



山 上 淳 一
中央大学商学部教授
愛知県出身
早稲田大学法学部

キーワード

相続税，無制限納税義務者，課税管轄，課税根拠，課税方式，租税回避

相続税の無制限納税義務者の範囲の妥当性

山 上 淳 一

も有力な見解によれば相続税は相続により財産を無償で取得したことに見出される担税力を課税根拠としているにもかかわらず⁽²⁾、担税力とは直接関係しない被相続人との結びつきをも考慮要素としてその範囲を画していること等が理由である。

相続税はわが国の税法において重要な地位を占めているにもかかわらず、その納税義務の範囲の妥当性に疑義が呈せられた状態を座視してよいものだろうか。これが本稿を通ずる問題意識である。

以下では、まず、Ⅰにおいて、現行制度下での無制限納税義務者の範囲とその妥当性に疑義を呈する見解を整理して問題の所在を明確化する。次に、Ⅱにおいて、課税管轄に関する国際的なルールや主要諸外国の制度に照らし、相続課税（わが国相続税と区別するため、以下では、相続による財産の移転を契機とする課税全般を指す場合にはこのように称する。）の無制限納税義務者の範囲を画する人的結びつきのあるべき基準を探求する。最後に、Ⅲにおいて、あるべき基準をわが国相続税に当てはめて、無制限納税義務者の範囲の妥当性を検証する⁽³⁾。

Ⅰ. 相続税の無制限納税義務者の範囲と問題提起

1. 無制限納税義務者の範囲を画する現行基準

一般に、国家は、国家と人又は物（所得、財産等）の間に、居住、経済活動、国籍といった要素（以下では連結要素と称する。）を通じて真

はじめに

本稿は、租税回避対策を優先させたため課税方式等との整合性を欠くという指摘もある相続税の無制限納税義務者の範囲について、現行制度は課税根拠等に照らして妥当であるとの立場から、その論拠を示すことを目的とする。

相続税法では、相続人又は被相続人のいずれかと国との間に、相続時点又は相続開始前一定期間における居住性（国内の住所の所在）又は国籍（日本国籍の保有）を通じて人的結びつきの存在が認められることを基準として、相続人に対し、国外財産を含む全ての取得財産を課税対象とする無制限納税義務を課している。

現行基準の下での無制限納税義務者の範囲に対しては、課税根拠（本稿では、課税に際して着目する担税力を意味する用語として使用する。課税を通じて期待される租税政策上の効果を表す場合には、課税目的という用語を使用する。）との整合性を欠くとの指摘がある⁽¹⁾。最

【図】 相続税の無制限納税義務者の範囲（令和3年改正後）

相続人 (納税義務者)		相続時に国内に住所あり	相続時に国内に住所なし			
			在留資格を 保有する 一時居住者 ※1	相続時に日本国籍あり		相続時に日本国籍なし
被相続人	相続時に国内に住所あり	相続前10年 以内に国内 に住所あり		相続前10年 以内に国内 に住所なし	相続前10年 以内に国内 に住所あり	相続前10年 以内に国内 に住所なし
				(A) 原則基準		
		(B) 除外基準				
		(C) 除外基準				
相続時に国内に住所なし	相続前10年以内に国内に住所あり	滞在時に日本国籍あり				
	相続前10年以内に国内に住所あり	滞在時に日本国籍なし				
	相続前10年以内に国内に住所なし					
		(7)	(4)	(7)		

※1 相続開始時に在留資格（出入国管理及び難民認定法別表第一の上欄の資格）を有する者であって、相続開始前15年以内において国内に住所を有していた期間の合計が10年以下であるもの（相続税法第1条の3第3項第1号）。

※2 相続開始時に在留資格（※1の在留資格に同じ）を有し、かつ、国内に住所を有していた者（同項第2号）。

（出所） 財務省「令和3年度 税制改正の解説」761頁（財務省ホームページ参照）の図を参考として作成。

正な結びつきが存在すると判定される場合には課税権を及ぼすことが認められ、このうち、人的結びつきが存在する場合には、領域外の物をも含めて課税権を行使すること（無制限納税義務を課すこと）が認められる（詳しくはⅡ. 1）。相続税法第1条の3第1項第1号及び第2号に規定される現行制度下の無制限納税義務者の範囲を、人的結びつきの「対象者」と「連結要素」から成る基準の組合せとして捉えると、その範囲は以下に挙げる六つの基準によって画されているとみることができる（【図】参照）。

まず、相続人及び被相続人それぞれについて、財産の取得時点又は相続の開始時点（以下では単に相続時点と称することもある。）で国内に住所を有している（いた）場合には、原則として人的結びつきが存するものとする。相続人を対象とする「原則基準⑦」及び被相続人

を対象とする「原則基準①」である。

ただし、これらの基準に該当しても、相続人が相続開始前15年以内において国内に住所を有していた期間の合計が10年以下にとどまる一定の在留資格⁽⁴⁾の保有者である場合及び被相続人が一定の在留資格の保有者であった場合には、それぞれ原則基準の適用を除外する。相続人を対象とする「除外基準④」及び被相続人を対象とする「除外基準③」である。

他方、相続人が相続開始前10年以内のいずれかの時に国内に住所を有していたことがある日本国籍保有者である場合及び被相続人が相続開始前10年以内のいずれかの時に日本国籍保有者として国内に住所を有していたことがある者である場合には、相続時点で国内に住所を有しておらず原則基準に該当しなくとも、それぞれ人的結びつきが存するものとする。相続人を

対象者とする「補完基準㉗」及び被相続人を対象者とする「補完基準㉘」である。

これら六つの基準を当てはめ、相続人が原則基準㉗若しくは補完基準㉗に該当する場合（除外基準㉙に該当する場合を除く。）又は被相続人が原則基準㉘若しくは補完基準㉘に該当する場合（除外基準㉚に該当する場合を除く。）には、相続人は無制限納税義務者とされ、取得した財産の所在地にかかわらずその全てが課税対象となる。

現行相続税法が制定された昭和25年当時の人的結びつきの基準は上記のうち原則基準㉗のみであったが、主に、国外に所在する財産を取得した時点における取得者（相続人等）の住所を国外に移転させること等による租税回避（無制限納税義務逃れ）に対処するため、平成12年改正⁽⁵⁾以降数次にわたり見直しが行われた結果、現行基準に至ったものである（詳しくはⅢ、1(2)及び2(1)）。

2. 現行基準に対する批判的な見解

現行基準に対しては、課税方式等との整合性の観点から批判的な見解がある。それらは、主には次の二点に集約されるものと考えられる。

(1) 被相続人を人的結びつきの対象者とする こと

相続課税の課税方式は、遺産税方式（被相続人の遺産総額を課税標準とする課税方式）と遺産取得税方式（相続人ごとの取得額を課税標準とする課税方式）に大別される。このうち遺産税方式の相続課税が被相続人の生存中の富の蓄積に担税力を見出し、その蓄積に寄与した国に課税権を認めるのに対し、遺産取得税方式の相続課税は無償による財産の取得に担税力を見出し、その取得を保障する法制度を整備する国に課税権を認めるものであるとされる⁽⁶⁾。そうすると、後者に基礎を置く課税方式であるわが国相続税において、被相続人との結びつきの存在をも根拠に無制限納税義務を課すことは、課税

方式、課税根拠と整合的とはいえないとする見解である。

「わが国においては、基本的には遺産取得税方式がとられているにもかかわらず、わが国との関係性を判断する基準として、遺産税方式に親和的な被相続人・贈与者の態様に着目した基準が多く設けられている」⁽⁷⁾との指摘に端的に表れている。

(2) 相続後の経済的なつながりの継続が重視 されていないこと

遺産取得税方式の課税目的は国内における富の集中抑制と機会の平等確保にあることを前提とすると、相続財産の取得後にも居住等を通じて日本との経済的なつながりを有するか否かを考慮せず無制限納税義務を課していることは、課税目的と整合的とはいえないとする見解である。

国外に移転した財産を、国外に転居し再び国内に戻ることのない相続人（又は受贈者）が取得する行為は、国内における富の集中等をもたらさないのだから、相続税の課税目的に照らすと否認すべき租税回避とはいえないことを摘示した上で⁽⁸⁾、そのような相続人（又は受贈者）をも無制限納税義務者の範囲に取り込んだ平成12年改正及び同25年改正について、「相続人・受贈者の国内居住ないし日本とのつながり（nexus）の継続を、立法的対処を要する租税回避の基準とすべきであるが、〔相続人・受贈者の〕国籍や被相続人・贈与者の国内居住に焦点を当てている点で、ポイントがずれている側面がある」（亀甲括弧内筆者）⁽⁹⁾とする指摘に端的に表れている。

