

（論文）

海外在住日本人の国外の相続財産における課税問題 —海外送金問題を中心として—

鳥 飼 貴 司
山 田 朋 生

1. はじめに

本論文の目的は、相続放棄における海外送金課税の税法的検討である。相続財産を取得するために、正規の手続（民法938条）によるよらないにかかわらず、海外（本論文は、主に米国を中心に論じる）に在住している相続人の1人が相続放棄（民法939条参照）をした。その時に、日本で一手に相続財産を取得した相続人が、海外在住相続人が放棄をした相続財産に見合う分を現金で海外送金した場合、合法的な節税（tax saving, Steuerersparung）または租税回避（tax avoidance, Steuerumgehung）あるいは違法な租税遁脱（tax evasion, Steuerhinterziehung）になるか、という問題である。

近年、国際化するに伴い日本人の多くが海外に移住し、そのままそれぞれの土地土地に在住をする人が多くなってきている。また、国際化という言葉が注目される前の日本社会においては相続財産に関して、平成12年度以前の相続税法の規定では、①相続、遺贈または贈与（以下、相続等とする）により、財産を取得した個人で、その財産の取得時に日本に住所を有するもの、②相続等により、日本国内にある財産を取得した個人で、その財産の取得時に国外に住所を有するものが納税義務者となっている（相続税法（以下、「相法」とする）1条、1条の2）。相続税法の「住所」は「生活の本拠地」をいい、生活の本拠地であるかどうかは客観的事実によって判定される。相続等の時に日本国内に住所を有していれば、相続財産が国内にあっても国外にあっても課税対象となる一方、相続時に国外に住所を有している場合は国内財産のみが課税の対象となる。つまり、相続等の時に国外に住所を持っており、国外財産を相続等した場合は課税の対象になっていない。平成12年度以前の相続税法の規定では、後述するように、このような規定の裏をかいた租税回避行為が行われていたのである。

当該租税回避行為を阻止するべく、政府は国際課税に関する改正項目の1つにおいて、相続税または贈与税の負担回避行為の防止を取り入れた平成12年度の税制改正要綱（1月14日）¹を閣議決定した。具体的には相続等の時に海外に住所を有する日本人（相続人等が相続の開始等前5年超海外に住所を有している者を除く）が取得した国外にある財産を課税対象とするというものである²。平成12年度の税制改正により、このような相続財産も課税されるこ

とになる。また、平成12年度の税制改正要綱では、「相続若しくは遺贈又は贈与により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相続人若しくは受遺者又は受贈者で日本国籍を有する者（相続人等及びその相続等に係る被相続人等がともに相続の開始等前5年以内に日本国内に住所を有したことがない場合の相続人等を除く。）が取得した国外財産を相続税又は贈与税の課税の対象に加える」としている³。その結果、平成12年度の税制改正以後における海外在住している日本人にとって、相続財産を取得する際に生じる課税に対して、相続人の1人が相続放棄をした後における、相続財産を取得した他の相続人から相続放棄をした相続人に対する正当事由（正当な理由）がある海外送金⁴が、合法的な節税である租税回避行為なのか、あるいは違法な租税遁脱になるのかについて検討しておく必要がある。

そこで本稿においては、前述した相続放棄後における海外送金課税の問題について取得手続の過程を概観しながら、その中にある法律上のあり方について若干の検討を論じる。まず第2節で相続発生時から相続財産を得るまでの諸手続の複雑さを概観し、第3節で租税共助制度についてまとめ、第4節で平成12年度の税制改正後の主な判例について挙げて説明し、第5節で租税回避行為と租税遁脱行為の相違について今回の問題を検討し、第6節で今後の展望と問題点についてまとめる。

2. 海外在住日本人の相続財産取得手続⁴

相続した財産の名義を相続した人のものにするためには、「遺産分割協議書」というものが必要になり、遺産分割協議は、相続人全員で行う必要がある。この書類は、遺産として相続関係人が引き継いだ財産の何を誰が引き継ぐかということを書き記し、相続人全員が署名押印するものである。ほとんどの相続関係の手続書類は、本人確認⁵を厳格にするため、実印で押印し、その印鑑登録証明書を添付するのだが、印鑑証明という制度は海外には無く日本に特有なため、日本に住民票のない場合は印鑑登録（印鑑登録制度は日本独特のシステム）ができないので印鑑証明書が添付できないのである。日本では遺産分割協議書に記名し実印押印、印鑑証明書の添付で本人の意思確認ができたということになる。

遺産の相続人である1名が仕事などで海外にいて、住所が日本に存在しないというケースもある。その場合は、相続人全員が日本にいる場合とは違った対応をする必要がある。海外居住している相続人も、話し合いのため、いったんは帰国することがベストであり、相続人の1人である海外居住者が日本に帰国したときには、兄弟姉妹で遺産分割に関する全体的な方針を話し合い（相続人それぞれの居住地が遠方の場合、電子メールや電話を利用するのも得策である）遺産分割について話を詰めていくことになる⁶。

遺産分割協議書は、各相続人が署名して実印を押印し、印鑑証明書を添付して作成する。それゆえ、相続人が海外に住んでいる多くの場合には、日本の自治体から印鑑証明書をとることができないので、海外在住相続人の住む国の日本大使館や領事館から印鑑証明書に代わるものとして「サイン証明[書]」を発行してもらい、それを印鑑証明書の代わりとする必要があるのである。

遺産分割協議書の作成における手順（図1を参照）としては、2通りの方法あり、①日本で、遺産分割協議書とサイン証明により手続を行う方法、②海外在住者が住んでいる現地で手続を行う方法である。以下にて、その手続を述べる。

