注(234)・147 頁において、「しかしそうはいっても、納税者にとっては、もともと未実現利得課税として納得しにくいものについてさらに不満を大きくすることにつながる。一時に多額の課税行われることにより、納税資金の不足という問題も深刻化する。」と論じられる。

は、その譲渡所得の取得費に相続税額を含めることとしている(税特措 39)⁽²³⁷⁾。これらの規定により、納税者が相続後に潜在的なキャピタルゲインを有する資産を処分する必要があると予測される場合には、相続開始前にその資産を処分しておくか、租税特別措置法 39 条を利用するか、それともその資産を相続税の物納に当てるかということを選択する余地があり、資産の潜在的なキャピタルゲイン部分に対する相続税と所得税とが重ねて賦課される結果に対してある程度配慮している。

ところで、相続税と相続時点の所有資産の増加益に対する課税に関する各国の現状について概観すると、2006 年の OECD の報告書⁽²³⁸⁾では、被相続人の死亡による資産の移転を機会に譲渡所得が課税される場合等が解説されており⁽²³⁹⁾、例えば、カナダ、ニュージーランド、デンマーク(特定の多数保有株式を除く。)、オランダ(特定の資産⁽²⁴⁰⁾のみ)では、みなし譲

(237) 制度創設の経緯については、相続税の課税対象となった財産が、相続の直後に行われる場合、特に相続税納付のために行われる場合には、納税者は相続税と譲渡所得税との二重課税を受けるとの印象をもつことがしばしば指摘され、昭和 44 年の税制調査会での検討では、「たしかに所得課税である所得税と財産課税である相続税との間において、直ちに二重課税といった問題に発展するとは考えられない」にしても、「理論的には相続税と所得税とが税率 100%を上回って課税される(中略)こともあるという現行の仕組みは、税制としても説明が困難であるといった事情から、何らかの調整措置を講じるべきであるという結論が得られ」(国税庁・前掲注(232)・62 頁)たとしており、二重課税であるとは必ずしも考えられていない。

(238) *See supra* note 189 pp. 54–56.

(239) 渋谷・前掲注(234)・146 頁以下では、相続・贈与等により資産が移転される場合に、その資産に係るキャピタルゲインまたはロスの取り扱いについては、基本的に 3 つの課税方式が考えられるとしている。すなわち、①みなし譲渡方式とは、相続・贈与等により資産が移転された場合に、その資産が移転時の時価により譲渡されたものとみなす方式である。②取得費引継方式とは、相続・贈与等による資産の移転に際して、キャピタルゲイン又はロスの認識をせず、代わりに移転者にとっての当該遺産の取得費及び保有期間を、受領者引き継ぐとする方式であり、日本はこの方式を採用している。③新規取得方式とは、相続・贈与等による資産の移転があったときに、移転者についてはキャピタルゲイン又はロスの認識を行わず、他方で受領者について移転時の時価をその資産の取得費とする方式である。

(240) 5%以上保有する株式と事業用資産のみが対象とされ、それ以外は取得費引継方式とされる。さらにオランダでは、相続税も課税されるため、死亡時に所得税が課税

渡方式を採用し、オーストラリアでは、一般的に死亡時に譲渡所得が課税されない取得費引継方式を採用し⁽²⁴¹⁾、スペイン、スウェーデンも同様の方式を採用している。アメリカでは、前章第1節3で述べたように、死亡時の譲渡所得は課税されず、死亡時の公正市場価額により承継した財産の基礎価額が決定される新規取得費方式を採用し、イギリス、アイルランドも同様の方式を採用している。さらに、韓国でも、相続、遺贈及び贈与による無償の資産の移転は譲渡⁽²⁴²⁾とみなされないため、譲渡所得は課税されず、新規取得費方式が採用されている。

そして、これらの国の内、アメリカ、韓国、デンマーク、オランダ、スペイン、イギリス、アイルランドでは、相続税や遺産税の課税がなされているものの、その他の国では、これらの課税がなされていない。このように、相続税や遺産税と譲渡所得税の関係は、各国でかなりの相違が見られるが、これは、それぞれの国家の租税政策や社会事情が反映されているものと考えれば当然であるものと思われる。

また、我が国における相続税及び贈与税と譲渡所得課税の関係が二重課税であるかの議論について見ても、前述したように、本質的には、相続税及び贈与税と譲渡所得に対する課税は別個のものであり、両者で二重課税が発生しているとは言い難く、納税者が受ける印象などの常識的な範囲で

された場合は、その税額相当額を相続税の課税標準から控除するものとし、当該控除については、取得費引継方式の場合であっても、譲渡が実現したときに一定の配慮がなされる (*See supra* note 189 p. 55)。

- (241) オーストラリアでは、1986年の税制改正により、包括的な譲渡所得課税が導入され、それ以後に被相続人が取得した譲渡資産 (CGT 資産) の増加損益は、簿価引継ぎ (rollover) により維持されるのに対し、その前に取得した譲渡資産であれば、課税開始後の期間に対応する部分を含めて、死亡日までの増加損益は消滅することになる (一高龍司「カナダ及びオーストラリアにおける遺産・相続税の廃止と死亡時譲渡所得課税制度」日税研論集 56号『世界における相続税法の現状』83～84頁 (日本税務研究センター、2004) 参照)。
- (242) 『譲渡』とは、資産に対する登記または登録にかかわらず、売却、交換、法人に対する現物出資等によりその資産が有償により事実上移転されることをいう (韓国所得税法 98条)。

調整すべきであると考えられ、これも基本的には、両者の関係が政策的判断に基づいて調整すべき問題であるためと解される。それ故に、譲渡所得に対する課税は、相続税法に規定する外国税額控除の対象となる「相続税に相当する税」及び「贈与税に相当する税」には該当しないものと思われる。この点に関する国際間の更なる考察については、カナダのみなし譲渡課税制度を素材として4において後述する。

