

国際相続と二重課税

宮 本 十至子

目次

1. はじめに
2. 相続税の課税管轄と二重課税
3. 二重課税の救済
4. EU の議論
5. むすびにかえて

1. はじめに*

経済のグローバル化に伴い、海外で活動をする個人は増加傾向にある。我が国では、個人レベルでの外国への移住や財産の移転による課税問題は、これまで比較的少ないと認識されていた。国境を越えた人の移動や財産の移転が活発化するに伴い、国際間の相続、贈与に対する課税問題に、我が国でも直面する機会が増えつつある。

各国は、遺産、相続財産に課税する場合に、異なる課税方式や基準を用いており、所得課税の場合よりも相続課税問題は複雑になる。さらに、国際的な重複課税が生じる一方で、課税管轄の変更や各国税制の違い、タックス・アビトラージの利用による国際的租税回避が行われることも多い。国際相続と課税問題については、我が国でもいくつかの先行研究が公表されているが¹⁾、IFA、EU でもしばしば議論されてきた²⁾。筆者は、2010年 IFA ローマ総会において、この問題に関わる機会があった。そこで、本稿は、IFA 総会、EU の議論を踏まえ、国際相続税の課題を明らかにし、我が国における国際相続と二重課税の今後の在り方を探ることを目的とする。

以下、2 では、相続税の課税方式に触れつつ、IFA 総会の議論から、国際相続において二重課税が生ずる原因を明らかにする。さらに、3 では、国際相続による二重課税の調整方法とその課題を整理する。4 では、国際相続税の問題に積極的に取り組み始めた EU の議論を紹介し、最後に、我が国における国際相続税問題への今後の在り方について考える。

*本研究は、独立行政法人日本学術振興会平成22年度科研費基盤研究(C)の研究成果の一部である。

2. 相続税の課税管轄と二重課税

(1) 源泉地国財産主義（属地主義）と全世界財産主義

多くの諸国は、人の死亡によって財産が移転するのを機会に、その財産に対して課税を行う³⁾。相続に対する課税のしくみは、遺産取得税方式と遺産税方式に大別される⁴⁾。前者は、大陸法諸国で多くみられ、相続財産を対象として、相続人ごとに、取得した財産を個別に課税する制度であり、担税力に応じた課税ができ、富の集中が排除されるという利点をもつ。後者は、英米諸国で採用されており、人が死亡した場合に、その遺産を対象として一括して課税する制度であり、徴税の便宜という点で優れている。異なる課税方式の国の間で、二重課税が生じうる。

相続税又は遺産税の課税の基礎は、源泉地国財産主義（属地主義）と全世界財産主義に分かれる⁵⁾。属地主義では、被相続人、相続人又は受贈者（いわゆる人的関連性）のいずれかの国籍、居住地又は住所等にかかわらず、当該国の管轄にある財産にのみ、相続税又は遺産税を課する。例えば、ベネズエラでは、所得税は、全世界所得主義をベースにしているが、相続税は、国内所在財産にのみに適用される属地主義をとる。

それに対して、多くの諸国の相続税又は遺産税は、全世界財産主義をベースにする。相続税又は遺産税の適用範囲は、被相続人、相続人、受贈者との人的関連性に依拠し、それが充足されている場合には、全財産又は全世界基準で課税される受益者に帰属する部分のいずれかに課税される。人的関連性が充足されない場合には、課税権は、一般的に、当該国の管轄内にある財産に限り、行使される。当該考え方は、所得税法上、多くの諸国で採用された全世界所得主義に類似する。わが国の相続税法は、全世界財産主義を基礎にしており、相続又は遺贈（死因贈与を含む）により財産を取得した個人が、当該財産を取得した時に日本国内に住所を有する場合は、無制限納税義務者として、国内財産又は国外財産にかかわらず、取得したすべての財産に課税され（相法1条の3①号、相法2条①号）、日本国内に住所を有していない場合は、制限納税義務者として国内財産のみに課税される（相法1条）。

(2) 人的関連性

相続税又は遺産税の課税権を各国に配分するうえで重要な要素の一つは、人的関連性、つまり、「人の所在」である。各国は人的関連性を決定するルールに、恒久的住所（permanent address）、常用の住居（habitual abode）、居所（residence）、住所（domicile、以下「住所」として引用する⁶⁾）、国籍といった基準を用いる⁷⁾。居所又は「住所」基準は、被相続人か、相続人のいずれかについて適用される場合、あるいは、両者とも適用される場合、国籍基準を併用する場合がある。とりわけ、「居所」や「住所」は、人的関連性を決定するのに、多くの国で用いられているが、これらの用語の意義は、各国で必ずしも同じ意味を有するわけではない。それゆえ、両国がともに人的関連性を有する場合には、両国は同一の相続財産に対して課税権を主張することとなる。結果として、相続税の国際的二重課税が容易に引き起こされる。