3. 問題提起

相続税は、税収では基幹税（所得税、法人税、消費税）に及ばないが、税体系全体としてみると、所得税とともに再分配機能を担うほか、フローとストックの間での税負担のバランスを確保する機能も担っている。少子高齢化や経済の

ストック化の進行等を見通すと、相続税の果たす役割の重要性は高まるものと考えられる。にもかかわらず、現行制度下の無制限納税義務者の範囲に租税理論上妥当性を欠く部分があるとすれば、税体系の基礎が揺らぐこととなる。また、諸外国の相続課税に目を転じると、遺産取得税方式を採用している国を含め、被相続人を人的結びつきの対象者として無制限納税義務者の範囲を画する例が一般的であるとされる¹⁰⁾。居住性のみならず国籍を人的結びつきの連結要素に採り入れている例も少なくない。この国際的に広く見出される基準は、遺産取得税方式の下での無制限納税義務者の範囲は相続人との間の経済的つながりに依拠すべきであるという考え方とは隔たりがある。

わが国相続税の無制限納税義務者の範囲を画する基準は、租税回避対策に傾注するあまり租税理論で許される範囲を超えてしまっているのか否か、その妥当性をあらためて検証する必要があるといえよう。

なお、無制限納税義務者の範囲に関しては、現行基準の下では納税義務者及び相続財産のいずれもが国外に所在するケースも少なからず出現するため、執行可能性の観点から妥当とはいえないとする指摘もある¹¹⁾。重要論点の一つであり、本来は制度・執行の両面から妥当性を検証すべきであろうが、本稿では制度面に絞って検討することとしたい。

Ⅱ. 相続課税の無制限納税義務者の範囲を画する基準のあり方

1. 課税管轄に関する国際法の考え方

国家は領域外の人又は事物に対してどこまで租税に関する立法管轄権¹²⁾（本稿では、このような意味で課税権又は課税管轄という用語を使用する。）を及ぼし得るのか、また、それほどのような考え方によって根拠付けられるのかについて概観しておく。

立法管轄権について、一般には、国家は領域

外にある人、財産又は行為についても国内法と管轄権の適用の対象となし得る広範な自由を持つとされる¹³⁾。もっとも、公法関係の分野においては、国家は原則として外国法令を適用せず、もっぱら法廷地法（国内法令）の適用により違法行為の有無が認定されるので、立法管轄権は司法管轄権と同様の国際法上の制限と条件に服し、正当な根拠又は当該事案との間に真正の連関のある場合に限り、その域外適用が認められるものとされる¹⁴⁾。これを課税権に即していえば、国家は、納税義務者との間の真正な人的結びつき、又は納税義務者が行う取引若しくはその保有する財産等との間の真正な物的結びつきのいずれかが存在する場合には、課税管轄が認められることとなる¹⁵⁾。

また、真正な人的・物的結びつきの存在を判定する際の連結要素は、政治的帰属を表象する国籍ないしは市民権と経済的帰属を表象する領域内における居住、経済的活動や財産の所在等の事実で大別される。課税管轄は租税利益説の思想に結びついているものとされ¹⁶⁾、各連結要素は国家から受ける利益やサービス（政治的帰属の場合は国家からの外交的保護、経済的帰属の場合は所得の発生、生産、消費を可能とする制度基盤等）の享受を裏付けることとなる。沿革的には「古い国際課税の原則では市民性ないし政治的権利の存在が課税管轄を根拠づけたが、経済関係が発展し、他方で移住が増加し政治的権利義務の問題と経済活動が一致なくなる状況¹⁷⁾となったことを受けて経済的帰属という概念が定立された」とされる。とはいえ、政治的帰属の考え方を原則に採り入れた国内法を有する国はなおも存在する¹⁸⁾。

以上の考え方を基礎として、今日における課税管轄の基準は、所得課税を念頭に置けば、国籍や居住の事実に基づく本拠地管轄ないしは居住地管轄（以下では単に居住地管轄と称する。）と課税対象となる領域内の経済的活動や財産の所有等の事実に基づく源泉管轄の二つとなって

いる¹⁹⁾。相続課税の場合には、後者は財産所在地管轄に置き換えられよう。そして、国際的な一般原則の下では、居住地管轄に基づく課税に際しては、外国における事実を考慮し国外源泉所得や国外財産等に対しても課税管轄を及ぼす(すなわち無制限納税義務を課す)ことが認められる一方、源泉管轄又は財産所在地管轄に基づく課税に際しては、物的結びつきの存在する範囲につき課税管轄を及ぼす(すなわち制限納税義務を課す)ことが認められている²⁰⁾。

2. あるべき基準の仮説

検討の端緒として、まずは、課税管轄に関する国際法の考え方を基礎に、人的結びつきの基準について仮説の定立を試みたい。

(1) 人的結びつきの対象者

イ 課税根拠の種類

租税利益説に基礎を置く課税管轄の一般原則の下では、相続課税における人的結びつきの対象者は、基本的にその課税根拠から導かれる。人的結びつきの対象者は、課税に当たって着目する担税力の増加に寄与する国家のサービスの享受者とされるべきだからである。

では、相続課税の課税根拠はどこに見出されるのであろうか。ここでは、財産の保有、移転、取得のいずれの局面で生ずる担税力に着目するかにより、相続課税を三つ(小分類では五つ)の類型に整理してみたい²¹⁾。

第1類型は、財産の保有によって生前の被相続人にもたらされる経済的利益に担税力を見出す相続課税であり、資産保有税の発想を基礎とする²²⁾。資産保有税は純資産額に応じて経常的に課税されるのが通例であるが、国と納税義務者双方の執行コストを勘案し、相続の開始により財産全体の評価・清算が行われる機会を捉えて生涯分を一時に課税したものと位置付けるのである。

第2類型は、財産に対する支配の移転の背後に存在する担税力に着目する相続課税である。

担税力の捉え方によりさらに二つに分類される。一つは、相続を自己の財産を他者へ無償で移転させる行為の一形態であるとして、そのような行為は移転者(相続の場合には被相続人)に経済力、すなわち担税力が存在することを裏付けるという考え方に立つものである(第2-1類型)。もう一つは、財産の移転の事実を一種の恩典の行使の結果と見て、その恩典から被相続人が得る利益に担税力を見出す考え方に立つものである(第2-2類型)。

第3類型は、相続を機会とする財産の取得により生じた純資産の増加に担税力を見出す相続課税である。取得する財産の性質の捉え方によりさらに二つに分類される。一つは、財産を他の一時の所得と同質の経済的価値という側面から捉えるもので、この場合、相続課税は所得課税の一種という性格を帯びる(第3-1類型)。もう一つは、財産を被相続人から承継した財産法上の法的地位という側面から捉えるもので²³⁾、この場合、相続課税は財産税としての性格を帯びる(第3-2類型)²⁴⁾。

なお、各類型は並立し得るものであるから、課税根拠を異にする相続課税が同一税目の中で課され、あるいは異なる税目として併課されることもあり得る²⁵⁾。

ロ 類型別のあるべき対象者

(イ) 第1類型

第1類型の相続課税の場合には、財産の蓄積・保有に寄与する国家のサービスを被相続人が享受したことに租税を分担すべき根拠が見出されることとなる。そうすると、人的結びつきの対象者は、原則として被相続人とされるべきであろう。

(ロ) 第2類型

第2-1類型、第2-2類型のいずれの場合にも、死亡に伴う財産の移転に寄与する国家のサービスを被相続人が享受したことに租税を分担すべき根拠が見出されることとなる。そうすると、人的結びつきの対象者は、原則として被

相続人とされるべきであろう。

(イ) 第3類型

第3類型の相続課税における人的結びつきの対象者については、取得する財産の性質の捉え方によって結論が異なるものと考えられる。

第3-1類型の相続課税の場合には、相続により獲得される財産は、包括的所得概念を前提とすれば、本来は所得課税の課税対象となるべき経済的価値であるが、租税政策上の考慮から「相続所得」²⁶⁾を別建てで課税しているに過ぎないと考えることとなる。そうすると、所得課税と同様、経済的価値の発生やその後の消費に資する国家のサービスを相続人が享受した（していく）ことに租税を分担すべき根拠が見出されることとなるから、人的結びつきの対象者は、原則として相続人とされるべきであろう。

他方、第3-2類型の相続課税の場合には、第3-1類型の場合と同様のサービスを相続人が享受したことに租税を分担すべき根拠が見出されることとなるが、同時に、相続人が、個々の財産に化体した被相続人の財産法上の法的地位を承継することを通じて、財産の蓄積・保有に寄与する国家のサービスを享受した被相続人の立場を承継したことも租税を分担すべき根拠が見出されることとなる。そうすると、人的結びつきの対象者は、原則として相続人及び被相続人の双方とされるべきであろう。

