

### 2 判決・裁決例からみた国際相続税・ 国際贈与税の留意点

後 宏治 (うしろ こうじ)

プロフィール

税理士法人UAP・税理士・公認会計士。1989年早稲田大学政治経済学部卒業。1992年公認会計士登録。1995年税理士登録。2005年筑波大学大学院博士前期課程ビジネス科学研究科企業法学専攻修了。2006年税理士法人UAPを設立しパートナー就任。

【主要著書】『守りから攻めへの相続対策実務Q & A』『中小企業のための会社分割の実務と手続き一切』などの他、執筆論文に第29回日税研究賞入選論文「相続税法における種類株式の評価」等多数

#### 1 国際相続・国際贈与案件の増加

最近の経済のグローバル化に伴い、日本に住所のある被相続人の相続財産のうちに、海外財産が含まれていることが普通に見られるようになってきている。また、近年では、海外相続財産の申告漏れ事案が急増しており、さらには海外資産の相続税申告漏れに係る税理士損害賠償訴訟において、相続税の申告の委任を受けた税理士が、海外資産の確認・調査義務を怠ったため、相続人は重加算税を賦課された上、配偶者の相続税の軽減が適用されなかったと認定し、その税理士に対し約1億円の損害賠償を命じた判決<sup>(1)</sup>も明らかになった。

これらの他、諸外国の相続税の規定と日本の相続税法との不一致などを利用した租税回避が見られるようになるなど、相続税実務において国際相続・国際贈与に関する案件が急増している。

本稿では、国際相続税・国際贈与税の基本的な仕組みにつき整理し、その基本要素である「住所」、「国籍」、「財産の所在地」の各概念の意義内容につき、判決・裁決の重要事例

をベースに説明し、ついで実務上の留意点を明らかにする。

#### 2 国際相続税・贈与税の基本構造

##### ① 概要

国際相続の構造はシンプルにできており、納税義務者は誰か、納税義務の範囲はどこまでかを判断できれば、日本国相続税法の課税関係は決まる。納税義務者の判定に重要な要素は、「国籍」、「住所」であり、納税義務の範囲の確定に必要な要素は「財産の所在」である。以下これらの関係を説明する。

##### ② 相続税の納税義務者

相続税の納税義務者は、相続又は遺贈（死因贈与を含む、以下同じ）により財産を取得した個人である<sup>(2)</sup>。相続税法は、被相続人と財産取得者の「国籍」と「住所」により、納税義務者を次の四つに区分し、納税義務の範囲を各々定めている。それらの名称と意義は以下のとおりである。

###### 1 居住無制限納税義務者

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日本国内に住

所を有する者をいう（相法1の3①）。

## 2 非居住無制限納税義務者

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、その財産を取得した時において日本国内に住所を有していないが、相続開始前5年以内にその者若しくはその者の被相続人が日本国内に住所を有していたことがある場合のその者をいう（相法1の3②）。

## 3 制限納税義務者

相続又は遺贈により財産を取得した個人、かつ、その財産を取得した時において日本国内に住所を有していない者で、非居住無制限納税義務者に該当しない者をいう（相法1の3③）。

## 4 特定納税義務者

贈与により相続時精算課税の規定の適用を受ける財産を取得した個人をいう（相法1の3④）。

以下、本稿では、整理の便宜のため、④の特定納税義務者を除いた①～③の納税義務者

について議論を進める<sup>(3)</sup>。

各納税義務者の納税義務の範囲は、①居住無制限納税義務者及び②非居住無制限納税義務者については、取得した財産の全部につき相続税が課され、③の制限納税義務者については、取得した財産で日本国内にあるものに対し相続税が課される（相法2）。

また、贈与税の納税義務者及び納税義務の範囲も、④特定納税義務者を無視して①～③に着目すれば、相続税のそれと全く同じである（相法1の4、相法2の2）。

より具体的には、図表1のとおり、①居住無制限納税義務者と②非居住無制限納税義務者は、相続・遺贈又は贈与により取得した財産の所在地がどこにあるかにかかわらずその取得財産の全部に対して相続税又は贈与税の納税義務を負い、③制限納税義務者は、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ものに対してだけ相続税又は贈与税の納税義務を負う（相基通1の3・1の4共-3）。

