

# 相続税・贈与税の納税義務者制度に関する研究

宮 脇 義 男

〔 税 務 大 学 校 〕  
〔 研 究 部 教 育 官 〕

## 要 約

### 1 研究の目的（問題の所在）

納税義務者とは「租税法関係において租税債務を負担する者」と定義されるが、相続税法を含む各個別の租税法において、納税義務の定めは、言うまでもなく、課税物件、課税物件の帰属、課税標準及び税率と並んで、課税要件（納税義務の成立要件）の構成要素の一つとされるところである。

こうした相続税・贈与税における納税義務者制度の類型としては、財産の移転者側（遺言執行人等の第三者・贈与者）に納税義務を課す類型と財産の取得者側（相続人・受贈者）に納税義務を課す類型とに大別することができ、法定相続分課税方式という遺産取得課税方式を基調とする課税方式を採用する我が国の相続税法においては、財産の取得者である個人に納税義務を課すことを基本としつつ、個人以外の一定の主体に対する納税義務等、種々の仕組みを講じているところである。

一方、最近における我が国の相続税制を巡る状況を見ると、平成 21 年 12 月に閣議決定された「平成 22 年度税制改正大綱」において、今後、格差是正の観点から、課税ベースや税率構造の見直しを目指していくとの方向性が示されており、これを受け、平成 22 年 12 月に閣議決定された「平成 23 年度税制改正大綱」においては、相続税の基礎控除の引下げや最高税率の引上げを含む税率構造の見直し等の改正案が示され、法改正の実現はなされなかったものの、平成 23 年の通常国会に関連法案が提出されていたところである。

こうした相続税・贈与税の課税強化がなされる状況を踏まえると、今後、相続税制に対する信頼性の確保が更に求められることとなるが、その一方で、相続税・贈与税の納税義務者制度を巡る最近の大きな動きとしては、まず、贈与時の住所が国内にあったか否かが争われていたいわゆる「武富士事件」について、最高裁（最判平 23. 2. 18）において、国内に住所があったとの課税庁側の主張が認められず、国側敗訴が確定したことを挙げることができる。また、国境を越えた人や財産の移動の活発化に伴い、外国の信託を用いて外

国国籍の親族へ財産を贈与する等の方法によって、贈与税の負担軽減を図るといった事例が見られるほか、新たな非営利法人制度や信託制度の発足によって法人制度や信託制度の多様化が図られたことに伴い、将来世代をも含む親族全体の相続税等の負担軽減を専ら図ることを目的にこれらの制度を活用することが見込まれる状況に置かれている。こうした状況を受け、「平成 22 年度税制改正大綱」においても、法人等を利用した租税回避への対応など、課税の適正化の観点からの見直しを引き続き行っていくとの方向性が示されているが、こうした状況を踏まえると、相続税・贈与税について、現行の納税義務者制度の枠組みのままでは、今後、適切な課税の実現が困難となるといった状況も考えられる。

そこで、現行の相続税・贈与税の納税義務者制度の枠組みについて、問題点等の検討・分析を行い、今後の対応の方向性を研究することが必要と考えるところである。

## 2 研究の概要

### (1) 現行法における相続税・贈与税の納税義務者制度等の概観

相続税は基本的に相続・遺贈といった無償の財産の移転に担税力を見出して課税する租税である一方、相続によって財産を取得する主体は、相続の本質からいって自然人である個人に限られることとなる。また、贈与税は、生前贈与による相続税の回避を防止するという相続税の補完税としての性格を有している。こうしたことから、我が国の相続税・贈与税は、財産の取得者である個人に納税義務を課すことを基本としている。すなわち、相続税の納税義務者について、現行相続税法は、その類型の一つとして「相続又は遺贈により財産を取得した個人」（相税 1 の 3 一）を掲げ、また、贈与税の納税義務者についても、相続税の場合と同様に、その類型の一つとして「贈与により財産を取得した個人」（相税 1 の 4 一）を掲げている。このように、相続税・贈与税の納税義務者に関する定めは、「相続・遺贈・贈与」という課税対象の発生形態と「個人」という課税対象の帰属主体の属

性とがそれぞれ限定されているところにその特色を見出すことができるといえる。

こうした特色を有する我が国の相続税・贈与税の現行の納税義務者制度は、主に、個人に対するものと個人以外の主体に対するものとの二つの枠組みから構成されている。

### ① 個人に対する納税義務者制度

財産の取得者である個人については、国内に住所を有するか否かにより、取得した財産の所在地が国内であるか否かにかかわらずすべての取得財産を課税対象とする「無制限納税義務者」と国内に所在する取得財産のみを課税対象とする「制限納税義務者」とに大別され（相続1の3～2の2）、所得税や法人税と概ね同様の考え方が採用されている。

しかし、制限納税義務者制度については、国境を越えた人や財産の移動の活発化に伴い、我が国と外国との間での相続税・贈与税の課税方法や課税対象の違いを利用し、相続発生の直前に財産を国外に移転して国外に住所を有する子供に相続させることや、子供が国外に住所を移した直後に国外へ財産を移転してその国外財産をその子供へ贈与することによって、相続税・贈与税を回避するといった手法が一般に紹介されており、いわゆる「武富士事件」も、こうした手法を利用したものである。

こうした状況を受け、平成12年度の税制改正において、財産の移転者及び取得者の双方が過去5年以内のいずれかの時において国内に住所を有していたことがある場合で日本国籍を有する取得者（相続人・受贈者）については、相続や贈与の時点で国内に住所を有していない場合であっても、国内外を問わずすべての取得財産を課税対象とする「非居住無制限納税義務者」（相続1の3二、1の4二）の類型を新設するという適正化措置が講じられ、これにより、制限納税義務者の範囲が制限されたところである。

## ○ 個人に対する相続税・贈与税の納税義務者制度の分類

相続人・受贈者 被相続人・贈与者		国内に住所あり	国内に住所なし		
			日本国籍あり		日本国籍なし
			国外居住 5年以下	国外居住 5年超	
国内に住所あり		居住無制限 納税義務者	非居住無制限納税義務者		制限納税 義務者
国内に 住所なし	国外居住 5年以下	【国内・国外財産ともに課税】		【国内財産のみに課税】	
	国外居住 5年超	【国内・国外財産ともに課税】		【国内財産のみに課税】	

## ② 個人以外の主体に対する納税義務者制度

我が国の相続税・贈与税の納税義務者制度においては、上記のとおり、課税対象の発生形態が相続、遺贈及び贈与に限定され、課税対象の帰属主体の属性が個人に限定されていることとなるが、遺贈及び贈与については個人以外の主体（法人等）も帰属主体となり得るため、両者の対応関係にズレが存在することとなり、そこに相続税・贈与税固有の税負担回避が発生し得る要因が生まれることとなる。

こうした相続税・贈与税の税負担回避に対処するために現行相続税法においては、種々の措置を講じており、個人以外の主体に対する納税義務もその一つと位置付けることができる。すなわち、相続税法においては、一定の人格のない社団・財団や持分の定めのない法人等といった個人以外の主体に対しても、個人とみなして相続税・贈与税の納税義務を課しており（相税 66）、こうした取扱いは相続税法固有の仕組みであるといえる。そして、この相続税法第 66 条については、近年において、新たな非営利法人制度の発足に対応して、平成 20 年度の税制改正において、個人とみなされる法人の範囲の見直し等がなされているところである。また、この他、新たな信託制度の発足に対応して、平成 19 年度の税制改正において、受益者等が存しない信託の受託者に対して相続税・贈与税を課税するといった措置が講じられているところである（相

税9の4)。

## (2) 相続税・贈与税の納税義務者制度を巡る「新たな事例」

### ① 総説

相続税・贈与税の納税義務者制度に関する現行の枠組みは、上記のとおり、近年において、個人に係る無制限納税義務者の範囲の拡大や納税義務者とされる法人等の範囲の拡大などの見直しが行なわれているものの、今日まで基本的に維持されている。このうち、「個人に対する納税義務者制度」について講じた適正化措置（非居住無制限納税義務者制度の新設）については、「武富士事件」の最高裁判決において、「贈与税回避を可能にする状況を整えるためにあえて国外に長期の滞在をするという行為が課税実務上想定されていなかった事態であり、このような方法による贈与税回避を容認することが適当でないというのであれば、法の解釈では限界があるので、そのような事態に対応できるような立法によって対処すべきである」との指摘が行なわれている点について、現に立法的に解決を図ったものであるといえる。したがって、改正後の制度の下においては、武富士事件と同様のスキームによる贈与税の負担回避を封じているといえる。

一方、適正化後の制度の下においても、相続人（受贈者）が日本国籍を有しないか、又は、被相続人（贈与者）若しくは相続人（受贈者）が過去5年以内において国内に住所を有していなかった場合（国外居住5年超の場合）には、この制度の対象外となるため、国外財産の取得が課税対象とはならないこととなり、適正化後の制度においても課税上の問題を生じさせることとなるが、近年において実際に、そうした事例が出現している状況にある。

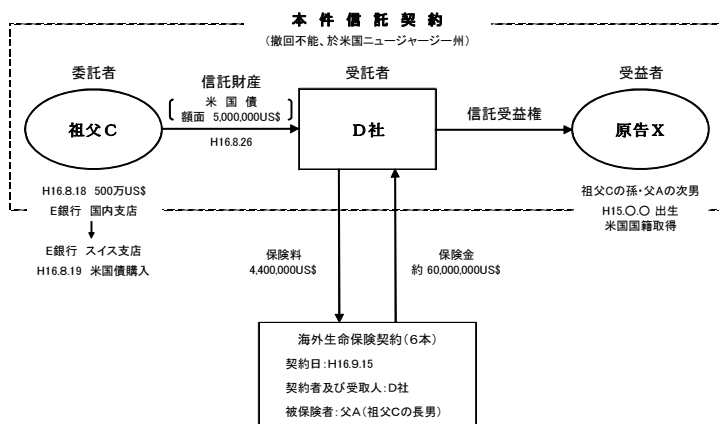
### ② 名古屋地裁平成23年3月24日判決（平成20年（行ウ）第114号）

本事例は、原告Xが米国ニュージャージー州の法律に準拠して行われた信託契約によって受益者となったことについて、課税庁Yが、原告Xは信託受益権の贈与を受けたとみなされるとして贈与税の決定処分等

を行ったことに対し、その全部の取消しを求めたものである。

本事例において、本件信託契約における委託者は原告Xの祖父C、受託者は米国の信託会社D、そして信託財産は米国債券とされている。また、原告Xは米国カリフォルニア州で出生し、米国籍を取得している上（日本国籍なし）、本件信託の設定時においてはまだ乳児であった（原告Xの両親A Bは共に日本国籍あり）。したがって、本事例は、祖父Cから孫である原告Xへという、世代を跳躍して財産を移転した事例であるが、原告Xが日本国籍を有していないことから、原告Xが本件信託の設定時において日本に住所を有していない上に本件信託契約における信託受益権が国外財産と判断されれば、原告Xに対して贈与税を課税する手立てを失うこととなる。また、祖父Cは日本に住所を有していることから、贈与者課税を採用している米国においても課税できないこととなり、日米両国において課税ができないという「国際的な二重非課税」の状態が生ずることとなる。

## ○ 本件信託契約の概要



本事例の具体的な争点としては、イ．本件信託の設定行為が旧相続税法第4条第1項にいう「信託行為」に該当するか否か、ロ．原告Xが同条第1項にいう「受益者」に該当するか否か、ハ．本件信託が生命保険

信託に該当するか否か、ニ、原告Xが相続税法第1条の4第3号の制限納税義務者に該当するか否か、及びホ、本件信託財産が我が国に所在するものであるか否かであった。そして、裁判所は、上記イについては、信託行為に該当すると判断して原告X側の主張を退けたものの、上記ロについては、「原告Xは、本件信託の設定時において、本件信託による利益を現に有する地位にあるとは認められない」と判断して課税庁側の主張を退けており、これにより、上記ハからホまでの争点を判断するまでもなく、本件課税処分は違法と判断し、国側敗訴の判決を言い渡している。

### (3) 検証・考察－「新たな事例」(名古屋地判平 23. 3. 24)を巡る考察を足掛かりとして－

上記の「新たな事例」を巡る考察を一つの足掛かりとして、相続税・贈与税の納税義務者制度を巡る概ね以下のような事項について、関連する論点の検証・考察を行なった。

#### ① 個人に対する納税義務者制度

##### イ 住所要件・国籍要件について

「新たな事例」においては、原告Xを出生時点から米国国籍とすることや米国における滞在日数を多くすることなどによって非居住無制限納税義務者制度における「住所要件」及び「国籍要件」を回避しようとしている意図が窺われる。

対応策としては、まずは「国内に住所を有していたか否か」に関する適切な運用や事実認定を通じて、課税の適正化に務めることが必要である。この点について、武富士事件においては香港と日本における滞在日数を検討していることから、「新たな事例」においても米国と日本における滞在日数を検討すると、本件信託契約の締結の時に原告Xは日本に住所を有していたものと判断される可能性はあるものと考えられる。しかしながら、武富士事件の最高裁判決における以下の判示を踏まえると、そうした運用や事実認定には自ずと限界があり、



今後、類似の事例が発生した場合には、相当の困難が伴うものと考えるところである。

「一定の場所が住所に当たるか否かは、客観的に生活の本拠たる実体を具備しているか否かによって決すべきものであり、主観的に贈与税回避の目的があったとしても、客観的な生活の実態が消滅するものではないから、上記の目的の下に各滞在日数を調整したことをもって、現に香港での滞在日数が本件期間中の約3分の2（国内での滞在日数の約2.5倍）に及んでいる上告人について前記事実関係等の下で本件香港居宅に生活の本拠たる実体があることを否定する理由とすることはできない。このことは、(相続税)法が民法上の概念である『住所』を用いて課税要件を定めているため、本件の争点が上記『住所』概念の解釈適用の問題となることから導かれる帰結であるといわざるを得（ない）」

また、いわゆる住所複数説に関して、武富士事件の最高裁判決における補足意見において「これまでの判例上、民法上の住所は単一であるとされている。しかも、住所が複数あるとする考え方は一般的に熟しているとははいえないから、住所を東京と香港とに一つずつ有するとの解釈は採り得ない」との否定的な見解が示されているところであり、国内に住所を有するとの判断を一層困難とさせるものと考えられる。

#### ロ 今後の方向性

こうした住所概念の下、武富士事件の最高裁判決においては、贈与税回避を容認できないのであれば立法によって対処すべきこと、そして、この点については既に平成12年度の税制改正において納税義務者制度の適正化措置が講じられていることを指摘している。この適正化措置は、住所要件の適用を財産の取得時という一時点に限定することなく、国籍要件の枠内で過去の一定期間にまで拡大するとともに、財産の移転者側にも同様の住所要件を付加したものであるが、この適正

化措置も「新たな事例」に関してはいわば機能しているとはいえない。したがって、立法によって対処すべきとの武富士事件判決の判示を積極的に解し、今後、更なる適正化を検討すべきであるとする。

すなわち、「新たな事例」において、祖父Cは贈与時点において国内に住所を有していた上、原告X自身についても、国籍法上、日本人夫婦の子が外国で出生した時に日本国籍の留保をしなかったことによって日本国籍を喪失した場合であっても、20歳未満であること等の要件を満たすときは日本国籍の再取得が可能とされており、これらの点を考慮することなく、財産の取得時に日本国籍を有していなければ無条件に制限納税義務者とされる現行の仕組みは見直す必要がある。

例えば、現行の非居住無制限納税義務者制度について、相続人・受贈者が財産の取得時に日本国籍を有していなくても、被相続人・贈与者側において、財産の移転時に国内に住所を有している場合や、財産の移転時には国内に住所を有していなくても過去5年以内のいずれかの時において国内に住所を有していたことがある場合には、無制限納税義務を課すといった見直しを行うことが考えられるほか、将来的には、国内居住要件を適用する過去の期間（現行5年）を延長することを検討すべきと考える。

なお、「個人以外の主体に対する納税義務者制度」の取扱いとの関連において、相続税法第66条の適用によって個人とみなされた一定の非営利法人等について個人に係る納税義務者制度の規定（相税1の3、1の4）を適用するに当たっては、その法人等の住所はその主たる営業所又は事業所の所在地にあるものとみなすこととされており（相税66③）、その所在地の如何によってその法人等が国内に住所を有するかどうかを判断することとなる。これに対して、個人の非居住無制限納税義務者制度に係る国籍要件については特段の手当てはなされていないため、その法人等に係る国籍要件の適用に当たって疑義が生ずるところである。この点について、受益者等が存しない信託の受託者に対し

て相続税・贈与税を課税する旨を定める相続税法第9条の4については、その信託の受託者は、個人に係る非居住無制限納税義務者制度の規定の適用に当たっては日本国籍を有するものとするものとされ（相税令1の12①二）、これによって一定の手当てがなされているところであり、相続税法第66条の規定により「個人」とみなされた法人等に対しても同様の手当てを講ずるべきか否かの検討を要するものと考えるところである。

## ② 個人以外の主体に対する納税義務者制度

### イ 「新たな事例」との関連性等

「新たな事例」においては、祖父Cは信託契約に基づき受託者Dに財産を移転したことから、私法上の財産の帰属者は受託者とされている。また、原告Xが信託の設定に関する旧相続税法第4条第1項に規定する「受益者」に該当しないとの判断がなされた背景としては、本件信託契約については、(イ)原告Xの受益は受託者の裁量によるものであることや、(ロ)限定的指名権者（受益者指名権を有する者）が別途存在し、いつでも原告X以外の者に受益させることができることから、原告Xはそもそも受益権を有していないのではないかと主張がなされていたことにある。そして、仮に、本件信託が受益者等の存しない信託に該当するとすれば、こうした信託は、機能的には持分の定めのない法人等にも通ずるところがあるものと考えることができる。したがって、こうした点を踏まえれば、「新たな事例」を巡る考察は、一定の持分の定めのない法人等や受益者等が存しない信託の受託者を対象とした上記の「個人以外の主体に対する納税義務者制度」の取扱いとも関連性を有するものと考えることができる。

まず、「新たな事例」における判決において、原告Xが旧相続税法第4条第1項に規定する「受益者」に該当するか否かの判断に当たっては、相続税法第5条ないし第9条といった他の「みなし課税」制度の規定が、共に、受贈者とされる者が贈与とみなされる行為によりもた

らされる利益を現に有することとなったと認められる時に、贈与があったとみなして課税をしているという理解を示している。しかしながら、相続税法第5条以下に規定する「みなし課税」制度は、各々の「みなし課税」制度の中で、課税すべき対象を特定し、その課税対象の性質に応じて課税すべきタイミングを個々に定めているものであり、その課税対象の背後にある法制度や社会・経済状況の変化等に対応して、種々の見直しの積み重ねがなされてきた結果であるといえる。したがって、相続税法第5条以下に規定する「みなし課税」制度は信託行為とは関係のない制度であって、これらの規定を根拠に「受益者」に該当するか否かを判断することは、そもそも適切ではないと考える。

また、「新たな事例」における判決は、限定的指名権者（父A）の指名によって、原告X以外の者が本件信託の利益の分配を受けることができることを指摘しているが、本件信託においては、限定的指名権が行使されて新たに受益者が指名されない限り、原告Xが受益者であることは明らかであるといえる。

次に、「新たな事例」における判決において、原告Xは旧相続税法第4条第1項に規定する「受益者」には該当しないと判断がなされると、それではどの時点で課税がなされるのかという疑問が生ずる。まず、判決の考え方に従って、被保険者である父Aが死亡したとき又は保険の満期が到来したときに課税がなされるとした場合、これは受託者Dが実際に受益者である原告Xに分配できる状態となったときを捉えているが、信託受益時課税の考え方に相当近づくこととなるため、信託行為時課税を採用していた旧相続税法第4条の考え方に反することとなり、適切ではない。また、委託者である祖父Cが死亡したときとした場合、祖父Cの死亡は保険事由には該当せず、受託者Dにおいて保険金を得ることはないため、課税できないということになる。したがって、こうした点を踏まえれば、原告Xは「受益者」に該当し、信託行為時に課税がなされるべきものと考えられる。

ロ 今後の方向性

旧相続税法第4条は、平成18年における信託法の全文改正に対応して、平成19年度の税制改正において抜本的な改正がなされたところであるが、新たな制度は改正前の制度における信託行為時課税という信託課税の考え方そのものを大きく変更したのではなく、同様の考え方は新たな規定である相続税法第9条の2においても、基本的に維持されている。したがって、新たな規定においても、原告Xは同条第1項にいう「受益者」に該当し、信託行為時に課税がなされるべきものとする。

しかし、もし仮に、「新たな事例」における裁判所の判断を現行相続税法第9条の2以下の規定にそのまま当てはめるとすると、原告Xは同条第1項にいう「受益者」に該当しないこととなるが、そうすると、「新たな事例」における本件信託は「受益者等が存しない信託」（相税9の4）に該当することとなり、受託者Dに対して課税が及ぶこととなると考えられる。この場合、受託者Dは外国法人であり、制限納税義務者に該当するため、信託受益権（信託財産）の国内財産の該当性が問われることとなる。なお、父Aの死亡や保険の満期によって将来的に受益者等である原告Xが存することとなる場合には、相続税法第9条の5の規定により、原告Xに対して課税が及ぶこととなると考えられる。この規定は信託を利用する世代を跳躍した財産の移転に対処したものとされているが、この場合、受益者等が存しない信託と同様の機能を有する持分の定めのない法人等に対しては同様の措置が講じられていないため、課税関係の均衡化を図る必要がある。

また、一定の持分の定めのない法人等を対象とした現行の「個人以外の主体に対する納税義務者制度」においては、法人等に財産を移転した時（入口段階）における相続税・贈与税の課税に対処したものであるが、その法人等に財産を移転した後、その法人等を実質的に支配している者に相続等が生じた場合における相続税の課税にまでは対処

していない。

すなわち、持分の定めのない法人等の場合は、その法人等の財産に対する持分が存在しないため、法人等の制度上、法人に帰属する財産を特定の被相続人の遺産として構成する手段は存在しない。そのため、法人に財産を移転した時に相続税・贈与税を課税した後は、その財産に対する相続税・贈与税の課税は及ばないこととなる。この結果、仮に、ある特定の個人が特定の法人を実質的に支配しているような状態にあったとすると、財産を法人に移転した後、その個人が死亡して後継者が相続した場合には、相続人が引き続きその法人を実質的に支配していても、その法人の財産は遺産を構成しないため相続税の課税に取り込むことができない。結局、代々、相続税の負担なく法人の財産が引き継がれることとなり、個人に帰属する財産が引き継がれる場合と比較して、課税上のアンバランスが生ずることとなる。

そこで、このような、個人が実質的に支配している状態にある法人等については、財産をその法人に移転した時に相続税・贈与税の課税対象とするほか、移転後もそのような状態が継続し、その支配していると認められる個人について相続が発生した場合には、その個人の相続財産とみなして相続税の課税対象とするといった措置を講じる必要がある。

### ③ 財産の所在場所の判定

相続税・贈与税の納税義務者の区分は、上記のとおり、取得した財産の所在地の如何にかかわらずすべての取得財産を課税対象とするのか、それとも、国内に所在する取得財産のみを課税対象とするのかといった、相続税・贈与税の課税財産の範囲を画する基準として機能している。

「新たな事例」においては、本件信託契約における信託受益権の所在場所が争点の一つとされていたほか、武富士事件の最高裁判決における補足意見においても、「本件贈与は、法形式上は、Bらが、外国法人たるオランダ法人の総出資口数中その9割に当たる720口を上告人に無償

で譲渡する贈与契約であるが、・・・、その実質は、要するに、オランダ法人を介在させて、国内財産たる本件会社株式の支配を、Bらが、その子である上告人に無償で移転したという至って単純な図式のものである」と述べられていることに見られるように、相続税・贈与税の納税義務者制度について考察するに当たっては、関連する制度として、財産の所在場所の判定の在り方についても併せて考察する必要がある。

例えば、武富士事件を受け、財産の所在場所の判定方法を規定する相続税法第10条について、「内国法人を、外国法人を通じて間接保有するようなかたちのスキームが形成され、かつ、納税者が非居住者になるという行為が行なわれた場合に、当該外国法人の株式を一定の範囲で国内財産とみなすという改正を行なうこと」といった見直しを検討すべきと考えるところである。

### 3 結論

本研究では、現行相続税法における相続税・贈与税の納税義務者制度について、まず、その特色や制度の枠組み等について概観した上で、相続税・贈与税の納税義務者制度を巡る「新たな事例」として、名古屋地裁平成23年3月24日判決を取り上げ、この「新たな事例」を巡る主な問題点等を明らかにするとともに、その問題点等のいずれもが、現行相続税法における相続税・贈与税の納税義務者制度の枠組みに関連性を有していることについて明らかにした。そうした上で、この「新たな事例」を巡る考察を一つの足掛かりとして、現行相続税法における相続税・贈与税の納税義務者制度の主な枠組みごとに、関連する論点の検証を進めてきたところである。

上記1において最近における我が国の相続税制を巡る状況について述べたとおり、相続税・贈与税の課税強化の方向性を踏まえると、今後、相続税制に対する信頼性の確保が更に求められることとなる。したがって、相続税・贈与税の納税義務者制度を巡っても、本研究において考察した種々の論点を中心に、より一層の適正化に努めていく必要がある。

## 目 次

はじめに	279
1 問題の所在	279
2 本稿の構成	280
第1章 相続税・贈与税の納税義務者制度	282
第1節 租税法における納税義務者制度について	282
1 納税義務の成立と確定	282
2 課税要件の構成要素としての納税義務者制度	283
第2節 相続税・贈与税の納税義務者制度の類型	283
第3節 現行法における相続税・贈与税の納税義務の成立と確定	284
第2章 現行法における相続税・贈与税の納税義務者制度等の概観	286
第1節 現行法における相続税・贈与税の納税義務者制度の特色	286
第2節 個人に対する納税義務者制度	287
1 現行法における定め	287
2 無制限納税義務者と制限納税義務者	290
3 居住無制限納税義務者と非居住無制限納税義務者	291
4 特定納税義務者	292
5 一覧	292
第3節 個人以外の主体に対する納税義務者制度	293
1 人格のない社団又は財団等に対する課税	294
2 受益者等が存しない信託等の特例	298
第4節 納税義務者の属性の違い等に基因する税額の加算等	301
1 相続税額の加算制度	301
2 相次相続控除制度	303
3 財産移転の形態	303
第5節 小括	305
第3章 相続税・贈与税の納税義務者制度を巡る「新たな事例」	308



