

海外財産を合有（ジョイント・テナンス）により 取得した場合の課税関係

山 本 英 樹

〔 税 務 大 学 校 〕
〔 研究科第 45 期 研究員 〕

要 約

1 研究の目的

近年におけるわが国の国際化の進展は顕著であり、今後、個人による海外への投資もますます増加することが見込まれる。このような社会情勢においては、相続税・贈与税の課税実務において、海外財産の相続・贈与に関する相続税法適用上の様々な問題の発生が予想される。

具体的には、個人が海外に財産を遺して死亡したときの相続税や個人が出捐なしに海外財産を取得したときの贈与税の課税関係は、当該財産の移転についての準拠法の決定や当該財産の取得が相続又は贈与の対象となるかなど、外国法と自国の法との抵触を規律する国際私法上の諸問題が存在し、わが国に存する財産の相続・贈与の場合に比して複雑・困難な問題が生じると思われる。特に、財産の所在する国等が、わが国にはない特有の財産の所有制度を有するような場合においては、課税実務において、より困難な問題が生じる可能性が高いと考えられる。

本研究はこのような問題意識の下、海外における財産の所有制度がわが国には存在しない特有の制度である場合の具体例として米国カリフォルニア州（以下「加州」）の合有財産権を取り上げ、個人が自己の出捐なしに加州の不動産をジョイント・テナンシー（合有財産権）の形態で取得した場合における贈与税の課税関係、及び被相続人が加州に合有財産権の形態で相続人と不動産を有しており、これを遺して死亡した場合における相続税の課税関係について考察するものである。

2 研究の概要

(1) 合有財産権の概要・米国における課税関係

米国においては2人以上の者が財産を所有する形態として、合有財産権 (Joint Tenancy)、共有財産権 (Tenancy in Common)、夫婦合有財産権 (Tenancy by Entirety)、夫婦共有財産権 (Community Property) がある。

合有財産権は、わが国の民法上の「合有」概念とは一致せず、①同一の不動産に関する同一の譲渡行為によって (unity of title)、②2名以上の者が同一の時に始期を有する (unity of time) ③同一の権利 (unity of interest) を④共同所有する (unity of possession) という、4つの unity (同一性の要件) を備えた財産権であり、最も一般的に利用されるのは不動産であるが、動産、自動車等多種多様の財産についても創設されうる。各合有権者は他の合有権者の同意を得ずに自分の権益を他人に転売することができる権利 (持分処分自由) や訴訟を提起し不動産の分割を請求できる権利 (分割請求権) を有する反面、合有権者の1人が死亡するとその持分は他の合有権者に移転する。合有権者には任意にも強制にも分配する権利は与えられておらず、これは遺言によっても変更することはできない。合有財産権の最大の特質は合有権者の1人が死亡した場合、その有した権利が相続の対象とならずに生存する他の合有権者に帰属することにある。

米国では、合有財産権の設定に際し出資と取得した持分に不均衡がある場合には連邦贈与税の課税対象とし、合有財産権者の死亡による財産承継については、加州州法上相続によらないとされているものの、内国歳入法の規定により、これを連邦遺産税の課税対象としている。

(2) 国際私法における取扱い

イ 相続準拠法及び物権変動の準拠法の決定とその適用範囲

渉外的な私法関係 (当事者の国籍や住所等、法律関係を構成する要素のいずれかが外国に関連する法律関係) に適用される実質法 (民商法など) を準拠法というが、渉外的な相続問題に適用される準拠法の決定については、次の2つの考え方がある。

① 相続統一主義

相続財産の種類及び所在地のいかんを問わず、すべての相続問題を統一的に、単一の法、すなわち被相続人の属人法によって規律しようとする考え方

② 相続分割主義

統一的な準拠法を設けず、相続財産の種類およびその所在地いかんによって別個の準拠法の規律にゆだねようとする考え方

わが国の国際私法たる法の適用に関する通則法（以下「通則法」）は、相続統一主義を採用しており、被相続人の本国法が相続準拠法となるから（通則法 36 条）、相続人は海外財産を含む被相続人の財産に属した一切の権利義務を承継することになり（民法 896 条）、加州の合有財産権も権利義務の承継の対象とされる。

一方、物権変動については、その原因となる事実が完成した当時におけるその目的物の所在地法によるとされるから（通則法 13 条 2 項）、海外財産については、その所在地法（外国法）が準拠法となる。これによると、加州州法は、合有財産権の合有権者が死亡すると、その者の権利は相続によらずに生存合有権者に移転するとしているから、加州の合有財産権は相続財産に含まれないことになる。このように、わが国においては、相続準拠法と物権変動の準拠法とに抵触がみられるところである。

ロ 両準拠法が抵触する場合

相続準拠法と物権変動の準拠法に抵触がみられる場合において、いかなる財産が相続財産を構成するか（相続財産の構成の問題）については、次の 3 つの説に見解が分かれる。

- ① 双方の準拠法を重疊的に適用し、その双方によって相続財産への帰属が認められないかぎり、その財産権は相続財産に組み込まれないとする説
- ② 双方の準拠法を配分的に適用し、財産が相続されるために必要な属性が何であるかについては相続準拠法が規律し、財産がそのような属性を有しているか否かについては物権変動の準拠法が規律するという説
- ③ 主として物権変動の準拠法のみによらしめるという説

しかし、加州の合有財産権は、加州州法が相続財産性を認めないことから、いずれの説によっても相続財産を構成しないことになる。

(3) 検討

上記(2)ロにおける問題点の解決に当たっては、順を追って次のような検討を行った。

イ 借用概念論からの検討

租税法の用いる借用概念の解釈については、独立説、統一説及び目的適合説の3つの見解があるが、いずれによるべきかについては、法秩序の一体性と法的安定性を尊重して、原則として統一説により、私法上における同意義に解釈すべきであると考えられる。したがって、加州の合有財産権についての相続税法の適用上、「相続」の概念は加州州法における同意義に解すべきであるから、加州州法上、合有権者の死亡による財産の承継が相続によらないとされている以上、これに相続税を課税することはできないことになる。

ロ 租税法上の概念と外国法上の概念の関係からの検討

現代においては、企業の活動や個人の生活が国境を越えて行われているのであるから、わが国の租税法の規定は、原則として、わが国の法制度のみではなく、外国の法制度をも対象としていると思われる。租税法規には、納税義務者の範囲を決定するなどわが国の課税権の及ぶ範囲を明らかにするものがあり、このような規定に含まれる概念の解釈には外国法制度を取り込むべきではないと考えられるが、課税要件の計算規定については、租税負担能力の適切な把握という観点を重視して、その解釈に外国法の概念を取り込むか否かを判断すべきであると考えられる。加州の合有財産権も、このような観点から課税対象となるか否かを判断すべきである。

ハ 自国法制度と外国法制度の等価性・同質性についての観点からの検討

渉外的な事案で、外国法が準拠法となる場合の課税においても、外国の法制度とこれに相当する自国の法制度との間に等価性・同質性の認められる限り、自国の法制度に対すると同様の課税をすべきであると考えられる。これは、機能的・実質的な類似性ないし等価性を指標に、自国

の法制度と同等な外国法制度をも自国の法解釈に取り込もうとするものである。渉外的事件においては、準拠法たる外国法上の制度と完全に符合する法制度が自国に存在することは常に前提にはできないのであり、わが国に外国法上の制度と類似の制度があれば、極力そのための手続を転用して準拠外国法上の制度についての処理を行うべきである。

3 結論

借用概念を私法上における同意義に解釈すべきであるとしても、相続税法の立法において、合有財産権が想定されていたかは疑問である。また、このように解すると、合有権者の死亡による財産承継について相続税が課税されず、人の死亡による財産の無償取得に対する課税という相続税課税の趣旨に合致しないこととなるから妥当でないと考えられる。合有財産権の課税については、租税負担能力を適切に把握するため、又は課税の基礎となる私法上の法律関係を適切に反映するため、それに関する外国法上の概念をも取り込んで解釈すべきである。また、加州の合有財産権は財産権であり、合有権者はわが国における所有権者と同様に、目的物に対する使用収益・処分権限を有することからすれば、加州の合有財産権は、わが国の所有権と等価性・代替可能性があると考えられる。したがって、加州の合有財産権には、わが国の所有権に対すると同様の課税が行われるべきものと考えられる。以上の検討から、加州の合有財産権に対する課税について次のとおり結論を導いた。

(1) 取得時点における課税

合有財産権の創設時において自己の持分に応じた資金を拠出していない者に対しては、自己の持分に応じた以上の資金を拠出した者からの贈与として、相続税法9条により贈与税を課税すべきである（同旨、東京高裁19.10.10）。

(2) 合有権者の死亡時点における課税

合有権者の死亡による生存合有権者への財産権の承継は、相続税の課税根拠である人の死亡による財産の無償取得と同視することができると考え

られる。したがって、相続税法1条の3の「相続」により財産を取得したとして、生存合有権者に相続税を課税すべきである。

目 次

はじめに	365
第1章 問題の提起	366
1 想定事例の概要	366
2 想定事例における相続税法適用上の問題点	366
第2章 ジョイント・テナンシーの概要及び米国における課税関係	369
第1節 米国における連邦法と州法の関係	369
第2節 ジョイント・テナンシーの概要	371
1 ジョイント・テナンシーの概要	371
2 カリフォルニア州におけるジョイント・テナンシーの概要	376
第3節 他の共有形態	382
第4節 米国における不動産登記制度	384
1 外国人による不動産所有の制限	384
2 米国の不動産登記制度の内容	386
(1) 証書登録制度とトレンズ・システム	386
(2) 権原保険	392
第5節 ジョイント・テナンシーに対する連邦遺産税・贈与税の課税関係	393
1 連邦贈与税の課税関係	394
(1) 米国の非居住外国人に対する連邦贈与税の概要	394
(2) ジョイント・テナンシーの創設に係る連邦贈与税の取扱い	396
(3) ジョイント・テナンシーの終了に係る連邦贈与税の取扱い	397
2 連邦遺産税の課税関係	398
(1) 米国の非居住外国人に対する連邦遺産税の概要	398
(2) ジョイント・テナンシーに係る連邦遺産税の取扱い	407
第3章 ジョイント・テナンシーについての相続税法の適用	409
第1節 相続準拠法の決定と適用範囲	409

1	相続統一主義と相続分割主義	410
2	被相続人による準拠法選択	412
3	相続準拠法の決定	414
4	相続の概念	415
5	相続財産の構成	416
	(1) 学説	416
	(2) 裁判例	420
	(3) 検討	421
	(4) 相続財産の構成の問題と相続税法の規定との関係	423
第2節	借用概念論	425
1	学説	425
2	裁判例	427
	(1) 株主相互金融会社の株主優待金が所得税法上の利益配当に当たるかについて争われた事件	427
	(2) 所得税法にいう「匿名組合契約およびこれに準ずる契約」の概念が商法上の匿名組合契約に当たるかが争われた事件	429
	(3) 所得税法 60 条 1 項 1 号にいう「贈与」に負担付贈与が含まれるか否かについて争われた事例	432
	(4) 租税特別措置法上の「改築」が建築基準法からの借用概念であるかが争われた事例	434
3	検討	438
第3節	租税法上の概念と外国法の概念の関係	440
1	租税法の規定において対象となる法制度が明示されている場合	442
2	租税法の規定において対象となる法制度が明示されていない場合	446
	(1) 配偶者	446
	(2) 損害賠償金	449
	(3) 住所	450
	(4) 検討	452

3 契約の準拠法に外国法が指定された場合における租税法規定の解釈	452
第4節 自国法制度と外国法制度との等価性・同質性の観点からの検討	456
第5節 ジョイント・テナンシーについての相続税法の適用	458
1 取得時点の課税	458
2 合有財産権者の死亡時点の課税.....	461
おわりに.....	465

はじめに

最近の国際化の進展に伴い、今後は海外への投資が増加してゆくことが見込まれる。このような社会情勢において、相続税・贈与税の課税実務においても、海外財産の相続・贈与についての相続税法の適用上、様々な問題点が多数発生することが予想される。特に海外における財産の所有制度がわが国には存在しない制度である場合には、相続税法適用上、相続財産がわが国に存在する財産である一般的な相続事案に比して、一層困難な問題が生じる可能性がある。このような場合の相続税法の適用をどのように考えるかが今後重要な問題となってくると思われる。実際に、最近、国税庁においては、アメリカ合衆国などにおけるジョイント・テナンシーに係る課税関係（主として、相続税・贈与税）についての照会が寄せられているようである。

そこで、本研究においては、アメリカ合衆国カリフォルニア州（以下「カリフォルニア州」という。）のジョイント・テナンシー（以下「合有財産権」ともいう。）を取り上げ、その性質や米国における課税関係を明らかにし、これに係る国際私法上の議論等を検討して、合有財産権の創設時、合有財産権者の死亡時におけるわが国の相続税法の適用について検討する。そして、財産の所有制度がわが国には存在しない制度である場合における課税の考え方を述べることとする。なお、本研究課題に関連して、アメリカ合衆国ハワイ州におけるジョイント・テナンシーの相続税法適用上の問題点についての先行研究がある⁽¹⁾。本研究においては、この先行研究を手掛かりに、カリフォルニア州のジョイント・テナンシーについての検討を進めることとする。

(1) 松岡章夫「海外財産の相続と相続税法－ハワイ州におけるジョイント・テナンシーを糸口として(1)～(10)」国際商事法務 23 巻 11 号 1163～1167 頁、23 巻 12 号 1365～1368 頁（以上、1995 年）、24 巻 1 号 80～84 頁、24 巻 2 号 191～195 頁、24 巻 3 号 311～314 頁、24 巻 4 号 419～425 頁、24 巻 5 号 521～527 頁、24 巻 6 号 633～637 頁、24 巻 7 号 754～758 頁、24 巻 8 号 859～866 頁（以上、1996 年）参照

第1章 問題の提起

1 想定事例の概要

本研究においては、ジョイント・テナンシーについての相続税法の適用を検討するに当たり、具体的な事例を想定し、その事例の検討を通じてジョイント・テナンシーの課税関係の解明を試みる。なお、ジョイント・テナンシーは、一般に「合有不動産権」と訳されることが多いが⁽²⁾、後に述べるように、ジョイント・テナンシーは不動産だけではなく、動産や有価証券などに対しても創設され得る。したがって、本研究においては、以下、ジョイント・テナンシーについて「合有財産権」という訳語を用いることとする。

本研究で想定する事例は、次のとおりである。

日本に居住していた被相続人が、カリフォルニア州所在の土地、建物を遺して死亡した。被相続人、相続人も日本に居住する日本人であり、被相続人と相続人の一人は、同不動産を合有財産権者 (Joint Tenants) として所有していた。同不動産の取得に際し、取得資金は被相続人が負担していた。

2 想定事例における相続税法適用上の問題点

想定事例に関して相続税法の適用を考えるに当たり次のような問題点が指摘される。

ジョイント・テナンシーの創設時における課税に関して、相続税法第9条は、対価を支払わないで、又は著しく低い価額の対価で利益を受けた場合においては、当該利益を受けた時において、当該利益を受けた者が、当該利益を受けた時における当該利益の価額に相当する金額を当該利益を受けさせた者から贈与により取得したものとみなす旨規定しているところ、一般に他の者の名義で新たに不動産、株式等を取得した場合においては、名義人となっ

(2) 田中英夫ほか編『英米法辞典』478頁(東京大学出版会、1991年)では、ジョイント・テナンシーについて「合有不動産権；合有財産権；合有」の訳語が当てられている。

た者がその取得資金を贈与により取得したものと推定されることから、その取得資金を贈与により取得したものと取り扱われている（相続税法基本通達9-9）。また、親族等自己と極めて親密な身分関係にある特殊関係者間において財産的利益を付与した場合、それは後にその利益と同等の価値が現実に戻還されるか又は将来返還されることが極めて確実である等特別の事情が存在しない限り贈与であると認めるのが相当であるところ⁽³⁾、ジョイント・テナンシー創設時における贈与税の課税については、ジョイント・テナンシーがここにいう不動産等と同様に財産的価値を有するものであるかが問題となる。また、同権利の創設時において、仮に当事者間において贈与意思の合致の事実が認められないとした場合における贈与税の課税の可否も問題となる。

次に、合有財産権者の死亡時における課税に関して、相続財産の構成問題（相続財産が被相続人のいかような権利義務によって構成されるかの問題）は、第3章第1節5で述べるとおり、国際私法上、一般に相続準拠法がある権利を相続財産に含まれると定めていても、個別の権利の準拠法が相続財産に含まれることを認めないかぎり、その権利は相続財産に含まれないとされているが、後述するように、カリフォルニア州法上、合有財産権者の1人が死亡した場合、その有した権利は相続によらずに生存する他の合有財産権者に帰属するとされていることから、ジョイント・テナンシーは相続税法第2条（相続税の課税財産の範囲）第1項に規定する「相続又は遺贈により取得した財産」に該当せず、相続税の課税対象とはならないのではないかが問題となる。

そこで、本研究では、以下カリフォルニア州におけるジョイント・テナンシーの内容やアメリカにおける遺産税、贈与税の課税関係、準拠法の決定及び適用範囲という国際私法上の問題点及びジョイント・テナンシーについての相続税法適用上の問題点を検討した上で想定事例における相続税法の適用

(3) 山形地判昭46・12・13税資63号1143頁参照。

についての考え方をまとめ、財産の所有制度がわが国には存在しない制度である場合における課税の考え方についても論及することとする。

第2章 ジョイント・テナンシーの概要及び米国における課税関係

本章においては、ジョイント・テナンシーの内容を明らかにし、これについての米国における遺産税、贈与税の課税関係を述べる。

第1節 米国における連邦法と州法の関係⁽⁴⁾

アメリカ合衆国は単一国家ではなく、連邦制をとっている。すなわち、連邦と州との権限の分配は合衆国憲法で定められており、憲法を改正しない限り連邦が関与しえない分野が数多く存在する。これは、アメリカ合衆国の建国の起源に由来する。アメリカ合衆国が1776年にイギリスから独立した当初は13の植民地がそれぞれ独立の主権国家として独立した。そして、主権国家としてのstateが相互の連絡と共通問題の処理のために作ったのが、United States of Americaであったとされる。当時、主権は個々のstateにあり、United Statesは国家連合であり、現在のような連邦ではなかったが、その後アメリカではより強力な結合が必要であるという考えから、1787年に合衆国憲法が起草され、1788年に発効した。合衆国憲法は、United Statesを強化して、これを国家連合から連邦に変えた。しかし、合衆国憲法によって、連邦制が採用されたものの、これは単一国家ではなく、元来完全な主権国家であったstateが、全体の統治のために必要と考えた権限のみを合衆国に委譲し、それ以外の権限は依然州に留保された⁽⁵⁾。このように、各州は、連邦憲法又は自らの州憲法で禁止されていない限り無制限の権力を持つものに対し、合衆国は、立法・行政・司法の

(4) 本節は、田中英夫『英米法総論（上）』（東京大学出版会、1980年）31頁以下によっている。

(5) これを裏付けるものとして、合衆国憲法発効後間もない1791年に実質的に憲法の一部として成立した第10修正においては、注意的に、「憲法が合衆国に委任し、または州に対して禁止していない権限は、それぞれの州または人民に留保される」と規定されていた（田中・前掲注4・33頁）。

三権のすべてについて、連邦憲法によって与えられている権力でなければ、これを行使できないこととされた。

その後、連邦の権限についての枠組みは、若干の憲法改正と裁判所による憲法解釈の変遷とを通じて、現在まで拡張されて来た。しかし、それは与えられた枠の拡大であって、連邦が憲法で与えられた権限のみを行使できるという体制自体が変わったわけではない。このため、法律問題の処理に関して、アメリカにおいては次のような特色が存在する。

第1に、連邦の立法権は、合衆国憲法によって明示的・黙示的に与えられた範囲内においてのみ行使される。このため、私法の大部分は州の法律によって規制される。ここでいう私法には会社法、契約法、不法行為法、不動産法などが含まれる。

第2に司法制度の面では、連邦の裁判所制度と州の裁判所制度とが併存する。連邦の最高裁判所は、日本の最高裁判所が高等裁判所の上にあるような意味で州の最高裁判所の上にあるわけではなく、連邦の憲法、法律等の解釈については、合衆国最高裁判所が最高の解釈権をもつが、州の憲法・法律の解釈あるいは州の判例法に関しては、それぞれの州の最高裁判所の判断が最終判断となる。連邦の裁判所の裁判権の及ぶ範囲は合衆国憲法が連邦裁判所の裁判権に属せしめうるとしている枠を超えることはできず、憲法の定めている型以外の事件について連邦裁判所は裁判することはできない。また、連邦裁判所にかかった事件でも、ある州の法が問題になれば、連邦の裁判所は、その州の憲法、法律、判例等を適用して裁判をしなければならない。さらに、訴訟手続や法曹資格の付与なども、各州は自ら定めうる。

加えて、アメリカでは、このような国家構造の枠組のほかに、アメリカ的な地方尊重主義が作用するとされ、そもそも連邦制が採用された背景には、中央政府に権力を集中することが国民の国政に対するコントロールを困難にするという発想があったとされる。

以上述べたアメリカにおける連邦と州との関係に起因する各特性から明らかであるが、アメリカ法について考察する場合には、常に、連邦制のもたらす法

の多元性に注意を払わなければならない。たとえばある法律問題が生じたときには、まず、それが連邦法の支配する領域であるか、州法の支配する領域であるか、両者が併存しうる領域であるかを考える必要がある。そして州法については、どこの州法によるべきかが問題となり、さらに、訴訟を提起するとすれば、連邦の裁判所か州の裁判所かが問題となる⁽⁶⁾。このように、アメリカでは、連邦は合衆国憲法によって与えられた権限のみを有し、立法、司法、行政の三権は、合衆国憲法により特に連邦に与えられていないかぎり、各州に留保されている。したがって、不動産についての私人間の法律関係を規律する取引法や財産権法、相続法は州法が第一義的法源となる⁽⁷⁾。以下、本章ではアメリカにおける連邦法と州法との関係をふまえ、主としてカリフォルニア州法に基づきジョイント・テナンシーについて具体的に検討し、内容に応じてアメリカ法一般からも言及することとする。

第2節 ジョイント・テナンシーの概要

1 ジョイント・テナンシーの概要

ジョイント・テナンシーは、次のように定義される。

同一の不動産に関する同一の譲渡行為によって (unity of title)、2名以上の者が同一の時に始期を有する (unity of time) 同一の権利 (unity of interest) を共同所有する (unity of possession) という、4つの unity (同一性の要件) をそなえた不動産権。権利者のうちのある一人が死亡した場合には相続を生じず、その権利は survivorship (生存者への権利の帰属) の原則に基づいて残りの合有財産権者の権利に吸収される。合有財産権者の合意又は4つの unity を損なうような法的行為により tenancy in common (共有不動産権) に変化する。なお、joint tenancy は、不動産以外の財産にも成

(6) 田中・前掲注4・35頁参照。

(7) 國生一彦『アメリカの不動産取引法』12～13頁(商事法務研究会・1987年)、伊藤正己ほか『アメリカ法入門』182～183頁(日本評論社・2008年)参照。

立しうる。⁽⁸⁾

また、アメリカ法についての代表的な法律百科事典（エンサイクロペディア）である American Jurisprudence 2d.によれば、ジョイント・テナンシーについて、概要以下のように説明される。

イ 概論⁽⁹⁾

ジョイント・テナンシーは、生存中に平等の共有を分け合う権利をもつ 2人以上の人々によって所有されている権利であり、区別されるべき特色として、生存権の特徴を持っている。この生存権のために、合有財産権者が死ぬと、財産権全体は生存者に移転する。2人以上の合有財産権者の場合は、生存者又は最後の生存者などに移転する。財産は死亡した共同保有者によりもたらされるすべての負担を免れて移転する。

ロ 本質的要素⁽¹⁰⁾

合有財産権の創設と継続は4つの統一の存在による。すなわち、

- ① 権利関係の統一 (unity of interest)
- ② 譲渡行為の統一 (unity of title)
- ③ 時間の統一 (unity of time)
- ④ 占有の統一 (unity of possession) である。

これらの要素の1つでも欠ければ、その財産は合有財産権ではない。

ハ 合有財産権者⁽¹¹⁾

合有財産権の創設は、共同保有者の意思と4つの unities の存在による。したがって、合有財産権は夫婦ではない複数の者によっても所有される不動産権である。

ニ 合有財産権の遺贈又は相続⁽¹²⁾

(8) 田中・前掲注2・478頁参照。

(9) Alan J. Jacobs, J.D., West, American Jurisprudence 2d, Cotenancy and Joint Ownership, II. Joint Tenancy, A. In general, §4 Generally.