(3) 相続税及び贈与税とその他税目の二重課税

相続税及び贈与税とその他税目の二重課税については、相続税及び贈与税の課税物件との比較の観点から、富裕税、地価税、登録免許税、固定資産税、不動産取得税について検討することとする。

そして、これらの租税を課税物件の相違に着目して類型化すると⁽²⁴³⁾、①富裕税は、我が国では、所得税の補完税として昭和25年のシャープ勧告に基づく税制の全面的改革により導入されたが、昭和28年に廃止された。これは、個人の純資産のうち500万円を超える部分について、毎年0.5%から3%までの4段階の累進課税で課税を行うという構想であり、所得税の大幅引下げをカバーすることを目的とするものである⁽²⁴⁴⁾。したがって、富裕税は、個人の純資産を課税物件として毎年経常的に課される租税であるという点で一般財産税に分類される。②地価税⁽²⁴⁵⁾は、法人及び個人の保有する土地等を課税物件として、固定資産税⁽²⁴⁶⁾は、土地・家屋及び償

(243) 金子・前掲注(12)・12頁以下参照。

(244) 金子・前掲注(12)・55～59頁以下参照。

(245) 地価税の課税については、平成10年の改正で、臨時緊急的な措置として平成10年以降の各年の課税時期について、当分の間、地価税の課税を停止している(税特措71)。

(246) 固定資産税と共通の租税として、都市計画税と特別土地保有税がある。都市計画税とは、都市計画事業又は土地区画整理事業に要する費用に充てるため、市町村が、都市計画区域内の一定の土地及び家屋に対して課す目的税であり、納税義務者及び課税標準は、固定資産税の場合と同じである。特別土地保有税とは、一定の土地の保有及び取得に対して課される市町村税で、保有分の特別土地保有税は、毎年の1月1日を基準日として、基準日において取得後10年未満の土地に対して、その所在する市町村により、その所有者に課される。課税標準はその取得価額であり、固定

却資産を課税物件として賦課期日現在における所有者に課される租税であり、いずれも特定種類の財産を課税物件として課される租税であるので個別財産税に分類される。③登録免許税は、登録免許税法の別表第1に限定列挙されている（登録2）各種の登記等を課税物件として、登記により享受するであろう利益に着目して登記等を受ける者に課される租税であり⁽²⁴⁷⁾、不動産取得税は不動産の取得を課税物件としてその所有者に課される租税であり⁽²⁴⁸⁾、いずれも権利の取得・移転をはじめ取引に関する各種の事実的ないし法律的行为を対象として課される租税であるので流通税に分類される。

これに対して、相続税及び贈与税の課税物件は、「被相続人の死亡を原因として移転あるいは取得した財産」及び「受贈者が贈与者より無償で取得した財産」であり、上記に掲げた租税と課税標準として一致している部分が存在するものの、いずれも課税物件を明らかに異にしていることから、これらの租税は、相続税及び贈与税とは二重課税の関係にあるとは認められない。

したがって、国外においてこれらの租税と同種の租税が課されたとしても、外国税額控除の対象となる「相続税に相当する税」及び「贈与税に相

資産税と同じ性質を持っているため、重複課税を避けるために、その土地に対する標準税率による固定資産税相当額を税額から控除することとされ、取得分の特別土地保有税は、土地の取得に対して、その土地の所在する市町村によって、その取得者に課される。課税標準は、その土地の取得価額であり、不動産取得税と同じ性質の租税であるため、重複課税を避けるため、税額の算定にあたっては、標準税率による不動産取得税相当額を税額から控除することとされているが、平成15年度改正により、平成15年度以降、新たな課税は行わないこととされている（金子・前掲注(12)・497頁参照）。

(247) 登録免許税の課税根拠について、東京地判昭和38年11月28日（行集14巻11号1936頁）では、「登録税は登録を申請する者が登録をうけた場合それにより何らかの利益を享受するであろうことに着眼して国の財政収入の目的から課される一種の租税」であると判示している。

(248) 相続による不動産の取得については、形式的な所有権の移転等であるとして非課税とされている（地税73の7ー1）。

当する税」の対象にならないと思われる。

4 みなし譲渡課税との関係

みなし譲渡課税と相続税及び贈与税との国際的二重課税の問題については、カナダのみなし譲渡課税制度との関係を素材として、以下において検討することとする。

(1) カナダの遺産税、相続税及び贈与税廃止とみなし譲渡課税制度の導入

カナダにおける遺産税及び贈与税の廃止は、1971年の税制改正において、新たに譲渡所得課税が導入され、しかも発生した増加益が永久に課税から免れることを防ぐため、夫婦間移転の場合を除き、死亡時及び贈与時におけるみなし譲渡課税の実施が検討されたことと関係している。すなわち、仮にみなし譲渡課税が実施されれば、相続・贈与時に2種類の税が課されることになるため、負担の増加をもたらすから好ましくないとの批判が巻き起こり、1972年度からは実際に、死亡時及び贈与時におけるみなし譲渡課税と引き替えに遺産税及び贈与税が廃止された⁽²⁴⁹⁾。

このみなし譲渡課税制度は、資本資産の所有者が死亡した場合、実際の譲渡取引がない場合にも、資本資産が譲渡あるいは売却されたとみなされ、その増加益を課税対象とするものであり、死亡時の公正市場価額で譲渡所得又は損失を認識し、財産の取得者は当該価額で引継ぎを行うものであるが⁽²⁵⁰⁾、ここでも、遺産税、相続税とみなし譲渡課税の重複が二重課税で

(249) 篠原正博『[明海大学不動産学部不動産学叢書]不動産税制の国際比較分析』231～232頁(清文社、1999)。また、1971年の税制改正は、1966年12月に政府に提出、翌年2月に限定部数で刊行された「王立税制委員会報告書(Report of Royal Commission on Taxation)」(いわゆる「カーター報告書」)がその出発点であるが、このカーター報告後の詳細な分析については、中西一「カーター報告後の30年と資産課税」経済学研究63巻4・5号129頁以下(1996)に詳しい。