【図表1】 納税義務者とその義務の範囲

納税義務者		納税義務の範囲	
		国内財産	国外財産
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		○	×

(注) ○は納税義務あり、×は納税義務なし

これらの規定ぶりからわかることは、財産を取得した人は原則として全世界財産に相続税・贈与税が課されるが、制限納税義務者に該当すれば、国内財産の取得についてのみ課税がなされるということである。したがって、実務的に重要なのは、財産の取得者が制限納税義務者に当たるか否かである。

相続人や受贈者が日本国籍を有している場合に制限納税義務者となるためには、本人及

び被相続人の双方が、相続贈与時点において日本国内に住所を有さず、かつ、相続開始前又は贈与前5年超継続して国外に住んでいることが必要であり、この場合以外のときは非居住無制限納税義務者に該当することになる。

以上の納税義務の範囲について、「国籍」、「住所」、「財産の所在」に注目して整理すると図表2のようになる。

【図表2】 国籍、住所と課税財産の範囲

被相続人 贈与者	相続人 受贈者	国内に 住所あり	国内に住所なし		日本国籍 なし
			日本国籍あり		
			5年以内に 国内に住所あり	5年以内に 国内に住所なし	
国内に住所あり	国内に住所なし	国外財産にも 課税	国外財産にも課税		国内財産 のみ課税
5年以内に 国内に住所あり					
5年以内に 国内に住所なし					

図表2でのポイントを整理すると次のとおりである。

- ▶ 財産を渡す者である被相続人、贈与者の国籍は納税義務の範囲に影響を与えない。
- ▶ 財産を取得する者である相続人、受贈者が、国内に住所がなく、かつ、日本国籍を有していなければ、日本国の相続税・贈与税は、国内財産のみの取得について課税される。
- ▶ 取得者たる相続人等が日本国籍を有するとき、国内財産のみを課税対象とするためには、被相続人等とともに相続発生時に日本国内に住所を有さず、かつ、5年超の間ともに日本国内に住所を持たないことにより制限納税義務者となるしかない。

### ③ 財産の所在

納税義務者の区分により、相続税・贈与税の課税財産の範囲（全世界財産か国内財産のみか）が決まる、ということは前述のとおりである。そこで、ある財産が国内財産なのか、又は、国外財産なのかをどのように判定するか問題となる。

相続税法上、ある財産の国内・国外財産該当性については、財産がどこにあるのかその所在を判定することにより決めることになっている。具体的な所在場所の判定は図表3によりなされる（相法1の3、2、10、相令1の13、1の15、相基通1の3・1の4共-5、6、10-6、19-3）。

【図表3】 財産の所在場所の判定

項 号	財 産 の 種 類	所 在 の 判 定
1	一 動産	その動産の所在による。
	不動産又は不動産の上に存する権利	その不動産の所在による。
	船舶又は航空機	船籍又は航空機の登録をした機関の所在（船籍のない船舶については、その所在による（相基通10-1））による。
二	鉱業権、租鉱権、採石権	鉱区又は採石場の所在による。
三	漁業権又は入漁権	漁場に最も近い沿岸の属する市町村又はこれに相当する行政区画の所在による。