(10) Id. “§5 Essential elements; four unities”

(11) Id. “§6 Who may become joint tenants”

(12) Id. “§7 Devise or descent of joint tenancy interest”

合有財産権者は、生存者権があるために、不動産における権利を遺贈できない。遺贈は遺贈者の死後まで効果が生じないのであるが、もし遺贈が許されても、生き残っている合有財産権者の要求は受遺者の要求と同時に生じ、受遺者の要求よりも優先する。

死亡した財産権者の権利は、相続を規制している法律の下では相続人に相続するか、あるいは人格代表者に移転しない。生き残った合有財産権者は、相続を規制している法律の下ではなく、合有財産権が創設された譲渡証書又は契約書の効力によって権利を保有する。

ホ 債権者の地位⁽¹³⁾

死亡した合有財産権者の債権者は、譲渡証書により財産を得た合有財産権者に対していかなる請求もできない。生き残った合有財産権者は、共同保有者が死ぬと合有財産権の形態で保有される財産の絶対的な所有者となり、相続人や死者の債権者からの要求を免れる。

ヘ 合有財産権で所有される財産⁽¹⁴⁾

合有財産権は不動産、単独保有で所有されるいかなる種類の動産にも創設される。動産は商品のような有形のものであるか、あるいは銀行口座、国債、預金証書、株券や企業の有価証券、株の仲介口座のような無形のものであるかにかかわらず、共同保有される。貸金庫にも合有財産権が創設され得る。

ト ジョイント・テナンシーの創設⁽¹⁵⁾

合有財産権の区別すべき特徴は、それが譲与又は遺贈により生じ、相続やその他の法の作用によっては生じないということである。通常、このような財産権が創設される方法は、遺贈による処分、譲渡などの当事者の行為による。

チ ジョイント・テナンシーの創設における意思表示⁽¹⁶⁾

(13) Id. “§8 Position of creditors”

(14) Id. “§9 Property that may be held in joint tenancy”

(15) Id. “B. Creation, 1. In General, §11 Generally”

合有財産権を創設するためには意思表示が必要である。しかしながら、明示的な表現は必要でない法的管轄もあり、そこでは譲渡又は遺言の条項により、ジョイント・テナンシーを創設すると解釈される。動産における合有財産権は、署名を必要としている法規がないため、それが明確で、十分、かつ説得力がある証拠によって示されるなら、口頭契約により生ずる。

リ ジョイント・テナンシーの創設における契約⁽¹⁷⁾

ジョイント・テナンシーはほとんど契約によって創設される。したがって、貸金庫に保管されている物に関しては、財産権者は、契約によって、特定の財産か又はすべての財産について意図して生存者権を設定する必要がある。このような契約は、契約により創設された合有財産権の持分を遺贈するためのいかなる処分よりも優先される。合有かつ生存者権のついた銀行口座に対する当事者の権利は、契約によって規制され、贈与の法原則によっては規制されない。したがって引渡しの要件は不要である。

ヌ ジョイント・テナンシーの創設における法令上の制限⁽¹⁸⁾

複数の者への譲渡が、反対の意思が表示されていない限り生存者権を有する合有財産権を設定したものとされるコモン・ロー（制定法に対立する概念としての判例法）原則は、一般に放棄又は廃止されており、州法は合有財産権者が死ぬと自動的にその財産が他の合有財産権者に移転するという原則を修正、制限、あるいは廃止している。そこでは、複数の者に対してされた財産の譲与、遺贈、譲渡が合有財産権であるとはっきりと表明されていない、又は法的文書が明らかに合有財産権を創設する意思を表示していないならば、合有財産権を設定したものではないと解されている。

ル 制定法に照らした譲与証書の解釈⁽¹⁹⁾

合有不動産権の要素である生存者権についてのコモンロー原則を廃止す

(16) Id. “§ 12 Expression of intent”

(17) Id. “§ 13 Contract”

(18) Id. “§ 15 Abolition of common law rule; statutory limitations and restrictions”

(19) Id. “§ 18 Construing grants in light of statutes”

る立法措置の結果、合有財産権を奨励するコモンロー規則は代わられ、現在では合有財産権を創設する意思が十分に現われないなら、問題の不動産権は合有財産権ではなく、共有財産権であると推定される。これは、複数の者に対する譲渡において、裁判所は、制定法典による共有財産権であるとの推定を否定するのに十分で、かつ、明らかに文書で表明された、又は文書以外での十分な証拠とともに文書において表明された反対の意思がないかぎり、共有財産権が創設されたものとみなすことになる。もし法的文書が合有財産権を示す内容を何も含まないなら、その文書を受けた人は合有財産権者であるとみなされない。

ヲ ジョイント・テナンシーの終了⁽²⁰⁾

合有財産権は、その継続と矛盾する行為又は interest (権利関係)、title (譲渡行為)、time (時間) 及び possession (占有) の不可欠な統一の 1 つでも破壊する行為によって終了される。合有財産権の終了は、不動産譲渡や約定によるように自発的なものであるか、法的作用によるように非自発的なものがある。合有関係が解消されると、いつでも合有財産権は終了し、生存者権は消滅する。合有財産権者の権利は、その死の瞬間に生き残っている他の合有財産権者に移転するので、合有関係の解消は合有財産権者の生きている間だけに起こる。

ワ 合有財産権者の行為によるジョイント・テナンシーの終了；不動産譲渡⁽²¹⁾

コモン・ローの下では、ある合有財産権者が自己の財産権を他から分離するためには、まず財産を分割、すなわちそれぞれの財産権者が等しい持分を有する共有財産権にしなければならない。しかしながら、合有財産権を認めている多くの州は、不動産譲渡に自動的に権利関係の解消を伴わせ、又は分割する意思を示す行為を認めることによって、譲渡を可能にしている。1人の合有財産権者の譲渡による不動産の共有の権利の分割行為はそ

(20) Id. “C. Severance and Termination, § 22 Generally”

(21) Id. “§ 23 By acts of joint tenant or tenants, generally; conveyances”

の範囲で合有財産権を解消させ、もし財産権者が2人なら、合有財産権は終了する。合有財産権は双方の合意によっても、一方当事者の合有財産権者の権利の譲渡によっても終了する。1人以外のすべての合有財産権者が他人に権利を譲渡すると、結果として合有財産権は終了する。しかしながら、もし3人以上の合有財産権者がいる場合、1人による他人への譲渡は、譲渡された持分についてだけ合有財産権を解消し、他の合有財産権者はそれぞれの合有財産権を保有し続けるが、譲渡された持分は譲受者には共有財産権として保有される。

すべての合有財産権者による合有財産権の譲渡は、譲渡された財産における合有財産権を終了させる。

以上述べたことから明らかなように、ジョイント・テナンシーは不動産に限らず、動産にも創設され、対象となる財産の有形無形を問わない。ジョイント・テナンシーの創設には、意思表示が必要とされ、合有財産権者は、その生存中に平等の共有持分を分け合う権利を有する。ジョイント・テナンシーの特質に生存者権があり、合有財産権者の一人が死亡した場合、その者の有した権利は相続の対象とならずに、生き残った合有財産権者に帰属する。この生存者権のために、死亡した合有財産権者の権利は、相続を規制している法律の下ではなく、合有財産権が創設された譲渡証書又は契約書の効力によって生存合有財産権者に移転し、これに反する遺贈は効力を持たない。

2 カリフォルニア州におけるジョイント・テナンシーの概要

次に、カリフォルニア州におけるジョイント・テナンシーの概要について述べる。

カリフォルニア州においては、ジョイント・テナンシーについては、制定法典である civil code に次のように規定されている。

Civil code § 683

ジョイント・テナンシー；定義；創設の方法⁽²²⁾

合有財産権は、均等の割合で2人以上の者が所有する権利であり、単一の遺言又は譲渡により設定される権限である。但し、当該遺言又は譲渡において合有財産権であると明確に宣言されている場合に限る。単一所有者から自己及びその他の者への譲渡、共同権者もしくは合有財産者から自己又はこれらの一部、自己又はこれらの一部及び他者への譲渡、夫婦共同財産制等として自己又は自己及び他者又はこれらの者の1人又は1人もしくは数人の他者に対する夫及び妻からの譲渡による場合も同様である。但し、当該譲渡において合有保有権であると明確に宣言されている場合又は共同不動産保有権者として遺言執行者又は管財人に譲渡もしくは遺贈された場合に限る。

州法の規定は、カリフォルニア州におけるジョイント・テナンシーの概要、設定方法について規定したものであるが、その文言からはその内容の細部までは明らかでない。そこで、以下において、カリフォルニア州におけるジョイント・テナンシーに関する代表的な裁判例の判示内容からその内容を明らかにする。

イ ジョイント・テナンシーの性質

ジョイント・テナンシーの主な特徴は生存者権である。1人の合有財産権者が死亡すると、生存している他の合有財産権者が自動的に全財産の所有者となる⁽²³⁾。また、合有財産権と共有財産権は区別された、まったく別の財産であり、まったく相互依存関係にない⁽²⁴⁾。合有財産権においては、生存中に財産を共同して保有し、その利益、損失等を折半するが、一方の死亡によりその全部が生存者に移転する⁽²⁵⁾。なお、夫婦間の合有財産権で

(22) California civil code § 683. Joint tenancy; definition; method of creation

(23) 本文の記述内容は、合有財産権に関する次の各裁判例の要旨によるものである（以下、注50まで同じ）。

U.S. v. Real Property Located at Incline Village, 1997, 976 F.Supp. 1327.

(24) In re Horn's Estate (App. 1951) 102 Cal. App. 2d 635, 228 P. 2d 99.

(25) Plante v. Gray (App. 2 Dist. 1945) 68 Cal. App. 2d 582, 157 P. 2d 421.

は、配偶者の権利は同一かつ同時期にわたる⁽²⁶⁾。

ロ ジョイント・テナンシーの創設

ジョイント・テナンシーはある者から自己および他人への譲渡により設定することができる。制定法によれば、上記譲渡の当事者が夫婦であるという事実により差異はない⁽²⁷⁾。カリフォルニア州法の下では、「合有財産権」としての財産は、権限、期間、持分、占有が統一されており、これらの4要素の1つでも消滅するとジョイント・テナンシーは消滅する⁽²⁸⁾。また、ジョイント・テナンシーは単独所有者による自己および他人に対する譲渡により設定することができるが、証書に共同保有権に係る移転が宣言されていないなければならない⁽²⁹⁾。

夫が住宅資金の頭金として特有財産である2,600ドル超の金銭および個人的に責任を負担する2,000ドル以上を投資し、妻が頭金として1,400ドルしか投資していないが、夫が合有財産権として住宅に対する権限を与えることに同意した場合、各配偶者は財産の全部について生存者権付きで2分の1について権利を取得する⁽³⁰⁾。また、合有財産権者として夫婦の名義で権限を取得することは購入価格の大部分が妻の特有財産に依存している場合であっても、以後財産はそのすべての性格を維持したまま合有財産権として保有されることを内容とする契約と同等の効力を有する⁽³¹⁾。さらに、夫婦は特定の財産が合有財産権として保有されることを内容とする契約を締結することができる⁽³²⁾。

(26) *Kaue v. Kaue* (1955) 280 P.2d 856, 131 Cal.App.2d 511; *Barba v. Barba* (1951) 229 P.2d 465, 103 Cal.App.2d 395.

(27) *Edmonds v. Commissioner of Internal Revenue*, 1937, 90 F.2d 14, certiorari denied 58 S.Ct. 32, 302 U.S. 713, 82 L.Ed. 551.

(28) *U.S. v. Real Property Located at Incline Village*, 1997, 976 F.Supp. 1327.

(29) *Clark v. Carter* (App. 4 Dist. 1968) 70 Cal.Rptr. 923, 265 Cal.App.2d 291., 同旨 *In re Christen's Estate* (App. 1 Dist. 1965) 48 Cal.Rptr. 26, 238 Cal.App.2d 521.

(30) *Snyder v. Snyder* (App. 1955) 134 Cal.App.2d 445, 286 P.2d 362.

(31) *Barba v. Barba* (App. 1951) 103 Cal.App.2d 395, 229 P.2d 465.

(32) *Young v. Young* (App. 1932) 126 Cal.App. 306, 14 P.2d 580.

ハ 口頭契約による合有財産権の設定

夫婦の財産に関する生存者権付き合有財産権を設定することを内容とする当事者間の口頭契約は無効であり、その場合、権限は一方から他方へ移転することはなく、夫又は妻はいずれも他方当事者の財産に対する権限を奪われ又は与えられることはない。この場合、契約が存在すると主張されている場合でも、夫婦共有財産が設定されたものとは解されない。したがって、合有財産権は、書面による譲渡証書又は契約によつてのみ設定することができる⁽³³⁾。ただし、動産に対する合有財産権は合有財産権者として2人に権限を移転する口頭契約により設定することができる⁽³⁴⁾。

ニ 本質的要素

合有財産権の設定のために必要な要素は、持分、権限、時期、占有の統一である⁽³⁵⁾。合有財産権の設定に必要な4つの統一の要件は、共同で取得した財産が1つのみであるという基本的概念を反映する。これらの本質的統一が破壊された場合、合有財産権は解消し、共有財産権となる⁽³⁶⁾。すなわち、合有財産権は、持分、権限、時期及び占有を要件とし、さらに特徴的な事実である生存者権が付いている1つの財産が設定されていなければならない⁽³⁷⁾。

ホ 合有財産権者の権限

各合有財産権者は他の合有財産権者の認識、同意、承認にかかわらず、自由にその対象である財産の持分の売却又は担保設定を行うことができる⁽³⁸⁾。ただし、1人の合有財産権者が合有財産に関してその者が締結した契

(33) *In re Horn's Estate* (App. 1951) 102 Cal.App.2d 635, 228 P.2d 99.

(34) *Young v. Young* (App. 1932) 126 Cal.App. 306, 14 P.2d 580.

(35) *Edmonds v. Commissioner of Internal Revenue* (C.C.A.1937) 90 F.2d 14, certiorari denied 58 S.Ct. 32, 302 U.S. 713, 82 L.Ed. 551; *In re Horn's Estate* (1951) 228 P.2d 99, 102 Cal.App.2d 635; *Pike v. Pike* (1949) 208 P.2d 380, rehearing denied 209 P.2d 154, hearing dismissed; *Siberell v. Siberell* (1932) 7 P.2d 1003, 214 Cal. 767.

(36) *Tenhet v. Boswell* (1976) 133 Cal.Rptr. 10, 18 Cal.3d 150, 554 P.2d 330.

(37) *Swartzbaugh v. Sampson* (App. 4 Dist. 1936) 11 Cal.App.2d 451, 54 P.2d 73.

(38) *Meyer v. Wall* (App. 2 Dist. 1969) 75 Cal.Rptr. 236, 270 Cal.App.2d 24.

約により他の合有財産権者を拘束することはできない⁽³⁹⁾。また、合有財産権者の明示又は黙示の許可又は同意がなければ1人の合有財産権者の行為により他の者に対して不利益を与えてはならず、合有財産権者の同意および当該行為に対する黙示的な許可が認められる状況下で当該行為が行われた場合でも、当該行為は合有財産権を終了させる⁽⁴⁰⁾。

へ 占有

不動産の合有財産権を設定する証書および共同保有権者間の契約に従い家屋敷を占有する権利は相互かつ均等であり、いずれの財産権者も他方を退去させることはできない⁽⁴¹⁾。合有財産権者は不動産権の全部について均等の持分を有し、全体を占有する平等の権利を有する。占有を喪失している合有財産権者は、通常他の財産権者から合有財産の独占的占有を回復し、又は占有する他の合有財産権者を退去させることはできないが、合有財産権者との共同占有とするために権利を回復することはできる⁽⁴²⁾。合有財産権者への譲渡は各合有財産権者に財産の全部を占有、享受する権限と権利を即時に与え、各合有財産権者は譲受人である合有財産権者の死亡により新たな権限又は権利を承継しない⁽⁴³⁾。

ト 生存者権

生存者権は合有財産権に付随する条件の1つである。合有財産権は合有財産権者が死亡する前に終了しない限り、故人の遺産管理人は当該財産上になんらの持分も有しない⁽⁴⁴⁾。カリフォルニア州では生存合有財産権者は、合有財産権の原始的譲与によって財産の全部を保有するのであり、死亡し

(39) *Eagle Oil & Refining Co. v. James* (App. 2 Dist. 1942) 52 Cal.App.2d 669, 126 P.2d 880.

(40) *Lagar v. Erickson* (App. 4 Dist. 1936) 13 Cal.App.2d 365, 56 P.2d 1287.

(41) *Harlan v. Harlan* (App. 1 Dist. 1946) 74 Cal.App.2d 555, 168 P.2d 985.

(42) *Swartzbaugh v. Sampson* (App. 4 Dist. 1936) 11 Cal.App.2d 451, 54 P.2d 73.

(43) *In re Gurnsey's Estate* (1918) 177 Cal. 211, 170 P. 402.

(44) *King v. King* (1951) 236 P.2d 912, 107 Cal.App.2d 257; *In re Zaring's Estate* (1949) 209 P.2d 642, 93 Cal.App.2d 577.

た合有財産権者からの「譲受人」としてではない⁽⁴⁵⁾。不動産に対する権限が、夫婦が平等の権限で合有財産権として取得された場合、合有財産権については、当該権利が終了しない限り生存者が財産の全部に対する権利を取得することになる⁽⁴⁶⁾。合有財産権の対象となる財産は、原始的に生存者に帰属し、相続又は死亡後のその他の類型の承継によって移転するものではない⁽⁴⁷⁾。

合有財産権の設定に当たり、生存者権に関する宣言は不要である。なぜなら、生存者権は当該財産権の付随条件だからである⁽⁴⁸⁾。また、生存者権は他の財産権と合有財産権を区別する主要な特性であり、存続合有財産権は故人の合有財産権から発生する権利を保証しないが、合有財産権を最初に設定する遺贈又は譲渡から発生する権利は保証される⁽⁴⁹⁾。2人の合有財産権者のうち1人が死亡した場合、生存者は血統ではなく生存者権によって、かつ合有財産権を設定する原始的譲与に従い、財産の全部について唯一の所有者となる⁽⁵⁰⁾。

チ 小括

以上述べたように、カリフォルニア州において、ジョイント・テナンシーは占有可能な財産権であり、合有財産権者は自己の持分を売却したり、担保権の設定を行うこともできる。ただし、その創設には譲渡証書などの書面により、当事者による合有財産権を創設する旨の意思表示が必要とされる。また、合有財産権者の死亡による生存合有財産権者への持分の承継は、相続の対象とはならない。合有財産権者には任意にも強制にも自己の持分を分配する権利は与えられていない。つまり、死亡した合有財産権者の持分は相続とは別の法の作用により生存合有財産権者に移転すること

(45) *Tooley v. C I R*, 1941, 121 F.2d 350.

(46) *Burke v. Stevens* (App. 5 Dist. 1968) 70 Cal. Rptr. 87, 264 Cal. App. 2d 30.

(47) *Goldberg v. Goldberg* (App. 2 Dist. 1963) 32 Cal. Rptr. 93, 217 Cal. App. 2d 623.

(48) *In re Davis' Estate* (App. 1948) 88 Cal. App. 2d 704, 199 P. 2d 755.

(49) *In re Taitmeyer's Estate* (App. 1 Dist. 1943) 60 Cal. App. 2d 699, 141 P. 2d 504.

(50) *In re Harris' Estate* (1915) 169 Cal. 725, 147 P. 967.

になる。このように、合有財産権は、その権利内容の点ではわが国の所有権に類似するものであるが、生存者権という特殊な権利が付与されたものであると認められる。

第3節 他の共有形態

アメリカにおいては、2人以上の者が財産を所有する態様として、合有不動産権 (joint tenancy)、共有不動産権 (tenancy in common)、夫婦全部保有 (tenancy by the entirety)、夫婦共有財産 (community property)、パートナーシップ合有権 (Tenancy in partnership) の5つの形態が存在する⁽⁵¹⁾。合有財産権以外の4つの共有形態の概要は次のとおりである。

① 共有不動産権；共有財産権 (tenancy in common)

二人以上の共有関係であるが、土地全体の占有を共同にしているだけでよく、各自の持ち分はそれぞれ独立している。各自の持ち分割合が均等である必要はない。共有者の一人が死亡した場合、その者の持ち分について相続が開始するだけで、生存共有者の権利には何らの影響を及ぼさない。さらに、所有、占有に入ったとき、根拠、権利の内容も同一でなくてよいとされる⁽⁵²⁾。共有不動産権は不動産以外の財産にも成立し得る⁽⁵³⁾。

② 夫婦全部保有 (tenancy by the entirety)

夫婦による共同所有であり、合有財産権 (joint tenancy) と同じく生存者権があるほか、持分の他人への譲渡や分割請求などが不自由であるという制約がある⁽⁵⁴⁾。これは、夫婦は一体であるとの考え方から生まれたもので、有効な婚姻関係が存在していることが前提となる。夫婦への財産譲与

(51) 浅見公子「共有関係」『英米判例百選〔第二版〕別冊ジュリ 14巻4号 141頁（有斐閣・1978年）、伊藤迪子『アメリカにおける不動産取引の手引』50～53頁（有斐閣・1989年）参照。

(52) 伊藤・前掲注 51・50頁参照。

(53) 田中ほか・前掲注 2・843頁参照。

(54) 國生・前掲注 7・22頁参照。

であることを明記するだけで成立するが、合有財産権の場合と同様に譲与が同時になされること、譲与のときに二人が結婚していること、占有が共同であること及び夫婦が共同で取得することが要件となっている。夫婦の一方が死亡した場合には、生存配偶者が単独で所有権を取得する。離婚の場合には夫婦全部保有制は終了し、共有財産権となる。夫婦のいずれからも分割請求はできないが、両者の協議により土地を分割又は処分することはできる⁽⁵⁵⁾。

③ 夫婦共有財産制 (community property)

夫婦が婚姻中に取得した財産は separate property (特有財産) とされるものを除き共有財産とされるという制度である。何が separate property とされるかは、細かい点では法域により異なるが、一般に贈与・遺贈・相続などにより取得された財産および婚姻前に取得された財産がこれに当たるとされている。夫婦財産契約によって財産の分類を修正し又は共有財産制を採用しないとすることは可能である。この制度は、アリゾナ、カリフォルニア、アイダホ、ルイジアナ、ネバダ、ニューメキシコ、テキサス、ワシントン、ウィスコンシンの9州及びプエルトリコで採用されている⁽⁵⁶⁾。アメリカでは、一時、連邦租税法との関係で「二分二乗」的扱いを受ける利点があったため、上記以外のいくつかの州で採用されていたことがある⁽⁵⁷⁾。

④ パートナーシップ合有権 (Tenancy in partnership)

パートナーシップ (Partnership) とは、「2人以上の者により共有され

(55) 伊藤・前掲注 51・52 頁参照。

(56) 田中ほか・前掲注 2・170 頁参照。

(57) 例えば、ハワイ州では 1945 年に夫婦共有財産制が導入されたが、1949 年には廃止されている。これは二分二乗方式により個人所得税の申告ができることに着目して他の 5 州とともに新たに採用されたものであった。しかし、1948 年に夫婦共有財産制を導入していない州との不平等を除去するため、所得税法の全州統一法が制定され、これにより所期の目的を達したハワイ州ほか 5 州は夫婦共有財産制を廃止した。この経緯については、松岡・前掲注 1・国際商事法務 23 巻 12 号 1366 頁参照。

ている営利を目的とした事業遂行のための団体」⁽⁵⁸⁾と定義される。パートナーシップではその構成員であるパートナー（partners）間における特別な合意のない限り、各州のパートナーシップ法が一般に適用されることになる。パートナーシップには、合有財産権と同様、生存者権がある。パートナーシップ契約に特別の規定のないかぎり、各パートナーの持ち分はその相続人に承継させられない。合有財産権の場合は各共有者は単独でその持ち分を第三者に譲与できるが、パートナーシップの場合はパートナーシップのためにする土地の譲与・処分を除き、他のパートナーの同意を必要とする⁽⁵⁹⁾。

第4節 米国における不動産登記制度

次に、本研究に関連して、アメリカにおける不動産登記制度について概観し、相続・遺贈による財産移転の具体的登録手続について述べることにする。

1 外国人による不動産所有の制限

アメリカにおいては、かつては、不動産所有権はアメリカ市民又はアメリカ市民となる意思を宣言した者にしか認められておらず、1850年代にアジア人はアメリカ市民になれない旨の立法がなされたため、当時、アジア人は不動産を所有することができなかった。これらの外国人の不動産所有権を制限していた法律はほとんど撤廃されたが、いくつかの州では未だに外国人の不動産所有を何らかの形で制限している。ただし、その多くは事実上は執行されていまいようである⁽⁶⁰⁾。

ところで、日本とアメリカにおいては、相互の有益な投資の促進などを目的として、日本国とアメリカ合衆国との間の友好通商航海条約（昭和28年

(58) 統一パートナーシップ法（Uniform partnership act）6条。同法はルイジアナ州を除くすべての州により採択されている。

(59) 伊藤・前掲注51・52頁参照

(60) 伊藤・前掲注51・9頁参照。

10月30日効力発生、以下「通商条約」という。)が締結されている。通商条約の前文には、その目的として「日本国及びアメリカ合衆国は、両国の間に伝統的に存在する平和及び友好の関係を強化し、並びに両国の国民の間の一層緊密な経済的及び文化的関係を促進することを希望し、また、相互に有益な投資を促進し、並びに相互の権利及び特権を定める取扱によってそれらの目的の達成に寄与することができることを認識しているので、無条件に与えられる最恵国待遇及び内国民待遇の原則を一般的に基礎とする友好通商航海条約を締結することに決定し」と記されている。ここの「最恵国待遇」とは、一締約国の領域内で与えられる待遇で、第三国のそれぞれ国民、会社、産品、船舶又はその他の対象が同様の場合にその領域内で与えられる待遇よりも不利でないものをいう(通商条約22条2項)。また、「内国民待遇」とは、一締約国の領域内で与えられる待遇で、当該締約国のそれぞれ国民、会社、産品、船舶又はその他の対象が同様の場合にその領域内で与えられる待遇よりも不利でないものをいう(同22条1項)。そして、財産の保護については、いずれの一方の締約国の国民及び会社の財産も、他方の締約国の領域内において、不断の保護及び保障を受けるものとされ(同6条1項)、財産権の取得及び処分については、いずれの一方の締約国の国民及び会社も、他方の締約国の領域内において、(a)第7条又は第8条に基づいて行うことを許される活動(注・事業活動、文化活動など。公益事業、銀行業務、天然資源の開発など特定の活動には、制限が付されている。)及び居住のため適当な土地、建物、その他の不動産を賃借し、占有し、及び使用することに関する内国民待遇並びに(b)他方の締約国の関係法令で認められる不動産に関するその他の権利を与えられる(同9条1項)。また、遺産相続に関しては、いずれの一方の締約国の国民及び会社も、他方の締約国の領域内にある財産を遺言によるとを問わず遺産として取得することに関し、当該国民又は会社が外国人又は外国の会社であるという理由で内国民待遇を与えられない場合には、その財産を自由に処分することを許され、且つ、その処分をするため5年を下らない期間を与えられる(同9条3項)。さらに、財産の処分については、いずれ

の一方の締約国の国民及び会社も、他方の締約国の領域内において、すべての種類の財産の処分に関して、内国民待遇及び最恵国待遇を与えられる（同9条4項）。

アメリカでは、契約法、財産法、家族法、刑法、商取引法、会社法などの法分野が州法によって規律されている。そのため、日本人がアメリカの不動産を取得する場合は、州法の規制を受けることになるが、アメリカ合衆国憲法は、連邦法と州法の関係について、合衆国憲法、合衆国憲法に準拠して制定される合衆国の法律、合衆国の権限に基づいて締結される条約は、国の最高法規であり、各州の裁判官は、州の憲法又は法律のなかに抵触する規定がある場合でもこれに拘束されると定め、州法に対する条約の優先を規定している⁽⁶¹⁾。そこで、不動産の取得に関しては、条約の規定が問題となるどころ、通商条約上は、日本人がアメリカの不動産を取得することは、関係法令が許す場合に限り認められているから（同9条1項・3項）、日本人によるアメリカの不動産の取得については、州法の規律に従うことになる。アメリカにおける外国人による土地取得規制の実態は、大抵の州で明文により外国人の土地取得を認められており、そのような明文を欠くか、禁止文言が成文法規上残っている州はわずかなようであり⁽⁶²⁾、また、その禁止条項もほとんどの州で事実上執行されていない⁽⁶³⁾。

なお、アメリカにおける外国人の土地取得に関するその他の規制として、対米投資の報告義務が課されている⁽⁶⁴⁾。

2 米国の不動産登記制度の内容

(1) 証書登録制度とトレンズ・システム

アメリカには、トレンズ・システム (Torrens System) と呼ばれるものと、証書登録制度 (recording system) と呼ばれるものの2つの登記制度

(61) 丸山英二『入門アメリカ法（第2版）』26頁（弘文堂・2009年）参照。

(62) 國生・前掲注7・36～37頁参照。

(63) 伊藤・前掲注51・9頁参照。

(64) 伊藤・前掲注51・11～15頁参照。

がある。トレンズ・システムとは、土地所有者が、自分の土地をトレンズ・システムの支配下に置く手続きをとらないかぎりには、植民地時代から存続するもうひとつの制度である証書登録制度に服する、という選択的制度である。トレンズ・システムの具体的手続きは、次のとおりである⁽⁶⁵⁾。