全世界財産主義を基礎にするわが国の相続税法では、人的関連性の決定上、住所概念が用いら

れる。当該住所の定義は、相続税法で定められておらず、借用概念である。実務上、住所は各人の生活の本拠をいい、客観的事実によって判定するものとされる（相法基通1の3・1の4共―5）。このような我が国の住所の概念は、各国で用いられている居所の概念とは異なり、「住所」とも必ずしも同一ではないといわれている⁸⁾。例えば、英国、米国及びノルウェーでは、「住所」の概念は、人が恒久的住所を有する場所とされ、当該場所を恒久的又は無限に保持する意図が要求される。それに対して、フランスでは、「住所」の判定上、恒久的又は無限に居住するかどうかの意図は無関係である。

人的関連性を決定する基準として「住所」を用いる諸国は、相続税法だけでなく、所得税法でも用いられているが、必ずしも両者は同じテストではない。例えば、ノルウェーでは、所得税法上の「住所」と相続税法上のそれは、異なる意味を持つとされ、移住者の居留意図は無関係である⁹⁾。

我が国でも住所の解釈について争われた贈与税の事件があり、多くの評釈、論文が公表されている¹⁰⁾。全世界財産主義をとる諸国では、「人の所在」が自国にあるとされれば、財産の所在地にかかわらず、無制限納税義務を負うのに対して、自国にない場合は、当該国の国内財産のみが課税対象となり、制限納税義務を負うにすぎない。「人の所在」ルールは、国外移住によって容易に回避することが可能となる。このような状況に対して、相続税分野においては、所得税のような出国税課税は行われていないようである¹¹⁾。しかしながら、人的関連性を回避した自国の課税管轄の喪失に対しては、相続税分野において、課税権を確保する拡張的ルールが定められている場合がある。例えば、「人の所在」の判定に国籍基準を導入した拡張的無制限納税義務は、課税管轄変更による自国の課税管轄喪失に対する制限措置であると位置づけられる。当該措置は、広義の出国税の一種であり¹²⁾、ドイツをはじめ欧州のいくつかの相続税法で導入されている。我が国の国籍基準は、被相続人に対してのみであるが、ドイツの場合は、被相続人及び相続人の両者に適用される¹³⁾。

例えば、ドイツは、ドイツ国民による外国への居所移転に従い、5年超全世界課税を拡大する¹⁴⁾。さらに、分離ルール（ドイツ国民及び外国人の両者に適用される）により、ドイツに所在しない財産にかかる課税権は、居所の移転及び関連性の喪失に従い、10年間保持される。オランダは、オランダ国民が移住後10年以内に死亡した場合に、相続税を課税する。同種の課税管轄の拡大は、国籍喪失後10年で一定の外国財産に限定されているが、米国でも存在する。英国では、私法上住所があり、恒久的に英国を去ってから住所がない個人は、住所がなくなってから、四課税年度の初めまで英国の住所があるとみなされる。英国法令は、さらなるみなしルールを定める。相続税の目的に限り、個人は、過去20年のうち少なくとも17年、そこで税法上居住していた場合には、英国に住所があるとみなされる。

我が国においても、個人が他国に住所を変え、課税管轄を変更することで、相続税を免れるケースが考えられる。それに対しては、平成12年改正で、日本国内に住所を有していない者であっても、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、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、相続の開始前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には、無制限納税義務を負う（相法1条の3②号）とされた。当該規定は、住所を国外に移すことによる

相続税の租税回避を封ずるための規定であるとされる。¹⁵⁾

(3) 財産の所在

相続税又は遺産税の課税権を配分するうえで重要なもう一つの要素は、「財産の所在」¹⁶⁾¹⁷⁾である。チェコ、南アフリカ、フィンランド、スペイン及び（若干の例外があるが）英国では、「財産の所在」の決定は、国際私法ルールに準拠する。それ以外の諸国は、税法の「財産の所在」基準を適用する。「財産の所在」基準は、国内財産か、国外財産を決定し、制限納税義務者の課税範囲と無制限納税義務者の外国税額控除の金額に影響する。さらに、「財産の所在」基準の齟齬は、二重源泉の結果、必然的に二重課税を引き起こす。

我が国の相続税法10条1項及び2項は、財産の種類ごとに所在地を決する「財産の所在」基準を定める。同条3項では、1項及び2項で定められている財産以外の財産の所在は、被相続人又は贈与者の住所地にあるとし、同条4項では、財産の所在の判定は、当該財産を相続、遺贈又は贈与により取得した時の現況によるとされる。当該「財産の所在」基準の適用にあたり、文言解釈や財産の取得時期がしばしば問題となる。¹⁸⁾

さらに、負の財産である債務の所在は、債務控除に関係する。¹⁹⁾例えば、デンマークやドイツでは、債務控除は、当該国にある課税財産に係る債務に限定される。フランスでは、人的関連性がない場合に、債務は、国内所在財産との関連性にかかわらず、その源泉が当該国内にある場合には、控除される。対照的に、米国は、国内に住所もなく、国民でもない者の死亡に対して、米国財産の全世界財産に対する割合の債務の控除を認める。したがって、（財産からのみ徴収可能で、相続人からは徴収できない場合に、債務は全額控除可能であるが、）控除は、源泉あるいは特定の財産と債務の関連性に関係がない。不動産の保証債務以外の債務についてギリシャ国内法令は、国内債務と外国債務で異なる扱いを定める。

イタリアでは、負の財産（債務）の所在の決定は、債務者主義をとるが、他の国が外国の恒久的施設で生じた債務を考慮すれば、債務控除に関して、二重の所在地が認定される可能性がある。銀行口座や預金について問題となる。