第1節 総説	308
第2節 名古屋地裁平成23年3月24日判決	309
1 事例の概要等	309
2 争点	312
3 裁判所の判断	313
第3節 小括	317
第4章 個人に対する納税義務者制度	319
第1節 「新たな事例」との関連性	319
第2節 沿革	319
1 概要	319
2 平成12年度税制改正前	320
3 平成12年度税制改正	320
4 平成15年度税制改正	321
5 小括	322
第3節 住所	322
1 民法における住所	322
2 相続税法における住所	325
3 最高裁平成23年2月18日判決（いわゆる「武富士事件」）	326
第4節 国籍	331
1 意義	331
2 日本国籍の得喪	331
3 重国籍	333
第5節 論点と方向性	334
1 住所要件・国籍要件について	334
2 今後の方向性	338
第5章 個人以外の主体に対する納税義務者制度	340
第1節 「新たな事例」との関連性	340
第2節 信託制度・非営利法人制度の抜本的見直し	341

1	信託制度	341
2	非営利法人制度	347
第3節	信託制度・法人制度の多様化・均一化	349
第4節	信託制度・法人制度に係る課税関係の検証	354
第5節	論点と方向性	356
1	「新たな事例」における本件信託の取扱い	356
2	今後の方向性	358
第6章	相続税・贈与税の納税義務者制度との関連性を有するその他の 論点	361
第1節	相続税・贈与税の納税義務者の属性の違い等に基因する税額 の加算等	361
1	総説	361
2	税制上の対応方法の種類	362
3	相続税額の加算制度等を巡る課税関係の検証	364
4	納税義務者の属性の違い等に基因する課税の在り方	372
第2節	財産の所在場所の判定	376
第3節	相続税・贈与税の課税方式との関連	378
	結びに代えて	381

## はじめに

### 1 問題の所在

納税義務者とは「租税法関係において租税債務を負担する者」と定義されるが、相続税法を含む各個別の租税法において、納税義務の定めは、言うまでもなく、課税物件、課税物件の帰属、課税標準及び税率と並んで、課税要件（納税義務の成立要件）の構成要素の一つとされるところである。

こうした相続税・贈与税における納税義務者制度の類型としては、財産の移転者側（遺言執行人等の第三者・贈与者）に納税義務を課す類型と財産の取得者側（相続人・受贈者）に納税義務を課す類型とに大別することができ、法定相続分課税方式という遺産取得課税方式を基調とする課税方式を採用する我が国の相続税法においては、財産の取得者である個人に納税義務を課すことを基本としつつ、個人以外の一定の主体に対する納税義務等、種々の仕組みを講じているところである。

一方、最近における我が国の相続税制を巡る状況を見ると、平成 21 年 12 月に閣議決定された「平成 22 年度税制改正大綱」において、今後、格差是正の観点から、課税ベースや税率構造の見直しを目指していくとの方向性が示されており<sup>(1)</sup>、これを受け、平成 22 年 12 月に閣議決定された「平成 23 年度税制改正大綱」においては、相続税の基礎控除の引下げや最高税率の引上げを含む税率構造の見直し等の改正案が示され<sup>(2)</sup>、法改正の実現はなされなかったものの、平成 23 年の通常国会において関連法案が提出されていたところである。

こうした相続税・贈与税の課税強化がなされる状況を踏まえると、今後、相続税制に対する信頼性の確保が更に求められることとなるが、その一方で、

- 
- (1) 税制調査会平成 21 年 12 月 22 日「平成 22 年度税制改正大綱～納税者主権の確立へ向けて～」20 頁（第 3 章 各主要課題の改革の方向性、5. 資産課税、(3)相続税・贈与税）。
- (2) 税制調査会平成 22 年 12 月 16 日「平成 23 年度税制改正大綱」15-17、61-63 頁。

相続税・贈与税の納税義務者制度を巡る最近の大きな動きとしては、まず、贈与時の住所が国内にあったか否かが争われていたいわゆる「富士事件」について、最高裁（最判平 23. 2. 18）において、国内に住所があったとの課税庁側の主張が認められず、国側敗訴が確定したことを挙げることができる。また、国境を越えた人や財産の移動の活発化に伴い、外国の信託を用いて外国国籍の親族へ財産を贈与する等の方法によって、贈与税の負担軽減を図るといった事例が見られるほか、新たな非営利法人制度や信託制度の発足によって法人制度や信託制度の多様化が図られたことに伴い、将来世代をも含む親族全体の相続税等の負担軽減を専ら図ることを目的にこれらの制度を活用することが見込まれる状況に置かれている。こうした状況を受け、「平成 22 年度税制改正大綱」においても、法人等を利用した租税回避への対応など、課税の適正化の観点からの見直しを引き続き行っていくとの方向性が示されているが<sup>(3)</sup>、こうした状況を踏まえると、相続税・贈与税について、現行の納税義務者制度の枠組みのままでは、今後、適切な課税の実現が困難となるといった状況も考えられる。

そこで、現行の相続税・贈与税の納税義務者制度の枠組みについて、問題点等の検討・分析を行い、今後の対応の方向性を研究することが必要と考えるところである。

## 2 本稿の構成

上記 1 における問題意識の下、本稿は、以下の構成の下で考察を進めることとする。

第 1 章 相続税・贈与税の納税義務者制度

第 2 章 現行相続税法における相続税・贈与税の納税義務者制度等の概観

第 3 章 相続税・贈与税の納税義務者制度を巡る「新たな事例」

第 4 章 個人に対する納税義務者制度

---

(3) 税制調査会平成 21 年 12 月 22 日・前掲注 (1) 20 頁。

## 第5章 個人以外の主体に対する納税義務者制度

### 第6章 相続税・贈与税の納税義務者制度との関連性を有するその他の論点

進め方としては、まず、租税法における納税義務の成立と確定、課税要件の構成要素としての納税義務者制度といった各個別の租税に共通する事項や、相続税・贈与税における納税義務者制度の類型等といった総論的な部分について概観した上で（第1章）、現行相続税法における相続税・贈与税の納税義務者制度について、その特色や制度の枠組み等について概観する（第2章）。次に、相続税・贈与税の納税義務者制度を巡る「新たな事例」として、名古屋地裁平成23年3月24日判決を取り上げる（第3章）。この「新たな事例」を巡る主な問題点等は、いずれも、現行相続税法における相続税・贈与税の納税義務者制度の枠組みに関連性を有しているものといえる。したがって、「新たな事例」を巡る考察は、現行相続税法における相続税・贈与税の納税義務者制度の枠組みに基因する問題点等を顕在化させるとともに、問題解決へ向けて、何らかの方向性や対応策を示すことに資するものと考えるところである。そこで、この「新たな事例」を巡る考察を一つの足掛かりとして、第1章及び第2章において概観した現行相続税法における相続税・贈与税の納税義務者制度の主な枠組みごとに、関連する論点の検証・考察を行うとともに、問題解決に当たっての今後の方向性や対応策について、提言を試みることにしたい（第4章～第6章）。

## 第1章 相続税・贈与税の納税義務者制度

本章においては、相続税・贈与税の納税義務者制度について考察をするに当たっての前提として、まず、租税法における納税義務者制度について、各個別の租税に共通する基本的な事項を整理した上で、相続税・贈与税の納税義務者制度の類型や特色について、概観しておくこととする。

### 第1節 租税法における納税義務者制度について

#### 1 納税義務の成立と確定<sup>(4)</sup>

租税法律関係の中心とされる租税債務関係においては、租税債権者である国・地方公共団体が、租税債務者である納税義務者に対して租税債務、すなわち、納税義務者が国等に対して租税と呼ばれる金銭給付をなすべき義務の履行を求める関係が生ずることとなる。そして、実定租税法はこうした租税債務を「納税義務」という文言で表している<sup>(5)</sup>。

納税義務は、一般に、法律の定める課税要件の充足によって成立すると考えられているが、課税要件の充足によって成立した納税義務は、まだ抽象的な存在であって、国家にとって、それが履行を請求し得る債権となるためには、その内容が確定することが必要である。したがって、納税義務の成立時期とその具体的な内容の確定時期とは区別されるべきものであり、このことは国税通則法第15条第1項において、「国税を納付する義務（納税義務）が成立する場合には、その成立と同時に特別の手續を要しないで納付すべき税額が確定する国税を除き、国税に関する法律の定める手續により、その国税についての納付すべき税額が確定されるものとする」と規定されていることから窺うことができる。

次に、国税の納税義務の内容確定の手續については、申告納税方式が原則

---

(4) 金子宏『租税法〔第16版〕』135-136、656-657、701-702頁（弘文堂、2011）。

(5) 金子・前掲注(4)135頁。

的・一般的な方法とされており、納税義務者に関して成立した抽象的な納税義務は、各税法に規定された手続（申告書の提出）によって納付すべき税額（具体的納税義務）として確定することとなる。

## 2 課税要件の構成要素としての納税義務者制度

課税要件とは、上記1のとおり、納税義務の成立要件、すなわち、それが充足されることによって納税義務の成立という法律効果を生ずる法律要件のことをいう。相続税法を含む各個別の租税法において、納税義務者の定めは、言うまでもなく、課税物件、課税物件の帰属、課税標準及び税率と並んで、こうした課税要件の構成要素の一つとされるところであり<sup>(6)</sup>、納税義務者とは、「本来の納税義務の主体、すなわち租税法関係において租税債務を負担する者」<sup>(7)</sup>とされている。

### 第2節 相続税・贈与税の納税義務者制度の類型

相続税・贈与税における課税要件の構成要素としての納税義務者制度の類型としては、財産の移転者側（遺言執行人等の第三者・贈与者）に納税義務を課す類型と財産の取得者側（相続人・受贈者）に納税義務を課す類型とに大別することができ、法定相続分課税方式という遺産取得課税方式を基調とする相続税の課税方式を採用する我が国の現行相続税法においては、財産の取得者である個人に納税義務を課すことを基本としつつ、個人以外の一定の主体に対する納税義務等、種々の仕組みを講じているところである。

なお、こうした相続税・贈与税の納税義務者制度の類型は、遺産課税方式及び遺産取得課税方式といった相続税の課税方式に必ずしも左右されるものではなく、例えば、遺産課税方式であっても財産の取得者側に納税義務を課す制度

---

(6) 金子・前掲注(4) 134-164頁。

(7) 金子・前掲注(4) 134頁。担税者（経済上租税を負担する者）とは異なる観念とされている。

が考えられるところである。実際に、我が国においては、昭和 22 年における相続税法の全文改正後の相続税においては、それまでの遺産課税方式を維持していたが、同じく遺産課税方式を採用する米国の連邦遺産税が遺言執行人等を納税義務者としているのとは異なり、財産の取得者である相続人や受遺者に納税義務を課していた。これは、当然承継主義と清算主義<sup>(8)</sup>という、我が国と米国における相続の効力に関する考え方の違いが大きく影響しているといえる。

### 第 3 節 現行法における相続税・贈与税の納税義務の成立と確定

財産の取得者である個人に納税義務を課すことを基本とする現行相続税法により、相続税の納税義務は「相続又は遺贈（贈与者の死亡により効力を生ずる贈与を含む。）による財産の取得の時」に、また、贈与税の納税義務は「贈与（贈与者の死亡により効力を生ずる贈与を除く。）による財産の取得の時」に、それぞれ成立するとされている（通税 15②四、五）。これにより、「相続税・贈与税の納税義務者」に関して、その相続税・贈与税の抽象的な納税義務は、相続開始の時、あるいは贈与の時に成立することになる。

相続又は遺贈により財産を取得したすべての者に係る相続税の課税価格の合計額が遺産に係る基礎控除額を超える場合において、その者の相続税の課税価格に係る相続税額について、配偶者控除以外の税額控除や相続時精算課税に係る相続税額等を適用してもなお相続税額があるときは、その者には相続税の申告書の提出義務がある（相続 27）。また、贈与により財産を取得した者に係る

---

(8) 我が国の現行民法においては、相続人は、被相続人の財産に属した一切の権利義務を、一身専属のものや祭祀財産とを除き、相続の開始と同時に、何らの意思表示その他の行為を要せずに、かつ一体として承継するとされる（民法 896、897）。このことから、相続の効力について、我が国では当然承継主義を採用しているものとされる。

これに対して、米国や英国においては、相続の効力に関して清算主義の考え方が採用されている。すなわち、相続財産に相続人から独立した法的地位を認め、それを管理する遺産管理人をその代表者として設置し、相続財産は遺産管理人のもつて債権・債務の清算が行なわれ、残った財産が相続人等に分配されることとなる。



贈与税の課税価格に係る贈与税額がある場合又はその財産が相続時精算課税の適用を受けるものである場合には、その者は贈与税の申告書の提出義務がある（相税 28）。

すなわち、国税通則法第 15 条により抽象的な相続税・贈与税の納税義務が成立した者は、相続税法第 27 条又は第 28 条の規定に従って相続税・贈与税の申告書を提出するという手続により、納付すべき税額が確定する、つまり具体的な納税義務が確定することとなる。

## 第2章 現行法における相続税・贈与税の納税義務者制度等の概観

前章における考察にて示したとおり、法定相続分課税方式という遺産取得課税方式を基調とした相続税の課税方式を採用する我が国の現行相続税法においては、財産の取得者である個人に納税義務を課すことを基本としつつ、個人以外の一定の主体に対する納税義務をはじめ、種々の仕組みを講じているところである。

そこで、本章においては、こうした現行相続税法における相続税・贈与税の納税義務者制度等の枠組みについて、次章以降の考察に資する観点から、概観しておくこととする。

### 第1節 現行法における相続税・贈与税の納税義務者制度の特色

相続税は基本的に相続・遺贈といった無償の財産の移転に担税力を見出して課税する租税である一方、相続によって財産を取得する主体は、相続の本質からいって自然人である個人に限られることとなる。また、贈与税は、生前贈与による相続税の回避を防止するという相続税の補完税としての性格を有している。こうしたことに加え、法定相続分課税方式という遺産取得課税方式を基調とする相続税の課税方式を採用していることから、我が国の相続税・贈与税は、財産の取得者である個人に納税義務を課すことを基本としている。

すなわち、相続税の納税義務者について、現行相続税法は、その類型の一つとして「相続又は遺贈により財産を取得した個人」（相続1の3一）を掲げ、また、贈与税の納税義務者についても、相続税の場合と同様に、その類型の一つとして「贈与により財産を取得した個人」（相続1の4一）を掲げている。このように、相続税・贈与税の納税義務者に関する定めは、「相続・遺贈・贈与」という課税対象の発生形態と「個人」という課税対象の帰属主体の属性とがそれぞれ限定されているところにその特色を見出すことができる。これは、同じ直

接税である所得税や法人税における納税義務者に関する定めが、「居住者（内国法人）は、この法律により、所得税（法人税）を納める義務がある」（所税5①、法税4①本文）といったように、課税対象の帰属主体の属性のみを掲げ、課税対象の発生形態との相関が認められない規定振りとされているのとは大きく異なっているといえる。

こうした特色を有する我が国の相続税・贈与税の現行の納税義務者制度は、主に、個人に対するものと個人以外の主体に対するものとの二つの枠組みから構成されている。

## 第2節 個人に対する納税義務者制度

### 1 現行法における定め

まず、現行相続税法における個人に対する相続税・贈与税の納税義務者の規定を掲げると、以下のとおりであり、相続税においては4つの類型、贈与税においては3つの類型がある。

#### （相続税の納税義務者）

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

- 一 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。以下同じ。）により財産を取得した個人で当該財産を取得した時においてこの法律の施行地に住所を有するもの
- 二 相続又は遺贈により財産を取得した日本国籍を有する個人で当該財産を取得した時においてこの法律の施行地に住所を有しないもの（当該個人又は当該相続若しくは遺贈に係る被相続人（遺贈をした者を含む。以下同じ。）が当該相続又は遺贈に係る相続の開始前5年以内のいずれかの時においてこの法律の施行地に住所を有していたことがある場合に限る。）
- 三 相続又は遺贈によりこの法律の施行地にある財産を取得した個人

で当該財産を取得した時においてこの法律の施行地に住所を有しないもの（前号に掲げる者を除く。）

四 贈与（贈与をした者の死亡により効力を生ずる贈与を除く。以下同じ。）により第21条の9第3項〔相続時精算課税の選択〕の規定の適用を受ける財産を取得した個人（前3号に掲げる者を除く。）

**（贈与税の納税義務者）**

**第1条の4** 次の各号のいずれかに掲げる者は、この法律により、贈与税を納める義務がある。

- 一 贈与により財産を取得した個人で当該財産を取得した時においてこの法律の施行地に住所を有するもの
- 二 贈与により財産を取得した日本国籍を有する個人で当該財産を取得した時においてこの法律の施行地に住所を有しないもの（当該個人又は当該贈与をした者が当該贈与前5年以内のいずれかの時においてこの法律の施行地に住所を有していたことがある場合に限る。）
- 三 贈与によりこの法律の施行地にある財産を取得した個人で当該財産を取得した時においてこの法律の施行地に住所を有しないもの（前号に掲げる者を除く。）

これらの規定からも明らかなおり、相続税の納税義務者の類型を定めた相続税法第1条の3第1号から第3号までの規定と、贈与税の納税義務者の類型を定めた同法第1条の4第1号から第3号までの規定とはそれぞれ類似しており、ほぼ対応関係にある一方、同法第1条の3第4号の規定は相続税固有の納税義務者の類型であると言える。

これらの相続税・贈与税の納税義務者の類型に関する定めは、相続税・贈与税の課税財産の範囲を画する基準として機能しているほか、相続税における債務控除（相税13）や未成年者控除（相税19の3）及び障害者控除（相税19の4）といった税額控除の適用範囲を画する基準<sup>(9)</sup>としても機能してい

---

(9) 納税義務者の類型別の債務控除、未成年者控除及び障害者控除の適用範囲は次のとおりである。

るが、これらのうち、前者の相続税・贈与税の課税財産の適用範囲を画する基準としては、具体的に、相続税及び贈与税の課税財産の範囲について定めた相続税法第2条及び第2条の2の規定との関係によって、次項以降のような分類がなされる。

○ 債務控除

納税義務者		相続人・包括受遺者		根拠
		債務	葬式費用	
居住無制限納税義務者（相続1の3一）		適用可		相続13①、21の15②
非居住無制限納税義務者（相続1の3二）				
制限納税義務者（相続1の3三）		適用可 （一定の債務）	適用不可	相続13②、21の15②
特定納税義務者（相続1の3四）	国内に住所を有する者	適用可		相続13②、21の16① 相続令5の4①
	国内に住所を有しない者	適用可 （一定の債務）	適用不可	

○ 未成年者控除

居住無制限納税義務者（相続1の3一）	適用可（相続19の3①）
非居住無制限納税義務者（相続1の3二）	
制限納税義務者（相続1の3三）	適用不可（相続19の3①）
特定納税義務者（相続1の3四）	－（未成年者は相続時精算課税適用者にはなれない）

○ 障害者控除

居住無制限納税義務者（相続1の3一）	適用可（相続19の4①）	
非居住無制限納税義務者（相続1の3二）	適用不可（相続19の4①）	
制限納税義務者（相続1の3三）		
特定納税義務者（相続1の3四）	国内に住所を有する者	適用可（相続21の16②、19の4①）
	国内に住所を有しない者	適用不可（相続21の16②、19の4①）

## 2 無制限納税義務者と制限納税義務者

財産の取得者である個人については、国内に住所を有するか否かにより、取得した財産の所在地が国内であるか否かにかかわらずすべての取得財産を課税対象とする「無制限納税義務者」と国内に所在する取得財産のみを課税対象とする「制限納税義務者」とに大別され（相税1の3～2の2）、所得税や法人税と概ね同様の考え方が採用されている。

すなわち、相続、遺贈又は贈与により財産を取得した個人で、その財産を取得した時において相続税法の施行地に住所を有するものは、相続税・贈与税の納税義務者（無制限納税義務者）とされる（相税1の3一、1の4一）。そして、無制限納税義務者については、国内財産及び国外財産を問わず、相続等や贈与によって取得した財産の全部に対して相続税・贈与税を課することを定めている（相税2①、2の2①）。ただし、次項で述べるとおり、財産を取得した時において国内に住所を有しない者であっても、その者が日本国籍を有すること等の要件を満たす場合には、取得した財産が国内に所在する場合は勿論のこと、国外に所在していても、すべての取得財産が相続税・贈与税の課税対象とされる（非居住無制限納税義務者）。

一方、相続、遺贈又は贈与により相続税法の施行地にある財産を取得した個人で、その財産を取得した時において相続税法の施行地に住所を有しないもの<sup>(10)</sup>は、相続税・贈与税の納税義務者（制限納税義務者）とされる（相税1の3三、1の4三）。そして、制限納税義務者については、相続等や贈与によって取得した財産で相続税法の施行地にあるものに対して相続税・贈与税を課することを定めており（相税2②、2の2②）、これにより、当該財産で相続税法の施行地外にあるもの、すなわち国外財産については相続税・贈与税の課税対象外とされる。

---

(10) 非居住無制限納税義務者に該当する者は除かれる（相税1の3三、1の4三）。

### 3 居住無制限納税義務者と非居住無制限納税義務者

国外財産が課税対象外とされる制限納税義務者制度を巡っては、国境を越えた人や財産の移動の活発化に伴い、我が国と外国との間での相続税・贈与税の課税方法や課税対象の違いを利用し、相続発生直前に財産を国外に移転して国外に住所を有する子供に相続させることや、子供が国外に住所を移した直後に国外へ財産を移転してその国外財産をその子供へ贈与することによって、相続税・贈与税を回避するといった手法が一般に紹介されるようになり<sup>(11)</sup>、最高裁判決において国側敗訴が確定したいわゆる「武富士事件」(最判平 23. 2. 18) も、こうした手法を利用したものである。

こうした状況を受け、平成 12 年度の税制改正において、過去 5 年以内のいずれかの時において国内に住所を有していたことがある個人で日本国籍を有する相続人や受贈者については、相続や贈与の時点で国内に住所を有していない場合であっても、国内外を問わずすべての取得財産を課税対象とする「非居住無制限納税義務者」の類型(相税 1 の 3 二、1 の 4 二)が設けられ、これにより、制限納税義務者の範囲が制限されたところである。

すなわち、相続、遺贈又は贈与により財産を取得した日本国籍を有する個人で、その財産を取得した時において日本国内に住所を有しないもののうち、その個人又は被相続人・贈与者が相続開始前 5 年以内のいずれかの時において日本国内に住所を有していたことがある場合は、相続税・贈与税の納税義務者(非居住無制限納税義務者)とされる(相税 1 の 3 二、1 の 4 二)。そして、非居住無制限納税義務者については、居住無制限納税義務者と同様に国内財産及び国外財産を問わず、相続等や贈与によって取得した財産の全部に対して相続税・贈与税を課することを定めている(相税 2 ①、2 の 2 ①)。これにより、制限納税義務者とは異なり、取得する財産が相続税法の施行地に所在するかどうかを問わないこととなる。

---

(11) 例えば、満洲賢孝『相続税の節税戦略〔改訂第 13 版〕』336-338 頁(清文社、2004)などがある。

#### 4 特定納税義務者

贈与により相続時精算課税の適用を受ける財産を取得した個人（居住無制限納税義務者、非居住無制限納税義務者又は制限納税義務者に該当する者を除く。）は、相続税の納税義務者（特定納税義務者）とされる（相続1の三四）。

通常であれば、相続税の納税義務は、相続又は遺贈により財産を取得した場合に成立することとなるが、相続時精算課税制度の適用を受ける贈与により財産を取得した者については、相続又は遺贈により財産を取得しなかったとしても、相続時においては当然に精算の義務を負うこととなることから、相続税の納税義務者として規定したものである。これにより、相続税法第21条の16は、特定贈与者から相続又は遺贈により財産を取得しなかった相続時精算課税適用者については、その受贈財産を相続又は遺贈により取得したものとみなして、相続税の計算（相続税の課税価格の算出など）を行うことを定めている。

#### 5 一覧

上記までにおいて概観した個人に対する相続税・贈与税の納税義務者制度の分類を一覧の形で示すと、次のとおりである。

##### ○ 個人に対する相続税・贈与税の納税義務者制度の分類

相続人・受贈者 被相続人・贈与者		国内に住所あり	国内に住所なし		
			日本国籍あり		日本国籍なし
			国外居住5年以下	国外居住5年超	
国内に住所あり		居住無制限納税義務者	非居住無制限納税義務者		制限納税義務者
国内に住所なし	国外居住5年以下		【国内・国外財産ともに課税】		
	国外居住5年超		【国内財産のみに課税】		

無制限納税義務者と制限納税義務者との分類を示した上記の一覧において、特定納税義務者は示されていないが、特定納税義務者については、相続税法第1条の3第1号～第3号までの納税者義務者に該当しない者であることを



前提としているため、上記の分類おいてあてはめを行うことができない。

そこで更に、特定納税義務者を含めた個人に対する相続税・贈与税の納税義務者制度の分類と課税財産の範囲を一覧の形で示すと、次のとおりである。

○ 個人に対する相続税・贈与税の納税義務者制度の分類と課税財産の範囲<sup>(12)</sup>

納税義務者制度の分類		課税財産の範囲		
		国内財産	国外財産	相続時精算課税適用財産 <sup>(13)</sup>
無制限納税義務者	① 居住無制限納税義務者	○	○	○
	② 非居住無制限納税義務者	○	○	○
③ 制限納税義務者(②を除く)		○	×	○
④ 特定納税義務者(相続時精算課税適用者であって①～③を除く)		—	—	○

### 第3節 個人以外の主体に対する納税義務者制度

相続税・贈与税の納税義務の主体である「個人」とは自然人をいう(相基通1の3・1の4共-1)。したがって、人には含まれるが自然人には該当しない個人以外の主体、例えば法人は、原則として、相続税・贈与税の納税義務者には該当しないこととなる。

一方、我が国の相続税・贈与税の納税義務者制度においては、課税対象の発生形態が相続、遺贈及び贈与に限定され、課税対象の帰属主体の属性が個人に限定されることとなることは第1節において述べたとおりである。こうした課税対象の発生形態のうち、相続については、自然人と自然人との関係において発生するものであるため、個人以外の主体(法人等)が帰属主体となることはない。これに対して、遺贈及び贈与については、個人以外の主体も帰属主体と

(12) 相基通1の3・1の4共-3。加藤千博編『相続税法基本通達逐条解説〔平成22年版〕』36-38頁(大蔵財務協会、2010)。

(13) 「相続時精算課税適用財産」とは、被相続人から贈与により取得した財産で相続税法第21の9第3項の規定の適用を受けるものをいう。

なり得るため、両者の対応関係にズレが存在することとなり、そこに相続税・贈与税固有の税負担回避が発生し得る要因が生まれることとなる。すなわち、相続税・贈与税の課税対象の帰属主体の属性について、個人以外の主体（法人等）に財産を移転することにより、その主体に対して相続税・贈与税が課税されないこととなる<sup>(14)</sup>。