自分の土地がトレンズ・システムによって規律されることを望む土地所有者は、登記申請訴訟という訴訟手続きをとらなければならないとされ、裁判所は、所有者の申請に基づき、抵当権者等の利害関係人に対して通知をなし、それらの者が訴訟の被告とされる。裁判所は、所有者の申請書を権原検査官に付託し、権利関係の実質的審査をさせる。そして、権原検査官が、所有者の申請に間違いのないことを確認すると裁判所は登記官に対して登記命令を発することにより創設登記がなされる。登記官は同じ証書を二通作成し、一通（正本）は登記簿を構成し、もう一通（副本）が所有者に手渡される。これより後、土地を譲り受ける者は、その副本と譲渡証書を登記所に提示すると、新たに二通の証書が作成され、一通は登記所へ、もう一通は新所有者に手渡され、権利移転が続いていく。

これらのいずれの登記制度を採用するかは、州によって異なるのみでなく、同一の州の中でもカウンティ（郡）によっては全く別個の制度を採用しているものもあるようであり、さらに同一カウンティ内においても両制度が併存していることが珍しくないようである⁽⁶⁶⁾。

トレンズ・システムは、オーストラリアが発祥の地であるとされるが、アメリカでは1895年にイリノイ州で採用され、1910年代後半までに20州がこれを導入したが、後に9州においては廃止された⁽⁶⁷⁾。しかも、トレンズ・システムは、採用した州の全ての土地がこれに服したわけではなく、

(65) 成田博「アメリカ合衆国の登記制度」民事研修313号11頁以下（1983年）参照。

(66) 新谷正夫「登記制度の比較法的研究—アメリカ」法律時報24巻3号27頁（1952年）参照。

(67) やや古い統計であるが、トレンズ・システムを採用しているのは、イリノイ、オハイオ、マサチューセッツ、ミネソタ、ハワイ、コロラド、ワシントン、ニューヨーク、ノースカロライナ、ヴァージニア、ジョージアの11州である。

特殊な要請、土地裁判所で所有権の確認を得たい場合や抵当権をつける際の債権者の要求によって登記をするような場合に利用されているのが実情に近いとされる。

これに対する証書登録制度は、植民地時代から続いている制度であり、アメリカのほとんどの州では、これにより不動産登記がなされている。証書登録制度の具体的な手続きは、売主から買主に対して物権移転の意思をもって交付されるディード (deed、不動産物権譲渡証書) と呼ばれる書面を管轄登録所へ持って行くと、登録官は、受付番号、その証書を受け取った年月日等及びそのディードが綴じ込まれる帳簿の巻と頁とを、そのディードに書き入れた後、その謄本が作成され、年代順にバインダーの中に綴じ込まれる。つまり、ディードの謄本自体が登録簿を構成する仕組みになっている。ディードは関係するあらゆる書類を全て綴じこんだ大部のものであり、登録所へ持ち込まれたディードは係員が中身をチェックすることもなく、形式審査すらせず、機械的に綴じ込まれたり、マイクロフィルム化されたり電子化されたりして、誰でもパソコンで見られるようになっている⁽⁶⁸⁾。

世界的に見て、不動産登記制度は、大別して、人的ないしは年代順編成主義と物的編成主義があるとされる。物的編成主義はドイツに代表される制度であり、わが国の不動産登記制度やトレンズ・システムもこれに入るが、証書登録制度は、前者の年代順編成主義に属することとされる⁽⁶⁹⁾。登記・登録の機能に着目すれば、ドイツ法やトレンズ・システムの下では、登記が物権変動の成立要件であるのに対して、証書登録制度の下では、物権の移転はディードの交付によって生じ、登録は、わが国と同じように、第三者に対する対抗要件と理解されている⁽⁷⁰⁾。

実際の不動産売買においては、売主と買主が、売買についての心証が固

(68) 瀬々敦子「アメリカの不動産登記制度について」みんけん 614 号 5 頁 (2008 年) 参照。

(69) 成田・前掲注 65・13 頁参照。

(70) 成田博「米国の不動産登記制度」法学セミナー 530 号 88 頁 (1999 年) 参照。

まった段階で契約を締結することになるが、これにより、売主が取引対象の不動産を第三者に譲渡するのを封じ、買主は当該不動産の権利状態について調査する猶予を得ることになる。売買契約締結後、不動産の買主は、売主から権原要約書 (abstract of title) を受け取る。これは、売主の依頼によってアブストラクターと呼ばれる権原要約書作成人が作成するもので、どのような経過を辿って現在の所有者 (売主) に当該不動産の権原が帰属するに至ったのかの概要が示されている。買主は、権原要約書を手掛かりにして、売主が真正な所有者かどうかを確かめ、また、当該不動産に担保権などの負担がついていないかどうかの調査をする。これは「権原調査」と呼ばれる。権限調査は、調査対象が広汎で、その内容も複雑であるために、買主は、弁護士や権原保険会社に調査を依頼するのが一般的なようである⁽⁷¹⁾。

証書登録制度における登録簿には、ディードの謄本が単に受付順に綴じ込まれているだけであるので、不動産の買主が、売主が誰から当該不動産を譲り受けたのかについて調査をしようとすると、バインダーに綴じ込まれたディードの謄本から売主が譲受人となっているものを確認することになる。しかし、これは、取引が増加し登録件数が増えると非常に困難であるため、人名別検索簿 (name index) が作成されている。これは、譲渡人の名前をABC順に並べた譲渡人検索簿 (grantor index) と、譲受人の名前をABC順に並べた譲受人検索簿 (grantee index) がある。したがって、不動産の買主が登記を調査する場合には、譲受人から譲渡人を探し出し、次にその譲渡人を探し出すというように権原の連鎖を辿っていくことになる。

この操作を繰り返していくと、究極的には、連邦又は州が当該不動産を所有していたところまで遡ることができるはずであるが、実際には、過去の不動産に関する権利移転の全過程が登録簿だけで判明することは殆どな

(71) 成田・前掲注 65・14 頁参照。

いといわれる。たとえば、ある者が不動産に関する遺言を残して死亡した場合、裁判所で遺言の検認がなされ、その記録は検認記録簿という記録簿に記録される。このため、遺言による不動産の権利移転に関しては、登録簿に反映されない。また、登録簿からは、過去の登録又は取引を無効とするような事由の有無を確認することは殆ど不可能であるとされる。さらに、現在の所有者たる売主に対する訴訟が提起され、当該不動産の権利帰属に影響を与えるような判決が出されていたり、売主が既に買主以外の第三者に当該不動産を売却している可能性もあるが、これらも登録簿の調査のみでは判明しない⁽⁷²⁾。

このような調査を経た後に、不動産の買主は、不動産の所有者として登録することになる。不動産売買においては、先に売買契約（債権契約）が締結されているが、アメリカでは債権契約だけでは物権変動は生じないとされ、物権の移転のためには deed の交付が必要であるとされる。なお、deed には、譲渡人の氏名、譲受人の氏名、譲渡人の署名、不動産物権譲渡をする旨の譲渡人の宣言文言、譲渡の対象である不動産の表示が必ず記載されていなければならない⁽⁷³⁾。

そのほか、登録には、一般に収入印紙の貼付、手数料の支払い、認証（acknowledgment）などが必要とされる。認証とは、公証人が、譲渡人が

(72) 前者の不動産の権利帰属に影響を与えるような判決が出されているかどうかについては、裁判所の判決記録を調査することで対処できるが、後者の二重譲渡の問題については、アメリカでは、登録がなされていなくとも物権変動を第三者に対抗することのできる場合があり、ほとんどの州では、悪意又は善意有過失の者は、対価を支払い、かつ、先に登録を得たとしても、それより先に不動産を譲り受けた者に勝つことはできないとされる。したがって、AからBに不動産の譲渡があり、Bが当該不動産を占有したが、未登録であった場合においては、AがさらにCに対して同一不動産を二重譲渡し、CのほうがBよりも先に登録をしたとしても、CはBが占有をしていることを実際に知っていたとき（悪意）、又は当該不動産について調査をすればBの占有を知り得たときは、CはBに勝つことができないとされている。このほか、州によって期間は異なるものの、短期貸借については、登録なしに第三者に対抗することができる、とされている。これらに対処するには現地調査が必要とされる。

(73) 成田・前掲注 65・18 頁参照。

自由な意思によりディードを作成したことを証明する行為であり、認証がされると、公証人から認証の証明書が発給される。以上の手続を経て、買主は、ディードを当該不動産の管轄登録所において登録することができる。なお、登録官には実質的審査権がないため、二重譲渡、無権利者のディードなども登録される可能性がある⁽⁷⁴⁾。以上が不動産の登録手続であるが、実際の手続は、多くの場合、弁護士あるいは権原保険会社が代行して行っているようである⁽⁷⁵⁾。

証書登録制度には多くの問題点が指摘されている。それは、証書登録制度ではディードの謄本を登録するというかたちをとるために、当該不動産に附着する様々な権利が公示されないことである。また、裁判所の判決記録、検認記録などの公的記録との間の連絡がとられていないために、不動産の真の帰属状況が直ちに判明しないこともある。さらに、登録の意味が無くなるような事柄（ディードの要件欠如、登録の要件欠如）が非常に多く存在すること、などである⁽⁷⁶⁾⁽⁷⁷⁾。

証書登録制度が、このような不完全な制度であるにもかかわらず、一方の制度であるトレンズ・システムはほとんど採用されていない。その理由としては、トレンズ・システムに自分の土地を服させるためには訴訟手続が必要であるが、①そのための費用が高かったこと、②手続が繁雑であっ

(74) 吉村眸「アメリカの不動産登記制度」『不動産登記の諸問題』159頁（1974年）参照。

(75) 成田・前掲注70・89頁参照。

(76) 成田・前掲注65・21～22頁。なお、成田教授は、証書登録制度では当該不動産に附着する様々な権利が公示されないことを理由に、物的編成主義のほうが優れていると述べておられる。

(77) 新谷・前掲注66・220～221頁によれば、証書登録制度は、登録の不完全性と閲覧による完全調査の困難性とその弱点であるとされる。すなわち、証書登録制度では、任意の申請によって登録されるにすぎないため、土地に関するすべての処分について証書が登録されるものとは限らず、場合によっては、転々譲渡された中間のものが登録未了のために、権利移転の連続性が証明不可能となる事態が生じる可能性がある。また、登録された証書には、当該処分に必要とされる要件が欠如しているものがあっても、そのまま登録される結果、その処分の有効性を証明することが不可能な場合が生ずる。更に、登録は申請の順序に従って証書を編てつて行うため、特定の土地に関する過去の歴史を一の遺漏なしに完全に調査することは困難である。

たこと、③訴訟の提起によりかえって紛争を惹き起こすのではないかと考えられたこと、などが挙げられている⁽⁷⁸⁾。

(2) 権原保険

証書登録制度は、その欠陥を補うに足る権原保険制度が存在するために、今日まで存続してきた。権原保険とは、前述した権原調査によっても発見できなかった瑕疵のために不動産を購入したことの意味がなくなった場合に、保険金の支払いがなされる私的保険であり、その利用度は非常に高く、単なる私的保険をこえて、証書登録制度と一体になったものと評されている⁽⁷⁹⁾。

権原保険会社は、不動産に関するあらゆる資料を有しているとされ、登録所の登録簿が年代順編成（及び譲渡人検索簿、譲受人検索簿により人的編成）であるのに対し、物的編成の検索簿を独自に用意し、さらに裁判記録、検認記録の写しを収集しているとされる。権原保険会社は、そのような独自の資料をもとに権原調査を行ない、不動産の買主との間で保険契約を締結してよいかどうかの判断を下している。保険会社が保険契約の締結を拒むときは、売買契約そのものがとりやめになるほど、保険会社には調

(78) 成田・前掲注 65・22 頁。その他、①この制度が強制的なものでなく、その利用は個人の選択に任せられ、所有者が創設登記をして自分の土地をトレンズ・システム的作用の下に置かなければ、その土地は依然として証書登録制度の下にあること、②権原保険 (title insurance) が大金融機関の抵当貸付に当たって好まれたために、取引社会から証書登録制度の改革を求める強い声が現れてこなかったこと、③権原保険の発展は、法改革が行われれば、侵害される既得の職業的利益を持つグループを創り出したこと、及び物権譲渡を代行する弁護士も現行制度に職業的利益を持っていたこと、④アメリカでは土地実体法が非常に複雑で、権利証上に権原を確定するというトレンズ・システムになじみ難いこと、⑤証書登録制度では、官吏に対して殆んどいかなる権限をも与えていないが、トレンズ・システムでは、官吏の権限が大きい。土地取引において、私的自治の伝統の強いアメリカでは、官吏に対する不信・嫌悪が強く、これがトレンズ・システムに対する不信・嫌悪につながったとする見解もある (吉村眸「アメリカの登記制度 その現状と改革」比較法研究 39 号 76~77 頁 (1977 年)、吉村・前掲注 74・186~187 頁参照)。

(79) 幾代通「アメリカの不動産権原保険会社など」11 頁、吉村眸「アメリカの不動産権原保険制度と登記制度」法政研究 33 巻 2 号 225 頁 (1967 年) 参照。

査力・発言力があるようである⁽⁸⁰⁾。現在では、もはや、この権原保険を無視して証書登録制度を語ることはできなくなっているとされる⁽⁸¹⁾。

第5節 ジョイント・テナンシーに対する連邦遺産税・贈与税の課税関係

本節においては、ジョイント・テナンシーに対してアメリカではどのような課税がなされるかについて、その創設時および終了時の贈与税および遺産税について述べる。

アメリカの連邦税 (Federal Tax) は内国歳入法典 (Internal Revenue Code) に租税実定法及び租税手続法を一括して規定されている。連邦贈与税 (Gift Tax) は生存中の贈与者の意思により財産を移転する際に課せられるのに対し、連邦遺産税 (Estate Tax) は贈与者の死亡に伴い財産を移転する際に課せられるが、両税とも財産の移転について課せられる租税という点では共通し、単に課税時期のみが異なっている。したがって、両者は別個の課税制度ではなく連邦統一移転税の一環として統合されており⁽⁸²⁾、世代を超えた財産移転に対する税 (Tax on Generation Skipping Transfers) とともに内国歳入法典の章を形成して規定されている。

具体的な税額の算定方法においては、両税は共通の統一移転税率 (unified transfer tax rate) が用いられ、贈与による財産の移転のたびごとに贈与者が贈与税を支払うが、それはその納税者の死亡時の遺産に課される遺産税の前払いであり、生前に課税対象となった贈与財産はすべて死亡時に遺産に加算され、

(80) 成田・前掲注 65・22 頁参照。

(81) アメリカの不動産登記制度及び権原保険会社の実情などを紹介したものと、成田博「米国の権原保険について」東北学院大学論集 46 号 230 頁以下 (1995 年)、成田博「米国の不動産登記制度と権原保険会社」東北学院大学論集 45 号 174 頁以下 (1994 年) 参照。

(82) 連邦贈与税と連邦遺産税は従前はそれぞれ内容の異なる租税であったが、1976 年租税改革法により統一移転税制 (unified transfer tax system) として統合された。

生涯財産移転額に対する税額が計算される⁽⁸³⁾。そして、過去の贈与の際に納付した贈与税の累積額が減算されて遺産税の税額が算定される⁽⁸⁴⁾。このため、原則として生前贈与であっても死亡時による相続であっても、これに係る税額の総額は同額となることになっている。日本においては、贈与税は相続税の回避を封ずることを目的とした相続税の補完税とされるが、アメリカにおける贈与税と遺産税の関係は上に述べたように統合されており、両者の関係は日本の贈与税と相続税の関係と大きく相違する。

なお、統一移転税制においては、遺産税に統一移転税額控除 (unified transfer tax Credit) と呼ばれる税額控除がある。この税額控除による 2009 年の控除額は、米国市民又は居住者については、145 万 5800 ドルとされ (内国歳入法典 2010 条 (以下「IRC § 2010」のように記す。))、これを税率を乗ずる前の課税遺産額に換算すると、350 万ドルという高額になる。そのため、連邦遺産税・贈与税は連邦所得税と比較すると課税最低限がきわめて高くなっている。

1 連邦贈与税の課税関係

(1) 米国の非居住外国人に対する連邦贈与税の概要

イ 納税義務者

連邦贈与税の納税義務者は原則として財産の贈与者である。ただし、贈与者が納税しない場合には、受贈者が二次的な責任を負う (IRC §

(83) 遺産税の最高税率は、2009 年 45%、2010 年 0%、2011 年以降 55%となる。贈与税の最高税率は基本的に遺産税と共通であるが、2010 年だけ 35%が適用される。なお、贈与又は相続により財産を取得した者には、所得税はかからない。

(84) 連邦贈与税・連邦遺産税の税額計算は、年度ごとに分離独立して計算が行われるのではなく、贈与者が過去から現在までの間に行ったすべての贈与を累積加算し、これに税率を乗じて全体の税額を求め、そこから過年度までに納税済みの税額を減算することによって当年度に納めるべき税額を計算する方式 (生涯累積額に対する累積課税方式) である。統一移転税率は累進税率であり、課税標準 (課税贈与額又は課税遺産額) が大きくなるほど適用税率が高くなるので、毎年同額の贈与をしたとしても、課税標準が累積され、年を経るほど連邦贈与税の税額は大きく計算されることになる。

6019)。

贈与者が米国市民又は居住者（以下「米国居住者等」という。）である場合は、全世界の贈与財産が課税対象となる（I R C § 2501(a) (1)）。贈与者が米国の非居住外国人である場合には、米国に所在する贈与財産で、無形財産以外のものに限り課税対象となる（I R C § 2501(a) (2)、2511(a)）。なお、贈与税の負担回避を防ぐため、贈与前 10 年以内に米国市民権を失った非居住外国人たる贈与者の贈与については、この無形資産を課税対象から除外する取扱いの適用はない（I R C § 2501(a) (3)）。また、ここでいう無形財産とは、①米国法人が発行した株式、②米国市民、米国会社等及び米国連邦政府、州又は行政的小区域、コロンビア特別区が債務者である被相続人の債権をいう（I R C § 2511(b)）。

ロ 納税申告

連邦贈与税の申告は、暦年ごとに、贈与を行った翌年の4月15日までに提出することとされる（I R C § 6075(b)）。

ハ 財産の所在地

贈与者が非居住外国人の場合、贈与税は米国に所在する財産のみが課税対象となるため、財産の所在地の判定は重要な問題である。個別の財産の所在についてはここでは割愛するが、財務省規則に詳細に規定されている（財務省規則（財務省による内国歳入法典の解釈指針）§ 25.2511-3(b)、以下「R e g § 25.2511-3(b)」のように記す。）。

ニ 課税標準

贈与税の税額の計算は、当該暦年中の贈与の価額から必要な控除を行い、課税対象贈与額を計算する（I R C § 2503(a)）。課税対象贈与額の計算に当たり、控除等される項目は主に次のようなものである。

① 年次除外

暦年で受贈者1人当たり1万3千ドル（2008年は1万2千ドル）は課税対象から除かれる（I R C § 2503(b)、Revenue Procedure（内国

歳入庁手続) 2008-66、Internal Revenue Bulletin (内国歳入庁公示) 2008-45 section3.30)。

② 配偶者控除

課税対象贈与額の計算においては、贈与者が米国居住者等であり、受贈者が贈与時点で贈与者の配偶者であれば、贈与額全額が課税対象贈与額から控除され、贈与税は課税されない (IRC § 2523(a))。ただし、受贈者たる配偶者が米国市民でない場合は、この控除の適用はない (IRC § 2523(i))。この場合は、年次除外の控除額を 2009 年は 13 万 3 千ドル (2008 年は 12 万 8 千ドル) に読み替えて、年次除外が適用される (Revenue Procedure (内国歳入庁手続) 2008-66、Internal Revenue Bulletin (内国歳入庁公示) 2008-45 section3.30)。なお、贈与者が非居住外国人である場合は、配偶者控除の適用はない。

ホ 財産評価、税額計算

課税対象贈与財産の評価は、贈与の日における時価である (IRC § 2512(a)、Reg § 25.2512-1)。課税対象贈与額に課される税率は遺産税の税率と同一である (IRC § 2502(a))。

(2) ジョイント・テナンシーの創設に係る連邦贈与税の取扱い

イ 1954 年以前の創設に係る取扱い

自己の出資と持分が不均衡であった場合は、贈与税の課税問題が生じた。たとえば、夫婦でジョイント・テナンシーを創設した場合に、一方の配偶者が 2 分の 1 の出資をしない場合は、他方の配偶者からの贈与であるとされた⁽⁸⁵⁾。

ロ 1955 年～1981 年の創設

ジョイント・テナンシーの創設に当たり、夫婦が贈与の取扱いを選択しなかったなら、このような不動産における権利の創設は、課税対象の贈与ではないと取扱うこととした (旧 IRC § 2515、Reg §

(85) Boris I. Bittker, Lawrence Lokken 『Federal Taxation of Income, Estates and Gifts』 Part 18. Chapter 123. 4

25.2515-1(a)(b))。したがって、この選択がないと、ジョイント・テナンシーの終了は、収益が配偶者の個別の出資割合に応じて分配されない限度で贈与に該当した。

ハ 1982年以後の創設

1982年以後はIRC § 2515が廃止されたため、1954年以前の創設に係る取扱いと同様に取り扱うこととされている。したがって、自己の出資と持分が不均衡であれば、贈与税の課税問題が生じることとされた。

(3) ジョイント・テナンシーの終了に係る連邦贈与税の取扱い

連邦贈与税の取扱いにおけるジョイント・テナンシーの終了とは、財産が売却、交換されたり、贈与その他の方法により処分されること、権利委譲や契約により共有財産権となったこと、その他合有財産権者のそれぞれの権利の性質に変更があったこと等をいう(Reg § 25.2515-1(d)(2))。財務省規則には、財産への出資が贈与と取り扱われなかった場合における、ジョイント・テナンシーの終了時における贈与額の算定方法が次のとおり示されている(Reg § 25.2515-1(d)、§ 25.2515-3 Example 1)。

1956年に夫が3万ドル、妻が1万ドルを出資し、不動産の購入及びその後の改良をジョイント・テナンシーの形態で保有するとする。夫婦は、1955年から1981年のジョイント・テナンシーの創設に存在した出資額を贈与とする取扱いの選択をしなかった。その後、不動産は6万ドルで売却され、夫が3万5千ドル、妻が2万5千ドルを受け取った。この場合においては、次のとおりジョイント・テナンシーの終了時に夫が妻へ1万ドルの贈与をしたことになる。

$(3 \text{ 万ドル (夫の出資額)} / 4 \text{ 万ドル (総出資額)}) \times 6 \text{ 万ドル (終了時の収益)} = 4 \text{ 万 5 千ドル}$

$4 \text{ 万 5 千ドル} - 3 \text{ 万 5 千ドル (夫の受け取った収益)} = 1 \text{ 万ドル (夫から妻への贈与)}$

上記設例において、もし購入時が1956年ではなく1982年以降であれば、購入時点で夫から妻に対する1万ドルの贈与と取り扱われ、各々2分の1

の権利を持つことになるので、売却時に各々3万ドルずつ受け取れば、終了時における贈与税の課税問題は生じないことになる。

2 連邦遺産税の課税関係

次に、ジョイント・テナンシーに対し連邦遺産税がどのような課税を行っているのか、その概要を明らかにする。本研究の対象は被相続人が日本の居住者である場合を想定しているため、以下では特に被相続人がアメリカの非居住者である場合の規定を中心にみていくこととする。

(1) 米国の非居住外国人に対する連邦遺産税の概要

連邦遺産税は、被相続人が米国居住者等である場合（IRC § 2001～§ 2058）と非居住外国人である場合（IRC § 2101～§ 2108）とに分けてそれぞれ規定されている。被相続人がアメリカ居住者等である場合は、全世界の遺産が課税対象となる（IRC § 2031(a)）。被相続人が非居住外国人の場合は、被相続人が死亡時に所有していた米国国内に所在する財産のみが課税対象となる（IRC § 2101(a)、2103）。

米国市民とは米国の市民権を有する者であり、米国居住者とは遺産税に関しては死亡の時点で米国居住者であった者である。米国居住者の要件は死亡時に米国国内に住所を有することである（Reg § 20.0-1(b)(1)）。死亡時に米国市民又は米国居住者でない者は、非居住外国人遺産者となる（Reg § 20.0-1(b)(2)）。ここで、地理的意味における米国は、州及びコロンビア特別区をいう（IRC § 7701(a)(9)、Reg § 20.0-1(b)(1)）。また、個人が短期の滞在で住所を取得したと認識される場合とは、その個人が当該住所地から国外に移動する意思がない場合に限られ、また住所の変更は、実際の移動が伴わない限り効力を発しない（Reg § 20.0-1(b)(1)）。

米国市民は米国国籍の者とほぼ同義であるが、課税を避けるための国籍離脱への対策として、米国の国籍離脱後10年間のいずれかの年に30日を超えて米国に滞在する者は、遺産税の課税上、米国市民又は米国居住者と

みなされ、全世界の財産が米国で課税されることとされている（I R C § 877(b)、(g)、2107(a)）。また、国籍離脱後 10 年以内に死亡した被相続人の遺産に関しては、納税義務が拡張され、被相続人が 10 パーセント以上、かつその親族及び関係法人が 50 パーセント超の株式又は出資を所有している外国の法人が米国内の財産を所有している場合、被相続人の有するその法人の株式の公正な市場価値に、その法人が所有する総財産に対する米国内の財産の割合を乗じたものが課税対象に加えられる（I R C § 2107(b)）。

イ 納税義務者

連邦遺産税の納税義務者は被相続人であるが（I R C § 2101）、遺産税の実際の申告と納付は、被相続人の遺言執行者（executor）が遺産から支払うことにより行われる（I R C § 6018(a)）。遺言執行者は、被相続人の遺言執行者及び遺産管理人（administrator）をいい、またこれらの者が任命されていないときは、実際に被相続人の財産を占有する者をいう（I R C § 2203）。この「実際に被相続人の財産を占有する者」とは、被相続人の代理人や同人のアメリカにある財産を保管・管理する者（会社）、担保物件として被相続人の有価証券を預かる売買仲介人及びアメリカにおける被相続人の債務者なども含まれる（R e g § 20.2203-1）。

ロ 納税申告

米国遺産税の納税義務のある者は、F o r m706（被相続人が米国市民又は居住外国人の場合）又はF o r m706-NA（被相続人が非居住外国人の場合）を遺産税の申告期限である相続開始後 9 カ月以内に申告する必要がある（I R C § 6075(a)）。遺産税の申告期限は、所定の場合には 12 カ月を限度として延長される（I R C § 6161(a)(1)）。申告期限の延長が認められる合理的な理由の例示として、被相続人の遺産に遺産税を納付するための十分な流動資産が含まれているが、これらの資産が異なる法的管轄に分散して所在するため、遺言執行者がすぐに管理できない