以上のように、我が国でも、無制限納税義務者の取得した外国税が課税された財産が国内財産と認定されれば、当該外国相続税は調整されず、二重課税が残ったままになる可能性がある。このような状況は、各国の「財産の所在」基準について、財産の種類ごとの統一基準を見出すことは困難であることから、国内財産の定義に関する国家間の齟齬により、両国で国内財産とされるために生ずる。したがって、相続税法20条の2が定める外国税額控除の範囲は、国外財産に限定されているため、当該規定では、他国で相続税が課されたならば、二重課税は調整できない。²⁰⁾

3. 二重課税の救済

(1) 国内法による救済

多くの国では、国内法による国際的二重課税の救済措置として、税額控除方式を採用する。²¹⁾我が国でも、国外財産について、外国によって相続税が課された場合には、我が国の相続税額を限

度として当該相続税を税額控除することが定められており（20条の2）、当該規定が機能する限りにおいて、相続税の国際的二重課税が調整される。我が国の当該規定は、無制限納税義務者の国外財産に対する二重課税の排除に対するものであり、国外財産に対して第三国が課税した場合や国内財産に外国政府が相続税を課税した場合は対象とされていないとされる²²⁾。

さらに、外国税額控除による控除可能な外国税の範囲が問題になる場合がある。例えば、相続時に課税される被相続人の財産について所得税が課税される場合に、当該外国税額控除の対象になるのだろうか。

税額控除は、（税額控除規定のより広範な範囲がチリ、ギリシャ、フィンランドに見られるものの）一般的に、相続税及び遺産税に認められる²³⁾。外国税が控除可能か否かは、外国での税の種類に全面的に依拠するわけではない。例えば、南アフリカで被相続人の財産の時価に課税されるキャピタルゲイン税は、所得税に含まれるが、死亡時に同一財産に課税されるので、相続税の目的上、ドイツでは当該税は控除可能である。英国では、死亡によって課税されるキャピタルゲイン税が、相続税又は遺産税の代替とされる場合には、控除可能である。しかしながら、検認料のような相続にかかわる公的サービスの報酬の支払に課税される外国税は、一般的に控除されない（フランスと英国）。

免除方式は、ベネズエラや制限を課す（ルクセンブルグ）若干の諸国で適用される。これらの諸国の国内法では、免除方式による救済は、かなり寛大である。例えば、実際の外国税の支払が要求されないので、外国法により免除された外国所在の財産も、救済適格を有する（ただし、被相続人がノルウェーに住所がある限り、免除は外国不動産及びPEで保有される動産に限り適用される）。注目すべきことに、所得税に対してはそうでないが、いずれの救済も定めていない国もある（クロアチアとセルビア）。

（2）租税条約による救済

租税条約を締結して、相続税の国際的二重課税を調整する方法がある。1966年に、OECDは、相続税の国際的二重課税の救済として、遺産税及び相続税モデル条約草案を承認した。当該モデル条約は、1982年には改訂が行われ、贈与税も対象となった²⁴⁾。OECD相続税モデル条約の各規定は、各国の相続税条約の締結や解釈にしばしば参考にされてきた。しかしながら、各国による相続税条約の締結による救済方法は、必ずしも広く行われているとはいえない。その理由の一つとして、相続税条約の締結数は、100以下と、極めて少なく、あまり増加していない状況にあることがあげられる²⁵⁾。その背景には、条約締結の苦勞に比べ、税収が限定的であるので、課税担当者の興味は、臨時的な相続税よりも所得税や法人税といった定期的な税に向けられることがあるかもしれない²⁶⁾。

もう一つの理由として、締結された租税条約は、必ずしも相続税の国際的二重課税に効果があるとはいえないことにある。IFAでも指摘されたように、現状では、OECD相続税モデル条約は、国内法と国際的二重課税回避の矛盾にはうまく対処できていない²⁷⁾。それは、OECD相続税モデル条約が1982年以降改訂されず、時代遅れのままであり、多くの現実問題をカバーしていないからである。

OECD相続税モデル条約には、すでにいくつかの問題がある²⁸⁾。まず、「税の範囲」が曖昧なこ

とである。さらに、OECD 相続税モデル条約は「住所」の定義を定めるが、二国間で「住所」の概念が異なる場合がある。若干の国では、一ヶ国以上に住所を有する可能性を定める場合や拡張的住所概念により自国の課税権を確保する場合がある。具体的には、相続税を回避するために、他の国に「住所」を移転することがしばしば行われやすいことから、補足的に以前の居住地国の課税権を行使するために、拡張的無制限納税義務が定められる²⁹⁾。例えば、ドイツ、オランダ、英国のような「みなし住所」概念に基づき課税を行うケースは、OECD 相続税モデル条約では対応されていない。

OECD 相続税モデル条約は、財産の所在ルールを定める。そして、国内法では認められていないにもかかわらず、財産所在地の締約国が財産価額から債務を控除するものとされる。このことは、国内法と OECD 相続税モデル条約において、評価方法が異なるという明らかな抵触問題を引き起こす。

