

# 国際的な相続・贈与における信託の利用と課税関係

京都女子大学法学部教授 的 場 朝 子  
立命館大学経済学部教授 宮 本 十 至 子

## 目 次

I はじめに	2. 信託と税法規定
II フランス	IV 日 本
1. 信託の問題の準拠法	1. 信託の問題の準拠法
2. 2007年法によるフィデュシの制度の導入の影響	2. 信託と税法規定
3. 信託と無償譲渡税	V 検討（まとめ）
III ドイツ	1. 国際私法の観点から
1. 信託の問題の準拠法	2. 税法の観点から
	VI 結 語

## I はじめに

本稿は、国際的な相続・贈与に際して「信託」制度が利用される場合の国際的規律の在り方と関連する課税問題について、主に日本・ドイツ・フランスの法制を比較法の観点から分析・考察することを目的とする。

もともとイングランドや米国などのコモン・ロー系諸国において発展してきた信託制度であるが、それに近い制度ないしは類似の制度が、現在ではコモン・ロー系諸国以外でも、一部導入され、利用されるに至っている。例えば、日本は、コモン・ロー系諸国で発達してきた信託の制度を比較的純粋に導入した国であると考えられてきた<sup>(1)</sup>。他方、ドイツやフランスにおいては、コモン・ロー系

の国々で発展してきた信託とは多様な面で異なる Treuhand（ドイツ）、fiducie（フランス）と呼ばれる国内法上の制度を有しているが、これらは各々の国の私法上、コモン・ロー系の国々で発展してきた信託とは異なる制度であることを前提として成り立っているといえる。国際的な信託の法的規律を考える際にしばしば登場する「ハーグ信託条約」<sup>(2)</sup>には、当該条約上の「信託」を定義したといえそうな規定<sup>(3)</sup>があるが、その「信託」概念にドイツ法上の Treuhand やフランス法上の fiducie が含まれるかどうかについては、それ自体、議論がある<sup>(4)</sup>。

信託との関係で日本の税務当局が行う課税に際して、「信託行為」には如何なるものが含まれると解されるのか、また、「受益者」に該当する者は如何なる者か。国際私法分野

における抵触規定上の概念の解釈方法については、従来、法廷地実質法を基準にするのか準拠実質法を基準にするのか国際私法独自の基準によるのかという争いがあり、日本における通説的見解は国際私法独自の基準による立場（国際私法独自説）である<sup>(5)</sup>が、税法分野においても、一国内における税法上の概念と私法上の概念との関係、および、税法規定適用の対象となる事実関係の認定における準拠外国法の適用如何等について、多様な意見が示されている<sup>(6)</sup>。

本稿の用語法としても、「信託」概念を一般化しすぎないことが重要であると考えられる。したがって、原則としてドイツ法上の Treuhand やフランス法上の fiducie とはひとまず区別したうえで、具体的規定上の「信託」概念の中にドイツ法上の Treuhand やフランス法上の fiducie 等を含めうるかどうかは、個別の規定ごとに考察されるべき問題であるとの立場を前提とする。

以下では、フランス(Ⅱ)・ドイツ(Ⅲ)・日本(Ⅳ)の順に、各々、①国際的な相続・贈与等をめぐって信託制度が用いられる場合の法的規律の在り方と、②税法上の規律、とを紹介したうえで、3カ国の法制度の比較を踏まえて、国際私法・税法各々の観点から法制度の今後を展望する。

なお、本稿では、第Ⅰ章、第Ⅱ章、第Ⅲ章の1と2(1)(i)、第Ⅳ章の1(1)、第Ⅴ章の1、及び、第Ⅵ章の執筆を主に的場が担当し、第Ⅲ章の2(1)(ii)と(2)、第Ⅳ章の1(2)と2、及び、第Ⅴ章の2の執筆を主に宮本が担当している。

## Ⅱ フランス

### 1. 信託の問題の準拠法

#### (1) 信託の成立・有効性を規律する法

信託の準拠法に関する国際的な取決めとしては、前述のハーグ信託条約が存在する。しかし、フランスは、現在にいたるまで、ハー

グ信託条約の締約国にはなっていない。また、フランス国際私法上、信託の準拠法に関する明文の抵触規定は存在しない。

#### (i) 学説

学説上は、準拠法を決する前提として、そもそも信託の成立や有効性に関する問題を如何に性質決定するかを巡って議論を戦わしてきた。1つの考え方としては、特徴に着目して、フランス法上の既存の法制度、たとえば、「財団」として性質決定して準拠法を決めればよいという立場がありえた。または、目的に着目して、生存者間信託については「贈与」、遺言信託については「相続」の問題と性質決定するという考え方もあり得る。しかし、こうした目的に照らした法性決定は、本来は極めて多様性・多面性を有する信託を単純化しすぎるおそれがあるし、特に相続と性質決定する場合は、信託が有効とされる可能性が低くなりすぎる、という問題点<sup>(7)</sup>があると指摘されている。ある信託関係につき複数の目的・特徴が併存することは珍しくなく、目的や特徴に着目した法性決定の在り方が支持を集めるには至っていない。

他方で、最近では、信託の成立や有効性の規律は、la loi de la source（「信託設定の原因を規律する法」）に拠るべきとする立場<sup>(8)</sup>が有力になっている。この立場からも、信託設定が契約によってなされている場合、信託の有効性の問題等が当該契約の準拠法によって規律される<sup>(9)</sup>ことになり、次に紹介する Ganay 事件判決の方向性とも合致する。

#### (ii) 裁判例

錯綜する学説に対し、裁判例は、むしろプラグマティックに（悪く言えば、ケース・バイ・ケースに）外国法に基づく信託のフランス国内での効力を比較的寛容に認めてきた<sup>(10)</sup>と評価されている。イングランドや米国の州といった信託を認める法域の法に基づいて設定された信託の効力を認めることが否定された

裁判例でも、その事案個別の事情から否定されたにすぎないとされ、例外的に効力が否定され得る場合として、①信託設定が法の詐取的な意図の下になされたと解される場合<sup>(11)</sup>、②相続人の遺留分が侵害された場合<sup>(12)</sup>、が挙げられる<sup>(13)</sup>。

信託の準拠法についての著名な裁判例としては、一般に「Ganay 事件判決」<sup>(14)</sup>と称される事件があり、パリ控訴院はその判示の中で、信託が双務的な契約を構成するとし、当事者自治に基づいて指定された法によるとした。Ganay 事件は遺言信託に関するものではなく、信託設定者たる de Ganay 夫人が取消・変更権を留保する生存者間信託に関する事案である（即ち、1926年、パリに所在する米国領事館において、米国の会社との間で信託契約<sup>(15)</sup>が結ばれ、その約定では、夫人の生存中は夫人がその利益を受け、夫人の死後は夫人が指定しておいた親族のメンバーに信託財産等が譲渡されることになっていた。ところが、夫人は、1942年の遺言で、それ以前の全ての処分（dispositions antérieures）を取り消すと定め、その後、1943年にパリで死亡した。そこで、夫人の遺産の取扱いをめぐり信託の有効性が問題となった<sup>(16)</sup>。）

他方、遺言信託の有効性等に関しては、後述のドイツにおける主流の立場と同様、かつては相続の問題と解されていたこともあるが、1975年の Dame B 事件判決<sup>(17)</sup>以降は、遺言信託についても、フランス裁判例はその有効性を相続の問題と性質づける立場をとっていないと指摘されていた<sup>(18)</sup>。しかし、最近の裁判例にはまた異なる方向性をとるものもある<sup>(19)</sup>とされ、まだ確定した判例準則があるとはいえない状況にある。

なお、当事者の契約に基づいて設定された信託の有効性の問題を当事者自治に基づく法に拠らしめるとすると、当事者が契約の準拠法を指定していなかった場合の処理が別途問題となり得る。この場合については、ハーグ信託条約の規律<sup>(20)</sup>と同様に、当該契約と最

も密接な関連性を有する法によることが提案されている<sup>(21)</sup>。

## (2) 信託準拠法と関連する他の法律関係の準拠法との適用関係

### (i) 信託財産にフランス所在の財産が含まれる場合

フランス所在不動産が信託財産となっているととしても、既にかなり前から、外国法に基づく遺言信託のフランスでの効力は認められている、との指摘がある<sup>(22)</sup>。しかし、一定の場合、信託についてフランスで登録<sup>(23)</sup>を行う必要が生じ得る等、フランス法の適用があり得る。

### (ii) 夫婦財産関係・相続関係をめぐる紛争の場合

信託を認める法域の法を準拠法として有効に設定されたといえる信託であっても、その信託財産をめぐって夫婦財産関係や相続上の争いが生じた場合、夫婦財産関係の準拠法や相続の準拠法との関係で、規律の抵触が生じることがあり得る。例えば、相続準拠法がフランス法であるとき、信託設定によりフランス法が認める遺留分が侵害されていると認められれば、信託準拠法が属する国では遺留分の制度が存在していなくても、フランスにおいて減殺請求を行うことはできる<sup>(24)</sup>と解されてきた。

### (iii) フランス（国際）公序との関係

外国法に基づいて設定された信託とフランス公序との関係については、比較的新しい2017年の破毀院の2つの判決<sup>(25)</sup>が注目される。この2017年の2つの判決の背景となった事案は基本的に同様である。すなわち、米国に住所を有するフランス人の男性が、後妻を受益者として米国の州法を準拠法として信託を設定した後に亡くなり、その結果、前妻との間に生まれた子の相続分が害されたとして、子らがフランスで遺留分減殺等を求めて

訴えを提起したというものである。ここでは、①信託が米国の州法に準拠して設定されており、さらに、②米国の州法が当該信託財産<sup>(26)</sup>との関係で相続準拠法になると考えられたところ、相続準拠法たる当該米国州法には遺留分の制度が存在しなかったことから、当該米国州法を適用することはフランス公序に反する帰結をもたらすとして排斥されるか否かが問題となった。結論として、フランス破毀院は、相続準拠法たる外国法に遺留分の制度が存在しないということ自体では、その外国法の適用がフランスの公序に反することになるとは認められない、という判断を示したが、判決の中で、当該米国州法には遺留分ではないものの相続人保護の制度が存在することや、本件事件における相続人が経済的に困窮状態にあるものではない<sup>(27)</sup>こと等を認定しており、判断の射程については不明確な部分もある。

## 2. 2007年法によるフィデュシの制度の導入の影響

### (1) 国際私法上の規律に対する影響

2007年、フランス民法に、新たに信託類似の制度としてフィデュシの制度が導入された。大陸法系のフランス財産法等との相克が問題視され、難産の末の導入であったが、既に多くの先行研究<sup>(28)</sup>が示すように、コモン・ロー諸国における信託 (trust) とは多くの点で異なる制度である。ただし、フランス国際私法の観点からは、フランスの国内法としてフィデュシの制度が導入されたことにより、フランスがハーグ信託条約を批准することに対する抵抗が減少するのではないかと<sup>(29)</sup>の展望も示されている。

### (2) 税法上の規律に対する影響

フィデュシの制度の導入にあたっての懸念の1つは、信託類似の制度がフランスに導入されると、当該制度の利用によって、フランスでの課税を回避しようとする動きが加速す

るのではないかという点にあった。そのためもあってか、フランス民法典に導入されたフィデュシの制度上、これを恵与 (liberalités)<sup>(30)</sup>のために利用することは禁じられており<sup>(31)</sup>、極めて制限的な制度設計がなされている。

さらに、税法等の改正に関する2011年法<sup>(32)</sup> (以下、「2011年法」と呼ぶ) では、新たに、「信託 (trust<sup>(33)</sup>)」をめぐってフランス法上の無償譲渡税等が課される場合の明文規定が導入された。また、この2011年法によって、フランス税法の地理的適用範囲を拡大することにつながる改正が併せてなされた。

## 3. 信託と無償譲渡税

### (1) 2011年法の施行前

2011年法の施行前は、信託に関する相続・贈与等の無償譲渡関係を規律する税法上の明文規定は存在しなかった。したがって、税務当局も裁判所も、外国法に基づいて生存者間信託が設定されていた場合または遺言信託が設定された場合、信託に関する各人の私法上の権利義務を厳密に法的に分析し、それをどのようにフランス税法上取り扱うべきかを決していた<sup>(34)</sup>。

この点、税法関連事件についての判決ではないが、外国信託のフランス法上の性質決定については、フランス破毀院の Zieseniss 事件<sup>(35)</sup>が触れておく必要がある。Zieseniss 事件では、生存者間贈与・遺贈 (legs) 及び信託設定<sup>(36)</sup>が被相続人の処分任意分を超えてなされていたことから、フランス民法上の恵与の減殺 (réduction)<sup>(37)</sup>の順序を決する前提として、外国法に基づく信託をフランス民法上どのように位置づけるか (どのように性質づけるか) が問題になった。破毀院は、設定者の生存中は設定者が信託の収益を得て、その死後、受益者が信託財産を付与される定め<sup>(38)</sup>の信託について、結論として、これを受益者に対する「間接贈与」と性質づけた。Zieseniss 事件破毀院判決は、一方で、信託はその設定時に受託者に財産<sup>(38)</sup>が移転する