(1) 署名証明[書]（サイン証明）

署名証明は、日本での印鑑証明に代わるものとして本人の署名（及び拇印）であることに間違いなことを証明するもので、日本国内における相続手続等の際に、印鑑証明書に代わるものとして必要とされる。海外在住者が住んでいる現地で手続を行う場合の手順としては、居住している地域管轄の総領事館である在米大使館（又は、領事館）に出向いて署名証明を発行してもらうのである⁷。また、署名及び拇印は、本人が在米大使館事務所（担当官の面前）において行う必要があり、予め署名（記名）されている書類の証明は出来ないのである。その為、記名・署名が必要な書類は未記入のまま持参する必要がある。

在米大使館（又は、領事館）での署名証明（サイン証明）の発行手続の際に提示が必要となる書類としては、①有効な日本のパスポートの原本、②アメリカに住所を置くことを証明する現住所の確認ができる米国政府発行の書類の原本（米国運転免許証等）、③署名（及び拇印の捺印）をするように日本から送られてきた書類の原本（今回のケースでは遺産分割協議書）⁸が必要になる。

海外のみの手続で、サイン証明を発行してもらう場合の手順としては、日本から送られた遺産分割協議書の書類と印鑑証明書に代わる書類、を記名・署名せずにそのまま持参して担当窓口まで出向くのである。その後、領事等担当官立会いの下でその面前において証明を受けたい当事者である本人（申請人本人）がその場で直接に遺産分割協議書とサイン証明に署名と拇印を押すことにより、領事は、提出された旅券（パスポート）等を確認し、その場で署名されたことを確認したうえで、その書面の末尾に「本人の署名に相違ない」という証明文を付し、間違いなく本人が署名及び拇印をした書類であるということが証明され、署名した書類に証明書が点綴され署名証明書の交付が受けられるのである。

また、日本で遺産分割手続をする場合には、在米大使館（又は、領事館）での署名証明（サイン証明）の発行手続の際に提示が必要となる書類としては、①有効な日本のパスポートの原本、②アメリカに住所を置くことを証明する現住所の確認ができる米国政府発行の書類の原本（米国運転免許証等）、③在米大使館が用意した書式の用紙（署名等を行う必要のある書類をお持ちでない場合を含む）により署名証明書の交付が受けられる。その後、日本に行き遺産分割協議時に署名証明書を持参して、担当官の面前で署名及び拇印の手続を行うのである⁹。

当該申請手続終了後に、基本的に証明書は申請当日交付されるが、手数料としては、約1通につき15ドル（現金のみ）かかり、日本よりもかなり割高になってしまうのである。ちなみに日本では、印鑑証明書は数百円で発行してくれるが、米国等においてサイン証明書は数千円かかってしまうのである。

以上の手続方法により、海外在住相続人は、①相続財産を取得するか、②相続放棄をするかを選び、相続等における手続を行うのである。

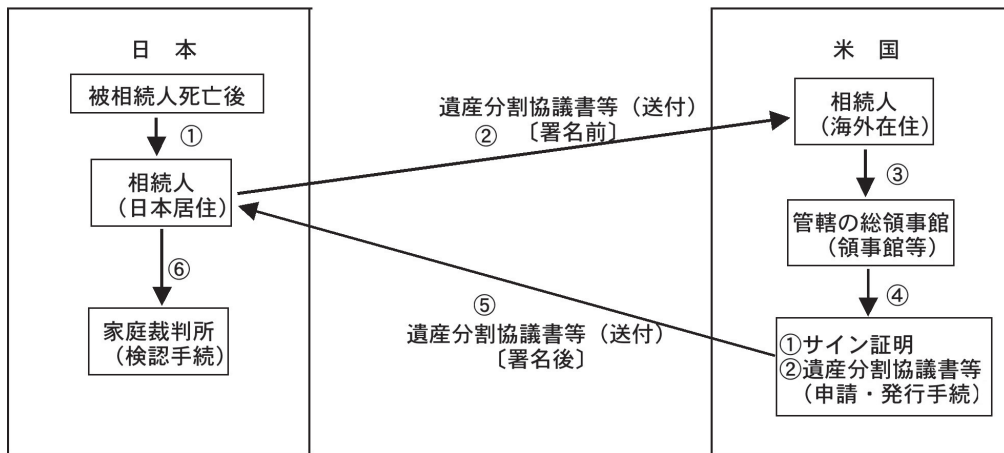
<私見>

先にも述べたように、近年、日本がグローバル化社会になるに伴って、海外に在住する日本人が増加している。海外に移住して生活をしている日本人の両親（被相続人）がもし日本国内で亡くなった場合には、日本を離れているために、海外にいる相続人は、日本と在住している国との関係になる。その際、相続財産を取得する相続等の手続が2国間になるため、