場合等がある (R e g § 20. 6161 - 1(a) (1) Example (1))。

ハ 財産の所在地

被相続人が非居住外国人の場合、遺産税はアメリカに所在する財産のみが課税対象となるため、財産の所在地の判定は重要な問題である。内国歳入法によれば、主な財産の所在は次のように規定される。

非居住外国人が所有している財産のうち、①米国法人が発行した株式、②被相続人の死亡前3年以内の贈与財産のうち、贈与時又は死亡時のいずれかの時点で米国に所在するもの、③米国民、米国会社等及び米国連邦政府、州又は行政的小区域、コロンビア特別区が債務者である被相続人の債権は、国内財産であるとみなされる (I R C § 2104(a)～(c))。また、米国所在の不動産等も国内財産に含まれる (R e g § 20. 2104-1(a) (1))。しかし、①生命保険金、②米国金融機関における預金、③展覧会用に貸し出された美術品等は、国外財産とみなされる (I R C § 2105(a)～(c))。そのほか、土地、国内法人の発行する株式等の財産の所在の判定方法については、財務省規則に規定されている (R e g § 20. 2104 - 1、 § 20. 2105 - 1)。

ニ 課税標準

遺産の価額から各種控除項目を控除したものが課税標準となる。控除項目は、①葬式費用、債務等の額のうち米国所在の財産の全世界財産に占める割合を乗じたもの、②慈善控除及び③夫婦間控除である (I R C § 2106(a) (1)～(3))。なお、課税標準には、被相続人が 1977 年以後に贈与した調整後課税贈与財産も加算される (I R C § 2101(b)、(c))。

① 葬式費用、債務等

葬式費用、債務等には葬式費用、遺産管理費用、被相続人の財産に関して請求された債務・未払税金および遺産管理中に生じた遺産の損失等が含まれる (I R C § 2053～ § 2054)。これらの金額のうち、非居住外国人遺産者の遺産から実際に控除できるのは、これらの費用の合計金額に被相続人の全世界財産に対する米国所在の財産の比率を乗

じた金額となる（IRC § 2106(a)(1)）。

② 慈善控除

慈善控除とは、米国連邦や州及び宗教、慈善、科学、教育等の目的のために活動する国内の団体に対する寄附金などの控除である（IRC § 2016(a)(2)）。

③ 夫婦間控除

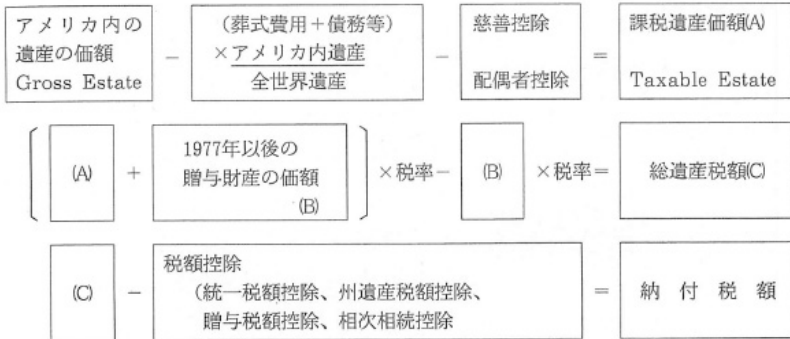
夫婦間控除とは、被相続人から生存配偶者に対する財産移転が課税遺産価額から控除されるというものである。夫婦間控除は生存配偶者が米国市民である場合には、控除額に金額上の制限はない（IRC § 2056(a)、2016(a)(3)）。ただし、生存配偶者が米国市民でない場合、夫婦間控除は認められない（IRC § 2056(d)(1)、2016(a)(3)）。したがって、例えば、外国籍の被相続人が米国市民である配偶者と外国で居住していた場合であっても、米国遺産税の計算においては、夫婦間控除を適用することが可能である。これに対し、生存配偶者が米国市民でなかった場合は、その者が米国の居住外国人であっても控除の適用は原則として受けられないことになる。日本人夫婦のうちの一方配偶者が米国に財産を遺して死亡した場合については、生存配偶者は非居住外国人となるため、この場合における遺産税の計算において、夫婦間控除の適用はない。ただし、この点に関する特例として、生存配偶者が遺産税申告前に米国市民となり、かつ、被相続人の死亡後から生存配偶者が市民となるまでの期間について、継続して米国居住者であった場合には、夫婦間控除を生存配偶者が米国市民である場合に限定した上記要件は緩和される（IRC § 2056(d)(4)、2016(a)(3)）。

ホ 税額計算

被相続人が非居住外国人である場合の遺産税の税額計算は、被相続人が死亡時に所有していた米国国内に所在する財産から上記ニの各種控除後の課税遺産価格（A）に、1977年以後の被相続人による調整後課税贈与財産の価額（B）を加えたものに、税率を乗じたものが、（B）に

対して後述する税率を乗じたものを超える金額を求め（IRC § 2101(b)）、その金額から後述する税額控除を控除したものが、納付すべき税額となる。

被相続人が非居住外国人である場合の遺産税額の計算過程は次のようになる。



へ 税率

2007年から2009年(暦年)に死亡した被相続人の遺産税の計算に適用される税率表は、次のとおりである（IRC § 2001(c)(1)、(2)、2101(b)）。

課税移転額①(\$)	累進調整②(\$)	適用税率③(%)	加算額④(\$)
0 超 10,000 以下	0	18	0
10,000 超 20,000 以下	10,000	20	1,800
20,000 超 40,000 以下	20,000	22	3,800
40,000 超 60,000 以下	40,000	24	8,200
60,000 超 80,000 以下	60,000	26	13,000
80,000 超 100,000 以下	80,000	28	18,200
100,000 超 150,000 以下	100,000	30	23,800
150,000 超 250,000 以下	150,000	32	38,800
250,000 超 500,000 以下	250,000	34	70,800

500,000 超	750,000 以下	500,000	37	155,800
750,000 超	1,000,000 以下	750,000	39	248,300
1,000,000 超	1,250,000 以下	1,000,000	41	345,800
1,250,000 超	1,500,000 以下	1,250,000	43	448,300
1,500,000 超		1,500,000	45	555,800

$$\text{税額} = (\text{①} - \text{②}) \times \text{③} + \text{④}$$

(例) 課税移転額 \$ 200,000 の場合

$$(\$ 200,000 - \$ 150,000) \times 32\% + \$ 38,800 = \$ 54,800$$

ト 税額控除

被相続人が非居住外国人である場合の連邦遺産税の計算においては、①統一税額控除、②州遺産税額控除、③贈与税額控除、及び④相次相続控除という4つの税額控除が認められている。それぞれの内容は次のとおりである。

① 統一税額控除

被相続人が非居住外国人である場合の遺産税の計算における統一税額控除額は1万3千ドルである (IRC § 2102(b)(1))。この控除額を課税標準に換算すると6万ドルとなる。したがって、非居住外国人である被相続人については課税標準が6万ドルを超えない限り遺産税は課されないことになる。被相続人が非居住外国人である場合の遺産税の申告義務に関しては、被相続人の米国所在の総遺産額が6万ドルを超える場合のみ申告義務が生じることとされている (IRC § 6018(a)(b))。なお、被相続人が米国居住者等である場合の統一税額控除額は、2006～2008年については200万ドル、2009年については350万ドルとされている (IRC § 2010(c))。

なお、相手国との間に相続税条約⁽⁸⁶⁾の締約がある場合で、その条約

(86) 米国は、2008年8月現在、オーストラリア、オーストリア、カナダ、デンマーク、フィンランド、フランス、ドイツ、ギリシャ、アイルランド、イタリア、日本、オランダ、ノルウェー、南アフリカ、スイス、イギリスの16カ国と相続税租税条約を

において自国の居住者に対してのみ認めている控除を非居住者に対しても認める旨の規定があるときは、非居住者であっても、控除の適用が認められることになる。日本は、アメリカとの間で「遺産、相続及び贈与に対する租税に関する二重課税の回避及び脱税の防止のための日本国とアメリカ合衆国との間の条約（昭和30年条約2号）」を締結している。そして、同条約第4条（一方国の無制限納税義務者に対し他方が制限納税義務者として課税する場合）において、被相続人の遺産の受益者がその被相続人の死亡の時に日本国内に住所を有していた場合において、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ときは、その租税を課する締約国は、当該被相続人に対し、その者が自国の国籍を有していたとするか又は自国内に住所を有していたとすれば自国の法令に基づいて認められることとなる特定の控除を、当該控除の額に、自国内にあるとされる財産で両締約国によって租税を課せられるものの価格のその被相続人が自国の国籍を有していたとすれば自国の租税を課することとなる財産の全部の価格に対する割合を乗じて得た額を下らない額により、行うものとされる。これによれば、被相続人及び相続人がともに日本人であり、被相続人の遺産にアメリカに所在する財産が含まれる場合には、被相続人がアメリカの国籍を有していたか、アメリカに住所を有していたとすれば認められる特定の控除を、アメリカ内に所在する同人の遺産の全世界に所在する同人の遺産に占める割合以上の部分について控除することとなる。したがって、同条約の適用がある場合の非居住外国人の統一税額控除の計算においては、居住者等に認められる統一税額控除のうち米国内に所在する遺産の全世界に所在する遺産に占める割合部分の控除が認められることとなる（IRC §2102(b)(3)）。

締結している。このうち、贈与税を含む租税条約締結国は、オーストラリア、オーストリア、デンマーク、フランス、ドイツ、日本、イギリスの7カ国である（IRSのホームページ

<http://www.irs.gov/businesses/small/article/0,,id=186064,00.html> 参照）。

② 州遺産税額控除

州遺産税額控除額は、州又はコロンビア特別区に支払った遺産税（相続税）の額に州遺産税（相続税）の課税を受ける総遺産価額のアメリ
カに所在する総遺産価額に対する割合を乗じて算出する（I R C §
2106(a)(4)）。なお、カリフォルニア州には、州税としての遺産税（相
続税）は存しない。

③ 贈与税額控除

贈与税額控除は、被相続人が1976年以前に行った贈与で、遺産税の
課税標準に含まれる贈与に係る贈与税額の控除である（I R C §2012、
2102(a)）。

④ 相次遺産税額控除

相次相続控除とは、被相続人の死亡前10年以内及び被相続人の死亡
後2年以内に死亡した者（以下「譲渡者」という。）から被相続人に譲
渡された財産について、譲渡者の遺産税を、財産の譲渡時期と被相続
人の死亡時期との期間に応じて定められた割合で控除するものである
（I R C §2013(a)、2012(a)）。

控除割合は次のとおりである。

- ・ 譲渡者が被相続人の死亡の前後2年以内に死亡している場合 100%
- ・ 譲渡者が被相続人の死亡の前2年超4年以内に死亡している場合
80%
- ・ 譲渡者が被相続人の死亡の前4年超6年以内に死亡している場合
60%
- ・ 譲渡者が被相続人の死亡の前6年超8年以内に死亡している場合
40%
- ・ 譲渡者が被相続人の死亡の前8年超10年以内に死亡している場合
20%

チ 財産評価

遺産の評価は、原則として被相続人の死亡時における時価評価により

(I R C 2031 (a)、2103)、同条の下における被相続人の総遺産価額は、適正な市場価額 (fair market value) とされる。この適正な市場価額とは、自発的買手と自発的売手の間において、競売などの強制的な売買によるものではなく、両者が関連する事実について適切な情報を合理的に持っている状況の下で譲渡される場合において成立する価格とされる (R e g § 20.2031-1 (b))。これは、想定上の買手及び売手の間において成立する価格と考えられており、従って、財産の移転者又は受領者を、その買手又は売手として考えるべきではないとされる⁽⁸⁷⁾。

遺産の評価は、原則として財産の移転時を基準時として行われるが、これについては、遺言執行者の選択により、代替的評価方法が認められており、①財産が被相続人の死亡後6カ月以内に分割、売却、交換その他処分がなされた場合はその処分の日、又は②被相続人の死亡後6カ月以内に上記①の処分がない場合は被相続人の死亡の6カ月後の日によることもできる (I R C § 2032 (a) (1) (2))。なお、この場合においても単なる時間の経過によって影響される利益は、被相続人の死亡の日において評価される。ただし、単なる時間の経過に帰すべきでない価値の差は調整される (I R C § 2032 (a) (3))。これにより納税者は、相続開始後の資産価値の下落に対処できることになる。

代替的評価方法がある場合の評価方法の選択は、遺言執行者により、遺産税申告書においてなされ、いったん選択すると撤回は許されない (I R C § 2032 (d) (1))。また、申告期限から1年を超えて提出された申告書によってはこの選択はできない (I R C § 2032 (d) (2))。さらに、総遺産の価額及び遺産税と世代飛び越し税 (generation skipping tax) の合計額のいずれもが、この選択により減少する場合でなければ選択できない (I R C § 2032 (c))。

加えて、選択の効果は被相続人の総遺産に及び、個々の財産ごとに選

(87) 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)」法学協会雑誌 109 卷 9 号 116 頁 (1993 年) 参照。

択することはできない（I R C § 2032(a)）。

(2) ジョイント・テナンシーに係る連邦遺産税の取扱い

ジョイント・テナンシーは、すでに述べたように、その特質として合有財産権者の死亡時に、相続によらずに他の合有財産権者に移転する。しかし、合有財産権者が死亡した場合の遺産税の計算においては、ジョイント・テナンシーは、夫婦共有財産制における財産等とともに、課税対象となる遺産に含まれている。

ジョイント・テナンシーに対する遺産税の課税範囲は、1954年以前の創設、1955年から1981年間の創設で贈与を選択した場合又は1982年以後の創設の場合には、財産の価額の合有財産権者の数による分数を乗じた額に相当する価値が課税対象に含まれる（I R C § 2040(a)）。たとえば、夫婦によるジョイント・テナンシーの場合で一方の配偶者が死亡した際の遺産税の課税対象は、創設時にそれぞれいくら拠出したかにかかわらず、財産の2分の1が課税対象となる。これらの時期に創設されたジョイント・テナンシーについては、創設時の出資額が持分に対し不均衡であれば、その部分について贈与税が課せられているためである。

ジョイント・テナンシーが1955年から1981年間に創設された場合で、創設時に贈与の取扱いを選択しなかった場合には、遺産税の課税対象となる範囲は以下ようになる（R e g § 20.2040-1(c)(1)~(3)）。

- ① 被相続人が合有財産権の購入金額の全部を出している場合
財産全部が課税対象となる。
- ② 被相続人が合有財産権の購入金額一部を出している場合
全部の財産のうち出資割合に対応する割合のみが課税対象となる。
- ③ 被相続人が合有財産権の購入金額をまったく出資していない場合
財産全部が課税対象とならない。

ところで、上記の取扱いは、夫婦によるジョイント・テナンシー及び夫婦全部保有制の財産に対しては適用されず、これらの場合においては、一方の配偶者が死亡した場合は、財産の2分の1の価額を総遺産価額に算

入るとされる (IRC §2040(b))。

第3章 ジョイント・テナンシーについての相続税法の適用

前章で述べたように、ジョイント・テナンシーは、カリフォルニア州法上認められた権利であり、合有財産権者の一人が死亡すると、その権利は相続とは異なる法理により生存合有財産権者に移転するとともに、遺言による変更も実効性を持たない。米国では、このような性質を有するジョイント・テナンシーに対し、内国歳入法に個別規定を設けて連邦遺産税及び連邦贈与税の課税対象に含めている。本章においては、これらを踏まえて、想定事例について、わが国の相続税法の適用上、どのような課税がなされるべきかについて検討することとする。

特定の事件を問題とする場所（法廷地）からみて、当事者の国籍、住所、婚姻挙行地、目的物の所在地、行為地、不法行為地等、法律関係を構成する要素の少なくとも1つが外国に関連する法律関係を渉外的私法関係といい、このような渉外的私法関係においては、それら関係国の私法が互いに内容を異にし、問題となる私法関係につき、それと牽連関係に立つ数個の法律が相抵触するような外観を呈することがあり、このような法律の抵触を解決する法が国際私法と呼ばれる。この国際私法に対し、民商法等の私法を実質法という。そして、実質法が国際私法により、その私法関係に適用されるべく指定されたときに、このような場合の実質法を準拠法と呼ぶ。想定事例を検討するに際しては、まず外国における私法上の行為が、わが国においてどのような法的効果を有するかについての検討が必要であると思われる。そこで、想定事例における課税関係を検討する前提として、米国州法と日本法との適用関係について、国際私法上の観点から検討を行うこととする。

第1節 相続準拠法の決定と適用範囲

人の死亡により、その者に属していた財産を死者と一定の親族関係に立つも

のが法律上当然に承継するという相続の制度が各国において認められている。しかし、この制度の内容としていかなるものが相続人となりうるか、その相続順位や相続分、相続財産の範囲及びいかにこれを承継するか等の問題については、各国で必ずしも一致しないため、国際私法上、相続問題の準拠法の検討が必要となる。

1 相続統一主義と相続分割主義⁽⁸⁸⁾

相続の準拠法の決定については、国際私法上、古くから相続統一主義と相続分割主義が対立している。

相続統一主義とは、相続財産を動産と不動産に分けることなく、相続関係を統一的に被相続人の属人法、すなわち被相続人の本国法又は住所地法によらしめようとする考え方である。これは、相続を親族関係に基づく財産および身分を含めた承継関係とみるものであり、主として、ドイツ、ギリシャ、イタリア、ポルトガル、オランダ、スカンディナビア諸国、スイス、スペイン、ポーランド、チェコスロヴァキア等の大陸諸国の多く及びわが国がこれに従っている。その根拠としては、ローマ法上の包括相続という観念、すなわち相続財産のいかに問わず包括的に相続人に移転することを受け継いだこと、および相続関係が親族関係と密接な関係を有することから、同じく属人法によらしめるべきであることが挙げられる。

相続分割主義とは、国際私法上、相続財産を動産と不動産とに分け、前者については、これを被相続人の住所地法又は本国法によらしめるのに対し、後者についてはこれを所在地法によらしめる立場である。この見解は、相続を被相続人の財産の移転として扱い、特に不動産の移転を重視しようとするものであり、主として、イギリス、アメリカ、フランス、ベルギー、オーストリア、アルゼンチン、チリ、コスタリカ、エルサルヴァドル、ルクセンブ

(88) この部分の記述は、主として欧龍雲『国際私法講義（補正版）』208頁以下（文化書房博文社・1995年）によった。なお、野田愛子監修『国際相続法の実務』32頁（日本加除出版・1997年）、小出邦夫『解説 法の適用に関する通則法』352頁（商事法務・2009年）参照。

ルグ、トルコ、ハンガリー、中国、ルーマニア、カナダ・ケベック州等の英米法諸国および一部の大陸法で採用されている。この見解は相続関係の財産法的側面に重点を置いたものであり、財産所在地における公益保護の立場から支持されたものと解されている。

両主義の対立に関し、国際私法（抵触規定）に関する各国の規則の漸進的統一を目的として、これに関する研究、審議、調査、情報交換、条約案の作成を行う国際機関であるハーグ国際私法会議は、1988年10月に「死亡による財産の相続の準拠法に関する条約」（“Convention on the law applicable to succession to the estates of deceased persons”、以下「ハーグ相続準拠法条約」という。）を採択している。同条約では、相続の準拠法の決定について、統一主義の立場が遺産の細分化を防止するという観点から近時次第に優勢になりつつあることを考慮して、原則的には相続統一主義の立場を採用することになったが、相続分割主義の立場との妥協を図るために、準拠法の指定の場面においては、例外的に相続分割主義を許容することとしている⁽⁸⁹⁾（第7条第1項）。同条約は、2009年4月現在、オランダのみが締結しており、未発効である。

ハーグ相続準拠法条約では、死因処分の方式による準拠法選択を認めている（5条）。この条約では、相続の原則的準拠法を3つの類型に分けて規定しているが、被相続人による有効な選択があれば、その選択した法が原則的準拠法に優先し、選択時又は死亡時における国籍保有国法又は常居所地法のいずれかを選択することができるものとした。ただし、準拠法選択の範囲には、不動産相続に関する不動産所在地法の選択は認められていない。原則的準拠法の類型は、被相続人の死亡当時の常居所地が国籍保有国にあった場合はその国の法により（第1類型、3条1項）、被相続人が死亡時まで5年以上居住した常居所地があった場合にはその常居所地法により（第2類型、3条2項

(89) 原優「相続の準拠法条約について」民事研修382号19頁（1989年）、「ハーグ国際私法会議第16会期の概要－相続の準拠法条約を中心として（資料）」家庭裁判月報41巻6号124頁以下（1989年）、「「死亡による財産の相続の準拠法に関する条約」の成立」国際商事法務17巻1号40頁以下（1989年）参照。

本文)、その他の場合には被相続人の死亡当時の本国法による(第3類型、3条3項本文)。ただし、例外として、第2類型の場合は被相続人が死亡当時の本国とより密接な関係を有したことが明らかな場合にはその本国法により(3条2項但書)、第3類型の場合で被相続人が他の国とより密接な関係を死亡時に有していたときはその国の法によることとされる(3条3項但書)。

2 被相続人による準拠法選択

相続統一主義及び相続分割主義の対立を止揚し当事者の予測可能性を高めようとする最近の新しい試みとして、ドイツ、スイス等の国際私法改正作業の中で、被相続人にいくつかの可能的準拠法のうちから準拠法を選択を認める提案が出されている。ドイツにおいては、1986年9月1日から施行されている改正法で遺留分権利者の保護の必要性を配慮したうえで、被相続人の死亡当時の本国法を原則としつつ、国内に所在する不動産の相続に限り所在地法としてのドイツ法を死因処分により相続準拠法として選択できることとされた。また、1989年1月1日より施行されているスイス国際私法は、準拠法選択の認められる場合および選択範囲が比較的狭く制限されているものの、原則として被相続人の死亡当時の住所地法によるものとしながら、一定の場合に被相続人が遺言又は相続契約によってその死亡当時の本国法を準拠法として選択することを認めている⁽⁹⁰⁾⁽⁹¹⁾。

(90) 木棚照一・松岡博・渡辺惺之『国際私法概論(第5版)』259頁以下(有斐閣・2007年)、ドイツ、スイスにおける立法の沿革、準拠法選択の意義等については木棚照一「ドイツ国際私法における相続準拠法」立命館法学 225・226号 930~969頁(1993年)、木棚照一「スイス国際私法における準拠法選択について」立命館法学 205・206号 423頁以下(1989年)参照。

(91) 小出・前掲注 88・352~353頁によれば、諸外国における被相続人による準拠法選択を認める立法例として、ドイツ民法施行法第25条第2項、スイス国際私法第90条第2項および第91条第2項ただし書、イタリア国際私法第46条第2項、ベルギー国際私法第79条、リヒテンシュタイン国際私法第29条第3項、第4項、ルーマニア国際私法第68条第1項及び第2項、韓国国際私法第49条第2項、カナダ・ケベック州民法第3098条第2項、ハーグ相続準拠法条約第5条があり、被相続人による準拠法選択を認めない立法例としては、フランス、ルクセンブルク、オーストリア、スペイン、ポルトガル、ポーランド、ハンガリー、ギリシャ、トルコ等がある

相続の準拠法に関する当事者自治、すなわち被相続人による準拠法選択は、相続統一主義と相続分割主義の対立あるいは本国法主義と住所地法主義の対立を緩和する1つの方法と解されている⁽⁹²⁾。また、近時、我が国においても、一定の範囲で被相続人による準拠法選択を認めるべきであるとする立法論が主張されている⁽⁹³⁾。この立場からは、相続の準拠法に関する当事者自治の導入によって、本国との結びつきが希薄な場合であってもより密接に関係する地の法を選択できるようになり、既に当事者自治が取り入れられている夫婦財産制の準拠法との適応問題も回避できることとなるとの利点も指摘されている⁽⁹⁴⁾。

そこで、わが国においては法例を改正して、法の適用に関する通則法（以下「通則法」という。）を制定する際に、法制審議会において、被相続人による準拠法選択を認めるべきかについての検討がなされた。そこでは、被相続

とされる。

- (92) 小出・前掲注 88・351 頁によると、相続分割主義を採用する外国に不動産を残して死亡したときは、当該外国ではその不動産に関しては所在地法が考慮されるから、相続統一主義による実効性をあげえない場合が生じる。このような問題は、本来であれば相続に関する国際私法の原則を統一しない限り解決されないものであるが（山田鎌一『国際私法（第3版）』569頁（有斐閣・2004年））、相続の準拠法に関する当事者自治が採用されれば、結果的に当該不動産の相続に関する準拠法が関係国で異なる事態を一定程度回避することが可能になるとする。
- (93) 松岡博「涉外相続の準拠法について」法曹時報 49 卷 12 号 32～33 頁（1997年）は、被相続人による準拠法の指定を認めるべきかについて、基本的に賛成の見解を採用が、その理由として、それが分割主義と統一主義の対立、本国法主義と住所地法主義の対立を緩和する一つの方法であること、相続統一主義による国際私法の統一はそれほど進捗していないだけでなく、部分反致や個別準拠法の優先などにより統一主義は貫徹されていないこと、準拠法の明確性や当事者の正当な期待の保護という観点からも法選択を認めるべきと考えられること、夫婦財産制において、法例 15 条（現・法の適用に関する通則法 26 条）やハーグ条約をはじめとして当事者自治を肯定する立法が増加しており、これとの調和が望ましいことなどを挙げている。
- なお、1978 年の夫婦財産制の準拠法に関するハーグ条約（1992 年発効）は、夫婦財産制の準拠法について、原則として指定当時夫婦の一方が、①国籍を有する国の法、もしくは、②常居所を有する国の法、又は、③不動産については不動産所在地法から準拠法を指定できるものとし、さらに、婚姻前に将来の常居所地法を指定する場合について、④夫婦の一方が婚姻の後最初に新しい常居所を設定する国の法を選択できるものとしている（木村照一『国際相続法の研究』98 頁（有斐閣・1995 年））。
- (94) 小出・前掲注 88・351 頁参照。

人が重国籍者である場合や本国との結びつきが希薄である場合において、適切な法を適用できるようになることや、反致よりも柔軟な対応が可能となることから、被相続人による準拠法選択を認めてもよいとする意見も挙げられたが、大勢の意見は、①在日外国人の相続については、準拠法選択を認めなくとも一定の場合には反致により日本法が適用され得ること、②遺留分の点を除けば、被相続人は遺言によって自由に相続財産の処分をし得るのが一般であり、準拠法の変更まで認める必要は乏しいこと、③準拠法を選択すると本国法上の遺留分権利者や相続財産に関する債権者等の利害関係人の利益が害される可能性があること、④被相続人以外の者にとって相続の準拠法が不明確となり、法選択の有無や有効性を巡って紛争が生じかねないこと等の理由から、これを認めるべきでないとするものであった⁽⁹⁵⁾。したがって、わが国の通則法は、被相続人による準拠法選択を認めていない。