(2) 人的結びつきの連結要素

所得課税をめぐる政治的帰属と経済的帰属の関係についての沿革を踏まえると、相続課税においても、人的結びつきの有無を判定する際の連結要素は、相続時点の居住性を基本とすべきであろう。ただし、相続課税は、課税機会が限定的で、一時の負担が比較的重くなるため、所得課税以上に税負担回避を目的とする課税管轄の作為的な変更を誘発しやすい。また、そのような意図がなくとも、職業上の都合等により通常とは異なる課税管轄下にある時に予期せぬ相続が発生する場合もある。

そうすると、公平な課税を確保するため、相続課税の連結要素の設定に際しては、相続時点の居住性のみを根拠として人的結びつきの有無を判定することは避け、その居住性が作為的又は偶発的な要因により一時的に変更された状態に過ぎない場合もあることを想定した調整が求められることになる。具体的な方策として、第一には、居住性の有無を判断する時期を相続開始前一定期間まで拡大することが考えられる。この場合、人的結びつきの対象者が相続人であるときは、理念的には、判断時期を相続開始後一定期間にも拡大することが望ましいと考えられる。ただし、納税義務の発生が現実となった後の事実は税負担回避を企図して作出されたものである可能性がぬぐえず、かえって新たな租税回避の手段を提供する結果を招くおそれもあるので、現実的には難しいかもしれない。第二には、居住性よりも変更には慎重となるであろう連結要素として国籍を併用することが考えられる。1982年OECD相続税モデル条約第4条のコメンタリーでも、国籍について、居住性には劣後するとしつつ、補助的な連結要素として併用することは否定されていない²⁷⁾。

なお、こうした調整の必要性は、所得課税の性格を帯びる第3-1類型の相続課税の場合にも妥当するので、所得課税の人的結びつきの連結要素との間には差異が生じ得る。

3. 主要諸外国の現行基準に基づく

仮説の検証

主要諸外国における相続課税の制度上の人的結びつきの基準を概観した上で、それぞれの基準に照らして、仮説が妥当といえるのか検証する。

(1) アメリカ

アメリカの相続課税（以下では米国遺産税という。）は、遺産税方式を採用し遺言執行者を納税義務者とする（内国歳入法典第2002条）。課税対象（ないしは課税物件）は被相続人の遺

産の移転 (the transfer of the taxable estate of every decedent) であり (同法典第 2001 条), その趣旨は, 死亡の時点で財産を移転させることを一種の特権とみて課税の対象とするものと理解されている²⁸⁾。そうすると, 米国遺産税は第 2-2 類型の相続課税に該当し, 仮説によれば, 被相続人を対象者とし, 相続時点の居住性のみによつていない連結要素により, 人的結びつきの基準を設定すべきこととなる。

実際の人的結びつきの基準をみると, 被相続人が死亡時に米国の市民権保有者又は居住者である (a citizen or resident of the United States) ことが原則的な基準とされている (同条)²⁹⁾。この場合の居住者 (resident) とは, 米国に住居 (domicile) を有する者であるとされ (内国歳入規則第 20.0-1 条 (b) (1)), 同法典第 7701 条 (b) に基づく実質的滞在テスト等により判定される所得税の居住者よりも厳格な要件が設定されている³⁰⁾。これにより, 市民権を有しない者が一時的に滞在している間に相続が発生しても範囲からは除外されることとなる。他方で, 市民権保有者については, 居住性を有しないことが一時的であるか否かにかかわらず, 人的結びつきの存在が認定されることとなる³¹⁾。

米国遺産税の基準に照らすと, 仮説は妥当であるといえよう。

(2) イギリス

イギリスの相続課税 (以下では英国相続税という。) は, 遺産税方式を採用し, 被相続人の人格代表者を納税義務者とする。被相続人が死亡直前に遺産に相当する価値を移転したものとみなした上で (1984 年相続税法第 4 条), その移転された価値 (the value transferred) を課税対象とする仕組みである (同法第 1 条)。移転者からみて財産価値が減少する結果を伴う移転を課税対象となる移転と位置付ける中で (同法第 3 条), 遺産相続をその形態として課税するものである (同法第 4 条)。そうすると英国相続税は第 2-1 類型の相続課税に該当し, 仮

説によれば, 被相続人を対象者とし, 相続時点の居住性のみによつていない連結要素により, 人的結びつきの基準を設定すべきこととなる。

実際の人的結びつきの基準をみると, 被相続人が国内に住居 (domicile)³²⁾ を有することが原則的な基準とされている (同法第 6 条)。また, これに加えて, 租税回避対策のため, ①相続前 3 年以内のいずれかの時点で英国内に住所を有していた者, ②相続前 20 年間のうち少なくとも 15 年間について英国内に居所 (resident) を有していた者³³⁾ 及び③過去に住居を有していた居住者 (formerly domiciled resident)³⁴⁾ については, 相続税の課税目的上は英国内に住所を有するものとみなす特別ルールが設けられている (同法第 267 条第 1 項)。これにより, 被相続人が相続時点では国内に住居を有さず原則的な基準には適合しない場合であっても, それが作為的又は偶発的な要因による蓋然性が高い場合 (上記の①) や, 実質的には住所を有するといえる状態が生じている場合 (上記の②及び③) には人的結びつきの存在が認められることとなる。他方で, 英国を永続的な本拠とする意思のない者が一時的に滞在している間に相続が発生しても, 人的結びつきの存在は認められない。

英国相続税の基準に照らすと, 仮説は妥当であるといえよう。

(3) フランス

フランスの相続課税 (以下ではフランス相続税という。) は, 遺産取得税方式を採用し, 相続人を納税義務者としている。課税対象は死亡による財産の移転 (Les mutations par décès) とされている (租税一般法典第 662 条)。フランス相続税が登録税を始祖とし, 現在も形式上は登録税として課税されていることにも鑑みると³⁵⁾, フランス相続税は第 2 類型の相続課税に該当するものと考えられる。ただし, 過去に遺産税方式の相続課税が併課されていた時期があることは³⁶⁾, 裏を返せば, フランス相続税には財産の取得に課税根拠を求める側面があること

を示すともいえる。これらを併せ考えると、フランス相続税は、第3類型の性格も帯びた第2類型の相続課税とする考え方が適当といえよう。そうすると、仮説によれば、相続人を補充的に対象者とすることもあり得るが、第一義的には被相続人を対象者とし、相続時点の居住性のみに依拠しない連結要素により、人的結びつきの基準を設定すべきこととなる。

実際の人的結びつきの基準をみると、被相続人（資産の移転者）が相続時点で国内に税務上の住所（domicile fiscal）⁶⁷を有することが原則的な基準とされている（同法典第750条の3第1項）。また、これに加え、「租税回避目的での国外への財産分散対策」⁶⁸として、被相続人の税務上の住所が国内に所在しなくとも、財産を受け取った相続人が相続時点及び相続前10年以内のうち少なくとも6年間国内に税務上の住所を有していた場合には、無制限納税義務が課されるものとする特別ルールが設けられている（同条第3項）。

フランス相続税の基準に照らすと、課税根拠の解釈が正しいとするならば、仮説は概ね妥当であるといえよう。ただし、連結要素について、法文による限り偶発的な要因により被相続人が一時的にフランス国内に住所を有するに過ぎない場合を想定した調整が講じられていない点では、仮説との乖離が見られる。

(4) ドイツ

ドイツの相続課税（以下ではドイツ相続税という。）は、遺産取得税方式を採用し、相続人を納税義務者とする（相続贈与税法第20条）。課税対象は死亡による取得（der Erwerb von Todes wegen）と位置付けられている（同法第1条第1項第1号）。死亡による取得とは、相続による遺産の移転による取得等であり（同法第3条）、課税取得とは取得者の財産（富）の増加（die Bereicherung des Erwerbers）をいう（同法第10条）ものとされる⁶⁹。また、1995年にドイツ連邦憲法裁判所は、ドイツ相続税は相

続によって相続人に生じた財産増加及びそれによって示される担税力に負担を求めるものであるとの解釈を示している⁴⁰。そうすると、ドイツ相続税は第3-1類型の相続課税に該当し、仮説によれば、相続人を対象者として、相続時点の居住性のみに依拠しない連結要素により、人的結びつきの基準を設定すべきこととなる。