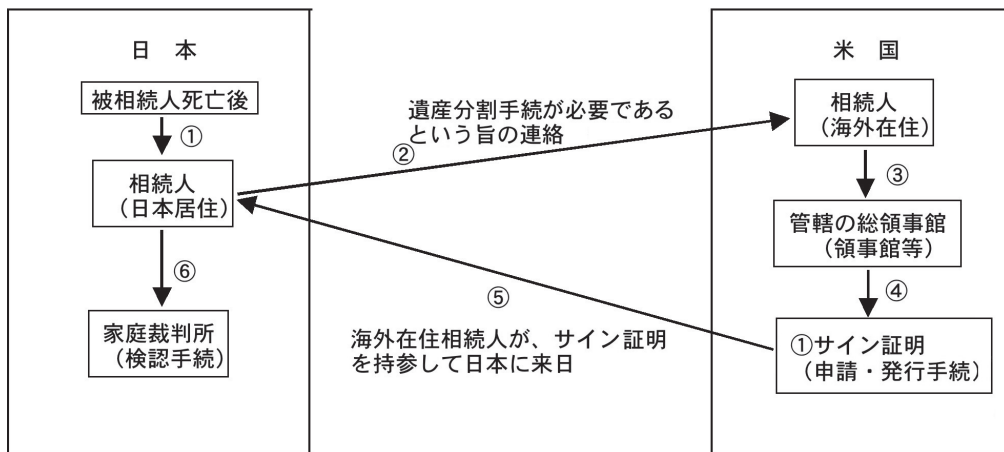
かなり複雑化し、またその手続の方法も海外在住相続人にとっては、かなり不慣れな手続の問題になってしまうのである。日本の相続財産を取得する際の手続においても、この節で論じたように、日本と米国の税法の機能が異なるため、相続財産を取得するために必要な手続書類（遺産分割協議書）を書く際においても、日本独特の「印鑑証明[書]」という制度がない為に、米国において「サイン証明[書]」という書類を利用することになる。また、相続財産を取得するために必要な書類が整ったとしても、その手続を①日本で行うか、②米国内で行うかにより方法が変わってきてしまうのが現状なのである。

図1. 海外在住日本人における相続財産取得手続

I. 海外在住相続人が、日本に來れない場合の手続



II. 海外在住相続人が、日本に來れる場合の手続



3. 租税共助

この節では、前節で述べた手続により相続人が相続財産の取得や相続放棄した場合における、国際間の取り決めである条約についての現状を論じていくものである。

国際的な金融取引の自由化とともに、国際間の資金移動が活発化し、人の移動も増えている。このようなグローバル化や資本移動の自由化によって、国際間の人的・物的移動が容易に行えるようになってきていることから、様々な租税上の問題が発生してきている。違法事案で言えば、納税者が租税条約に違反して利益を得ている場合や租税条約上の軽減・免税規定（例えば、短期滞在者免税や芸能人等の免税）を不正に利用して課税を回避する事例が考えられる。一般的に徴収共助とは、要請国の要請に基づいて、一定の規定をふまえた上で自国の租税債権と同じく、要請国の租税債権を徴収することとされている¹⁰。

世の中が国際化するに伴い、納税者の資金移転が複雑化したことにより、一国の課税当局だけでは、その把握が困難になったのである。その為、各国が国内法や各国との租税条約により①情報交換、②徴収共助等の協力により、国際的二重課税の排除（課税権の配分・調整）¹¹や国際的な租税回避行為の防止、③文書送達、④適正な税務執行をする為に国際間税務行政協力により対抗しようとしたものである。それに加えて、納税者の権利救済や保護のために相互協議も行われている。

また、租税法律主義とは、「法律の根拠に基づくことなしには、国家は租税を賦課・徴収することはできず、国民は租税の納付を要求されることはない」¹²ことを言い、日本国憲法30条・84条に基づく憲法上の原則である¹³。つまり、租税法律主義からの租税共助については、日米租税条約は国内法に規定された手続の範囲内で共助要請に応じるだけでよいとされている。日米租税条約の徴収共助規定は、対象となる租税がもともと限定的なものであるがゆえに、納税者の保護が図られているのである¹⁴。

(1) 日米租税条約（多国間執行共助条約¹⁵、USモデル条約）

条約とは、国家間で締結される国際的合意のことをいい、特に、租税に関する条約のことを租税条約と呼んでいる。条約は日本の国内法令よりも優先されて適用することとされている。その為、税法を考える上では、国内法のみならず、それぞれの租税条約にも目を通し関連する規定がないかどうかを調べる必要がある。

また、日米租税条約の徴収共助規定については、条約27条の徴収共助条項はUSモデル条項と同様に制限的徴収共助条項となっている。1項では、各締約国は、この条約に基づいて他方の締約国の認める租税の免除又は税率の軽減が、このような特典を受ける権利を有しないものによって享受されることのないようにするため、当該他方の締約国がかかる課税を徴収するように努めるものとする旨が規定されている。また、2項では、いかなる場合にも、一方の締約国に対し、いずれかの締約国の規則及び慣行に抵触し、又は当該一方の締約国の主権、安全又は公の秩序に反する行政上の措置をとる義務を課するものと解してはならないと規定している。条約の特典としては、徴収共助の対象が、租税条約の特典を不正に利用しようとしている者に対して課する租税に限定されているのが特徴であり、通常発生する滞納国税は租税共助の対象とならないため、徴収共助が行われる場面はかなり限定されている。また、2項の規定により、被要請国の判断に基づいて拒絶することが可能であり、徴収共助は義務的

というよりも裁量的なものといえる¹⁶。

(2) 在米日本人に対する日本の税法の適用¹⁷

日本に在住している者（被相続人）が亡くなった際に、相続人が海外に赴任して在住していたり、相続人が日本に在住していたりする場合に国外に在住している者（被相続人）が亡くなった場合等においては、相続税の課税問題が生じてくる。また、国外に在住している者に財産をあげたり、国外に在住している者から在住者が財産をもらったりした場合においては、贈与税の課税が問題となる。日本の相続税は、相続又は遺贈により財産を取得した個人及び被相続人からの贈与について相続時清算課税制度の適用を受けた個人を相続税法上の納税義務者としている（相法1条の4）¹⁸。また日本では、贈与税は、相続税の補完税として位置付けられている。それにより、贈与については、贈与者ではなく受贈者に対して課税するといういわゆる受贈者課税システムが採用されている。贈与税の納税義務は、贈与により財産を取得した時に成立するのである。また、財産を取得した者が財産取得の時に相続税法の施行地内に住所を有していたか否か、あるいは日本国籍の有無などにより居住無制限納税義務者、非居住無制限納税義務者及び制限納税義務者に区分される。そしてその区分に応じて贈与税の課税範囲を異にしている（相法1条の4）¹⁹。