3 相続準拠法の決定

わが国の国際私法たる法の適用に関する通則法は、その第 36 条（相続）において、「相続は、被相続人の本国法による」と規定する。同条は、相続に関する諸問題を一律に被相続人の本国法によって解決すべきものと定めており、相続に関する事項は広汎にわたるにもかかわらず、それらをすべて一括して取り扱うべきことを定めており、また、相続財産の所在地いかんを問わず、専ら被相続人の本国法を準拠法とすべきことを定めている。これらの点から、通則法は総括主義および統一主義を採るものであると解されている⁽⁹⁶⁾。なお、ここにいう「被相続人の本国法」は、その者の死亡当時、その者が有していた国籍が所属する国の法であると解されている⁽⁹⁷⁾。

相続の制度は、身分法と財産法とが交錯するところに位置するものである

(95) 小出・前掲注 88・351 頁参照。

(96) 判例コンメンタール 7 民法 V 855 頁〔煖場準一〕（三省堂・1983 年）参照。

(97) 折茂豊『国際私法（各論）』422 頁（有斐閣・1972 年）、欧・前掲注 88・211 頁、木棚・前掲注 90・225 頁〔木棚〕、山田・前掲注 92・476 頁参照。

ため、その本質として身分承継と財産承継とのいずれを重視するかによって、準拠法の選定においても異なる立場に依拠することとなる⁽⁹⁸⁾。通則法 36 条は、相続の身分法的側面に重点をおいて相続の制度を捉え、そのための属人法として本国法主義を採用しているものにほかならないとされる⁽⁹⁹⁾。

なお、被相続人の本国法の適用に関して、例えばイギリスのような相続分割主義を採用している国の国民が日本に不動産を残して死亡した場合、日本の国際私法ではイギリス法が、また、イギリス国際私法では日本法が準拠法となる。このように、A国の国際私法ではB国法が、B国の国際私法ではA国法又はC国法が適用されるような場合を国際私法の消極的抵触と呼ぶ。この場合においては、通則法 41 条により反致が認められる結果、日本の国際私法では最終的に日本法が準拠法となる⁽¹⁰⁰⁾。また、被相続人の本国法を適用した結果が、わが国の国際私法上の公序良俗に反する場合、例えば民事上の死亡又は宗教上の死亡による相続の開始を認める法律などの適用について、被相続人の本国法がこれを相続開始の原因としていても、そのような原因による相続開始を認めることは日本の公序良俗に反すると解されるときは、被相続人の本国法の適用は排除される（通則法 42 条）⁽¹⁰¹⁾。このように、わが国の国際私法上、相続準拠法の決定については、反致及び公序などの問題が存するが、本研究は被相続人が日本に居住していた日本人であり、日本の民法が相続準拠法となる場合を想定しているため、これらの問題についての検討は割愛する。

4 相続の概念

相続とは、広義には、人の死亡を原因としてその者に帰属していたものが

(98) 山田・前掲注 92・473 頁、折茂・前掲注 97・419 頁、木棚・前掲注 90・128 頁以下〔木棚〕参照。

(99) 木棚照一、松岡博編『基本法コンメンタール国際私法』別冊法学セミナー130号・132頁（日本評論社・1994年）参照。

(100) 折茂・前掲注 97・423 頁、野田・前掲注 88・33 頁参照。

(101) 折茂・前掲注 97・423 頁、畑場・前掲注 96・875 頁以下、山田・前掲注 92・477 頁、木棚・前掲注 90・226 頁〔木棚〕参照。

一定の人々によって承継されることを正当とする制度である⁽¹⁰²⁾。そして、通則法 36 条における「相続」の概念は、およそ世代を超えて行われる財産的権利ないし身分的地位の承継一般がそれをなすものと解されている⁽¹⁰³⁾。実質法上の概念と国際私法上のそれとは必ずしも一致するものではないことから、本条における相続の概念は、わが国の民法上の概念とは正確に符合するものではないが、本条にいう相続には、遺産相続・家督相続・祭祀相続、包括相続・個別相続（特定名義の遺贈など）及び法定相続・任意相続（遺言相続、死因贈与、各種の遺贈、相続契約、相続人の指定など）のすべてが含まれると解されている⁽¹⁰⁴⁾。このように、わが国の国際私法上の「相続」の概念は、きわめて広範にわたり、相続開始、相続能力、相続欠格、相続人の廃除、相続順位、相続分、相続財産の構成・移転、相続の承認（限定承認を含む）、相続放棄、遺産分割、遺留分とその減殺、相続人の存否等およそ相続法上の問題として観念されうるほとんどすべての問題が、通則法 36 条により被相続人の本国法によらしめられる。この例外は、①外国人が日本で失踪宣告を受けた場合、その失踪宣告が相続開始原因となるか否かの点、②いわゆる先決問題（たとえば、妻の相続権を論ずる前提としての当該婚姻の有効性など）、③相続人不存在の場合の遺産の帰属等の事項にすぎないとされる⁽¹⁰⁵⁾。ただし、相続財産の構成の問題、すなわち相続財産が被相続人のいかなる権利義務によって構成されるかの問題については、相続準拠法との関係で若干の議論がある。そこで、次に相続財産の構成の問題について検討する。

5 相続財産の構成

(1) 学説

相続財産の構成の問題については、従来から相続の準拠法が相続財産に

(102) 木棚ほか・前掲注 99・133 頁参照。

(103) 折茂・前掲注 97・422 頁、山田・前掲注 92・475 頁参照。

(104) 塚場・前掲注 96・856 頁以下参照。

(105) 石黒一憲『国際私法の解釈論的構造』241 頁（東京大学出版会・1980 年）参照。

帰属する権利義務であっても、その権利義務に固有の準拠法、例えば不動産については不動産所在地法、不法行為にもとづく損害賠償請求権については不法行為の準拠法などがそれを一身専属の権利義務としてその被相続性を認めない場合には、相続財産から除外されるべきものとされてきた⁽¹⁰⁶⁾。このような場合には、総括的な準拠法である相続の準拠法が個別の権利義務に固有な準拠法（以下「個別準拠法」という。）によってその立場を貫くことができないという意味において、「個別準拠法は総括準拠法を破る」といわれる⁽¹⁰⁷⁾。なお、これは相続における実効性を考慮したものであるとされる⁽¹⁰⁸⁾。

しかしながら、特定の権利義務の被相続性が個別準拠法によって認められていても、相続の準拠法によって認められていないときは、相続財産の構成の問題は何よりもまず相続の準拠法を基礎として判断されるべきであることからすれば、当該権利義務は相続財産に帰属しないことになる⁽¹⁰⁹⁾。したがって、この意味では、個別準拠法が常に総括準拠法を破るとはいえないことになる。結局のところ、特定の権利義務の相続財産への帰属は、相続の準拠法と個別準拠法の累積的適用に求められる。これに関しては、わが国の国際私法における通説もこれと同様の考え方に立ち、相続準拠法上で当該権利が相続財産を構成することが確認され、かつ個別準拠法において権利の相続性が認められなければならないとし、このうちいずれかの準拠法が否定をすると権利義務の相続が認められないとする。通説は、わが国の国際私法のモザイク的構造を前提に、権利義務の相続は、当該権利

(106) 通説を支持する見解として、折茂・前掲注 97・430 頁、山田・前掲注 92・465 頁参照。

(107) 折茂・前掲注 97・430 頁以下、畑場・前掲注 96・858 頁以下、沢木敬郎、道垣内 正人『国際私法入門〔第 6 版〕』150 頁（有斐閣・2006 年）、山田・前掲注 92・481 頁参照。

(108) 三浦正人編『二訂 国際私法』161 頁（青林書院・1990 年）、木棚・前掲注 90・227 頁参照。

(109) 江川英文『国際私法』298 頁以下（有斐閣・1970 年）、畑場・前掲注 96・859 頁参照。

が相続財産を構成するかという点で相続の問題となり、また、当該権利が相続性を有するかという点で個別準拠法が登場することになり、両準拠法が考慮されるとするものである⁽¹¹⁰⁾。

これに対して、相続の問題が家族法秩序と財産法秩序との双方にまたがるという二面性があるからといって2つの準拠法を重疊的に適用せねばならない必然はなく、相続財産の構成の問題が相続の問題であるとせねばならない強い理由は見出せないこと、及び一般的にも単一の事項について複数の準拠法を同時に適用することは裁判官にとって著しく煩雑で望ましくないことから、双方の適用領域を分けるべきであるとして、被相続人に帰属していた財産権のうち相続という一つのメカニズムに組込まれるものは何かという当面の問題は、いわば相続メカニズムの入口の問題であり、相続準拠法の守備範囲に含める理由はさほどなく、個別準拠法のみによらしめるべきとする見解がある。この見解によれば、通説は相続準拠法と個別準拠法の累積適用による二重のチェックにより、相続準拠法によって相続財産を構成しないとされたために相続財産とはされなかった財産の事後の運命はその財産権の準拠法によるとするが、これにより相続財産に属しない（従って相続準拠法によって規律されない）財産権が生じ、これについて個別準拠法が当該財産権の被相続性を肯定するときには、事実上、同一人物の死亡に伴い複数の相続が開始されるような場合を増やす結果となるとして、相続統一主義を称揚する通説の建前との関係で疑問を呈している⁽¹¹¹⁾。

この問題については、この他にも個別準拠法が優先するとする見解⁽¹¹²⁾や、基本的には通説の立場を支持しながらも、それによれば不当な結果を生じるときには、適応により妥当な解決を図るべきとして、通説のような

(110) 江泉芳信「損害賠償請求権の相続」ジュリスト増刊8号『国際私法の争点（新版）』141頁（有斐閣・1996年）参照。

(111) 石黒一憲「相続の準拠法」『現代家族法大系4 相続I 相続の基礎』431頁以下（有斐閣・1980年）参照。

(112) 欧・前掲注88・213頁参照。

見解を機械的に適用して問題を解決することには疑問があるという見解⁽¹¹³⁾もある。さらに、通説における両準拠法の「重畳的適用」の意味を検討し、相続の準拠法と個別準拠法とを重畳的に適用するのではなく、配分的に適用するという見解がある。配分的な適用というのは、ある財産が相続の対象となるか否かを決めるには、財産が相続されるために必要な属性が何であるかについては相続準拠法が規律し、問題となる財産がそのような属性を有しているか否かについては個別準拠法が規律するという適用方法のことである⁽¹¹⁴⁾。この見解は、その一つの説明として、相続準拠法が例えば一身専属権を相続財産より除外する場合でも（民法 896 条）、ある権利が果たして一身専属権か否かは権利の属性に関する問題であるから、各権利固有の準拠法に拠り、これは債務についても同様であることを挙げる⁽¹¹⁵⁾。この見解に関しては、さらに、分析を一層精緻化した形での準拠法の適用関係が示されている⁽¹¹⁶⁾。すなわち、不法行為に基づく損害賠償債務の相続の問題に関し、理論的には、①不法行為者死亡の場合、そもそも当該の債務が消滅するか存続するか（債務の存続性）、②存続するとしても、不法行為者以外の者に移転しうる種類・性質のものなのか（債務の一段的な移転可能性）、③当該債務は死者の遺産のうち相続人への移転の対象となる種類の財産なのか（相続財産の構成、厳密な意味の相続性）、④相続を原因とする遺産の移転の方法・態様・条件は何か（相続による移転）、⑤責任を追及されている者は当該不法行為者の相続人なのか（相続人の資格・範囲）に分解し、このうち①、②については不法行為準拠法、③ないし⑤については相続準拠法が適用されるとする⁽¹¹⁷⁾。

(113) 溜池良夫『国際私法講義〔第3版〕』334、542頁（有斐閣・2005年）参照。

(114) 早川眞一郎「ハーグ準拠法諸条約と「相続財産の構成」」関西大学法学論集 39 巻 4・5号 176頁（1990年）参照。

(115) 早川眞一郎「「相続財産の構成」の準拠法について」関西大学法学論集 38 巻 2・3号 349頁（1988年）参照。

(116) 江泉・前掲注 110・141頁参照。

(117) 舩場準一「損害賠償債務の相続の準拠法について」ジュリ 909号 120頁（1989年）。

これと同様の見解を採るものとして、鳥居淳子「判批」判タ 677号 170頁以下（1988

その他、論理的には、相続の準拠法のみを適用し、個別準拠法は考慮しないとする見解がありうるが、わが国にはこの見解を主張する論者は見当たらないようである⁽¹¹⁸⁾。

(2) 裁判例

この問題に関する代表的な裁判例は次のようなものがある⁽¹¹⁹⁾。

訴外A（日本人）は、語学研修のため、X（原告・日本人）らとともにアメリカ合衆国カリフォルニア州（以下「加州」という。）に留学していたが、1983年12月、現地で乗用自動車を賃借してXらを同乗させ、自ら運転して走行中に対向車両と正面衝突した結果、Aは死亡しXは重傷を負った。XはAが加州法によりXに対して損害賠償責任を負うとした上で、Aの相続人である父母Y1、Y2に対し損害賠償請求したものである。

裁判所は、概要次のとおり判示し、Xの請求を棄却した。

- (i) 「法例 25 条（現行通則法 36 条⁽¹²⁰⁾—筆者補足）によれば、(略) 相続開始の原因・時期、相続人の範囲・順序・相続分、相続財産の構成及び移転等の問題は、すべて被相続人の本国法に準拠することになり、本件の場合は、亡Aの本国法たる日本法によることになるので、本件債務は亡Aの相続財産を構成し、亡Aの死亡により直ちにその相続人たるYらに承継されるものといわざるをえないかのごとくである。」
- (ii) 「一方、法例 11 条 1 項（現行通則法 17 条⁽¹²¹⁾—筆者補足）(略) の規

年)。なお、債権の承継と債務の承継は表裏一体の問題として捉えておくべき性質のものであるとされる（木柵・前掲注 93・335 頁）。ただし、この点については、債務については、債務の承継の観点から相続人の利害関係に重点がおかれ、別な考慮が必要となることから、債権とは異なる取扱いをする判断も成り立ちうるとの主張もされている（高鳥トシ子「判批」ジュリ 910 号 266 頁（1988 年）参照）。

(118) 早川・前掲注 115・333 頁参照。

(119) 大阪地判昭 62・2・27 判時 1263 号 32 頁（確定）。

(120) 旧法例の規定を現代語化したものであり、その内容については何ら変更されていない（小出・前掲注 88・349 頁参照）。

(121) 旧法例第 11 条第 1 項では、「事務管理、不当利得又ハ不法行為ニ因リテ生スル債権ノ成立及ヒ効力ハ其原因タル事実ノ発生シタル地ノ法律ニ依ル」とされ、不法行為によって生ずる債権の成立および効力についてはその原因事実発生地法によることとしていたが、通則法 17 条の規定は、この規律を改め、不法行為によって生ずる

定によれば、不法行為に基づく損害賠償債権債務関係の成立の問題のほか、損害賠償の範囲及び方法、損害賠償請求権の時効、不法行為債権の譲渡性・相続性その他不法行為の効力に関するすべての問題は不法行為地法によることになるものと解さざるをえないところ、(略) 本件事故によって生ずる損害賠償債権債務関係の成立及び効力は、不法行為地たるカリフォルニア州の法律に準拠して決定されるものといわなければならない。(略) しかるに、カリフォルニア州法において、債務の相続性が認められず、被相続人の債務は相続の対象にならないものとされていること(略) から、本件債務が(略) Yらに相続されることはありえないということになる。」

- (iii) 「本件債務の相続性につき、法例 11 条 1 項と同 25 条とは、相矛盾する内容の 2 個の準拠法の適用を命じているものといわなければならない、しかも、そのうちのいずれかを優先的に適用すべきものとする根拠も見当たらない(略)。そうであるとすれば、本件債務の相続性を肯定しこれが相続によって Yらに承継されることを肯認するには、不法行為準拠法であるカリフォルニア州法も相続準拠法である日本法もともにこれを認めていることを要するものといわなければならない、そのいずれか一方でもこれを認めないときは、結論としてそれを否定すべきものと解するよりほかはない。(略) すると、カリフォルニア州法において債務の相続性が認められていない(略) 以上、本件債務が相続によって Yらに承継されることはないものというべきであ」(る)。

(3) 検討

この裁判例では、債務の相続性について、債務が相続によって相続人に承継されるためには、個別準拠法たる不法行為準拠法と相続準拠法がともに債務の承継を認めていることを要するとしたものであり、債務の相続財

債権の成立及び効力は、原則として加害行為の結果が発生した地の法によるが、その地における結果の発生が通常予見することのできないものであったときは、加害行為が行われた地の法によることとされた。この改正の趣旨等については、小出・前掲注 88・192 頁以下参照。

産への帰属を相続の準拠法と個別準拠法の累積的適用に求める従来の通説の見解を採用したものと解されている⁽¹²²⁾。しかしながら、この裁判例のほか、この問題に関する事例はほとんどなく、また、通説に対しては次のような根本的な疑問も呈されているところである⁽¹²³⁾。

すなわち、そもそも国際私法とは、地球上に異なる法律制度を有する国やその構成単位が併存していることを前提として、準拠法の決定・適用という作業を通じてそれらの適用関係を規律することにより、国際社会に法秩序を築くための法である。そのような目的を達成するため、準拠法を選択するためのルール（抵触規則）の定立は、現実が生じ、又は生ずる可能性のある全ての法的問題の中から、準拠法の決定基準（連結政策）を共通にするものを一つの単位として取り出し（単位法律関係）、それを適切な準拠法の場所的決定基準（連結点）と組み合わせる、という形で行われるべきものであり、現実に存在する抵触規則も、基本的にはそのようにして定立されたものとして解釈すべきものである。とするならば、同一の法的問題をあえて二重に性質決定し、2つの抵触規則を適用することは、準拠法決定過程に混乱をもたらし、抵触規則定立に関する上記の基本的な考え方に反する。この点で、従来の通説や本判決が損害賠償債務の相続の問題を「不法行為」と「相続」とに二重に性質決定し、法例 11 条（現行通則法 17 条～21 条）と 26 条（現行通則法 36 条）の定める 2つの準拠法がともにその相続を認めない限りその相続は認められないとしたことには、上記の観点から賛成することができない。

また、通説によれば、不法行為債務の「相続性」という 1つの問題を、「相続」と「その権利義務の属性」とに二重に性質決定することになるとして、そのように 1つの「法的問題」を、複数の単位法律関係に含まれることは同じ連結政策を共有する法的問題のグループを単位法律関係

(122) 鳥居・前掲注 117・170～171 頁参照。

(123) 大村芳昭「判批」別冊ジュリ 185 号『国際私法判例百選〔新法対応補正版〕』147 頁（有斐閣・2007 年）参照。

として準拠法を決定していくという国際私法の構造上認められないとの見解がある。この見解は、本裁判例が、「不法行為に基づく損害賠償債務は相続されるか」という法的問題を「相続」と「不法行為」の両者に含まれるとしたことを批判し、相続財産に入る財産の種類（属性）は相続準拠法により、ある財産がその属性を有するか否かは当該財産の効力の準拠法によるべきであるとする⁽¹²⁴⁾。

このように、相続財産の構成の問題については、さまざまな考え方が存在し、上に述べた各説のうち、どれが妥当であるかは判断しかねるところである。裁判例も少数であり、この問題に関する高裁、最高裁の判断はなされていない。したがって、この問題の解決は、今後の事例の蓄積による統一の見解の完成を待つよりほかない。

(4) 相続財産の構成の問題と相続税法の規定との関係

相続税の納税義務者は、相続又は遺贈（死因贈与を含む。）によって財産を取得した個人である（相続税法1条の3第1号）。その者が財産の取得のときに日本国内に住所を持っている場合は、無制限納税義務者として相続又は遺贈によって取得した財産のすべてについて相続税の納税義務を負い（同法2条1項）、財産の取得のときに日本国内に住所を持っていない場合は、制限納税義務者として、相続又は遺贈によって取得した財産で日本国内にあるものについてのみ、相続税の納税義務を負う（同法1条の3第3号、2条2項）。ただし、相続又は遺贈によって国外にある財産を取得した者が、取得のときには日本国内に住所を持っていなくても、日本国籍を有し、かつ、その財産の取得者又は被相続人が相続の開始前5年以内に日本国内に住所を有したことがある場合には、取得した財産のすべてについて相続税の納税義務を負う（同法1条の3第2号、2条1項）⁽¹²⁵⁾。

これらの規定の文言から明らかなように、相続税法は、相続時精算課税

(124) 道垣内正人『ポイント国際私法 総論 [第2版]』91頁（有斐閣・2007年）、『ポイント国際私法 各論』113頁以下（有斐閣・2000年）参照。

(125) このほか、贈与により相続時精算課税制度の適用を受ける財産を取得した個人も相続税の納税義務者となる（相続1条の3第4号）。

制度の適用を受ける受贈者を除き、「相続」、「遺贈」又は「死因贈与」による財産取得者に対してのみ相続税を課税することとしている。したがって、現行相続税法上、一般論として、私法上、相続、遺贈又は死因贈与によらない財産の取得があった場合に、これについて、相続税を課税することはできないと思われる。実際に、相続税法においては、その趣旨で、私法上相続等による取得とされない生命保険の死亡保険金、死亡退職手当金、生命保険契約に関する権利等を相続により取得したものとみなす旨規定することにより、これらを相続税の課税対象に含めている（同法3条）。

本研究で問題とするジョイント・テナンシーは、すでに述べたように、個別準拠法たるカリフォルニア州法において相続性を持たず、合有財産権者が死亡すると、相続とは別の作用により生存合有財産権者に財産権が移転する。このことからすれば、ジョイント・テナンシーは、国際私法上の相続財産の構成の問題に関する諸説のいずれの考え方によろうとも、相続財産を構成せず、相続による承継はされないことになる。そうすると、ジョイント・テナンシーについて相続税を課税するには、上述の死亡保険金などのように、相続により取得したものとみなす旨の立法が必要となるが、現行の相続税法にはそのような規定はない。したがって、ジョイント・テナンシーについては、少なくとも相続税法1条の3の文理解釈からは、相続による財産の取得に該当せず、相続税を課税することはできないことになる。

そこで、次に、同条の「相続」、「遺贈」又は「死因贈与」の概念の解釈によって、生存合有財産権者が取得したジョイント・テナンシーの財産権が、このいずれかの原因により取得したものと考えられないかが問題となる。「相続」、「遺贈」及び「死因贈与」の文言の解釈いかんによっては、ジョイント・テナンシーについての課税は、相続税ではなく、所得税の課税を検討する必要性が生じてくると思われるからである。そこで、以下においては、租税法が用いている他の法律分野の概念である、いわゆる借用概念について検討することとする。

第2節 借用概念論

1 学説

租税法が用いている概念の中には、他の法分野で用いられている概念があり、このような概念は、他の法分野から借用しているという意味で借用概念と呼ばれる。利益の配当の支払をする者は源泉徴収義務を負う旨の規定（所得税法181条）における「配当」の概念や、相続税法1条の3における「相続」の概念はその例であるとされる。これに対し、他の法分野では用いられておらず、租税法が独自に用いている概念を固有概念と呼ぶ。社会学・経済学・自然科学等、他の学問分野で用いられている概念と同じ概念を租税法が用いている場合は、借用概念ではなく、固有概念であるとされる⁽¹²⁶⁾。

借用概念の解釈については、大別して3つの見解があるとされる。その第1は独立説と呼ばれ、租税法が借用概念を用いている場合も、それは原則として独自の意義を与えられるべきであるとする見解である。第2の見解は、統一説と呼ばれ、法秩序の一体性と法的安定性を基礎として、借用概念は原則として私法におけると同義に解すべきである、とする考え方である。さらに、第3の見解は、目的適合説と呼ばれ、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⁽¹²⁷⁾。

この3つの見解のうち、わが国では独立説は少数説にとどまっているが、統一説と目的適合説は完全に対立し合うものではない。統一説といえども、借用概念について、租税法規がその意義を明文の定めで修正している場合や、明文の定めがなくても規定の趣旨や意味関連からそれを別意に用いていることが明らかな場合にまで、その本来の意義に拘泥するものではない。また、目的適合説も、その本来の意義から離れた自由な解釈を認めるものではない

(126) 金子宏『租税法〔第十五版〕』108頁（弘文堂・2010年）参照。

(127) 金子宏「租税法と私法」『租税法研究』6号4頁（有斐閣・1978年）参照。

(128)。

金子宏名誉教授は、統一説の立場を採り、借用概念については、それを他の法分野で用いられているのと同じ意義に解すべきか、それとも徴収確保ないし公平負担の観点から異なる意義に解すべきかが問題となるとした上で、借用概念は他の法分野におけるのと同じ意義に解釈するのが、租税法法律主義＝法的安定性の要請に合致しているとされる⁽¹²⁹⁾。その理由として、私法との関連で見ると、納税義務は、各種の経済活動ないし経済現象から生じてくるのであるが、それらの活動ないし現象は、第一次的には私法によって規律されているから、租税法がそれらを課税要件規定の中に取り込むに当たって、私法上におけるのと同じ概念を用いている場合には、別意に解すべきことが租税法規の明文又はその趣旨から明らかな場合は別として、それを私法上におけるの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とされる。今日では、統一説が通説とされている⁽¹³⁰⁾。

なお、水野忠恒教授は、借用概念の解釈は、租税法と私法との関係の基本的位置づけ（理論的立場）から直ちに導かれるのではなく、租税法において私法概念を借用する立法趣旨から検討されなければならないとし、金子名誉教授の見解について、「立法趣旨による解釈の必要性は否定されてはいないのであり、一筆者補足）（略）原則として統一的に解釈すべきことを主張されるのにとどまり、見解を異にするものとは思われない」とされる⁽¹³¹⁾。そして、わが国においても、むしろ、いかなる場合に借用概念を私法上とは独

(128) 金子・前掲注 127・11 頁参照。

(129) 金子・前掲注 126・109 頁参照。

(130) 水野教授は、「借用概念の解釈については、①私法上の解釈と同一に解すべきであるとする説（統一説）、②独自の解釈が許されるとする説（独立説）、③立法趣旨に照らして解すべきであるとする説（目的適合説）が議論されたが、今日では、予測可能性を重視する立場から統一説が支持されている」としている（水野忠恒「判批」別冊ジュリ 178 号『租税判例百選〔第 4 版〕』31 頁（有斐閣・2005 年）参照）。

(131) 水野忠恒『所得税の制度と理論－「租税法と私法論」の再検討－』39～40 頁（有斐閣・2006 年）参照、なお同書では、税法を適正に解釈するためには、目的論的、合理的解釈を強調するあまり、納税者の側から見た法的安定ないし租税法法律主義の要請を無視することの許されないことも当然であるとして目的論的解釈への過度の依存に批判的な見解も指摘されている。

立に解することが許されるのか、いわば例外の範囲を明らかにすることに努めるべきであると述べておられる。さらに、借用概念の解釈においては、基本的には概念の解釈の統一を尊重しながら、具体的事案において私法概念から遊離する立法趣旨が認められるかどうかを検討すべきであるとされる⁽¹³²⁾。また、村井正教授も、水野教授と同様の見解を採り、借用概念の解釈において、合理的理由が存するかぎり、借用先の私法と異なる意味に解しうる余地が残されていることは当然のことであるとする⁽¹³³⁾。両教授とも、借用概念の解釈において、基本的な立場としては、統一説の要請する概念の統一を尊重する立場を採っているものと思われる。