点で、「遺贈」（死亡時まで被相続人が財産を維持する）とは異なるとして、信託を遺贈と同視することを否定している<sup>(39)</sup>。他方、受益者に財産移転の効果が生じるのは贈与者の死亡に際してであるとして、信託準拠法上は信託設定者の死亡前の時点でも受益者がエクイティ上の権利を取得していることを考慮していない。受益者への財産移転の効果が生じるのは信託設定者の死亡時であるとする Zieseniss 事件での解釈は、後のフランス税法（無償譲渡税）関連事件<sup>(40)</sup>における「譲渡」の時期の解釈にも影響を与えたと指摘<sup>(41)</sup>されている<sup>(42)</sup>。

フランス税法上、信託に関する明文規定が導入される以前の税法適用のプロセスとして、外国信託がフランスでの無償譲渡税の規定を発動させるか否かを決するためには、当該信託の準拠法たる外国法上の性質決定に従うのではなく、フランス税法によって性質決定を行うために必要な限りで当該外国法を知れば足ると考えられた<sup>(43)</sup>。フランスにおいて信託と課税との関係について裁判所の判断が示された例は多くはない<sup>(44)</sup>が、その1つとして、2018年のヴェルサイユ控訴院判決<sup>(45)</sup>がある。信託に関する国際的な相続と課税関係を検討するうえで興味深い事案であるので、少々長いですが、次節で内容を紹介しておく。

## (2) 2018年のヴェルサイユ控訴院判決

〔事実関係〕

### ◎信託設定

1964年12月10日付けの契約 (acte) により、Fの祖母であるD（米国に居住）は、金融資産 (des avoirs financiers) を預けていた The National Shawmut Bank of Boston との間で信託を設定した。その後、Dは、財産管理の目的で、受託者 (trustee, le fiduciaire) に金融資産を委ねた。信託契約書4条によると、Dは、いつでも信託を変更または取り消す権限を有していた。信託契約書2条によると、Dは信託の収益を取得するものとされ、

信託財産をコントロールする権限も維持していた。

Dには、相続人として3人の子があった。Fの母でありAの妻である Elizabeth はそのうちの1人である。信託に関する約定3A条によると、設定者 (constituant-donateur) の死後、Dの3人の子は信託収益だけ受け取るものとされていた。そして、Dの3人の子のうちの誰かが死亡すると、信託財産たる金融資産は、残ったDの子、及び、死亡した子の子らの中で分配するものとされていた（Dの子の子らは、35歳に達していることが条件とされていた）。

### ◎設定者Dの死亡

Dは、信託の取消しを行うことなく、1981年12月15日に米国で死亡した。1981年3月2日、Dの相続の届け出は米国でなされた。Dの死亡当日、受託者は70万912ドルほどの金融資産を管理しており、Dの相続の届け出にあたっての総資産額は87万1,945ドルであった。Dの死亡にかかる相続税は、この額を基礎として算出された。

### ◎設定者Dの娘 (Elizabeth) の死亡

2009年1月29日、Dの娘である Elizabeth A. はフランスの Colombes 県 (92) で死亡した。Elizabeth は、その相続人となる3人の子 (Pierre, François, F) を残した。それら3人の子は皆、そのときに35歳以上の年齢であった。

Elizabeth A の相続届け出 (la déclaration de succession) は、2009年12月になされた。相続届け出においては、特に、1964年12月10日に設定された米国信託 (le trust américain) につき、Elizabeth A の死亡した当日において30万525ユーロ84サンチームの価値の存在が記されていた。Elizabeth A の総資産額は72万2,208ユーロに上り、無償譲渡税はこれを基礎として算出された。

### ◎Fによる返還申立て

2012年1月2日、Fは、フランスの税務署に対し、4万1,536ユーロの返還を求める申

立てを行った。Fによると、この額は、米国信託にかかる金融資産に対する無償譲渡税額にあたる。米国信託にかかる金融資産の虚有権 (nue-propriété) は既に Elizabeth A の相続人に帰属しており、Elizabeth A が有していたのは一種の用益権 (usufruit) のみであったことから、米国の金融資産は無償譲渡税の対象にならないはずである、というのがFの主張であった。

2012年1月16日、税務当局は、この申立てを却下する処分を行った。Fは、さらに不服申立てを行ったが、調停人 (conciliateur) は、2012年9月6日付けの書面で、税務当局の判断を妥当とする意見を示した。

#### ◎Fによる訴訟提起

そこで、Fは、2013年7月12日、ナンテール大審裁判所に対し、税務当局 (la Direction générale des finances publiques) を相手取って、訴訟を提起した。

ナンテール大審裁判所は、2016年1月7日、以下のように、Fの請求を認容する判断 (Tribunal de grand instance de Nanterre, 1<sup>re</sup> chmbre, 7 janvier 2016, n°13/10251) を下した (即ち、2012年2月16日の申立却下の処分を取消し、信託にかかる金融資産に関する無償譲渡税の返還を命じる、との判断である)。

このナンテール大審裁判所の判決を不服とし、税務当局が、Fを相手取ってヴェルサイユ控訴院に対して控訴を行ったのが本件である。

ヴェルサイユ控訴院は、2018年1月12日、以下のような理由で、税務当局の控訴を棄却する判断を下した。

#### ◎ヴェルサイユ控訴院の判決理由

本件の請求には、1999年3月31日から2011年7月31日の期間に有効とされる内容でのCGI (税法典) 750条の3 (l'article 750 ter) の適用があるところ、同条は以下のように定める。

「無償譲渡税 (droits de mutation à titre

gratuit) の対象になるのは以下のものである。

0. その贈与者または被相続人 (défunt) が4B条に定められる税法上の住所 (domicile fiscal) をフランスに有するとき、フランスの内外に所在する動産及び不動産、そして特に、……如何なる性質のものであろうと、あらゆる種類のフランス又は外国の有価証券、

2 a. その贈与者または被相続人が税法上の住所をフランスに有していないときは、フランスに所在する動産及び不動産、そして特に、……フランスの有価証券」

この規定の適用にあたって、信託との関係でFが取得した権利が審理されねばならない。

Dはその死亡のときに米国に住所を有しており、Dの相続は米国の法に服した。Dの娘でありFの母である Elizabeth A は、Dの死後、信託契約の定めにしたがって権利を取得した。信託契約書3条によると、本件信託は受益者連続型 (intergénérationnel) である。つまり、設定者の死後も受託者が引き続き信託財産を管理し、設定者の子らのうちの最初の子の死により、設定者の子と孫との間で信託財産が分配される。即ち、収益は子が取得し、一定の条件の下、孫たちが信託財産の分配を受けるものと設定者が決していたものと認められる。

この結果、Elizabeth A が有し得たのは信託の収益のみであって、信託財産の処分権を有していたわけではない。収益についての権利は、usufruitier (用益権者) の権利に類似している。Elizabeth A は信託財産の nue-propriété については権利を有していなかった。このような権利の分離は信託の性質に合致したものである。

Elizabeth A は、信託に付された金融資産につき usufruit (用益権) を有していたが、Elizabeth A の死により、usufruit は消滅す

ることになった。つまり、Fは、母である Elizabeth A の財産権を相続したのではなく、その有していた usufruit の消滅を引き継いだのであるが、こうした usufruit の消滅には課税はされない。

Fは、信託契約の定めにより、一定の条件の下、信託財産の一部につき権利を有することができるものとされていた。この権利は、設定者Dの死後は取り消され得ないものとなった。したがって、Dの死のときから、被控訴人Fは信託財産の一部、ないし、その nue-propriété につき権利を取得したものと認められる。その権利は確固としたもの(certain)であって、単にその現実の取得 (remise) が幾つかの条件に服していたにすぎない。

そうすると、Fは、設定者Dの死によって信託財産の一部の nue-propriété の権利を取得したのであるから、当該権利については、母の死よりも前に権利者になっていたのである。母 Elizabeth A の死がこの nue-propriété の権利を移転させたわけではなく、母の死は、信託財産について母が有していた usufruit を消滅させたのみである。そして、この usufruit の消滅は、フランスでは課税対象とはならない。

証拠によると、設定者Dの死亡時、信託にかかる相続税は既に（米国で）支払われており、この点に争いはない。したがって、Elizabeth A の死亡時にF（被控訴人）が不当に支払わざるを得なかった無償譲渡税額分の返還請求には理由がある。原審判断は妥当であるから、控訴を棄却する。

### (3) 2011年法の施行後

2011年法<sup>(46)</sup>により、外国信託との関係でのフランス税法の規律が明確化され<sup>(47)</sup>、相続や贈与等に関係する無償譲渡税に関しては、2011年法14条により、フランス税法典(CGI)に新たに792-0 bis条が加えられた。

792-0 bis条には、「信託」についての定義規定が置かれている。すなわち、信託とは、

生前または死因行為により (par acte entre vifs ou à cause de mort)、1人または複数の受益者の利益のために、または、定められた目的の実施のために、財産又は権利をその法律関係の下で管理者のコントロールに服せしめることを目指して、設定者 (constituant) たる人によって、フランス以外の国の法に基づき成立せしめられる法律関係の全体 (l'ensemble des relations juridiques) である、とされる。冒頭でも述べたようにフランスは未だハーグ信託条約を批准していない<sup>(48)</sup>が、ここでの信託の定義は、ハーグ信託条約2条に定められた「定義」を、ほぼそのまま採用している。ガイドライン<sup>(49)</sup>によると、以前は、課税の有無を決するために、当局は、事実を照らして、問題となる法律関係の構成・機能を分析していた。新たな定義規定は、フランス法上、「信託」制度を導入するものではなく、単に税法との関係で、外国法上の信託の性質決定のために用いられるのであり、対象となる法律関係が CGI 792-0 bis 条の定義に当てはまらなければ、その法律関係は、フランス税法上の「信託」とは解釈されない。定義が示すように、フランス税法上の「信託」と認められるためには、信託という名称かどうかは問題ではないし、取消可能かどうか、法人格を付与されるかどうか、裁量信託かどうか、といったことは何も問われない<sup>(50)</sup>。

なお、フランスにおいては、無償譲渡税の納税義務を負うのは、原則、譲渡人（被相続人、譲渡人、信託設定者）の側ではなく譲渡を受けた者（相続人、受遺者、受益者）である。

また、無償譲渡税に関する地理的範囲の規定 (CGI 750 ter 条) も改正された<sup>(51)</sup>。

## III ドイツ

### 1. 信託の問題の準拠法

#### (1) 信託を規律する法

ドイツもフランス同様、ハーグ信託条約の締約国にはなっていない。また、ドイツ国際

私法上も、信託に関する明文の抵触規定は置かれていない。そこで、信託の問題の準拠法を決する前提として、やはり信託の問題を如何に性質決定するかが議論されてきた。しかし、ドイツ国際私法上は、フランス国際私法における議論とは異なり、生存者間信託についての準拠法決定と遺言信託の場合とは区別して法性決定するという立場が有力である<sup>(52)</sup>。すなわち、前者の場合は契約の問題等と法性決定し<sup>(53)</sup>、後者の場合は相続の問題<sup>(54)</sup>と法性決定するのである。このように遺言信託の場合に相続の問題と法性決定する理由としては、相続に関する規律を回避するような信託の利用は基本的に許すべきではないとの考え方が背景にあるようである。

さらに、特に生存者間信託については、信託をめぐる法律関係を統一的ではなく、債権的側面と物権的側面の各部分に切り分けて準拠法を決定すべきとの考え方もある<sup>(55)</sup>。しかし、この両者を「具体的にどのように振り分けるかという点については、必ずしも見解は一致して」いないと指摘されている。そもそもコモン・ロー諸国の法に基づく信託においては、設定者の定めた一定の目的のために信託財産を管理・利用する受託者の義務と信託への財産移転との双方の統一的構成が重要<sup>(56)</sup>であることに鑑みると、これを最初から分断して準拠法を決めるよりも、「信託を各側面ごとに分解せずに、一体のものと捉えて法性決定し準拠法を決定した上で、物権準拠法（信託財産準拠法）などの他の単位法律関係の準拠法との間での調整をなす」<sup>(57)</sup>という方向性が支持されることになろうか。

以上のように、細部については争いがあるものの、ドイツでの多数の見解に従うと、生存者間信託における少なくとも信託が有効に設定されているかどうかの問題の債権的法律関係については、契約債務の準拠法について適用される当事者自治の原則に従い、信託設定者がその信託の準拠法を自由に選ぶことができることになる。他方、遺言信託の準拠法

