

## 被相続人が米国居住者、相続人である日本居住者が 内国法人株式を相続した場合の課税関係

税理士 高山 政信

### 〔事例〕

被相続人Aは、米国での永住ビザ（グリーンカード）を取得して、米国に居住していた。Aの子Bは日本国籍を有し、日本に居住している。

このたび、被相続人Aが所有する内国法人株式の一部をBが相続することになった。日米の課税関係はどのようなになるのか。

### 〔ポイント〕

相続税の日米両国の課税が競合する場合について、次の項目について検討する。

- 1 日米両国の相続税の課税関係
- 2 日米両国の国内法による二重課税の調整
- 3 日米両国の相続税の確定申告
- 4 日米相続税条約の適用関係

### 〔検討〕

#### 1 日米両国の相続税の課税関係

##### (1) 日本

日本では、相続税は相続人について課税される。Bは、日本に居住していることから相続した全世界の財産について課税されることになる（相法1の3一）。

なお、内国法人の株式は、国内に所在する財産として取り扱われる（相法10八）。

##### (2) 米国

米国では、相続税は被相続人に対して課税される。

米国での永住ビザを取得した者は、米国の居住者として、全世界の財産の相続に対して課税される（IRC2001）。

したがって、日本法人の株式を米国の非居住者であるBに相続する場合であっても、全世界の財産に対して課税されることになる。

#### 2 日米両国の国内法による二重課税の調整

##### (1) 日本

対外財産について外国で相続税が課税される場合、相続税の計算上、外国税額控除の適用がある（相法20の2）。

ただし、本件の場合、内国法人の株式は、国内に所在する財産に該当するので、たとえ外国で課税されたとしても、我が国で外国税額控除の適用はない。

##### (2) 米国

対外財産について外国で相続税が課税される場合、相続税の計算上、外国税額控除の適用がある（IRC2014）。

本件の場合、内国法人の株式は、米国の国外に所在する財産に該当するので、日本で課税された相続税額は、米国で外国税額控除の適用により二重課税の調整がされることになる。

#### 3 日米両国の相続税の確定申告

##### (1) 日本

日本では、相続税の確定申告は、相続開始後10か月以内に確定申告をしなければならない

(相法27)。

## (2) 米 国

米国では、相続税の確定申告は、相続開始後9か月以内に確定申告をしなければならない(IRC6075)。

### 4 日米相続税条約の適用関係

本件の場合、日米両国で相続税が課税されることになる。日米相続税条約5条では、二重課税の調整について規定しており、その内容は、次のとおりである。

#### (1) 通常の外国税額控除の適用 ((1)項)

「(1) いずれの一方の締約国も、被相続人、贈与者、被相続人の遺産の受益者又は相続の受益者が自国の国籍を有し、又は自国内に住所を有していることを理由として租税を課す場合には、自国の租税(本条の規定を適用しないで計算したもの)から、相続又は相続の時に他方の締約国内にある財産で両締約国によって租税の対象とされるものについて当該他方の締約国が課する租税を控除するものとする。但し、その税額控除の額は、控除を行う締約国が課する租税のうち前記の財産に帰せられる部分をこえないものとする。本項の規定は、本条(2)に掲げる財産について適用しない。」

対外財産に対する外国での課税について、税額控除により二重課税を調整することを規定している。ただし、本項の税額控除は、控除を行う国が要する租税のうち、その財産に帰せられる部分を超えないことを規定している。通常の外国税額控除の規定である。

#### (2) 特殊な税額控除 ((2)項)

「(2) 相続又は相続の時に両締約国外にある財産(又は各締約国が自国の領域内にあるとする財産、一締約国がいずれか一方の締約国内にあるとし、且つ、他方の締約国が両締約国外にあるとする財産若しくは各締約国が他方の締約国内にあるとする財産)について各締約国が被相続人、贈与者又は受益者が自国の国籍を有し、

又は自国内に住所を有していることを理由として租税を課す場合には、各締約国は、自国の課税(本条の規定を適用しないで計算したもの)から、他方の締約国が課する租税で当該財産に帰せられるものの一部を控除するものとする。本項の規定によって各締約国が行う税額控除の額の合計額は、各締約国が当該財産について課する租税の額のうちいずれか少ない方の額に等しいものとし、且つ、当該財産について各締約国が課する租税の額に比例して両締約国間に配分されるものとする。」