こうした相続税・贈与税の税負担回避に対処するために現行相続税法においては、種々の措置を講じており<sup>(15)</sup>、以下に述べる個人以外の主体に対する納税義務者制度もその一つと位置付けることができる。すなわち、これらの納税義務者制度は、法人制度や信託制度といった、財産の帰属主体となり得る私法上の枠組みを用いて、いわば間接的に特定の個人へ財産の移転を図ることに対する対応措置と見ることができる。

## 1 人格のない社団又は財団等に対する課税

持分の定めのない法人や人格のない社団等を介した租税回避を防止するための措置は所得税法や法人税法には存在せず、相続税法固有のものである。すなわち、株式会社といった営利法人のように全ての所得が法人税の課税対象とされる法人であれば、遺贈や贈与といった無償による財産の譲受けに係る収益は、所得金額の計算上、他の収益と同様に益金の額に算入され（法税22②）、法人税の課税対象とされるが、持分の定めのない法人である公益社団法人等や人格のない社団等であれば、収益事業から生じた所得以外の所得は

(14) 一方、相続税・贈与税の課税対象の発生形態については、相続・遺贈・贈与以外の形態によって移転することにより、相続税・贈与税の課税対象から外れることとなる。相続税・贈与税の課税対象の発生形態と課税対象の帰属主体の属性との対応関係のズレに基因するこれらの相続税・贈与税負担の回避の可能性は、現行相続税法の構造に基因する最も大きな問題とも捉えることができる。

(15) 個人以外の主体に対する納税義務者制度以外の対応措置としては、以下の規定が挙げられる。

相続税法第9条（贈与又は遺贈により取得したものとみなす場合—その他の利益の享受）、第9条の2（贈与又は遺贈により取得したものとみなす信託に関する権利）、第9条の3（受益者連続型信託の特例）、第64条（同族会社等の行為又は計算の否認等）、第65条（特別の法人から受ける利益に対する課税）。

法人税の課税対象とはされないため（法税7）、財産の無償の譲受けに係る収益には法人税は課税されない。この点に着目して、こうした公益法人や人格のない社団等に自己の財産を移転し、しかも、事実上これらの法人等を支配して財産の保全を図る一方、相続税・贈与税負担を回避することが可能となるため、これを防ぐ観点から、相続税法では、以下の措置を講じている。

#### （1）持分の定めのない法人に対する課税

持分の定めのない法人（持分の定めのある法人で持分を有する者がいないものを含む。）<sup>(16)</sup>に対し財産の贈与・遺贈があった場合、又はこのような法人の設立のために財産の提供があった場合において、その贈与・遺贈により贈与・遺贈者の親族その他これらの者と特別の関係がある者<sup>(17)</sup>の相続税・贈与税の負担が不当に減少する結果となると認められるとき<sup>(18)</sup>は、その持分の定めのない法人を個人とみなして、これに相続税・贈与税を課税する（相税66④（同条1項及び2項の準用）<sup>(19)</sup>）。

これは、持分の定めのない法人を利用して、相続税・贈与税の負担が不当に回避されることを防止するために設けられたものである。すなわち、これらの法人に対する財産の提供等により財産の提供者等又はこれらの者

- (16) 「持分の定めのない法人」とは、具体的には、一般社団法人、一般財団法人、持分の定めのない医療法人、学校法人、社会福祉法人、厚生保護法人、宗教法人等をいう。
- (17) 「親族その他これらの者と特別の関係がある者」とは、①当該遺贈をした者の親族、②個人と婚姻の届出をしていないが事実上婚姻関係と同様の事情にある者、③個人の使用人及び使用人以外の者でその個人から受ける金銭その他の財産によって生計を維持しているもの、④②及び③の者の親族でこれらの者と生計を一にしているものをいう（相法66④、相税令31①）。
- (18) 「相続税又は贈与税の負担が不当に減少する結果となると認められるとき」とは、贈与・遺贈により財産の提供等を受けた当該法人が行う事業が公益の増進に寄与している程度及び贈与等に係る財産が贈与者・遺贈者の親族など特定の個人の利益に供されていることの有無並びにその公益社団法人が公共的に運営される可能性の有無によって判断される（昭和39年6月9日付直審（資）24ほか「贈与税の非課税財産（公益を目的とする事業の用に供する財産に関する部分）及び公益法人に対して財産の贈与等があった場合の取扱いについて」の第2の14、武田昌輔編『DHCコンメンタール相続税法』3628頁～（第一法規）を参照。）。
- (19) この規定の趣旨について言及した裁判例としては、東京地裁昭和46年7月15日判決（行裁例集22巻7号963頁）1001頁がある。

と特別の関係がある者が、その法人を私的に支配して、その法人の施設又は余裕金を私的に利用するなどその法人から特別の利益を受けている場合には、実質的には、財産の提供者等又はこれらの者と特別の関係がある者が、その財産を所有しているのと同様であり、このような場合に何らの課税も受けないのは不公平であるからである<sup>(20)</sup>。

なお、個人とみなされることにより、個人に対する納税義務者の規定である前節に掲げた相続税法第1条の3及び第1条の4の規定を適用するに当たっては、これらの法人の「住所」は、その主たる営業所又は事務所の所在地にあるものとみなされる（相税66④（同条3項の準用））。

## (2) 人格のない社団等に対する課税

代表者又は管理者の定めのある人格のない社団又は財団<sup>(21)</sup>に対し財産の贈与・遺贈があった場合、あるいは当該人格のない社団又は財団を設立するために財産の提供があった場合には、当該社団又は財団を個人とみなして、これに贈与税又は相続税を課する（相税66①②）。

これは、これらの社団又は財団が、法人格もなく、また個人でもないためにこれらの財産の提供等による財産の取得に対して何らの課税関係も受けない場合には、税負担の公平の見地から適当ではないからである<sup>(22)(23)</sup>。

(20) 加藤・前掲注(12)35頁、東京高裁昭和49年10月17日判決など。

(21) 「人格のない社団」とは、多数の者が一定の目的を達成するために結合した団体のうち法人格を有しないもので、単なる個人の集合体ではなく、団体としての組織を有し統一された意思の下にその構成員の個性を超越して活動を行うもの（例えば、町内会、法人格のない労働組合、PTAなど）をいい、「人格のない財団」とは、一定の目的を達成するために出えんされた財産の集合体のうち法人格を有しないもので、特定の個人又は法人の所有に属さない一定の組織による統一された意思の下に出えん者の意図を実現するために独立して活動を行うものをいう。

また、「代表者又は管理者の定めのあるもの」とは、人格のない社団等の定款、寄附行為、規則、規約等によって代表者又は管理者が定められている場合のほか、その社団又は財団の業務を主宰する者が事実上存在することをいう。したがって、人格のない社団等で代表者又は管理者の定めのないものは、一般的にはほとんど例がないと考えられる。

(22) 加藤・前掲注(12)34頁。

(23) 人格のない社団等に対する課税の趣旨について、制度創設当時の解説書（泉美之松・栗原安『相続税・富裕税の実務』126頁（税務経理協会、1950））は以下のとお

なお、上記（１）の持分の定めのない法人を個人とみなして課税する措置（相税 66④）には、上記のとおり、適用要件の一つに税負担の不当減少、すなわち、「当該贈与又は遺贈により当該贈与又は遺贈をした者の親族その他これらの者と相続税法第 64 条第 1 項《同族会社等の行為又は計算の否認等》に規定する特別の関係がある者の相続税又は贈与税の負担が不当に減少する結果となると認められるとき」という要件が存在するのに対して、同様に個人とみなして相続税・贈与税を課税する措置である人格のない社団等に対する課税には、同様の要件は付加されていない。したがって、この人格のない社団等に対して課税する措置は、当該社団等への贈与又は遺贈が相続税・贈与税負担の不当減少を生ずるかどうかを問わず適用されることとなり、この点が、持分の定めのない法人に対する課税と大きく異なる<sup>(24)</sup>。

また、個人とみなされることにより、個人に対する納税義務者の規定である前節に掲げた相続税法第 1 条の 3 及び第 1 条の 4 の規定を適用するに当たっては、これらの社団又は財団の「住所」は、持分の定めのない法人の場合と同様に、その主たる営業所又は事務所の所在地にあるものとみな

り説明している。

「法人格のない社団又は財団は、純粹の法人ではなく、また個人とも異なる。課税関係においてかかる人格のない社団又は財団を如何に取扱うかは、相当困難な問題を蔵しているが、所得税においては法律上規定はないが、従来からかかる社団又は財団は個人とみなして、その代表者又は管理者に対してその代表者又は管理者の固有の所得と区別して課税する取扱いにしている。相続税法の今回の改正においては、人格のない社団又は財団で代表者又は管理者の定めのあるものに対して財産の贈与又は遺贈があった場合或いはかかる社団又は財団を設立するために財産の提供があった場合においては、その社団又は財団を個人とみなして、相続税を課税する旨を明定されたのである。人格のない社団又は財団について税法の規定が設けられたことは、注目すべきことである。」

- (24) 橋本守次氏は、この規定の差異の理由について、「特に説明した文献は見当たらないが、公益法人等を個人とみなして課税する規定は、・・・後から追加された規定であることと、公益法人に対しては、一般的に非課税とされているため、これを相続税の対象とするためには、負担の減少という要件を特に追加する必要があると考えられたのではなかろうか」と述べておられる（橋本守次『ゼミナール相続税法』78 頁（大蔵財務協会、2007））。

される（相税 66③）。

### （3）法人税との調整

持分の定めのない法人や人格のない社団又は財団に対しては、当然のことながら、法人税の納税義務者とされることから、上記（1）及び（2）の措置により持分の定めのない法人又は人格のない社団若しくは財団に対して課税されるべき相続税・贈与税の額については、一定の方法により、その法人等に課されるべき法人税その他の税の額を控除することとされている（相税 66⑤、相税令 33①②）。

## 2 受益者等が存しない信託等の特例

旧信託法の下では、公益信託を除き、受益者を確定できない信託は無効と解されてきた<sup>(25)</sup>。これに対して、平成 18 年に全文改正がなされた新たな信託法（平成 18 年法律第 108 号）では、非営利活動への民間資金の導入等のニーズに対応するため、受益者の定めのない信託の制度が導入された。これにより、公益目的の信託以外のものであっても、契約又は遺言の方法によって受益者の定めのない信託を設定することができることとした上で、信託の存続期間（20 年以内）や委託者の権利の強化等の措置が講じられている（信託法 258 以下）。

こうした受益者等が存しない信託については、その後が存在することとなる受益者に代わって、受託者に対して受贈益や運用益に係る法人税の課税がなされることとされたが（法税 2 二十九の二口、4 の 6 ①②、22②）<sup>(26)</sup>、この場合、例えば、相続人その他の親族に一定期間後に受益権が生じる停止条件を付した信託を設定することにより、実質的には相続や贈与による財産の移転であるにもかかわらず、相続税・贈与税の負担が回避されるおそれが生

(25) 四宮和夫『信託法〔新版〕』127 頁（有斐閣、1989）。

(26) これにより、受益者が存しない信託に受益者が存することとなった場合には、その受益者の受益権の取得による受贈益については、所得税又は法人税は課税されない（所税 67 の 3 ①②、法税 64 の 3 ②③）。

じることとなる<sup>(27)</sup>。

そこで、こうした税負担回避を防ぐ観点から、相続税法では、受託者に対して以下の措置を講じている。

(1) 受益者等が存しない信託の効力が生ずる場合

受益者等が存しない信託の効力が生ずる場合において、その信託の受益者等となる者がその信託の委託者の親族等であるときは、その信託の受託者は、その信託の効力が生ずる時において、その委託者からその信託に関する権利を贈与又は遺贈により取得したものとみなされ、相続税又は贈与税が課税される（相続9の4①）。

なお、受益者等が存しない信託の受益者等となる者が明らかでない場合にあっては、その信託が終了した場合にその信託の委託者の親族等がその信託の残余財産の給付を受けることとなるときにも上記の適用がなされる（相続9の4①）。

(2) 信託の受益者等が存しないこととなった場合

受益者等が存する信託について、その信託の受益者等が存しないこととなった場合において、次に受益者等となる者がその信託の効力を生じた時の委託者又はその次に受益者等となる者の前の受益者等の親族等であるときは、その信託の受託者は、受益者等が存しないこととなった時において、次に受益者等となる者の前の受益者等からその信託に関する権利を贈与又は遺贈により取得したものとみなされ、相続税又は贈与税が課税される（相続9の4②）。

なお、受益者等が存しないこととなった信託の次に受益者等となる者が明らかでない場合にあっては、その信託が終了した場合にその信託の委託者又はその次に受益者等となる者の前の受益者等の親族等がその信託の残余財産の給付を受けることとなるときにも上記の適用がなされる（相続9の4②）。

---

(27) ファイナンス別冊『平成19年度税制改正の解説』478-479頁。

### (3) 特例の対象者たる「受託者」

受益者の定めのない信託の受託者については、信託法上、特段の制限は設けられていないため、同法の本則を見る限り、「受託者」の中には個人及び個人以外の者の双方の主体が含まれることとなる。しかし、濫用的な利用に対する懸念から、同法の附則において経過措置が設けられており、受益者の定めのない信託は、学術、技芸、慈善、祭祀、宗教その他公益を目的とするものに該当する場合を除き、別途法律で定められる日までは、その信託に関する信託事務を適正に処理するに足りる財産的基礎及び人的構成を有する一定の法人以外の者を受託者とすることができないとされている（信託法附則③、信託令3）。したがって、個人が受益者の定めのない信託の受託者となることはできないこととなる。

こうした受益者等が存しない信託の受託者に対する上記（1）及び（2）の措置の適用に当たっては、これらの信託の受託者が個人以外の者であるときは、その受託者を個人とみなして、個人に対する納税義務者の規定である前節に掲げた相続税法第1条の3及び第1条の4の規定をはじめ、同法の規定を適用することとされている（相税9の4③）。

なお、受益者等が存しない信託の受託者について相続税法第1条の3及び第1条の4の規定を適用する場合には、①信託の受託者の住所は、その信託の引受けをした営業所、事務所その他これらに準ずるものの所在地にあるものとする、②個人に係る非居住無制限納税義務者制度の規定（相税1の3二、1の4二）を適用するに当たっては日本国籍を有するものとしてとされており、一定の手当てがなされているところである（相税令1の12①）。

### (4) 法人税との調整

受益者等が存しない信託の受託者に対しては、前述のとおり、法人税の納税義務者とされることから、上記（1）及び（2）の措置により信託の受託者に対して課税されるべき相続税・贈与税の額については、持分の定めのない法人や人格のない社団等の場合と同様に、一定の方法により、そ



の受託者に対して課されるべき法人税その他の税の額を控除することとされている（相税9の4④、相税令1の10⑤）。

## 第4節 納税義務者の属性の違い等に基因する税額の加算等

前節までにおいて概観したとおり、相続税・贈与税の納税義務者となり得る主体には、個人そのものの他、個人とみなされた法人等も存するが、これらの納税義務者となり得る主体の中には種々の属性が含まれることとなるため、債務控除や税額控除の適用に当たっては、そうした属性の違いに応じた取扱いがなされているところである。そして、そうした属性の違い等に注目して、同じ財産価値の移転であっても課税すべき額を加算したり控除したりする仕組みが存在するところである。

本節では、これらの仕組みのうち、次章で取り上げる「新たな事例」との関連性から、相続税額の加算制度及び相次相続控除制度を取り上げるとともに、相続税額の加算制度の趣旨の一つとされる世代を跳躍した財産の移転を牽制することとの関連性から、世代を跳躍した財産移転の形態について概観することとする。

### 1 相続税額の加算制度

#### (1) 趣旨

相続又は遺贈により財産を取得した者がその相続又は遺贈に係る被相続人の1親等の血族（その代襲相続人を含む。）及び配偶者以外の者である場合には、その者に係る相続税額は、算出相続税額の100分の20に相当する金額を加算した金額とされる（相税18①）。なお、この場合の1親等の血族には、被相続人の直系卑属がその被相続人の養子となっている場合（いわゆる孫養子（代襲相続人を除く。））を含まないこととされている（相税18②）。

相続税額の加算制度は、「相続又は遺贈により財産を取得した者が被相続

人との血族関係の疎い者である場合、又は全く血族関係のない者である場合には、その財産の取得について偶然性が強く、また、被相続人が子を越して孫に直接遺産を遺贈することにより、相続税の課税を1回免れることも可能となることから設けられたもの<sup>(28)</sup>とされており、世代を跳躍した財産の移転を牽制するほか、親疎の違いに基因する財産取得の偶然性に着目して、税負担を加重するものである<sup>(29)</sup>。

なお、現行の相続税の加算制度は、上記のとおり、相続又は遺贈により財産を取得した者が対象とされ、贈与により財産を取得した者は対象とされていないが、これは、生前贈与については、暦年課税による贈与税の対象とされ、既に相続税よりも税負担が加重されているためと考えられる。

## (2) 対象者

相続又は遺贈により財産を取得した者のうち相続税の加算制度の対象となる者は、上記のとおり、「その相続又は遺贈に係る被相続人の1親等の血族(その代襲相続人を含む。)及び配偶者以外の者」とされており、条文上、相続税の納税義務者の区分の違いによる適用制限の規定はないため、条文上の要件である1親等の血族又は配偶者に該当しない者であれば、すべからず相続税額の加算制度の対象となることとなる。

相続税額の加算制度の対象者としては以下のとおりであり、孫等の世代を跳躍した者以外の者のほか、前節で概観した「個人以外の主体」も含まれることとなる。

- 祖父母、兄弟姉妹
- 姻族、孫、親族に該当しない者
- 人格のない社団・財団、持分の定めのない法人（一般社団法人等、公益社団法人等その他公益を目的とする事業を行う法人）（相続 66）

(28) 武田・前掲注(18) 1352-1353頁。

(29) 北野弘久編『コメンタール相続税法』[高梨克彦] 171-173頁(勁草書房、1974)では、相続税額の加算制度の立法趣旨として、本文おける二つの事由のほか、「遺産に対する貢献度の差異」や「縦型共同生活の保護」といった事由を挙げているが、それらのすべてについて批判を加えている。

○ 受益者等が存しない信託の受託者（相税9の4）

## 2 相次相続控除制度

相続税額の加算制度は、上記1のとおり、世代を跳躍した財産の移転を牽制する効果を有しているが、その一方で、こうした牽制効果の下で次世代ごとの財産の移転がなされた場合において、相続税の課税される周期が近いときには、別途、一定の税負担の軽減措置が講じられている。すなわち、相続によって財産を取得した場合において、その相続に係る被相続人が、その相続の開始前10年以内に相続によって財産を取得したことがあるときは、相続税の負担が過重になりすぎるのを防止するために、各相続人の相続税額から一定額の税額控除が認められており、これを相次相続控除という（相税20）。

相次相続控除は、「相続（被相続人からの相続人に対する遺贈を含む。）により財産を取得した場合」が対象とされており（相税20柱書き）、条文上、相続税の納税義務者の区分の違いによる適用制限の規定はないため<sup>(30)</sup>、相続税法第20条の要件（相続人が相続により財産を取得すること等）を満たせば適用がある。したがって、子供等の相続人が相続により財産を取得した場合には相次相続控除が適用されるが、孫等が遺贈により財産を取得した場合には相次相続控除が適用されることはなく、逆に、相続税額の加算制度が適用されることとなる。

このように、相次相続控除制度は、相続税額の加算制度といわばパラレルの関係にあるといえる。

## 3 財産移転の形態

世代を跳躍した財産移転の形態としては、前節までにおいて概観した「個人に対する納税義務者制度」及び「個人以外の主体に対する納税義務者制度」に対応して、孫等に直接財産を移転する形態と、法人制度や信託制度といっ

---

(30) 武田・前掲注(18)1526頁。

た、財産の帰属主体となり得る私法上の枠組みを用いて、いわば間接的に孫等へ財産を移転する形態とに大別することができる。

#### (1) 直接移転

世代を跳躍した財産の移転の形態としては、まず、孫等の個人に財産を直接移転する形態が考えられるところであり、これは主に、「個人に対する納税義務者制度」に対応しているといえる。

なお、同じ直接移転の形態であっても、代襲相続の場合には、世代跳躍には該当せず、相続税額の加算制度の対象とはならない。このことから、世代跳躍に該当するためには、跳躍される者が実際に存在することが必須の条件となる。

一方、法形式上は次世代への移転であっても、孫を養子にしているような場合には、実質的な世代跳躍とされており、上記1のとおり、相続税額の加算制度の対象とされる（相税18②）。

#### (2) 間接移転

世代を跳躍した財産の移転は、孫等に直接移転するのではなく、孫等と何らかの関係のある第三者に移転することによって実質的に世代跳躍の状態とすることも可能である。

こうした「間接移転」の受け皿としては、法人制度や信託制度を利用することが考えられる。

##### ① 法人制度

法人制度には、主に、法人財産に対する持分の定めのある存する法人と存しない法人とに大別することができるが、持分の定めのある法人、例えば、同族会社等に対して無償で財産の提供があった場合には、株主である個人が所有しているその会社の株式や出資の価額の増加を通じて、財産の提供者からの贈与により取得したものとみなされる（相税9、相基通9-2）。このように、持分の定めのある法人（会社）を受け皿とする場合においては、持分（株式・出資）の帰属者である個人に納税義務が及ぶこととなるため、主に「個人に対する納税義務者制度」に対応し

ているといえる。

一方、持分の定めのない法人を受け皿とする場合においては、前節において概観したとおり、その法人自体に納税義務が及ぶこととなるため（相税 66）、主に「個人以外の主体に対する納税義務者制度」に対応しているといえる。

## ② 信託制度

信託制度においても、主に、受益者等の存する信託と存しない信託とに大別することができる。そして、受益者等の存する信託を受け皿とする場合においては、受益権の帰属者である受益者たる個人に納税義務が及ぶこととなるため（相税 9 の 2）、主に「個人に対する納税義務者制度」に対応しているといえる。

一方、受益者等の存しない信託を受け皿とする場合においては、前節において概観したとおり、その信託の受託者に納税義務が及ぶこととなるため（相税 9 の 4）、主に「個人以外の主体に対する納税義務者制度」に対応しているといえる。

## 第 5 節 小括

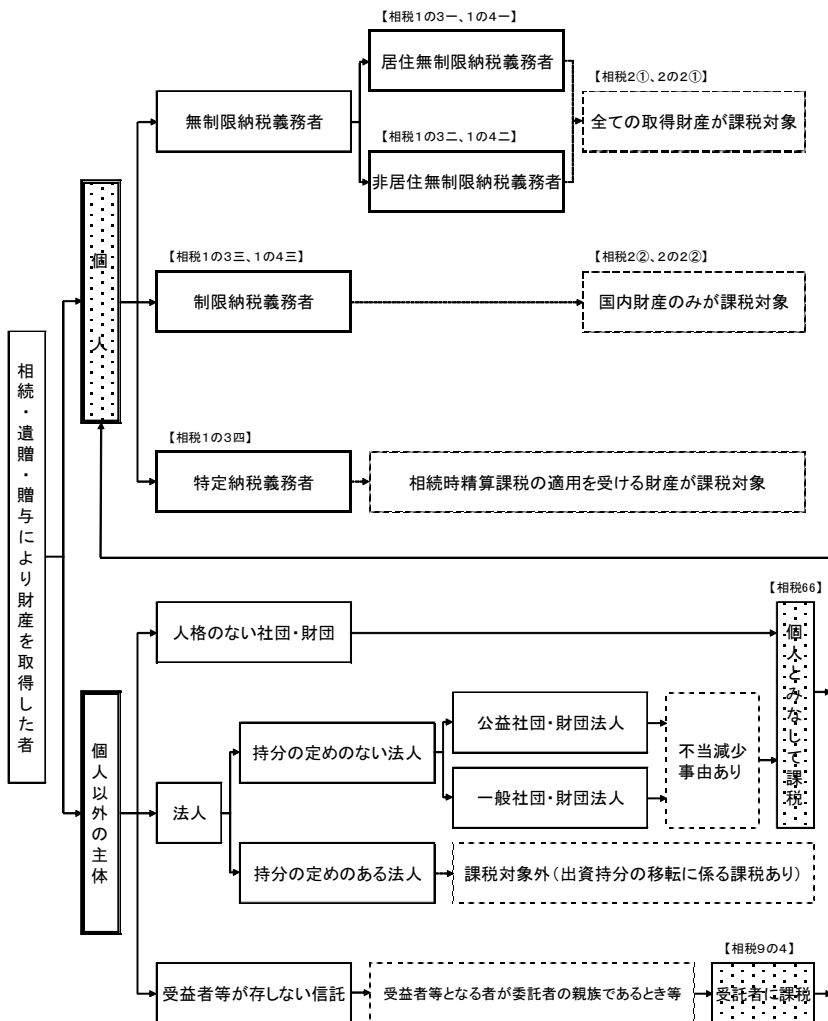
前節までにおいて概観してきた現行相続税法における相続税・贈与税の納税義務者制度の体系を図示すると、次々頁のとおりとなる。

相続税・贈与税の納税義務者制度に関する現行の枠組みは、前節までのとおり、近年において、個人に係る無制限納税義務者の範囲の拡大や納税義務者とされる法人等の範囲の拡大などの見直しがなされているものの、今日まで基本的に維持されている。すなわち、法定相続分課税方式という遺産取得課税方式を基調とした相続税の課税方式を採用する現行相続税法においては、財産の取得者である個人に対する納税義務者制度を基本と位置付けつつ、相続税・贈与税の税負担回避への対応措置として、一定の個人以外の主体に対しても納税義務を課している。そして、その上で、相続税・贈与税の納税義務があるとされた

者の属性に応じて、税額の加算や控除をしており、世代跳躍等への対応策としての性格を有する相続税額の加算制度もそうした措置の一つであるといえる。

個人に対する相続税・贈与税の納税義務者制度については、第2節において明示したとおり、相続税法第1条の3及び第1条の4の規定において、相続税及び贈与税のそれぞれについて納税義務者の類型が定められており、この類型に応じて、相続税・贈与税の課税財産の範囲を異にしているところである。また、個人以外の主体に対する相続税・贈与税の納税義務者制度について定めた相続税法第9条の4や第66条の規定は、持分の定めのない法人等の場合であれ受益者等が存しない信託の受託者の場合であれ、個人以外の主体を個人とみなして相続税法の規定等を適用するという方式を採用している。したがって、個人以外の主体に対する納税義務者制度であっても、個人に対する納税義務を定めた相続税法第1条の3及び第1条の4の規定が適用されることとなり、これらの規定に適用関係が集約されるという構造を有しているといえる。更に、相続税法第66条や第9条の4の規定は、「持分の定めのない法人等に財産の贈与・遺贈があった場合」、あるいは「受益者等が存しない信託の効力が生ずる場合」については、その法人等や信託の受託者を「個人とみなす」と定めており、適用場面を特定していることから、基本的に、個人以外の主体への財産の移転の時という、いわば「入口段階」について対処した措置であるといえる。