実際の人的結びつきの基準をみると、同法では、被相続人の死亡時に相続人又は被相続人のいずれかが内国者であることが原則的な基準とされている（同法第2条1項）。ここでいう内国者とは、原則としては、国内に住所（Wohnsitz）又は居所（gewöhnlichen Aufenthalt）を有する者（同項第1号a）⁴¹である。また、これに加え、租税回避対策として、相続時には国内に住所を有しないが5年を超えて外国に継続的に滞在していないドイツ国籍を有する者（同号b）についても内国者とみなす特別ルールが設けられている⁴²。すなわち、ドイツ相続税の人的結びつきの基準は、相続人及び被相続人の双方を対象者、相続時点における居住性及び国籍の二つを連結要素とし、このうち国籍については相続開始前一定期間の居住歴により適用範囲を限定する仕組みを採っていることとなる。

ドイツ相続税の基準に照らすと、仮説は、対象者に関しては妥当とはいえないこととなる。この要因としては二つの可能性が推察される。第一は、第2類型の課税根拠が潜在している可能性である。同法では課税対象につき、相続の場合には「死亡『による取得』」と規定されているのに対し、生前贈与の場合には「生前贈与『による取得』」ではなく「生前贈与」とのみ規定されており（同法第1条第1項第2号）、さらに、取得者（受贈者等）のほか贈与者も納税義務者とされ（同法第20条）、両者は連帯納税義務を負っている（租税通則法第44条）。そうすると、ドイツ相続税は、二者間での財産の移転を課税物件とし両者が共同負担する税（相続の場合には一方当事者が既に死亡しているた

め、結果として、取得者である相続人のみが納税義務を負う。)と捉える余地、すなわち、第2類型の相続課税の性格をも帯びていると解する余地があることとなる。それならば、被相続人をも人的結びつきの対象者とすることは不合理とはいえず、仮説とも符合する。第二は、ドイツ民法の相続財産の承継制度が影響を与えている可能性である。ドイツ民法は、相続開始から遺産分割までの間の相続財産の状態について、遺産は相続開始と同時に相続人に帰属し、共同相続人による共同所有へ移行するという包括承継主義を採用し、その共同所有の形態は合有とされる⁴³⁾。このような承継制度を前提に、相続税の課税上は、相続人に個別の遺産が死亡による取得としてその合有持分に依りて割り当てられ、「遺産分割により実際に取得した財産ではなく、相続財産に対する相続分に従って課税される」⁴⁴⁾。そして、相続開始後の遺産分割は相続税の課税には原則として影響を及ぼさないとされている⁴⁵⁾。そうすると、ドイツ相続税は相続人共同体の合有財産である遺産に対する課税という性格も帯びてくることとなる。それならば、被相続人との結びつきをも勘案して無制限納税義務の範囲を画することにも合理性があるといえ、仮説とは必ずしも矛盾しない。

4. 検証を踏まえたあるべき基準

主要諸外国における実際の基準に基づく仮説の検証結果を踏まえ、あらためて無制限納税義務者の範囲を画する人的結びつきの基準のあり方を整理する。

(1) 人的結びつきの対象者

人的結びつきの対象者の重要な決定要素は課税根拠であり、課税根拠の類型に応じて原則的な対象者が定まるとの仮説は、概ね妥当といえる。

留意すべきは、課税根拠は課税方式から機械的に導かれるものとはいえないことである。課税方式と法文上に表れた課税対象ないしは課税

物件とが必ずしも整合的とはいえず、さらには制度の沿革から複数の課税根拠が混在していると考えざるを得ない、あるいはそのように解する余地があるフランス相続税やドイツ相続税のような例があるからである。課税根拠については、課税方式にとらわれることなく、課税対象や制度の沿革等から探求すべきものといえよう。加えて、ドイツ相続税の例を踏まえれば、民法における相続財産の承継制度のような課税根拠以外の要因が対象者の設定に影響を与える可能性も念頭に置く必要がある。

(2) 人的結びつきの連結要素

人的結びつきの連結要素は、相続時点における居住性によることが原則となるが、一時点における居住性のみで人的結びつきの有無を判断すると作為的又は偶発的な要因により無制限納税義務者の範囲に過剰又は過少包摂が生じるため、他の連結要素との組合せ等による調整が必要となるとの仮説は、概ね妥当といえる。実際の調整方法としては、相続時点における国籍(市民権)を連結要素として併用する方法(米国遺産税、ドイツ相続税の例)、居住性の判定基礎となる事実を相続開始前一定期間のものまで拡大する方法(英国相続税、フランス相続税の例)を挙げることができる。

なお、仮説において現実的には難しいが理念的には採るべきであると位置付けた、相続人を対象者とする場合の相続後のつながりの継続性を示す連結要素については、検証の対象とした諸外国では採用例を見出すことができない。

Ⅲ. 相続税の無制限納税義務者の範囲の妥当性

1. 人的結びつきの対象者の妥当性

(1) 相続税の課税根拠

イ 着目する担税力

わが国相続税が財産の保有、移転、取得のいずれから生ずる担税力に着目したものであるか、すなわち第一から第三までのいずれの類型

に属するかについて、相続税法の全部又は大幅改正を節目とした五つの期間に区分し、期間ごとに検討する。

(イ) 明治38年の創設から昭和13年改正前まで

明治38年の創設から昭和13年改正前までの相続税は、国内（相続税法施行地内）にある相続財産を課税対象とする遺産税方式の相続課税である⁴⁶。課税方式等からは、財産の保有により被相続人に生じた担税力に着目する第1類型の相続課税と考える余地もある。しかし、制度創設の翌年に税制当局者が著した解説書では、相続税は相続により財産を取得する事実に対して課税するもので、理論上は相続人の取得財産価額を課税標準とすべきであるが、制度・執行の簡便性や税収確保の観点から遺産総額を課税標準とし、その結果折衷的な仕組みとなった旨の説明がなされている⁴⁷。この解説を前提とするならば、この期間の相続税は、財産の取得による担税力の増加に着目する第3類型の相続課税であると考えらるべきであろう。

(ロ) 昭和13年改正から昭和22年改正前まで

昭和13年の相続税法改正では、無制限納税義務が導入され、課税対象は、被相続人の相続開始時の住所地に応じて、相続財産の全部又は国内にある相続財産とされた。

着目する担税力との関係では、同年の改正により、納税義務者である相続人等⁴⁸が取得財産額に比例して納税義務を負う旨の規定が新設されたことに注目したい。相続税の課税根拠を財産の取得に求める考え方の一端が法文上にも表されたものと理解できるからである⁴⁹。

(ハ) 昭和22年改正から昭和25年改正前まで

昭和22年の相続税法の全部改正では、民法の相続制度の改正に対応し家督相続・遺産相続の別による税率区分が廃止されたほか、相続税の補完税として、生涯の累積贈与額を課税標準、贈与者を納税義務者とする贈与税が導入された。相続税に課税方式を合わせた結果である

うが、贈与者の担税力に着目した課税ともいえ、そうすると、従来の相続税の課税根拠の考え方が変容したとみることもできる。しかし、他方で、同年の所得税法改正（昭和22年法律第142号によるもの）で所得税に包括的所得概念が導入され、その際、相続により取得した所得に係る非課税規定が設けられたことにより、むしろ相続税は所得税の一種としての性格も帯び⁵⁰、第3類型の相続課税であることがより明確になったともいえる。

この点は、過渡期におけるミスマッチと理解せざるを得ないように思われる。

(ニ) 昭和25年改正から昭和33年改正まで

相続税法は昭和25年に全部改正される。この改正は、不当な富の集中蓄積の阻止と国庫への寄与を主な目的に、相続と贈与による財産の取得に対し一体的・累積的に課税する遺産取得税方式の継承税（accessions tax）を導入すべきとする昭和24年のシャープ勧告の内容を取り込んだものである⁵¹。また、課税対象は相続により取得した財産と規定されている。法文上の文言や改正の趣旨に鑑みれば、財産の取得による純資産の増加に担税力を見出していることは明らかであろう。

(ホ) 昭和33年改正以後

昭和25年改正は遺産分割にインセンティブを持たせることを目的の一つとしていたが、税負担軽減のための仮装分割が行われやすい、あるいは、遺産である事業用資産の分割が困難な農家・中小企業等の税負担が過重となること等の問題が顕在化し、課税方式の選択が再び議論となる⁵²。その結果、昭和33年改正により、「民法所定の各相続人が民法所定の相続分に応じて被相続人の財産を相続したと仮定した場合の総税額を計算し、それを各相続人および受遺者に、その者が相続または遺贈によって得た財産の価額に応じて按分する」⁵³課税方式（法定相続分課税方式）が採用され今日に至っている。