(250) 具体的に資本資産の所有者が死亡した場合の規定では、「納税者は、その死亡の直前に当該納税者の各資本財産を処分し、かつ当該死亡の直前における当該財産の公正市場価額に等しい処分収入を収受したものとみなされるものとする」(連邦所得税法70条(5)(a))、「納税者の死亡の結果として、当該納税者により処分されたもの

あるとは考えられていない。なぜなら、前者は、贈与や死亡により移転された資産の純価値の合計に適用されるのに対して、後者は、移転された資産の価値の「増加」にのみ適用され、財産課税というより所得税と解されるべきであり、いまだに課税対象となっていない経済力の以前の追加に対してのみ適用されるものと理解されているからである⁽²⁵¹⁾。

(2) みなし譲渡課税とアメリカの遺産税

カナダでは、1971年の連邦遺産税廃止以前より、アメリカと遺産税条約(Estate Tax Convention of 1961)を締結していたが、これまでの遺産税に変わり新制度として導入されたみなし譲渡課税は所得課税制度であるから、本条約における外国税額控除の対象とはならないとしていた。ただし、その場合であっても債務控除(a claim against the decedent's estate)(内国歳入法典 2053(a)(3))の対象にはなるものと解されていた(Rev. Rul. 82-82; 1982-1 C.B. 127)⁽²⁵²⁾。

その後、両国はカナダの新制度導入に対応するために、1942年の所得税条約を修正し、アメリカの遺産税、贈与税及びGST税を対象外とする新所

と(a)によりみなされるすべての財産を取得したいかなる者も、当該死亡時に当該死亡の直前の公正市場価額に等しい原価でそれを取得したものとみなされるものとす。』(連邦所得税法 70条(5)(b))と定めており、譲渡所得はその50%が課税対象となり、譲渡損失もその50%が考慮される。処分したとみなされる資本財産が1972年より前に取得された資本資産である場合には、その取得価額について調整規定がある(一高・前掲注(241)・64頁参照)。

- (251) オンタリオ州及びカナダ全体の税制改革の審議のため結成されたオンタリオ州公正課税委員会(Ontario Fair Tax Commission)が1993年に提出した報告書の記載(中西・前掲注(249)・146頁参照)。さらに、同報告書では、みなし譲渡課税について、遺産・相続税から税額控除する(1977年改正でオンタリオが採用した)のは、納税者に死亡時までの資産の保有継続を促進する影響を与えるものであり、かかる同時的課税を不公正であるとする議論は説得的ではなく、みなし譲渡課税による税額は、税額控除の対象とすべきではない旨勧告している(一高・前掲注(241)・61～62頁)。
- (252) Sharon Lorraine Brown “Tax Ramifications of the Third Protocol to the 1980 United States-Canada Income Tax Treaty on United States/Canadian Citizens, Permanent Resident Aliens, and Non-Resident Aliens Who Engage in Cross-Border Estate Planning” 21 Suffolk Transnat’l L. Rev. 307, at 330 (1998).

得税条約を1980年に締結しており、これに伴い遺産税条約は終了した。

しかしながら、両国はその後もこの新所得税条約に対する議定書を交換しており、1995年3月に署名された第三議定書では、カナダに居住するアメリカ市民又はアメリカに財産を有するアメリカ国籍を有しないカナダ居住者については、死亡を理由とした両国の課税制度に基づく租税の合計額が対象となる財産の評価額に対して70～90%の割合に上るため、このような両国による二重の税負担を軽減することに合意している⁽²⁵³⁾。具体的には、死亡を原因として課される租税であるアメリカの遺産税とカナダのみなし譲渡課税間で税額控除の適用を認めるといものであるが、このような所得税条約は、他の条約に例をみない独特の条約である。そして、そもそもこの議定書は主にアメリカの譲歩により締結されたものであるから、遺産税制度を持たない他国に対する交渉に当たっては、この議定書を条約起草のモデル、指針及び先例とすべきではないことが明らかされている⁽²⁵⁴⁾。すなわち、上記のような二重の税負担に対する軽減措置は、隣接国であるアメリカとカナダの密接な経済関係に配慮された非常に例外的なものと考えることができる。

さらに、カナダでの連邦遺産税廃止後、第三議定書が交換される以前には、カナダに不動産を有するアメリカ国籍を有する居住者が死亡し、その際にカナダでのみなし譲渡課税の対象とされた租税が、アメリカで課税された遺産税から外国税額控除できるか否かが争われた事件について⁽²⁵⁵⁾、1985年にアメリカの租税裁判所は、①カナダで課税された租税が、アメリカの連邦遺産税における外国税額控除（内国歳入法典2014(a)）の対象となるか、②1961年に締結したアメリカとカナダの遺産税条約の対象範囲は、

(253) *See supra* note 252 at 335. なお、議定書では贈与税と GST 税を対象としていないため、連邦遺産税のみが対象となるとされる (*See supra* note 252 at 336.)。

(254) *See supra* note 252 at 336.

(255) *Estate of Claire M. Ballard, Deceased, Shirley A. Webster, Executor v. Commissioner of Internal Revenue*, 85 T.C. 300; 1985 U.S. Tax Ct. August 20, 1985, Filed.