四	預金、貯金、積金又は寄託金で次に掲げるもの ① 銀行又は無人会社に対する預金、貯金又は積金 ② 農業協同組合、農業協同組合連合会、水産業協同組合、信用協同組合、信用金庫、労働金庫又は商工組合中央金庫に対する預金、貯金又は積金	その受入れをした営業所又は事業所の所在による。
五	生命保険契約又は損害保険契約の保険金	その契約に係る保険会社等の本店又は主たる事務所（法施行地（日本国）に本店又は主たる事務所がない場合、法施行地に当該保険の契約に係る事務を行う営業所、事務所その他これらに準ずるものを有するときは、これらの営業所等）の所在による。
六	退職手当金等、功労金その他これらに準ずる給与	その給与を支払った者の住所又は本店若しくは主たる事務所（前号に同じ）の所在による。
七	貸付金債権	その債務者の住所又は本店若しくは主たる事務所の所在による。
八	社債、株式、出資等	その社債若しくは株式の発行人の本店又は主たる事務所の所在による。
九	集団投資信託又は法人課税信託	これらの信託の引受をした営業所の所在による。
十	特許権、実用新案権、意匠権、商標権等	その登録をした機関の所在による。
十一	著作権、出版権、著作隣接権でこれらの権利の目的物が発行されているもの	これらの権利の目的物を発行する営業所又は事業所の所在による。
十二	相法7条の規定により贈与又は遺贈により取得したものとみなされる金銭	そのみなされる基因となった財産の種類に応じ、所在を判定する。
十三	上記一から十二までの財産以外の財産で営業上、事業上の権利（売掛金等のほか、営業権、電話加入権等）	その営業所又は事業所の所在による。
2	国債、地方債	国（日本国）債及び地方債は、法施行地（日本国内）に所在するものとする。外国又は外国の地方公共団体その他これに準ずるものの発行する公債は、その外国に所在するものとする。
3	その他の財産	その財産の権利者であつた被相続人、遺贈者又は贈与者の住所による。

（出典「図解 相続税法（平成24年版）」64頁（大蔵財務協会，2012））

#### ④ 国際相続の基本確認事項

以上の整理から明らかなように、国際相続や国際贈与が発生した場合には、最初に次の2点を確認することが必要である。

- ① 被相続人・贈与者の国籍、住所、財産の種類と所在

- ② 相続人・受贈者の数、国籍、住所、財産の種類と所在

これらを確認して初めて基本構造を把握することができ、もって具体的な国際相続案件の下記のような全体像を理解することが可能になる。

- ① 相続・贈与の準拠法はどこか、どの国の民法が適用されるのか
- ② 外国での相続・贈与手続はどのようになっているのか
- ③ 外国での相続税、贈与税はどのようになっているのか
- ④ 日本国において相続税の納税義務はあるのか
- ⑤ 日本国で相続税の納税義務がある場合国内財産のみが課税範囲か、国外財産まで課税範囲に含まれるか

外国の民法や相続税法の適用関係などは日本の会計事務所では通常把握することが困難である。そのため、その外国の事情に詳しい日本の専門家を探すことになるが、それも困難な場合には、現地の法律事務所や会計事務所といった専門家との協働が必要になる。

### 3 判例・裁決で見る国際相続の論点と実務上の留意点

#### ① タックス・プランニングと国際相続・国際贈与

近年、日本国の相続税及び贈与税の負担を避けるために、様々な節税策が実行されている。その中でも、経済活動の国際的な展開を背景に、海外相続・贈与スキームといわれるタックス・プランニングが、注目を集めている。

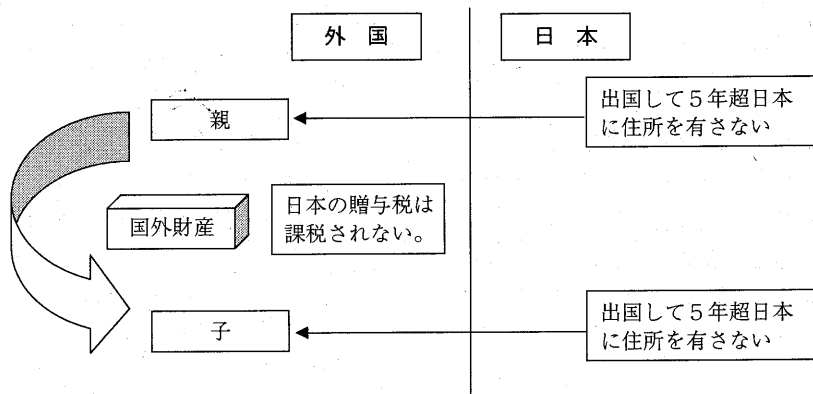
前述したように、推定相続人（又は受贈者）が制限納税義務者に該当し、その者が推定被相続人（又は贈与者）から国外財産を取得すれば、日本国の相続税（又は贈与税）は課税されない。