は、従来はドイツ民法施行法（EGBGB）25条により、被相続人が死亡時に国籍を有している国の法によると解されてきた。

なお、現在は、契約債務の準拠法の決定にあたり適用される抵触規則として、ドイツにおいて直接的効果を有するEU規則である「契約債務の準拠法に関するローマI規則」が存在する。前述のように<sup>(58)</sup>、このローマI規則1条2号h号は明示的に信託に関する一部の問題を規則の事項的適用範囲から除外<sup>(59)</sup>しており、この規定の射程が問題にはなる<sup>(60)</sup>。

また、ドイツにおいて直接的効果を有する他のEU規則としては、2015年に施行された「EU相続規則」<sup>(61)</sup>もあるところ、この相続規則1条2項j号は、信託に関する問題をEU相続規則の事項的適用範囲から除外している。他方、EU相続規則の前文13項は、「信託の設定・管理・終了に関する問題も、本規則から除外される。このことは、信託全般の除外として理解されるべきではない。信託が遺言により、又は、無遺言相続との関連での法律に基づいて設定される場合、本規則の下で相続に適用される法が、財産の移転や受益者の決定につき適用される。」と規定しており、同規則1条2項j号と同規則前文13項とは一見矛盾しているようにもみえる。しかし、この両者については、信託が有効に設定されているか否かの問題はEU相続規則の適用対象外の問題として、別途定められる準拠法により、信託が遺言信託または法定相続の枠組みで問題になる場合の財産価値の移転と権利者の決定の問題は、EU相続規則によって決せられる相続準拠法による、というように矛盾なく説明できる、と解され得る<sup>(62)</sup>。したがって、EU相続規則の施行後も、遺言信託の設定の有効性等を相続の問題と性質決定することに特に問題はないと説かれている<sup>(63)</sup>。



(2) ドイツ法を準拠法とする財産が信託財産となる場合

(i) ドイツ連邦通常裁判所の判決（無効とした例）

ドイツ連邦通常裁判所は、1984年6月13日の判決<sup>(64)</sup>で、ドイツ法を準拠法とする債権を信託財産とする外国法上の信託は無効であるとの判断を示した。理由は、コモン・ロー諸国における信託の特徴である法的権原とエクイティ上の利益との分属という法律関係は、ドイツ法を準拠法とする債権との関係では成立し得ない、というところにあった<sup>(65)</sup>。

しかし、こうした場合に効力を認めないとすると、信託設定者の意思は完全に無視されることになってしまう。

(ii) 適 応

そこで、外国法上の信託そのままの形ではないとしても、機能的に等価のドイツ法上の別の制度に置換（Umdeutung）できないかが問われることになる<sup>(66)</sup>。

例えば、米国コロラド州に住む夫人（死亡時には米国の国籍を有していた）がドイツ所在の動産を含む財産につきコロラド州法に基づく遺言信託を設定していた事案につき、2012年4月3日のベルリン控訴裁判所（Kammergericht）の判決<sup>(67)</sup>は、遺言信託は相続の問題であるとして、動産相続につき適用される準拠法がドイツ法になることを認定したうえで、次のように適応を認めた。即ち、ドイツ法は国内財産の相続につき信託の設定を許していないので、「受託者」の任命は無効であるが、「トロイハンダー」または「遺言執行人」に読み替えられる。また、「受益者」は、「相続人」と読み替えられる、と。

このような「適応」は、ドイツ民法140条（“Umdeutung”）を根拠として主張されることがある。さらに、EU相続規則31条（「物権についての適応」<sup>(68)</sup>）に関する規定）に依拠されることもある。

(3) ドイツ法が相続準拠法になる場合

遺言信託設定者である被相続人がドイツ国籍を有する場合などで、相続準拠法がドイツ法になる場合も、原則として、遺言信託を有効に設定することはできないことになる<sup>(69)</sup>。しかし、「適応」により、ドイツでも一定の類似の効果を認める余地があり得ることは、前述の2012年のベルリン控訴裁判所の判決<sup>(70)</sup>が示すとおりである。

(4) 実務の対応

EU相続規則の施行により、相続準拠法を一定範囲で選択する余地が生じた<sup>(71)</sup>ため、今後、米国に住所を有するドイツ国籍者が遺言信託を設定する場合等は、相続準拠法をあらかじめ米国の州法として指定しておくことが考えられる。

また、信託財産がドイツ法の適用を受けないようにするために、①財産をまず外国会社に移し、その後、この外国会社の株式を信託に移す、または、②財産を外国法域に移してその法域の法に服するようにし、その後、その財産を当該法域で信託に服せしめる、ことがアドバイスされている<sup>(72)</sup>。

(5) 公 序

ただし、外国法を準拠法とする信託設定の唯一の目的が内国（ドイツ）での課税を逃れるためであることが明らかな場合等には、公序に反するとして、当該外国法に基づく信託設定の効力がドイツで認められない可能性もあるという<sup>(73)</sup>。

## 2. 信託と税法規定

(1) 外国私法を準拠法とする法律関係に対するドイツ税法の適用

(i) Wienbracke 博士の説明

外国法に基づいて設定された信託をめぐる法律関係について、ドイツ税法は適用されるのだろうか。一般論として、ドイツ法の知らない外国法上の制度については、それがドイ

ツ税法に規定されていない以上、ドイツ税法の適用はないという考え方もあり得る。しかし、裁判所は、実体的な私法上の法律関係の準拠法がドイツ法でないときも、ドイツ税法の適用はあり得るとの立場をとってきた<sup>(74)</sup>。ただし、外国法が私法的法律関係の準拠法になるときは、ドイツ税法の適用にあたって次のような対応がなされるとして、Mike Wienbracke 博士は以下のように、鳥瞰的な視点から説明する。

即ち、①外国法上の制度を分析し、②当該外国法上の制度とドイツ法上の制度とを比較し、前者が後者の1つに対応するものと認められれば、後者に関するドイツ税法の規定が適用される。もしくは、③ドイツ法上当てはまる制度が存在しないときは、さらに、「適応 (Anpassung)」によって、「経済的観察法 (wirtschaftliche Betrachtungsweise)」の手法を用いて、当該外国法上の制度に近似する相続または贈与といったドイツ法上の制度に対応する規定を適用できるかどうかを吟味されねばならない。④ドイツ法上複数の制度への該当可能性があるときは、最も納税者にとって低額の納税額になるような制度が選ばれるべきである (Grundsatz der mildesten Besteuerung)、と<sup>(75)</sup>。

(ii) Meincke/Hannes/Holtz のコメントール

Meincke/Hannes/Holtz のコメントールでは、外国法に基づく取得 (Erwerbe) の場合の相続税法上の性質決定を問題にする<sup>(76)</sup>。性質決定の問題は、外国法に基づく事象をどの基準でもって相続、遺言、遺留分等による取得として判断するかであり、説得力のあるものはいまだない。判例法によれば、一つの方向性が示されている<sup>(77)</sup>。まず第一に、私法制度の比較を行うことである。つまり、外国法によるものをドイツ法のそれと比較し相当するものとするを前提に、課税するのである。外国法によるものがドイツ法に相当

するものがない場合は、課税上の扱いが問題になる。潜在的な納税義務者の法的地位をドイツ法に相応 (Anpassung) させることが必要である<sup>(78)</sup>。決定的に重要なのは、外国法の形式上の形成ではなく、個々の事例において外国法が定めているものの経済的意義である。財産の経済的意義がドイツ相続税法の取得に相当する限りにおいて、課税要件が充足される。外国法の下で実現される状況の経済的内容に相当する多くの構造をドイツ民法が定めている場合に、その都度、柔軟な課税の余地を捉えなければならない<sup>(79)</sup>。なぜなら、その最低限の内容に対してのみドイツの課税が明確になされるからである。

これに対して、ドイツ相続税法の拡張された原則は、純粹に経済的に特徴づけられた利益税のため、経済的比較メルクマールに合わせた性質決定は、無効にされないということに注意が必要であるとする見解がある<sup>(80)</sup>。連邦財政裁判所は、納税義務の可能性は、経済的観察法に基づくのではなく、むしろ外国法によって生じた取得の私法上の分析を行うことでこの原則の足りない部分を補う<sup>(81)</sup>。課税要件の適正さの確保について同意することができる。連邦財政裁判所によれば、経済的な結果と並び取得の「法律効果」は、国内の課税要件に相当することが重要である。それに対して、どのように外国法がその取得を私法上性質決定するかはとるに足らないことである。

(2) 1999年相続税法改正

ドイツ相続税法によれば、死亡による取得、生前贈与、負担付贈与、一定の要件を満たす家族に対する財団等の設定は、相続税 (贈与税) の課税事由となる (相続税法1条)。相続税の納税義務者は相続人、受贈者であり、死亡の時点で被相続人が内国人である場合、取得者が内国人である場合に、財産の取得者は無制限納税義務を負う。被相続人、贈与者、取得者のいずれもが内国人でない場合は、国

内財産の取得に対して、取得者は制限納税義務を負う（相続税法2条）。贈与の時点で贈与者が内国人である場合、受贈者が内国人である場合に、受贈者は無制限納税義務を負う。外国信託は、信託自体が納税義務を負うものと信託を透明な存在としてパス・スルー課税されるものの2つに大別される。相続税法上問題になるのは、信託が透明な存在である場合で、そのような外国信託の設定による委託者から受託者への財産の移転をどのように扱うかである。

1999年まで、ドイツの判例法上は、生存者間信託又は遺言信託における委託者から受託者への信託財産の移転は、課税事由（設定時課税）と解していなかった<sup>(82)</sup>。なぜなら、受益者は信託財産の法的権限を取得しておらず、将来の便益を期待するという事実では、私法上課税すべき財産の移転として構成するには十分ではないからである。そのため、富裕層が委託者となり、外国信託を設定することで、相続税、贈与税を軽減するタックス・プランニングがみられるようになった。とりわけ、米国信託を利用したスキームが問題になり、連邦財政裁判所は、これまでと同様の判断をしたため、課税当局は、課税時期を遅らせることで悪影響があることを認識した<sup>(83)</sup>。

1999年に、相続税法において、委託者から受託者への信託財産の移転に対する課税上の取扱いを導入したのは、外国信託を利用した課税のループホールを防ぐためであった<sup>(83a)</sup>。相続税法3条2項1号には、被相続人から指定した財団（Stiftung）への財産の移転を被相続人からの贈与とみなすことが定められており、外国法により設定又は拡充された「財産集合物（Vermögensmasse）」への財産の移転もそれと同様に扱うことになった。相続税法7条1項8号では、生存者間の寄付行為を生前贈与とみなすことが定められており、外国法により設定又は拡充された「財産集合物」への財産の移転も同様に扱われる。同条

同項9号では、財産の拘束を目的とする財団の終了又は社団の解散による取得も生前贈与とみなされ、外国法により設定又は拡充された「財産集合物」の解散による取得、「財産集合物」存続中の中間権利者による取得も同様とされる。

相続税法3条2項1号並びに同法7条1項8号及び9号は、「財産集合物」の設定の目的が財産の拘束であり、国外にその住所又は主たる事務所を有する場合に、財団（Stiftung）と同列に扱う<sup>(84)</sup>。ドイツ相続税法上は「信託」という文言を使わず、「財産集合物」という文言を用いるが、その定義規定はなく、その法概念は漠然としたものとなっている。ドイツ相続税法上の「財産集合物」に、外国信託が該当するかが問題になる。改正法の制定過程において、当初草案にあった「信託」という文言が削除され、「財産集合物」に変更されている。各国の外国信託はさまざまな特徴を持つ<sup>(85)</sup>。信託の多様性ゆえ、対象となる信託契約を広くカバーするために、意図的に拡張した概念を用いたのである<sup>(86)</sup>。立法資料によれば、当該規定は明らかに外国信託を念頭においたものであり、国内の財産集合物は関係しないということを明らかにすることだけを立法者は問題にしていたのではないかとする指摘がある<sup>(87)</sup>。

外国信託には、裁量信託、遺言信託、生存者間信託などさまざまなものがあり、それらの信託契約がドイツで有効に成立していると認められていたとしても、ドイツ法では、信託の区分に応じて課税関係を想定していたかどうかは明らかではない。まず、ドイツ居住者によって、遺言信託が設定された場合は、委託者からその外国信託への財産の移転は死因贈与による取得とみなされ、被相続人の死亡時に課税される（相続税法2条1項1号、3条2項1号）。ドイツの非居住者が、評価法121条でいう国内財産を外国信託へ移転した場合も同様に扱われる。