2 裁判例

この問題に関する裁判例は非常に多数にのぼる。以下においては、特に代表的な事例を挙げる。

(1) 株主相互金融会社の株主優待金が所得税法上の利益配当に当たるかについて争われた事件⁽¹³⁴⁾

〈事件の概要〉

原告会社は、金融業並びに不動産業及び有価証券の保有を目的として設立された株主相互金融会社である。原告会社の事業内容の概要は、①原告会社が増資によって自己の株式を発行する。②増資新株は一括してある株主（主として原告会社の社長）が一手に引き受け、さらにこれを大衆に譲渡する。③株式の譲受希望者には、前記株主が自己の持株を譲渡する際、原告会社は譲受希望者との間に立って譲受けを斡旋する。④株式の代金の決済については、ひとまず譲渡人に対し原告会社が株式の代金の全額を立替払し、譲受人は立替人たる原告会社に対して代金を弁済する。⑤株式の

(132) 水野・前掲注 131・50 頁参照。

(133) 村井正『租税法と私法』127 頁（大蔵省印刷局・1982 年）参照。

(134) 最判昭 35・10・7 民集 14 卷 12 号 2420 頁、訟月 6 卷 11 号 2200 頁、判時 238 号 2 頁。判例評釈として、酒井貴子「判批」『別冊ジュリスト 178 号 租税判例百選〔第 4 版〕』59 頁（有斐閣・2005 年）参照。

譲受人が株式の代金を完済したときは原告会社から額面金額の3倍の融資を受けることができる。⑥株式を譲り受け、かつ、その代金を完済した後も⑤の融資を受けない者に対して、原告会社は株主優待金名義で一定の金銭を支払う。

原告会社が株主優待金名義で支払った金員に対し、税務署長は株主優待金が旧所得税法9条2号の利益の配当に該当するとして、源泉徴収所得税等の決定を行った。原告会社は、株主優待金の支払が源泉徴収の対象にならないとして、決定処分を取消しを求めて出訴した。

〈判決要旨〉

「商法は、取引社会における利益配当の観念（すなわち、損益計算上利益を株金額の出資に対し株主に支払う金額）を前提として、この配当が適当に行われるよう各種の法的規制を施しているものと解すべきである（略）。そして、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ものと認むべき規定はないので、所得税法もまた、利益配当の概念として、商法の前提とする利益配当の観念と同一観念を採用しているものと解するのが相当である。従って、所得税法上の利益配当とは必ずしも、商法の規定に従って適法になされたものにかぎらず、商法が規制の対象とし、商法の見地からは不適法とされる配当（たとえば蝟配当、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ことは所論のとおりである。（略）本件の株主優待金なるものは、損益計算上利益の有無にかかわらず支払われるものであり株金額の出資に対する利益金として支払われるもののみは断定し難く、前記取引社会における利益配当と同一性質のものであるとはにわかに認め難いものである。されば右優待金は、（略）所得税法9条2号にいう利益配当には当らず、被上告人（原告会社―筆者補足）は、これにつき、同法37条に基づく源泉徴収の義務を負わないものと解すべきである。」

本判決は、所得税法中には、特に商法の前提とする利益配当の観念と異

なる観念を採用しているものと認められる規定がないので、所得税法は利益配当の概念として、商法的前提とする利益配当の観念と同一観念を採用しているものと解するのが相当であると判断している。これは、借用概念の解釈につき統一説を採用したものと解されている⁽¹³⁵⁾。

(2) 所得税法にいう「匿名組合契約およびこれに準ずる契約」の概念が商法上の匿名組合契約に当たるかが争われた事件⁽¹³⁶⁾

〈事件の概要〉

(135) 金子・前掲注 126・109 頁、水野・前掲注 130・31 頁参照。水野教授は、借用概念の解釈について、借用概念も立法技術のひとつの選択であり、私法の法形式を課税要件に借用するという立法のあり方がどのような趣旨であったのかが、当然問われるとし、同判決の「利益配当」は、平成 17 年改正前の商法上の概念ではあるが、商法にはその定義がなく、社会通念に委ねたものであり、商法の借用であることのみからは解釈の結論を得られないと指摘する（水野忠恒『租税法〔第 4 版〕』25 頁（有斐閣・2009 年）参照）。

なお、利子所得について、東京高判平 20・3・12 金判 1290 号 32 頁は、アメリカ子会社との間の米国債等の売買および再売買取引（レボ取引）は有価証券の取引であり、その差額を所得税法 23 条の「利子所得」とは認識しないとして、同取引の差額金に係る源泉徴収による所得税の各納税告知処分等を取り消した。同判決は、所得税法 161 条 6 号にいう「貸付金」が借用概念であるか、それとも固有概念であるかにつき、「貸付金」という用語が民商法等私法においては明確に定義されていないことを指摘し、借用概念論が適用される場面ではないとした上で、同条の「貸付金（これに準ずるものを含む。）」の「利子」とは消費貸借契約に基づく貸付債権を基本としつつ、その性質、内容等がこれとおおむね同様な類似の債権の利子ということができるとした。同判決は、「利子」との関係において「貸付金」が規定されている以上、同概念は一定の金銭債権を指すものと解するのが自然であり、「貸付け」は消費貸借契約に基づく貸付けを言葉の通常の用法において典型としていると認め、租税法独自の見地（目的論的解釈）を持ち出すことなく言葉の通常の用法を探究することにより上記結論にたどりついたものと解されている（吉村政徳「レボ取引の差額について所得税法 161 条 6 号の「利子」該当性を否定した事例」税研 141 号 102 頁参照）。

また、これに関連して、東京地判 19・3・29 税資 257 号-66 順号 10675 は、租税法の解釈原理として、法的安定性の要請から、租税法の解釈は原則として文理解釈によるべきであり、みだりに拡張解釈や類推解釈をすることは許されないが、文理解釈をする上で、税法中に用いられた用語が法文上明確に定義されておらず、他の特定の法律からの借用概念であるともいえない場合は、その用語は、言葉の通常の用法に従って解釈されることになり、その際に当該規定の趣旨目的に照らしてその意味内容を明らかにしなければならないとしている。

(136) 最判昭 36・10・27 民集 15 卷 9 号 2357 頁、訟月 7 卷 11 号 2236 頁、税資 35 号 797 頁。

原告会社は、主にゴム製品の製造販売、観光事業、石油株式会社等に対する投資事業等を行う会社である。原告会社は、その事業資金を調達するため、投資あるいは出資という言葉を用いて、一般大衆から次のような契約内容で資金を集めた。すなわち、①投資条件金額1万円以上、②期間3箇月以上1年、③配当確定率月5分、④期間中の払戻しは自由という契約であった。原告会社は、資金提供の申込みがあると、いわゆる出資金を受領するのと引換えに約束手形を交付した。原告会社と資金提供者との契約には、①1箇月毎に契約所定の割合のいわゆる配当を支払う単式と、②期間中の1箇月毎のいわゆる配当額を元本に繰り入れて複利計算し、期間満了の際その元本と配当額の合計額を一括して支払う複式とがあったが、原告会社は、単式契約者には期間満了の日の属する月のいわゆる配当額をいわゆる出資金額に加算した金額を金額とし期間満了の日を満期とした約束手形を、複式契約の出資者には複利計算して得られた元本といわゆる配当額の合計金額を金額とする(満期は単式の場合と同じ)約束手形を交付し、満期日にいわゆる配当として支払っていた。

税務署長は、原告会社が資金提供者に支払った金員が旧所得税法42条3項に規定する匿名組合契約等に基づく利益の分配に当たるとして、原告会社に対し、源泉徴収所得税等を徴収する旨の決定を行った。これに対し、原告会社は、一般大衆との間で行った契約は、匿名組合契約ではないと主張して、決定の取消しを求めて出訴した。

〈判決要旨〉

「法律が、匿名組合に準ずる契約としている以上、その契約は、商法上の匿名組合契約に類似するものがあることを必要とするものと解すべく、出資者が隠れた事業者として事業に参加しその利益の配当を受ける意思を有することを必要とするものと解するのが相当である。しかるに、原判決の認定するところによれば、本件の場合、かかる事実は認められず、かえって、出資者は金銭を会社に利用させ、その対価として利息を享受する意思を持っていたに過ぎず、しかも、かかる事実は、単に出資者の内心の意

図のみならず、(略) 会社は、出資金と引換に元本に利息を加えた金額の約束手形を交付し、契約期間は3箇月以上1年の短期間であり、会社の破産直前の営業案内でも投資配当という文言を用いず、元金、利息と表示しており、会社は出資者に営業決算書等を提示したこともなく、会社の帳簿にも、出資金は短期借入金、又は借入金と配当金は支払利息と記入されていたというのであって、その他原判決の認定するところによっては、客観的にも匿名組合に類似する点はないのである。(略) いたずらに、法律の用語を拡張して解釈し、本件契約をもって同法(所得税法―筆者補足)にいう匿名組合契約に準ずる契約と解することはできない。」

最高裁は、上記のとおり判示し、被告税務署長の主張を排斥した。本件は、租税法が「匿名組合契約」という私法概念を借用している場合の解釈が問題となった事案であるが、本判決は「法律が、匿名組合に準ずる契約としている以上、その契約は、商法上の匿名組合契約に類似するものがあることを必要とするものと解すべく」として統一説を採用しているとされる⁽¹³⁷⁾。

なお、水野教授は、本件に関し、「借用概念の解釈においては、たんに用語の解釈にとどまらず、例えば、「匿名組合契約等」の本質を示すメルクマールは何であるかということが問題となることが少なくないことに留意されたい。借用した他の法律上の概念と同一に解するかどうかで問題が解決するとは限らない(略)。本件では、①事業ないし営業への出資、②事業ないし営業から生ずる利益を分配することは、立法により明らかにされているが、さらに、③事業・営業への参加もしくは監視が、「匿名組合契約」の本質となるかが争われており、最高裁は、国側の主張を斥けて、③のメルクマールを肯定したのである。この③のメルクマールは、借用概念の解釈といっても、商法上の「匿名組合契約」にも共通するものであり、いわば、商法の解釈でもあるというべきなのである」と述べておられる⁽¹³⁸⁾。水野教授の見解によれば、借用概念の解釈においては、単に用語の解釈にとどまらず、借用概念の本質を

(137) 水野・前掲注130・31頁参照。

(138) 水野・前掲注130・31頁参照。

示すメルクマールについての考慮が必要であるとされているように思われる
(139)。

(3) 所得税法 60 条 1 項 1 号にいう「贈与」に負担付贈与が含まれるか否かに ついて争われた事例⁽¹⁴⁰⁾

〈事件の概要〉

訴外Aは、甲土地及び乙土地を所有していた。これらの土地は亡父からの相続により取得したものであった。Aは原告1に対して甲土地の2分の1の共有持分を、原告2及び原告3に対して乙土地の2分の1の共有持分をそれぞれ無償で譲渡する代わりに、Aの第三者に対する債務のうち、原告1は1,000万円の債務を、原告2、3はそれぞれ800万円の債務を支払う旨の土地所有権移転契約を締結した。そして、この契約に基づき、甲・乙土地につき、贈与を原因とする所有権移転登記が行われた。その約8ヵ月後、原告らは、訴外企業団に対して、Aから譲り受けた各共有持分を譲渡した。原告らは、上記共有持分の譲渡に係る所得税（譲渡所得）の確定申告に当たり、譲渡した土地共有持分は、Aからの贈与により取得したものであるとして、所得税法60条1項1号を適用し、甲・乙土地に関するAの取得価額と所有期間を引き継いで、租税特別措置法（以下「措置法」という。ただし、昭和55年法第9号による改正前のもの）31条所定の長期譲渡所得に係る租税軽減措置を適用して所得税額を算出した。

税務署長は、Aから原告らに対する本件土地共有持分の譲渡は、「贈与」に該当せず、Aの取得価額・所有期間を引き継ぐことは認められないとして、原告らの訴外企業団に対する譲渡による所得は、措置法32条所定の短期譲渡所得に係る租税重課措置が適用されるとして、原告らに対し更正処分等

(139) 本件に関し、水野教授は、「匿名組合」のメルクマールが、①利益の分配に加えて、②事業への参加が要求されるのか、あるいは、営業への出資でたりののか、という問題は、商法上の「匿名組合」の概念そのものが明白でないことがその論議を混乱させていると思われる。借用概念の議論では、まず適用の対象となる私法概念について、その私法における定義や概念のメルクマールを明らかにしなければならない」と指摘する（水野・前掲注131・48頁参照）。

(140) 最判昭63・7・19判時1290号56頁、判タ678号73頁、税資165号352頁。

を行った。原告らは、これを不服として訴訟を提起した。

〈判決要旨〉

「上告人らに訴外Aの合計2,600万円の債務の履行を引き受けさせた本件土地所有権（共有持分）移転契約は負担付贈与契約に当たるところ、所得税法60条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するのを相当とし、(略)上告人らの譲渡所得については、同項が適用されず、結局、租税特別措置法(略)32条所定の短期譲渡所得の課税の特例が適用されるとして、本件更正処分(略)に違法はないとした原審の認定判断は、原判決挙示の証拠関係及び説示に照らし、正当として是認することができる。」

なお、本判決の原審（東京高裁昭和62年9月9日判決（行集38巻8・9号987頁）においては、所得税法60条1項1号所定の「贈与」の規定には、負担付贈与を除外する旨の明文の定めはない旨の控訴人（原告ら）の主張に対し、「租税法の解釈であっても、必ずしも法文上の文言のみにとらわれるべきものではなく、当該法条の実質的意義を考察し、その意義に照らして合理的な解釈をすべきものであるから、同条（所得税法60条一筆者補足）1項1号にいう贈与について、贈与者に経済的利益を生ずる負担付贈与を含まないと解することをもって租税法律主義に反するとすることはできない」と判示されている。原審判決は、所得税法60条1項1号所定の「贈与」の解釈に当たって、同条の趣旨、目的を考慮しながら、それが民法上のどのような内容の「贈与」のことを指しているのかを合理的に解釈すべきであるとし、同条の「贈与」に負担付贈与を含まない旨判示したが、本判決において、最高裁はこれを支持したものである⁽¹⁴¹⁾。借用概念の解釈に当たっては、一般論としては、租税法が、課税要件規定において私法上における同じ概念を用いている場合には、別意に解すべきことが租税法規の明文又はその趣旨から明らかでない場合は別として、それを私法上における同じ意義に解するのが、法

(141) 岩崎政明「判批」別冊ジュリ178号『租税判例百選〔第4版〕』78頁（有斐閣・2005年）参照。

の安定性の見地からは好ましいとされる⁽¹⁴²⁾。

原審判決は、所得税法 60 条 1 項 1 号の「贈与」の解釈について、民法において狭義の贈与（民法 549 条）と負担付贈与（民法 553 条）とは別個に規定され、異なる法効果が付与されていることから、民法上の「贈与」という法概念に負担付贈与が当然に包含されるとは言い切れないことを前提としたものであり、借用概念の一般論をそのまま妥当させると、負担付贈与は当然に同条の「贈与」に含まれると解されるところであるが、これを採用せず、同条の趣旨、目的を考慮しながら、それが民法上のどのような内容の「贈与」のことを指しているのかを合理的に解釈すべきである旨判示し、最高裁もこれを支持したものである⁽¹⁴³⁾⁽¹⁴⁴⁾。

（４）租税特別措置法上の「改築」が建築基準法からの借用概念であるかが争われた事例⁽¹⁴⁵⁾

〈事件の概要〉

原告は、宅地上に鉄骨造亜鉛メッキ鋼板葺 2 階建店舗兼住宅（以下「旧建物」という。）を所有し、居住していたが、この土地の一部が道路拡張のために買収され、旧建物をそのまま使用できなくなったため、旧建物を取り壊し、残地に、新たに鉄骨造アルミニウム板葺 3 階建店舗兼住宅（以下

(142) 金子・前掲注 126・109 頁参照。

(143) 岩崎・前掲注 141・78 頁参照。

(144) 水野教授も借用概念の解釈は、基本的には概念の解釈の統一を尊重しながら、具体的事案において私法概念から遊離する立法趣旨が認められるかどうかを検討すべきであるとする。そして、みなし譲渡を規定する所得税法 59 条 1 項 1 号にいう「贈与」に負担付贈与が含まれるかどうかの問題となった事案（静岡地判昭 60・3・14 行集 36 卷 3 号 307 頁、東京高判昭 60・12・17 行集 36 卷 11・12 号 1961 頁）について、「裁判所は、この条項が、「資産を移転した者の側に収入すべき金銭その他の経済的利益が全くない場合を規定したものであり」として、そこにいう「贈与」とは、受贈者が何らかの負担も負わない単純贈与と、受贈者の負担が贈与者に対して金銭その他の経済的利益を全くもたらさない負担付贈与であると限定したのである。この解釈は、民法上の「贈与」の概念より離反し、それよりも狭く解するものであることは明らかであるが、この規定については、①みなし譲渡所得課税の趣旨、とりわけ、②贈与税の対象となる「贈与」等の範囲を考慮するべきであると考えられる」と述べておられる（水野・前掲注 131・50～51 頁参照）。

(145) 東京高判平 14・2・28 判時 1782 号 19 頁、税資 252 号順号 9080。

「本件建物」という。)を建築し(旧建物の取り壊し及び本件建物の建築を含め、以下「本件建築」という。)居住の用に供した。

原告は、本件建築に係る年分の所得税の確定申告に当たり、本件建築が租税特別措置法(平成10年法律第23号による改正前のもの。以下「措置法」という。)41条(住宅借入金等特別控除、以下「本件特例」という。)にいう「改築」に該当するので、本件特例の適用があることを前提に納付すべき税額を計算して確定申告を行った。

税務署長は、本件特例にいう「改築」は、建築基準法における「改築」⁽¹⁴⁶⁾と同義であるから、本件建築は本件特例にいう「改築」に該当しないとして更正処分等を行った。原告は、これを不服として訴訟を提起した。

(判決要旨)

「法令において用いられた用語がいかなる意味を有するかを判断するに当たっては、まず、法文自体から用語の意味が明確に解釈できるかどうかを検討することが必要であり、法文から用語の意味を明確に解釈できない場合には、立法の目的及び経緯、法を適用した結果の公平性、相当性等の実質的な事情を検討の上、用語の意味を解釈するのが相当である。」

「措置法施行令中の建築基準法の引用は「大規模の修繕」及び「大規模

(146) 訴訟における税務署長の主張内容は、次のとおりであり、その内容から更正処分等の理由を推測できると思われる。

措置法施行令では、増改築等とは、増築、改築、建築基準法に規定する大規模の修繕又は大規模の様様替であると規定し、条文自体に建築基準法を引用している。また、措置法施行規則では、基準法に規定する確認通知書の写し若しくは検査済証の写し等を確定申告書に添付することが規定されている。これらの点と措置法が「改築」等の用語について独自の定義規定を設けていないことを考え合わせると、措置法の「改築」は建築基準法上のそれと同一に解するのが相当である。

建築基準法上の「改築」とは、「建築物の全部若しくは一部を除去し、またはこれらの部分が災害によって滅失した後引き続きこれと用途、規模、構造の著しく異なる建築物を造ることをいい、増築、大規模修繕等に該当しないものをいう」と解されるのであるから、措置法の「改築」についても、元の住宅とその規模内容において本質的な変動がないことを前提としていると解すべきである。旧建物と本件建物との間には差異があり、特に旧建物が2階建であるのに対し、本件建物は3階建であるため、旧建物と本件建物とは構造において著しく異なっているから、本件建築は「改築」に該当しない。

の模様替」についてのものであり、「改築」について同法を引用しているわけではない。したがって、引用がなされていることをもって、直ちに措置法41条の「改築」が建築基準法の「改築」と同義であると解釈することはできない。むしろ、措置法施行令が「大規模の修繕」及び「大規模の模様替」について建築基準法を引用しながら、「改築」について建築基準法を引用していないのは、「改築」については建築基準法と同義に解するものではないことを前提にしているともいえるのである。また、本件特別控除の適用を受けるためには、納税者が床面積等において所定の条件を満たす建築をすることが必要なのである。したがって、措置法施行規則が本件特別控除の適用を受ける場合の添付書類として建築基準法上の確認通知書及び検査済証を挙げていることは、当該建築がこうした条件を満たしていることを確認するためであるとも考えられるのである。そうすると、これらの書類が添付書類とされていることをもって、措置法41条の「改築」が建築基準法の「改築」と同義であると断ずることもできないといわなければならない。」

「建築基準法上の「改築」は、(略) 通常の意味における「改築」と比較して、「改築」という言葉を限定された意味に解釈するものである。」

「税法中に用いられた用語が法文上明確に定義されておらず、他の特定の法律からの借用概念であるともいえない場合には、その用語は、特段の事情がない限り、言葉の通常用法に従って解釈されるべきである。なぜなら、言葉の通常用法に反する解釈は、納税者が税法の適用の有無を判断して、正確な税務申告をすることを困難にさせる。そして、さらには、納税者に誤った税務申告をさせることになり、その結果、過少申告加算税を課せられるなどの不利益を納税者に課すことになるからである。

言葉の通常の意味からすると「改築」とは、「既存の建物の全部又は一部を取り壊して新たに建物を建てること」であり、「改築」と異なる概念としての「新築」とは「新たに建物を建てることで「改築」を含まないもの」とであるといえることができる。この解釈が、持家取得の促進と良質な住宅ス

トックの形成を図るとともに、住宅投資の活発化を通じた景気刺激策として、所得税額から一定額を控除するという本件特例の趣旨・目的に反する結果をもたらすとは考え難い。」

「控訴人は、平成9年2月ころに本件土地上の旧建物を取り壊し、同年9月までに本件土地の一部買収後の残地に本件建物を建築したのである。そうすると、これが、「改築」(略)に該当することは明らかである。」

本判決では、措置法施行令中の「改築」は、建築基準法の引用ではないことが認定されたが、建築基準法において「改築」の意義が明確にされていることからすれば、借用概念の解釈における統一説の立場からは、措置法施行令中の「改築」は、建築基準法中の「改築」と同義に解すべきとも考えられるところではある⁽¹⁴⁷⁾。しかし、本判決は、法令において用いられた用語の解釈について、まず、法文自体から用語の意味が明確に解釈できるかどうかを検討すべきであり、それでは明確に解釈できない場合には、立法の目的及び経緯、法を適用した結果の公平性、相当性等の実質的な事情を検討の上、解釈することとし、それでも解釈できない場合には、言葉の通常用法に従って解釈されるべきであるとする。そして、措置法施行令中の「改築」の用語を、建築基準法における同義に解するのではなく、言葉の通常用法に従って解釈した。このことからすれば、本判決は、借用概念の解釈について、統一的な解釈をあえて採用しない見解を採用したかのようにも見受けられるところである。

しかしながら、借用概念論における借用概念として、主として問題になるのは民商法等の私法からの借用概念である⁽¹⁴⁸⁾。この意味では、建築基準法という公法からの借用か否かは、借用概念論の問題ではないと考えられる⁽¹⁴⁹⁾。また、公法における規制は、特定の行政目的を有することから、そも

(147) 前掲注 135 掲記の裁判例参照。

(148) 金子・前掲注 126・108 頁、水野・前掲注 135・23 ページ参照。

(149) 金子名誉教授は、本判決について、「建築基準法は、建築規制という特定の行政目的達成のための法律であるから、租税特別措置法 41 条の改築の概念は、同法からの借用概念であるとはいえない。」とされる(金子・前掲注 126・108 頁)。また、石島

そも法的安定性や法解釈の統一を要求するのは困難であると考えられる。このように考えれば、本判決の判断は借用概念の解釈には影響を及ぼすものではないと思われる。

3 検討

前記2に挙げた各裁判例から明らかなように、判例は、借用概念の解釈につき、基本的に、統一説の立場を採用しているものと考えられる。なお、(3)の判例については、一見すると、統一説と異なる見解を採用しているようにも思える。しかし、この点については、同判決が、民法において狭義の贈与（民法549条）と負担付贈与（民法553条）とは別個に規定され、異なる法効果が付与されていることから、民法上の「贈与」という法概念に負担付贈与が当然に含まれるとは言い切れないことを前提としていることに留意すべきであると思われる。そもそも単純贈与以外の負担付贈与や定期贈与、死因贈与などの特殊な形態の贈与については、それぞれの契約が観念している行為の性質が異なるのであり、民法が単純贈与と特殊な贈与を分けて規定を置いていることからすれば、これらを区別せずに、特殊な贈与をすべて租税法における「贈与」の概念に含むと解することは、解釈上無理があると思われる⁽¹⁵⁰⁾。また、統一説が借用概念について、他の法分野におけると同じ意義に解釈する趣旨は、租税法律主義＝法的安定性の要請に合致させるためであったことを考えれば、単純贈与と特殊な贈与をともに租税法における「贈

弘教授も、同様の見解を採り、「建築基準法は、むしろ「建築規制」という行政目的を有する法律であるから、措法41条の「改築」は同法からの借用概念とはいえない」とされる（石島弘「判批」税研148号『最新租税判例60』86頁（財団法人日本税務研究センター・2009年）参照）。

- (150) 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100頁（2002年）は、所得税法上の「贈与」に、負担付贈与などのような特殊な形態を含んでしまうと、異なる事実、行為について、一つの文言により表すことになり不明確となり、統一説の根拠たる法秩序の一体性と法的安定性の理念に反することとなると指摘する。そして、(3)の判決が採用した「贈与」の文言を単純贈与の場合を指すとする解釈は、文言の解釈からも素直な解釈であり、目的論的解釈により贈与のうち単純贈与に限定したと解するだけでなく、統一説の立場から直接導かれるものであるとも考える余地があるとする。

与」に含めてしまうのは、かえってその要請に反することにもなるのではないかと思われる。これらのことからすれば、(3)の判決における判断は、統一説の見解と矛盾するものではないと考えられる。

統一説と目的適合説は完全に対立し合うものではない。統一説といえども、借用概念について、租税法規がその意義を明文の定めで修正している場合や、明文の定めがなくても規定の趣旨や意味関連からそれを別意に用いていることが明らかな場合にまで、その本来の意義に拘泥するものではないし、目的適合説も、その本来の意義から離れた自由な解釈を認めるものではないとされる⁽¹⁵¹⁾。しかし、目的適合説には、これによった場合に、借用概念について自由な解釈がおこなわれやすくなる結果、租税法律主義の要請する法的安定性と予測可能性が損なわれる危険性が存在する。この点について、金子名誉教授は、「公平な課税や徴収の確保のためには法的安定性や予測可能性を犠牲に供してもやむをえない、というのであれば別であるが、(略)納税義務が各種の私的経済取引に伴うものであり、経済的意思決定に当ってはそれが考慮すべき最も重要なファクターの一つであることを考えると、法的安定性や予測可能性の必要性を過少に評価することは適当でない。(略)徴収確保の要請や税負担の公平な配分の要請は、問題が生じた場合に必要な立法的手当をすることによっても十分に満たされうるるのであって、問題は、租税立法過程における法形成のあり方として、法的安定性ないし予測可能性の要請と徴収確保又は公平負担の要請とが対立する局面が生じた場合に、解釈によって解決するのと立法によって解決するのといずれが適当であるか、ということに帰着する。(略)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満たしうるという意味で、より適当であるように思われる。