アメリカでは連邦遺産税、カナダでは連邦遺産税であるが、同条約署名後においても、各締約国により実質的に類似の性質を有する租税が課される場合には、同条約の規定を適用して外国税額控除の対象となるとされていたので、カナダで課税された租税がその対象とされるかという2つの争点について、次のように判示している。

すなわち、①については、米国内国歳入庁は、アメリカの連邦遺産税から控除できる租税であるかどうかは、アメリカにおいて「遺産税に相当する税」とであると理解されているかどうかにより判断すべきであるとし、「遺産税とは、死亡により被相続人の財産が移転する特権に対する個別消費税（excise tax）の性質を有する」⁽²⁵⁶⁾もので、この場合の「課税標準は被相続人の総遺産の価値から特定の控除を差し引いた純遺産である」⁽²⁵⁷⁾ことを明確にした。したがって、カナダでみなし譲渡課税の対象とされた租税は、死亡による被相続人の財産の移転あるいは財産権の移転という事実とは関係なく独立しており、課税標準は存在していたであろう増加益であることから、アメリカで理解されている「遺産税に相当する税」とであると認められないと主張した。

これに対して、原告は、納税者の死亡を租税を賦課する基準としているので、それは遺産税であると主張したが、租税裁判所は、アメリカで理解されている「遺産税に相当する税」でなければならない、単に死亡が租税を賦課する引き金となる事実というだけでは不十分であり、また、外国税額控除の規定は二重課税を調整することを目的とし、その適用にあたっては、外国税額控除が特権であることに鑑みれば、法令の規定は厳格に解釈されなければならないと判示している。

②については、遺産税条約をみなし譲渡課税にも適用すべきとする原告の主張に対し、遺産税条約はアメリカについては連邦遺産税、カナダにつ

(256) Knowlton v. Moore, 178 U.S. 41, 56 (1900). なお、死亡した者から生存者へ財産を承継する租税には各国で多様な名称が付されている。

(257) Kleberg v. Commissioner, 31 B.T.A. 95, 100 (1934).

いては連邦遺産税をその対象としているのでみなし譲渡課税には適用できないとする被告の主張を租税裁判所が支持している。

すなわち、カナダが廃止した遺産税は、カナダに所在するすべての課税財産の価値の総額を課税対象とするので、アメリカの遺産税に類似しており、アメリカで理解されている遺産税であるといえるが、みなし譲渡課税は、被相続人が死亡直前に所有していた資産を処分したものとみなす場合の純利益に対する租税である。そして、この課税は利益の存在を引き金とするものであり、廃止前の遺産税のように価値の存在を引き金とするものではない。したがって、租税裁判所はカナダのみなし譲渡課税が遺産税と同様に個人の死亡を契機として課されるとしても、この事実のみでは、以前の遺産税条約により税額控除が可能であった廃止された遺産税と実質的に類似する租税と解することはできないと判示している。

(3) みなし譲渡課税と我が国の相続税法における外国税額控除の適用

カナダで遺産税の廃止に伴い導入されたみなし譲渡課税は、相続・贈与によって移転された資産価値の増加に適用されることから、我が国のみなし譲渡課税と同様に考えることができる。そうすると、アメリカの遺産税等の場合と同様に、カナダにおけるみなし譲渡課税についても、理論的には、我が国の相続税及び贈与税と国際的二重課税の関係にはなく、相続税法に規定する外国税額控除の対象となる「相続税に相当する税」及び「贈与税に相当する税」には該当しない。したがって、基本的には、我が国の所得税法に規定する外国税額控除の問題であると考ええる。

しかしながら、両国の譲渡所得の課税時期について比較すると、みなし譲渡の時点と実際の譲渡の時点は一致しない場合が多く、このような両国の租税を我が国の所得税法において調整することは実質的に困難であるから、納税者の租税負担を考慮し、相続税及び贈与税とみなし譲渡課税との同時課税を二重負担の問題として、相続税法における債務控除の対象とするなどの配慮がなされてもよいものと考ええる。

(4) みなし譲渡課税と我が国の相続税法における債務控除の適用

債務控除の対象となる債務については、相続税法 13 条 1 項 1 号は「被相続人の債務で相続開始の際現に存するもの(公租公課を含む。)」と規定し、同法 14 条は、その債務について「确实と認められるものに限る」としている。

一方、相続税法 14 条 2 項は、同項及び相続税法施行令 3 条により控除すべき公租公課を列挙しているが⁽²⁵⁸⁾、これらの規定が債務控除の対象となる公租公課について限定列挙したものか例示したものかについては明らかでない。すなわち、債務控除の対象となる債務については、①相続開始の際現に存するとともに、②确实であることを要することは、上記法令の規定上明らかであるが、相続税法施行令 3 条の規定により、同条に列挙されたもの以外の公租公課については、被相続人の死亡の際に納税義務が確定しているものに限られるかのごとく解し得る。

ここで、カナダにおけるみなし譲渡課税については、我が国の所得税法により被相続人に対してみなし譲渡課税がなされる場合と同様に、課された税額を相続税の計算上控除すべき公租公課として債務控除できるか問題となるが、この点については、相続の開始によってカナダにおける被相続人の所得税が存することが明らかであるものの、その時において納税義務が確定されているものではなく、また、相続税法施行令 3 条に列挙される公租公課はいずれも我が国の内国税であるから、カナダにおけるみなし譲渡課税について債務控除の対象となるか否かについては疑義が生じる。

(258) 相続税法 14 条 2 項では、債務控除すべき公租公課の金額は、「被相続人の死亡の際債務の確定しているものの金額のほか、被相続人に係る所得税、相続税、贈与税、地価税、再評価税、登録免許税、自動車重量税、消費税、酒税、たばこ税、揮発油税、地方道路税、石油ガス税、航空機燃料税、石油石炭税及び印紙税その他の公租公課の額で政令で定めるものを含むもの」とし、これを受けて相続税法施行令 3 条では、「被相続人(遺贈をした者を含む。以下同じ。)の死亡の際納税義務が確定しているもののほか、被相続人の死亡後相続税の納税義務者が納付し、又は徴収されることとなった次に掲げる税額とする。」として、「一 被相続人の所得に対する所得税額」を掲げている。

したがって、カナダにおけるみなし譲渡課税を債務控除の対象とする場合には、相続税法 14 条 2 項の「被相続人の死亡の際債務の確定しているものの金額のほか」の後に「被相続人の死亡後相続税の納税義務者が納付し、又は徴収されることとなった」⁽²⁵⁹⁾を加え、相続税法施行令に「その他前各号に類するもの及び外国の法令により当該各号に類するものについて被相続人を納税義務者として課される公租公課について納付し、又は徴収されることとなった額」等の文言を加える改正が必要になると思われる。