本条約の特色の一つである特殊な場合の税額控除について規定している。すなわち、①両締約国外にある財産、②各締約国が自国の領域内にあるとする財産、③一締約国のいずれか一方の締約国内にあるとし、かつ、他方の締約国が両締約国外とする財産、④各締約国が他方の締約国内にあるとする財産についての税額の控除を規定している。税額控除は、当該財産に帰せられるものの一部を控除するものと規定している。

そして、本項の規定によって、各締約国が行う税額控除の額の合計額は、各締約国が当該財産について課する租税の額のうちいずれか少ない方の額に等しいものとし、かつ、当該財産について各締約国が課する租税の額に比例して両締約国間に配分されるものと規定している。

#### (3) 税額控除の合計額等 ((3)項)

「(3) 本条の規定によって認められる税額控除を行う場合には、その控除は、控除を行う締約国の法令によって認められる同一の租税の税額控除に代るものとし、個別の場合に行う税額控除は、本条の規定によって認められる税額控除又はその締約国の法令によって認められる税額控除のうちいずれか多額のものとする。本条の規定の適用上、特定の財産に帰せられる各締約国の租税の額は、その財産につき課せられる租税に関して行うすべての軽減又は控除(本条(1)及び(2)の規定による税額控除を除く。)を計

算に入れた後に確定されるものとする。なお、この条約に基づいて税額控除を行う締約国といずれかの第三国との間の他の条約又は税額控除を行う締約国の法令によって同一の財産についてその第三国の租税の税額控除が別に認められる場合には、これらの税額控除の額の合計額は、控除を行う締約国の租税でこれらの税額控除を行わないで計算したもののうちその財産に帰せられるものの額をこえてはならない。」

この条約で認められる税額控除は、国内法の税額控除に代わるものであるとし、税額控除は、本条で認められる税額控除と国内法で認められる税額控除のうちいずれか多額のを控除することが認められることを規定している。

次に、本条の規定の適用上、特定の財産に帰せられる各締約国の租税の額は、その財産につき課せられる租税に関して行うすべての軽減又は控除（本条(1)又は(2)の規定による税額控除を除いたところで計算したものをいう。）を計算に入れた後に確定されるものとされている。

なお、第三国での租税に対する税額控除の場合には、これらの税額控除の合計額は、その財産に帰せられるものの額を超えることはできないことを規定している。

#### (4) 税額控除が認められる場合 ((4)項)

「(4) 本条の規定による一方の締約国の租税からの他方の締約国の租税の控除は、両締約国の租税が被相続人の死亡の時又は相続の時に同時に課せられる場合にのみ行うものとする。」

本条の税額控除は、両国で被相続人の死亡の時又は相続開始の時に、同時に課せられる場合に限られることを規定している。

#### (5) 税額控除の認められる期間 ((5)項)

「(5) 本条の規定の適用による税額控除は、控除を行う締約国の租税の申告期限から5年を経過した後においては行わない。但し、その税額控除の請求が前記の5年の期間内に行われた場合は、この限りでない。本条の規定の適用によって還付する租税には、税額控除を行う締約

国が別に認めている場合を除く外、利子を付けない。」

まず、本条の税額控除は、申告期限から5年に限定されている。ただし、税額控除の請求が、5年以内に行われた場合はこの限りではないことを規定している。

次に、還付する租税には、締約国が別に認めている場合を除くほか、利子を付さないことを規定している。

#### (6) 税額控除の時期 ((6)項)

「(6) 一方の締約国の租税からの他方の締約国の租税の控除は、当該他方の締約国の租税（本条の規定によって認められる税額控除があるときは、その控除後の額）が納付されるまでは、最終的には認められない。」

税額控除は、他方の締約国の租税が納付されるまでは、認められないことを規定している。

#### (7) 本事例の場合

日本に所在する財産を、日本の居住者が相続することになるので、(1)の通常外国税額控除が米国において適用されることになる。

## 5 結論

本事例の場合、日米両国で相続税が課税される。そのため、まず、日本で相続税の申告をし、その後米国での相続税の申告において日本の相続税額についての外国税額控除を適用して、二重課税の調整をすることになろう。