(略)租税法が、他の法分野で用いられている概念を使用した場合には、特

(151) 金子・前掲注127・11～12頁参照。

段の根拠がない限りは一別意に解すべきことが明らかでない限りは一それは本来の意味において用いられていると解するのが、立法者の意思に合致しており、また規定の趣旨・目的に合致していると思われる」と述べておられ、統一説を支持される⁽¹⁵²⁾。また、先に述べたとおり、水野教授、村井教授も借用概念の解釈については、立法趣旨による解釈の必要性を留保しつつ、基本的に概念の統一を尊重する見解を採られており、これは統一説の趣旨である法的安定性・予測可能性の要請に合致するものと思われる⁽¹⁵³⁾。

目的適合説による目的論的解釈は、法解釈論としては、妥当するものと思われるが、これを強調すれば、独立説に近づくことになり、法的安定性・予測可能性の要請を満たさないこととなると思われる。租税法と私法とを関連付ける根拠の説明としては、統一説のいう法的安定性の要請が、最も説得的であると思われる。また、金子名誉教授の見解にもあるように、立法者の意図を考えると、条文に、あえて何ら限定することなく、私法上と同一の文言を用いたならば、立法趣旨・目的などを含めて、私法上の意義と同義に解することが意図されていると解するのが、最も素直な解釈であると思われる。

以上述べたところからすると、借用概念論においては、通説・判例の支持するとおり、統一説の見解が妥当するものと思われる。

第3節 租税法上の概念と外国法の概念の関係

借用概念論によれば、租税法において用いられている私法上の概念は、法秩序の一体性と法的安定性を尊重して、原則として私法におけると同義に解すべきであるとされる。相続税法1条の3（相続税の納税義務者）は、「相続又は遺贈」により財産を取得した個人に対し、相続税の納税義務を課しているが、統一説の考え方に従えば、この「相続」は私法におけると同義に解すべきことになり、合有財産権者の死亡による生存合有財産権者への権利の承継は、カリフ

(152) 金子・前掲注127・11～12頁参照。

(153) 水野・前掲注131・40ページ、村井・前掲注133・127ページ参照。

オルニア州法上相続によらないとされていることから、私法上相続財産を構成せず、相続税の課税対象とならないことになる。すなわち、合有財産権者が死亡したことによる生存合有財産権者への合有財産権の移転について、それが相続税法上の「相続」に該当するか否かは、当該移転がカリフォルニア州法上の「相続」に該当するかどうかにより判断されるべきこととなる。

しかし、このような結論については、わが国の相続税法が借用する概念が、そもそもわが国の私法のみならず、外国の私法からの借用をも想定して立法されたものであるか疑問であるし、財産の移転が、人の死亡による財産の無償取得に対する課税という相続税の基本的な課税の趣旨に合致するにもかかわらず、私法上の取扱いがわが国と異なることのみによって相続税の課税がなされない結果となることから、妥当ではないと考えられる。租税法上の概念の解釈において、外国法が関係する場合についても、一律に、借用概念論により外国の私法における同義に解するのは、租税法規定の制度趣旨を没却し、租税法規の適用における整合性を害する恐れがあることから、妥当でないと思われる。この問題については、わが国の相続税法上用いられている概念の範囲についての検討が必要であると思われる。具体的には、わが国の租税法上用いられている概念に、わが国の私法の概念は当然に含まれると考えられるが、外国法における概念が含まれるか、含まれるとしてその範囲に制約があるか否かが問題となる。仮に、わが国の租税法上の概念に外国法の概念がまったく含まれないとするならば、合有財産権者の死亡による合有財産権の移転については、相続税が課税されることになり、反対にわが国の租税法上の概念に外国法の概念が含まれるとするならば、外国における私法の定めにより、わが国の租税法の適用の有無が左右される場合も生じるとと思われる。そこで、以下においては、わが国の相続に関する法令の規定を解釈する場合において、課税要件・相続に関連する手続規定に使用される法的な概念が、わが国の法制度における当該概念のみを指しているのか、それともそれに相当する外国の法制度における概念をも当然に含んでいるのか、又は含んでいると考えるべきなのかについて検討するこ

としたい⁽¹⁵⁴⁾。

1 租税法の規定において対象となる法制度が明示されている場合

租税法においては、それが充足されることによって納税義務が成立するための要件である課税要件や租税の賦課・徴収の手續納税義務の有無を明確にするため等の目的をもって、規定がおかれている。そこでは、一定の法的な判断評価が行われた結果である概念や租税法以外の法制度において使用されている概念も使われている⁽¹⁵⁵⁾。わが国の租税法の規定には、その対象に外国の法制度が含まれるのか、それともわが国の法制度に限られるのかは、明文上明らかである場合とそうでない場合とがあるが、明文上明らかな場合は、さらに、わが国の法制度が対象となっている場合、外国の法制度が対象となっている場合及びわが国の法制度と併せて外国の法制度が対象となっている場合がある。

第1のわが国の法制度が対象となっている場合の例としては、やや古い規定であるが、老人等の郵便貯金の利子所得の非課税について定めた旧所得税法9条の2が挙げられる。かつて、旧所得税法9条の2第1項（老人等の郵便貯金の利子所得の非課税）は、「国内に住所を有する個人で、年齢65歳以上である者（略）が、郵便貯金法（略）の郵便貯金の受入れの取扱いをする郵便局において郵便貯金の預入をする場合において、（略）その預入の際その郵便貯金につきこの項の適用を受けようとする旨（略）その他必要な事項を記載した書類をその取扱郵便局に提出したときは、その郵便貯金の元本と既

(154) 本節の検討においては、主に、浦東久男「税法において使用される法概念について—外国法概念は含まれるか—」税法学536号3頁以下（1996年）によった。

(155) 例えば、法人税法55条（不正行為等に係る費用等の損金不算入）4項は、「内国法人が納付する次に掲げるものの額は、その内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入しない。」として、その1号に「罰金及び科料並びに過料」を規定するが、ここにおける「罰金及び科料並びに過料」は、刑事法上の判断が裁判所によって行われた結果、生じた概念である。また、わが国の租税法が用いる租税法以外の法概念としては、預貯金の利子、利益の配当、損害賠償金、保険金、地方公共団体、夫、妻、配偶者、親族、相続、遺贈などが挙げられる。

に非課税郵便貯金申込書を提出して預入した他の郵便貯金の元本との合計額が、その郵便貯金の利子の計算期間を通じて3百万を超えない場合に限り、その郵便貯金の当該計算期間に対応する利子については、所得税を課さない。」と規定していた。この規定の趣旨、規定振りからすると、わが国の郵便貯金に相当するような外国の貯蓄機関が存在するとして、そこに預けられた預貯金の利子がこの規定により非課税となるものではないことは明らかであると思われる。この場合は、わが国の制度に相当する外国の制度はわが国の税法の適用対象には含まれないと解される。

第2の外国の法制度が対象となっている場合の例としては、法人税法 69条1項の外国税額控除の規定があげられる。同条は、内国法人が各事業年度において「外国法人税（外国の法令により課される法人税に相当する税で政令で定めるものをいう。）」を納付することとなる場合には、法人税額に、その年度分ないし計算期間分の所得の金額のうち国外源泉所得の占める割合を乗じて計算した金額を限度として、その外国法人税の額を当該事業年度の所得に対する法人税の額から控除する旨規定している。ここにいう「外国法人税（外国の法令により課される法人税に相当する税で政令で定めるものをいう。）」は、条文の文言から明らかなように外国の法制度を意味していると考えられる。

第3の国内の法制度及び外国の法制度が対象となっている場合の例としては、書類の送達について定めた国税通則法 12条が挙げられる⁽¹⁵⁶⁾。この条文の文言には、外国法制度を意味する文言を含んでいないが、この規定に関して国税通則法 14条1項（公示送達）は、「第十二条（書類の送達）の規定により送達すべき書類について、その送達を受けるべき者の住所及び居所が明

(156) 国税通則法 12条1項（書類の送達）は、「国税に関する法律の規定に基づいて税務署長その他の行政機関の長又はその職員が発する書類は、(略)一般信書便事業者若しくは(略)特定信書便事業者による(略)信書便(略)による送達又は交付送達により、その送達を受けるべき者の住所又は居所(略)に送達する。ただし、その送達を受けるべき者に納税管理人があるときは、その住所又は居所に送達する。」と規定する。

らかでない場合又は外国においてすべき送達につき困難な事情があると認められる場合には、税務署長その他の行政機関の長は、その送達に代えて公示送達をすることができる。」と定めていることから、国税通則法 12 条における「郵便」は、外国における郵便制度も含まれることになる。

上記のいずれの場合も、明文でその対象となる法制度の範囲が明らかになっていることから、特段の事情がない限り解釈の余地はないと思われる。ただし、第 1 のわが国の法制度が対象となっていることが明文上明らかな場合であっても、それがわが国の制度に相当する外国の制度を対象から除外するとは直ちに意味しているわけではないと思われる。例えば、所得税法 9 条 1 項 15 号（非課税所得）は、「相続、遺贈又は個人からの贈与により取得するもの（相続税法（略）の規定により相続、遺贈又は個人からの贈与により取得したもののみなされるものを含む。）」を非課税とする旨規定しているが、この規定の括弧書きによれば、個人が相続、遺贈又は個人からの贈与（以下「相続等」という。）により取得するものに加え、相続税法が相続等により取得したものとみなしている財産についても、所得税が非課税となる。例えば、わが国に住所を有する者が外国に居住している外国籍を有する近親者の死亡により外国に所在する財産を取得した場合を想定すると、当該財産については、上記規定の適用により所得税が課されないことになる。この場合において、外国の相続財産の取得に係る租税法又はそれに相当する法令において、相続等により取得したものとみなされている財産について、外国で相続税・贈与税又はそれに相当する税が課されている場合については、上記規定の適用により、相続等により取得するものに含まれ、当該財産について所得税が課されないことが適当であるとする考え方もあり得るとと思われる。

その他、相続による国税の納付義務の承継について定める国税通則法第 5 条 1 項の前段は、「相続（包括遺贈を含む。）があった場合には、相続人（包括受遺者を含む。）（略）は、その被相続人（包括遺贈者を含む。）に課されるべき、又はその被相続人が納付し、若しくは徴収されるべき国税（略）を納める義務を承継する。」と規定しているが、これを受けて同条 2 項は、その場

合に、「相続人が二人以上あるときは、各相続人が同項前段の規定により承継する国税の額は、同項の国税の額を民法第九百条から第九百二条まで（法定相続分・代襲相続人の相続分・遺言による相続分の指定）の規定によるその相続分によりあん分して計算した額とする。」と定めており、相続人が承継する国税の納付義務は、相続人らの協議等によって決まった遺産の現実の分割の割合によらずに、わが国の民法の法定相続分等の規定に従ってあん分して計算されると規定する。この場合において、被相続人が外国の国籍を有している場合で、相続準拠法が異なる場合においては、当該外国の相続制度の定めるところに従ってあん分して計算されるという解釈が、同条の解釈として適当だという見解もある⁽¹⁵⁷⁾。この見解に基づけば、同条2項は、わが国の民法が当該相続の準拠法となる場合についてのものであり、わが国の民法が適用されない相続に関しては国税債務のあん分はその相続準拠法によるということになる⁽¹⁵⁸⁾。

(157) この見解を採るものとして、国税不服審判所昭和47年11月16日裁決は、「国税通則法第5条の規定によれば、相続があった場合には、相続人は被相続人の国税の納付義務を承継することとなり、この場合において、相続人が2人以上あるときは、同条第2項の規定により各相続人の国税の承継額は民法第900条から第902条までの規定によるその相続分によりあん分計算することとなっているが、被相続人が外国人である場合には、法例第25条の規定により相続は被相続人の本国法によるものであるから、国税通則法第5条第2項の規定の適用については、被相続人の本国法による相当規定により承継税額を計算することが相当と解される。(略) 本件についてみるに被相続人は韓国籍を有する外国人であり、(略) したがって、(略) 請求人(被相続人の二男一筆者補足)の相続分は韓国民法第1009条(法定相続分)の規定により40%、D(被相続人の妻一筆者補足)の相続分は20%、E(被相続人の長男一筆者補足)の相続分は40%となるから、請求人の承継税額もこの相続分の割合40%によってあん分計算するのが相当であり、これと異なる割合によって承継税額を計算した原処分は誤りである。」と判断している。

(158) 浦東・前掲注154は、その他の例として、相続税法15条2項(遺産に係る基礎控除)は、相続税の基礎控除を計算する際に用いられる相続人の数に算入する養子の数の上限を定めているが、同条3項では、民法817条の2第1項の特別養子について、これを実子とみなし、養子に含めない旨を定めているが、同項の規定は外国法が定める養子制度におけるわが国の特別養子制度に相当する養子を完全に排除しているとは理解しにくいとする。

2 租税法の規定において対象となる法制度が明示されていない場合

これに対し、わが国の税法の規定において対象を明示していない場合については、税法の規定において使用される概念に外国法の制度が含まれるかどうかを検討する必要がある。現代においては、企業の活動や個人の生活が国境を越えて行われているのであるから、わが国の税法は、一般的には民商法をはじめとするわが国の法制度のみを基礎としているのではなく、当然に外国の法制度を対象としていると思われる。このことは、法人税の外国税額控除に関する規定のように、外国の税制を適用の対象として明確に規定した条文もあることからすれば、容易に想像できる。しかしながら、租税の規定の中には、婚姻、家族、会社、組合など万国共通に存在するような一般的な法制度を税額計算のための要素として定める規定があり、そこでは、わが国の法制度に加え、外国における制度をも対象としているのか明示されていないことが多い。本研究との関連を考えると、相続税法1条の3第1号（相続税の納税義務者）の「相続又は遺贈（贈与をした者の死亡により効力を生ずる贈与を含む。）により財産を取得した個人」にいう「相続」「遺贈」「贈与をした者の死亡により効力を生ずる贈与」がわが国の法制度におけるものを含むのは当然として、外国の法制度におけるものが含まれるかどうかは、明文からは明らかでない。そこで、以下において、租税法の規定において対象となる法制度が明示されていない場合における税法規定の解釈について検討する。

(1) 配偶者

第1の例として、「配偶者」の概念がある。所得税法83条は、配偶者控除について定め、控除対象である「控除対象配偶者」の定義は、所得税法2条1項33号に規定されている。同条の「配偶者」について、所得税基本通達2-46（配偶者）は、「法に規定する配偶者とは、民法の規定による配偶者をいうのであるから、いわゆる内縁関係にある者は、たとえその者について家族手当等が支給されている場合であっても、これに該当しない。」とし、注書きで「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（略）の規定によることに留意する。」と規程する。そして、

法の適用に関する通則法 24 条 2 項（婚姻の成立及び方式）は、「婚姻の方式は、婚姻挙行地の法による。」とし、第 3 項は、「前項の規定にかかわらず、当事者の一方の本国法に適合する方式は、有効とする。ただし、日本において婚姻が挙行された場合において、当事者の一方が日本人であるときは、この限りでない。」と規定する。これら規定によれば、同通達の注書きは、婚姻挙行地の法律に従って、又は当事者の一方の本国法に従って（但し、婚姻挙行地が日本で、当事者の一方が日本人の場合は、挙行地法である日本法に従うことになる。）、行われた婚姻を法的に有効な婚姻として認めることを意味することになる⁽¹⁵⁹⁾。したがって、同通達の注書きが規程する場合においては、所得税法 83 条及び同法 2 条 1 項 33 号の「配偶者」の概念には、わが国の民法上の概念だけでなく、国際私法が準拠法として指定する外国法によるものも含まれることになる。

この点に関して、国際私法上、わが国の国際私法が認容する範囲の外国法は、国際私法の指定により内国法に変質ないし編入され、内国法として適用されるとする見解がある（外国法変質説又は外国法編入説）。この考え方は、一国において法たる性質をもつ規範は、本来その国の法秩序に属する規範のみであって、外国法はそのままでは内国において法規範たりえないとする考え方に基づいている。また、この見解に対して、外国法は国際私法の指定により、外国法として適用されるとする見解がある（狭義の外国法法律説）。この考え方は、外国法は本来内国において法としての効力を有しないが、国際私法の指定によって法としての効力が認められるとするものである⁽¹⁶⁰⁾。

外国法がそのままでは内国において法として妥当しえないとしても、一

(159) 浦東・前掲注 154 は、所得税基本通達 2-46 の注書きの記述の基礎に、渉外的法律関係については国際私法が決定する準拠法に依るという考え方があるとするれば、仮に、外国の国際私法によって準拠法が決定されるべきとされるような場合には、注書きに明文の記載はないが、当然、当該外国の国際私法が示す準拠法に従って、配偶者がどうか判断されるべきと考えることになるとする。

(160) 溜池・前掲注 113・243～244 頁参照。

国の立法者が、一定の場合に一定の外国法に内国において法たるの性質を認めることは、法理上不可能ではなく、その場合は、必ずしも外国法が国際私法の指定により内国法へ変質ないし編入されるものと解する必要はない。むしろ、そのように解すると、外国法の規定は、内国の憲法を含む上位法の制限を当然に受けることになる。しかし、国際私法により準拠法として指定された外国法は、その適用に当たっては、国際私法上の公序に反しない限り、憲法を含むいかなる内国法の制限も受けないとするのが通常の見方であるため、これに反する外国法変質説は妥当でないと思われる。また、狭義の外国法法律説は、一国の立法者が、ある事項について自ら立法しないで、その規律を外国法に委ねることは法理上可能であるから、この説が妥当であると思われる⁽¹⁶¹⁾。ただし、この議論は外国法の制度の内容をわが国の法が使用する概念の解釈に際して取り込む際の外国法のとらえ方の問題であり、わが国の税法が使用する概念の解釈に外国法の制度の内容を取り込むかどうかとは直接関係しないため、ここではこれ以上は触れない。

以上述べたとおり、所得税法 83 条及び同法 2 条 1 項 33 号の「配偶者」の概念には、わが国の民法上の概念だけでなく、国際私法が準拠法として指定する外国法によるものも含まれることになるが、このことは、担税力（租税負担能力）を表象するものとして所得（課税所得）を捉えて、それを課税の対象とするのが所得税であるという考え方に立てば、所得控除は課税所得の計算過程における項目であるから、所得控除の基礎となる事実関係・納税者に係る諸事情にはわが国の法制度の外にあるものも含まれるものと考えられ、外国法の制度も解釈に含めるべきであると考えられる⁽¹⁶²⁾。これに対して、わが国で課税を行う場合には国内における事情のみを考慮すれば足りるという考え方もあるものと思われるが、わが国に居住する配偶者は、必ずしもわが国の民法により婚姻したとは限らないのであ

(161) 溜池・前掲注 113・243～244 頁参照。

(162) 浦東・前掲注 154・10 頁参照。

り、そのような配偶者とわが国の民法により婚姻した配偶者を所得控除の適用において、取扱いを異にする合理的理由は認められないことから、外国法による婚姻を課税上無視できないと思われる。

(2) 損害賠償金

次に、所得税法上の「損害賠償金」の概念について検討する。所得税法9条1項16号(非課税所得)は、所得税を課さない所得として、「損害保険契約に基づき支払を受ける保険金及び損害賠償金(これらに類するものを含む。)で、心身に加えられた損害又は突発的な事故により資産に加えられた損害に基因して取得するものその他の政令で定めるもの」を規定している。そして、これを受けて所得税法施行令30条(非課税とされる保険金、損害賠償金等)は、「損害保険契約に基づく保険金及び生命保険契約に基づく給付金で、身体の傷害に基因して支払を受けるもの並びに心身に加えられた損害につき支払を受ける慰謝料その他の損害賠償金(その損害に基因して勤務又は業務に従事することができなかったことによる給与又は収益の補償として受けるものを含む。)」その他これに類するものなどを非課税となる損害賠償金として規定している。同条にいう「損害賠償金」には、外国法の制度の下での損害賠償金が含まれるのかについては文言上からは明らかでない。これについては、そもそも所得税法は、居住者に対し、所得の源泉地を問わず、すべて課税の対象に含めているから(所得税法7条1項1号)、課税所得の範囲の決定と表裏の関係にある非課税所得の範囲の決定についての規定が、わが国における損害賠償金についてのみ適用されるとは思われない。したがって、わが国の所得税法における「損害賠償金」の概念には、外国法の下におけるものも含まれていると解すべきであると思われる⁽¹⁶³⁾。

(163) 所得税法上の「損害賠償金」はわが国の法制度上のもののみを意味していて、外国法の下におけるものは、「これらに類するもの」の中に含まれるという考え方もありうると思われるが、「これらに類するもの」とは、損害賠償金等ではないもので、それに類似する性質をもつものものを指すと解すべきであるから、妥当な解釈ではないと思われる。また、外国法制度の下における損害賠償金は、所得税法上の「損

(3) 住所

最後に、所得税法上の「住所」の概念について検討する。所得税法2条1項3号(定義)は、居住者の定義として、「国内に住所を有し、又は現在まで引き続いて一年以上居所を有する個人をいう。」と規定する。同条にいう「住所」の概念には、外国法の「住所」も含まれるのか文言上からは明らかでない。これについては、わが国の民法は、各人の生活の本拠をその者の住所とし(民法22条)、住所が知れない場合には、居所を住所とみなしている(民法23条1項)。また、日本に住所を有しない者については、その者が日本人又は外国人のいずれであるかを問わず、日本における居所をその者の住所とみなしている(民法23条2項)。所得税法上の「住所」は、民法における概念を意味していると考えてよいと思われる⁽¹⁶⁴⁾。各国はそれぞれに異なる住所概念を持つが⁽¹⁶⁵⁾、所得税法上の「住所」に外国法の「住所」も含まれるか問題となるケースとしては、①ある納税者についてわが国の法によれば住所は国内にあるが、その納税者の本国法の住所基準によればわが国に住所はないことになる場合、②ある納税者についてわが国の法によれば国内に住所はないが、その納税者の本国法の住所基準によればわが国に住所があることになる場合、③ある納税者についてわが国の法によれば国内及び外国に住所はなく、わが国における居所が住所と

害賠償金(これらに類するものを含む。))」に含まれず、これらの規定の準用により非課税所得とされるという見解もありうると思われるが、非課税所得の範囲の決定は課税所得の範囲の決定と表裏の関係にあることからすれば、そのような解釈は法律の直接の根拠なしに課税を行うものであり、租税法律主義に反すると考えられる。

(164) 金子・前掲注126・109頁は、借用概念は、原則として、本来の法分野におけると同じ意義に解釈すべきであるとし、裁判例も住所について、本来の法分野におけると同じ意義に解して、概念の統一的理解の立場をとっているとする。なお、東京高判昭59・9・25は、「所得税法上の「住所」とは、個人の生活の本拠、すなわちその者の社会生活上の諸問題を処理する拠点となる地をいうのであり、(略)船員の場合は、配偶者その他生計を一にする親族が居住し、あるいはその者が勤務外の期間中通常滞在する地が住所に該当すると解される」とし、これと同様に解している(同旨、大阪高判昭61・9・25、東京高判平20・2・28)。

(165) 溜池・前掲注113・117頁によれば、やや古い調査であるが、1931年の万国国際法学会の調査によると、世界に50の異なった住所の定義があったとされる。

みなされるが、その納税者の本国法によればその国に住所があることとなるような場合が考えられる。

ところで、これらの場合のように納税義務者の範囲の決定に関わる租税法の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わが国の法制度を前提として判断すべきであると思われる。その理由は、納税義務者の範囲の決定に関わる租税法の規定は、わが国の課税権の及びうる範囲を明らかにしようとするものであり、そのような事項を決定するための基準に、外国法制度を取り込むべきではないと考えられるからである。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、わが国においては、その概念に当てはまらないのに納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委ねることになるのであるから、立法論としても解釈論としても適当ではないと考えられる⁽¹⁶⁶⁾。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の決定についての規定に使用されている法概念は、もっぱら課税を行おうとする国の国内法制度における概念と同様に解釈されるべきだと思われる⁽¹⁶⁷⁾。そして、このような議論は、課税対象となる課税物件の基本的な範囲の決定に関する規定の解釈の際にも当てはまるものと思われる。

上記①～③のケースについては、①のケースでは、わが国の住所基準を排除する合理的必然性はないことから、その納税者についてわが国の住所基準の適用を排除してその本国法の住所基準を適用することは、不合理であると思われる。したがって、所得税法の適用においては、わが国に住所

(166) 浦東・前掲注 154・12 頁参照。

(167) 租税条約も、他国の課税権との調整はかるために、基本的にこのような考え方を前提としていると思われる。例えば、「遺産、相続及び贈与に対する租税に関する二重課税の回避及び脱税の防止のための日本国とアメリカ合衆国との間の条約（昭和三十年条約第二号）」の第2条第3項（定義）は、「この条約の適用上、各締約国は、被相続人若しくは被相続人の遺産の受益者が被相続人の死亡の時に又は贈与者若しくは贈与の受益者がその贈与の時に自国内に住所を有していたかどうか又は自国の国籍を有していたかどうかを、自国の法令に従って決定することができる。」と規定している。

があるものとして取扱うべきであると考えられる。②については、わが国の国内法において、わが国に住所がないとされる以上、他国の住所基準に基づいて定まる住所をわが国で採用することは不合理であるから、所得税法の適用においては、わが国に住所はないものとして取扱うべきであると考えられる。③についても②と同様に、わが国の国内法において、わが国に住所がないとされる以上、所得税法の適用においては、わが国に住所はないものとして取扱うべきであると考えられる。

(4) 検討

以上述べた検討から、次のような結論が導かれる。

第1に、「住所」の例で見たように、納税義務者の範囲の決定などの課税対象となる者や課税物件などの課税対象の基本的範囲を決定する租税法の規定については、そのような規定は、わが国の課税権の及びうる範囲を明らかにしようとするものであり、そのような事項を決定するための基準に、外国法制度を取り込むべきではないと考えられることから、そのような規定に含まれる概念の解釈は、原則的に自国法概念によるべきである。第2に、「配偶者」「損害賠償金」の例で見たように、租税上、課税要件の計算規定については、そこに含まれる概念の解釈は、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概念を取り込んで解釈すべきである⁽¹⁶⁸⁾。

3 契約の準拠法に外国法が指定された場合における租税法規定の解釈

租税法で用いられている概念の解釈の問題に関連して、租税回避等の目的

(168) 浦東・前掲注 154・12 頁は、納税義務の確定手続・納付徴収手続を定める規定について、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わ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、原則としてわが国の国内法概念のみによるべきであるが、わが国の機関が課税・徴税を行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べき場合もあるとする。