以下、海外在住日本に対する相続等の定義をみていくものである。

(a) 相続税・贈与税

米国内に在住している日本人が、相続等により財産を取得した場合、日本国内に所在する財産のみが日本の相続税・贈与税の課税対象とされる。日本国内に所在する財産（不動産・金融機関の預貯金・内国法人株式・日本政府発行の国債）については、相続税・贈与税のいずれにおいても、自分自身で日本国内の税務署に申告・納税を行う必要がある。

相続税の納税義務者については、その居住地等に応じて、次の4つに区分される（相法1条の3）。一例として、川田剛教授は納税義務者の区分²⁰を以下のように定義付けられている。

①居住無制限納税義務者（相法1条の3第1号）

居住無制限納税義務者とは、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相続税法の施行地内に住所を有していた者をいうこととされている。これらの者にあつては、その取得財産の所在の如何を問わず、その取得した財産の全部について納税義務を負う（相法2条1項）。

②非居住無制限納税義務者（相法1条の3第2号）

非居住無制限納税義務者とは、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、その者又は被相続人が相続の開始前5年以内に相続税法の施行地内に住所を有したことがある者をいう。また、その取得財産の所在の如何を問わず、その取得した財産の全部について納税義務がある（相法2条1項）。

③制限納税義務者（相法1条の3第3号）

制限納税義務者とは、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

に相続税法の施行地内に住所を有していないもの（非居住無制限納税義務者に該当する者を除く）をいい、その取得した財産のうち、相続税法の施行地内にある財産についてのみ制限された納税義務がある（相法2条2項）。

④特定納税義務者（相法1条の3第4号）

特定納税義務者とは、相続又は遺贈により財産を取得しなかった個人で、被相続人からの贈与により取得した財産で相続時精算課税の適用を受ける者をいう。これらの者は、贈与による取得した財産について納税義務を負うこととされている（相法1条の3第4号、21条の9）。

上記の4つの区分から、相続税の納税義務者²¹としては、日本国内に住所がある場合において、相続等で財産を貰った相続人は、日本国内、日本国外を問わず、もらった財産のすべてが相続税の対象になる。この場合の、住所とはその人の生活の本拠をいうのである。

そして相続等で財産を貰った時に、外国に住所がある相続人は、貰った財産のうち日本国内にある財産だけが相続税の対象になる。

また、①財産をもらったときに日本国籍を有している、②被相続人又は財産を貰った人が被相続人の死亡した日前5年以内に日本国内に住所を有したことがある等に該当する場合には日本国外にある財産についても相続税の対象になる。

なお、留学や海外出張など一時的に日本国内を離れている人の場合は日本国内の生活の本拠地に住所があることになる。

相続時精算課税の適用を受ける財産を貰った場合には、相続などで財産を貰っていない場合でも、被相続人から生前に相続時精算課税の適用を受ける財産を貰った人は、相続時精算課税の適用を受ける財産が相続税の対象になる²²。

(b) 外国税額控除制度²³

米国在住者の場合、米国のみならず全世界所得が連邦所得税の課税対象となり、日本源泉の所得については日本の所得税の課税対象ともなるため、日本の相続税・贈与税と米国の連邦遺産税・贈与税の双方の課税対象となり二重課税が生じる場合がある。二重課税を回避するために日米両国は外国税額控除制度を設けている。日米租税条約による米国での納税義務の減免（無制限納税義務者・出張者（短期滞在者）・留学生）に対して日本の居住者が米国内で得る所得（米国内源泉所得）の一部については、日米租税条約により米国の連邦所得税が減免される²⁴ ようになっているのである。

以上のようにみても、今回の検討課題である相続等の取得手続において、海外に在住している日本人に対して、国際間の租税共助制度により、海外に居住している日本人に対する相続等における各国間の課税当局の納税者に対する相続税法上の取り扱いや対応のあり方が判断できる。

<私見>

海外在住相続人の場合、日本と在住している一部の国とで、各国租税条約等の制度が存在する。これは、締結国お互いの国民が、相手国に居住等をして生活することにより、様々な租税に関する問題が発生したこと、あるいは締結国相互が自国の内国法を主張することに

より、海外在住者にとっては、二重課税という不利な状況が生じてしまう。そうならないために、租税条約という制度を用いて、条約における一定の規定により、相互間の国に様々な理由により居住している海外在住者に対して、各国の租税条約による外国税額控除制度や租税共助（①情報交換、②徴収共助等の協力、③国際的二重課税の排除や国際的な租税回避行為の防止、③文書送達）をすることにより、納税者の権利救済や保護をし、また各課税当局同士が適正な税務執行をすとしたものである。

4. 海外送金問題に関する主な判例

この節では、前節で定義した租税共助や新日米租税条約等により問題となった、平成 12 年度の税制改正後の海外送金問題で、特に主要な判決（最高裁判所第一小法廷平成 15 年 2 月 27 日決定（相続税の更正の請求に対する通知処分取消請求控訴事件）²⁵）として取り上げられている判例を実際に紹介して挙げる。