そこで、推定相続人（又は受贈者）の住所を国外に移転させて制限納税義務者とし、かつ、所有財産の所在地を国外に移したうえ、推定被相続人（又は贈与者）の住所を国外に移す（この場合には、相続課税制度と贈与課税制度がない国に移住することが多いようである）事例が顕著に見られるようになってきている（図表4「海外贈与スキーム」参照）。

さらにそれだけでは不十分として、推定相続人（又は受贈者）の国籍をも外国籍化するという手法も採用されている。このようにして、相続税・贈与税の負担回避を図るだけでなく、所得税などの対策も同時に実行される事例が多い。

ところで、今までの説明からわかるように、国際相続において納税義務者とその課税範囲を画する事実要件は「住所要件」と「国籍要件」であるため、実務においては、これら要件を詳細に吟味しなければならず、その後、具体的な財産が国外財産かどうかを判定するため、「所在地要件」を検討する。そこで、どのようにこれらの要件を吟味検討していけば良いのかを知っておく必要がある。

【図表4】 海外贈与スキーム



今まではグレーとされていたこれらの要件について、最近、上記のようなタックス・プランニングに係る判決や裁決がいくつも公表され、具体的な判断の仕方等の指針が明らかになってきた。以下、判決・裁決事例に基づきその中で明らかになった考え方や留意点を説明する。

## ② 住所要件

### 1 借用概念としての住所

「住所」の意義について、この概念は借用概念として解されている<sup>(4)</sup>。借用概念とは、他の法分野で用いられている概念をいい、租税法においては、他の法分野で用いられているのと同じ意義に解すべきと考えられている<sup>(5)</sup>。したがって、相続税法における住所を理解するためには、先に民法における住所の意義を把握する必要がある。

### 2 民法における住所<sup>(6)</sup>

住所とは、人と場所との結びつきが法律上問題となる各種の場合に、それらの法律関係を処理する標準となる場所の一つをいい、民法は、各人の「生活の本拠」をその者の住所と一般的に規定している（民法22）。

住所は一つなのか、それとも各種法律関係ごとその目的に応じて複数あるのかについては、学説上争いがあるものの、判例の態度は必ずしも明確ではないとされている。

また、住所の要件として、客観的にみて生活の中心地であれば足りるのか（客観説）、それに加えて、生活の本拠とする意思が必要なのか（主観説）が争われており、学説の多くは客観説をとっている。判例は古くは主観説に立っていたが、その後、客観説に近い立場をとるに至ったと解されている<sup>(7)</sup>。

### 3 相続税法における住所

相続税法上の「住所」については、法令上の定義は置かれていないが、相続税法の通達において、民法における住所概念と同様に解することが明示されている。すなわち、「住

所」とは、各人の「生活の本拠」をいい、その「生活の本拠」であるかどうかは、客観的事実によって判定し、この場合において、同一人について同時に法施行地に2カ所以上の住所はないものとする、とされている（相基通1の3・1の4共-5）。

## 4 武富士事件（最判・平成23年2月18日）

日本の相続税法によれば、贈与を受けた人と贈与をした人の「住所」が共に5年以上国外にあれば、この人たちの間の「国外財産」の贈与には、贈与税が課税されない。この武富士事件は、香港に「住所」があったと主張する長男に亡親がオランダの持株会社の出資口数の大部分を平成11年に贈与したもので、その贈与金額が1,653億円、課税されれば贈与税額が1,157億円にもものぼる巨額の国際贈与事件である。本件ではもし香港に長男の「住所」があったとされれば、当時の相続税制では、贈与税の課税ができないものであった。

### 【武富士事件の概要】

消費者金融大手の武富士の創業社長が後継者である長男を香港に移住させ、オランダにあるペーパーカンパニーを利用して、国外財産とした巨額の武富士株式を香港在住の長男に贈与した。長男の住所の認定に当たり基礎とされた主要な事実は以下のとおりである。

ア 長男は公認会計士から贈与税回避プランの具体的な提案を受けていて、3カ月に1回程度、国別滞在日数を集計した一覧表を作成していたり、日本国内に長く滞在しすぎているから早く香港に戻るよう公認会計士から指導されたりしていた。