○ 相続税・贈与税の納税義務者制度の体系



### 第3章 相続税・贈与税の納税義務者制度を巡る 「新たな事例」

#### 第1節 総説

相続税・贈与税の納税義務者制度に関する現行の枠組みは、前章において概観したとおり、近年において、個人に係る無制限納税義務者の範囲の拡大や納税義務者とされる法人等の範囲の拡大などの見直しがなされているものの、今日まで基本的に維持されている。このうち、「個人に対する納税義務者制度」について講じた適正化措置（非居住無制限納税義務者制度の新設）については、「武富士事件」の最高裁判決において、「贈与税回避を可能にする状況を整えるためにあえて国外に長期の滞在をするという行為が課税実務上想定されていなかった事態であり、このような方法による贈与税回避を容認することが適当でないというのであれば、法の解釈では限界があるので、そのような事態に対応できるような立法によって対処すべきである」<sup>(31)</sup>との指摘がなされている点について、現に立法的に解決を図ったものであるといえる。したがって、改正後の制度の下においては、武富士事件と同様のスキームによる贈与税の負担回避を封じているといえる。

一方、こうした適正化後の制度の下においても、相続人（受贈者）が日本国籍を有しないか、又は、被相続人（贈与者）若しくは相続人（受贈者）が過去5年以内において国内に住所を有していなかった場合（国外居住5年超の場合）には、この制度の対象外となるため、国外財産の取得が課税対象とはならないこととなり、適正化後の制度においても課税上の問題を生じさせることとなるが、近年において実際に、そうした事例が出現している状況にある。

---

(31) 判例時報・後掲注(51)9頁。



## 第2節 名古屋地裁平成23年3月24日判決（平成20年（行ウ） 第114号）<sup>(32)</sup>

本事例は、原告Xの祖父が米国ニュージャージー州の法律に準拠して行われた信託契約によって、米国籍のみを有する原告Xを受益者とする信託を設定したことについて、被告課税庁Yが、本件信託契約に基づく信託行為につき、旧相続税法第4条第1項を適用し、原告Xは信託受益権の贈与を受けたとみなされる<sup>32)</sup>として贈与税の決定処分等を行ったことに対し、本件信託の設定行為は旧相続税法第4条第1項に規定する信託行為に該当しないことや、原告Xは同項に規定する受益者に該当しないことなどとして、その取消しを求めたものである。

### 1 事例の概要等

#### (1) 事例の概要

まず、本事例の概要を示すと次のとおりである。

- ① 原告Xは、平成15年〇月〇日に、父A、母Bの子として、米国カリフォルニア州サンタモニカ市で出生した。
- ② 原告Xの父母は共に日本国籍を有しているが、原告Xは米国籍のみを有し、日本国籍を有していない。
- ③ 原告Xの祖父C（日本に居住）は、平成16年8月4日、米国ニュージャージー州に所在するD社との間で、祖父Cを委託者、D社を受託者、そして原告Xを受益者とする信託契約（以下「本件信託契約」という。）をニュージャージー州法に準拠して、締結した。
- ④ 祖父Cは、平成16年8月18日に500万米国ドルをE銀行の日本国内支店から同銀行のスイス国内支店の同人名義口座へ送金し、同資金により額面500万米国ドルの米国財務省証券（以下「本件米国債」という。）

---

(32) 判決文は、裁判所HPの下級裁判所判例集の中に掲載されている。  
(<http://www.courts.go.jp/hanrei/pdf/20110620141811.pdf>)

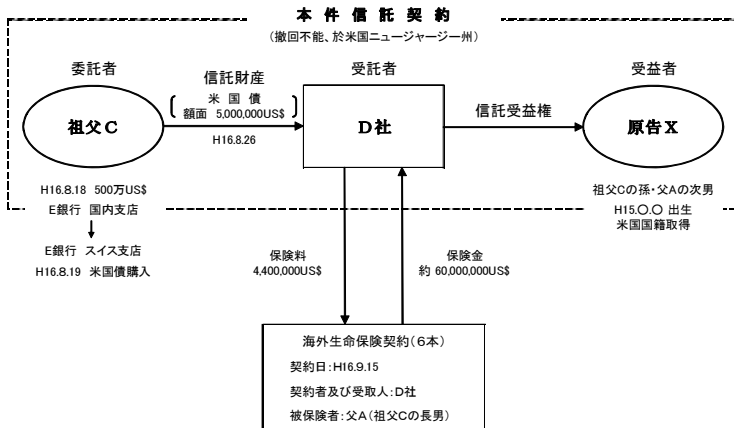
を購入し、同年8月26日に本件信託契約に基づいてD社に引き渡した。

⑤ D社は、平成16年9月15日に、信託財産の運用として契約者及び受取人をD社、被保険者を父Aとする米国生命保険会社6社と生命保険契約を締結し、本件米国債の売却代金のうち440万米国ドルを支払い保険料に充てた。なお、各生命保険契約の満期日は、おおむね70年後に設定されている。

⑥ 課税庁Yは、原告Xが、いわゆる居住無制限納税義務者に該当すると認定した上で、本件信託契約の受益者に指定されており、相続税法（平成19年法律第6号による改正前のもの。）第4条第1項「贈与又は遺贈により取得したものとみなす場合」に規定する信託受益権の贈与を受けたものとみなされる場合に該当するとして、贈与税の決定処分及び無申告加算税の賦課決定処分（以下「本件課税処分」という。）をした。これに対し、原告Xは所定の不服申立てを経て提訴した。

次に、こうした本事例における信託契約の概要を図示すると次のとおりである。

### ○ 本件信託契約の概要



このように、本事例は外国の信託を用いて財産を祖父Cから原告Xへと

いう、世代を跳躍した財産の移転を図ったものと見ることができ、その際、外国の信託を用いていることから、前章において概観した財産移転の形態のうちの「間接移転」の形態に属するといえる。そして、受益者は原告Xとされ、受益権の帰属者である原告Xに納税義務が及ぶと考えられるため、同じく前章において概観した「個人に対する納税義務者制度」に対応しているといえる。

## (2) 本件信託契約書の内容

本件信託契約には、祖父Cの子孫らのために設定された旨の記載が冒頭になされている本件信託契約書によると、以下の特色が認められる<sup>(33)</sup>。

① 受託者Dは、自己の裁量により、原告Xが生存する限りにおいて、原告Xの教育、生活費、健康、慰安及び安寧のために妥当と思われる金額を、元本及び収益から支払うとしている（4条1項）。

受託者Dは、上記の規定に関わらず、信託財産に関わる限定的指名権（本件信託の受益者を指名できる権限）が行使されたときは、信託財産を、本件信託契約により特に除外されている者以外の者のために保有、管理、分配するものとする（同条2項1号）。

② 受託者Dの権限は、制限を受けず、受託者Dの合理的な裁量において行使することができる（6条柱書き）とされ、その例示として、資産の維持、全般的管理、賃貸借、借入れ、保険の購入、提訴、和解等が挙げられている（同条1項ないし7項）。また、受託者Dは、信託財産を、ニュージャージー州法に規定される標準的な注意義務に従うことを条件として、あらゆる種類の投資対象に投資できる（同条8項）。同条の他の規定をも総合すると、受託者Dには、信託財産の運用に関して、広範な権限が認められているといえる。

③ 本件信託契約では、受益者の財政的な要求を満たす流動性を提供し、設定者（祖父C）の死亡時に本件信託により企図される利益を積み立て

---

(33) 裁判所HP・前掲注(32)20-21頁。なお、本文にて引用する括弧内の条項は、本件信託契約書の条文番号である。

ることが主たる目的とされ、そのための手段として生命保険証券への投資が、この目的を満たすための適切な投資戦略であるとされている（7条1項）。

これを受けて、受託者Dは、設定者（祖父C）又は保険加入の利益があるその子孫の誰かを被保険者とする生命保険証券を購入及び保有する権限を有する（7条2項）とされ、信託財産により購入した保険証券について、あらゆる権利を有するものとされている（同条3項）。

また、保険料支払に関しては、受託者Dは、信託財産が支払うべき保険料又はその他手数料の額に満たない場合には、保険料又はその他手数料を支払う義務はないが、自己の裁量により、信託財産の元本を売却するなどして、保険料などを支払うことができるとされている（7条5項2号）。

そして、被保険者（父A）の死亡、保険証券の早期償還等の場合には、受託者Dは、当該保険証券の保険金及び給付金を回収するものとされ、そのために必要な措置を講ずる権限を有するとされている（7条6項）。

- ④ 本件信託契約においては、投資顧問として、父Aが指名されている（8条1項）。投資顧問は、信託の投資方針、信託資産の売買又は保有の決定につき責任を負うとされており（同条柱書き）、受託者Dが本件信託契約6条に基づき権限を有する措置を講じるよう、受託者Dに指示する権限を有している（同条2項2号）。
- ⑤ 受託者Dの報酬等に関しては、受託者Dは、報酬表に基づき報酬を受けるものとされており、収益から充当すべき報酬は、経常収益又は累積利益から支払えるものとされ（9条7項）、また、受託者Dの報酬及び費用の全ては、信託より支払われるものとされている（同条11項）。

## 2 争点

上記1において示したとおり、本事例において、本件信託契約における委

託者は原告Xの祖父C、受託者は米国の信託会社D、そして信託財産は本件米国債とされている。また、原告Xは米国カリフォルニア州で出生し、米国籍を取得している上（日本国籍なし）、本件信託の設定時においてはまだ乳児であった（原告Xの両親ABは共に日本国籍あり）。したがって、祖父Cから孫である原告Xへという、世代を跳躍して財産を無償で移転した事例ではあるが、原告Xが日本国籍を有していないことから、原告Xが本件信託の設定時において日本に住所を有していない上に本件信託契約における信託受益権が国外財産と判断されれば、原告Xに対して贈与税を課税する手立てを失うこととなる。また、祖父Cは日本に住所を有していることから、贈与者課税を採用している米国においても課税できないこととなり、日米両国において課税ができないという「国際的な二重非課税」の状態が生ずることとなる。

こうした本事例における具体的な争点は、以下の5つの項目を挙げていた。

- ① 本件信託の設定行為が旧相続税法第4条第1項に規定する「信託行為」に該当するか否か
- ② 原告Xが旧相続税法第4条第1項に規定する「受益者」に該当するか否か
- ③ 本件信託が生命保険信託に該当するか否か
- ④ 原告Xが相続税法第1条の4第3号の制限納税義務者に該当するか否か
- ⑤ 本件信託財産が我が国に所在するものであるか否か

### 3 裁判所の判断

裁判所は、上記2において掲げた5つの争点のうち、①については、本件信託の設定行為は旧相続税法に規定する信託行為に該当すると判断して原告X側の主張を退けたものの、②については、「原告Xは、本件信託の設定時において、本件信託による利益を現に有する地位にあるとは認められない」と判断して課税庁側の主張を退けており、原告Xは、本件信託の設定に関し、旧相続税法に規定する「受益者」に該当するとは認められないから、原告X

に対して贈与税を課することはできないと判断している。これにより、原告Xが「受益者」に該当することを前提としてされた本件課税処分は、残りの③から⑤までの争点を判断するまでもなく違法であると判断し、国側敗訴の判決を言い渡している。

①及び②の争点に関する裁判所の判断を要約すると、次のとおりである<sup>(34)</sup>。

(1) 本件信託の設定行為が旧相続税法第4条第1項に規定する「信託行為」に該当するか否か

○ 相続税法第4条第1項の「信託行為」については、同法にはこれを定義する規定は置かれておらず、このような場合、原告の予測可能性や法的安定性を守る見地から、税法上の用語は、特段の事情のない限り、通常用いられる用法により解釈するのが相当であるから、同法第4条第1項の「信託行為」は、信託法による信託行為を意味するものと解するのが相当である。

○ 原告Xは、本件信託契約の規定により、原告Xの父Aが受益者選択権及び受託者であるD社に対する財産の保有、管理、分配について指示する権限を有していることを理由に、本件信託は、信託法にいう信託に当たらないと主張する。しかし、本件信託は、委託者である原告Xの祖父Cが、本件信託の設定行為により、受託者であるD社に本件信託財産である本件米国債を帰属させ、受益者とされる原告Xのために管理処分すべき拘束を加えたものと認められることから、本件信託の設定行為は、旧相続税法第4条第1項にいう「信託行為」に当たると認められることから、原告Xの主張は採用できない。

(2) 原告Xが旧相続税法第4条第1項に規定する「受益者」に該当するか否か

① 相続税法等の定め

○ 旧相続税法第4条第1項と同じように贈与があったとみなす規定

---

(34) 裁判所HP・前掲注(32)12-13、16-24頁。

である同法第5条《贈与により取得したものとみなす場合》ないし第9条《贈与又は遺贈により取得したものとみなす場合》のいずれも、受贈者とされる者が贈与とみなされる行為によりもたらされる利益を現に有することになったと認められる時に、贈与があったものとみなすと規定されていると理解できるところ、これらの規定と、贈与税の納税義務は贈与による財産の取得の時に成立するとする国税通則法第15条第2項第5号《納税義務の成立及びその納付すべき税額の確定》を併せて読めば、贈与税は、受贈者とされる者が贈与による利益を現に有することに担税力を認めて、これに対して課税する制度であると理解できるので、旧相続税法第5条ないし第9条と同様に、みなし贈与の規定である同法第4条第1項にいう「受益者」とは、当該信託行為により、その信託による利益を現に有する地位にある者と解するのが相当である。

② 本件信託の趣旨等

- 本件信託契約に至る締結経過、すなわち、本件信託の設定者である原告Xの祖父Cは、あくまでも生命保険で運用することを内容とする投資プランを訴外銀行員に相談し、本件生命保険の被保険者である原告Xの父Aは、本件信託契約締結前に、既に生命保険契約締結のための健康診断を受診し、投資顧問としての原告Xの父Aは、本件信託が設定された2週間後には、受託者であるD社に対し、本件生命保険の契約締結を指示し、これを受けてD社は、生命保険契約を締結したこと、また、本件信託契約の内容、すなわち、本件信託財産を生命保険に投資することが明示され、本件信託が、投資顧問である原告Xの父Aの指示に従って、資産運用をする義務を負うとされていることに照らすと、本件信託は、本件信託財産を、原告Xの父Aを被保険者、受託者であるD社を保険契約者兼保険金受取人とする本件生命保険に投資し、その死亡保険金をもって、受益者に利益を分配することを目的として設定されたものと認めるのが相当である。

- 受託者であるD社は、信託財産の分配に関して裁量権を有しており、被保険者である原告Xの父Aが死亡し本件生命保険の保険金を受領したとしても、これを直ちに全額原告Xに支払わなければならない義務を負っておらず、適宜の方法で支払うことが認められている上、限定的指名権者である原告Xの父Aにおいて、原告X以外の者を受益者と指名することができるものであることから、本件信託契約上、原告Xが本件信託の受益者とされているとしても、その地位は浮動的なものであると認められる。

### ③ 検討

- 本件信託としては、本件生命保険の保険金が受領できる時、すなわち、原告Xの父Aの死亡時又は保険期間が満了した時まで保険金を取得することはできず、本件信託設定時においては、受益者に対して分配することが可能となる資産を有していないことになるから、本件信託の受益者は、本件信託の設定により直ちに本件信託から利益を得ることはできず、原告Xの父Aが死亡し、あるいは本件生命保険の満期が到来して初めて本件信託から利益を得ることが可能となるし、また、原告Xは、本件信託契約において第一次的には受益者とされているが、本件信託が受領した本件生命保険契約に基づく保険金を直ちに全額受領できるわけではなく、本件信託の裁量により分配を受け得るのみであり、しかも、限定的指名権者の指名により、原告X以外の者が本件信託の利益の分配を受けることも可能であるから、以上の事情を総合すれば、原告Xは、本件信託の設定時において、本件信託による利益を現に有する地位にあるとは認められない。
- 課税庁Yは、本件信託契約が締結され、委託者である原告Xの祖父Cが本件米国債を信託財産として本件信託に寄託した後に、受託者であるD社はその裁量により本件生命保険契約を締結したのであるから、受益者である原告Xは、本件信託設定時に本件信託による利益を取得できていた旨主張する。しかし、本件信託の設定と本件生命保険



契約の締結時期に若干の間隔があるとしても、本件生命保険の契約締結は、本件信託契約締結前から予定されていたものであり、本件信託契約の実態を踏まえない形式論であって、採用することができない。

### 第3節 小括

以上のとおり、本事例は、祖父Cから孫である原告Xへという、世代を跳躍して財産を無償で移転した事例ではあるが、原告Xが日本国籍を有していないことから、原告Xが本件信託の設定時において日本に住所を有していない上に本件信託契約における信託受益権が国外財産と判断されれば、原告Xに対して贈与税を課税する手立てを失うこととなる。また、祖父Cは日本に住所を有していることから、贈与者課税を採用している米国においても課税できないこととなり、日米両国において課税ができないという「国際的な二重非課税」の状態が生ずることとなる。

本事例を巡る主な問題点等としては、以下の点が挙げられる。

- 財産の取得者を外国国籍とすることや外国における滞在日数を多くすることなどによって、非居住無制限納税義務者制度における「住所要件」及び「国籍要件」の適用を回避しようとする意図が窺われること。
- 財産の移転の際に外国の信託、すなわち、前章において概観した財産移転の形態のうちの「間接移転」の形態を用いていること。本事例において、原告Xは受益者には該当しないとの判断がなされているが、仮に、本事例における信託が受益者等の存しない信託に該当するとすれば、前章において概観したとおり、こうした信託の受託者に対する納税義務をも含む「個人以外の主体に対する納税義務者制度」の取扱いとも関連性を有するものと考えることができる。
- 祖父から孫へという世代を跳躍した財産の移転であること。これは、祖父の生前に孫へ多額の財産の移転を図ることにより、将来的には、祖父に係る相続税の負担を回避するとともに、一世代分の相続税、すなわち父に係る相

続税の負担をも回避することに繋がることになる。

- 日米両国において課税ができないという「国際的な二重非課税」の状態が生ずること。

これらの問題点等はいずれも、前章までにおいて概観した現行相続税法における相続税・贈与税の納税義務者制度の枠組み、すなわち、個人に対する納税義務者制度、個人以外の主体に対する納税義務者制度、及びこうした納税義務者の属性に応じた税額の加算・控除のいずれにおいても関連性を有していることとなる。したがって、本章において取り上げた「新たな事例」を巡る考察は、現行相続税法における相続税・贈与税の納税義務者制度の枠組みに基因する問題点等を顕在化させるとともに、問題解決へ向けて、何らかの方向性や対応策を提示させることに資するものと考えるところである。

そこで、次章以降においては、この「新たな事例」を巡る考察を一つの足掛かりとして、関連する論点の検証・考察を進めていくこととする。

## 第4章 個人に対する納税義務者制度

### 第1節 「新たな事例」との関連性

前章において取り上げた「新たな事例」においては、原告Xを出生時点から米国国籍とすることや米国における滞在日数を多くすることなどによって非居住無制限納税義務者制度における「住所要件」及び「国籍要件」の適用を回避しようとしている意図が窺われる。したがって、「新たな事例」を巡る考察は、現行の個人に対する相続税・贈与税の納税義務者制度の取扱いについて、何らかの示唆を得るところができるものと考えるところである。

そこで、本章においては、第2章において概観した個人に対する相続税・贈与税の納税義務者制度について、その沿革を概観した上で、住所及び国籍といった要素について考察するとともに、これらを基に「新たな事例」を巡る検証・考察を行うことを通じて、今後の方向性や対応策について考察することとする。

### 第2節 沿革

#### 1 概要

相続税の納税義務者については、昭和24年のシャープ勧告での指摘<sup>(35)</sup>に基づいて制定された相続税法（昭和25年法律第73号）の第1条（当時）に規定されており、これが現行法の基礎とされるが、この当時は、一生累積課税による遺産取得課税の立場から、相続税と贈与税の区分はなかった。

昭和28年の税制改正において、一生累積課税が廃止され、相続人以外の者には贈与税を課税することされ、その後の昭和33年の税制改正では相続税の総額を法定相続分によって決定する方式（法定相続分課税方式）に改められるなど、ほぼ現在の課税方式に近い形ができあがった。

---

(35) 日本税理士会連合会編『シャープ使節団日本税制報告書〔復刻版〕』第8章 贈与税及び遺産税、A節—租税形態、102—103頁。

## 2 平成 12 年度税制改正前

第 2 章において述べたとおり、従来、相続又は遺贈により財産を取得した個人で、その財産を取得した時において相続税法の施行地（つまり「日本国内」）に住所を有する者については、「無制限納税義務者」として相続、遺贈又は贈与により取得した財産のすべてに対して相続税・贈与税の納税義務があるとし、その一方、日本国内に住所を有しない者については、「制限納税義務者」として相続、遺贈又は贈与により取得した財産のうち日本国内にある財産のみに対して相続税・贈与税の納税義務があるとしていた。

この制度は、課税対象を決定する上で基礎となる「国（法律の施行地）」と「人」とのつながりを、財産の取得という一時点における相続人等の住所のみで捉えるという考え方に基づくものであって、財産の日本国外への移転が容易でなく、頻繁に生活拠点を日本国外に移動させることも少ないという当時の状況の下では、簡素という点で優れていた。

しかし、①我が国と外国との間での相続税の課税方法や課税対象等の違いを利用し、相続発生直前に財産を日本国外に移転し、日本国外に住所を有する子供に相続させる、②贈与税においても、子供が日本国外へ住所を移した直後に国外へ財産を移転させ、その国外財産をその子供へ贈与するなど、我が国の相続税・贈与税の負担を回避し、更には、いずれの国の税負担をも免れるという節税行為が一般に紹介され<sup>(36)</sup>、税制に対する信頼を損ねかねない状況となっていた<sup>(37)</sup>。

## 3 平成 12 年度税制改正

このような状況を踏まえ、平成 12 年度の税制改正において、日本国内に住所を有していない者で日本国籍を有する相続人等については、原則として、相続等の時点で日本国内に住所を有しない場合であっても、以下に掲げる趣旨から日本国内に住所を有する者と同様に、国外財産も相続税・贈与税の課

---

(36) 満洲・前掲注 (11) 336—338 頁。

(37) 国税庁「平成 12 年度改正税法のすべて」371—373 頁。

税対象とする租税特別措置（旧税特措 69）が講じられた<sup>(38)</sup>。

- 主要諸外国の制度を見ても、従来の我が国の制度のように、財産の取得時点での相続人等の住所のみにより納税義務の範囲を判別するのではなく、相続人等の国籍や相続開始前等の一定期間における住所地の異動状況をも勘案している例が多いこと。
- 一部の国では、自国での租税を回避する目的で国籍を離脱しているような場合には、より厳しい基準で納税義務の範囲を判定する制度を導入している国もあること。
- 納税義務の範囲を判定する際に国際的な基準の一つである自国籍の有無をも勘案する必要があること。

このように、新たに創設された納税義務者の特例制度（非居住無制限納税義務者制度）は、第 2 章において概観したとおり、財産の取得側の納税義務者の区分の判定に当たって、取得者側自身の要件のみならず、移転者側に関する要件をも加味しているが、これは、他の税目には存在しない点において、興味深いといえる。

#### 4 平成 15 年度税制改正

平成 15 年度の税制改正では、旧措置法第 69 条に規定されていた相続税の納税義務者等の特例制度が廃止され、相続税法第 1 条の 3 第 2 号及び第 1 条の 4 第 2 号に同様の規定が設けられるとともに、相続時精算課税制度の創設に伴い、相続時精算課税適用者で相続又は遺贈により財産を取得しなかった者についても相続税の納税義務者となるように、相続税法第 1 条の 3 第 4 号（特定納税義務者）が規定された。

これにより、第 2 章において述べたとおり、相続税法第 1 条の 3 第 1 号及び第 1 条の 4 第 1 号に規定する納税義務者（居住無制限納税義務者）、同法第 1 条の 3 第 2 号及び第 1 条の 4 第 2 号に規定する納税義務者（非居住無制限

---

(38) 国税庁・前掲注 (37) 372-373 頁。

納税義務者)、同法第1条の3第3号及び第1条の4第3号に規定する納税義務者(制限納税義務者)並びに同法第1条の3第4号に規定する納税義務者(特定納税義務者)の4区分に整理された。

## 5 小括

このように、個人に対する相続税・贈与税の納税義務者制度の主要な沿革を辿ると、現行制度においては、財産の取得者側の「住所」及び「国籍」といった要素が、無制限納税義務者及び制限納税義務者といった区分の判定をする上で主要な要件となっていることが分かる。したがって、これらの要素を巡る考察は、「新たな事例」を巡る検証・考察を行う上で、必要不可欠のものであるといえる。

## 第3節 住所

### 1 民法における住所<sup>(39)</sup>

#### (1) 民法上の住所等の意義

住所とは「生活の本拠」すなわち各人の生活関係の中心たる場所をいう(民法22)。この住所について規定する民法第22条は、形式主義<sup>(40)</sup>を退けて実質主義<sup>(41)</sup>を採用した立法と解されている。

住所の判定について実質主義を採用した場合、解釈上、「生活の本拠」という抽象的な概念規定(認定規準)を巡って、具体的な生活関係・法律関係にとってそれはどのような場所的關係なのか、すなわち、具体的な認定

(39) 遠藤浩編『基本法コンメンタール民法総則(第5版)』70～80頁(日本評論社、2005)を参考とした。

(40) 形式主義とは、現実の生活事実の有無と無関係に、本籍地(戸籍の所在地)や住民登録地(住民票の所在地)などの形式的標準に拠って、画一的に住所を認定する考え方をいう。

(41) 実質主義とは、本籍地や住民登録地がその地点における生活事実の存否と無関係にそのまま住所となるのではなく、実質的な生活関係に基づいて住所を認定する考え方をいう。

規準は如何にあるべきかといった点が問題となる。

この点については、意思主義と客観主義のいずれによるべきかという問題があり、また、住所単一説と住所複数説という対立がある。

## (2) 主観説と客観説

主観説とは、住所の成立・変更・廃止には、生活の本拠たる事実（客観的要素）のほかに、生活の本拠とする意思（主観的要素）—登録の届出・表札掲示・転居通知・開業通知など—を要するとする考え方をいう。