(1) 地方裁判所平成 14 年 4 月 18 日判決税務訴訟資料 252 号順号 9110（原審）²⁶

<事実の概要>

被相続人 A は、海外在住の娘 B（外国国籍を取得）に対し、同 B 名義の海外銀行の預金口座に 2000 万円を、海外電信送金により送金した（以下「本件送金」）。A は、本件送金を行った日から 3 年以内に死亡した。A の相続人は、A の長男である原告と B の二人であった。原告及び B は、A の相続税の申告において、本件送金が A から B に対する贈与であるとして、相続税法 19 条（相続開始前 3 年以内に贈与があった場合の相続税額）の規定により、相続税の課税価格に加算して申告を行ったが、その後、それは誤りであったとして更正の請求を行った。これに対して、課税庁が更正をすべき理由がない旨の通知処分を行ったため、原告は当該処分の取消を求める訴訟を提起した²⁷。

原審では、「被告が平成 11 年 8 月 27 日付けでした亡 A の相続税に係る更正の請求に対する更正をすべき理由がない旨の通知処分を取り消す。」として、勝訴とした。

(2) 東京高等裁判所平成 14 年 9 月 18 日判決税務訴訟資料 252 号順号 9193（控訴審）²⁸

控訴審では、「本件通知処分の取消しを認めた原判決は相当でないからこれを取消して被控訴人の請求を棄却する」として原判決を取消、被控訴人の請求を棄却した。

(3) 最高裁判所平成 15 年 2 月 27 日決定税務訴訟資料 253 号順号 9296（上告審）

最高裁判所は、「上記当事者間の東京高等裁判所平成 14 年（行コ）第 142 号相続税の更正の請求に対する通知処分取消請求事件について、同裁判所が平成 14 年 9 月 18 日に言い渡した判決に対し、申立人から上告受理の申立てがあったが、申立ての理由によれば、本件は、民訴法 318 条 1 項により受理すべきものとは認められない」として本件を不受理とした。

<私見>

上記の判例は、海外送金について被相続人が、生前に外国に在住している子に対し外国為替により電信送金した場合に、国内に所在する財産の贈与があったと認められ、相続税の課

税価格に加算されるとした事例である。このケースのように、相続財産を取得する場合において、このような行為が租税回避行為とされるか、又は租税遁脱行為とされるかの基準について次節で論じる。

5. 租税回避行為と租税遁脱行為の相違について

この節では、「当該相続人の1人が相続放棄したことにより、相続財産を一手に取得したその他の相続人からの事後の海外送金について、その行為がどういう扱いになるか」について論じる上で、租税回避行為、あるいは租税遁脱行為の成立要件の再確認をすることにより、当該問題の検討に近づけるものである。

(1) 租税回避行為と租税遁脱行為の概念²⁹

租税回避行為の概念について鈴木宏昌氏は、「納税義務が成立しないこと、あるいは課税庁が否認できないことである」とし、また租税遁脱行為の概念について、同氏は「遁脱犯の実行行為として行為者に一定の刑罰が科され、更に租税債務を正当に履行しない納税者に対して更正、決定等の課税処分がなされることである」としている。板倉宏教授は「租税回避（tax avoidance）は、脱税にはならない。事実を隠したり、仮装したりするものではなく、その行為じたいは真実であるからである」³⁰としている。更に、金子宏教授は「租税回避は、一方で、脱税（tax evasion, Steuerhinterziehung）と異なる。脱税が課税要件の充足の事実を全部または一部秘匿する行為であるのに対し、租税回避は、課税要件の充足そのものを回避する行為である」³¹としている。

(2) 租税回避行為と租税遁脱行為の成立要件

(a) 租税回避行為

租税回避行為の成立要件として鈴木宏昌氏は「わが国では、租税回避行為に係る一般的否認規定がないこと、今日の学説は、主に租税法主義を根拠として否認できないとする見解が大勢を占めつつあると思われることを考慮すると、租税回避行為の法的効果としては、現行税法の下では納税義務が成立しないこと、あるいは課税庁が否認できないことととらえるべきであると思われる」³²とし、その成立要件は、次のとおりであるとしている³³。

（結果）租税負担の軽減・排除

（行為）具体的な事情の下で、一般に採用される行為と異なる。税法上予定されていない行為である

（因果関係）結果と行為との間に少なくとも必然的条件関係があること

（故意）（成立要件でない）

(b) 租税遁脱行為

租税遁脱行為の構成要件として、鈴木宏昌氏は「遁脱犯の構成要件は、各個別税法で規定の形式は異なるが、いずれも、納税義務者等が偽りその他不正の行為により、租税を免れ、またはその還付を受けたことである」とし、その構成要件要素は、次のように抽出できるとしている³⁴。

- ①租税を免れ、またはその還付を受けたという逋脱結果（結果の発生）
- ②偽りその他不正の行為により、租税を免れ、またはその還付を受けたという租税逋脱行為（行為）
- ③納税義務者等という一定の身分存在（身分）

更に、鈴木宏昌氏は、「構成要件該当性の問題としては、以上の構成要件要素のほか、逋脱犯が結果犯であることから行為と結果との間に因果関係が必要である」として、その成立要件は、次のとおりであるとしている³⁵。

- （結果）租税債権の正当な実現が阻害されること、すなわち租税債権を正当に履行しないことにより国に租税収入を減少させること
- （行為）逋脱の意図をもって、その手段として税の賦課徴収を不能もしくは著しく困難ならしめるような何らかの偽計その他の工作を行うこと
- （因果関係）結果と行為との間に少なくとも必然的条件関係があること
- （故意）構成要件に該当する客観的事実（逋脱の結果、納税義務、実行行為、因果関係）の認識

以上が租税回避行為と租税逋脱行為の成立要件の相違である。上記の要件に納税者における行為を当てはめることにより、2つの概念の成立要件の相違に応じてとらえることができる。しかし、納税者の行為、または納税者によって形成された事実は多種多様であって、租税逋脱行為、租税回避行為あるいは節税行為のいずれかに必ず該当するというものではなく、そのいずれかの要件を充足するのに欠ける行為の類型も多数存在する³⁶。