イ 香港でベンチャー投資業務を行う長男の会社には、高度の知識、技術や経験を有する専門家が一人もおらず、長男にもその業務経験がなく、雇用者も

1名前後であり、単なる連絡事務所にすぎない様子が見られた。

ウ 香港滞在中に、月1回の取締役会など主要な日本の国内行事に参加していた。

エ 長男の香港における資産は5,000万円程度の預金のみであったが、国内には1,000億円の武富士株式の他、23億円の預金、182億円の借入金等の財産を有していた。

オ 香港滞在中は、簡易な宿泊施設であるサービスアパートメント（2年契約）をホテル代わりに使い、頻繁に日本に帰国するなど長期出張のようであった。

カ 帰国の際は、東京の居宅に起居し朝夕の食事をとっており、また、居宅には42平方メートルの長男専用の居室が残されたままであった。

最高裁は上記事実などから、長男の贈与税回避の目的を認定しながらも、最終的には、香港での滞在日数が出国期間中の約3分の2（国内での滞在日数の約2.5倍）であることを重視して、長男の「住所」は香港であると判断し、税務署の主張を退けた。

裁判の過程での主な争点は以下のとおりである。

(1) 生活の本拠の判断で「居住意思」の存在が必要か？

最高裁に控訴される前の第二審の東京高裁判決<sup>(8)</sup>では、客観的な事実について最高裁とほぼ同様の認定をしながらも、「住所」は日本にあったとして、贈与税の課税を認めていた。

なぜ、このように180度異なる判断がなされたのか、その理由は、「住所」判定の基礎となる「生活の本拠」の認定が、第二審では「居住意思」を加えてなされたからである。

すなわち、「生活の本拠」は「住居、職業、

生計を一にする配偶者その他の親族の存否、資産の所在等の客観的事実に、居住者の言動等により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、タックス・プランニングの提案を受けたこと、贈与後国別滞在日数集計一覧表を作成してもらい適時香港に戻るよう指導されていたこと、等から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として、第2審は、租税回避の目的を認定したうえ、居住意思は香港にはなく、それゆえ、客観的にも「生活の本拠」は日本国内にあったと判断した。

これに対し最高裁は、住所の判定は、「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り決すべきものと解する」ことを明らかにし、「主観的に贈与税回避の目的があったとしても、客観的な生活の実体が消滅するものではないから」「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」と判示した。

つまり、住所の判定において、最高裁は客観説を取ることを明確にし、主観的な意思は（たとえ租税回避の意思があったとしても）住所判定に影響を及ぼさないことを明言した。このことから、居住意思は住所の判定において必ずしも必要でなく、特に重視されないものであることが明らかになった。

(2) 住所は一つなのか複数なのか？

民法上住所が複数あるのであれば、長男の住所は香港と日本の二つあったという認定も可能であり、そう認定できれば、長男は納税義務者となり贈与税が課されることになる。

この点、最高裁判決の補足意見では、「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。結局、香港か東京かのいずれか一つに住所を決定せざるを

得ない」と言及されている。

したがって、現行民法上、住所は一つであると考えて良いと思われる。

### 5 実務上の留意点

国際相続税の実務上、民法と同様に住所は客観的に一つだけを認定することになるが、現行相続税法も結果としてそう認定することを先の基本通達は明らかにしている。また、相続税の判決においても、「租税法は多数人を相手方として課税を行なう関係上、便宜、客観的な表象に着目して画一的に規律せざるを得ないところからして、客観的事実、即ち、住居、職業、国内において生計を一にする配偶者及びその他の親族を有するか否か、資産の所在等に基づき判定するのが相当<sup>(9)</sup>」と考えられている。したがって、住所要件の判定においてその手法は明らかで確定していると考えることができる。

しかし、実務上は、「客観的」判定が困難な事例も多いので注意が必要である。たとえば、親と子の両方が外国に移住している5年間について、一時帰国していいのか悪いのか、いいとしてもどの程度の期間の長さならいいのか、国内に大きな仕事や財産があったら「住所」は国内になるのではないかなど実務上の疑問点がある。