この課税方式の下では、「相続税の総額は、

遺産がどのように分割されてもほぼ等しいことになる』⁵⁴⁾ため、課税根拠が変容したという見方もできる。しかし、この課税方式が従前の課税根拠を維持する意図の下での工夫の産物であることは審議資料からもうかがえるところである⁵⁵⁾。法文上の課税対象は引き続き相続により取得した財産と規定されていること、わが国の共同相続の多くが法定相続分に従って行われていること⁵⁶⁾、共同相続人間でみれば各人の担税力(取得額)に応じた税負担となっていることに鑑みれば、昭和33年改正後においても、相続税の着目する担税力に本質的な変更はないというべきであろう。

ハ 小 括

以上を踏まえると、わが国相続税は、課税方式の変遷にかかわらず、創設以来ほぼ一貫して、財産の取得により生じた純資産の増加に担税力を見出す相続課税、すなわち、第3類型の相続課税であると考えられる。

ロ 取得した財産の性質の捉え方

わが国相続税を第3類型の相続課税と位置付ける場合に問題となるのは、相続税の課税対象を、相続により取得した財産に表象される経済的価値とみるのか(第3-1類型)、被相続人からその財産法上の法的地位を承継した個々の財産とみるのか(第3-2類型)である。

この点、わが国相続税は両者のいずれとも観念し得る。まず、第3-1類型の性格を有する面があることの論拠としては、昭和22年に所得税に包括的所得概念が採用されてからの相続税は所得税の一種とも位置付けられること、相続により取得した財産の価額の合計額から債務の金額等を控除して課税価格を算出するという相続税の計算過程に照らすと、相続税は個々の財産ではなく財産の価額に相当する経済的価値を課税対象としているといえること⁵⁷⁾が挙げられよう。他方、第3-2類型の性格を有する面があることの論拠としては、富の増加を課税対象とするドイツの相続贈与税法の規定と財産を

課税対象とするわが国の相続税法の規定⁵⁸⁾の文言の相違に着目すると、わが国相続税は財産税としての性格をより強く帯びているといい得ること、わが国が相続財産の承継につき包括承継主義を採り、相続人は相続開始時から被相続人の財産に属した一切の権利義務を承継している(民法第896条)こととも整合的であることが挙げられよう。いずれの論拠も他方を否定するものとはいえず、わが国相続税は第3-1類型と第3-2類型の二面性を有すると捉えることが適当と考えられる。

もっとも、相続税を含む税体系の変化に伴って、両者のウェイトは時々で変動している。もともと相続税は、軍費調達のため「財産」に税源を求めるという発想の下に創設された経緯がある⁵⁹⁾。したがって、当初は、相対的にみて第3-2類型の性格が強かったといえる。変化が生じるのは、昭和22年の所得税における包括的所得概念の採用である。相続により取得した経済的価値も本来的には所得に含まれることとなると、所得税の一種としての性格が生じ、第3-1類型のウェイトが高まってくる。その傾向は、昭和25年の相続・贈与を通じた生涯累積課税の導入、相続による資産の移転時のみなし譲渡所得課税の導入により一層強まり、他方で、財産税としての性格は、同年に財産税の一種である富裕税が導入されたことで弱まる。しかし、両者の関係は再び入れ替わっていく。まず、昭和27年にみなし譲渡所得課税の対象が大幅に縮減され、所得課税に関する限り、相続人が被相続人の資産保有者としての立場を引き継ぐことが原則となる。また、相続・贈与の生涯累積課税及び富裕税は、いずれも昭和28年には廃止される。その後、昭和33年改正で法定相続分課税方式が採用され、実際の遺産分割とは異なる前提を置いて相続税総額を算出する計算過程が加わったことは、課税対象が財産そのものではなく経済的価値であるとする見方を強める方向に作用するが、結局のところ、いず

れか一方が大きなウェイトを占める状態には至らないまま、第3-1、第3-2の両類型が併存しているのが現状といえよう。

なお、法定相続分課税方式の導入には、人的結びつきの対象者を理論的に導出する観点からみると、もう一つ重要な意味があるといえる。同方式は、ドイツ相続税の場合と同様、相続税に相続人共同体の共有財産⁶⁰である遺産に対する課税、すなわち被相続人を単位とする課税という側面を生じさせ、したがって、第3-2類型の相続課税としての性格を有することとは別に、被相続人との人的結びつきを重視すべき理由が加わったこととなるからである。

(2) 制度上の人的結びつきの対象者

相続税に無制限納税義務が導入されたのは昭和13年改正によるが⁶¹、それ以降の人的結びつきの対象者の変遷をたどると、以下のとおりである。

イ 昭和13年改正から昭和25年改正前まで
人的結びつきの対象者は被相続人のみである。この間、前述のとおり、昭和22年に所得税において包括的所得概念が導入されたが、対象者は被相続人のまま変更されていない。

ロ 昭和25年改正から平成25年改正前まで
人的結びつきの対象者は相続人のみである。この間、前述のとおり、昭和27年から昭和33年にかけては、取得した財産の性質の捉え方に影響を与える相続税、所得税及び富裕税に関する制度改正が行われているが、対象者は変更されていない。

ハ 平成25年改正以後

人的結びつきの対象者は相続人及び被相続人の双方である。平成25年改正で被相続人が対象者に加えられたのは、相続時点では人的結びつきの存しない相続人（又は受贈者）⁶²に国外財産を取得させる方法による租税回避の顕在化が契機となっている。

(3) あるべき基準に照らした対象者の妥当性

昭和25年改正において課税方式と人的結び

つきの対象者の転換が同時になされたという経緯があるため、課税方式からあるべき対象者を導く見解もあるが、あるべき対象者はあくまでも課税根拠から導かれるべきである⁶³。そこで、わが国相続税が第3-1類型と第3-2類型の二面性を有する相続課税であるという前提に立って現行制度を見ると、相続人及び被相続人の双方を人的結びつきの対象者としていることは、決して理論的な整合性を欠くものではない。

むしろ、現行制度の妥当性を検証する上で論じられるべきは、対象者の見直しのタイミングが適切であったかどうかであろう。昭和25年改正における被相続人から相続人へ対象者の転換は、第3-1類型の性格の強まりとタイミングが合致したものであったといえる。しかし、その後における取得した財産の性質の捉え方の変容等への対応は、必ずしもタイムリーであったとはいえない。第3-1類型の性格が後退し、さらには、昭和33年の法定相続分課税方式の導入以降は、被相続人をも対象者とすべき必要性が高まっていたことに鑑みると、本来はもう少し早い時期に対象者の見直しが検討されるべきだったといえる。相続税の人的結びつきの基準に内在する課題が顕在化した平成12年改正時は、そうした機会だったのかもしれない。被相続人を人的結びつきの対象者に加える平成25年改正は、租税の理論を措いて租税回避対策が優先されたものではなく、新たな租税回避手法の出現により、対象者があるべき状態になかったことの弊害が顕在化したことを契機に、タイミングはやや遅れたものの、本来あるべき状態に移行したものと理解すべきではないかと考えられる。

2. 人的結びつきの連結要素の妥当性

(1) 制度上の人的結びつきの連結要素

相続税の人的結びつきの連結要素は、平成12年改正を境として大きく変容している。

イ 昭和 13 年改正（無制限納税義務の導入）から平成 12 年改正前まで

人的結びつきの連結要素は相続時点における居住性のみである。対象者（相続人又は被相続人）が相続時点で国内に住所を有している（いた）場合のみ無制限納税義務が生じるものとされていた（現行の原則基準④又は原則基準⑦）。

ロ 平成 12 年改正以後

相続時点の居住性が作為的又は偶発的な要因により一時的に変更された状態に過ぎない場合に、無制限納税義務者の範囲が過少又は過剰となることを防ぐため、相続開始前一定期間の居住性及び相続時点の国籍又は在留資格が連結要素として加味されている。この期間の連結要素の推移を時系列でみると、以下のとおりである。

(イ) 平成 12 年改正

国外に一時的に住所を移した相続人（又は受贈者）に国外財産を取得させる方法による租税回避に対処するため⁶⁴、相続人が相続時点では国内に住所を有していなくても、相続時点で日本国籍を有しているならば、相続人及び被相続人のいずれもが国内に住所を有しないこととなってから一定期間（平成 12 年改正時は 5 年間）を経過している場合を除き、無制限納税義務が課されることとされた（補完基準⑤の前身）。