ドイツ居住者（委託者）が生存者間信託を

設定し、当該委託者が外国信託に財産の移転を行った場合は、生前贈与とみなされ、移転時に課税される（同2条1項1号、同7条1項8号）。生存者間信託設定にあたっては、受益者の権利を制限、変更する権限を定めることができるが、相続税法上は、そのような撤回可能信託と撤回不能信託の区別を明確に規定していない。相続税法上は自由に撤回可能な贈与については、即時課税されるため、生存者間信託の設定にあたり、撤回可能信託の税法上の取扱いが問題になる。撤回可能信託と撤回不能信託は、財産の拘束の有無が重要であり、委託者によって受益者の変更ができる撤回可能信託は、受益者の権利は必ずしも確定しない。そのため、財産の経済的所有権が設定者にとどまる場合は、課税されず、つまり、撤回可能信託は、原則、相続税法7条1項8号ないし3条2項1号でいう信託ではないと解される<sup>(88)</sup>。撤回可能信託の財産及び所得は、収益税法上は信託ではなく、設定者に帰属するため（AO39条）、この点は相続税法上も尊重すべきであるとされる。

### (3) 相続税法条約

次に、租税条約上の扱いをみてみよう。ドイツが締結した相続税法条約は少ないが、そのうち1980年米独相続税法条約12条には、「信託」についての規定が定められている<sup>(89)</sup>。当該条項によれば、いずれかの締約国が、遺産又は信託への財産の移転、遺産又は信託からの財産の移転にかかる課税時期の認識に関する自国のルールを適用することを排除するものではないとする（1項）。

1999年改正前まで、ドイツは、ドイツ居住者が生存者間信託契約を締結し、米国信託に財産を移転させた場合に、ドイツでは当該移転は課税対象とはしていなかった。しかしながら、富裕層による外国信託への信託財産の移転がタックス・プランニングとして問題視され、相続税法上は課税対象に含まれた。米独相続税法条約12条1項は、国内法の取扱いに

依拠することになっており、改正後は委託者から受託者への信託財産の移転時に課税がされることになろう。ただし、上述のように、撤回不能信託や遺言信託のケースでは移転時課税が行われないことが想定される。

信託への財産の移転に対して、ドイツが相続税、贈与税を課税しない場合は、信託の受益者は、信託への財産の移転から5年以内は、ドイツにおいて移転時課税を選択することができる（3項）<sup>(90)</sup>。選択権行使の結果、ドイツにおける租税請求権成立前、つまり、受益者が信託財産を取得する前に、課税されることになる<sup>(91)</sup>。当該規定は、委託者から受託者への信託財産の移転時に課税がされないことを前提にしているが、改正法により、ドイツは移転時課税を導入しているため、その限りにおいて、3項の前提とは一致しない。しかしながら、撤回不能信託や遺言信託の場合は、移転時課税がされないことが想定されることから、その場合に、信託財産の移転から5年以内であれば、移転時課税とする選択権を行使できる可能性がある<sup>(91a)</sup>。したがって、租税条約締結時よりも3項の選択権が行使できる射程範囲は狭まっているといえよう。

2項によれば、信託への財産の移転又は信託からの財産の移転について、両締約国で5年以内の課税時期のズレがある場合は、同条約13条による相互協議を行うことができる。そのため、ドイツが移転時課税をとり、かりに米国の課税時期と異なる場合は、5年以内であれば、相互協議により調整することになろう。なお、ドイツは、信託制度を有する他の国との間で米独相続税法条約のような条項を含む相続税法条約は締結していない。

## IV 日 本

### 1. 信託の問題の準拠法

#### (1) 学 説

日本の国際私法上も、フランス・ドイツと同様、信託準拠法を定めるための明文の抵触

規定は存在しない。従来、信託の準拠法を検討するにあたって、理論的には、①「『一つの信託につきそのすべての局面に関して一つの国の法を準拠法として適用するという考え方をとる』か、それとも、」②「『信託のさまざまな局面ごとに異なる準拠法を適用するという考え方をとる』か」<sup>(92)</sup>という問いが、最初に直面する問題として提示されてきた。

現在の学説としては、信託準拠法の決定につき、「法の適用に関する通則法（以下、「通則法」と呼ぶ）」7条以下を直接適用する見解<sup>(93)</sup>が多数説であると考えられるが、信託という単位法律関係を新たに想定した上で、これに一体的に通則法7条以下を類推適用するという立場<sup>(94)</sup>も示されている。

通則法7条以下を直接適用するという立場（多数説）は、信託準拠法の適用範囲として、信託設定行為の成立および効力、信託当事者間の内部関係、信託財産の管理の方法に関する事項、等を挙げる。他方、多数説は、「信託財産をめぐる物権的關係」、及び、遺言信託の場合の遺言<sup>(95)</sup>の有効性の問題などは別の単位法律関係に属する問題と解している。たとえば、信託財産をめぐる物権関係については、物権の問題として通則法13条により、目的物の所在地法に拠ることになる。

このほかに信託準拠法との関係で適用関係が特に問題となるのは、相続の問題の単位法律関係との切り分けであり、たとえば、相続人の遺留分を侵害するような信託設定については、「遺留分侵害に該当するかどうかは相続準拠法によって判断すべきであり、その相続準拠法が信託を特別に扱っているときに、信託が有効に成立しているか否かの点のみが信託準拠法によることになると解すべき」<sup>(96)</sup>との考え方が示されている。その他、「信託準拠法に基づいてなされた信託宣言（……）を相続準拠法が禁じているときに、その信託財産が委託者兼受託者の一般の相続財産に含まれるか」<sup>(97)</sup>どうかといった個別の問題の扱いが問われる。

## (2) 裁判例

日本においては、渉外的な要素を有する事案で信託の準拠法について触れた裁判例は極めて少ない。生存者間信託の事案では、著作権信託契約の契約書に「本契約は日本国法に準拠するものとする」との記載があった事案において、信託契約に基づく著作権管理権限が契約解除通知後も存続しているか否かにつき、これは「法律行為の効力に関する問題である」として、通則法7条を直接適用し、当事者によって選択された地の法によるとしたものがある<sup>(98)</sup>。

また、渉外事案ではないが、遺留分制度を潜脱する意図で信託制度を利用したとして、信託の一部が公序良俗に反して無効であると判断された事件がある<sup>(99)</sup>。

## 2. 信託と税法規定

大正11年の旧信託法（大正11年法律62号）の制定に伴い、信託税制が導入され、平成19年に信託法が改正された。現行税法は、信託の効力が生じ、委託者から受託者に信託財産が移転した時点で、受益者等に対して信託に関する権利が贈与（又は遺贈）されたとして、贈与税・相続税の対象とする設定時課税をとる（相続税法9条の2）。これは、形式上は受託者に財産が移転するが、課税上は、その実質に着目し、実質的な利益の享受者である受益者が、原則として信託財産を有するものと扱うものである<sup>(100)</sup>。この考え方は大正11年の旧信託法の制定を受けた相続税法でもみられ、委託者から受益者の贈与と同じ効果を有することから、相続税の遁脱を防ぐ必要性から設定時課税がとられていた<sup>(101)</sup>。受益者が不存在の場合は、法人課税信託として法人税の課税対象となる（法人税法2条29号）。なお、受益者不存在信託のうち、将来の受益者が親族の場合は、受託者に対して相続税、贈与税が課される（相続税法9条の4第1項）。

我が国では信託課税にかかる裁判例はほと

んどみられない。本稿で紹介する中央出版事件（名古屋地判平成23年3月24日訟月60巻3号655頁、名古屋高判平成25年4月5日訟月60巻3号618頁）は、米国ニュージャージー州法に準拠して締結した信託契約について我が国相続税法4条1項（平成19年法律第6号による改正前のもの）等に基づいて行われた贈与税の課税処分の取り消しを求めて出訴した事例である<sup>(102)</sup>。

#### (1) 中央出版事件

##### ●事実関係

日本国籍を有する訴外父A及び母Bの次男であるX（原告、被控訴人）は、平成15年に米国で生まれ、米国国籍を有していた。Aの父であるFは、平成16年8月4日、米国信託会社Gとの間で米国ニュージャージー州法に準拠して、Fを委託者、Gを受託者とする信託契約（以下、「本件信託契約」といい、その契約書を「本件信託契約書」、設定された信託を「本件信託」という）を締結し、同月26日、500万ドルの米国債を信託財産としてGに引き渡した。本件信託契約書の冒頭には、本件信託は、Fの子孫らのために設定された旨の記載、本件信託契約4条1項には、本件信託の受益者としてXの氏名の記載、同7条1項には、委託者は、本トラスの目的を満たすための適正な投資戦略は生命保険証券絵の投資であると信ずる旨の記載があった。受託者Gは同年9月15日、Aを被保険者とする生命保険契約を締結し、信託財産から保険料440万ドルを保険会社に支払った。

Bは、平成15年11月2日、A及びCとともに渡米し、米国で生活し、同年Xを米国で出産した。Bは、平成16年1月30日に、XとCとともに帰国し、同年4月11日までは日本で生活し、同日3人は渡米した。Bは、平成16年9月2日、3人で帰国し、日本の自宅で生活していたが、平成17年5月9日、3人は渡米し、その後、同年8月20日に帰国した。

Xは、平成16年分の贈与税の申告をしなかつたところ、本件信託行為につき、税務署長は、相続税法（平成19年法律第6号による改正前のもの）4条1項を適用して本件相続により取得した財産を基礎に贈与税の決定処分及び無申告加算税賦課決定処分をした。そこで、Xは、その取り消しを求めて出訴したところ、「受益者」該当性を否定して請求が認容された。

地裁では、①本件信託の設定行為が相続税法4条1項の「信託行為」に該当するか否か、②Xが同条1項の「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、④Xが相続税法1条の4第3号の制限納税義務者に該当するか否か、⑤本件信託財産が国内財産かどうかについて争われたが、ここでは、①の「信託行為」該当性、②のXの「受益者」該当性を中心に紹介する。

●地裁の判旨

(1) 本件信託の設定行為が相続税法4条1項にいう「信託行為」に当たるか否かについて

「相続税法4条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いない。このような場合、納税者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。本件においても、信託行為は、信託法により規定されている概念であるので、相続税法4条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。

##### ●地裁の判旨

(1) 本件信託の設定行為が相続税法4条1項にいう「信託行為」に当たるか否かについて

「相続税法4条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いない。このような場合、納税者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。本件においても、信託行為は、信託法により規定されている概念であるので、相続税法4条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。

そして、信託法1条によれば、信託とは、委託者が、信託行為によって、受託者に信託財産を帰属させ、同時にその財産を一定の信託目的に従って受益者のために管理処分すべき拘束を加えるところにより成立する法律関係であると解されるところ、本件信託も、証拠・・・によれば、委託者であるFが、本件信託の設定行為により、受託者であるG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ので、本件信託の設定行為は、相続税法4条1項にいう「信託行為」に当たると認められる（筆者下線）。」

(2) 相続税法4条1項の「受益者」について

「通則法15条2項5号によれば、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』に成立するとされている。そして、相続税法4条1項は、『信託行為があった場合において、委託者以外の者が信託（省略）の利益の全部又は一部についての受益者であるときは、当該信託行為があった時において、当該受益者が、その信託の利益を受ける権利（省略）を当該委託者から贈与（省略）により取得したものとみなす。』と規定している。

ところで、相続税法において、同法4条1項と同じように贈与があったとみなす旨を定めた・・・各規定を通覧すると、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。これらの規定と、通則法15条2項5号を併せて読めば、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。

したがって、相続税法5条ないし9条と同様に、みなし贈与の規定である同法4条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（筆者下線）。」

「本件信託は、・・・生命保険への投資を内容とする信託であり、その信託財産500万ドルのうち、信託の費用に充てられることが見込まれる60万ドルを除いた本件信託において現実に運用することが可能な信託財産となる440万ドル全てが、本件生命保険の一時払保

険料として払い込まれている。したがって、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、すなわち保険事故であるAの死亡した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。そうすると、本件信託の受益者は、本件信託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、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ことになる。

また、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、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。

以上の事情を総合すれば、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いわざるを得ない。」と判断した。

それを受けて、Y（国、被告、控訴人）が控訴し、①Xが相続税法4条1項にいう「受益者」に当たるか否か、②本件信託が生命保険信託に当たるか否か、③Xが相続税法上の制限納税義務者に当たるか否か、④本件信託財産が我が国に所在するものであるか否か、⑤Xにおいては、贈与税の課税要件である課税標準を算定できないか否かが争われたが、ここでは①について取り上げる。

●高裁の判旨

(1) 相続税法4条1項の「受益者」について

「相続税法4条1項の『受益者』については、同法にはこれを定義する規定は置かれていないため、これについても「信託行為」と同様に、信託法における「受益者」を意味すると解す

べきである(筆者下線)。信託法(平成18年法律第108号。以下『現信託法』という。)2条6項は、「この法律において『受益者』とは、受益権を有する者をいう。」と定義しているところ、本件信託行為時の信託法(大正11年法律第62号。以下『旧信託法』という。)には『受益者』についての定義規定はないものの、上記定義と別異に解すべき根拠はないから、相続税法4条1項の『受益者』とは、「受益権を有する者をいう。」と解するのが相当である(筆者下線)。