これらの疑問点については、最高裁の武富士判決を先例として、限界がどこかを見極めなければならない。すなわち、一時帰国による日本の滞在期間は総期間の3分の1くらいまでなら問題ないと考えられるし、国内に仕事や財産があることは住所の判定にはあまり影響を及ぼさないと考えることになろう。

このように、個々具体的な住所の判定においては、様々な要素を総合的に勘案して客観的に判断することになるため、常にどこまでが許容されるのかを意識しながら、実務を進めなければならないことに留意が必要である。

## ③ 国籍要件

### 1 国籍法における国籍<sup>(10)</sup>

国籍概念も借用概念であり、国籍法によつてどの国に国籍があるかを判定することになる。

国籍とは、国家の所属員としての資格をいう。国民たる資格は法律で定められるものとされ（憲法10）、国籍法が制定されている。

国籍の取得原因としては、出生、帰化等の四つがあり、出生によるものは、原則として父母両系（血統）主義が採用され、生地主義で補充されている。

すなわち、両親のどちらかが日本人であれば、子は生まれた国に関係なく日本の国籍を取得する（国籍2）が、日本人同士に生まれた子供でも、アメリカ等の生地主義国で生まれた場合で、日本国籍を取得するとともに出生地国の国籍を取得したときには、出生日から3カ月以内に在外公館に出生届と同時に国籍留保届をする必要があり、国籍留保をすればその国の国籍も取得して二重国籍となることがある（国籍12）。この場合、外国国籍を有する日本国民は、二重国籍となった時が20歳以前のときは22歳に達するまでに、その時が20歳に達した後であるときはその時から2年以内に、国籍を選択し、二重国籍の解消に努めなければならない（国籍14）とされている。

また、出生後3カ月以内に国籍留保をしなければ、出生にさかのぼって日本国籍を失い外国籍のみを取得することになるが、この場合でも、その子が成長して20歳未満で日本に住所を有するときは、法務大臣に届け出ることにより、その届出の時に日本の国籍を再度取得することができる（国籍17）。

### 2 相続税法における国籍

相続税法上、国籍の判定についての法令は存在しないが、「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ことが相続税基本通達で明示



されている（相基通1の3・1の4共-7）。たとえば、日本国籍と米国籍を有するいわゆる二重国籍者は、日本国籍を有する個人として取り扱われ、納税義務者区分を判定することになる。

### 3 中央出版事件

推定相続人又は受贈予定者が、日本に住所を有さず、かつ、日本国籍を有していなければ、制限納税義務者に該当し、その者に日本に住所がある者が国外財産を取得させても、その者は日本の相続税、贈与税の納税義務者とはならない。

この仕組みを利用して、米国で出生した孫に米国籍のみを取得させ、祖父が委託者、その孫を受益者、信託財産は米国債とする信託を設定して、その経済的利益を贈与した事例がある<sup>(1)</sup>。

#### 【中央出版事件の概要】

日本人同士である長男夫妻が米国で孫を出産し、その孫に米国籍を取得させた後、祖父が国外財産である米国債を信託し、その受益者を米国籍の孫として、実質的に米国債を贈与（みなし贈与）した。その信託では、信託契約により、米国債は祖父を被保険者とする米国保険金の支払に充当され、一定の条件を満たした場合、その孫が成長したときに受託者から一定の給付をすることとなっていた。

この事件の裁判では、①本件信託の設定行為が旧相続税法4条1項にいう「信託行為」に当たるかどうか、②米国籍の孫が同条1項にいう「受益者」に当たるか否か、③本件信託が生命保険信託に当たるか否か、④孫が相続税法1条の4第3号にいう制限納税義務者に当たるか否か、⑤本件信託財産がわが国に所在するものであるか否か、が争われた。しかし、この事件を審理した名古屋地裁は、①の設定行為が「信託行為」に当たると判断したものの、②については米国籍の孫が「受益