この分野における我が国の救済は非常に遅れており、唯一米国との間で相続税租税条約を締結しているにすぎない。それは、締結以来改訂されておらず、課税方式が異なる OECD 相続税モデル条約も必ずしも参考にならないとされる³⁰⁾。さらに、相続税法改正において、特例無制限納税義務者が定められており、もはや米国との相続税租税条約でも対応できない状況にある。

4. EU の議論

(1) 背景

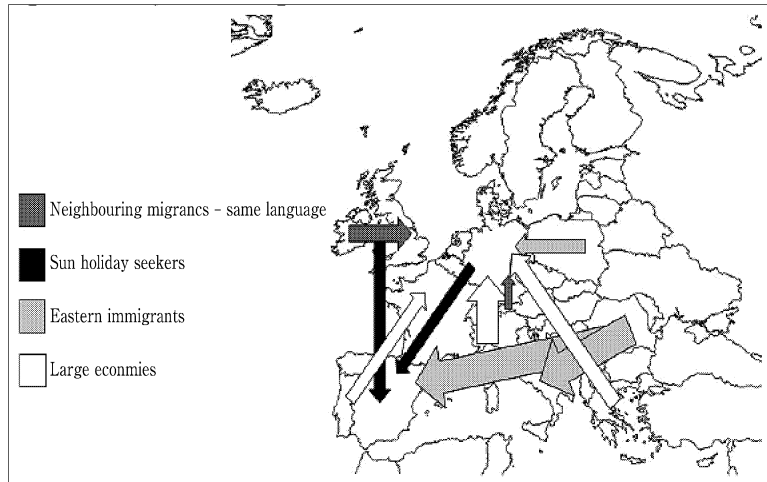
EU の租税政策の主な優位性は、EU 域内の経済活動を阻害する税制を排除することにある。EU 加盟国の相続税制の多様化が、域内の人の自由移動の阻害要因になる可能性があることから、EU では国際相続税の問題は、重要な課題となりつつある。

まず、国際相続税問題の EU における規模についてみてみよう³¹⁾。加盟国の相続税収のうち全税収に占める割合は、OECD 加盟国の大部分は、1%未満であり、一般的にわずかとされる³²⁾。2007年では、15の旧加盟国の当該割合の平均は、約0.5%にすぎない。

次に、国際相続と関係する重要な指標となる国境を越えた人（被相続人又は相続人）の移動は、どうであろうか³³⁾。EU 域内の他の加盟国に居住する EU 市民数は、着実に増加しつつあり、2009年には約1200万人に達する。EU 域内の移住の傾向は、12の新加盟国から15の旧加盟国への流入が多く、そのような人の移動は二重課税を引き起こす。移住による二重課税に影響を及ぼす三要因は、①移住者の定住可能性②移住者の年齢③滞在の継続性である。EU 域内の人の移動は、【図1】のように4つの流れがあり、最も多いのはルーマニアからスペインへの流入である（【表1】参照）。

さらに、被相続人の国外所有資産数も、国際相続にかかる二重課税に影響を及ぼす³⁴⁾。EU 域内の国外財産のうち、ポートフォリオ投資と不動産の状況はどうだろうか。まず、個人のポートフォリオ投資は、2008年には減少に転じたものの、2003年から2007年にかけて株式市場の好況により、EU 域内では約50%増加した。国外財産となる外国の住宅についても、一般的に増加傾向にある。

【図1】 EUにおける移住の4類型



出典：Copenhagen Economics（2010），57，Figure. 4.4.

【表1】 27加盟国のうち人の流れが多いトップ10

順位	移民者の国籍	居住者	租税条約の有無
1	ルーマニア	スペイン	無
2	ルーマニア	イタリア	無
3	イタリア	ドイツ	無
4	ポルトガル	フランス	有
5	ポーランド	ドイツ	無
6	英国	スペイン	無
7	アイルランド	英国	有
8	ギリシャ	ドイツ	無
9	ドイツ	スペイン	無
10	オーストリア	ドイツ	無

出典：Copenhagen Economics（2010），58，Table. 4.1を基に作成。

このように、EU域内の経済状況からみれば、国際相続税の問題が必然的に重要になっている。2010年に、欧州委員会はこの問題について協議文書を公表し、広く意見を求めた。³⁵⁾さらに、IFAのEU報告³⁶⁾や欧州委員会の委託を受けた報告書³⁷⁾も公表されている。欧州委員会は、特に、国際相続税の問題として、クロス・ボーダーの状況における加盟国の相続税ルール³⁸⁾の差別的適用、つまり、国内税法とEC条約の無差別原則の関係、さらに、複数の加盟国による国際的二重課税（あるいは重複課税）の二つの論点を指摘する。