そして、「受益権」についても、相続税法にはこれを定義する規定が置かれていないため、信託法における「受益権」を意味すると解すべきであるところ、旧信託法には「受益権」についての定義規定はない。

そこで検討するに、受益権の本質は、信託財産からの給付を受領する権利(信託受給権)にあるというべきであるが、受益者は、信託財産ないし受益者自身の利益を守るために監督的権能を与えられているのであって、信託受給権に加えてかかる信託監督的権能も受益権の内容を構成するものと解される(筆者下線)。なお、現信託法2条7項は、「この法律において『受益権』とは、信託行為に基づいて受託者が受益者に対し負う債務であって信託財産に属する財産の引渡しその他の信託財産に係る給付をすべきものに係る債権(以下『受益債権』という。)及びこれを確保するためにこの法律の規定に基づいて受託者その他の者に対し一定の行為を求めることができる権利をいう。」と定義しているところ、上記の解釈は、現信託法2条7項の定義にも沿うものということが出来る。

以上によれば、相続税法4条1項は、いわゆる他益信託の場合において、受益権(信託受給権及び信託監督的権能)を有する者に対し、信託行為があった時において、当該受益者が、その受益権を当該委託者から贈与により取得したものとみなして、課税する旨の規定であると解される(筆者下線)。

Xは、相続税法4条については、1項から3項までを考慮すれば、同法5条ないし9条と同様に、受贈者とされる者が何らかの形で贈与と同様の経済的利益を得ることとなったと認められるときに、当該利益を贈与によって得たものとみなす規定と解するのが相当であるとか、実際に贈与と同一視しうるような状況が発生した場合に、贈与を受けたと同一視できる者に担税力を認め、贈与税を課すことにしたものである旨主張し、相続税法4条1項によって課税の対象となるためには、信託受益権が信託行為の成立と同時に確定的に帰属することが必要である旨を主張する。

しかしながら、相続税法4条1項の規定は、課税の公平の観点から、相続税及び贈与税の回避(課税の繰延べや超過累進課税の回避)が行われる事態を防止するために、受託者が他人に信託受益権を与えたときは、現実に信託の利益の配分を受けなくても(例えば、期限付受益権の設定)、そのときにおいて信託受益権を贈与したものとみなして課税するものと解される。同条項の立法の経緯についても、昭和13年の相続税法の改正の際に、受益時に課税することとされたが、昭和22年の相続税法改正時に信託行為時課税とされ、昭和25年の相続税法改正によってもこれが維持されたものであって、その経緯に照らしても、上記のように解釈するのが相当である。

なお、相続税法4条2項2号ないし4号は、[1]受益の意思表示がされていないために受益者が確定されていない信託、[2]受益者不特定又は不存在の信託、[3]停止条件付で受益権を与えることとされている信託について、これらの信託は、例外的に受益権の帰属が浮動状態にあることから、受益者が確定し([1])、特定又は存在し([2])、停止条件が成就したとき([3])に、当該受益者に課税することとした規定であり、受贈者とされる者が贈与と同様の経済的利益を得ることとなったと認められるときに課税するとした規定ではないから、相続税法4条2項2号ない



し4号はXの上記主張の根拠となるものではない。

また、同法5条ないし9条との関係についても、信託行為については、上記のとおり、相続税及び贈与税の回避を防止するとの観点から、期限付受益権が設定された場合のように、信託行為時に信託の利益の配分を受けなくても、信託行為時に画一的に課税することとしたものと解されるから、同法5条ないし9条の規定から、同法4条1項の規定をXの主張のように解することはできない(ちなみに、本件信託に係るXに対する課税については、本件信託契約4条1項の生活費として、CからXに支払われるべきものであるから、Xに担税力がないとはいえない。なお、本件生命保険契約がCにおいて解約可能であることは後述のとおりである。)

さらに、相続税法4条1項が『信託(省略)の利益の全部又は一部についての受益者』と規定していることについても、これは信託受益権を元本と収益の受益権に分けることが可能であり、また、収益の受益者が複数あり得ることからこのように表現されたものと解されるから、上記の文言もXの同条項についての上記解釈を根拠づけるものとは認められない。』

#### ●考 察

名古屋地裁では、旧相続税法4条1項の信託行為について定義規定が定められていないところ、米国法に基づく信託契約が信託行為に該当するかが問題になった。裁判所は、旧相続税法4条1項の信託行為は、信託法により規定されている概念であり、信託法上の信託行為を意味すると解する。本件信託は管理処分権限自体を否定するものではないので、信託行為に該当するとした。つまり、地裁は、借用概念論からアプローチし、相続税法における「信託行為」の意義は、信託法による信託行為を意味するとしたうえで、本件信託契約による信託設定が、相続税法上の「信託行

為」にあたりと判断したのである。

「受益者」の意義について、地裁は、受贈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贈与税が課税されることから、「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」と位置付ける。したがって、信託設定時に直ちに受益者が信託から利益をえることができないこと、限定的指名権者が指名されることによりXが利益を受けることができない可能性があることから、受益者該当性を否定した。この点は、ドイツ法が改正により外国信託への財産の移転時の課税を導入したものの、撤回可能信託については、財産の拘束といった点からその射程外にあると解したことと通ずるものがある。それに対して、高裁は、借用概念につき統一説をとり、「受益者」の意義を旧信託法の「受益者」すなわち「受益権を有する者」と解釈した。信託法の受益者を前提にした解釈によれば、信託法の受益者には権利と義務があり、信託受給権と受託者を監督する信託監督の権能があるとされる<sup>(103)</sup>。例えば、新信託法による残余財産受益者は、信託終了時まで具体的な受益ができず、かつ、信託財産が現状勇姿で引き渡されるなどのように残余財産の内容が変化する場合であっても、信託監督の権能がある以上は、受益者であるとする。そのような立場にたち、高裁は信託監督の権能を有するとして、受益者該当性を積極的に解したうえで、設定時(行為時)課税は、信託設定により相続税及び贈与税の回避の防止から導入されたものであることを明らかにしつつ、設定時に受益者である以上は設定時課税の適用を受けるとしたのである。

たしかに、統一説からは信託から利益を得ていなかったとしても、信託監督の権能を有する以上は受益者と解釈できよう。このように信託から受ける権利を広くとらえることで、信託に関する租税法律関係の安定性、租税回避の抑制といった利点はある<sup>(104)</sup>。しかしながら、この事例の場合に限って言えば、

Xの年齢からすると<sup>(105)</sup>、信託監督的権能を有していたといえるのかどうか、実際にX自身が行使できる状況であったのかどうか、あてはめには若干の疑問が残る。

ドイツは、米国信託を利用することによる課税時期の延期を租税回避であると問題視し、外国信託への財産の移転時の課税を導入している点で、我が国の設定時課税の導入と問題意識は近いものがある。ドイツは信託法を制定しておらず、外国信託をドイツ税法上どのように扱うかということに重点がある。それに対して、我が国は、古くから信託法を制定し、信託法改正により財産管理としての信託の利用が想定されるなど、自国法によって信託設定が可能である。そのため、外国信託が信託法上の信託行為に該当し、有効に成立しているかの判断を介して、税法上の信託規定の解釈を行うことが考えられる。その意味で、本件高裁判決は借用概念から、第一段階で当該外国信託を信託法上の信託行為と位置付け、第二段階で税法上の評価を行ったものと評価することができよう。外国信託には多様なものがあり、信託法上の信託行為に該当しない場合はどのように判断するのか、外国信託の性質決定が問題になる。さらに、外国法上、信託契約が成立せず、日本法上、信託設定が認められる余地がある場合に、借用概念である「信託行為」の解釈に、外国法の解釈が含まれるのか、それとも、我が国国内法との類型比較といったアプローチによるべきかの問題もある<sup>(106)</sup>。

## (2) 外国信託の性質決定

我が国においても、課税上、外国信託をどのように扱うかという問題が指摘されてきた<sup>(107)</sup>。まず、我が国の税法で用いられている信託は、我が国の信託法上の信託のみを指すのか、それとも、外国信託も含まれるのかについて考察する。

現行税法では、信託という用語が使われているが、その解釈が問題となる。税法の解釈

にあたっては、私法上の文言を用いた借用概念の場合は、他の法分野で用いられているのと同じ意義に解すべきか、それとも徴収確保ないし公平負担の観点から異なる意義に解すべきかが問題になり、この点について我が国では見解が対立しているところ、他の法分野と同じ意義に解釈すべきとする統一説が、法的安定性の見地から望ましいとされている<sup>(108)</sup>。したがって、統一説からすれば、我が国税法で用いられている信託という文言は、信託法上の信託概念を念頭に置いていると解することができる。上述の中央出版事件でもこの点を前提にしている。

しかしながら、税法では、一部の例外を除き、信託法上の信託の定義は引用されていない。これについて、税法における信託課税関連規定において信託の用語の意義が定められていないことについて、疑問を呈する見解がある<sup>(109)</sup>。我が国税法上の信託は、信託法上の信託概念を念頭においたものと解したとしても、本法である税法規定において信託法2条1項を引用して信託という用語を用いていないこと、明文で信託法の条文を引用する規定があること、さらには、信託が多義的な概念であることなどから、それには、信託法上の信託以外の信託又は信託法上の信託に類似する法律関係なども含まれるのではないかという疑問である<sup>(110)</sup>。このような立場からは、税法の観点から、外国信託であっても、信託法以外の信託や信託類似の法律関係なども広く含まれることになるであろう。

それに対して、我が国の信託法が信託の定義規定を設けた経緯などから、税法上の信託の概念は、信託法以外の信託や信託類似の法律関係を包摂するものではなく、税法における信託の中心的意義は信託法上の信託と同義とする見解がある<sup>(111)</sup>。このような立場をとったとしても、近年において要件面と効果面において信託法上の信託に類似する法律関係が観念されていることなどから、税法上の信託の概念は信託法上の信託概念より広く捉え

ることができるというのである。例えば、外国の信託は多様であり、我が国信託法の要件を満たせば法的効果が生ずるとはいいきれないことから、その要件に完全に合致しない場合でも、少なくとも要件、効果の双方が類似するのであれば、信託税法規定の適用が認められる余地が指摘されている<sup>(112)</sup>。その場合に、類似性、整合性の課題があり、信託法上を手掛かりに判断すべきか、それとも、税法の観点から判断すべきか必ずしも判然としない。このような見解は、上述のドイツ法の議論に類似するものである。外国信託が我が国の信託法上の信託に該当しない場合であっても、税法の観点から要件、効果の類似性から税法規定をあてはめることになろう。

上述の中央出版事件では、信託の準拠法とされた米国州法ではなく日本法を参照している<sup>(113)</sup>。当事者が準拠法を選択し、外国信託が有効に成立していなかった場合に、準拠法を税法規定の適用上も尊重すべきか、あるいは、日本の民商法による判断に委ねるべきかの議論がある。日本の制度のみを対象にしている場合と外国法制度を含むことが明らかな場合を除き、税法で用いられている文言は、日本法のみを指すのか、外国法が含まれるのかが問題となる<sup>(114)</sup>。借用概念の統一説を前提に、外国法を含めることには、多様な外国制度があり、法秩序の一体性と法的安定性から批判的な意見がある<sup>(115)</sup>。

外国の法形態を課税上どのように扱うかについては、これまでも議論があり<sup>(116)(117)</sup>、裁判所でも争われてきた。例えば、我が国の法制では想定していないハワイ州のジョイント・アカウントが相続財産に含まれるか否かが争われた事件がある<sup>(118)</sup>。裁判所は、相続準拠法は日本法であり、相続財産の範囲は日本法によるが、ジョイント・アカウントに適用される個別準拠法はハワイ州法であることから、相続財産該当性を認めなかった。さらには、外国のリミテッド・ライアビリティー・カンパニーやリミテッド・パートナーシップ

といった法形態の法人該当性が問題になったこともある。例えば、デラウェア州のリミテッド・パートナーシップが「法人」に該当するか否かが争われた事件では、下級審の多くは借用概念の統一説をとり、設立準拠法に依拠しつつ、内国私法準拠説、外国私法準拠説に判断が分かれていた<sup>(118a)</sup>。学説上も、租税法固有の判定基準による見解、日本の「法人」概念との等価性を基準とする見解、設立準拠法を基礎に実質を考慮する見解、設立準拠法のみにも依拠する見解に分かれている<sup>(119)</sup>。最高裁は、外国私法準拠説と内国私法準拠説を併用し、設立準拠法上日本法の法人に該当する地位が付与されているか、そうでない場合は、権利義務の帰属主体として認められるか否かを検討すべきとした<sup>(120)</sup>。