5 外国税額控除の限度額計算

(1) 法人税法及び所得税法の規定

法人税法上及び所得税法上の外国税額控除限度額の計算は、法人税額及び所得税額のうち国外に源泉がある所得に対応する部分を求める計算であるから⁽²⁶⁰⁾、国外所得金額⁽²⁶¹⁾及び国外所得総額の計算が重要になり、控除限度額を計算する場合の国外所得とは、国内源泉所得以外の所得について我が国の法令によって計算した金額であって、外国法令によって計算した所得金額そのものではない。

そして、法人税法施行令 142 条 3 項では、国外源泉所得の中に外国法人税が課されない国外源泉所得が含まれている場合には、当該所得の金額の 3 分の 2 に相当する金額を除外した後の残額を国外源泉所得とすることと

(259) 被相続人が負っていた不当利得返還債務については、相続開始の際において存するものであれば、その後の判決における支払命令により支払うことが確実となった部分について国税通則法 23 条 2 項により更正の請求を行なうことにより債務控除することができる旨解されていることを考慮すれば（広島高判昭 57・9・30 税資 127 号 1140 頁）、相続開始の際現に存在する債務であれば、必ずしもその時において債務名義が存するなど負担する義務の確定がされていることを要しないものといえる。

(260) 武田・前掲注(111)・4256 頁、武田・前掲注(90)・5171 の 3 頁。

(261) 国外所得金額とは、国外源泉所得について我が国の法人税を課するとした場合に課税標準となるべき当該年度における所得金額に相当する金額であり（法基通 16-3-9）、国外所得総額とは、国外源泉所得について我が国の所得税を課するとした場合に課税標準となるべき当該年度の総所得金額、退職所得金額及び山林所得金額等の合計額に相当する金額である（所基通 95-6）。

しており⁽²⁶²⁾、この外国法人税が課されない国外源泉所得の意義については、制度上国外源泉所得に対して外国法人税を課することとしていないことをいうのであって、例えば、「外国支店又は外国子会社の所得が赤字であるが故に法人税の納付がない場合、つまり仮に黒字であれば法人税の課税があるような場合には、「外国法人税を課さないこととしていること」には当たらない。」⁽²⁶³⁾とされ、さらに、法人税基本通達 16-3-21 では、「「外国法人税を課さないこととしていること」には、・・・租税条約等の規定により外国法人税が課されないこととされている場合が含まれること」を解釈指針として明らかにしている。

一方、所得税法では、外国税額控除の控除限度額の計算上、外国所得税が課されない国外所得は、国外所得総額から除外されている。

(2) 相続税法における外国税額控除限度額の計算

上記(1)のように、外国税額控除限度額を計算する上で重要となる国外所得金額及び国外所得総額については、法人税法及び所得税法においてそれぞれ明確に規定しているが、外国の租税が課されない所得部分を除外する範囲については各税法による考え方の相違が反映されている。

一方、相続税法において、相続人、受遺者又は受贈者が取得した外国に所在する財産の内、外国の相続税及び贈与税に相当する税が課されない場合として、①外国で当該財産が非課税とされる場合と、②租税条約等の規定により相続税及び贈与税に相当する税が課されない場合が想定され、いずれの場合も二重課税になっているわけではないことから、相続税法の外国税額控除に規定中の「当該財産の価額」には、取得した外国に所在する財産のすべてが含まれるのではなく、取得した外国に所在する財産から相続税及び贈与税に相当する税が課されない財産を除外すべきと考える余地

(262) 昭和 63 年改正において、非課税国外所得の 2 分の 1 を国外所得から除外することとし、平成 4 年改正においてさらにこれを縮減する趣旨で 3 分の 2 を国外所得から除外することとされている（武田・前掲注(111)・4258 頁）。

(263) 武田・前掲注(111)・4258 頁。なお、外国法人税が課されない国外源泉所得については、法人税法施行令 142 条 5 項参照。

はある。しかしながら、相続税法の文理解釈からは、この点が不明確であることからすると、その全額を除外するのか一部を除外するのか等の詳細な規定を含めて、法文上明文化することが望まれる。

6 外国税額控除に関する要件の整備

外国税額控除の対象となる租税については、日米相続税法条約5条(4)が、「本条の規定による一方の締約国の租税からの他方の締約国の租税の控除は、両締約国の租税が被相続人の死亡の時又は贈与の時に同時に課せられる場合にのみ行うものとする。」と課税時期について規定するとともに、同条約5条(5)において、「本条の規定の適用による税額控除は、控除を行う締約国の租税の申告期限から5年を経過した後においては行わない。但し、その税額控除の請求が前記の5年の期間内に行われた場合は、この限りでない。本条の規定の適用によって還付する租税には、税額控除を行う締約国が別に認めている場合を除くほか、利子を付けない。」と税額控除の可能な期限を規定し、さらに、同条約5条(6)では、「一方の締約国の租税からの他方の締約国の租税の控除は、当該他方の締約国の租税（本条の規定によって認められる税額控除があるときは、その控除後の額）が納付されるまでは、最終的には認められない。」と納付が条件であることを明定している。

これらのことについては、法人税法及び所得税法では、外国税額控除の適用時期について、外国法人税及び外国所得税の納付することとなる日と規定し、申告、賦課決定等の手続により外国税について具体的にその納付すべき租税債務が確定した日であることを明らかにしている（法税 69、所税 95、法基通 16-3-5、所基通 95-3）⁽²⁶⁴⁾ ことなどを考慮すると、相続税及び贈与

(264) この他、所得税及び法人税では、外国税額控除を受けようとする場合には、外国法人税又は外国所得税を課されたことを証する書類等を添付した上、確定申告書に記載しなければならない（法税 69⑩、所税 95⑤）が、相続税法にはそのような規定がないことについても問題であると考えられる。