<私見>

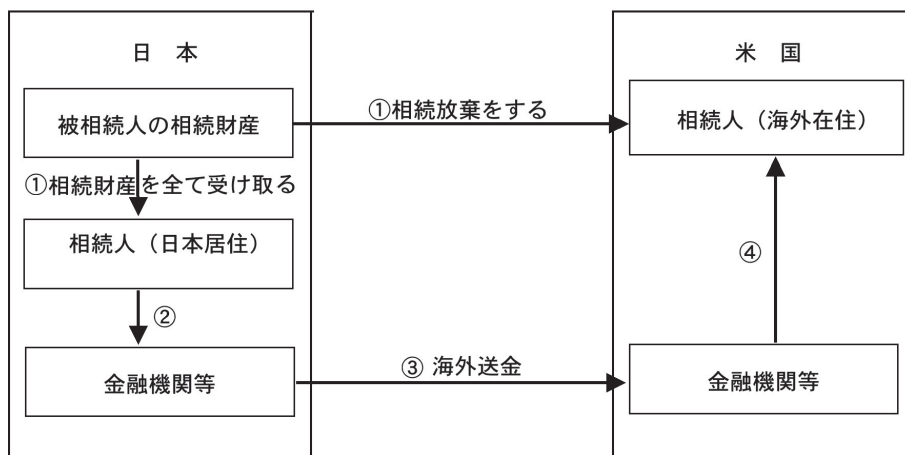
今回の検討の目的は、既述したように相続等が発生した際の海外在住相続人による、相続放棄後における、その他の相続人からの海外送金について、その行為が租税回避行為になるか租税逋脱行為となるかの問題である。当該行為（本論文における、海外送金行為）を、この節で論じた租税回避行為と租税逋脱行為の概念と成立要件（①構成要件要素、②結果・行為・因果関係・故意）に当てはめて、それらを総合的に判断することになる。

6. 結論と今後の課題

ここでは今まで論じてきた①相続手続、②租税共助、③租税回避行為と租税逋脱行為の相違を踏まえた上で、本論文の目的（相続放棄における海外送金課税）に立ち戻って当該問題を検討してみる。まず、本論の検討は、相続財産の取得手続において、海外に在住している相続人の1人が相続放棄をした。その時に、日本で一手に相続財産を取得した相続人が、海外在住相続人が放棄をした相続財産に見合う分を現金で海外送金した場合（図2参照）、合法的な節税または租税回避あるいは違法は租税逋脱のどれになるかという問題である。この問題に対して、私は租税逋脱になると結論付けるが、各課税当局が把握しきれない限りにおいて租税回避が成され得ているのではないかと考えている。

そこで、この結論を前提として、以下で今後の課題について述べていく。

図2. 海外送金の流れ（相続放棄と海外送金との関係）



(1) 課題

まず、海外に在住している相続人が相続財産を取得しようとする場合に関しては、①相続手続の複雑さが問題になる。海外在住相続人が、正規の手続により相続財産を取得しようと思った場合、二国間において相続手続が被相続人と同じ国に居住をしていないために複雑なものになってしまうのである。次に、②各国間における租税共助の仕組みの構造（機能）についても問題がある。これは、各国の租税条約により外国税額控除等の制度が存在しているとしても、海外在住相続人の身分（どの区分の納税義務者であるかということ）により、その相互国間の内国法や租税条約により当事者の状況が天と地ほど代わってしまうことである。当然に、海外在住相続人である納税義務者は、自己に有利な手段・方法を探し求めるものである。次に、③租税回避行為と租税遁脱行為の相違についてであるが、これは被相続人と海外在住相続人がいる二国間の問題となる。相互国間の租税条約や内国法をもとに海外在住相続人に対して、二重課税にならないように該当国の相続税等が課されるのである。

このように、海外在住相続人の現状における諸問題を見てみると、海外在住相続人にとっては相続財産を取得するために正規の手続をして相続人が当然に自己の状況に見合った控除（相続時清算課税制度など）を申請して税額を軽減しようとする。このような手段・方法をした場合、その過程が複雑化し、また被相続人が居る国内に住んでいる相続人よりも相続税等の取り分において最終的には不利³⁷な状況になってしまう恐れがある。

それゆえ、海外在住相続人は、相続財産の取得時に相続放棄をして、他の相続人が相続財産の全てを取得し、その財産を取得した相続人が、自己の状況における様々な控除（相続時精算課税制度など）を申請し、また相続財産にかかる相続税等を支払という方法・手段をとる。そして、海外在住相続人は、当該相続問題が解決した後において、財産を取得した相続人と相談し、「正当な事由（理由）」がある名目により、自己の相続財産額に見合う分を現金で、他の相続人から期間を問わず数度に渡り海外送金して貰うという行為がある。この方法を行

うと海外在住相続人は日本における相続等の租税の課税を回避できてしまう可能性があるということになる。

しかし、海外送金に関しては、内国税の適正な課税の確保を図るための国外送金等に係る調書の提出等に関する法律（平成9年12月5日法律第110号）³⁸ というものがあり、200万円³⁹を超える海外送金については、各金融機関等は、送金した内容を記載された調書を所轄の税務署に提出しなくてはならないのである。だが、これは200万円以内の海外送金であれば、税務署に報告する義務はないので、海外送金をしても課税当局が感知できないということにもなる。

近年では、国際的なマネー・ロンダリングやテロ資金の国外流失を防ぐために、犯罪による収益の移転防止に関する法律（平成19年3月31日法律第22号）というものができ、10万円以上⁴⁰の海外送金については本人確認⁴¹を求められるようになった。