(ロ) 平成 29 年改正

わが国で一時的に就労しようとする外国人にとって予期せぬ相続税負担が生じる可能性があることが来日の障害とならないようにするため⁶⁵、相続人が短期滞在の一定の在留資格保有者である場合は原則基準⑦の適用を除外することとされた（除外基準①）。平成 25 年改正により人的結びつきの対象者に加えられた被相続人についても、同様の趣旨により、被相続人が短期滞在の外国人であった場合は原則基準④の適用を除外することとされた（除外基準②の前身）。

他方で、租税回避対策の観点からは、被相続人が対象者となる場合に、相続開始前一定期間の事実も要素として居住性を判断するため、原則基準④を補完する基準が設定された（補完基準③の前身）⁶⁶。同時に、平成 12 年改正で導入された相続人に係る補完基準は、相続人自身に相続開始前一定期間内の住所歴がある場合に限り適用されるよう要件が見直された（補完基準⑥）。その際、住所歴の判定期間が相続開始前 5 年以内から 10 年以内に拡張されている（補完基準③の前身にも同じ判定期間を適用）。

(ハ) 平成 30 年改正及び令和 3 年改正

高度外国人材の受入れ促進の観点から、一定の外国人が被相続人となる相続が無制限納税義務の対象とならないよう、連結要素の見直しが行われている。

平成 30 年改正では、引退後に母国に戻った外国人が死亡したような場合にまで無制限納税義務を課し国外財産を課税対象とするのは酷であるとの指摘等を踏まえ⁶⁷、相続開始前一定期間内に国内に住所を有していたことのある被相続人が滞在期間を通じて日本国籍を保有していなかった場合には、滞在期間の長短にかかわらず、補完基準を適用しないこととされた（補完基準③）⁶⁸。

また、令和 3 年改正では、わが国に長期間滞在していた外国人がわが国で就労中に亡くなった場合には、国外に居住する相続人が取得する国外財産にまで課税されることが過度の負担となり、わが国で長期間働く上での障害になっているとの指摘を踏まえ⁶⁹、被相続人が一定の在留資格保有者である場合には、滞在期間の長短にかかわらず、原則基準④の適用を除外することとされた（除外基準③）。

(2) あるべき基準に照らした連結要素の妥当性

現行基準は、原則基準、除外基準及び補完基準を組み合わせることによって、無制限納税義務者の範囲に過剰又は過少包摂が生じないよう

調整を図るもので、その枠組みは、あるべき基準に適っている。以下では、基準ごとに連結要素の妥当性を検証する（【図】参照）。

イ 原則基準

原則基準の連結要素である居住性については、所得税が国内に住所又は一年以上継続して居所を有するか否かを要件としている（所得税法第2条第1項第3号）のに対し、住所を有するか否かのみを要件としている。相続税法上の居住性の要件を充足するためには、「人が生活している場所であるものの本人の意思や生活の状態に照らし住所ほどに安定したものでない場所」⁷⁰⁾である居所を有していることでは足りず、「客観的に生活の本拠たる実体を具備している」⁷¹⁾場所である住所を有することが要求されていることとなる。

過剰包摂を生じさせないため、居住地管轄の適用要件をより厳格なものとする趣旨と理解できる。

ロ 除外基準

相続人に係る除外基準④については、相続時点で国内に住所を有していたとしてもそれが一時的な状態に過ぎないと推認される場合には無制限納税義務を生じさせないためのものである。相続後の状況いかんでは結果的に長期滞在となる者も含まれる可能性はあるものの、概ねあるべき基準に沿っていると考えられる。所得税において、日本国籍を有さず、過去一定期間の住所歴が短期間にとどまる居住者を非永住者として区分し（所得税法第2条第1項第4号）、無制限納税義務を緩和していることとも整合的である⁷²⁾。

他方、被相続人に係る除外基準⑤については、相続時点で国内に住所を有していたことが一時的な状態に過ぎないとは推認し難い、長期滞在の在留資格保有者までも除外対象としており、あるべき基準からは逸脱している。政策目的（高度外国人材の受入れ促進）の観点から設けられた実質的な租税特別措置と理解すべきで

ある。

ハ 補完基準

相続人に係る補完基準⑥は、相続開始前一定期間に住所歴を有する場合に限り、相続時点における日本国籍の保有を連結要素として併用するものである。相続後に国内に住所を有し経済的なつながりを持つこととなるか否かは考慮要素とされていないが、相続時点で日本国籍を保有している事実は、非居住期間が長期に及んでいない限り、将来に向けてわが国への帰属を保持しようとする意思の存在を推認させるものといえるから⁷³⁾、あるべき基準に照らし妥当であると考えられる。

他方、被相続人に係る補完基準⑦は、居住性の判断時点を相続開始前一定期間まで拡大するものであるが、その期間に日本国籍を有しなかった者については、長期滞在後に転出した場合までも補完基準⑦の対象外となっていることは、除外基準⑧の場合と同様、あるべき基準に照らせば妥当ではなく、一種の租税特別措置と理解すべきである。

なお、二つの補完基準を比較すると、日本国籍を保有し国内に住所を有していた被相続人が相続開始前に国籍を離脱して国外に移住した場合には補完基準⑦の要件に該当し得るのに対し、同様の行為を相続人が行った場合には補完基準⑥の要件に該当しないという違いがある。租税回避対策の観点からは補完基準⑦の考え方に合わせる事が望ましいが、その場合には、相続人の相続後のつながりの継続を推認する事実が存在しなくなるため、慎重な検討が必要となるだろう。

3. 結 論

以上を踏まえると、現行のわが国相続税の無制限納税義務者の範囲は、少なくともその根幹部分については、居住地管轄の基礎となる人的結びつきのあるべき基準に沿って画定されているということができ、したがって、租税理論上

の妥当性を欠くとまでは言い難いと考えられる。

む す び

本稿では、まず、相続税の無制限納税義務者の範囲を画する人的結びつきの現行基準を概観した上で、居住性及び国籍のいずれの連結要素を通じて人的結びつきを有しない相続人に対し、もっぱら被相続人との間に人的結びつきが認められることを根拠に無制限納税義務を課すこと等に対しては批判的な見解があることを確認した。

その上で、主要諸外国の人的結びつきの基準も参照して課税根拠の類型に応じたあるべき基準を整理し、そのあるべき基準に照らしてわが国の現行基準が妥当性を有するといえるか否かを検証した。その結果、相続税法の規定や制度改革の沿革を踏まえると、わが国相続税は相続財産の取得により増加する担税力に課税根拠を置き、かつ、相続財産に化体した経済的価値に対する課税及び被相続人が有していた法的地位を承継した財産に対する課税という二つの側面を併せ持つこと、作為的又は偶発的な要因により過剰又は過少包摂が生じないように調整がなされていること、それらを踏まえると現行基準は概ねあるべき基準に適った形となっていること、したがって無制限納税義務者の範囲は租税理論上の妥当性を欠いているとはいえないことを結論として提示した。

最後に、本稿の検討を通じて今後の課題として認識した事項を整理しておきたい。

第一は、課税管轄を決定する人的結びつきの連結要素について、わが国は今後とも居住性の概念を民法上の概念である住所に依拠し続けてよいのかという問題である。デジタル技術の進展により、経済活動を遂行する上での場所的な制約は著しく減少している。一国に定住せず、かつ、リモートワークを前提とするいわゆるデジタル・ノマドのような行動様式がさらに広がったとしても、民法上の住所の概念が租税に

おける経済的帰属の考え方と整合的であるといえるのか、あらためて検討する必要があると考えられる。その際には、国籍の位置付けについても再評価すべきではないかと考えられる。

第二は、財産の所在の基準のあり方である。「無制限納税義務逃れ」に対し、わが国は平成12年改正以降、無制限納税義務者の範囲を拡大し、居住地管轄の適用により国外財産を課税対象に取り込むアプローチで対処してきたが、財産の所在の基準を見直し、財産所在地管轄の適用によって国内財産として課税対象に取り込むアプローチもあり得る。例えば、外国法人を通じて保有される国内財産の所在地判定の基準のあり方については、これまでも問題が指摘されてきた⁷⁴⁾。後者のアプローチでしか対処し得ない租税回避もあることを踏まえると、今後は両アプローチの一体的な検討がなされるべきものと考えられる。

第三は、本稿ではひとまず措いた執行可能性の問題である。課税権を行使する余地が確保されていること、すなわち租税回避否認規定が存在すること自体に重要な意味があるという考え方は十分に成り立つとはいえず、適正な執行を伴っていない実態が普遍化、顕在化するならば、税制に対する信頼を損ない、逆にマイナスに作用することとなる。課税当局が国外に所在する資料を収集するための実効的手段の確保等について、今後の研究課題として取り組みたい。