で契約の準拠法を外国法とする合意が当事者間でなされた場合における租税法の規定をどのように解すべきかの問題がある。この問題は、租税法の解釈において、当事者間の契約において指定された準拠法との関係をどのように考えるかの問題である⁽¹⁶⁹⁾。

この場合、指定される準拠法によっては、税務当局がおよそ準拠法の内容を知り得ないような事態が生じると考えられる。租税法上の概念の解釈においては、借用概念論の議論で述べたとおり私法におけると統一的な理解を重視する見解（統一説）が支持されているところであるが、そのような見解を採るにしても、外国法との関係では同様には解せられず、当事者の合意によって準拠法が指定され、当事者間の取引行為が第一次的に外国法によって規律されるとしても、我が国の租税法が借用しているのは我が国の民商法等の私法であり、我が国の租税法が前提としている概念は我が国の私法上のそれであることから、我が国の私法を前提として判断すべきであるとの見解がある⁽¹⁷⁰⁾。この見解は、現代の国際私法においては、国家と市民社会とは切り離すことが可能であり、市民社会には特定の国家法を超えた普遍的な価値に基づく私法があり、これほどこの国でも相互に適用可能なものであるとの考えが前提とされているのであり、私法の領域では、国家の利益に直接関係しないことから、一般に法の互換性が高いことから、連結点を解して準拠法を定めることに合理性があるとする一方、国家の利益が直接反映され、場合によっては処罰で裏打ちされることもある租税法などの公法の領域については、当該国家の利益が問題となっているのであるから、公法の領域は国際私法の守備範囲から除外されるべきであるとする⁽¹⁷¹⁾。この見解によれば、租税法

(169) 公法の抵触、すなわち行政法、税法、刑法等の抵触問題については、私法と異なって、公法は一国の公益と密接な関係を有する法であり、一般に、内国の裁判所において外国の公法を直接に適用することはないとされる（山田・前掲注 92・16 頁参照）。

(170) 齋木敏文「租税回避行為の否認」寶金敏明編『現代裁判法体系 29 [租税訴訟]』203～204 頁（新日本法規・1999 年）参照。

(171) 山田・前掲注 92・16～17 頁は、「公法は私法と異なり、一国の公益と密接な関係を有する法であり、内国の裁判所において外国の公法を直接に適用することはない。

は公法であるから、当事者間の準拠法の指定により課税の有無が影響を受けることは不当であることになる。したがって、私法上は当事者の意図に従った法律効果が認められても、租税法との関係ではこれと異なる前提で課税されることがあり得ることになる。

この問題に関する裁判例を見ると、大阪地判平成 13 年 5 月 18 日判決⁽¹⁷²⁾（その控訴審である大阪高判平成 14 年 6 月 14 日判決⁽¹⁷³⁾は原審引用）は、租税訴訟における契約解釈における準拠法の問題について、次のように判示している。

「租税法の適用上、本件各取引の私法上の効力が問題となる場合には、本件各取引は、ニューヨーク州法を準拠法としているのであるから、その効力の有無についてはニューヨーク州法を準拠法とすべきとの考え方もあり得るところである（もっとも、租税訴訟で問題となるのは、我が国租税法に定められた積極的・消極的課税要件を充足する事実の存否であり、認定された事実が課税要件に該当するか否かの法的判断の場面においては、課税の前提として当事者間の私法上の権利又は法律関係が問題とされることがあるとしても、直接に問題となるのは納税者と課税庁との間における租税法に基づく法律関係である。そして、我が国租税法の固有概念は我が国私法を前提として規定されたものであり、納税者と課税庁との租税法に基づく法律関係の前提をなす当事者間の権利又は法律関係についても、我が国の私法を前提として、これに相当する経済的効果をもたらす事実関係といえるか否かを評価すれば足りるのであるから、当事者間の契約に定められた準拠法によらなければならないとする必然性はない。そして、租税法が当該契約等の準拠法のいかんにかかわらず自国で適用されなければならない強い政策的目的を持つ法規であって、同一の経済的効果について準拠法の指定を異ならせる

公法の抵触問題の解決は、私法のそれとは全くその性質を異にする。したがって、国際行政法、国際刑法等は理論上も便宜上も国際私法の範囲から除外するのが妥当である。」とし、公法の抵触問題を国際私法の範囲から除くべきであるとする。

(172) 訟月 48 卷 5 号 1257 頁、判時 1793 号 37 頁。

(173) 訟月 49 卷 6 号 1843 頁、判時 1816 号 30 頁、判タ 1099 号 182 頁。

このみによって我が国の租税法規の適用を異ならせることができるとするような解釈は相当ではないことからすると、この場合も我が国私法を前提とするのが相当である。』)

この見解は、租税法上の概念の解釈においては、わが国の私法のみを前提として判断すればよいとするものである。これによれば、租税法上の概念の解釈において、外国法を考慮する余地はないことになる。前記2においては、納税義務者や課税物件などの課税対象の範囲を決定する規定と、課税要件の計算規定とに分けて、外国法の考慮の有無を論じたが、この見解によれば、そのような場合分けがそもそも不要ということになる。

この見解には、次のような問題があると思われる。すなわち、贈与税を例に挙げると、同税は贈与による財産権の移転すなわち財産の無償移転による受贈者の財産の増加に担税力を認めて課される租税であるが、ここにいう「財産権の取得」とは、受贈者に贈与税を課するためには、その前提として担税力の発生が必要であることから、贈与による財産権の移転の効力が当事者間において確定的に生じたものと客観的に認められなければならないと思われる。そして、この贈与による財産権の移転の効力の発生が客観的に認められるには、例えば贈与物件が外国に所在する不動産の場合、準拠法たる所在地法に基づいて、贈与による財産権の移転が当事者間において確定的に生じたものであるかが判断されなければならない。なぜなら、受贈者が、私法上の法律関係において、所有権の確定的な移転を受けたとはいえない場合に、租税法上は担税力ありとしてこれに課税するのは不当であると思われるからである。

以上述べたことから、契約の準拠法として外国法が指定された場合における租税法の解釈においては、課税要件の計算規定については、当該準拠法における私法上の法律関係を前提にして、判断を行う必要があることになる。このように解することは、前記2で述べたとおり、租税負担能力の適切な把握又は課税の基礎となっている私法上の法律関係の適切な反映の趣旨からみて、妥当であると思われる。

第4節 自国法制度と外国法制度との等価性・同質性の観点からの検討

前節において述べたことに加え、渉外的事件においては、例えば、租税法規において、自国民法上の概念をベースに課税要件が定められている場合において、外国法が相続準拠法となる場合においても、自国の当該法制度と外国の法制度との等価性・同質性（ないしは代替可能性）の認められる限り、わが国におけると同様の課税をすべきであるとの見解がある⁽¹⁷⁴⁾。この考え方は、法解釈において、機能的・実質的な類似性ないし等価性を指標に、同等な外国法制度をも日本法の解釈にとり込んで解釈しようとするものである。このような考え方に立つ事例として、外国船籍の船舶の差押・競売・換価・配当が日本で行われた事例で、成立国を異にする担保権者間の優先劣後の問題につき、競売地法たる日本法を準拠法としながら、国内で発生したものと国外で発生したものを同一順位と考えたものがある⁽¹⁷⁵⁾⁽¹⁷⁶⁾。この事例は、イスラエル船籍の船舶の

(174) 石黒一憲「ボーダーレス・エコノミーへの法的視座(32)」貿易と関税 42 巻 2 号 51 頁 (1994 年)、「ボーダーレス・エコノミーへの法的視座(43)」貿易と関税 43 巻 1 号 75 頁 (1995 年) 参照。

(175) 小川英明「外国船舶の任意競売の一事例—サブラ・コア号、バナナ・コア号事件について—」判タ 28 巻 6 号 67 頁 (1977 年) 参照。

(176) 船舶自体が担保権の目的物となった場合における準拠法は、わが国では、一般に登録地法（旗国法）によることとされている（松山地判平 6・11・8 判時 1549 号 109 頁は、法例 10 条 1 項（現通則法 13 条 2 項）にいう所在地法の意味として、船舶所有権の得喪及び即時取得につき、専ら登録地法（旗国法）によるとする。）。これによれば、A 国→B 国→C 国という船舶の運航がされ、それぞれの寄港地で船舶サービスが提供され、代金未払のままそれらのサービス提供事業者がそれぞれ船舶先取特権を有しており、法廷地国が日本とされたような場合においては、船舶の船籍により、その登録地法が準拠法とされることになる。この点について、石黒教授は、「船舶サービス提供の際、寄港地に、船は現実の安定的所在地を有しているのであり、それらの地の法により、それら担保権の「成立」を考えるべきである（法例 10 条 2 項 [通則法 13 条 2 項]）。その上で、日本で当該船舶の差押・競売が問題となる場合には、新所在地国たる日本（略）の法により、「効力」、そして、その前提としての「存続」の有無を考えねばならない。法例 10 条 2 項（通則法 13 条 2 項）が、そこで言う「物権その他の登記すべき権利の得喪」は、「その原因となる事実が完成した当時における目的物の所在地による」としているゆえ、担保権等の設定（成立）については、前記の A 国、B 国、C 国の法に、それぞれ依ることになる。その上で、

差押・競売・換価・配当が日本でなされ、多数の国にまたがる権利者、担保権者が日本に集結し、船舶抵当権については旗国法、船舶先取特権については、日本法（法廷地法）、配当上の（成立国を異にする）担保権者間の優先劣後は競売地法たる日本法によったものである。この事例は、担保物権と競売との関係については競売地法を準拠法とすべきとしているが、これについて石黒一憲教授は、「差押・競売に至る手続の流れの中で船舶は明確に動きを止め固定的・安定的な場所（所在地）を得たのであり、その物権関係は（略）かかる現実の所在地法によって処理すべきである。つまり、既にそれぞれ外国法上有効に成立した物権（族国法による船舶抵当権、寄港地法によるその地での港湾サービス供給に基づく船舶先取特権、そして例えば雇用契約準拠法などによりその成立を判断すべきものと判断された場合の船員の有する船舶先取特権等）は、差押・競売地法を現実の所在地法（新所在地法）として、後者によりその存続と効力を決せらるべきである。この場合、外国法上有効に成立した物権が差押・競売地たるわが国法上の同種物権として存続すべき（略）であり、右の東京地裁のケースにおける処理はこの見地からして正当である」と述べておられる⁽¹⁷⁷⁾。外国法上有効に成立した物権を差押・競売地たるわが国法上の同種物権として考えられるかの問題は、外国と自国の法制度間の等価性・同質性の問題と言い換えることができる。このような渉外的事件については、実体問題の準拠法たる外国法上の制度と完全に符合する制度がわが国にあることは、常に前提にし得ることではなく、わが国に類似の制度があれば極力そのための手続を転用して準拠外国法上の制度に基づく処理を行うべきであると考えられる⁽¹⁷⁸⁾。

それらの国々で成立した物権が、新所在地法たる日本法上「存続」し得るか否かが、判断されることになる」と述べておられる（石黒一憲『国際私法』390頁（新世社・2007年）参照）。

(177) 石黒一憲『金融取引と国際訴訟』346頁（有斐閣・1983年）参照。

(178) 石黒一憲『国際私法』84頁（有斐閣・1984年）。また、同教授は、この点に関し、国際相続に関するドイツの判例において、経済の実態を重視してかなり広汎に、自国民法上の制度と外国法（準拠法）上の法制度との「同質性・等価性」を肯定している旨指摘する（石黒一憲「ボーダーレス・エコノミーへの法的視座(172)」貿易と関税 53巻10号56頁（2005年）参照）。

カリフォルニア州のジョイント・テナンシーについての租税法の適用についても、このような外国と自国の法制度間の等価性・同質性の考え方に即してその適用を考えるべきであると思われる。相続税法の規定は、民法上の相続制度のみを前提としているかのように思われるが、等価性・同質性を指標に、広く外国法制度をもとり込んで考えなければ、国際的事案における課税の適正・公平は担保し得ないと思われるからである。そこで、以下においては、このような涉外的事件についての等価性・同質性の議論、及び先に述べた国際私法上の議論及び租税法上用いられている概念の解釈についての議論を踏まえ、カリフォルニア州のジョイント・テナンシーについての想定事例についての相続税法の適用についての考え方を述べる。

第5節 ジョイント・テナンシーについての相続税法の適用

1 取得時点の課税

第2章第2節において述べたように、ジョイント・テナンシーは、2人以上の者が財産を共同所有する形態の財産権の一種である。想定事例におけるように、親族間において、新たにジョイント・テナンシーを創設（取得）した場合において、名義人となった者が自己の持分に応じた資金を拠出していない場合は、その取得資金を自己の取得する持分に応じた以上の資金を拠出した者からの贈与により取得したものと推定されるから、その者に対し贈与税を課税すべきであると考えられる⁽¹⁷⁹⁾。

また、当事者間において贈与意思の合致の事実が認められない場合における贈与税の課税について検討すると、贈与は当事者の一方が自己の財産を無償で相手方と与える意思を表示し、相手方がこれを受諾することによってその効力を生ずる契約であるところ（民法549条）、相続税法において、贈与税の課税財産は贈与により取得した財産であるが、相続税法は法律的には贈与

(179) 相続税法基本通達9-9参照。

により取得した財産でなくてもその取得した事実によって実質的にこれらと同様の経済的効果が生ずる場合には、税負担の公平の見地から、その取得した財産を贈与により取得したものとみなして贈与税の課税財産とする旨規定している（相続税法第5条から第9条まで及び第3節）。このうち相続税法第9条は、対価を支払わないで又は著しく低い価額の対価で利益を受けた場合には、その利益を受けた者がその利益の価額に相当する金額をその利益を受けさせた者から贈与又は遺贈により取得したものとみなして、贈与税又は相続税の課税財産とすることを規定している。同条は、法律的には贈与又は遺贈により取得した財産でなくても、その取得した事実によって実質的にこれらと同様の経済的効果が生ずる場合においては、租税回避行為を防止するため、税負担の公平の見地から、その取得した財産を贈与又は遺贈により取得したものとみなして、贈与税又は相続税を課税することとしたものであるとされる⁽¹⁸⁰⁾。また、同条における対価の支払の事実の有無は、実質により判定されるべきであるとされる⁽¹⁸¹⁾。したがって、ジョイント・テナンシーの創設時において、対価を支払わないで、又は著しく低い価額の対価で権利を取得した者については、仮に当事者間において贈与意思の合致の事実が認められない場合においても、当該取得した権利に相当する利益の価額に対し相続税法9条により贈与税を課税するのが相当である。

なお、この場合において、受贈者が贈与を受けたとみなされる利益の価額は、ジョイント・テナンシーが成立するには、各自の持分が均等であることが必要とされることから、合有者の数に応じた均等割合に相当する財産の価額と解するのが相当である。これに関する裁判例において、夫婦が、夫の資金で、米国カリフォルニア州に所在する不動産をジョイント・テナンシーにより取得した際のジョイント・テナンシーの創設時の贈与税課税について争

(180) 武田昌輔『DHC コメントール相続税法』1032頁参照、東京地判昭51・2・17税資87号337頁も同旨。

(181) 武田・前掲注180・1034頁参照。

われた事例がある。東京高判平成19年10月10日判決⁽¹⁸²⁾は、亡夫と妻がカリフォルニア州所在の不動産を購入し、夫婦間にジョイント・テナンシーが創設される旨の譲渡証書が作成されたが、不動産の購入代金は亡夫が全額負担したという事例において、「妻は、亡夫と共に、ジョイント・テナンシーを創設して本件不動産を購入していることが明らかであるところ、ジョイント・テナンシーにおいては、各自の持分が均等であるとされているのであるから、ジョイント・テナンシー又はテナンシー・イン・コモン（共有財産権一筆者補足）の共同所有形態により本件不動産の権利の2分の1を取得したものと認めるのが相当である。そして、本件不動産の購入代金はすべて亡夫が負担したのであって、納税者は、購入代金を負担することなく本件不動産の持分2分の1を取得したものであるから、少なくとも、相続税法9条により、本件不動産の持分2分の1の価額に相当する金額、すなわち、本件不動産の購入代金の2分の1の金員を亡夫から贈与により取得したものとみなされる」として、納税者（妻）に対する贈与税決定処分等を適法であるとした。同判決は、ジョイント・テナンシーは財産権であり、その取得資金の贈与については当然に贈与税の課税対象となるが、仮に当事者間に明示的な贈与意思の合致が見られない場合においても、贈与により取得したものとみなされ、相続税法9条により贈与税が課税されると解したものである。そして、ジョイント・テナンシーについて、同条により贈与により取得したものとみなされる利益の価額は、合有者の数に応じた均等割合に相当する持分の価額であるとされた。このように、裁判例においても、ジョイント・テナンシーの創設時における贈与税課税が肯定されている。

また、合有財産権の取得時点において、贈与税の課税がなされることから、各合有財産権者は、合有者の数に応じた均等割合に相当する持分をジョイント・テナンシーの創設時から確定的に有していることになる。したがって、ジョイント・テナンシーの創設後、財産の売却、交換、贈与その他の方法に

(182) 税資 257号-188 順号 10797。

よる処分、分割等によりこれが終了しても、各合有財産権者の持分に応じた売却代金等の分配がなされている限り贈与税の課税は生じないと解される。

なお、先に述べた 1981 年までのアメリカにおけるような課税方法、すなわち、取得時点には原則として課税がされず、終了時点又は死亡時点に取得時の抛出額を考慮して課税する方法もあり得るが、その場合、取得時点の抛出額を終了時点又は死亡時点にさかのぼって調査等する必要があり、税務執行上相当の困難が生じるおそれがあるから妥当でないと思われる。

2 合有財産権者の死亡時点の課税

相続税法 1 条の 3（相続税の納税義務者）は、相続又は遺贈（贈与をした者の死亡により効力を生ずる贈与を含む。）により財産を取得した個人についての相続税の納税義務を規定する。相続税法上、同条にいう「相続」「遺贈」「贈与をした者の死亡により効力を生ずる贈与」の意義を定めた規定はないことから、これらの概念は租税法が他の法分野から借用している概念（借用概念）であると思われる⁽¹⁸³⁾。既に述べたように、カリフォルニア州法上、合有財産権者が死亡すると、その者の権利は、相続によらずに他の合有財産権者に承継され、借用概念を統一説に従い、私法におけると同義に解するとすれば、相続税法の適用上、合有財産権者の死亡による生存合有財産権者への財産承継は相続によらないとされることから、相続税の課税関係は生じないとも考えられるところである。

しかし、課税の適正・公平の観点からは、このような解釈は妥当でないと思われる。そもそも、租税法は種々の経済活動ないし経済現象を課税の対象としているが、それらの活動や現象は、第一次的には私法によって規律されており、租税法律主義の目的である法的安定性を確保するためには、課税は原則として私法上の法律関係に即して行われるべきである⁽¹⁸⁴⁾。合有財産権のようなわが国に存在しない財産の所有形態に係る課税関係については、わ

(183) 金子・前掲注 126・108 頁参照。

(184) 金子・前掲注 126・111 頁、水野・前掲注 135・22 頁以下参照。

が国の私法上の法律関係との等価性・同質性の有無の観点からその法的性質を評価し、等価性・同質性を有するわが国の私法上の法律関係があれば、それに対するわが国の課税上の取扱いと同様に課税がなされるべきである。

相続税法1条の3（相続税の納税義務者）にいう「相続」「遺贈」「贈与をした者の死亡により効力を生ずる贈与」の概念は、第3節において述べたように、同条が納税義務者の範囲を決定する規定であり、わが国の課税主権の及ぶ範囲を決定するものであることから、そこに含まれる概念の解釈は、わが国の民法のみを前提とすべきであると考えられる。民法896条（相続の一般的効力）は、相続人は相続開始の時から被相続人の財産に属した一切の権利義務を承継すると規定している。同条は、相続の一般的効果として、被相続人の死亡により被相続人に属していた一切の権利義務が包括的に相続人に承継され（包括承継）、この効果は、相続人が相続開始の事実を知るか否かにかかわらず、法律上当然に生ずる（当然承継）旨を定めたものであり、承継される対象は、所有権などの物権、債権・債務、形成権、無体財産権などの具体的な権利義務のほか、財産法上の法的地位、例えば、契約申込みを受けた地位なども包含される⁽¹⁸⁵⁾。このように、相続とは、個人が死亡して、その遺された財産を生存する他の個人が、その社会で公認せられている規範に従って、承継することであり、被相続人の財産的地位の承継であるとされている⁽¹⁸⁶⁾。すなわち、相続の本質は人の死亡による財産的地位の承継にあると思われる。合有財産権者が死亡すると合有財産権は生存合有財産権者に承継されるが、このことは、生存合有財産権者が死亡した合有財産権者の相続人である場合には、被相続人の死亡により被相続人に属していた財産的地位が相続人に法律上承継される点において、わが国における相続制度との等価性・同質性があるものと認められる。したがって、わが国における類似の制度のための手続を転用して準拠法上の制度に基づく処理を行うべきであるこ

(185) 島津一郎ほか『基本法コンメンタール 相続（第5版）』36頁（日本評論社・2007年）参照。

(186) 中川善之助、泉久男『法律学全集 24 相続法〔第4版〕』3、162頁（有斐閣・2000年）参照。

とになるから、相続税法1条の3の「相続」により財産を取得したものと
して生存共有財産権者に対し相続税を課税すべきである。なお、このように解
することは、相続税の課税根拠にも合致するものであると思われる。すなわ
ち、相続税の課税根拠は、①遺産の取得（無償の財産取得）による担税力、
②富の再分配、③被相続人の生前所得の清算、④資産の引継ぎの社会化など
が挙げられているところであるが⁽¹⁸⁷⁾、これらの課税根拠のうち、①遺産の
取得（無償の財産取得）による担税力が最も重視されているとされる⁽¹⁸⁸⁾。
共有財産権者の死亡による生存共有財産権者への財産権の承継は、無償の財
産取得に当たり、これに担税力を認めて相続税課税を行うことは、相続税の
課税根拠に照らしても妥当であると考えられる。

ところで、共有財産権を創設するためには、当事者が不動産譲渡証書など
によりその旨の意思表示をすることが必要である。共有財産権を創設しよ
うとする当事者が、共有財産権者が死亡した場合、その有する財産権は他の生
存共有財産権者に承継されるという共有財産権の性質を承知の上でそのよう
な合意をすることは、当事者間において、自らが死んだ場合はその有する財
産権を互いに贈与する旨の不確定期限付贈与契約（死因贈与契約、民法 554
条）がされたものとみることでもできるとと思われる。共有財産権の創設時にお
ける当事者間の合意をこのように解するのは、当事者が生存者権のない共有
財産権とすることもできたにもかかわらず、あえて生存者権を有する共有財
産権を創設したことに照らしても合理的であると思われる。

以上述べたとおり、共有財産権者の死亡による生存共有財産権者への財産
権の承継は、人の死亡による財産的地位の承継の面からみれば、わが国にお
ける相続制度との等価性・同質性があるものと認められ、一方、当事者間の
意思解釈として、生前当事者間において自らが死んだ場合はその有する財産
権を互いに贈与する旨の死因贈与契約がされていたものとみれば、わが国に

(187) 平成12年度税制調査会答申「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」参照。

(188) 渋谷雅弘「相続税の本質と課税方式」税研139号23頁（財団法人日本税務研究セ
ンター）参照。

おける死因贈与との等価性・同質性があるものと認められる。これらのいずれに該当するかの判断は、合有財産権の創設の経緯、当事者の人的関係等の諸事情を考慮してなされるべきであるが、いずれによったとしても、相続税法1条の3の適用上、「相続」又は「贈与をした者の死亡により効力を生ずる贈与」に該当することから、相続税を課税すべきことになる。

おわりに

冒頭において述べたとおり、本研究は財産の所有制度がわが国には存在しない制度である場合における租税法の適用について検討することを目的として、カリフォルニア州の合有財産権を取り上げ、その性質等を明らかにし、国際私法上の議論を踏まえて、その創設時、合有財産権者の死亡時におけるわが国の相続税法の適用関係について考察したものである。想定事例のような当事者の国籍、住所、婚姻挙行地、目的物の所在地、行為地、不法行為地等法律関係を構成する要素の少なくとも一つが外国に関連する法律関係を渉外的私法関係というが、国際私法上、これについての法規整は、関係諸国の私法のうちから問題となる渉外的私法関係を規律するに最も適する私法を準拠法として指定し、これを適用することによって行われる。想定事例においては、相続準拠法たるわが国の民法と個別権利義務の準拠法たるカリフォルニア州法に抵触がみられたことから、わが国の租税法の適用に疑義が生じ、本研究ではこのような問題の解決策を個別に検討した。やや言い古された感はあるが、近年の国際化の進展に伴い、今後の課税実務において、外国法制度が関係するさまざまな問題が生じることが見込まれる。本研究における想定事例は、まさにそのような問題の一例であるが、あくまで問題の一端に過ぎないのであり、本研究における結論が渉外的私法関係に係る租税法適用上の諸問題全般についての解決策とまでいえるものではない。

しかしながら、渉外的私法関係における租税法適用上の問題解決の核心は、私人間の法律関係を法的にいかに関係するかであり、問題解決の方策は、この法的評価に基づき、具体的に租税法規において私法に判断を委ねている部分を抽出して、私人間の法律関係をこれに当てはめることにある。わが国では租税法と私法の関係については、多くの場合、純粋な国内事件のみを念頭に置いて、わが国の私法のみを前提として議論がなされてきたと思われるが、渉外的私法関係に係る租税法の適用においては、純粋な国内事件とは異なり、「準拠法」として外国法が関係してくる。外国法規の中には、日本の私法とはまったく異質

なものも存在すると思われ、わが国の私法を前提とした租税法と私法の関係についての議論を、わが国の私法とは異質な外国法規との関係にいかにして適合させるかは、国際化の進展する今後の社会情勢において、課税実務の直面する重要な課題となると思われる。本研究が示した結論は、そのような問題の解決のための一考察に過ぎないが、解決への基本的な筋道は示せたのではないかと思う次第である。渉外的私法関係についての租税法の適用においては、外国法規の検討に基づき私人間の法律関係を確定し、これにわが国の租税法と私法との関係に係る議論をふまえて、租税法規へのあてはめを行う作業をする必要があり、それに尽きると言っても過言でないと思われる。

なお、本研究の研究課題に関しては、冒頭にも述べたとおり、ハワイ州のジョイント・テナンシーについての重要な先行研究がある。本研究を進めるに当たり、同研究から随所において有益な示唆を受けた。ここに謝意を表したい。本研究は、同研究の先行業績を手掛かりに進められたものであり、同研究の業績からいささかでも前進することができたかについてははなはだ心許ないかぎりであるが、渉外的私法関係に係る租税法の適用に関する問題について、わずかでも解決に寄与できるのであればこれに過ぎる喜びはない。この分野に関しては、今後、多種多様な問題の発生が予測され、個々の問題については個別対応が必要となると考えられるが、本研究ではそれら個別の問題についての具体的な対応策については十分な検討はできていないので、今後、さらに研究を深めていきたいと考える。