外国信託がエステート・プランニングに用いられる可能性があることから、取引の前提として私法と税法の解釈に際して参照される私法を区別して論ずる意見がある<sup>(121)</sup>。なぜなら、準拠法の選択如何で課税関係が変更されることは課税公平性から問題があるからである。そうだとすれば、遺留分に係る内容等を含む外国信託の相続の問題については、相続準拠法の適用が考えられるが、信託準拠法との優先劣後の関係など課題も多くある。外国信託の課税関係を考えるうえで、タックス・プランニングに用いられる可能性があることから、その国の法概念にない場合の性質決定と類似制度がある場合の解釈適用の問題は異なる。ドイツがタックス・プランニング回避の観点から「財産集合物」という定義に多様な外国信託を含めていたのに対して、信託制度を有する日本は、信託法上の信託行為などの法概念に等価性から外国信託をあてはめようとするところから射程範囲は狭い。

外国信託の多様化ゆえ、外国信託の居住地、あるいは信託財産の所在の判定<sup>(122)</sup>、国際的  
二重課税の調整など残された課題も多い。例えば、米国の信託税法は受託者課税を介した受益者課税を原則としており、我が国で設定

時に受益者課税を行うことにより、受託者課税と受益者課税の経済的<sup>(123)</sup>二重課税の可能性が指摘されている。所得課税分野による納税主体のミスマッチはBEPSプロジェクトで問題視されていたところであるが、相続税分野のミスマッチの調整について議論は十分ではない。米独相続税条約では、異なる納税主体による調整規定は定められていないが、両国による信託財産の移転に係る短期の課税時期のミスマッチを調整する規定が定められている。日米相続税条約では、信託に関する課税の調整規定は見られない。今後、我が国でも国際相続の事例が増加し、財産管理として外国信託が用いられることも少なくないことが予想される<sup>(124)</sup>。そうであれば、国際的なタックス・プランニングの防止だけでなく、外国信託の課税時期のズレ、納税主体のミスマッチによる二重課税の調整、無制限納税義務の拡張との関係についても検討する必要がある。

## V 検討 (まとめ)

### 1. 国際私法の観点から

信託の問題に適用される準拠法をめぐると日本の国際私法とフランスないしドイツのそれとを比較すると、特に遺言信託の準拠法に関するドイツ国際私法上の立場が、日本やフランスにおける主流の考え方（および、ハーグ信託条約の立場）とは異なることが注目される。つまり、フランスや日本の国際私法の多数説（および、ハーグ信託条約の立場）は、生存者間信託と遺言信託とを区別することなく当事者自治を適用しようとするが、ドイツ国際私法上の主流の考え方は、両者を区別したうえで、遺言信託は相続の問題として、相続準拠法に服せしめるのである。

これは、前述のように、ドイツ国際私法が、外国法に基づく遺言信託の設定によってドイツ相続法上の重要な規律が逸脱されることは基本的に許されるべきではないとの考え方を

とっていることの現れであるといえる。しかし、EU相続規則が、限定的ではあるが相続準拠法の選択を認め、相続の準拠法の領域でも一定範囲で当事者自治を認めたことから、ドイツ国籍者であっても米国に住所を有するような者は、米国の州法を相続準拠法として選んでおくことができる。ただしドイツ判例は、ドイツ物権法と信託とは相いれないと判断してきているため、ドイツ所在財産を直接に信託財産とすることは今後とも必ずしも容易ではないと考えられる。

他方、日本やフランスの国際私法上も、信託準拠法の適用範囲を限ったうえで、遺留分権者の範囲や遺留分の内容等の相続の問題については、別途、相続準拠法が適用されるとするのが多数の立場である（ハーグ信託条約15条も同様の立場）。そこで、相続準拠法と信託準拠法との適用関係が問題になり得るが、どちらかが一定範囲で優先されるのか、累積的に適用されるのか、法適用に当たっての「適応」の在り方等、未解決の事項も多い。

前述のように、フランスでは（ドイツにおけるのと比べて）、外国法に基づいて設定された信託の効力が比較的寛容に（柔軟に）認められてきたとされるが、それは逆にいうと、信託準拠法が信託財産所在地以外の法域の法である場合の信託準拠法と財産所在地法等との適用関係<sup>(125)</sup>について、必ずしも厳格なルールが確立しているとはいえなかったという意味にもとれる。信託に関する課税制度等が整備されるに伴い、財産所在地法上の手続規定や強行規定が明確化されると、そうした財産所在地法上の強行的規定の潜脱が許されるわけではないことが今後さらに明らかになってくることも考えられる。

なお、税法との関係では、税法規定の適用対象となる私法的関係の確定の問題と税法規定の解釈の問題とは区別される必要がある<sup>(125a)</sup>。特に、税法規定の解釈という側面においては、明文上（本稿との関係では、フランス税法典 Article 792-0 bis）、税法上の

“trust”を「フランス以外の国の法に基づき成立せしめられる」ものに限定しているフランス法の場合とは異なり、私法上の「信託」制度が存在し、さらに税法上も同じく「信託」の用語が使用されている日本法においては、そもそも税法規定上の「信託」の概念に「外国法に基づき成立せしめられる信託」が含まれるのかどうかも問題になり得る。

## 2. 税法の観点から

信託がエステート・プランニングに利用されてきたことから、ドイツも日本も委託者から財産が受託者に移転した時点での課税を導入した点に類似性が見られる。ドイツは信託法を有さないことから、外国信託を念頭におき、相続税法に「財産集合物」という定義を置き、「財団」と類似するものとして課税関係を構築してきた。そのうえで、法文上は明らかにしていないものの、遺言信託と生存者間信託を区別して国内法を解釈してきた。限定的ではあるものの、ドイツは、米国との相続税条約において外国信託の課税時期のズレによる二重課税を調整する規定をもつ。

日本は信託法を有することから、第一段階では、借用概念を前提とし、信託法上の信託としての等価性から、外国信託を性質決定したうえで、第二段階で課税関係を決定する。ただし、税法上の信託の概念は、信託法の信託のみに限定されているのではないため、信託法上の信託の特徴を前提としてより広範な概念であるとする見解もあることに留意が必要である。外国信託の多様性を鑑みれば、信託が有効に成立し、遺留分侵害の問題がないのであれば、そのような解釈も可能だと思われる。

外国信託の利用が今後ますます増加するならば、外国信託の居住地、信託財産の所在の判定、国際的二重課税の調整など残された課題についても検討していく必要がある。

## VI 結 語

実のところ、本稿の基となる共同研究を税法研究者と国際私法研究者とで行うにあたって、特に最初は、税法の観点と国際私法の観点との接点を見つけることに困難を覚えた。お互いに、「その問題は、自分の専門分野において解決されるべき問題ではなく、相手の専門分野で解決されるべき問題なのではないか」と考えてしまったのである。

それはともかく、我が国は、ドイツ法やフランス法とは異なって、コモン・ロー上の信託制度に比較的忠実な信託法を国内法として有しており、ドイツ法ともフランス法とも異なる形での信託課税の法を有している。法状況が全く異なるようでありながら、私法上も、課税にかかる公法的な観点からも、各国における問題意識には共通点も見られ、フランス法やドイツ法の在り方を知ることによって、日本法の解釈を再検討する契機にもなった。本稿では取り組めなかった個別論点を含め、税法分野と国際私法分野といった専門分野の垣根をこえて、今後さらに比較法的観点からの研究が深められることを願っている。

### 【注】

- (1) ただし、日本法は信託制度以外についても英米法の影響を受けているとはいえ、日本の私法がフランス法やドイツ法等の大陸法系に属する限りで、わが国における信託をめぐる私法的規律の在り方は、イングランドや米国のコモン・ロー系の州におけるのとは異なる諸問題を抱え得る。この点、水野紀子「日本相続法の特徴について」同・編著『信託の理論と現代的展開』（商事法務、2014年）195頁以下、参照。
- (2) Convention on the law applicable to trusts and on their recognition（信託の準拠法および承認に関する条約）。本稿では、池原季雄『国際信託の実務と法理論』（有

斐閣、1990年) 186頁以下に掲載されている道垣内正人教授の邦訳に依拠する。本稿執筆時点で、日本・ドイツ・フランスの3カ国は、未だこのハーグ信託条約を批准していない。

- (3) ハーグ信託条約 2 条 1 項、参照。
- (4) ハーグ信託条約の「信託」と各国の類似制度について、H. Van Loon, “The Hague Convention of 1st July 1985 on the Law Applicable to Trusts and on their Recognition”, in *Trust et Fiducie*, Montchrestien, 2005, p.19, esp., p.23 参照。Also see, Dominique Bureau & Horatia Muir Watt, *infra* note 7, p.313.
- (5) 国際私法独自説によると、抵触法上の法律概念は「特定の実質法によって決定されるのではなく、国際私法の機能と目的とを考慮して独自に決定されるべき」こととされる。例えば、櫻田嘉章＝道垣内正人編『注釈国際私法 第2巻』(有斐閣、2011年) 221頁以下(櫻田)、中西康ほか『国際私法〔第3版〕』(有斐閣、2022年) 56頁以下、澤木敬郎＝道垣内正人『国際私法入門〔第8版〕』(有斐閣、2018年) 20-21頁、木棚照一編著『国際私法』(成文堂、2016年) 53頁以下、特に56頁、参照。
- (6) 税法分野での議論状況について、阿部雪子「国際信託の課税に関する準拠法の適用」経営経理研究111号279頁(2018年)、瀧圭吾『所得課税の国際的側面』(有斐閣、2016年) 309頁以下、弘中聡浩「我が国の租税法規の国際取引への適用に関する一試論」西村あさひ法律事務所編『西村利郎先生追悼論文集 グローバリゼーションの中の日本法』(商事法務、2008年) 363頁、等を参照。また、校正段階で、横溝・後掲注117、特に21頁以下に接した。
- (7) Dominique Bureau & Horatia Muir Watt, *Droit international privé*, Tome II, Partie spéciale, 4e édition mise à jour, puf, 2017, p.94. Also, see, Marie Goré,

“La reconnaissance des trusts étranger en France”, *Le trust en droit international privé: Perspectives suisses et étrangères*, Schulthess, 2005, pp.49 et s, esp., p.50.

- (8) Sara Godechot, *L'articulation du trust et du droit des succession*, Editions Pantheon-Assas, 2004, esp., p.244 ; Dominique Bureau & Horatia Muir Watt, *supra* note 7, n° 695.
- (9) この立場に対しては、「契約債務の準拠法に関するローマ I 規則」(Regulation (EC) No 593/2008 of the European Parliament and of the Council of 17 June 2008 on the law applicable to contractual obligations) 1 条 2 項 h 号が信託を同規則の事項的適用範囲から除外していることと整合的なのかが問われ得る。しかし、信託自体ではなく、信託成立の前提となる設定行為たる契約に同規則が適用されることまで否定されているわけではない、との反論がなされる(この点、Dominique Bureau & Horatia Muir Watt, *supra* note 7, n° 695を参照)。
- なお、ローマ I 規則 1 条 2 項 h 号における“trust”は極めてイングランド的な概念に基づいているところ、大陸法上の信託類似の制度(“trust-like institutions”)は契約に基づく制度という性質を有することが多く、それゆえ、大陸法上の信託類似の制度はローマ I 規則の適用範囲に含まれる(大陸法上の当該制度がイングランド的な枠組みを採用していない限り)、と理解されている。この点、Ulrich Magnus & Peter Mankowski (edited by), *Rome I Regulation*, Ottoschmidt, 2017, p.67 (Alfonso-Luis Calvo Caravaca & Javier Carrascosa González 執筆) 参照。
- (10) Dominique Bureau & Horatia Muir Watt, *supra* note 7, n° 690.
- (11) Caron 事件 (Cour de cassation, 1re Ch. Civ., 20 mars 1985 ; Revue Critique DIP