一方、客観説とは、意思主義に対して、生活の本拠たる事実だけで足りるとする考え方をいう。

民法第22条そのものは、意思的要素の要否については直接規定してはいないが、現在の学説では、客観主義をとる解釈（客観説）が通説<sup>(42)</sup>とされている。

客観説の論拠としては、定住の意思といった「内面的意思」は、他人から見て住所であるかどうかを決定することを困難にするだけで、債務の履行や裁判管轄などの体外的な接触の場地的基準を恣意的なものにし、取引の安全・法的安定が保たれず、他者に不測の損失を与えるおそれがあることなどが挙げられる<sup>(43)</sup>。

もともと、客観説といえども、意思的な側面を完全に無視するわけではなく、住所の認定につき、本人の意思が補足的に考慮されることを認めている。すなわち、生活の本拠という客観的事実は、通常は住所意思が具象化されたものであるから、意思の有無が住所認定の参考資料となることは

(42) 「最高裁判例（最高裁昭和26年12月21日判決、昭和27年4月15日判決、昭和38年11月19日判決）がいずれの見解に立脚しているか定かではないが、判決の具体的判断から推察して、客観説に向かっている」（谷口知平・石田喜久夫編著「新版注釈民法(1)総則(1)（改訂版）」405頁（有斐閣、2002）、「一定の場所が住所に当たるか否かは、客観的な生活の本拠たる実体を具備しているか否かによって決すべきものであるから、主観的に住所を移転させる意思があることのみをもって直ちに住所の設定、喪失を生ずるものではない。」（最高裁平成9年8月25日判決、被選挙権の住所が問題となった事例）。

(43) 我妻栄ほか『民法1総則・物権法』57頁（勁草書房、2003）も同旨。

客観説自体も認めているとされる<sup>(44)</sup>。

### (3) 住所単一説と住所複数説

住所単一説とは、住所＝生活の本拠とは各人の一般的生活関係・全生活関係の中心的場所であり、したがって、当然それは一ヶ所に限られるとする考え方をいう。

一方、住所複数説とは、抽象的な住所概念を絶対的・統一的・画一的に捉えるのではなく、各種の具体的生活関係・法律関係ごとに相対的に捉えて、当該住所の具体的な場所を認定すべきであるとの考え方をいう。これは、民法のみならず、各種の法領域に共通する絶対的・統一的・画一的な単一の住所を定めるのではなく、住所が問題となる各種の具体的な生活関係を巡る法律問題ごとに、相対的に定めるべきであるとするものである。

現在の学説では、住所の個数については住所複数説が通説とされているが、武富士事件の最高裁判決においては、後に述べるように、裁判官の補足意見において、「住所が複数あり得るとの考え方は一般的に熟しているとはまではいえない」との見解が示されているところである。

なお、主観説・客観説の対立と単一説・複数説の対立とは次元を異にする別個のものであるので、主観説が単一説と結びつき、客観説が複数説と結びつくとは限らないこととなる。

また、同一人が同時に複数の住所を有し得るといっても、一つの具体的な特定の法律関係（例えば相続の開始とか、選挙権の行使）についての住所が数個あり得るというわけではないし、種類の異なる法律関係についての住所が、結果的には同一の場所であることもあり得るし、特定の法律関係について、そのための住所はどこにもないということもあり得ることとなる。

---

(44) 田中二郎『行政法総論』243-244頁（有斐閣、1957）も同旨。「人の生活の本拠がどこにあるかを定めるには、その人の生活関係をめぐる客観的事実によって判断すべきであり、ある場所を住所とする意思是、右の客観的事実を判断するに当たって考慮すべき一つの資料にすぎないものと解するを相当とするからである。」（東京地裁昭和45年3月9日判決）。



## 2 相続税法における住所<sup>(45)</sup>

相続税法上、「住所」は納税義務の範囲及び納税地に関して重要な意味をもつものであるが、その概念について同法には定義していない。

そこで、相続税法基本通達1の3・1の4共-5において、相続税法に規定する「住所」とは「各人の生活の本拠をいう」ことを明らかにしている。これは、相続税法に規定する「住所」についても、民法と同様に解するのが相当であると考えられるためである。

### (1) 生活の本拠の判定基準

生活の本拠の判定基準については、①定住の意思は必ずしも常に存在するものではなく、本人の意思により住所の有無、したがって、納税義務の範囲が左右されること、②意思無能力者の住所が決定し得ないこと、③定住の意思は外部から判別し難い場合が多いことなどから意思主義によらず、民法の通説と同様に、客観主義より客観的事実によって判定することとしている（相基通1の3・1の4共-5）。

また、住所の個数については、どこをもって納税地とするかということと考えた場合、住所複数説によることとすると、税務手続上複雑性を帯びてくることにもかんがみ、同一人について同時に日本国内に2箇所以上の住所はないものとして、その住所を判定することとしている（相基通1の3・1の4共-5）。

なお、民法の住所複数説においても、「問題となった人につき、問題となった法律関係に最も関連の深い住所を認定すべし、というのが複数説であり、その意味では、複数説を住所相対説ないし法律関係基準説と呼ぶのが適切であるのかもしれない」<sup>(46)</sup>とされており、このような考え方からすれば、こうした相続税法基本通達の考え方が、特に通説に反するものではないと考えられる。

### (2) 国外勤務者等の住所の判定

---

(45) 加藤・前掲注(12) 39-43頁を参考とした。

(46) 谷口ほか・前掲注(42) 407頁。

「日本の国籍を有している者」又は「出入国管理及び難民認定法別表第二に掲げる永住者」については、その者が相続、遺贈又は贈与により財産を取得した時において法施行地から離れている場合であっても、その者が以下に掲げる者に該当する場合（その者の住所が明らかに法施行地外にあると認められる場合を除く。）は、その者の住所は法施行地内にあるものとして取り扱われる（相基通1の3・1の4共-6）<sup>(47)</sup>。

- ① 学術、技芸の習得のため留学している者で法施行地にいる者の扶養親族となっている者
- ② 国外において勤務その他の人的役務の提供をする者で国外における当該人的役務の提供が短期間（おおむね1年以内である場合をいうものとする。）であると見込まれる者（その者の配偶者その他生計を一にする親族でその者と同居している者を含む。）

このように、相続税法に規定する「住所」については、民法と同様に解することが相当であるとの考えの下、基本通達において取扱いが定められているが、近年、日本国内に相続税法上の住所を有するか否かが争われた事件として注目を集め、最終的に最高裁において判決が下された事例として、次項において考察するいわゆる「武富士事件」がある。

### 3 最高裁平成23年2月18日判決（平成20年（行ヒ）第139号、いわゆる「武富士事件」）

本事例は、相手側が、外国法人の出資を贈与により取得した時において、日本国内に相続税法上の「住所」を有し、贈与税の納税義務を負うか否かが争われたものである。

#### (1) 事例の概要

X（原告・被控訴人・上告人）は、亡B（父）及びC（母）から、平成11年12月にオランダ王国における有限責任非公開会社の出資口（合計720

(47) 国外出張、国外興行等により一時的に法施行地外にいるにすぎない者の住所は、当然に法施行地内にあることとなる。

口、時価約1,650億円)の贈与を受けた。これにより課税庁Y(被告・控訴人・被上告人)がした平成11年分贈与税の決定処分及び無申告加算税賦課決定処分について、Xは、その贈与の日においてXは日本に住所を有しておらず、旧相続税法(平成11年法律第87号による改正前のもの)第1条の2第1号による納税義務を負わないから、違法であると主張して取消しを求めた。第1審<sup>(48)</sup>においてはXの請求が認容されたのに対し、控訴審<sup>(49)(50)</sup>においては課税庁側が勝訴したため、Xが上告<sup>(51)(52)</sup>した。

前節において概観したとおり、平成12年度の税制改正前の相続税法の規定では、国外に住所を有する者が国外に所在する財産の贈与を受けた場合には、我が国の贈与税は課税されないこととされており、現行制度のように、過去5年以内の居住状況などは考慮されていなかった。したがって、本事例においては、贈与により国外にある財産を取得したものであったことから、贈与の日において、Xが日本国内に住所を有していた否かが主な争点となった。

## (2) 判決要旨

- 
- (48) 東京地裁平成19年5月23日判決・訟務月報55巻2号267頁(2009)。  
 (49) 東京高裁平成20年1月23日判決・訟務月報55巻2号244頁(2009)、判例タイムズ1283号119頁(2009)。  
 (50) 控訴審の評釈として、増井良啓「海外財産の贈与と住所の認定—武富士事件—」税研25巻3号21頁(2009)、大淵博義「事実認定と税法の解釈適用」租税研究711号86頁(2009)、長谷川俊明「日本から香港に移住した者が日本国内に住所を有していたとして贈与税を課された事例」国際商事法務37巻3号318頁(2009)、佐藤正勝「武富士事件と租税法上の住所の意義—住所の判定要素と関連理論の考察—」税大ジャーナル10号55頁(2009)、川田剛「国外財産の贈与に係る住所地」国際税務28巻6号31頁(2008)、伊川正樹「納税者の租税回避目的を根拠として、相続税法における『住所』が認定された事例(武富士事件)」速報判例解説(法学セミナー増刊)283頁(2008)、占部裕典「贈与税の租税回避行為と『住所』の認定—東京高裁平成20年1月23日判決の検討—」税理51巻5号86頁(2008)、同「税法における『住所』の意義とその判断要素」税理51巻2号44頁(2008)など。  
 (51) 最高裁平成23年2月18日第二小法廷判決・判例時報2111号3頁。  
 (52) 上告審の評釈として、水野忠恒「最近の課税判決の動向—武富士事件—」租税研究740号21頁(2011)、同「相続税法における納税義務者—武富士事件—」税務事例43巻5号21頁(2011)、橋本守次「『武富士事件』に係る最高裁平成23年2月18日第二小法廷判決について(上)(下)」税務弘報59巻6号96頁・7号178頁(2011)など。

ここでは、控訴審及び上告審において、相続税法上の住所の認定方法について判断が示された部分を示すこととする。

① 控訴審<sup>(53)</sup>

住所の認定について、反対の解釈をすべき特段の事由のない限り、その住所とは、各人の生活の本拠を指すものと解するのが相当であり、生活の本拠とは、その者の生活に最も関係の深い一般的生活、全生活の中心を指すものであると述べ、租税回避の目的等について、Xは香港に居住していれば多額の贈与税を課されないことを認識し、本件贈与の日以後の国内滞在日数が多すぎないように注意を払い、滞在日数を調整していたものと認められるとし、Xの生活場所について、本件滞在期間（平成9年6月29日から平成12年12月17日までの約3年半）中の日本滞在日数の割合は26.2パーセントであり、これは4日に1日以上を占めるとし、本件杉並自宅のXの居室は、Xが平成9年6月29日に香港に出国した後も、家財道具等を含めて出国前のままの状態を維持され、Xが帰宅すれば、従前と同様にそのまま使用することができる状況にあったと認めた。他方、Xは本件滞在期間の約3分の2の日数、本件香港自宅において生活していたことになるが、贈与税回避を可能にする状況を整えるために香港に出国するものであることを認識していたこと、Xの香港における執務状況によれば、Xが面談等のために執務した日数は、全滞在期間を通じて168日にすぎず、かつ、Xはその立場上、執務日を自由に決定することができる立場にあったものであり、日本における滞在日数と形式的に比較してその多寡を主要な考慮要素として本件香港自宅と本件杉並自宅のいずれが住所であるかを判断するのは相当でないというべきであると述べ、Xの職業活動等について、Xは、A社にとって、単なる取締役としての存在を超えた極めて重要な人物であるとともに、XにとってA社は、将来自分が経営者の重責を担うこと

---

(53) 訟務月報・前掲注(49)259-266頁、判例タイムズ・前掲注(49)120-124頁。

が予定されていた点において、Xの職業活動上最も重要な拠点（組織）であったと認められるとして、生活の本拠は国内にあると認定した。

② 上告審<sup>(54)</sup>

これに対して最高裁においては、Xは、本件贈与を受けた当時、A社の香港駐在役員又は各現地法人役員として香港に赴任しつつ国内にも相応の日数滞在していたところ、通算約3年半にわたる赴任期間である本件滞在期間中、その約3分の2の日数を本件香港自宅に滞在して過ごし、現地においてA社の業務として関係者との面談等に従事しており、贈与税回避の目的で伪装された実体のないものとは窺われなし、国内においては、本件滞在期間中の約4分の1の日数を本件杉並自宅に滞在して過ごし、その間にA社の業務に従事していたにとどまるから、本件贈与を受けた時において、本件香港居宅は生活の本拠たる実体を有していたとした。そして、主観的に贈与税回避の目的があったとしても、香港での滞在日数が本件滞在期間中の約3分の2に及んでいるXの本件香港自宅に生活の本拠たる実体があることを否定する理由とすることはできないとして、贈与税回避を容認することが適当でないというのであれば、法の解釈では限界があるので、立法によって対処すべきものであるとして、Xは、本件贈与につき、旧相続税法第1条の2第1号及び第2条の2第1項に基づく贈与税の納税義務を負うものではなく、贈与税の決定処分及び無申告加算税の賦課決定処分は違法であると判断した。

(3) 今後の影響等

控訴審においては、住所たる生活の本拠に当たるか否かは、客観的事実（住居、職業、親族、資産等の状況）に、外部から客観的に認識することができる居住者の居住意思を総合して判断するのが相当であるとし、租税回避のために出国することの認識や、滞在日数の調整等に係る本事例にお

---

(54) 判例時報・前掲注(51)9頁。

ける事実関係の下においては、形式的な滞在日数の多寡を重要な考慮要素とすべきではないとして、Xの生活の本拠が国内にあることを認定した。

一方、上告審においては、一定の場所が住所に当たるか否かは、客観的に生活の本拠たる実体を具備しているか否かによって決すべきものであり、主観的に租税回避の目的があったとしても、客観的な生活の実体が消滅するものではないとして、租税回避のために出国するとの認識等に係る事実関係を考慮して国内に住所があったと認定した控訴審判決を破棄した。

租税回避を目的とする事例においては、相手側が課税を回避するための状況を整えている。本事例においても、租税回避目的のために滞在日数が調整されていた状況にあり、最高裁判決では、旧相続税法が民法の借用概念である「住所」を用いて課税要件を定めているため、本事例の争点に係る判断は、上記の「住所」の解釈適用から導かれるものであって、滞在日数を調整していることをもって、生活の本拠たる実体があることを否定することはできないとされた。

この点、裁判官の補足意見において、「租税法律主義の下で課税要件は明確なものでなければならず、これを規定する条文は厳格な解釈が要求されるのである。明確な根拠が認められないのに、安易に拡張解釈、類推解釈、権利濫用法理の適用などの特別の法解釈や特別の事実認定を行って、租税回避の否認をして課税することは許されないというべきである」<sup>(55)</sup>と示している。これは、法廷意見ではないものの、このような考え方によって本判決の判断がなされたものと考えられる。

なお、同補足意見においては、「住所」の解釈について「これまでの判例上、民法上の住所は単一であるとされている。しかも、住所が複数あり得るとの考え方は一般的に熟しているとまではいえないから、住所を東京と香港に一つずつ有するとの解釈は採り得ない」<sup>(56)</sup>と示している。これは、課税庁側が住所複数説に係る主張をもしていたことに対して指摘したもの

---

(55) 判例時報・前掲注(51)12頁。

(56) 判例時報・前掲注(51)11頁。

と考えられるところであり、今後、「住所」の認定が問題となる事例において影響を与えるものと考えられる。

## 第4節 国籍

### 1 意義

国籍とは「個人が特定の国家の構成員である資格」<sup>(57)</sup>のことを意味し、人を特定の国家に属せしめる法的な結びつきである。人は国籍によって特定の国家に所属し、その国家の構成員となり、一国の国籍をもつ者はその国の「国民」と呼ばれる。「国民」という概念に対立するものは「外国人」という概念であり、いかなる国籍ももたない無国籍者も外国人という。

国籍の取得に関しては、血統主義（親がその国の国籍を持っていればその子もその国の国籍を取得できる—血縁関係）を採用する国と、生地主義（その国で生まれた子はその国の国籍を取得できる—地縁関係）を採用する国とがある<sup>(58)</sup>。

### 2 日本国籍の得喪

我が国の国籍法における日本国籍の得喪について概観すると、次のとおりである。

#### (1) 出生による国籍の取得

子が出生により日本国籍を取得するのは、次の3つの場合である（国籍

(57) 江川英文＝山田鎌一＝早田芳郎『国籍法〔第3版〕』3頁（有斐閣、1997）。

(58) 血統主義及び生地主義を採用する国は、それぞれ次のとおりである。

○ 血統主義

フランス、ドイツ、スイス、デンマーク、ノルウェー、ポルトガル、スペイン、オーストリア、イタリア、ギリシア、フィンランド、ベルギー、オランダ、フィリピン、中国、イスラエル、トルコ、タイ、韓国

○ 生地主義

アメリカ合衆国、イギリス、オーストラリア、カナダ、パキスタン、ブラジル、アルゼンチン、ペルー、マレーシア

法2)。

- 出生の時に父又は母が日本国民であるとき（父母両系血統主義）
- 出生前に死亡した父が死亡の時に日本国民であったとき
- 日本で生まれた場合において父母が共に知れないとき又は国籍を有しないとき（生地主義）

(2) 準正による国籍の取得

父母の婚姻及びその認知により嫡出子たる身分を取得した子で20歳未満のものは、認知をした父又は母が子の出生の時に日本国民であった場合においてその父又は母が現に日本国民であるとき、又はその死亡の時に日本国民であったときは、法務大臣に届け出ることによって、日本の国籍を取得することができる（国籍法3①）。

(3) 帰化による取得

帰化とは、その国の国籍を有しない者（外国人）からの国籍の取得を希望する旨の意思表示に対して、国家が許可を与えることによって、その国の国籍を与える制度のことをいう。我が国においては、日本国民でない者は、法務大臣の許可を得て、帰化することにより、日本の国籍を取得することができる（国籍法4、5）。

(4) 国籍の喪失<sup>(59)</sup>

日本国籍を喪失する場合としては、次のようなものがある。

- 自己の志望により外国の国籍を取得したとき（国籍法11①）
- 外国の国籍を有する日本国民がその外国の法令によりその国の国籍を選択したとき（国籍法11②）
- 出生により外国の国籍を取得した日本国民で国外で生まれたものが戸籍法の定めるところにより日本の国籍を留保する意思を表示しないとき（国籍法12）

---

(59) 国籍喪失の届出は、届出事件の本人、配偶者又は四親等の親族が、国籍喪失の事実を知った日から1箇月以内（届出をすべき者が国外に在るときは知った日から3箇月以内）に、国籍喪失の原因及び年月日、新たに外国の国籍を取得したときはその国籍を記載した届書に国籍喪失を証すべき書面を添付して行う（戸籍法103）。



○ 外国の国籍を有する日本国民が、法務大臣に対し、日本の国籍を離脱する旨の届出をしたとき（国籍法 13）

#### （5）国籍の留保

外国で生まれた子が、出生によって日本国籍と同時に外国の国籍も取得したときは、出生の日から 3 か月以内に出生の届出とともに日本国籍を留保する意思表示（国籍留保の届出）をしなければ、その子は、その出生の時にさかのぼって日本国籍を失う（国籍法 12、戸籍法 104）。

なお、日本国籍を留保する意思表示をしなかったことによって日本国籍を喪失した子については、届出の時に 20 歳未満で、日本に住所を有している場合には、法務大臣に届け出ることによって、日本国籍を再取得できることとされている（国籍法 17①）。

これは、「留保の届出をしなかったことにより日本国籍を喪失した者が、未成年の間に日本に住所を定めたときは、日本との結び付きが生じたものと考えられるから、重国籍の発生をいとわず、届出により容易に国籍の再取得を認めることにしたもの」<sup>(60)</sup>とされている。

### 3 重国籍

#### （1）概要

国籍の決定については、国際法上の原則として、各国の国内管轄事項に属するものとされている。そのため、ある個人について、どの国も自国民としないために、どの国の国籍も持たない無国籍状態や、2 つ以上の国が自国民とするために、2 つ以上の国籍を同時に持つ重国籍状態になることも考えられる。

重国籍となる例としては、次のような場合がある。

○ 日本国民である母と父系血統主義を採る国（例えばエジプト）の国籍を有する父との間に生まれた子

---

(60) 江川ほか・前掲注 (57) 92 頁。

- 日本国民である父又は母と父母両系血統主義を採る国（例えばフランス）の国籍を有する母又は父との間に生まれた子
  - 日本国民である父又は母の子として、生地主義を採る国（例えば米国）で生まれた子。なお、これらの重国籍者については、22歳に達するまで（20歳に達した後に重国籍になった場合は、その時から2年以内）に、どちらかの国籍を選択する必要がある（国籍法14①）。
- (2) 重国籍である者の相続税法上の取扱い

重国籍者である場合であっても、相続税法上、「日本国籍を有する者」から重国籍者を除いていないこと、また、日本の国籍法は、重国籍者を減らすための制度を設けているものの、それを排除していないことから、相続税法第1条の3第2号及び第1条の4第2号に規定する「日本国籍を有する個人」には、日本国籍と外国国籍とを併有する重国籍者も含まれる（相基通1の3・1の4共―7）。

## 第5節 論点と方向性

### 1 住所要件・国籍要件について

平成12年度の税制改正において非居住無制限納税義務者制度の新設という適正化措置が講じられたことにより、武富士事件（最判平23.2.18）と同様の事例、すなわち、受贈者の国籍は移転せずに住所地のみを国外に移転させた事例には対処しているが、出生時点から外国国籍とすることにより、非居住無制限納税義務者制度の適用を回避しようとした「新たな事例」（名古屋地裁平23.3.24）が出現している状況にあることは前章において述べたとおりである。したがって、非居住無制限納税義務者制度の適用要件である「国籍要件」について、前節において概観した現行の国籍制度の取扱いを踏まえつつ、日本国籍を有さない者が無条件に課税対象から抜け落ちてしまうという点をどう捉えるべきかの検討を行う必要がある。

前章において考察したとおり、「新たな事例」においては、原告Xを出生時

点から米国国籍とすることや米国における滞在日数を多くすることなどによって非居住無制限納税義務者制度における「住所要件」及び「国籍要件」を回避しようとしている意図が窺われるところである。

対応策としては、まずは「国内に住所を有していたか否か」に関する適切な運用や事実認定を通じて、課税の適正化に努めることが必要である。この点について、武富士事件においては、第3節において考察したとおり、通算約3年半にわたる期間について、香港と日本における滞在日数を検討している。そこで、「新たな事例」においても、まず、米国と日本における滞在日数を検討してみることとする。

判決文に示されている「新たな事例」における原告Xの居住関係等を掲げると、次のとおりである。

#### ○ 「新たな事例」における原告Xの居住関係等<sup>(61)</sup>

① 母Bは、平成15年11月2日、父A及び長男Fと一緒に渡米し、父Aが役員を務める株式会社Gの所有する米国カリフォルニア州にあるコンドミニアム（以下「本件コンドミニアム」という。）で生活した。

母Bは、平成15年〇月〇日、原告Xを米国において出産した。

② 父Aは、平成15年4月19日、株式会社Jとの間で、肩書き地に住宅を建築する請負契約を締結した（以下、この請負契約による完成後の住宅を「〇の自宅」という。）。

父A及び母Bは、平成15年12月16日付けで、肩書き地を住所とする住民登録をし、その住民登録上の住所は、平成21年5月12日まで変動していない。

③ 母Bは、原告Xが誕生した後の平成16年1月30日に、原告Xと長男Fと共に帰国し、約1週間実家に滞在した後、〇の自宅に移り、同年4月11日まで、そこで生活していた。そして、母Bは、原告Xと長男Fと共に同日渡米した。

---

(61) 裁判所HP・前掲注(32)2-3頁。

- ④ 母Bは、平成16年9月2日、父A、長男C、原告Xと共に帰国し、○の自宅で生活した。原告Xは、同年11月19日、居住地を○の自宅とし、父Aを世帯主とする外国人登録をし、乳幼児医療費受給者証の交付を受けた。また、原告Xは、出生の翌日である平成15年○月○日、母Aの被扶養者として健康保険組合から扶養認定を受けた。

母Bは、平成17年5月9日、原告Xと長男Fと共に渡米し、本件 condominium で生活し、同年8月20日に帰国した。母Bは、その間、三男Hを米国において出産した。原告Xは、平成17年2月25日、在留資格を「短期滞在」から「日本人の配偶者等」に変更する旨の許可を受けた。

上記に掲げた原告Xの居住関係等から米国と日本における滞在日数を比較してみると、乳児である原告Xは母Bと行動を共にしており、母Bは平成15年11月2日から同年12月31日までの間に原告Xを出産した後、平成16年1月30日に原告Xと日本に帰国し、同年4月11日まで日本で生活していた。そして、平成16年4月11日、母BはXとともに渡米し、同年8月4日に本件信託契約を締結し、同年9月2日に原告Xとともに日本に帰国し、その後、平成17年5月9日に再び渡米している。

こうした事実関係から、平成15年11月2日から平成17年5月9日までの期間を通じて見れば、原告Xが母Bとともに米国に滞在していた期間よりも日本に滞在していた期間の方が多くなり、これは、国内において住所があったとの判断を基礎付ける事実の一つと考えられる。

一方、本件信託契約の締結された平成16年に限定すると、平成15年11月2日から平成17年5月9日までの期間を通じて見た場合よりも、米国における滞在期間が占める割合が高くなることから、米国において住所があるとの判断に傾く材料の一つとなる。しかし、上記に示した原告Xの居住関係等によると、原告Xは日本の健康保険組合で扶養認定を受けていることや、原告Xの父Aは平成15年に日本での自宅の建設請負契約を締結して翌平成16年8月に自宅が完成していること、更に父A及び母Bは共に日本の住所地で住民登録をしており、米国において職業を有しているわけではないこととい

った事情が別途存在しており、これらの事情は米国が原告Xの生活の本拠といえるのか疑問を生じさせることとなる。したがって、日本と米国における滞在日数のほか、これらの事情を合わせて勘案すれば、原告Xは、本件信託の締結の時に日本に住所を有すると判断される可能性があるものと考えられる。

このように、「新たな事例」において、本件信託契約の締結の時に原告Xは日本に住所を有していたものと判断される可能性があるものの、第3節において考察したとおり、武富士事件の最高裁判決における以下の判示を踏まえると、上記のような運用や事実認定には自ずと限界があり、今後、類似の事例が発生した場合には、相当の困難が伴うものと考えるところである。