者」に当たらないと判断した。そのため、同地裁は、他の争点を検討するまでもないとして、本件課税処分を取り消した。

この判決で当然の前提とされているのは、財産の取得時に日本国籍を有していなければ、無条件に日本国籍なしと判断されることである。そうすると、米国で出生したその直後の乳児である孫は、乳児ゆえ日本に帰国して生活の本拠を置きようがないことから、財産取得時に日本国籍がないというだけで、相続税法上の制限納税義務者となることになる。

ここでの問題は、この米国籍の孫は20歳前に自ら届け出ることにより、日本国籍に復帰する可能性が残されていることである。財産の取得時点だけで、国籍の有無を判断する現行実務では、制限納税義務者となっているときに贈与を受け、その後その者が20歳になる前に日本に住所を移して国籍を復帰すれば、結果として簡単に租税回避ができてしまうことになる。

### 4 実務上の留意点

国際相続や国際贈与実務では、国籍の有無を、財産の取得時点で判定することで問題ない。しかし、財産の取得者が出生直後の乳児のような場合には、住所の判定上、中央出版事件で国が主張したように、乳児は母親の保護なくして生活ができないのであるから、乳児の生活の本拠たる住所は母親の住所で判断すべし、とされる可能性もあることに留意が必要である。

#### ④ 財産の所在地要件

財産の所在については前述したとおり、相続税法第10条により、相続、遺贈又は贈与に因り取得した時の現況で判定されることになる。

以下、実務上問題となる若干の事例について判決や裁決を整理し、その判定をする場合の留意点について述べる。

### 1 海外送金事件

日本に住所を有しない受贈者に贈与者が日本国内の金銭（資金）を送金の形式で移転することがあるが、この場合、その金銭（資金）が国内財産となるのか海外財産となるのか問題となることがある。

この点、日本国籍を有せず日本国内に住所を有しない者（子）に対し、国内に住所を有する者（親）が、自身（親）の国内預金口座から、外国居住の受贈者（子）名義の外国銀行預金口座に外国為替により送金した事件において、外国受贈者（子）が取得したのは外国銀行における預金払戻請求権（国外財産）ではなく、日本の金銭（国内財産）だと判断された判決<sup>(12)</sup>がある。

この事件においては、本件各送金の前に本件各送金の額に相当する金銭に関し贈与契約が成立していて、送金手続が執られたのはその履行のためであると認定されたため、日本国内に所在する財産を取得したと判断された。

このように、日本国内に住所を有する親から外国金融機関の子供名義の預金口座に資金を振り込んだ場合、単純に外国に所在する金銭を移転したと認定されない場合があることに気をつけなければならない。すなわち、振込送金手続そのものがそれに先立つ贈与などの何らかの契約の履行手段として把握されないかどうかを検討し、送金が履行手段として把握される場合には、その資金の移転は国内財産である金銭の移転であると認定される場合があることに留意が必要である。

### 2 中央出版事件（信託受益権の所在地）

前述の中央出版事件において、名古屋地裁は信託財産が国内財産であるかどうかにつき判断をしていないが、判決に先立つ裁決においては、孫が取得したものは信託の利益を受ける権利（＝信託受益権）であり、この権利は、相続税法10条1項各号及び2項に列举された財産のいずれにも該当しないことから、その所在は、同条3項の規定により、贈与者

の住所の所在によって判断すべしと解したうえ、贈与者は委託者である日本に住所を有する祖父であると認定し、信託受益権を国内財産と判定している<sup>(13)</sup>。

相続税法において信託の受益者は、信託の効力が生じた時において、信託に関する権利を委託者から贈与により取得したものとみなされ、その場合には、信託の信託財産に属する資産及び負債を取得したものとみなされることになっている（相法9の2①⑥）ため、信託受益者が取得した財産の所在地の判定は、信託財産に属する資産等の所在によって決めべきだと思われる<sup>(14)</sup>が、先の審判所のように異なる見解もあるので注意が必要である。

### 3 インド・ボーダフォン事件

武富士事件で見られたように、日本の国内財産と判定される内国法人株式を外国法人に取得させて子会社などの間接保有形態にすれば、外国法人株式は国外財産とされるため、実質的に国内財産を国外財産に転換でき、相続税・贈与税の負担を免れさせて子などに取得させることが可能となる。