- 1986, pp.66 et s., note Yves Lequette.) 参照。
- (12) 相続準拠法がフランス法である場合に遺留分侵害が問題となり得るほか、相続準拠法がフランス法ではない場合であっても、信託財産がフランス所在財産である場合にフランスの（国際）公序との関係が問われ得ると考えられる。しかし、事案が公序に反すると解されるか否かの判断は個別事情による。この点、後述（本稿Ⅱ 1(2)(iii)）する。
- (13) Jean-Paul BERAUDO, «Trust», *Répertoire de droit international Dalloz*, n°s. 38-39 (2012).
- (14) Epoux Courtois et autres c/ Consorts de Ganay, Cour d'appel de Paris, 10 janvier 1970, journal du droit international 1973, pp.207 et s., note Yvon Loussouarn.
- (15) 信託財産は、夫人が米国に有していた有価証券等であったようである。Julien Perrin, *Le "Trust" à l'épreuve du droit successoral en Suisse, en France et au Luxembourg: Etude de droit comparé et de droit international privé*, Librairie Droz, Genève, 2006, pp.128 et s.においても、Ganay 事件の事案と複数論者による分析の紹介がなされている。
- (16) Yvon Loussouarn の評釈（前掲注14）によると、夫人の親族の一部が、信託が無効であるとしてセヌ大審裁判所に訴えを提起し、次のような主張がなされた。即ち、①フランス国際私法によると当該信託合意の有効性は相続の問題であり、被相続人の最後の住所地であるフランス法が適用されるところ、フランス法上は信託の制度が存在しない以上、信託合意は無効である、さらに、②もし信託が有効に設定されたとしても、後の遺言によって取り消された、と。しかし、セヌ大審裁判所は、この主張を容れなかった。上訴がなされ、パリ控訴院は、当該信託は当事者の指定した法（ここでは米国の法）によるとしたうえで、信託は取り消されていないとの判断を示した。信託を取消すためには、明示的に受託者たる会社に意思を伝達するという条件を満たすことが必要であるところ、遺言によってはこの条件は満たされないと判断されたようである。
- (17) Dame B 事件, Tribunal de grand instance de Bayonne, 28 avril 1975, *Rev.crit. DIP* 1976, p.330.
- (18) See, Georg Wittuhn, *Das internationale Privatrecht*, Peter Lang, 1987, S.85.
- 前述のように（Dominique Bureau & Horatia Muir Watt, *supra* note 7）、遺言信託を相続の問題であると性質決定する場合、信託が有効とされる可能性が低くなる懸念がある。ただ、これを懸念と考えるか妥当であると考えんかは、相続法上の規律の逸脱につながるような行為を全面的に否定すべきと解するか否かによるといえる。
- (19) Dominique Bureau & Horatia Muir Watt, *supra* note 7, n°855は、信託を既存のフランス法上のカテゴリーに包摂することは妥当ではないとの立場から、2005年のフランス破毀院判決（Cour de cassation, civ. 1<sup>re</sup>, 7 déc. 2005, Rapport Cour de cassation, 2005, p.408; *Rev. Crit. DIP*, 2006, p.583, note S. Godechot-Patris）の性質決定を批判する（筆者はまだこの破毀院の判断に接することができていないが、どのような事案に対する判示なのか検討を要する）。Dominique Bureau & Horatia Muir Watt, *Ibid.*によると、信託の有効性の問題を相続の準拠法や信託財産所在地の法に連結するのは妥当ではなく、信託の成立・有効性等の問題には、相続準拠法とは別個独立の単位法律関係が設定されるべきであるという。もちろん、信託の準拠法によって信託の有効性が認められたからといって、相続準拠法や信託財産所在地法上の規律か

- ら常に逃れられることを意味するわけではない。
- (20) ハーグ信託条約7条。
- (21) Dominique Bureau & Horatia Muir Watt, *supra* note 7, n° 695. なお、信託の制度がもともとコモン・ロー系の法域の法に基づく制度であることから、準拠法の指定がない場合であっても、当事者にコモン・ロー系の国の法に拠る意思があったものと推定される、との指摘もある (See, Pierre Mayer & Vincent Heuzé, *Droit international privé*, 11e édition, LDGJ, 2014, p.533.)。
- (22) *Supra* note 13、特に、n°40.
- (23) フランス税法の適用を確保するためにも、一定の場合はフランスでの登録が義務付けられている。
- (24) ハーグ信託条約15条も、「この条約は、法廷地の抵触法によって定める規定で、特に、次の事項に関するものの適用を妨げるものではない。」として、そのC号において、「遺言によると否とを問わず、相続権、特に、配偶者等の遺留分」を挙げる。
- (25) Cass. 1re civ., 27 sept. 2017. これについての評釈として、Marie Goré, “Requiem pour la reserve hereditaire,” *Defrenois* 12 oct. 2017, n 129wl, p.23; Cyril Nourissat & Mariel Revillard, *La Semaine Juridique Edition Generale* n°47, 20 November 2017, p.1236; Michel Grimaldi, “La réserve ne relève pas de l’ordre public international,” *RTD Civ.* 2018, pp.189 et s. マクシム・ジュリエヌ (羽賀由利子・訳) 「恵与の国際化」*慶應法学*39号123頁 (2018年)、特にその130頁にも言及がある。
- (26) 信託財産の一部は、フランスに所在したようである。Marie Goré, *supra* note 25 は、これをあえて指摘する。
- (27) Michel Grimaldi, *supra* note 25は、破産院の判断について、一方で、準拠外国法が遺留分制度を有さないこと自体によってその外国法がフランス国際公序に相反することにはならないとしつつ、他方で、相続分を害されることによって「遺留分権者」が経済的に困窮するような状況がある場合は、遺留分制度を有しない当該外国法の適用がフランス国際公序に反することになり得るとの解釈を示したものと解したうえで、そのような破産院の方向性は、遺留分制度を蔑ろにし、民事的秩序を守るために不可欠な諸価値の均衡を破壊するものである等と批判する。
- (28) 山田希「フランス信託法の基本構造」*名古屋大学法政論集*227巻597頁 (2008年)、小梁吉章『フランス信託法』(信山社、2011年)、中原太郎「フランス民法典における『信託』について」『信託の理論と現代的展開』(商事法務、2014年) 253頁以下、等。
- (29) ハーグ信託条約を批准すべきでない理由の1つとして、内国の制度が整備されないまま外国法上の信託を承認すべきことになると、フランスからの資産の流出に対して手をこまねいて傍観するしかなくなるおそれがあること、が挙げられていたからである。
- (30) 恵与とは、「実現方法の如何を問わず、すべての無償処分 *disposition à titre gratuit* をいう。」(山口俊夫編『フランス法辞典』(東京大学出版会、2002年) 334頁)。
- (31) フランス民法典2013条。マクシム・ジュリエヌ (羽賀由利子・訳)・前掲注25、140頁も参照。
- (32) フランス税法の2011年改正については後述する。Also see, Agnes de l’Estoile Campi & Adea Meidani, *infra* note 47, p.404.
- (33) フランス語の原文の文言として、“trust” という語が使用されている。
- (34) Jean-Marc Tirard, “Taxation of Trusts in France,” in *Taxation of Trusts in Civil Law Jurisdictions: 2<sup>nd</sup> Symposium of International*



- Tax Law*, Schluthess, 2010, p. 111, esp., pp.116-117. Jean-Marc Tirardによると、他のいくつかの法域（国）とは異なり、フランス税法は「経済的現実 (economic reality)」に基づいて解釈されることはない。しかし、税務当局は、取引が課税を逃れること等のみを目的としているような場合は、法の濫用として当該取引を否定する（“the tax authority can challenge a transaction on the grounds of abuse of law”）ことができるという（*Ibid*, p.116）。
- (35) Cour de cassation, 1re civil, *Recueil Dalloz* 1996, pp 390 et s. ; *Rev. crit. DIP* 1996, pp. 692 et s. なお、Zieseniss 事件における信託が取消可能信託であったことから、フランス法上の如何なる種類の贈与にもあたらないはずであるとして破毀院判決における性質づけを批判するものとして、Gauthier Blanluet & Jean-Pierre Le Gall, *infra* note 44.
- (36) 生存者間信託で、かつ、取消可能信託であった。
- (37) 恵与の減殺とは、「遺留分を侵害された相続人の請求に基づき、恵与者の処分任意分（……）を超える部分についてなされる減殺」（山口編・前掲注30、492頁）のことである。
- (38) 少なくとも legal ownership は移転する。
- (39) 原審（パリ控訴院）は死因処分と解していたが、破毀院は原審判断を破棄している。
- (40) Cour cass. 1<sup>re</sup> civ., 15 mai 2007 ; Frédéric Douet, «Trust successoral irrévocable et droits de mutation à titre gratuit», *Recueil Dalloz* 2007, p.1941. (Frédéric Douet の紹介によると、破毀院のこの2007年判決の事案は以下のようなものであった。フランス国籍を有する米国在住者〔以下、「設定者」と呼ぶ〕が1947年に米国法に基づく信託を設定した。設定者の生存中は設定者がその収益を得て、その死亡後は子らに財産が分配されることになっていた。設定者は1950年にこの信託を取消不能信託とした後、1995年に死亡した。フランス税務当局が設定者の子らに無償譲渡税の支払いを求めたところ、子らは手続法上及び実体法上の理由を挙げて支払義務がないことを主張した。無償譲渡がなされたのは設定者が信託を設定したときであって、設定者の死亡時ではない、というのが、子らの実体法上の主張であった。)
- (41) Beraudo, *supra* note 13, no. 47 ; Mariel Revillard, *Stratégie de transmission d'un patrimoine international: Nouvelles perspectives*, 2e édition, Defrénois, Lextenso éditions, 2016, p.99. 2007年の事件で、破毀院は信託をフランス税法との関係でも「間接贈与」と性質づけた。この点、Jean-Marc Tirard, *supra* note 34, p.113も参照。
- (42) しかしながら、Zieseniss 事件で問題となった信託は取消可能信託であったのに対し、2007年判決の事案は少なくとも設定者の死亡時より前に取消不能信託とされていたという違いがあった。
- (43) Gauthier Blanluet & Jean-Pierre Le Gall, *infra* note 44.
- (44) Gauthier Blanluet & Jean-Pierre Le Gall, “Le trust au pied du mur,” *Droit fiscal* no.29, 21 juillet 2005, pp.27 et s. は、2004年のNanterre大審裁判所の判断 (jugement du TGI Nanterre du 4 mai 2004) が、フランスの裁判所がフランス税法との関係で判断を行った初めての事例であるとする。Nanterre大審裁判所の判断は、フランスに住所を有する受益者のISF (impôt sur la fortune) に関する納税義務に関する事案であった。
- (45) Cour d’appel de Versailles, 1re Chambre, Section 1, Arrêt du 12 janvier 2018, Répertoire général n° 16/01231.
- (46) Loi n°2011-900 du 29 juillet 2011 de

finances rectificative pour 2011.

(47) さらに、2013年法で、公的な登録機関が設置されることになった。See, Agnes de l'Estoile Campi and Adea Meidani, "French Tax Treatment of Foreign Trusts and the Related New Public Register," *European Taxation*, September 2016, p.404, esp., p.405.

(48) 署名はしている。

(49) Direction generale des finances publiques, BOI-DJC-TRUST-20150304. このガイドラインでは、信託の制度は外国の法システムでは普及しているが、フランスには存在しない制度であるとし、信託の特徴として、財産権が、受託者に帰属する legal ownership と受益者に帰属する equitable interest とに分属することを指摘する。さらに、信託はフランス法上は存在しない要素であるが、判例上、外国で設定された信託が一定の要件を満たせばフランスで効果を生じせしめることが認められているとして、本稿でも先に触れたパリ控訴院の Ganay 事件 (See, *supra* note 14) を挙げている。

(50) 具体的な課税の基準としては、一方で、「贈与・相続」により信託に付される財産や権利等の譲渡があったと認められる場合は、譲渡時の価額につき無償譲渡税が課される (Article 792-0 bis II-1)。他方、「贈与または相続との性質決定が当てはまらない場合」 (Dans les cas où la qualification de donation et celle de succession ne s'appliquent pas) は、信託設定者の死亡時にその相続に統合されずに受益者に譲渡される信託財産、または、設定者の死後も信託に残される信託財産について、死亡による譲渡税 (droits de mutation par décès) が課される (Article 792-0 bis II-2)、ことが定められている。

(51) Alain Lacourt, "La fiscalité des donations et des successions en droit

français: Lignes directrices," in (sous la direction de Edouard-Jean Navez) *La fiscalité des successions et des donations internationales: Théorie générale et applications en droit comparé*, Bruylant, 2011, pp.299 et s., esp., p.306.

(52) 田中美穂「ドイツ国際私法における信託」立命館法学5=6号175頁以下(2011年)、特に、180頁。

(53) Jonas Hermann, "A German View on Trusts: Selected Aspects of Trusts and their Possible Impact on the Reception of Trusts by German Courts under Civil Law," *ZVglRWiss* 117 (2018), pp.260-282, esp., p.263. ただし、生存者間信託の性質決定については議論があり、契約の問題というよりも会社の設立の問題に近いとして、ドイツにおける会社の従属法についての考え方にしたがって信託財産の実際の管理がなされる地の法 (Sitztheorie) が準拠法になるとすべきとの考え方等もある (こうした立場の説明については、Mike Wienbracke, *English and Scots Trusts under the German Inheritance and Gift Tax Act (ErbStG)*, Nomos, 2005, pp.37-38を参照。)。また、田中・前掲注52、182頁でも紹介されている。

(54) 遺言信託の場合について相続の問題と性質決定することについては、ドイツでは、ほぼ異論がない。この点、Mike Wienbracke, *supra* note 53, p.35 ; Heinrich Doerner, "Der Trust im deutschen Internationalen Privatrecht," in (hrsg. von Richter/Wachter) *Handbuch des internationalen Stiftungsrechts*, zerb, 2007, p.211, esp., p.218, 参照。

(55) 田中・前掲注52、185-186頁を参照。

(56) Mike Wienbracke, *Trusts in Deutschland: Zivilrecht-Steuerrecht*, Springer Gabler, 2012, S.33.