これらの法律が施行されたことにより、当初の目的として挙げた海外送金行為に関しては課税当局の追跡や特定は厳しくなったが、所轄の税務署からたずねられたときに資金の出所（送金するお金の預金元、相続等との係わり）について正当な事由（理由）の名目さえあれば可能となるのではないかと考える。

(2) むすびに代えて

前述した、相続放棄における海外送金課税の租税回避行為（日本で一手に相続財産を取得した相続人が、海外在住相続人が放棄をした相続財産に見合う分を現金で海外送金した問題）を海外在住相続人が行った場合において、日本の課税当局は、現行の内国法と租税条約制度上で何処まで国内外における相続等の、このような海外在住相続人による行為の追跡や特定ができるチェック体制ともいべき社会機能が備わっているのであろうかと考える。また、海外在住相続人が、当該行為に及ばないようなシステムを創ることが期待される。それにより、国際間の複雑な手続の簡素化や海外在住相続人に対して納税者としての不利益が生じなくなることを望むものである。

【参考文献】

- ・浦上 章夫「海外財産の相続と相続税法適用上の問題点—ハワイ州におけるジョイント・テナンシーを中心として—」（『税務大学校論叢第22号』1992年）
- ・川田 剛『国際課税の基礎知識』（2006年、7訂版、税務経理協会）
- ・森 浩明「米国の租税徴収制度について—内国歳入庁（IRS）改革法下の徴収制度—」（2002年、『税務大学校論叢第44号』）
- ・鈴木 宏昌「租税通脱行為と租税回避行為の差異について」（『税務大学校論叢第19号』1988年）
- ・森 浩明「国際間の徴収共助—条約上の徴収共助条項の考察を中心として—」（『税務大学校論叢第44号』2006年）
- ・矢内 一好「国際連盟によるモデル租税条約の発展—事業所得を中心として—」（『税務大学校論叢第20号』1990年）

1 平成12年1月14日（閣議決定）、『平成12年度税制改正の要綱』12頁。

2 平成12年度の税制改正要綱（1月14日）の12頁にある7[その他]-8において、「相続若しくは遺贈又は贈与により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相続人若しくは受遺者で日本国籍を有する者（相続人等及びその相続等に係る被相続人等）がともに相続の開始前5年以内に日本国内に住所を有

- したとことがない場合の相続人等を除く。) が取得した国外財産を相続税又は贈与税の課税の対象に加える」と記述されている。
- 3 税務研究会「International Taxation『Topics 海外在住日本人の国外の相続財産を課税対象に』」(税務研究会、vol.20 No.2) 2頁。
 - 4 Embassy of Japan in the United States of America
(<http://www.us.emb-japan.go.jp/j/html/syomei/shomei.htm>) (2008年9月22日現在)。
 - 5 日本に住民登録をしていない者(海外在住の方、日本国籍を離脱した方)は、実印の登録ができないので、印鑑証明書を使った本人確認も不可能である。しかし、既に日本国籍を離脱した者が諸手続等で署名証明を必要とする場合は、外国籍取得前に有していた日本国旅券や戸籍(除籍)謄(抄)本などの書類により本人確認が出来れば発給の対象者となる場合もある。
 - 6 海外在住相続人は、海外居住地での仕事の為に、それほど長く日本にいられない事情もあるので、遺産分割手続は少し時間的に余裕をもって進めていく必要がある。昔と違い、今は電子メールや国際宅配便も発達しているので、相互間で連絡が取りやすいが、2週間から1ヶ月ほど余分に時間を用意しておいたほうが良いとされている。
 - 7 日本国内の住民登録が抹消されていない海外在住日本人については、署名証明が発行されないのである。
 - 8 海外で手続をする場合には、サイン証明は印鑑証明と違い、貰ったサイン証明[書]だけを別送等するわけにはいかず、証明をする対象の書類(遺産分割協議書)も必要になる。
 - 9 筆者の1人である山田が海外在住日本人にインタビューした際の回答による。
 - 10 森 浩明「国際間の徴収共助一条約上の徴収共助条項の考察を中心として」『税務大学校論叢第44号』(2006年) 389頁。
 - 11 外国の居住者となるかどうかは、租税条約で二重課税を防止する為に、居住者の判定方法を定めている。どちらの国の居住者となるかを判定するにおいては、日本と条約締結国との租税条約によるが、「国籍」をひとつの判断要素としている(新)日米租税条約等もある。また、個々の状況により両国の課税当局による相互協議が行われることもある(所法2、3、7、所令14～15、所基通2-1、3-1～3-3、各租税条約)詳しくは、国税庁HP「No.2012 居住者・非居住者の判定」(<http://www.nta.go.jp/taxanswer/shotoku/2012.htm>)を参照(2008年10月09日現在)。
 - 12 金子 宏『租税法』(弘文堂、第13版、2008年) 66頁。
 - 13 北野弘久『税法学原論』(青林書院、第6版、2007年) 90頁。
 - 14 森・前掲注(10) 434頁。
 - 15 正式名称は「税務についての相互執行協力に関する条約」である。
 - 16 森・前掲注(10) 408頁。
 - 17 Consulate-General of Japan in New York
(<http://www.ny.us.emb-japan.go.jp/jp/e/01.html>) (2008年10月09日現在)。
 - 18 川田 剛『国際課税の基礎知識』(税務経理協会、7訂版、2006年) 49頁。
 - 19 同上書 51頁。
 - 20 同上書 49頁。
 - 21 国税庁HP「No.4138 相続人が外国に居住しているとき」
(<http://www.nta.go.jp/taxanswer/sozoku/4138.htm>) (2008年10月09日現在)。
 - 22 相続人等が相続開始前3年以内に、被相続人から暦年課税に係る贈与により取得した財産がある場合、その財産の贈与時の価額も相続税の課税価格に加算される。
 - 23 Consulate-General of Japan in New York
(<http://www.ny.us.emb-japan.go.jp/jp/e/01.html>) (2008年10月09日現在)。
 - 24 Consulate-General of Japan in New York (<http://www.ny.us.emb-japan.go.jp/jp/e/02.html>) (2008年10月09日現在)。
 - 25 国税庁が挙げる海外送金問題における不服申立て及び訴訟の判決の一例である。詳しくは、国税庁HP「平成14年度における不服申立て及び訴訟の概要」
(<http://www.nta.go.jp/kohyo/press/press/2003/0310/01.htm>) (2008年10月09日現在)。
 - 26 評釈として松岡章夫・月刊税務事例34巻10号(2002年) 20～26頁、林仲宣・法律のひろば57巻6号(2004年) 66～70頁に詳しい。