注(1) 相続税の無制限納税義務者の範囲を詳細に検討し問題点を提示した論稿として、例えば、今本啓介「第4章 相続税法における財産の所在と納税義務者・第2節 納税義務者」日税研論集83号125頁(2023年)が挙げられる。同論稿は本稿の問題意識を抱く契機となったものでもある。

(2) 中里実ほか編『租税法概説〔第4版〕』(有斐閣、2021年)265頁〔渋谷雅弘〕参照。

(3) なお、本稿のテーマを論ずるならば、贈与税も対象に置き、相続税とは分けて論拠建てしなければならない場合もあり得ようが、論点を絞

- るため、本稿では検討の対象を相続税に限定している。
- (4) 入管法別表第一の上欄の在留資格をいう（相続税法第1条の3第3項第1号）。入管法別表第二の上欄の在留資格（永住者、日本人の配偶者等の身分に基づく在留資格）及び入管特例法に基づく特別永住者の在留資格は含まれないこととなる。被相続人に係る在留資格についても同様である。
 - (5) 平成12年の納税義務の範囲の見直しは租税特別措置法により手当てされたもので、その内容が相続税法（本法）に採り入れられたのは平成15年改正であるが、本稿では便宜平成12年改正と称する。
 - (6) 高野幸大「国家管轄権と国際租税法の関係—資産税の側面からの基礎的考察」租税法研究 42号 90頁（2014年）参照。
 - (7) 今本・前掲注(1) 163頁。
 - (8) 高橋祐介「相続税・贈与税の租税回避と立法的対処の限界」岡村忠生編『租税回避研究の展望と課題』（ミネルヴァ書房、2015年）175頁-178頁。なお、同論稿は平成25年改正までを対象としている。
 - (9) 高橋・前掲注(8) 177頁。
 - (10) 1982年 OECD モデル 相続税条約（OECD, Model Double Taxation Convention on Estates and Inheritances and on Gifts 1982）第1条のコメントリー第4パラグラフは、遺産取得税方式の相続課税（inheritance taxes）の採用国を含む大多数の加盟国では、被相続人（又は贈与者）が国内に住所（domicile）を有していた場合に無制限納税義務を課しているとする。
 - (11) 例えば、高橋・前掲注(8) 178頁-179頁参照。
 - (12) 国家がその国内法を一定範囲の人、財産等に対して具体的に適用し行使する国際法上の権能を国家管轄権という。立法管轄権とは、国家管轄権の一態様で、国内法を制定して一定の事象と活動をその適用の対象とし、合法性の有無を認定する権限をいう。他の態様として、執行管轄権（行政機関が物理的な強制措置により国内法を執行する権限）及び司法管轄権（司法機関がその裁判管轄の範囲を定め、国内法を適用して具体的な事案の審理と判決の執行を行う権限）がある（山本草二『国際法（新版）』（有斐閣、補訂、2004年）231頁-232頁参照）。
 - (13) 山本・前掲注(12) 233頁参照。
 - (14) 山本草二「国家管轄権の域外適用」ジュリスト 781号 197頁（1983年）参照。
 - (15) 中里ほか・前掲注(2) 290頁〔渕圭吾〕参照。
 - (16) 水野忠恒『国際課税の制度と理論—国際租税法の基礎的考察—』（有斐閣、2000年）7頁〔初出、1985年〕参照。
 - (17) 水野・前掲注(16) 7頁。経済学者として1928年国際連盟モデル条約案の策定に関わったセリグマンの見解として引用されている。
 - (18) 租税分野の例としては、市民権（citizenship）を人的結びつきの連結要素の一つとする米国内国歳入法典が代表的である。なお、OECDモデル租税条約（OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital 2017）、1982年 OECD 相続税モデル条約でも、国民（national）であることは二重居住者の振分け基準の一つとされている。
 - (19) 水野・前掲注(16) 4頁参照。
 - (20) 水野忠恒編『国際課税の理論と課題〔二訂版〕』（税務経理協会、2005年）4頁〔水野忠恒〕によると、所得課税については、既に20世紀のはじめころにはこのような原則が一般化していたとされる。
 - (21) 本文に掲げる以外にも、例えば、一般消費税が存在する税体系の下では、相続による財産の移転を被相続人による一種の消費とみなした上で、相続課税の課税根拠を消費に見出す考え方（相続課税を消費税の補完税と位置付ける考え方）などがあり得る（税制調査会『わが国税制の現状と課題—令和時代の構造変化と税制のあり方—』（令和5年6月）123頁参照）。
 - (22) 佐藤英明「相続税率の法理論—若干の論点整理」日税研論集 49号 70頁（2002年）参照。
 - (23) 相続財産の承継制度は、英米法系の国のように、いったん相続財産が相続人の財産とは区別された一種の財団を構成し、遺産管理人等の下で清算がなされて、残余財産が相続される「管理清算主義」と、わが国を含む大陸法系の国のように、債務を含む相続財産が被相続人の死亡とともに直ちに相続人に帰属することを原則とする「包括承継主義」とに大別される（宇野美喜子「我が国にある外国人の遺産の処理」判例タイムズ 1100号 174頁（2002年）参照）。特に包括承継主義を採る場合には、このような財産の性質の捉え方とも親和性を有するといえよう。
 - (24) 金子宏『租税法〔第24版〕』（有斐閣、2021年）15頁の注釈5では、相続税について、相続を原因とする財産の取得に対して課される租税であると考えるところ所得税の補完税という考え方に、相続を原因として取得した財産に対する課税で

- あると考えると財産税の一種という考え方に帰着すると指摘する。
- (25) 例えば、ドイツでは、1919年から1922年までの間は、死亡者の遺産についての遺産税と死亡による取得財産についての遺産取得税とともに相続税として課されていた（吉村典久「ドイツにおける相続税の歴史—外国の遺産取得税（ドイツ）—」日税研論集 61号 217頁-219頁（2011年）参照）。また、フランスでは、1917年から1922年まで及び1956年から1959年までの間は、既存の遺産取得税方式の相続課税に併課する形で遺産税方式の相続課税が導入されていた（首藤重幸＝平川英子「補論—フランスにおける相続税・贈与税の現状」日税研論集 56号 189頁-190頁（2004年）参照）。
- (26) 佐藤・前掲注(22) 66頁。
- (27) 第4条のコメントリー第12パラグラフ参照。
- (28) 川端康之「アメリカ合衆国における相続税・贈与税の現状」日税研論集 56号 21頁（2004年）、高野幸大「遺産税方式の問題点に係る若干の考察—アメリカの連邦遺産税制度を素材として—」日税研論集 61号 266頁-268頁（2011年）参照。
- (29) 2008年6月16日以前の市民権離脱者又は永住権放棄者については、離脱等から10年間は、その年に30日を超えて米国内に物理的に滞在（physically present）していた場合には、内国歳入法典の適用上は、原則として米国民又は居住者として取り扱われることもされていた（内国歳入法典 877条(g)(1)-(h)）。
- (30) 内国歳入規則 20.0-1条(b)(1)は、どのような場合に住所（domicile）となるのかにつき、①たとえ短期間でもある場所で生活し現時点で明確に将来転居する意思を持たないならば、その場所が住所となり、②そこに永続的に留まる意思を持たないならば、その場所は住所とならず、③住所を変更する意思があるというだけでは、実際に転居するまでは変更したことにはならない旨を規定している。
- (31) アメリカ法の分野では、市民権を連結要素に採用することに否定的な議論が強いとの指摘もある（高橋祐介「国外移住・国籍離脱と所得・相続・贈与税—アメリカの事例を参考にして」租税研究 785号 358頁（2015年）参照）。
- (32) 英国では、①出生により domicile of origin（出生に基づくドミサイル）を取得する。通常は両親の domicile である。行為能力を取得した後に、② i）永続的又は無期限にその場所を生活の本拠とする意思を持って、ii）現実に居住することにより、domicile of choice（選択に基づくドミサイル）を取得する。domicile of choice の取得及び変更は、i）及び ii）の双方が必要である。また、誰もが一つのドミサイルを持ち、同時に2つのドミサイルを持つことはない（田中英夫編『英米法辞典』（東京大学出版会、1991年）及び Inheritance Tax Manual, HMRC (<https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/inheritance-tax-manual>) [最終確認日：2024年5月27日] 参照）。
- (33) 2017年財政法（第二次）による改正前は、相続年以前20年間のうち少なくとも17年について英国内に居所を有していた場合とされていた。改正後の規定は2017年4月以降適用される。
- (34) 英国で出生し、出生に基づくドミサイル（前掲注(32)参照）が英国にあり、相続時に英国内に居住する者で、相続前2年間のうち少なくとも1年は英国に居住していた者をいう（1984年相続税法 272条）。なお、2017年財政法（第二次）により、所得税法についても、①課税年に英国内に居所を有し、過去に英国内に住所を有していた者、又は、②課税年に英国内に居住し、直前20年間のうち少なくとも15年英国に居住していた者は、住所（domicile）を有するものとされた（2007年所得税法第 853BA条）。
- (35) 首藤＝平川・前掲注(25) 188頁-192頁参照。
- (36) 前掲注(25)。
- (37) ①世帯又は主たる滞在地がフランスにある者、②フランスで職業活動を行っている者、又は③経済的利益の中心がフランスにある者は、フランスに税務上の住所を有する者であるとされる（租税一般法典第 4B 条第 1項）。
- (38) 首藤＝平川・前掲注(25) 200頁。
- (39) 「ドイツ相続贈与税の課税物件は、……相続贈与税法が『Bereicherung』という言葉で表している財産の増加であり、移転された個別の資産はそれを化体するにすぎない」と指摘される（天野史子「ドイツ相続贈与税法と資産取得課税について」立命館法学 320号 326頁（2008年））。
- (40) 吉村・前掲注(25) 232頁参照。
- (41) ある者が住居を保持し使用していることを示す状況下で住居を占有している場合には、その者はそこに住所を有するものとされる（租税通則法第 8条）。
- (42) 住所を国外に移転させることにより無制限納税義務を逃れることに対処するため、ドイツ経済財務省に設置された租税改革委員会意見書（1971年）の提言に基づき、1974年の相続税法