「一定の場所が住所に当たるか否かは、客観的に生活の本拠たる実体を具備しているか否かによって決すべきものであり、主観的に贈与税回避の目的があったとしても、客観的な生活の実態が消滅するものではないから、上記の目的の下に各滞在日数を調整したことをもって、現に香港での滞在日数が本件期間中の約3分の2（国内での滞在日数の約2.5倍）に及んでいる上告人について前記事実関係等の下で本件香港居宅に生活の本拠たる実体があることを否定する理由とすることはできない。このことは、（相続税）法が民法上の概念である『住所』を用いて課税要件を定めているため、本件の争点が上記『住所』概念の解釈適用の問題となることから導かれる帰結であるといわざるを得（ない）」<sup>(62)</sup>

また、いわゆる住所複数説に関しても、第3節において考察したとおり、武富士事件の最高裁判決の補足意見において「これまでの判例上、民法上の住所は単一であるとされている。しかも、住所が複数あるとする考え方は一般的に熟しているとまではいえないから、住所を東京と香港とに一つずつ有するとの解釈は採り得ない」<sup>(63)</sup>との否定的な見解が示されているところであり、日本国内に住所を有するとの判断を一層困難とさせることとなるものと

---

(62) 判例時報・前掲注(51)9頁。

(63) 判例時報・前掲注(51)11頁。

考えられる。

## 2 今後の方向性

上記1において示した住所概念の下、武富士事件の最高裁判決においては、贈与税回避を容認できないのであれば立法によって対処すべきこと、そして、この点については既に平成12年度の税制改正において納税義務者制度の適正化措置（非居住無制限納税義務者制度の新設）が講じられていることを指摘している。この適正化措置は、第2章において概観したとおり、住所要件の適用を財産の取得時という一時点に限定することなく、国籍要件の枠内で過去の一定期間にまで拡大するとともに、財産の移転者側にも同様の住所要件を付加したものであるが、この適正化措置も「新たな事例」に関してはいわずに機能しているとはいえない。したがって、立法によって対処すべきとの武富士事件判決の判示を積極的に解し、今後、更なる適正化を検討すべきであると考えられる。

すなわち、「新たな事例」において、祖父Cは贈与時点において国内に住所を有していた上、原告X自身についても、国籍法上、前節において概観したとおり、日本人夫婦の子が外国で出生した時に日本国籍の留保をしなかったことによって日本国籍を喪失した場合であっても、20歳未満であること等の要件を満たすときは日本国籍の再取得が可能とされており、これらの点を考慮することなく、財産の取得時に日本国籍を有していなければ無条件に制限納税義務者とされる現行の仕組みは見直す必要がある。

例えば、現行の非居住無制限納税義務者制度について、相続人・受贈者が財産の取得時に日本国籍を有していなくても、被相続人・贈与者側において、財産の移転時に国内に住所を有している場合や、財産の移転時には国内に住所を有していなくても過去5年以内のいずれかの時において国内に住所を有していたことがある場合には、無制限納税義務を課すといった見直しを行うことが考えられるほか、将来的には、国内居住要件を適用する過去の期間（現行5年）を延長することを検討すべきと考える。

なお、「個人以外の主体に対する納税義務者制度」の取扱いとの関連において、相続税法第 66 条《人格のない社団又は財団等に対する課税》の適用によって個人とみなされた一定の非営利法人等について個人に係る納税義務者制度の規定（相税 1 の 3、1 の 4）を適用するに当たっては、第 2 章において概観したとおり、その法人等の「住所」はその主たる営業所又は事業所の所在地にあるものとみなすこととされており（相税 66③）、その所在地の如何によってその法人等が国内に住所を有するか否かを判断することとなる。これに対して、個人の非居住無制限納税義務者制度に係る国籍要件については特段の手当てはなされていないため、その法人等に係る国籍要件の適用に当たって疑義が生ずるところである。この点について、受益者等が存しない信託の受託者に対して相続税・贈与税を課税する旨を定める相続税法第 9 条の 4 については、第 2 章において概観したとおり、その信託の受託者は、個人に係る非居住無制限納税義務者制度の規定の適用に当たっては日本国籍を有するものとするものとされ（相税令 1 の 12①二）、これによって一定の手当てがなされているところであり、相続税法第 66 条の規定により「個人」とみなされた法人等に対しても同様の手当てを講ずるべきか否かの検討を要するものと考えるところである。

## 第5章 個人以外の主体に対する納税義務者制度

### 第1節 「新たな事例」との関連性

第3章において取り上げた「新たな事例」においては、祖父Cは信託契約に基づき受託者Dに財産を移転したことから、私法上の財産の帰属者は受託者とされている。また、原告Xが信託の設定に関する旧相続税法第4条第1項に規定する「受益者」に該当しないと判断がなされた背景としては、本件信託契約については、①原告Xの受益は受託者の裁量によるものであることや、②限定的指名権者（受益者指名権を有する者）が別途存在し、いつでも原告X以外の者に受益させることができることから、原告Xはそもそも受益権を有していないのではないかの主張がなされていたことにある。そして、仮に、本件信託が受益者等の存しない信託に該当するとすれば、こうした信託は、機能的には持分の定めのない法人等にも通ずるところがあるものと考えることができる。したがって、こうした点を踏まえれば、「新たな事例」を巡る考察は、「個人に対する納税義務者制度」だけでなく、一定の持分の定めのない法人等や受益者等が存しない信託の受託者を対象とした「個人以外の主体に対する納税義務者制度」の取扱いとも関連性を有するものと考えることができる。

そこで、本章においては、第2章において概観した個人以外の主体に対する相続税・贈与税の納税義務者制度について、近年の我が国における信託制度・法人制度の抜本的見直しとそれに対応した相続税法の改正について概観した上で、信託制度・法人制度を巡る状況や相続税・贈与税の課税関係について考察するとともに、これらを基に「新たな事例」を巡る検証・考察を行うことを通じて、今後の方向性や対応策について考察することとする。



## 第2節 信託制度・非営利法人制度の抜本的見直し

### 1 信託制度

#### (1) 信託法の全文改正

従来の信託法は、大正11年に、当時社会問題化していた高利貸的な信託会社を取り締まることを主たる目的として信託業法とともに制定されたものであるが、その後の我が国における社会・経済活動が発展・多様化し、信託銀行を受託者とする営業信託（貸付信託、年金信託、証券投資信託等）が活発に利用されるようになってきたにもかかわらず、実質的な改正は行われていなかった。社会的・経済的ニーズの高かった営業信託や資産流動化目的の信託の分野では特別法等による解決が図られてきたものの、それでもなお、社会・経済活動の進展状況や信託の実態を反映していない面が指摘されており、例えば、少子高齢化社会における高齢者や障害者等に係る個人財産の管理・承継や生活支援を目的とするいわゆる福祉型の信託については、適切に対応することが困難となってきた。

そこで、全文改正がなされた新たな信託法（平成18年法律第108号）は、このような社会経済状況の変化等に鑑み、信託に関する私法上の法律関係の通則を定めた従来の信託法を全面的に見直し、受託者の義務、受益者の権利等に関する規定が整備されたほか、信託の併合及び分割、多様な信託の利用形態に対応するための新たな類型の信託の創設等がなされた。

新たな信託法の実質的な改正事項は相当多岐にわたるが、その特色を挙げると次の3点に集約できるとされる<sup>(64)</sup>。

- 当事者の私的自治を基本的に尊重する観点から、従来の信託法の過度に規制的なルールを改め、受託者の義務の内容を適切な要件の下で合理化している。例えば、受託者の忠実義務や自己執行義務に関する規定の合理化などを挙げることができる。

---

(64) 寺本昌広『逐条解説 新しい信託法〔補訂版〕』13頁（商事法務、2008）。

- 受益者のための財産管理制度としての信頼性を確保する観点から、受益者の権利行使の実効性・機動性を高めるための規定や制度を整備している。例えば、帳簿等の作成・保存・報告・閲覧等の規定の整備、受益者による差止請求の制度の導入、複数受益者の意思決定における多数決制度の導入、信託監督人や受益者代理人の制度の新設などを挙げることができる。
- 多様な信託の利用ニーズに対応するため、新たな類型の信託の制度を創設している。例えば、自己信託、受益証券発行信託、限定責任信託、受益者の定めのない信託の各制度の創設などを挙げることができる。

## (2) 相続税法上の対応

### ① 改正後の相続税・贈与税における信託課税の原則

相続税・贈与税における信託の取扱いについて、平成19年度の税制改正前においては、他益信託の設定時において、受益者が信託に関する権利を有するものとして相続税又は贈与税を課税するものとされていた（旧相税4）。改正後においても、こうした相続税・贈与税における信託課税の原則の基本的な考え方は維持しつつ、委託者のうち実質的に信託に関する権利を有している者（特定委託者）を受益者に類似する者として課税対象者に追加する等の見直しが行われたほか、以下のような課税関係の整理が行われ、相続税又は贈与税が課税される（相税9の2）。

#### イ 信託の効力が生じた場合

適正な対価を負担せずに信託の受益者等となる者は、その信託の効力が生じた時において、その信託に関する権利をその信託の委託者から贈与又は遺贈により取得したものとみなされる（相税9の2①）。

#### ロ 受益者等の存する信託について、新たに信託の受益者等が存するに至った場合

受益者等の存する信託について、適正な対価を負担せずに新たに信託の受益者等が存するに至った場合には、その受益者等は、その存す

るに至った時において、その信託に関する権利をその信託の受益者等であった者から贈与又は遺贈により取得したものとみなされる（相税9の2②）。

ハ 受益者等の存する信託について、一部の受益者等が存しなくなった場合

複数の受益者等の一部が存しなくなって、その信託に関する権利を残りの受益者等が適正な対価を負担せずに取得する場合には、その残りの受益者等は、その一部の受益者等が存しなくなった時において、その信託に関する権利を受益者等であった者から贈与又は遺贈により取得したものとみなされる（相税9の2③）。

ニ 受益者等の存する信託が終了した場合

受益者等の存する信託の終了時にその信託の残余財産の給付を受けるべき者がある場合には、その給付を受けるべき者は、その給付を受けるべき者となった時において、その信託の残余財産をその信託の受益者等から贈与又は遺贈により取得したものとみなされる（相税9の2④）。

② 受益者連続型信託の特例

信託法の全文改正により、受益者指定権等を有する者の定めのある信託（信託法89①）、後継ぎ遺贈型の受益者連続の信託（信託法91）が新たに規定されることとなり、相続税法においてもこれらの信託に関する規定が置かれることとなった。これらの受益者連続型信託は、民法で認められていない後継ぎ遺贈を実現できるものとして、活用が大いに期待される信託とされている。この信託に関する課税の特例が、相続税法第9条の3であるが、この規定の是非については、種々の意見が見受けられるところである。

イ 特例の概要

相続税法第9条の3に規定する受益者連続型信託に関する権利を受益者が適正な対価を負担せずに取得した場合における課税関係は、前

述の相続税法第9条の2の規定が適用されるほか、以下のような取扱いがなされる（相税9の3①）。

「受益者連続型信託に関する権利については、受益者連続型信託の利益を受ける期間の制限その他の受益者連続型信託に関する権利の価額に作用する要因としての制約が付されているものについては、その制約は付されていないものとみなして権利の価格を計算する。」

これにより、受益者連続型信託の受益権が、信託の収益に関して受益する権利（収益受益権）と信託財産そのものを受益する権利（元本受益権）とに分かれている場合には、収益受益権の価値は信託財産そのものの価値と等しいものとして計算され、元本受益権の価額はゼロとして扱われる。

こうした特例が講じられた趣旨としては、以下のような説明がなされている。

「受益者連続型信託とは、いわゆる後継ぎ遺贈型信託のことであり、代表例としては、委託者Aの相続人である受益者B、C、Dが順番に受益権を取得する信託をいいます。

この場合において、信託の受益権でなく他の財産（100）を相続人B、C、Dが順番に相続したとすると、先ずBは100の財産を相続し、その後CはBが消費しなかった50を相続し、最後にDはCが消費しなかった20を相続することになります。

同様のことを信託法第91条に規定する信託により行うとすると受益者Bは一旦は100の受益権を取得しますが、その死亡とともに受益権は消滅してしまうことから受益者Bが取得した受益権の価額が100となるかが問題となります（受益者Cについても同様です）。

相続税では受益者Bが相続した財産の価額に基づき相続税課税が行われており、その後受益者Bが財産をいくら残そうと相続税の負担は変わりません。

そこで、この受益者連続型信託についても、他の相続財産と同様

の課税とするためには、受益者B、Cが取得する信託の受益権を消滅リスクを加味しない価額で課税する必要があることから本特例が措置されました。

これにより、上記の例で言えば、委託者Aから受益者Bに50、受益者Cに30、受益者Dに20の受益権をそれぞれ取得したものとして相続税が課されるのではなく、受益者Bが100、受益者Cが50、受益者Dが20の受益権を取得したものとして課税されることとなります。」<sup>(65)</sup>

#### ロ 特例に対する意見

こうした特例による取扱いに対しては、主に、信託財産（元本）から生まれる収益部分のみを受益することとなる収益受益者に対して、受益することのない元本部分にまで課税を求めることに対する批判的な意見がなされている<sup>(66)</sup>。

#### ③ 受益者等が存しない信託等の特例

受益者等が存しない信託等の特例には、受益者等が存しないこととなった時における相続税・贈与税の課税（相続9の4）と受益者等が存することとなった時における贈与税の課税（相続9の5）との2つの特例が存するが、前者については第2章において既に概観しているため、ここでは後者のみについて見ておくこととする。

#### ○ 受益者等が存することとなった時における課税

受益者等が存しない信託について、その信託の契約締結時等ににおいて存しない者がその信託の受益者等となる場合において、その信託の受益者等となる者がその信託の契約締結時等における委託者の親族等であるときは、その信託の受益者等となる者は、その存しない者がその信託の受益者等となる時において、その信託に関する権利を個人か

(65) ファイナンス別冊・前掲注(27) 477頁。

(66) 星田寛「福祉型信託、目的信託の代替方法との税制の比較検討」信託232号53-54頁(2007)。

ら贈与により取得したものとみなされ、贈与税が課税される（相税9の5）。

こうした特例が講じられた趣旨としては、以下のような説明がなされている。

「未だ生まれていない孫等を受益者とする信託を設定した場合等には受託者段階での負担（相続税法第9条の4による贈与税等の負担を含みます。）だけで孫等への財産移転が可能となります。ところで、通常の相続では生まれていない孫等へ財産を承継させるためには、少なくともその前に誰かに一旦帰属させ、その後、生まれてきた孫等に承継することになります。このような場合に少なくとも2回の相続を経る必要がありますが、上記のように信託で行うと相続の回数を減らすことができ、その分の相続税負担を免れることとなります。また、受益者指定権を有する者を定め、信託の設定時において相続税法第9条の4の課税を回避し、その後親族等を指定するような場合についても同様の問題が生じます。このようなことに対して、課税の公平を確保する観点から、本特例により適正化措置を講ずるものであります。」<sup>(67)</sup>

上記の説明では、未だ生まれていない「孫」を例として用いているが、当然のことながら、未だ生まれていない「子供」であっても対象となる。また、「存しない者」とは、契約締結時において出生していない者のほか、養子縁組前の者、受益者として指定されていない者などが含まれることとされているため<sup>(68)</sup>、既に生まれている子供や孫であっても対象となり得る。

仮に、未だ生まれていない子供を受益者として定めてしまうと、一度の相続に対して相続税の課税が重複してなされる可能性がある。したがって、この場合、子供が生存していれば、こうした信託を用いて

(67) ファイナンス別冊・前掲注(27)480頁。

(68) ファイナンス別冊・前掲注(27)481頁。

間接的に移転するよりも、子供に直接移転した方がよいということとなる。

## 2 非営利法人制度

### (1) 新たな非営利法人制度の概要（基本的枠組み）

民法に基づく我が国の公益法人制度は、民間非営利部門の活動を担う代表的な主体としての役割を担ってきたとされるが、その一方で、明治29年の民法制定以来、抜本的な見直しが行われないうま今日に至っていた。その結果、①主務官庁の許可主義の下、裁量の幅が大きく、法人設立が簡便でない、②公益性の判断基準が不明確である、③公益性を時代に即して柔軟に見直す仕組みがない、④公益性を失った法人や営利法人類似の法人が公益法人として存続している、⑤ガバナンス（法人の管理運営の在り方）に問題がある等、公益法人制度に対する批判がしばしば見受けられたところである<sup>(69)</sup>。

そこで、このような諸問題に適切に対処するため、内閣官房が中心となり公益法人制度そのものについて抜本的かつ体系的な見直しを行うべく検討を進めてきた結果、平成18年の通常国会において公益法人制度改革関連法が可決・成立し、公布日（平成18年6月2日）から起算して2年6ヶ月を超えない範囲内において政令で定める日（平成20年12月1日）から施行された。

新たな非営利法人制度の基本的な枠組みは次のとおりである。

- ① 各主務官庁が法人の設立許可を行う現行の仕組みを改め、公益性の有無にかかわらず、剰余金の分配を目的とせず、かつ、持分の定めのない法人を準則主義（登記）により簡便に設立できる制度を創設する（一般社団法人・一般財団法人）。その際、株式会社制度と同程度の自立的なガバナンスを確保する。

---

(69) 「公益法人制度の抜本的改革に関する基本方針」（平成15年6月27日閣議決定）  
1、公益法人制度改革に関する有識者会議「報告書」3頁（平成16年11月19日）。

- ② 主務官庁から中立的に公益性の判断を行えるよう、内閣府等に民間有識者からなる第三者機関(公益認定等委員会)を新たに設けるとともに、そこでの意見に基づき、一般社団法人及び一般財団法人について目的、事業等の公益性を認定する制度を創設する(公益社団法人・公益財団法人)。
- ③ 中間法人制度は、一般社団法人制度に包摂される関係にあるため、廃止する。

このように、新たな制度は、法人の設立と公益性の判断とが分離されたところにその特色が認められる。

## (2) 相続税法上の対応

非営利法人や人格のない社団等に財産を移転することによる相続税・贈与税の回避を防止する観点からは、第2章において概観したとおり、別途、そのような法人等に対して相続税等を課税する制度等があり(相税 65、66)、平成20年度の税制改正において、同制度について、一般社団法人・一般財団法人等といった新たな非営利法人制度の発足に対応した適正化措置が講じられたところである。

現行の「人格のない社団又は財団等に対する課税(相税 66)」の概要は第2章において示したとおりであるが、平成20年度の税制改正において講じられた適正化措置のうち<sup>(70)</sup>、この制度の見直しの内容は、次のとおりである。

### ① 対象となる法人の範囲の拡大

個人とみなして相続税又は贈与税が課税される法人の範囲が、「法人税法第2条第6号に規定する公益法人等その他公益を目的とする事業を行う法人」から「持分の定めのない法人(持分の定めのある法人で持

---

(70) 新たな非営利法人制度の発足に対応した適正化措置としては、他に、「特別の法人から受ける利益に対する課税(相税 65)」について、対象となる法人の範囲の拡大等の見直しがなされている。



分を有する者がいないものを含む。）」<sup>(71)</sup>に改められた（相税 66④）。

## ② 法人税との調整規定の改正

人格のない社団等又は持分の定めのない法人を個人とみなして相続税又は贈与税が課税される場合における取扱いが、以下のように改められた。

イ その贈与又は遺贈に係る財産の価額が法人税法の規定によりその法人等の各事業年度の所得の金額の計算上益金の額に算入されるときであっても、その法人等に対して相続税又は贈与税が課税されることとされた（相税 66①④）。

ロ 上記イの結果、法人税等と相続税・贈与税の税負担が二重に生じることとなることから、この問題を回避するため、相続税・贈与税の額から法人税等の額を控除することとされた（相税 66⑤）。

## ③ 相続税等の負担が不当に減少する結果となると認められる場合の明確化

持分の定めのない法人を個人とみなして相続税又は贈与税が課税される場合において、贈与者の親族等の相続税・贈与税の負担が不当に減少する結果となると認められるかどうかの判断について、明確化が図られた（相税 66⑥、相税令 33③）。

## 第3節 信託制度・法人制度の多様化・均一化

前節においては、信託制度や非営利法人制度といった、第2章において概観した財産移転の形態のうちの「間接移転」の形態において用いられる私法上の枠組みが大きく変化したことについて論じた。そして、どのような点が大きく変化したのかを一言で述べるとすれば、信託の設定や法人の設立などに関する規制が相当程度緩和されたことに尽きると考えることができ、今後、第3章の

---

(71) 「持分の定めのない法人」の具体的な内容については、前掲注(16)を参照。

「新たな事例」における米国で締結された「本件信託」と同様の機能を有する信託の設定や法人の設立が、我が国においても可能となるものと考えるところである。

すなわち、信託制度に関しては、従来の信託法のそもそもの目的は、我が国における信託制度の発展の促進を図ることにはなく、当時社会問題化していた信託会社を取り締まることにあった。このため、旧信託法は、民法をはじめとする他の一般私法とは異なり、私法法規でありながらも、当事者の私的自治を著しく制限した取締法規としての色彩が強いという特色を有していた。これに対して、新たな信託法においては、受益者の権利や受託者の義務等に関する規定が整備されたほか、多様な信託の利用形態に対応するための新たな類型の信託の創設等がなされたところである。

また、非営利法人制度に関しては、事業目的と設立方式に係る制限が緩和されたことなどにより、法人制度全体を巡って、主に以下のような変化が生じているといえる。

## ① 従来の法人制度

### イ 営利法人制度

- 資本金規制が存在していた（株式会社 1,000 万円以上、有限会社 300 万円以上）。
- 利益配当をしない旨を定めることは、例え定款をもってしても、また、例え残余財産分配請求権をもってしても、許されないとされていた（営利性が満たされないとの考えによる）。

### ロ 非営利非人制度

事業目的と法人の設立方式の2つの面で制限がかかっていた（事業目的は公益的なものに限定され、設立方式は許可主義や認可主義など、行政の関与が及ぶものが主であった）。

## ② 新たな法人制度

### イ 営利法人制度

- 資本金規制が撤廃された（いわゆる1円会社の解禁）。

○ 残余財産の分配を制限しなければ剰余金の配当を完全に制限することが可能となった（剰余金配当請求権か残余財産分配請求権のいずれかが確保されていれば営利性が満たされるとの考えによる）。

ロ 非営利法人制度

準則主義の下、法人の目的の如何を問わず簡便に設立することが可能となった（一般社団法人、一般財団法人）。

そもそも法人制度の下で団体が法人格を取得する意味は、イ. 権利義務の帰属点となること、すなわち、団体が法人の名で活動を行う（自らの名で契約し、権利を取得し、訴訟を起こす）ことができること、ロ. 法人財産の分離独立性、すなわち、取引の結果生じる権利義務の帰属及び責任に関して、団体自身の財産ができ、団体の負担した債務は団体に帰属し、構成員には帰属しないということに求めることができる。

法人が独立の法的帰属点を作り出すことに関しては、法人の事業目的により、その機能はかなり異なる。例えば、株式会社は、営利活動に抵触しない範囲内で公益活動を行うことはできると解されているが、営利活動を目的とし、株主が存在する営利法人で公益活動を行おうとすると、株主の利益が公益活動に影響することを完全には排除できない。すなわち、公益活動のための資金を寄附によって集めることとした場合、営利を目的とする企業では、同時に営利活動を行っているため、寄附が純粋に公益目的で使われているのかどうか、株主に分配されてしまうのではないかと懸念が残る。これに対して、非営利法人では、利益を享受する持分権者が存在しないため、このような懸念を最小限に抑えることができる。非営利法人は、いわば、「所有者のコントロールの及ばない財産」を作り出し、構成員と法人の間の利益相反が生じる状況を最小限にする法的技術であるとされる<sup>(72)</sup>。しかし、このような持分権者の存在しない法人は、営利法人のように社員に剰余金の分配を行うことを予定しておらず、また、分配する仕組みも有さないため、法人資産を事業目的に沿って拠出しないと法人

(72) 能見善久「法人の法的意義の再検討」NBL767号43頁以下（2003）。

内部に資産が蓄積され続けるという構造を持つ。

このような構造を持つ法人は、前節において概観したとおり、従来は、事業目的と設立方式との2つの面で制限がかかっていた。すなわち、事業目的は公益的なものに限定され、設立方式も許可主義や認可主義など、行政の関与の及ぶ方式が主であった。これは、民法起草者の説明にもあるとおり<sup>(73)</sup>、このような法人は公益目的のために認められた特殊な法人形態と捉えていたことによる。特殊な法人だからこそ国家による管理・統制が必要とされ、法人設立についても主務官庁による許可を求めているものと考えられが、それでもなお、従来の公益法人制度において、過大な内部留保や法人による株式保有、営利類似法人の存在等、種々の問題点が指摘されていたところである。そして、私人が通常用いる一般的な法人形態としては、専ら、商法による営利法人が中心であったと考えられる。従来の租税法の枠組みは、昭和24年のシャープ勧告での指摘<sup>(74)</sup>に基づき導入された公益法人等を介した相続税・贈与税回避を防止するための措置や公益事業用財産の相続税・贈与税の非課税措置に見られるように、このような法人制度を前提に組み立てられていたものと考えられる。

しかし近年、民法学においては、法人格の技術的側面を重視する傾向が強まっているという。すなわち、実態的契機、価値的契機及び技術的契機といった法人を構成する契機のうち、技術的契機が重視され、財産管理技術として法人格の利用を広く認める傾向が強まっているとされる<sup>(75)</sup>。このような傾向は、法人格の意義について論じた以下の記述にもよく現れているといえよう。

「このよう法人格取得の意義の分析が進むにつれ、法人格は例外的に付与されるべき特権ではなく、当事者が効率的にその財産関係をコントロールできる法技術として広く認めてよいという認識が広まってゆく。準則主義による法人の設立を認めることに伴い生じうる制度の濫用（強行法規免脱、租税回

(73) 梅謙次郎『民法要義巻之一総則編〔第35版〕』82頁（有斐閣書房、1912）、富井政章『訂正増補民法原論第一巻総論〔完全復刻版〕』239-240頁（有斐閣、1985）。

(74) 日本税理士会連合会・前掲注(35)第8章 贈与税及び遺産税、E節-寄附、108頁。

(75) 中田裕康「一般社団・財団法人法の概要」ジュリスト1328号4頁（2007）。

避)については、債権者取消権、法人否認、税法上の否認、刑事罰などで別途対応すればよいというわけである。」<sup>(76)</sup>

このような傾向は、公益法人制度に対する問題点や民間非営利活動の重要性が指摘されるようになった1990年代半ばから、法人制度見直しの議論の中で活発化することとなる。特定非営利活動法人制度や中間法人制度は、法人制度を巡るこのような議論の過程で誕生したものであり、このような議論のまさに集大成と考えられるものが、新たな非営利法人制度といえよう。