- 27 国税庁 HP「平成 14 年度における不服申立て及び訴訟の概要」
〈<http://www.nta.go.jp/kohyo/press/press/2003/0310/01.htm>〉(2008 年 10 月 09 日現在)。
- 28 評釈として西山由美・ジュリスト 1243 号(2003 年)157～159 頁、林仲宣・法律のひろば 57 巻 6 号(2004 年)66～70 頁に詳しい。
- 29 鈴木 宏昌「租税通脱行為と租税回避行為の差異について」『税務大学校論叢第 19 号』(1988 年)250 頁。
- 30 板倉 宏『租税刑法の基本問題』(勁草書房、増補版、1965 年)227-228 頁。
- 31 金子・前掲注(12)110 頁。
- 32 鈴木・前掲注(28)233 頁。
- 33 同上 251 頁。
- 34 同上 204 頁。
- 35 同上 251 頁。
- 36 同上 257 頁。
- 37 ただでさえ、海外送金した際には、送金手数料等や諸経費などにおいて海外在住相続人は、不利な立場におかれてしまう可能性がある。
- 38 この法律において 200 万円を超える海外送金は、「(国外送金等調書の提出)第 4 条 金融機関は、その顧客(公共法人等を除く。以下この項において同じ。)が当該金融機関の営業所等を通じてする国外送金等(その金額が政令で定める金額以下のものを除く。)に係る為替取引を行ったときは、その国外送金等ごとに次の各号に掲げる場合の区分に応じ当該各号に定める事項を記載した調書(以下「国外送金等調書」という。)を、その為替取引を行った日として財務省令で定める日の属する月の翌月末日までに、当該為替取引に係る金融機関の営業所等の所在地の所轄税務署長に提出しなければならない。
- 1 国外送金の場合 その国外送金をした顧客の氏名又は名称、当該顧客の住所、その国外送金をした金額、その国外送金に係る前条第 1 項の告知書に記載されている送金原因その他の財務省令で定める事項
- 2 国外からの送金等の受領の場合 その国外からの送金等の受領をした顧客の氏名又は名称、当該顧客の住所(国外からの送金等の受領がその者の本人口座においてされた場合には、住所又は当該本人口座が開設されている金融機関の営業所等の名称及び所在地並びに当該本人口座の種類及び番号)、その国外からの送金等の受領をした金額その他の財務省令で定める事項」と定められている。
- 39 国内税の適正な課税の確保を図るための国外送金等に係る調書の提出等に関する法律施行令(平成 9 年 12 月 17 日政令第 363 号)の条文において「(国外送金等調書の提出を要しない国外送金等の上限額)第 8 条 法第 4 条第 1 項に規定する政令で定める金額は、200 万円とする」と定められている。
- 40 犯罪による収益の移転防止に関する法律施行令(平成 20 年 2 月 1 日政令第 20 号)において「(金融機関等の特定取引)第 8 条 次の各号に掲げる法の規定に規定する政令で定める取引は、当該各号に定める取引(第 1 号イからラまで、第 2 号イ、第 3 号イ、第 4 号イ、第 5 号イ及び第 6 号イに掲げる取引にあっては、犯罪による収益の移転に利用されるおそれがない取引として主務省令で定めるもの及び本人確認済みの顧客等との取引を除く。)とする。
- 1 法第 4 条第 1 項の表第 2 条第 2 項第 1 号から第 33 号までに掲げる者の項 次のいずれかに該当する取引
タ 現金、持参人払式小切手(小切手法(昭和 8 年法律第 57 号)第 5 条第 1 項第 3 号に掲げる持参人払式として振り出された小切手又は同条第 2 項若しくは第 3 項の規定により持参人払式小切手とみなされる小切手をいい、同法第 37 条第 1 項に規定する線引がないものに限る。)、自己宛小切手(同法第 6 条第 3 項の規定により自己宛に振り出された小切手をいい、同法第 37 条第 1 項に規定する線引がないものに限る。以下タにおいて同じ。))又は無記名の公社債(所得税法(昭和 40 年法律第 33 号)第 2 条第 1 項第 9 号に掲げる公社債をいう。)の本券若しくは利札の受払いをする取引であって、当該取引の金額が 200 万円(現金の受払いをする取引で為替取引又は自己宛小切手の振出しを伴うものにあつては、10 万円)を超えるもの
レ 他の特定事業者(法第 2 条第 2 項第 1 号から第 15 号までに掲げる特定事業者に限る。)が行う為替取引(当該他の特定事業者がソに規定する契約に基づき行うものを除く。)のために行う現金の支払を伴わない預金又は貯金の払戻しであつて、当該払戻しの金額が 10 万円を超えるもの」と定められている。
- 41 海外送金においては、200 万以下以上の場合でも、送金理由を聞かれるようになった。