【表2】 相続税分野における欧州裁判所（ECJ）判決の概要

事 件	年	論 点
Case C-364/01 Barbier	2002	ECJ は、資本及び人の移動の自由が相続税分野にも適用されることを明らかにした。
Case C-513/03 Van Hilten-Van Der Heijden	2006	ECJ は、ある加盟国の法令が他の加盟国で課税された相続税の救済を認める場合であっても、死亡時に外国で居住する当該加盟国の国民で、当該加盟国の居住者でなくなってから10年以内に死亡したことを根拠に、当該加盟国が遺産に課税することは、EU の機能に関する条約の資本移動の自由に関する規定に反しないと判決を下した。
Case C-464/05 Maria Geurts and Dennis Vogten	2007	ECJ は、EU の機能に関する条約43条により、5名の労働者が同じ加盟国で雇用されたならば、相続税の免除を認められる場合には、他の加盟国で最低5名を雇用する家族企業に対して、加盟国が相続税の免除を否定することはできないことを確立した。
Case C-256/06 Jager	2008	ECJ は、資本移動の自由の条約規定によれば、加盟国に、相続税法上、当該加盟国にある財産に対して、特に有利な評価制度や部分的免除を適用する一方で、他の加盟国にある財産評価を通常の時価で算定することを禁じていると判示した。
Case C-11/07 Eckelkamp	2008	ECJ は、非居住納税者に対してベルギーにある不動産税の控除を認めないベルギーの相続税規定は、EC 法に抵触すると結論付けた。
Case C-43/07 Arens-Sikken	2008	ECJ は、国内相続税法と EC 法の抵触を評価する目的上、他の加盟国によって一方的に認められる租税優遇措置（つまり、税額控除）の存在は問題ではないことを明らかにした。
Case C-67/08 Block	2009	ECJ は、EC 条約56条が加盟国の課税主権が相互に行使されることによって生ずる相続税の二重課税を排除する法的義務を加盟国に課していないと結論付けた。
Case C-510/08 Mattner	2010	ECJ は、非居住者に対する税の控除が居住者に対するそれより少ないとするドイツの贈与税規定が資本移動の自由と違反すると判示した。

出典：Copenhagen Economics（2010）、31、Table. 3.1 を基に作成。

(2) EC 条約との抵触 — 無差別原則の問題 —

27の EU 加盟国の相続税法は、さまざまであり、その多くが相続税（15カ国）又は遺産税（4カ国）を課税する。デンマークでは相続税も遺産税もある。残りの9カ国は相続税も遺産税も課税しない。³⁹⁾

国外財産又は国外債務が、同等の国内のカテゴリーより相続税の方がより高い水準で課税される場合に、国境を超える差別が生ずる。国内税法が、EC 条約上の無差別原則に抵触する規定を定めていないかということが問題になる。近年、欧州裁判所は、この分野において、判例法を確立しており、2003年以降、欧州裁判所では8つの判決が下されている（【表2】参照）。それと同時に、欧州委員会には、国際相続税問題についての不平が多く寄せられるようになった。⁴⁰⁾ 欧州委員会は、EU 市民のこの分野における関心の高さを認識し始め、EU 域内の国際相続税問題の解決の糸口を探るために、作業を開始し、多くの意見に耳を傾けている。

欧州裁判所で最初に争われた相続税事件として、Barbier 事件がある。⁴¹⁾⁴²⁾ 当該事件では、財産又は受益者が加盟国以外に存在する場合に、不利な取扱いをする国内税法が資本の自由移動を定めた EC 条約に抵触するかどうか争われた。欧州裁判所は、資本及び人の移動の基本的自由原則

が相続税分野でも適用されることを明らかにした。

後の判例法に照らせば、次のような場合に、国内税法が資本の自由移動に違反すると考えられる⁴³⁾。国内税法が、財産の所在によって、相続の一部である財産の評価について異なるルールを定める。非居住者の相続財産の一部にかかる債務控除を制限する。非居住者についてより不利な税法上の措置を定める。これらは、EC条約との抵触について、包括的に示したのではなく、単に欧州裁判所が扱った過去の相続税判決から導き出した例示にすぎない。それゆえ、それ以外の加盟国の相続税法とEC条約の抵触可能性については、欧州裁判所の将来の判断に委ねなければならないであろう。

ここでは、8つの事件のうち、van Hilten-van der Heijden事件で争点となった拡張的無制限納税義務と無差別原則に焦点をあてて議論をしてみよう。

当該事件では、拡張的無制限納税義務を定めたオランダ国内税法がEC条約56条に抵触するかどうか⁴⁴⁾⁴⁵⁾が争われた。相続税分野における2つ目のECJ判決であり、非常に重要な論点が示されている。ECJは、Barbier事件での判示をより明確にする機会をもった。欧州裁判所は、EC条約の資本の自由移動規定は、ある加盟国が、当該加盟国の居住者をやめて10年以内に死亡したことに基づき、特に、当該法令が、他の諸国が課す相続税の救済を認める場合には、死亡時に外国に住む当該加盟国のある国民の遺産に課税することを妨げるものではないと判断を下した⁴⁶⁾。

つまり、相続が、EC条約56条の資本移動に該当することを確認した後、オランダでの居住終了後10年以内に死亡した者の遺産について、あたかもオランダで居住し続けたように課税されたとしても、死亡時に居住していたスイスで課税された税に対する救済が定められているので、資本移動の自由を制限するものではないとしたのである。当該判決は、外国に住所を移転した国民の遺産とオランダにとどまり続ける国民の遺産を同様に扱っているため、当該オランダ国内法は資本移動の自由を制限しないとしたり、すべての場合に拡張的無制限納税義務がEC条約に抵触しないとしたりしたものではなく、拡張的無制限納税義務による二重課税が救済されないならば、問題は残るものと思われる。