- 改正に際して無制限納税義務が拡張された（吉村・前掲注②5 223頁-229頁参照）。「老後にドイツを離れて低税率国に居を構えるといったような典型的な節税モデルを封じている」とされる（天野・前掲注③8 324頁）。
- 43) 内田貴『民法Ⅳ〔補訂版〕親族・相続』（東京大学出版会、2004年）394頁参照。
- 44) 渋谷雅弘「ドイツにおける相続税・贈与税の現状」日税研論集 56号 158頁（2004年）。
- 45) 天野・前掲注③9 347頁参照。
- 46) 創設時の相続税は、被相続人の住所や被相続人、相続人の国籍にかかわらず、国内に所在する財産のみが課税対象とされていた。
- 47) 稲葉敏編著『相続税法義解』（自治館出版、明治39年）3頁-5頁参照（本稿の執筆に際しては、復刻版（信山社出版、2019年）を利用。）。また、帝国議会における相続税法案の審議過程でも、共同相続の場合には相続人ごとに課税する方がよいとの考えはあるものの、徴税が複雑となること、中心となる家督相続は単独相続であることに鑑み、遺産に課税する方法によることとした旨の説明がなされている（第21回帝国議会貴族院相続税法案外一件特別委員会議事速記録第1号4頁-5頁（明治37年12月23日）〔若槻礼次郎政府委員（大蔵省主税局長）の発言〕参照）。
- 48) 納税義務者が相続人等であることは、昭和13年改正において初めて規定上に明文化された。なお、改正前においても、相続財産に課税するものである以上は、その財産の取得者が納税義務の主体であることは自明のことと考えられていた（稲葉・前掲注④7 72頁参照）。
- 49) 稲葉・前掲注④7 4頁には、遺産取得税の体系をとらなくても、遺産総額を課税標準として算出された税額を相続人間で相続額に応じて負担すれば公平は確保されるとの考え方が示されている。
- 50) 近時においても、最判平成22年7月6日民集64巻5号1277頁は、相続により取得した所得の非課税規定（現行所得税法第9条第1項第17号）の趣旨について、「相続税又は贈与税の課税対象となる経済的価値に対しては所得税を課さないこととして、同一の経済的価値に対する相続税又は贈与税と所得税との二重課税を排除したもの」と解している。相続税を所得税の一種とみる立場をとっているといえよう（瀧圭吾「相続税と所得税の関係—所得税法9条1項16号の意義をめぐって」ジュリスト1410号13頁-14頁（2010年）参照）。
- 51) ただし、相続と贈与による財産の取得に一体的・累積的に課税する仕組みは、実行上の難点を理由に昭和28年改正により相続・贈与別建てで課税する方式へと大幅に変更され、贈与税の累積課税制度は廃止された。
- 52) 税制特別調査会『相続税制度改正に関する税制特別調査会答申』（昭和32年12月）1頁-2頁参照。
- 53) 金子・前掲注④4 712頁。
- 54) 金子・前掲注④4 712頁。
- 55) 税制特別調査会・前掲注⑤2 17頁-20頁参照。
- 56) 内田・前掲注④3 375頁参照。
- 57) このような見解に立った裁判例として、不動産所得を生ずべき賃貸業務の用に供される不動産を贈与により取得した場合に、当該贈与に係る贈与税を不動産所得の必要経費に算入できるかが争われた事件に関する大阪高判令和3年10月7日税資271号13614順号がある。贈与税の課税対象が贈与により移転した財産といえるのか否かを判断する前提として、「相続税は、相続又は遺贈により取得した個々の財産を課税対象とするのではなく、相続又は遺贈により取得した財産の価額に相当する経済的価値を課税対象とするものである」との解釈を示している。
- 58) 明治38年制定当時の相続税法は「相続財産ニハ本法ニ依リ相続税ヲ課ス」（第1条）と規定し、現行法も「相続……により取得した財産……に対し、相続税を課する」（第2条第1項、第2項）と規定する。
- 59) 帝国議会議事速記録・前掲注④7 1頁〔若槻礼次郎政府委員の発言〕参照。
- 60) 我が民法の相続財産の承継制度は、包括承継主義を採用する点ではドイツ民法と同じであるが、遺産分割までの相続財産の共同所有の形態は、ドイツ民法とは異なって、共同相続人が個々の相続財産上に持分を有する共有と解されている（内田・前掲注④3 394頁参照）。
- 61) なお、所得税においては、大正9年改正により、居住者（国内に住所又は1年以上居所を有する者）につき全世界所得を課税対象とする無制限納税義務が導入されている（ただし、外国籍の者については国外所得を非課税としていた）。
- 62) 例えば、国籍の取得につき出生地主義をとる外国で日本国民の親から出生したが、日本の国籍を留保する意思を表示せず日本国籍を喪失した孫が該当する（吉沢浩二郎ほか『改正税法のすべて（平成25年版）』（大蔵財務協会、2013年）

- 576頁〔高橋達也ほか執筆〕参照)。
- (63) ただし、昭和25年改正における対象者の相続人への転換が、生涯に取得した相続・贈与財産を取得者ベースで一体的・累積的に課税する仕組みを円滑に執行するための技術的な理由によるものとするならば、課税方式の転換と関係するといえよう。
- (64) 中村信行ほか『改正税法のすべて(平成12年版)』(大蔵財務協会, 2000年)371頁-372頁〔武藤健造=山上淳一執筆〕参照。
- (65) 藤山智博ほか『改正税法のすべて(平成29年版)』(大蔵財務協会, 2017年)577頁-578頁〔坂井裕幸=三木文平執筆〕参照。
- (66) 藤山ほか・前掲注(65)では、被相続人に係る補完基準◎が、相続人に係る補完基準㊦とは異なり、国籍の保有を連結要素として取り入れている理由は明示されていない。当時の除外基準㊢適用後の原則基準㊠には長期滞在の外国人も含まれていたため、相続時点で一時的に国内に住所を有しない状態を作出することによる租税回避への対策の対象を日本国籍保有者に限定すべきではないと考えられたことによるものと推測される。
- (67) 寺崎寛之ほか『改正税法のすべて(平成30年版)』(大蔵財務協会, 2018年)579頁-580頁〔峪和生ほか執筆〕参照。
- (68) この改正により、補完基準◎は日本国籍保有者の親子間等における租税回避への対策を目的とするものへと性格を変えたこととなる。
- (69) 石井隆太郎ほか『改正税法のすべて(令和3年版)』(大蔵財務協会, 2021年)760頁〔坂井裕幸ほか執筆〕参照。
- (70) 山野日章夫『民法概論1 民法総則〔第2版)』(有斐閣, 2022年)48頁。
- (71) 最判平成23年2月18日訟月59巻3号864頁。
- (72) 今本・前掲注(1)150頁参照。
- (73) 日本への政治的帰属を望まない場合には、日本国憲法第22条第2項により国籍離脱の自由が保障され、外国籍を取得すること等により国籍を喪失することとされている(国籍法第11条第1項ほか)。
- (74) 前田洋希「相続税法における財産の所在について」税大論叢94号370頁-372頁、高野・前掲注(6)92頁-93頁などを参照。