新たな非営利法人制度は、前節において概観したとおり、法人の設立と公益性の判断とが分離されたところに特色が認められるが、これにより、従来の制度では主務官庁の許可を受けて設立された法人は公益性の認められる法人(公益法人)のみであったものが、新たな制度では、剰余金の分配を目的としない法人について、公益性の認定がされた公益社団法人及び公益財団法人の他に、公益性の認定を有さない一般社団法人及び一般財団法人が新たな類型として存在することとなる。公益社団法人等については、公益認定の基準や認定後の遵守事項等が存在するが、一般社団法人等に対してはそのような規律は働かない。したがって、一般社団法人等については目的の如何を問わず簡便に設立することができ、従来の中間法人制度の目的である「社員に共通する利益を図ること」以外の事業(収益事業等)を主目的とすることも可能となった。また、一般社団法人等は、法人の事業目的や剰余金の配当・分配に関する取扱いの点で営利法人との実質的な区別がないこと、ガバナンス等の点で営利法人と遜色のないものとなっているところである。

一般社団法人等と株式会社等といった営利法人とは、ともに準則主義により簡便な法人の設立が可能で、法人の目的に制限がなく、剰余金の分配に関する取り扱いやガバナンスの在り方に相違がなくなってきたことから、これらの法人の違いは、結局のところ、持分の定めの有無にしか求めることができないこととなる。

---

(76) 中田裕康「公益法人制度の問題の構造」NB L767号16-17頁(2003)。

また、持分の定めがあるかどうかの違いはあるものの、会社と一般社団法人はともに、定款上、剰余金の配当・分配を受ける権利を排除することが可能なのであり<sup>(77)</sup>、このことは、両法人制度ともに事業内容に制限がないこと等とも相まって、今後、両者が互いに影響し合いながらも、均一化に向うことが考えられるところである。

#### 第4節 信託制度・法人制度に係る課税関係の検証

信託制度や非営利法人制度といった財産移転に係る私法上の枠組みが大きく変化したことに対応して、関連する税制も抜本的な見直しが行なわれた。そのうち、相続税においては、第2節において考察したとおり、課税関係等の見直しが行なわれたが、従前の取扱いに関する基本的な考え方は、引き続き維持されている。

すなわち、信託制度に係る相続税法上の対応においては、原則として受益者が信託に関する権利を有するものとする従前の信託課税の原則の基本的な考え方は維持しつつ、受益者等の変更があった場合や新たな種類の信託を用いた場合に係る課税関係等の整理が行なわれた。

---

(77) 一般社団法人及び一般財団法人の設立に際しては、定款に目的、名称等を記載することとされているが、社員や設立者に剰余金又は残余財産の分配を受ける権利を与える旨の定款の定めは、その効力を有しないこととされている（一般社団・財団法人法 11②、153③二）。こうした一般社団法人及び一般財団法人の非営利性に関する定めは、会社の営利性に関する会社法の定めとは対照的なものとなっており、会社法では、会社の営利性を確保する観点から、株式会社について、株主に剰余金の配当を受ける権利及び残余財産の分配を受ける権利の全部を与えない旨の定款の定めは無効と定めている（会社法 105②）。ただし、ここで注意を要する点は、会社法第 105 条第 2 項の規定は、剰余金配当請求権と残余財産分配請求権という会社の営利性に関わる 2 つの要素を「及び」で繋げていることであり、この会社法の定めは、剰余金配当請求権か残余財産分配請求権のいずれかが確保されていれば営利性が満たされるとの考えの下、残余財産の分配を制限しなければ剰余金の配当を完全に制限することが可能ということを意味している。剰余金の配当を受ける権利が認められていても実際に配当しないことは勿論あり得るが、会社法は、従来の商法とは異なり、定款上も剰余金の配当を全く行わない旨を定めることを認めていることとなる。

また、非営利法人制度に係る相続税法上の対応においても、特別の法人から受ける利益に対する課税（相税 65）や人格のない社団又は財団等に対する課税（相税 66）といった、非営利法人に係る従前の取扱いは引き続き維持しつつ、これらの措置の対象となる法人の範囲の拡大等、新たな非営利法人制度の発足に対応した適正化措が講じられている。

こうした信託制度や法人制度に係る相続税法上の基本的な考え方に基づく両者の課税関係について比較してみると、ある程度の整合性を見出すことができる。すなわち、受益者の定めのある信託と会社とを比較した場合、両者はともに持分を有する者が存するという共通点を見出すことができ、持分を有する者である受益者又は株主（出資者）に課税関係が及ぶこととなる。また、受益者の定めのない信託と非営利法人（持分の定めのない法人）とを比較した場合、両者はともに持分を有する者が存しないという共通点を見出すことができ、財産移転の受け皿となった受託者又は法人に対して課税関係が及ぶこととなる。信託制度と法人制度に係るこうした課税関係の整合性は、今後、両制度の多様化・均一化が進むとすれば、なお一層、求められることとなるものとする。

なお、上記のように、信託制度や法人制度に係る相続税法上の基本的な考え方は維持しつつも、新たな類型の信託制度や非営利法人制度の創設に対応して相続税・贈与税の課税関係を整理しているところであるが、その一方で、次章第 1 節において考察する相続税額の加算制度との関係については、これらの信託制度や非営利法人制度の創設に対応した見直しはなされておらず、その基本的な仕組みは維持されているところである。したがって、こうした信託制度と法人制度とに係る現行の課税関係と相続税額の加算制度との適用関係を巡っては、総合性に欠けていると言わざるを得ない部分も存在するところであるが、この点については、世代跳躍への対応の在り方とも関係を有することとなるため、次章第 1 節において、一緒に考察することとする。

## 第5節 論点と方向性

### 1 「新たな事例」における本件信託の取扱い

第1節において述べたとおり、第3章において取り上げた「新たな事例」においては、祖父Cは信託契約に基づき受託者Dに財産を移転したことから、民法上の財産の帰属者は受託者とされている。また、原告Xが信託の設定に関する旧相続税法第4条第1項に規定する「受益者」に該当しないとの判断がなされた背景としては、本件信託契約については、①原告Xの受益は受託者の裁量によるものであることや、②限定的指名権者（受益者指名権を有する者）が別途存在し、いつでも原告X以外の者に受益させることができることから、原告Xはそもそも受益権を有していないのではないかと主張がなされていたことにある。そして、仮に、本件信託が受益者等の存しない信託に該当するとすれば、こうした信託は、機能的には持分の定めのない法人等にも通ずるところがあるものと考えることができる。したがって、こうした点を踏まえれば、「新たな事例」を巡る考察は、一定の持分の定めのない法人等や受益者等が存しない信託の受託者を対象とした「個人以外の主体に対する納税義務者制度」の取扱いとも関連性を有するものと考えられるところである。

まず、「新たな事例」における判決において、本件信託の設定行為が旧相続税法第4条第1項に規定する「信託行為」に該当するか否かの判断に当たっては、第3章にて概観したとおり、税法上の用語は、特段の事情のない限り、通常用いられる用法により解釈するのが相当であるとして、旧相続税法上の「信託行為」は、旧信託法による信託行為を意味するとの解釈を示している。ところが、原告Xが旧相続税法第4条第1項に規定する「受益者」に該当するか否かの判断に当たっては、「受益者」という文言は「信託行為」と同様に旧信託法に規定されているにもかかわらず、旧信託法上の用法による解釈を採用していないことについては、疑問が残るところである。「受益者」の定義は、「信託行為」と同様に、旧信託法上のものに従うことが妥当と考えるとこ



ろ、同法には「受益者」の定義は存在しておらず、「委託者が信託の利益を与えようと意図した人たち、または、かれらの権利を承継した人たち」<sup>(78)</sup>といった解釈がなされていた。こうしたことから、信託契約において利益を受ける者とされていれば、その時点で現実に利益を受けられるか否かにかかわらず、「受益者」に該当するとの解釈をするのが妥当と考えるところである。

また、「新たな事例」における判決において、原告Xが旧相続税法第4条第1項に規定する「受益者」に該当するか否かの判断に当たっては、第3章において概観したとおり、相続税法第5条ないし第9条といった他の「みなし課税」制度の規定が、共に、受贈者とされる者が贈与とみなされる行為によりもたらされる利益を現に有することとなったと認められる時に、贈与があったとみなして課税をしているという理解を示している。しかしながら、相続税法第5条以下に規定する「みなし課税」制度は、各々の「みなし課税」制度の中で、課税すべき対象を特定し、その課税対象の性質に応じて課税すべきタイミングを個々に定めているものであり、その課税対象の背後にある法制度や社会・経済状況の変化等に対応して、種々の見直しの積み重ねがなされてきた結果であるといえる。したがって、相続税法第5条以下に規定する「みなし課税」制度は信託行為とは関係のない制度であって、これらの規定を根拠に「受益者」に該当するか否かを判断することは、そもそも適切ではないと考える。

更に、「新たな事例」における判決は、第3章において考察したとおり、限定的指名権者（父A）の指名によって、原告X以外の者が本件信託の利益の分配を受けることができることを指摘しているが、本件信託においては、限定的指名権が行使されて新たに受益者が指名されない限り、原告Xが受益者であることは明らかであるといえる。

次に、「新たな事例」における判決において、原告Xは旧相続税法第4条第1項に規定する「受益者」には該当しないとの判断がなされると、それでは

---

(78) 四宮・前掲注(25) 307頁。

どの時点で課税がなされるのかという疑問が生ずる。まず、判決の考え方に従って、被保険者である父Aが死亡したとき又は保険の満期が到来したときに課税がなされるとした場合、これは受託者Dが実際に受益者である原告Xに分配できる状態となったときを捉えているが、信託受益時課税の考え方に相当近づくこととなるため、信託行為時課税を採用していた旧相続税法第4条の考え方に反することとなり、適切ではない。また、委託者である祖父Cが死亡したときとした場合、祖父Cの死亡は保険事由には該当せず、受託者Dにおいて保険金を得ることはないため、課税できないということになる。したがって、こうした点を踏まえれば、原告Xは「受益者」に該当し、信託行為時に課税がなされるべきものとする。

## 2 今後の方向性

### (1) 改正後の制度への適用

旧相続税法第4条は、第2節において考察したとおり、平成18年における信託法の全文改正に対応して、平成19年度の税制改正において抜本的な改正がなされたところであるが、新たな制度は改正前の制度における信託行為時課税という信託課税の考え方そのものを大きく変更したのではなく、同様の考え方は新たな規定である相続税法第9条の2においても、基本的に維持されている。したがって、新たな規定においても、第3章において取り上げた「新たな事例」における原告Xは同条第1項という「受益者」に該当し、信託行為時に課税がなされるべきものとする。

しかし、もし仮に、「新たな事例」における裁判所の判断を現行相続税法第9条の2以下の規定にそのまま当てはめるとすると、原告Xは同条第1項という「受益者」に該当しないこととなるが、そうすると、「新たな事例」における本件信託は「受益者等が存しない信託」(相税9の4)に該当することとなり、受託者Dに対して課税が及ぶこととなると考えられる。この場合、受託者Dは外国法人であり、制限納税義務者に該当するため、信託受益権(信託財産)の国内財産の該当性が問われることとなる。なお、父

Aの死亡や保険の満期によって将来的に受益者等である原告Xが存することとなる場合には、相続税法第9条の5の規定により、原告Xに対して課税が及ぶこととなると考えられる。この規定は、第2節において考察したとおり、信託を利用する世代を跳躍した財産の移転に対処したものとされているが、この場合、受益者等が存しない信託と同様の機能を有する持分の定めのない法人等に対しては同様の措置が講じられていないため、課税関係の均衡化を図る必要があるものとする。なお、この点に関しては、世代跳躍への対応の在り方とも関係を有することとなるため、次章第1節において更に考察することとする。

(2) 個人以外の主体に対する課税の在り方(家産世襲的な法人に対する対応)

一定の持分の定めのない法人等を対象とした現行の「個人以外の主体に対する納税義務者制度」においては、第2章において概観したとおり、法人等に財産を移転した時(入口段階)における相続税・贈与税の課税に対処したものであるが、その法人等に財産を移転した後、その法人等を実質的に支配している者に相続等が生じた場合における相続税の課税にまでは対処していない。

すなわち、株式会社等の営利法人であれば、被相続人たる株主に帰属する株式は遺産を構成するため、相続による次世代への資産の承継の際、株式の価額を通じて間接的に法人資産を相続税の課税価格に取り込むことができる。

一方、一般社団法人及び一般財団法人といった持分の定めのない法人等の場合は、その法人の財産に対する持分が存在しないため、法人制度上、法人に帰属する財産を特定の被相続人の遺産として構成する手段は存在しない。法人に財産を移転した際(入口段階)に相続税・贈与税を課税した後は、その財産に対する相続税・贈与税の課税は及ばないこととなる。この結果、仮に、ある特定の個人が一般社団法人等を実質的に支配しているような状態にあったとすると、財産を法人に移転した後、その個人が死亡して後継者が相続した場合には、相続人が引き続きその法人を実質的に支

配していても、その法人の財産は遺産を構成しないため相続税の課税価格に取り込むことができない。結局、代々、相続税の負担なく法人の財産が引き継がれるという問題(家産世襲的な法人の問題)が生じることとなり、個人に帰属する財産が引き継がれる場合と比較して、課税上のアンバランスが生ずることとなる。

そこで、このような、個人が実質的に支配している状態にある法人等については、財産をその法人に移転した時に相続税・贈与税の課税対象とするほか、移転後もそのような状態が継続し、その支配していると認められる個人について相続が発生した場合には、その個人の相続財産とみなして相続税の課税対象とするといった措置を講じる必要がある。

なお、諸外国の制度を見ると、家産世襲的な法人等に対して、一定周期ごとに相続税を課税するものが存在する。すなわち、ドイツでは、財団が本質的に一家族又は特定の数家族の利益のために設立された場合におけるその財団を「家族財団」と定め、家族財団の財産に対して30年ごとの間隔で相続税を課税することとされている<sup>(79)</sup>。また、イギリスでは、承継(相続)権を有する者のため、又は承継権以外の任意の理由によりその者のために、信託に付されている場合等を「承継的財産設定」と定め、それが設定されてから10年ごとの間隔で相続税が課税される<sup>(80)</sup>。

我が国における課税関係を構築するに当たっては、これらの国で採用しているような、家産世襲的な法人に対して一定周期ごとに相続税を課税するもののほか、一定の要件の下で法人を実質的に支配している個人が存する状態にあるかどうかを判定し、その個人について相続が発生した場合には、その個人に帰属するものとみなされた持分を相続財産として相続税の課税価格に取り込むことも考えられよう<sup>(81)</sup>。

---

(79) 渋谷雅弘「ドイツにおける相続税・贈与税の現状」『世界における相続税法の現状 日税研論集 vol156』163頁((財)日本税務研究センター、2004)。

(80) 高野幸大「イギリスにおける相続税・贈与税の現状」『世界における相続税法の現状 日税研論集 vol156』137-150頁((財)日本税務研究センター、2004)。

(81) 「一定の要件」としては、例えば、法人から高額な報酬やフリンジベネフィット

## 第6章 相続税・贈与税の納税義務者制度との 関連性を有するその他の論点

### 第1節 相続税・贈与税の納税義務者の属性の違い等に基因する 税額の加算等

#### 1 総説

相続税の課税原因は、本質的には、相続による財産移転にあることから、相続の際に相続税が課税されるべきタイミングを減らすことにより、相続税の課税を回避することができることとなる。すなわち、例えば、被相続人である親が子の世代を跳躍して孫へ財産を移転することにより、被相続人である子から孫への財産移転があったら課税されていたはずの相続税を一世代分回避することができる。こうした「世代跳躍」の意図は、第3章において取り上げた「新たな事例」においても見られるところである。

子の世代を跳躍した財産の無償移転は、相続という移転形態によって行うことはできない。なぜなら、現行民法上の相続人の範囲（民法 887～890）を見る限り、子や兄弟姉妹の代襲者を除き、世代を跳躍した財産の移転、すなわち、例えば子が生存しているにもかかわらず子を跳躍して孫に財産を移転するようなことは想定されていないからである。したがって、世代を跳躍した財産の無償移転は、遺贈か贈与の形態によって行われることとなる。

また、相続財産を法人に移転したがその法人を実質的に支配している者が例えば子ではなく孫である場合には、遺贈や贈与による世代跳躍と同様の効果が生ずることとなるため、第2章や前章において考察した一定の持分の定めのない法人等や受益者等が存しない信託の受託者を対象とした「個人以外の主体に対する納税義務者制度」の取扱いとも関連性を有することとなる。

このように、世代跳躍は、相続税法固有の租税回避防止措置との関連性を

---

を受けている同族役員が存するかどうか等が考えられよう。

有することとなり、第3章の「新たな事例」を巡る考察に当たっても、世代跳躍への対応の在り方について検討しておく必要がある。

## 2 税制上の対応方法の種類

こうした世代跳躍による相続税・贈与税負担の回避を防止するための税制上の措置としては、以下の方法が考えられる。

### (1) 相続税・贈与税の負担を加重する方法

相続税・贈与税の負担を加重する方法としては、まず、親疎の区分に応じて異なる基礎控除や税率表を設定する方法がある。すなわち、同一の基礎控除や税率の下で、取得者が孫等の場合には一定割合の加重措置を講ずる方法である。こうした加重措置は、推定相続人以外の者への移転に対して禁止的に働く（牽制効果）こととなる。

主要国の相続税制では、例えば、フランスの制度は、親疎の区分に応じた著しい基礎控除及び税率の差を設けており、税率について見ると、配偶者や直系血族間では5%から40%までの7段階の累進税率、兄弟姉妹間では、35%及び40%の2段階、4親等内の血族間では55%、そして5親等以上の血族及び非血族間では60%となっている<sup>(82)</sup>。

一方、我が国の現行相続税法においては、第2章において概観した通り、統一された税率の下、財産の取得者の親疎の違いに応じて税額を加算する相続税額の加算制度の措置が講じられているが（相税18）、遺産課税方式の時代においては、親疎の区分に応じて異なる税率表が定められていた<sup>(83)</sup>。

(82) 首藤重幸＝平川英子「フランスにおける相続税・贈与税の現状」『世界における相続税法の現状 日税研論集第56号』204-207（財）日本税務研究センター、2004。

(83) 例えば、遺産課税方式を採用していた昭和22年の全文改正後の相続税法（昭和22年法律第87号）では、納税義務者が被相続人の直系卑属又は配偶者であるときを第一種、納税義務者が被相続人の直系尊属又は兄弟姉妹であるときを第二種、そして納税義務者がその他の者であるときを第三種とし、第一種の税率が最も低く、第三種の税率が最も高く、そして第二種の税率がその中間に設定されていた。当時の税率は次のとおりである（昭和22年法22条）。

① 第一種：10%（課税価格2万円以下）から60%（同500万円超）までの19段階  
 ② 第二種：13%（課税価格2万円以下）から63%（同500万円超）までの19段階

## (2) 相続税・贈与税とは別の租税を課税する方法

上記(1)の方法の他、相続税・贈与税とは別体系の租税を課税することによって世代跳躍へ対処する方法がある。その代表的なものは、米国において採用している世代跳躍移転税(Generation-Skipping Transfer Tax : GST税)である<sup>(84)</sup>。

GST税は、①移転者が二世以上若い世代に属する者(跳躍者)に対して直接の財産移転を行ったとき(直接跳躍)、②信託に保有される財産に対する何者かの利益が終了し、以後跳躍者のみはその財産に対して利益を有するとき(課税利益終了)、及び③信託から跳躍者への利益の分配であって上記①及び②に該当しないものがあつたとき(課税分配)、という3つの場合について課税される。移転者や信託の受託者などが納税義務者とされ、税額は、上記3つの課税原因に係る財産の価額に遺産税の最高税率を適用して計算される。

なお、上記①から③までのGST税の課税対象のうち、①の直接跳躍については、GST税が創設された1976年当時には存在していなかったものであり、1986年の改正において、GST税の課税対象として追加されたものである。

米国におけるGST税の導入の背景には、信託を利用した世代跳躍による遺産税の回避が横行したことにあつたとされており<sup>(85)</sup>、一世代に1回の遺産税を課税すべきという財産税としての考え方の下、理論上、世代を跳躍した財産の移転に対して最も厳密に対応した仕組みであるといえることができる。

③ 第三種：15%（課税価格2万円以下）から65%（同500万円超）までの19段階

(84) 世代跳躍移転税に関して考察するものとして、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）—アメリカ連邦遺産贈与税上の株式評価を素材として—」法学協会雑誌110巻9号96—99頁（1993）。

(85) 海原文雄「英米の改正税法と財産計画」『英米信託法の諸問題（下巻）—応用編』507頁（信山社、1993）。

### 3 相続税額の加算制度等を巡る課税関係の検証

米国におけるG S T税の導入の背景には、信託を利用した遺産税回避の横行が存在していたわけであるが、我が国に目を向けると、信託制度や法人制度の抜本的な見直しに当たっては、前章第4節において考察したとおり、これらの制度に係る相続税法上の基本的な考え方は維持しつつも、新たな類型の信託制度や非営利法人制度の創設に対応して相続税・贈与税の課税関係を整理しており、ある程度の整合性を見出すことができる。しかし、その一方で、相続税額の加算制度については、これらの信託制度や非営利法人制度の創設に対応した見直しはなされておらず、その基本的な仕組みを維持している。したがって、こうした信託制度と法人制度とに係る現行の課税関係と相続税額の加算制度の適用関係を巡っては、以下に述べるように、整合性に欠けていると言わざるを得ない部分も存在することとなる。

#### (1) 生前贈与の取扱い

信託を設定する方法としては、信託契約による方法と遺言による方法とがあり、前章において考察したとおり、相続税法上、こうした信託の効力が生じた時において課税関係が生じることとなる。この場合、遺言による信託のときは、委託者の死亡に基因して信託の効力が生じることとなるため、受益者等は遺贈により財産を取得したこととみなされ、相続税の対象とされる。したがって、その受益者等が孫等に該当すれば、相続税額の加算制度が適用されることとなる。一方、信託契約によるときは、受益者等は贈与によって取得したものとみなされ、贈与税の対象とされる。したがって、その受益者等が孫等に該当する場合であっても、相続税額の加算制度が適用されることはない。これは、第3章において取り上げた「新たな事例」においても同様に、旧相続税法第4条の規定により、本件信託契約の締結が原告Xへの贈与とみなされることから、相続税額の加算制度は適用されないこととなる。

こうした信託の設定方法に基因する相続税額の加算制度の適用の有無を巡る違いは、新たな信託法において創設された新たな類型の信託を用いた



場合には、より顕在化する可能性がある。すなわち、後継ぎ遺贈型の受益者連続信託や受益者の定めのない信託といった新たな類型の信託は、従来より、世代跳躍に利用され得るとの指摘がなされており、平成19年度の税制改正における課税関係の整理も、このような指摘に対応したものであるといえる。共同均分相続と異なる財産承継を可能とする受益者連続型信託に対する課税関係を定めた相続税法第9条の2第2項の規定は、その典型ともいえるものである。また、受益者等が存しない信託について課税関係を定めた相続税法第9条の4及び第9条の5の規定は、未だ生まれていない孫等を受益者とする信託を設定した場合等における対応として設けられたものとされる。今後、こうした新たな類型の信託の普及・活用が見込まれるところであるが、これらの信託の仕組みを用いた財産の移転は、当然のことながら、委託者等の死亡に基因するものだけではない。したがって、相続税だけでなく贈与税の課税関係も生ずることとなるが、現行の相続税額の加算制度は、文字どおり、相続及び遺贈による財産の取得についてのみ加算の対象とされ、贈与による財産の取得については加算の対象とされていない。これは第3章において取り上げた「新たな事例」においても、前章において考察したとおり、原告Xが「受益者」には該当しないとの裁判所の判断を現行相続税法にそのまま当てはめると、「新たな事例」における本件信託は「受益者等が存しない信託」（相続9の4）に該当し、受託者Dに対して贈与があったとみなされて課税が及ぶこととなるため、同様に、相続税額の加算制度は適用されないこととなる。したがって、こうした新たな類型の信託について贈与による財産の取得があったとみなされたものについては、相続税額の加算制度が適用されないこととなる。

こうした相続税額の加算制度の適用の有無を巡る違いは、信託制度だけでなく、法人制度においても同様のことがいえるものと考えられる。すなわち、法人に対する財産の無償移転の方法としては、遺贈によるもののほか贈与によるものもあるのは、そもそも当然のことであるが、贈与によって法人が財産を取得した場合には、株主である孫等や法人自体に相続税額の加算

制度が適用されることはない。そこに、前章において考察したとおり、非営利法人制度について事業目的と設立方式に関する制限が緩和されたことなどに伴い、他の法人制度間との垣根がなくなってきていることなどの状況が加わると、相続税額の加算制度の適用の有無を巡る違いは、法人制度においても顕在化してくる可能性がある。

信託制度や法人制度を巡るこうした懸念は、結局のところ、生前贈与に相続税額の加算制度が適用されておらず、相続・遺贈と生前贈与との適用関係を巡るアンバランスが生じていることに、そもそもの問題の発端があるものと考えられる。今後、多様化・均一化の見込まれる信託制度や法人制度の下でこうした状態を維持しておくことは、適切ではないものと考えられる。

## (2) 相次相続控除制度の形骸化

相次相続控除制度については、第2章において概観したとおり、次世代ごとの財産の移転がなされた場合において相続税の課税される周期が近いときに（10年以内）、一定の税負担の軽減措置が講じられているものであり（相税20）、これは、相続税額の加算制度といわばパラレルの関係にある。しかし、上記（1）において考察したとおり、多様化・均一化の見込まれる信託制度や法人制度の下で、生前贈与による世代跳躍が顕在化してくると、孫等に対して相続税額の加算制度が適用されないだけでなく、相続人に対して相次相続控除が適用される場面をも減少させることとなる。こうした相次相続控除制度の形骸化は、この控除制度の存在意義を揺るがすことにも繋がることとなる。

## (3) 受益者連続型信託に係る受益者等の取扱い

新たな類型の信託の一つである受益者連続型信託に係る課税関係は、前章にて考察したとおり、その信託に関する権利をその信託の受益者等であった者（先順位の受益者）から贈与又は遺贈により取得したものとみなされる（相税9の2②）。そして、こうした受益者連続型信託について整理された課税関係の下で、相続税額の加算制度の適用の有無が、いわば形式的