(3) 国際的二重課税

第二の複雑な問題として、国際的二重課税がある。「二重課税」という文言は、同じ相続財産又は遺産に、一ヶ国以上の加盟国が課税する「重複課税」を意味する。二重課税の主要原因は、2以上の加盟国の課税ルールの結合要因間の抵触である。当該結合要因とは、ある相続財産又は遺産が、加盟国の課税管轄と関連があるかどうかを決定するルールである。上述のように、多くの加盟国は、各国内相続税法で、人的関連性ルールや源泉ルール、いわゆる財産の所在基準といった二つの結合要因を定めている。結合要因間の抵触は、①居住地対源泉地の抵触②居住地対居住地の抵触③源泉地对源泉地の抵触といった3つのタイプの二重課税を生じさせる。

相続における加盟国の私法や租税法の違いは、国際相続において、いくつかの加盟国による二重課税又は重複課税を潜在的に引き起こしうる。上述のように、加盟国の相続に対する課税方式は、相続人に課税する遺産取得税方式と遺産に課税する遺産税方式に大別される。人的関連性と財産の所在といった課税関連要素は、加盟国間で同時に適用されたり、定義や意義が異なるケースがある。それゆえ、当該状況は、異なる加盟国で一つの相続について二重課税又は重複課税を

潜在的に引き起こす。例えば、二重課税の典型例として、加盟国が、同じ財産や債務に異なる評価方法を適用する状況がある。すでに、Block 事件では、欧州裁判所はこのような問題についての判断を下している。

当該事件では、ドイツで死亡した被相続人の財産の一部であるスペインの銀行口座に対して、スペインが課税した相続税がドイツで相続人が支払うべき相続税から税額控除できないとするドイツ相続税法（Erbschaftsteuer-und Schenkungsteuergesetz, ErbStG）と EC 条約56条の抵触が争われた。⁴⁷⁾⁴⁸⁾ ErbStG21条 1 項及び 2 項は、取得者の国外財産に対して、外国で支払った相続税について外国税額控除を定め、国外財産は、評価法（Bewertungsgesetz, BewG）121条でいう国内財産以外の財産とされる。しかしながら、ドイツ課税庁は、当該相続税が外国税額控除の対象とならない論拠として、ErbStG21 条の目的上、当該財産は国外財産に該当せず、外国税額控除の対象ではないので、スペインで課された相続税はドイツの相続税から控除できないとする。2009年 2 月 12 日、欧州裁判所は、当該状況について二重課税が生ずることを認定したものの、ドイツ国内法は EC 条約56条に反するものではないという結論を下した。

多くの加盟国は、国内法による二重課税の救済措置を有しているが、それには、一定の限界がある。欧州裁判所でさえ、二つの加盟国で相互に課税権を行使した結果生ずる相続税の二重課税に対して、EC 条約は加盟国に排除することを義務付けていないとした。相続税における調整すべき二重課税の解釈については、EU 域内においても EC 条約それ自体は無力である。当該二重課税の救済は、もっぱら相続税条約で対抗するしか方法がないことが、当該判決で明らかにされた。しかしながら、EU 域内での相続税条約は必ずしも多いとはいえ、相続税分野の二重課税問題への包括的な解決には、いまだ至っていないといつてよからう。

(4) 国際相続税問題の解決の道筋

国際相続税問題の解決のために、欧州委員会は、いくつかの提案をしている。⁴⁹⁾ まず、相続税に適用される加盟国国内法の差別取扱いの廃止にかかる欧州判例法の解釈指針の必要性を示唆する。さらに、国際的二重課税問題を解決するための方策として、次の点を提案する。

- ① 二国間租税条約の完全なネットワークを完成させる。
- ② 二国間所得税租税条約の範囲内に、相続税ルールを含める。
- ③ 国内救済が全く認められない場合に、クロス・ボーダーの状況において二重課税を調整する国内法を採用する。

相続税分野の二重課税の救済を目的とした現行の国内法は、限定的な解決でしかなく、二重課税の救済が機能しない場合には、改正されるべきである。それに対して、二国間相続税租税条約は、国内法による片務的な救済措置では対処できない二重課税を救済する。OECD は、相続税モデル条約を公表しているが、1982年から改訂がなされていない。各国が参考とできるような相続税モデル条約を構築する必要がある。若干の加盟国は、所得税租税条約に相続税ルールを定めて解決の一助としており、そのような方策も参考となる。

最後に、一つのアプローチとして、EU レベルで拘束力をもって相続税の二重課税問題を削減する体制を導入することも考える。課題は、当該体制の性質と加盟国の開放性であろう。

5. むすびにかえて

人の国際的な移動に伴い、国際相続の分野における国際的二重課税の問題が重要な課題になっている。とりわけ、EUは、各国の相続税法とEC条約の抵触可能性、国際的二重課税の排除について、積極的な取組みを始めた。IFA総会で議論された「人の所在」や「財産の所在」の齟齬による国際相続から生ずる二重課税は、我が国でも十分起こりうる。当該二重課税の救済には、国内法上、外国税額控除を定めているが、相手国との「住所」概念、「財産の所在」基準の齟齬のように十分機能しない場面がある。一方、相続税条約による救済は片務的な救済措置に比べ効果的ではあるが、締結数が極めて少なく、我が国に至っては、唯一米国との条約のみである。今後は、相続税条約による救済が重要になるであろうが、現実問題として、所得税条約にとりこむことも一つのオプションである。