現行課税実務において、内国法人を外国法人に取得させた場合であっても、その外国法人株式の所在は国外にあると判定される点には疑義はない。

しかし、日本のケースではないが、インドのボンベイ高等裁判所は、インドの移動体通信事業会社の支配権を間接的に有しているケイマン法人の株式をインドの国外で売買した場合であっても、その株式の売却による企業の譲渡益にインドの課税権が及び、その株式を取得したボーダフォン・グループはその対価を支払う際に源泉徴収を行ってインドに納付する義務があるとの判示をした<sup>(15)</sup>事案があることを気に止めておくべきであろう。

このインド高裁の考え方を踏まえると、日本国の相続税法で新たに立法がなされ、「内国法人を、外国法人を通じて間接保有するような形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われた場合に、当該外国法人の株式を一定の範囲内で国内財産とみなすという改正<sup>(6)</sup>が行われる可能性があることに留意して、実務に取り組む必要がある。

## 4 国際相続に取り組む税理士の対応

グローバル化の伸展により、資産税の世界においても国際相続・国際贈与の案件が増加することは確実である。実務的には語学の問題をはじめ外国における税務や法務が関係することから複雑な案件となることが多いと思われるが、最低限、日本国外に財産はないかを必ず確認するように心がけたい。その上で、国際相続の3要素である国籍、住所、財産の所在を最初に聞き出し、日本における課税関係だけでもしっかりとしたアドバイスを行うことが期待される時代が来ていると考える。

### (注)

- (1) 「海外資産の相続を巡る税賠訴訟で亡税理士の妻子に賠償命令」T & A マスター No. 44・40頁(2012. 3. 16)の記事中の東京地裁・平成24年1月30日判決参照。
- (2) 金子宏『租税法(第17版)』521頁(弘文堂, 2012)
- (3) 特定納税義務者は、「①居住無制限納税義務者、②非居住無制限納税義務者及び③制限納税義務者」以外の者と整理されている(相法1の3④)ので、本稿で行う国籍、住所による分類整理をすることはできない。よって、国際相続の構造を整合的に整理する上では、特定納税義務者を切り捨てて議論するのが便利である。
- (4) 金子・前掲注2・114頁
- (5) 借用概念については、金子・前掲注2・112頁～115頁参照。

- (6) 金子宏他編『法律学小事典(第4版)』(有斐閣, 2004)の「住所」項目参照。
- (7) 後述する武富士事件最高裁判決においても、先例として、「住所とは、反対の解釈をすべき特段の事由はない以上、生活の本拠、すなわち、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り、一定の場所がある者の住所であるか否かは、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り決すべきものと解するのが相当である(最高裁昭和29年(オ)第412号同年10月20日大法廷判決・民集8巻10号1907頁, 最高裁昭和32年(オ)第552号同年9月13日第二小法廷判決・裁判集民事27号801頁, 最高裁昭和35年(オ)第84号同年3月22日第三小法廷判決・民集14巻4号551頁参照)」という規範を挙げている。
- (8) 東京高裁・平成20年1月23日判決
- (9) 神戸地裁・昭和60年12月2日判決。その控訴審である大阪高裁・昭和61年9月25日判決、及びその上告審である最高裁・昭和63年7月15日においても是認されている。
- (10) 法律学小辞典・前掲注6・「国籍」項目参照
- (11) 名古屋地裁・平成23年3月24日判決。この判決についての詳細は、後宏治「信託の設定とみなし贈与をめぐる税務留意点(上)(下)」税理2011年9月号197頁, 同2011年10月号196頁を参照。
- (12) 東京高裁・平成14年9月18日判決
- (13) 国税不服審判所・平成20年7月1日裁決
- (14) 本件では信託財産が米国債であったため、孫の取得した財産の所在地は米国であると判断することが信託税制から考えると合理的である。
- (15) インド・ボンベイ高等裁判所・2010年9月8日判決。ただし、インド最高裁判所は2012年1月20日にこの高裁判決を覆しボーダフォン・グループ勝訴の逆転判決を下している。
- (16) 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)