なお、納付について、所得税法および法人税法では「契約が有効であり、それに従った取引が行われているのであれば、経済的に誰が負担したかは全く関知すると

税についても、国内法により具体的要件の整備が必要であると思われる⁽²⁶⁵⁾。

第2節 租税条約における外国税額控除

1 日米相続税条約における問題点

我が国では、平成12年の税制改正により、納税義務者の範囲の拡大が行われ、日本に住所を有しない一定の日本国籍を有する者については、非居住無制限納税義務者として無制限納税義務が課されることとなったが、日米相続税条約3条(1)は、「被相続人の遺産の受益者がその被相続人の死亡の時に若しくは贈与の受益者がその贈与の時に日本国内に住所を有していた場合には、・・・」(筆者：下線加筆)と規定していることから、非居住無制限納税義務者については、日米相続税条約の適用がなく、次のような場合には、外国税額控除による国際的⁽²⁶⁶⁾二重課税が調整できないこととなる。

例えば、現在は遺産税又は相続税が存しないオーストラリア⁽²⁶⁶⁾で被相続人が死亡し、相続人がアメリカに住所を有する我が国の非居住無制限納税義務者であり、かつ、その者がアメリカに所在する日本法人の株式を相続したような場合である。この場合、相続人が居住無制限納税義務者であるときには、日米相続税条約3条(1)(d)により、法人の設立地である日本がその株

ころではなく、法的な帰属により現行法はその控除の可否を決定することとなって」(占部裕典「外国税額控除余裕枠の利用にかかる「租税回避否認」の検討(下)―大阪高裁における三判決を踏まえて―」金融法務事情1731号40頁(2005))おり、相続税法においても、例えば、海外にいる相続人に代わって他の者が納付する場合は想定できるので検討すべき問題と考える。

(265) 外国税額控除の適用期限については、例えば、アメリカの国内法では、連邦遺産税における外国税額控除は、申告書提出期限後4年以内にならなければならないと定められている(内国歳入法典2014(e))。

(266) オーストラリアにおける遺産・相続税廃止までの経緯と議論については、一高・前掲注(241)・72頁参照。かつて、オーストラリアでは、連邦と州において遺産税又は相続税が課されていたが、1977年のクイーンズランドの遺産・相続税と贈与税が廃止されて以降、他州も追随し、連邦でも1979年から遺産税と贈与税の廃止が実施されている。

式の所在地となるが、非居住無制限納税義務者である場合には、同条が適用できずに両締約国の国内法により判断することとなり、結果として、両国とも自国内に所在する財産となってしまう⁽²⁶⁷⁾。

このことは、外国税額控除に関する日米相続税条約5条が、「自国の租税(本条の規定を適用しないで計算したもの)から、相続又は贈与の時に他方の締約国内にある財産で両締約国によって租税の対象とされるものについて当該他方の締約国が課する租税を控除するものとする。」(筆者：下線加筆)と規定していることからすると、結果として、両国とも自国内に所在するとした財産に対して発生した国際的⁽²⁶⁷⁾二重課税については調整できないのである。

この点については、日米相続税条約に非居住無制限納税義務者の概念を盛り込むなど、現行税法に適合するように見直す必要があると考える。

2 租税条約締結に際して留意すべき事項

第3章第1節1で述べたように、日米相続税条約は、50年以上前に締結された「財産所在地型」の条約であり、アメリカ相続税モデル条約やOECDモデル相続税条約といった、現在、世界的な流れになっている「住所地型」の条約とは基本的な考え方において相違している。これは、日米相続税条約が、これらのモデル相続税条約公表以前に締結された条約であることを理由としているので、今後、我が国がアメリカとの相続税条約を改訂する場合、あるいは、新たなOECD加盟国と相続税条約を締結する場合には、上記のモデル相続税条約の内容を取り込むべきか否かを検討する必要がある。その際に大きな問題となるのが、「住所地型」の相続税条約と国内法との関係である⁽²⁶⁸⁾。すなわち、「住所地型」の条約が第一に問題とするのは被相続人の住所地であるのに対して、我が国の相続税法が納税義務者の種類を区別する際に用いる

(267) この他に日米両国で、所在地について異なる規定がある主な財産として、債券及び約束手形、鉱業権、租鉱権及び採石権、漁業権等が挙げられる。

(268) 佐藤・前掲注(32)・288頁。

基準は、基本的には、相続人の住所地であることから⁽²⁶⁹⁾、例えば、被相続人が我が国に住所を有し、(非居住無制限納税義務者ではない) 相続人が国外に住所を有する場合には、条約に基づいて我が国が全世界的な課税権を有したとしても、相続人の住所地が国外であるため、我が国の国内法では、これに無制限納税義務を課することができないのである。

このような問題については、平成 12 年度の税制改正により、国内に住所を有していない者で日本国籍を有する相続人等又は受贈者について無制限納税義務を課す場合には、被相続人又は贈与者の住所地も基準として用いられた(相税 1 の 3 二、1 の 4 二) ことにより一部解消されたといえるが、依然として、相続人等又は受贈者の住所地が重視されていることからすると完全に解決されているとはいえない。

したがって、我が国が「住所地型」の条約を締結する場合に発生する問題を解決しようとするならば、国内法において、特別な場合に被相続人の住所地が日本である場合にも相続人に無制限納税義務を課す制度の導入について検討すべきものとする⁽²⁷⁰⁾。この点について、相続制度は、その課税方式に関わらず、死者の所有していた財産が、その者と一定の身分関係を有していた者によって承継される制度であり、その財産は被相続人の生前の経済活動の結果蓄財されたものであることを考慮すると、少なくとも財産との関係は、受益者よりも被相続人を重視すべきであるといえ、被相続人の住所地を基準とすることに一定の合理性は認められる。

また、「住所地型」の条約を前提とした場合、相続税法の規定により、相続人が日本国内に住所を有することを理由に無制限納税義務を課したとしても、被相続人が国外に住所を有していれば、我が国は非住所地国となるので、租税条約上は、無制限納税義務を課することはできないという問題も生じる。