相続税を廃止し、その代わりに譲渡所得税を課税する国があることから、その重複課税の調整は一つの課題となっている。本稿ではこの問題について分析を行わなかったが、所得税租税条約で相続税について対応している例があることから、各国の状況を踏まえながら対応の可能性を探っていくことも必要であろう。

我が国の相続税の全税収に占める割合が、各国に比べ、必ずしも低くない状況を鑑みれば、この分野における検討の意味は少なからずある。EUにおいてこの問題に対する本格的な取組みが始まっているので、その動向に注視しながら、我が国においても、この問題について具体的に議論を進めていくべきであろう。

注

- 1) 国際相続税問題を検討した邦文の先行研究として、大塚正民「相続および贈与に関する国際的課税の研究（その1～3）」『日本税法学会創立40周年記念祝賀税法論文集』109頁（1991）、『津田顕雄先生・竹下重人先生古稀記念論文集』147頁（1992）、税法学536号17頁（1996）、佐藤英明「相続税と国際的二重課税」『国際課税制度』日税研論集33号271頁（1995）、柴由花「相続税法における国外資産の評価」資産評価政策学5巻1号25頁（2002）、柴由花「不動産の証券化と相続税法の改革—証券の所在と評価の問題を中心に—」資産評価政策学6巻2号11頁（2004）、松原有里「エステート・プランニング—相続・贈与税の国際課税をめぐる基本問題—」金子宏編『租税法の基本問題』648頁（2008）、小林尚志「相続・贈与に係る国際的二重課税—外国税額控除の在り方を中心として—」税大論叢59号705頁（2008）、宮本十至子「国際相続・贈与をめぐる課税問題についての研究ノート」税研26巻6号108頁（2009）。
- 2) 過去のIFA会議において、相続税及び遺産税の個別論点が議論されている。1968年モンテビデオ（“Territorial limits of fiscal authorities on succession and wealth taxes”）、1972年マドリッド会議（“The income, fortune and estate tax treatment of household units”）、1979年コペンハーゲン会議（“Taxation of transfers of family-held enterprises on death or inter vivos”）。この分野の二重課税問題の包括的な分析は、特に、1985年ロンドン会議のSubject I（“International Double Taxation of Inheritance and Gift”）でなされている。2002年オスロ会議のセミナー（“Inheritance and Wealth Tax Aspects of Emigration and Immigration of Individuals”）でも個別論点がとりあげられた。
- 3) 各国の相続税法を本格的に比較検討したものとして、首藤重幸他『世界における相続税法の現状』

- 日税研論集56号（2004）。矢内一好「国際相続の税務」税研139号27頁（2008）。
- 4) 課税方式のあり方については、「相続税の本質と課税方式のあり方」税研139号21頁（2008）。
 - 5) Maisto, Death as a taxable event and its international ramification, General report for the 2010 Rome Congress of IFA, Cahiers de droit Fiscal international, Vol. 95b, 17, 2010.
 - 6) 住所（Domicile）は、厳密には、我が国の住所（jusho）と異なるため、本稿では、前者の引用を「住所」とする。
 - 7) Maisto, *op. cit.*, 39.
 - 8) IFA, Inheritance and Wealth Tax Aspects of Emigration and Immigration of Individuals, Oslo, 2003.
 - 9) Maisto, *op. cit.*, 40.
 - 10) 東京地判平成17年1月28日判タ1204号171頁、東京地判平成19年5月23日訟月55巻2号267頁、東京高判平成20年1月23日訟月55巻2号244頁、武富士事件については、品川芳宣「海外財産を贈与した場合の受贈者の「住所」の認定—武富士事件—」TKC 税研情報16巻5号33頁（2007）、品川芳宣「国外財産の贈与における受贈者の「住所」の認定—武富士事件—」税研23巻2号80頁（2007）、品川芳宣「国外財産を贈与した場合における受贈者の「住所」の認定—武富士事件—」週刊 T & A master 229号23頁（2007）、増田英敏・橋本晃義「海外財産の贈与と贈与税の納税義務の要件としての住所の認定—武富士事件—」TKC 税研情報17巻2号20頁（2008）、仲谷栄一郎「「租税軽減の目的」と税法上の事実認定—「住所」をめぐる判例を素材に—」国際税務28巻6号39頁（2008）、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）、三木義一「税法における「住所」概念—東京地裁平成19年5月23日判決を素材にして—」税経通信62巻13号39頁（2007）、川田剛「相続税、贈与税における「住所地」が問題となった事例—武富士事件判決—」月刊税務事例39巻12号1頁（2007）、間瀬まゆ子「「生活の本拠」の判定（第2特集 裁判例・判決例から読み解く 相続・贈与税の財産評価と事実認定）」税務弘報56巻2号72頁（2008）、奥谷健「相続税法における「住所」とは生活の本拠地であるとされた事例（東京地裁平成19.5.23判決）」Lexis 判例速報3巻7号118頁（2007）、奥谷健「税金裁判の動向—今月のポイント（第53回）税法における「住所」の意義—」税務QA 65号45頁（2007）、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20.1.23判決の検討」税理51巻5号86頁（2008）、川田剛「相続税法における住所の判定（判例紹介）」税理51巻13号139頁（2008）、「贈与税の無制限納税義務者の判断—贈与税決定処分取消等請求控訴事件」旬刊速報税理27巻34号35頁、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）、林仲宣「住所の意義」税64巻10号128頁（2009）、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）、青山慶二「最近の税務判決から分析する国際課税 第1回 全世界所得課税対象者としての居住」TKC 税研情報19巻3号80頁（2010）、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）3号283頁（2008）。
 - 11) Maisto, *op. cit.*, 40.
 - 12) 所得税における出国税を検討した邦文の研究として、大橋智哉「個人の移動による国際的二重課税の調整に関する一考察—株式に対するみなし譲渡課税（出国税）を中心に—」税研20巻2号74頁（2004）、川田剛「米国の出国税」国際税務29巻6号13頁（2009）、原武彦「出国に伴う所得課税制度と出国税等の我が国への導入—我が国と米国等の制度比較を中心として—」税大ジャーナル14号95頁（2010）、原武彦「非居住者課税における居住性判定の在り方—出国税（Exit Tax）等の導入も視野に入れて—」税大論叢65号1頁（2010）。出国税と欧州裁判所判決を検討したものとして、宮本十至子「EU域内における課税管轄喪失と個人の移動をめぐる相克」立命館経済学54巻5号121頁（2006）。
 - 13) ドイツ相続税・贈与税については、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56号155頁（2004）。