(57) 田中・前掲注52、186頁参照。

- (58) *See, supra* note 9.
- (59) “(h) the constitution of trusts and the relationship between settlors, trustees and beneficiaries”. つまり、h号で除外されているのは、「信託の設定および設定者・受託者・受益者の間の関係」である。
- (60) Rauscher/von Hein, EuZPR/EuIPR (2016), Art 1 Rom I-VO Rn 51 ff. なお、ローマ I 規則の前身であるローマ条約（契約債務の準拠法に関する条約）1条2項g号における同一内容の適用除外と当時のドイツ民法施行法との関係、および、生存者間信託の準拠法決定にあたってドイツ民法施行法27条以下（契約の準拠法決定について）が適用ないし類推適用されると解されていたとの経緯につき、田中・前掲注52、特に181-182頁も参照。
- (61) Regulation (EU) No.650/2012 on Jurisdiction, applicable law, recognition and enforcement of decisions and acceptance and enforcement of authentic instruments in matters of succession and on the creation of a European Certificate of Succession.
- (62) Bar/Mankowski, IPR II, C.H.Beck, 2019, S.804-805. また、Bonomi/Wautelet, *Le droit européen des successions: Commentaire du Règlement (UE) no 650/2012 du 4 juillet 2012*, 2e édition, Bruylant, 2016, p.117でも、信託に関する幾つかの問題については、EU相続規則の適用があり得ると説明する。Richard Frimston, in Bergquist et al., *EU Succession Regulation*, Ottoschmidt, 2015, Art. 1 para 60は、信託に関する問題でEU相続規則から除外される事項は制限的に解されるべきであって、信託の機能 (the functioning of the trust) に関する規律に限られるべきであろうと指摘する。
- (63) Bar/Mankowski, a. a. O. (Fn. 62), S.805.
- (64) BGH, 13 June 1984, IV a ZR196/82; IPRax 1985, p.221.
- (65) *See*, Mike Wienbracke, *supra* note 53, p.39. 連邦通常裁判所の1984年判決の立場に対して批判的な見解として、*see*, Peter Czermak, *Der express trust im internationalen Privatrecht*, Peter Lang, 1986, S.286.
- (66) 田中・前掲注52、186頁以下も参照。
- (67) KG, Beschluss vom 3. 4. 2012, ZEV 2012, S.593.
- (68) 英語版の条文見出しは、Adaptation of rights *in rem* である。
- (69) Mike Wienbracke, *supra* note 53, p.36.
- (70) a. a. O. (Fn. 67).
- (71) EU相続規則21条が、一般的ルールとして、被相続人の死亡時の常居所地法が相続の準拠法になるとするのに対し、同規則22条は、被相続人に国籍を付与している国の法を相続準拠法として選択することを認める。
- (72) Mike Wienbracke, *supra* note 53, pp. 39-40.
- (73) 公序について、*see*, Jonas Hermann, *supra* note 53, pp.280-281.
- (74) Mike Wienbracke, *supra* note 53, p.32.
- (75) Mike Wienbracke, *supra* note 53, pp. 32-33.
- (76) Meincke/Hannes/Holtz, ErbStG Kommentar, 18. Aufl., § 2, Rn.6, 2021.
- (77) BFH, Urteil vom 12. 5. 1970, BStBl II 1972, 462.
- (78) BFH, Urteil vom 7. 5. 1986, BStBl II 1986, 615 (617).
- (79) BFH, a. a. O. (Fn. 77), 462.
- (80) Troll/Gebel/Jülicher/Gottschalk, ErbStG § 2, Rn.93.
- (81) BFH, Urteil vom 4. 7. 2012, BStBl II 2012, 782.
- (82) *Jülicher* in Flick/Piltz, Der International Erbfall, 2. Aufl., C. H. Beck, 2008, Rn.1905; RFH, Urteil vom 24. 9. 1935, RStBl 1935, 1366 (1368); BFH, Urteil vom 13. 6. 1984,

- IPRAX 1985, 221 (223).
- (83) BFH, a. a. O. (Fn. 78), 615; Meincke/Hannes/Holtz, a. a. O. (Fn. 76), Rn.108.
- (83a) Mike Wienbracke, a. a. O. (Fn. 56), S. 63; Schindhelm/Stein, Der trust im deutschen Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht, StuW 1999, 31; Kilius, Common Law Trusts: New Developments Affecting the German Tax Status of Grants and Beneficiaries, Intertax 1994, 195.
- (84) Schindhelm/Stein, Der Trust im deutschen Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht nach dem Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002, FR 1999, 880. 家族財団については、木村弘之亮「相続税の客体としての家族財団—ドイツ相続税法1条1項4号の解釈をめぐって—」法学研究71巻1号65頁(1998年)。
- (85) 例えば、各国の信託とその課税制度の特徴を紹介したものとして、中里実「各国の信託税制—英米法制と大陸法制を比較しながら—」信託190号46頁(1997年)。
- (86) Entwurf eines Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002, BT-Drucks. 14/23 vom 9. 11. 1998.
- (87) Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002, BGBl I 1999, 402; Schindhelm/Stein, a. a. O. (Fn. 84), 886.
- (88) Rolf Fügler/Christian von Oertzen, Die neue Trustbesteuerung in der Erbschafts- und Schenkungssteuer, IStR 1999, 11 (13).
- (89) ErbSt-DBA D/USA vom 3. 12. 1980, BStBl. I 1982, 847. 米独相続税条約に言及したものとして、手塚貴大「国際相続・贈与への二重課税排除」日税研論集83号51、81頁(2023年)。
- (90) Christian von Oertzen/Tomas Stein, Deutsch-US-amerikanische Nachfolgeplanung: Steuervorteile im ErbStG durch Verwendung von Trusts, ZEV 2010, 500 (504); Jülicher, a. a. O. (Fn. 82), Rn.1937.
- (91) Jülicher, a. a. O. (Fn. 82), Rn.1937.
- (91a) Rolf Fügler/Christian von Oerczen, a. a. O. (Fn. 88), 15.
- (92) 早川・後掲注97、122頁。
- (93) 澤木＝道垣内・前掲注5、特に、211-212頁、林貴美「国際私法と相続準拠法」同志社法学69巻7号517頁(2018年)、特に、526-527頁、八並廉「信託の準拠法に関する考察——信託当事者間関係の多様化に着目して」国際私法年報15号195頁(2013年)、特に、211頁、参照。なお、「法の適用に関する通則法」の制定過程で、信託の準拠法についての新たな明文規定を設けることが検討されたが、結局、時期尚早などの理由によって規定を設けないとの結論に至ったとの経緯・議論状況については、櫻田嘉章ほか『注釈国際私法 第1巻』(有斐閣、2011年)343頁以下(神前禎)が詳しい。
- (94) 田中美穂「信託の準拠法と信託財産準拠法の適用関係について」近大法学58巻4号1-32頁(2010年)、特に、11頁。
- (95) 遺言のみならず、「信託を設定することを約する契約」についても、信託準拠法とは別の単位法律関係に属する問題になるとの考え方(澤木＝道垣内・前掲注93、211-212頁)がおそらく多数説である。この立場の趣旨は、ハーグ信託条約4条の定めるところと同様であると考えられる。
- (96) 澤木＝道垣内・前掲注5、212-213頁。
- (97) 早川眞一郎「信託と相続の交錯」池原季雄編『国際信託の実務と法理論』(有斐閣、1990年)112頁、特に127頁、参照。
- (98) 知財高裁平成24年2月14日判決(裁判所ウェブサイト掲載)。この原審の東京地裁平成22年2月10日判決(裁判所ウェブサイト掲載。この評釈として、野村美明・ジュリスト1420号353頁、がある)もこの点は同様である。日本の相続税法上の「受益者」該当性が争点となった事件(信託の私法上の有効性等は争点になっていない)(名

- 古屋地裁平成23年3月24日判決〔裁判所ウェブサイト掲載〕および、その控訴審の名古屋高裁平成25年4月3日判決〔裁判所ウェブサイト掲載〕でも、信託契約の準拠法がその契約に定められた米国ニュージャージー州法であること自体は全く争われていない。税法関連の争点については後述する。
- (99) 東京地判平成30年9月12日金融法務事情2104号78頁。張斯琪「判批」ジュリスト1540号95頁（2020年）。林幸一「立法趣旨から探る税務のポイント（第61回）信託による遺留分の侵害」税理63巻11号202頁（2020年）。
- (100) DHC コメントール相続税法・相続税法9条の2・1085の3。
- (101) DHC コメントール相続税法・相続税法9条の2・1085の4。
- (102) 地裁の評釈として、仲谷栄一郎・田中良「判批」国際税務31巻9号74頁（2011年）、橋本守次「判批」月刊税務事例43巻12号1頁（2011年）、岡本高太郎「判批」税務弘報59巻10号150頁（2011年）、宮塚久「判批」ジュリスト1433号52頁（2011年）、品川芳宣「判批」TKC 税研情報20巻6号59頁（2011年）、品川芳宣「判批」税研161号68頁（2012年）、本庄資「判批」ジュリスト1443号122頁（2012年）、泉絢也「判批」月刊税務事例44巻12号39頁（2013年）、占部裕典・新・判例解説 Watch（法学セミナー増刊）12号189頁（2013年）、高裁の評釈として、一杉直「判批」国税速報6285号17頁（2009年）、千葉寛樹・旬刊速報税理32巻31号36頁（2009年）、野一色直人「判批」税務弘報61巻10号121頁（2013年）、田中啓之「判批」ジュリスト1460号8頁（2013年）、伊藤義一、小関健三「判批」TKC 税研情報22巻6号21頁（2013年）、喜多綾子・新・判例解説 Watch（法学セミナー増刊）14号209頁（2014年）、木村弘之亮「判批」税研178号191頁（2014年）等。
- (103) 佐藤英明「信託の『受益者』と所得計算について—名古屋地裁平成23年3月24日判決を題材として—」村井喜寿『租税の複合法的構成』（清文社・2012年）113頁。なお、佐藤・118、119頁は、能見善久『現代信託法』173頁（有斐閣・2004年）を引用する。
- (104) 佐藤・前掲注103、121頁。
- (105) 首藤重幸「国境を越える人・財産の移動と相続税・贈与税」日税研論集83号19頁（2023年）。
- (106) 野一色直人「外国信託の設定と贈与税の課税をめぐる問題点」税理56巻9号104頁、110頁（2013年）。
- (107) 中里・前掲注85、53頁。
- (108) 金子宏『租税法 第24版』127頁（弘文堂・2021年）。
- (109) 泉絢也「租税法上の信託の意義—信託類似の法律関係・外国信託への信託課税関連規定の適用可能性も視野に—」月刊税務事例44巻1号35頁（2012年）。
- (110) 泉・前掲注109、38-39頁。
- (111) 泉・前掲注109、39頁。
- (112) 泉・前掲注109、40頁。
- (113) 田中・前掲注102、9頁。
- (114) 浦東久男「税法において使用される法概念について」税法学536号3頁（1996年）。
- (115) 小柳誠「租税法と準拠法—課税要件事実の認定場面における契約準拠法の考察」税大論叢39号75、124頁（2020年）。
- (116) Klaus Vogel, Die räumliche Anwendungsbereich der Verwaltungsrechtsnorm, 1965.
- (117) 横溝大「相続税・贈与税をめぐる紛争と準拠法」日税研論集83号21頁（2023年）、藤谷武史「外国法上の相続代替制度に対する日本租税法の適用」論究ジュリスト22号23頁（2017年）、田中啓之「租税法における外国の法形態」北大法学65巻5号61頁（2015年）、加藤友佳「租税法上の借用概念と準拠法—配偶者概念と相続概念を中心に—」国際取引法学会4号43、51頁（2013年）等。

- (118) 東京地裁平成26年7月8日判タ1415号283頁。
- (118a) 大阪地裁平成22年12月17日判時2126号28頁、大阪高裁平成25年4月25日税資263号順号12208、東京地裁平成23年7月19日判タ1400号180頁、東京高裁平成25年3月13日訟月60卷1号165頁、名古屋地裁平成23年12月14日税資261号順号11833、名古屋高裁平成25年1月24日税資263号順号12136。
- (119) 横溝・前掲注117、36頁。
- (120) 最高裁平成27年7月17日民集69卷5号1253頁。
- (121) 横溝・前掲注117、35頁。
- (122) 占部裕典「相続税法における財産の所在と納税義務者」日税研論集83号87、118頁(2023年)、阿部・前掲注6、289頁。
- (123) 木村・前掲注102、194頁。
- (124) 山口恵子「国際的な信託とわが国の相続税・贈与税」日税研論集83号205、206頁(2023年)。
- (125) *See*, Pierre Mayer, Vincent Heuzé, Benjamin Remy, *Droit international privé*, 12<sup>e</sup> édition, LGDJ, 2019, p.532.
- (125a) 横溝・前掲注117、特に49頁参照。

(まとは・あさこ／みやもと・としこ)