(269) 佐藤・前掲注(32)・289頁。

(270) 佐藤・前掲注(32)・289頁。なお、佐藤教授は、「そのような方法はわが国の相続税法が遺産取得税という考え方に基づいていることとの関係で慎重な検討が必要である」と述べられる。

この点については、前述した米独相続税条約 11 条のように、条約の締約国間において例外的な課税につき合意することにより解決できることから、相続人等の住所地を重視して課税財産の範囲を決定する我が国にとって、同条約は、非住所地国の国内法に基づく全世界的課税が排除されていない例として非常に参考になるものといえる⁽²⁷¹⁾。

その他の留意点として、まず、生前贈与の取扱いについては、多くの OECD 加盟国が、相続税の対象としており、我が国でも相続時精算課税制度が導入されたことを考慮すると、我が国がこれらの国と今後条約を締結するに際しては、相続財産に贈与財産を累積して課税することから生じる課税の取扱いについて検討する余地がある。なぜなら、国内で贈与税が軽減されたとしても、国外で高率の贈与税が賦課され、当該贈与財産が相続財産に累積されれば国際的²二重課税が発生する可能性が生じるからである。ただし、租税条約により相続税における外国税額控除の対象となる租税の範囲に贈与分も含むとしても、現実に国内租税法の中に対応する実体規定がなければ意味がないということになりかねない点に留意する必要がある。

次に、例えば、アメリカでは、通常、信託の設定時に課税が行われるが、ドイツでは前述したように、信託が解散されるまで課税が延期され、ドイツ国内法により税額控除は外国税の納税義務発生以後 5 年以内にドイツ相続税の納税義務が発生した場合のみ適用されるため、米独相続税条約では、信託や遺産財団に対する課税に関する二重課税の調整についても規定している（米独相続税条約 12 条）点も、我が国が条約を締結する際に参考になるといえる。

(271) 佐藤・前掲注(32)・291 頁では、「これらの場合は、制度として実行可能な計算の順序・方法を決定することが、技術的には重要な問題点になると思われる。」と論じられる。

第3節 結語

本章では、我が国が相続税及び贈与税の国際的二重課税の調整方法として採用している外国税額控除制度について、その対象となる外国租税の具体的な判断基準をどこに求めればよいのか、相続や贈与という同一の事象に基因する外国租税であっても、控除の対象とすべきでない外国租税があるがその理論的根拠はどこにあるのか、また、外国税額控除の計算規定、適用要件といった点についての問題提起をし、それぞれの問題の対処方法について論考した。そして、提起した問題については、必ずしも現行制度の立法趣旨による解釈では解決できない場合も存在し、そのような場合には、国内の立法措置あるいは租税条約により、かかる問題に対処すべきであるという所見を示した。

そこで、提起した問題の対処方法を整理しておくとして、まず、相続税法上の外国税額控除の対象となる外国における「相続税に相当する税」及び「贈与税に相当する税」の範囲については、各国の法制度や課税方式に捉われずに実質的な判断が必要であると解したが、該当する外国租税を実質的に判断する作業は、外国の法制度がその国特有の経済的、社会的諸事情を背景に、それぞれ自主的に決められたことを鑑みると容易ではなく、しかも、我が国の課税権を確保するためには、外国において納めた租税を無条件でその対象として受け入れることには警戒する必要がある。したがって、「相続税に相当する税」及び「贈与税に相当する税」については、制度の柔軟性にも配意して、国内法上の法律要件を整備し、この分野における予測可能性をより確保することが求められるものとする。ただし、この場合には、他税目との関連性や立法措置によって対象となる租税の範囲を完全な形式基準にしてしまうことが、実質的な変更を伴わずに、租税回避行為を助長するおそれがあるという点に留意する必要があると思われる⁽²⁷²⁾

次に、外国税額控除限度額の計算をする上で、相続人等が取得した外国に所

(272) 佐藤英明「新しい組織体と税制」ファイナンシャルレビュー65号104頁参照。

在する財産の内、外国の相続税及び贈与税に相当する税が課されない財産の取扱い及び外国税額控除の対象となる租税の課税時期、税額控除の可能な期限、実際の納付の有無等についても国内の立法措置による整備が必要になるものと思料した。

このように、国際的三重課税の調整を実現するためには、相続税法の外国税額控除制度に関する諸々の問題について、課税要件明確主義による法的安定性と予測可能性を高める努力がなされるべきであるが⁽²⁷³⁾、国際的三重課税の発生原因の多様性により、片務的な救済方法である国内法に規定する外国税額控除のみでは、国際的三重課税を調整できない場面も想定され、このような限界に対処するには、国家間の合意を前提とした双務的な救済措置である租税条約による解決が有効であると考えられる。

具体的には、国内立法の整備により、外国税額控除の対象となる外国における「相続税に相当する税」及び「贈与税に相当する税」について規定したとしても、各国特有の税制に基づく租税が存在する場合等には租税条約により対象とする租税を明らかにすることで解決を図るべきであると思料した。また、二国間における無制限納税義務の競合についても、租税条約にいずれか一方の国の居住者として振り分ける基準等を設けることにより国際的三重課税の調整を図るべき場合があると思料した。

しかしながら、租税条約を締結するといっても、現在、我が国が締結してい

(273) 金子・前掲注(52)・12頁では、課税の公平の要請と法的安定性ないし予測可能性との関係について「借用概念については、別意に解すべきことが規定の趣旨から明らかでない限りは、それを別意に解することによって法的安定性・予測可能性を犠牲に供するよりも、立法によって問題の解決を図る方が、右の二つの要請を同時にみたしうという意味で、より適当であるように思われる。問題は、立法が現実の諸問題に迅速にそして適切に対応しうるかどうかにある。」と論じられ、立法の必要性を指摘される。なお、筆者は、第1節で述べたように、別意に解すべきことが必ずしも予測可能性を犠牲にすることにはならないものとする。