- 14) Maisto, *op. cit.*, 40.
- 15) 金子宏『租税法第15版』489頁（2010）。
- 16) Maisto, *op. cit.*, 41.
- 17) 関野泰子「相続税・贈与税の課税管轄をめぐる諸問題—財産の所在の判定を中心として」税大論叢 25号284頁（1995）。
- 18) 東京地判平成14年4月18日税資252号頁については、水野忠恒「相続税・贈与税の国際的側面」税務事例研究82号74頁（2004）、高野幸大「相続税等の特例無制限納税義務と相続税等の課税問題」税務事例研究69号78、83頁（2002）、東京高判平成14年9月18日判時1811号58頁については、西山由美「海外電信送金による贈与における取得財産の所在地」ジュリスト1243号157頁（2003）。
- 19) Maisto, *op. cit.*, 41.
- 20) 小林尚志・前掲注（1）705頁。
- 21) Maistoによれば、外国税額控除方式による救済をとる国として、ベルギー、チリ、台湾、デンマーク、フィンランド、フランス、ドイツ（納税者の選択による）、ギリシャ、イタリア、日本、韓国、オランダ、スペイン、南アフリカ、英国及び米国が報告されている。
- 22) 佐藤英明・前掲注（1）275頁、武田昌輔・DHC コメントール相続税法1553頁。
- 23) Maisto, *op. cit.*, 42.
- 24) 1982 OECD Inheritance Tax Model.
- 25) Maisto, *op. cit.*, 44.
- 26) *Ibid.*
- 27) Maisto, *op. cit.*, 45.
- 28) *Ibid.*
- 29) 拡張的納税義務を租税条約で定めた例として、英蘭租税条約。
- 30) 赤松晃「米国モデル相続税条約の示唆—遺産取得税方式の純化と国際課税の側面—」租税研究711号158頁（2009）。
- 31) Copenhagen Economics, Study on Inheritance Taxes in EU Member States and Possible Mechanisms to resolve Problems of Double Inheritance Taxation in the EU, 53, 2010.
- 32) ただし、日本は例外である。Maisto, *op. cit.*, 32-33; Toshiko Miyamoto, Death as a taxable event and its international ramification, Japan Branch Report for the 2010 Rome Congress of IFA, Cahiers de droit Fiscal international, Vol.95b, 489, 2010.
- 33) Copenhagen Economics, *op. cit.*, 58.
- 34) Copenhagen Economics, *op. cit.*, 63.
- 35) European Commission, Possible approaches to tackling cross-border inheritance tax obstacles within the EU.
- 36) Liberatore, Death as a taxable event and its international ramification, EU Report for the 2010 Rome Congress of IFA, Cahiers de droit Fiscal international, Vol.95b, 61, 2010.
- 37) Copenhagen Economics, *op. cit.*
- 38) Copenhagen Economics, *op. cit.*, 7-8.
- 39) Copenhagen Economics, *op. cit.*, 17.
- 40) European Commission, *op. cit.*, 2.
- 41) C-364/01 Barbier (2008), ECR I-06887.
- 42) Liberatore, *op. cit.*, 68.
- 43) European Commission, *op. cit.*
- 44) C-513/03 van Hilten-van der Heijden(2006), ECR I-01957.
- 45) Liberatore, *op. cit.*, 70.
- 46) C-513/03 van Hilten-van der Heijden, para. 51.

- 47) C-67/08 Block (2009), ECR I-00883.
- 48) Liberatore, *op. cit.*, 78.
- 49) European Commission, *op. cit.*