に判定されることとなる。

しかし、受益者連続型信託の場合、委託者と連続する各受益者との相互の関係によっては、相続税法上、先順位の受益者から後順位の受益者へ財産の移転があったとみなされたものについて相続税額の加算制度を形式的に適用することが必ずしも適切でないケースも考えられる。すなわち、前章第2節1(2)②において引用した説明の例<sup>(86)</sup>を用いると、信託法上の取扱いでは、第2次受益者である孫(C)は委託者である親(A)から信託財産の移転を受けることとなるため、世代を跳躍した財産の移転に該当することとなるが、相続税法上の取扱いでは、第1次受益者である子(B)から信託財産の移転を受けたものとみなされるため、相続税額の加算制度は適用されない。したがって、信託法上は世代を跳躍した財産の移転に該当することになるにもかかわらず、こうした相続税法上のみなし規定の存在により、税制上は逆に世代跳躍には該当しないという結果になってしまっている。これはまた、逆のケースを生じさせることも考えられる。すなわち、例えば、第1次受益者(B)を後妻、第2次受益者(C)を前妻の子とした場合、信託法上の取扱いでは、A→B及びA→Cという親族間の財産移転に該当することとなるが、相続税法上の取扱いでは、第2次受益者である前妻の子(C)は、Cにとっては親族外の者に該当する後妻(B)から財産の移転を受けたものとみなされるため、相続税額の加算制度が適用されることとなる。

また、受益者連続型信託の特例(相続9の3)は、前章にて考察したとおり、この特例により、例えば、収益部分しか受益することのない受益者(収益受益者)に対して元本部分の受益があったものとみなして元本部分についても課税することとなっており、こうした受益者が孫等に該当する場合には、こうした元本部分に対してさらに相続税額の加算制度が適用されることとなる。

---

(86) ファイナンス別冊・前掲注(65)477頁。

このように、相続税額の加算制度の適用に関していえば、こうした課税上のみなし規定の適用の結果を前提に加算制度の適用の有無を形式的に判定するという仕組みそのものに、限界が生じてきていると見ることもできる。

#### (4) 受益者等が存しない信託等の取扱い

新たな類型の信託である受益者等が存しない信託等に係る課税関係の特徴としては、第2章や前章において考察したとおり、まず、受託者に対して課税がなされることを挙げることができる。すなわち、受益者等が存しない信託の受益者等となる者がその信託の委託者の親族等であるときは、その信託の受託者は、その信託の委託者からその信託に関する権利を贈与又は遺贈により取得したものとみなされ、相続税又は贈与税の課税がなされる(相税9の4①)。また、受益者等が存する信託についてその受益者等が存しないこととなった場合においても、次に受益者等となる者がその信託の委託者等の親族等であるときは、その信託の受託者は、前の受益者等からその信託に関する権利を贈与又は遺贈により取得したものとみなされ、相続税又は贈与税の課税がなされる(相税9の4②)。これは第3章において取り上げた「新たな事例」においても、前章において考察したとおり、原告Xが「受益者」には該当しないとの裁判所の判断を現行相続税法にそのまま当てはめると、「新たな事例」における本件信託は「受益者等が存しない信託」(相税9の4)に該当することとなるため、受託者Dに対して贈与税の課税がなされることとなる。

こうした受益者等が存しない信託の受託者に対する取扱いは、人格のない社団等や持分の定めのない法人に対する取扱いと類似している。すなわち、第2章や前章において考察したとおり、人格のない社団等や持分の定めのない法人に対して財産の移転があった場合には、こうした法人等に対して相続税又は贈与税の課税がなされる。

前章第4節において考察したとおり、受益者等が存しない信託と人格のない社団等や持分の定めのない法人とは、ともに、受託者や法人等に帰属

する財産に対して持分を有する者が存在しないという点において共通しているといえる。したがって、両者を巡る課税関係の類似性は、両者に関するこうした共通点の存在に見出すことができ、こうした取扱いを見る限りにおいては、整合的な課税関係を構築しているといえる。また、法人税を調整するという点においても共通している。

受益者等が存しない信託と人格のない社団等や持分の定めのない法人とを巡る課税関係の取扱いには、こうした整合性を見出すことができる一方、大きく異なる点も存在している。これは、受益者等が存しない信託において、受益者が存することとなった時における取扱いに現れている。すなわち、前章において考察したとおり、受益者等の存しない信託の締結時において存しない者がその信託の受益者等となる場合において、その受益者等となる者がその信託の委託者の親族等であるときは、その信託に関する権利を個人からの贈与により取得したものとみなされ、贈与税の課税がなされる（相税9の5）。こうした取扱いがなされた理由としては、受益者等が存しない信託においては将来的に受益者等を定めることが可能であり、こうした仕組みが、世代を跳躍した財産移転に使われることを懸念してのことである。すなわち、前章において考察したとおり、受益者等の存しない信託において将来的に孫等を受益者として定めた場合には、受託者段階の課税だけで孫等への財産移転が可能となることから、これを封ずるために講じられた措置であるとされる。これは第3章において取り上げた「新たな事例」においても、前章において考察したとおり、原告Xが「受益者」には該当しないとの裁判所の判断を現行相続税法にそのまま当てはめると、「新たな事例」における本件信託は「受益者等が存しない信託」（相税9の4）に該当することとなるため、受託者Dに対して贈与税の課税がなされることとなるとともに、父親Aの死亡や保険の満期によって将来的に受益者等である原告Xが存することとなる場合には、相続税法第9条の5の規定により、原告Xに対して課税が及ぶこととなる。一方、このような相続税法第9条の5による取扱いは、人格のない社団等や持分の定めのない法

人に対しては講じられていない。人格のない社団等や持分の定めのない法人においては、制度上、持分の定めのないことがこれらの法人等の基本的性格である非営利性の絶対条件とされており、将来的に持分を有する者が存在するという事実はあり得ないことによる。しかし、これらの法人等を特定の親族が実質的に支配するという事は十分に考えられることであり、こうした親族の中に孫等が存在していれば、上記の受益者等の存しない信託の場合と同様の状態を作り出すことが可能となるが、こうした孫等に対して贈与税の課税がなされることはない。

更に、相続税額の加算制度との関係では、受益者等が存しない信託の受益者が存することとなった時における課税関係は、個人からの贈与により取得したものとみなして贈与税の課税がなされることとされているため（相税9の5）、世代跳躍に対処するために構築した課税関係であるにも関わらず、加算制度が適用されないこととなっている。

このように、受益者等が存しない信託の場合と持分の定めのない法人との課税関係を比較してみた場合、整合性を見出せる部分がある一方、整合性に欠ける部分も見出すことができる。こうした結果、受益者等の存しない信託に対する取扱いが最も厳しいものとなっているが、こうした信託や法人制度等に対して厳格に対応したために、第2章において概観した単純な「直接移転」による財産の移転との関係においても、課税関係のアンバランスが生じていると言わざるを得ない。これにより、単純な直接移転による世代跳躍の仕組みの方が、税負担の面でかえって有利となってしまっているといえる。

#### (5) 法人や受託者に対する相続税額の加算制度の適用

現行の相続税額の加算制度は、対象者を「当該相続又は遺贈に係る被相続人の一親等の血族及び配偶者以外の者」と規定しているため、受益者が存しない信託に係る課税においては、受託者たる法人に対して相続税が課税される場合（相税9の4）において、加算制度が併せて適用されることとなる。また、従前より、租税回避防止の観点から個人とみなされて相続

税の課税対象とされる一定の人格のない社団等や持分の定めのない法人（相税 66）に対しても、相続税額の加算制度が適用されることとなる。

相続税額の加算制度が講じられた主な趣旨としては、第 2 章において考察したとおり、世代を跳躍した財産の移転を牽制することと、財産取得の偶然性に担税力の増加を見出して税負担を加重することといった 2 つの事由が挙げられている。こうした相続税額の加算制度の趣旨について、持分の定めのない法人等や受益者等が存しない信託の受託者に対して加算制度が適用される場面に当てはめて考察してみると、以下のようなことが考えられる。

まず、財産取得の偶然性という観点からすると、こうした法人や信託の受託者に対して、その法人等を実質的に支配している者の属性の如何にかかわらず、相続税額の加算制度を適用することについては、ある程度説得的な説明をすることが可能と考えられる。一方、世代を跳躍した財産移転の牽制という観点からすると、その法人等を実質的に支配している者の属性の如何により、相続税額の加算制度の適用に疑義の存する場面が生ずることとなる。

すなわち、持分の定めのない法人等で「孫等」が実質的に法人等を支配しているものへの財産の移転については、そうした法人等に対する相続税額の加算制度の適用を、法人等自身が財産を取得することに対する偶然性と、実質的な支配者である孫等への世代を跳躍した財産移転の牽制という両方の観点から説明することが可能となる。これは第 3 章において取り上げた「新たな事例」においても同様であり、前章において考察したとおり、原告 X が「受益者」には該当しないとの裁判所の判断を現行相続税法にそのまま当てはめると、「新たな事例」における本件信託は「受益者等が存しない信託」（相税 9 の 4）に該当することとなるため、仮に受託者 D に対して相続税の課税が及ぶこととなる場合には、相続税額の加算制度の適用を、受託者 D 等自身が財産を取得することに対する偶然性と、祖父 C から孫である原告 X への世代を跳躍した財産移転の牽制という両方の観点から説明

することが可能となる。一方、同じ持分の定めのない法人等であっても「子」が実質的に法人等を支配しているものへの財産の移転については、そうした法人等に対する相続税額の加算制度の適用を、世代を跳躍した財産移転の牽制という観点から説明することができなくなる。したがって、この場合には、法人等自身が財産を取得することに対する偶然性という観点のみから、相続税額の加算制度の適用を説明することとなる。なお、後者の持分の定めのない法人等であって「子」が実質的に法人等を支配しているものへの財産の移転のケース（当該法人等に対する相続税額の加算制度の適用あり）の場合については、子への直接移転の場合や持分の定めのある法人（会社）で子が持分を有しているものへの財産の間接移転の場合について、共に相続税の課税の対象者と扱われる子に対して相続税額の加算制度が適用されないこととのアンバランスが生じることとなる。

こうした相続税額の加算制度の適用趣旨を巡る違いは、持分の定めのない法人や受益者等が存しない信託の受託者に対しては、実質的にその法人等を支配している者の属性の如何にかかわらず、相続税額の加算制度が適用されることとなることに、その原因があるといえる。

#### 4 納税義務者の属性の違い等に基因する課税の在り方

上記3において検証した問題点等を踏まえ、相続税・贈与税の納税義務者の属性の違い等に基因する課税の在り方について、今後の方向性や対応策を考察すると、次のとおりである。

##### (1) 現行の課税関係の整合化

まず、世代跳躍に関わる現行の課税関係のうち、上記3での考察においてその整合性の観点から問題点等を指摘した部分については、その顕在化の度合いに応じて、整合性を図るべく課税関係の見直しを行っていくことが必要となる。

第一に、生前贈与との関係、すなわち、我が国においては、相続税・贈与税の税率の引下げや基礎控除額の引上げが累次にわたって行われ、負担



水準の緩和がなされてきたことにより、暦年課税の贈与税が有する生前贈与による相続税回避を牽制する機能が弱まってきているが、こうした状況の下、生前贈与による世代跳躍に対して相続税額の加算制度が適用されていないといった問題については、生前贈与に対しても加算制度の対象とすることで課税関係の整合性を確保することが可能であるため、これについては出来るだけ早期に対応することが必要であると考え。なお、我が国においては、冒頭において述べたとおり、今後、相続税の負担水準を引き上げる方向での議論が進められることが見込まれており、仮に、負担水準の引き上げが実現された場合には、生前贈与を巡るこのような問題点は、回復の方向に向かっていくことも考えられるところである。

次に、受益者等が存しない信託等に係る課税関係が、類似の機能を有する持分の定めのない法人等に係る課税関係と比較して厳格なものとなっており、これにより、単純な直接移転による世代跳躍の仕組みの方が、税負担の面でかえって有利となっているという問題に対しては、米国が 1986 年の改正において直接跳躍を GST 税の対象に追加したように、我が国においても、例えば、直接移転に対する相続税額の加算制度の加算割合を引き上げて世代跳躍に対する牽制効果を高めていくことで、ある程度の対応策を講ずることは可能であると考えられる。

なお、法人や受託者に対する相続税額の加算制度の適用を巡る問題点については、第 2 章にて考察したとおり、現行の加算制度の下では、財産取得の偶然性と世代跳躍の牽制という 2 つの趣旨を有していることから、その法人や受託者を実質的に支配している者の属性の如何に関わらず、加算制度の適用の正当性を説明することができる。と考える。

最後に、受益者連続型信託に係る受益者等の取扱いについては、上記 3 において考察したとおり、信託法上の法律関係と相続税法におけるみなし規定の適用による課税関係とが乖離するケースが考えられるところであるが、これを是正するには困難な課題が伴うこととなるため、今後、活用の実態を見極めた上で、必要な対応策を検討する必要があるものとする。

## (2) 現行の相続税額の加算制度の適正化

次に、現行の相続税額の加算制度について、上記(1)においては、受益者等が存しない信託等に基因する課税関係のアンバランスに対して、直接移転に対する加算割合を引き上げる必要性を指摘したところであるが、こうした加算割合の引上げによって世代跳躍に対する牽制効果を高めていくことは、現行の課税関係を前提とした対応の在り方としては、最も適切かつ簡易な方法であると考えられる。したがって、例えば、信託制度や法人制度の多様化・均一化が見込まれる中、世代跳躍を巡る他の状況変化に対しても、当面の対応策としては、相続税額の加算制度の加算割合を引き上げることによって、対処していくことが必要と考えられるところである。

しかし、こうした相続税額の加算制度の加算割合の引上げによる対応の仕方は、加算割合の引上げが進めば進むほど、自ずと限界に達することとなる。すなわち、法定相続分課税方式という遺産取得課税方式を基調とする課税方式の下で、取得者側の財産取得に着目して取得者に対して課税する考え方の下では、相続税額の加算制度の2つの趣旨のうち、遺産取得の偶然性に着目して重課をするとの考え方は、取得者側に基因する要因であるため理論的に説明することは可能であると考えられる。しかし、世代跳躍については、第3章において取り上げた「新たな事例」においても見られるように、本質的には、移転者側(被相続人、贈与者)の意思により行われるものと考えられるため<sup>(87)</sup>、こうした世代跳躍に対して、世代跳躍を牽制するとの趣旨で取得者側に重課をするという対応の仕方は、元々理論的には無理があり、加算割合の引上げが進めば進むほど、それが顕在化するのではないかと考えるところである。

一方、米国の採用する遺産課税方式の下においては、被相続人の遺産全

(87) 勿論、例えば、一義的には孫から祖父への働きがけがあった場合も考えられるが、そのような場合であっても、最終的な意思決定はあくまでも移転者である祖父が行うものであると考える。

体を対象としてまず課税をし、税引後の遺産を相続人、受遺者等に帰属させるとの考え方に立っている。したがって、遺産課税方式の下においても、税引後の遺産を誰にどのように帰属させるかは基本的に問題とはならないと考えられるため、税引後の遺産の受け手が世代を跳躍した者に該当するからその者に係る遺産課税を重課するとの考えは、理論的に無理があるものとする。そして、米国のG S T税は、遺産課税方式のこうした理論的問題点を踏まえて、別体系の租税を課すことによって対処することとしたのではないかと考えるところである。

結局のところ、こうしたことを踏まえると、法定相続分課税方式という遺産取得課税方式を基調とする課税方式の下においても、課税する機会を逸した分の相続税額を完全に確保するという、世代跳躍に対して最も厳格な対応策を講ずるためには、米国のG S T税のような別体系の財産税を課すことによって、対処することが必要なのではないかと考えに行き着くこととなる。

なお、こうした考え方は、包括的所得概念との関係についてはあるが、佐藤英明教授が以下のように論じておられることにも、現れているように考えるところである。

「被相続人と遺産取得者との親疎に応じて税額が大きく変化すべきであるか、また、相当高額な……基礎控除が設けられるべきであるか、という点については、疑問の余地が大きいように思われる。まず、複数税率表等の採用に関しては、包括的な所得税の下では、誰が得ようとも1億円の所得は同じ価値を有する、というのが議論の出発点になるべきであり、親から相続した場合と友人から遺贈を受けた場合とでその担税力が変ると考えるべきではなかろう。むしろ、相続の場合はある程度予測できたものであるが、遺贈の場合にはまったく予想もしない偶発的な所得だと考えれば、むしろ后者の担税力が小さいと考える余地すら存在するかも知れないのである。

また、被相続人と遺産取得者との関係によって税額を変更する議論に

は、逆に、世代跳躍を伴う祖父から孫への相続や遺贈については、これに重く課税しようとする発想も含まれていると考えられるが、これも通常の所得的な発想からは支持しえない。これは祖父から子へ、子から孫へと2回の相続を経、その度に納税義務を履行すべきであるという考えに基づくものであると考えるが、その基礎となる相続財産が世代間で移転するたびごとに相続税に服するべきであるとの発想自体は包括的所得税の発想から導かれるものではないからである。むしろ、源泉を問わない所得税の下では、誰から取得した相続財産であっても同様の担税力があると考えて同じ税率で課税を行なうのが公平であると考えべきではなかろうか。」<sup>(88)</sup>

また、こうした対応を進めることにより、次世代ごとの基本的な財産移転に着目した課税が確保されるようになれば、相次相続控除制度も適切に機能することが期待されるところである。

## 第2節 財産の所在場所の判定

相続税・贈与税の納税義務者の区分は、第2章において概観したとおり、取得した財産の所在地の如何にかかわらずすべての取得財産を課税対象とするのか、それとも、国内に所在する取得財産のみを課税対象とするのかといった、相続税・贈与税の課税財産の範囲を画する基準として機能している。つまり、その取得した財産が国内財産又は国外財産のいずれに該当するかによって、課税財産の範囲が異なることになるので、取得した財産の所在の判定（相税10）が重要となる。

第3章において取り上げた「新たな事例」においては、本件信託契約における信託受益権の所在場所が訴訟における争点の一つとされていた。そして、この点について、裁決（名審平成20年7月1日裁決）においては、相続税法第3

(88) 佐藤英明「相続税率の法理論—若干の論点整理」『税率の法理論 日税研論集第49号』69頁（(財)日本税務研究センター、2002）。

条第3項(財産の所在)の規定に基づき、本件信託契約の委託者である贈与者、すなわち祖父Cの住所地によって所在場所が判定され、当該信託受益権は国内財産と判断されている。したがって、審査請求の段階では、原告Xの納税義務者の区分の如何にかかわらず、原告Xには贈与税が課税されるとの判断がなされたところである。

一方、平成19年度の税制改正において、信託に関する権利又は利益を贈与又は遺贈により取得したものとみなされた場合(相税9の2①～③)において、その信託に関する権利又は利益を取得した者は、その信託に係る信託財産に属する資産及び負債を取得し、又は承継したものとみなして、相続税法の規定が適用される旨の規定が新設された(相税9の2⑥)。従来は、一定の土地信託について同様の取扱い<sup>(89)</sup>とされていたが、今回のこの規定の新設により、この取扱いが土地以外の資産にも拡充されることとなり、信託に関する権利又は利益と信託財産との関係の明確化が図られたところである<sup>(90)</sup>。

こうした改正を踏まえると、信託に関する権利の所在については、原則として信託財産に属する資産の所在により判定するものと考えられるところであるが、第3章において取り上げた「新たな事例」においてこの改正後の制度を適用するとすれば、信託財産である本件米国債の所在により判定することとなり、相続税法第10条第2項の規定により、国外財産に該当することとなる。

財産の所在場所の判定については、「武富士事件」の最高裁判決(最判23.2.18)の中の補足意見においても、「本件贈与は、法形式上は、Bらが、外国法人たるオランダ法人の総出資口数中その9割に当たる720口を上告人に無償で譲渡する贈与契約であるが、・・・、その実質は、要するに、オランダ法人を介在させて、国内財産たる本件会社株式の支配を、Bらが、その子である原告人に無償で移転したという至って単純な図式のものである」<sup>(91)</sup>と述べられている。

---

(89) 昭和61年7月9日付直審5-6「土地信託に関する所得税、法人税並びに相続税及び贈与税の取り扱いについて」(平成19年9月30日(信託法の施行日)をもって廃止されている。)

(90) ファイナンス別冊・前掲注(27)477頁。

(91) 判例時報・前掲注(51)10頁。

ることに見られるように、相続税・贈与税の納税義務者制度について考察するに当たっては、関連する制度として、財産の所在場所の判定の在り方についても併せて考察する必要が生じることとなる。

例えば、武富士事件を受け、中里実教授が指摘するように、財産の所在場所の判定方法を規定する相続税法第10条について、「内国法人を、外国法人を通じて間接保有するようなかたちのスキームが形成され、かつ、納税者が非居住者になるという行為が行なわれた場合に、当該外国法人の株式を一定の範囲で国内財産とみなすという改正を行なうこと」<sup>(92)</sup>といった見直しを検討すべきと考えるところである。

### 第3節 相続税・贈与税の課税方式との関連

第3章において取り上げた「新たな事例」を巡る主な問題点としては、財産の取得者を外国国籍とすることなどにより非居住無制限納税義務者制度の適用を回避しようとしていること、財産の移転の際に外国の信託という「間接移転」の形態を用いていること、世代を跳躍した財産の移転であること、及び日米両国において課税ができないという「国際的な二重非課税」の状態が生ずることといった点を挙げ、これらの問題点はいずれも、第1章及び第2章において概観した現行相続税法における相続税・贈与税の納税義務者制度の枠組みに基因していることを指摘したところである。この枠組みにおいては、第2章において概観したとおり、相続税・贈与税において、「相続・遺贈・贈与」という課税対象の発生形態と「個人」という課税対象の帰属主体の属性とがそれぞれ限定されていることにその特色を見出すことができ、これにより、遺贈及び贈与については個人以外の主体（法人等）も帰属主体となり得るため、両者の対応関係にズレが存在することとなり、そこに、相続税・贈与税固有の税負担回避が発生し得る要因が生まれることとなる。相続税・贈与税の課税対象の発生形態

---

(92) 中里実「課税管轄権からの離脱をはかる行為について」フィナンシャルレビュー 94号33頁（2009）。

と課税対象の帰属主体の属性との対応関係のズレに基因する相続税・贈与税負担の回避の可能性は、現行相続税法の構造に基因する最も大きな問題とも捉えることができる。こうしたことから、財産の取得者である個人に納税義務を課すことを基本としつつ、個人以外の一定の主体に対して納税義務を課すことや、納税義務者の属性の違い等に応じて税額の加算等の措置を講じているところであるが、こうした取扱いは、根本的には、我が国の相続税が法定相続分課税方式という遺産取得課税方式を基調とした課税方式を採用していることに基因しているといえる。

一方、遺産課税方式においては、課税物権である遺産全体に対して課税することとなり、遺産総額を把握すればその分配にまで立ち入らずに課税することができるため、遺産取得課税方式のように、遺産の取得者側の属性を問うことは基本的に必要としないこととなる。

次に、「新たな事例」のような事例が発生する背景の一つに、近年における国境を越えた人や財産の移動の活発化を挙げることができるが、我が国においても、前章において考察したとおり、「間接移転」による財産の移転の受け皿となる信託制度・法人制度の多様化・均一化の状況が進むことにより、「新たな事例」において用いられた米国の本件信託と同様の機能を有する信託の設定や法人の設立が可能となるものと考えられる。

こうした状況の下、今後、法定相続分課税方式という現行の遺産取得課税方式を基調とする課税方式を前提とすれば、相続税・贈与税の課税を、基本的に、財産の取得者側の属性（個人・法人等）に対して横断的な体系とすることが考えられる。相続課税の基本理念について論じた以下の記述は、このような考えを明確に現しているといえよう。

「 相続税は、相続の開始によって被相続人の遺産が相続人その他の者に移転する場合に、その移転する財産に対して課税し、その一部を国庫に納付するものであり、その合理的な理論づけおよびその理論づけに適合する課税体系として、被相続人の遺産を課税標準とする遺産税体系と、遺産を各相続人その他の者がわけあって取得財産を課税標準とする遺産取得税体系とがあるの

であって、ともに、その狙いとするところは被相続人の遺産であるといえる。そして、この限りにおいては、その遺産を取得する者が個人であると法人であるとを問わず、原則としてはすべてに課税すべしとの考え方も成り立つ筈である。」<sup>(93)</sup>

なお、世代跳躍への対応の在り方として、第1節において、法定相続分課税方式という遺産取得課税方式を基調とする課税方式の下においても、将来的には、米国のGST税のような別体系の財産税を課すべきことを指摘したところであるが、第1節において考察したとおり、GST税は、もともと米国が遺産課税方式の相続税を採用していることを前提として導入されたものである。したがって、我が国において導入を検討するに当たっては、納税義務者の設定等の在り方について、こうした課税方式の違いなどを十分に踏まえる必要があるものとする。

---

(93) 櫻井四郎『相続税』107頁（中央経済社、1959）。なお、同氏は、法人に相続税及び贈与税が課税されないことについて、上記引用の記述に続けて、以下のとおり説明している（同107頁）。

「ただ、会社等については、その無償取得した財産は、その取得の日を含む事業年度における所得として計上され、法人税が課税されることとなることにかえりみ、また、公益法人等については、課税の面からその公益事業の遂行を容易にするという別途の立場から、原則としては、法人に対して課税しないこととしているのであって、この限りにおいて、人格のない社団または財団が贈与または遺贈によって財産を取得した場合に、これに対して相続税または贈与税を課することは、むしろ当然の要請ともいえるわけである。」



## 結びに代えて

本稿では、現行相続税法における相続税・贈与税の納税義務者制度について、まず、その特色や制度の枠組み等について概観した上で、相続税・贈与税の納税義務者制度を巡る「新たな事例」として、名古屋地裁平成23年3月24日判決を取り上げ、この「新たな事例」を巡る主な問題点等を明らかにするとともに、その問題点等のいずれもが、現行相続税法における相続税・贈与税の納税義務者制度の枠組みに関連性を有していることについて明らかにした。そうした上で、この「新たな事例」を巡る考察を一つの足掛かりとして、現行相続税法における相続税・贈与税の納税義務者制度の主な枠組みごとに、関連する論点の検証・考察を進めてきたところである。

冒頭において述べたとおり、最近における我が国の相続税制を巡る状況を見ると、平成21年12月に閣議決定された「平成22年度税制改正大綱」において、今後、格差是正の観点から、課税ベースや税率構造の見直しを目指して行くとの方向性が示されており、これを受け、平成22年12月に閣議決定された「平成23年度税制改正大綱」においては、相続税の基礎控除の引下げや最高税率の引上げを含む税率構造の見直し等の改正案が示され、法改正の実現はなされなかったものの、平成23年の通常国会に関連法案が提出されていたところである。

こうした相続税・贈与税の課税強化の方向性を踏まえると、今後、相続税制に対する信頼性の確保が更に求められることとなる。したがって、相続税・贈与税の納税義務者制度を巡っても、本稿において考察した種々の論点を中心に、より一層の適正化に努めていく必要があるものと考えるところである。