また、課税要件明確主義の下でも「法の執行に際して具体的事情を考慮し、税負担の公平を図るためには、不確定概念を用いることは、ある程度不可避であり、また必要でもある。」(同書70頁)と考えられることから、国際的三重課税の調整という要請に照らして、課税要件を明確にすべきである。

る相続税及び贈与税に係る租税条約は、50年以上前に締結された「財産所在地型」の日米相続税条約が唯一であり、しかも、この租税条約は、現在世界的な主流となっているアメリカモデル相続税条約や OECD モデル相続税条約といった、「住所地型」の租税条約とは基本的な考え方において相違している。したがって、今後、我が国が日米相続税条約を改訂する場合、あるいは、新たな OECD 加盟国と相続税条約を締結する場合の我が国の姿勢が問題とされ、この点については、現行の日米相続税条約を修正するような租税条約を締結するよりも、むしろ、「住所地型」の租税条約を念頭において締結すべきではないかと思われる。これは、「財産所在地型」の租税条約では、多様な財産について、それぞれの所在地を定めることには限界があり、「住所地型」の租税条約の方が効果的な国際的三重課税の調整という重視すべき点についてメリットが多いためであるが、「住所地型」の租税条約を締結する場合であっても、米独相続税条約のように、例外的な課税につき合意する等の修正は必要であるし、国内法において、特別な場合には、被相続人の住所地が日本であるならば、相続人に対して、その者の住所地に関わらず無制限納税義務を課す制度について現行法を見直すべきであると付言した。

さらに、相続税を廃止した国々での廃止に至る経緯を観察すると、事業承継を阻害しない相続税制という視点は、これが相続税を廃止した国々における最大の理由と考えられるものの⁽²⁷⁴⁾、欧米主要国の事業承継税制の現状は、総じて雇用の確保や経済成長の維持・発展の観点から、各国において当該税制の拡充が図られており、事業承継税制という観点相続税全体のなかで占める位置・評価は、国によって大きな差異があるといえる⁽²⁷⁵⁾。このような差異は、「貧富の格差の是正を優先するのか、事業承継をスムーズに進め、経済を活性化す

(274) 首藤重幸「研究にあたって」日税研論集 56 号『世界における相続税法の現状』1 頁（日本税務研究センター、2004）。

(275) 事業承継協議会事業承継税制検討委員会平成 19 年 6 月「事業承継税制検討委員会中間報告」9 頁以下参照（中小企業庁 HP 平成 19 年 12 月現在、http://www.chusho.meti.go.jp/zaimu/shoukei/download/070629shokeizeisei_houkoku.pdf）、首藤・前掲注(274)・1 頁。

るのか」⁽²⁷⁶⁾という選択の問題から生じるものであり、各国の相続税制に大きな影響を与えている。

例えば、カナダでは、相続による財産移転を譲渡の一種と考えて、みなし譲渡課税を実施する一方で、相続税を廃止していることから、相続税を通常の譲渡所得税の仕組みの中で処理している⁽²⁷⁷⁾とも考えられる。そこで、このような課税が、我が国における相続税等と二重課税になるかという問題意識に基づいて検討を加えると、カナダでは、みなし譲渡課税の対象とされた租税は、死亡による被相続人の財産の移転等という事実とは関係なく、被相続人が死亡直前に所有していた資産を処分したものとみなす場合の純利益に対する租税であり、相続税等のように財産価値の存在を引き金とするものではない。したがって、両者は二重課税の関係にはないものと解され、このような見解は、両者で二重課税が発生しているとは言い難いとする我が国の解釈とも一致することから、カナダのみなし譲渡課税に基づく租税は、我が国の相続税法に定める外国税額控除の射程外とするのが相当であると思われる。

その一方で、カナダのように、相続税に代えてみなし譲渡課税を採用している場合については、課された税額を相続税の計算上控除すべき公租公課として債務控除できる可能性について指摘した。

(276) 会計・税制問題研究会「相続税 先進国に広がる廃止・軽減の動き 格差は正か 事業承継の円滑化か」税務経理 8772 号 6 頁 (2007)。

(277) 首藤重幸「日本における相続税の現状」日税研論集 56 号『世界における相続税法の現状』10 頁 (日本税務研究センター、2004) 参照。

おわりに

昨今の国際化の進展に伴い、国境を超えた人・財貨・資本及びサービスの移動が盛んになり、富裕層を中心とした海外取引の比重が増加してきている現状を踏まえると、相続・贈与に係る国際課税は、極めて重要な問題となっている。しかも、この分野における各国の税体系が多様であることからすると、納税義務者が複数の国から課税を受けることに対する国際的二重課税の調整措置について税制が期待される役割は大きい。その反面、この国際的二重課税を調整措置である相続税法上の外国税額控除に係る租税紛争も増加してくると想定されている。

そこで、本稿では、国際的二重課税の発生原因をその発生態様別に整理し、それらの問題への効果的な対応策について論究を進めた。その結果、これらの問題は、国家がその主権の及ぶ範囲内で自由にその課税権を行使することができることを考慮すると、基本的には、国内法による規定あるいは解釈により解決すべきであるものの、国内法による片務的な救済措置のみでは国際的二重課税が十分に解消されず、租税条約により国内法とは異なる要件を定めるなど双務的な救済措置をあわせて講ずることが必要な場合も思料された。さらに、このようなアプローチによっても、例えば、海外取引に関連する国家が複数となり、各国の課税権が交錯することにより発生した国際的二重課税等については、対応しきれない問題が残ることを確認した。このような問題については、国内法上の措置や租税条約において個別対応が必要となると考えられるものの、具体的な対応策については、十分に検討ができていないので、今後、さらに研究を深めていきたいと考える。

なお、本稿は、将来我が国において採用することが予想される遺産取得課税方式が外国税額控除に与える影響について触れることはできなかったが、これについては、今後、我が国の相続税全体の在り方の中で議論すべき課題であると考える。